

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مجموعه مقالات یازدهمین همایش سیاست‌های

مالی و مالیاتی ایران

# مجموعه مقالات یازدهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی

ایران ۹ اسفند ۱۳۹۶



سازمان امور مالیاتی کشور



دانشکده اقتصاد

موسسه توسعه و تحقیقات اقتصادی

## اعضای کمیته علمی همایش به ترتیب حروف الفبا:

- دکتر سهیلا پروین (عضو هیات علمی دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبایی)
- سعید توتونچی ملکی (مدیر کل پژوهش و برنامه‌ریزی سازمان امور مالیاتی کل کشور)
- دکتر مجید حبیبیان (عضو هیات علمی دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبایی)
- دکتر یحیی حساس یگانه (عضو هیات علمی دانشکده مدیریت و حسابداری علامه طباطبایی)
- دکتر تیمور رحمانی (عضو هیات علمی دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران، دبیر علمی همایش)
- دکتر ولی رستمی (عضو هیات علمی دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران)
- احمد زمانی (معاون محترم پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل سازمان امور مالیاتی کشور)
- دکتر حسن سبحانی (عضو هیات علمی دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران)
- دکتر سیدکاظم صدر (عضو هیات علمی دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی دانشگاه شهیدبهشتی)
- دکتر علی طیب‌نیا (عضو هیات علمی دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران)
- دکتر قهرمان عبدلی (عضو هیات علمی دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران دبیر اجرایی)
- دکتر عباس عرب مازار (عضو هیات علمی دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی دانشگاه شهیدبهشتی)
- دکتر ابوالفضل کزازی (عضو هیات علمی مدیریت حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی)
- دکتر محسن مهرآرا (عضو هیات علمی دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران)



## اعضای کمیته داوران همایش به ترتیب حروف الفبا:

میررستم اسداله زاده بالی، دکتر علی اسماعیل زاده، دکتر هما اصفهانیان، رضا امیدی پور، دکتر حسن بادینی، دکتر بهروز باقری، دکتر سجاد برخورداری، عذرا بیانی، دکتر سهیلا پروین، زهرا ترکشوند، سعید توتونچی ملکی، دکتر ابوالقاسم توحیدی نیا، محمد جهانی کیا، دکتر حمیدرضا حبیبی، دکتر مجید حبیبیان نقیبی، دکتر یحیی حساس یگانه، محسن حسنی، علی اکبر خادمی، دکتر سید احسان خاندوزی، علیرضا دهقان نیری، حجت دهقان، دکتر زهرا دیانتی دیلمی، دکتر تیمور رحمانی، زهرا رحیمی، اقبال رحیمی کیا، دکتر ولی رستمی، دکتر ابراهیم رضایی، محمد قاسم رضایی، آیت زایر، دکتر حسن سبحانی، ندا سمیعی، دکتر علی سوری، دکتر شریعتی، دکتر سید کاظم صدر، دکتر میر محسن طاهری، دکتر قهرمان عبدلی، محمدرضا عبدی، دکتر عباس عرب مازار، دکتر علی اکبر عرب مازار، احمد غفارزاده، دکتر حسن فارسیجانی، سامان فلاحی، علی اصغر قائمی نیا، دکتر قلی زاده، دکتر وحید ماجد، دکتر حسن مزارعی، دکتر یگانه موسوی جهرمی، امیر احمد مهدیان راد، دکتر محسن مهرآرا، محمد نظریان

## اعضای کمیته اجرایی:

**آقایان:** محمد ابراهیمی، حسام الدین ابرقویی، حامد افسر طلا، صمد امیری، حسن توکلیان، جلیل جوزایی، سیدعلیرضا خبیری، علیرضا رضایی، مجتبی طاهری، محمدحسین فاطمی، عرفان قاسمی، بهداد گیلزاد، امیرهمایون مرادی، محمدحسین مردی، آریا مظلومی، امیرحسین منافزاده، رامین مهری، محمد نظریان، رضا نوراللهی، دکتر مهدی نوری،

**خانمها:** خدیجه اسلامی، معصومه تقی زاده، مرجان جمشیدی، اکرم حیدری، زهرا رحیمعلی پور، محبوبه سبزو، صنم سیر، نرجس قاضی مرادی، پروین کفاشی، آمنه محرمزاده، مریم مغاری فر، مهشید مهرمنش

# فهرست

## مجموعه مقالات یازدهمین همایش ملی سیاست های مالی و مالیاتی ایران ۹ اسفند ۱۳۹۶

- بررسی تأثیر ارزش ادراک شده و رضایت دریافت شده بر تعهد به پرداخت مؤدیان نقش تعدیل گر امکان  
فرار مالیاتی ادراک شده ..... ۱
- شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات در راستای استقرار نظام مالیاتی  
الکترونیک با رویکرد مدل یابی معادلات ساختاری ..... ۳۳
- عدم شفافیت مالیاتی ناشی از ابهام ماهیت حقوقی سهام شرکتها ..... ۵۹
- بررسی سیاست کیفی و دادرسی مالیاتی ..... ۸۳
- مدل های پاسخ دهی به جرائم و تخلفات مالیاتی از منظر سیاست جنایی ..... ۹۷
- بررسی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان  
غربی ..... ۱۱۵
- تأثیر قابلیت مقایسه اطلاعاتی ناشی از به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر کارایی  
نظام مالیاتی کشور ..... ۱۵۵
- بررسی عوامل مؤثر بر عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده، مطالعه موردی: استان لرستان  
..... ۱۷۵
- نقش و تأثیر نصب صندوق فروش در برقراری عدالت مالیاتی در شهر تهران ..... ۲۰۳
- بررسی رابطه شاخص های حکمرانی خوب بر تمکین مالیاتی مطالعه تطبیقی کشورهای حوزه سند  
چشم انداز ۱۴۰۴ ..... ۲۳۳
- سیاست جنایی جرائم مالیاتی ..... ۲۶۷
- مالیات بر سود سپرده؛ آری یا خیر؟ ..... ۲۹۱
- رویکرد انتخاب عمومی به ساختار مالیاتی ..... ۳۱۳
- شناسایی و رتبه بندی موانع تشخیص و وصول مالیات بر درآمد مشاغل با رویکرد طرح جامع مالیاتی  
..... ۳۳۹
- بررسی تأثیر منابع مالی اختصاص یافته به سازمان مالیاتی بر فرار مالیاتی در ایران ..... ۳۸۱
- بررسی تأثیر نوع مالکیت شرکت های پذیرفته شده در بازار سهام بر مدیریت مالیاتی ..... ۴۱۷
- مطالعه تطبیقی مالیات تکافلی و مالیات محلی ..... ۴۴۱
- ارائه راهکارهای اجرایی افزایش تمکین مالیاتی مبتنی بر فراتحلیل پژوهش های داخلی ..... ۴۷۳
- بررسی تأثیر مالیات های مختلف بر اندازه توسعه مالی در ایران ..... ۵۰۱

بررسی نقش مالیات بر ارزش افزوده بر ثبات مالی دولت: مطالعه کشورهای منتخب آسیایی با تأکید بر ایران .....	۵۲۹
بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با کمک تکنیک AHP در استان فارس .....	۵۵۵
بررسی ارتباط بین اجتناب مالیاتی آینده و ارزش شرکت و تأثیر وجود سهامداران عمده بر این رابطه .....	۵۹۱
ارزیابی لایحه مالیات بر ارزش افزوده در سه حوزه قانون، اجرا و مؤدیان .....	۶۲۳
اندازه‌گیری و تحلیل کارایی تکنیکی و بهره‌وری ادارات کل امور مالیاتی استان‌های منتخب کشور با دو رویکرد و DEA و SFA و شاخص مالم کوئیست .....	۶۸۳
آسیب‌شناسی سیاست کیفری در نظام تقنینی مالیاتی ایران .....	۷۲۱
مطالعه تطبیقی ضمانت اجرای حقوقی قوانین مالیاتی در حقوق ایران و فرانسه .....	۷۴۵
طراحی مدلی برای کاهش فرار مالیاتی (مطالعه موردی: سازمان امور مالیاتی شهر تهران) .....	۷۷۳
تجزیه و تحلیل دلایل اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده از تسلیم اظهارنامه دوره‌ای: روش ترکیبی خوشه‌بندی و درخت تصمیم .....	۷۹۵
بررسی تحلیلی تطبیقی نظام مالیاتی ایران و فرانسه .....	۸۱۵
وضع مالیات بر عایدی سرمایه در بازار مالی ایران و برآورد ظرفیت درآمدی آن .....	۸۴۵
بررسی امکان تشخیص فرار مالیاتی با استفاده از روش‌های داده‌کاوی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران .....	۸۷۵
نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در ایران .....	۹۰۵
بررسی ارتباط بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی، سیاست اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران .....	۹۲۵
شناسایی موانع و ارائه راهکارهای عملیاتی در خصوص افزایش مالیات ستانی در حوزه تجارت الکترونیک .....	۹۶۳
نظام مالیاتی ایران؛ مانع یا مشوق سرمایه‌گذاری خارجی .....	۹۸۷
بررسی پدیده پول‌شویی و راهکارهای مقابله با آن در سازمان امور مالیاتی کشور .....	۱۰۰۹
بررسی تجربه سیستم‌های زکات کشورهای اسلامی و دلالت‌هایی برای اجرای مالیات‌های اسلامی در ایران .....	۱۰۳۷
مدلیابی رابطه ساختاری عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان، استرس شغلی، حمایت اجتماعی و سلامت عمومی در کارکنان امور مالیاتی .....	۱۰۷۳
مالیات بر معاملات مالی به‌عنوان عامل تثبیت‌کننده بازار .....	۱۰۹۱
بررسی روابط بین نسبت‌های مالی با میزان ریسک مالیاتی شرکت‌ها با تأکید بر حسابرسی مالیاتی .....	۱۱۱۸
تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر قوانین و مقررات مالیاتی .....	۱۱۶۲

- ۱۱۸۶..... مطالعه عوامل مؤثر بر افزایش اعتماد و مشارکت عمومی در پرداخت مالیات
- ۱۲۱۲..... تعیین مسیر نرخ بهینه مالیات بر واردات در ایران براساس رهیافت تئوری کنترل بهینه پویا
- ۱۲۳۸..... کشف تقلب در تنظیم صورتحساب مالی با کمک تکنیکهای داده کاوی توصیفی
- ۱۲۶۲..... بررسی میزان تأثیرگذاری سرمایه فکری بر اعتماد مؤدیان اداره امور مالیاتی
- ۱۲۹۰..... نگرشی بر اجرای سیستم مالیات الکترونیک مبتنی بر رویکرد اقتصاد مقاومتی
- ..... بررسی نقش سپرده‌های بانکی در اخذ مالیات بر درآمد از مؤدیان مالیاتی: روشی جدید جهت اصلاح ساختار مالیاتی
- ۱۳۱۰.....
- ۱۳۳۶..... مالیات یک پیش‌بینی کننده دوره‌های تجاری در اقتصاد ایران
- ۱۳۶۰..... بررسی اثرات تأمین مالی از طریق اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم بر رشد اقتصادی در ایران
- ۱۳۸۸..... بررسی تأثیر عوامل فرهنگی مؤثر بر فرار مالیاتی
- ..... تجزیه و تحلیل عوامل مؤثر بر یادگیری زدایی سازمانی در سازمان امور مالیاتی کشور با استفاده از فرایند تحلیل شبکه‌ای فازی با رویکرد روش چانگ
- ۱۴۰۶.....
- ۱۴۳۲..... بررسی اثرات هزینه‌ای و درآمدی تورم بر کسری بودجه
- ..... ارزیابی موفقیت سیستم یکپارچه مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور بر مبنای مدل تعدیل شده دلون و مک‌لین
- ۱۴۵۸.....
- ۱۴۸۳..... چالش‌ها و فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی (مطالعه موردی: استان ایلام)
- ۱۵۰۷..... کشف فرار مالیاتی اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی ایران با بهره‌گیری از تکنیک‌های داده‌کاوی
- ۱۵۳۷..... تأملی در باب وضع مالیات بر معاملات مالی
- ۱۵۷۸..... شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر موفقیت اجرای طرح جامع مالیاتی
- ۱۶۰۴..... سیاست جنایی مالیاتی سخت‌گیرانه ایران در قلمرو اختفای فعالیت و کتمان درآمد
- ۱۶۳۴..... سیاست کیفری امنیت مدار مالیاتی ایران در قبال سوءاستفاده از کارت بازرگانی
- ..... بررسی کارایی معافیت مالیاتی درآمدهای بخش کشاورزی و ارائه پیشنهاداتی در جهت هدفمندی معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۱ ق.م.م
- ۱۶۵۲.....





## بررسی تأثیر ارزش ادراک شده و رضایت دریافت شده بر تعهد به پرداخت مؤدیان نقش تعدیل‌گر امکان فرار مالیاتی ادراک شده

سجاد احمدی<sup>۱</sup>

دانش‌آموخته کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی، موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی، sajadahmadi20@gmail.com

مهدی خادمی گراشی

عضو هیئت علمی گروه مدیریت موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی

علی سرزعی

عضو هیئت علمی بیمه دانشگاه علامه طباطبایی

### چکیده

ابراز و پرداخت به‌موقع و دقیق مالیات توسط خود مالیات‌دهندگان از اهداف مهم دولت و سازمان امور مالیاتی است؛ بازاریابی بخش عمومی سعی بر آن دارد تا با استفاده از دانش بازاریابی و تطبیق آن برای بخش عمومی به سازمان‌های دولتی و عمومی در جذب و اقناع مخاطبان‌شان برای انجام عمل مطلوب یاری برساند. پژوهش حاضر با به‌کارگیری مفاهیم بازاریابی بخش عمومی و تطبیق آن با شرایط سازمان امور مالیاتی و مالیات‌دهندگان باهدف بررسی تأثیر ارزش ادراک شده و رضایت دریافت شده بر تعهد به پرداخت مؤدیان باوجود تعدیل‌گر ادراک از امکان فرار مالیاتی صورت گرفته است.

روش تحقیق مورد استفاده، توصیفی و از نوع کاربردی پیمایشی است. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه مضمولین حقیقی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و مدیران شرکت‌های مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده در شهر یاسوج است. داده‌های لازم برای تحقیق حاضر با استفاده از نمونه‌ای متشکل از ۳۴۷ نفر و با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده جمع‌آوری گردید. داده‌ها در محیط نرم‌افزار ایموس با اعمال آزمون‌های مدل معادلات ساختاری و تحلیل عاملی تأییدی، تجزیه و تحلیل گردید.

در این تحقیق متغیر ارزش ادراکی و رضایتمندی مؤدیان مالیاتی به‌عنوان عامل اثرگذار بر تعهد به پرداخت مؤدیان و همچنین اثر متغیر تعدیل‌گر ادراک از امکان فرار مالیاتی بر تعهد به پرداخت مؤدیان مورد بررسی قرار گرفت. درنهایت تمامی فرضیات تحقیق به‌جز تأثیر رضایت مؤدی باوجود تعدیل‌گر ادراک از امکان فرار مالیاتی تأیید شد.

دولت و سازمان امور مالیاتی باید از یک‌سو ارزش‌های درک شده از پرداخت مالیات برای مالیات‌دهندگان را افزایش دهند و با آسان‌سازی فرایند پرداخت مالیات و شفاف‌سازی نحوه مصرف آن رضایت مؤدیان را فراهم نمایند و از سوی دیگر امکان فرار از مالیات را کاهش دهند.

**کلیدواژه‌ها:** ارزش ادراکی، رضایتمندی، تعهد به پرداخت مالیات، امکان فرار مالیاتی،

بازاریابی بخش عمومی

**۱- مقدمه**

در فرایند مالیات‌ستانی ارزش‌افزوده مالیات‌دهنده مصرف‌کننده نهایی است و مؤدی مالیاتی نقش واسطه بین مصرف‌کننده نهایی و سازمان امور مالیاتی به‌عنوان گیرنده مالیات را ایفا می‌کنند و در واقع این مؤدیان مالیاتی هستند که صف اول مالیات‌ستانی هستند و نه سازمان امور مالیاتی.

چیزی که به نظر می‌رسد از همان ابتدای کار و در طول زمان اجرای این برنامه به آن توجه ن‌شده است این است که پیش از هر چیز بتوان مشارکت افرادی را که در این قانون شرکت دارند جلب کرد. این قانون از همان ابتدای اجرا با مخالفت‌هایی به شکل اعتصاب و تجمعات مشمولین این قانون مواجه شد بعد از اجرای قانون نیز آن چنانکه می‌باید از طرف مالیات‌دهندگان با استقبال مواجه نشد. حجم خود اظهاری و ثبت اظهارنامه مالیاتی، پرداخت نکردن مالیات‌های دریافت شده، نرخ جرائم مالیاتی غیرواقعی بودن و متعاقباً بخشودگی و خنثی شدن آن از جمله مشکلاتی است که دامن‌گیر اجرای این قانون است. بسیاری از منتقدان مالیات بر ارزش‌افزوده را نظامی متخلف پرور می‌دانند که فضایی را برای ایجاد دزدی از مردم و دولت ایجاد نموده است و با وجود اینکه این مالیات از مردم ستاده می‌شود اما به دولت پرداخت نمی‌شود. موضوعی که بسیار مهم است این است که «جرائم و سیاست‌های تنبیهی نتوانسته است از تخلفات و فرار مالیاتی به‌خصوص در کشورهای در حال توسعه که اکثراً با فساد درگیر می‌باشند مؤثر باشد» (Saeed, Shah 2011). در ایران نیز حجم بسیار بالای رد اظهارنامه مالیاتی گواهی بر این موضوع است.

برعکس دیدگاه رایج در سازمان‌های دولتی و سازمان امور مالیاتی که مالیات دهی را جزئی از وظایف شهروندی می‌داند که باید در قبال دولت و جامعه انجام دهد در دیدگاه بازاریابی و در این پژوهش به فرایند مالیات دهی به‌عنوان یک مبادله نگاه می‌شود که مالیات‌دهنده به‌عنوان مشتری، خدماتی را از دولت به‌عنوان عرضه‌کننده دریافت می‌کند و مالیات بهایی است که می‌پردازد.

مالیات‌دهندگان باید به اظهارنامه مالیاتی به چیزی فراتر از رهایی از جریمه نگاه کنند. آن‌ها باید در برابر هزینه‌ای که به‌عنوان مالیات پرداخت می‌کنند چیزی دریافت

کنند که این فداکاری را توجیه نماید انتظار می‌رود این همان جایی است که ما از آن پلی می‌زنیم به مفهوم ارزش درک شده.

علم بازاریابی در دوران کنونی تنها فلسفه وجودی سازمان‌ها و شرکت‌ها را تأمین نیازها و خواسته‌های مشتریان و مخاطبان خود می‌داند با همین دید است که در اکثر تحقیقات انجام شده رابطه ارزش درک شده با رفتار مطلوب مورد بررسی قرار گرفته است.

بازاریابی بخش عمومی به‌عنوان دانش جدید که به سازمان‌های دولتی و عمومی به‌مثابه یک سازمان تجاری نگاه می‌کند و ارباب‌رجوع آنان را نیز همچون مشتریان و هدف این رویکرد افزایش مشارکت افراد جامعه است از این‌رو این تحقیق در نوع خود بسیار نو متمایز است که سعی دارد با بکارگیری مفاهیم و یافته‌های بازاریابی و مفهوم ارزش درک شده مؤدیان مالیاتی از پرداخت مالیات و تأثیر آن بر پرداخت داوطلبانه مالیات را مورد بررسی قرار دهد. در این راستا مدیران سازمان امور مالیاتی با شناخت تأثیر متغیرهای مورد بررسی شامل مزایا و فداکاری ادراک شده توسط مؤدیان و تأثیر آن در مشارکت در فرایند مالیات ستانی و پرداخت مالیات می‌توانند برنامه‌ریزی بهتری در راستای طرح‌ریزی اقدامات مرتبط با پرداخت مالیات صورت دهند.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

چنانچه در مقدمه نیز آمد این تحقیق در نوع خود بی‌نظیر است لذا نبود منابع تحقیقاتی در گذشته بسیار مشکل است اما می‌توان در این مورد به مطالعات مشابه رجوع نمود که با گرایش غیر از بازاریابی انجام شده است. اکثر مطالعات انجام شده بر روی فرایند مالیات ستانی به‌خصوص مالیات بر ارزش افزوده با گرایش حقوقی و اقتصادی بوده است که سعی در به دست آوردن نرخ بهینه مالیات بر ارزش افزوده و تأثیرات آن بر روی اقتصاد خرد و کلان و بوده است. پژوهش‌های دیگری در حوزه فرهنگ مالیاتی در ایران انجام شده است. این پژوهش‌ها اگرچه از دید بازاریابی نمی‌باشند اما بسیاری از آن‌ها ادراک مالیات‌دهندگان را ارزیابی نموده‌اند و تلویحاً ابزارهای بازاریابی به‌عنوان عاملی مهم در رفتار مالیات‌دهندگان را تأیید کرده‌اند.

«در حال حاضر مطالعات پذیرش مالیاتی بر مبنای مطالعات اجتماعی و روانشناسی انجام می‌گیرد. تحقیقات در این زمینه نشان می‌دهد که ویژگی‌های انسانی نقشی حیاتی را در تصمیم‌گیری فردی مالیات‌دهندگان در پذیرش و پرداخت مالیات ایفا می‌کند. هرچند مطالعات پذیرش مالیاتی یافته‌های رشته‌های مختلف را باهم ادغام کرده و به کار گرفته است هنوز هیچ توافقی در پاسخ به این سؤال وجود ندارد که چرا مردم مالیات می‌پردازند یا نمی‌پردازند (Devos 2013)»

در پاسخ به اینکه چرا برخی مالیات می‌پردازند و برخی از آن فرار می‌کنند مفهوم «پذیرش مالیاتی» عرضه شده است. مهم‌ترین تعریفی که از پذیرش مالیاتی شده است دربرگیرنده دو فاکتور به وقت بودن و درست بودن در اظهارنامه مالیاتی است؛ یعنی اینکه هر چه یک مالیات‌دهنده مالیات خود را به موقع و در زمانی که اولیای امور از مالیات‌دهندگان می‌خواهند نسبت به پرداخت آن اقدام نمایند دوم اینکه این باصداقت و درستی این اطلاعات را ارائه نمایند.

## ۲-۱- مدل بازدارندگی اقتصادی

مدل‌هایی که مبتنی بر تئوری اقتصادی پذیرش مالیاتی هستند عموماً بر اقدامات پیشگیرانه تمرکز نموده‌اند. اقدامات پیشگیرانه می‌تواند از شیوه‌های مختلفی حاصل شود می‌تواند هم شامل اقدامات تنبیهی و هم اقدامات تشویقی باشد اقدامات پیشگیرانه می‌تواند شامل افزایش احتمال کشف و افزایش بسیار سخت‌گیرانه جرائم مالیاتی باشد. همچنین می‌تواند شامل آموزش بهتر افزایش تبلیغات و روابط عمومی برای تشویق و برانگیختن مردم به پذیرش و پرداخت مالیاتی باشد؛ اما آنچه در عمل مشاهده می‌شود بیشتر این اقدامات با افزایش جرائم و بعد تنبیهی بوده است که باهدف شکل‌دهی بر رفتار مالیات‌دهندگان انجام می‌شود.

## ۲-۲- اخلاق مالیاتی<sup>۱</sup>

اولین متغیری که مطالعات مالیاتی موردبررسی قرار گرفته است اخلاق مالیاتی است بر اساس تعریف رکرز و آرینگتون ارزش اخلاقی بستگی به میراث فرد از ارزش‌ها و

1. Tax Morals

بررسی تأثیر ارزش ادراک شده و رضایت دریافت شده بر تعهد به پرداخت مؤدیان ... ۵

---

هنجارها دارد رکرز و آرینگتون همچنین ارزش‌های اخلاقی را این چنین تعریف می‌کنند «سیستم هنجاری قوانین قراردادی است که برای هدایت جوامع و رفتار بین شخصی تنظیم شده است» (Arrington, Reckers 1985). سانگ و یاربروگ<sup>۱</sup> اخلاق مالیات‌دهنده را به عنوان «هنجارهای رفتاری شهروندان به عنوان مالیات‌دهنده در ارتباط با دولت‌هایشان» تعریف نموده‌اند (Karlinsky et al. 2004).

دیگر محققان پذیرش مالیاتی مفاهیم دیگری را به نمایندگی از اخلاق مالیاتی موردبررسی قرار داده‌اند برخلاف فراوانی و گستردگی واژگان استفاده شده در این مطالعات درک اخلاق مالیاتی همیشه به صورت عمومی باید به عنوان بخشی از مفاهیم اخلاقی یا ارزش‌های فردی که آیا باید مالیات پرداخت یا نه موردبررسی بوده است.

۲-۳- انصاف و برابری مالیاتی

است منصفانه یا غیرمنصفانه بداند. «اگر فرد کالاها و خدمات عمومی که از دولت دریافت می‌کند ارزشمند تلقی نماید و احساس نماید که بر نحوه خرید و ارائه این‌گونه خدمات قدرت به‌عنوان یک شهروند کنترل دارد مشارکتش افزایش می‌نماید» (Alm et al. 2010)

#### ۲-۴- حد اکثر سازی مطلوبیت

بعضی از مطالعات بر اساس تحلیل متعارف حداکثر سازی مطلوبیت و با فرض وجود دنیایی دو کالایی که یکی از آن‌ها کالای عمومی است و با توجه به این‌که پرداخت مالیات همانند پرداخت بابت قیمت کالای عمومی توسط فرد تلقی می‌شود، به تحلیل پذیرش عمومی مالیات می‌پردازد. فرض بر آن است که کالاهای عمومی با وجود منتفع ساختن اشخاص به شکل ایجاد مطلوبیت برای آن‌ها، به‌طور مستقیم و آشکار توسط افراد قابل مشاهده نیست. در آن صورت، یک تابع اطلاعاتی معرفی می‌شود که در آن افراد، میزان تدارک کالاهای عمومی را بر اساس علائمی استنتاج می‌نمایند. که شاخص فساد و شاخص دموکراسی مهم‌ترین آن‌ها هستند. (Bird et al. 2008)

#### ۲-۵- ارزش ادراک شده

در دنیای کنونی دیگر به‌ندرت می‌توان کشوری پیشرفته را دید که رابطه بین حکومت و مردم از جنس فرماندار و فرمان‌بر باشد. بلوغ سیاسی و دموکراسی هم حاکمان و هم مردم را به سمت رابطه‌ای مبتنی بر تعاملی منصفانه سوق داده است. امروزه دیگر اطاعت از حاکمیت در صورتی مشروع و قابل قبول است که حاکمیت برای خواست‌های مردم اهمیت فراوانی قائل باشند. به همین دلیل مدیریت مؤثر و کارآمد رابطه با مردم و خلق و ارائه ارزش به آنان از مهم‌ترین مباحث موردعلاقه و توجه محققان و مدیران سازمان‌ها محسوب می‌شود.

در بخش خصوصی دو رویکرد مکمل در زمینه سنجش و ارزیابی ارزش وجود دارد. رویکرد اول در جستجوی ارزش ادراک شده به‌وسیله مشتریان کالاها و خدمات است. وقتی این ارزش بهتر و بالاتر ارزش پیشنهادی رقبای سازمان باشد، فرصت موفقیت و

حفظ موقعیت رقابتی سازمان در بازار فراهم می‌شود. نکته مهم این است که ارزش در نگاه و درک مشتری است و نه در محیط کارخانه و سازمان، به همین خاطر امروز بازاریابی تمام هدفش شناخت صحیح ارزش درک شده به‌وسیله مشتری و مخاطب و تلاش برای افزودن آن است.

رویکرد دوم به سنجش ارزشی می‌پردازد که یک مشتری با یک گروهی از مشتریان به سازمان می‌رسانند. «در اینجا سازمان به‌صورت مداوم و جدی به ارتقا و حفظ مشتریان با ارزش خود می‌پردازد تا انگیزه خرید مجدد و وفاداری آنان را افزایش دهد و تلاش می‌کند را نیز به گروه‌های بالاتری از ارزش سوق دهد» (Evans 2002).

مدل‌های بسیاری برای ارزیابی ارزش درک شده ارائه شده است از آن جمله می‌توان به مدل ابعاد کلیدی ارزش از دید مشتری سویینی و سوتار<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۱ اشاره کرد در این مدل ابعاد کلیدی ارزش به‌صورت زیر تعیین شده است

- ارزش کارکردی<sup>۲</sup> (عملکردی) نشان‌دهنده منافع است که فرد احساس می‌کند به خرید یک خدمت و کالا به دست می‌آورد است در واقع همان کارکرد ظاهری و اقتصادی کالا یا خدمت مانند کیفیت کالا است. ارزش اجتماعی<sup>۳</sup> نشان‌دهنده وجهه و اعتبار فرد دارنده محصول در نزد دوستان، سایر گروه‌های مرجع از دید مشتری است و ارزش عاطفی<sup>۴</sup> (هیجانی) که به پیامدهای روانی و عاطفی محصول و توانایی و قابلیت محصول در برانگیختن احساسات و خلق موقعیت‌های جذاب برمی‌گردد.

تحقیقات بسیاری باهدف بررسی و پیش‌بینی رفتار مشتری و مصرف‌کننده انجام شده است. در این تحقیقات از ارزش درک شده و رضایت به‌عنوان دو متغیر برای بررسی و پیش‌بینی یک نوع رفتار یا تمایل رفتاری مانند وفاداری یا انگیزه خرید و خرید مجدد استفاده شده است.

مفهوم ارزش درک شده از پرداخت مالیات را می‌توان در تمام مطالعات مربوط به روانشناسی مربوط به پرداخت مالیات مشاهده نمود. تمام تشویقات و احساسات خوبی که از پرداخت نمودن مالیات حاصل می‌شود و تمام تنبیهات و احساسات بدی که از عدم پرداخت مالیات نصیب فرد می‌شود ارزش درک شده این کار است.

---

1. Sweeney, Soutar 2001  
2. Function Value  
3. Social Value  
4. Emotional Value

**۲-۶- رضایت مؤدی**

کاتلر پدر علم بازاریابی رضایت را چنین تعریف می‌کند «احساسات یک فرد (شادی یا ناراحتی) که ناشی از مقایسه عملکرد درک شده از یک کالا یا خدمت با انتظارات مشتری از این عملکرد است» (Kotler, Keller 2006). به صورت خلاصه می‌توان رضایت را نتیجه ارزیابی «آنچه هست» با «آنچه می‌باید می‌بود» بیان نمود. رضایت‌مندی رابطه تنگاتنگی با مفهوم ارزش درک شده دارد. ارزش درک شده نوعی پیش‌بینی آینده است و رضایت‌مندی نوعی قضاوت از گذشته است.

**۲-۷- انواع رضایت‌مندی مؤدیان**

برای مؤدیان مالیاتی دو نوع رضایت را می‌توان متصور شد یک نوع رضایت از فرایند مصرف مالیات توسط دولت است و نوع دیگر رضایت از فرایند جمع‌آوری مالیات است. مورد اول که نقش بسیار مهمی در تصمیم‌گیری‌های شخصی افراد دارد غالباً از دید محققان پنهان مانده است. در کشور ایران فرایند مالیات ستانی با سازمان امور مالیاتی است و فرایند مصرف مالیات و نحوه آن توسط مجلس تعیین می‌شود و توسط دولت اجرا می‌گردد.

**۲-۷-۱- رضایت از فرایند مصرف مالیات (رضایت نوع اول)**

در این تحقیق از رضایت مؤدیان از فرایند و موارد مصرف مالیات که خارج از کنترل و حیطه سازمان امور مالیاتی است رضایت نوع اول گفته می‌شود به این دلیل نوع اول گفته می‌شود چون که در تحقیقات مالیاتی تحت عناوین دیگر مانند دمکراسی و فساد بسیار مورد بررسی قرار گرفته است و سهم مهمی برای آن در نظر گرفته شده است. این نوع مطالعات در بخش مطالعات مالیاتی شرح داده خواهد شد چراکه مفاهیمی مانند دمکراسی، تمرکز و عدم تمرکز قدرت و میزان فساد همه از شاخص‌های مهمی هستند که بر تصمیمات مردم تأثیر گذارند

**۲-۷-۲- رضایت از فرایند مالیات ستانی (رضایت نوع دوم)**

رضایت نوع دوم که رضایت مؤدیان از فرایند مالیات ستانی است و شامل آسانی پرداخت مالیات و نحوه برخورد مأمورین مالیاتی و همچنین مکان فیزیکی ادارات امور

مالیاتی است که بیشتر در حیطه سازمان امور مالیاتی است. ما به این رضایت نوع دوم می‌گوییم چراکه در مطالعات مالیاتی موارد تأثیرگذار در پرداخت مالیات حضور بسیار کمی داشته است این در حالی است که اگر بخواهیم به مطالعاتی که در مورد رضایتمندی مشتریان در بخش خصوصی توجه کنیم این همین نوع رضایت مدنظر است. در بخش تطبیقی بیشتر به بررسی این مفاهیم در سازمان امور مالیاتی خواهیم پرداخت.

## ۲-۸- وفاداری و تعهد به پرداخت مؤدیان

وفاداری یک واژه قدیمی است که برای نشان دادن میزان تعهد و پایبندی فرد به یک شخص، آرمان، کشور یا یک گروه به کار گرفته شده است. «وفاداری یک تعهد ماندگار و عمیق نسبت به خرید یا مشتری دوباره شدن یک محصول یا خدمت به‌طور مداوم در آینده، باوجود تمام اثرات و نفوذهای موقعیتی و تلاش‌های بازاریابی برای تغییر رفتار است» (Oliver 1999). در تحقیقات گذشته وفاداری به دو بعد نگرشی و رفتاری تقسیم می‌شود. وفاداری رفتاری دربرگیرنده توالی خرید مشتری و وفاداری نگرشی شامل ترجیحات مشتری نسبت به یک کالا یا خدمت است اگرچه در نوشتارهای بازاریابی تعاریف متنوعی از وفاداری وجود دارد.

رویکرد رفتاری عمل مخاطب مانند تکرار خرید یا توصیه به دیگران و تبلیغ یک کالا را به‌عنوان نشانه‌های وفاداری و وابستگی فرد به یک کالا یا برند می‌داند؛ اما در وفاداری نگرشی به‌قصد و تمایلی که فرد نسبت به انجام یک عمل دارد؛ می‌پردازد و از این تمایل به مفهوم تعهد یاد می‌شود درواقع تعهد بخشی از مفهوم وفاداری را در خود جای داده است.

در این پژوهش منظور از تعهد بعد نگرشی وفاداری در مطالعات بازاریابی است چراکه سنجیدن وفاداری عملی مؤدیان مالیاتی در یک پژوهش باوجوداینکه با مقایسه مالیات ابراز شده مؤدی و مالیات تشخیص شده سازمان امور مالیاتی قابل‌سنجش است اما غیراخلاقی است و از آن صرف‌نظر شد و تنها به این جنبه می‌پردازد که آیا فرد خودش را به پرداخت دقیق و به‌موقع مالیات موظف می‌داند یا نه.

## ۲-۹- تعمیم و تطبیق مدل ارزش درک شده در پرداخت مالیات

چنانچه قبلاً بیان شد اصولاً به‌کارگیری تجارب و مدل‌های بخش تجاری در بخش عمومی و دولتی موافقان و مخالفان سرسخت خود را دارد اما در این پژوهش چنانچه در بیان مسئله نیز استدلال شد از مفاهیم بازاریابی بخش عمومی با در نظر گرفتن شرایط و موقعیت جدید استفاده خواهد شد.

با توجه به اهداف مالیاتی می‌توان مفاهیم بازاریابی را که در بخش خصوصی رایج است هرچند که در بخش عمومی معمول نیست به‌کار گرفت این به‌کارگیری طرفداران و منتقدان خاص خود را دارد. مخالفان چنین استدلال می‌کنند که فعالیت‌های دولت با بخش تجاری ذاتاً متفاوت است اما کاتلر پدر علم بازاریابی با برشمردن پروژه‌های متفاوت دولتی مانند مبارزه با دخانیات، کاهش سوانح رانندگی، سربازی‌گیری ارتش و... که با تکیه بر دانش بازاریابی به ثمر نشسته‌اند چنین استدلال می‌کند: «ما معتقدیم درباره این تفاوت‌ها مبالغه می‌شود و نباید از این تفاوت‌ها به‌عنوان بهانه‌ای برای ناکارآمدی و بی‌کفایتی دولت‌ها استفاده شود. تلاش‌های بسیاری توسط گروه‌های مختلف صورت می‌گیرد تا کارایی و تأثیر اقدامات دولت بهبود یابد. یکی از این تلاش‌ها کتاب «بازآفرینی دولت» نوشته دیوید اوزبورن و گیبلر است... این کتاب که مورد تأیید رهبران و مقام‌های برجسته دولتی نظیر بیل کلینتون قرار گرفته است را می‌توان رساله‌ای تجاری در باب چگونگی بهتر دولت دانست.» (Kotler, Lee 2007).

## ۲-۹-۱- مؤدی یا مشتری؟

این پژوهش اجزای یک معادله را به‌کار می‌گیرد که در بخش خصوصی تعریف شده و گسترش یافته است؛ بنابراین باید به‌دقت به اجزای این معادله توجه شود. مهم‌ترین پیش‌فرض این معادله نگرستن به رابطه بین مؤدی مالیاتی و دولت همانند رابطه بین فروشنده و مشتری است. مهم‌ترین سؤالی که پیش می‌آید این است که آیا می‌توان به این شکل به این موضوع نگاه کرد. در پاسخ باید گفت به‌کارگیری این مدل لزوماً به معنای یکی بودن این دو نیست. محقق به این نکته واقف است که این مدل در فضایی طراحی شده است که در آن مشتری قدرت انتخاب بین فروشندگان و ارائه‌دهندگان بیشتری رادارند درحالی‌که در این مبادله افراد چاره‌ای جز همکاری با دولت ندارند. نکته مهم این است که اگرچه مؤدیان چاره‌ای جز همکاری ندارند ولی میزان همکاری آنان با

دولت چیزی است که همه دولت‌ها بر آن تسلط کافی ندارند و در صورت نارضایتی عدم تمایل به همکاری مردم هزینه‌های دولت به شدت افزایش خواهد یافت

## ۲-۱۰- ادغام و تبدیل مفاهیم

آلفرد پیشنهاد می‌کند که اگر شیوه‌های بازاریابی و مدیریتی به کار گرفته شده در بخش خصوصی برای بخش عمومی تطبیق داده شود مجموعه مالیاتی می‌تواند پیشرفت نماید. البته وی اذعان می‌نماید که برای به کارگیری این مفاهیم در مجموعه مالیاتی باید اصلاحاتی انجام گیرد. هرچند به کارگیری مفاهیم بازاریابی در سازمان‌های مالیاتی به نظر دلگرم‌کننده و زیبا می‌آیند اما این حوزه نسبتاً بدون تحقیق مانده است پژوهشگران باید بر شکاف بین سازمان‌های خصوصی و عمومی پلی ایجاد نمایند (Alford 2002).

بررسی تأثیر ادراک بر رفتار مؤدیان مالیاتی در مجلات پژوهشی معتبر دنیا بررسی شده است جکسون و هاتفیلد<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) در تحقیقی با در نظر گرفتن ادراک مالیات‌دهندگان از تهدیدات و فرصت‌های پرداخت مالیات به عنوان یک وظیفه در پیش‌بینی رفتار مالیات‌دهندگان مورد بررسی قرار داده‌اند. بوبک و هاتفیلد<sup>۲</sup> (۲۰۰۷) نیز با بررسی تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده در پیش‌بینی و تغییر رفتار مالیات‌دهندگان با در نظر گرفتن نقش اخلاق در پذیرش مالیاتی و تأثیر هنجارهای اجتماعی و باورها و ادراک از میزان کنترل فرد بر نیات رفتاری مالیات‌دهندگان و در نهایت رفتار مالیات‌دهندگان پرداخته‌اند. تراکسلر<sup>۳</sup> (۲۰۱۰) نیز تأثیر هنجارهای اجتماعی بر رفتار مالیات‌دهندگان را مورد بررسی قرار داده‌اند.

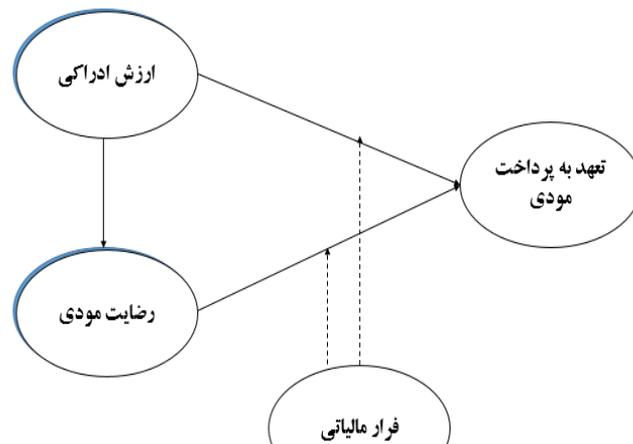
مطالعاتی نیز باهدف به کارگیری مفاهیم بازاریابی در حوزه مالیات انجام شده است به عنوان مثال سعید و شاه<sup>۴</sup> (۲۰۱۱) در پژوهشی تحت عنوان «افزایش اخلاق مالیاتی با تاکتیک‌ها بازاریابی» به بررسی توانمندی‌های علم بازاریابی در افزایش تمایل مردم به پرداخت مالیات می‌پردازد و جنبه‌های قدرتمند و ضعیف آن را مورد تحلیل قرار می‌دهد. هانگ و همکاران (۲۰۰۶) در پژوهشی به تأثیر آسانی درک شده استفاده از سیستم آنلاین مالیاتی بر کیفیت خدمات دولت پرداخته است و چنین نتیجه‌گیری می‌کند که

1. Jackson, Hatfield 2005  
2. Bobek et al. 2007  
3. Traxler 2010  
4. Saeed & Shah

«آسانی درک شده استفاده از سیستم آنلاین به‌عنوان یک متغیر میانجی تأثیر مثبتی بر سیستم مالیاتی آنلاین و کیفیت خدمات مالیاتی دارد» (Hung et al. 2006). لذا واضح است که به‌کارگیری مفهوم ارزش ادراک شده به معنی برداشت مالیات‌دهنده از هر آنچه از پرداخت مالیات به دست می‌آورد و یا حتی نجات از عواقب خطرناکی که ممکن است از فرار مالیات به او برسد مفهوم چندان پیچیده و دور از ذهنی نیست و می‌توان از آن به‌عنوان عاملی در پیش‌بینی رفتار مالیات‌دهنده استفاده نمود. ولی چیزی که مهم است و در مطالعات گذشته و بخش تبیین مسئله آمد ارزش‌های زیادی است که بسته به نوع صنعت موردبررسی قرار گرفته‌اند؛ بعضی از این ارزش‌ها در این پژوهش موضوعیت ندارد چراکه پرداخت‌کننده مالیات بیش از آنکه چیزی به دست بیاورد، سعی می‌کند با پرداخت مالیات از عواقب ناگوار عدم پرداخت جلوگیری کند. لذا با توجه به مطالعات گذشته سه نوع ارزش عاطفی، اجتماعی و کارکردی را به‌عنوان زیر متغیر به این مدل وارد نموده‌ایم؛ که توضیحات آن‌ها در ادامه خواهد آمد.

اگرچه در مطالعات انجام شده از عنوان وفاداری برای میزان تکرار یک عمل مطلوب استفاده شده است. ولی به‌کارگیری این مفهوم در رفتار مالیات‌دهنده شاید کمی دور از ذهن باشد هرچند می‌توان گفت وفاداری افراد به دولت‌ها یکی از مفاهیم قدیمی است. لذا در این تحقیق وفاداری را در بعد نگرش مورد ارزیابی قرار خواهیم داد و از آن به‌عنوان تعهد به پرداخت مالیات یاد خواهیم نمود.

لازم به ذکر است در تطبیق این مفاهیم ابزار اندازه‌گیری بسیار مهم است؛ در مراحل ایجاد پرسش‌نامه و ابزار اندازه‌گیری این مفاهیم با کمک اساتید و کارشناسان سعی در تحقق این موضوع مهم خواهد شد. لذا پس از بررسی مدل‌های مختلف در اندازه‌گیری ارزش درک شده مشتری و تأثیر آن بر تمایلات رفتاری و رفتارهای مورد انتظار و بررسی مطالعات انجام شده در عوامل پرداخت مالیات مدل ذیل پیشنهاد می‌شود:



شکل ۱. مدل مفهومی تحقیق

### ۲-۱۱- فرضیات تحقیق

- ۱H: تأثیر ارزش درک شده مؤدی بر تعهد به پرداخت مالیات توسط وی، مثبت و معنادار است.
- ۲H: تأثیر ارزش درک شده مؤدی بر رضایتمندی وی، مثبت و معنادار است.
- ۳H: تأثیر رضایتمندی مؤدی بر تعهد به پرداخت مالیات توسط وی، مثبت و معنادار است.
- ۴H: متغیر تعدیلی امکان فرار مالیاتی بر تأثیر ارزش درک شده بر تعهد به پرداخت مالیات اثری منفی و معنادار دارد.
- ۵H: متغیر تعدیلی امکان فرار مالیاتی بر تأثیر رضایتمندی مؤدی بر تعهد به پرداخت مالیات اثری منفی و معنادار دارد.

### ۳- روش تحقیق

#### ۳-۱- جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه مشمولین حقیقی قانون مالیات بر ارزش افزوده و مدیران شرکتهای مشمول مالیات بر ارزش افزوده در شهر یاسوج است. با

توجه به تعداد ۳۵۶۲ مؤدی ارزش‌افزوده استان جامعه آماری ۳۴۷ مؤدی بود که از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شد.

### ۳-۲- پرسشنامه

پرسشنامه مورد استفاده در این تحقیق از پنج بخش تشکیل شده است؛ بخش اول شامل سؤالات جمعیت شناختی یعنی جنسیت، سن، درآمد و سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان است. بخش دوم نیز شامل ۱۳ سؤال به صورت طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق در خصوص ارزش ادراکی است. بخش سوم شامل ۸ سؤال درباره رضایتمندی است. بخش چهارم شامل ۳ سؤال برای بررسی امکان فرار مالیاتی است. بخش پنجم نیز شامل ۵ سؤال در رابطه با وفاداری مؤدیان است که با استفاده از لیکرت ۵ گزینه‌ای سنجیده شده است. با استفاده از این سؤالات اقدام به بررسی فرضیات می‌گردد.

با توجه به جدید بودن تحقیق در وهله اول باید به این اطمینان برسیم که متغیرهای آشکار یا همان سؤالات ما بیانگر متغیرهای دیگری نیستند و یا اینکه سؤالات ما چه متغیرهای اصلی است. برای بررسی این مهم از تحلیل عاملی اکتشافی استفاده می‌نماییم.

### ۳-۲-۱- روایی و پایایی پرسشنامه

روایی و پایایی گویه‌های مورد استفاده در جمع‌آوری داده‌ها منطبق با رهنمودهای پیشنهادی و ارائه شده برای تحقیقات مدیریتی توسط شوک و همکارانش<sup>۱</sup> (۲۰۰۴) و باگوزی و ادواردز<sup>۲</sup> (۱۹۹۸) اعمال گردیده است. بدین ترتیب که از رویکرد دومرحله‌ای ارائه شده توسط گرینگ و اندرسون<sup>۳</sup> (۱۹۸۸) استفاده می‌شود که در این رویکرد ابتدا مدل تحقیق مورد ارزیابی قرار گرفته و در مرحله بعد به بررسی روابط مطرح شده در قالب فرضیات تحقیق پرداخته می‌شود.

1. Shook et al. 2004

2. Edwards, Bagozzi 2000

3. Anderson, Gerbing 1988

### ۳-۲-۲- پایایی و روایی پرسشنامه

در پژوهش حاضر برای به دست آوردن اعتبار پرسشنامه از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. این روش برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری از جمله پرسشنامه‌ها یا آزمون‌هایی که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کنند آلفای کرونباخ برای این پرسشنامه ۰,۸۹ بوده است و برای سازه‌ها متغیرها نیز جداگانه محاسبه گردید. از این رو برای تمامی ۴ سازه اصلی بکار رفته در پژوهش استفاده می‌شود. با آزمون‌های خاصی می‌توان روایی ابزار اندازه‌گیری را سنجید در پژوهش حاضر از روش روایی محتوا و روایی سازه استفاده شده است. همچنین برای بررسی روایی همگرا و واگرا نیز از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است.

### ۳-۲-۳- تحلیل عاملی اکتشافی

تحلیل اکتشافی<sup>۱</sup> وقتی به کار می‌رود که پژوهشگر شواهد کافی قبلی و پیش‌تجربی برای تشکیل فرضیه درباره تعداد عامل‌های زیربنایی داده‌ها نداشته و به‌واقع مایل باشد درباره تعیین تعداد یا ماهیت عامل‌هایی که همپراشی بین متغیرها را توجیه می‌کنند داده‌ها را بکاود.

در این تحقیق اگرچه مفاهیم اصلی قبلاً در بخش خصوص تعیین شده است و در این تحقیق با شرایط سازمان تطبیق داده شده است اما برای اطمینان بیشتر به از تحلیل عاملی و با استفاده از نرم‌افزار spss نیز استفاده گردید.

نتیجه چرخش عاملی مایل که در جدول زیر آمده است پیش‌فرض‌های ما در مورد متغیرهای مرتبه دوم ارزش اجتماعی، ارزش عاطفی و ارزش کارکردی و همچنین رضایت از فرایند مصرف مالیات (رضایت نوع اول) و رضایت از فرایند مالیات ستانی (رضایت نوع دوم) ما را تأیید شده است.

---

1. Exploratory factor analysis

جدول ۱.

Pattern Matrix <sup>a</sup>							
Component							
	6	5	4	3	2	1	
ارزش عاطفی				.797			PV_1
				.860			PV_2
				.865			PV_3
				.762			PV_4
				.816			PV_5
ارزش اجتماعی	-.805						PV_6
	-.833						PV_7
	-.754						PV_8
	-.782						PV_9
	-.518						PV_10
ارزش کارکردی			-.891				PV_11
			-.878				PV_12
			-.561				PV_13
رضایت از فرایند مصرف مالیات		.752				.555	Com_1
		.794				.809	Com_2
		.843				.809	Com_3
		.670				.786	Com_4
						.647	Com_5
رضایت از فرایند مالیات ستانی					.900		Sat_1
					.896		Sat_2
					.861		Sat_3
					.854		Sat_4
						Sat_5	
						Sat_6	
						Sat_7	
						Sat_8	

Extraction Method: Principal Component Analysis.  
a. Rotation converged in 12 iterations.

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.854
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2564.666
	df	78
	Sig.	.000

بررسی تأثیر ارزش ادراک شده و رضایت دریافت شده بر تعهد به پرداخت مؤدیان ... ۱۷

بنابراین می‌توان مطمئن شد که سؤالات ما ۶ عامل را می‌سنجد که باهم تفاوت قابل ملاحظه‌ای دارند. با توجه به چارچوب مطالعاتی سؤالات مربوطه به عاملی بزرگ‌تر اختصاص داده شده‌اند.

### ۳-۲-۴- بررسی روایی و پایایی سازه‌ای پرسشنامه

برای بررسی اعتبار ابزار اندازه‌گیری از تحلیل عاملی تأییدی و با استفاده از نرم‌افزار AMOS استفاده گردید؛ که نتایج به همراه تحلیل پرسشنامه در ذیل آمده است.

### ۳-۲-۴-۱- ارزش درک شده

۱۳ سؤال اول پرسشنامه مفهوم ارزش درک شده و همچنین متغیرهای پنهان این سازه یعنی ارزش عاطفی، ارزش اجتماعی و ارزش کارکردی را می‌سنجند.

جدول ۲

CR	AVE	$\alpha$	T-Value	Loading	S.D	Mean	
۰.۸۸	۰.۶۱	۰.۸۹					ی ارزش عاطف
				۰.۷۵	۰.۸۷	۲.۰۲	۱ اینکه مالیاتم را به موقع و دقیق می پردازم احساس خوبی دارممن از ا
			۱۷.۲۲	۰.۹۱	۰.۸۵	۱.۸۳	۲ یک مالیات دهنده احساس می کنم برای جامعه مفیدم به عنوان
			۱۶.۴۶	۰.۸۷	۰.۸۳	۱.۶۱	۳ بات را کمتر از میزان واقعی بیان کنم دچار عذاب وجدان می شوم اگر مال
			۱۰.۹۶	۰.۶۰	۰.۸۰	۱.۹۳	۴ بات را کمتر از میزان واقعی بیان کنم احساس شرم می کنم اگر مال
			۱۴.۶۵	۰.۷۸	۰.۸۹	۱.۹۵	۵ بات کمتر از میزان واقعی دزدی است ابراز مال
۰.۸۷	۰.۵۹	۰.۸۸					ی ارزش اجتماع
				۰.۷۴	۰.۷۵	۲.۴۳	۶ ی نمونه افتخار بزرگی است انتخاب شدن به عنوان مود
			۲۱.۸۹	۰.۸۲	۰.۷۶	۲.۳۷	۷ ی در پرداخت مالیات تحسین می کنند مردم ما را به خاطر خوش حساب
			۱۳.۷۱	۰.۸۱	۰.۸۰	۲.۴۰	۸ ی از اعتماد مردم به ما به خاطر اعتماد به امانتداری ما در پرداخت مالیات است بخش
			۱۲.۰۰	۰.۷۰	۰.۷۶	۲.۶۳	۹ باتمان را پرداخت نکنیم مردم از ما خرید نخواهند کرد اگر مال
			۱۲.۸۵	۰.۷۵	۰.۸۸	۱.۹۹	۱۰ باتمان را پرداخت نکنیم از سوی جامعه طرد خواهیم شد اگر مال
۰.۷۷	۰.۵۴	۰.۷۵					ی ارزش کارکرد
				۰.۸۵	۰.۵۹	۲.۱۹	۱۱ بات می پردازم در ازای آن خدمات عمومی مانند راه و امنیت و آموزش از دولت دریافت می کنم اگر مال
			۱۱.۱۷	۰.۷۲	۰.۷۴	۲.۱۸	۱۲ بات سرمایه گذاری برای فرزندان مان است پرداخت مال
			۱۰.۰۵	۰.۶۱	۰.۶۵	۲.۵۸	۱۳ بات یعنی رفاه اجتماعی بیشتر پرداخت مال
Model Fit Indices:							

۵ سؤال اول به دنبال اندازه‌گیری این مفهوم است که آیا فرد زمانی که مالیات خود را دقیق و به‌موقع انجام می‌دهد از نظر روحی و روانی برای او ارزشی به ارمغان می‌آورد در واقع سؤال اول و دوم این مفهوم را می‌سنجند؛ اما از آنجا که در رعایت قوانین و مقررات بیشتر اوقات ارزش از به دست آوردن احساس مطلوب ناشی نمی‌شود بلکه از رهایی از احساسی نامطلوب نشأت می‌گیرد سؤال ۳ تا ۵ پرسشنامه این موضوع را می‌سنجد که آیا فرد زمانی که مالیاتش را دقیق و به‌موقع نمی‌پردازد دچار احساس بدی مانند شرم و تنفر می‌گردد یا نه؟ ضریب الفای کرونباخ ۰,۸۹، میانگین واریانس استخراج شده ۰,۶۱ و پایایی سازه‌ای ۰,۸۸، شاخص‌های قابل‌قبولی برای پذیرش روایی و پایایی سؤالات در سنجش این متغیر هستند.

سؤالات ۶ تا ۱۰ نیز به بررسی متغیر ارزش اجتماعی مالیات می‌پردازد اینکه آیا فرد درازای پرداخت مالیات به‌موقع و درست از طرف جامعه مورد تأیید و تشویق قرار می‌گیرد و برعکس آن در صورت عدم پرداخت به‌موقع و صحیح آیا از طرف جامعه مورد سرزنش و بازخواست قرار می‌گیرد؟ سؤالات ۶ تا ۸ جنبه دریافت ارزش مثبت و سؤالات ۹ و ۱۰ ضد ارزش‌های را می‌سنجد که فرد از جامعه در پی تخلف مالیاتی دریافت می‌کند می‌سنجند. ضریب الفای کرونباخ ۰,۸۸، میانگین واریانس استخراج شده ۰,۵۹ و پایایی سازه‌ای ۰,۸۷، شاخص‌های قابل‌قبولی برای پذیرش روایی و پایایی سؤالات در سنجش این متغیر هستند.

سؤالات ۱۱ تا ۱۳ در پی این بود تا بسنجد که آیا فرد احساس می‌کند اگر مالیات می‌پردازد مالیات واقعاً به خدمات عمومی و زیربنایی تبدیل می‌شود به‌گونه‌ای که آن را در زندگی خویش لمس نماید. سنجش این متغیر پنهان از دو متغیر ارزش عاطفی و ارزش اجتماعی درک شده آسان‌تر است چراکه فرد می‌خواهد در مورد واقعیتی که نماد بیرونی ملموسی دارد قضاوت نماید. ضریب الفای کرونباخ ۰,۷۷، میانگین واریانس استخراج شده ۰,۵۴ و پایایی سازه‌ای ۰,۷۷، شاخص‌های قابل‌قبولی برای پذیرش روایی و پایایی سؤالات در سنجش این متغیر هستند.

### ۳-۲-۴-۲- رضایتمندی

متغیر میانجی رضایتمندی در مؤدیان بر اساس مطالعات قبلی به دو بعد رضایت از فرایند مالیاتی ستانی و فرایند هزینه کرد مالیات که اولی در حوزه اختیارات سازمان امور مالیاتی و دومی در اختیار نحوه تخصیص آن در بودجه به قوه مجریه و مقننه و نظارت بر آن بر عهده هر سه قوه است.

جدول ۳.

CR	AVE	$\alpha$	T-Value	Loading	S.D	Mean	
۰.۸۱	۰.۵۲	۰.۸۱					یت از فرایند مصرف مالیات رضا
				۰.۷۴	۰.۹۴	۲.۲۱	۱۴ بات توسط دولت یا شهرداری تأثیر گذار بجا به عنوان شهروند بر نحوه مصرف مال
			۱۱.۸۱	۰.۷۳	۰.۹۷	۲.۵۴	۱۵ ینه کرد مالیات بسیار روشن و شفاف است هز
			۱۱.۹۰	۰.۷۴	۱.۰۸	۲.۳۵	۱۶ ی قانون ارزش افزوده خدمات دولت چند برابر شده است بعد از اجرا
			۱۱.۰۷	۰.۶۸	۱.۰۸	۲.۳۳	۱۷ بات نبود هزینه بسیاری از خدمات عمومی مانند درمان سنگین بوداگر مال
۰.۹۰	۰.۷۰	۰.۸۹					یت از فرایند مالیات ستانی رضا
				۰.۸۷	۱.۱۰	۳.۲۴	۱۸ بند اظهار و پرداخت مالیات راحت و آسان است فرا
			۲۱.۰۰	۰.۸۸	۰.۹۲	۳.۲۹	۱۹ باتی برخورد مناسبی دارند کارمندان مال
			۱۷.۹۷	۰.۷۹	۱.۱۲	۳.۳۴	۲۰ ی که نیاز به استعلام و تأییدیه مالیاتی دارم به راحتی دریافت می کنه در مواقع
			۱۷.۸۶	۰.۷۹	۰.۹۸	۳.۱۰	۲۱ بند ممیزی و راست آزمایی عادلانه است فرا
<b>Model Fit Indices:</b>							

سؤالات ۱۴ تا ۱۷ به بررسی رضایت از مصرف مالیات توسط دولت می پردازد این سؤالات بر اساس مطالعات انجام شده در مورد کارایی سیاست های دولتی، دموکراسی و فساد و ارتباط آن با پذیرش مالیاتی انجام شده است. ضریب الفای کرونباخ ۰.۸۱ میانگین واریانس استخراج شده ۰.۵۲ و پایایی سازه ای ۰.۸۱ شاخص های قابل قبولی برای پذیرش روایی و پایایی سؤالات در سنجش این متغیر هستند.

سؤالات ۱۸ تا ۲۰ رضایتمندی مؤدیان مالیاتی از فرایند مالیات ستانی است که در واقع رضایت مؤدیان از سازمان امور مالیاتی را می سنجد. در مطالعات مربوط به رضایتمندی مشتریان در شرکت های خصوصی و ارباب رجوع در سازمان های

دولتی در دسترس بودن، آسان بودن و صلاحیت کارمندان از مهم‌ترین مفاهیم رضایت بوده است. در واقع این سؤالات شاخص‌هایی برای سنجش این مفاهیم است. ضریب الفای کرونباخ ۰,۸۹، میانگین واریانس استخراج شده ۰,۷۰ و پایایی سازه‌ای ۰,۹۰ شاخص‌های قابل‌قبولی برای پذیرش روایی و پایایی سؤالات در سنجش این متغیر هستند.

### ۳-۲-۳- تعهد به پرداخت

تعهد به پرداخت در واقع بعد نگرشی مفهوم وفاداری در مطالعات بازاریابی است این مفهوم در مطالعات مالیاتی به‌عنوان پذیرش مالیاتی بحث می‌شود با تلفیق این مطالعات سؤالات ۲۲ تا ۲۶ طراحی شده و تعهد به پرداخت مالیات‌دهندگان را می‌سنجد.

جدول ۴

CR	AVE	$\alpha$	T-Value	Loading	S.D	Mean	
۰,۸۴	۰,۵۱	۰,۸۱					یات تعهد به پرداخت مال
				۰,۶۰	۰,۹۴	۲,۲۴	۲۲ بان را برای پرداخت مالیات تشویق می‌کنم/دوستان و آشنا.
			۱,۰۸۱	۰,۸۱	۰,۹۳	۲,۸۲	۲۳ یشه ملزم به پرداخت مالیات می‌دانم/خودم را هم.
			۱,۰۳۹	۰,۷۵	۱,۰۳	۲,۷۸	۲۴ میزان مالیات واقعی پرداختی کسب و کار من زیاد هم باشد، باز هم خود را اگر محت بزان واقعی مالیات خودم می‌دانم/ملزم به پرداخت م.
			۱,۰۵۵	۰,۷۷	۱,۰۳	۲,۵۷	۲۵ یات به موقع را دوست دارم/پرداخت مال
			۸,۹۰	۰,۶۰	۰,۹۲	۲,۷۸	۲۶ بد پرداخت مالیات به موقع در نهایت نصیب خودم می‌شود/عوا.
Model Fit Indices:							

ضریب الفای کرونباخ ۰,۸۱، میانگین واریانس استخراج شده ۰,۵۱ و پایایی سازه‌ای ۰,۸۴ شاخص‌های قابل‌قبولی برای پذیرش روایی و پایایی سؤالات در سنجش این متغیر هستند. ضمن اینکه شاخص‌های نیکویی برازش در جدول مربوطه همه در محدوده قابل‌قبول می‌باشند.

### ۳-۲-۴-۴- امکان فرار مالیاتی

این متغیر ادراک مؤدیان از وجود راه‌هایی برای پرداخت مالیات به مبلغی کمتر از میزان واقعی آن بدون جریمه و عواقب خاصی را می‌سنجد. با توجه به اینکه پاسخ‌دهندگان به این سؤال معذوریت بسیاری داشتند لذا سه سؤال برای این مؤلفه تعیین شد از این سه سؤال حداکثر نمره به یکی از این سه سؤال به‌عنوان نمره شخص در نظر گرفته شد و در نهایت نمرات ۳ و بیشتر به‌عنوان وجود و نمرات کمتر از ۳ به‌عنوان عدم ادراک از امکان فرار مالیاتی در نظر گرفته شد.

جدول ۵

	ادراک امکان فرار (نفر)	ادراک عدم امکان فرار (نفر)	
۲۷	۰/۸۹	۲۵۸	امکان فرار از مالیات بسیار است
۲۸			عده زیادی از پرداخت مالیات فرار می‌کنند بدون اینکه عواقبی متوجه آن‌ها شود
۲۹			می‌توانم مالیات کمتری بپردازم بدون اینکه جریمه شوم

### ۳-۲-۴-۵- وضعیت نرمالیتی متغیرهای تحقیق

یکی از پیش‌فرض‌های ما در استفاده از نرم‌افزار AMOS و بسیاری از روش‌های آماری نرمال بودن داده‌هاست. روش‌های مختلفی برای بررسی نرمال بودن داده‌ها استفاده می‌شود. در این تحقیق با استفاده از شاخص‌های کشیدگی (Kurtosis) و چولگی (Skewness) استفاده شده است. در صورتی که شاخص کشیدگی بین ۷- و ۷+ باشد و شاخص چولگی بین ۳- و ۳+ باشد در این صورت می‌توان گفت که داده‌ها نرمال هستند با توجه به جدول چولگی و کشیدگی استخراج شده از نرم‌افزار ایموس چنین نتیجه‌گیری می‌شود که همه داده‌ها نرمال هستند.

جدول ۶. بررسی نرمال بودن داده‌ها

Assessment of normality (Group number 1)

Variable	min	max	skew	c.r.	kurtosis	c.r.
Sat_8	1.0	5.0	-.135	-1.030	-.246	-.935
Sat_7	1.0	5.0	-.165	-1.258	-.741	-2.817
Sat_6	1.0	5.0	-.322	-2.451	.001	.004
Sat_5	1.0	5.0	-.195	-1.481	-.476	-1.809
Sat_4	1.0	5.0	1.055	8.020	.635	2.415
Sat_3	1.0	5.0	.614	4.667	-.234	-.891
Sat_2	1.0	5.0	.481	3.661	.103	.390
Sat_1	1.0	5.0	1.060	8.062	1.133	4.307
PV_1	1.0	5.0	.713	5.422	.557	2.117
PV_2	1.0	5.0	1.234	9.381	2.082	7.918
PV_3	1.0	5.0	1.648	12.531	3.208	12.198
PV_4	1.0	5.0	.869	6.611	1.323	5.029
PV_5	1.0	5.0	1.031	7.843	1.470	5.590
PV_6	1.0	5.0	.766	5.826	1.004	3.818
PV_7	1.0	5.0	1.009	7.674	1.543	5.868
PV_8	1.0	5.0	.741	5.632	1.271	4.832
PV_9	1.0	5.0	.040	.303	.416	1.582
PV_10	1.0	5.0	1.361	10.354	2.679	10.186
PV_11	1.0	5.0	1.424	10.830	3.337	12.688
PV_12	1.0	5.0	1.137	8.645	2.560	9.734
PV_13	1.0	5.0	.753	5.727	.958	3.644
Com_5	1.0	5.0	.226	1.722	-.167	-.634
Com_4	1.0	5.0	.636	4.836	-.026	-.097
Com_3	1.0	5.0	.193	1.469	-.456	-1.733
Com_2	1.0	5.0	.317	2.413	.027	.102
Com_1	1.0	5.0	.788	5.992	.568	2.158
Multivariate					81.251	19.833

Correlations

			Estimate
COM	<-->	SAT	.541
PV	<-->	SAT	.538
COM	<-->	PV	.735

Covariances

			Estimate	S.E.	C.R.	P
COM	<-->	SAT	.192	.033	5.783	*
PV	<-->	SAT	.109	.023	4.770	*
COM	<-->	PV	.160	.028	5.685	*

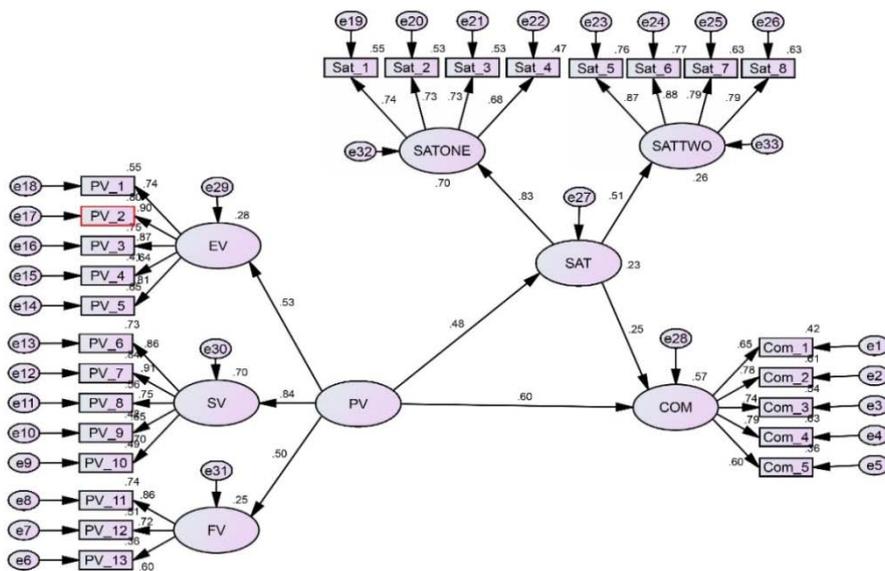
۴- یافته‌ها

یکی از بخش‌های مهم هر تحقیق علمی استفاده از نرم‌افزارها و آزمون‌های مناسب جهت تأیید یا رد فرضیات تحقیق است. البته قبل از این‌که به رد یا تأیید فرضیه‌ها پرداخته شود، تعیین روایی متغیرهای مکنون برون‌زا و درون‌زای مدل تحقیق ضروری به نظر می‌رسد. مدل مفهومی تحقیق حاضر دارای یک متغیر مکنون برون‌زای ارزش ادراکی و دو متغیر مکنون درون‌زای رضایتمندی و وفاداری و یک متغیر تبدیلیگر امکان فرار مالیاتی است. ابتدا تعیین روایی از طریق تحلیل عاملی تأییدی انجام گردید و در ادامه نیز از طریق مدل معادلات ساختاری به تأیید یا رد فرضیه‌های تحقیق پرداخته خواهد شد.

تحقیق حاضر دارای پنج فرضیه اصلی است که در نتیجه تأثیر متغیر برون‌زا بر متغیر درون‌زا و همچنین تأثیر متغیرهای درون‌زای تحقیق بر هم حاصل شده‌اند. محقق به منظور بررسی فرضیات تحقیق از بخش ساختاری مدل معادلات ساختاری موسوم به

تحلیل مسیر استفاده نموده است. معیار ما جهت تأیید یا رد فرضیات عدد معناداری است. شکل ۲ و جدول ۷ روابط بین متغیرهای تحقیق را در دو حالت تخمین استاندارد و اعداد معناداری نشان می‌دهد. در ابتدا مدل مفهومی تحقیق بدون در نظر گرفتن تأثیر متغیر تعدیل‌گر امکان فرار مالیاتی مورد آزمون قرار گرفته است و سپس در شکل ۳ و ۴ مدل مفهومی تحقیق با در نظر گرفتن متغیر تعدیل‌گر امکان فرار مالیاتی مورد آزمون قرار گرفته است.

مدل تحقیق ما دارای یک متغیر مستقل یک متغیر میانجی یک متغیر تعدیل‌گر و یک متغیر وابسته است. برای محاسبه تأثیر متغیر میانجی مدل‌های محاسباتی ارائه شده است مانند روش بارون<sup>۱</sup> و کنی<sup>۲</sup> و آزمون زابل<sup>۳</sup> و روش خودگردانی<sup>۳</sup> ارائه شده است. با توجه به اینکه کامل‌ترین روش محاسبه روش خودگردانی است و نرم‌افزار ایموس نیز این امکان را فراهم آورده است برای تأثیر متغیر میانجی رضایت‌مندی از روش خودگردانی استفاده گردید.



شکل ۲. مدل مفهومی تحقیق بدون در نظر گرفتن متغیر امکان فرار مالیاتی (ضرایب مسیر)

1. Barron & kenny
2. Sobel test
3. bootstaping

جدول ۷. معناداری در نظر گرفتن متغیر امکان فرار مالیاتی (اعداد معناداری)

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)						
Label	P	C.R.	S.E.	Estimate		
	***	4.837	0.151	0.728	PV	SAT
				1	PV	EV
	***	6.701	0.203	1.358	PV	SV
	***	5.325	0.097	0.514	PV	FV
0.008		2.636	0.103	0.272	SAT	COM
	***	5.55	0.178	0.985	PV	COM
				1	SAT	SATONE
	***	4.683	0.182	0.85	SAT	SATTWO
				1	COM	Com_1
	***	11.881	0.098	1.168	COM	Com_2
	***	11.339	0.107	1.219	COM	Com_3
	***	11.987	0.11	1.315	COM	Com_4
	***	9.609	0.093	0.891	COM	Com_5
				1	FV	PV_13
	***	9.787	0.138	1.349	FV	PV_12
	***	9.771	0.134	1.307	FV	PV_11
				1	SV	PV_10
	***	11.366	0.07	0.799	SV	PV_9
	***	13.022	0.074	0.968	SV	PV_8
	***	15.558	0.073	1.133	SV	PV_7
	***	14.784	0.071	1.052	SV	PV_6
				1	EV	PV_5
	***	12.543	0.057	0.719	EV	PV_4
	***	18.462	0.054	1.002	EV	PV_3
	***	19.282	0.055	1.067	EV	PV_2
	***	15.116	0.06	0.909	EV	PV_1
				1	SATONE	Sat_1
	***	11.945	0.086	1.023	SATONE	Sat_2
	***	11.974	0.095	1.143	SATONE	Sat_3
	***	11.325	0.094	1.068	SATONE	Sat_4
				1	SATTWO	Sat_5
	***	20.955	0.04	0.841	SATTWO	Sat_6
	***	17.986	0.052	0.928	SATTWO	Sat_7
	***	17.884	0.045	0.812	SATTWO	Sat_8

جدول ۸. نتیجه بررسی تأثیر متغیر میانجی

	Total Effect	Direct Effect	Indirect Effect
PV--->COM	(0.72), (p=0.02)	(0.60), (p=0.01)	(0.12), (p<0.01)

با توجه به جدول ۳ می‌توان گفت که متغیر ارزش درک شده هم به صورت مستقیم و هم به صورت غیرمستقیم از طریق متغیر رضایت‌مندی بر روی تعهد به پرداخت مؤدی تأثیر می‌گذارد.

#### ۴-۱-۱- آزمون متغیر تعدیل گر امکان فرار مالیاتی

متغیر امکان فرار مالیاتی ادراک شده به یک متغیر دو وجهی تبدیل شده است که دو وجه دارد یا اینکه مؤدی چنین می‌پندارد که امکان مالیاتی بدون عواقب خاصی وجود دارد یا برعکس آن امکان فرار بدون درگیر شدن با عواقب نامطلوب امکان‌پذیر نیست. نرم‌افزار ایموس این امکان را به وجود آورده است تا به بررسی متغیرهای میانجی بپردازد در واقع این نرم‌افزار مدل معادلات ساختاری را در گروه‌های مختلف به وجود آمده ناشی از متغیر میانجی مقایسه می‌نماید

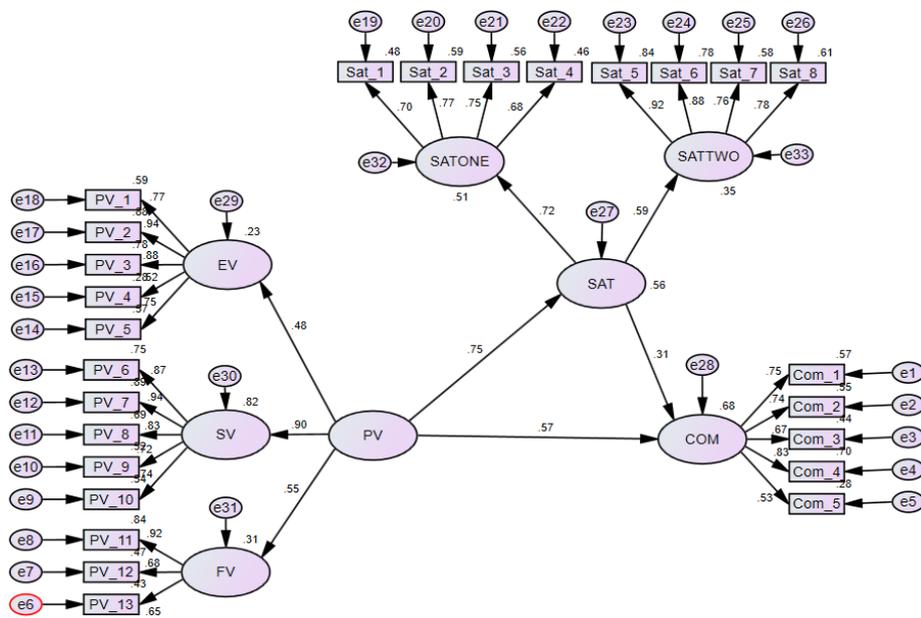
Tem = گروه معتقد به امکان فرار مالیاتی بدون مواجهه عواقب جدی

NoTem = گروه معتقد به عدم امکان فرار مالیاتی بدون مواجهه عواقب جدی

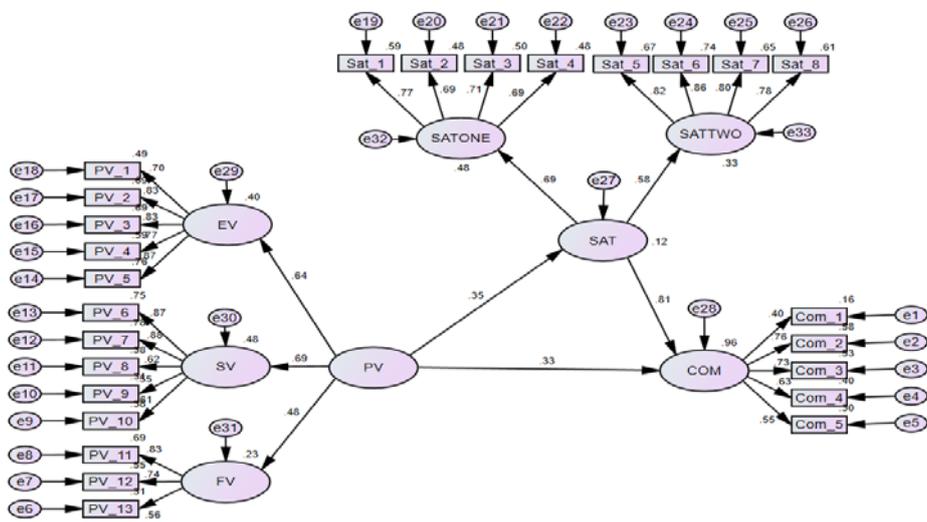
جدول ۹. معناداری تفاوت دو گروه

			NoTem		Tem		معناداری تفاوت دو گروه	
			Estimate	P	Estimate	P	z-score	نتیجه
PV	→	SAT	0.386	0.011	0.950	0.000	1.917*	معنادار
SAT	→	CO M	0.495	0.000	0.559	0.158	0.153	بی‌معنا
PV	→	CO M	0.222	0.011	1.310	0.009	2.146**	معنادار
Notes: *** p-value < 0.01; ** p-value < 0.05; * p-value < 0.10								

جدول مقایسه دو گروه نشان می‌دهد تأثیر متغیر میانجی نشان می‌دهد که با وجود این متغیر همچنان روابط بین متغیرهای اصلی معنادار است؛ اما به جز تأثیر رضایت‌مندی بر تعهد به پرداخت با وجود متغیر تعدیل‌گر سایر روابط معنادار است؛ اما کاهش ضرایب تأثیر در این دو گروه نشان می‌دهد که وجود این متغیر بر رضایت و تعهد به پرداخت مؤدیان تأثیری منفی دارد.



شکل ۳. مدل مفهومی تحقیق برای مؤدیان با ادراک امکان فرار



شکل ۴. مدل مفهومی برای مؤدیان با عدم ادراک از فرار مالیاتی

#### ۴-۲- آزمون‌های برازندگی مدل

منظور از برازش مدل این است که تا چه حد یک مدل با داده‌های مربوطه سازگاری و توافق دارد. در جدول زیر، شاخص‌های برازش مدل و معیار مقبولیت هر شاخص آورده شده است و آماره مدل تحقیق حاضر با آن‌ها مقایسه شده است. شاخص‌های برازش میزان شایستگی مدل مفهومی تحقیق را در سنجش جامعه تحقیق موردنظر نشان می‌دهند یا به عبارت دیگر حاکی از آن هستند که تا چه اندازه داده‌های جمع‌آوری شده از مدل تحقیق حمایت می‌کنند.

جدول ۱. شاخص‌های برازش مدل

شاخص مدل تحقیق	معیار مقبولیت	شاخص برازش
2.399	$3 >$	CMIN/DF
0.64	$0.8 >$	RAMSEA
0.917	$0.9 <$	CFI
0.917	$0.9 <$	IFI
0.834	$0.8 <$	AGFI

#### ۴-۳- خلاصه نتایج

**فرضیه اول: تأثیر ارزش درک شده مؤدی بر تعهد به پرداخت مالیات توسط وی، مثبت و معنادار است**

مقدار عدد معناداری بین ارزش درک شده و تعهد به بیشتر از مقدار ۱,۹۶ است؛ می‌توان گفت بین ارزش ادراکی و تعهد به پرداخت مالیات رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و این فرضیه تأیید شد، به این معنی که ارزش ادراکی تأثیر مستقیم بر تعهد به پرداخت مالیات دارد.

**فرضیه دوم: تأثیر ارزش درک شده مؤدی بر رضایتمندی وی، مثبت و معنادار است.**

مقدار عدد معناداری محاسبه شده این فرضیه از ۱,۹۶ بزرگ‌تر است؛ می‌توان گفت بین ارزش ادراکی و رضایتمندی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و این فرضیه تأیید شد، به این معنی که ارزش ادراکی تأثیر مستقیم بر رضایتمندی مؤدیان مالیاتی دارد.

**فرضیه سوم: تأثیر رضایت‌مندی مؤدی بر تعهد به پرداخت مالیات توسط وی، مثبت و معنادار است.**

مقدار عدد معناداری محاسبه شده این فرضیه از ۱,۹۶ بزرگ‌تر است؛ می‌توان گفت بین رضایت‌مندی و تعهد به پرداخت مالیات رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و این فرضیه تأیید شد، به این معنی که رضایت‌مندی تأثیر مستقیم بر تعهد به پرداخت مالیات مؤدیان مالیاتی دارد.

**فرضیه چهارم: متغیر تعدیلی امکان فرار مالیاتی بر تأثیر ارزش درک شده بر تعهد به پرداخت مالیات اثری منفی و معنادار دارد.**

با توجه به مقدار اعداد معناداری به‌دست‌آمده پس از تأثیر متغیر امکان فرار مالیاتی؛ اگرچه چه با تأثیر متغیر امکان فرار مالیاتی، بین ارزش ادراکی و تعهد به پرداخت مالیات با توجه به متغیر تعدیل‌تر امکان فرار مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد اما این اثر کاهشی معنادار داشته است و این فرضیه تأیید شد، این بدان معنا است که زمانی که افرادی که زمانی فرد احساس کند که امکان فرار مالیاتی بدون عواقب جدی وجود دارد اگر ارزش درک شده بالایی وجود داشته باشد به احتمال زیاد تأثیر ادراک بر رفتار او را ضعیف‌تر خواهد نمود. این فرضیه با بسیاری از مطالعات انجام شده حوزه مالیاتی و همچنین با مطالعات بازاریابی که بر تأثیر هزینه تغییر توجه نموده‌اند تطابق دارد.

**فرضیه پنجم: متغیر تعدیلی امکان فرار مالیاتی بر تأثیر رضایت‌مندی مؤدی بر تعهد به پرداخت مالیات اثری منفی و معنادار دارد.**

با توجه به مقدار اعداد معناداری به‌دست‌آمده پس از تأثیر متغیر امکان فرار مالیاتی؛ هرچند تأثیر رضایت‌مندی مؤدیان بر تعهد به پرداخت مالیات کاهش داشته است اما معنادار نیست لذا این فرضیه را نمی‌توان تأیید کرد، این فرضیه با بسیاری از مطالعات انجام شده مطالعات بازاریابی تطابق ندارد اما با بسیاری از مطالعات انجام شده حوزه مالیاتی تطابق دارد. دلیل آن نیز می‌تواند ناشی از اجباری بودن پرداخت مالیات

حتی در صورت عدم رضایت از دولت باشد درحالی که در صورت عدم رضایت از شرکت در بخش خصوصی مشتری اختیار بیشتری خواهد داشت.

## ۵- بحث و نتیجه گیری

با توجه به نتایج حاصل از فرضیات تحقیق می توان این طور نتیجه گرفت که مدل آزمایش شده می تواند فرایند تصمیم گیری مؤدیان مالیاتی را پیش بینی نماید ضمن اینکه با مطالعات انجام شده در حوزه روانشناسی اجتماعی نیز تطابق دارد. مدل سه متغیره ارزش درک شده، رضایتمندی و وفاداری یک از مدل های بسیار پرکاربرد در حوزه مطالعات مربوط به فرایند تصمیم گیری مشتریان است. بخشی از مطالعات دانشگاهی به آزمودن مدل های علمی در حوزه های مختلف است که البته با توجه به شرایط گوناگون با متغیرهای میانجی و تعدیل گر متفاوتی آزموده می شوند. چنانکه در فصل تحقیقات پیشین آمده است این مدل در بخش های مختلفی مانند شرکت های تولیدی تجاری و همچنین در بخش های مختلف خدماتی مورد استفاده قرار گرفته است؛ اما این اولین بار بوده است که این مدل از دولت به عنوان ارائه دهنده خدمات عمومی و از مالیات دهنده به عنوان یک خریدار استفاده شده است.

تأیید فرضیه اول تا سوم دور از انتظار نیست و با بسیاری از مطالعات انجام شده تطابق دارد در مطالعات بخش تجاری مهم ترین شاخص وفاداری خرید و خرید مجدد بوده است؛ یعنی زمانی که مشتریان درک کنند که محصولاتی که به آنها عرضه می شود با ارزش است، نمی توانند نسبت به آن بی تفاوت باشند و از نظر رفتاری، گرایش های آنها به صورت مثبت تحریک می شود. به بیان ساده تر می توان گفت مشتریان با درک ارزش یک خدمت و محصول، از آن خدمت و محصول بازهم استفاده کرده و تبلیغات شفاهی مثبتی به نفع آن محصول انجام می دهند. در این تحقیق نیز تأیید شده است زمانی که مؤدیان ارزش های بیشتری از حقوق و کالاهای عمومی که دولت درازای دریافت مالیات به مالیات دهنده برمی گرداند رضایتمندی بیشتری خواهند داشت و این دو به نوبه خود نه تنها بر تصمیم فرد به پرداخت مالیات مؤثر هستند بلکه بر واکنش های او به پرداخت مالیات توسط دیگران نیز مؤثر است و این همان تعهد و وفاداری او به پرداخت است.

تأیید فرضیه چهارم نیز بسیار مهم است چنانکه در مطالعات ارزش درک شده در بخش خصوصی نیز متغیرهای بسیاری مورد آزمون قرار گرفته‌اند که باوجود ارزش درک شده بالا رفتار مطلوب را تحت تأثیر قرار داده و آن حاصل ن شده است. در این تحقیق نیز ارزش درک شده از پرداخت مالیات نسبتاً بالا بوده اما ادراک مؤدیان از امکان بدون عواقب جدی فرار از مالیات تأثیر آن را کاهش داده است.

درنهایت با توجه تحلیل پرسش‌نامه تحقیق به دولت و سامان امور مالیاتی پیشنهاد می‌شود باهدف افزایش ارزش درک شده از پرداخت مالیات از مفاهیم بازاریابی، مانند درجه‌بندی مؤدیان امانت‌دار مالیات بر ارزش‌افزوده، برای برخورداری از مزایای اقتصادی و اجتماعی آن و آسان نمودن فرایند پرداخت مالیات در جهت رضایت مؤدیان از فرایند مالیات ستانی استفاده نماید. همچنین و اطلاع‌رسانی از شفافیت مصارف مالیات در جهت رضایت مؤدیان از فرایند مصرف مالیات می‌تواند ارزش این کار را افزایش دهد و از سوی با اقدامات جدی‌تر با عواملی مانند امکان فرار از مالیات که به‌شدت تأثیر ارزش درک شده از پرداخت مالیات را کاهش می‌دهد، مقابله کند.

### منابع

1. Alford, John (2002): Defining the client in the public sector: A social exchange perspective. In *Public administration review* 62 (3), pp. 337-346.
2. Alm, James; Cherry, Todd; Jones, Michael; McKee, Michael (2010): Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior. In *Taxation* 31 (4), pp. 577-586.
3. Anderson, James C.; Gerbing, David W. (1988): Structural equation modeling in practice: A review and recommended two-step approach. In *Journal of Marketing Research* 103 (3), p. 411.
4. Arrington, Cecil E.; Reckers, Philip M. J. (1985): A social-psychological investigation into perceptions of tax evasion. In *Taxation* 15 (59), pp. 163-176.
5. Bird, Richard M.; Martinez-Vazquez, Jorge; Torgler, Benno (2008): Tax effort in developing countries and high income countries: The

- impact of corruption, voice and accountability. In  
38 (1), pp. 55-71.
6. Bobek, Donna D.; Hatfield, Richard C.; Wentzel, Kristin (2007): An investigation of why taxpayers prefer refunds: A theory of planned behavior approach. In 29 (1), pp. 93-111.
  7. Devos, Ken (2013): Factors influencing individual taxpayer compliance behaviour: Springer Science & Business Media.
  8. Edwards, Jeffrey R.; Bagozzi, Richard P. (2000): On the nature and direction of relationships between constructs and measures. In 5 (2), p. 155.
  9. Evans, George (2002): Measuring and managing customer value. In 51 (3), pp. 134-139.
  10. Hung, Shin-Yuan; Chang, Chia-Ming; Yu, Ting-Jing (2006): Determinants of user acceptance of the e-Government services: The case of online tax filing and payment system. In 23 (1), pp. 97-122.
  11. Jackson, Scott B.; Hatfield, Richard C. (2005): A note on the relation between frames, perceptions, and taxpayer behavior. In 22 (1), pp. 145-164.
  12. Karlinsky, Stewart; Burton, Hughlene; Blanthorne, Cindy (2004): Perceptions of Tax Evasion as a Crime. In 2 (2).
  13. Kotler, Philip; Keller, Kevin Lane (2006): Marketing Manaemen.
  14. Kotler, Philip; Lee, Nancy R. (2007): Marketing in the public sector: The final frontier. In 36, pp. 12-17.
  15. Oliver, Richard L. (1999): Whence consumer loyalty? In , pp. 33-44.
  16. Saeed, Amir; Shah, Attaullah (2011): Enhancing tax morale with marketing tactics: A review of literature.
  17. Shook, Christopher L.; Ketchen, David J.; Hult, G. Tomas M.; Kacmar, K. Michele (2004): An assessment of the use of structural equation modeling in strategic management research. In 25 (4), pp. 397-404.

- 
18. Sweeney, Jillian C.; Soutar, Geoffrey N. (2001): Consumer perceived value: The development of a multiple item scale. In 77 (2), pp. 203ت220.
  19. Traxler, Christian (2010): Social norms and conditional cooperative taxpayers. In 26 (1), pp. 89ت103.

## شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات در راستای استقرار نظام مالیاتی الکترونیک با رویکرد مدل‌یابی معادلات ساختاری

یاسر امیری<sup>۱</sup>

دکتری مدیریت سیستم‌ها دانشگاه شیراز، YaserAmiri@Shirazu.ac.ir

فاطمه قاسمی

کارشناس ارشد مدیریت و کارشناس امور اداری اداره کل امور مالیاتی فارس

### چکیده

فناوری اطلاعات در عصر حاضر به‌عنوان یک راهبرد جدید تمام ابعاد سازمان‌ها را تحت تأثیر قرار داده است به‌گونه‌ای که تصور یک سازمان بدون فناوری اطلاعات و همگام بودن با فناوری‌های نوین غیرممکن به نظر می‌رسد. یکی از مهم‌ترین انواع کاربرد دولت الکترونیک، ارائه خدمات مالیاتی الکترونیک به مؤدیان مالیاتی است که موجب صرفه‌جویی در زمان، کاهش هزینه‌های عملیاتی، ارتقای بهره‌وری کارکنان و افزایش سطح رضایتمندی مؤدیان و ارباب-رجوعان می‌گردد. هدف از انجام این پژوهش شناسایی عوامل مؤثر بر پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات در سازمان امور مالیاتی است. بدین‌منظور پس از بررسی مبانی نظری شاخص‌های مؤثر بر پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات شناسایی شده و در ادامه با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی در ۵ عامل طبقه‌بندی شده است. همچنین با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی مبتنی بر مدل‌یابی معادلات ساختاری ارتباط عوامل و شاخص‌ها موردبررسی و تبیین قرار گرفته است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که شاخص‌هایی از جمله مزیت نسبی و قابلیت نوآوری، امنیت و قابلیت اعتماد، فرهنگ سازمانی، حمایت مدیریت، وضعیت اقتصادی-اجتماعی و همکاری و هماهنگی بین بخش‌های سازمان نقش مهمی در پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات ایفا می‌کند.

**کلیدواژه‌ها:** فناوری اطلاعات، نوآوری فناوری اطلاعات، پذیرش نوآوری فناوری، مالیات الکترونیک، مدل‌یابی معادلات ساختاری.

## ۱- مقدمه

پس از جنگ جهانی دوم دولت‌ها و سازمان‌های دولتی شاهد افزایش و گسترش مسئولیت‌های اقتصادی و اجتماعی خود بودند (Ahmad & Zink, 1998) و تقاضای شهروندان برای ارائه برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی از سوی دولت افزایش یافت. برای پاسخگویی سریع به این نیاز دولت‌ها به افزایش تعداد سازمان‌های دولتی و توسعه سیستم‌های اطلاعاتی در جهت افزایش قابلیت اعتماد و کیفیت خدمات اقدام کردند. بدین ترتیب برای مواجهه با این چالش سازمان‌های بخش دولتی پذیرای مجموعه‌ای از فناوری اطلاعات گشتند (Kim & Bretschneider, 2004). از این رو یکی از مسائل اصلی که سازمان‌های دولتی با آن روبرو شدند پذیرش و پیاده‌سازی موفق نوآوری‌های فناوری اطلاعات به‌منظور همگام بودن با فناوری‌های نوین بود (Cardozo, McLaughlin, Harmon, Reynolds & Miller, 1993; Kim & Bretschneider, 2004).

در عصر حاضر فناوری اطلاعات به‌عنوان یک راهبرد جدید تمام ابعاد زندگی بشر از جمله سازمان‌ها را تحت تأثیر قرار داده است به‌گونه‌ای که تصور سازمانی بدون فناوری اطلاعات غیرممکن به نظر می‌رسد. استفاده از فناوری اطلاعات به‌عنوان راهکاری برای توسعه ابزار حاکمیتی و ارائه خدمات بهتر به شهروندان اشاره به دولت الکترونیک دارد (محمدی و امیری، ۱۳۹۲). دولت الکترونیک به‌طور فزاینده‌ای تبدیل به یک ابزار ارائه خدمات دولتی در بسیاری از سازمان‌های دولتی جهان شده است (Nour & Fadlalla, 2008). طی دهه‌های اخیر سازمان‌های دولتی شاهد تحولات چشمگیری در تغییرات سریع فناوری بوده‌اند. از آنجاکه نوآوری یک عامل اساسی در ایجاد رقابت بوده که منجر به رشد سازمان گشته و همانند موتور توسعه‌ای است که به سازمان‌ها اجازه می‌دهد در اقتصاد جهانی از کارایی بالاتری برخوردار شوند (Landsbergen & Wolken, 2001) بنابراین سازمان‌های دولتی به‌منظور برخورداری از نوآوری و کسب مزیت رقابتی (Ebrahim & Irani, 2005) درصدد پذیرش نوآوری‌های فناوری اطلاعات برآمده‌اند.

انتظارات عمومی شهروندان، ارتقای بهره‌وری، کاهش هزینه‌های اداری، شفاف‌سازی، تأمین رضایت مردم، ارائه خدمات مطلوب به شهروندان و افزایش سرعت ارائه خدمات اهمیت برخورداری از نوآوری‌های فناوری اطلاعات را برای سازمان‌های

دولتی بیشتر می‌کند. به‌طور کلی سازمان‌ها با استفاده از فناوری اطلاعات به دنبال ایجاد ارزش افزوده بیشتر، جلب رضایت شهروندان و ارتقای کارایی هستند (محمدی و امیری، ۱۳۹۲).

در این میان توسعه فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی در کشورهای در حال توسعه از جمله ایران با آغاز فعالیت‌های پراکنده در راه‌اندازی دولت الکترونیک از مهر و موم‌های ورود اینترنت در دهه‌ی ۱۳۷۰ در کشور و طرح تکفا از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است؛ زیرا از یک سو به‌کارگیری و توسعه این فناوری به‌عنوان یک راهبرد توسعه ملی مطرح است و از سوی دیگر نقش گسترده دولت در اقتصاد ملی اهمیت موضوع را دوچندان می‌سازد (محمدی و امیری، ۱۳۹۲).

با توجه به رشد سریع فناوری اطلاعات به‌ویژه در دو دهه گذشته به‌عنوان مهم‌ترین عامل تغییر در سطح جامعه و سازمان‌ها، یکی از مهم‌ترین انواع کاربرد دولت الکترونیک، ارائه خدمات مالیاتی الکترونیکی دولت به مؤدیان مالیاتی است که موجب صرفه‌جویی قابل توجه در زمان، کاهش هزینه‌ها به بهترین صورت ممکن، ارتقای سطح بهره‌وری کارکنان و افزایش سطح رضایتمندی کارکنان و مؤدیان می‌گردد. بر این اساس یکی از اقدامات مهم سازمان امور مالیاتی کشور جهت طراحی و اجرای صحیح وصول مالیات به‌عنوان یک منبع درآمدی گسترده، روی آوردن به سمت فناوری‌های جدید الکترونیکی است. نظر به تأثیراتی که مالیات‌ها بر متغیرهای اقتصادی به‌جای می‌گذارند، اتخاذ سیاست‌های مالیاتی مناسب در راستای اصلاح و بهبود سیستم سنتی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است. استفاده از فناوری اطلاعات در اجرای مالیات‌ستانی الکترونیکی و مکانیزه نمودن نظام مالیاتی کشور می‌تواند بر رضایت مؤدیان و تسهیل اخذ مالیات بیفزاید. شناسایی ظرفیت‌های مالیاتی، ایجاد شبکه‌های اطلاعاتی درون-سازمانی و برون‌سازمانی (مؤدیان مالیاتی) و نیز ارتقای کارایی جمع‌آوری مالیات مستلزم پذیرش و به‌کارگیری فناوری‌های اطلاعات در زمینه پیاده‌سازی سیستم‌های الکترونیکی اخذ مالیات و مکانیزاسیون اداری است. از این رو یکی از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار در تغییر نظام مالیاتی سنتی به‌نظام مالیاتی الکترونیکی توجه به عوامل مؤثر بر پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات در این راستا است

با توجه به مطالب فوق، هدف اصلی این پژوهش شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر پذیرش یا رد نوآوری‌های فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی به‌ویژه سازمان امور مالیاتی در راستای استقرار نظام مالیات الکترونیک است تا بدین‌وسیله گامی در جهت تسهیل و تسریع پذیرش و جذب نوآوری‌های فناوری اطلاعات و برخورداری از مزایای آن برداشته شود.

## ۲- مبانی نظری پژوهش

در این بخش، مفاهیم نوآوری و فناوری اطلاعات تعریف شده و در ادامه نقش فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی و عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی تشریح می‌گردد.

### ۲-۱- نوآوری

نوآوری در یک سازمان به معنای ایجاد و پذیرش ایده‌ها و رفتارهای بدیع است. از میان انواع نوآوری که شامل نوآوری در محصول، نوآوری در فرایند، نوآوری در فناوری و نوآوری اداری است، بیشتر تحقیقات به دلیل اهمیت فناوری بر نوآوری فناوری توجه داشته‌اند (Kamal, 2006).

نوآوری در فناوری ممکن است موجب گردد فناوری مورد استفاده در سازمان به کلی تجدید شود. هم‌چنین استفاده جدید از فناوری فعلی نیز نوآوری در فناوری قلمداد می‌شود. استفاده از یک دانش فنی جدید نیز می‌تواند نوآوری فناوری باشد (Landsbergen & Wolken, 2001). شدت بخشیدن به نوآوری موجب تغییر سریع در فناوری می‌گردد که باعث افزایش رفاه و رشد اقتصادی می‌شود (Herrera, Muñoz-; Doyague & Nieto, 2010).

## ۲-۲- فناوری اطلاعات

واژه فناوری اطلاعات در اواخر دهه‌ی ۱۹۷۰ برای اشاره به استفاده از فناوری کامپیوتر برای کار با اطلاعات ابداع شد (محمدی و امیری، ۱۳۹۲). فناوری اطلاعات به ابزارها و روش‌هایی اطلاق می‌شود که اطلاعات را در شکل‌های مختلف جمع‌آوری، ذخیره، بازیابی، پردازش، تحلیل و توزیع می‌کنند (محمدی و امیری، ۱۳۹۱). فناوری اطلاعات موجب ایجاد خدمات و محصولات جدید، بنگاه‌ها و خدمات مجازی می‌شود و فعالیت‌های شرکت را در حوزه‌های مختلف تصمیم‌گیری، شرکا، تأمین‌کنندگان و مشتریان بهبود می‌بخشد (Kim & Bretschneider, 2004).

فناوری اطلاعات از زمان ظهور خود به‌واسطه تأثیر عمیقی که بر اکثر جنبه‌های کسب‌وکار گذاشته است نقش انکارناپذیری در اقتصاد جهانی ایفا می‌کند به‌گونه‌ای که گسترش روزافزون فناوری اطلاعات و سهولت استفاده از آن باعث می‌شود سازمان‌ها فرآیندها و عملیات خود را به آن مجهز کنند و بدون توسعه و کاربرد فناوری اطلاعات نمی‌توان انتظار داشت اهداف توسعه دانایی محور کشور تحقق یابد. هرچند پیش‌بینی‌ها نشان می‌دهد که این فناوری به رشد سریع خود در آینده ادامه خواهد داد اما شواهد نشان می‌دهد که میزان موفقیت کاربرد این فناوری در سازمان‌های دولتی چندان رضایت‌بخش نیست. با توجه به ظهور عصر فناوری اطلاعات شرایط ایجاد می‌کند که سازمان‌های دولتی قابلیت انعطاف و سازگاری بیشتری در برابر ارباب‌رجوع داشته باشند. بنابراین استفاده از این فناوری در بخش دولتی برای ارائه اطلاعات، خدمات و پاسخگویی به مخاطبان و ذی‌نفعان بسیار مورد تأکید است (محمدی و امیری، ۱۳۹۲).

## ۲-۳- نقش فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی

باوجود گستردگی به‌کارگیری فناوری اطلاعات در فعالیتهای تجاری، دولت‌ها اغلب در اقتباس فناوری اطلاعات، از جهان تجاری و شرکت‌های خصوصی عقب‌مانده و تغییر کم‌رنگ‌تری را در مقایسه با شیوه‌های مدیریتی تجربه شده در جهان تجاری به نمایش گذاشته‌اند (روشندل اربطانی، غفوری و ابراهیم‌پور، ۱۳۹۰). فناوری اطلاعات با دارا بودن قابلیت‌های بسیار مهم در ارتقای کارایی و اثربخشی در حوزه‌های عملکردی

سازمان‌ها نقشی غالب در هزاره جدید بازی خواهد کرد. امروزه بسیاری از کشورهای در حال توسعه در تلاش هستند با تدوین و اجرای پروژه‌های دولت الکترونیک خود را با محیط جدید منطق ساخته و از مزایای آن بهره‌گیرند (Ebbbers, 2007).

از دهه‌ی ۱۹۸۰ گسترش عرضه کامپیوترهای شخصی موجب شد تا مدیران دولتی در سازمان‌ها به یک ابزار فناوری اطلاعات مجهز گردند و دوره جدیدی در استفاده از فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی گشوده شد (Akesson, Skalen & Edvardsson, 2008; Darmawan, 2001). انقلاب اینترنتی و فناوری‌های مرتبط با آن علاوه بر ظهور کسب‌وکار الکترونیک به دگرگونی و تحول در ساختار و فرآیندهای مطرح در حوزه عملکرد دولت نیز دامن زده است. دولت الکترونیک، منعکس‌کننده دیدگاه‌ها و دورنمای مطرح در مدرنیزه کردن و سازمان‌دهی مجدد مدیریت دولتی است که بر پایه پتانسیل‌های فناوری اطلاعات شکل گرفته و بسیاری از اقدامات نوآورانه را در حوزه عملکرد مدیریت دولتی پوشش می‌دهد (روشندل اربطانی، غفوری و ابراهیم‌پور، ۱۳۹۰). توسعه ایده‌های مدیریت دولتی نوین را می‌توان یکی از عوامل و آرمان‌های بالقوه انتشار سیاست‌های دولت الکترونیکی قلمداد کرد؛ زیرا در مدیریت دولتی نوین، ترکیبی از ارزش‌های سنتی مدیریت دولتی (مانند کارایی، صرفه‌جویی و اثربخشی) همپا با ارزش‌های نوین مدیریت دولتی (مانند پاسخگویی به شهروندان، مشارکت کارکنان و شهروندان در تصمیم‌گیری، توزیع مساوی خدمات دولتی و ارائه دامنه‌ای از انتخاب‌های شهروندی) مورد توجه قرار می‌گیرد (Previtali & Bof, 2009).

دولت الکترونیکی اشاره به استفاده نظام‌مند سازمان‌های دولتی از اینترنت، شبکه‌های کامپیوتری و فناوری‌های اطلاعات دارد که باهدف ارتقاء کارایی، اثربخشی، اشتراک‌مسانی، شفافیت و مشتری‌مداری جهت‌گیری شده است (Glasse, 2004). استقرار دولت الکترونیکی کلیه شهروندان، شرکت‌های تجاری، سازمان‌ها و کارمندان دولت را قادر می‌سازد تا از طریق یک وبسایت به شبکه دولت وارد شده و بدون محدودیت‌های مکانی و زمانی به اطلاعات و خدمات دولتی دسترسی پیدا کنند (Ebbbers, 2007). دولت الکترونیک، استفاده آسان از فناوری اطلاعات به‌منظور توزیع خدمات دولتی به‌صورت مستقیم و شبانه‌روزی به شهروندان است (Laia & Linb, 2012). دولت

الکترونیک تکیه بر اینترنت و دیگر فناوری‌های نوظهور دارد تا اطلاعات و خدمات را به‌سادگی، با سرعت، کارا و با هزینه کم دریافت و توزیع کند (Previtali & Bof, 2009). بنابراین دولت الکترونیک مجموعه‌ای از کلیه ارتباطات الکترونیک است که بین دولت، شرکت‌ها و شهروندان رخ می‌دهد (Akesson, Skalen & Edvardsson, 2008).

امروزه با توجه به پیشرفت‌های فناوری اطلاعات، اثرگذاری این فناوری بر جوانب مختلف زندگی و ظهور عصر دیجیتال، تغییر در زمینه‌های مختلف امری اجتناب‌ناپذیر شده و در صورت ناسازگاری سازمان‌ها با این تغییرات و نوآوری‌ها ناکارآمدی سازمان‌ها بیش‌ازپیش مشهود خواهد شد (Lewin, 1952; Nour & Fadlalla, 2008).

دولت الکترونیک در مهر و موم‌های اخیر به‌طور جدی در دستور کار دولت‌ها قرار گرفته و دولتمردان هوشمند نیروهای خود را در راه تحقق چنین شرایطی بسیج کرده‌اند و درصدد برآمده‌اند که فرایندهای سیاسی، اقتصادی و اجتماعی را با کمک فناوری نوین اطلاعات اصلاح کرده و از این طریق به شیوه کارآمدتری به ارائه خدمات به شهروندان بپردازند (Lewin, 1952). هدف از ایجاد چنین دولتی بهره‌گیری از فناوری جدید به‌منظور ارائه خدمات بهتر به شهروندان، ارائه خدمات یکپارچه، ارائه خدمات با ارزش‌افزوده، ارائه خدمات با سرعت بیشتر و بازسازی درونی دولت است. یکی از مهم‌ترین فرصت‌هایی که فناوری‌های نوین اطلاعاتی پیش روی ما قرار می‌دهد امکان استفاده از این فناوری برای مهندسی مجدد معماری دولت و قابل‌دسترس‌تر، کارآمدتر و پاسخگوتر ساختن آن است. برای حکومت بر جامعه اطلاعاتی و مدیریت آن نیاز به خلق دولت الکترونیک و همگامی با فناوری‌های نوین اطلاعات است و نمی‌توان با ساختار و فرایندهای سنتی، جامعه اطلاعاتی را به‌خوبی مدیریت کرد (Gonzalez, Gasco & Llopis, 2007).

نوآوری‌های فناوری اطلاعات، تغییر انتظارات شهروندان و بنگاه‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری بنگاه‌های اقتصادی در بخش فناوری اطلاعات از جمله مهم‌ترین عواملی است که ضرورت برپایی دولت الکترونیک را تشکیل می‌دهد. نوآوری‌های فناوری اطلاعات منجر به تسهیل خدمت‌رسانی به شهروندان، کوچک‌سازی اندازه دولت، تسهیل اخذ اطلاعات و خدمات توسط شهروندان، شرکت‌ها و همچنین سازمان‌های وابسته به

دولت و تسهیل فرایندهای کاری و کاهش هزینه‌ها از طریق ادغام و حذف سیستم‌های موازی می‌گردد (Lewin, 1952).

#### ۲-۴- فرایند و مدل‌های پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات

فرایند پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات شامل مراحل متوالی است که یک سازمان قبل از شروع به پیاده‌سازی یک فناوری جدید طی می‌کند. تصمیم اصلی پذیرش بین دو گام آغاز و اجرا اتفاق می‌افتد. در مرحله آغاز سازمان از نوآوری آگاهی پیدا کرده و نگرشی نسبت به پذیرش آن شکل می‌گیرد و در ادامه به ارزیابی ایده یا فناوری جدید می‌پردازد. به عبارت دیگر مرحله آغاز دربرگیرنده آگاهی، ملاحظه و قصد است. در گام پیاده‌سازی و اجرا سازمان تصمیم می‌گیرد فناوری جدید را تهیه کرده و مورد استفاده قرار دهد. از این رو پذیرش نوآوری که مقدم بر تصمیم به اجرا و پیاده‌سازی آن است، بسیار قابل توجه است (Gopalakrishnan & Damanpour, 1997).

پژوهش‌های صورت گرفته در رابطه با پذیرش و اشاعه نوآوری‌های فناوری اطلاعات مبتنی بر مجموعه‌ای از مدل‌های نظری است که نگرش و رفتارهای مرتبط با نوآوری را تبیین می‌کنند (Gallivan, 2001). چندین مدل اصلی در رابطه با پذیرش فناوری اطلاعات از تحقیقات پیشین قابل استخراج است. این مدل‌ها عبارت‌اند از: مدل اشاعه نوآوری (Previtali & Bof, 2009)، نظریه عمل مستدل (Ajzen, 1985)، مدل پذیرش فناوری (Kim & Bretschneider, 2004)، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده (Ajzen & Fishbein, 1975)، مدل پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات (Agarwal & Prasad, 1998)، مراحل پذیرش نوآوری (Becker & Whisler, 1967) و مدل پذیرش و پیاده‌سازی نوآوری (Gallivan, 2001; Lewin, 1952).

هرچند پذیرش بسیاری از نوآوری‌ها در سازمان در سطح فردی رخ می‌دهد و از این رو از واژه پذیرش نوآوری درون‌سازمانی نام برده می‌شود (Bhattacharjee, 1998) اما شواهد زیادی نشان می‌دهد که بسیاری از مدل‌های متداول از این واقعیت که تصمیمات پذیرش بیشتر در سطح سازمانی رخ می‌دهد غفلت ورزیده‌اند (Fichman & Kemerer, 1997; Orlikowski, 1993). بر این اساس از تصمیمات مشروط نوآوری

نام برده می‌شود که سازمان‌ها تصمیم اولیه در مورد پذیرش نوآوری را اخذ کرده و کاربران قدرت انتخاب بسیار کمی در پذیرش دارند و بنابراین به انجام اقدامات تطبیقی لازم برای استفاده از آن نوآوری در انجام وظایف خود تلاش می‌کنند (Zaltman, Duncan & Holbeck, 1973; Gallivan, 2001).

خلاصه‌ای از مهم‌ترین مدل‌ها و فرایندهای پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات در جدول (۱) ارائه شده است (محمدی و امیری، ۱۳۹۲):

جدول ۱. مدل‌های پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات

منبع	مدل	فرایند
(Liao, Feib & Liu, 2008)	مدل تغییر	خروج از انجماد، تغییر، انجماد مجدد
(Pierce & Delbecq, 1977)	مدل نوآوری سازمانی	آغاز، پذیرش، پیاده‌سازی
(Darmawan, 2001)	فرایند پذیرش نوآوری	آغاز، پذیرش، پیاده‌سازی، ارزیابی
(Becker & Whisler, 1967)	مراحل پذیرش نوآوری	انگیزش، ادراک، پیشنهاد، تصمیم به پذیرش
(Gallivan, 2001)	پذیرش نوآوری در سازمان	آگاهی، ملاحظه، قصد، تصمیم پذیرش، استفاده مستمر، پذیرش از سوی کاربر
(Rogers, 1995)	پذیرش نوآوری	کسب دانش نسبت به نوآوری، نگرش نسبت به نوآوری، تصمیم پذیرش، بکار بستن ایده نوآورانه، اخذ تصمیم
(Dixon, 1999)	مدل پذیرش فناوری اطلاعات	الزامات و ارزیابی قابلیت‌ها، تحلیل مناسب بودن فناوری، تصمیم پذیرش، تأیید (پیاده‌سازی یا ارتقای قابلیت‌ها)
Zaltman, Duncan & Holbeck, 1973	مدل پذیرش نوآوری دومرحله‌ای	پذیرش اولیه (تصمیمات سازمانی برای پذیرش فناوری)، پذیرش ثانویه (پیاده‌سازی نوآوری و پذیرش در سطح فردی)
Agarwal & Prasad, (1998)	مدل مستخرج از پژوهش	آگاهی، ادراک، تصمیم پذیرش

### ۲-۵- پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی

سازمان‌های دولتی در تلاش هستند برای بهبود بهره‌وری و اثربخشی خود به بازنگری مأموریت‌ها، مهندسی مجدد فرایندها و استقرار سیستم‌های فناوری اطلاعات اقدام کنند. پژوهش‌ها نشان داده است که فناوری اطلاعات مزایای زیادی را نصیب سازمان‌های دولتی می‌کند اما باین‌حال چالش‌هایی برای مدیریت و سیاست‌گذاری سازمان ایجاد می‌کند. دست‌اندرکاران سازمان‌های دولتی با چالش‌های جدیدی مانند تغییر اولویت‌ها و اهداف در نتیجه تغییر محیط سیاسی، اجتماعی و اقتصادی روبرو هستند. استفاده مؤثر از فناوری اطلاعات برای مواجهه با این‌گونه تغییرات ضروری است. نوآوری‌های فناوری اطلاعات مانند شبکه جهانی وب، سیستم‌های اطلاعاتی، انبار داده‌ها و مدیریت ارتباط با ارباب‌رجوع نمونه‌هایی هستند که در سازمان‌های دولتی برای حمایت از اهداف و تعامل با شهروندان و سایر سازمان‌ها مورد استفاده قرار گرفته است (Johannessen, 1994). با استفاده از فناوری اطلاعات، سازمان‌های دولتی به سرعت فرایندهای کاری خود را مجدداً طرح‌ریزی کرده و بهره‌وری خود را ارتقا می‌دهند (Ebrahim & Irani, 2005).

### ۲-۶- عوامل مؤثر بر پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی

عوامل داخلی و خارجی زیادی بر پذیرش فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی مؤثر است از جمله سیاست‌های دولت در تجارت و سرمایه‌گذاری، نیروهای بازار مانند رقابت و هزینه تکنولوژی و زیرساخت‌های ملی فناوری اطلاعات. فرهنگ‌سازمانی نیز یکی از عوامل اصلی است که بر پذیرش و اشاعه فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی تأثیرگذار است. عوامل دیگری مانند اندازه، درجه تمرکز و رسمیت در پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات مؤثر است (Dasgupta, 1997).

احتمال پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات در سازمان‌هایی که محیط سیاسی آن‌ها متمایل به تغییر است، بیشتر است؛ بنابراین بهبود تسهیلات فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی بستگی به میزان حمایت مقامات ارشد دارد. گرایش مدیران به نوآوری نقش مهمی در تخصیص منابع به این امر دارد. پذیرش فناوری اطلاعات جدید نیازمند سرمایه‌گذاری زیاد بود و اثر آن در کوتاه‌مدت مشخص نخواهد شد (Koh, Prybutok, Ryan & Ibragimova, 2006). از این‌رو مدیران ارشد باید خطرپذیر بوده و

ریسک عدم موفقیت و تأخیر در دریافت نتایج پذیرش فناوری جدید را پذیرا باشند (Miller, 1983).

مدیرانی که نسبت به قابلیت‌های فناوری اطلاعات دانش و آگاهی دارند نگرش مثبت‌تری نسبت به پذیرش نوآوری خواهند داشت. نهادهای دولتی قانون‌گذار نیز به دلیل اثرگذار بودن در تخصیص بودجه و حمایت‌های قانونی نقش مهمی در پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات ایفا می‌کنند (Kim & Bretschneider, 2004).

در دسترس بودن منابع مالی برای ایجاد و بهبود زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، تهیه و تدارک نرم‌افزارها و سخت‌افزارها و همچنین آموزش کاربران به‌عنوان عامل مهمی در پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات نقش دارد (Mohr, 1969; Previtali & Bof, 2009). سرمایه‌گذاری در فناوری اطلاعات می‌بایست باهدف تغییر زیرساخت‌های فناوری اطلاعات باشد به‌گونه‌ای که از نوآوری‌های آینده و پیش‌رو پشتیبانی نماید (Ross & Beath, 2002).

وجود نیروی انسانی با قابلیت‌های فراوان برای ایجاد ایده نو یکی دیگر از عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری اطلاعات است (Mohr, 1969) و نوآوری‌ها بیشتر از سوی افرادی پیشنهاد می‌شوند که متخصص در یک حوزه خاص باشند (Daft, 1978). قابلیت و توانایی مدیران فناوری اطلاعات در شناخت مسائل سیستم‌های فعلی نیز در این امر بسیار تأثیرگذار است. این قابلیت‌ها مشتمل بر دانش فناوری اطلاعات، گرایش به نوآوری و تمایل به تغییر و تحول است (Koh, Prybutok, Ryan & Ibragimova, 2006).

پذیرش موفق یک نوآوری با سبک مدیریت باز مرتبط است (Johannessen, 1994). با بررسی سازمان‌های بزرگ نوآور مشخص شده است که در این سازمان‌ها نوآوری فناوری اطلاعات به‌صورت مستمر پدیدار می‌شود زیرا مدیریت ارشد نوآوری را تشویق کرده و جوسازمانی را در جهت حمایت از نوآوری سوق می‌دهد (Quinn, 1986). پیچیدگی یک فناوری اشاره به سیستم‌های موردنیاز برای برقراری ارتباطات مؤثر دارد و اینکه آیا کارکنان سازمان به اشتراک گذاشتن اطلاعات را به‌وسیله سیستم‌هایی که تصور می‌کردند برای استفاده دشوار است، درک می‌کنند یا خیر. پیچیدگی یک فناوری به‌عنوان یک عامل اصلی تأثیرگذار بر تصمیم پذیرش نقش ایفا می‌کند (Akbulut, 2002) درحالی‌که برخی معتقدند پیچیدگی یک مانع قوی برای پذیرش نوآوری است (Chwelos, Benbasat & Dexter, 2001). فناوری اطلاعات در سازمان‌ها بسیار نفوذ کرده است اما باین‌وجود پیچیده‌تر نیز گشته است. به‌طوری‌که فناوری‌ها

توسط تصمیمات و فرایندهای پیچیده سازمانی شکل می‌گیرند و این مسئله به پیچیدگی سازمان می‌افزاید (Clegg et al, 1997).

سازگاری و مطابقت فناوری جدید با فناوری‌های موجود سازمان نقش مهمی در تصمیم پذیرش فناوری دارد. برای دستیابی به یکپارچگی فناوری، سازگاری و مطابقت به‌عنوان یک عامل اصلی مورد توجه تصمیم‌گیرندگان خواهد بود. یکپارچگی فناوری‌ها مهم‌ترین مسئله مورد توجه در بین مدیران بخش دولتی است (Caudle, Gorr & Newcomer, 1991). عدم سازگاری سخت‌افزار، نرم‌افزار و شبکه‌های ارتباطی تأثیر منفی بر تسهیم اطلاعات درون سازمانی دارد (Lee & Jongsu Lee, 2009).

تحقیقات نشان داده است که پیشینه نوآور گرای سازمان‌ها منجر به جوسازمانی مثبتی می‌شود که پذیرش فناوری را از سوی سازمان‌های دولتی تسهیل می‌کند (Damanpour, 1991; Norris, 1999). بسیاری از نوآوری‌ها به دلیل آگاهی و درک تقاضای بازار موفق شده‌اند. محیط ناپایدار موجب افزایش پتانسیل برای جذب نوآوری‌ها می‌گردد. هم‌چنین نیاز به نوآوری فناوری اطلاعات در زیرساخت‌های سازمانی موجب ایجاد تقاضا برای فناوری اطلاعات در جهت تسهیل فرایندهای نوآوری می‌شود (Rothwell, 1977).

اندازه (تعداد خدمات ارائه شده و گستره جامعه‌ای که خدمات دریافت کرده است) تأثیر مثبتی بر پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات دارد (Previtali & Bof, 2009). دولت‌ها در شهرهای بزرگ‌تر در مقایسه با شهرهای کوچک‌تر فناوری‌های اطلاعات پیشرفته‌تر بیشتری را می‌پذیرند (Norris, 1999). هم‌چنین اندازه سازمان یک محرک برای نوآور بودن و پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات است (Mohr, 1969; Damanpour, 1991).

افزایش سطح آگاهی و دانش موجب توسعه سریع فناوری اطلاعات می‌گردد و این تغییرات موجب کاهش تفاوت‌های فرهنگی بین سیستم‌های اطلاعاتی مختلف که در فاصله جغرافیایی قرار دارند، می‌گردد (Johannessen, 1994). این بدان معناست که یک نوآوری سریع موجب بهبود هماهنگی بین سیستم‌ها و بخش‌های مختلف سازمان می‌شود. از این رو ارتباطات و همکاری بین بخش‌ها و سازمان‌ها عواملی هستند که موجب پذیرش نوآوری می‌شود (Rothwell, 1977).

توانمندی‌های استفاده از فناوری اطلاعات در یک سازمان مانند میزان منابع فناوری اطلاعات، دانش کارکنان در حوزه فناوری اطلاعات و سهولت دسترسی به

تجهیزات کافی در سازمان عاملی مهم در پذیرش فناوری‌های جدید تلقی می‌شود (Newcomer & Caudle, 1991; Akbulut, 2002).

یکی از عوامل مهم و مؤثر بر استفاده از فناوری اطلاعات صلاحیت و شایستگی کارکنان است (Perry & Danzinger, 1980). کارکنان سازمان‌های دولتی در استفاده از فناوری اطلاعات به خوبی آموزش نمی‌بینند و این آموزش ناکافی منجر به مانعی در برابر تغییر و استفاده از نوآوری‌ها می‌گردد (Norris, 1999). برخورداری از مهارت و کمال در فناوری اطلاعات که مبین سطح درک و حمایت مدیران از فناوری اطلاعات برای دستیابی به اهداف سازمانی است به‌عنوان یک عامل تأثیرگذار بر پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات معرفی می‌شود (Previtali & Bof, 2009; Chwelos, Benbasat & Dexter, 2001).

عواملی از قبیل اعطای امتیاز، فشار برای انتقال تکنولوژی و حمایت‌های فنی از عوامل بیرونی تأثیرگذار بر پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی است. همچنین موقعیت اقتصادی-اجتماعی شهرها با پذیرش نوآوری فناوری مرتبط است به‌گونه‌ای که در شهرهایی با موقعیت اقتصادی-اجتماعی ضعیف‌تر احتمال پذیرش نوآوری‌هایی که نیاز محور هستند در مقایسه با نوآوری‌هایی که برای رفاه هستند، بیشتر است اما در شهرهای بزرگ‌تر عکس این وضعیت صادق است (Bingham, 1976; Kim & Bretschneider, 2004).

اعتماد دوسویه بین سازمان‌ها برای به اشتراک‌گذاری اطلاعات لازم است. باوجود اعتماد متقابل بین سازمان‌ها و بخش‌های یک سازمان، نیاز نیست هر سازمان به‌صورت مستقل به جمع‌آوری اطلاعات موردنیاز خود در یک موضوع واحد اقدام نماید؛ بنابراین اعتماد متقابل بین سازمان‌ها می‌تواند در پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات مؤثر باشد (Lee & Jongsu Lee, 2009; Dawes, 1996).

سازمان‌های دولتی از سازمان‌های پذیرنده نوآوری فناوری اطلاعات که از نظر اندازه و بودجه مشابه هستند و همچنین از سوی شرکای تجاری تأثیر می‌پذیرند (Chwelos, Benbasat & Dexter, 2001; Kim & Bretschneider, 2004).

بنابراین می‌توان عوامل مؤثر بر پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی را مطابق جدول (۲) ارائه کرد:

جدول ۲. عوامل مؤثر بر پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات

عامل	منبع	ردیف	عامل	منبع	ردیف
وضعیت اقتصادی-اجتماعی	Akbulut, 2002; Chwelos, Benbasat & Dexter, 2001	Var13	سازگاری و مطابقت	Clegg et al, 1997; Dasgupta, 1997	Var1
اندازه جامعه و حمایت از ارباب رجوع	Brynjolfsson, 1993; Brudney & Seldon, 1995; Bingham, 1976	Var14	قابلیت کارکرد و عاملیت	Clegg, et al, 1997	Var2
چارچوب قانونی و سیاسی	Kim & Bretschneider, 2004	Var15	مزیت نسبی و قابلیت نوآوری	Chwelos, Benbasat & Dexter, 2001; Newcomer & Caudle, 1991; Norris, 1999	Var3
همکاری و هماهنگی بخش‌های سازمان	Dasgupta, 1997	Var16	امنیت و قابلیت اعتماد	Ebrahim & Irani, 2005	Var4
اعتماد بین سازمانی	Gunes, Basoglu & Kimiloglu, 2003	Var17	ساختار سازمانی	Anderson, Banker & Hu, 2003	Var5
مشارکت کاربران	Clegg et al, 1997	Var18	فرهنگ سازمانی	Gunes, Basoglu & Kimiloglu, 2003; Kim, & Bretschneider, 2004	Var6
پیچیدگی	Akbulut, 2002	Var19	اندازه سازمان	Damanpour, 1991; Rogers, 1995	Var7
بهره‌وری	Chircu & Hae-Dong Lee, 2003	Var20	سبک مدیریت	Johannessen, 1994	Var8
نگرش اجتماعی	Kim & Bretschneider, 2004	Var21	حمایت مالی	Koh et al, 2006; Anderson et al, 2003	Var9
ظرفیت نوآوری	Koh et al, 2006	Var22	حمایت مدیریت	Premkumar & Ramamurthy, 1995	Var10
قابلیت استفاده	Clegg et al, 1997	Var23	دانش و مهارت فناوری اطلاعات	Dasgupta, 1997	Var11
قابلیت یکپارچه‌سازی	Kim & Bretschneider, 2004	Var24	ذینفعان و شرکا	Newcomer & Caudle, 1991	Var12

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، یک پژوهش کاربردی و توصیفی و به‌طور خاص از نوع مدل‌یابی معادلات ساختاری به‌شمار می‌رود. جامعه آماری تحقیق متشکل از مدیران، کارشناسان و کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان فارس است که تعداد ۲۵۰ نفر به‌صورت تصادفی به‌عنوان نمونه انتخاب شده است.

ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه است که به صورت بسته طراحی شده و مبنای پاسخ‌دهی طیف لیکرت پنج گزینه‌ای در نظر گرفته شده است. میزان پایایی پرسشنامه تحقیق با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ بررسی گردیده است که مقدار برآورد شده برابر با ۰/۸۹۵ است که مبین تأیید پایایی پرسشنامه تحقیق است.

به منظور بررسی روایی محتوای پرسشنامه تحقیق از نظرات چند تن از اساتید دانشگاه و متخصص در حوزه فناوری اطلاعات پیرامون مناسب بودن شاخص‌ها، استفاده شده است. همچنین به منظور بررسی روایی سازه (عاملی) پرسشنامه از تحلیل عاملی اکتشافی (EFA) و تحلیل عاملی تأییدی (CFA) استفاده شده است که نتایج آن در ادامه ارائه شده است.

جهت تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق از نرم‌افزارهای SPSS 20 و Lisrel 8.50 استفاده شده است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

از ۲۴ شاخص شناسایی شده ۲ شاخص قابلیت یکپارچگی‌سازی و قابلیت استفاده به دلیل هم‌پوشانی با سایر متغیرهای مشابه در تحلیل روایی محتوا حذف و ۲۲ شاخص دیگر وارد تحلیل عاملی اکتشافی شد.

با توجه به اینکه مقدار KMO برابر ۰/۸۴۳ برآورد شده و این مقدار بیش از ۰/۷ است لذا کفایت نمونه‌برداری مورد تأیید است. معنادار بودن آزمون بارتلت (مجذور کای: ۱۶۲۶/۷۴۱ و سطح معنی‌داری: ۰/۰۰۰) نیز بیانگر این موضوع است که می‌توان تحلیل عاملی را بر روی شاخص‌های موردنظر به انجام رساند.

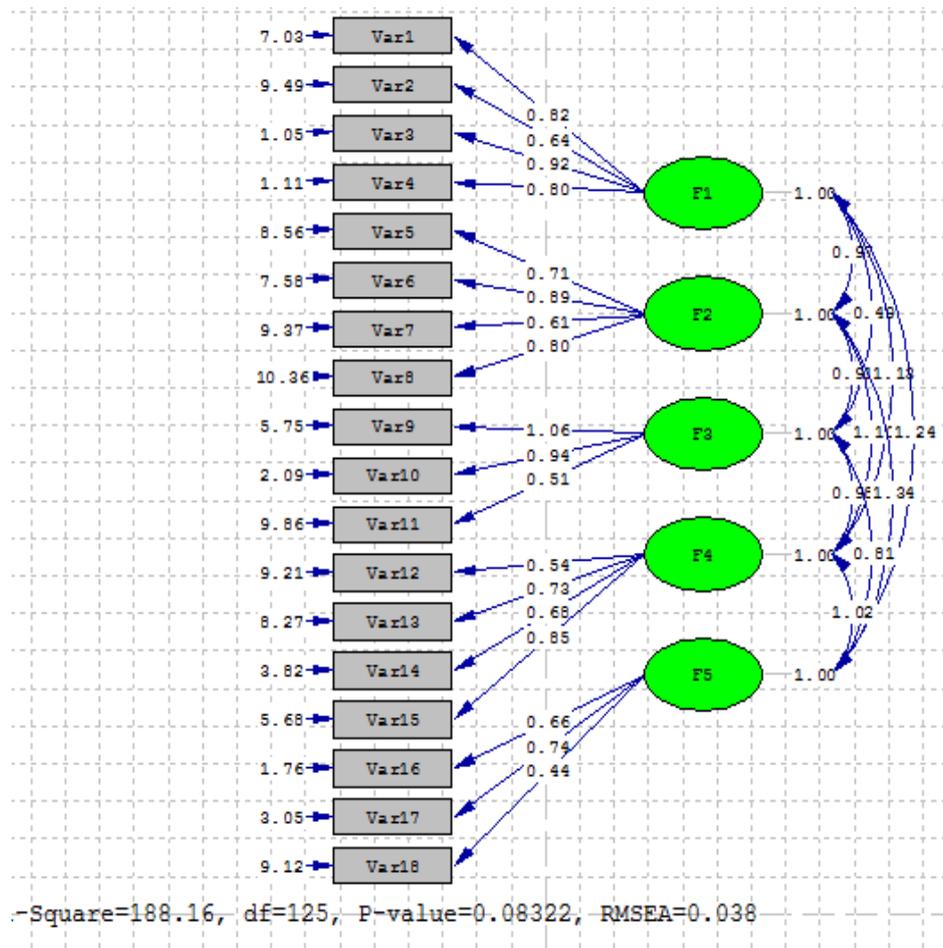
پس از انجام تحلیل عاملی اکتشافی با استفاده از روش بیشینه احتمال و چرخش واریماکس شاخص‌های پیچیدگی، بهره‌وری، نگرش اجتماعی و ظرفیت نوآوری به دلیل کسب بارهای عاملی کمتر از ۰/۵ از مجموعه متغیرهای موردبررسی حذف شد و ۱۸ شاخص باقی‌مانده در ۵ عامل قرار گرفت. با توجه به شاخص‌های قرارگرفته در هر عامل، عامل‌های استخراج شده مطابق جدول (۳) نام‌گذاری شده است.

جدول ۳. عامل‌های استخراج شده از تحلیل عاملی اکتشافی و بار عاملی شاخص‌ها

	عامل ۱	عامل ۲	عامل ۳	عامل ۴	عامل ۵
شاخص‌ها	عوامل فناوری	عوامل سازمانی	عوامل حمایتی	عوامل بیرونی	عوامل همکاری و هماهنگی
Var1	.791				
Var2	.679				
Var3	.829				
Var4	.747				
Var5		.703			
Var6		.693			
Var7		.751			
Var8		.737			
Var9			.810		
Var10			.863		
Var11			.631		
Var12				.702	
Var13				.729	
Var14				.765	
Var15				.664	
Var16					.865
Var17					.755
Var18					.706

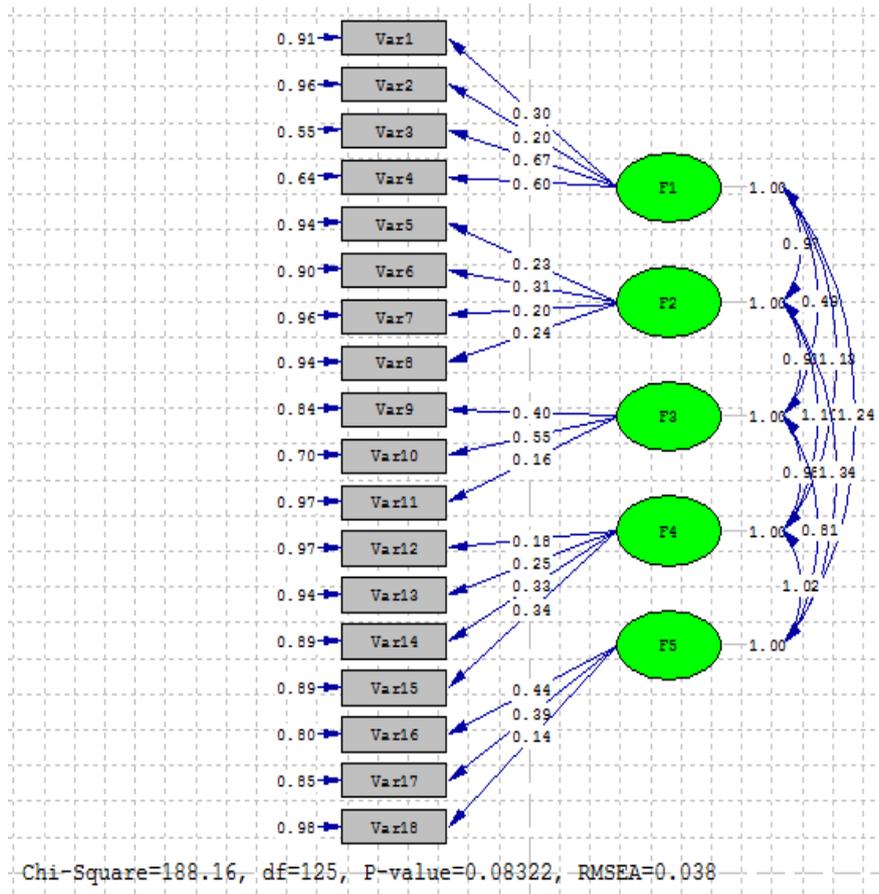
پس از استخراج عامل‌های ۵ گانه بر اساس تحلیل عاملی اکتشافی، به منظور تأیید شاخص‌ها و عامل‌های شناسایی شده از تحلیل عاملی تأییدی مبتنی بر مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شده است. با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی مشخص خواهد شد عامل‌های ۵ گانه (متغیرهای مکنون) به چه میزان در تبیین واریانس شاخص‌های خود (متغیرهای نشانگر) نقش دارند. همچنین شاخص‌های برآزش مدل میزان برآزش مدل با داده‌های تحقیق را نشان می‌دهد. در نمودارهای (۱)، (۲) و (۳) به ترتیب نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی در حالت‌های تخمین غیراستاندارد، تخمین استاندارد و ضرایب معناداری ارائه شده است.

بر اساس نمودار (۱) و با توجه به اینکه فرض صفر در تحلیل عاملی تأییدی بیانگر موجه بودن مدل است و با عنایت به سطح معنی‌داری برآورد شده (۰/۰۸۳۲۲) بیش از ۰/۰۵، با عدم رد فرض صفر این نتیجه حاصل می‌شود که مدل ارائه شده در جامعه موجه است.



نمودار ۱. نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی در حالت تخمین غیراستاندارد

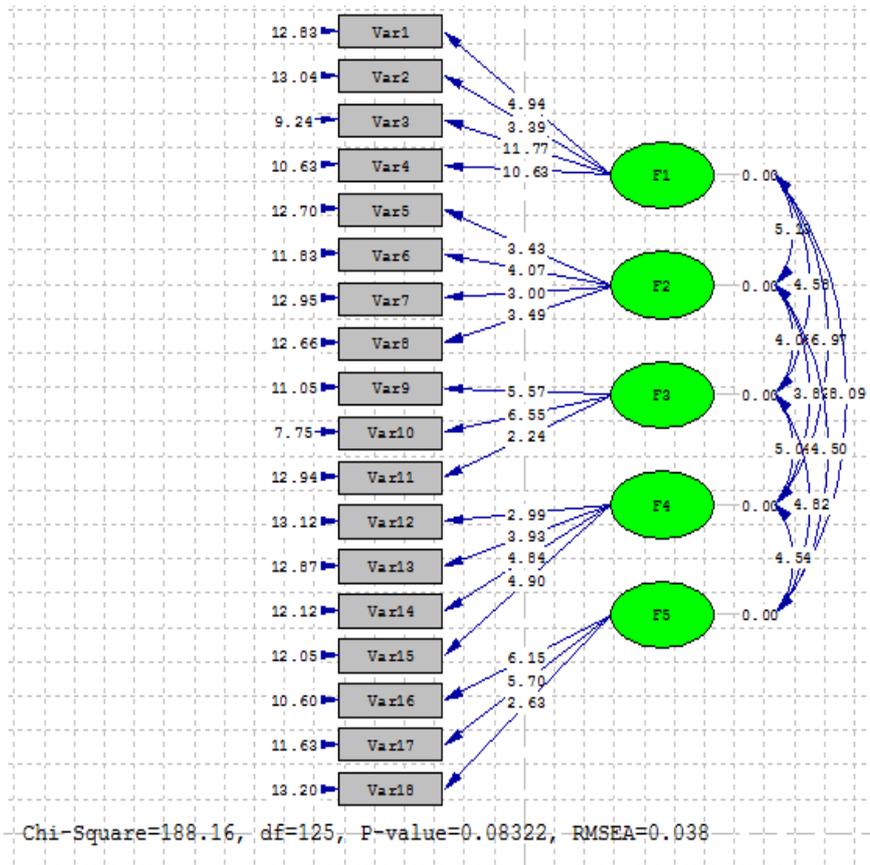
در نمودار (۲) ضرایب استاندارد ارائه شده است که بیانگر میزان تأثیر هر یک از عوامل در تبیین واریانس شاخص‌ها است.



نمودار ۲. نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی در حالت تخمین استاندارد

براساس نمودار (۳) و با توجه به اینکه کلیه مقادیر آماره t بیش از ۱/۹۶ است لذا این نتیجه حاصل می‌شود که کلیه مسیرهای تعیین شده در مدل معنادار می‌باشند. به عبارت دیگر عامل‌های ۵ گانه استخراج شده از تحلیل عاملی اکتشافی، واریانس

متغیرهای نشانگر خود را تبیین می‌کند؛ بنابراین ۵ عامل شناسایی شده به همراه متغیرهای مربوطه مورد تأیید است.



نمودار ۳. نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی در حالت ضرایب معناداری

هم‌چنین با توجه به شاخص‌های مختلف برازش که در جدول (۴) ارائه شده است استنباط می‌شود که مدل ارائه شده با داده‌های تحقیق برازش خوب و قابل‌قبولی دارد.

جدول ۴. نتایج حاصل از برازش مدل

مقدار	شاخص
۱/۵۰	نسبت مجذورکای به درجه آزادی ( $\chi^2/df$ )
۰/۰۳۸	جذر برآورد واریانس خطای تقریب (RMSEA)
۰/۹۴	شاخص برازندگی (GFI)
۰/۹۲	شاخص تعدیل شده برازندگی (AGFI)
۰/۸۹	شاخص برازندگی تطبیقی (CFI)
۰/۸۶	شاخص نرم شده برازندگی (NFI)
۱/۸۹	شاخص نرم ن شده برازندگی (NNFI)
۰/۸۸	شاخص برازندگی فزاینده (IFI)

#### ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

افزایش دسترسی عمومی به فناوری اطلاعات روش‌های کار و زندگی شهروندان را تحت تأثیر قرار داده است. به همین دلیل، دولت الکترونیک در طول دهه‌ی اخیر به‌گونه‌ای بسیار گسترده در جوامع پیشرفته مطرح شده و با اقبال خوبی مواجه شده است. پیاده‌سازی موفق دولت الکترونیک مستلزم آگاهی از عوامل مؤثر بر پذیرش نوآوری‌های فناوری اطلاعات است.

یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که با توجه به ضرایب استاندارد (نمودار (۲))، عوامل فناوری در تبیین واریانس شاخص‌های مزیت نسبی و قابلیت نوآوری (۰/۶۷) و امنیت و قابلیت اعتماد (۰/۶) بیشترین تأثیر را دارا است. عوامل سازمانی بیشترین تأثیر را در تبیین واریانس فرهنگ سازمانی با ضریب ۰/۳۱ دارد. همچنین عوامل حمایتی در تبیین واریانس حمایت مدیریت با ضریب ۰/۵۵ مؤثر است. عوامل بیرونی بیشترین تأثیر را در تبیین واریانس متغیرهای وضعیت اقتصادی-اجتماعی (۰/۳۴) و اندازه جامعه و حمایت از ارباب‌رجوع (۰/۳۳) دارد. عوامل همکاری و هماهنگی با ضریب ۰/۴۴ بیشترین تأثیر را در تبیین واریانس همکاری و هماهنگی بین بخش‌های سازمان ایفا می‌کند.

با توجه به ضرایب معناداری بین عامل‌های ۵ گانه مشخص است که این عامل‌ها مستقل از یکدیگر نمی‌باشند. با توجه به مقدار کوواریانس برآورد شده، بیشترین ارتباط متقابل مربوط به عوامل سازمانی و عوامل همکاری (با کوواریانس ۱/۳۴) و کمترین ارتباط مربوط به عوامل فناوری و عوامل حمایتی (با کوواریانس ۰/۴۹) است. توجه به مستقل نبودن عوامل ۵ گانه مؤثر بر پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات در برنامه‌ریزی‌ها و سیاست‌گذاری‌های جذب نوآوری‌های فناوری اطلاعات نقش همی خواهد داشت.

یافته‌های این تحقیق با نتایج بسیاری از تحقیقات دیگر همسویی و مطابقت دارد به طوری که شاخص‌هایی که در این پژوهش مورد تأیید قرار گرفت در تحقیقات گذشته از جمله ( Akbulut, 2002; Anderson, Banker & Hu, 2003; Bingham, 1976; Brudney & Seldon, 1995; Brynjolfsson, 1993; Clegg et al, 1997; Damanpour, 1991; Dasgupta, 1997; Ebrahim & Irani, 2005; Johannessen, 1994; Kim & Bretschneider, 2004; Newcomer & Caudle, 1991; Norris, 1999; Premkumar & Ramamurthy, 1995) نیز به‌عنوان عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی مطرح شده‌اند.

با توجه به یافته‌های تحقیق پیشنهاد می‌گردد در اخذ فناوری جدید به مزیت نسبی و قابلیت‌های آن نسبت به فناوری‌های قبلی یا مشابه توجه شود و در صورت برتری نسبت به فناوری‌های قبلی یا مشابه نسبت به معرفی آن به سازمان اقدام گردد. همچنین پیشنهاد می‌گردد میزان امنیت و قابلیت اعتماد فناوری‌ها جهت اطمینان از دقت در به اشتراک‌گذاری و تبادل اطلاعات مورد توجه باشد. با تقویت فرهنگ و جوسازمانی که مشوق تغییر و پذیرای فناوری جدید باشد به همراه حمایت مدیریت ارشد سازمان می‌توان گامی مؤثر در تسهیل پذیرش فناوری جدید برداشت. همچنین توجه به ایجاد اعتماد متقابل درون‌سازمانی و برون‌سازمانی به منظور افزایش همکاری و هماهنگی بین بخش‌های مختلف نقش مهمی در پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات خواهد داشت.

## منابع

۱. محمدی، ع؛ و امیری، ی. (۱۳۹۲). شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر پذیرش نوآوری فناوری اطلاعات در سازمان‌های دولتی با رویکرد مدل‌یابی معادلات ساختاری. نشریه مدیریت فناوری اطلاعات، ۵(۴)، ۱۹۵-۲۱۸.
۲. محمدی، ع؛ و امیری، ی. (۱۳۹۱). ارائه مدل ساختاری تفسیری دستیابی به چابکی از طریق فناوری اطلاعات در سازمان‌های تولیدی. مدیریت فناوری اطلاعات، ۴(۱۳)، ۱۱۵-۱۳۴.
3. Agarwal, R. & Prasad, J. (1998). The antecedents and consequents of user perceptions in information technology adoption. *Journal of Management Information Systems*, 22(1), 15-29.
4. Ahmad, A. & Zink, S.D. (1998). Information technology adoption in Jordanian public sector organizations. *Journal of Management Information Systems*, 25(2), 117-34.
5. Ajzen, I. (1985). *Intentional Action*. Springer, New York.
6. Ajzen, I. & Fishbein, M. (1975). *Understanding Attitudes and Predicting Action*. Prentice-Hall, NJ.
7. Akbulut, A.Y. (2002). An investigation of the factors that influence electronic information sharing between state and local agencies. *Journal of Management Information Systems*, 29(1), 1391-62.
8. Akesson, M., Skalen, P. & Edvardsson, B. (2008). E-government and service orientation: gaps between theory, and practice. *Journal of Management Information Systems*, 21(1), 74-92.
9. Anderson, M., Banker, R.D. & Hu, N. (2003). The impact of information technology spending on future performance. *Journal of Management Information Systems*, 29(1), 1391-62.
10. Becker, S.N. & Whisler, T.L. (1967). The innovative organisation: a selective view of current theory and research. *Administrative Science Quarterly*, 40(4), 462-469.
11. Bhattacharjee, A. (1998). Managerial influences on intra-organisational information technology use: a principal agent model. *Journal of Management Information Systems*, 29(1), 1391-62.
12. Bingham, R.D. (1976). *Organizational Innovation*. Lexington Books, Lexington, MA.

13. Brudney, J.L. & Seldon, S.C. (1995). The adoption of innovation by smaller local governments: the case of computer technology. *Journal of Public Administration*, 25(1), 71-87.
14. Brynjolfsson, E. (1993). The productivity paradox of information technology. *Journal of Applied Corporate Finance*, 36(12), 67-77.
15. Cardozo, R., McLaughlin, K., Harmon, B., Reynolds, P. and Miller, B. (1993). Product market choices and growth of new businesses. *Journal of Business Venturing*, 10, 331-340.
16. Caudle, S.L., Gorr, W.L. & Newcomer, K.E. (1991). Key information management issues for the public sector. *Journal of Public Administration*, 15(2), 171-188.
17. Chircu, A.M. & Hae-Dong Lee, D. (2003). Understanding IT investment in the public sector: the case of e-government. *Proceedings of the 34th Hawaii International Conference on System Sciences*, Tampa, USA.
18. Chwelos, P., Benbasat, I. & Dexter, A.S. (2001). Research report: empirical test of an EDI adoption model. *Journal of Management Information Systems*, 12(3), 304-321.
19. Clegg, C., Axtell, C., Damodaran, L., Farbey, B., Hull, R., Lloyd-Jones, R., Nicholls, J., Sell, R. & Tomlinson, C. (1997). Information technology: a study of performance and the role of human and organisational factors. *Journal of Management Information Systems*, 40(9), 851-871.
20. Daft, R.L. (1978). A dual-core model for organisational innovation. *Journal of Management Studies*, 21, 193-210.
21. Damanpour, F. (1991). Organisational innovation: a meta-analysis of effects of determinants and moderators. *Journal of Management Studies*, 34(3), 555-590.
22. Darmawan, I.G.N. (2001). Adoption and implementation of information technology in Bali local government: a comparison between single level path analyses using PLSATH 3.01 & AMOS 4 and multilevel path analyses using MPLUS 2.01. *Journal of Management Information Systems*, 2(4), 100-123.
23. Dasgupta, S. (1997). The role of culture in information technology diffusion in organisations. *Proceedings of the 34th Hawaii International Conference on System Sciences*, Portland, OR.
24. Dawes, S.S. (1996). Interagency information sharing: expected benefits, manageable risks. *Journal of Management Information Systems*, 15(3), 377-394.

25. Dixon, R.D. (1999). The behavioural side of information technology. *Journal of Management Information Systems*, 56(1-3), 117-123.
26. Ebbers, W.E. (2007). Resistance and support to electronic government, building a model of innovation. *Journal of Management Information Systems*, 24, 554-575.
27. Ebrahim, Z. & Irani, Z. (2005). E-government adoption: architecture and barriers. *Journal of Management Information Systems*, 11(5), 589-611.
28. Fichman, R.G. & Kemerer, C.F. (1997). The assimilation of software process innovations: an organisational learning perspective. *Journal of Management Information Systems*, 43(10), 1345-1363.
29. Frambach, R.T. & Schillewaert, N. (2002). Organisational innovation adoption: a multi-level framework of determinants and opportunities for future research. *Journal of Management Information Systems*, 55(2), 163-176.
30. Gallivan, M.J. (2001). Organisational adoption and assimilation of complex technological innovations: development & application of a new framework. *Journal of Management Information Systems*, 32(3), 51-85.
31. Glassey, O. (2004). Developing a one-stop government data model. *Journal of Management Information Systems*; 21, 156-169.
32. Gonzalez, R., Gasco, J. & Llopis, J. (2007). E-government success: some principles from a Spanish case study. *Journal of Management Information Systems*, 107(6), 845-861.
33. Gopalakrishnan, S. & Damanpour, F. (1997). A review of innovation research in economics, sociology & technology management. *Journal of Management Information Systems*, 25(1), 15-28.
34. Gunes, F., Basoglu, A.N. & Kimiloglu, H. (2003). Business and information technology strategies and their impact on organisational performance. *Journal of Management Information Systems*, Portland, OR.
35. Herrera, L., Muñoz-Doyague, M.F & Nieto, M. (2010). Mobility of public researchers, scientific knowledge transfer, and the firm's innovation process. *Journal of Management Information Systems*, 63, 510-518.
36. Johannessen, J.A. (1994). Information technology & innovation: identifying critical innovation factors. *Journal of Management Information Systems*, 2(2), 4-9.
37. Kamal, M.M. (2006). IT innovation adoption in the government sector: identifying the critical success factors. *Journal of Management Information Systems*, 19(2), 192-222.

38. Kim, H.J. & Bretschneider, S. (2004). Local government information technology capacity: an exploratory theory. *Journal of Public Administration and Theory*, 12(1), 22-33. Big Island, HI.
39. Koh, Ch.E., Prybutok, V.R., Ryan, Sh. & Ibragimova, B. (2006). The importance of strategic readiness in an emerging e-government environment. *Journal of Public Administration and Theory*, 12(1), 22-33.
40. Laia, Y.L. & Linb, F.J. (2012). The Effects of Knowledge Management and Technology Innovation on New Product Development Performance, An Empirical Study of Taiwanese Machine Tools Industry. *Journal of Public Administration and Theory*, 40, 157-164.
41. Landsbergen, D. & Wolken, G. (2001). Realising the promise: government information systems and the fourth generation of information technology. *Journal of Public Administration and Theory*, 61(2), 206-218.
42. Lee, J.D. & Jongsu Lee, J. (2009). E-government adoption in ASEAN: the case of Cambodia Sinawong Sang. *Journal of Public Administration and Theory*, 19(5), 517-534.
43. Lewin, K. (1952). *Group Decision and Problem Solving*. Henry Holt and Company, New York.
44. Liaoa, Sh., Feib, W. & Liu, Ch. (2008). Relationships between knowledge inertia, organizational learning and organization innovation. *Journal of Public Administration and Theory*, 28, 183-195.
45. Miller, D. (1983). The correlates of entrepreneurship in three types of firms. *Journal of Public Administration and Theory*, 29, 770-791.
46. Mohr, L.B. (1969). Determinants of innovation in organizations. *Journal of Public Administration and Theory*, 63, 111-126.
47. Newcomer, K.E. & Caudle, S.L. (1991). Evaluating public sector information systems: more than meets the eye. *Journal of Public Administration and Theory*, 51(5), 377-384.
48. Norris, D.F. (1999). *Information Technology and the Public Sector*. Idea Group Publishing, Hershey, PA.
49. Nour, M., & Fadlalla, A. (2008). A context-based integrative framework for e-government initiatives. *Journal of Public Administration and Theory*, 25, 448-461.
50. Orlikowski, W.J. (1993). CASE tools as organisational change: investigating incremental and radical changes in systems development. *Journal of Public Administration and Theory*, 17(3), 309-340.

51. Perry, J.L. & Danzinger, J.N. (1980). The adoptability of innovation: an empirical assessment of computer applications in local governments. *Journal of Public Administration*, 11(4), 461-492.
52. Pierce, J.L. & Delbecq, A.L. (1977). Organisation structure, individual attributes and innovation. *Administrative Science Quarterly*, 2(1), 27-37.
53. Premkumar, G. & Ramamurthy, K. (1995). The role of inter-organisational and organizational factors on the decision mode for adoption of inter-organisational systems. *Journal of Management Information Systems*, 26(3), 303-336.
54. Previtali, P. & Bof, F. (2009). E-government adoption in small Italian municipalities, Business Research Department. *Journal of Business Research*, 22(4), 338-348.
55. Quinn, J.B. (1986). Managing the innovation: controlled chaos. *Harvard Business Review*, May/June, 73-84.
56. Rogers, E.M. (1995). *Diffusion of Innovations*, 4th ed., The Free Press, New York.
57. Ross, J. & Beath, C. (2002). Beyond the business case: new approaches to IT investment. *Journal of Management Information Systems*, 43, 51-59.
58. Rothwell, R. (1977). The characteristics of successful innovators and technically progressive firms. *Administrative Science Quarterly*, 7(3), 191-206.
59. Zaltman, G., Duncan, R. & Holbeck, J. (1973). *Organizational Innovation: A Decision Process Model*, Wiley & Sons, New York.

## عدم شفافیت مالیاتی ناشی از ابهام ماهیت حقوقی سهام شرکت‌ها

منصور امینی

دکترای حقوق خصوصی، دانشیار دانشکده حقوق شهید بهشتی، M\_amini@sbu.ac.ir

رضا چراغی<sup>۱</sup>

حسابرس ارشد مالیاتی، کارشناس ارشد حقوق خصوصی، کارشناس ارشد حقوق شرکت‌های تجاری،

دانشجوی دکتری حقوق خصوصی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران،

R.cheraghy@yahoo.com

### چکیده

عینی یا دینی بودن سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌ها و ماهیت قراردادی آن‌ها همواره محل اختلاف حقوقدانان بوده است. گزینش هر کدام از دو قالب حق عینی یا دینی برای سهام (به معنای اعم) با ابهاماتی مواجه است. مقررات قانونی (قانون مدنی و قانون تجارت) در این خصوص ناکافی می‌باشند. این مسئله و سختگیری حقوقدانان سنتی موجب شده است تا برخی حقوقدانان، سهام را در زمره حقوق دینی دانسته و به تبع، قرارداد انتقال آن‌ها را، انتقال طلب قلمداد نمایند. این در حالی است که تبیین و توجیه وضع مالیات بر سهام و حصول شفافیت مالیاتی از دریچه دینی بودن آن‌ها محل ابهام است. چراکه منشأ وضع مالیات بر سهام، درآمد است (مواد ۱۷، ۳۴، ۳۶، ۱۱۹ الی ۱۲۳، ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم) و این درآمد ناشی از انتقال یکپارچه سهم است در حالی که انتقال طلب منجر به کسب درآمد به معنای واقعی نمی‌گردد.

**کلیدواژه‌ها:** سهام، حق عینی، حق دینی، وضع مالیات، شفافیت مالیاتی

## مقدمه

در تمامی نظام‌های مالیاتی جهان اهمیت مسائل مربوط به مالیات بر درآمد شرکت‌های تجاری و صاحبان سهام آن‌ها، تأثیر آن بر اقتصاد دولت‌ها و همچنین نقش آن در اقتصاد آزاد و رقابت مشروع<sup>۱</sup> انکارناپذیر است. دستیابی به این مهم جز در سایه شفافیت مالیاتی<sup>۲</sup> امکان‌پذیر نیست. رویکرد مالیاتی گاهی دارای جنبه‌های حمایتی و بعضاً جنبه‌های بازدارنده جهت جلوگیری از رقابت‌های نامشروع<sup>۳</sup> خواهد بود. چالش‌های مالیاتی ناشی از تناقض یا عدم هماهنگی قوانین مالیاتی و قوانین مربوط به شرکت‌ها و سهام آن‌ها، وجود مسئولیت‌ها و احکام خاص متفاوت از احکام عام و حتی مغایر با اصول پذیرفته شده حقوق خصوصی و حقوق شرکت‌ها منجر به عدم شفافیت مالیاتی شده و تفحصاتی دقیق را ایجاب می‌کند. در حقوق ایران فقط این تفحصات آشکار است. وضع نا به سامان مالیات بر انتقال سهام سهامداران<sup>۴</sup> و شرکای شرکت‌ها موضوع مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، با توجه به ناهماهنگی‌های بین این قانون و قانون تجارت یکی از چالش‌های مهم مالیاتی است که در تبیین ماهیت آن‌ها و قرارداد انتقال آن‌ها تأثیرگذار است. ضوابط انتقال سهام در حقوق تجارت، مسئله عینیت یا طلب بودن سهام و سهم الشرکه<sup>۵</sup>، نحوه وصول مالیات و نقش قوانین مالیاتی در این امور، داخل در چالش‌های مذکور خواهند بود.

در خصوص مسائل و مشکلات نظام مالیاتی در باب موضوع مورد بحث و مالیات شرکت‌های تجاری و صاحبان سهام آن‌ها تاکنون به صورت تخصصی و از نگاه ارتباط حقوق مالیاتی با حقوق شرکت‌های تجاری تحقیقات مفصلی انجام نگرفته است. یادآور می‌شود که این تحقیق بر پایه مطالعات کتابخانه‌ای و فیش برداری تهیه شده و همچنین از نظر عملی حاوی تحقیقات و مشاهدات میدانی نیز است.

- 
1. Legal competition.
  2. Tax Transparency
  3. Illegal competition.
  4. Shareholders.
  5. Partner's portion (partnership shares).

### ۱- ماهیت سهم و سهم شرکت از دیدگاه حقوق خصوصی

به دلیل حجم کمتر مطالب مربوط به سهم شرکت و عدم اهمیت آن نسبت به سهام، نخست از ماهیت حقوقی سهم شرکت به اختصار بحث شده (شماره ۱-۱)، سپس مفصلاً به بحث سهام (شماره ۲-۱) پرداخته می‌شود.

#### ۱-۱- سهم شرکت

به اعتقاد حقوقدانان حقوق تجارت، شرکت تنها حقوق شریکانه دارند؛ آن‌ها دارای حقوق مالی و غیرمالی هستند. حقوق شریکانه دارای ارزش مادی و منقول است اگرچه شرکت تنها اموال غیرمنقول داشته باشد، سهم و سهم شرکت به عنوان نماد حقوق شریکانه قابل انتقال به غیر است (صقری محمد، ۱۳۹۳، ۱۳۶). سهم شرکت مالی است و ارزش مبادله‌ای دارد (اسکینی ربیعا، ج ۱، ۱۳۸۸، ۱۲۵)، متضمن حق دخالت در امور شرکت، قابل توقیف و به استناد ماده ۲۰ ق.م. مال منقول است (همان، ۱۲۶). مشاهده می‌گردد که سهم شرکت در زمره اموال منقول است. اگرچه گروهی را اعتقاد بر این است که در کل سهام و سهم شرکت‌ها مال نبوده و حاکی از مال است (جعفری لنگرودی محمدجعفر، ۱۳۸۸، ۴۲).

#### ۱-۱-۱- اختلاف در ماهیت حقوقی

عده‌ای از حقوق‌دانان معتقدند سهم شرکت طلبی است احتمالی و مشروط به ایجاد نفع و باقی بودن دارایی بعد از محو شرکت، لذا مستندات به ماده ۷۷۴ ق.م. آن را قابل توفیق نمی‌دانند (اسکینی ربیعا، پیشین، ۱۲۵ و ۱۲۷). برخی دیگر از حقوقدانان اگرچه با تردید لکن سهم شرکت را حق عینی قلمداد می‌کنند (صقری محمد، پیشین، ج ۲، ۳۰۱)؛ صاحب سهم شرکت دارای حقوق مالی و حقوق غیرمالی است. سهم شرکت می‌تواند موضوع عملیات انتقال (معوض یا غیر معوض) قرار گیرد، انتقال معوض، به مثابه بیع است (مواد ۳۵۵، ۳۹۱، ۳۹۴، ۳۹۵ و ۴۲۷ ق.م). سهم شرکت مال منقول غیرمادی است و طبق قانون قابل وثیقه است (مواد ۷ و ۱۱۴ لایحه اصلاحی قانون تجارت ۱۳۴۷) (همان، ۳۰۲).

**- ماهیت سهم شرکت**

معتقدان به دینی بودن سهم شرکت به استناد ماده ۲۰ قانون مدنی که دیون را صرفاً از حیث صلاحیت محاکم و توقیف اموال، منقول می‌داند، انتقال آن را تابع انتقال طلب مدنی می‌دانند (اسکینی ربیعا، پیشین، ۱۳۲)؛ اما این استدلال از دو نظر قابل ایراد است؛ یکی آنکه ماهیت دینی سهم شرکت مفروض دانسته شده در حالی که همین امر است که محل اختلاف است، دوم آنکه اگر ماهیت سهم شرکت طلب باشد، در هر صورت انتقال طلب در قالب بیع امکان‌پذیر نیست، لذا ماده ۲۰ قانون مدنی تأثیری در ماهیت قرارداد انتقال ندارد. به‌هر روی گروهی نیز انتقال سهم شرکت را تابع ماده ۱۰ ق.م می‌دانند (پاسبان محمدرضا، ۱۳۹۲، ۲۹۱) لکن این ماده همواره ره‌گشای تحلیلی نبوده است. در شرکت‌های شخص مطابق مواد ۱۲۵، ۱۵۵ و ۱۸۸ ق.ت هرکس به‌عنوان شریک وارد شرکت شود متضامناً با سایر شرکا مسئول قروضی هم خواهد بود که شرکت قبل از ورود او داشته است (اسکینی ربیعا، پیشین، ۱۳۲)؛ اما در انتقال طلب انتقال‌دهنده فقط ضامن وجود طلب است نه ملاتت مدیون، بنابراین انطباق ماهیت انتقال سهم شرکت با انتقال طلب با ابهام مواجه است. به نظر برخی دیگر سهم شرکت دارای حقوق مالی و غیرمالی است، اگر حق دینی باشد نمی‌توان آن را قابل فروش دانست (صقری محمد، پیشین، ۳۰۱) لذا انتقال اصل، انتقال منافع، رهن و وثیقه و توقیف سهم شرکت (همان، ۳۰۱) جز در قالب انتقال یک حق عینی امکان‌پذیر نیست.<sup>۱</sup> انتقال معوض سهم شرکت، چیزی جز بیع نیست (همان، ۳۰۲) و می‌دانیم که بیع صرفاً راجع به‌عین است (ماده ۳۳۸ ق.م). در شرکت‌های شخص می‌توان موافقت اکثریت را برای انتقال سهم شرکت جایگزین موافقت تمام شرکا نمود (کاویانی کورش، ۱۳۹۱، ۲۴۶). چنانکه شرکا می‌توانند بر واگذاری سهم شرکت به شخص خاص یا ورثه توافق نمایند و یا موافقت کلیه شرکا را شرط کنند (سماواتی حشمت ...، ۱۳۹۱، ۱۰۸)؛ بنابراین چه در قانون و چه در آثار حقوقدانان آنچه مورد اختلاف است رضایت سایر شرکاست و نه شرکت بنابراین مالکیت سهم از آن شریک است نه شرکت و این را هم

۱. رهن سهم شرکت نیز مشمول مواد ۱۰۲ و ۱۰۳ ق.ت است چون برگردان واژه Cession فرانسوی است که هر نوع معامله نسبت به سهم شرکت را در برمی‌گیرد (ن.ک صقری، منبع پیشین، ص ۷۱۴).

مخالفان و هم موافقان عینیت سهم شرکت پذیرفته‌اند. طبق نظر حقوقدانان حقوق مدنی نیز مالکیت کامل‌ترین نوع حق عینی است (کاتوزیان ناصر، ۱۳۸۴، ۱۴).

### ۱-۲- سهم

اختلاف بر سر ماهیت حقوقی سهم، بیش از سهم شرکت است، لذا ضروری است نخست دیدگاه‌های مختلف بیان و سپس در پی آشکار ساختن ماهیت حقوقی آن باشیم.

#### ۱-۲-۱- اختلاف در ماهیت حقوقی

عده‌ای سهام شرکت‌ها را مالی خاص (باقری محمود و شوشی نسب نفیسه، ۱۳۹۲/ کاتوزیان ناصر، پیشین، ۲۲ و ۶۰) عده اموال دینی (تفرشی محمد عیسی و شعریان ستاری ابراهیم، ۱۳۸۱/ اخلاقی بهروز، ۱۳۶۸/ جنیدی لعیبا و دشتی رحمت، ۱۳۸۸/ نعیمیان صدیقه، ۱۳۹۴/ پاسبان محمدرضا، پیشین، ۲۹۱/ اسکینی ربیعا، پیشین ۱۲۷/ اسکینی ربیعا، ۱۳۸۸، ۷۵) و عده‌ای آن‌ها را در قالب اموال عینی (صقری محمد، پیشین، ۳۰۰ و ۳۶۸/ ستوده تهرانی حسن، ۱۳۸۹، ۱۰۸/ تفرشی محمد عیسی و سکوتی نسیمی رضا، ۱۳۸۳/ باریکلو علیرضا، ۱۳۸۵/ سلطانی محمد و هزاوه اخوان، ۱۳۹۱) تعریف کرده‌اند. در آثار حقوقدانان خارجی (حقوق کامن لا) نیز می‌توان چنین اختلافاتی را مشاهده کرد؛ گروهی را بر این عقیده‌اند که سهم، حق تصرف فیزیکی<sup>۱</sup> بر چیزی را به صاحب آن اعطا نمی‌کند، بلکه حقی است بر ذمه شرکت<sup>۲</sup> برای صاحب‌سهم (Janet Dine, 2001, 295). از این بیان برمی‌آید که این حقوقدانان سهام را به‌مثابه حق دینی قلمداد کرده‌اند. عده‌ای نیز نظر دارند که؛ خرید سهام در یک شرکت به معنای آن نیست که صاحب‌سهم دارای سهمی از اموال یا منفعت اموال شرکت است، سهامداران، مالکان مشترک<sup>۳</sup> یا {مشاعی} اموال شرکت نیستند (Simon Goulding, 1999, 205). سهام یک عضو {سهامدار یا شریک} در شرکت، اموال شخصی او محسوب می‌شوند<sup>۴</sup>،

1. Physical possession.

2. Rights against the company.

3. Joint owners.

4. The shares of a member in a company are personal property.

این ایده بر اساس تفسیر حقوق دانان از قانون ۲۰۰۶<sup>۱</sup> شرکت‌های انگلستان بوده است (Saleem Sheikh, 2008, 618). عینیت سهام نتیجه این نظرات است. برخی دیگر نیز پس از آنکه جنبه دو ماهیتی اوراق بهادار (سهام) را اعلام داشته‌اند، نهایتاً پذیرفته‌اند که حقوق باید در پی انتقال سهل سهام برای سرمایه‌گذاران بوده و موانع سرمایه‌گذاری و ریسک‌های ناشی از پیچیدگی‌ها را از بین ببرد. چنانکه همین نیاز موجب شده تا در معاملات، برخی تعهدات چنان با سند آمیخته شوند که به یک واقعیت عینی تبدیل شوند (غمامی مجید و ابراهیمی مریم، ۱۳۹۱). گروهی از حقوق دانان عقد شرکت را عقدی در قالب ماده ۱۰ قانون مدنی دانسته و عینیت سهام را نپذیرفته‌اند (پاسبان محمدرضا، پیشین، ۲۹۱). توصیف ماهیت حقوقی سهم به‌عنوان یک طلب، بیشتر ناظر به رابطه شریک با شرکت و نه رابطه شریک با خود سهم است<sup>۲</sup>، حال آنکه وقتی در مقام توصیف ماهیت حقوقی سهم هستیم، باید به رابطه شریک (سهامدار) و سهم پردازیم. حق سهامدار، ناظر بر یک مال است و نه بر شخصی دیگر تا مشمول عنوان حق دینی گردد (سلطانی محمد و هزاوه اخوان، ۱۳۹۱). گروهی دیگر از حقوق دانان در راستای قانون حاکم بر انتقال سهام بانام و برای حل تعارض در فرض تعارض قوانین، نظریه اصیل بودن انتقال (نوعی ماهیت مستقل فارغ از عینی یا دینی بودن سهام) را مورد پذیرش قرار داده‌اند (صفایی سید حسین، ۱۳۹۱). در توصیف سهام بی‌نام، گروهی عقیده دارند؛ تصرف مادی برگه سهام، فی‌الذات حقوق همراه با سهام را به دارنده اعطاء می‌کند (گاینال، آویل اف و همکاران، ترجمه ماشالله بناء نیاصری، ۱۳۸۶). برخی در مقام اثبات دینی بودن به لزوم وجود رابطه محسوس اشاره می‌کنند و بیان می‌دارند که آورده سهامدار به شرکت جزء دارایی شرکت قرار می‌گیرد (جنیدی لعیا، دشتی رحمت، ۱۳۸۸). در پاسخ این عده گفته شد که؛ امروزه معنای عین از مفهوم سنتی آن

۱. قانون ۲۰۰۶ انگلستان، آخرین قانون شرکت‌های تجاری این کشور می‌باشد.

۲. چنانکه برخی در مقام رفع تعارض قوانین بین‌المللی در معاملات سهام با توسل به اصل صلاحیت اصولی قانون شرکت، قائل به دینی بودن سهام شده‌اند اگرچه در خصوص سهام بی‌نام قائل به ماهیت مختلط شده‌اند. (الماسی، نجاد علی، ۱۳۹۳، ص ۲۹۱).

فاصله گرفته و اموال غیرملموس همانند اموال ملموس برای اشخاص قابل درک هستند (سلطانی محمد و هزاوه اخوان، ۱۳۹۱).<sup>۱</sup>

### - توصیف ماهیت سهم

سهم و سهم شرکت به عنوان نماد حقوق شریکانه قابل انتقال به گیرنده (صقری محمد، پیشین، ج ۱، ۱۳۶)، در حقوق کامن لا نیز حقوقدانان (

، اصل را

بر قابل انتقال بودن سهم می‌دانند.<sup>۲</sup> سهم مال مستقلی است که مورد خرید و فروش قرار می‌گیرد یا نماینده و بیانگر مقدار و مبلغ مالی است که سهامدار در شرکت دارد (باریکو علیرضا، ۱۳۸۵). همچنین گفته شده قانون‌گذار ورقه سهم را قابل معامله می‌داند (ماده ۲۴ لایحه اصلاحی قانون تجارت ۱۳۴۷) و قانون در موارد بسیاری از انتقال سهم با عنوان فروش یاد کرده است،<sup>۳</sup> می‌دانیم که انتقال طلب در قالب فروش امکان‌پذیر نیست (تفرشی محمد عیسی و سکوتی نسیمی، ۱۳۸۳). در حقوق خارجی نیز می‌توان به مواردی از انتقال سهم تحت عنوان فروش<sup>۴</sup> یا حتی بیع اشاره کرد. برای مثال، حقوقدانان بر اساس قوانین بلغارستان از انتقال سهم تحت عنوان بیع<sup>۵</sup> یاد کرده‌اند و آن را لازمه معاملات تجاری دانسته‌اند (

حق سهامدار در شرکت با خود سهم ادغام شده مالکیت آن را به صاحب سهم اعطا می‌کند (ستوده تهرانی، پیشین، ۷۱). حقوق، عالم اعتبارات است، یک حق، ناشی از

۱. سلطانی محمد و اخوان هزاوه، حامده، منبع پیشین، ص ۱۴۶.

2. Shares are freely transferable unless the company's articles impose restrictions on transfers. Subject to any limitation or restriction on the transfer of shares in the constitution, a share in a company is transferable; [www.wipo.int/edocs/lexdocs.html](http://www.wipo.int/edocs/lexdocs/html), CHAPTER 42:01 COMPANIES, Arrangement of section part I, Preliminary, no. 45, undated, p. 34.

۳. \* لایحه اصلاحی قانون تجارت ۱۳۴۷: مواد ۳۴ (در باب تعهد به ابتیاع)، ۳۵ (فروش سهم توسط شرکت)، ۱۶۶ (حق تقدم در خرید سهم). \* قانون بازار اوراق بهادار ۱۳۸۴: بند ۱۶ و ۲۷ ماده ۱ (مشاوره برای خرید و فروش اوراق بهادار و فروش مستقیم اوراق بهادار توسط ناشر). \* قانون توسعه ابزارها ۱۳۸۸: بند ب ماده ۱ (فروش سهم در باب سهام شناور آزاد). \* قانون مالیات‌های مستقیم تبصره ۱ ماده ۱۴۳ (فروش سهم).

4. Sale of shares.

5. Sale of shares.

قرارداد و تعهد تلقی شده<sup>۱</sup> و پس از ایجاد با انعکاس حقوق آن در ورقه بهادار به یک دارایی عینی تبدیل می‌شود.<sup>۲</sup> این مفهوم با رویکرد اصل سرعت و اعتماد در معاملات بهابازار بهتر خود را نشان می‌دهد و دیگر نمی‌تواند صرفاً یک حق دینی باشد (غمامی مجید و ابراهیمی مریم، ۱۳۹۱). فعالان بازار سرمایه نیز عملاً با سهم به‌عنوان یک عین برخورد کرده و رویه قضایی نیز مخالفتی با آن ندارد (همان). در حقوق کشورهای اروپایی نیز در قوانین مربوط به اوراق بهادار از جنبه غیرمادی داشتن سهام و نقش آن در تجارت، یاد کرده‌اند (Ibid).<sup>۳</sup> به اعتقاد برخی امکان توفیق سهام بانام که مورد تأیید دستورالعمل توفیق اوراق بهادار ۱۳۸۹/۰۳/۲۹ سازمان بهابازار نیز قرار گرفته، در یگانگی حقوق مندرج در سند و خود سند هیچ‌گونه تردیدی باقی نمی‌گذارد (همان). از آنجاکه صرفاً سهام بانام سهام قابل‌پذیرش در بورس هستند فلذا مطابق ماده ۴۱ لایحه اصلاحی قانون تجارت انتقال آن‌ها نمی‌تواند منوط به تصویب مدیران یا سهامداران شود (همان) و با توجه به اصل سرعت در معاملات بورسی و پذیرش اصل رضایی بودن عقود، نظریه عینیت سهام قوت می‌یابد.

اوراق بهادار ممکن است ناشی از رابطه قراردادی ناشر با سرمایه‌گذار باشد و این رابطه قراردادی تا زمان حیات آن‌ها موجود باشد یا صرفاً منشأ آن‌ها قرارداد بوده و بعد از جدا شدن از منشأ خود مستقلاً مال محسوب شوند (باقری محمود، شوشی نسب نفیسه، ۱۳۹۲). متذکر می‌شود، سهام ارزش اقتصادی داشته، قابل تقویم به پول‌اند و دو شرط اساسی اموال را دارا می‌باشند: ۱- مفید باشد و نیازی را برآورد، خواه آن نیاز مادی باشد یا معنوی ۲- قابل اختصاص یافتن به شخص یا ملت معین باشد (سلطانی محمد و هزاوه

۱. تعهد در زمره‌ی حقوق اموال قرار گرفته است.

۲. البته این طرز تحلیل بر مبنای انفکاک حقوق مترتب بر سند و خود سند، صرفاً در جهت رفع ایرادات وارد بر عینیت سهام انجام گرفته و واقعیت آن است که چنین تفکیکی حتی اگر وجود داشته باشد در مرحله امتزاج با ورقه‌ی سهم، از بین می‌رود. کما آنکه اثبات عینیت سهام بدون توسل به این انفکاک هم در آثار حقوقدانان قابل مشاهده است.

3. The Public Offering of Securities Act of 1999 as amended (IPOSA) this law regulates the legal status and special requirements applicable to publicly traded joint stock companies, the procedures for acquiring their dematerialised shares, the obligation to launch a tender offer once certain shareholding thresholds have been reached, etc.

اخوان، ۱۳۹۱). اگر مفهوم عین بر اصل مال و نه خارجی بودن حمل شود، بی‌شک سهام نیز در زمره اعیان‌اند (کریمی عباس و اسلام محمد معین، ۱۳۸۷). اگرچه در تقسیم‌بندی سهامداران گاهی از سهامداران مالک شرکت {نه مالک سهم} نیز بحث شده است اما نهایتاً آن را جدای از مالکیت موضوع حقوق اموال دانسته‌اند، لکن به‌ناچار باید جهت تقسیم‌بندی سهامداران، این‌گونه مالکان {به‌نوعی مدیران} مورد شناسایی قرار گیرند (MATHIAS M. SIEMS, 2008, 60&61). شرکا مالکان مشاع درآورده مزج شده نیستند و حقوق شریکانه دارند، حقوق مالی و غیرمالی که دارای ارزش مادی و منقول است اگرچه شرکت تنها اموال غیرمنقول داشته باشد (صقری محمد، پیشین، ۱۳۶).<sup>۱</sup> این سهام به معنای حقوق و امتیازات سهامدار نیست بلکه منبع و {معرف} حقوق و منافع سهامدار در شرکت است (باریکلو علیرضا، ۱۳۸۵). حق سهامدار به‌حق مالک نسبت به مایملک به‌عنوان حقی انحصاری و مصون از هرگونه تعرض می‌ماند، بدین جهت حق مزبور در عداد اموال منقول غیرمادی است، عنصر مادی ورقه سهم اجازه می‌دهد که صاحب سهم را مالک آن بدانیم. بر این اساس اصطلاح مالکیت سهام<sup>۲</sup> رواج دارد (م ۲۴ لایحه اصلاحی) (همان، ۳۹۸).<sup>۳</sup>

۱. صقری، محمد، منبع پیشین، ص ۱۳۶.

۲. البته عنوان مالکیت سهم در قوانین دیگری هم به طور مطلق مورد تصریح قرار گرفته است که می‌تواند حاکی از عینیت سهم باشد:

چنانکه مفاد مواد ۱۱۴ الی ۱۱۷ لایحه اصلاحی قانون تجارت ۱۳۴۷ که به بحث توثیق سهام می‌پردازد حاکی از عینیت و مالکیت سهم برای صاحب سهم اند. همچنین در مواد ۵۴ و ۵۵ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران به این مالکیت تصریح شده است؛ مطابق ماده ۵۴ این قانون؛ "هیچ سهامدار حقیقی یا حقوقی، نمی‌تواند بیش از دو و نیم درصد (۲/۵٪) از سهام "بورس" را به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در مالکیت داشته باشد." و ماده ۵۵ آن قانون نیز مقرر می‌دارد؛ "هیچ سهامدار حقیقی یا حقوقی نمی‌تواند بیش از پنج درصد (۵٪) از سهام "شرکت سپرده‌گذاری مرکزی اوراق بهادار و تسویه وجوه" را به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در مالکیت داشته باشد". افزون بر این مواد، ماده ۵ قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی مصوب ۱۳۸۶ به صراحت از تملک سهم بحث کرده است.

۳. همان، ص ۳۹۸.

برخی دیگر عقیده دارند؛ مطابق ماده ۲۰، دیون صرفاً از حیث صلاحیت محاکم و توقیف اموال منقول‌اند (صقری محمد، پیشین، ۳۶۸)<sup>۱</sup>، از بیان ایشان چنین برمی‌آید که دیون از هر حیث غیرمنقول‌اند مگر در توقیف اموال و صلاحیت محاکم، از طرفی همه در این امر متفق القولند که سهام و سهم‌الشرکه مال منقول هستند (صقری محمد، پیشین، ۳۹۸/ کاتوزیان ناصر، پیشین، ۶۰/ کاتبی حسینقلی، ۱۳۸۷، ۶۱/ تفرشی محمد عیسی و سکوتی نسیمی رضا، ۱۳۸۳/ سلطانی محمد و خزاوه اخوان، ۱۳۹۱/ اسکینی ربیعا، پیشین، ۱۲۶/ تفرشی محمد عیسی و شعاریان ستاری ابراهیم، ۱۳۸۱). در حقوق کامن‌لا نیز سهام در زمره اموال منقول<sup>۲</sup> هستند (Saleem Sheikh, Op. cit, 618)<sup>۳</sup>؛ بنابراین بر این نظرند که این اموال را نمی‌توان بر طبق ماده ۲۰ ق.م.دینی تلقی کرد. اگرچه تفسیر این حقوقدانان از ماده ۲۰ ق.م. با نظرات حقوقدانان حقوق مدنی (کاتوزیان ناصر، پیشین، ۵۳ و ۶۰/ کاتوزیان ناصر ۱۳۸۵، ۳۸) مخالف باشد لکن جالب توجه است؛ موافق ماده ۱۲۸۴ ق.م. "سند هر نوشته‌ای است که در مقام دعوی یا دفاع قابل استناد باشد" و قانون مدنی به همه اسناد متضمن مبلغی پول با دیده اثباتی می‌نگرد. ورقه سهم مستندات به مواد ۲۴ "قاعده عام"، ۳۹ "سهام بی‌نام" و ۴۰ "سهام بانام" و ۵۲ "اوراق قرضه" از لایحه اصلاحی ق.ت. و ذیل ماده ۲ قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت ۱۳۷۶ سندی قابل معامله است. به موجب مقررات بند ۲۴ ماده اول قانون بازار اوراق بهادار، "ورقه بهادار هر نوع ورقه مستندی است که متضمن حقوق مالی قابل انتقال برای مالک عین و یا منفعت آن باشد"، لذا حقوق دارنده در ورقه انعکاس یافته و با آن امتزاج حاصل کرده و به‌عین معین برای مالک آن بدل گشته است (صقری محمد، پیشین، ۳۶۸). در حقوق کامن‌لا نیز از معاملات سرمایه‌گذاران<sup>۴</sup> بر روی سهام از عبارت خریدوفروش یا حتی بیع یاد شده است (John Armour, Joseph A McCahery, 2006, 39). طبق ماده ۷۷۴ ق.م. رهن دین و منفعت باطل است، اما سهم مال منقول

۱. همان، ص ۳۶۸.

2. Moveable property.

3. [www.wipo.int/edocs/lexdocs.html](http://www.wipo.int/edocs/lexdocs.html), Op. cit.

4. Investors.

غیرمادی<sup>۱</sup> است، چنانکه سهم شرکت نیز معادل سهم است و طبق قانون قابل وثیقه است (مواد ۷ و ۱۱۴ لایحه اصلاحی)، حقوقدانان موافق عینیت سهام چنین استدلال می‌کنند؛ تأمین مال همواره به‌عنوان رهن قضایی (ماده ۱۲۹ ق.ت) مطرح بوده، چرا باید رهن قراردادی آن اشکال داشته باشد؟ (همان، ۳۰۲) رویکرد حقوق خارجی نیز دور از این نظر نیست (Paul Dobson and Others, Op. Cit, 90).<sup>۲</sup> لذا انتقال می‌تواند به شکل معوض، انتفاع غیر، توقیف سهم شرکت، رهن و وثیقه باشد (صقری محمد، پیشین، ۳۰۲)؛ بنابراین انتقال معوض، به‌مثابه بیع است و بایع عهده‌دار تضمینات مذکور در ق.م است (مواد ۳۵۵، ۳۹۱ و ۴۲۷ ق.م). چنانکه خریدار در خصوص ثمن (مواد ۳۹۴ و ۳۹۵) (همان، ۳۰۲). آنچه در عرف نیز مورد معامله قرار می‌گیرد، عین سهم صرف نظر از آورده سهامدار به شرکت است (باریکلو علی‌رضا، ۱۳۸۵). به‌واقع در حقوق ما عرف نقشی اساسی دارد و حقوق نیز دز پی برآوردن خواست‌های بشری است و باید به فهم آن‌ها احترام بگذارد.

## ۲- رویکرد قانون مالیات‌های مستقیم<sup>۳</sup> و حقوق مالیاتی

اصل شفافیت مالیاتی مستلزم تبیین منشأ وضع مالیات بر انتقال سهام و سهم شرکت بوده تا مبنای وضع مالیات بر انتقال آن‌ها روشن شده محقق عدالت مالیاتی و عدالت اجتماعی باشد. اگر نظم حقوقی ما سهام شرکت‌ها را در زمره دیون قلمداد نماید، وضع مالیات بر آن‌ها بدون مبنا است، چراکه به‌خوبی آشکار است که انتقال طلب منشأ درآمد نیست تا متعلق مالیات قرار گیرد؛ بنابراین اثبات عینیت سهام می‌تواند تا حدودی این عدم شفافیت مالیاتی را برطرف نماید. در ذیل سعی بر آن است تا اثبات شود منشأ وضع مالیات بر سهام از دیدگاه حقوق مالیاتی درآمد است تا از این حیث عینیت سهام تقویت شده و توجیه وضع مالیات باشد.

۱. غیرمادی بودن سهم به عنوان یک مال منقول مورد توجه نظریه پردازان حقوق کامن لا نیز بوده است:

Janet Dine, op. cit. p. 295; A share does not confer on its owner a right to the physical possession of anything. / Saleem Sheikh, Op.Cit; the shares are not in the nature of real estate.

2. Shares may sometimes be issued at a premium.

۳. از این به بعد به جای قانون مالیات‌های مستقیم نوشته می‌شود: ق.م.م.

### ۲-۱- وضعیت مالکیت سهام و سهم‌الشرکه از منظر ق.م.م

مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر ق.م.م، در کنار بیان مالکیت سهامداران و شرکا بر سهام و سهم‌الشرکه گاهی از مالکیت شرکت‌ها بر آن‌ها بحث کرده‌اند. خاطرنشان می‌شود این‌گونه بیان مالکیت برای شرکت‌ها ناظر به حیثیت جمیع سهام است که درنهایت وصف سرمایه می‌گیرد (عبادی محمدعلی، ۱۳۸۹، ۶۱) (شرکت، مالک و وصف کلی و جمیع سهام است). البته گروهی نیز سهم را قسمتی از سرمایه شرکت می‌نامند (رسایی نیا، ۱۳۸۸، ۱۳۲) که هردو مورد را (مالکیت شرکت بر سهام و مالکیت سهامداران بر سهام) می‌توان از آن برداشت نمود. این مواد به‌روشنی از "درآمد" شرکت‌هایی بحث کرده که سهام آن‌ها برای "معامله" در بورس پذیرفته شده است؛ بنابراین، این درآمد، حاصل عرضه (انتقال) سهام در برابر ما به ازاء می‌باشد و به‌نوعی فروش سهام از لحن آن‌ها برداشت می‌گردد. اگرچه این مواد در باب سهام است اما تبصره ۱ ماده ۱۴۳ سهم‌الشرکه را به‌موازات سهام مطرح ساخته است. از بیان مواد قانون تجارت و نظریات حقوقدانان حقوق تجارت در باب نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه، می‌توان نتیجه گرفت که حقوق هر سهم مربوط به دارنده آن بوده و حتی قابل توقیف است و آنچه متعلق به شرکت است مجموع سرمایه شرکت است. چنانکه اصل را بر رضایی بودن انتقال دانسته (انتقال همیشه در رابطه طرفین مؤثر بوده و هرگز به خاطر عدم رضایت شرکا باطل نبوده است) و درنهایت در شرکت‌های شخص موافقت شرکا و نه شرکت را لازم دانسته‌اند. بیان این مطلب صرفاً برای ذکر دلیلی از دلایل قراردادی بودن انتقال سهام و سهم‌الشرکه و وضع مالیات بر آن‌ها از حیث درآمد است. نهایتاً ق.م.م نیز مالیات ناشی از انتقال را بر صاحب‌سهم بار می‌کند (مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر ق.م.م).

### ۲-۲- منشأ وضع مالیات بر انتقال سهام و سهم‌الشرکه

مطابق تبصره یک ماده ۱۴۳ ق.م.م: "از هر نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه شرکا و حق تقدم سهام و سهم‌الشرکه شرکا در سایر شرکت‌ها مالیات مقطوعی به میزان چهار درصد (۴٪) ارزش اسمی آن‌ها وصول می‌شود". گذشته از ایرادات این ماده از جمله بحث پیچیدگی‌های چگونگی وضع مالیات بر سهم‌الشرکه و سهام (خصوصاً سهام بی‌نام) و

قائل شدن ارزش اسمی برای سهم شرکت!! و امثالهم، می‌دانیم که بر اساس سیستم‌های مالیاتی، منشأ وضع مالیات به اعتباری می‌تواند دارایی یا اموال<sup>۱</sup>، درآمد<sup>۲</sup>، یا انواع مالیات‌های غیرمستقیم و ... باشد. اثرات این مهم را در آثار بزرگانی چون آدام اسمیت و منتسکیو می‌توان مشاهده کرد (شاحیدر عبدالکریم، ۱۳۸۸/ طاهری تاری میرمحسن، ۱۳۹۳/۱۳۲). قانون‌گذار ما نیز در ق.م.م. از این رویکرد پیروی کرده است. به‌هرروی این نوع مالیات یا بر درآمد وضع می‌گردد یا بر اموال<sup>۳</sup>. مشخص شدن این امر به‌طوری که گفته خواهد شد سهم بسزایی در تبیین ماهیت سهام و سهم شرکت و نهایتاً شفافیت مالیاتی خواهد داشت.

### ۲-۲-۱- موضع تبصره ۱ ماده ۱۴۳ ق.م.م.

تبصره یک ماده ۱۴۳ ق.م.م. تبیین‌کننده وضعیت سهم شرکت است. چه آنکه این تبصره در مورد سهام و سهم شرکت‌هایی بحث می‌کند که سهام آن‌ها در بورس پذیرفته شده است و می‌دانیم که سهم شرکت در بورس پذیرفته نمی‌شود<sup>۴</sup>. این تبصره در مقام وصول مالیات از سهام و سهم شرکت، سهم شرکت را وارد در دارایی شریک می‌داند؛ اما از عبارت "از هر نقل و انتقال سهام و سهم شرکت و حق تقدم سهام و سهم شرکت در سایر شرکت‌ها ...". مذکور در این تبصره چنین برمی‌آید که مالکیت سهام در ماده ۱۴۳ نیز متعلق به سهامداران است اگرچه در تبصره به مسامحه فقط واژه شرکت به کاررفته است. این امر از واژه "سایر شرکت‌ها" (شرکت‌هایی که شرایط ماده ۱۴۳ ق.م.م. را ندارند) برمی‌آید. چراکه در خود ماده ۱۴۳ از مالکیت شرکت بر سهام نیز بحث شده است. چنانکه در بند ۶ ماده واحده قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ بند ۴ ماده ۳۴ ق.م.م. نیز بدین گونه اصلاح شده؛ "شرکت‌هایی

1. Property Tax.

2. Income Tax.

۳. اگرچه گرافه نیست اگر نهایتاً منشاء هر نوع مالیاتی را درآمد بدانیم، چنانکه اموال نیز به نوعی حاصل درآمد بوده‌اند.

۴. بر مبنای ماده ۲۲ لایحه اصلاحی قانون تجارت ۱۳۴۷، تنها، سهام شرکت‌های سهامی عام قابلیت پذیرش در بورس را دارد.

که متوفی در آن‌ها مالک سهام یا سهم شرکت است" لذا در مالکیت سهامداران و شرکا بر سهام و سهم شرکت شکی نیست. در قانون تجارت نیز همواره از این الفاظ استفاده شده است؛ و چنانکه قبلاً توضیح داده شد مالکیت کامل‌ترین نوع حق عینی است؛ بنابراین از لحن این تبصره نیز وصف قراردادی انتقال برداشت می‌گردد که به معنای وضع مالیات بر درآمد است.

#### - وضع مالیات بر سهام و سهم شرکت متوفی ناشی از درآمد ورثه

ماده ۱۷ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ و بندهای ۱ و ۲ آن سهام و سهم شرکت را که جزء اموال متوفی بوده‌اند مشمول مالیات می‌داند. متن ماده بدین صورت وضع شده است؛ " اموال و دارایی‌هایی که در نتیجه فوت شخص اعم از فوت واقعی یا فرضی انتقال می‌یابد، به شرح زیر مشمول مالیات است:

۱. نسبت به سپرده‌های بانکی، اوراق مشارکت و سایر اوراق بهادار به‌استثنای موارد مندرج در بند دو این ماده و سودهای متعلق به آن‌ها و همچنین سود سهام و سهم شرکت تا تاریخ ثبت انتقال به نام وراثت و یا پرداخت و تحویل به آن‌ها به نرخ سه درصد.  
۲. نسبت به سهام و سهم شرکت و حق تقدم آن‌ها یک و نیم برابر نرخ‌های مذکور در تبصره یک ماده ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر این قانون طبق مقررات مزبور در تاریخ ثبت انتقال به نام وراثت.

از لحن صدر ماده ۱۷ و تبصره ۱ و ۲ آن، برمی‌آید که اولاً این سهام در زمره اموال و ثانیاً منشأ وضع مالیات بر آن‌ها مالیات بر اموال (دارایی) است. ضمن آنکه فصل مربوط به مالیات بر ارث در ق.م.م (فصل چهارم) ذیل باب دوم و تحت عنوان مالیات بر دارایی قرار گرفته است. متأسفانه مصادیق ابهام و عدم شفافیت مالیاتی در این ماده به‌طور آشکار به چشم می‌آیند. با تحقیق در این ماده متوجه می‌شویم که آنچه مشمول مالیات است درآمد حاصل از انتقال قهری اموال است و نه مالیات بر ارث! گو آنکه گزافه نیست اگر بگوییم مالیات بر ارث به‌واقع مالیاتی است که بر درآمد ورثه وضع می‌گردد و قسمی از مالیات بر درآمد است. چنان‌که صدر ماده ۱۷ نیز اموال و دارایی‌های متوفی را پس از "انتقال" مشمول مالیات می‌داند. در بند ۱ و ۲ ماده فوق نیز به این انتقال اشاره شده است. با این توصیف شکی نیست که منشأ وضع این مالیات، درآمد ورثه حاصل از انتقال

قهری سهام و سهم شرکت است؛ اما در اینجا برای اثبات صرف مسامحه قانون‌گذار در وضع این عبارت دلایل زیر ارائه می‌گردد:

به فرض آنکه سود سهام و سهم شرکت مشمول مالیات باشد دلیل پرداخت آن از جانب ورثه جز به خاطر انتقال سهام و سهم شرکت به ایشان نیست. در صدر ماده ۱۷ و سایر بندهای آن نیز وضع مالیات، ناشی از انتقال اموال و دارایی‌ها به ورثه است.<sup>۱</sup>

وضع مالیات بر صرف وجود سهام و سهم شرکت غیرمنطقی است و مسلماً چنین چیزی منظور مقنن نبوده است.

- پس از انتقال قهری، هم مالیات نقل و انتقال قابل وصول است و هم مالیات ناشی از سود سهام البته در صورتی که پرداخت شده باشد. در غیر این صورت باید این عبارت قانون‌گذار را محمول بر آن دانست که از انتقال قهری سهام و سهم شرکت یا سایر اوراق بهادار مالیات اخذ نمی‌گردد و تنها بر سود سهام مالیات وضع می‌گردد؛ اما این امر

۱. ماده ۱۷. اموال و دارایی‌هایی که در نتیجه فوت شخص اعم از فوت واقعی یا فرضی انتقال می‌یابد، به شرح زیر مشمول مالیات است:

۱. نسبت به سپرده‌های بانکی، اوراق مشارکت و سایر اوراق بهادار به استثنای موارد مندرج در بند ۲ این ماده و سودهای متعلق به آنها و همچنین سود سهام و سهم شرکت تا تاریخ ثبت انتقال به نام وراثت و یا پرداخت و تحویل به آنها به نرخ سه درصد.

۲. نسبت به سهام و سهم شرکت و حق تقدم آنها یک و نیم برابر نرخ‌های مذکور در تبصره یک ماده ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر این قانون طبق مقررات مزبور در تاریخ ثبت انتقال به نام وراثت.

۳. نسبت به حق الامتیاز و سایر اموال و حقوق مالی که در بندهای مذکور به آنها تصریح شده است، به نرخ ده درصد ارزش روز در تاریخ تحویل یا ثبت انتقال به نام وراثت.

۴. نسبت به انواع وسایل نقلیه موتوری، زمینی، دریایی و هوایی به نرخ دو درصد بهای اعلامی توسط سازمان امور مالیاتی کشور در تاریخ ثبت انتقال به نام وراثت.

۵. نسبت به املاک و حق واگذاری محل یک و نیم برابر نرخ‌های مذکور در ماده ۵۹ این قانون به مأخذ ارزش معاملاتی املاک و یا به مأخذ ارزش روز حق واگذاری حسب مورد، در تاریخ ثبت انتقال به نام وراثت.

۶. نسبت به اموال و دارایی‌های متعلق به متوفای ایرانی که در خارج از کشور واقع شده است پس از کسر مالیات بر ارثی که از آن بابت به دولت محل وقوع اموال و دارایی‌ها پرداخت شده است به نرخ ده درصد ارزش ماترک که مأخذ محاسبه مالیات بر ارث در کشور محل وقوع مال قرار گرفته است. در صورت عدم شمول مالیات بر ارث در کشور مزبور به مأخذ ارزش روز انتقال یا تحویل به نام وراثت.

مخالف با تبصره ۲ ماده ۱۷ است که به ماده ۱۴۳ ق.م.م به‌عنوان مستند وضع مالیات بر انتقال سهام ارجاع داده است.

- اینکه همه اموال متوفی پس از انتقال به ورثه مشمول مالیات باشند به‌جز سهام و سهم‌الشرکه، غیرمنطقی است. در این خصوص توجه به تبصره ۴ ماده ۱۷ نیز حائز اهمیت است که در آن انتقال سهام را مشمول مالیات دانسته است؛<sup>۱</sup> بنابراین کاملاً آشکار است این وضع عبارت فوق‌الذکر در بند ۱ ماده ۱۷ مبنایی جز مسامحه قانون‌گذار ندارد.

- مواد ۳۴<sup>۲</sup> و ۳۶<sup>۳</sup> ق.م.م، بانک‌ها و مؤسسات را از ثبت یا انتقال سهم‌الشرکه و سهام به ورثه قبل از اخذ گواهی پرداخت مالیات موضوع ماده ۳۵ ق.م.م<sup>۴</sup> منع کرده است. این بدان معناست که منشأ مالیات ناشی از انتقال سهام و سهم‌الشرکه که از ورثه اخذ می‌گردد، درآمد است.

بنابراین آشکار شد که آنچه در ماده ۱۷ ق.م.م وضع شده ناظر به انتقال قهری سهام و سهم‌الشرکه بوده منشأ آن نیز درآمد ورثه است و همین امر مثبت‌عینیت سهام است.

۱. "تبصره ۴ - درموردی که وراث سهم خود از اموال موضوع بندهای ۲، ۴ و ۵ این ماده را به اشخاص ثالث یا وراث دیگر انتقال دهند، علاوه بر مالیات بر ارث به شرح این فصل، مشمول مالیات طبق مقررات فصول مربوط خواهند بود."

۲. م ۳۴ ق.م.م "بانک‌ها و شرکت‌ها و مؤسسات و اشخاصی که اموالی از متوفی نزد خود دارند مکلفند ظرف یک ماه از تاریخ اطلاع از فوت صورت آن اموال اعم از وجوه نقد یا سفته یا جواهر و نیز مقدار سهام یا سهم‌الشرکه متوفی را تنظیم و به حوزه مالیاتی محل تسلیم نمایند، همچنین موظفند در صورت مراجعه ماموران تشخیص، دفاتر و اسناد مورد نیاز را برای رسیدگی در اختیار آنها بگذارند."

۳. م ۳۶ ق.م.م "بانک‌ها و شرکت‌ها و مؤسسات و اشخاصی که وجوه نقد یا سفته یا جواهر یا سهام یا سهم‌الشرکه و یا هر نوع مال دیگر از متوفی نزد خود دارند مجاز نخواهند بود آن را به وراث یا وصی حسب مورد تسلیم و یا به نام آنان ثبت نمایند مگر اینکه گواهی نامه موضوع قسمت اخیر ماده ۳۵ این قانون ارائه گردد."

۴. م ۳۵ ق.م.م "ادارات ثبت اسناد و املاک موقعی که مال غیر منقول را به اسم وراث یا وصی له ثبت می‌نمایند همچنین کلیه دفاتر اسناد رسمی در موقعی که می‌خواهند تقسیم نامه یا هر نوع معامله وراث را **راجع** به ماترک را ثبت کنند باید گواهی نامه حوزه مالیاتی صلاحیت‌دار را مبنی بر عدم شمول مالیات یا ترتیب یا تضمین لازم برای پرداخت آن داده شده است مطالبه نمایند و قبل از ارائه این گواهی نامه مجاز به ثبت نیستند."

**- انتقال سهام و سهم‌الشرکه و مالیات اتفاقی**

در فصل ششم از باب سوم ق.م.م تحت عنوان مالیات بر درآمد اتفاقی، موادی گنجانده شده که به‌طور کامل در تضاد با اصول حقوقی مالیاتی است<sup>۱</sup> اما در بحث ما راهگشا خواهد بود. قانون‌گذار تا آنجا که توانسته مصادیق درآمد را از هر سنخ تعریف و مشمول مالیات دانسته، سپس سایر درآمدها را ذیل عنوان مالیات بر درآمد اتفاقی که هدف صرف آن وضع بی‌دلیل مالیات است، مشمول مالیات دانسته است. م ۱۱۹ ق.م.م در این فصل، هر نوع درآمد اشخاص را به‌صورت بلاعوض و حتی جایزه، مشمول مالیات می‌داند.<sup>۲</sup> در ماده ۱۲۱ صلح با شرط خیار را از نظر مالیاتی قطعی می‌داند.<sup>۳</sup> ماده ۱۲۲<sup>۴</sup> و ۱۲۳<sup>۵</sup> صلح منافع را مشمول دانسته است. از بیان این مواد و خصوصاً ماده ۱۱۹ برمی‌آید که انتقال از هر سنخ و حتی انتقال بلاعوض، از باب درآمد، مشمول مالیات است. لذا انتقال سهام و سهم‌الشرکه موضوع مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر و تبصره‌های آنها نیز با منشأ درآمد موضوع مالیات قرار می‌گیرد. قدر متیقن مشخص شد که انتقال بلاعوض سهام و سهم‌الشرکه نیز مشمول مالیات است (م ۱۱۹ ق.م.م).

**- سایر دلایل مالیاتی مثبت عینیت سهام**

ماده ۱۰۵ و ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم ناظر به کل درآمد شرکت‌اند که برحسب آنها شرکت می‌بایست سهام و سهم‌الشرکه و صاحبان آنها را در اظهارنامه

۱. مالیات اتفاقی در هیچ کدام از تقسیم‌بندی‌های وضع مالیات نمی‌گنجد و در تعارض با اصول مسلمی همچون اصل قانونی بودن وضع مالیات، اصل عدم اخذ مالیات مضاعف، اصل عدالت مالیاتی، اصل مشخص بودن مبنای وضع مالیات و ... است.

۲. ماده ۱۱۹ ق.م.م "درآمد نقدی و یا غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ این قانون خواهد بود."

۳. ماده ۱۲۱ ق.م.م "صلح با شرط خیار فسخ و هبه باحق رجوع از نظر مالیاتی قطعی تلقی می‌گردد ..."

۴. ماده ۱۲۲ ق.م.م "در مورد صلح مالی که منافع آن مادام‌العمر یا برای مدت معینی به مصالح یا شخص ثالث اختصاص داده می‌شود بهای مال به مأخذ جمع ارزش عین ومنفعت در تاریخ تعلق منافع، مأخذ مالیات متصالح در تاریخ مزبور خواهد بود."

۵. ماده ۱۲۳ ق.م.م "در صورتی که منافع مالی بطور دائم یا موقت بلاعوض به کسی واگذار شود انتقال گیرنده مکلف است مالیات منافع هر سال را در سال بعد پرداخت نماید."

مالیاتی و ترازنامه خود قید نماید و می‌دانیم که مالیات اشخاص حقوقی از باب درآمد است.

بند "ه" ماده ۱۱۱ ق.م.م.ا آنچه از باب انتقال نصیب سهامداران می‌گردد را ناشی از درآمد می‌داند.<sup>۱</sup>

بندهای ۲، ۳ و ۴ ماده یک ق.م.م.ا، به‌طور کلی و ذیل عنوان باب اول (اشخاص مشمول مالیات) اشخاص ایرانی مشمول پرداخت مالیات را برشمرده و منشأ وضع مالیات را درآمد آن‌ها دانسته است.

در جمع با سایر دلایل، در تمامی موارد باب سوم از قانون مالیات‌های مستقیم تحت عنوان مالیات بر درآمد، درآمد، حاصل واگذاری و انتقال اموال است.

بنابراین می‌بینیم که قانون مالیات‌های مستقیم منشأ وضع مالیات بر سهام و سهم‌الشرکه را در ماده ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر، درآمد ناشی از انتقال سهام و سهم‌الشرکه می‌داند؛ و می‌دانیم که تنها انتقال عین است که منجر به کسب درآمد می‌گردد و نه انتقال طلب. مشخص شد که؛ ق.م.م.ا سهام و سهم‌الشرکه را در زمره اموال دانسته و انتقال آن‌ها را صراحتاً و به‌عنوان انتقال یک کل تجزیه‌ناپذیر (عین) و در مالکیت سهامدار یا شریک مبنای اخذ مالیات می‌داند.

### نتیجه‌گیری

در جمع دو دیدگاه مالیاتی و حقوق تجارت، دیدیم که به‌اتفاق نظر حقوقدانان و جمیع مواد مرتبط در قانون مدنی، قانون تجارت، قانون بازار اوراق بهادار و قانون مالیات‌های مستقیم، سهام و سهم‌الشرکه در زمره اموال هستند، منقول بوده و به‌تبع حقوقی را اعم از مالی و غیرمالی به صاحب آن اعطاء می‌کنند. این اموال ذاتاً قابل انتقال اند لذا؛ قابل توقیف و توفیق نیز می‌باشند. سهام بیانگر یگانگی سند و حقوق مندرج در آن بوده، دارای ارزش اقتصادی می‌باشند و بر انتقال آن‌ها از جهت درآمد (مالیات بر درآمد)، مالیات وضع می‌گردد. انتقال آن‌ها اعم از معوض و غیر معوض

۱. بند "ه" ماده ۱۱۱ ق.م.م.ا "هرگاه در نتیجه ادغام یا ترکیب، درآمدی به هریک از سهامداران در شرکت‌های ادغام یا ترکیب شده تعلق گیرد طبق مقررات مربوط مشمول مالیات خواهد بود".

مشمول مالیات است (مواد ۱، ۳، ۱۷، ۳۴، ۳۶، ۴۸، ۱۰۵، ۱۰۷، ۱۱۹، ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر و ...). در نگاهی نوآورانه (Contribution) به مسئله، تنها در صورتی این انتقال درآمدزا است که من حیث المجموع متعلق به صاحب آن بوده و به انتقال گیرنده منتقل گردد. در انتقال طلب، هدف، کسب سود نیست و سودی هم به معنای واقعی عاید انتقال دهنده نمی‌شود. لذا انتقال سهم در صورتی که می‌تواند منبع درآمد باشد که سهم عینیت داشته باشد. در واقع از نقطه نظر مالیاتی، مالیات بر انتقال یک کل تجزیه‌ناپذیر (عین سهام) از باب اینکه منشأ آن انتقال، درآمد است وضع می‌گردد نه صرفاً حقوق ناشی از آن که اگر طلب دانسته شود، منشأ درآمد نیز نیست. حتی اگر انتقال طلب را مبنای درآمد بدانیم، هنوز مبلغ بدهی مشخص نیست<sup>۱</sup>، لذا درآمد نامشخص به هیچ صورتی قابل تشخیص قطعی نیست تا منجر به وضع قطعی مالیات گردد<sup>۲</sup>. انتقال می‌تواند ناظر به اصل یا منافع سهام و سهم شرکت بوده و هر دو انتقال نیز مشمول مالیات است (ماده ۱۱۹ و ۱۲۲ ق.م.م). از طرفی تنها می‌توان منافع عین را انتقال داد و دین قابل تجزیه به عین و منفعت نیست؛ بنابراین می‌بینیم که اگر ماهیت سهام دینی و طلب باشد در توجیه آن به هیچ عنوان نمی‌توان به اصل شفافیت مالیاتی نائل آمد. لذا رویکرد مالیاتی در تبیین ماهیت این اموال (سهام) و ماهیت قرارداد انتقال آن‌ها بی‌تأثیر نخواهد بود. به هر روی واقعیت آن است که از قواعد ق.م.م نمی‌توان استخراج قاعده نمود و این قانون نمی‌تواند در مقام تعیین ماهیت سهام و سهم شرکت برآید، لذا جهت جلوگیری از معضلات پیش گفته به قانون‌گذار پیشنهاد می‌شود؛ در قواعد عمومی قانون مدنی یا در قانون تجارت به وضع مقرره‌ای پردازد که به صراحت ماهیت حقوقی سهام را پیش‌بینی کرده و در این راه به چالش‌های پیش رو از جمله مبنای وضع مالیات بر سهام و سهم شرکت خصوصاً از باب اصول شفافیت و عدالت مالیاتی بی‌توجه نباشد.

۱. چه آنکه همان‌طور که گفته شد اگر سهم، طلب سهامدار از شرکت باشد تا زمان انحلال شرکت و تصفیه بدهی‌های طلبکاران (غیر از شرکا و سهامداران) مبلغ بدهی نامشخص است.

۲. توضیح آنکه در رسیدگی‌های مالیاتی، جهت وضع مالیات بر درآمد هر شخص، پروسه تعیین درآمد و صدور برگ تشخیص و در نهایت برگ قطعی مالیات مبنای کار سازمان امور مالیاتی است (مواد ۳۰، ۳۴، ۵۳، ۵۴، ۹۰، ۹۵، ۹۶، ۹۷، ۹۹، ۱۰۵، ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۱۰، ۱۱۳، ۱۱۷، ۱۲۸، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹ و ... ق.م.م).

## منابع

۱. اخلاقی، بهروز (۱۳۶۸)، «بحثی پیرامون توفیق اسناد تجاری»، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، ۱۳۶۸ شماره ۲۴.
۲. الماسی، نجاد علی (۱۳۹۳)، تعیین قانون حاکم بر سهام بی‌نام، با قافله عدالت، یادنامه دکتر ناصر کاتوزیان، به اهتمام دکتر ابراهیم شعاریان، چاپ اول، تبریز، انتشارات ستوده.
۳. اسکینی، ربیعا (۱۳۸۸)، حقوق تجارت، شرکت‌های تجاری، جلد اول، ویراست ۲، چاپ یازدهم، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
۴. -----، جلد دوم، ویراست ۲، چاپ یازدهم، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت).
۵. باریکلو، علیرضا (۱۳۸۵)، «ماهیت سهم و بازخرید آن توسط شرکت صادرکننده»، پژوهشنامه حقوق و علوم سیاسی، سال اول، ۱۳۸۵، شماره اول، تابستان.
۶. باقری، محمود، شوشی نسب، نفیسه (۱۳۹۲)، «مالکیت مستقیم و غیرمستقیم اوراق بهادار»، مجله مطالعات حقوق تطبیقی، ۱۳۹۲، شماره ۲، پاییز و زمستان.
۷. پاسبان، محمدرضا (۱۳۹۲)، حقوق شرکت‌های تجاری، چاپ نهم، تهران، نشر سمت.
۸. تفرشی، محمد عیسی و سکوتی نسیمی، رضا (۱۳۸۳)، «بیع سهام شرکت‌های سهامی»، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، ۱۳۸۳، شماره ۴۱، تابستان.
۹. تفرشی، محمد عیسی و شعاریان ستاری، ابراهیم (۱۳۸۱)، «سهم و حقوق ناشی از آن در شرکت‌های سهامی»، مجله پژوهش حقوق و سیاست، ۱۳۸۱، شماره ۷، پاییز و زمستان.
۱۰. جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۸۸)، دوره متوسط شرح قانون مدنی، حقوق اموال، چاپ ششم، تهران، انتشارات کتابخانه گنج دانش.

۱۱. جنیدی، لعیا، دشتی، رحمت (۱۳۸۸)، «بررسی نظام حقوقی حاکم بر سهام ممتاز در حقوق ایران و انگلستان»، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱۳۸۸، شماره ۷.
۱۲. رسائی نیا، ناصر (۱۳۸۸)، کلیات حقوق بازرگانی-تجارت، تهران، چاپ نهم، انتشارات دریچه.
۱۳. ستوده تهرانی، حسن (۱۳۸۹)، حقوق تجارت، جلد دوم، چاپ هفدهم، تهران، تابستان، نشر دادگستر.
۱۴. سلطانی محمد و اخوان هزاوه (۱۳۹۱)، «حامده، ماهیت و قواعد حقوقی توثیق سهام»، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱۳۹۱، شماره ۱۷.
۱۵. سماواتی، حشمت اله (۱۳۹۱)، بررسی و تحقیق پیرامون شرکت‌های تضامنی، چاپ اول، تهران، بنیاد حقوقی میزان.
۱۶. شاحیدر، عبدالکریم (۱۳۸۸)، اصول حاکم بر حقوق مالیاتی، شماره ۵۵، مجله حقوقی دادگستری.
۱۷. شعاریان، ابراهیم (۱۳۹۳)، با قافله عدالت، یادنامه دکتر ناصر کاتوزیان، چاپ اول، تبریز، انتشارات ستوده.
۱۸. صفایی، سید حسین (۱۳۹۱)، قانون حاکم بر انتقال سهام بانام (بررسی تطبیقی)، ارج نامه دکتر الماسی، به کوشش دکتر حسن محسنی، چاپ اول، تهران، شرکت سهامی انتشار.
۱۹. صقری، محمد (۱۳۹۳)، حقوق بازرگانی، شرکت‌ها، جلد اول، چاپ اول، تهران، شرکت سهامی انتشار.
۲۰. -----، جلد دوم، چاپ اول، تهران، شرکت سهامی انتشار.
۲۱. طاهری تازی، میر محسن (۱۳۹۳)، جایگاه رویه قضایی در حقوق مالیاتی ایران، تهران، چاپ اول، انتشارات جنگل- جاودانه.
۲۲. عبادی، محمدعلی (۱۳۸۹)، حقوق تجارت، تهران، چاپ سی و یکم، کتابخانه گنج دانش.
۲۳. غمامی، مجید و ابراهیمی، مریم (۱۳۹۱)، «ماهیت حقوقی سهام پذیرفته شده در بورس»، ۱۳۹۱، شماره ۴، مطالعات حقوق تطبیقی، پاییز و زمستان.

۲۴. کاتوزیان ناصر (۱۳۸۵)، *قانون مدنی در نظم حقوق کنونی*، چاپ چهاردهم، تهران، انتشارات میزان.
۲۵. ----- (۱۳۸۴)، *دوره مقدماتی حقوق مدنی، اموال و مالکیت*، چاپ دهم، تهران، نشر میزان.
۲۶. کاویانی، کورش (۱۳۹۱)، *حقوق شرکت‌های تجاری*، حقوق تجارت ۲، چاپ سوم، تهران، بنیاد حقوقی میزان.
۲۷. کاتبی، حسینقلی (۱۳۸۷)، *حقوق تجارت*، چاپ دوازدهم، تهران، کتابخانه گنج دانش.
۲۸. کریمی، عباس و اسلام، محمد معین (۱۳۸۷)، «*رهن اموال فکری*»، *فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی*، ۱۳۸۷، دوره ۳۸، شماره ۲.
۲۹. گاینال، آویل اف و همکاران (۱۳۸۶)، «*قواعد عمومی حقوق شرکت‌ها مطالعه‌ای برای اقتصادهای در حال گذار*»، *مجله تحقیقات حقوقی*، ترجمه ماشالله بناء نیاسری، ۱۳۸۶، شماره ۴۵.
۳۰. محسنی، حسن (۱۳۹۱)، *ارج نامه دکتر الماسی*، چاپ اول، تهران، شرکت سهامی انتشار.
۳۱. نعیمی‌ان، صدیقه (۱۳۹۴)، *شرکت‌های سهامی عام و خاص، پیچیدگی‌ها و چالش‌ها*، چاپ اول، تهران، انتشارات کشاورز.
۳۲. قانون مدنی ۱۳۰۷.
۳۳. قانون تجارت ۱۳۱۱.
۳۴. لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت ۱۳۴۷.
۳۵. قانون مالیات‌های مستقیم به همراه اصلاحات ۱۳۹۴.
۳۶. قانون بازار اوراق بهادر ۱۳۸۴.
۳۷. قانون توسعه ابزارهای مالی جدید ۱۳۸۸.
۳۸. قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت ۱۳۷۶.
۳۹. قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی ۱۳۸۶.
40. Janet Dine (2001), , Fourth Edition, Centre for Commercial Law Studies, Queen Mary, University of London.

- 
41. John Armour, Joseph A McCahery (2006),  
Publishing, Oxford and Portland, Oregon.  
, Hart
  42. MATHIAS M. SIEMS (2008),  
, CAMBRIDGE UNIVERSITY PRESS, New York.
  43. Paul Dobson, Nigel Gravells, Phillip Kenny, Richard Kidner, Nicholas Bourne (1998),  
, Third edition, Cavendish Publishing Limited.
  44. Raina Dimitrova, Borislav Boyanov (2008),  
پ The European Company پ,  
, VOLUME II, First published.
  45. Saleem Sheikh (2008),  
, Routledge-Cavendish is an imprint of the Taylor & Francis Group.
  46. Simon Goulding (1999),  
, Second edition, Cavendish Publishing Limited, London پ Sydney March.
  47. [www.wipo.int/edocs/lexdocs.html](http://www.wipo.int/edocs/lexdocs.html), CHAPTER 42:01 COMPANIES, Arrangement of section part 1, Preliminary, no. 45, undated.



## بررسی سیاست کیفری و دادرسی مالیاتی

مهدي ايزدبخش<sup>۱</sup>

رئيس گروه حسابرسي ، mahdi\_eizadbakhsh@yahoo.com

زهرة جعفرى

رئيس گروه حسابرسي

### چکیده

سیاست جنایی ایران در حوزه جرم مالیاتی که دارای مصادیقی چون فرار از پرداخت مالیات، جعل و دست‌کاری در اوراق و دفاتر مالیاتی می‌گردد به‌گونه‌ای است که مقنن در قوانین موجود و از جمله قانون جدید و اصلاحی مالیات‌های مستقیم به برخی از مصادیق مهم این جرائم اشاره کرده و آن‌ها را مورد جرم‌انگاری قرار داده است؛ این در حالی است که هنوز در این حوزه خلأ مشاهده می‌شود. از سوی دیگر، مقنن فقط از نظام مجازات تعزیری درجه شش برای پاسخ‌دهی به جرائم مالیاتی بهره گرفته است و اساساً توجهی به راهکارها و تدابیر غیر کیفری مجرم‌شناختی در این حوزه ننموده است. این مسئله سبب انفعال و ناکارآمدی سیاست جنایی اتخاذی در جامعه حقوقی ایران در حوزه مقابله با جرائم مالیاتی گشته است. مقاله حاضر سعی دارد با تحلیل گزاره‌های فوق، سیمایی واقع‌بینانه و آسیب‌شناختی از سیاست جنایی ایران در حوزه جرائم مالیاتی و مقابله با آن‌ها ترسیم نماید.

**کلیدواژه‌ها:** سیاست جنایی، جرم مالیاتی، جرم‌انگاری، مجازات، پیشگیری

## مقدمه

اجرای صحیح مفاد قانون مالیات‌های مستقیم یکی از مهم‌ترین اهداف سازمان امور مالیاتی بوده و در این راستا نظام جرائم مالیاتی از مهم‌ترین تضمین‌های اجرای این قانون است؛ اما با وجود قدمت موضوع مالیات در ایران، در مقایسه با بیشتر کشورهای در حال توسعه و برخی کشورهای توسعه‌یافته، عملکرد نظام مالیاتی بیانگر ضعف‌هایی از دیدگاه کارایی قوانین است. مقبولیت کم و ناکارایی قانون قبلی مالیات‌ها و نظام جرائم متعلق به آن، به خصوص طی دهه هفتاد باعث تجدیدنظر و اصلاح آن گردید. در اصلاح قانون قبلی و برقراری قانون فعلی به دنبال آن بودیم تا اهداف برنامه توسعه در بخش مالیاتی تحقق یابد. ولی آنچه با توجه به پیش‌بینی‌های به عمل آمده می‌بایست محقق می‌گردید؛ نمایانگر کاستی‌های عمده در برخی از مواد بندهای موجود در قانون مالیاتی کشور است.

امروزه در اغلب کشورهای دنیا مالیات سهم زیادی از درآمدها را به خود اختصاص داده و بر همین اساس یکی از منابع مهم تأمین مخارج دولت‌ها به شمار می‌رود. قطعاً در کشور ایران خصوصاً در چند سال اخیر سهم مالیات در بودجه کل کشور از رشد قابل توجهی برخوردار بوده و هر سال سیر صعودی را طی می‌نماید. تحقیقات متعدد در کشورهای مختلف اعم از توسعه‌یافته و در حال توسعه نشان داده که فساد در جمع‌آوری مالیات باعث کاهش درآمدهای مالیاتی، تبعیض، بی‌عدالتی و نهایتاً نارضایتی در بین مؤدیان می‌گردد که آثار تبعات سوء آن در اقتصاد کشورها نمایان بوده و حتی تأثیرات جدی بر دیگر ارکان اجتماعی و سیاسی دولت‌ها به جای گذاشته و می‌تواند نظام سیاسی دولت‌ها را نیز تهدید نماید. بر همین اساس شناخت عوامل ارتکاب جرم در نظام مالیاتی واژه‌های پیشگیری از آن، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده و برخورد جدی با اشخاصی که به انحاء مختلف با انجام جرائم گوناگون باعث بروز فساد در نظام مالیاتی می‌شوند تا از این طریق به ثروت‌اندوزی خود ادامه دهند و دائماً حقوق دولت که در واقع حقوق فرد

آحاد جامعه است را تضييع نمايند داراي اهميت خاص است. اين امر مستلزم شناخت عوامل متعدد قانوني، اقتصادي، ساختاري، محيطي، فرهنگي، اجتماعي، سياسي و... با استفاده از ابزار و علوم مختلف از جمله حقوق جزا و جرم‌شناسي مي‌باشد تا از طرق مختلف خصوصاً پيشگيري‌هاي كيفري و غيركيفري اقدام مؤثر در جهت کاهش اين جرائم به عمل آورد. قطعاً بالا بردن هزينه ارتكاب جرم در نظام مالياتي كه همان اعمال مجازات در حقوق كيفري است، مي‌تواند نقش چشم‌گيري در کاهش اين جرائم داشته باشد كه البته در کنار اين موضوع مي‌بايستي با برنامه‌ريزي‌هاي دقيق از پيشگيري‌هاي غيركيفري كه عمدتاً مي‌تواند پيشگيري‌هاي اجتماعي و وضعي باشد نيز به‌عنوان راه‌كار مناسب بهره برد.

مع‌الوصف، مسئله اساسي مقاله حاضر عبارت از «تبيين قلمرو و محتوای سیاست جنایی حاکم بر نظام حقوق ایران در حوزه جرائم مالیاتی» است و در این عرصه به سؤالات مختلفی پاسخ خواهد داد؛ از جمله اینکه منظور از جرم مالیاتی چیست؟ و مصادیق نوین آن در حقوق ایران کدامند؟ وضعیت تدابیر کیفری و غیرکیفری مقاله با جرائم مالیاتی در گستره سیاست جنایی ایران چگونه است؟

## ۱- تعريف مفاهيم عمومي

### ۱-۱- سياست جنایي

سياست جنایي نخستين بار توسط «انسلم فون فوئر باخ» در كتاب حقوق كيفري اش در سال ۱۸۰۳ مطرح شد. مجموعه شيوه‌هاي سرکوب گرانه سياست جنایي را مي‌بايست در چرخه جنایي هر كشوري يافت. چرخه جنایي از سه مرحله تشكيل شده است؛

۱. نوروزي، محمد علي، قواعد ومقررات حوزه امور مالياتي در چالش با موازين و رهنمودهاي جهاني، مجله حقوق و

سياست، ۱۳۹۲، ص ۷۵

۲. احدي، محسن؛ حقوق مالي و اقتصاد در چشم‌انداز نظام كيفردي و ضمانت‌هاي اجرايي، مجله راه حق، ۱۳۹۱،

الف) مرحله اول تعیین جرم است که جامعه و مدیران و تصمیم‌گیران آن با ارزش‌گذاری برخی اعمال برداشتن ارزش از برخی اعمال دیگر، روی به تبیین جرائم می‌آورند و فعل و ترک فعلی را که افراد باید از آن اجتناب داشته باشند را مشخص می‌کنند.

ب) مرحله دوم که از آن با عنوان تعیین کیفر نام می‌برند که عبارت است از: تعیین کیفر برای هنجارهای ارزش‌گذاری شد.

ج) مرحله سوم هم یعنی واکنش جامعه علیه فعل یا ترک فعل ناقض قانون که این واکنش در قالب تدابیر پیش‌گیرنده و تدابیر سرکوبنده است.

سیاست به‌طور مختصر و ساده عبارت است از درک، تدبیر و اداره مسائل و امور جامعه، بدین‌سان سیاست جنایی از یک سو با تجزیه و تحلیل و فهم یک امر خاص در جامعه، یعنی پدید محرمانه و از سوی دیگر، با عملی ساختن یک استراتژی (راهبرد) به منظور پاسخ به وضعیت‌های بزهکاری یا گزرویی (انحراف)، در ارتباط است. سیاست جنایی دارای یک مفهوم مضیق و یک مفهوم موسع به شرح ذیل است؛

۱- مفهوم مضیق: جرم‌انگاری و برخورد کیفری توسط دولت با مجرمین، برجسته‌ترین شکل برخورد با جرم و مجرم است به همین علت نخستین کاربردهای سیاست جنایی در معنایی معادل حقوق کیفر یا سیستم کیفر که مبتنی بر جرم مجازات و قانون است بوده است همچنان که در تعریف فوئرباخ سیاست جنایی به شیوه‌های سرکوبگر، اعمال شونده از سوی دولت و علیه جرم محدود شده است که در مقایسه با تحولات مفهوم سیاست جنایی می‌توان آن را مفهوم مضیق سیاست جنایی و یا سیاست کیفری نامید.

۲- مفهوم موسع: هرکدام از ارکان سه‌گانه مفهوم مضیق سیاست، در فرایند تحولات توسعه‌یافته است. فون لیست در اواخر سده نوزدهم سیاست جنایی را

۱. نجفی ابرندآبادی، علی حسین، تقریرات درس سیاست جنایی، دوره دکتری دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۹۱، ص

۲. محمدیان، حسین، قلمرو و انواع سیاست جنایی، مجله فقه و حقوق شماره ۲۱، ۱۳۹۰، ص ۳۹

«مجموعه منظم اصولی که دولت و جامعه به وسیله آن‌ها مبارزه علیه بزه را سازمان می‌بخشد.» تعریف می‌کند.

همچنان که می‌بینیم در این تعریف در کنار دولت جامعه نیز مسئول سازمان‌دهی و اعمال سیاست جنایی در نظر گرفته شده است و از نظر خانم دلماس مارتی «سیاست جنایی شامل مجموعه روش‌هایی می‌شود که هیئت اجتماع با توسط به آن‌ها پاسخ‌ها را به پدیده مجرمانه سازمان می‌بخشد»؛ که عبارت «هیئت اجتماع» علاوه بر نهادهای مختلف دولتی، جامعه مدنی را نیز در سازمان‌دهی مقابله با پدیده مجرمانه سهیم می‌گرداند؛ بنابراین امروزه در مفهوم موسع «سیاست جنایی عبارت است از کلیه تدابیر و اقدام‌های پیشگیرانه و سرکوبگرانه‌ای که توسط دولت و جامعه مدنی، جداگانه و یا با مشارکت یکدیگر، جهت پیشگیری از جرم، مبارزه با بزهکاری، اصلاح و یا سرکوب مجرم به کار برده می‌شود.

هر سیاست جنایی هدف‌داری، جهت‌دستیابی به اهداف خود به ابزار کارآمدی احتیاج دارد که با توجه به ابزار مورد استفاده سیاست جنایی، می‌توانیم آن را به سیاست جنایی تقنینی، سیاست جنایی قضایی و قضایی و سیاست جنایی مشارکتی تقسیم نماییم. سیاست جنایی تقنینی با استفاده از ابزار قوانین که شامل قانون اساسی، قوانین جزایی و آئین دادرسی کیفری است، سیاست جنایی قضایی با استفاده از ابزارهای قضایی که مقام قضایی بنا بر اختیارات خود می‌تواند از آن‌ها استفاده کند مانند مجازات جایگزین حبس یا نظام نیمه آزادی و...؛ و سیاست جنایی مشارکتی با استفاده از حمایت و مشارکت اهرم‌های مردمی (علاوه بر استفاده از ابزارهای قانونی و قضایی) سعی در رسیدن به اهداف سیاست جنایی مطلوب را دارند.

### ۱-۲- جرم مالیاتی

جرائمی که به منظور جلوگیری از عدم ارائه اظهارنامه، کتمان درآمد، اجتناب بازپرداخت مالیات، دیرکرد و یا فرار مالیاتی پیش‌بینی شده است. جرائم مالیاتی مبالغی

است که از سوی قانون‌گذار به دلیل تأخیر در تسلیم یا عدم تسلیم اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود خزیان، تأخیر در پرداخت مالیات یا عدم پرداخت بدهی مالیاتی و... برای مؤدیان متخلف وضع شده است. جرائم مالیاتی به صورت درصدی از مبلغ مالیات متعلق تعیین می‌شود و نوعی ابزار به منظور ترغیب مؤدیان مالیاتی برای پرداخت مالیات است. در هر جامعه دودسته مؤدی مالیاتی وجود دارد: یکی، مؤدیانی که به وظایف قانونی عمل کرده و مالیات خود را به موقع پرداخت می‌کنند. دیگری، مؤدیانی که به وظایف قانونی عمل نمی‌کنند و باید با ابزارهای مناسب از آن‌ها مالیات دریافت کرد. این در حالی است که جرائم مالیاتی می‌تواند به عنوان ابزاری برای برخورد با متخلفان مطرح شود. مالیات یکی از ابزارهای دولت برای اجرای سیاست‌های پولی و مالی است و نیز اهمی مناسب برای اجرای عدالت اجتماعی. متأسفانه در کشور ما به دلایل مختلف، فرهنگ مالیاتی به جایگاه را پیدا نکرده و فرار مالیاتی به عنوان مشکل عمده وصول مالیات شمرده و این در حالی است که کشورهای توسعه یافته، عمده بودجه خود را از طریق مالیات تأمین و به همین دلیل در اجرای سیاست‌های پولی و مالی بسیار موفق هستند. در ایران به دلیل وجود ذخایر زیرزمینی مثل نفت، گاز، مس و... توجه خاصی به این مهم ن شده و اغلب سرمایه دارا، در فکر راه‌های فرار از پرداخت مالیات هستند. یکی از مشکلات کلیدی دولت‌های قدرتمند، توان مالیات‌گیری از مردم است، بنابراین در چنین جامعه‌ای مجازات فرار از پرداخت مالیات بسیار سنگین بوده و به لحاظ روانی و اجتماعی و هم به لحاظ کیفی، مجازات فرار از پرداخت مالیات بسیار سنگینی برای آن‌ها در نظر گرفته می‌شود.

بالا بودن مجازات یک جرم مشخص در جامعه‌ای سالم، نشانه مطرود کردن آن جرم است و به همین جهت می‌توان گفت که پرداخت مالیات، یکی از ارزش‌ها و اعتبارهای مؤدی و عدم پرداخت آن نیز خطوط قرمز جدی جوامع جدید، پیشرفته و قدرتمند خواهد بود.

۱. مستأجران، مجتبی، جرایم مالیاتی؛ چالش‌ها و راه کارها، مجله الکترونیکی مالیات ایران، آرشیو مقالات حقوقی

## ۲- نظام جرم انگاری در حوزه امور مالیاتی

با ابلاغ قانون جدید مالیاتی که از ابتدای سال ۹۵ لازم‌الاجرا است، تحولات و تغییرات جدی در نظام مالیاتی کشور صورت گرفته است که یکی از مهم‌ترین آن‌ها توسعه و مدون نمودن نظام جرم انگاری در حوزه امور و تخلفات مالیاتی است. قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۳۱/۰۴/۹۴ با تحولات گسترده از ابتدای سال ۱۳۹۵ اجرایی گردیده است.

تحول مهم اصلاحیه قانون جدید جرم انگاری عدم انجام برخی تکالیف مالیاتی به‌منظور فرار مالیاتی است و در همین چارچوب خودداری از تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی از جمله مصادیق ارتکاب جرم مالیاتی در این قانون است (بند ۶ ماده ۲۷۴). در واقع از منظر حقوقی بزرگ‌ترین تحول رخ داده در قانون مالیات‌های مستقیم، ایجاد و مدون‌سازی ضمانت اجرای کیفری و جرم انگاری مالیاتی است. فرار مالیاتی هیچ‌گاه در حقوق مالیاتی ما از ابتدا تا همین قانون جدید تعریف نشده است، اصطلاح «فرار از پرداخت مالیات» از سال ۱۳۲۲ در مورد اظهارنامه خلاف واقع با قانون مالیات بر درآمد وارد قوانین مالیاتی ما شد و در آن زمان صرفاً ضمانت اجرای حقوقی داشت که عبارت بود از تعلق جرائم نقدی، ضمانت اجراهای حقوقی در مواردی هم همچنان در قانون فعلی وجود دارد. به‌عنوان مثال، اگر کسی به‌قصد فرار از پرداخت مالیات اقدام به نقل و انتقال اموال خود به همسر و یا فرزندان خود کند، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی اقدام کند، اما جرم انگاری «فرار از پرداخت مالیات» با ضمانت اجرای کیفری از سال ۱۳۳۷ وارد قوانین ما شد و با تغییراتی تا سال ۱۳۸۰ نیز وجود داشت؛ مجازات آن‌هم با اندکی تغییرات عبارت بود از حبس تا دو سال برای تنظیم خلاف واقع ترازنامه و دفاتر بازرگانی و استناد به آن‌ها. البته در قانون ارتقای سلامت نظام اداری مصوب ۱۳۹۰ محرومیت‌هایی برای اشخاص که متقلبانه اسناد، صورت‌های

مالی، اظهارنامه‌های مالی و مالیاتی را به مراجع رسمی ذی‌ربط ارائه می‌کنند در نظر گرفته شده است.

به‌هرحال تحولی که در قانون جدید رخ داده، این است که عناوین معاون و شریک جرم مالیاتی برای اولین بار وارد حقوق مالیاتی ما شده. همچنین مجازات جزای نقدی هم برای اولین بار است وارد حقوق مالیاتی ما شده که هم در اقسام مجازات درجه ۶ وجود دارد و هم در این قانون برای اشخاص ثالث مثل بانک‌ها، دفاتر اسناد رسمی و سایر اشخاص مذکور در ماده ۳۴ که بدون اخذ گواهی پرداخت مالیات، اموال متوفی را به وراثت تسلیم کنند و یا معاملاتی راجع به آن انجام می‌دهند در نظر گرفته شده است. مع‌الوصف، در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، هفت مصداق برای جرم مالیاتی احصا شده است که بر اساس آن هر فردی این هفت کار را انجام دهد مجرم مالیاتی محسوب مطابق قانون مجازات می‌شود. این مصادیق به شرح ذیل‌اند؛

تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن.

اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن.

ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم و امتناع از انجام تکالیف قانون مبنی بر ارسال اطلاعات مالی، موضع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور و واردکردن زیان به دولت با این اقدام.

عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش‌افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواد قانونی تعیین شده.

تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع.

خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی.

۱. پورمهدی، نیما، جرم و مجازات در حوزه مالیات‌ها، مجله حقوق اقتصادی و اجتماعی، سری دوم، ۱۳۹۴، ص

### استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی

در حوزه دادرسی نسبت به جرائم مالیاتی باید توجه داشت که اعلام جرائم و اقامه دعوا علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضایی از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد. به‌طور کلی جرم انگاری مالیاتی امر مثبتی است و در اکثر کشورها وجود دارد، اما نحوه نگارش و سیاق موادی که در قانون جدید جرائم مالیاتی را ذکر کرده، معلوم نیست مثبت باشد و معلوم هم نیست با فرهنگ مالیاتی که در کشور ما از ابتدا ریشه دوانیده سنخیت داشته باشد.

جرم انگاری در قانون در حالی است که با مروری بر قوانین مالیاتی برخی کشورها مشخص می‌گردد که ضمانت اجرای مقابله با فرار مالیاتی به مراتب شدیدتر نیز است و در برخی کشورها میزان مجازات حبس برای فرار مالیاتی تا پنج سال نیز پیش‌بینی شده است.

در صورت با توجه به اینکه هر مهر و موم‌های اخیر مبارزه با جرائم مالیاتی کلان و گسترده به‌عنوان یکی از مظاهر و مصادیق مهم جرائم اقتصادی به یکی از راهبردهای اصلی کشورمان درم سیر پیشرفت و عدالت مبدل گشته است بدون تردید بهره‌مندی از یک نظام کیفر کارآمد و منسجم در مقابله با جرائم مالیاتی به بهبود عملکرد نظام مالیاتی کمک قابل توجهی می‌کند. چنانچه اشاره گردید بخشی از این اصلاحات در اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مورد توجه قرار گرفته است. به‌طور قطع تقویت نظام کیفری حاکم بر رفتارهای مالیاتی و برطرف نمودن خلأها و نارسایی‌های این حوزه کشور ما را در دستیابی به اهداف تعیین شده در سند چشم‌انداز و سیاست‌های کلان اقتصادی به‌ویژه در تحقق سیاست‌های ابلاغی اقتصاد مقاومتی یاری می‌کند.

### ۳- نظام مجازات در قبال جرائم مالیاتی

نخست اینکه مرتکب یا مرتکبان جرائم مالیاتی به مجازات درجه شش محکوم می‌شوند و به‌موجب ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مصوب سال ۹۲، مجازات درجه شش عبارت‌اند از:

۱- حبس بیش از شش ماه تا دو سال

- ۲- جزای نقدی بیش از ۲۰ میلیون ریال تا ۸۰ میلیون ریال  
 ۳- محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش ماه تا پنج سال  
 ۴- ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی  
 حداکثر تا مدت پنج سال.

بر اساس اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، چنانچه مرتکب هر یک از جرائم مالیاتی، شخص حقوقی باشد برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات ۱- ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی، ۲- ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری محکوم می‌شود.

ضمن اینکه مسئولیت کیفری شخص حقوقی مانع از مسئولیت کیفری شخص حقیقی مرتکب جرم نیست. مرتکب یا مرتکبان جرائم مالیاتی علاوه بر مجازات فوق‌الذکر، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مرور زمان رسیدگی مالیاتی (پنج سال) مطالبه ن شده باشد و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت یا حکم مراج قضایی هستند. باید توجه داشت اعمال مجازات درجه شش موضوع ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی نافی از اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب هفتم آبان ۱۳۹۰ مجمع تشخیص مصلحت نظام و قانون تمدید آن مصوب سال ۱۳۹۴ نیست.

#### ۴- تدابیر غیر کیفری پیشگیری از جرم مالیاتی در ایران

در قلمرو حقوق کیفری و سیاست ایران اساساً توجه چندانی به مبانی و اصول علوم جنایی نوین در راستای جرم‌انگاری و کیفردهی جرائم مالیاتی و نیز تقنین موازین و الگوهای پیشگیری هدفمند و بلندمدت از آن‌ها، به عمل نیامده است. به‌طور کلی، حقوق کیفری ایران به علت تکیه بیش‌ازحد بر سیاست کیفری به‌جای سیاست جنایی مدرن و میان‌رشته‌ای، عملاً در حوزه مقابله با جرائم مالیاتی با ایستایی و ضعف‌های آزاردهنده‌ای مواجه است. در ایران مقنن در مبارزه با این جرائم کاملاً به سراغ نظام مجازات رفته است و بدون هیچ‌گونه بهره‌منسجمی از دیگر الگوهای پیشگیری تمام توجه خود بر را پیشگیری کیفری از این جرائم معطوف نموده است. به همین خاطر در قوانین موجود

مجازات مختلفی را در قبال این جرائم مورد تقنین قرار داده است که عمدتاً همان مجازات تعزیری درجه شش می‌باشند.

در مورد مسئله پیشگیری از جرم مالیاتی و علی‌الخصوص پیشگیری وضعی از این جرائم، عمق این کاستی‌ها بیشتر جلوه می‌کند، یعنی علی‌رغم تمامی حساسیت و اهمیت حوزه حمایت از نظام مالی - مالیاتی، اقتصادی و مدیریتی کشور، مشاهده می‌کنیم که مقنن واقعاً راهبردها و شیوه‌های علمی و کارآمدی را در راستای مهار پیشگیرانه زمینه‌های سوءاستفاده از نظام مالی کشور اتخاذ ننموده است؛ اما با این وجود درمان حداقل قوانین موجود می‌توان به نحو بسیار کم‌رنگی رگه‌هایی از مفهوم و سیاست‌های پیشگیری از جرم را مشاهده نمود.

به نظر منتقدان، استراتژی اتخاذی مقنن اسلامی در حوزه پیشگیری از جرم مالیاتی در حد یک اندیشه و ایده محض جلوه کند که با شرایط موجود غالباً چندان قابلیت اجرا و عملیاتی شدن هم ندارد. از سوی دیگر، به نظر می‌رسد که از بین تمامی راهبردها و تکنیک‌های نهاد پیشگیری وضعی از جرم در حوزه جرم مالیاتی می‌توان از تکنیک‌های حداقلی یادکرد که مقنن اسلامی رسماً از آن‌ها استقبال و استفاده نموده است.

همان‌طور که سابقاً گفتیم، یکی از تکنیک‌های مسلم پیشگیری وضعی از جرم اقتصادی، تکنیک یا راهبرد «وضع قوانین و مقررات» است که می‌تواند درم سیر ارتکاب جرم مالیاتی نقش بازدارنده‌ای ایفا نماید.

مقنن اسلامی با جرم انگاری فراگیری که در حوزه مداخله پر جرم مالیاتی کشور به عمل آورده است و نیز با وضع کیفی‌های نسبتاً شدید، توانسته است تا حدود پررنگی با تکیه بر راهبردهای پیشگیری وضعی از جرم، مسیر ارتکاب جرم مالیاتی را نسبتاً دشوار سازد. این مسئله نیز واقعاً غیرقابل انکار است و لذا عملکرد مقنن اسلامی در این بعد از پیشگیری وضعی قابل دفاع به نظر می‌رسد. از دیگر راهکارهای پیشگیری وضعی در قلمرو سیاست جنایی ایران نمی‌توان صحبت کرد، زیرا غالباً مغفول نظر مقنن واقع شده

۱. فرجی، کیوان، الگوهای پیشگیری از جرایم مالی و مالیاتی در حقوق کیفری ایران، مجله پژوهش‌های حقوقی

و اساساً وارد ادبیات پیشگیری غیرکیفری حاکم بر حقوق ایران نشده‌اند. همین وضعیت با شدت بحرانی بیشتری در خصوص پیشگیری اداری و نظارتی هم مشهود می‌باشد.

### نتیجه‌گیری

حقوق ایران و مشخصاً سیاست جنایی حاکم بر جامعه ایرانی در حوزه مقابله با جرائم مالیاتی به‌طور تاریخی مبتلا به‌نوعی بی‌انضباطی، عدم توازن و انفعال آزاردهنده است به‌گونه‌ای که می‌توان گفت به‌رغم اهمیت مسئله کنترل نظام مالیاتی کشور، واقعاً تدابیر اتخاذی و رویکرد عمومی سیاست جنایی ایران از قابلیت‌های لازم برخوردار نیست و به‌نوعی خود از اسباب افزایش نرخ کلی ارتکاب جرم در حوزه امور مالیاتی کشور است. در قانون اصلاحی و جدید مالیات‌های مستقیم که از اول سال ۱۳۹۵ قابلیت اجرایی پیدا کرده است مقنن مصادیق جرم مالیاتی را رسماً احصا نموده است. مواردی چون تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع، خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی و استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به‌منظور فرار مالیاتی، طبق این قانون جرم مالیاتی تلقی می‌شوند. مقنن ایرانی به‌طور کلی فقط از نظام مجازات درجه شش برای پیشگیری اجرایی مالیاتی و پاسخ‌دهی به آن‌ها بهره گرفته است و اساساً توجهی به‌ضرورت استفاده از تدابیر غیر کیفر مجرم شناختی در این حوزه ننموده است. این مسئله باعث شده است که منتقدان مدعی باشند حتی قانون جدید هم از کارایی لازم برای پیشگیری اجرایی مالیاتی برخوردار نیست.

### منابع

محمدی، علیرضا (۱۳۹۳). بر حقوق مالیاتی، مجله الکترونیکی حقوق و اجتماع.

۱. خسروی محمدی، زهرا، تدابیر پیشگیری از مفاسد و جرائم مالیاتی در ایران، مجله سیاست روز، شماره ۴،

- نوروزی، محمدعلی (۱۳۹۲). قواعد و مقررات حوزه امور مالیاتی در چالش با موازین و رهنمودهای جهانی، مجله حقوق و سیاست.
- احدی، محسن (۱۳۹۱). حقوق مالی و اقتصاد در چشم‌انداز نظام کیفردهی و ضمانت‌های اجرایی، مجله راه حق.
- نجفی ابرندآبادی، علی حسین (۱۳۹۱). تقریرات درس سیاست جنایی، دوره دکتری دانشگاه شهید بهشتی.
- محمدیان، حسین (۱۳۹۰). قلمرو و انواع سیاست جنایی، مجله فقه و حقوق، شماره ۲۱.
- کونانی، رسلما (۱۳۹۴). سیاست جنایی، چاپ سوم، تهران: نشر مجد، صص ۶-۳۲.
- مستأجران، مجتبی (۱۳۹۴). جرائم مالیاتی؛ چالش‌ها و راهکارها، مجله الکترونیکی مالیات ایران، آرشیو مقالات حقوقی.
- پورمهدی، ررنیما (۱۳۹۴). جرم و مجازات در حوزه مالیات‌ها، مجله حقوق اقتصادی و اجتماعی، سری دوم.
- فرجی، کیوان (۱۳۹۳). الگوهای پیشگیری از جرائم مالی و مالیاتی در حقوق کیفری ایران، مجله پژوهش‌های حقوقی.
- خسروی محمدی، زهرا (۱۳۹۳). تدابیر پیشگیری از مفاسد و جرائم مالیاتی در ایران، مجله سیاست روز، شماره ۴.



## مدل‌های پاسخ‌دهی به جرائم و تخلفات مالیاتی از منظر سیاست

### جنایی<sup>۱</sup>

سیده فاطمه آل محمد

دانشجوی دکتری حقوق جزا و جرم‌شناسی دانشگاه شیراز و کارشناس حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور

#### چکیده

واکنش‌های متناسب در برخورد با اعمال مجرمانه مالیاتی، جامعه را به سمت تمکین مالیاتی سوق می‌دهد و در نهایت فرهنگ پرداخت مالیات حقه را نهادینه می‌سازد. قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی سال ۱۳۹۴، سعی نموده است با استفاده از ابزارهای کیفری و غیر کیفری و پیشگیرانه، به مقابله با فرار مالیاتی بپردازد. با توجه به انواع واکنش‌های پیش‌بینی شده در سیاست جنایی مقنن نسبت به جرائم و تخلفات مالیاتی، می‌توان آن‌ها را در مدل‌ها یا الگوهای سزادهی، جبرانی و ترمیمی تقسیم‌بندی نمود. همواره در نظام‌های عدالت کیفری مالیاتی، مدل یا مدل‌های خاصی از پاسخ‌دهی، بر سایر الگوها حاکم و غالب بوده است و چه بسا در موارد استثنایی، به الگوها و مدل‌های دیگر پاسخ‌دهی توسل می‌شود. قانون‌گذار با لحاظ یک سیاست جنایی افتراقی که نسبت به قوانین سابق سخت‌گیرانه‌تر تلقی می‌شود، نوعی تدرج در اعمال پاسخ‌ها به جرائم و تخلفات مالیاتی در نظر داشته به گونه‌ای که مدل سزادهی به‌عنوان آخرین حربه وی در مبارزه و پیشگیری از جرائم و تخلفات مالیاتی محسوب می‌شود.

**کلیدواژه‌ها:** سیاست جنایی، جرائم و تخلفات مالیاتی، مدل‌های پاسخ‌دهی، قانون

مالیات‌های مستقیم

---

1. Models for responding to tax crimes from the perspective of criminal policy

## مقدمه

واکنش‌های متناسب در برخورد با اعمال مجرمانه مالیاتی، جامعه را به سمت تمکین مالیاتی سوق می‌دهد و در نهایت فرهنگ پرداخت مالیات حقه را نهادینه می‌سازد. قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴، سعی نموده است با استفاده از ابزارهای کیفری و غیر کیفری و پیشگیرانه، به مقابله با فرار مالیاتی بپردازد. توجه به مقوله شفاف‌سازی و فرایند اخذ مالیات، بالا بردن سطح آگاهی مردم و بهره‌گیری از فناوری اطلاعات و نرم‌افزارهای رایانه‌ای، از جمله مواردی است که در گفتمان سیاست جنایی قانون‌گذار در تصویب اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ مشاهده می‌شود.

برخی از کارکردها و اهداف سیاست جنایی از منظر اعمال انواع مختلف واکنش و پاسخ‌های قانونی را می‌توان چنین برشمرد: ترمیم خسارت وارده به واسطه تخلف و نقض قواعد، ارباب فرد مرتبط با نقض قاعده حقوقی، تنبیه و به کیفر رسانی مرتکب نقض قوانین، پیشگیری از نقض هنجارهای قانونی و اصلاح و باز اجتماعی شدن مرتکب با توجه به انواع واکنش‌ها نسبت به جرائم و تخلفات مالیاتی، می‌توان آن‌ها را در مدل‌ها یا الگوهای معینی بررسی کرد. طبقه‌بندی الگوهای پاسخ‌دهی به جرائم و تخلفات مالیاتی، این امکان را نیز فراهم می‌آورد که ضمن ارزیابی دقیق‌تر آثار و نتایج آن‌ها، به بررسی مدل یا الگوی استفاده شده در نظام سیاست‌گذاری جنایی ملی نیز پرداخته شود و آثار و نتایج آن تحلیل گردد و در مقایسه تطبیقی با کشورهای پیشرفته در حوزه مسائل اقتصادی بهترین مدل پاسخ‌گویی به جرائم مالیاتی پیشنهاد و انتخاب گردد. بی‌تردید ظهور و بروز الگوهای متفاوت پاسخ‌دهی به بزهکاری مالیاتی در دوره‌های مختلف سیاسی، اقتصادی و اجتماعی در جامعه‌ای خاص، صرف‌نظر از تفاوت ماهیت، مؤلفه‌ها و عناصر بزهکاری مالیاتی در دوره‌های مذکور، تحت تأثیر همان شرایط فراگیر سیاسی، اقتصادی و ... است.

از این‌رو، نگرش گونه‌شناسانه به تحولات پاسخ‌دهی به بزهکاری مالیاتی، نه تنها زمینه شناخت مدل حاکم بر نظام عدالت کیفری ملی را در این خصوص فراهم می‌آورد؛ بلکه موجبات تأمل و تعمق در اوضاع و احوال اقتصادی-اجتماعی مؤثر بر بروز و کاربرد

آن‌گونه پاسخ‌دهی را نیز امکان‌پذیر می‌سازد. با وجود این، توجه به این نکته ضروری است که چه‌بسا ضرورتاً ماهیت و مؤلفه‌های پاسخ به جرائم مالیاتی در نظام سیاست جنایی در قالب الگو یا مدلی خاص به‌طور کامل تبیین‌پذیر نباشد و بلکه بخش‌ها و جنبه‌هایی از آن با توسل به الگو یا مدل دیگری قابل‌بررسی و تحلیل باشد. (دل‌ماس مارتی، می‌ری، ۱۳۸۷)

این وضعیت درباره بسیاری از نظام‌های پاسخ‌دهی به بزهکاری به‌طور کلی و پاسخ‌دهی به بزهکاری مالیاتی به‌طور خاص صادق است، اما نکته قابل‌توجه در این خصوص آن است که همواره در نظام‌های عدالت کیفری مالیاتی، مدل یا مدل‌های خاصی از پاسخ‌دهی، بر سایر الگوها حاکم و غالب بوده است و چه‌بسا در موارد استثنایی، به الگوها و مدل‌های دیگر پاسخ‌دهی توسل می‌شود.

رویکرد مدل‌شناسانه به عدالت کیفری مالیاتی، زمینه تبیین رابطه با الگوهای پاسخ‌دهی به دیگر انواع بزهکاری و بزهکاران را نیز فراهم می‌آورد. از این‌رو، بی‌تردید پرسش‌های قابل‌مطالعه‌ای مطرح می‌شود: آیا الگوی غالب پاسخ‌دهی به جرائم مالیاتی می‌تواند همان الگوی پاسخ‌دهی انواع خاص بزهکاری مانند سایر جرائم اقتصادی، مالی، یقه سفیدی و... باشد؟ آیا علت شناسی متفاوت ارتکاب جرائم مالیاتی نباید منجر به گوناگونی ماهیت و کیفیت پاسخ به بزهکاری مؤدیان مالیاتی شود؟

### ۱- تعریف جرائم و تخلفات مالیاتی

برخی از محققان، فرار مالیاتی را صرفاً شامل اعمال غیرقانونی که منجر به عدم پرداخت مالیات می‌شود می‌دانند و بعضی شامل هم اعمال قانونی و هم اعمال غیرقانونی منجر به عدم پرداخت مالیات می‌دانند. بر اساس این تفکیک در صورتی که عدم پرداخت مالیات از طرق قانونی انجام شود «اجتناب از پرداخت مالیات»<sup>۱</sup> و در صورتی که از روش‌های غیرقانونی از پرداخت مالیات اجتناب شود «فرار مالیاتی»<sup>۲</sup> نامیده می‌شود. فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات، هر دو به‌منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرند؛ اما تفاوت اساسی این دو آن است که اجتناب از پرداخت مالیات رفتاری

1. Tax Avoidance  
2. Tax Evasion

قانونی است که نهایتاً یک تخلف مالیاتی شناخته می‌شود، در حالی که فرار مالیاتی رفتاری غیرقانونی است. استفاده مؤدی از راه‌های مختلف قانونی، مانند محاسبه مالیات نرخ‌های گوناگون به‌منظور کاهش از میزان مالیات خود را اجتناب از مالیات می‌خوانند. در واقع عوامل اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. از آنجاکه اجتناب از مالیات فعالیت قانونی است لذا بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید است. مثال‌های متعددی را می‌توان برای اجتناب از مالیات ذکر کرد. سرمایه‌گذاران بین‌المللی معمولاً سرمایه‌های خود را از کشور دارای نرخ مالیات بالاتر خارج و به کشور دارای نرخ مالیات پایین‌تر وارد می‌کنند. با این کار، آن‌ها از پرداخت مالیات بالاتر در کشور اول اجتناب می‌کنند.

در قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ از جرائم و تخلفات مالیاتی تعریفی به عمل نیامده و قانون‌گذار در ماده ۲۷۴ این قانون قانون‌گذار صرفاً به بیان مصادیق جرائم مالیاتی پرداخته و حتی مصادیق را نیز به‌طور جامع بیان ننموده است؛ اما به نظر می‌رسد با بررسی مواد قانونی و از جمله بررسی تفاوت ماده ۲۰۱ و بند ۶ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم می‌توان در نظام مالیاتی کشور قائل به تفکیک بین دو اصطلاح فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی شد. چراکه با توجه به این دو ماده اگر عدم پرداخت مالیات قطعی شده که یک تکلیف قانونی است ظرف مدت سه سال متوالی صورت گیرد، جرم و فرار مالیاتی تلقی شده و در صورتی که کمتر از این مدت باشد، اجتناب مالیاتی محسوب می‌شود؛ بنابراین با توجه به مطالب مذکور، می‌توان فرار مالیاتی را یک عنوان عام دانست که شامل جرائم مالیاتی و اجتناب مالیاتی می‌شود. فرار مالیاتی شامل نپرداختن، کم پرداختن و حتی تأخیر در پرداخت مالیات به طرق قانونی و غیرقانونی می‌شود که طرق قانونی آن اجتناب و طرق غیرقانونی آن جرم مالیاتی محسوب می‌شود.

## ۲- تعریف سیاست جنایی

یکی از شاخه‌های حقوق کیفری، رشته مطالعاتی جدیدی است که حقوقدانان جزمی آن را «سیاست کیفری»<sup>۱</sup> و حقوقدانان آشنا به مباحث جرم‌شناسی و حقوق بشر آن را «سیاست جنایی»<sup>۲</sup> می‌نامند. (نجفی ابرندآبادی، علی حسین، ۱۳۸۴، ۲۰۶) بنابراین دو برداشت عمده از اصطلاح سیاست جنایی در میان تنوع برداشت‌های حقوقدانان و جرم‌شناسان می‌توان از هم بازشناخت:

الف) مفهوم مضیق: این مفهوم همان سیاست کیفری است. عده‌ای از آنجا که پرداختن به پدیده جنایی (به تعبیر آن‌ها: جرم) را تنها در چارچوب حقوق کیفری تصور می‌کنند، هرگونه تدبیر و چاره‌اندیشی درباره آن را در همین چارچوب می‌گنجانند و بنابراین مفهوم مضیق از سیاست‌گذاری درباره جرم (سیاست کیفری) را به تصویر می‌کشند.

ب) مفهوم موسع: این مفهوم همان سیاست جنایی است. برخی نیز چون جرم را یک پدیده اجتماعی می‌دانند که یک هنجار اجتماعی را نقض می‌کند با اعتقاد به تقدم این چارچوب اجتماعی بر چارچوب کیفری، تدبیر و چاره‌اندیشی درباره آن را در چارچوبی وسیع‌تر از نظام کیفری تصور کرده‌اند، به‌گونه‌ای که در کنار حقوق کیفری و دیگر نظام‌های حقوقی، نظام جامعوی (مردم و سازمان‌های غیردولتی) را نیز در مبارزه، پیشگیری و مدیریت بزهکاری سهیم می‌دانند و پیرو مفهوم موسع سیاست جنایی‌اند و بدین‌سان زیر عنوان سیاست جنایی جنبه‌های نظری و عملی کلیه شکل‌های کنترل جرم را مورد مطالعه قرار می‌دهند. (نجفی ابرندآبادی، علی حسین، ۱۳۸۱، ۲۴)

بنابراین سیاست جنایی عبارت است از اعمال پاسخ‌های گوناگون در قالب آیین‌ها و شیوه‌های متنوع دادرسی معمول در شعبه‌های مختلف نظام حقوقی و نیز جامعه مدنی که در ارتباط متقابل با یکدیگر، برای کنترل جرائم عمل و اقدام می‌کنند. هدف غایی سیاست جنایی در واقع کاستن بار نظام عدالت کیفری و حقوق جزا و توزیع وظیفه سرکوبی و پیشگیری از پدیده مجرمانه بین نظام‌های حقوقی دیگر و نیز مردم است. (نجفی ابرندآبادی، علی حسین، ۱۳۷۹، ۳۲)

1. Penal Policy

2. Criminal Policy

سیاست جنایی دربردارنده مطالعه اقدام‌ها و تدابیر متنوعی است که دولت و جامعه مدنی مستقلاً یا با مشارکت هم برای سرکوبی پدیده مجرمانه (جرم و انحراف)، پیشگیری از آن، حمایت از بزه دیدگان مستقیم و غیرمستقیم پیش‌بینی می‌کنند و اعمال آن‌ها به‌عنوان پاسخ به وضعیت‌های پیش‌جنایی، انحرافات، جرائم و نیز ترمیم آثار زیان‌بار جرم<sup>۵</sup> از جمله پیشگیری از تکرار جرم- در چارچوب مراجع رسمی (مثلاً دادگاه‌ها) یا مشارکتی (مثلاً شوراهای حل اختلاف) با آیین‌های خاص هر یک پیشنهاد می‌کنند. سیاست جنایی در پرتو یافته‌ها و آموزه‌های علوم انسانی مانند روان‌شناسی، جامعه‌شناسی و رشته‌های ترکیبی یا مرکب-برآمده از علوم مختلف- مانند جرم‌شناسی و بزه دیده شناسی، از یک‌سو و تولد رشته حقوقی جدید به نام حقوق بشر از سوی دیگر، از نیمه دوم سده بیستم متحول شده است. عوامل سیاسی مانند جنگ و انقلاب، عوامل اقتصادی مانند بحران، رکود یا رشد اقتصادی، تحریم‌های اقتصادی و عوامل صنعتی و فناورانه به‌نوبه خود رویکرد، دامنه و زرادخانه سیاست جنایی را نیز توسعه داده است. (نجفی ابرندآبادی، علی حسین، ۱۳۹۵، ۷)

### ۳- مدل‌های پاسخ‌دهی به جرائم مالیاتی

سیاست جنایی یعنی تدبیر حکیمانه در جرم‌انگاری و پاسخ به یک پدیده مجرمانه. تدبیر پاسخ‌دهی می‌تواند بسته به نوع جرم از مدل‌های مختلفی تبعیت نماید. به‌طور کلی در یک تقسیم‌بندی انواع مدل‌های پاسخ‌دهی را می‌توان به شرح ذیل دسته‌بندی نمود که بر اساس این مدل‌ها پاسخ‌های موجود، مناسب و قابل‌اجرا در آینده در خصوص مبارزه هر چه بهتر و کارآمدتر با جرائم و تخلفات مالیاتی قابل‌بررسی خواهند بود:

#### ۳-۱- مدل سزادهی

این مدل مبتنی بر پاسخ‌دهی کیفری به جرم است. مسئولیت کیفری، قبل از هر چیز، در این مدل یک مسئولیت فردی است. پاسخ به جرم از یک رابطه عمودی تبعیت می‌کند. به این معنا که قاضی بدون توجه به نظر مجرم، خود رأساً حکم را صادر می‌کند. در اینجا، نظام سزادهی از طریق تعقیب و محاکمه کیفری و انعکاس اخبار آن در

رسانه‌ها عمدتاً در مقام سزا دادن به مجرم است. در قوانین سابق مالیاتی ایران به دلیل جایگاه ضعیف مالیات در نظام اقتصادی در گذشته قانون‌گذار با تسامح و با ضمانت اجراهای خفیف در مقام مواجهه با مؤدیان و مأموران متخلف برآمده بود ولی با توجه به تغییر جایگاه مالیات در نظام اقتصادی کشور و تغییر قانون، در قانون حاضر به‌رغم عدم یک نظام جامع قواعد کیفر ماهوی و شکلی مالیاتی، مقنن در مواجهه با جرائم مالیاتی سیاستی بیشتر کیفری و سرکوبگر پیش‌گرفته است. قانون‌گذار در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ در ماده ۲۷۴ افعال و رفتارهایی را که تشکیل‌دهنده عنصر مادی جرم فرار مالیاتی هستند، صراحتاً جرم‌انگاری و مجازات‌تعییری درجه ۶ برای آن پیش‌بینی نمود. در این ماده آمده است: «موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات درجه شش محکوم می‌گردند:

۱- تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن

۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن

۳- ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور و واردکردن زیان به دولت با این اقدام

۴- عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش‌افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و اتصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده

۵- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع

۶- خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی

۷- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به‌قصد فرار مالیاتی

تبصره ۱- اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۰۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست.

تبصره ۲- اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضایی از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد.

هدف اصلی نظام کیفری عکس‌العمل جامعه در مقابل متجاوزان و متخلفان است و اساس و پایه نظام کیفری بر ارباب و سرکوب استوار است. (عباسی، حمید، ۱۳۹۵) نظام کیفری به‌عنوان اقدامی که تأثیر آن در ممانعت از بزهکاری قطعی است، آخرین حربه ممکن در جهت جلوگیری از جرائم مالیاتی باید باشد که در آخرین مرحله سیاست جنایی تقنینی قرار می‌گیرد که حداقل بهره از آن به‌عنوان یک ضربه تند و کوتاه و سریع غیرقابل‌انکار است. (پرادل، ژان، ۱۳۸۱، ۵۵) به‌عنوان نمونه ماده ۲۰۰ ق.م.د در خصوص تخلف از تکلیف و وظیفه دفاتر اسناد رسمی به‌موجب مقررات مالیاتی تنظیم شده و در این ماده چنین مقرر شده است: «در هر مورد که به‌موجب این قانون تکلیف یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات یا مالیات‌های متعلق مربوط، مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد آن نیز خواهد شد و در مورد تکرار به مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد.» همین‌گونه که در متن ماده مشاهده می‌شود قانون‌گذار ابتدا به‌عنوان ما به‌ازاء عدم رعایت وظایف قانونی مالیاتی سردفتر ضمانت اجرایی حقوقی و هم‌چنین جریمه نقدی در نظر گرفته و در صورت تکرار قانون‌گذار مجازات حبس درجه شش را برای وی پیش‌بینی نموده است که این امر خود نشان از وجود درجه‌بندی در اعمال ضمانت اجراها نسبت به سردفتر نقض‌کننده مقررات مالیاتی است. بدین نحو که در مرحله اول، تخلف وی جرم نبوده و با واکنش غیر کیفری مقنن روبرو می‌شود و در صورت تکرار تخلف عمل وی جرم محسوب شده و با واکنش کیفری قانون‌گذار و حبس درجه شش که شامل حبس بیش از شش ماه تا دو سال می‌شود، مواجه خواهد شد و این نوع برخورد حاکی از وجود تدرج در نظام پاسخ‌دهی به نقض هنجارهای مالیاتی قانونی است.

هم‌چنین نقش فایده‌گرای کیفر به‌عنوان یک ابزار پیشگیری از جرم، از طریق جنبه ارعایی و عبرت‌انگیزی در سیاست جنایی غیرقابل‌انکار است. لذا درج ضمانت اجراهای کیفری در متن قانون، سلاح بازدارنده‌ای است که قوای عمومی آن را به‌منظور جلوگیری از نقض مقرراتی که وضع کرده‌اند، در اختیاردارند. بدین ترتیب مقام‌های عمومی آن را به‌منظور جلوگیری از نقض مقرراتی که وضع کرده‌اند در اختیاردارند. بدین ترتیب، مقام‌های تقنینی سیاست جنایی ایران به‌تبعیت از این استراتژی (توسل به مجازات و پیشگیری از وقوع جرائم و کنترل بزهکاری از طریق درج ضمانت اجراهای کیفری) در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۹۴ ضمانت اجرای کیفری مجازات تعزیری درجه ۶ را برای ارتکاب جرائم مالیاتی پیش‌بینی نموده است. بر اساس تعریف قانون مجازات اسلامی، مجازات درجه شش، شامل حبس بیش از شش ماه تا دو سال، جزای نقدی بین دو تا ۸ میلیون تومان، شلاق از ۳۱ تا ۷۴ ضربه، محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش ماه تا پنج سال، انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها، ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال، ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال و ممنوعیت از صدور برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال می‌شود.

در ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم مجازات اشخاص حقوقی مرتکب جرائم مالیاتی مشخص شده است. به‌موجب این ماده چنانچه مرتکب هر یک از جرائم مالیاتی شخص حقوقی باشد برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات زیر محکوم می‌شود:

۱- ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی

۲- ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری

این ماده حکایت از این نکته دارد که ماده ۲۷۴ فقط شامل اشخاص حقیقی می‌شود. جای بسی تعجب است که چرا قانون‌گذار باوجود اینکه مجازات تعزیری درجه ۶ در قانون مجازات اسلامی هم شامل اشخاص حقیقی و هم شامل اشخاص حقوقی می‌شود؛ برای اشخاص حقوقی مرتکب جرائم مالیاتی ماده‌ای مستقل و با مجازاتی کمتر

از مجازات تعزیری درجه ۶ پیش‌بینی نموده است در حالی که بیشتر مرتکبین فرار مالیاتی در قالب شرکت‌های تجاری اقدام به فرار مالیاتی می‌کنند. گرچه به استناد تبصره ماده ۲۷۵ مسئولیت کیفری شخص حقوقی مانع از مسئولیت کیفری شخص حقیقی مرتکب جرم نیست. ولی به نظر می‌رسد مناسب‌تر بود که مقنن برای اشخاص حقوقی نیز مجازاتی معادل اشخاص حقیقی و حتی بیشتر از آن‌ها در نظر می‌گرفت.

البته باید به این نکته تأکید داشت که با توجه به این که انگیزه مرتکبین جرائم مالیاتی کسب سود و منفعت مالی است، لذا الزامی است بین مبلغ فرار مالیاتی با کیفر پیش‌بینی شده و مخصوصاً کیفر جریمه نقدی تناسب وجود داشته باشد تا هدف بازدارندگی کیفر در عمل محقق شود؛ زیرا اگر جرائم نقدی ناچیزی در نظر گرفته شود که نه تنها نوعی پیشگیری کیفری محسوب نمی‌شود و چاره‌ساز نیست، بلکه ناچیز بودن میزان کیفر خود موجب ایجاد انگیزه‌ای مضاعف در ارتکاب جرائم مالیاتی می‌شود؛ بنابراین بهتر بود قانون‌گذار با توجه به میزان بالای فرارهای مالیاتی ارتكابی مجازات متناسب‌تری برای این قبیل جرائم پیش‌بینی می‌نمود. در خصوص مجازات حبس بیش از شش ماه تا دو سال برای مرتکبین این جرائم، با توجه به اینکه گفته شد اغلب قریب به اتفاق مجرمین مالیاتی از جمله مجرمین یقه سفید می‌باشند، پیش‌بینی این نوع مجازات و پیش‌بینی مجازات انتشار حکم محکومیت آن‌ها به استناد ماده ۱۹ و تبصره ماده ۳۶ قانون مجازات اسلامی. مصوب ۱۳۹۲ می‌تواند مجازاتی بازدارنده با توجه به شخصیت و مقام اجتماعی این نوع مرتکبین باشد و مجازات حبس و انتشار حکم نسبت به جریمه نقدی اندک منظور شده برای این جرائم بسیار مناسب‌تر می‌نماید.

هم‌چنین در ماده ۲۷۹ ق.م.م نیز قانون‌گذار از مدل سزادهی استفاده کرده و هدف وی از جرم انگاری و اعمال ضمانت اجرای کیفری در ابتدا ایجاد ارباب و پیشگیری از ارتکاب این جرم و ممانعت از افشای اسرار محرمانه ثبت شده در پایگاه‌های مالیاتی توسط مأموران مالیاتی و درنهایت در صورت ارتکاب این جرم سزادهی مرتکب جرم بوده است. در این ماده چنین مقرر شده است: «هرگونه دسترسی غیرمجاز و سوءاستفاده از اطلاعات ثبت شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده (۱۶۹) مکرر) این قانون در خصوص مسائلی غیر از فرآیند تشخیص و وصول

درآمدهای مالیاتی یا افشای اطلاعات مزبور جرم است و مرتکب علاوه بر انفصال از خدمات دولتی و عمومی از دو تا پنج سال، به مجازات بیش از شش ماه تا دو سال حبس محکوم می‌شود. سایر مجازات قانونی مربوط به این ماده با اقامه دعوی توسط ذی‌نفعان و به تشخیص مراجع قانونی ذی‌صلاح تعیین می‌شود.»

### ۳-۲- مدل درمانی

در این مدل، برخورد با مرتکب اصولاً باهدف بازگرداندن وی به جامعه دنبال می‌شود. در این مدل، حقوق کیفری، بیشتر رنگ پزشکی و اجتماعی به خود می‌گیرد. جلوه‌های مختلف این نوع نگرش را می‌توان در قانون مجازات و آیین دادرسی کیفری به‌ویژه در فصل مربوط به پرونده شخصیت بزهکار مشاهده کرد. پاسخ به جرم، اگرچه کیفر است، اما کارکرد و رسالتی درمانی<sup>۵</sup> دارد و برای آن در نظر گرفته می‌شود. به این اساس، اعتقاد بر این است که مرتکب صددرصد برای ارتکاب جرم آزاد نبوده است. در این مدل سؤال عمده این است که حلقه‌های مفقود در فرآیند جامعه‌پذیری و مدنی کردن وی در دوران کودکی و نوجوانی چه بوده است؟ در مدل درمانی حالت خطرناک فرد اهمیت فراوانی دارد و این حالت خطرناک که بر اساس پرونده شخصیت وی قابل تشخیص است؛ نشان‌دهنده ظرفیت جنایی فرد است که او را در معرض ارتکاب جرم یا تکرار جرم قرار می‌دهد. هدف این مدل پاسخگویی، اصلاح و باز اجتماعی کردن و پیشگیری از ارتکاب یا تکرار جرم است. در مورد مجرمین مالیاتی با توجه به اینکه این جرم از جمله جرائم یقه‌سفیدی شناخته می‌شود و مجرمین این قبیل جرائم ظاهراً افراد بسیار موجه و پذیرفته شده از منظر اجتماعی بوده و از نظر روحی و اخلاقی دارای حالت خطرناک نمی‌باشند، به نظر می‌رسد مدل درمانی با توجه به اهداف آن در خصوص این افراد چندان مثمر ثمر نباشد، در نتیجه قانون‌گذار ظاهراً در پیش‌بینی واکنش‌ها نسبت به جرائم و تخلفات مالیاتی از این مدل استفاده ننموده است.

### ۳-۳- مدل ترمیمی

احیای روابط بین افراد که با ارتکاب جرم مختل یا مخدوش شده، هدف این مدل است. در این مدل، کشف حقیقت جرم هدف نیست، یعنی هدف توزیع تقصیر و

تشخیص سهم مسئولیت نیست. به علاوه، هدف لزوماً جبران خسارت نیست، بلکه ترمیم تنش و بحران در روابط است که به دنبال ارتکاب جرم ایجاد شده است.

در این مدل، برخلاف مدل سزادهی که پاسخ به جرم جنبه یک‌سویه و عمودی<sup>۱</sup> یعنی از بالا (مقام قضایی) به پایین (مجرم) - دارد، شیوه پاسخ به جرم به صورت افقی و مرضی‌الطرفین صورت می‌گیرد (قاضی در کنار متهم و شاکی قرار می‌گیرد و آنان را دعوت به صلح و سازش می‌کند). لذا، راهکار رسیدن به یک توافق، مذاکره و گفتگوی مستقیم بزهکار و بزه دیده (گاه با حضور یک میانجی) خواهد بود. این مدل، بیشتر در خصوص تعارضاتی اعمال می‌شود که اشخاص درگیر، روابط مستمری باهم داشته‌اند، مانند اختلافات میان مؤدیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی در پرداخت مالیات.<sup>۱</sup>

مطالعات و بررسی‌های صورت گرفته در کشورهای مختلف جهان حکایت از این امر مسلم دارد که رابطه مستقیم و تنگاتنگی میان رضایت‌مندی و جلب اعتماد مؤدیان از یک سو و تمکین مالیاتی از سوی دیگر وجود دارد. این موضوع در کشور ما نیز مصداق دارد؛ به همین سبب، از آغاز شکل‌گیری سازمان امور مالیاتی کشور، مؤدی‌مداری و جلب اعتماد و رضایت‌مندی آن‌ها یکی از مهم‌ترین طرح‌ها و برنامه‌های این سازمان

۱. مهمترین جلوه بارز این مدل در ماده ۸۲ قانون آیین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۹۲ در باب میانجی‌گری قابل بررسی است. در این ماده چنین مقرر شده است: «ماده ۸۲- در جرائم تعزیری درجه شش، هفت و هشت که مجازات آنها قابل تعلیق است، مقام قضائی می‌تواند به درخواست متهم و موافقت بزه‌دیده یا مدعی خصوصی و با أخذ تأمین متناسب، حداکثر دو ماه مهلت به متهم بدهد تا برای تحصیل گذشت شاکی یا جبران خسارت ناشی از جرم اقدام کند. همچنین مقام قضائی می‌تواند برای حصول سازش بین طرفین، موضوع را با توافق آنان به شورای حل اختلاف یا شخص یا مؤسسه‌ای برای میانجی‌گری ارجاع دهد. مدت میانجی‌گری بیش از سه ماه نیست. مهلت‌های مذکور در این ماده در صورت اقتضاء فقط برای یکبار و به میزان مذکور قابل تمدید است. اگر شاکی گذشت کند و موضوع از جرائم قابل گذشت باشد، تعقیب موقوف می‌شود. به گزارش خبرگزاری تسنیم، در ادامه این ماده آمده است: در سایر موارد، اگر شاکی گذشت کند یا خسارت او جبران شود و یا راجع به پرداخت آن توافق حاصل شود و متهم فاقد سابقه محکومیت مؤثر کیفری باشد، مقام قضائی می‌تواند پس از أخذ موافقت متهم، تعقیب وی را از شش ماه تا دو سال معلق کند. در این صورت، مقام قضائی متهم را با رعایت تبصره‌های ماده (۸۱) این قانون حسب مورد، مکلف به اجرای برخی دستورهای موضوع ماده مذکور میکند. همچنین در صورت عدم اجرای تعهدات مورد توافق از سوی متهم بدون عذر موجه، بنا به درخواست شاکی یا مدعی خصوصی، قرار تعلیق تعقیب را لغو و تعقیب را ادامه می‌دهد. تبصره- بازپرس می‌تواند تعلیق تعقیب یا ارجاع به میانجی‌گری را از دادستان تقاضا نماید.»

برشمرده شده است. به دیگر بیان، هر چه مؤدیان رضایتمندی بیشتری از سیستم‌های مالیاتی داشته باشند، به همان نسبت نیز تمکین مالیاتی فزونی گرفته و در نتیجه وصول مالیات افزایش می‌یابد که این امر، در نهایت به افزایش درآمدهای مالیاتی منتج می‌شود. در نظام مالیاتی کشور ما تا حدودی شاید بتوان مراجعه به روسای امور و معاونین و مدیران ادارات کل مالیاتی به موجب ماده ۲۳۸ ق.م.م و تبصره ۳۴ آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م<sup>۱</sup> را نمونه‌ای از مدل ترمیمی به حساب آورد، بر اساس این مواد قانونی مؤدی ظرف سی روز پس از ابلاغ برگ تشخیص مالیات می‌تواند به مندرجات برگ تشخیص اعتراض نماید. در ابتدا جهت کوتاه نمودن مسیر رسیدگی، اعتراض به صورت اداری مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و طبق مقررات این ماده، در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا توسط وکیل تام‌الاختیار خود (کارمند حقوق‌بگیر و یا وکیل قانونی) به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول مربوط موظف است پس از ثبت درخواست مؤدی در دفتر مربوط و ظرف مهلتی که نباید بیش از سی روز از تاریخ ثبت درخواست وی باشد، به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد

۱. متن این تبصره به این شرح است: ماده ۳۴- در اجرای مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ "قانون" در کلیه مواردی که مودی ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص، اعتراض خود را نسبت به آن تسلیم نماید مدیر امور مالیاتی موظف است با انجام رسیدگی مجدد که بر اساس دلایل و اسناد و مدارک مودی انجام خواهد گرفت، مراتب را در ظهر برگ تشخیص درج و به شرح قسمت اخیر ماده ۲۳۸ "قانون" اقدام نماید. به استناد حکم این ماده، پرونده مالیاتی پس از طی مراحل فوق در صورت عدم توافق با مؤدی به هیئت حل اختلاف مالیاتی ارجاع خواهد شد، مگر آنکه برگ تشخیص ابلاغ قانونی شده باشد و مؤدی ظرف ۳۰ روز اعتراض خود را تسلیم ننموده باشد در این صورت پرونده ظرف ۳۰ روز بدون طی مراحل فوق توسط اداره امور مالیاتی به هیئت حل اختلاف ارجاع خواهد شد. تبصره ۱- سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسب درخواست ادارات کل امور مالیاتی، اختیار توافق با مؤدی موضوع این ماده عند الاقتضاء موقتاً به رئیس گروه مالیاتی تفویض نماید. در این صورت رؤسای گروه مالیاتی که برای آنها احکام موقت صادر می‌شود در مورد پرونده‌هایی که خود در تشخیص آنها سابقه اظهار نظر دارند اقدام نخواهند نمود. تبصره ۲° اجرای حکم این ماده در مواردی که رسیدگی مجدد مسئول مربوط منجر به توافق نگردد مانع از رسیدگی مسئول بالاتر حداکثر تا سطح مدیر کل بارعایت مهلت مقرر در "قانون" نخواهد بود.

مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، آن را رد و مراتب را در ظهر برگ تشخیص درج و امضا نماید و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مؤدی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول و مؤدی خواهد رسید. همچنین، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسب درخواست ادارات کل امور مالیاتی، اختیار توافق با مؤدی موضوع این ماده را موقتاً به رئیس گروه مالیاتی تفویض نماید و در مواردی که رسیدگی مجدد مسئول مربوط منجر به توافق نگردد مانع از رسیدگی مسئول بالاتر حداکثر تا سطح مدیرکل با رعایت مهلت مقرر در قانون نخواهد بود. در واقع در این مرحله قانون‌گذار برای جلوگیری از وارد شدن پرونده در جریان حل اختلاف به شیوه شبه قضایی و تحمیل هزینه‌های اضافی و اتلاف وقت و تأخیر در پرداخت مالیات، حل اختلاف به روش اداری و توافق را سفارش نموده است و لذا در صورتی که موجبات رضایت مؤدی فراهم گردد ظهر برگ تشخیص به امضای مؤدی و مسئول مربوطه می‌رسد و اختلاف موجود بین مؤدی و دستگاه مالیاتی حل و فصل گردیده و برگ قطعی مالیات صادر و مؤدی موظف به پرداخت مالیات متعلق خواهد بود.<sup>۱</sup>

گرچه در این مرحله بحث مجرم و شاکی مطرح نیست و این نوع مذاکره در قالب یک مرجع اداری مطرح است ولی چون این نوع اعتراض در قالب مذاکره و توافق با رئیس امور مالیاتی یا نماینده وی مطرح است نوعی ترمیم رابطه مؤدی و مأمور تشخیص مالیات تلقی شده که رئیس امور مالیاتی یا نماینده وی نقش میانجیگر را بازی می‌کند و هدف این فرایند، ترمیم تنش پیش آمده بین مؤدی و مأمور تشخیص مالیات و در نتیجه پرداخت مالیات توسط مؤدی و جلوگیری از طرح شکایت قضایی به اتهام فرار

۱. در صورتی که مسئول مربوطه در اداره امور مالیاتی دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد مؤثر تشخیص ندهد و توافقی حاصل نشود، باید مراتب را مستلاً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده امر را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید. همچنین در مواردی که برگ تشخیص مالیات به لحاظ امتناع مودی، بستگان یا خادمان وی و یا عدم حضور آنها در محل اقامتگاه مودی، ابلاغ قانونی شده و مؤدی در جهت تمکین یا توافق و پرداخت مالیات اقدام نکرده باشد، در حکم معترض به برگ تشخیص شناخته شده و پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی ارجاع داده می‌شود.

مالیاتی بوده و به تبع حقوق حقه دولت سریع‌تر و بدون پرداخت هزینه زمانی و مالی ناشی از طرح اعتراض در مراجع شبه قضایی و قضایی تأمین می‌گردد.

### ۳-۴- مدل جبرانی

در این مدل هدف اعاده وضع به قبل از ارتکاب جرم، علاوه بر جبران خسارت بزه دیده است. این مدل بیشتر به دنبال جبران و خسارت زدایی مالی است. در این مدل واکنش به جرم بیشتر از رهگذر مذاکره و گفتگو صورت می‌گیرد. این گفتگو بیشتر جنبه رسمی و دیوان‌سالار دارد. طیف گسترده‌ای از تخلفات مثل جرائم مالیاتی یا جرائم صنفی از این مدل تبعیت می‌کنند. مأمور مالیاتی یا اداره مالیات‌ها، قبل از هر چیز به دنبال این است که مؤدی مالیاتی متخلف، مالیات معوقه یا واقعی خود را بدهد؛ لذا با وی گفتگو می‌کنند؛ اما به‌عنوان آخرین حربه و در آخرین مرحله، چنانچه مؤدی حاضر نشد مبلغ موردنظر را بپردازد اقدام به شکایت در مراجع قضایی می‌شود. بر اساس ماده ۲۷۷ ق.م.م مرتکب یا مرتکبان جرائم مالیاتی علاوه بر مجازات مقرر در مواد ۲۷۴ تا ۲۷۶ این قانون، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ ق.م.م مطالبه ن شده باشد و هم‌چنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضایی می‌باشند.

قطعاً در نتیجه اقدامات مجرمانه از جمله اختفای فعالیت اقتصادی یا کتمان درآمد یا سایر جرائم مالیاتی ممکن است رسیدگی و تشخیص مالیات، مشمول مرور زمان مالیاتی گردد؛ در این صورت موضوع از طریق مراجع قضایی پیگیری و اگرچه مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ ق.م.م منقضی شده باشد ضرر و زیان وارده به دولت مطالبه خواهد شد.

هم‌چنین قسمت اخیر ماده ۲۴ قانون ارتقا سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، نمونه‌ای دیگر از مصادیق پاسخ‌دهی به جرائم مالیاتی از نوع مدل جبرانی است. بر اساس این ماده «هرگونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه اسناد و مدارک غیرواقعی به دستگاه‌های مشمول این قانون که موجب تضییع حقوق قانونی دولت و یا شخص ثالث و یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد، چنانچه برای عمل ارتكابی در سایر قوانین مجازاتی تعیین شده باشد به همان مجازات محکوم می‌شود. در غیر این صورت، علاوه بر

لغو امتیاز، مرتکب به جزای نقدی معادل حقوق تضییع شده و نیز جبران زیان وارده با مطالبه ذی‌نفع محکوم می‌گردد.»

برخی دیگر از ضمانت‌اجراهای جبرانی موجود در قوانین و مقررات مالیاتی ایران که توسط مقنن ایجاد شده‌اند عبارت‌اند از:

۱. اختیار اخذ قرار تأمین مالیات از هیئت حل اختلاف مالیاتی و اجرای آن موضوع ماده ۱۶۱ ق.م.م.مصوب ۱۳۹۴

۲. اختیار ممنوع الخروج کردن بدهکاران مالیاتی موضوع م ۱۳۳ ق ا دک و م ۲۰۲ ق.م.م.مصوب ۱۳۹۴

۳. اختیار اقدام نسبت به ابطال اسناد نقل و انتقال اموال به قصد فرار از پرداخت مالیات موضوع م ۲۰۲ ق.م.م.مصوب ۱۳۹۴

تمام اقدامات قانونی فوق در راستای جبران ضرر و زیان وارده به دولت که به واسطه فرار مالیاتی صورت گرفته، است و به‌عنوان مثال قانون‌گذار با پیش‌بینی اختیار ممنوع الخروج کردن بدهکاران مالیاتی با مبالغ مذکور در ماده فوق از طریق ممانعت از خروج چنین اشخاصی به دنبال تأمین هدف جبران ضرر و زیان وارده به دولت بوده است.

### نتیجه‌گیری

در خصوص جرائم مالیاتی، با توجه به سیاست قطع وابستگی دولت به درآمدهای نفتی و به دنبال آن افزایش مطالبات دولت از سازمان امور مالیاتی در تأمین بودجه کشور از درآمدهای مالیاتی از یک‌سو و افزایش میزان بزهکاری مالیاتی، احساس ناامنی اقتصادی و احراز ناکارآمدی رویکرد مضیق به کنترل اجتماعی جرائم و تخلفات مالیاتی از سوی دیگر قانون‌گذار ایران با لحاظ اصلاحاتی در قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ رویکرد سخت‌گیرانه‌ای نسبت به جرائم مالیاتی در پیش گرفته و با جرم‌انگاری هفت‌بند ماده ۲۷۴ در قالب جرائم مالیاتی، مجازات تعزیری درجه ۶ را برای این جرائم پیش‌بینی کرده است که نسبت به سابق رویکرد جدیدی محسوب می‌شود؛ بنابراین سازمان امور مالیاتی به‌موجب اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ با افزایش وصف‌ها یا عناوین کیفری در قالب جرم‌انگاری‌های جدید و هم‌چنین ضمانت

اجرای کیفری برای ارتکاب این جرائم روبروست که این اقدام قانون‌گذار امری کم‌سابقه بوده است. این رویکرد، لزوم بهره‌جستن سیاست جنایی مالیاتی را از همه ظرفیت‌های دولتی و جامعه‌ی در مبارزه با پدیده فرار مالیاتی آشکار می‌سازد؛ بنابراین عدالت کیفری تنها مرجع متولی رسیدگی و پاسخ‌دهی و ضمانت اجرای «کیفری» تنها پاسخ به پدیده مجرمانه نیست، بلکه محور اصلی سیاست جنایی را تشکیل می‌دهد و در رابطه‌ای متقابل و با تعامل با سایر نظام‌های حقوقی (حقوق اداری، مدنی، پزشکی، بانکی، انضباطی، انتظامی و ...) و نیز جامعه مدنی عمل می‌کند و در مجموع نظام پیشگیری و نظام حقوقی مبارزه با «جرائم و تخلفات مالیاتی» را ترسیم می‌کند. به عبارت دیگر، با وجود آن‌که مدل کیفری و سزادهی هسته و مرکز اساسی و درعین حال اصلی سیاست جنایی است، لیکن حضور و اهمیت سایر مدل‌های پاسخ‌دهی را در قبال پدیده مجرمانه مالیاتی نمی‌توان نادیده گرفت. مدل‌های جبرانی و ترمیمی از جمله مدل‌های پاسخ‌دهی به جرائم و تخلفات مالیاتی علاوه بر مدل سزادهی می‌باشند که بررسی سیاست جنایی مقنن در امور مالیاتی حاکی از این موضوع است که در اعمال واکنش‌ها نسبت به نقض‌کنندگان هنجارهای مالیاتی نوعی تدرج حاکم است؛ به این مفهوم که از آنجاکه مهم‌ترین هدف قانون‌گذار در پیش‌بینی انواع شیوه‌های پاسخ‌دهی به جرائم و تخلفات مالیاتی جلوگیری از فرار مالیاتی و تأمین منابع درآمدی مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه است، در ابتدا از طریق مدل‌های ترمیمی و جبرانی در صدد تأمین این منابع بوده و اگر این هدف مهم به واسطه اعمال این مدل‌ها تأمین نگشت و مکودی حاضر به پرداخت مالیات قطعی شده نشد؛ در مرحله نهایی و به‌عنوان آخرین حربه به مدل سزادهی تمسک می‌جوید. این نوع برخورد، نشان از وجود یک سیاست جنایی افتراقی نسبت به جرائم و تخلفات مالیاتی از منظر توسل به مدل‌های پاسخ‌دهی دارد که حتی این نوع جرائم و تخلفات را از این دیدگاه از سایر جرائم اقتصادی نیز جدا می‌سازد.

## منابع

پرادل، ژان (۱۳۸۱). *تاریخ اندیشه‌های کیفری*، ترجمه علی حسین نجفی ابرنابادی، تهران: انتشارات سمت.

دلماش مارتی، می ری (۱۳۸۷). *نظام‌های بزرگ سیاست جنایی*، ترجمه علی حسین نجفی ابرندآبادی، ج ۲، تهران: میزان.

عباسی، حمید (۱۳۹۵). «سیاست کیفری ایران نسبت به جرائم اقتصادی»، *تحقیقات جدید در علوم انسانی*، سال دوم، ش ۴، ص ۱۱.

نجفی ابرندآبادی، علی حسین (۱۳۸۴). «سیاست جنایی»، *کتاب سیاست جنایی در علوم جنایی (گزیده مقالات آموزشی برای ارتقا دست اندرکاران مبارزه با مواد مخدر و دفتر مقابله با مواد مخدر و جرم سازمان ملل متحد)*، ج ۲، چ اول، قم: انتشارات سلسبیل.

نجفی ابرندآبادی، علی حسین (۱۳۸۱). «درباره اصطلاح سیاست جنایی»، *دیباچه مترجم در کتاب درآمدی به سیاست جنایی*، کریستین لازرژ، تهران: میزان.

نجفی ابرندآبادی، علی حسین (۱۳۷۹). «جنبه‌های مختلف سیاست جنایی در قبال جرائم مواد مخدر»، *مجموعه مقالات همایش بین‌المللی علمی-کاربردی جنبه‌های مختلف سیاست جنایی در قبال مواد مخدر*، ج ۱، تهران: انتشارات روزنامه رسمی.

نجفی ابرندآبادی، علی حسین (۱۳۹۵). «به‌سوی تعریف یک سیاست ملی پیشگیری از بزهکاری»، *دیباچه کتاب دانشنامه پیشگیری از جرم اکسفورد*، مترجمان: گروهی از پژوهشگران حقوق کیفری و جرم‌شناسی، به کوشش حمیدرضا نیکوکار، تهران: میزان.

## بررسی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی

علی باقری

دانشجوی کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد مراغه، ایران، اداره امور مالیاتی  
شهرستان میاندوآب

نادر رضایی<sup>۱</sup>

استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد مراغه

رحیمه شجاعت

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بناب، ایران،

### چکیده

هدف کلی تحقیق حاضر بررسی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی می‌باشد. برای این منظور عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی با مطالعه کتب، مقالات و تحقیقات پیشین در ۲۰ عامل به صورت اولیه شناسایی گردید؛ و بعد از انجام تکنیک تحلیل عاملی ۱۴ عامل از این ۲۰ عامل در قلمرو مکانی تحقیق شناسایی و ۶ عامل حذف شد. جامعه آماری تحقیق حاضر مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده استان آذربایجان غربی در صنف پلافروشی (ارومیه، میاندوآب، مهاباد، بوکان) می‌باشد که تعداد کارکنان آن‌ها ۶۳۱ به دست آمد. حجم نمونه آماری بر اساس رابطه کوکران و به روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای ۲۷۸ نفر است. ابزار جمع‌آوری اطلاعات دو پرسشنامه؛ محقق ساخته می‌باشد که با استفاده از روش تحلیل عاملی است که پس از سنجش روایی و پایایی و اطمینان از آن در اختیار نمونه آماری قرار گرفت. برای تجزیه و تحلیل داده‌های آماری از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. بدین ترتیب که برای طبقه‌بندی، تلخیص و تفسیر داده‌های آماری از روش‌های آماری توصیفی و در سطح استنباطی برای سنجش رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی از آزمون t تک نمونه‌ای و شناسایی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی از تکنیک تحلیل عاملی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده از آزمون فریدمن با نرم‌افزار SPSS استفاده شده است. نتایج حاصل بیانگر آن است که سه عامل دارای بردارهای ویژه بزرگ‌تر از یک هستند، عامل اول حدود ۱۵,۷۱۴ درصد، عامل دوم حدود ۲۷,۰۳۱ درصد، عامل سوم حدود ۳۸,۲۲۷ درصد از واریانس را توضیح می‌دهد. همچنین واریانس تجمعی برابر با ۳۸,۲۲۷ درصد است. این به این معناست که این سه عامل حدود ۳۸ درصد واریانس سؤالات را توضیح می‌دهد.

**کلیدواژه‌ها:** مؤدی، رضایت، مالیات بر ارزش افزوده، اداره کل امور مالیاتی

**مقدمه**

مالیات و درآمدهای مالیاتی در اکثر کشورهای جهان امروز از سه نظر مورد توجه قرار می‌گیرد: درآمد برای تأمین هزینه خدمات دولتی، وسیله یا ابزاری در جهت حرکت به سوی قسط و عدالت اجتماعی و ابزار و وسیله مهم سیاست‌گذاری اقتصادی. دستیابی به اهدافی نظیر بهبود توزیع درآمد، حمایت از اقشار آسیب‌پذیر، ارائه خدمات عمومی بیشتر از طرف دولت و بهبود زیرساخت‌ها برای فعالیت بخش خصوصی از طریق مالیات امکان‌پذیر است. در نظام مالیاتی کشور ما فرهنگ پرداخت مالیات به‌طور داوطلبانه بر اساس خوداظهاری پایین است، چرا که سیستم مالیاتی کارساز و مؤثر نمی‌باشد و همچنین اعتماد متقابل بین مأموران و مؤدیان مالیاتی وجود ندارد. مالیات بر ارزش‌افزوده، مالیاتی است که کلیه عرضه‌کنندگان کالاها و خدمات به‌عنوان مؤدیان نظام مالیاتی باید علاوه بر بهای کالا یا خدمت عرضه شده، به‌صورت درصدی از بهای فروش کالا یا خدمات، در زمان فروش از خریداران اخذ و به‌صورت دوره‌ای (فصلی) به سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند. هرگونه مالیات بر ارزش‌افزوده پرداخت شده در زمان خرید توسط مؤدیان اعم از واردکنندگان تولیدکنندگان توزیع‌کنندگان - صادرکنندگان که در این نظام مالیاتی به‌عنوان عامل وصول نه پرداخت‌کننده مالیات محسوب می‌گردند، طلب ایشان از دولت محسوب به‌صورت فصلی با سازمان امور مالیاتی کشور تسویه می‌گردد. تسویه مطالبات مؤدیان بابت مالیات‌های پرداختی‌شان در زمان خرید، یا از طریق کسر از مطالبات دریافتی از خریداران و یا از طریق استرداد توسط سازمان امور مالیاتی کشور به ایشان، صورت می‌پذیرد (عزیزی روشن، ۱۳۹۳، ۳۱).

**سیاست‌ها**

مالیات بر ارزش‌افزوده در قرن حاضر مورد استقبال بسیاری از کشورهای جهان قرار گرفته است؛ به‌طوری‌که در حال حاضر بیش از ۱۵۰ کشور جهان به اجرای این مالیات

پرداخته‌اند و از مزایای این مالیات مدرن بهره می‌برند. این نوع مالیات، از ارزش‌افزوده بنگاه‌ها در مراحل مختلف فرایند تولید - توزیع اخذ می‌شود و از مزایای بسیاری همچون توان درآمدزایی بالا برای دولت، پایه گسترده مالیاتی، سهولت اجرا، کاهش انگیزه فرار مالیاتی، مشارکت مستقیم مؤدی در فرایند مالیات‌گیری، تکیه به روش خوداظهاری، اعتماد به مؤدیان، سازوکار خودکنترلی، پایین بودن هزینه اخذ مالیات به سبب خود اجرائی، اجتناب از پدیده مالیات مضاعف و غیره برخوردار است. سیاست‌های مالیاتی به‌عنوان بخش مهمی از سیاست‌های مالی جزء ابزارهای دستیابی به توسعه اقتصادی در کشورهای در حال توسعه محسوب می‌شود. مالیات به‌عنوان سهم هر فرد حقیقی یا حقوقی از امکانات و کالاهای عمومی جامعه است و به‌عنوان بهترین و سالم‌ترین ابزار توزیع درآمد مورد استفاده قرار می‌گیرد چنین مباحثی به همراه لزوم تأمین منابع درآمدی دولت‌ها برای پوشش هزینه‌های مختلف، ضرورت وجود نظام مالیاتی را در هر جامعه‌ای توجیه می‌کند. نظام مالیاتی ترکیبی از دستگاه مالیاتی، مؤدیان مالیاتی، قانون و روش‌های عملیاتی است. برای ارزیابی عملکرد یک نظام مالیاتی می‌بایست به جنبه‌های درونی آن از جمله مؤدیان توجه نمود. کارایی و عملکرد موفق سیستم مالیاتی بدون جلب رضایت مؤدیان امکان‌پذیر نخواهد بود؛ بنابراین، هر سیاستی که بتواند رضایت بیشتر مؤدیان نسبت به دستگاه مالیاتی را به همراه آورد، سطح اثربخشی و کارایی سازمان را بهبود خواهد داد. بحث رضایت مشتری یکی از الزامات اصلی سیستم‌های مدیریت کیفیت در همه مؤسسات است. میزان رضایت مشتری معیاری مهم برای سنجش کیفیت کار سازمان‌ها قلمداد می‌شود (عزیزی روشن، ۱۳۹۳، ۳۲-۳۳).

عوامل بسیاری بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده مؤثر بوده که در تحقیق حاضر سعی گردیده است تا عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده به‌منظور بررسی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی مورد بررسی قرار گیرد. برای این منظور عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده با مطالعه کتب، مقالات و تحقیقات پیشین به‌صورت اولیه به شرح زیر تعریف گردیده است. عوامل نهایی با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی احصا خواهد شد.

**الف) عوامل سازمانی**

۱. تکنولوژی (توانایی در شناسایی و ثبت صحیح مؤدیان مالیاتی)
۲. فرایندهای اجرایی و فرم‌های مالیاتی
۳. فرایند رسیدگی به اختلافات قانونی
۴. مکانیزه نمودن سیستم مالیات
۵. استرداد به موقع توسط سازمان امور مالیاتی
۶. پیگیری ثبت مبادلات مشمول مالیات بر ارزش افزوده
۷. وجود سیستم اطلاع‌رسانی و آموزش به مؤدیان (الماسی و همکاران، ۱۳۹۲، ۴۴).

**ب) عوامل فرهنگی**

۱. ارتباطات
۲. زیرساخت‌ها
۳. مشارکت و تصمیم‌گیری
۴. رهبری
۵. روابط (عسکری و همکاران، ۱۳۹۰، ۵۳).

**ج) عوامل اقتصادی**

۱. انتقال پایه مالیاتی از درآمد به مصرف و ایجاد یک پایه مالیاتی مطمئن
۲. افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری
۳. جابجایی سرمایه از بخش‌های خدماتی به بخش‌های مولد
۴. افزایش سطح درآمدهای مالیاتی (به دلیل گسترده بودن پایه این نوع مالیات)
۵. رفع نواقص مالیات بر فروش (جلوگیری از انباشت مالیات در مراحل مختلف تولید و توزیع)
۶. بهبود تراز بازرگانی خارجی کشور
۷. افزایش نسبی توان صادرات

۸. شفاف‌سازی و مستندسازی مبادلات تجاری و ... (عسکری و همکاران، ۱۳۹۰،

۵۳).

و همچنین رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده در ۴ بعد؛ زیرساخت‌های لازم در فرآیند، شفاف‌سازی مبادلات اقتصادی، اطلاع‌رسانی صحیح و به‌موقع، مشارکت مسئولانه توزیع‌کنندگان کالا و خدمات تعریف گردیده است.

مالیات یکی از نیازهای کشورهای مدرن به حساب می‌آید. این کشورها سعی می‌کنند تمامی نیازهای حاکمیتی خود را از طریق دریافت مالیات برطرف کنند. البته نباید این نکته مغفول واقع شود که هر چند وجود امنیت به‌عنوان هدف و وظایف حاکمیتی دولت، اصلی‌ترین نیاز شهروندان نیز محسوب می‌شود اما این تنها کارکرد حکومت‌ها و تنها حقی است که از جانب آن‌ها و به نفع عموم مردم تأمین می‌شود. بسیاری از نیازهای فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی، مدنی و سیاسی عموم مردم از وظایف اصلی دولت‌های مدرن به حساب می‌آیند که مالیات شاه‌کلید برآورده شدن این نیازها است (حاتمی، ۱۳۹۳، ۱۶). از تحولات گسترده‌ای که از حدود چهار دهه پیش به این طرف، نظام مالیاتی بسیاری از کشورها را تحت تأثیر خود قرار داده، معرفی و استقرار مالیات بر ارزش افزوده در آن کشورها است. مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با سایر مالیات‌های مرسوم، یک نظام مالیاتی جدید است که با تلاش اقتصاددانان برای رفع یا کاهش اختلال و نارسائی‌های مالیاتی سنتی و همچنین افزایش درآمد دولت شکل گرفته است، مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات بر مصرف است که در مراحل مختلف زنجیره واردات، تولید، توزیع و مصرف، به تدریج توسط بنگاه‌های اقتصادی که در مراحل مختلف زنجیره‌های مذکور قرار می‌گیرند، به میزان درصدی از ارزش افزوده حاصله در هر مرحله از زنجیره، انباشته و از هر بنگاه به بنگاه بعدی منتقل می‌شود تا در نهایت به مصرف‌کنندگان نهایی منتقل شده و توسط آنان پرداخت شود.

مالیات بر ارزش افزوده یک سیستم مالیاتی خود سنج است که در آن وظیفه تشخیص مالیات به خود مؤدیان مالیاتی واگذار شده است، لذا کار اصلی مأموران سازمان مالیاتی - که بازدید و نظارت را برعهده دارند - بررسی دقت گزارش تاجر در مورد محاسبه مالیات متعلقه یا مالیات قابل استرداد است. تا پایان دهه ۶۰ میلادی مالیات بر

ارزش افزوده تنها در هشت کشور اجرا شده بود، پس از آن، این نظام مالیاتی سرعت گرفت؛ به طوری که فقط در دهه ۹۰ میلادی، ۷۲ کشور به مجموعه قبلی اضافه شدند، این روند رو به رشد در چهار سال آغازین دهه ۲۰۰۰ میلادی نیز ادامه داشت و تا سال ۲۰۰۴ تعداد آن‌ها به ۱۳۶ کشور رسید و این امر به تنهایی بیانگر آن است که اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهایی با ویژگی‌های گوناگون اقتصادی؛ از کشورهای توسعه یافته گرفته تا کشورهای جهان سوم و کمتر توسعه یافته چون اسیوپ، اوگاندا، بنین، بوركینافاسو، تانزانیا و ... نتیجه موفقیت‌آمیز داشته است. عراق نیست که امروزه حدود یک چهارم درآمدهای مالیاتی جهان به کمک این روش جمع‌آوری می‌شود.

با توجه به اجرای این نظام مالیاتی از مهرماه سال ۱۳۸۷، طراحی و به‌کارگیری یک مدل منسجم و مناسب که از قابلیت جلب نظر ذینفعان برخوردار بوده و بتواند به شیوه‌ای خلاق نظام مالیات بر ارزش افزوده را در کشور پیاده‌سازی و مدیریت نماید کاملاً ضروری به نظر می‌رسد (شهسوار خجسته و جعفری، ۱۳۹۲، ۷۱-۷۲).

مالیات بر ارزش افزوده مانند مالیات بر مصرف، از پایه‌ای گسترده برخوردار می‌باشد. این نوع مالیات برای سازمان‌ها در تمام مراحل تولید وضع شده و همچنین بر بیشتر کالاها و خدمات تحمیل می‌گردد. بنابراین می‌تواند درآمد خالص مالیاتی را افزایش دهد. همچنین اجرای آن در تمام کشورها ضروری به نظر می‌رسد. در واقع، با شروع اصلاحات اقتصادی در کشورهای در حال توسعه، نظام‌های مالیاتی نیز دستخوش تغییر و تحول شدند. کاهش تعداد نرخ‌ها و معافیت‌های مالیاتی، بسط پایه مالیاتی و برقراری مالیات‌های جدید از جمله عوامل مورد توجه در اصلاحات مالیاتی کشورها بوده است. طی اصلاحات صورت گرفته، استفاده از مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یک روش نوین، مالیاتی، مورد پذیرش اغلب کشورهای جهان قرار گرفته است. با توجه به ویژگی‌های عمومی مالیات بر ارزش افزوده و نیاز شدید دولت برای اصلاح نظام مالیاتی موجود به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی، توجه به امکان اجرای این مالیات از اهمیت خاصی برخوردار است. در واقع چنانچه مطرح شد مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای ارزش افزوده ایجاد شده در مراحل مختلف تولید کالاها و خدمات ارائه شده محاسبه و وصول می‌گردد، از پایه مالیاتی گسترده‌ای برخوردار است و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی کشور را

مهیا می‌سازد. ایجاد منبع درآمد جدید، باثبات و انعطاف‌پذیر به‌منظور پاسخگویی به هزینه‌های روزافزون دولت‌ها، از جمله دلایل اصلی وضع مالیات بر ارزش‌افزوده در برخی کشورها بوده است. پایه گسترده این مالیات و نرخ پایین و یکسان آن، از ویژگی‌های بارز این نوع مالیات است و انتظار بر این است که با اجرای آن فعالیت‌های اقتصادی تشویق گردد. مالیات بر ارزش‌افزوده با فاصله زمانی کوتاه پرداخت، مکانیزم مناسبی برای افزایش درآمد است که قادر به تخصیص قسمتی از تولید ناخالص داخلی به بخش دولتی و تقویت و حفظ آن در دوره نوسانات (رکود و رونق) اقتصادی خواهد بود. این شیوه از مالیات به‌عنوان یک الگوی جدید، از حمایت سیاسی نیز برخوردار است (یاری، ۱۳۹۲).

از این‌رو، با توجه به اهمیت موضوع، در این تحقیق به دنبال بررسی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی می‌باشیم.

به‌طور کلی تحقیق حاضر در پی پاسخگویی به سؤالات زیر است:

۱. میزان رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی در چه حدی است؟
  ۲. عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی کدامند؟
  ۳. اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی چگونه است؟
- هدف اصلی تحقیق حاضر بررسی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی می‌باشد. در راستای این هدف، اهداف زیر دنبال می‌شود:
۱. تعیین و ارزیابی میزان رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی.
  ۲. تعیین عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی.

۳. تعیین اولویت عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی.

با توجه به این که هدف اصلی این بررسی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی می‌باشد بدین ترتیب نتایج به دست آمده از این تحقیق می‌تواند موجب بسط و گسترش مباحث علمی و نظری و غنی شدن ادبیات مربوط به این موضوع شده و ارزیابی جدیدی از آن‌ها ارائه گردد.

### ادبیات و مبانی نظری پژوهش

#### تعاریف رضایت مشتری

طی چند دهه اخیر، با قبول این واقعیت که مشتریان سرمایه‌های اصلی شرکت محسوب می‌شوند مفهوم، رضایت مشتری توجه بسیاری از محققان و پژوهشگران را به خود جلب نموده است. رضایت مشتری نتیجه خرید مصرف کالا یا خدماتی است که از مقایسه هزینه‌های خرید با نتایج مورد انتظار به دست می‌آید. رضایت مشتری را حالت خوشایندی که در مشتری و پس از دریافت کالا یا خدمات ایجاد می‌شود تعریف می‌کنند. به نظر می‌رسد رضایت مشتری احساسی است که در نتیجه ارزیابی خدمات حاصل می‌شود. مبنا و اساس رضایت هر مشتری انتظارات و درک او از خدمات ارائه شده است هر مشتری انتظاراتی دارد. چنانچه در ارائه خدمات درک وی از خدمات ارائه شده کمتر از انتظاراتش باشد، به نارضایتی وی منجر می‌شود.

الیور (۱۹۸۰) تعریف رضایت مشتری را چنین مطرح می‌کند؛ که رضایت مشتری عموماً دستیابی کامل به انتظارات است. با مرور ادبیات مرتبط با موضوع، با دو رویکرد برای تعریف رضایت مواجه هستیم:

رویکرد اول عقیده دارد، رضایت حالتی است که از مصرف انبوه محصول یا استفاده از خدمت، برای مشتری حاصل می‌شود. در رویکرد دوم، رضایت با عنوان فرآیند درک و ارزیابی مشتری از تجربه مصرف محصول یا استفاده از خدمات، تعریف می‌شود.

رضایت مشتری واکنش‌های احساسی مشتری است که از تعامل با سازمان عرضه‌کننده یا مصرف محصول حاصل می‌گردد. رضایت از درک متفاوت ما بین انتظارات مشتری و عملکرد واقعی محصول یا سازمان حاصل می‌شود (برن و گرن<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷).

### مدل‌های شاخص رضایت‌مندی

مدل‌های شاخص‌های رضایت‌مندی عبارتند از: مدل عمومی رضایت، عدم رضایت، مدل شکاف‌ها، مدل سروکوال، مدل سروپروف، مدل سروپروال، مدل کیفیت، رضایت، عملکرد، مدل کاند، مدل شاخص رضایت مشتری در آمریکا، مدل شاخص رضایت مشتری مدیریت کیفیت اروپا، شاخص ملی رضایت مشتری در سوئیس، مدل شاخص ملی رضایت مشتری در مالزی، مدل شاخص رضایت مشتری نروژ، مدل شاخص رضایت مشتری هنگ‌کنگ، مدل شاخص رضایت مشتری و رضایت کارکنان مانوتل و پدرو، مدل شاخص رضایت مشتری دویین و دیگران، مدل شاخص ملی رضایت مشتری در ترکیه، مدل رضایت مشتریان داخلی شرکت رونالد گیلبرت، مدل زنجیره سود، خدمات و شاخص رضایت مشتریان ترکیلمالز و اوزکان ترکیه که توسط این مدل‌ها و مدل‌های دیگر، رضایت‌مندی در کشورهای مذکور سنجیده می‌شود (رونالد<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶).

### هزینه‌های اداره نظام مالیاتی

اداره نظام مالیاتی ناگزیر با هزینه‌های مختلفی همراه است. سهمی از هزینه‌های وصول مالیات بر عهده سازمان است، اما بخش عمده آن بر دوش مؤدی است. هزینه‌های مؤدی را می‌توان به ۳ گروه هزینه‌های مادی، زمانی و روانی طبقه‌بندی کرد. هزینه‌های مادی مبالغی است که در راستای رعایت کامل قوانین، تنظیم و تسلیم اظهارنامه، نگهداری اسناد و مدارک، انجام امور حسابداری، پرداخت مالیات و ... به مؤدی تحمیل می‌شود. انجام هر یک از این موارد مستلزم صرف زمان است که به آن هزینه زمانی اطلاق می‌شود. در مقابل هزینه‌های روانی آثار روحی و روانی نامطلوبی است که مؤدی در نتیجه اضطراب و تشویش‌های ناشی از مواجهه با امور پیچیده مالیاتی گرفتار آن می‌شود؛

---

1. Brahn & Grand  
2. Ronald

بنابراین ساده‌سازی ساختار مالیاتی و بهره‌مندی از روش‌های جدید، نقش به‌سزایی در کاهش هزینه‌های تمکین در پی خواهد داشت (حاج محمدی و آقایی، ۱۳۹۰).

## مالیات

مالیات نوعی هزینه زندگی اجتماعی می‌باشد که آحاد یک ملت در راستای بهره‌وری از امکانات و منابع یک کشور موظفند آن را پرداخت نمایند تا توانایی‌های جایگزینی این امکانات و منابع فراهم شود. مالیات عبارت است از وجوه اجباری که دولت برای مقاصد عمومی مطالبه می‌کند. مالیات در واقع انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت و یا بخشی از سود فعالیت‌های اقتصادی است که نصیب دولت می‌گردد زیرا ابزار و امکانات دستیابی به درآمد و سودها را دولت فراهم ساخته است (پوریان، ۱۳۹۳، ۲). فعالان اقتصادی در هر جامعه‌ای با در اختیار داشتن منابع و امکاناتی مانند سرمایه انسانی، فیزیکی و یا به جهت بهره‌مندی از توانایی‌های خدادادی مانند استعداد، هوش سرشار و قدرت خلاقیت، نوآوری و کارآفرینی، به‌طور معمول، به فعالیت‌های گوناگون اقتصادی می‌پردازند و درآمد کسب می‌کنند. در این فرآیند نمی‌توان از نقش سازمان‌ها، نهادها و امکانات اجتماعی جامعه مانند جاده‌ها، پایگاه‌های اطلاعاتی و...، که فعالان اقتصادی از آنها در فعالیت‌های اقتصادی خود به‌صورت رایگان و یا بهای نازل استفاده می‌کنند، چشم‌پوشی کرد. از این‌رو، این افراد با پرداخت قسمتی از درآمد خود به دولت تحت عنوان مالیات در تأمین مخارج عمومی که تصدی‌گری آن با دولت است، دولت را همراهی می‌کنند (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸، ۲). با توجه به اینکه مالیات به‌عنوان مهم‌ترین ابزار سیاست‌های مالی دولت در جهت نیل به توسعه اقتصادی، تأمین و برقراری عدالت اجتماعی و یکی از عمده‌ترین اهرم‌های تنظیم‌کننده بخش‌های مختلف اقتصادی کشور از اهمیت وافری برخوردار است و تجارب گذشته نظام مالیاتی ایران و دیگر نظام‌های جهان گویای این حقیقت است که جلب اطمینان و همکاری مؤدیان مالیاتی یکی از مؤثرترین راه‌حل‌ها برای توفیق نظام مالیاتی هر کشور در زمینه تشخیص و وصول مالیات به شمار می‌رود (نزاکتی علیزاده و گلزار ادبی، ۱۳۸۸، ۱۱۳).

مالیات هزینه‌ای است که بر کلیه واحدهای انتفاعی که به نوعی درآمدزایی می‌کنند، از جانب دولت تحمیل می‌شود. چنانچه شرکت‌ها و اشخاص حقوقی به‌عنوان واحدهایی تلقی شوند که در راستای کسب سود و انتفاع، فعالیت می‌کنند، می‌توان انتظار داشت که به دنبال راهکارهایی در جهت کاهش مالیات پرداختی خود باشند. در ادبیات مالی در کشورهای خارجی، تلاش‌ها و راهکارهای قانونی شرکت‌ها به‌منظور کاهش هزینه مالیات خود را به‌نام‌های متفاوتی از قبیل مدیریت مالیات، اجتناب از پرداخت مالیات و رویه مالیاتی جسورانه می‌شناسند. فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات به‌طور متداول به ابزارهای صرفه‌جویی مالیات که منابع را از دولت به سهامداران انتقال می‌دهد و بنابراین ارزش بعد از مالیات شرکت را افزایش می‌دهد، اطلاق می‌شود (رسانیان و اکبری، ۱۳۹۲، ۱۶۴). مالیات‌ها عوامل برانگیزاننده‌ای در بسیاری از تصمیمات شرکت‌ها هستند. شواهد تحقیقات اخیر در نقاط مختلف دنیا نشان می‌دهد که اقدامات مدیریتی صورت گرفته برای کاهش مالیات شرکتی از طریق فعالیت‌های جسورانه مالیاتی در حال تبدیل شدن به یک ویژگی معمول و فزاینده در دورنمای شرکت‌ها در بسیاری از کشورهای جهان است. وابستگی بین ساختار هیئت‌مدیره و جسارت مالیاتی متضمن مطالعات بیشتر است همچنان که سیاست‌گذاران مالیاتی باید با شناخت بهتری از این وابستگی برای توسعه راهکارهای اثربخش برای پرداختن به کمبودهای موجود در روش‌های مدیریت مالیات داخلی شرکت‌ها برخوردار باشند. این کار باید به بهبود تلاش‌های دولت در کسب درآمد مالیاتی حاصل از مالیات شرکتی بیانجامد (آرمسترانگ و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰).

### مالیات و مؤدی مالیاتی

مالیات یک نوع هزینه است که افراد جامعه آن را برای بهره‌وری از امکانات، منابع، خدمات عمومی، تضمین امنیت و دفاع همگانی، عمران و آبادانی یک کشور به دولت خود پرداخت می‌کنند، دولت نیز مالیات را در راستای تأمین نیازهای عمومی افراد جامعه مانند تأمین امنیت، بهداشت، درمان، آموزش و ... مصرف می‌کند. پرداخت مالیات اجباری و بلاعوض است. افراد جامعه مالیات را به تناسب درآمد و ثروت خود و با توجه به

نرخ مالیاتی که دولت تعیین می‌کند پرداخت می‌کنند. وضع مالیات از سمت دولت است و بنا به اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود.

مؤدی مالیاتی به فردی گفته می‌شود که مالیات را ادا و پرداخت می‌کند، اعم از این که مالیاتی که پرداخت می‌کند، مالیات مستقیم یا غیرمستقیم باشد. تمکین مالیاتی، شامل همه‌ی هزینه‌ها، اوقات و زحماتی است که مؤدی باید برای پرداخت مالیات به‌طور کامل و سر موعده متحمل شود. فرار مالیاتی به کوشش غیرقانونی برای طفره رفتن از مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و ملک مشمول مالیات به مقامات مسئول می‌باشد (نوروزی و شکرچی زاده، ۱۳۹۴، ۱-۲).

### اهمیت و ضرورت سنجش رضایت مؤدیان مالیاتی

یکی از معضلات عمومی کشورهای در حال توسعه، سیاست‌گذاری برای تثبیت اقتصاد است. یکی از ابزارهای مهم دولت‌ها در این راستا وصول مالیات و توزیع مجدد آن برای به حداکثر رساندن رفاه اجتماعی است. گسترش وظایف دولت‌ها و افزایش این نقش در ایجاد رفاه اجتماعی و توسعه همه جانبه جوامع، نیاز به تأمین منابع مالی به‌منظور ایفاء این وظایف را بیش از پیش برای دولت‌ها با اهمیت نموده است. از این‌رو مالیات نه تنها در توزیع مناسب و مجدد درآمدها، مهار تورم، تسریع در رشد اقتصادی و جهت دادن به سرمایه‌گذاری مؤثر است، بلکه در القای سیاست‌های کلی در همه فعالیت‌های درآمدزای جامعه نقش مهمی ایفاء می‌کند. اثربخشی نظام مالیاتی زمانی کامل خواهد بود که بتواند دولت را به اهداف سیاست‌های مالی نائل گرداند. با توجه به گسترش، تغییر و تحول فعالیت‌های تجاری و اقتصادی نظام مالیاتی تنها وقتی موفق خواهد بود که بتواند متناسب با تحویل و پیشرفت‌ها، بخش‌های اقتصادی به‌صورت هماهنگ با آن تغییرات حرکت نماید. امروزه مالیات به سهم هر فرد حقیقی با حقوق از امکانات و کالای عمومی جامعه به‌عنوان بهترین و سالم‌ترین ابزار درآمد مورد تأیید قرار گرفته و همواره به‌عنوان بهترین و سالم‌ترین ابزار توزیع درآمد مورد تأیید قرار گرفته است. بسیاری از مؤسسات و

سازمان‌های موفق دولتی و غیردولتی، مفاهیم اولیه و جدید بازاریابی را پذیرفته‌اند و طبق آن عمل می‌کنند. آن‌ها دریافته‌اند که با توجه و تمرکز بر نیازهای مشتریان (مؤدیان) به معنای توجه به کیفیت محصول و ارائه خدمات به مخاطبان است. سازمان‌های دولت نیز از این امر مستثنی نیستند. آن‌ها نیز بر اساس طرح تکریم ارباب رجوع در سازمان‌ها، ملزم به اجرای سیاست‌های مشتری مداری و افزایش رضایت‌مندی آن‌ها هستند.

- کاهش مستمر هزینه‌ها و کوتاه شدن زمان چرخه‌های کاری به دلیل استفاده مؤثر از منابع.

- بهبود نتایج عملیات و سازگار و قابل پیش‌بینی شدن این نتایج.

- ایجاد امکان پرداختن به فرصت‌های متمرکز و اولویت‌بندی شده برای انجام عملیات بهبود.

- افزایش توانایی ایجاد ارزش برای هر دو طرف.

- انتقال اهمیت تأمین خواسته‌های مؤدی و همچنین الزامات قانونی و مقررات به سازمان.

- پایه‌گذاری خط‌مشی کیفیت.

سازمان امور مالیاتی کشور نیز به علت ارتباط با افراد حقیقی و حقوقی، سازمان‌های دولتی و خصوصی و نقش ویژه‌ای که در اقتصاد کشور ایفاء می‌کند، نیاز به برقراری ارتباط صحیح با مؤدیان دارد. مدیران سازمان امور مالیاتی نیز همانند سایر سازمان‌ها، جهت تصمیم‌گیری بهتر در خصوص خدمات ارائه شده، نیازمند آگاهی از میزان رضایت مؤدیان مالیاتی از عملکرد خود هستند. سنجش و مطالعه نگرش مؤدیان مالیاتی آن‌ها را یاری می‌کند تا نقاط ضعف و قوت خود را بهتر بشناسند و در جهت رفع آن‌ها برنامه‌ریزی کنند (ناصری نسب، ۱۳۹۳).

### مفهوم ارزش افزوده

ارزش افزوده در تعاریف اقتصادی: ارزش افزوده ثروت ایجاد شده توسط واحد تجاری است که این ثروت حاصل کار و تلاش گروهی تمام افرادی است که به نوعی در یک واحد تجاری سهام هستند (مهربان و عزیزی، ۱۳۹۱، ۳۴).

استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی اقدام به استفاده از مفهوم ارزش افزوده در مدل‌های حسابرسی داخلی حال توسعه نموده است به طوری که در این مفهوم برای ارزش گذاری و ارزیابی نتایج فعالیت واحد حسابرسی داخلی، بیان می‌شود که بحث‌های بسیار و راه‌هایی متعددی برای ارزیابی ارزش افزوده در این بخش از خدمت وجود دارد. تجزیه و تحلیل دقیق این فرآیند، تولید و ایجاد ارزش افزوده توسط این واحد را بسیار ساده نموده است، همان‌طور که محاسبه مقادیر ارزش افزوده ایجاد می‌شود در سازمان بسیار روشن‌تر از زمان‌های قبل است. اگرچه جهت کمی کردن نتایج فعالیت واحد حسابرسی داخلی جهت محاسبه ارزش افزوده حسابرسی نحوه انجام ممیزی بر روی فرآیند حسابرسی داخلی سازمان با این نگرش دشوار خواهد بود؛ اما می‌توان ارزش افزوده را به عنوان مدلی شناسایی می‌کرد که می‌بایست منجر به ایجاد تغییر ذهنیت حسابرسی داخلی، پیشنهاد در ارزیابی ریسک و سازماندهی مجدد سیستم کنترل مدیریتی، گردد اما اجرایی کردن این مفهوم در عمل موضوعی دشوار است و اگرچه غیرممکن نیست اما کمی دشوار است. بسیاری از مدیران در انتظار حمایت‌های حسابرسی داخلی در روند تصمیم‌گیری خود با استفاده از نتیجه‌گیری و توصیه‌های ارائه شده توسط آن‌ها می‌باشند که نتیجه انجام حسابرسی داخلی منتج به ایجاد کمک‌های مؤثر و قانع‌کننده به منظور عملیاتی نمودن و تبدیل شدن این پیشنهاد به یک خدمات ارزشمندتر برای مدیریت خواهد شد و این همان نقش جدیدی است که تحت عنوان نقش مشاوره‌ای حسابرسان داخلی مطرح می‌باشد. خدمات اعطاء شده توسط سیستم حسابرسی داخلی این مفهوم را می‌رساند که این خدمات مشاوره‌ای برای مدیریت به منظور بهتر کردن اوضاع و یا ارائه عملکرد مناسب‌تر جهت سیستم کنترل داخلی می‌باشد اگرچه در نهایت مدیریت مسئول / تصمیم‌گیری‌های مأخوذه خود در سازمان می‌باشد. به طور کلی فرآیند اجرایی حسابرسی داخلی، با استفاده از الگوهای بین‌المللی در اجرای استانداردهای حسابرسی داخلی در

کشورهای مختلف متفاوت می‌باشد برای مثال در کشور رومانی، اجرای این روش‌ها به صورت الزام قانونی و مطابق با اصول حسابرسی اجرایی می‌شود و این فرآیند به صورت الزام‌آور می‌بایست جهت پیشرفت کامل سازمان اجرایی شود؛ و همچنین مطابق با استانداردهای حسابرسی داخلی این مدل‌ها در این کشور تبدیل به یک دستورالعمل مشخص و الزامی برای بسیاری از سازمان شده است.

اما استانداردهای حسابرسی داخلی تنها و برای حساب‌رسان داخلی به رسمیت شناخته شده و پذیرفته شده است اگرچه حسابرسی داخلی در سطح بین‌المللی و مطابق با چارچوب لازم را برای تضمین عملکرد سازمان‌ها جهت اجرای بهترین شیوه‌های اجرایی تشکیل و مورد استفاده قرار می‌گیرد. افزایش سرمایه و اعتبار در یک مؤسسه و یا واحد حسابرسی نه صرفاً مربوط به ماهیت گزارشات حسابرسی داخلی است و نه صرفاً مربوط به ماهیت پیشنهادها و نتیجه‌گیری از آن می‌باشد که در واقع با استفاده از تعاملات مدیریت با واحد حسابرسی صورت می‌پذیرد بلکه ارزش حسابرسی داخلی در واقع افزایش ظرفیت جهت بهبود در ارائه سیستم کنترل داخلی سازمان و بهبود عملکرد آن می‌باشد. در این حالت، حسابرسی داخلی عملاً ترویج‌دهنده ارزش افزوده در سازمان است که از طریق صرفه‌جویی‌های صورت گرفته در خصوص تولیدات انجام شده توسط آن سازمان و همچنین، از طریق فرصت‌های ایجاد شده، با استفاده از محاسبات ضرر و زیان که می‌تواند با توجه به اقدامات صورت گرفته انجام نپذیرد و یا به‌عنوان یک عامل تضمین‌کننده شفافیت در فعالیت‌های سازمان که سازمان را در اتخاذ سیاست‌های کارآمدتر کمک و یاری رساند.

رسیدن به اهداف فوق‌الذکر که در جبهه حسابرسی داخلی، مدیریت ریسک و تجزیه و تحلیل داده‌ها وجود دارد، به علت وجود یک نگرانی عمده و بیش از حد برای مدیریت مطرح خواهد بود. بر همین اساس مدیرانی موافق خواهند بود که با ایجاد و ترویج یک فرهنگ آگاهی در مورد خطرات موجود و پیشروی سازمان در درون سازمان آن‌ها را شناسایی و آن‌هایی که به‌عنوان یک اولویت هستند نشان دهند. با این حال مطابق استانداردهای حسابرسی توصیه شده است که افرادی خبره را به‌عنوان مسئول واحد حسابرسی داخلی سازمان در نظر بگیرید که این امر توجه ویژه مدیران را به حد

کافی به ارزیابی خطرات پیش روی سازمان که با آن مواجه خواهد بود جلب نماید چرا که یکی از عوامل عدم دستیابی به این امر به این علت است که آن‌ها از متخصصان آموزش دیده در این رابطه استفاده نمی‌نمایند. امروزه فعالیت‌های رهبری هنوز هم تجربی و بدون در نظر گرفتن توصیه حسابرسان داخلی و در خصوص دستیابی به عملکرد خوب در این زمینه شناخته شده است. به طوری که گاهی حسابرسان داخلی، احساس تغییر در فرهنگ سازمانی را در مورد خطر ارزیابی را احساس و به مدیران اعلام می‌دارد، اما آن‌ها علی‌رغم احترام به مدیران با یک نگرش واقعی در زمان فعلی به بهبود این اصلاحات خوش‌بین نیستند (مهربان و عزیزی، ۱۳۹۱، ۳۶-۳۷).

### مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده در تمامی سطوح تولید، به تفاوت ارزش فروش و خرید سازمان‌ها برقرار می‌گردد که به طور نسبی بعضی از مواردی که اهمیت این نوع مالیات را نشان می‌دهد به صورت زیر است:

- درآمد حاصل شده<sup>۱</sup>، مقایسه بین المللی ترکیب مالیات‌ها، برابری (عدالت) عمومی<sup>۲</sup> ولی بسیاری از حمایت کنندگان از مالیات‌هایی از نوع تصاعدی، با مالیات بر ارزش افزوده مخالفت می‌نمایند. زیرا آن‌ها اعتقاد دارند که این نوع از مالیات از نوع تنازلی است، البته درجه تنازلی بودن این نوع مالیات، می‌تواند با تکیه بر سیاست‌های دولت از جمله: معافیت‌ها، نرخ‌های چندگانه و پرداخت‌های انتقالی افزایش یابد. از آنجاکه مالیات بر ارزش افزوده در دنیای واقعی، نمی‌تواند بر تمام کالاها وضع شود، در نتیجه قیمت کالاهایی که مالیات بر آن‌ها وضع شده است، در مقام مقایسه با کالاهایی که مالیات بر آن‌ها وضع نشده بالا می‌رود و این تغییر در قیمت‌های نسبی در تصمیمات خانوارها در مورد خرید کالاها اثر می‌گذارد، در نتیجه تصمیمات مؤسسات در مورد تولید کالاها نیز تحت تأثیر قرار می‌گیرد. از طرفی مسئله درآمدهای مالیاتی و عدم توازن در هزینه‌ها و درآمدهای بودجه دولت از مهم‌ترین موضوعات اقتصادی می‌باشد که تاکنون مورد توجه

1. Revenue Yield  
2. Vertical Equity

قرار گرفته است. اهدافی چون افزایش درآمد مالیاتی، تشویق تولید و سرمایه‌گذاری، کاهش نابرابری و ارتقای رفاه اجتماعی از محورهای اصلی مرتبط با نظام مالیاتی و کارکرد اقتصادی آن است. لذا در ایران نیز سیاست‌گذاران اقتصادی بر آن بوده‌اند که با اخذ تصمیماتی دستیابی به اهداف فوق را عملی نمایند. در این راستا مدت زمانی است که در ایران اجرای مالیات بر ارزش افزوده در چارچوب یک نظام جامع مطرح شده و تاکنون مباحث و مطالعات توجیهی و انتقادی متعددی در این حوزه صورت گرفته است. در نهایت دولت در سال ۱۳۸۱ به جمع‌بندی نهایی در این زمینه رسید و در چارچوب لایحه‌ای، پیشنهاد ارائه این مالیات به مجلس ارائه شد. با عنایت به مفاد لایحه، کلیه عوارض و مالیات‌های غیرمستقیم لغو گردیده و در چارچوب VAT اخذ می‌شوند. در طبقه‌بندی قانونی مالیات‌ها، VAT یک مالیات غیرمستقیم بر مصرف و فروش داخلی کالاها و خدمات است، لیکن برخلاف مالیات‌های ساده و متفرق که بر مبنای نوع کالاها نرخ‌های متفاوت به خود می‌گیرند و در یک مرحله انتقال و مبادله کالا، ارزش آن را مورد اصابت مالیاتی قرار می‌دهند، این مالیات یک مالیات چند مرحله‌ای است و در هر یک از مراحل تولید و تکمیل تا مصرف نهایی برحسب ارزش افزوده ایجاد شده در آن مرحله مشمول مالیات می‌گردد. بر این اساس مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند و بار قانونی مالیاتی آن بر دوش مصرف‌کننده نهایی است.

مؤدیان مالیاتی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین گروه‌هایی هستند که به‌طور مستقیم درگیر موضوع مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند. به‌زعم مورگان (۲۰۱۰) کام‌آل‌روشن نیست با جایگزین کردن نظام مالیات بر ارزش افزوده با قانون تجمیع عوارض چه نتایجی به وجود می‌آید. همچنین یکی از معضلات عمومی کشورهای در حال توسعه، سیاست‌گذاری برای تثبیت اقتصادی است، یکی از ابزارهای مهم دولت‌ها در این راستا وصول مالیات و توزیع مجدد آن برای به حداکثر رساندن رفاه اجتماعی است. گسترش وظایف دولت‌ها و افزایش نقش آن‌ها در ایجاد رفاه اجتماعی و توسعه همه‌جانبه جوامع، نیاز به تأمین منابع مالی به‌منظور ایفای این وظایف را بیش از پیش برای دولت‌ها با اهمیت نموده است. از این‌رو مالیات نه تنها در توزیع مناسب و مجدد درآمدها، مهار تورم،

تسریع در رشد اقتصادی و جهت دادن به سرمایه‌گذاری‌ها مؤثر است، بلکه در القای سیاست‌های کلی در همه فعالیت‌های درآمدزای جامعه نقش مهمی ایفا می‌کند. با توجه به گسترش، تغییر و تحول فعالیت‌های تجاری و اقتصادی، نظام مالیاتی تنها وقتی موفق خواهد بود که بتواند متناسب با تحول و پیشرفت بخش‌های اقتصادی و به‌صورت هماهنگ با آن تغییرات، حرکت نماید.

متأسفانه یکی از مسائلی که در نظام مالیاتی کشور ما وجود دارد، موضوع برخورد سلیقه‌ای و تفسیرهای گوناگون از مفاد قانون مالیات‌های مستقیم، آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی است. گاه این تفسیر ناصحیح از قانون سبب برداشت‌های غلط و عدم رعایت عدالت مالیاتی از سوی مأموران مالیاتی شده و به فرارهای مالیاتی دامن زده است.

عدم آشنایی کامل مأموران مالیاتی با وظایف قانونی و حیطه اختیارات خود و از سوی دیگر عدم آگاهی مؤدیان مالیاتی نسبت به وظایف قانونی خود، موجبات نارضایتی مؤدیان مالیاتی را فراهم آورده و مراحل وصول مالیات را به تأخیر می‌اندازد (یاری، ۱۳۹۲).

مالیات بر ارزش‌افزوده یکی از منابع مهم مالیاتی با پایه‌های گسترده است که در حال حاضر در بسیاری از کشورهای جهان اجرا می‌شود. مالیات بر ارزش‌افزوده نسبت به سایر مالیات‌های شناخته شده از کارایی بدتری برخوردار است؛ اما در عمل، اجرا و رسیدگی به آن مشکلات و پیچیدگی‌های خاصی وجود دارد. اگر حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده به قدر کافی کارآمد نباشد، عملکرد تشکیلات مالیاتی بی‌اثر خواهد شد. تشکیلات مالیاتی مجموعه‌ای از حلقه‌های زنجیر است و توان کل زنجیر با قدرت ضعیف‌ترین حلقه مشخص می‌شود. وقتی حسابرسی مالیاتی ضعیف باشد، عملکرد کل تشکیلات نیز ضعیف خواهد بود. اگر دیگر سیستم‌های اجرایی چون سیستم شناسایی افراد فاقد پرونده و کنترل مؤدیان خاطی (عملکرد وصول) کارایی خوبی داشته باشند، در صورت ضعف حسابرسی، عدم تمکین به فرار مالیاتی تبدیل می‌شود. برای به حداقل رساندن اختلاف بین میزان مالیات گزارش شده توسط مؤدیان و میزان مالیات برآورد شده توسط سازمان امور مالیاتی باید طرح حسابرسی مناسبی اجرا شود. این طرح باید

حساب‌های مؤدی را به‌طور کامل مورد حسابرسی کند و گزارش دقیقی از فعالیت‌های مختلف وی بر اساس میزان فروش و رده‌بندی مربوطه‌اش ارائه کند. این طرح باید روش‌های متفاوتی برای بهترین نحو مقابله با هر یک از موارد عدم تمکین داشته باشد. به علاوه، باید برنامه‌های خاصی هم برای جلوگیری از عدم تمکین به‌طور هم‌زمان اجرا شود. این روش‌ها بر اساس تجربه کشورها به شرح زیر می‌باشد: ۱. بازدیدهای مشاوره‌ای ۲. حسابرسی اداری (دفتری) ۳. حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده ۴. بازرسی تخلفات (گوپدا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳).

### پیشینه تحقیقات انجام‌یافته: گزیده‌ای از پیشینه‌ی تحقیقات انجام‌یافته

عبارت است از:

در این زمینه تحقیقات متعددی در جهان انجام یافته است، ۱. لیام ابریل<sup>۲</sup> (۲۰۰۲) نتیجه‌گیری نموده است که تنوع و گستردگی طیف کشورها با شرایط اقتصادی مختلف که به اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده روی آورده‌اند، نشانگر آن است که هر چند نمی‌توان منکر ضرورت و لزوم اجرای برنامه‌های آماده‌سازی برای اجرای این نظام مالیاتی، پیش از اجرای آن شد، لیکن با فراهم آوردن مقدمات لازم و تنظیم درست و به جای این نظام مالیاتی متناسب با شرایط کشورها، می‌توان با موفقیت، آن را پیاده کرد. نتایج تحقیق صدقی و همکاران (۱۳۸۸) نشان داد که پنج دسته از عوامل جهت سنجش رضایت مؤدیان مالیاتی دخیل می‌باشند که شامل کارکنان، انتظارات، ارتباطات، قانون و فرهنگ می‌باشد. نتایج تحقیق بحیرایی (۱۳۹۰) نشان می‌دهند رابطه معنادار و مستقیمی بین عوامل هفت‌گانه مدل سایت کوال (ملموس بودن، قابلیت اعتماد، پاسخگویی، اطمینان خاطر، همدلی، ارتباطات، سفارش با رضایت مؤدیان مالیاتی وجود دارد، همچنین رضایت مؤدیان مالیاتی دارای رابطه معناداری با پرداخت مالیات از طرف مؤدیان را داشته و موجب کاهش شکاف درآمد بالقوه و بالفعل مالیاتی می‌گردد. نتایج تحقیق رستمی (۱۳۹۲) نشان داد کیفیت خدمات مالیاتی بر رضایتمندی مؤدیان مالیاتی در اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران تأثیر دارد، همه ابعاد کیفیت

---

1. Gupta  
2. Liam Ebril

خدمات مالیاتی (عوامل محسوس، قابلیت اطمینان، همدلی، تضمین، مسئولیت‌پذیری) بر رضایتمندی مؤدیان مالیاتی تأثیر دارد و بعد تضمین بالاترین رتبه را دارد. همچنین کیفیت خدمات مالیاتی و ابعاد آن در سطح مطلوبی هستند و بعد همدلی بالاترین رتبه را دارد. نتایج بررسی عزیزی روشن (۱۳۹۳) نشان‌دهنده آن است که هر سه عامل یاد شده اثر مثبت و معناداری بر رضایت مؤدیان مالیاتی دارند. مرادی ابدی و مرادی ابدی (۱۳۹۴) در تحقیق خود پس از بررسی مدل‌های موجود رضایتمندی و عوامل مؤثر بر رضایتمندی سیستم‌های مکانیزه مالیاتی کشورهای مختلف، مدل مفهومی رضایتمندی جدیدی مبتنی بر مدل‌های رضایتمندی آمریکایی و دلون-مکلین برای سیستم اطلاعاتی مالیاتی ایران ارائه می‌گردد، بررسی گردید؛ که از ۱۱ فرضیه موجود ۱۰ فرضیه آن مورد تأیید قرار گرفت. از آنجایی که شناسایی عوامل مؤثر بر رضایتمندی مؤدیان سبب شفاف‌سازی اطلاعات و مشارکت و همکاری بیشتر مؤدیان می‌شود. توجه به این عوامل سبب نیل سازمان به چشم‌اندازها و اهداف آن می‌شود.

### چارچوب نظری پژوهش

در تحقیق حاضر برای ارزیابی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی، عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده بر اساس مطالعات کتب و مقالات متعدد در ۴ بعد؛ **الف) عوامل سازمانی**؛ ۱. تکنولوژی (توانایی در شناسایی و ثبت صحیح مؤدیان مالیاتی)؛ ۲. فرایندهای اجرایی و فرم‌های مالیاتی؛ ۳. فرایند رسیدگی به اختلافات قانونی؛ ۴. مکانیزه نمودن سیستم مالیات؛ ۵. استرداد به موقع توسط سازمان امور مالیاتی؛ ۶. پیگیری ثبت مبادلات مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده؛ ۷. وجود سیستم اطلاع‌رسانی و آموزش به مؤدیان (الماسی و همکاران، ۱۳۹۲، ۴۴). **ب) عوامل فرهنگی**؛ ۱. ارتباطات؛ ۲. زیرساخت‌ها؛ ۳. مشارکت و تصمیم‌گیری؛ ۴. رهبری؛ ۵. روابط (عسکری و همکاران، ۱۳۹۰، ۵۳). **ج) عوامل اقتصادی**؛ ۱. انتقال پایه مالیاتی از درآمد به مصرف و ایجاد یک پایه مالیاتی مطمئن؛ ۲. افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری؛ ۳. جابجایی سرمایه از بخش‌های خدماتی به بخش‌های مولد؛ ۴. افزایش سطح درآمدهای مالیاتی (به دلیل

گسترده بودن پایه این نوع مالیات (۵). رفع نواقص مالیات بر فروش (جلوگیری از انباشت مالیات در مراحل مختلف تولید و توزیع) (۶). بهبود تراز بازرگانی خارجی کشور (۷). افزایش نسبی توان صادرات (۸). شفاف‌سازی و مستندسازی مبادلات تجاری و ... (عسکری و همکاران، ۱۳۹۰، ۵۳)؛ و رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده در ۴ بعد؛ زیرساخت‌های لازم در فرآیند، شفاف‌سازی مبادلات اقتصادی، اطلاع‌رسانی صحیح و به‌موقع، مشارکت مسئولانه توزیع‌کنندگان کالا و خدمات به‌عنوان چارچوب نظری در نظر گرفته شده است.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر بر اساس هدف از نوع کاربردی و از نظر شیوه گردآوری اطلاعات، تحقیقی توصیفی و اکتشافی است. جامعه آماری تحقیق حاضر، مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده استان آذربایجان غربی در صنف پلافروشی (ارومیه، میاندوآب، مهاباد، بوکان) می‌باشد. که تعداد آن‌ها ۶۳۱ نفر می‌باشد. برای محاسبه‌ی حجم نمونه‌ی آماری از فرمول کوکران (فرمول ۱) استفاده شده است. بر این اساس حجم نمونه‌ی آماری،

۲۷۸ نفر به دست آمده است. (  $N=$  ,  $p=q=$  ,  $d=$  ,  $t= /$  ,  $n=$  )

$$n = \frac{N^2 \cdot \frac{p \cdot q}{1 - p \cdot q}}{1 + (N - 1) \cdot \frac{p \cdot q}{1 - p \cdot q}} \quad (1)$$

برای انتخاب نمونه‌ی آماری از روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای استفاده شده است. در تحقیق حاضر ابزار جمع‌آوری اطلاعات پرسشنامه‌ای در دو بخش، بخش اول شامل سؤالات عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده است که در قالب مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت دارای ۲۰ سؤال می‌باشد. بخش دوم، سؤالات سنجش رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده است که شامل ۲۶ سؤال در قالب مقیاس پنج گزینه‌ای تنظیم گردیده است. در این تحقیق از روایی صوری و برای آزمون پایایی پرسشنامه مربوط به جمع‌آوری اطلاعات از جامعه آماری از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. میزان پایایی سؤالات رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده و عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده به ترتیب ۰,۸۷۰ و ۰,۷۸۱ به دست آمد.

### یافته‌های پژوهش

داده‌هایی که از طریق پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده به دست آمده‌اند، در دو بخش مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. در بخش اول برای توصیف پاسخ‌های نمونه آماری به سؤالات، از جدول‌های توزیع فراوانی و درصد پاسخ‌های مربوط به سؤالات استفاده شد؛ و برای نشان دادن داده‌های آماری سؤالات عمومی به صورت منسجم، از نمودارهای ستونی استفاده گردیده است. در بخش دوم و در سطح استنباطی برای بررسی میزان رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده از آزمون  $t$  تک نمونه‌ای و شناسایی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی و برای اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده از آزمون فریدمن استفاده شده است.

### آماره‌های توصیفی متغیرهای تحقیق (متغیرهای مستقل و متغیر وابسته)

جدول ۱. آماره‌های توصیفی متغیرهای تحقیق

تعداد	بدون پاسخ	میانگین	واریانس	انحراف معیار	دامنه تغییرات	حداقل	حداکثر
۲۷۸	۰	۱,۷۹۸۶	۰,۶۰۲	۰,۷۷۵۸۱	۳	۱	۴
۲۷۸	۰	۲,۰۴۳۲	۰,۸۵۰	۰,۹۲۲۰۲	۴	۱	۵
۲۷۸	۰	۲,۵۰۳۶	۱,۲۰۴	۱,۰۹۷۲۵	۴	۱	۵

### تجزیه و تحلیل استنباطی داده‌های آماری

سؤال اول: میزان رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی در چه حدی است؟

جدول ۲. آماره‌های توصیفی مربوط به میزان رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی

تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای معیار
۲۷۸	۱,۵۷۵۵	۰,۷۴۰۵۶	۰,۰۴۴۴۲

بررسی عوامل موثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی ... ۱۳۷

جدول ۲ مقدار آماره‌های توصیفی مربوط به آزمون فرض را نشان می‌دهد که بر اساس آن میانگین میزان رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی برابر با ۱,۵۷۵۵ و انحراف معیار آن ۰,۷۴۰۵۶ می‌باشد.

جدول ۳. نتایج آزمون t تک گروهی برای تعیین میزان رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی

ارزش مورد آزمون = ۳					
حد بالا	حد پایین	اختلاف میانگین	سطح معنی‌داری	درجه آزادی	t
۱,۳۳۷۰	۱,۵۱۱۹	-۱,۴۲۴۴۶	۰,۰۰۰	۲۷۷	-۳۲,۰۷۱
-	-				رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده

با توجه به اینکه وضعیت رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده بر اساس پرسشنامه‌های به دست آمده برابر ۱,۵۷۵۵ بوده و این مقدار از متوسط این متغیر که ۳ می‌باشد کوچک‌تر است و این تفاوت با توجه به سطح معنی‌داری بزرگ‌تر از ۰,۰۵ در آزمون t معنی‌دار است؛ و چنانچه در جدول شماره ۳ ملاحظه می‌گردد در سطح معنی‌داری دو دامنه‌ای، سطح معنی‌داری آزمون t تک گروهی ۰,۰۰۰ بوده و این سطح از حداقل سطح معنی‌داری ۰,۰۵ کوچک‌تر بوده و نیز با توجه به مقدار t محاسبه شده که ۳۲,۰۷۱- می‌باشد و این مقدار از مقدار بحرانی t در سطح اطمینان ۰,۹۵ و درجه آزادی ۲۷۷ بزرگ‌تر می‌باشد، پس فرض  $H_0$  تأیید و فرض  $H_1$  رد می‌گردد؛ بنابراین میانگین رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی پایین‌تر از حد متوسط می‌باشد.

سؤال دوم: عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی کدامند؟  
الف) تحلیل عاملی اکتشافی  
آزمون کفایت نمونه‌گیری

جدول ۴. کفایت نمونه‌گیری

۰,۷۷۴	شاخص KMO
۱۱۱۰,۸۵۶	آزمون بارتلت
۱۹۰	درجه آزادی
۰,۰۰۰	سطح معنی‌داری

از آنجا که مقدار شاخص KMO، ۰,۷۷۴ است (شاخص مناسب بیشتر از ۰,۶ می‌باشد) تعداد نمونه آماری برای تحلیل عاملی کافی می‌باشد. همچنین مقدار سطح معنی‌داری آزمون بارتلت کمتر از ۰,۰۵ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار، مدل عاملی مناسب است. برای انتخاب تعداد عامل‌ها جهت چرخش از آزمون سنگریزه استفاده شد، بنابراین ۳ عامل برای چرخش انتخاب شد. در جدول ۵ اشتراک استخراجی<sup>۱</sup> عامل‌ها نشان داده شده است که میزان تبیین واریانس سؤالات را نشان می‌دهد در این مرحله عامل‌هایی که مقادیر اشتراک استخراجی‌شان کوچک‌تر از ۰,۳ است حذف می‌گردد زیرا کوچک بودن این مقدار بدان معناست که عامل با هیچ یک از عامل‌ها ارتباط ندارد؛ و این مرحله را تا آنجا ادامه می‌دهیم که مقادیر استخراجی بیشتر از ۰,۳ باشد در این تحقیق مقادیر زیر به دست آمد.

---

1. Extraction

جدول ۵. نتایج اشتراک استخراجی

عاملها	اشتراک استخراجی
۲	۰,۳۳۶
۳	۰,۴۰۱
۴	۰,۴۳۰
۵	۰,۴۵۶
۶	۰,۴۴۸
۷	۰,۵۰۳
۸	۰,۴۵۱
۹	۰,۳۳۹
۱۰	۰,۴۶۰
۱۱	۰,۳۹۱
۱۲	۰,۵۴۸
۱۳	۰,۴۵۲
۱۴	۰,۳۶۶
۱۹	۰,۴۴۲

با توجه به نتایج به دست آمده اشتراک همه عامل بیشتر از ۰,۳ می باشد؛ بنابراین در این مرحله هیچ عاملی حذف نمی گردد.

### تبیین واریانس

مرحله سوم از تحلیل عاملی اکتشافی تعیین کننده عامل های هستند که در تحلیل باقی می مانند. در این جدول تعداد عوامل شناسایی شده و میزان تبیین واریانس برای هر یک از آنها مشخص می شود. با توجه به نتایج خروجی برآمده از تحلیل SPSS می توان بیان کرد که در اینجا سه عامل اول دارای بردارهای ویژه بزرگ تر از یک هستند و در مدل باقی می مانند.

جدول ۶. تبیین واریانس

طبقات	مقادیر ویژه عامل استخراجی قبل از چرخش		مقادیر ویژه عامل استخراجی بعد از چرخش	
	درصد واریانس	درصد تجمعی	درصد واریانس	درصد تجمعی
۱	۲۰,۸۹۳	۲۰,۸۹۳	۱۵,۷۱۴	۱۵,۷۱۴
۲	۱۰,۲۰۷	۳۱,۱۰۰	۱۱,۳۱۸	۲۷,۰۳۱
۳	۷,۱۲۷	۳۸,۲۲۷	۱۱,۱۹۵	۳۸,۲۲۷

بر اساس جدول ۶ سه عامل دارای بردارهای ویژه بزرگ‌تر از یک هستند، عامل اول حدود ۱۵,۷۱۴ درصد، عامل دوم حدود ۲۷,۰۳۱ درصد، عامل سوم حدود ۳۸,۲۲۷ درصد از واریانس را توضیح می‌دهد. همچنین واریانس تجمعی برابر با ۳۸,۲۲۷ درصد است. این به این معناست که این سه عامل حدود ۳۸ درصد واریانس سؤالات را توضیح می‌دهد. مهم‌ترین خروجی تحلیل عاملی اکتشافی ماتریس چرخش یافته نام دارد. در این ماتریس مشخص می‌شود که هر یک از عامل‌ها در کدام دسته قرار می‌گیرد. برای این منظور بزرگ‌ترین عدد هر عامل را در هر سطر مشخص کرده و در دسته مربوطه قرار می‌دهیم.

جدول ۷. ماتریس چرخش یافته بارهای عاملی سؤالات مقیاس رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده

۳	۲	۱	گویه‌ها
		۰,۳۶۱	فرایندهای اجرایی و فرم‌های مالیاتی
		۰,۵۷۲	مکانیزه نمودن سیستم مالیات
		۰,۶۵۸	استرداد به موقع توسط سازمان امور مالیاتی
		۰,۶۵۰	پیگیری ثبت مبادلات مشمول مالیات بر ارزش افزوده
		۰,۶۴۷	وجود سیستم اطلاع‌رسانی و آموزش به مؤدیان
		۰,۶۴۹	ارتباطات
		۰,۴۳۰	زیرساخت‌ها
		۰,۶۵۷	مشارکت و تصمیم‌گیری
	۰,۴۶۵		رهبری
	۰,۶۹۸		روابط
	۰,۶۳۸		انتقال پایه مالیاتی از درآمد به مصرف و ایجاد یک پایه مالیاتی مطمئن
	۰,۴۰۷		افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری
۰,۵۸۴			فرایند رسیدگی به اختلافات قانونی
۰,۶۰۲			افزایش نسبی توان صادرات

بررسی عوامل مؤثر بر رضایت مودیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی ... ۱۴۱

همان طور که در جدول ۷ نشان داده شده است عوامل ۱ مبتنی بر گویه‌های (۲)، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰) که بر اساس مبانی نظری تحقیق عوامل سازمانی می‌شود، عوامل ۲ مبتنی بر گویه‌های (۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴) که بر اساس مبانی نظری تحقیق عوامل فرهنگی نام‌گذاری می‌شود، عوامل ۳ مبتنی بر گویه‌های (۳، ۱۹) که بر اساس مبانی نظری تحقیق عوامل اقتصادی نام‌گذاری می‌شود. در این تحقیق گویه‌های (۱)، ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۸، ۲۰) از تحلیل حذف شده‌اند.

**سؤال سوم: اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر رضایت مودیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی چگونه است؟**

جدول ۸. نتایج آزمون فریدمن مربوط به عوامل سازمانی، عوامل فرهنگی، عوامل اقتصادی و عوامل سه گانه مؤثر بر رضایت مودیان مالیات بر ارزش افزوده

مقدار	شرح
<b>عوامل سازمانی</b>	
۲۷۸	تعداد
۷	درجه آزادی
۰,۰۰۰	سطح معنی‌داری
<b>عوامل فرهنگی</b>	
۲۷۸	تعداد
۳	درجه آزادی
۰,۴۵۲	سطح معنی‌داری
<b>عوامل اقتصادی</b>	
۲۷۸	تعداد
۱	درجه آزادی
۰,۰۰۰	سطح معنی‌داری
<b>عوامل سه گانه</b>	
۲۷۸	تعداد
۲	درجه آزادی
۰,۰۰۰	سطح معنی‌داری

ردیف	عوامل	میانگین رتبه
	<b>عوامل سازمانی</b>	
۱	مکانیزه نمودن سیستم مالیات	۵,۰۷
۲	زیرساخت‌ها	۴,۸۵
۳	فرایندهای اجرایی و فرم‌های مالیاتی	۴,۶۹
۴	پیگیری ثبت مبادلات مشمول مالیات بر ارزش افزوده	۴,۶۳
۵	مشارکت و تصمیم‌گیری	۴,۵۰
۶	استرداد به موقع توسط سازمان امور مالیاتی	۴,۴۰
۷	ارتباطات	۴,۲۶
۸	وجود سیستم اطلاع‌رسانی و آموزش به مؤدیان	۳,۶۰
	<b>عوامل فرهنگی</b>	
۱	افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری	۲,۵۷
۲	روابط	۲,۵۲
۳	انتقال پایه مالیاتی از درآمد به مصرف و ایجاد یک پایه مالیاتی مطمئن	۲,۴۹
۴	رهبری	۲,۴۲
	<b>عوامل اقتصادی</b>	
۱	فرایند رسیدگی به اختلافات قانونی	۱,۶۸
۲	افزایش نسبی توان صادرات	۱,۳۲
	<b>عوامل سه گانه</b>	
۱	عوامل اقتصادی	۲,۳۲
۲	عوامل فرهنگی	۱,۹۶
۳	عوامل سازمانی	۱,۷۲

چنانچه در جدول ۸ ملاحظه می‌شود. به دلیل اینکه سطح معنی‌داری آزمون فریدمن کمتر از ۰,۰۵ است. پس بین میزان تأثیر هر یک از گویه‌های هشت گانه عوامل سازمانی بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی تفاوت معنی‌داری وجود دارد. به طوری که از بین عوامل هشت گانه،

عامل مکانیزه نمودن سیستم مالیات بیشترین و عامل وجود سیستم اطلاع‌رسانی و آموزش به مودیان کمترین تأثیر را بر رضایت مودیان مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی دارد.

همچنین به دلیل اینکه سطح معنی‌داری آزمون فریدمن بیشتر از ۰,۰۵ است. پس بین میزان تأثیر هر یک از عوامل چهارگانه عوامل فرهنگی مؤثر بر رضایت مودیان مالیات بر ارزش افزوده تفاوت معنی‌داری وجود ندارد؛ به عبارت دیگر گویه‌ها از اولویت یکسانی برخوردار است. و به دلیل اینکه سطح معنی‌داری آزمون فریدمن کمتر از ۰,۰۵ است. پس بین میزان تأثیر هر یک از گویه‌های فرایند رسیدگی به اختلافات قانونی و افزایش نسبی توان صادرات (عوامل اقتصادی) بر رضایت مودیان مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی تفاوت معنی‌داری وجود دارد. به طوری که از بین عوامل دوگانه، عامل فرایند رسیدگی به اختلافات قانونی بیشترین و عامل افزایش نسبی توان صادرات کمترین تأثیر را بر رضایت مودیان مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی دارد.

و نهایتاً به دلیل اینکه سطح معنی‌داری آزمون فریدمن کمتر از ۰,۰۵ است. پس بین میزان تأثیر (عوامل سه گانه) هر یک از عوامل اقتصادی، فرهنگی سازمانی بر رضایت مودیان مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی تفاوت معنی‌داری وجود دارد. به طوری که از بین عوامل سه گانه، عامل اقتصادی بیشترین و عامل سازمانی کمترین تأثیر را بر رضایت مودیان مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی دارد.

### نتایج حاصل از آزمون سؤالات تحقیق

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری نشان می‌دهد که:

- با توجه به نتایج حاصل از آزمون t تک نمونه‌ای، میانگین رضایت مودیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی پایین‌تر از حد متوسط می‌باشد.

- با توجه به نتایج حاصل از پایایی مقیاس و تحلیل عاملی اکتشافی از ۲۰ عامل اولیه شناسایی شده مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی، ۱۴ عامل شناسایی و در سه دسته؛ دسته‌بندی گردید.

- با توجه به نتایج حاصل از آزمون فریدمن، به دلیل اینکه سطح معنی‌داری آزمون فریدمن کمتر از ۰,۰۵ است. پس بین میزان تأثیر هر یک از گویه‌های هشت گانه بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی تفاوت معنی‌داری وجود دارد. به‌طوری‌که از بین عوامل هشت گانه، عامل مکانیزه نمودن سیستم مالیات بیشترین و عامل وجود سیستم اطلاع‌رسانی و آموزش به مؤدیان کمترین تأثیر را بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی دارد؛ و همچنین به دلیل اینکه سطح معنی‌داری آزمون فریدمن بیشتر از ۰,۰۵ است. پس بین میزان تأثیر هر یک از عوامل چهارگانه مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده تفاوت معنی‌داری وجود ندارد؛ به عبارت دیگر گویه‌ها از اولویت یکسانی برخوردار است؛ و نیز به دلیل اینکه سطح معنی‌داری آزمون فریدمن کمتر از ۰,۰۵ است. پس بین میزان تأثیر هر یک از گویه‌های فرایند رسیدگی به اختلافات قانونی و افزایش نسبی توان صادرات بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی تفاوت معنی‌داری وجود دارد. به‌طوری‌که از بین عوامل دوگانه، عامل فرایند رسیدگی به اختلافات قانونی بیشترین و عامل افزایش نسبی توان صادرات کمترین تأثیر را بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی دارد؛ و نهایتاً به دلیل اینکه سطح معنی‌داری آزمون فریدمن کمتر از ۰,۰۵ است. پس بین میزان تأثیر هر یک از عوامل اقتصادی، فرهنگی سازمانی بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی تفاوت معنی‌داری وجود دارد. به‌طوری‌که از بین عوامل سه گانه، عامل اقتصادی بیشترین و عامل سازمانی کمترین تأثیر را بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده در اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی دارد.

- برای شناسایی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده چون مقدار پایایی هر سؤال در مقدار سؤالات تحلیل عاملی تأییدی مؤثر می‌باشد. در نتیجه ابتدا به

نقش هر یک از سؤالات در پایایی کل مقیاس پرداخته می‌شود. برای برآورد پایایی از روش آلفای کرونباخ استفاده و ضریب آن برای سؤالات عدد ۰,۷۸۱ به دست آمده است. چنانچه در ستون اول (میزان همبستگی سؤال با کل سؤالات پرسشنامه) میزان به دست آمده کمتر از ۰,۳ باشد یا در ستون دوم (ضریب پایایی در صورت حذف سؤال) ضریب به دست آمده بیشتر از آلفای کل پرسشنامه باشد سؤال مورد نظر بایستی حذف گردد؛ که در این تحقیق هیچ سؤالی از پرسشنامه حذف نگردید.

از آنجا که مقدار شاخص KMO ۰,۷۷۴ است (شاخص مناسب بیشتر از ۰,۶ می‌باشد) کفایت نمونه‌گیری برای انجام تحلیل عاملی اکتشافی موجود مناسب است. همچنین مقدار سطح معنی‌داری آزمون بار تلت برابر با ۰,۰۰۰ و کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد که نشان می‌دهد ساختار داده‌ها برای انجام تحلیل عاملی اکتشافی مناسب است؛ و در جدول مربوطه اشتراک استخراجی<sup>۱</sup> گویه‌ها نشان داده شده است که میزان تبیین واریانس سؤالات را نشان می‌دهد در این مرحله گویه‌هایی که مقادیر اشتراک استخراجی‌شان کوچک‌تر از ۰,۳ است حذف می‌گردد؛ زیرا کوچک بودن این مقدار بدان معناست که سؤال با هیچ یک از سؤالات ارتباط ندارد؛ و این مرحله را تا آنجا ادامه می‌دهیم که مقادیر استخراجی بیشتر از ۰,۳ باشد. لازم به ذکر است که گویه‌هایی که بار عاملی کمتر از ۰,۳ داشتند یا روی بیش از یک عامل بار عاملی زیادی داشتند از تحلیل حذف شدند. این گویه‌ها شامل (۱، ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۸، ۲۰) بودند. مجموع واریانس استخراج شده برای سه عامل ۳۸,۲۲۷ درصد می‌باشد.

مرحله سوم از تحلیل عاملی اکتشافی که تعیین‌کننده عامل‌هایی هستند که در تحلیل باقی می‌مانند تبیین واریانس می‌باشد. در این جدول تعداد عوامل شناسایی شده و میزان تبیین واریانس برای هر کدام از آن‌ها مشخص می‌شود. با توجه به نتایج خروجی برآمده از تحلیل SPSS می‌توان بیان کرد که در اینجا سه عامل اول دارای بردارهای ویژه بزرگ‌تر از یک هستند و در مدل باقی می‌مانند، عامل اول حدود ۱۵,۷۱۴ درصد، عامل دوم حدود ۲۷,۰۳۱ درصد، عامل سوم حدود ۳۸,۲۲۷ درصد از واریانس را توضیح می‌دهد. همچنین واریانس تجمعی برابر با ۳۸,۲۲۷ درصد است. این به این معناست که

1. extraction

این سه عامل حدود ۳۸ درصد واریانس سؤالات را توضیح می‌دهد؛ و نهایتاً عوامل ۱ مبتنی بر گویه‌های (۲، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰) که بر اساس مبانی نظری تحقیق عوامل سازمانی می‌شود، عوامل ۲ مبتنی بر گویه‌های (۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴) که بر اساس مبانی نظری تحقیق عوامل فرهنگی نام‌گذاری می‌شود، عوامل ۳ مبتنی بر گویه‌های (۳، ۱۹) که بر اساس مبانی نظری تحقیق عوامل اقتصادی نام‌گذاری می‌شود.

### بحث و نتیجه‌گیری

پرداخت‌های الکترونیکی و خدمات غیر حضوری به‌عنوان عواملی هستند که می‌توانند در کاهش هزینه‌های مطرح شده مؤثر باشند، در پی بررسی اثرگذاری آن‌ها بر تمکین مؤدیان مالیاتی می‌باشد. این عوامل را می‌توان در چارچوب رویکرد خدمات مؤدی برای تمکین داوطلبانه تعریف کرد. به بیان دیگر انتظار می‌رود عوامل مورد بررسی با ساده‌سازی نظام مالیاتی و بهبود وضعیت اطلاع‌رسانی، رضایت مؤدیان و بهر هوری سیستم مالیاتی را در وصول مالیات افزایش دهند. مالیات‌دهندگان، وکلا و ادارات مالیاتی به‌طور مستقیم تحت تأثیر پیچیدگی‌های سیستم مالیاتی قرار دارند. وجود این پیچیدگی‌ها می‌تواند از طریق متأثر ساختن سطح رضایتمندی مؤدیان، پیامدهایی چون شکل‌گیری روش‌های متعدد برای مخفی نگاه داشتن درآمد از اصابت مالیاتی، سطح پایین تمکین داوطلبانه، هزینه‌های بالای اداری و تمکین مالیاتی و دام‌های ناخواسته مالیاتی را برای برخی از مالیات‌دهندگان ویژه در پی داشته باشد. ادبیات تحقیق نیز بیانگر تأثیر عوامل شناسایی شده با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی در تحقیق حاضر می‌باشد. به‌طوری‌که نتایج تحقیق لیام ابریل (۲۰۰۲) نتیجه‌گیری نموده است که تنوع و گستردگی طیف کشورها با شرایط اقتصادی مختلف که به اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده روی آورده‌اند، نشانگر آن است که هر چند نمی‌توان منکر ضرورت و لزوم اجرای برنامه‌های آماده‌سازی برای اجرای این نظام مالیاتی، پیش از اجرای آن شد، لیکن با فراهم آوردن مقدمات لازم و تنظیم درست و به جای این نظام مالیاتی متناسب با شرایط کشورها، می‌توان با موفقیت، آن را پیاده کرد. ناین و تائولی (۲۰۱۰) نیز دریافتند اصلاحات صورت گرفته در نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث افزایش سرمایه‌گذاری در

دارایی‌های ثابت و افزایش بهره‌وری نیروی کار و افزایش بهره‌وری در شرکت‌های چینی شد. صدقی و همکاران (۱۳۸۸) نشان دادند که پنج دسته از عوامل جهت سنجش رضایت مودیان مالیاتی دخیل می‌باشند که شامل کارکنان، انتظارات، ارتباطات، قانون و فرهنگ می‌باشد و مدل استخراج شده نیز توسط تحلیل عاملی تأییدی، مورد تأیید قرار گرفت. درنهایت، مدل بر مبنای پرسش‌نامه‌ای که در اختیار مودیان مالیاتی مستقر در اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ قرار داده شد، مورد سنجش قرار گرفت. بحیرایی (۱۳۹۰) نشان می‌دهند رابطه معنادار و مستقیمی بین عوامل هفت گانه مدل سایت کوال (ملموس بودن، قابلیت اعتماد، پاسخگویی، اطمینان خاطر، همدلی، ارتباطات، سفارش با رضایت مودیان مالیاتی وجود دارد، همچنین رضایت مودیان مالیاتی دارای رابطه معناداری با پرداخت مالیات از طرف مودیان را داشته و موجب کاهش شکاف درآمد بالقوه و بالفعل مالیاتی می‌گردد. در تحقیق خطیری علیائی (۱۳۹۲) با استفاده از آزمون کا اسکوتر هر سه فرضیه اصلی (۱) فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی مودیان تأثیر دارد با سطح معناداری صفر، (۲) سیستم / ساختار مالیاتی بر تمکین مالیاتی مودیان تأثیر دارد با سطح معناداری صفر، (۳) فرصت‌های عدم تمکین مالیاتی بر تمکین مالیاتی مودیان مؤثر است با سطح معناداری صفر، مورد تأیید قرار گرفت و با استفاده از ضرایب شدت تأثیر هر یک از عوامل به ترتیب عوامل مدیریتی با ضریب ۰,۷۱، عوامل انسانی ۰,۶۶، پیچیدگی و رسمیت ۰,۶۴، درآمد ۰,۶۳، عوامل اقتصادی و تمرکز ۰,۶۲ و نوع حرفه با ضریب ۰,۵۸ اولویت‌بندی می‌شوند؛ بنابراین مؤثرترین عامل شامل عوامل مدیریتی با ضریب ۰,۷۱ و کم مؤثرترین عامل نوع حرفه مودیان با ضریب ۰,۵۸ می‌شود. نتایج تحقیق رستمی (۱۳۹۲) نشان داد کیفیت خدمات مالیاتی بر رضایتمندی مودیان مالیاتی در اداره کل مالیات بر ارزش‌افزوده شهر تهران تأثیر دارد، همه ابعاد کیفیت خدمات مالیاتی (عوامل محسوس، قابلیت اطمینان، همدلی، تضمین، مسئولیت‌پذیری) بر رضایتمندی مودیان مالیاتی تأثیر دارد و بعد تضمین بالاترین رتبه را دارد. ناصری نصب (۱۳۹۳) مشاهده کردند میزان رضایتمندی از کیفیت خدمات سازمان امور مالیاتی در اداره غرب تهران کمتر از حد انتظارات مودیان مالیاتی می‌باشد. نتایج بررسی‌های عزیزی روشن (۱۳۹۳) نشان‌دهنده آن است که هر سه عامل یاد شده اثر مثبت و

معناداری بر رضایت مؤدیان مالیاتی دارند. مرادی ابدی و مرادی ابدی (۱۳۹۴) نشان دادند، از آنجایی که شناسایی عوامل مؤثر بر رضایتمندی مؤدیان سبب شفاف‌سازی اطلاعات و مشارکت و همکاری بیشتر مؤدیان می‌شود. توجه به این عوامل سبب نیل سازمان به چشم‌اندازها و اهداف آن می‌شود.

عوامل مؤثر	شناسایی شده	شناسایی نشده
تکنولوژی (توانایی در شناسایی و ثبت صحیح مؤدیان مالیاتی)		
فرایندهای اجرایی و فرم‌های مالیاتی		
فرایند رسیدگی به اختلافات قانونی		
مکانیزه نمودن سیستم مالیات		
استرداد به موقع توسط سازمان امور مالیاتی		
پیگیری ثبت مبادلات مشمول مالیات بر ارزش افزوده		
وجود سیستم اطلاع‌رسانی و آموزش به مؤدیان		
ارتباطات		
زیرساخت‌ها		
مشارکت و تصمیم‌گیری		
رهبری		
روابط		
انتقال پایه مالیاتی از درآمد به مصرف و ایجاد یک پایه مالیاتی مطمئن		
افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری		
جایابی سرمایه از بخش‌های خدماتی به بخش‌های مولد		
افزایش سطح درآمدهای مالیاتی (به دلیل گسترده بودن پایه این نوع مالیات)		
رفع نواقص مالیات بر فروش (جلوگیری از انباشت مالیات در مراحل مختلف تولید و توزیع)		
بهبود تراز بازرگانی خارجی کشور		
افزایش نسبی توان صادرات		
شفاف‌سازی و مستندسازی مبادلات تجاری و ...		

## پیشنهادها

با توجه به اینکه نتایج تحقیق نشان می‌دهد عوامل، فرایندهای اجرایی و فرم‌های مالیاتی، مکانیزه نمودن سیستم مالیات، استرداد به موقع توسط سازمان امور مالیاتی، پیگیری ثبت مبادلات مشمول مالیات بر ارزش افزوده، وجود سیستم اطلاع‌رسانی و آموزش به مؤدیان، ارتباطات، زیرساخت‌ها، مشارکت و تصمیم‌گیری، رهبری، روابط، انتقال پایه مالیاتی از درآمد به مصرف و ایجاد یک پایه مالیاتی مطمئن، افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری، فرایند رسیدگی به اختلافات قانونی، افزایش نسبی توان صادرات بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی مؤثر هستند. لازم است که به این عوامل، ادارات توجه کامل مبذول فرمایند. در این راستا و بر پایه نتایج تحقیقی که صورت گرفته است در ادامه برای رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی پیشنهادهای کاربردی زیر ارائه می‌گردد:

۱. از آنجائی که کشور ایران در مراحل اجرای آزمایشی نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد و در مدت کوتاه اجرای قانون در جذب و فراگیر کردن این نظام به موفقیت چشمگیری دست یافته است، لذا حفظ و جلب اعتماد مؤدیان به تثبیت و موفقیت این نظام کمک شایانی می‌نماید. در این راستا پیشنهاد می‌شود کشف عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیاتی و اتخاذ تدابیر لازم در این زمینه از سوی مدیران انجام شود.
۲. پیشنهاد می‌شود مدیران مالیاتی به مؤدیان جهت سهولت بیشتر کار و مطلع نمودن مردم در قبال قوانین مالیاتی آگاهی‌های لازم را ارائه دهند. چرا که آگاهی مردم از آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها و تصمیمات سازمان مالیاتی از مشکلات آتی می‌کاهد و موجب تمکین و فرمانبرداری مؤدیان می‌شود.
۳. ارائه خدمات و کمک به مؤدیان موجب اعتماد مؤدیان به سیستم مالیاتی می‌گردد. همچنین نقش آموزش، بهبود و توسعه دوره‌های آموزشی متناسب با شغل و حرفه مؤدیان از ضروریات امر می‌باشد. لذا به مسئولان اداره مالیاتی توصیه می‌شود اقدامات لازم را در این زمینه فراهم سازد.

### موانع و محدودیت‌های تحقیق

۱. در تحقیق حاضر برای عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده یک سری از عوامل آورده شده است که می‌توان به عواملی غیر از این عوامل نیز اشاره نمود.
۲. در تحقیق حاضر تنها به عوامل درون‌سازمانی اشاره شده است.
۳. عدم همکاری برخی از پاسخ‌دهندگان در تکمیل پرسشنامه‌ها
۴. در تحقیق حاضر تنها ۴ شهرستان از میان مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده استان آذربایجان غربی مورد بررسی قرار گرفته است.

### پیشنهادهایی برای محققان آتی

۱. با توجه به اینکه در تحقیق حاضر، از تکنیک تحلیل عاملی استفاده شده است به محققان دیگر پیشنهاد می‌گردد از تکنیک‌های دیگر از جمله AHP، ANP، منطق فازی و تاپسیس استفاده نمایند.
۲. با توجه به اینکه در تحقیق حاضر به تعدادی از عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده اشاره شده است، لذا به محققان آتی پیشنهاد می‌گردد این متغیر را بر اساس عامل‌های مؤثر دیگر نیز مورد بررسی قرار دهند.
۳. با توجه به این‌که در تحقیق حاضر مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده استان آذربایجان غربی (ارومیه، میاندآب، مهاباد، بوکان) مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است لذا به محققان آتی پیشنهاد می‌گردد تا این تحقیق را در رابطه با مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده سایر شهرستان‌های استان آذربایجان غربی مورد بررسی قرار دهند.
۴. با توجه به این‌که در تحقیق حاضر مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده استان آذربایجان غربی در صنف طلا فروشی مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است لذا به محققان آتی پیشنهاد می‌گردد تا این تحقیق را در رابطه با سایر اصناف نیز مورد بررسی قرار دهند.

## منابع

۱. الماسی، حسن، مرجانی، امیربابک، قریشی، راهله (۱۳۹۱). عوامل سازمانی مؤثر بر فرار از مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران)، پژوهشنامه مالیات، شماره پانزدهم، صص ۳۷-۵۰.
۲. بحیرایی، روشنگر (۱۳۹۰). بررسی و اولویت بندی عوامل مؤثر در رضایت مودیان امور مالیاتی از سیستم اطلاعات در اداره کل ارزش افزوده استان سمنان در جهت تحقق اهداف مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران مرکزی، زمستان.
۳. حاتمی، کاوه (۱۳۹۳). بررسی عوامل تأثیرگذار بر فرار مالیاتی مودیان امور مالیاتی استان البرز، پایان نامه کارشناسی ارشد، مدیریت مالی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
۴. حاج محمدی، فرشته و آقایی، اله محمد (۱۳۹۰). ارتقای تمکین داوطلبانه با کاهش هزینه های تمکین: رویکرد خدمات مؤدی، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۰، صص ۳۷-۵۰.
۵. رسائیان، امیر و عسکری اکبری، میر (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین فرار مالیاتی، شفافیت و ارزش دفتری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهش های پولی بانکی، سال ششم، شماره ۱۶، صص ۱۵۹-۱۷۹.
۶. رستمی، آیدا (۱۳۹۲). بررسی تأثیر بهبود ارائه خدمات بر رضایت مودیان با استفاده از روش پارسورامان در اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، دانشکده مدیریت و حسابداری، کارشناسی ارشد.
۷. شهسوار خجسته، عیسی و جعفری، پریش (۱۳۹۲). طراحی مدل مناسب مدیریت مالیات بر ارزش افزوده در ایران (با تأکید بر گروه های ذینفع)، پژوهشنامه اقتصادی، صص ۶۹-۹۷.
۸. صدقی، عباس، سیدجوادین، سیدرضا، مطلبی، داود، حسینی، سیدجابر، یزدانی، حمیدرضا (۱۳۸). بررسی مقایسه ای مدل های شاخص رضایت مشتری و ارائه مدلی

- برای سنجش رضایت مؤدیان مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، نشریه مدیریت بازرگانی، دوره ۱، شماره ۲، صص ۱۰۱-۱۱۸.
۹. عزیزی روشن، مسعود (۱۳۹۳). بررسی تأثیر استفاده از خدمات الکترونیکی بر رضایت مؤدیان مالیاتی، مجله اقتصادی، شماره‌های ۹ و ۱۰، صص ۳۱-۴۰.
۱۰. عسکری، علی، توتونچی، امین، مطلبی، داوود (۱۳۹۰). بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای کارآمد مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ (با استفاده از مدل سلامت فرهنگی)، پژوهشنامه مالیات، شماره دهم، بهار و تابستان، صص ۵۱-۷۴.
۱۱. مرادی ابدی، آمی تیس و مرادی ابدی، آرتونیس (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر رضایتمندی مؤدیان از سیستم‌های اطلاعاتی مالیاتی، دومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت در قرن ۲۱، تهران.
۱۲. مهربان، خاطره و عزیزی، مهدی (۱۳۹۱). ارزش افزوده، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دانشگاه جامع - علمی کاربردی، مرکز آموزش علمی - کاربردی گرمی، پروژه کاردانی حسابداری مالی، بهمن ماه، صص ۱-۹۶.
۱۳. موسوی جهرمی، یگانه، طهماسبی بلداجی، فرهاد، خاکی، نرگس (۱۳۸۸). راهکارهای پیش‌گیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مجله مطالعات مالی، شماره چهارم، زمستان، صص ۱-۲۴.
۱۴. ناصری نصب، ربابه (۱۳۹۳). سنجش رضایت مؤدیان مالیاتی حقیقی از خدمات سازمان امور مالیاتی منطقه غرب تهران بر اساس مدل سروکوال، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، دانشکده مدیریت و حسابداری، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
۱۵. نوروزی، عزیزاله و شکرچی زاده، احمدرضا (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر رضایت مؤدیان مالیاتی در اداره کل امور مالیاتی شمیرانات، اولین کنفرانس ملی مدیریت راهبردی خدمات، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نجف‌آباد، ۲۸ مهر ماه.
۱۶. نزاکتی علیزاده، حسین و گلزار ادبی، رامین (۱۳۸۸). مدلی برای تعیین و اولویت‌بندی عوامل مؤثر در بازاریابی مالیاتی و افزایش رضایت مؤدیان سازمان امور

مالیاتی کشور، مجله مدیریت بازاریابی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران، سال چهارم، شماره ۶، بهار و تابستان، صص ۱۱۳-۱۳۷.

۱۷. یاری، پرستو (۱۳۹۲). بررسی میزان رضایت مؤدیان مالیاتی از قانون مالیات بر ارزش افزوده در شهر ایلام، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، بهار.

18. Armstrong, C, Blouin, J, & Larcker, D, (2010), The Incentives for Tax Planning, Working Paper, SSRN:
19. <http://ssrn.com/abstract=1416422>
20. Brahn, M & Grand, M,A, (2017), theory Development and Implementation of national customer satisfaction indices: the Swiss index of customer satisfaction (swiss) total quality management, Vol11, No.7
21. Gupta, Das, (2013), Value Added Tax Evasion, Auditing and Transactions Matching Gokhale Institute of Politics and Economics, Rutgers University.
22. Liam Ebril & Associates, (2002), "The Allure of the Value-Added Tax", Finance & Development, Vol. 39, No. 2.
23. Ronald, G, (2016), measuring internal / customer satisfaction, managing service quality Vol10, No 1, P.P. 171-111.



## تأثیر قابلیت مقایسه اطلاعاتی ناشی از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کارایی نظام مالیاتی کشور

امیرحسین باوفا<sup>۱</sup>

دانشجوی کارشناسی‌ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی قم، ahabavafa1@gmail.com

ابوالفضل باوفا

کارشناس‌ارشد مدیریت بازرگانی، دانشگاه آزاد اسلامی قم، رئیس امور حسابرسی مالیاتی، abavafa8@gmail.com

امید علی عادل

عضو هیئت علمی دانشگاه قم، ao.aadeli@gmail.com

### چکیده

حرکت به سمت جهانی‌شدن و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، موجب انجام پژوهش‌های تجربی فراوانی جهت اتخاذ تصمیم منطقی در خصوص پذیرش و به‌کارگیری این استانداردها و تأثیر آن بر نظام اقتصادی، مالی و مالیاتی کشورها، در سراسر جهان شده است. در ایران با توجه به ابلاغیه سازمان بورس و اوراق بهادار مبنی بر الزام برخی شرکت‌ها به رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مستلزم انجام پژوهش‌های فراوان در این خصوص است، با توجه به این موارد، هدف پژوهش حاضر تأثیر قابلیت مقایسه ناشی از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کارایی نظام مالیاتی کشور است. حجم نمونه آماری پژوهش حاضر، ۸۰ نفر از متخصصان و افراد فعال در حوزه مالی و مالیاتی استان قم است. ابزار سنجش در این پژوهش پرسشنامه است و متناسب با ویژگی‌های متغیرهای پژوهش، از آزمون آماری اسپیرمن و رگرسیون خطی با استفاده از نرم‌افزار SPSS محاسبه شده است.

نتایج پژوهش حاکی از آن است که قابلیت مقایسه اطلاعاتی ناشی از پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی؛ موجب کاهش کتمان درآمد، کاهش فرار مالیاتی، کاهش اختلاف بین سود حسابداری با سود مشمول مالیات، دقیق‌تر شدن پیش‌بینی مالیات‌ها، افزایش سهولت در مقایسه پذیری اطلاعات مالی، بهبود سیستم تشخیص و اخذ مالیات می‌شود و این عوامل بر بهبود کارایی نظام مالیاتی کشور تأثیر مثبت خواهد داشت. **کلیدواژه‌ها:** کارایی نظام مالیاتی، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، قابلیت مقایسه.

## ۱- مقدمه

امروزه طرح این پرسش که برای تهیه و ارائه اطلاعات حسابداری چه استانداردهایی را باید اعمال کرد، موضوع بسیار پیچیده و بااهمیتی است (فارگر و ژانگ، ۲۰۱۴). برخی از قوانین بر اساس نهادهای حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی تدوین می‌شوند.<sup>۱</sup> نمونه‌هایی از این نهادها، هیئت استانداردهای حسابداری کانادا، هیئت حسابداری مالی آمریکا<sup>۲</sup> و هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>۳</sup> است (دیگان و آنرمن، ۱۳۹۱: ۱۴۹). هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و هیئت استانداردهای آمریکا، پروژه جدیدی را برای تجدیدنظر در چارچوب مفهومی حسابداری و گزارشگری مالی آغاز کرده‌اند (اسمیت، ۲۰۰۸).

گزارشگری مالی دامنه وسیعی از گزارش‌ها را در برمی‌گیرد که صورت‌های مالی از اساسی‌ترین بخش‌های آن است (پیوندی و همکاران، ۱۳۹۴). بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی، هدف صورت‌های مالی عبارت است از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری که برای طیف گسترده استفاده‌کنندگان در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود (غلامی و همکاران، ۱۳۹۴). از جمله مهم‌ترین استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی دولت و مؤسسات دولتی می‌باشند که برای تنظیم فعالیت‌های واحد تجاری، شفافیت اطلاعاتی<sup>۴</sup>، مقایسه اطلاعات، تعیین سیاست‌های مالیاتی، تشخیص مالیات و تهیه آمار ملی به اطلاعات نیاز دارند (صمدی و هاشمی، ۱۳۹۶). از این‌رو اطلاعات مالی یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر جهت تحقق کارایی نظام مالیاتی به شمار می‌رود و سیستم حسابداری و اصول پذیرفته شده آن نقش حیاتی در تهیه و ارائه اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگان دارد (احمد و همکاران، ۲۰۱۳).

۱. برخی دیگر از این قوانین و مقررات شامل شامل قوانین مالیاتی، بورس و سایر قوانین مرتبط است که توسط سایر نهادها و سازمان‌ها تدوین می‌شوند.

2. Financial Accounting Standards Board (FASB)

3. International Accounting Standards Board (IASB)

4. Information Transparency

اهمیت پژوهش حاضر از آنجا ناشی می‌شود که امروزه، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>۱</sup> به‌طور فزاینده‌ای در سطح جهان پذیرفته و در ایران نیز از سال ۱۳۹۵ به تدریج الزامی شده است (حجازی و میهمی، ۱۳۹۶). با توجه به این که نتایج متناقضی از اثرات و نتایج نهایی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در دست است (براون، ۲۰۱۱)، بنابراین برخی کشورها، قبل از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به دنبال کسب شواهد کافی در مورد پیامدهای واقعی آن بر اساس تجربه کشورهایی هستند که این استانداردها را پذیرفته‌اند (محمد و همکاران، ۲۰۱۵). از طرفی در حال حاضر به علت عدم کارایی وصول مالیات در کشور، عدم شفافیت اطلاعاتی، عدم تقارن اطلاعاتی، فرار مالیاتی و عدم دسترسی به اطلاعات اشخاص دستیابی به کارایی نظام مالیاتی و عدالت مالیاتی در کشور با مشکل اساسی مواجه شده است (جنتی و میرمحمدی، ۱۳۹۵)؛ بنابراین با توجه به مطالب مطرح شده، دغدغه پژوهش حاضر با تأکید برافزایش قابلیت مقایسه<sup>۲</sup> اطلاعاتی ناشی از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به دنبال تأثیر استانداردهای مذکور بر کارایی نظام مالیاتی کشور است.

## ۲- مبانی نظری

مالیات<sup>۳</sup> بر اساس تعریف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۴</sup> پرداختی الزامی و بلاعوض است. مالیات بخشی از درآمدهای جامعه یا بخشی از سود فعالیت‌های اقتصادی است که جهت جبران هزینه‌های خدمات عمومی شهروندان، نصیب دولت می‌شود (گوئنتر و همکاران، ۲۰۱۴). تأمین مخارج جاری دولت از محل درآمدهای مالیاتی در دستور کار همه کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه قرار دارد. همه دولت‌ها تلاش می‌کنند که مخارج اداره امور کشور و رفاه عمومی را از شهروندان دریافت نمایند و از انتقال این‌گونه مخارج به عهده نسل‌های بعدی از طریق استقراض پرهیز کنند (ایمانی و همکاران، ۱۳۹۵). این موضوع در کشورهای توسعه‌یافته و برخی کشورهای در حال توسعه

1. International Financial Reporting Standards (IFRS)

2. Comparability

3. Tax

4. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

به امری پذیرفته شده و اجتناب‌ناپذیر تبدیل شده است اما در ایران سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین مخارج جاری از وضعیت مناسبی برخوردار نیست (باباجانی، ۱۳۹۳). اقتصاد ایران در آینده نزدیک با چالش جدی در زمینه کاهش درآمدهای مالیاتی حاصل از تجارت و رقابت‌پذیری بین‌المللی مواجه خواهد شد (درویشی و محمدیان، ۱۳۹۶). لذا انتظار می‌رود که با الگو گرفتن از اصلاحات جهانی، بتوان نظام مالیاتی کشور را بهبود بخشید (گرایی‌نژاد و چپرادر، ۱۳۹۱).

اهداف اصلی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از نظر کمیسیون اروپا و هیئت استانداردهای حسابداری افزایش قابلیت مقایسه و شفافیت حسابداری بین‌المللی اطلاعات مالی، افزایش کارایی بازارهای سرمایه و پیامدهای مساعد و مثبت اقتصادی است (سلیمانی و رسولی، ۱۳۹۶). پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از حیث هزینه توجیه‌پذیر بوده و موجب افزایش قابلیت مقایسه، شفافیت اطلاعات مالی، جذب سرمایه‌های خارجی و کاهش اقدامات غیرقانونی شرکت‌ها می‌شود (امیری و رسولی، ۱۳۹۶). در کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پذیرفته شده، عدم تقارن اطلاعاتی کاهش یافته که این امر موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود (اناندرجان و حسن، ۲۰۱۰) تحقق این اهداف نیازمند همفکری و همکاری متقابل سازمان‌ها و نهادهای مرتبطی چون سازمان حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان امور مالیاتی است (پیوندی و همکاران، ۱۳۹۴).

هنگامی که شرکت‌ها قابلیت مقایسه بیشتری با شرکت‌های هم صنعت خود داشته باشند، استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی تصمیمات بهتری اتخاذ خواهند کرد (چن و همکاران، ۲۰۱۳). اگرچه قابلیت مقایسه در استانداردهای ملی هر کشور نیز وجود دارد، اما مقایسه‌پذیری جهانی، نیاز اساسی بازار، محققان و سرمایه‌گذاران است که با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی این نیازها تا حدی برطرف می‌شود (استفانو و همکاران، ۲۰۱۰). بهبود قابلیت مقایسه ناشی از پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انتقال اطلاعات شرکت‌های هم صنعت را افزایش می‌دهد (کیم و لی، ۲۰۱۰) و از طرف دیگر افزایش قابلیت مقایسه ناشی از پذیرش اختیاری

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر می‌شود اطلاعات خاص شرکت بیشتر در بازده سهام منعکس شود (بارث و همکاران، ۲۰۱۳).

مالیات یکی از عوامل مؤثر بر رویه‌های حسابداری است چراکه صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس رویه‌ها و استانداردهای حسابداری مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات است (بورگستلار و همکاران، ۲۰۰۶). سود حسابداری باید مطابق اصول و استانداردهای حسابداری پذیرفته شده و سود مشمول مالیات باید از طریق قوانین مالیاتی تعیین شود، تفاوت بیان دو سود مذکور، از تفاوت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی که الزاماً ارتباطی باهم ندارد حاصل می‌شود (نوبز و پارکر، ۲۰۰۸) و همچنین اختلاف بین استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم یکی از عوامل اصلی ایجاد اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی است (ولی‌پور و همکاران، ۱۳۹۱). در مواردی که قانون مالیات‌های مستقیم با استانداردهای حسابداری در تضاد کامل است، اجرای استانداردهای حسابداری دچار مشکل شده بنابراین الزام حوزه‌های مالیاتی به پذیرش استانداردهای مذکور ضروری است (دوانی، ۱۳۹۰). اگر مفاد قوانین مالیات‌های مستقیم با مفاد استانداردهای حسابداری، اشتراک، تعامل و وحدت داشته باشد، آنگاه نظام مالیاتی در تشخیص و وصول مالیات کارا خواهد شد (ساعی و ساری، ۱۳۹۲).

مالیات یک مسئله مهم و یک فریضه است. امروزه در کشور از ضعفا، کارمندان، کارگران و کسبه جزء مالیات اخذ می‌شود اما از سرمایه‌دار کلان و درآمددار، بی‌حساب و کتاب مالیات اخذ نمی‌شود. این موارد فرار مالیاتی<sup>۱</sup> و جرم محسوب می‌شود (آیت‌الله خامنه‌ای، ۱۳۹۳). در ایران به علت فرارهای مالیاتی و عدم دریافت مالیات از بسیاری از پایه‌های مالیاتی، عمده مالیات‌ها از دوپایه مالیاتی شرکت‌ها و دستمزدها اخذ می‌شود؛ بنابراین فشار وارده از طریق نرخ‌های تصاعدی بر پایه‌های کم‌ظرفیت، موجب کاهش انگیزه در فعالیت‌های اقتصادی و بی‌عدالتی در نظام مالیاتی به‌طور محسوس شده است (یوسفی و همکاران، ۱۳۹۳). هر نظام مالیاتی باید بر اساس سه اصل عدالت مالیاتی، کارایی نظام مالیاتی و توجیه اداری طراحی شود (جلالوند و نبی، ۱۳۹۲). دولت

اسلامی می‌تواند با تمهیداتی مانند ایجاد زیرساخت‌های مالیاتی از طریق افزایش شفافیت اطلاعاتی و قابلیت مقایسه در جهت تحقق عدالت و افزایش کارایی نظام مالیاتی گام بردارد (زنده‌دل، ۱۳۹۵). بدین منظور، هر چه میزان اطلاعات مالی و پایه‌های مالیاتی شفاف‌تر و مقایسه‌پذیرتر باشد موجب افزایش عدالت و کارایی نظام مالیاتی می‌شود (جنتی و میرمحمدی، ۱۳۹۵).



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش (محقق ساخته)

### ۳- مروری بر پیشینه پژوهش

دی سیمون (۲۰۱۶) در پژوهشی بررسی نمود که آیا به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر پرداخت مالیات در شرکت‌های بین‌المللی تأثیرگذار است یا خیر؟ وی اطلاعات مالی شرکت‌ها را که موجب تشخیص مالیات می‌شود برای مهر و موم‌های ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۰ بررسی نموده و دریافت که میزان مالیات شرکت‌هایی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را اتخاذ نموده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها و دوره‌های قبل از اتخاذ استانداردها، ۵٫۱۷ درصد کاهش داشته است. نتایج این پژوهش موجب تسریع روند به‌کارگیری استانداردهای مزبور می‌شود.

ساموئل و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بر مالیات پرداختند. هدف پژوهش این بود که تا چه حد حسابداری مالی در کشورهای خاص به حسابداری مالیاتی متصل است و تا چه حد استانداردهای حسابداری بین‌المللی به استانداردهای حسابداری ملی نزدیک است و این نزدیکی چه نتیجه‌ای در پی دارد. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که کشورهایی که بین حسابداری مالی با حسابداری مالیاتی هیچ ارتباطی وجود ندارد، به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بین‌المللی هیچ تأثیری بر مالیات ندارد؛ در مقابل نیز در کشورهایی که بین حسابداری مالی و مالیاتی ارتباط وجود دارد، می‌توانند استانداردهای حسابداری بین‌المللی را زودتر بپذیرند.

جورج لاتریدیس (۲۰۱۰) به بررسی اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در بریتانیا پرداخت. در این پژوهش، این موضوع بررسی شد که آیا اتخاذ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به ارقام حسابداری باکیفیت‌تر می‌شود یا خیر؟ نتایج نشان می‌دهد معمولاً اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کیفیت حسابداری را تقویت می‌کند و میدان مدیریت سود را کاهش داده، به تشخیص به‌موقع‌تر زیان کمک نموده و منجر به افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی می‌شود.

اعتمادی و همکارانش در سال ۱۳۹۶ در پژوهشی به‌فرا تحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به‌خودی‌خود منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی نشده است و پیامدهای مثبت یا منفی پذیرش این استانداردها، به عوامل متعددی مانند ساختار قانونی کشورها و ضمانت اجرایی حسابداری، حسابرسی و مالیاتی در آن کشور بستگی دارد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

##### ۴-۱- فرضیه پژوهش

پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این پرسش اصلی است که آیا از دیدگاه متخصصان و افراد فعال در حوزه مالی و مالیاتی، به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برافزایش کارایی نظام مالیاتی کشور مؤثر است یا خیر؟  
- **فرضیه پژوهش:** از دیدگاه متخصصان و افراد فعال در حوزه مالی و مالیاتی، قابلیت مقایسه اطلاعات مالی ناشی از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی مالی برافزایش کارایی نظام مالیاتی کشور تأثیر معناداری دارد.

##### ۴-۲- روش پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف در زمره پژوهش‌های کاربردی و از حیث روش، پژوهشی توصیفی از نوع همبستگی و پس‌رویدادی است. ابزار اندازه‌گیری، پرسشنامه پژوهشگر ساخته است. در این پژوهش برای جمع‌آوری مبانی نظری و ادبیات پژوهش از منابع

کتابخانه‌ای و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، ابتدا با استفاده از نرم‌افزار اکسل ۲۰۱۳ داده‌ها را طبقه‌بندی و تجزیه و تحلیل نهایی به کمک نرم‌افزار اقتصادسنجی<sup>۱</sup> SPSS ورژن ۲۵ انجام شده است.

#### ۴-۳- جامعه آماری و حجم نمونه

جامعه آماری پژوهش حاضر متخصصان و افراد فعال در حوزه مالی و مالیاتی اعم از کارمندان سازمان امور مالیاتی، اساتید و اعضای هیئت علمی، مدیران مالی، حسابرسان و حسابداران استان قم است که دارای ویژگی‌های ذیل باشند:

- ۱- آشنایی با قوانین، مقررات و آیین‌نامه‌های مالیاتی
  - ۲- آشنایی با استانداردهای ایران و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
  - ۳- دارا بودن سوابق علمی یا عملی در حوزه مالی یا مالیاتی
- با توجه به ویژگی‌های فوق، ۸۰ نفر به‌عنوان حجم نمونه انتخاب شد و میان آن‌ها پرسشنامه پخش گردید.

#### ۵- تجزیه و تحلیل

##### ۵-۱- تحلیل پرسشنامه

در این پژوهش از پرسشنامه‌ای شامل ۱۲ سؤال، جهت سنجش فرضیه‌های پژوهش، متناسب با ویژگی متغیرهای موردنظر استفاده شده است. سؤالات شماره ۱ الی ۶ برای سنجش قابلیت مقایسه اطلاعاتی ناشی از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و سؤالات شماره ۷ الی ۱۲ برای سنجش کارایی نظام مالیاتی کشور استفاده شده است. همچنین برای اندازه‌گیری ویژگی‌های جمعیت شناختی متناسب با ویژگی پژوهش، از ۴ متغیر شامل: جنسیت، ماهیت شغل، سابقه کاری و میزان تحصیلات استفاده شده است.

1. Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)

#### ۵-۲- تعیین روایی ابزار سنجش

جهت تعیین روایی<sup>۱</sup> (تضمین اعتبار محتوای) پرسشنامه، از نظرات اساتید، کارشناسان خبره سازمان امور مالیاتی و افراد فعال و متخصص در حوزه‌های مالی، حسابرسی و حسابداری استفاده شده است و سپس اصلاحات لازم در سؤالات اعمال شده است تا اطمینان حاصل شود که پرسشنامه همان خصیصه‌های موردنظر پژوهش را می‌سنجد.

#### ۵-۳- تعیین پایایی ابزار سنجش

برای محاسبه پایایی<sup>۲</sup> سؤالات پرسشنامه، از روش آلفای کرونباخ<sup>۳</sup> برای ۴۰ نمونه پرسشنامه در قالب پیش‌آزمون استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ کل پرسشنامه برابر با ۰/۸۴۳ است، از آنجایی که مقدار ضریب مذکور بیش از ۰/۷ است بنابراین پرسشنامه از پایایی مطلوبی برخوردار است. مقدار آلفای کرونباخ پرسشنامه برای متغیرها و کل پرسشنامه به شرح جدول (۱) است.

جدول ۱. ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه

ردیف	متغیر	ضریب آلفای کرونباخ	تعداد پاسخ‌دهنده	تعداد سؤالات
۱	قابلیت مقایسه ۱ الی ۶	۰/۸۴۳	۴۰	۶
۲	کارایی مالیاتی ۷ الی ۱۲	۰/۸۱۲	۴۰	۶
۳	کل پرسشنامه	۰	۴۰	

#### ۵-۴- مقیاس پرسشنامه

در این پژوهش برای رتبه‌بندی داده‌ها از مقیاس ۵ عاملی لیکرت با گزینه اول کاملاً مخالفم تا گزینه پنجم کاملاً موافقم استفاده شده است.

1. Validity  
2. Reliability  
3. Cronbach's Coefficient Alpha

## ۵-۵- ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

اطلاعات جمعیت‌شناسی کلی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه این پژوهش از نظر جنسیت، ماهیت شغل، سابقه کاری و میزان تحصیلات جدول (۲) تلخیص شده است:

جدول ۲. اطلاعات جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه

ماهیت شغل	فراوانی	جنسیت	فراوانی
کارکنان سازمان امور مالیاتی		مرد	
اساتید و اعضای هیئت علمی		زن	
حسابرسان، مدیران مالی و حسابداران			
جمع		جمع	
میزان تحصیلات	فراوانی	سابقه کار	فراوانی
کارشناسی		کمتر از پنج سال	
کارشناسی ارشد		بین پنج تا ده سال	
دکتری		بیش از ده سال	
جمع		جمع	

## ۵-۶- روش تجزیه و تحلیل

انتخاب آزمون آماری مناسب با توجه به متغیرها و مقیاس‌های اندازه‌گیری است. جهت بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف<sup>۱</sup>، برای بررسی همبستگی میان متغیرهای پژوهش با توجه به نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف از آزمون همبستگی اسپیرمن<sup>۲</sup>، برای تبیین این‌که چه میزان تبیین متغیر وابسته توسط متغیر مستقل (محاسبه R<sup>2</sup>) از آزمون رگرسیون خطی<sup>۳</sup> و جهت تعیین استقلال متغیرهای پژوهش از آزمون خی دو<sup>۴</sup> به‌وسیله نرم‌افزار تحلیل آماری SPSS استفاده شده است.

1. Kolmogorov - Smirnov
2. Spearman
3. Linear regression
4. Chi-Square

### ۵-۷- آزمون فرضیه پژوهش

از دیدگاه متخصصان و افراد فعال در حوزه مالی و مالیاتی، قابلیت مقایسه اطلاعات مالی ناشی از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی مالی برافزایش کارایی نظام مالیاتی کشور تأثیر معناداری دارد. سطح اطمینان معنی‌داری آزمون ۹۵ درصد است و فرضیه زمانی موردقبول است که مقدار معنی‌داری کمتر از ۵ درصد باشد. آزمون فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل است.

#### ۵-۷-۱- آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها استفاده می‌شود. این آزمون تعیین می‌کند جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از آمار پارامتریک یا آمار ناپارامتریک استفاده شود. در تفسیر نتایج آزمون، چنانچه مقدار سطح معنی‌داری (sig) از سطح احتمال خطا ( $\alpha=0/005$ ) بیشتر باشد آنگاه توزیع موردنظر توزیع نرمال است؛ اما چنانچه مقدار سطح معنی‌داری (sig) از سطح احتمال خطا ( $\alpha=0/005$ ) کوچک‌تر باشد آنگاه توزیع موردنظر نرمال نخواهد بود. نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف جهت تعیین نرمال بودن داده‌ها در جدول (۳) نشان داده شده است.

جدول ۳. نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

متغیرها	Kolmogorov-Smirnov Z	Sig	سطح احتمال خطا	نتیجه
قابلیت مقایسه IFRS	.۱۶۱	.۰۰۰		نرمال نیست
کارایی نظام مالیاتی کشور	.۲۲۴	.۰۰۰		نرمال نیست

منبع: یافته تحقیق بر اساس خروجی نرم‌افزار SPSS

همان‌طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود در تمام متغیرها مقدار (sig) کمتر از ۵ درصد است، در نتیجه فرض نرمال بودن توزیع پذیرفته نمی‌شود و برای آزمون کردن فرضیات باید از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده نمود، بنابراین از آزمون ضریب همبستگی اسپیرمن (که یک آزمون ناپارامتریک است) استفاده می‌شود.

### ۵-۷-۲- آزمون همبستگی اسپیرمن

چنانچه توزیع داده‌ها غیر نرمال باشد از آزمون ضریب همبستگی اسپیرمن (که یک آزمون ناپارامتریک است) استفاده می‌شود. در صورتی که آزمون همبستگی معنی‌دار باشد بیانگر ارتباط خطی دو متغیر با یکدیگر است. هرچه قدر مطلق ضریب همبستگی بیشتر باشد نشان‌دهنده رابطه شدیدتر میان دو متغیر است. ضریب همبستگی دارای مقادیر بین ۱ و -۱ است. چنانچه ضریب همبستگی برابر با صفر باشد نشان‌دهنده عدم ارتباط خطی میان دو متغیر بوده و اگر قدر مطلق آن برابر با یک باشد نشان‌دهنده وجود رابطه قوی میان متغیرها است. اگر ضریب همبستگی برابر با ۱ باشد به معنای همبستگی کامل مثبت بین دو متغیر است و اگر ضریب همبستگی برابر با -۱ باشد به معنای همبستگی کامل منفی بین دو متغیر است (مومنی و قیومی، ۱۳۹۱). نتایج حاصل از آزمون اسپیرمن در جدول (۴) نشان داده شده است.

جدول ۴. نتایج آزمون اسپیرمن

R	Sig
.۴۰۴	.۰۰۰

منبع: یافته تحقیق بر اساس خروجی نرم‌افزار SPSS

سطح اطمینان معنی‌داری آزمون ۹۵ درصد است و فرضیه زمانی مورد قبول است که مقدار معنی‌داری کمتر از ۵ درصد باشد. با توجه به اطلاعات جدول (۴)، می‌توان گفت شدت همبستگی کلی بین متغیر مستقل و متغیر وابسته برابر ۴۰ درصد ( $R = .40$ ) است که این نشان‌دهنده همبستگی مثبت بالا بین قابلیت مقایسه اطلاعاتی ناشی از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و افزایش کارایی نظام مالیاتی است.

### ۵-۷-۳- آزمون رگرسیون خطی

رگرسیون خطی یا تنازل خطی یکی از روش‌های تحلیل رگرسیون است. در رگرسیون خطی، متغیر وابسته ترکیب خطی‌ای از ضرایب (پارامترها) است. رگرسیون میزان اثر دو یا چند متغیر بر متغیر وابسته را می‌سنجد و همبستگی رابطه

بین دو یا چند متغیر را موردسنجش قرار می‌دهد. بنابراین جهت میزان اثر متغیرهای وابسته بر متغیر مستقل و میزان تبیین متغیر وابسته توسط متغیر مستقل (محاسبه  $R^2$ ) پژوهش حاضر از آزمون رگرسیون خطی استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون رگرسیون در جدول (۵) نشان داده است.

جدول ۵. نتایج آزمون رگرسیون خطی

عامل‌های مشترک		متغیرها	ANOVA		خلاصه مدل	
Sig	Beta		Sig	F	R <sup>2</sup>	R
.	۱,۳۰۶	مقدار ثابت	.۰۰۰	۹۱,۷	.۵۴۰	.۷۳۵
.	.۶۹۸	قابلیت مقایسه IFRS				

منبع: یافته تحقیق بر اساس خروجی نرم‌افزار SPSS

بر اساس جدول (۵)، با توجه به میزان ضریب تعیین ( $R =$  )، به‌ازای هر واحد تغییر در قابلیت مقایسه اطلاعاتی ناشی از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کارایی نظام مالیاتی به میزان ۵۴ درصد تغییر می‌کند که نشان می‌دهد متغیر مستقل توانسته در مجموع ۵۴ درصد از واریانس متغیر وابسته را به‌خوبی تبیین کنند. این میزان نشان از تأثیرگذاری بالای قابلیت مقایسه اطلاعاتی ناشی از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برافزایش کارایی نظام مالیاتی کشور از دیدگاه متخصصان و افراد فعال در حوزه مالی و مالیاتی استان قم است. مقدار  $F$  برابر است که در سطح خطای کمتر از ۵ درصد نشان می‌دهد که متغیر مستقل از قدرت تبیین بالایی برخوردار بوده و قادر است به‌خوبی میزان تغییرات و واریانس متغیر وابسته یعنی کارایی نظام مالیاتی را توضیح دهد.

#### ۴-۷-۵- آزمون خی دو

این آزمون یکی از رایج‌ترین آزمون‌های ناپارامتریک است و زمانی از آن استفاده می‌شود که داده‌ها به‌صورت فراوانی باشند و آن‌ها را بتوان به‌صورت دو یا چندطبقه تقسیم‌بندی کرد. آزمون مجذور کای بیش از سایر آزمون‌های ناپارامتریک در پژوهش‌های علوم انسانی استفاده می‌شود. آزمون خی دو (آزمون کای دو) استقلال

متغیرها را تعیین می‌کند. چنانچه مقدار sig در آزمون خی دو بزرگ‌تر یا مساوی پنج درصد ( $\text{sig} \leq 0.05$ ) در این صورت مستقل می‌باشند و چنانچه مقدار sig در آزمون خی دو کوچک‌تر از پنج درصد ( $\text{sig} > 0.05$ ) در این صورت مستقل نمی‌باشند (آذر و مومنی، ۱۳۸۸: ۲۷۷). نتایج حاصل از آزمون خی دو متغیره‌ای پژوهش در جدول (۶) نشان داده شده است:

جدول ۶. نتایج آزمون خی دو

	قابلیت مقایسه	کارایی نظام مالیاتی
Chi-Square	<sup>a</sup> ۵۹,۱۲۵	<sup>b</sup> ۶۷,۰۰۰
df	۱۴	۱۳
Asymp. Sig.	.۰۰۰	.۰۰۰

منبع: یافته تحقیق بر اساس خروجی نرم‌افزار SPSS

با توجه به جدول (۶) از آنجایی مقادیر sig برای تمام متغیرها برابر با .۰۰۰ است، به عبارت دیگر از آنجایی که مقادیر sig برای تمام متغیرها کم‌تر از ۵ درصد ( $\text{sig} \leq 0.05$ ) است بنابراین متغیرهای پژوهش مستقل نمی‌باشند.

## ۶- نتایج

برای بررسی تأثیر قابلیت مقایسه ناشی از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کارایی نظام مالیاتی کشور از دیدگاه متخصصان و افراد فعال در حوزه مالی و مالیاتی استان قم، متناسب با متغیرهای پژوهش از آزمون‌های آماری کلموگروف-اسمیرنوف، اسپیرمن، رگرسیون و خی دو جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. برای ارائه نتایج پژوهش تأثیر قابلیت مقایسه اطلاعات مالی ناشی از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کارایی نظام مالیاتی کشور آزمون شد. همان‌طور که در خروجی حاصل آزمون رگرسیون جدول (۵) مشاهده شد میزان تأثیر متغیر مستقل بر قابلیت مقایسه ناشی از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر متغیر وابسته کارایی نظام مالیاتی برابر ۵۴ درصد است. با

توجه به سطح معناداری آزمون که کمتر از ۵ درصد است تأثیرگذاری بالای به‌کارگیری قابلیت مقایسه اطلاعاتی ناشی از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کارایی نظام مالیاتی ثابت می‌شود. این نتایج با یافته حاصل از پژوهش‌های؛ استفانو و همکاران (۲۰۱۰) که دریافتند اگرچه قابلیت مقایسه در استانداردهای ملی هر کشور نیز وجود دارد، اما مقایسه‌پذیری جهانی، نیاز اساسی بازار، محققان و سرمایه‌گذاران است که با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی این نیازها تا حدی برطرف می‌شود و همچنین پژوهش جورج لاتریدیس (۲۰۱۰) که دریافت به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری منجر به افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی می‌شود، همسو است؛ بنابراین قابلیت مقایسه اطلاعاتی ناشی از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجب کاهش هزینه‌های تطبیق و مقایسه اطلاعاتی، کاهش کتمان درآمد، کاهش فرار مالیاتی سهولت در برآورد مالیات‌های واحدهای اقتصادی از طریق مقایسه با عملکرد واحدهای مشابه، سهولت در مقایسه‌پذیری اطلاعات مالی واحدهای اقتصادی و اخذ عادلانه‌تر و واقعی‌تر مالیات می‌شود، این نتایج با نتایج پژوهش تحریری و خوئینی (۱۳۹۶) که دریافتند هرچه اطلاعات دقیق باشد، اجتناب از مالیات بالاتر خواهد بود و اثر مثبت آن در شرکت‌هایی که با عدم قطعیت بالاتری همراه هستند، بیشتر است و نتایج پورحیدری و همکاران (۱۳۹۳) پژوهش که نشان دادند کیفیت بالاتر اطلاعات داخلی، ریسک ناشی از روش‌های اجتناب مالیاتی را کاهش نمی‌دهد درحالی‌که کیفیت و قابلیت مقایسه افشای بالاتر، با اجتناب از مالیات کمتری همراه است همسو است. از آنجایی تغییر استانداردهای کشور مستلزم صرف وقت و هزینه است و بازگشت به حالت اولیه دشوار و پرهزینه باشد لذا باید در پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تغییر در استانداردهای کشور دقت زیادی شود، همچنین پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌خودی‌خود منجر به ایجاد پیامدهای مثبت اقتصادی و بهبود گزارشگری مالی نمی‌شود (هیل و همکاران، ۲۰۱۰) و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بدون یک نقشه‌ی راه می‌تواند در آینده خسارت‌هایی را در پی داشته باشد که بعضاً جبران‌ناپذیر است (مهام و همکاران، ۱۳۹۱)، لذا جهت بهبود نظام اقتصادی، مالی و مالیاتی کشور

باید به تمام جنبه‌های آن توجه ویژه شود، لذا پیشنهاد می‌شود پژوهش‌هایی در مورد پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تأثیر آن بر ساختار اجتماعی، فرهنگی، سیاسی، اقتصادی و مالی انجام شود.

### ۷- محدودیت‌های پژوهش

نبود پیشینه کافی و کمبود پژوهش‌های مشابه در ارتباط با چارچوب نظری در منابع داخلی و خارجی تا حدودی تبیین نظری بحث را محدود و امکان مقایسه نتایج پژوهش حاضر را با پژوهش‌ها و تحقیقات مشابه دشوار نمود.

### منابع

۱. اعتمادی، حسین؛ سپاسی، سحر؛ احمدیان، وحید (۱۳۹۶)، «فرا تحلیل اثرات پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی»، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، سال ششم، شماره ۲۴، ۴۷-۸۷.
۲. ایمانی‌برندق، محمد؛ پیری، پرویز؛ قربانی، توفیق (۱۳۹۵)، «بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت مالیات در ایران با استفاده از رویکرد سلسله‌مراتبی»، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، سال پنجم، شماره ۲، ۴۷-۶۴.
۳. باباجانی، جعفر (۱۳۹۳)، «نقش اطلاعات حسابداری در تسریع فرآیند مالیات‌ستانی از دیدگاه کارشناسان ارشد مالیاتی»، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، سال سوم، شماره ۱۲، ۱-۲۰.
۴. پورحیدری، امید؛ فدوی، محمدحسن؛ امینی‌نیا، میثم (۱۳۹۳)، «بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار» *پژوهشنامه اقتصادی* شماره (۵۲)، ۱۴، ۶۹-۸۵.
۵. پیوندی، محمود؛ بهرامی نسب، علی؛ شاهی، علی (۱۳۹۴)، «اهمیت و ماهیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی و حسابداری»، *فصلنامه حسابرسان*، ۱۳۶-۱۴۱.

۶. تحریری، آرش و خوئینی، مهین (۱۳۹۶). «کیفیت اطلاعات داخلی، کیفیت افشا و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها»، *مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی*، دوره چهارم، شماره ۱، ۱۰۱-۱۲۰.
۷. جلاوند، وحید؛ نبی‌شهیکی، محمد (۱۳۹۲)، «بررسی و سنجش کارایی نظام مالیاتی ایران در برنامه‌های توسعه (رویکرد منطق فازی)»، *فصلنامه اقتصاد مالی*، شماره ۲۴، ۹-۳۵.
۸. جنتی، نادر؛ میرمحمدی، سید محمد (۱۳۹۵)، «مروری بر تجربه اصلاح نظام مالیاتی در ایران و جهان با تأکید بر مدرنیزاسیون اصلاح دستگاه مالیاتی»، *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۳۱، ۷۹-۱۰۰.
۹. حجازی، رضوان؛ میهمی، شیدا (۱۳۹۶)، «بررسی دیدگاه‌های متفاوت در تأثیرپذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه بر سود حسابداری»، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، دوره ششم، شماره ۴، ۱۲۷-۱۵۰.
۱۰. درویشی، باقر؛ محمدیان، فرشته (۱۳۹۶)، «بررسی مقایسه‌ای نظام مالیاتی ایران با اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰ با تأکید بر مالیات بر مجموع درآمد»، *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۳۳، مسلسل ۸۱، ۶۹-۱۱۶.
۱۱. دوانی، غلامحسین (۱۳۹۰)، «مالیات و حسابداری در عصر تکنولوژی»، *مجله سامان*، ۲۷.
۱۲. دیگان، گری‌گ، جفری آنرمن (۱۳۹۱). *تئوری حسابداری مالی*، دکتر علی پارسائیان، تهران: ترمه.
۱۳. زنده‌دل برون، محمدرضا (۱۳۹۵)، «بررسی عدالت مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده»، *ماهنامه پژوهش ملل*، ۱ (۹).
۱۴. ساعی، محمدجواد؛ ساری، محمدعلی (۱۳۹۲). مالیات بر درآمد پرداختی در صورت جریان وجوه نقد (مطالعه تطبیقی الگوی ملی و بین‌المللی)، *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۱۷، ۵۷-۷۹.

۱۵. سلیمانی امیری، غلامرضا؛ رسولی، ندا (۱۳۹۶)، «دیدگاه افراد فعال در حرفه حسابداری در خصوص پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران»، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، سال ششم، شماره ۲۴، ۱-۲۴.
۱۶. صمدی، علی حسین؛ میرهاشمی، سید محمد (۱۳۹۶)، «بررسی اثر سیاست‌های مالیاتی بر فعالیت‌های کارآفرینانه (مطالعه موردی کشورهای منبع محور، کارایی محور و نوآور محور)»، *پژوهشنامه مالیات*، ۳۳، ۱۱-۳۱.
۱۷. غلامی جمکرانی، رضا؛ نیکومرام، هاشم؛ موسویان، سید عباس؛ رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۴)، «مؤلفه‌های کلیدی مفاهیم نظری گزارشگری مالی با رویکرد اسلامی»، *فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، دوره ۴، شماره ۱۳، ۲۳-۴۰.
۱۸. گرایی نژاد، غلامرضا؛ چپر دار، الهه (۱۳۹۱)، «بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی در ایران»، *فصلنامه علوم اقتصادی*، سال ششم، شماره ۲۰، ۶۹-۹۲.
۱۹. مهام، کیهان؛ حیدرپور، فرزانه؛ آقایی قهی، علیرضا (۱۳۹۱)، «بررسی مزایا و معایب پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان استانداردهای حسابداری ایران»، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، سال اول، شماره ۱۷، ۸۷-۱۰۵.
۲۰. ولی‌پور، مهرداد؛ کیوان، اکبرپور؛ ابوالقاسم بریمانی؛ جواد بابایی خلیلی (۱۳۹۱)، «بررسی تأثیرات اختلاف بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری ایران بر تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و قطعی شرکت‌های موردبررسی و راه‌های مرتفع ساختن آن‌ها»، *اولین همایش منطقه‌ای رویکردهای نوین حسابداری و حسابرسی*، بندر گز، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندر گز.
۲۱. یوسفی‌اصل، فرزانه؛ ملانظری، مهناز؛ سلیمانی‌امیری، غلامرضا (۱۳۹۳)، «تبیین مدل شفافیت گزارشگری مالی»، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، شماره ۱۴، ۱-۳۸.
22. Ahmed, K., Chalmers, K., Khlif, H. (2013), A Meta-analysis of IFRS Adoption Effects, *پ* 48, 173-217.
23. Anandarajan, A., I. Hasan, (2010), Value Relevance of Earnings: Evidence from Middle Eastern and North African Countries, *پ*

- , 26, pp. 270-279.
24. Barth, M. E., R. Landsman, W., H. Lang, M., & D. Williams, C. (2013),  
Effects on comparability and capital market benefits of voluntary  
adoption of IFRS by US Firms: Insights from voluntary adoption of  
IFRS by non-US Firms  
[: http://ssrn.com/abstract=2196247.](http://ssrn.com/abstract=2196247)
  25. Brown, P. (2011), International financial reporting standards: What are  
the benefits?  
, 41 (3), 269-285.
  26. Burgstahler, D. C., Hail, L., & Leuz, C. (2006), The importance  
of reporting incentives: Earnings management in European private  
and public firms  
, 81 (5), 983-1016.
  27. Chen, C.-W., W. Collins, D., Kravet, T., & D. Mergenthaler, R. (2013),  
Financial statement comparability and the efficiency of acquisition  
decisions. Working Paper
  28. De Simone, L. (2016), Does a common set of accounting standards  
affect tax-motivated income shifting for multinational firms?  
, 61 (1), 145-165.
  29. Farghera Neil, Zhang. John Ziyang. (2014), Changes in the  
measurement of fair value: Implications for accounting earnings
  30. George Iatridis. (2010), International Financial Reporting Standards  
and the quality of financial statement information  
, 19 (3), 193-204.
  31. Guenther, D. A., Matsunaga, S. R., & Williams, B. M. (2014), Tax  
Avoidance, Tax Risk and Firm Risk. Available at
  32. Hail, L., and C. Leuz. (2010), Cost of capital effects and changes in  
growth expectations around U.S. cross-listings
  33. Kim, Y., & Li, S (2010), Mandatory IFRS adoption and intra-industry  
information transfer. Working Paper. Santa Clara University.
  34. Muhammad nurrnabi. (2015). Does accounting regulation matter?  
An experience of international financial reporting standards  
implementation in an emerging country  
, Volume 26, Issue 2, October 2014, Pages 230-  
238.

35. Nobes, C., & Parker, R. H. (2008), Comparative international accounting
36. Samuel, A., N. Obiamaka, O. Samuel (2013), the impact of International Financial Reporting Standards on Taxation, 3 (10).
37. Smith, L. Murphy (2008), Are International Financial Reporting Standards (IFRS), an unstoppable Juggernaut for US and Global Financial Reporting?, vol.10-num.1.
38. Stefano, Cascino, et al. (2010), Mandatory IFRS adoption and accounting comparability

## بررسی عوامل مؤثر بر عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده، مطالعه موردی: استان لرستان

بهروز برزگر (قلی پور میرزا)<sup>۱</sup>

دانشجوی دکتری مدیریت مالی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات، گروه مدیریت، تهران، ایران و حسابرس ارشد مالیاتی لرستان، gholipoor.behrooz48@yahoo.com

بهزاد برزگر

کارشناسی ارشد حقوق جزا، سازمان امور زندان‌ها و اقدامات تربیتی کشور، تهران، ایران

فرزانه سپه‌وند

دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه علوم تربیتی، دانشگاه ملایر، ایران

### چکیده

هدف از پژوهش حاضر بررسی عوامل مؤثر بر عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده در استان لرستان است. روش تحقیق توصیفی<sup>۱</sup> پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان لرستان می‌باشد که تعداد آنان برابر ۳۶۰ نفر می‌باشد که بر اساس جدول کرجسی و مورگان تعداد ۱۸۶ نفر از آنان به‌عنوان نمونه پژوهشی انتخاب شدند. روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای بود. جهت گردآوری داده‌ها و اطلاعات موردنیاز از پرسشنامه‌ای محقق ساخته استفاده شد. این پرسشنامه شامل پنج عامل عدم آگاهی مؤدیان، داشتن ذهنیت منفی نسبت به مالیات بر ارزش افزوده، فقدان عوامل زیرساختی مناسب، ضعف مسائل حسابداری مرتبط در زمینه مالیات بر ارزش افزوده و وجود اشکالات قانونی در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که داشتن ذهنیت منفی نسبت به مالیات بر ارزش افزوده، فقدان عوامل زیرساختی مناسب و وجود اشکالات قانونی در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده بین میانگین تجربی و نظری تفاوت معناداری وجود دارد.

طبقه‌بندی JEL: H26, K34, z14

**کلیدواژه‌ها:** مالیات بر ارزش افزوده، مؤدی مالیاتی، عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده

۱. نویسنده مسئول

## مقدمه

درآمدهای مالیاتی در اغلب کشورهای دنیا، مهم‌ترین منبع تأمین مالی مخارج دولت‌ها هستند. علاوه بر این از مالیات‌ها به‌عنوان ابزار سیاست‌گذاری و تحقق اهداف اقتصادی و اجتماعی استفاده می‌شود. باوجود اهمیت مالیات در نظام اقتصادی کشورها، نظام مالیاتی در ساختار اقتصادی کشور ما جایگاه مناسبی ندارد. سهم ناچیز مالیات‌ها در تأمین منابع عمومی بودجه دولت و همچنین به‌کارگیری و تکیه‌بر مالیات‌هایی که ایجاد اختلال در نظام اقتصادی از ویژگی‌های آن‌هاست، مهم‌ترین دلایل عدم کارایی نظام مالیاتی در تحقق اهداف اقتصادی بوده است. بر این اساس، استفاده از انواع دیگر مالیات‌ها که ضمن افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در منابع عمومی دولت، اختلال کمتری در نظام اقتصادی ایجاد کند، اجتناب‌ناپذیر است (هفته‌نامه خبری تحلیلی وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۰).

استفاده از مالیات بر ارزش‌افزوده، یکی از روش‌هایی است که برای این منظور طی دهه‌های اخیر در سایر کشورها تجربه شده است. بر همین اساس از مهرماه سال ۱۳۸۷، این مالیات در سیستم مالیاتی کشور ما نیز به اجرا گذاشته شده است. مالیات بر ارزش‌افزوده یکی از بهترین، کاراترین و پردرآمدترین منبع تأمین درآمد مالیاتی دولت‌ها است (جیبوتز و پارشچ، ۲۰۰۳؛ کاستلز، ۲۰۰۳؛ اسپنگ، ۲۰۱۱). مالیات بر ارزش‌افزوده نوعی مالیات غیرمستقیم چندمرحله‌ای بر مصرف است که در مراحل مختلف تولید و توزیع بر اساس درصدی از ارزش‌افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌گردد (آلثونایان، ۲۰۱۰). در اقتصاد خرد مالیات بر ارزش‌افزوده نمایانگر مالیات بر درآمد ناشی از ارزشی است که در یک بنگاه کسب‌وکار، به یک محصول یا خدمت افزوده شده و از دریافت مالیات صرفاً در یک بنگاه و یا محل مصرف نهایی اجتناب می‌شود (خطمشی نظام مالیاتی میشیگان، ۲۰۱۰).

قانون مالیات بر ارزش‌افزوده به‌واقع حاصل چندین هزار ساعت کار کارشناسی توسط بخش‌های مختلف قوای مقننه و مجریه، مراکز دانشگاهی و بخش خصوصی

1. Value Added Tax (VAT)
2. Outline of the Michigan Tax System

می باشد که اجرای موفقیت آمیز این نظام مالیاتی موجب تحول در نظام مالیاتی و نهایتاً اقتصاد کشور خواهد شد (نادران، ۱۳۸۰).

### بیان مسئله

مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات چندمرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید- توزیع، بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می شود. به عبارت دیگر، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش است که بار مالیاتی آن بر دوش مصرف کنندگان نهایی بوده و بر اساس درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از زنجیره تولید<sup>۵</sup> توزیع اخذ می شود. در این نظام، از مؤدی خواسته می شود درصدی معین از کالاها و خدماتی را که می فروشد، از خریدار دریافت و به حساب دولت واریز کند. این درصد در صورت حساب های فروش مؤدی به طور جداگانه ثبت می شود و خریدار باید از درصدی که از وی گرفته می شود، کاملاً آگاه باشد (هفته نامه خبری تحلیلی وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۰).

اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در درجه اول به نفع تولیدکننده داخلی است. در زمان اجرای قانون تجمیع عوارض، تولیدکنندگان ایرانی ناچار بودند به طور سلسله وار برای یک کالا مکرراً مالیات بپردازند یعنی مثلاً برای یک خودرو هم تولید کنند مواد اولیه هم قطعه ساز و هم کارخانه تولیدکننده به طور جداگانه و هر کدام سه درصد مالیات تجمیع عوارض می پرداختند اما درعین حال بنگاه های فروش خودرو، دلان خودرو و شرکت های واردکننده خودرو، از پرداخت این مالیات معاف بودند. با اجرای مالیات بر ارزش افزوده، سلسله مراتب تولید از پرداخت مالیات بر تجمیع عوارض معاف می شوند و در عوض این توزیع کننده نهایی است که باید مالیات را محاسبه و از خریدار نهایی دریافت کند (مرجانی، ۱۳۸۸).

با اجرای مالیات بر ارزش افزوده، منافع دو گروه از فعالان بازار به طور جدی به خطر خواهد افتاد. در درجه اول کسانی که پشت پرده به دلالی و واسطه گری مشغول اند. کسانی که بدون اینکه در زحمت تولید شریک باشند و بدون اینکه در مقابل مصرف کنندگان تعهدی به عهده بگیرند، با قرار گرفتن در مسیر تولید تا مصرف، با

خریدوفروش‌های مکرر باعث عدم شفافیت و التهاب در بازار می‌شوند. ضرر این عده بیشتر از این بابت است که بر اساس قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، مسیر تهیه و توزیع کالاها شفاف می‌شود. با اجرای این قانون، کسانی که بی‌جهت در مسیر تولید تا مصرف قرار گرفته‌اند شناسایی شده و به تدریج حذف می‌شوند. گروه دیگر ضرر کننده‌ها از قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، قاچاقچیان هستند. کسانی که خارج از مسیر قانونی و رسمی واردات، کالاهای خارجی را به دور از چشم قانون به داخل ایران منتقل کرده و بازار ایران را مملو از کالاهای بی‌کیفیت خارجی کرده‌اند. ویژگی اصلی این عده، عدم تعهد آن‌ها در برابر مصرف‌کنندگان است چرا که نه گارانتی معتبری ارائه می‌کنند و نه حتی در قبال صحت و سلامت کالایی که ارائه می‌کنند، مسئولیتی می‌پذیرند. اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده می‌تواند مشکل وجود وقفه‌های زمانی طولانی در امر وصول مالیات و تراکم و انباشتگی پرونده‌های مالیاتی را به حداقل کاهش دهد؛ چراکه اساساً خصلت این سیستم، سادگی و سرعت زیاد در امر وصولی‌های مالیاتی است (هفته‌نامه خبری تحلیلی وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۰). با اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، منافع این دسته از خرابکاران بازار، به شدت به خطر می‌افتد. به‌طور خلاصه، قانون مالیات بر ارزش‌افزوده به ضرر کسانی است که از شفافیت بازار گریزانند و منافعی که در بهره‌برداری از شایعات، رانت‌های اطلاعاتی و قاچاق است. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده به شدت به نفع صادرات و صادرکننده است. ماده ۱۳ این قانون صادرات کالا و خدمات را از این مالیات معاف کرده و مقرر داشته مالیات کالاهایی که قبلاً به هنگام فروش آن‌ها مالیات بر ارزش‌افزوده دریافت شده، هنگام خروج از کشور، مسترد می‌شود. در واقع صادرکنندگان محصولات ایرانی با خرید کالا از بازار ایران و خروج آن از کشور، ۱/۵ درصد از ارزش کالای صادراتی را که قبلاً به‌عنوان مالیات بر ارزش‌افزوده پرداخته بودند، از دولت باز پس می‌گیرند. کالبد شکافی اقتصادی ملی ایران در ۱۰ سال گذشته بیانگر آن است که تصویب این قانون و عملیاتی شدن آن نقشی مؤثر در فرآیند توسعه اقتصادی داشته است (صدری، ۱۳۹۳).

آنچه در این پژوهش به‌عنوان مسئله اصلی مطرح است، شناسایی عواملی مؤثری است که در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش‌افزوده نقش دارند. به‌عبارت‌دیگر

سؤال اصلی تحقیق حاضر این است که چه عواملی بر عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است؟

از آنجایی که مالیات بر ارزش افزوده یک مالیات مدرن است، اجرای آن به بهبود فن آوری و بهره‌وری از طریق اتوماسیون اداری در سیستم مالیاتی و حسابداری مالیاتی کمک شایانی خواهد کرد (قهرمانی، ۱۳۸۹).

لذا با استفاده از تحقیقات و نوشته‌های موجود در زمینه مسئله مورد نظر، پنج عامل عدم آگاهی مؤدیان، داشتن ذهنیت منفی نسبت به مالیات بر ارزش افزوده، فقدان عوامل زیرساختی مناسب، ضعف مسائل حسابداری مرتبط در زمینه مالیات بر ارزش افزوده و وجود اشکالات قانونی در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده به عنوان عوامل اصلی شناسایی و سپس مورد آزمون و تجزیه و تحلیل آماری قرار گرفتند تا میزان اهمیت و نقش هر یک از این عوامل در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده مشخص گردد.

### تعریف ارزش افزوده چیست

اگر نگاهی کلی و گذرا بر کتب اقتصاد کلان داشته باشیم و بخواهیم که ارزش افزوده را به زبان ساده بیان کنیم و از ورود به مباحث پیچیده مربوط به آن پرهیز کنیم، خواهیم دید که اقتصاددانان ارزش افزوده را چنین تعریف می‌کنند: ارزش افزوده عبارت است از مابه‌التفاوت ستانده و داده. به عبارت ساده‌تر و در عمل ارزش افزوده یعنی: فروش منهای خرید (سایت سازمان امور مالیاتی کشور - ارزش افزوده)

**مالیات بر ارزش افزوده:** مالیاتی است که کلیه عرضه‌کنندگان کالاها و خدمات (مؤدیان این نظام مالیاتی) بایستی علاوه بر بهای کالا یا خدمات عرضه شده، به صورت درصدی از بهای فروش کالاها یا خدمات، در زمان فروش از خریداران اخذ و به صورت دوره‌ای (فصلی) به سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند.

**مؤدی مالیاتی:** عبارت است از اشخاص حقیقی یا حقوقی که در ادارات امور مالیاتی استان لرستان دارای پرونده اختصاصی مالیات بر ارزش افزوده باشند.

**اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده:** یعنی اینکه مؤدیان به تکالیف قانونی خودآگاه باشند و تمام مواردی که در قانون مالیات بر ارزش افزوده از آنها خواسته شده است را رعایت نمایند تا مشمول جرائم مربوطه نشوند.

**ضعف در مسائل حسابداری:** ضعف در اصول برآورد هزینه‌ها و تجزیه و تحلیل هزینه‌های مرتبط، عدم آشنایی با مسائل حسابداری موردنیاز جهت انجام وظایف محول شده

**عدم آگاهی مؤدیان:** عواملی که به علت عدم اطلاعات و آگاهی مؤدیان موجب می‌شوند آن‌ها نسبت به تکالیف قانونی خود و نحوه اجرای این نوع مالیات دچار اشتباه شوند.

**فقدان عوامل زیرساختی:** عواملی مانند زیرساخت‌های مخابراتی، اینترنتی و... که فقدان آن‌ها موجب عدم اجرای صحیح این قانون خواهد شد.

**مشکلات عوامل قانونی:** مشکلاتی که ممکن است به علت موانع قانونی و یا تضاد و شفاف نبودن قانون مالیات بر ارزش افزوده به وجود آید.

**داشتن ذهنیت منفی:** عبارت است از ذهنیت و برداشت نادرست و منفی که مؤدیان نسبت به مالیات بر ارزش افزوده دارند

#### **پیشینه تحقیقات**

#### **- تحقیقات صورت گرفته در داخل کشور**

- محمد نوربخش لنگرودی و جوادی نیک‌گو (۱۳۸۸) در پژوهشی تحت عنوان بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران، مالیات‌ها را به دودسته مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم تقسیم نمودند. نظام مالیات بر ارزش افزوده که نوعی مالیات بر مصرف کالا و خدمات است نیز در زیرمجموعه مالیات‌های غیرمستقیم جای گرفت. این نظام مالیاتی، جهت استقرار کامل خود در ایران، با موانعی روبرو شده بود که در قالب تحقیق انجام گرفته، با عنوان "بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران" سعی شده بود موانع استقرار کامل این نظام و ترتیب اولویت آن‌ها مشخص گردند. در پژوهش انجام گرفته، استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده، متغیر

وابسته و عوامل بیرونی کلان، بیرونی خرد و درونی، متغیرهای مستقل آن را تشکیل می‌دادند. ابزار جمع‌آوری داده‌های تحقیق، پرسشنامه‌ای متشکل از ۳۹ سؤال بسته بود که روایی محتوای آن با نظر اساتید فن و پایایی آن طبق روش آلفای کرانباخ (با میزان ۰/۹۱ جهت عوامل بیرونی کلان، ۰/۷۵ برای عوامل بیرونی خرد و ۰/۸۸ برای عوامل درونی) مورد تأیید قرار گرفت و در میان ۱۵۰ نمونه انتخابی، از میان اساتید محترم دانشگاه و کارکنان محترم سازمان متولی اجرای VAT در استان گیلان و استان تهران توزیع شد و با کمک آزمون آماری t و آزمون آماری فریدمن، مورد تجزیه و تحلیل آماری قرار گرفت. طبق نتایج تحقیق، تمامی متغیرهای بیرونی کلان، بیرونی خرد و درونی، به ترتیب اولویت، در عدم استقرار کامل VAT در ایران، مؤثر بوده‌اند و در نتیجه طبق نتایج آن، کلیه فرضیه‌های تحقیق، مورد تأیید قرار گرفت.

- سید نورانی و توتونچی ملکی (۱۳۸۹) در مقاله‌ای تحت عنوان بررسی برخی از چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران (مطالعه موردی فعالان صنف طلا و جواهر) دریافتند که قانون مالیات بر ارزش افزوده یکی از قوانین مهم اقتصادی است. تجربه موفق کشورهای اجراکننده قانون ارزش افزوده نشان داده است که اجرای کامل این قانون توانسته است بسیاری از اهداف ۳ گانه نظام مالیاتی (تخصیص، باز توزیعی و تأمین منابع مالی مورد نیاز دولت) در مالیات‌های غیرمستقیم را پوشش دهد. گسترده بودن پایه مالیاتی، مصرفی بودن پایه مالیاتی، پایین بودن هزینه‌های شناسایی و وصول مالیات‌ها و انتقال بار مالیاتی به مصرف‌کننده نهایی، در اغلب موارد از ویژگی‌های برجسته مالیات بر ارزش افزوده است. پس از تدوین و تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده، اجرای آن از اول مهرماه سال ۱۳۸۷ آغاز شده است. در همان روزهای اول، اجرای قانون مذکور با برخی از چالش‌ها، مقاومت‌ها و دغدغه‌ها از سوی فعالان اقتصادی مواجه بوده است. این اتفاقات و برخی از موارد دیگر در نهایت منجر به تغییر در نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده گشته است. این مقاله سعی داشته است ضمن بیان عملکرد نظام مالیاتی و ضرورت اصلاح آن، مختصری از فرآیند تصویب و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، برخی از چالش‌های اجرایی قانون مذکور به صورت مطالعه موردی در رابطه با فعالان صنف طلا، جواهر و نقره را مورد بررسی قرار دهد. فرضیه‌های بررسی

شده در این مقاله به ترتیب زیر بوده که در هر مورد استدلال‌های موردنظر ارائه شده است. الف) نبود زمینه‌ها، امکانات و زیرساخت‌های اجرایی قانون در اقتصاد ایران مانع از گسترش اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در رابطه با اصناف شده است. ب) بی‌توجه به موضوع معاملات معاوضه‌ای برخی از کالاها و خدمات (طلا و جواهر) با ویژگی‌های خاص و نحوه معاملات آن‌ها که منجر به عدم تمکین برخی از فعالان نسبت به قانون مالیات بر ارزش‌افزوده شده است. ج) عدم آموزش مؤدیان و فعالان اقتصادی یا بی‌اطلاعی و کم‌اطلاعی آن‌ها از جزییات اجرایی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، منجر به ایجاد برخی مقاومت‌ها از طرف مؤدیان در رابطه با اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده گردیده است.

- دانش فرد، حیدری کرد زنگنه و زارعی (۱۳۹۰) در پژوهشی تحت عنوان موانع قانون‌گرایی در ایران (موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده) که انجام دادند، به بررسی موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده پس از گذشت سه سال از اجرای آن در ایران پرداختند، بدین منظور دودسته عوامل درونی و بیرونی مشتمل بر عواملی که از درون سازمان و متن قانون بر اجرای آن مؤثر بودند و عواملی که خارج از سازمان مجری و متن قانون بر اجرای آن مؤثر بود، به‌عنوان متغیرهای مستقل و اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده به‌عنوان متغیر وابسته در نظر گرفتند.

پژوهش انجام‌گرفته، یک تحقیق توصیفی بوده که از لحاظ تقسیم‌بندی بر مبنای مخاطب شناسی کاربردی و یک پژوهش میدانی (پیمایشی) بود، تحقیق انجام‌گرفته در حوزه استان تهران که مؤثرترین حوزه مالیاتی کشور می‌باشد پیاده شد؛ و جامعه آماری آن تحقیق نیز ۵۰۰ نفر از کارکنان امور مالیاتی که متصدیان اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده بودند را در نظر گرفتند. تعداد نمونه نیز بر اساس جدول مورگان مشتمل بر ۲۱۷ نفر از کارکنان امور مالیاتی بود. ابزار جمع‌آوری اطلاعات پرسشنامه بود که پس از بررسی روائی آن توسط متخصصان و کارشناسان، پایایی آن نیز (با میزان ۰/۸۸۲) مورد تأیید قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که عوامل درونی و بیرونی بر اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مؤثر بود و مشخص گردید عوامل درونی نسبت به عوامل بیرونی بیشتر مانع اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌گردند.

- رستم‌نژاد چراتی، نبوی چاشمی (۱۳۹۳) در تحقیقی تحت عنوان بررسی موانع اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده در استان مازندران (مطالعه موردی شهرستان‌های ساری و بابلسر) دریافتند که اجرای مالیات بر ارزش افزوده، به دلیل پیچیدگی مقدمات اجرایی و نیاز به منابع انسانی و تأثیر آن بر جامعه، از دشوارترین طرح‌های مدیریتی تشکیلات مالیاتی بوده و در صورت مدیریت نادرست می‌تواند عملکرد کلی تشکیلات مالیاتی را شدیداً مختل کند. هدف از تحقیقی که انجام گرفت، بررسی موانع اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده در شهرستان‌های ساری و بابلسر بوده است. جامعه آماری تحقیق شامل کلیه کارکنان ادارات امور مالیاتی شهرستان‌های ساری و بابلسر در استان مازندران بوده که تعداد آن‌ها ۲۳۰ نفر بوده و با استفاده از جدول مورگان، ۱۴۰ نفر به‌عنوان نمونه آماری تعیین شدند. برای جمع‌آوری داده‌ها، پرسشنامه‌ای با ضریب پایایی ۰/۸۵ به تعداد نمونه آماری توزیع و جمع‌آوری گردید. نتایج آزمون‌های دوجمله‌ای نشان داد از نظر اعضای نمونه مورد مطالعه، متغیرهای شرایط اجتماعی، فرهنگی و عدم حمایت مردمی، انتظار تورم ناشی از اجرای قانون، شفاف‌سازی محیط اقتصادی ناشی از اجرای کامل قانون، عدم اطمینان مؤدیان به استرداد وجوه اضافه پرداختی، نرخ اجرایی قانون، ضعف اطلاع‌رسانی سازمان امور مالیاتی، کمبود منابع انسانی متخصص، پیچیدگی اجرا و نظام کنترلی موجود و فقدان بانک اطلاعاتی جامع مؤدیان مانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در شهرستان‌های ساری و بابلسر بوده‌اند.

### تحقیقات صورت گرفته در خارج کشور

- چن (۲۰۱۰) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر سوابق کیفی بر رضایت مالیات‌دهنده از سیستم‌های آنلاین ثبت مالیاتی»<sup>۵</sup> یک مطالعه تجربی انجام داد. این پژوهش بر رضایت مشتری از سیستم ثبت مالیات آنلاین که به‌منظور ثبت اظهارنامه‌های مالیات بر درآمد شخصی است مطالعه می‌کند. کیفیت سیستم ثبت مالیات آنلاین دربرگیرنده کیفیت‌های خدمات، سیستم و اطلاعات است که سوابق رضایت کاربر از هر سیستمی است. برای سنجش کیفیت سیستم ثبت مالیات آنلاین یک مدل سنجش درجه دوم با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی مرتبه بالاتر امتحان شد. تحلیل عاملی سلسله‌مراتبی،

کیفیت سیستم اطلاعاتی مدل موردسنجش را در زمینه تحقیق پشتیبانی کرد. تحلیل مسیر با استفاده از مدل معادلات ساختاری تأیید شد که در نتیجه سوابق کیفی به شدت بر رضایت مالیات‌دهنده از سیستم ثبت مالیات آنلاین اثر گذاشتند. عوامل کیفیت سیستم و کیفیت اطلاعات در سنجش رضایت مالیات‌دهنده مهم‌تر از کیفیت خدمات بودند که نشان‌دهنده این است که خروجی‌های سیستم و توانایی پردازش برای مالیات‌دهنده از اهمیت بیشتری برخوردار است. بر اساس یافته‌ها، مفاهیم مربوط به سیستم ثبت مالیات آنلاین مورد بحث قرار گرفت. در نهایت محدودیت‌ها هم ارائه شدند.

- کلاوس (۲۰۱۳) در تحقیقی با عنوان آیا مالیات بر ارزش افزوده، ابزار تثبیت‌کننده اقتصادی کلان مفیدی است؟ دریافت و مالیات بر ارزش افزوده (VAT) را به عنوان یک ابزار تثبیت‌کننده اقتصاد کلان ارائه داد. در این مقاله به بررسی برخی مفاهیم عملی متغیر مالیات بر ارزش افزوده پرداخته است. سپس توسعه یک مدل تعادل عمومی پویا برای ارزیابی سودمندی آن به عنوان یک ابزار تثبیت در نظر گرفته شد. نرخ متغیر مالیات بر ارزش افزوده انحراف کمتری از دیگر مالیات‌ها دارد. این تعریف یعنی بین مصرف فعلی و آینده، پس‌انداز و تصمیمات سرمایه‌گذاری و افزایش هزینه‌های اقتصادی مالیات را شامل می‌شود. علاوه بر این مالیات بر ارزش افزوده متغیر خواهد بود و در کاستن چرخه کسب و کار از ابزار ثبات معمولی، نرخ بهره کمتر مؤثر است. این به دلیل اثرات جانبی عرضه اضافی است. تغییر در نرخ بهره پس‌انداز این دوره و سرمایه‌گذاری تأثیر می‌گذارد. در حالی که نرخ مالیات بر ارزش افزوده تأثیر پس‌انداز و تصمیمات سرمایه‌گذاری در طول زمان را تحت تأثیر قرار دهد، تصمیمات متغیر است؛ بنابراین نرخ مالیات بر ارزش افزوده متغیر بعید است به عنوان یک ابزار تثبیت‌کننده اقتصادی مفید باشد.

### مبانی نظری

اگر نگاهی کلی و گذرا بر کتب اقتصاد کلان داشته باشیم و بخواهیم که ارزش افزوده را به زبان ساده بیان کنیم و از ورود به مباحث پیچیده مربوط به آن پرهیز کنیم، خواهیم دید که اقتصاددانان ارزش افزوده را چنین تعریف می‌کنند: ارزش افزوده

عبارت است از مابه‌التفاوت ستانده و داده. به عبارت ساده‌تر و در عمل ارزش افزوده یعنی: فروش منهای خرید.

بر مبنای تعریف فوق از ارزش افزوده، نوعی مالیات بر مصرف طراحی شده که هم‌اکنون در بیش از ۱۴۰ کشور جهان تحت عنوان مالیات بر ارزش افزوده به اجرا درآمده است. کشورهای فرانسه و آلمان از جمله اجراکنندگان اولیه این مالیات بوده و در کشورهای عضو اتحادیه اروپا همه این مالیات را پذیرفته و به اجرا گذاشته‌اند. کشورهای نامزد عضویت در اتحادیه اروپا نیز همه به پذیرش و اجرای این نوع مالیات التزام دارند. در ایران، پرداخت مالیات بر مصرف به شکلی که مستقیماً توسط مصرف‌کنندگان به فروشندگان پرداخت گردد و فروشندگان این مالیات‌ها را به نیابت از طرف دولت جمع‌آوری کنند و سپس آن را در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهند، تاکنون وجود نداشته است. این بدان معنی نیست که ایرانیان کلیه مایحتاج خود را بدون پرداخت انواع مالیات‌های غیرمستقیم تأمین می‌کنند. برعکس، مصرف‌کنندگان ایرانی برای خرید فرآورده‌هایی چون نفت، نوشابه، سیگار، خاویار، الکل طبی و صنعتی، اتومبیل، تلفن، نوار ضبط‌صوت و تصویر، فولاد و سیمان و برای خرید خدماتی مانند ارتباط تلفنی، شماره‌گذاری موقت و نقل و انتقال اتومبیل و شناورها، به‌طور غیرمستقیم، مالیات بر مصرف پرداخت می‌نمایند.

همین‌طور، هم‌وطنان خریدار کالاهای وارداتی نیز برای صدها نوع کالاهای وارداتی حقوق گمرکی و سود بازرگانی و مالیات‌های غیرمستقیم مربوطه را می‌پردازند. این مالیات‌ها، برحسب وضعیت "کشش منحنی‌های تقاضا و عرضه" در موارد بسیاری معمولاً بیشتر به بخشی از مصرف‌کنندگانی اصابت می‌نمایند.

مالیات بر ارزش افزوده در واقع نوعی مالیات بر فروش کالا و خدمات چندمرحله‌ای است، که در طی مراحل زنجیره واردات/تولید/توزیع/مصرف با نرخ مالیاتی ثابت (غیرتصادفی) اعمال می‌گردد ولی نهایتاً مصرف‌کنندگان نهایی تنها پرداخت‌کننده واقعی آن می‌باشند. مبنای محاسبه این مالیات بهای کالا و خدماتی است که یا در داخل تولید می‌شوند و یا به کشور وارد می‌گردند و فروشندگان و یا ارائه‌دهندگان خدمات برای آن‌ها صورتحساب صادر می‌نمایند. در این نظام مالیاتی هر یک از

ارائه‌دهندگان کالا و خدمات که در این نظام مالیاتی از دید دولت مؤدیان مالیاتی تلقی می‌گردند، مکلف به نگهداری دفاتر حسابداری و در هنگام فروش مکلف به تهیه و صدور صورت‌حساب می‌باشند. در صورت‌حساب‌های صادره بایستی مشخصات طرفین معامله، مشخصات کامل کالا همراه باقیمت و مالیات آن در ستون‌های مربوطه، در چند نسخه ثبت شده باشد.

مالیات بر ارزش‌افزوده، نوعی مالیات چندمرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید- توزیع بر اساس درصدی از ارزش‌افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌شود. این مالیات در واقع نوعی مالیات بر فروش چندمرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش‌افزوده نوعی مالیات بر قیمت فروش است که بار مالیاتی آن به دوش مصرف‌کنندگان نهایی بوده و بر اساس درصدی از ارزش‌افزوده در هر مرحله زنجیره تولید<sup>۵</sup> توزیع اخذ می‌شود. سازمان ملل متحد «مالیات بر ارزش‌افزوده» را چنین تشریح می‌کند: «مالیات بر ارزش‌افزوده، مالیاتی است که در مراحل مختلف تولید توسط مؤدی مالیات جمع‌آوری می‌شود. در این نظام، از مؤدی خواسته می‌شود درصدی معین از کالاها و خدماتی را که می‌فروشد، از خریدار دریافت کند. این درصد در صورت‌حساب‌های فروش مؤدی به‌طور جداگانه ثبت می‌شود و خریدار باید از درصدی که از وی گرفته می‌شود کاملاً آگاه باشد. در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده مؤدی تمام مالیاتی را که از خریدار دریافت کرده به دولت پرداخت نمی‌کند، بلکه به وی اجازه داده می‌شود مالیاتی را که برای مصارف واسطه‌ای (خرید کالاها و خدمات برای فرآیند تولید) و تشکیل سرمایه ثابت (سرمایه‌گذاری) پرداخت کرده، از مالیات دریافتی از خریدار کسر کرده و مانده را به دولت پرداخت کند. مالیات بر ارزش‌افزوده معمولاً به افراد غیرمستقیم (خارجیان و گردشگران و جهانگردان) و صادرات تعلق نمی‌گیرد. نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده بر حسب نوع کالاها و خدمات عرضه شده یا نوع خریدار می‌تواند متفاوت باشد» (پناهی و همکاران، ۱۳۸۹).

با توجه به سیاست‌ها و اهداف قانون برنامه سوم و چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور و همچنین سند چشم‌انداز بیست‌ساله، اصلاح نظام مالیاتی با اهداف زیر صورت می‌گیرد:

- ۱- افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در ترکیب درآمدهای دولت با اتکا به منابع جدید بر پایه مصرف.
- ۲- کاهش فشار مالیاتی بر بخش تولید و سرمایه‌گذاری مولد اقتصادی از طریق تعدیل نرخ‌های مالیات بر درآمد.
- ۳- افزایش کارایی نظام مالیاتی از طریق کاهش هزینه و زمان وصول درآمدهای مالیاتی.
- ۴- تمرکز مربوط به اخذ مالیات و حذف عوارض و درآمدهای شبه مالیاتی.
- ۵- افزایش مشارکت عمومی در کسب درآمدهای مالیاتی و گسترش زمینه خود اظهاری. (فارابی، ۱۳۹۰)

### ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده

- خود کنترل بودن
- کاهش فرار مالیاتی
- افزایش انگیزه تولید
- درآمد باثبات و انعطاف‌پذیر
- شفاف‌سازی حساب‌های ملی
- اجتناب از مالیات‌های مضاعف
- تسهیل ورود به پیمان‌های منطقه‌ای
- تشویق صادرات
- تشویق سرمایه‌گذاری (نادران، ۱۳۸۰).

### انواع مالیات بر ارزش افزوده بر اساس پایه‌های مالیاتی

معمولاً برای محاسبه پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده از سه روش تولیدی، درآمدی و مصرفی استفاده می‌شود. تفاوت بین این سه روش به اجزای کلی و همچنین نحوه در نظر گرفتن کالاهای سرمایه‌ای در پایه مالیاتی است (نادران، ۱۳۸۰).

#### الف) مالیات بر مبنای تولید

در این روش تمام کالاهای (تولیدی و مصرفی) مشمول مالیات شده و هیچ‌گونه معافیت مالیاتی برای خرید کالاهای سرمایه‌ای در نظر گرفته نمی‌شود. لذا تمام مخارج در تولید ناخالص داخلی به‌استثنای مخارج دستمزدی دولت را شامل می‌شود و بنگاه‌ها تنها برای خرید کالاهای واسطه‌ای اعتبار مالیاتی دریافت می‌کند. این روش دارای گسترده‌ترین پایه مالیاتی است اما به دلیل عدم معافیت کالاهای سرمایه‌ای و استهلاک از مالیات منجر به تضعیف انگیزه سرمایه‌گذاری می‌شود (نادران، ۱۳۸۰).

#### ب) مالیات بر مبنای درآمد

مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای درآمد، استهلاک را در نظر نمی‌گیرد و به‌جای مخارج سرمایه‌گذاری کل، مخارج سرمایه‌گذاری خالص را شامل می‌شود. پایه مالیاتی در این روش مجموعه درآمد پرداختی به عوامل پس از کسر مخارج دستمزدی دولت است. به همین دلیل نیز نام آن مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی است (نادران، ۱۳۸۰).

#### ج) مالیات بر مبنای مصرف

در این روش تمام هزینه‌های سرمایه در همان سال خرید کسر می‌شود و از آن به‌عنوان ابزار تشویق سرمایه‌گذاری استفاده می‌شود. در کشورهای عضو جامعه اروپا و بسیاری از کشورهای در حال توسعه از این روش برای محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌شود (نادران، ۱۳۸۰).

### جایگاه مالیات بر ارزش افزوده (VAT)<sup>۱</sup> در نظام مالیاتی ایران

بر اساس قانون بودجه و برنامه سند چشم انداز ۲۰ ساله کشور باید درآمد مالیاتی به نوعی جایگزین درآمدهای نفتی شود که زمانی به پایان خواهد رسید. به عبارت دیگر، بر اساس سند چشم انداز ۲۰ ساله کشور دولت باید تا پایان برنامه پنجم توسعه قادر باشد که هزینه های جاری خود را به طور عمده از درآمد مالیاتی تأمین کند و از اتکای این بخش به درآمدهای نفتی بکاهد (آقایی و احمد، ۱۳۸۴). پرداخت مالیات در برخی کشورها یک تکلیف قانونی بزرگ محسوب می شود و عدم پرداخت آن برخوردهای قانونی برای متخلفین از قانون را در پی دارد.

مالیات در کشورهای مختلف دنیا، بخش عمده ای از هزینه های عمومی را تشکیل می دهد به نحوی که در برخی از کشورها ۹۰ تا ۹۵ درصد از هزینه های عمومی مورد نیاز دولت از طریق مالیات تأمین می شود، اما این رقم در ایران حتی با تلاش های بسیار زیاد دولت بسیار کم است و با رقم های مرسوم در دنیا بسیار فاصله دارد. به علاوه، حدود ۳۲ درصد از تولید ناخالص داخلی برخی از کشورها از درآمد مالیاتی تأمین می شود، در حالی که این رقم در ایران بسیار اندک است. لازمه دستیابی به وضعیت مطلوب درآمدهای مالیاتی در کشور ارتقاء فرهنگ مالیاتی است که اجرای طرح خود اظهاری مالیاتی در تیرماه هر سال نیز بدین منظور صورت می گیرد (پژویان، ۱۳۸۴). به اعتقاد بسیاری از کارشناسان اقتصادی اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده در چارچوب یک برنامه کلان اقتصادی و به دور از بخشی نگری سبب برقراری عدالت در پرداخت مالیات می شود. این نوع پرداخت مالیات، معافیت هایی را برای مؤدیان مالیاتی در نظر گرفته است، به نحوی که اصناف ۴۰ درصد مالیات خود اظهاری خود را به صورت نقد و مابقی را حداکثر در چهار قسط مساوی ماهیانه پرداخت خواهند کرد (ضیایی بیگدلی، ۱۳۸۴).

مالیات بر ارزش افزوده در قرن حاضر مورد استقبال بسیاری از کشورهای جهان قرار گرفته است؛ به طوری که در حال حاضر بیش از ۱۵۰ کشور جهان به اجرای این مالیات پرداخته اند و از مزایای این مالیات مدرن بهره می برند. این مالیات، از ارزش افزوده

1. Value Added Tax

بنگاه‌ها در مراحل مختلف فرایند تولید<sup>۵</sup> توزیع اخذ می‌شود و از مزایای زیادی همچون توان درآمدزایی بالا برای دولت، پایه گسترده مالیاتی، سهولت اجرا، کاهش انگیزه فرار مالیاتی، مشارکت مستقیم مؤدی در فرایند مالیات‌گیری، تکیه به روش خود اظهاری، اعتماد به مؤدیان، سازوکار خودکنترلی، پایین بودن هزینه اخذ مالیات به سبب خود اجرایی، اجتناب از پدیده مالیات مضاعف و غیره برخوردار است (فارابی، ۱۳۹۰). از دیدگاه اقتصادی "ارزش‌افزوده" تفاوت بین ارزش ستانده (محصول) و ارزش داده (مواد اولیه) است؛ اما در تدوین قانون به لحاظ ارائه نگرش مطلوب اجرایی، این تعریف بر اساس روش‌های حسابداری و با تکیه بر روش صورتحساب ارائه می‌شود و "ارزش‌افزوده" را چنین تعریف می‌کنند: ارزش‌افزوده عبارت از تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات به‌کاررفته در خرید یک شخص در یک دوره معین است (طباطبایی یزدی، ۱۳۸۴). با توجه به تعریف مذکور مالیات بر ارزش‌افزوده عبارت است از: نوعی مالیات چندمرحله‌ای که در مراحل مختلف زنجیره تولید<sup>۶</sup> توزیع بر اساس درصدی از ارزش‌افزوده کالاها یا تولیدی یا خدمات ارائه شده اخذ می‌شود. این مالیات در واقع نوعی مالیات بر فروش چندمرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند. پس از جنگ جهانی دوم، بنا به دلایل متعدد، بسیاری از کشورها درصدد اصلاح ساختار مالیاتی خود برآمدند. در این میان مالیات بر ارزش‌افزوده در دو دهه گذشته به‌منزله یک روش جدید مطرح و به لحاظ ویژگی‌های انعطاف‌پذیری این مالیات، در کانون توجه کشورهای مختلف به‌هنگام اصلاح ساختار مالیاتی واقع شد. مهم‌ترین دلایلی را که انگیزه‌های این اصلاح به‌شمار می‌روند را می‌توان در چهار گروه زیر طبقه‌بندی کرد (پژویان، ۱۳۸۴):

- (۱) رفع نارسایی‌های مالیاتی سنتی
- (۲) ایجاد منبع درآمد برای پاسخگویی به هزینه‌های روزافزون دولت
- (۳) ایجاد نظام مالیاتی متناسب با عملکرد پیمان‌های منطقه‌ای
- (۴) ایجاد تحول در ساختار مالیاتی به دلیل ناهماهنگی با روند توسعه اقتصادی

با وجود این که به دلیل فقدان شناخت از مالیات بر ارزش افزوده، برخی از کشورها نسبت به پذیرش آن ابراز نگرانی کرده‌اند، اما باگذشت زمان شمار کشورهای استفاده‌کننده از این مالیات بسیار افزایش یافته است.

به‌طور کلی در بررسی‌های گوناگون درباره نظریه مالیات بر ارزش افزوده، صاحب‌نظران اقتصادی، این مالیات را از سه جنبه مختلف بررسی کرده‌اند. این سه جنبه عبارت‌اند از:

الف) مسائل ساختاری، اقتصادی و اجتماعی مالیات بر ارزش افزوده مشکلات مرتبط با آن‌ها و راه‌های مقابله با این مشکلات

ب) آثار مختلف مالیات بر ارزش افزوده بر متغیرهای اقتصادی از دیدگاه خرد و کلان

ج) راه‌های گوناگون اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف و استفاده از تجارب حاصل به‌منظور بهبود ساختار این روش از اخذ مالیات.

### فرضیات تحقیق

عدم آگاهی مؤدیان در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است.

داشتن ذهنیت منفی نسبت به مالیات بر ارزش افزوده در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است.

فقدان عوامل زیرساختی مناسب در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است.

ضعف مسائل حسابداری مرتبط در زمینه مالیات بر ارزش افزوده در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است.

وجود اشکالات قانونی در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است.

### روش‌شناسی تحقیق

تحقیق حاضر با توجه به هدف کاربردی و از حیث نحوه گردآوری داده‌ها از دسته تحقیقات توصیفی - پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل تمامی کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان لرستان و مؤدیان (ارباب‌رجوع) سازمان می‌باشند. تعیین حجم نمونه از بین کارکنان و ارباب‌رجوع به دو بخش تقسیم می‌شود. در بخش اول از بین کارکنان، حجم نمونه متناسب با تعداد کل کارکنان تعیین شد و در بخش دوم از بین ارباب‌رجوع سازمان حجم نمونه برابر با حجم نمونه در بین کارکنان تعیین شد. طبق آمار ارائه شده از سوی اداره کل امور مالیاتی استان، تعداد کارکنان سازمان در سال ۱۳۹۳ حدود ۳۶۰ نفر می‌باشد که طبق جدول تعیین حجم نمونه مورگان تعداد ۱۸۶ نفر از آنان به‌عنوان نمونه آماری انتخاب شدند و همچنین از بین مؤدیان نیز به‌صورت تصادفی ساده نمونه‌گیری صورت گرفت که از بین پرسشنامه‌های توزیع شده، تعداد ۱۴۹ پرسشنامه به محقق عودت داده شد؛ بنابراین تعداد نمونه‌های آماری این پژوهش به‌طور کلی ۳۳۵ نفر می‌باشد. روش نمونه‌گیری از بین کارکنان به‌صورت تصادفی طبقه‌ای و در مورد مؤدیان به‌صورت تصادفی ساده از بین نمونه‌های در دسترس انجام شده است. داده‌ها و اطلاعات این تحقیق با استفاده از دو روش کتابخانه‌ای (مطالعه کتاب‌ها، تحقیقات و اسناد مرتبط و...) و روش میدانی (استفاده از پرسشنامه) جمع‌آوری شد. ابزار گردآوری میدانی، پرسشنامه‌ای می‌باشد که با توجه به مبانی نظری تحقیق، طراحی و تدوین شده است. داده‌ها و اطلاعات گردآوری شده با استفاده از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی (میانگین، انحراف استاندارد، آزمون کولموگروف - اسمیرنوف نرمال بودن داده‌ها (K-S)، آزمون t تک نمونه‌ای) تجزیه و تحلیل شده است. داده‌ها و اطلاعات گردآوری شده با استفاده از نرم‌افزار آماری SPSS 22 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

### نرمال بودن داده‌ها

آزمون نرمال بودن داده‌ها به عمل آمد و داده‌ها نرمال بودند. آزمون کلموگروف - اسمیرنوف نیز برای آگاهی از نرمال بودن داده‌های پژوهش مورد استفاده قرار گرفت.

جدول ۱. آزمون کلموگروف - اسمیرنوف برای آزمون نرمال بودن داده‌ها

آزمون کلموگروف - اسمیرنوف			کل سؤالات پرسشنامه
سطح معنی‌داری	درجه آزادی	آماره	
۰/۲۵۰	۳۰۸	۰,۵۸	

با توجه به نتایج جدول (۱) سطح معنی‌داری عوامل مؤثر بر عدم اجرای صحیح مالیات بر ارزش افزوده در آزمون کلموگروف<sup>۱</sup> اسمیرنوف (Sig.= ) به دست آمد. با توجه به اینکه در آزمون کلموگروف - اسمیرنوف سطح معنی‌داری بالاتر از Sig.= / نشان‌دهنده نرمال بودن داده‌ها می‌باشد، می‌توان گفت که توضیح داده‌ها نرمال است. همچنین براساس آزمون لوین برای بررسی برابری واریانس‌ها از آنجاکه سطح معنی‌داری ( / ,sig = / ,F=) بزرگ‌تر از ۵ درصد است واریانس‌ها برابر است. در این قسمت به بررسی فرضیات پژوهش پرداخته شده است و با توجه به شاخص‌های آماری مناسب، فرضیات پژوهش بررسی و تجزیه و تحلیل شده است.

جدول ۲. نتایج آزمون t تک نمونه‌ای پیرامون تأثیر عدم آگاهی مؤدیان در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده

فرضیه تحقیق	متغیر	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری
۱	عدم آگاهی مؤدیان	۳۳۵	۳,۳۷	۰,۶۴	۱۰,۱۵۳	۳۳۴	۰,۰۰۱
۲	داشتن ذهنیت منفی نسبت به مالیات بر ارزش افزوده	۳۳۵	۳,۲۵	۰,۵۷	۷,۹۳	۳۳۴	۰,۰۰۱
۳	فقدان عوامل زیرساختی مناسب	۳۳۵	۳,۱۵	۰,۶۶	۴,۰۹	۳۳۴	۰,۰۰۱
۴	ضعف مسائل حسابداری مرتبط	۳۳۵	۳,۱۰	۰,۶۲	۲,۹۰	۳۳۴	۰,۰۶۱
۵	وجود اشکالات قانونی	۳۳۵	۳,۸۷	۰,۴۸	۶,۷۰	۳۳۴	۰,۰۰۱
میانگین نظری: ۳							

**فرضیه اول:** عدم آگاهی مؤدیان در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است.

برای بررسی این فرضیه از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده گردید. در جدول (۲)، نتایج آزمون t تک نمونه‌ای در زمینه تأثیر عدم آگاهی مؤدیان در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که میانگین تأثیر عدم آگاهی مؤدیان از دیدگاه افراد برابر با ۳,۳۷ و میانگین مورد انتظار (نظری) برابر با ۳ بود. مقدار t برابر ۱۰,۱۵۳ و سطح معناداری حاصل  $Sig =$  ( )  $P <$  . با توجه به اینکه مقدار t در سطح خطای کمتر از معنی‌دار بود، لذا نتیجه گرفته می‌شود که میانگین تجربی با میانگین نظری تفاوت معنی‌داری دارد. همچنین از آنجا که میانگین تجربی بیشتر از میانگین نظری بود، می‌توان گفت فرض پژوهش مبنی بر تأثیر عدم آگاهی مؤدیان در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده تأیید شد.

**فرضیه ۲:** داشتن ذهنیت منفی نسبت به مالیات بر ارزش افزوده در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است.

برای بررسی این فرضیه از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده گردید. نتایج آزمون t تک‌نمونه‌ای در زمینه بررسی تأثیر داشتن ذهنیت منفی نسبت به مالیات بر ارزش افزوده در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای تأثیر داشتن ذهنیت منفی نسبت به مالیات بر ارزش افزوده در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده برابر با ۳,۲۵ و میانگین مورد انتظار (نظری) برابر با ۳ بود. مقدار t برابر ۷,۹۳ و سطح معناداری حاصل  $Sig =$  ( )  $P <$  . با توجه به اینکه مقدار t در سطح خطای کمتر از معنی‌دار بود، لذا نتیجه گرفته می‌شود که میانگین تجربی با میانگین نظری تفاوت معنی‌داری دارد. همچنین از آنجا که میانگین تجربی بیشتر از میانگین نظری بود، می‌توان گفت فرض پژوهش مبنی بر تأثیر داشتن ذهنیت منفی نسبت به مالیات بر ارزش افزوده در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده تأیید شد.

**فرضیه ۳:** فقدان عوامل زیرساختی مناسب در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است

برای بررسی این فرضیه از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده گردید. نتایج آزمون t تک‌نمونه‌ای درزمینه بررسی تأثیر فقدان عوامل زیرساختی مناسب در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای تأثیر فقدان عوامل زیرساختی مناسب در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده برابر با ۳,۱۵ و میانگین مورد انتظار (نظری) برابر با ۳ بود. مقدار t برابر ۴,۰۹ و سطح معناداری حاصل Sig= گزارش شد (  $P <$  ). با توجه به اینکه مقدار t در سطح خطای کمتر از معنی‌دار بود، لذا نتیجه گرفته می‌شود که میانگین تجربی با میانگین نظری تفاوت معنی‌داری دارد. همچنین از آنجاکه میانگین تجربی بیشتر از میانگین نظری بود، می‌توان گفت فرض پژوهش مبنی بر تأثیر فقدان عوامل زیرساختی مناسب در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده تأیید شد.

**فرضیه ۴:** ضعف مسائل حسابداری مرتبط درزمینه مالیات بر ارزش افزوده در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است.

برای بررسی این فرضیه از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده گردید. نتایج آزمون t تک‌نمونه‌ای درزمینه بررسی تأثیر ضعف مسائل حسابداری مرتبط درزمینه مالیات بر ارزش افزوده در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای تأثیر ضعف مسائل حسابداری مرتبط درزمینه مالیات بر ارزش افزوده در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده برابر با ۳,۱۰ و میانگین مورد انتظار (نظری) برابر با ۳ بود. مقدار t برابر ۲,۹۰ و سطح معناداری حاصل Sig= گزارش شد (  $P >$  ). با توجه به اینکه مقدار t در سطح خطای کمتر از معنی‌دار نبود، لذا نتیجه گرفته می‌شود که میانگین تجربی با میانگین نظری تفاوت معنی‌داری ندارد. لذا می‌توان گفت فرض پژوهش مبنی بر تأثیر ضعف مسائل حسابداری مرتبط درزمینه مالیات بر ارزش افزوده در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده تأیید نشد.

**فرضیه ۵:** وجود اشکالات قانونی در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است.

برای بررسی این فرضیه از آزمون  $t$  تک‌نمونه‌ای استفاده گردید. نتایج آزمون  $t$  تک‌نمونه‌ای در زمینه بررسی تأثیر وجود اشکالات قانونی در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌ها برای تأثیر وجود اشکالات قانونی در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده برابر با ۳,۸۷ و میانگین مورد انتظار (نظری) برابر با ۳ بود. مقدار  $t$  برابر ۶,۷۰ و سطح معناداری حاصل  $\text{Sig} =$  گزارش شد ( $P <$ ). با توجه به اینکه مقدار  $t$  در سطح خطای کمتر از معنی‌دار بود، لذا نتیجه گرفته می‌شود که میانگین تجربی با میانگین نظری تفاوت معنی‌داری دارد. همچنین از آنجا که میانگین تجربی بیشتر از میانگین نظری بود، می‌توان گفت فرض پژوهش مبنی بر تأثیر وجود اشکالات قانونی در عدم اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده تأیید شد.

### بحث و نتیجه‌گیری

درآمدهای مالیاتی در اغلب کشورهای دنیا، مهم‌ترین منبع تأمین مالی مخارج دولت‌ها هستند. علاوه بر این از مالیات‌ها به‌عنوان ابزار سیاست‌گذاری و تحقق اهداف اقتصادی و اجتماعی استفاده می‌شود. با وجود اهمیت مالیات در نظام اقتصادی کشورها، نظام مالیاتی در ساختار اقتصادی کشور ما جایگاه مناسبی ندارد. سهم ناچیز مالیات‌ها در تأمین منابع عمومی بودجه دولت و همچنین به‌کارگیری و تکیه‌بر مالیات‌هایی که ایجاد اختلال در نظام اقتصادی از ویژگی‌های آن‌هاست، مهم‌ترین دلایل عدم کارایی نظام مالیاتی در تحقق اهداف اقتصادی بوده است. بر این اساس، استفاده از انواع دیگر مالیات‌ها که ضمن افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در منابع عمومی دولت، اختلال کمتری در نظام اقتصادی ایجاد کند، اجتناب‌ناپذیر است. استفاده از مالیات بر ارزش افزوده، یکی از روش‌هایی است که برای این منظور طی دهه‌های اخیر در سایر کشورها تجربه شده است. بر همین اساس از مهرماه سال ۱۳۸۷، این مالیات در سیستم مالیاتی کشور ما نیز به اجرا گذاشته شد.

مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات چندمرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید- توزیع، بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌شود. به عبارت دیگر، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش است که بار مالیاتی آن بر دوش مصرف‌کنندگان نهایی بوده و بر اساس درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از زنجیره تولید<sup>۵</sup> توزیع اخذ می‌شود. در این نظام، از مؤدی خواسته می‌شود درصدی معین از کالاها و خدماتی را که می‌فروشد، از خریدار دریافت و به حساب دولت واریز کند. این درصد در صورت حساب‌های فروش مؤدی به‌طور جداگانه ثبت می‌شود و خریدار باید از درصدی که از وی گرفته می‌شود، کاملاً آگاه باشد. در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مؤدی تمام مالیاتی را که از خریدار دریافت کرده، به دولت پرداخت نمی‌کند، بلکه به وی اجازه داده می‌شود مالیاتی را که برای مصارف واسطه‌ای (خرید کالاها و خدمات برای فرآیند تولید) و تشکیل سرمایه ثابت (سرمایه‌گذاری) پرداخت کرده، از مالیات دریافتی از خریدار کسر و مانده را به دولت پرداخت کند. مالیات بر ارزش افزوده معمولاً به افراد غیرمستقیم (خارجیان و گردشگران و جهانگردان) و صادرات تعلق نمی‌گیرد. نرخ مالیات بر ارزش افزوده برحسب نوع کالاها و خدمات عرضه شده یا نوع خریدار می‌تواند متفاوت باشد. آنچه در این پژوهش مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است این است که چه عواملی باعث شده‌اند که قانون مالیات بر ارزش افزوده به درستی اجرا نشود.

### پیشنهادها

۱- با توجه به اینکه اکثر مؤدیان مالیاتی اطلاعات کافی از قانون مالیات بر ارزش افزوده ندارند و در بیشتر موارد به دلیل عدم آگاهی از تکالیف قانونی خود عمل نمی‌کنند پیشنهاد می‌شود از طرق مختلف در امر اطلاع‌رسانی و آگاهی بخشی اهتمام لازم به عمل آید (از طریق رادیو و تلویزیون، مجله‌ها، سراچه‌های خبری، شبکه‌های مجازی، پیامک و...)

۲- فروشگاه‌ها و مغازه‌ها به ماشین‌های الکترونیک فروشگاه‌های تجهیز کردند تا شرایطی به دست آید که بتوان در پای صندوق‌های فروشگاه‌های خریدار نهایی که مصرف‌کننده می‌باشد مالیات را وصول و به حساب خزانه واریز کرد.

۳- درصد موفقیت کامل اجرای مالیات بر ارزش افزوده منوط به آموزش لازم و کافی مأمورین مالیاتی و ثبت رایانه‌ای وضعیت مؤدیان و یکپارچه‌سازی اطلاعات و ثبت کامل معاملات و خدمات مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی می‌باشد و بایستی سازمان توانایی ردیابی مسیر مبادلات و کنترل آن‌ها را داشته باشد.

۴- با توجه به اینکه تعدادی از اشخاص در مقابل این نوع مالیات مقاومت می‌کنند و از پذیرش این نوع نظام مالیاتی امتناع می‌ورزند دولت می‌تواند با اطلاع‌رسانی مناسب و همه‌جانبه و فرهنگ‌سازی صحیح آگاهی‌های لازم و نکت مثبت این نوع مالیات را به مردم منتقل نماید که از تنش‌های ناهم‌سو کاسته شود و فرهنگ مالیاتی با شکل‌گیری از نسلی به نسل دیگر منتقل گردد.

۵- در اصلاح قوانین علاوه بر متخصصان بخش دولتی (مقامات و مسئولان و نمایندگان مجلس و صاحب‌نظران) از نظرات و پیشنهادهای بخش خصوصی نیز استفاده شود و در جلساتی با نمایندگان صنوف مشکلات و راهکارهای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مطرح گردد و از آن‌ها در تدوین آیین‌نامه‌ها استفاده گردد.

۶- به هنجار شدن پرداخت مالیات در جامعه ایران، نیازمند تغییر نگاه و باور و ذهنیت منفی مردم نسبت به مالیات است. این نگاه منفی، سابقه تاریخی دارد. این ذهنیت از نسل‌های گذشته به نسل امروز منتقل شده است. برخی از مردم بر این باورند که مالیات نوعی پول زور است. زدودن این ذهنیت و نگرش مؤدیان و ایجاد دیدگاهی واقع‌بینانه، می‌تواند نهادینه شدن تمکین مالیاتی را فراهم نماید. بر همین اساس، باید جامعه بپذیرد که هم چنان که دولت در قبال مردم وظایف و مسئولیت‌هایی دارد، مردم هم در مقابل دولت تکالیف و الزامات حقوقی دارند.

۷- عدم شناخت مؤدیان و مستند نبودن میزان واقعی فروش و درآمد آن‌ها راه را برای فرار مالیاتی و همچنین اجتناب مالیاتی هموار می‌کند به نحوی که باوجود کوشش همه متصدیان مالیاتی فقط موفق شده‌اند ۴۰ درصد مالیات واقعی را دریافت نمایند. لذا

می‌بایست اداره کل امور مالیاتی جهت رفع این شکاف بیش‌ازپیش تلاش نماید. که در این مورد پیشنهاد می‌شود اداره کل امور مالیاتی از طریق اصناف و با همکاری سازمان صنعت و معدن و تجارت نسبت به شناخت این مؤدیان اقدام نماید.

۸- در فرهنگ اجتماعی کشور ما موضوع مطالبه‌صورتحساب و فاکتور خرید، جایگاه چندانی ندارد و اساساً فروشنده و خریدار در سطح عمومی کشور نسبت به این موضوع حساسیتی نداشته و ندارد. لذا ارائه فاکتور و مشخص نمودن درصدی از مبلغ نهایی به‌عنوان سهم مالیات بر ارزش‌افزوده در بسیاری موارد مشکلات روانی را برای فروشنده و خریدار به همراه دارد

### منابع

۱. طیب نیا، علی؛ رفیعی، علی رضا؛ یزدان پناه، محسن (۱۳۸۴). بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران بر نابرابری مجله تحقیقات اقتصادی شماره ۶۸ (۳۰۵-۳۳۶)
۲. موسوی جهرمی، یگانه، طهماسبی بلداجی، فرهاد، خاکی، نرگس (۱۳۸۸). فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده: یک مدل نظری فصلنامه تخصصی مالیات/دوره جدید/شماره پنجم (مسلسل ۵۳) (۲۷-۳۸)
۳. محمد نوربخش لنگرودی، جوادی نیک گو، محمدرضا (۱۳۸۸). بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران فصلنامه تخصصی مالیات /دوره جدید /شماره ششم/(مسلسل ۵۴) (۱۱۵-۱۳۸)
۴. سعیدی، پرویز، نهتانی، حسینعلی (۱۳۸۸). بررسی و مقایسه جایگزینی مالیات بر ارزش‌افزوده (VAT) بجای مالیات بر درآمد شرکت‌های غیر تولیدی فصلنامه تخصصی مالیات/دوره جدید/شماره پنجم (مسلسل ۵۳) (۱۱۵-۱۳۵)
۵. سید نورانی، سید محمد رضا، توتونچی ملکی، سعید (۱۳۸۹). بررسی برخی از چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران (مطالعه موردی فعالان صنف طلا و جواهر) پژوهشنامه مالیات /شماره هشتم/(مسلسل ۵۶) (۸۰-۴۹)

۶. دانش فرد، کرم اله؛ حیدری کرد زنگنه، غلامرضا؛ زارعی، محمدعلی (۱۳۹۰). موانع قانون‌گرایی در ایران (موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده)، فصلنامه رسالت مدیریت دولتی شماره ۳ صفحه ۵۹-۶۷
۷. الماسی، حسن؛ مرجانی، امیر بابک و قریشی، راحله (۱۳۹۱). عوامل سازمانی مؤثر بر فرار از مالیات بر ارزش‌افزوده (مطالعه موردی: اداره کل مالیات بر ارزش‌افزوده شهر تهران)، پژوهشنامه مالیات/شماره پانزدهم (مسلسل ۶۳) (۵۰-۳۷)
۸. فارابی، هیرو (۱۳۹۰). مالیات بر ارزش‌افزوده و اثرات آن (تجربه کشورهای و شیوه اجرا در ایران) مجله اقتصادی - سال یازدهم - ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی شماره‌های ۳ و ۴، خرداد و تیر ۱۳۹۰ صفحات ۹۰-۶۳
۹. عبدی، محمدرضا، رحمانی، تیموری، فلاحی، سامان (۱۳۹۱). مالیات بر ارزش‌افزوده و ثبات مالی دولت پژوهشنامه مالیات/شماره چهاردهم (مسلسل ۶۲) (۳۰-۹)
۱۰. عسکری، علی، گرایی نژاد، غلامرضا، سماواتی، هانیه (۱۳۹۱). بررسی نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده بر اساس سبد مصرفی خانوار پژوهشنامه مالیات/شماره سیزدهم (مسلسل ۶۱) (۱۹۰-۱۷۰)
۱۱. کوشافر، ابوالفضل، کوشافر، مصطفی، کوشافر، علیرضا (۱۳۹۲). ارزیابی عوامل مؤثر بر حساسی مالیات بر ارزش‌افزوده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پژوهشنامه مالیات/شماره هفدهم مسلسل (۶۵) (۹۸-۸۱)
۱۲. پژوهشگران، جمشید، ورشوساز، بهناز (۱۳۹۲). اثر استقرار مالیات بر ارزش‌افزوده در کشورهای منتخب منطقه منا (خاورمیانه و شمال آفریقا) پژوهشنامه مالیات/شماره هجدهم (مسلسل ۶۶) (۳۰-۷)
۱۳. رستم نژاد چراتی، مهدی، نبوی چاشمی، سیدعلی (۱۳۹۳). بررسی موانع اجرایی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در استان مازندران (مطالعه موردی شهرستان‌های ساری و بابلسر) اولین کنفرانس اقتصاد و مدیریت کاربردی با رویکرد ملی، بابلسر، شرکت پژوهشی طرود شمال

۱۴. هژبر کیانی، کامبیز، غلامی، الهام، نوبخت سیاهرود کلایی، جواد (۱۳۹۳). برآورد نرخ بهینه‌ی مالیات بر ارزش افزوده در ایران: کاربردی از الگوی دایموند-میرلس-فصلنامه تحقیقات اقتصادی، شماره ۹۹ (۶۱-۷۹)
۱۵. نادری، عزت اله، سیف نراقی، مریم (۱۳۸۹) روش‌های تحقیق و چگونگی ارزشیابی آن در علوم انسانی (با تأکید بر علوم تربیتی)
۱۶. دلاور، علی (۱۳۸۰) مبانی نظری و علمی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی، انتشارات رشد
۱۷. خاکی، غلامرضا (۱۳۹۱) روش تحقیق (بارویکرد پایان‌نامه نویسی)
۱۸. سرمد، زهره، بازرگان، عباس، حجازی، الهه (۱۳۹۰) روش‌های تحقیق در علوم رفتاری چاپ بیست و یکم
۱۹. نشریه تازه‌های حسابداری (۱۳۹۳)
۲۰. سایت سازمان امور مالیاتی کشور- سازمان مالیات بر ارزش افزوده
21. Huihua Nie, Mingyue Fang, Tao Li (2010) "China's Value-Added Tax Reform, Firm Behavior and Performance" *Front. Econ. China* 2010, 5(3): 445-463 DOI 10.1007/s11459-010-0107-z.
22. Ching - wen chen (2010) Impact of quality antecedents on taxpayer satisfaction with online tax-filing systems ت An empirical study *Information & management* (47) 308 -315 journal homepage: [www.elsevier.com/local/im](http://www.elsevier.com/local/im)
23. Eric, Toder, Joseph, Rosenberg, (2010) EFFECTS OF IMPOSING A VALUE-ADDED TAX TO REPLACE PAYROLL TAXES OR CORPORATE TAXES, tax policy center urban institute and brookings institution
24. Lin Chen, Zhilin Qiao,, Yi He (2013) *International Journal of Finance and Accounting* 2013, 2(6): 312-318-
25. Fakile Adeniran Samuel, Uwuigbe Olubukunola Ranti (2013) *International Journal of Finance and Accounting* 2013, 2(6): 326-330
26. Iris claus (2013) Is the value added tax a useful macroeconomic stabilization instrument? *Economic Modelling* (30) 366 ت 37 journal homepage: [www.elsevier.com/locate/ecmod](http://www.elsevier.com/locate/ecmod)



## نقش و تأثیر نصب صندوق فروش در برقراری عدالت مالیاتی در شهر تهران

سعید بهزادی موزری<sup>۱</sup>

دانشجوی دکتری تخصصی PHD مدیریت دولتی دانشگاه آزاد واحد علوم تحقیقات تهران، رئیس گروه حسابرسی مالیاتی شهر و استان تهران، [sbehzadi32@yahoo.com](mailto:sbehzadi32@yahoo.com)

حسن الوداری

عضو هیئت علمی گروه مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، واحد تهران غرب  
[alvedari@ut.ac.ir](mailto:alvedari@ut.ac.ir)

محمدرضا دارایی

عضو هیئت علمی گروه مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، واحد تهران غرب  
[m.daraei12@gmail.com](mailto:m.daraei12@gmail.com)

آمنه هاشمی

کارشناسی ارشد مدیریت MBA، دانشگاه پیام نور، واحد بین‌الملل قشم [ameneh\\_h@yahoo.com](mailto:ameneh_h@yahoo.com)

### چکیده

با توجه به استقرار سیستم اتوماسیون اداری و انجام مکانیزه فرایند اداری از ابتدای صدور گزارش رسیدگی تا صدور برگ قطعی و مفاصا حساب مالیاتی و کلیه مکاتبات درون و برون‌سازمانی گام‌های مثبت و بزرگی در سازمان امور مالیاتی کشور برداشته شده است و دیگر فرایندهای سنتی که باعث خدشه‌دار شدن نظام مالیاتی بود تقریباً منسوخ شده است. این پژوهش موضوع نقش و تأثیر نصب صندوق فروش در برقراری عدالت مالیاتی در شهر تهران دارد را مورد بررسی جامع قرار می‌دهد. در این راستا، ۷ بعد عدالت مالیاتی شناسایی شد. جامعه آماری این پژوهش شامل دو گروه مؤدیان و کارکنان سازمان امور مالیاتی شرق تهران می‌باشد. حجم نمونه با استفاده فرمول کوکران تعداد ۵۳۹ نفر محاسبه شد. برای سنجش فرضیات پژوهش از نرم‌افزارهای SPSS و اسمارت PLS و آزمون‌های مدل‌سازی معادلات ساختاری، آزمون نسبت و من ویتنی استفاده گردید. نتایج آزمون تعیین روایی با استفاده از شاخص AVE، ۷ بعد مطرح شده را به‌عنوان ابعاد عدالت مالیاتی مورد تأیید قرار داد، همچنین با توجه به آماره نفوذ t حاصل از آزمون معادلات ساختاری مشخص گردید نصب صندوق فروش تأثیر مستقیمی بر برقراری عدالت مالیاتی دارد؛ که در این راستا به ترتیب بیشترین تأثیر را بر عدالت شخصی، عدالت رویه‌ای، عدالت عمودی، عدالت کیفی، عدالت افقی، عدالت سیاستی و عدالت تبادلی می‌گذارد. لذا می‌توان نتیجه‌گیری نمود دولت می‌تواند با فراهم نمودن زیرساخت‌های مناسب و مرتبط با نصب صندوق فروش در میان مشاغل مختلف موجبات برقراری عدالت مالیاتی را فراهم آورد.

**کلیدواژه‌ها:** نصب صندوق فروش در تهران، ابعاد عدالت مالیاتی، برقراری عدالت مالیاتی، روش معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی.

## ۱- مقدمه

مالیات به‌عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت، نقش مهمی در سیاست‌گذاری‌های مالی ایفا می‌نماید و می‌تواند متغیرهای کلان اقتصادی از جمله تولید، تورم، بیکاری و تراز پرداخت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد، از این‌رو بررسی این موضوع از جهات مختلف حائز اهمیت است. (امین خاکی، ۱۳۹۱: ۲۶).

آسیب‌پذیری اقتصاد کشور به‌دلیل وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی به‌ویژه در بحران‌های سیاسی و نوسانات اقتصادی و نیز اهمیت مفاهیم رشد پایدار سبب شده است که دولت سیاست تأمین مخارج از طریق درآمدهای مالیاتی را بیش از پیش مورد توجه قرار دهد. با توجه به استقرار سیستم اتوماسیون اداری و انجام مکانیزه فرایند اداری از ابتدای صدور گزارش رسیدگی تا صدور برگ قطعی و مفاصاحساب مالیاتی و کلیه مکاتبات درون و برون‌سازمانی گام‌های مثبت و بزرگی در سازمان امور مالیاتی کشور برداشته شده است و دیگر فرایندهای سنتی که باعث خدشه‌دار شدن نظام مالیاتی بود تقریباً منسوخ شده است. از این‌رو، لازم است متولیان سازمان مالیاتی با اتخاذ سیاست‌ها، روش‌های مناسب و اصلاحات احتمالی، کارایی سازمان را ارتقاء بخشیده و دولت را در جهت تأمین اهداف خودیاری نمایند. امروزه سازمان‌های مالیاتی برای افزایش بهره‌وری خود تدابیر مختلفی اندیشیده‌اند که در این میان تمکین داوطلبانه به‌عنوان رویکردی حائز اهمیت در نظام مالیات بر درآمد مورد توجه قرار گرفته است. پژوهش‌ها نشان می‌دهد درک انصاف از سوی مؤدیان مالیاتی، رفتارهای تمکین داوطلبانه در نظام مالیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (الماسی و دیگران، ۱۳۹۳: ۲۲۲).

به نظر می‌رسد عدم زیرساخت‌های لازم و موردنیاز سازمان امور مالیاتی و عدم سازوکار و نیز فقدان شفافیت معاملات مالی در سطح کشور و به طبع آن عدم شناسایی و ثبت صحیح درآمد مؤدیان مالیاتی، همچنین فقدان سیستم کارآمد و ابزار لازم برای جمع‌آوری و مبادله اطلاعات درآمدی مؤدیان منجر به عدم توانایی در برقراری عدالت گردیده است

با توجه به توضیحات و مطالب مطرح شده، آنچه در این تحقیق مورد بررسی قرار خواهد گرفت، موضوع نقش و تأثیر نصب صندوق فروش در برقراری عدالت مالیاتی در

شهر تهران می‌باشد. لذا با بررسی ادبیات نظام مالیاتی و سوابق پژوهشی در این حوزه ضمن شناسایی ابعاد مختلف عدالت مالیاتی، به ارائه الگویی در این خصوص پرداخته می‌شود و بر اساس آن فرضیات پژوهش شکل گرفته که با استفاده از روش معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی مالیات به آزمون آن‌ها خواهیم پرداخت و در نهایت با توجه به نتایج حاصله پیشنهادهایی در جهت بهبود روند برقراری عدالت مالیاتی ارائه خواهد شد.

## ۲- ادبیات نظری پژوهش

تاریخچه مالیات و تحولات آن، یک ساختار خوب مالیاتی، انواع عدالت‌های مالیاتی، مزایای صندوق فروش در نظام مالیاتی

نظام مالیاتی کشور در مهر و موم‌های پس از پیروزی انقلاب اسلامی شاهد تحولات مهمی بوده است، به گونه‌ای که علیرغم مسائل دوران جنگ تحمیلی بر ابعاد مختلف نظام اقتصادی کشور اقدامات مهمی در راستای اصلاح نظام مالیاتی صورت پذیرفته است که اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در اسفندماه ۱۳۶۶ باهدف تأمین هزینه‌های جنگ از آن جمله است. پس از آن، تحولات اساسی در نظام مالیاتی کشور در چارچوب برنامه سوم توسعه مدنظر قرار گرفت. تشکیل سازمان امور مالیاتی در سال ۱۳۸۰ بر اساس مفاد بند "الف" ماده (۵۹) قانون مزبور که در راستای افزایش کارایی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و نیز تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات صورت پذیرفت، از جمله مهم‌ترین این تحولات می‌باشد. موظف شدن وزارت امور اقتصادی و دارایی به طراحی و راه‌اندازی نظام جامع اطلاعاتی ظرف مدت سه سال ابتدایی برنامه سوم توسعه بند "ب" ماده (۵۹) قانون سوم توسعه نیز از دیگر اقدامات در راستای اصلاح نظام مالیاتی بوده است؛ که در چارچوب برنامه سوم توسعه مورد توجه قرار گرفت. لازم به ذکر است که این امر با وجود تلاش‌های صورت پذیرفته نه تنها طی اجرای برنامه سوم توسعه بلکه در مهر و موم‌های اجرای برنامه چهارم توسعه نیز محقق نگردید. با استقرار دولت نهم و مطرح شدن ضرورت اجرای طرح تحولات اقتصادی، اصلاح نظام مالیاتی در پاسخ به آسیب‌شناسی به عمل آمده به‌عنوان یکی از محورهای مهم طرح مزبور مورد

تأکید قرار گرفت. طرح تحول نظام مالیاتی که ثمره مطالعات پشتیبان در دولت نهم و دهم می‌باشد در قالب سه محور اصلی شامل اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی، اجرای طرح جامع مالیاتی و استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش‌افزوده برنامه‌ریزی گردید (کلانتری بنگر و دیگران، ۱۳۹۲: ۶۳).

### شرایط لازم برای یک ساختار مالیاتی خوب

به‌منظور اینکه یک سیستم مالیاتی خوب به اهداف گوناگونی نائل شود، باید قواعد معینی را انتخاب و به آن‌ها وفادار بود. با توجه به این مطلب یک سیستم مالیاتی باید به ترتیبی طراحی شود که:

- درآمد مالیاتی در حد کفایت و متناسب با ظرفیت مالیاتی حاصل شود.
- بار مالیاتی به‌طور عادلانه توزیع شود. یعنی هر شخص سهم عادلانه‌ای پرداخت نماید و یا به‌عبارت‌دیگر میزان مشارکت افراد در کل مالیات جمع‌آوری شده متناسب با امکانات درآمدی و برخورداری وی از امکانات جامعه باشد.
- نظام مالیاتی باید دارای دستگاه اجرایی عادلانه و غیر مستبدانه باشد و به‌راحتی از طرف مؤدیان مالیاتی قابل‌درک باشد. یعنی درواقع امکان تفاهم بین مؤدی و نظام مالیاتی فراهم باشد. (درک متقابل).
- نظام مالیاتی حتی‌المقدور، نباید در رفتار عاملین اقتصادی و به‌ویژه در تخصیص بهینه منابع ایجاد اختلال نماید.
- هزینه اداری و جمع‌آوری مالیات در مقایسه با کل درآمدهای مالیاتی ناچیز باشد.

به‌طورکلی یک سیستم مالیاتی هنگامی مطلوب و ایده‌آل است که اولاً ساده باشد، ثانیاً هزینه‌های اجرایی آن کم باشد، ثالثاً کمترین اثر اختلالی را دربر داشته باشد، رابعاً درآمدهای مشمول مالیات را به‌راحتی شناسایی کند، یعنی منابع مالیاتی را تشخیص دهد (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۲).

### عدالت مالیاتی

عدالت یک مفهوم ارزشی است و بر اساس قضاوت‌ها و معیارهای مختلف ارزشی به صورت‌های متفاوت تعبیر و تفسیر می‌گردد. تعریف مفهوم عدالت مالیاتی<sup>۱</sup> به دلایل متعددی بسیار سخت است چراکه: ۱- عدالت یک مفهوم چندبعدی است ۲- مفهوم عدالت مالیاتی را می‌توان در دو سطح فردی و اجتماعی تعریف کرد ۳- عدالت بسیار پیچیده و درهم‌تنیده است. ۴- عدم انصاف مالیاتی را می‌توان به‌عنوان یک توجیه برای متخلفین در نظر گرفت (کریستنسن<sup>۲</sup>، ۱۹۹۴ به نقل از آنا و کامالا<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸: ۱۲). گرینگ<sup>۴</sup> در بررسی ابعاد عدالت مالیاتی، ۵ بعد عدالت عمومی/توزیعی، عدالت تبادل، نگرش به مالیات ثروتمندان، نرخ ترجیحی مالیات و عدالت شخصی را شناسایی کرد (فدجار<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲: ۱۹۲).

جک و میرلون<sup>۶</sup> (۱۹۸۶) استدلال می‌کنند که عدالت مالیاتی حداقل شامل دو بعد متفاوت است. یکی از ابعاد شامل حقوق صاحبان سهام تجارت، یعنی مزایای دریافت شده درازای مالیات داده شده است. بعد دیگر به نظر می‌رسد شامل حقوق صاحبان سهام از بار مالیات‌دهندگان است که اشاره به افراد دیگر دارد (ادراکات مالیات‌دهندگان از حقوق صاحبان سهام افقی و عمودی سیستم مالیاتی). به‌عبارت‌دیگر، بدهی مالیاتی در میان مالیات‌دهندگان باید مطابق با توانایی آن‌ها پرداخت شود. در واقع، مالیات‌دهندگان با توانایی پرداخت یکسان باید بدهی مالیاتی یکسان داشته باشند، در حالی که مالیات‌دهندگان که توانایی‌های مختلف در خصوص پرداخت مالیات دارند باید مالیات متفاوت بپردازند. (جک و میرلون، ۱۹۸۶ به نقل از آنا و کامالا، ۲۰۰۸: ۱۲) صاحب‌نظران معتقدند که مفهوم عدالت نتیجه تفکر و رضایت اجتماعی است همچنین عدالت مالیاتی از نظر مؤدیان مالیاتی دارای مفهوم چندبعدی است که در ادامه به بررسی برخی از این ابعاد پرداخته می‌شود:

1. Justice Tax
2. Christensen
3. Anna and Kamala
4. Gerbing
5. Fadjar
6. Jack and Milliron

**۱ - عدالت عمودی<sup>۱</sup>**

عدالت عمودی، که به اصل قدرت پرداخت تعبیر می‌شود، یعنی افراد با موقعیت اقتصادی متفاوت، مشمول نرخ‌های مختلف مالیات می‌شوند. به بیان دیگر، برای تحقق عدالت عمودی، لازم است مالیات‌ها برای افرادی که در گروه‌های متفاوت درآمدی و ثروت قرار دارند به شیوه‌ی نابرابر وضع شود. همچنین می‌توان گفت: در عدالت عمودی رفتار مختلف افراد در موقعیت‌های گوناگون نسبی می‌باشد برای رسیدن به عدالت عمودی لازم است نرخ مالیات با افزایش درآمد، تصاعدی شود. مشکل در عدالت عمودی، اندازه‌گیری توانایی یا قدرت پرداخت افراد است (الماسی و همکاران، ۱۳۹۳:۲۲۳).

**۲ - عدالت افقی<sup>۲</sup>**

عدالت افقی، بعد دیگر انصاف است که بر اساس آن نظام مالیاتی باید با افرادی که در شرایط مشابه اقتصادی قرار دارند، رفتاری یکسان داشته باشد. برای رسیدن به عدالت افقی باید شرایط مشابه برای افراد ایجاد نمود تا بر اساس آن به‌طور برابر مشمول پرداخت مالیات گردند. بعضی از صاحب‌نظران می‌گویند عدالت افقی، رفتار برابر با اشخاص در وضعیت‌های برابر است حتی اگر درآمد خود را از راه‌های مختلف به دست آورده باشند (سعد، ۲۰۱۲:۹۱).

**۳ - عدالت تبادلی<sup>۳</sup>**

عدالت تبادلی در اصل مبادله‌ی صورت گرفته بین مؤدی و دولت را مورد توجه قرار می‌دهد. مؤدیان در ارزیابی انصاف نظام مالیاتی، مشارکت مالیاتی خود را با منافعی که به ازای آن از دولت دریافت می‌کنند، مورد سنجش قرار می‌دهند (الماسی و همکاران، ۱۳۹۳:۲۲۴).

---

1. vertical equity  
2. Horizontal equity  
3. Exchange Fairness

### - عدالت رویه‌ای<sup>۱</sup> و عدالت سیاستی

عدالت رویه‌ای با رویه‌های اتخاذی دولت جهت وصول و باز توزیع مالیات و عدالت سیاستی با قوانین مالیاتی ارتباط دارد. درک انصاف رویه‌ای به واسطه پیچیدگی قوانین مالیاتی و عدم شفافیت و همچنین به واسطه اثربخشی پیش‌خوان‌های اطلاعاتی و حسابرسی‌های حرفه‌ای و قابل اعتماد، تحت تأثیر قرار می‌گیرند (همان). علیرغم عدالت توزیعی که در ارتباط با نتایج منصفانه تصمیمات مالیاتی است، عدالت رویه‌ای هم مربوط به نتایج حاصل از تصمیمات و هم به فرآیندهای تصمیم‌گیری توسط مقامات مالیاتی مرتبط است (چی‌ازمی و عزیز<sup>۲</sup>، ۲۰۹:۲۰۱۵).

### - عدالت کیفری<sup>۳</sup> (تنبیهی)

عدالت کیفری (تنبیهی) مربوطه به منصفانه بودن مجازات در مواقع نقض قوانین است. عدالت کیفری با مشروعیت سازمان مالیاتی نیز در ارتباط است به نحوی که هرچه، مشروعیت سازمان در نزد مؤدیان بیشتر باشد مجازات اعمال شده از سوی آن قابل قبول‌تر خواهد بود (فدجار، ۲۰۱۲: ۱۹۲).

مسئله بی‌عدالتی این است که یک سیستم مالیاتی اجازه می‌دهد مالیات از پرداخت‌کنندگان فریبکار به سمت پرداخت‌کنندگان درستکار حرکت نماید. اگر این احساس که سیستم مالیاتی مجموعه‌ای از راه‌گریزها و طرفه‌هاست در بین مردم متداول شود و آن‌ها متوجه شوند که هم‌نوعانشان اساساً مالیات کمتری می‌پردازند یا معاف از مالیات می‌باشند، روحیه مالیات‌دهندگان تضعیف می‌شود (دیانت‌پی، ۷: ۱۳۹۲).

### - عدالت شخصی<sup>۴</sup>

این بعد از عدالت مالیاتی مربوط به ادراک و ذهنیت مالیات‌دهندگان مربوط به این است که آیا سیستم مالیات بر درآمد مناسب است یا خیر (سعد، ۲۰۱۲: ۹۱).

---

1. Procedural Fairness  
2. CheAzmi and Aziz  
3. Retributive fairness  
4. personal fairness

### صندوق فروش و مزایای استفاده از آن در نظام مالیاتی

صندوق فروش ابزاری است که اطلاعات خرید و فروش را محاسبه و ثبت، سپس صورتحساب یا فاکتور را با تمام جزییات صادر می‌کند. استفاده از این وسیله علاوه بر صرفه‌جویی در وقت و دقت بیشتر در امور، نقش بسزایی در تحقق برنامه‌های دولت برای تأمین درآمدهای غیرنفتی، همچنین شفافیت در معاملات و در نتیجه دستیابی به عدالت مالیاتی دارد. چراکه با نصب صندوق فروش و استناد به آمار به‌دست‌آمده از آن‌ها سازمان امور مالیاتی می‌تواند به تعیین عادلانه مالیات مؤدیان پرداخته و زمینه را برای جلوگیری از فرار مالیاتی افراد سودجو مهیا سازد؛ که این امر موجب ایجاد دلگرمی و اعتماد متقابل مؤدیان و اصناف در برابر دستگاه مالیاتی می‌شود و همچنین باعث شفافیت در مبادلات اقتصادی گشته و از لایه‌های پنهان اقتصادی (اقتصاد زیرزمینی) پرده برمی‌دارد (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۳).

### ۳- پیشینه پژوهش

مرور مطالعات و تحقیقات مرتبط با موضوع تحقیق از منابع مختلف نظیر دانشگاه‌ها و مراکز تحقیقاتی داخل کشور و سراچه‌های متصل به مؤسسات، دانشگاه‌ها و مراکز علمی و پژوهشی مؤید این نکته است که تاکنون هیچ‌گونه تحقیقی درباره نقش و تأثیر نصب صندوق فروش در برقراری عدالت مالیاتی در شهر تهران صورت نگرفته است و تحقیقات مشابه در رابطه با موضوع در داخل و خارج از کشور به شرح ذیل است:

#### ۳-۱- مطالعات داخل کشور

الماسی و همکارانش در سال ۱۳۹۳ در پژوهش خود نشان دادند که درک انصاف، رفتارهای تمکین را تحت تأثیر قرار می‌دهد. به‌علاوه، معلوم گردید که دانش مؤدی و پیچیدگی نظام مالیاتی نیز بر درک انصاف از سوی مؤدی مؤثرند.

طاهرپور کلانتری و علیاری شوره دلی در پژوهش خود در سال ۱۳۸۶، ضمن بررسی فرهنگ مالیاتی در ۵ کشور جهان به شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مؤدیان مشاغل شهر تهران (مرکز) و اولویت‌بندی این عوامل پرداختند آن‌ها بیان کردند سه

عامل: ۱- عدالت و کارکرد سازمان مالیاتی که متغیرهای عدالت، عدم اعتماد به مسئولین مالیاتی، شفافیت سازمان مالیاتی، نحوه خرج کرد مالیات، احساس مسئولیت، رشوه، ملموس نبودن خرج کرد مالیات و نوع پرداخت را دربر می‌گیرد؛ ۲- صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان که شامل متغیرهای ندادن اطلاعات، دروغ‌گویی، احساس افتخار از نپرداختن مالیات است و ۳- تمایل به پرداخت مالیات که متغیرهای فرار مالیاتی، چانه‌زنی، نپرداختن مالیات و مقاومت در برابر پرداخت مالیات را دربر می‌گردد از نظر مؤدیان مالیاتی به ترتیب دارای اولویت هستند. (علیاری شوره دلی، ۱۳۸۶: ۷۶)

بنی زمانی ضمن تعریف واژه عدالت، به تشریح سه اصل: "منفعت دریافتی"، "اصل فداکاری برابر توانایی پرداخت" و "اصل برابری نسبی فداکاری" به‌عنوان اصول عدالت مالیاتی پرداخته است (بنی زمانی، ۱۳۹۰: ۸).

فرقاندوست حقیقی و رسول یاری در سال ۱۳۸۶ در پژوهش خود به بررسی عوامل لغو مالیات بر مجموع درآمد و امکان‌سنجی برقراری مجدد آن و اهمیت آن‌ها در برقراری عدالت مالیاتی پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد عواملی چون فقدان سیستم کارآمد و ابزار لازم برای جمع‌آوری و مبادله اطلاعات درآمدی مؤدیان و اختصاص ندادن شمار منحصره‌فرد برای هر مؤدی، باعث تجمیع درآمدهای مؤدیان در یکجا شده و موجبات لغو ماده ۱۲۹ ق.م.م را فراهم آورده است. همچنین آن‌ها بیان کردند فرهنگ مالیاتی و آموزش کارکنان مالیاتی و مؤدیان، با میزان وصول هرچه بیشتر و بهتر مالیات رابطه مستقیم دارد. (فرقاندوست و یاری، ۱۳۸۶، ۱۴۲)

### ۳-۲ - مطالعات خارج از کشور

چی‌ازمی<sup>۱</sup> و پرومال<sup>۲</sup> در سال ۲۰۰۸ به بررسی ابعاد عدالت مالیاتی باریشه آسیایی و مقایسه آن‌ها با ابعاد عدالت مالیاتی در کشورهای غربی پرداختند، آن‌ها ۵ بعد عدالت مالیاتی که شامل عدالت عمومی، عدالت شخصی، عدالت نرخ‌های ترجیحی مالیات، عدالت تبادلی و مقررات خاص ثروتمندان (عدالت عمودی، اصل توازن پرداخت) را

1. CheAzmi  
2. Perumal

شناسایی کردند. نتایج نشان داد تفاوت اندکی بین سه بعد عدالت عمومی، عدالت شخصی و نرخ‌های مالیاتی در کشورهای غربی و آسیایی وجود دارد.

بایا<sup>۱</sup> در پژوهش خود در سال ۲۰۱۵ به بررسی انطباق بین برداشت ذهنی و رفتار مالیاتی شرکت‌های بزرگ مالیات‌دهنده تحت سیستم خودارزیابی در نیجریه پرداخت. نتایج این پژوهش نشان از نظر مؤدیان مالیاتی، قوانین مالیاتی بسیار پیچیده می‌باشد و این عامل و همچنین عدالت مالیاتی بر مسئولیت و رفتار مالیاتی مؤدیان تأثیر مثبت و قابل توجهی دارد.

بنک<sup>۲</sup> و همکارانش در پژوهش خود در سال ۲۰۱۲ به بررسی و شناسایی ابعاد عدالت مالیاتی در ترکیه پرداختند. یافته‌های آن‌ها بیانگر ۷ بعد عدالت مالیاتی که شامل: عدالت عمومی، عدالت افقی، عدالت عمودی، عدالت تبادلی، عدالت در ساختار نرخ مالیات، سند چشم‌انداز ویژه و سهم و مسئولیت بار مالیات بر درآمد افراد را در ترکیه شناسایی کردند.

گتاچر انجدیا<sup>۳</sup> و آبیرا بایسا<sup>۴</sup> در سال ۲۰۱۴ به بررسی عوامل مؤثر بر انطباق مالیات‌دهندگان با سیستم مالیاتی در شهر مکل<sup>۵</sup> اتیوپی<sup>۶</sup> پرداختند. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن بود که عواملی چون آگاهی از هزینه‌های دولت، درک عدالت مالیاتی، تغییرات سیاست‌های دولت فعلی، دانش مالیاتی و همچنین مقامات مالیاتی در انطباق مؤدیان با سیستم مالیاتی مؤثر هستند.

در پژوهشی دیگر در سال ۲۰۱۵ که توسط موخلیس<sup>۷</sup> و همکارانش در خصوص نقش آموزش مالیاتی بر دانش مالیاتی و تأثیر آن بر عدالت و انطباق مالیاتی مؤدیان در میان شرکت‌های صنایع دستی اندونزی انجام شد. مشخص گردید که آموزش مالیاتی با ایجاد دانش مالیاتی مؤدیان و درک عدالت مالیاتی منجر به افزایش انطباق مالیاتی

- 
1. Yahaya
  2. BENK
  3. Getacher Engida
  - 4, Abera Baisa
  5. Mekelle City
  6. Ethiopia
  7. Mukhlis & et al

مؤدیان می‌گردد. برخی دیگر از تحقیقات صورت گرفته در خارج از کشور پیرامون عدالت مالیاتی در جدول (۱) ذکر شده است.

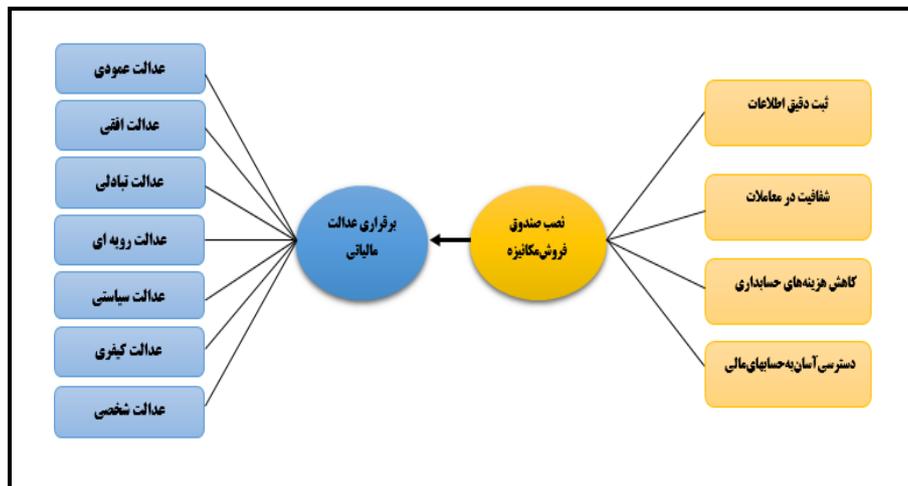
جدول ۱. نتایج تحقیقات صورت گرفته توسط محققان خارج از کشور

نام محقق	نتایج
گلیگان و ریچاردسون <sup>۱</sup> (۲۰۰۵)	گلیگان و ریچاردسون در پژوهش خود ضمن بررسی تأثیر برداشت عدالت مالیاتی بر تبعیت از قوانین مالیاتی در هنگ کنگ و استرالیا چهار بعد عدالت مالیاتی شامل: عدالت عمومی، عدالت شخصی، نرخ مالیاتی و مقررات ویژه را شناسایی کرد.
توماس <sup>۲</sup> (۲۰۱۲)	او با بررسی ابعاد عدالت مالیاتی در یک اقتصاد در حال توسعه دریافت که بعد عدالت عمومی بیشتر از عدالت شخصی مورد توجه مؤدیان مالیاتی قرار دارد.
چیرکاس <sup>۳</sup> (۲۰۱۵)	یافته‌ها نشان داد ابتدا آگاهی مالیاتی هم به صورت مستقیم و هم غیرمستقیم بر پیروی مالیات‌دهندگان از قوانین مالیاتی تأثیرگذار است و سپس عواملی چون اخلاق مالیاتی و درک عدالت مالیاتی در این امر مؤثر است.
تان <sup>۴</sup> (۱۹۹۸)	در پژوهش خود پیرامون برداشت‌های مؤدیان مالیاتی از عدالت مالیاتی نتیجه‌گیری کرد که درک عدالت مالیاتی توسط مؤدیان بر رفتار و انطباق آن‌ها با سیستم مالیاتی تأثیرگذار است.

#### ۴- مدل مفهومی پژوهش

پس از مطالعات کتابخانه‌ای و همچنین مصاحبه با کارشناسان و متخصصان در رابطه با موضوع تحقیق پارامترهای عدالت مالیاتی شناسایی گردید و این مؤلفه‌ها در ۷ بعد: عدالت عمودی، افقی، تبادلی، رویه‌ای، سیاستی، کیفی و شخصی طبقه‌بندی شد و به این ترتیب مدل مفهومی پژوهش مطابق نمایه (۱) ترسیم شد.

1. Gilligan & richardson
2. Thomas
3. Chirkos
4. Tan



نمایه ۱. مدل مفهومی پژوهش

## ۵- فرضیات پژوهش

### ۵-۱- فرضیه اصلی پژوهش

نقش و تأثیر نصب صندوق فروش در برقراری عدالت مالیاتی در شهر تهران مؤثر است.

### ۵-۲- فرضیات فرعی پژوهش

نصب صندوق فروش در برقراری عدالت عمودی، افقی، تبادل‌ی، رویه‌ای، سیاسی، کیفی، شخصی، در شهر تهران مؤثر است.

## ۶- روش‌شناسی پژوهش

به‌طور کلی روش تحقیق را می‌توان با توجه به دو ملاک ۱ - هدف تحقیق ۲ - نحوه گردآوری داده‌ها تقسیم کرد. از این‌رو پژوهش حاضر از لحاظ هدف در زمره تحقیقات کاربردی و از نظر نحوه گردآوری اطلاعات در گروه تحقیقات توصیفی - تحلیلی قرار می‌گیرد. جهت گردآوری اطلاعات از منابع کتابخانه‌ای و مصاحبه با خبرگان حوزه

مالیات استفاده گردید و به منظور جمع آوری داده‌های مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل از پرسشنامه استفاده شد. جامعه آماری این تحقیق شامل دو گروه می‌باشند: گروه اول دربرگیرنده متخصصین و کارشناسان اداره کل امور مالیاتی شرق تهران و گروه دوم مؤدیان مالیاتی مشاغل ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم مربوط به این اداره می‌باشند. روش نمونه‌گیری در این پژوهش، تصادفی ساده بوده است و برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شد (پرهیزگار و آقاجانی، ۱۳۹۰: ۲۸۴).

$n = \frac{N}{1 + \frac{N}{e^2}}$  (فرمول جه به حجم جامعه آماری به دست آمده از دو گروه مؤدیان و کارکنان سازمان امور مالیاتی، حجم نمونه هر جامعه به کمک فرمول فوق مشخص گردید. نتایج و اطلاعات مربوط به حجم نمونه در جدول (۲) ذکر شده است.

حجم نمونه کارکنان امور مالیاتی = ۱۵۱

حجم نمونه مؤدیان = ۳۷۸

جدول ۲. اطلاعات مربوط به تعیین حجم نمونه

کارکنان امور مالیاتی	مؤدیان		
۱۵۱	۳۷۸	حجم نمونه	N
۲۵۰	۲۳۲۴۷	حجم جامعه	N
۱/۹۶	۱/۹۶	سطح اطمینان قابل قبول	T
۰/۵	۰/۵	نسبتی از جمعیت دارای صفت معین	P
۰/۵	۰/۵	نسبتی از جمعیت فاقد صفت معین	Q
۰/۰۵	۰/۰۵	دقت احتمالی مطلوب یا فاصله اطمینان	D

## ۷- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

نظر به اینکه گردآوری داده‌ها از طریق پرسشنامه حاوی شاخص‌های اندازه‌گیری برقراری ابعاد مختلف عدالت مالیاتی و نصب صندوق فروش، صورت گرفته است. جهت سنجش پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ و پایایی مرکب (CR) و روایی سازه از طریق میانگین واریانس استخراج شده (AVE) محاسبه شد. آلفای پرسشنامه ۰/۸۹۸ به

دست آمد که نشان‌دهنده پایایی بالای پرسشنامه است. داده‌های تحقیق با استفاده از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. برای توصیف داده‌های جمعیت شناختی از شاخص‌های فراوانی و آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده گردید و جهت سنجش فرضیات پژوهش، از آزمون‌های آماری نسبت، من ویتنی و روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی استفاده گردید و برای پردازش داده‌ها از نرم‌افزارهای SPSS و اسمارت PLS استفاده شده است. خلاصه آزمون‌های مدل‌سازی معادلات ساختاری جهت سنجش فرضیات پژوهش در جدول (۳) ذکر شده است.

جدول ۳. خلاصه آنالیزهای مورد استفاده جهت سنجش فرضیات پژوهش (اسفیدانی، محسنین، ۱۳۹۳: ۴۹)

نوع مدل	نوع آزمون	شاخص	دامنه پذیرش
اندازه‌گیری	پایایی	پایایی مرکب (CR)	حداقل ۰,۷
	روایی همگرا	آلفای کرونباخ	حداقل ۰,۷
		متوسط واریانس استخراج شده (AVE)	حداقل ۰,۵
کیفیت مدل	شاخص اشتراکی (CV Com)	باید مثبت باشد	
مدل ساختاری	مدل مطلوبیت	ضریب تعیین (R)	مقادیر ۰,۶۷، ۰,۳۳ و ۰,۱۹ برای متغیرهای مکنون درون‌زا (وابسته) در مدل مسیر ساختاری به ترتیب قابل توجه، متوسط و ضعیف توصیف شده است.
		ضرایب مسیر و معنی‌داری آنها	در سطح ۹۵ درصد با حداقل آماره تی ۱/۹۶ مقایسه می‌شود.
	شاخص افزونگی (CV Red)	باید مثبت باشد	

## ۸- یافته‌های پژوهش

### ۸-۱- آمار توصیفی

در این بخش نتایج حاصل از بررسی ویژگی‌های جمعیت شناختی جامعه موردبررسی و همچنین چگونگی توزیع داده‌ها از نظر نرمال بودن یا نبودن ذکر شده است.

#### ۸-۱-۱- جمعیت شناختی پژوهش

در این بخش به بررسی توزیع نمونه‌های آماری (فراوانی، درصد فراوانی) از حیث متغیرهای جنسیت، سن، جایگاه مالیاتی، تحصیلات و سابقه فعالیت پرداخته شده است (جدول ۴).

جدول ۴. نتایج ویژگی‌های جمعیت شناختی پژوهش

جنسیت (تعداد- درصد فراوانی)	سن (تعداد- درصدفراوانی)	تحصیلات (تعداد- درصدفراوانی)	جایگاه مالیاتی (تعداد- درصدفراوانی)	سابقه فعالیت (تعداد- درصدفراوانی)
مرد (۴۰۱- ٪۲/۸۲)	کمتر از ۳۰ سال (۱۴-۶۸٪)	فوق دیپلم و کمتر (۳۴/۴-۱۶۸٪)	مؤدیان (۳۴۰- ٪۶۹/۷)	کمتر از ۱۰ سال (۲۲/۱-۱۰۸٪)
	بین ۳۰ تا ۴۰ سال (۳۴-۱۶۶٪)	لیسانس (۲۵۷- ٪۵۲/۷)		بین ۱۰ تا ۲۰ سال (۴۷/۲-۲۳۰٪)
زن (۸۷- ٪۸/۱۷)	بین ۴۰ تا ۵۰ سال (۴۲-۲۰۵٪)	فوق لیسانس و بالتر (۱۱/۹-۵۸٪)	کارکنان امور مالیاتی (۱۴۸- ٪۳۰/۳)	بین ۲۰ تا ۳۰ سال (۲۶/۸-۱۳۱٪)
	بیشتر از ۵۰ سال (۱۰-۴۹٪)			بیشتر از ۳۰ سال (۳/۹-۱۹٪)

#### ۸-۱-۲- آزمون نرمال بودن متغیرهای تحقیق

در این قسمت با استفاده از آزمون کولموگروف اسمیروف، توزیع متغیرها از لحاظ نرمال بودن موردبررسی قرار می‌گیرد. در این آزمون چنانچه سطح معناداری (sig) بیشتر از ۰/۰۵ باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان فرض نرمال بودن توزیع

متغیر را پذیرفت در غیر این صورت، فرض نرمال بودن، تأیید نمی‌شود. نتایج جدول (۵) حاکی از آن است که تنها متغیر نصب صندوق دارای توزیع نرمال می‌باشد زیرا مقدار بحرانی آن (sig) بیشتر از ۵ درصد می‌باشد و فرضیه صفر تأیید می‌گردد؛ و توزیع سایر متغیرها نرمال نمی‌باشد زیرا مقدار آماره آزمون برای آن‌ها کمتر از ۵ درصد می‌باشد و فرضیه  $H_1$  مبنی بر عدم پیروی توزیع جامعه از توزیع نرمال تأیید می‌گردد.

جدول ۵. نتایج آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

نوع متغیر	متغیر	آماره آزمون	مقدار بحرانی	اختلاف میانگین‌ها	فاصله اطمینان ۹۵ درصد	
					حد پایین	حد بالا
وابسته	عدالت عمودی	۱/۹۱۶	۰/۰۰۱	۰/۰۸۷	-۰/۰۸۵	۰/۰۸۷
	عدالت افقی	۲/۷۷۴	۰/۰۰۰	۰/۱۲۶	-۰/۱۲۶	۰/۱۰۲
	عدالت تبادلی	۳/۰۷۰	۰/۰۰۰	۰/۱۳۹	-۰/۰۷۰	۰/۱۳۹
	عدالت رویه‌ای	۱/۷۰۹	۰/۰۰۶	۰/۰۷۷	-۰/۰۷۷	۰/۰۵۴
	عدالت سیاستی	۱/۹۶۵	۰/۰۰۱	۰/۰۸۹	-۰/۰۸۹	۰/۰۸۶
	عدالت کیفی	۳/۳۷۵	۰/۰۰۰	۰/۱۵۳	-۰/۱۴۱	۰/۱۵۳
	عدالت شخصی	۲/۷۹۳	۰/۰۰۰	۰/۱۲۶	-۰/۱۲۶	۰/۰۷۲
مستقل	نصب صندوق	۱/۱۶۱	۰/۱۳۵	۰/۰۵۳	-۰/۰۵۳	۰/۰۵۰

با توجه به نتایج حاصل از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، جهت بررسی فرضیات پژوهش از روش معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی استفاده می‌شود که مناسب برای داده‌های با توزیع غیرنرمال است در این راستا نرم‌افزار smart-pls به کار گرفته شد.

#### ۸-۲- آمار استنباطی

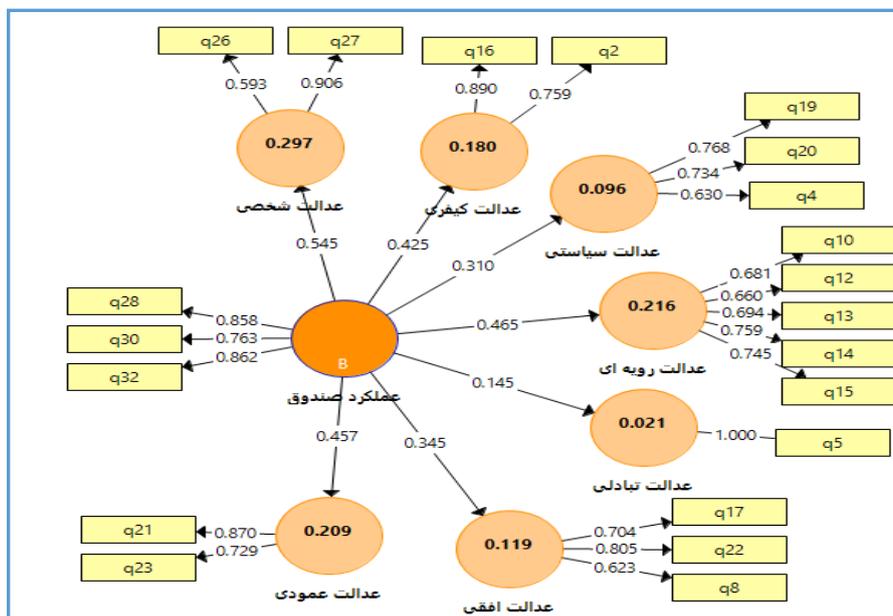
در این قسمت پس از تعیین روش آنالیز مناسب جهت آزمون فرضیات تحقیق برای سنجش هر فرضیه مدل‌سازی شده و تأیید یا عدم تأیید هر فرضیه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### ۸-۲-۱- بررسی مدل نظری تحقیق

بررسی مدل نظری پژوهش شامل دو بخش است بخش اول تحلیل کیفیت مدل اندازه‌گیری انعکاسی و بخش دوم بررسی کیفیت مدل ساختاری

### - آزمون مدل اندازه‌گیری انعکاسی

پس از رسم مدل نظری پژوهش، آزمون مدل اندازه‌گیری انعکاسی در دو مرحله آزمون پایایی و آزمون روایی انجام شد. برای آزمون پایایی مدل اندازه‌گیری انعکاسی از سه روش: ۱- پایایی متغیرهای مشاهده‌پذیر، ۲- آلفای کرونباخ، ۳- پایایی مرکب و جهت سنجش روایی مدل از شاخص AVE استفاده شده است. بدین منظور پس از رسم مدل نظری باهای عاملی کلیه متغیرهای مشاهده‌پذیر محاسبه شد. در این راستا، سؤالاتی که وزن مناسبی نداشتند، از جمله سؤالات ۲۵، ۱۸، ۱۱، ۳، ۹، ۷، ۲۴، ۲۹، ۳۱ و ۳۳ طی چند مرحله حذف گردید، سپس مدل به صورت نمایه (۲) اصلاح گردید و روایی مدل اندازه‌گیری بر اساس شاخص AVE محاسبه شد.



نمایه ۲. مدل مفهومی اصلاح شده در حالت بارهای عاملی استاندارد شده

نتایج حاصل از بررسی اعتبار درونی نشان داد این شاخص (AVE) برای تمام متغیرهای پژوهش بالاتر از ۰/۵ است و بنابراین مدل از اعتبار درونی مناسبی برخوردار است. مقادیر بالاتر از ۰/۷ پایایی مرکب و آلفای کرونباخ جهت بررسی پایایی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی نیز نشان می‌دهد مدل از سازگاری درونی مناسبی برخوردار است. همچنین از آنجایی که شاخص CV Com برای کلیه متغیرها مثبت می‌باشد لذا کیفیت مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی نیز اثبات می‌شود (جدول ۶).

جدول ۶. نتایج آزمون روایی، پایایی و کیفیت مدل اندازه‌گیری انعکاسی مدل مفهومی پژوهش

متغیرهای پژوهش	روایی همگرا (AVE)	پایایی مرکب (CR)	آلفای کرونباخ ( $\alpha$ )	شاخص اشتراک یا روایی متقاطع (com) cv
عدالت افقی	۰/۵۱۰	۰/۷۵۶	۰/۸۹۸	۰/۰۴۳
عدالت تبادلی	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰		۱/۰۰۰
عدالت رویه‌ای	۰/۵۰۲	۰/۸۳۴		۰/۲۴۳
عدالت سیاستی	۰/۵۰۹	۰/۷۵۵		۰/۰۳۵
عدالت شخصی	۰/۵۸۷	۰/۷۳۱		۰/۰۵۹
عدالت عمودی	۰/۶۴۴	۰/۷۸۲		۰/۰۱۷
عدالت کیفری	۰/۶۸۴	۰/۸۱۱		۰/۱۰۶
عملکرد صندوق	۰/۶۸۷	۰/۸۶۸		۰/۳۷۱

#### - آزمون کیفیت مدل ساختاری

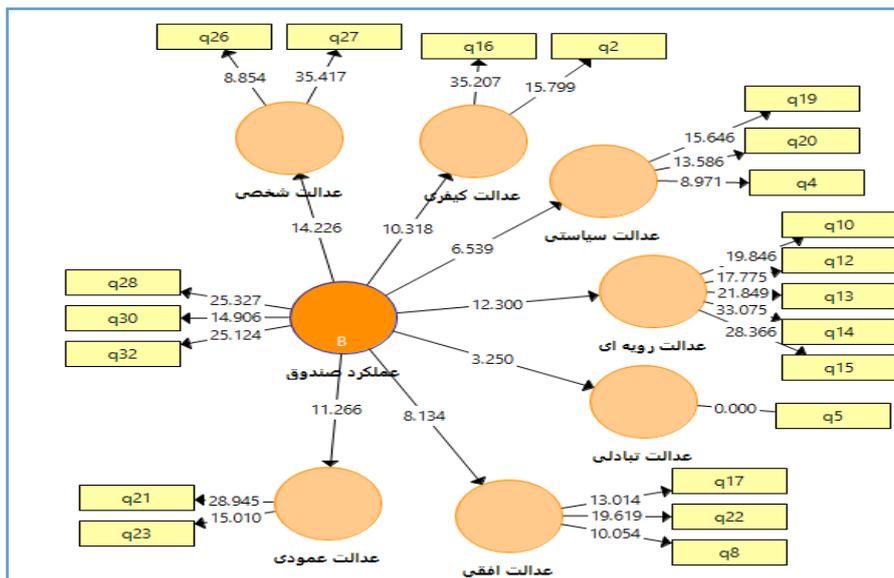
برای بررسی کیفیت مدل ساختاری از شاخص افزونگی (CV Red) استفاده شد. چنانچه مقادیر این شاخص بیشتر از صفر باشد بیان می‌کند که مدل توانایی پیش‌بینی دارد. با توجه به مقدار مثبت این شاخص در جدول ۷ می‌توان نتیجه گرفت مدل از کیفیت مطلوبی برخوردار است و توانایی پیش‌بینی دارد. نتایج حاصل از آزمون کیفیت مدل ساختاری بر اساس شاخص ضریب تعیین نشان می‌دهد بعد برقراری عدالت افقی حدود ۱۲٪، عدالت تبادلی ۲٪، عدالت رویه‌ای حدوداً ۲۲٪، عدالت سیاستی ۱۰٪، عدالت شخصی ۳۰٪، عدالت عمودی ۲۱٪ و عدالت کیفری ۱۸٪ تحت تأثیر نصب صندوق مکانیزه فروش است.

جدول ۷. نتایج آزمون کیفیت مدل ساختاری با شاخص افزونگی (CV Red) و ضریب تعیین ( $R^2$ )

متغیرهای وابسته	شاخص افزونگی (CV Red)	ضریب تعیین ( $R^2$ )
عدالت افقی	۰/۰۵۶	۰/۱۱۹
عدالت تبدیلی	۰/۰۱۷	۰/۰۲۱
عدالت رویه‌ای	۰/۱۰۴	۰/۲۱۶
عدالت سیاستی	۰/۰۴۵	۰/۰۹۶
عدالت شخصی	۰/۱۶۸	۰/۲۹۷
عدالت عمودی	۰/۱۲۷	۰/۲۰۹
عدالت کیفی	۰/۱۲۷	۰/۱۸۰

### ۸-۲-۲-آزمون فرضیات پژوهش

یکی دیگر از شاخص‌های تأیید روابط در مدل ساختاری معنادار بودن ضرایب مسیر می‌باشد. چنانچه این مقادیر بالای ۱/۹۶ در سطح اطمینان ۹۵٪ باشد، آن رابطه یا فرضیه تأیید می‌شود.



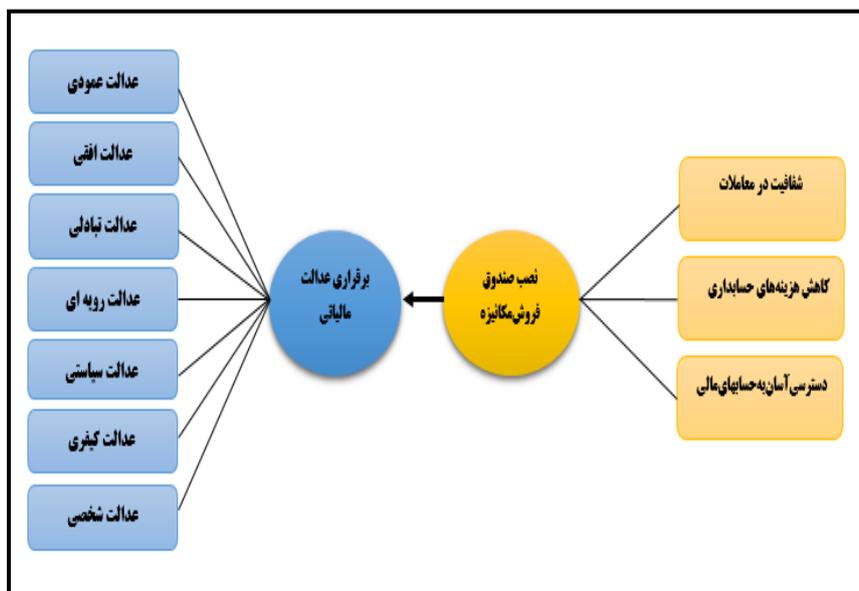
نمایه ۳. مدل مفهومی اصلاح شده پژوهش در حالت معناداری ضرایب مسیر

با توجه به نتایج مشاهده شده در نمایه ۳ مقدار این ضریب بین عملکرد صندوق فروش و سایر ابعاد عدالت مالیاتی بیشتر از ۱/۹۶ در سطح اطمینان ۹۵٪ است. همچنین با توجه به نتایج جدول ۸، از آنجایی که سطح معنی‌داری ضریب مسیر برای کلیه فرضیات پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد، کمتر از ۰/۰۵ است. لذا کلیه فرضیات پژوهش تأیید می‌شود. همچنین با توجه به مثبت بودن علامت ضرایب مسیر می‌توان نتیجه گرفت نصب صندوق تأثیر مستقیمی بر برقراری کلیه ابعاد عدالت مالیاتی دارد. بررسی میزان بزرگی این ضریب نیز نشان می‌دهد نصب صندوق فروش به ترتیب بیشترین تأثیر را بر عدالت شخصی، عدالت رویه‌ای، عدالت عمودی، عدالت کیفی، عدالت افقی، عدالت سیاستی و عدالت تبادلی دارد.

جدول ۸. نتایج آزمون فرضیات پژوهش

فرضیه	ضریب معناداری (t)	سطح معناداری (sig)	تأیید یا رد فرضیه	جهت تأثیر رابطه
نصب صندوق در برقراری عدالت افقی تأثیرگذار است	۸/۱۳۴	۰/۰۰۰	تأیید	مستقیم
نصب صندوق در برقراری عدالت تبادلی تأثیرگذار است	۳/۲۵۰	۰/۰۰۱	تأیید	مستقیم
نصب صندوق در برقراری عدالت رویه‌ای تأثیرگذار است	۱۲/۳۰۰	۰/۰۰۰	تأیید	مستقیم
نصب صندوق در برقراری عدالت سیاستی تأثیرگذار است	۶/۵۳۹	۰۰۰/۰	تأیید	مستقیم
نصب صندوق در برقراری عدالت شخصی تأثیرگذار است	۱۴/۲۲۶	۰/۰۰۰	تأیید	مستقیم
نصب صندوق در برقراری عدالت عمودی تأثیرگذار است	۱۱/۲۶۶	۰/۰۰۰	تأیید	مستقیم
نصب صندوق در برقراری عدالت کیفی تأثیرگذار است	۱۰/۳۱۸	۰/۰۰۰	تأیید	مستقیم

با توجه به نتایج به دست آمده مدل مفهومی پژوهش به صورت ذیل اصلاح شد.



نمایه ۴. مدل مفهومی اصلاح شده پژوهش

#### ۸-۲-۳- بررسی وضعیت برقرار عدالت مالیاتی و عملکرد صندوق فروش

در این پژوهش برای بررسی وضعیت فعلی برقراری عدالت مالیاتی و عملکرد صندوق فروش در شهر تهران، از آزمون نسبت استفاده شده است. با توجه به این که مقدار sig در کلیه متغیرهای کمتر از ۰/۰۵ است فرض برابری نسبت با ۰/۵ رد می شود. همچنین به دلیل اینکه نسبت های مشاهده شده در تمامی موارد از ۵۰ درصد کمتر است می توان گفت نسبت افرادی از نظر متغیرها، پاسخ های کمتر از متوسط را انتخاب کرده اند بیشتر است. در نتیجه می توان ادعا کرد سطح برقراری عدالت مالیاتی و عملکرد صندوق فروش در جامعه مورد بررسی در سطح خوبی نیست (جدول ۹).

جدول ۹. نتایج آزمون نسبت و من ویتنی جهت بررسی وضعیت برقراری عدالت مالیاتی و مقایسه متغیرهای پژوهش بر اساس جایگاه مالیاتی

متغیرهای پژوهش									
عدالت	عدالت	عدالت	عدالت	عدالت	عدالت	عدالت	نصب		
عمودی	افقی	تبادلی	رویه‌ای	سیاستی	کیفری	شخصی	صندوق		
۰/۸۷	۰/۸۴	۰/۹۱	۰/۷۵	۰/۸۹	۰/۹۳	۰/۸۰	۰/۷۱	$\leq 3$	آزمون نسبت
۰/۱۳	۰/۱۶	۰/۰۹	۰/۲۵	۰/۱۱	۰/۰۷	۰/۲۰	۰/۲۹	$> 3$	
۰/۵۰	۰/۵۰	۰/۵۰	۰/۵۰	۰/۵۰	۰/۵۰	۰/۵۰	۰/۵۰	نسبت مورد مقایسه	
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	سطح معنی‌داری	
۲۱۰۸۵/۵	۲۵۱۲۵/۵	۲۳۲۳۹/۵	۲۳۷۶۸	۲۱۴۷۸	۲۲۳۲۲/۵	۲۸۰۵۱/۵	۲۳۸۷۳	آماره من ویتنی	آزمون من ویتنی
-۲/۸۶۹	-۰/۰۲۴	-۱/۳۵۵	-۰/۹۷۵	-۲/۵۹۳	-۲/۰۲۷	-۰/۵۵۰	-۰/۹۰۱	آماره Z	
۰/۰۰۴	۰/۹۸۱	۰/۱۷۵	۰/۳۳۰	۰/۰۱۰	۰/۰۴۳	۰/۹۵۶	۰/۳۶۸	سطح معنی‌داری (sig)	
۲۳۲/۵۲	۲۴۴/۶۰	۲۳۸/۸۵	۲۴۰/۴۱	۲۳۳/۶۷	۲۳۶/۱۵	۲۴۴/۲۷	۲۴۰/۷۱	مؤدیان	میانگین رتبه
۲۷۲/۰۳	۲۴۴/۲۷	۲۵۷/۴۸	۲۵۳/۹۱	۲۶۹/۳۸	۲۶۳/۶۷	۲۴۵/۰۳	۲۵۳/۲۰	کارکنان امور مالیاتی	

از آنجایی که جامعه آماری پژوهش حاضر شامل دو گروه مؤدیان و کارکنان سازمان امور مالیاتی شرق تهران می‌باشد، به منظور بررسی وضعیت برقراری عدالت مالیاتی در ابعاد مختلف از نظر این دو گروه، از آزمون من ویتنی استفاده شد. همان‌طور که در جدول (۹) مشاهده می‌شود، سطح معنی‌داری آماره Z در سه بعد عدالت عمودی، سیاستی و کیفری کمتر از ۰/۰۵ است لذا می‌توان نتیجه گرفت میان نظر مؤدیان و کارکنان سازمان امور مالیاتی در این ابعاد تفاوت معنی‌داری وجود دارد و در سایر متغیرها نظر مشابهی دارند. نتایج مربوط به میانگین رتبه نظرات این دو گروه نیز حاکی از آن است که در هر سه متغیر میانگین رتبه نظرات کارکنان سازمان امور مالیاتی بالاتر از مؤدیان می‌باشد که نشان می‌دهد کارکنان سازمان امور مالیاتی نسبت به مؤدیان معتقدند برقراری عدالت مالیاتی در این سه بعد در سطح مطلوب‌تری است.

## ۹- بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر نصب صندوق فروش در مشاغل بند ج ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم در برقراری عدالت مالیاتی در شهر تهران بوده است. لذا برای دستیابی به این هدف ابتدا ابعاد مختلف عدالت مالیاتی از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و مصاحبه با متخصصان شناسایی و سپس مدل و فرضیات تحقیق شکل گرفت. در این راستا به منظور آزمودن فرضیه‌ها از آزمون مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و از نرم‌افزارهای Smart PLS و SPSS استفاده شد. در ابتدا به منظور ارزیابی مدل اندازه‌گیری متغیرهای پنهان از تحلیل عاملی تأییدی (CFA) و سپس برای بررسی روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته از تحلیل مسیر استفاده گردید. یافته‌های تحقیق حاضر عبارت‌اند از:

- با توجه به ادبیات پژوهش، ابعاد مختلف عدالت مالیاتی در هفت بعد عدالت عمودی، عدالت افقی، عدالت تبادلی، عدالت رویه‌ای، عدالت سیاستی، عدالت کیفی و عدالت شخصی شناسایی شد.
- پس از شناسایی متغیرهای پژوهش مدل مفهومی پژوهش شکل گرفت و فرضیات پژوهش توسعه و مورد آزمون قرار گرفتند. بدین منظور ابتدا مدل اندازه‌گیری متغیرهای پنهان پژوهش مورد ارزیابی قرار گرفت و متغیرهای مشاهده‌پذیری که از روایی مناسبی برخوردار نبودند از مدل حذف و سپس مدل اصلاح شد و مجدد از لحاظ روایی و پایایی مورد ارزیابی قرار گرفت نتایج حاصل از آزمون‌های مربوطه نشان داد مدل از روایی و پایایی و همچنین از قابلیت پیش‌بینی مناسبی برخوردار است و به این ترتیب کلیه شاخص‌های شناسایی شده به‌عنوان ابعاد عدالت مالیاتی مورد تأیید قرار گرفتند که این نتیجه با یافته‌های سایر پژوهشگران مطابقت داشت از جمله پژوهش صورت گرفته توسط گرینگ که عدالت عمودی، تبادلی، شخصی و کیفی را به‌عنوان ابعاد عدالت مالیاتی شناسایی کرد (فدجار، ۲۰۱۲). جک و میرلون نیز در سال ۱۹۸۶ دو بعد عدالت عمودی و افقی را به‌عنوان ابعاد عدالت مالیاتی معرفی

کردند. پس از تأیید ابعاد مختلف عدالت مالیاتی، فرضیات پژوهش مورد آزمون قرار گرفت و نتایج ذیل حاصل شد:

- الگوی ساختاری متغیرهای پنهان در حالت استاندارد و معنی‌داری در بررسی رابطه بین عملکرد نصب صندوق و برقراری عدالت عمودی نشان داد ( $\lambda=0/457$ ) و  $t=11/266$ ) نصب صندوق در برقراری عدالت مالیاتی تأثیرگذار است چراکه میزان آماره  $t$  در سطح اطمینان ۹۵٪ بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد؛ و به‌این ترتیب اولین فرضیه پژوهش مورد تأیید قرار گرفت.

- یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد نصب صندوق ( $\lambda=0/345$ ) و  $t=8/134$ ) در برقراری عدالت افقی مؤثر است و فرضیه دوم پژوهش نیز تأیید گردید.  
- بررسی ضریب تأثیرگذاری در حالت معناداری در مسیر نصب صندوق

- با توجه به تأیید کلیه فرضیات فرعی پژوهش می‌توان نتیجه‌گیری کرد که نصب صندوق فروش در برقراری عدالت مالیاتی در شهر تهران مؤثر است. همچنین با توجه به مثبت بودن علامت ضریب معناداری مسیر برای تمام ابعاد عدالت مالیاتی می‌توان نتیجه گرفت که نصب صندوق تأثیر مستقیمی بر برقراری عدالت مالیاتی دارد به‌گونه‌ای که با افزایش عملکرد صندوق فروش و مناسب بودن زیرساخت‌های مربوطه برقراری عدالت مالیاتی در ابعاد مختلف آن افزایش می‌یابد.

- بررسی وضعیت فعلی برقراری عدالت مالیاتی در جامعه موردبررسی نیز نشان داد با وجود پیش‌بینی تأثیرگذاری مثبت نصب و به‌کارگیری صندوق فروش در برقراری عدالت مالیاتی، سطح عملکرد صندوق و به طبع آن برقراری عدالت مالیاتی در ابعاد مختلف آن در حد پایینی قرار دارد که می‌توان از دلایل این امر را عدم اجرای صحیح این پروژه و نبود زیرساخت‌های مربوط به آن دانست.

- بررسی و مقایسه نظرات دو گروه مؤدیان و کارکنان سازمان امور مالیاتی نیز نشان داد برخلاف نظر مؤدیان، کارکنان سازمان امور مالیاتی معتقدند نصب صندوق فروش توانسته در برقراری عدالت مالیاتی از نظر بعد عدالت عمودی، کیفی و سیاستی عملکرد بهتری داشته باشد. به عبارتی آن‌ها معتقد هستند نصب صندوق منجر شده، نرخ مالیات برای افراد با درآمدهای مختلف یکسان نباشد و متناسب با افزایش درآمد آن‌ها تعیین شود. همچنین از نظر این گروه نصب صندوق باعث شده است که مجازات مالیاتی در مواقع نقض قوانین منصفانه وضع شود و از طرفی قوانین مالیاتی تعیین شده نیز قابل قبول و شفاف باشد.

- بررسی شدت اثرگذاری صندوق فروش با توجه به بزرگی آماره  $t$  بر هر یک از ابعاد عدالت مالیاتی نیز نشان داد بعد عدالت شخصی، بیشترین تأثیر و بعد عدالت تبادلی، کمترین تأثیر را از نصب صندوق فروش می‌پذیرند.

## ۱۰- پیشنهادها

## ۱-۱۰- پیشنهادهای کاربردی تحقیق

- با توجه به نتایج و یافته‌های این پژوهش پیشنهادانی در خصوص بهبود روند پروژه نصب صندوق مکانیزه فروش در جهت دستیابی به برقراری عدالت مالیاتی ارائه می‌شود:
- با توجه به تأیید فرضیه شماره یک مبنی بر تأثیر نصب صندوق فروش در ایجاد عدالت مالیاتی، پیشنهاد می‌شود این پروژه برای سایر مشاغل نیز اجرا شود.
  - با توجه به تأیید فرضیه دوم پژوهش و با در نظر گرفتن این مطلب که مشکل اصلی در عدالت، اندازه‌گیری توانایی یا قدرت پرداخت افراد است پیشنهاد می‌شود با نصب و نظارت بر استفاده از صندوق فروش مکانیزه توسط اصناف مختلف، قدرت پرداخت مؤدیان مشخص و نرخ مالیات با توجه به درآمد مؤدیان به صورت تصاعدی تعیین شود.
  - با توجه به فرضیه سوم پژوهش به منظور تحقق عدالت افقی مالیاتی، پیشنهاد می‌شود از طریق نصب صندوق فروش در میان مؤدیان مشاغل مختلف، افراد با شرایط مشابه اقتصادی، شناسایی و نظام مالیاتی با آن‌ها رفتاری یکسانی داشته باشد.
  - با توجه به تأیید فرضیه چهارم پژوهش مبنی بر تأثیرگذاری نصب صندوق فروش بر برقراری عدالت تبادلی، پیشنهاد می‌شود دولت با اقدام به شناسایی نیازها و منافع مورد انتظار مؤدیان مالیاتی و ارائه خدمات متناسب با آن، انگیزه پرداخت داوطلبانه مالیات از سوی مؤدیان را فراهم نماید.
  - با توجه به فرضیه پنجم و ششم پژوهش، پیشنهاد می‌شود به منظور عادلانه بودن رویه‌های اداری سازمان‌های ذی‌ربط اقدام به تدوین رویه‌های منسجم، دقیق، عاری از خطا، قابل تعمیم و باقابلیت اصلاح نمایند، همچنین جهت برقراری عدالت سیاستی پیشنهاد می‌شود سازمان‌های قانون‌گذار اقدام به تدوین قوانین مالیاتی فاقد پیچیدگی، شفاف و همچنین ایجاد سیستم‌های حسابرسی حرفه‌ای و قبال اعتماد نمایند.

- از آنجاکه فرضیه هفتم پژوهش به منصفانه بودن مجازات در مواقع نقض قوانین اشاره دارد پیشنهاد می‌شود با نصب صندوق فروش در میان مؤدیان مشاغل مختلف، راه‌گزینه‌ها از پرداخت مالیات بسته شود تا مردم اطمینان حاصل نمایند که مالیات‌ها به‌طور عادلانه‌ای وصول می‌شوند و هرکسی سهم خود را می‌پردازد و به‌این ترتیب از تضعیف روحیه مالیات‌دهندگان جلوگیری شود.
- با در نظر گرفتن این مطلب که نصب صندوق بیشترین تأثیر را بر برقراری عدالت شخصی (فرضیه هشتم) دارد، لذا پیشنهاد می‌شود با اطلاع‌رسانی صحیح در خصوص سیستم مالیات بر درآمد و فواید نصب صندوق فروش، صاحبان مشاغل را آگاه و موجبات همراهی بیشتر آن‌ها فراهم شود.
- با توجه به اینکه بررسی وضعیت فعلی برقراری عدالت مالیاتی با توجه به گذشت چند سال از اجرای این پروژه هنوز در سطح مطلوبی نیست، پیشنهاد می‌شود علل مربوط به عدم دستیابی به کارایی مورد انتظار توسط مسئولین ذی‌ربط شناسایی و مرتفع گردد.
- همچنین با توجه به اختلاف نظر میان مؤدیان و کارکنان سازمان امور مالیاتی شرق تهران در خصوص وضعیت برخی ابعاد عدالت مالیاتی پیشنهاد می‌شود جلسات کارگروهی میان مسئولین و نمایندگان اصناف تشکیل و در خصوص تفاوت دیدگاه‌های این دو گروه بحث و بررسی صورت پذیرد تا در آینده به دیدگاه مشترکی در رابطه با عدالت مالیاتی دست‌یابند.

## ۲- پیشنهادات برای تحقیقات آتی

۱. با توجه به نتیجه این پژوهش مبنی بر تأثیرگذاری نصب صندوق فروش بر برقراری عدالت مالیاتی در شهر تهران، پیشنهاد می‌شود این پژوهش در سایر شهرهای کشور نیز انجام شود.
۲. با توجه به نامطلوب بودن وضعیت فعلی عدالت مالیاتی بر اساس نتایج حاصل از این پژوهش، پیشنهاد می‌شود در پژوهشی علل مؤثر بر این امر شناسایی شده و راهکارهایی جهت رفع آن ارائه شود.

۳. همچنین به منظور بررسی روند میزان تأثیرگذاری نصب صندوق در برقراری عدالت مالیاتی این پژوهش به صورت ادواری تکرار شود.
۴. همچنین پیشنهاد می‌شود میزان برقراری عدالت مالیاتی از دیدگاه مشاغل مختلف مورد بررسی قرار گیرد.

### منابع

۱. امین خاکی، علیرضا (۱۳۹۱). آسیب‌شناسی تحقق درآمدهای مالیاتی با رویکردی بر جرم فرار مالیاتی. مجله کارآگاه، دوره دوم، شماره ۲۱، ۶۰-۲۵.
۲. اسفیدانی، محمدرحیم و محسنین، شهریار (۱۳۹۳) معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی به کمک نرم‌افزار Smart-PLS، تهران، موسسه کتاب مهربان نشر، چاپ اول، ۴۹.
۳. الماسی، حسن، عاملی، انژلا و حاج محمدی، فرشته (۱۳۹۳). بررسی طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی و تأثیر آن بر تمکین رفتار مالیاتی. پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۲ (مسلسل ۶۳)، ۲۴۹-۲۲۱.
۴. بنی‌زمانی، سینا (۱۳۹۰). عدالت در توزیع بار مالیاتی. روزنامه اعتماد، شماره ۲۳۲۵ به تاریخ ۹۰/۱۱/۱۸، ۸ (حقوق)
۵. پرهیزگار، محمد مهدی، آقاجانی افروزی، علی اکبر (۱۳۹۰). روش‌شناسی تحقیق پیشرفته در مدیریت با رویکرد کاربردی، تهران، دانشگاه پیام نور، چاپ اول، ۲۸۴.
۶. طاهرپور کلانتری، حبیب‌اله، علیاری شوره‌دلی، علی (۱۳۸۶). شناسایی عوامل فرهنگ مالیاتی مؤدیان مشاغل شهر تهران (مرکز). فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، بهار ۱۳۸۶، دوره ۷، شماره ۱ (ویژه‌نامه مالیات)، ۹۸-۷۵.
۷. فرقاندوست حقیقی، کامبیز، یاری، رسول (۱۳۸۶). بررسی عوامل لغو مالیات بر مجموع درآمد و امکان‌سنجی برقراری مجدد آن و تعیین مکانیزم وضع مالیات بر مجموع درآمد، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، دوره ۷، شماره ۱ (ویژه‌نامه مالیات)، ۱۶۱-۱۴۱.

۸. کلانتری بنگر، محسن، نظری، علیرضا و فدایی، ایمان (۱۳۹۲). مروری بر عملکرد طرح تحول نظام مالیاتی، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال یکم، شماره ۱، ۵۹-۸۰.
۹. دیانت‌پی، حمید، مولائی‌فر، فرحناز‌السادات، افتخاریان، سیده‌الهام (۱۳۹۲). روش‌های ارتقای تمکین مالیاتی و راهکارهای جلوگیری از فرار مالیاتی، برگرفته از وبسایت:
۱۰. سازمان امور مالیاتی کشور، چگونه می‌توان نظام مالیاتی را با عدالت و انصاف سازگار نمود (۱۳۹۲)
۱۱. سازمان امور مالیاتی کشور، علل اهمیت استقرار سامانه صندوق فروش در واحدهای صنفی، آرشیو اخبار، کد خبر ۷۵۱۳، تاریخ خبر، ۱۳۹۳/۰۷/۲۲، ۱۳۹۴
12. Anna, A, CheAzmi & Kamala A, Perumal (2008); Tax Fairness Dimensions In An Asian Context: The Malaysian Perspective, International Review of Business Research Papers, Vol. 4, No.5, pp: 11-19.
13. Benk, Serkan, Budak. Tamer& Cakmak. Ahmet Ferda (2012); Tax Professionals' Perceptions of Tax Fairness: Survey Evidence in Turkey, International Journal of Business and Social Science, Vol. 3 No. 2 pp: 112-117
14. Chirhos,AY. (2015), A Comparative Study of Compliant and Non-Compliant Individual Taxpayers in Ethiopia evidence from Amhara region, Pyrex Journal of African Studies and Development, Vol 1 (1) pp. 001-008
15. CheAzmi. A& Aziz, N.F.(2015); Trust, justice and the continued use of e-filing, Electronic Government, An International Journal, Vol. 11, No. 3, pp. 206- 222
16. Fadjar O.P. Siahaan(2012); The Influence of Tax Fairness and Communication on Voluntary Compliance: Trust as an Intervening Variable, International Journal of Business and Social Science, Vol. 3 No. 21, pp:191-198
17. Getacher Engida, Tadesse & Abera Baisa, Goitom. (2014). Factors Influencing taxpayers' compliance with the tax system: An empirical study in Mekelle City, Ethiopia. Journal of Tax Research. vol 12, no. 2, pp:433-452

18. Gilligan, G. & Richardson, G. 2005. Perceptions of tax fairness and tax compliance in Australia and Hong Kong: A preliminary study. *Journal of Financial Crime* 14(4): 331-343
19. Mukhlis, Imam, Utomo, Sugeng Hadi & Soesetio, Yuli. (2015). The Role of Taxation Education on Taxation Knowledge and Its Effect on Tax Fairness as well as Tax Compliance on Handicraft SMEs Sectors in Indonesia. *International Journal of Financial Research*. Vol. 6, No. 4, pp: 161-169.
20. Saad, Natrah(2012); Perceptions of Tax Fairness and Tax Compliance Behaviour: A Comparative Study, *Jurnal Pengurusan*, Vol.36, pp: 89 تا 100
21. Yahaya, Lawan (2015); The Perception of Corporate Taxpayers' Compliance Behaviour under Self-assessment System in Nigeria, *Journal of Management*, Vol. 7, No. 2, pp: 343-352.
22. Tan, L M, 1998, Taxpayers' Perceptions of the Fairness of the Tax System: A Preliminary Study, *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, vol.4, pp. 59-71
23. Thomas, C. (2012), Assessing Tax Fairness Dimensions in a Small Developing Economy, *Business and Economics Journal*, Vol. 62, pp.1-8.
24. <http://www.prozhe.com>, [time: 9:30, date 1394/8/24]
25. <http://www.intamedia.ir/NewsSearch.aspx?os=hj%2fYsDyubmk%3d>, [time: 14:10, date139]
26. <http://www.intamedia.ir/NewsSearch>

## بررسی رابطه شاخص‌های حکمرانی خوب بر تمکین مالیاتی مطالعه تطبیقی کشورهای حوزه سند چشم‌انداز ۱۴۰۴

مسعود پورکیانی

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد واحد کرمان

مژگان درخشان

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد واحد کرمان

مهدی محمد باقری

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد واحد کرمان

محمد بهروزی<sup>۱</sup>

دانشجوی دکترای مدیریت تطبیقی و توسعه دانشگاه آزاد واحد کرمان،

mohammadbehroozi@yahoo.com

### چکیده

امروزه تقریباً تمامی نهادهای توسعه اذعان دارند که ارتقا حکمرانی خوب یکی از موضوعات مهم موردبررسی آنهاست. علی‌رغم این اجماع نظر، "حکمرانی خوب" هدفی به‌شدت دست‌نیافتنی است: این مفهوم برای نهادهای مختلف و نزد افراد مختلف معانی مختلفی دارد. این مطالعه مروری بر رویکردهای حمایتی دارد و حکمرانی خوب را به‌عنوان یک مفهوم موردبررسی قرار می‌دهد. درحالی‌که مباحث روش‌شناسی غالباً حالت نامفهوم و مبهم دارند، این مطالعه مدعی است که این مفهوم در جهان واقعی ارتباط معلومی باسیاست توسعه دارد به این دلیل که آژانس‌های ارزیاب به‌صورت منظم کیفیت حکومت را ارزیابی می‌کنند، همکاری در زمینه این سنجش‌ها را کنترل می‌کنند، در جستجوی طراحی سیاست‌های بر پایه شواهد هستند و تمرکز خود را بر حکمرانی خوب تا حدی بر اساس این ادعا که حکمرانی بهتر توسعه اقتصادی بیشتر را به دنبال دارد، توجیه می‌کنند. ضعف مفهوم حکمرانی خوب، هر یک از این پروژه‌ها را زیر سؤال می‌برد. در مطالعات آتی مفهوم حکمرانی خوب به تفکیک اجزا موردبررسی قرار خواهد گرفت (دموکراسی، قوانین، مدیریت عمومی کارآمد)

طبقه‌بندی JEL: F59, N30, O17, O19

کلیدواژه‌ها: دموکراسی، سیاست توسعه، کمک‌های خارجی، حکمرانی خوب حکومت

**مقدمه**

یکی از عوامل تأثیرگذار بر رشد و توسعه اقتصادی، دخالت دولت و نقش مهم آن در اقتصاد است. در زمان کلاسیک‌ها اعتقاد عمومی بر آن بود که دولت نباید در اقتصاد دخالت داشته باشد و وظیفه دولت را منحصر به حفظ امنیت اجتماعی می‌دانستند. براین اساس تا اواخر قرن ۱۹ دولت‌ها نقش رو به گسترشی در اقتصادی نداشتند؛ اما قرن بیستم را می‌توان قرن توسعه نظام‌های دولت‌مدار دانست. بحران بزرگ دهه ۱۹۳۰، یکی از عوامل مهم استقبال از اندیشه‌های دولت‌گرایی کینز بود. در این دوره لزوم دخالت دولت به‌عنوان هدایت‌کننده فعالیت‌های اقتصادی احساس می‌شد و تفکر حاکم این بود که دستیابی به رشد و توسعه اقتصادی بدون دخالت دولت ممکن نیست. با شروع دهه ۱۹۸۰ مجدداً گرایش‌هایی به سمت کاهش نقش دولت به وجود آمد. گسترش اندیشه‌های پیروان مکتب انتخاب عمومی از اواخر دهه ۱۹۶۰ از یک‌سو و آشکار شدن ناکارآمدی شرکت‌های دولتی، فقدان بازدهی، انعطاف‌پذیری پایین و ورشکستگی آن‌ها از سوی دیگر، موجبات طرح مجدد دیدگاه طرفداران اقتصاد بازار را فراهم آورد. بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول، در دهه ۱۹۸۰ رهبری این جریان را که تحت عنوان سیاست‌های تعدیل ساختاری مطرح گردید به عهده گرفتند. سیاست‌های تعدیل در اواسط دهه ۱۹۹۰ مورد انتقاد گسترده اقتصاددانان نهادگرا و در رأس آن‌ها جوزف استیگلیتز قرار گرفت. استیگلیتز معتقد است، تعامل سازنده دولت-بازار می‌تواند راه گشای موفقیت فرآیند اصلاحات اقتصادی باشد. بر این اساس دولت و بازار دو نهاد مکمل هستند نه دو نهاد رقیب. در واقع دولت به‌عنوان یک نهاد اجتماعی نهادساز، می‌باید یا ایجاد نهادهای کارآمد، محیط مناسبی برای تنظیم روابط اقتصادی افراد جامعه به‌گونه‌ای کم هزینه، ساده و به‌دوراز اتلاف وقت مهیا و از این رهگذر به‌عنوان دست یاری‌دهنده بازار موجبات رشد و توسعه اقتصادی را فراهم سازد. تدارک موفقیت‌آمیز این نهادها تحت عنوان «حکمرانی خوب» مطرح می‌شود. حکمرانی محصول مشارکت سه نهاد دولت، جامعه مدین و بخش خصوصی است. از اواخر دهه ۹۰ نهادهای بین‌المللی سیاست‌گذاری همچون بانک جهانی، برنامه عمران ملل و صندوق بین‌المللی پول سیاستی به نام حکمرانی خوب را به‌عنوان کلید معمای توسعه

مطرح کردند. در این دوره، دولت و بازار هر دو نهاد اجتماعی هستند که از نقایص و کاستی‌های مختلف رنج می‌برند و توسعه در گروه رفع نقایص نهاد دولت و بازار است. در این دیدگاه کلید توسعه در فراهم ساختن شرایط و نهادهایی است که دولت از عهده انجام وظایف حاکمیتی خود برآید و بتواند زمینه‌ساز رشد بازار و هدایت آن به نفع عامه مردم باشد. این مقاله به بررسی اثر شاخص‌های حکمرانی خوب بر شاخص توسعه انسانی که به‌عنوان معیاری برای توسعه اقتصادی در نظر گرفته شده است، در کشورهای آسیای جنوب شرقی (ASEAN) در دوره زمانی ۱۰ ساله (۲۰۰۹-۲۰۰۰) با استفاده از رهیافت داده‌های تابلویی و نرم‌افزار Stata می‌پردازد. بر این اساس، بخش دوم شامل مباحث مربوط به پیدایش حکمرانی خوب، تعریف شاخص‌های حکمرانی خوب و ذکر روابط محاسباتی در گردآوری شاخص‌های حکمرانی خوب است. بخش سوم مبانی نظری و کانال‌های اثرگذاری شاخص‌های حکمرانی خوب بر توسعه را مورد توجه قرار می‌دهد. بخش چهارم شاخص توسعه انسانی را به‌عنوان معیاری برای توسعه اقتصادی معرفی می‌کند. بخش پنجم شامل مطالعات انجام شده در این زمینه، بخش ششم شامل متالوژی تحقیق، الگوی تحقیق، جمع‌آوری داده‌ها، روش تحلیل عامل و برآورد و تحلیل نتایج و نهایتاً بخش هفتم شامل جمع‌بندی و نتیجه‌گیری می‌باشد.

## حکمرانی خوب

### مفهوم و پیدایش حکمرانی خوب

حکمرانی خوب در مهر و موم‌های پیش از جنگ جهانی دوم کمتر استفاده می‌شد اما در طول دهه ۱۹۸۰ با مفهومی جدید ظهور کرده است که چیزی فراتر از حکومت (دولت) اشاره دارد. این اصطلاح در فرهنگ آکسفورد مترادف با واژه دولت (Government) استفاده شده است؛ اما در طول دهه ۱۹۸۰ اندیشمندان سیاسی این اصطلاح را برای متمایز کردن آن از دولت به کار گرفتند. در واقع حکمرانی خوب مفهوم بسیار گسترده‌ای را در برمی‌گیرد که محصول مشارکت سه نهاد دولت، جامعه مدنی و بخش خصوصی است. هر سه آن‌ها برای توسعه انسانی پایدار ضروری هستند. دولت محیط سیاسی و حقوقی بارور به وجود می‌آورد، بخش خصوصی اشتغال و درآمد را پدید

می‌آورد و جامعه مدنی تعامل سیاسی و اجتماعی گروه‌های فعال برای مشارکت در فعالیت‌های اقتصادی، اجتماعی و سیاسی را تسهیل می‌کند. حکمرانی خوب نه تنها روایتی نو از مفاهیمی چون دموکراسی، حقوق بشر، پاسخ‌گویی، مشارکت و حاکمیت قانون است، درعین حال چارچوبی به دست می‌دهد که همه این اهداف و ارزش‌ها در یکجا جمع شوند و اهداف توسعه انسانی اعم از توسعه اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی با محوریت مردم، دنبال شود. حکمرانی خوب روایت گر توسعه انسان‌محور است. اولین مرجع معتبری که در این زمینه مباحثی را مطرح نموده، بانک جهانی است که در گزارشی در سال ۱۹۸۹ آن را به‌عنوان "ارائه خدمات عمومی کارآمد، نظام قضایی قابل اعتماد و نظام اداری پاسخ‌گو" تعریف نموده است. (استو، ۱۹۹۲، ص ۳۹۲).

### شاخص‌های حکمرانی خوب

بانک جهانی حکمرانی خوب را براساس شش شاخص معرفی می‌کند که عبارتند از:

- ۱) شاخص حق اظهار نظر و پاسخگویی
- ۲) شاخص ثبات سیاسی
- ۳) شاخص کارایی و اثربخشی دولت
- ۴) شاخص کیفیت قوانین و مقررات
- ۵) شاخص حاکمیت قانون
- ۶) شاخص کنترل فساد

ذکر روابط محاسباتی در گردآوری شاخص‌های حکمرانی خوب

شاخص‌های حکمرانی خوب حاصل تلاش سه تن از محققان بانک جهانی دانیل کافمن، آرت کرایو پابلو زویدو لوباتون است که یافته‌های مؤسسات مختلف بین‌المللی هم چون EIU، ICRG، بنیاد هریتیج و خانه آزادی پیرامون وضعیت اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشورها را با یکدیگر ادغام کرده و شاخص‌های کلی و جدیدی تحت عنوان شاخص‌های حکمرانی معرفی نموده‌اند. داده‌هایی که در مورد کیفیت حکمرانی به‌دست آمده است، تابعی خطی از سری داده‌های ذهنی، به‌علاوه یک جزء خطای تصادفی است. به این منظور، از یک مدل ترکیبی با شاخص‌های چندگانه استفاده شده

است. داده‌ها در برداشتی از حکمرانی هر کشور بر اساس طیف گسترده‌ای از منابع داده و اطلاعات رسم شده و با توجه به ابعاد گسترده حکومتی به ۶ خوشه سازمان‌دهی شده‌اند. برای به دست آوردن آمار مربوط به هر کدام از این خوشه‌ها (شاخص‌ها) از یک روش آماری شناخته شده به نام مدل ترکیبی ذهنی (UCM) استفاده شده است. بر اساس این روش داده‌ها در سه مرحله به دست آمده‌اند:

(۱) استانداردسازی داده‌های استخراج شده از منابع متنوع آماری و تبدیل آن‌ها به واحدهای قابل مقایسه.

(۲) ساختن شاخص کلی حکمرانی به عنوان یک میانگین موزون از متغیرهای منابع اصلی

(۳) ساختن حاشیه‌های خطا که منعکس‌کننده عدم دقت غیرقابل اجتناب در اندازه‌گیری حکمرانی است.

فرض اساسی این رویکرد آماری این است که هر کدام از منابع داده نشانه‌های ناقصی از مفهوم عمیق‌تر حکمرانی را که به طور مستقیم به سختی قابل مشاهده‌اند فراهم می‌کند و این بدان معناست که در جمع‌آوری داده‌ها مشکل استخراج سیگنال وجود داشته است. روش UCM راه‌حل مناسبی برای حل مشکل استخراج سیگنال ارائه می‌دهد. به این صورت که فرض می‌کند برای هر یک از ۶ شاخص حکمرانی که در بالا ذکر گردید می‌توان یک امتیاز عینی از کشور روی شاخص نوشت. اینجا فرض می‌شود که امتیاز عینی کشور ام از شاخص که با مشخص می‌شود، یک تابع خطی از حکمرانی ذهنی و یک جزء خطا بوده و به صورت زیر نشان داد می‌شود.

و پارامترهای نامعلومی هستند که حکمرانی ذهنی را به داده عینی مرتبط می‌سازند. فرض می‌شود یک متغیر تصادفی با میانگین صفر و واریانس یک می‌باشد. هدف، مشخص نمودن میزان برای هر کشور با استفاده از توزیع بسته به داده‌های عینی می‌باشد. میانگین این توزیع شرطی، تخمینی از سطح حکمرانی در کشور ام و واریانس آن معیار برای دقت این شاخص حکمرانی می‌باشد. فرض میانگین صفر و واریانس یک برای حکمرانی به منظور

تعیین پارامترهای و ضروری است. همچنین فرض بر این است که جمله  
 اخلاف نیز دارای توزیع نرمال می‌باشد. به طوری که میانگین آن صفر و واریانس  
 آن در بین کشورها یکسان اما برای شاخص‌های مختلف متغیر است. به طوری که  
 همچنین فرض بر آن است که خطاها مستقل از منابع هستند به طوری که

جز اخلاف شامل دو منبع نا اطمینانی میان حکمرانی واقعی و شاخص‌های  
 عینی است. اول، جنبه خاصی از حکمرانی را که توسط شاخص تحت پوشش قرار می‌گیرد،  
 به صورت ناقص در هر کشور اندازه‌گیری می‌کند که منعکس‌کننده خطای مشاهداتی  
 متخصصان و یا تفاوت در نمونه‌گیری می‌باشد. دوم، رابطه میان جنبه خاص حکمرانی  
 اندازه‌گیری شده به وسیله شاخص و مفهوم وسیع‌تر متناظرها حکمرانی که ممکن  
 است ناقص باشد. هر دو منبع عدم اطمینان در واریانس جمله خطا یعنی منعکس  
 می‌شود. هر چه این واریانس کمتر باشد سیگنال دقیق‌تری از حکمرانی توسط منبع  
 داده مربوطه ارائه شده است. واریانس جزء خطا نشان می‌دهد که شاخص تا چه حد  
 معرف می‌باشد و میزان آن، در میان شاخص‌ها متغیر است. هدف محققان، تعیین  
 سطح حکمرانی در هر کشور با استفاده از داده‌های عینی در آن کشور بوده است. ب؛  
 براین با توجه به داده‌های عینی در هر کشور و آورد پارامترهای مدل یعنی  
 و برآوردهای حکمرانی ذهنی می‌تواند ساخته شود. روش UCM  
 این امکان را به وجود می‌آورد که حکمرانی ذهنی در کشور ام با توجه به توزیع شرطی  
 روی داده‌های عینی به دست آید. این میانگین به صورت زیر به دست  
 می‌آید:

این توزیع شرطی به عنوان برآورد حکمرانی مورد استفاده قرار می‌گیرد که در واقع  
 میانگین موزون امتیازات دوباره رتبه‌بندی شده برای هر کشور است. وزن اختصاص داده  
 شده به در هر منبع با نشان داده شده است. منابعی که سیگنال مناسب‌تری از  
 حکمرانی را ارائه می‌دهند، وزن بالاتری دریافت می‌کنند (کافمن و دیگران، ۲۰۱۰،  
 صص ۹-۱۲).

## مبانی نظری (کانال‌های اثرگذاری شاخص‌های حکمرانی خوب بر توسعه)

### حق اظهارنظر و پاسخگویی و توسعه

تعریف جدید توسعه نیافتگی و فقر به صورت محرومیت از قابلیت‌ها، دیدگاه وسیع‌تری از توسعه را ارائه می‌کند که در تعاریف قبلی، یعنی فقر درآمدی، مورد توجه لازم قرار نمی‌گرفت. دموکراسی، حقوق مدنی و آزادی‌های سیاسی از جمله عوامل آگاهی‌بخش هستند که خواسته‌های مردم از دولت را شکل می‌دهند. بر اساس تقسیم‌بندی مؤسسه خانه آزادی حق اظهارنظر شهروندان و پاسخگویی دولت‌مردان، بیانگر جنبه‌های مختلف آزادی‌های مدنی و حقوق سیاسی است. مردم بدون آزادی نمی‌توانند عضو گروه‌ها شوند، ایده‌ای را شکل دهند و آن را بیان کنند؛ اما دولت‌های دموکراتیک از حقوق بشر حمایت کرده و اجازه مشارکت بیشتری در نهادها و اجرای قوانینی برای توزیع مناسب‌تر امکانات رفاهی از قبیل امکانات آموزشی و بهداشتی را می‌دهند.

آزادی شهروندان برای اظهارنظر و پاسخگویی دولت‌مردان به چهار روش می‌تواند بر توسعه اقتصادی مؤثر واقع شود:

#### ۱- بهبود عملکرد دولت

وجود آزادی‌های سیاسی اعم از آزادی بیان، قلم و اندیشه و وجود رسانه‌های متعدد، مستقل و آزاد، اعم از روزنامه، مجله، کتاب، رادیو و تلویزیون در هموارسازی مسیر توسعه نقش عمده‌ای دارند. در چنین شرایطی آگاهی مردم بالا می‌رود و عملکرد حاکمان مورد نقد واقع می‌شود و دولت‌ها ناچار به عملکرد کارا تر می‌شوند و در غیر این صورت از چرخه قدرت توسط آرای مردم حذف می‌شوند (سعیدی، ۱۳۸۶، ص ۱۵).

#### ۲- ایجاد ثبات سیاسی

در شرایطی که افراد جامعه از آزادی‌های سیاسی برخوردار باشند، همه مردم احساس امنیت و آزادی می‌کنند و خدمات رسانه‌ها در سایه رقابت، از نظر کمیت و کیفیت ارتقاء می‌یابد و کلیه اقشار جامعه را پوشش می‌دهد؛ بنابراین رسانه‌ها به دلیل مستقل و آزاد بودنشان می‌توانند حقایق را در جامعه مطرح کنند و نیازی به رسانه‌های

خارجی برای کشف حقایق جامعه احساس نمی‌شود و زمینه بی‌ثبات کردن جامعه توسط رسانه‌های خارجی از بین می‌رود (همان، ص ۱۵).

### ۳- انباشت سرمایه فیزیکی

انجام اعتراضات گسترده و قوی از سوی اتحادیه‌ها و تشکل‌های کارگری، می‌تواند بر نحوه توزیع درآمد میان نیروی کار و سرمایه تأثیر بگذارد. رودریک چنین استدلال می‌کند که با فرض ثبات سایر شرایط، اعتراضات گسترده اتحادیه‌ها و تشکل‌های کارگری، سطح دستمزدها را بالا برده و از این طریق نرخ بازگشت سرمایه را کاهش می‌دهد؛ که این خود کاهش انگیزه سرمایه‌گذاری برای سرمایه‌گذاران بخش خصوصی را در پی دارد؛ اما برخلاف این ادعا کلاگو معتقد است که نه تنها این اثر بسیار ناچیز است، بلکه علاوه بر آن آزادی شهروندان برای اظهارنظر و پاسخگویی دولت‌مردان، امنیت حثوث مالکیت و ضمانت اجرای قراردادها را افزایش داده و بنابراین با کاهش ریسک و نااطمینانی، نرخ بازگشت سرمایه افزایش می‌یابد (کلاگو و دیگران، ۱۹۹۶، ص ۲۶۴).

### ۴- انباشت سرمایه انسانی

انجرمن معتقد است در جوامعی که شهروندان از آزادی‌های مدنی بیشتری برخوردارند، حکومت‌ها نسبت به تأمین نیازهای اولیه مردم پاسخ‌گوتر هستند، چراکه آن‌ها سیاست‌هایی را انتخاب خواهند کرد که انباشت سرمایه انسانی را افزایش می‌دهد. ارتقاء سرمایه انسانی از یک‌سو با سطح بالاتر از تولید در ارتباط است و از سوی دیگر تقاضا برای دموکراسی را افزایش می‌دهد که این خود موجب پاسخگوتر شدن حکومت‌ها می‌شود.

### ثبات سیاسی و توسعه

شاخص ثبات سیاسی نشان‌دهنده عدم وجود خشونت در جامعه می‌باشد. چندین معیار در محاسبه این شاخص به کار می‌رود که به ارزیابی بی‌ثباتی دولت و یا احتمال براندازی آن از طریق ابزارهای خشن و غیرمدنی می‌پردازند و اعمال دگری مانند شورش‌های داخلی، تروریسم، کودتا و ترور را نیز در برمی‌گیرد. ثبات سیاسی از دو طریق بر توسعه اقتصادی اثرگذار می‌باشد:

#### - افزایش سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی

تشویق مباحثات آزاد در مورد انتخاب سیاست‌مداران و سیاست‌ها، امکان براندازی قدرت حاکم را با ابزارهای نامشروعی چون کودتا و شورش از بین می‌برد؛ بنابراین در چنین جوامعی تغییرات سیاسی پیش‌بینی پذیرتر از نظام‌های خودکامه است. این امر با کاهش هزینه ریسک سرمایه‌گذاری، موجب افزایش سرمایه‌گذاری و توسعه اقتصادی می‌شود. هیچ جامعه‌ای نمی‌تواند بدون یک نظم مسالمت‌آمیز و آرام به‌طور رضایت‌بخش و مطلوبی کار کند. درگیری‌های جناحی، ترورهای سیاسی، کودتا و پدیده‌هایی مانند آن، با از بین بردن امنیت حقوق مالکیت موجب افزایش ریسک و نااطمینانی در فضای اقتصادی یک کشور گردیده و به‌تبع آن کاهش سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی و توسعه اقتصادی را به دنبال دارد (بارو، ۱۹۹۱، ص ۴۲۴).

#### - جلوگیری از فرار مغزها

همان‌طور که بیان شد ایجاد ثبات و امنیت در جامعه موجب افزایش سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی در کشور می‌شود. سرمایه‌گذاری خارجی ضمن انتقال تکنولوژی، مدیریت و کادر متخصص موردنیاز به کشور، منافع کشور را به منافع کشورهای سرمایه‌گذار گره می‌زند. لذا سرمایه‌گذاری‌های مذکور خود ثبات و امنیت را بیشتر کرده و به سرمایه‌گذاری فزاینده منجر می‌شود. در چنین شرایطی فرار سرمایه‌ها و مغزها متوقف می‌شود و در خدمت رشد و بالندگی کشور به‌کار گرفته خواهد شد (سعیدی، ۱۳۸۶، ص ۱۵).

#### - اثربخشی دولت و توسعه

حکمرانی خوب به این مفهوم است که فرآیندها و نهادها منجر به نتایجی می‌شوند که نیازهای جامعه را تأمین می‌کنند و درعین حال بهترین بهره‌برداری از منافع در اختیار را امکان‌پذیر می‌نمایند. کارایی دولت مستلزم وجود دستگاه اداری کارآمد و بهینه در کشور است. چنین دستگاهی پاسخ‌گوی نیازهای آحاد ملت، مروج عدالت اجتماعی، متضمن دستیابی همگان به خدمات باکیفیت (مانند آموزش و بهداشت) و سرمایه‌های تولیدی و ایجاد محیطی مطمئن برای توسعه مردم محور و پایدار خواهد بود (مجمع عمومی سازمان ملل، ۱۹۹۶). برای محاسبه شاخص کارایی دولت گروهی از شاخص‌های

مرتبط از قبیل کیفیت خدمات عمومی، چگونگی بروکراسی و تشریفات اداری کارمندان دولتی، عدم وابستگی خدمات اجتماعی به فشارهای سیاسی و میزان تعهد دولت به اجرای سیاست‌ها در نظر گرفته می‌شود. در دیدگاه مطلوب نهادگرایان دولت عبارت از دولتی کارآمد و شفاف است که با نهادسازی مناسب، توسعه را به سمت جلو هدایت می‌کند، حقوق مالکیت را پاس داشته، مانع فعالیت رانت‌خواران سودجو خواهد بود و با تنظیم قوانین و مقررات مناسب هزینه مبادلات افراد را کاهش می‌دهد: شاخصه‌های دستگاه اداری عبارت‌اند از:

### ساختارهای مناسب، درست اندازه و با حقوق مکفی

تمرکز اصلی بر روی حداقل شمار سطوح و مجموعه‌های کارمندان است تا به این طریق امکان جابه‌جایی و فرصت‌های شغلی بدون ایجاد تنش و استرس‌های درون‌سازمانی و نیز ترویج ارزش‌های وحدت در بین کارمندان دستگاه اداری فراهم آید. توجه به این ابعاد فوق‌العاده مهم است، چراکه هم نیروی مازاد و هم شمار بیش‌ازحد کارمندان می‌تواند مجموع عملکرد یک گروه یا سازمان را تحت تأثیر قرار دهد. در مواردی که دستگاه اداری به لحاظ ابعاد متورم است قادر نخواهد بود به تمامی کارمندانی که برای بنیان نهادن و تداوم دستگاه اداری بهینه و عاری از فساد حیاتی‌اند، حقوق مکفی و مناسب پرداخت کند و این امر موجب افزایش انگیزه‌های فساد در دستگاه اداری شده و باعث تحمیل هزینه به بخش خصوصی می‌گردد (رفیق الرحمان، ۱۳۸۴، ص ۲۰۶).

### پاسخ‌گو، حرفه‌ای و عاری از فساد

به‌منظور دستیابی به عملکرد شایسته کارمندان، بایستی سیستم‌های شفاف پاسخگویی به‌دقت در درون چارچوب حقوقی و اداری نهادینه شوند. چنین سیستم‌هایی از طریق نهادینه‌سازی اصول رفتار حرفه‌ای برای هدایت رفتار کارمندان در مواجهه با شهروندان، ارباب‌رجوع و دیگر گروه‌ها، تقویت می‌گردند و از این طریق موجب کاهش هزینه‌های معاملاتی می‌گردند (همان، ص ۲۰۷).

### *مستقل، مسئولیت پذیر و نماینده*

هر سیستم اداری برای کارآمدی و بازدهی نیازمند داشتن استقلال عمل است، به ویژه از منظر جذب و افزایش کارایی پرسنل در چارچوب حقوقی و اداری که به وسیله قانون اساسی تضمین شده باشد. ضروری است چنین استقلالی به وسیله ارزش‌های بی طرفی و خدمت‌پشتیبانی گردد، به نحوی که سیستم بتواند در برابر دخالت‌های بی‌جای روند سیاسی و سیاست‌مداران، از خود محافظت کند و نوسانات سیاسی آن را دستخوش تغییر نسازد (همان، ص ۲۰۷). به همین ترتیب موضوع نمایندگی از آنجاکه با پیش‌زمینه قومی، زبانی، فرهنگی و جنسیتی کارمندان ارتباط می‌یابد، بسیار مهم است. در کشورهایی که دارای تنوع قومی و گروه‌های ملی‌اند و مشارکت زنان در دستگاه اداری محدود است، این مقوله در ایجاد انسجام اجتماعی و به دنبال آن رشد و توسعه اقتصادی نقش تعیین‌کننده‌ای دارد (ایستری، ۲۰۰۰، ص ۲۲).

### *کیفیت قوانین و مقررات و توسعه*

کیفیت قوانین و مقررات مواردی چون نکات زیر را در برمی‌گیرد: تنظیم قوانین اختلال‌زا در بازار مانند کنترل قیمت‌ها، ایجاد موانع غیراصولی و دست و پاگیر در صادرات و واردات، محدودیت‌های زائد در بازار سهام، محدودیت‌های تأسیس یک بنگاه اقتصادی جدید، مقررات دست‌وپاگیر برای تبدیل ارز و موارد مشابه که هر یک به‌عنوان مانعی برای توسعه اقتصادی مطرح هستند. قانون یکی از ابزارهای اصلی مداخله دولت در اقتصاد است. از دید نهادگرایان دولت و بازار مکمل یکدیگر بوده و دولت به‌عنوان نهاد فراگیر و با ابراز حقوق و از طریق وضع قوانین می‌تواند نهادهای جدیدی تعریف، تأسیس و مستقر کند. همچنین دولت با تصویب قوانین مناسب می‌تواند نقش قابل‌توجهی در بسترسازی لازم برای کارکرد مناسب سایر نهادها و نیز کارکرد بازار در اقتصاد داشته باشد (رنانی، ۱۳۸۳، ص ۱۳). جامعه توسعه‌یافته جامعه‌ای است که قانون در آن در حد بهینه تولید شده باشد. نه‌چندان کم که رفتارهای بی‌قاعده و پرهزینه امور جامعه را مختل کند و نه‌چندان فراوان که راه بر انتخاب بهینه افراد بسته شود. (همان، ص ۱۴). در حقیقت تصویب هر قانون، تأسیس یک‌نهاد جدید است که همچون هر پدیده دیگری هزینه‌ها و منافعی دارد. قانون‌گذاری زمانی به حد بهینه خود می‌رسد که خالص

منافع از آن به حداکثر خود برسد. از جنبه نظری می‌توان نشان داد که برای یک موضوع مشخص، قانون‌گذاری تا حد معینی منافع دارد و فراتر از آن حد، منابع رو به کاهش می‌گذارد. قانون‌گذاری دولت زمانی یک فرآیند اصلاح نهادی قلمداد می‌شود که دارای سه ویژگی زیر باشد:

### شفاف‌سازی

در صورتی که قانون جدید منجر به شفاف‌تر شدن ساختارهای موجود یا سازوکارهای جاری شود؛ که حاصل آن شفاف شدن حقوق مالکیت، اطلاعات، فرصت‌ها، هزینه‌ها، منافع و ... خواهد بود، می‌توان امیدوار بود که قانون جدید گامی است به سوی یک اصلاح نهادی (که نتیجه آن کاهش هزینه‌های مبادله در اقتصاد است) (همان، ص ۲۶).

### برابری فرصت‌ها

اگر قانون جدید به تضعیف یا حذف امتیازات، انحصارات و رانت‌ها یا به تضعیف و حذف رویه‌ها و سازوکارهایی که منشأ ایجاد نابرابری فرصت‌هاست، بیانجامد، یک اصلاح نهادی مفید انجام شده است (که نتیجه نهایی آن کاهش هزینه‌های رانت جویانه است) (همان).

### به هنگام‌سازی نظام حقوقی

اگر قانون جدید در راستای شفاف‌سازی حقوق مالکیت، ارتقای سازمان‌دهی نظام حقوقی و آموزش و ارتقای سرمایه انسانی دستگاه‌های مرتبط با حقوق مالکیت باشد، یک اصلاح نهادی مفید قلمداد می‌شود (که حاصل آن کاهش شکاف نظام حقوقی با نظام تولیدی جامعه است) (همان).

### حاکمیت قانون و توسعه

تعریف سازمان ملل از حاکمیت قانون به اصول حاکمیت اشاره دارد که در آن همه افراد و نهادهای خصوصی و دولتی (شامل خود دولت) در برابر قوانین پاسخ‌گو هستند. قوانینی که به‌طور عمومی منتشر شده‌اند، به‌طور مساوی اجرا می‌شوند، به‌طور مستقل

حکم می‌شوند و ضمناً سازگار با حقوق بشر بین‌المللی هستند. بر اساس تعریف بانک جهانی حاکمیت قانون به دنبال محدود کردن قدرت دولت و محافظت از حقوق شهروندان در مقابل سوءاستفاده یا استفاده خودسرانه دولت از قدرتش است. حاکمیت قانون تنها قواعد و مقرراتی نیست که توسط قانون وضع می‌شود، بلکه تضمینی است برای آزادی، حقوق بشر و رفتاری یکسان با شهروندان در برابر قانون (واتسون، ۲۰۰۳). کانال‌های اثرگذاری حاکمیت قانون بر توسعه عبارت‌اند از:

### **حمایت از حقوق مالکیت و حسن اجرای قراردادها**

ارتباط میان حقوق مالکیت، حسن اجرای قراردادها و توسعه اقتصادی از کانال‌های متفاوتی موردبررسی قرار می‌گیرد که در همه آن انگیزه‌ها نقش محوری ایفا می‌کنند. هر چه حقوق مالکیت پیشرفته‌تر باشد، افراد انگیزه بیشتری برای سرمایه‌گذاری‌های دارند. چراکه مالکان اطمینان دارند در آینده به سود حاصل از سرمایه‌گذاری‌های خود خواهند رسید. ضمناً زمانی که افراد نسبت به دارایی خود اختیار داشته باشند می‌توانند برروی آن‌ها تجارت کنند. از طرف دیگر اثربخشی حاکمیت قانون در اجرای قراردادها آشکار می‌گردد. چراکه این عامل اعتماد بیشتری در سرمایه‌گذاران ملی و بین‌المللی ایجاد می‌کند. وقتی این احتمال وجود دارد که شریک تجاری افراد (که ممکن است دولت نیز باشد) از قراردادها پیروی نکند، میزان ریسک افزایش می‌یابد و گسترش تولید کمتر خواهد بود؛ بنابراین در روند توسعه اقتصادی وجود یک مکانیسم اجرایی قوی به‌وسیله یک ساختار قضایی مورداطمینان برای تضمین امنیت حقوق افراد، اهمیت بسیاری دارد (هاگارد، مک اینتایره و تایده، ۲۰۰۸، ص ۲۰۸).

### **توسعه بازارها**

توسعه بازارها اساساً یک چالش حقوقی است. بازارها در خلأ به وجود نمی‌آیند. بلکه توسط شبکه پیچیده‌ای از زیرساخت‌های نهادی حمایت می‌شوند (گریف، ۲۰۰۵). قانون و نهادهای خوب بازارها را تقویت می‌کنند، چراکه هر مبادله‌ای در بازار نیازمند ساختاری قانونی است که متضمن به رسمیت شناختن حقوق مالکیت خریداران و فروشندگان می‌باشد. همچنین وجود سازوکارهای اجرای قراردادها از جمله قوانین صریح

قابل پیش‌بینی، شفافیت در روش‌ها و اجرای بی‌طرفانه قوانین نیز برای توسعه بازارها ضروری است.

بازارهای سرمایه نیز نقش اساسی در توسعه اقتصادی جوامع ایفا می‌کنند. آن‌ها به‌عنوان یک مجرا بین سرمایه‌گذاران و پس‌اندازکنندگان عمل می‌نمایند. در سراسر دنیا بازاریابی سهام تبدیل به یک منبع بزرگ تأمین مالی خارجی برای بخش شرکتی شده است و شرکت‌های بزرگ از این طریق می‌توانند سرمایه زیادی به دست آورند و ضمناً ریسک‌های موجود را بین سهامداران بیشتری پخش کنند. قانون باید بتواند ابزارهایی برای به اشتراک گذاشتن ریسک، خصوصاً برای سهامداران کوچک در مقابل سهامداران بزرگ ارائه دهد (لوبنا، ۲۰۱۰، ص ۶).

### کارآفرینی

حاکمیت قانون، کارآفرینی و توسعه کسب‌وکار را نیز تشویق می‌کند (استالپر و همکاران، ۲۰۰۶). یک کارآفرین نمی‌تواند در کشوری که بدون حاکمیت قانون اداره می‌شود آزاد باشد. کشورهایی که توسط حاکمیت قانون حکمرانی می‌شوند موانع کمی برای ورود به سیستم رسمی وضع می‌کنند اما در کشورهای درحالی‌که توسعه که اصل حاکمیت قانون در آن‌ها اجرا نمی‌شود موانع زیادی برای کارآفرینان جهت حرکت از یک وضعیت غیرقانونی به یک کسب‌وکار منسجم وجود دارد و اکثریت کارآفرینی‌های کوچک در بخش‌های غیررسمی مشغول‌اند (همان، ص ۷).

### کنترل فساد و توسعه

ادبیات علمی در زمینه فساد، شاهد دو نظریه رقیب و متعارض در مورد اثرات فساد بر توسعه اقتصادی یا کارایی می‌باشد: نظریه ناکارآمدی و نظریه کارآمدی فساد. گروه اول تئوری‌هایی هستند که فساد را به‌مثابه نیرویی می‌دانند که به عملکرد مناسب بازارها آسیب می‌رساند و از این رهگذر موجبات کاهش توسعه اقتصادی را فراهم می‌آورد. در ادامه به برخی از این دیدگاه‌ها پرداخته می‌شود.

### **تخصیص غیر بهینه سرمایه انسانی**

وجود فساد باعث تخصیص غیر بهینه استعدادهای جامعه می‌گردد. در شرایطی که فساد در جامعه شایع شود، افراد جامعه خصوصاً نیروهای انسانی با استعداد به جای استفاده از خلاقیت و نوآوری خود، سعی می‌کنند از رهگذر پرداخت رشوه و توافق با مقامات دولتی، اقدام به کسب یک رانت قانونی یا مجوز دولتی نمایند. حال آنکه این افراد به طور بالقوه می‌توانستند ظرفیت جامعه را از لحاظ پیشرفت‌های فنی ارتقاء دهند (مورفی، شلیفر و ویشنی، ۱۹۹۱)؛ بنابراین انجام فعالیت‌های رانت جویانه توسط باهوش‌ترین افراد جامعه که گاهی از آن به‌عنوان راه‌حل بهینه دوم یاد می‌شود، جامعه را از پتانسیل‌های واقعی خود محروم نموده و با این تخصیص غیر بهینه سرمایه‌های انسانی به رشد اقتصادی زیان می‌رساند (تانزی، ۱۹۹۸).

### **فساد به عنوان مانعی برای ورود به بازار**

فساد به مقامات رسمی اجازه می‌دهد به طور مخفیانه و سلیقه‌ای منافع خصوصی کسب کنند؛ بنابراین آن‌ها می‌دانند که هر چه انعطاف‌ناپذیری بیشتری تحمیل نمایند، فرصت بیشتری برای کسب رشوه دارند. بدین ترتیب کارگزاران دولتی نه تنها اقدام به ایفای نقش مورد انتظار یعنی رفع نواقص بازار نخواهند کرد، بلکه نواقص بیشتری نیز در بازارها ایجاد خواهند کرد. در چنین محیطی بنگاه‌های جدید بالقوه که مجبورند برای ثبت و شروع عملیات خود رشوه پرداخت کنند، اغلب تصمیم می‌گیرند وارد بازار نشوند که در نتیجه رقابت کاهش خواهد یافت (آکای، ۲۰۰۵، ص ۸).

گروه دوم تئوری‌هایی هستند که معتقدند فساد قادر است از طریق دور زدن قوانین و مقررات ناکارآمد و انعطاف‌ناپذیر تحمیل شده توسط دولت، کارایی و توسعه اقتصادی را ارتقاء دهد. از این گروه تئوری‌ها می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

### **رشوه بازار را تسویه می‌کند**

دولت‌ها غالباً کالاها و خدماتی را به طور رایگان فراهم می‌کنند یا این‌ها را زیر قیمت‌های بازار می‌فروشند. در خصوص این قبیل کالاها اغلب قیمت‌های دوگانه‌ای وجود دارند - قیمت پایین دولتی و قیمت بالاتر از بازار آزاد - که باعث می‌شود شرکت‌ها

برای دسترسی به کالاها و خدمات دولتی زیر قیمت بازار، به مقامات دولتی رشوه بپردازند. بر این اساس برخی اقتصاددانان رشوه را به‌مثابه ابزاری برای تسویه بازارها می‌دانند به‌گونه‌ای که عرضه و تقاضا را متوازن می‌سازد (صبوری، ۱۳۸۵، ص ۲۶).

رشوه به‌عنوان پاداش تشویقی بریا بوروکرات‌ها عمل می‌کند

مدل صف، که در دهه ۱۹۸۵ توسط لوئی پیشنهاد شده، به این نکته اشاره دارد که بوروکرات‌ها در عرضه مجوزهای تجاری به بنگاه‌ها، اولویت را به کسانی می‌دهند که بیشترین ارزش را برای زمان قائل هستند و بنابراین برای انجام سریع‌تر عملیات خود، حاضر به پرداخت بیشترین میزان رشوه به اداره‌کنندگان صف‌ها هستند (آکای، ۲۰۰۵، ص ۸).

#### رشوه هزینه‌های را کاهش می‌دهد

تأثیر اقتصادی رشوه‌هایی که برای گریز از مقررات و پایین آوردن مالیات‌ها پرداخت می‌شود بستگی به کارایی برنامه‌های واقعی که در معرض تحریف‌های ناشی از فساد هستند دارد. اگر دولتی قوانین و مقررات بیهوده بسیاری داشته باشد و مالیات‌های سنگینی از فعالیت‌های اقتصادی دریافت کند، در آن صورت، با در نظر گرفتن چارچوب قانونی ناکارآمد موجود، رشوه‌هایی که برای گریز از مقررات و مالیاتی پرداخت می‌شود ممکن است کارایی را افزایش دهد (لف، ۱۹۶۴، ص ۱۸).

#### شاخص توسعه انسانی به‌عنوان معیاری برای توسعه اقتصادی

توسعه نتیجه بسیج نیروهای مادی و انسانی برای اهداف مترقی توسعه‌یافتگی است و از این رهگذر است که فقر، بی‌سوادی، وابستگی و اختناق جای خود را به رفاه، آزادی و قدرت می‌دهند. در مفهوم توسعه‌یافتگی نکاتی نهفته است که در ادبیات رشد اقتصادی که تنها بر رشد درآمد سرانه تأکید می‌کند، وجود ندارد. تا قبل از دهه ۱۹۷۰، رشد اقتصادی به‌عنوان بهترین شاخص رشد و توسعه اقتصادی کشورها در نظر گرفته می‌شد و فرض بر این بود که با بالا رفتن درآمد سرانه وضع مردم در تمام جوانب بهبود خواهد یافت؛ اما تجربه بسیاری از کشورها نشان می‌دهد که رشد اقتصادی لزوماً با بهبود رفاه توده مردم همراه نبوده است. لذا موفقیت در مسیر توسعه تنها با یک دید همه‌جانبه

به محیط توسعه امکان‌پذیر خواهد بود. این ضرورت را اقتصاد نهادگرا به‌درستی تشخیص داده است، به‌صورتی که توسعه در جوامع مختلف را تابع شرایط نهادی می‌داند که در آن جوامع وجود دارد. از این منظر نقش دولت‌ها در تأمین نهادهای لازم برای توسعه اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. ناکافی بودن معیار درآمد سرانه و رشد اقتصادی در تعیین رفاه شهروندان، موجب شد تا برخی اقتصاددانان توجه خود را به شاخص‌هایی معطوف سازند که علاوه بر متغیرهای اقتصادی، دربرگیرنده متغیرهای اجتماعی و انسانی نیز باشد. یکی از مهم‌ترین این شاخص‌ها، شاخص توسعه انسانی است که به‌عنوان معیار اندازه‌گیری توسعه و رفاه ملی در سال ۱۹۹۰ توسط آمارتپاسن و محبوب الحق اقتصاددان پاکستانی معرفی شد. درواقع مهم‌ترین عامل توسعه هر جامعه، افراد آن می‌باشند چراکه انسان هم هدف توسعه و هم ابزار توسعه است. این اهمیت وافر سبب گردیده تا کشورهای جهان و سازمان‌های بین‌المللی توجه خاصی به امر توسعه انسانی داشته باشند و عوامل تأثیرگذار بر آن را شناسایی کنند. توسعه انسانی مبتنی بر این ایده اساسی است که لازمه پیشرفت جوامع علاوه بر رسیدن به درآمد سرانه بالاتر، پرورش و بسط استعدادها و ظرفیت‌های انسانی است. بر اساس این رویکرد رشد اقتصادی می‌تواند یکی از ابزارهای دستیابی به زندگی بهتر قلمداد شود ولی نمی‌تواند لزوماً به‌عنوان هدف در نظر گرفته شود. ابزار دیگر برای رسیدن به زندگی بهتر برآورده ساختن نیازهای روحی و بسط ظرفیت‌های ذهنی است که از طریق آموزش حاصل می‌شود. همچنین شاخص امید به زندگی در بدو تولد برای اندازه‌گیری بهداشت به‌عنوان پایه‌ای دیگر از این شاخص در نظر گرفته شده است. HDI درصد اندازه‌گیری متوسط دستیابی هر کشور در سه بعد اساسی توسعه انسانی که شامل دانش، زندگی طولانی توأم با سلامتی و استاندارد شایسته زندگی می‌باشد.

## مطالعات پیشین

### مطالعات خارجی

رودرا و سانپال (۲۰۱۱) در مطالعه‌ای تحت عنوان "حکمرانی خوب و توسعه انسانی در ایالت هندوستان" اثر حکمرانی خوب را بر توسعه انسانی در هندوستان طی دو دهه اخیر با استفاده از روش‌های داده‌های تابلویی موردبررسی قرار داده‌اند. در این مطالعه از

شاخص ترکیبی حکمرانی خوب به‌عنوان متغیر توضیحی استفاده شده است. این شاخص ترکیبی که کیفیت حکمرانی را نشان می‌دهد از طریق فرمول زیر به دست می‌آید:

که در آن مل بارگذاری است و بر اساس تحلیل مؤلفه‌های اصلی محاسبه شده است. مدل مورد استفاده در این مطالعه به‌صورت زیر است:

نتایج این مطالعه نشان می‌دهند که حکمرانی خوب و توسعه انسانی دوره‌های پیشین، توسعه انسانی فعلی را در هندوستان تعیین می‌کند. این بدان معناست که حکمرانی خوب می‌تواند به‌عنوان یک متغیر سیاستی برای بهبود توسعه انسانی و رشد اقتصادی در کشورها مطرح شود. همچنین در این مطالعه بیان می‌شود که سازوکارهای نهادی بهتر نیز می‌تواند موجبات رشد و توسعه اقتصادی را فراهم آورد.

کو-اچ سین یانگ (۲۰۱۰) در مقاله‌ای تحت عنوان "توسعه انسانی و اثربخشی دولت" به بررسی عوامل مؤثر بر توسعه انسانی می‌پردازد. وی بیان می‌کند که کیفیت منابع انسانی پایه و اساس توسعه در یک کشور است. توسعه انسانی نه تنها موجب بهبودی کیفیت نیروی کار در کشور می‌شود بلکه موجب بهبود خدمات عمومی و عملکرد اقتصادی نیز هست. این مطالعه به بررسی اثر عملکرد دولت بر توسعه انسانی یک کشور با استفاده از شاخص‌های حکمرانی و روش‌های داده‌های تابلویی می‌پردازد. نتایج این مطالعه نشان می‌دهند که سطح اقتصادی و کارایی دولت رابطه مثبتی با توسعه انسانی دارند. همچنین هنگامی که سطح اقتصادی کنترل شود نیز کارایی دولت و توسعه انسانی به‌طور مثبتی در ارتباط است. نتایج این مطالعه راهکاری برای افزایش رفاه مردم به سیاست‌گذاران پیشنهاد می‌دهد.

سلکاک آکای (۲۰۰۶) در مقاله‌ای تحت عنوان "فساد و توسعه انسانی" به بررسی مفهوم فساد و اثرات آن بر توسعه انسانی پرداخته است. وی بیان

می‌کند که فساد زمانی ایجاد می‌شود که مقامات دولتی مسئولیت مستقیم برای ایجاد و توزیع خدمات عمومی داشته باشند. از نظر وی سرآغاز ایجاد فساد، قدرت انحصاری دولت در مورد کالاها و خدمات است که موجب ایجاد رانت می‌شود و دولت قدرت تعیین دریافت‌کنندگان رانت را دارد. وی از طرف دیگر، توسعه انسانی را گسترش انتخاب‌های افراد جامعه تعریف می‌کند و بیان می‌کند که انتخاب‌های افراد تنها با افزایش قابلیت‌های انسانی بهبود می‌یابد که می‌تواند از طریق توسعه منابع انسانی چون سلامتی و تغذیه و تحصیلات بهبود یابد. تحلیل تجربی به‌کاررفته در این مطالعه اثر شاخص فساد را بر توسعه انسانی به روش داده‌های تابلویی موردبررسی قرار می‌دهد. دیگر متغیرهای اثرگذار بر شاخص توسعه انسانی عبارت‌اند از ضریب شهرنشینی، آزادی اقتصادی و دموکراسی. مدل مورد استفاده در این مطالعه به‌صورت زیر می‌باشد:

که در آن شاخص آزادی اقتصادی، نرخ شهرنشینی، شاخصی برای دموکراسی، شاخصی برای فساد و برداری از متغیرهای مجازی منطقه‌ای است. برای بررسی اثر فساد بر توسعه انسانی در این مطالعه از سه شاخص متفاوت برای تعیین فساد استفاده شده است که یکی از آن‌ها شاخص کنترل فساد تهیه شده توسط بانک جهانی به‌عنوان شاخص‌های حکمرانی خوب می‌باشد. نتایج مطالعه نشان می‌دهند که فساد اثری منفی و به لحاظ آماری معنادار بر شاخص توسعه انسانی دارد.

### مطالعات داخلی

کمیجانی و سلاطین (۱۳۸۸) در مقاله‌ای با عنوان "بررسی تأثیر کیفیت حکمرانی بر رشد اقتصادی در ایران و کشورهای منتخب همسایه (ترکیه و پاکستان)" اثر حکمرانی را بر رشد اقتصادی با استفاده از داده‌های تلفیقی (پانل) در ایران و کشورهای منتخب همسایه در دوره ۲۰۰۷-۱۹۹۶ موردبررسی قرار داده‌اند. برای این منظور در این مطالعه ابتدا شاخص کیفیت حکمرانی معرفی گردیده است و سپس روند آن در ایران موردبررسی قرار گرفته است. از آنجاکه بانک جهانی برای کیفیت حکمرانی شاخص عددی محاسبه نکرده است، در این مطالعه میانگین ساده حسابی شش شاخص حکمرانی خوب

به‌عنوان شاخص کیفیت حکمرانی محاسبه شده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که در ایران کیفیت حکمرانی دارای وضعیت مطلوبی نمی‌باشد. نتایج حاصل از مدل نیز نشان می‌دهد شاخص کیفیت حکمرانی در هر سه کشور دارای تأثیر مثبت و معنادار بر نرخ رشد اقتصادی می‌باشد؛ اما میزان تأثیرگذاری این شاخص در ترکیه بیشتر از ایران و پاکستان می‌باشد.

مبارک و آذرپیوند (۱۳۸۸) در مطالعه‌ای با عنوان "نگاهی به شاخص‌های حکمرانی خوب از منظر اسلام و تأثیر آن بر رشد اقتصادی" به بررسی عوامل نهادی در کنار عامل‌های اقتصادی دیگر بر رشد اقتصادی پرداخته‌اند. عوامل نهادی شامل نهادهای حاکمیتی (حق اظهارنظر و پاسخ‌گویی، ثبات سیاسی، کنترل فساد، حاکمیت قانون، کیفیت بوروکراسی و اثربخشی دولت) است که به‌طور جداگانه و کلی (میانگین) برای کشورهای اسلامی موردنظر از بین کشورهای با سطوح گوناگون توسعه در دوره ۲۰۰۵-۱۹۸۰ با استفاده از روش داده‌های ترکیبی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد میزان اثرگذاری فاکتورهای نهادی و حکمرانی برای کشورهای مصر، ایران، ترکیه و اندونزی نسبت به کشورهای دیگر اثرگذاری کم‌تری دارد. از نتیجه‌های به‌دست‌آمده می‌توان استنتاج کرد که نهادهای حاکمیتی یا در شکل کلی‌تر حکمرانی خوب نسبت به نهادهای دموکراتیک اهمیت بیشتری برای رشد و توسعه اقتصادی دارند. برادران شرکاء و ملک‌الساداتی (۱۳۸۷) در مقاله‌ای با عنوان "تأثیر حکمرانی خوب (بر اساس شاخص‌های بانک جهانی) بر رشد اقتصادی در کشورهای منتخب" به بررسی تأثیر حکمرانی خوب در نمونه‌ای مشتمل بر ۳۰ کشور و برای دوره زمانی ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۵ می‌پردازند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که نه تنها حکمرانی خوب بر اساس میانگین موزون ۶ شاخص حکمرانی تأثیر مثبتی بر رشد اقتصادی دارد بلکه علاوه بر آن هر یک از ۳ گروه مؤلفه‌های حکمرانی خوب نیز تأثیر مثبتی بر رشد اقتصادی دارند.

## الگوی تحقیق

### متدولوژی تحقیق

با توجه به محدودیت‌های موجود در استفاده از الگوهای سری زمانی در دوره‌های زمانی کوتاه به دلیل محدودیت‌های آماری موجود، استفاده از روش داده‌های تابلویی جهت تلفیق داده‌های مقاطع و گروه‌های مختلف در یک سری زمانی محدود روشی مفید محسوب می‌شود. صورت کلی داده‌های تابلویی به شکل زیر می‌باشد:

که در آن متغیر وابسته و برداری از  $K$  متاز  $K$  توضیحی است، نیز جزء اخلال است که نماینده متغیرهایی است که مستقیماً در الگو وارد نشده‌اند. می‌توان تعریف نمود که در آن جزء اخلال دارای توزیع نرمال با میانگین صفر واریانس است. بیانگر تفاوت‌های موجود بین مقاطع بوده و ثابت یا تصادفی بودن آن منجر به تعیین شکل الگو به ترتیب در قالب اثرات مثبت یا تصادفی می‌گردد. نیز نشان‌دهنده وجود اثرات زمانی در الگو می‌باشد که منطبق با آن دو حالت یک‌طرفه و دو‌طرفه برای الگو تحقق می‌یابد. در الگوی فوق نمایانگر تعداد مشاهدات مقطعی و نشان‌دهنده دوره زمانی مشاهدات می‌باشد. ضریب نیز جزء ثابت کلی مدل نام دارد.

به‌طور کلی برآورد الگو با استفاده از داده‌هایی تابلویی شامل مراحل: آزمون تشخیص پایایی (مانایی) بر روی داده‌ها، آزمون قابلیت تخمین مدل به‌صورت داده‌هایی تابلویی، آزمون تعیین اثرات ثابت یا اثرات تصادفی و برآورد پارامترها است. لذا پیش از برآورد رابطه میان شاخص توسعه انسانی و متغیرهای توضیحی لازم است پایایی تمام متغیرهای مورد استفاده در تخمین مورد آزمون قرار گیرد، زیرا نا پایایی متغیرها باعث بروز مشکل تخمین رگرسیون کاذب می‌شود. از سوی دیگر قبل از تخمین الگو از روش داده‌های تابلویی باید اطمینان حاصل نمود که امکان تخمین به‌صورت تلفیقی وجود ندارد. به عبارت دیگر تفاوت بین دوره‌ها و نیز کشورهای انتخاب شده معنی‌دار است.

## معرفی الگو

در این پژوهش، جهت بررسی اثر شاخص‌های حکمرانی خوب بر شاخص توسعه انسانی در کشورهای آسیای جنوب شرقی، از الگویی استفاده شده است که در آن

شاخص توسعه انسانی (HDI) به‌عنوان متغیر وابسته (Y) و شاخص‌های حکمرانی خوب به‌عنوان متغیرهای توضیحی در نظر گرفته می‌شوند. همراه با متغیرهای توضیحی متغیرهای اضافی دیگری به پیروی از مدل سلکاک (۲۰۰۶) برای کامل‌تر نمودن الگو به آن اضافه شده است؛ بنابراین الگوی مورد مطالعه به‌صورت زیر تعریف می‌گردد.

که در آن : شاخص توسعه انسانی، : شاخص حق صدا و پاسخگویی، : شاخص ثبات سیاسی، : شاخص کارایی دولت، : شاخص کیفیت قوانین و مقررات، : شاخص حاکمیت قانون، : شاخص کنترل فساد شاخص: نرخ شهرنشینی و آزادی اقتصادی می‌باشد و اندیس‌های و به ترتیب نماد کشور و سال هستند.

### جمع‌آوری داده‌ها

در این مطالعه شش شاخص حکمرانی خوب ارائه شده توسط بانک جهانی مورد توجه قرار می‌گیرد. این شاخص‌ها حاصل تلاش سه تن از محققان بانک جهانی به‌نام‌های دانیل کافمن، آرت کرای و پابلو زوییدو و لوباتون است که یافته‌های مؤسسات مختلف بین‌المللی پیرامون وضعیت اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشورها را با یکدیگر ادغام کرده و شاخص‌های کلی تحت عنوان شاخص‌های حکمرانی را معرفی نموده‌اند. نتیجه کار آن‌ها در قالب شش شاخص و با دادن نمراتی از ۲/۵- (به بدترین حالت) تا ۲/۵+ (به بهترین حالت) و یا رتبه‌بندی از ۰ تا ۱۰۰ برای هر شاخص، ارائه شده است. آمار و اطلاعات لازم برای این پژوهش با استفاده از منابع معتبر آماری نظیر گزارش‌های توسعه انسانی منتشر شده توسط برنامه توسعه سازمان ملل متحد و داده‌های بانک جهانی تحت عنوان شاخص‌های حکمرانی جهانی (WGI) به‌دست‌آمده است. داده‌های مربوط به شاخص آزادی اقتصادی از مؤسسه خانه آزادی استخراج گردیده است. در این پژوهش شاخص‌های رتبه‌بندی شده حکمرانی خوب (بین ۰ تا ۱۰۰) در کشورهای آسیای جنوب شرقی مورد استفاده قرار می‌گیرند.

### آمار توصیفی

به‌منظور تشریح متغیرهای پژوهش آمار توصیفی تمامی متغیرها را ارائه می‌نماییم. به‌منظور شناخت بهتر در مورد پژوهش و آشنایی بیشتر با متغیرهای پژوهش قبل از

تجزیه و تحلیل داده‌های آماری لازم است این داده‌ها توصیف شوند. توصیف آماری داده‌ها گاهی در جهت تشخیص الگوی حاکم بر آن‌ها و پایه‌ای برای تبیین روابط بین متغیرهایی است که در پژوهش به کار برده می‌شود.

از این رو در این پژوهش اولین قدم در تجزیه و تحلیل داده‌ها شناسایی موقعیت‌های فاقد مشاهده (در هر متغیر) و داده‌های دورافتاده بود. برای شناسایی داده‌های دورافتاده از روش هاینینگ (۱۹۹۱) استفاده شد. پس از شناسایی داده‌های دورافتاده و نظر کارشناسی این داده‌ها حذف گردید. سپس تمامی مشاهدات فاقد مشاهده (داده‌های فاقد مشاهده در ابتدای جمع‌آوری و داده‌های دورافتاده حذف شده) را به وسیله میانگین داده‌ها (در هر متغیر) جایگزین نمودیم. سپس آمار توصیفی داده‌های مشاهده شده را مطابق جدول (۱) به دست آوردیم. معیارهای به دست آمده در جدول شامل میانگین، میانه مینیمم، ماکسیمم، نما، ضریب چولگی و کشیدگی برای هر یک از متغیرهای پژوهش می‌باشد.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	کیفیت زندگی	آموزش	سلامت	HDI	پاسخگویی
میانگین	۰/۷۲۹	۰/۶۰۵	۰/۷۸۵	۰/۶۹۷	-۰/۳۶۱
میانه	۰/۷۱۵	۰/۶۲۷	۰/۷۹۴	۰/۷۰۶	۰/۳۸۶
مینیمم	۰/۳۵۸	۰/۲۳۳	۰/۶۰۳	۰/۴۲۵	-۲/۰۴۶۱
ماکسیمم	۱/۰۰	۰/۸۲۹۷	۰/۹۲۷	۰/۸۵۷	۰/۹۰۸
انحراف معیار	۰/۱۶۸	۰/۱۱۷	۰/۰۶۵	۰/۰۹۳	۰/۶۷۹
ضریب چولگی	۰/۱۲۷	-۰/۹۶۹	-۰/۴۹۴	-۰/۵۷۵	-۰/۱۶۵
ضریب کشیدگی	-۰/۹۵۴	۰/۹۹۷	-۰/۳۳۱	-۰/۰۵۲	-۰/۵۷۱
متغیر	ثبات سیاسی	کارایی دولت	کیفیت قوانین	حاکمیت قانون	کنترل فساد
میانگین	-۰/۴۱۸	-۰/۳۴۷	-۰/۳۹	-۰/۴۲۷	-۰/۴۵۰
میانه	-۰/۵۱۵	-۰/۴۱	-۰/۲۳	-۰/۴۲۸	-۰/۶۲۱
مینیمم	-۲/۷۳	۲/۱۸۹	-۲/۲۱	-۱/۶۶	-۱/۵۶
ماکسیمم	۱/۱۲	۱/۲۸	۱/۱	۱/۰۲۸۷	-۱/۴۰۸
انحراف معیار	۰/۹۰۶	۰/۶۸۸	۰/۸۲۴	۰/۷۳۹	۰/۷۳۷
ضریب چولگی	-۰/۱۶۵	-۰/۰۲۸	-۰/۴۱	۰/۰۱۶	۰/۴۶۶
ضریب کشیدگی	-۰/۵۷۱	-۰/۵۷۸	-۰/۹۷۵	-۱/۳۹۲	-۰/۸۹۲

### آزمون ریشه واحد

پیش از برآورد مدل، لازم است ایستایی تمام متغیرهای مورد استفاده در تخمین‌ها، مورد آزمون قرار گیرد، زیرا نامانایی متغیرها چه در مورد داده‌های سری زمانی و چه داده‌های پانلی، باعث بروز مشکل رگرسیون کاذب می‌شود. برخلاف آنچه در مورد داده‌های سری زمانی مرسوم است، در مورد داده‌های پانلی نمی‌توان برای آزمون مانایی از آزمون‌های دیکی - فولر و دیکی فولر تعمیم یافته بهره جست، بلکه لازم است به نحوی مانایی جمعی متغیرها آزمون شود. در این پژوهش به دلیل وجود مقاطع (تعداد شرکت‌ها) زیاد و سری زمانی کم از آزمون مادالا و ویو (۱۹۹۹) استفاده شده است. نتیجه این آزمون در جدول (۲) آمده است.

جدول ۲. آزمون ریشه‌ی واحد جمعی برای متغیرها

متغیر	کیفیت زندگی	آموزش	سلامت	HDI	پاسخگویی
P- مقدار آزمون	$< 2 \times 10^{-16}$				
متغیر	ثبات سیاسی	کارایی دولت	کیفیت قوانین	حاکمیت قانون	کنترل فساد
P- مقدار آزمون	$< 2 \times 10^{-16}$				

همان‌طور که ملاحظه می‌شود برای تمامی متغیرها P - مقدار از ۰/۰۵ کمتر بوده است. از این‌رو می‌توان ایستایی تمامی متغیرها را پذیرفت.

### فرضیه‌های پژوهش

در این بخش با استفاده از رگرسیون پانلی به بررسی هریک فرضیه‌های پژوهش خواهیم پرداخت.

فرضیه ۱: بین پاسخگویی دولت و توسعه انسانی پایدار در کشورهای حوزه چشم‌انداز ۱۴۰۴ رابطه معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه ۲: بین ثبات سیاسی و توسعه انسانی پایدار در کشورهای حوزه چشم‌انداز ۱۴۰۴ رابطه معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه ۳: بین کارایی دولت و توسعه انسانی پایدار در کشورهای حوزه چشم‌انداز ۱۴۰۴ رابطه معنی‌داری وجود دارد.

- فرضیه ۴: بین کیفیت قوانین و توسعه انسانی پایدار در کشورهای حوزه چشم‌انداز ۱۴۰۴ رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه ۵: بین حاکمیت قانون و توسعه انسانی پایدار در کشورهای حوزه چشم‌انداز ۱۴۰۴ رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه ۶: بین کنترل فساد و توسعه انسانی پایدار در کشورهای حوزه چشم‌انداز ۱۴۰۴ رابطه معنی‌داری وجود دارد.

### فرضیه‌های پژوهش بر مبنای HDI

برای پاسخ به این فرضیه از مدل رگرسیون زیر استفاده می‌کنیم:

به منظور انتخاب بین مدل رگرسیون و پانلی ابتدا آزمون F-لیمر را استفاده نمودیم. در صورتی که سطح معنی‌داری آزمون مذکور بیش از ۰/۰۵ باشد مدل رگرسیون OLS و در صورتی که سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ باشد از مدل پانلی استفاده خواهد شد.

جدول ۳. نتایج آزمون F-لیمر برای مدل فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره	درجه آزادی ۱	درجه آزادی ۲	- مقدار	نتیجه (مدل مناسب)
فرضیه‌های پژوهش	۱۱۱/۶۵	۲۰	۴۳۶	۰/۰۰۰	رگرسیون پانلی

بنابراین مدل پانلی انتخاب می‌شود. در این راستا باید آزمون‌های تشخیصی انجام شود و پیش‌فرض‌های این نوع مدل آزمون گردد. در ابتدا به بررسی آزمون هاسمن خواهیم پرداخت. هدف از آزمون انتخاب بین مدل با اثرات ثابت و تصادفی خواهد بود. در صورتی که  $P$  مقدار این آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد، مدل با اثرات ثابت انتخاب خواهد شد.

جدول ۴. نتایج آزمون هاسمن برای مدل فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره خی-دو	درجه آزادی	P-مقدار	نتیجه (مدل مناسب)
فرضیه‌های پژوهش	۳۲/۰۴	۵	۰/۰۰۰	اثرات ثابت

از طرفی برای بررسی خودهمبستگی سریالی از آزمون بروش گادفری استفاده نموده که اگر  $P$ -مقدار از  $0/05$  کمتر باشد می‌توان گفت داده‌های موردبررسی خودهمبستگی سریالی دارند.

جدول ۵. نتایج آزمون بروش گادفری برای فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره خی دو	درجه آزادی	$P$ -مقدار	نتیجه
فرضیه‌های پژوهش	۳۸۳/۵۴	۲۲	۰/۰۰۰	خودهمبستگی سریالی وجود دارد.

همان‌طور که از نتایج پیداست خطاها دارای خودهمبستگی سریالی هستند، اما باید پیش‌فرض همسانی واریانس‌ها نیز موردبررسی قرار گیرد. در صورتی که  $P$ -مقدار کمتر از  $0/05$  باشد، فرضیه همسانی واریانس‌ها رد می‌شود.

جدول ۶. نتایج آزمون بروش پاگن برای مدل فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره BP	درجه آزادی	$P$ -مقدار	نتیجه
فرضیه‌های پژوهش	۴۴/۱۱	۶	۰/۰۰۰۰	همسانی واریانس‌ها برقرار نیست

همان‌طور نتیجه نشان می‌دهد همسانی واریانس‌ها برقرار نیست. در این راستا با جمع‌بندی پیش‌فرض‌های رگرسیون به این نتیجه رسیده که باید از رگرسیون پانلی تعمیم‌یافته استفاده نماییم. پس از انجام این رگرسیون نتایج به شرح جدول ۷ می‌باشد: همان‌طور که ملاحظه می‌شود در جدول ۷ ماکسیمم مقادیر VIF نیز کمتر از ۱۰ بوده است از این‌رو وجود تمامی متغیرها در مدل آن را مخدوش نخواهند کرد. همچنین  $P$ -مقدار ( $0/000$ ) آزمون معنی‌دار بودن مدل نیز مناسب بودن مدل را نیز تأیید می‌کند.

جدول ۷. نتایج مدل فرضیه‌های پژوهش

نتیجه	P- مقدار	آماره t	انحراف استاندارد خطا	ضرایب متغیر در مدل	VIF	ضرایب
معناداری در مدل	۰/۰۰۰	۵۷/۶۱۹۲	۰/۰۱۲	۰/۷۲	-	عرض از مبدأ
معناداری در مدل	۰/۰۰۰	-۱۱/۲۲۶	۰/۰۰۵۲	-۰/۰۵۸۵	۱/۰۱۴	
معناداری در مدل	۰/۰۰۰۰	-۹/۶۷۲	۰/۰۰۳۶	-۰/۰۶۵۲	۱/۰۰۳	
معناداری در مدل	۰/۰۰۰	۱۲/۸۸۶۲	۰/۰۱۰۸	۰/۱۴	۱/۰۳۴	
معناداری در مدل	۰/۰۰۱۹	۳/۱۲۵	۰/۱۰۵۸	۰/۰۳۳	۱/۰۲۲	
معناداری در مدل	۰/۰۰۰	۴/۲۰۸	۰/۰۱۱۱	۰/۰۴۶۷	۱/۰۱۱	
معناداری در مدل	۰/۰۰۰	-۹/۸۲۹	۰/۰۰۸۵	-۰/۰۸۳	۱/۰۲۱	
آزمون معنی داری مدل: آماره آزمون = ۱۲۰/۵۶۱ P- مقدار = ۰/۰۰۰			ضریب تعیین = ۰/۵۶۹ ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۵۶۵			

نتایج جدول ۸ حاکی از آن است که:

تمامی متغیرها در مدل معنی دار بوده‌اند این بدان معناست که تمامی فرضیه‌های پژوهش پذیرفته می‌شود.

جدول ۸. نتایج آزمون F- لیمر برای مدل فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره F	درجه آزادی ۱	درجه آزادی ۲	P- مقدار	نتیجه (مدل مناسب)
فرضیه‌های پژوهش	۳۳۷/۰۵	۲۰	۴۳۶	۰/۰۰۰	رگرسیون پانلی

### فرضیه‌های پژوهش بر مبنای کیفیت زندگی

برای پاسخ به این فرضیه از مدل رگرسیون زیر استفاده می‌کنیم:

به منظور انتخاب بین مدل رگرسیون و پانلی ابتدا آزمون F-لیمر را استفاده نمودیم. در صورتی که سطح معنی‌داری آزمون مذکور بیش از ۰/۰۵ باشد مدل رگرسیون OLS و در صورتی که سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ باشد از مدل پانلی استفاده خواهد شد. بنابراین مدل پانلی انتخاب می‌شود. در این راستا باید آزمون‌های تشخیصی انجام شود و پیش‌فرض‌های این نوع مدل آزمون گردد. در ابتدا به بررسی آزمون هاسمن خواهیم پرداخت. هدف از آزمون انتخاب بین مدل با اثرات ثابت و تصادفی خواهد بود. در صورتی که  $P^{\circ}$  مقدار این آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد، مدل با اثرات ثابت انتخاب خواهد شد.

جدول ۹. نتایج آزمون هاسمن برای مدل فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره خی-دو	درجه آزادی	P-مقدار	نتیجه (مدل مناسب)
فرضیه‌های پژوهش	۸۱/۵۹۱	۶	۰/۰۰۰	اثرات ثابت

از طرفی برای بررسی خودهمبستگی سریالی از آزمون بروش گادفری استفاده نموده که اگر P- مقدار از ۰/۰۵ کمتر باشد می‌توان گفت داده‌های مورد بررسی خودهمبستگی سریالی دارند.

جدول ۱۰. نتایج آزمون بروش گادفری برای فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره خی دو	درجه آزادی	P-مقدار	نتیجه
فرضیه‌های پژوهش	۴۰۰/۳۶	۲۲	۰/۰۰۰	خودهمبستگی سریالی وجود دارد.

همان‌طور که از نتایج پیداست خطاها دارای خودهمبستگی سریالی هستند، اما باید پیش‌فرض همسانی واریانس‌ها نیز مورد بررسی قرار گیرد. در صورتی که P- مقدار کمتر از ۰/۰۵ باشد، فرضیه همسانی واریانس‌ها رد می‌شود.

جدول ۱۱. نتایج آزمون بروش پاگن برای مدل فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره BP	درجه آزادی	P-مقدار	نتیجه
فرضیه‌های پژوهش	۶۲/۶۴۵	۶	۰/۰۰۰	همسانی واریانس‌ها برقرار نیست

همان طور نتیجه نشان می‌دهد همسانی واریانس‌ها برقرار نیست. در این راستا با جمع‌بندی پیش‌فرض‌های رگرسیون به این نتیجه رسیده که باید از رگرسیون پانلی تعمیم یافته استفاده نماییم. پس از انجام این رگرسیون نتایج به شرح جدول ۱۲ می‌باشد:

جدول ۱۲. نتایج مدل فرضیه‌های پژوهش

نتیجه	-P مقدار	آماره t	انحراف استاندارد خطا	ضرایب متغیر در مدل	VIF	ضرایب
معناداری در مدل	۰/۰۰۰	۳۲/۶۵	۰/۰۲۳	۰/۷۷	-	عرض از مبدأ
معناداری در مدل	۰/۰۰۰	-۴/۱۵۷	۰/۰۰۵۶	-۰/۰۰۰۸۹	۱/۰۱۴	
معناداری در مدل	۰/۰۰۰۰	-۵/۲۸	۰/۰۰۵۴	-۰/۰۰۰۲۳	۱/۰۰۳	
معناداری در مدل	۰/۰۰۰۳	۱۱/۹۹۳۲	۰/۰۱۱۷	۰/۱۴۱	۱/۰۳۴	
معناداری در مدل	۰/۰۰۱۹	۳/۶۴	۰/۰۱۱	۰/۰۴۲	۱/۰۲۲	
معناداری در مدل	۰/۰۰۰	۳/۴۷	۰/۰۱۲	۰/۰۴۲	۱/۰۱۱	
معناداری در مدل	۰/۰۰۰	-۱۰/۲۶	۰/۰۰۹۱	-۰/۰۹۴	۱/۰۲۱	
آزمون معنی‌داری مدل: آماره آزمون=۱۱۳/۵۴ p-مقدار=۰/۰۰۰			ضریب تعیین=۰/۵۵۴ ضریب تعیین تعدیل شده=۰/۵۴۹			

همان طور که ملاحظه می‌شود در جدول - ماکسیمم مقادیر VIF نیز کمتر از ۱۰ بوده است از این رو وجود تمامی متغیرها در مدل آن را مخدوش نخواهند کرد. همچنین -P مقدار (۰/۰۰۰) آزمون معنی‌دار بودن مدل نیز مناسب بودن مدل را نیز تأیید می‌کند.

نتایج جدول ۱۲ حاکی از آن است که:

تمامی متغیرها در مدل معنی‌دار بوده‌اند این بدان معناست که تمامی فرضیه‌های پژوهش پذیرفته می‌شود.

### فرضیه‌های پژوهش بر مبنای آموزش

برای پاسخ به این فرضیه از مدل رگرسیون زیر استفاده می‌کنیم:

به منظور انتخاب بین مدل رگرسیون و پانلی ابتدا آزمون F-لیمر را استفاده نمودیم. در صورتی که سطح معنی‌داری آزمون مذکور بیش از ۰/۰۵ باشد مدل رگرسیون OLS و در صورتی که سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ باشد از مدل پانلی استفاده خواهد شد.

جدول ۱۳. نتایج آزمون F-لیمر برای مدل فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره	درجه آزادی ۱	درجه آزادی ۲	- مقدار	نتیجه (مدل مناسب)
فرضیه‌های پژوهش	۱۶۱/۴۷	۲۰	۴۳۶	۰/۰۰۰	رگرسیون پانلی

بنابراین مدل پانلی انتخاب می‌شود. در این راستا باید آزمون‌های تشخیصی انجام شود و پیش‌فرض‌های این نوع مدل آزمون گردد. در ابتدا به بررسی آزمون هاسمن خواهیم پرداخت. هدف از آزمون انتخاب بین مدل با اثرات ثابت و تصادفی خواهد بود. در صورتی که  $P^{\circ}$  مقدار این آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد، مدل با اثرات ثابت انتخاب خواهد شد.

جدول ۱۴. نتایج آزمون هاسمن برای مدل فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره خی-دو	درجه آزادی	P- مقدار	نتیجه (مدل مناسب)
فرضیه‌های پژوهش	۱۱/۱۱۶	۶	۰/۰۴۹	اثرات ثابت

از طرفی برای بررسی خودهمبستگی سریالی از آزمون بروش گادفری استفاده نموده که اگر P- مقدار از ۰/۰۵ کمتر باشد می‌توان گفت داده‌های مورد بررسی خودهمبستگی سریالی دارند.

جدول ۱۵. نتایج آزمون بروش گادفری برای فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره خی دو	درجه آزادی	P- مقدار	نتیجه
فرضیه‌های پژوهش	۳۸۳/۹۲	۲۲	۰/۰۰۰	خودهمبستگی سریالی وجود دارد.

همان طور که از نتایج پیداست خطاها دارای خودهمبستگی سریالی هستند، اما باید پیش فرض همسانی واریانس‌ها نیز مورد بررسی قرار گیرد. در صورتی که P-مقدار کمتر از ۰/۰۵ باشد، فرضیه همسانی واریانس‌ها رد می‌شود.

جدول ۱۶. نتایج آزمون بروش پاگن برای مدل فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره BP	درجه آزادی	P-مقدار	نتیجه
فرضیه‌های پژوهش	۶۵/۰۰۸	۶	۰/۰۰۰	همسانی واریانس‌ها برقرار نیست

همان طور نتیجه نشان می‌دهد همسانی واریانس‌ها برقرار نیست. در این راستا با جمع‌بندی پیش‌فرض‌های رگرسیون به این نتیجه رسیده که باید از رگرسیون پانلی تعمیم یافته استفاده نماییم. پس از انجام این رگرسیون نتایج به شرح جدول زیر می‌باشد:

جدول ۱۷. نتایج مدل فرضیه‌های پژوهش

ضرایب	VIF	ضرایب متغیر در مدل	انحراف استاندارد خطا	آماره t	P-مقدار	نتیجه
عرض از مبدأ	-	۰/۶۱۷	۰/۰۲۰۷	۲۹/۷۷	۰/۰۰۰	معناداری در مدل
	۱/۰۱۴	-۰/۱۰۲	۰/۰۰۷۲	-۱۴/۱۰۳۲	۰/۰۰۰	معناداری در مدل
	۱/۰۰۳	-۰/۱۵۱	۰/۰۰۲۱	-۱۰/۹۲	۰/۰۰۰	معناداری در مدل
	۱/۰۳۴	۰/۱۶۲	۰/۰۱۵۱	۱۰/۷۲۱۵	۰/۰۰۰	معناداری در مدل
	۱/۰۲۲	۰/۰۴۳	۰/۰۱۴۷	۲/۹۳	۰/۰۰۳۵	معناداری در مدل
	۱/۰۱۱	۰/۰۳۱۵	۰/۰۱۵۴	۲/۰۴	۰/۰۴۱۸	معناداری در مدل
	۱/۰۲۱	-۰/۰۸۴	۰/۰۱۱	-۷/۱۵۴	۰/۰۰۰	معناداری در مدل
ضریب تعیین = ۰/۵۱۹۸			آزمون معنی‌داری مدل:			
ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۵۱۴۶			آماره آزمون = ۹۸/۷۴			
			p-مقدار = ۰/۰۰۰			

همان طور که ملاحظه می‌شود در جدول ۱۷ ماکسیمم مقادیر VIF نیز کمتر از ۱۰ بوده است از این رو وجود تمامی متغیرها در مدل آن را مخدوش نخواهند کرد. همچنین

P- مقدار (۰/۰۰۰) آزمون معنی‌دار بودن مدل نیز مناسب بودن مدل را نیز تأیید می‌کند.

نتایج جدول ۱۷ حاکی از آن است که:

تمامی متغیرها در مدل معنی‌دار بوده‌اند این بدان معناست که تمامی فرضیه‌های پژوهش پذیرفته می‌شود.

### فرضیه‌های پژوهش بر مبنای سلامت

برای پاسخ به این فرضیه از مدل رگرسیون زیر استفاده می‌کنیم:

به منظور انتخاب بین مدل رگرسیون و پانلی ابتدا آزمون F- لیمر را استفاده نمودیم. در صورتی که سطح معنی‌داری آزمون مذکور بیش از ۰/۰۵ باشد مدل رگرسیون OLS و در صورتی که سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ باشد از مدل پانلی استفاده خواهد شد.

جدول ۱۸. نتایج آزمون F- لیمر برای مدل فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره	درجه آزادی ۱	درجه آزادی ۲	-مقدار نتیجه (مدل مناسب)
فرضیه‌های پژوهش	۶۵/۰۸۲	۲۰	۴۳۶	رگرسیون پانلی

بنابراین مدل پانلی انتخاب می‌شود. در این راستا باید آزمون‌های تشخیصی انجام شود و پیش‌فرض‌های این نوع مدل آزمون گردد.

در ابتدا به بررسی آزمون هاسمن خواهیم پرداخت. هدف از آزمون انتخاب بین مدل با اثرات ثابت و تصادفی خواهد بود. در صورتی که  $P$  مقدار این آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد، مدل با اثرات ثابت انتخاب خواهد شد.

جدول ۱۹. نتایج آزمون هاسمن برای مدل فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره خی-دو	درجه آزادی	P- مقدار نتیجه (مدل مناسب)
فرضیه‌های پژوهش	۱۴/۳۴	۶	۰/۰۱۳۵

از طرفی برای بررسی خودهمبستگی سریالی از آزمون بروش گادفری استفاده نموده که اگر  $P$ -مقدار از  $0/05$  کمتر باشد می‌توان گفت داده‌های موردبررسی خودهمبستگی سریالی دارند.

جدول ۲۰. نتایج آزمون بروش گادفری برای فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره خی دو	درجه آزادی	$P$ -مقدار	نتیجه
فرضیه‌های پژوهش	۳۹۴/۶۱	۲۲	۰/۰۰۰	خودهمبستگی سریالی وجود دارد.

همان‌طور که از نتایج پیداست خطاها دارای خودهمبستگی سریالی هستند، اما باید پیش‌فرض همسانی واریانس‌ها نیز موردبررسی قرار گیرد. در صورتی که  $P$ -مقدار کمتر از  $0/05$  باشد، فرضیه همسانی واریانس‌ها رد می‌شود.

جدول ۲۱. نتایج آزمون بروش پاگن برای مدل فرضیه‌های پژوهش

مدل	آماره BP	درجه آزادی	$P$ -مقدار	نتیجه
فرضیه‌های پژوهش	۶۹/۸۴۷	۶	۰/۰۰۰	همسانی واریانس‌ها برقرار نیست

همان‌طور نتیجه نشان می‌دهد همسانی واریانس‌ها برقرار نیست. در این راستا با جمع‌بندی پیش‌فرض‌های رگرسیون به این نتیجه رسیده که باید از رگرسیون پانلی تعمیم یافته استفاده نماییم. پس از انجام این رگرسیون نتایج به شرح جدول ۲۲ می‌باشد.

در جدول ۲۲ ماکسیمم مقادیر VIF نیز کمتر از ۱۰ بوده است از این‌رو وجود تمامی متغیرها در مدل آن را مخدوش نخواهند کرد. همچنین  $P$ -مقدار ( $0/000$ ) آزمون معنی‌دار بودن مدل نیز مناسب بودن مدل را نیز تأیید می‌کند.

جدول ۲۲. نتایج مدل فرضیه‌های پژوهش

نتیجه	P-مقدار	آماره t	انحراف استاندارد خطا	ضرایب متغیر در مدل	VIF	ضرایب
معناداری در مدل	۰/۰۰۰	۹۱/۵۰۳۵	۰/۰۰۸۷	۰/۷۹۹	-	عرض از مبدأ
معناداری در مدل	۰/۰۰۰	-۸/۴۱	۰/۰۰۴	-۰/۰۳۶	۱/۰۱۴	
معناداری در مدل	۰/۰۰۰	۵/۷۸	۰/۰۰۷	-۰/۰۲۷	۱/۰۰۳	
معناداری در مدل	۰/۰۰۰۰	۶/۹۵۹	۰/۰۰۹	۰/۰۶۳۴	۱/۰۳۴	
معناداری در مدل	۰/۰۰۳۱۵	۲/۹۷	۰/۰۰۸۷	۰/۰۲۶	۱/۰۲۲	
معناداری در مدل	۰/۰۰۰	۴/۳۸	۰/۰۰۹۲	۰/۰۴۰	۱/۰۱۱	
معناداری در مدل	۰/۰۰۰	-۶/۷۸۷	۰/۰۰۷	-۰/۰۴۸	۱/۰۲۱	
آزمون معنی داری مدل: آماره آزمون = ۵۶/۳۶۴ p-مقدار = ۰/۰۰۰			ضریب تعیین = ۰/۳۸۲ ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۳۷۵			

نتایج جدول ۲۲ حاکی از آن است که:

تمامی متغیرها در مدل معنی دار بوده‌اند این بدان معناست که تمامی فرضیه‌های

پژوهش پذیرفته می‌شود.

## سیاست جنایی جرائم مالیاتی

حسین تاجمیر ریاحی<sup>۱</sup>

مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور، htri4131@gmail.com

سیده فاطمه آل محمد

کارشناس حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور

### چکیده

قانون‌گذار در راستای تمرکززدایی از نظام وابسته به درآمدهای نفتی و گرایش به سمت نظام مبتنی بر درآمدهای مالیاتی اقدام به تصویب قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ کرده و در ماده ۲۷۴ این قانون بدون ارائه تعریفی از جرائم مالیاتی و صرفاً پس از بیان برخی از مصادیق این جرم اقتصادی مجازات تعزیری درجه شش برای مرتکب این قبیل جرائم پیش‌بینی نموده است. با بررسی عناصر اختصاصی جرائم مالیاتی و ضمانت اجرای آنها در قانون مشخص می‌شود سیاست جنایی مقنن در این زمینه بیش از این‌که مبتنی بر مشارکت و برنامه‌های پیشگیرانه تخصصی باشد، باهدف مقابله با فرار مالیاتی، بر پایه نوعی سیاست کیفری افتراقی از نوع سرکوبگر و سخت‌گیرانه بنا شده است.

**کلیدواژه‌ها:** جرائم مالیاتی، سیاست جنایی، قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات، فرار

مالیاتی

## مقدمه

اقتصاد هر کشور نبض تپنده و قدرت هر جامعه است به گونه‌ای که هر اجتماعی با تکیه بر پایه‌های نظام اقتصادی قدرتمند می‌تواند از لحاظ سیاسی مطرح و باثبات بماند و به عبارتی هر کشوری با روی آوردن به اقتصاد محکم و استوار می‌تواند در جهت دستیابی به یک نظام باصلابت گام بردارد.

ضرورت تحقیق در مورد جرائم مالیاتی و تخلفاتی که نظام اقتصادی را دچار بحران و اختلال می‌نماید، به علت اینکه استحکام تمام بنیان‌ها، سیستم‌ها و نظام‌های سیاسی، اجتماعی و فرهنگی بر اقتصاد کشور استوار می‌گردد و یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت، منابع مالیاتی می‌باشد امری مهم محسوب می‌گردد.

گرچه تا به امروز مالیات در ایران نیز مانند سایر کشورهای در حال توسعه نتوانسته است نقش چندانی در اقتصاد ایفا نماید و از آنجاکه درآمدهای حاصل از صادرات نفت خارج از کنترل دولت است و خط‌مشی توسعه در کشور ما نیز در مهر و موم‌های اخیر به دلیل گسترش تحریم‌های اقتصادی، افت شدید قیمت نفت و کسری بودجه حاصل از آن در پی تمرکززدایی از نظام وابسته به درآمدهای نفتی و گرایش به سمت نظام مبتنی بر درآمدهای مالیاتی است، لذا کاهش وابستگی‌های عمومی به منبع نفت و انجام اصلاحات لازم برای افزایش منابع درآمدی مالیاتی دولت و کاهش حجم فرار مالیاتی را می‌توان یکی از اولویت‌های مهم و ضروری در نیل به اهداف اقتصادی کشور تلقی نمود. (امیدی پور، رضا؛ پژویان، جمشید؛ محمدی، تیمور؛ معمارنژاد، عباس، ۱۳۹۴)

توان دولت‌ها در انجام وظایفشان به اندازه زیادی وابسته به وجود منابع مالی از جمله مالیات می‌باشد. مالیات به‌عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت، نقش مهمی در سیاست‌گذاری‌های مالی ایفا می‌کند و می‌تواند متغیرهای کلان اقتصادی از جمله تولید، تورم، بیکاری، تراز پرداخت‌ها و ... را تحت تأثیر قرار دهد.

با اجرای قانون مالیات‌های مستقیم که بر پایه‌ی توجه به حقوق مردم استوار است، با رعایت عدالت، مؤدیان مالیاتی به پرداخت مالیات که یک تکلیف اجتماعی است تشویق می‌شوند و با اجرای مفاد قانون، زمینه مساعدی در راستای شفافیت، انضباط و توسعه اقتصادی فراهم می‌شود و فرار مالیاتی از سوی کسانی که صاحب ثروت‌های

کلانی بوده و به راحتی قانون را دور می‌زنند به حداقل برسد که در نهایت اجرای آن می‌تواند موجب شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی گردد و اخذ مالیات عادلانه‌تر باشد.

یکی از مهم‌ترین مسائل مربوط به وضع و اجرای کارآمد نظام مالیاتی شناسایی راه‌های فرار از پرداخت مالیات و راهکارهای جلوگیری از آن‌هاست. تدوین قوانین کیفری در این خصوص برای منع از انجام این عمل غیرقانونی بسیار حائز اهمیت است. در ایران قانون‌گذار با تصویب ماده ۲۷۴ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ این رفتار را جرم انگاری نموده و مجازات درجه ۶ تعزیری برای ارتکاب این جرائم پیش‌بینی نموده است. به منظور دستیابی به سیاست جنایی ایران نسبت به جرائم مالیاتی سزاوار است با تفکر و حرکت از سوی مبادی و مقدمات معلوم، به سوی کشف مقصود حرکت نماییم و با بررسی قوانین و مقررات مالیاتی در رسیدن به طرز تلقی قانون‌گذار در خصوص این جرائم رهنمون شویم؛ بنابراین در ابتدا با توجه به متون قانونی به بررسی جرائم مالیاتی و پاسخ‌های پیش‌بینی شده توسط مقنن می‌پردازیم تا از این طریق به سیاست جنایی قانون‌گذار در خصوص جرائم مالیاتی پی ببریم.

## ۱- کلیات

### ۱-۱- تعریف مالیات

واژه مالیات که از مال گرفته شده در ترمینولوژی حقوق چنین تعریف شده است: مالیات را باج، خراج و جوهی که مأموران دولت برحسب قانون از صاحبان املاک، اراضی، مستغلات و غیره می‌گیرند، دانسته‌اند. (لنگرودی، محمدجعفر، ۱۳۷۲)

در اصطلاح از مالیات تعاریف متفاوتی ارائه شده است:

- مالیات به مثابه یک نوع هزینه اجتماعی است که آحاد یک ملت در راستای بهره‌وری از امکانات و منابع یک کشور موظف‌اند آن را پرداخت نمایند تا توانایی‌های جایگزینی این امکانات و منابع فراهم شود.
- مالیات در واقع انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت و یا بخشی از سود فعالیت‌های اقتصادی است که نصیب دولت می‌گردد؛ زیرا ابزار و امکانات دستیابی به درآمدها و سودها را دولت فراهم ساخته است. (طیعی، فتح‌اله، ۱۳۹۵)

- مالیات برحسب تعریف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) پرداختی است الزامی و بلاعوض. مالیات ممکن است به شخص، موسسه، دارایی و غیره تعلق گیرد. چنین تعریفی پرداخت‌های تأمین اجتماعی را هم در برمی‌گیرد، حال آنکه برحسب مقررات و عرف مالیاتی ایران اصطلاح مالیات پرداخت‌های اخیر را شامل نمی‌شود.

- اقتصاددانان جدید مالیات را این‌گونه تعریف کرده‌اند: مالیات مقدار پول یا مالی است که شهروندان یک کشور طبق قانون به دولت خود می‌پردازند تا در جهت اداره امور کشور، تأمین کالاها و خدمات عمومی و ضروری، تضمین امنیت و دفاع همگانی و عمران و آبادانی توسط دولت مورد بهره‌برداری قرار گیرد. (ایوبی، نرگس؛ طاهری هنجنی، محمد، ۱۳۹۵) در تعریف دیگری مالیات، دریافت مالی حکومت از شهروندان خود بر اساس قانون عنوان شده است. (Burg, David, 2004, 2)

### ۱-۲- تعریف فرار مالیاتی

جرم مالیاتی ازجمله جرائم اقتصادی محسوب می‌شود، چراکه اساس بسیاری از کشورها بر مالیاتی است که مردم به دولت می‌پردازند و ناهنجاری در پرداخت آن می‌تواند به قیمت متزلزل شدن اقتصاد انجامد؛ اما این دسته از جرائم بر ضد دولت است. درواقع فرار مالیاتی تعدی و تعرض به حقوق سایر شهروندان است، زیرا آن‌ها بایستی هزینه زندگی اجتماعی وی را تأمین کنند و او در این امر مهم مشارکت نمی‌کند. مالیات به‌مثابه شرکت در یک تعاون اجتماعی برای رسیدن به رفاه بیشتر و زندگی اجتماعی بهتر است. شخصی که مالیات پرداخت نمی‌کند در این امر اختلال ایجاد می‌نماید. فرار مالیاتی زمینه‌ها و شیوه‌های متعدد، متغیر و پیچیده‌ای دارد؛ مسئله‌ای که ارائه تعریف جامعی از این مفهوم را دشوار می‌کند، تعاریف مختلف و گاهاً متفاوتی است که از فرار مالیاتی به عمل آمده است:

- فرار مالیاتی ازجمله جرائمی است که از آن به‌عنوان یک پدیده شوم نظام اقتصادی جوامع و یک عمل غیرقانونی یاد می‌شود که مختص کشور ما نیست و همه کشورهای دنیا با آن درگیر هستند و هرگونه تلاش غیرقانونی به‌منظور عدم پرداخت

مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید، منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود.

- هرگونه تلاش غیرقانونی به منظور نپرداختن مالیات به دولت مانند نداشتن پرونده مالیاتی اشخاص در ادارات مالیات که درآمد دارند، ممانعت از اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به ادارات مالیاتی که مسئول وصول مالیات می‌باشند، درآمدهایی که اشخاص به صورت فعالیت‌های زیرزمینی عاید می‌نمایند، عدم پرداخت یا کم پرداخت کردن از میزان مالیات تشخیصی توسط مؤدی فرار مالیاتی نامیده می‌شود. (سید نورانی، سید محمدرضا، ۲۲، ۱۳۸۸)

- هرگونه تلاش غیرقانونی به منظور عدم پرداخت مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع اموال مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود. (ضیایی بیگدلی، محمدتقی؛ طهماسبی بلداجی، فرهاد، ۱۳۸۸)

- پرداخت ناقص مالیات از طریق فعالیت‌های غیرقانونی یا تقلب در پرداخت مالیات یا تکمیل اشتباه مدارک مالیاتی به طور عمدی می‌باشد. (کمبل، هنری، ۲۰۱۵)

- هرگونه تلاش قانونی یا غیرقانونی اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی به منظور طفره رفتن از پرداخت مالیات یا کمتر پرداخت نمودن آن به هر شیوه‌ای که انجام شود فرار مالیاتی گفته می‌شود. اصطلاح فرار مالیاتی در ارتباط با عملیات اتخاذ شده در جهت اختفا یا نادیده گرفتن بدهی مالیاتی به کار می‌رود و به این مفهوم است که مؤدی کمتر از میزانی که قانوناً موظف است مالیات پرداخت می‌نماید، فرار مالیاتی به معنای انجام رفتارهایی در جهت عدم پرداخت مالیات تکلیفی به دولت است. در واقع فرار مالیاتی مقوله‌ای است که چارچوب نظام مالیاتی ایران را تهدید می‌نماید و چنانچه به صورت اصولی و علمی با این پدیده مقابله نشود تمام نظام اقتصادی ایران را تحت شعاع خود قرار می‌دهد. به عبارت دیگر تعریف فرار مالیاتی از نظر عملیاتی عبارت است از اینکه افرادی به طرق مختلف از پرداخت مالیات به طور قانونی و غیرقانونی خودداری نمایند و آنان سعی در کتمان نمودن درآمدهای واقعی خود یا به طور کلی فرار از انجام امر مالیات رادارند و مالیات خود را که جز حقوق مسلم دولت برای توسعه همه‌جانبه

کشور است پرداخت نمی‌نمایند و همین امر باعث ورود لطمه‌های جبران‌ناپذیر به نظام اقتصادی ایران می‌باشد. (سید نورانی، سید محمدرضا، ۱۳۸۸، ۲۴)

همان‌گونه که در این تعاریف مشخص است برخی از محققان، فرار مالیاتی را صرفاً شامل اعمال غیرقانونی که منجر به عدم پرداخت مالیات می‌شود می‌دانند و بعضی شامل هم اعمال قانونی و هم اعمال غیرقانونی منجر به عدم پرداخت مالیات می‌دانند. بر اساس این تفکیک در صورتی که عدم پرداخت مالیات از طرق قانونی انجام شود «اجتناب از پرداخت مالیات»<sup>۱</sup> و در صورتی که از روش‌های غیرقانونی از پرداخت مالیات اجتناب شود «فرار مالیاتی»<sup>۲</sup> نامیده می‌شود. فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات، هر دو به‌منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرند؛ اما تفاوت اساسی این دو آن است که اجتناب از پرداخت مالیات رفتاری قانونی است در حالی که فرار مالیاتی رفتاری غیرقانونی است. استفاده مؤدی از راه‌های مختلف قانونی، مانند محاسبه مالیات نرخ‌های گوناگون به‌منظور کاهش از میزان مالیات خود را اجتناب از مالیات می‌خوانند. در واقع عوامل اقتصادی با استفاده از روزه‌های قانون مالیات و بازبینی در تصمیمات اقتصادی خود تلاش می‌کنند تا بدهی مالیاتی خود را کاهش دهند. از آنجاکه اجتناب از مالیات فعلیتی قانونی است لذا بیشتر از فرار مالیاتی در معرض دید است.

مثال‌های متعددی را می‌توان برای اجتناب از مالیات ذکر کرد. سرمایه‌گذاران بین‌المللی معمولاً سرمایه‌های خود را از کشور دارای نرخ مالیات بالاتر خارج و به کشور دارای نرخ مالیات پایین‌تر وارد می‌کنند. با این کار، آن‌ها از پرداخت مالیات بالاتر در کشور اول اجتناب می‌کنند.<sup>۳</sup>

در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم قانون‌گذار تعریفی از جرائم مالیاتی به عمل نیآورده و صرفاً به بیان مصادیق جرائم مالیاتی پرداخته و حتی مصادیق را نیز به‌طور جامع بیان ننموده است؛ اما به نظر می‌رسد با بررسی مواد قانونی و از جمله بررسی تفاوت ماده ۲۰۱ و بند ۶ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم می‌توان در نظام

1. Tax Avoidance

2. Tax Evasion

۳. به نقل از گزارش «مودی نامرئی» به نقل از سایت شبکه اخبار اقتصادی و دارایی ایران به آدرس:

مالیاتی کشور قائل به تفکیک بین دو اصطلاح فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی شد. چراکه با توجه به این دو ماده اگر عدم پرداخت مالیات قطعی شده که یک تکلیف قانونی می‌باشد ظرف مدت سه سال متوالی صورت گیرد، جرم و فرار مالیاتی تلقی شده و در صورتی که کمتر از این مدت باشد، اجتناب مالیاتی محسوب می‌شود؛ بنابراین با توجه به مطالب مذکور، می‌توان فرار مالیاتی را یک عنوان عام دانست که شامل جرائم مالیاتی و اجتناب مالیاتی می‌شود. فرار مالیاتی شامل نپرداختن، کم پرداختن و حتی تأخیر در پرداخت مالیات به طرق قانونی و غیرقانونی می‌شود که طرق قانونی آن اجتناب و طرق غیرقانونی آن جرم مالیاتی محسوب می‌شود.

### ۱-۳- پیشینه قانونی

#### ۱-۳-۱- پیشینه قوانین مالیاتی قبل از سال ۹۴

بعد از انقلاب مشروطه در ایران و تشکیل مجلس شورای ملی و در جریان قانون‌گذاری، به‌مرور وضع مالیات‌ها و نحوه تشریفات وصول آن با توجه به قوانینی که به تصویب مجلس می‌رسید، انتظام یافت. از اولین قوانین مالیاتی می‌توان از «قانون مالیات بلدی بر وسایط نقلیه» مصوب ۱۲۸۸/۱۲/۲۶ نام برد که در خصوص وضع مالیات بر درشکه، کالسکه، چهارچرخه و دوچرخه و مانند این‌ها بود.

دومین قانون که در تاریخ ۱۲۹۰/۰۳/۲۳ به تصویب رسید، «قانون تشکیل ترتیبات مالیاتی مملکت ایران» بود که به‌موجب ماده ۱ آن، خزانه‌دار کل ممالک محروسه ایران مأمور نظارت مستقیم و واقعی تمام معاملات مالیاتی و پولی دولت ایران است و این معاملات شامل اخذ تمام عایدات از هر قبیل و تفتیش و محاسبات تمام مخارج دولتی می‌باشد.

اصطلاح فرار از پرداخت مالیات از سال ۱۳۲۲ در مورد اظهارنامه‌های خلاف واقع با «قانون مالیات بر درآمد» وارد قوانین مالیاتی ما شد و در آن زمان صرفاً ضمانت اجرای حقوقی داشت که عبارت بود از تعلق جرائم نقدی؛ اما جرم‌انگاری فرار از پرداخت مالیات با ضمانت اجرای کیفری از سال ۱۳۳۷ وارد قوانین ما شد و با تغییراتی تا سال ۱۳۸۰ نیز وجود داشت؛ مجازات آن‌هم با اندکی تغییرات عبارت بود از حبس تا دو سال

برای تنظیم خلاف واقع ترازنامه و دفاتر بازرگانی و استناد به آن‌ها. (پورمهدی، نیما، ۱۳۹۴) با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۴۵، فرار مالیاتی بدین مضمون در ماده ۱۴۵ جرم انگاری گردید: «هر کس به قصد فرار از پرداخت مالیات به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و برخلاف حقیقت تهیه و یا تنظیم شده استناد نماید، به حبس تادیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد.»

قانون‌گذار در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ ضمانت اجراهای خفیفی را برای نقض هنجارهای مالیاتی پیش‌بینی نموده بود و مبارزه با جرائم مالیاتی را به اندازه جرائم اقتصادی دیگر مشمول سیاست کیفری متمایز، ندانسته بود. پس از انقلاب اسلامی، قانون مالیات‌های مستقیم متناسب با ساختارهای سیاسی و اجتماعی کشور، تغییر و تحولات بسیاری داشت، لایحه اصلاحیه قانون ۱۳۶۶، در سال ۱۳۷۶ به مجلس ارائه شد و در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به تصویب رسید. متن زیر با الحاق یک تبصره به آن جایگزین ماده ۲۰۱ شد: «هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید، یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کند علاوه بر جریمه‌ها و مجازات مقرر در این قانون از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد.»

### ۱-۳-۲- پیشینه سیاست جنایی قانون‌گذار بعد از تصویب قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۹۴

با تصویب اصلاحات بعدی قانون مالیات‌های مستقیم، مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱ خصوصاً مواد ۲۷۴ الی ۲۷۹ شاهد نوعی سیاست کیفری متفاوت در قلمرو مبارزه با جرائم مالیاتی هستیم. این تغییر نگرش در حوزه حقوق کیفری ماهوی با جرم انگاری‌های جدید مالیاتی و در قلمرو حقوق کیفری شکلی با پیش‌بینی دادسرا و دادگاه خاص رسیدگی‌کننده به جرائم مالیاتی در حال پویایی است.

مسئولین امیدوارند نظام مالیاتی ایران با اجرای برنامه‌های ۵ ساله میان‌مدت و برنامه سند چشم‌انداز بلندمدت ۲۰ ساله (افق ۱۴۰۴ ه.ش) توسعه یابد و دولت به تدریج

نسبت به کاهش وابستگی به نفت اهتمام ورزد و درآمدهای مالیاتی و صادرات غیرنفتی و سایر ظرفیت‌های کسب درآمد را در اولویت کار خود قرار دهد. از اهداف برنامه اقتصادی کشور داشتن سیستم مالیاتی توانمند و کارآمد است. ضرورت دارد برای رسیدن به هدف یاد شده در نظام حقوقی ایران، شفافیت مالیات ستانی و فرهنگ مالیاتی و آگاهی و تمکین شهروندان به انجام وظایف قانونی خود که پرداخت مالیات است نهادینه شود. (خانجان، ۱۳۹۲) به‌طورقطع تقویت نظام کیفری حاکم بر رفتارهای مالیاتی و برطرف نمودن خلأها و نارسایی‌های این حوزه کشور ما را در دستیابی به اهداف تعیین شده در سند چشم‌انداز و سیاست‌های کلان اقتصادی به‌ویژه در تحقق سیاست‌های ابلاغی اقتصاد مقاومتی یاری می‌کند. (سبزی، رویا، ۱۳۹۵) اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ در همین راستا تدوین شده که از اهداف آن افزایش سطح تمکین به پرداخت مالیات در بین مؤدیان مالیاتی و جلوگیری از فرار مالیاتی و هم‌چنین افزایش سطح درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران می‌باشد. در این قانون سعی شده با جرم‌انگاری جرائم مالیاتی و پیش‌بینی ضمانت اجرای کیفری به این امر مهم توجه ویژه‌ای شود.

#### ۱-۴- مرتکبین جرائم مالیاتی

یک دسته از جرائم هستند که ممکن است به‌وسیله عموم افراد اتفاق بیفتد مثل سرقت و کلاهبرداری اما در خصوص جرائم مالیاتی که از جمله جرائم اقتصادی محسوب می‌گردد، یک مفهوم مهم‌تر مستتر است؛ بدین معنا که یک تعبیر در ادبیات جرم‌شناسی دنیا شکل گرفته که به‌عنوان جرائم «یقه‌سفیدها» از آن یاد می‌شود. این‌ها جرائمی هستند که به‌وسیله نیروهایی که ظاهر پاک و منزه دارند و در کل نظام اجتماعی از مشروعیت برخوردارند اتفاق می‌افتد؛ بنابراین تعبیر مفساد اقتصادی با ساختار قدرت یک‌درهم تنیدگی ساختاری دارد. (نجفی ابرندآبادی، علی حسین، ۱۳۸۵) بنابراین باید اذعان داشت مجرمین جرائم مالیاتی، جز گروه مجرمین یقه‌سفید و از صاحبان زر و زور هستند و مرتکبین مزبور از ضریب هوشی بالا بهره‌مند و در خصوص مسائل تخصصی مالیاتی دانش لازم را برخوردارند و عواقب کار خود را از قبل پیش‌بینی

کرده و با آن که زیان‌ها و خسارت‌های غیرقابل جبران بر پیکره جامعه وارد می‌سازند، کمتر تحت تعقیب دستگاه عدالت کیفری قرار می‌گیرند. این گروه با برخورداری از توان توجیه یا حمایت یا امکان فرار اصولاً از تعقیب مصون می‌مانند (منصورآبادی، عباس، ۱۳۷۷) و غالباً این قبیل جرائم به صورت سازمان‌یافته ارتکاب می‌یابند. آن دسته از مرتکبین جرائم مالیاتی را که به واسطه قدرت لابی‌گری و نفوذی که در حاکمیت دارند شاید بتوان مرتکبین یقه طلایی دانست. یقه طلایی‌هایی گروهی از مجرمین اقتصادی هستند که به واسطه صاحب زر و ثروت بودن فراوان و برخورداری از قدرت و نفوذ زیاد در حاکمیت یقه طلایی نامیده شده و بدین سبب از مجرمین یقه سفید تفکیک می‌شوند. در این خصوص می‌توان به افراد مشهور و بانفوذی که به موجب «اسناد پاناما»<sup>۱</sup>،<sup>۲</sup> و «اسناد پارادایس»<sup>۳</sup>،<sup>۴</sup> جرائم مالیاتی آن‌ها افشا گردید اشاره کرد. در این اسناد، اسامی

#### 1. Panama Papers

۲. اسناد پاناما مجموعه‌ای از ۱۱۵ میلیون سند محرمانه از دفتر وکالت موساک فونسکا (یکی از پنهان‌کارترین شرکت‌های اقتصادی جهان) است که توسط منبعی ناشناس به روزنامه آلمانی زبان زوددویچه تسایتونگ رسیدند. این اسناد که دوره‌ای ۴۰ ساله را پوشش می‌دهند شامل ۲۱۴

تعداد قابل توجهی از بلندپایگان سیاسی جهان، از جمله پدر دیوید کامرون نخست‌وزیر بریتانیا، شش عضو مجلس لردهای بریتانیا، ملکه الیزابت دوم، رئیس‌جمهور کلمبیا، خوان مانوئل سانتوس، وزیر بازرگانی ایالات متحده ویلبر راس و چهره‌هایی مانند ملک سلمان سعودی و ولیعهدش محمد بن نایف، امیر ابوظبی، اعضای خاندان آل ثانی قطر، پوروشنکو رئیس‌جمهوری اوکراین و نخست‌وزیر آیسلند و خانواده علی‌اوف باکو، نواز شریف پاکستان، ژروم کائوزاک وزیر سابق بودجه فرانسه، نزدیکان ولادیمیر پوتین و وابستگان بشار اسد و بسیاری از افراد مشهور دیگر ذکر شده است.

البته باید خاطر نشان ساخت که تعداد اندکی از مرتکبین جرائم مالیاتی بعضاً به علت عدم اطلاع از قوانین و مقررات تکالیف قانونی خود را از منظر مالیاتی به‌درستی ایفا نکرده و در نتیجه به‌عنوان مجرم مالیاتی شناخته می‌شوند.

#### ۱-۵- تعریف سیاست جنایی

امروزه سیاست جنایی برخلاف دیدگاه دانشمندان گذشته که آن را شاخه‌ای از جرم‌شناسی یا حقوق جزای کاربردی به شمار می‌آوردند، یک رشته مطالعاتی مستقل در علوم جنایی محسوب می‌شود که البته از یافته‌های سایر علوم نیز بهره می‌گیرد و در واقع یک رشته مطالعاتی میان‌رشته‌ای است که دارای چهار رکن اساسی شامل: جرم، انحراف، دولت و در نهایت جامعه مدنی می‌باشد پس سیاست جنایی مجموعه روش‌هایی را شامل می‌گردد که هیئت اجتماع با توسل به آن‌ها پاسخ‌های خود به پدیده مجرمانه را سازمان می‌بخشد.

یک سیاست جنایی<sup>۱</sup> مطلوب برخلاف حقوق جزا تنها متکی بر سیاست کیفری<sup>۲</sup> نیست؛ بلکه اصلاح مشکلات اجتماعی، زدودن عوامل ایجاد بزهکاری، رفع تبعیضات قانونی و بی‌عدالتی و درمان و بازسازی بزهکاران را نیز از ویژگی‌های خود می‌داند. سیاست جنایی مطلوب یک مفهوم عام و کلی است که علوم بسیاری را در راستای

1. Criminal Policy

2. Penal Policy

رسیدن به اهداف خود به خدمت می‌گیرد و از طرف دیگر با سازمان‌های فراوانی در ارتباط است که از طریق این سازمان‌ها تدابیر خود را به مرحله اجرا درمی‌آورد. سیاست جنایی در مفهوم موسع را می‌توان به «سیاست جنایی ماهوی» شامل بزه انگاری، انحراف انگاری و پاسخ‌گذاری و «سیاست جنایی شکلی» شامل آیین‌های رسیدگی به بزه، تعیین پاسخ به آن، تعریف مراجع پاسخ‌دهی و سازمان‌های متولی اجرا و اعمال پاسخ به بزه و نیز پاسخ‌دهی به انحراف توسط جامعه مدنی تقسیم نمود. (نجفی ابرندآبادی، علی حسین، ۱۳۹۶) از این رو سیاست جنایی از زوایای مختلف تقسیم‌بندی می‌شود که یکی از آن‌ها تقسیم به سه گروه تقنینی، قضایی و مشارکتی است.

الف) تعریف سیاست جنایی تقنینی: سیاست جنایی تقنینی یعنی تدبیر و چاره‌اندیشی قانون‌گذار راجع به جرم یا به عبارتی سلیقه انتخاب قانون‌گذار در خصوص جرائم و مجازات که ق.گ تحت تأثیر دیدگاه‌های جرم‌شناسی، جامعه‌شناسی، فلسفی، ایدئولوژی و غیره با ارائه چارچوب قانونی در یک دوره مشخص تمهید خاصی را پیش رو می‌نهد. (شیخ الاسلامی، عباس، ۱۳۷۹)

ب) تعریف سیاست جنایی قضایی: برای شناخت سیاست جنایی راجع به یک موضوع علاوه بر شناخت نقش قانون‌گذار در تنظیم و ترسیم خطوط اساسی جرم انگاری و تعیین پاسخ‌ها باید به نقش سیاست جنایی در چگونگی درک و نحوه کاربرد خطوط رسمی ق.گ نیز توجه داشت. اساس سیاست جنایی قضایی یک کشور را باید در نحوه نظارت و اجرای قوانین و نیز محصول کار قوه قضاییه شامل عملکرد، رویه، تصمیمات و احکام صادره دادگاه‌ها ملاحظه کرد. بدین ترتیب قوه قضاییه و ارکان آن می‌تواند از راه‌های گوناگونی در سیاست جنایی تقنینی تأثیرگذار باشد. (شیخ‌الاسلامی، عباس، ۱۳۷۹)

ج) تعریف سیاست جنایی اجرایی: موضوع سیاست جنایی اجرایی را می‌توان تدابیر اجرایی در سیاست جنایی دانست. این تدابیر اعم از تدابیر سرکوب‌گرانه و پیشگیرانه غیرکیفری هستند که در یک نظام سیاست جنایی اندیشیده شده‌اند. اصولاً هر کدام از انواع سیاست جنایی یک سری عوامل اجرایی دارند. سیاست جنایی اجرایی را بی‌شک دولت تشکیل می‌دهد. در کشور ایران مهم‌ترین و اصلی‌ترین عامل اجرایی سیاست

جنایی مبارزه با جرائم مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور که زیر مجموعه وزارت امور اقتصاد و دارایی است می‌باشد.

گفتمان سیاست جنایی قانون‌گذار پیرامون جرائم مالیاتی، طرز برداشت و تلقی مقام قانون‌گذاری از سیاست جنایی در قالب تصویب قوانین مالیاتی است. به بیان دیگر، زمانی که متون قانونی در خصوص جرائم مالیاتی توسط قانون‌گذار هر کشوری تصویب می‌گردد، در واقع بیانگر گفتمان سیاست جنایی خاص آن کشور در خصوص پدیده مجرمانه موردنظر است که این طرز برداشت مقنن در دو بخش شکلی و ماهوی (جرم انگاری و پاسخ‌ها) نمودار می‌گردد.

## ۲- جرم انگاری مالیاتی

### ۲-۱- عناصر جرم مالیاتی

جرائم مالیاتی مانند هر فعل مجرمانه باید دارای سه رکن اصلی قانونی، مادی و معنوی باشند که نقص در هر یک از این ارکان یا عناصر باعث متزلزل شدن تحقق جرم مالیاتی می‌گردد. در ادامه این عناصر را مورد بررسی قرار خواهیم داد.

#### ۲-۱-۱- عنصر قانونی

علاوه بر آن که بعضی از رفتارها در حوزه اقتصاد که آثار مالیاتی دارد به موجب قانون مجازات اسلامی، قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشا و اختلاس و کلاهبرداری و یا قانون ارتقا سلامت نظام اداری و مقابله با فساد، جرم تلقی گردیده است لیکن ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ عنصر قانونی جرائم مالیاتی را تشکیل می‌دهد.

قانون‌گذار در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم چنین پیش‌بینی کرده است: «موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات درجه شش محکوم می‌گردند:

۱- تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن

۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن

- ۳- ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور و واردکردن زیان به دولت با این اقدام
- ۴- عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و اتصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده
- ۵- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع
- ۶- خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی
- ۷- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به قصد فرار مالیاتی
- تبصره ۱- اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۰۸/۰۷ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست.
- تبصره ۲- اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضایی از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد.»
- در ماده ۲۴ قانون ارتقای سلامت نظام اداری چنین مقرر شده است: «هرگونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه اسناد و مدارک غیرواقعی به دستگاه‌های مشمول این قانون که موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد، جرم محسوب می‌شود. چنانچه برای عمل ارتكابی در سایر قوانین مجازاتی تعیین شده باشد به همان مجازات محکوم می‌شود. در غیر این صورت علاوه بر لغو امتیاز، مرتکب به جزای نقدی معادل حقوق تضییع شده و نیز جبران زیان وارده با مطالبه ذی‌نفع محکوم می‌گردد.
- هریک از کارکنان دستگاه‌ها که حسب وظیفه با موارد مذکور مواجه شوند مکلف‌اند موضوع را به مقام بالاتر گزارش نمایند، مقام مسئول در صورتی که گزارش را مقرون به

صحت تشخیص دهد مراتب را به مرجع قضائی اعلام می‌نماید. متخلفین از این تکلیف به مجازات یک تا سه سال انفصال موقت از خدمات دولتی و عمومی محکوم می‌شوند.»

### ۲-۱-۲- عنصر مادی

قانون‌گذار در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ در ماده ۲۷۴ افعال و رفتارهایی را که تشکیل‌دهنده رکن مادی جرائم مالیاتی هستند، چنین برشمرده است:

- ۱- تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن
  - ۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن
  - ۳- ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده ۱۸۱ این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام
  - ۴- عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و اتصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده
  - ۵- تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع
  - ۶- خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی
  - ۷- استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به قصد فرار مالیاتی
- عنصر مادی جرم مالیاتی هم به صورت فعل مثبت و هم به صورت ترک فعل قابل تحقق می‌باشد. به عنوان مثال تنظیم و استناد به دفتر و اسناد و مدارک خلاف واقع فعل مثبت مادی و عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات در موعد قانونی ترک فعلی است که منجر به تحقق عنصر مادی جرم مالیاتی می‌شود.

## ۲-۱-۳- عنصر معنوی

حقوقدانان برای تحقق هر جرم علاوه بر عنصر مادی وجود عنصر معنوی یا روانی را شرط می‌دانند. معمولاً مرتکب، عمل خلاف مقررات را باید با سوءنیت و به قصد ارتکاب جرم انجام داده باشد. در جرائم عمدی اثبات عمد برای اعمال مجازات، شرط لازم است؛ زیرا عمد متضمن میل و تصمیم فاعل در رسیدن به نتیجه مجرمانه است. (اردبیلی، محمدعلی، ۱۳۹۲، ۲۳۶) به عبارت دیگر وقتی عمدی بودن یک عمل مجرمانه ثابت می‌شود که مرتکب با اراده و تصمیم خود برای رسیدن به نتیجه‌ای که از عمل مجرمانه حاصل می‌شود مبادرت به آن عمل نموده باشد. عنصر روانی در حقیقت یک حالت ذهنی است که مرتکب حین وقوع بزه باید دارا باشد. به این حالت ذهنی «نیت و قصد» می‌گویند. البته عنصر روانی درجات و حالات مختلفی دارد و تنها به یک حالت ذهنی صرف اشاره ندارد. از اهم این درجات نیت، بی‌تفاوتی یا بی‌پروایی و غفلت و اهمال است. (میر محمد صادقی، حسین، ۱۳۷۷، ۷۳)

اما در جرائم مالیاتی عنصر روانی جرم نوعاً مفروض است و بیشتر جنبه مادی صرف دارند؛ زیرا حرفه‌ای بودن صاحبان مشاغل و فنی و تخصصی بودن ارتکاب این قبیل جرائم با آگاه بودن آن‌ها از آثار اعمالشان ملازمه دارد. آن‌چنان‌که در ماده ۲۷۴ از بیان قانون‌گذار به جز در بند ۷ مشخص است که عنصر معنوی جرائم موضوع این ماده را مفروض تلقی نموده و فقط در بند ۷ مقرر شده است «استفاده از کارت بازرگانی افراد **به منظور فرار مالیاتی**». مرتکب باید علم و آگاهی به عدم تعلق کارت به دیگری را داشته باشد و اگر شخصی از روی اشتباه کارت بازرگانی دیگری را کارت خود تصور کند و معامله را با آن انجام دهد مرتکب جرم مالیاتی نمی‌باشد.

جرم مالیاتی با توجه به ماهیت این نوع جرائم که از جمله جرائم اقتصادی محسوب می‌شوند، یک جرم عمدی است و امکان ارتکاب این نوع جرائم به صورت غیرعمد در قانون پیش‌بینی شده گرچه در موارد استثنایی امکان ارتکاب این نوع جرائم به صورت غیرعمد به واسطه عدم آگاهی توسط اقشار بی‌سواد و بی‌اطلاع از قانون وجود داشته و حتی پرونده‌هایی در زمینه سوءاستفاده افراد آگاه از بی‌اطلاعی چنین افرادی و تطمیع

آن‌ها با مبلغی اندک و گرفتن کارت بازرگانی به نام این اشخاص و عدم پرداخت مالیات باوجود تحصیل درآمد از کارت بازرگانی ایشان در مراجع قضایی مطرح شده است. در جرائم مالیاتی سوءنیت عام عبارت است از اراده خودآگاه فرد در استناد به مدارک خلاف واقع که در تشخیص مالیات ملاک عمل قرار می‌گیرد یا عمد در اقدام به ترک فعل خودداری از انجام تکالیف قانونی و تسلیم اظهارنامه در سه سال متوالی که استمرار این قبیل ترک فعل‌ها در طی سه سال متوالی خود نشان از عمدی بودن ترک این تکالیف قانونی است. جرائم مالیاتی زمانی محقق می‌شوند که قصد فرار از مالیات به‌عنوان سوءنیت خاص در مرتکب وجود داشته باشد که در جرائم مالیاتی سوءنیت عام و خاص مرتکب مفروض دانسته شده و اثبات خلاف آن به عهده مدعی می‌باشد.

### ۳- مجازات جرائم مالیاتی

هدف اصلی نظام کیفری عکس‌العمل جامعه در مقابل متجاوزان و متخلفان است و اساس و پایه نظام کیفری بر ارباب و سرکوب استوار است. (عباسی، حمید، ۱۳۹۵) نظام کیفری به‌عنوان اقدامی که تأثیر آن در ممانعت از بزهکاری قطعی است، آخرین حربه ممکن در جهت جلوگیری از جرائم مالیاتی باید باشد که در آخرین مرحله سیاست جنایی تقنینی قرار می‌گیرد که حداقل بهره از آن به‌عنوان یک ضربه تند و کوتاه و سریع غیرقابل‌انکار است. (پرادل، ژان، ۱۳۸۱، ۵۵) هم‌چنین نقش فایده‌گرای کیفر به‌عنوان یک ابزار پیشگیری از جرم، از طریق جنبه اربابی و عبرت‌انگیزی در سیاست جنایی غیرقابل‌انکار است. لذا درج ضمانت اجراهای کیفری در متن قانون، سلاح بازدارنده‌ای است که قوای عمومی، آن را به‌منظور جلوگیری از نقض مقرراتی که وضع کرده‌اند، در اختیار دارند. بدین ترتیب مقام‌های عمومی آن را به‌منظور جلوگیری از نقض مقرراتی که وضع کرده‌اند در اختیار دارند. بدین ترتیب، مقام‌های تقنینی سیاست جنایی ایران به‌تبعیت از این استراتژی (توسل به مجازات و پیشگیری از وقوع جرائم و کنترل بزهکاری از طریق درج ضمانت اجراهای کیفری) در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ ضمانت اجرای کیفری مجازات تعزیری درجه ۶ را برای ارتکاب جرائم مالیاتی پیش‌بینی نموده است. بر اساس تعریف قانون، مجازات درجه شش، شامل حبس بیش از شش ماه تا دو سال، جزای نقدی بین دو تا ۸ میلیون تومان، شلاق از ۳۱

تا ۷۴ ضربه، محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش ماه تا پنج سال، انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها، ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال، ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال و ممنوعیت از صدور برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال می‌شود.

در ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم مجازات اشخاص حقوقی مرتکب جرائم مالیاتی مشخص شده است. به موجب این ماده «چنانچه مرتکب هر یک از جرائم مالیاتی شخص حقوقی باشد برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات زیر محکوم می‌شود:

۱- ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی

۲- ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری»

این ماده حکایت از این نکته دارد که ماده ۲۷۴ فقط شامل اشخاص حقیقی می‌شود. جای بسی تعجب است که چرا قانون‌گذار با وجود اینکه مجازات تعزیری درجه ۶ در قانون مجازات اسلامی هم شامل اشخاص حقیقی و هم شامل اشخاص حقوقی می‌شود برای اشخاص حقوقی مرتکب جرائم مالیاتی ماده‌ای مستقل و با مجازاتی کمتر از مجازات تعزیری درجه ۶ پیش‌بینی نموده است در حالی که بیشتر مرتکبین فرار مالیاتی در قالب شرکتهای تجاری اقدام به فرار مالیاتی می‌کنند. گرچه به استناد تبصره ماده ۲۷۵ مسئولیت کیفری شخص حقوقی مانع از مسئولیت کیفری شخص حقیقی مرتکب جرم نمی‌باشد. ولی به نظر می‌رسد مناسب‌تر بود که مقنن برای اشخاص حقوقی نیز مجازاتی معادل اشخاص حقیقی و حتی بیشتر از آن‌ها در نظر می‌گرفت.

البته باید به این نکته تأکید داشت که با توجه به این‌که انگیزه مرتکبین جرائم مالیاتی کسب سود و منفعت مالی می‌باشد، لذا الزامی است بین مبلغ فرار مالیاتی با کیفر پیش‌بینی شده و مخصوصاً کیفر جریمه نقدی تناسب وجود داشته باشد تا هدف بازدارندگی کیفر در عمل محقق شود؛ زیرا اگر جرائم نقدی ناچیزی در نظر گرفته شود که نه تنها نوعی پیشگیری کیفری محسوب نمی‌شود و چاره‌ساز نیست، بلکه ناچیز بودن میزان کیفر خود موجب ایجاد انگیزه‌ای مضاعف در ارتکاب جرائم مالیاتی می‌شود؛

بنابراین بهتر بود قانون‌گذار با توجه به لحاظ میزان بالای فرارهای مالیاتی ارتكابی مجازات نقدی متناسب‌تری برای این قبیل جرائم پیش‌بینی می‌نمود. به عبارت دیگر بهتر بود میزان مجازات نقدی را نسبتی از مبلغ فرار مالیاتی در نظر می‌گرفت تا تناسب بین جرم و مجازات که از اصول مهم حاکم به مجازات می‌باشد رعایت گردد. در خصوص مجازات حبس بیش از شش ماه تا دو سال برای مرتکبین این جرائم، با توجه به اینکه گفته شد اغلب قریب به اتفاق مجرمین مالیاتی از جمله مجرمین یقه‌سفید و حتی یقه‌طلایی می‌باشند، پیش‌بینی این نوع مجازات و پیش‌بینی مجازات انتشار حکم محکومیت آن‌ها به استناد ماده ۱۹ و تبصره ماده ۳۶ ق.م.ا. مصوب ۱۳۹۲ می‌تواند مجازاتی بازدارنده با توجه به شخصیت و مقام اجتماعی این نوع مرتکبین باشد و مجازات حبس و انتشار حکم نسبت به جریمه نقدی اندک منظور شده برای این جرائم بسیار مناسب‌تر می‌نماید.

#### ۴- شرکت در جرائم مالیاتی

در ماده ۱۲۵ قانون مجازات اسلامی مصوبه ۱۳۹۲ در تعریف شرکت در جرم این‌گونه آمده است: «هر کس با شخص یا اشخاص دیگر در عملیات اجرایی جرمی مشارکت کند و جرم، مستند به رفتار همه آن‌ها باشد خواه رفتار هر یک به تنهایی برای وقوع جرم کافی باشد خواه نباشد و خواه اثر کار آنان مساوی باشد خواه متفاوت، شریک در جرم محسوب و مجازات او مجازات فاعل مستقل آن جرم است. در مورد جرائم غیرعمدی نیز چنانچه جرم، مستند به تقصیر دو یا چند نفر باشد مقصران، شریک در جرم محسوب می‌شوند و مجازات هر یک از آنان، مجازات فاعل مستقل آن جرم است.» با توجه به این ماده در صورت مشارکت در جرائم مالیاتی مجازات هر شریک، مجازات فاعل مستقل این جرم (مجازات درجه ۶ تعزیری) خواهد بود.

#### ۵- معاونت در جرائم مالیاتی

به موجب ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۶/۰۴/۳۱ دو گروه از اشخاص در قالب معاونت در جرم مالیاتی قابل مجازات می‌باشند:

دسته اول: حسابداران، حسابرسان و هم‌چنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، دسته دوم: سایر اشخاص (به‌غیر از دسته اول)

مجازات دسته اول بر اساس این ماده حداقل مجازات مباشر جرم مالیاتی می‌باشد و مجازات دسته دوم بر اساس قانون مجازات اسلامی<sup>۱</sup> تعیین می‌شود. به‌موجب بند ت ماده ۱۲۷ قانون مجازات اسلامی، معاون در جرائم موجب تعزیر به مجازاتی یک تا دو درجه پایین‌تر از مجازات جرم اصلی محکوم می‌شود؛ بنابراین با توجه به اینکه در جرائم مالیاتی به‌موجب ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مجازات مباشر جرم از بین مجازات تعزیری درجه ۶ تعیین می‌شود؛ قاضی، مجازات معاون در جرائم مالیاتی را از میان مجازات تعزیری درجه ۷ یا ۸ تعیین می‌نماید. با توجه به تفاوت مجازات این دودسته، نوع شغل مرتکب (حسابدار، حسابرس، مأمور مالیاتی، کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری) را در مجازات معاونت از عوامل مشدد مجازات محسوب می‌شود.

۱. به موجب قانون مجازات اسلامی معاونت در جرم در صورتی قابل مجازات است که شخص، مرتکب اصلی جرمی را که در قانون برای آن مجازات تعیین شده است، یاری و مساعدت نماید. رکن قانونی این جرم ماده ۴۳ قانون مجازات اسلامی می‌باشد. چهار عامل در تحقق رکن مادی معاونت دخالت دارند: ۱- تحقق عمل مادی مثبت: یعنی ترک فعل نمی‌تواند عنصر مادی جرم معاونت قرار گیرد، بنابراین هرگاه کسی که مطلع از وقوع جرم است مرتکب آن را معرفی نکند یا از ارتکاب آن ممانعت به عمل نیاورد؛ معاون جرم محسوب نمی‌شود. ۲- تحقق فعل مجرمانه در خارج: اگر شخص معاون پس از شروع به معاونت، به دلیل عوامل خارجی که اراده او در آن دخالت ندارد، از عمل خود منصرف شده و معاونت واقع نشود، صرف شروع به معاونت قابل مجازات نیست، هر چند که معاونت در شروع به جرم قابل مجازات است. ۳- وحدت وجود قصد: در ارتکاب جرم معاونت، لازم است که معاون، آشنایی با چگونگی عمل و کیفیت مجرمانه آن داشته باشد و با تهیه مقدمات، همکاری در فعل ارتكابی را اراده نموده و خواستار حصول نتیجه مجرمانه از طرف مباشر جرم نیز باشد. ۴- تقدم یا اقتران زمانی بین عمل معاون و مباشر جرم: در صورتی که اقدام معاون در مساعدت به مباشر پس از وقوع جرم توسط مرتکب اصلی صورت بگیرد، معاونت در جرم تلقی نمی‌شود. بلکه جرم خاصی است که در قانون پیش‌بینی شده است. هم‌چنین از نظر رکن روانی معاون جرم باید قصد مجرمانه یا سوء نیت داشته باشد و عالماً و عامداً یکی از مصادیق معاونت در جرم را انجام بدهد.

### نتیجه‌گیری

اجرای صحیح مفاد قانون مالیات‌های مستقیم یکی از مهم‌ترین اهداف سازمان امور مالیاتی بوده و در این راستا نظام جرائم مالیاتی از مهم‌ترین تضمین‌های اجرای این قانون است. فرار مالیاتی یک عنوان عام است که شامل جرائم مالیاتی و اجتناب مالیاتی می‌شود. فرار مالیاتی شامل نپرداختن، کم پرداختن و حتی تأخیر در پرداخت مالیات به طرق قانونی و غیرقانونی می‌شود که طرق قانونی آن اجتناب و طرق غیرقانونی آن جرم مالیاتی محسوب می‌شود.

گفتمان سیاست جنایی قانون‌گذار پیرامون جرائم و تخلفات مالیاتی، طرز برداشت و تلقی مقام قانون‌گذاری از سیاست جنایی در قالب تصویب قوانین مالیاتی است. به بیان دیگر، زمانی که متون قانونی در خصوص جرائم و تخلفات مالیاتی توسط قانون‌گذار هر کشوری تصویب می‌گردد، درواقع بیانگر گفتمان سیاست جنایی خاص آن کشور در خصوص پدیده مجرمانه موردنظر است که این طرز برداشت مقنن در دو بخش جرم‌انگاری و پاسخ‌ها نمودار می‌گردد.

در قلمرو حقوق کیفری و سیاست جنایی ایران اساساً توجه چندانی به مبانی و اصول علوم کیفری نوین و درواقع تدابیر غیر کیفری در راستای پیشگیری هدفمند و بلندمدت در برابر جرائم مالیاتی، به عمل نیامده است. در مورد مسئله پیشگیری از جرم مالیاتی و علی‌الخصوص پیشگیری وضعی از این جرائم، عمق این کاستی‌ها بیشتر جلوه می‌کند، یعنی علی‌رغم تمامی حساسیت‌ها و اهمیت حوزه حمایت از نظام مالی-مالیاتی، اقتصادی و مدیریتی کشور، مشاهده می‌کنیم که مقنن واقعاً راهبردها و شیوه‌های علمی و کارآمدی را در راستای مهار پیشگیرانه زمینه‌های سوءاستفاده از نظام مالی کشور اتخاذ ننموده است. سیاست جنایی ایران در این زمینه بیش از این که مبتنی بر مشارکت و برنامه‌های پیشگیرانه تخصصی باشد، بیشتر بر پایه نوعی سیاست کیفری سرکوبگر و سخت‌گیرانه بنا شده است. البته نباید از نظر دور داشت که صرف وضع مقررات کیفری در قوانین، دارای جنبه پیشگیرانه است. به بیان دیگر قانون‌گذار قوانین کیفری را به امید ارعاب و در نتیجه پیشگیری از ارتکاب جرائم افراد جامعه وضع می‌کند.

از عوامل مؤثر در بازدارندگی اشخاص در ارتکاب جرائم مالیاتی رسیدگی فوری به جرائم است به‌خصوص در بحث فرار مالیاتی که کل جامعه به‌صورت مستقیم و غیرمستقیم متأثر از آن می‌شود؛ بنابراین حذف تشریفات رسیدگی در آن می‌تواند در عبرت دیگران و پیشگیری از وقوع این بزه‌ها و التیام بخشیدن به اثرات روانی به وجود آمده از آن‌ها مؤثر باشد.

در زمینه جلوگیری از گسترش جرائم و تخلفات مالیاتی توجه به نکات زیر پیشنهاد می‌شود:

- ۱- لزوم تناسب مجازات با جرم مالیاتی و منفعت حاصل شده از آن؛ باید با فردی کردن نظام کیفری و مجازات، نحوه برخورد با مباشران جرائم مهم مالیاتی (فرارهای کلان مالیاتی) با مباشران جرائم کم‌اهمیت جنبه افتراقی به خود گیرد.
- ۲- لزوم نگرش یکسان اجراکنندگان قانون به همه متخلفان و در نتیجه در امان نماندن متخلفانی که از قدرت نفوذ و پشتیبانی کافی برای فرار از مجازات برخوردارند؛ چراکه همین عده هستند که تخلفات بزرگ مالیاتی را انجام می‌دهند.
- ۳- لزوم توجه به مبحث مهم پیشگیری برای کنترل بزهکاری مالیاتی، زیرا نباید منتظر ارتکاب جرم مالیاتی ماند، بلکه باید به استقبال آن رفت و آرایش پیشگیرانه در برابر جرم تعریف نمود.
- ۴- لزوم گسترش همکاری‌های سازمانی با دیگر نهادهای دولتی و غیردولتی مانند گمرک، سازمان صنعت و معدن، اتاق بازرگانی و همکاری‌های میان قوه‌ای مانند ارکان قوه قضاییه، دادگستری‌ها و پلیس فتا و ... و حتی همکاری‌های بین‌المللی در زمینه کنترل جرم مالیاتی؛ چراکه دیگر اقدامات یک‌طرفه ملی برای مقابله با فرار مالیاتی کفایت نمی‌کند.
- ۵- نیاز به وجود یک سیاست جنایی هماهنگ شده با سایر سازمان‌ها و نهادهای مرتبط در خصوص شفافیت مسائل مالی مثل گمرک‌ها و بانک‌ها و ...
- ۶- نیاز به ایجاد سیاست ارتقا فرهنگ عمومی از طریق آموزش درباره آثار پرداخت به‌موقع و درست مالیات حتی با تدوین مطالب آموزشی در کتب مقاطع دبستان و دبیرستان.

۷- الزام به ایجاد هماهنگی بین سازمان امور مالیاتی و نهادهای شبه قضایی آن با مراجع قضایی اختصاصی رسیدگی به جرائم مالیاتی

### منابع

۱. اردبیلی، محمد علی (۱۳۹۲). *حقوق جزای عمومی*. ج ۱. تهران: میزان.
۲. امیدپور، رضا؛ پژوهیان، جمشید، محمدی، تیمور، معمارنژاد، عباس (۱۳۹۴) «برآورد حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی: تحلیل تجربی در ایران»، *پژوهشنامه مالیات*، ش ۲۸.
۳. امین خاکی، علیرضا (۱۳۹۱). «آسیب‌شناسی تحقق درآمدهای مالیاتی با رویکردی بر جرم فرار مالیاتی»، *مجله کارآگاه*، ش ۲۱: ص ۳۳.
۴. ایوبی، نرگس، طاهری هنجنی، محمد (۱۳۹۵). «مالیات و اثرات آن بر اقتصاد زیرزمینی»، *مجله مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری*، ش ۴: ص ۴۱.
۵. پورمهدی، نیما (۱۳۹۴). «جرم و مجازات در حوزه مالیات‌ها»، *مجله حقوق اقتصادی و اجتماعی*، ش ۲: ص ۱۱۵.
۲. ژان، پرادل (۱۳۸۱). *تاریخ اندیشه‌های کیفری*. ترجمه علی حسین نجفی ابرندآبادی. تهران: انتشارات سمت.
۶. سبزی، رویا (۱۳۹۵). «رویکرد سیاست جنایی تقنینی ایران در حوزه جرم مالیاتی»، *فصلنامه علمی تخصصی دانش انتظامی لرستان*. ش اول: ص ۲۶.
۳. سید نورانی، سید محمدرضا (۱۳۸۸). *فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران*. تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۷. شیخ الاسلامی، عباس (۱۳۷۹). *سیاست جنایی جمهوری اسلامی ایران و انگلستان در قلمرو جرائم مطبوعاتی (رساله دکتری) دانشگاه تربیت مدرس*: ص ۲۶۱.
۴. ضیایی بیگدلی، محمدتقی، طهماسبی بلداجی، فرهاد (۱۳۸۸). *مالیات بر ارزش افزوده (مالیات مدرن)*. تهران: پژوهشکده امور اقتصادی، تهران.

۵. طیبی، فتح اله (۱۳۹۵). «بررسی جرائم مالیاتی در حقوق ایران». کنفرانس جهانی روانشناسی و علوم تربیتی، حقوق و علوم اجتماعی در آغاز هزاره سوم. ص ۳. WWW.CIVILICA.COM.
۶. لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۷۲). *ترمینولوژی حقوق*. تهران: کتابخانه گنج دانش.
۸. منصورآبادی، عباس (۱۳۷۷). «اختلاس شایع‌ترین جرم مالی». *مجله حقوق و اجتماع*. ش ۱۲: ص ۱۸.
۷. میر محمد صادقی، حسین (۱۳۷۷). *تحلیل مبانی حقوق جزا*. تهران: میزان.
۹. نجفی ابرندآبادی، علی حسین (۱۳۸۵). «تحلیل جرم شناختی جرائم اقتصادی»، *ماهنامه تعالی حقوق*. سال اول: ص ۲۵.
۱۰. نجفی ابرندآبادی، علی حسین (۱۳۹۶). «سیاست جنایی». *دانشنامه علوم جنایی اقتصادی*، به کوشش: امیرحسن نیازپور. تهران: نشر میزان. ص ۵۵۷.
11. Burg, David (2004).

. London: Taylor and Francis.

## مالیات بر سود سپرده؛ آری یا خیر؟

فاطمه تیمورا

دانشجوی دکتری دانشکده اقتصاد و مدیریت دانشگاه تربیت مدرس، F\_teimoor@ut.ac.ir

محمد حسین مردی

دانشجوی دکتری دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران، Mhmardi71@ut.ac.ir

### چکیده

در پژوهش پیش‌رو سعی بر این است که اثرات مالیات بر سود سپرده بانکی مورد بررسی قرار گیرد. این نوع مالیات در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته دریافت شده است و از اهمیت بالایی برخوردار است. در این مقاله نیز در تلاشیم اثرات ایجاد شده با فرض برقراری این مالیات را در بخش‌های مختلف مورد بررسی قرار دهیم، لذا در ابتدا به بررسی کشش بین عرضه سپرده و نرخ سپرده بلندمدت و سپس تقاضای تسهیلات با این نرخ خواهیم پرداخت. در بخش دیگر با استفاده از مدل‌های سیستم معادلات هم‌زمان اثرات نرخ سپرده کوتاه‌مدت را بر روی متغیرهای کلان اقتصادی به موضع سنجش خواهیم گذاشت و برای اطمینان از این موضوع که آیا تغییرات نرخ سپرده باعث تغییرات در بازارهای جانشین خواهد شد به استفاده از مدل‌های خودهمبستگی برداری (VAR) روی خواهیم آورد. داده‌های مورد استفاده از سال ۱۳۶۰ تا ۱۳۹۵ است و در این پژوهش به این نتیجه می‌رسیم که نرخ سپرده بلندمدت اثرات معناداری را بر روی عرضه سپرده و همچنین تقاضای تسهیلات خواهد گذاشت ولی این تغییرات رخ داده در طرف دیگر بحث بر روی متغیرهای کلان اقتصادی و همچنین بازارهای جانشین در کوتاه‌مدت اثرات چندانی را نخواهد گذاشت لذا می‌توانیم با استفاده از مالیات بر برخی از سپرده‌ها و همچنین گرفتن مالیات‌های مشکل ایجاد شده را حل نمود.

**کلیدواژه‌ها:** مالیات، سود، سپرده

## ۱- مقدمه

افزایش و گسترش روزافزون تعهدات دولت در عرصه‌های اقتصادی، اجتماعی و تلاش برای تحقق اهدافی هم چون رشد اقتصادی، ثبات قیمت‌ها، افزایش اشتغال و توزیع عادلانه درآمد، هزینه‌های دولت را با روند صعودی مواجه می‌نماید که تأمین مالی چنین هزینه‌هایی نیازمند منابع درآمدی کافی است. به‌طور کلی درآمدهای دولت از دو طریق درآمدهای مالیاتی و غیرمالیاتی تأمین می‌گردد که در این بین کاهش وابستگی به درآمدهای حاصل از صادرات نفت به‌عنوان مهم‌ترین درآمدهای غیرمالیاتی و تأکید بر نقش درآمدهای مالیاتی به‌عنوان منبع باثبات همواره از مهم‌ترین چالش‌های کشورهای صادرکننده نفت بوده که ایران نیز از این قاعده مستثنا نمی‌باشد. اهمیت این مسئله در مهر و موم‌های اخیر به‌واسطه موقعیت حاکم بر اقتصاد کشور و بروز تحریم‌های مختلف و در نتیجه تحت تأثیر قرار گرفتن درآمدهای نفتی، با وضوح بیشتری نمایان گشته است. در پرتوی این امر و ارتقاء جایگاه مالیات در نظام تأمین مالی بودجه دولت به بهبود سیستم مالیاتی و افزایش کارایی آن نیازمندیم. ازجمله عواملی که سبب افزایش درآمدهای مالیاتی کشور می‌گردد، می‌توان به افزایش پایه‌های مالیاتی، شفاف‌سازی در اقتصاد و کاهش فرار مالیاتی، افزایش بهره‌وری نیروی کار، اصلاح و هدفمندسازی معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی اشاره نمود. اقداماتی در هر یک از بخش‌های فوق سبب کارایی بیشتر نظام مالیاتی و کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی می‌گردد. در مهر و موم‌های اخیر مسئله‌ی معافیت‌های مالیاتی در بسیاری موارد سبب بروز رانت و شکاف‌هایی گشته است و نه تنها اهداف اولیه لحاظ آن‌ها هم چون حمایت از تولید، تشویق سرمایه‌گذاری، توسعه صادرات، توسعه منطقه‌ای و غیره را محقق ننموده، بلکه سبب عدم کارایی در بازار مذکور از یک‌جهت و کاهش پایه‌های مالیاتی دولت از جهت دیگر شده است. در نتیجه بررسی و هدفمندسازی این‌گونه معافیت‌ها بیش‌ازپیش ضروری جلوه می‌نماید.

یکی از معافیت‌های صورت گرفته، معافیت مقرر در ماده ۱۴۵ ق.م.م است که به‌موجب آن سود متعلق به حساب‌های پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی از پرداخت مالیات معاف هستند. هدف این معافیت حمایت از صنعت بانکداری،

جذب منابع و افزایش پس انداز ملی به منظور هدایت آن‌ها به بخش‌های مولد جامعه می‌باشد. این در حالی است که تجربه سایر کشورها و نیز مباحث نظری موجود بیانگر آن است که بررسی و در صورت لزوم تجدیدنظر در آن ضروری جلوه می‌کند. به همین دلیل در مقاله‌ی پیش‌رو سعی در بررسی مالیات بر سود سپرده‌های بانکی داشته و مهم‌تر از آن به تجزیه و تحلیل پیامدهای مختلف اعمال آن می‌پردازیم.

بر این اساس ابتدا به بیان ادبیات موضوع وضع مالیات مذکور و نحوه‌ی اثرگذاری آن و سپس به بررسی مطالعات و پژوهش‌های پیشین پرداخته و در گام بعدی بایان فروض مدل پژوهش به تخمین آن و استخراج نتایج حاصل از آن خواهیم پرداخت.

## ۲- ادبیات موضوع

در شرایط فعلی به منظور کاهش وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی و در نتیجه مضرات ناشی از نوسانات آن، لازم است توجه بیشتری به درآمدهای مالیاتی صورت پذیرد. از طرف دیگر بر اساس اصل برابری و عدالت در نظام مالیات‌ستانی باید از تمام درآمدهای عایدی، مالیات اخذ گردد، اما ممکن است دولت‌ها با توجه به اهدافی همچون تشویق سرمایه‌گذاری و تولید، تسهیل و حمایت از تولید و... برخی معافیت‌هایی قائل شوند و از اخذ آن خودداری نمایند. البته توجه به این نکته حائز اهمیت است که مالیات به نوعی دخالت در مکانیسم بازار است و منجر به عدم کارایی در بازار می‌شود، اما اگر بتوان از منابع ناشی از آن به خوبی استفاده نمود و زیان ازدست‌رفته را جبران نمود، سبب افزایش کارایی می‌گردد. وضع مالیات بر سپرده‌های بانکی راه‌حلی است که در اکثریت کشورهای توسعه‌یافته جهان باهدف افزایش درآمد مالیاتی از یک‌سو و حمایت از سرمایه‌گذاری در بخش واقعی اقتصاد از سو دیگر رخ داده است. هم‌چنین اگر تصمیم بر اتخاذ رفتار مالیاتی تبعیض‌آمیز با درآمدهای حاصله توسط اشخاص باشد، لازم است مزیت‌های مالیاتی به درآمدهایی اعطا شود که مولد بوده و ناشی از تلاش شخص باشد. بدین ترتیب تأکید بر اخذ مالیات از درآمدهایی که از کار و تلاش فرد حاصل شده‌اند از جمله سود سپرده‌های بانکی ضروری می‌باشد، این در حالی است که نرخ سود سپرده‌های بانکی بیش از حد معین سبب ترغیب افراد به کسب درآمد از طریق سپرده‌گذاری و کاهش انگیزه آن‌ها برای کار و فعالیت می‌گردد که در نتیجه آن منابع

مالی جامعه از بخش مولد خارج شده و سبب کاهش ظرفیت مالیاتی اقتصاد کشور می‌گردد. از سوی دیگر بالا بودن نرخ سود سپرده‌ها سبب می‌شود، بانک‌ها برای تأمین مالی سود پرداختی به سپرده‌گذاران خود، تسهیلات بانکی را با نرخ بالاتری به فعالین اقتصادی پرداخت نمایند. در نتیجه این امر هزینه تأمین مالی بخش‌های مختلف اقتصاد از جمله بخش تولید افزایش یافته و در نهایت منجر به کاهش سود فعالین و درآمدهای مالیاتی دولت می‌گردد. لذا در مقطع کنونی که از طرفی نیازمند افزایش درآمد مالیاتی هستیم و از طرف دیگر نیازمند حمایت سرمایه‌گذاری در بخش واقعی اقتصاد و ایجاد رونق اقتصادی هستیم، افزودن سود سپرده‌های بانکی به پایه‌های مالیات بر درآمد می‌تواند سیاست مناسبی باشد (بنی‌طبا، اولیاء، ۱۳۹۶).

مطالعه سندمو<sup>۱</sup> (۱۹۸۵) حاکی از آن است که محدودیت در اعتبار سبب کاهش حساسیت وام‌گیرندگان و پس‌انداز کنندگان نسبت به تغییرات نرخ بهره که می‌تواند ناشی از اعمال مالیات باشد، می‌شود. به این ترتیب وی با توجه به ناقص بودن بازارها و عدم تقارن اطلاعات در دنیای واقعی نشان می‌دهد که محدودیت و جیره‌بندی اعتبارات، سبب کاهش اثر جانشینی برای قرض‌گیرنده می‌شود. لذا متقاضیان تسهیلات در شرایط محدود بودن اعتبارات، دارای حساسیت کمتری نسبت به نرخ بهره (مالیات بر بهره) هستند. از طرف دیگر برای تأثیر مالیات بر سود سپرده می‌توان مطالعاتی را نام برد که تأثیر مالیات سود سپرده بر ترکیب سبد دارایی‌ها را مورد بررسی قرار دادند. تحلیلی که می‌توان ارائه داد این است که با برقراری مالیات بر سود سپرده خانوارها سعی می‌کنند با تغییر در ترکیب سبد دارایی از کاهش عایدی حاصل از دارایی‌ها خود جلوگیری نمایند که حاصل آن کاهش میزان سپرده‌گذاری در سبد دارایی خانوار است (حسنی و همکاران، ۱۳۹۵).

مسن<sup>۲</sup> (۱۹۶۸) و استیگلیتز<sup>۳</sup> (۱۹۶۹) در چارچوب مطلوبیت انتظاری با استفاده از یک دارایی بدون ریسک (مانند سود سپرده) و یک دارایی با ریسک، نشان می‌دهند که

---

1. Sandmo  
2. Mesen  
3. Stiglitz

با برقراری مالیات بر عایدی دارایی ریسکی (که همان سود حاصل از آن دارایی است)، سرمایه‌گذاران سهم دارایی ریسکی را در سبد دارایی افزایش می‌دهند. آن‌ها بیان می‌کنند که در شرایط بدون ریسک، مالیات بر عایدی، دارای اثر جانشینی منفی بر پس‌انداز است؛ اما در شرایط ریسکی، درآمدهای آتی حاصل از دارایی با ریسک همراه بوده و برقراری مالیات بر عایدی دارایی نه‌تنها ارزش‌های انتظاری بلکه واریانس و گشتاورهای بالای تابع توزیع احتمال درآمدهای آتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. لذا سرمایه‌گذاران به‌منظور حفظ ارزش انتظاری، اقدام به افزایش سهم دارایی ریسکی در سبد دارایی‌ها می‌نمایند. به عبارتی با معرفی مالیات بر سود سپرده، نقدینگی از بازارهای بی‌ثبات (مانند بازارهای طلا و ارز که دارای وجه ریسکی هستند) به سمت بانک جریان می‌یابد و منجر به ثبات بیشتر در اقتصاد می‌گردد. (همان)

مالیات بر سود سپرده می‌تواند ابزاری در جهت هدایت غیردستوری نرخ سود بانکی باشد، این مالیات می‌تواند به‌عنوان یک ابزار سیاستی در جهت هدایت بازار پول استفاده گردد. این موضوع به‌خصوص در شرایط فعلی که علیرغم کاهش نرخ تورم، نرخ سود به میزان کافی کاهش پیدا نموده‌ای، اهمیت ویژه‌ای می‌یابد. همچنین این مالیات می‌تواند به‌عنوان ابزاری برای شفافیت استفاده شده و باعث تقویت اطلاعاتی نهاد ناظر گردد. از جانب دیگر، یکی از نگرانی‌هایی که در رابطه با وضع مالیات بر سود سپرده‌های بانکی مطرح می‌شود خروج منابع از نظام بانکی و ورود به سایر بازارهاست. نکته قابل‌توجه آن‌که اگر بر اثر وضع مالیات بر سود سپرده‌های بانکی، بخشی از افراد از سپرده‌گذاری در سپرده‌های سرمایه‌گذاری بانکی منصرف شوند، بازهم به معنای خروج منابع بانکی از سیستم بانکی نیست و صرفاً ترکیب سپرده‌های بانکی به نفع سپرده‌های دیداری تغییر خواهد کرد؛ زیرا عملاً بخش بزرگی از پول امروزی ماهیت فیزیکی ندارند و به‌جز اسکناس و مسکوکی که نزد مردم نگهداری می‌شود و سهم ناچیز ۳ درصدی از نقدینگی دارد، بقیه به‌عنوان سپرده در شبکه بانکی است و بر اساس مبادلات بین افراد در سیستم بانکی جابجا می‌شود. حال از آنجایی که کاهش بازدهی سپرده‌گذاری، می‌تواند سبب تغییر در ترکیب سبد سرمایه‌گذاری از سپرده‌گذاری در بانک به سرمایه‌گذاری در سایر بازارها شود که این امر مستلزم قبول ریسک و داشتن انتظار بازدهی بیشتر از

جانب سایر بازارها است. با توجه به بدون ریسک بودن سپرده‌گذاری از یک‌سو و ریسک‌گریز بودن عمده‌آحاد اقتصادی، تنها گروهی از سپرده‌گذاران اقدام به تغییر سبد سرمایه‌گذاری خود می‌کنند. در هر حال این تغییرات ممکن است باعث افزایش میل نهایی به مصرف در اثر کاهش بازدهی سرمایه‌گذاری نسبت به آینده و افزایش تقاضای کل اقتصاد و به تبع آن تقاضای پول گردد که این موضوع خود را به صورت تغییر در ترکیب سپرده‌های بانکی، به نفع سپرده‌های دیداری و در نتیجه افزایش در سرعت گردش پول نمایان می‌گردد. (بنی‌طبا، اولیاء، ۱۳۹۶)

اما بررسی و تخمین حساسیت سپرده‌گذاران نسبت به نرخ سود بانکی از نخستین مسائل حائز اهمیت در این زمینه اعمال این نوع مالیات در کشور است. پس از آن بررسی نحوه‌ی تغییر سبد دارایی افراد و اثرگذاری این تغییر بر رشد اقتصادی کشور از مسائل کلیدی به شمار می‌آید که در مقاله‌ی پیشرو سعی در بررسی آن داریم.

### ۳- پیشینه تحقیق

پس از بیان مبانی نظری مبحث مالیات بر سود سپرده در این بخش به بررسی مطالعات انجام شده خواهیم پرداخت. مطالعات نشان می‌دهد مالیات مذکور در بسیاری از کشورها از جمله گروه ۲۰<sup>۱</sup> اخذ می‌گردد و سود سپرده بانکی یا مشمول مالیات تکلیفی هستند و یا جزء درآمد مشمول مالیات محاسبه می‌شوند. نکته‌ی حائز اهمیت در بررسی مطالعات آن است که آیا اخذ چنین مالیاتی سبب بهبود کشورها گشته است و یا به طور کلی چه اثری بر بدنه اقتصاد جوامع بزرگ گذاشته است.

خدادادکاشی (۱۳۹۴) در مقاله خود به منظور بررسی اثرات اخذ مالیات بر سود سپرده در ایران و تحلیل هزینه و منافع ناشی از آن، ابتدا زیان رفاهی را مورد تحلیل قرار داده است که بر اساس تابع عرضه سپرده و همچنین تقاضای تسهیلات استوار است. مطالعه‌ی وی با استفاده از داده‌های سالانه برای دوره ۱۳۵۲ الی ۱۳۹۱ می‌باشد و

۱. گروه بیست اقتصاد بزرگ گروهی متشکل از وزرای اقتصاد (دائمی) و مسولان بانک‌های مرکزی بیست اقتصاد مطرح دنیاست که متشکل از قدرتمندترین کشورهای جهان است که در مجموع ۸۵ درصد اقتصاد جهان را در اختیار دارند.

نتایج نشان می‌دهد که اعمال یک واحد مالیات بر نرخ سود سپرده در سال ۱۳۸۹ و در نتیجه، کاهش نرخ سود به میزان یک درصد، سبب زیان رفاهی برابر با ۳۱۳۷ میلیارد ریال و درآمد دولت به میزان ۱۹۰۷۶ میلیارد ریال می‌گردد. همچنین یافته‌های این تحقیق دلالت بر آن دارد که بانک‌ها در هدایت سپرده‌ها به سمت سرمایه‌گذاری نقش مثبتی را ایفاء می‌نمایند در حالی که مخارج دولت تأثیر منفی بر سرمایه‌گذاری بخش خصوصی دارد.

در مقاله نوفرستی و همکاران (۱۳۹۳) با استفاده از داده‌های سری زمانی سال ۱۳۴۵ تا ۱۳۹۱ به بررسی وضع مالیات بر سود سپرده پرداخته‌اند. در مطالعه‌ی آنان سعی شده است تا با پیش‌بینی اثر تغییر نرخ سود سپرده‌های پس‌انداز بر حجم سپرده‌ها، اثر مالیات مذکور بر حجم سپرده‌ها و میزان درآمد مالیاتی دولت مورد بررسی قرار گیرد. برای این منظور الگویی برای تقاضای سپرده‌های بانکی به صورت تابعی از نرخ سود که می‌تواند مشمول مالیات نیز شود تصریح شده نموده‌اند و نتایج حاکی از آن است که گرچه کاهش نرخ سود واقعی در صورت اعمال مالیات، منجر به کاهش حجم سپرده‌های پس‌انداز بلندمدت بانکی می‌شود، اما کوچک بودن ضریب این متغیر، بیان‌کننده آن است که اعمال مالیات بر پس‌انداز بلندمدت باعث کاهش گسترده در حجم سپرده‌های بانکی نخواهد شد. به بیان دیگر با یک درصد کاهش در نرخ سود تنها ۰,۰۱۶ درصد از سپرده‌های بلندمدت به سپرده‌های جاری و اسکناس و مسکوک تبدیل خواهد شد و این امر تأثیر چشمگیری بر کاهش حجم سپرده‌های بانکی نخواهد داشت.

گامباکورتا<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی اثرات مالیات بر ساختار بدهی بانک‌ها پرداخته‌اند. آن‌ها پیش‌بینی‌های تست‌پذیری را با استفاده از یک مدل پویا از ساختار بدهی مطلوب بانکی اجرا کرده‌اند. این مدل شامل نحوه اجرای سیاست‌های بانک، قوانین بانک و تعدادی متغیرهای داخلی است. با استفاده از اطلاعات بانک مرکزی ایتالیا و با بهره‌گیری از تغییراتی که این نرخ‌های مالیاتی بر فعالیت‌های تولیدی داشته (مخصوصاً بعد از بحران مالی بانکی) به این نتیجه رسیده‌اند که بانک‌ها به صورت درون‌زا با کاهش نرخ مالیات با استفاده از کاهش بدهی‌های غیررسمی حتی بیش از کاهش اهرم مالی

1. Gambacorta

پاسخ می‌دهند. این پاسخی که از سمت دارایی‌هاست به قدرت مالی بانک بستگی دارد، بدین صورت که: بانک‌ها با سرمایه خوب به کاهش نرخ مالیات با افزایش دارایی‌های خود پاسخ می‌دهند و بانک‌ها با سرمایه ضعیف با تصحیح ترازنامه خود پاسخ می‌دهند که همان مفهوم شفاف‌سازی و تصحیح بدهی‌های غیررسمی است.

پری<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) نیز در مقاله‌ی خود به بررسی این سؤال می‌پردازد که آیا اختلاف مالیاتی شرکت‌ها نسبت به بدهی مالی آن‌ها بین بانک‌ها و مؤسسات غیربانکی متفاوت است یا خیر. این مقاله از حجمی عظیمی داده‌های خرد برای یک مدل پنل استفاده می‌کند و نتایج آن حاکی از آن است که اختلاف معناداری بین بانک‌ها و غیربانک‌ها وجود ندارد. پری نشان می‌دهد که اثر نهایی مالیات برای هر دو نوع شرکت‌ها برابر ۰,۲ است. البته نسبت عکس‌العمل و پاسخ‌گویی شرکت‌ها با توجه به اندازه بنگاه و همچنین نسبت اهرم آن‌ها متفاوت است. در مؤسسات غیربانکی یک رابطه شکل بین اندازه دارایی و پاسخ مالیاتی یافت شد در صورتی که برای بانک‌ها این پاسخ‌گویی به صورت خطی بوده و با اندازه دارایی رابطه عکس دارد.

دیوریکس<sup>۲</sup> و همکارانش (۲۰۱۳) در مقاله خود تحت عنوان «آیا مالیات می‌تواند بانک‌ها را رام کند؟» بیان می‌دارند که پس از بحران مالی ۲۰۰۸، تعدادی از کشورها مالیات را در جهت کاهش قرض‌گیری بانک‌ها در راستای کاهش ریسک بخش مالی اعمال کردند. این مقاله نیز به بررسی پاسخ رفتاری برای مالیات بانک‌ها و همچنین به بررسی سیاست‌های متناسب با آن‌ها می‌پردازد. نتیجه حاصله بیانگر آن است که مالیات‌ها سبب کاهش اخذ وام توسط بانک‌ها و در عوض افزایش ریسک دارایی‌هایشان می‌گردد. کاهش در ریسک تأمین مالی به‌وضوح برای بانک‌هایی با نسبت سرمایه بالا وجود دارد، در صورتی که این ریسک برای بانک‌هایی با نسبت سرمایه کم جبران خواهد شد. این پیشنهاد در حالت کلی ریسک کل بانک‌های نسبتاً امن را کاهش می‌دهد اما هیچ تدبیری برای جلوگیری از ریسک ایجاد شده برای بانک‌های پرریسک پیشنهاد نمی‌کند و این مسئله به بزرگ‌ترین تهدید برای ثبات مالی تبدیل می‌گردد. نتیجه‌ی

---

1. Pery

2. Devereux

مذکور در مطالعه‌ی تجربی کین<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) قابل مشاهده است. نتایج پژوهش وی حاکی از آن است که انحراف مالیاتی بانک‌ها خود می‌تواند عاملی برای بحران‌های بانکی شود و همچنین این اتفاق می‌تواند منجر به زیان‌های رفاهی جبران‌ناپذیری گردد. با توجه به مطالعات تجربی مطرح شده در ادامه به بررسی اثر اخذ این نوع مالیات در اقتصاد ایران خواهیم پرداخت. سؤال اصلی و حائز اهمیت آن که "آیا در ایران نیز اخذ مالیات بر سود سپرده می‌تواند منجر به مشکلات رفاهی و یا مشکلاتی برای بانک گردد و یا این امر موجب بهتر شدن وضعیت کشور از لحاظ رفاهی و دیگر شاخص‌ها خواهد گشت."

#### ۴- مبانی نظری الگو و نتایج تجربی

##### مبانی نظری الگو

در بخش‌های قبلی به بررسی ادبیات موضوع و پیشینه‌ی مربوط به اثر مالیات بر سود سپرده پرداختیم. در این بخش به ترسیم و پردازش مدل خواهیم پرداخت. با توجه به آن که مسئله‌ی اصلی بررسی اثرگذاری مالیات بر سود سپرده بر وضعیت و رفاه جامعه است، باید چند نکته مدنظر قرار گیرد. در ابتدا باید بررسی نمود کشش عرضه سپرده‌های بانکی (شبه پول) نسبت به نرخ سپرده بلندمدت مقدار قابل وجهی است؟ همان‌طور که قبلاً اشاره شد، یکی از نگرانی‌های موجود خروج منابع از نظام بانکی و ورود آن به سایر بازارها می‌باشد؛ اما ۹۷ درصد نقدینگی کشور به صورت سپرده نزد بانک‌ها بوده و تنها ۳ درصد آن به صورت اسکناس و مسکوک در دست مردم است. (بنی‌طبا و اولیاء، ۱۳۹۶) در نتیجه وضع مالیات بر سود سپرده به معنای خروج منابع از سیستم بانکی نبوده و صرفاً ترکیب سپرده‌های بانکی به نفع سپرده‌های دیداری تغییر خواهد نمود. لذا ممکن است جریان نقدینگی مذکور باعث ایجاد تورم در فضای اقتصاد و یا بروز قیمت‌های حسابی در سایر بازارهای جانشین گردد، در نتیجه بررسی کشش عرضه سپرده (شبه پول) به نرخ سپرده بلندمدت در این مبحث امری مهم تلقی می‌شود. همچنین با توجه به شاخص لرنر می‌دانیم سهم طرفین از فشار مالیاتی با کشش آن‌ها

1. Michael Keen

رابطه عکس دارد. (شاگری، ۱۳۸۷) توضیح آن که هرچقدر کشش عرضه سپرده نسبت به نرخ بهره کمتر باشد، شاهد پرداخت سهم عمده مالیات توسط عرضه‌کنندگان سپرده هستیم و لذا نرخ سود سپرده‌ای که بانک دریافت می‌نماید، کاهش خواهد کرد برای به‌دست‌آمده آوردن کشش مذکور و در نتیجه میزان اثرگذاری نرخ بهره بر تقاضاکنندگان و عرضه‌کنندگان سپرده، به بررسی دو مدل عرضه سپرده و تقاضای تسهیلات در بخش اقتصاد خواهیم پرداخت.

(۱)

(۲)

که در آن به ترتیب تقاضای تسهیلات و عرضه سپرده است و به ترتیب نرخ بهره کوتاه‌مدت (کمتر از یک سال) و نرخ بهره بلندمدت (۵ ساله) است و به ترتیب رشد تولید ناخالص داخلی و تورم می‌باشد. تخمین دو مدل فوق، سبب مشخص شدن کشش عرصه‌ی سپرده (شبه سپرده) نسبت به نرخ سپرده می‌گردد که با بهره‌گیری از آن می‌توانیم در رابطه با سرازیر شدن سپرده‌های غیردیداری به سپرده‌های دیداری اظهار نظر نماییم. هم‌چنین معادله (۲-۴) با لحاظ نرخ بهره کوتاه‌مدت و بلندمدت، میزان اثرپذیری تسهیلات با بروز تغییرات در هر یک از این دو نرخ را به ما نشان می‌دهد

وضع مالیات بر سود سپرده و در نتیجه تغییرات نرخ سود و اثرگذاری بر تسهیلات سبب کاهش امکان اخذ تسهیلات از سیستم بانکی می‌گردد. حال بررسی اثر فرآیند فوق بر سرمایه‌گذاری بخش خصوصی به‌عنوان فاکتور مهم رشد و توسعه، حائز اهمیت است. بدین منظور به بررسی مدل زیر خواهیم پرداخت:

(۳)

که در آن سرمایه‌گذاری بخش خصوصی است و مخارج مصرفی بخش دولتی است و تولید ناخالص داخلی دوره گذشته است. همان‌طور که مشخص است معادله‌ی فوق اثرگذاری نرخ سود بر تقاضای تسهیلات را نشان می‌دهد؛ اما؛ به‌منظور

بررسی بهتر اثرگذاری نرخ سود سپرده بر بندهی اقتصاد، در مقاله‌ی پیش‌رو، اولاً تأثیر نرخ سپرده را بر متغیرهای کلان اقتصادی سنجیده که منعکس‌کننده اثرگذاری نرخ سود سپرده بر متغیرهای کلان اقتصادی می‌باشد. در این راستا می‌توان با استفاده از مقاله نجاتی همکارانش (۱۳۹۶) مدل سیستم معادلات هم‌زمانی را تعریف نمود که در آن تأثیر نرخ سپرده بر متغیرهای کلان اقتصادی مشخص گردد. بدین صورت که:

(۴)

(۵)

(۶)

که در آن حجم نقدینگی است و درصد بیکاری، تولید ناخالص داخلی، حداقل دستمزد نیروی کار و نرخ ذخیره‌ی قانونی است. از جانب دیگر همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، این نکته نیز باید بررسی گردد که تغییرات نرخ سپرده سبب بروز حباب‌های قیمتی در بازار ارز و طلا و مسکن می‌گردد؟ به همین سبب، مسئله‌ی فوق را با استفاده یک مدل<sup>۱</sup> (مدل خودهمبستگی برداری) که در آن علیت موجود بین این متغیرها مورد بررسی قرار می‌دهیم.

در ادامه به بررسی جامع نرخ سود سپرده و اثرگذاری آن بر پیکره‌ی اقتصاد خواهیم پرداخت.

## ۵- نتایج تجربی

در این بخش به تخمین مدل‌های اشاره شده با استفاده از داده‌های سری زمانی مهر و موم‌های ۱۳۶۰ الی ۱۳۹۵ خواهیم پرداخت. مدل مورد استفاده نیز حداقل مربعات معمولی می‌باشد.

همان‌طور که در بخش قبلی بدان اشاره شد، نرخ سود سپرده همانند هر متغیر قیمتی دیگر از طاقی عرضه و تقاضای تسهیلات ایجاد می‌گردد. در نتیجه تغییرات در نرخ مذکور، بخش عرضه و تقاضای بازار را متأثر می‌کند. هم‌چنین به واسطه آن که

1. vector Autoregressive correlation

تسهیلات اعطایی تا حد زیادی منجر به سرمایه‌گذاری خصوصی می‌گردد؛ در نتیجه بخش سرمایه‌گذاری خصوصی نیز دچار تغییرات می‌گردد.

#### - اثرگذاری بر سپرده‌گذاری

با توجه به مطالب مطرح شده در بخش قبلی، به تخمین مدل و استخراج کشش عرضه‌ی تسهیلات نسبت به نرخ بهره می‌پردازیم.

(۷)

در معادله عرضه سپرده (شبه پول) کشش بین نرخ سپرده بلندمدت و رشد عرضه سپرده به میزان  $0/1$  است، بدین معنا که با افزایش یک درصد در نرخ سپرده بلندمدت، رشد تقاضای سپرده به میزان ۱۰ درصد افزایش می‌یابد. عدد مذکور بدان مفهوم است که تغییرات نرخ سپرده بلندمدت می‌تواند باثبات سایر شرایط به میزان ۱۰ درصد رشد عرضه سپرده را تغییر دهد که این عدد رقم معنادار و محسوسی می‌باشد. البته باید توجه داشت ۸۹ درصد از سپرده‌های کشور متعلق به ۲ درصد از افراد می‌باشد (بنی‌طبا و اولیا، ۱۳۹۶)؛ اما به هر جهت، اخذ مالیات بر سود سپرده بلندمدت منجر به جانشین شدن سپرده دیداری به جای سپرده‌های غیر دیداری، در بانک‌ها خواهد شد و مبالغ مذکور می‌تواند منجر به تورم و درنهایت جاری شدن آن‌ها به بازارهای موازی همچون طلا و ارز گردد. در نتیجه بررسی بازارهای موازی و اختلالات موجود در آن در نتیجه‌ی تغییرات در نرخ سپرده برای تحلیل دقیق‌تر ابعاد این رخداد، لازم است. در معادله (۱) - (۴) تنها متغیر معنادار در سطح خطای ۵ درصد، نرخ سپرده بلندمدت است و همچنین جزء اخلاص نیز وایت‌نویز<sup>۱</sup> است.

#### - اثرگذاری بر تقاضای تسهیلات

در بررسی تغییرات سود سپرده بر حجم تسهیلات و کشش حجم تسهیلات نسبت به نرخ سپرده، با تخمین مدل خواهیم داشت.

(۸)

1. White noise

با داده‌ی تخمینی کشش بین نرخ سپرده بلندمدت و نرخ رشد تسهیلات بیانگر آن است که رابطه بین این دو متغیر ۰/۱۸ است. توضیح آن که باثبات سایر شرایط با رشد یک‌درصدی در نرخ سپرده بلندمدت به میزان ۱۸ درصد نرخ رشد تسهیلات افزایش می‌یابد و از طرفی رابطه بین نرخ سپرده کوتاه‌مدت و رشد تسهیلات نیز منفی و برابر با ۰/۲۶ درصد می‌باشد. علت اثر منفی نرخ سپرده کوتاه‌مدت و مثبت بودن نرخ سپرده بلندمدت آن است که افزایش نرخ سپرده‌ی بلندمدت سبب تغییر یافتن جریان نقدینگی به نفع سپرده‌های بلندمدت گشته و امکان اعطای تسهیلات از محل سپرده‌های مدت‌دار با نرخ ارزان‌تر و مدت بازپرداخت طولانی‌تر محقق می‌گردد در نتیجه رابطه مثبتی بین این دو متغیر ایجاد می‌گردد. از جانب دیگر افزایش نرخ بهره کوتاه‌مدت، تمایل به نگهداری سپرده کوتاه‌مدت ایجاد گشته و امکان بازپرداخت طولانی‌مدت از بین رفته و در نتیجه با تغییر جریان نقدینگی به سمت این نوع سپرده امکان تسهیلات‌دهی کمتر خواهد شد. با بررسی مدل (۲-۴) نیز بدین نتیجه خواهیم رسید که در سطح خطای ۵ درصد دو متغیر نرخ سپرده بلندمدت و کوتاه‌مدت معنادار بوده و همچنین در سطح خطای ۱۰ درصد همه متغیرهای درون مدل معنادار می‌باشند. بررسی جزء اخلال نشان می‌دهد که وایت‌نویز است و نتایج حاصل از مدل قابل‌اتکا می‌باشد.

#### - اثرگذاری بر سرمایه‌گذاری بخش خصوصی

می‌دانیم تسهیلات‌دهی بانک‌ها می‌تواند تغییراتی را در فضای سرمایه‌گذاری بخش خصوصی ایجاد نماید حال باید بررسی گردد که اگر تغییرات نرخ سپرده منجر به تغییرات در میزان تسهیلات گشته است، تسهیلات تغییر یافته به چه میزان می‌تواند سرمایه‌گذاری بخش خصوصی را تحت تأثیر قرار دهد. برای این منظور مدلی را بررسی خواهیم کرد که در آن سرمایه‌گذاری بخش خصوصی به‌عنوان متغیر وابسته و حجم اعطای تسهیلات بانک‌ها به‌عنوان متغیر مستقل مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

(۹)

در مدل بالا تمام متغیرها به‌صورت رشد مورد بررسی واقع شده است. همان‌طور که می‌بینیم بین رشد تسهیلات‌دهی و نرخ رشد سرمایه‌گذاری بخش خصوصی یک رابطه مثبت برقرار بوده، بدین معنا که با افزایش یک‌درصدی در رشد تسهیلات‌دهی باثبات

سایر شرایط سرمایه‌گذاری به میزان ۱۷ درصد افزایش پیدا می‌کند. این موضوع بیان‌گر تأثیرگذاری بالای تسهیلات بر روی سرمایه‌گذاری است چراکه با افزایش تسهیلات‌دهی بانک‌ها، امکان ایجاد فرصت‌های شغلی جدید و سرمایه‌گذاری‌های جدید توسط بخش خصوصی محقق می‌گردد و با کاهش امکان اعطای تسهیلات، سرمایه‌گذاری نیز محدود خواهد گشت.

در مدل (۳) دو متغیر رشد تسهیلات‌دهی ( ) و رشد تولید ناخالص داخلی دوره گذشته ( ) معنادار هستند و دیگر متغیرها در سطح خطای ۵ درصد معنادار نمی‌باشند. جزء اخلاص این مدل نیز وایت نیز بوده در نتیجه نتایج حاصل از تفسیر ضرایب قابل اتکا است.

تاکنون به بررسی طرف عرضه سپرده و همچنین تقاضای تسهیلات پرداختیم و از تخمین مدل‌های مربوطه دریافتیم که رابطه معنادار و محسوسی بین تغییرات نرخ سپرده و عرضه سپرده و در طرف دیگر تقاضای تسهیلات وجود دارد. از آنجایی که این تغییرات می‌تواند رشد عرضه سپرده و رشد تسهیلات‌دهی را دستخوش تغییر سازد لذا باعث جابجا شدن نقدینگی به نفع سپرده‌های دیداری و همچنین اثرگذاری بر روی سرمایه‌گذاری بخش خصوصی خواهد شد که این اثرات می‌تواند مشکلاتی را برای جریان اقتصادی ایجاد نماید. از طرف دیگر، نرخ سود سپرده می‌توان متغیرهای کلان اقتصادی و همچنین سایر بازارهای جانشین را تحت تأثیر قرار دهد. در نتیجه در ادامه به اثرات نرخ سپرده بر متغیرهای کلان اقتصادی خواهیم پرداخت.

#### - اثرگذاری بر متغیرهای کلان اقتصادی

سؤال اصلی که در این بخش به دنبال پاسخ‌گویی بدان هستیم، آن است که: آیا برقراری مالیات بر سود سپرده سبب بروز تغییرات معنادار در متغیرهای کلان اقتصادی می‌گردد؟ که این پرسش را در افق بلندمدت مورد بررسی قرار می‌دهیم. برای بررسی توأمان اثر تغییرات در نرخ سود سپرده بر متغیرهای مهم کلان اقتصادی، از سیستم معادلات هم‌زمان متشکل از سه معادله شامل قیمت، بیکاری و درآمد ملی، استفاده می‌نماییم. هم‌چنین دوره‌ی مورد بررسی ۱۳۶۰ الی ۱۳۹۵ می‌باشد.

برای برآورد مدل سیستم معادلات هم‌زمان، باید ابتدا به بررسی شرط درجه‌ای و رتبه‌ای پردازیم.<sup>۱</sup>

جدول ۱. شرط درجه‌ای

معادله	تعداد متغیرهای درون‌زای معادله منهای یک	تعداد متغیرهای از پیش تعیین شده خارج از معادله	قابلیت تشخیص
اول	۱	۲	بیش از حد مشخص
دوم	۲	۲	دقیقاً مشخص
سوم	۲	۳	بیش از حد مشخص

منبع: مهدی نجاتی و همکاران، مقاله ارزیابی اثرات نرخ بهره واقعی و نرخ ذخیره قانونی بر متغیرهای منتخب کلان اقتصاد ایران، ۱۳۹۶

جدول (۱) بیانگر آن است که به واسطه بیش از حد مشخص بودن معادلات، ملزم به استفاده از روش (دومرحله‌ای) هستیم.

جدول ۲. شرط رتبه‌ای

معادله									
Price		1		0				0	0
U			1			0	0		
Log(y)				1			0	0	0

منبع: مهدی نجاتی و همکاران، مقاله ارزیابی اثرات نرخ بهره واقعی و نرخ ذخیره قانونی بر متغیرهای منتخب کلان اقتصاد ایران، ۱۳۹۶

جدول (۲) که شرط رتبه‌ای را مورد بررسی قرار داده است، برای ارزیابی هم خطی بین متغیرهای اصلی مدل می‌باشد. همان‌طور که جدول (۲) نشان می‌دهد که هم خطی وجود ندارد. در نتیجه می‌توانیم به تخمین پردازیم.

۱. بر اساس مقاله نجاتی ۱۳۹۶

با توجه به نتایج حاصل از تخمین مدل که تنها نرخ بیکاری بر سطح قیمت‌ها اثر منفی معنادار دارد و سایر متغیرها به‌ویژه نرخ سپرده کوتاه‌مدت بر متغیرها بی‌اثر است. هم‌چنین تنها معادله‌ی دوم دچار خودهمبستگی می‌باشد که با اضافه نمودن خودهمبستگی مذکور از بین رفته است.

(۱۰)

جدول ۳. توضیح‌دهندگی معادله قیمت

0.983983	R-squared
0.971169	Adjusted R-squared
11.12732	S.E. of regression
1.523162	Durbin-Watson stat

جدول (۳) نشان‌دهنده‌ی آن است که معادله‌ی فوق خودهمبستگی نداشته و ضریب تعیین تعدیل شده نیز رقم قابل توجهی است.

(۱۱)

..

جدول ۴. توضیح‌دهندگی نرخ بیکاری

0.427607	R-squared
-0.144787	Adjusted R-squared
1.325612	S.E. of regression
2.307891	Durbin-Watson stat

جدول (۴) نشان‌دهنده‌ی آن است که معادله‌ی فوق خودهمبستگی نداشته و ضریب تعیین تعدیل شده نیز رقم قابل توجهی است.

(۱۲)

جدول ۵. توضیح‌دهندگی معادله لگاریتم تولید

0.963292	R-squared
0.926584	Adjusted R-squared
0.131456	S.E. of regression
2.025333	Durbin-Watson stat

جدول (۵) نشان‌دهنده‌ی آن است که معادله‌ی فوق خودهمبستگی نداشته و ضریب تعیین تعدیل شده نیز رقم قابل توجهی است. در نتیجه نرخ سپرده کوتاه‌مدت بر متغیرهای کلان اثرگذار نخواهد بود در نتیجه اعمال مالیات بر آن، حداقل در کوتاه‌مدت بر متغیرهایی همچون نقدینگی، سطح قیمت‌ها، حداقل دستمزد و تولید بی‌اثر است.

### - بررسی بازارهای موازی

با توجه به تخمین‌های انجام شده دریافتیم که تغییرات در سود سپرده سبب کاهش سپرده‌های غیر دیداری (شبه پول) و افزایش سپرده‌های غیر دیداری می‌گردد. همین مسئله سبب افزایش سرعت گردش پول و سرازیری نقدینگی مذکور به بازارهای دیگر همچون طلا، ارز و بروز نابسامانی در آن‌ها می‌گردد. در نتیجه در ادامه مقاله‌ی اخیر به بررسی بازارهای موازی و اثرگذاری تغییرات نرخ سود سپرده بر آن‌ها خواهیم پرداخت. بازارهای موازی مورد بررسی، بازار طلا، ارز و مسکن می‌باشد.

برای بررسی اثر تغییرات سود سپرده بانکی بر بازارهای طلا، ارز و مسکن از مدل استفاده می‌نماییم. چراکه این نوع مدل به ما امکان مشاهده علیت بین متغیرهای را اعطا می‌کند. علاوه بر آن که میزان اثرگذاری مقادیر گذشته متغیرها را نیز می‌توان در خروجی حاصل از آزمون مشاهده نمود.

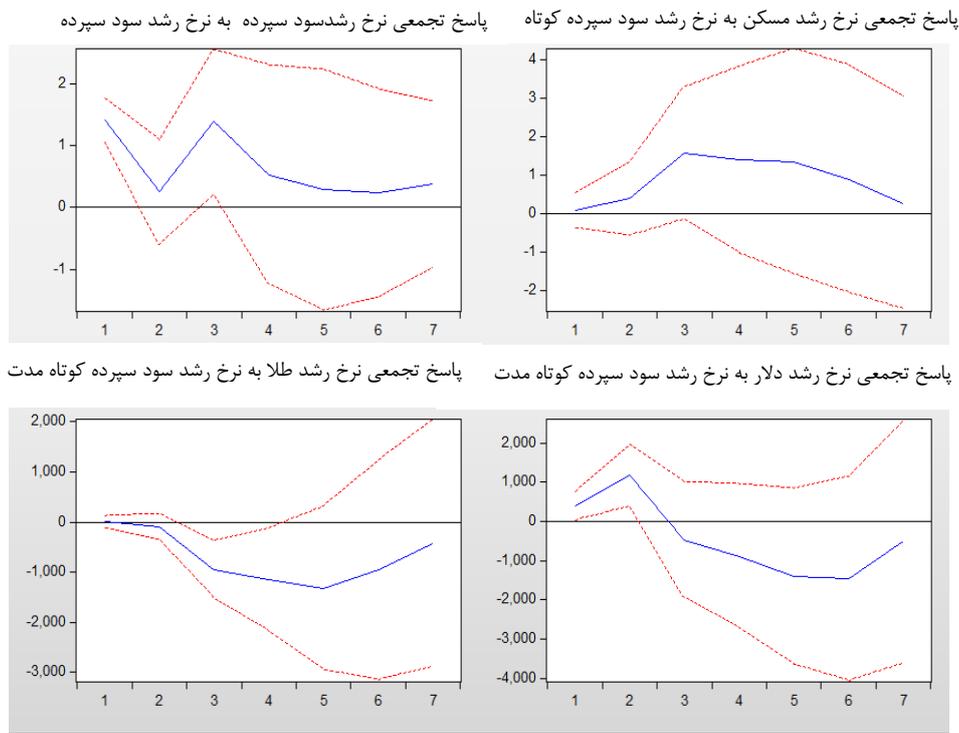
متغیرهای مورد استفاده یعنی طلا، ارز و مسکن مربوط به دوره ۱۳۶۰-۱۳۹۵ می‌باشد. همچنین همگی آن‌ها مانا شده‌اند و سپس به برآورد پرداخته‌ایم. شایان ذکر است، با توجه به آن که پیش‌تر بیان نمودیم، کاهش نرخ سود سپرده سبب تغییرات سپرده به نفع سپرده‌های جاری و یا دیداری می‌گردد. در چنین سپرده‌هایی نرخ سود سپرده کوتاه‌مدت ملاک تصمیم‌گیری مالکان قرار گرفته و با بازدهی سایر بازارها مقایسه می‌گردد. در نتیجه در این بخش از تحلیل از نرخ سپرده کوتاه‌مدت بهره گرفته‌ایم.

جدول ۶. خروجی مدل

رشد شاخص قیمت طلا	رشد شاخص قیمت دلار	رشد شاخص قیمت مسکن	رشد نرخ سپرده کوتاه‌مدت	
				رشد شاخص قیمت طلا با یک وقفه
[ ]	[ ]	[ ]	[ ]	t-statistics
				رشد شاخص قیمت طلا با دو وقفه
[ ]	[ ]	[ ]	[ ]	t-statistics
				رشد شاخص قیمت دلار با یک وقفه
[ ]	[ ]	[ ]	[ ]	t-statistics
				رشد شاخص قیمت دلار با دو وقفه
[ ]	[ ]	[ ]	[ ]	t-statistics
				رشد شاخص قیمت مسکن با یک وقفه
[ ]	[ ]	[ ]	[ ]	t-statistics
				رشد شاخص قیمت مسکن با دو وقفه
[ ]	[ ]	[ ]	[ ]	t-statistics
				رشد نرخ سپرده کوتاه‌مدت با یک وقفه
[ ]	[ ]	[ ]	[ ]	t-statistics
				رشد نرخ سپرده کوتاه‌مدت با دو وقفه
[ ]	[ ]	[ ]	[ ]	t-statistics
				R-squared
				Adj. R-squared
				F-statistic

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول (۶) نشان می‌دهد رشد نرخ سپرده کوتاه‌مدت دارای علیت نسبت به خود و نرخ رشد ارز دارد. در نتیجه می‌توان بیان داشت نرخ سپرده کوتاه‌مدت، سایر بازارها هم چون طلا و مسکن را دچار نوسان نمی‌نماید. این مسئله را می‌توان به‌وضوح در نمودار کنش و پاسخ<sup>۱</sup> (نمودار ۱) مشاهده نمود.

Accumulated Response to Cholesky One S.D. (d.f. adjusted) Innovations  $\pm 2$  S.E.

نمودار ۱. نمودار تجمعی کنش و پاسخ

منبع: یافته‌های پژوهش

نمودار (۱) نشان می‌دهد، شوک اولیه‌ی نرخ سود سپرده کوتاه‌مدت سبب نوسانات نرخ ارز در جهت مثبت می‌گردد. هم‌چنین نمودار فوق نشان‌دهنده آن است که شوک وارده اولیه حداقل در کوتاه‌مدت بر بازارهای مسکن و طلا بی‌اثر است.

### نتیجه‌گیری

در مقاله اخیر به بررسی جامع اثر اعمال مالیات بر سود سپرده در سه جنبه پرداختیم. جنبه اول اثرگذاری این نوع مالیات خاص بر بازار عرضه و تقاضای تسهیلات بود که با توجه به نتایج مدل تخمینی دریافتیم، اعمال مالیات بر سود سپرده و در نتیجه

کاهش آن، سبب ۱۰ درصد کاهش در نرخ رشد عرضه سپرده می‌گردد. این رقم بدان معناست که ۱۰ درصد از سپرده‌های غیر دیداری به سپرده‌های دیداری و جاری تبدیل می‌گردد. انتقال مذکور به سپرده‌های دیداری سبب افزایش امکان نقد شوندگی نقدینگی گشته و امکان جاری شدن آن به بازارهای موازی هم چون ارز، طلا و مسکن می‌گردد. نتایج حاصل از مدل نشان می‌دهد تغییر در نرخ سود سپرده کوتاه‌مدت سبب تغییرات در نرخ رشد قیمت ارز گشته و در نتیجه اختلالاتی در این بازار ایجاد می‌گردد. البته حداقل در کوتاه‌مدت مبادلات سفته‌بازی واقع شده به بازارهای مسکن و طلا منتقل نمی‌گردد.

هم‌چنین در بخش تقاضای تسهیلات نیز اعمال این نوع مالیات سبب کاهش ۱۸ درصدی در تقاضای تسهیلات می‌گردد. این رقم بدان معناست که وضع مالیات سبب افزایش بهره اعطای تسهیلات به متقاضیان و در نتیجه کاهش توانایی آن‌ها برای دستیابی به تسهیلات می‌گردد، چراکه بخشی از مالیات وضع شده توسط عرضه‌کنندگان سپرده به آنان منتقل می‌گردد. در جنبه دیگر به واسطه همبستگی بالای اعطای تسهیلات و سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، اعمال چنین مالیاتی سبب کاهش ۱۷ درصدی در اعطای تسهیلات و در نتیجه سرمایه‌گذاری خصوصی می‌گردد.

دستاورد‌های پژوهش در رابطه با اثرگذاری تغییرات نرخ سود سپرده بر متغیرهای کلانی هم چون نرخ حداقل دستمزد، بیکاری و تولید بیانگر آن است که در بلندمدت تغییرات نرخ مذکور بر عمده متغیرهای مهم اقتصاد بی‌اثر می‌باشد.

### پیشنهادها

اعمال مالیات بر سود سپرده همان‌طور که اشاره شد چندان سبب خروج سپرده از بانک‌ها نمی‌گردد چراکه ۹۷ درصد نقدینگی کشور به‌صورت سپرده است و تنها ۳ درصد آن به شکل اسکناس و مسکوک نزد مردم نگهداری می‌شود، در نتیجه نگرانی‌ها مبنی بر خروج نقدینگی از سیستم بانکی بی‌مورد تلقی می‌گردد. از طرف دیگر بخش عمده‌ای از سپرده‌گذاران خانوارهای ریسک‌گریز بوده و به‌غیر از بانک که دارای بازدهی بدون ریسک است، هیچ بازار دیگری برای مقاصد آنان کارا نمی‌باشد؛ اما اعمال چنین

مالیاتی همان‌طور که نشان داده شد سبب افزایش امکان نقد شون‌دگی پول و بروز تقاضای سفته‌بازی در بازار ارز می‌گردد. در نتیجه هنگام اعمال چنین مالیاتی باید به بازار ارز توجه نموده و برای جلوگیری از چنین جریانی و یا تخفیف مبادلات سفته‌بازی می‌باید از مالیات بر گروه سرمایه‌ای استفاده نماییم.<sup>۱</sup>

از جانب دیگر مشاهدات تجربی انجام شده نشان می‌دهد ۸۹ درصد سپرده‌های موجود متعلق به ۲ درصد افراد جامعه است. در نتیجه، به‌منظور مدیریت بهتر در اخذ این نوع مالیات بهتر است از نرخ‌های تصاعدی با اعمال آستانه‌ای مشخص و معاف از مالیات در نظر گرفته شود تا اثرات مخرب مربوط به کاهش نرخ سود سپرده بر اعطای تسهیلات و در نتیجه کاهش در سرمایه‌گذاری، کاهش یابد. در حقیقت اعمال مالیات بدین‌صورت سبب توزیع بهتر فشار ناشی از آن خواهد شد. البته استخراج سازوکار بهینه اخذ این نوع مالیات نیاز به بررسی‌ها و تحلیل بیشتری دارد.

### منابع

۱. حسنی، محسن و همکاران (۱۳۹۵). امکان‌سنجی مالیات بر سود سپرده‌های بانکی در ایران؛ معاونت پژوهش و برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل.
۲. مداح، مجید و همکاران (۱۳۹۶). تأثیر مالیات بر سود سپرده‌های بانکی؛ مجله علمی، تخصصی مدیریت، اقتصاد و حسابداری؛ شماره ۲۳، جلد ۱.
۳. بنی‌طبا، مهدی؛ اولیاء، حسین (۱۳۹۷). واکاوی ابعاد اقتصادی اخذ مالیات از سود سپرده‌های بانکی؛ دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی؛ ۱۳۹۷
۴. خدادادکاشی، فرهاد؛ جانی، سیاوش (۱۳۹۴). بررسی امکان برقراری مالیات بر سود سپرده‌های بانکی در ایران با تأکید بر کارایی تخصیصی؛ پژوهشنامه مالیات.
۵. حافظی، حامد (۱۳۹۳). بررسی نقش سیستم بانکی بر سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در ایران؛ فصلنامه روند؛ شماره ۶۸.

۶. محمودگردی، رحیم و همکاران (۱۳۹۰). تأثیر نرخ ارز واقعی و نااطمینانی آن بر سرمایه‌گذاری خصوصی در بخش کشاورزی؛ شماره ۱۲.
۷. حاجی قاسمی، شهناز و همکاران (۱۳۹۶). ارزیابی اثرات نرخ بهره واقعی و نرخ ذخیره قانونی بر متغیرهای منتخب کلان اقتصاد ایران؛ نظریه‌های کاربرد اقتصاد؛ شماره ۳.
۸. دلالی اصفهانی، رحیم؛ محمدی، اسماعیل (۱۳۹۶). تعامل نرخ بهره پولی و رشد اقتصادی؛ معرفت اقتصاد اسلامی؛ شماره ۱۱.
۹. خواجه محملو، علی؛ خداویسی، حسن (۱۳۹۶). بررسی ارتباط نرخ ارز، نرخ تورم و نرخ بهره تحت رویکرد تئوری‌های فیشر در اقتصاد ایران؛ مطالعات اقتصادی کاربردی در ایران؛ شماره ۲۴.
۱۰. عباس، شاکری (۱۳۹۶). اقتصاد خرد ۲؛ نشر نی
11. Mooji, Ruud de; Heckemeyer, Jost (2013). Taxation and corporate Debt, Are Banks any Different?; IMF working paper
  12. Mooji, Ruud de; Keen Michael; Orihara, Masanori (2013). Taxation, Bank Leverage and Financial Crises; IMF working paper
  13. Gambacorta, Leonardo and others (2017). The effects of tax on bank liability structure; monetary and economic.
  14. Chronopoulos, dimitris and others (2016). Future issues in bank taxation; RBF center
  15. Johnson, Walker; MacIvor, Alexis; (2012). Taxation of commercial banks and Thrift Institutions.

## رویکرد انتخاب عمومی به ساختار مالیاتی

عباد تیموری<sup>۱</sup>

دانشجوی دکتری اقتصاد دانشگاه اصفهان، Ebadteimouri@gmail.com

مجید صامتی

دانشیار دانشکده اقتصاد دانشگاه اصفهان، majidsameti@ase.ui.ac.ir

### چکیده

مالیات علاوه بر آنکه یکی از منابع مهم تأمین مالی دولت است، می‌تواند نقش باز توزیعی گسترده‌ای را در جامعه ایفا کند. بر این اساس طراحی یک نظام مالیاتی بهینه و کارآمد همواره یکی از موضوعات مورد بحث اقتصاددانان و سیاست‌گذاران اقتصادی بوده است. در این میان دو گونه نظریه‌های مختلف به بررسی ساختارهای مالیاتی می‌پردازند؛ نظریه‌های هنجاری و نظریه‌های اثباتی مالیات. در نظریه‌های هنجاری مالیات، معیارهای متفاوتی از جمله برابری توزیعی، کارایی اقتصادی و سادگی اجرایی برای طراحی ساختارهای مالیاتی مطرح شده‌اند. برحسب نظریه‌های هنجاری، ساختاری که این معیارها را برآورده سازد، ساختار مالیاتی ایده آلی است.

در مقابل، نظریه‌های اثباتی مالیات بیان می‌کنند که برای داشتن ساختار ایده‌آل باید محیط سیاست اقتصادی را نیز در نظر گرفت، موضوعی که در نظریه‌های هنجاری مالیات نادیده گرفته می‌شود. نظریه‌های اثباتی استدلال می‌کنند که ساختار مالیاتی محصول سیاست است، بنابراین در نظر گرفتن عوامل سیاسی به همراه عوامل اقتصادی، اجتماعی و تاریخی در تحلیل مالیات، منجر به درک عمیق‌تر ساختارهای مالیاتی موجود می‌شود. رویکرد انتخاب عمومی به مالیات‌ها در چارچوب نظریه‌های اثباتی، می‌تواند نظام‌های مالیاتی را بهتر تجزیه و تحلیل کند. باوجود یک ساختار مالیاتی مناسب، فرآیند انتخاب عمومی می‌تواند با ارائه یک مکانیسم آشکارسازی ترجیحات، کارایی دولت‌ها را در بخش مالیاتی ارتقا دهد. همچنین تحلیل انتخاب عمومی می‌تواند این بینش را به وجود آورد که یک ساختار مالیاتی منصفانه چگونه شکل می‌گیرد.

طبقه‌بندی JEL: D72, H21, D70, H20

کلیدواژه‌ها: مالیات، انتخاب عمومی، مالیات بهینه

## ۱- مقدمه

دلایل زیادی برای مطالعه مالیات وجود دارد. مالیات همواره به‌عنوان یکی از راه‌های کسب درآمد دولت‌ها مطرح بوده است. دولت‌های با درآمد بالاتر می‌توانند کالاهای عمومی از جمله دفاع ملی و نظم داخلی، بهداشت و آموزش عمومی و ... را بهتر فراهم آورند. علاوه بر این، وضع مالیات یک شیوه مناسب برای رسیدن به اهداف توزیعی در جامعه است، درحالی‌که سیستم‌های ناکارآمد مالیاتی می‌توانند کارایی توزیعی را بر هم زده و منجر به افزایش شکاف درآمدی در جامعه شوند و زمینه‌های بروز گسترده پدیده فرار مالیاتی را فراهم آورند؛ بنابراین مطالعه ساختار مالیات‌های کارآمد و ایده‌آل یکی از موضوعات مهم مورد بحث در متون مالیه عمومی و انتخاب عمومی است.

نظریه‌های متفاوتی به بررسی ساختارها و سیاست‌های مالیاتی پرداخته‌اند و از جنبه‌های مختلف سازوکار رسیدن به یک ساختار بهینه مالیاتی را بررسی کرده‌اند. این نظریات در قالب دودسته مهم نظریه‌های هنجاری مالیات و نظریه‌های اثباتی مالیات قرار می‌گیرند. نظریه‌های هنجاری، معیارهایی چون بهبود در نحوه توزیع درآمد، ارتقای کارایی اقتصادی و سهولت در اجرای قوانین و مقررات را مهم‌ترین معیارهای به‌کارگیری یک ساختار مالیاتی مناسب در نظر می‌گیرند. با این حال، این معیارها در توضیح اینکه چرا امروزه ساختارهای مالیاتی موجود چنین طراحی می‌شوند و چرا نسبت به ساختار ایده‌آل انحراف به وجود می‌آید، دچار نقص هستند.

نظریه‌های اثباتی علت شکل‌گیری ساختارهای مالیاتی و انحرافات به وجود آمده در آن‌ها را بهتر از نظریه‌های هنجاری توضیح می‌دهند. همان‌گونه که متون این حوزه نشان می‌دهد، در نظر گرفتن عوامل سیاسی به همراه عوامل بسیار دیگر در تحلیل ساختار مالیاتی منجر به دیدگاه گسترده‌تر و درعین حال واقع‌بینانه‌تر می‌شود. چنین دیدگاه گسترده‌ای راجع به مالیات از دهه‌های پایانی قرن بیستم تحت عنوان دیدگاه انتخاب عمومی مالیات<sup>۱</sup>، همچنان رو به گسترش است. مطالعه‌ی پیشگامانه‌ی هتتیچ و واینر<sup>۲</sup> در سال ۱۹۸۸ یک نظریه اثباتی از مدل مالیات را طرح‌ریزی کرد که در شرایط

1. public choice perspective of taxation

2. Hettich, Walter and Stanley L. Winer (1988), Economic and Political Foundations of Tax Structure. American Economic Review, 78, 701-713.

تعادل سیاسی ایجاد شده است و با رویکردهای انتخاب عمومی مالیات، سازگار است. در این مطالعه، هتیج و واینر نشان دادند تعادلی که تحت تأثیر عوامل اقتصادی، سیاسی و اجرایی تعیین می‌گردد منجر به ساختار مالیاتی مختلط و انعطاف‌پذیر می‌شود. این نتیجه کاملاً متفاوت از آن چیزی است که مدل‌های هنجاری مالیات پیشنهاد می‌کنند، اما با نظام‌های مالیاتی موجود سازگارتر است.

به عبارت دیگر، نظریه‌های اثباتی در بررسی‌های خود عنوان می‌کنند که مالیات تحت تأثیر سیاست است، بنابراین باید محیط سیاسی شکل‌گیری مالیات‌ها را به خوبی شناخت تا بتوان یک ساختار مالیاتی مناسب طراحی کرد. از توانایی‌های این تحلیل‌ها، اتکا بر مکانیسم انتخاب عمومی بوده که این رویکرد می‌تواند به کارایی سنتی و تحلیل‌های توزیعی در نظام‌های مالیاتی کمک فراوانی کند.

این مطالعه به بررسی رویکرد انتخاب عمومی به نظام مالیاتی در ادبیات موجود و کمک آن به شناخت بهتر ساختارهای مالیاتی می‌پردازد. برای این کار مطالعاتی که نتایج واقع‌بینانه‌تر و متضادی نسبت به نظریه‌های هنجاری مالیات ارائه می‌دهند را بررسی و ارزیابی می‌کنیم. ابتدا نظریه‌های هنجاری مالیات را به‌ویژه با در نظر گرفتن توصیه‌های آن‌ها در مورد پایه، نرخ‌ها و مقررات خاص مالیاتی مرور می‌کنیم. تمرکز این مطالعه بر فروض مهم نظریه اثباتی مالیات است، زیرا آن‌ها منشأ اصلی اختلاف نظرها هستند و عمدتاً از سوی مدل‌های انتخاب عمومی مطرح می‌شوند. پرداختن به مشکلات وضع مالیات از این منظر می‌تواند موجب درک بهتر نقش سیاست‌مداران و رأی‌دهندگان در تعیین ساختار مالیاتی ایده‌آل در کشورهای دموکراتیک شود.

## ۲- نظریه‌های هنجاری مالیات

اقتصاددانان و سیاست‌مداران جنبه‌های مختلف مشکل طراحی ساختار مالیاتی را به موازات ساختار اقتصادی مدرن مطالعه کرده‌اند. در طراحی یک ساختار مالیاتی ایده‌آل عمدتاً باید به این سؤالات پاسخ داده شود که چه چیزی باید پایه مالیاتی باشد، چه نرخ‌هایی را باید به کار گرفت و چه نوعی از مقررات خاص را بایستی در نظر داشت. به عبارت دیگر برای طراحی یک ساختار مالیاتی باید سه موضوع مهم در نظر گرفته شود؛ پایه‌های مالیاتی، نرخ‌های مالیاتی و مقررات خاص. بر مبنای رویکرد به این موضوعات،

سه تحلیل هنجاری عمده شکل گرفته‌اند. نظریه مالیات منصفانه<sup>۱</sup> (ET) که در اصل از مطالعه سیمونز<sup>۲</sup> (۱۹۳۸) استخراج شده است، به ساختار مالیاتی بهینه بر مبنای اصل توانایی پرداخت<sup>۳</sup> می‌پردازد. رویکرد دوم، مالیات بهینه<sup>۴</sup> (OT)، مبتنی بر مطالعات رمزی<sup>۵</sup> (۱۹۲۷) و میرلیس<sup>۶</sup> (۱۹۷۱) است که حامی اصل منفعت در مالیات است؛ و رویکرد سوم که به‌عنوان نظریه هنجاری مبادله مالی<sup>۷</sup> (FE) تعریف می‌گردد، ابتدا توسط ویکسل<sup>۸</sup> (۱۸۹۶) و لیندال<sup>۹</sup> (۱۹۱۹) و سپس بوکانان<sup>۱۰</sup> (۱۹۷۶) و برنان<sup>۱۱</sup> و بوکانان (۱۹۸۰) مطرح شده است. تمام این رویکردها، به هر یک از سؤالات مهم در خصوص طراحی ساختار مالیاتی ایده‌آل پرداخته‌اند.

## ۲-۱- پایه مالیاتی

طبق نظریه مالیات منصفانه، مالیات‌ها باید بر اساس تغییر در قدرت اقتصادی افراد و خانواده‌ها اختصاص یابند. در متون اولیه بر ثروت خالص به‌عنوان معیار اندازه‌گیری قدرت اقتصادی افراد تأکید می‌شد، اما اندازه‌گیری ثروت مشکل است، بنابراین اقتصاددانان از پایه درآمدی جامع به‌عنوان معیار استاندارد توانایی پرداخت استفاده می‌کنند. در این ادبیات، مالیات بر درآمد تک‌پایه‌ای برای رعایت مالیات منصفانه کافی است، در نتیجه مالیات‌های دیگر از جمله مالیات بر فروش یا مالیات غیرمستقیم کنار گذاشته می‌شوند. به‌علاوه، در این ادبیات هیچ جایی برای انواع دیگر مالیات‌ها به‌استثنای مالیات بر دارایی وجود ندارد.

- 
1. equitable taxation
  2. Simons
  3. ability to pay
  4. optimal taxation
  5. Ramsey
  6. Mirrlees
  7. fiscal exchange
  8. Wicksell
  9. Lindahl
  10. Buchanan
  11. Brennan

اگرچه در نظریه مالیات منصفانه، یافتن پایه مالیاتی راحت است، این ادبیات تبادل میان کارایی و عدالت<sup>۱</sup> را در نظر نمی‌گیرد و استفاده از مالیات چندگانه را نمی‌پذیرد که این ضعف مستلزم جایگزین کردن نظامی مناسب‌تر برای برقراری ساختار مالیات بهینه است؛ بنابراین، مالیات بهینه (OT) که مبتنی بر دکترین ایثار<sup>۲</sup> اقتصاددانان کلاسیکی است، به‌عنوان یک جایگزین محکم برای این ساختار شکل گرفت. این اقتصاددانان ایثار را به‌عنوان زیان مطلوبیت تفسیر می‌کنند و از برابری مطلوبیت‌های نهایی به‌عنوان قاعده‌ی مناسب برای حداقل ساختن ایثار کل ناشی از مالیات حمایت می‌کنند. در مدل OT، یک تابع رفاه اجتماعی برای اندازه‌گیری زیان کارایی ارائه می‌گردد. تمرکز این تحلیل بر تبادل میان اهداف عدالت و هزینه‌ی زیان مرده وضع مالیات با توجه به ابزارهای مالیاتی در دسترس است؛ بنابراین، اینکه کدام مالیات باید انتخاب گردد، بستگی به کشش پایه‌های مالیاتی جایگزین دارد. در نتیجه برای حداقل ساختن انحرافات بایستی پایه‌های مالیاتی بی‌کشش‌تر انتخاب شود. به‌عنوان مثال، مالیات بر مصرف حال و آینده به‌جای درآمد می‌بایست برای جلوگیری از انحراف در تخصیص بین زمانی منابع و به‌تبع آن حداقل ساختن زیان مرده مناسب باشد. مالیات کار نیز باید به مالیات سرمایه ترجیح داده شود، زیرا سرمایه یک پایه مالیاتی بسیار باکشش‌تر است. با اینکه حوزه مالیات بهینه معیارهای مهمی را شامل می‌شود، اما قواعد مالیاتی را که برای ساختار مالیات بهینه ارائه می‌دهد به‌اندازه ساختار اقتصادی مورد نظر پیچیده است (ازدمیر<sup>۳</sup>، ۲۰۰۶، ۵)

قواعد قبلی مبتنی بر راه‌حل‌های بهترین اول<sup>۴</sup> تحلیل اقتصاد رفاه هستند که از فروض به‌شدت محدودکننده استفاده می‌کند. در مواجهه با شرایط بهترین دوم، به‌کار بردن تحلیل‌های بهترین اول ممکن است گمراه‌کننده باشد. تحلیل رفتارهایی با انحرافات کمتر ممکن است در مقایسه با رفتار با انحرافات بیشتر، به نتایج کارا نزدیک‌تر نباشد (لیپسی و لنکستر<sup>۵</sup>، ۱۹۵۶). به‌عنوان مثال، هنگامی که تابع مطلوبیت برحسب

---

1. equity

2. sacrifice

3. <sup>3</sup>zdemir

4. first best solutions

5. Lipsey & Lancaster

فراغت و کالاها جدایی‌پذیر نیست، این عقیده‌ی عمومی کاملاً صحیح نیست که مالیات بر مصرف بهتر از مالیات بر درآمد است (اتکینسون<sup>۱</sup> و استیگلیتز<sup>۲</sup>، ۱۹۸۰). باین‌حال، در بسیاری از کشورها گرایش به سوی مالیات بر مصرف وجود دارد. یک دلیل برای این موضوع شاید این است که چنین مالیاتی، پس‌انداز و سرمایه‌گذاری را به اندازه مالیات بر درآمد تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. دلیل دوم را می‌توان به تلاش برای حداقل ساختن هزینه کارایی مالیات نسبت داد.

دو رویکرد هنجاری ذکر شده فرض می‌کنند که ساختار مالیاتی، مستقل (برون‌زا) از فعالیت‌های اقتصادی است. به‌ویژه، در مسیر یافتن ساختار مالیاتی بهینه، سطح درآمد کل ثابت نگه‌داشته می‌شود. در واقع، قسمت اعظم مالیه عمومی مرسوم هنگام جست‌وجوی مالیات بهینه، به‌جای یک مقدار مشخص از درآمدهای مالیاتی بر انحرافات در بخش خصوصی تمرکز می‌کند. از همه مهم‌تر، آن‌ها رفتار دولت را در خصوص فرایند تصمیم‌گیری راجع به اصلاحات مالیاتی نادیده می‌گیرند. بوکانان و ماسگریو<sup>۳</sup> (۱۹۹۹) بیان می‌دارند که مالیات‌ها باید برحسب معیار حداقل نمودن انحرافات تصمیمات عمومی انتخاب شوند. بوکانان، برخلاف بسیاری از اقتصاددان مالیه عمومی، به‌طور واقع‌گرایانه‌ای دولت را به‌عنوان یک متغیر درون‌زا تلقی می‌کند. طبق نظر بوکانان، هدف دولت کارایی و عدالت نیست بلکه حداکثرسازی درآمد است.

پایه مالیاتی انتخابی در نظریه مبادله مالی بوکانان برحسب درآمد یا مصرف تعیین نمی‌شود و این برخی از ویژگی‌های پایه است. برای مثال، نظریه مبادله مالی بوکانان نشان می‌دهد که انتخاب پایه مالیاتی باید قانونی باشد (برنان و بوکانان، ۱۹۸۰). در غیر این صورت، دولتی با تمایلات لویاتانی<sup>۴</sup> پایه‌هایی را انتخاب می‌کند که به‌سادگی زیان‌مرده یا ناکارایی را افزایش می‌دهد. برای اجتناب از مشکلات ناکارایی، اعمال مالیات

1. Atkinson
2. Stiglitz
3. Musgrave

۴. لویاتان (Leviathan) نام کتاب معروف توماس هابز (Thomas Hobbes)، فیلسوف انگلیسی قرن هفدهم است. لویاتان در تورات یک غول افسانه‌ای است که هیچ موجودی به بزرگی و قدرت او وجود ندارد و کسی توان برابری و مقاومت در برابر آن را ندارد. هابز دولت را مانند این غول می‌داند.

به‌ویژه بر پایه‌های بی‌کشش باید از نظر قانونی محدود گردد، زیرا پایه‌های بی‌کشش نمی‌توانند از چنگ لویاتان بگریزند. مباحث مرتبط با این نظریه موجب می‌شود که پایه‌های مالیاتی به‌صورت محدود تعریف شوند زیرا آن‌ها قدرت لویاتان و زیان‌های مرده را کاهش می‌دهند؛ و این در تضاد کامل با مدل مالیات بهینه است که پایه‌های مالیاتی گسترده‌تر را بهتر می‌داند، زیرا مالیات‌هایی با پایه‌های گسترده قیمت‌های نسبی را به میزان کمتری تحریف می‌کنند (هتیج و واینر، ۱۹۸۵).

## ۲-۲- نرخ‌های مالیاتی

در نظام‌های مالیاتی موجود سه نوع ساختار نرخ مالیات وجود دارد؛ تصاعدی، تناسبی و نزولی. ارزیابی هر ساختار نرخ از طریق هر یک از دیدگاه‌ها، نتایج نسبتاً متفاوتی فراهم می‌آورد. طبق متون مالیات منصفانه (ET)، ساختار نرخ‌های مالیاتی باید توزیع درآمد منصفانه‌تر را میسر سازد. در ساختار نرخ ایده‌آل باید از هر دو اصل عدالت افقی<sup>۱</sup> و عدالت عمودی<sup>۲</sup> پیروی شود. اصل عدالت افقی مالیات برای سطوح درآمدی یکسان، نرخ یکسانی پیشنهاد می‌کند. همچنین برحسب اصل عدالت عمودی، نرخ‌های مالیات بر درآمد بایستی دارای ساختار تصاعدی باشند. این ادبیات توصیه می‌کند که در طراحی ساختار مالیاتی بیشتر کشورها هر دو اصل عدالت افقی و عمودی در نظر گرفته شوند. تنها تفاوت بین نظام‌های مالیاتی کشورهای مختلف، میزان تصاعدی بودن و تعداد طبقات است.

اما از نظر مالیات بهینه (OT) برای آنکه یک نظام مالیاتی کارا باشد، صرفاً وجود چندطبقه مالیاتی کافی نیست بلکه برای هر مالیات‌دهنده باید یک نرخ مالیات منحصر به فرد وضع شود. در غیاب هزینه‌های اجرایی<sup>۳</sup> می‌توان گفت که چنین حالتی امکان‌پذیر است. با این حال، هزینه‌های اجرایی و مبادله برای برقراری چنین نظامی بسیار بالا است. از منظر مالیات بهینه، جهت حداقل ساختن انحرافات یا حداکثر نمودن کارایی، باید انحرافات به ازای هر واحد مالیات برابر باشند نه اینکه نرخ‌های مالیاتی

---

1. horizontal equity  
2. vertical equity  
3. administration Cost

یکسان باشند (استیگلیتز، ۲۰۰۰)؛ بنابراین داشتن کارایی مستلزم وجود تعداد بسیار زیادی از نرخ‌های مالیاتی است.

طبق نظریه مبادله مالی (FE)، نرخ‌های مالیاتی باید تصاعدی یا حداقل تناسبی باشند. بوکانان و ماسگریو (۱۹۹۹) استدلال می‌کنند اگر نرخ‌های مالیات نزولی باشند، آنگاه دولت‌های انحصاری حداکثر کننده درآمد، بیش از حد مالیات دریافت می‌کنند. مالیات بیش از حد همراه با ساختار نرخ نزولی موجب می‌شود که دولت به طور ناکارا رشد یافته و بخش خصوصی از دور خارج شود، درحالی‌که ساختارهای نرخ مالیات تصاعدی یا تناسبی اندازه دولت را محدود می‌کنند و در نتیجه ناکارایی کمتر می‌شود (هتیچ و واینر، ۱۹۸۵). نظریه مبادله مالی همچنین نشان می‌دهد که ساختار انتخاب نرخ مالیات باید برحسب قانون باشد تا از تمایلات لویاتان‌وار دولت جلوگیری کند.

### ۲-۳- مقررات خاص

هرچند وجود مقررات خاص از نظر هنجاری انحراف از پایه مالیاتی ایده‌آل محسوب می‌شود، اما یکسری از اقلام و فعالیت‌های عمده وجود دارند که معمولاً معاف از مالیات هستند. برخی از این اقلام عبارت‌اند از: اضافه ارزش سرمایه‌ای، مکان اقامت خود مالک، پس‌اندازهای خصوصی برای بازنشستگی، کمک‌های خیریه، استهلاک دارایی‌های سرمایه‌ای، هزینه‌های کشف و توسعه معادن و شرکت‌های نفتی و مخارج روی آموزش و تحقیق و توسعه.

در مالیات بهینه، توصیه‌ها برای مقررات خاص و معافیت‌ها کمتر صریح و روشن است. با توجه به اهداف دولت، کاهش معافیت‌ها و اعتبارهای مالیاتی ممکن است عناصر مناسب یک نظام مالیاتی باشند. علاوه بر این، یک ساختار تمام و کمال از مقررات خاص حاصل تعامل اهداف سیاستی دقیق است.

طبق نظر برنان و بوکانان (۱۹۸۰)، اینکه روزه‌های فرار مالیاتی خوب یا بد است بستگی به این دارد که آیا این روزه‌ها در مرحله قانون اساسی<sup>۱</sup> شکل گرفته‌اند یا بعدها

1. constitutional Stage

به وجود آمده‌اند. به‌طور مثال، اگر روزه‌های فرار مالیاتی در مرحله قانون اساسی شکل گرفته باشند، این مزیت را دارند که می‌توانند به‌عنوان حفاظت و ضمانتی در برابر احتمالات بهره‌کشی دولت لویاتان مورد استفاده قرار گیرند. روزه‌های ذیل قانون اساسی<sup>۱</sup> به دلیل وجود مالیات‌دهندگان زیاده‌خواه مضر هستند، چون این افراد از طریق لویاتان مبادرت به اقداماتی می‌کنند که میان مالیات‌دهندگان نامتجانس تبعیض صورت بگیرد. اگر روزه‌های مالیاتی در مرحله قانون اساسی به وجود نیامده باشند ممکن است موجب تحریک سیاستمداران به رانت جویی، از طریق فروش این روزه‌ها شوند.

با اینکه رویکردهای هنجاری بسیار گسترده هستند، اما هیچ‌کدام تاکنون به سطحی از تحلیل کامل ساختار مالیاتی نرسیده‌اند. مشکلات طراحی نظام مالیاتی صرفاً اقتصادی نیست، زیرا طراحی بهتر ساختار مالیاتی نیازمند درک بهتر فرایند تصمیم‌سازی سیاسی است. همچنین این موضوع صرفاً سیاسی نیست. استفاده از منابع در حین تصمیم‌سازی سیاسی چه به‌صورت مستقیم توسط احزاب سیاسی و چه به شکل غیرمستقیم توسط گروه‌های هم‌سود، بایستی به‌عنوان هزینه اقتصادی در نظر گرفته شود.

### ۳- نظریه اثباتی مالیات و رویکرد انتخاب عمومی

صرف استفاده از نظریه هنجاری مالیات نمی‌تواند چارچوب واقع‌بینانه‌ای از ساختار مالیاتی ارائه دهد، زیرا این تحلیل‌ها تأثیر محیط و هزینه‌های سیاسی ایجاد شده در سیستم مالیاتی را به‌طور کامل در نظر نمی‌گیرند. تحلیل ساختارهای مالیاتی باید واقع‌گرایانه‌تر باشد تا نشان دهد که چرا ساختارهای مالیاتی موجود متفاوت از آن چیزی هستند که نظریه‌های هنجاری پیشنهاد می‌کنند. نظریه‌های اثباتی مالیات برای پاسخ به چنین سؤالاتی، مفروضات بهتری از نظریه‌های هنجاری دارند. در واقع، این نظریه‌ها نشان می‌دهند که پایه‌ها، نرخ‌ها و مقررات خاص مالیاتی به‌عنوان عناصر اصلی ساختار مالیاتی، چگونه در ساختارهای موجود شکل می‌گیرند. یکی از نقاط قوت این تحلیل‌ها، انکای آن‌ها بر فرایند انتخاب جمعی<sup>۲</sup> است که در آن بیشتر تصمیمات مالی گرفته

1. post constitutional  
2. collective choice

می‌شوند؛ بنابراین نظریه اثباتی مالیات یا دیدگاه انتخاب عمومی مالیات به شناخت بهتر از چگونگی شکل‌گیری ساختارهای مالیاتی و عناصر آن کمک می‌کند.

### ۳-۱- مدل رأی‌دهنده میانی<sup>۱</sup>

یکی از اولین مدل‌های مالیه عمومی و رایج اثباتی مالیات که مکانیسم انتخاب جمعی را به کار می‌گیرد، مدل رأی‌دهنده میانی مبتنی بر قضیه رأی‌دهنده میانی دانکن بلاک<sup>۲</sup> (۱۹۵۸) است. رأی‌دهنده میانی مدلی از دموکراسی مستقیم است که در آن جایگزین‌ها برای وضع موجود ممکن است بدون هزینه مطرح شوند و در آن نهادهای دموکراسی نمایندگی نقش صریحی ایفا نکنند (واینر و هتیچ، ۲۰۰۳، ۵). فرض رفتاری برای افراد واضح است: شهروندان به خط‌مشی<sup>۳</sup> سیاستی که رفاه آن‌ها را حداکثر کند صادقانه رأی می‌دهند و هیچ‌گونه عدم اطمینانی در مورد چگونگی رفتار رأی‌دهنده در انتخابات وجود ندارد.

این مدل بر مشکل اجبار که با به‌کارگیری قاعده اکثریت ممکن است به وجود آید و از طریق جداسازی مخارج و اعمال مالیات و خیم‌تر گردد، تمرکز می‌کند. مدل رأی‌دهنده میانی در توضیح باز توزیع اجباری، باوجود تمایل بازی‌های رأی‌گیری باز توزیع به نداشتن تعادل، موفق است زیرا تحلیل‌ها در یک چارچوب به‌دقت محدود انجام می‌شوند. معمولاً کاربرد قضیه رأی‌دهنده میانی برای توصیف یک تعادل سیاسی مستلزم آن است که نظام مالی به یک پارامتر مستقل که در آن ترجیحات تک‌قله‌ای<sup>۴</sup> هستند، تقلیل‌پذیر باشد. حتی اگر ترجیحات خوش‌رفتار<sup>۵</sup> بوده اما بیش از یک بعد داشته باشند به‌جای تعادل، چرخه‌های بی‌پایان رخ خواهد داد.

مدل استاندارد رأی‌دهنده میانی شامل یک مالیات تک‌نرخ است که توسط قاعده اکثریت انتخاب می‌شود و همچنین شامل یک یارانه یکنواخت یا یک کالای عمومی خالص است که تمام درآمد صرف آن می‌شود. رأی‌گیری بر روی نرخ مالیات میانگین<sup>۶</sup> -

1. median Voter Model  
2. Duncan Black  
3. platform  
4. single-peaked  
5. well-behaved  
6. average

یا بر روی اندازه یارانه پرداختی - تا زمانی ادامه می‌یابد که نرخ پی‌دیدار گردد - برنده کندورسه<sup>۱</sup> - که توسط هیچ پیشنهاد دیگری در یک رأی‌گیری اکثریت دو به دو<sup>۲</sup> مغلوب نشود. این نرخ مالیات سطح رفاه رأی‌دهنده میانی - رأی‌دهنده‌ای که نرخ مالیات مرجح وی در میانه‌ی نرخ‌های مطلوب هر رأی‌دهنده است - را حداکثر می‌کند (رومر<sup>۳</sup> ۱۹۷۵، ملتزر و ریچارد<sup>۴</sup>، ۱۹۸۱).

اندازه باز توزیع برای رأی‌دهنده میانی و اندازه متناظر دولت توسط واکنش‌های رفتاری به مالیات محدود می‌شود. در حالت مالیات بر درآمد خطی، نرخ مالیات تعادلی و در نتیجه میزان تصاعدی بودن مالیات میانگین بستگی به کشش عرضه نیروی کار دارد. هنگامی که این کشش افزایش می‌یابد، نیروی کار در هر نرخ مالیاتی، فراغت را بیشتر جانشین کار می‌کند. این امر خود منجر به کاهش اندازه کل پایه مالیاتی و مازاد مالی (تفاوت میان منافع دریافتی و هزینه‌های کل از جمله بار اضافی مالیات پرداخت شده) که رأی‌دهنده میانی می‌توانست از آن برخوردار گردد، می‌شود؛ بنابراین در تعادل، نرخ مالیات مورد نظر رأی‌دهنده سرنوشت‌ساز کاهش می‌یابد (وارنر و هتیج، ۲۰۰۳، ۶).

می‌توان مدل رأی‌دهنده میانی را به یک سیستم مالیات بر درآمد غیرخطی گسترش داد. به این صورت که یک پارامتر ثانویه را که کنترل‌کننده میزان تصاعدی بودن نرخ نهایی است به نرخ میانگین مالیات اضافه کرد. در این حالت، وجود تعادل، یا مستلزم اعمال محدودیت‌های بیشتر بر ماهیت ترجیحات رأی‌دهنده است (ملتزر و ریچارد ۱۹۸۱، گنز و اسمارت<sup>۵</sup> ۱۹۹۶)، یا باید پذیرفت که هر یک از پارامترهای مالی در کمیته قانون‌گذاری جداگانه‌ای یا در یک انتخاب جداگانه که در آن رأی‌دهنده میانی سرنوشت‌ساز است، توسط قاعده اکثریت انتخاب شوند (ملتزر و ریچارد، ۱۹۸۱)؛ بنابراین، علاوه بر چولگی<sup>۶</sup> درآمد که از نسبت درآمد میانگین به درآمد میانه به دست می‌آید، واریانس درآمد نیز بر اندازه تعادلی دولت تأثیر می‌گذارد. هر چه واریانس بالاتر

---

1. Condorcet winner  
 2. pair-wise majority vote  
 3. Romer  
 4. Meltzer & Richard  
 5. Gans & Smart  
 6. skewness

باشد، درآمدها در حدهای بالای درآمدی، بزرگ‌تر هستند و این موضوع می‌تواند باعث شود که رأی‌دهنده میانی که درآمد وی کمتر از میانگین است، خواستار باز توزیع بیشتر شود (کاکیرمن<sup>۱</sup> و ملترز، ۱۹۹۱)؛ بنابراین ممکن است در این حالت دستیابی به نرخ‌های مالیات تعادلی نیازمند هزینه زمانی و چانه‌زنی فراوان باشد و از منافع ناشی از مدل رأی‌دهنده میانی بیشتر شود.

به‌طور کلی، بر طبق این مدل، رأی‌دهنده میانی به‌عنوان یک رأی‌دهنده سرنوشت‌ساز می‌تواند پایه مالیاتی، نرخ مالیات، معافیت‌ها و مقررات خاص را تعیین کند. هرچند مدل رأی‌دهنده میانی در پرداختن به مشکل باز توزیع اجباری موفق بوده، به همان اندازه نیز در ارائه یک نظام مالیات ایده‌آل به‌عنوان یک نظام کامل ناموفق بوده است (اسکوفیلد<sup>۲</sup>، ۱۹۷۸). مدل رأی‌دهنده میانی گزینه‌ها را تنها به یک حالت که توسط رأی‌دهنده سرنوشت‌ساز انتخاب شده، محدود می‌کند. این مدل تنها اگر تمام روابط ترجیحی رأی‌دهندگان تک‌قله‌ای باشند و ساختار مالیاتی یک‌بعدی باشد، ساختار مالیاتی مناسب را ارائه می‌کند؛ اما از آنجایی که تقریباً بیشتر ترجیحات رأی‌دهندگان در مورد نرخ‌های مالیاتی چند قلّه‌ای بوده و ساختار مالیاتی نیز چندبعدی است، استفاده از مدل رأی‌دهنده میانی در تحلیل کامل نظام‌های مالیاتی موجود دچار کمبود می‌شود.

### ۳-۲- مدل رأی‌گیری احتمالی<sup>۳</sup>

کاربرد مدل رأی‌دهنده میانی به نقش چولگی درآمد در تعیین اندازه باز توزیع اجباری از طریق سیستم مالی و همچنین واکنش‌های رفتاری به مالیات و در نتیجه زیان‌های رفاهی به‌عنوان عوامل محدودکننده اندازه کلی دولت اشاره دارد. به علت وجود چنین رفتاری که در آن تعادل ایجاد می‌گردد، این مدل در بیان کامل ساختار مالیاتی دچار ضعف است.

---

1. Cukierman  
2. Schofield  
3. probabilistic Voting Model

رأی‌گیری احتمالی مدلی مناسب‌تر برای تحلیل ساختار مالیاتی است. هتیچ و واینر (۱۹۸۸) مدلی را معرفی می‌کنند که تصمیمات عمومی و خصوصی را در یک طراحی واقع‌گرایانه‌تر از نظام مالیاتی به هم پیوند می‌دهد. مدل رأی‌گیری احتمالی مبنایی را برای تحلیل استخوان‌بندی مالیاتی به شکل کامل ارائه می‌کند و جهت انجام این کار از رویکردی برای استقرار تعادل استفاده می‌کند که در آن لازم نیست تعداد ابزارهای مالیاتی به شدت محدود شوند. این مدل شکلی از دموکراسی نمایندگی است که در آن احزاب سیاسی برای کسب قدرت بایستی با یکدیگر رقابت کنند. همانند چارچوب مدل رأی‌دهنده میانی، نهادهای خاص که رقابت انتخاباتی را حفظ کرده و آن را شکل می‌دهند به‌طور رسمی در مدل نشان داده نمی‌شوند (واینر و هتیچ، ۲۰۰۳، ۸).

علاوه بر تفاوت‌هایی که در مجموعه قوانین این دو مدل وجود دارد، مدل رأی‌گیری احتمالی یک رویکرد جایگزین برای رفتار سیاسی اتخاذ می‌کند. درحالی‌که رفتار اقتصادی و ساختار بازارهای خصوصی ضرورتاً در هر دو چارچوب یکسان است، رأی‌فردی، هرچند صادقانه باشد، دیگر قطعی نیست. در یک عرصه احتمالی، احزاب سیاسی با اطمینان نمی‌دانند که هر رأی‌دهنده چگونه در انتخابات رفتار می‌کند. این یک فرض کلیدی است که احتمال وجود تعادل را می‌پذیرد، حتی اگر نظام مالیاتی چندبعدی باشد (مک کلوی و پتی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱).

مدل رأی‌گیری احتمالی انتخاب باقاعده و آزادی ورود احزاب سیاسی جدید را می‌پذیرد. رأی‌دهندگان نیز از میان احزاب شرکت‌کننده بر مبنای سیاست‌های اجرایی پیشنهادی آن‌ها دست به انتخاب می‌زنند درحالی‌که فشار مداوم از سوی رقیب، هر یک از احزاب را مجبور به اتخاذ نوعی از خط‌مشی مالی می‌کند که رأی‌انتظاری در انتخابات بعدی را حداکثر نماید.

هنگامی که رأی‌گیری قطعی باشد، همانند مدل رأی‌دهنده میانی، اگر یک پیامد سیاستی به اندازه کافی مطلوب پیشنهاد شود، هر رأی‌دهنده به‌طور ناگهانی حمایت خود از حزب حاکم را به سمت رقیب تغییر می‌دهد (بالعکس). نقاطی که در آن رأی‌دهندگان حمایت خود را از یک حزب به حزب دیگر تغییر می‌دهند تبدیل به اهداف

1. McKelvey & Patty

جنگ مزایده‌ای<sup>۱</sup> بین احزاب شده و در واقع به‌طور ناگزیر منجر به چرخه رأی در خط‌مشی‌های جایگزین می‌گردد. با این وجود، اگر رفتار رأی‌گیری احتمالی باشد، یک تغییر کوچک در خط‌مشی‌های سیاستی موجه از نظر هر رأی‌دهنده، حداکثر منجر به یک تغییر کوچک در احتمال حمایت از سوی آن رأی‌دهنده می‌شود و منجر به از دست دادن کل حمایت وی نمی‌گردد.

از آنجاکه منطقی است فرض شود حمایت مورد انتظار هر حزب با افزایش رفاه انتظاری هر رأی‌دهنده افزایش خواهد یافت، از این رو هر حزبی این انگیزه را دارد که ترکیب مالیاتی را تعدیل کند به‌گونه‌ای که بار اضافی کل مالیات تا جای ممکن کاهش یابد. با این حال، اگر افزایش‌ها در هزینه رفاهی مالیات موجب رضایت بیشتر گروه‌های از نظر سیاسی خاص یا پرنفوذ شود، این شرایط دوام می‌آورد. به همین دلیل، مدل رأی‌گیری احتمالی برای مطالعه اینکه چگونه هزینه‌های کامل مالیات - شامل بار اضافی - در تعیین ماهیت ساختار مالیاتی در نظر گرفته می‌شوند، مناسب است.

هر ابزار مالیاتی، همچون یک پایه مالیاتی ویژه یا یک تبصره خاص، زیان آرای انتظاری متفاوت یا هزینه سیاسی مرتبط با آن را خواهد داشت که منعکس‌کننده عواملی همچون هزینه‌های سازمان‌دهی مخالفت سیاسی و زیان رفاهی ناشی از تعدیلات اقتصادی برای استفاده از این ابزار است. دولت‌هایی که با رقابت برای حداکثر ساختن حمایت انتظاری تحت فشار قرار می‌گیرند، در نتیجه هدفی برای آن ساختار مالیاتی خواهند بود که هزینه‌های سیاسی نهایی ناشی از افزایش یک واحد پولی درآمدها را میان منابع مالیاتی برابر می‌سازد.

اگر قبول کنیم نظام‌هایی وجود دارند که برای اجرای کاهش سطح خدمات و یارانه‌ها و از این رو حمایت سیاسی هزینه زیادی متحمل می‌شوند، آنگاه در چارچوب مدل رأی‌دهنده احتمالی درک اینکه چگونه ابزارهای سیاست مالیاتی می‌توانند به‌طور درون‌زا شکل بگیرند، امکان‌پذیر است (هتیج و واینر، ۱۹۸۸، ۱۹۹۹). پایه‌های مالیاتی، ساختارهای نرخ و مقررات خاص می‌توانند از این طریق توضیح داده شوند.

---

1. bidding war

مشکل دولت در طراحی ساختار مالیاتی، انتخاب پایه‌های مالیاتی، نرخ‌ها و اندازه مخارج عمومی است که کل آرای انتظاری وی را حداکثر کند. در این مدل، حمایت انتظاری از دولت بستگی به ویژگی‌های رأی‌دهندگان از جمله سن و سلیقه برای وظیفه مدنی، هزینه رأی دادن، منافع ناشی از کالای عمومی و زیان در درآمد کل ناشی از وضع مالیات دارد. همچنین این موضوع به نفوذ سیاسی نسبی افراد همچون اعضای گروه هم‌سود و قدرت و ثروت شخصی بستگی دارد.

در این قسمت با توجه به کارهای هتیچ و واینر (۱۹۸۸) و واینر (۲۰۰۱)، می‌توان در چارچوب یک مدل رأی‌گیری احتمالی نشان داد که نفوذ سیاسی گروه‌های مختلف رأی‌دهندگان می‌تواند در تعیین ساختار مالیاتی نقش بسیار حیاتی‌تری از ملاحظات عدالت و کارایی ایفا کند. به عبارت دیگر، اگر نفوذ سیاسی به‌طور نابرابر میان رأی‌دهندگان توزیع شده باشد، تخصیص مجدد در طول مرز مطلوبیت پارتو می‌تواند بهینه باشد. این نتیجه ناشی از تحلیل‌های اثباتی مالیات است.

فرض می‌شود که نظام مالی عبارت است از دولتی که یک کالای عمومی  $G$  را فراهم می‌آورد، همچنین  $N$  نرخ مالیات تناسبی  $t_n$  - برای هر رأی‌دهنده یک نرخ - بر پایه مالیاتی رأی‌دهنده یعنی  $B_n$  اعمال می‌کند. هر رأی‌دهنده  $n$ ، مسئله اقتصادی خود را با حداکثر ساختن تابع مطلوبیتش حل می‌کند. این تابع مطلوبیت به‌طور مثبت به کالای عمومی  $G$  و به‌طور منفی به نرخ مالیات وضع شده برای وی یعنی  $t_n$  بستگی دارد. با استفاده از مسئله بیشینه‌سازی، تابع مطلوبیت غیرمستقیم فرد  $n$ ، به دست می‌آید.

دو حزب یا دو کاندیدا وجود دارد، حزب حاکم با  $i$  و حزب رقیب با  $o$  نشان داده می‌شوند. قبل از برگزاری انتخابات، احزاب خط‌مشی سیاستی خود،  $(t_{1i}, t_{2i}, \dots, t_{Ni}, G_i)$  و  $(t_{1o}, t_{2o}, \dots, t_{No}, G_o)$  را اعلام می‌کنند. آن‌ها به‌طور هم‌زمان عمل کرده و باهم همکاری نمی‌کنند. هر حزب خط‌مشی‌ای را انتخاب می‌کند که تعداد آرای مورد انتظارش را حداکثر سازد. خط‌مشی‌ها هنگامی انتخاب شده‌اند که هنوز نتیجه انتخابات نامشخص است. رأی‌دهندگان بر طبق یک تابع احتمال که بستگی به خط‌مشی‌های سیاستی پیشنهادی احزاب رقیب دارد، به نفع یک حزب رأی می‌دهند. احتمال آنکه رأی‌دهنده

به نفع دولت رأی دهد تابعی از تفاضل مطلوبیت غیرمستقیم رأی‌دهنده تحت سیاست‌های دولت و سیاست‌های حزب مخالف است.

(۱)

□ مطلوبیت غیرمستقیم رأی‌دهنده  $n$  تحت سیاست‌های اجرا شده توسط دولت حاکم  $i$  است و □<sub>nb</sub> مطلوبیت غیرمستقیم رأی‌دهنده  $n$  تحت سیاست‌های اجرا شده توسط حزب رقیب یعنی  $o$  است.  $f_n$  تابع عمومی از این تفاضل است که ممکن است شامل یک عبارت ایدئولوژیکی باشد. با توجه به مطالعه پرسون و تابلینی<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) این احتمال که رأی‌دهنده به نفع یک حزب رأی دهد بستگی به اصول ایدئولوژیکی نیز دارد. رأی انتظاری کل برای دولت حزب حاکم می‌تواند به صورت زیر باشد:

(۲)

و برای حزب رقیب نیز به همین شکل رأی انتظاری کل به دست می‌آید. برای احزاب رقابت کننده، شناخت مشترک از توابع چگالی احتمال و ساختار اقتصاد خصوصی وجود دارد.

در غیاب هزینه‌های اجرایی، دولت نرخ‌های مالیاتی  $t_1, t_2, \dots, t_N$  و سطح کالای عمومی  $G$  را انتخاب می‌کند تا حمایت کل مورد انتظار را با توجه به خط‌مشی حزب مخالف و محدودیت بودجه حداکثر نماید:

(۳)

$B_n$  پایه مالیاتی مالیات وضع شده بر فرد  $n$  است که  $n = 1, 5, \dots, N$  و بنابراین به  $t_n$  بستگی دارد.

شرایط مرتبه اول به شرح زیر است ( $n = 1, 5, \dots, N$ ):

(۴)

(۵)

جایی که کشش پایه  $B_n$  با توجه به  $t_n$  است و  $\square$  ضریب لاگرانژ مرتبط با محدودیت بودجه دولت می باشد.

شرایط مرتبه اول آشکارا نشان می دهد که دولت برای رأی دهندگان نرخ های مالیاتی را انتخاب می کند که هزینه سیاسی نهایی یا کاهش در آرای انتظاری ناشی از افزایش یک واحد اضافی پول را در تمام رأی دهندگان برابر می سازد. برای سطح معینی از درآمدها، هزینه سیاسی کل باید حداقل شود. در نتیجه ساختار مالیاتی پیچیده است، یعنی نرخ های مالیاتی مختلف برای افراد مختلف وجود دارد. علاوه بر این، دولت سطحی از کالای عمومی را انتخاب می کند که منفعت سیاسی نهایی خرج کردن یک واحد اضافی پول با هزینه سیاسی نهایی  $\square$  برابر باشد.

می توان چنین نتیجه گرفت که چون هر دو حزب یک مسئله متقارن را حل می کنند، بنابراین در تعادل (اگر وجود داشته باشد) هر دو حزب سیاست های یکسانی را انتخاب خواهند کرد. فرض می کنیم که یک تعادل وجود دارد و  $\square$  را به عنوان مقدار دقیق مشتق جزئی  $n=15$ ،  $N$ ، در یک تعادل نش<sup>۱</sup> بازی انتخاباتی تعریف می کنیم. بنابراین، شرایط مرتبه اول برای استراتژی های تعادلی بهینه از نظر سیاسی را می توان به صورت زیر نوشت:

(۶)

این شرایط همانی است که با به حداکثر رساندن تابع حمایت سیاسی ، با توجه به محدودیت بودجه دولت به دست خواهد آمد و بنابراین با کارایی پارتو سازگار است. وزن های  $\square$  نشان دهنده حساسیت رفتار رأی دهی به تغییر در رفاه افراد است که توسط حزب مشاهده می شود و بنابراین این وزن ها معیاری از تأثیر واقعی اعمال شده توسط رأی دهندگان مختلف بر نتایج سیاست ها است.

از معادله ۵ می توان متوجه شد که اگر وزن های  $\square$  برای همه رأی دهندگان برابر باشد، نظام مالیاتی هزینه کارایی نهایی مالیات را برای همه افراد برابر می سازد و بار اضافی مالیات را حداقل می کند. با این حال، اگر نفوذ سیاسی به طور نابرابر توزیع شده باشد چون  $\square$  ها متفاوت هستند، از نظر سیاسی بهینه آن است که بر فرد بانفوذ سیاسی

1. Nash equilibrium

بیشتر (بالاتر) نرخ مالیاتی کمتری اعمال شود و بنابراین بر وی زیان مطلوبیت کمتر (پایین‌تر) همراه با یک هزینه کارایی نهایی بیشتر ( $B_n(1+\beta)$  بالاتر) تحمیل می‌شود. این بدان معناست که احزاب، رفاه و حمایت از سوی رأی‌دهندگان مختلف را مبادله می‌کنند حتی اگر کارایی پارتو به دست آید. بناب؛ این می‌توان نتیجه گرفت که عناصر سیاسی در تعیین ساختار مالیاتی نقش پررنگ‌تری نسبت به ملاحظات کارایی و عدالت دارند.

اگر تابع  $f$  به‌گونه‌ای تصریح شود که شامل ترجیح رأی‌دهندگان به دست کشیدن از یک حزب و حمایت از حزب دیگر هنگام تغییر سیاست باشد - تغییری که منطبق با دلبستگی ایدئولوژیکی آن‌ها نیست - آنگاه یک مفهوم سیاستی اضافی مطرح می‌شود: دولت‌هایی که ترجیحات و ایدئولوژی رأی‌دهندگان را در نظر می‌گیرند، ممکن است مایل به انجام اصلاحاتی باشند که به نفع گروه‌های متحرک<sup>۱</sup> - رأی‌دهندگان سرگردان<sup>۲</sup> - بیشتری است. این نتیجه هم‌راستا با نتایج کلی‌تر مباحث اقتصاد سیاسی است: اصلاحات انجام می‌پذیرند تنها اگر از نظر سیاسی امکان‌پذیر و قابل حمایت باشند، یعنی اگر این اصلاحات از حمایت کافی رأی‌دهندگان برخوردار شوند.

برای حداقل ساختن مخالفت با وضع مالیات باید ساختار مالیاتی را همزمان با تغییر ماهیت فعالیت‌های مالیات‌دهندگان، تعدیل نمود (ازدمیر، ۲۰۰۶، ۱۱). این فرایند تعدیل مداوم مستلزم آن است که دولت در رقابت با احزاب مخالف و در مواجهه با مشکلات تغییر دادن ترکیب مالیاتی که هزینه‌های سیاسی نهایی افزایش یک واحد پولی اضافی از درآمدها ناشی از پایه‌های مالیاتی مختلف در طول زمان را برابر می‌سازد، پویا باشد. هتیچ و واینر (۱۹۸۸) استدلال می‌کنند که اغلب این تغییرات به شکل اصلاحات مالیاتی ارائه می‌شوند. شرایط تعادلی در مدل آن‌ها می‌تواند توازن‌های ساختار مالیاتی را توضیح دهد که دقیقاً مرتبط با تغییر و توسعه اقتصادی است. دولت‌هایی که از نظر قانونی برای تغییر قوانین مالیاتی محدود می‌شوند، ترجیح می‌دهند که از جانشین‌هایی از قبیل مقررات استفاده کنند.

1. mobile

۲. افرادی که آماده‌اند به اصلاحاتی رأی بدهند که به نفع آن‌هاست (Swing voters).

با توجه به تحلیل‌های ذکر شده، می‌توان بیان کرد که مدل رأی‌گیری احتمالی آن نظام مالیاتی را بهینه می‌داند که با هر مالیات‌دهنده و هر فعالیت وی به شکلی متفاوت رفتار می‌کند. دلیل این است که این رفتار متمایز مالیات‌دهندگان ناهمگن است که حمایت سیاسی مورد انتظار حزب حاکم را حداکثر می‌سازد. اگر امکان‌پذیر بود احزاب برای هر فعالیت جداگانه‌ای که مالیات‌دهنده انجام می‌دهد یک رفتار منحصر به فرد از خود نشان می‌دادند. تمایز قائل شدن میان مالیات‌دهندگان و ایجاد یک ساختار مالیاتی پیچیده، محصول جنگ قدرت است (هتیچ، واینر و وارسکت<sup>۱</sup>، ۱۹۹۹).

اما همان‌گونه که هلکومب<sup>۲</sup> (۱۹۹۸) بیان می‌دارد دولت‌ها این پیچیدگی را تا اندازه‌ای کاهش می‌دهند تا در هزینه‌های اجرایی صرفه‌جویی کنند. برای صرفه‌جویی در هزینه‌های اجرایی یک نظام مالیاتی، دولت‌ها باید فعالیت‌های مرتبط را درون پایه‌های مالیاتی مختلط گروه‌بندی کنند تا هزینه‌های مبادله - هزینه‌های شناخت مالیات - دهندگان، هزینه‌های طراحی ساختارهای مالیاتی و هزینه‌های اجرای قوانین مالیاتی - را برای خود کمتر کنند. به شیوه‌ای مشابه، دولت‌ها به جای آنکه بر هر مالیات‌دهنده نرخ منحصر به فردی اعمال کنند، مالیات‌دهندگان را در دسته نرخ‌های مختلف ادغام می‌کنند. باین‌حال چنین گروه‌بندی‌هایی موجب کاهش حمایت سیاسی مورد انتظار خواهد شد. دولت ممکن است چنین زیان‌های سیاسی را به‌منظور کاهش هزینه‌های اجرایی قبول کند، زیرا کاهش هزینه‌های اجرا برخی منابع را آزاد می‌کند و دولت‌ها می‌توانند از این منابع برای افزایش تدارک کالای عمومی که حمایت سیاسی را تقویت می‌کند استفاده نمایند؛ بنابراین، دولت‌ها باید از طریق هزینه کمتر منابع روی فعالیت‌های اجرایی و صرف منابع بیشتر برای تدارک کالاهای عمومی بین این کاهش و افزایش در حمایت تعادل برقرار سازند. برای رسیدن به چنین هدفی، دولت باید طبقات مالیاتی بهینه از نظر سیاسی را برقرار سازد و افراد را سازگار با اهداف سیاسی خود در این طبقات گروه‌بندی نماید. در نتیجه، وجود هزینه اجرایی تا حدی پیچیدگی در

---

1. Warskett  
2. Holcombe

نظام‌های مالیاتی واقعی را نسبت به مدل پایه هتیچ و واینر کاهش می‌دهد (ازدمیر، ۲۰۰۶، ۱۲).

استدلال‌های مشابهی نیز می‌تواند برای وجود مقررات خاص به‌کار گرفته شود. مثلاً اگر گروهی به‌طور جدی مخالف قرار گرفتن یک فعالیت به‌خصوص در یک‌پایه مالیاتی خاص باشد، می‌توان به‌جای ایجاد یک‌پایه مالیاتی جداگانه برای این نوع فعالیت، مسئله را با یک تبصره خاص و با هزینه کمتر حل نمود. باید توجه نمود که مقررات خاص در واقع یک واکنش عقلانی از سوی دولت‌هایی است که انتظار دارند در انتخابات آتی با احزاب مخالف رقابت نمایند. این مقررات نمی‌تواند به‌عنوان انحراف از پایه مالیاتی ایده‌آل طراحی شده توسط معیارهای هنجاری خاص تعبیر شود، اگر این معیارها در واقعیت میان رأی‌دهندگان از حمایت محدودی برخوردار شده‌اند.

برخلاف مطالعات در حوزه مالیات منصفانه و مالیات بهینه، هتیچ و واینر بدون در نظر گرفتن مالیات یکجا به یک نظام مالیاتی بهینه از نظر سیاسی دست می‌یابند (هتیچ و واینر، ۱۹۹۷). باین‌حال، یک نظام مالیاتی کارآمد هم از دید مالیات منصفانه و هم از دید مالیات از نظر سیاسی بهینه بستگی به تخصیص وزن‌ها در منافع رفاهی کل افراد دارد. در OT، دولت‌ها یک تابع رفاه را حداکثر می‌کنند که به‌صورت مجموع وزنی مطلوبیت‌های افراد نوشته می‌شود درحالی‌که در مالیات از نظر سیاسی بهینه، دولت حمایت مورد انتظار را حداکثر می‌کند.

درنهایت، باید به عواقب وضع مالیات به‌جای استفاده از ابزارهای سیاسی دیگر توجه داشت. هرگونه محدودیت در استفاده از ابزارهای مالی خاص، از قبیل وضع یک مالیات یکنواخت<sup>۱</sup> بر درآمد، می‌تواند منجر به ایجاد مقررات خاص بیشتر در پایه‌های مالیاتی دیگر، یا افزایش استفاده از ابزارهای سیاستی همچون آیین‌نامه‌ها شود که می‌توانند اثرات اقتصادی مشابهی بر رأی‌دهندگان داشته باشند. سادگی اجباری در وضع مالیات ممکن است منجر به پیچیدگی‌های اضافی و شاید ابهامات بیشتر در جاهای دیگر شود (واینر و هتیچ، ۲۰۰۳، ۱۱).

---

1. flat tax

به طور خلاصه چارچوب مدل احتمالی، نتایج تعادلی پایدار برای انتخاب‌ها در ابعاد مختلف را پیش‌بینی می‌کند. این مدل بر انگیزه دولت‌ها برای در نظر گرفتن هزینه‌های کامل مالیات تأکید می‌کند، همچنین نفوذ سیاسی نسبی گروه‌های مختلف مالیات‌دهندگان را در نظر می‌گیرد و نشان می‌دهد که چگونه ساختار مالیاتی به گونه‌ای درون‌زا به وجود می‌آید.

#### ۴- نتیجه‌گیری

نظریه‌های مختلفی برای طراحی یک ساختار مالیاتی بهینه در متون اقتصادی وجود دارند که می‌توان آن‌ها را به دودسته عمده نظریه‌های هنجاری مالیات و نظریه‌های اثباتی مالیات طبقه‌بندی نمود. نظریه‌های مالیات منصفانه (ET)، مالیات بهینه (OT) و مبادله مالی (FE) پرکاربردترین این نظریه‌ها هستند. طراحی نظام‌های مالیاتی از طریق هر کدام از این رویکردها، پایه‌های مالیاتی، نرخ‌ها و مقررات خاص متفاوتی به وجود می‌آورد. نتایج نشان داد که هر چند نظریه‌های هنجاری بخش‌هایی از ساختارهای مالیاتی موجود را توضیح می‌دهند، اما در تحلیل‌های آن‌ها هنوز کمبودهایی وجود دارد. یک مورد آن فقدان اجماع بین نظریه‌های هنجاری برحسب رهنمودهای سیاستی است. در مورد این موضوعات که چه پایه‌ای باید مشمول مالیات شود، کدام ساختار نرخ باید به کار گرفته شود و چه نوع معافیت‌هایی ممکن است قابل قبول باشد، هنوز اتفاق آرای وجود ندارد. به‌عنوان مثال، درحالی‌که ادبیات مالیات منصفانه، مالیات‌های گسترده و تک‌پایه‌ای بر درآمد مرکب شخصی و شرکتی به انضمام سرمایه را توصیه می‌کند، اما مالیات بهینه وضع مالیات گسترده و تک‌پایه‌ای بر مصرف شخصی همراه با مالیات کمتر بر سرمایه را پیشنهاد می‌کند. برخلاف دو نوع قبلی، نظریه مبادله مالی ساختار مالیاتی چندگانه و با پایه محدود همراه با نرخ‌های مالیاتی به‌شدت پرکشش را توصیه می‌کند.

یکی از علل چنین اختلاف‌نظرهایی این است که اقتصاددانان در هر یک از این رویکردها، الگوهای دولت و سیاست‌مداران را به شکل متفاوت در نظر می‌گیرند. در ادبیات مالیات منصفانه و مالیات بهینه، دولت به‌عنوان برنامه‌ریز اجتماعی در نظر گرفته

می‌شود که تصمیماتش برای فعالیتهای اقتصادی و در نتیجه برای تحلیل‌ها، برون‌زا است؛ اما مبادله مالی با نگاه بدبینانه‌تری به دولت می‌پردازد و این سؤال را مطرح می‌کند که فرایند تصمیم‌گیری چگونه می‌تواند بهبود یابد تا مجموعه سیاست‌های مالیاتی بهبوددهنده‌ی پارتو را به اجرا درآورد. در واقع، تنها رویکردی که دولت را به صورت درون‌زا در نظر می‌گیرد و محدودیت‌هایی را بر رفتار دولت اعمال می‌کند، حوزه انتخاب عمومی است. تجزیه و تحلیل بر اساس این رویکرد سازگارترین پاسخ‌ها را به این سؤال می‌دهد که چرا ساختارهای مالیاتی موجود مجموعه‌ای مختلط از نرخ‌ها، پایه‌ها، معافیت‌ها و روزه‌های فرار مالیاتی متعدد هستند.

مهم‌ترین دلایل داشتن چنین ساختار مالیات پیچیده‌ای، دلایل سیاسی هستند. از ویژگی‌های مهم نظریه‌های اثباتی و رویکرد انتخاب عمومی به مالیات این است که آن‌ها محیط سیاست اقتصادی را نیز در نظر می‌گیرند، در حالی که نظریه‌های هنجاری به‌طور جدی این موضوع را در نظر نگرفته‌اند. به‌طور مشخص، مدل تعادل سیاسی - اقتصادی ساختار مالیاتی نشان می‌دهد که داشتن مقررات خاص و روزه‌های فرار مالیاتی، واکنشی مؤثر به هزینه‌های اجرایی و نیاز سیاست‌مداران منفعت‌طلب جهت متمایز کردن قیمت مالیاتی اثربخش میان مالیات‌دهندگان است. همچنین شواهد به‌دست‌آمده از این حوزه نشان می‌دهد که رفتارهای رانت‌جویی و نقش گروه‌های هم‌سود در تعیین ساختارهای مالیاتی مؤثر است؛ بنابراین، رویکردهای انتخاب عمومی به مالیات‌ها توضیحات کامل‌تری از چگونگی شکل‌گیری نظام‌های مالیاتی ارائه می‌دهند. به‌طور معمول دو مدل رأی‌دهنده میانی و مدل رأی‌گیری احتمالی در انتخاب عمومی برای بررسی نظام مالیاتی به کار می‌روند. مدل استاندارد رأی‌دهنده میانی شامل یک نرخ مالیات تکی است که توسط قاعده اکثریت انتخاب می‌شود. برحسب این مدل، رأی‌دهنده میانی رأی‌دهنده‌ای سرنوشت‌ساز است که پایه، نرخ، معافیت‌ها و مقررات خاص مالیاتی را تعیین می‌کند. در مدل رأی‌دهنده میانی گزینه‌ها تنها به آنچه رأی‌دهنده سرنوشت‌ساز انتخاب می‌کند، محدود می‌شوند. این مدل تنها در حالت وجود روابط ترجیحی تک‌قله‌ای برای تمام رأی‌دهندگان و ساختار مالیاتی یک‌بعدی، مناسب است؛ اما در دنیای واقعی، بیشتر رأی‌دهندگان در مورد نرخ‌های مالیاتی ترجیحات چند

قله‌ای دارند و ساختار مالیاتی نیز چندبعدی است، بنابراین نمی‌توان با استفاده از مدل رأی‌دهنده میانی نظام‌های مالیاتی موجود را به شکل کامل تحلیل نمود. با توجه به نتایج نظری به‌دست‌آمده می‌توان استدلال کرد که مدل رأی‌گیری احتمالی در تحلیل ساختارهای مالیاتی بهتر عمل می‌کند. این مدل شکلی از دموکراسی نمایندگی است که در آن احزاب سیاسی باید برای کسب قدرت با یکدیگر رقابت کنند. رأی‌دهندگان بر مبنای خط‌مشی‌های احزاب مختلف به آن‌ها رأی می‌دهند. مدل رأی‌گیری احتمالی برای مطالعه اینکه هزینه‌های کامل مالیات در تعیین ماهیت ساختار مالیاتی چگونه در نظر گرفته می‌شوند، مناسب است. به‌طور خلاصه مدل احتمالی نتایج تعادلی پایدار برای انتخاب‌های چندبعدی را پیش‌بینی می‌کند. این مدل انگیزه دولت‌ها برای در نظر گرفتن هزینه‌های کامل مالیات را در نظر می‌گیرد و نشان می‌دهد که چگونه ساختار مالیاتی به‌گونه‌ای درون‌زا به وجود می‌آید؛ بنابراین می‌توان نتیجه‌گیری کرد که با طراحی مناسب ساختار مالیاتی، فرآیند انتخاب عمومی می‌تواند ترجیحات افراد را آشکار ساخته و موجب افزایش کارایی دولت‌ها و در نتیجه برقراری سیستم عادلانه در بخش مالیاتی شود.

### منابع

1. Atkinson, A; J Stiglitz (1980). . McGraw-Hill, New York.
2. Black, Duncan (1958). . Cambridge U.K.: Cambridge University Press.
3. Brennan, G; J Buchanan (1980). . Cambridge U.K.: Cambridge University Press.
4. Buchanan, J (1976). پ Taxation in fiscal exchange, 6: 17-29.
5. Buchanan, J; R Musgrave (1999). Boston: MIT Press.
6. Cukierman, A; A.H Meltzer (1991). , In A. Meltzer, A. Cukierman and S. Richard. Political Economy, Oxford University Press: 76-108.
7. Gans, J.S., Smart, Michael (1996). پ Majority Voting with Single-Crossing Preferences, 59: 219-237.

8. Hettich, W., Winer, S (1985). Blueprints and Pathways: The Shifting Foundations of Tax Reform, 38(4): 423-45.
9. Hettich, W., Winer, S (1988). Economic and Political Foundations of Tax Structure, 78:701-713.
10. Hettich, W., Winer, S. (1997). , (ed.) In Perspectives on Public Choice: A Handbook, edited by Dennis C Mueller, Cambridge University Press.
11. Hettich, W., Winer, S (1999). , New York: Cambridge University Press.
12. Hettich, W., Winer, S., Warsket, G (1999). , edited by Hettich & Winer, Cambridge University Press.
13. Holcombe, Randall. (1998). Tax Policy from a Public Choice Perspective, 51(2): 359-71.
14. Lindahl, Eric (1919). , Lund, reprinted as Just taxation- a positive solution, Musgrave, R. A. and Peacock, A. T. (eds), Classics in the Theory of Public Finance, London: Macmillan.
15. Lipsey, R.G; K Lancaster (1956). The General Theory of Second Best, 24 (1): 11-32.
16. McKelvey, R.D; J.W Patty (2001). , Working paper, California Institute of Technology, December.
17. Meltzer, A.H., Richard, S.F (1981). A Rational Theory of the Size of Government, 89: 914-27.
18. Mirrlees, James.A. (1971). An exploration in the theory of optimum income taxation, Studies, 38: 175-208.
19. Özdemir, Ali Riza (2006). , Süleyman Demirel Üniversitesi, The Faculty of Economics and Administrative sciences, C.11, S.2 s.21-41.
20. Persson, T., Tabellini, G (2000). Comparative politics and public finance, 6: 1121-61.
21. Ramsey, F. P (1927). A contribution to the theory of taxation, 37: 47-61.

- 
22. Romer, Thomas (1975). Individual Welfare, Majority Voting and the Properties of a Linear Income Tax, *Journal of Public Economics*, 4: 163-8.
  23. Schofield, Norman (1978), Instability of Simple Dynamic Games, *Journal of Economic Theory*, 45: 575-94.
  24. Simons, Henry (1938). *Principles of Positive Economics*, Chicago University Press.
  25. Stiglitz, Joseph (2000). *Principles of Public Economics*, Third Edition, New York: W.W. Norton & Company Inc.
  26. Wicksell, Knut (1896). *Elementary Principles of Political Economy*, Musgrave and Peacock (1958). *Classics in the Theory of Public Finance*, London: Macmillan.
  27. Winer, S (2001). *Public Choice*, Kluwer Handbook of Public Finance.
  28. Winer, S., Hettich, W (2003).

Prepared for the Encyclopedia of Public Choice, C. Rowley and F. Schneider (editors). Kluwer Academic Publishers.



## شناسایی و رتبه‌بندی موانع تشخیص و وصول مالیات بر درآمد مشاغل با رویکرد طرح جامع مالیاتی

محمد رضا جابر انصاری

گروه مدیریت، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی بروجرد، ایران، m\_ansari1353@yahoo.com

مریم سربندی

گروه مدیریت، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی بروجرد، ایران،

### چکیده

هدف از تحقیق حاضر شناسایی موانع تشخیص و وصول مالیات بر درآمد مشاغل با رویکرد طرح جامع مالیاتی و روش پژوهش از نظر هدف کاربردی و به لحاظ ماهیت و روش توصیفی - پیمایشی می‌باشد. در این تحقیق ابتدا با استفاده از روش پرسشنامه باز و مصاحبه با خبرگان و مطالعه مقالات، ۹ عامل اصلی شناسایی (۴ عامل موانع تشخیص و ۵ عامل موانع وصول مالیات بر درآمد مشاغل) که به‌عنوان مبنایی جهت طراحی پرسشنامه قرار گرفتند. همچنین پرسشنامه مزبور در سه بخش طراحی و پس از توزیع در مرحله پیش‌آزمون و تعیین اعتبار آن، بین ۴۸ نفر از کارمندان بخش مالیات بر درآمد مشاغل اداره امور مالیاتی شهرستان بروجرد که با استفاده از جدول تعیین حجم نمونه کرجسی و مورگان به روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌بندی شده انتخاب شده بودند، توزیع و پس از تکمیل جمع‌آوری گردید. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون‌های کلموگرف - اسمیرنوف، کروسکال، دوجمله‌ای تک متغیره و فریدمن بهره گرفته شده است. یافته‌های پژوهش حاکی از این بود که عواملی مانند عدم تبادل اطلاعات، عدم انگیزه کافی مأموران مالیاتی، کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده، همکاری سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط از جمله موانع تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل محسوب و کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده بالاترین رتبه و عدم انگیزه مأموران مالیاتی کمترین رتبه را به دست آوردند. همچنین عواملی مانند قوانین مبهم مالیاتی، وضعیت اقتصادی، ارائه آموزش به مؤدیان مالیاتی و فرهنگ و عدالت مالیاتی به‌عنوان موانع وصول به‌موقع مالیات بر درآمد مشاغل شناسایی و بیشترین رتبه را قوانین و مقررات مبهم و کمترین رتبه را ارائه آموزش به مؤدیان به دست آوردند.

**کلیدواژه‌ها:** شناسایی، رسیدگی و تشخیص، مطالبه و وصول، مالیات بر درآمد مشاغل.

## ۱- مقدمه

در حال حاضر مالیات بر درآمد مشاغل که بر درآمد خالص فعالان اقتصادی شاغل در بخش‌های خدماتی، بازرگانی، رستوران، هتلداری، ساختمانی، حمل‌ونقل خصوصی، کارگاه‌های کوچک صنعتی و خدمات اجتماعی، شخصی، خانگی و غیره وضع می‌شود، سهم اندکی از کل مالیات‌های کشور را به خود اختصاص داده و نظام مالیاتی کشور همواره در این بخش با چالش‌های زیادی روبرو بوده است. ویژگی‌های ذاتی فعالیت‌های این بخش در کنار عدم شفافیت در گردش اطلاعات مالی آن‌ها هزینه‌های اجتماعی و اداری وصول مالیات را در این بخش افزایش داده و نظام مالیاتی سنتی در این زمینه بسیار ناکارآمد بوده است.

در مهر و موم‌های اخیر به‌منظور از بین بردن مشکلات و موانع موجود در راه مالیات‌ستانی طرح جامع مالیاتی مطرح گردید که بر چند فرایند استوار بوده از جمله شناسایی، ردگیری جریان اطلاعات فعالان اقتصادی کشور، پردازش اطلاعات، تشخیص مالیات و درنهایت وصول مالیات حقه متمرکز است. هدف از اجرای طرح جامع مالیاتی تسهیل و تسریع در انجام امور و ارائه خدمات به مؤدیان است. نهایتاً با اجرای طرح جامع مالیاتی روش سنتی جای خود را به روش الکترونیکی خواهد داد که در آن، مراحل پرونده‌های مالیاتی از ابلاغ تا پرداخت مالیات، به‌صورت الکترونیکی انجام خواهد شد.

با اجرای طرح جامع مالیاتی امید است دستاوردهایی از قبیل کاهش هزینه وصول مالیات، افزایش رضایت مشتری، کاهش فرار مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی به دست آید. پایه طرح جامع مالیاتی در تشخیص مالیات بر دریافت اطلاعات استوار است و این اطلاعات عمدتاً از سوی مؤدیان مالیاتی قرار است تأمین شود که متأسفانه به دلایل فراوان این امر با مشکلات عدیده‌ای روبروست از جمله همکاری نکردن مؤدیان در ارسال اطلاعات، ارسال اطلاعات نادرست و اشتباه، مشکلات سیستمی و... و همچنین الکترونیکی نمودن کلیه فرایندهای مالیاتی که به دلیل عدم آشنایی کامل مؤدیان با روند کار و پایین بودن سطح تحصیلات اکثر مؤدیان در بخش مشاغل نیز موانع جدیدی است که بر سر راه مالیات‌ستانی قرار دارد. لذا این سؤال به ذهن متبادر می‌شود که آیا طرح جامع مالیاتی می‌تواند مشکلات نظام سنتی مالیات‌ستانی در بخش مشاغل را برطرف نماید؟

لذا با توجه به موارد ذکر شده، لازم است مشخص شود چه موانعی بر سر راه تشخیص صحیح و وصول مالیات بر درآمد مشاغل با رویکرد طرح جامع مالیاتی وجود دارد؟

## ۲- اهداف تحقیق

هدف کلی: شناسایی و رتبه‌بندی موانع تشخیص و وصول مالیات بر درآمد مشاغل با رویکرد طرح جامع مالیاتی

### ۲-۱- اهداف ویژه تحقیق

۱. شناسایی موانع تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل با رویکرد طرح جامع مالیاتی.
۲. شناسایی موانع وصول مالیات بر درآمد مشاغل با رویکرد طرح جامع مالیاتی.
۳. رتبه‌بندی موانع تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل با رویکرد طرح جامع مالیاتی.
۴. رتبه‌بندی موانع وصول مالیات بر درآمد مشاغل با رویکرد طرح جامع مالیاتی.

### ۲-۲- پرسش‌های تحقیق

۱. موانع تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل کدامند؟
۲. موانع وصول به‌موقع مالیات بر درآمد مشاغل کدامند؟
۳. ترتیب اولویت موانع تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل چگونه است؟
۴. ترتیب اولویت موانع وصول مالیات بر درآمد مشاغل چگونه است؟

## ۳- مبانی نظری تحقیق

### ۳-۱- طرح جامع مالیاتی

در راستای تحقق اهداف سند چشم‌انداز بیست ساله کشور، اهداف برنامه‌های توسعه‌ای پنج ساله و در چارچوب طرح تحول اقتصادی دولت به‌عنوان مبنای اصلی تحقق عدالت به‌ویژه در حوزه مالیات، طرح جامع مالیاتی به‌عنوان برنامه و طرح محوری

طرح تحول اقتصادی، برنامه‌ریزی و در حال اجرا می‌باشد. در سال ۱۳۸۳، سازمان امور مالیاتی کشور با بهره‌گیری از دانش و تخصص مجموعه‌ای از خبرگان و متخصصان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی و همچنین شرکت‌های مشاوره‌ای داخلی و خارجی، طرح جامع مالیاتی را در قالب پنج مجموعه و ۳۲ پروژه تدوین نمود. برخی از پروژه‌های سی و دوگانه صرفاً ماهیت مطالعاتی و طراحی داشته، تعدادی شامل مراحل مطالعاتی و پیاده‌سازی بوده و گروهی هم صرفاً بر پیاده‌سازی نتایج مطالعات سایر پروژه‌ها تمرکز دارند.

### ۲-۳- اهمیت اجرای طرح جامع مالیاتی

مشکلات موجود مالیاتی کشور مسئولین را بر آن داشت تا تمهیدی جدی در خصوص نظام مالیاتی بیندیشند. به عبارت دیگر، ایرادات و ناهمسویی سیاست‌ها، نظام‌ها و فرآیندهای ناکارآمد مالیاتی، عدم وجود دید یکپارچه به مؤدیان مالیاتی و اطلاعات ایشان، عدم ارائه خدمات مناسب به مؤدیان و اطلاعات ناکافی در مورد مؤدیان و ضعف فرهنگ پرداخت مالیات منجر به افزایش هزینه‌های عملیاتی، افزایش شکایات و افزایش حجم فرارهای مالیاتی گردید. که درنهایت، این معضلات باعث کاهش درآمدهای مالیاتی و افزایش نارضایتی مؤدیان گردید. لذا بر اساس موارد ذکر شده نواقص و کاستی‌های موجود در اطلاعات، فرایندها، اجرا و قوانین موجود نظام مالیاتی اهمیت اجرای طرح جامع مالیاتی را ایجاب نمود. (قضاتی، ابراهیم، ۲۰۱۳)

### ۳-۳- اهداف طرح جامع مالیاتی

با اجرای طرح جامع مالیاتی، سازمان انتظار دارد تا به اهداف زیر دست یابد:

#### ۳-۳-۱- افزایش درآمدهای مالیاتی

از طریق راه‌کارهایی مانند جلوگیری از فرار مالیاتی شناسایی مؤدیان جدید مالیاتی و تسریع در فرآیند تشخیص و وصول مالیات

### ۳-۳-۲ کاهش هزینه‌های اجرایی عملیات مالیاتی

از طریق گسترش فرهنگ خوداظهاری، تخصیص بهینه منابع، تفویض اختیارات، برون‌سپاری، افزایش کارایی و بهره‌وری در انجام وظیفه و سایر امور مربوطه

### ۳-۳-۳ افزایش میزان رضایت‌مندی صاحبان منافع

از طریق راهکارهایی مانند، مهندسی مجدد فرآیندهای سازمان، بهره‌گیری از امکانات فن‌آوری اطلاعات، ایجاد عدالت مالیاتی و اشاعه فرهنگ مالیاتی

### ۳-۴- راهکارهای دستیابی به اهداف طرح جامع مالیاتی

به‌منظور دستیابی به اهداف عنوان شده، اقدامات متعددی باید صورت پذیرد، که اهم آن‌ها بر اساس هر یک از اهداف به تفکیک به شرح زیر است:

- جمع‌کردن درآمدهای هر مؤدی
- سیستم هوشمند تحلیل درخواست‌ها و ممیزی هدفمند
- شبکه یکپارچه ردیابی و ثبت مبادلات
- تسهیل پیاده‌سازی انواع جدید مالیات
- بهبود و تعالی فرآیندهای شناسایی و تشخیص
- جلوگیری از فرار مالیاتی
- حذف معافیت‌های غیرضروری

### ۴- بخش دوم: پیشینه تحقیق

در زمینه مالیات بر درآمد مشاغل در نظام مالیات ستانی سنتی و طرح جامع مالیاتی تحقیقات بسیار اندکی صورت گرفته است، در ادامه به این تحقیقات اشاره می‌گردد.

در مقاله‌ای تحت عنوان ارزیابی چالش اقتصادی از منظر فرار مالیاتی که توسط رحمن گلینی، الهام یوردخانی و محبوبه درخشنده در سال (۱۳۹۲) انتشار یافت با استفاده از روش استنتاج قیاسی - استقرایی به بررسی فرار مالیاتی پرداخته‌اند. اصطلاح فرار مالیاتی در رابطه با ترتیبات غیرقانونی اتخاذ شده جهت اختفا درآمد یا نادیده گرفتن

بدهی مالیاتی به‌کاررفته و به این معنی است که مؤدی کمتر از میزانی که قانون موظف است، پرداخت نماید. در این مقاله به بیان علل فرار مالیاتی و انگیزه‌ها و راهکارهای مقابله با این موضوع و بهبود اخذ مالیات در جامعه اقتصادی به‌اجمال پرداخته‌اند. در این پژوهش به دنبال بررسی این موضوع که آیا نظام مالیاتی ناکارآمد موجب فرار مالیاتی می‌شود؟ آیا بین فرهنگ و فرار مالیاتی ارتباط وجود دارد؟ آیا عدم توجه به رضایت مؤدیان در فرار مالیاتی مؤثر است؟ بوده‌اند.

نتایج به‌دست‌آمده در این مقاله نشان می‌دهد که برای کاهش فرار مالیاتی و افزایش تمکین مالیاتی مؤدیان می‌توان از راه افزایش آگاهی به مؤدیان در مورد نحوه محاسبه و نحوه خرج کردن مالیات از طریق رسانه‌های جمعی و ارائه در مجالس و مباحث مذهبی آن را ارتقاء داده و از طریق اصلاح نرخ‌های مالیاتی و معافیت‌های مالیاتی، همچنین ایجاد نظام جامع مالیاتی در جهت پیشبرد این اهداف گامی مؤثر برداشت.

در مقاله‌ای که توسط رستمی، تقی‌زاده و مرادی (۱۳۹۲) با عنوان بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تأکید بر عوامل فرهنگی انجام گرفت یافته‌های این پژوهش نشان داد برای به‌بهبود عملکرد سیستم مالیاتی کشور و ایفای نقش مؤثرتر مالیات در اقتصاد ملی، همچنین اصلاح فرهنگ مالیاتی، می‌بایست کار کارشناسانه جهت اصلاح قوانین مالیاتی، انتشار کامل و به‌موقع بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مالیاتی، کاهش تشریفات وصول مالیات‌ها، مشخص کردن مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی و کوتاه کردن مدت رسیدگی، اجرایی کردن ضمانت‌های جرائم مالیاتی و مجازات آن، بسط پایه مالیاتی و کاهش نرخ‌های مالیاتی که می‌تواند یک محیط اقتصادی باثبات‌تر ایجاد کند، ایجاد یک سامانه اطلاعاتی یکپارچه در کشور، هزینه کرد عادلانه مالیات دریافتی توسط دولت، گسترش تبلیغات سراسری در این خصوص به‌ویژه از طرف رسانه ملی، روزنامه‌ها و آموزش در مدارس و دانشگاه‌ها، ایجاد مباحث روشنفکری در جهت تقویت پایه‌های فلسفی مالیات در ایران، الزام دولت به حرکت در چارچوب قانون برنامه چهارم و پنجم توسعه و کاهش سهم درآمدهای نفتی در بودجه، گسترش طرح‌های نوین مالیاتی چون دولت الکترونیک در زمینه مالیات‌ها، تأکید بر روش‌های نوین حسابرسی مالیاتی توسط جامعه حسابداران رسمی و رشد نظام‌های مالی شرکت‌ها، همسوسازی قانون

مالیات‌های مستقیم با استانداردهای حسابداری، لغو معافیت‌های نهادی غیرضروری و الزام همه صاحبان درآمد به ارائه اطلاعات به دستگاه مالیاتی، برقراری شیوه‌های ساده و کارآمد برای استفاده از دفاتر و ثبت رویدادهای مالی به‌خصوص در بخش مشاغل، تأمین نیازهای مالی کارکنان دستگاه مالیاتی برای اجرای بهینه وظایف و بسیاری از نکاتی که می‌تواند از لحاظ مالی دولت را در استخدام ملت درآورد که منجر به تقویت سیستم مالیاتی می‌شود.

یزدان باقری و حمیدرضا رحیمی در سال (۱۳۹۳) تحقیقی تحت عنوان بررسی تأثیر شناسایی و ثبت، رسیدگی و تشخیص، مطالبه و وصول به‌عنوان فرایندهای مالیاتی بر وصول مالیات بر درآمد مشاغل اداره کل امور مالیاتی مرکز تهران انجام دادند. نتایج این تحقیق نشان داد شناسایی و ثبت، رسیدگی و تشخیص، مطالبه و وصول، بر وصول مالیات بر درآمد مشاغل تأثیر معناداری دارد. نتایج آماری پژوهش حاکی از آن بوده که ضریب تأثیر چند متغیر بسیار پایین‌تر از سطح انتظار بوده که به نظر می‌رسد ضعف‌های سیستمی، اجرایی و... گسترده در این بخش‌ها بر ذهنیت پرسش‌شونده تأثیرگذار بوده است. به‌طور مثال متغیر بااهمیت رسیدگی و تشخیص به دلیل مشکلات گسترده سیستمی، اجرایی و... از قبیل: عدم توجه به رتبه‌بندی و تحلیل ریسک اظهارنامه‌ها به دلیل نبود بانک‌های اطلاعاتی و رسیدگی تقریباً یک‌شکل به همه اظهارنامه‌ها و صرف زمان و هزینه بالا، عدم تخصیص زمان مناسب و استفاده از کارکنان مجرب در رسیدگی و تشخیص مالیات مؤدیانی که دفاتر قانونی خود را ارائه نموده‌اند، مشکلات گسترده و عدم معیار مناسب جهت تشخیص مالیات در رسیدگی‌های علی‌الراس، عدم توجه و نبود معیار کاملاً مناسب در تفکیک کارکنان به گروه‌های مطالبه و وصول و گروه رسیدگی و تشخیص که بعضاً نارضایتی‌ها و فاصله‌گیری بین کارکنان و سردرگمی‌ها مؤدیانی را به همراه داشته و موضوع مالیات‌هایی گردیده که امروزه شاهد مشکلات ناشی از آن هستیم که وجود وقفه‌های طولانی و واخواهی گسترده مؤدیانی و نهایتاً عدم وصول بهینه مالیات از نمونه‌های بارز آن‌هاست.

در مقاله دیگری تحت عنوان بررسی طرز تلقی مؤدیانی نسبت به انصاف نظام مالیاتی و تأثیر آن بر رفتار تمکین مالیاتی که توسط حسن الماسی و آنژلا عاملی و فرشته حاج

محمدی در سال (۱۳۹۳) ارائه شده است تمکین مالیاتی به‌ویژه نوع داوطلبانه آن را یکی از رویکردهای حائز اهمیت جهت ارتقاء کارایی سازمان‌های مالیاتی دانسته است. در این مقاله بیان می‌شود که اهداف این رویکرد زمانی محقق می‌شود که سازمان ذی‌ربط بتواند عوامل اثرگذار بر آن را به‌درستی شناسایی نموده و تحت کنترل خود درآورد و معتقد هستند که عوامل درونی و روان‌شناختی نیز به‌اندازه عوامل اقتصادی بااهمیت هستند. از جمله این عوامل درونی می‌توان به درک انصاف نظام مالیاتی از سوی مؤدیان اشاره نموده که در طی دهه‌های اخیر موضوع بسیاری از مطالعات بوده است. این طرز تلقی مؤدی مبنای شکل‌گیری اعتماد متقابل است که خود در تمکین مورد تأکید قرار می‌گیرد. بر اساس یافته‌های تحقیق معلوم گردید که دانش مؤدی و پیچیدگی نظام مالیاتی نیز بر درک انصاف از سوی مؤدی مؤثرند.

در تحقیق دیگری که توسط مریم بیاتی و مهدی تبریزی با موضوع بررسی علل و عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در سال (۱۳۹۳) انجام گرفت، نتیجه حاصله یافته‌ها حاکی از آن بود که ضعف نظام گردش پولی، ضعف نظام اطلاعات مالیاتی، پیچیدگی قوانین مالیاتی کشور میزان بالای مالیات، سطح پایین خدمات عمومی و فقدان فرهنگ مالیاتی تأثیر مثبتی بر فرار مالیاتی مؤدیان در شهر اراک داشت.

طاهره جهانبخشی و امین باوندپور (۱۳۹۴) در تحقیقی تحت عنوان بررسی علل و عوامل مؤثر در فرهنگ مالیاتی جهت وصول مالیات، به این نتیجه دست یافتند که ضعف فرهنگی، در تأخیر در وصول مالیات تأثیرگذار است.

آلابده و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی اثر تنوع قومیت (از بعد نژاد و مذهب) بر رفتار تمکین مؤدیان در کشور نیجریه پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان‌دهنده تفاوت بسیار زیاد رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی در بین نژادهای مختلف در جامعه‌ای است که به‌شدت از این نظر تنوع در آن زیاد است اما تفاوت رفتار تمکین مؤدیان در بین مذاهب مختلف، قابل توجه و بااهمیت نمی‌باشد.

در سال (۲۰۱۰) مقاله‌ای تحت عنوان تأثیر سوابق کیفی بر رضایت مالیات‌دهنده از سیستم‌های آنلاین ثبت مالیاتی<sup>۱</sup> توسط ون چن<sup>۲</sup> استادیار در گروه مدیریت اطلاعات و مدیر IMBA برنامه در دانشگاه ملی کائوسیونگ تایوان انجام شده است. این مقاله بر رضایت مشتری از سیستم ثبت مالیات آنلاین که به‌منظور ثبت اظهارنامه‌های مالیات بر درآمد شخصی است مطالعه می‌کند. کیفیت سیستم ثبت مالیات آنلاین دربرگیرنده کیفیت‌های خدمات، سیستم و اطلاعات است که سوابق رضایت کاربر از هر سیستمی است. برای سنجش کیفیت سیستم ثبت مالیات آنلاین یک مدل سنجش درجه دوم با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی مرتبه بالاتر امتحان شد. تحلیل عامل سلسله‌مراتبی، کیفیت سیستم اطلاعاتی مدل مورد سنجش را در زمینه تحقیق پشتیبانی کرد. تحلیل مسیر با استفاده از مدل معادلات ساختاری تأیید شد که در نتیجه سوابق کیفی به‌شدت بر رضایت مالیات‌دهنده از سیستم ثبت مالیات آنلاین اثر گذاشتند. عوامل کیفیت سیستم و کیفیت اطلاعات در سنجش رضایت مالیات‌دهنده مهم‌تر از کیفیت خدمات بودند که نشان‌دهنده این است که خروجی‌های سیستم و توانایی پردازش برای مالیات‌دهنده از اهمیت بیشتری برخوردار است. (ترجمه سایت نوین ترجمه)

بلنثورن و کاپلان (۲۰۰۸) مدلی برای تمکین مالیاتی بر اساس رابطه بین تمکین با فرصت مؤدیان برای عدم تمکین، باورهای اخلاقی و ارزش‌های اجتماعی ارائه نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که از نظر مؤدیان با فرصت‌های کم برای عدم تمکین، فرار مالیاتی به میزان کمتری غیراخلاقی تلقی می‌شود. همچنین باورهای اخلاقی تا اندازه‌ای به‌طور غیرمستقیم بر رابطه بین فرصت برای عدم تمکین و کم‌اظهاری اثرگذار است.

ریچاردسون (۲۰۰۶) با بررسی عوامل متعدد اقتصادی و غیراقتصادی بر روی فرار مالیاتی دریافته است که بین تمامی عوامل مؤثر پیچیده بودن قوانین و مقررات مالیاتی از اهمیت بیشتری برخوردار است. وی معتقد است که در بسیاری از کشورها پیچیده بودن قوانین و مقررات مالیاتی عامل اصلی فرار مالیاتی می‌باشد.

1. Online tax-filing system; Taxpayer satisfaction; Information quality; System quality; Second-order factor analysis

2. Ching-Wen Chen.

**۵- روش‌شناسی تحقیق****۵-۱- روش تحقیق**

تحقیق حاضر به دلیل اینکه به دنبال یافتن موانع و مشکلات رسیدگی و تشخیص مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از آنجاکه به توصیف وضع موجود با استفاده از شناسایی زمینه‌های ذهنی افراد از طریق نظرسنجی در دو مرحله که در مرحله اول با مراجعه به خبرگان در خصوص شناسایی موانع و در مرحله دوم با مراجعه به نمونه آماری در خصوص رتبه‌بندی موانع شناسایی شده با استفاده از ابزار پرسشنامه و مصاحبه می‌باشد، از لحاظ ماهیت و روش یک تحقیق توصیفی - پیمایشی خواهد بود.

**۵-۲- جامعه آماری**

این تحقیق به صورت یک مطالعه موردی در اداره امور مالیاتی شهرستان بروجرد انجام شده است و جامعه آماری شامل کلیه کارشناسان، کارشناسان ارشد، رؤسای گروه و رؤسای امور مالیاتی شاغل در بخش مالیات بر درآمد مشاغل اداره مذکور به تفکیک جنسیت در جدول (۱) که تعداد آن‌ها در مقطع زمانی این پژوهش یعنی در سال ۱۳۹۵، ۵۵ نفر می‌باشد.

جدول ۱. کارکنان شاغل در بخش مالیات بر درآمد مشاغل اداره امور مالیاتی شهرستان

بروجرد

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
زن	۱۵	۲۷
مرد	۴۰	۷۳
جمع	۵۵	۱۰۰

**۵-۳- تعیین حجم نمونه**

حجم نمونه با استفاده از جدول مورگان شامل ۴۸ نفر از کارکنان شاغل در بخش مالیات بر درآمد مشاغل اداره امور مالیاتی شهرستان بروجرد تعیین شد.

جدول ۲. تعداد حجم نمونه کارکنان شاغل در بخش مالیات بر درآمد مشاغل اداره امور

مالیاتی شهرستان بروجرد بر اساس جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
زن	۱۳	۲۷
مرد	۳۵	۷۳
جمع	۴۸	۱۰۰

#### ۴-۵- ابزار جمع‌آوری اطلاعات

از آنجایی که در تحقیقات پیشین، پرسشنامه استاندارد شده‌ای جهت پاسخ به پرسش‌های تحقیق وجود نداشت، در این تحقیق از ابزار پرسشنامه محقق ساخته جهت جمع‌آوری اطلاعات مربوط به متغیرها استفاده گردیده است. به این منظور ابتدا پرسشنامه بازی شامل سه سؤال حاوی پرسش‌های اصلی موضوع و با نظر اساتید تهیه و در اختیار تعدادی از صاحب‌نظران و فرهیختگان اداره امور مالیاتی شهرستان بروجرد قرار گرفت و پس از جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل پاسخ‌ها جدول (۳)؛ جدول (۴)، پرسشنامه اصلی در دو بخش که بخش اول شامل سؤالات جمعیت شناختی پاسخگو (سن، جنسیت، سابقه کار، تحصیلات و پست) و در بخش دوم شامل ۳۲ سؤال برگرفته از ۹ عامل شناسایی شده در پرسشنامه بازطراحی گردید.

جدول ۳. خلاصه نتایج نظرات صاحب نظران در خصوص موانع تشخیص و وصول مالیات بر درآمد مشاغل

ردیف	مؤلفه‌ها صاحب نظران	موانع تشخیص						موانع وصول		
		عدم تبادل اطلاعات	عدم انگیزه کافی مأموران مالیاتی	کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده	همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط	قوانین مبهم	وضعیت اقتصادی	عدم ارائه آموزش به مؤدیان	ضعف فرهنگی مالیاتی	نبود عدالت مالیاتی
۱	شماره یک	عدم تبادل اطلاعات				قوانین مبهم	وضعیت اقتصادی			نبود عدالت مالیاتی
۲	شماره دو	عدم تبادل اطلاعات	عدم انگیزه کافی مأموران مالیاتی			قوانین مبهم	وضعیت اقتصادی		ضعف فرهنگی مالیاتی	
۳	شماره سه	عدم تبادل اطلاعات		کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده	همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط	قوانین مبهم	وضعیت اقتصادی	عدم ارائه آموزش به مؤدیان		نبود عدالت مالیاتی
۴	شماره چهار	عدم تبادل اطلاعات		کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده	همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط	قوانین مبهم	وضعیت اقتصادی	عدم ارائه آموزش به مؤدیان		
۵	شماره پنج	عدم تبادل اطلاعات		کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده				عدم ارائه آموزش به مؤدیان	ضعف فرهنگی مالیاتی	نبود عدالت مالیاتی
۶	شماره شش	عدم تبادل اطلاعات				قوانین مبهم		عدم ارائه آموزش به مؤدیان	ضعف فرهنگی مالیاتی	
۷	شماره هفت	عدم تبادل اطلاعات		کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده		قوانین مبهم				نبود عدالت مالیاتی
۸	شماره هشت	عدم تبادل اطلاعات		کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده	همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط	قوانین مبهم				نبود عدالت مالیاتی
۹	شماره نه	عدم تبادل اطلاعات				قوانین مبهم		عدم ارائه آموزش به مؤدیان	ضعف فرهنگی مالیاتی	نبود عدالت مالیاتی

موانع وصول				موانع تشخیص				مؤلفه‌ها صاحب نظران	شماره ده
			وضعیت اقتصادی	قوانین میهم				عدم تبادل اطلاعات	۱۰
	ضعف فرهنگ مالیاتی	عدم ارائه آموزش به مؤدیان	وضعیت اقتصادی	قوانین میهم	همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط	کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده	عدم انگیزه کافی مأموران مالیاتی	عدم تبادل اطلاعات	۱۱
		عدم ارائه آموزش به مؤدیان		قوانین میهم				عدم تبادل اطلاعات	۱۲
نبود عدالت مالیاتی	ضعف فرهنگ مالیاتی			قوانین میهم		کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده	عدم انگیزه کافی مأموران مالیاتی	عدم تبادل اطلاعات	۱۳
نبود عدالت مالیاتی	ضعف فرهنگ مالیاتی			قوانین میهم		کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده	عدم انگیزه کافی مأموران مالیاتی	عدم تبادل اطلاعات	۱۴
	ضعف فرهنگ مالیاتی	عدم ارائه آموزش به مؤدیان	وضعیت اقتصادی	قوانین میهم	همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط	کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده	عدم انگیزه کافی مأموران مالیاتی	عدم تبادل اطلاعات	۱۵
نبود عدالت مالیاتی			وضعیت اقتصادی	قوانین میهم				عدم تبادل اطلاعات	۱۶
	ضعف فرهنگ مالیاتی			قوانین میهم	همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط			عدم تبادل اطلاعات	۱۷
نبود عدالت مالیاتی	ضعف فرهنگ مالیاتی	عدم ارائه آموزش به مؤدیان	وضعیت اقتصادی	قوانین میهم	همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط	کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده	عدم انگیزه کافی مأموران مالیاتی	عدم تبادل اطلاعات	۱۸

جدول ۴. فراوانی نتایج نظرات صاحب‌نظران در خصوص موانع تشخیص مالیات بر درآمد مشاغل

ردیف	متغیر	مؤلفه‌ها	فراوانی مطلق	فراوانی نسبی
۱	موانع تشخیص مالیات بر درآمد مشاغل	عدم تبادل اطلاعات	۱۸	۱۰۰٪
۲		کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده	۱۰	۵۶
۳		همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط	۷	۳۹
۴		عدم انگیزه کافی مأموران مالیاتی	۶	۳۳
۵	موانع وصول مالیات بر درآمد مشاغل	قوانین مبهم	۱۸	۱۰۰
۶		وضعیت اقتصادی	۹	۵۰
۷		فرهنگ مالیاتی	۱۰	۵۵
۸		عدالت مالیاتی	۱۰	۵۵
۹		ارائه آموزش به مؤدیان	۹	۵۰

### ۶- تحلیل آماری (استنباطی)

آمار استنباطی به معرفی روش‌ها و تکنیک‌هایی می‌پردازد که با یاری جستن از آن، می‌توان اطلاعات حاصل از نمونه‌ای از جامعه آماری را به کل جامعه تعمیم داد و سپس بر اساس آن برداشتی را بیان نمود یا تصمیمی را اتخاذ کرد. لذا به جهت تحلیل آماری داده‌ها، ابتدا به بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها پرداخته می‌شود:

#### ۶-۱- آزمون کولموگروف - اسمیرنوف

در این قسمت ابتدا به بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها پرداخته می‌شود.

$H_0$ : توزیع داده‌ها نرمال است

$H_1$ : توزیع داده‌ها نرمال نیست

در صورتی که سطح معنی‌داری آزمون کمتر از (۰/۰۵) باشد فرض صفر رد شده و با اطمینان ۹۵ می‌توان گفت توزیع داده‌ها نرمال نیست. در صورتی که سطح معنی‌داری

آزمون بیشتر از (۰/۰۵) باشد فرض صفر پذیرفته می‌شود و توزیع داده‌ها نرمال است. (جدول (۵) آزمون کولموگروف - اسمیرنف)

جدول ۵. آزمون کولموگروف - اسمیرنف

مؤلفه	عدم تبادل اطلاعات	عدم انگیزه کافی	کمبود امکانات و نیروی آموزش‌دیده	همکاری سایر سازمان‌ها و نهادها	قوانین مبهم	وضعیت اقتصادی	عدم ارائه آموزش به مؤدیان	ضعف فرهنگ مالیاتی	نبود عدالت مالیاتی
تعداد									
میانگین									
سطح معناداری					۰	۰,۰۰			

مطابق یافته‌های جدول (۵)، چون سطح معنی‌داری کلیه متغیرها از (۰/۰۵) کوچک‌تر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ می‌توان گفت توزیع متغیرها نرمال نیست. پس برای کلیه سؤالات می‌توان از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده نمود.

#### ۶-۲- آزمون کروسکال والیس

در این قسمت به بررسی پاسخ‌های ارائه شده در بین دو گروه زنان و مردان پرداخته می‌شود. چنانچه مشخص گردد بین پاسخ‌های ارائه شده از لحاظ جنسیتی باهم تفاوت معنی‌داری وجود دارد کلیه آزمون‌ها به صورت مجزا انجام خواهد گرفت. در صورتی که سطح معنی‌داری آزمون کمتر از (۰/۰۵) باشد فرض صفر رد شده و با اطمینان ۹۵ می‌توان گفت تفاوت معنی‌داری بین پاسخ‌های ارائه شده از لحاظ جنسیتی وجود دارد. در صورتی که سطح معنی‌داری آزمون بیشتر از (۰/۰۵) باشد فرض صفر را می‌پذیریم و می‌توان با اطمینان ۹۵ گفت تفاوت معنی‌داری بین پاسخ‌های ارائه شده از لحاظ جنسیتی وجود ندارد.

$H_0$ : بین پاسخ‌های ارائه شده از نظر جنسیتی تفاوت وجود ندارد

$H_1$ : بین پاسخ‌های ارائه شده از نظر جنسیتی تفاوت وجود دارد

جدول ۶. آزمون کروسکال

مؤلفه	عدم تبادل اطلاعات	عدم انگیزه کافی	کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده	همکاری سایر سازمان‌ها و نهادها	قوانین مبهم	وضعیت اقتصادی	عدم ارائه آموزش به مؤدیان	ضعف فرهنگ مالیاتی	نبود عدالت مالیاتی
آماره مربعی کای									
آزادی									
سطح معنی‌داری							۵		

مطابق یافته‌های جدول (۶)، چون سطح معنی‌داری کلیه متغیرها از (۰/۰۵) بزرگ‌تر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ می‌توان گفت فرض  $H_0$  مورد تأیید است و تفاوت معنی‌داری بین پاسخ‌های ارائه شده از لحاظ جنسیتی وجود ندارد.

#### ۷- بررسی سؤالات تحقیق

با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون کلموگروف اسمیرنوف در بخش قبل، از آنجاکه توزیع داده‌ها برای کلیه متغیرهای تحقیق نرمال نیست، لذا جهت بررسی کلیه سؤالات از آزمون ناپارامتریک استفاده خواهد شد.

#### ۷-۱- بررسی سؤال اول

موانع تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل کدامند؟  
با استفاده از آزمون دو جمله‌ای تک متغیره، تأثیر موانع شناسایی شده بر تشخیص مالیات بر درآمد مشاغل (که طی پرسشنامه باز شناسایی گردیدند) مورد آزمون قرار می‌گیرد. چنانچه نتایج حاصله کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) باشد، فرضیه  $H_0$  رد و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

$H_0$ : تأثیر موانع شناسایی شده  $\geq 3$

$H_1$ : تأثیر موانع شناسایی شده  $< 3$

جدول ۷. آمار آزمون دوجمله‌ای تک متغیره

معیار تصمیم	آزمون مرجع	درصد مشاهدات	تعداد	دسته‌بندی		
				$\leq 3$	گروه ۱	عدم تبادل اطلاعات
				$> 3$	گروه ۲	
					مجموع	
				$\leq 3$	گروه ۱	عدم انگیزه کافی
				$> 3$	گروه ۲	
					مجموع	
				$\leq 3$	گروه ۱	کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده
				$> 3$	گروه ۲	
					مجموع	
				$\leq 3$	گروه ۱	همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط
				$> 3$	گروه ۲	
					مجموع	

با توجه به نتایج حاصله در جدول (۷) از آنجا که معیار تصمیم هر چهار مؤلفه از (۰/۰۵) کوچک‌تر می‌باشد، لذا فرضیه  $H_0$  رد شده و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود. به عبارتی دیگر از نظر نمونه آماری نیز هر چهار مؤلفه موانع شناسایی شده، بر تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل تأثیر دارد.

### ۷-۲- بررسی سؤال دوم

موانع وصول به موقع مالیات بر درآمد مشاغل کدامند؟  
با استفاده از آزمون دوجمله‌ای تک متغیره، تأثیر موانع شناسایی شده بر وصول به موقع مالیات بر درآمد مشاغل (که طی پرسشنامه باز شناسایی گردیدند) مورد آزمون قرار می‌گیرد. چنانچه نتایج حاصله کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) باشد، فرضیه  $H_0$  رد و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

$H_0$ : تأثیر موانع شناسایی شده  $\geq 3$

$H_1$ : تأثیر موانع شناسایی شده  $< 3$

جدول ۸. آمار آزمون دوجمله‌ای تک متغیره

معیار تصمیم	آزمون مرجع	درصد مشاهدات	تعداد	دسته‌بندی		
				گروه ۱	گروه ۲	
				$\leq 3$	گروه ۱	قوانین مبهم
				$> 3$	گروه ۲	
					مجموع	
				$\leq 3$	گروه ۱	وضعیت اقتصادی
				$> 3$	گروه ۲	
					مجموع	
				$\leq 3$	گروه ۱	عدم ارائه آموزش به مؤدیان
				$> 3$	گروه ۲	
					مجموع	
				$\leq 3$	گروه ۱	ضعف فرهنگ مالیاتی
				$> 3$	گروه ۲	
				$\leq 3$	گروه ۱	نبود عدالت مالیاتی
				$> 3$	گروه ۲	
					مجموع	

با توجه به نتایج حاصله در جدول (۸) از آنجاکه معیار تصمیم هر پنج مؤلفه از (۰/۰۵) کوچک‌تر می‌باشد، لذا فرضیه  $H_0$  رد شده و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود. به عبارتی دیگر از نظر نمونه آماری نیز هر پنج مؤلفه موانع شناسایی شده، بر وصول به موقع مالیات بر درآمد مشاغل تأثیر دارد.

۷-۳- بررسی سؤال سوم

ترتیب اولویت موانع تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل چگونه است؟  
با استفاده از آزمون فریدمن، یکسان بودن و یا نبودن تأثیر مؤلفه‌های شناسایی شده موانع تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل مورد آزمون قرار می‌گیرند. چنانچه نتایج حاصله کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) باشد، فرضیه  $H_0$  رد و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

$H_0$ : یکسان بودن تأثیر مؤلفه‌ها

: یکسان نبودن تأثیر مؤلفه‌ها

جدول ۹. آمار آزمون فریدمن

تعداد	
آماره مربعی کای	
درجه آزادی	
سطح معنی‌داری	

با توجه به اینکه با درجه آزادی ۳ سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده (۰/۰۰۷) کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) می‌باشد، لذا فرضیه  $H_0$  رد شده و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

جدول ۱۰. نتایج آزمون سؤال سوم

مؤلفه‌ها	عدم تبادل اطلاعات	همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط	کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده	عدم انگیزه کافی
میانگین رتبه‌ها				۲/۱۴
رتبه				

با توجه به نتایج جدول (۱۰) مؤلفه‌ها در میزان تأثیرگذاری با یکدیگر متفاوت بوده و بر این اساس عدم تبادل اطلاعات بالاترین رتبه و عدم انگیزه کافی کمترین رتبه را در تأثیرگذاری بر تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل رادارند.

#### ۴-۷- تأثیر ابعاد مؤلفه عدم تبادل اطلاعات

با استفاده از آزمون فریدمن، یکسان بودن و یا نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه‌های عدم تبادل اطلاعات مورد آزمون قرار می‌گیرند. چنانچه نتایج حاصله کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) باشد، فرضیه  $H_0$  رد و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.  
 $H_0$ : یکسان بودن تأثیر ابعاد مؤلفه عدم تبادل اطلاعات  
 $H_1$ : یکسان نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه عدم تبادل اطلاعات

جدول ۱۱. آمار آزمون فریدمن

تعداد	
آماره مربعی کای	
درجه آزادی	
سطح معنی‌داری	

با توجه به اینکه با درجه آزادی ۳ سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده (۰/۰۰۶) کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) می‌باشد، لذا فرضیه  $H_0$  رد شده و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

جدول ۱۲. نتایج آزمون مؤلفه عدم تبادل اطلاعات

تورم	شفاف نبودن مبادلات اقتصادی	در دسترس نبودن سیستم اطلاعات مالیاتی مناسب	در دسترس نبودن سوابق فعالیت‌های مؤدیان	ابعاد
				امتیاز مکتسبه
				رتبه

با توجه به نتایج جدول (۱۲) ابعاد در میزان تأثیرگذاری با یکدیگر متفاوت بوده و بر این اساس در دسترس نبودن سیستم اطلاعات مالیاتی مناسب بالاترین رتبه و تورم کمترین رتبه را در تأثیرگذاری بر تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل را دارند.

#### ۷-۵- تأثیر ابعاد مؤلفه عدم انگیزه کافی

با استفاده از آزمون فریدمن، یکسان بودن و یا نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه‌های عدم انگیزه کافی مورد آزمون قرار می‌گیرد. چنانچه نتایج حاصله کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) باشد، فرضیه  $H_0$  رد و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.  
 $H_0$ : یکسان بودن تأثیر ابعاد مؤلفه عدم انگیزه کافی  
 : یکسان نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه عدم انگیزه کافی

جدول ۱۳. آمار آزمون فریدمن

تعداد	
آماره مربعی کای	
درجه آزادی	
سطح معنی‌داری	

با توجه به اینکه با درجه آزادی ۲ سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده (۰/۰۰۸) کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) می‌باشد، لذا فرضیه  $H_0$  رد شده و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

جدول ۱۴. نتایج آزمون ابعاد عدم انگیزه کافی

ابعاد	عدم پرداخت حقوق مناسب	ضعف در سیستم ارتقاء کارمندان	نبود خدمات رفاهی جهت مأموران مالیاتی
امتیاز مکتسبه			
رتبه			

با توجه به نتایج جدول (۱۴) ابعاد در میزان تأثیرگذاری با یکدیگر متفاوت بوده و بر این اساس عدم پرداخت حقوق مناسب بالاترین رتبه و نبود خدمات رفاهی جهت مأموران مالیاتی کمترین رتبه را در تأثیرگذاری بر تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل را دارند.

#### ۷-۶- تأثیر ابعاد کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده

با استفاده از آزمون فریدمن، یکسان بودن و یا نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه‌های کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده را مورد آزمون قرار می‌گیرند. چنانچه نتایج حاصله کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) باشد، فرضیه  $H_0$  رد و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.  
 : یکسان بودن تأثیر ابعاد مؤلفه کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده  
 : یکسان نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده

جدول ۱۵. آمار آزمون فریدمن

تعداد	
آماره مربعی کای	
درجه آزادی	
سطح معنی‌داری	

با توجه به اینکه با درجه آزادی ۵ سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده (۰/۰۰۳) کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) می‌باشد، لذا فرضیه  $H_0$  رد شده و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

جدول ۱۶. نتایج آزمون ابعاد مؤلفه کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده

ابعاد	کمبود نیروی انسانی متخصص مالیاتی	کاربردی نبودن محتوای آموزشی	عدم استفاده از اساتید باتجربه و متخصص	کمبود برگزاری دوره‌های تخصصی	کمبود زیرساخت‌های لازم	کمبود ساعات برگزاری کلاس‌های آموزشی
امتیاز مکتسبه						
رتبه						

با توجه نتایج جدول (۱۶) ابعاد در میزان تأثیرگذاری با یکدیگر متفاوت بوده و براین اساس کمبود نیروی انسانی متخصص مالیاتی بالاترین رتبه و کمبود ساعات برگزاری کلاس‌های آموزشی کمترین رتبه را در تأثیرگذاری بر تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل رادارند.

#### ۷-۷- تأثیر ابعاد مؤلفه همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط

با استفاده از آزمون فریدمن، یکسان بودن و یا نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه‌های همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط مورد آزمون قرار می‌گیرند. چنانچه نتایج حاصله کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) باشد، فرضیه  $H_0$  رد و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.  
 یکسان بودن تأثیر ابعاد مؤلفه همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط :  
 یکسان نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط :

جدول ۱۷. آمار آزمون فریدمن

تعداد	
آماره مربعی کای	
درجه آزادی	
سطح معنی‌داری	۴

با توجه به اینکه با درجه آزادی ۲ سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده (۰/۰۰۴) کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) می‌باشد، لذا فرضیه  $H_0$  رد شده و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

جدول ۱۸. نتایج آزمون ابعاد مؤلفه همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط

ابعاد	عدم همکاری سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط در ارائه اطلاعات	عدم مشارکت سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط در شناسایی مؤدیان	عدم پشتیبانی سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط
امتیاز مکتسبه			
رتبه			

با توجه به نتایج جدول (۱۸) ابعاد در میزان تأثیرگذاری با یکدیگر متفاوت بوده و بر این اساس عدم همکاری سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط در ارائه اطلاعات مؤدیان بالاترین رتبه و عدم پشتیبانی سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط کمترین رتبه را در تأثیرگذاری بر تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل رادارند.

#### ۷-۸- بررسی سؤال چهارم

ترتیب اولویت موانع وصول به موقع مالیات بر درآمد مشاغل کدامند؟ با استفاده از آزمون فریدمن، یکسان بودن و یا نبودن تأثیر مؤلفه‌های موانع وصول به موقع مالیات بر درآمد مشاغل مورد آزمون قرار می‌گیرند. چنانچه نتایج حاصله کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) باشد، فرضیه  $H_0$  رد و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

$H_0$ : یکسان بودن تأثیر مؤلفه‌ها

: یکسان نبودن تأثیر مؤلفه‌ها

جدول ۱۹. آمار آزمون فریدمن

تعداد	
۱۳/۵۴	آماره مربعی کای
	درجه آزادی
	سطح معنی‌داری

با توجه به اینکه سطح معنی‌داری به دست آمده (۰/۰۰۹) کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) می‌باشد، لذا فرضیه  $H_0$  رد شده و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

جدول ۲۰. نتایج آزمون سؤال چهارم

مؤلفه‌ها	قوانین مبهم	وضعیت اقتصادی	نبود عدالت مالیاتی	ضعف فرهنگ مالیاتی	عدم ارائه آموزش به مؤدیان
امتیاز مکتسبه					
رتبه					

با توجه به نتایج جدول (۲۰) متغیرها در میزان تأثیرگذاری با یکدیگر متفاوت بوده و بر این اساس قوانین مبهم بالاترین رتبه و ارائه آموزش به مؤدیان کمترین رتبه را در تأثیرگذاری بر وصول به‌موقع مالیات بر درآمد مشاغل رادارند.

#### ۷-۹- تأثیر ابعاد مؤلفه قوانین مبهم

با استفاده از آزمون فریدمن، یکسان بودن و یا نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه قوانین مبهم مورد آزمون قرار می‌گیرد. چنانچه نتایج حاصله کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) باشد، فرضیه  $H_0$  رد و فرضیه پذیرفته می‌شود.

$H_0$ : یکسان بودن تأثیر ابعاد مؤلفه قوانین مبهم

: یکسان نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه قوانین مبهم

جدول ۲۱. آمار آزمون فریدمن

تعداد	
آماره مربعی کای	
درجه آزادی	
سطح معنی‌داری	

با توجه به اینکه با درجه آزادی ۵ سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده (۰/۰۰۱) کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) می‌باشد، لذا فرضیه  $H_0$  رد شده و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

جدول ۲۲. نتایج آزمون ابعاد مؤلفه قوانین مبهم

ابعاد	تأخیر در تشخیص و رسیدگی درآمد مؤدیان مالیاتی	ضعف در اجرای قوانین حمایتی و تشویقی از مؤدیان خوش حساب	پیچیده بودن قوانین و مقررات مالیاتی	نبود ضمانت اجرایی قوانین و مقررات مالیاتی	ضعف قوانین فرآیند وصول مالیات و مهلت‌های مقرر شده قانونی	تعدد بخشنامه‌ها و مصوبات و مالیاتی
امتیاز						
مکتسبه						
رتبه						

با توجه به نتایج جدول (۲۲) ابعاد در میزان تأثیرگذاری با یکدیگر متفاوت بوده و بر این اساس تأخیر در تشخیص و رسیدگی درآمد مؤدیان مالیاتی بالاترین رتبه و تعدد بخشنامه‌ها و مصوبات و قوانین و مقررات مالیاتی کمترین رتبه را در تأثیرگذاری بر وصول به موقع مالیات بر درآمد مشاغل رادارند.

#### ۷-۱۰- تأثیر ابعاد مؤلفه ارائه آموزش به مؤدیان

با استفاده از آزمون فریدمن، یکسان بودن و یا نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه ارائه آموزش به مؤدیان را آزمون می‌کنیم. چنانچه نتایج حاصله کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) باشد، فرضیه  $H_0$  رد و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

$H_0$ : یکسان بودن تأثیر ابعاد مؤلفه ارائه آموزش به مؤدیان  
: یکسان نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه ارائه آموزش به مؤدیان

جدول ۲۳. آمار آزمون فریدمن

تعداد	
آماره مربعی کای	
درجه آزادی	
سطح معنی‌داری	

با توجه به اینکه با درجه آزادی ۲ سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده (۰/۰۲۰) کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) می‌باشد، لذا فرضیه  $H_0$  رد شده و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

جدول ۲۴. نتایج آزمون ابعاد مؤلفه ارائه آموزش به مؤدیان

ابعاد	ضعف در اطلاع‌رسانی در خصوص چگونه هزینه کردن مالیات و مصارف آن از سوی دولت	اطلاع‌رسانی نامناسب به مؤدیان مالیاتی در مورد قوانین و مقررات مالیاتی	نبود پایگاه و مراکز اطلاع‌رسانی جهت بیان ساده قوانین و مقررات مالیاتی
امتیاز			
مکتسبه			
رتبه			

با توجه به نتایج جدول (۲۴) ابعاد در میزان تأثیرگذاری با یکدیگر متفاوت بوده و بر این اساس ضعف در اطلاع‌رسانی در خصوص چگونه هزینه کردن مالیات و مصارف آن از سوی دولت بالاترین رتبه و نبود پایگاه و مراکز اطلاع‌رسانی جهت بیان ساده قوانین و مقررات مالیاتی کمترین رتبه را در تأثیرگذاری بر وصول به موقع مالیات بر درآمد مشاغل رادارند.

#### ۷-۱۱- تأثیر ابعاد مؤلفه فرهنگ مالیاتی

با استفاده از آزمون فریدمن، یکسان بودن و یا نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه فرهنگ مالیاتی را آزمون می‌کنیم. چنانچه نتایج حاصله کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) باشد، فرضیه  $H_0$  رد و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

$H_0$ : یکسان بودن تأثیر ابعاد مؤلفه فرهنگ مالیاتی

: یکسان نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه فرهنگ مالیاتی

جدول ۲۵. آمار آزمون فریدمن

تعداد	
آماره مربعی کای	
درجه آزادی	
سطح معنی‌داری	

با توجه به اینکه با درجه آزادی ۲ سطح معنی‌داری به دست آمده (۰/۰۲۳) کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) می‌باشد، لذا فرضیه  $H_0$  رد شده و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

جدول ۲۶. نتایج آزمون ابعاد مؤلفه فرهنگ مالیاتی

ابعاد	عدم اعتماد مؤدیان نسبت به صحت فرآیند تشخیص مالیات	نبود برنامه‌ریزی‌های آموزشی در مدارس و دانشگاه‌ها جهت ارتقاء فرهنگ مالیاتی	عدم تکریم ارباب رجوع و احترام به مؤدیان موجب نارضایتی مراجعه‌کنندگان
امتیاز مکتسبه			
رتبه			

با توجه به نتایج جدول (۲۶) ابعاد در میزان تأثیرگذاری با یکدیگر متفاوت بوده و بر این اساس نبود برنامه‌ریزی‌های آموزشی در مدارس و دانشگاه‌ها جهت ارتقاء فرهنگ مالیاتی بالاترین رتبه و عدم تکریم ارباب‌رجوع و احترام به مؤدیان موجب نارضایتی مراجعه‌کنندگان کمترین رتبه را در تأثیرگذاری بر وصول به‌موقع مالیات بر درآمد مشاغل را دارند.

#### ۱۲-۷- تأثیر ابعاد مؤلفه عدالت مالیاتی

با استفاده از آزمون فریدمن، یکسان بودن و یا نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه عدالت مالیاتی را آزمون می‌کنیم. چنانچه نتایج حاصله کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) باشد، فرضیه  $H_0$  رد و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

$H_0$ : یکسان بودن تأثیر ابعاد مؤلفه عدالت مالیاتی

: یکسان نبودن تأثیر ابعاد مؤلفه عدالت مالیاتی

جدول ۲۷. آمار آزمون فریدمن

تعداد	
آماره مربعی کای	
درجه آزادی	
سطح معنی‌داری	

با توجه به اینکه با درجه آزادی ۲ سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده (۰/۰۰) کوچک‌تر از سطح خطا (۰/۰۵) می‌باشد، لذا فرضیه  $H_0$  رد شده و فرضیه  $H_1$  پذیرفته می‌شود.

جدول ۲۸. نتایج آزمون ابعاد مؤلفه فرهنگ مالیاتی

ابعاد	بی‌عدالتی مالیاتی	عدم توجه و هماهنگی در تشخیص مالیات مشاغل همسان هم‌جوار	تشخیص درآمد مؤدیان به‌صورت علی‌الرأس
امتیاز مکتسبه			
رتبه			

با توجه به نتایج جدول (۲۸) ابعاد در میزان تأثیرگذاری با یکدیگر متفاوت بوده و بر این اساس بی‌عدالتی مالیاتی بالاترین رتبه و تشخیص درآمد مؤدیان به‌صورت علی‌الراس کمترین رتبه را در تأثیرگذاری بر وصول به‌موقع مالیات بر درآمد مشاغل رادارند.

## ۸- بحث و نتیجه‌گیری

### ۸-۱- نتیجه‌گیری سؤال اول

#### موانع تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل کدامند؟

با توجه به پاسخ‌های به‌دست‌آمده از پرسشنامه باز و مصاحبه با خبرگان و مطالعه، چهار عامل عدم تبادل اطلاعات، عدم انگیزه کافی، کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده و همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط شناسایی گردید که بر همین اساس پرسشنامه‌ای طراحی و بین نمونه آماری توزیع گردید و پاسخ‌ها به‌وسیله آزمون دوجمله‌ای تک متغیره موردبررسی قرار گرفت. یافته‌های این تحقیق با یافته‌های علی بیات و سعید عبدی (۱۳۸۸) در مورد عوامل عدم تبادل اطلاعات و کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده همسو می‌باشد. با توجه به پاسخ‌های به‌دست‌آمده از پرسشنامه باز و مصاحبه با خبرگان و مطالعه، پنج عامل قوانین مبهم، وضعیت اقتصادی، ارائه آموزش به مؤدیان، فرهنگ مالیاتی و عدالت مالیاتی شناسایی گردید که بر همین اساس پرسشنامه‌ای طراحی و بین نمونه آماری توزیع گردید و پاسخ‌ها به‌وسیله آزمون دوجمله‌ای تک متغیره موردبررسی قرار گرفت. یافته‌های این تحقیق با یافته‌های رضا محمدی (۱۳۹۱) در مؤلفه‌های قوانین مبهم و فرهنگ مالیاتی، رؤیا شایسته و فاطمه نعیمی (۱۳۸۸) در ابعاد کاهش زمان فرآیندهای مالیاتی و تکریم ارباب‌رجوع، مهدی مرادی، امین رستمی، رضا تقی‌زاده (۱۳۹۲) در مؤلفه‌های قوانین مبهم و فرهنگ مالیاتی، مریم بیاتی و مهدی تبریزی (۱۳۹۳) در مؤلفه‌های قوانین مبهم و فرهنگ مالیاتی و حسن الماسی و آنژلا عاملی و فرشته حاج‌محمدی در سال (۱۳۹۳) در مؤلفه‌های عدالت مالیاتی و فرهنگ مالیاتی و ریچاردسون (۲۰۰۶) در مؤلفه‌های قوانین مبهم همسو می‌باشد.

جدول ۲۹. نتایج کلی در خصوص موانع تشخیص و وصول مالیات بر درآمد مشاغل

ردیف	مؤلفه‌ها	میانگین رتبه‌ها	رتبه	شاخص‌ها	میانگین رتبه‌ها
۱	عدم تبادل اطلاعات	۲,۹۱	۱	در دسترس نبودن سیستم اطلاعات مالیاتی مناسب	۱
				شفاف نبودن مبادلات اقتصادی	
				در دسترس نبودن سوابق فعالیت‌های مؤدیان ایجاد تورم	
۲	همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط	۲,۶۸	۲	عدم همکاری سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط در ارائه اطلاعات مؤدیان	۲
				عدم مشارکت سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط در شناسایی	
				عدم پشتیبانی سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط	
۳	کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده	۲,۲۸	۳	کمبود نیروی انسانی متخصص مالیاتی	۳
				کاربردی نبودن محتوای آموزشی	
				عدم استفاده از اساتید باتجربه و متخصص	
				کمبود برگزاری دوره‌های تخصصی	
				کمبود زیرساخت‌های لازم	
کمبود ساعات برگزاری کلاس‌های آموزشی					
۴	عدم انگیزه کافی	۲,۱۴	۴	عدم پرداخت حقوق مناسب	۴
				ضعف در سیستم ارتقاء کارمندان	
				نبود خدمات رفاهی جهت مأموران مالیاتی	
۱	قوانین مبهم		۱	تأخیر در تشخیص و رسیدگی درآمد مؤدیان مالیاتی	۱
				ضعف در اجرای قوانین حمایتی و تشویقی از مؤدیان خوش حساب	
				نبود ضمانت اجرایی قوانین و مقررات مالیاتی	
				پیچیده بودن قوانین و مقررات مالیاتی	
				ضعف قوانین فرآیند وصول مالیات و مهلت‌های	

رتبه‌ها	میانگین رتبه‌ها	رتبه	شاخص‌ها	مؤلفه‌ها	میانگین رتبه‌ها
			مقرر شده قانونی		
			تعدد بخشنامه‌ها و مصوبات و مالیاتی		
۱-		۲	کاهش درآمد مؤدیان در نتیجه عدم ثبات اقتصادی و کاهش فعالیت‌های اقتصادی	وضعیت اقتصادی	
		۳	بی‌عدالتی مالیاتی	عدالت مالیاتی	
			عدم توجه و هماهنگی در تشخیص مالیات		۴-
			مشاغل همسان هم‌جوار		
			تشخیص درآمد مؤدیان به صورت علی‌الراس		
		۴	نبود برنامه‌ریزی‌های آموزشی در مدارس و دانشگاه‌ها جهت ارتقاء فرهنگ مالیاتی	فرهنگ مالیاتی	
			عدم اعتماد مؤدیان نسبت به صحت فرآیند تشخیص مالیات		۶-
			عدم تکریم ارباب‌رجوع و احترام به مؤدیان		
			موجب ناراضی‌تی مراجع‌کنندگان		
		۵	ضعف در اطلاع‌رسانی در خصوص چگونه هزینه کردن مالیات و مصارف آن	ارائه آموزش به مؤدیان	
			اطلاع‌رسانی نامناسب به مؤدیان مالیاتی در مورد قوانین و مقررات مالیاتی		۶
			نبود پایگاه و مراکز اطلاع‌رسانی جهت بیان ساده قوانین و مقررات مالیاتی		

### ۹- پیشنهادهای مبتنی بر یافته‌های تحقیق

#### ۹-۱- پیشنهادهای مبتنی بر یافته‌های حاصل از پاسخ‌های سؤال اول

نتایج تحقیق نشان می‌دهد، عواملی مانند عدم تبادل اطلاعات، کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده، همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط، عدم انگیزه کافی

از جمله عواملی هستند که مانع تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل در طرح جامع مالیاتی می‌گردند، بر این اساس پیشنهاد می‌گردد:

#### ۹-۱-۱- پیشنهاد در مورد عدم تبادل اطلاعات

۱- به سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد با ایجاد سیستم اطلاعاتی جامع و یکپارچه مختص ترجمان‌ها و سازمان‌های دولتی و غیردولتی (مانند شهرداری‌ها، بانک‌ها، ادارات ثبت و ...)، به نحوی که از طریق آن به صورت آنلاین اطلاعات مؤدیان قابل دسترسی باشد، موجبات تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل را فراهم آورد.

۲- به وزارت امور اقتصادی و دارایی پیشنهاد می‌گردد با هماهنگی بانک‌ها، سازوکارهایی را برای جایگزینی استفاده از کارت‌های اعتباری در انجام مبادلات به جای پول نقد به منظور شفاف‌سازی معاملات تعیین نماید. (به عنوان مثال ملزم نمودن کلیه کسبه به استفاده از دستگاه کارت‌خوان و ارائه مشوق‌های لازم از سوی بانک‌ها با استفاده از این دستگاه‌ها)

۳- به سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد از طریق به اجرا درآوردن کامل ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م، بانک‌ها و ادارات ثبت اسناد و ... را ملزم نماید اطلاعات واقعی مؤدیان را جهت تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل، در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهند.

#### ۹-۱-۲- پیشنهاد در مورد کمبود امکانات و نیروی آموزش دیده

۱- به بخش آموزش سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد با توجه به نتایج حاصله از برگزاری آزمون تعیین سطح مأموران مالیاتی و رشته انتخابی ایشان در این آزمون، مأموران مالیاتی را طبقه‌بندی نموده و کلاس‌های آموزشی تخصصی برای هر گروه از ایشان به صورت مجزا برگزار نماید.

۲- به بخش آموزش سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد با برگزاری کلاس‌های آموزشی در ساعات مناسب با اساتید باتجربه و برجسته، نگرش در مورد برگزاری کلاس‌های آموزشی را از صرفاً جهت پر کردن ساعات آموزشی به کاربردی نمودن و بالا بردن محتوای آموزش‌ها تغییر دهد.

۳- به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌گردد با تخصصی کردن و کوچک نمودن وظایف مأموران مالیاتی (با توجه به اجرایی شدن طرح جامع مالیاتی) کلیه کارمندان را در رشته‌های جداگانه (مانند رشته بایگانی، رشته حسابرسی، رشته خدمات مؤدیان و ...) قرار دهد و افراد تا پایان عمر کاری خود در این گروه‌ها فعالیت و پیشرفت نمایند و همچنین آموزش‌های مختص خود را بگذرانند. تا بدین‌وسیله افراد در رشته‌های کاری خود دارای تخصص لازم گردند و بتوان در آینده جهت آموزش نیروهای جوان استفاده نمود.

#### ۹-۱-۳- پیشنهاد در مورد عدم انگیزه کافی

۱- به سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد با تدوین دستورالعمل یکپارچه و شفاف (با در نظر گرفتن سابقه کار، حسن انجام امور محوله، تحصیلات و ...) در سیستم ارتقاء کارمندان از اعمال سلیقه در این زمینه جلوگیری و مانع از ارتقاء افراد ناشایسته گردد.

۲- به سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد با افزایش حقوق کارمندان و بالا بردن سطح رفاه ایشان، از ایجاد فساد و رشوه‌خواری جلوگیری نماید.

#### ۹-۱-۴- پیشنهاد در مورد همکاری سایر سازمان‌ها و نهادهای ذی‌ربط

۱- به سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد با ایجاد ارتباط نزدیک بین اتحادیه‌های امور صنفی و ادارات امور مالیاتی زمینه شناسایی مؤدیان را فراهم آورد. درواقع کار واحدیابی را به اتحادیه‌های امور صنفی واگذار نماید. بدین‌وسیله از اتلاف وقت، انرژی و دوباره‌کاری جلوگیری به عمل می‌آید.

۲- به هیئت عالی نظارت بر مجامع امور صنفی پیشنهاد می‌گردد ضمن سیستمی نمودن صدور پروانه از سوی اتحادیه‌های امور صنفی، ایشان را به جمع‌آوری اطلاعات اعضا خود به صورت الکترونیکی ملزم نموده به نحوی که هر اتحادیه بانک اطلاعاتی جامعی از اعضا خود تهیه و در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند.

### ۹-۲- پیشنهادهای مبتنی بر یافته‌های حاصل از پاسخ‌های سؤال دوم

نتایج تحقیق نشان می‌دهد، عواملی مانند قوانین مبهم، وضعیت اقتصادی، عدالت مالیاتی، فرهنگ مالیاتی و ارائه آموزش به مؤدیان از جمله عواملی هستند که مانع تشخیص صحیح مالیات بر درآمد مشاغل می‌گردند، بر این اساس پیشنهاد می‌گردد:

#### ۹-۲-۱- پیشنهاد در مورد قوانین مبهم

به سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد:

۱- احیاء ماده ۱۰۴ ق.م.م و ایجاد راهکارهایی جهت وصول مالیات به محض تحقق درآمد در تمامی منابع مالیاتی.

۲- کاهش زمان رسیدگی پرونده‌های مالیاتی و اطلاعات واصله و همچنین بازنگری در قانون مرور زمان جهت رسیدگی پرونده‌های بدون اظهارنامه.

۳- انتقال مهلت ارسال اظهارنامه از خردادماه به فروردین‌ماه و فراهم آوردن سازوکارهای لازم (مانند تصویب دفترچه ضرایب مالیاتی) جهت شروع رسیدگی به محض پایان مهلت تسلیم اظهارنامه.

۴- از آنجاکه قوانین تشویقی حال حاضر بسیار ضعیف و فقط برای تعداد محدودی از مؤدیانی که واجد شرایط لازم می‌باشند، ارائه شده است (مواد ۱۸۹ و ۱۹۰)، لازم است با در نظر گرفتن قوانین حمایتی ساده و اجرایی برای تمامی مؤدیان خوش حساب و پیگیری اجرای آن توسط مأموران مالیاتی این امر محقق گردد تا باعث ایجاد انگیزه در مؤدیان دیگر برای واریز به موقع مالیات گردد.

۵- قوانین به صورت روشن، صریح و شفاف بیان شود تا تفسیرهای متعدد و به تبع آن عملکردهای گوناگون در برخورد با یک مسئله یکسان ایجاد نگردد.

۶- بخشنامه‌ها و مصوبات با توجه به شرایط و اوضاع و احوال اقتصادی، سطح سواد مؤدیان و ... صادر گردد تا نیازی به صدور بخشنامه‌های تکمیلی و متعدد که موجب سردرگمی مأموران مالیاتی و مؤدیان می‌گردد، نشود.

۷- قوانین باید ضمانت اجرایی داشته باشند چراکه با تضعیف قوانین از طریق صدور بخشنامه‌ها (مانند بخشنامه‌های مکرر بخشودگی جرائم و یا نصب صندوق مکانیزه

فروش) مؤدیان مالیاتی اعتمادی به اجرای کامل قوانین نخواهند داشت و لزومی به عمل و پایبندی به اجرای قوانین و مقررات مالیاتی نمی‌بینند.

۸- مهلت‌های قانونی متعدد برای مؤدیان در پرداخت مالیات (مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ و ۲۱۰) موجب عدم وصول مالیات به‌موقع مؤدیان می‌گردد. لذا لازم است در خصوص مواد مذکور بازنگری به عمل آید.

#### ۹-۲-۲- پیشنهاد در مورد ارائه آموزش به مؤدیان

۱- با توجه به الکترونیکی نمودن تمامی زمینه‌های مالیاتی در طرح جامع وعدم آشنایی مؤدیان در این زمینه به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌گردد تا همانند کشورهای توسعه‌یافته از جمله کشور آلمان، رشته‌ای به‌عنوان مشاور مالیاتی در دانشگاه‌های علوم اقتصادی ایجاد نمایند تا مؤدیان بتوانند در مواقع لزوم به ایشان مراجعه و انجام امور مالیاتی خود را به ایشان محول نمایند تا از این طریق بار آموزش مؤدیان از دوش سازمان امور مالیاتی برداشته شود.

۲- به سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد با ارائه اطلاعات کافی به مؤدیان در خصوص درآمدهای مالیاتی وصول شده و محل مصرف آن، به‌نحوی که برای مؤدیان مشخص گردد مالیات واریزی صرف چه هزینه‌ها و یا ساخت پروژه‌های زیربنایی شده است، موجبات اعتماد مؤدیان و واریز به‌موقع مالیات را فراهم آورد.

۳- به سازمان صداوسیما جمهوری اسلامی ایران پیشنهاد می‌گردد از آنجاکه تلویزیون و رادیو از جمله رسانه‌های ارتباط جمعی هستند که بیشترین بیننده و شنونده را دارند، با ساخت برنامه‌های مناسب و به زبان ساده و جذاب در خصوص قوانین و مقررات مالیاتی موجبات بالا بردن اطلاعات افراد در این زمینه را فراهم آورد.

۴- جای خالی آموزش قوانین و مقررات مالیاتی در بدو صدور جواز جهت فعالان اقتصادی بسیار خالی است. به مجامع امور صنفی پیشنهاد می‌گردد اتحادیه‌های امور صنفی کلاس‌های آموزشی کوتاه‌مدت و به زبان ساده برای متقاضیان صدور مجوز برگزار نمایند.

**۹-۲-۳- پیشنهاد در مورد فرهنگ مالیاتی**

۱- به بخش آموزش سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد با هماهنگی وزارت آموزش و پرورش با گنجانیدن سرفصل‌های جدید با موضوع مالیات در کتب درسی مدارس و آشنا نمودن دانش‌آموزان با مبحث مالیات از پایه‌های ابتدایی، موجبات ارتقاء فرهنگ مالیاتی را در کشور فراهم نمایند.

۲- از آنجائی که التزام به دین نقش مؤثری در افزایش فرهنگ مالیاتی ایفا می‌کند به سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد با کمک گرفتن از مراجع تقلید و علمای دینی و با برگزاری نشست‌ها و ترتیب دادن سخنرانی‌های مذهبی در ایجاد باورهای مذهبی - مالیاتی می‌توان به سمت پر بار کردن فرهنگ مالیاتی حرکت کرد.

۳- با توجه به گسترده و پیچیده‌تر شدن مالیات و مباحث آن، به بخش آموزش سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد با هماهنگی وزارت علوم و فن‌آوری، رشته‌ای به‌عنوان مشاور مالیاتی در دانشگاه‌ها ایجاد تا ضمن اشتغال‌زایی برای جوان‌ها، شرکت‌ها و اشخاص حقیقی در کنار مشاور مالی، از مشاوره مالیاتی نیز بهره‌برده تا وظایف مالیاتی خود را به نحو مطلوب‌تری انجام دهند.

**۹-۲-۴- پیشنهاد در مورد عدالت مالیاتی**

به سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد ضمن پرهیز از رسیدگی درآمد مؤدیان به‌صورت علی‌الراس و تعیین درآمد از طریق کسب اطلاعات صحیح و درآمد واقعی کسب شده، در تعیین درآمد مؤدیان عدالت را رعایت کند.

۲- به سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد رسیدگی و تعیین درآمد مؤدیان را بر اساس نوع شغل و نه بر اساس گشت پستی (بر اساس منطقه‌بندی) فراهم آورد تا بدین‌وسیله در تعیین درآمد مشاغل همسان هماهنگی ایجاد نماید.

**۹-۲-۵- پیشنهاد در مورد وضعیت اقتصادی**

۱- به سازمان امور مالیاتی کشور پیشنهاد می‌گردد با توجه به اینکه عدم ثبات اقتصادی و کاهش فعالیت‌های اقتصادی درآمد مؤدیان را کاهش می‌دهد، لذا نرخ

افزایش مالیات بر اساس وضعیت اقتصادی و تعیین درآمد مؤدیان بر اساس شرایط اقتصادی صورت گیرد.

### منابع

۱. الماسی، حسن. عاملی، آنژلا. حاج محمدی، فرشته (۱۳۹۳)، بررسی طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی و تأثیر آن بر رفتار تمکین مالیاتی، پژوهشنامه مالیاتی، شماره ۲۲، ص ۲۲۱.
۲. باباجانی، جعفر (۱۳۹۳)، نقش اطلاعات حسابداری در فرایند مالیات‌ستانی از دیدگاه کارشناسان مالیاتی ارشد، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره سوم، شماره ۱۲، صص ۱-۲۰.
۳. بادامچی، علی. رنجبری، ابوالفضل (۱۳۸۵)، حقوق مالی و مالیه عمومی، تهران: انتشارات مجد.
۴. باقری، یزدان. رحیمی، حمیدرضا (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر شناسایی و ثبت، رسیدگی و تشخیص، مطالبه و وصول به‌عنوان فرایندهای مالیاتی بر وصول مالیات بر درآمد مشاغل، کنفرانس بین‌المللی اقتصاد، حسابداری، مدیریت و علوم اجتماعی.
۵. بیاتی، مریم. تبریزی، مهدی (۱۳۹۳)، بررسی علل و عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، دومین همایش ملی پژوهش‌های کاربردی در علوم مدیریت و حسابداری، دانشگاه تهران.
۶. بیک پور، محمدعلی (۱۳۸۲)، حسابرسی مالیاتی، دانشکده امور اقتصادی، چاپ اول.
۷. بهمنش، احمد (۱۳۴۷)، تاریخ ملل قدیم آسیای غربی، انتشارات دانشگاه تهران.
۸. پژوهان، جمشید. موسوی جهرمی، یگانه (۱۳۷۲)، اثر مالیات بر شرکت‌ها در سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، فصلنامه آینده‌پژوهی مدیریت، دوره پنجم، شماره ۲، صص ۷۹-۸۶.
۹. پورحیدری، امید. فدوی، محمدحسن. امینی نیا، میثم (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهش‌نامه اقتصادی، دوره چهاردهم، شماره ۱، صص ۶۹-۸۵.

۱۰. ثاقب فرد، محمد (۱۳۸۵)، چالش‌های مالیات بر ارزش‌افزوده، مجله گزارش، شماره ۱۷۴، صص ۷۲-۷۶.
۱۱. جعفری صمیمی، احمد. لاریمی، سیدجعفر (۱۳۸۲)، نقش حسابداری در اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران، پژوهشنامه مدیریت اجرایی، شماره ۸، صص ۱۱۱-۱۳۴.
۱۲. جعفری صمیمی، احمد (۱۳۷۸)، اقتصاد بخش عمومی، مؤسسه انتشارات و چاپ دانشگاه تهران، چاپ سوم.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر (۱۳۶۸)، ترمینولوژی حقوق، تهران، انتشارات گنج دانش، چ ۴.
۱۳. جهانبخشی، طاهره. باوندپور، امین (۱۳۹۴)، بررسی علل و عوامل مؤثر در فرهنگ مالیاتی جهت وصول مالیات، اولین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت در هزاره سوم.
۱۴. حافظ نیا، محمدرضا (۱۳۸۷)، مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، انتشارات سمت، تهران.
۱۵. حافظ نیا، محمدرضا (۱۳۸۲)، مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهی (سمت)، چاپ هشتم.
۱۶. حسینی تهرانی، مرتضی (۱۳۳۴)، اصول علم مالیه و قوانین مالی ایران، تهران، چاپ رنگین.
۱۷. خاکی، غلامرضا (۱۳۹۰)، روش تحقیق با رویکردی به پایان‌نامه نویسی، انتشارات بازتاب.
۱۸. دادگر، یداله (۱۳۸۶)، اقتصاد بخش عمومی، چاپ دوم، قم، انتشارات دانشگاه مفید.
۱۹. دادگر، یداله. نظری، روح اله (۱۳۸۵)، دولت و اندازه آن در اقتصاد: مطالعه تطبیقی ایران و جهان، فصلنامه اقتصاد و جامعه، شماره ۱۰.
۲۰. دفتر تحقیقات و مطالعات مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، (۱۳۸۵)، استراتژی‌های توسعه پایه‌های مالیاتی در ایران، معاونت برنامه‌ریزی و فن‌آوری اطلاعات.

۲۱. پوردهقان اردکان، مصطفی. تاری، فتح‌اله (۱۳۸۶)، برآورد ظرفیت مالیاتی منطقه‌ای (مطالعه موردی استان یزد)، پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، دوره ۲۰، شماره ۶۳، از صص ۱۸۹ - ۲۰۵.
۲۲. رحیمی دانش، بیژن (۱۳۹۲)، سهم منطقی نفت در بودجه ۹۳، سایت خبر آنلاین.
۲۳. سرمد، زهره. بازرگان، عباس. حجازی، الهه (۱۳۹۲)، روش تحقیق در علوم رفتاری، مؤسسه نشر آگه.
۲۴. شریفی، جعفر (۱۳۹۱)، تاریخچه اخذ مالیات در ایران، وبلاگ جعفر شریفی.
۲۵. شاپوریان، عنایت‌الله (۱۳۵۰)، بیست و پنج سده مالیات، تهران: چاپخانه وزارت اطلاعات.
۲۶. شایسته، رویا. نعیمی، فاطمه (۱۳۸۸)، بررسی فرآیند پرداخت مالیات در ایران و راهکارهای بهبود آن، مطالعه موردی مؤدیان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان تهران.
۲۷. شاهسون، یاورعلی (۱۳۸۲)، عوامل مؤثر بر کارایی نظام مالیاتی از دیدگاه کارشناسان مالیاتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی کرج.
۲۸. ظریف گلزار، علی (۱۳۸۸)، راهکارهای قانونی وصول مالیات، مجله حسابدار رسمی، دوره جدید، شماره ۸، صص ۶۴-۶۸.
۲۹. ظریف گلزار، علی (۱۳۷۴)، استان خراسان و مسائل مالیاتی و اقتصادی آن، مجله پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۰، صص ۱۱-۳.
۳۰. عبدی، سعید. بیات، علی (۱۳۸۸)، شناسایی محدودیت‌ها و مشکلات کارشناسان مالیاتی در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی (مطالعه موردی سازمان امور مالیاتی استان زنجان)، فصلنامه دانش مالی و اوراق بهادار، دوره ۲، شماره ۴، صص ۱۰۷-۱۲۹.
۳۱. عرب مازار، علی اکبر. دهقانی، علی (۱۳۸۸)، برآورد کارایی مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی، پژوهشنامه مالیات، شماره ۷، صص ۴۵ - ۶۴.

۳۲. عرب مازار، علی اکبر (۱۳۸۳)، در اندیشه نظام مطلوب مالیاتی، فصلنامه مجلس و پژوهش شماره ۴۵، صص ۲۷-۵۷.
۳۳. گرایبی نژاد، غلامرضا. چپر دار، الهه (۱۳۹۱)، بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی در ایران، فصلنامه اقتصاد مالی و توسعه، دوره ۶، شماره ۲۰، صص ۶۹-۹۲.
۳۴. گلینی، رحمن. یوردخانی، الهام. درخشنده، محبوبه (۱۳۹۲)، ارزیابی چالش اقتصادی از منظر فرار مالیاتی، کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی.
۳۵. مرادی، مهدی. رستمی، امین. تقی زاده، رضا (۱۳۹۲)، عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تأکید بر عوامل فرهنگی، پژوهشنامه مالیاتی، شماره ۱۸، صص ۱۸۱-۲۰۲.
۳۶. محمدی، علی (۱۳۹۱)، بررسی علل عدم تمکین در پرداخت به موقع مالیات توسط مؤدیان (از نظر کارشناسان اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ)، دانشگاه آزاد واحد تهران مرکزی.
۳۷. منتسکیو (۱۳۶۲)، روح القوانین، (ترجمه مهدی، علی اکبر)، تهران: انتشارات امیرکبیر.
۳۸. موسوی جراحی، ضیاءالدین (۱۳۸۶)، بهبود روش‌های عملیاتی اخذ مالیات، سایت مدیریت اقتصاد.
۳۹. نوراللهی، حکمت (۱۳۸۶)، برآورد ظرفیت مالیاتی استان اردبیل، مجله اقتصادی، شماره ۷۱ و ۷۲، صص ۷۱-۸۸.
۴۰. نصرافهانی، مهدی. نصرافهانی، مهرناز. دلوی اصفهانی، محمدرضا (۱۳۹۱)، بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی، پژوهش‌های مالییه اسلامی، شماره یک، صص ۲۷-۳۶.
۴۱. هادیان، ابراهیم. تحویلی، علی (۱۳۹۲)، شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران، مجله مطالعات اقتصادی کاربردی در ایران، شماره ۱۲، صص ۹۱-۱۱۰.

- 
43. Blanthorne, C. Kaplan, S (2008). An Egocentric Model of the Relations among the Opportunity to Underreport, Social Norms, Ethical Beliefs, and Underreporting Behavior, *Account, Organizations Society*, 33: 684-703.
  44. Ching, Wen Chen. (2010), Online tax-filing system; Taxpayer satisfaction; Information quality; System quality; Second-order factor analysis, *Journal Information and Management*, Volume 47 Issue 5-6.
  45. O.Alabede, J; Zainol Ariffin, Z. Bt. And K. Md. Idris (2011), Does Ethnicity Matter in Individual Taxpayer Compliance Behavior?: Empirical Evidence from Nigeria, *Economics and Finance Review*, Vol. 1, No. 8, pp. 18-30.
  46. Richardson, Grant (2006). Determinants of Tax Evasion: A Cross country Investigation, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, 150-169.



## بررسی تأثیر منابع مالی اختصاص یافته به سازمان مالیاتی بر فرار مالیاتی در ایران

طیبه چمن<sup>۱</sup>

دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی، [tayebechaman@gmail.com](mailto:tayebechaman@gmail.com)

پریسا مهاجری

عضو هیئت علمی دانشکده اقتصاد علامه طباطبائی

علی عرب مازار یزدی

هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

### چکیده

در این مقاله، الگویی برای شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی ایران طی دوره زمانی ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۳ با استفاده از روش خود توضیح با وقفه‌های گسترده (ARDL) برآورد شده است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که اولاً بین فرار مالیاتی با متغیرهای توضیحی (نسبت بودجه سازمان مالیاتی به کل پرداخت‌های دولت، توسعه مالی، درآمد سرانه، بار مالیاتی و سهم ارزش افزوده بخش صنعت از GDP)، رابطه بلندمدت وجود دارد. ثانیاً نسبت بودجه سازمان مالیاتی به کل پرداخت‌های دولت، توسعه مالی، درآمد سرانه و سهم ارزش افزوده بخش صنعت از GDP تأثیر منفی و معنی‌داری بر فرار مالیاتی در بلندمدت داشته‌اند، بدین معنا که با افزایش هر یک از آن‌ها، فرار مالیاتی کاهش می‌یابد که با انتظارات نظری سازگار است. ثالثاً بار مالیاتی دارای تأثیر مثبت و معنادار بر فرار مالیاتی بوده است، به این معنی که با افزایش آن، فرار مالیاتی افزایش خواهد یافت، همچنین متغیر نرخ تورم دارای تأثیر معناداری بر فرار مالیاتی نبوده است.

طبقه‌بندی JEL: H26, O14, E44, O16, E31, I20

**کلیدواژه‌ها:** فرار مالیاتی، نسبت بودجه سازمان امور مالیاتی به کل پرداخت‌های دولت، توسعه مالی، تورم، بار مالیاتی، سهم ارزش افزوده بخش صنعت از کل GDP، درآمد سرانه

## ۱- مقدمه

پرداخت مالیات در تمامی کشورها، نقشی بسیار مهم در توسعه اقتصادی از طریق تقویت دولت‌ها برای تأمین مالی برنامه‌های اجتماعی و سرمایه‌گذاری‌های زیر بنایی ایفا می‌کند. همچنین مالیات باعث تخصیص منابع، توزیع مجدد درآمد، حفاظت از صنایع داخلی از طریق محدود کردن واردات و تقلیل پیامدهای منفی خارجی می‌شود. علاوه بر این ارائه خدمات عمومی و زیرساخت‌های مالی که از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین خواهد شد نقش بسیار مهمی در توسعه و رشد اقتصادی دارند (آدامپولوس<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰)، فئوست و ریادل<sup>۲</sup> (۲۰۰۷). در بسیاری از جوامع مالیات نقش بسیار تعیین‌کننده‌ای در تأمین منابع و تقویت توانایی دولت‌ها برای انجام وظایف و تعهداتشان دارد و هرچه سهم مالیات در درآمدهای دولت بیشتر از سایر منابع باشد می‌تواند انعکاسی از سلامت اقتصادی باشد. کشورهای درحال توسعه به این دلیل که نیاز بیشتری به منابع در جهت گسترش زیرساخت‌ها و برنامه‌های اجتماعی خود از قبیل بهداشت و آموزش دارند، نیاز به سطوح بالاتری از درآمدهای مالیاتی دارند و در صورت فقدان و یا کمبود درآمدهای مالیاتی، دولت شدیداً در سرمایه‌گذاری‌ها و مخارج خود با مشکل مواجه می‌شود.

با این حال بسیاری از کشورها به علل مختلف قادر به اخذ درآمدهای مالیاتی در جهت تأمین هزینه‌های عمومی خود نیستند که فرار مالیاتی از جمله آن‌هاست. فرار از پرداخت مالیات در درجه اول رشد اقتصادی را کاهش می‌دهد، زیرا باعث کاهش توانایی دولت برای ارائه کالاهای مناسب دولتی، نهادهای پشتیبانی از بازار و زیرساخت‌ها می‌شود. علاوه بر این توسعه سرمایه انسانی و یا تحقیق و توسعه را تضعیف می‌کند (جانسون و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۰). دوم اینکه فرار از پرداخت مالیات، منابع را به سمت فعالیت‌های غیر تولیدی نظیر سازمان‌دهی مؤسسات مالی برای پوشش فرار از پرداخت مالیات هدایت می‌کند (اسلمود<sup>۴</sup>، ۲۰۰۷). سوم اینکه فرار مالیاتی باعث ناکارآمدی تولید بنگاه می‌شود، زیرا بنگاه‌ها ترجیح می‌دهند که کوچک و شناسایی نشده باقی بمانند تا

---

1. Adamopoulos  
 2. Fuest and Riedel  
 3. Johnson and et. Al  
 4. Slemrod

به راحتی از پرداخت مالیات فرار کنند و به این ترتیب فرصت‌های رشد در اقتصاد رسمی را از دست می‌دهند (نورتین<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸). چهارم اینکه فرار از پرداخت مالیات موجب افزایش نابرابری به نفع افرادی می‌شود که از پرداخت مالیات فرار می‌کنند و این موضوع به نوبه خود انگیزه فرار مالیاتی را تقویت خواهد کرد (فاینشتاین<sup>۲</sup>، ۱۹۹۱). این مسئله برای کشورهای مختلف شدت‌های متفاوتی دارد، اما برای کشورهای در حال توسعه بسیار حادث‌تر بوده است. برای اقتصادهای در حال گذار ( TES )

بنابراین یکی از مواردی که تمرکز بر آن جهت کاهش فرار مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است سازمان مالیاتی هر کشور است و موضوعی است که ما در این مطالعه بر آن تمرکز نموده‌ایم. در واقع ما بر این مسئله تأکید خواهیم داشت که اگر بودجه سازمان مالیاتی افزایش یابد و در جهت حل مشکلات سازمان به کار گرفته شود چه اثری بر میزان فرار مالیاتی خواهد داشت. علاوه بر این تأثیر متغیرهای دیگری نظیر توسعه مالی، نرخ تورم، بار مالیاتی، ارزش افزوده بخش صنعت و درآمد سرانه نیز مورد بررسی قرار خواهد گرفت. انتظار بر این است که با افزایش بودجه سازمان مالیاتی، افزایش توسعه مالی، افزایش درآمد سرانه، افزایش ارزش افزوده بخش صنعت، کاهش بار مالیاتی و کاهش نرخ تورم، فرار مالیاتی کاهش یابد.

در این راستا مقاله حاضر در پنج بخش تنظیم شده است. در بخش اول مبانی نظری موضوع مطرح می‌شود. بخش دوم از مقاله به ارائه خلاصه‌ای از یافته‌های مطالعات تجربی اختصاص می‌یابد. در بخش سوم پایه‌های آماری و در بخش چهارم، برآورد مدل و تحلیل نتایج ارائه می‌گردد و جمع‌بندی یافته‌ها و پیشنهادهای سیاستی بخش پایانی مقاله را تشکیل می‌دهد.

## ۲- چارچوب نظری

نظریه‌های مطرح شده در مورد مسئله فرار مالیاتی فراوان هستند. دسته‌ای از اقتصاددانان به بررسی عوامل اقتصادی مؤثر بر این پدیده پرداخته‌اند و عده‌ای بر روی بررسی عوامل غیراقتصادی تمرکز کرده‌اند. به‌طور کلی نقطه آغاز نظریه‌های مطرح شده در این بحث به سال ۱۹۷۲ با مقاله‌ای که توسط آلینگهام و ساندمو<sup>۱</sup> با عنوان «فرار از مالیات بر درآمد: یک تحلیل نظری» که در نشریه اقتصاد عمومی به چاپ رسیده است، برمی‌گردد. مقاله آن‌ها به اعتقاد بسیاری از صاحب‌نظران از جمله آلم و مارتینز<sup>۲</sup> واز کوئز<sup>۳</sup> نخستین نظریه‌پردازی مستقل قابل‌اعتنا در زمینه فرار مالیاتی به شمار می‌رود. این نظریه با وجود انتقاداتی که نسبت به آن مطرح شد (از جمله عدم توجه این مدل به

1. Allingham and Sandmo

2. Alm and Martinez - Vazquez

عوامل غیراقتصادی) راهنمای بسیاری از مدل‌های اقتصادی دیگر در زمینه فرار مالیاتی شد و بسیاری از مطالعات در پی پر کردن این خلأ، به طرح نظریه پرداختند و عوامل غیراقتصادی را نیز وارد مدل نموده و آن را تعدیل کردند. نظریه نئوکلاسیک فرار مالیاتی مبتنی بر روش‌شناسی اقتصاد جرم<sup>۱</sup> گری بکر<sup>۲</sup> بوده است، به‌طور خلاصه این مدل نظری، مؤدی مالیاتی را در لحظه تکمیل اظهارنامه مالیاتی تصور می‌کند؛ اینکه چه مقدار از درآمدش را به اداره مالیاتی گزارش کند و چه مقداری را به انگیزه فرار مالیاتی کتمان نماید. در مدل استاندارد فرار مالیاتی مؤدی مالیاتی را ریسک‌گریز و بی‌تفاوت نسبت به اخلاقیات که در پی حداکثر کردن مطلوبیت مورد انتظار خودش است، ملاک نظر قرار می‌دهد. نتیجه آن نشان می‌دهد که نرخ مجازات یا احتمال کشف بالاتر، فرار مالیاتی را کاهش و نرخ مالیات بالاتر، آن را افزایش می‌دهد. در این رویکرد، مؤدیان مالیاتی مجرمان بالقوه قلمداد می‌شوند و اهتمام دستگاه مالیاتی، عمدتاً معطوف به تغییر رفتار قانونی آن‌ها از طریق حساسی (ممیزی) مکرر، بازرسی دقیق و توسل به اعمال جریمه‌های مالیاتی بازدارنده است (خان‌جان، ۱۳۸۳).

آلینگهام و ساندمو برای مهار نمودن فرار مالیاتی دو روش را پیشنهاد می‌کنند: افزایش جریمه و مجازات و افزایش کارایی اداره مالیاتی. چراکه حتی اگر مجازات فراری اعدام باشد، ولی اداره مالیاتی فاقد کارایی بوده و نتواند او را گرفتار کند، اعدامی رخ نمی‌دهد و کماکان فرار مالیاتی ادامه می‌یابد. با افزایش کارایی در سیستم مالیاتی، احتمال کشف و شناسایی مخاطیان افزایش می‌یابد. طبق این نظریه، افزایش نرخ جریمه مالیاتی و افزایش کوشش در جهت گرفتار نمودن مالیات‌گريزان را به‌عنوان راهکار سیاستی جهت کاهش مالیات پیشنهاد می‌دهد. فرار مالیاتی به‌طور کلی اشاره به اقدامات غیرقانونی در جهت عدم پرداخت مالیات دارد و در واقع یک جرم اقتصادی محسوب می‌شود. در مباحث اقتصاد جرم طبق نظریه "گزینه عقلایی" بحث می‌شود که مجرمان اقتصادی در مورد منافع و هزینه‌های انواع جرائم اقتصادی یک بده-بستان (Trade off) انجام می‌دهند و هرچه هزینه‌ها بر منافعش فزونی یابد انگیزه آن‌ها برای

1. Economics of Crime  
2. Gerry Becker

انجام جرم کاهش می‌یابد. در فرار مالیاتی نیز چنین است و برای فراریان مالیاتی جرائمی در نظر گرفته شده است و همچنین فرار مالیاتی برای آن‌ها منافی نیز به دنبال خواهد داشت. مؤدیان مالیاتی با یک بده-بستان که در مورد هزینه‌ها و منافع فرار مالیاتی تصمیم خواهند گرفت که مالیات خود را بپردازند یا از آن فرار کنند. بدیهی است که هرچقدر احتمال کشف فرار مالیاتی و جریمه‌هایی که برای فراریان در نظر گرفته می‌شود بالاتر برود انگیزه آن‌ها برای فرار مالیاتی کاهش خواهد یافت. یکی از عواملی که احتمال کشف فرار مالیاتی را بالا خواهد برد و باعث فزونی هزینه‌های فرار مالیاتی بر منافع آن خواهد شد اعتبارات سازمان مالیاتی در جهت بهبود عملکرد آن است. به‌طور کلی مدیریت اجرایی موفق و دقیق موجب کاهش فرار مالیاتی می‌شود، زیرا از یک‌سو بر نظر مؤدیان درباره میزان کارایی دستگاه مالیاتی به‌عنوان یکی از نهادهای اجتماعی که در ارتقا رفتار تمکین تأثیرگذار است و از سوی دیگر عاملی بازدارنده در برابر انگیزه‌های فردی فراریان مالیاتی محسوب می‌شود. سازمان مالیاتی وظیفه‌های متعددی از قبیل شناسایی مؤدیان، تنظیم پرونده برای آنان و تشخیص میزان مالیات آن‌ها، انجام برنامه‌های پژوهشی و تنظیم قوانین مالیاتی و برنامه‌ریزی در جهت تدوین سیاست‌گذاری‌های مالیاتی جهت اجرای قوانین و رفع موانع آن از جمله آموزش قوانین مالیاتی به ممیزان مالیاتی و مؤدیان، مطالعه و بررسی جهت شناسایی مؤدیان و اخذ مالیات از آن‌ها و برخورد با فراریان مالیاتی و... دارد. بدیهی است که هرچه سازمان مالیاتی اعتبارات بیشتری داشته باشد، توانایی استخدام نیروی انسانی بیشتری خواهد داشت و بدین ترتیب تعداد ممیزان مالیاتی (که قطعاً حقوق و دستمزد باید بگیرند تا کار کنند) بالاتر خواهد رفت و امکان بررسی پرونده‌های مالیاتی بیشتر خواهد شد و دقت بالاتر در حسابرسی مالیاتی افزایش خواهد یافت، همچنین هر چه میزان سخت‌افزارها برای پردازش اطلاعات بیشتر شود (که این هم جزئی از بودجه سازمان است)، دقت و سرعت بررسی پرونده‌ها بیشتر خواهد شد و وصول مالیات بالاتر می‌رود و امکان فرار مالیاتی کاهش خواهد یافت. به‌طور خلاصه یکی از عواملی که بر فرار مالیاتی مؤثر است، ضعف اجرایی در اداره‌های مالیاتی و سوءاستفاده مؤدیان از این ضعف در جهت فرار آن‌ها خواهد بود، بنابراین انتظار بر این است که با افزایش بودجه

اختصاص یافته به سازمان امور مالیاتی و استفاده سازمان از این بودجه در جهت استخدام نیروی انسانی و سخت‌افزارهای پردازش اطلاعات مؤدیان، احتمال کشف فرار مالیاتی بالا برود و میزان فرار مالیاتی کاهش یابد.

آنچه تاکنون در مورد کاهش فرار مالیاتی مطرح شد نیروی مربوط به اجرای قوانین مالیاتی بود. نیروهای دسته دوم ناظر بر رفتار مؤدیان و تمکین آن‌هاست که نظایر آن را می‌توان به صورت زیر مطرح کرد که در پژوهش ما مورد بررسی قرار می‌گیرند:

**تورم:** در صورتی که با افزایش تورم، درآمد اسمی افزایش نیابد، میزان درآمد حقیقی قابل تصرف کاهش می‌یابد، با فرض عدم وجود توهم پولی پرداخت کنندگان مالیات سعی بر این خواهند داشت که با فرار مالیاتی به همان سطح درآمد قابل تصرف واقعی پیشین دست یابند (فیشبورن<sup>۱</sup>، ۱۹۸۱). همچنین روبینی و سالای مارتین<sup>۲</sup> (۱۹۹۵) اعتقاد دارند که تورم باعث کاهش درآمد افراد و فقیرتر شدن جامعه خواهد شد و انگیزه گرایش به سمت اقتصاد زیرزمینی بالا رفته و فرار مالیاتی و کاهش رشد اقتصادی را در پی خواهد داشت. کرانی و نورزاد<sup>۳</sup> (۱۹۸۶) نیز بیان می‌کنند که با افزایش نرخ تورم، سطح درآمد واقعی کاهش خواهد یافت و انگیزه برای ورود به اقتصاد زیرزمینی و فرار از پرداخت مالیات بیشتر خواهد شد. آن‌ها به صورت تجربی به بررسی تأثیر تورم بر روی فرار از پرداخت مالیات برای ایالات متحده پرداختند و به این نتیجه رسیدند که با افزایش نرخ تورم فرار مالیاتی گسترش یافته است؛ بنابراین انتظار بر این است که نرخ تورم تأثیری مثبت بر فرار مالیاتی داشته باشد.

**درآمد سرانه:** درآمد سرانه معیار خوبی برای سطح توسعه یافتگی و رفاه جامعه می‌باشد. با افزایش میزان درآمد سرانه، سطح رفاه بالاتر می‌رود و انگیزه فعالیت در اقتصاد زیرزمینی کاهش یافته و به تبع آن فرار مالیاتی کاهش خواهد یافت (فیشلو و فریدمن<sup>۴</sup>، ۱۹۹۴). در مطالعات بسیاری درآمد سرانه به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در نظر گرفته شده است و تأثیر منفی و معنادار این متغیر بر فرار مالیاتی تأیید

---

1. Fishburn  
2. Roubini and Sala- i-Martin  
3. Cranea and Nourzad  
4. Fishlow and Friedman

شده است. به‌عنوان مثال می‌توان به مطالعه تیرا<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) برای کشور اوگاندا و صادقی (۱۳۹۱) برای کشورهای با درآمد متوسط و بالا اشاره نمود که در این مطالعات به این نتیجه رسیده‌اند که درآمد سرانه متغیری مثبت و معنادار در وصول درآمدهای مالیاتی است. انتظار بر این است که با افزایش درآمد سرانه فرار مالیاتی کاهش یابد.

**بار مالیاتی:** نرخ مالیات بیشتر منجر به یک افزایش قوی در سرمایه‌گذاری‌های پنهان شده و فرار مالیاتی را افزایش خواهد داد (بایر و سوتر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸: ص ۲). چریس توپولوس<sup>۳</sup> (۲۰۰۳) نرخ‌های بالای مالیات و ناتوانی دولت در جمع‌آوری مالیات را از عمده‌ترین دلایل گسترش اقتصاد زیرزمینی معرفی می‌نماید، زیرا معتقد است که افزایش حجم مالیات پرداختی، انگیزه برای شرکت در فعالیت‌های زیرزمینی و فرار از پرداخت مالیات را افزایش می‌دهد. به عبارت بهتر، شاید در زمان افزایش بار مالیاتی، افراد سریع‌تر به سمت اقتصاد زیرزمینی پیش روند، ولی احتمالاً کاهش بار مالیاتی، تأثیر اندکی بر اقتصاد زیرزمینی خواهد گذاشت. وی معتقد است که اگر گسترده‌تر شدن اقتصاد زیرزمینی به علت بالا بودن نرخ مالیات و تأمین اجتماعی باشد، در این صورت این مسئله می‌تواند منجر به افزایش فرار مالیاتی گردد؛ بنابراین انتظار بر این است که نرخ مالیات بالاتر دارای تأثیری مثبت بر فرار مالیاتی باشد.

**ارزش‌افزوده صنعت:** بخش صنعت به‌عنوان موتور محرکه رشد اقتصادی و انباشت سرمایه شناخته می‌شود، برخی از محققان توسعه نظیر دتا<sup>۴</sup> (۱۹۵۲) و کالدور<sup>۵</sup> (۱۹۶۶) دو ویژگی برای نقش صنعت در توسعه، به‌ویژه در مراحل اولیه آن برشمرده‌اند:

۱- سهم صنعت در درآمدزایی برای کل اقتصاد در طول زمان (در فرآیند توسعه) افزایش می‌یابد.

۲- سهم نیروی کار بخش صنعت نیز در طول فرآیند توسعه روندی صعودی دارد. ترکیب این دو ویژگی در طول فرآیند توسعه موجب افزایش درآمد سرانه خواهد شد. فیشلو و فریدمن (۱۹۹۴) بیان می‌کنند که با افزایش سطح درآمد سرانه و درآمد

1. Teera  
2. Bayer and Sutter  
3. Christopoulos  
4. Datta  
5. Kaldor

شخص، سطح رفاه بالاتر می‌رود و لذا انگیزه سوق یافتن به بخش اقتصاد زیرزمینی و به تبع آن فرار مالیاتی کاهش می‌یابد؛ بنابراین با افزایش ارزش افزوده بخش صنعت و در پی آن درآمد سرانه، فرار از پرداخت مالیات کاهش می‌یابد. همچنین در بخش صنعت برای دولت این امکان وجود دارد که بر اساس اصل تسهیل از اصول چهارگانه مالیات آدام اسمیت، حجم فعالیت‌های بنگاه‌های صنعتی را تخمین زده و مالیات ستانی نماید بنابراین با افزایش سهم ارزش افزوده بخش صنعت به دلیل سهولت اخذ مالیات از این بخش و شفافیت آن، درآمدهای مالیاتی افزایش یافته (عرب مازار و زایر، ۱۳۸۷) و میزان فرار مالیاتی کاهش خواهد یافت. در نتیجه انتظار بر این است که با افزایش سهم ارزش افزوده بخش صنعت از GDP میزان فرار مالیاتی کاهش یابد.

**توسعه مالی:** سطوح پایین توسعه مالی از دو طریق سبب گسترش اقتصاد غیررسمی می‌شود و منجر به فرار مالیاتی می‌گردد. نخست آنکه افراد انگیزه‌ای برای رسمی سازی فعالیت‌های خود ندارند زیرا با رسمی نمودن فعالیت‌های غیررسمی خود، گرفتار قوانین و تعهدات مالیاتی می‌شوند بدون آنکه از مزایای رسمی سازی که یکی از مهم ترین آن‌ها دسترسی به بازار اعتبارات و اخذ تسهیلات است، بهره‌مند گردند. از سوی دیگر، اشخاصی که در بازار رسمی فعالیت می‌نمایند انگیزه پیدا می‌کنند تا وارد بازار غیررسمی و بدین ترتیب از پرداخت مالیات اجتناب ورزند؛ اما اگر بازارهای مالی توسعه یابند و دسترسی به اعتبارات راحت تر و بیشتر شود، بنگاه‌ها تمایل بیشتری برای استفاده از بازارهای رسمی و رسمی سازی خود پیدا می‌کنند که به تبع آن باید مالیات هم پرداخت کنند و در نتیجه میزان فرار مالیاتی کاهش خواهد یافت. بلکبورن و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) در یک مدل نظری به بررسی این موضوع می‌پردازند که توسعه مالی چگونه فرار مالیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، آن‌ها استدلال می‌کنند به موازات توسعه بازارهای مالی، واسطه‌های مؤثر بیشتری وارد بازار می‌شوند، پس اندازه افزایش می‌یابد، نرخ بهره کاهش می‌یابد، هزینه فرصت ادامه فعالیت اقتصاد غیررسمی افزایش می‌یابد و با رسمی شدن بنگاه‌ها فرار مالیاتی کاهش می‌یابد. جانسون و همکاران<sup>۲</sup> (۱۹۹۷) در

1. Blackburn and et. al.

2. Johnson and et. Al

مطالعه خود به بررسی عوامل اثرگذار بر بخش غیررسمی پرداختند و مطرح می‌کنند که هر چه نهادهای حمایت‌کننده از بازارها قوی‌تر باشند، بخش غیررسمی کوچک‌تر خواهد بود؛ زیرا که منافع بخش غیررسمی کوچک‌تر خواهد بود. وی همچنین به نقش منافع ناشی از فعالیت در بخش رسمی اشاره می‌کند و مطرح می‌کند که دسترسی بنگاه به اعتبارات می‌تواند بر اندازه بخش رسمی مؤثر باشد. گوردون و لی<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) نیز بیان می‌کنند که بنگاه‌ها بین پرداخت مالیات و دسترسی به خدمات مالی و اعتباری، یک تحلیل هزینه-فرصت انجام می‌دهند و اگر به وام و اعتبارات دسترسی ساده‌تر و آسان‌تری داشته باشند هزینه ادامه فعالیت در بخش غیررسمی برایشان افزایش می‌یابد، لذا برای آنکه بتوانند از امکانات و تسهیلات مالی استفاده کنند راهی جز رسمی نمودن فعالیت‌هایشان نخواهند داشت که مترادف با افزایش درآمد مالیاتی و کاهش فرار از پرداخت مالیات خواهد بود؛ بنابراین انتظار بر این است که با افزایش توسعه مالی فرار مالیاتی کاهش یابد.

### ۳- پیشینه تجربی پژوهش

با توجه به اهمیت فرار مالیاتی، مطالعات داخلی و خارجی بسیاری در مورد عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی صورت گرفته است و هر یک از آن‌ها، عوامل مختلفی را در این زمینه مؤثر دانسته‌اند. مهم‌ترین مطالعات داخلی و خارجی چند دهه اخیر به قرار زیر می‌باشد.

#### ۳-۱- مطالعات تجربی داخلی

صمیمی و حمزه‌ای (۱۳۸۴)، در پژوهشی روی طلافروشان استان مازندران در سال ۱۳۸۰ که حدود ۶۲۲ نفر بود نمونه‌ای تصادفی با حجم ۲۳۴ نفر انتخاب کردند و با در نظر گرفتن متغیرهای تبعیض بین مؤدیان، پیچیدگی قوانین مالیاتی، بالا بودن میزان مالیات، پایین بودن سطح کالا و خدمات عمومی، ضعف نظام گردش پولی کشور و با

1. Gordon and Li

استفاده از روش تحلیل عامل اکتشافی و تحلیل واریانس یک طرفه به این نتیجه رسیدند که از میان سه گروه عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، به ترتیب عوامل ساختاری، قانونی و سازمانی بر فرار مالیاتی تأثیرگذار بوده‌اند و از میان متغیرهای تحقیق، ضعف گردش پولی کشور، ضعف نظام اطلاعات مالیاتی و پیچیدگی قوانین مالیاتی، به ترتیب بیشترین تأثیر را در ایجاد فرار مالیاتی پلافروشان مازندران داشته است. همچنین طبق نتایج، ۳۷/۴ درصد پلافروشان مازندران در حد کم، ۱۲/۶ درصد در حد متوسط و بقیه یعنی ۵۰ درصد آن‌ها در حد شدید فرار مالیاتی داشته‌اند و همچنین دریافتند که تفاوت شدید در میزان فرار مالیاتی در شهرهای مختلف استان مازندران بوده است.

خان جان (۱۳۸۸)، نقش نهادهای رسمی در فرار مالیاتی را در چارچوب نهادگرایی جدید که بر ملاحظات اقتصاد خرد تأکید دارند، بررسی کرده است. این تحقیق به صورت پیمایشی از دو گروه مؤدیان، مالیات بر مشاغل و مالیات بر مستغلات برای سال ۱۳۸۴ و در شهر مشهد انجام شده است. نتایج نشان می‌دهد که نگرش افراد از نظر نهاد رسمی (قانون اسلامی) مطلوب ارزش گذاری شده و از نظر نهادهای دولت، قانون مالیات‌های مستقیم و دستگاه مالیاتی شرایط مطلوبی مشاهده نمی‌شود. در مجموع برآیند دیدگاه فراریان مالیاتی نسبت به نهادهای رسمی خوش‌بینانه نیست.

زهی و خانلی (۱۳۸۹)، در یک مطالعه موردی برای استان آذربایجان شرقی در سال ۱۳۸۶ با استفاده از بررسی میدانی به بررسی تأثیر هنجارهای اجتماعی و روحیه مالیاتی بر فرار مالیاتی از دید مؤدیان و کارشناسان مالیاتی پرداختند، عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی که مؤدیان و کادر مالیاتی بر آن اتفاق نظر داشتند، عدم ترویج کارآمد فرهنگ مالیاتی در جامعه، ضعف، تعدد و پیچیدگی قوانین و مقررات موضوعه در ارتباط با مالیات، بوروکراسی اداری و ساختار ناکارآمد مالیاتی، ناکارآمد بودن نظام و مکانیسم تشویق و تنبیه مالیاتی، عدم موفقیت در شناسایی کامل مؤدیان مالیاتی، پایه‌های مختلف مالیاتی، عدم وجود و یا ضعف نظارت و پیگیری اثربخش در فرآیند تشخیص و اخذ مالیات، عدم توانایی عملی و مهارتی برخی از مأمورین مالیاتی در ممیزی و حسابرسی، حساب‌سازی و کتمان درآمدی برخی از مؤدیان مالیاتی، تشخیص علی‌الرأس مالیات، پدیده پول‌شویی بوده است، عوامل مؤثر در فرار مالیاتی که فقط مؤدیان مالیاتی

به آن معتقد بودند، الگوبرداری، یادگیری و برداشت از کردار و عملکرد سایر مؤدیان، وجود معافیت‌های متنوع و متعدد در ساختار مالیاتی و وجود فساد در میان مأموران مالیاتی بوده است و عوامل مؤثر در فرار مالیاتی که فقط کارکنان مالیاتی به آن معتقد بودند، فقدان باور مالیاتی در بین آحاد مردم جامعه بوده است.

مداح و نعمت‌اللهی (۱۳۹۱)، به بررسی رابطه بین نرخ تعرفه و فرار مالیاتی برای ایران و ۱۲ شریک تجاری آن طی دوره ۲۰۰۸-۲۰۰۳، با استفاده از روش سیستم هماهنگ<sup>۱</sup> ( ) پرداختند، آن‌ها دریافتند که رابطه مثبت و معنی‌داری بین فرار مالیاتی و نرخ‌های تعرفه در مورد ۲۷۹۱۷ تولیدات تحت بررسی وجود دارد و کشش فرار مالیاتی نسبت به نرخ‌های تعرفه ۰/۶۷ است؛ یعنی با افزایش ۱ درصدی نرخ تعرفه، ۰/۶۷ درصد فرار مالیاتی افزایش می‌یابد.

هادیان و تحویلی (۱۳۹۲)، برای کشورهای در حال توسعه، طی دوره ۱۳۸۶-۱۳۵۰ با در نظر گرفتن متغیرهای نرخ مالیات، پیچیدگی قوانین و مقررات، نبود سرمایه اجتماعی، تورم به این نتیجه رسیدند که در بلندمدت، هر چهار متغیر مورد نظر با فرار مالیاتی رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار داشته‌اند. در خصوص دوره کوتاه‌مدت نیز تمامی نتایج به‌طور تقریبی شبیه به نتایج بلندمدت است، البته با این تفاوت که تورم نقش تعیین‌کننده‌ای بر فرار مالیاتی نداشته است.

کریمی پتانلار و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهش خود دریافتند که مهم‌ترین متغیر اثرگذار بر فرار مالیاتی در کشورهای منتخب طی مهر و موم‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۰، اثربخشی دولت می‌باشد. اثر متغیرهای تولید ناخالص داخلی سرانه، روحیه مالیاتی، درجه باز بودن اقتصاد و سهم نسبی بخش‌های صنعت و خدمات بر فرار مالیاتی منفی و معنادار است. همچنین اثر متغیرهای بار مالیاتی و نسبت جمعیت شهری به کل جمعیت بر فرار مالیاتی مثبت و معنادار است.

### ۳-۲- مطالعات تجربی خارجی

کرانی و نورزاد (۱۹۸۶)، به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی طی دوره ۱۹۸۱-۱۹۴۷ برای ایالات متحده پرداختند، نتایج مطالعه آنها حاکی از آن بود که با افزایش نرخ مالیات فرار مالیاتی افزایش می‌یابد، اما از طریق افزایش احتمال تشخیص، افزایش نرخ مجازات و افزایش سهم دستمزد از درآمد، از فرار مالیاتی کاسته می‌شود. همچنین در بررسی اثر تورم بر فرار مالیاتی برای اقتصاد ایالات متحده، نشان دادند که نرخ تورم تأثیر مثبتی بر فرار مالیاتی داشته است.

فیسمن و وی<sup>۱</sup> (۲۰۰۱)، فرار مالیات در واردات چین از هنگ کنگ را با مقایسه صادرات گزارش شده هنگ کنگ از یک محصول و واردات گزارش شده چین از همان محصول در سال ۱۹۹۸ مورد بررسی قرار دادند. در غیاب فرار و خطای اندازه‌گیری، این دو رقم باید مانند یکدیگر باشند. فیسمن و وی دریافتند که شکاف بین این ارقام، همبستگی زیادی با نرخ مالیاتی دارد: برای محصولات با نرخ‌های بالاتر مالیاتی، مقدار ارزش گم شده بیشتر است.

کاسپیلایی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۳)، در یک مطالعه توصیفی برای کشور مالزی طی سال ۲۰۰۱-۲۰۰۲ به بررسی تأثیر سطح آموزش بر روی انطباق مالیات و فرار از پرداخت مالیات پرداختند و در پایان به این نتیجه رسیدند که با افزایش سطح آموزش فرار مالیاتی کاهش می‌یابد.

بلوم کویست<sup>۳</sup> (۲۰۰۳) در مطالعه‌ای برای کشور آمریکا طی دوره ۱۹۹۹-۱۹۴۷ با بررسی تأثیر عوامل نابرابری درآمد، بیکاری، نرخ مالیات بر فرار از پرداخت مالیات به این نتیجه رسیده است که بیکاری و نرخ مالیات به صورت منفی و نابرابری درآمد به صورت مثبت بر فرار مالیاتی تأثیرگذار بوده‌اند.

کبولا و سعادت‌مند<sup>۴</sup> (۲۰۰۵) طی دوره ۱۹۹۷-۱۹۶۷ در آمریکا مشاهده کردند که نرخ بالای مالیات بر درآمد منجر به افزایش بیشتر فرار مالیاتی می‌شود.

1. Fisman and Wei
2. Kasipillai and et. al
3. Bloomquist, K.
4. Cebula and Saadatmand

سوکروم و واتسون<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) در پژوهشی برای کشور ترینیداد و توباگو طی دوره ۲۰۰۰ تا ۱۹۶۰، به این نتیجه رسیدند که عوامل مختلف اقتصادی: درآمد سرانه، واردات، بدهی خارجی، بیکاری و تورم بر سطح فرار مالیاتی تأثیرگذار بوده‌اند. از میان عوامل مؤثر یاد شده تورم و بیکاری با فرار مالیاتی رابطه‌ای مستقیم داشته‌اند، لذا آن‌ها پیشنهاد می‌کنند که دولت می‌تواند با استفاده از سیاست‌های پولی و مالی خود این دو متغیر و در نتیجه میزان فرار مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد. در خصوص رابطه مثبت میان بدهی خارجی و فرار مالیاتی این محقق معتقد است که دولت باید در این زمینه محتاط‌تر عمل نماید و آن دسته از مخارجی که از این طریق تأمین مالی می‌شوند را کاهش دهد.

ریچاردسون<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) در پژوهشی برای ۴۵ کشور طی دوره ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۴ نتیجه گرفت که در میان عوامل غیراقتصادی، پیچیدگی قوانین و مقررات بیشترین تأثیر را بر فرار مالیاتی داشته است. در میان عوامل اقتصادی نیز می‌توان به سطح تحصیلات، میزان درآمد، عدالت و اخلاق مالیاتی اشاره کرد.

نوریس و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۸) برای یک نمونه از ۴۸ کشور برای یک دوره ۲۰ ساله از سال ۱۹۸۷ تا ۲۰۰۷ با در نظر گرفتن متغیرهای بار مالیات، بار مقررات، توسعه مالی، کیفیت نظام حقوقی به صورت تجربی دریافته‌اند که کیفیت نظام حقوقی مهم‌ترین عامل برای غیررسمی شدن است. اگرچه عوامل دیگر هم نقش داشتند اما نظام حقوقی مهم‌ترین عاملی بود که رسمی بودن را تعیین می‌کند و باعث کاهش غیررسمی شدن می‌شود.

کبولا و فیگ<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) در پژوهشی دریافته‌اند که یک شکاف مالیاتی به اندازه ۵۰۰ میلیارد دلار در بین افراد ساکن آمریکا طی دوره ۲۰۰۸-۱۹۶۰ وجود دارد و فرار مالیاتی تابعی صعودی از نرخ مالیات، نرخ بیکاری، نارضایتی عمومی از دولت و درآمد سرانه افراد است؛ همچنین تابعی نزولی از اصلاح قانون مالیاتی در سال ۱۹۸۶ بوده است.

---

1. Sookram and Watson  
 2. Richardson  
 3. Norris and et. al  
 4. Cebula and Feige

امبای و یو<sup>۱</sup> (۲۰۱۰) در کشورهای در حال توسعه طی دوره ۲۰۰۶-۱۹۸۴ نشان می‌دهد قدرت اجرایی مقامات مالیاتی، سطح توسعه یافتگی، نرخ بهره، نرخ تورم و درجه شهرنشینی در کشورها نسبت نقد را توضیح می‌دهند. همچنین تخمین نسبت نقد برای کشورهای در حال توسعه در این مطالعه، تنوع گسترده این نسبت را در بین کشورها نشان می‌دهد.

تابنده و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) برای کشور مالزی طی دوره ۲۰۱۰-۱۹۶۳ به این نتیجه رسید که در مالزی پایه مالیاتی، اندازه دولت، درآمد پرداخت کنندگان مالیات، نرخ تورم و باز بودن تجارت به عنوان دلایل اصلی فرار مالیاتی مطرح شده است. نتایج تأیید می‌کند که اثر تورم و اندازه دولت بر فرار مالیاتی مثبت و معنادار است و رابطه بین آزادی تجاری و فرار مالیاتی منفی و معنادار هست.

آریو و بکوا<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) با استفاده از آمارهای ۲۰۱۰-۱۹۷۵ نیجریه به این نتیجه رسیدند که افزایش بار مالیاتی موجب افزایش انگیزه فرار از پرداخت مالیات می‌شود و تأثیر آن معنادار است.

کافکلاس و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) در پژوهش خود با استفاده از آمار ۳۵ کشور OECD و ۱۱۰ کشور غیر عضو OECD به بررسی رابطه بین فرار مالیاتی و نرخ مالیات و هزینه کنترل مالیات ستانی در قالب مدل رشد درون‌زا به صورت مقطعی برای سال ۲۰۱۱ پرداخته‌اند و نتیجه حاصل رابطه مثبت فرار مالیاتی با نرخ مالیات و رابطه منفی با هزینه‌های مالیات ستانی را نشان داده است.

پایا و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۵) برای ۱۷ کشور OECD طی دوره ۱۹۸۰ تا ۲۰۰۵ دریافتند که با افزایش بیکاری و با افزایش نرخ مالیات میزان فساد و فرار مالیاتی افزایش خواهد یافت.

---

1. Embaye and yu  
2. Tabandeh and et. al  
3. Ariyo and Bekoe  
4. Kafkalas and et. al  
5. Pappa and et. al

برگر و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) برای سال ۲۰۰۵ برای کشور استرالیا با مطالعات خود بر روی عامل نرخ مالیات به این نتیجه رسیدند که با افزایش نرخ‌های مالیات، میزان فرار مالیاتی افزایش می‌یابد.

همان‌طور که در مطالعات داخلی و خارجی مشخص است باوجوداینکه سازمان مالیاتی نقشی بسیار مهم در وصول مالیات در هر کشوری دارد اما تمرکز بر کارایی آن جهت کاهش فرار مالیاتی در مطالعات مغفول مانده است؛ بنابراین در این مطالعه سعی ما بر این بوده است که به پر کردن این خلأ در پژوهش‌های داخلی و خارجی پردازیم. همچنین در این مطالعه سعی ما بر این بوده است که به بررسی اثرگذاری تمامی متغیرهای مهم در مطالعات پیشین بر فرار مالیاتی پردازیم و نهایتاً آن‌هایی وارد مدل شدند که از لحاظ تئوری معنادار بوده‌اند.

#### ۴- پایه‌های آماری

با توجه به مسئله محوری این پژوهش که بررسی تأثیر اعتبارات اختصاص‌یافته به سازمان مالیاتی بر روی فرار مالیاتی در ایران می‌باشد مدل مورد بررسی ما یک مدل سری زمانی به صورت زیر می‌باشد:

$$\begin{array}{ccccccc}
 & & & & 3 & & 4 \\
 & & & 2 & & & \\
 & & 1 & & & & \\
 & 0 & & & & & \\
 & & & 5 & & & 6
 \end{array}$$

در رابطه فوق میزان نسبی فرار مالیاتی به صورت درصدی از تولید ناخالص داخلی با نماد (TEG) نشان داده شده است. علامت (BG) منعکس‌کننده نسبت بودجه سازمان مالیاتی به کل پرداخت‌های دولت است. شاخص توسعه مالی (CRE) می‌باشد. نمادهای (GN)

بررسی تأثیر منابع مالی اختصاص یافته به سازمان مالیاتی بر فرار مالیاتی در ایران... ۳۹۷

مالیاتی با استفاده از الگوی ARDL برای دوره ۱۳۹۳-۱۳۵۷ پرداخته‌اند، استخراج شده است.

در این معادله TE میزان فرار مالیاتی را بیان می‌کند و GDP بیانگر تولید ناخالص داخلی می‌باشد. نتایج این مطالعه بیانگر این است که حجم فرار مالیاتی در طول دوره مورد بررسی بین رقم ۰/۰۷ تا ۱۷/۳۴ درصد GDP در نوسان بوده است. این نسبت برای سال ۱۳۹۳، ۸/۱۳ بوده است که نسبت به چند سال قبل خود کاهش یافته است.

#### ۲-۴- متغیرهای مستقل

**اعتبارات اختصاص یافته به سازمان مالیاتی نسبت به GDP (BG):** قبل از تشکیل سازمان امور مالیاتی، اخذ مالیات به عهده سازمان امور اقتصاد و دارایی بوده است و دستگاه مالیاتی دارای بودجه‌ای جداگانه نبوده است. سازمان امور مالیاتی کشور به موجب ماده ۵۹ قانون برنامه سوم، در سال ۱۳۸۰ تشکیل و نمودار تشکیلاتی آن در بخش ستاد سازمان در اوایل سال ۱۳۸۱ و تشکیلات ادارات کل امور مالیاتی استان‌ها به تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی رسید. با تشکیل سازمان امور مالیاتی، بودجه این سازمان از وزارت امور اقتصادی و دارایی تفکیک شد. بودجه سازمان امور مالیاتی برای مهر و موم‌های بعد از ۱۳۸۱ که از وزارت امور اقتصاد و دارایی منفک از لایحه‌های بودجه استخراج شده است. برای محاسبه بودجه سازمان مالیاتی قبل از سال ۱۳۸۰، با درصدگیری از بودجه سازمان مالیاتی نسبت به بودجه کل سازمان‌های زیر نظارت امور اقتصاد و دارایی برای بعد از سال ۱۳۸۱، نسبت بودجه سازمان مالیاتی از وزارت امور اقتصادی محاسبه شده است و این رقم در بودجه وزارت امور اقتصاد و دارایی برای قبل

#### 1. Tax Evasion

۲. به علت اینکه مطالعات گوناگون در زمینه اندازه‌گیری میزان فرار مالیاتی انجام شده است و همه به نتایج مشابهی در زمینه میزان فرار مالیاتی رسیده‌اند و همچنین به این دلیل که سعی ما در این مطالعه بر این بوده است که بر مسئله اعتبارات سازمان مالیاتی تمرکز کنیم در این مطالعه از داده‌های فرار مالیاتی مطالعه سلطانی و همکاران (۱۳۹۴) استفاده شده است که جهت تخمین از روش تابع تقاضای تانزی استفاده نموده‌اند.

#### 3. Tax Organization Budgets (% Total Government Expenditure)

از سال ۱۳۸۱ ضرب شده و میزان بودجه برای قبل از سال ۱۳۸۱ به‌طور متوسط به‌دست‌آمده است. میزان بودجه اختصاص‌یافته به سازمان امور مالیاتی قبل از سال ۱۳۸۰ نوسان چندانی نداشته است اما بعد از سال ۱۳۸۰ این رقم کاهش یافته و سپس از سال ۱۳۸۴ روند صعودی را طی کرده است.

**توسعه مالی<sup>۱</sup> (CRE):** توسعه مالی مفهومی است جامع که در شش بعد مختلف به شرح ذیل تعریف می‌گردد: نخست، توسعه بخش بانکی. دوم، توسعه بخش مالی غیر بانکی. سوم، توسعه بخش پولی و سیاست‌گذاری پولی. چهارم، مقررات و نظارت بانکی. پنجم، باز بودن بخش مالی و ششم، محیط نهادی.

در این مطالعه تمرکز ما روی توسعه بخش بانکی خواهد بود و از بین شاخص‌هایی که توضیح‌دهنده توسعه بخش بانکی هستند و با توجه به مبانی نظری موجود شاخص مورد استفاده در این مقاله برای اندازه‌گیری توسعه مالی، نسبت اعتبارات اعطا شده به بخش خصوصی نسبت به GDP است.

#### اعتبارات اعطایی به بخش خصوصی

این شاخص برای اولین بار توسط بک، دیمورگ کنت و لوین<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) محاسبه شده و سپس توسط بانک جهانی به‌روزرسانی و منتشر شده است. شاخص اعتبارات اعطایی به بخش خصوصی نسبت به GDP شاخصی است که توسعه بازار بانکی برای بخش خصوصی را اندازه‌گیری می‌کند. علت استفاده از این شاخص این است که مطالعات گذشته نشان داده است که یکی از جامع‌ترین شاخص‌های فعالیت واسطه‌های مالی است و نقش واسطه‌های مالی در جهت‌دهی وجوه مالی به سرمایه‌گذاران بخش خصوصی و همچنین مشارکت بخش خصوصی را بهتر نشان می‌دهد. داده‌های مورد استفاده برای شاخص توسعه مالی از بانک مرکزی گرفته شده است.

**نرخ تورم<sup>۳</sup> (INF):** نرخ تغییرات شاخص مصرف‌کننده است و به‌عنوان مهم‌ترین معیار سنجش میزان تورم در اقتصاد ایران اهمیت فراوان دارد.

---

1. Financial Development  
2. Beck, Demirgüç-Kunt and Levin  
3. Inflation Rate

داده‌های نرخ تورم از سری‌های زمانی بانک مرکزی گردآوری شده است. در طول دوره مورد بررسی، نرخ تورم تغییرات بسیاری داشته است، نرخ تورم از سال ۱۳۹۱ روند کاهش داشته است و در سال ۱۳۹۳ به رقم ۱۵/۶ رسیده است.

**درآمد سرانه<sup>۱</sup> (GN):** درآمد سرانه از تقسیم تولید ناخالص داخلی به جمعیت به دست آمده است. داده‌های مورد نیاز برای این متغیر از سری‌های زمانی بانک مرکزی گردآوری شده است.

سرانه درآمد  
جمعیت کل

این متغیر در طول دوره مورد بررسی سیر صعودی را طی کرده است و از رقم ۰/۱۴ در سال ۱۳۵۷ با رقم ۱۳۸/۸۱ میلیارد ریال در سال ۱۳۹۳ رسیده است.

**سهم ارزش افزوده بخش صنعت از GDP<sup>۲</sup> (IND):** این مقدار از تقسیم ارزش افزوده صنعت در هر سال نسبت به GDP همان سال حاصل شده است.

ارزش افزوده بخش صنعت

آمارهای ارزش افزوده بخش صنعت از سایت بانک مرکزی گردآوری شده است. سهم ارزش افزوده بخش صنعت از GDP بین ارقام ۰/۰۷ تا ۰/۱۷ در نوسان بوده است. این متغیر در طول دوره مورد بررسی ابتدا تا سال ۱۳۸۰ روندی صعودی را طی کرده است اما از آن سال به بعد روندی کاهشی داشته است و در سال ۱۳۹۳ به رقم ۰/۱۱ رسیده است.

**بار مالیاتی<sup>۳</sup> (TB):** بار مالیاتی حاصل تقسیم درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی می‌باشد.

درآمد مالیاتی  
بار مالیاتی

داده‌های مورد نیاز برای محاسبه این متغیر از سری‌های زمانی بانک مرکزی گردآوری شده است. این متغیر در طول دوره مورد نظر دارای تحولات بسیاری بوده است و در سال ۱۳۹۳ به رقم ۰/۰۶ رسیده است.

منبع گردآوری داده‌ها، میانگین، انحراف معیار، حداکثر و حداقل تمامی متغیرها در جدول (۱) به تفکیک بیان شده است.

1. Per Capita Income
2. Industry Added Value
3. Tax Burden

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرها

نام متغیر	تعریف عملیاتی	پایگاه اطلاعاتی استخراج متغیر	حداکثر	حداقل	میانگین	انحراف معیار
نسبت فرار مالیاتی به GDP (TEG)	نسبت میزان فرار مالیاتی بر GDP	مطالعه سلطانی و همکاران (۱۳۹۴)	۱۷/۳۴	۰/۰۷	۱/۷۶	۷/۷
اعتبارات اختصاص یافته به سازمان مالیاتی نسبت به GDP (BG)	نسبت اعتبارات سازمان مالیاتی بر GDP	لایحه بودجه مهر و موم‌های مختلف	۰/۰۰۷	۰/۰۰۰۳	۰/۰۰۱	۰/۰۰۰۸
توسعه مالی (CRE)	نسبت اعتبارات اعطایی به بخش خصوصی به GDP	آمارهای بانک مرکزی	۰/۵۶	۰/۲۲	۰/۳۶	۰/۳۷
نرخ تورم (INF)	نرخ تغییرات شاخص قیمت مصرف کننده	آمارهای بانک مرکزی	۴۹/۱۱	۸/۳	۱۹/۳۰	۲۳/۴۱
بار مالیاتی (TB)	نسبت درآمدهای مالیاتی به GDP	آمارهای بانک مرکزی	۰/۰۸۷	۰/۰۳۶	۰/۰۵۸	۰/۰۵۴
درآمد سرانه (GN)	نسبت GDP به جمعیت	آمارهای بانک مرکزی	۱۳۸/۸۱	۰/۱۴	۲۲/۴۳	۴۲/۶۲
سهم ارزش افزوده بخش صنعت از GDP (IND)	نسبت ارزش افزوده بخش صنعت بر GDP	آمارهای بانک مرکزی	۰/۱۷	۰/۰۷	۰/۱۲	۰/۱۲

منبع: محاسبات پژوهش

#### ۴- روش پژوهش و بیان یافته‌ها

در مطالعات سری زمانی هرگاه مجموعه‌ای از متغیرهای موردنظر بر اساس آزمون‌های ریشه واحد رفتار دو گانه‌ایی داشته باشند به این صورت که برخی از آن‌ها در سطح ایستا باشند و برخی دیگر از متغیرها با یک‌بار تفاضل گیری ایستا گردند استفاده آزمون‌های هم انباشتگی معمول از جمله انگل- گرانجر برای بررسی وجود ارتباط بلندمدت بین متغیرها دیگر کارساز نخواهد بود. در این قبیل موارد استفاده از

روش ARDL پیشنهاد می‌گردد. روش تخمین مدل با استفاده از الگوی خود توضیح با وقفه‌های گسترده (ARDL) می‌باشد که به صورت کلی به شکل زیر بیان می‌شود:<sup>۱</sup>

که در آن L بیانگر مراتب تأخیری فرآیند خود بازگشتی برای متغیر وابسته و همچنین متغیر مستقل الگو می‌باشد. این الگو توسط پسران و شین<sup>۲</sup> (۱۹۹۹) و پسران و شین و اسمیت<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) معرفی گردیده است و قادر به برآورد همزمان ضرایب بلندمدت و کوتاه مدت الگو و تعیین جهت علیت بین متغیرهای الگو است و برآوردهای نسبتاً بدون تورش را از ضرایب بلندمدت به دست می‌دهد. همچنین مشکلات مربوط به حذف متغیرها و خودهمبستگی را رفع می‌کند.

در مدل ARDL برای انتخاب وقفه بهینه می‌توان از معیارهای آکائیک، شوارتز بیزین، حنان کوئین و ضریب تعدیل شده استفاده کرد. برای برآورد الگوی ARDL ابتدا باید پایایی متغیرها آزمون شوند. بدین منظور از آزمون دیکی فولر تعمیم یافته استفاده شده است. در مرحله بعدی ابتدا تخمین کوتاه مدت مدل ارائه شده و عدم وجود ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی مدل مورد آزمون قرار خواهد گرفت و پس از اطمینان از عدم وجود مشکلات مذکور، آزمون هم جمعی با استفاده از آزمون کرانه‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد و در صورت تشخیص وجود ارتباط بلندمدت ضرایب بلندمدت

---

۱. الگوی به صورت کلی دارای ۵ فرم به صورت زیر می‌باشد. حالت نخست به صورت بدون عرض از مبدأ و روند  
مبدأ مقید و بدون روند و به صورت

است. در حالت سوم، عرض از مبدأ نامقید است و روند وجود ندارد لذا

می‌باشد. در حالت چهارم که

است عرض از مبدأ نامقید و روند مقید است.

2. Pesaran and Shin

3. Pesaran and Shin and Smith

برآورد شده و سپس الگوی ضریب خطا محاسبه می‌شود. در پایان با توجه به دوره زمانی مورد بررسی در این مقاله و امکان وجود تکانه‌های ساختاری در این دوره، آزمون عدم وجود شکست ساختاری انجام خواهد شد.

برای تخمین مدل از نرم‌افزار Eviews ۱۰ استفاده شده است. در این مطالعه برای جلوگیری از کاهش درجه آزادی از معیار شوارتز بیزین برای تعیین وقفه بهینه الگو استفاده شده است. قبل از برآورد مدل، ابتدا آزمون ایستایی متغیرها بررسی شد و این نتیجه حاصل شد که متغیرهای فرار مالیاتی، بودجه سازمان مالیاتی، ارزش افزوده صنعت و بار مالیاتی در سطح نا پایا بوده و تفاضل مرتبه اول آن‌ها پایا می‌باشد، بنابراین انباشته از مرتبه یک یا  $I(1)$  می‌باشد و سایر متغیرها  $I(0)$  یا مانا هستند. نتیجه آزمون مانایی متغیرها در جدول ۲ نشان داده شده است. همچنین با توجه به دوره زمانی موردنظر و اتفاقات محتمل به لحاظ ساختاری از آزمون مانایی در حالت شکست ساختاری استفاده شده است.

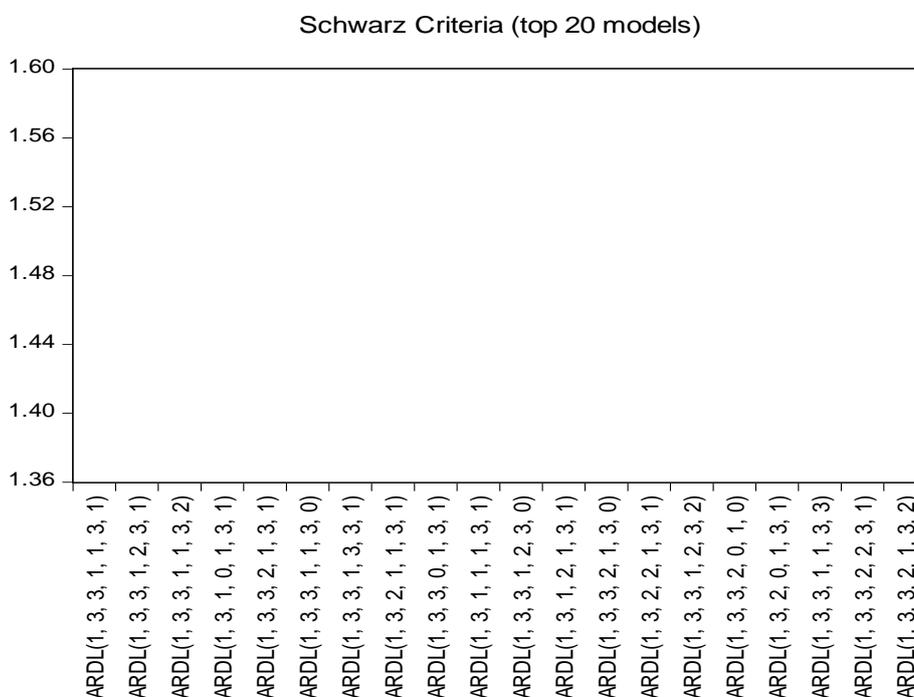
پس از آزمون پایایی و اطمینان از مناسب بودن الگوی ARDL گام بعدی تعیین وقفه بهینه الگو است.

نمودار ۲ شکل وقفه بهینه توسط معیار شوارتز- بیزین نشان می‌دهد. بر اساس معیار شوارتز وقفه بهینه الگو (۱، ۳، ۳، ۱، ۱، ۳، ۱) به دست آمده است.

جدول ۲. آزمون پایایی (دیکی فولر تعمیم یافته) متغیرهای مدل با لحاظ شکست ساختاری با لحاظ روند

متغیر	تفاضل مرتبه اول					در سطح				
	سطح احتمال	آماره آزمون	آماره بحرانی			سطح احتمال	آماره آزمون	آماره بحرانی		
			۱۰٪	۵٪	۱٪			۱۰٪	۵٪	۱٪
Ln (TEG)	۰/۰۱	-۵/۶۲	-۴/۲۶	-۴/۵۲	-۵/۰۶	۰/۱۷	-۴/۰۰	-۴/۲۶	-۴/۵۲	-۵/۰۶
Ln (BG)	۰/۰۱	-۸/۸۱	-۴/۲۶	-۴/۵۲	-۵/۰۶	۰/۱۳	-۴/۱۳	-۴/۲۶	-۴/۵۲	-۵/۰۶
Ln (CRE)	-	-	-۴/۲۶	-۴/۵۲	-۵/۰۶	۰/۰۱	-۶/۳۸	-۴/۲۶	-۴/۵۲	-۵/۰۶
Ln(INF)	-	-	-۴/۲۶	-۴/۵۲	-۵/۰۶	۰/۰۰	-۵/۱۷	-۴/۲۶	-۴/۵۲	-۵/۰۶
Ln (IND)	۰/۰۱	-۸/۰۲	-۴/۲۶	-۴/۵۲	-۵/۰۶	۰/۰۲	-۴/۱۹	-۴/۲۶	-۴/۵۲	-۵/۰۶
Ln (TB)	۰/۰۱	-۵/۹۶	-۴/۲۶	-۴/۵۲	-۵/۰۶	۰/۱۱	-۴/۲۱	-۴/۲۶	-۴/۵۲	-۵/۰۶
Ln (GN)	-	-	-۴/۲۶	-۴/۵۲	-۵/۰۶	۰/۰۱	-۵/۲۸	-۴/۲۶	-۴/۵۲	-۵/۰۶

منبع: محاسبات پژوهش



نمودار ۱. تعیین وقفه بهینه الگو با استفاده از معیار شوارتز

منبع: محاسبات پژوهش

در مرحله بعدی قبل از تخمین بلندمدت مدل ابتدا لازم است که آزمون خودهمبستگی جملات پسماند و واریانس ناهمسانی انجام شود که نتایج آن در جداول (۳) و (۴) آمده است و نشان می‌دهد که مدل برآورد شده، عاری از این دو مشکل می‌باشد.

جدول ۳. آزمون ناهمسانی واریانس بروش - پاگان - گادفری (Breusch - Pagan - Godfrey)

۰/۰۹۱	Prob. F (۱۳,۲۰)	۲/۰۶	آماره F
۰/۱۷۰	Prob. Chi-Squar (۲۰)	۲۵/۸۶۵	Obs*R- squared
۱/۰۰۰	Prob. Chi-Squar (۲۰)	۲/۴۹۲	Scaled explained SS

منبع: محاسبات پژوهش

همان‌طور که جدول (۳) نشان می‌دهد، احتمال آماره F بیشتر از ۵٪ می‌باشد که نشان‌دهنده رد فرضیه وجود ناهمسانی واریانس است و مدل عاری از این مشکل می‌باشد.

جدول ۴. آزمون خودهمبستگی جملات پسماند (LM Test)

۰/۳۴۸	Prob. F (۲, ۱۱)	۱/۱۶	آماره F
۰/۰۵۱	Prob. Chi- Squar (۲)	۵/۹۳	Obs*R- squared

منبع: محاسبات پژوهش

در جدول (۴) احتمال آماره F بیشتر از ۵٪ است که نشان‌دهنده عدم وجود خودهمبستگی می‌باشد، بنابراین مدل دارای مشکل خودهمبستگی میان جملات پسماند نمی‌باشد. پس از اطمینان از مشکلات فوق، سپس وجود رابطه بلندمدت بین متغیرها با استفاده از آزمون کرانه‌ها بررسی شده است. بدین منظور فرضیه صفر به معنی نبودن رابطه بلندمدت (صفر بودن توأم ضرایب تمامی متغیرهای) است که به‌صورت زیر بیان شده است؛ یعنی:

$$\cdot \quad 1 \quad 2 \quad 3 \quad 4 \quad 5 \quad 6 \quad \cdot$$

و فرضیه رقیب، یعنی وجود رابطه بلندمدت بین متغیرها به‌صورت زیر می‌باشد:

$$1 \quad 1 \quad \cdot 2 \quad \cdot 3 \quad \cdot 4 \quad \cdot 5 \quad \cdot 6 \quad \cdot$$

نتایج آزمون کرانه‌ها در جدول (۵) ارائه شده که رابطه بلندمدت بین متغیرها را تأیید می‌کند زیرا مقدار آماره F محاسبه شده از بیشترین مقدار کران بالا هم بیشتر می‌باشد که به معنای رد فرضیه H. و پذیرش رابطه بلندمدت بین متغیرهاست.

بررسی تأثیر منابع مالی اختصاص یافته به سازمان مالیاتی بر فرار مالیاتی در ایران... ۴۰۵

جدول ۵. نتایج آزمون کرانه‌ها با روند مقید و عرض از مبدأ نامقید و ساختار وقفه‌ای (۱، ۳، ۱)، (۱، ۳، ۱)

آماره بحرانی کرانه‌ها			۱۸	آماره آزمون (F آماره)
کران بالا	کران پایین	سطح معنی‌داری		
۳/۲۵	۲/۳۳	۱۰٪	۶	K
۳/۶۲	۲/۶۳	۵٪		
۳/۹۴	۲/۹	٪۲/۵		
۴/۳۹	۳/۲۷	۱٪		
نمونه نهایی: N=۳۵			۳۴	اندازه واقعی نمونه
۳/۷۸۵	۲/۶۸۵	٪۱۰		
۴/۳۸۳	۳/۱۷۴	٪۵		
۵/۶۹۳	۴/۶۲۹	٪۱		

منبع: محاسبات پژوهش

با تشخیص رابطه، بلندمدت بین متغیرهای موردنظر این تحقیق، می‌توان به مرحله دوم در برآورد الگوی ARDL، یعنی تخمین ضرایب بلندمدت الگو گام نهاد. جدول ۶ نتایج حاصل از برآورد ساختار پویای الگوی ARDL بر اساس معیار مذکور و جدول ۷ نتایج حاصل از تخمین بلندمدت الگو را نشان می‌دهد.

جدول ۶. نتایج برآورد ساختار پویای ARDL

متغیرهای مستقل	ضرایب برآورد شده	انحراف معیار	آماره t محاسباتی	احتمال
۱	۰/۱۶۴	۰/۱۰۹	۱/۴۹۴	۰/۱۵۹
	-۰/۶۰۷	۱/۵۶۳	۰/۸۴۲	۰/۰۱۷
۱	-۸/۰۶۹	۱/۶۳۳	-۴/۹۴	۰/۰۰۰
۲	۰/۷۸۹	۱/۴۹۷	۰/۵۲۷	۰/۶۰۶
۳	۲/۲۳۸	۱/۱۵۰	۱/۹۴۶	۰/۰۷۳
	-۰/۱۰۹	۰/۱۹۰	۰/۵۷۳	۰/۰۰۰
۱	-۰/۲۷۸	۰/۲۲۴	-۱/۲۴۰	۰/۲۳۶
۲	-۰/۳۳۹	۰/۱۴۵	۲/۳۳۰	۰/۰۳۶

متغیرهای مستقل	ضرایب برآورد شده	انحراف معیار	آماره t محاسباتی	احتمال
۳	-۰/۴۹۳	۰/۱۳۰	-۳/۷۸۱	۰/۰۰۲
L(INF)	۰/۶۰۴	۰/۱۶۸	۳/۵۹۸	۰/۰۰۳
۱	۰/۳۶۴	۰/۱۸۶	-۱/۹۵۰	۰/۰۷۳
L(IND)	-۴/۰۹۹	۰/۷۸۵	-۵/۲۱۶	۰/۰۰۰
۱	-۲/۸۸۷	۱/۰۹۶	-۲/۶۳۲	۰/۰۲۰
L(GN)	۴/۲۶۳	۱/۷۰۲	۲/۵۰۳	۰/۰۲۶
۱	-۶/۱۱۶	۱/۷۸۸	-۳/۴۱۹	۰/۰۰۴
۲	۱/۲۶۵	۱/۵۰۷	۰/۸۳۹	۰/۴۱۶
۳	-۳/۹۸۸	۱/۲۵۳	-۳/۱۸۲	۰/۰۰۷
L(TB)	۲/۹۶۰	۰/۶۲۳	۴/۷۵۰	۰/۰۰۰
۱	۰/۹۷۹	۰/۵۳۲	۱/۸۳۸	۰/۰۸۸
C	۲/۰۸۵	۳/۷۱۹	۰/۵۶۰	۰/۵۸۴
@TREND	۱/۱۱۹	۰/۱۵۰	۷/۴۲۰	۰/۰۰۰
۰ ۸۷      ۰ ۹۲      ۲ ۶۴				

جدول ۷. نتایج برآورد ضرایب بلندمدت الگو

متغیرهای مستقل	ضرایب برآورد شده	انحراف معیار	آماره t محاسباتی	احتمال
Ln (BG)	-۰/۶۴۷	۰/۲۶۰	-۲/۴۸۹	۰/۰۲۷
Ln (CRE)	-۶/۷۵۸	۰/۷۴۳	-۹/۰۹۳	۰/۰۰۰
Ln (INF)	۰/۲۸۷	۰/۳۱۱	۰/۹۲۲	۰/۳۷۲
Ln (IND)	-۸/۳۵۸	۱/۴۶۹	-۵/۶۸۷	۰/۰۰۰
Ln(GN)	-۵/۴۷۴	۰/۵۶۱	-۹/۷۴۸	۰/۰۰۰
Ln(TB)	۴/۷۱۲	۱/۲۵۵	۳/۷۵۲	۰/۰۰۲
@TREND	۱/۳۳۹	۰/۱۳۶	۹/۸۴۹	۰/۰۰۲

منبع: محاسبات پژوهش

بنابراین بر اساس جدول ۷ معادله عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی به صورت زیر استخراج می شود:

همان طور که در جدول (۶) و (۷) آمده است، تمامی ضرایب کوتاه مدت و بلندمدت (به استثنای نرخ تورم در بلندمدت) در سطح ۹۵٪ معنادار بوده اند و علائم ضرایب متغیرها در بلندمدت در تمام موارد با انتظارات نظری سازگار است. ضرایب بودجه سازمان مالیاتی، توسعه مالی، سهم ارزش افزوده بخش صنعت و درآمد سرانه منفی هستند که بیان می کند با افزایش اعتبارات سازمان مالیاتی، افزایش توسعه مالی، افزایش درآمد سرانه و افزایش سهم ارزش افزوده بخش صنعت از GDP فرار مالیاتی کاهش پیدا می کند. همچنین ضریب بار مالیاتی مثبت است بدین معنا که با افزایش بار مالیاتی، فرار مالیاتی کاهش می یابد. با توجه به نتایج به شرط ثبات در تأثیرگذاری سایر متغیرها، با افزایش یک درصد در اعتبارات سازمان مالیاتی، میزان فرار مالیاتی به اندازه ۰/۶۴۷ در بلندمدت کاهش می یابد. ضریب توسعه مالی ۶/۷۵- به دست آمده است به این معنی که با افزایش یک درصد در توسعه مالی، به شرط ثابت در نظر گرفتن تأثیر سایر متغیرها، فرار مالیاتی به اندازه ۶/۷۵ درصد در بلندمدت کاهش می یابد. همچنین نتایج بیانگر تأثیر منفی ارزش افزوده بخش صنعت بر فرار مالیاتی می باشد و به شرط ثبات در اثرگذاری سایر متغیرها با افزایش یک درصد در این متغیر، فرار مالیاتی به میزان ۸/۳۵ درصد در بلندمدت کاهش می یابد. ضریب درآمد سرانه ۵/۴۷- به دست آمده است به این معنی که با ثابت در نظر گرفتن تأثیر سایر متغیرها میزان فرار مالیاتی با افزایش یک درصد در درآمد سرانه به میزان ۵/۴۷ درصد در بلندمدت کاهش می یابد. همچنین نتایج نشان می دهد که به شرط ثابت در نظر گرفتن تأثیر سایر متغیرها با افزایش یک درصد در بار مالیاتی، فرار مالیاتی به میزان ۴/۷۱ درصد در بلندمدت افزایش می یابد.

در مرحله بعدی الگوی تصحیح خطا (ECM) که نوسانات کوتاه مدت را به مقادیر بلندمدت ارتباط می دهد برآورد شده است. در واقع در این الگو نیروهای مؤثر در کوتاه مدت و سرعت نزدیک شدن به مقادیر تعادلی بلندمدت اندازه گیری می شوند.

به عبارت دیگر در الگوی تصحیح خطا تغییرات متغیر وابسته تابعی از انحراف رابطه تعادلی بلندمدت (که توسط جز تصحیح خطا بیان می‌شود) و تغییرات سایر متغیرهاست.

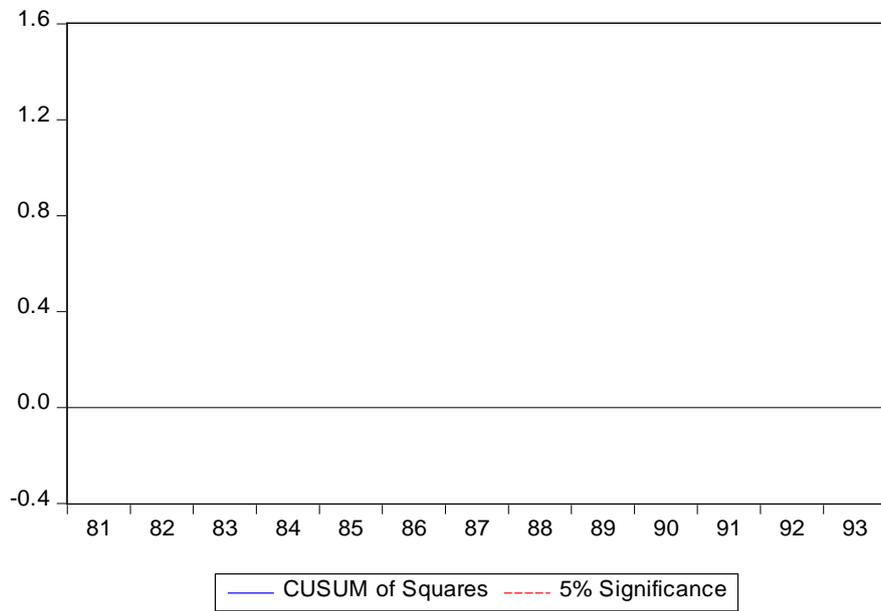
جدول ۸. الگوی تصحیح خطا (ECM)

متغیرهای مستقل	ضرایب برآورد شده	انحراف معیار	آماره t محاسباتی	احتمال
C	۳/۲۰۵	۰/۲۱۷	۱۴/۷۷۲	۰/۰۰۰
D(LBG)	-۰/۱۰۹	۰/۱۱۶	-۰/۹۳۳	۰/۳۶۷
۱	۰/۱۵۳	۰/۰۸۱	۱/۸۷۷	۰/۰۸۳
۲	۰/۴۹۳	۰/۰۷۹	۶/۱۸۴	۰/۰۰۰
	-۰/۶۰۷	۰/۶۱۵	-۰/۹۸۷	۰/۳۴۱
۱	-۳/۰۲۸	۰/۷۴۴	-۴/۰۷۰	۰/۰۰۱
۲	-۲/۲۳۸	۰/۵۸۱	-۳/۸۴۷	۰/۰۰۲
D(LINF)	۰/۶۰۴	۰/۰۹۳	۶/۴۳۴	۰/۰۰۰
D(LIND)	-۴/۰۹۹	۰/۴۸۹	-۸/۳۸۱	۰/۰۰۰
D(LGN)	-۴/۲۶۳	۰/۶۹۳	۶/۱۵۰	۰/۰۰۰
۱	۲/۷۲۳	۰/۷۸۸	۳/۴۵۲	۰/۰۰۴
۲	۳/۹۸۸	۰/۷۵۹	۵/۲۵۵	۰/۰۰۰
D(LTB)	۲/۹۶۰	۰/۳۱۲	۹/۴۶۵	۰/۰۰۰
CointEq(-1)	-۰/۸۳۵	۰/۰۵۶	-۱۴/۸۸۷	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

همان گونه که در جدول ۸ نشان داده شده است تمامی ضرایب کوتاه‌مدت مدل دارای علائم مورد انتظار هستند و همچنین ضریب جمله تصحیح خطا به لحاظ آماری معنادار و معادل ۰/۸۳- می‌باشد، بدین معنی که در هر دوره ۰/۸۳ از عدم تعادل‌های کوتاه‌مدت در راستای ضرایب بلندمدت تعدیل می‌شوند.

در پایان با توجه به اینکه در طول دوره مورد بررسی مورد نظر ما تکانه‌های ساختاری متعددی به اقتصاد ایران وارد شده است، آزمون ثبات ساختاری جهت اطمینان از نتایج حاصله انجام شده است. برای اطمینان از ثبات ساختاری می‌بایستی از آزمون‌های CUSUM



نمودار ۳. آزمون CUSUMSQ

منبع: محاسبات پژوهش

با توجه به آزمون‌های CUSUM

برای انجام این امر نیاز به استخدام نیروی کار و آموزش آن و همچنین به کارگیری فناوری لازم در این زمینه دارد. آنچه مسلم است این است که با افزایش بودجه اختصاص یافته به سازمان مالیاتی در کشور ما که با فرار مالیاتی حدوداً ۰/۰۷ تا ۳۰ درصد از GDP را دارد و به کارگیری این بودجه توسط سازمان در جهت استخدام نیروی و فناوری لازم جهت بالا بردن دقت و سرعت در ممیزی کردن حساب‌های مؤدیان، احتمال کشف جرائم مالیاتی بالاتر رفته و طبق نظریه گزینش عقلایی اقتصاد جرم، مؤدیان مالیاتی از فرار مالیاتی دچار ضرری بیشتر از منافع فرار خواهند شد و موجب کاهش تمایل آن‌ها به فرار مالیاتی خواهد شد. در این مطالعه ما بر روی این مسئله مهم تمرکز کردیم و به بررسی تأثیر آن بر فرار مالیاتی پرداختیم. نتیجه‌ای که حاصل شد به این صورت بود که افزایش بودجه سازمان در بلندمدت موجب کاهش فرار مالیاتی خواهد شد و این تأثیر معنادار می‌باشد. همچنین ما در کنار متغیر اعتبارات اختصاص یافته به سازمان مالیاتی به بررسی تأثیر نرخ تورم، بار مالیاتی، توسعه مالی، درآمد سرانه و سهم ارزش افزوده بخش صنعت از GDP هم بر روی فرار مالیاتی پرداختیم. نتایج حاکی از آن بود که ارزش افزوده صنعت، توسعه مالی و درآمد سرانه دارای در بلندمدت تأثیر منفی و معناداری بر فرار مالیاتی دارند و بار مالیاتی و نرخ تورم دارای تأثیر مثبتی بر فرار مالیاتی می‌باشند. همچنین ضرایب تمامی متغیرها جز نرخ تورم در بلندمدت معنادار بوده است و از بین متغیرهای مورد مطالعه به ترتیب ارزش افزوده بخش صنعت با ضریب  $۸/۳۵۸-$ ، توسعه مالی با ضریب  $۶/۷۵۸-$ ، درآمد سرانه با ضریب  $۵/۴۷-$ ، بار مالیاتی با ضریب  $۴/۷۱$  و اعتبارات سازمان مالیاتی با ضریب  $۰/۶۴-$  بیشترین تأثیر را بر فرار مالیاتی داشته‌اند. در راستای نتایج حاصل شده ما پیشنهادانی به صورت زیر جهت کاهش این مسئله مهم ارائه می‌کنیم:

افزایش بودجه اختصاص یافته به سازمان امور مالیاتی کشور: با توجه به اینکه افزایش سهم بودجه سازمان امور مالیاتی از کل پرداخت‌های دولت سبب کاهش فرار از پرداخت مالیات می‌شود، پیشنهاد می‌شود با افزایش این بودجه و به کارگیری صحیح و برنامه‌ریزی شده آن توسط سازمان مالیاتی در جهت شناسایی بهتر مؤدیان مالیاتی و ممیزی کردن حساب‌های آن‌ها، فرار از پرداخت مالیات را کاهش داد.

- افزایش توسعه مالی و تقویت بازارهای رسمی مالی با تأکید بر شبکه بانکی کشور: یکی از یافته‌های مهم مقاله حاضر آن است که یکی از راهکارهای کاهش فرار مالیاتی، تمرکز بر توسعه مالی است. لذا قوانین و مقرراتی که می‌توانند اعتبارات اعطایی سیستم بانکی به بخش خصوصی و همچنین جذب منابع در شبکه بانکی کشور را متأثر سازند می‌بایستی استخراج و در راستای تقویت بازارهای رسمی مالی اصلاح شوند. همچنین دولت باید در جهت گسترش فعالیت مؤسسات ثبت اطلاعات اعتباری و افزایش کیفیت اطلاعات منتشر شده که از طریق کاهش مخاطره اخلاقی باعث افزایش توسعه مالی می‌شود، تلاش کند.

- افزایش سهم ارزش افزوده بخش صنعت از GDP: افزایش سهم بخش صنعت باعث کاهش فرار از پرداخت مالیاتی می‌شود بنابراین پیشنهاد می‌شود که با برنامه‌ها و سیاست‌های مناسب اقتصاد کشور، امکان گسترش بخش صنعت را فراهم کرد و بدین ترتیب با افزایش درآمد سرانه و همچنین به دلیل شفافیت این بخش و سهولت در اخذ مالیات از آن امکان فرار مالیاتی کاهش خواهد یافت.

## منابع

۱. بانک مرکزی، گزارش‌های اقتصادی و ترازنامه، اداره حساب‌های اقتصادی، مهر و موم‌های مختلف.
۲. جعفری صمیمی، احمد. حمزه‌ای، علی‌اکبر (۱۳۸۴). «بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی: مطالعه موردی، موردی صنف پلافروشان استان مازندران»، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، دوره ۱۳، شماره ۳۴، صص ۲۰-۳.
۳. خان جان، علیرضا (۱۳۸۳). «پتانسیل‌های فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده: بازخورد تجربه عملیاتی کشورهای در حال توسعه»، مجله اقتصادی، دوره ۴، شماره‌های ۳۷ و ۳۸، صص ۳۶-۴۲.
۴. خان جان، علیرضا (۱۳۸۸). «نگرشی نهادگرا به فرار مالیاتی». تهران، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی.

۵. سپهر دوست، حمید. رجبی، فهیمه. باروتی، مهسا (۱۳۹۴). «بررسی تأثیر حکمرانی خوب بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی»، فصلنامه نظریه‌های کاربردی اقتصاد، تابستان ۱۳۹۴، دوره ۲، شماره ۲، صص ۱۲۶-۱۰۳.
۶. سلطانی، فاطمه. بزازان، فاطمه. موسوی، میرحسین (۱۳۹۴). «عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در ایران»، پایان نامه جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهرا (س).
۷. صادقی، سید کمال (۱۳۹۱). «بررسی تأثیر شاخص کنترل فساد اداری و اثربخشی دولت بر درآمدهای مالیاتی (مطالعه موردی کشورهای با درآمد سرانه متوسط و بالا)»، پژوهشنامه مالیات، دوره ۲۰، شماره ۱۴، صص ۲۴۸-۲۳۰.
۸. عرب مازار، عباس. زایر، آیت (۱۳۸۷). «برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران»، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره ۱۶، شماره ۲، صص ۲۵-۵.
۹. کریمی پتانلار، سعید. گیلک حکیم‌آبادی، محمدتقی. صابر، نو چمنی فاضل (۱۳۹۴). «بررسی تأثیر اثربخشی دولت بر کاهش فرار مالیاتی در کشورهای منتخب»، پژوهشنامه مالیات، دوره ۲۳، شماره ۲۷، صص ۹۰-۶۳.
۱۰. مداح، مجید. نعمت‌اللهی، سمیه (۱۳۹۱). «نرخ تعرفه و فرار مالیاتی در واردات ایران از شرکای مهم تجاری: در سطح داده‌های ۶ رقمی، بر مبنای الگوی داده‌های تلفیقی». فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی (رشد و توسعه پایدار)، دوره ۱۳، شماره ۳، صص ۱۴۲-۱۲۵.
۱۱. نقی، زهی. محمدخانلی، شهرزاد (۱۳۸۹). «بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی: مطالعه موردی- استان آذربایجان شرقی». فصلنامه پژوهشنامه مالیات، دوره ۱۸، شماره ۹، صص ۶۰-۲۵.
۱۲. هادیان، ابراهیم. تحویلی، علی (۱۳۹۲). «شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران»، فصلنامه علمی پژوهشی برنامه‌ریزی و بودجه، دوره ۱۸، شماره ۲، صص ۵۸-۳۹.
۱۳. وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی (۱۳۹۴). مستندات طرح تحول نظام مالیاتی.

14. Adamopoulos, A. (2010). Financial Development and Economic Growth: An Empirical Analysis for Ireland. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, Vol. 3, No. 1, PP: 75-88.

15. Allingham, M. and Sandmo, A. (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", *Journal of Public Economics*, Vol. 1, No. (3-4), PP: 323 - 338.
16. Alm, James and Martinez Vazquez, Jorge. (2001). "Institutions, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries", *Public Finance in Developing and Transition Countries: A Conference in Honor of Richard Bird*, August, Vol. 3, No. 1, PP: 224-246.
17. Ariyo, A. and Bekoe, W. (2012). "Currency Demand, the Underground Economy and Taxes Evasion: The Case of Nigeria", *Journal of Monetary and Economic Integration*, Vol. 11, No. 2, PP: 129-157.
18. Bayer, R. C. and Sutter, M. (2008). "The Excess Burden of Tax Evasion an Experimental Detection and Concealment Contest", *European Economic Review*, Vol. 53, No. 5, PP: 1-17.
19. Beck, T. and Demirgüç-Kunt, A. and Levin, R. (2010). "Financial Institutions and Markets: A cross Countries and Over Time", *World Bank Economic*, Vol. 24, No. 1, PP: 77-92.
20. Becker, G. S. (1968). "Crime and Punishment: An Economic Approach", *Journal of Political Economy*, Vol. 76, No. 2, PP: 169 - 217.
21. Berger, M. and Fellner-Rohing, G. and Sausruber, R. and Traxler, c. (2016). "Higher Taxes More Evasion? Evidence from Border Differentials in TV License Fees", *Journal of public Economics*, Vol. 13, No. 5, PP: 74-86.
22. Bloomquist, K. (2003). "US Income Inequality and Tax Evasion: A Synthesis", *Tax Notes International*, Vol. 31, No. 4, PP: 347- 367.
23. Blackburn, K., & Bose, N., & Capasso, S. (2012). "Tax Evasion, the Underground Economy and Financial Development", *Journal of Economic Behavior and Organization*, Vol. 83, No. 2, PP: 243-253.
24. Brown, R. L. and Durbin, J. and J. M. Evans. (1975). "Techniques for Testing the Constancy of Regression Relationships over Time", *Journal of the Royal Statistical Society. Series B (Methodological)*, Vol. 37, No. 2, PP: 149-192.
25. Cebula, R. and Feige, E. (2010). "America Underground Economy: Measuring the Size, Growth and Determinants of Income Tax Evasion in the US", *MPRA Paper*, Vol. 57, No. 34781, PP: 1- 23.
26. Cebula, R. J. and Saadatmand, Y. (2005). "Income Tax Evasion Determinants: New Evidence", *Journal of American Academy of Business*, Vol. 7, No. 2, PP: 124.

27. Christopoulos, D. K. (2003). Does Underground Economy Respond Symmetrically to Tax Changes? Evidence from Greece. *Economic Modeling*, Vol. 20, No. 3, PP: 563- 570.
28. Cranea, S. E. and Nourzad, F. (1986). Inflation and Tax Evasion: An Empirical Analysis. *the Review of Economics and Statistics*, Vol. 68, No. 2, PP: 217-223.
29. Dabla-Norris, E. and Gradstein, M. and Inchauste, G. (2008). What Causes Firms to Hide Output? The Determinants of Informality. *Journal of Development Economics*, Vol. 85, No. 1-2, PP: 1-27.
30. Datta, B. (1952). *The Economics of Industrialization*. World Press, Calcutta.
31. Embaye, A and Yu, W. C. (2010). Tax Evasion and Currency Ratio: Panel Evidence from Developing Countries. *Working Paper, College of Business*, Vol. 7, No. 3, PP: 195-203.
32. Feinstein, J.S. (1991). An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and its Detection. *Rand Journal of Economics*, Vol. 22, No. 1, PP: 14-35.
33. Fishburn, G. (1981). Tax Evasion and Inflation. *Australian Economic Papers*, Vol. 20, No. 37, PP: 325-332.
34. Fishlow, A. and Friedman, J. (1994). Tax Evasion, Inflation, and Stabilization. *Journal of Development Economics*, Vol. 43, No. 1, PP: 23-105.
35. Fisman, R. and Wei, S- J. (2001). Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from Missing Imports in China. *Journal of Political Economy*, Vol. 112, No. 21, PP: 471-496.
36. Fuest, C. and Riedel, N. (2007). Tax Evasion, Tax Avoidance and The Tax Expenditure. *Report Prepared for the UK Department for International Development (DFID), Oxford University Centre for Business Taxatio*.
37. Gordon, R. and Li, W. (2009). Tax Structures in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation. *Journal of Public Economics*, Vol. 93, No. (7-8), PP: 855-866.
38. Johnson, S., Kaufmann, D., McMillan, J., Woodruff, C. (2000). Why Do Firms Hide? Bribes and Unofficial Activity after Communism. *Journal of Public Economics*, Vol. 76, No. 3, PP: 495-520.
39. Johnson, S., & Kaufmann, D., & Shleifer, A. (1997). The Unofficial Economy in Transition. *Brookings Papers on Economic Activity*, Vol. 28, No. 2, PP 159-240.
40. Kafkalas, S. and Kalaitzidakis, P. and Tzouvelekas, V. (2014). Tax Evasion and Public Expenditures on Tax Revenue Services in an

- Endogenous Growth Model پ European Economic Review, Vol. 1, No. 2, PP: 134-146.
41. Kaldor, N. (1966). Causes of the Slow Rate of Growth of the United Kingdom. Cambridge University Press.
  42. Kasipillai, J. and Aripin, N. and Amran, N. F. (2003). پ The Influence of Education on Tax Avoidance and Tax Evasion پ Journal of Tax Research, Vol. 1, No. 2, PP: 134.
  43. Nur-tegin, K.D. (2008). پ Determinants of Business Tax Compliance پ Journal of Economic Analysis & Policy, Vol.8, No.1, PP: 1 تا 26.
  44. Pappa, E. and Sajedi, R. and Vella, E. (2015). پ Fiscal Consolidation with Tax Evasion and Corruption پ Journal of International Economics, Vol. 96, No. 1, PP: 56-75.
  45. Pesaran, M. and Shin, Y. (1999). پ An Autoregressive Distributed Lag Modelin Approach to Cointegration Analysis پ Chapter 11, Cambridge University, Cambridge.
  46. Pesaran, M. H. and Shin, Y. and Smith. R. J. (2001). پ Bounds Testing Approaches to the Analysis of Level Relationship پ Journal of applied Econometrics, Vol. 16, PP: 289-326.
  47. Richardson, G. (2006). پ Determinants of Tax Evasion: A Cross Country Investigation پ Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 15, No. 2, PP: 150- 169.
  48. Roubini, N. & Sala- J- Martin, X. (1995). پ A Growth Model of Inflation. Tax Evasion and Financial repression پ Journal of Monetary Economics, Vol. 35, No. 2, PP: 275-301.
  49. Slemrod, J. (2007). پ Cheating Ourselves: the Economics of Tax Evasion پ Journal of Economic Perspectives, Vol. 21, No. 1, PP: 25 تا 48.
  50. Sookram, S. and Watson, P. (2005). پ Tax Evasion, Growth and the Hidden Economy in Trinidad and Tobago پ Institute of Social and Economic Studies, Working Paper, Vol. 418, PP: 1-18.
  51. Tabandeh, R. and Jusoh, M, Md. And Nor, N. G. and Shah Ziadi, M. A. (2012). پ Estimating Factors Affecting Tax Evasion In Malaysia: A Neural Network Method Analysis پ Prosiding perker VII, Vol. 2, PP: 1524-1535.
  52. Teera, J.M. (2002). پ Determinants of Tax Revenue Share in Uganda پ Working Paper University of Bath, PP: 1-32.

## بررسی تأثیر نوع مالکیت شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سهام بر مدیریت مالیاتی

زهره حاجیها

دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

محسن حمیدیان

استادیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

حمیدرضا صداقت جوء<sup>۱</sup>

دانشجوی دکترای گروه حسابداری واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران،  
حسابرس ارشد مالیاتی امور مالیاتی شهر و استان تهران، اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ

سید بهاء‌الدین میرمحمدی

کارشناسی ارشد مدیریت مالی، رئیس گروه مالیاتی امور مالیاتی شهر و استان تهران،  
اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ

### چکیده

ضرورت بهبود وضعیت مالیاتی کشور با توجه به نیاز به درآمدهای جایگزین نفت و افزایش ظرفیت مالیاتی کشور و تأمین حداقل هزینه‌های جاری دولت از طریق مالیات مورد تأکید اندیشمندان است. سهم کمتر مالیات در تولید ناخالص داخلی کشور و تفاوت بسیار آن با کشورهای توسعه‌یافته و کمبود شدید مالیات نسبت به هزینه‌های جاری دولت و تأمین آن از محل درآمدهای نفتی، فروش سایر دارایی‌های دولت و یا سایر منابع درآمدی دولت، کسری بودجه، بدهی دولت به بانک‌ها و بیمه‌ها مهر و موم‌هاست که اقتصاد ایران را تهدید می‌کند. لذا این تحقیق در پی بررسی تأثیر نوع مالکیت شرکت‌ها بر مدیریت مالیاتی می‌باشد. در این تحقیق، اطلاعات متغیرها از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار استخراج شده و با استفاده از روش ترکیبی (مدل پنل دیتا) به آزمون فرضیات پرداخته شد. نتایج این تحقیق حاکی از آن بود که بین مدیریت مالیاتی و متغیرهای مالکیت دولتی، مالکیت نهادی، مالکیت شرکتی، تمرکز مالکیت و اندازه شرکت رابطه معکوس و معنادار وجود دارد. همچنین نتایج این تحقیق نشان داد که مدیریت مالیاتی رابطه مستقیم و معنادار با اهرم مالی شرکت دارد.

**کلیدواژه‌ها:** مدیریت مالیاتی، نوع مالکیت، تمرکز مالکیت، اندازه شرکت، اهرم مالی

## مقدمه

مالیات از موضوعات مهم اقتصادی هر جامعه است. قوانین مالیاتی نیز از جمله قوانین مادر در زمینه اقتصادی و شاید از مهم‌ترین ارکان اعمال سیاست‌های اقتصادی دولت است. در گذشته هدف از وضع و اخذ مالیات تأمین مالی دولت‌ها بود، اما به تدریج با آشکار شدن آثار اقدامات مالی دولت، مالیات به عنوان ابزاری برای رشد، ثبات و کاهش نابرابری تلقی گردید. مالیات یکی از متغیرهایی است که دولت با استفاده از آن هم در متغیرهای کلان اقتصادی مانند رشد اقتصادی، تورم و بیکاری و هم در تخصیص منابع و توزیع درآمد اثر مطلوبی می‌گذارد. افزایش سهم مالیات در تأمین مخارج دولت‌ها باعث کاهش آثار نامطلوب اقتصادی جامعه می‌شود. به همین دلیل موضوع مالیات از دیر باز مورد توجه صاحب‌نظران علم اقتصاد و مالیه عمومی قرار گرفته و قوانین مالیاتی نیز سیر تکاملی خود را طی نموده است (خدمای‌پور و بزرای، ۱۳۹۴).

با تکامل مناسبات و تحولات اجتماعی در جوامع انسانی لزوم توجه به حدود وظایف و اختیارات دولت از اهمیت خاصی برخوردار است، به نحوی که وظایف دولت‌ها در حال حاضر نسبت به گذشته دستخوش تغییرات بسیاری شده و گسترش فوق‌العاده‌ای یافته است که قطعاً نیاز به درآمدهای مناسبی دارد. دولت از طریق درآمدهایی که کسب می‌کند قادر به تأمین هزینه‌های خود خواهد شد و مالیات یکی از موارد بسیار حائز اهمیت در منابع درآمدی دولت‌ها قلمداد می‌شود (رضایی دوانی، ۱۳۸۴).

شرکت‌ها تلاش می‌کنند میزان مالیات‌های خود را تا جایی که امکان دارد کمتر کنند یا به اصطلاح مدیریت کنند. بسیاری از اندیشمندان مدیریت مالیات را به صورت توانایی مدیر در پرداخت مالیات کمتر در بلندمدت تعریف نموده‌اند. در واقع نرخ مالیاتی که توسط دولت‌ها برای اخذ مالیات در نظر گرفته می‌شود، نرخ مقطوعی است اما مأخذ محاسبه مالیات (سود مشمول مالیات) را می‌توان مدیریت نمود. این امر از آنجا نشأت می‌گیرد که گاهی اوقات برخی از درآمدهای کسب شده توسط شرکت‌ها یا مشمول مالیات نمی‌شود یا با نرخ‌هایی کمتر از نرخ مالیات اصلی مشمول مالیات می‌شود. این موضوع در مورد هزینه‌ها نیز صادق می‌باشد و برخی هزینه‌های لحاظ شده در محاسبه سود طبق استانداردهای حسابداری ممکن است از دیدگاه مالیاتی جزء هزینه‌های

قابل قبول مالیاتی نباشند. با توجه به این موارد، مدیری که درصدد آن باشد تا بیشتر در طرح‌هایی سرمایه‌گذاری کند که از مزیت‌های مالیاتی برخوردار باشد و در پی پرداخت مالیات کمتر باشد، به دنبال مدیریت مالیات می‌باشد (Minnick & Noga, 2010).

ساختار نوع مالکیت شرکت انتظار می‌رود که با مدیریت مالیات در ارتباط تنگاتنگی باشد. انواع ساختارهای مالکیتی شامل مالکیت مدیریتی، دولتی و نهادی است. مالکان انگیزه و قدرت لازم برای کنترل استفاده درست از دارایی‌ها را دارند (Chen et al., 2010).

مالکیت نهادی به‌عنوان درصد سهام آورده شده به‌وسیله سرمایه‌گذاران حقوقی تعریف می‌شود که نقش بااهمیتی را در راهبری فعالیت‌های مدیران ایفا می‌کند. وجود مالکان نهادی باعث تکمیل وظیفه راهبری در شرکت شده و تصمیمات مدیریتی را در استفاده غیرکارا از دارایی‌ها خنثی می‌کند. مالکان نهادی در کشورهای دارای سازوکارهای حاکمیتی و قانونی مستحکم توانایی کنترل بالاتری نسبت به مدیران شرکت‌ها دارند (خدادادی و همکاران، ۱۳۹۲).

مالکیت مدیریتی به‌عنوان درصد سهام در اختیار مدیران داخلی شرکت تعریف می‌شود. سطح مالکیت مدیریتی متفاوت است. این تفاوت سطح می‌تواند معیاری برای اندازه‌گیری تضاد منافع بین مدیر و مالک مدنظر قرار گیرد. با افزایش سطح مالکیت مدیران داخلی، احتمال وقوع هزینه‌های نمایندگی کاهش می‌یابد. شرکت‌ها با مالکیت مدیریتی بالاتر به‌منظور حداکثرسازی ارزش سهامداران، از دارایی‌های خود به نحو کاراتری استفاده می‌کنند. مالکیت مدیریتی باعث کاهش انگیزه مدیران برای افزایش منافع شخصی خود و چشم‌پوشی از منافع سهامداران، می‌شود زیرا این مدیران تحریک می‌شوند که سخت‌تر و کارآتر عمل کرده و در نتیجه با استفاده صحیح از دارایی‌ها، بهره‌وری و منافع مربوط نیز افزایش می‌یابد (همان).

در زمینه تأثیر نوع مالکیت شرکت‌های بر مدیریت مالیاتی پژوهش‌های متعددی اجرا شده است:

بابایی و احمدوند (۱۳۸۷) در تحقیقی به بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران پرداختند و یافته‌های تحقیق

مؤید آن است که ترکیبی از دو بخش خصوصی و دولتی در ترکیب مالکیت شرکت در افزایش سودآوری شرکت متمرکزم بوده است، به عبارتی دولت به‌عنوان یک ارگان کنترلی در بهبود بازده ROE شرکت‌ها تأثیرگذار بوده است.

حاجیها و آریان مفرد (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی رابطه رفتار سیاسی مدیران ارشد مالی و شاخص‌های عملکرد مالی شرکت‌ها پرداختند و نتایج تحقیق نشان داد که در سطح خطای ۰,۰۵، تنها بین درجه سیاسی بودن و متغیرهای بازده فروش و نسبت عایدی هر سهم رابطه معنی‌داری وجود دارد و بین درجه سیاسی بودن مدیران ارشد مالی و متغیرهای نسبت قیمت به سود هر سهم، بازده سرمایه‌گذاری و بازده سرمایه‌گذاری نقدی هیچ‌گونه ارتباطی مشاهده نشد.

نکونام (۱۳۹۰)، در تحقیقی به بررسی رابطه بین ساختار مالکیت و نقدشوندگی سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران پرداخت و نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که بین سطح مالکیت نهادی، سطح مالکیت مدیریتی و میزان تمرکز مالکیت با نقدشوندگی سهام رابطه معکوس (منفی) وجود دارد و بین سطح مالکیت شرکتی و نقدشوندگی سهام رابطه مستقیم (مثبت) وجود دارد.

حاجیها و قیلاوی (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی و سنجش توانایی مدیریت شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند و نتایج تحقیق مبین ظرفیت بالای به‌کارگیری این تکنیک در محاسبه امتیاز توانایی مدیریت در مقایسه با متغیرهایی مانند بازده سهام و اندازه شرکت است که در گذشته به‌عنوان معیار محاسبه توانایی مدیریت به‌کار گرفته می‌شد.

ایلیاتی و حاجی‌ها (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند و نتایج حاصل از پژوهش با استفاده از روش داده‌های تابلویی نشان داد که بین ساختار هیئت‌مدیره و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنادار و بین درصد مالکیت هیئت‌مدیره با کیفیت گزارشگری مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ و بین سایر ارکان حاکمیت شرکتی که در این پژوهش شامل نسبت اعضای هیئت‌مدیره،

ساختار مالکیت و مالکیت نهادی می‌باشد، باکیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود ندارد.

دیانتی دیلمی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه بین خصوصی‌سازی، استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند و نتایج تحقیق بیانگر وجود رابطه مثبت بین عملکرد مالی و PLS خصوصی‌سازی است که حسابداری مدیریت به‌عنوان متغیری میانجی باعث تشدید این رابطه می‌گردد. همچنین استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت، با عملکرد مالی شرکت‌ها و نیز با خصوصی‌سازی آن‌ها رابطه مثبتی دارد.

حاجیان و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر ساختار مالکیت و عملکرد شرکت بر مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند و نتایج نشان داده است که بین مالکیت شرکتی بر مدیریت سود ارتباط مثبت و معناداری وجود داشته است. همچنین بین مالکیت خارجی با آنکه میزان مالکیت کمتری را نسبت به سایر سهامداران در شرکت دارند با مدیریت سود رابطه منفی و معناداری مشاهده شده است که نشان‌دهنده آن است وجود سهامدار خارجی تأثیر بسزایی در جهت کاهش فعالیت‌های دست‌کاری سود توسط مدیریت داشته است.

روبین<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) در پژوهشی به بررسی رابطه مالکیت نهادها و سایر گروه‌های درون شرکت و نقدشوندگی سهام پرداخت و نتایج نشان داد که رابطه بین مالکیت گروه‌های درون شرکت و نقدشوندگی مشاهده می‌شود.

ورونیکا و سیدهارتا یودم<sup>۲</sup> (۲۰۰۸)، در پژوهشی با عنوان نوع مدیریت سود و اثر ساختار مالکیت، اندازه شرکت و شیوه‌های حاکمیت شرکتی بر نوع مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اندونزی پرداختند و نتایج نشان داد که بین اقلام تعهدی اختیاری و سودآوری آتی رابطه معنی‌داری وجود دارد. در خصوص

---

1. Rubin

2. Veronica & sidharta utama

اثرات مالکیت نهادی و اندازه شرکت و شیوه‌های حاکمیت شرکتی شواهدی ناسازگار یافتند.

کلارک<sup>۱</sup> (۲۰۱۰)، در تحقیق به بررسی تأثیر انعطاف‌پذیری مالی بر تصمیمات ساختار سرمایه پرداختند. کلارک در این تحقیق از داده‌های شرکت‌های آمریکایی طی دوره ۱۹۷۱ الی ۲۰۰۶ استفاده می‌نماید. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد زمانی که ارزش نهایی انعطاف‌پذیری در ارتباط با تصمیمات ساختار سرمایه مورد بررسی قرار می‌گیرد. سایر متغیرهای تأثیرگذار بر ساختار سرمایه اهمیت خود را به مقدار زیادی از دست می‌دهند و به عبارتی بهتر انعطاف‌پذیری مهم‌ترین عامل تأثیرگذار بر ساختار سرمایه می‌شود.

لوئیزریکار دو<sup>۲</sup> (۲۰۱۲)، در مقاله‌ای به تجزیه و تحلیل مقایسه‌ای از مالکیت شرکت‌های بزرگ در شرکت‌های آمریکای لاتین پرداختند که این تحقیق دو فرضیه به صورت زیر وجود دارد و نتایج نشان داده شد که حتی کنترل کردن شرکت و جایگزینی در سطح کشور، نوع و ریشه بزرگ‌ترین سهامداران عوامل پیش‌بینی کننده مهمی برای رفتار دستمزد هستند.

با توجه به شرایط حال حاضر ایران و ناکارآمدی نسبی نظام مالیاتی از مرحله تشخیص تا مرحله وصول مالیات مناسب است که نرخ مؤثر مالیاتی برای اقتصاد ایران سنجیده شود و راهنمایی برای اصلاح قانون فعلی (قانون مالیات‌های مستقیم) فراهم شود. همچنین راهکاری برای مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی فراهم آورد که از منظور کردن بند محدودیت در مورد مالیات بر درآمد شرکت‌ها خودداری نموده و به جای موکول کردن آن به اظهار نظر مقامات مالیاتی، براساس نرخ مؤثر مالیاتی سنجیده شده هر شرکت، در مورد مالیات بر درآمد شرکت‌ها نیز در گزارش خود اظهار نظر کنند. بنابراین، تحقیق حاضر تلاش می‌کند بررسی کند که آیا رابطه معنی‌داری بین مدیریت مالیاتی و ویژگی‌های شرکت‌ها وجود دارد؟

---

1. Brian Clark  
2. Luiz ricardo

## متن اصلی

### - اهداف کلی

۱- تعیین رابطه بین نوع مالکیت و مدیریت مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

### اهداف ویژه

۱. تعیین رابطه بین میزان مالکیت سهامداران نهادی و مدیریت مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
۲. تعیین رابطه بین میزان تمرکز مالکیت و مدیریت مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
۳. تعیین رابطه بین میزان مالکیت شرکتی و مدیریت مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
۴. تعیین رابطه بین میزان مالکیت دولتی و مدیریت مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
۵. تعیین رابطه بین اندازه شرکت و مدیریت مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
۶. تعیین رابطه بین اهرم مالی و مدیریت مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

### - مواد و روش‌ها

جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. قلمرو زمانی و داده‌های تحقیق طی مهر و موم‌های ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۴ به صورت سالانه از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار گردآوری، استخراج و مورد بررسی قرار گرفت. قلمرو مکانی این تحقیق، بنابر هدف اصلی آن، بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

### - ابزارگردآوری اطلاعات

داده‌ها را می‌توان از روش‌های گوناگون، در مکان‌های مختلف و از انواع منابع گردآوری نمود. آنچه مهم است، این است که ابزار مورد استفاده، اعتبار پژوهش را خدشه‌دار نکرده و از طرفی، نقاط قوت ابزار، موجب تقویت پژوهش گردد. پژوهشگر باید با استفاده از ابزارهایی، داده‌های لازم را از جامعه یا نمونه آماری جمع‌آوری و با پردازش و تبدیل آن‌ها به اطلاعات، به آزمون فرضیه‌ها و پاسخگویی به سؤال‌های تحقیق بپردازد. نوع این ابزارها تابع عوامل گوناگونی از جمله ماهیت و روش تحقیق است. در این پژوهش، در مورد متغیرهای مستقل از جمله مالکیت نهادی، مالکیت دولتی، تمرکز مالکیت، اندازه شرکت، اهرم مالی و مالکیت شرکتی، داده‌ها عمدتاً بر مبنای مراجعه به سراچه‌های مرکز آمار ایران و بورس اوراق بهادار تهران تهیه شده است.

### - مدل مفهومی و متغیرهای پژوهش

روش مورد استفاده برای تخمین معادلات پیشنهادی، روش تلفیق سری‌های زمانی و مقطعی است. روش داده‌های تابلویی علاوه بر آن که دارای هم‌خطی کمتری است و برآوردهای کاراتری ارائه می‌کند، مشکل واریانس ناهمسانی داده‌های مقطعی و مشکل همبستگی پیایی جملات اخلاص مربوط به روش‌های سری‌های زمانی را نیز ندارد. در حالت کلی، مدل زیر نشان‌دهنده یک مدل با داده‌های ترکیبی است:

$$Y_{it} = \alpha_0 + \sum_{k=1}^m \alpha_k X_{kit} + e_{it}$$

که در آن  $i = 1, 2, \dots, n$  نشان‌دهنده واحدهای مقطعی (در اینجا شرکت‌ها) و  $t = 1, 2, \dots, T$  نشان‌دهنده زمان است. همچنین  $Y_{it}$  متغیر وابسته برای آامین واحد مقطعی در سال  $t$  و  $X_{kit}$  نیز  $k$  آامین متغیر مستقل غیر تصادفی برای آامین واحد مقطعی در سال  $t$  ام است.

فرض می‌شود جمله اخلاص  $e_{it}$  دارای میانگین صفر،  $E e_{it} = 0$  و واریانس ثابت

$$E e_{it}^2 = \sigma^2$$

است. پارامترهای مدل مجهول است که واکنش متغیر وابسته

نسبت به تغییرات  $k$  آمین متغیر مستقل در آمین مقطع در زمان  $t$  را اندازه گیری می‌کند.

در حقیقت چیدمان مدل پانل دیتا بیانگر آن است که متغیر خاص  $X_{kit}$ ، مثلاً اندازه شرکت یک عامل مشترک برای تمام شرکت‌هاست که می‌تواند واریانس نقد شوندگی را توضیح دهد و برای هر شرکت متفاوت است و در طول زمان نیز تغییر می‌کند، اما یک اثر متوسط و مشترک بر ارزش شرکت‌ها دارد که تلاش داریم این اثر کل یا متوسط برآورد شود. البته نباید این اثر برای شرکت‌های متفاوت، جداگانه برآورد شود. معرفی عرض از مبدأ و فرضیات مختلف در مورد اثر متغیرهای توضیحی بر متغیر وابسته از طریق آن‌ها، رویکردهای مختلف در برآورد مدل پانل دیتا به وجود می‌آورد. برای درک بهتر فرض کنید مدل رگرسیونی به صورت زیر باشد:

$$Y_{it} = \alpha + \beta X_{it} + \epsilon_{it}$$

اکنون ساختار زیر برای جمله اخلاص  $\epsilon_{it}$  فرض می‌شود:

$$\epsilon_{it} = \alpha_i + \epsilon_{it}$$

در اینجا فرض می‌شود  $\epsilon_{it}$  با  $X_{it}$  همبسته نباشد. جمله اول همان جمله مربوط به مقاطع است. در اینجا جمله اخلاص دو بخش دارد: بخش اول، در میان مقاطع تغییر می‌کند، اما در طول زمان ثابت است. این بخش ممکن است با  $X$  همبسته باشد یا نباشد. بخش دوم، به طور غیر سیستماتیک (یا مستقل) در طول زمان و میان مقاطع تغییر می‌کند و فرض می‌شود با  $X$  همبسته نیست. به این ترتیب می‌توان دریافت که دو مشاهده از یک مقطع نسبت به مشاهدات مربوط به دو مقطع بیش‌تر شبیه یکدیگرند. به عبارت دیگر:

در مدل اثر ثابت:  $\alpha_i$  ها با  $X$  همبسته هستند.

در مدل اثر تصادفی:  $\alpha_i$  ها با  $X$  همبسته نیستند.

در حقیقت تفاوت دو مدل در این است که اثرات فردی با  $X$  وابسته‌اند یا خیر. به بیان دیگر رویکرد اثر ثابت،  $\alpha_i$  را جمله‌ای ثابت و مخصوص هر فرد یا مقطع در مدل رگرسیونی فرض می‌کند، در صورتی که مدل اثر تصادفی فرض می‌کند  $\alpha_i$  یک جمله تصادفی برای هر گروه است، اما در هر دوره زمانی، از این توزیع تصادفی  $\alpha_i$  ها فقط یک

رخداد، به‌طور یکسان در هر دوره در مدل رگرسیونی وارد می‌شود. به‌عبارت‌دیگر، برای کل دوره زمانی، برای هر فرد، فقط یک  $i$  وجود دارد (مهرگان، ۱۳۸۷). حال با توجه به مطالب بالا مدل کلی این پژوهش به‌گونه زیر ارائه می‌شود:

$$TM = f(IN, D, CS, OW, S, L)$$

که در آن  $TM$  بیانگر مدیریت مالیاتی،  $IN$  نشانگر مالکیت نهادی،  $D$  بیانگر تمرکز مالکیت،  $CS$  بیانگر مالکیت دولتی،  $OW$  نشانگر مالکیت شرکتی،  $S$  بیانگر اندازه شرکت و  $L$  نشانگر اهرم مالی شرکت می‌باشند.

در این مدل متغیرهای پژوهش به‌صورت زیر محاسبه شده‌اند:

$TM =$  نرخ مؤثر مالیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$  و متغیر وابسته تحقیق می‌باشد. در تحقیقات صورت گرفته پیرامون مدیریت مالیات از نرخ مؤثر مالیاتی به‌عنوان معیاری برای سنجش مدیریت مالیات استفاده شده است. بحث درباره نحوه محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی فراوان است. این مباحث از آنجا نشأت می‌گیرد که ارقام مختلفی را می‌توان در صورت و مخرج کسر مورد استفاده قرار داد. رقم مورد استفاده در صورت کسر به‌طور معمول هزینه مالیات ابزاری بدون هیچ‌گونه تعدیلی می‌باشد؛ اما در کشورهایی که هزینه مالیات معوق در صورت‌های مالی ظاهر می‌شود، صورت کسر را از بابت هزینه مالیات معوق تبدیل می‌نمایند. محققان از رقم‌های مختلفی شامل فروش شرکت، سود عملیاتی، سود خالص قبل از مالیات، جریان نقد عملیاتی و درآمد مشمول مالیات در مخرج کسر استفاده نموده‌اند. در این پژوهش به پیروی از دیرنگ و همکاران (۲۰۰۸)، از فرمول زیر استفاده می‌کنیم:

$$ETR = \frac{\text{Total Tax Expense}}{\text{Pre Tax Income}}$$

که در رابطه فوق،  $\text{Total Tax Expense}$  کل هزینه مالیات شرکت در سال مزبور و  $\text{Pre Tax Income}$ ، بیانگر سود قبل از مالیات شرکت است.

$CS$ : معمولاً شرکت‌های تحت مالکیت دولت نیز برای کسب سود یا اعمال کنترل در شرکت‌های خصوصی، سرمایه‌گذاری می‌کنند لذا درصد مالکیت شرکت‌های دولتی از سرمایه یک شرکت را مالکیت دولتی گویند.

IN: بیانگر درصد سهام در اختیار مالکان نهادی است. مطابق با تعریف بوشی (۱۹۹۸) سرمایه‌گذاران نهادی، سرمایه‌گذاران بزرگ، نظیر: بانک‌ها، شرکت‌های بیمه، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، مؤسسات بازنشستگی و ... هستند.

OW: شرکت‌هایی که سهامدار اصلی آن‌ها شرکت‌های سهامی می‌باشند.

D: برای محاسبه تمرکز مالکیت نهادی از شاخص هرفیندال - هریشمن استفاده شده است. شاخص هرفیندال - هریشمن، شاخص اقتصادی است که برای سنجش میزان انحصار در بازار استفاده می‌گردد. بدین ترتیب درصد سهام هر یک از مالکان نهادی به توان دو رسیده و باهم جمع می‌شوند:

$$D = \sum_{i=1}^n (\text{درصد مالکیت هر نهاد})^2$$

S: برای اندازه‌گیری متغیر اندازه شرکت از لگاریتم کل دارایی‌ها استفاده شده است.

L: برای اندازه‌گیری اهرم مالی از نسبت جمع کل بدهی به جمع کل دارایی‌ها استفاده شده است.

در این تحقیق از دو روش آمار توصیفی و آمار استنباطی با استفاده از نرم‌افزار اقتصادسنجی (نرم‌افزار ایویوز) برای تجزیه و تحلیل مدل استفاده می‌شود.

از آمار توصیفی با مراجعه به اطلاعات مالی، اطلاعات لازم جمع‌آوری و تلخیص شده و سپس از آمار استنباطی و روش‌های اقتصادسنجی جهت بررسی و آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌شود. فرضیه‌های تحقیق به‌واسطه روش‌های اقتصادسنجی از طریق مدل‌های رگرسیونی مربوط به داده‌های تابلویی (ترکیب سری زمانی و مقطعی) مورد آزمون قرار می‌گیرند.

#### - آزمون فرضیه‌های پژوهش

روش آماری مورد استفاده در این پژوهش روش رگرسیون چند متغیره با استفاده از داده‌های تلفیقی است. انگیزه اصلی در ترکیب داده‌های مقطعی و سری زمانی، آن است که در صورت تعیین مدل مناسب، برآورد، استنباط و پیش‌بینی کاراتری فراهم آید. برای انجام این کار از آزمون‌های اف لیمر و آزمون هاسمن استفاده شده است؛ که در قسمت‌های بعدی توضیح داده شده است. در تعیین ایستایی داده‌های پانلی، از آزمون لوین، لین و چو استفاده شده است. در صورت نایستایی متغیرهای مدل، احتمال ایجاد رگرسیون ساختگی وجود دارد. برای اجتناب از وضعیت‌های رگرسیون ساختگی، آزمون

هم جمعی به‌عنوان یک پیش‌آزمون قابل‌استفاده است (گرنجر، ۱۸۹۶). به‌این ترتیب تنها در شرایط همجمعی متغیرها می‌توان به نتایج اعتماد کرد.

### - آزمون چاو

قبل از تخمین و استنباط آماری رگرسیون، لازم است تا نوع روش تخمین داده‌های تلفیقی تعیین شود. برای انتخاب بین روش‌های مدل رگرسیونی تلفیقی و رگرسیون اثرات ثابت (داده‌های پانل) از آزمون چاو استفاده خواهد شد. با توجه باینکه آزمون چاو وجود مدل اثرات ثابت و آزمون بروش پاگان وجود مدل اثرات تصادفی را تأیید کردند، باید از بین دو روش اثرات ثابت و روش اثرات تصادفی یکی انتخاب شود. برای این منظور در داده‌های پانلی از آماره هاسمن استفاده می‌کنند. مفروضات عبارت‌اند از:

$H_0$ : تخمین زن اثرات ثابت و تخمین زن اثرات تصادفی سازگار هستند (تفاوتی ندارند).

$H_1$ : وجود مدل اثرات ثابت و رد مدل اثرات تصادفی.

پس از انجام این آزمون‌ها اگر مشخص شود که مدل اثرات ثابت و مدل اثرات تصادفی بر مدل داده‌های ادغام شده برتری ندارند، از مدل داده‌های ادغام شده (ترکیبی) استفاده خواهد شد.

برای تعیین معنادار بودن مدل رگرسیون از آماره  $F$  فیشر استفاده شده است. با مقایسه آماره  $F$  محاسبه شده و بحرانی جدول که با درجات آزادی  $k-1$  و  $n-k$  در سطح خطای ۵ درصد محاسبه شده، کل مدل فرضیه موردبررسی قرار خواهد گرفت. برای تحلیل داده‌های پژوهشی از مطالعه اسناد و مدارک استخراج و در نگاره اطلاعات کلی تنظیم شد. سپس کلیه اطلاعات با استفاده از رایانه و به‌وسیله نرم‌افزار Excel و سپس در نرم‌افزار Eviews موردبررسی قرار گرفت. در تحلیل توصیفی از شاخص‌های آماری مرکزی و پراکندگی استفاده شد. آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، میانه، بیشترین، کمترین، انحراف معیار، چولگی و کشیدگی جهت توصیف داده‌ها استفاده شد. جهت بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها از آماره جارکو- برا برای آزمون پایایی متغیرها از آزمون ریشه واحد و جهت بررسی هم‌خطی بین متغیرهای مدل از آزمون ضرایب همبستگی پیرسون استفاده شد.

## نتایج

جدول ۱. آماره‌های توصیفی تحقیق

نام متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
نرخ مؤثر مالیاتی	۰/۰۹	۰/۰۸	۰/۹۶	۰	۰/۴۳	۰/۷۱	۲/۶۲
مالکیت دولتی	۰/۳۹	۰/۳۴	۰/۹۴	۰	۰/۲۶	۰/۷۰	۲/۷۴
مالکیت نهادی	۰/۶۶	۰/۷۳	۱	۰	۰/۲۹	-۰/۶۱	۲/۱۱
مالکیت شرکتی	۰/۴۰	۰/۳۸	۰/۸۸	۰/۰۰۹	۰/۲۱	۰/۳۷	۲/۸۰
تمرکز مالکیت	۰/۵۴	۰/۵۶	۰/۹۹	۰/۰۰	۰/۲۸	-۰/۲۶	۲/۰۲
اهرم مالی	۲/۰۵	۲/۰۵	۶/۹۶	۰/۵۹	۰/۴۸	۰/۷۷	۲/۱۱
اندازه شرکت	۱۴/۱۲	۱۴/۴۴	۱۶/۹۸	۹/۰۱	۱/۷۸	-۰/۷۲	۲/۹۸

مأخذ: محاسبات محقق

آماره‌های توصیفی متغیر نرخ مؤثر مالیاتی (متغیر نشان‌دهنده مدیریت مالیاتی) نشان می‌دهد که میانگین این متغیر برابر ۰۹/۰ بوده و میانه آن برابر ۰۸/۰ می‌باشد که تا حدود زیادی به یکدیگر نزدیک می‌باشند و همچنین با توجه به انحراف معیار آن که برابر ۰/۴۳ می‌باشد می‌توان بیان کرد که پراکندگی حول میانگین برای این متغیر کم می‌باشد.

در این پژوهش از آزمون لوین، لین و چو برای بررسی پایایی متغیرهای تحقیق استفاده شده است که نتایج آن در جدول ۲ آورده شده است.

جدول ۲. پایایی متغیرهای تحقیق

متغیر	آزمون لوین، لین و چو	احتمال	نتیجه
نرخ مؤثر مالیاتی	-۳۷/۵۳	۰/۰۰۰۰	I(0) - پایا
مالکیت دولتی	-۷/۱۲	۰/۰۰۰۰	I(0) - پایا
مالکیت نهادی	-۷/۹۲	۰/۰۰۰۰	I(0) - پایا
مالکیت شرکتی	-۶/۱۶	۰/۰۰۰۰	I(0) - پایا
تمرکز مالکیت	-۲۰/۵۱	۰/۰۰۰۰	I(0) - پایا
اهرم مالی	-۳۷/۴۳	۰/۰۰۰۰	I(0) - پایا
اندازه شرکت	-۷/۸۶	۰/۰۰۰۰	I(0) - پایا

مأخذ: یافته‌های تحقیق

همان طوری که از جدول بالا مشاهده می‌شود تمامی متغیرهای تحقیق در سطح معناداری ۹۵ درصد پایا از درجه صفر می‌باشند. در این تحقیق با توجه به ناهمگنی در پویایی‌ها و واریانس جملات خطا در پانل، از آزمون هم‌انباشتگی معرفی شده توسط پدرونی که امکان بررسی چنین ناهمگنی‌هایی را در مدل‌های پانل فراهم می‌سازد استفاده می‌شود.

جدول ۳. نتایج حاصل از آزمون هم‌انباشتگی پدرونی

آزمون	با عرض از مبدأ	با عرض از مبدأ و روند	بدون عرض از مبدأ و روند
Panel rho-Statistic	*۷/۹۴	*۹/۷۲	*۶/۳۲
Panel PP-Statistic	*-۱۸/۳۹	*-۲۱/۳۱	*-۱۱/۴۹
Panel ADF-Statistic	*-۳/۳۱	NA	*-۳/۹۲
Group rho-Statistic	*۱۲/۴۲	*۱۳/۴۸	*۱۰/۲۱
Group PP-Statistic	*-۱۶/۴۴	*-۳۰/۱۸	*-۱۱/۵۹
Group ADF-Statistic	۰/۲۸	NA	*-۵/۱۵

\* بیانگر رد فرضیه صفر مبنی بر عدم وجود رابطه هم‌انباشتگی در سطح معنی‌دار ۰/۰۵ است.  
مأخذ: یافته‌های تحقیق

با توجه به نتایج حاصل از آزمون‌های هم‌انباشتگی پدرونی که در جدول بالا مشاهده می‌شود، اکثر آماره‌های آزمون فرض صفر مبتنی بر عدم وجود هم‌انباشتگی را رد می‌کنند. بنابراین نتیجه می‌گیریم که بین متغیرهای مورد مطالعه، رابطه بلندمدت وجود دارد.

جهت بررسی ناهمسانی واریانس پسماندها دو آزمون گلجسر و بروش، پاگان و گادفری مورد استفاده قرار گرفته است که نتایج خروجی نرم‌افزار ایویوز در جداول ۴ و ۵ به ترتیب برای آزمون گلجسر و بروش، پاگان و گادفری منعکس شده است.

جدول ۴. نتایج آزمون گلجسر جهت تشخیص واریانس ناهمسانی

	Sig.		آزمون
۰/۲۸۷۵	Prob. F(59,570)	۱/۳۱۳۴۶۲	F-statistic
۰/۴۱۳۲	Prob. Chi-Square(59)	۱۰/۴۳۵۲۱	Obs*R-squared
۰/۴۱۱۲	Prob. Chi-Square(59)	۸/۴۹۷۵۴۲	Scaled explained SS

جدول ۵. نتایج آزمون بروش، پاگان و گادفری جهت تشخیص واریانس ناهمسانی

	Sig.		آزمون
۰/۲۵۰۲	Prob. F(59,570)	۱/۲۳۱۴۲۷	F-statistic
۰/۱۱۴۹	Prob. Chi-Square(59)	۱۰/۸۶۵۳۱۶	Obs*R-squared
۰/۷۱۹۵	Prob. Chi-Square(59)	۵/۱۹۸۲۶۱	Scaled explained SS

نتایج دو آزمون بالا بیانگر آن است که پسماندهای مدل برازش شده دارای واریانس‌های همسان می‌باشند. بنابراین ضرایب برآوردی مدل از کارایی لازم برخوردار هستند.

### برآورد مدل با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی و تفسیر نتایج آن

نتایج حاصل از برآورد مدل تجربی این تحقیق در دوره زمانی مورد بررسی با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی (OLS)، در جدول ۶ ذکر گردیده است. نتایج جدول ۶ نشان‌دهنده این است که ضرایب متغیرهای مستقل، از نظر آماری معنادار بوده و آماره F معناداری کل رگرسیون را تأیید می‌کند. از سوی دیگر ضریب تعیین ( $R^2$ ) بیان می‌کند که ۹۶ درصد تغییرات در متغیر وابسته از طریق متغیرهای مستقل مدل قابل توضیح است.

جدول ۶. نتایج حاصل از تخمین OLS

متغیر	ضریب	آماره t
C	۰/۹۵	۹/۱۲
مالکیت دولتی	-۰/۳۲	-۳/۴۳
مالکیت نهادی	-۰/۱۳	-۴/۷۲
مالکیت شرکتی	-۰/۰۸	-۵/۱۶
تمرکز مالکیت	-۰/۰۱	-۱/۷۶
اهرم مالی	۰/۵۴	۴/۳۴
اندازه شرکت	-۰/۰۶	-۳/۱۳
آماره‌های رگرسیون	$R^2 =$	D-W =
	F =	Prob (F) =

مأخذ: محاسبات محقق

بعد از بررسی پایایی متغیرها به برآورد الگو مورد استفاده در این تحقیق پرداخته می‌شود. در ابتدا با انجام آزمون F لیمر (آزمون چاو)، اعتبار استفاده از داده‌های ترکیبی مورد آزمون قرار می‌گیرد. بعد از انجام آزمون F، اگر مقدار احتمال کوچک‌تر از ۰/۰۵ باشد، روش پنل در سطح ۹۵ درصد به بالا پذیرفته می‌شود.

جدول ۷. نتایج آزمون F لیمر

آزمون	آماره	درجه آزادی	Prob
Cross-section F	۱۹/۳۱	۵۹/۶۰۰	۰/۰۰۰
Cross-section Chi-square	۵۶۴/۴۲	۶	۰/۰۰۰

مأخذ: یافته‌های تحقیق

به منظور تعیین مدل اثرات ثابت یا اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌شود.

جدول ۸. نتایج آزمون هاسمن

آزمون	Chi-sq statistic	درجه آزادی	Prob
Cross-section random	۹/۸۹	۶	۰/۳۷۶۳

مأخذ: یافته‌های تحقیق

با توجه به مقدار احتمال محاسبه شده (۰/۳۷۶۳) و مقدار آماره کای دو آزمون (۹/۸۹) که از مقدار جدولی آن کوچک‌تر است، فرض صفر مبنی بر استفاده از مدل اثرات تصادفی در برآورد مدل این پژوهش با سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته شده است.

جدول ۹. برآورد الگوی تحقیق با استفاده از مدل اثرات تصادفی

متغیر	ضریب	آماره t	احتمال
عرض از مبدأ	۲/۶۵	۱۶/۶۵	۰/۰۰۰۰
مالکیت دولتی	-۰/۱۱	-۲/۶۴	۰/۰۳۹۸
مالکیت نهادی	-۰/۰۳	-۳/۲۱	۰/۰۲۶۹
مالکیت شرکتی	-۰/۴۳	-۱۳/۱۳	۰/۰۰۰۰
تمرکز مالکیت	-۰/۰۹	-۴/۹۸	۰/۰۰۰۱
اهرم مالی	۰/۱۷	۵/۹۱	۰/۰۰۰۰
اندازه شرکت	-۰/۱۹	-۲/۸۶	۰/۰۴۹۸
R2 = 0.46    F = 89.12    Prob (F-stat) = 0.0000			

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

ضرورت بهبود وضعیت مالیاتی کشور با توجه به نیاز به درآمدهای جایگزین نفت و افزایش ظرفیت مالیاتی کشور و تأمین حداقل هزینه‌های جاری دولت از طریق مالیات مورد تأکید اندیشمندان است. سهم کمتر مالیات در تولید ناخالص داخلی کشور و تفاوت بسیار آن با کشورهای توسعه‌یافته و کمبود شدید مالیات نسبت به هزینه‌های جاری دولت و تأمین آن از محل درآمدهای نفتی، فروش سایر دارایی‌های دولت و یا سایر منابع درآمدی دولت، کسری بودجه، بدهی دولت به بانک‌ها و بیمه‌ها مهر و موم‌هاست که

اقتصاد ایران را تهدید می‌کند. رفع مشکلات و نارسایی‌های مذکور، بسط پایه‌های مالیاتی و تعریف پایه‌های جدید مالیاتی را به‌گونه‌ای ضروری می‌سازد که ضمن تأمین نیازهای دولت به بخش تولید نیز آسیبی نرسد.

بررسی دلایل کاهش درآمدهای مالیاتی و عوامل شکل‌گیری آن کمک می‌کند تا اصلاحات قانونی لازم، برای جلوگیری و کاهش آن انجام شده و زمینه لازم برای افزایش آن و افزایش کارایی نظام مالیاتی فراهم شود. به‌عبارت‌دیگر، بستر مناسبی برای توسعه اقتصادی فراهم گردد. شایان ذکر است که عدم وابستگی به فروش نفت موجب می‌شود تا این امکان فراهم گردد که از تولید و صادرات مشتقات حاصل از نفت، اشتغال بیشتر و درآمد ارزی بالاتری نصیب کشور شود.

شرط لازم برای استفاده از روش پنل دیتا پایدار بودن متغیرهای الگوها می‌باشد. بنابراین برای برآورد الگوهای رگرسیونی لازم است متغیرهای الگوها پایدار و باثبات باشند. چنانچه ناپایداری متغیرها مورد تأیید قرار گیرد آنگاه الگوهای رگرسیونی که از این متغیرها تشکیل می‌شود زمانی معنی‌دار خواهند بود که بین این متغیرها رابطه بلندمدت و نوعی همبستگی متقابل وجود داشته باشد. به همین منظور در این تحقیق آزمون لوین، لین و چو برای بررسی وضعیت و ماهیت پایداری متغیرها مورد استفاده قرار گرفته است. نتایج مربوط به آزمون لوین، لین و چو نشان‌دهنده آن بود که همه متغیرها در سطح ۵ درصد خطا پایا می‌باشند که در نتیجه می‌توان از روش پنل دیتا برای آزمون فرضیه‌های تحقیق استفاده کرد (جدول ۲). سپس به‌منظور تعیین مدل مناسب از آزمون‌های چاو و هاسمن استفاده شد که نتایج این آزمون‌ها تأییدکننده مدل داده‌های تابلویی با اثرات ثابت بود (جدول ۷ و ۸). همان‌طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، همه متغیرهای تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار هستند. بنابراین با توجه به نتایج حاصل از برآورد مدل تحقیق به روش پنل دیتا می‌توان نتایج را به شرح ذیل تعبیر کرد (جدول ۹):

نتایج نشان داد که بیش از ۴۶ درصد تغییرات نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها توسط متغیرهای توضیحی مدل تبیین شده است و ضریب  $R^2$  پذیرفته می‌شود (جدول ۶).

نتایج نشان داد که مالکیت دولتی تأثیر منفی و معنی‌داری بر نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد (جدول ۶ و ۹)، به‌گونه‌ای که به ازای یک درصد افزایش در مالکیت دولتی، نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ۰/۱۱ درصد کاهش می‌یابد. به‌عبارت‌دیگر در دوره مورد مطالعه، بین متغیر مالکیت دولتی و نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معکوس وجود دارد.

نتایج آزمون فرض دوم نشان داد که مالکیت نهادی تأثیر منفی و معنی‌داری بر نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد (جدول ۶ و ۹)، به‌گونه‌ای که به ازای یک درصد افزایش در مالکیت نهادی، نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ۰/۰۳ درصد کاهش می‌یابد. به‌عبارت‌دیگر در دوره مورد مطالعه، بین متغیر مالکیت نهادی و نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معکوس وجود دارد.

نتایج آزمون فرض سوم نشان داد که مالکیت شرکتی تأثیر منفی و معنی‌داری بر نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد (جدول ۶ و ۹)، به‌گونه‌ای که به ازای یک درصد افزایش در مالکیت شرکتی، نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ۰/۴۳ درصد کاهش می‌یابد. به‌عبارت‌دیگر در دوره مورد مطالعه، بین متغیر مالکیت شرکتی و نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معکوس وجود دارد.

نتایج آزمون فرض چهارم نشان داد که تمرکز مالکیت تأثیر منفی و معنی‌داری بر نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد (جدول ۶ و ۹)، به‌گونه‌ای که به ازای یک درصد افزایش در تمرکز مالکیت، نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ۰/۰۹ درصد کاهش می‌یابد. به‌عبارت‌دیگر در دوره مورد مطالعه، بین متغیر تمرکز مالکیت و نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معکوس وجود دارد.

نتایج آزمون فرض پنجم نشان داد که تمرکز اهرم مالی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد (جدول ۶ و

۹)، به‌گونه‌ای که به ازای یک درصد افزایش در اهرم مالی، نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ۰/۱۷ درصد افزایش می‌یابد. به‌عبارت‌دیگر در دوره مورد مطالعه، بین متغیر اهرم مالی و نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه مستقیم وجود دارد.

نتایج آزمون فرض ششم نشان داد که اندازه شرکت تأثیر منفی و معنی‌داری بر نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد (جدول ۶ و ۹)، به‌گونه‌ای که به ازای یک درصد افزایش در اندازه شرکت، نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ۰/۱۹ درصد کاهش می‌یابد. به‌عبارت‌دیگر در دوره مورد مطالعه، بین متغیر اندازه شرکت و نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معکوس وجود دارد؛ بنابراین نوع مالکیت شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سهام بر مدیریت مالیاتی آن تأثیر دارد و مالکیت نهادی، مالکیت شرکتی، اندازه شرکت و تمرکز مالکیت تأثیر منفی و معنی‌داری بر نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد و نکونام (۱۳۹۰)، ایلپاتی و حاجی‌ها (۱۳۹۵) و حاجیان و همکاران (۱۳۹۶) نیز به نتایج مشابه رسیدند و تأییدکننده تحقیق حاضر هستند.

بابایی و احمدوند (۱۳۸۷) بیان کردند که ترکیبی از دو بخش خصوصی و دولتی در ترکیب مالکیت شرکت در افزایش سودآوری شرکت متمرکز بوده است. حاجی‌ها و آریان مفرد (۱۳۸۹) بیان کردند که بین درجه سیاسی بودن مدیران ارشد مالی و متغیرهای نسبت قیمت به سود هر سهم، بازده سرمایه‌گذاری و بازده سرمایه‌گذاری نقدی هیچ‌گونه ارتباطی مشاهده نشد. نکونام (۱۳۹۰) نشان داد که بین سطح مالکیت نهادی، سطح مالکیت مدیریتی و میزان تمرکز مالکیت با نقدشوندگی سهام رابطه معکوس (منفی) وجود دارد و بین سطح مالکیت شرکتی و نقدشوندگی سهام رابطه مستقیم (مثبت) وجود دارد. ایلپاتی و حاجی‌ها (۱۳۹۵) نشان دادند که بین ساختار هیئت‌مدیره و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنادار و بین درصد مالکیت هیئت‌مدیره با کیفیت گزارشگری مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. حاجیان و همکاران (۱۳۹۶) نشان دادند که بین مالکیت شرکتی بر مدیریت سود ارتباط مثبت و

معناداری وجود داشته است، بنابراین نتایج تحقیق حاضر با نکونام (۱۳۹۰)، ایلپاتی و حاجی‌ها (۱۳۹۵) و حاجیان و همکاران (۱۳۹۶) در یک راستا است. نوع مالکیت شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سهام بر مدیریت مالیاتی آن تأثیر دارد و مالکیت نهادی، مالکیت شرکتی، اندازه شرکت و تمرکز مالکیت تأثیر منفی و معنی‌داری بر نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد.

در این تحقیق برخی از عوامل مؤثر بر مدیریت مالیاتی شناسایی و تبیین گردید. به سرمایه‌گذاران و افراد استفاده‌کننده از صورت‌های مالی پیشنهاد می‌شود در اتخاذ تصمیمات به این عوامل توجه کافی مبذول دارند.

شرکت‌هایی که در راستای رسیدن به نرخ مطلوب مالیاتی و در پی مدیریت مالیات می‌باشند، از پیچیدگی مالیاتی بیشتری برخوردار می‌شود. از این‌رو، پیشنهاد می‌گردد مدیران مالی شرکت‌ها به عواملی که طبق نتایج این پژوهش بر مدیریت مالیات اثر می‌گذارند، توجه لازم را داشته باشند.

با توجه به تأثیر نوع مالکیت شرکت‌ها بر نرخ مؤثر مالیاتی و مدیریت مالیاتی پیشنهاد می‌گردد که مدیران مالی در اتخاذ تصمیمات خود مبنی بر نوع و اندازه ساختار مالکیت شرکت مربوطه توجه لازم را داشته باشند.

از آنجاکه رابطه منفی بین نرخ مؤثر مالیات و اندازه شرکت وجود دارد؛ می‌توان نتیجه گرفت که در اقتصاد ایران، شرکت‌های بزرگ‌تر (دارای فروش بیشتر) نسبت به شرکت‌های دیگر مالیات کمتری پرداخت می‌کنند. پرداخت مالیات کمتر به معنی توزیع سود بیشتر بین سهامداران می‌باشد؛ که این از دیدگاه سرمایه‌گذاری مطلوبیت دارد.

## منابع

۱. ایلپاتی، مریم و زهره، حاجی‌ها (۱۳۹۳). بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، اولین کنفرانس ملی جایگاه مدیریت و حسابداری در دنیای نوین کسب‌وکار، اقتصاد و فرهنگ، علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علی‌آباد کتول.

۲. بابایی زکلیکی، محمدعلی و احمدوند، ژیلا (۱۳۸۷)، بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران؛ تحقیقات مالی، شماره ۲۶، ص ۴۱-۶۰.
۳. حاجیان، نجمه، داغانی، رضا و زهره موسیوند (۱۳۹۶). بررسی تأثیر ساختار مالکیت و عملکرد شرکت بر مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دیدگاه.
۴. حاجی‌ها، زهره، آریان مفرد، حمیدرضا (۱۳۸۹). رابطه رفتار سیاسی مدیران ارشد مالی و شاخص‌های عملکرد مالی شرکت‌ها، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۲(۸): ۱۸۵-۱۶۱.
۵. حاجی‌ها، زهره، قیلاوی، منی (۱۳۹۰). سنجش توانایی مدیریت شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مدیریت کسب‌وکار، ۳(۱۱): ۱-۱۸.
۶. خدادادی، ولی، رشیدی باغی، محسن، قربانی، رامین و کاویانی، مریم (۱۳۹۲). تأثیر ساختار مالکیت بر ارتباط بین جریان‌های نقد آزاد و استفاده بهینه از دارایی‌ها؛ فصلنامه علمی- پژوهشی مدیریت دارایی و تأمین مالی، سال اول، شماره اول.
۷. خدابی پور، احمد، بزرایی، یونس (۱۳۹۴). تأثیر رقابت بازار محصول بر اجتناب از پرداخت مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران؛ پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۷.
۸. دیان‌تی دیلمی، زهرا، علم بیگی، امیر و مرتضی برزگر (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین خصوصی سازی، استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳(۵۱): ۵۵-۸۶.

۹. رضایی دوانی، مجید و خادمی جامخانه، علی‌اکبر (۱۳۹۰). اصلاح ساختار و بسط پایه‌های مالیاتی در تطبیق با الگوی مالیات‌های اسلامی با تأکید بر مالیات بر عایدی سرمایه؛ پژوهشنامه مالیات، شماره ۵۹، ص ۱۴۰-۱۲۱.
۱۰. نکونام، جعفر (۱۳۹۰). تبیین رابطه بین ساختار مالکیت و نقد شوندگی سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران؛ پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.
11. n, S., Chen, X., Cheng, Q., & Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms?. *Journal of Financial Economics*, 95(1), 41-61.
  12. Clark, B. J. (2010). The impact of financial flexibility on capital structure decisions: some empirical evidence.
  13. Jensen, M. C. (1989). Agency costs of free cash flow, corporate finance, and takeovers. *The American economic review*, 76(2), 323-329.
  14. Luiz Ricardo Kabbach De Castro, U. Adolfo Ibanez, Rafel Crespi-Cladera, U. de les Illes Balears, Ruth V. Aguilera, 2012. Corporate Ownership in Latin American Firms: A Comparative Analysis of Dual-Class Shares, *International Management*, 10p.
  15. Minnick, K., & Noga, T. (2010). Do corporate governance characteristics influence tax management?. *Journal of corporate finance*, 16(5), 703-718.
  16. Rubin, A. (2007). Ownership level, ownership concentration and liquidity. *Journal of financial Markets*, 10(3), 219-248.
  17. Veronica Siregar, V. and Sidharta, U. 2008. Type of earnings management and the effect of ownership structure, firm size, and corporate-governance practices: Evidence from Indonesia. *The International Journal of Accounting*, 43(1): 1-27.
  18. Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive accounting theory: a ten year perspective. *Accounting review*, 131-156.



## مطالعه تطبیقی مالیات تکافلی و مالیات محلی

مجید حبیبیان نقیبی

استادیار دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی، majidhabibian@atu.ac.ir

### چکیده

مالیات نهادی است که عقلا و اندیشمندان جوامع انسانی برای رفع نیازی از نیازهای زندگی اجتماعی، آن را ابداع کرده‌اند و البته بر اساس شرایط زمانی و مکانی جرح و تعدیل‌های لازم در آن صورت پذیرفته و مراحل تکاملی خویش را پیموده است. مالیات محلی (Local Tax) را می‌توان به‌عنوان روشی نوین در مالیه متعارف دانست که در محدوده‌ای خاص به‌صورت کارا عمل می‌نماید. مالیات تکافلی (Takaful Tax) نیز روشی بومی (اسلامی) ° ایرانی) محله محور است که با اتکا بر نهادهای مردمی (مسجد و شوراهای اسلامی)، ضمن برخورداری از همه مزایای مالیات محلی، با فرهنگ و ارزش‌های اسلامی ° ایرانی سازگاری تام دارد.

مقاله حاضر، ضمن توضیح اجمالی مالیات محلی و مالیات تکافلی، با روش توصیفی ° تحلیلی، آن‌ها را با ویژگی‌های مالیات خوب (Good Tax) و ویژگی‌های تکالیف مالی اسلامی مقایسه می‌نماید و ترجیحات مالیات تکافلی را برای جوامع اسلامی (و نیز ایران) عیان می‌سازد. **کلیدواژه‌ها:** مالیات تکافلی، مالیات محلی، تکالیف مالی اسلامی، مالیات خوب

## مقدمه

مالیات مفهومی همزاد حکومت در جوامع انسانی است. حکومت نیز ضرورت هر جامعه انسانی و تحصیل درآمد لازمه لاینفک آن است. برخی، مالیات را سالم‌ترین روش کسب درآمد حکومت دانسته‌اند. البته مشکلات و موانع فراروی تحصیل درآمد، همه نظام‌ها را به چالش کشیده است. سهم مالیات در منابع درآمدی دولت و چگونگی تخصیص منابع نیز از موضوعات مهمی است که در این حوزه باید مورد توجه قرار گیرد.

مطالعات موجود با همه ارزشمندی در اغلب موارد نهادهای وارداتی را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهند و در صورت عدم سازگاری با ویژگی‌های جوامع اسلامی، هیچ‌گاه در هندسه و مدل و نهاد وارداتی تردید نمی‌کنند، بلکه معمولاً نسبت به واقعیات موجود تشکیک می‌شود. مقاله حاضر با اتکاء بر فرهنگ و ارزش‌های اسلامی<sup>۱</sup> ایرانی تلاش می‌کند ضمن معرفی مالیات تکافلی، این نهاد بومی را با مالیات محلی بر اساس ویژگی‌های مالیات خوب و تکالیف مالی اسلامی، بررسی کند و نشان دهد مالیات تکافلی ضمن برخورداری از بسیاری از ویژگی‌های مالیات خوب با فرهنگ و ارزش‌های حاکم بر جوامع اسلامی و از جمله ایران سازگاری بیشتری دارد.

در مالیات تکافلی، اولاً: همه آحاد و اقشار جامعه هدف، در جمع‌آوری مالیات و تخصیص (مصرف) آن مخاطب خاص در نظر گرفته می‌شوند؛ ثانیاً: در هر محله، دهستان، بخش، شهرستان و استان، رابطه معنی‌داری بین درآمد حاصله مالیاتی و تخصیص و هزینه در همان قلمرو برقرار می‌گردد؛ ثالثاً: دولت و مسؤولین سازمان مالیاتی، در مورد منابع درآمدی مالیاتی مبسوط الید نیستند؛ رابعاً: بین منابع درآمدی مالیاتی و سهم مخارج جاری و عمرانی، رابطه منطقی و قابل دفاعی برقرار می‌گردد؛ خامساً: نقش محسوس مالیات در توزیع مناسب لااقل در عرض (عدالت افقی)، تبیین و آشکار می‌گردد؛ سادساً: فعالیت‌های اقتصادی به میزان ممکن شفاف می‌شود و اجتناب و فرار مالیاتی به حداقل می‌رسد؛ سابعاً: مخاطرات اخلاقی کاهش یابد و به حداقل میزان ممکن می‌رسد؛ ثامناً: حتی‌المقدور صبغه مردم‌نهادی آن حفظ، تصدی دولت حداقل و نظارت و هدایت حکومت حداکثر می‌شود.

درواقع، نوشتار حاضر درصدد است تا به روش توصیفی<sup>۱</sup> تحلیلی، مالیات تکافلی را به‌عنوان نهاد بومی اسلامی ایرانی با مالیات محلی به‌عنوان نهاد مالیاتی اقتصاد متعارف، مقایسه کند و برای این منظور، ویژگی‌های مالیات خوب و تکالیف مالی اسلامی به‌عنوان معیار مقایسه در نظر گرفته شده است. بررسی‌ها نشان می‌دهد، مالیات تکافلی با فرهنگ و ارزش‌های بومی کشورهای اسلامی (از جمله ایران) سازگاری بیشتری دارد.

### مفاهیم

**مالیات:** واژه‌ای عربی است که در زبان فارسی به معانی باج، خراج، ارتفاع، حاصل و محصول به‌کار می‌رود.<sup>۱</sup> این واژه جمع مالیه به معنای چیزی است که به دارایی و اموال تعلق دارد. مالیات در اصطلاح، سهمی است که به‌موجب اصل تعاون ملی و بر اساس مقررات، شهروندان موظفانند از ثروت و درآمد خود، به‌منظور تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی یا سیاسی و اجتماعی کشور، به‌قدر و توانایی خود به دولت بدهند تا در مصالح عمومی جامعه مصرف کند.<sup>۲</sup>

**تکافل:** تکافل در لغت: کفل به معنی ضمانت، تضمین، بیمه، سرپرستی آمده و نیز به معنی آن است که مخارج روزمره فلانی را داد و به امور وی رسیدگی کرد. کافل به معنی ضامن و کفیل می‌باشد و تکافل فعل حماسی لازم و به معنی تعاضد و تضامن به‌صورت مطلق است؛ یعنی بعضی از آن قوم کفیل بعضی دیگر شدند.<sup>۳</sup>

**تکافل در اصطلاح:** تکافل امری دو سویه است؛ مسئولیت‌ها و تکالیف اعضای جامعه نسبت به هم تشریک مساعی و تعاون و معاضدت افراد یک جامعه در جهت مرتفع ساختن مسائل و گرفتاری‌های فردی و اجتماعی را تکافل می‌گویند.<sup>۴</sup> نکته مهم آن است که تکافل اجتماعی قابل فهم از مبانی دینی، صرفاً برای برآورده ساختن سه نیاز (مسکن، غذا و پوشاک) نیست، بلکه شامل تمام نیازهای مادی و معنوی انسان می‌گردد و از این‌روست که اصطلاح «بیمه تکافلی» با اقبال عرف همراه شد.

۱. لسان العرب؛ ج ۱، ص ۵۵۰. تاج العروس؛ ج ۲، ص ۱۷۲. کتاب العین؛ ج ۷، ص ۳۲.

۲. اعظم امینی، مالیات در اسلام، قم، مرکز پژوهش‌های اسلامی صدا و سیما، چاپ اول، ۱۳۸۴، ص ۷۵.

۳. لسان العرب؛ ج ۱۱، ص ۵۹۰. فرهنگ ابجدی؛ ص ۱۷۲.

۴. ر.ک: مبانی فقهی اقتصاد اسلامی؛ ص ۱۵۱.

پیشینه مفهومی تکافل: ادبیات مربوط، اولین استفاده از تکافل را به «ضمان عاقله» نسبت می‌دهند. عاقله به افرادی غیر از جانی گفته می‌شود که در قتل یا جرح خطایی محض مسئول پرداخت دیه می‌باشند.<sup>۱</sup> با توجه به مفهوم ضمان عاقله و الزام پرداخت دیه، بی‌تردید می‌توان اذعان داشت که تکافل در بدو امر در ارتکاز عرفی به اموری که پرداخت آن الزامی بود، اطلاق می‌شد و در ادامه در مواردی که روح تبرع در آن حاکمیت داشت، استعمال شده است. برخی نیز در بیان حکمت تشریح زکات گفته‌اند: تفاوت بین انسان‌ها در ارزاق، مواهب الهی و توانایی تحصیل درآمد، امری واقعی و غیرقابل انکار است. چنان‌که «و الله فضل بعضکم علی بعض فی الرزق<sup>۲</sup>» به همین مطلب اشاره دارد و انتظار می‌رود شریعت اسلامی برای آن چاره‌ای اندیشیده و حق واجبی که در اموال اغنیاء نه از روی تبرع و منت برای فقرا در نظر گرفته است<sup>۳</sup>، از همین باب باشد. درواقع نهاد زکات بهترین راه چاره برای رفع تفاوت مذکور و تحقق تکافل اجتماعی در اسلام است.<sup>۴</sup> هم‌چنین گفته شده است: زکات باعث تطهیر نفس مؤمن از بخل است و مؤمن را به سوی بذل و سخاوت سوق می‌دهد تا فقط به زکات اکتفا نکند، بلکه سایر نیازهای حکومت اسلامی مانند تجهیز لشکر، مقابله با دشمنان و کمک به فقرا برای رسیدن به حد کفاف برطرف نماید. همه این موارد برای تحقق تکافل بین فقرا و اغنیاء است.<sup>۵</sup>

البته آیت‌الله شهید صدر در ضمان اجتماعی از آن استفاده کرده است و ضمان اجتماعی مربوط به تکافل را در نیازهای حیاتی افراد جامعه که بدون آن حیات و زندگی تحقق نمی‌یابد، محدود می‌کند.<sup>۶</sup> بر اساس این بیان، ممکن است تصور شود استعمال تکافل صرفاً در امور تبرعی جایز است. ولی اولاً: تکافل اجتماعی لزوماً در امور تبرعی

۱. ر.ک: ماده ۳۰۷ ق.م.ا.

۲. نحل / ۷۱.

۳. ذاریات ۱۹/۵۱.

۴. الفقه الاسلامی و ادلته؛ وهبه الزحیلی؛ دمشق دار الفکر؛ ۲۰۰۸، ج ۲، ص ۶۴۴.

۵. الفقه الاسلامی و ادلته؛ وهبه الزحیلی؛ دمشق دار الفکر؛ ۲۰۰۸، ج ۲، ص ۶۴۴ و ۶۴۵.

۶. اقتصادنا؛ محمدباقر صدر؛ مؤسسه دار الکتاب الاسلامی؛ مطبعة الامیر؛ الطبعة الثالثة؛ ۲۰۰۴ م، ۱۴۲۵ ه.ق، صص

۶۹۷ ° ۷۰۰.

منحصر نیست و ثانیاً: استعمال تکافل در امور تبرعی توسط فقیه عظیم‌الشان آیت‌الله شهید صدر، باعث انحصار آن در امور تبرعی نخواهد شد.

بنابراین از معنی لغوی، معنی اصطلاحی و پیشینه مفهومی و ریشه استعمال، می‌توان نتیجه گرفت که «تکافل» به معنی کفالت جمعی است و در امور الزامی و تبرعی استعمال شده و می‌شود و استفاده از آن در اموری مانند مالیات الزامی، صحیح و بلاشکال است.

**مالیات محلی:** مالیاتی که علاوه بر مالیات ملی وضع می‌شود را مالیات محلی می‌گویند. مالیات محلی عموماً در قالب دارایی (املاک)، فروش، آب، فاضلاب، مدارس و در موارد خاصی بر درآمد تعلق می‌گیرد. این مالیات عموماً مصارف اجتماعی دارند.<sup>۱</sup> در واقع مالیات محلی (Local Taxes) مالیاتی است<sup>۲</sup> که در محدوده یک شهرستان یا شهرداری توسط مقامات محلی وضع و اخذ می‌گردد و درآمد حاصله در طیف گسترده‌ای از خدمات شهری مانند جمع‌آوری زباله، تعمیر و نگهداری فاضلاب و مانند آن، تخصیص داده می‌شود و البته نرخ و پایه مالیاتی در مالیات محلی، با توجه به موقعیت و شرایط محله، به‌طور معنی‌داری متغیر است و در برخی موارد به‌عنوان مالیات شهرداری (Municipal Tax) شناخته می‌شود.

**مالیات تکافلی:** نهادی مردمی برای اخذ و تخصیص مالیات و مبتنی بر شریعت اسلامی است. در واقع نوعی تشکل مردم نهاد مالیاتی مسجد محور با اتکاء بر شوراهای اسلامی محلی می‌باشد.

### مالیات خوب و ویژگی‌های آن

دریافت مالیات که می‌تواند به معنی دخالت دولت در اقتصاد و اخراج منابع از گردونه فعالیت اقتصادی (نشت) محسوب گردد، ممکن است کاهش رفاه اجتماعی (هزینه دخالت) را منجر شود و احیاناً تالی فاسدهای دیگری را در پی داشته باشد. از این رو، اندیشمندان درصدد یافتن روشی بودند که ضمن کسب درآمد لازم برای

1: <http://www.businessdictionary.com/definition/local-taxes.html#ixzz3oKOyFseC>

2. Bell, Michael E., David Brunori, and Joan Youngman; The Property Tax and Local Autonomy (Land Lines Article); April 2010.

حاکمیت، حداقل نواقص و هزینه‌ها را بر جامعه تحمیل کند. نتیجه این تلاش‌ها، ظهور مفهوم «مالیات خوب» در ادبیات مالیه می‌باشد. دیرزمانی نیست که این اصطلاح در ادبیات مربوط مطرح و به سرعت جایگاه مناسبی پیدا کرده است. برای مالیات خوب ویژگی‌هایی ذکر کرده‌اند که می‌تواند معیار مناسبی برای مقایسه مالیات تکافلی و مالیات محلی باشد. در ادامه برخی از مهم‌ترین ویژگی‌های مالیات خوب را مرور خواهیم کرد:

۱- **برابری و عدالت:** عدالت افقی و عدالت عمودی از مباحث مهم مالیات‌ها می‌باشد و اگر مالیاتی نتواند این خصوصیت را فراهم کند، بی‌تردید در زمره مالیات خوب قرار نمی‌گیرد. این قاعده که برای افراد با شرایط یکسان مالیات یکسان در نظر گرفته شود را برابری یا عدالت می‌نامند. هنگامی که سیستم مالیاتی نتواند تمام جوانب را برای تمامی افراد در یک طبقه درآمدی و یا در طبقات مختلف در نظر بگیرد، طبعاً نمی‌تواند عدالت را به معنای کامل تحقق بخشد. از این رو در مالیات مناسب، باید عدالت و برابری عمودی و افقی مورد توجه قرار گیرد.

۲- **اطمینان (Certainty):** مسئولیت مالیاتی افراد باید کاملاً مشخص باشد و ابهام نداشته باشد. قوانین مالیاتی باید دقیقاً مشخص کند که مالیات به چه صورتی، در چه بازه زمانی و به چه مقداری باید پرداخت شود. همچنین این قوانین باید به شکلی باشد که مالیات‌دهنده بداند چه چیزی شامل مالیات می‌شود و نرخ مالیات آنچه بوده است. پرداخت‌کنندگان مالیات باید قادر باشند تا بدهکاری مالیاتی خود را با اطمینان تشخیص دهند. این اطمینان برای یک سیستم مالیاتی مهم است؛ زیرا به بهبود مقبولیت قوانین و افزایش احترام سیستم مالیاتی می‌انجامد. این اطمینان عموماً از طریق اساسنامه و قوانین شفاف حاصل می‌شود که راهنمای اجرایی قابل فهم و به هنگامی را به سهولت در اختیار مؤدیان قرار دهد.

- 
1. Good Tax.
  2. Principles of Good Tax
  3. Equity and fairness

- ۳- سهولت پرداخت (Convenience of payment): اخذ مالیات باید در مناسب‌ترین موضع و برحسب مساعدترین شرایط از مؤدیان وصول شود و برای آنان حداقل ناراحتی و مزاحمت را ایجاد کند. برای مثال مالیات کالاهای خریداری شده باید در زمان خرید دریافت شود. این سهولت در راستای اطمینان از مقبولیت مالیات اهمیت پیدا می‌کند. هرچه شیوه پرداخت مالیات دشوارتر باشد، احتمال پرداخت نشدن آن بالاتر می‌رود.
- ۴- کارایی: ایجاد کارایی در نظام مالیاتی، بدین معناست که بتوان با حداقل منابع (انسانی و مالی) به حداکثر درآمد بالقوه دست‌یافت و درآمدهای مالیاتی نیز باید با اتکا بر نیازهای واقعی جامعه تخصیص داده شود و ممکن است تفویض تشخیص به نظر عموم مردم، باعث شود که تخصیص به شکل صحیحی صورت پذیرد.
- ۵- صرفه‌جویی در جمع‌آوری (Economy of collection): هزینه جمع‌آوری مالیات باید در کمترین میزان ممکن باشد. این هزینه‌ها شامل هزینه‌های اجرایی و هزینه‌های تحمیل شده از سوی مؤدیان مالیاتی بر دولت است. البته معمولاً مالیات‌های ساده‌تر هزینه کمتر و مالیات‌های پیچیده‌تر هزینه بیشتری دارند.
- ۶- سادگی (Simplicity): سیستم مالیاتی باید در ساده‌ترین شکل خود باشد. سادگی در سیستم مالیاتی هم برای مؤدیان مالیاتی و هم برای کسانی که مالیات‌های مختلف را مدیریت می‌کنند، اهمیت دارد. قوانین پیچیده سبب بروز خطاهایی می‌گردد که بی‌اعتمادی به سیستم و کاهش مقبولیت را منجر خواهد شد.
- ۷- بی‌طرفی (Neutrality): تأثیر هر قانون مالیات بر کسب‌وکارها و تصمیمات فردی باید در کمترین مقدار خود قرار گیرد. در واقع تأثیر قانون مالیات بر تصمیمات مؤدیان مالیاتی در رابطه با چگونگی انجام به معامله خاص و یا شرکت در یک معامله باید در کمینه‌ترین میزان خود قرار گیرد. در واقع، هدف اصلی سیستم مالیاتی نیز باید کمینه کردن انحراف‌ها در اقتصاد و کمترین تأثیرگذاری در تصمیمات افراد در بازار باشد.
- ۸- شفافیت و پیدایی (Transparency and visibility): مؤدیان مالیاتی باید بدانند که مالیات چه زمانی و به چه شکلی برای آن‌ها و سایرین تعیین می‌شود. یک

سیستم مالیاتی خوب نیازمند مؤدیانی است که بدانند مالیات‌ها چگونه تعیین و جمع‌آوری می‌گردند و بر یکدیگر اثر می‌گذارند. پیدایی، افراد و کسب‌وکارها را قادر می‌سازد تا هزینه واقعی معاملات را بدانند و چگونگی تأثیر مالیات بر آن‌ها و اقتصاد را دریابند. در واقع، نظام مالیاتی نباید هیچ نقطه ابهامی داشته باشد و مردم باید آگاهی روشنی از آن داشته باشند؛ چراکه هنگامی که مالیات‌ها شفاف و صریح نباشند، بعضی از هزینه‌های واقعی دولت به نظر مجانی خواهد رسید. به علاوه شفافیت، زمینه اجتناب و فرار مالیاتی را از بین می‌برد.

#### ۹- منافع مناسب دولت (Appropriate government revenues):

سیستم‌های مالیاتی باید تا حدی قابلیت پیش‌بینی و اعتماد داشته باشند تا دولت را قادر سازند میزان منافع دریافتی خود و زمان دریافت آن را مشخص کند. این امر به‌خصوص در سطوحی از دولت که بر اساس بودجه متوازن فعالیت می‌کنند بسیار تأثیرگذار است. البته سطح مطلوب مالیات به‌طور مطلق وجود ندارد، بلکه آن سطحی را مطلوب می‌نامند که بتواند هزینه‌های دولت را به‌شرط معقول بودن، پوشش دهد.

#### ۱۰- برقراری پایه گسترده (Maintain a broad base): مالیات‌ها باید از پایه

گسترده و متنوعی برخوردار شده باشند تا بتوان نرخ مالیات را در پایین‌ترین میزان ممکن قرار داد. یک ترکیب از مالیات‌ها موجب پایه مالیاتی پایدارتری می‌گردد، چراکه انواع مختلف مالیات‌ها، واکنش متفاوتی در برابر تغییرات اقتصادی نشان می‌دهند.

#### ۱۱- اطمینان از فرایند باز (Ensure an open process): تدوین و تصویب

قوانین مالیاتی باید بر اساس تحلیل‌های اقتصادی محتاطانه و فرایندهای قانونی شفاف و در واقع از انعطاف لازم برخوردار باشد. قانون‌گذاری در مالیات باید همراه با گوش‌های شنوا انجام شود و همواره امکان اضافه کردن تبصره در قانون و پیشنهادهای و طرح‌ها وجود داشته باشد.

۱۲- استقلال: نظام مالیاتی و درآمدی حکومت مرکزی نباید به درآمد منطقه یا منبع خاص وابستگی پیدا کند؛ زیرا بخشی از مخارج دولت معمولاً ثابت است و آن‌ها را نمی‌توان در کوتاه‌مدت تغییر داد.

۱۳- خود اظهاری: امروزه در اکثر کشورها شیوه وصول مالیات از روش اجبار مؤدیان به پرداخت مالیات به روش اختیاری و خود اظهاری پرداخت مالیات تغییر کرده است. این تغییر شیوه در وصول مالیات باعث افزایش تمرکز سازمان‌های مالیاتی بر توسعه فرهنگ و تمکین مالیاتی جهت نیل به هدف وصول مالیات شده است.

۱۴- فرهنگ مالیاتی: بهبود و توسعه فرهنگ مالیاتی یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر در تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی و افزایش کارایی و اثربخشی وصول مالیات تلقی می‌شود. سازمان‌های مالیاتی کشورهای مختلف درصدد هستند تا با ایجاد شرایط مناسب، اعتماد مؤدیان مالیاتی را جلب و از این طریق با صرف هزینه‌های کمتر، بخش اعظمی از مالیات‌های خود را بر پایه اعتماد متقابل و مشارکت مؤدیان مالیاتی وصول نمایند.

البته باید توجه داشت که یک سیستم مالیاتی خوب به‌خصوص در کشورهای درحال توسعه علاوه بر ویژگی‌های مذکور باید در راستای اهداف خاصی مانند رشد اقتصادی، بهبود توزیع درآمد و اطمینان از پایداری اقتصادی باشد.

### ویژگی‌های تکالیف مالی اسلامی

معمولاً در مجامع علمی و اجرایی از ویژگی‌های ارزشمند تکالیف مالی اسلامی و بررسی راهکارهای اشراک آن در مالیات‌های متعارف صحبت به میان می‌آید. واقعیت آن است که تلاش برای اشراک ویژگی‌های مثبت تکالیف مالی اسلامی در مالیات‌های متعارف، راهی انحرافی است و اگر نگوییم تلاشی ابر و بی‌اثر است، لااقل نتایج حداقلی را در پی خواهد داشت. چون شاکله این روش، نادیده گرفتن «علت» و تلاش برای اصلاح «معلول» است. بی‌تردید هر نظام اقتصادی، نهاد مالی خاص و ویژگی‌های متناسب با آن را داراست. نمی‌توان انتظار داشت ویژگی‌های مثبت تکالیف مالی اسلامی که از نظام خاص اقتصادی نشأت گرفته است، به‌سادگی در مالیات‌های موضوعه اشراک

گردد. با توجه به این واقعیت است که این نوشتار در صدد معرفی نهادی سازگار با نظام مالیاتی شریعت اسلامی است که ویژگی‌های مثبت موردنظر به‌طور طبیعی از آن بجوشد نه آن‌که با قدرت قاهره حکومت به آن اشراب شود. در هر حال، برخی از ویژگی‌های تکالیف مالی اسلامی که معمولاً در ادبیات مربوط<sup>۱</sup> از آن یاد می‌شود عبارت‌اند از:

۱- **عبادی بودن:** برخی از مالیات‌های اسلامی مانند خمس و زکات باید با قصد قربت انجام شود، ولی در مکتب‌های دیگر، مالیات با عنوان عبادت پرداخت نمی‌شود.

۲- **معین بودن موارد مصرف هر مالیات:** هر یک از مالیات‌ها، مصرف معینی دارد. برای مثال، پرداخت‌کنندگان خمس و زکات می‌دانند مال خود را با چه هدفی و برای انجام چه مقاصدی، می‌پردازند.

۳- **مردمی و اخلاقی بودن:** برخی مالیات‌های اسلامی مانند زکات فطره را خود افراد در موارد تعیین شده هزینه می‌کنند. این ویژگی سبب آشنایی بیشتر پرداخت‌کنندگان مالیات با مستمندان جامعه و موجب افزایش روح برادری نزد آنان می‌شود.

۴- **داوطلبانه بودن مالیات‌ها:** از نظر اسلام، انفاق، عملی است که افراد به‌صورت داوطلبانه انجام می‌دهند و مسلمانان در طول تاریخ اسلام، انفاق‌های واجب مانند زکات را با کمال اشتیاق می‌پرداخته‌اند. این نشان می‌دهد که دین مقدس اسلام با آیات و روایات توانسته است به تربیت اخلاقی مردم بپردازد و بیشترین اثر را در رفتارهای مسلمانان بر جای گذارد.

۵- **مستقیم بودن:** مالیات‌های اسلامی، مالیات مستقیم هستند و از ثروت خالص و مازاد درآمد اخذ می‌شوند. این مالیات‌ها، آثار نامطلوب مالیات‌های غیرمستقیم و مالیات‌های تصاعدی را ندارند و انگیزه تولید را نمی‌کاهند.

۱. برای مطالعه بیشتر مراجعه کنید به ۱- سیدکاظم صدر: اقتصاد صدر اسلام، انتشارات دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۸۱؛ صفحات ۹۳ و ۱۴۴؛ ۲- حمزه‌پور، صدر و کفائی "بررسی مالیات بر شرکت‌ها در ایران بر اساس الگوی مالیات‌های اسلامی" فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران، ش ۱۰، بهار ۱۳۸۱ ش ۱.

- ۶- **نسبی بودن:** نسبی بودن نرخ این مالیات‌ها اثر تثبیت‌کنندگی دارد. میزان این مالیات‌ها، در هنگام رونق، افزایش و در هنگام رکود، کاهش می‌یابد. این مالیات‌ها هنگام افزایش پس‌انداز یا درآمد خالص، بیشتر می‌شود و با کاهش درآمد، کاهش می‌یابد.
- ۷- **غیرقابل انتقال بودن:** مالیات‌های اسلامی قابل انتقال به غیر نیستند. زکات دهنده بار این مالیات را به دیگری انتقال نمی‌دهد، زیرا در واقع در صورت انتقال، مکلف به وظیفه‌اش عمل نکرده است. انتقال یا عدم انتقال بار مالیاتی، از وجوه تمایز مالیات‌های اسلامی و حکومتی است.
- ۸- **تشویق تولید:** اگر آبیاری، پرزحمت است یا نیاز به حفر چاه دارد، نرخ زکات، نصف می‌شود. اگر دام نیاز به خرید علوفه دارد از زکات معاف می‌شود. هنگام محاسبه خمس و زکات، هزینه‌ها از درآمد کسر می‌شود.
- ۹- **تخصیص در محل:** درآمدهای مالیاتی هر شهر، نخست صرف نیازمندی‌های آن می‌شود و چنانچه مازادی ماند، برای مرکز فرستاده می‌شود. این ویژگی، انگیزه مضاعفی در مؤدیان پدید می‌آورد.
- ۱۰- **افزایش کارایی:** مالیات اسلامی، ساختار انگیزشی مأموران مالیاتی را در مراحل مختلف تشخیص تا وصول بهبود می‌بخشد. مسئولان مالیاتی و کلیه کارمندان دولت، کارا تر عمل می‌کنند، زیرا از زکات حقوق می‌گیرند.
- ۱۱- **تخصیص بهینه:** مالیات اسلامی در کارا ترین موارد هزینه می‌شود چون سهم امام است.
- ۱۲- **کاهش مخاطرات اخلاقی:** در تشخیص علی‌الرأس، قضاوت شخصی، جانشین واقعیات می‌شود و به کاهش عدالت مالیاتی و افزایش اختلافات مالیاتی می‌انجامد؛ اما در مالیات اسلامی، ترس از خدا موجب شفاف‌سازی بیشتر است و کمتر به تشخیص علی‌الرأس می‌انجامد.
- ۱۳- **نظام کارای پاداش و تنبیه:** ضعف نظام پاداش و تنبیه از عوامل ناکارایی است. دولت به لحاظ سیاسی، گرایش به اجرای مقتدرانه قوانین مالیاتی ندارد اما تشویق و تهدیدهای آیات و روایت، این اقتدار را دارا است.

۱۴- **اقتدار مناسب:** دستگاه مالیاتی نیاز به اعمال فشار فراوان دارد اما در مالیات اسلامی، فشار ایمان و وجدان و فشار اجتماعی، باصلابت بیشتر و اقتدار کامل‌تر عمل می‌کند.

۱۵- **تشویق فعالیت‌های مولد:** مالیات اسلامی، بخشی از محصول و دارایی است که از طریق تلاش مولد به دست می‌آید. وجود مالیات اسلامی به معنای لزوم درآمد مولد است. عبارت *مِنْ أَمْوَالِهِمْ* دلالت دارد زکات از مالی گرفته می‌شود که در مالکیت فرد است. زکات، چنین مالی را پاک می‌کند و برکت می‌دهد.<sup>۱</sup> درآمدهایی که ناشی از تلاش مولد نیست به ملکیت فرد در نمی‌آید و به رسمیت شناخته نمی‌شود. مالی که از تلاش مولد به دست نمی‌آید در واقع، مال دیگران است و زکات، آن را پاک نمی‌کند و برکت نمی‌دهد.

۱۶- **هدفمندسازی:** هزینه‌های جاری دولت، متکی بر مالیات اسلامی است. یارانه بخشی از هزینه جاری است و از مالیات تأمین می‌شود. در نظام اسلامی میان مالیات‌دهندگان و یارانه‌گیران تفکیک می‌شود. کسی که مالیات می‌دهد یارانه نمی‌گیرد و کسی که یارانه می‌گیرد مالیات نمی‌پردازد. این امر، مالیات و یارانه را هدفمند می‌سازد.

۱۷- **کاهش فرار و اجتناب مالیاتی:** اکثر مردم درصد فرار از مالیات هستند اما فرار از مالیات اسلامی را ناپسند می‌دانند. با رسمیت یافتن مالیات اسلامی، فرار و اجتناب مالیاتی کاهش می‌یابد؛ اظهارنامه‌ها صادقانه‌تر می‌شود و منابع درآمدی، شفاف‌تر می‌گردد. زمینه‌های فرار مالیاتی عبارت‌اند از عدم گسترش فرهنگ مالیاتی، عدم مبادله کامل اطلاعات، فقدان نظارت و پیگیری، عدم تسلیم اظهارنامه، تأخیر در وصول، نشناختن مؤدیان، مستند نبودن میزان درآمد، قوانین پیچیده، خوداشتغالی، پیر شدن جوامع، فشارهای جهانی<sup>۲</sup>. این زمینه‌ها در مورد مالیات اسلامی کمتر است. عبادی و تکلیفی بودن زکات موجب می‌شود مؤدیان زکات، شفاف‌تر، صادقانه‌تر و سریع‌تر عمل کنند. بسیاری از تولیدکنندگان مؤمن که با طیب نفس، خمس و زکات می‌پردازند اما

۱. رازی، مفاتیح الغیب، ج ۱۶، ص ۱۳۵.

2. brooks, 2001, 1-33.

نرخ مالیات ۲۵٪ را مانع تولید می‌دانند و فرار از آن را گناه نمی‌شمرند. برخی بر نقش گناه و احساس شرم در کاهش فرار مالیاتی تأکید می‌کنند، اما فرار در تکالیف مالی اسلامی، با احساس گناه و شرم شدید همراه است.<sup>۱</sup> معمولاً احساس ناعادلانه بودن مالیات موجب افزایش فرار می‌شود<sup>۲</sup>، این احساس در مورد زکات و سایر تکالیف مالی وجود ندارد.

با اغماض از هم‌پوشانی برخی از ویژگی‌ها، در ادامه مالیات محلی و مالیات تکافلی را بر اساس این ویژگی‌ها مرور می‌کنیم.

### مالیات محلی و ویژگی‌های مالیات خوب و تکالیف مالی اسلامی

همان‌گونه که در مفاهیم گفته شد، مالیات محلی (Local Taxes) مالیاتی است<sup>۳</sup> که در محدوده یک شهرستان یا شهرداری توسط مقامات محلی وضع و اخذ می‌گردد و معمولاً در قالب مالیات بر املاک تبلور می‌یابد و درآمد حاصله در طیف گسترده‌ای از خدمات شهری مانند جمع‌آوری زباله، تعمیر و نگهداری فاضلاب و مانند آن، تخصیص داده می‌شود و البته نرخ و پایه مالیاتی در مالیات محلی، با توجه به موقعیت و شرایط محله، به‌طور معنی‌داری متغیر است و در برخی موارد به‌عنوان مالیات شهرداری (Municipal Tax) شناخته می‌شود. مالیات محلی دارای مزایایی است که آن را از مالیات ایالتی یا فدرال متمایز می‌سازد. شهرداری‌ها باید مالیات محلی را به‌عنوان یک ابزار تعدیل‌کننده در نظر بگیرند. بالطبع افزایش نامعقول مالیات زمینه‌ساز شورش و مخالفت مؤدیان و کاهش شدید آن موجب تقلیل خدمات ضروری خواهد شد.<sup>۴</sup> در واقع، مالیات محلی مالیاتی است که اولاً: مقام محلی نرخ و پایه آن را مشخص می‌سازد و ثانیاً: عواید حاصل از آن را برای مقاصد خاص خود نگه می‌دارد.<sup>۵</sup>

1. Androni, et al, 1998:818-860.

2. Fortin, guy & Marie-Claire, 2004:61.

3. Bell, Michael E., David Brunori, and Joan Youngman; The Property Tax and Local Autonomy (Land Lines Article); April 2010.

4. <http://www.investopedia.com/terms/l/localtax.asp>

5. <http://www.businessdictionary.com/definition/local-taxes.html>.

در ایران مالیات محلی در قالب عوارض شهرداری تبلور یافته است و در واقع مالیات محلی در اقتصاد ایران مطرح نمی‌باشد. آنچه در حال حاضر تحت عنوان درآمدها و مالیات‌های استانی و عوارض مالیات بر ارزش افزوده در حال اجرا است، از نظریه‌های مالیات محلی و برنامه آمایش سرزمین کاملاً مستقل است. در واقع آنچه صورت می‌پذیرد، صرفاً به شکل اجرایی جمع‌آوری مالیات متعارف مربوط می‌شود و تخصیص درآمدهای مالیاتی در سطح استان‌ها نیز بر اساس یک تقسیم‌بندی صوری خاص و بدون توجه به مباحث تخصیص بهینه نظریه‌های اقتصادی انجام می‌پذیرد.

مالیات‌های محلی یکی از ابزارهای مرتبط با سیاست‌های توسعه استانی و برنامه‌های آمایش سرزمین در کشورهای مختلف محسوب می‌گردند. معرفی و توسعه سیستم مالیات‌های استانی تنها به کشورها یا حکومت‌های غیرمتمرکز یا فدرال مربوط نمی‌شود. در واقع کشورهایی با حکومت متمرکز، بیشتر از کشورهایی با حکومت فدرال متمایل به استفاده از مالیات‌های محلی شده‌اند. توجه و تمایل به مالیات‌های محلی به علت کارایی و مزیت‌های آن است. مالیات‌های محلی، سطح خدمات و کالاهای عمومی و پرداخت‌کنندگان هزینه تولید آن‌ها را مشخص می‌نمایند. از نظر اقتصادی نیز مالیات‌های محلی از اهمیت بالایی برخوردارند، مالیات‌های محلی یکی از مؤثرترین ابزارها در زمینه آمایش سرزمین و تخصیص منابع در بین استان‌ها و در بین فعالیت‌هایی که بر آن‌ها مالیات وضع شده و فعالیت‌هایی که بر آن‌ها مالیات وضع نشده می‌باشند. این مالیات‌ها همچنین از نظر تعیین مکان فعالیت‌های اقتصادی در درون یک کشور از اهمیت بالایی برخوردارند. کشورهایی مانند چین، تایلند، آلمان و فرانسه، تجربیات ذی‌قیمتی در اجرای مالیات‌های محلی دارند.<sup>۱</sup>

۱. برای اطلاعات بیشتر رجوع کنید به: ۱. هاشمی، سید مناف (۱۳۸۸). تامین مالی شهرداری‌ها: چارچوب درآمدی نهادهای محلی (شهرداری‌ها) در کشور چین. اقتصاد شهر، شماره ۲، تابستان، صص ۴۸ و ۶۳؛ ۲. مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران (۱۳۹۱)؛ ۳. دولت و پایتخت؛ بررسی تجارب جهانی کمک دولت در تأمین مالی اداره پایتخت‌ها به عنوان منبع درآمدی پایدار در مدیریت شهری، دانش شهر، شماره ۱۱۴، تابستان، تهران: مدیریت فناوری اطلاعات و مرکز اسناد؛ ۴. دانشجوی کارشناسی ارشد برنامه ریزی شهری دانشگاه هنر تهران، (sabahnabaei@yahoo.com).

برخی از ویژگی‌های مالیات محلی عبارت‌اند از: ۱- افزایش استقلال دولت‌های محلی؛ ۲- ارائه راهکاری برای تأمین مالی مبتنی بر تمرکززدایی؛ ۳- پاسخ به نیازهای محلی برای اقتصادهای در حال گذار به دلیل حجم قابل توجه مالیات بر دارایی؛ ۴- رابطه مستقیم بین نرخ مالیات محلی و شرایط محل زندگی؛ ۵- توجه به مالیات محلی به‌عنوان درصدی از درآمد مشمول مالیات و ۶- تفاوت نرخ و پایه مالیات محلی در محلات مختلف با ویژگی‌های متفاوت.

**مالیات محلی و مالیات خوب:** با این اوصاف، نسبت به برخورداری مالیات محلی از ویژگی‌های مالیات خوب به‌اجمال می‌توان گفت در این نوع مالیات ۱- زمینه‌های «برابری و عدالت» تا حدی در مالیات محلی موجود است ولی وجود محاضرات اخلاقی و زمینه‌های سوءاستفاده در عمل می‌تواند وجود این ویژگی را خدشه‌دار نماید؛ ۲- مالیات محلی به لحاظ ویژگی اطمینان از زمینه مناسبی برخوردار است. به این معنی که قوانین و مسؤولیت مالیاتی در مالیات محلی تا حدی مشخص و بی‌ابهام است. ۳- ممکن است به دلیل سوء مدیریت مقامات محلی سهولت پرداخت، خدشه‌دار شود. ۴- مالیات محلی می‌تواند به لحاظ کارایی از جایگاه مناسبی برخوردار باشد و با حداقل منابع (انسانی و مالی) به حداکثر درآمد بالقوه دست یابد و درآمدهای مالیاتی نیز باید با اتکا بر نیازهای واقعی تخصیص داده شود و تخصیص نیز به شکل مناسبی صورت پذیرد. ۵- در هزینه جمع‌آوری در مالیات محلی می‌توان صرفه‌جویی لازم را رعایت کرد. ۶- سیستم مالیاتی در مالیات محلی تابع سیستم مالیاتی ملی است؛ اگرچه می‌توان با اصلاحاتی از پیچیدگی‌های آن کاست تا مالیات محلی به لحاظ سادگی از جایگاه مناسبی برخوردار گردد. ۷- مالیات محلی نمی‌تواند به‌سادگی بی‌طرفی خویش را حفظ کند، اگر مالیات ملی بی‌طرف نباشد. ۸- مالیات محلی در مقایسه با مالیات ملی از شفافیت و پیدایی بیشتری برخوردار است. اگرچه این ویژگی در مالیات محلی نسبی است و به رویکردهای حاکم بر مجریان بستگی تام دارد. ۹- درآمدها در مالیات محلی تا حد قابل قبولی قابل پیش‌بینی است و حاکمان محلی را قادر می‌سازد برنامه‌ها را در زمان مقرر به اجرا درآورند. ۱۰- پایه‌ها در مالیات محلی معمولاً از مالیات ملی گسترده‌تر نیست و به لحاظ این ویژگی تفاوت معنی‌داری بین آن‌ها مشاهده نمی‌شود. ۱۱-

مالیات محلی می‌تواند از انعطاف لازم برخوردار باشد. البته رویکرد حاکم بر تفکر تصمیم‌سازان و تصمیم‌گیرندگان محلی در این ویژگی بسیار مهم است. ۱۲- ممکن است مالیات محلی به منبع مهم درآمدی منطقه وابستگی تام پیدا کند و از منظر ویژگی استقلال از جایگاه مناسبی برخوردار باشد. ۱۳- شفافیت اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی می‌تواند زمینه مناسبی را برای افزایش سهم خود اظهاری در مالیات محلی فراهم آورد. ۱۴- اخذ مالیات و تخصیص آن در همان محله می‌تواند به بهبود فرهنگ مالیاتی منجر شود.

**مالیات محلی و تکالیف مالی اسلامی:** در بررسی برخورداری مالیات محلی از ویژگی‌های تکالیف مالی اسلامی به‌اجمال می‌توان گفت، ۱- مالیات محلی به‌عنوان نهادی ابداع شده از سوی اندیشمندان اقتصادی، لزوماً نمی‌تواند از ویژگی «عبادی بودن» برخوردار باشد. ۲- البته موارد مصرف درآمدها در مالیات محلی می‌تواند تا حد قابل‌قبولی معین باشد. اگرچه عملکرد مسئولان محلی در آن نقش بسزایی دارد. ۳- صبغه مردمی بودن در مالیات محلی لزوماً پررنگ نیست. چون تخصیص در این نوع مالیات‌ها به آحاد مردم واگذار نمی‌شود. ۴- پرداخت مالیات‌ها در مالیات محلی، داوطلبانه نیست. اگرچه تخصیص درآمدهای حاصله در نیازهای محل، انگیزه پرداخت داوطلبانه مالیات را در این‌گونه مالیات‌ها افزایش می‌دهد. ۵- مالیات‌های محلی لزوماً در مالیات‌های مستقیم منحصر نیستند و از این منظر تطابق کاملی با ویژگی تکالیف مالی اسلامی ندارند. ۶- انعطاف در نرخ و پایه مالیاتی در مالیات محلی می‌تواند به میزان قابل‌قبولی ویژگی نسبی بودن را در این نوع مالیات‌ها تأمین نماید. ۷- بی‌تردید زمینه انتقال بار مالیاتی در مالیات محلی مانند مالیات‌های ملی است و از این منظر، ویژگی تکالیف مالی اسلامی را دارا نیست. ۸- از چالش‌های مهم مالیات‌های متعارف اثر بازدارندگی آن نسبت به گسترش تولید است که اصطلاحاً در زمره نشت قرار می‌گیرد. مالیات محلی نیز از این خصوصیت مستثنا نیست. ۹- بی‌تردید تخصیص درآمدها در مالیات محلی در محل اخذ مالیات، از ویژگی‌های این نوع مالیات است و بالطبع این ویژگی تکالیف مالی اسلامی را در مالیات محلی نیز می‌توان یافت. ۱۰- انتظار می‌رود کارایی در مالیات محلی نیز افزایش یابد و در واقع مالیات محلی از این ویژگی به میزان

قابل قبولی برخوردار است. ۱۱- تخصیص بهینه از ویژگی‌های تکالیف مالی اسلامی است و دغدغه‌های دینی باعث این امر می‌باشد که در مالیات‌های محلی لزوماً چنین شرایطی وجود ندارد. البته محدودیت جغرافیایی و شفافیت فعالیت‌ها، زمینه ایجاد این خصوصیت را فراهم می‌آورد. ۱۲- در مالیات محلی مانند مالیات محلی، زمینه مخاطرات اخلاقی وجود دارد. ولی کمیت و کیفیت فعالیت‌های اقتصادی و درآمدهای ناشی از آن در گستره جغرافیایی محدود، زمینه مخاطرات اخلاقی را کاهش می‌دهد. ۱۳- پاداش و تنبیه در مالیات محلی می‌تواند به مراتب از مالیات‌های ملی کارا تر باشد. البته نوع نگرش و عملکرد مسئولان در میزان کارایی تأثیر به‌سزایی دارد. ۱۴- سازمان مالیاتی در کشورهای در حال توسعه از اقتدار لازم برخوردار نیستند و مسئولان مالیات محلی نیز از این بابت متأثر از شرایط ملی هستند. البته در مالیات محلی می‌توان با تمهیداتی اقتدار نهاد متولی امر مالیات را افزایش داد. ۱۵- مالیات در ادبیات مربوط، به‌عنوان ابزاری در کنترل گسترش فعالیت‌های اقتصادی دانسته می‌شود و به‌سادگی مالیات محلی را نمی‌توان از این ویژگی مستثنا دانست. البته تخصیص بهینه درآمدهای حاصله تا حدی می‌تواند این نقص را ترمیم نماید. ۱۶- بی‌شک اخذ و تخصیص صحیح و درواقع هدفمندسازی، از اهداف اصلی مالیات محلی می‌تواند باشد و از این‌رو مالیات محلی این ویژگی تکالیف مالی اسلامی را در سطح قابل قبولی داراست. ۱۷- فرار و اجتناب مالیاتی در مالیات محلی به شکل معنی‌داری پایین‌تر از مالیات می‌خواهد بود. البته این وضعیت در مالیات محلی، نتیجه رویکرد عبادی بودن مالیات و ناپسند دانستن فرار و اجتناب از آن نیست.

### مالیات تکافلی و ویژگی‌های مالیات خوب و تکالیف مالی اسلامی

وجود دیدگاهی که زکات را موجب تحقق تکافل بین فقرا و اغنیا می‌داند<sup>۱</sup>. زمینه-ای را فراهم می‌آورد که اصطلاح «مالیات تکافلی» شیوه خاصی از اخذ و تخصیص مالیات متعارف بدانیم که نه تنها با آموزه‌های اسلامی سازگار بلکه شالوده آن بر شریعت اسلامی، مردم محوری و مسجد محوری مبتنی باشد و به‌نوعی بسیاری از ویژگی‌های

۱. الفقه الاسلامی و ادلته؛ وهبة الزحیلی؛ دمشق دار الفکر؛ ۲۰۰۸، ج ۲، ص ۶۴۴ و ۶۴۵.

مالیات‌های خوب و تکالیف مالی اسلامی را در خویش جای داده است و به لحاظ ساختاری ویژگی‌های موردنظر برخاسته از ماهیت آن بوده و نیازی به اشراب نباشد. در ادامه به اختصار، توضیح مالیات تکافلی، الزامات و بررسی ویژگی‌های آن مطمحنظر قرار خواهد گرفت.

### الزامات و ویژگی‌های مالیات تکافلی

بی‌تردید مانند هر نهاد دیگر، «مالیات تکافلی» دارای الزامات و ویژگی‌های خاصی است. از این رو به برخی از الزامات و ویژگی‌هایی که نقش حیاتی و اساسی در مالیات تکافلی دارند، به اجمال اشاره و نشان داده خواهد شد که ترسیم مناسب این نوع مالیات، غالب ویژگی‌های مثبت را در خویش جای داده است و از نواقص احتمالی نیز تا حد ممکن اجتناب خواهد شد.

**عزم و جسارت واگذاری:** معمولاً تصدی منابع و درآمدهای مالیاتی برای دولت و متولیان آن، اقتدار آور است و چشم‌پوشی از آن آسان نیست. به نظر می‌رسد که حکومت باید جسارت لازم و به‌نوعی از خودگذشتگی داشته باشد تا آن را به منتخبین بخش خصوصی واگذار نماید.

**شورا محوری:** بی‌تردید هنوز هم صبغه مردمی شوراها بیشتر از دولتی بودن آن است؛ اما به نظر می‌رسد با سرعت کم ولی فزاینده شاهد تحول ماهوی و تبدیل آن از مردم نهادی به نهادی دولتی هستیم. واقعیت آن است که این دگردیسی بسیار خطرناک و نتیجه محتوم آن در نطفه خفه شدن همه تشکل‌های مردم‌نهاد، خواهد بود. با سپردن بار اصلی مالیات تکافلی به شوراهای محلی، زمینه تقویت اقتدار و تکیه آن بر آحاد مردم بیشتر فراهم می‌گردد، اما باید با دقت روند تبدیل شوراها به نهاد دولتی کنترل شود و با شرایط لازم برای تقویت مردم‌نهادی شوراهای اسلامی را فراهم آورد. از طرف دیگر شوراها، نمایندگان و منتخبین آحاد مردم هستند و از محدود نهادهایی است که اقتدار بخش خصوصی را به شکل سازمان‌یافته تبلور بخشیده است؛ اما واقعیت آن است که به دلیل برخی محدودیت‌ها، منتخبین لزوماً توانایی لازم برای تصدی امور مهم نظام را در همه سطوح دارا نیستند و قوانین، ساختار مناسب و همواری را برای اعمال مصوبات آنان

را فراهم نکرده است و باید زمینه لازم تکفل مالیات تکافلی برای شوراهای محلی فراهم شود.

**آمادگی متولیان مساجد:** مساجد و متولیان آن نیز صرفاً متولی اقامه نماز در سطح بسیار ضعیف هستند و از تکفل امور مهم حکومتی کاملاً دورمانده‌اند. هیئت امنای مساجد، به شکل سنتی در اختیار عده‌ای متدین ریش سفید محلی است و انگیزه لازم برای ورود افراد توانمند وجود ندارد. در صورت اجرای مالیات تکافلی با محوریت مساجد، باید تحول معنی‌داری در هیئت امنای مساجد صورت پذیرد.

**تخصیص در محل یا عدم نقل درآمد مالیاتی:** مهم‌ترین ویژگی که منشأ ایده مالیات تکافلی بوده، «منع نقل درآمد مالیاتی» از محل تحصیل آن و به عبارتی تخصیص منابع حاصله در محل اخذ مالیات است. در منابع اسلامی آمده است: بر اساس نظر مشهور و حتی اجماع فقها، در صورت وجود مستحق، انتقال زکات به شهر دیگر جایز نیست<sup>۱</sup>. در روایت صحیح نیز آمده است که پیامبر اکرم (ص) معمولاً زکات هر محل را در همان محل تقسیم می‌کردند<sup>۲</sup> و انتقال آن به محل دیگر را جایز نمی‌دانستند<sup>۳</sup>. البته برخی، با کمک روایات دال بر جواز، امر حاصل از جمله خبری در روایت اول را حمل بر استحباب و نهی در سیاق خبر در روایت دوم را بر کراهت حمل نمودند<sup>۴</sup>. البته اگر در شهری، مستحقی پیدا نشود، انتقال زکات به شهر دیگر جایز است. ولی برخی آن را به اذن حاکم شرع و عده‌ای آن را مکان نزدیک مقید نموده‌اند. دقت شود که ملاک در همه این موارد، شهری است که مال در آن بوده است نه مالک<sup>۵</sup>؛ بنابراین خوش‌نشین‌ها باید در روستاهایی که زمین و اموال در آن واقع است، مالیات را

۱. جواهر الکلام؛ شیخ محمد حسن النجفی؛ دار الکتب الاسلامیه؛ چاپخانه خورشید؛ چاپ چهارم، ۱۳۷۰ ه.ش، جلد ۱۵، ص ۴۳۰.

۲. وسائل الشیعه؛ باب ۲۸ من ابواب المستحقین للزکاة، الحدیث ۱.

۳. وسائل الشیعه؛ باب ۳۸ من ابواب المستحقین للزکاة، الحدیث ۱.

۴. جواهر الکلام؛ شیخ محمد حسن النجفی؛ دار الکتب الاسلامیه؛ چاپخانه خورشید؛ چاپ چهارم، ۱۳۷۰ ه.ش، جلد ۱۵، ص ۴۳۲.

۵. جواهر الکلام؛ شیخ محمد حسن النجفی؛ دار الکتب الاسلامیه؛ چاپخانه خورشید؛ چاپ چهارم، ۱۳۷۰ ه.ش، جلد ۱۵، ص ۴۳۷. وسائل الشیعه؛ باب ۲۸ من ابواب المستحقین للزکاة؛ حدیث ۱.

پرداخت کنند. اگر در شهری که می‌خواهد زکات بدهد، مستحقی نباشد و نتواند زکات را به مصرف دیگری که برای آن معین شده، برساند، چنانچه امید نداشته باشد که بعداً مستحق پیدا کند، باید زکات را به شهر دیگر ببرد و به مصرف زکات برساند. ولی مخارج بردن (مکارم و زنجانی: به احتیاط واجب) به آن شهر به عهده خود اوست (اراکي، فاضل، بهجت، خویی، گلپایگانی، تبریزی و صافی: می‌تواند مخارج بردن به آن شهر را از زکات بردارد) و اگر زکات تلف شود، ضامن نیست<sup>۱</sup>. اگر در شهر خودش مستحق پیدا شود، می‌تواند زکات را به شهر دیگر ببرد، ولی مخارج بردن به آن شهر را باید از خودش بدهد و اگر زکات تلف شود، ضامن است (زنجانی: هر چند کوتاهی نکرده باشد) مگر آن که با اجازه حاکم شرع باشد (خویی، تبریزی، سیستانی و بهجت: مگر آن که به امر حاکم شرع باشد) (مکارم: حتی اگر با اجازه حاکم شرع باشد، به احتیاط واجب ضامن تلف است)<sup>۲</sup>.

در منابع اهل سنت نیز آمده است که بر اساس حدیثی از پیامبر اکرم (ص) که از اغنیا قوم زکات بگیرید و به فقرا همان قوم بدهید، قاعده کلی «تقسیم صدقات (زکات) هر محله در همان محل» قابل استنباط است. حنفیه، شافعیه و حنابله قائلند که زکات درجایی که اخذ شده است باید تقسیم گردد. البته نقل برای بستگان محتاج، افراد با نیاز شدیدتر، اصلح، اورع و از دار حرب به سرزمین مسلمانان، جایز است<sup>۳</sup>. مالکی معتقد است انتقال زکات به بیشتر از حد مسافت جایز نیست و کمتر از آن جایز است<sup>۴</sup>. به نظر شافعی، اظهار منع نقل زکات است و واجب است به اصناف مربوط به شهری که زکات اخذ شده است تخصیص داده شود. البته اگر اصناف محتاج نبودند، به نزدیک‌ترین شهر به شهری که زکات در آن واجب شده است، منتقل شود<sup>۵</sup>. حنبلی‌ها انتقال زکات (صدقه) به شهری بافاصله بیشتر از حد مسافت را حرام و غیرجایز و کمتر از حد مسافت

۱. توضیح المسائل مراجع؛ چاپ و نشر: دفتر انتشارات اسلامی وابسته به جامعه مدرسین حوزه علمیه قم؛ چاپ یازدهم، ۱۳۸۴ ه.ش، جلد ۲، مسأله ۱۹۷۵، ص ۱۶۲.

۲. توضیح المسائل مراجع؛ چاپ و نشر: دفتر انتشارات اسلامی وابسته به جامعه مدرسین حوزه علمیه قم؛ چاپ یازدهم، ۱۳۸۴ ه.ش، جلد ۲، مسأله ۱۹۷۶، ص ۱۶۳.

۳. الفقه الاسلامی و ادلته؛ وهبة الزحیلی؛ دمشق دار الفکر؛ ۲۰۰۸، ج ۲، ص ۷۹۹.

۴. الفقه الاسلامی و ادلته؛ وهبة الزحیلی؛ دمشق دار الفکر؛ ۲۰۰۸، ج ۲، ص ۷۹۹.

۵. الفقه الاسلامی و ادلته؛ وهبة الزحیلی؛ دمشق دار الفکر؛ ۲۰۰۸، ج ۲، صص ۷۹۹ ° ۸۰۰.

را جایز می‌دانند. گویی انتقال کمتر از حد مسافت اصلاً انتقال از محلی به محل دیگر صدق نمی‌کند. در هر حال می‌توان گفت از منظر فقه اهل سنت، تقسیم زکات در شهری که اخذ شده است مستحب و بهتر است اقرب فالاقرب از روستاها و شهرها مراعات شود.<sup>۱</sup> در کتاب الفقه علی المذاهب الاربعه نیز آمده است: حنفی‌ها نقل زکات از شهری به شهر دیگر مکروه می‌دانند و البته «مهم مکان مال است نه مالک»<sup>۲</sup>. به نظر مالکی‌ها، انتقال زکات به بیش از حد مسافت جایز نیست.<sup>۳</sup> حنبلی‌ها انتقال زکات به کمتر از حد مسافت جایز و به بیشتر از حد مسافت حرام می‌دانند و می‌گویند و افضل تقسیم آن برای فقرای شهری است که مال در آن بوده است.<sup>۴</sup> شافعی‌ها معتقدند که اگر در شهری مستحق باشد، جایز نیست که مالک زکات را از شهری به شهر دیگر حتی نزدیک منتقل کند.<sup>۵</sup>

در زکات عید فطر (فطریه) نیز اعتقاد بر آن است که باید در شهری که زکات واجب شد توزیع شود، چه فرد در آن شهر مال داشته باشد یا نداشته باشد<sup>۶</sup> و انتقال آن با وجود مستحق، ضمان آور است.<sup>۷</sup> البته اگر امید به وجود مستحق باشد، بین انتقال و عدم انتقال مخیر است و نسبت به ضمان در صورت انتقال در این شرایط اختلاف نظر است.<sup>۸</sup> البته برخی معتقدند، با فرض وجود مستحق، اقوی جواز انتقال زکات به شهر

۱. الفقه الاسلامی و ادلتہ؛ وهبہ الزحیلی؛ دمشق دار الفکر؛ ۲۰۰۸، ج ۲، ص ۸۰۰.

۲. کتاب الفقه علی المذاهب الاربعه؛ عبدالرحمن الجزیری؛ ناشر: دار الكتاب العلمیة؛ بیروت ° لبنان؛ الطبعة الثالثة؛ ۲۰۰۶، ص ۳۲۰.

۳. کتاب الفقه علی المذاهب الاربعه؛ عبدالرحمن الجزیری؛ ناشر: دار الكتاب العلمیة؛ بیروت ° لبنان؛ الطبعة الثالثة؛ ۲۰۰۶، ص ۳۲۱.

۴. کتاب الفقه علی المذاهب الاربعه؛ عبدالرحمن الجزیری؛ ناشر: دار الكتاب العلمیة؛ بیروت ° لبنان؛ الطبعة الثالثة؛ ۲۰۰۶، ص ۳۲۲.

۵. کتاب الفقه علی المذاهب الاربعه؛ عبدالرحمن الجزیری؛ ناشر: دار الكتاب العلمیة؛ بیروت ° لبنان؛ الطبعة الثالثة؛ ۲۰۰۶، ص ۳۲۲.

۶. الموسوعة الفقهیة؛ وزارة الاوقاف و الشئون الاسلامیة، الكويت؛ طباعة ذات السلاسل؛ الطبعة الثانية، ۱۴۱۲ هـ. ۱۹۹۲ م، ج ۲۳، ص ۲۳۵.

۷. جواهر الكلام؛ شیخ محمد حسن النجفی؛ دار الكتب الاسلامیة؛ چاپخانه خورشید؛ چاپ چهارم، ۱۳۷۰ ه.ش، جلد ۱۵، ص ۴۳۹.

۸. مستمسک العروة الوثقی؛ ج ۹؛ ص ۳۲۴.

دیگر است اگرچه احتیاط در عدم انتقال می‌باشد<sup>۱</sup>. عده‌ای نیز با صراحت گفته‌اند انتقال زکات به شهر دیگر جایز است و البته در صورت تلف حتی به غیر تفریط، ضامن می‌باشد<sup>۲</sup>. در مقابل برخی نیز گفته‌اند، تقسیم زکات در شهری که در آن واجب شده اصلی است که علما بر آن اتفاق نظر دارند و البته در صورت بی‌نیازی شهروندان آن شهر (به دلیل فقدان مستحق، کمی مستحقان، زیاد بودن زکات)، انتقال به شهر دیگر را جایز می‌دانند<sup>۳</sup>.

در نتیجه، با توجه به احادیث وارده، نظر فقهای امامیه و اهل سنت و فتاوی مراجع معاصر، بی‌تردید اصل اولی، تقسیم زکات هر محله در همان محل است و انتقال آن با شرایطی مانند فقدان مستحق در محل اخذ، به قید ضمانت، به حکم ثانوی جایز می‌باشد و البته بسیاری از فقهای امامیه و اهل سنت، انتقال را به بیش از حد مسافت به صورت مطلق، جایز ندانسته‌اند؛ بنابراین می‌توان اصل اساسی حاکم بر مالیات تکافلی را تخصیص درآمدهای مالیاتی هر محل در همان محدوده دانست و البته تعیین محله، روستا، دهستان، بخش، شهرستان و استان بر اساس تقسیمات رسمی کشوری و تا حدی بر اساس شوراهای مربوط و تمرکز بر مساجد باشد.

**تصدی بخش خصوصی:** سهم بخش خصوصی در اقتصاد از معیارهای مهم ارزشیابی اقتصادی جوامع مختلف است. غالباً معتقدند حتی المقدور باید اقتصاد را به بخش خصوصی واگذار کرد و صرفاً در موارد شکست بازار که بخش خصوصی تمایل یا توان لازم برای تصدی را ندارد به بخش عمومی و دولتی واگذار شود؛ اما در عمل دولت‌ها متکفل بسیاری از فعالیت‌های اقتصادی هستند و تلاش برای خصوصی‌سازی از اهداف بسیاری از دولت‌ها در دهه‌های اخیر بوده است. تأسیس مالیات تکافلی و واگذاری آن به شوراها با محوریت مساجد می‌تواند تصدی بخش خصوصی و خصوصی‌سازی به شکل صحیح را در امور مهم جامعه گسترش دهد.

۱. مستمسک العروه الوثقی؛ ج ۹؛ ص ۳۲۵.

۲. بحوث الفقه، الأستاذ الأشرقی، 91/03/16.

<http://www.eshia.ir/feqh/archive/text/ashrafiar/feqh/32/910316/>

3. <http://fatwa.islamweb.net/Fatwa/index.php?page=showfatwa&Option=FatwaId&Id=12533>.

**کاهش تصدی دولت:** تولد نهاد دولت برای تصدی امور حاکمیتی و احیاناً تصدی فعالیت‌های خاصی بوده است که بخش خصوصی رغبتی ندارد؛ اما در عمل جذابیت درآمدها، وجود رانت‌ها و اقتدار حاصل از درآمدها دولت‌ها را از وظیفه اصلی خویش به سوی تصدی فعالیت‌های اقتصادی مربوط به بخش خصوصی سوق داده که آثار وضعی مخرب آن انکارناپذیر است. ایده مالیات تکافلی و اجرای آن می‌تواند از تصدی‌گری دولت‌ها بکاهد و قدرت نظارت و هدایت دولت‌ها را افزایش دهد.

**مسجدمحوری و احیای مساجد:** مسجد اگرچه در لغت به معنی محلی برای سجده و اقامه نماز در ارتکاز عموم است، اما در صدر اسلام محل رتق و فتق همه امور جامعه محسوب می‌شد. در واقع در عصر حاضر باوجود مساجد در دورترین محله‌ها و احیاناً صرف مخارج قابل ملاحظه برای احداث آن در برخی از محله‌ها، عملاً از حیز انتفاع افتاده و درب آن به روی مردم بسته است و در ساعات محدود و خاص و صرفاً برای اقامه نماز (در اغلب موارد فردی) مفتوح می‌باشد. به نظر می‌رسد تأسیس نهاد مسجد در اسلام برای اهداف بلندی بوده است که در زمان پیامبر اکرم (ص) جایگاه قابل اعتنائی پیدا کرده بود؛ اما به مرور در قرن‌های بعد، جایگاه و کارکرد اصلی خویش را از دست داد و صرفاً به محلی برای اقامه نماز آن‌هم به شکل ناقص، تبدیل گشت و شاید اقامه نماز به شکل مذکور، هم نماز و هم مسجد را از تأثیرگذاری انداخته است و از این‌رو احیای مساجد، می‌تواند اهمیت زاید الوصفی داشته باشد که مالیات تکافلی در صدد تحقق آن است. احیای مساجد آثار بی‌شمار دیگری ندارد که بررسی آن در این نوشتار نمی‌گنجد.

**شفافیت اطلاعات:** وجود اطلاعات کافی و شفافیت آن از ویژگی‌های جوامع پیشرفته به حساب می‌آید و بسیاری از مدل‌ها با همین فرض تدوین گردیده‌اند و فقدان آن و وجود اطلاعات نامتقارن، رانت‌های اطلاعاتی و سایر مفاسد را به دنبال دارد. فقدان اطلاعات و عدم شفافیت آن از مشکلات اساسی نظام‌های مالیاتی متعارف به شمار می‌رود. مالیات تکافلی به دلیل حضور در محل و تصدی آن توسط نمایندگان همان محل، آشنایی و اطلاعات کامل با فعالیت‌های اقتصادی محدوده خویش دارند و به معنای واقعی کلمه شفافیت اطلاعاتی وجود دارد و همه زمینه‌های آثار منفی فقدان اطلاعات و اطلاعات نامتقارن برچیده خواهد شد.

**حداقل‌سازی اجتناب و فرار مالیاتی:** بی‌تردید از چالش‌های مهم نظام‌های مالیاتی اجتناب و فرار مالیاتی است که در اغلب موارد راهکارهای کنترل آن موفق‌آمیز نیست. مالیات تکافلی باهدف قرار دادن زمینه‌های پیدایش آن، اجتناب و فرار را کنترل می‌کند. درواقع، با استقرار مالیات تکافلی در محله‌های با وسعت محدود، میزان فعالیت‌ها و درآمدهای حاصله آشکار است و زمینه‌ای برای فرار و اجتناب وجود ندارد.

**کاهش تعیین میزان مالیات به صورت علی‌الرأس:** تشخیص علی‌الرأس به معنی تعیین میزان مالیات بر اساس برآورد ممیز مالیاتی است و معمولاً در مواردی مانند بستن‌کار بودن صندوق یا بانک، عدم رعایت ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم، تقدم وتأخر در ثبت اسناد حسابداری در حد نامعقول، نداشتن سریال چاپی در فاکتورهای فروش، کتمان فروش، تأخیر در پلمپ دفاتر قانونی یا عدم پلمپ دفاتر قانونی و سایر مواردی که باعث رد دفاتر می‌شود، ممیز تشخیص رد دفاتر داده و مالیات متعلقه را بر مبنای علی‌الرأس صادر می‌نماید. در حال حاضر تشخیص علی‌الرأس از مواردی است که زمینه مخاطرات اخلاقی وسیعی را فراهم می‌آورد. شفافیت فعالیت‌ها در مالیات تکافلی، زمینه تشخیص علی‌الرأس را کاهش و مخاطرات اخلاقی را نیز به سمت صفر میل می‌دهد.

**کاهش مخاطرات اخلاقی:** وجود مخاطرات اخلاقی نیز از چالش‌های اساسی هر نظام مالیاتی است و کاهش آن از معیارهای موفقیت به شمار می‌رود. مخاطرات اخلاقی، معلول ابهام و اجمال قوانین و فعالیت‌های اقتصادی درآمدزا است که میزان اعمال سلابق و علائق ممیز و سایر کارکنان سازمان مالیاتی را افزایش می‌دهد. مالیات تکافلی با ویژگی‌های منحصر به فرد خود و شفافیت قانون و فعالیت‌های اقتصادی، زمینه تحقق مخاطرات اخلاقی را به حداقل میزان ممکن کاهش خواهد داد.

**تأمین مخارج جاری از منابع جاری و عمرانی از انفال:** از مسائل مهم اقتصاد بخش عمومی، سهم مالیات در مخارج دولت است. ممکن است گفته شود باید رابطه‌ای مستقیم بین سهم مالیات در مخارج دولت و مخارج جاری آن باشد و مخارج عمرانی باید از انفال تأمین گردد. مالیات تکافلی با شفافیت منابع و مشخص بودن مخارج جاری و عمرانی در گستره محدود جغرافیایی، به سادگی می‌تواند این رابطه را برقرار نماید.

**تقویت سرمایه اجتماعی:** واگذاری یکی از مهم‌ترین مظاهر اقتدار حکومت به مردم، بیان‌گر اعتماد معنی‌دار دولت به مردم و عکس‌العمل طبیعی آن اعتماد متقابل مردم به حکومت می‌باشد. مالیات تکافلی باعث افزایش اعتماد متقابل دولت و مردم، افزایش مشارکت آحاد مردم در امور مهم جامعه، تقویت همبستگی مردم و دولت، تلاش برای رفع مشکلات جامعه توسط مردم و در واقع تقویت سرمایه اجتماعی خواهد شد.

**رعایت عدالت عمودی و افقی:** شهروندان جامعه بر اساس توان و میزان بهره‌مندی از امکانات جامعه باید در تأمین مخارج و هزینه‌ها سهیم باشند. شفافیت اطلاعات و فعالیت‌های اقتصادی درآمدزا در مالیات تکافلی، زمینه رعایت عدالت افقی و عمودی را فراهم می‌سازد. مشارکت آحاد مردم در دخل و خرج جامعه باعث می‌شود که همه در آن مخاطب خاص محسوب شوند و از هرگونه اجحاف جلوگیری کنند و منابع حاصل به‌صورت بهینه تخصیص داده شوند.

با این توضیحات خصوصاً با بیان ویژگی‌های مالیات تکافلی و برای اجتناب از تطویل، بررسی مالیات تکافلی بر اساس ویژگی‌های مالیات خوب و تکالیف مالی اسلامی را به قسمت بعد در قالب جدول مقایسه مالیات محلی و مالیات تکافلی موکول می‌نماییم.

### مقایسه مالیات تکافلی و مالیات محلی

مقایسه واضح مالیات محلی و مالیات تکافلی، پس از توضیحات صفحات گذشته، در قالب جدولی صورت می‌پذیرد که به‌طور نسبی تطابق را در چهار گروه ضعیف، متوسط، خوب و زیاد، بیان خواهیم کرد.

جدول ۱. مقایسه مالیات محلی و مالیات تکافلی بر اساس مالیات خوب

ردیف	ویژگی‌های مالیات خوب	مالیات محلی	مالیات تکافلی	ملاحظات
۱	برابری و عدالت	متوسط	خوب	ترجیح مالیات تکافلی
۲	اطمینان	خوب	خوب	بدون ترجیح
۳	سهولت پرداخت	متوسط	خوب	ترجیح مالیات تکافلی
۴	کارایی	خوب	عالی	ترجیح مالیات تکافلی
۵	صرفه‌جویی در جمع‌آوری	متوسط	عالی	ترجیح مالیات تکافلی
۶	سادگی	خوب	عالی	ترجیح مالیات تکافلی
۷	بی‌طرفی	متوسط	متوسط	بدون ترجیح
۸	شفافیت و پیدایی	خوب	خوب	بدون ترجیح
۹	منافع مناسب دولت	خوب	خوب	بدون ترجیح
۱۰	برقراری پایه گسترده	متوسط-خوب	خوب	ترجیح مالیات تکافلی
۱۱	اطمینان از فرایند باز	متوسط-خوب	خوب	ترجیح مالیات تکافلی
۱۲	استقلال	متوسط	متوسط	بدون ترجیح
۱۳	خود اظهاری	متوسط-خوب	خوب-عالی	ترجیح مالیات تکافلی
۱۴	فرهنگ مالیاتی	متوسط	خوب	ترجیح مالیات تکافلی

جدول ۲. مقایسه مالیات محلی و مالیات تکافلی بر اساس تکالیف مالی اسلامی

ردیف	ویژگی‌های تکالیف مالی اسلامی	مالیات محلی	مالیات تکافلی	ملاحظات
۱	عبادی بودن	ضعیف	عالی	ترجیح مالیات تکافلی
۲	معین بودن موارد مصرف	خوب	خوب-عالی	ترجیح مالیات تکافلی
۳	مردمی و اخلاقی بودن	متوسط-خوب	خوب-عالی	ترجیح مالیات تکافلی
۴	داوطلبانه بودن	ضعیف-متوسط	خوب	ترجیح مالیات تکافلی
۵	مستقیم بودن	متوسط	خوب	ترجیح مالیات تکافلی
۶	نسبی بودن	متوسط	خوب	ترجیح مالیات تکافلی
۷	غیرقابل انتقال بودن	ضعیف-متوسط	خوب-عالی	ترجیح مالیات تکافلی
۸	تشویق تولید	متوسط	خوب	ترجیح مالیات تکافلی
۹	تخصیص در محل	عالی	عالی	بدون ترجیح
۱۰	افزایش کارایی	متوسط-خوب	متوسط-خوب	بدون ترجیح
۱۱	تخصیص بهینه	متوسط-خوب	خوب	ترجیح مالیات تکافلی
۱۲	کاهش مخاطرات اخلاقی	متوسط	خوب-عالی	ترجیح مالیات تکافلی
۱۳	نظام کارآی پاداش و تنبیه	متوسط	خوب	ترجیح مالیات تکافلی
۱۴	اقتدار مناسب	خوب	خوب	بدون ترجیح
۱۵	تشویق فعالیت‌های مولد	متوسط	خوب	ترجیح مالیات تکافلی
۱۶	هدفمندسازی	خوب	خوب	بدون ترجیح
۱۷	کاهش فرار و اجتناب	ضعیف-متوسط	خوب-عالی	ترجیح مالیات تکافلی

در مجموع مشاهده می‌شود بر اساس ویژگی‌های مالیات خوب و تکالیف مالی اسلامی، مالیات تکافلی بر مالیات محلی ترجیح دارد و از این رو تمرکز نظام مالیاتی بر طراحی و اجرای مالیات تکافلی در ایران و سایر کشورهای اسلامی نتیجه محتوم نوشتار حاضر می‌باشد.

### خلاصه و نتیجه‌گیری

مالیات، همزاد زندگی اجتماعی انسان‌ها و تشکیل حکومت‌ها می‌باشد و با گذشت زمان تکامل یافته و البته اوج و حضيض‌هایی را تجربه کرده است. این نوشتار مقایسه مالیات محلی و مالیات تکافلی بر اساس ویژگی‌های مالیات خوب و ویژگی‌های تکالیف مالی اسلامی را مطرح‌نظر قرار داده است. برای این منظور با توضیح مهم‌ترین ویژگی‌های مالیات خوب (برابری و عدالت، اطمینان، سهولت پرداخت، صرفه‌جویی در جمع‌آوری، سادگی، بی‌طرفی، شفافیت و پیدایی، منافع مناسب دولت، برقراری پایه مالیاتی گسترده، اطمینان از فرایند باز، کارایی، شفافیت، مدیریت صحیح، سادگی، استقلال، عدالت، مشخص بودن مالیات، سهل‌الوصول بودن، صرفه‌جویی، خود اظهاری و فرهنگ مالیاتی) و ویژگی‌های تکالیف مالی اسلامی (عبادی بودن، معین بودن موارد مصرف هر مالیات، مردمی و اخلاقی بودن، داوطلبانه بودن مالیات‌ها، مستقیم بودن، نسبی بودن، غیرقابل انتقال بودن، تشویق تولید، تخصیص در محل، افزایش کارایی، تخصیص بهینه، کاهش مخاطرات اخلاقی، نظام کارآی پاداش و تنبیه، اقتدار مناسب، تشویق فعالیت‌های مولد، هدفمندسازی و کاهش فرار و اجتناب مالیاتی) نشان داده است «مالیات تکافلی» با الزامات و ویژگی‌هایی مانند عزم و جسارت و‌اگذاری، شورا محوری، آمادگی متولیان مساجد، تخصیص در محل یا عدم نقل درآمد مالیاتی، تصدی بخش خصوصی، کاهش تصدی دولت، مسجد محوری و احیای مساجد، شفافیت اطلاعات، حداقل‌سازی اجتناب و فرار مالیاتی، کاهش تعیین میزان مالیات به صورت علی‌الرأس، کاهش مخاطرات اخلاقی، تأمین مخارج جاری از منابع جاری و عمرانی از انفال، تقویت سرمایه اجتماعی، رعایت عدالت عمودی و افقی و برخورداری از صبغه اسلامی<sup>۵</sup> ایرانی، بر «مالیات محلی» ترجیح دارد. البته «مالیات تکافلی» ایده جدیدی است که واگذاری اخذ و تخصیص درآمدهای مالیاتی به شکل محدود به بخش مردم‌نهاد با محوریت شوراها و مساجد محله‌ها را پیشنهاد می‌دهد و اتکاء به آن ممکن است با ریسک‌هایی همراه باشد؛ اما واقعیت این است که نسخه‌های وارداتی نتوانسته‌اند در ایران و سایر کشورهای اسلامی نهادینه گردند و در اغلب موارد، مشکلات عدیده‌ای را ایجاد

کرده‌اند و اندیشمندان باید روش‌های مناسب بومی را طراحی نمایند و با جرح و تعدیل‌های لازم به همراه اجرا، از نواقص آن بکاهند.

### پیشنهاد اجرایی

با توجه به این واقعیات که: ۱- در یک نگاه، مالیات نوعی هزینه اجتماعی در نظر گرفته شده است که شهروندان در ازای خدماتی از قبیل ایجاد رفاه، آسایش، امنیت پایدار، آموزش و پرورش، آموزش عالی، بهداشت و درمان و مانند آن می‌پردازند. ۲- با توجه به اهمیت فدرالیسم مالی در نزد اقتصاددانان که از ویژگی‌های متعددی مانند افزایش رقابت بین مناطق، سازگاری بین عرضه و تقاضای کالاهای عمومی، امکان کاهش فساد، رشد اقتصادی بالاتر، کاهش اندازه اقتصاد سایه، کارایی فرایندی و پیامدی بالاتر، کاهش مسئله سواری مجانی، مقایسه آسان بین مناطق و بهبود رفتار مالیاتی مؤدیان برخوردار می‌باشد. ۳- در ایران در زمان حاکمیت نظام ارباب و رعیتی، عملاً چنین سیستمی حاکمیت داشت و کدخداها با دریافت مثلاً ۱,۵ درصدی از محصولات، عملاً مسؤولیت تأمین امنیت، قضاوت و سایر نیازهای مشابه محله‌ها را به عهده داشتند. ۴- در حال حاضر نیز شوراها با اتکا به منابع درآمدی شهرداری‌ها، در مجموع بودجه قابل مقایسه با بودجه عمرانی کل کشور<sup>۱</sup> را تدوین، تصویب و اجرا می‌کنند؛ در مجموع می‌توان گفت، با اتکا به این نگاه، اهمیت موضوع فدرالیسم مالی، سابقه قابل قبول و وضعیت موجود، می‌توان مالیات تکافلی را به شکل خاصی در محله‌های معین، تعریف و اجرا و شوراها را مکلف به تأمین خدمات مذکور نمود. پیشنهاد می‌شود برخی از موارد خاص مالیاتی مانند مالیات بر املاک، عوارض شهرداری که قابلیت انتقال را دارا هستند، به مالیات تکافلی ملحق شود و در تعدادی از محلات محدود و مناسب مانند شهرهای بسیار کوچک و روستاهای بزرگ (حداقل هزار خانوار) به شکل پایلوت اجرا شود. مسئول اجرای مالیات تکافلی شوراها محلی و محل استقرار آن، مساجد اصلی باشد.

۱. مهندس مهدی چمران گفت: کل بودجه امسال شهرداری تهران بیش از ۱۵ هزار میلیارد تومان است که شورای شهر ۳ درصد از این بودجه را به مسائل فرهنگی اختصاص داده است.

<http://www.isna.ir/fa/news/93061710561/>

## منابع

۱. ابن منظور، محمد بن مکرم؛ لسان العرب؛ محقق و مصحح: میردامادی، جمال‌الدین؛ ناشر: دار الفکر للطباعة و النشر و التوزیع؛ چاپ: دار صادر، بیروت ۱۴۱۴ هـ.ق.
۲. اشرفی؛ بحوث الفقه، 91/03/16 ،  
، <http://www.eshia.ir/feqh/archive/text/ashrafiar/feqh/32/910316>
۳. امینی، اعظم؛ مالیات در اسلام، قم، مرکز پژوهش‌های اسلامی صداوسیما، چاپ اول، ۱۳۸۴.
۴. بستانی، فؤاد افرام؛ فرهنگ ابجدی؛ مترجم: مهیار، رضا؛ ناشر: انتشارات اسلامی، تهران.
۵. توضیح المسائل مراجع؛ چاپ و نشر: دفتر انتشارات اسلامی وابسته به جامعه مدرسین حوزه علمیه قم؛ چاپ یازدهم، ۱۳۸۴ ه.ش.
۶. الجزیری، عبدالرحمن؛ کتاب الفقه علی المذاهب الاربعه؛ ناشر: دار الکتب العلمیه؛ بیروت ° لبنان؛ الطبعة الثالثة؛ ۲۰۰۶.
۷. حر عاملی، محمد بن حسن؛ (۱۴۱۲ هـ ق)؛ وسائل الشیعة؛ تحقیق و نشر: موسسه آل البيت (ع) لاحیاء التراث، چاپ: مهر قم، چاپ دوم.
۸. حاج حسینی، حسن؛ درآمدی بر مبانی تکافل و تأمین اجتماعی در اسلام، معرفت ۱۳۸۸، شماره ۱۳۹.
۹. حسینی زبیدی، محمد مرتضی؛ تاج العروس من جواهر القاموس؛ محقق و مصحح: علی، هلالی و سیری، علی؛ ناشر: دارالفکر بیروت، ۱۴۱۴ هـ ق.
۱۰. حمزه پور، صدر و کفائی (۱۳۸۱)، بررسی مالیات بر شرکت‌ها در ایران بر اساس الگوی مالیات‌های اسلامی [فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران، ش ۱۰، ش ۱].
۱۱. رازی، فخرالدین (۱۴۲۰)، مفاتیح الغیب، بیروت: دار احیاء التراث العربی.
۱۲. زاهدی اصل، محمدجواد؛ مقدمه‌ای بر خدمات اجتماعی در اسلام، ناشر: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، ۱۳۷۱.
۱۳. الزحیلی، وهبة؛ الفقه الاسلامی و ادلته؛ دمشق دار الفکر؛ ۲۰۰۸.

۱۴. السباعی، مصطفی؛ التكافل الاجتماعی فی الاسلام، المكتب الاسلامی للطباعة و النشر، ۱۹۸۶.
۱۵. سیدنورانی، سیدمحمدرضا (۱۳۸۸)، فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۱۶. صدر، سیدکاظم؛ اقتصاد صدر اسلام، انتشارات دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۸۱.
۱۷. صدر، محمدباقر؛ اقتصادنا؛ مؤسسه دار الكتاب الاسلامی؛ مطبعة الامیر؛ الطبعة الثالثة؛ ۲۰۰۴ م، ۱۴۲۵ هـ ق.
۱۸. طباطبایی الحکیم، سید محسن؛ (۱۳۹۱ هـ ق)؛ مستمسک العروة الوثقی؛ ناشر: بیروت، دار احیاء التراث العربی؛ الطبعة الرابعة النجف الاشرف.
۱۹. فراهیدی، خلیل بن أحمد؛ کتاب العین؛ ناشر: نشر هجرت؛ قم ۱۴۰۹ ق.
۲۰. کرمی، محمد مهدی و پورمند (نبی‌زاده)، محمد؛ (۱۳۸۵)؛ مبانی فقهی اقتصاد اسلامی؛ پژوهشگاه حوزه و دانشگاه و سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)؛ چاپ مهر قم.
۲۱. مؤسسه دائره المعارف الفقه الاسلامی؛ دانشنامه جهان اسلام؛
۲۲. ناصح علوان، عبدالله؛ التكافل الاجتماعی فی الاسلام، ناشر: دار السلام للطباعة و النشر و التوزیع و الترجمة. [www.abdullahelwan.net](http://www.abdullahelwan.net).
۲۳. النجفی، شیخ محمدحسن؛ جواهر الکلام؛ دار الکتب الاسلامیة؛ چاپخانه خورشید؛ چاپ چهارم، ۱۳۷۰ هـ.ش.
۲۴. هاشمی، سید مناف (۱۳۸۸). تأمین مالی شهرداری‌ها: چارچوب درآمدی نهادهای محلی (شهرداری‌ها) در کشور چین. اقتصاد شهر، شماره ۲، تابستان.
۲۵. وزارة الاوقاف و الشؤون الاسلامیة؛ الموسوعة الفقهیة؛ الكويت؛ طباعة ذات السلاسل؛ الطبعة الثانية، ۱۴۱۲ هـ. ۱۹۹۲ م.
26. <http://fatwa.islamweb.net/Fatwa/index.php?page=showfatwa&Option=FatwaId&Id=12533>.
27. Andreoni James, Erard Brian, Feinstein Jonathan, 1998. "Tax Compliance", Vol. 36, No. 2.

28. Bell, Michael E., David Brunori, and Joan Youngman; The Property Tax and Local Autonomy (Land Lines Article); April 2010.
29. Brooks Neil, 2001. Presentat ion Paper of "Key Issues in Income Tax: Collenges of Tax Administrat ion and Compliance", Tax Conference Tokyo: Asian Development; Bank Inst itute.
30. Fortin, guy Brooks Neil, 2001. Presentat ion Paper of "Key Issues in Income Tax: Collenges of Tax Administrat ion and Compliance", Tax Conference Tokyo: Asian Development
31. <http://www.businessdictionary.com/definition/local-taxes.html>
32. <http://www.investopedia.com/terms/l/localtax.asp>
33. <http://www.isna.ir/fa/news/93061710561/>.

## ارائه راهکارهای اجرایی افزایش تمکین مالیاتی مبتنی بر فرا تحلیل پژوهش‌های داخلی

محسن حجازی<sup>۱</sup>

دانشجوی دکتری مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران، hejazimohsen@yahoo.com

محمد رضا حاجی قاسمی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه ملی تاجیکستان

حسین زارعیان

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد، رئیس امور حسابرسی مالیاتی اداره کل  
امور مالیاتی استان یزد

### چکیده

مالیات مهم‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها است و استفاده از آن در تأمین مخارج دولت از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی نظیر وابستگی به نفت به میزان قابل توجهی می‌کاهد. در این راستا لازم است سازمان‌های مالیاتی به‌عنوان کارگزاران تشخیص و وصول مالیات با ترغیب مؤدیان به انجام تکالیف و تعهداتشان درآمدهای مالیاتی را افزایش دهند. امروزه مطلوب‌ترین رویکرد برای وصول کارآمد مالیات، رویکرد تمکین داوطلبانه مالیاتی است که پژوهش‌های مختلفی نیز انجام گرفته‌است. انجام پژوهش‌های ترکیبی که عصاره پژوهش‌های انجام شده در زمینه تمکین مالیاتی در کشور را به شیوه نظام‌مند و علمی فراروی پژوهشگران قرار دهد و منجر به ارائه راهکارهای عملی و اجرایی گردد، اهمیت فراوان دارد. هدف اصلی پژوهش حاضر، تعیین عواملی است که بیشترین تأثیر بر روی تمکین مالیاتی را دارند. پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های توصیفی بوده و از نظر هدف، می‌توان از نوع پژوهش‌های بنیادی قلمداد نمود. این پژوهش با به‌کارگیری روش فراتحلیل به تجزیه و تحلیل پژوهش‌های انجام شده در حوزه تمکین مالیاتی در داخل کشور پرداخته است. جامعه آماری این پژوهش شامل تمام مقالات داخلی موجود در پایگاه‌های در دسترس پژوهشگر می‌باشد که در مجموع ۱۲ مطالعه، مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج فراتحلیل نشان می‌دهد که شرایط نیروی انسانی سازمان امور مالیاتی، نگرش مؤدیان در مورد سیستم مالیاتی و مالیات‌ستانی، دانش مؤدیان در مورد مالیات، تبلیغات و روابط عمومی سازمان، سلامت اداری، سرمایه اجتماعی و فرهنگ سازمانی مؤدیان، مهم‌ترین عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی می‌باشند.

**کلیدواژه‌ها:** تمکین مالیاتی، عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، فراتحلیل

## ۱- مقدمه

دولت‌ها برای تحقق اهداف توسعه اقتصادی راهی به‌جز نظارت در چارچوب مالیات ستانی ندارند. (دوانی، ۱۳۸۵). درآمدهای مالیاتی منبع سالمی برای تأمین هزینه‌های حاکمیت در کشورها به‌شمار می‌روند و برای سرمایه‌گذاری در خدمات اجتماعی و زیرساخت‌های اقتصادی چه در کشورهای توسعه‌یافته و چه در کشورهای در حال توسعه، ضروری هستند. (بمالدرد و همکاران، ۲۰۱۳) یکی از مهم‌ترین راه‌های افزایش درآمدهای مالیاتی، تلاش برای افزایش تمکین مالیاتی است. افزایش تمکین مالیاتی نه تنها درآمد دولت را بهبود می‌بخشد، بلکه راهی برای توسعه نظام مدنی پیشرو محسوب می‌شود. (ناک و کیفیر، ۱۹۹۷)

تعیین سطح تمکین مؤدیان برای نظام مالیاتی همانند تعیین سود در بخش خصوصی است، زیرا هر دو شاخص‌هایی خلاصه شده از کارایی و اثربخشی عملیات یک سازمان هستند. از سوی دیگر، تعیین حوزه‌هایی که در آن‌ها، تمکین مالیاتی کم بوده یا عدم تمکین وجود دارد در کنار رتبه‌بندی این حوزه‌ها به‌عنوان بخشی از فرآیند تخصیص منابع کمیاب به‌منظور دستیابی به حداکثر کارایی و اثربخشی محسوب می‌شود. (مرکز مدیریت و سیاست‌های مالیاتی OECD، ۲۰۰۱)

معمولاً هدف درآمدی سیستم مالیاتی به‌عنوان معیار اندازه‌گیری عملکرد نظام مالیاتی مورد توجه مسئولین قرار می‌گیرد، به‌گونه‌ای که حداکثر نمودن وصولی مالیات به‌صورت تنها وظیفه نظام مالیاتی جلب توجه می‌کند، اما باید در نظر داشت که چنین درآمد چگونه وصول شده است؛ یعنی اثر آن بر عدالت مالیاتی، عواقب سیاسی آن برای دولت‌ها و تأثیر آن بر سطح رفاه و توسعه اقتصادی نیز به همان اندازه مهم است، بنابراین سطح وصولی مالیات معیار ناقصی برای اندازه‌گیری کارایی مالیاتی است. معیار دقیق‌تر اندازه‌گیری کارایی مالیاتی درجه تمکین مؤدیان از قوانین مالیاتی در بخش‌های مختلف جامعه مؤدیان است. (ریچارد ام برد، ۱۳۷۵) هر اندازه که سیستم مالیاتی با ضریب تمکین داوطلبانه بیشتری مواجه باشد بهبود در وضعیت شاخص‌های مالیاتی امکان‌پذیرتر می‌شود. با افزایش ضریب تمکین نسبت درآمدهای مالیاتی واقعی به درآمدهای پیش‌بینی شده در بودجه افزایش می‌یابد و ضمن کاهش شکاف مالیاتی

تشکیلات مالیاتی به سمت عدالت پیش می‌رود. (معاونت توسعه و معاونت منابع سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۳)

یکی از ویژگی‌های نظام مالیاتی مطلوب، تأمین رضایت افرادی است که اقدام به پرداخت مالیات می‌نمایند. در این میان یکی از مهم‌ترین مسائل مرتبط با مقوله رضایت افراد در پرداخت مالیات‌ها، تمکین مالیاتی مؤدیان است. تعیین سطح تمکین مؤدیان و عوامل مؤثر بر آن برای سازمان امور مالیاتی همانند اندازه‌گیری سود خالص در بخش خصوصی است؛ زیرا هر دو، شاخص‌هایی خلاصه شده از کارایی و اثربخشی عملیات یک سازمان هستند. از سویی دیگر، تعیین حوزه‌هایی که در آن‌ها تمکین مالیاتی کم بوده و یا عدم تمکین وجود دارد، در کنار رتبه‌بندی این حوزه‌ها، به‌عنوان بخشی از فرایند تخصیص منابع کمیاب به‌منظور دستیابی به بیشترین کارایی و اثربخشی محسوب می‌شود. به‌عبارت‌دیگر، میزان تمکین می‌تواند معیاری برای سلامتی نظام مالیاتی در سطح خرد و حکومت در سطح کلان باشد. (عرب‌مازار و همکاران، ۱۳۹۰)

پژوهش حاضر، باهدف فراتحلیل پژوهش‌های داخل کشور در زمینه عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی صورت گرفته‌است. در این پژوهش سعی می‌شود ضمن شناخت عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی و آگاهی از میزان و رویکردهای نظری پژوهش‌های انجام شده، مهم‌ترین متغیرهای مطالعه شده در پژوهش‌های گذشته را استخراج نموده و بر اساس نتایج ترکیبی، راهکارهایی اجرایی متناسب با شرایط کشور ارائه دهد.

## ۲- مبانی نظری

### ۲-۱- تمکین مالیاتی

تمکین مالیاتی بدین معناست که مؤدیان مالیاتی قوانین مالیاتی کشور در زمینه اعلام درآمد واقعی، تسلیم اظهارنامه و پرداخت بدهی مالیاتی در زمان مقرر را به چه میزان رعایت می‌کنند. به‌عبارت‌دیگر، تمکین مالیاتی عبارت است از قبول و پرداخت داوطلبانه مالیات قانونی تشخیص داده شده در تشکیلات مالیاتی و یا خود اظهاری به‌معنی تشخیص و محاسبه مأخذ مشمول مالیات و پرداخت آن توسط مؤدی، در کنار

پایبندی داوطلبانه به متن و روح قانون و مقررات مالیاتی است. (عرب‌مازار و همکاران، ۱۳۹۰: ۷۰-۲۷)

«شکاف مالیاتی»<sup>۱</sup> رایج‌ترین و ابتدایی‌ترین تعریف برای مفهوم تمکین در اصطلاح بوده که تفاوت بین درآمد واقعی جمع‌آوری شده و میزان درآمد موجود در حالت صددرصد تمکین است. باین‌حال، این تعریف از شکاف مالیاتی برای عدم تمکین، به‌منظور هدف‌گذاری سیاست‌های عملی، بیش‌ازحد ساده‌انگارانه به‌نظر می‌رسد. یکی دیگر از تعاریف ارائه شده برای مفهوم تمکین، مبتنی بر تکالیف و تعهدات مؤدیان مالیاتی است که در چهار گروه عمده شامل ثبت‌نام در سیستم مالیاتی، تنظیم و تسلیم به‌موقع اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک موردنیاز مراجع مالیاتی و پرداخت به‌موقع مالیات طبقه‌بندی می‌شود. اگر مؤدی به هر یک از وظایف و تعهدات خود عمل نکند رفتار وی به‌نوعی عدم تمکین مالیاتی تلقی خواهد شد. (نعیمی‌حشکویایی، ۱۳۸۶: ۴۳)

تمکین مالیاتی عبارت است از قبول و پرداخت داوطلبانه مالیات قانونی تشخیص داده شده در تشکیلات مالیاتی (ریچارد ام. برد، ۱۳۸۳) یا خود اظهاری به معنای تشخیص و محاسبه مأخذ مشمول مالیات و پرداخت آن توسط مؤدی (زنجیردار و فرهودی، ۱۳۸۸) در کنار پایبندی داوطلبانه به متن و روح قانون و مقررات مالیاتی. (عرب‌مازار، ۱۳۹۰)

رفتار مؤدیان مالیاتی در برابر قانون مالیات در طیف وسیعی از تمکین تا عدم‌تمکین قرار دارد. در یک سوی طیف رفتاری مؤدیان، تمکین مالیاتی قرار گرفته‌است. منظور از تمکین مالیاتی این است که مؤدیان، قوانین و مقررات مالیاتی کشور را به چه میزان رعایت می‌کنند. این رعایت شامل ثبت‌نام در سیستم مالیاتی، تسلیم اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک، محاسبه، گزارش و پرداخت صحیح بدهی مالیاتی در زمان مقرر است. طبق ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های ناشی از منابع غیرمعاف و کسر

---

1. Gap Tax

معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون نرخ جداگانه‌ای دارد، مشمول ۲۵ درصد مالیات می‌شود. رعایت قوانین و مقررات مالیاتی توسط شرکت، یعنی تطابق هرچه بیشتر مالیات ابرازی (که بر اساس قوانین و مقررات تعیین می‌شود و شرکت در اظهارنامه مالیاتی موضوع ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم آن را درج می‌کند) با مالیات قطعی (که مأموران مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص می‌دهند و قطعی می‌شود) و این همان تمکین مالیاتی از سوی مؤدی است. (ملانظری و همکاران، ۱۳۹۵)

در ادبیات دانشگاهی طبقه‌بندی‌های گوناگونی از مفهوم تمکین مالیاتی ارائه شده است. مفهوم تمکین مالیاتی اغلب در قالب دو مقوله تمکین اداری و تمکین فنی مورد بررسی قرار می‌گیرد. تمکین اداری در قالب الزامات گزارشگری، تمکین رویه‌ای یا تمکین مقرراتی است. تمکین فنی به معنای محاسبه و پرداخت مالیات توسط مؤدیان مطابق با قوانین مالیاتی است. اندازه‌گیری تمکین فنی با تعیین مبلغ صحیح مالیات قابل پرداخت آغاز می‌شود. (مرکز مدیریت و سیاست‌های مالیاتی OECD، ۲۰۰۱)

طبقه‌بندی دیگر، تمکین اختیاری در برابر تمکین اجباری است (رضایی و نعیمی حشکوبایی، ۱۳۸۶). هر اندازه نرخ تمکین داوطلبانه در یکی سیستم مالیاتی بالاتر باشد امکان بهبود در وضعیت شاخص‌های مالیاتی بیشتر خواهد شد، زیرا با افزایش نرخ تمکین نسبت درآمدهای مالیاتی واقعی به درآمدهای پیش‌بینی شده بودجه افزایش یافته و با کاهش شکاف مالیاتی تشکیلات مالیاتی به سمت عدالت پیش خواهد رفت، (سعدی و همکاران، ۱۳۸۶) بنابراین تمکین مقدم بر عدالت مالیاتی و سایر موضوعات مالیاتی است. (عرب‌مازار، ۱۳۹۰) اصولاً عدم تمکین مالیاتی در قالب کلی فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات می‌گنجد که هر دو به‌منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرند. به‌این ترتیب، مؤدی مالیاتی کمتر از میزانی که قانون موظف به پرداخت آن است تأدیه می‌نماید. (عرب‌مازار، ۱۳۹۰)

در مقابل، عدم تمکین مالیاتی در دو قالب کلی، «فرار مالیاتی» و «اجتناب از مالیات» می‌گنجد که هر دو به‌منظور گریز از پرداخت مالیات صورت می‌گیرند. بدین ترتیب، مؤدی مالیات مالیاتی کمتر از میزانی که قانوناً موظف به پرداخت آن است، تأدیه

می‌نماید. در تئوری، فرار از پرداخت مالیات در واقع عملی عمدی باهدف عدم تمکین قانون مالیاتی به منظور کاهش بدهی مالیاتی است. با این حال، قصور در تمکین با گزارش‌های مالیاتی ممکن است به علت اشتباهات، اطلاعات غلط، سوء تفاهم و یا سهل‌انگاری سبب شده باشد. در صورتی که فرار مالیاتی به معنای اتخاذ ترتیبات غیرقانونی جهت اختفاء یا نادیده گرفتن بدهی مالیاتی است. (کرچلر و همکاران، ۲۰۰۸) اجتناب از مالیات، استفاده مختلف توسط مؤدی، به منظور کاهش میزان مالیات خود را گویند. از این رو، اجتناب از مالیات، رفتاری قانونی است در حالی که فرار مالیاتی، رفتاری غیرقانونی محسوب می‌شود.

دو رویکرد متفاوت برای بحث در خصوص موضوع تمکین مالیاتی وجود دارد. یکی از آن‌ها رویکرد اقتصادی مبتنی بر نظریه انتخاب عمومی<sup>۱</sup> است، (آلینگهام و ساندمو<sup>۲</sup>، ۱۹۷۲) که به موجب آن مالیات‌ها یا به صورت نظام‌مند پرداخت می‌شوند و یا مؤدیان از پرداخت مالیات طفره می‌روند. افزون بر این، رویکرد دیگری با عنوان «رویکرد اجتماعی-روانشناختی»<sup>۳</sup> نیز وجود دارد که به موجب آن تمکین مالیاتی از دیگری با عنوان طریق عوامل روانشناختی همچون ملاحظات عدالت مالیاتی و حس تشخیص اخلاقی تعیین می‌شود. (کرچلر، ۲۰۰۷) یکی از حوزه‌های نظری اصلی در مقوله تمکین مؤدیان مالیاتی، «نظریه بازدارندگی» بیکر<sup>۴</sup> (۱۹۶۸) است. در این نظریه فرض بر این است که مؤدیان به دنبال حداکثر کردن مطلوبیت مورد انتظار خود از قمار<sup>۵</sup> به نام عدم تمکین هستند که از مانده منافع به دست آمده از موفقیت در تقلب مالیاتی، در مقابل ریسک مورد انتظار کشف و جرائم مالیاتی، به دست می‌آید. (ساندمو، ۲۰۰۵) نتیجه نهایی نظریه مذکور این است که تمکین به میزان زیادی به حساسرسی مالیاتی و مجازات‌ها بستگی دارد. به عبارت دیگر، مؤدیان به دلیل ترس از جرائم، مالیات‌های خود را پرداخت خواهند کرد. (ا. آلابده و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۱). در این مدل عوامل روانشناختی و اجتماعی به طور کلی، نادیده گرفته می‌شوند و به همین سبب، مورد انتقاد بسیاری از

- 
1. Public Choice Theory
  2. Allingham & Sandmo
  3. Social-Psychology Approach
  4. Becker
  5. Gamble
  6. O. Alabede et al.

پژوهشگران قرار گرفته است. تجارب تمکین مالیاتی غالباً سطح بالاتری از درآمد اعلام شده را نسبت به پیش‌بینی مدل مطلوبیت انتظاری گزارش می‌کند. (برایبررسی‌تورگلر، ۲۰۰۲) به عبارتی، در بسیاری از کشورها سطح بازدارندگی برای توضیح درجه تمکین مالیاتی بیش‌ازحد کم است. درحالی‌که یافته‌های تجربی و آزمایشی میزان فرار مالیاتی کمتری را نسبت به مدل‌های سنتی نشان می‌دهد. (به‌عنوان مثال گریتر و وایلد، ۱۹۸۵؛ آلم و مک‌کالند و شولز، ۱۹۹۲؛ فری و فیلد، ۲۰۰۲) بنابراین، شکاف بزرگی بین درجه ریسک‌گریزی گزارش شده و میزان درجه ریسک‌گریزی لازم برای ایجاد چنین تمکینی، وجود دارد. به‌عنوان مثال، درجه ریسک‌گریزی ایالات‌متحده بین یک تا دو اعلام شده است، درحالی‌که با توجه به سطح بالای تمکین مشاهده شده در این کشور درجه ریسک‌گریزی باید ۳۰ باشد. همچنین، در سوئیس نسبت ریسک‌گریزی بین یک و دو متغیر است، اما با توجه به سطح تمکین مشاهده شده ۷۶/۵۲ درصدی در سوئیس، نسبت ریسک‌گریزی باید ارزشی معادل ۳۰/۷۵ داشته باشد. (فری و فیلد، ۲۰۰۲) از این‌رو، برای حل پازل تمکین مالیاتی، بسیاری از پژوهشگران استدلال کردند که اخلاق مالیاتی می‌تواند به توضیح درجه بالای تمکین مالیاتی کمک کند. ایرارد و فاینستاین (۱۹۹۴) در مقاله نظری خود بر ارتباط یکپارچه‌سازی احساسات اخلاقی به این مدل‌ها برای ارائه یک توضیح منطقی از رفتار تمکین مالیاتی تأکید می‌کردند. علاوه بر این، آندرونی و ایرارد و فاینستاین (۱۹۹۸: ۸۵۲) اشاره می‌کنند که در بررسی تمکین مالیاتی اضافه‌کردن پویایی‌های اخلاقی و اجتماعی به مدل تمکین مالیاتی هنوز نواحی توسعه‌نیافته پژوهشی زیادی دارد. بسیاری از پژوهشگران تأکید می‌کنند که بخش شایان توجهی از مالیات‌دهندگان صادق و درستکار هستند. بعضی از مالیات‌دهندگان «حقیقتاً مستعد برای فرار نیستند» (لانگ و سوینگر، ۱۹۹۱: ۱۳۰)، بنابراین راه‌های تقلب در پرداخت مالیات را جست‌وجو نمی‌کنند.

## ۲-۲- فراتحلیل

فراتحلیل اصطلاحی است که در سال ۱۹۷۶ توسط گلاس<sup>۱</sup> ابداع شد و به تحلیل آماری یک گروه بزرگ از نتایج تحلیل مطالعات منفرد باهدف یکپارچه‌سازی یافته‌ها

1. Glass

اشاره دارد. (هارتونگ و لیست، ۲۰۰۸) فراتحلیل در تعداد گسترده‌ای از عرصه‌ها اعمال می‌شود با مطالعات بالینی قدرتمند در پزشکی با استفاده از آزمایش‌های کنترل شده برای تصمیم‌گیری‌های با ریسک بالا شامل درمان دارویی، معرفی فراتحلیل مورد بحث قرار گرفت. (فارلی و لمن، ۲۰۰۱) نخستین فراتحلیل در سال ۱۹۰۹ توسط کارل پیرسون<sup>۱</sup> برای تعیین میزان تأثیر واکسیناسیون تب روده‌ای انجام شد؛ اما اصطلاح فراتحلیل برای نخستین بار در سال ۱۹۷۶ توسط گلاس در انجمن پژوهشی آموزشی آمریکا به کار برده شد. (مطیعی لنگرودی و مقدم‌زاده، ۱۳۹۰) پیرسون برای نخستین بار همبستگی بین واکسیناسیون علیه تب روده و میزان مرگ‌ومیر ناشی از آن را در پنج مطالعه مستقل مورد بررسی قرارداد. وی داده‌های این مطالعه را با مطالعه تأثیر واکسن تیفوئید ترکیب نمود. منطق وی در ادغام داده‌ها این بود که پژوهش‌های منفرد بر روی نمونه‌های کوچک انجام شده و نتایج آن‌ها در مقایسه با مطالعات با نمونه‌های بزرگ‌تر دستخوش سوءگیری برآورد هستند. (هومن، ۱۳۹۱)

در مدیریت استفاده از فراتحلیل در موضوعاتی نظیر رضایت شغلی، رفتار شهروندی سازمانی، صدای کارکنان، اثربخشی تبلیغات، جهت‌گیری بازار استفاده شده است و استفاده از این روش در زمینه‌های بین‌المللی نیز افزایش یافته است. استفاده از فراتحلیل با مؤلفه‌های بین‌المللی در زمینه مدیریت، امور مالی و در سیاست‌های عمومی افزایش پیدا کرده است. (فارلی و لمن، ۲۰۰۱)

در رابطه با انجام فراتحلیل در حوزه‌های مالیاتی در ایران، علی‌رغم جستجوی فراوان، پژوهشی با این موضوع و یا موضوعات مشابه یافت نشد و این پژوهش، اولین پژوهش انجام شده در این زمینه می‌باشد.

### ۳- روش‌شناسی

در این پژوهش از فراتحلیل استفاده گردیده است که پژوهشگر با ثبت ویژگی‌ها و یافته‌های توده‌ای از پژوهش‌ها در قالب مفاهیم کلی، آن‌ها را آماده استفاده از روش‌های نیرومند آماری می‌کند. (کال و همکاران، ۱۳۹۴) از آنجایی که ضمن ارائه راهکارهای

1. Karl Pearson

اجرایی در زمینه تمکین مالیاتی، بخشی از هدف پژوهش مبتنی بر پرکردن شکاف‌های نظری در مورد عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی در ایران می‌باشد، می‌توان این پژوهش را از منظر هدف، در زمره پژوهش‌های بنیادی قلمداد نمود و هم‌چنین با توجه به سهم پژوهش در توسعه کاربردها و ارائه راهکارهای اجرایی، پژوهش کاربردی است. از منظر گردآوری داده‌ها، روش پژوهش این مطالعه توصیفی می‌باشد و به دلیل به‌کارگیری روش فراتحلیل در گروه پژوهش‌های کمی قرار می‌گیرد.

داده‌های پژوهش از طریق کتابخانه و اینترنت جمع‌آوری شده است. برای جمع‌آوری داده‌ها و پژوهش‌های مرتبط در مرحله اول از موتور جستجوی گوگل و در مرحله دوم از سرچ‌های علمی و معتبر مگ ایران، مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی (SID.IR)، مرکز اسناد و مدارک علمی ایران (ایرانداک) استفاده شده است.

با توجه به این‌که هدف پژوهش ارائه راهکارهای بومی و متناسب با شرایط کشور می‌باشد، پژوهش‌ها محدود به پژوهش‌های انجام‌گرفته در ایران شده است و از جستجو در منابع بین‌المللی خودداری شده است، بنابراین باید گفت که هرچند به نظر می‌رسد پژوهش به دلیل محدود شدن در زمینه پژوهش‌های داخلی دارای سوگیری زبانی شده است اما با توجه به هدف پژوهش و ارائه راهکارهای بومی و متناسب با کشور، در صورت استفاده از پژوهش‌های بین‌المللی، نتایج دارای سوگیری انتخاب می‌شود.

تلاش پژوهشگران در پژوهش، مطالعه و گردآوری اطلاعات موردنیاز جهت تلخیص و نتیجه‌گیری مناسب از تمام نمونه‌های ممکن است. با توجه به روش کتابخانه گردآوری داده‌ها، جامعه آماری در این پژوهش شامل ۱۹ پژوهش بوده که ۱۲ نمونه آن در پژوهش کاربرد داشته است. در این مطالعه، پژوهش‌هایی که از لحاظ روش‌شناختی شرایط لازم را احراز کرده‌اند، به‌کاررفته است. معیارهای که برای گنجاندن پژوهش‌های به‌عنوان پژوهش‌های مورد تحلیل، به‌کار برده شده است، به‌صورت زیر است:

۱- مطالعات را بتوان از طریق سرچ‌های اینترنتی جستجو کرده و به اطلاعات آن‌ها دسترسی پیدا کرد؛

۲- در پژوهش‌های مربوطه، تمکین مالیاتی به‌عنوان متغیر وابسته به‌کاررفته باشد؛

۳- پژوهش‌ها باید حاصل نتایج تجربی باشد؛

۴- پژوهش‌ها باید اطلاعات لازم برای استخراج عملی اندازه اثر (قوت رابطه) را ارائه کرده باشند.

۵- پژوهش‌ها بر روی مؤدیان مالیاتی داخل کشور انجام شده باشد (که این امر پژوهش‌ها را محدود به پژوهش‌های داخلی نمود).

#### ۴- تحلیل داده‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، نخست شاخص‌های توصیفی مقالات بیان شده، سپس اندازه اثرها و هم‌چنین مقایسه و ترکیب آن‌ها با استفاده از نرم‌افزار CAM2 محاسبه شده است.

#### ۴-۱- ویژگی‌های توصیفی پژوهش‌های مورد بررسی

از مجموع ۱۲ مقاله مورد مطالعه فرا تحلیل شده، ۱۰ مورد مقاله در مجلات علمی-پژوهشی و ۱ مورد در یک کنفرانس بین‌المللی به چاپ رسیده است. هم‌چنین ۱ مورد پایان‌نامه که در دانشکده مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی انجام شده بود، انتخاب شده است.

زمان انتشار مقالات از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ می‌باشد که در بین پژوهش‌ها ۱۶/۷ درصد در سال ۱۳۹۲، ۲۵ درصد در سال ۱۳۹۳، ۱۶/۷ درصد در سال ۱۳۹۴، ۲۵ درصد در سال ۱۳۹۵ و ۸/۳ درصد در سال ۱۳۹۶ منتشر شده‌اند. ۶۶/۷ درصد پژوهش به صورت مقطعی و ۳۳/۳ درصد طول زمان انجام گرفته که در بازه زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۶ داده‌های مورد نیاز جمع‌آوری گردیده است.

در انجام پژوهش‌ها، تعداد ۳۱ پژوهشگر مشارکت داشته‌اند که ۶/۵ درصد استاد، ۲۹ درصد دانشیار، ۹/۷ درصد استادیار، ۱۹/۴ درصد دانشجوی دکتری، ۶/۵ درصد مربی و ۲۹ درصد دانشجوی کارشناسی‌ارشد بوده‌اند. ۳۳/۳ درصد در رشته حسابداری، ۸/۳ درصد در رشته اقتصاد، ۳۳/۳ درصد در رشته مدیریت دولتی، ۱۶/۷ درصد رشته مدیریت بازرگانی و ۸/۳ درصد نیز در رشته مدیریت مالی تحصیل کرده‌اند، بنابراین

مشخص است بیشترین فراوانی مربوط به رشته‌های مدیریت دولتی و حسابداری می‌باشد.

روش‌های جمع‌آوری داده‌های موردنیاز انجام پژوهش‌های فراتحلیل به‌صورت مطالعات کتابخانه‌ای، مطالعه اسناد و روش پرسش‌نامه می‌باشد که در تمام پژوهش‌ها از مطالعات کتابخانه‌ای و پرسشنامه برای جمع‌آوری داده‌ها و در ۴ مورد (۳۳/۳ درصد) از روش اسنادکاوی نیز در کنار پرسشنامه برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده است. در تمام پژوهش‌ها، مؤدیان به‌عنوان جامعه آماری مدنظر بوده و دیدگاه‌های آنان از طریق پرسشنامه جمع‌آوری گردیده است و تنها در ۳ پژوهش علاوه بر مؤدیان، نظرات کارکنان مالیاتی نیز مورد تحلیل قرار گرفته است.

برای سنجش روایی ابزار اندازه‌گیری در تمام پژوهش‌ها، از روش روایی محتوایی مبتنی بر نظر خبرگان و متخصصان و در ۲ مورد (۱۶/۷ درصد) از روایی سازه مبتنی بر تحلیل عاملی تأییدی استفاده گردیده است.

روش‌های مورد استفاده برای تحلیل داده‌ها در پژوهش‌های موردنظر شامل رگرسیون چند متغیره (۲۵ درصد)، رگرسیون لجستیک چندمتغیره (۸/۳ درصد)، t استیودنت (۱۶/۷ درصد)، آزمون فریدمن (۲۵ درصد)، مدل‌سازی معادلات ساختاری (۳۳/۳ درصد) و فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی<sup>۱</sup> (۸/۳ درصد) استفاده شده است.

#### ۴-۲- یافته‌های تبیینی، اندازه اثر عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی

بخش تبیینی در هر فراتحلیلی، عمدتاً به برآورد اندازه اثر هر یک از فرضیه‌های آزمون شده در مطالعات و تلفیق آن‌ها اختصاص دارد. در این پژوهش ۱۲ مطالعه فراتحلیل شده با ۸۰ فرضیه به بررسی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی پرداخته‌اند، بنابراین ۸۰ اندازه اثر در این مطالعه برآورد و سپس اندازه اثر فرضیه‌های مشابه با هم تلفیق می‌شود.

جدول ۱ توزیع اندازه اثر، حد پایین، حد بالا و معناداری هر یک از فرضیه‌های پژوهش را به تفکیک هر مطالعه نشان می‌دهد.

1. Analytical Hierarchy Process (AHP)

جدول ۱. اندازه اثر، حد پایین و بالای متغیرهای مؤثر بر تمکین مالیاتی

کد مطالعه	متغیرهای مستقل	اندازه اثر	حد پایین	حد بالا	مقدار z	Sig
۱	مردگرایی در شرکت	۰/۰۷۶۱	-۰/۰۱۷۶	۰/۱۸۳۲	۱/۶۱۷	۰/۱۰۷۲
	جمع‌گرایی در شرکت	۰/۱۸۲۸	۰/۱۰۱۱	۰/۲۲۷۳	۲/۲۵۵	۰/۰۱۰۹
	اجتناب از عدم اطمینان در شرکت	-۰/۶۴۰۵	-۰/۷۹۳۸	-۰/۳۴۱۵	۶/۴۸۵	۰/۰۰۰۰
	فاصله قدرت در شرکت	-۰/۳۱۷۹	-۰/۳۹۸۷	-۰/۲۰۷۳	۵/۳۰۷	۰/۰۰۰۰
۲	نگرش عمومی نسبت به مسئولیت اجتماعی	۰/۴۰۵۲	۰/۳۷۱۸	۰/۵۳۹۱	۸/۱۶۷	۰/۰۰۰۰
	مسئولیت اجتماعی شرکت در محیط‌زیست	۰/۰۰۵۶	-۰/۰۱۱۴	۰/۰۸۹۱	۱/۲۷۱	۰/۲۰۱۰
	مسئولیت اجتماعی شرکت در محیط کار	۰/۱۳۸۳	۰/۰۹۷۳	۰/۲۲۴۱	۲/۰۷۳	۰/۰۱۶۴
	مسئولیت اجتماعی شرکت در جامعه و کشور	۰/۰۰۹۴	-۰/۲۵۱۱	۰/۱۵۳۲	۰/۴۲۵	۰/۷۹۰۸
	مسئولیت اجتماعی شرکت در بازار و صنعت	۰/۰۹۲۱	-۰/۱۷۱۷	۰/۱۱۹۳	۱/۱۱۹	۰/۲۰۸۸
۳	کارکنان وضوح ابعاد سلامت نظام اداری	۰/۶۵۴۲	۰/۶۰۰۲	۰/۷۰۳۲	۸/۸۰۹	۰/۰۰۰۰
	مؤدیان وضوح ابعاد سلامت نظام اداری	۰/۸۲۹۰	۰/۷۲۷۲	۰/۹۳۱۹	۹/۲۲۳	۰/۰۰۰۰
	کارکنان الزامات کاری معقول	۰/۶۰۲۵	۰/۵۳۷۲	۰/۷۱۶۲	۷/۳۷۴	۰/۰۰۰۰
	مؤدیان الزامات کاری معقول	۰/۸۲۸۸	۰/۷۱۱۹	۰/۸۹۳۹	۶/۱۵۲	۰/۰۰۰۰
	کارکنان کنترل شغل و حدود اختیارات در تصمیم‌گیری	۰/۷۸۹۶	۰/۶۹۳۸	۰/۸۱۸۹	۹/۴۴۴	۰/۰۰۰۰
	مؤدیان کنترل شغل و حدود اختیارات در تصمیم‌گیری	۰/۶۴۹۵	۰/۵۳۸۲	۰/۷۷۴۵	۸/۶۴۳	۰/۰۰۰۰
	کارکنان حمایت اجتماعی محیط کار	۰/۷۰۹۳	۰/۶۵۹۳	۰/۷۹۷۳	۸/۷۸۳	۰/۰۰۰۰
	مؤدیان حمایت اجتماعی محیط کار	۰/۷۰۲۶	۰/۶۴۲۷	۰/۸۰۱۹	۷/۴۳۹	۰/۰۰۰۰
	کارکنان پاداش‌های عادلانه و رفتارهای منصفانه	۰/۸۰۹۰	۰/۷۱۳۹	۰/۸۶۳۷	۶/۴۷۲	۰/۰۰۰۰

Sig	مقدار z	حد بالا	حد پایین	اندازه اثر	متغیرهای مستقل	کد مطالعه
۰/۰۰۰۰	۹/۱۹۸	۰/۸۸۵۹	۰/۷۰۹۷	۰/۸۰۴۸	پاداش‌های عادلانه و رفتارهای منصفانه	مؤدیان
۰/۰۰۰۰	۳/۲۱۴	۰/۸۳۹۶	۰/۶۵۶۴	۰/۷۰۷۰	حقوق و دستمزد کافی	کارکنان
۰/۰۰۰۰	۸/۹۴۸	۰/۷۲۹۴	۰/۶۰۷۳	۰/۶۴۵۵	حقوق و دستمزد کافی	مؤدیان
۰/۰۰۰۰	۶/۷۳۴	۰/۶۹۴۷	۰/۵۷۳۸	۰/۶۶۱۴	ساعت کاری رضایت‌بخش	کارکنان
۰/۰۰۰۰	۵/۹۷۲	۰/۷۳۷۱	۰/۵۹۱۴	۰/۶۴۵۰	ساعت کاری رضایت‌بخش	مؤدیان
۰/۰۰۰۰	۶/۱۴۲	۰/۸۶۹۲	۰/۷۵۰۱	۰/۸۰۰۳	امنیت شغلی	کارکنان
۰/۰۰۰۰	۷/۲۷۸	۰/۸۲۹۷	۰/۷۱۲۲	۰/۷۸۶۲	امنیت شغلی	مؤدیان
۰/۰۰۰۰	۷/۱۷۱	۰/۷۸۴۳	۰/۶۵۷۴	۰/۷۳۰۰	جوسازمانی امن	کارکنان
۰/۰۰۰۰	۹/۷۵۶	۰/۷۷۳۵	۰/۶۲۰۹	۰/۷۱۱۴	جوسازمانی امن	مؤدیان
۰/۰۰۰۰	۴/۵۷۳	۰/۸۳۳۲	۰/۷۱۲۴	۰/۷۸۲۹	ترتیبات استخدامی سالم	کارکنان
۰/۰۰۰۰	۵/۲۹۷	۰/۸۶۹۳	۰/۷۱۱۸	۰/۸۰۷۱	ترتیبات استخدامی سالم	مؤدیان
۰/۱۵۲۳	۱/۰۷۱	۰/۲۱۲۱	-۰/۰۹۲۳	۰/۱۴۴۰	جنس	۴
۰/۱۹۷۴	۱/۰۰۹	۰/۲۸۰۷	-۰/۱۰۰۷	۰/۱۶۶۱	سن	
۰/۶۱۷۹	۰/۷۲۳	۰/۱۵۱۶	-۰/۱۱۱۲	۰/۰۵۰۴	دین	
۰/۴۶۱۱	۰/۹۰۹	۰/۲۵۱۴	-۰/۱۰۱۷	۰/۰۷۴۰	وضعیت تأهل	
۰/۷۰۳۹	۰/۴۳۳	۰/۱۵۹۹	-۰/۰۹۶۷	۰/۰۳۲۴	تحصیلات	
۰/۰۰۶۳	۲/۱۷۹	۰/۳۳۴۱	۰/۲۱۱۵	۰/۲۷۰۸	اعتماد	
۰/۰۰۲۱	۲/۴۳۹	۰/۳۸۷۲	۰/۲۴۶۳	۰/۳۱۸۶	هنجارهای اجتماعی	
۰/۰۰۰۰	۵/۴۸۷	۰/۵۷۹۳	۰/۴۱۹۶	۰/۴۹۱۸	نگرش نسبت به فرار مالیاتی	
۰/۰۰۰۰	۷/۲۸۵	۰/۸۵۹۶	۰/۷۲۳۵	۰/۸۰۵۰	وجدان کاری کارکنان امور مالیاتی	۵
۰/۰۰۰۰	۵/۶۷۴	۰/۸۸۴۷	۰/۷۰۷۰	۰/۸۱۹۶	جوانمردی کارکنان امور مالیاتی	
۰/۰۰۰۰	۳/۷۳۴	۰/۳۱۱۹	۰/۱۹۷۳	۰/۲۴۰۸	فضیلت مدنی کارکنان امور مالیاتی	
۰/۰۰۰۰	۹/۷۸۳	۰/۶۶۱۴	۰/۴۹۹۷	۰/۵۸۸۷	نوع دوستی کارکنان امور مالیاتی	
۰/۰۰۰۰	۶/۴۸۷	۰/۸۱۹۳	۰/۷۰۰۳	۰/۷۶۱۹	ادب و نزاکت کارکنان امور مالیاتی	
۰/۰۰۰۰	۷/۸۳۴	۰/۶۱۲۷	۰/۴۹۷۸	۰/۵۶۳۸	ایجاد احساس عدالت مالیاتی	۶

کد مطالعه	متغیرهای مستقل	اندازه اثر	حد پایین	حد بالا	مقدار z	Sig
	گسترش فرهنگ مالیاتی در بین مؤدیان	۰/۲۳۲۴	۰/۱۸۲۵	۰/۳۰۱۶	۶/۳۷۵	۰/۰۰۰۰
	آگاه‌سازی از نحوه هزینه‌کردن مالیات در جامعه	۰/۴۷۰۱	۰/۴۱۱۱	۰/۵۸۷۳	۵/۵۱۸	۰/۰۰۰۰
	آگاه‌سازی مؤدیان نسبت به قوانین مالیاتی	۰/۴۵۴۷	۰/۳۹۲۸	۰/۵۳۲۳	۷/۳۹۶	۰/۰۰۰۰
	آگاه‌سازی مؤدیان نسبت به جرائم مالیاتی	۰/۳۳۵۶	۰/۲۶۷۹	۰/۴۱۱۹	۶/۲۴۳	۰/۰۰۰۰
۷	پرداخت به‌موقع مالیات	۰/۰۸۷۵	-۰/۰۹۲۱	۰/۱۹۱۹	۱/۰۲۵	۰/۰۹۶۹
	درک انصاف	۰/۵۳۳۲	۰/۴۵۳۲	۰/۶۰۲۷	۷/۱۸۹	۰/۰۰۰۰
	دانش مالیاتی	۰/۲۸۷۲	۰/۲۱۲۳	۰/۳۵۴۳	۶/۲۰۹	۰/۰۰۰۰
	پیچیدگی نظام مالیاتی	۰/۲۳۵۱	۰/۱۵۶۲	۰/۳۰۷۵	۵/۴۷۳	۰/۰۰۰۰
۸	عدالت و کارکرد سازمان	۰/۶۸۲۶	۰/۶۱۱۴	۰/۷۵۳۲	۷/۲۴۳	۰/۰۰۰۰
	اعتماد	۰/۷۵۶۳	۰/۶۸۱۶	۰/۸۳۱۱	۹/۷۳۹	۰/۰۰۰۰
	رشوه	۰/۴۴۲۱	۰/۳۸۶۱	۰/۴۹۸۳	۸/۱۶۳	۰/۰۰۰۰
	احساس مسئولیت	۰/۳۱۱۴	۰/۲۷۰۳	۰/۳۹۴۷	۶/۳۷۱	۰/۰۰۰۰
	آموزش قوانین و مقررات به مردم	۰/۶۹۰۷	۰/۶۱۱۱	۰/۷۷۱۹	۵/۲۳۹	۰/۰۰۰۰
	عدالت سازمان	۰/۷۹۰۰	۰/۶۵۱۸	۰/۸۸۰۳	۴/۴۳۶	۰/۰۰۰۰
	بی‌اطلاعاتی مردم از اهمیت پرداخت مالیات	۰/۲۸۸۷	۰/۲۱۱۹	۰/۳۵۳۹	۲/۱۷۸	۰/۰۰۲۳
	شفافیت سازمان مالیاتی	۰/۶۱۶۷	۰/۵۵۰۷	۰/۶۹۰۸	۷/۳۹۴	۰/۰۰۰۰
	نحوه خرج‌کرد مالیات	۰/۴۵۳۳	۰/۳۹۸۳	۰/۵۲۷۷	۶/۳۹۴	۰/۰۰۰۰
	صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان	۰/۲۱۶۷	۰/۱۶۰۷	۰/۲۹۱۴	۵/۲۳۷	۰/۰۰۰۰
	ندادن اطلاعات و دروغ‌گویی	۰/۰۴۵۰	-۰/۱۲۱۱	۰/۱۴۳۹	۰/۷۸۳	۰/۴۲۱۹
	احساس دین به جامعه	۰/۲۷۹۹	۰/۱۹۷۲	۰/۳۵۱۶	۴/۲۸۳	۰/۰۰۰۰
	احساس افتخار از پرداختن مالیات	۰/۱۰۸۴	-۰/۰۰۳۸	۰/۱۵۳۲	۱/۵۰۳	۰/۰۵۷۶
	تمایل به پرداخت مالیات	۰/۱۴۲۶	۰/۰۹۹۳	۰/۲۰۲۷	۳/۲۱۹	۰/۰۰۱۹

کد مطالعه	متغیرهای مستقل	اندازه اثر	حد پایین	حد بالا	مقدار z	Sig
	چانه‌زنی	۰/۱۴۵۸	۰/۰۸۳۵	۰/۱۹۹۳	۳/۴۱۷	۰/۰۰۱۷
	نپرداختن و مقاومت در پرداخت مالیات	۰/۰۸۴۲	-۰/۰۹۰۸	۰/۱۶۱۱	۰/۸۳۵	۰/۱۳۱۹
	فرهنگ مالیاتی	۰/۵۳۱۹	۰/۴۷۷۳	۰/۶۰۰۱	۸/۷۴۳	۰/۰۰۰۰
۹	نگرش مؤدیان در مرحله دریافت ذهنی تبلیغات	۰/۳۴۵۰	۰/۲۷۱۱	۰/۴۰۴۱	۶/۳۲۷	۰/۰۰۰۰
	نگرش مؤدیان در مرحله رفتار و عملکرد تبلیغات	۰/۳۵۸۵	۰/۲۹۳۱	۰/۴۱۱۹	۵/۳۷۴	۰/۰۰۰۰
	ساختار ادبی پیام تبلیغی	۰/۳۹۶۴	۰/۳۱۱۶	۰/۴۷۸۵	۵/۹۷۳	۰/۰۰۰۰
	نگرش مؤدیان در مرحله تأثیر، تمایل و اولویت تبلیغات	۰/۴۴۱۱	۰/۳۸۱۸	۰/۵۲۳۷	۴/۱۸۹	۰/۰۰۰۰
۱۰	نحوه انتقال پیام تبلیغی	۰/۴۴۰۶	۰/۳۹۲۵	۰/۵۰۵۳	۶/۲۴۳	۰/۰۰۰۰
	اعتماد	۰/۵۳۸۵	۰/۴۷۱۱	۰/۶۰۱۹	۵/۷۶۳	۰/۰۰۰۰
	قدرت مشروع	۰/۵۸۰۴	۰/۵۱۲۱	۰/۶۴۲۷	۴/۳۱۳	۰/۰۰۰۰
	قدرت قهری	۰/۱۴۱۷	-۰/۰۸۲۳	۰/۲۹۴۵	۱/۱۱۴	۰/۱۷۲۹
۱۱	اجتناب از عدم اطمینان	۰/۲۱۵۳	۰/۱۸۲۶	۰/۲۷۷۹	۲/۲۱۹	۰/۰۳۴۹
۱۲	عامل ساختاری سلامت اداری	۰/۰۸۰۵	-۰/۰۷۲۵	۰/۱۲۱۵	۰/۷۳۶	۰/۴۸۱۱
	عامل اداری سلامت اداری	۰/۰۸۸۸	-۰/۰۶۵۶	۰/۱۹۱۷	۰/۸۱۹	۰/۴۰۴۹
	عامل فرهنگی سلامت اداری	۰/۰۸۱۸	-۰/۰۷۰۷	۰/۱۲۰۸	۰/۷۵۱	۰/۴۶۷۲

براساس جدول ۱ مشخص می‌گردد اندازه اثرهای برآورد شده در مجموع بین ۰/۶۴۰۵- تا ۰/۸۲۹ می‌باشد. بزرگ‌ترین اندازه اثر مربوط به عامل‌های «وضوح ابعاد سلامت نظام اداری»، «الزامات کاری معقول» و «جوانمردی کارکنان امور مالیاتی» بوده است.

در خصوص معناداری اندازه اثرها، مشخص می‌گردد ۲۱/۲۵ درصد از اندازه اثرها معنادار نبوده‌اند، ۳/۷۵ درصد در سطح ۹۵ درصد و ۷۵ درصد در سطح ۹۹ درصد معنادار بوده‌اند.

با توجه به ناهمگونی موجود بین اندازه اثرها هم از نظر بزرگی و هم از نظر معناداری ضرورت اجرای فراتحلیل حاضر بیش از پیش نمایان می‌شود. در واقع در ادامه این بخش با به‌کارگیری قابلیت‌های فراتحلیل تلاش می‌شود تا ضمن ساماندهی به این ناهمگونی بتوان نتایج قابل درک و سامان‌یافته‌ای در خصوص عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را فراهم آورد و بر این اساس بتوان راهکارهای اجرایی پیشنهاد داد.

به‌منظور ترکیب نتایج عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، اندازه اثر ۸۰ متغیر انتخاب شده در قالب دامنه تغییر شدت اثر محاسبه شده که در جدول ۲ ارائه می‌شود.

جدول ۲. فراوانی طبقات اندازه اثر متغیرها

دامنه تغییرات شدت اثر	کم (شدت اثر زیر ۰/۳)	متوسط (بین ۰/۳ تا ۰/۵)	زیاد (۰/۵ به بالا)	جمع
فراوانی	۳۰	۱۴	۳۶	۸۰
درصد	۳۷/۵	۱۷/۵	۴۵	۱۰۰

بر اساس جدول کوهن اندازه اثر به‌دست آمده در بازه اول کوچک بوده و فرضیه مورد مطالعه از قوت کافی برخوردار نیست. همچنین وقتی مقدار  $t$  در بازه دوم (۰/۳ تا ۰/۵) باشد، اندازه اثر متوسط و در نهایت هنگامی که  $t$  در بازه سوم باشد، شدت تأثیر زیاد ارزیابی می‌شود.

بر طبق این طبقه‌بندی و نتایج جدول ۲ مشخص می‌گردد ۳۷/۵ درصد از اندازه اثرها در طبقه کم قرار گرفته‌اند و بدین معنی است که ۳۷/۵ درصد از متغیرها، دارای توان کافی نیستند و تأثیرگذاری و تأثیرپذیری آن‌ها بر هم ضعیف خواهد بود.

#### ۴-۳- میانگین تأثیر عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی

نتایج ارائه شده در جدول ۳ نشان می‌دهد که در مجموع متوسط تأثیر عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی با در نظر گرفتن مدل اثر ثابت ۰/۲۲۱ و با در نظر گرفتن مدل اثر تصادفی ۰/۳۱۳ می‌باشد. در واقع این مقادیر متوسط میزان تأثیر ۸۰ اندازه اثری را که

پیش از این از خلال ۱۲ مطالعه استخراج شده‌اند، نشان می‌دهند. آماره Q که ناهمگونی بین مطالعات فراتحلیل شده را نشان می‌دهد، از نظر آماری معنادار شده است. (Q=۳۸۱۶، df=۷۹، P-value=۰/۰۰۰). معنادار شدن آماره Q علاوه بر این که ناهمگونی و عدم تجانس بین اندازه اثرها را نشان می‌دهد، حامل این پیام است که مدل اثر تصادفی در مقایسه با مدل اثر ثابت در این فراتحلیل شاخص مناسب‌تری است و باید نتایج مربوط به مدل اثر تصادفی تفسیر شود.

در مجموع می‌توان گفت که متوسط تأثیر اندازه اثرهای استخراج شده از مطالعات، ۰/۳۱۳ می‌باشد که این مقدار در دامنه‌ای بین ۰/۲۸۴ و ۰/۳۴۲ تغییر می‌کند و از نظر آماری نیز معنادار است. آماره Q در جدول ۳ به وضوح نشان می‌دهد که اندازه اثرهای استخراج شده از خلال مطالعات فراتحلیل شده ناهمگون هستند. در چنین شرایطی باید فرضیه‌های مشابه (متغیرهای مستقل و وابسته یکسان) دسته‌بندی شده و به‌طور مجزا مورد تحلیل واقع شوند.

جدول ۳. میانگین تأثیر عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی

نوع اثر	اثر r	حد پایین	حد بالا	مقدار Z	P-Value	آماره Q	df	P-Value
اثر ثابت	۰/۲۲۱	۰/۱۹۹	۰/۲۴۳	۱۸/۴۱۹	۰/۰۰۰	۳۸۱۶/۴۰۷	۷۹	۰/۰۰۰
اثر تصادفی	۰/۳۱۳	۰/۲۸۴	۰/۳۴۲	۲۰/۴۱۸	۰/۰۰۰			

#### ۴-۴- دسته‌بندی فرضیه‌های مشابه و برآورد اندازه اثر هر یک از آنها

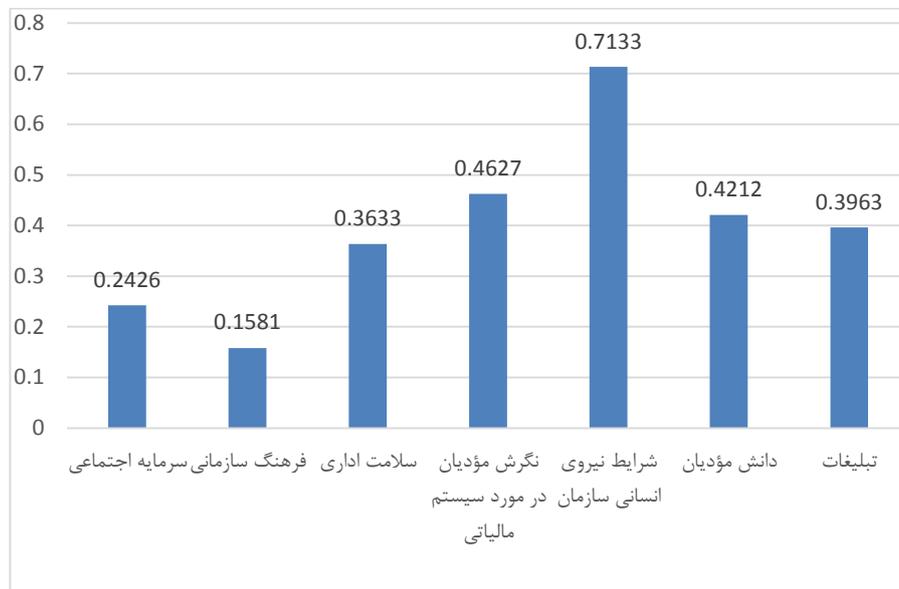
در این پژوهش، تعداد فرضیه‌های مشابه که متغیرهای مستقل آن یکسان یا از نظر معنایی به هم شبیه باشند، اندک بود اما می‌توان متغیرهای پژوهش که از لحاظ مفهومی به یکدیگر نزدیک هستند، به عنوان یک مفهوم کلی تر (به عنوان فرضیه‌های مشابه) در نظر گرفت و بر این اساس اندازه اثرها را استخراج و با هم ترکیب نمود. مفاهیم کلی مشخص شده عبارت‌اند از: شرایط نیروی انسانی سازمان امور مالیاتی، نگرش مؤدیان در مورد سیستم مالیاتی و مالیات‌ستانی، دانش مؤدیان در مورد مالیات، تبلیغات و روابط عمومی سازمان، سلامت اداری، سرمایه اجتماعی و فرهنگ سازمانی مؤدیان.

بنا به نظر تامپسون (۱۹۹۷)، ملاک ورود به فراتحلیل، تکرار آن‌ها در حداقل ۵ مطالعه می‌باشد (تامپسون و همکاران، ۱۹۹۷) که بر اساس بررسی مشخص گردید به جز ۵ متغیر جمعیت‌شناسی (سن، جنس، وضعیت تأهل، دین و تحصیلات) تمام مفاهیم کلی مدنظر در میان ۷۵ فرضیه استخراج شده، دارای بیش از ۵ تکرار بوده‌اند. در جدول ۴ توزیع فراوانی مفاهیم کلی در مطالعات بررسی شده به همراه تعداد تکرار و متوسط اندازه اثر آن مشخص گردیده‌است.

جدول ۴. توزیع فراوانی مفاهیم کلی در مطالعات مورد بررسی

ردیف	مفهوم	تکرار در مطالعات	درصد	متوسط اندازه اثر
۱	سرمایه اجتماعی	۱۶	۲۱/۳۳	۰/۲۴۲۶
۲	فرهنگ‌سازمانی مؤدیان	۵	۶/۶۷	۰/۱۵۸۱
۳	سلامت اداری	۶	۸	۰/۳۶۳۳
۴	نگرش مؤدیان در مورد سیستم مالیاتی و مالیات‌ستانی	۱۵	۲۰	۰/۴۶۲۷
۵	شرایط نیروی انسانی سازمان امور مالیاتی	۲۲	۲۹/۳۳	۰/۷۱۳۳
۶	دانش مؤدیان در مورد مالیات	۶	۸	۰/۴۲۱۲
۷	تبلیغات و روابط عمومی سازمان	۵	۶/۶۷	۰/۳۹۶۳
۸	جمع	۷۵	۱۰۰	-

همان‌طور که از جدول ۴ مشخص است بالاترین اندازه اثر مربوط به شرایط نیروی انسانی کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور با اندازه اثر ۰/۷۱۳۳ و پایین‌ترین اندازه اثر مربوط به فرهنگ‌سازمانی مؤدیان با اندازه اثر ۰/۱۵۸۱ می‌باشد. در شکل ۱ اندازه اثر این مفاهیم در قالب نمودار ستونی نشان داده شده‌است.



شکل ۱. نمودار ستونی اندازه اثر عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی

## ۵- نتیجه گیری

هدف از پژوهش حاضر، تحلیل ادبیات موجود در زمینه عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی و تعیین اندازه اثر آنها می‌باشد تا بتوان بر این اساس، راهکارهایی اجرایی در مورد افزایش تمکین مالیاتی مؤدیان ارائه نمود. با بررسی ادبیات موجود، تعداد ۸۰ فرضیه استخراج و سپس بر اساس نزدیکی و یا تکرار، تعداد ۷ عامل کلی شناسایی شد که در جدول ۴ و شکل ۱ این عوامل و اندازه اثر آنها شناسایی شده‌است.

مهم‌ترین عامل شرایط نیروی انسانی کارکنان امور مالیاتی با اندازه اثر ۰/۷۱ می‌باشد که مواردی نظیر سلامت نظام اداری، الزامات کاری معقول، کنترل شغل و حدود اختیارات در تصمیم‌گیری، حمایت اجتماعی محیط کار، پاداش‌های عادلانه و رفتارهای منصفانه، حقوق و دستمزد کافی، ساعت کاری رضایت‌بخش، امنیت شغلی، جوسازمانی امن، ترتیبات استخدامی سالم را به‌عنوان مهم‌ترین موارد در زمینه شرایط نیروی انسانی کارکنان امور مالیاتی نام برد.

پس از شرایط نیروی انسانی، نگرش کارکنان در مورد سیستم مالیات و مالیات‌ستانی با اندازه اثر ۰/۴۷ وجود دارد که مواردی نظیر انواع قدرت سیستم مالیاتی، پیچیدگی سیستم مالیاتی، نحوه خرج کردن مالیات، نگرش نسبت به فرار مالیاتی، درک انصاف، ایجاد احساس عدالت مالیاتی، نوع‌دوستی کارکنان امور مالیاتی، شفافیت سازمان مالیاتی، ادب و نزاکت، جوانمردی و فضیلت مدنی کارکنان امور مالیاتی و... را در این زمینه می‌توان نام برد. علاوه بر نگرش، دانش مؤدیان نیز نقش به‌سزایی در تمکین مالیاتی می‌تواند داشته باشد که شامل دانش و آگاهی مؤدیان در زمینه قوانین و مقررات مالیاتی می‌باشد.

با توجه به موارد مطرح شده، مهم‌ترین راهکارهای اجرایی را به شرح زیر می‌توان بیان نمود:

۱- با توجه به نقش و اهمیت منابع انسانی در زمینه تمکین مالیاتی (که نتایج فراتحلیل انجام‌گرفته در پژوهش حاضر نیز به‌عنوان مهم‌ترین عامل شناسایی شد) پیشنهاد می‌گردد، ابتدا برنامه‌ای راهبردی در زمینه بهبود وضعیت نیروی انسانی و افزایش کیفیت زندگی شغلی آنان انجام گردد و اقدامات اجرایی آن نیز به‌سرعت آغاز شود. این اقدامات در زمینه‌های شرایط شغلی، پرداخت‌های عادلانه، حمایت سازمانی و... می‌باشد که نه تنها از دید کارکنان، بلکه از دید مؤدیان نیز در رفتار تمکین مالیاتی مؤثر است. در بسیاری از سازمان‌ها مهم‌ترین عامل موفقیت، منابع انسانی بهره‌ور و کارآمد می‌باشد که باعث ایجاد مشتریان وفادار و افزایش رضایت مشتری می‌گردد، بنابراین در سازمان امور مالیاتی، کارکنان به‌عنوان نقاط اتصال سازمان با مؤدیان می‌توانند در رضایت مشتری و بالتبع تمکین داوطلبانه آنان نقش مؤثری داشته باشند، نکته‌ای که بر اساس پژوهش‌های مورد مطالعه قرار گرفته، از دید مؤدیان نیز پنهان نمانده است.

۲- با نیازسنجی و بر اساس برنامه‌ریزی راهبردی منابع انسانی سازمان نسبت به رفع مشکلات ناشی از کمبود نیروی کار و کمیت نیروی انسانی در واحدهای مالیاتی اقدام شود. این کار علاوه بر این که نسبت به رضایت کارکنان در زمینه ساعات کاری و حجم کار افزایش می‌یابد، نحوه و کیفیت پاسخگویی آنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد و این امر می‌تواند طرز تلقی مؤدی نسبت به سیستم مالیات‌ستانی را بهبود بخشد.

۳- با گذار از سیستم سنتی و اجرای طرح جامع مالیاتی، در ارزیابی عملکرد ادارات و سازمان امور مالیاتی، در کنار شاخص‌هایی نظیر میزان وصولی مالیات، میزان تمکین مالیاتی و بهبود آن مورد نظر قرار گیرد. این اقدام می‌تواند علاوه بر جلوگیری از تشخیص اضافی مالیات، منجر به کاهش هزینه‌های وصول مالیات و کاهش هزینه‌های دولت شود. علاوه بر این که در تغییر نگرش مؤدیان به سیستم مالیاتی نقش به‌سزایی دارد.

۴- اعتماد سهم به‌سزایی در تمکین مالیاتی داوطلبانه دارد و اعمال قدرت غیرمستولانه و شدید نیز مخرب ایجاد اعتماد بین مؤدیان و مسئولان می‌باشد. یکی از اقدامات مؤثر در این جهت این است که سازمان مالیاتی با برنامه‌ریزی دقیق و مدون و مطلع کردن افراد از قوانین، آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها و تصمیمات سازمان امور مالیاتی و ایجاد پایگاه‌های مشاوره و بانک‌های اطلاعاتی مختلف در سراسر کشور و استفاده از نیروهای متعهد، متخصص، شایسته و لایق و با شناسایی نقاط ضعف و قوت در جهت جلب اعتماد مؤدیان گام‌های مؤثری بردارد.

۵- تبدیل پرداخت مالیات از یک ضدارزش به ارزش و هنجارشده شدن آن در جامعه ایران، نیازمند تغییر نگاه و باور منفی مردم نسبت به مالیات است. بر این اساس، در سطح مدارس ابتدایی، دبیرستان و آموزش عمومی، باید بر این نکته تأکید شود که مالیات، یک حق مالی است. باید بسترهای لازم جهت تغییر نگرش لایه‌های مختلف اجتماعی نسبت به مالیات، اصلاح و زمینه باور عمومی به‌عنوان یک گام پیش‌نیاز و ضروری فراهم گردد.

۶- پیشنهاد می‌شود موارد مصرف مالیات از طریق رسانه‌های جمعی و یا از طریق سایت سازمان امور مالیاتی، انتشار روزنامه و یا مجله تخصصی در زمینه مالیات، به اطلاع عموم برسد. آگاهی مؤدیان از محل مصرف مبالغ مالیاتی در جهت تحقق مقاصد و اهداف ارزشمند در تقویت انگیزه تمکین آنان مؤثر است.

۷- برنامه‌ریزی‌های لازم در مورد پیاده‌سازی نظام مالیات محلی که ارتباط نزدیکی با درآمدهای مالیاتی و نحوه مصارف آن دارد، انجام شود و زیرساخت‌های فنی و قانونی آن آماده گردد. اجرای این نظام می‌تواند در بهبود درک مردم از انصاف مالیاتی و اعتماد به سیستم مالیات‌ستانی مؤثر باشد. به‌کارگیری درآمدهای مالیاتی هر استان جهت

آبادانی و رفاه مردم همان استان، نحوه مصارف درآمدهای مالیاتی را برای مردم آن استان محسوس‌تر و شفاف‌تر می‌کند.

۸- سازمان مالیاتی می‌تواند از طریق کارگاه‌های آموزشی با محتوای حقوقی و اجرایی جهت آموزش و دادن آگاهی مناسب مؤدیان به آنان کمک کند تا نسبت به محاسبه دقیق مبلغ مالیات متعلقه اطمینان حاصل کنند. همچنین برگزاری کلاس‌های آموزشی رایگان و در عین حال اجباری در خصوص موضوعاتی از قبیل قوانین مالیاتی، تکالیف و تعهدات مؤدی، حقوق مؤدیان و نیز روش‌های تنظیم اظهارنامه در افزایش آگاهی مؤدیان و نیز کاهش پیچیدگی‌های نظام مالیاتی مؤثر خواهد بود. می‌توان ارائه برخی از خدمات به مؤدیان را به گذراندن ساعت‌های آموزشی در کلاس‌های یاد شده منوط نمود و یا با همکاری سازمان‌های ارائه‌دهنده مجوز، ارائه برخی از مجوزها پس از گذراندن دوره‌های آموزشی تعیین شده از طرف سازمان، امکان‌پذیر باشد.

۹- بخش مهمی از اعتماد و نگرش درست به سیستم مالیاتی بر اساس رفتار مأموران مالیاتی شکل می‌گیرد، از این‌رو، پیشنهاد می‌شود با برگزاری کارگاه‌های آموزشی توسط پژوهشگران و صاحب‌نظران ضمن آموزش مأموران مالیاتی در جهت روش ارتباط و برخورد مناسب با مؤدیان، به مشکلات آن‌ها و مسائل مطرح در واحدهای مالیاتی توجه خاص معطوف شود.

۱۰- از طریق فرهنگ‌سازی و ارائه مشوق‌های لازم و در صورت لزوم از طریق اعمال قانون، انگیزه شرکت‌ها را برای مشارکت در رفتارهای اجتماعی مسئولانه افزایش یابد، چراکه هرچه شرکت‌ها در فعالیتهای مرتبط با مسئولیت اجتماعی بیشتر مشارکت نمایند، تمکین مالیاتی آن‌ها به‌طور اخص و فایده آن‌ها در جامعه به‌طور اعم، افزایش خواهد یافت.

۱۱- در تبلیغات مرتبط با مالیاتی به مواردی نظیر برجسته‌سازی و تأکید بر تساوی افراد در برابر مالیات، اطلاع‌رسانی میزان مالیات دریافتی افراد شاخص جامعه به‌صورت نمادین، اعلام رسانه‌ای میزان فرار، تخلف و بدهی مالیاتی افراد شاخص قانون‌گریز، اعلام رسانه‌ای نتیجه رسیدگی و مجازات اعمال شده در مورد تخلفات مالیاتی افراد معروف (با توجه به اصلاحات انجام‌گرفته در قانون مالیات‌های مستقیم)، اعلام رسانه‌ای انواع مالیات

مختص طبقه مرفه جامعه مثل مالیات بر خانه‌های لوکس، مالیات بر دارایی، مالیات بر خانه‌های خالی توجه شود. استفاده از روش‌های تبلیغاتی مناسب، شناخت ویژگی‌های مخاطبان و... بر اساس روش‌های علمی می‌تواند بر اثربخشی پیام‌های تبلیغاتی بسیار مؤثر باشد.

۱۲- بر اساس نتایج پژوهش، می‌توان از واژه سرمایه اجتماعی ۱ به‌عنوان مفهومی فراتر از فرهنگ مالیاتی، رفتار شهروندی، اعتماد و... استفاده نمود و فرهنگ مالیاتی را به‌عنوان بخشی از سرمایه اجتماعی جامعه در کشور در نظر گرفت. افزایش سرمایه اجتماعی در کشور فراتر از توان و اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور است اما می‌تواند با اقداماتی نظیر تشویق و تقدیر از مؤدیان خوش حساب، شفافیت در زمینه قوانین و مقررات مالیاتی و همچنین میزان وصول و نحوه هزینه کرد مالیات، استفاده از نظام ارزشی و فرهنگی موجود در کشور جهت تقویت فرهنگ مالیاتی، ارائه اطلاعات لازم در جهت تغییر باورها و نگرش‌های مؤدیان و... در زمینه ارتقای فرهنگ مالیاتی، به‌عنوان یکی از عناصر سرمایه اجتماعی مدنظر سازمان اقدام نماید.

## منابع

۱. الماسی، حسن، عاملی، آنژلی، عاملی و حاج‌محمدی، فرشته (۱۳۹۳)، «بررسی طرز تلقی مؤدیان نسبت به انصاف نظام مالیاتی و تأثیر آن بر رفتار تمکین مالیاتی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۲.
۲. باباجانی، جعفر، باقری، بهروز (۹۶)، «ارائه مدلی برای اندازه‌گیری تمکین مالیاتی در سطح هر مؤد مالیاتی (اشخاص حقوقی)»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۴.
۳. بحرینی‌زاد، منیژه و رضایی، بدریه (۱۳۹۵)، «فراتحلیل و شناسایی عوامل مؤثر بر رفتار تصمیم‌گیری خرید سبز مصرف‌کنندگان»، پژوهش‌های مدیریت در ایران، دوره ۲۰، شماره ۲.
۴. حاج‌محمدی، فرشته، محمدآقایی، اله (۱۳۹۰)، «ارتقاء تمکین داوطلبانه با کاهش هزینه‌های تمکین: رویکرد خدمات مؤدی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۰.

۵. حجازی، رضوان، ابوحمز، مینا و میرزایی، محمدمهدی (۱۳۹۴)، «مسئولیت اجتماعی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ)» فصلنامه علمی پژوهشی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۶.
۶. دوانی، غلامحسین (۱۳۸۵)، «چالش‌های حسابرسی مالیاتی»، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، سال ۲، شماره ۷، صص ۴-۱۱ و ۴۶-۵۲.
۷. رامشینی، محمود، جمشیدی، ناصر و اسدی، غلامحسین (۱۳۹۵)، «نگرشی نوین به تمکین مالیاتی؛ ارائه یک چارچوب جدید»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۱.
۸. رسولی شمیرانی، رضا و اسدالله زاده، میر رستم (۱۳۸۶)، عوامل مؤثر بر تمکین و خود اظهاری مؤدیان مالیاتی و ارائه راهکارهایی کارآمد جهت بهبود شرایط موجود، اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران.
۹. رضایی، محمدقاسم و نعیمی‌حشکوبی، فاطمه (۱۳۸۶)، «بررسی تأثیر اصلاحات مربوط به جرائم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم در جهت افزایش تمکین مالیاتی»، مجموعه مقاله‌های اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، صص ۴۴۵-۴۲۷.
۱۰. صالحی، مهدی، پرویزی‌فرد، سعید و استوار، مستوره (۱۳۹۳)، «تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مؤدیان امور مالیاتی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۳.
۱۱. صامتی، مجید، امیری، هادی و حیدری، زهرا (۱۳۹۴)، «تأثیر خلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی، مطالعه موردی شهر اصفهان»، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال بیست‌وسوم، شماره ۷۵.
۱۲. عرب‌مازار، علی‌اکبر، گل‌محمدی، مریم و باقری، بهروز (۱۳۹۰). سطح تمکین مالیاتی، مهم‌ترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۲، صفحات ۲۷-۷۰.

۱۳. علامه‌حائری، فریدالدین، هرتمنی، امیر و بهراد، آرمان (۱۳۹۲)، «تأثیر تبلیغات بر تمکین مؤدیان مالیاتی (مطالعه موردی مشمولان بند (ج) ماده ۹۵ ق. م. م.)»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۲.
۱۴. فاضلی، مهدی، گرد، عزیز و پرندین، کاوه (۱۳۹۳)، «ارزیابی تأثیر سلامت نظام اداری بر تمکین مالیاتی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب شهر تهران»، دو فصلنامه حسابداری دولتی، سال اول، شماره ۱.
۱۵. قلی‌پور، حسن، روحی خلیلی، مهدی (۱۳۹۲)، «بررسی رابطه بین رفتار شهروندی سازمانی کارکنان مالیاتی و تمکین مالیاتی مؤدیان»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۹.
۱۶. کریمی، میثم، محمدی، فروزان (۱۳۹۶)، «مطالعه رابطه بین فرهنگ‌سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی»، اولین کنفرانس علمی بین‌المللی مدیریت، اقتصاد کاربردی و تجارت.
۱۷. کمالی، سعید، شفیعی، سعیده (۱۳۹۰)، «مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۰.
۱۸. گال، جويس، بورگ، والتر، گال، مردیت‌دامین. (۱۳۹۴). روش‌های تحقیق کمی و کیفی در علوم تربیتی و روانشناسی. ترجمه محمدجعفر پاک‌سرشت، علی دلاور، حمیدرضا عریضی، محمدحسن علامت‌ساز، احمدرضا نصر، خسرو باقری، علیرضا کیامنش، غلامرضا خوی‌نژاد. تهران: سمت.
۱۹. مطیعی لنگرودی، سیده طیبه؛ یعقوبی، نرگس و مقدم‌زاده، علی (۱۳۸۸). فراتحلیل تحقیقات انجام شده در حوزه افت تحصیلی فرزندان شاهد در بنیاد شهید و امور ایثارگران طی مهر و موم‌های ۱۳۷۳ تا ۱۳۸۵. پژوهش در نظام‌های آموزشی، شماره ۹.
۲۰. معاونت توسعه و مدیریت منابع سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۳)، گزارش عملکرد سازمان امور مالیاتی کشور، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
۲۱. ملانظری، مهناز؛ ابوحمزه، مینا و میرزایی عباس‌آباد، محمدمهدی، (۱۳۹۵)، «فرهنگ‌سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی

- مؤدیان بزرگ»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۲۳، شماره ۱.
۲۲. منجگانی، سیداکبر و طبسی لطف‌آبادی، وحیده (۱۳۹۴). «عوامل مؤثر بر اثربخشی تبلیغات بر تمکین مالیاتی مؤدیان حقوقی شهر مشهد با رویکر AHP»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۷.
۲۳. مولایی‌پور، منصور (۱۳۹۳). «تمکین مالیاتی در برنامه‌های توسعه اقتصادی ایران»، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال ۲۲، شماره ۷۲، صفحات ۱۹۶-۱۷۳.
۲۴. هومن، حیدرعلی (۱۳۹۵). راهنمای عملی فراتحلیل در پژوهش علمی، تهران: انتشارات سمت.
25. Allingham T M. G. & Sandmo A. (1972), Income tax evasion: A theoretical analysis *Journal of Public Economic* Vol. 1, pp. 323-338.
26. Alm, J., Sanchez, I., & De Juan, A. (1995). Economic and noneconomic factors in tax compliance. *Kyklos*, 48, 3-18.
27. Alm, J.; Jackson, B. R. & McKee, M. (1992), Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data *National Tax Journal*, 45(1), pp. 107-114.
28. Alm, J.; Mc Lelland, G. H. & Schulze, W. D. (1999), Changing the social no tax compliance by voting *Journal of Economic Literature*, 36(2), p. 818.
29. Bame-Aldred, C.W., Cullen, J.B., Martin, K.D. & Parboteeah, K.P. (2013). National culture and firm-level tax evasion. *Journal of Business Research*, 66(3): 390-396.
30. Becker, G. S. (1968), Crime and punishment: An econometric approach *Journal Political Economy*, 76, pp.169-27.
31. Farley John, R. Lehmann Donald (2001) The important role of meta-analysis in international research *International Marketing Review* 18 (1): 70-79.
32. Feld, L. P.; Frey, B. S. (2002), Trust breeds trust: How taxpayers are treated *Economics of Governance*, 3(2), 87.
33. Hartung T., leist M. (2008) Food for thought on the evolution of toxicology and phasing out of animal testing *ALTEX* 25; 91-96.
34. Hooman H. (2001)
35. Kirchler, E. (2007), *The economic psychology of tax behavior*, Cambridge, MA: Cambridge University Press.

36. Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The slippery slope framework, *Journal of Economic Psychology*, 29, 210-225.
37. Knack, S. & Keefer, P. (1997). Does Social Capital Have an Economic Payoff? Across-country Investigation. *Quarterly Journal of Economics*, 4(112): 1251-88.
38. O. Alabede, J.; Zainol Ariffin, Z. Bt.; Idris, K. Md. (2011), Does Ethnicity Matter in Individual Taxpayer Compliance Behavior? Empirical evidence from Nigeria. *Economics and Finance Review*, Vol. 1, No. 8, pp. 18-30.
39. OECD Centre for Tax Policy and Administration (2001), Compliance Measurement Practice Note, Tax Guidance Series: General Administrative Principles GAP004 Compliance Measurement.
40. Thompson S. G., Smith T.C., Sharp J. (1997). Investigating underlying risk as a source of Heterogeneity in Meta-Analysis, *Statistic in Medicine*, Vol.16, 2741-2758.



## بررسی تأثیر مالیات‌های مختلف بر اندازه توسعه مالی در ایران

هدایت حسینزاده

استادیار، گروه اقتصاد، دانشگاه پیام نور، ایران، hedhus@gmail.com

نازیلا محرم جودی<sup>۱</sup>

دانشجوی دکترای علوم اقتصادی، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران، moharamjoudi@yahoo.com

### چکیده

با توجه به اهمیتی که سیستم مالی بر رشد اقتصادی کشورها دارد و با توجه به اثرات مالیات‌ها بر سیستم مالی کشورها، در مهر و موم‌های اخیر، توجهات گسترده‌ای بر رابطه بین مالیات‌ها و توسعه مالی صورت گرفته است. در این مطالعه تلاش شده است تا اثر هر یک از مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم بر توسعه مالی ایران، با استفاده از داده‌های سالانه طی دوره زمانی ۱۳۵۰-۱۳۹۳ مورد بررسی قرار گیرد. با استفاده از روش خود توضیح با وقفه‌های گسترده (ARDL)، وجود رابطه بلندمدت تعادلی بین مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم و توسعه مالی تأیید شده است. رابطه پویای کوتاه‌مدت بین سیستم مالی و مالیات‌ها حاکی از این است که مالیات‌های مستقیم اثر مثبت بر توسعه مالی دارند در حالی که اثر مالیات‌های غیرمستقیم بر توسعه مالی منفی است. ضریب  $ECM(-1)$  نیز نشان‌دهنده سرعت مناسب تعدیلات کوتاه‌مدت برای رسیدن به تعادل بلندمدت می‌باشد. در حالت کلی، نتایج تحقیق نشان می‌دهد که آثار بلندمدت مالیات‌ها بر توسعه مالی خیلی بیشتر از آثار کوتاه‌مدت آن است.

طبقه‌بندی JEL: H20, H22, G23, G28

کلیدواژه‌ها: توسعه مالی، مالیات مستقیم، مالیات غیرمستقیم، ARDL

## ۱- مقدمه

سیستم‌های مالی کارآمد می‌توانند از طریق کسب اطلاعات درباره فرصت‌های سرمایه‌گذاری، تجمیع و تجهیز پس‌اندازها، نظارت بر سرمایه‌گذاری‌ها و اعمال حاکمیت شرکتی، تسهیل مبادله کالاها و خدمات و توزیع و مدیریت ریسک، با کاهش هزینه‌های مبادله و کسب و تحلیل اطلاعات، موجب تخصیص بهتر منابع و درنهایت، افزایش رشد اقتصادی شوند. همچنین سیستم‌های مالی کارآمدتر، موانع تأمین مالی خارجی را کاهش داده و با تسهیل شرایط دسترسی واحدهای تولیدی و صنعتی به سرمایه‌های خارجی، زمینه گسترش سرمایه‌گذاری و رشد اقتصادی بیشتر را فراهم می‌سازند (دادگر و نظری، ۱۳۸۸).

برای اینکه یک کشور در حال توسعه مانند ایران بتواند رشد خوبی داشته باشد، لازم است که جهت ارتقاء رشد اقتصادی، از ترکیب سیستم مالی محکم و سیاست مالی یکپارچه برخوردار باشد. برخلاف اهمیتی که سیستم مالی و سیاست مالی و رابطه بین آن‌ها بر رشد اقتصادی دارد، توجه کمتری در مورد آن‌ها صورت گرفته است. اگرچه، در مطالعات انجام شده، وجود این رابطه پذیرفته شده است (آکیتوبی و ایستراتمن<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸؛ آرین و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹)، اما در مورد ابزار سیاست مالی خاصی که دولت بتواند با استفاده از آن به واکنش مطلوب در بازار مالی دست یابد، کمتر پرداخته شده است (آرداگنا<sup>۳</sup>، ۲۰۰۹؛ دارات<sup>۴</sup>، ۱۹۸۸ و ۱۹۹۰؛ لائوپودیس<sup>۵</sup>، ۲۰۰۹). همچنین، اگرچه برخی از مطالعات انجام شده به رابطه بین سیاست مالی و بازارهای مالی پرداخته‌اند، ولی در این مطالعات به اینکه کدام ابزار سیاست مالی، یا به عبارتی کدام ابزار مالیاتی، منجر به واکنش شدید در بازار مالی می‌شود، توجه ن شده است؛ بنابراین شدت اثر مالیات‌های مختلف بر بازار مالی به‌طور دقیق مشخص نیست.

ابزارهای سیاست مالی، به‌ویژه ترکیب مالیات‌ها، اثر قابل توجه و مهمی روی رقابت پذیری بازارهای مالی کشور می‌توانند داشته باشند؛ بنابراین، لازم است که این رابطه در

- 
1. Akitoby & Stratmann, 2008
  2. Arin, Mamun, & Purushothman, 2009
  3. Ardagna, 2009
  4. Darrat, 1988, 1990
  5. Laopodis, 2009

کشورهای در حال توسعه بررسی شده و مشخص شود که آیا بین بازارهای مالی و مالیات‌ها رابطه برقرار است. همچنین در مورد اثر انواع مالیات‌ها (مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم) بر بازارهای مالی، مطالعات چندانی صورت نگرفته است. در اکثر مطالعات، متغیرهای اثرگذار بر توسعه مالی عبارت‌اند از: نسبت چک‌های برگشتی به کل چک‌ها، سپرده‌های دیداری، شاخص باز بودن اقتصاد، نرخ تورم (حشمتی مولایی، ۱۳۸۳، محمدی و همکاران، ۱۳۹۳)، متغیرهای سیاستی، نهادی و جغرافیایی (هوآنگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰)، رشد اقتصادی (گرینوود و اسمیت<sup>۲</sup>، ۱۹۹۷)، عوامل مذهبی، نژادی، فرهنگی و اجتماعی (آزینا و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳؛ رینال و مونتالوو<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵) و مالیات (تاوارس و والکانوو<sup>۵</sup>، ۲۰۰۱).

بنابراین، هدف اصلی این مقاله، بررسی رابطه کوتاه‌مدت و بلندمدت بین مالیات‌ها (شامل مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم) و توسعه مالی در ایران (به‌عنوان یک کشور در حال توسعه) با استفاده از داده‌های دوره ۱۳۵۰-۱۳۹۳ است. سؤال اصلی که در این میان مطرح می‌شود این است که کدام نوع مالیات (مالیات مستقیم یا مالیات غیرمستقیم) تأثیر مثبت بیشتری بر توسعه مالی ایران می‌تواند داشته باشد. پاسخ به این سؤال می‌تواند به نقش دولت در بهبود توسعه مالی کشور کمک قابل توجهی نماید. به این منظور، با استفاده از خودرگرسیون با وقفه‌های گسترده<sup>۶</sup> (ARDL) می‌توان به وجود رابطه تعادلی بلندمدت بین مالیات‌ها و سیستم مالی پی برد. رابطه پویای کوتاه‌مدت بین مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم و سیستم مالی از طریق مدل تصحیح خطای برداری<sup>۷</sup> (VECM) قابل شناسایی می‌باشد.

این مقاله در پنج بخش تنظیم شده است. در بخش اول، مقدمه‌ای از موضوع مطرح شده است. بخش دوم به مبانی نظری و عوامل مؤثر بر توسعه مالی پرداخته است.

- 
1. Huang, 2010
  2. Greenwood & Smith, 1997
  3. Alesina et al. 2003
  4. Reynal & Montalvo, 2005
  5. Tavares and Valkanov, 2001
  6. Auto-Regressive Distributive Lag
  7. Vector Error Correction Model

مطالعات انجام شده، در بخش سوم آورده شده است. در بخش چهارم، مدل تحقیق و برآورد ضرایب مطرح شده و در نهایت، یک نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

## ۲- مبانی نظری

بخش مالی از بازارهای گوناگون شامل بازار پول و سرمایه تشکیل شده است. اهمیت توسعه بخش مالی کشور از آنجا نشأت می‌گیرد که بخش مالی کارآمد، نقش اساسی در تجهیز منابع مالی برای سرمایه‌گذاری، تشویق ورود و تجهیز سرمایه خارجی و بهینه‌سازی ساز و کار تخصیص منابع ایفا می‌کند.

سیستم مالی یک کشور از بازارها، ابزارها و نهادهای مالی تشکیل شده است. بر این اساس، توسعه مالی یک مفهوم چند وجهی است که توسعه بخش بانکی، بخش غیربانکی، سیاست‌گذاری پولی، مقررات و نظارت بانکی، باز بودن بخش مالی و محیط نهادی را دربرمی‌گیرد (شعبانی و همکاران، ۱۳۸۹).

از عوامل تعیین‌کننده سطح توسعه مالی در کشورها می‌توان به عوامل تاریخی شامل مؤلفه‌های قانونی، سیاسی، فرهنگی، اخلاقی و جغرافیایی و عوامل سیاستی شامل محیط سیاسی و اقتصاد کلان، زیرساخت‌های نهادی، قانونی و اطلاعاتی، مقررات و نظارت، رقابت و کارایی، آزادسازی مالی و تسهیل دسترسی به خدمات مالی اشاره کرد (دادگر و نظری، ۱۳۸۸).

گزارش مجمع جهانی اقتصاد، توسعه مالی را به‌عنوان "فاکتورها، سیاست‌ها و نهادهایی که به بازارها و واسطه‌های مالی اثربخش همچنین دسترسی گسترده و عمیق به سرمایه و خدمات مالی منجر می‌شوند" تعریف می‌کند (مجمع جهانی اقتصاد<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹).

## ۲-۱- عوامل تعیین‌کننده در توسعه مالی

### مؤسسات

بررسی‌های مختلفی در مورد نقش مؤسسات، به‌ویژه اثرات محیط قانونی، بر توسعه مالی و عملکرد بازارهای مالی صورت گرفته است. وجود یک سیستم قانونی و نظم‌دهنده

1. World Economic Forum

که شامل حمایت از حقوق مالکیت، اجرای قرارداد و شیوه‌های حسابداری خوب<sup>۱</sup> می‌باشد، برای توسعه مالی ضروری است. مؤسسات اثر عمیقی برطرف عرضه توسعه مالی دارند. سطح توسعه مؤسسات در یک کشور تا حدودی تعیین‌کننده توسعه سیستم مالی است (بک و همکاران، ۲۰۰۳؛ لا پرتا و همکاران، ۱۹۹۷ و ۱۹۹۸؛ آسم اوقلو و همکاران، ۲۰۰۱؛ هوآنگ، ۲۰۰۵).<sup>۲</sup>

### عوامل سیاستی

دیدگاه سیاستی به اهمیت سیاست‌های کلان اقتصادی، باز بودن بازار کالاها و آزادی مالی در ارتقاء توسعه مالی اشاره دارد. اثرات قابل توجه سیاست‌ها بر توسعه مالی، هم برطرف عرضه و هم برطرف تقاضای توسعه مالی دلالت دارد. برخی از سیاست‌های اقتصاد کلان مانند پایین نگه داشتن تورم و بالا بردن سرمایه‌گذاری به توسعه مالی منجر می‌شوند (هوآنگ و تمیل، ۲۰۰۵؛ دو و لوچنکو، ۲۰۰۴؛ چین و ایتو، ۲۰۰۵؛ بکارت و همکاران، ۲۰۰۲).<sup>۳</sup>

### جغرافیا

در مقایسه با عوامل سیاستی و مؤسسات، کارهای اندکی در مورد رابطه بالقوه بین جغرافیا و توسعه مالی صورت گرفته است. این در حالی است که اکثر مطالعات توجه خود را بر اهمیتی که جغرافیا بر توسعه اقتصادی دارد، معطوف کرده و بر سه جنبه توجه دارند.

گروه اول از مطالعات به رابطه بین عرض جغرافیایی و توسعه مالی پرداخته‌اند. موقعیت استوایی به دلیل شرایط ناسازگار بوم شناختی، به‌طور مستقیم منجر به تولیدات کمتر می‌شود. از طرف دیگر، موقعیت استوایی به دلیل محیط کویری منجر به ایجاد مؤسسات استخراجی<sup>۴</sup> می‌شود (آسم اوقلو و همکاران، ۲۰۰۱؛ کالاپت و همکاران، ۱۹۹۹؛ ساچ، ۲۰۰۳).<sup>۵</sup> دومین گروه از مطالعات به کشورهایی مربوط می‌شود

1. good accounting practices

2. Beck et al. (2003), La Porta et al. (1997,1998), Acemoglu et al. (2001) and Huang (2005a)

3. Huang & Temple (2005), Do & Levchenko (2004), Chinn & Ito (2005), Bekaert et al (2002)

4. extractive institutions

5. Acemoglu et al. (2001), Callupet et al. (1999), Sachs (2003 a,b)

که محصور در خشکی هستند و فاصله خیلی زیادی با بازارهای بزرگ دارند. انزوای جغرافیایی عامل تعیین‌کننده در مقیاس و ساختار تجارت است. زمانی که برخی از کالاهای واسطه‌ای جهت تولید کالاها از بازارهای دور آورده می‌شوند، گسترش بخش‌های صنعتی رقابت‌پذیر با محدودیت‌های جدی مواجه است (مالک و تمپل، ۲۰۰۵؛ استرلی و لوین، ۲۰۰۳).<sup>۱</sup> آخرین گروه از مطالعات به ارتباط بین موجودی منابع و توسعه اقتصادی پرداخته‌اند. این مطالعات پیشنهاد می‌کنند که کشورهایی با موجودی غنی از غلات، پتانسیل بالایی در توسعه تکنولوژی دارند. آن‌ها استدلال می‌کنند که منابع طبیعی به‌طور غیرمستقیم و از طریق اثرشان بر مؤسسات، روی درآمد تأثیر دارند (استرلی و لوین، ۲۰۰۳؛ ایشام و همکاران، ۲۰۰۲).<sup>۲</sup> به‌طور کلی، اگرچه جغرافیا از طریق تحت تأثیر قرار دادن کیفیت مؤسسات، احتمالاً برطرف عرضه توسعه مالی اثر داشته باشد، ولی اساساً برطرف تقاضای توسعه مالی کارکرد دارد.

#### سایر متغیرها

سایر متغیرهایی که تعیین‌کننده توسعه مالی هستند عبارت‌اند از: رشد اقتصادی، سطح درآمد، میزان جمعیت، مذهب، زبان، نژاد و غیره. همچنان که اقتصاد رشد می‌کند، به دلیل تشدید رقابت، هزینه واسطه‌گری مالی کاهش می‌یابد (سینت-پائول، ۱۹۹۲).<sup>۳</sup> درآمد سرانه و نرخ پس‌انداز بر ساختار سیستم بانکی اثر مثبتی دارد (لوین، ۲۰۰۳ و ۲۰۰۵).<sup>۴</sup> تفاوت در میزان حمایت و نفوذ حقوق سرمایه‌گذاران، به‌ویژه حقوق طلبکاران، در بین کشورها توسط فرهنگ قابل پیش‌بینی است. همچنین مشخص شده است که تأثیر فرهنگ بر حمایت از حقوق طلبکاران با افزایش درجه باز بودن تجارت، افزایش می‌یابد (استولز و ویلیامسون، ۲۰۰۳).<sup>۵</sup>

1. Malik & Temple (2005), Easterly & Levine (2003)

2. Easterly & Levine (2003), Isham et al. (2002)

3. Saint- Paul (1992)

4. Levine (2003,2005)

5. Stulz & Williamson (2003)

### ۳- مطالعات انجام شده

اکثر مطالعات تجربی که به بررسی رابطه بین فعالیت‌های مالی و سیاست مالی پرداخته‌اند، پیشنهاد می‌کنند که در کشورهای توسعه‌یافته، سیاست مالی دارای اثر منفی قوی بر فعالیت‌های سیستم مالی (معمولاً بازارهای سهام و اوراق قرضه) است (آرداگنا<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹؛ لاپودیس<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹). دارات<sup>۳</sup> (۱۹۹۰) به یک رابطه قوی بین سیاست مالی و بازدهی بازار سهام رسید و نشان داد که ابزارهای سیاست مالی با وقفه‌هایی بر روی بازدهی بازار سهام اثر دارند. درحالی‌که تاوارس و والکانو<sup>۴</sup> (۲۰۰۱) ادعا می‌کنند که یک افزایش در مالیات‌ها دارای اثر فوری منفی و قابل توجه بر بازدهی مورد انتظار سهام و اوراق قرضه است. آرداگنا<sup>۵</sup> (۲۰۰۹)، با استفاده از داده‌های پانل برای کشورهای OECD طی دوره ۱۹۶۰-۲۰۰۲ پیشنهاد می‌کند که انقباض مالی دارای اثر مثبت بر عملکرد بازار سهام و انبساط مالی دارای اثر منفی بر آن است. همچنین، لاپودیس<sup>۶</sup> (۲۰۰۹) گزارش می‌دهد که سیاست مالی می‌تواند به صورت منفی بر بازار سهام اثرگذار باشد.

درحالی‌که اکثر مطالعات به یک رابطه معکوس بین مالیات‌ها و فعالیت‌های سیستم مالی رسیده‌اند، بون<sup>۷</sup> (۱۹۹۰) موردی را مطرح می‌کند که درآمدهای مالیاتی دارای اثر مثبت بر بازار مالی است. وی تأکید دارد که دخالت دولت در فعالیت‌های مالی از طریق سیاست بهینه، احتمالاً یک مصونیت در مقابل شوک‌های بودجه فراهم کند؛ بنابراین، ممکن است که ماهیت رابطه بین سیستم مالی و مالیات‌ها از طریق دخالت دولت و کم کردن انحرافات مالیاتی<sup>۸</sup>، تغییر کند.

در مهر و موم‌های اخیر، ادبیات موضوع نشان می‌دهد که ماهیت رابطه بین متغیرهای سیاست مالی و سیستم مالی بستگی به سطح تعامل مؤسسات سیاسی و

- 
1. Ardagna, 2009
  2. Laopodis, 2009
  3. Darrat
  4. Tavares and Valkanov
  5. Ardagana
  6. Laopodis
  7. Bohn
  8. Distortionary Tax

مسیر سرمایه‌گذاری (آکیتوبی و استراتمن<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸) و انواع مالیات‌ها (آرین و کورای<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶؛ آرین و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۹) دارد. برای مثال، آن‌ها با استفاده از پانل اقتصادهای در حال ظهور<sup>۴</sup> استدلال می‌کنند از آنجایی که سرمایه‌گذاران خارجی، آن روند مالیاتی را ترجیح می‌دهند که ریسک سرمایه‌گذاری را کاهش دهد، پس تعامل بین مؤسسات سیاسی اهمیت زیادی دارد. آرین و کورای<sup>۵</sup> (۲۰۰۶) با استفاده از مدل VAR<sup>۶</sup> و چهار ترکیب مالیاتی (مالیات بر درآمد، مالیات بر شرکت‌ها، مالیات غیرمستقیم و مالیات بر تأمین اجتماعی<sup>۷</sup>) برای اقتصاد کانادا، بیان می‌کنند که مالیات‌های مختلف اثرات متفاوتی بر سیستم مالی دارند.

آرل و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۰۳)، با استفاده از تحلیل تعامل بین مالیات و بازار مالی، به این نتیجه دست یافتند که این تعامل در کوتاه‌مدت و بلندمدت متفاوت خواهد بود؛ بنابراین، یک افزایش در مالیات، الزاما منجر به انقباض عملکرد بازار مالی نمی‌شود زیرا گروه‌های مختلف پرداخت‌کننده مالیات می‌توانند اثرات متعددی بر فعالیت‌های اقتصاد کلان داشته باشند. دمیرکوک و هوزینگا<sup>۹</sup> (۲۰۰۱) با تمرکز بر مؤسسات بانکی، مهر تأییدی بر ادعای اثر مالیات بر فعالیت‌های بانکی زدند. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که رابطه بین مالیات و فعالیت‌های بانکی برای بانک‌های محلی، مثبت بوده و برای بانک‌های خارجی منفی است؛ بنابراین وضعیت مالکیت بانک در تعیین ماهیت این رابطه، مهم است. آن‌ها بیان می‌کنند که مالیات نقش مهمی در توسعه سیستم بانکی دارد. آرین و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۹)، به بررسی نوسانات سیاست مالیاتی مختلف بر بازدهی بازار سهام در کشورهای G3 با استفاده از مدل خود توضیح برداری<sup>۱۱</sup> پرداخته‌اند. نتایج

- 
1. Akitoby & Stratmann, 2008
  2. Arin & Koray, 2006
  3. Arin et al., 2009
  4. Emerging Economies
  5. Arin & Koray
  6. Vector Auto-Regression
  7. social security tax
  8. Aarle et al. (2003)
  9. Demirguc-Kunt & Huizinga (2001)
  10. Arin et al.
  11. Vector autoregressive model

آن‌ها نشان می‌دهد که مالیات‌ها با روش‌های مختلف بر بازدهی بازار سهام اثرگذار هستند. طبق این نتایج، بازارهای مالی کانال انتقال شوک‌های سیاست مالی هستند. همچنین، اثرات سیاست مالی بر بازدهی بازار سهام به نوع ابزار مالی استفاده شده بستگی دارد. مالیات‌های مستقیم نسبت به مالیات بر درآمد نیروی کار دارای اثرات شدیدتری بر بازدهی بازار سهام هستند و اثر مالیات بر شرکت‌ها بر بازدهی سهام از نظر آماری معنادار نمی‌باشد.

طبق بررسی‌های انجام شده، در ایران تاکنون مطالعه‌ای در مورد تأثیر انواع مالیات‌ها بر توسعه مالی صورت نگرفته است، اما در مورد عوامل مؤثر بر توسعه مالی و رابطه توسعه مالی با سایر متغیرهای اقتصاد کلان مطالعاتی وجود دارد. برای مثال، حشمتی مولایی (۱۳۸۳)، محمدی و همکاران (۱۳۹۳) عوامل مؤثر بر توسعه مالی را مورد مطالعه قرار داده و شاخص‌های توسعه مالی را بررسی کرده‌اند. به اعتقاد آن‌ها عواملی نظیر توسعه فناوریانه ابزارهای مالی و پالایش مقررات، کاهش مطالبات بانک‌ها از بخش دولتی، درجه باز بودن اقتصاد و ... نقش معناداری بر توسعه مالی کشور دارد. برخی دیگر از محققان نیز به بررسی تأثیر توسعه مالی بر رشد اقتصادی پرداخته‌اند (نظیفی، ۱۳۸۳؛ سلمانی و امیری، ۱۳۸۸؛ عراقی و سلیمی شندی، ۱۳۹۳). نتایج حاکی از آن است که در دوره مورد بررسی، توسعه مالی تأثیر مثبت و معنادار بر رشد اقتصادی دارد. از دیگر مطالعات مرتبط صورت گرفته در داخل می‌توان به اثر توسعه مالی بر توزیع درآمد (دهمرد و شکری، ۱۳۸۹)، رابطه توسعه مالی و صادرات (اسلاملوئیان و همکاران، ۱۳۹۰)، رابطه توسعه مالی و سرمایه اجتماعی (یحیی‌زاده‌فر و همکاران، ۱۳۹۳) و رابطه توسعه مالی با توسعه تجارت (راستی، ۱۳۸۸) اشاره کرد.

خلاصه اینکه، اکثر مطالعات انجام شده نشان می‌دهند که بازارهای مالی کانال‌های انتقال شوک‌های سیاست مالی هستند و اثر سیاست مالی بر بازار مالی به نوع ابزار مالی استفاده شده بستگی دارد. از آنجایی که در ادبیات موجود، به آن ابزار سیاست مالی که محرک بازار مالی کشورهای در حال توسعه باشد، اشاره‌ای نشده است، دولت در این کشورها در انتخاب سیاستی که به تشویق فعالیت‌های سیستم مالی و بالتبع به رشد

اقتصادی بینجامد، دچار مشکل می‌شود (طاها و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳)؛ بنابراین، بررسی اثر ابزارهای سیاست مالی بر فعالیتهای سیستم مالی می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های سیاستی دولت مفید باشد. لذا در این مقاله به مطالعه اثر مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم بر فعالیتهای بازارهای مالی پرداخته می‌شود.

#### ۴- ارائه مدل

به منظور تحقق اهداف تحقیق و پاسخ به سؤالات مطرح شده، از مدل زیر جهت بررسی تأثیر مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم بر توسعه مالی استفاده می‌شود.

(۱)

در مدل فوق، FD نشان‌دهنده توسعه مالی است. شاخص‌های مختلفی برای اندازه‌گیری توسعه مالی وجود دارد. در این مطالعه، به دلیل در دسترس بودن اطلاعات مربوط به شاخص "اعتبار خصوصی"، از این شاخص استفاده شده است. DT، INDT و Gov به ترتیب نشان‌دهنده مالیات مستقیم، مالیات غیرمستقیم و هزینه‌های مصرفی دولت هستند.

در این مطالعه از شاخص‌های نهادی<sup>۲</sup> نیز استفاده شده است. POLICY2 از پایگاه داده PolityIV گرفته شده است (مارشال و همکاران، ۲۰۰۳). POLITY2 شاخص دموکراسی می‌باشد که نوع دولت و کیفیت نهادی را- بر اساس آزادی حق رای، محدودیت‌های عملیاتی و سایر حقوق سیاسی و آزادی داخلی- منعکس می‌کند. این شاخص برابر با نمره دموکراسی منهای نمره اتوکراسی (نظام دیکتاتوری) است. این شاخص شامل مقررات، رقابتی کردن عضوگیری حزبی، آزاد کردن عضوگیری حزبی، تغییر سیستم مدیرمحور به قانون محور، رقابتی کردن حضور سیاسی و نظارت مردم بر اعمال است (شاه آبادی و احمدی روشن، ۱۳۹۰؛ مارشال و همکاران، ۲۰۰۳). بر اساس این معیارها، نمره دموکراسی و اتوکراسی کشورها در دامنه صفر تا ۱۰ قرار می‌گیرد؛ بنابراین، دامنه POLICY2 از ۱۰- تا ۱۰ می‌باشد که مقادیر بالاتر نشان‌دهنده

1. Taha et al., 2013

2. institutional indicators

دموکراسی بالاتر است (هوآنگ<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). شاخص Polity2 که مقدار کوچک‌تر آن بیانگر وضعیت نامناسب‌تری است، به صورت ذیل رتبه‌بندی می‌شود:

: مقدار شاخص i پس از رتبه‌بندی

: مقدار شاخص i

: مقدار حداکثر شاخص i در بین کشورهای موردبررسی

: مقدار حداقل شاخص i در بین کشورهای موردبررسی

در حالت رتبه‌بندی، تمامی داده‌ها بین صفر و یک رتبه‌بندی می‌شوند که عدد نزدیک به صفر بیانگر وضعیت مناسب‌تر است (شهنازی و دهقان شبانی، ۱۳۹۰).  
درجه باز بودن تجارت (EO) یکی دیگر از متغیرهای سیاستی تأثیرگذار بر توسعه مالی می‌باشد. چندین روش برای اندازه‌گیری درجه باز بودن تجاری وجود دارد. این روش‌ها عبارت‌اند از: نسبت تجارت<sup>۲</sup>، جریان‌ات تجاری<sup>۳</sup>، مبتنی بر قیمت<sup>۴</sup>، تعرفه‌ها<sup>۵</sup> و ... (داوید<sup>۶</sup>، ۲۰۰۷). از بین این شاخص‌ها، ساده‌ترین و معمول‌ترین شاخص اندازه‌گیری باز بودن تجاری، نسبت تجارت یک کشور (مجموع واردات و صادرات) به تولید ناخالص داخلی آن می‌باشد. مزیت این شاخص نسبت به شاخص‌های دیگر، در دسترس بودن داده‌های لازم جهت محاسبه آن است. با توجه به بازه زمانی طولانی موردبررسی و عدم دسترسی به اطلاعات سایر شاخص‌ها و همچنین با توجه به اینکه مطالعه حاضر فقط یک کشور (ایران) را در نظر می‌گیرد، بنابراین می‌توان گفت که ایرادات گرفته شده بر این شاخص مبنی بر نادیده گرفتن فاصله بین کشورها، نادیده گرفتن وسعت کشورها و ... وارد نمی‌باشد (گرایی‌نژاد و چپردار، ۱۳۹۱؛ بالدوین<sup>۷</sup>، ۲۰۰۸).

- 
1. Huang, 2005
  2. Trade ratios
  3. Trade flows
  4. Price-based
  5. Tariffs
  6. David (2007)
  7. Baldwin (2008)

مدل (۱) با استفاده از ARDL روش پسران، شین و ایسمیت<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) تخمین زده می‌شود. روش ARDL مشکل رایج آزمون هم‌انباشتگی بر اساس پسماندها را از طریق روش حداکثر راستنمایی حل می‌کند (انگل و گرینجر<sup>۲</sup>، ۱۹۸۷؛ جوهانسون<sup>۳</sup>، ۱۹۸۸، ۱۹۹۱، ۱۹۹۵). روش ARDL چندین مزیت دارد. اول اینکه، مراحل آزمون بسیار ساده است. دوم اینکه، صرف‌نظر از مرتبه هم‌انباشتگی متغیرها-چه متغیرها  $I(0)$  باشند یا  $I(1)$  و یا هر دو- قابل کاربرد می‌باشد (پسران و پسران، ۱۹۹۷)<sup>۴</sup>. در حالی که اگر متغیر  $I(2)$  باشد، نمی‌توان از این روش استفاده کرد زیرا منجر به نتایج جعلی می‌شود (احمد و گایوم، ۲۰۰۸)<sup>۵</sup>. سوم اینکه در نمونه‌های کوچک نیز قابل کاربرد است (نارایان، ۲۰۰۵)<sup>۶</sup>. چهارم اینکه، از آنجایی که این روش به همبستگی پسماندها توجه ندارد، بنابراین از وجود مشکل درون‌زایی جلوگیری می‌کند (پسران و همکاران، ۱۹۹۶)<sup>۷</sup>؛ و در نهایت اینکه، این روش قادر به برآورد مدل هم در حالت کوتاه‌مدت و هم بلندمدت می‌باشد.

مدل ARDL که در این مطالعه استفاده شده است به صورت زیر می‌باشد:

(۲)

در معادله (۲)، نشان‌دهنده عملگر تفاضل مرتبه اول، ضرایب کوتاه‌مدت و ضرایب بلندمدت متناظر با مدل ARDL است؛ و ، جملات اختلال نوفه سفید<sup>۸</sup> می‌باشد. فرضیه صفر حاکی از نبود رابطه هم‌انباشتگی در معادله (۲) است، به عبارتی

- 
1. Pesaran, Shin, and Smith (2001)
  2. Engle and Granger (1987)
  3. Johansen (1988, 1991, 1995)
  4. Pesaran & Pesaran (1997)
  5. Ahmad & Qayyum (2008)
  6. Narauan (2005a)
  7. Pesaran et al. (1996)
  8. White noise

## در مقابل فرضیه

آزمون می‌شود.

به منظور تعیین جهت رابطه علیت بین سری‌ها، از خود توضیح برداری<sup>۱</sup> (VAR) که در معادله (۳) نشان داده شده است، استفاده می‌شود.

$\ln FD_t$	۱	$A_{11,i}$	$A_{12,i}$	$A_{13,i}$	$A_{14,i}$	$A_{15,i}$	$\ln FD_t$	$i$
$DT_t$	۲	$A_{21,i}$	$A_{22,i}$	$A_{23,i}$	$A_{24,i}$	$A_{25,i}$	$DT_t$	$i$
$INDT_t$	۳	$A_{32,i}$	$A_{33,i}$	$A_{33,i}$	$A_{34,i}$	$A_{35,i}$	$INDT_t$	$i$
$Polity_t$	۴	$A_{41,i}$	$A_{42,i}$	$A_{43,i}$	$A_{44,i}$	$A_{45,i}$	$Polity_t$	$i$
$EO_t$	۵	$A_{51,i}$	$A_{52,i}$	$A_{53,i}$	$A_{54,i}$	$A_{55,i}$	$EO_t$	$i$
$A_{11,p}$	$A_{12,p}$	$A_{13,p}$	$A_{14,p}$	$A_{15,p}$	$\ln FD_t$	$p$	۱	۱
$A_{21,p}$	$A_{22,p}$	$A_{23,p}$	$A_{24,p}$	$A_{25,p}$	$DT_t$	$p$	۲	۲
$A_{32,p}$	$A_{32,p}$	$A_{33,p}$	$A_{34,p}$	$A_{35,p}$	$INDT_t$	$p$	۳	۳
$A_{41,p}$	$A_{42,p}$	$A_{43,p}$	$A_{44,p}$	$A_{45,p}$	$Polity_t$	$p$	۴	۴
$A_{51,p}$	$A_{52,p}$	$A_{53,p}$	$A_{54,p}$	$A_{55,p}$	$EO_t$	$p$	۵	۵

(۳)

در معادله (۳) آزمون علیت توسط آزمون F برای انجام می‌شود. در صورتی که ، بیانگر این است که  $\ln FD$  علیت  $DT$  است و اگر ، یعنی جهت علیت از  $DT$  به  $\ln FD$  برقرار می‌باشد.

## ۴-۱- روش‌های اندازه‌گیری توسعه مالی

روش اول، بدهی‌های نقدی<sup>۲</sup>، از جمله شاخص‌های مهم برای اندازه‌گیری اندازه واسطه‌گری‌های مالی است که شامل سه نوع از مؤسسات مالی می‌باشد: بانک مرکزی، بانک‌های تجاری و سایر مؤسسات مالی. بدهی‌های نقدی بانک‌ها و واسطه‌گرهای مالی غیربانکی (اسکناس به اضافه بدهی‌های بهره‌دار) نسبت به GDP محاسبه می‌شود.

1. Vector auto-regression (VAR)

2. Liquid Liabilities (LLY)

دومین شاخص، اعتبار خصوصی<sup>۱</sup>، به‌عنوان اعتبار صادر شده توسط بانک‌ها و سایر واسطه‌گرهای مالی به بخش خصوصی تقسیم بر GDP تعریف می‌شود که در آن اعتبارات صادر شده به دولت، نمایندگی‌های دولتی و بنگاه‌های عمومی و همچنین اعتبارات صادر شده به مقامات پولی مستثنی هستند. این شاخص، فعالیت‌های واسطه‌ای مالی بخش خصوصی را اندازه‌گیری می‌کند (لوین<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵، ۲۰۰۳). سومین شاخص، بانک تجاری- مرکزی<sup>۳</sup>، نسبت دارایی‌های بانک‌های تجاری به مجموع دارایی‌های بانک‌های تجاری و دارایی‌های بانک مرکزی است. این شاخص نشان‌دهنده مزیت واسطه‌های مالی در هدایت پس‌اندازها به سمت سرمایه‌گذاری، کنترل بنگاه‌ها، اثرگذاری بر حاکمیت شرکتی و متحمل شدن مدیریت ریسک نسبت به بانک مرکزی است.

دو معیار کارایی بخش بانکی نیز روش دیگر برای اندازه‌گیری توسعه مالی به شمار می‌روند. اولین معیار، هزینه‌های بالاسری<sup>۴</sup> (OVC) که نسبت هزینه‌های بالاسری به کل دارایی‌های بانک است. دومین معیار، خالص حاشیه بهره<sup>۵</sup> (NIM) که برابر با نسبت تفاضل بین درآمد بهره‌ای بانک و مخارج بهره‌ای به دارایی‌های کل است. مقادیر کمتر هزینه‌های بالاسری و خالص حاشیه بهره اغلب نشان‌دهنده رقابت بالا و کارایی می‌باشد (ایشام و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۰۲).

آخرین روش اندازه‌گیری توسعه مالی مربوط به سه شاخص از توسعه بازار سهام است. شاخص اندازه که سرمایه بازار سهام<sup>۷</sup> (MCAP) نامیده می‌شود، نسبت سهام داخلی<sup>۸</sup> به GDP است. شاخص اندازه‌گیری فعالیت بازار که ارزش کل معاملات<sup>۹</sup> (TVT) نامیده می‌شود، نسبت ارزش سهام داخلی تجارت شده به GDP است که می‌تواند جهت اندازه‌گیری نقدینگی بازار در سراسر اقتصاد استفاده شود. نسبت گردش<sup>۱۰</sup> (TOR) که

- 
1. Private Credit (PRIVO)
  2. Levine (2003, 2005)
  3. Commercial-Central Bank (BTOT)
  4. Overhead Costs (OVC)
  5. Net Interest Margin (NIM)
  6. Isham et al. (2002)
  7. Stock Market Capitalization (MCAP)
  8. domestic shares
  9. Total Value Traded (TVT)
  10. Turnover Ratio (TOR)

نسبت ارزش سهام داخلی مبادله شده به کل ارزش سهام داخلی می‌باشد. مقادیر بالاتر نسبت گردش نشان‌دهنده نقدینگی بیشتر (و کارایی بیشتر) در بازار سهام است (هوآنگ<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵).

#### ۲-۴- برآورد مدل

برای اینکه یک رابطه با مفهوم بین متغیرهای الگو به دست آید و آماره‌های  $F$  و  $t$  (که به ترتیب معناداری هر یک از ضرایب و معناداری همزمان ضرایب را نشان می‌دهند) معتبر باشند و مدل موردنظر بدون تورش تخمین زده شود، باید متغیرهای سری زمانی مورد استفاده در برآورد ضرایب الگو مانا باشند. متداول‌ترین روش برای آزمون مانایی متغیرهای سری‌های زمانی، استفاده از آزمون دیکی فولر تعمیم یافته (ADF) است. جدول (۱) نتایج مربوط به آزمون مانایی متغیرها را نشان می‌دهد.

جدول ۱. نتایج آزمون مانایی با استفاده از آماره دیکی فولر تعمیم یافته (ADF)

درجه ایستایی	تفاضل مرتبه اول			سطح متغیر			متغیر		
	مقدار احتمال	مقدار بحرانی		مقدار احتمال	مقدار بحرانی			آماره ADF	
		%۱۰	%۵		%۱۰	%۵			
I(1)	۰/۰۰۰۰	-۳/۱۹۱۲	-۳/۵۲۰۷	-۶/۳۲۶۶	۰/۹۲۶۲	-۳/۱۸۹۷	-۳/۵۱۸۰	-۱/۰۴۷۱۸	FD
I(1)	۰/۰۰۰۰	-۱/۶۱۱۹	-۱/۹۴۸۸	-۵/۹۰۳۹	۰/۱۸۷۲	-۱/۶۱۲۰	-۱/۹۴۸۶	-۱/۲۶۲۳	EO
I(1)	۰/۰۰۰۰	-۱/۶۱۱۹	-۱/۹۴۸۸	-۶/۱۶۱۴	۰/۱۲۰۱	-۱/۶۱۲۰	-۱/۹۴۸۶	-۱/۵۱۵۵	Polity2
I(1)	۰/۰۰۰۰	-۱/۶۱۱۹	-۱/۹۴۸۸	-۸/۰۲۸۷	۰/۶۷۹۴	-۱/۶۱۲۰	-۱/۹۴۸۸	۰/۰۰۰۷	DT
I(1)	۰/۰۰۰۰	-۱/۶۱۱۹	-۱/۹۴۸۸	-۸/۰۲۸۷	۰/۲۴۵۶	-۱/۶۱۲۰	-۱/۹۴۸۶	-۱/۰۸۹۷	INDT
I(1)	۰/۰۰۰۰	-۱/۶۱۱۸	-۱/۹۴۹۰	-۴/۹۵۰۷	۰/۵۳۶۴	-۱/۶۱۱۸	-۱/۹۴۹۰	-۰/۳۹۲۴	Gov
I(0)	.....	.....	.....	.....	۰/۰۰۱۳	-۱/۶۱۲۰	-۱/۹۴۸۶	-۳/۳۵۸۰	Residuala

\*توسعه مالی به صورت لگاریتمی محاسبه شده است.

\*\*مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم به صورت نسبی از تولید ناخالص داخلی آورده شده‌اند.

مقیاس تمامی داده‌ها، به جز داده‌های مربوط به Polity2، میلیارد ریال می‌باشد.

منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به جدول (۱) مشاهده می‌شود که تمامی متغیرها اعم از متغیر وابسته و متغیرهای توضیحی، با یک بار تفاضل‌گیری مانا می‌شوند به عبارت دیگر I(1) هستند. با استفاده از این متغیرها، مدل به روش OLS تخمین زده شده و پسماندهای (Residuals) حاصل استخراج شده است. آزمون دیکی فولی تعمیم یافته (ADF) بر روی این پسماندها بیان می‌کند که این پسماندها در سطح مانا بوده به عبارتی I(0) هستند. نتیجه اینکه یک رابطه بلندمدت بین متغیرها حاکم است و متغیرها هم‌انباشته‌اند. نتایج حاصل از آزمون باند که در جدول (۲) آورده شده است، تأییدی بر وجود رابطه هم‌انباشته بین متغیرها می‌باشد.

مقادیر بحرانی برای سطوح معناداری ۱۰٪، ۵٪ و ۱٪ به ترتیب برابر با ۳/۶۴-۲/۵۵، ۴/۲۱-۳/۰۱ و ۵/۵۱-۴/۰۹ است (نارایان، ۲۰۰۵).

جدول ۲. نتایج آزمون باند هم‌انباشتگی

نتیجه	میزان احتمال	آماره F	طول وقفه	متغیر وابسته
هم‌انباشته	۰/۰۰۰	۲۶/۹۴	۱	

منبع: یافته‌های تحقیق

جدول ۳. نتایج آزمون علیت گرنجر

Gov	EO	DEMO	INDT	DT	LFD	
(۰/۱۱۰۶) ۲/۶۶۲۱	(۰/۲۸۳۰) ۱/۱۸۴۳	(۰/۳۳۷۴) ۰/۹۴۱۲	(۰/۰۶۷۷) **۳/۵۲۷۴	(۰/۰۶۷۷)* ۳/۵۲۷۴	.....	<b>LFD</b>
(۰/۳۸۱۸) ۰/۸۱۵۸	(۰/۵۱۹۵) ۰/۴۲۲۳	(۰/۴۹۳۷) ۰/۴۷۷۲	.....	.....	(۰/۱۰۴۴) ۲/۷۶۰۸	<b>DT</b>
(۰/۳۷۱۸) ۰/۸۱۵۸	(۰/۵۱۹۵) ۰/۴۲۲۳	(۰/۴۹۳۷) ۰/۴۷۷۲	.....	.....	(۰/۱۰۴۴) ۲/۷۶۰۸	<b>INDT</b>
(۰/۷۱۳۱) ۰/۱۳۷۱	(۰/۷۲۶۰) ۰/۱۲۴۵	.....	(۰/۰۲۷۲) ۵/۲۵۴۹	(۰/۰۲۷۲) ۵/۲۵۴۹	(۰/۴۵۱۷) ۰/۵۷۷۴	<b>DEMO</b>
(۰/۳۰۱۸) ۱/۰۹۴۲	.....	(۰/۳۳۲۸) ۰/۹۶۱۱	(۰/۱۵۸۷) ۲/۰۶۲۴	(۰/۱۵۵۷) ۲/۰۶۲۴	(۰/۰۴۶۵) ۴/۲۱۹۸	<b>EO</b>
.....	(۰/۰۰۰۹) ۱۲/۹۳۱۸	(۰/۴۳۹۹) ۰/۶۰۸۶	(۰/۰۱۲۱) ۶/۹۱۰۵	(۰/۰۱۲۱) ۵/۲۵۴۹	(۰/۰۰۰۵) ۱۴/۴۴۲۴	<b>Gov</b>

منبع: یافته‌های تحقیق

\*\*مقادیر آماره F

\*مقادیر احتمال

1. Narayan (2005b)

۲. با توجه به اینکه تعداد مشاهدات کمتر از ۸۰ است، از مقادیر کراندار نارایان (۲۰۰۵) استفاده شده است.

با توجه به اینکه وجود رابطه بلندمدت بین متغیر وابسته و متغیرهای مستقل تأیید شد، رابطه علیت را با توجه به جدول (۳) مشخص کرده و معادله (۲) را برآورد می‌کنیم. رابطه علیت با استفاده از آزمون والد صورت گرفته است. نتایج نشان می‌دهد که در کوتاه‌مدت یک رابطه علی بین توسعه مالی و متغیرهای مدل برقرار است. حال مدل (۲) را به روش ARDL برآورد کنیم.

جدول ۴. نتایج برآورد کوتاه‌مدت ضرایب با  $ARDL(1,1,0,1,0,0)$  بر اساس معیار شوارتز -

## بیزین

متغیر	ضریب	انحراف معیار	نسبت T	مقدار احتمال
LFD(-1)	۰/۸۸۴۱	۰/۰۴۱۲	۲۱/۵۱۹۲	۰/۰۰۰
DT	-۶/۶۳۱۰	۳/۱۸۲۲	-۲/۰۸۳۸	۰/۰۴۵
DT(-1)	۹/۸۰۹۰	۳/۳۴۰۸	۲/۹۳۶۱	۰/۰۰۶
INDT	-۷/۷۹۶۵	-۵/۷۸۱۱	-۱/۳۴۸۹	۰/۱۸۶
EO	-۰/۳۷۸۲	۰/۳۶۰۹۲	-۱/۰۴۸۰	۰/۳۰۲
EO(-1)	۰/۷۸۷۰۴	۰/۳۴۲۲۰	۲/۲۹۹۹	۰/۰۲۸
Polity2	-۰/۰۳۰۹	۰/۰۹۳۰	-۰/۳۳۲۱۶	۰/۷۴۲
Gov	۲/۹۲۴۴	۰/۸۵۲۷۷	۳/۴۲۹۳	۰/۰۰۲
Trend	۰/۰۳۳۵	۰/۰۱۲۷۷	۲/۶۲۸۷	۰/۰۱۳
ECM(-1)	-۰/۱۱۲۸	۰/۰۴۱۲۲	-۲/۷۳۷۹	۰/۰۱۰
$F(8,34) = 1435.0 (0.000)$ $R\text{-Bar-Squared} = 0.9963$ $Durbin's\ h\text{-statistic} = -0.7045 (0.481)$				

\*متغیر روند به‌عنوان یک پروکسی از پیشرفت تکنولوژی به‌کاررفته است.

منبع: یافته‌های تحقیق

نتایج حاصل از برآورد مدل در جدول (۴) نشان داده شده است. طبق این نتایج متغیر وابسته توسعه مالی با یک وقفه، به‌عنوان متغیر مستقل در مدل قرار گرفته است و نشانگر تأثیر اندازه توسعه مالی دوره قبل بر اندازه توسعه مالی دوره جاری می‌باشد.

ضریب این متغیر معنادار بوده و حاکی از آن است که توسعه مالی دوره قبل با ضریب ۰/۸۸ بر توسعه مالی دوره جاری اثرگذار است. به عبارت بهتر، در صورتی که توسعه مالی دوره قبل یک درصد افزایش (کاهش) یابد، توسعه مالی در دوره جاری به اندازه ۰/۸۸ درصد افزایش (کاهش) پیدا می‌کند.<sup>۱</sup>

در رابطه با مالیات‌های مستقیم می‌توان گفت که هم مقادیر جاری و هم مقادیر وقفه‌دار مالیات مستقیم بر توسعه مالی اثرگذار است. ضرایب مربوط به مقادیر جاری و مقادیر وقفه‌دار مالیات مستقیم هر دو معنادار می‌باشد ولی تفاوت آن‌ها در شدت اثری است که بر توسعه مالی دارند. مقادیر جاری مالیات مستقیم دارای تأثیر منفی بر توسعه مالی است در حالی که مالیات مستقیم با یک وقفه، اثر مثبت بر توسعه مالی دارد. در صورتی که مالیات مستقیم در دوره جاری یک واحد افزایش (کاهش) یابد، توسعه مالی به اندازه ۶/۶۳ درصد کاهش (افزایش) می‌یابد. همچنین اگر مالیات مستقیم در دوره قبل یک واحد افزایش (کاهش) داشته باشد، توسعه مالی در دوره جاری به اندازه ۹/۸ درصد افزایش (کاهش) پیدا می‌کند. برآیند این دو اثر مثبت بوده و در حالت کلی می‌توان بیان کرد که مالیات مستقیم دارای تأثیر مثبت و مستقیم بر توسعه مالی می‌باشد. این در حالی است که مالیات‌های غیرمستقیم، طبق نتایج حاصل از برآورد مدل، آثار منفی بر توسعه مالی دارند. ضریب مربوط به مالیات غیرمستقیم منفی بوده ولی معنادار نمی‌باشد.

همان‌طور که اکثر مطالعات انجام شده در کشورهای در حال توسعه نشانگر یک رابطه منفی بین مالیات و توسعه مالی هستند، طبق نتایج به دست آمده، در ایران نیز در دوره مورد مطالعه (۱۳۵۰-۱۳۹۳) مالیات‌ها اثر منفی بر توسعه مالی دارند. برآیند اثر مالیات‌های مستقیم مثبت بوده و مالیات‌های غیرمستقیم تأثیر منفی قابل توجهی بر توسعه مالی دارند. پس می‌توان بیان کرد که در حالت کلی در ایران نیز این رابطه منفی بین توسعه مالی و مالیات‌ها برقرار می‌باشد.

۱. از آنجایی که متغیر توسعه مالی به صورت لگاریتمی وارد مدل شده است، پس ضریب مربوط به آن به صورت درصد تفسیر می‌شود.

متغیرهایی مانند درجه باز بودن اقتصاد (EO) و دموکراسی (Polity2) دارای تأثیر مثبت بر توسعه مالی ایران هستند. باید توجه کرد که داده‌های مربوط به دموکراسی به‌گونه‌ای رتبه‌بندی شده است که عدد نزدیک به صفر بیانگر وضعیت مناسب‌تر می‌باشد؛ بنابراین ضریب منفی حاصل از برآورد مدل، حاکی از تأثیر مثبت دموکراسی بر توسعه مالی است. هزینه‌های مصرفی دولت نیز دارای تأثیر مثبت و معنادار بر توسعه مالی می‌باشد. به این صورت که اگر دولت هزینه‌های مصرفی خود را در دوره جاری به‌اندازه یک واحد افزایش (کاهش) دهد، توسعه مالی در دوره جاری به‌اندازه ۲/۹۲ درصد افزایش (کاهش) خواهد یافت. در این مدل، جمله تصحیح خطا دارای علامت مورد انتظار (منفی) و معنادار می‌باشد و نشان می‌دهد که در صورت وارد شدن شوک و انحراف از تعادل، در هر دوره ۰/۱۲ درصد از عدم تعادل کوتاه‌مدت برای رسیدن به تعادل بلندمدت تعدیل می‌شود.

جدول ۵. آزمون‌های تشخیص بر اساس آماره LM

	آزمون خودهمبستگی*
	آزمون تصریح مدل**
	آزمون نرمال بودن***
	آزمون ناهمسانی واریانس****

\* آزمون ضریب لاگرانژ از همبستگی سریالی بین پسماندها.

\*\* آزمون RESET رمزی با استفاده از مقادیر برازش شده

\*\*\* بر اساس آزمون چولگی و کشیدگی پسماندها.

\*\*\*\* بر اساس رگرسیون مربعات پسماندها بر مربعات مقادیر برازش شده

منبع: یافته‌های تحقیق

نتایج مربوط به آزمون‌های تشخیص در جدول (۵) ارائه شده است. با توجه به ضرایب می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه وجود خودهمبستگی، وجود ناهمسانی، فرضیه عدم وجود فرم تبعی مناسب و فرضیه عدم وجود توزیع نرمال در مدل در سطح پنج درصد قابل رد می‌باشد.

جدول ۶. نتایج برآورد بلندمدت ضرایب با  $ARDL(1,1,0,1,0,0)$  بر اساس معیار شوارتز -

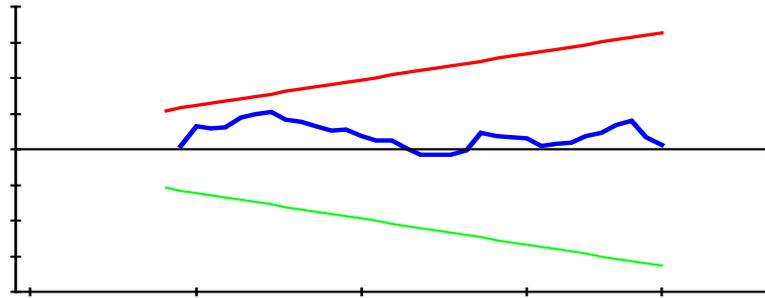
## بیزین

متغیر	ضریب	انحراف معیار	نسبت T	مقادیر احتمال
DT	۲۸/۱۵۷۲	۳۳/۰۵۸۳	۰/۸۷۱۷	۰/۴۰۰
INDT	-۶۹/۰۷۶۱	۵۵/۰۴۱۰	-۱/۲۵۵۰	۰/۲۱۸
EO	۳/۶۲۱۸	۱/۳۴۱۰	۲/۷۰۰۸	۰/۰۱۱
Demo	-۰/۲۷۳۹	-۰/۸۵۴۹	-۰/۳۲۰۳	۰/۷۵۱
Gov	۲۵/۹۰۹۴	۶/۶۲۸۶	۳/۹۰۸۷	۰/۰۰۰
Trend	۰/۲۹۷۵	۰/۲۵۵۴	۱۱/۶۴۹۷	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های تحقیق

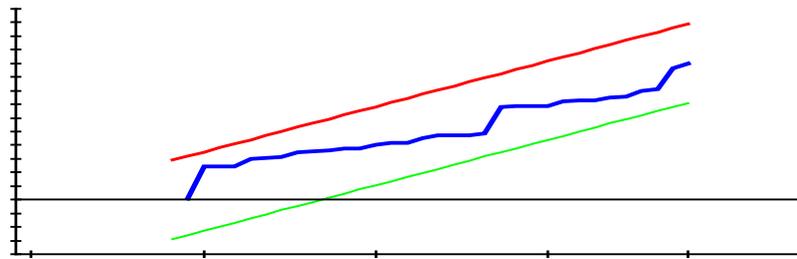
نتایج برآورد بلندمدت ضرایب مدل در جدول (۶) آورده شده است. طبق این نتایج، در بلندمدت، مالیات‌های مستقیم دارای تأثیر مثبت و قابل توجهی بر توسعه مالی هستند در حالی که مالیات‌های غیرمستقیم تأثیر منفی به سزایی بر توسعه مالی دارد؛ بنابراین، دولت در هنگام سیاست‌گذاری، علاوه بر اثرات کوتاه‌مدت، باید اثرات بلندمدت انواع مالیات‌ها را بر توسعه مالی در نظر داشته باشد و در صورتی که خواهان بهبود توسعه مالی باشد، باید نهایت تلاش خود را برای کاهش مالیات‌های غیرمستقیم به کار گیرد. در نهایت به انجام آزمون ثبات ضرایب می‌رسیم. برای انجام این آزمون از روش CUSUM و CUSUMSQ استفاده می‌کنیم. در این آزمون‌ها فرضیه صفر، ثبات پارامترها را در سطح معنی‌داری پنج درصد مورد آزمون قرار می‌دهد. فاصله اطمینان در این دو آزمون دو خط مستقیم است که سطح اطمینان ۹۵٪ را نشان می‌دهد. چنانچه آماره‌های این دو آزمون در بین این دو خط قرار گیرند، فرضیه صفر مبنی بر ثبات ضرایب و یا عدم وجود شکست ساختاری پذیرفته می‌شود ولی اگر نمودار از فاصله اطمینان بیرون زده باشد فرضیه صفر رد می‌شود و فرضیه مقابل یعنی عدم ثبات ضرایب یا وجود شکست ساختاری مورد قبول قرار می‌گیرد (تشکینی، ۱۳۸۴). همان‌گونه که از نمودارها مشاهده می‌شود آماره این دو آزمون در بین دو فاصله اطمینان قرار

دارند، بنابراین می‌توان گفت که ضرایب متغیرها در طول دوره مورد بررسی دارای ثبات می‌باشند.



نمودار ۱. نتیجه آزمون ثبات ضرایب CUSUM

منبع: یافته‌های تحقیق



نمودار ۲. نتیجه آزمون ثبات ضرایب CUSUMSQ

منبع: یافته‌های تحقیق

### ۵- نتیجه‌گیری

رابطه بین سیستم مالی و مالیات‌ها در کشورهای توسعه‌یافته همواره مورد توجه بوده است. در مهر و موم‌های اخیر، در کشورهای در حال توسعه نیز توجه چشمگیری بر اهمیت سیاست‌های مالیاتی و تحریک فعالیت‌های مالی توسط این سیاست‌ها و در نتیجه تحریک رشد اقتصادی صورت گرفته است. در ادبیات نظری بیان شده است که سیاست مالی، به‌ویژه سیاست‌های مالیاتی، دارای اثرات قابل توجهی بر تصمیمات مالی هستند. بسیاری از مطالعات انجام شده حاکی از اثر منفی مالیات بر توسعه مالی می‌باشد. در این مقاله، ما به بررسی اثر انواع مختلف مالیات‌ها (مالیات مستقیم و مالیات غیرمستقیم) بر توسعه مالی پرداخته و روابط کوتاه‌مدت و بلندمدت بین توسعه مالی و مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم را برای کشور ایران با استفاده از داده‌های سالانه دوره زمانی ۱۳۵۰-۱۳۹۳ استخراج کرده‌ایم.

با به‌کارگیری آزمون دیکی فولی تعمیم یافته (ADF) جهت آزمون ریشه واحد در متغیرها، مشخص شده است که تمامی متغیرها با یک بار تفاضل‌گیری مانا هستند به عبارتی  $I(1)$  می‌باشند. با تخمین ضرایب به روش OLS و انجام آزمون ریشه واحد بر پسماندهای استخراج شده، مشخص شده است که پسماندها با یک بار تفاضل‌گیری مانا هستند. پس می‌توان نتیجه‌گیری کرد که متغیرها هم‌انباشته بوده و دارای روابط بلندمدت هستند.

نتایج حاصل از برآورد کوتاه‌مدت ضرایب به روش ARDL حاکی از آن است که توسعه مالی دوره قبل، بر توسعه مالی دوره جاری تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، مالیات مستقیم در دوره جاری تأثیر منفی داشته در حالی که مقادیر وقفه‌دار آن تأثیر مثبت بر توسعه مالی دوره جاری دارد. مالیات غیرمستقیم دارای تأثیر منفی و قابل توجهی بر توسعه مالی می‌باشد در حالی که معنادار نیست؛ بنابراین می‌توان بیان کرد که در حالت کلی مالیات‌ها دارای تأثیر منفی بر توسعه مالی در ایران هستند (همان‌طور که اثر منفی بر توسعه مالی سایر کشورهای در حال توسعه دارند)؛ اما شدت اثر منفی مالیات‌های غیرمستقیم بیشتر از اثر منفی مالیات‌های مستقیم است. متغیرهایی مانند درجه باز بودن اقتصاد و دموکراسی، اثرات مثبت و معنادار بر توسعه مالی دارند.

همچنین، ضریب مربوط به مخارج مصرفی دولت نیز مثبت بوده و تأثیر مثبت مخارج مصرفی دولت بر توسعه مالی را تأیید می‌کند. آزمون‌های تشخیص نیز فرضیه وجود خودهمبستگی، وجود ناهمسانی، فرضیه عدم وجود فرم تبعی مناسب و فرضیه عدم وجود توزیع نرمال در مدل در سطح پنج درصد را رد می‌کند. برآورد ضرایب بلندمدت مدل نشان می‌دهد که همانند کوتاه‌مدت، مالیات‌های مستقیم تأثیر مثبت بر توسعه مالی دارند در حالی که مالیات‌های غیرمستقیم دارای اثر منفی بر توسعه مالی هستند. در بلندمدت اثر منفی مالیات‌های غیرمستقیم خیلی بیشتر از اثر مثبت مالیات‌های مستقیم بر توسعه مالی است؛ بنابراین، در صورتی که دولت به دنبال بهبود توسعه مالی باشد، باید نهایت توجه را در استفاده از سیاست‌های مالیاتی به کار گیرد. دولت می‌تواند از طریق پیشنهاد معافیت‌های مالیاتی بر شهروندان داخلی و خارجی و تضمین یک محیط کارا برای کسب و کار و ایجاد ثبات سیاسی منجر به توسعه و پیشرفت سیستم مالی در کشور شود. معافیت‌های مالیاتی دارای تأثیرات مهم بر بازار سهام و سایر بازارهای مالی است. نتایج این مطالعه، چندین مسیر را برای مطالعات آتی به وجود می‌آورد. برای مثال، در مطالعات آتی می‌توان از اجزاء مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم برای مطالعه روابط آن‌ها با توسعه مالی استفاده کرد و به یک نگرش عمیقی در مورد تأثیر انواع مختلف مالیات‌ها بر توسعه مالی دست یافت. همچنین، می‌توان از یک تحلیل مقطعی جهت مقایسه عملکرد ایران، در زمینه مالیات و توسعه مالی، با سایر کشورها استفاده کرد. به علاوه، بررسی تأثیر شوک‌های سیاست مالی (شوک مخارج دولت، شوک مالیاتی) بر توسعه مالی کشور، می‌تواند نتایج کاربردی بهتری به دست دهد.

## منابع

۱. اسلاملوئیان، ک. کریم، صدرائی جواهری و دیان‌تی. (۲۰۱۱). بررسی رابطه میان توسعه مالی و صادرات: مورد استان فارس. *اقتصاد مقداری*، ۸(۳)، ۱۰۵-۱۲۸.
۲. حشمتی مولایی حسین (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر توسعه مالی در نظام بانکداری ایران. *پژوهشنامه اقتصادی*، دوره ۴، شماره ۲، ۵۵-۸۸.

۳. خلیلی عراقی، م. و سلیمی شندی، ر (۱۳۹۳). رابطه بین سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی، توسعه مالی و رشد اقتصادی: مطالعه موردی کشورهای منتخب آسیایی. *فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*. ۲۳(۷۱): ۱۴۳-۱۵۶.
۴. دادگر یداله و نظری روح اله (۱۳۸۸)، ارزیابی شاخص‌های توسعه مالی در ایران، مرکز مطالعات تکنولوژی دانشگاه صنعتی شریف.
۵. دهمرده، ن. و شکری، ز. (۱۳۸۹). اثرات توسعه مالی بر توزیع درآمد در ایران. *فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*. ۱۸(۵۴): ۱۴۷-۱۶۴.
۶. راستی محمد (۱۳۸۸). آثار توسعه تجارت بر توسعه مالی در اقتصاد ایران. *بررسی‌های بازرگانی*. ۷(۳۷): ۵۶-۶۳.
۷. سلمان‌ی، ب. و امیری، ب. (۲۰۰۹). توسعه مالی و رشد اقتصادی: مورد کشورهای در حال توسعه. *اقتصاد مقداری*، ۶(۴)، ۱۲۵-۱۴۵.
۸. شاه‌آبادی ابوالفضل و احمدی روشن زهرا (۱۳۹۰). بررسی نقش دموکراسی و حقوق مالکیت بر جریان جذب سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی کشورهای D8 و G7. *فصلنامه پژوهش‌نامه بازرگانی*، (۶۰)، ۱۶۳-۱۸۳.
۹. شعبانی احمد، صالح آبادی علی و راه نشین علی (۱۳۸۶). بررسی تأثیر اجرای سیاست‌های اصل ۴۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران بر توسعه مالی با تأکید بر بازار سرمایه. *فصلنامه بورس/وراق بهادر شماره ۱۲ زمستان ۸۹ سال سوم*، صص ۶۳-۸۵.
۱۰. گرایی نژاد علیرضا و چپر دار الهه (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی در ایران. *فصلنامه علوم اقتصادی*، ۶(۲۰).
۱۱. محمدی حسین، اعلائی محمد مهدی و اصغر نژاد الهام (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر بر توسعه مالی در کشورهای عضو سازمان کنفرانس اسلامی. *فصلنامه سیاست‌های راهبردی و کلان*، سال ۲، شماره ۶، ۳۷-۲۵.
۱۲. نظیفی فاطمه (۱۳۸۳). توسعه مالی و رشد اقتصادی در ایران. *پژوهشنامه اقتصادی*، دوره ۴، شماره ۳، ۹۷-۱۳۰.

۱۳. یحیی‌زاده‌فر، م. طهرانچیان، ا. امیرمنصور، حامی، مهیار. (۲۰۱۴). سرمایه اجتماعی و توسعه مالی در ایران. فصلنامه علمی-پژوهشی، پژوهش‌های رشد و توسعه اقتصادی، ۴(۱۶)، ۷۳-۸۸.
14. Aarle, B. V., Garretsen, H., & Gobbin, N. (2003). Monetary and fiscal policy transmission in the Euro- area: Evidence from a Structural VAR analysis. , 55, 609.
15. Alesina, A., A. Devleeschauwer, W. Easterly and S. Kurlat. 2003. Fractionalization. , 8(2), 155-94.
16. Acemoglu, D., S. Johnson, and J. Robinson (2001), Colonial origins of comparative development: An empirical investigation, 91: 1369-1401.
17. Ahmad, B., & Qayyum, A., (2008). Dynamic modeling of private investment in agricultural sector of Pakistan (agricultural development). , 47, 517-530.
18. Arin, K. P., Mamun, A., & Purushothman, N. (2009). The effects of tax policy on financial markets: G3 evidence. , (1), 33-46.
19. Baldwin, R. E. (Ed.). (2008). . University of Chicago Press.
20. Beck, T., A. Demirgüç-Kunt and R. Levine (2003), Law, endowment and finance, Journal of Financial Economics, 70: 137-181.
21. Bekaert, G., R. H. Campbell and R. Lumsdaine (2002), Dating the integration of world equity markets, 65(2): 203-247.
22. Chinn, M. D. and H. Ito (2005), What matters for financial development? Capital controls, institutions, and interactions, no. 11370.
23. David, H. L. (2007). A guide to measures of trade openness and policy. , , 2013.
24. Demirguc-Kunt, A., & Huizinga, H. (2001). The taxation of domestic and foreign banking. Journal of Public Economics, 79, 429-453.
25. Do, Q.-T. and A. A. Levchenko (2004), Trade and financial development, working paper no.3347.
26. Easterly, W. and R. Levine (2003), Tropics, germs, and crops: How endowments influence economic development, 50: 3-39.

27. Emgle, R. F., & Granger, C. W. J. (1987). Co-integration and error correction: Representation, *Econometrica*, 55, 251-276.
28. Gallup, J. L., J. D. Sachs and A. Mellinger (1999), *Geography and economic development* CID at no. 1.
29. Greenwood, J. and B. D. Smith. 1997. Financial markets in development, and the development of financial markets. *Journal of Economic Perspectives*, 21, 145-81.
30. Huang, Y. (2005a), *Will political liberalisation bring about financial development?* Bristol Economics no. 05/578.
31. Huang, Y. and J. R. W. Temple (2005), *Does external trade promote financial development?* no. 5150.
32. Huang, Y. (2010). *Financial liberalisation and growth*. Palgrave Macmillan.
33. Isham, J., M. Woolcock, L. Pritchett and G. Busby (2002), *The varieties of rentier experience: How natural resource export structures affect the political economy of economic growth* available at [www.middlebury.edu/NR/rdonlyres/23035072-BFD1-43A1-923C99CF11831F32/0/0308.pdf](http://www.middlebury.edu/NR/rdonlyres/23035072-BFD1-43A1-923C99CF11831F32/0/0308.pdf).
34. Johansen, S. (1988). Statistical analysis of cointegration vectors. *Journal of Econometrics*, 12, 231-254.
35. Johansen, S. (1991). Estimation and hypothesis testing of cointegration vectors in Gaussian vector autoregressive models. *Journal of Econometrics*, 59, 1551-1580.
36. Johansen, S. (1995). *Likelihood-based inference in covariance structure models*. Oxford: Oxford university press.
37. La Porta, R., F. Lopez-de-Silanes, A. Shleifer, R. W. Vishny (1997), *Legal determinants of external finance*, 52(3): 1131-1150.
38. La Porta, R., F. Lopez-de-Silanes, A. Shleifer, R. W. Vishny (1998), *Law and finance*, 106: 1113-1155.
39. Levine, R. (2003), *More on finance and growth: More finance, more growth?* The Federal Reserve Bank of St. Louis. July/August
40. Levine, R. (2005), *Finance and growth: Theory and evidence* in P. Aghion and S. N. Durlauf (eds.) *Handbook of Economic Growth* NorthHolland.
41. Malik, A. and J. R. W. Temple (2005), *The geography of output volatility* no. 2005-07.
42. Marshall, M. G. and K. J. Taeggers (2003), *Polity IV Project Country Reports*, CIDUM, University of Maryland.

43. Narayan, P. K. (2005a). the government revenue and government expenditure: Emprical evidence from nine Asian countries. *Journal of Macroeconomics*, 15, 1203-1216.
44. Pesaran, M. H., & Pesaran, B. (1997). *Microfit 4.0 (windows version)*. New York: Oxford University Press.
45. Pesara, M. H., Shin, T., & Smith, R. J. (1996). Bounds testing approaches to the analysis of level relationships. DEA working paper 9622. Department of Applied Economics, University of Cambridge, UK.
46. Reynal-Querol, M. and J. G. Montalvo. 2005. Ethnic polarization, potential conflict and civil war. *Journal of Development Economics*, 95(3), 796-816.
47. Sachs, J. D. (2003a), *Institutions don't rule: Direct effects of geography on per capita income* NBER working paper no. 9490.
48. Sachs, J. D. (2003b), *Institutions matter, but not for everything* NBER working paper no. 9490, 40(2).
49. Stulz, R. M. and R. Williamson (2003), *Culture, openness, and economic performance* *Journal of Economic Perspectives*, 70: 313-349.
50. Taha, R., Colombage, S. R., Maslyuk, S., & Nanthakumar, L. (2013). Does financial system activity affect tax revenue in Malaysia? Bounds testing and causality approach. *Journal of Economic Surveys*, 27, 147-157.
51. World Economic Forum, *The Financial Development Report 2009*, New York, USA, (2009).



## بررسی نقش مالیات بر ارزش افزوده بر ثبات مالی دولت: مطالعه کشورهای منتخب آسیایی با تأکید بر ایران

سید محسن حسینی

کارشناس ارشد علوم اقتصادی از دانشگاه مازندران و حسابرس اداره امور مالیاتی شهرستان آمل،  
hosseini315@gmail.com

### چکیده

هدف مقاله حاضر بررسی نقش مالیات بر ارزش افزوده بر ثبات مالی دولت در کشورهای منتخب آسیایی بوده است. برای این منظور در این تحقیق از نوسانات متغیر کسری بودجه به عنوان متغیر وابسته استفاده شده و تمرکز متغیرهای مستقل بر روی متغیرهای اقتصادی و بودجه‌ای تأثیرگذار بر توازن بودجه دولت می‌باشد. ۲۵ کشور آسیایی به عنوان حجم نمونه انتخاب شد و دوره زمانی تحقیق نیز مربوط به مهر و موم‌های ۲۰۰۴-۲۰۱۴ بوده و از اطلاعات منتشر شده توسط بانک جهانی در سال ۲۰۱۶ استفاده می‌شود و جهت مطالعه فرضیه‌های تحقیق الگوهای اقتصادسنجی با رهیافت داده‌های تابویی ایستا و پویا به کار گرفته شده است. نتایج حاصل از این مقاله نشان می‌دهد که مالیات بر ارزش افزوده بر ثبات مالی کشورهای منتخب آسیایی اثر معنی‌دار و مثبت داشته است. به عبارت دیگر با افزایش سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای دولت نوسانات کسری بودجه کاهش یافته و توازن بودجه و ثبات مالی نیز بهبود می‌یابد. همچنین بر اساس نتایج این مقاله، تفاوت معنی‌داری بین کشور ایران و سایر کشورهای منتخب آسیایی در زمینه ارتباط مالیات بر ارزش افزوده و ثبات مالی وجود ندارد. **کلیدواژه‌ها:** مالیات بر ارزش افزوده، کسری بودجه، ثبات مالی، داده‌های تابویی

## ۱- مقدمه

در ارتباط با کسری بودجه دولت و ناپایداری آن، دو موضوع مهم و تاحدی تفکیک‌پذیر قابل طرح است. موضوع اول تداوم پذیری مالی است و به تحلیل بودجه دولت از این منظر می‌پردازد که آیا با ساختار موجود مالیات‌ها و هزینه‌های دولت و روند آن‌ها در بلندمدت، دولت توانایی مالی خود را حفظ می‌کند یا ناچار به تعدیل در ساختار مالیات‌ها و مخارج می‌شود. چنانچه دولت ناچار به تعدیل در ساختار مالی خود باشد، وضعیت بودجه دولت تداوم‌پذیر نیست. موضوع دوم ناپایداری و بی‌ثباتی مالی دولت است، به این معنی که مالیات‌ها یا مخارج دولت و یا هر دو، دچار نوسانات چشمگیر باشند و به همین دلیل بی‌ثباتی در کسری بودجه دولت نیز بروز نماید که خود مشکلاتی را در تأمین کسری بودجه دولت در کوتاه‌مدت فراهم کرده و از طریق پیامدهایی که بر سرمایه‌گذاری به جا می‌گذارد، بر رشد بلندمدت اقتصاد اثر منفی می‌گذارد. این دو موضوع گرچه در چارچوبی متفاوت تحلیل شده‌اند اما ارتباط قابل توجهی نیز با یکدیگر دارند، به گونه‌ای که ناپایداری مالی دولت عمدتاً با عدم تداوم‌پذیری مالی نیز همراه می‌باشد. تجربه کسری بودجه مداوم در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه در طی دهه‌های گذشته منجر به این شده است که بررسی مفهوم پدیده ثبات، پایداری و تداوم‌پذیری مالی در ادبیات اقتصادی به تدریج اهمیت یابد. وجود پایداری مالی سبب امکان‌پذیری تداوم مخارج مرتبط با کالاهای عمومی موردنیاز برای بسترسازی فعالیت‌های اقتصادی می‌شود که رشد بلندمدت اقتصادی را تأمین می‌نماید. در عوض، وجود ناپایداری و بی‌ثباتی مالی دولت سبب بی‌ثباتی در مخارج ضروری بخش عمومی می‌شود که رشد بلندمدت را تضعیف می‌نماید. در آن صورت توجه به عوامل مؤثر بر ثبات و پایداری مالی دولت ضروری می‌باشد. با توجه به اینکه از مهم‌ترین تحولات بخش مالیاتی در جهان طی دهه‌های اخیر روی آوردن و اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده بوده است، اعمال مالیات چه به جهت کسب درآمد و چه به منظور ابزاری جهت سیاست‌گذاری، آثار متفاوتی را بر اقتصاد، تحمیل می‌کند. مالیات‌ها از یکسو، با توجه به اصابت مالیاتی بر شرایط توزیعی جامعه تأثیرگذار هستند و از سوی دیگر با جابجایی منابع از بازاری به بازار دیگر، آثار تخصیصی را به همراه دارند. یکی از این نوع مالیات‌ها که در کشورهای

توسعه یافته و برخی از کشورهای در حال توسعه در حال اجرا است، مالیات بر ارزش افزوده است. این مالیات، نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند. خصوصیات سیستماتیک این مالیات می‌تواند بسیاری از مشکلات اقتصادی جامعه مانند کسری بودجه دولت، کمبود سرمایه‌گذاری و مواردی از این قبیل را برطرف نماید. از آنجاکه این نوع مالیات بر پایه هزینه وضع می‌شود، نرخ آن از نوع تنازلی است و انتظار بر این است که فشار بیشتری را به گروه فقیر جامعه وارد و شرایط توزیعی را نابرابرتر کند. لذا می‌توان نتیجه گرفت که این مالیات می‌تواند بر نحوه ثبات مالی کشورها اثرگذار باشد و با توجه به اینکه اغلب تحقیقات آتی موضوعات نگران‌کننده یا معایب این نوع مالیات را مورد مطالعه قرار داده‌اند این تحقیق به بررسی اثر سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای دولت، بر روی ثبات مالی دولت در کشورهای منتخب آسیایی می‌پردازد. نوسانات متغیر کسری بودجه به‌عنوان معیاری از عدم ثبات مالی دولت مورد استفاده قرار می‌گیرد. نمونه مورد بررسی در این مطالعه شامل ۲۵ کشور آسیایی با تأکید بر ایران برای دوره زمانی ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۴ با استفاده از روش داده‌های تابلویی (Panel Data) می‌باشد.

## ۲- پیشینه تحقیق

یکی از روش‌های تأمین مالی کسری بودجه به‌کارگیری سیاست‌های مالیاتی از طریق افزایش درآمدهای جدید (از جمله افزایش مالیات‌ها و صدور نفت خام) می‌باشد. در ادبیات اقتصادی قسمت عمده درآمدهای دولتی از درآمدهای مالیاتی تأمین می‌شود و بدین لحاظ با تغییرات در اجرای مالیات‌ها، دولت‌ها می‌توانند کسری بودجه را کنترل نمایند؛ اما با توجه به ساختار اقتصادی ایران درآمدهای دولت نیز همانند سایر متغیرهای کلان اقتصادی از درآمدهای حاصل از فروش نفت تأثیر می‌گیرند و تغییراتی که به واسطه تغییر مالیات‌ها در درآمدهای دولت پایدار می‌شود از سهم اندکی نسبت به سایرین برخوردار می‌باشد؛ اما با توجه به کلیدی بودن تغییر و تحولات مالیاتی و همچنین موضوع مورد مطالعه در این قسمت از پژوهش، اثرات تغییر در اجزای عمده سیاست‌های مالیاتی بر درآمدهای مالیاتی و کسری بودجه دولت مورد بررسی و کنکاش قرار می‌دهیم.

**میوآرا و فلورینا (۲۰۰۶)** در مطالعه‌ای با عنوان "رابطه علی و معلولی بین درآمدها و مخارج دولت در رومانی" به آزمون رابطه علیت بین درآمدها و مخارج عمومی پرداختند. آن‌ها به منظور بررسی پویایی‌های کوتاه‌مدت از توابع واکنش آبی به‌دست‌آمده از برآورد یک مدل غیر مقید استفاده کردند که نتایج آن فرضیه همزمانی مالی بین درآمدها و مخارج را مورد حمایت قرار می‌دهد، یعنی درآمدهای دولت علیت گرنجر مخارج آن است و برعکس. همچنین، نتایج آزمون نشان می‌دهد که با توجه به اینکه کسری بودجه به‌طور پایدار بین ۲ تا ۳ درصد از است، تصمیمات عمومی تنها به‌وسیله کاهش هزینه‌ها قابل اجرا نخواهد شد و کاهش مخارج دولت کاهش درآمدهای دولتی را به بار خواهد آورد.

**آفونسو و فورسری (۲۰۰۹)** در مطالعه‌ای به بررسی اثر اندازه و نوسانات درآمدها و هزینه‌های دولت بر روی رشد اقتصادی در کشورهای OECD و کشورهای اتحادیه اروپا پرداخته‌اند. در این مطالعه بیان می‌شود که به دلیل کارایی پایین فعالیت‌های دولتی رابطه منفی بین هزینه‌های دولت و رشد اقتصادی وجود دارد. همچنین، به دلیل افزایش ناطمینانی اقتصادی در اثر افزایش نوسانات سیاست مالی انتظار بر این است که رابطه منفی بین رشد اقتصادی و نوسانات سیاست مالی وجود داشته باشد.

نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که هم برخی از متغیرهای اندازه و هم متغیرهای نوسانات اثراتی منفی بر رشد اقتصادی داشته‌اند. جزئیات بیشتر نتایج این مطالعه حاکی از این می‌باشد که ۱- مالیات‌های غیرمستقیم (اندازه و نوسان)؛ ۲- هزینه‌های تأمین اجتماعی (اندازه و نوسان)؛ ۳- هزینه‌های مصرفی دولت (اندازه و نوسان)؛ ۴- سوبسیدها (اندازه)؛ ۵- هزینه‌های سرمایه‌گذاری دولت (نوسان)، اثرات قابل ملاحظه، منفی و معنی‌دار از لحاظ آماری بر روی رشد اقتصادی دارند. بنابراین، دستیابی به رشد اقتصادی بالاتر مستلزم ثبات بیشتر در اجزای بودجه دولت است.

**تودر و روسن برگ (۲۰۱۰)** در مقاله‌ای با عنوان تأثیرات تحمیل مالیات بر ارزش‌افزوده به مالیات‌های جایگزین بر دستمزد و حقوق یا بر شرکت سهامی برآوردهای تأثیرات درآمد از مالیات بر ارزش‌افزوده و کاهش در مالیات بر دستمزد و حقوق و درآمد شرکت سهامی، که مالیات بر ارزش‌افزوده می‌تواند به‌طور بالقوه از لحاظ مالی تأمین نماید

را مطرح کردند و به این نتیجه رسیدند که VAT می تواند برگشت کننده بوده و بار مالیاتی را به تناسب در مالیات دهندگان کم درآمد نسبت به مالیات دهندگان پردرآمد بالاتر ببرد.

نتایج تجربی مطالعه آجنیلو و سوسا با به کارگیری روش گشتاورهای تعمیم یافته برای یک نمونه بین کشوری شامل ۱۲۵ کشور برای دوره زمانی ۱۹۸۰-۲۰۰۶ به دست آمده است. یافته های این مطالعه دلالت بر آن دارد که سطح بالاتر بی ثباتی سیاسی همراه با نوسانات بیشتر کسری بودجه خواهد بود. همچنین، متغیرهای رژیم سیاسی و اندازه دولت به عنوان متغیرهای تأثیرگذار بر روی بی ثباتی کسری بودجه شناخته شده اند، به این ترتیب که نظام های دموکراتیک تر دارای ثبات مالی بیشتر بوده اند. سطح بالاتر تورم و کسری بودجه (درصدی از تولید ناخالص داخلی) منجر به افزایش نوسانات کسری بودجه می گردد.

**ابک و ارهارت (۲۰۱۱)** در مطالعه ای به بررسی این موضوع پرداخته اند که آیا روی آوردن به مالیات بر ارزش افزوده می تواند در تثبیت درآمدهای مالیاتی برای کشورهای در حال توسعه سودمند باشد. آن ها با استفاده از داده های ۱۰۳ کشور و با استفاده از تکنیک های مختلف تخمین نتیجه گرفته اند که کشورهای دارای مالیات بر ارزش افزوده به طور متوسط بین ۴۰ تا ۵۰ درصد نسبت به کشورهای فاقد آن از ثبات درآمدهای مالیاتی بیشتر برخوردار هستند. البته با افزایش درجه توسعه یافتگی و درجه باز بودن اقتصاد این تأثیر کمتر است.

**مارا (۲۰۱۲)** در مطالعه ای مقایسه ای به شناسایی عوامل مهم تعیین کننده نوسانات کسری بودجه برای اعضای قدیم اتحادیه اروپا در مقابل اعضای جدید آن پرداخته است. در این مطالعه، نوسانات کسری بودجه به صورت انحراف معیار استاندارد نسبت کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی تعریف شده است. دو دسته متغیرهای توضیحی این مطالعه عبارتند از: ۱- متغیرهای معرف وضعیت اقتصادی شامل نرخ رشد اقتصادی، تولید ناخالص داخلی سرانه، سرمایه گذاری، تورم، نرخ بیکاری، ۲- متغیرهای مالی شامل درآمدهای دولتی، هزینه های دولتی، کسری بودجه، بدهی عمومی، نوسانات هزینه های دولتی، نوسانات درآمدهای دولتی و متغیر معرف وضعیت سیاسی. شواهد تجربی این

مطالعه حاکی از این است که اکثر متغیرهای معرف وضعیت اقتصادی و متغیرهای مالی، نوسانات کسری بودجه را تحت تأثیر قرار می‌دهند. به‌طور مشخص، مهم‌ترین متغیر اقتصادی نرخ رشد اقتصادی است که افزایش آن از نوسان کسری بودجه می‌کاهد. همچنین، بیکاری پایین‌تر، سرمایه‌گذاری بیشتر و تورم پایین‌تر نیز سبب کاهش نوسان کسری بودجه می‌شود اما سطح تولید ناخالص داخلی سرانه بالاتر همراه با نوسان کسری بودجه است به این معنی که کشورهای دارای سطح درآمد سرانه بالاتر که کشورهای قدیمی‌تر عضو اتحادیه اروپا هستند، در مقایسه با کشورهای دارای رشد بالاتر (که اعضای جدید اتحادیه اروپا هستند) در کنترل نوسانات کسری بودجه موفقیت کمتری دارند.

جعفری صمیمی احمد، لاریمی سیدجعفر، عزیزی خسرو، حسینی سیدمحسن (۱۳۸۵) در مقاله‌ای به‌عنوان یک مطالعه موردی، به بررسی اثر درآمدی ناشی از جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با مالیات کنونی شرکت‌ها و واحدهای مختلف اقتصادی در استان مازندران پرداختند. بر اساس اطلاعات موجود در اداره کل امور مالیاتی استان مازندران در سال ۱۳۸۳، از مجموع کل ۱۹۵۷۶ پرونده مالیاتی شرکت‌ها، تعداد ۷۸۵۶ پرونده، مشمول مالیات بوده‌اند. در تحقیق حاضر نمونه‌ای با حجم ۳۶۵ پرونده به‌صورت تصادفی از ادارات امور مالیاتی شهرستان‌های استان مازندران انتخاب شد که در نهایت، اطلاعات موردنیاز در مورد ۳۵۷ پرونده به‌صورت کامل استخراج گردید. همچنین به دلیل تفاوت به نسبت قابل توجه، بین عملکرد شرکت‌ها و واحدهای اقتصادی موجود در استان مازندران، تحلیل آماری مربوط به این واحدها در پنج سناریو صورت گرفته است. نتایج حاصل از برآورد الگوهای رگرسیونی و همچنین آزمون تفاوت میانگین‌ها در مورد مالیات‌های کنونی و مالیات بر ارزش افزوده که با استفاده از نرم‌افزار SPSS به‌دست آمده است، نشان می‌دهد که مالیات کنونی شرکت‌ها و واحدهای اقتصادی استان مازندران متناسب با ارزش افزوده آن‌ها تغییر نکرده است. همچنین یکی دیگر از نتایج تحقیق حاضر این است که خاصیت درآمدزایی مالیات بر ارزش افزوده در نرخ پایین ۷ درصد مورد تردید قرار دارد. لذا در مورد نرخ مناسب این مالیات؛ یعنی نرخ ۱۰ درصد که در لایحه قبلی مالیات بر ارزش افزوده کشور ارائه شده و در حقیقت نرخی است که اغلب

کشورهای جهان نیز در بدو معرفی مالیات بر ارزش افزوده از آن استفاده نموده‌اند پیشنهاد شده است.

نارسیس امین رشتی، مژگان رفعت میلانی (۱۳۹۲) در مقاله‌ای اثر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد در کشورهای منتخب را مورد بررسی قرار داده‌اند. در این مطالعه ۲۰ کشور منتخب طی مهر و موم‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۵ مورد بررسی قرار گرفته‌اند و از ضریب جینی به عنوان شاخص نابرابری استفاده شده است. روش تجزیه و تحلیل بر مبنای روش اقتصادسنجی با استفاده از روش پانل دیتا و استفاده از نرم افزار EViews است. از آنجایی که در این مطالعه جامعه همگن و برابر مورد نظر بوده، مدل برآورد شده برای ۱۰ کشور با درآمد بالا و ۱۰ کشور با درآمد پایین تخمین زده شده است. نتایج نشان می‌دهد که در کشورهای کم درآمد، با افزایش سهم مالیات بر ارزش افزوده از مالیات، ضریب جینی افزایش می‌یابد و در نتیجه نابرابری درآمد بیشتر می‌شود؛ اما در کشورهای پردرآمد، با افزایش سهم مالیات بر ارزش افزوده از مالیات، ضریب جینی کاهش می‌یابد و در نتیجه نابرابری درآمد کمتر می‌شود.

زمان زاده اکبر، نوفرستی محمد، شایسته زهرا (۱۳۹۲) در تحقیق خود مالیات، مخارج دولت و کسری‌های توأمان در ایران را مورد مطالعه قرار دادند. فرضیه کسری‌های توأمان (TDH) یا تأثیرپذیری کسری تجاری کشور از کسری بودجه دولتی در متون اقتصادی دو دهه اخیر از اهمیت ویژه‌ای برخوردار شده است. بر اساس این فرضیه، دلیل اصلی به وجود آمدن کسری تجاری در کشورها، سیاست کسری بودجه دولت بوده و دولت‌ها می‌توانند از طریق کاهش کسری بودجه خود و اعمال سیاست مالی انقباضی مناسب به تعادل‌های داخلی و خارجی دست یابند. در مقابل این فرضیه، فرضیه برابری ریکاردویی (REH) وجود دارد که اثر مالیات‌ها و مخارج دولت را بر متغیرهای اقتصادی و از آن جمله کسری تجاری کشور بی‌اثر می‌داند. در این پژوهش، با استفاده از اطلاعات آماری مربوط به دوره ۱۳۳۸-۱۳۸۹ و به کارگیری روش شناسی سری‌های زمانی و تکنیک‌های هم جمعی در قالب مدل‌های تصحیح خطای برداری (VECM) به بررسی تأثیر کسری بودجه مالیاتی دولت بر کسری بازرگانی غیرنفتی

کشور پرداخته‌ایم. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که در بلندمدت فرضیه کسری‌های توأمان در برابر فرضیه برابری ریکاردویی پذیرفته می‌شود.

### ۳- روش‌شناسی تحقیق

روش تحقیق حاضر از نوع تحلیلی<sup>۱</sup> و توصیفی و نوع آن کاربردی می‌باشد و درصدد است تا نقش مالیات بر ارزش‌افزوده را روی ثبات مالی کشورهای منتخب آسیایی مورد مطالعه قرار دهد. در این تحقیق از اطلاعات مربوط به نسبت مالیات بر ارزش‌افزوده به تولید ناخالص داخلی و اطلاعات مربوط به شاخص‌های اقتصادی و بودجه‌ای بانک جهانی (World Bank) در سال ۲۰۱۶ استفاده می‌شود.

جامعه آماری در این تحقیق کشورهای آسیایی می‌باشند که حجم نمونه شامل ۲۵ کشور می‌باشد که این کشورها عبارت‌اند از: ۱- آذربایجان ۲- بنگلادش ۳- چین ۴- اندونزی ۵- ژاپن ۶- قزاقستان ۷- کره ۸- قرقیزستان ۹- مغولستان ۱۰- نپال ۱۱- پاکستان ۱۲- فیلیپین ۱۳- سنگاپور ۱۴- کامبوج ۱۵- تاجیکستان ۱۶- تایلند ۱۷- ترکمنستان ۱۸- ازبکستان ۱۹- ویتنام ۲۰- فیجی، ۲۱- مالزی، ۲۲- ایران، ۲۳- هند، ۲۴- تایوان و ۲۵- ارمنستان

حدود این پژوهش بین مهر و موم‌های ۲۰۰۴-۲۰۱۴ می‌باشد. در این تحقیق از داده‌ها و اطلاعات مربوط به دوره (۲۰۰۴-۲۰۱۴) و از جدیدترین اطلاعات منتشر شده استفاده می‌شود. داده‌ها و اطلاعات گردآوری شده در این تحقیق شامل سهم مالیات بر ارزش‌افزوده از کل درآمدهای دولت، رشد تولید، نرخ تورم و نسبت کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی می‌باشد که از بخش آماری بانک جهانی استخراج شده است.

در این بخش به معرفی متغیرهای مورد استفاده در این تحقیق پرداخته می‌شود. در مطالعه حاضر از متغیر نوسانات کسری بودجه به‌عنوان نشانه‌ای از عدم ثبات مالی دولت‌ها استفاده شده است. متغیر نوسانات کسری بودجه نیز به‌صورت انحراف معیار نسبت کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی به‌صورت متحرک<sup>۱</sup> برای دوره‌های ۳ و ۴ سال تعریف شده است. انتخاب طول دوره ۳ و ۴ سال به‌منظور لحاظ دوره متوسط سیکل‌های

1. Moving or rolling window

تجاری بوده است [مارا، ۲۰۱۲]. نوسانات کسری بودجه تحت تأثیر عوامل زیادی از قبیل متغیرهای نهادی، سیاسی، اقتصادی و بودجه‌ای قرار دارد. تمرکز این مطالعه بر روی متغیرهای اقتصادی و بودجه‌ای تأثیرگذار بر توازن بودجه دولت یا همان متغیر نوسانات کسری بودجه می‌باشد. بنابراین، مجموعه متغیرهای توضیحی مورد استفاده در این مطالعه را می‌توان به دو دسته عوامل اقتصادی و عوامل بودجه‌ای تقسیم‌بندی کرد:

### *الف) عوامل اقتصادی*

**نرخ رشد تولید ناخالص داخلی:** یکی از فرضیه‌های مطرح شده در این مطالعه وجود رابطه منفی بین رشد اقتصادی و نوسانات کسری بودجه می‌باشد. در بسیاری از مطالعات تجربی از نرخ رشد اقتصادی بالاتر به معنای عملکرد اقتصادی بهتر و تقویت‌کننده ظرفیت مالیاتی کشورها یاد شده است. بحث می‌شود که تجربه نرخ‌های رشد اقتصادی بالاتر از طریق افزایش پایه مالیاتی و توان پرداخت مؤدیان مالیاتی به ثبات درآمدهای دولت کمک می‌کند. ضمن اینکه در شرایط رشد اقتصادی تمکین مالیاتی بهبود می‌یابد. پس انتظار بر این است که افزایش نرخ رشد اقتصادی موجب کاهش نوسانات کسری بودجه گردد.

**نرخ تورم:** برای محاسبه تورم از نرخ رشد شاخص قیمتی مصرف‌کننده بر مبنای سال پایه ۲۰۰۹ استفاده شده است. انتظار بر این است که رابطه مثبتی بین نرخ تورم و نوسانات کسری بودجه وجود داشته باشد. در واقع، تورم خود به‌عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل ایجاد بی‌ثباتی اقتصادی مطرح می‌باشد. هرچه نرخ‌های تورم بالاتر باشد، انتظار بر این است که نااطمینانی اقتصادی ایجاد شده به درآمدها و هزینه‌های دولت نیز سرایت کند و در نهایت منجر به نوسانات کسری بودجه گردد.

### *ب) عوامل بودجه‌ای*

**نسبت کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی:** از این نسبت به‌منظور آزمون این فرضیه استفاده شده است که نسبت بالاتر کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی همراه با نوسانات بیشتر کسری بودجه خواهد بود. در واقع، کسری بودجه زیاد خود نشانه‌ای از عدم ثبات مالی دولت‌ها تلقی می‌گردد. پس انتظار بر این می‌باشد که

اقتصادهای با نسبت بالای کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی از ثبات مالی کمتری برخوردار باشند.

### سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای دولت: فرضیه اصلی مطرح شده

در این تحقیق را می‌توان وجود رابطه منفی بین سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای دولت و نوسانات کسری بودجه عنوان نمود. سهم مالیات بر ارزش افزوده از درآمدهای دولت چه در کشورهای توسعه یافته و چه در کشورهای در حال توسعه در دهه‌های اخیر به دلیل مزایای متعددی از قبیل انعطاف پذیری بالا، داشتن پایه مالیاتی گسترده، پایین بودن نرخ مالیاتی، کاهش انگیزه فرار مالیاتی و... رو به افزایش بوده است. در واقع، مالیات بر ارزش افزوده دارای توان بالای درآمدزایی برای دولت است، به گونه‌ای که گاهی کارشناسان از آن به عنوان ماشین پول یاد می‌کنند. [آرشدی و مهدوی (۱۳۹۰)] طبق تحلیل نظری تحقیق حاضر، انتظار بر این می‌باشد که افزایش سهم مالیات بر ارزش افزوده از درآمدهای دولت موجب افزایش ثبات مالی دولت‌ها گردد.

### نوسانات درآمدهای دولت: به منظور تعریف این متغیر از انحراف معیار نسبت

درآمدهای دولت به تولید ناخالص داخلی برای دوره زمانی ۳ و ۴ سال استفاده شده است. هرچه درآمدهای دولت از نوسان بیشتری برخوردار باشند به احتمال زیاد تغییرات کسری بودجه نیز بیشتر خواهد بود. در واقع، انتظار بر این است که افزایش نوسانات درآمدهای دولت همراه با افزایش نوسانات کسری بودجه باشد.

### نوسانات هزینه‌های دولت: برای تعریف این متغیر نیز از انحراف معیار نسبت

هزینه‌های دولت به تولید ناخالص داخلی برای دوره زمانی ۳ و ۴ سال استفاده شده است. در اینجا نیز بحث می‌شود که افزایش نوسانات هزینه‌های دولت به احتمال زیاد به همراه نوسانات بیشتر کسری بودجه خواهد بود. عدم ثبات در هزینه‌های عمومی به احتمال زیاد به تغییرات پی‌درپی کسری بودجه می‌انجامد. پس انتظار می‌رود که رابطه مثبتی بین نوسانات هزینه‌های دولت و نوسانات کسری بودجه وجود داشته باشد.

در این تحقیق از روش داده‌های تابلویی ایستا و ایستا به منظور کسب نتایج تجربی استفاده شده است و فرضیه‌هایی که در این تحقیق مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند عبارت‌اند از:

۱- مالیات بر ارزش افزوده بر ثبات مالی کشورهای منتخب آسیایی اثر مثبت و معنی دار داشته است.

۲- تفاوت معنی داری بین ایران و سایر کشورهای منتخب آسیایی از لحاظ اثرگذاری مالیات بر ارزش افزوده روی ثبات مالی وجود ندارد.

تصریح مدل داده‌های تابلویی به صورت زیر می‌باشد:

$$y_{1,2,\dots,t} = \alpha_0 + \alpha_1 X_{1,2,\dots,t} + \alpha_2 Z_{1,2,\dots,t} + u_{it}$$

که  $y$  نشان‌دهنده متغیر نوسانات کسری بودجه و بردارهای  $X$  و  $Z$  به ترتیب معرف عوامل اقتصادی و بودجه‌ای معرفی شده هستند. تفاوت اصلی مدل پانل با مدل‌های سری زمانی و یا مقطعی در نحوه تصریح جزء خطای آن می‌باشد. در بیشتر مدل‌های کاربردی پانل از تصریح جزء خطای یک طرفه<sup>۱</sup> استفاده می‌شود که به صورت زیر می‌باشد:

$U_i$  دلالت بر اثرات فردی غیرقابل مشاهده و  $u_{it}$  دلالت بر باقیمانده جمله اخلاص دارد. در اینجا دو فرض اساسی در رابطه با اثرات فردی وجود دارد که بر اساس این فرض‌ها دو روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی برای تخمین مدل‌های پانل ایستا ارائه شده است. انتخاب روش مناسب برای تخمین مدل پانل ایستا بر اساس نتایج دو آزمون اثرات ثابت و هاسمن صورت می‌گیرد.

آزمون اثرات ثابت: در این آزمون معنی داری تمامی ضرایب نشان‌دهنده اثرات فردی مورد بررسی قرار می‌گیرد. فرضیه صفر این آزمون بیان می‌کند که تمامی اثرات ثابت برابر با صفر هستند:

$$0: \alpha_1 = \alpha_2 = \dots = \alpha_n$$

این آزمون را می‌توان با آماره  $F$  انجام داد. در واقع، آزمون اثرات ثابت یک آزمون ساده چاو<sup>۲</sup> است که با مقایسه مجموع مجذورات پسماند حالت مقید (RRSS) از انجام حداقل مربعات معمولی روی مدل تلفیق شده<sup>۳</sup> و مجموع مجذورات پسماند حالت

1. One-way error component model  
2. Chow  
3. Pooled model

غیرمقید (URSS) که حاصل برآورد LSDV با اثرات ثابت است، انجام می‌شود. رد فرضیه صفر این آزمون بیانگر وجود اثرات فردی است.

آزمون هاسمن: یک فرض اساسی در مدل اثرات تصادفی، مستقل بودن اثرات فردی  $u_i$  از متغیرهای توضیحی مدل می‌باشد. فرضیه صفر این آزمون استقلال متغیرهای توضیحی از اثرات فردی است:

$$0 \quad ( \quad | \quad ) \quad 0$$

در صورت رد این فرضیه می‌توان گفت که فروض مدل اثرات تصادفی برقرار نمی‌باشد و باید از مدل اثرات ثابت استفاده نمود.

در مدل‌های داده‌های تابلویی با ورود وقفه‌های متغیر وابسته به‌عنوان متغیر توضیحی در سمت راست مدل، فرم پویای مدل حاصل می‌گردد. تصریح مدل داده‌های تابلویی پویا در تحقیق حاضر به‌صورت زیر می‌باشد:

$$1, 2, \dots, \quad 1, 2, \dots,$$

وجود وقفه متغیر وابسته در سمت راست مدل پانل منجر می‌شود که فرض عدم خودهمبستگی میان متغیرهای مستقل (توضیحی) و جملات اختلال نقض شود. در نتیجه استفاده از روش‌های حداقل مربعات معمولی، نتایج تورش‌دار و ناسازگاری ارائه خواهد کرد. در ضمن، علت استفاده از متغیر وابسته با وقفه در سمت راست از نظر تئوریک انعکاس تأثیرپذیری بی‌ثباتی مالی از وضعیت گذشته آن است.

آرلانو - بوند (۱۹۹۱) اشاره می‌کنند که با استفاده از روش گشتاورهای تعمیم یافته<sup>۱</sup> (GMM) و تبدیل تفاضل مرتبه اول میت وان مشکل بالا را رفع نمود. در این تحقیق نیز به‌منظور برآورد مدل پانل پویا از تخمین زن دومرحله‌ای روش آرلانو - بوند استفاده شده است.

بنابراین الگوی برآوردی به‌صورت مدل زیر خواهد بود:

$$1 \quad 2 \quad 3 \quad 4$$

$$5 \quad 6$$

که در آن  $y$  نشان‌دهنده متغیر نوسانات کسری بودجه و  $BD$  نسبت کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی،  $VAT$  سهم مالیات بر ارزش افزوده از محصول ناخالص داخلی کشور و  $VRE$  نوسانات درآمدهای دولت و  $VEX$  نوسانات هزینه‌های دولت می‌باشد.

#### ۴- یافته‌های تحقیق

در این بخش به بررسی نتایج حاصل از آزمون‌های تحقیق که شامل آزمون ریشه واحد و آزمون هاسمن می‌باشد، می‌پردازیم در این تحقیق آزمون‌های با فرایند ریشه واحد منحصر به فرد مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این دسته از آزمون‌ها فرض یکسان بودن ضریب فرآیند خودرگرسیون کنار گذاشته می‌شود. به عبارت دیگر فرایندهای خودرگرسیونی متفاوت، های متفاوتی داشته باشند. آزمون‌های ایم، پسران و شین، فیشر- $ADF$  و فیشر- $PP$  در این گروه آزمون‌ها قرار دارند. نتایج بررسی مانایی متغیرهای مورد نظر تحقیق حاضر با استفاده از آزمون‌های با فرآیند ریشه واحد منحصر به فرد در جدول (۱) ارائه شده است. لازم به اشاره است که فرضیه صفر در این آزمون‌ها دلالت بر وجود ریشه واحد در متغیر مورد بررسی دارد. به عبارت دیگر فرضیه‌های زیر مورد آزمون قرار گرفتند:

$H_0$ : وجود ریشه واحد:

$H_1$ : عدم وجود ریشه واحد:

همان‌طور که اطلاعات حاصل از جدول فوق نشان می‌دهد، نتایج به دست آمده دلالت بر رد یا عدم تأیید فرضیه صفر (وجود ریشه واحد) در تمامی متغیرهای مورد بررسی در سطح معنی‌داری یک درصد دارد. به بیانی دیگر، شواهد نشان‌دهنده مانا بودن متغیرهای مورد نظر است. یافته‌های تجربی این مطالعه از نمونه‌ای شامل ۲۵ کشور آسیایی برای دوره زمانی ۲۰۱۴-۲۰۰۴ به دست آمده است.

جدول ۱. نتایج حاصل از آزمون‌های ریشه واحد داده‌های تابلویی

PP-Fisher	ADF-Fisher	Im, Pasaran and Shin	
۷۱۴,۴ (۰۰۰,۰)	۵۲۷,۱ (۰۰۰,۰)	-۱۷,۲ (۰۰۰,۰)	نرخ رشد تولید ناخالص داخلی
۲۶,۷ (۰۰۰,۰)	۶۷۱,۲ (۰۰۰,۰)	-۱۷,۷ (۰۰۰,۰)	نرخ تورم
۴۶۴,۷ (۰۰۰,۰)	۲۶۵,۹ (۰۰۰,۰)	-۴,۵ (۰۰۰,۰)	نسبت کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی
۲۴۷,۸ (۰۰۰,۰)	۲۴۱,۸ (۰۰۰,۰)	-۳,۳ (۰۰۰,۰)	سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای دولت
۳۶۸,۶ (۰۰۰,۰)	۴۱۲,۶ (۰۰۰,۰)	-۱۰,۵ (۰۰۰,۰)	نوسانات درآمدهای دولت
۳۸۶,۹ (۰۰۰,۰)	۴۳۴,۳ (۰۰۰,۰)	-۷,۱ (۰۰۰,۰)	نوسانات هزینه‌های دولت

منبع: با توجه به اطلاعات مربوط به متغیرهای تحقیق و با کمک نرم‌افزار Eviews پردازش شده است. اعداد داخل پرانتز نشان‌دهنده مقادیر p-value آزمون‌های عنوان شده می‌باشند.

پس از مشخص شدن نتایج آزمون‌های ریشه واحد، در این بخش به منظور انتخاب روش تخمین مدل داده‌های تابلویی ایستا نیازمند بررسی نتایج آزمون‌های اثرات ثابت و هاسمن می‌باشیم. به منظور انتخاب بین مدل داده‌های تلفیقی و مدل اثر ثابت آزمون چاو یا آزمون F را انجام دهیم. فرض این آزمون عبارت‌اند از:

$$\begin{matrix} 0: & 1 & 2 & \dots & 1 \\ 1: & 1 & 2 & \dots & 1 \end{matrix}$$

ضریب متغیر موهومی در مدل اثر ثابت است. قبول فرض  $H_0$  به معنی وجود داده‌های تلفیقی و استفاده از تخمین OLS برای حل مدل است و رد این فرض به معنی وجود مدل اثر ثابت و استفاده از روش داده‌های تابلویی برای حل مدل می‌باشد. با فرض

نرمال بودن توزیع جملات اخلاص آزمون فوق را برای الگوی فوق به صورت زیر انجام می‌دهیم:

$$\frac{(1)}{(\quad)}$$

که در آن RRSS بیانگر مجموع مربعات پسماندهای مقید حاصل از روش حداقل مربعات معمولی، URSS بیانگر مجموع مربعات پسماندهای غیرمقید حاصل از روش حداقل مربعات با متغیر موهومی، T تعداد مهر و موم‌های مورد بررسی، N تعداد مقاطع و K تعداد متغیر توضیحی می‌باشد. پس از برآورد آزمون‌های اثرات ثابت و هاسمن، نتایج حاصل از این آزمون‌ها به صورت زیر می‌باشد:

جدول ۲. نتایج حاصل از آزمون‌های اثرات ثابت و هاسمن

سطح معنی‌داری	آماره	آزمون
آزمون اثرات ثابت		
۰,۰۰۰	۴,۸	آماره F
۰,۰۰۰	۳۵۵,۶	آماره کای دو
آزمون هاسمن		
۰,۰۱۶	۱۲,۴	آماره کای دو

منبع: با توجه به اطلاعات مربوط به متغیرهای تحقیق و با کمک نرم‌افزار Eviews پردازش شده است.

با توجه به نتایج ارائه شده در جدول (۲) فرضیه صفر عدم وجود اثرات فردی در مقابل فرضیه وجود حداقل یک اثر فردی در آزمون اثرات ثابت با استفاده از دو آماره F و کای دو با احتمال قوی رد شده است. به عبارتی دیگر، نتیجه آزمون اثرات ثابت دلالت بر وجود اثرات فردی دارد. نتایج آزمون هاسمن نیز دلالت بر این دارد که در سطح معنی‌داری 5 درصد فرضیه صفر استقلال بین جملات اخلاص و اثرات فردی رد شده است. درواقع، نتایج آزمون‌های اثرات ثابت و هاسمن حاکی از این می‌باشد که روش اثرات ثابت برای تخمین مدل داده‌های تابلویی ایستا مناسب و بهتر می‌باشد.

به عبارت دیگر، با توجه به اینکه F به دست آمده بزرگ‌تر از F جدول بوده است لذا فرضیه H<sub>0</sub> رد می‌شود و برای برآورد الگو نمی‌توان از روش OLS استفاده نمود و از الگوی داده‌های تابلویی به منظور برآورد مدل استفاده می‌شود. در مرحله بعد آزمون هاسمن به منظور انتخاب بین دو روش اثرات ثابت و تصادفی انجام شد که آماره

به دست آمده از آزمون هاسمن نیز چون بزرگ‌تر از آماره کای دو جدول است و آن کوچک‌تر از  $0/1$  می‌باشد لذا فرضیه H. مبنی بر برآورد الگو به روش اثرات تصادفی در سطح اطمینان ۹۰ درصد به بالا رد می‌شود و الگوی تعیین رابطه مالیات بر ارزش افزوده و ثبات مالی در کشورهای منتخب آسیایی به روش اثرات ثابت برآورد می‌شود.

#### ۴-۱- بررسی نتایج حاصل از مدل‌های تحقیق (فرضیه‌ها)

در این بخش با توجه به مدل‌های ارائه شده در فصل سوم، داده‌های تحقیق و همچنین نتایج حاصل از آزمون‌های اثرات ثابت و هاسمن، فرضیه‌های تحقیق مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند. جدول (۳) اطلاعات مربوط به نتایج مربوط به دو مدل داده‌های تابلویی ایستا با استفاده از روش اثرات ثابت را نمایش می‌دهد.

جدول ۳. نتایج مدل داده‌های تابلویی ایستا با استفاده از روش اثرات ثابت

مدل (۲)	مدل (۱)	نوسانات کسری بودجه
-۰,۰۶۴ (-۴,۹)*	-۰,۰۷۷ (-۶,۴۱)*	نرخ رشد تولید ناخالص داخلی
۰,۰۰۰۳ (۰,۷۲)	۰,۰۰۰۱۶ (۰,۴۸)	نرخ تورم
۰,۰۵۷ (۳,۹)*	۰,۰۶۷ (۴,۷)*	نسبت کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی
-۰,۰۱۹ (-۲,۸)**	-۰,۰۲۲ (-۲,۳)**	سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای دولت
۰,۱۹ (۴,۶)*	۰,۲۱ (۳,۸)*	نوسانات درآمدهای دولت
۰,۵۶ (۱۴,۱)*	۰,۶۱ (۱۴,۲)*	نوسانات هزینه‌های دولت
۰,۷۵	۰,۷۱	ضریب تعیین

منبع: با توجه به اطلاعات مربوط به متغیرهای تحقیق و با کمک نرم‌افزار Eviews پردازش شده است.

\*\* معنی‌دار در سطح ۵ درصد

\* معنی‌دار در سطح یک درصد

در مدل (۱) برای تعریف متغیرهای نوسانات از طول دوره ۳ سال و در مدل (۲) از طول دوره ۴ سال استفاده شده است. از میان دو عامل اقتصادی در نظر گرفته شده در این تحقیق، متغیر نرخ رشد تولید ناخالص داخلی اثر معنی داری از لحاظ آماری داشته است. مطابق با انتظار، متغیر نرخ رشد تولید ناخالص داخلی اثری منفی و معنی دار بر نوسانات کسری بودجه داشته است. در واقع، می توان گفت که افزایش رشد اقتصادی از طریق افزایش پایه مالیاتی و توان پرداخت مؤدیان مالیاتی موجب افزایش ثبات مالی دولت می گردد. همچنین، شواهد تجربی دلالت می کنند که افزایش نرخ تورم از طریق افزایش بی ثباتی درآمدها و هزینه های دولتی منجر به افزایش نوسانات کسری بودجه می گردد، هر چند که ضریب متغیر نرخ تورم از لحاظ آماری معنی دار نیست. نتایج حاصل از تحقیق حاکی از این می باشد که اثر تمامی عوامل بودجه ای در نظر گرفته شده در این تحقیق موافق با انتظارات تئوریک و معنی دار از لحاظ آماری هستند. وجود رابطه مثبت بین نسبت کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی و نوسانات کسری بودجه در سطح معنی داری یک درصد مورد تأیید قرار گرفته است. به عبارت دیگر، یافته های تحقیق نشان می دهد که نسبت بالاتر کسری بودجه دولت منجر به همراه بی ثباتی مالی دولت خواهد بود. همچنین، نتایج حاصل از این تحقیق نشان می دهد که فرضیه اول این تحقیق در سطح معنی داری ۵ درصد مورد تأیید قرار گرفته است. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده بر ثبات مالی کشورهای منتخب آسیایی اثر معنی دار و مثبت داشته است. در واقع، مطابق با انتظارات تئوریک افزایش سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای دولت با توازن بودجه (کاهش کسری) و ثبات مالی بیشتر دولت همراه می باشد. می توان نتیجه گرفت که افزایش سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای دولت از طریق ایجاد ثبات نسبی در درآمدهای دولت منجر به کاهش نوسانات کسری بودجه می گردد. اثر متغیرهای نوسانات درآمدها و هزینه های دولت بر کسری بودجه دولت ها مثبت و معنی دار از لحاظ آماری در سطح معنی یک درصد است. به بیان دیگر افزایش نوسانات هزینه ها و درآمدهای دولت به طور معنی داری موجب افزایش نوسانات کسری بودجه و افزایش بی ثباتی مالی می شود.

لازم به توضیح است که ضرایب تعیین مدل نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل از قدرت توضیح دهنده خوبی نسبت به متغیر مستقل برخوردار می‌باشند. به‌منظور بررسی اختلاف بین ایران با سایر کشورهای منتخب آسیایی از لحاظ اثرگذاری مالیات بر ارزش‌افزوده روی ثبات مالی از الگوی فوق با اضافه کردن یک متغیر مجازی به‌صورت زیر خواهد بود:

به‌طوری‌که  $D=1$  برای ایران و  $D=0$  برای سایر کشورهای آسیایی  
 نتایج حاصل از الگوی فوق به روش داده‌های تابلویی ایستا از روش اثرات ثابت در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول ۴. نتایج مدل با متغیر مجازی با استفاده از روش اثرات ثابت

نوسانات کسری بودجه	مدل (۱)	مدل (۲)
نرخ رشد تولید ناخالص داخلی	-۰,۰۷ (-۴,۹)*	-۰,۰۵۴ (-۴,۸)*
نرخ تورم	۰,۰۰۰۱۴ (۰,۴۲)	۰,۰۰۰۲۶ (۰,۸۱)
نسبت کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی	۰,۰۵۲ (۴,۴)*	۰,۰۴۸ (۳,۲)*
سهم مالیات بر ارزش‌افزوده از کل درآمدهای دولت	-۰,۰۱۸ (-۲,۵)**	-۰,۰۱۶ (-۲,۸)**
نوسانات درآمدهای دولت	۰,۱۶ (۲,۸)*	۰,۱۵ (۳,۶)*
نوسانات هزینه‌های دولت	۰,۴۷ (۹,۳)*	۰,۳۷ (۹,۸)*
متغیر مجازی	-۰,۰۰۸ (-۱,۸)	-۰,۰۱۹ (-۱,۶)
ضریب تعیین	۰,۶۶	۰,۶۹

منبع: با توجه به اطلاعات مربوط به متغیرهای تحقیق و با کمک نرم‌افزار Eviews پردازش شده است.  
 \*معنی‌دار در سطح یک درصد \*\* معنی‌دار در سطح ۵ درصد

با استفاده از آزمون معنی‌دار بودن (آزمون) فرضیه زیر مورد آزمون قرار گرفت:

$$H_0: 0$$

$$H_1: 0$$

با توجه به نتایج حاصل از آزمون معنی‌دار بودن، فرضیه  $H_0$  رد نمی‌شود. بنابراین متغیر مجازی در سطح معنی ۵ درصد معنی‌دار نمی‌باشد. به عبارت دیگر تفاوت معنی‌داری بین کشور ایران و سایر کشورهای منتخب آسیایی در زمینه ارتباط مالیات بر ارزش افزوده و ثبات مالی وجود ندارد. به عبارت دیگر با افزایش سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای دولت نوسانات کسری بودجه کاهش یافته و ثبات مالی نیز بهبود می‌یابد.

در تحقیق حاضر به منظور بررسی استحکام نتایج تجربی به دست آمده دو مدل (۱) و (۲) با استفاده از روش دو مرحله‌ای آرلانو-بوند به صورت مدل‌های داده‌های تابلویی پویا برآورد شده‌اند که نتایج در جدول (۴-۵) نمایش داده شده است.

در اینجا نیز مدل (۱) و (۲) به ترتیب اشاره به طول دوره ۳ و ۴ سال برای تعریف متغیرهای نوسانات مورد استفاده (نوسانات کسری بودجه، نوسانات درآمدها و نوسانات هزینه‌ها) دارند. بر اساس اطلاعات این جدول، نتایج حاصل از این مدل برآوردی موافق با انتظارات تئوریک الگوی ایستا و همچنین، ضرایب برآورد شده در سطح اطمینان ۹۹ درصد از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشند. یافته‌های این مدل نیز دلالت بر تأیید فرضیه اصلی این تحقیق دارد. به بیان دیگر، نتایج مدل داده‌های تابلویی پویا نیز نشان‌دهنده اثرگذاری مثبت سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای دولت بر ثبات مالی دولت‌ها است. به عبارت دیگر، می‌توان گفت که نتایج برآوردهای مدل داده‌های تابلویی پویا دلالت بر استحکام نتایج داده‌های تابلویی ایستا به روش اثرات ثابت به دست آمده در این تحقیق دارد.

جدول ۵. نتایج مدل داده‌های تابلویی پویا با استفاده از روش دو مرحله‌ای آرلانو-بوند

مدل (۲)	مدل (۱)	نوسانات کسری بودجه
۰,۴۱ (۵۶۹,۸)*	۰,۴۴ (۳۸۵,۲)*	وقفه اول نوسانات کسری بودجه
-۰,۰۵۵ (-۳۵۶)*	-۰,۰۸۱ (-۱۶۰,۲)*	نرخ رشد تولید ناخالص داخلی
۰,۰۰۰۱۴ (۲۴,۶)*	۰,۰۰۰۷۹ (۱۰۵,۵)*	نرخ تورم
۰,۰۷۳ (۲۳۹,۲)*	۰,۰۸۳ (۸۸,۶)*	نسبت کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی
-۰,۰۱۳ (-۶۹,۵)*	-۰,۰۲۷ (-۴۷,۷)*	سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای دولت
۰,۰۵۴ (۷۴,۱)*	۰,۱۸ (۷۹,۳)*	نوسانات درآمدهای دولت
۰,۳۵ (۲۴۲,۶)*	۰,۴۳ (۲۴۷,۸)*	نوسانات هزینه‌های دولت

منبع: با توجه به اطلاعات مربوط به متغیرهای تحقیق و با کمک نرم‌افزار Eviews پردازش شده است.

\*معنی‌دار در سطح یک درصد

### ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

علاوه بر کسری بودجه زیاد، بی‌ثباتی در بودجه دولت می‌تواند برای رشد بلندمدت اقتصاد مضر باشد. عوامل متعددی می‌توانند بر روی بی‌ثباتی بودجه دولت اثرگذار باشند. جدا از بی‌ثباتی تعددی کسری بودجه که در تحلیل‌های سنتی اقتصاد کلان کینزی برای تثبیت تقاضای کل ضروری در نظر گرفته می‌شود، بی‌ثباتی در کسری بودجه دولت می‌تواند از عوامل اقتصادی مانند رشد اقتصادی، عوامل سیاسی و نهادی مانند ساختار سیاسی و قانون‌گذاری و عوامل بودجه‌ای مانند ترکیب هزینه و درآمد دولت متأثر شود. از جمله عوامل مؤثر در بی‌ثباتی کسری بودجه دولت درآمدهای مالیاتی دولت می‌باشد. از جهت نظری می‌توان استدلال کرد که به ازای یک سطح مشخص درآمد مالیاتی، هرچه

سهم از درآمدهای دولت بیشتر باشد بی ثباتی در کسری بودجه دولت کمتر است. لذا در این مقاله ارتباط بین مالیات بر ارزش افزوده و ثبات مالی در کشورهای منتخب آسیایی طی مهر و موم‌های ۲۰۰۴-۲۰۱۴ مورد مطالعه قرار گرفت.

نتایج بررسی مانایی متغیرهای مقاله حاضر با استفاده از آزمون‌های با فرآیند ریشه واحد منحصر به فرد نشان دهنده رد یا عدم تأیید فرضیه صفر (وجود ریشه واحد) در تمامی متغیرهای مورد بررسی در سطح معنی داری یک درصد دارد. به بیانی دیگر، شواهد نشان دهنده مانا بودن متغیرهای مورد نظر است.

نتیجه آزمون اثرات ثابت دلالت بر وجود اثرات فردی دارد. نتایج آزمون هاسمن نیز دلالت بر این دارد که در سطح معنی داری ۵ درصد فرضیه صفر استقلال بین جملات اخلال و اثرات فردی رد شده است. در واقع، نتایج آزمون‌های اثرات ثابت و هاسمن حاکی از این می‌باشد که روش اثرات ثابت برای تخمین مدل داده‌های تابلویی ایستا مناسب و بهتر می‌باشد.

بر اساس نتایج این مقاله، متغیر نرخ رشد تولید ناخالص داخلی اثر معنی داری بر نوسانات کسری بودجه داشته است. مطابق با انتظار، متغیر نرخ رشد تولید ناخالص داخلی اثری منفی و معنی دار بر نوسانات کسری بودجه داشته است. در واقع، می‌توان گفت که افزایش رشد اقتصادی از طریق افزایش پایه مالیاتی و توان پرداخت مؤدیان مالیاتی موجب افزایش ثبات مالی دولت می‌گردد.

همچنین، نتایج مقاله نشان می‌دهد که افزایش نرخ تورم از طریق افزایش بی ثباتی درآمدها و هزینه‌های دولتی منجر به افزایش نوسانات کسری بودجه می‌گردد، هر چند که ضریب متغیر نرخ تورم از لحاظ آماری معنی دار نیست.

نتایج حاصل از مقاله حاکی از این می‌باشد که اثر تمامی عوامل بودجه‌ای در نظر گرفته شده در این مقاله موافق با انتظارات تئوریک و معنی دار از لحاظ آماری هستند. وجود رابطه مثبت بین نسبت کسری بودجه به تولید ناخالص داخلی و نوسانات کسری بودجه در سطح معنی داری یک درصد مورد تأیید قرار گرفته است. به عبارت دیگر، یافته‌های مقاله نشان می‌دهد که نسبت بالاتر کسری بودجه دولت منجر به بی ثباتی مالی دولت خواهد بود.

همچنین، نتایج حاصل از این مقاله نشان می‌دهد که فرضیه اول این مقاله در سطح معنی‌داری ۵ درصد مورد تأیید قرار گرفته است. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش‌افزوده بر ثبات مالی کشورهای منتخب آسیایی اثر معنی‌دار و مثبت داشته است. در واقع، مطابق با انتظارات تئوریک افزایش سهم مالیات بر ارزش‌افزوده از کل درآمدهای دولت با توازن بودجه (کاهش کسری) و ثبات مالی بیشتر دولت همراه می‌باشد و می‌توان نتیجه گرفت که افزایش سهم مالیات بر ارزش‌افزوده از کل درآمدهای دولت از طریق ایجاد ثبات نسبی در درآمدهای دولت منجر به کاهش نوسانات کسری بودجه می‌گردد. اثر متغیرهای نوسانات درآمدها و هزینه‌های دولت بر کسری بودجه دولت‌ها مثبت و معنی‌دار از لحاظ آماری در سطح معنی یک درصد است. به بیان دیگر افزایش نوسانات هزینه‌ها و درآمدهای دولت به‌طور معنی‌داری موجب افزایش نوسانات کسری بودجه و افزایش بی‌ثباتی مالی می‌شود.

بر اساس نتایج حاصل از این مقاله، تفاوت معنی‌داری بین کشور ایران و سایر کشورهای آسیایی در زمینه اثر مالیات بر ارزش‌افزوده بر ثبات مالی دولت وجود ندارد. به عبارت دیگر با افزایش سهم مالیات بر ارزش‌افزوده از کل درآمدهای دولت نوسانات کسری بودجه کاهش یافته و توازن بودجه و ثبات مالی نیز بهبود می‌یابد. یافته‌های مدل داده‌های تابلویی پویا نیز دلالت بر تأیید فرضیه اصلی این مقاله دارد. به بیان دیگر، نتایج مدل داده‌های تابلویی پویا نیز نشان‌دهنده اثرگذاری مثبت سهم مالیات بر ارزش‌افزوده از کل درآمدهای دولت بر توازن بودجه دولت‌ها است. به عبارت دیگر، می‌توان گفت که نتایج برآوردهای مدل داده‌های تابلویی پویا دلالت بر استحکام نتایج داده‌های تابلویی ایستا به روش اثرات ثابت به‌دست‌آمده در این مقاله دارد.

با توجه به نتایج حاصل از این مقاله و با توجه به نقش مثبت معنی‌داری مالیات بر ارزش‌افزوده بر کاهش کسری بودجه و افزایش ثبات مالی پیشنهاد می‌شود، دولت با اتخاذ برنامه‌هایی باید به این سمت برود که فرهنگ‌سازی در زمینه پرداخت مالیات و این که این کار یک وظیفه ملی تلقی شود، در دستور کار قرار گیرد. البته توجه به پیوند میان سیاست مالیاتی و دستگاه وصول مالیات در اصلاح نظام مالیاتی کشور از هر حیث،

موضوعی مهم و قابل تأمل به شمار می‌آید. همچنین، گسترش پایه‌های مالیاتی و حرکت به سمت اقتصاد بدون نفت، مورد تأکید جدی قرار گیرد و در این میان، اجرای طرح مالیات بر ارزش افزوده (VAT)، به‌عنوان مهم‌ترین پایه مالیاتی تأمین‌کننده درآمدهای دولت، از اهمیت زیادی برخوردار خواهد بود. علاوه بر این به عوامل موجود در فرار مالیات در ایران نیز باید توجه کرد که برای کاهش فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده باید یک نظام مالیاتی بسیار ساده طراحی شود. درعین حال، عدالت اجتماعی هم در همه کشورها از اهمیت اساسی برخوردار است و در کشورهای پیشرفته عدالت اجتماعی از طریق منابع مالیاتی تحقق می‌یابد

### منابع

۱. ارشدی علی، نجفی زاده سیدعباس، مهدوی مهران (۱۳۹۰). "بررسی آثار قیمتی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران"، تحقیقات مدل‌سازی اقتصادی تابستان ۱۳۹۰؛ ۱(۴): ۱-۳۰.
۲. امین رشتی، نارسیس و مژگان رفعت میلانی (۱۳۹۲). "بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد در کشورهای منتخب"، پژوهشنامه مالیات، شماره یازدهم (مسلسل ۵۹)، پاییز ص ۸۳-۶۳.
۳. بانک مرکزی ایران (۱۳۹۵). "نماگرهای اقتصادی"، همچنین مراجعه شود به: [www.cbi.ir](http://www.cbi.ir).
۴. جعفری صمیمی، احمد (۱۳۸۴). "ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکت‌ها و صاحبان مشاغل در استان مازندران"، وزارت امور اقتصادی و دارایی با همکاری دانشگاه مازندران، گزارش نهایی (تیر).
۵. جعفری صمیمی، احمد (۱۳۹۳). "اقتصاد بخش عمومی (۱)"، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی (سمت)، چاپ هشتم، تهران.
۶. جعفری صمیمی، احمد، سید جعفر لاریمی و سید محسن حسینی (۱۳۸۵). "نقش حسابداری در اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده: تجربه کشورهای"

- مختلف جهان"، مجله اقتصاد و مدیریت، سال پنجم، شماره ۱۳، دانشگاه سمنان، بهار.
۷. جعفری صمیمی، احمد، سید جعفر لاریمی و سید محسن حسینی (۱۳۸۵). "بررسی اثر درآمدی ناشی از جایگزینی لایحه مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکت‌ها: مطالعه موردی استان مازندران"، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، سال ششم، شماره سوم، پاییز، تهران.
۸. جعفری صمیمی، احمد و حسن صالح نژاد (۱۳۷۸). "جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات بر شرکت‌ها و تأثیر آن بر بودجه دولت در ایران"، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران سال هفتم، شماره‌های (۲۶ و ۲۷).
۹. دانش فرد کرم اله، حیدری کرد زنگنه غلامرضا، زارعی محمدعلی (۱۳۹۰). "موانع قانون‌گرایی در ایران (موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده)"، فصلنامه رسالت مدیریت دولتی (مدیریت دولتی) ۲(۳): ۵۹-۶۷.
۱۰. سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۳). "مالیات بر ارزش افزوده و الزامات قانونی آن"، دفتر مالیات بر ارزش افزوده، تهران.
۱۱. سبزو محبوه (۱۳۸۹). "استرداد مالیات بر ارزش افزوده: مروری بر تجارب برخی کشورها و ارائه راهکار برای ایران"، فصلنامه پژوهشنامه مالیات؛ دوره جدید - ۱۱۸(۹) (مسلسل ۵۷): ۱۴۳-۱۶۴.
۱۲. سعیدی پرویز، نهتانی حسینعلی (۱۳۸۸). "بررسی و مقایسه جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده (VAT) بجای مالیات بر درآمد شرکت‌های غیر تولیدی"، پژوهشنامه مالیات تابستان ۱۳۸۸؛ دوره جدید - ۱۱۷(۵) (مسلسل ۵۳): ۱۱۵-۱۳۵.
۱۳. سعیدی پرویز، نهتانی حسینعلی (۱۳۹۰). "بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده (VAT) به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی"، جستارهای اقتصادی، ۸(۱۵): ۱۳۹-۱۶۳.
۱۴. سیدنورانی سیدمحمدرضا، توتونچی ملکی سعید (۱۳۸۹). "بررسی برخی از چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران (مطالعه موردی

- فعالان صنف طلا و جواهر) پژوهشنامه مالیات؛ دوره جدید - ۱۸(۸) (مسلسل ۵۶): ۵۰-۸۰.
۱۵. شهسوار خجسته عیسی، جعفری پریوش (۱۳۸۷) "طراحی مدل مناسب مدیریت مالیات بر ارزش افزوده در ایران (با تأکید بر گروه‌های ذینفع)"، پژوهشنامه اقتصادی؛ (۴) (ویژه‌نامه طرح تعدیل اقتصادی): ۶۹-۹۷.
۱۶. طهماسبی بلداجی، فریدون، اسماعیل افضلی و رضا بوستانی (۱۳۸۳) "نگرشی به مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران"، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده - سازمان امور مالیاتی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، تهران.
۱۷. فریدزاد علی، پروین سهیلا و بانویی علی اصغر (۱۳۹۰) "اثرات قیمتی مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از تکنیک داده - ستانده (مورد ایران)"، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران تابستان ۱۳۹۰؛ ۱۶(۴۷): ۱۰۵-۱۲۷.
۱۸. محمدنوربخش لنگرودی محسن، جوادی نیک گو محمدرضا (۱۳۸۸) "بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران"، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید - ۱۷(۶) (مسلسل ۵۴): ۱۱۵-۱۳۸.
۱۹. موسوی جهرمی، طهماسبی بلداجی و خاکی (۱۳۸۸). "فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری"، پژوهشنامه مالیات؛ دوره جدید - ۱۷(۵) (مسلسل ۵۳): ۲۷-۳۸.
۲۰. هژبرکیانی کامبیز، غلامی الهام نوبخت سیاهرودکلایی جواد (۱۳۹۱). "برآورد نرخ بهینه مالیات بر ارزش افزوده در ایران: کاربردی از الگوی دایموند- میرلس"، تحقیقات اقتصادی، ۴۷(۹۹): ۶۱-۷۹.
۲۱. وقوعی، هاترا (۱۳۹۰). "تغییرات توزیع درآمد در اثر اعمال مالیات بر ارزش افزوده"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته اقتصاد نظری، دانشکده علوم اقتصادی سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران.
22. Aizenman, Joshua and Yothin Jinjarak (2006), "Collection Efficiency of the Value Added Tax: Theoretical and International Evidence", Nanyang Technological University, August, Singapore.

23. Chapman, Emma. (2008). *Introducing a Value Added Tax: Lessons From Ghana*. In (61). Washington D.C.: The World Bank.
24. Cnossen, Sijbren, (2013), *Issues in Adopting and Designing a Value-Added Tax*, in *Key Issues in Tax Reform*, ed. by C. Sandford (Bath, U. K.: Fiscal Publications), pp. 73-107.
25. Cnossen, Sijbren, (2014), *Administrative and Compliance Costs of the VAT: A Review of the Evidence*, *Tax Notes*, Vol. 63, pp. 1609-26.
26. Eric Toder and Joseph Rosenberg (2010), *EFFECTS OF IMPOSING A VALUE-ADDED TAX TO REPLACE PAYROLL TAXES OR CORPORATE TAXES* "Institute Fellow, Urban Institute, Research Associate, Urban-Brookings Tax Policy Center.
27. Green, Stephen (2010), *Value Added Tax Invoice and Other Documents* Stationary Office Dublin, 501, No. 723.
28. *International Tax Dialogue* (2014), *The Value Added Tax: Experience and Issues* Prepared at: [www.itdweb.org](http://www.itdweb.org).
29. James A. Giesecke, Tran Hoang Nhi (2010), *Modelling value added tax in the presence of multi-production and differentiated exemptions* *Journal of Asian Economics* 21, 156-173.
30. Mclure, Charles E, Jr., (2007), *The Value-Added Tax: Key to Deficit Reduction?* (Washington: American Enterprise Institute).
31. Summers, Victoria P., and Emil M. Sunley, (2005), *An Analysis of Value- Added Taxes in Russia and Other Countries of the Former Soviet Union*, *Tax Notes International*, Vol, 10, pp. 2049-72.
32. World Bank (2016), *World Development Indicators: Annual Report* At [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org)

## بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با کمک تکنیک AHP در استان فارس

مسعود خیراندیش

استادیار علوم اقتصادی

محمدحسین رنجبر

استادیار مدیریت

محسن محمدی خیاره<sup>۱</sup>

استادیار علوم اقتصادی، m.mohamadi@ut.ac.ir

### چکیده

هدف از پژوهش حاضر بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از روش تحلیل سلسله‌مراتبی داده‌ها (AHP) است. سؤال اصلی ما در این مطالعه آن است که عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی مؤدیان استان فارس کدامند؟ و دیگر اینکه رتبه‌بندی این عوامل چگونه است؟ روش تحقیق به کار گرفته شده در این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ جمع‌آوری اطلاعات توصیفی پیمایشی بوده که ابزار مورد استفاده در آن پرسشنامه محقق ساخته بوده است که ضریب آلفای کرونباخ آن ۰,۹۴ به دست آمد. نمونه این تحقیق را کارشناسان و اداره امور مالیاتی استان فارس که تعدادشان ۲۲ نفر بوده تشکیل داده‌اند. پس از مطالعه پیشینه تحقیق و با کمک نظریات اساتید و صاحب‌نظران ابتدا ۳۵ عامل اصلی فرار مالیاتی شناسایی شد و با کمک پرسشنامه این شاخص‌ها پالایش شده و به ۱۸ شاخص، شامل عوامل قانونی (ترندهای مالیاتی) با ۹ زیرمؤلفه، عوامل غیرقانونی (فرار مالیاتی) با ۵ زیرمؤلفه و عوامل محیطی (فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی) با ۴ زیرمؤلفه به‌عنوان اصلی‌ترین عوامل در فرار مالیاتی مؤدیان مالیاتی استان فارس شناسایی گردیدند. نتایج تحقیق حاکی از آن است که عوامل قانونی (ترندهای مالیاتی) با وزنی معادل ۰,۵۳، دارای بالاترین وزن و پس از آن عوامل غیرقانونی (فرار مالیاتی) با ۰,۲۹ و عوامل محیطی با ۰,۱۶ در رتبه‌های دوم و سوم عوامل مؤثر در فرار مالیاتی مؤدیان استان فارس می‌باشند.

**کلیدواژه‌ها:** فرار مالیاتی، مؤدیان، تکنیک AHP، فارس

## مقدمه

مالیات علاوه بر اینکه به‌عنوان منبع اصلی تأمین مالی نیازهای دولتی تلقی می‌شود، به‌عنوان ابزار اصلی جهت سیاست‌های مالی و تأمین عدالت اجتماعی مورد استفاده گسترده دولت‌ها قرار می‌گیرد، لذا ضروری است که دولت‌ها به‌طور مستمر در تصحیح و تقویت نظام مالیاتی کوشا باشند (نوراللهی، ۱۳۸۶).

پرداخت مالیات در واقع مشارکت در هزینه‌های جامعه محسوب می‌شود و به همین لحاظ افراد به نسبت برخورداری از امکانات جامعه بایستی در تأمین هزینه‌ها نیز مشارکت داشته باشند. درآمد بیشتر و ثروت افزون اشخاص حقوقی و حقیقی، مبین برخورداری بیشتر آن‌ها از امکانات جامعه و نشان‌دهنده میزان قدرت خرید بیشتر و سختی و رنج کمتر در پرداخت مالیات بیشتر، توسط این گروه است. به همین دلیل اغلب نرخ مالیات‌های مستقیم برحسب میزان درآمد و ثروت به شکل تصاعدی بالا می‌رود. با توجه به اهمیت همکاری اشخاص حقیقی و حقوقی با دولت در برخی موارد مشاهده می‌شود که افرادی درصدد عدم انجام مسئولیت قانونی خویش در قبال برخورداری از خدمات دولتی هستند و مالیات قانونی و حقه‌ی دولت را پرداخت نمی‌کنند. کوشش برای کاستن از بار مالیاتی در گذشته و حال امر رایجی بود و افراد بسیاری کوشش خود را صرف یافتن راه‌هایی جهت نیل به این مقصود می‌کنند.

فرار از پرداخت مالیات در کشورهای در حال توسعه امری شایع است که عمدتاً به دلیل دشواری جمع‌آوری اطلاعات مربوط به درآمد، تولید، مبادلات، اسناد مالکیت و ارث در این‌گونه کشورها مرتبط می‌شود. در این کشورها اخذ مالیات برای بسیاری از مردم یک مفهوم عجیب ناخوشایند و گاهی نیز غیرقابل درک به شمار می‌رود که این امر یعنی سرسختی در پرداخت مالیات که تنها شمار اندکی از مردم علاقه‌مند به پرداخت مالیات هستند میل به فرار از مالیات را ارتقا می‌دهد. میل به فرار مالیات به انگیزه‌های فرهنگی و پایین بودن سطح فرهنگ مالیاتی در جامعه و درعین حال انگیزه‌های اقتصادی مربوط می‌شود (مهرگان، ۱۳۸۵).

از آنجاکه پرداخت مالیات برای هر مؤدی رضایت‌بخش نمی‌باشد مجموعه‌ای از عوامل موجب می‌شود تا برخی از مؤدیان باهدف نپرداختن مالیات و یا کاهش میزان مالیات

پرداختی اقدام به فرار مالیاتی<sup>۱</sup> و اجتناب از مالیات<sup>۲</sup> نمایند. به‌طور کلی، فرار مالیاتی به عدم پرداخت غیرقانونی تمام یا قسمتی از مالیات اطلاق می‌گردد. این اقدام می‌تواند در قالب تنظیم حساب‌های مالی، ارائه اطلاعات مالی نادرست و یا ارائه نکردن اطلاعات صورت گیرد. علاوه بر این، فرار مالیاتی به گستره اقتصاد غیررسمی مانند معاملات خانگی و فعالیت‌های غیرقانونی نظیر فعالیت‌های جنایی و بزهکاری مربوط می‌شود که از این فعالیت‌ها به دلیل فقدان اطلاعات لازم، مالیاتی اخذ نمی‌گردد. مخفی نگاه داشتن درآمد یا شغل، کم‌اظهاری درآمد، دست‌آویز قرار دادن برخی مواد یا تبصره‌های قانونی برای فرار از پرداخت مالیات، اقدامات به‌ظاهر خیرخواهانه و نیکوکارانه که شخص با صرف هزینه کمتر از مالیات تکلیفی، از زیر بار پرداخت آن‌ها شانه خالی می‌کند و سرانجام فعالیت در اقتصاد پنهان یا اقتصاد زیرزمینی که اصولاً خارج از چتر نظارتی دولت است، از جمله مهم‌ترین راه‌های فرار مالیاتی به شمار می‌رود (جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸).

یکی از اساسی‌ترین مشکلات نظام مالیاتی عدم دسترسی به اطلاعات دقیق علمی در ظرفیت مالیاتی می‌باشد (منجذب و سلیمانی، ۱۳۸۴). همچنین یکی از مهم‌ترین مسائل مربوط به وضع و اجرای کارآمد هر نوع مالیاتی، شناسایی راه‌های فرار مالیاتی و راهکارهای جلوگیری از آن است. فرار مالیاتی موجب کاهش درآمد مالیاتی دولت، اختلال در بودجه‌بندی دولت می‌شود و مانعی برای دستیابی به اهداف ایجاد می‌کند. این مسئله مدیریت برنامه‌های اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و... کشور را با مشکل تأمین مالی و درنهایت کاهش رفاه عمومی روبرو می‌کند. فرار مالیاتی توان رقابتی عوامل اقتصادی را به نفع آن‌هایی که مالیات نپرداخته‌اند، تغییر می‌دهد و از این بابت شکاف بین گروه‌های مختلف درآمدی را بیشتر خواهد کرد، چنانچه برای پیشگیری از فرار مالیاتی چاره‌اندیشی نشود، ممکن است افراد دیگر نیز به‌منظور افزایش توان مالی خود به این کار ترغیب شوند و به دلیل تأثیر رفتار اجتماعی افراد بر یکدیگر، فرار مالیاتی، به‌رغم پرهیز برخی افراد، به تدریج مقبولیت عمومی و گسترش یابد (جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸).

- 
1. Tax Evasion
  2. Tax Avoidance

با توجه به توضیحات فوق، مسئله اصلی تحقیق حاضر این است که چه عواملی بر فرار مالیاتی مؤدیان مؤثر است؟ و هریک از این عوامل به چه میزان بر فرار مالیاتی مؤثرند؟

### ادبیات نظری تحقیق

فرار مالیاتی مسئله‌ای است که از چند جهت می‌تواند بر اقتصاد اثرگذار باشد. نخست اینکه، توانایی دولت را در جمع‌آوری مالیات و برآوردن نیازهای بودجه‌ای کاهش می‌دهد. در واقع، فرار مالیاتی با کاهش درآمدهای مالیاتی، توزیع بار مالیاتی را تحت تأثیر قرار داده و می‌تواند از طریق محدود کردن گزینه‌های مورد انتخاب دولت، سیاست مالی را با مشکل روبرو سازد. دوم اینکه، فرار مالیاتی می‌تواند یک سری تبعات منفی دیگری نیز برای اقتصاد به دنبال داشته باشد. برای مثال، تحمیل بار بر بودجه دولت، با مشکل روبرو ساختن تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، توزیع ناعادلانه ثروت و تأثیر منفی بر پس‌انداز و انباشت سرمایه بخش خصوصی همراه است. در این خصوص، اسلمورد<sup>۱</sup> معتقد است که فرار مالیاتی منجر به افزایش مالیات تحریفی<sup>۲</sup> گردیده و از این رو با بزرگ‌تر نمودن اقتصاد زیرزمینی، منابع را به سمت فعالیت‌های غیرتولیدی سوق داده، لذا مانعی برای رشد اقتصادی به شمار می‌آید (اسلمورد، ۲۰۰۳).

همچنین، فرار مالیاتی می‌تواند بر اثربخشی سیاست‌های اقتصادی نیز اثرگذار باشد، زیرا این‌گونه سیاست‌ها بر اساس شاخص‌های رسمی (همانند بیکاری، تعداد نیروی کار رسمی، درآمد، مصرف) صورت می‌پذیرد و این در حالی است که وجود اقتصاد زیرزمینی سیاست‌مداران را با مشکل روبرو ساخته و منجر به این می‌گردد که سیاست اقتصادی درست و مناسبی اعمال نگردد (جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸).

بررسی ادبیات تجربی، نشان می‌دهد که فرار مالیاتی یکی از مهم‌ترین موضوعات تحقیق در بسیاری از کشورهای در حال توسعه برای دوران طولانی بوده است (جکسون و میلیرون، ۱۹۸۶، کینسی، ۱۹۸۶؛ لانگ و سوینگن، ۱۹۹۱؛ کاسیا، ۱۹۹۴؛ اندرونی و

1. Slemord

2. Distortionary Tax

همکاران، ۱۹۹۸؛ ریچاردسون و همکاران، ۲۰۰۱). فرار مالیاتی، رفتار غیرقانونی عمدی و یا نقض قانون مالیات‌های مستقیم برای پرداخت نکردن مالیات تعریف شده است. گزارش کمتر درآمد به صورت عمدی نمونه‌ای از فرار مالیاتی است. مطالعات نشان می‌دهد که گزارش کمتر از واقع درآمد معمول‌ترین روش فرار مالیاتی توسط اشخاص است (ماسون و کلوین، ۱۹۷۸؛ فنشتین، ۱۹۹۱؛ وارما و دوب، ۱۹۹۸).

کابرا<sup>۱</sup> فرار مالیاتی را در صورتی که منبع اصلی آن قانونی باشد، درآمد سیاه ساده<sup>۲</sup> و اگر منبع آن غیرقانونی باشد آن را درآمد سیاه مرکب معرفی می‌کند. تفاوت این دو در این است که در حالت اول انگیزه فرار مالیاتی است ولی در حالت دوم انگیزه اولیه ممکن است گریز از مالیات نباشد بلکه علت نقص کنترل‌ها و مقررات اقتصادی موجود باشد. آلم و تورگلر در مقاله خود پدیده خودداری یا اجتناب از پرداخت مالیات را از فرار مالیاتی جدا می‌کنند؛ در نظر آنان در مبحث خودداری از پرداخت مالیات، فرد به طور قانونی و با اقداماتی مانند تقسیم نمودن درآمد، به تعویق انداختن مالیات، گرفتن معافیت‌های مالیاتی آن را پرهیز و اجتناب از پرداخت مالیات می‌نامند و جرم تلقی نمی‌کنند (آلم و تورگلر، ۲۰۰۴).

### عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی

بروکس<sup>۳</sup> در پژوهش خود به برخی از عواملی که مستقیماً بر فرار مالیاتی اثرگذار است، اشاره می‌کند. این عوامل عبارت‌اند از: افزایش بار مالیاتی و پیچیده شدن قوانین و مقررات، افزایش در معافیت‌های مالیاتی، افزایش بروکراسی اداری، رکود در درآمد واقعی و افزایش بیکاری، افزایش پدیده خود اشتغالی، تغییرات جمعیتی، فشارهای جهانی شدن و کاهش در فرهنگ مالیاتی (بروکس، ۲۰۰۱). در ادامه به برخی از این موارد و چگونگی ارتباط آن‌ها با فرار مالیاتی اشاره می‌گردد.

1. Kabra.S.

2. Simple Black Income

3. Brooks

## نرخ مالیات

در اقتصاد، نرخ مالیات یک عبارت شناخته شده است که با ثابت بودن سایر شرایط، هر چقدر نرخ‌های نهایی مالیات بالاتر باشد، اقتصاد بیشتر به سمت اقتصاد زیرزمینی حرکت می‌کند. شاید به همین دلیل باشد که این دیدگاه بین سیاست‌گذاران از جذابیت خاصی برخوردار است و آن‌ها زمانی که به دنبال انجام اصلاحات در زمینه اخذ مالیات از درآمد شخصی افراد هستند، سعی می‌کنند که نرخ‌های نهایی مالیات ۱ را کاهش داده و پایه مالیاتی ۲ را افزایش دهند (اسلمورد، ۲۰۰۷).

از میان ابزارهای مالیاتی، به نظر می‌رسد که نرخ مالیات از اهمیت قابل توجهی برخوردار باشد و این مسئله همواره مورد توجه اقتصاددانان بوده است (الینگهام و سندمو<sup>۳</sup>، ۱۹۷۲). پژوهش‌های انجام شده در این زمینه نیز حاکی از آن است که میان نرخ مالیات و فرار مالیاتی یک رابطه مثبت برقرار است، برای مثال فیسمن و وی (۲۰۰۴) با بررسی میزان حساسیت فرار مالیاتی نسبت به نرخ مالیات در کشور چین دریافتند که یک درصد افزایش در نرخ مالیات منجر به افزایش فرار مالیاتی به میزان سه درصد می‌گردد (فیسمن و وی<sup>۴</sup>، ۲۰۰۴).

## قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی

بسیاری از محققان معتقدند که یکی دیگر از مهم‌ترین عوامل رونق اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی، پیچیده بودن قوانین و مقررات مربوط به بازارهای کار و کالا می‌باشد. بروکس معتقد است که با ثابت در نظر گرفتن سایر شرایط، پیچیده‌تر بودن مقررات و قوانین مالیاتی منجر به افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی می‌گردد؛ زیرا این مسئله علاوه بر اینکه آزادی و اختیار افراد برای حضور در اقتصاد رسمی را کاهش می‌دهد، امکان تفسیر به رأی افراد به منظور اجتناب از پرداخت مالیات را فراهم می‌نماید. (بروکس، ۲۰۰۱).

در مقابل، ساده‌سازی قوانین، درک آن را برای مؤدیان بسیار آسان نموده و می‌تواند تأثیر به‌سزایی در کاهش فرار مالیاتی و در نتیجه افزایش اثربخشی و کارایی دستگاه

---

1. Marginal Tax rates  
2. Tax Base  
3. Allingham & Sandmo  
4. Fisman & Wei

مالیاتی داشته باشد. مطالعه جانسون و همکاران<sup>۱</sup> (۱۹۹۷) نشان می‌دهد کشورهای که در آن‌ها میزان مقررات بیشتری وجود دارد، نسبت اقتصاد غیررسمی به کل تولید ناخالص داخلی بزرگ‌تر خواهد بود، لذا لازم است که دولت‌ها تأکید بیشتری بر روی بهبود اجرای قوانین و مقررات داشته باشند (جانسون و همکاران، ۱۹۹۷).

جلسه<sup>۲</sup> معتقد است کاستی‌ها در نهاد مالیاتی و نبود یک نظام حقوقی مؤثر و کارآ می‌تواند زمینه‌ساز تعویق مالیات باشد؛ بنابراین وی بر لزوم سازمان‌دهی دستگاه مالیاتی برای رسیدگی به اعتراض‌های مالیاتی، پیگردهای قانونی و وصول مالیات‌های معوق تأکید می‌کند (جلسه، ۱۹۹۷).

ریچاردسون<sup>۳</sup> با بررسی عوامل متعدد اقتصادی و غیراقتصادی بر روی فرار مالیاتی دریافته است که بین تمامی عوامل مؤثر، پیچیده بودن قوانین و مقررات مالیاتی از اهمیت بیشتری برخوردار است. وی معتقد است که در بسیاری از کشورها پیچیده بودن قوانین و مقررات مالیاتی عامل اصلی فرار مالیاتی می‌باشد (ریچاردسون، ۲۰۰۶).

### سرمایه اجتماعی

سرمایه اجتماعی را می‌توان به صورت وضعیت اعتماد عمومی در جامعه در نظر گرفت. در این حالت و بر اساس مدل انتخاب عمومی، اعتماد مردم به دولت نقش تعیین‌کننده‌ای در میزان ارتکاب به فرار مالیاتی دارد. هر چه اعتماد مردم به وعده‌های دولت درباره ارائه خدمات عمومی بیشتر باشد، فرار مالیاتی کمتر خواهد بود. علاوه بر این، میزان اعتماد مردم به یکدیگر نیز بر فرار مالیاتی تأثیرگذار است. اگر مردم اعتقاد داشته باشند که دیگر شهروندان نیز مالیاتشان را پرداخت می‌کنند، آنان نیز با اقدام به این امر، از فرار مالیاتی پرهیز می‌کنند. در واقع سرمایه اجتماعی فضای روابط بین افراد در محله و شهر، محیط کار، روابط بین دولت و مردم را توصیف می‌کند که اندازه‌گیری آن بسیار پیچیده خواهد بود و اطلاعات آماری مناسبی برای آن وجود ندارد. فرض بر این است که چون سرمایه اجتماعی وجود هنجارهای رفتاری مبتنی بر تشریک‌مساعی را منعکس

---

1. Johnson

2. Giles

3. Richardson

می‌کند، از این رو انحرافات اجتماعی نیز به‌طور بالفعل بازتابی از فقدان سرمایه اجتماعی خواهد بود. به‌عبارت‌دیگر همان‌طور که اشاره شد، تخریب سرمایه اجتماعی در نهایت منجر به عدم پایبندی به قراردادهای می‌شود (سوری و مهرگان، ۱۳۸۶)

### تورم

اهینگینز<sup>۱</sup> معتقد است که تورم می‌تواند بار مالیاتی حقیقی را افزایش دهد، لذا انگیزه کافی برای فعالیت در اقتصاد زیرزمینی را فراهم آورد (اهینگینز، ۱۹۸۵). فیشبرن<sup>۲</sup> معتقد است با وجود تورم و در صورتی که درآمد اسمی تغییر نکند، درآمد حقیقی قابل تصرف آینده کاهش خواهد یافت، لذا با فرض عدم وجود توهم پولی، پرداخت‌کنندگان مالیات سعی می‌نمایند تا با فرار از پرداخت مالیات به همان میزان درآمد قابل تصرف واقعی قبل برسند. وی نشان داد در صورتی که تابع مطلوبیت افراد دارای ویژگی ریسک‌گریزی نسبی باشد، آنگاه میزان فرار مالیاتی به همراه سطح قیمت آتی افزایش می‌یابد (فیشبرن، ۱۹۸۱). کابال و پانادز<sup>۳</sup> نشان داده‌اند که پدید آمدن تورم از طریق چاپ پول توسط دولت منجر به افزایش فرار مالیاتی می‌گردد؛ زیرا با ایجاد تورم میزان جریمه واقعی وضع شده روی فرار مالیاتی کاهش یافته و همین مسئله منجر به افزایش آن می‌گردد (کابال و پانادز، ۲۰۰۴). البته نیکولینی (۱۹۹۸) و المرهوبی<sup>۴</sup> (۲۰۰۰) این رابطه را به‌صورت دیگری مورد بررسی قرار داده‌اند. آن‌ها معتقدند که با فرض وجود بازارهای زیرزمینی، چون پول در این بازارها مورد مبادله قرار می‌گیرد، لذا برای دولت بهینه خواهد بود که از طریق چاپ پول و به وجود آوردن تورم از این‌گونه مبادله‌های زیرزمینی و غیرقانونی از طریق حق چاپ اسکناس<sup>۵</sup>، مالیات دریافت کند. در مقابل، درآمدهای مالیاتی قابل قبول‌ترین و مناسب‌ترین نوع آن از نظر اقتصادی است. به‌گونه‌ای که در بسیاری از کشورها درآمدهای مالیاتی در مقایسه با سایر منابع مهم درآمدی از اهمیت بیشتری برخوردار است. همچنین مالیات در جهت اجرای سیاست‌های اقتصادی اعم از

1. O.Higgins

2. Fishburn

3.

4. Caballe & Panades

5. Seignorage

توزیعی، مالی و حتی هدایت اقتصاد در مسیر اهداف کلان اقتصادی مانند تثبیت اقتصادی، ایجاد اشتغال، رشد اقتصادی و بهبود رفاه اجتماعی ابزاری کارآمد به شمار می‌آید. به عبارت دیگر، مقایسه این منبع مهم با سایر منابع، حاکی از آن است که هر چه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد، آثار نامطلوب اقتصادی به میزان قابل توجهی کمتر خواهد بود. به همین دلیل در کشورهای پیشرفته برخلاف کشورهای در حال توسعه، مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت نقش بسیار به سزایی دارند و به‌طور تقریبی قسمت عمده مخارج دولت از این طریق تأمین می‌گردد. علاوه بر تأمین مالی، دولت در جهت نیل به اهداف سه‌گانه خود یعنی تخصیص منابع، توزیع درآمد و ثبات اقتصادی می‌تواند از اهرم مالیات استفاده نماید (مجتهد و احمدیان، ۱۳۸۷).

### فرهنگ مالیاتی

یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی تمایلات فکری و نظرات مردم در ارتباط با مسائل مختلف و گوناگون مالیاتی جامعه است که به فرهنگ مالیاتی مشهور است. مهم‌ترین مسأله‌ای که به نظر متخصصان در فرهنگ مالیاتی مؤثر است تبلیغ در ارتباط با مسائل مالیاتی است و قطعاً اگرچه شرط کافی مسئله نیست ولی شرط لازم است. (قربانی، ۸۶). قربانی، ۱۳۸۶ در پژوهش خود عوامل ذیل به‌عنوان عوامل مؤثر در فرار مالیاتی نام برده است:

عدم شناخت صحیح و اهمیت ضرورت مالیات و نقش آن در اقتصاد  
عدم تعیین سیستم مکانیزه جهت ردیابی و شناسایی و جمع‌آوری اطلاعات مرتبط  
با درآمدهای اشخاص

عدم تفاهم و اعتماد فی‌مابین مأموران تشخیص مالیات و مؤدیان مالیاتی  
تبعیض در تشخیص مالیات برای مؤدیان (عدم ارائه اطلاعات صحیح در نظام  
مالیاتی)

### نرخ‌های بالای مالیاتی

از دیگر عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی می‌توان به ناکارآمدی نظام مالیاتی (قربانی، ۱۳۸۶)، مؤدیان مالیاتی قانون‌مدار و خلافکار (سایت امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۳)، اقتصاد

پنهان و زیرزمینی، ساختار اجرایی اقتصاد و عدم شفافیت در قوانین و مقررات، ابهام و پیچیدگی در قوانین و بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های مالیاتی (جکسون و میلیرون، ۱۹۸۶)، کمبود نیروی انسانی متخصص (جکسون و میلیرون، ۱۹۸۶؛ ریچاردسون و ساویر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱ و ووگل<sup>۲</sup>، ۱۹۷۴)، اشاره کرد.

### عوامل اقتصادی و غیراقتصادی

عوامل غیر اقتصادی که کمتر مورد توجه اقتصاددانان واقع شده بود، با یک چارچوب اقتصادی معرفی شدند و بسیاری از تحقیقات انجام شده در این زمینه، معرفی و تبیین گردیدند. برای مثال، عواملی چون سن مؤدیان، روحیه مالیاتی<sup>۳</sup>، انصاف مالیاتی<sup>۴</sup>، جنسیت (تایتل، ۱۹۹۰)، سطح آموزش، منبع درآمدی، ابهام و پیچیدگی قوانین مالیاتی، مذهب، نژاد، زبان، منطقه جغرافیایی را می‌توان در مطالعات انجام شده از جمله جکسون و میلیرون (۱۹۸۶)، (کاوول و گوردون<sup>۵</sup>، ۱۹۹۸)، (آلم جکسون و مک گی<sup>۶</sup>، ۱۹۹۳ و ۱۹۹۱)، (ناجی<sup>۷</sup>، ۲۰۱۱)، (فالکینگر و والتر<sup>۸</sup>، ۱۹۹۱)، (ریاحی، بلکوئی<sup>۹</sup>، ۲۰۰۴)، (کروکر و اسلمرود<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۳) و (ریچاردسون، ۲۰۰۶)، مشاهده نمود. همچنین آن‌ها سعی کردند تا بسیاری از عوامل غیر اقتصادی موجود را وارد کنند، از جمله توانایی افراد برای پرداخت مخارج عمومی، آموزش عمومی، روحیه مالیاتی، اخلاق مالیاتی، فرهنگ مالیاتی، سن، جنسیت، مذهب، نژاد، زبان، منطقه جغرافیایی و غیره را و در زمینه فوق بسیاری از مطالعات تجربی نیز صورت گرفته که از روش آزمایشگاهی و تجربی استفاده نمودند. با توجه به توضیحات فوق به بیان عوامل مؤثر در چهار گروه زیر پرداخته می‌شود.

عوامل اقتصادی: از قبیل سطح درآمد و منابع درآمدی.

1. Richardson & Sawyer
2. Vogel
3. Tax Fairness
4. Tax Morale
5. Cowell. F & Gordon
6. Alm, J & McKee.
7. Nagy
8. Falginter & Walter
9. Riahi - Belkaoui. A
10. Crocker. K J. & Slemrod. J

عوامل فرهنگی: از قبیل ساختار فرهنگی، سطح آموزش، روحیه مالیاتی و انصاف مالیاتی.

عوامل اجتماعی: از قبیل سن، جنسیت، تاهل یا مجرد، فساد و رشوه.

عوامل قانونی و اجرایی: از قبیل نرخ‌های مالیاتی، ابهام در قوانین و مقررات، جرائم مالیاتی، احتمال حسابرسی، کمبود نیروی متخصص و نبود تجهیزات پیشرفته (ریچاردسون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶). رعایت عدالت در توزیع بار مالیاتی بین افراد عامل مهمی در بیان مسئله فرار مالیاتی می‌باشد (جکسون و میلیرون، ۱۹۸۶).

نرخ‌های مالیاتی از قبیل نرخ نهایی، نرخ متوسط (که طبق قانون تصویب می‌شوند و جنبه قانونی دارند) در کنار نرخ مؤثر (که جنبه اقتصادی و روانی دارد) در پدیده فرار مالیاتی مهم و مؤثر تلقی می‌شوند. به طوری که بنابر ادبیات اقتصاد بخش عمومی، افزایش نرخ یا بار مالیاتی (به جای گسترش پایه مالیاتی) عموماً منجر به کاهش انگیزه مؤدیان در پرداخت مالیات و به تبع آن افزایش فرار مالیاتی می‌شود. انگیزه ذاتی برای پرداخت مالیات و مشارکت در جبران هزینه‌های دولتی، روحیه مالیاتی نامیده می‌شود (تورگلر<sup>۲</sup> و اشنایدر، ۲۰۰۷).

مطالعات (جکسون، میلیرون ۱۹۸۶ و ریچاردسون و ساویر ۲۰۱۱، و کولونیسست<sup>۳</sup> ۱۹۹۹ و وگل، ۱۹۴۳) حاکی از آن است که همواره رابطه مستقیم بین فرار مالیاتی و پیچیدگی مالیاتی که به صورت ابهام و پیچیدگی در قوانین مالیاتی معرفی می‌شود وجود داشته است. در ضمن کمبود نیروی انسانی متخصص به عنوان یکی از عوامل مؤثر در جهت اجرای قوانین و مقررات مالیاتی در اداره مالیات همواره مطرح می‌باشد. وقتی تمرکز مالیاتی در تعداد محدودی از منابع باشد، تنوع قوانین مالیاتی و ترکیب درآمدهای مالیاتی تغییر می‌کند. همچنین با جابجایی قابل ملاحظه‌ای از منبع مالیاتی خاصی به منبع مالیاتی دیگری، نسبت فوق افزایش یافته و نظام به سمت پیچیده‌تر شدن پیش رفته و لذا به تمکین کمتر و در نتیجه به فرار مالیاتی بیشتری منجر می‌شود (موسوی جهرمی و زایر، ۱۳۸۷).

---

1. Richardson  
2. Torgler  
3. Colonist

## مروری بر ادبیات تحقیق

### پیشینه تحقیق داخلی

- نصر اصفهانی و همکاران (۱۳۹۲)، در مطالعه‌ای، عوامل مؤثر بر فرار مؤدیان از پرداخت مالیات را بررسی نموده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که از نقطه نظر مؤدیان مشاغل، عوامل سیاسی و اقتصادی بیشترین تأثیر و عامل محیطی کمترین تأثیر را داشته است. از نظر کارشناسان کادر تشخیص، عوامل سیاسی، اقتصادی و قانونی بیشترین تأثیر و عامل محیطی کمترین تأثیر را داشته‌اند.
- هادیان و تحویلی (۱۳۹۲)، در پژوهشی با عنوان "شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران" چنین نتیجه می‌گیرند که چهار متغیر نرخ مالیات، پیچیدگی قوانین و مقررات، نبود سرمایه اجتماعی و تورم، علاوه بر اینکه به‌طور تقریبی میان این کشورها به‌عنوان عامل مشترک به شمار می‌آیند، در این حوزه بیشترین اثرگذاری را نیز دارا هستند.
- جعفری صمیمی و حمزه‌ای، (۱۳۸۴)، در مطالعه خود به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی پرداخته‌اند. نتایج این مطالعه حاکی از آن است که در بین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، به ترتیب، ضعف نظام گردش پولی، ضعف نظام اطلاعات مالیاتی، پیچیدگی قوانین مالیاتی، میزان بالای مالیات، سطح پائین خدمات عمومی دولت و تبعیض بین مؤدیان، از اهمیت برخوردارند.
- خان‌جان (۱۳۸۵)، نقش نهادهای رسمی در فرار مالیاتی را در چارچوب نهادگرایی جدید که بر ملاحظات اقتصاد خرد تأکید دارد بررسی کرده است. نتایج نشان می‌دهد که نگرش افراد از نظر نهاد رسمی «قانون اساسی» مطلوب ارزش‌گذاری گردیده و از نظر نهادهای «دولت»، «قانون مالیات‌های مستقیم» و «ادستگاه مالیاتی» شرایط مطلوبی مشاهده نمی‌شود. در مجموع برآیند دیدگاه فراریان مالیاتی نسبت به نهادهای رسمی خوش بینانه نیست.
- سید نورانی، (۱۳۸۸) در مطالعه خود اثر فرار مالیاتی را بر روی رشد اقتصادی، پس‌انداز بخش خصوصی و تشکیل سرمایه بخش دولتی در ایران در دوره زمانی ۱۳۴۵-

۱۳۸۳ بررسی نموده است. طبق یافته‌های تحقیق در بلندمدت اثر فرار مالیاتی بر روی رشد اقتصادی و تشکیل سرمایه بخش دولتی منفی درحالی‌که در کوتاه‌مدت، موجب کاهش پس‌انداز بخش خصوصی می‌شود.

- صمدی و تابنده (۱۳۹۲) در مقاله‌ای به برآورد میزان فرار مالیاتی در اقتصاد ایران پرداخته‌اند. نتایج حاصل از برآورد الگو نشان داد که شاخص فرار مالیاتی در ایران طی دوره موردبررسی فراز و نشیب‌هایی دارد و این روند در کل افزایشی بوده است. همچنین نتایج برآورد الگوی برگزیده نشان داد که بار مالیاتی، اندازه دولت، درآمد مصرف‌کننده، نرخ تورم و نرخ بیکاری از جمله عوامل مهم اثرگذار بر گسترش فرار مالیاتی در ایران طی دوره موردبررسی بوده است. در این میان، اندازه دولت، بار مالیاتی و درآمد مصرف‌کننده به ترتیب بیشترین تأثیر را در گسترش این پدیده در ایران داشته‌اند.

### پیشینه تحقیق خارجی

- کرن و نورزاد<sup>۱</sup>، ۱۹۹۰ در بررسی فرار مالیاتی در ایالت کالیفرنیا بیان می‌کنند که از میان تمامی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، سطح درآمد افراد و نرخ مالیات نسبت به سایر عوامل از اهمیت بیشتری برخوردار هستند. آن‌ها پس از برآورد مدل این‌گونه بیان می‌کنند که بنا بر انتظار، نرخ مالیات و درآمد هر دو با فرار مالیاتی رابطه‌ای مثبت داشته‌اند. علاوه بر این، آن‌ها با در نظر گرفتن متغیرهای مجازی برای وضعیت تأهل، منبع درآمدی افراد و احتمال شناسایی شدن دریافتند که این متغیرهای جمعیتی اجتماعی بر فرار مالیاتی در این ایالت تأثیرگذار نبوده‌اند.

- ریچاردسون، ۲۰۰۶، با استفاده از روش الگوی خود توضیح با وقفه‌های گسترده به علل شکل‌گیری فرار مالیاتی در ترینیداد و توباگو طی دوره ۲۰۰۰-۱۹۶۰ پرداخته است. وی با برآورد اقتصاد زیرزمینی به این نتیجه رسیده است که در بلندمدت از میان عوامل مختلف اقتصادی: درآمد سرانه، واردات، بدهی خارجی، بیکاری و تورم بر سطح فرار مالیاتی تأثیرگذار بوده‌اند.

- کبولا و سعادت‌مند<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵ با در نظر گرفتن درآمد مشمول مالیات افراد ساکن آمریکا به بررسی وضعیت فرار مالیاتی در این کشور طی دوره ۲۰۰۸-۱۹۶۰ پرداخته‌اند. یافته‌های این دو محقق نشان‌دهنده آن است که فرار مالیاتی تابعی صعودی از نرخ مالیات، نرخ بیکاری، نارضایتی عمومی از دولت و درآمد سرانه افراد است؛ همچنین آن تابعی نزولی از اصلاح قانون مالیاتی در سال ۱۹۸۶ بوده است.
- کلوتفلتر<sup>۲</sup>، ۱۹۸۳ با در نظر گرفتن افراد ساکن دو کشور آمریکا و انگلستان که از لحاظ منبع درآمد، سن، وضعیت تأهل و محل سکونت با یکدیگر متفاوت بودند به این نتیجه دست یافت که مؤثرترین عامل برای توجیه میزان فرار مالیاتی و رشد آن افزایش نرخ‌های مالیات است. وی علاوه بر نرخ مالیات، سادگی قوانین مالیاتی، نحوه اجرای قانون را نیز به عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی اضافه نموده است.
- در مطالعه دیگری، به‌منظور بررسی رابطه بین تکانه‌های مالیاتی و فرار مالیاتی، بوساتو و همکاران، ۲۰۱۰، نشان دادند که افزایش نرخ مالیات بر شرکت‌ها، کارگزاران اقتصادی را به سمت فرار مالیاتی سوق می‌دهد.
- کاوول و گوردون، ۱۹۸۸ در یک مدل نظری با کاربرد مدل ایستایی از عرضه کالاهای عمومی به تأثیر نرخ‌های مالیاتی بر سطح فرار مالیاتی پرداختند. آن‌ها با استفاده از مبانی اقتصاد خرد نتیجه می‌گیرند که در یک اقتصاد بزرگ که کارگزاران با کاهش خالص در ریسک‌گریزی مواجه می‌شوند، علامت اثر فرار مالیاتی بر تخصیص منابع، بستگی به حجم نسبی کالاهای عمومی در مقایسه با کالاهای خصوصی دارد. وقتی کالاهای عمومی کمتر از حد بهینه باشد پرداخت‌کنندگان مالیات قدرت بیشتری در مخفی کردن درآمد دارند از این‌رو فرار مالیاتی افزایش و اقتصاد غیررسمی رشد می‌کند.
- تدرز و گیلز، (۲۰۰۲)، عواملی که برگسترش اقتصاد زیرزمینی به‌منظور فرار از مالیات مؤثر می‌باشند را به‌صورت زیر بیان می‌دارند. نرخ‌های مالیاتی، پیچیدگی مالیاتی، بار مقررات، میزان بیکاری، درآمد قابل تصرف، تورم، ساختار سنی و جنسیت، ابعاد خود اشتغالی، فراوانی اشتغال در بیش از یک شغل، میزان مهاجرت، اعتماد به دولت، اخلاق و روحیه مالیاتی، درجه توسعه‌یافتگی اقتصادی و سیاسی و مهارت‌های مالی و تکنیکی.

1. Cebula &amp; Feige 2010

2. Clotfelter

- کروکر و اسلمرود ۲۰۰۳، با تحقیق مالیات بر شرکت‌ها در آمریکا به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی پرداختند و عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی را به دو گروه کلی، ۱. تغییرپذیری قوانین مالیاتی ۲. نظام‌مند بودن مراجع تصویب به‌کارگیری نامه‌ها و بخش نامه‌های مالیاتی تقسیم نموده‌اند. آن‌ها نتیجه گرفتند که کدبندی نمودن مستمر فعالیت‌های اقتصادی و افزایش جرائم مالیاتی منجر به کاهش فرار مالیاتی می‌گردد.

- ریچاردسون ۲۰۰۶ در این پژوهش با استفاده از داده‌های آماری علل فرار مالیاتی برای ۴۵ کشور منتخب جهان را به‌صورت مقطعی بررسی کرده است. در این تحقیق با بررسی ۱۷ عامل چون سن، جمعیت، سواد، سطح درآمد، منابع درآمدی، نرخ نهایی مالیات، انصاف مالیاتی، پیچیدگی و ابهام در قوانین مالیاتی، روحیه مالیاتی، درآمد ملی سرانه و شاخص‌های حکمرانی، چنین نتیجه گرفته شده است که عوامل غیراقتصادی اثر قوی بر فرار مالیاتی دارند به‌طوری‌که پیچیدگی قوانین مالیاتی، سواد، آموزش، منبع درآمدی، انصاف و روحیه مالیاتی به ترتیب از اهمیت بیشتری برخوردارند.

- دلانو<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۴ یکی از عوامل تأثیرگذار بر فرار مالیاتی را روحیه مالیاتی در نظر گرفته که این عامل خود نیز به انگیزه ذاتی مؤدی برای پرداخت مالیات وابسته است. روش وی استفاده از مدل فرار مالیاتی کل می‌باشد. او تحقیق خود را در کشورهای منتخب آمریکای لاتین انجام داده و نتایج آن مؤید تأثیر روحیه مالیاتی در پرداخت مالیات و یا فرار مالیاتی می‌باشد.

لیست عوامل شناسایی شده از ادبیات و پیشینه تحقیق و همچنین مصاحبه‌ها و بررسی اسناد و مدارک اداره امور مالیاتی استان فارس.

#### جدول ۱. لیست آسیب‌های شناسایی شده از ادبیات تحقیق

منبع	عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی	ردیف	بعد
بروکس، ۲۰۰۱	افزایش بروکراسی اداری	۱	بهره‌وری (کارایی)
(گراوس، ۱۹۵۸)	سوءاستفاده از تفاوت‌های موجود در نوع منبع کسب درآمد (مثلاً کارمندان و کشاورزان)	۲	
بروکس، ۲۰۰۱	وجود معافیت‌های مالیاتی	۳	
قربانی، ۸۶	سوءاستفاده از سیستم اطلاعاتی ضعیف نهاد مالیاتی	۴	

منبع	عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی	ردیف	بعد	
(میلیرون، ۱۹۸۶).	ابهام و پیچیدگی در قوانین و بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌ها	۵		
(جلیس، ۱۹۹۷)	نبود یک نظام حقوقی اجرایی مؤثر	۶		
مرادی و همکاران، ۱۳۹۲	همکاری ضعیف سایر ترجمان‌ها با اداره امور مالیاتی	۷		
بروکس، ۲۰۰۱	قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی	۸		
الینگهام و ساند مو، ۱۹۷۲	احتمال پیگیری و رسیدگی	۹		
کیت جی، کروکر، اسلمرود، ۲۰۰۴	تغییرات پی‌درپی قوانین مالیاتی	۱۰		
(مرادی و همکاران، ۱۳۹۲).	حذف آیتم‌هایی از درآمد (برای مثال فروش‌ها به‌عنوان واریزی شرکا)	۱۱		
نویدی، ۸۴	نوع بازرسان مالیاتی	۱۲		
(فیسمن و وی، ۲۰۰۴)	سوءاستفاده از تنوع در نرخ‌های مالیاتی	۱۳		
(الینگهام و سندمو، ۱۹۷۲).	عدم تسلیم مالیاتی	۱۴		عوامل غیرقانونی (فرار مالیاتی)
قربانی، ۸۶	اقتصاد پنهان (زیرزمینی)	۱۵		
	استخدام حسابداران خبره به‌منظور کاهش مالیات	۱۶		
قربانی، ۱۳۸۶	حضور سیاستمداران افتخاری در شرکت‌ها	۱۷		
قربانی، ۸۶	عدم ثبت معاملات نقدی	۱۸		
قربانی، ۸۶	بالا بردن بهای قیمت تمام شده کالای فروش رفته	۱۹		
قربانی، ۸۶	آدرس‌های صوری	۲۰		
قربانی، ۸۶	انحلال و ثبت مجدد شرکت‌ها به‌طور متوالی	۲۱		
مرادی و همکاران، ۱۳۹۲	نگهداری حساب‌ها و دفاتر جداگانه	۲۲		
ژول فاینا، ۲۰۰۵	فساد و رشوه	۲۳		
مرادی و همکاران، ۹۲	تعدد شرکت‌های ثبت شده	۲۴		
(مرادی و همکاران، ۱۳۹۲).	مستندسازی	۲۵		
نتایج مصاحبه	اعلام ورشکستگی	۲۶		

منبع	عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی	ردیف	بعد
قربانی، ۸۶	تبعیض در تشخیص مالیات برای مؤدیان (عدم ارائه اطلاعات صحیح در نظام مالیاتی)	۲۷	عوامل محیطی (فرهنگی، اقتصادی، اجتماعی)
(قربانی، ۸۶)	عدم تفاهم و اعتماد فی‌مابین مأموران تشخیص مالیات و مؤدیان مالیاتی	۲۸	
(قربانی، ۸۶)	فرهنگ مالیاتی	۲۹	
(فیشبرن، ۱۹۸۱)	تورم	۳۰	
بارس، کاپلن و اوگندال، ۲۰۰۸	میزان تحصیلات مؤدیان	۳۱	
میلیرون و ریچاردسون و ساویر، ۱۹۸۶، ۲۰۱۱ (و کولونیست ۱۹۹۲ و ووگل ۱۹۷۴)	کمبود نیروی انسانی متخصص	۳۲	
جعفری صمیمی و حمزه‌ای، ۱۳۸۴	سطح پائین خدمات عمومی دولت	۳۳	
مرادی و همکاران، ۱۳۹۲	عوامل اجتماعی (سن، جنس، منطقه جغرافیایی)	۳۴	
(جکسون و میلیرون، ۱۹۸۶)	عدم رعایت عدالت در توزیع بار مالیاتی	۳۵	

### روش تحقیق

#### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش ابتدا با رجوع به منابع کتابخانه‌ای و استفاده از موتورهای جستجوگر در پایگاه‌های داده اینترنتی مرتبط و فیش‌برداری از اسناد و مدارک مرتبط، مبانی نظری و پیشینه تحقیق تدوین می‌گردد. سپس جهت جمع‌آوری اطلاعات میدانی از روش بررسی‌های آماری و مصاحبه و پرسشنامه استفاده گردیده است. به‌منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها، پس از شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی به کمک بررسی‌های آماری سازمان امور مالیاتی استان فارس و مصاحبه با کارشناسان و خبرگان امر به توزیع پرسشنامه میان مؤدیان و خبرگان اداره امور مالیاتی استان فارس پرداخته و پس از

جمع‌آوری و طبقه‌بندی آن‌ها به تجزیه و تحلیل داده‌ها به کمک آزمون‌های آماری و به کمک نرم‌افزار SPSS می‌پردازیم. در نهایت به کمک تکنیک AHP به رتبه‌بندی این عوامل می‌پردازیم.

### نتایج و بحث و بررسی

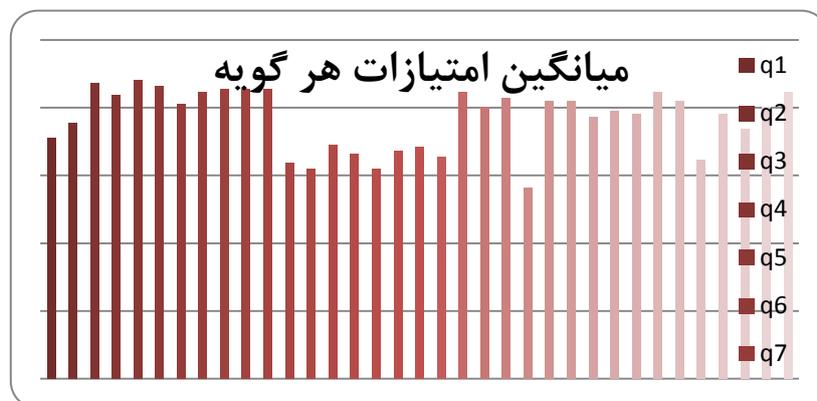
#### بررسی پایایی تحقیق از روش آلفای کرونباخ

جدول ۲. آلفای کرونباخ عوامل قانونی، غیرقانونی، محیطی و کل پرسشنامه شماره ۱

ضریب آلفای کرونباخ	تعداد سؤالات	گویه‌ها
۰,۸۱	۱۳	عوامل قانونی
۰,۸۷	۱۳	عوامل غیرقانونی
۰,۸۹	۹	عوامل محیطی
۰,۹۴	۳۵	کل پرسشنامه

همان‌طور که مشاهده می‌شود ضریب آلفای کرونباخ تک‌تک ابعاد پرسشنامه و همچنین کل پرسشنامه بالای ۰,۷۰ است که این نشان از پایایی خوب آن دارد. در پژوهش حاضر همچنین از آنجاکه از پرسشنامه مقایسات زوجی (پرسشنامه شماره ۲) استفاده شده است لذا پایایی آن از طریق نرخ سازگاری محاسبه گشته است؛ که در ذیل شرح آن می‌رود.

#### تجزیه و تحلیل داده‌ها



### نمودار ۱. میانگین امتیازات هر گویه

به‌منظور پالایش شاخص‌ها بنا به نظر اساتید باوجود آنکه در پرسشنامه از طیف لیکرت استفاده شده است و شاخص‌هایی که امتیاز ۳ به بالا را به خود اختصاص داده‌اند باید انتخاب شوند، اما به‌منظور پالایش بیشتر شاخص‌ها، گویه‌هایی که میانگین زیر ۴ را به خود اختصاص داده‌اند حذف و مابقی به‌منظور ورود به تکنیک AHP انتخاب می‌شوند. در ذیل شاخص‌هایی که‌های لایت شده‌اند با توجه به آنکه میانگین زیر ۴ را به خود اختصاص داده‌اند را حذف کرده‌ایم و بدین ترتیب:

عوامل قانونی (ترفندهای مالیاتی) از بین ۱۳ شاخص، با توجه به پاسخ پرسش شونده‌گان ۴ شاخص حذف و ۹ شاخص آن باقی ماند. عوامل غیرقانونی (فرار مالیاتی) از بین ۱۳ شاخص مشخص شده، با توجه به پاسخ پرسش شونده‌گان ۸ شاخص حذف و ۵ شاخص آن باقی ماند. عوامل اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی، از بین ۹ شاخص مشخص شده، با توجه به پاسخ پرسش شونده‌گان ۵ شاخص حذف و ۴ شاخص آن باقی ماند که در جدول ۳ این نتایج خلاصه شده است.

جدول ۳. شاخص‌های فیلتر شده توسط پرسشنامه شماره (۱)

منبع	عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی	ردیف	بعد
بروکس، ۲۰۰۱	سوءاستفاده از معافیت‌های مالیاتی	۱	عوامل قانونی (ترندهای مالیاتی)
قربانی، ۸۶	سوءاستفاده از سیستم اطلاعاتی ضعیف نهاد مالیاتی	۲	
(میلیرون، ۱۹۸۶).	ابهام و پیچیدگی در قوانین و بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌ها	۳	
(جلیس، ۱۹۹۷)	نبود یک نظام حقوقی اجرایی مؤثر	۴	
مرادی و همکاران، ۱۳۹۲	همکاری ضعیف سایر ترجمان‌ها با اداره امور مالیاتی	۵	
بروکس، ۲۰۰۱	قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی	۶	
الینگهام و ساند مو، ۱۹۷۲	احتمال پی‌گیری و رسیدگی	۷	
کیت جی، کروکر، اسلمرود، ۲۰۰۴	تغییرات پی‌درپی قوانین مالیاتی	۸	
(مرادی و همکاران، ۱۳۹۲).	حذف آیتم‌هایی از درآمد (برای مثال فروش‌ها به‌عنوان واریزی شرکا)	۹	
قربانی، ۸۶	آدرس‌های صوری	۱۰	
قربانی، ۸۶	انحلال و ثبت مجدد شرکت‌ها به‌طور متوالی	۱۱	
مرادی و همکاران، ۱۳۹۲	نگهداری حساب‌ها و دفاتر جداگانه	۱۲	
مرادی و همکاران، ۹۲	تعدد شرکت‌های ثبت شده	۱۳	
(مرادی و همکاران، ۱۳۹۲).	مستندسازی	۱۴	عوامل اجتماعی (اجتماعی)
(قربانی، ۸۶)	فرهنگ مالیاتی	۱۵	
(فیشرن، ۱۹۸۱)	تورم	۱۶	
مرادی و همکاران، ۱۳۹۲	عوامل اجتماعی (سن، جنس، منطقه جغرافیایی)	۱۷	
(جکسون و میلیرون، ۱۹۸۶)	عدم رعایت عدالت در توزیع بار مالیاتی	۱۸	

نتایج تحقیق

نتایج به‌دست‌آمده از روش AHP

نتایج تکنیک AHP نیز حاکی از آن است که طبق نظر خبرگان، کارشناسان و مدیران اداره امور مالیاتی استان فارس مبنی بر پر کردن جدول مقایسات زوجی ماتریس اوزان به دست آمده برای هر یک از عوامل همان‌طور که در جدول ۴ مشاهده می‌کنید، بدین ترتیب است: عوامل قانونی (ترندهای مالیاتی) با وزنی معادل، ۰,۵۳ بالاترین رتبه و عوامل غیرقانونی (فرار مالیاتی) با وزنی معادل ۰,۲۹ رتبه دوم و عوامل محیطی (فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی) با ۰,۱۶ وزن رتبه سوم را به خود اختصاص داده است.

جدول ۴. رتبه‌بندی نهایی، شاخص‌های محوری عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی مؤدیان استان فارس

رتبه‌بندی	عوامل مؤثر در فرار مالیاتی	وزن نسبی
۱	عوامل قانونی	۰,۵۳
۲	عوامل غیرقانونی	۰,۲۹
۳	عوامل محیطی (فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی)	۰,۱۶

همچنین نتایج رتبه‌بندی هر یک از این سه عامل به تفکیک در جداول ذیل آمده است.

رتبه‌بندی عوامل قانونی (ترندهای مالیاتی) طبق جدول ۵ به ترتیب از قرار ذیل است: ۱- سوءاستفاده از سیستم اطلاعاتی ضعیف نهاد مالیاتی، ۲- نبود یک نظام حقوقی اجرایی مؤثر، ۳- همکاری ضعیف سایر ترجمان‌ها با اداره امور مالیاتی، ۴- احتمال پیگیری و رسیدگی، ۵- حذف آیتم‌هایی از درآمد (برای مثال فروش‌ها به‌عنوان واریزی شرکا). ۶- ابهام و پیچیدگی در قوانین و بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌ها. ۷- قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی. ۸- وجود معافیت‌های مالیاتی، ۹- تغییرات پی‌درپی قوانین مالیات.

جدول ۵. رتبه‌بندی عوامل قانونی (ترندهای مالیاتی) مؤثر بر فرار مالیاتی

رتبه	عوامل	بردار وزن نسبی عوامل قانونی (ترندهای مالیاتی)
۱	سوءاستفاده از سیستم اطلاعاتی ضعیف نهاد مالیاتی	۲,۵۵
۲	نبود یک نظام حقوقی اجرایی مؤثر	۲,۴
۳	همکاری ضعیف سایر ترجمان‌ها با اداره امور مالیاتی	۱,۶
۴	احتمال پیگیری و رسیدگی	۱,۲
۵	حذف آیتم‌هایی از درآمد (برای مثال فروش‌ها به‌عنوان واریزی شرکا)	۱,۱
۶	ابهام و پیچیدگی در قوانین و بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌ها	۰,۸۷
۷	قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی	۰,۴۶
۸	وجود معافیت‌های مالیاتی	۰,۲۷۲
۹	تغییرات پی‌درپی قوانین مالیاتی	۰,۲۷۱

- رتبه‌بندی عوامل غیرقانونی (فرار مالیاتی) طبق جدول ۶ به ترتیب عبارت است از: ۱- مستندسازی، ۲- نگهداری حساب‌ها و دفاتر جداگانه، ۳- آدرس‌های صوری، ۴- تعدد شرکت‌های ثبت شده ۵- انحلال و ثبت مجدد شرکت‌ها به‌طور متوالی.

جدول ۶. رتبه‌بندی عوامل غیرقانونی (فرار مالیاتی) مؤثر بر فرار مالیاتی

رتبه	عوامل	بردار وزن نسبی، عوامل غیرقانونی (فرار مالیاتی)
۱	مستندسازی	۲,۴۵
۲	نگهداری حساب‌ها و دفاتر جداگانه	۱,۲۹
۳	آدرس‌های صوری	۰,۵۹۹
۴	تعدد شرکت‌های ثبت شده	۰,۵۵
۵	انحلال و ثبت مجدد شرکت‌ها به‌طور متوالی	۰,۳۶۵

- رتبه‌بندی عوامل محیطی طبق جدول ۷ به ترتیب عبارت است از: ۱- تورم، ۲- فرهنگ مالیاتی، ۳- عوامل اجتماعی (سن، جنس، منطقه جغرافیایی)، ۴- عدم رعایت عدالت در توزیع بار مالیاتی.

جدول ۷. رتبه‌بندی عوامل محیطی (اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی)

رتبه	عوامل	بردار وزن نسبی عوامل محیطی (اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی)
۱	تورم	۰,۵۸
۲	فرهنگ مالیاتی	۰,۴۰
۳	عوامل اجتماعی (سن، جنس، منطقه جغرافیایی)	۰,۲۷
۴	عدم رعایت عدالت در توزیع بار مالیاتی	۰,۱

### مقایسه نتایج تحقیق با مطالعات قبلی (بحث)

در این بخش نتایج حاصل از این تحقیق با نتایج حاصل از تحقیقات انجام شده با موضوعاتی کم و بیش مشابه مقایسه می‌گردد.

- نصر اصفهانی و همکاران، ۱۳۹۲ در مقاله‌ای با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی اصفهان" نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که از نقطه نظر مؤدیان مشاغل، عوامل سیاسی و اقتصادی بیشترین تأثیر و عامل محیطی کمترین تأثیر را داشته است. از نظر کارشناسان کادر تشخیص، عوامل سیاسی، اقتصادی و قانونی بیشترین تأثیر و عامل محیطی کمترین تأثیر را داشته‌اند. نتایج پژوهش ما نیز عوامل قانونی را دارای بالاترین تأثیر و عوامل محیطی را دارای کمترین تأثیر می‌داند.

- هادیان و تحویلی، ۱۳۹۲، در پژوهشی با عنوان "شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران" چنین نتیجه می‌گیرد که: پژوهش‌های انجام شده در خصوص شناسایی عوامل مؤثر بر پدیده فرار مالیاتی در کشورهای در حال توسعه حاکی از آن است که چهار متغیر نرخ مالیات، پیچیدگی قوانین و مقررات، نبود سرمایه اجتماعی و تورم،

علاوه بر اینکه به‌طور تقریبی میان این کشورها به‌عنوان عامل مشترک به شمار می‌آیند، در این حوزه بیشترین اثرگذاری را نیز دارا هستند. بر این اساس، در این مطالعه سعی گردیده تا با استفاده از یک الگوی خود توضیح با وقفه‌های گسترده برای دوره ۸۶ تا ۱۳۵۰ تأثیر متغیرهای بیان شده بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد. نتایج حاصل از تخمین الگو حاکی از آن است که در بلندمدت، هر چهار متغیر موردنظر با فرار مالیاتی رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار داشته‌اند. در خصوص دوره کوتاه‌مدت نیز تمامی نتایج به‌طور تقریبی شبیه به نتایج بلندمدت است، البته با این تفاوت که تورم نقش تعیین‌کننده‌ای بر فرار مالیاتی نداشته است. در نتایج تحقیق ما نیز این چهار متغیر حائز اهمیت بوده و دو متغیر اول در عوامل قانونی و دو متغیر دوم در قالب عوامل محیطی گنجانده شده بود.

- جعفری صمیمی و حمزه‌ای، ۱۳۸۴ متغیرهای تأثیرگذار بر فرار مالیاتی را به سه گروه کلی عوامل ساختاری، عوامل قانونی و عوامل سازمانی تفکیک کرده‌اند. نتایج این مطالعه حاکی از آن است که در بین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، به ترتیب، ضعف نظام گردش پولی، ضعف نظام اطلاعات مالیاتی، پیچیدگی قوانین مالیاتی، میزان بالای مالیات، سطح پائین خدمات عمومی دولت و تبعیض بین مؤدیان، از اهمیت برخوردارند. تأثیر کلیه این عوامل بر فرار مالیاتی در پژوهش ما نیز مورد تأیید است.

- ریچارد سون، ۲۰۰۶ سورماک و واتسون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵ با برآورد اقتصاد زیرزمینی به این نتیجه رسیده است که در بلندمدت از میان عوامل مختلف اقتصادی: درآمد سرانه، واردات، بدهی خارجی، بیکاری و تورم بر سطح فرار مالیاتی تأثیرگذار بوده‌اند. از میان عوامل مؤثر یاد شده تورم و بیکاری با فرار مالیاتی رابطه‌ای مستقیم داشته‌اند، لذا پیشنهاد می‌کنند که دولت می‌تواند با استفاده از سیاست‌های پولی و مالی خود این دو متغیر و در نتیجه میزان فرار مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد. در خصوص رابطه مثبت میان بدهی خارجی و فرار مالیاتی محققان معتقدند که دولت باید در این زمینه محتاط‌تر عمل نماید و آن دسته از مخارجی که از این طریق تأمین مالی می‌شوند را کاهش دهد. در

1. Richardso, Sookram & Watson

پژوهش ما نیز در میان عوامل محیطی عامل تورم بالاترین اولویت را در فرار مالیاتی به‌خود اختصاص داده است.

- کلوتفلتر<sup>۱</sup>، ۱۹۸۳ با در نظر گرفتن افراد ساکن دو کشور آمریکا و انگلستان که از لحاظ منبع درآمد، سن، وضعیت تأهل و محل سکونت با یکدیگر متفاوت بودند به این نتیجه دست یافت که مؤثرترین عامل برای توجیه میزان فرار مالیاتی و رشد آن افزایش نرخ‌های مالیات است. وی علاوه بر نرخ مالیات، سادگی قوانین مالیاتی، نحوه اجرای قانون را نیز به عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی اضافه نموده است. نتایج این تحقیق نتایج پژوهش ما را نیز تأیید می‌کند.

- تدر و گیلز، ۲۰۰۲ عواملی که برگسترش اقتصاد زیرزمینی به‌منظور فرار از مالیات مؤثر می‌باشند را به‌صورت زیر بیان می‌دارند. نرخ‌های مالیاتی، پیچیدگی مالیاتی، بار مقررات، میزان بیکاری، درآمد قابل تصرف، تورم، ساختار سنی و جنسیت، ابعاد خود اشتغالی، فراوانی اشتغال در بیش از یک شغل، میزان مهاجرت، اعتماد به دولت، اخلاق و روحیه مالیاتی، درجه توسعه‌یافتگی اقتصادی و سیاسی و مهارت‌های مالی و تکنیکی. کلیه این عوامل در پژوهش ما نیز مورد تأیید است.

### پیشنهادها

از آنجاکه بالاترین اولویت را عوامل قانونی نسبت به عوامل غیرقانونی و محیطی به خود اختصاص داده‌اند پیشنهاد می‌شود تا ادارات امور مالیاتی کشور نواقص قانونی که منجر به سوءاستفاده مؤدیان خاطمی می‌گردد را به منابع ذیصلاح گزارش داده تا با برطرف ساختن آنان راه‌های فرار مالیاتی را نیز ببندند. همچنین از آنجاکه اولین رتبه در عوامل قانونی متعلق به ضعف سیستم اطلاعاتی اداره امور مالیاتی است لذا تقویت سیستم اطلاعاتی این ارگان و ارتباط دادن آن با ارگان‌هایی همچون ثبت احوال و بانک‌ها و ... می‌تواند موجبات برطرف شدن این نقص را برطرف سازد.

دومین اولویت مربوط به عوامل غیرقانونی می‌باشد؛ که مستندسازی در آن رتبه اول را به خود اختصاص داده است. لذا الزام شرکت‌ها و مؤسسات به استفاده از نرم‌افزار

1. Clotfelter

در سیستم‌های حسابداریشان و همچنین اعزام بازرسان بیشتر و خبره‌تر و استفاده از یک نظام هماهنگی اطلاعات می‌تواند در این زمینه یاریگر اداره امور مالیات‌های کشور باشد.

آخرین رتبه از آن عوامل محیطی (فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی) است؛ که تورم اولویت اول را بر عهده دارد که در اینجا کاری از دست اداره امور مالیاتی بر نمی‌آید اما اولویت بعدی از آن فرهنگ مالیاتی است که می‌شود با کمک تیزرهای تبلیغاتی، ساختن فیلم‌های مستند در زمینه پرداخت مالیات و نشان دادن وضعیت کشورهای که بخش اعظمی از درآمد‌هایشان از قبل پرداخت مالیات است فرهنگ‌سازی نمود. البته عادلانه برخورد کردن اداره امور مالیاتی نسبت به مؤدیان قانونمند خود بالاترین میزان تأثیرپذیرش پرداخت مالیات را از سوی مؤدیان دارد.

### منابع

۱. اوپنهام، ان (۱۳۶۹)، طرح پرسش‌نامه و سنجش نگرش‌ها، ترجمه م کریم نیا، مشهد، نشر آستان قدس رضوی.
۲. آذر، ع، رجب‌زاده، ع (۲۰۰۸)، تصمیم‌گیری کاربردی با رویکرد MADM، تهران، نشر نگاه دانش.
۳. بازرگان، ع؛ سرمد، ز، حجازی، ا (۱۳۸۰)، روش تحقیق در علوم رفتاری، تهران، انتشارات آگاه، ص ۱۱۸.
۴. پایگاه قوانین و مقررات مالیاتی کشور، (۱۳۹۳).
۵. دهنوی، جلال، (۱۳۹۰)، "معافیت مالیاتی، خوب یا بد"، ویژه‌نامه مالیات، روزنامه خراسان.
۶. صمدی، علی حسین، تابنده، رضیه (۱۳۹۲)، "فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن)" پژوهشنامه مالیات، شماره نوزدهم (مسلسل) ۶۸.
۷. عرب مازار، علی اکبر، گل محمدی، مریم، باقری، بهروز (۱۳۹۰)، "سطح تمکین مالیاتی، مهم‌ترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد" فصلنامه پژوهشنامه مالیات، سال نوزدهم، شماره ۱۲ (پیاپی ۶۰)، تهران.

۸. قربانی، مجید (۱۳۸۶)، "اندیشه اقتصادی"، روزنامه سرمایه، شماره ۵۹۸، صفحه ۱۱.
۹. مرادی، مهدی، رستمی، امین، تقی زاده، رضا (۱۳۹۲)، "بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تأکید بر عوامل فرهنگی" فصلنامه پژوهشنامه مالیات (علمی پژوهشی) (۱۸)، ۲۱، ۲۰۲-۱۸۱.
۱۰. احمدی، علیرضا (۱۳۸۳)، مجموعه مقالات مدیریت استراتژیک، روش تحلیل سلسله‌مراتبی و کاربرد آن در برنامه‌ریزی استراتژیک مؤسسات تولیدی و خدماتی، تهران: انتشارات تولید دانش.
۱۱. امین خاکی، علیرضا (۱۳۹۱)، "آسیب‌شناسی تحقق درآمدهای مالیاتی با رویکردی بر جرم فرار مالیاتی" دوره دوم سال ششم، شماره ۲۱، فصلنامه کارآگاه، از صفحه ۲۵ تا ۳۸.
۱۲. امینی، علیرضا (۱۳۸۷)، "پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی استان قزوین با استفاده از مدل سری‌های زمانی و روش مداخله‌ای طی مهر و موم‌های ۱۳۷۴-۱۳۸۳" فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال شانزدهم، شماره ۴۷.
۱۳. اولادی، سمانه (۱۳۷۸)، ارائه الگوی سنجش رضایت مشتری بر اساس مدل تعالی سازمانی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، دانشکده فنی و مهندسی، ص ۵۷-۲.
۱۴. ایران‌نژاد، مهدی (۱۳۸۱)، سازمان و مدیریت از تئوری تا عمل، تهران: انتشارات سمت، چاپ دوم.
۱۵. آذر، ع، مؤمنی، م (۱۳۷۹)، آمار و کاربرد آن در مدیریت، چاپ سوم، تهران، انتشارات سمت.
۱۶. آسترکی، مرضیه (۱۳۹۲)، "فرهنگ پرداخت مالیات"، ماهنامه مهندسی فرهنگی، سال چهارم، شماره ۳۲.
۱۷. آقانظری، حسن (۱۳۸۹)، ناهنجاری فرهنگی-اقتصادی درآمد مالیاتی کشور و راه‌حل‌ها با رویکرد آموزه‌های اسلامی، سال اول، شماره دوم، بهار و تابستان ۱۳۸۹، ص ۹۵-۱۰۸.

۱۸. آقای، الله محمد (۱۳۷۹)، "بهبود کمی مالیات در گرو خدمات‌رسانی" فصلنامه گروه تحقیقات سیاست‌های مالیاتی، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، تهران، پژوهش‌نامه اقتصادی ص: ۱۰۵-۱۲۸.
۱۹. پیرایی، خسرو "برآورد ظرفیت مالیاتی در استان فارس"، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره اول، سال شانزدهم، تابستان ۱۳۸۷.
۲۰. جعفری صمیمی، احمد، حمزه‌ای، علی اکبر، ۱۳۸۴، "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی: مطالعه موردی صنف طلافروشان استان مازندران"، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، جلد اول، شماره ۳۴، صفحات. ۲۰-۳.
۲۱. دوانی، غلامحسین (۱۳۹۲)، "حسابداری مالیاتی"، نشر کیومرث، چاپ دوازدهم.
۲۲. سید نورانی، سید محمدرضا (۱۳۸۸)، فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، چاپ اول.
۲۳. سیف، ع (۱۳۷۸)، روش‌های اندازه‌گیری و ارزشیابی آموزشی، تهران، انتشارات روشن.
۲۴. صادقی، حسین و علیرضا شکیبایی (۱۳۹۱)، "فرار مالیاتی و اندازه اقتصاد زیرزمینی ایران (با روش اقتصادسنجی فازی)، فصل‌نامه مفید، شماره ۲۷، صص، ۷۶-۵۵.
۲۵. عبدالله میلانی، مهنوش و نرگس اکبرپور روشن (۱۳۹۱)، "فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران"، پژوهش‌نامه مالیات، سال ۲۲، شماره ۱۹ (۹۴ پیاپی)، بهار.
۲۶. عزیزخانی، فاطمه و غلامرضا، افشاری (۱۳۸۶)، "فرار مالیاتی و تأثیر آن بر تولید ناخالص داخلی و توزیع درآمد". فصلنامه مجلس و پژوهش، شماره، ۴۹-۵۰، صص ۳۹۵-۴۲۲.
۲۷. قدسی پور، سید حسن (۱۳۸۷)، "فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی AHP"، انتشارات دانشگاه صنعتی امیرکبیر.

۲۸. مجتهد، احمد، احمدیان، اعظم (۱۳۸۷)، "اثر درآمدهای مالیاتی دولت بر رفاه اجتماعی ایران" فصل‌نامه ویژه‌نامه اقتصادی، سال هفتم، شماره اول، صفحات ۱۰-۷۱.
۲۹. مداح، مجید، نعمت‌اللهی، سمیه (۱۳۹۰)، "بررسی و تحلیل اثر نرخ تعرفه بر فرار مالیاتی در واردات ایران: رویکرد اختلاف تجاری"، فصلنامه پژوهش‌نامه مالیات، فصلنامه دارای رتبه علمی - پژوهشی (علوم انسانی)، تهران، سال نوزدهم، شماره ۱۲ (پیاپی ۶۰)، ISSN ۲۲۵۱-۶۴۸۴.
۳۰. ملک محمدی، حمیدرضا، رفسنجانی نژاد، سیما (۱۳۸۹)، "نقش توسعه سرمایه اجتماعی در کاهش فساد" دانش
۳۱. منجذب، محمدرضا و سلیمانی، پارسا، "برآورد ظرفیت مالیاتی استان مازندران"، پژوهش‌نامه اقتصادی شماره ۱۳۸۴.
۳۲. موسوی جهرمی، یگانه، آیت، زائر (۱۳۸۷)، "مقایسه عملکرد دو مدل تصمیم‌گیری با معیارهای چندگانه مطالعه موردی: رتبه‌بندی استان‌های کشور بر اساس عوامل تأثیرگذار بر ظرفیت مالیاتی" پژوهش‌نامه اقتصادی، ویژه‌نامه طرح تعدیل اقتصادی
۳۳. موسوی، یحیی، (۱۳۸۷)، "مقایسه کارایی مالیاتی و تعیین ظرفیت مالیاتی استان‌های کشور" پایان‌نامه کارشناسی ارشد، رشته علوم اقتصادی، دانشگاه شهید بهشتی.
۳۴. مهرگان، نادر (۱۳۸۳)، بررسی و اندازه‌گیری ظرفیت مالیاتی در اقتصاد ایران و استان‌های کشور"، طرح تحقیقاتی، دانشگاه بوعلی سینا همدان
۳۵. مهرگان، محمدرضا، ۱۳۸۶، پژوهش عملیاتی: برنامه‌ریزی خطی و کاربردهای آن، نشر کتاب دانشگاهی، نشر سالکان، چاپ بیست و دوم، تهران.
۳۶. نصر اصفهانی، مهدی، نصر اصفهانی، مهرناز، دلوی اصفهان، محمدرضا، ۱۳۹۲، "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی" فصلنامه پژوهش‌های مالییه اسلامی مقاله ۳، دوره ۱، شماره ۱.
۳۷. نوراللهی حکمت. برآورد ظرفیت مالیاتی استان اردبیل. مجله اقتصادی (دوماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی). ۱۳۸۶؛ ۷ (۷۱ و ۷۲): ۷۱-۸۸

۳۸. و ارزیابی، سال دوم، شماره سوم، صفحات ۴۳-۷۷.
۳۹. هادیان، ابراهیم، تحویلی، علی، ۱۳۹۲، "شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران"، فصلنامه علمی پژوهشی برنامه‌ریزی و بودجه سال هجدهم شماره ۲، ص ۵۸-۳۹ نمایه در ISC.
40. Al- Marhubi, F. A. (2000). Corruption and inflation. *Economic Letters*, 66(2), 199- 202.
41. Allingham M. & Sandmo. A. (1972), Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis *Journal of Public Economics*, Vol. 1, 323-338.
42. Alm, J., and B. Torgler (2004). Culture Differences and Tax Morale in the United States and Europe, *Journal of Economic Psychology*. 27: 224-246.
43. Alm, J., and B. Torgler (2004). Culture Differences and Tax Morale in the United States and Europe, *Journal of Economic Psychology*. 27: 224-246.
44. Alm, J., Jackson, B. R. & McKee, M. (1992). Estimating the determinants of taxpayer compliance with experimental data, *National Tax Journal*, (45), 107-114. and Public Good Provision, *Journal of Public Economics*, Vol. 36. and Taxation, 15, pp. 150-169.
45. Andreoni, J., B. Erard & J. Feinstein, (1998), Tax Compliance, *Journal of Economic Literature*, 36, pp. 818-860.
46. Becker, G. S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. *Journal of Political Economy*, 76, 169-217.
47. Blo omquist, K. (2003). US income inequality and tax evasion: A synthesis. *Tax Notes International*, 31(4), 347- 367.
48. Bro oks, N. (2001). Challenges of tax administration and compliance. *Tax Conference*, Asian Development Bank. pp. 1- 35.
49. Cab alle, P., & Panades, J. (2004). Inflation, tax evasion and distribution of consumption.
50. Ceb ula, R., & Feige, E. (2010). America underground economy: Measuring the size, growth
51. Cebula, R.J. & Saadatmand, Y. (2005). Income Tax Evasion Determinants: New Evidence. *Journal of American Academy of Business*, 7(2): 124.
52. Clo tfelter, C. (1983). Tax evasion and tax rates: An analysis of individual returns. *The*
53. Cowell, F. A., and J. P. F. Gordon., (1988), *Unwillingness to Pay: Tax Evasion*.

54. Cowell, F. (1990), *Cheating the Government*, Cambridge, Mass: Crimes: The Case of Tax Evasion. *Canadian Journal of Criminology*.
55. Cra ne, S., & Nourzad, F. (1990). Tax rates and tax evasion: Evidence from California
56. Crocker, K.J. & Slemrod, J. (2003). Corporate tax evasion with agency costs, unpublished paper, Department of Private Law, University of Oslo.
57. Cuccia, A. D., (1994), The Economics of Tax Compliance: What do We Know and where do We Go? *Journal of Accounting Literature*, 1381 تا 116.
58. Dell'Anno, R., Gómez, M. & Pardo, A. (2004). Shadow Economy in Three Very Different Mediterranean Countries: France, Spain and Greece. A MIMIC Approach. Working Paper 2004:1-29. *Encyclopaedia of Law and Economics*. *Economics*, 55(1), 215- 232. *European Journal of Political Economy*, 21 (3), 598 تا 642.
59. Fagbemi, T. O., Uadiale, O. M., and Noah, A. O. (2010). The Ethics of Tax Evasion: Perceptual Evidence from Nigeria. *European Journal of Social Sciences*, 17: 360-371.
60. Farayola, G.O., (1987), *Guide to Nigerian Taxes Lagos All Crowns Nig. Ltd.*
61. Feige, E.L. (1979). *The Under Ground Economics: Tax Evasion and Information Distortion*. Cambridge University Press.
62. Feinstein, J. S., (1991), An Econometric Analysis of Income Tax Evasion and its Detection. *RAND Journal of Economics*, 22, 14 تا 35.
63. Fis hburn, G. (1981). Tax evasion and inflation. *Australian Economic Papers*, 20(37), 325 تا
64. Fis man, R., & Wei, S. (2004). Tax rates and tax evasion: Evidence from missing imports in China. *Journal of Political Economy*, 112(2), 471- 496.
65. Fisman, R. and Wei, S-J. (2001). Tax Rates and Tax Evasion: Evidence from Missing Imports in China. *Journal of Political Economy*. 112: 471-496.
66. Franzoni, L. Alberto (1998), *Tax Evasion and Tax Compliance*, H.W. Sinn (Eds.), *Public finance in the New Century* Cambridge.
67. Gil es, D. (1997). The hidden economy and tax evasion prosecutions in New Zealand. *Applied Economics Letters*, Taylor and Francis Journals, 4(5), 281- 285.

68. International Bureau of Fiscal Documentation (2001), *International Tax Glossary* (4th Ed.). Amsterdam, Netherlands: IBFD Publications.
69. Jackson, B., & Milliron, V. (1986). *Tax compliance research: Findings, problems, and*
70. Jackson, B. R., & V. C. Milliron, (1986), *Tax Compliance Research: Findings, Problems and Prospects*. *Journal of Accounting Literature*, 5, 125-165.
71. Johnson, S., Kaufmann, D., & Shleifer, A. (1997). *The unofficial economy in transition*. *Brooking Papers on Economic Activity*, 2 (3), 159- 221.
72. Johnson S. and D. Kaufmann (2000), *Why Do Firms Hide? Bribes and Unofficial Activity after Communism*, *Journal of Public Economics*, Vol. 76, PP. 495-520. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, No. 15, PP. *Journal of Economic Literature*, 38(1), 77-114. *Journal of Macroeconomics*, 26(4), 567- 595.
73. Kiabel, B.D., & N. G. Nwokah, (2009), *Curbing Tax Evasion and Avoidance in Personal Income Tax Administration: A Study of the South-South States of Nigeria*. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*.
74. Kiabel, B.D., & N. G. Nwokah, (2009), *Curbing Tax Evasion and Avoidance in Personal Income Tax Administration: A Study of the South-South States of Nigeria*. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*.
75. Kinsey, K., (1986), *Theories and Models of Tax Cheating*. *Criminal Justice Abstracts*, 2, 403-425.
76. Levi, M., (1998). *A State of Trust in V. Braithwaite & M. Levi (Eds.), Trust and Governance*. New York, NY: Russell Sage Foundation. pp. 77-101.
77. Levin, J. and Widell, L. M. (2007). *Tax Evasion in Kenya and Tanzania: Evidence from Missing Imports*. *Orebro University Working Paper*, No. 8. library of Munich, Germany. pp. 1- 23.
78. Long, S., & J. Swingen, (1991), *Taxpayer Compliance: Setting New Agendas for Research*. *Law and Society Review*, 25, 637-683.
79. Long, S., & J. Swingen, (1991), *Taxpayer Compliance: Setting New Agendas for Research*. *Law and Society Review*, 25, 637-683. MA: MIT Press. pp. 49-88.
80. Ma nasan, R. G. (1988). *Tax Evasion in the Philippines 1981-1985*. *Journal of Philippine Development*, 27(2), 167- 190.

81. Marrelli, M. and Martina, R. (1988). "Tax Evasion and Strategic Behavior of the Firms". *Journal of Public Economics*, 37: 55-69. MIT press.
82. Mason, R., & L. D. Calvin, (1978). A study of Admitted Income Tax Evasion. *Law & Society Review*, 13, 73-89.
83. Mason, R., & L. D. Calvin, (1984), Public Confidence and Admitted Tax Evasion. *National Tax Journal*, 37, 489-496.
84. -Nagy, Z. (2011). The Fight Against Income Tax Evasion in Hungary. *Acta Polytechnica Hungarica*, 8: 103-116.
85. -Nicolini, J. P. (1998). Tax evasion and the optimal inflation tax. *Journal of Development*.
86. O'Higgins, M. (1985). The relationship between the formal and hidden economies: An exploratory analysis for four countries. *The Economics of the Shadow Economy, Studies in Contemporary Economics*, 15(1985), 127- 143. *Perspectives*, 21(1), 25 -48. *prospects. Journal of Accounting Literature*, 5(4), 125- 165. *Review of Economics and Statistics*, 65(3), 363- 373.
87. Riahi-Belkaoui, A., (2004), Relationship between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13, pp. 135-143.
88. Riahi-Belkaoui, A. (2004). Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 13(2), 135- 148.
89. Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(2), 150- 169.
90. Richardson, G., the Structure of fuzzy preferences: social choice implication, social choice and Welfare.
91. Richardson, G. (2008). The Relationship between Culture and Tax Evasion Across Countries: Additional Evidence And Extensions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 17: 67-78.
92. Richardson, G., (2006), Determinants of Tax Evasion: A Cross country Investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, pp. 150-169.
93. Richardson, G., (2006), Determinants of Tax Evasion: A Crosscountry Investigation. *Journal of International Accounting, Auditing*

94. Richardson, G., (2008). the Relationship between Culture and Tax Evasion across Countries: Additional Evidence and Extensions. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 17, pp.67-78.
95. Richardson, M., & A. J. Sawyer, (2001). A Taxonomy of the Tax Compliance Literature: Further Findings, Problems and Prospects. *Australian Tax Forum*, 16, 137-320.
96. Schneider, F. (2005). Shadow economies around the world: What do we really know.
97. Schneider, F., & Enste, D. H. (2000). Shadow Economies: Size, causes, and consequences.
98. Schneider, F., & D. Enste, (2000). Shadow Economies around the World: Size, Causes and Consequences. *IMF Working Paper WP/00/26*, pp. 1-56.
99. Schneider, F., & Savasan, F. (2007). DYMIMIC Estimates of the Size of Shadow economies of Turkey and Neighboring Countries. *International Research Journal of Finance and Economics*. 9:126-144.
100. Schneider, F., (2002). Hiding in the Shadows: The growth of the Shadow Economy. *Economic Issues*, 30, pp. 1-2.
101. Schneider. & Enste, D. (2000). Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences, *the Journal of Economic Literature*, 38(1): 77-114. *The New Institutional Economics Approach*, *World Development*, 18, No. 7.
102. Slemrod, J. (2007). Cheating ourselves: The economics of tax evasion. *Journal of Economic*.
103. Slemrod, J., (2003). Trust in Public Finance in S. Cnossen & 150-169.40, 165-184.67-78. *Admitted Tax Evasion. National Tax Journal*, 37, 489-496
104. Slemrod, J., (2003). Trust in Public Finance in S. Cnossen & H.W. Sinn (Eds.), *Public finance in the New Century Cambridge, MA: MIT Press*. pp. 49-88.
105. Tittle, C., & M. Welch, (1983). Religiosity and Deviance: Towards a Contingency Theory of Constraining Effect, *Social Forces*, 61, pp. 653-682.
106. Tittle, C., (1980). *Sanctions and Social Deviance: The Question Of Deterrence*. New York, NY: Praeger.
107. Torgler, B. and F. Schneider (2007). Shadow Economy, Tax Morale, Governance and Institutional Quality: A Panel Analysis, *CREMA Working Paper Series*, 2007-02, Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA).

- 
108. Varma, K. N., & A. N. Doob, (1998). Deterring Economic Crimes: The Case of Tax Evasion. *Canadian Journal of Criminology*, 40, 165-184.
  109. Vogel, J. (1974). Taxation and Public Opinion in Sweden: An Interpretation of Recent Survey Data. *National Tax Journal*, 27, 499-513.
  110. Wang, Y. (2012). Competition and Tax Evasion: A Cross Country Study. *Economic Analysis & Policy*, 42: 198-208.



## بررسی ارتباط بین اجتناب مالیاتی آینده و ارزش شرکت و تأثیر وجود سهامداران عمده بر این رابطه

جواد درّه‌کی<sup>۱</sup>

کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد javad.dorraki@yahoo.com

محمود لاری دشت بیاض

استادیار گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد m.lari@um.ac.ir

محمد حسین ودیعی

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد mhvadeei@um.ac.ir

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی آینده و ارزش شرکت می‌باشد. جهت اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی آینده از نمره برنامه‌ریزی مالیاتی که دو عامل ثبات و سطح نرخ مالیات را در نظر می‌گیرد استفاده شده است. معیار ارزش شرکت نسبت  $Q$  توپین می‌باشد. بازه زمانی این پژوهش، شامل مهر و موم‌های ۱۳۹۳-۱۳۸۹ و نمونه پژوهش شامل ۱۵۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره مذکور بوده است. نتایج پژوهش نشان‌دهنده رابطه مستقیم و معنی‌دار بین نمره برنامه‌ریزی مالیاتی و ارزش شرکت می‌باشد. علاوه بر این نتایج حاکی از این است که وجود سهامداران عمده در شرکت بر این رابطه تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

**کلیدواژه‌ها:** ارزش شرکت، اجتناب از مالیات، نمره برنامه‌ریزی مالیاتی، نسبت  $Q$  توپین

## ۱- مقدمه

یکی از مهم‌ترین روش‌های تأمین مخارج دولت، جمع‌آوری و وصول انواع مالیات‌ها است. صاحب‌نظران اقتصاد و توسعه معتقدند که کسب درآمدهای مالیاتی به‌منظور تأمین هزینه‌های دولت، شاخص‌های نامطلوب اقتصادی همچون تورم، بیکاری و غیره را بهبود می‌بخشد. در کشورهای جهان سوم، سهم درآمدهای مالیاتی دولت از تولید ناخالص ملی رقم بسیار ناچیزی می‌باشد و سهم پرداخت‌های دولت نسبت به تولید ناخالص ملی همواره بیش از سهم مالیات است (پورزمانی، ۱۳۸۸). به دلیل نقش خاص مالیات و تأثیر بدیهی آن بر جوامع و دولت‌ها؛ موضوع مالیات و قوانین و سازوکارهای مربوط به آن از دیرباز مورد توجه صاحب‌نظران اقتصاد، مالیه عمومی، سیاسیون، تشکل‌ها و حتی عموم مردم قرار داشته است و امروزه با ظهور مفاهیمی چون مردم‌سالاری، دموکراسی و پاسخگویی رنگ و بوی ویژه‌ای به خود گرفته است. در نتیجه قوانین مالیاتی از جمله قوانین مادر در زمینه‌های اقتصادی و شاید یکی از مهم‌ترین ارکان اعمال سیاست‌های اقتصادی دولت است (سعیدی و کلامی، ۱۳۸۸).

یکی از فرض‌های اساسی در ادبیات مالی آن است که هر شرکتی باهدف حداکثر ساختن ثروت سهامداران خود تشکیل می‌شود و به‌منظور دستیابی به هدف مذکور، مدیریت شرکت باید در تصمیم‌گیری‌های خود، به عامل بازده توجه داشته باشد. وجود مالیات بر درآمد شرکت‌ها باعث کاهش عایدات واحد تجاری می‌گردد؛ بنابراین یکی از اقداماتی که می‌تواند در جهت حداکثر ساختن ارزش شرکت و ثروت سهامداران انجام پذیرد، استفاده از راهکارهایی است که از طریق آن‌ها مالیات پرداختنی کاهش یابد (هانلون و هیتزمان، ۲۰۰۹). اجتناب مالیاتی، فرار مالیاتی، مدیریت سود، محافظه‌کاری و غیره ابزارهایی هستند که شرکت‌ها ممکن است در صورت لزوم بسته به شرایط از آن‌ها استفاده نمایند.

اجتناب از پرداخت مالیات به‌عنوان استفاده قانونی از نظام مالیاتی برای منافع شخصی، به‌منظور کاهش میزان مالیات قابل پرداخت به‌وسیله ابزارهایی که در خود قانون

- 
1. Hanlon and Heitzman
  2. tax avoidance

است، تعریف می‌شود (پاسترناک و ریکو، ۲۰۰۸) اجتناب از پرداخت مالیات، به فعالیت غیرقانونی که موجب کاهش درآمدهای دولت که برای امور زیربنایی و خدمات رفاهی و عمومی نیاز است، مربوط نمی‌شود (اتسانیا، ۲۰۱۱) از آنجاکه مالیات پرداختی سود شرکت‌ها را کاهش می‌دهد، بسیاری از شرکت‌ها به میزان زیادی فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات را باهدف کاهش درآمد مشمول مالیاتشان به کار می‌برند (نور و همکاران، ۲۰۱۰). در نتیجه اجتناب از پرداخت مالیات، در حال تبدیل شدن به نگرانی اصلی دولت‌هاست (گراویل، ۲۰۰۹) تصور نتایج اجتناب از پرداخت مالیات، می‌تواند مهم‌ترین بحث در تحقیق‌های پیرامون این موضوع باشد. با توجه به بحث‌های جاری در مورد اجتناب از مالیات شرکت‌ها این سؤال که آیا اجتناب از مالیات اثر مثبتی بر ارزش شرکت دارد یا خیر مطرح می‌شود. این پژوهش با ایجاد و تست چارچوب ارزیابی شامل دو بعد از نتایج استراتژی‌های اجتناب از مالیات (ثبات و سطح نرخ مالیات مورد انتظار شرکت‌ها) که برای ارزیابی شرکت مهم هستند به این بحث کمک می‌کنیم. در واقع برای هر سطح اجتناب از مالیات، اگر یک شرکت در طول زمان دارای تغییرات کمتری در نرخ مالیات مؤثر باشد سرمایه‌گذاران درآمدهای قبل از مالیات را مثبت‌تر ارزش‌گذاری می‌کنند. به همین ترتیب، برای سطح معینی از تغییرات در نرخ مالیات، اگر یک شرکت دارای نرخ مالیات مؤثر پایین‌تر باشد سرمایه‌گذاران درآمدهای قبل از مالیات را مثبت‌تر ارزش‌گذاری می‌کنند (جاکوب و اسکوات، ۲۰۱۳). لذا ما در این پژوهش به دنبال این موضوع هستیم که تأثیر اجتناب از مالیات را در قالب نمره برنامه‌ریزی‌های مالیاتی (به‌عنوان انتظارات از اجتناب از مالیات آتی) بر ارزش شرکت مورد بررسی قرار دهیم.

در ادامه ساختار تحقیق به این صورت است: ابتدا مبانی نظری پژوهش در زمینه ی اجتناب از مالیات و ارزش شرکت بیان شده است و به دنبال آن به بیان روش تحقیق، فرضیه‌های تحقیق، مدل تحقیق و یافته‌های حاصل از آزمون مدل پرداخته شده و در پایان کار نتایج تحقیق به همراه پیشنهادها و محدودیت‌ها بیان شده است.

1. Pasternak and Rico
2. Otusanya
3. Noor
4. Gravile
5. Jacob and Sch`utt

## ۲- مبانی نظری

با توجه به اینکه در مفهوم اجتناب مالیاتی اختلاف نظرهایی وجود دارد، ابتدا تعریف مفهومی اجتناب مالیاتی را مورد بحث قرار می‌دهیم تا آشفتگی موجود در معانی حداقل گردد. اجتناب مالیاتی فرآیندی است که از طریق آن شرکت‌ها اقدام به کاهش پرداخت‌های ناشی از مالیات بر درآمد به سازمان مالیاتی می‌کنند. پرداخت مالیات منجر به کاهش سود و وجوه نقد باقیمانده برای سایر ذینفعان شرکت از جمله سهامداران می‌شود. از این رو به طور طبیعی این انگیزه وجود دارد تا شرکت و سهامداران آن اقداماتی را جهت اجتناب از پرداخت مالیات انجام دهند. تعاریف متفاوتی از اجتناب از پرداخت مالیات به وسیله‌ی محققان ارائه شده است. در این راستا پاسترناک و ریکو (۲۰۰۸)، اجتناب از پرداخت مالیات را، استفاده قانونی از نظام مالیاتی برای منافع شخصی، به منظور کاهش مقدار مالیات قابل پرداخت به وسیله ابزارهایی که در خود قانون است، تعریف کرده‌اند. به عبارت دیگر، اجتناب از پرداخت مالیات کاهش تعهدات مالیاتی فرد با دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرایف قانونی است. دایرنگ و همکاران (۲۰۰۸) اجتناب مالیاتی را به عنوان "توانایی پرداخت مقدار کمی از مالیات بر درآمد نقدی نسبت به سود قبل از مالیات شرکت" تعریف کرده‌اند. هانلون و هیتزمان (۲۰۰۹) اجتناب مالیاتی به عنوان راهکار کاهش میزان مالیات تعلق گرفته به سود حاصل از عملکرد واحدهای تجاری تعریف می‌کنند و بیان دارند که اجتناب مالیاتی شامل زنجیره‌ای از فعالیت‌ها و برنامه‌های استراتژیک کاملاً قانونی و پیش‌رونده در اخذ معافیت مالیاتی است که منجر به وجود آمدن فضای خاکستری در ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی و مالیاتی به افراد برون‌سازمانی می‌گردد.

اجتناب مالیاتی دارای پیامدهای بالقوه مستقیم و غیرمستقیم بسیاری می‌باشد. کاهش هزینه مالیات و افزایش جریان نقدی و افزایش ثروت سهامداران از جمله پیامدهای مستقیم؛ و کاهش پناهگاه‌های مالیاتی و احتمال وضع مالیات بیشتر و در نظر گرفتن جرائم مالیاتی و فشار احتمالی دولت برای در نظر گرفتن مالیات بیشتر از این بنگاه‌ها، کاهش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و به تبع آن کاهش ارزش شرکت از جمله پیامدهای غیرمستقیم فعالیت‌های اجتناب مالیاتی می‌باشند (هانلون و هیتزمان، ۲۰۱۰).

علاوه بر این ممکن است جامعه نیز شرکت‌هایی که رویه متهورانه‌ای در خصوص مالیات دارند را جریمه و تحریم نمایند و عدم مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها برای آن‌ها شهرت منفی به وجود آورد که این موارد نیز از جمله پیامدهای غیرمستقیم فعالیت‌های اجتناب مالیاتی می‌باشند (حسینو و کلامم<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲).

یافته‌های چن و همکاران (۲۰۱۱) و کیم و همکاران (۲۰۱۰) حاکی از آن است که اجتناب مالیاتی اثر سوء بر محیط اطلاعاتی شرکت‌ها دارد، همچنین اجتناب از مالیات مستلزم استفاده از ساختار پیچیده‌ای است که به مدیران اجازه می‌دهد معیارهای عملکرد شرکت را دست‌کاری کنند (دسای و دارماپالا، ۲۰۰۹). با فرض اینکه شرکت‌ها به طور بالقوه با تعارضات نمایندگی مواجه هستند، تأثیر منفی اجتناب مالیاتی بر محیط اطلاعاتی شرکت به مدیران امکان می‌دهد که منابع شرکت را در درازمدت منحرف کنند (کیم و همکاران، ۲۰۱۰). این استدلال بیانگر آن است که اجتناب مالیاتی می‌تواند به ضرر منافع سهامداران یک شرکت باشد. همان‌طور که دسای و دارماپالا (۲۰۰۶) ذکر می‌کنند، "مدیران فرصت طلب می‌توانند از تکنیک‌های اجتناب مالیاتی برای پیشبرد منافع خود و ایجاد تنش بین مدیران و سهامداران در اجتناب از مالیات، استفاده کنند." به‌طور خلاصه، اجتناب مالیاتی می‌تواند منجر به نگهداشت وجه نقد کمتر گردد به این خاطر که به مدیران اجازه افزایش هزینه‌ها را می‌دهد. اجتناب مالیاتی همچنین در صورتی که تصور شود امکان سوءاستفاده از دارایی‌ها را فراهم می‌آورد، می‌تواند باعث ارزیابی کمتر وجه نقد گردد.

برنامه‌ریزی مالیاتی به‌عنوان یکی از ابزارهای ایجاد انگیزه برای تغییرات ارزش حقوق صاحبان سهام می‌باشد. مدیریت می‌تواند از طریق فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی، درآمد مشمول مالیات را کاهش دهد (فرانک و همکاران، ۲۰۰۹، چن و همکاران، ۲۰۱۰). اجتناب از مالیات به‌عنوان یکی از ابزارهای برنامه‌ریزی مالیاتی از دیدگاه مرسوم خود یک فعالیت حداکثرکننده‌ی ارزش تلقی می‌شود که ثروت را از دولت به سهامداران شرکت منتقل می‌کند. با این وجود، یک ویژگی مهم شرکت‌های بزرگ و مدرن، جدایی مالکیت از مدیریت است. در چارچوب تئوری نمایندگی،

---

1. Huseynov and Klamm

تحقیقات اخیر استدلال می‌کنند که فعالیت‌های اجتناب از مالیات، می‌تواند امکان رفتارهای فرصت‌طلبانه را به مدیریت بدهد. لذا طبق ادبیات پیشین، دو دیدگاه درباره‌ی رابطه‌ی ارزش شرکت و اجتناب از مالیات وجود دارد؛ دیدگاه ارزش آفرینی و دیدگاه تئوری نمایندگی.

تفکر سنتی این است که شرکت‌هایی که بیشترین نفع را از برنامه‌ریزی مالیاتی می‌برند، عملکرد بهتری نسبت به شرکت‌هایی دارند که برنامه‌ریزی مالیاتی را انجام نمی‌دهند (مورفی، ۲۰۰۷). از دیدگاه تجربی، برنامه‌ریزی مالیاتی رابطه مثبتی با عملکرد شرکت‌ها دارد. دسای و دی هارماپالا (۲۰۰۶) معتقدند که اجتناب از مالیات با توجه به اینکه انتقال ثروت از سهامداران به دولت را کاهش می‌دهد، بنابراین یک فعالیت ارزش آفرین است.

یک جریان نوظهور در ادبیات، اجتناب از مالیات را از چارچوب نمایندگی بررسی کرده‌اند (کراکر و اسلمرود، ۲۰۰۵؛ چن و چو، ۲۰۰۵). این دیدگاه به جدایی مالکیت از مدیریت تأکید دارد و بیان می‌کند که ماهیت پیچیده و غیرشفاف فعالیت‌های اجتناب از مالیات، این فرصت را برای مدیریت فراهم می‌کند که با پنهان‌سازی اخبار بد، در راستای دستیابی به اهداف فرصت‌طلبانه‌ی خود گام بردارد. کیم و همکاران (۲۰۱۱) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که ماهیت پیچیده و غیرشفاف فعالیت‌های اجتناب از مالیات، امکان رفتارهای فرصت‌طلبانه را به مدیریت می‌دهد و هزینه‌های نمایندگی را بالا می‌برد. از این رو فعالان بازار سرمایه به این فعالیت‌ها واکنش مثبتی نشان نمی‌دهند. در واقع مسئله نمایندگی، مفاهیم اجتناب از پرداخت مالیات را تأیید می‌کند و نشان می‌دهد که اجتناب از پرداخت مالیات همیشه ممکن نیست که ثروت سهامداران بیرونی را افزایش دهد. مطابق با این نظریه، فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات ممکن است در انحراف منافع به سمت خود مدیران نقش داشته باشد که دامنه آن از دست کاری و سرقت سود شرکت تا پاداش بیش از اندازه مدیران در شکل‌های مختلف متغیر است (وانگ، ۲۰۱۰).

در نتیجه هر رابطه ممکن است دارای یک مفهوم منحصر به فرد برای استفاده کنندگان باشد. به عنوان مثال، ارتباط مثبت به این معنی است که برنامه‌ریزی

مالیاتی یک وضعیت برد- برد برای مدیریت و سهامداران (سرمایه‌گذاران) ایجاد می‌کند. ارتباط منفی دلالت بر این دارد که منافع حاصل از برنامه ریزی مالیاتی ممکن است در نهایت به جیب سهامداران نرود. در واقع، ارتباط منفی ممکن است نشان دهنده وجود مسئله نمایندگی باشد، که در آن مدیریت به دنبال برنامه ریزی مالیاتی به منظور منافع شخصی خود به جای پیشبرد منافع سرمایه‌گذار است. فرضیه اساسی ما این است که اجتناب از مالیات خروج پول نقد از شرکت را کاهش می‌دهد. پول نقد حفظ شده می‌تواند مجدداً سرمایه‌گذاری شود که در نهایت منجر به افزایش جریان‌های نقدی برای دارندگان سهام شود؛ بنابراین اجتناب از مالیات باید به‌طور مثبت در ارزیابی شرکت سنجیده می‌شود (جاکوب و اسکوات، ۲۰۱۳). به‌منظور بررسی رابطه میان اجتناب از مالیات آینده و ارزش شرکت فرضیه اول تحقیق به شرح زیر است:

فرضیه اول: بین نمره برنامه‌ریزی مالیاتی و ارزش شرکت ارتباط معنی‌داری وجود دارد.

نقش مکانیک‌های راهبری شرکتی، اداره و کنترل عملیات سازمان در جهت حداکثرسازی منافع سهامداران است. ترکیب سهامداران شرکت‌های مختلف متفاوت است. بخشی از مالکیت شرکت‌ها در اختیار سهامداران جزء و اشخاص حقیقی قرار دارد. این گروه برای نظارت بر عملکرد مدیران شرکت عمدتاً به اطلاعات در دسترس عموم، همانند صورت‌های مالی منتشره اتکا می‌کنند. این در حالی است که بخش دیگری از مالکیت شرکت‌ها در اختیار سهامداران حرفه‌ای عمده قرار دارد که برخلاف گروه سهامداران نوع اول، اطلاعات داخلی با ارزش درباره‌ی چشم‌اندازهای آتی و راهبردهای تجاری و غیره شرکت از طریق ارتباط مستقیم با مدیران شرکت در اختیار ایشان قرار می‌گیرد (نوروش و ابراهیمی ۱۳۸۴). دسای و دارماپالا (۲۰۰۹) پس از بررسی رابطه‌ی اجتناب از مالیات و ارزش شرکت، به این نتیجه رسیدند که برای شرکت‌هایی که ساختار حاکمیتی قوی (نظیر مالکیت نهادی بالاتر) دارند، رابطه‌ی مثبت میان اجتناب از مالیات و ارزش شرکت وجود دارد. یافته آن‌ها حاکی از آن است که در محیطی که نظارت و کنترل به‌طور مؤثر تلاش‌های فرصت‌طلبانه‌ی مدیریت از طریق استفاده از فعالیت‌های اجتناب از مالیات را محدود می‌کند، اجتناب از مالیات سود خالص به همراه

دارد. یکی از سازوکارهای مهم حاکمیت شرکتی، سهامداران عمده هستند. وجود سهامداران عمده، هزینه‌های نمایندگی را کاهش می‌دهد، چرا که با این وجود مدیران تمایل بیشتری به گام برداشتن در راستای منافع سهامداران خواهند داشت. مؤثرترین روش برای کسب اطمینان از مدیریت مناسب یک شرکت در بازارهای نوظهور می‌تواند تمرکز مالکیت باشد، زیرا سهامداران عمده، در خصوص نحوه اداره شرکت با مدیران مذاکره می‌نمایند و بر مدیریت شرکت با دقت نظارت می‌کنند. وانگ (۲۰۱۰) با اشاره به دو دیدگاه متفاوت ارزش آفرینی و تئوری نمایندگی در تأثیر فعالیت‌های اجتناب از مالیات بر ارزش شرکت، با استفاده از چندین معیار اندازه‌گیری اجتناب از مالیات به این نتیجه رسید که از آنجایی که اجتناب از مالیات انتقال ثروت از شرکت به دولت را کاهش می‌دهد، از نظر سهامداران یک رویکرد ارزش آفرین است. با توجه به این که اجتناب از مالیات خروج پول نقد از شرکت را کاهش می‌دهد و با سرمایه‌گذاری مجدد آن جریانهای نقدی برای دارندگان سهام افزایش می‌یابد؛ بنابراین اجتناب از مالیات باید به‌طور مثبت در ارزیابی شرکت سنجدیده می‌شود. به دلیل نقش با اهمیت سهامداران عمده در حاکمیت شرکتی که با نظارت بر مدیریت شرکت تحقق می‌یابد؛ فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر است:

**فرضیه دوم: وجود سهامداران عمده، بر رابطه بین نمره برنامه‌ریزی مالیاتی و ارزش شرکت اثر معنی‌دار دارد.**

تحقیقات پیشین شاخص‌ها و معیارهای متفاوتی را برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی شناسایی کرده‌اند. تخمین درآمد مشمول مالیات و پرداخت‌های مالیاتی، فاکتورهای مهمی در اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی می‌باشد. شرکت‌ها درآمد مشمول مالیات را در اظهارنامه مالیاتی خود گزارش می‌کنند. هم‌چنین هزینه‌ها و بدهی و دارایی‌های مالیاتی خود را نیز بر طبق اصول پذیرفته شده حسابداری در صورت‌های مالی گزارش می‌کنند. اغلب معیارهای اجتناب مالیاتی با استفاده از داده‌های صورت‌های مالی به دست می‌آیند، زیرا اظهارنامه‌های مالیاتی به‌طور عمومی در دسترس نیست. با این حال، مشکلات زیادی هم در برآورد درآمد مشمول مالیات از صورت‌های مالی وجود دارد (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

محققان برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی بر یک معیار واحد تأکید نکرده‌اند، چرا که معتقدند هر یک از این معیارها محدودیت‌های خاص خود را دارد، اما برخی بر برخی دیگر برتری دارد. به طور کلی در حال حاضر دامنه وسیعی از معیارها در ادبیات موضوع اجتناب مالیاتی استفاده می‌شود و محققان باید با توجه به سؤال و هدف تحقق خود معیار اندازه‌گیری مناسب را انتخاب کنند. از آنجایی که در این پژوهش بر اساس تحقیق دایرنگ و همکاران (۲۰۰۹)، برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی از دو معیار نرخ مؤثر مالیاتی نقدی بلندمدت و نرخ مؤثر مالیاتی دفتری استفاده می‌گردد، در ادامه توضیح مربوط به این معیارها ارائه می‌شود.

جدول ۱. معیارهای اندازه‌گیری اجتناب از مالیات منبع: وانگ (2010)

شرح	محاسبه	معیار
GAAP ETR		هزینه‌ی مالیاتی کل به ازای هر دلار سود دفتری قبل از مالیات
Current ETR		هزینه‌ی مالیاتی جاری به ازای هر دلار سود دفتری قبل از مالیات
Cash ETR		مالیات‌های نقدی پرداخت شده به ازای هر دلار سود دفتری قبل از مالیات
LongRun cash ETR		مجموع مالیات‌های نقدی پرداخت شده در طول $n$ سال تقسیم بر مجموع سودهای قبل از مالیات در طول $n$ سال
Total BTD		تفاوت‌های کلی بین سودهای دفتری و مشمول مالیات
Temporary BTD		تفاوت موقت بین سود حسابداری قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات
Permanent BTD	Total BTD - Temporary BTD	تفاوت میان BTD کل و BTD موقت

از آنجاکه یکی از معیارهای مورد استفاده در بورس اوراق بهادار تهران، سود تقسیمی هر سهم است و بر اساس آن سرمایه‌گذاران اقدام به ارزیابی عملکرد شرکت‌های مورد نظر می‌نمایند و از سویی با توجه به اشکالاتی که در معیارهای حسابداری، به دلیل استفاده از ارزش تاریخی وارد شده است (مهرانی و بهرام فر، ۱۳۸۳) و همچنین به دلیل عدم آگاهی از مبلغ دقیق سود قابل تقسیم شرکت‌ها طی مهر و موم‌های ضرورت دیده شده که در این زمینه معیار Q توبین بررسی می‌شود. نسبت Q توبین از جمله معیارهای تلفیقی است که مبتنی بر اطلاعات حسابداری و اطلاعات بازار بوده است که به اعتقاد محققان زیادی به‌عنوان بهترین معیار سنجش عملکرد و ارزش شرکت می‌باشد (لی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴).

در این پژوهش به‌منظور بررسی اثرات مالیاتی، مدل‌های ارزیابی فلتام و اولسون (۱۹۹۵) و اولسون (۱۹۹۵) را به نرخ مالیات مورد انتظار و ارقام قبل از کسر مالیات تجزیه می‌کنیم. این تجزیه نشان می‌دهد که سطح اجتناب از مالیات مورد انتظار بر سودآوری مورد انتظار قبل از کسر مالیات تأثیر مثبتی دارد و دوم اینکه بر رشد ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام تأثیر می‌گذارد. با فرض اینکه نرخ مالیات‌های قبلی یک سیگنال مهم از استراتژی‌های جریان نقدی آینده اجتناب از مالیات است، در این صورت بی‌ثباتی در نرخ مالیات قبلی می‌تواند به‌عنوان خطای اندازه‌گیری در معنی لامبرت، لئوز و ورشیا (۲۰۰۷) مداخله کند. کاهش نوسان‌ها سیگنال دقیق‌تری را حاصل می‌کند که کواریانس تعیین شده از جریان نقدی شرکت را کاهش می‌دهد و در نتیجه باعث کاهش هزینه سرمایه می‌شود. از طرفی چارچوب نشان می‌دهد که سطح مورد انتظار اجتناب از مالیات شرکت‌های بزرگ چند برابر سود قبل از مالیات مورد انتظار است و هر دو سطح مورد انتظار اجتناب از مالیات به‌علاوه وجود عدم اطمینان در انتظارات برای ارزیابی مهم هستند. (جاکوب و اسکوات، ۲۰۱۳).

این مطالعه یک اندازه‌گیری با استفاده از اطلاعات گذشته در مورد اجتناب از مالیات را مطرح می‌کند که سطح اجتناب از مالیات و تغییرات در نرخ مالیات را در برمی‌گیرد. سطح برنامه‌ریزی مالیاتی به‌عنوان درآمد پس از کسر مالیات تعریف می‌شود

1. Liu

که در آن مالیات‌های پرداختی گذشته به‌وسیله نرخ مالیات مؤثر بلندمدت ۵ ساله (دایرنگ و همکاران، ۲۰۰۸) نشان داده می‌شود. تغییرات برنامه‌ریزی مالیاتی به‌عنوان انحراف استاندارد نرخ مالیات مؤثر وجه نقد سالانه بیش از ۵ سال تعریف می‌شود. اندازه‌گیری‌های برنامه‌ریزی مالیات نیز به‌عنوان نسبت سطح به تغییر برنامه‌ریزی مالیاتی تعریف می‌شود. شرکت‌ها می‌توانند امتیاز برنامه‌ریزی مالیاتی را با کاهش میانگین نرخ مالیات مؤثر یا با کاهش تغییرات در نرخ مالیات مؤثر افزایش دهند. همچنین نمرات بالا در برنامه‌ریزی مالیاتی با ضرایب همبستگی بالای نرخ مالیات مؤثر بلندمدت مرتبط است. این به این معنی است که فعالیت‌های قبلی برنامه‌ریزی مالیاتی باید سیگنال مناسب‌تری برای نتایج اجتناب از مالیات آینده باشد. در مقابل نمرات پایین برنامه‌ریزی مالیاتی ارتباط کم بین اجتناب از مالیات گذشته و آینده را نشان می‌دهد. اگر این ارتباط کم عدم اطمینان بیشتری درباره فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی آینده ایجاد کند، در نهایت منجر به عدم اطمینان در جریان وجه نقد آینده شود، سرمایه‌گذاران باید بازده مورد انتظار بالاتری را تقاضا کند. (جاکوب و اسکوات، ۲۰۱۳).

### ۳- پیشینه تحقیق

تحقیقات مربوط به برنامه‌ریزی و اجتناب مالیاتی به تدریج در حال رشد بوده است، چون همواره جنبه‌های جدیدی با توجه به چند رشته‌ای بودن این موضوع اضافه می‌شود. این جنبه‌ها را می‌توان به سه جریان عمده با توجه به ادبیات آن طبقه‌بندی کرد. اولین زمینه تحقیق، تمرکز بر بررسی رابطه بین برنامه‌ریزی و اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت دارد. در زمینه دوم تحقیقات، یعنی بررسی تأثیر ویژگی‌های هیئت‌مدیره و شرکت بر برنامه‌ریزی مالیاتی تمرکز کرده‌اند. سومین زمینه پژوهش به بررسی حاکمیت شرکتی و برنامه‌ریزی مالیاتی تمرکز دارند.

### ۳-۱- پژوهش‌های خارجی

سانتانا و رزنده (۲۰۱۶) رابطه اجتناب از مالیات شرکت‌های بزرگ و ارزش شرکت در برزیل را با ۳۱۰ شرکت در مهر و موم‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۲ مورد بررسی قرار داده‌اند.

نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که اجتناب از مالیات و ارزش شرکت به طور منفی در برزیل در ارتباط است. همچنین با بررسی اثر حاکمیت شرکتی، پیدا کردند شواهدی وجود دارد که نقش مهمی در کاهش تخریب ارزش و همچنین اثرات مدیریت خانواده و تمرکز مالکیت دارد.

گانتز و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی اینکه آیا اجتناب از مالیات ریسک شرکت را افزایش می‌دهد پرداخته‌اند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که شرکت‌ها در طول زمان از استراتژی‌های مالیاتی استفاده می‌کنند که ریسک شرکت را افزایش نمی‌دهد، همچنین نوسانات نرخ مالیات نقدی با نوسانات قیمت سهام در آینده همراه است و نشان می‌دهد که نوسانات نرخ مالیات و ریسک شرکت به طور کلی در ارتباط هستند.

آرمسترانگ و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهش خود ارتباط بین حاکمیت شرکتی، انگیزه‌های مدیریتی و اجتناب از مالیات شرکت‌های بزرگ را بررسی کرده‌اند و با استفاده از رگرسیون چندک، یک رابطه مثبت بین استقلال هیئت‌مدیره و پیچیدگی‌های مالی برای سطوح پایین اجتناب از مالیات و رابطه منفی برای سطوح بالایی از اجتناب از مالیات یافتند که این نتایج نشان می‌دهد که ویژگی حاکمیتی، ارتباط قوی‌تر با سطوح شدیدتر از اجتناب از مالیات دارد.

کیم، وانگ و ژانگ (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان "اطمینان بیش از حد مدیریتی و ریسک سقوط قیمت سهام" نشان دادند پس از کنترل مدیریت سود برگرفته از مسائل نمایندگی، ویژگی اطمینان بیش از حد در مدیریت، احتمال سقوط قیمت سهام را افزایش می‌دهد.

دوسیمون و استمبرگ (۲۰۱۳) در پژوهش خود نشان می‌دهند که رابطه مثبتی بین نرخ مالیات مؤثر نقدی و نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری وجود دارد. آن‌ها یافتند که این رابطه برای شرکت‌های با درآمد سیار قوی‌تر می‌شود. استدلال آن‌ها این است که استراتژی‌های اجتناب مالیاتی که شامل درآمدهای سیار زیاد می‌باشد پایدارتر هستند و بنابراین توسط سرمایه‌گذاران مطمئن‌تر ارزش گذاری خواهند شد.

اینجر (۲۰۱۳) به طور مشابه تست می‌کند که آیا سرمایه‌گذارانی که روش‌های مختلف کاهش مالیاتی را تشخیص می‌دهند می‌توانند استدلال کنند که ارزش اجتناب مالیاتی باید تابع این امر باشد که استراتژی اجتناب چقدر با ریسک همراه است. توماس و ژانگ<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) در تحقیق خود برای تفسیر طیفی از برآورد ضریب موجود در مسئله‌ی رابطه ارزش هزینه مالیاتی فعلی چارچوب لیئو و توماس (۲۰۰۰) را به کار گرفتند. آن‌ها استدلال می‌کنند که هزینه‌های مالیاتی فعلی اساساً هزینه‌ای است که نشان‌دهنده ارزش از دست‌رفته پرداخت‌های مالیاتی فعلی و آینده است و می‌تواند شامل ارزش اطلاعات مربوط به افزایش در درآمدهای باشد. آن‌ها با استفاده از مدل درآمد باقی‌مانده چارچوبی را بکار گرفتند که در آن نتایج مسئله ارزش مربوط در هزینه مالیاتی را ایجاد می‌کنند.

گواه، لی، لیم و شولین (۲۰۱۳) به بررسی ارتباط بین اجتناب مالیاتی شرکت و هزینه حق مالکیت پرداخته‌اند. استدلال آن‌ها بر اساس چارچوب افشاء است که توسط لامبرت، لئوز و ورشیا (۲۰۰۷) ارائه شده است که کیفیت افشاگری‌های حسابداری را به واریانس و کوواریانس جریان وجوه نقد مورد انتظار مرتبط می‌کند. استدلال آنان این است که اجتناب مالیاتی ابهام محیط اطلاعاتی شرکت را افزایش می‌دهد و همچنین ممکن است انتظارات سرمایه‌گذاران در مورد جریان‌های وجوه نقد آینده را تحت تأثیر قرار دهد.

پژوهش می‌بری و همکاران (۲۰۱۲)، با عنوان هموارسازی درآمد مشمول مالیات، اجتناب از مالیات و محتوای اطلاعاتی درآمد مشمول مالیات به بررسی این مسئله می‌پردازد که آیا بین هموارسازی درآمد مشمول مالیات و اجتناب از مالیات آینده رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد یا خیر. همچنین در این پژوهش اثر هموارسازی درآمد مشمول مالیات بر محتوای اطلاعاتی آن بررسی شده است. در این پژوهش از نرخ مؤثر مالیاتی جاری و نرخ مؤثر مالیاتی نقدی به عنوان معیارهای سنجش اجتناب از مالیات استفاده شده است. دوره زمانی پژوهش ۱۹۹۳ تا ۲۰۰۹ می‌باشد. نتایج نشان داد که بین هموارسازی درآمد مشمول مالیات و اجتناب

---

1. Thomas and Zhang

از مالیات آینده رابطه‌ی مثبت و معنی‌داری وجود دارد. همچنین بین هموارسازی درآمد مشمول مالیات و محتوای اطلاعاتی آن رابطه‌ی منفی و معنی‌داری وجود دارد و به عبارت دیگر هموارسازی درآمد مشمول مالیات باعث کاهش محتوای اطلاعاتی آن می‌شود.

### ۳-۲- پژوهش‌های داخلی

کرمی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهش خود به ارزیابی اثر فعالیت‌های اجتناب مالیاتی بر محتوای اطلاعاتی برای دوره ۵ ساله از مهر و موم‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۱ پرداختند. نتایج پژوهش حکایت از آن دارد که اجتناب مالیاتی موجب مخدوش شدن آگاهی بخشی سود شرکت‌ها می‌شود؛ زیرا اجتناب مالیاتی با افزایش پیچیدگی‌ها و ابهاماتی در گزارشگری مالی و کاهش شفافیت در گزارشگری، درک سهامداران را از سودهای گزارش شده شرکت دچار مشکل می‌کند و موجب می‌شود سهامداران آن را در تصمیمات سرمایه‌گذاری خود از قبیل خرید و فروش سهام کمتر مورد توجه قرار دهند. خادم علیزاده و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی رابطه بین نقدشوندگی سهام و اجتناب مالیاتی با در نظر گرفتن دو قید حاکمیت شرکتی و محدودیت‌های مالی بررسی کرده‌اند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد بین نقدشوندگی سهام و اجتناب از پرداخت مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارتباط معناداری وجود دارد. ارتباط بین نقدشوندگی سهام و اجتناب از پرداخت مالیات در شرکت‌هایی که از محدودیت‌های مالی بیشتری برخوردارند، قوی‌تر از شرکت‌هایی است که محدودیت‌های مالی کمتری دارند. همچنین تأثیر نقدشوندگی سهام بر اجتناب از پرداخت مالیات، در شرکت‌هایی که در سطوح پایین حاکمیت شرکتی قرار دارند، تقویت می‌شود.

دیانتی دیلمی و شکراللهی (۱۳۹۴) در پژوهش خود با عنوان "بررسی تأثیر نظام راهبردی شرکتی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارزش و میزان نگهداشت وجه نقد" نشان می‌دهند عدم وجود سازوکارهای نظام راهبردی مناسب، می‌تواند زمینه را برای اقدامات فرصت طلبانه مدیران مبنی بر اینکه فعالیت‌های اجتناب مالیاتی را در جهت

منافع خود انجام دهند را فراهم می‌سازد که در این صورت سرمایه‌گذاران اجتناب مالیاتی را به‌عنوان انحراف از منابع شرکت تلقی کرده و ارزش وجه نقد نگه‌داری شده در شرکت را کمتر از ارزش واقعی ارزیابی خواهند کرد.

مشایخی و علی پناه (۱۳۹۴) در پژوهش خود بعد از بررسی تئوری حاکم در بازار سرمایه‌ی ایران در ارتباط با رابطه‌ی اجتناب از مالیات و ارزش شرکت، اثر شاخص راهبری شرکتی بر این رابطه نیز مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق حاکی از وجود رابطه‌ی مثبت یا به بیانی دیگر تأیید تئوری ارزش آفرینی در رابطه‌ی بین فعالیت‌های اجتناب از مالیات و ارزش شرکت است. همچنین نتایج بیانگر این موضوع بود که با بهبود کیفیت ساختار راهبری شرکتی، تأثیر مثبت فعالیت‌های اجتناب از مالیات بر ارزش شرکت بیشتر می‌شود.

پاکمرام وهم کاران (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر برنامه‌ریزی مالیاتی بر عملکرد بازار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی مهر و موم‌های ۱۳۸۳-۱۳۹۰ پرداختند. معیار سنجش برنامه‌ریزی مالیاتی، پس‌انداز مالیات و عملکرد بازار شرکت، نسبت کیوتوبین مورد استفاده قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین برنامه‌ریزی مالیاتی، رشد فروش و اندازه شرکت با عملکرد بازار شرکت رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که بین عمر شرکت و اهرم مالی با عملکرد بازار شرکت رابطه معنی‌داری وجود دارد.

اسمعیلی و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی رابطه هموارسازی سود مشمول مالیات با اجتناب مالیاتی و محتوای اطلاعاتی سود مشمول مالیات پرداختند. در این پژوهش هموارسازی سود مشمول مالیات به عنوان متغیر مستقل و اجتناب مالیاتی و محتوای اطلاعاتی سود مشمول مالیات به عنوان متغیر وابسته مورد بررسی قرار گرفته است. جهت اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی از دو نماد نرخ مؤثر مالیات جاری و نرخ مؤثر مالیات نقدی جاری استفاده شده است. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که هموارسازی سود مشمول مالیات رابطه مثبت و معناداری با اجتناب مالیاتی دارد ولی با محتوای اطلاعاتی سود مشمول مالیات رابطه معناداری مشاهده نشد.

حقیقت و محمدی (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی با کیفیت افشاء و ارزش شرکت پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که شرکت‌های با شفافیت بالا، پتانسیل تضاد نمایندگی کمتر و اجتناب مالیاتی بیشتر نسبت به شرکت‌های با شفافیت پایین دارند و همچنین افراد برون‌سازمانی اهمیت خاصی به اجتناب مالیاتی شرکت‌ها قائل نیستند؛ بنابراین در شرکت‌هایی که برنامه‌های اجتناب مالیاتی اجرا می‌شود، وجود شفافیت قابل قبول از اهمیت ویژه‌ای برخوردار خواهد بود.

#### ۴- جامعه آماری

هدف از انجام تحقیق، شناخت و پیش‌بینی یک پدیده در یک جامعه‌ی آماری است. برای کسب شناخت از آن پدیده، نمونه‌هایی از آن جامعه انتخاب می‌شود و تجزیه و تحلیل‌ها بر روی نمونه‌ی منتخب انجام شده و سپس، نتایج به دست آمده به کل جامعه‌ی آماری تعمیم داده می‌شود، لذا برای انتخاب نمونه آماری مناسب که نماینده مناسبی برای جامعه آماری مورد نظر باشد، روش حذفی مورد استفاده قرار گرفته است. برای این منظور چند معیار به شرح زیر در نظر گرفته شده است:

۱- شرکت در گروه واسطه‌گری مالی نباشد.

۲- اطلاعات کامل و تفصیلی صورت‌های مالی سالانه شرکت همراه با قیمت بازار سهم در پایان سال برای دوره‌ای که شرکت مورد بررسی در آن قرار می‌گیرد، موجود باشد.

۳- شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفندماه باشد.

جامعه آماری این تحقیق ۱۵۸ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که از ابتدای سال ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ می‌باشد در بورس فعال بوده‌اند. البته در مواردی از جمله محاسبه نوسان‌های نرخ مالیات مؤثر از اطلاعات پنج سال گذشته آن شرکت استفاده می‌شود.

#### ۵- مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از دو مدل رگرسیون به شرح زیر استفاده شده است:

$Q_{i,t}$ : ارزش شرکت از طریق ارزش دفتری به ارزش بازار شرکت  $i$  در سال  $t$   
 با استفاده از نسبت  $Q$  توبین  
 $TPS_{i,t}$ : نمره برنامه‌ریزی مالیاتی از تقسیم سطح برنامه‌ریزی مالیاتی بر تغییرات  
 برنامه‌ریزی مالیاتی  
 : بازده حقوق صاحبان سهام قبل از مالیات  
 $SGR_{i,t}$ : رشد مورد انتظار آینده با استفاده از میانگین رشد فروش سالانه در طی ۵  
 سال گذشته  
 $Log\_sales_{i,t}$ : اندازه شرکت  $i$  در سال  $t$  با استفاده از لگاریتم فروش  
 $Volaility_{i,t}$ : انحراف معیار سالانه بازده سهام  
 $TotAccruals_{i,t}$ : کل اقلام تعهدی شرکت  $i$  در سال  $t$   
 $LT\_Debt_{i,t}$ : نسبت بدهی بلندمدت به کل دارایی سال قبل  
 $Herfindahl_{i,t}$ : تمرکز مالکیت از طریق مربع درصد سهام نگهداری شده توسط سه  
 سهامدار بزرگ محاسبه شده که برای شرکت‌های که بالاتر از میانه هستند عدد ۱ و  
 برای شرکت‌های که از نظر این شاخص پایین‌تر از میانه هستند عدد صفر در نظر گرفته  
 شده است.

**۵-۱- متغیر وابسته**

متغیر وابسته این پژوهش ارزش شرکت می‌باشد. ما بر نسبت ارزش بازاری به ارزش دفتری تمرکز می‌کنیم زیرا معمولاً در رشد موضوعات مربوط با پیامدهای ارزیابی اجتناب مالیاتی از پروکسی Q. توپین استفاده می‌شود. لذا مفاهیم مدلمان و نمره برنامه‌ریزی مالیاتی را با استفاده چارچوب ارزش بازار به ارزش دفتری به‌کاررفته در مطالعات قبلی تست می‌کنیم (دسای و دارماپالا، ۲۰۰۹؛ وانگ، ۲۰۱۰؛ دوسیمون و استونبرگ، ۲۰۱۳؛ اینجر، ۲۰۱۳). برای اندازه‌گیری ارزش شرکت از مدل زیر که ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به‌علاوه ارزش دفتری مجموع بدهی‌ها تقسیم بر مجموع ارزش دفتری دارایی‌ها شرکت می‌باشد استفاده شده است.

ارزش دفتری بدهی‌ها در پایان دوره ارزش بازار سهام عادی در پایان دوره

ارزش دفتری کل دارایی‌ها در پایان دوره

**۵-۲- متغیر مستقل****نمره برنامه‌ریزی مالیاتی (TPS)**

در این پژوهش نمره برنامه‌ریزی مالیاتی به‌عنوان متغیر مستقل مورد استفاده قرار گرفته است. برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت معمولاً با نرخ مالیاتی مؤثر که رابطه هزینه مالیات و درآمد قبل از مالیات در یک سال است ارزیابی می‌شود. در این پژوهش ما از روش اندازه‌گیری دایرنگ و همکاران (۲۰۰۸) برای اندازه‌گیری برنامه‌ریزی مالیاتی استفاده نموده‌ایم. این اندازه‌گیری از اجتناب مالیاتی به دو صورت با روش‌های استاندارد اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی فرق می‌کند. اول اینکه از پرداخت نقدی مالیات به‌جای هزینه‌های مالیات استفاده می‌شود. دوم و مهم‌تر اینکه اجتناب مالیاتی را در چند دوره به‌جای اینکه در یک دوره اندازه‌گیری می‌کنند. در اینگ و همکاران (۲۰۰۸) نشان می‌دهد که نرخ مالیات مؤثر سالانه پیش‌بینی خوبی از نرخ اجتناب مالیاتی بلندمدت نیست. خصوصاً اینکه نرخ بالای مالیات مؤثر سالانه تداوم کمتری نسبت به نرخ پایین مالیات مؤثر سالانه دارد. از این‌رو برای هر سطح از اجتناب مالیاتی بلندمدت شرکت چند

تغییر در سری زمانی در نرخ مالیات مؤثر سالانه وجود دارد. به عنوان مثال مک‌گوایر و همکاران (۲۰۱۳) یک اندازه‌گیری از استراتژی‌های مالیاتی پایدار مطرح کردند. به جای استفاده از سطح اجتناب مالیاتی بلندمدت شرکت آن‌ها از نسبت انحراف استاندارد نرخ مالیات مؤثر سالانه برای سطح مطلق اجتناب مالیات بلندمدت شرکت استفاده کردند. در این پژوهش همانند دراینگ و همکاران (۲۰۰۸) ابتدا سطح برنامه‌ریزی مالیاتی (نرخ مؤثر مالیات نقدی) را با استفاده از مدل زیر که از تقسیم مجموع وجوه پرداختی بابت مالیات طی ۵ سال گذشته بر جمع سود قبل از مالیات در طول همان دوره می‌باشد، محاسبه می‌کنیم.

CashETR: سطح برنامه‌ریزی مالیاتی (نرخ مؤثر مالیات نقدی)

PretaxIncome: جمع سود قبل از مالیات شرکت  $i$  در سال  $t$

CashTaxesPaid: جمع وجوه نقد پرداختی بابت مالیات شرکت  $i$  در سال  $t$

پس از محاسبه نرخ مالیات مؤثر نقدی جهت اندازه‌گیری قابلیت اطمینان سطح اجتناب مالیاتی، تغییرات برنامه‌ریزی مالیاتی را با استفاده از مدل زیر محاسبه می‌کنیم.

$$Vol(CashETR) = \sqrt{\frac{1}{N} \sum_{t=1}^N (CashETR_{i,t} - Mean(CashETR))^2}$$

Vol(CashETR): انحراف استاندارد نرخ مؤثر مالیاتی CashETR را برای ۵ سال ( $t$ )

(4 تا  $t$ )

در پایان با تقسیم سطح برنامه‌ریزی مالیاتی بر تغییر برنامه‌ریزی مالیاتی، نمره برنامه‌ریزی مالیاتی (TPS) را اندازه‌گیری می‌کنیم. (جاکوب و اسکوات، ۲۰۱۳).

تعریف ما از نمره برنامه‌ریزی مالیاتی (TPS) از منطق نسبت شارپ برای بازده سهام پیروی می‌کند (شارپ<sup>۱</sup>، ۱۹۶۶).

شرکت‌ها می‌توانند TPS را به دو روش افزایش دهند. اول اینکه آن‌ها می‌توانند بازده خالص مالیاتی داده شده به سطح تنوع در نرخ مالیات مؤثر سالانه را به حداکثر برسانند. به این معنی که آن‌ها نرخ مالیات مؤثر بلندمدت را به حداقل برسانند. دوم اینکه شرکت‌ها می‌توانند اختلال در نرخ مالیات مؤثر سالانه را برای افزایش قابلیت پیش‌بینی نرخ مالیات مؤثر آینده کاهش دهند؛ بنابراین برنامه‌ریزی مالیاتی بهتر می‌تواند یا با کاهش نرخ مالیات مؤثر نقدی یا با کاهش نوسان‌ها نرخ مالیات مؤثر نقدی به دست آید.

به‌عنوان مثال نمره برنامه‌ریزی مالیاتی برای شرکت رینگ سازی مشهد در سال ۱۳۸۹ عدد ۱۲,۳۳ محاسبه شده است. جمع سود قبل از مالیات و مالیات نقدی پرداختی برای سال ۸۵-۸۹ به ترتیب ۲۳۴,۱۳۸ میلیون ریال و ۴۵,۴۳۰ میلیون ریال بوده است که نشان‌دهنده سطح برنامه‌ریزی مالیاتی به میزان ۰,۱۹۴ می‌باشد. سطح برنامه‌ریزی مالیاتی برای مهر و موم‌های ۹۰ الی ۹۳ به ترتیب ۰,۲۶۱,۰,۲۲۷, ۰,۲۷ و ۰,۲۶۶ محاسبه شده است. انحراف استاندارد نرخ مؤثر مالیاتی این شرکت نیز ۰,۰۶۵ محاسبه شده است.

### ۵-۳- متغیرهای کنترلی

در این پژوهش بازده قبل از مالیات بر حقوق صاحبان سهام ( $RoE^{pretax}$ ) را برای کنترل بازده قبل از مالیات آینده بر حقوق صاحبان سهام بکار می‌گیریم. لگاریتم فروش ( $Log\_sales$ ) را به‌عنوان یک اندازه‌گیری از اندازه شرکت قرار می‌دهیم. شواهدی بر اثر اندازه شرکت وجود دارد که نشان می‌دهد شرکت‌های کوچک‌تر تمایل به داشتن فرصت‌های رشد بهتر دارند و بنابراین باید نسبت‌های ارزش بازار به ارزش دفتری بالایی داشته باشند (مورک، شلايفر و ویشنی، ۱۹۸۸). در مقابل شرکت‌های بزرگ‌تر فرصت‌های بهتر و بیشتری در برنامه‌ریزی مالیاتی دارند. این می‌تواند در نسبت‌های بالاتر ارزش بازار به ارزش دفتری نتیجه دهد (ریگو، ۲۰۰۳؛ آرمسترانگ، بلوین و لارکر، ۲۰۱۲). ما همچنین از انحراف استاندارد بازده ( $Volatility$ ) و کل اقلام تعهدی ( $Tot$  Accruals) به‌منظور کنترل بی‌ثباتی در بازده سهام و اقلام تعهدی کل استفاده می‌کنیم (دوسیمون و استمبرگ، ۲۰۱۳). رشد مورد انتظار آینده را با استفاده از رشد فروش

سالانه در طی ۵ سال گذشته نشان می‌دهیم (SGI). در نهایت اگر شرکت بدهی بلندمدت داشته باشد از نسبت بدهی بلندمدت به کل دارایی سال قبل (LT\_Debt) برای کنترل فعالیت‌های تغییر سود استفاده می‌کنیم. ما اثرات صنعت و سال را ثابت در نظر گرفته‌ایم.

## ۶- یافته‌های پژوهش

### آمار توصیفی

داده‌های مورد مطالعه از اطلاعات شرکت‌های بورسی که از مهر و موم‌های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۳ منتشر شده استخراج شده است، حجم نمونه در این تحقیق با توجه به محدودیت در انتخاب شرکت‌های در بورس اوراق بهادار تهران به صورت سرشماری بوده است. جهت اینکه هر یک از متغیرهای تحقیق به‌طور دقیق مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرند آمار توصیفی هر یک از متغیرهای تحقیق را به صورت جداگانه در ذیل ارائه می‌نماییم. این جدول حاوی اطلاعاتی در خصوص میانگین، میانه، انحراف معیار، بیشترین و کمترین می‌باشد که طی مهر و موم‌های مورد رسیدگی برای تعداد نمونه مورد بررسی در جدول ذیل آورده شده است.

جدول ۲. جدول آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

شرح	تعداد				انحراف معیار
	سال - شرکت	میانگین	میانه	کمترین	
نمره برنامه‌ریزی مالیاتی					
ارزش شرکت					
اندازه شرکت					
انحراف بازده سهام					
کل ارقام تعهدی					
اهرم مالی					
بازده حقوق صاحبان سهام قبل از مالیات					
رشد فروش ۵ ساله شرکت					
تمرکز مالکیت					

جدول فوق نتایج آمار توصیفی را ارائه می‌کند که نشان می‌دهد به ترتیب میانگین نمره برنامه‌ریزی مالیاتی ۳۳/۴۱، ارزش شرکت (نسبت Q تویین) ۱/۵۵، اندازه شرکت ۱۳/۵۶، انحراف بازده سالانه ۰,۰۱، کل ارقام تعهدی ۱۵۸۸۱۰۸، اهرم مالی ۰/۰۹۵، بازده حقوق صاحبان سهام قبل از مالیات ۰/۱۹، رشد فروش ۵ ساله ۰/۱۶ و تمرکز مالکیت ۰/۳۵ می‌باشد. بیشترین پراکندگی مربوط به نمره برنامه‌ریزی مالیاتی می‌باشد که نشان‌دهنده تنوع در برنامه‌ریزی مالیاتی بین شرکت‌های مورد بررسی می‌باشد و این تنوع می‌تواند حاصل از نوسانات نرخ مالیات نقدی و یا سطح مالیات نقدی و یا ترکیبی از این دو عامل به صورت همزمان باشد

### تجزیه تحلیل داده‌ها و انتخاب الگو برای مدل‌های تحقیق

داده‌های مربوط به متغیرها از صورت‌های مالی شرکت‌ها و نرم‌افزار رهاورد نوین استخراج شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار R استفاده شده است. جهت آزمون فرضیه‌های فوق در یک سطح معنی‌دار تعداد ۱۵۸ شرکت با حذف مواردی که در محدوده تحقیق نبوده‌اند از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در مهر و موم‌های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۳ برگزیده شده است و... پس از آن با استفاده از آزمون‌های تشخیصی انتخاب روش برازش چون آزمون F لیمر (چاو)، آزمون هاسمن، آزمون بروش پاگان و... اقدام به انتخاب روش برازش مناسب برای هر یک از مدل‌های تحقیق گردید. در جدول (۳) خلاصه آزمون‌های آماری جهت انتخاب روش برازش مناسب برای هر یک از فرضیه‌های تحقیق نشان داده شده است.

جدول ۳. نتایج کلی تجزیه و تحلیل آماری جهت انتخاب مدل آماری مناسب

فرضیه	نتیجه آزمون F لیمر	آزمون دوربین واتسون	نتیجه آزمون هاسمن	نتیجه آزمون بروش اگان LM	آزمون بروش گودفری	مدل مناسب فرضیه
اول	H <sub>۰</sub> رد می‌شود (روش اثرات ثابت بهتر است)		H <sub>۰</sub> رد می‌شود (روش اثرات ثابت بهتر است)	H <sub>۰</sub> رد می‌شود (قابلیت ادغام اثر شرکت وجود ندارد)	H <sub>۰</sub> رد می‌شود (خودهمبستگی سریالی وجود دارد)	مدل پنبلی اثرات ثابت تعمیم یافته
دوم	H <sub>۰</sub> پذیرفته می‌شود (روش OLS بهتر است)	H <sub>۰</sub> رد می‌شود (باقی مانده‌های مدل خودهمبستگی دارند)		H <sub>۰</sub> رد می‌شود (باقی مانده‌های مدل ناهمسانی واریانس دارند)		مدل خطی تعمیم یافته

### ۷- نتایج آماری تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها

فرضیه صفر آزمون معنی‌دار بودن ضرایب، بیان‌کننده آن است که متغیر مستقل بر متغیر وابسته تأثیری ندارد، یعنی ضریب متغیر مستقل برابر صفر است. تصمیم در مورد پذیرش یا رد فرضیه صفر، براساس  $t$  مقدار آزمون انجام می‌شود. در صورتی که  $p$  مقدار این آزمون از  $0,05$  کمتر باشد، فرضیه  $H_0$  مبنی بر عدم تأثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته رد شده و وجود رابطه معنی‌دار بین متغیر مستقل و وابسته، مورد پذیرش قرار می‌گیرد.

### نتایج برآورد ضرایب مدل و آزمون معنی‌داری آن‌ها

جدول ۴. جدول نتایج برآورد ضرایب مدل و آزمون معنی‌داری مدل اول

متغیرها	نماد	ضرایب	انحراف معیار	آماره $t$ استیودنت	$p$ -مقدار	نتایج
عرض از مبدأ	a				$<0,001$	معنی‌دار
نمره برنامه‌ریزی مالیاتی	TPS					معنی‌دار
بازده حقوق صاحبان سهام قبل از مالیات	ROE					عدم معنی‌دار
رشد فروش ۵ ساله	SGr				$<0,001$	معنی‌دار
رشد فروش * نمره برنامه‌ریزی مالیاتی	TPS.SGr				.	عدم معنی‌دار
اندازه شرکت	Log_sales				$<0,001$	معنی‌دار
انحراف معیار سالانه بازده سهام	volaility					عدم معنی‌دار
کل اقلام تعهدی	TotAccruals					عدم معنی‌دار
اهرم مالی	LT_Debt					عدم معنی‌دار

فرضیه صفر آزمون معنی‌دار بودن ضرایب، بیان‌کننده آن است که متغیر مستقل بر متغیر وابسته تأثیری ندارد، یعنی ضریب متغیر مستقل برابر صفر است. تصمیم در مورد پذیرش یا رد فرضیه صفر، براساس  $t$  مقدار آزمون انجام می‌شود. در صورتی که  $p$  مقدار این آزمون از  $0,05$  کمتر باشد، فرضیه  $H_0$  مبنی بر عدم تأثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته رد شده و وجود رابطه معنادار بین متغیر مستقل و وابسته، مورد پذیرش قرار می‌گیرد.

با توجه به اینکه  $p$  مقدار متغیر نمره برنامه‌ریزی مالیاتی کمتر از  $0,05$  شده است لذا در سطح اطمینان  $95$  درصد فرضیه اول تأیید می‌گردد و رابطه مثبت و معنی‌داری بین نمره برنامه‌ریزی مالیاتی و ارزش شرکت مشاهده می‌شود. همچنین بین اندازه شرکت با ارزش شرکت رابطه منفی و معنی‌دار و بین رشد فروش  $5$  ساله و ارزش شرکت نیز رابطه مثبت و معنی‌دار مشاهده می‌شود.

جدول ۵. جدول نتایج برآورد ضرایب مدل و آزمون معنی‌داری مدل دوم

متغیرها	نماد	ضرایب	انحراف معیار	آماره $t$ استیودنت	$P$ -مقدار	نتایج
عرض از مبدأ	a				$<0,001$	معنی‌دار
نمره برنامه‌ریزی مالیاتی	TPS				$<0,001$	معنی‌دار
تمرکز مالکیت	Herfindahi					عدم معنی‌دار
تمرکز مالکیت * نمره برنامه‌ریزی مالیاتی	Herfindahi.TPS				$<0,001$	معنی‌دار
بازده حقوق صاحبان سهام قبل از مالیات	ROE					عدم معنی‌دار
رشد فروش $5$ ساله	SGr				$<0,001$	معنی‌دار
رشد فروش * نمره برنامه‌ریزی مالیاتی	TPS.SGr					عدم معنی‌دار
اندازه شرکت	Log_sales				$<0,001$	معنی‌دار
انحراف معیار سالانه بازده سهام	volaility					عدم معنی‌دار
کل اقلام تعهدی	TotAccruals					عدم معنی‌دار
اهرم مالی	LT_Debt					عدم معنی‌دار

همان گونه که در جدول (۵) مشاهده می‌شود ضریب متقابل تمرکز مالکیت و نمره برنامه‌ریزی مالیاتی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مثبت و معنی‌دار می‌باشد که تأییدکننده فرضیه دوم تحقیق در خصوص تأثیر وجود سهام‌داران عمده بر رابطه بین نمره برنامه‌ریزی مالیاتی و ارزش شرکت را نشان می‌دهد با اضافه شدن تأثیر سهامداران عمده بر رابطه ضریب تأثیر نمره برنامه‌ریزی مالیاتی بر ارزش شرکت نیز از ۰,۰۰۱۶ به ۰,۰۰۱۸ افزایش یافته است. همچنین نتایج حاکی از وجود رابطه منفی و معنی‌دار بین اندازه شرکت با ارزش شرکت می‌باشد. این رابطه در خصوص رشد فروش ۵ ساله مثبت و معنی‌دار می‌باشد.

#### ۸- نتایج و پیشنهادها

همان طور که در ادبیات تحقیق بیان شد، پیامد اجتناب از مالیات بر ارزش شرکت، دو پهلو است. گروهی از تحقیقات قبلی، به تأثیر نامساعد اجتناب از مالیات بر ارزش شرکت اشاره کرده‌اند. استدلال زیربنای این تحقیقات، بر جدایی مالکیت از کنترل یا به بیانی دیگر تئوری نمایندگی تکیه دارد. بر طبق این تئوری، فعالان بازار سرمایه، به دلیل ماهیت غیر شفاف و پیچیده‌ی فعالیت‌های اجتناب از مالیات، نسبت به این فعالیت‌ها بدبین بوده و آن را ابزاری برای رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ی مدیریت تلقی می‌کنند. لذا واکنش آن‌ها به چنین فعالیت‌هایی به صورت کاهش ارزش سهام شرکت نمود پیدا می‌کند. نتایج گروهی دیگر از تحقیقات نیز، به رابطه‌ی مثبت بین فعالیت‌های اجتناب از مالیات و ارزش شرکت اشاره دارد. استدلال این تحقیقات نیز مبتنی بر تئوری ارزش آفرینی است که اعتقاد دارد از آنجایی که فعالیت‌های اجتناب از مالیات کاهنده‌ی انتقال ثروت از سهامداران به دولت است، در نتیجه فعالان بازار سرمایه دید مثبتی به این فعالیت‌ها دارند و به صورت افزایش قیمت سهام به این موضوع واکنش نشان می‌دهند. در این پژوهش از نمره برنامه‌ریزی مالیاتی که دو عامل ثبات و سطح نرخ مالیات مورد انتظار را در نظر می‌گیرد به عنوان معیار اندازه‌گیری اجتناب از مالیات آینده شرکت استفاده شده است و در بررسی تأثیر نمره برنامه‌ریزی مالیاتی بر ارزش شرکت پس از تجزیه و تحلیل آماری در یک سطح معنی‌دار از تعداد ۱۵۸ شرکت از بین شرکت‌های پذیرفته شده در

بورس اوراق بهادار تهران در مهر و موم‌های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۳ مشخص گردید که بین نمره برنامه‌ریزی مالیاتی و ارزش شرکت رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. لذا می‌توان نتیجه گرفت همسو با نتایج پژوهش جاکوب و اسکوات (۲۰۱۳) هرچه نمره برنامه‌ریزی مالیاتی افزایش یابد (برنامه‌ریزی مالیاتی خوب) ارزش شرکت نیز افزایش پیدا خواهد کرد و سرمایه‌گذاران ارزش بیشتری را برای این شرکت متصور خواهند بود. این برنامه‌ریزی خوب مالیاتی می‌تواند از طریق کاهش در نرخ مؤثر نقدی مالیات یا کاهش در نوسان‌های نرخ مؤثر نقدی مالیات صورت گیرد. در واقع برای هر سطح اجتناب از مالیات، اگر یک شرکت در طول زمان دارای تغییرات کمتری در نرخ مالیات مؤثر باشد سرمایه‌گذاران درآمدهای قبل از مالیات را با ارزش‌تر می‌دانند. به همین ترتیب، برای سطح معینی از تغییرات در نرخ مالیات، اگر یک شرکت دارای نرخ مالیات مؤثر پایین‌تر باشد سرمایه‌گذاران درآمدهای قبل از مالیات را با ارزش‌تر می‌دانند. لذا می‌توان نتیجه گرفت که در بازار سرمایه‌ی ایران تئوری ارزش‌آفرینی حاکم است. به این معنی که فعالان بازار سرمایه‌ی ایران، نسبت به فعالیت‌های اجتناب از مالیات شرکت‌ها دید مثبتی دارند و آن را نه ابزاری برای رفتارهای فرصت‌طلبانه بلکه تلاش شرکت برای کاهش انتقال ثروت از سهامداران به دولت می‌دانند. به همین دلیل به این فعالیت‌ها، به‌صورت افزایش قیمت سهام شرکت‌ها واکنش مثبتی نشان می‌دهند.

از طرفی طبق ادبیات موجود در زمینه‌ی ساز و کارهای راهبری شرکتی، انتظار می‌رود که راهبری شرکتی، سازمان را در جهت حداکثرسازی منافع سهامداران کنترل و هدایت کند. به همین دلیل در این پژوهش اثر شاخص راهبری شرکتی (وجود سهامداران عمده) بر رابطه فوق نیز بررسی شده است. وجود سهامداران عمده به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده وارد مدل شد. پس از بررسی ضرایب مدل، این نتیجه حاصل شد که وجود سهامداران عمده یک تأثیر مثبت بر رابطه فوق دارد که نشان‌دهنده نقش سهامداران عمده در سیاست و برنامه‌ریزی‌های مالیاتی شرکت‌ها می‌باشد و با افزایش درصد سهامداران عمده رابطه بین نمره برنامه‌ریزی مالیاتی و ارزش شرکت افزایش می‌یابد. نتیجه حاصل از این فرضیه با تحقیق مشایخی و علی پناه (۱۳۹۴) که تأثیر مثبت و معنی‌دار مدل راهبری شرکت بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت و

همچنین دسای و داراماپالا (۲۰۰۷) که رابطه مثبت و معنی‌دار تأثیر حاکمیت شرکتی قوی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت را یافتند، مطابقت دارد.

در خصوص محدودیت‌های پژوهش می‌توان گفت:

۱- با توجه به عدم تداوم فعالیت و یا حذف تعدادی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره ۵ ساله موردنظر تحقیق، امکان استفاده از اطلاعات این شرکت‌ها وجود نداشته و از جامعه مورد مطالعه حذف گردیده‌اند. در کل تعداد ۱۵۸ شرکت که تا حدودی به صورت مستمر در بازه زمانی تحقیق وجود داشته‌اند نمونه‌گیری و بررسی شده است.

۲- همچنین با توجه به مدل اندازه‌گیری برنامه‌ریزی مالیاتی (مالیات پرداختی ۵ ساله) شرکت‌های که از سال ۸۵ مورد پذیرش بورس اوراق بهادار تهران قرار گرفته‌اند در تحقیق مورد بررسی قرار نگرفته‌اند.

۳- در محاسبه سطح نرخ مالیات مورد انتظار با توجه به اینکه ارقام غیر مترقبه از سال ۱۳۸۹ در صورت‌های مالی افشا نگردیده است از فرمول مورد محاسبه حذف گردیده است.

با توجه به نتایج به دست آمده از این پژوهش، می‌توان پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه

داد:

۱- با توجه به وجود موارد متعدد معافیت‌های مالیاتی در ایران شرکت می‌تواند در چارچوب قوانین و ضوابط قانونی اجتناب مالیاتی نماید. لذا پیشنهاد می‌گردد در تدوین معافیت‌های مالیاتی سایر عوامل از جمله راه‌های اجتناب یا فرار مالیاتی نیز مورد بررسی قرار گیرد.

۲- با توجه به انواع دیدگاه‌ها در مورد اجتناب مالیاتی و تأثیر متفاوت آن‌ها در ارزش‌گذاری شرکت‌ها، به فعالان بازار سرمایه پیشنهاد می‌شود هر نوع اجتناب از پرداخت مالیات را به‌عنوان افزایش ارزش شرکت در نظر نگرفته و سایر ابعاد آن را نیز مورد بررسی قرار دهند.

- ۳- در این تحقیق تأثیر برنامه ریزی‌های مالیاتی بر روی ارزش شرکت مورد بررسی قرار گرفته است، لذا می‌توان به بررسی تأثیر این برنامه‌ریزی‌ها بر روی هزینه سرمایه، رشد فروش و غیره در تحقیق‌های مشابه پرداخت شود.
- ۴- بررسی سایر عوامل مؤثر بر برنامه‌ریزی مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات همانند مدیریت سود واقعی و تمرکز مشتری نیز می‌تواند مورد تحقیق قرار گیرد.

### منابع

۱. اسمعیلی، سعید، جبارزاده کنگرلویی، سعید و متوسل، مرتضی (۱۳۹۳). بررسی رابطه هموارسازی سود مشمول مالیات با اجتناب مالیاتی و محتوای اطلاعاتی سود مشمول مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۲۴، صص ۱۱۴-۱۳۳.
۲. بهرام فر، نقی و مهرانی، کاوه (۱۳۸۴). رابطه بین سود هر سهم، سود تقسیمی و سرمایه‌گذاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. صص ۲۷-۴۶.
۳. پاک مرام، عسگر، مددی زاده، ابراهیم و بهنمون، یعقوب (۱۳۹۳). تأثیر برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها بر عملکرد آن‌ها در بازار. پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۲۴، صص ۲۰۲-۲۱۹.
۴. پورزمانی، زهرا (۱۳۸۸). بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیاتی ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی: مطالعه موردی اداره، کل امور مالیاتی غرب تهران، پژوهش‌نامه مالیات، شماره ۵، صص ۹-۲۶.
۵. جهرومی، مهتاب (۱۳۹۱). شفافیت شرکت‌ها و اجتناب از مالیات، رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد حسابداری از دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
۶. حقیقت، حمید؛ محمدی، محمدحسن (۱۳۹۲). بررسی رابطه‌ی اجتناب مالیاتی با کیفیت افشاء و ارزش شرکت، مطالعات کمی در مدیریت، شماره ۱، صص ۲۰۹-۲۲۸.

۷. خادم علیزاده، امیر؛ حنجری، سارا؛ امینی، محمدعلی و رسائیان، امیر (۱۳۹۴). نقدشوندگی سهام و اجتناب مالیاتی با در نظر گرفتن اهمیت حاکمیت شرکتی و محدودیت های مالی. بررسی های حسابداری و حسابرسی. دوره ۲۲. شماره ۴. صص ۴۶۲-۴۷۸.
۸. دیانتی دیلمی، زهرا، شکر اللهی، پرینسا (۱۳۹۴). بررسی تأثیر نظام راهبردی شرکتی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارزش و میزان نگهداشت وجه نقد، پژوهش های تجربی حسابداری، شماره ۱۵، صص ۲۹-۶۱.
۹. سعیدی، پرویز و کلامی، عبدالحکیم (۱۳۸۸). تأثیر تغییر قانون مالیات بر درآمد شرکت ها بر سرمایه گذاری شرکت های تولیدی، مجله مدیریت صنعتی دانشکده علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سنندج، شماره ۷.
۱۰. کرمی، شیما، رهنمای رودپشتی، فریدون، دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۹۵). ارزیابی اثر اجتناب مالیاتی بر آگاهی بخشی سودهای گزارش شده شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، شماره ۲۸، صص ۱۵-۳۷.
۱۱. مشایخ، شهناز؛ رامشه، منیژه و قاسمی، مهسا (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین پایداری سود و یکنواختی نرخ مالیات پرداختی، پژوهش های تجربی حسابداری. سال سوم، شماره ۱۰، صص ۱۴۷-۱۶۶.
۱۲. مشایخی، بیتا و علی پناه، صبری (۱۳۹۴). تأثیر راهبری شرکتی بر رابطه بین اجتناب از مالیات و ارزش شرکت. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۲۵، صص ۴۹-۶۴.
۱۳. مهرانی، ساسان و سیدی، جلال (۱۳۹۳). بررسی تأثیر مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکت ها. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۰، صص ۱۳-۳۴.
۱۴. نوروش، ایرج و ابراهیمی کردلر، علی (۱۳۸۴). بررسی و تبیین رابطه ترکیب سهامداران با تقارن اطلاعات و سودمندی معیارهای حسابداری عملکرد. بررسی های حسابداری و حسابرسی. شماره ۴۲. صص ۹۷-۱۲۴.

15. Abdul Wahab, N. S. & Holland, K. (2012). Tax Planning, Corporate Governance and Equity Value, *The British Accounting Review* 44, 1-41.
16. Armstrong, Christopher S., Jennifer L. Blouina, Alan D. Jagolinzer, David F. Larcker. (2015). Tax Planning, Corporate Governance and Equity Value, *Journal of Accounting and Economics*. 60, 1-17.
17. Armstrong, Christopher S., Jennifer L. Blouin, and David F. Larcker (2012). The incentives for tax planning, *Journal of Accounting and Economics*, 53 (2), 391-411.
18. Atwood, T. M. Drake, L. Myers, and Bushman, R. M., and A. J. (2010). Smith Book-tax conformity, earnings persistence, *Journal of Accounting and Economics*. 32, 237-337.
19. Blaylock, B., Shevlin, T., and R. Wilson. (2012). Tax avoidance, large positive book-tax differences, and earnings persistence. *The Accounting Review*, forthcoming.
20. Chen, S., Chen, X., Cheng, Q & Shevlin, T. (2010). Are Family Firms more Tax Aggressive than Nonfamily Firms?, *Journal of Financial Economics*, 95, 41-61.
21. De Simone, Lisa and Bridget Stomberg (2013). Do investors differentially value tax avoidance by income mobile firms?, Working Paper
22. Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2007). "Corporate tax avoidance and firm value". University of Connecticut and University of Michigan, 1-27.
23. Desai, M.A., Dharmapala, D. (2009). Corporate Tax Avoidance and Firm Value *Review of Economics and Statistics*, 91, 537-546.
24. Dhaliwal, D., Huang, S., Moser, W., & Pereir, R. (2011), Corporate Tax Avoidance and the Level and Valuation of Firm Cash Holdings. Working paper
25. Dyreng, Scott D., Michelle Hanlon, and Edward L. Maydew (2008). Long-run corporate tax avoidance, *The Accounting Review*, 1 (1), 61-82.
26. Feltham, Gerald A. and James A. Ohlson (1995). Valuation and clean surplus accounting for operating and financial activities, *Contemporary Accounting Research*, 11 (2), 689-731.
27. Frank, M.M., Lynch, L & Rego, S. (2009). Tax Reporting Aggressiveness and its Relation to Aggressive Financial Reporting, *The Accounting Review*, 84, 467-496.

28. Goh, Beng Wee, Jimmy Lee, Chee Yeow Lim, and Terry Shevlin (2013). The Effect of Corporate Tax Avoidance on the Cost of Equity, SSRN Working Paper.
29. Gravile, J. G (2009). Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. Congressional Research Service Report for US Congress.
30. Guenther. David A., Steven R. Matsunaga, Brian M. Williams. (2016). American Accounting Association, American Accounting Association 38,27-49.
31. Hanlon, M., and S. Heitzman (2009). A Review of Tax Research. Working Paper. Massachusetts Institute of Technology.
32. Hoopes, Jeffrey L., Mescall, Devan., Pittman, Jeffrey A., (2011), Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance, accounting review, 87(5).
33. Huseynov, F, Klamm, B, (2012). Tax avoidance, tax management and corporate social responsibility, Journal of Corporate Finance 18,804-827.
34. Inger, Kerry Katharine (2013). Relative Valuation of Alternative Methods of Tax Avoidance,SSRN Working Paper
35. Jacob,M and Schutt,H(2013). Firm Valuation and the Uncertainty of Future Tax Avoidance. arqus Discussion, ۱۴۹
36. Kim, J., Y. Li, and L. Zhang (2010). "Corporate Tax Avoidance and Stock Price Crash Risk: Firm-Level Analysis", Journal of Financial Economics, 100(3),639-662.
37. Lambert, Richard, Christian Leuz, and Robert E. Verrecchia (2007). Accounting Information, Disclosure, and the Cost of Capital, Journal of Accounting Research, 45 (2),385-420.
38. Mayberry, M.A., McGuire, S.T., Omer, T. C. (2012). Smoothing taxable income, tax avoidance, and the information content of taxable income. Mays Business School Texas A&M University.
39. McGuire, Sean T., Stevanie S. Neumann, and Thomas C. Omer (2013). Sustainable Tax Strategies and Earnings Persistence, Working Paper.
40. Mills, Lillian F. (1998). Book-Tax Differences and Internal Revenue Service Adjustments, Journal of Accounting Research, 36 (2),343-356.
41. Morck, Randall, Andrei Shleifer, and Robert W. Vishny (1988). Management ownership and market valuation: An empirical analysis, Journal of Financial Economics, 20, 293-315.
42. Noor, R. M., Fadzillah, N. S., Mastuki, N. A (2010). Corporate Tax Planning: A Study on Corporate Effective Tax Rates of Malaysian

- 
- Listed Companies. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 1(2), 189-193.
43. Ohlson, James A. (1995). Earnings, book values, and dividends in equity valuation, *Contemporary Accounting Research*, 11 (2), 661-687.
  44. Otusanya, O. J (2011). The Role of Multinational Companies in Tax Evasion and Tax Avoidance: The Case of Nigeria. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(3), 316-332.
  45. Pasternak, M., Rico, C (2008). Tax Interpretation, Planning, and Avoidance: Some Linguistic Analysis. *Akron Tax Journal*, 33.
  46. Rezende. Amaury José. Santana. Silvio Luis Leite (2016). Corporate Tax Avoidance and Firm Value: Evidence from Brazil, SSRN Working Paper
  47. Sabli, Nurshamimi & Md. Noor, R. (2012). tax planning and corporate governance. 3rd International Conference on business and economic research (3rd ICBER 2012) Proceedings.
  48. Sharpe, William F. (1966). Mutual Fund Performance, *Journal of Business*, 39 (1), 119-138.
  49. Thomas, Jacob and Frank Zhang (2013). Valuation of tax expense, *Review of Accounting Studies*, forthcoming.
  50. Wang, Xiaohang (2010). Tax Avoidance, Corporate Transparency, and Firm Value, SSRN Working Paper

## ارزیابی لایحه مالیات بر ارزش افزوده در سه حوزه قانون، اجرا و

### مؤدیان

<sup>۱</sup> باقر درویشی.

استادیار گروه اقتصاد دانشکده ادبیات و علوم انسانی دانشگاه ایلام، Darvishi\_b@yahoo.com

فرشته محمدیان

دانشجوی دکتری اقتصاد دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی Mohamadyan\_f@yahoo.com

### چکیده

هدف اصلی این مقاله ارزیابی لایحه مالیات بر ارزش افزوده در سه حوزه قانون، اجرا و مؤدیان مالیاتی است. برای این منظور چالش‌های مالیات بر ارزش افزوده در سه حوزه مذکور شناسایی و راهکارهای لازم ارائه شد. نتایج نشان می‌دهد، علی‌رغم اصلاح بسیاری از چالش‌های قانون آزمایشی، در لایحه دولت، هنوز تعدادی چالش کلیدی باقی مانده است که عبارت از نخست، معافیت‌های گسترده و محدود شدن پایه مالیاتی، دوم، تعدد آیین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی، سوم، عدم وجود دسته‌بندی شفاف، جامع و مبتنی بر معیارهای استاندارد جهانی در بخش مالیات‌های سبزه‌سبز به طوری که دو پایه مالیات‌های انتخابی و محیط‌زیستی را به طور کامل در برگیرد و چهارم، عدم مشاهده روش‌های علمی و نظام‌مند در زمینه تقلب، فرار مالیاتی و استرداد مالیات بر ارزش افزوده است. در راستای اصلاح چالش‌های مذکور برای مواجهه با تقلب و فرار غیرقانونی باید از برنامه‌های ممیزی مبتنی بر مدیریت ریسک استفاده شود. در زمینه استرداد نیز کاراترین و اثربخش‌ترین سیستم‌های ارزیابی درخواست‌ها آن‌هایی هستند که بین مؤدیان با سابقه تمکین خوب و مؤدیان بد سابقه تمایز قایل شده، ممیزی قبل از بازپرداخت را برای مؤدیان با ریسک بالا و ممیزی‌های بعد از بازپرداخت را برای مؤدیان با ریسک پایین‌تر بکار برند و برای تعیین میزان احتمال ریسک درآمدی مرتبط با هر درخواست استرداد معیارهایی استاندارد ارائه کنند. در مورد معافیت‌های گسترده به منظور اهداف برابری و تصاعدی کردن مالیات بر ارزش افزوده نیز پیشنهاد مشخص این است که تصاعدی بودن به بهترین شکل با تکمیل مالیات بر ارزش افزوده از طریق اصلاح سیستم مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات‌های غیرمستقیم انتخابی و مخارج فقرزدا پیگیری شود. در نهایت برای جلوگیری از ازدیاد تعداد مؤدیان و هزینه‌های اجرایی، ممانعت از گسترش دامنه تقلب، فرار مالیاتی و سوءاستفاده از سیستم مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی توصیه اکید آن است که از جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با سیستم مالیات بر فروش در حلقه آخر پرهیز شود. ضمن اینکه در روش مالیات بر خرده‌فروشی به دلیل دشواری و هزینه‌بر بودن تفکیک مصرف‌کننده از خریدهای باهدف تولید نمی‌توان تولید را به طور کامل از بار مالیات رها ساخت.

طبقه‌بندی JEL: H25, H2, H5

کلیدواژه‌ها: لایحه مالیات بر ارزش افزوده، چالش‌های قانونی، چالش‌های اجرایی، چالش‌های

تمکین

## ۱- مقدمه

امروزه در حدود ۱۵۰ کشور جهان مالیات بر ارزش‌افزوده به منبع کلیدی درآمد دولت‌ها تبدیل شده است، بیش از ۴ میلیارد نفر (۷۰ درصد جمعیت جهان) در حال حاضر در کشورهایی زندگی می‌کنند که در آن‌ها مالیات بر ارزش‌افزوده اعمال می‌شود و مالیات بر ارزش‌افزوده حدود ۱۸ تریلیون دلار درآمدها را افزایش داده که تقریباً معادل ۲۵ درصد کل درآمد دولت‌ها است. بیشترین گستردگی مالیات بر ارزش‌افزوده در طی دهه ۱۹۹۰ رخ داده و امروزه به‌جزئی حیاتی در سیستم‌های مالیاتی کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه تبدیل شده است. متوسط نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده کشورهای OECD از ۷/۱۶ درصد در سال ۱۹۹۰ به ۸/۱۷ درصد در سال ۲۰۰۰ افزایش یافته است و این نرخ طی مهر و موم‌های دهه ۲۰۰۰ در اکثر کشورها ثابت باقی ماند اما در دهه ۲۰۱۰ مجدداً به ۱۸ درصد افزایش یافت. امروزه تقریباً دو سوم کشورهای OECD نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده بین ۱۵ تا ۲۲ درصد دارند، این نرخ‌ها در کشورهای اروپایی نسبت به کشورهای غیراروپایی بیشتر است و آمریکا تنها کشور عضو OECD است که به‌جای مالیات بر ارزش‌افزوده دارای سیستم مالیات عمومی بر مصرف است. سهم این مالیات از کل درآمدهای مالیاتی از حدود ۱۲ درصد در سال ۱۹۶۵ به ۱۸ درصد در سال ۲۰۰۰ و به حدود ۲۵ درصد در سال ۲۰۱۴ افزایش یافته است. نتایج حاصل از بررسی ۱۵۷ کشور نشان می‌دهد که ۱۱۶ کشور مالیات بر ارزش‌افزوده، هفت کشور مالیات بر کالاها و خدمات، سه کشور مالیات بر مبادلات و مابقی شکل‌های خاصی از مالیات بر فروش و مصرف دارند. از بین ۴۳ کشور هم‌گروه درآمدی ایران ۳۷ کشور سیستم مالیات ارزش‌افزوده با نرخ‌هایی در دامنه ۷ تا ۲۵ درصد (با متوسط

۱. داده‌های این بخش از [www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#VAT Tables](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#VAT) تهیه شده است.

2. Goods and services tax

3. Turnover tax

4. General consumption tax, consumption tax, sales tax, movable goods and services transfer tax

5. [Http://taxsummaries.pwc.com/ID/Value-added-tax-\(VAT\)-rates](http://taxsummaries.pwc.com/ID/Value-added-tax-(VAT)-rates)

۶. بر اساس دسته‌بندی بانک جهانی تعداد کشورهای هم‌گروه درآمدی ایران ۵۶ کشور هستند که بر اساس وجود داده‌ها ۴۳ کشور بررسی شده است.

نرخ ۱۵ درصد) دارند. علاوه بر این نتایج حاصل از بررسی ۱۴ کشور عضو سند چشم‌انداز ۱۴۰۴ نیز نشان داد که همگی دارای سیستم مالیات بر ارزش افزوده هستند. بالاین حال در ایران قانون مالیات بر ارزش افزوده پس از طی یک دوره پرفرازونشیب از نیمه دوم مهرماه سال ۱۳۸۷ به صورت آزمایشی برای مدت پنج سال اجرایی شد. سیاست‌گذاران از اجرای این قانون اهدافی مانند گسترش پایه‌های مالیاتی، انتقال بار مالیاتی از تولید و سرمایه‌گذاری به مصرف، اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از کالاها و خدمات و توسعه اطلاعات مالیاتی از طریق شفاف‌سازی فعالیت‌های مشمول مالیات بر ارزش افزوده را پیگیری می‌کردند. بر اساس آخرین گزارش وزارت امور اقتصادی و دارایی سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای مالیاتی و درآمدهای عمومی دولت در سال شروع اجرای مالیات بر ارزش افزوده به ترتیب برابر با ۶/۶ و ۴/۲ درصد بوده و با رشدی قابل توجه این ارقام در سال ۱۳۹۴ به ترتیب به ۳۱ و ۲۲ درصد افزایش یافته اما در سال ۱۳۹۵ با یک کاهش قابل تأمل به ترتیب به ۱۸ و ۱۳ درصد کاهش یافته‌اند. به‌رغم دسترسی به توفیقات نسبی حاصل از اجرای این قانون، سازمان مالیاتی و فعالان اقتصادی با چالش‌های متعددی در مسیر اجرایی شدن قانون مذکور مواجه شدند و پس از ۹ سال اجرای موقت و آزمایشی آن، کاستی‌ها و نواقص عمده این قانون آشکار شده است.

۱. مالیات بر ارزش افزوده در ایران از دهه ۱۳۶۰ مدنظر سیاست‌گذاران بوده که در نهایت پس از بررسی‌های کارشناسی فراوان در سال ۱۳۸۱ به صورت لایحه از طرف دولت به مجلس شورای اسلامی داده شد. لایحه یاد شده بعد از وقفه پنج ساله در مهر ۱۳۸۶ در مجلس تصویب و در خرداد ۱۳۸۷ در شورای نگهبان بررسی و تایید نهایی شد و در تیر ۱۳۸۷ از طرف دولت برای اجرا ابلاغ گردید. از همان ابتدا اجرای این قانون با مشکلات و چالش‌هایی مواجه شد که دلیل بروز این مشکلات، عدم اطلاع‌رسانی به‌موقع درخصوص مسائل تکنیکی و فواید و آثار این قانون در نظام اقتصادی از طرف مجریان به فعالان اقتصادی و مؤدیان مشمول این قانون اعلام شد. این مشکلات باعث شد تا رئیس‌جمهور وقت دستور یک طرفه برای توقف اجرای قانون مذکور را صادر کند. پس از چندی، سازمان امور مالیاتی کشور با صدور اطلاعیه‌ای در بیست و یکم مهر ۱۳۸۷ آمادگی خود را برای ایجاد تسهیلات لازم برای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و رفع نگرانی فعالان اقتصادی و اصناف و همچنین برگزاری جلسات آموزشی و اطلاع‌رسانی بیشتر اعلام کرد که در نهایت منجر به شروع اجرای دوره آزمایشی این قانون به مدت پنج سال شد. (منبع: مرکز پژوهش‌های مجلس، کد موضوعی ۲۳۰، شماره مسلسل ۱۴۵۴۱، سال ۱۳۹۴)

به منظور رفع کاستی‌ها و ارائه تمهیدات و راهکارهایی برای حمایت ویژه از تولید و سرمایه‌گذاری در کشور، لایحه دائمی شدن مالیات بر ارزش‌افزوده در بیست و ششم دی‌ماه سال ۱۳۹۵ به تصویب هیئت‌وزیران رسید و هم‌اکنون در مجلس در دست بررسی است. در این راستا هدف اصلی مقاله حاضر ارزیابی لایحه مذکور در سه حوزه قانون، اجرا و مؤدیان مالیاتی است؛ بنابراین مقاله به صورت زیر سازمان یافته است، در بخش دوم پیشینه پژوهش و در بخش سوم مبانی نظری ارائه می‌شود. بخش چهارم به ارزیابی لایحه بر اساس چالش‌های موجود می‌پردازد و در نهایت نتیجه‌گیری و توصیه‌های سیاستی ارائه می‌شود.

## ۲- پیشینه پژوهش

در دهه قبل در زمینه مالیات بر ارزش‌افزوده مطالعات زیادی در کشور انجام شده است. تمرکز تعدادی از این مطالعات بر مبانی نظری مالیات بر ارزش‌افزوده (نرخ استاندارد، پایه مالیاتی، معافیت‌ها، آستانه شمول، اصل مبدأ و مقصد، دوره مالیاتی، روش‌های ثبت‌نام و ...) بوده و برخی دیگر آثار اقتصادی و مالی این مالیات (تأثیر بر اقتصاد زیرزمینی، رشد اقتصادی، سرمایه‌گذاری، تورم، باز توزیع، فرار مالیاتی، آثار درآمدی و جایگزینی با سایر مالیات‌ها و ...) را مورد بررسی قرار داده‌اند. مطالعات متعددی نیز در مورد مسائل اجرایی مالیات بر ارزش‌افزوده صورت گرفته که با توجه به موضوع این تحقیق در ادامه به بررسی این مطالعات می‌پردازیم.

نتایج حاصل از بررسی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۳۹۵) در مورد چالش‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در بخش صنعت ایران بیانگر آن است که قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در شرایط فعلی از لحاظ احکام مصوب، نحوه اجرا و نبود زیرساخت‌های لازم، مشکلاتی را برای تولیدکنندگان بخش صنعت به وجود آورده است. معافیت برخی کالاها از پرداخت مالیات در حالی که زنجیره پیشین آن‌ها معاف نیست،

۱. سیدنورانی و همکاران (۱۳۹۴)، غلامی (۱۳۹۳) و آقایی و کمیجانی (۱۳۸۰).

۲. حمیدی و همکاران (۱۳۹۴)، الماسی و همکاران (۱۳۹۱)، سعیدی و نهنانی (۱۳۹۰)، موسوی‌چهرمی و همکاران (۱۳۸۸) و سیدنورانی و عزیزخانی (۱۳۸۵).

نحوه استرداد و زمان بر بودن مطالبات مؤدیان از سازمان امور مالیاتی، نبود امکانات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری و کمبود نیروی انسانی متخصص در اجرای قانون، عدم تنظیم دوره‌ها و تعداد فواصل زمانی پرداخت و ارائه اظهارنامه مالیاتی توسط مؤدیان با توجه به عدم امکانات نرم‌افزاری و آموزش آن‌ها و نوپا بودن قانون در کشور، عدم تعیین دقیق کالاهای معاف از مالیات و مشکلات ناشی از گستره انواع آن‌ها، دریافت مالیات بر اساس تاریخ فاکتور از خرید و فروش‌های مدت‌دار و معضل استرداد اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی از مسائل و مشکلات به وجود آمده برای تولیدکنندگان بخش صنعت از جانب اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده است. در گزارش دیگر مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۳۹۴) در زمینه عملکرد و چالش‌های مالیات بر ارزش افزوده از موارد زیر به عنوان چالش‌های عمده این مالیات نام برده شده است. اول، اجرای مرحله‌ای موجب شد در یک صنعت یا صنف خاص بخشی از فعالان مشمول و بقیه غیرمشمول باشند که این امر رقابت اقتصادی بر سر قیمت و ارتباطات آن‌ها از نظر صدور فاکتور را دچار مشکل ساخت. دوم، ابهامات در قانون و صدور آیین‌نامه‌ها، بخش‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های فراوان از طرف سازمان باعث پیچیدگی در اجرا و تمکین شد. سوم، مشخص نبودن مرز دقیق بین کالاهای مشمول و کالاهای معاف (به‌عنوان مثال عدم تعریف فرآوری محصولات کشاورزی) موجب شد تا بسیاری از فعالیت‌های رسمی به فعالیت‌های غیررسمی تبدیل شوند. چهارم، تنظیم تاریخ تعلق مالیات بدون توجه به شرایط مبادلات و نقل و انتقال وجوه بین طرفین مبادله به‌خصوص برای پیمانکاران مشکلات جدی ایجاد کرد. پنجم، تأخیرهای زیاد در استرداد به‌خصوص برای صادرکنندگان مشکل ایجاد کرد.

اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده از همان روزهای اول با برخی چالش‌ها، مقاومت‌ها و دغدغه‌ها از سوی برخی فعالان اقتصادی از جمله صنف طلافروشان مواجه شد. در این زمینه سازمان امور مالیاتی (۱۳۹۴) و سیدنورانی و توتونچی‌ملکی (۱۳۸۹) به بررسی چالش‌های مالیات بر ارزش افزوده از دیدگاه صنف طلافروشان پرداختند. در گزارش سازمان امور مالیاتی به موارد ترس از شفافیت در فعالیت اقتصادی، عدم آگاهی و آموزش مشمولین، طلقی طلا به‌عنوان کالای سرمایه‌ای و ادعای عدم مشمولیت، انجام

معاملات تکراری و موارد طلای دست‌دوم، افزایش قیمت طلا و رکود فعالیت صنف و در نهایت تبادل طلا بین فعالان صنف بدون انجام خرید و فروش به‌عنوان دلایل مخالفت صنف طلا و جواهر با اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده اشاره شده است. در مطالعه سیدنورانی و توتونچی‌ملکی (۱۳۸۹) نیز از یکسان پنداشتن شکل‌های مختلف مبادلات (معاوضه‌های مکرر، امانی و حق‌العمل‌کاری)، تلقی طلا به‌عنوان دارایی و درخواست رفتار مالیاتی مشابه زمین و سهام با طلا از طرف صنف طلا و کم‌اطلاعی یا بی‌اطلاعی رده‌های مختلف شغلی صنف طلا و جواهر با جزییات اجرایی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، به‌عنوان دلایل مخالفت صنف طلا و جواهر با اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده نام‌برده شده است. مجموعه چالش‌های مذکور باعث شد که حتی درخواست جایگزینی مالیات بر ارزش‌افزوده با مالیات بر فروش در حلقه انتهایی در سطح مجلس شورای اسلامی طرح شود. در این زمینه ضیایی بیدگلی (۱۳۹۴) بر اساس هفت مؤلفه (شفافیت مبادلات، فرار مالیاتی، ایجاد تورم، تأثیر بر تصمیمات اقتصادی، هدایت الگوی مصرفی و مهم‌تر از همه هزینه‌های اجرایی و پتانسیل درآمدزایی برای دولت) نشان داد که در ایران مالیات بر ارزش‌افزوده در مقایسه با مالیات بر فروش از ارجحیت بیشتری جهت وصول مالیات بر پایه مصرف برخوردار است.

در مطالعه دیگر که توسط مبینی و همکاران (۱۳۹۵) در زمینه شناسایی موانع و پیش‌برنده‌های استقرار مالیات بر ارزش‌افزوده در سه بعد ساختاری، اجرایی و فرهنگی در اداره کل مالیات بر ارزش‌افزوده شهر تهران انجام شد، در بعد ساختاری، وضع قوانین کافی بر ضد فرار مالیاتی، اصلاح قوانین تجارت مرتبط با مالیات بر ارزش‌افزوده، ایجاد بانک اطلاعاتی جامع مؤدیان مالیاتی و ایجاد سیستم حسابداری سازگار با مالیات بر ارزش‌افزوده در سطح مشاغل توصیه شد. در بعد اجرایی، بر تربیت نیروی انسانی متخصص، اطلاع‌رسانی کافی به مؤدیان، آموزش و ارتقای علمی و شغلی ممیزان مالیاتی و سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات تأکید شد و در بعد فرهنگی، نیز ترویج فرهنگ مالیاتی در کشور مورد توجه قرار گرفت. ضیایی بیگدلی و کشتاررجبی (۱۳۹۴) نیز در مطالعه‌ای مشابه به شناسایی موانع مؤثر در اجرای بهینه نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق نشان داد که عدم آموزش کافی مأموران و مؤدیان مالیاتی و عدم اطلاع‌رسانی کافی نسبت به نرم‌افزارهای مربوطه مانع

اجرای بهینه نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌شوند. نوریخس لنگرودی و جوادی نیک‌گو (۱۳۸۸) نیز به بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران پرداخته‌اند. بر اساس نتایج حاصل، چهار عامل سطح اقتصاد زیرزمینی و قاچاق در کشور، ناکافی بودن میزان اطلاع‌رسانی به مؤدیان مالیاتی از طرف سازمان مالیاتی، فقدان بانک اطلاعاتی جامع مؤدیان مالیاتی و تحمیل هزینه‌های اداری/مالی مضاعف بر مؤدیان جهت رعایت الزامات قانون مالیاتی به‌عنوان اصلی‌ترین موانع استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران شناسایی شدند.

در مورد استرداد مالیات بر ارزش افزوده نیز یکی از جامع‌ترین مطالعات صورت گرفته مطالعه سبزو (۱۳۸۹) است. وی در این مطالعه با بررسی تجربیات کشورهای به ارائه راهکار در زمینه استرداد مالیات بر ارزش افزوده در ایران پرداخته است. تجربه کشورهای حاکی از آن است که مالیات بر ارزش افزوده زمانی موفق خواهد بود که صرفاً به شیوه خوداظهاری اجرا شده و از رویکردهای مبتنی بر مدیریت ریسک تمکین برای حسابرسی این مالیات و استردادهای مورد مطالبه در آن استفاده شود و کاربرد رویکردهای دیگر معمولاً نمی‌تواند راه‌حل‌های پایدار برای مقابله با مشکلات استرداد باشند. محقق اظهار می‌دارد که گاهی سازمان‌های مالیاتی در برخورد با مسائل مربوط و رسیدگی به درخواست‌های استرداد، از هدف اصلی که همان ایجاد نظام مالیات بر ارزش افزوده بر اساس تمکین داوطلبانه و شیوه‌های اثربخش خوداظهاری است، فاصله می‌گیرند با این حال، برای کشور در حال توسعه‌ای چون ایران پیشنهاد می‌کند که موارد، تسریع در اجرای طرح خودکارسازی و یکپارچه‌سازی سیستم مالیاتی، استفاده از سوابق مؤدیان در امر استرداد، اولویت‌بندی حسابرسی بر اساس درجه ریسک هر مؤدی، استفاده از معیارهای ریسک، ارائه اسناد و مدارک شناسایی معتبر جهت ثبت نام، استقرار سیستم‌های نظارتی، پاسخگویی سازمان مالیاتی در زمینه استرداد و ایجاد حساب‌های اختصاصی مالیات بر ارزش افزوده در سیستم استرداد مالیات بر ارزش افزوده لحاظ شود.

در زمینه تقلب مالیاتی نیز می‌توان به مطالعات میرتهامی (۱۳۸۰)، حمیدی و همکاران (۱۳۹۴) و موسوی یگانه و همکاران (۱۳۸۸) اشاره کرد. مطالعه میرتهامی (۱۳۸۰) تنها به بررسی تجربه کشور آفریقای جنوبی پرداخته است. حمیدی و همکاران (۱۳۹۴) نیز به روش پرسشنامه‌ای، جایگاه جرائم مالیاتی در جلوگیری از فرار در نظام مالیات بر ارزش افزوده در استان قزوین را بررسی کرده‌اند. نتایج این مطالعه نشان

می‌دهد که جرائم مالیاتی جزء عوامل تأثیرپذیر است و درجه اهمیت کمتری نسبت به دیگر عوامل مؤثر در کاهش فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده دارد و شاخص‌های اعتماد و عدالت، فرهنگ مالیاتی و تکریم مؤدی در کاهش فرار مالیاتی از درجه اهمیت بالایی برخوردارند. همچنین وزن عوامل از تکنیک فرایند تحلیل شبکه‌ای نشان می‌دهد که شفاف‌سازی مالیات بر ارزش افزوده با بیشترین مقدار، اولویت اول و بیشترین نقش را در کاهش فرار مالیات بر ارزش افزوده دارد، مطلع شدن به موقع مؤدیان از قوانین و بخشنامه‌ها رتبه دوم، عدالت رتبه سوم، ساده‌سازی قوانین مالیاتی و بخشنامه‌ها رتبه چهارم، آموزش برای مؤدیان و همچنین کارکنان سازمان مالیاتی رتبه پنجم و جرائم مالیاتی آخرین رتبه را در بین عوامل مؤثر بر کاهش فرار مالیاتی کسب کرده‌اند. نتایج حاصل از مطالعه موسوی یگانه و همکاران (۱۳۸۸) در زمینه راهکارهای پیشگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، ضمن تأکید بر تعیین نرخ مناسب مالیات بر ارزش افزوده و حتی‌الامکان پرهیز از تعدد نرخ، بهسازی هنجارهای اجتماعی، فرهنگ مالیاتی و سرمایه‌گذاری در چهار حوزه فناوری، سازمان مالیات بر ارزش افزوده، در اختیار گذاشتن بانک اطلاعاتی مناسب و عملکرد هماهنگ سایر نهادهای ذی‌ربط در ارتباط با پرداخت این مالیات را شاهراه جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌داند.

### ۳- مبانی نظری

مالیات بر ارزش افزوده اساساً باهدف جایگزینی با مالیات بر مبادلات و مالیات بر فروش تک مرحله‌ای ارائه شد، این مالیات‌ها از نظر نشت درآمد مالیاتی و کارایی اقتصادی مشکل دارند. در مالیات بر مبادلات، پایه مالیاتی برابر ارزش فروش کالاها در هر مرحله به‌علاوه مالیات شارژ شده تجمعی در مراحل قبل است. مشکل جدی این مالیات اثر آبهاری شدن قیمت‌ها یا مالیات بر مالیات است. این مالیات همچنین

#### 1. Single stage taxation

۲. به عنوان مثال مالیات بر ارزش افزوده که در سال ۱۹۸۸ در فیلیپین ارائه شد، جایگزین شبکه‌ای از مالیات‌های غیرمستقیم شامل مالیات بر فروش در سطح کارخانه، مالیات بر مبادلات، مالیات بر فروش پیشرفته بر واردات، مالیات بر آسیابانان، عوارض جنگل و مجموعه‌ای از دیگر مالیات‌های بر فروش خدمات شد.

#### 3. Tax charged

#### 4. Cascading effect

دنباله‌ای از اخلاص‌های انباشت شده را ایجاد می‌کند که از مرحله تولید تا سطح خرده‌فروشی انتقال می‌یابد به طوری که در این مالیات فعالان اقتصادی قادرند از طریق چانه‌زنی با شرکای خویش و ادغام عمودی به صورت قانونی از بخش بزرگی از تعهد مالیاتی فرار کنند.

در مقابل مالیات بر فروش تک مرحله‌ای در یک مرحله از زنجیره تولید و توزیع وضع می‌شود و این مرحله می‌تواند در سطح کارخانه، عمده‌فروشی یا خرده‌فروشی باشد که در هر صورت پایه مالیاتی کوچک‌تر از پایه مرتبط با مالیات بر مبادلات است. مالیات بر فروش در نگاه اول، ایده‌آل است زیرا انتظار می‌رود که در این روش اثر آبخاری شدن قیمت‌ها حذف شود و نیاز به هزینه‌های اجرایی چندانی ندارد اما مالیات بر فروش نیز برخی مشکلات بالقوه مختص به خود را دارد. مایکسل در یادداشتی خلاصه با عنوان مالیات بر خرده‌فروشی نشان می‌دهد که برای تضمین کارایی اقتصادی رژیم مالیات بر خرده‌فروشی باید دو اصل مهم دنبال شود، یکی اینکه مالیات باید برای همه فروش‌های باهدف مصرف نهایی در نرخ یکنواخت بکار گرفته شود و دوم، باید مالیاتی بر پس‌اندازها و مصرف باهدف تولید، وضع نشود، اما برآوردن این دو شرط سخت و دشوار است، رژیم‌های مالیاتی در عمل دارای مشخصه‌های نرخ‌های متعدد و معافیت‌ها هستند از طرف دیگر از نظر اجرایی تشخیص مصرف نهایی (که باید مشمول مالیات شود) از خریدهای باهدف تولید (که باید معاف شود) بسیار هزینه‌بر و دشوار است؛ بنابراین اجرای مالیات بر خرده‌فروشی حداقل به دو دلیل دشوار است، اول، وضع این مالیات نیازمند ثبت نام کلیه خرده‌فروشان در سیستم مالیات بر ارزش افزوده است و دوم، معافیت‌ها و نرخ‌های متعدد و پوشش محدود (مالیات فقط برای کالاها و تعداد محدودی از خدمات ارائه می‌شود) پایه مالیاتی را تحلیل می‌برد و برای جمع‌آوری درآمد کافی نیاز به وضع نرخ‌های بالا را ایجاد می‌کند. نرخ‌های بالا انگیزه بالایی برای فرار قانونی و غیرقانونی از پرداخت مالیات ایجاد می‌کنند. در نتیجه یک دور باطل پایه محدود،

1. Tax on tax effect
2. A trial of accumulated distortions
3. Misksell
4. [Http://www.worldbank.org/publicsector/tax/retailtax.htm](http://www.worldbank.org/publicsector/tax/retailtax.htm)

۵. زیرا کالاهای متعددی وجود دارند که هم با هدف مصرف نهایی و هم به عنوان نهاده تولیدی به کار می‌روند.

نرخ‌های استاندارد بالا، فرار قانونی و غیرقانونی از مالیات، پایه محدود و ... شکل خواهد گرفت. علاوه بر این خرده‌فروشان در کشورهای در حال توسعه اکثراً بسیار کوچک، غیررسمی و تحرک‌پذیراند (عدم وجود مکان ثابت برای کسب‌وکار) این ویژگی‌های بارز مؤدبان در ترکیب با رژیم مالیاتی پیچیده، چالش‌های جدی برای سیستم مالیاتی ایجاد می‌کند.

مجموعه دلایل فوق و مزیت‌های ویژه مالیات بر ارزش‌افزوده موجب شده تا در بین ۴۳ کشور هم‌گروه درآمدی ایران (کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط) تعداد ۳۷ کشور از سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده با نرخ‌های استاندارد در دامنه ۷ تا ۲۵ درصد (با متوسط نرخ ۱۵ درصد) پیروی کنند. همچنین از بین ۱۴ کشور سند چشم‌انداز که داده‌های آن‌ها موجود است به جز پنج کشور (بحرین، کویت، عمان، قطر و امارات متحده عربی) که اخیراً در سال ۲۰۱۷ قانون ارزش‌افزوده را با نرخ ۵ درصد مصوب کردند، همگی دارای سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده هستند در بقیه کشورها نرخ‌ها در دامنه ۱۰ تا ۲۰ درصد (با متوسط نرخ ۱۵ درصد) هستند. در مورد مزیت‌های مالیات بر ارزش‌افزوده اول اینکه پایه مالیات بر ارزش‌افزوده گسترده‌تر است (هم کالاها و هم خدمات را شامل می‌شود). دوم، از نظر نشت درآمد مالیاتی کم ریسک‌تر است زیرا حتی اگر درآمد در یک مرحله از زنجیره تولید<sup>۱</sup> توزیع از دست برود هنوز در مراحل بعدی جمع‌آوری می‌شود؛ بنابراین پتانسیل درآمدزایی مالیات بر ارزش‌افزوده بیشتر از مالیات بر مبادلات و مالیات بر فروش تک مرحله‌ای است.

در بررسی هر پایه مالیاتی باید به قانون مالیاتی، اجرا و تمکین و آثار اقتصادی توجه شود از این‌رو جهت درک بهتر سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده در ادامه موضوعات مرتبط با قانون مالیاتی (پایه مالیاتی، نرخ‌ها، معافیت‌ها، استرداد، اصل مبدأ و مقصد)، اجرا و تمکین (ثبت‌نام، خودارزیابی و تمکین) و آثار اقتصادی (تورم و باز توزیع) مرتبط با VAT مورد بررسی قرار می‌گیرند.

1. [http://taxsummaries.pwc.com/ID/Value-added-tax-\(VAT\)-rates](http://taxsummaries.pwc.com/ID/Value-added-tax-(VAT)-rates)

## ۳-۱- پایه مالیاتی

در عمل برای محاسبه پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده سه روش مجموع، تفریق و بستانکاری صورت حساب وجود دارد. در روش مجموع تعهد مالیاتی مساوی با حاصل ضرب نرخ مالیات در ارزش افزوده (جمع دستمزد و سود) است. در روش تفریق تعهد مالیاتی در هر مرحله برابر با نرخ مالیات ضرب در ارزش افزوده (تفاوت بین ارزش محصول و ارزش نهاده‌های بکار رفته در تولید) است. در نهایت در روش بستانکاری صورت حساب، یک بنگاه در هر مرحله از زنجیره تولید- توزیع، مالیات بر ارزش افزوده را از خریداران محصولش اخذ و به خزانه تسلیم می‌کند سپس مالیات بر ارزش افزوده‌ای که قبلاً برای خرید نهاده‌هایش پرداخت کرده را درخواست می‌کند. روش بستانکاری صورت حساب در مقایسه با روش‌های مجموع و تفریق دارای مزیت‌هایی است. در عمل اجرای روش مجموع از نظر سیاسی سخت خواهد بود زیرا مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان لایه‌ای دیگر از بار مالیاتی بر مالیات‌های بر درآمد شخصی و شرکت می‌بینند همچنین این روش مبتنی بر اطلاعات دقیق دستمزدها و سودها است که به دست آوردن آن‌ها در کشورهای در حال توسعه کار دشواری است بنابراین با مشکلات مشابه مشکلات مالیات بر درآمد روبرو می‌شود؛ اما اگر چنین چیزی ممکن بود مالیات بر ارزش افزوده به روش مجموع می‌توانست به عنوان جایگزین مالیات بر درآمد شخصی و مالیات بر شرکت‌ها بکار رود. روش تفریق نیز نیازمند برآوردی روشن و مشخص از پایه مالیاتی است که این روش برای مالیات بر ارزش افزوده با نرخ واحد مناسب است و در

1. The Addition Method
2. The Subtraction Method
3. The Invoice-Based Credit Method

۴. به عنوان مثال اگر و به ترتیب نرخ مالیات بر دستمزدها و سودها باشند در این صورت بدهی مالیاتی برابر با ( ) است.

۵. اگر و به ترتیب نرخ مالیات بر محصول و نهاده باشند در این صورت تعهد مالیاتی عبارت از ( ) است.

۶. برای مطالعه بیشتر (Slemord and Bakiga (2000) را ببینید.

رژیم‌های چند نرخ مالیات بر ارزش افزوده با مشکلات جدی روبرو است. در روش بستانکاری صورتحساب، نیازی به محاسبه مستقیم پایه مالیاتی نیست زیرا در این روش مالیات بر ارزش افزوده محصول و نهاده‌های بکار رفته در تولید آن، به‌طور جداگانه ارزیابی و جمع‌آوری می‌شود و استرداد یا بازپرداخت (مالیات پرداختنی مربوط به نهاده‌ها) بر اساس فاکتورهای خرید نهاده‌ها انجام می‌شود. علاوه بر این سیستم بستانکاری صورتحساب در مقایسه با سیستم تفریق بهتر می‌تواند ساختارهای چند نرخ را مدیریت کند، باین‌وجود در برخی موارد پیچیده روش بستانکاری صورتحساب نیز نمی‌تواند از مشکل تقسیم نهاده‌ها (به‌عنوان مثال زمانی که بنگاه دو محصول، یکی مشمول مالیات و دیگری معاف از مالیات تولید می‌کند) بگریزد. مزیت دیگر روش بستانکاری صورتحساب پلیس خود بودن است زیرا این روش ایجاب می‌کند بنگاه‌ها کلیه فاکتورهای خرید و فروش خود را حفظ کنند.

### ۳-۲- ساختار نرخ مالیات بر ارزش افزوده<sup>۳</sup>

ساختار چند نرخ ذاتاً پیچیده است اما هنوز بسیاری به دلایل کارایی و عدالت از آن دفاع می‌کنند. استدلال کارایی مبتنی بر قاعده رمزی<sup>۴</sup> است که بر اساس آن برای حداقل کردن زیان رفاهی، مالیات بر یک کالا باید نسبتی از عکس کشش خود قیمتی آن کالا باشد. بر این اساس نرخ‌ها باید در بین گروه‌های مختلف کالاها و خدمات با کشش‌های مختلف تقاضا، متفاوت باشند. از طرف دیگر از بعد عدالت، حامیان ساختار چند نرخ استدلال می‌کنند که تفاوت نرخ‌های مالیات برای تعدیل تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده لازم است؛ اما ساختار چند نرخ مالیات بر ارزش افزوده چالش بزرگی

۱. برای درک بهتر این موضوع بنگاهی را تصور کنید که یک نوع نهاده (I) می‌خرد که نرخ مالیات آن است و نوع محصول تولید می‌کند که نرخ مالیات آنها و است. برای بازپرداخت درست مالیات پرداختنی بابت نهاده به بنگاه، سازمان مالیاتی به دانستن اینکه چه مقدار از نهاده در تولید هر کدام از محصولات به کار می‌رود نیاز دارد. اطلاعات غلط و مشکلات نظارت ناشی از آن به‌کارگیری روش تفریق را در عمل دشوار می‌سازد.

2. Self-policing

3. Rate structure of VAT

4. Ramsey rules

۵. نرخ‌های پایین باید برای کالاها و خدماتی که توسط فقرا مصرف می‌شوند به کار رود.

برای تمکین و اجرای آن ایجاد می‌کند. در ساختار چند نرخه بنگاه‌ها باید رکوردهای مختلفی برای خریدهای مختلف نگهداری کنند که برای ممیزی هزینه‌بر (زیرا باید رکوردهای بیشتری بررسی شوند و انگیزه‌ها و فرصت‌های بیشتری برای بنگاه‌ها جهت طبقه‌بندی نادرست کالاها ایجاد می‌کند) و برای تمکین و خودارزیابی<sup>۱</sup> مایه زحمت است. علاوه بر این یک ساختار چند نرخه و پیچیده جهت شناسایی سوءاستفاده و کلاهبرداری نیازمند کسب اطلاعات بیشتری است. به‌عنوان مثال یک ساختار تک‌نرخه (به‌علاوه نرخ صفر و تعداد محدودی معافیت) حداقل به ۹ فقره اطلاعات از هر مؤدی نیاز دارد (ارزش مواد مصرفی در دو نرخ و ارزش مواد مصرفی معاف، ارزش خریدها در دو نرخ، دو بدهی مالیاتی برای مالیات بر ارزش افزوده بر تولید و دو بدهی مالیاتی بر نهاده‌ها) و اگر تعداد نرخ‌های مثبت سه برابر شوند حداقل ۱۷ فقره از اطلاعات موردنیاز است.<sup>۲</sup> سیناسن (۱۹۹۴)<sup>۳</sup> برآورد کرد که برای مالیات بر ارزش افزوده به‌خوبی گسترده در نیوزلند (با یک نرخ غیرصفر) هزینه‌های اجرایی حدود ۵۰ دلار به ازای هر ثبت‌نام در سال است؛ اما در انگلیس که ساختار مالیات بر ارزش افزوده دارای دو نرخ مثبت و نرخ‌های صفر چندگانه است هزینه‌ها چهار برابر است.<sup>۴</sup> علاوه بر این، هدف نرخ پایین‌بر آیتم‌هایی مانند مواد غذایی اساسی (ضروری) که سهم زیادی از مصرف فقرا را شکل می‌دهد، سوبسید دادن به فقرا است اما بخش زیادی از این سوبسید نصیب ثروتمندان می‌شود بنابراین در عمل اندازه‌گیری اثربخشی آن دشوار بوده، شفافیت کمتری دارد و در هدف‌گذاری برابری غیرمؤثر است. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه با مالیات بر ارزش افزوده با نرخ‌های چندگانه، سهم بالایی (حتی بیش از نیمی از پایه مالیاتی در برخی موارد) در نرخ‌های پایین مشمول مالیات می‌شود. در مقابل در کشورهای عضو اتحادیه اروپا، اکثر پایه مالیاتی مشمول نرخ استاندارد می‌شود (به‌عنوان مثال در اسپانیا ۸۷ درصد پایه مشمول نرخ استاندارد می‌شود در حالی که این رقم در آلمان بیشتر بوده و برابر با ۹۲ درصد است). اعلامیه رسمی صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی این است

1. Self-Assessment
2. Tait (1982)
3. Cnossen (1994)
4. Ebril et al (2001)

که مالیات بر ارزش افزوده باید با یک نرخ واحد غیرصفر به علاوه نرخ صفر که منحصرأ به صادرات اختصاص داده شود و تعداد محدودی معافیت‌های انتخابی ساختار یابد. در نیمه اول دهه ۲۰۰۰ بیش از نیمی از همه کشورها مالیات بر ارزش افزوده را با یک نرخ غیرصفر بکار می‌بردند. قسمت اعظم کشورها (۷۲ درصد) که اخیراً مالیات بر ارزش افزوده را معرفی کرده‌اند (در طی دهه قبل) ساختار تک‌نرخه را بکار می‌بردند.<sup>۱</sup>

### ۳-۳- معافیت مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده

همان‌طور که بحث شد مالیات بر ارزش افزوده بدون معافیت مالیاتی (با پایه مالیاتی گسترده) می‌تواند از مشکل آبخاری شدن قیمت‌ها جلوگیری و زیان‌های رفاهی و کارایی که در ذات هر سیستم مالیات غیرمستقیم است را حداقل کند<sup>۲</sup> اما با معافیت‌های بیشمار این ویژگی‌های مطلوب را از دست می‌دهد. معافیت مالیاتی از یک طرف باعث فرسودن پایه مالیاتی و کاهش درآمد مالیاتی می‌شود و از طرف دیگر زنجیره تولید-توزیع مالیات بر ارزش افزوده را قطع می‌کند. حتی معافیت مالیاتی به احتمال زیاد موجب معافیت بیشتر می‌شود، به‌عنوان مثال معافیت مواد غذایی پردازش شده در نهایت فشارهایی در جهت معافیت نهاده‌های تولیدی این کالاها (به‌عنوان مثال نهاده‌های کشاورزی) ایجاد می‌کند. با وجود این همه آثار منفی حاصل از معافیت‌ها در عمل معافیت‌ها متداول هستند. در بسیاری از موارد معافیت‌ها صرفاً مواردی بیش از آیت‌های استاندارد (مانند مالی، آموزش و خدمات درمانی) را شامل می‌شوند که عموماً باهدف عملی شدن مالیات بر ارزش افزوده در اجرا معاف هستند. برای معافیت‌ها استدلال‌های اغواکننده بسیاری وجود دارد که عبارت از اول، همیشه ارائه امتیاز مالیاتی برای کالاهای ممتاز/مطلوب<sup>۳</sup> (مانند آموزش و خدمات سلامت عمومی) یا کالاهایی که توسط فقرا مصرف می‌شوند (مواد غذایی اساسی یا پردازش شده) باهدف عدالت انجام

1. Ebril et al (2001)

۲. در اصل، مالیات بر فروش با پایه محدود، بر وجود اثر جانشینی در مصرف دلالت دارد در نتیجه سیگنال‌های تحریف شده‌ای برای عرضه‌کنندگان ارائه و اختلال‌های بیشتری را موجب خواهد شد.

(Jakins and Shukla(1999))

3. Merit goods

می پذیرد یعنی معافیت به یک گزینه مرجح برای کاهش ویژگی تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup> تبدیل شده است. دوم، در تئوری، نرخ صفر بهترین گزینه است و عملاً در بسیاری از کشورها از جمله استرالیا بکار می رود اما مسئله این است که نرخ گذاری صفر از نظر اجرا به شدت پیچیده (نیازمند ممیزی های دقیق و بازپرداخت های درست) است، از نظر زیان در درآمد مالیاتی هزینه بر بوده و علاوه بر این از نظر سیاسی پذیرش آن سخت تر است. سوم، از دیدگاه اجرایی محض، از نظر هزینه ای بسیار کارا تر است که بخش های صعب الوصول یا گروه هایی از مؤدیان که در پایین تر از آستانه مشخص شده هستند را از مالیات معاف کنیم؛ زیرا این بخش ها موجب چالش های جدی برای ساختارهای اجرایی ضعیف مالیاتی در کشورهای در حال توسعه می شوند.

به طور کلی معافیت همیشه یک گزینه اغواکننده در طراحی مالیات بر ارزش افزوده است اما اندازه گیری اثربخشی آن دشوار است. به عنوان مثال، برای کاهش مؤثر بار مالیاتی از طریق معافیت ها با هدف برقراری عدالت، نیاز است که معافیت دقیقاً در مرحله آخر مجاز شود جایی که فقرا کالاها را مصرف می کنند، در غیر این صورت بار مالیاتی حتی از وضعیت بدون معافیت نیز بیشتر خواهد بود که دلیل آن اثر آبشاری شدن قیمت ها است. اثر آبشاری شدن ممکن است ادغام عمودی تصنعی را موجب شود و در برخی موارد خاص، مزیت نرخ گذاری صفر ارائه شده برای صادرات را بی اثر کند. به عنوان مثال تولیدکنندگان - صادرکنندگان کالاها یا کشاورزی ممکن است معافیت مالیات بر ارزش افزوده برای کود شیمیایی را بکار گیرند در نتیجه بخشی از بار مالیاتی جاسازی شده در نهاده های خریداری شده به وسیله کارخانجات تولید کود شیمیایی را متحمل می شوند که به صادرکنندگان محصولات کشاورزی منتقل می شود. معافیت ها همچنین ممکن است مشکل فنی دیگری را در تمکین و اجرا موجب شوند، به ویژه زمانی که بنگاه هم کالاهای معاف از مالیات و هم کالاهای مشمول مالیات را تولید می کند. در این وضعیت مزیت مالیات بر ارزش افزوده به روش بستانکاری صورت حساب در مواجهه با

#### 1. Regressively of VAT

۲. کشاورزی، خدمات مالی، نهادهای عمومی عرضه کننده کالاها و خدمات مجانی (با در قیمت های پایین تر از قیمت بازار) و مسکن و مبادله گران کوچک برخی از مثال های معمول در این زمینه هستند.

ساختارهای مالیات بر ارزش افزوده چند نرخ از بین می‌رود زیرا نیاز است که بنگاه نهاده‌هایش را بین آن‌هایی که در تولید کالاهای معاف بکار می‌روند و آن‌هایی که در تولید کالاهای مشمول مالیات بکار می‌روند، تقسیم کند. خلاصه اینکه معافیت‌ها مشکلات زیادی در زمینه کارایی و اثربخشی<sup>۱</sup> ایجاد می‌کنند و یکپارچگی و پایداری سیستم مالیات بر ارزش افزوده را تحلیل می‌برند بنابراین توصیه می‌شود که رژیم‌های مالیات بر ارزش افزوده تا جایی که ممکن است تعداد معافیت‌ها را حداقل کنند.

### ۳-۴- استرداد مالیات بر ارزش افزوده

یکی از ویژگی‌های کلیدی مالیات بر ارزش افزوده به روش بستانکاری صورت حساب<sup>۲</sup> این است که در برخی کسب و کارها مالیات بر فروشی که جمع‌آوری می‌کنند کمتر از مالیات بر خریدی است که پرداخت می‌کنند. این موضوع به‌ویژه در مورد صادرکنندگان که مشمول نرخ صفر هستند و همچنین در مورد کسب و کارهای تازه تأسیس که میزان خرید آن‌ها در مقایسه با فروش بیشتر است صدق می‌کند. در این موارد برای اینکه مالیات بر ارزش افزوده یک مالیات محض بر مصرف باشد وجود یک سیستم بازپرداخت کارآمد ضروری است. بر اساس تئوری‌های مالیات، بازپرداخت مالیات بر خرید مازاد بر مالیات بر فروش باید فوراً بعد از دریافت اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده توسط اداره مالیاتی انجام شود. در اکثر کشورهای توسعه‌یافته بازپرداخت‌ها بعد از چهار هفته انجام می‌شود اما تجربه نشان می‌دهد که تأخیر در بازپرداخت (چندین ماه و گاهی بیش از یک سال) در کشورهای در حال توسعه امری معمول است که معمولاً ناشی از اول، ناکارایی دستگاه اجرایی در ارزیابی درخواست‌های بازپرداخت، دوم، انگیزه‌های قوی برای دستیابی به اهداف درآمدی و معوق کردن بازپرداخت‌ها در زمان کسری بودجه و سوم، نیاز به بررسی دقیق بازپرداخت‌ها برای جلوگیری از سوءاستفاده‌های احتمالی است. چنین تجربه‌هایی در کشورهای صادرات‌گرا می‌تواند به‌صورت جدی به رقابت‌پذیری بخش‌های صادراتی آسیب وارد کند زیرا تأخیر در

1. Efficiency and effectiveness

2. Invoice-Credit VAT

بازپرداخت لایه‌ای از هزینه‌های پنهان بر بنگاه‌ها تحمیل کرده و سرمایه‌گذاری را تضعیف می‌کند.

در کشورهای مختلف با موضوع استرداد مالیات بر ارزش افزوده به روش‌های مختلفی برخورد شده است اما در اکثر کشورها مقدار بازپرداخت (مربوط به نهاده‌های واسطه‌ای و آیتم‌های سرمایه‌ای) در هر دوره به سطح مالیات بر ارزش افزوده بر محصول در آن دوره محدود شده و اجازه می‌دهند که مقدار باقی‌مانده به دوره‌های بعد منتقل شود. به‌عنوان مثال در غنا، اعتبار مالیاتی مازاد به میزان سه ماه به جلو منتقل می‌شود و بعد از آن بازپرداخت انجام می‌شود. قزاقستان به بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده اجازه نمی‌دهد، به‌جز برای محصولاتی که مشمول نرخ صفر باشند؛ اما همه مازاد مالیات بر نهاده‌ها می‌تواند به دوره‌های بعدی منتقل شود تا از طریق مالیات بر ارزش افزوده جمع‌آوری شده از طریق فروش محصول در دوره‌های آینده جبران شود. در نیوزلند مشابه جدول استهلاک مالیاتی یک دوره مشخص برای مالیات بر ارزش افزوده بر کالاهای سرمایه‌ای تعیین می‌کنند تا به‌طور کامل مشمول اعتبار مالیاتی شوند. در برخی کشورها بنگاه‌ها برای بخشی از مالیات نهاده‌ها که بعد از دوره‌ای مشخص بازپرداخت نشود مشمول پرداخت بهره می‌شوند. به‌عنوان مثال در روسیه و نیوزلند استرداد واجد شرایط پرداختن شده به ترتیب بعد از ۱۴ و ۱۵ روز مشمول پرداخت بهره از طرف دولت می‌شوند؛ اما تقلب در مالیات بر ارزش افزوده معمول و مشکلی جدی است، بنگاه‌ها می‌توانند فاکتورهای تقلبی تهیه کنند یا برای بازپرداخت اسناد صادرات جعلی ارائه کنند. برخی بنگاه‌های تثبیت شده حتی ممکن است به فروش فاکتورهای تقلبی مشغول شوند. بخش اجرایی مالیات‌ها نیاز است که از چنین حیل‌گری جلوگیری کنند و همزمان بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده را برای صادرکنندگان واقعی تسهیل کنند؛ بنابراین ارائه برنامه‌های کارآمد برای ارزیابی بازپرداخت‌های مالیات بر ارزش افزوده به صادرکنندگان، شایسته توجه جدی است. جهت درک ابعاد مختلف استرداد نتایج

#### 1. Add a layer of hidden cost

۲. به‌عنوان مثال در ویتنام به دلیل تاخیر شش ماهه در بازپرداخت یک واحد نوعی تولید پوشاک صادراتی در طول عمرش بر حسب ارزش فعلی به ازای هر دلار سرمایه‌گذاری به میزان ۲۸ سنت زیان می‌کند (Le (2003).

بررسی‌های صندوق بین‌المللی در سال ۲۰۰۳ برای ۳۶ کشور در مناطق مختلف جهان به‌طور خلاصه در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱. خلاصه تجربیات کشورها در مورد استرداد مالیات بر ارزش‌افزوده

مستله	تجربیات
سطوح بازپرداخت	* اندازه بازپرداخت‌ها به‌صورت درصدی از مالیات بر ارزش‌افزوده جمع‌آوری شده، برای اقتصادهای پیشرفته و نوظهور ۴۰ درصد و برای اقتصادهای در حال گذار حدود ۲۰ درصد است. در برخی اقتصادها مانند جمهوری اسلواکی و کانادا حتی بیش از ۵۰ درصد است. * ازجمله عوامل مؤثر بر میزان استرداد نرخ‌های چندگانه، میزان تمکین مؤدیان، سطوح فساد، ظرفیت اجرایی سازمان مالیاتی برای جلوگیری از تقلب، نسبت فروش مشمول نرخ صفر در اقتصاد است.
درخواست‌کنندگان اصلی بازپرداخت	* در آسیا ۴۱ درصد، اروپا ۶۳ درصد، کشورهای اتحاد جماهیر شوروی سابق ۱۰۰ درصد، آمریکای لاتین ۸۶ درصد و آفریقا ۶۵ درصد ارزش کل بازپرداخت‌ها متعلق به صادرکنندگان است.
زمان صرف شده برای ارزیابی درخواست‌های بازپرداخت	* ویژگی مشترک قوانین مالیات بر ارزش‌افزوده اعمال مهلت قانونی بر مجریان مالیاتی برای استرداد است که در ۹۰ درصد نمونه موردبررسی صادق است و در ۴۰ درصد نمونه موردبررسی بازپرداخت‌ها در ۳۰ روز انجام می‌شود.
پرداخت بهره برای تأخیر در بازپرداخت	* حدود ۴۰ درصد از کشورهای بررسی شده، قوانین مالیات بر ارزش‌افزوده برای تأخیر در بازپرداخت‌ها بهره را لحاظ کرده‌اند.
فرآیند انتقال اعتبارهای مازاد به دوره‌های بعد	* برای کاهش تعداد بازپرداخت‌ها و فرصت‌های سوءاستفاده و تقلب، ۶۰ درصد کشورهای موردبررسی، مؤدیان به‌ویژه مؤدیان غیرصادرکننده را ملزم می‌کنند تا اعتبارهای مازاد مالیات بر ارزش‌افزوده را برای دوره معینی به جلو منتقل کنند و بازپرداخت صرفاً زمانی انجام می‌شود که بعد از پایان دوره تعیین شده هنوز هم مقداری از اعتبار مالیاتی باقی بماند.
تسویه اعتبارهای مازاد مالیات بر ارزش‌افزوده در مقابل	* در ۸۰ درصد کشورهای موردبررسی قوانین مالیات بر ارزش‌افزوده به مجریان مالیاتی اجازه می‌دهد که بازپرداخت‌های مالیات بر ارزش‌افزوده در مقابل تعهدات مربوط به سایر مالیات‌های مؤدی (به‌عنوان مثال مالیات بر درآمد) کسر شوند یعنی مقدار طلب بازپرداخت ممکن است، با یا بدون توافق مؤدیان، برای تصفیه دیگر بدهی‌های مالیاتی

۱. کشورهای مورد بررسی به این شرح است، در آفریقا ۵ کشور، در آسیا ۴ کشور، در اروپا ۱۱ کشور، کشورهای عضو شورای قدیم ۵ کشور، آمریکای لاتین ۶ کشور، خاورمیانه ۳ کشور و سایر مناطق جهان ۲ کشور و شیوه انتخاب کشورها به گونه‌ای بوده که سطوح مختلف درآمد سرانه و توسعه یافتگی را در بر بگیرد.

تجربیات	مسئله
	سایر تعهدات مالیاتی مؤدیان بکار گرفته شود.
	سوءاستفاده از بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده * مقدار زیادی از درآمد مالیات بر ارزش افزوده در نتیجه سوءاستفاده از استرداد از دست می‌رود که این رقم در انگلستان حدود ۸/۱۵ درصد مالیات بر ارزش افزوده جمع‌آوری شده است. * دو سوم کشورهای مورد بررسی برای جلوگیری از تقلب در استرداد از روش‌های سنجش و ارزیابی ریسک استفاده می‌کنند.
	همکاری اطلاعاتی بین نهادهای درآمدی * برنامه‌های ممیزی تنفیذ و سیستم‌های مدیریت ریسک بر مبادله مؤثر اطلاعات مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد (و دیگر اطلاعات) مبتنی است. همه کشورهای مورد بررسی دارای شکلی از مبادله اطلاعات بین نهادهای مالیاتی و گمرکی هستند. برخی اقتصادها (به‌عنوان مثال سنگاپور) به دسترسی برخط ادارات مالیات به داده‌های گمرکی اجازه می‌دهند. در پنج کشور (کانادا، مکزیک، پرو، آفریقای جنوبی و انگلستان) نهاد اجرایی مالیات بر ارزش افزوده و حقوق گمرکی یکی است که انتقال اطلاعات بین مالیات بر ارزش افزوده و گمرک را تسهیل می‌کند. * در زمینه مبادله اطلاعات در بین کشورها، اتحادیه اروپا نمونه‌ای موفق است. کشورهای عضو اتحادیه اروپا اطلاعات مرتبط با مبادله‌گران ثبت‌نام شده در مالیات بر ارزش افزوده را مبادله می‌کنند.
	بودجه‌بندی برای بازپرداخت‌های مالیات بر ارزش افزوده * در بیش از ۶۰ درصد کشورهای مورد بررسی بازپرداخت از محل درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده انجام می‌شود و در کمتر از ۴۰ درصد کشورهای مورد بررسی در بودجه‌های سالیانه، بودجه‌ای به بازپرداخت‌های مالیات بر ارزش افزوده اختصاص می‌یابد.
	سازمان‌دهی و مدیریت عملیات بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده * کشورهایی که تمایل به پذیرش فرآیندهای خودارزیابی ندارند بیشتر متمایل به تخصیص واحدهایی به ارزیابی بازپرداخت‌ها هستند؛ که در نیمی از کشورها صادق است.

منبع: Harrison and Krelove (2005)

### ۵-۳- ثبت‌نام مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup>

اقتدار مسئولان مالیاتی برای اجرای مؤثر مالیات بر ارزش افزوده (شامل بررسی درخواست‌های بازپرداخت) تحت تأثیر سطح آستانه تعیین شده برای ثبت‌نام اجباری

#### 1. VAT Registration

قرار می‌گیرد. در ابتدا بسیاری از کشورها گرایش به تعیین آستانه ثبت‌نام پایین داشتند اما در عمل دریافته‌اند که ظرفیت سیستم اجرایی آن‌ها برای مدیریت تعداد زیاد مؤدیان کافی نیست؛ بنابراین توصیه مکرر نهادهای بین‌المللی افزایش آستانه ثبت‌نام باهدف کاهش تعداد مؤدیان به سطحی است که در عمل بتوان آن را به‌خوبی مدیریت کرد. این بدان معنی است که هر جا سیستم اجرایی ضعیف است، یک آستانه بالای مالیات بر ارزش‌افزوده باید حفظ شود تا زمانی که ظرفیت سیستم اجرایی به حدی توسعه یابد که بتواند در یک محیط خودارزیابی تعداد زیادی از مؤدیان را مدیریت کند. فرآیند ثبت‌نام مالیات بر ارزش‌افزوده باید شامل بررسی‌ها و کنترل‌های کافی باشد تا از ثبت‌نام مبادله‌گران جعلی که قصد دزدی از طریق سیستم استرداد رادارند جلوگیری کند. درخواست‌های ثبت‌نام باید اسناد لازم برای اثبات هویت درخواست‌کننده را داشته باشند، علاوه بر این نوع فعالیت مبادله‌گران (به‌عنوان مثال ماهیت و مکان عملیات کسب‌وکار، حجم مبادلات پیش‌بینی شده، نوع کالا و یا خدماتی که مبادله می‌شوند، منابع عرضه و منابع تأمین مالی کسب‌وکار) نیز مشخص باشد و واحد اداری ثبت‌نام باید به این اطلاعات دسترسی داشته تا بتواند با ریسک تقلب و کلاهبرداری مقابله کند. در این زمینه ممکن است انجام یک مصاحبه کوتاه با درخواست‌کنندگان ثبت‌نام در مالیات بر ارزش‌افزوده ضروری باشد، همچنین بررسی‌های خودکار کامپیوتری از بانک‌های داده داخلی (داده‌های سازمان مالیاتی) و خارجی (خارج از سازمان مالیاتی) می‌تواند برای بررسی اطلاعات و تأیید آن‌ها انجام شود. زمانی که ادارات ثبت‌نام در مورد درستی درخواست شک دارند، این موارد باید برای بررسی بیشتر به ستاد تنفیذ ارجاع شود که بررسی‌های این ستاد شامل بازدید از کسب‌وکار برای تأیید وجود فعالیت کسب‌وکار و بررسی و تأیید منابع تأمین مالی کسب‌وکار است. در مواردی که بررسی‌های قبل از ثبت‌نام ریسک بالای تقلب را تأیید می‌کنند باید ثبت‌نام رد شود. اگر بررسی‌های قبل از ثبت‌نام موجب سوءظن شود، اما شواهد کافی برای رد درخواست ثبت‌نام موجود نباشد، اداره مالیات باید از درخواست‌کننده مالیات بر ارزش‌افزوده تضمین مالی بگیرد.

۱. سطح آستانه، مقدار فروشی است که مودیان با فروش بیشتر از این مقدار باید در مالیات بر ارزش‌افزوده ثبت‌نام کنند.

### ۶-۳- خودارزیابی و تمکین مؤدیان

سیستم‌های مدرن مالیات بر ارزش افزوده بر اساس اصل تمکین داوطلبانه و با دخالت محدود ادارات مالیاتی کار می‌کنند. تمکین داوطلبانه از طریق یک سیستم خودارزیابی به دست می‌آید، جایی که مؤدیان، با دسترسی به اطلاعات و کمک گرفتن از سازمان مالیاتی، تعهدات مالیاتی و بازپرداخت‌هایی که مستحق آن هستند را محاسبه، اظهارنامه را تکمیل، مالیات را پرداخت و بازپرداخت‌هایی که ارزیابی کرده‌اند را درخواست می‌کنند. اگر آن‌ها در انجام ارزیابی درست عمل نکنند یا قصور کنند و در نتیجه مالیات کافی پرداخت نکنند یا درخواست‌های بازپرداخت آن‌ها نادرست و جعلی باشد، ریسک ممیزی شدن و در معرض جریمه قرار گرفتن را متحمل می‌شوند. تجربه کشورها قویاً توصیه می‌کند که مالیات بر ارزش افزوده تنها به شکل یک مالیات خودارزیابی امکان اجرایی شدن دارد. نقش سازمان مالیاتی در یک محیط خودارزیابی عبارت است از کمک به مؤدیان برای فهم تعهدات و حقوق‌شان و اقدام در مقابل کسانی که تمکین نمی‌کنند، به‌ویژه مؤدیانی که بالاترین ریسک را برای درآمد مالیاتی ایجاد می‌کنند. برای انجام این کار سازمان مالیاتی باید به شیوه‌ای درست با منابع کافی سازمان‌دهی شود و دارای برنامه‌های تمکین بر اساس ترکیبی متوازن از آموزش، کمک به مؤدیان، تنفیذ، تحقیق و ارزیابی باشد. تا آنجا که ممکن است، سیستم‌های مالیات بر ارزش افزوده باید به‌وسیله قوانین و فرآیندهای روشن و ساده‌ای حمایت شوند که اجرا را تسهیل و هزینه‌های تمکین مؤدیان را حداقل کنند. مهم‌تر اینکه، بخش‌های اجرایی، باید ابزارهای مناسب تنفیذ شامل قدرت اجرای ممیزی‌ها، ارزیابی مجدد و جمع‌آوری مالیات‌ها و وضع جریمه برای متخلفین را در اختیار داشته باشند.

حذف کامل زیان‌های درآمد مالیاتی ناشی از سوءاستفاده از بازپرداخت‌ها، کلاهبرداری‌های مالیات بر ارزش افزوده و فرار غیرقانونی و دیگر تقلب‌ها به دلیل هزینه‌هایی که هم برای سیستم اجرایی و هم جامعه کسب‌وکارها ایجاد می‌کند غیرعملی است؛ بنابراین بخش اجرایی مالیات‌ها نیاز به برقراری توازن بین به‌کارگیری کنترل‌های مؤثر برای حفاظت از درآمدها دارد، درحالی‌که تضمین کند که مؤدیان تمکین‌کننده، هزینه‌های بالایی را متحمل نشوند. این امر نیازمند به‌کارگیری استراتژی جامع تمکین مالیات بر ارزش افزوده و برنامه‌ای است که اصول مدیریت ریسک و خدمات ویژه (ضروری) مؤدیان و تنفیذ (ممیزی، بررسی‌ها و جرائم) را بکار می‌برد. یک برنامه

تمکین به خوبی تعریف شده ریسک‌های اصلی و عمده و اینکه چگونه باید این ریسک‌ها مدیریت شوند را توأم با معیاری برای ارزیابی پیشرفت در کاهش ریسک‌ها را مشخص می‌کند. به‌عنوان مثال دولت انگلستان هدفی را برای مسئولان امور مالیاتی جهت متوقف کردن رشد بلندمدت اندازه شکاف کلی مالیات بر ارزش افزوده (به‌عنوان نمونه کاهش شکاف از ۲/۱۵ درصد در سال ۲۰۰۲-۲۰۰۳ به ۱۲ درصد در سال ۲۰۰۶-۲۰۰۵) تعیین کرد. برای رسیدن به این هدف مسئولان امور مالیاتی استراتژی‌هایی که هدف آن‌ها به شرح زیر است را ارائه کرده‌اند، نخست، تسهیل تا حد ممکن فرآیند پرداخت مالیات برای مؤدیان قانونمند، دوم، سخت‌تر کردن تا حد ممکن تقلب در مالیات برای مؤدیان متقلب، سوم، به چالش کشیدن فرارهای غیرقانونی از مالیات از طریق دادگاه‌ها، برنامه‌ها و طرح‌ها و چهارم، شناسایی مؤدیان ثبت‌نام ن‌شده و آن‌هایی که مقدار صحیح مالیات بر ارزش افزوده را پرداخت نمی‌کنند.

### ۷-۳- آثار توزیعی مالیات بر ارزش افزوده

مطابق قرارداد، یک سیستم مالیاتی، تنازلی در نظر گرفته می‌شود اگر با افزایش درآمد سهم بار مالیاتی از کل درآمد کاهش یابد. بر اساس این تعریف، مالیات بر ارزش افزوده تنازلی است؛ زیرا فقراً عموماً در مقایسه با ثروتمندان درصد بزرگ‌تری از درآمدشان را مصرف و نرخ متوسط مالیاتی بزرگ‌تری دارند. در این زمینه سؤالاتی از قبیل، هدف اصلی مالیات بر ارزش افزوده چیست و به بیانی دقیق‌تر آیا مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان ابزار مهم کارایی برای کسب درآمدهای مالیاتی طراحی شده است یا به‌منظور هدف‌گذاری مسائل برابری برقرار شده است؟ برحسب برابری، وضعیت مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با سایر مالیات‌های بر مصرف چگونه است؟ مطرح است. بسیاری از کشورهای درحال توسعه در سرتاسر جهان به مالیات بر ارزش افزوده روی آورده‌اند به این امید که در حداقل هزینه جمع‌آوری مالیات، درآمدهای مالیاتی‌شان به میزان کافی افزایش یابد. همان‌طور که تایت (۱۹۹۱)<sup>۱</sup> به زبانی مختصر چنین طرح می‌کند که مالیات بر ارزش افزوده عبارت از کاندیدی خنثی، کارا و مالیاتی با شناوری

1. Tait(1991)

بالا<sup>۱</sup> برای افزایش درآمدهای مالیاتی است. اقتصاددانان تأکید دارند که مالیات بر ارزش افزوده باید به عنوان یک ماشین پول نه به عنوان ابزاری اساسی برای هدف گذاری مسائل برابری/ عدالت طراحی شود. به عنوان یک اصل، در طراحی مالیات بر ارزش افزوده، باید از وضع مقررات اضافی برای تعدیل ویژگی تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده به هزینه کارایی آن جلوگیری کرد. اثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده نباید به تنهایی مورد بحث قرار گیرد بلکه باید در حوزه ای گسترده تر کل سیستم مالی شامل هر دوی مالیات و برنامه های مخارج مورد بحث قرار گیرد. تصاعدی بودن مالیات بر ارزش افزوده به بهترین شکل با تکمیل مالیات بر ارزش افزوده با ایجاد سیستم مالیات بر درآمد، مالیات های غیرمستقیم انتخابی<sup>۲</sup> و مخارج محتاطانه بهبوددهنده فقر به دست می آید. مالیات های بر درآمد و مخارج بهبوددهنده فقر عموماً به عنوان مستقیم ترین و مقرون به صرفه ترین ابزارها برای مقابله با نگرانی های مرتبط با برابری در نظر گرفته می شوند؛ اما در کشورهای فقیر در حال توسعه پایه مالیات بر درآمد عمدتاً محدود است (فقط درصد کوچکی از جمعیت در شبکه مالیات وارد می شوند) و سیستم اجرایی مالیات دارای ظرفیت کافی برای جمع آوری درست مالیات نیست بنابراین در این کشورها اساساً حفظ یک سیستم مالیات بر ارزش افزوده برای جمع آوری درآمدها به شیوه ای کارا ضروری است که در نهایت این درآمدها از طریق برنامه های اجتماعی فقرزدا برای کمک به فقرا جهت دهی شوند.

از طرفی تعریف مرسوم (قراردادی) از تصاعدی/ تنازلی بودن به طور فزاینده ای مورد سؤال قرار می گیرد. منتقدان اغلب دو مشکل عمده را ذکر می کنند، اول اندازه گیری جریان درآمد سالیانه به شکلی مورد اعتماد دشوار است، علاوه بر این آثار رفاهی هر سیاست مالی نهایتاً به وسیله تخصیص مصرف مشخص می شود. در نتیجه یک روش درست تر برای تعیین تصاعدی بودن یک سیستم مالیاتی عبارت از بررسی سهم بار مالیاتی در کل مصرف در بین گروه های مختلف درآمدی است. ظاهراً اگر این روش بکار رود مالیات بر ارزش افزوده با ساختار تک نرخ و پایه گسترده باید روی هم رفته<sup>۳</sup> تناسبی باشد نه تنازلی. بدنه ای رو به رشد از شواهد تجربی در زمینه کشورهای توسعه یافته،

۱. Buoyant tax: اگر نرخ رشد مالیات در پاسخ به رشد تولید یا درآمد ملی بیش از رشد تولید باشد.

2. Selective excise

3. By and larges

تناسبی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده مبتنی بر مصرف را تأیید می‌کنند. دوم، درآمد طول عمر، نه درآمد سالیانه، مفهومی مناسب در تحلیل‌های رفاهی است. این ایده از سیال بودن درآمد مشاهده شده<sup>۱</sup> حاصل آمده است، در طی زمان، افراد در پایین‌ترین گروه‌های درآمدی ممکن است به گروه‌های بالای درآمدی انتقال یابند در حالی که افراد خوشبخت و آسوده ممکن است به گروه‌های پایین درآمدی انتقال یابند. مطالعات تجربی نشان می‌دهد که تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده می‌تواند به‌طور اساسی کاهش یابد زمانی که سهم بار مالیاتی در کل درآمد بر مبنای طول عمر (نه سالیانه) تحلیل شود.

از نظر تئوری و تجربی منصفانه بودن مالیات بر ارزش‌افزوده کمتر از سایر مالیات‌های بر مصرف رقیب نیست. همان‌طور که بحث شد زمانی که هیچ معافیت و هیچ نرخ صفری بکار گرفته نشود مالیات بر ارزش‌افزوده بر حسب درآمد مالیاتی حاصل از آن در عمل معادل با مالیات بر فروش در سطح خرده‌فروشی است. در واقعیت، کشورهای با مالیات بر ارزش‌افزوده عموماً تلاش می‌کنند از طریق معافیت‌های چندگانه، نرخ‌های صفر و نرخ‌های پایین برای کالاها و خدماتی که اکثراً به‌وسیله فقرا مصرف می‌شوند، ویژگی‌های مختلف تصاعدی بودن را در این مالیات جا دهند. تایت (۱۹۹۱) نشان داد در انگلستان، نرخ صفر مالیات برای غذا و سایر کالاهای اساسی که توسط فقرا مصرف می‌شوند حتی مالیات بر ارزش‌افزوده را تصاعدی کرده است.

ساختار نرخ‌های چندگانه، معافیت‌های فزاینده و نرخ‌های صفر چندگانه برای کارایی کل سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده مضر است و بار بیشتری را بر سیستم اجرایی تحمیل می‌کند. به‌عنوان مثال تایت (۱۹۹۱) برآورد کرده است که نرخ‌گذاری صفر مواد غذایی به تنهایی ممکن است به میزان ۴۰ درصد پایه مالیات بر ارزش‌افزوده را کاهش

#### 1. Observed income fluidity

۲. کشور ترینیداد و توباگو مثال جالبی در این زمینه است، این کشور در رژیم مالیات بر ارزش‌افزوده معافیت‌ها و نرخ‌های صفر متعدد را وارد کرده است که هدف آن کاهش تنازلی بودن این سیستم در مقایسه با سیستم مالیات بر خرید است که مالیات بر ارزش‌افزوده جایگزین آن شده است. دولت اجازه داد به امتیاز مالیاتی قابل توجه - شامل نرخ صفر تضمین شده برای تعداد بیشماری از کالاهای اساسی و صادرات - و معافیت‌های چندگانه که خدمات مرتبط با سلامت، اکثر فعالیت‌های آموزشی، اجاره دارایی مسکونی، خدمات پستی و اتوبوس‌ها را پوشش می‌دهند و تامین مالی مهم‌ترین برنامه‌های پرداخت‌های انتقالی مانند مستمری، بازنشستگی سالمندان، سوبسیدهای غذا و کمک‌های عمومی تعهد شده است. (Due and Greaney 1992, Ernst&Young 1995; Pricewaterhouse Coopers 2002)

دهد. معافیت‌های چندگانه و نرخ‌های صفر به‌طور اجتناب‌ناپذیری بهره‌وری مالیات بر ارزش افزوده را کاهش می‌دهند که در نهایت وجوه لازم برای حمایت از فقرا را می‌خشکاند، دولت را وادار به تغییرات غیرعلمی در سیاست مالیاتی می‌کند و نااطمینانی بیشتری در محیط کسب و کار ایجاد می‌کند؛ بنابراین ضروری است که در دام عدالت<sup>۱</sup> گرفتار نشویم. در بسیاری از موارد منافع حاصل از عدالت از زیان رفاهی حاصل از ناکارایی کمتر است.

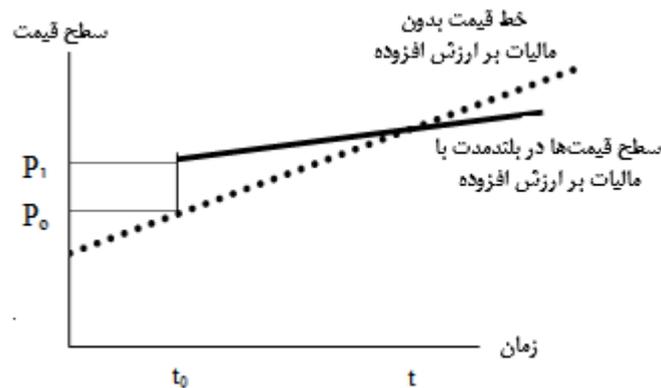
### ۸-۳- آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده

این نگرانی وجود دارد که با ارائه مالیات بر ارزش افزوده با پایه گسترده، همه کسب و کارها شامل بنگاه‌های معاف قیمت‌ها را- در نرخی برابر مالیات بر ارزش افزوده- افزایش دهند بنابراین تورم طولانی‌مدت را برانگیزانند. تجربه کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده را اجرا کرده‌اند نشان می‌دهد که چنین نگرانی بی‌اساس است؛ بنابراین مالیات بر ارزش افزوده تورمی نیست اگرچه در برخی کشورها مانند ژاپن و دانمارک یک‌بار و برای همه کالاها افزایش در سطح عمومی قیمت‌ها ایجاد شد. از طرفی اگر مالیات بر ارزش افزوده درآمدها را بهبود بخشد، به دولت کمک خواهد کرد که سیاست پولی انقباضی را دنبال کند که در این صورت حتی ممکن است موجب فشاری رو به پایین بر قیمت‌ها شود. از این رو در این مورد مالیات بر ارزش افزوده به‌جای تورمی بودن ضدتورمی است، نمودار (۱) این وضعیت را نشان می‌دهد.

---

1. Equity trap

۲. برای جزئیات بیشتر در مورد اثر ارائه مالیات بر ارزش افزوده بر قیمت‌ها در این کشورها مطالعه (Tait(1991), pp.7-9 را ملاحظه کنید.



نمودار ۱. اثر مالیات بر ارزش افزوده بر سطح عمومی قیمت‌ها

فرض کنید بدون اعمال مالیات بر ارزش افزوده، سطح عمومی قیمت‌ها با نقطه چین نشان داده شود. اجازه دهید فرض کنیم که مالیات بر ارزش افزوده در سال ارائه شود، یک تعدیل یکباره در همه قیمت‌ها رخ دهد و سطح عمومی قیمت‌ها در سال از به افزایش یابد. هنگامی که دولت درآمدهای بیشتری را جمع می‌کند و عرضه پول را محدود می‌کند نرخ رشد سطح عمومی قیمت‌ها شروع به کاهش می‌کند. در نمودار (۱) سطح عمومی قیمت‌ها بدون مالیات بر ارزش افزوده (ط نقطه چین) بالای خط روند بلندمدت سطح قیمت‌ها تحت مالیات بر ارزش افزوده (ط پر) از سال  $t$  است. اگرچه مالیات بر ارزش افزوده غیرتورمی یا حتی ضدتورمی است، اما بررسی زمان‌بندی اجرای مالیات بر ارزش افزوده ضروری است. تجربه‌های عملی کشورها نشان می‌دهد که مالیات بر ارزش افزوده نباید زمانی که تورم فزاینده است اجرایی شود در غیر این صورت مالیات بر ارزش افزوده به غلط تورمی درک می‌شود و قبولاندن آن به بخش عمومی دشوار است.

#### ۴- ارزیابی چالش‌ها

سه رکن تشکیل‌دهنده هر نظام مالیاتی قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان اجرایی و مؤدیان مالیاتی هستند؛ بنابراین ارزیابی هر سیستم مالیاتی باید مبتنی بر بررسی سه رکن فوق باشد. در این راستا ابتدا بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، مطالعات مذکور در زیر بخش پیشینه پژوهش، اظهارنظرهای صنوف مختلف (از جمله

معاونت‌های کسب‌وکار اتاق‌های بازرگانی، صنف فولاد ایران، صنف طلا و جواهر و اتاق تعاون ایران) و مطالعات سازمان امور مالیاتی و مرکز پژوهش‌های مجلس، چالش‌های مالیات بر ارزش افزوده در سه رکن مذکور شناسایی خواهند شد سپس بررسی می‌شود که کدام چالش‌ها در لایحه رفع شده‌اند و در نهایت چالش‌های حل نشده در لایحه جدید معرفی و راهکارهای لازم برای رفع آن‌ها ارائه خواهد شد.

چالش‌های مالیات بر ارزش افزوده بر اساس سه رکن قوانین و مقررات، سازمان اجرایی و مؤدیان مالیاتی در جدول (۲) خلاصه شده است. بررسی لایحه مالیات بر ارزش افزوده نشان می‌دهد که بسیاری از چالش‌های مذکور در لایحه پیشنهادی اصلاح شده‌اند.

جدول ۲. معرفی چالش‌های مالیات بر ارزش افزوده بر اساس ارکان نظام مالیاتی

چالش‌ها	ارکان سیستم مالیات بر ارزش افزوده
۱. مشخص نبودن مرز دقیق بین کالاهای مشمول و کالاهای معاف (به‌خصوص عدم تعریف فراوری برای محصولات کشاورزی) ۲. تنظیم تاریخ تعلق مالیات بدون توجه به شرایط مبادلات و نقل‌وانتقال وجوه بین طرفین مبادله به‌خصوص برای پیمانکاران ۳. بار مالیاتی مستتر در داروهای پیشگیری و درمان ۴. عدم معافیت کالاهای سرمایه‌ای (واردات و عرضه داخلی ماشین‌آلات خطوط تولیدی) ۵. عدم انسجام و چارچوب منطقی برای اخذ مالیات‌های محیط‌زیستی ۶. عدم تدقیق ضمانت‌های اجرایی قانون با تأکید بر جریمه‌های مالیاتی ۷. عدم اتخاذ تدابیر برای مبارزه با پدیده کد فروشی ۸. تناقض و تضاد در زمینه صادرات تلقی شدن ارسال کالا به مناطق آزاد ۹. عدم تمایز بین صادرکنندگان و سایر مؤدیان در زمینه استرداد ۱۰. عدم اصلاح قوانین تجارت مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده	قوانین و مقررات مالیاتی

چالش‌ها	ارکان سیستم مالیات بر ارزش افزوده
<p>۱. تعدد آیین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی<sup>۱</sup> در خصوص قانون که موجب پیچیدگی و اختلاف نظر در اجرا شد.</p> <p>۲. اجرای مرحله‌ای موجب شد در یک صنعت یا صنف خاص بخشی از فعالان مشمول و بقیه غیرمشمول باشند که این امر رقابت اقتصادی بر سر قیمت و ارتباطات آن‌ها از نظر صدور فاکتور را دچار مشکل ساخت.</p> <p>۳. تأخیرهای طولانی، فرآیندهای پیچیده و زمان‌بر، عدم استفاده از سوابق مؤدیان و اولویت‌بندی حسابرسی بر اساس درجه ریسک و فقدان استقرار سیستم‌های نظارتی، پاسخگویی سازمان مالیاتی در زمینه استرداد نبود امکانات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری به خصوص فقدان سیستم خودکار و یکپارچه در سیستم مالیاتی، عدم ایجاد بانک اطلاعاتی جامع مؤدیان مالیاتی و ایجاد سیستم حسابداری سازگار با مالیات بر ارزش افزوده در سطح مشاغل و عدم ایجاد حساب‌های اختصاصی مالیات بر ارزش افزوده</p> <p>۵. عدم تنظیم دوره‌ها و تعداد فواصل زمانی پرداخت و ارائه اظهارنامه مالیاتی توسط مؤدیان متناسب با نوع فعالیت</p> <p>۶. عدم تربیت نیروی انسانی متخصص، اطلاع‌رسانی کافی به مؤدیان، آموزش و ارتقای علمی و شغلی ممیزان</p> <p>۷. یکسان پنداشتن شکل‌های مختلف مبادلات (معاضدهای مکرر، امانی و حق العمل کاری)</p> <p>۸. فقدان ترویج فرهنگ مالیاتی در کشور</p>	سازمان اجرایی
<p>۱. ابهامات در قانون و صدور آیین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های زیادی از طرف سازمان باعث پیچیدگی و افزایش هزینه‌های تمکین شد.</p> <p>۲. نگرانی از شفافیت در فعالیت اقتصادی</p> <p>۳. اقتصاد زیرزمینی و قاچاق در کشور و وجود فعالیت‌های بدون مجوزهای قانونی لازم</p> <p>۴. فقدان پوشش جامع و عدم شناسایی مؤدیان پنهان و فشار بر عده‌ای محدود باعث احساس بی‌عدالتی مالیاتی شد.</p>	مؤدیان مالیاتی

منبع: یافته‌های پژوهش

۱. در سایت مرکز اطلاع‌رسانی سازمان امور مالیاتی کشور بیش از ۲۰۰۰ نسخه بخشنامه، آیین‌نامه، رای شورای عالی مالیاتی، رای دیوان عدالت اداری و سایر مصوبات وجود دارد که از این میان ۱۲۰۰ نسخه بخشنامه، ۳۳۰ نسخه آیین‌نامه، ۲۰۰ رای شورای عالی مالیاتی و ۲۳۰ نظریه مالیاتی در حوزه‌های مختلف وجود دارد.

در لایحه نسبت به قانون مالیات بر ارزش افزوده برخی موارد ابهام به صورت شفاف‌تری بیان شده‌اند. از جمله با افزودن چندین بند به تبصره ذیل ماده (۷) در خصوص تدقیق مأخذ، نرخ و نحوه محاسبه مالیات تعریف پایه مالیاتی دقیق‌تر شده است و همچنین با تعریف محصولات فرآوری شده کشاورزی در ذیل بند «الف» ماده (۴) مرز بین کالاهای مشمول و معاف شفاف‌تر شده است. یکی از اصلاحات مهم در لایحه تدقیق ضمانت‌های اجرایی قانون با تأکید بر جریمه‌های مالیاتی است. در این زمینه ابتدا فهرستی یکپارچه از انواع جرائم (صدور و استناد به صورت حساب معامله غیرواقعی، استناد مؤدی به اسناد و مدارک غیرواقعی که منجر به استرداد مالیات خرید شود و دریافت مالیات فروش توسط اشخاصی که مشمول فراخوان نبوده‌اند و همچنین برخی از مؤدیانی که به عرضه کالاها و ارائه خدمات معاف می‌پردازند) تهیه شده سپس برای هر کدام جرائمی تعیین شده است. یکی از نکات مهم در اصلاحات مربوط به فصل جریمه‌های مالیاتی، تغییر مبنای وضع جریمه است. در قانون مالیات بر ارزش افزوده، مبنای وضع جریمه، تفاضل مالیات خرید از مالیات فروش است اما در لایحه جریمه‌ها به صورت درصدی از مالیات فروش تعیین شده‌اند. در مورد بار مالیاتی مستتر در داروهای پیشگیری و درمان نیز دولت تلاش کرده با ترکیب دو حکم این مشکل را برطرف کند، یکی در بند «۱۴» قسمت «الف» ماده (۴) آمده است که در مبادی واردات، باید این داروها از پرداخت مالیات معاف باشند و دیگری، بر اساس بند «ب» ماده (۴) در مبادی تولید و عرضه داخلی نیز باید نرخ صفر روی این قبیل داروها اعمال شود. جهت اصلاح عدم معافیت کالاهای سرمایه‌ای (واردات و عرضه داخلی ماشین‌آلات خطوط تولیدی) در قانون قبلی، در لایحه با اعطای معافیت به واردات این کالاها و همچنین منظور کردن نرخ صفر برای عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات، تلاش شده تا تولیدکنندگان نیاز به نقدینگی کمتری برای خرید و نصب ماشین‌آلات و تجهیزات داشته باشند.

در رابطه با رسیدگی به مشکلات بخش‌های خاصی از فعالان اقتصادی نیز اصلاحاتی در لایحه مدنظر قرار گرفته است. اول، در زمینه تناقض و تضاد در زمینه صادرات تلقی شدن ارسال کالا به مناطق آزاد در لایحه مالیات بر ارزش افزوده، دولت با

اصلاح ماده (۱۳) در قالب بند «الف» ماده (۵) لایحه، صادرات کالاها و خدمات را به خارج از کشور و یا به مناطق آزاد تجاری صنعتی و ویژه اقتصادی از طریق مبادی خروجی رسمی، از پرداخت مالیات معاف کرده و متعهد شده است که مالیات خرید نهاده‌های آن‌ها را مسترد کند. دوم، برای حل مشکل پیمانکاران در لایحه پیشنهادی دولت سه اصلاح مهم ارائه شده است، یکی اینکه «تاریخ شناسایی درآمد» به‌عنوان یکی از تاریخ‌های تعلق مالیات در مورد خدمات پیمانکاری کنار گذاشته شده است و در بند «ه» ماده (۳) لایحه، تاریخ پرداخت علی‌الحساب و تاریخ تأیید صورت‌وضعیت مبنای محاسبه مالیات قرار گرفته است. دیگر اینکه در ماده (۱۶) تأکید شده است که در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی، کارفرما مکلف است مالیات فروش را حداکثر تا پایان ماه بعد از تاریخ پرداخت علی‌الحساب و یا تأیید صورت‌وضعیت به حساب سازمان واریز نماید و پیمانکاران طرح‌های مذکور در رابطه با پرداخت مالیات و جریمه‌ها مسئولیتی ندارند. در آخر نیز در ماده (۱۸) لایحه مهلت قانونی پرداخت مالیات توسط پیمانکاران را یک دوره مالیاتی افزایش داده است. اصلاحات فوق پاسخی به چالش‌های موجود در زمینه عدم تنظیم دوره‌ها و تعداد فواصل زمانی پرداخت و ارائه اظهارنامه مالیاتی توسط مؤدیان متناسب با نوع فعالیت آن‌ها است. سوم، در زمینه تسریع در امر استرداد در تبصره «۸» ماده (۱۰) سه اصلاح جدی نسبت به تبصره «۶» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است، یکی اینکه در تبصره «۸» ماده (۱۰) لایحه مقرر شده است که سازمان مالیاتی، حداکثر ۲ ماه پس از تاریخ ثبت درخواست باید نسبت به استرداد اعتبار مالیاتی اقدام نماید. این در حالی است که در قانون، مدت‌زمان سه ماهه برای استرداد تصویب شده بود. دیگر اینکه در تبصره مذکور، مدت‌زمان استرداد اعتبار مالیاتی صادرکنندگان، حداکثر یک ماه تعیین شده است. در حالی که در قانون مالیات بر ارزش افزوده، تمایزی بین صادرکنندگان و سایر مؤدیان وجود نداشت و در نهایت در لایحه تصریح شده است که اگر استرداد اعتبار مالیاتی توسط سازمان، حتی یک روز بیشتر از مهلت زمانی مقرر به طول بیانجامد سازمان مالیاتی باید خسارتی به میزان ۲ درصد در ماه از تاریخ درخواست به مؤدی بپردازد. حال آنکه بر اساس متن قانون، اگر سازمان مالیاتی ظرف سه ماه نسبت به استرداد مالیات

اضافه پرداختی اقدام نکنند، پس از اتمام مهلت زمانی مقرر، بسته به مبلغ مورد استرداد و مدت تأخیر مشمول پرداخت خسارت ۲ درصدی در ماه خواهد شد. با وجود اینکه در لایحه پیشنهادی دولت، بسیاری از چالش‌های ذکر شده در جدول (۲) اصلاح شده‌اند اما تعدادی چالش کلیدی هنوز حل نشده باقی‌مانده که به شرح زیر است.

۱. مهم‌ترین اشکال وارد بر لایحه پیشنهادی معافیت‌های گسترده و محدود بودن پایه مالیاتی است که نشانگر این است که سیاست‌گذار هنوز درک درستی از سیستم مالیاتی و نظام تأمین اجتماعی ندارد. به بیان دیگر هنوز روشن نیست آیا مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان کاندیدی خنثی و با کارایی بالا برای کسب درآمدهای مالیاتی طراحی شده یا به‌منظور هدف‌گذاری مسائل برابری برقرار شده است؟ در پاسخ به‌عنوان یک اصل، در طراحی مالیات بر ارزش افزوده، باید از وضع مقررات اضافی برای تعدیل ویژگی تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده به هزینه کارایی آن جلوگیری کرد؛ بنابراین اثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده نباید به تنهایی مورد بحث قرار گیرد بلکه باید در حوزه‌های گسترده‌تر کل سیستم مالی شامل هر دوی مالیات و برنامه‌های مخارج مورد بحث قرار گیرد. به این صورت که تصاعدی بودن مالیات بر ارزش افزوده به بهترین شکل با تکمیل مالیات بر ارزش افزوده با ایجاد سیستم مالیات بر درآمد، مالیات‌های غیرمستقیم انتخابی و مخارج محتاطانه بهبوددهنده فقر به دست می‌آید. در غیر این صورت معافیت‌های چندگانه و نرخ‌های صفر به‌طور اجتناب‌ناپذیری قدرت درآمدزایی مالیات بر ارزش افزوده را کاهش می‌دهند که در نهایت وجوه لازم برای حمایت از فقرا را می‌خشکاند، دولت را وادار به تغییرات غیرعلمی در سیاست مالیاتی می‌کند و نااطمینانی بیشتری در محیط کسب‌وکار ایجاد می‌کند؛ بنابراین ضروری است که در دام عدالت گرفتار نشویم.

۲. ابهام در تعریف معافیت، در بند «ق» فصل اول در مورد کالاهای مشمول معافیت مالیاتی بیان شده که مالیات پرداختی بابت نهاده‌هایی که در تولید این کالاها بکار رفتند جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی است. در حالی که در فصل دوم کالاهای معاف به دو دسته، آن‌هایی که مالیات نهاده‌هایشان قابل استرداد است و آن‌هایی که

- قابلیت استرداد ندارد، تقسیم شده‌اند. بهتر است جهت حل این ابهامات از دو واژه معافیت و نرخ صفر استفاده شود.
۳. از آنجاکه بعد از گذشت ۹ سال از اجرای آزمایشی این قانون هنوز هم مفهوم ارزش افزوده به روش بستانکاری صورتحساب با معنی ارزش افزوده به روش مجموع (که همان مفهوم ارزش افزوده در اقتصاد کلان است) اشتباه می‌شود به طوری که بسیاری از فعالان، مردم عادی و حتی فارغ‌التحصیلان اقتصاد در این زمینه درک اشتباهی دارند لازم است این نکته در آموزش‌ها مدنظر قرار گیرد.
۴. تعدد آیین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی یکی از چالش‌های قانون قبلی بود که در لایحه نیز به کرات به چشم می‌خورد و جالب اینکه بعد از ۹ سال اجرای آزمایشی قانون در لایحه پیشنهادی برای مواردی که طی این مدت اجرا شده‌اند پیشنهاد نوشتن آیین‌نامه اجرایی شده است.
۵. در لایحه در زمینه مالیات‌های محیط‌زیستی مالیات سالیانه و مالیات بر خرید بالاتری برای خودروهایی با آلاینده‌گی بیشتر ارائه شده و مالیات‌های بر حامل‌های انرژی گسترش یافته است، ولی در این زمینه همچنان مشکل عدم وجود الگوی استاندارد، غیرپیچیده و مبتنی بر استانداردهای جهانی وجود دارد.
۶. در مورد اتخاذ تدابیر برای مبارزه با پدیده کد فروشی و تقلب مالیاتی نیز علی‌رغم وجود الگوهای استاندارد فراوان بین‌المللی در لایحه صرفاً به درج عبارت "سازمان می‌تواند مؤدیان را مکلف نماید مالیات فروش کالاها و خدمات مربوط به فروشندگانی را که سازمان اعلام می‌نماید، در زمان خرید به نام فروشنده به حساب سازمان واریز نمایند. در این صورت مالیات پرداختی مذکور به حساب بستانکاری مالیاتی مؤدی (فروشنده کالاها و خدمات) منظور خواهد شد" در تبصره «۲» ماده (۱۴) بسنده شده است.
۷. با وجود اینکه در لایحه در مورد تسریع در امر استرداد مواردی ارائه شده اما هیچ الگوی استناداری برای انجام این کار عرضه نشده است.
- در بین موارد مذکور سه مورد تقلب مالیاتی، استرداد مالیاتی و مالیات‌های سبز از اهمیت بالایی برخوردارند به همین دلیل در ادامه بر اساس تجربیات موجود روش‌های

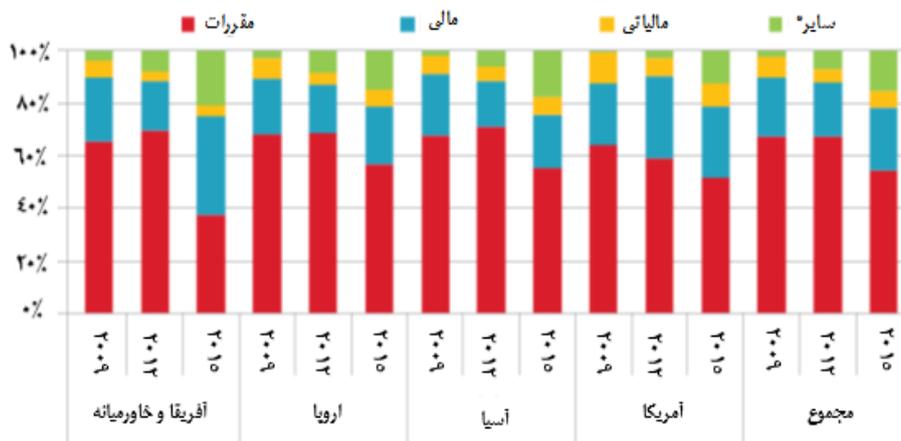
استاندارد بین‌المللی برای مواجهه با این چالش‌ها ارائه و پیشنهادات اصلاحی عرضه می‌شود.

#### ۴-۱- مالیات‌های سبز

پایه مالیات‌های محیط‌زیستی باید به‌صورتی طراحی شوند که کلیه موارد پیامدهای خارجی (حاصل از فعالیت‌های تولیدی و یا مصرفی) که بر محیط‌زیست و یا سلامت انسان اثر منفی دارند را پوشش دهد. در این زمینه باید توجه شود که برخی فعالیت‌ها (برق و سیمان و...) در مرحله تولید و برخی دیگر (آب معدنی و نوشابه‌ها و...) در مرحله مصرف آثار خارجی دارند که باید هر دو دسته مورد توجه قرار گیرند. همچنین باید دو پایه مالیات‌های انتخابی (کالاهای لوکس و تجملی و برخی کالاهای دارای آثار خارجی منفی) و مالیات‌های محیط‌زیستی را از یکدیگر تفکیک کنیم. در عمل می‌توان مجموعه‌ای از سیستم‌های مالیاتی در پایه اصلی هزینه طراحی کرد که مکمل یکدیگر باشند. در طراحی این مجموعه مالیات‌های غیرمستقیم نخست با توجه به شاخص‌هایی شفاف پایه‌های مالیات‌های محیط‌زیستی و انتخابی یا مجموعه زیر بازارها را مشخص و تفکیک می‌شوند. سپس دو پایه مذکور بر اساس ملاحظات اقتصادی و اجتماعی مشمول نرخ‌های متمایز مالیات بر ارزش افزوده و باقی‌مانده بازارها زیر پوشش مالیات بر ارزش افزوده با نرخ استاندارد قرار می‌گیرند. در کشور پهناوری چون ایران آلودگی هوا و زمین (هرچند در مناطق شهری پراهمیت است) نمی‌توانند به‌اندازه کشورهای کوچک و پرجمعیت محدودکننده باشند اما در مورد آلودگی‌های آبی وضعیت متفاوت است. زیرا ایران از جمله کشورهای کم آب است و مشکل جدی درزمینه آب دارد در نتیجه هزینه آلودگی آب در سطح بالایی است. به‌خصوص هرچه که منابع آب مشترک بیشتر باشد هزینه آلودگی بیشتر خواهد بود از آنجاکه بیشتر منابع آبی بین استان‌ها و حتی در سطح وسیع‌تری از مناطق کشور مشترک است نمی‌توان به‌سادگی تصور کرد که یک استان پرآب هزینه آلودگی آب کمی دارد. به همین دلیل مالیات‌های محیط‌زیستی درزمینه آلودگی و مصرف آب دارای جایگاه خاصی هستند.

برخلاف مباحث مذکور در لایحه پیشنهادی، اول، توجه چندانی به آلودگی هوا و خاک ن شده و به‌خصوص مصرف و آلودگی آب مورد بی‌توجهی قرار گرفته است. دوم، دسته‌بندی شفاف و جامعی که کلیه موارد ذکر شده در پایه مالیات‌های انتخابی و محیط‌زیستی را در برگیرد ملاحظه نمی‌شود. گویا سیاست‌گذار کل مجموعه مالیات‌های زیست‌محیطی و انتخابی را در خودروها و سوخت‌های فسیلی و محصولات دختانی خلاصه کرده است. سوم، درزمینه مالیات بر انرژی و خودروها یا سایر کالاهای مصرف‌کننده انرژی یک نکته مهم اقتصادی وجود دارد که بی‌توجهی به آن اثر این مالیات‌ها را خنثی یا معکوس خواهد کرد و آن اینکه باید توجه شود که مالیات بر آلودگی نباید بر نهاده‌های تولیدی وضع شود. به‌عنوان مثال مالیات بر بنزین باعث گران شدن خودروهای کم‌مصرف و ارزان شدن خودروهای پرمصرف و در نتیجه تغییر قیمت‌های نسبی به ضرر خودروهای کم‌مصرف می‌شود در مقابل دولت تلاش کرده تا با مالیات سالانه بر خودروهای پرمصرف و آلاینده این اثر را خنثی کند اما کاهش سالیانه پایه مالیاتی (چون بر اساس طول عمر خودرو ارزش آن کاهش می‌یابد و پایه مالیاتی ارزش خودروها است) نشان‌دهنده آن است که اندازه نسبی اثر اول بزرگ‌تر است. این موضوع در مورد کلیه کالاهای تولیدی ناکارا از نظر انرژی نیز صادق است. با توجه به اینکه مصرف‌کنندگان در هنگام خرید کمتر به منافع بلندمدت حاصل از صرفه‌جویی در انرژی به دلیل دیربازده بودن آن توجه دارند مجموعه سیاست‌های فوق در جهت عکس اهداف تعریف شده برای آن‌ها عمل خواهند کرد. در نهایت این تصور که صرفاً با ابزارهای مالیاتی و یا حتی مالی بتوان وضعیت محیط‌زیست و کارایی انرژی را بهبود بخشید تصور اشتباهی است. در این زمینه نتایج مطالعه شورای جهانی انرژی (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که مقررات هنوز به‌طور گسترده‌ای در سراسر جهان مورد استفاده قرار می‌گیرند زیرا در کاهش مصرف انرژی دستگاه‌ها و تجهیزات خاص و افزایش سرعت استقرار تجهیزات کارآمد از نظر انرژی، سرمایه‌گذاری‌ها و شیوه‌های صرفه‌جویی در انرژی مؤثر بوده‌اند و بیش از ۵۰ درصد کل اقدامات صورت گرفته در سال ۲۰۱۶ را شکل می‌دهند. مقررات در تغییر شکل بازار خیلی قدرتمندتر از مشوق‌های سنتی ظاهر می‌شوند زیرا برای مصرف‌کنندگان الزامی‌اند. تأثیر مشوق‌ها اغلب ضعیف است چراکه به تغییر رفتار میلیون‌ها مصرف‌کننده بستگی دارند

که اکثر آن‌ها اطلاعات و منابع کافی در اختیار ندارند. با این وجود، تأثیر مقررات به اجرای آن‌ها یا به همراهی آن‌ها با اقداماتی که اجرای آن‌ها را قابل قبول تر می‌کند بستگی دارد.



نمودار ۱. توزیع اقدامات بر اساس نوع

منبع: World Energy Council energy efficiency survey (2016)

اگر مقررات (برچسب زدن، کدها و گواهینامه‌های ساختمانی)، در بخش‌های خانگی و خدمات مهم باشند، مشوق‌های مالی (مثلاً اعطای کمک‌های بلاعوض برای حسابرسی انرژی) در صنعت و حمل‌ونقل اهمیت دارند اما رقابت‌پذیری نباید تحت تأثیر مقررات قرار گیرد. مشوق‌های مالیاتی کمتر مرسوم‌اند و بیشتر در بخش‌های حمل‌ونقل (مثلاً معافیت مالیاتی در خصوص ماشین‌هایی که کارایی بالایی دارند یا جریمه مالیات در مورد ماشین‌هایی که کارایی کمتری دارند یا آلودگی ایجاد می‌کنند) و خانوارها بکار گرفته می‌شوند.

**مالیات بر خودروها:** بر اساس جدول (۳) جهت وضع مالیات بر خودروها باید اهداف اقتصادی و محیط‌زیستی و ملاحظات مربوط به سیاست انرژی مورد توجه قرار

گیرند. سپس بر اساس سه معیار کارایی سوخت، میزان نشر گازهای گلخانه‌ای و حجم موتور خودروها این مالیات اعمال شود. درحالی‌که در لایحه تنها معیار طبقه‌بندی خودروها میزان نشر دی‌اکسید کربن در هر کیلومتر پیمایش است.

### جدول ۳. موضوعات مهم در سیاست‌گذاری مالیات انتخابی بر خودروها

موضوعات	توضیحات
اهداف اقتصادی و محیط‌زیستی از وضع مالیات بر وسایل نقلیه	۱. تأمین مالی هزینه‌های ساخت و نگهداری جاده‌ها ۲. کاهش انتشار دی‌اکسید کربن ۳. تعدیل هزینه‌های محیط‌زیستی و اقتصادی ناشی از ازدحام ترافیکی ۴. افزایش کارایی سوخت ۵. ارتقای تکنولوژی ۶. افزایش درآمدهای مالیاتی
ملاحظات سیاست انرژی	۱. حل مشکل مصرف رو به رشد انرژی در داخل کشور ۲. کاهش وابستگی به سوخت‌های فسیلی به دلیل محدود بودن آن‌ها و آثار منفی حاصل از مصرف‌شان از طریق منابع انرژی جایگزین
معیارهای طبقه‌بندی خودروها برای وضع مالیات‌های انتخابی	۱. کارایی سوخت (مصرف سوخت به لیتر در هر ۱۰۰ کیلومتر مسافت) ۲. میزان نشر گازهای گلخانه‌ای (میزان نشر دی‌اکسید کربن به گرم در هر کیلومتر) ۳. حجم موتور
پایه مالیاتی	ارزش خودرو
شیوه تعیین نرخ مالیاتی	اولین گام در تعیین نرخ مالیات‌های انتخابی تعیین یک نرخ معیار است، نرخ معیار نرخی است که دولت تمایل دارد بر اتومبیل‌ها وضع کند. سپس نرخ‌های ترجیحی بر اساس اعمال تخفیف در این نرخ و با در نظر گرفتن اهداف کاهش حجم موتور، انتشار کمتر دی‌اکسید کربن و یا کارایی بیشتر سوخت اعمال خواهد شد.

منبع: درویشی و محمدیان (۱۳۹۵)

بر اساس مباحث مطرح شده در جدول (۳)، یک الگوی استاندارد پیشنهادی جهت اعمال مالیات‌های انتخابی بر خودروها در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول ۴. نمونه‌ای از استانداردهای مرتبط با ساختار مالیات انتخابی خودروها

گروه محصولات	محصولات زیرگروه	دسته‌بندی بر اساس حجم موتور به CC	نرخ مالیات انتخابی بر ارزش	تعدیل در نرخ‌های مالیات A و B و C و D	
۱- وسایل نقلیه مسافری: خودروهای مسافری: وسایل نقلیه موتوری جاده‌ای به جز موتورسیکلت باهدف جابجایی کمتر یا برابر با ۹ مسافر (با در نظر گرفتن راننده)	وسایل نقلیه موتوری که اساساً برای حمل مسافر طراحی شده‌اند (شامل ۱۰ نفر با راننده)		D%	تعدیل در نرخ معیار: (۱) بر اساس میزان انتشار تعیین شده به صورت g/km و یا برحسب میزان سوخت در ۱۰۰ کیلومتر (۲) خودروهای الکتریکی (۳) خودروهای با سوخت ترکیبی	
			C%		
			B%		
			A%		
	ب) وسایل نقلیه ورزشی شامل وسایل نقلیه طراحی شده به‌عنوان وسایل نقلیه جاده‌ای با چهار چرخ (دو چرخ که بقیه شرایط این تعریف را برآورده کند) شاسی بلند و بدنه از نوع واگن با حداکثر ۹ صندلی با در نظر گرفتن راننده			D%	تعدیل در نرخ‌های معیار برای پیل سوختی
				C%	
				B%	
				A%	
	ج) وسایل نقلیه پیک‌آپ مسافری: وسایل نقلیه پیک‌آپ طراحی شده با کابین طولانی یا دوگانه که برای حمل حداکثر ۹ نفر (با راننده) طراحی شده‌اند.			D%	تعدیل در نرخ‌های معیار برای پیل سوختی
				C%	
				B%	
				A%	
د) سایر			D%	تعدیل در نرخ‌های معیار برای پیل سوختی	
			C%		
			B%		
			A%		
۱- وسایل نقلیه موتوری تجاری: وسایل نقلیه موتوری که اساساً برای حمل کالاها یا	الف) وسایل نقلیه پیک‌آپ: هر وسیله نقلیه‌ای دارای فضای حمل کمتر از چهار مسافر و فضای مربوط به حمل کالا		H%	موارد مشمول نرخ‌های ترجیحی: (۱) به صورت کمتر از g/km مقدار هدف باشد و یا میزان سوخت مصرفی در ۱۰۰ کیلومتر کمتر از مقدار هدف باشد. (۲) سوخت هیبریدی (۳) برای پیل سوختی	
			G%		
			F%		
			E%		
			H%		
			G%		
ب) ون: هر وسیله نقلیه با یک اتاق بسته طراحی شده برای حمل کالاها که دارای بیش از یک اکسل			G%		
			F%		

گروه محصولات	محصولات زیرگروه	دسته‌بندی بر اساس حجم موتور به CC	نرخ مالیات انتخابی بر ارزش	تعدیل در نرخ‌های مالیات A و B و C و D
مسافر (۱۰ نفر یا بیشتر) با اهداف خاصی طراحی شده‌اند	نباشد		E%	
			H%	
			G%	
			F%	
			E%	
			H%	
			G%	
			F%	
			E%	
			H%	
			G%	
			F%	
			E%	
			H%	
G%				
F%				
E%				
مسافر (۱۰ نفر یا بیشتر) با اهداف خاصی طراحی شده‌اند	ج) اتوبوس: وسیله‌ای که برای حمل ۱۰ نفر و بیشتر مسافر طراحی شده است (شامل راننده)		H%	معافیت احتمالی برای وسایل نقلیه اورژانسی و دیگر وسایلی که از نظر سیاست‌گذاری در اولویت باشند
			G%	
			F%	
			E%	
مسافر (۱۰ نفر یا بیشتر) با اهداف خاصی طراحی شده‌اند	د) کامیون: وسیله‌ای با یک واحد پیش راننده و یک اتاق حمل بار ثابت یا قابل جدا شدن و دارای دو یا بیشتر از دو اکسل		H%	
			G%	
			F%	
			E%	
مسافر (۱۰ نفر یا بیشتر) با اهداف خاصی طراحی شده‌اند	ه) تراکتور		H%	
			G%	
			F%	
			E%	
مسافر (۱۰ نفر یا بیشتر) با اهداف خاصی طراحی شده‌اند	ی) وسایل طراحی شده برای اهداف خاص: شامل وسایل نقلیه با اهداف خاص مانند آتش‌نشانی؛ آمبولانس؛ سم‌پاش؛ اختلاط بتن و نصب جرثقیل		H%	
			G%	
			F%	
			E%	

منبع: درویشی و محمدیان (۱۳۹۵)

- جدول (۴) یک نقطه آغاز برای طراحی ساختار مالیات انتخابی بر خودروها به سیاست‌گذاران عرضه می‌کند، این ساختار به شرح زیر است.
۱. خودروها در دو گروه وسایل نقلیه مسافربری و وسایل نقلیه تجاری دسته‌بندی می‌شوند.
  ۲. چهار زیر دسته در درون وسایل نقلیه مسافری و ۶ زیر دسته در درون وسایل نقلیه تجاری از طریق تعاریف استاندارد ایجاد می‌شود.

۳. وسایل نقلیه شخصی بر اساس حجم موتور در تطابق با کدهای HS (طبقه‌بندی HS برای حجم موتورهای بنزینی و طبقه‌بندی HS برای حجم موتور خودروهای تجاری) دسته‌بندی می‌شوند.

۴. مالیات انتخابی بر اساس نرخ‌های مالیات بر ارزش.

۵. برای وسایل نقلیه مسافری، نرخ معیار با A درصد بیان می‌شود با نرخ‌های ترجیحی (B، C و D درصد) که با کاهش حجم موتور کاهش می‌یابند.

۶. برای خودروهای تجاری، نرخ معیار با E درصد نمایش داده شده که با کاهش حجم موتور نرخ به یکی از نرخ‌های ترجیحی F، G و H درصد کاهش می‌یابد.

۷. تعدیل‌هایی در نرخ‌های مالیات انتخابی انجام می‌شود زمانی که یک یا بیش از یک معیار (شامل میزان انتشار دی‌اکسید کربن، میزان مصرف سوخت یا دیگر منابع سوخت شامل مدل‌های هیبریدی) برآورده شود.

مالیات بر محصولات تنباکو: در زمینه وضع مالیات بر محصولات دخانی نرخ معیار یا استاندارد وجود ندارد لذا توصیه می‌شود که در تعیین میزان مالیات بهینه بر هر نخ سیگار بین سه هدف درآمد مالیاتی موردنیاز، کاهش مصرف سیگار و کنترل قاچاق آن توازن برقرار شود که برای این منظور باید شاخص‌های زیر مدنظر قرار گیرند. اول، توان مالی است که بر اساس درصدی از درآمد سرانه روزانه که برای خرید یک پاکت سیگار لازم است، اندازه‌گیری می‌شود. عدم توجه به این مسئله مصرف‌کنندگان را به سمت سیگارهای ارزان قیمت قاچاق سوق می‌دهد. دوم، توجه به آسیب‌پذیری به تجارت غیرقانونی (قاچاق) است. تجارت قاچاق سیگار نه تنها درآمدهای مالیاتی را کاهش می‌دهد بلکه دارای آثار اقتصادی و اجتماعی منفی گسترده‌تری است به‌عنوان مثال قاچاق کسب‌وکارهای قانونی مرتبط را تضعیف و اثربخشی سیاست‌های دولت که باهدف کاهش مصرف طراحی شده‌اند را با شکست مواجه می‌کند. برای مقابله با این کار دولت باید از وضع مالیات‌های بالا که تفاوت معنی‌داری در قیمت این محصول با کشورهای همسایه ایجاد می‌کند پرهیز نماید. علاوه بر این سیاستمداران باید به مسئله فرار مالیاتی در داخل کشور که افزایش نرخ آن را تشویق می‌کند نیز توجه داشته باشند و نکته سوم، تأکید بر برنامه‌ریزی میان‌مدت و بلندمدت به‌جای کوتاه‌مدت است. تجربه دو

کشور مالزی و سنگاپور نشان می‌دهد که افزایش‌های با شیب تند در نرخ‌ها می‌تواند باعث جابجایی قابل‌توجه به سمت تجارت قاچاق شود.

اما در ایران وضعیت نرخ‌های ارائه شده در لایحه به موارد فوق توجه چندانی ندارد. بر اساس ماده (۳۶) لایحه نرخ مالیات بر سیگار برای سیگار تولید داخل، تولید مشترک و تولید داخل با نشان بین‌المللی به ترتیب برابر با ۱۰، ۲۰ و ۲۵ درصد است در حالی که نرخ مالیات برای سیگار وارداتی ۴۰ درصد است. ظاهر این نرخ‌ها حمایت از تولید داخلی و کاهش واردات است اما پدیده قاچاق در عمل اتفاق دیگری را رقم خواهد زد.

*مالیات بر انرژی:* برای ارائه الگویی راهنما جهت وضع مالیات‌های بر سوخت در جدول (۵) ساختار استاندارد مالیات بر سوخت ارائه شده است که در آن نحوه دسته‌بندی محصولات، نرخ مالیات بر هر لیتر و شیوه تعیین نرخ‌های ترجیحی ارائه شده است. در زمینه وضع نرخ مالیات انتخابی بر سوخت نیاز است که دولت یک نرخ معیار را تعیین کند. نرخ معیار نقطه آغاز برای همه سوخت‌ها خواهد بود سپس زمانی که دولت قصد دارد از یک حوزه خاص حمایت کند این نرخ معیار برای آن حوزه کاهش داده می‌شود و نرخ معیار باید بر اساس شاخص قیمت مصرف‌کننده (CPI) تعدیل شود. نرخ‌های ترجیحی باید بر اساس فاکتورهای متعددی (افزایش درآمدهای مالیاتی دولت، آثار خارجی ناشی از انتشار گازهای گلخانه‌ای، آثار خارجی ناشی از استفاده از جاده از جمله تعمیر و نگهداری جاده‌ها و ازدحام، محتوای انرژی و پایداری عرضه انرژی شامل توسعه منابع جایگزین انرژی) مشخص شوند.

نتایج حاصل از بررسی رفرم‌های مالیات زیست‌محیطی نشان می‌دهد که طراحی ضعیف این رفرم‌ها می‌تواند هزینه‌های اساسی بر اقتصاد تحمیل کند. از طرف دیگر یک رفرم به‌خوبی طراحی شده می‌تواند دارای آثار مطلوب اقتصادی در زمینه رشد، اشتغال و توزیع درآمدها باشد. برای پرهیز از آثار منفی این مالیات باید مشخصه‌های زیر در طراحی این مالیات‌ها مورد توجه قرار گیرند. کاهش مالیات بر نیروی کار (شکل ایده‌آل آن کارگران با دستمزد پایین را هدف‌گذاری می‌کند تا مزایای حاصل از انتقال و مسائل توزیعی را جبران کند)، ارائه سیاست‌هایی برای حمایت از صنایع با شدت انرژی بالا، اقداماتی برای جلوگیری از مارپیچ توری دستمزد-قیمت، سیاست‌هایی برای تشویق

توسعه و انتشار تکنولوژی‌های جدید پاک و به‌صرفه از نظر اقتصادی و سیاست‌هایی برای جبران خانوارهای فقیر و با درآمد پایین که خارج از نیروی کار هستند.

جدول ۵. ساختار استاندارد مالیات بر سوخت

دسته‌بندی محصولات	زیر مجموعه‌ها	مالیات انتخابی بر لیتر	نرخ‌های ترجیحی / امکان مخارج مالیاتی
محصولات نفتی پالایش شده	-----	نرخ معیار	-----
محصولات نفتی تصفیه ن شده باهدف استفاده به‌عنوان سوخت	-----	نرخ معیار	-----
آروماتیک‌های مایع	-----	نرخ معیار	-----
LPG	-----	۷۷ درصد نرخ معیار	کاهش گازهای گلخانه‌ای
LNG	-----	۷۷ درصد نرخ معیار	کاهش گازهای گلخانه‌ای
CNG	-----	۹۹ درصد نرخ معیار	کاهش گازهای گلخانه‌ای
دیزل ساخته شده از توده زیستی	-----	نرخ معیار	کاهش گازهای گلخانه‌ای و پایداری
سوخت اتانول	اتانول	۶۸ درصد نرخ معیار	کاهش گازهای گلخانه‌ای و پایداری
سوخت متانول	متانول	۴۵ درصد نرخ معیار	کاهش گازهای گلخانه‌ای و پایداری
مخلوط محصولات نفتی با اتانول	-----	متناسب با نرخ معیار و نرخ اتانول	-----
مخلوط دیزل با دیزل زیستی	-----	متناسب با نرخ معیار و نرخ اتانول	-----

منبع: درویشی و محمدیان (۱۳۹۵)

## ۲-۴- روش‌های شناسایی و جلوگیری از تقلب مالیاتی

بررسی مطالعات صورت گرفته و قانون مالیات بر ارزش افزوده کشور نشان‌دهنده آن است که به مسئله تقلب و فرار مالیاتی توجه چندانی ن شده، به این معنی که در نظام مالیاتی کشور به‌جز ممیزی و جرائم مالیاتی روش عملی دیگری برای شناسایی و برخورد با این پدیده دیده ن شده است. از طرفی ممیزی بدون توجه به استراتژی‌های مدیریت ریسک اقدامی پرهزینه بوده و به دلیل جامع نبودن چندان مؤثر نیست.

در زمینه جرایم مالیاتی نیز نتایج مطالعه حمیدی و همکاران (۱۳۹۴) نشان می‌دهد که جرایم مالیاتی جزء عوامل تأثیرپذیر است و از درجه اهمیت کمتری نسبت به دیگر عوامل مؤثر در کاهش فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده برخوردار است و شاخص‌های اعتماد و عدالت، فرهنگ مالیاتی و تکریم مؤدی در کاهش فرار مالیاتی از درجه اهمیت بالایی برخوردارند. در راستای حل چالش‌های مذکور در ادبیات مربوطه مطالعات محدودی انجام شده است. بر اساس این مطالعات تقلب و فرار غیرقانونی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده شکل‌های مختلفی به خود می‌گیرد که از مبادله‌گرانی که فروش‌های اتفاقی را از رکوردهای حسابداری حذف می‌کنند تا نابودسازی سیستماتیک فروش‌ها و تقلب در فاکتورها را شامل می‌شود. دیگر متقلبان دارای فعالیت‌های کسب و کار کوچک یا غیرقانونی (ثبت نشده) هستند و صرفاً باهدف دزدیدن مالیات بر ارزش افزوده از طریق سیستم بازپرداخت ثبت نام می‌کنند. در ادامه خلاصه‌ای از شکل‌های اصلی تقلب و فرار مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده در سطوح مختلف ارائه می‌شود.

*درخواست‌های بازپرداخت متورم:* ساده‌ترین روش ساختن فاکتورهای تقلبی برای مبادلاتی است که هرگز انجام ن شده‌اند. در این زمینه شبکه‌های سازمان‌دهی شده با ایجاد کسب و کارهای جعلی صرفاً باهدف صدور فاکتور برای کسانی که قصد تقلب در مالیات بر ارزش افزوده را دارند عمل می‌کنند.

*گزارش کمتر از واقع فروش‌ها:* این معمول‌ترین روش فرار از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده است. فرار غیرقانونی از مالیات بر ارزش افزوده به وسیله اپراتورهای کوچک، به ویژه در خدمات خرده‌فروشی معمول است. این کسب و کارها با مخفی کردن فروش‌ها در بازارهای داخلی نه تنها می‌توانند از تعهدات مالیاتی خود فرار کنند بلکه اعتبارهای مالیاتی مازاد بر خریدها ایجاد می‌کنند.

*مبادله‌گران جعلی:* این مورد شامل ایجاد شرکت‌های قلابی کوتاه‌مدت است که برای مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام می‌کنند و در مبادله کالاها و خدمات تقلب می‌کنند.

معمول‌ترین اقدام در این مورد جعل فاکتورهای صادراتی و درخواست بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده است.

فروش‌های داخلی که صادرات جا زده می‌شوند: تحت این روش، مبادله‌گران کالاها را در بازارهای داخلی به فروش می‌رسانند و از طریق اسناد جعلی صادراتی درخواست بازپرداخت اعتبار مالیاتی می‌کنند.

دیگر شکل‌های فرار غیرقانونی و تقلب در مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر است: یکی، مبادله‌گرانی که مشمول مالیات بر ارزش افزوده هستند اما ثبت‌نام نمی‌کنند. دوم، اعتبار مالیاتی درخواست شده برای کالاهای مشمول مالیات که در فعالیت‌های معاف از مالیات استفاده شده‌اند و اعتبار مالیاتی درخواست شده برای خریدهای شخصی. سوم، اعتبار مالیاتی درخواست شده برای فاکتورهای عرضه‌کنندگان ثبت‌نام نشده. چهارم، کالاهای وارد شده به شکل غیرقانونی (بدون تسلیم مالیات بر ارزش افزوده به سازمان مالیاتی) و پنجم مبادله‌های پایاپایی که از دید مسئولان مالیاتی پنهان است.

موضوع مهم دیگر در مورد جلوگیری از تقلب در زمینه بازپرداخت، فهم مقیاس تقلب و فرار غیرقانونی از مالیات بر ارزش افزوده برای مدیریت مؤثر تمکین مالیاتی است. در عمل تخمین زیان درآمدی حاصل از سوءاستفاده از بازپرداخت‌ها بسیار مشکل است. این کار نیازمند مهارت‌های تخصصی، آمارها و فروض درست اقتصادی، توانایی جهت تفسیر روندها و استخراج محاسبات درست در شرایط وجود نااطمینانی در اکثر داده‌های موردبررسی است. برخی سازمان‌های مالیاتی، شرکت‌های مشاور اقتصادی و دانشگاه‌ها را بکار می‌گیرند تا در برآورد زیان درآمدی مالیات بر ارزش افزوده به آن‌ها کمک کنند. در این زمینه گردآوری اطلاعات، تجسس (خبرگیری) و ارزیابی ریسک، در شناسایی بخش‌های کسب‌وکار و ویژگی‌های مبادله‌گرانی که بیشترین ریسک را برای درآمد ایجاد می‌کنند ضروری است. به‌عنوان مثال در بخش اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در انگلستان واحد خبرگیری، اطلاعات را از دامنه گسترده‌ای از منابع مختلف شامل مشتریان، اداره درآمد داخلی و دیگر نهادهای دولتی (سرویس جاسوسی جنایی ملی) جمع‌آوری و تحلیل می‌کند. همچنین روش‌های مشابهی به‌وسیله ساختارهای اجرایی

پیشرفته مالیاتی دنبال می‌شوند به طوری که سیستم‌های کامپیوتری و روش‌های آماری برای مقایسه اطلاعات ارائه شده در اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده با دیگر اطلاعات، مانند روندها در بخش‌های صنعتی، برای شناسایی مواردی برای بررسی بیشتر به وسیله بخش ممیزی بکار می‌روند. خلاصه بحث اینکه اجرای یک برنامه به خوبی طراحی شده ممیزی، در کاهش وقوع سوءاستفاده از بازپرداخت‌ها ضروری است. مؤثرترین برنامه‌های ممیزی آن‌هایی هستند که در یک ساختار کلی مدیریت ریسک ارائه شده و دارای اصول و ویژگی‌های زیر باشند.

۱. پوشش گسترده گروه‌های مؤدیان، به وسیله اندازه، بخش و مسئله تمکین مالیاتی.
۲. ممیزی‌های قبل از بازپرداخت به موارد با ریسک بالا محدود شود (عموماً به اولین درخواست بازپرداخت به وسیله یک ثبت نام شده در مالیات بر ارزش افزوده، یا به مواردی که به طور معنی داری متفاوت از الگوها و روندهای بازپرداخت محقق شده قبلی درخواست می‌کنند).
۳. ممیزی‌های مالیات بر ارزش افزوده اساساً کوتاه، متمرکز بر موضوع خاص (به عنوان مثال بررسی درخواست‌های اعتبار مؤدیان برای فعالیت‌های معاف از مالیات یا خریدهای شخصی) و محدود شده به یک یا دو دوره مالیاتی هستند.
۴. ممیزی سیستم‌های حسابداری به جای بررسی مبادلات شخصی، به ویژه در مورد مالیات‌دهندگان بزرگ.
۵. هماهنگی نزدیک برنامه‌های ممیزی مالیات بر ارزش افزوده با برنامه‌های ممیزی سایر مالیات‌ها، به ویژه مالیات بر درآمد (در عمل انجام ممیزی جامع ضروری است که همه تعهدات مالیاتی یک مؤدی در طی تعدادی از دوره‌های مالیاتی را پوشش می‌دهد).
۶. به کارگیری سازگار جرائم مناسب برای افرادی که تمکین نمی‌کنند.
۷. ممیزی پرونده‌های مربوط به تقلب جدی با نظر به پیگرد قانونی تحت کدهای جرائم.

بعد از معرفی ویژگی‌های مؤثرترین برنامه‌های ممیزی در ادامه به بررسی انواع برنامه‌های ممیزی می‌پردازیم. برای این منظور انواع ممیزی‌ها و ویژگی‌های آن‌ها در جدول (۶) ارائه شده است.

جدول ۶. معرفی انواع ممیزی‌ها برای شناسایی تقلب مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده

توضیحات	انواع ممیزی
این بررسی‌های سریع کنترل می‌کند که آیا کسب‌وکارها برای همه تعهدات مالیاتی، شامل مالیات بر ارزش افزوده، به‌درستی ثبت‌نام شده‌اند. اطلاعات حاصل از اشخاص ثالث (به‌عنوان مثال اتحادیه‌ها و مراکز صدور مجوز کسب‌وکار) و همچنین از سایر فعالیت‌های ممیزی می‌تواند به سازمان اجرایی مالیات هشدار دهد که بررسی ثبت‌نام باید انجام شود.	بررسی ثبت‌نام (Registration checks)
این ممیزی‌ها شامل بازدید ممیزان از کسب‌وکارهای جدید برای راهنمایی آن‌ها در مورد تعهدات و حقوق‌شان است که مواردی مانند پرکردن اظهارنامه و درخواست‌های بازپرداخت، نگهداری اسناد، ریسک ممیزی و جریمه‌ها برای افرادی که تمکین نکنند را پوشش می‌دهند. این ملاقات‌ها به‌ویژه زمانی مطلوب هستند که قانون مالیات جدیدی ارائه می‌شود.	ممیزی‌های مشورتی (Advisory audit)
به شکل بازدیدهای سرزده به محل کسب‌وکار مؤدیان برای کنترل و بررسی اینکه آیا اسناد مناسب، نگهداری می‌شوند و فاکتورهای مالیات بر ارزش افزوده صادر می‌شوند، صورت می‌گیرد.	ممیزی‌های نگهداری اسناد (Record-keeping audits)
این ممیزی‌ها عموماً نیازمند بازدیدهای میدانی است اما ممکن است امکان‌پذیر باشد که برخی بررسی‌های پایه در اداره مالیات انجام شود. این بررسی‌ها می‌تواند شامل بررسی اظهارنامه‌های مالیات درآمد و مالیات بر ارزش افزوده، انجام بررسی‌های تطبیقی روی اطلاعات و انجام تجزیه و تحلیل نسبت باشد. ممیزی‌های میز عموماً برای حوزه‌های خاص از استعلام و پرس‌وجو، برای مؤدیان کسب‌وکارهای کوچک و افراد (غیر کسب‌وکارها) بکار می‌رود و می‌تواند منجر به بررسی‌های بیشتر شود.	ممیزی‌های میز (بدون بازدید) (Desk audits)
این ممیزی بر یک نوع مالیات یا دوره مالیاتی خاص (عموماً محدود)، تمرکز می‌کند. برای مالیات بر ارزش افزوده این نوع ممیزی تنها یک یا دو اظهارنامه را پوشش می‌دهد.	ممیزی‌های تک‌موضوعی (Single-issue audit)
این ممیزی قبل از بازپرداخت استحقاق مؤدی برای بازپرداخت را بررسی می‌کند. این ممیزی‌ها اغلب در رابطه با اولین درخواست بازپرداخت مؤدی،	ممیزی بازپرداخت مالیات بر

انواع ممیزی	توضیحات
ارزش‌افزوده (VAT refund audits)	همچنین در شرایطی که درخواست بازپرداخت از روندها و الگوهای موجود به‌طور معنی‌داری متفاوت باشد انجام می‌شوند. برخی سازمان‌های اجرایی مالیات فرآیندهای ارزیابی تلفنی را برای اظهارنامه‌هایی که در نواحی دوردست هستند به‌شدت توسعه داده‌اند، بر این اساس مؤدیان و عرضه‌کنندگان کالاهای آن‌ها جهت ارائه جزئیاتی در مورد درخواست‌های بازپرداخت خاص تماس می‌گیرند، ممکن است از مؤدیان درخواست شود که یک کپی از فاکتورها را برای ممیزی‌های اساسی به اداره مالیات عرضه کنند.
پروژه‌های ممیزی (Audit projects)	ممیزی ممکن است به شیوه پروژه‌ای مدیریت شود که گروه خاصی از مؤدیان را پوشش می‌دهند. پروژه‌های ممیزی می‌تواند یک صنعت یا یک خط از کسب‌وکار (خرده‌فروشی) و یا آیتم‌های خاص در اظهارنامه‌ها را پوشش دهند. این ممیزی بررسی‌های ویژه‌ای که برای مواجهه با یک ریسک خاص یا برای مشخص کردن سطح تمکین در یک بخش خاص طراحی شده‌اند را شامل می‌شود.
ممیزی‌های جامع یا کامل (Comprehensive) (or fun) audit	این ممیزی‌ها همه تعهدات مالیاتی در طی تعدادی دوره مالیاتی را شامل می‌شوند و عموماً به دنبال کشف اختلافات در طی ممیزی‌های تک‌موضوعی انجام می‌شود. این ممیزی‌ها ماهیتاً زمان‌بر و گسترده هستند و فقط باید برای مؤدیانی بکار روند که شواهدی مبنی بر گزارش کمتر از واقع در بین مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش‌افزوده و دیگر مالیات‌ها از آن‌ها مشاهده شود.
بررسی‌های تقلب (Fraud investigation)	این بررسی شامل موارد بسیار جدی از عدم‌تمکین است که دلالت‌های مجرمانه دارد. این بررسی‌ها نیازمند مهارت‌های خاص در بررسی‌ها شامل جمع‌آوری اسناد لازم و اغلب شامل ضبط اسناد، گرفتن تأیید از شاهدان و فراهم کردن گزارشی خلاصه برای دادگاه است.

منبع: درویشی و محمدیان (۱۳۹۵)

### ۳-۴- استرداد/بازپرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده

هدف روش‌های خاصی که برای مواجهه با مشکلات بازپرداخت اعتبارهای مالیاتی مرتبط با مالیات بر ارزش‌افزوده ارائه شده برآوردن یک یا بیش از یکی از اهداف زیر است.

- کاهش تعداد درخواست‌های بازپرداخت.
- سرعت بخشیدن به ارزیابی بازپرداخت‌ها.

۳. حل نگرانی جریان نقدی مبادله‌گران و کاهش سایر هزینه‌های تمکین.
۴. حفاظت از سیستم بازپرداخت در مقابل سوءاستفاده و افزایش درآمد حاصل از پایه مالیات بر ارزش افزوده.
۵. کاهش هزینه‌های اجرایی مالیات.

جدول ۷. ارزیابی خلاصه‌ای از روش‌های مختلف استرداد بر اساس معیارهای عملکردی

معیارهای عملکردی					روش‌های مختلف
صرفه‌جویی در هزینه‌های اجرایی	کاهش هزینه‌های تمکین مؤدیان	بهبود حفاظت از درآمد پایه مالیات بر ارزش افزوده	کاهش تعداد درخواست‌های بازپرداخت	کاهش یا حذف تأخیر در بازپرداخت	
خیر	خیر	خیر	بله	بله	طرح A: ارائه نرخ صفر برای نهاده‌های صادرکنندگان
خیر	خیر	بله	خیر	خیر	طرح B: بررسی متقابل فاکتورها در مقیاس گسترده
بله	خیر	بله	خیر	بله	طرح C: تصدیق درخواست‌های بازپرداخت توسط حسابداران رسمی
بله	بله	بله	خیر	بله	طرح D: رفتار ترجیحی با افرادی که خوب تمکین می‌کنند
خیر	خیر	بله	خیر	بله	طرح E: پرداخت هزینه خریدها از طریق سیستم بانکی
خیر	خیر	اثبات ن شده	خیر	خیر	طرح F: حساب‌های بانکی مالیات بر ارزش افزوده
خیر	خیر	خیر	بله	بله	طرح G: به تعویق انداختن مالیات بر ارزش افزوده کالاهای سرمایه‌ای وارداتی

منبع: Harrison and Krelove (2005)

جدول (۷) ارزیابی خلاصه‌ای از هر طرح را با توجه به اهداف ذکر شده ارائه می‌کند. اکثر طرح‌های مذکور هم هزینه‌های اجرا و هم هزینه‌های تمکین را افزایش می‌دهند فقط طرح D (رفتار ترجیحی با کسانی که خوب تمکین می‌کنند) این هزینه‌ها را می‌کاهد؛ اما طرح D علاوه بر مزیت فوق همزمان هم باعث تسریع در بازپرداخت شده

و هم حفاظت از درآمد حاصل از پایه مالیات بر ارزش افزوده را بهبود می‌بخشد. یک نقص این طرح گرایش به ایجاد مزیت برای بنگاه‌های قدیمی و به‌خوبی تثبیت شده در مقابل بنگاه‌های جدید است اما این اثر می‌تواند تعدیل شود اگر مسئولان اجرایی مالیات این طرح را با آموزش و برنامه‌های کمکی مؤثر برای کسب‌وکارهای جدید تکمیل کنند. دو طرح F (حساب‌های بانکی مالیات بر ارزش افزوده) و B (بررسی‌های متقابل فاکتورها در مقیاس گسترده) دارای مزایایی هستند که هزینه‌های بالایی که تحمیل می‌کنند را توجیه می‌کند. به‌طور مشابه طرح A (ارائه نرخ صفر برای نهاده‌های صادرکنندگان) سؤالاتی را مطرح می‌سازد در مورد اینکه آیا باوجود پیچیدگی که به سیستم مالیاتی می‌افزاید، منافع خالص حقیقی ایجاد می‌کند؟ طرح C (تصدیق درخواست‌های بازپرداخت توسط حسابداران رسمی) در خور توجه است اگر مبادله‌گران هزینه‌های اضافی ناشی از آن را بپذیرند و اگر حسابداران خبره مورد اعتمادی وجود داشته باشند که وظیفه خود را با صداقت به انجام رسانند؛ اما این روش نباید به‌عنوان ابزاری برای جبران شکست‌های ناشی از ضعف اجرایی سیستم مالیات (در حوزه تنفیذ و دیگر ظرفیت‌های اجرایی) معرفی شود تا تمکین را به‌درستی مدیریت کند. طرح E (پرداخت هزینه‌های خرید از طریق سیستم بانکی) و طرح G (به تأخیر انداختن مالیات بر ارزش افزوده کالاهای سرمایه‌ای وارداتی) می‌توانند در مورد کشورهای درحال توسعه و اقتصادهای نوظهور کاربرد داشته باشند اما نباید به‌عنوان راهکارهای بلندمدت دیده شوند.

بر اساس بررسی‌های صورت گرفته در این مقاله می‌توان ادعا کرد که کاراترین و اثربخش‌ترین سیستم‌های ارزیابی بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده آن‌هایی هستند که سه اصل زیر را رعایت کنند، یکی بین درخواست‌های بازپرداخت مؤدیان با سابقه تمکین مطلوب و درخواست‌های مؤدیانی که دارای سابقه تمکین ضعیف یا ناشناخته هستند تمایز قایل شوند، دوم به‌کارگیری ممیزی قبل از بازپرداخت برای درخواست‌های بازپرداخت با ریسک بالا و ممیزی‌های بعد از بازپرداخت برای درخواست‌هایی که ریسک پایین‌تری دارند و سوم به‌کارگیری معیارهایی برای تعیین میزان احتمال ریسک درآمدی مرتبط با هر درخواست بازپرداخت. باین حال در قانون مالیات بر ارزش افزوده

کشور به این اصول توجه چندانی ن شده و از بین هفت روش ذکر شده جهت استرداد صرفاً تصدیق درخواست‌های بازپرداخت توسط حسابداران رسمی مورد توجه واقع شده است. در حالی که بر اساس ارزیابی مذکور این روش برای سیستم اجرایی قدرتمند توصیه می‌شود که خاص کشورهای توسعه یافته است و برای کشورهای در حال توسعه که در مراحل اولیه اجرای مالیات بر ارزش افزوده قرار دارند دو روش پرداخت هزینه‌های خرید از طریق سیستم بانکی و به تأخیر انداختن مالیات بر ارزش افزوده کالاهای سرمایه‌ای وارداتی توصیه می‌شوند.

بر اساس این پیش‌زمینه ویژگی‌های مطلوب یک سیستم کارای استرداد مالیات بر ارزش افزوده (که به‌ویژه برای کشورهای در حال توسعه و در حال گذار مناسب است) به شرح زیر است.

۱. تعداد پرداخت‌کنندگان مالیات بر ارزش افزوده باید در سطحی حفظ شود که سازمان مالیاتی در عمل توان مدیریت آن‌ها را داشته باشد. آستانه بالای ثبت‌نام در مالیات بر ارزش افزوده باید حفظ شود تا زمانی که اداره مالیات به اندازه کافی توسعه یابد و بتواند تعداد زیادی از مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده و درخواست‌های بازپرداخت در یک محیط خودارزیابی را اداره کند.
۲. درخواست‌های ثبت‌نام در مالیات بر ارزش افزوده باید از نظر هویت درخواست‌کننده و سایر بررسی‌های پایه مورد ارزیابی قرار گیرند تا از ورود مبادله‌گران جعلی به سیستم مالیات بر ارزش افزوده و دزدی آن‌ها از دولت از طریق سیستم بازپرداخت جلوگیری کند.
۳. یک سیستم مناسب پیش‌بینی و نظارت باید ایجاد شود تا سطوح بازپرداخت را پیش‌بینی کند و وجوه کافی برای پاسخگویی به درخواست‌های بازپرداخت قانونی زمانی که رخ می‌دهند را فراهم کند. با توجه به اینکه درخواست‌های بازپرداخت در درون هر کشور گرایش به یک الگوی مشخص دارند ادارات مالیاتی باید با درجه‌ای از دقت قادر به پیش‌بینی سطحی از درخواست‌های بازپرداخت که به‌طور منطقی باید در طی سال پرداخت کنند باشند.

۴. بازپرداخت‌ها باید در طی یک دوره زمانی معقول، مثلاً ۳۰ روزه، پردازش (پرداخت، جبران یا رد) شوند. مهلت قانونی برای بازپرداخت‌ها می‌تواند در شرایط معینی افزایش یابد، اول، جایی که اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده به دلیل ناقص بودن رد شده است، دوم، مؤدیان در طی دوره‌ای منطقی به سؤالات مطرح شده در مورد اظهارنامه (سؤالات حاصل از بررسی ممیزی مالیاتی) پاسخ ندهند و سوم، اداره مالیات - به دلایل منطقی - شک کند که اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده صحیح و درست نیست و یا مؤدی مالیاتی در فعالیت‌های تقلب مالیاتی و کلاهبرداری درگیر است. در این مورد مؤدی مالیاتی باید مشمول ممیزی شود یا مورد بررسی و تحقیق قرار گیرد. اداره مالیات باید به شکل عمومی در مورد عملکردش در زمینه رعایت مهلت قانونی بررسی درخواست‌های بازپرداخت گزارش دهد.
۵. برای جبران زیان حاصل از تأخیر در بازپرداخت درخواست‌های بازپرداخت قانونی مؤدیان، باید به بازپرداخت‌هایی که با تأخیر انجام می‌پذیرد بهره تعلق گیرد که بر اساس نرخ بهره اوراق خزانه تعیین می‌شود.
۶. اعتبارهای مازاد مالیات بر ارزش افزوده باید در برابر تعهدات مالیات بر ارزش افزوده یا تعهدات دیگر مالیات‌های مؤدی جبران شوند.
۷. بازپرداخت اعتبارهای مازاد مالیات بر ارزش افزوده مربوط به صادرکنندگان یا کسب و کارها و بنگاه‌هایی که درصد بالایی از محصول خود را صادر می‌کنند (به‌عنوان مثال زمانی که ۵۰ درصد مبادلات بنگاه صادرات است) باید فوراً انجام شود. به‌عنوان روشی مطلوب برای سایر مؤدیان شاید بتوان درخواست بازپرداخت‌شان را شش ماه به جلو شیفت داد. اگر در پایان این دوره مقداری اعتبار مازاد باقی ماند و جبران نشد، این مقدار باید به مؤدی بازپرداخت شود.
۸. تصدیق درخواست‌های بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده باید جزئی از یک برنامه ممیزی گسترده‌تر باشد. باهدف دستیابی به پوشش گسترده مؤدیان و مسائل مربوط به تمکین، ممیزی‌های قبل از بازپرداخت فقط باید به موارد با ریسک بالا محدود شود (به‌عنوان مثال اولین درخواست بازپرداخت توسط یک ثبت‌نام شده

- جدید در سیستم مالیات بر ارزش افزوده) درحالی که درخواست‌های با ریسک کمتر باید مشمول ممیزی‌های انتخابی بعد از پرداخت شوند.
۹. رفتار ترجیحی باید در مورد صادرکنندگان منظم که دارای سابقه تمکین سالمی هستند اعمال شود. برخی ادارات مالیاتی در درون سیستم‌های کامپیوتری یک سطح بازپرداخت مصوب برای مؤدیانی که دارای سابقه تمکین سالمی هستند اختصاص می‌دهند. بقیه کشورها درخواست‌های بازپرداخت را بر اساس سابقه تمکین مؤدیان و سطح ریسک مرتبط با آن‌ها دسته‌بندی می‌کنند. درخواست بازپرداخت درخواست‌کنندگان کم ریسک به‌طور خودکار عموماً طی چند روز بعد از پرکردن اظهارنامه انجام می‌شود، اما تعدادی انتخابی از مؤدیان با ریسک بالا نیاز است که با اسناد و مدارک درستی درخواست‌شان را اثبات کنند.
۱۰. جریمه‌های مناسبی باید برای مؤدیانی بکار گرفته شود که درخواست‌های بازپرداخت تقلبی ارائه می‌کنند یا اینکه از الزامات مرتبط با نگهداری اسناد و مدارک مربوطه پیروی نمی‌کنند. تقلب و کلاهبرداری مرتبط با بازپرداخت باید از طریق بخش جنایی سیستم قضایی مورد پیگرد قرار گیرد.
۱۱. زمانی که اداره مالیات درخواست بازپرداخت مؤدیان را نمی‌پذیرد، آن‌ها باید حق درخواست تجدیدنظر به دلایل منطقی را داشته باشند. این کار باید توسط یک محکمه مستقل بررسی و نتیجه آن در اسرع وقت اعلام شود.
۱۲. اداره مالیات باید اطلاعات شفافی به مؤدیان ارائه دهد که حقوق و وظایف آن‌ها را توضیح داده و در آن فرآیند ارائه درخواست بازپرداخت مشخص شود. اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده و فرم‌های درخواست بازپرداخت باید ساده و دارای دستورالعمل ساده برای پرکردن باشند.

##### ۵- نتیجه‌گیری و توصیه‌های سیاستی

هدف اصلی این مقاله ارزیابی لایحه مالیات بر ارزش افزوده در سه حوزه قانون، اجرا و مؤدیان مالیاتی است. برای این منظور چالش‌های مالیات بر ارزش افزوده در سه رکن مذکور بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ و مطالعات پیشین شناسایی

شدند سپس بررسی شد که کدام چالش‌ها در لایحه مرتفع شده‌اند و درنهایت چالش‌های موجود در لایحه جدید معرفی و راهکارهای لازم برای رفع آن‌ها ارائه شد. نتایج نشان می‌دهد علی‌رغم اصلاح بسیاری از چالش‌های قانون آزمایشی در لایحه پیشنهادی دولت هنوز تعدادی چالش کلیدی به شرح زیر حل نشده باقی مانده‌اند.

۱. به دلیل چالش‌های اجرایی قانون آزمایشی، برخی فعالان اقتصادی خواستار جایگزینی مالیات بر فروش در حلقه آخر با مالیات بر ارزش افزوده شدند و این موضوع حتی در سطح مجلس نیز مطرح شد اما ارزیابی منافع و هزینه‌های دو سیستم نشان می‌دهد که مالیات بر ارزش افزوده اساساً باهدف جایگزینی با مالیات بر مبادلات و مالیات بر فروش تک‌مرحله‌ای ارائه شد. مالیات بر فروش در نگاه اول، ایده آل است زیرا تصور می‌شود نیاز به هزینه‌های اجرایی چندانی ندارد و انتظار می‌رود که اثر آبخاری شدن قیمت‌ها حذف شود؛ اما در عمل اجرای مالیات بر خرده‌فروشی حداقل به دو دلیل دشوار است، اول، وضع این مالیات نیازمند ثبت‌نام کلیه خرده‌فروشان در سیستم مالیات بر ارزش افزوده است که این کار به دلیل تعداد بالای آن‌ها هزینه‌های اجرایی را به شدت افزایش داده و دامنه تقلب و سوءاستفاده از سیستم مالیاتی را گسترش می‌دهد و دوم، معافیت‌ها و نرخ‌های متعدد و پوشش محدود پایه مالیاتی را تحلیل می‌برد و برای جمع‌آوری درآمد کافی نیاز به وضع نرخ‌های بالا را ایجاب می‌کند که انگیزه بالایی برای فرار قانونی و غیرقانونی از پرداخت مالیات ایجاد می‌کنند. در نتیجه یک دور باطل پایه محدود، نرخ‌های استاندارد بالا، فرار قانونی و غیرقانونی از مالیات، پایه محدود و... شکل خواهد گرفت. علاوه بر این خرده‌فروشان در کشورهای در حال توسعه اکثراً بسیار کوچک، غیررسمی و تحرک پذیراند، این ویژگی‌های بارز مؤدیان در ترکیب با رژیم مالیاتی پیچیده، چالش‌های جدی برای سیستم مالیاتی ایجاد می‌کند. در نتیجه این سیستم مالیات بر خرده‌فروشی برای ایران مناسب نیست و در کشورهایی کاربرد دارد که از جزئی‌ترین اطلاعات مربوط به زنجیره عرضه آگاه هستند و مؤدیانی که در حلقه پایانی رنجیده قرار دارند را به دقت شناسایی کرده‌اند.

۲. مهم‌ترین اشکال وارد بر لایحه پیشنهادی معافیت‌های گسترده و محدود بودن پایه مالیاتی است که نشانگر این است که سیاست‌گذار هنوز درک درستی از سیستم مالیاتی و نظام تأمین اجتماعی ندارد. به بیان دیگر هنوز روشن نیست آیا مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان کاندیدی خنثی و با کارایی بالا برای کسب درآمدهای مالیاتی طراحی شده یا به‌منظور هدف‌گذاری مسائل برابری برقرار شده است؟ در پاسخ اثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده نباید به تنهایی مورد بحث قرار گیرد بلکه باید در حوزه‌های گسترده‌تر کل سیستم مالی شامل هر دوی مالیات و برنامه‌های مخارج مورد بحث قرار گیرد. به این صورت که تصاعدی بودن به بهترین شکل با تکمیل مالیات بر ارزش افزوده از طریق اصلاح سیستم مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات‌های غیرمستقیم انتخابی و مخارج فقرزدا به دست می‌آید.
۳. ابهام در تعریف معافیت، در بند «ق» فصل اول در مورد کالاهای مشمول معافیت مالیاتی بیان شده که مالیات پرداختی بابت نهاده‌هایی که در تولید این کالاها بکار رفتند جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی است. درحالی‌که در فصل دوم کالاهای معاف به دو دسته آن‌هایی که مالیات نهاده‌هاشان قابلیت استرداد دارد و آن‌هایی که قابلیت استرداد ندارد تقسیم شده‌اند. بهتر است جهت حل این ابهامات از دو واژه معافیت و نرخ صفر استفاده شود.
۴. تعدد آیین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی یکی از چالش‌های قانون قبلی بود که در لایحه نیز به کرات به چشم می‌خورد و جالب اینکه بعد از ۹ سال اجرای آزمایشی قانون در لایحه پیشنهادی برای مواردی که در طی این مدت اجرا شده‌اند پیشنهاد نوشتن آیین‌نامه اجرایی شده است.
۵. درزمینه مالیات‌های سبز در لایحه پیشنهادی، نخست، دسته‌بندی شفاف و جامعی که کلیه موارد ذکر شده در پایه مالیات‌های انتخابی و محیط‌زیستی را در برگیرد ملاحظه نمی‌شود به‌عنوان مثال توجه چندانی به آلودگی هوا و خاک ن شده و خصوصاً مصرف و آلودگی آب مورد بی‌توجهی قرار گرفته است. دوم، درزمینه مالیات بر انرژی و خودروها یا سایر کالاهای مصرف‌کننده انرژی یک

اصل اقتصادی مهم مورد توجه قرار نگرفته که بی‌توجهی به آن اثر این مالیات‌ها را خنثی یا معکوس خواهد کرد و آن اینکه این مالیات باید بر آلودگی و نه بر نهاده‌های تولیدی وضع شود. درحالی‌که روش ارائه شده در لایحه به ضرر خودروهای کم‌مصرف و به سود خودروهای آلاینده با طول عمر بالا عمل خواهد کرد. در این زمینه از بین سه معیار استاندارد نشر دی‌اکسید کربن، کارایی انرژی و حجم موتور نیز مالیات‌های سبز تنها بر اساس معیار نشر دی‌اکسید کربن طراحی شده‌اند. سوم، نتایج حاصل از بررسی رفرم‌های مالیات زیست‌محیطی نشان می‌دهد که طراحی ضعیف این رفرم‌ها می‌تواند هزینه‌های اساسی بر اقتصاد تحمیل کند. برای پرهیز از آثار منفی این مالیات باید مشخصه‌های زیر در طراحی این مالیات‌ها مورد توجه قرار گیرند، کاهش مالیات بر نیروی کار (شکل ایده‌آل آن کارگران با دستمزد پایین را هدف‌گذاری می‌کند تا مزایای حاصل از انتقال و مسائل توزیعی را جبران کند)، ارائه سیاست‌هایی برای بهبود کارایی صنایع با شدت انرژی بالا، اقداماتی برای جلوگیری از مارپیچ توری دستمزد-قیمت، سیاست‌هایی برای تشویق توسعه و انتشار تکنولوژی‌های جدید پاک و به‌صرفه از نظر اقتصادی و سیاست‌هایی برای جبران خانوارهای فقیر و با درآمد پایین که خارج از نیروی کار هستند. درحالی‌که سیستم مالیات طراحی شده برای انرژی در کشور صرفاً باهدف خلق درآمد بیشتر برای دولت طراحی شده است.

۶. این تصور که صرفاً با ابزارهای مالیاتی و یا حتی مالی بتوان وضعیت محیط‌زیست و کارایی انرژی را بهبود بخشید تصویری کاملاً اشتباه است؛ زیرا اگر مقررات و دستورالعمل‌ها به‌خوبی اجرا شوند ثابت کرده‌اند که در عمل در کاهش مصرف انرژی، دستگاه‌ها و تجهیزات خاص و افزایش سرعت استقرار تجهیزات کارآمد از نظر انرژی، سرمایه‌گذاری‌ها و شیوه‌های صرفه‌جویی در انرژی مؤثرتر بوده‌اند. مقررات در تغییر شکل بازار خیلی قدرتمندتر از مشوق‌های سنتی هستند زیرا برای مصرف‌کنندگان الزامی‌اند. در مقابل تأثیر مشوق‌ها اغلب ضعیف است چراکه به تغییر رفتار میلیون‌ها مصرف‌کننده بستگی دارند که اکثر آن‌ها اطلاعات و منابع کافی در اختیار ندارند.

۷. یکی از چالش‌های جدی فهم مقیاس تقلب و فرار غیرقانونی از مالیات بر ارزش افزوده برای مدیریت مؤثر تمکین مالیاتی است که در قانون مالیاتی کشور روش نظام‌مندی برای برخورد با این مسئله طراحی نشده است. در این مورد توصیه اصلی گردآوری اطلاعات، تجسس و ارزیابی ریسک جهت شناسایی بخش‌های کسب‌وکار و ویژگی‌های مبادله‌گرانی است که بیشترین ریسک را برای درآمد مالیاتی ایجاد می‌کنند. مؤثرترین برنامه‌های ممیزی برای انجام این کار برنامه‌هایی است که در یک ساختار کلی مدیریت ریسک ارائه شوند.
۸. یکی از چالش‌برانگیزترین مسائل که منشأ اصلی تقلب و کلاهبرداری از سیستم مالیاتی را نیز فراهم می‌کند موضوع استرداد مالیات بر ارزش افزوده است که در این زمینه نیز در قانون مالیاتی کشور تدابیری علمی و دقیق برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده وجود ندارد اما بر اساس بررسی‌های صورت گرفته در این مقاله می‌توان ادعا کرد که کاراترین و اثربخش‌ترین سیستم‌های ارزیابی بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده آن‌هایی است که سه اصل زیر را رعایت کنند، اول بین درخواست‌های بازپرداخت مؤدیان با سابقه تمکین مطلوب و درخواست‌های مؤدیانی که دارای سابقه تمکین ضعیف یا ناشناخته هستند تمایز قایل شوند، دوم، به‌کارگیری ممیزی قبل از بازپرداخت برای درخواست‌های بازپرداخت با ریسک بالا و ممیزی‌های بعد از بازپرداخت برای درخواست‌هایی که دارای ریسک پایین‌تری هستند و سوم، به‌کارگیری معیارهایی برای تعیین میزان احتمال ریسک درآمدی مرتبط با هر درخواست بازپرداخت.

## منابع

۱. الله‌محمد، آقای و اکبر کمیجانی (۱۳۸۰). مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی، پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۲.
۲. الماسی، حسن، مرجانی، امیربابک و راهله قریشی (۱۳۹۱). عوامل سازمانی مؤثر بر فرار از مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران)، پژوهشنامه مالیات، شماره پانزدهم (مسلسل ۶۳).

۳. اظهارنظر کارشناسی درباره لایحه مالیات بر ارزش افزوده: مروری بر کلیات و اصلاحات محوری پیشنهاد شده، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، معاونت پژوهش‌های اقتصادی، دفتر مطالعات بخش عمومی، شماره ثبت ۲۵۲، شماره مسلسل ۲۳۰۱۵۴۰۰، سال ۱۳۹۶.
۴. بررسی اجمالی عملکرد قانون مالیات بر ارزش افزوده و اهم چالش‌های آن، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، معاونت پژوهش‌های اقتصادی، دفتر مطالعات بخش عمومی، کد موضوعی ۲۳۰، شماره مسلسل ۱۴۵۴۱، سال ۱۳۹۴.
۵. پیش‌نویس مقدماتی لایحه قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات کالاهای خاص، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت مالیات بر ارزش افزوده، شهریور ۱۳۹۳.
۶. چالش‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در بخش صنعت ایران: مطالعه موردی صنایع منتخب، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، معاونت پژوهش‌های زیربنایی و امور تولیدی، دفاتر مطالعات انرژی، صنعت و معدن و مطالعات بخش عمومی، کد موضوعی ۳۱۰، شماره مسلسل ۱۴۹۰۸، سال ۱۳۹۵.
۷. حسنی، محسن، حاج‌محمدی، فرشته، زمانیان، محبوبه، سماواتی، هانیه و مهدی مرادی‌نقده (۱۳۹۴). مروری بر مالیات بر ارزش افزوده طلا و جواهر در کشورهای منتخب، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل، دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی.
۸. حمیدی، ناصر، محمدزاده، امیر و فاطمه محمدی (۱۳۹۴). بررسی جایگاه جرائم مالیاتی در جلوگیری از فرار در نظام مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی استان قزوین)، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و هفتم (مسلسل ۷۵).
۹. درویشی، باقر و فرشته محمدیان (۱۳۹۵). درس‌هایی از اصلاحات مالیاتی دهه ۱۹۹۰ با تأکید بر مالیات بر مجموع درآمد، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل، دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی.
۱۰. سبزو، محبوبه (۱۳۸۹). استرداد مالیات بر ارزش افزوده: مروری بر تجارب برخی کشورها و ارائه راهکار برای ایران، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، شماره نهم (مسلسل ۵۷).

۱۱. سعیدی، پرویز و حسین‌علی نهتانی (۱۳۹۰). بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های تولیدی، دوفصلنامه علمی پژوهشی جستارهای اقتصادی، سال هشتم، شماره ۱۵.
۱۲. سیدنورانی، سیدمحمدرضا و فاطمه عزیزخانی (۱۳۸۵). بررسی تأثیر متقابل اقتصاد زیرزمینی و مالیات بر ارزش افزوده، مجلس و راهبرد، شماره ۵۱.
۱۳. سیدنورانی، سیدمحمدرضا و سعید توتونچی‌ملکی (۱۳۸۹). بررسی برخی از چالش‌ها و موانع اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران: مطالعه موردی فعالان صنف طلا و جواهر، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، شماره هشتم (مسلسل ۵۶).
۱۴. سیدنورانی، سیدمحمدرضا، محمدی، تیمور و سمانه امیرشاهی (۱۳۹۴). دو نرخ مالیات بر ارزش افزوده، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال بیست و سوم، شماره ۷۳.
۱۵. ضیایی‌بیگدلی، محمدتقی (۱۳۹۴). ارزیابی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران و امکان‌سنجی جایگزینی آن با مالیات بر فروش، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل.
۱۶. ضیایی‌بیگدلی، محمدتقی و هانیه کشتاررجبی (۱۳۹۴). شناسایی موانع مؤثر در اجرای بهینه نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران، فصلنامه رسالت مدیریت دولتی، سال چهارم، شماره ۱۱ و ۱۲.
۱۷. غلامی، الهام (۱۳۹۳). بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران و کشورهای منتخب، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال دوم، شماره ۵.
۱۸. قانون مالیات بر ارزش افزوده (به همراه فهرست موضوعی و متن قوانین ارجاعی)، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت مالیات بر ارزش افزوده، سال ۱۳۹۰.
۱۹. مبینی، محمد، معمارزاده طهران، محمدرضا و عباس ابراهیم‌زاده (۱۳۹۵). شناسایی موانع و پیش‌برنده‌های استقرار مالیات بر ارزش افزوده، فصلنامه مدیریت توسعه و تحول، شماره ۲۴.

۲۰. موسوی جهرمی، یگانه، طهماسبی بلداجی، فرهاد و نرگس خاکی (۱۳۸۸). راهکارهای پیشگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مجله مطالعات مالی، شماره چهارم.
۲۱. موسوی جهرمی، یگانه، طهماسبی بلداجی، فرهاد و نرگس خاکی (۱۳۸۸). فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده یک مدل نظری، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره پنجم (مسلسل ۵۳).
۲۲. میرتهامی، الهام (۱۳۸۰). تقلب و کلاهبرداری در پرداخت مالیات بر ارزش افزوده (مورد آفریقای جنوبی)، پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۱.
۲۳. نوربخش لنگرودی، محسن محمد و محمدرضا جوادی نیک‌گو (۱۳۸۸). بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره ششم (مسلسل ۵۴).
۲۴. یک شوری لایحه مالیات بر ارزش افزوده، مجلس شورای اسلامی، شماره ثبت ۲۵۲، شماره چاپ ۴۶۰، تاریخ چاپ ۳۱ اردیبهشت ۱۳۹۶.
25. Aujean, M., Peter Jenkins, and Satya Poddar. (1999). A New Approach to Application of VAT to Public Sector Bodies. In *International VAT Monitor*, Vol. 10 (No. 4).
26. Barrand, Peter. (1991). The Taxation of Non-Profit Bodies and Government Entities under the New Zealand GST. In *International VAT Monitor*, (No. 1). January
27. Cnossen, S (1994). Administrative and compliance costs of the VAT: A review of evidence. *Tax Notes*, 63, 1609-26.
28. Cnossen, Sijbren. (1995). VAT Treatment of Immovable Property. In *Tax Notes International*, Vol. 10
29. Conrad, Robert F. (1990). The VAT and Real Estate. In Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicat, eds. *Value Added Taxation in Developing Countries*, chapter 8. Washington D.C.: The World Bank
30. Due, John F., and Francis P. Greaney. (1992). The Introduction of a Value-Added Tax in Trinidad and Tobago. In Richard M. Bird and Milka Casanegra de Jantscher, Eds. *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Washington D.C.: IMF.
31. Ebrill et al. (2001). *The Modern VAT*. Washington D.C.: IMF

32. Ernst and Young. (1995). VAT & Sales Taxes Worldwide: A Guide to Practice and Procedures in 61 Countries. New York: John Wiley & Sons.
33. Harrison and Krelove (2005). VAT Refunds: A Review of Country Experience. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department
34. Jenkins, Glenn P. and G.P. Shukla. (1999). Public Finance in Open Economies. Cambridge, Massachusetts: Harvard Institute for International Development, Harvard University
35. Le, Tuan Minh. (2003). Analysis of Tax and Trade Incentives for Foreign Direct Investment: The Case of Vietnam. Ph.D. thesis. Cambridge, Massachusetts: Kennedy School of Government, Harvard University. January.
36. Le, Tuan Minh (2003). Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues. Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, Washington D.C.
37. Price water house Coopers. (2002). Corporate Taxes 2002-2003: Worldwide Summaries. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons.
38. Slemrod, Joel, and Jon Bakija. (2000). Taxing Ourselves. Second edition. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press.
39. Tait, A., ed. (1991). Value-Added Tax: Administrative and policy issue. occasional paper 88 (Washington, DC:IMF)
40. Tait, A. (1982). Value Added Tax: International Practice and Problems. Chapters 2. Washington D.C. IMF.
41. Zee, Howell H. (1999). Value-Added Tax. In Parthasarathi Shome, ed., Tax Policy Handbook. Washington D.C. Fiscal Affairs Department, IMF.
42. [www.ifnna.ir](http://www.ifnna.ir)
43. [www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#VATTables](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#VATTables)
44. [www.taxsummaries.pwc.com/ID/Value-added-tax-\(VAT\)-rates](http://www.taxsummaries.pwc.com/ID/Value-added-tax-(VAT)-rates)
45. [www.worldbank.org/publicsector/tax/retailtax.htm](http://www.worldbank.org/publicsector/tax/retailtax.htm)
46. [www.taxsummaries.pwc.com/ID/Value-added-tax-\(VAT\)-rates](http://www.taxsummaries.pwc.com/ID/Value-added-tax-(VAT)-rates)



## اندازه‌گیری و تحلیل کارایی تکنیکی و بهره‌وری ادارات کل امور مالیاتی استان‌های منتخب کشور با دو رویکرد و DEA و SFA و شاخص مالم کوئیست

مه‌دی رحمانی<sup>۱</sup>

کارشناس ارشد مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری، Rahmani.m900@gmail.com

پگاه مسعودی

دبیر آموزش و پرورش استان چهارمحال و بختیاری، pe\_masoudi36@yahoo.com

### چکیده

کارایی و بهره‌وری از مهم‌ترین عوامل رشد و توسعه بنگاه‌های اقتصادی بوده و تحقق سطح مطلوبی از آن‌ها رمز بقای بنگاه در محیط رقابتی اقتصاد امروز می‌باشد؛ که ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی یک کشور می‌تواند از طریق مقایسه شاخص‌های کارایی و بهره‌وری آن‌ها در طی زمان که در این مقاله با رویکرد بهبود عملکرد سیستم مالیاتی در کشور به تعیین عوامل مؤثر بر عملکرد مالیاتی در استان‌های منتخب مورد بررسی در بازه زمانی ۱۳۸۵-۱۳۹۰ پرداخته تا با تعیین میزان کارایی و بهره‌وری ادارات کل امور مالیاتی در آن‌ها، بتوان تناسب مناسبی بین ظرفیت‌های قانونی مالیاتی موجود در استان‌ها و عملکرد آن‌ها برقرار نمود. به همین منظور جهت بررسی کارایی ادارات کل مالیاتی به‌طور همزمان از دو روش پارامتریک تحلیل پوششی داده‌ها (DEA) و روش پارامتریک تحلیل مرزی تصادفی (SFA) و نیز برای اندازه‌گیری بهره‌وری کل عوامل از شاخص مالم کوئیست استفاده شده است. با استفاده از مدل تحلیل پوششی داده‌ها (DEA) نشان می‌دهد که طی سال ۱۳۹۰، اداره امور مالیاتی استان‌های تهران، خراسان رضوی دارای کارایی فنی ۱۰۰ درصد بوده‌اند و در رتبه نخست و در این سال استان‌های آذربایجان شرقی و خراسان شمالی به ترتیب با ۴۶ و ۴۷ درصد کمترین میزان کارایی فنی را دارا بوده‌اند؛ و با استفاده از تابع کاب داگلاس و از طریق نرم‌افزار Frontier به برآورد کارایی فنی ادارات کل امور مالیاتی استان‌های مورد بررسی پرداخته که نتایج به‌دست آمده نتایج فوق را تأیید می‌کند؛ که این وجود همگرایی و همبستگی بین نتایج، میزان قابلیت اتکاء را بالاتر می‌برد و با اعتماد بیشتری می‌توان به نتایج برآورد شده اتکا نمود.

**کلیدواژه‌ها:** کارایی فنی<sup>۱</sup>، تحلیل پوششی (فراگیر) داده‌ها<sup>۲</sup>، تحلیل مرزی تصادفی<sup>۳</sup> و

بهره‌وری<sup>۴</sup>

## ۱- مقدمه

با توجه به تحولات اقتصادی دهه‌های اخیر، کارایی و بهره‌وری صرفاً به‌عنوان عوامل رشد اقتصادی جوامع محسوب نمی‌شود بلکه در درجه نخست به‌عنوان دیدگاهی است که همواره سعی در بهبود و ارتقاء وضعیت موجود دارد. این موضوع نه تنها فراتر از یک معیار صرف اقتصادی است، بلکه بیشتر به‌عنوان یک فرهنگ کارکردی محسوب می‌شود. درواقع سنجش کارایی و بهره‌وری از آنجا ضرورت می‌یابد که دنیای کنونی با کمبود منابع و امکانات مواجه است و این منابع باید به‌گونه‌ای تخصیص داده شوند که سازمان یا نهاد موردنظر بتواند حداکثر تولیدات یا خدمات را از طریق آن منابع داشته باشد درواقع همان معنای استفاده بهینه از نهاده‌ها را تداعی می‌نماید. بنابراین آگاهی از میزان کارایی و بهره‌وری بخش کلیدی مالیات‌ها و به‌طور خاص ادارات امور مالیاتی و ارائه راهکارهایی در جهت کاراتر شدن واحدهای ناکارا در این مقاله مدنظر قرار گرفته است.

در بین انواع درآمدهای دولت، مالیات قابل قبول‌ترین و مناسب‌ترین نوع آن از نظر اقتصادی است. همچنین مالیات به‌عنوان ابزاری کارآمد در جهت اجرای سیاست‌های اقتصادی؛ اعم از توزیعی و مالی و حتی هدایت اقتصاد در مسیر اهداف کلان اقتصادی مانند تثبیت اقتصادی، ایجاد اشتغال، رشد اقتصادی و بهبود رفاه اجتماعی به شمار می‌آید. از این رو از نظر اقتصاددانان وجود یک نظام مالیاتی کارآمد برای تداوم فعالیت‌های دولت، از ضروریات است.

ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی یک کشور می‌تواند از طریق مقایسه شاخص‌های کارایی و بهره‌وری آن‌ها در طی زمان صورت گیرد. در این مقاله با رویکرد بهبود عملکرد سیستم مالیاتی در کشور به تعیین عوامل مؤثر بر عملکرد مالیاتی در استان‌های منتخب موردبررسی پرداخته تا با تعیین میزان کارایی و بهره‌وری ادارات کل امور مالیاتی در آن‌ها، بتوان تناسب مناسبی بین ظرفیت‌های قانونی مالیاتی موجود در استان‌ها و عملکرد آن‌ها برقرار نمود.

- 
1. Technical efficiency
  2. Data envelopment analysis
  3. Stochastic Frontier Analysis
  6. Efficiency

از دید صاحب‌نظران اقتصاد بخش عمومی، زمانی که دولت‌ها مجبور باشند برای تأمین هزینه‌های خود متکی به مالیاتی باشند که مردم از محل درآمد خود آن را تأمین می‌کنند، ناگزیر خواهد بود به رونق اقتصادی بیندیشند. بر این اساس مالیات، همواره یکی از بهترین و سالم‌ترین منابع درآمدی برای دولت‌ها به‌شمار رفته و موجب ایجاد رونقی در اقتصاد می‌شود که به‌نوعی تعامل برد-برد بین دولت و مؤدیان مالیاتی می‌انجامد و این چرخه تمامی تعاملات میان مردم و دولت را تحت الشعاع قرار داده و جامعه را به سمتی می‌کشاند که دولت و مردم ضامن بقای دیگری خواهند شد، از سوی دیگر، مالیات می‌تواند ابزاری برای توزیع مجدد درآمد در کشور نیز باشد و دولت‌ها با استفاده از نرخ‌های مالیاتی اهداف مبتنی بر توسعه خود را پیگیری نمایند.<sup>۱</sup>

در این مقاله ما درصد هستیم تا کارایی فنی (تکنیکی) و بهره‌وری ادارات مالیاتی کشور را در طی دوره زمانی ۱۳۸۰-۱۳۹۰ برآورد و مورد تحلیل قرار دهیم. در روش تحلیل مرزی تصادفی، با استفاده از نرم‌افزار Frontier، مدل باتیس کوئلی که برای برآورد کارایی فنی طراحی شده است را انتخاب و به برآورد کارایی فنی ادارات کل امور مالیاتی کشور پرداخته می‌شود. در حالت برآورد کارایی فنی از طریق تحلیل پوششی داده‌ها (DEA) از نرم‌افزار DEAP استفاده می‌شود. همچنین برای برآورد و تحلیل بهره‌وری با استفاده از نرم‌افزار Frontier به محاسبه شاخص مالم کوئیسست که برای محاسبه بهره‌وری طراحی شده است، پرداخته خواهد شد.

## ۲- مروری بر مطالعات انجام شده

موسن و پرسونس<sup>۲</sup> (۲۰۰۲) به برآورد کارایی ۲۸۹ ادارات مالیاتی مالیات نواحی مختلف بلژیک با استفاده از روش‌های ناپارامتریک تحلیل پوششی داده‌ها (DEA) و روش پوسته آزاد قابل دسترس<sup>۴</sup> (FDH) پرداخته‌اند. ورودی مدل شامل تعداد پرسنل تمام‌وقت و خروجی شامل تعداد عایدی‌های ممیزی که منجر به افزایش پایه مالیاتی

۱. دانش جعفری، ۱۳۹۰

2. Malmquist Production Index  
3. Moesen and Persoons  
4. Free Disposal Hull

شده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که تحت روش FDH، ۹۹ اداره یعنی ۳۴,۳ درصد از کل ادارات و تحت روش DEA تنها ۲۱ اداره که معادل با ۷,۳ درصد از کل ادارات مالیاتی موردبررسی در بلژیک است، کارا می‌باشند. همچنین میانگین کارایی در روش FDH برابر با ۸۵ درصد و در روش DEA برابر با ۷۰ درصد می‌باشد. نتایج بیانگر آن است، ادارات مالیاتی که طراحی سازمانی قوی‌تر و مهارت مدیریتی (به‌عنوان سرمایه انسانی) بهتری نسبت به سایرین دارند، کارایی بیشتری دارا بوده‌اند.

فورساند و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) در مطالعه‌ای به بررسی و اندازه‌گیری کارایی و بهره‌وری ادارات مالیاتی نروژ پرداخته است. در این مطالعه، طی یک دوره زمانی سه ساله و با استفاده از روش تحلیل پوششی داده‌ها (DEA) به بررسی میزان کارایی و با استفاده از شاخص مالم کوئیست به بررسی و محاسبه میزان بهره‌وری ادارات مالیاتی نروژ پرداخته است. نتایج بیانگر پتانسیل افزایش کارایی بین ۲۱ تا ۲۴ درصدی بازده واحدهای موردنظر و همچنین بازه تغییر بهره‌وری ادارات موردبررسی بین ۲۰ تا ۳۵ درصد در نوسان بوده است. حدود نیمی از ادارات در این تحقیق طی دوره زمانی (۲۰۰۲ تا ۲۰۰۵) با کاهش در بهره‌وری و حدود نیمی دیگر با افزایش در بهره‌وری در طی زمان مواجه بوده‌اند.

باروس<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) طی مطالعه‌ای به‌اندازه‌گیری بهره‌وری ادارات مالیاتی شهر لیسبون پرتغال با استفاده از شاخص مالم کوئیست پرداخته که یافته‌های تحقیق حاکی از وجود صرفه‌های ناشی از مقیاس در این حوزه دارد. ادارات مالیاتی در مناطق شهری در مقایسه با مناطق روستایی از سطح بهره‌وری بالاتری برخوردار بوده‌اند. سطح بهره‌وری ادارات مالیاتی به‌طور مستقیمی با درآمد سرانه منطقه تحت نفوذ خود در ارتباط بوده به‌گونه‌ای که مناطق با درآمد سرانه بالاتر از بهره‌وری بیشتری نیز در عمل برخوردار بوده‌اند.

مطالعات چندانی در این خصوص در داخل کشور به انجام نرسیده است.

1. Forsund and et al

2. Barros

عرب‌مازار و موسوی (۱۳۸۸) در مطالعه‌ای تحت عنوان «محاسبه کارایی و کوشش مالیاتی ادارات کل امور مالیاتی استان‌های مختلف کشور: روش تحلیل پوششی داده‌ها» ادارات کل امور مالیاتی هر استان به‌عنوان یک واحد تصمیم‌گیرنده در نظر گرفته شده که دارای چندین نهاده و ستانده است. بررسی انجام شده در مورد تعیین کارایی ادارات کل امور مالیاتی استان‌ها با استفاده از تحلیل پوششی داده (DEA)، حاکی از آن است که به‌طور متوسط طی دو سال ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵، کوشش مالیاتی کل کشور معادل ۷۹,۵ درصد بوده، همچنین میانگین کارایی استان‌های توسعه‌یافته معادل ۷۳ درصد و کارایی استان‌های کمتر توسعه‌یافته معادل ۵۸,۹ درصد و بر اساس مشارکت در پرداخت مالیات، میانگین کارایی استان‌هایی که سهم آن‌ها بیشتر از ۰,۵ درصد از کل مالیات وصولی کشور است، در حدود ۷۶,۵ درصد و استان‌هایی که سهم آن‌ها کمتر از ۰,۵ درصد از کل مالیات وصولی کشور است، معادل ۸۰ درصد بوده است.

### ۳- مبانی نظری

کارایی در مفهوم عام آن به معنای درجه و کیفیت رسیدن به مجموعه اهداف مطلوب است (فاره و همکارانش، ۱۹۸۵). بنابراین یک تولیدکننده در صورتی کارا خواهد بود که بتواند به کلیه اهداف تولیدی خود برسد.

#### ۳-۱- سنجش کارایی در اقتصاد

کارایی در اقتصاد، از طریق فرض وجود یک هدف و مقایسه مقدار عملکرد هر واحد با آن هدف فرضی، اندازه‌گیری می‌شود. اگر تولیدکننده طوری عمل کند که دقیقاً باهدف موردنظر مطابقت داشته باشد، کاراست و می‌توان کارایی آن را مقدار یک فرض کرد. در غیر این صورت کارایی عددی بین صفر و یک می‌باشد. بنابراین اساسی‌ترین مرحله در اندازه‌گیری کارایی، تعیین یک تابع هدف است. که این تابع هدف، معمولاً یک تابع مرزی کاراست. این تابع مرزی از دو روش کلی به دست می‌آید. در روش اول که به نام روش ایده‌آلی مهندسی معروف است، تابعی با ضرایب و مشخصات معلوم تعریف می‌شود و سپس عملکرد هر واحد با این تابع تعریف شده سنجیده می‌شود؛ اما در روش

دوم، تابع هدف از طریق ایجاد یک تابع مرزی، معین می‌شود. فارل پیشنهاد نمود که کارایی یک بنگاه شامل سه جزء است: کارایی تکنیکی، کارایی تخصیصی (قیمت) و کارایی اقتصادی (کلی).

### ۳-۱-۱- کارایی فنی (تکنیکی)

کارایی تکنیکی (فنی) توانایی یک بنگاه را برای به دست آوردن حداکثر ستانده از یک مجموعه نهاده‌های معین منعکس می‌نماید و یا به عبارت دیگر توانایی یک بنگاه برای تولید ستانده‌ای معین با حداقل کردن مجموعه نهاده‌ها. این نوع کارایی مفهوم تلف نکردن منابع دارد و بر اساس تکنولوژی تولید یکسان برای همه بنگاه‌ها اندازه‌گیری می‌شود و به قیمت‌ها و هزینه‌ها ارتباطی ندارد که در واقع کیفیت نهاده‌ها و یا ستانده‌های بنگاه‌ها را نشان می‌دهد. در اندازه‌گیری کارایی فنی فرض می‌شود که تابع تولید مرزی کاملاً کارا و شناخته شده می‌باشد. تابع تولید مرزی عبارت است از حداکثر ممکن محصولی (ستانده‌ای) که از یک مجموعه نهاده‌های معین به دست می‌آید. به عبارت دیگر این روش عملکرد یک بنگاه را با عملکرد بهترین بنگاه‌های موجود در آن صنعت مقایسه می‌نماید (فارل، ۱۹۵۷). بنابراین ملاک اصلی در کارایی مقایسه است.

### ۳-۱-۲- کارایی تخصیصی

این نوع کارایی توانایی یک بنگاه را برای استفاده از نهاده‌ها در ترکیب‌های بهینه با توجه به قیمت‌های متناظر نهاده‌ها نشان می‌دهد. به گفته فارل کارایی قیمت یک بنگاه میزان سازگاری آن بنگاه را با مجموعه قیمت‌های نهاده‌ها در موقعیتی ایستا منعکس می‌نماید. هدف از این نوع کارایی حداقل کردن هزینه و یا حداکثر کردن درآمد است و با این فرض اندازه‌گیری می‌شود که بنگاه یا سازمان از پیش از لحاظ تکنیکی کاملاً کارا باشد. همچنین این نوع کارایی بستگی به مجموع بنگاه‌ها در تجزیه و تحلیل دارد و عملاً با معرفی بنگاه‌های جدید خیلی حساس‌تر از کارایی تکنیکی است.

### ۳-۱-۳- کارایی اقتصادی (هزینه)

اگر بنگاهی هم از لحاظ فنی و هم از لحاظ تخصیصی کاملاً کارا باشد (یعنی کارایی ۱۰۰٪ داشته باشد) دارای کارایی اقتصادی است. در واقع این نوع کارایی از حاصل ضرب کارایی تکنیکی و تخصیصی به دست می‌آید. لازم به ذکر است که تمام اندازه‌گیری‌های کارایی به صورت نسبی است و با درصد بیان می‌شود. یعنی اگر بنگاهی کاملاً کارا باشد می‌گوییم که دارای کارایی ۱۰۰٪ است (در مورد هر نوع از کارایی).

### ۳-۱-۴- کارایی مقیاس

اندازه‌گیری کارایی‌ها در دو حالت بازدهی ثابت نسبت به مقیاس و بازدهی متغیر نسبت به مقیاس امکان‌پذیر است. اگر میزان کارایی تکنیکی با اطلاعات یکسان از دو روش بازدهی ثابت و بازدهی متغیر نسبت به مقیاس متفاوت باشد حاکی از این است که بنگاه یا موسسه ناکارایی مقیاس دارد.

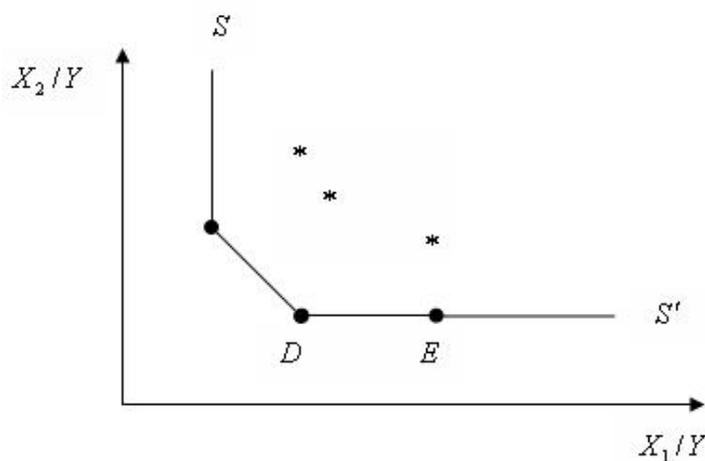
### ۳-۱-۵- کارایی ساختاری

با مقایسه عملکرد یک صنعت با تابع تولید کارا، کارایی ساختاری از بنگاه‌های تشکیل دهنده آن صنعت استخراج می‌شود. کارایی فنی یک صنعت که با این روش اندازه‌گیری می‌شود کارایی ساختاری نام دارد. در این نوع کارایی با ادامه یافتن عملکرد بهترین بنگاه‌های آن صنعت یعنی بنگاه‌هایی که اندازه بهینه دارند و مخارج بالای آن‌ها اصلاح شده است، تولید صنعت به طرز بهینه‌ای بین بنگاه‌ها در کوتاه‌مدت تخصیص می‌یابد. نکته قابل توجه در اینجا این است که صنعتی که بنگاه‌هایش به صورت یکنواخت ناکارا هستند، کارایی ساختاری بالاتری دارند نسبت به صنعتی که در آن هم بنگاه‌های کارا و هم ناکارا وجود دارد، بدین معنی که مقایسه کارایی‌های ساختاری باید به وسیله منحنی‌های تولید یکسان کارا انجام شود.

### تابع تولید مرزی یا مرز کارایی

تابع تولید مرزی عبارت است از حداکثر ممکن محصولی (ستانده‌ای) که از یک مجموعه نهاده‌های معین به دست می‌آید. در اندازه‌گیری کارایی فرض می‌کنیم که تابع

تولید مرزی کاملاً کارا و شناخته شده است اما در عمل باید منحنی همسانی تولید را از طریق داده‌های نمونه برآورد کرد، بدین معنی که به‌وسیله یک سری مشاهدات ستانده و نهاده تعدادی بنگاه قابل تخمین است و هر بنگاه می‌تواند به‌وسیله یک نقطه روی منحنی همسانی تولید نشان داده شود. در نظر گرفتن شرط بازده ثابت نسبت به مقیاس در این مرز اجازه می‌دهد تا تمام اطلاعات مربوط، در یک منحنی همسانی تولید ساده نشان داده شود. به عبارت دیگر فرض بازده ثابت نسبت به مقیاس اجازه نمایش یک تکنولوژی را با هم‌مقداری<sup>۱</sup> واحدی می‌دهد. در این شرط ما می‌توانیم دو نوع تابع تولید کارا را معرفی نماییم. یک تابع تئوری که به‌وسیله متخصصان بیان شده و یک تابع تجربی که بر اساس بهترین نتایج مشاهده شده در یک تجربه به دست می‌آید. با این حال مشخص کردن یک تابع تولید کارای تئوریک برای یک فرایند خیلی پیچیده است. فارل با استفاده از یک منحنی همسانی تولید محدب با اجزای غیرخطی پارامتریک را پیشنهاد نمود که به‌گونه‌ای بنا شده که هیچ نقطه مشاهده شده‌ای نباید در سمت چپ یا زیر آن قرار بگیرد و هیچ جایی نیز شیب مثبت ندارد. پس پایین‌ترین تخمین از نقاط مشاهده شده را دارد و یا یک تابع پارامتریک نظیر فرم کاب داگلاس را که با داده‌ها برازش شده است (Fit شده) پیشنهاد نمود که در اینجا نیز هیچ نقطه مشاهده شده‌ای نباید در سمت چپ یا زیر آن قرار گیرد. همچنین اگر فرض بازدهی ثابت نسبت به مقیاس در این منحنی وجود نداشته باشد با افزایش کاربرد هر دو نهاده، ستانده کاهش می‌یابد. در این روش اندازه‌گیری کارایی فنی، یک بنگاه که با بنگاه فرضی دیگر مقایسه می‌شود از تمام عوامل به یک نسبت استفاده می‌نماید.



شکل ۱. تابع تولید کارا

#### ۴- روش تحقیق

در اندازه‌گیری کارایی فرض می‌شد که تابع تولید کاملاً شناخته شده است اما از آنجاکه در عمل هرگز شناخته شده نیست، بنابراین فارل (۱۹۷۵) روش پوسته (رویه) محدب با تکه‌های خطی را پیشنهاد نمود. این روش شامل یک تکه رویه خطی است که بر بالای مشاهدات شناور است و معیاری را برای سنجش کارایی ایجاد می‌نماید؛ اما این روش به دلیل مشکلات عملی که در اندازه‌گیری داشت و همچنین محدودیت آن (فرض بازده ثابت نسبت به مقیاس) چندان به کار گرفته نشد. امروزه در اندازه‌گیری‌های کارایی از دو روش کلی استفاده می‌شود:

روش اول: روش برنامه‌ریزی خطی که خود به دو نوع تقسیم می‌شود: (۱) روش تحلیل پوششی داده‌ها (DEA) که امروزه بسیار گسترش یافته است و موارد کاربرد زیادی دارد. ویژگی جالب این روش این است که نیاز به معرفی تابع تولید ندارد. (۲) روش تحلیل مرزی معین (DFA) که در آن فرم تبعی به‌خصوصی برای تخمین مرز کارایی در نظر گرفته می‌شود. روش دوم: اندازه‌گیری روش تحلیل تصادفی (SFA) می‌باشد که از مدل‌های اقتصادسنجی استفاده می‌نماید. در زیر به توضیح هر یک از موارد می‌پردازیم:

### ۵- روش تحلیل پوششی داده‌ها (DEA)

DEA یک روش برنامه‌ریزی خطی ناپارامتری<sup>۱</sup> بوده که تابع تولید مرزی با مرز کارایی را برآورد می‌کند. روش DEA نیاز به هیچ‌گونه فرم تابعی خاصی (از جمله رگرسیون یا تابع هزینه و یا تولید) ندارد و به هیچ‌گونه آزمون آماری برای تخمین داده‌ها نیاز ندارد و به همین دلیل روش ناپارامتری نامیده می‌شود. تکنیک DEA تمام داده‌ها (ارقام و اطلاعات) را تحت پوشش قرار داده و به همین علت تحلیل فراگیر داده‌ها نامیده می‌شود.

در سال ۱۹۷۸ سه متخصص تحقیق در عملیات به نام چارنر، کوپر و رودس<sup>۲</sup> از طریق برنامه‌ریزی خطی به اندازه‌گیری عملی کارایی دست زدند که اصطلاح DEA را به خود گرفت و پس از آن به مدل CCR شهرت یافت. فرض اصلی در مدل CCR بازدهی ثابت نسبت به مقیاس بود؛ که اندازه‌گیری کارایی هر DMU به صورت بازدهی افزایشی، ثابت و کاهش‌ی نسبت به مقیاس در حالت چند ستانده‌ای میسر شد.

فرض کنید که داده‌های K نهاد و M ستانده برای هر N بنگاه یا DMU وجود دارد. برای i امین DMU، نهاده‌ها و ستانده‌ها به وسیله بردارهای  $u$  و  $v$  نمایش داده می‌شود. بهترین روش برای معرفی DEA از طریق فرم نسبی<sup>۳</sup> امکان‌پذیر می‌باشد. برای هر DMU می‌توان یک مقدار از نسبت کل ستانده‌ها به کل نهاده‌ها را اندازه‌گیری نمود، نظیر  $\frac{v}{u}$  به طوری که u بردار 1 از وزن‌های نهاده‌ای است. با انتخاب

وزن‌های بهینه مسئله برنامه‌ریزی خطی به شکل زیر قابل ارائه است:

$$\begin{array}{ll} \text{Maximize} & \frac{v}{u} \\ \text{Subject to} & \sum_{j=1}^n v_j x_{rj} - \sum_{s=1}^m u_s x_{sj} = 0, \quad r=1,2,\dots \\ & u_s, v_j \geq 0 \end{array} \quad (1)$$

1. Non-Parametric
2. Charners, Cooper and Rhodes (1987)
3. Ratio Form

در رابطه (۱) هدف به دست آوردن مقادیر بهینه  $u$  و  $v$  می‌باشد، به‌گونه‌ای که اندازه کارایی  $i$  امین DMU ماکزیمم شود و با این محدودیت که اندازه کارایی هر بنگاه بایستی کوچک‌تر یا مساوی واحد باشد. رابطه کسری بالا تعداد بی‌شماری راه‌حل بهینه دارد. برای مثال اگر  $u_i$  مقادیر بهینه باشند، آنگاه  $v_j$  نیز برای مقادیر  $0$  جواب بهینه دیگری خواهد بود. برای اجتناب از این امر می‌توان مسئله را با قرار دادن مخرج کسر مساوی با آن را به یک مدل برنامه‌ریزی خطی تبدیل کرد و در ضمن محدودیت 1 به‌عنوان قید دیگری به مسئله اضافه می‌شود. این تبدیل ابتکار عمل روش CCR بود. درنهایت هدف مسئله ماکزیمم کردن نسبت به مجموع وزنی ستاده‌ها به مجموع وزنی نهاده‌ها برای بنگاه موردنظر است به‌طوری‌که وزن‌های انتخاب شده کارایی بنگاه را در بهترین وضع ممکن قرار می‌دهد. بنابراین نسبت به‌دست‌آمده برای بنگاه‌های کارا باید برابر یک باشد تا کارایی صد در صد حاصل گردد.

$$(2) \quad \begin{matrix} 1 \\ 1 \\ 1, 2, \dots, \\ 0 \end{matrix}$$

توجه شود که در تبدیل خطی به‌جای علامت  $u$  و  $v$  از  $u_i$  استفاده شده است. این فرم به‌عنوان فرم فزاینده<sup>۱</sup> در مسئله برنامه‌ریزی خطی شناخته می‌شود. در مسئله برنامه‌ریزی خطی از فرم دوگان<sup>۲</sup> نیز می‌توان استفاده کرد. این فرم نیاز به قیود کمتری نسبت به فرم فزاینده دارد (چون 1) و بنابراین عموماً برای حل کردن ارجحیت دارد. چون حل مسئله را آسان‌تر می‌کند. فرم دوگان قادر است میزان کارایی فنی برای هر بنگاه را به تفکیک ارائه نماید. همچنین در این فرم Max به Min تبدیل می‌شود و نامساوی محدودیت‌ها به‌صورت تغییر علامت می‌دهد.

$$(3) \quad \begin{matrix} 0 \\ 0 \\ 1, 2, \dots, \\ 0 \end{matrix}$$

1. Multiple Form
2. Duality

در اینجا یک اسکالر است و یک بردار مقادیر ثابت 1 می‌باشد که وزن‌های مجموعه مرجع<sup>۱</sup> را نشان می‌دهد. مقدار اسکالر به‌دست‌آمده، امتیاز کارایی i امین DMU خواهد بود که شرط 1 را تأمین می‌نماید. قید اول در واقع بیان می‌دارد که آیا مقادیر محصول واقعی تولید شده توسط بنگاه i ام با استفاده از عوامل تولید شده می‌تواند بیش از این باشد؟ قید دوم نیز می‌گوید که عوامل تولیدی که توسط بنگاه i ام به کار می‌رود حداقل بایستی به اندازه عوامل به کار رفته توسط بنگاه مرجع باشد. مقدار یک به‌دست‌آمده از حل این مسئله نشان‌دهنده‌ی یک نقطه روی مرز و بنابراین کارا بودن DMU از لحاظ کارایی فنی مطابق با تعریف فارل (۱۹۵۷) می‌باشد. توجه کنید که مسئله برنامه‌ریزی خطی باید N مرتبه حل شود (برای هر DMU یک مرتبه) و در هر مرتبه یک مقدار از برای DMU به‌دست خواهد آمد. (مهرگان، ۱۳۸۳)

#### ۵-۲- روش تابع تولید مرزی تصادفی: (SFA)

روش تابع تولید مرزی تصادفی (SFA) یک روش پارامتریک اقتصادسنجی برای برآورد کارایی ارائه می‌دهد این روش بر مبنای تئوری‌های اقتصاد خرد بنا شده است. همچنین در این روش از انواع آزمون‌های آماری استفاده می‌شود. این روش همچنین مزیتی که نسبت به مدل‌های معمولی اقتصادسنجی دارد این است که در برازش تابع، نقاط متوسط<sup>۲</sup> را در نظر نمی‌گیرد بلکه تنها مرزی سرحد<sup>۳</sup> را لحاظ می‌کند در این روش برای تخمین تابع مربوطه اطلاعات (داده‌ها) می‌توانند به صورت مقطعی<sup>۴</sup> و یا داده‌های تلفیقی<sup>۵</sup> باشند. همچنین روش تحلیل مرزی تصادفی نیاز به فرم تبعی خاص برای انجام تخمین می‌باشد در کارهای تجربی معمولاً از فرم‌های کاب - داگلاس<sup>۶</sup>، ترانسلوگ<sup>۷</sup> و یا

- 
1. Refrence Set
  2. Average
  3. Frontier
  4. Cross- Section Data
  5. Panel Data
  6. Cobb- Douglass
  7. Translog

تابع با کشش جانشینی ثابت<sup>۱</sup>، بسته به اینکه کدام فرم تبعی انطباق بیشتری بتواند داشته باشد، استفاده می‌شود.

این روش مبتنی بر طراحی تابع تولید (هزینه) مرزی است و تخمین آن از روش‌های اقتصادسنجی انجام می‌گیرد. در این روش ابتدا تابع مرزی با توجه به فروض در نظر گرفته شده تخمین زده می‌شود. برتری مدل‌های مرزی تصادفی نسبت به مدل‌های معمولی اقتصادسنجی در این است که در تخمین تابع مرزی، نقاط متوسط در نظر گرفته نمی‌شود، بلکه از نقاط سرحدی و مرزی استفاده می‌شود. ساختار کلی مدل‌های SFA به شرح زیر است:

$$Y_{it} = \beta_0 + \beta_1 X_{it} + v_{it} + u_{it} \quad (1)$$

که به طوری که  $Y_{it}$ : بردار محصول بنگاه  $i$  ام در زمان  $t$   
 $X_{it}$ : بردار نهاده بنگاه  $i$  ام در زمان  $t$   
 : پارامتری ناشناخته که توسط روش‌های اقتصادسنجی ( $OLS^2$  یا  $ML^3$ ) تخمین زده می‌شود.

$v_{it}$ : جزء اخلاص تصادفی که توضیح‌دهنده عواملی که خارج از کنترل تولیدکننده می‌باشد، از قبیل اشتباهات آماری، آب و هوا و غیره ...  
 $u_{it}$ : نشان‌دهنده عدم کارایی و نماینده مسائلی است که عدم کارایی در تولید از قبیل مهارت‌ها، تلاش یا عدم تلاش مدیریت، محدودیت‌های اطلاعاتی و غیره را در برمی‌گیرد.

اینگر و چاو تابع مرزی کاب داگلاس برای اطلاعات  $N$  بنگاه نمونه در نظر گرفتند. مدل این تابع به شرح زیر تعریف می‌گردد:

$$Y_{it} = \beta_0 + \beta_1 X_{it} + v_{it} + u_{it} \quad (4)$$

1. Constant Elasticity Substitution (CES)  
 2. Ordinary Least Square  
 3. Maximum Likelihood

که در آن، : لگاریتم محصول بنگاه  $i$  ام، : بردار نهاده‌ها که دارای (1) سطر می‌باشد و اولین عنصر عدد یک و بقیه عناصر نهاده مورد استفاده در تولید می‌باشند. : بردار ضرایب که دارای  $(K+1)$  ستون می‌باشد که ضرایب ناشناخته که باید تخمین زده شود. : متغیر تصادفی غیر منفی که مربوط به کارایی فنی بنگاه  $i$  ام می‌باشد.

نسبت تولید مشاهده شده بنگاه  $i$  ام،  $Y_i$  به تولید بالقوه که به وسیله تابع مرزی به دست آمده از بردار نهاده‌ها  $\exp(\quad)$  به دست می‌آید کارایی بنگاه  $i$  ام می‌باشد.

$$\frac{\exp(\quad)}{\exp(\quad)} \exp(\quad) \quad (5)$$

این معیار، کارایی فنی را با جهت‌یابی محصول فارل اندازه‌گیری می‌کند که عددی بین صفر و یک می‌باشد. این معیار اشاره به اندازه محصول تولید شده در بنگاه  $i$  ام نسبت به محصولی که می‌توانست در صورت کارایی کامل با همان نهاده‌ها تولید نماید، دارد. یعنی  $Y_i$  مشاهده شده به تولید مرزی  $\exp(X_i)$  که از های تخمین زده به دست می‌آید. از این مدل به دلیل اینکه تمام انحرافات از تابع مرزی را ناشی از ناکارایی می‌داند و امکان وجود سایر عوامل تصادفی را لحاظ نمی‌نماید، دارای محدودیت در کاربردهای تجربی می‌باشد.

ایگنر، لاول، اشمیت از یک طرف و میوسن و بروک از طرف دیگر به‌طور همزمان در سال ۱۹۷۷ مدل تابع مرزی تصادفی زیر را جهت تخمین کارایی ارائه دادند.

$$\ln(Y_{it}) = X_{it} \beta + V_{it} + U_{it} \quad (6)$$

$$i = 1, 2, \dots, N$$

که در این رابطه  $Y_i$  محصول بنگاه،  $X_i$  نهاده‌های بنگاه  $i$  ام، پارامترهای ناشناخته که باید تخمین زده شود،  $V_i$  جزء خطای تصادفی،  $U_i$  نشان‌دهنده عدم کارایی می‌باشد.

تفاضل  $V_i$   $U_i$  دارای توزیع نامتقارن و غیر نرمال است که درجه نامتقارنی برابر — است. در صورتی که  $0$  باشد تابع به رگرسیون معمولی با توزیع نرمال جمله اخلاص تبدیل می‌گردد. در ابتدا تفکیک دو جزء اخلاص و عدم کارایی:

$$[ \begin{matrix} (-) \\ 1 \\ (-) \end{matrix} ] \frac{(-)}{1} \quad (7)$$

ممکن به نظر نمی‌رسد و تنها به برآورد متوسط کارایی اکتفا می‌شد. ولی در سال ۱۹۸۲ با ارائه پیشنهادی مبنی بر اینکه عدم کارایی  $U_i$  می‌تواند به وسیله انتظار شرطی  $U_i$  بر حسب ارزش تصادفی  $v$   $u$  پیش‌بینی گردد. مقدار این توزیع شرطی می‌تواند به عنوان برآورد  $U_i$  باشد.

که در این رابطه درجه نامتقارنی تابع چگالی تصادفی متغیر فرمان می‌باشد. از آنجایی که تغییرات توزیع شرطی  $U_i$  به شرط  $V_i$   $U_i$  مستقل از تعداد بنگاه (N) است. این برآوردها نمی‌توانند برآورد کاملاً سازگاری از  $U$  باشد. ولی هنگامی که از داده‌های مقطعی استفاده می‌شود راه‌حل بهتری وجود ندارد.

در مدلی که توسط باتیس و کوئلی در سال ۱۹۹۵ ارائه گردید. مدل داده‌های تلفیقی گسترش داده شد و امکان لحاظ کردن عواملی که فکر می‌شد بر کارایی تأثیر دارند به‌طور مستقیم میسر گردید. عواملی مانند متغیرهای موهومی، قدمت، واحدهای صنفی، مالکیت و غیره. این مدل به شرح زیر می‌باشد:

$$\text{که در آن } X_{it}, Y_{it} \text{ و } V_{it} \text{ قبلاً تعریف شده است.} \quad (8)$$

$U_{it}$ : متغیر تصادفی غیر منفی که معرف عدم کارایی است و دارای توزیع نیمه نرمال  $^2$  می‌باشد. که میانگین این توزیع برابر است:

که بردار 1 از مجموعه عوامل مؤثر بر عدم کارایی بنگاه است و یک بردار 1 از پارامترهایی که باید تخمین زده شوند. همچنین مانند مدل قبلی

می‌باشد. این دو تا و پارامتر و توسط تخمین زنده ML برآورد می‌گردند.

در یک جمع‌بندی می‌توان اظهار نمود برای تحلیل و اندازه‌گیری کارایی دو روش ذکر شده (DEA و SFA) در اصل به‌عنوان مکمل یکدیگر عمل می‌نماید. اگر این روش‌ها در کنار یکدیگر مورد استفاده قرار گیرند، یقیناً از درجه اعتماد بالایی برخوردار خواهند بود و می‌توانند مدل مناسبی را برای افزایش کارایی واحدها (بنگاه‌ها و مؤسسات) ارائه دهند. همچنین با مقایسه نتایج راه‌های مختلف اندازه‌گیری می‌توان مدل و الگویی را برای واحدهای ناکارا تعریف کرد تا بدین وسیله این‌گونه بنگاه‌ها خود را به مرز کارایی رسانده و از منابع و امکانات به نحو بهینه استفاده کنند. (امامی میبیدی، ۱۳۷۹)

#### مقایسه دو روش اندازه‌گیری کارایی و

به‌طور خلاصه دو روش اندازه‌گیری (DEA و SFA) را مورد مقایسه قرار می‌دهیم:

- در روش تحلیل مرزی تصادفی، تابع هزینه (تولید) با استفاده از داده‌های تلفیقی و با استفاده از روش حداکثر راستنمایی (MLE) تخمین زده می‌شود. در روش برنامه‌ریزی خطی میزان کارایی واحدها با استفاده از داده‌های مقطعی و همچنین شاخص بهره‌وری کل با استفاده از داده‌های تلفیقی اندازه‌گیری می‌شود.
- روش DEA تمام انحرافات از منحنی کارا را ناشی از عدم کارایی واحدها می‌داند و آن را در جزء ناکارایی قرار می‌دهد و به همین دلیل روش مرزی تصادفی از این جهت دارای مزیت می‌باشد.
- مزیت روش DEA این است که روش برنامه‌ریزی خطی به واحد اندازه‌گیری حساس نیست و نهاده‌ها و ستانده‌ها می‌توانند از واحدهای مختلفی استفاده نمایند، لیکن در روش مرزی تصادفی نمی‌توان چنین کاری را انجام داد.

- از آنجا که روش مرزی تصادفی بر اساس مدل اقتصادسنجی بنا شده است، انواع آزمون‌ها و تست‌های آماری را می‌توان به‌وسیله این روش انجام داد و درستی و نادرستی فرضیه‌ها را تحلیل کرد، اما روش برنامه‌ریزی خطی از چنین توانایی برخوردار نیست.

- یکی از برتری‌های روش DEA به روش مرزی تصادفی این است که برای واحدهای ناکارا، یک الگو و مرجع معرفی می‌نماید تا بدین‌وسیله واحدهای ناکارا، کارایی خود را افزایش دهند و خود را به مرز کارایی برسانند.

- تخمین کارایی در روش مرزی تصادفی با عنایت به تابع هزینه (تولید) صورت می‌پذیرد، در حالی که روش DEA بر اساس بهترین عملکرد، میزان کارایی تک‌تک واحدها اندازه‌گیری می‌شود.

- یکی از مشکلات روش مرزی تصادفی این است که در انتخاب نوع تابع و جزء اخلال و جزء ناکارایی می‌بایست فروضی را در نظر گرفت، در انتخاب فروض هم بیشتر به مطالعات انجام شده اتکاء می‌شود. ولی روش DEA از فروض کمتری استفاده می‌کند و از پیچیدگی اقتصادسنجی به دور است.

- در حالتی که واحد اقتصادی چند نهاده را در فرایند ایجاد ستانده شامل شود، روش برنامه‌ریزی خطی به‌راحتی می‌تواند ترکیب بهینه ستانده و نهاده را برای یک واحد کارا تعیین کند، ولی در روش مرزی تصادفی، واحد موردنظر فقط می‌بایست یک ستانده داشته باشد. همچنین در روش DEA با فراهم بودن داده‌های آماری بر اساس شاخص مالم کوئیسست می‌توان رشد بهره‌وری را به تغییرات تکنولوژی تغییرات کارایی تفکیک کرد و آن را محاسبه نمود.

به‌طور خلاصه در یک جمع‌بندی می‌توان اظهار نمود برای تحلیل و اندازه‌گیری کارایی دو روش ذکر شده (DEA و SFA) در اصل به‌عنوان مکمل یکدیگر عمل می‌نمایند. اگر این روش‌ها در کنار یکدیگر مورد استفاده قرار گیرند، یقیناً از درجه اعتماد بالایی برخوردار خواهند بود و می‌توانند مدل مناسبی را برای افزایش کارایی واحدها (بنگاه‌ها و مؤسسات) ارائه دهند. همچنین با مقایسه نتایج راه‌های مختلف اندازه‌گیری می‌توان مدل و الگویی را برای واحدهای ناکارا تعریف کرد تا بدین‌وسیله این‌گونه بنگاه‌ها خود را به مرز کارایی رسانده و از منابع و امکانات به نحو بهینه استفاده کنند.

در جدول (۱) چند ویژگی از روش‌های DEA و SFA آورده شده است.

جدول ۱. مقایسه DEA و SFA

ویژگی	DEA	SFA
روش آماری	ناپارامتری	پارامتری
روش تخمین	برنامه‌ریزی خطی	اقتصادسنجی
تعیین فرم تابعی	موردنیاز نیست	موردنیاز است
در نظر گرفتن جمله‌ی اخلاص	در نظر نمی‌گیرد	در نظر می‌گیرد
تخمین در حالت چندعاملی و چندمحصولی	امکان‌پذیر است هم در حالت چند ستانده و هم چند نهاده	امکان‌پذیر نیست
مشاهدات پرت و غیرمفید	ارزیابی نادرست کارایی-کارایی فنی-کارایی مقیاس	خیلی حساس نیست
موارد قابل اندازه‌گیری	کارایی تخصیصی-کارایی مدیریتی-کارایی اقتصادی-تغییرات تکنولوژی-تغییر در بهره‌وری (شاخص مالم کوئیست)	کارایی فنی-کارایی تخصیصی-کارایی اقتصادی
اندازه‌ی نمونه	اندازه نمونه‌ی کوچک می‌تواند مناسب و کافی باشد اما لازم است که مجموع متغیرها (عامل تولید و محصول) از سه برابر مقدار مشاهدات کمتر باشد.	اندازه نمونه نسبتاً بزرگ موردنیاز است

مأخذ: امامی میبدی، ۱۳۷۹

### شاخص مالم کوئیست

در این مقاله، تغییرات بهره‌وری کل عوامل تولید در طول دوره زمانی موردبررسی با استفاده از روش شاخص بهره‌وری مالم کوئیست (Malmquist Production Index) مورد استفاده قرار می‌گیرد. شاخص مالم کوئیست (۱۹۵۳) که ابتدا در زمینه تئوری مصرف و در سال ۱۹۸۲ در چارچوب تئوری تولید بیان گردید جزء روش‌های

غیرپارامتریک است. از مهم‌ترین ویژگی‌های این شاخص، امکان تجزیه تغییرات بهره‌وری به اجزاء آن یعنی تغییرات کارایی فنی (شامل تغییرات کارایی مدیریت و کارایی مقیاس) و تغییرات تکنولوژی می‌باشد.

شاخص مالم کوئیست به دو بخش می‌تواند تفکیک شود:  $MC$  تغییرات کارایی نسبت به مرز را نشان می‌دهد که به وسیله مسافت‌های کارایی نسبی هر بخش نسبت به مرز خودش مشخص می‌شود:

$$MC = D_{t,t+1}/D_{t,t}$$

بخش دیگر نشان‌دهنده اثرات جابه‌جایی در مرز یا همان تغییرات فنی است که با  $MF$  نشان داده می‌شود و به وسیله مسافت‌های نسبی بین مرزها در زمان  $t$  و  $t+1$  تعیین می‌شود:

$$MC = D_{t,t+1}/D_{t+1,t+1}$$

نتیجه این‌که رشد بهره‌وری کل که با حرف  $M$  نشان داده می‌شود، از ضرب  $MC$  و  $MF$  به دست می‌آید:

$$M = MC \cdot MF$$

شاخص بهره‌وری مالم کوئیست هنگامی که بزرگ‌تر از یک باشد، نشان‌دهنده رشد بهره‌وری و اگر از یک کوچک‌تر باشد، نشان‌دهنده‌ی تنزل بهره‌وری است.

## ۵- نتایج مدل

### برآورد کارایی از طریق روش تحلیل پوششی داده‌ها (DEA)

بررسی کارایی ادارات کل امور مالیاتی استان‌های منتخب در سال ۱۳۹۰ با روش DEA و مدل خروجی محور (که در فصل سوم ادبیات مربوط به آن ارائه شد) صورت پذیرفته است. نتایج حاصل از برآورد کارایی ادارات کل امور مالیاتی استان‌ها در سال ۱۳۹۰ به قرار صورت جدول ۲ است:

جدول ۲. میزان کارایی ادارات کل امور مالیاتی استان‌های منتخب (۱۳۹۰)

ردیف	نام استان	میزان کارایی اداره امور مالیاتی	رتبه کارایی استان
۱	تهران	۱	۱
۲	آذربایجان شرقی	۰,۴۶	۱۲
۳	اصفهان	۰,۹۹	۲
۴	چهارمحال و بختیاری	۰,۴۸	۱۰
۵	خراسان جنوبی	۰,۶۵	۸
۶	خراسان رضوی	۱	۱
۷	خراسان شمالی	۰,۴۷	۱۱
۸	خوزستان	۰,۷۸	۶
۹	سمنان	۱	۱
۱۰	قم	۰,۵۴	۹
۱۱	کردستان	۰,۶۷	۷
۱۲	کهگیلویه و بویراحمد	۱	۱
۱۳	مازندران	۰,۸۲	۴
۱۴	همدان	۰,۸۰	۵
۱۵	یزد	۰,۹۷	۳

مأخذ: یافته‌های تحقیق

همان‌طور که در جدول (۲) قابل مشاهده است، برآورد کارایی فنی ادارات کل امور مالیاتی ۱۵ استان با استفاده از روش تحلیل پوششی داده‌ها (DEA) نشان می‌دهد که طی سال ۱۳۹۰، ادارات امور مالیاتی استان‌های تهران، خراسان رضوی، سمنان و کهگیلویه و بویراحمد دارای کارایی فنی ۱۰۰ درصد بوده‌اند و در رتبه نخست از لحاظ کارایی قرار دارند. پس از استان‌های مذکور، استان‌های اصفهان و یزد به ترتیب با کارایی فنی ۹۹ و ۹۷ درصد بیشترین میزان کارایی فنی را در اخذ مالیات‌های استان‌های خود دارا بوده‌اند. در این سال مورد بررسی، استان‌های آذربایجان شرقی و خراسان شمالی به

ترتیب با ۴۶ و ۴۷ درصد کمترین میزان کارایی فنی را در بین استان‌های مورد بررسی دارا بوده‌اند.

### بهینه‌سازی استان‌های ناکارا

ویژگی جالب روش DEA این است که استان‌هایی اداره امور مالیاتی آن کارایی ۱۰۰٪ دارند، به‌عنوان الگو یا مرجع برای استان‌های ناکارا مشخص می‌شوند تا استان‌های ناکارا با الگو قرار دادن آن‌ها بتوانند به کارایی بیشتر دست یابند. همچنین هر استان الگو می‌تواند الگوی خودش نیز باشد. در حقیقت این استان‌های الگو که واحدهای کارا نیز هستند بر روی مرز تولید قرار گرفته‌اند و واحدهایی ناکارا در زیر این مرز قرار دارند. بنابراین استان‌های ناکارا باید با الگو قرار دادن واحدهای کارا به گونه‌ای در نهاده‌ها و ستانده‌ی خود تغییر ایجاد نمایند که به روی مرز تولید منتقل شوند. واحدهای کاملاً کارا خود نیز دارای رتبه‌بندی هستند، بدین ترتیب که از بین واحدهای کاملاً کارا استانی نسبت به بقیه کارا تر است که تعداد دفعات بیشتری الگوی استان‌های دیگر باشد که در جدول (۳) مشاهده می‌شود که استان تهران با ۱۲ بار الگو بودن و استان سمنان با ۸ بار الگو بودن به ترتیب بهترین استان‌ها در بین ادارات کل امور مالیاتی کارا هستند. در ستون آخر جدول (۳) میزان درصد تغییری که در نهاده‌های واحدهای ناکارا می‌بایست صورت گیرد تا واحد (اداره امور مالیاتی استان مدنظر) به کارایی کامل برسد مشخص شده است. به‌عنوان مثال، استان آذربایجان شرقی که اداره کل امور مالیاتی آن در سال ۱۳۹۰ با کارایی ۴۶ درصد فعالیت می‌نموده است، برای ارتقاء کارایی خود می‌بایست ترکیب نهاده‌ای خود را به گونه‌ای انتخاب نماید که ترکیب جدید آن، ۴ درصد از ترکیب نهاده‌های استان تهران و ۳۹ درصد از ترکیب نهاده‌های استان سمنان را در برداشته باشد تا بتواند به کارایی کامل دست یابد (قابل ذکر است که تغییر در ترکیب نهاده‌ها صرفاً در مورد نهاده‌هایی مطرح است که قابل تغییر است، مانند تعداد پرسنل و میزان هزینه‌های جاری).

سایر استان‌های الگوی ادارات امور مالیاتی که کارایی آن‌ها کمتر از ۱۰۰ درصد است و نیز وزن مناسب هریک از آن‌ها در جدول (۳) قابل مشاهده است.

جدول ۳. واحدهای الگو میزان وزن آن‌ها در ارتقاء کارایی واحدهای ناکارا

ردیف	نام استان	میزان کارایی اداره کل امور مالیاتی	واحدهای الگو	وزن‌های واحدهای الگو
۱	تهران	۱۰۰٪	تهران	٪۱۰۰
۲	کهگیلویه و بویراحمد	۱۰۰٪	کهگیلویه و بویراحمد	٪۱۰۰
۳	خراسان رضوی	۱۰۰٪	خراسان رضوی	٪۱۰۰
۴	سمنان	۱۰۰٪	سمنان	٪۱۰۰
۵	اصفهان	۹۹٪	تهران، سمنان	٪۷۵، ٪۵
۶	یزد	۹۷٪	سمنان، تهران	٪۱، ٪۸۹
۷	مازندران	۸۲٪	تهران	٪۳
۸	همدان	۸۰٪	تهران، سمنان	٪۵۵، ٪۰، ٪۶۵
۹	خوزستان	۷۸٪	سمنان، تهران	٪۸، ٪۱۶
۱۰	کردستان	۶۷٪	تهران، کهگیلویه و بویراحمد	٪۵۶، ٪۰، ٪۵
۱۱	خراسان جنوبی	۶۵٪	کهگیلویه و بویراحمد	٪۱۰۰
۱۲	قم	۵۴٪	سمنان، تهران	٪۰، ٪۹، ٪۱۹
۱۳	چهارمحال و بختیاری	۴۸٪	تهران، کهگیلویه و بویراحمد	٪۲۴، ٪۰، ٪۵
۱۴	خراسان شمالی	۴۷٪	سمنان، تهران	٪۰، ٪۸، ٪۴
۱۵	آذربایجان شرقی	۴۶٪	تهران، سمنان	٪۳۹، ٪۴

مأخذ: یافته‌های تحقیق

همان‌طور که اشاره شد، یکی از مزیت‌های روش تحلیل پوششی داده‌ها، معرفی استان مرجع برای کارا کردن یک استان ناکارا است. در این روش برای هر استان ناکارا، ترکیبی از استان‌های کارا، است را معرفی می‌کند که الگوی استان موردنظر قرار می‌گیرد (استان‌های کارا، هرکدام با وزن خاصی که از حل مدل به دست می‌آید، به‌عنوان استان مرجع برای استان ناکارا معرفی می‌گردد). با توجه به استان مرجع به‌دست‌آمده، مقادیر پیشنهادی برای کارا کردن استان ناکارا به دست می‌آید. جدول (۴) مقادیر پیشنهادی برای کارا کردن برخی استان‌های منتخب را نشان می‌دهد. لازم به‌ذکر

است مقادیر پیشنهادی در مورد متغیرهایی است که امکان تغییر در آن‌ها وجود داشته باشد.

به عبارت دیگر جدول (۴) نشان می‌دهد که برای اینکه ادارات امور مالیاتی استان‌هایی که در جدول (۲) از کارایی کامل برخوردار نبودند برای اینکه بتوانند به کارایی کامل برسند، می‌بایست تغییرات زیر را در نهاده‌های خود اعمال نمایند. لازم به ذکر است که پیشنهادهای ارائه شده در جدول (۴)، پیشنهادهایی است که نرم‌افزار مورد استفاده در تخمین یعنی (DEAP) انجام داده است، بدیهی است نرم‌افزار مذکور برخی ملاحظات از جمله میزان اشتغال ضروری و یا میزان هزینه حداقل ضروری برای فعالیت ادارات امور مالیاتی را نمی‌تواند لحاظ نماید، ولی باین حال تصویر خوبی از نحوه عملکرد بهینه ادارات امور مالیاتی را می‌تواند ترسیم نماید.

به عنوان نمونه مطابق با جدول (۴)، اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان برای دستیابی به کارایی فنی ۱۰۰ می‌بایست تعداد پرسنل نیروی کار یا پرسنل خود را از ۵۲۱ نفر به ۴۸۹ نفر و نیز میزان هزینه جاری خود را از ۱۹۵۲۹۱ به ۵۹۸۷۴ میلیون ریال کاهش دهد. مقادیر پیشنهادی سایر استان‌ها نیز در جدول (۴) قابل مشاهده است.

جدول ۴. مقادیر موجود و مطلوب نهاده‌های مورد استفاده

استان	تعداد پرسنل ادارات کل (نفر)		هزینه جاری ادارات کل (میلیون ریال)	
	مقادیر اولیه	مقادیر پیشنهادی	مقادیر اولیه	مقادیر پیشنهادی
آذربایجان شرقی	۵۸۹	۲۳۶	۱۶۳۵۹۲	۲۵۳۷۵
اصفهان	۵۲۱	۴۸۹	۱۹۵۲۹۱	۵۹۸۷۴
چهارمحال و بختیاری	۱۹۷	۴۱	۱۴۰۸۴	۶۸۵۸
خراسان جنوبی	۸۵۴	۸۶	۲۰۶۴۸	۱۳۱۶۵
خراسان شمالی	۵۳	۲۵	۲۳۹۶۸	۳۲۰۵
خوزستان	۱۸۲	۱۴۳	۱۴۶۱۷۵	۲۴۹۴۱
قم	۳۸۹	۱۰۷	۳۸۱۷۵	۹۷۸۸
کردستان	۳۲۴	۹۱	۳۴۳۷۸	۱۴۵۲۸
مازندران	۵۰۷	۱۲۲	۱۲۹۴۲۸	۷۵۹۵
همدان	۹۳۱	۳۰۱	۴۸۹۳۶	۲۴۳۳۳
یزد	۵۰۳	۴۸۶	۴۶۱۶۰	۴۰۱۱۴

مأخذ: یافته‌های تحقیق

### برآورد کارایی فنی ادارات کل امور مالیاتی استان‌های منتخب از طریق مدل تحلیل مرزی تصادفی (SFA)

در این قسمت از یک تابع تولید مرزی به منظور ارزیابی کارایی فنی ادارات کل امور مالیاتی استان‌های منتخب استفاده شده است. برای این منظور دو فرم تابع رگرسیونی کاب<sup>۱</sup> داگلاس و فرم ترانسلوگ برآورد و بر اساس معیار نسبت خوبی برازش (LR) و نیز معناداری ضرایب برآورد شده به انتخاب فرم تابعی مناسب پرداخته شده است. همان‌گونه که پیشتر نیز اشاره گردید، فرم تابع ترانسلوگ به صورت زیر ارائه می‌شود:

$$Y_i = a \prod_{j=1}^n X_{ij}^{\beta_j} \quad (1)$$

, 1, 2, ..., n

در تابع فوق  $Y$  معرف ستانده کل (در مدل مورد استفاده در این تحقیق میزان عملکرد درآمدهای مالیاتی استان‌های مورد بررسی است) و  $X_{ij}$  و  $X_j$  معرف سطوح نهاده‌ها (که در مدل تحلیل مرزی تصادفی ما شامل تعداد پرسنل و عملکرد هزینه‌های جاری ادارات امور کل مالیاتی است) و  $a$  پارامتر کارایی می‌باشد. همچنین مدل کاب داگلاس نیز دارای فرم تابعی به صورت زیر می‌باشد:

که با لگاریتم‌گیری از طرفین معادله به صورت زیر درمی‌آید:

#### انتخاب بین مدل کاب داگلاس و مدل ترانسلوگ

برای انتخاب مدل نهایی بین دو مدل ترانسلوگ و کاب-داگلاس از آزمون نسبت راستنمایی (LR) استفاده شده است. این آزمون در واقع لگاریتم مقدار حداکثر درستنمایی الگوهای مقید و نامقید را با یکدیگر مقایسه می‌کند. نسبت درستنمایی به صورت تعریف می‌شود که مقدار تابع حداکثر درستنمایی مقید (تحت محدودیت‌های مشخص

شده به وسیله فرضیه صفر) و مقدار تابع حداکثر درست‌نمایی نامقید (تحت محدودیت‌های مشخص شده به وسیله فرضیه مقابل) می‌باشد. آماره آزمون LR به شکل زیر خلاصه می‌شود:

آماره LR به صورت مجانبی دارای توزیع با درجه آزادی تعداد قیود (J) می‌باشد؛ بنابراین اگر مقدار آماره LR از مقدار بحرانی بزرگ‌تر شود، فرضیه  $H_0$  در سطح معنی‌داری  $(1 - \alpha)$  درصد رد خواهد شد.

اولین سطر در جدول (۴-۴) مربوط به آزمون تشخیص نوع فرم تبعی مدل SFA می‌باشد که برای این منظور فرضیه صفر بی‌معنی بودن ضرایب مختص فرم تبعی کاب داگلاس یعنی  $(\beta_4 = \beta_5 = \dots = \beta_9 = 0)$  مورد آزمون قرار گرفته شده است. همان‌گونه که در سطر اول جدول (۵) نیز قابل مشاهده است، بر اساس آزمون نسبت راست‌نمایی (LR)، مقدار این آزمون از سطح بحرانی آن (۱۲,۵۹) کمتر بوده و لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه صفر مبنی بر پذیرش فرم تبعی کاب داگلاس قابل رد کردن نیست. لذا فرض صفر مبنی بر اینکه محدودیت‌های اعمال شده بر مدل که همان فرض صفر بودن ۶ ضریب مدل ترانسلوگ بی‌معنی است، رد نمی‌گردد؛ بنابراین فرم تبعی کاب داگلاس به عنوان فرم تبعی مطلوب این تحقیق انتخاب می‌شود که در ادامه تحقیق به بررسی ضرایب حاصل از این مدل پرداخته خواهد شد. لازم به ذکر است که متغیرهای توضیحی ورودی مدل شامل عملکرد مخارج جاری، تعداد پرسنل و سطح سواد کارکنان ادارات امور مالیاتی و متغیر وابسته مدل نیز میزان مالیات دریافتی ادارات کل امور مالیاتی استان‌ها می‌باشد. متغیرهایی که داده‌های سری زمانی آن در بازه مورد بررسی و برای استان‌های مختلف (اشتغال در بخش صنعت)، موجود نبوده است، از مدل کنار گذاشته شده‌اند.

پس بنابراین:

$$LR = 2(\text{Loglikelihood}(\text{ترانسلوگ}) - \text{Loglikelihood}(\text{کاب داگلاس})) \\ = 2(-50.09 + 58.91) = 17.64$$

همان‌طور که می‌دانیم آزمون LR دارای توزیع  $\chi^2$  دو با درجه آزادی K است که K برابر تعداد محدودیت‌های تحمیل شده بر مدل است. با توجه به اینکه تعداد

متغیرهای توضیحی مدل ترانسلوگ برابر ۹ (سه متغیر توضیحی در سطح، سه متغیر توان ۲ و سه متغیر ضربی) و تعداد متغیرهای کاب - داگلاس برابر با ۳ است، لذا تعداد محدودیت‌ها یا همان درجه آزادی توزیع خلی دو برابر با ۶ است. با این توضیح و با مراجعه به جدول توزیع خلی دو، مشاهده می‌شود که مقدار بحرانی آماره خلی دو با درجه آزادی ۶ برابر با عدد ۱۸,۴۷ است. لذا با توجه به اینکه مقدار آزمون LR ما برابر با ۱۷,۶۴ است، لذا فرض صفر مبنی بر اینکه محدودیت‌های اعمال شده بر مدل که همان فرض صفر بودن ۶ ضریب مدل ترانسلوگ بی‌معنی است، رد نمی‌گردد و این یعنی اینکه به عبارت دیگر، با توجه به آزمون LR برای انتخاب بین دو مدل که در ضمیمه آورده شده، مدل کاب- داگلاس انتخاب می‌گردد.

به همین ترتیب نتایج آزمون نسبت درست‌نمایی مربوط به فرضیه‌های در جدول (۵) ارائه شده است. از آنجاکه پارامتر  $\gamma$  نسبت واریانس جزء ناکارایی به واریانس خطای الگو و پارامترهای  $\delta$  ضرایب متغیرهای نشان‌دهنده عوامل مؤثر بر ناکارایی ادارات امور مالیاتی ( $Z_j$ ) می‌باشند، چنانچه در نتایج جدول مذکور ملاحظه می‌شود، مقدار آماره LR مربوطه از مقدار بحرانی آن بزرگ‌تر شده و لذا فرضیه مذکور در سطح اطمینان ۹۵ درصد و یا سطح خطای ۵ درصد رد و وجود اثرات کارایی در الگو تأیید می‌گردد. فرضیه  $H_0: \gamma=0$  بیان می‌کند که اثرات ناکارایی تصادفی نیستند؛ و لذا الگوی برآوردی به یک تابع با جمله خطای تصادفی تبدیل خواهد شد. به‌رحال با توجه به نتایج جدول (۵)، فرضیه صفر مبنی بر تصادفی نبودن اثرات ناکارایی در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد شده است. فرضیه آخر نیز مبنی بر صفر بودن پارامتر عرض از مبدأ در معادله مربوطه است که نتایج ارائه شده در جدول (۵) و میزان آماره LR نشان‌دهنده لزوم وجود پارامتر عرض از مبدأ در الگوی مذکور می‌باشد.

جدول ۵. آزمون فرضیه‌های مربوط به فرم تبعی مدل

پیش فرض	فرضیه صفر	$\ln L(H_0)$	$\ln L(H_1)$	LR	مقدار بحرانی	تصمیم
	$=0$	-۵۸,۹۲	-۴۹,۸۵	۱۸,۱۴	۹,۸۴	$H_0$ رد

ضریب متغیر عملکرد مخارج جاری ادارات امور مالیاتی در مدل است، دارای آماره  $t$  برابر با ۴,۳ است که می‌توان گفت در سطح اطمینان ۹۵ درصد، متغیر عملکرد مخارج جاری ادارات امور مالیاتی تأثیر معنی‌داری بر روی میزان مالیات وصولی ادارات داشته است؛ بنابراین فرض بی‌معنی بودن ضریب ( $\beta_1$ ) در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. ضریب ( $\beta_2$ ) مدل که نشان‌دهنده تأثیر متغیر تعداد پرسنل ادارات امور مالیاتی است، دارای آماره  $t$  برابر ۳,۹ است که نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۵ درصد، اثر متغیر تعداد پرسنل بر روی مالیات وصولی مثبت و معنی‌دار است؛ بنابراین فرض بی‌معنی بودن ضریب ( $\beta_2$ ) در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. البته اینکه آیا میزان استفاده از آن‌ها تا چه حد بهینه بوده است، در مبحث کارایی که بدان پرداخته می‌شود، مشخص می‌گردد؛ و در نهایت ضریب ( $\beta_3$ ) که بیانگر تأثیر متغیر سطح سواد پرسنل بر روی مالیات وصولی استان‌ها است، دارای آماره  $t$  برابر با ۰,۳۶ است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارای اثر معنی‌داری بر روی میزان مالیات وصولی استان‌های مورد بررسی نبوده است. به عبارت دیگر فرض بی‌معنی بودن ضریب متغیر سطح سواد در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود. مقدار  $\text{Log Likelihood}$  مدل برآورد شده نیز برابر با ۵۸,۹۱- است که در جدول (۶) ارائه شده است.

جدول ۶. برآورد مدل کاب داگلاس

آماره $t$	انحراف معیار	ضریب مدل کاب داگلاس	پارامترهای مدل
۰,۶۲	۱,۹	۱,۱	$\beta_0$ (عرض از مبدأ)
۴,۳	۰,۲۲	۰,۹۴	$\beta_1$ (هزینه جاری)
۳,۹	۰,۱۴	۰,۵۷	$\beta_2$ (تعداد پرسنل)
۰,۳۶	۰,۵۸	۰,۲۱	$\beta_3$ (سطح سواد)
۲,۶	۰,۲۶	۰,۶۸	sigma-squared
۸,۱	۹,۶	۰,۷۸	Gamma
Log Likelihood = -58.91			

مأخذ: یافته‌های تحقیق

**برآورد کارایی فنی از طریق روش SFA با فرم تابعی کاب داگلاس**

پس از تأیید فرم تابعی کاب داگلاس برای برآورد کارایی فنی از طریق روش تحلیل مرزی تصادفی (SFA)، از طریق نرم‌افزار Frontier که توسط باتیس و کوئلی برای برآورد کارایی فنی طراحی شده به برآورد کارایی فنی ادارات کل امور مالیاتی استان‌های موردبررسی پرداخته شده است. نتایج حاصل از برآورد مدل در جدول (۷) قابل مشاهده است.

جدول ۷. نتایج برآورد کارایی فنی ادارات کل امور مالیاتی از طریق مدل SFA (۱۳۸۵-۱۳۹۰)

ردیف	نام استان	میزان کارایی اداره امور مالیاتی	رتبه کارایی استان
۱	تهران	۰,۹۰	۱
۲	اصفهان	۰,۸۸	۲
۳	سمنان	۰,۸۷	۳
۴	کهگیلویه و بویراحمد	۰,۸۲	۴
۵	خراسان جنوبی	۰,۸۲	۴
۶	یزد	۰,۸۰	۵
۷	کردستان	۰,۷۸	۶
۸	خراسان رضوی	۰,۷۶	۷
۹	قم	۰,۶۸	۸
۱۰	خراسان شمالی	۰,۶۷	۹
۱۱	مازندران	۰,۵۳	۱۰
۱۲	چهارمحال و بختیاری	۰,۵۱	۱۱
۱۳	همدان	۰,۵۱	۱۱
۱۴	خوزستان	۰,۴۰	۱۲
۱۵	آذربایجان شرقی	۰,۲۶	۱۳

مأخذ: یافته‌های تحقیق

همان‌گونه که در جدول (۷) قابل مشاهده است، همانند روش تحلیل پوششی داده‌ها، در این روش نیز اداره امور مالیاتی استان تهران با میزان کارایی فنی ۹۰ درصد، بیشترین میزان کارایی را دارا است. همچنین استان‌های اصفهان و سمنان که در روش تحلیل پوششی نیز دارای کارایی فنی بالایی بوده‌اند، در روش تحلیل مرزی تصادفی نیز

با به ترتیب ۸۸ و ۸۷ درصد، پس از تهران بیشترین میزان کارایی را در بین استان‌های موردبررسی دارا بوده‌اند.

#### مقایسه نتایج برآورد کارایی در دو روش SFA و DEA

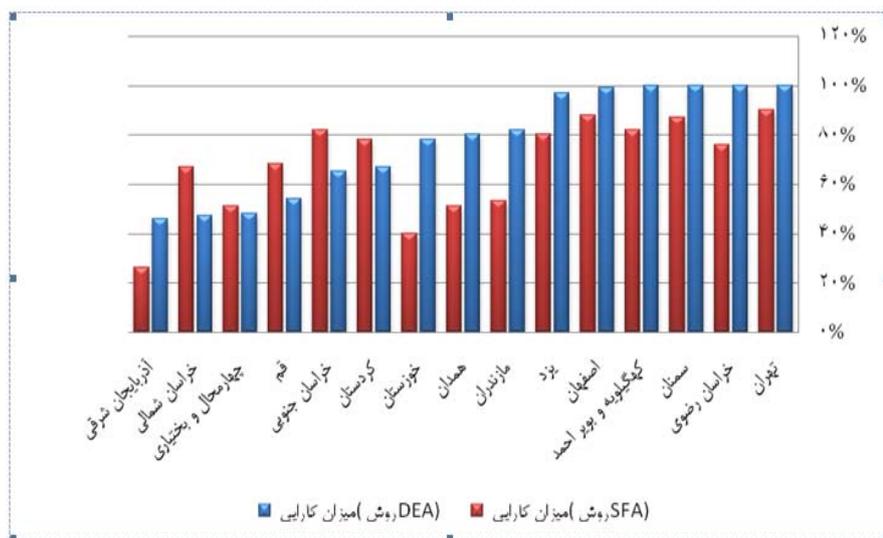
برای بررسی و مقایسه دقیق‌تر نتایج حاصل از برآورد کارایی فنی از دو روش می‌توان جدول (۸) را مشاهده نمود. ذکر این نکته نیز حائز اهمیت است که مدل DEA به‌طور معمول میزان کارایی را بیشتر از مدل SFA برآورد می‌کند. با این حال همان‌گونه که مشخص است، استان‌هایی که کارایی بیشتری در مدل DEA داشته‌اند، به‌طور کلی در روش SFA نیز کارایی بالاتری از خود نشان داده‌اند. نتایج دقیق‌تر در جدول (۸) قابل مشاهده است.

جدول ۸. مقایسه برآورد کارایی فنی از دو روش SFA و DEA

ردیف	اداره کل امور مالیاتی	میزان کارایی (روش DEA)	میزان کارایی (روش SFA)
۱	تهران	۱۰۰٪	۹۰٪
۲	سمنان	۱۰۰٪	۸۷٪
۳	کهگیلویه و بویراحمد	۱۰۰٪	۸۲٪
۴	خراسان رضوی	۱۰۰٪	۷۶٪
۵	اصفهان	۹۹٪	۸۸٪
۶	یزد	۹۷٪	۸۰٪
۷	مازندران	۸۲٪	۵۳٪
۸	همدان	۸۰٪	۵۱٪
۹	خوزستان	۷۸٪	۴۰٪
۱۰	کردستان	۶۷٪	۷۸٪
۱۱	خراسان جنوبی	۶۵٪	۸۲٪
۱۲	قم	۵۴٪	۶۸٪
۱۳	چهارمحال و بختیاری	۴۸٪	۵۱٪
۱۴	خراسان شمالی	۴۷٪	۶۷٪
۱۵	آذربایجان شرقی	۴۶٪	۲۶٪

مأخذ: یافته‌های تحقیق

نمودار (۱) نیز نشان از همگرایی نسبی نتایج حاصل از دو روش برآورد کارایی فنی یعنی روش تحلیل پوششی داده‌ها (DEA) و تحلیل مرزی تصادفی (SFA) دارد. همچنین با استفاده از برآورد میزان همبستگی<sup>۱</sup> بین دو روش از طریق نرم‌افزار Excel، میزان همبستگی برابر با ۶۰ درصد به دست آمده است که نشان از همبستگی نسبتاً بالای نتایج حاصل از دو روش برآورد دارد. ذکر این نکته نیز حائز اهمیت است که به دلیل اینکه دو روش مذکور دارای روش کار کاملاً متفاوتی است (روش ناپارامتریک DEA در مقابل روش پارامتریک SFA) لذا میزان همبستگی ۶۰ درصد می‌تواند قابل توجه باشد. همان‌طور که پیش‌تر نیز اشاره گردید، وجود همگرایی و همبستگی بین نتایج دو روش برآورد کارایی، میزان قابلیت اتکاء به نتایج را بالاتر می‌برد و با اعتماد بیشتری می‌توان به نتایج برآورد شده اتکا نمود.



نمودار ۱. مقایسه کارایی فنی حاصل از دو روش DEA و SFA

مأخذ: یافته‌های تحقیق

#### ۴-۵- بهره‌وری ادارات کل امور مالیاتی استان‌های مورد بررسی

میزان بهره‌وری ادارات کل امور مالیاتی استان‌های مورد بررسی که با استفاده از شاخص مالم کوئیسیت برآورد شده است، در جدول (۹) قابل مشاهده است. همان‌طور که پیش‌تر اشاره گردید،

شاخص مالم کوئیسیت (۱۹۵۳) که ابتدا در زمینه تئوری مصرف و در سال ۱۹۸۲ در چارچوب تئوری تولید بیان گردید جزء روش‌های غیرپارامتریک است. شاخص مالم کوئیسیت به دو بخش می‌تواند تفکیک شود:  $MC$  تغییرات کارایی نسبت به مرز را نشان می‌دهد که به وسیله مسافت‌های کارایی نسبی هر بخش نسبت به مرز خودش مشخص می‌شود:

$$MC = D_{t,t+1} / D_{t,t}$$

بخش دیگر نشان‌دهنده اثرات جابه‌جایی در مرز یا همان تغییرات فنی است که با  $MF$  نشان داده می‌شود و به وسیله مسافت‌های نسبی بین مرزها در زمان  $t$  و  $t+1$  تعیین می‌شود:

$$MC = D_{t,t+1} / D_{t+1,t+1}$$

نتیجه این که رشد بهره‌وری کل که با حرف  $M$  نشان داده می‌شود، از ضرب  $MC$  و  $MF$  به دست می‌آید:

$$M = MC.MF$$

شاخص بهره‌وری مالم کوئیسیت هنگامی که بزرگ‌تر یا مساوی یک باشد، نشان‌دهنده رشد بهره‌وری و اگر از یک کوچک‌تر باشد، نشان‌دهنده‌ی تنزل بهره‌وری واحد مورد بررسی است. همان‌گونه که در جدول (۹) مشاهده می‌شود، خروجی نرم‌افزار DEAP در مورد برآورد بهره‌وری از طریق شاخص مالم کوئیسیت نشان می‌دهد، به جز ادارات کل امور مالیاتی استان‌های قم، کردستان و همدان که با کاهش در بهره‌وری روبه‌رو بوده‌اند، سایر استان‌ها با توجه به نتایج حاصله در مورد میزان بهره‌وری آن‌ها (با اندکی اغماض به دلیل اختلاف ناچیز با عدد یک)، با رشد بهره‌وری در عملکرد خود روبه‌رو می‌باشند. (لازم به ذکر است که برای این امر، سال پایه برای بررسی بهره‌وری واحدها سال ۱۳۸۵ بوده است.)

جدول ۹. میزان بهره‌وری ادارات کل امور مالیاتی استان‌های موردبررسی (۱۳۹۰)

ردیف	نام استان	میزان بهره‌وری اداره امور مالیاتی (شاخص مالیم کوئیسیت)
۱	تهران	۱
۲	آذربایجان شرقی	۰,۹
۳	اصفهان	۰,۹۹
۴	چهارمحال و بختیاری	۰,۹۹۹
۵	خراسان جنوبی	۰,۹۹۹۸
۶	خراسان رضوی	۰,۹۹۹۷
۷	خراسان شمالی	۰,۹۸
۸	خوزستان	۰,۹۷
۹	سمنان	۰,۹۸۷
۱۰	قم	۰,۹۷۷
۱۱	کردستان	۰,۹۷۶
۱۲	کهگیلویه و بویراحمد	۰,۹۷۶۶
۱۳	مازندران	۰,۹۶۶
۱۴	همدان	۰,۹۲
۱۵	یزد	۰,۸۹

مأخذ: یافته‌های تحقیق

## ۶- نتیجه‌گیری و پیشنهاد

تحقیق حاضر با توجه به اهداف مدنظر آن درصدد آن بود تا به برآورد و مقایسه کارایی فنی (تکنیکی) ادارات کل امور مالیاتی استان‌های منتخب کشور با استفاده از روش تحلیل پوششی داده‌ها (DEA) و روش (SFA) بپردازد. همچنین بهره‌وری کل ادارات کل امور مالیاتی استان‌های منتخب کشور با استفاده از شاخص مالیم کوئیسیت نیز مورد برآورد قرار گرفت.

برای انتخاب فرم تبعی مناسب برای انجام برآوردهای کارایی در روش تحلیل مرزی تصادفی (SFA)، همان‌گونه که در فصل چهارم مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت، در

ابتدا با استفاده از آزمون فرض‌های مختلف در مورد وجود و یا عدم وجود ( $\mu$ ،  $\sigma$ ) مدل SFA، فرم تبعی کاب داگلاس با الگوی اثرات تصادفی مورد تأیید قرار گرفت.

لازم به ذکر است که متغیرهای توضیحی ورودی مدل شامل عملکرد هزینه (مخارج) جاری، تعداد پرسنل و سطح سواد کارکنان ادارات امور مالیاتی و متغیر وابسته مدل نیز میزان مالیات دریافتی ادارات امور مالیاتی استان‌ها می‌باشد.

همچنین نتایج برآورد تابع کاب داگلاس با استفاده از روش MLE (برآوردگر حداکثر راستنمایی) حاکی از آن است که متغیرهای هزینه‌های جاری و تعداد پرسنل ادارات امور مالیاتی استان‌های مورد بررسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار می‌باشند. به عبارت دیگر فرض بی‌معنی بودن ضریب متغیرهای هزینه‌های جاری و تعداد پرسنل ادارات امور مالیاتی در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود و لذا متغیرهای مزبور دارای اثر معنی‌داری در مدل هستند؛ اما فرض بی‌معنی بودن ضریب متغیر سطح سواد پرسنل ادارات امور مالیاتی در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود و لذا متغیر مزبور دارای اثر معنی‌داری در مدل نیست.

- نتایج نشان از همگرایی نسبی نتایج حاصل از دو روش برآورد کارایی فنی یعنی روش تحلیل پوششی داده‌ها (DEA) و تحلیل مرزی تصادفی (SFA) دارد. همچنین با استفاده از برآورد میزان همبستگی بین دو روش از طریق نرم‌افزار Excel، میزان همبستگی برابر با ۶۰ درصد به دست آمده است که نشان از همبستگی نسبتاً بالای نتایج حاصل از دو روش برآورد دارد. وجود همگرایی و همبستگی بین نتایج دو روش برآورد کارایی، میزان قابلیت اتکاء به نتایج را بالاتر می‌برد و با اعتماد بیشتری می‌توان به نتایج برآورد شده اتکا نمود.

### پیشنهاد‌های سیاستی

(۱) استفاده از روش ناپارامتریک DEA و روش پارامتریک SFA به‌طور توأم این امکان را فراهم می‌سازد که به نتایج حاصله از برآورد کارایی با اطمینان خاطر بیشتری تکیه نمود؛ و می‌تواند مدل مناسبی را برای اندازه‌گیری کارایی واحدها (بنگاه‌ها و مؤسسات) ارائه داد. می‌توان با جمع‌آوری اطلاعات و داده‌های مورد نیاز، کارایی و

بهره‌وری مربوط به جمع‌آوری انواع مالیات‌ها به‌طور جداگانه را برای بررسی دقیق‌تر اندازه‌گیری نمود و در جهت افزایش کارایی آن‌ها برنامه‌ریزی نمود.

۲) سنجش کارایی تخصیصی و اقتصادی در کنار کارایی فنی واحدهای مالیاتی عملکرد این شرکت‌ها را دقیق‌تر بازگو می‌کند. پیشنهاد می‌گردد که واحدهای آمار ادارات امور مالیاتی استان‌ها با ایجاد پایگاه آماری مناسب، با در اختیار قرار دادن اطلاعات داده‌ای و ستانده‌ای موردنیاز، امکان محاسبه سایر انواع کارایی‌ها نظیر کارایی تخصیصی و کارایی اقتصادی را نیز برای محققان فراهم کنند.

۳) استفاده از روش ناپارامتریک DEA و روش پارامتریک SFA به‌طور توأم در این تحقیق این امکان را فراهم می‌سازد که به نتایج حاصله از برآورد کارایی با اطمینان خاطر بیشتری تکیه نمود؛ و می‌تواند مدل مناسبی را برای اندازه‌گیری کارایی واحدها (بنگاه‌ها و مؤسسات) ارائه کرد. لذا نتایج این تحقیق کمک می‌کند تا ادارات کل امور مالیاتی که به‌صورت کارا عمل نمی‌نمایند با استفاده از نتایج این تحقیق بتوانند میزان مالیات وصولی را با میزان نهاده‌های کمتری داشته باشند و یا این‌که در سطح نهاده‌های سابق، ارزش مالیاتی بیشتری را به دست آوردند که همان کارایی را معنی می‌دهد.

۴- با توجه به اینکه استان‌های دیگری در مقایسه با استان‌های ناکارا وجود دارند که با شرایط قانونی و نهاده‌های تقریباً مشابه، وصول مالیات بیشتری داشته‌اند، مدیران و مسئولان استان‌های ناکارا، برای بالا بردن توان مالیات ستانی در این استان‌ها تلاش خود را در کاهش هزینه و ارتقاء کارایی می‌بایست انجام دهند.

## منابع

۱. امامی میبدی، علی (۱۳۷۹). اصول اندازه‌گیری کارایی و بهره‌وری (عملی و کاربردی). تهران: مؤسسه پژوهش‌های بازرگانی.
۲. خلیلیان، ص؛ و ا. یاری (۱۳۷۹). بررسی عوامل مؤثر بر ارزش‌افزوده بخش‌های کشاورزی. صنعت و معدن و بهره‌وری آن‌ها، مجموعه مقالات سومین کنفرانس اقتصاد کشاورزی، جلد دوم، مشهد.

۳. خلیلیان، ص؛ و س. امیرتیموری (۱۳۸۶). رشد بهره‌وری کل عوامل تولید در بخش کشاورزی ایران و چشم‌انداز آن در برنامه چهارم توسعه. مجله اقتصاد کشاورزی و توسعه، سال پانزدهم، شماره ۵۹.
۴. عرب‌مازار، عباس و ی. موسوی (۱۳۸۸). محاسبه کارایی و کوشش مالیاتی ادارات کل امور مالیاتی استان‌های مختلف کشور: روش تحلیل پوششی داده‌ها، پژوهشنامه اقتصادی، سال دهم، شماره دوم، تابستان ۱۳۸۹.
۵. مهرگان، محمدرضا (۱۳۸۳). ارزیابی عملکرد ادارات کل‌ها، رویکردی کمی با استفاده از تحلیل پوششی داده‌ها. تهران، انتشارات دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
6. Aigner, D.J, Lovell & Schmidt. (1997). "Formulation and Estimation of Stochastic Frontier Production Function Models". Journal of Econometrics. Vol.6PP: 21-39.
7. Aigner, D.J. & S.f. Chu. (1986). On estimating the industry production functions. American Economic Review. Vol.58. PP: 821-839.
8. Banker, R.D., Charnes, A. and Cooper, W.W. (1984) "Some models for Estimating Technical and Scale Inefficiencies in Data Envelopment Analysis". Management Science 30: 1078-92.
9. Barros, C. P. (2007). "Technical and allocative efficiency of tax offices: a case study". 1, pp. 41-60.
10. Charnes, A., Cooper W.W. and Rhodes, E., (1978), Measuring the Efficiency of Decision Making Units, European Journal of Operations Research, 2, 29-44.
11. Coelli, T, J., (1996), "A Guide to DEAP version 2.1: A Data Envelopment Analysis (Computer Program)", Center for Efficiency and Productivity Analysis, Department of Econometrics, University of New England, Armidale, Australia.
12. De Borger, B., Kerstens, K., (1996) Cost Efficiency of Belgian Local Government: A Comparative Analysis of FDH, DEA and Econometric Approaches Regional Science and Urban Economic, 26(2), P: 145-170.
13. Fare, R., Grosskops, S. Lovell, C.A.K. (1985) The Measurement of Efficiency of Production Boston: Kluwer Academic Publishers.
14. Farrell, M.J., (1957) "The Measurement of Productive Efficiency". Journal of the Royal Statistical Society, Series A, 120, Part 3. Outliers"

---

Department of Economic, University of Brazil.  
<http://www.unb.br/face/eco/cpe/TD>

15. Førsund, F.R., S. Kittelsen and F. Lindseth (2005). "Efficiency and Productivity of Norwegian Tax Offices". Memorandum 29/2005, University of Oslo, Department of Economics.
16. Lee, Y. H. (2006), "A Stochastic Production Frontier Model with Group- Specific Temporal Variation in Technical Efficiency", European Journal of Operational Research, 174, 1616-1630.
17. Moesen, W. and Persoon, A. (2002). "Measuring and explaining the productive efficiency of tax offices: a nonparametric best practice frontier approach". Vol. 47, N<sup>o</sup> 3, pp.399-416.



## آسیب‌شناسی سیاست کیفری در نظام تقنینی مالیاتی ایران

ولی رستمی<sup>۱</sup>

دانشیار و عضو هیئت‌علمی گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق دانشگاه  
تهران، [vrostami@ut.ac.ir](mailto:vrostami@ut.ac.ir)

فرزانه مجدآبادی فراهانی

کارشناس ارشد فقه و حقوق جزا دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی،  
[majdabadi.farzane@gmail.com](mailto:majdabadi.farzane@gmail.com)

ریحانه عامری

دانشجوی دکتری حقوق عمومی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی،  
[rey.ame1982@gmail.com](mailto:rey.ame1982@gmail.com)

### چکیده

مالیات به‌عنوان اصلی‌ترین ابزار کسب درآمد برای دولت‌ها جهت دستیابی به اهداف اقتصادی و اجتماعی مطرح است. برنامه‌های رهایی‌تدریجی از اقتصاد نفتی و برجسته کردن نقش مالیات در اداره امور کشور، اکنون بیش‌ازپیش موردتوجه قرار گرفته است و از سوی دیگر گسترش تنوع فعالیت‌های اقتصادی و نقش فزاینده دولت‌ها در ایجاد و گسترش خدمات عمومی و توزیع عادلانه درآمد، دریافت و پرداخت مالیات را به مسئله‌ای مهم و تأثیرگذار تبدیل نموده است. از آنجاکه مالیات، پس از نفت مهم‌ترین منبع درآمدی دولت می‌باشد و با توجه به بروز نوسانات بازار نفت و نیز پایان‌پذیر بودن منابع نفتی، توجه مسئولان به مالیات به‌عنوان یک منبع درآمدی باثبات، مطمئن و دائمی جلب شده است. طبعاً تحقق این امر مستلزم یک نظام مالیاتی کارآ است که فرار مالیاتی در آن به حداقل رسیده و به سمت عدالت اجتماعی گام بردارد. برای تأمین این منظور اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم به تصویب مجلس رسیده است. این اصلاحیه، جرم‌انگاری جرم مالیاتی و مجازات کیفری را به‌عنوان راهکاری برای مقابله و کاهش فرار مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی مقرر نموده است. این مقاله آسیب‌های حقوقی سیاست کیفری نظام مالیاتی ایران را مورد شناسایی و بحث و بررسی قرار داده که با نارسایی‌ها، ابهامات و اشکالاتی مواجه است.

**کلیدواژه‌ها:** سیاست کیفری، نظام مالیاتی، جرم مالیاتی، مجازات کیفری، فرار مالیاتی و

مالیات.

## ۱- مقدمه

شناخت اقسام آسیب‌ها در سیاست کیفری نظام مالیاتی ایران از نظر گاه حقوقی و بیان عوامل شکل‌گیری و تکوین آن‌ها موضوع مورد بحث این مقاله به حساب می‌آید. با اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ در سیاست کیفری نظام مالیاتی ایران با جرم انگاری جامع جرم مالیاتی در ماده ۲۷۴ الحاقی، نقطه عطفی به وجود آمد. نقد و تحلیل این جنبه اصلاحیه مذکور زمانی به نتایجی مفید منتهی خواهد شد که نگاهی جامع به این قانون داشته باشیم. شناسایی ریشه‌های ناکارآمدی، مشکلات و چالش‌های اجرایی به طور یقین نیازمند بررسی وضعیت پیشین و موجود نظام مالیاتی، شناسایی اولویت‌ها و راهبردها خواهد بود و جنبه‌های اصلاحی آن را برای ما روشن خواهند نمود. آسیب‌شناسی مؤثر نظام مالیاتی در چارچوب قوانین و مقررات موجود مستلزم شناسایی اهداف و برنامه‌هایی است که رویکرد ایجاد سیاست کیفری مالیاتی بر مبنای آن بوده است که در رأس آن‌ها تقویت ضمانت اجرای قوانین مالیاتی، ارتقای کارایی و کارآمدی نظام مالیاتی، مقابله با فرار مالیاتی و کاهش آن، جلوگیری از فساد مالیاتی، برقراری عدالت مالیاتی و درنهایت افزایش درآمدهای مالیاتی قرار دارد. راهبردها و برنامه‌های سیاست کیفری مالیاتی برای رسیدن به اهداف مذکور مبتنی بر الزام مؤدیان به رعایت مقررات و تکالیف قانونی، تنبیه و مجازات مؤدیان است که قصد فرار از پرداخت مالیات داشته و از انجام تکالیف قانونی‌شان خودداری نموده‌اند و همچنین هشدار به مؤدیان مالیاتی به منظور رعایت بهتر مقررات و تکالیف قانونی آن‌ها است که جنبه بازدارندگی دارد. بنابراین ویژگی کارایی یا عدم کارایی یک نظام مالیاتی به نقاط قوت و ضعف رکن سیاست کیفری آن در کنار سایر ارکان سیاست جنایی و ضمانت اجرای اداری و مدنی این نظام بازمی‌گردد. همچنین دستیابی به این اهداف و اولویت‌ها نیازمند بررسی و شناخت عوامل ریشه‌ای مؤثر مانند جرائم و مجازات وضع شده بر آن و رویکرد نظام کیفری ایران در حوزه این موضوعات است که در این مقاله به آن‌ها می‌پردازیم.

سیاست کیفری نظام مالیاتی ایران اگرچه با تصویب اصلاحیه یاد شده و به‌ویژه مواد ۲۴۷ تا ۲۷۸ الحاقی آن تقویت و متحول شده است و نوآوری‌هایی دارد اما با

نارسایی‌ها و ابهاماتی مواجه است که آسیب‌ها و چالش‌های حقوقی به وجود آورده است و در این مقاله مورد واکاوی و نقد و تحلیل قرار خواهد گرفت. در این راستا پرسش اصلی مقاله حاضر این است که وضعیت سیاست کیفری نظام مالیاتی ایران چگونه است و آسیب‌های حقوقی آن چیست؟ بدین منظور پس از بیان مفهوم سیاست کیفری به بررسی جرم مالیاتی و مصادیق و ارکان و مجازات آن می‌پردازیم و سپس با نگاهی به رویکرد سیاست کیفری نظام مالیاتی ایران، نارسایی‌ها، ابهامات و آسیب‌های حقوقی آن را بحث و بررسی خواهیم کرد.

### الف<sup>۱</sup> مفهوم سیاست کیفری

سیاست کیفری به‌عنوان بخشی از سیاست جنایی، با تکیه بر پاسخ‌های کیفری و سرکوب‌کننده به دنبال تبیین اهداف و رسالت حقوق کیفری است.<sup>۱</sup> سیاست کیفری، بنیان کلیدی تنظیم قوانین کشور می‌باشد. ضرورت اصلاح در سیاست‌ها بیش از آنکه در سیاست‌های اقتصادی یا خارجی دولت باشد، در سیاست جنایی و کیفری حکومت است؛ زیرا فلسفه حاکم بر این سیاست‌هاست که به‌نوعی در سیاست‌های دیگر نیز انعکاس می‌یابد. هر حکومتی و جامعه‌ای لزوماً باید دارای سیاست جنایی تعریف شده و کارآمدی باشد.

منظور از سیاست جنایی نیز جنبه‌های نظری و عملی کنترل اجتماعی در عرصه جرم و جنایت است. همواره هدف اصلی سیاست کیفری برتر را که برقراری عدالت در حد مطلوب و اصلاح و بازگرداندن مجرمان به جامعه می‌باشد را مدنظر قرار دهد بر این مبنا در این تحقیق ویژگی‌های سیاست کیفری برتر (مطلوب) بررسی می‌گردد. سیاست کیفری بر اساس مفهوم موسع آن، در چارچوب یک روش کلی و هدفمند از عوامل و زیرساختارهای گوناگونی تأثیر می‌پذیرد. در این میان، سیاست یاد شده بشدت تحت سیطره‌ی اندیشه‌ها، مکاتب و جریان‌های فرهنگی و سیاسی حاکم بر هر جامعه قرار دارد

۱. صالح ولیدی، نجفی توانا، احمدی موسوی، «آسیب شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین عوامل موثر در بروز آسیب‌ها»، مجله حقوقی دادگستری، سال هشتم، شماره نود و ششم، زمستان ۱۳۹۵ - صص ۳۷-۵۹.

و این آموخته‌های کلی هستند که در قالب سیاست‌های تقنینی، قضایی و اجرایی به تبیین راهبردهای اصولی، به‌منظور مهار پدیده بزهکاری می‌پردازد.<sup>۱</sup>

هر زمان که پدیده‌ای به نام جرم در این اجتماعات شناخته شده است، انسان‌ها به طریقی نسبت به آن واکنش نشان داده و به نشانه انزجار به مقابله به آن اقدام نموده‌اند. این شیوه‌ها به عبارت دیگر سیاست‌های کیفری که از معنای لغوی "سیاست" و "کیفر" دور نیفتاده و منعکس‌کننده تدابیر عمدتاً "کیفری" و سزا دهنده در جهت پیش‌گیری و سرکوبی "جرم" در یک جامعه می‌باشد، در طول تاریخ از عوامل گوناگون از قبیل حکومت، مذهب، اخلاق، فرهنگ و ... تأثیر پذیرفته و دگرگون شده‌اند. بر همین اساس، سیاست جنایی ایران نیز همزمان با وقوع انقلاب اسلامی دستخوش تحولات شگرفی گردید. در واقع دگرگونی نظام سیاسی در ایران، تغییرات چشمگیری را در نهادهای مختلف جامعه به وجود آورد. استقرار نظام اسلامی که با تغییر سیاق حاکمیت عجین بوده است، تحول عمیق در سیاست‌گذاری جنایی را نیز در ابعاد مختلف باعث شد.<sup>۲</sup>

#### ب- رویکرد سیاست کیفری در قوانین مالیاتی ایران

از دیدگاه حقوقی ضمانت اجرای مالیاتی قدرتی است که برای اجرای قوانین مالیاتی و یا درخواست و دستور مقام صلاحیت‌دار مالیاتی و یا حکم دادگاه و یا دادرسی و مرجع صالح مالیاتی و یا توافق‌نامه‌ها و قراردادهای و معاهدات مالیاتی از آن به‌کارگیری می‌شود. مقام قانونی به‌کارگیری این قدرت مالیاتی و اعمال‌کننده این ضمانت اجراء، دستگاه مالیاتی کشور می‌باشد.<sup>۳</sup> هر قانونی جهت اجرای صحیح و دقیق خود به ضمانت اجرایی قوی هم نیازمند است. هدف از ایجاد سیاست‌های کیفری مالیاتی، الزام مؤدیان به رعایت مقررات و تکالیف قانونی، تنبیه و مجازات مؤدیانی است که قصد فرار از پرداخت مالیات داشته و از انجام تکالیف قانونی‌شان خودداری نموده‌اند و همچنین تشویق بیشتر مؤدیان مالیاتی به‌منظور رعایت بهتر مقررات و تکالیف قانونی آنها است.

۱. دایمی خیاوی "ویژگی‌های سیاست کیفری برتر" مرکز پیام نور تهران، دانشکده حقوق، ۱۳۸۸. کارشناسی‌ارشد.

۲. همان.

۳. رستمی، ولی "اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران"، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۸، شماره ۳، پاییز ۱۳۸۷.

در نظام‌های مالیاتی از جمله مهم‌ترین ضمانت‌های اجرایی پیش‌بینی شده، اعمال جرائم مالیاتی است. سازوکار دیگر در تقویت ضمانت اجرایی قوانین مالیاتی، نظام پاداش و تشویق مالیاتی است. انطباق موازین جرائم و پاداش یا تشویقات مالیاتی با شرایط اقتصادی و اجتماعی جامعه می‌تواند در افزایش درآمدهای مالیاتی دولت مؤثر واقع گردد. ضمانت‌های اجرایی در قانون مالیات‌های مستقیم شامل ضمانت‌های اجرایی اداری (محرومیت از معافیت‌ها، تسهیلات و بخشودگی‌های مالیاتی و جرائم مالیاتی و...)، ضمانت‌های اجرایی حقوقی (از جمله مسئولیت تضامنی) و ضمانت‌های اجرایی کیفری است. در این مقاله صرفاً ضمانت اجراهای کیفری به‌عنوان مهم‌ترین ابزار سیاست کیفری موردنظر است و بررسی ضمانت اجراهای غیرکیفری که در سیاست جنایی مالیاتی و حقوق مالیاتی مدنظر هستند از موضوع آن خارج می‌باشد. معمولاً سیاست کیفری دولت‌ها بر دو اصل است. اصل صدمه و اصل سرزنش. در جرم انگاری مالیاتی در حقوق کیفری مالیاتی ایران، قانون‌گذار به هر دو اصل توجه نموده است.

## ۲- جرم انگاری مالیاتی در نظام تقنینی مالیاتی ایران

جرم انگاری مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶) در تبصره ۲ ماده ۱۹۹<sup>۱</sup> (عدم پرداخت مالیات تکلیفی)، ماده ۲۰۰<sup>۲</sup> (تخلف دفاتر اسناد رسمی) و ماده ۲۰۱<sup>۳</sup> (استناد به اسناد و مدارک خلاف حقیقت به‌قصد فرار از پرداخت مالیات)

۱. تبصره ۲ ماده ۱۹۹- هر گاه مکلف به کسر مالیات شخص حقوقی غیردولتی باشد مدیر یا مدیران مربوط نیز علاوه بر مسئولیت تضامنی نسبت به پرداخت مالیات و جرائم متعلق به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال محکوم خواهند شد این حکم شامل مدیر یا مدیران اشخاص حقوقی که برای پرداخت مالیات‌های مذکور در فوق به سازمان امور مالیاتی کشور تأمین سپرده‌اند نخواهد بود.

۲. ماده ۲۰۰- در هر مورد که به موجب مقررات این قانون تکلیف یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات و یا مالیات‌های متعلق مربوط مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) آن نیز خواهد بود و در مورد تکرار به مجازات مقرر در تبصره ۲ ماده ۱۹۹ این قانون نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد.

۳. ماده ۲۰۱- هر کس به قصد فرار از پرداخت مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید به حبس از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد...

نمود داشته است؛ اما در اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مذکور قانون‌گذار مجازات کیفری را از ماده ۲۰۱ حذف نمود<sup>۱</sup> و جرم فرار مالیاتی از نظام تقنینی مالیاتی ایران رخت برپست. البته قانون‌گذار در ماده ۲۴ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰<sup>۲</sup>، به‌طور کلی هرگونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه اسناد و مدارک غیرواقعی به دستگاه‌های مشمول این قانون که موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث و یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد، جرم انگاری نموده است.

با توجه به خلأ جرائم مالیاتی در قوانین مالیاتی ایران و پس‌از آنکه قانون‌گذار دربند «د» ذیل تبصره ماده ۳۶ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ از جرائم مالیاتی نام برد و در بند «ب» ماده ۱۰۹ قانون مذکور این جرائم را در زمره جرائم اقتصادی قرارداد در ماده ۲۷۴ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ مصادیق جرم مالیاتی را در هفت‌بند برشمرد که نوآوری مهمی محسوب می‌گردد و دارای رویکردی نوین نسبت به جرائم مالیاتی است و برای اولین بار مصادیق مجرمانه را در قانون ذکر نموده است.

۱. ماده ۲۰۱- هر گاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد ومدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و سود و زیان خودداری کند علاوه بر جریمه‌ها و مجازات‌های مقرر در این قانون از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد

۲. ماده ۲۴- هرگونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه اسناد و مدارک. چنانچه برای عمل ارتكابی در سایر قوانین مجازاتی تعیین شده باشد به همان مجازات محکوم می‌شود. در غیر این صورت علاوه بر لغو امتیاز، مرتکب به جزای نقدی معادل حقوق تضییع شده و نیز جبران زیان وارده با مطالبه ذی‌نفع محکوم می‌گردد غیرواقعی به دستگاه‌های مشمول این قانون که موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث و یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد، جرم محسوب می‌شود.

هریک از کارکنان دستگاه‌ها که حسب وظیفه با موارد مذکور مواجه شوند مکلفند موضوع را به مقام بالاتر گزارش نمایند، مقام مسئول در صورتی که گزارش را مقرون به صحت تشخیص دهد مراتب را به مرجع قضائی اعلام می‌نماید. متخلفین از این تکلیف به مجازات یک تا سه سال انفصال موقت از خدمات دولتی و عمومی محکوم می‌شوند.

مهم‌ترین نوآوری قانون جدید مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، در واقع جرم انگاری فرار مالیاتی و تلقی آن به عنوان جرم عمومی است که ضمانت اجرایی شدید و قابل توجه است.

با الحاق ماده ۲۷۴ به قانون مالیات‌های مستقیم به طور خاص به پدیده فرار مالیاتی پرداخته شده است. در این ماده که در اصلاحیه سال ۱۳۹۴، به این قانون ملحق گردیده، مصادیق جرم مالیاتی را بیان نموده است و وفق آن مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات درجه شش (مقرر در ماده ۱۹) قانون مجازات اسلامی محکوم می‌گردند.

قانون‌گذار در ماده ۲۷۴<sup>۱</sup> ضمن احصاء مصادیق مجرمانه، عنصر معنوی را در جرائم مذکور در این ماده مفروض دانسته است و با تحقق عنصر مادی که همان افعال یا ترک افعال مصرح می‌باشد، جرم محقق می‌گردد. همچنین با توجه به مواد ۲۰ و ۱۴۳ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲، در صورت ارتکاب جرم مالیاتی توسط اشخاص حقوقی،

۱. ماده ۲۷۴- موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه شش محکوم می‌گردند:
  ۱. تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن
  ۲. اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن
  ۳. ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده (۱۸۱) این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹) و (۱۶۹) مکرر) به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام
  ۴. عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده
  ۵. تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع.
  ۶. خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی
  ۷. استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی.
- تبصره ۱. اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۰۷/۰۸/۱۳۹۰ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست.
- تبصره ۲. اعلام جرائم و اقامه دعوی علیه مرتکبان جرائم مزبور نزد مراجع قضائی از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی و سایر مراجع قانونی صورت می‌پذیرد.

قانون‌گذار برای اشخاص نیز قائل به مسئولیت کیفری شده است. مسئولیت کیفری شخص حقوقی زمانی محقق می‌شود که نماینده قانونی شخص حقوقی (اعم از مدیرعامل، اعضاء هیئت‌مدیره، وکیل شخص حقوقی و...) به نام یا در راستای منافع شخص حقوقی مرتکب جرمی شود. قانون‌گذار در ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم به معاونت در ارتکاب مالیاتی اشاره می‌کند و مجرمین مشمول، با توجه به بندت "ماده ۱۲۷ قانون مجازات اسلامی به مجازات درجه ۷ یا ۸ محکوم می‌شوند و مصادیق آن نیز در ماده ۱۲۶ قانون مجازات اسلامی مشخص گردیده است. در اجرای ماده ۲۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم، مرتکب یا مرتکبان جرائم مالیاتی علاوه بر مجازات مقرر در مواد ۲۷۴ تا ۲۷۶ این قانون، مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق قانونی که تا مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ این قانون مطالبه ن شده باشد و همچنین ضرر و زیان وارده به دولت با حکم مراجع صالح قضائی می‌باشند. قطعاً در نتیجه اقدامات مجرمانه از جمله اختفای فعالیت اقتصادی یا کتمان درآمد یا سایر جرائم مالیاتی ممکن است رسیدگی و تشخیص مالیات، مشمول مرور زمان مالیاتی گردد. در این صورت موضوع از طریق مراجع قضایی پیگیری و اگرچه مهلت مقرر در ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم منقضی شده باشد، ضرر و زیان وارده به دولت مطالبه خواهد شد.<sup>۱</sup>

### ۳- جایگاه مراجع قضایی کیفری در قانون مالیات‌های مستقیم

تحقق عدالت کیفری مالیاتی با اقدامات دادسرا و دادستان برای کشف جرائم یا بزهکارهای مالیاتی، حفظ حقوق مؤدیان مالیاتی و حقوق مالیاتی دولت ارتباط مستقیمی دارد.<sup>۲</sup> صدور کیفرخواست علیه بزهکاران مالیاتی و اجرای احکام کیفری علیه محکومان به بزه‌های مالیاتی، از آنجاکه مرتبط با امر مالیات (چه از جنبه حقوقی و چه جنبه کیفری) است، لذا دارای ویژگی و پیچیدگی‌های برای تشخیص موضوع می‌باشد

۱. ریاحی، تاجمیر، "اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در عرصه عمل"، سی و هفتمین همایش سراسری انجمن حسابداران خبره ایران، ۱۱ خرداد ۱۳۹۵.

۲. نقره کار، محمد صالح، "نقش دادستان در صیانت از حقوق عامه"، چاپ هفتم، تهران، انتشارات جنگل و جاودانه، ۱۳۸۸-۴۵

که داشتن دانش و تخصص کافی را در امر مالیات و حقوق مالیاتی می‌طلبد و صرفاً داشتن دانش حقوق کیفری کافی به مقصود نمی‌باشد، بنابراین ضرورت دارد که دادسرا و دادگاه کیفری ویژه‌ای برای رسیدگی به این دعاوی بپردازد.

تأسیس دادسرا و دادگاه تخصصی مالیاتی در اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر گردیده است. تأسیس نهاد دادسرا و دادگاه تخصصی مالیاتی می‌تواند در تحقق عدالت حقوقی و عدالت کیفری مالیاتی مؤثر باشد. به‌ویژه آن‌که هم در ماده ۲۷۴ اصلاحیه یاد شده، جرم مالیاتی مقرر شده و هم در مواد ۳۶ و ۱۰۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲، جرائم مالیاتی در زمره جرائم اقتصادی قرار گرفته‌اند که در واقع از جرائم پیچیده، مدرن و طبقه یقه سفید جامعه می‌باشد، سیاست کلان اقتصادی، مالی و مالیاتی دولت را دچار اختلال می‌کنند، لذا تخصصی کردن دادسرا و دادگاه ویژه دعاوی مالیاتی را امروزه باید یک ضرورت اجتناب‌ناپذیر حقوقی و قضایی برای قوه قضائیه و سازمان امور مالیاتی کشور به شمار آورد. از این‌رو در ماده ۲۸۰ اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم، تشکیل دادسرا و دادگاه ویژه مالیاتی پیش‌بینی شده است.

#### ۴- مجازات در جرائم مالیاتی

طبق ماده ۲۷۴ الحاقی قانون مالیات‌های مستقیم، مرتکبین جرائم مالیاتی به مجازات درجه شش ( ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی) محکوم می‌گردند. این مجازات طبق ماده اخیرالذکر عبارت‌اند از: ۱- حبس بیش از شش ماه تا دو سال ۲- جزای نقدی بیش از بیست میلیون ریال تا هشتاد میلیون ریال ۳- شلاق از سی و یک تا هفتاد و چهار ضربه ۴- محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از شش ماه تا پنج سال ۵- انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها ۶- ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال ۷- ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال ۸- ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال.

همچنین بنا بر تبصره ماده ۳۶ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲، حکم محکومیت قطعی در بزه مالیاتی (بند "د" این ماده)، در صورتی که میزان مال موضوع جرم ارتكابی، یک میلیارد ریال و یا بالاتر باشد، باید در رسانه ملی ( صداوسیما) یا یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار منتشر شود.

در اینجا این سؤال مطرح می‌شود که آیا قاضی باید به تمام این مجازات حکم کند یا یکی از آن‌ها؟ با توجه به اینکه در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم عبارت «مجازات درجه شش» به کار رفته است، ظاهراً بایستی تمامی مجازات جمع شوند؛ بنابراین در این صورت مجازات انتشار حکم که در ماده مذکور مجازاتی درجه شش به شمار می‌رود حتماً باید در تمامی موارد مذکور در بندهای هفت‌گانه ذیل ماده یاد شده اعمال شود. این امر با حکم تبصره ماده ۳۶ قانون مجازات اسلامی سازگار نیست؛ زیرا مطابق این تبصره، انتشار حکم در مورد محکومیت قطعی در جرم مالیاتی فقط در صورتی الزامی است که میزان مال موضوع جرم ارتكابی، یک میلیارد ریال یا بیش از آن باشد در صورتی که به موجب ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم در مواردی که میزان مال موضوع جرم مالیاتی ارتكابی کمتر از این میزان و بسیار پایین باشد نیز باید حکم قطعی صادره در رسانه‌ها منتشر گردد.<sup>۱</sup>

مجازات جرائم مالیاتی در ماده مذکور نامتناسب و با ایراداتی مواجه است که در قسمت آسیب‌های سیاست کیفری تقنینی نظام مالیاتی ایران به آن‌ها می‌پردازیم.

### ۵ - مرور زمان در جرائم مالیاتی

حسب ماده ۱۳ قانون آیین دادرسی کیفری، یکی از اسباب توقف تعقیب امر کیفری و اجرای مجازات، حدوث مرور زمان می‌باشد. مرور زمان، عبارت از سپری شدن مدتی است که پس از انقضای آن از دیدگاه قانونی، اعلام شکایت، تعقیب و تحقیق و رسیدگی، صدور حکم و سرانجام مجازات وجود ندارد.

۱. بهره‌مند، حمید (۱۳۹۶)، آسیب شناسی قوانین مربوط به جرایم اقتصادی در نظام حقوقی ایران، تهران: پژوهشگاه قوه قضائیه، صص ۱۸۰-۱۷۹

جرائم مالیاتی به‌عنوان یکی از مصادیق جرائم اقتصادی بوده که مطابق ماده ۱۰۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲<sup>۱</sup> مشمول مرور زمان تعقیب، صدور و اجرای کیفر نمی‌شود. وفق بند ب ماده یاد شده، در برخی از جرائم از جمله جرائم مالیاتی (موضوع بند د تبصره ماده ۳۶ قانون مجازات اسلامی)، با رعایت مبلغ مقرر در ماده اخیر الذکر، مرور زمان منتفی می‌باشد که به نظر می‌رسد با توجه به نتایج و تبعاتی که جرائم اقتصادی بر جامعه تحمیل نموده و موجب تضییع حقوق دولت و بیت‌المال می‌گردد، قانون‌گذار رسیدگی به این جرائم را محدود به زمان خاصی ننموده و همواره امکان تعقیب، رسیدگی و مجازات مرتکبان این‌گونه جرائم را امکان‌پذیر دانسته است.

### ج - آسیب‌های موجود در سیاست کیفری تقنینی نظام مالیاتی ایران

ضعف در اجرای ضمانت اجراهای کیفری مقرر در اصلاحیه ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم بنا به برخی ملاحظات سیاسی، اقتصادی و فرهنگی، نظام مالیاتی را از نیل به هدف اصلی اجرای این مقررات که همانا افزایش تمکین مالیاتی، تأمین درآمدهای مالیاتی و افزایش رفاه اجتماعی می‌باشد را با مانعی جدی روبرو ساخته است که ذیلاً به برخی از این موارد می‌پردازیم:

#### ۱- نارسایی‌های سیاست کیفری تقنینی در نظام مالیاتی ایران

در نظام مالیاتی به‌عنوان بخشی از نظام اقتصادی، سیاست کیفری با تنبیه متجاوزان به قانون، توصیف و بیان اهمیت ارزش‌های مالیاتی ایجاد گردیده است. در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۱ و اصلاحات سال ۱۳۸۰، ضعف سیاست کیفری به لحاظ عدم توجه قانون‌گذار به تدوین و اجرای پاسخ‌های کیفری مناسب مشهود می‌باشد. این امر، مبارزه مؤثر علیه عوامل ایجادکننده و تشدیدکننده آسیب را

۱. ماده ۱۰۹ - جرائم ذیل مشمول مرور زمان تعقیب، صدور حکم و اجرای مجازات نمی‌شوند:

الف- جرائم علیه امنیت داخلی و خارجی کشور

ب- جرائم اقتصادی شامل کلاهبرداری و جرائم موضوع تبصره ماده (۳۶) این قانون با رعایت مبلغ مقرر در آن ماده

پ- جرائم موضوع قانون مبارزه با مواد مخدر

دچار اشکال اساسی نموده است<sup>۱</sup>؛ که خوشبختانه در اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم ضمانت اجرای کیفری پیش‌بینی گردیده است، هرچند که این اصلاحیه نیز واجد ایراداتی می‌باشد که اجمالاً به آن خواهیم پرداخت.

در اصلاحات اخیر، قانون‌گذار مالیاتی ایران در جهت اصلاح وضعیت موجود و تقویت پاسخ‌های کیفری در راستای نیل به اهداف نظام مالیاتی و توسعه کارکرد آن، گام‌های مؤثری برداشته است که از آن جمله می‌توان به جرم‌انگاری رفتارهای ناقض تعهدات و الزامات مالیاتی، تقویت پاسخ‌های کیفری، تبیین و گسترش مسئولیت کیفری به شریک و معاون جرم و شروع به جرم مالیاتی اشاره داشت. در ماده ۲۷۴ اصلاحیه جدید قانون مالیات‌های مستقیم، عناوین مجرمانه متعددی از جمله تنظیم و استناد به اسناد خلاف واقع، اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد، تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگری یا بالعکس و ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی خود یا دیگری که پیش از این در قوانین مالیاتی مورد اعتنا قرار نگرفته بودند، مورد توجه قرار گرفته است. علاوه بر این در مواد ۲۷۵ تا ۲۷۷، شروع به جرم مالیاتی، مشارکت در جرم‌های مالیاتی و معاونت در آن‌ها مورد توجه واقع گردیده است. لیکن رویکرد جدید نیز در بردارنده نقایص و چالش‌های متعددی می‌باشد. عدم توجه کامل به مسئولیت کیفری اشخاص حقوقی با توجه به تحولات نوین قانونی (تبصره ماده ۲۷۴ اصلاحی) و بی‌توجهی به مسئولیت ناشی از تقصیر، همچنان در این‌گونه مقررات به‌عنوان نقص و چالش محسوب می‌گردد.<sup>۲</sup>

نارسایی دیگر ناشی از عدم هماهنگی بین قانون مالیات‌های مستقیم و قانون ارتقاء نظام سلامت اداری در خصوص تسری محرومیت‌های پیش‌بینی شده برای مرتکبان جرائم مالیاتی در قانون اخیرالذکر به تمامی مصادیق جرائم مالیاتی در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. ماده ۵ قانون ارتقاء نظام سلامت اداری در بندهای الف و ب به ترتیب اقسام محرومیت‌ها و مدت محرومیت‌ها را مشخص کرده است مطابق جزء

۱. صالح ولیدی، نجفی توانا، احمدی موسوی، "آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین عوامل مؤثر در بروز آسیب‌ها"، مجله حقوقی دادگستری، سال هشتم، شماره نود و ششم، زمستان ۱۳۹۵- صص ۳۷-۵۹.

۲. همان.

۱ بند «ب» این ماده، اشخاصی که به قصد فرار از پرداخت حقوق عمومی و یا دولتی مرتکب اعمال شش‌گانه زیر این جزء می‌گردند متناسب با نوع تخلف عمدی به دو تا پنج سال محرومیت محکوم می‌شوند.<sup>۱</sup> برخی از این رفتارها با مصادیق جرائم مالیاتی موضوع ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مشترک هستند مانند ارائه متقلبانه اسناد، صورت‌های مالی، اظهارنامه‌های مالیاتی به مراجع رسمی ذی‌ربط (جزء ۱-۱) که با جرم موضوع بند ۱ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم مشابهت‌های زیادی دارد. اما برخی دیگر در ماده مذکور ذکر ن شده‌اند، از جمله می‌توان به استنکاف از پرداخت بدهی معوق مالیاتی یا عوارض قطعی قانونی در صورت تمکن مالی و نداشتن عذر موجه (جزء ۱-۶) اشاره کرد که در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم ذکر ن شده است. دلیل این موضوع هم آن است که برخی از رفتارهایی که در اجزای شش‌گانه یاد شده ذکر شده‌اند، عنوان مجرمانه ندارند و قانون‌گذار با وجود این موضوع برای این اشخاص محرومیت‌هایی را پیش‌بینی کرده است؛ اما برخی از رفتارها که در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم ذکر شده‌اند به این دلیل که در زمان تصویب قانون ارتقاء نظام سلامت اداری جرم

۱. ب<sup>۰</sup> اشخاص مشمول محرومیت و میزان محرومیت آنان:

- ۱- اشخاصی که به قصد فرار از پرداخت حقوق عمومی و یا دولتی مرتکب اعمال زیر می‌گردند متناسب با نوع تخلف عمدی به دو تا پنج سال محرومیت به شرح زیر محکوم می‌شوند.
  - ۱-۱- ارائه متقلبانه اسناد، صورت‌های مالی، اظهارنامه‌های مالیاتی به مراجع رسمی ذی‌ربط، به یکی از محرومیت‌های مندرج در جزءهای ۲، ۱ و ۳ بند الف این ماده و یا هر سه آنها.
  - ۱-۲- ثبت نکردن معاملاتی که ثبت آنها در دفاتر قانونی بنگاه اقتصادی براساس مقررات الزامی است یا ثبت معاملات غیرواقعی، به یکی از محرومیت‌های مندرج در جزءهای ۲، ۱ و ۶ بند الف این ماده یا جمع دو و یا هر سه آنها.
  - ۱-۳- ثبت هزینه‌ها و دیون واهی یا ثبت هزینه‌ها و دیون با شناسه‌های اشخاص غیرمرتبط یا غیرواقعی در دفاتر قانونی بنگاه، به یکی از محرومیت‌های مندرج در جزءهای ۲، ۱ و ۵ بند الف این ماده و یا جمع دو یا هر سه آنها.
  - ۱-۴- ارائه نکردن اسناد حسابداری به مراجع قانونی یا امحاء آنها قبل از زمان پیش‌بینی شده در مقررات، به یکی از محرومیت‌های مندرج در جزءهای ۳ و ۶ بند الف این ماده یا هر دوی آنها.
  - ۱-۵- استفاده از تسهیلات بانکی و امتیازات دولتی در غیرمحل مجاز مربوط، به یکی از محرومیت‌های مندرج در جزءهای ۱، ۲، ۴ و ۶ بند الف این ماده و یا جمع دو یا بیشتر آنها.
  - ۱-۶- استنکاف از پرداخت بدهی معوق مالیاتی یا عوارض قطعی قانونی در صورت تمکن مالی و نداشتن عذر موجه، به یکی از محرومیت‌های مندرج در جزءهای ۴، ۲، ۱ و ۶ بند الف این ماده و یا جمع دو یا بیشتر آنها.

مالیاتی محسوب ن شده بودند در شمار رفتارهای موجب محرومیت ذکر ن شده‌اند؛ بنابراین لازم است با اصلاح تبصره ۱ ماده ۲۷۴ مذکور این محرومیت‌ها شامل تمامی جرائم مالیاتی بشود.<sup>۱</sup>

## ۲- سیاست کیفری نامتناسب در مقابله با عدم تمکین مالیاتی

قانون‌گذار در اصلاحات اخیر، نگاهی نو به مقوله جرم انگاری از طریق توسعه جرم انگاری رفتارهای متعدد منتهی به عدم تمکین مالیاتی همچون کتمان درآمد، اختفای فعالیت اقتصادی، ممانعت از دسترسی مأموران با اطلاعات مالیاتی خود یا اشخاص ثالث (ماده ۲۷۴ اصلاحی) و توسعه مسئولیت کیفری همچون مسئولیت شریک و معاون جرم مالیاتی (ماده ۲۷۶) نموده است که این امر می‌تواند تأثیر مناسب‌تری را برای این پدیده به همراه داشته باشد.<sup>۲</sup>

به نظر برخی، حقوق کیفری مالیاتی ایران در این زمینه افراط نموده و با تکیه بیش از حد بر سیاست کیفری به جای سیاست جنایی مدرن و میان‌رشته‌ای، عملاً در حوزه مقابله با جرائم مالیاتی با ایستایی و ضعف‌های آزار دهنده‌ای مواجه است. در ایران قانون‌گذار در خصوص مبارزه با این جرائم کاملاً به سراغ نظام مجازات رفته است و بدون هیچ‌گونه بهره منسجمی از دیگر الگوهای پیشگیری تمام توجه خود را بر پیشگیری کیفری از این جرائم معطوف نموده است.<sup>۳</sup>

معدالک، گرایش اصلی در نظام مالیاتی در برخورد با تخلفات و جرائم مالیاتی، تقدم در اعمال ضمانت‌های اجرایی اداری و حقوقی بر ضمانت‌های اجرایی کیفری می‌باشد؛ اگرچه از تمام ابزارها و برنامه‌های سیاست جنایی به‌ویژه قابلیت‌های جامعه مدنی در پیشگیری و مقابله با این جرائم استفاده نکرده است.

ایراد حقوقی مهم نظام مجازات جرائم مالیاتی ایران نامتناسب بودن آن است. اولاً اعمال تمامی مجازات درجه شش که پیش‌تر بیان شد در مورد جرائم مالیاتی محل

۱. بهره‌مند، حمید، پیشین، صص ۱۸۳-۱۸۱.

۲. همان.

۳. فرجی، کیوان «الگوهای پیشگیری از جرایم مالی و مالیاتی در حقوق کیفری ایران»، مجله پژوهش‌های حقوقی،

۱۳۹۳، ص ۷۱

اشکال است. به نظر می‌رسد قانون‌گذار در تنظیم ماده ۲۷۴ دقت کافی را به کار نبرده است و مناسب بود که یا نوع مجازات درجه شش را مانند ماده ۲۰۰ قانون مذکور دقیقاً تعیین می‌کرد یا اینکه به قاضی اجازه انتخاب یک یا دو مورد از مجازات این درجه را اعطا می‌نمود. مقایسه مجازات موضوع ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم با آنچه برای مثال در ماده ۲۰۰ قانون مزبور ذکر شده و تنها مجازات حبس تعزیری درجه شش مقرر شده است؛ نشان می‌دهد که قانون‌گذار در هنگام تعیین مجازات به تبعات اجرایی حکم خود واقف نبوده است. به عبارت دیگر آنچه در ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مورد حکم قرار گرفته است راهنمایی برای دسته‌بندی جرائم است و اینکه با توجه به اینکه مجازاتی که در قوانین مختلف آمده است در کدام درجه قرار می‌گیرند تا احکامی که در قانون برای آن در نظر گرفته شود در خصوص آن‌ها اعمال گردد. یا اینکه در قانون‌نویسی منبعده به جای ذکر میزان یک نوع مجازات، درجه آن مانند ماده ۲۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم تعیین شود. ثانیاً در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم میان ارزش موضوع جرم مالیاتی و میزان مجازات تناسب برقرار ن شده است و مناسب بود مجازات مدرج در این خصوص پیش‌بینی شود. توضیح آنکه در مواردی که میزان مالیات پرداختن شده بسیار زیاد باشد مجازات درجه شش نمی‌تواند با جرم ارتكابی متناسب باشد.<sup>۱</sup>

### ۳- ضعف فرهنگ مالیاتی

فرهنگ مالیاتی به‌عنوان بخشی از فرهنگ عمومی، معرف بینش و طرز تلقی اشخاص از مالیات، ارزشمندی مالیات، هنجارهای مالیاتی و سطح آگاهی اشخاص از مالیات می‌باشد. فرآیند فرهنگ مالیاتی و مدیریت آن با سه عامل حاکمیت مقتدر، مؤدیان مالیاتی و ضوابط قانونی و سازمانی ارتباط مستقیم دارد. فرهنگ مالیاتی در بعد مادی و معنوی خود از ابتدای دوره قانون‌گذاری نوین مالیاتی و کارکرد سازمانی و نهادی در ایران دچار پس رفتگی و عقب افتادن از معیارهای نوین مالیاتی گردیده است. در بعد مادی، روش‌های پرداخت مالیات به‌صورت سنتی و باوجود ارتباط بین مؤدی مالیاتی و مأمور مالیاتی صورت گرفته است. بدین ترتیب سبب شکل‌گیری پدیده

۱. بهره‌مند، حمید، پیشین، ص ۱۸۰

چانه‌زنی و ارتباط بین مؤدی و مأمور مالیاتی گردیده و درنهایت سبب عدم تمکین مناسب مالیاتی توسط مؤدیان گردیده است. به‌علاوه، این میزان اثرات به دنبال خود تعدد اعتراضات و تأخیر در وصول مالیات‌ها و درنهایت عدم حصول اهداف مالیاتی را به دنبال داشته است. در بعد معنوی فرهنگ مالیات‌ها نیز مقبولیت مالیات و پذیرش آن به‌عنوان یک ارزش، اعتماد و اطمینان بخشی در خصوص موارد مصرف مالیات و اعتماد به‌نظام مالیاتی، تقویت احساس عدم تبعیض مالیاتی و میزان آشنایی مأموران و مؤدیان مالیاتی به قوانین و مقررات، توسعه کمتری یافته است.<sup>۱</sup>

#### ۴- اثرات نامطلوب اجتماعی

شدیدترین نوع ضمانت‌های اجرایی در قانون مالیات‌های مستقیم، ضمانت اجرای کیفری است. با این وجود، اجرای این ضمانت‌ها، هزینه‌هایی را برای دولت به همراه خواهد داشت.

طرفداران تحلیل اقتصادی حقوق کیفری برای توجیه ارزیابی هزینه‌های جرم دلالی را ارائه می‌کنند، نخست اینکه هزینه‌های جرم با میزان جرائم ارتباط تنگاتنگی دارند. بدین مفهوم که هر چه میزان جرائم بیشتر، میزان هزینه آن هم به همان میزان افزایش خواهد یافت و بالعکس؛ بنابراین، ارزیابی هزینه‌های جرم، معضل بزهکاری را در اولویت اصلی جامعه قرار می‌دهد که مستلزم توجه خاص جامعه است. همچنین، ارزیابی هزینه‌های جرم به جرم شناسان کمک می‌کند تا میزان شدت و درجه اهمیت هر یک از جرائم را با توجه به میزان آسیب و خسارت ناشی از آن تعیین کنند.

مضاف بر آن، از جمله ویژگی‌های مجازات کیفری، رسواکنندگی است.<sup>۲</sup> رسوایی، نشانه سرزنش عمومی است که بزهکار را از تأیید همشهریان و اعتماد میهن و احساس برادری که پدیدآورنده زندگی اجتماعی است، محروم می‌دارد.<sup>۳</sup> به‌علاوه، مجازات در

۱. مرادی، مهدی و رستم، امین (۱۳۹۲)، "بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تأکید بر عوامل"، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۸، صص ۴۶-۴۵

۲. توجهی، عبدالعلی، لزوم جرم انگاری نشوز زوج، مطالعات راهبردی زنان، سال دوازدهم، شماره ۴۸، تابستان ۱۳۸۹

۳. بکاریا، سزار، رساله جرایم و مجازات‌ها، جلد ۳، ترجمه محمد علی اردبیلی، تهران، نشر میزان، ۱۳۷۳

بسیاری از موارد با رنج و عذاب همراه هستند و از هر نوعی که باشند، علاوه بر بزهکار، در عمل، اطرافیان او را نیز تحت تأثیر قرار داده و حتی روال عادی یک زندگی بلکه مسیر طبیعی زندگی اجتماعی را تغییر می‌دهد و چه بسا در مواردی به یک بحران برای نظام‌های حاکم تبدیل شوند.<sup>۱</sup>

علاوه بر این، تبعات محکومیت کیفری با اجرای حکم تمام نمی‌شود و بسیاری از محکومین، پس از تحمل مجازات و آزادی از زندان، با واکنش‌های منفی از سوی جامعه روبرو می‌گردند و گاهی نیز از برخی از حقوق اجتماعی من جمله استخدام محروم می‌گردند.

#### ۵- عدم وجود زیرساخت‌های لازم قضایی

رسیدگی به جرم مالیاتی، نیاز به زیرساخت‌های متعددی از جمله دادسرای ویژه مالیاتی، زندان کافی و مناسب، کادر قضایی کافی و آموزش دیده به لحاظ ضرورت رسیدگی تخصصی به جرائم مالیاتی و ... دارد. ایجاد این زیرساخت‌ها در نظام قضایی برای دولت هزینه‌های زیادی را به همراه خواهد داشت که به نظر می‌رسد در شرایط کنونی اقتصادی، دولت آمادگی لازم برای این منظور را ندارد. علاوه بر این، با توجه به نگرش منفی مردم در پرداخت مالیات، می‌توان تصور کرد که این امر برای دولت هزینه‌های بیشتری را در برداشته باشد.

#### ۶- رویکرد نظام کیفری در ایران به فرار مالیاتی

فرار مالیاتی از جمله جرائمی است که از آن به‌عنوان یک پدیده شوم نظام اقتصادی جوامع و یک عمل غیرقانونی یاد می‌شود که مختص کشور ما نیست و همه کشورهای دنیا با آن درگیر هستند. هرگونه تلاش غیرقانونی به‌منظور عدم پرداخت مالیات من جمله ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید، منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول و ... فرار مالیاتی نامیده می‌شود و سوءاستفاده از گستره معافیت‌های مالی از عوامل زمینه‌ساز فرار مالیاتی است.

۱. توجهی، همان.

در راستای مقابله با فرار مالیاتی باید ضمانت‌های اجرایی وجود داشته باشد اما ضعف قوانین موجب شده افراد به این پدیده شوم روی آورند که خوشبختانه در سنوات اخیر با تعامل خوب دستگاه‌های قضائی، امنیتی و اقتصادی اقدامات خوبی در راستای مقابله با این پدیده انجام شده است.

صاحب‌نظران اقتصادی معتقدند پدیده فرار مالیاتی در نظام مالیاتی، همانند سایر جرائم در این حوزه، متأثر از عوامل گوناگونی است. از جمله عوامل اقتصادی و بسترهای اجتماعی و آنچه در این بین مهم است تأثیرات منفی فرار مالیاتی بر درآمد مالیاتی، اختلال در بودجه سالانه و تغییر توان رقابتی عوامل اقتصادی می‌باشد.

همواره پیشگیری از درمان بهتر است و یکی از مهم‌ترین مسائل مربوط به وضع و اجرای کارآمد نظام مالیاتی، شناسایی راه‌های فرار از پرداخت مالیات و راهکارهای جلوگیری از آنهاست. باین‌وجود تدوین قوانین کیفری در این خصوص برای منع از انجام عمل غیرقانونی بسیار حائز اهمیت است. در ایران قانون‌گذار در ماده ۲۷۴ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ این پدیده اقتصادی را جرم‌انگاری و کیفر حبس برای آن پیش‌بینی نموده است.

در ماده ۲۷۴ صراحتاً جرم‌انگاری و مجازات حبس تعزیری درجه ۶ را برای فرار مالیاتی آن پیش‌بینی نمود که با توجه به این ماده از قانون، عناصر تشکیل‌دهنده جرم فرار مالیاتی را می‌توان فعالیت در اقتصاد زیرزمینی، انجام معاملات صوری، ارائه بیان فروش کمتر از میزان واقعی، کاهش غیرواقعی ارزش واحد، ثبت معاملات و درآمدها در دفاتر جداگانه، قلمداد نمودن درآمد یا فعالیت از موارد معافیت، تنظیم غیرواقعی حساب سود و زیان، ترازنامه، حساب و خلاصه وضعیت درآمد و هزینه، تنظیم خلاف واقع مدارک تشخیص مالیات (ماده ۲۰۱ هرگاه مؤدی به قصد فرار از مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل می‌باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده است استناد نماید یا سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان خودداری کند علاوه بر جریمه‌ها و مجازات مقرر در این قانون از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد، استناد به مدارک خلاف حقیقت، عدم تسلیم اظهارنامه،

ترازنامه، حساب سود و زیان، برشمرد. با این گذر اجمالی به‌وضوح قابل‌درک است که رویکرد قوانین کیفری ایران به فرار مالیاتی هم پیشگیرانه و هم بازدارنده است و به‌نوعی ضمانت اجرای محکمی برای جلوگیری از فرار مالیاتی پیش‌بینی شده است<sup>۱</sup>.

فرار مالیاتی هیچ‌گاه در قوانین مالیاتی ایران از ابتدا تاکنون تعریف نشده است. اصطلاح «فرار از پرداخت مالیات» از سال ۱۳۲۲ در مورد اظهارنامه خلاف واقع، با قانون مالیات بر درآمد وارد قوانین مالیاتی ایران شد و در آن زمان صرفاً ضمانت اجرای حقوقی (جریمه نقدی) داشت. ضمانت اجرای حقوقی در این خصوص در مواردی همچنان در قانون فعلی مالیات‌های مستقیم وجود دارد به‌عنوان مثال به‌موجب ماده ۲۰۲ قانون مذکور اگر کیس به‌قصد فرار از پرداخت مالیات اقدام به نقل‌وانتقال اموال خود به همسر یا فرزندان خود کند، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی اقدام کند؛ اما جرم‌انگاری «فرار از پرداخت مالیات» با ضمانت اجرای کیفری از سال ۱۳۳۷ وارد قوانین ما شد و با تغییراتی در ماده ۲۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ تا سال ۱۳۸۸ وجود داشت<sup>۲</sup> که پیش‌تر بیان شد. تا اینکه به نحو جامع و کامل در ماده ۲۷۴ قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ پیش‌بینی شد.

### نتیجه‌گیری

در این جستار سیاست کیفری ایران را به‌طور خاص در نظام مالیاتی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت موردبررسی قرار دادیم. نظام مالیاتی ایران در حال حاضر دچار چالش‌ها و آسیب‌های متعددی است که می‌بایست ضمن شناسایی آسیب‌ها از یک‌سو، به تعیین عوامل مرتبط با آن از سوی دیگر پرداخت. نباید از نظر دور داشت که صرف وضع قوانین و مقررات کیفری در قانون جزا دارای جنبه پیشگیرانه است و قانون‌گذار قوانین کیفری را به امید ارعاب و در نتیجه پیشگیری از ارتکاب جرائم افراد

1. <http://www.intamedia.ir/Pages/Action/Province/amozech>

۲. پورمهدی، نیما، «جرم و مجازات در حوزه مالیات‌ها»، مجله حقوقی اقتصادی و اجتماعی، سری دوم، ۱۳۹۴، ص

جامعه وضع می‌کند. در جرائم اقتصادی نیز که جامعه متأثر از وقوع آن است، تعقیب و مجازات مرتکبین و حذف تشریفات رسیدگی می‌تواند در پیشگیری از وقوع بزه مؤثر و موجب التیام بخشیدن به اثرات روانی حادث شده از آن گردد.

یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که همواره نابسامانی قانونی به‌عنوان اولین و مهم‌ترین آسیب وارده بر نظام مالیاتی محسوب می‌گردد. در ایجاد این‌گونه آسیب‌ها عوامل متعددی از جمله: عدم توجه قانون‌گذار به‌ضرورت تدوین قانون منسجم و رفع ایرادات قانونی، سیاست کیفری غیر مؤثر و ناکارآمد، فقدان زیرساخت مناسب در جهت پیشگیری از قانون‌گریزی مالیاتی، نابسامانی فرهنگ مالیاتی و وجود چالش‌های اقتصادی دخالت دارند.

همچنین توسعه و گسترش جرائم متأثر از عواملی هستند، در ریشه‌یابی گسترش جرائم اقتصادی از جمله جرائم مالیاتی و مفاسد مالی و اقتصادی می‌توان به عواملی از جمله عدم تناسب مجازات با جرم در جرائم مالیاتی سیاست کیفری تقنینی ایران، عدم نگرش یکسان قانون به همه متخلفان و در نتیجه در امان ماندن متخلفانی که از قدرت نفوذ و پشتیبانی کافی برای فرار از مجازات برخوردارند و عمدتاً نیز مرتکبین این جرائم را تشکیل می‌دهند، فقدان یک نظام خودکنترل در نظام اقتصادی کشور که آغاز تخلفات اقتصادی و مالی را به‌موقع گزارش کند، تنگی شدید معیشت برای عده‌ای از افراد جامعه (و کارکنان اداری) که در برخی موارد به نادیده انگاشتن مقررات از سوی ایشان در قبال بهره‌مندی‌های اندک مالی در قبال کسب ثروت‌های هنگفت برای متخلفان اصلی می‌انجامد، اشاره نمود.

در پایان باید خاطر نشان کرد که مقنن می‌بایست به‌منظور مقابله با جرائم مالیاتی قبل از هر چیز تعریف جامع و مانعی از جرم مالیاتی ارائه نماید و مصادیق آن را با توجه به لزوم تفسیر مضیق در جرائم کیفری در نظر گرفته و سپس اقدام به تدوین قانون جامع جرائم اقتصادی نماید که این امر از ضروری‌ترین نیازهای جامعه در جهت مقابله با جرائم اقتصادی به شمار می‌رود و البته که سعی شود پیشگیری را مقدم بر درمان بدانیم.

همچنین لازم است با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، همانند سایر جرائم اقتصادی میان ارزش موضوع جرم مالیاتی و میزان مجازات تناسب برقرار شود و مجازات مدرج در این خصوص پیش‌بینی شود. به‌علاوه با اصلاح مجازات مقرر برای جرائم مالیاتی به‌جای روش تعیین کلی مجازات درجه شش به نوع یا انواع مجازات موردنظر تصریح گردد. ضمناً تحمیل محرومیت‌های موضوع قانون ارتقاء سلامت اداری به‌کلیهٔ مصادیق جرائم مالیاتی تسری یابد.

### منابع

۱. بکاریا، سزار (۱۳۷۳). رساله جرائم و مجازات‌ها، جلد ۳، ترجمه محمدعلی اردبیلی، تهران، نشر میزان.
۲. بهره‌مند، حمید (۱۳۹۶). آسیب‌شناسی قوانین مربوط به جرائم اقتصادی در نظام حقوقی ایران، تهران: پژوهشگاه قوه قضائیه.
۳. خالقی، علی، نکته‌هایی در قانون آیین دادرسی کیفری، موسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی، چاپ هفتم، تیر ۱۳۹۵.
۴. طاهری طاری، میرمحسن، اصل برابری و عدالت مالیاتی (در آیین حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین)، چاپ دوم، تهران، موسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهر دانش؛ سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۳.
۵. عامری، ریحانه، حقوق مالیاتی ایران (بررسی ضمانت اجرای فرار مالیاتی)، چاپ اول، تهران، پندار قلم، ۱۳۹۶-ص ۷۸.
۶. گلدوزیان، ایرج، محشای قانون مجازات اسلامی بر مبنای قانون مصوب ۱۳۹۲/۲/۱، مجمع علمی و فرهنگی مجد، چاپ دوم، ۱۳۹۳.
۷. نقره کار، محمد صالح، نقش دادستان در صیانت از حقوق عامه، چاپ هفتم، تهران، انتشارات جنگل و جاودانه، ۱۳۸۸-ص ۴۵.
۸. ولیدی، محمدصالح، جرائم علیه امنیت اقتصادی، چاپ اول، تهران، جنگل، جاودانه، جلد دوم، ۱۳۹۳.

۹. دایمی خیاوی، ملیحه "ویژگی‌های سیاست کیفری برتر" مرکز پیام نور تهران، دانشکده حقوق، ۱۳۸۸.
۱۰. مجدآبادی فراهانی، فرزانه، "تحلیل ضمانت‌های اجرایی حقوقی و کیفری قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴)" دانشگاه آزاد تهران مرکزی- دانشکده حقوق، ۱۳۹۵
۱۱. پورمهدی، نیما، «جرم و مجازات در حوزه مالیات‌ها»، مجله حقوقی اقتصادی و اجتماعی، سری دوم، ۱۳۹۴
۱۲. توجهی، عبدالعلی، "لزوم جرم انگاری نشوز زوج"، مطالعات راهبردی زنان، سال دوازدهم، شماره ۴۸، تابستان ۱۳۸۹
۱۳. حجتی، سیدمهدی، "جایگاه سیاست جنایی مشارکتی در قانون آئین دادرسی کیفری (مصوب ۱۳۹۲)" همایش ملی قانون آیین دادرسی کیفری سال ۱۳۹۲ در بوته نقد، مراغه، انجمن حقوق دانشگاه آزاد اسلامی واحد مراغه.
۱۴. رستمی، ولی "اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران"، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۸، شماره ۳، پاییز ۱۳۸۷.
۱۵. رستمی، ولی "مشارکت مردم در فرآیند کیفری (بررسی سیاست جنایی کشورهای غربی)"، فصلنامه حقوق دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۷، شماره ۲، تابستان ۱۳۸۶.
۱۶. صالح ولیدی، نجفی توانا، احمدی موسوی، "آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین عوامل مؤثر در بروز آسیب‌ها"، مجله حقوقی دادگستری، سال هشتم، شماره نود و ششم، زمستان ۱۳۹۵- صص ۳۷-۵۹.
۱۷. فرجی، کیوان «الگوهای پیشگیری از جرایم مالی و مالیاتی در حقوق کیفری ایران»، مجله پژوهش‌های حقوقی، ۱۳۹۳.
۱۸. عامری، ریحانه، مجدآبادی فراهانی، فرزانه "بررسی ضمانت اجرای کیفری قانون مالیات‌های مستقیم و میزان اثربخشی آن‌ها"، مجموعه مقالات دهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، تهران، ۱۱ اسفند ۱۳۹۵.

۱۹. عباسی، حمید، "سیاست کیفری ایران نسبت به جرائم اقتصادی"، تحقیقات جدید در علوم انسانی، سال دوم، شماره چهارم، تابستان ۱۳۹۵.
۲۰. مرادی، مهدی و رستم، امین، "بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تأکید بر عوامل"، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۸، ۱۳۹۲.
۲۱. نظری، علیرضا و فدایی، ایمان، "آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران"، فصلنامه سیاست اقتصادی‌های مالی و اقتصادی، سال اول، شماره ۴، زمستان ۱۳۹۲، صص ۹۵ - ۱۱۰.
۲۲. ابراهیمی، محسن، "قانون مالیات‌های مستقیم (با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۹۴ اجرا از سال ۱۳۹۵)" نشر کتاب هرمس، ۱۳۹۵.
۲۳. گروه علمی موسسه آموزش عالی آزاد چتر دانش، "قانون یار آیین دادرسی کیفری مصوب ۱۳۹۴/۱۲/۴"، چتر دانش، چاپ بیست و ششم.
۲۴. گروه علمی موسسه آموزش عالی آزاد چتر دانش، "قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲"، چتر دانش، چاپ سی و دوم.
۲۵. قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰/۱۰/۳.
26. [http://iica.ir/files/1395/03/IICA\\_37th\\_Seminar\\_B3-Riahi\\_1.pdf](http://iica.ir/files/1395/03/IICA_37th_Seminar_B3-Riahi_1.pdf)
27. <http://www.intamedia.ir/Pages/Action/Province/amosesh>
28. <http://www.accpress.com/news/1390/10/3>



## مطالعه تطبیقی ضمانت اجرای حقوقی قوانین مالیاتی در حقوق ایران و فرانسه

کیانوش رضایی یزدی

دانشجوی دکتری حقوق در دانشگاه نانت (Nantes) فرانسه، kia\_rezai@yahoo.com

### چکیده

ضمانت اجرای قوانین مالیاتی، در یک نظام مالیاتی مبتنی بر خود اظهاری، از دو طریق اعمال می‌شود. از یکسو اعمال نظارت بر مؤدی که مهم‌ترین هدف و دغدغه سازمان و مأموران مالیاتی می‌باشد؛ به گونه‌ای که در کشورهای پیشرفته سیاست‌گذاری سازمان‌های مالیاتی در راستای افزایش آمار و طرق نظارت و بازرسی از مؤدیان مالیاتی می‌باشد. امر نظارت در چنین نظامی به یکی از مسائل مهم آیین دادرسی مالیاتی نیز بدل شده است که حدود اختیارات و تکالیف سازمان را در این رابطه از یکسو و حقوق مؤدی را در برابر اختیارات سازمان از سوی دیگر مشخص می‌کند. سر فصل دیگر که ضمانت اجرای قوانین مالیاتی به معنای خاص می‌باشد، شامل جرم انگاری و اخذ جریمه از مؤدی به علت رفتار مجرمانه و یا سهل انگارانه وی در انجام وظایف قانونی خود می‌باشد. همان‌طور که می‌دانیم از نقطه نظر پوزیتیویستی، قانون بدون ضمانت اجرای خاص، تنها در حکم یک قاعده اخلاقی اثربخش است. لذا در این مقاله سعی بر این است که در بررسی ضمانت اجرای قوانین مالیاتی ایران به توضیح و تفسیر نظام حقوقی-مالیاتی ایران پرداخته و درعین حال با معرفی ضمانت اجرای موجود در کشور فرانسه به عنوان کشوری پیشرو در زمینه یک نظام مبتنی بر اصل خود اظهاری و نیز منشأ اقتباس قوانین مالیاتی ایران، به مقایسه این دو نظام حقوقی و توضیح کم و کیف قوانین موجود در ایران و ارائه پیشنهادهای لازم جهت ارتقای نظام حقوقی کشور عزیزمان پردازیم.

**کلیدواژه‌ها:** اصل خود اظهاری قوانین مالیاتی، نظارت، بازرسی، مرور زمان، ضمانت

اجرای مادی، ضمانت اجرای کیفری

## مقدمه

## اصل خود اظهاری قوانین مالیاتی

نظام مالیاتی ایران بر طبق مواد ۲۸ (مالیات بر ارث)، ۳۹ (مالیات بر وقف)، ۹۷ و ۱۰۰ (مالیات بر درآمد املاک)، ۱۲۶ (درآمد اتفاقی) قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، نظامی مبتنی بر خود اظهاری تعریف شده است که در پی تصویب طرح جامع مالیاتی نیز بر این امر تأکید شده است. در چنین نظامی که اصل حسن نیت و صداقت مؤدی مفروض است، مؤدی موظف به تکمیل اظهارنامه مالیاتی خود با صداقت و دقت تمام است. چنین اصلی در درجه اول به صورت صریح در موادی که ذکر شد درج گردیده است و ثانیاً قانون‌گذار اظهارنامه‌های خلاف واقع یا غیر منطبق با شرایط قانونی را مشمول جریمه می‌کند که به نحو غیرمستقیم (بر مؤدیان صداقت و دقت را در تکمیل اظهارنامه‌های خود تکلیف می‌کند). در چنین نظامی، سازمان امور مالیاتی به طرق مختلف، سعی در اجرایی کردن قوانین مالیاتی از سوی مؤدیان می‌کند. اولاً، در راستای تکمیل برگه‌های اظهارنامه مالیاتی، قانون‌گذار در مواد مختلفی به خصوص در قانون مالیات بر ارزش افزوده، استفاده از حسابدار را جهت حسابرسی مؤدیان در فعالیتهای تجاری خود توصیه کرده و قانون جامع حسابداران نیز در نظام حقوقی ما وجود دارد. علاوه بر این پیشنهاد، قوانین و سازمان امور مالیاتی اقداماتی را نیز در نظر گرفته تا مؤدی را جهت تکمیل اظهارنامه‌ها به شیوه‌ای صادقانه، صحیح و کامل تشویق و هدایت نماید. برای مثال سازمان امور مالیاتی هر ساله اقدام به انتشار دستورالعمل‌هایی می‌نماید که فرصت و نحوه پر کردن اظهارنامه‌ها را بیان می‌دارد و یا

۱. در همین رابطه لازم به ذکر است که در گذشته ارتباط تنگاتنگی میان سازمان امور مالیاتی فرانسه و سازمان حسابداران این کشور وجود داشته است و در سال ۲۰۰۸ این دو نهاد با یکدیگر ادغام شده و نهاد جدید سازمان امور مالیاتی این کشور را شکل داده است. رجوع به حسابداران رسمی و مورد تأیید سازمان در قوانین مالیاتی فرانسه برای بسیاری از مشاغل الزامی می‌باشد و در مواردی که مؤدی از حسابدار رسمی استفاده نمی‌نماید، مبلغی اضافه بر مالیات خود به سازمان می‌پردازد. البته لازم به ذکر است که نحوه همکاری میان حسابداران رسمی و سازمان و مراجعه مؤدیان به حسابداران به صورت خیلی دقیق و جزئی در مقررات کشور فرانسه وضع شده است تا از یکسو جهت کاهش فعالیت‌های نظارتی سازمان را به عهده داشته باشد و از سوی دیگر ضریب اشتباهات مؤدی و تحقق حداکثری بودجه عمومی را ممکن نماید.

اینکه اقدام دیگر سازمان، یادآوری این امر از طریق ارسال پیامک به مؤدیان است که همه در راستای افزایش فرهنگ مالیاتی مؤدیان می‌باشد.

علاوه بر نقش سازمان در هشدار و تذکر به مؤدیان جهت تکمیل اظهارنامه‌های مالیاتی خود، در نظام مبتنی بر خود اظهاری که اصل صداقت و درستکاری مؤدی مفروض انگاشته شده است، وظیفه اصلی ارائه دلیل جهت اثبات غیرواقعی بودن یا ناقص بودن مدارک مؤدی در پرونده مالیاتی وی بر عهده سازمان امور مالیاتی می‌باشد. به همین علت است که قوانین مالیاتی در کشورهای مبتنی بر این اصل، حق نظارت و بازرسی جهت شناسایی مؤدیانی که وظایف خود را انجام نداده و یا وظایف خود را به صورت غیر صحیح انجام داده‌اند را به رسمیت شناخته است. اهمیت فرآیند نظارت در اجرایی شدن قوانین مالیاتی به حدی می‌باشد که یک کتاب از چهار کتاب قانون آیین دادرسی فرانسه به این امر پرداخته است و مقررات مربوط به انواع اختیارات مأموران و نحوه اجرایی کردن نظارت‌های مربوط به هر نوع مالیات را بیان می‌دارد. در راستای تحقق ضمانت اجرای این حق و اختیار، انواع مختلفی از بازرسی و نظارت در کشورهای مختلف صورت گرفته است؛ در ایران تنها ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه «نحوه بازدید و کنترل دفاتر و بازرسی اسناد و مدارک مؤدیان مالیاتی» موضوع ماده ذکر شده، به این امر پرداخته است؛ که نشان از فقدان قوانین مالیاتی و قانون آیین دادرسی مالیاتی می‌باشد؛ زیرا در اعمال این حق، توازن میان حفظ حرمت حریم خصوصی مؤدی از یک سو و دامنه قدرت سازمان و مأموران آن از سوی دیگر از مباحث مهم آیین دادرسی مالیاتی می‌باشد.

در یک نگاه کلی هدف از نظارت و بازرسی فعالیت و پرونده‌های مؤدیان را می‌توان به صورت زیر بیان کرد که جنبه تحقق و اجرایی شدن قوانین مالیاتی در آن مشهود است:

- بازدارندگی مؤدیان مالیات‌های مختلف از عدم انجام تعهدات و وظایف خود

- تحقق درآمدهای مالیاتی از طریق کشف مواردی که مؤدیان مالیات خود را نپرداخته یا انجام نداده‌اند.
- تنبیه رفتارهای مجرمانه مالیاتی که موضوع فصل دوم این مقاله می‌باشد.

### نظارت و بررسی

بعد از معرفی نظارت و بازرسی به‌عنوان ضمانت اجرای قوانین مالیاتی به معرفی انواع ابزار و حقوقی که قانون‌گذار فرانسه به مأموران مالیاتی این کشور اعطا کرده و نحوه اعمال آن می‌پردازیم و با حقوق موضوعه ایران مقایسه می‌کنیم.

#### ۱- نظارت مالیاتی

از نقطه‌نظر اجرایی، نظارت بر امور مالیاتی مؤدیان تحت دو شیوه متفاوت انجام می‌شود که به نظارت داخلی و نظارت خارجی معروف می‌باشد. در هر یک از این اشکال، مأموران مالیاتی حسب مورد از روش‌های متفاوتی استفاده کرده و از اختیارات متفاوتی برخوردارند.

#### ۱-۱- نظارت داخلی

منظور از نظارت مالیاتی داخلی، روشی است که در طی آن عملیات تحقیق و تفحص راجع به وضعیت مالی مؤدی، در داخل خود اداره امور مالیاتی انجام می‌شود. نظارتی که با بررسی پرونده مؤدی در سازمان صورت می‌گیرد و ممکن است از یک نظارت شکلی بر اظهارنامه ارائه شده تا کنترل ماهوی پرونده متغیر باشد.

**نظارت شکلی:** این مرحله به معنای نظارت بر تمام مدارک خواسته شده از مؤدی می‌باشد؛ به عبارت دیگر یک مرحله مقدماتی و قبل از شروع به پردازش داده‌های موجود در مدارک می‌باشد. این مرحله برای جلوگیری احتمالی از مسدود شدن مرحله بررسی پرونده می‌باشد. نظارت شکلی شامل بررسی خطاهای محتمل و رایج از جمله مشخصات

۱. برای نشان دادن اهمیت موضوع در فرانسه، سازمان این کشور آمار مربوط به هر یک از نظارت‌های مختلف را (چندین نوع و آیین نظارت در فرانسه مشخص شده است) منتشر می‌کند و مبالغ حاصل از اکتشاف مالیات‌های پرداخت ن شده و جریمه‌های متعلق را نیز بیان می‌کند. برای مثال چنین مبلغی در سال ۲۰۱۱ به حدود ۱۷ میلیارد یورو رسیده است.

فردی و خانوادگی، اشتباه در عملیات محاسبه (جمع و تفریق) و نحوه تکمیل برگ اظهارنامه می‌باشد.

**نظارت بر محتویات پرونده مؤدی یا نظارت ماهوی:** این مرحله شامل نظارت دقیق، جزئی و تمام و کمال اطلاعات موجود در مدارک پرونده مؤدی می‌باشد و از مقرر سازمان امور مالیاتی انجام می‌شود.

منظور از نظارت ماهوی شامل مطابقت اطلاعات موجود در پرونده و اظهارنامه‌ها با اطلاعاتی که مأموران از سایر طرق می‌توانند در اختیار داشته باشند، می‌باشد. مطمئناً چنین کنترلی امروزه از طریق ابزارهای کامپیوتری و نرم‌افزارهای خاص که در اختیار مأموران سازمان قرار دارد، صورت می‌گیرد. در راستای همین نظارت است که سازمان می‌تواند ادای پاره‌ای از توضیحات را از مؤدی چه به‌صورت داوطلبانه و چه بالاجبار بخواهد. در حالت اول، سازمان تنها اطلاعاتی را می‌تواند درخواست کند که از طریق آن‌ها امکان رسیدن به جواب با بررسی وضعیت مؤدی در داخل سازمان وجود داشته باشد. در چنین حالتی، تقاضای سازمان برای ارائه مدارک نمی‌تواند از نظر ماهیت، حجم و تعداد مدارک درخواستی به میزانی باشد که منجر به بررسی کامل وضعیت مالیاتی شخص موردنظر شود.

البته نباید از نظر دور داشت که نظارت بر مدارک که در چهارچوب اطلاعات غیر-قانونی به دست می‌آید، معتبر نیست.

### ۱-۲- نظارت خارجی

این نوع بازرسی می‌تواند شکل بررسی حسابرسی و یا بررسی تناظری جهت روشن شدن نحوه حسابداری از فعالیت‌های واحد مربوطه و مطابقت آن‌ها با واقعیت را موردبررسی قرار دهد. در این رابطه باید در نظر داشت، مجموع ادارات مالیاتی کشور و کارمندانشان امکان بررسی چند پرونده را دارند. برخلاف نظارت داخلی، نظارت خارجی به معنای حضور مأموران مالیاتی در محل اقامت مؤدی و یا مرکز امور مهم وی می‌باشد. نظارتی که بنا به مورد مستلزم داشتن حکم قضایی می‌باشد.

اهمیت این نظارت از آن جهت است که باید تا جای ممکن حریم شخصی و اسرار حرفه‌ای و حقوق شهروندی مؤدی تضمین شود.

نظارت خارجی که مهم‌ترین شکل از نظارت امور مالی اشخاص می‌باشد، موضوع ماده ۱۸۱ و آیین‌نامه اجرایی آن است. نظارتی که می‌تواند به اختلاف مالیاتی منجر شود و نظارت به مراجع قضایی نیز کشانده شود. در راستای اجرای تعیین و نظارت بر مالیات‌ها، سازمان امور مالیاتی چندین راه و ابزار متفاوت برای تحقیق و تفحص در اختیار دارد. این ابزارها در روش‌های مختلف تحقیق و تفحص می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد.

### ۱-۳- ابزارهای تحقیق و تفحص

#### - درخواست ارائه اطلاعات

اولین و ابتدایی‌ترین ابزاری که قانون فرانسه در اختیار مأموران جهت نظارت قرار داده و چهارچوب قانونی آن را مشخص کرده است، درخواست ارائه اطلاعات از مؤدی می‌باشد. درخواست اطلاعات، نامه‌ای ساده است که به مؤدی فرستاده می‌شود و در آن مأمور سازمان امور مالیاتی، درخواست اطلاعات مختلفی را می‌کند. هرچند که در قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۸۱ این قانون به چنین موردی اشاره ن شده است، ولی نشانه‌های چنین حقی را می‌توان در مجموعه مقررات مالیاتی ایران رؤیت کرد برای مثال: تبصره ۳ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مذکور، به این مورد اشاره دارد که مأمور می‌تواند صرفاً تقاضای تعدادی از صورت‌حساب‌های خرید مهر و موم‌های گذشته را بنماید، ولی همانطور که گفته شد با توجه به افزوده شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده و همچنین تنوع انواع مالیات، تفصیل مقررات مربوط به هر نوع مالیات از جهت تحقق حداکثری و سریع مالیات‌ها به‌عنوان ضمانت اجرایی برای قوانین مالیاتی، از اهمیت زیادی برخوردار است.

چنین خواسته‌هایی از سوی مأمور مالیاتی می‌تواند به علل متفاوتی، از جمله عدم تطابق در اظهارنامه و سایر مدارک موجود در پرونده مؤدی و یا تقاضای آخرین وضعیت خانوادگی مؤدی باشد.

۱. متأسفانه مقرر مذکور در پی اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم از قانون مالیات حذف شده است.

با توجه به آنچه گفته شد تبیین و تدوین مقررات مربوط به چنین درخواستی و پیش‌بینی ضمانت اجرا (برای مثال جریمه) برای مؤدی سهل‌انگار تا حدود زیادی می‌تواند از کاهش سرعت رسیدگی به پرونده مؤدیان به علت نقص آن‌ها جلوگیری نماید؛ و متعاقباً یکی از موارد مهمی که در این رابطه وجود دارد تعیین مهلت مقرر برای پاسخ به درخواست مأمور مالیاتی می‌باشد. برای مثال، این مهلت در فرانسه ۳۰ روز در نظر گرفته شده است و در قانون مالیات‌های مستقیم (ماده ۲۳۷) و دستورالعمل دادرسی مالیاتی، به این ملاک ۳۰ روزه (یا ۳۰ روز) نیز استفاده کرده است؛ ولی در این مورد خاص به علت سکوت قانون‌گذار و عدم اشاره به آن و از آنجا که این مسئله از موارد کاملاً شکلی حقوق می‌باشد، باید در مجموعه مقررات دادرسی مالیاتی گنجانده شود.

- دسترسی به اطلاعات مؤدی یا دسترسی اطلاعات بر خط

حق استعلام در چهارچوب قانونی خود اعمال می‌شود و نباید با اختیارات دیگر سازمان اشتباه گرفته شود.

حق استعلام به معنای کسب اطلاعات و اسناد لازم در رابطه با وضعیت مؤدی از اشخاص ثالث می‌باشد که در ماده ۲۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم برای ادارات مالیاتی شناخته شده است. این حق به‌منظور تضمین راست‌گویی و صداقت مؤدی در تکمیل اظهارنامه‌های خود است.

این حق باید به‌طور مضیق تنها به‌منظور استفاده از کسب و تکمیل اطلاعات صورت بگیرد نه سایر موارد که این امر در ماده ۲۳۲ قانون مورد تأکید قرار گرفته و ضمانت عدم پابندی به آن نیز ذکر شده است.

از آنجا که چنین حقی برخلاف اصل حرمت حریم شخصی می‌باشد، از این ماده باید تفسیر مضیق به عمل آید. بدین معنا که نهادها و سازمان‌ها و اشخاصی که اداره مالیات می‌تواند از آن‌ها درباره وضعیت مؤدی استعلام نماید، محدود به موارد مذکور در قانون می‌باشد که شامل وزارتخانه‌ها، شهرداری‌ها، نهادهای انقلاب اسلامی، مؤسسات عمومی غیردولتی و تعدادی از اشخاص حقوق عمومی هم چون دادگاه‌ها و اشخاص حقوق خصوصی هم چون بانک‌ها و مؤسسات مالی است. البته در این مورد نیز قانون نیازمند بازنگری و اصلاح می‌باشد، زیرا با تغییر در ساختار اجتماعی و اداری ایران، اشخاص

جدیدی ایجاد شده‌اند که اطلاعات مفیدی در اختیار دارند. در نتیجه‌ی چنین اصلی اگر سازمان از ارگان‌هایی که خارج از موارد مذکور در قانون است، درخواست اطلاعات نماید و این ترجمان‌ها از ارائه اطلاعات استنکاف نمایند، مسئولیتی متوجه آن‌ها نمی‌باشد. در پی اصلاحات صورت گرفته در قانون مالیات‌های مستقیم و با تصویب قانون تحول نظام مالیاتی، ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، اختیارات گسترده‌ای به سازمان جهت نظارت و بررسی فعالیت مؤدیان اعطا شده و فهرست جدیدی از این مؤسسات و نهاد آن‌ها به قانون اضافه شده است. ولی مسئله مهم‌تر اشاره به هماهنگی میان نهادهای مرتبط در راستای تحقق اهداف بودجه‌ای می‌باشد. برای مثال سازمان ثبت اسناد و املاک، وزارت راه و شهرسازی، سازمان اوراق بهادار، بیمه مرکزی و گمرک جمهوری اسلامی از جمله نهادهایی هستند که در وصول و اخذ مالیات اثرگذار بوده و اطلاعاتی که از مؤدیان در اختیار دارند از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. منتهای مراتب، مسئله‌ای که در قوانین ایران به آن اهمیت چندانی داده نشده است، استفاده از پتانسیل موجود در این نهادها در وصول مالیات است. نکته‌ای که در قوانین سایر کشورها به آن اشاره شده است و رد پای آن را نیز می‌توان به صورت موردی در قوانین ایران دید. ولی در اصلاحیه قانون جدید تنها به همکاری اطلاعاتی میان این نهادها و سازمان امور مالیاتی اشاره شده است و تعیین وظیفه‌ای جهت وصول مالیات برای این نهادها نشده است.

ارگان مهمی که در این ماده فراموش شده است، سازمان تأمین اجتماعی می‌باشد. البته نکته مهم که در این رابطه و به عنوان ضمانت اجرایی برای قوانین مالیاتی ایران از نظر دور داشته شده است، بحث فیش‌های حقوقی کارگران و نقش سازمان در رابطه با در اختیار داشتن اطلاعات مربوط به کارفرمایان و کارگران در این زمینه می‌باشد.

تفاوتی که در قانون ایران و فرانسه در اجرای این قانون وجود دارد، بحث مربوط به اسرار حرفه‌ای می‌باشد. در فرانسه قانون‌گذار به اشخاص ثالث اجازه می‌دهد که از رونمایی اسرار حرفه‌ای استنکاف نمایند، در حالی که تبصره ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم ایران، دسترسی مأموران به اسرار حرفه‌ای را محدود نمی‌کند؛ اما مأموران را به حفاظت از این اطلاعات موظف می‌نماید و برای تخلف از آن مجازات اعلام می‌نماید که

متأسفانه با اصلاح قانون و اضافه شدن ماده ۲۷۳ به قانون مالیات‌های مستقیم، برای چنین عملی مجازات دوگانه‌ای تعریف شده است که در بخش دوم این مقاله به صورت جزئی به آن خواهیم پرداخت.

ایراد یا نکته‌ای که در مورد ماده ۲۳۱ وجود دارد، در نظر گرفتن حق استنکاف از چنین استعلامی تحت شرایط نامشخص برای ارگان‌های مذکور است.

### - حق بر تطبیق

این حق که در راستای اعمال حق نظارت به سازمان و مأموران مالیاتی واگذار شده است، باهدف بررسی و تطبیق حسابداری‌های یک فعال تجاری و مقایسه آن با بعضی داده‌های عینی و ملموس ( در بحث هزینه‌ها و استهلاک‌های موجود بر روی برگ حسابداری و آنچه در واقعیت صورت گرفته است) و همچنین تطبیق اظهارنامه‌های پر شده با آنچه در عالم خارج وجود دارد، جهت اطمینان خاطر از واقعی بودن اظهارنامه‌ها است.

این حق که به صورت تناظری اعمال می‌شود به سازمان این امکان را می‌دهد که هماهنگی میان درآمدهای اعلام شده توسط اعضای یک خانواده مالیاتی و وضعیت واقعی مالی آن خانواده و اجزای تشکیل‌دهنده زندگی آن‌ها را بررسی کند.

برخلاف حق بر دسترسی اطلاعات، حق بر تطبیق، صداقت اظهارنامه‌های مالیاتی را با مقایسه آن‌ها با عناصر خارجی تشکیل‌دهنده وضعیت اقتصادی مؤدی مشخص می‌کند و صرف راستی آزمایی اطلاعات اعلام شده از سوی او به نهادهای متفاوت نمی‌باشد.

چنین ابزاری در فرانسه جهت نظارت بر مؤدیان، به مالیات بر درآمدهای صنعتی و تجاری، درآمدهای غیرتجاری و مالیات بر ارزش افزوده محدود شده است. در نتیجه برای درآمدهایی که مؤدی متعهد به داشتن دفاتر قانونی و حسابداری نمی‌باشد، قابل اعمال نیست. چهارچوب ابزاری این قانون نیز با جزئیات کامل در فرانسه مشخص شده است که تنها به صورت فهرست‌وار به آن اشاره می‌کنیم. نحوه اطلاع مؤدی از بازرسی، مهلت بررسی در محل کار فعال تجاری، نحوه بررسی حسابداری‌های کامپیوتری، نحوه ایراد به حسابداری‌های کامپیوتری، روش‌های بازرگری در مآخذ مالیاتی (تکنیک‌هایی که

مأموران در این رابطه برای مأموران تعریف شده است) از جمله مواردی است که در قانون آیین دادرسی فرانسه به آن اشاره شده است.

بازرسی از دفاتر قانونی و نحوه حسابداری، کنترلی است که به بررسی اسناد حسابداری مؤدی، نحوه تکمیل و نگهداری آن‌ها از سوی مؤدی، مقایسه محتوای نوشته شده در اسناد حسابداری و دفاتر قانونی با آنچه فعال تجاری در عالم واقع (اعم از استهلاک‌ها، ذخایر، اموال و ...) در اختیار دارد، می‌پردازد. بند ۲ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم به‌طور ضمنی به چنین حقی اشاره می‌کند ولی آیین اجرایی آن مشخص ن شده است.

قانون تجارت ایران، مواد متعددی را به دفاتر تجاری که تاجر در فعالیت‌های خود می‌بایست داشته باشد، اختصاص داده است. مقررات این فصل از قانون تجارت ایران از قانون تجارت فرانسه اخذ شده که یک هدف از آن نگهداری از مدارک و اسناد و ریز صورت‌حساب‌های تاجر جهت بررسی و محاسبه مالیات وی می‌باشد. ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم نیز به اهمیت این دفاتر اشاره می‌کند. آیین‌نامه تحریر دفاتر قانونی تهیه شده توسط وزارت امور اقتصاد و دارایی در راستای اجرای این ماده وضع شده است.

#### - حق بازدید از دفاتر قانونی، نحوه حسابداری و ضبط اسناد و مدارک.

این ابزار که شدیدترین و مهم‌ترین ابزار در اختیار سازمان امور مالیاتی و سازمان است و در عین حال مسئولیت سنگینی نیز بر عهده مأموران مالیاتی قرار می‌دهد، زمانی اعمال می‌شود که قرائن و اماراتی وجود دارد که مؤدی به‌صورت عامدانه مرتکب یکی از جرائم مالیاتی شده است؛ چه از طریق عدم اعلام درآمد واقعی و چه از طریق عدم پرداخت مالیات.

می‌توان گفت که دو ابزار ذکر شده (حق بر تطبیق و حق بر ضبط و اسناد مدارک) موضوع ماده ۱۸۱ قانون و آیین‌نامه نحوه بازدید و کنترل دفاتر و بازرسی اسناد و مدارک مؤدی مالیاتی می‌باشد. این مورد در هر محلی که دفاتر و اسناد و مدارک مؤدی

نگهداری شود، اعمال می‌گردد. این ابزار در راستای نظارت بر نحوه صحیح رویدادهای مالی و کنترل و بازدید دفاتر قانونی، اسناد و مدارک مالی مؤدیان پیش‌بینی شده است. از آنجاکه ابزاری خارج از حدود متعارف است، (مخدوش کردن حریم شخصی) موضوع چهارچوب بندی خاص و مشخصی که در آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌ها آمده، واقع شده است و اجرای آن مستلزم اجازه سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد. مجوزی که تحت یک قرار یا دستور قضایی حوزه‌ای که دفاتر و اسناد در آن واقع شده است، صادر می‌شود. با مقایسه آیین‌نامه مربوطه و مقررات موجود در فرانسه، به‌وضوح مشخص است که آیین‌نامه مذکور در حفاظت از حریم شخصی مؤدیان دچار خلأهای قانونی فراوانی می‌باشد.

## ۲- مرور زمان حق نظارت و رسیدگی به پرونده مؤدیان

اگرچه در اینجا تنها به بحث مرور زمان در رابطه با حق نظارت و رسیدگی به پرونده‌های مؤدیان اشاره می‌کنیم، ولی گنجاندن این مبحث در قوانین مختلف مالیاتی یکی از عوامل کاهش دعاوی مالیاتی و ضمانت اجرایی برای اعمال صحیح قوانین مالیاتی است.

### ۲-۱- رویکرد نظام حقوقی ایران به مرور زمان

نکته اول، موضوع مرور زمان مطرح شده در قوانین مالیاتی و جایگاه آن در نظام حقوقی ایران می‌باشد؛ زیرا رویکرد نظام حقوقی ایران به بحث مرور زمان چندان مساعد نمی‌باشد. با توجه به عدم پذیرش بحث مرور زمان در حقوق ایران، باید پرسید ملاک پذیرش مرور زمان در قوانین مالیاتی چیست؟

در تاریخ حقوق ایران بین حقوقدانان اختلافی مبنی بر اینکه مرور زمان در حقوق جدید متخذ از حقوق اروپاست، وجود دارد. روند وضع و عمل به قواعد مرور زمان در نظام حقوقی ایران همواره با تنش‌هایی همراه بوده است. قبل از انقلاب اسلامی اصطلاح «مرور زمان» در قوانین مختلف به‌کاربرده شده و این حق به رسمیت شناخته شده

است. در قوانین قبل از انقلاب اسلامی مرور زمان صریحاً بیان شده و انواع آن نیز از مقررات قانون مجازات عمومی و قوانین دیگر قابل استنتاج بود.

بعد از انقلاب اسلامی (از سال ۱۳۶۱) اولین برخورد با پدیده مرور زمان را می‌توان از سوی فقهای شورای نگهبان دانست.

تردید نیست که بها دادن به هر ادعای قدیمی و کهنه یا مستندات مغایر با وضع موجود، موجب درگیر شدن محاکم در دعاوی قدیمی و بربادرفته و متکی بر دلایل کمرنگ می‌شود. اجازه طرح ادعاهای مربوط به حقوق قدیمی افراد که مدت‌های مدید معطل مانده با نظم اجتماعی و عمومی منافات دارد.

نویسندگان حقوقی در نوشته‌های خود با تعبیر مختلف بر این واقعیت اذعان نموده‌اند. مهم‌ترین این دلایل که در زمینه حقوق مالیات‌ها کاربرد دارد، توسل به قاعده لاضرر در قلمرو حقوق می‌باشد؛ با این استدلال که تکلیف افراد به حفظ اسناد مالکیت خویش برای مدت‌های طولانی از یک‌طرف و بی‌توجهی به وضعیت جدید که به نفع فردی دیگر جریان دارد، از طرفی دیگر، خساراتی به بار خواهد آورد که در این عبارت معروف فقهی می‌توان تجلی آن را یافت: «لو لا الید فلا یبقی للمسلمین سوق». لذا باید جهت جلوگیری از خسارات مزبور، مرور زمان را موجب سقوط حق سابق و حدوث حق جدید تلقی نمود.

از طرف دیگر نیز می‌توان به رویکرد قانون‌گذار در قانون مجازات جدید نسبت به مرور زمان اشاره کرد. با تصویب قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲ برای نخستین بار در این قانون به این موضوع پرداخته شده است.

با همه این اوصاف می‌توان گفت، مرور زمان به‌طور استثنائی در نظام حقوقی ایران پذیرفته شده است و شورای نگهبان که عهده‌دار مطابقت قوانین عادی با قانون اساسی و شرع اسلام می‌باشد، در هر زمینه که صلاح بداند، این حق را به رسمیت می‌شناسد. یکی از موارد شناسایی مرور زمان، در حوزه حقوق مالیات‌ها و قوانین مالیاتی است. در همین راستا می‌توان به مهلت‌های ۵ ساله و ۱۰ ساله قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش‌افزوده اشاره کرد که مؤدی را مکلف به حفظ و نگهداری از اسناد و مدارک خود می‌کند.

نکته‌ای که قانون‌گذار در تعیین مهلت‌های قانونی باید به آن توجه کند، ملاحظات عملی برای تمام مؤدیان ( فعالان تجاری در سطوح خرد و کلان و مؤدیان غیرتجاری) را در خصوص امکانات فیزیکی و نحوه نگهداری این اسناد و معاملات، در نظر بگیرد. فرضاً برای یک تاجر خرد نگهداری مدارک و اسناد ۱۰ ساله مربوط به مالیات بر ارزش‌افزوده چندان ساده به نظر نمی‌رسد.

## ۲-۲- تعریف مرور زمان در حقوق مالیات‌ها

مرور زمان برابر ماده ۷۳۱ قانون آئین دادرسی مدنی سابق «گذشتن مدتی است که به موجب قانون پس از انقضای آن مدت، دعوی شنیده نمی‌شود» و در امور کیفری «گذشتن مدتی است که به موجب قانون پس از انقضای آن مدت، تعقیب جرم و یا اجرای حکم قطعی کیفری موقوف می‌شود».

در حقوق مالیات‌ها مرور زمان یا حق اصلاح اظهارنامه به‌طور کلی به حقی گفته می‌شود که سازمان امور مالیاتی در چهارچوب فرآیند نظارت و بررسی پرونده مؤدیانی که به اشتباه یا با سوءنیت اقدام به تکمیل اظهارنامه‌های غیرواقعی کرده و یا موجبات پرداخت غیرواقعی مالیات‌ها را ایجاد کرده‌اند، اعمال می‌شود.

نکته مهم این است که بدانیم در حوزه حقوق مالیات‌ها، مدت‌زمان برای بررسی و اصلاح مأخذ مالیاتی اعلام شده از سوی مؤدیان محدود بوده و مدت آن از سوی قانون‌گذار تعیین شده است. در توجیه محدود بودن اعمال این حق در طی یک بازه زمانی خاص، موارد زیادی ذکر شده است که می‌توان از مقتضیات عصر نوین، شمار زیاد پرونده‌ها، نگهداری مدارک توسط مؤدی و ... نام برد. در هر حال باید دانست که مشمول مرور زمان شدن حق نظارت سازمان، یکی از موارد تضمین حقوق مؤدی و از اصول حفاظت‌کننده حقوق وی می‌باشد.

به‌عبارت‌دیگر، روش‌های نظارتی مذکور در سطور بالا (نظارت بر مدارک، نظارت داخلی، نظارت خارجی، نظارت بر ارزش واقعی کالا و خدمات و...) که باهدف جبران خسارت از خزانه عمومی، ناشی از فقدان، اشتباه یا عدم کافی بودن درآمدهای مؤدی است، تنها در یک محدوده خاص زمانی می‌تواند اعمال شود.

## ۲-۲-۱- حدود اعمال اصلاحات

حدودی که مأمور مالیاتی در اصلاح مأخذ محاسبه مالیات باید رعایت کند، بحث مرور زمان و محدودیت مربوط به ماهیت پرونده است.

اداره امور مالیاتی تنها تا پنج سال پس از صدور برگ قطعی مالیات، می‌تواند نسبت به درآمدها یا فعالیت‌های کتمان شده، ادعای وصول مالیات داشته باشد. این امر که از قسمت دوم ماده ۱۵۶ و همچنین ذیل ماده ۱۵۷ قانون استنباط می‌شود بدین ترتیب است:

ماده ۱۵۶<sup>۱</sup> اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مؤدیان مالیات بر درآمد را در مورد درآمد هر منبع که در موعد مقرر تسلیم شده است حداکثر تا یک سال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید. در صورتی که ظرف مدت مذکور برگ تشخیص درآمد صادر ننماید و یا تا سه ماه پس از انقضای یک سال فوق‌الذکر برگ تشخیص درآمد مذکور را به مؤدی ابلاغ نکند اظهارنامه مؤدی قطعی تلقی می‌شود.

هرگاه پس از قطعی شدن اظهارنامه مالیاتی یا بعد از رسیدگی و صدور ابلاغ برگ تشخیص اعم از این که به قطعیت رسیده یا نرسیده باشد معلوم شود مؤدی درآمد یا فعالیت‌های انتفاعی کتمان شده‌ای داشته و مالیات متعلق به آن نیز مطالبه ن شده باشد فقط مالیات بر درآمد آن فعالیت‌ها با رعایت ماده ۱۵۷ این قانون قابل مطالبه خواهد بود. در این حالت و همچنین در مواردی که اظهارنامه مؤدی به علت عدم رسیدگی قطعی تلقی می‌گردد اداره امور مالیاتی بایستی یک نسخه از برگ تشخیص صادره به انضمام گزارش توجیهی مربوط را ظرف ده روز از تاریخ صدور جهت رسیدگی به دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال نماید.

ماده ۱۵۷<sup>۲</sup> نسبت به مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده‌اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند، مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می‌باشد و پس از گذشتن پنج سال مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود مگر اینکه ظرف این مدت درآمد مؤدی تعیین و برگ تشخیص

مالیات صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای ۵ سال مذکور برگ تشخیص صادر به مؤدی ابلاغ شود.

ماده ۳۴ - مؤدیان مشمول مالیات موضوع این قانون مکلفانند از دفاتر، صورتحساب‌ها و سایر برگه‌های مربوط، ماشین‌های صندوق و یا سایر وسایل و روش‌های نگهداری حساب که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌کند، استفاده نمایند. مدارک مذکور باید به مدت ده سال بعد از سال مالی مربوط توسط مؤدیان نگهداری و در صورت مراجعه مأموران مالیاتی به آنان ارائه شود.

### ۲-۲-۲- تجدید مهلت مرور زمان

بحث بعدی، مبنای شروع این مرور زمان و تعیین آن است که تبصره ماده ۱۵۷، گویا استثنائی بر نحوه محاسبه مرور زمان که در صدر ماده ۱۵۷ آمده است وارد می‌کند. تبصره ماده ۱۵۷: در مواردی که مالیات به هر علت از غیر مؤدی مطالبه شده باشد پس از تأیید مراتب از طرف هیئت حل اختلاف مالیاتی مطالبه مالیات از غیر مؤدی در هر مرحله‌ای که باشد کأن لم یکن تلقی می‌گردد و در این صورت اداره امور مالیاتی مکلف است بدون رعایت مرور زمان موضوع این ماده ظرف یک سال از تاریخ صدور رأی هیئت مزبور مالیات متعلق را از مؤدی واقعی مطالبه نماید وگرنه مشمول مرور زمان خواهد بود.

سؤالی که مطرح می‌شود این است که اگر بعد از گذشت ۴ سال مأموران اقدام به بازرسی دفاتر بنمایند و متوجه ارتکاب جرم یا عدم انجام وظایف قانونی از سوی مؤدی بشوند، آیا مبدأ مرور زمان دوباره شروع خواهد شد یا مأموران مهلت اضافه جهت پیگیری مؤدی خطاکار را دارند یا خیر؟ در این رابطه قانون‌گذار ایران سکوت کرده است ولی در فرانسه مقررات قانونی اعلام می‌دارند که در چنین فرضی مهلت مرور زمان تجدید خواهد شد. در نظام حقوقی ایران ممکن است عده‌ای از ملاک تبصره ماده ۱۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم استفاده کنند و برای سازمان حق تجدید مهلت مرور زمان را قائل شوند؛ یعنی به سازمان یک سال از تاریخ صدور رأی هیئت مهلت داد تا مالیات متعلق را از مؤدی واقعی مطالبه نماید. راه‌حلی که منطقی است و در مقایسه با نظام

حقوقی فرانسه، مهلت آن بسیار محدود می‌باشد. به همین سبب بهتر آن است که در مقررات مربوط به آیین دادرسی مالیاتی نسبت به آن موضع‌گیری شود. در رابطه با محدودیت‌های ماهوی باید به دو دسته از انتظاراتی که از اصل قانونی بودن مالیات‌ها استخراج می‌شود اشاره کرد:

اول اینکه قانون‌گذار نمی‌تواند مالیاتی را که غیرقانونی باشد پی‌جویی کند. به عبارت ساده‌تر اگر مؤدی ثابت کند، مالیات مورد نظارت و بررسی از سوی مأمور در زمره مالیات‌های قانونی مذکور در نظام حقوقی ایران قرار نمی‌گیرد، مأمور مالیاتی می‌بایست از بررسی و نظارت بر آن خودداری کند.

نکته دوم، رعایت تشریفات قانونی جهت بررسی و نظارت بر مالیات‌هاست. مأمور مالیاتی موظف است در تحقیق و تفحص خود از چهارچوب قانونی که برای او تعیین شده است، پیروی کند و نمی‌تواند هرگونه که بخواهد به جمع‌آوری مدارک و مستندات جهت روشن شدن پرونده مالیاتی مؤدی اقدام کند. در غیر این صورت با ضمانت‌های - اجرایی پیش‌بینی شده در قانون مواجه می‌گردد.

### ۲-۲-۳- تعلیق مدت مرور زمان

در همین رابطه پیش‌بینی مقرراتی راجع به تعلیق مدت مرور زمان نیز ضروری به نظر می‌رسد. با توجه به مدت ۵ ساله مرور زمان در رابطه با رسیدگی به پرونده‌های مالیات بر درآمد و از طرف دیگر با توجه به ارجاع بعضی موارد به کارشناس یا دادگاه جهت صدور حکم، لازم است تمهیداتی در نظر گرفته شود تا مدت مرور زمان در چنین مواردی، متوقف شده و حقی نیز از سازمان و خزانه عمومی در اثر تطویل پروسه دادرسی تضییع نگردد.

در انتها لازم است به این نکته اشاره کرد که تفاوت حقوق ایران با سایر کشورهای پیشرفته در امر قانون‌گذاری مالیاتی این است که در دیگر کشورها مرور زمان به‌عنوان یک اصل کلی شناخته شده است؛ در نتیجه در صورت سکوت قانون‌گذار در رابطه با مدت مرور زمان درباره حقی خاص، به مقررات عمومی رجوع می‌شود و مدت مرور زمانی که به‌عنوان اصل در نظر گرفته شده است، اعمال می‌شود؛ اما از آنجاکه مرور زمان، اصلی استثنائی در حقوق ایران می‌باشد، در صورت سکوت قانون‌گذار راجع به مدت مرور

زمان در رابطه با حقی خاص این گونه استنباط می‌شود که حق مرور زمان وجود ندارد و لذا پیگیری آن حق تا ابد امکان پذیر است. این امر مسلماً موجب ایجاد بی‌نظمی و غامض شدن رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی می‌شود و چنین امری نیازمند نگاه جدید سازمان و قانون‌گذار در تدوین آیین دادرسی مالیاتی می‌باشد.

لذا توجه به این حق و مشخص کردن وضعیت‌های گوناگون در رابطه با انواع درآمد‌های موضوع قانون مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده، از اهمیت بسزایی برخوردار است؛ زیرا همان‌طور که اشاره شد، علاوه بر سکوت نسبت به پرسش‌های گوناگون در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده، قانون‌گذار این حق را به صورت غیرمستقیم در ماده ۳۴ قانون مربوطه مورد اشاره قرار می‌دهد.

### ضمانت اجرای اداری و کیفری

با وجود تلاش سازمان جهت آگاهی مؤدیان به تکمیل اظهارنامه‌های مالیاتی و آموزش آن‌ها جهت انجام تکالیف قانونی و نیز اجرا و پیاده‌سازی روش‌های مختلف نظارت، کماکان اشخاصی هستند که سهواً و یا عمداً از اجرای تکالیف مالیاتی خود امتناع کرده و تحقق اهداف بودجه‌ای دولت را به مخاطره می‌اندازند. از همین رو لازم است اقدامات تنبیهی و ضمانت‌های اجرایی برای این دسته از اشخاص در نظر گرفته شود تا حساسیت و توجه به تکالیف مالیاتی مؤدیان افزایش یابد. در همین راستا، تمام نظام‌های مالیاتی دنیا هدف کلی خود را این چنین بیان می‌دارند: «مبارزه علیه تمام موارد تقلب مالیاتی به نام ارتقای فرهنگ مالیاتی». در این راستا باید تمام امکانات اداری جهت مبارزه با تقلب‌های شخصی و سازمان‌یافته به کار گرفته شود؛ زیرا امکان تقلب مالیاتی از منشی ساده تا هولدینگ‌های تجاری متصور است که در هر کدام حسب مورد، نحوه تقلب متفاوت بوده و بازخورد متناسبی را طلب می‌کند. لازم است به این نکته توجه شود که تمام این اقدامات تنبیهی و بازدارنده با رعایت اصل برائت و اقدام بر اساس حسن نیت می‌بایست تعیین گردد. تعادل میان این دو هدف، از اهداف اساسی آیین - دادرسی مالیاتی می‌باشد.

در همین راستا، سازمان موظف است از طریق تربیت نیروی انسانی ماهر به بررسی داخلی پرونده‌ی مؤدیان بپردازد و در صورت نیاز به بازرسی‌های خارجی نحوه همکاری با مقامات قضایی را، مشخص کند.

تا قبل از تصویب قانون تحول نظام مالیاتی کشور از مراجعه به قوانین مالیاتی ایران (قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده) صرفاً وجود مقرراتی راجع به جریمه‌های مالیاتی مؤدیان سهل‌انگار یا خطاکار برداشت می‌شد؛ اما در پی اصلاحات صورت گرفته در قانون مالیات‌های مستقیم و همچنین با نگاه به پیش‌نویس لایحه قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، رویکرد جدید قانون‌گذار در پی جرم‌انگاری بعضی رفتارهای مؤدیان قابل‌ستایش بوده و شیوه جدیدی از تضمین قوانین مالیاتی، تحت عنوان ضمانت اجراهای کیفری را نیز تأسیس کرده است. رویکردی که اگرچه قابل‌ستایش و قدردانی است، اما در بعضی موارد شاهد غفلت قانون‌گذار نسبت به اصول حقوقی و حتی قوانین کیفری موجود می‌باشد که در ادامه بحث به توضیح آن خواهیم پرداخت.

در حقوق مالیات‌ها همچون سایر رشته‌ها، دعاوی حادثه، فی‌مابین دو طرف اصلی است. این دو طرف، مؤدی و سازمان امور مالیاتی به نمایندگی از دولت می‌باشد. منتهای مراتب در سایر شاخه‌های علم حقوق و در بحث آیین دادرسی یا اجرای احکام، برای مأموری که در اجرای حکم دادگاه اهمال یا خطایی انجام می‌دهد، ضمانت اجراهایی اعم از تنبیهی و جبرانی در نظر گرفته شده است (قانون اجرای احکام)؛ زیرا در صورت خطای مأمور به حقوق دولت و یا به حقوق اشخاص خدشه وارد می‌شود. چنین مقرراتی نیز در حوزه حقوق مالیات‌ها در قانون مالیات در نظر گرفته شده است و تفاوت عمده‌ای با سایر حوزه‌ها دارد. مقررات این‌چنینی مربوط به مرحله وصول مالیات‌ها می‌شود که جزئی از پروسه حصول و تحقق مالیات‌هاست و نباید آن را با مرحله اجرای حکم اشتباه کرد. البته از آنجاکه چنین مقرراتی در مرحله بعد از رسیدگی نیز حاکم هست، می‌توان برخلاف استدلال اولیه نیز مستدلانی را آورد که این مشکل مربوط به نحوه قانون‌نویسی، شیوه نگارش قانون و ایرادات شکلی باز می‌گذارد. هرچند که این مقررات از یک دیدگاه ممکن است ماهوی به نظر برسد، ولی کارکرد اصلی آن‌ها جنبه رسیدگی داشته و

شایسته است مقررات مربوط به آن نیز در مجموعه قوانین دادرسی گنجانده و تحت عنوان قانون آیین دادرسی حقوق مالیات‌ها آورده شود.

این نوع ضمانت اجراها برای سازمان‌ها، نهادها و اشخاصی هستند که در وصول مالیات‌ها وظیفه قانونی دارند که در همین مقاله به آن‌ها اشاره شد. از آنجاکه سازمان، وصول مالیات را بر عهده این افراد گذاشته است، ضمانت اجراهایی نیز جهت تخطی این اشخاص و نهادها در نظر گرفته است که گاه جنبه مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات‌ها پیدا می‌کند و گاه جنبه اداری و پرداخت جریمه.

با توجه به آنچه گفته شد؛ می‌توان این‌گونه بیان داشت که با توجه به قوانین موجود در ایران در حوزه حقوق مالیات‌ها، دو نوع عمده ضمانت اجرایی در نظر گرفته شده است. ضمانت اجرای مالی که هم‌اکنون بیشتر جنبه اداری داشته و توسط خود سازمان امور مالیاتی اخذ می‌شود و ضمانت اجرای کیفری که در اصلاحیه قانون جدید پیش‌بینی شده و توسط دادگاه‌های عمومی‌رسیدگی می‌شود.

#### ۱- ضمانت اجرای مالی

ضمانت اجرای مالی، در عمل تحت عناوین مختلف، مازاد بر مالیات متعلق دریافت و تمام این مبالغ به حساب خزانه دولت واریز می‌شود. در زیر به موارد استقرار این ضمانت اجراها، ماهیت و میزان آن‌ها اشاره می‌کنیم.

در پی بررسی اظهارنامه‌های مالیاتی یا بازرسی از دفاتر قانونی و اصلاح مأخذ محاسبه مالیات از سوی سازمان امور مالیاتی راجع به عدم اعلام درآمد واقعی، مخدوش

---

۱. البته نمی‌توان ایراد زیادی به قانون‌گذار وارد دانست، زیرا که در زمان تصویب قانون مالیات‌های مستقیم، قانونی تحت عنوان آیین دادرسی مالیاتی پیش‌بینی نشده بود. تنها مجموعه مقرراتی که با چنین مضمونی وجود دارد، دستورالعمل دادرسی مالیاتی است که توسط خود سازمان امور مالیاتی تهیه شده است که در زمره منابع نرم حقوق به شمار می‌رود و قابلیت آن را دارد که در آینده‌ای نزدیک، با انجام پاره‌ای اصلاحات به قانون آیین دادرسی مالیاتی کشور تبدیل شود.

۲. رجوع کنید همین مقاله صفحه ۷

۳. البته نباید از نظر دور داشت که ضمانت اجرای مالی که در قانون آمده است، ضمانت اجرای کیفری هستند که مطابق با قوانین کیفری قبل از انقلاب بوده اند و در پی تغییر نظام کیفری ایران، چون با مبانی اسلامی در تعارض نبوده اند، در قوانین مختلف باقی مانده اند.

بودن، فقدان دفاتر، جعلی بودن مدارک، عدم صحت و تطابق با واقعیت مأمور مالیاتی موظف است اقدامات لازم برای تنبیه مؤدی خطاکار را انجام دهد. البته اگر در پی بررسی‌ها همچنین ثابت شود که مؤدی از آنچه می‌باید به‌عنوان مالیات سالانه خود بپردازد، بیشتر پرداخت کرده است، سازمان امور مالیاتی موظف است وجه مذکور را به مؤدی مسترد نماید. روش استرداد این مبلغ در ماده ۲۴۲ و تبصره آن و همچنین ماده ۲۴۳ آمده است.

در ابتدا باید توجه داشت که در وهله اول بعد از رسیدگی به پرونده مؤدی، در صورت اثبات عدم پرداخت مالیات یا کمبود مالیات، مؤدی موظف است مبلغ مربوطه را پرداخت نماید. در وهله بعدی می‌بایست به جریمه تأخیر در پرداخت مالیات که به‌صورت ماهیانه محاسبه می‌شود، اشاره کرد.

مطابق با ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم «پرداخت مالیات پس از سررسید مقرر در قانون موجب تعلق جریمه‌ای معادل دو و نیم درصد (۲/۵٪) مالیات به ازای هرماه خواهد بود. مبدأ احتساب جریمه در مورد مؤدیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند، نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم آن و نسبت به مابه‌الاضاف از تاریخ مطالبه و در مورد مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه خودداری نموده و یا اصولاً مکلف به تسلیم اظهارنامه نیستند، تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات حسب مورد می‌باشد.»

البته تبصره ۲ همین ماده اعلام می‌دارد که: «چنانچه فاصله تاریخ وصول اعتراض مؤدی نسبت به برگ تشخیص مالیات تا تاریخ قطعی شدن مالیات از یک سال تجاوز نماید، جریمه دو و نیم درصد (۲/۵٪) در موضوع این ماده نسبت به مدت‌زمان بیش از یک سال مذکور تا تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات قابل مطالبه از مؤدی نخواهد بود.»

از اصل مالیات و جریمه تأخیر در پرداخت آن که بگذریم، به مواردی می‌رسیم که از نظر قانون تخلف بوده و موجبات استقرار جریمه‌های نقدی را فراهم می‌کند:

- عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر موضوع ماده ۱۹۲: «در کلیه مواردی که مؤدی یا نماینده او که به‌موجب مقررات این قانون از بابت پرداخت مالیات مکلف به

تسلیم اظهارنامه می‌باشد، چنانچه از تسلیم آن در مواعد مقرر در این قانون خودداری نماید، مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات متعلق خواهد بود.»

- درآمدهای کتمان شده یا هزینه‌های غیرواقعی موضوع تبصره ماده ۱۹۲: «در مورد مؤدیانی که اظهارنامه خود را تسلیم می‌نمایند، اعمال جریمه‌ای معادل (۴۰٪) نسبت به مالیات متعلق به درآمدهای کتمان شده یا هزینه‌های غیرواقعی که غیرقابل قبول باشد»

- عدم ارائه دفاتر قانونی یا تسلیم ترازنامه موضوع ماده ۱۹۳: «نسبت به مؤدیانی که به موجب مقررات این قانون مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند در صورت عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه دفاتر مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات برای هر یک از موارد مذکور و در مورد رد دفتر مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰٪) مالیات خواهند بود.»

- ماده ۲۲ و ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، حکمی راجع به ضمانت اجراهای مادی مربوط به مقررات راجع به مالیات بر ارزش افزوده بیان می‌کند: «مؤدیان مالیاتی در صورت انجام ندادن تکالیف مقرر در این قانون و یا در صورت تخلف از مقررات این قانون، علاوه بر پرداخت مالیات متعلق و جریمه تأخیر، مشمول جریمه‌ای به شرح زیر خواهند بود:

۱- عدم ثبت نام مؤدیان در مهلت مقرر معادل هفتادوپنج درصد (۷۵٪) مالیات متعلق تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی حسب مورد؛

۲- عدم صدور صورت جلسات معادل یک برابر مالیات متعلق؛

۳- عدم درج صحیح قیمت در صورت حساب معادل یک برابر مابه‌التفاوت مالیات متعلق؛

۴- عدم درج و تکمیل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه اعلام شده معادل بیستوپنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق؛

۵- عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد، معادل پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق؛

۶ - عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق.

ماده ۲۳- تأخیر در پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون در مواعد مقرر، موجب تعلق جریمه‌ای به میزان دو درصد (۲٪) در ماه، نسبت به مالیات پرداختن شده و مدت تأخیر خواهد بود.»

در کنار این موضوعات باید مواردی را در نظر داشت که مؤدی علاوه بر پرداخت جریمه‌های موردنظر، با جریمه‌های اضافی و از بین رفتن حقوق مربوط به بخشیدگی‌های مالیاتش روبرو می‌شود که موضوع تبصره ماده ۱۹۳ و ماده ۱۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم است.

همان‌طور که توضیح داده شد موادی نیز در قانون پیش‌بینی شده است که در مرحله وصول مالیات‌ها، ضمانت اجراهای مادی برای کسانی که در وصول مالیات‌ها از نظر قانونی مکلف هستند و در اجرای آن تخلف یا کوتاهی می‌نمایند، مقرر شده است. ماده ۱۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم: جریمه تخلف آخرین مدیران شخص حقوقی از لحاظ عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۱۱۴ این قانون ظرف مهلت مقرر یا تسلیم اظهارنامه خلاف واقع به ترتیب عبارت است از: دو درصد و یک درصد سرمایه پرداخت شده شخص حقوقی در تاریخ انحلال.

ماده ۱۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم: جریمه تخلف مدیر یا مدیران تصفیه در مورد تقسیم دارایی شخص حقوقی قبل از تصفیه امور مالیاتی شخص حقوقی یا قبل از سپردن تأمین مقرر موضوع ماده ۱۱۸ این قانون معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات متعلق خواهد بود که از مدیر یا مدیران تسویه وصول می‌گردد.

- ماده ۱۹۷ نسبت به اشخاصی که به شرح مقررات این قانون مکلف به تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به مؤدی می‌باشند، در صورتی که از تسلیم آن‌ها در موعد مقرر خودداری و یا برخلاف واقع تسلیم نمایند علاوه بر تحقق مسئولیت تضامنی با مؤدی نسبت به خسارات وارده به دولت، جریمه متعلق در مورد حقوق عبارت خواهد بود از: دو درصد (۲٪) حقوق پرداختی و در خصوص پیمانکاری یک درصد (۱٪) کل مبلغ قرارداد.

- ماده ۱۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم: در شرکت‌های منحل‌ه مدیران اشخاص حقوقی، مجتمعاً یا منفرداً نسبت به پرداخت مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و همچنین مالیات‌هایی که اشخاص حقوقی به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال آن بوده و مربوط به دوران مدیریت آن‌ها باشد، با شخص حقوقی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

- ماده ۱۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم: هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر می‌باشد، در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر، علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات خواهد داشت، مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات پرداختن شده خواهد بود.

- ماده ۲۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم: مسئولیت تضامنی با مؤدی در پرداخت مالیات و جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات متعلق در هر مورد که به موجب این قانون تکلیف یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است.

## ۲- ضمانت اجرای کیفری

در پی اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ قانون‌گذار موادی را به قانون اضافه کرده است که ضمانت اجرای کیفری برای جرائم مالیاتی محسوب می‌شوند. به نظر می‌رسد مواد الحاقی که جنبه کیفری مالیات‌ها را مورد توجه قرار می‌دهد را چه از نظر فلسفی، چه از نظر شیوه قانون‌گذاری و چه از نظر اصول حقوق کیفری باز می‌کند.

ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم به احصاء جرائم مالیاتی می‌پردازد که عبارت‌اند از:

۱. تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن.
۲. اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن.

---

۱. ایرادات اصلی به این مواد عبارتند از عدم اشاره به عنصر معنوی در تحقق جرم، عدم تفکیک میان تخلف و جرم (این ایراد به بخش جرایم پیش نویس لایحه قانون دایمی مالیات بر ارزش افزوده نیز وارد است) و پیش‌بینی دو مجازات برای یک عمل مجرمانه که در مقاله‌ای جداگانه باید به آن پرداخت.

۳. ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث، در اجرای ماده ۱۸۱ این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر، به سازمان امور مالیاتی کشور و واردکردن زیان به دولت با این اقدام.
۴. عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده.
۵. تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع.
۶. خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی.
۷. استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی.
- در بررسی ماده ذکر شده بایستی به نکات ذیل توجه کرد:
- یکی از خصوصیات جرائم مالیاتی این است که موارد آن در قانون مالیات‌های مستقیم اشاره شده و در قانون مجازات اسلامی نیامده است. طبق ماده ۲ ق.م.ا. «هر رفتاری اعم از فعل یا ترک فعل که در قانون برای آن مجازات تعیین شده است جرم محسوب می‌شود». همان‌طور که صدر ماده ۲۷۴ ق.م.م. نشان می‌دهد برای موارد مذکور در این ماده مجازات تعیین شده است.
- نکته بعدی در رابطه با نحوه نگارش متن این است که قانون‌گذار جرائم مربوط به مالیات بر ارزش افزوده که دارای قانون جداگانه ایست را در این ماده مورد اشاره قرار داده که از نظر شیوه قانون‌گذاری تقریباً شگفت‌انگیز است. مهم‌تر از نحوه نگارش ماده و بحث شکلی آن، جنبه ماهوی بحث و جرم‌انگاری عدم انجام وظایف مؤدیان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. به عبارت دیگر مجازات عدم انجام تکالیف قانونی از سوی مؤدیان، کیفر آن‌ها می‌باشد که فرایند آن به وسیله دادگاه‌های عمومی انجام می‌گیرد که از نظر منطقی مقرون به صرفه و سریع نمی‌باشد. به عبارت دیگر قانون‌گذار بدون توجه

بہتفکیک میان تنبیهات اداری و کیفری، تمام تکالیف قانونی مؤدیان قانون مالیات بر ارزش افزوده را جنبه کیفری بخشیده است.

در ماده موضوع بحث، تعریفی از جرم مالیاتی ارائه شده است و قانون‌گذار صرفاً به احصاء موارد آن پرداخته است. برای مثال از نظر حقوق تطبیقی در فرانسه **جرم مالیاتی**، فعل یا ترک فعلی تعریف شده است که به جهت عدم پرداخت کلی یا جزئی مالیات، صورت گیرد.

عناصر تشکیل‌دهنده جرم مالیاتی از قرار زیر است:

**عنصر قانونی** که ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

**عنصر مادی** که بنا به مورد در هریک از بندهای هفت‌گانه قانون ذکر شده است. همچون تنظیم دفاتر و اسناد برخلاف واقع، عدم تنظیم و تسلیم اظهارنامه، عدم وصول مالیات، مخفی کردن فعالیت اقتصادی، استفاده از کارت بازرگانی شخص دیگر.

**عنصر معنوی**: در نگاه اول به ماده ذکر شده از نحوه نگارش آن چنان برمی‌آید که قانون‌گذار از وجود عنصر معنوی برای تحقق جرائم مالیاتی حرفی به میان نیاورده است. در نتیجه سؤالی که پیش می‌آید این است که آیا جرائم مالیاتی نیاز به عنصر معنوی ندارند یا این جرائم در زمره جرائم مادی محض به شمار می‌روند؟

قبل از پاسخ به پرسش فوق، باید این نکته را یادآوری کرد که متأسفانه در حقوق ایران با نگاه به قانون مجازات اسلامی، نمی‌توان اصلی را به صورت صریح دال بر اینکه تحقق جرم منوط است به وجود عنصر معنوی از نص قانون استخراج کرد. در حالی که چنین اصلی در قانون مجازات فرانسه با این عبارت ذکر شده است: «هیچ جرمی بدون قصد ارتکاب آن، وجود ندارد». هرچند که در نظام حقوقی ما این اصل هم توسط دکترین حقوقی و همچنین از طریق قیاس استقرایی از مواد قانون جزا مورد شناسایی قرار گرفته است و اصل بر عمدی بودن جرائم است؛ یعنی مرتکب جرم باید قصد فعل مجرمانه را داشته باشد.

---

1. Article 121-3

I. I n'y a point de crime ou de délit sans intention de le commettre.

در نتیجه هر چند که در صدر ماده لزوم وجود عنصر معنوی برای تحقق جرم مالیاتی ذکر شده است؛ با توجه به اصول کلی حقوق جزای ایران باید گفت که تحقق عنوان مجرمانه بر این اعمال مستلزم ارتکاب عامدانه آن‌ها می‌باشد. چنین نظری از جهت دیگر نیز قابل تأیید می‌باشد و آن تفکیک جنبه اداری و جزایی این اعمال است؛ زیرا اگر به مواد قانون مالیات‌های غیرمستقیم نگاه کنیم، شاهد هستیم که همین رفتارهای إحصاء شده توسط ماده ۲۴۷، تخلف محسوب می‌شود (بدون اینکه ذکری از وجود عنصر معنوی شده باشد) و مشمول جریمه‌های پیش‌بینی شده در قانون هستند که مرجع رسیدگی‌کننده به آن، سازمان امور مالیاتی می‌باشد. در حالی که مرجع رسیدگی‌کننده به عناوین احصاء شده در ماده ۲۷۴، شعبات کیفری دادگاه‌های عمومی می‌باشد. در نتیجه می‌توان استدلال کرد، عاملی که بار کیفری بر این اعمال مترتب می‌کند، عنصر معنوی می‌باشد.

از سوی دیگر در زمینه تفسیر قوانین کیفری اصل بر تفسیر به نفع متهم است (تفسیر مضیق)، پس می‌توان گفت که صرف ارتکاب عمدی این جرائم قابل مجازات نیست.

#### برآمد

تجربه کشورهای پیشرفته نشان می‌دهد که اولین و مهم‌ترین ضمانت اجرای قوانین در یک نظام مالیاتی مبتنی بر خود اظهاری، نظارت بر مؤدیان می‌باشد تا اولاً تمام اشخاص بدانند که در معرض نظارت قرار دارند و ثانیاً، این اشخاص تکالیف مالیاتی خود را به درستی انجام دهند. قطع به یقین، ابزارهای نظارتی که قانون‌گذار برای سازمان تعریف کرده است، بعضاً مستلزم حضور فیزیکی مأموران در محل کار اشخاص می‌باشد؛ مثلاً حضور در یک مطب دکتر و بررسی اسناد مالیاتی منشی دکتر (هزینه‌هایی که دکتر تحت عنوان دستمزد به منشی پرداخت می‌کند، منطبق با واقعیت و فیش‌های حقوقی او می‌باشد، آیا منشی اظهارنامه‌های خود را تکمیل می‌نماید، اظهارنامه‌های تکمیل شده توسط منشی با هزینه‌های اعلام شده توسط دکتر یکسان می‌باشد). این مورد، یک مثال جزئی و بسیار ساده از نظارت‌های سازمان می‌باشد لذا بایستی قواعد مربوط به هر یک از

انواع ابزار نظارت و برای هر یک از انواع مالیات، مشخص شود تا حقوق شهروندی اشخاص و حریم خصوصی آنها نیز حفظ شود.

سطح بعدی در رابطه با ضمانت اجرای قوانین مالیاتی، پیش‌بینی جریمه و مجازات برای مؤدیانی است که به تکالیف قانونی خود عمل نمی‌نمایند. اعمال جریمه‌های مادی از بدو تأسیس قوانین مالیاتی در ایران سابقه داشته است، ولی پیش‌بینی جرائم مالیاتی به تازگی و در پی اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم به‌نظام حقوقی - مالیاتی ایران اضافه شده است. مسائل زیادی از جمله، نحوه نگارش قانون، عمدی بودن جرائم مالیاتی، تعیین ضابطان دادگستری در حوزه جرائم مالیاتی، عدم جرم انگاری در رابطه با مالیات بر ارزش‌افزوده و ... از جمله مواردی است که نیاز به شفافیت قانون‌گذار دارد.

### منابع

۱. خالقی علی، نکته‌ها در قانون آیین دادرسی کیفری، موسسه مطالعات و پژوهش‌های شهر دانش، ۱۳۹۳
۲. مالکی‌مقدم هوشنگ و عباسی عبادالله، حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن، خانه خرد، ۱۳۸۲
۳. قانون مالیات‌های مستقیم تصویب ۱۳۸۱
۴. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده
۵. قانون آیین دادرسی کیفری
۶. قانون حقوق شهروندی
۷. قانون مجازات اسلامی
۸. قانون اساسی
۹. دستورالعمل دادرسی مالیاتی
۱۰. پیش‌نویس قانون دائمی مالیات بر ارزش‌افزوده
11. Cabrillac Rémy, Liberté et droits fondamentaux, 21e éd., Dalloz, 2015
12. Casimir Jean-Pierre, Contrôle fiscal: Contentieux et Recouvrement, Revue Fiduciaire, 2015

13. Chaabouni Ismahen et Collectif, La protection des personnes soumises à des contrôles fiscaux: Etude comparative des contrôles de l'administration, L.G.D.J, 2010
14. Collet Martin, Collin Pierre, Procédures Fiscales, Control, Contentieux, et recouvrement de l'impôt, 2e éd., PUF, 2014
15. Drié Jean-Claude, La vérification de compatibilité, Litec, 2007
16. Gaudet Richard, Contrôle fiscal: Les vices de procédure, Harmattan, 2008
17. Grosclaude Jacques et Marchessou Philippe, Droit fiscal général, Dalloz, 2013
18. Grosclaude Jacques et Marchessou Philippe, Procédures fiscales, 4e éd, Dalloz, 2012
19. Lambert Thierry, Procédures fiscales, Lextenso, 2013
20. Lopez Christian, Droit pénal fiscal, LGDJ, 2012
21. Marguet Christian et Racine Pierre-François, Le contrôle fiscal, LGDJ, 1986
22. Mouzon Remi, Le contrôle fiscal des sociétés, Litec, 1990
23. Ricou Benjamin, Les Indispensables des Procédures Fiscales, Ellipses, 2013
- Les codes**
24. Code de procédure fiscale 2014, commenté avec cédérom, 21<sup>e</sup> éd
25. Code général des impôts, 2014, LexisNexis

## طراحی مدلی برای کاهش فرار مالیاتی (مطالعه موردی: سازمان امور مالیاتی شهر تهران)

علی سامانی<sup>۱</sup>

دکتری مدیریت دولتی، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران، Ali.samani1363@gmail.com

مریم شریعتی

کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

### چکیده

یکی از مسائل مهم حوزه مالی و مالیاتی کشور، پدیده فرار مالیاتی است. این مقاله در تلاش است عوامل مؤثر بر بروز این پدیده را شناسایی و راهکارهای متناسب با هریک از عوامل را پیشنهاد نماید. بدین منظور ابتدا، نظر ۱۵ تن از خبرگان حوزه مالیاتی از طریق فن دلفی، در خصوص شاخص‌های تأثیرگذار بر فرار مالیاتی اخذ گردیده و پس از طراحی مدل پیشنهادی، برازش آن با تدوین پرسشنامه مورد پیمایش قرار گرفت. این تحقیق از نوع اکتشافی بوده و با رویکرد آمیخته کمی و کیفی، به طراحی مدل نهایی پرداخته است، نمونه تحقیق شامل تعداد ۱۸۰ تن از کارکنان سازمان امور مالیاتی شهر تهران بوده است که با روش تصادفی ساده و با کمک فرمول کوکران انتخاب شده‌اند. تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، با کمک نرم‌افزار Smart PLS و آزمون تحلیل عاملی تأییدی بوده و مدل ترسیم شده با ۱۰ مؤلفه، مورد تأیید قرار گرفت. نتایج نشان داد که مؤثرترین عامل تأثیرگذار بر فرار مالیاتی، ضعف در مؤلفه فرهنگ مالیاتی است و پس از این عامل به ترتیب ابعاد عدم شفافیت در هزینه کرد مالیات و عدم تناسب نرخ مالیات با درآمد مؤدیان، بر پدیده فرار مالیاتی تأثیرگذارند؛ لذا در پایان پیشنهاد گردید با تکیه بر آشنا ساختن هرچه بیشتر جامعه با فرهنگ مالیاتی و شفاف‌سازی چگونگی هزینه کرد مالیات در راه رفاه و توسعه جامعه، میزان فرار مالیاتی را کاسته و از این طریق وصول بهینه مالیات را به شکلی بهینه مدیریت نمایند.

**کلیدواژه‌ها:** فرار مالیاتی، فرهنگ مالیاتی، قوانین مالیاتی، رفاه اجتماعی

## مقدمه

فرهنگ مالیاتی به تمایل افراد به پرداخت مالیات اشاره دارد به شکلی که پرداخت مالیات به‌عنوان عملی واجب تلقی شود و نه به‌عنوان یک عمل اجباری، به‌عبارتی دیگر فرهنگ مالیاتی مجموعه‌ای از طرز تلقی‌ها، بینش‌ها و عکس‌العمل‌های اشخاص در قبال سیستم مالیاتی است (Cronshaw, 2016). این طرز تلقی به‌طورقطع با یک قانون مناسب و نیز عملکرد مأمورین و مدیران مالیاتی نقش اساسی دارد. مسلم است فرهنگ مالیاتی متأثر از فرهنگ عمومی جامعه است و چگونگی روابط مردم یک جامعه متأثر از عوامل عقیدتی، سیاسی، اقتصادی و... آن جامعه می‌باشد. درنهایت بایستی گفت: فرهنگ مالیاتی مساوی است با ادب مالیاتی، تربیت مالیاتی، دانش و معرفت مالیاتی. در جامعه‌ای که این فرهنگ، توسعه کافی نیافته باشد، پدیده فرار مالیاتی، امری شایع و حتمی است (اعرابی، ۱۳۹۱). فرار مالیاتی، پدیده‌ای است جهانی که در همه کشورهای جهان وجود دارد و درصدی از مشکلات اقتصاد هر کشور را به خود اختصاص داده است. این درصد در کشورهای در حال توسعه سهم بالایی دارد (توربن، ۱۳۹۴، ۱۳۴).

در چند دهه اخیر، این پدیده، توجه محققان بسیاری را به خود جلب کرده است که این توجه نشان‌دهنده اهمیت این مسئله می‌باشد. به همین جهت، داشتن اطلاعات در مورد حجم اقتصاد زیرزمینی و اندازه فرار مالیاتی و دانستن علل و عوامل تأثیرگذار بر آن، برای سیاست‌گذاران اقتصادی، به‌ویژه مقامات مالیاتی، در پر کردن شکاف مالیاتی اهمیت بسزایی دارد (Becker, 2014). همچنین این موضوع برای تعیین اثربخشی برای سیاست‌های پولی و مالی رشد اقتصادی و توزیع درآمد موردتوجه قرار گرفته است. در اکثر کشورها، بخش عمده‌ای از منابع دولت، از طریق اخذ مالیات تأمین می‌گردد؛ ضمن اینکه سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها، متفاوت بوده و تعیین میزان آن ارتباط مستقیمی با سطح توسعه و ساختار فرهنگی و اقتصادی آن‌ها دارد (شهbaz مرادی، ۱۳۹۴).

بررسی تمامی این عوامل به مدت‌زمان زیادی نیاز دارد؛ ولی آنچه مسلم است این موضوع است که حل مشکل تمکین مالیاتی تنها با اعمال اجبار و وضع قوانین و مقررات قابل حل نیست؛ بررسی‌ها نشان می‌دهد که پایین بودن نرخ تمکین مالیاتی، بالا

بودن تعداد بخشنامه های صادره، ترکیب نامناسب درآمدهای مالیاتی و غیره، از نشانه های اولیه و بدیهی پیچیده بودن سیستم مالیاتی کشور بوده و لذا در نظام مالیاتی کشور می بایست تمهیداتی در خصوص تسهیل در فرآیند اخذ مالیات، شفافیت همه جانبه قوانین و مقررات مالیاتی (که نهایتاً منجر به اجتناب از صدور و ابلاغ مکرر بخشنامه های تکمیلی می گردد)، استقرار سیستم های متمرکز مالیاتی کشور و دسترسی آسان مؤدبان مالیاتی به سوابق مالیاتی خود صورت پذیرد. از میان منابع درآمدی مختلف دولت، درآمدهای مالیاتی نقش مهمی را ایفا می کند و اتکاء دولت به این گونه از درآمدها حکایت از سلامت اقتصادی دارد. گرچه چنین وضعیتی در اغلب کشورهای توسعه یافته جنبه عملی به خود گرفته است، ولی در اغلب کشورهای در حال توسعه به علل مختلف اقتصادی، اجتماعی و سیاسی سهم درآمدهای مالیاتی بسیار ناچیز بوده و در مقابل، درآمد حاصل از فروش منابع طبیعی بیشترین سهم را در تأمین مخارج دولتی بازی می کند. وضعیت مالی دولت در اقتصاد ایران نیز به مانند سایر کشورهای در حال توسعه چندان از سلامت و صلابت برخوردار نیست و نقش اصلی در درآمدهای دولت را، حداقل در دو دهه اخیر، درآمدهای ناشی از فروش نفت ایفاء می کند. ترکیب نامناسب درآمدهای دولت از یک سو حکایت از وابستگی شدید اقتصاد و درآمدهای دولت به نفت و از سوی دیگر فقدان نظام مالیاتی کارا دارد. در مهر و موم های قبل از انقلاب به دلیل بالا بودن درآمدهای نفتی و عدم احساس نیاز به درآمدهای مالیاتی و وجود پیامدهای سیاسی ناشی از وضع مالیات، اتکای دولت را به درآمدهای نفتی تشدید کرد و پس از پیروزی انقلاب نیز به دلیل بروز جنگ تحمیلی گشایش و بهبودی حاصل نشد و حتی توفیقی در جهت کاستن اتکای دولت به درآمدهای نفتی به دست نیامد. ضرورت های جنگی و اعمال تحریم های اقتصادی بر علیه ایران و عوامل دیگر پیوسته وظیفه دولت در اقتصاد را توجیه کرد و در اثر چنین وضعیتی است که در مهر و موم های پس از پیروزی انقلاب خصوصاً در دهه ۶۰ دولت را با کسری بودجه سالانه و در حال گسترش مواجه ساخت. به دلیل پایین بودن سهم درآمدهای مالیاتی و وجود انعطاف پذیری در نظام مالیاتی ناگزیر فشار اصلی کسری بودجه ها به سیستم بانکی منتقل شد و با استقراض دولت از بانک مرکزی کسری بودجه به بهای افزایش در

نقدینگی تأمین گردید و نتیجتاً شرایط تورمی را در جامعه ایجاد کرد (محمودزاده، ۱۳۹۴، ۱۶).

بررسی‌های صورت گرفته در خصوص درآمدهای مالیاتی نشان می‌دهد که در وضعیت فعلی اقتصاد کشور نیز شکاف قابل توجهی میان ظرفیت بالقوه و بالفعل مالیاتی وجود دارد و حکایت از آن دارد که با اتخاذ تدابیری در جهت اصلاح نظام مالیاتی و رفع مشکلات موجود می‌توان ضمن جلوگیری از فرارهای مالیاتی، وصول مالیاتی را افزایش داد و اتکاء درآمدهای دولت به مالیات را بهبود بخشید.

### چهارچوب نظری پژوهش

در مهر و موم‌های اخیر اصلاح سیستم مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده است بدین لحاظ انجام اصلاحات در سیستم مالیاتی به‌عنوان جزئی از برنامه وسیع‌تر اصلاحاتی مالی در مرکز فرآیند تثبیت و تعدیل اقتصادی بسیاری از کشورهای درحال توسعه قرار گرفته است.

از بررسی اصلاحات مالیاتی کشورهای مختلف می‌توان نتیجه گرفت که این برنامه به‌طور کلی چهار هدف عمده را دنبال می‌کند.

- وظیفه اصلی یک سیستم مالیاتی ایجاد درآمد است لذا اولین هدف برنامه تضمین انجام مناسب این وظیفه است.

- کاهش هزینه‌های کارایی مالیات یکی دیگر از هدف‌هاست.

- هدف سوم برداشتن بار مالیات از دوش فقیرترین اقشار جامعه و تضمین این نکته که ساختار واقعی از عدالت بیشتری برخوردار است.

- نهایتاً هدف چهارم، تقویت مالیاتی است که غالباً مستلزم ساده کردن روش تعیین و تشخیص پایه مالیاتی نیز است. مدیریت مالیاتی ضعیف سبب کاهش کارایی ساختار مطلوب مالیاتی گردیده و درجه اختلال در رشد و رفاه اقتصادی را افزایش می‌دهد ضمناً ساختار مالیاتی با طراحی ضعیف، مدیریت مالیاتی را مشکل‌تر می‌نماید. به‌طور کلی می‌توان گفت که در اکثر کشورهای درحال توسعه دستگاه اداری مالیات‌ها از کارایی لازم برخوردار نبوده و مسائل فرار مالیاتی و فساد بسیاری گسترده است ضعف مدیریت در این کشورها ناشی از عوامل متعددی است که از آن جمله می‌توان به قوانین

روش‌های مالیاتی با پیچیدگی زائد، سیستم‌های اطلاعاتی نارسا، فساد و دخالت‌های سیاسی اشاره کرد.

معمولاً هدف درآمد سیستم مالیاتی به‌عنوان معیار اندازه‌گیری عملکرد مورد توجه مسئولین قرار می‌گیرد. به‌نحوی که بیشینه کردن وصولی کلی به‌صورت تنها وظیفه مدیران جلب‌توجه می‌نماید اما باید در نظر داشت که بهترین مدیریت مالیاتی صرفاً آن نیست که بیشترین درآمد مالیاتی را وصول نماید این مسئله که چنین درآمدی چگونه وصول شده است یعنی اثر آن بر عدالت مالیاتی، عواقب سیاسی آن برای دولت‌ها و تأثیر آن بر سطح رفاه اقتصادی نیز به همان اندازه مهم است.

از آنجاکه مالیات‌ها سهم قابل‌توجهی از درآمد کشورها را تأمین کرده و دولت‌ها نیز به‌منظور جلوگیری از کسری بودجه سعی در تحقق کامل درآمدهای مالیاتی دارند، داشتن اطلاعات کاملی در مورد فرار مالیاتی ضروری به نظر می‌رسد. این اطلاعات شامل مواردی از قبیل حجم فرار مالیاتی، عوامل مؤثر بر آن، روش‌های پیشگیری مشکلات موجود و هزینه‌های اجرایی اعمال روش‌های گوناگون می‌باشد (نوبخت، ۱۳۸۷، ۱۳).

از اهم موانع موجود در وصول مالیات می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. ناتوانی در استفاده از روش‌های مستقیم اندازه‌گیری. (چراکه مردم مقادیر فرار از مالیاتشان را ابراز نمی‌کنند).

۲. عدم وجود تحقیقی جامع در مورد میزان فرارهای مالیاتی در هر یک از زیرشاخه‌های مشمول مالیات در ایران.

۳. تفاوت تعاریف بین‌المللی مالیات با تعاریف مالیات در ایران، به‌نحوی که درآمدهای تأمین اجتماعی که در ایران جزو درآمدهای مالیاتی محسوب نمی‌گردد در برخی از کشورها سهم عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص می‌دهد. به‌عنوان مثال این سهم در سوئیس معادل ۵۴/۴۵ درصد و در آلمان ۵۴/۱۸ درصد می‌باشد.

۴. عدم تطبیق آمار مراکز مختلف.

۵. محرمانه بودن اطلاعات مربوطه (به‌عنوان مثال می‌توان از قابل‌دسترس نبودن گزارش‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی و عدم اعلان مقادیر متغیرهای خرد تأثیرگذار) نام برد.

در تحقیقات گوناگون انجام شده، عوامل گوناگونی به‌عنوان عوامل مؤثر بر پدیده فرار مالیاتی شناسایی شده‌اند. از آن جمله می‌توان به مواردی همچون نگرش ضعیف مردم نسبت به مالیات، عدم شفافیت مصرف درآمدهای مالیاتی، پیچیدگی و ابهام در قوانین، وجود معافیت‌های مالیاتی وسیع و متنوع، بالا بودن وقفه‌های مالیاتی، نرخ تصاعدی مالیات، ضعف نظام تشویق و تنبیه، عدم استفاده مطلوب و مؤثر از رایانه در تشخیص و وصول مالیات و پیچیدگی کد اقتصادی اشاره نمود (مازیار، ۱۳۹۴).

برخی دیگر شایع‌ترین زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی شامل موارد ذیل می‌دانند:

۱- عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه:

فرهنگ مالیاتی، مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش و عکس‌العمل افراد در قبال نظام مالیاتی است. به‌عبارت‌دیگر طرز تلقی، بینش، برداشت، آرمان‌ها، ارزش‌های اجتماعی، قوانین جاری و میزان تحصیلات و آگاهی، از جمله عواملی هستند که فرهنگ مالیاتی را شکل می‌دهند (Chen, 2016).

۲- عدم مبادله کامل اطلاعات و نبودن سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات

۳- عدم استقبال از تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی و ضعیف بودن ضمانت‌های

اجرایی:

ارسال نکردن اظهارنامه، دلایل گوناگونی دارد. رایج‌ترین دلیل عدم ارسال، می‌تواند

این باشد که در صورت به‌روز نبودن ثبت مؤدی، بهترین امکان برای ارسال نکردن اظهارنامه و پس از آن فرار از پرداخت مالیات فراهم شده است.

۴- تأخیر در وصول مالیات

۵- عدم شناخت مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آن‌ها

۶- وجود معافیت‌های وسیع و متنوع.

معافیت‌های مالیاتی، راه فرار مالیاتی را باز می‌کنند همچنین با اعطای معافیت‌های

مالیاتی، گروهی از پرداخت مالیات معاف می‌شوند و این امر به کاهش درآمدهای مالیاتی

دولت منجر می‌شود. بنابراین، اگر اعطای معافیت‌ها با دقت لازم صورت نگیرد، دولت برای کسب درآمد مالیاتی موردنظر، فشار سنگینی را بر گروه‌های دیگر جامعه وارد می‌کند؛ یعنی برای جبران بخش خالی کاسه درآمد مالیاتی، میزان نرخ‌های مالیاتی بیشتری، بر گروه‌هایی که از معافیت‌های مالیاتی بهره‌مند نیستند، تحمیل خواهد شد (میرسپاسی، ۱۳۹۴).

### روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از این حیث که نتایج موردانتظار آن می‌تواند برای سازمان مورد مطالعه مورداستفاده قرار گیرد، به لحاظ هدف کاربردی است. علاوه بر این رویکرد تحقیق حاضر رویکردی آمیخته (کیفی و کمی) است. این تحقیق در بخش کیفی به دلیل جستجو و کشف شاخص‌های مؤثر بر فرار مالیاتی، در زمره تحقیقات اکتشافی قرار می‌گیرد.

تحقیق حاضر از نظر روش تحقیق، توصیفی است چون پدیده‌ها را در حالت طبیعی و بدون دست‌کاری توسط محقق مورد مطالعه قرار می‌دهد. تحقیق توصیفی شامل مجموعه روش‌هایی است که هدف آن توصیف کردن شرایط یا پدیده‌های مورد بررسی است.

از سوی دیگر، تحقیق حاضر از نظر گردآوری داده‌ها پیمایشی است؛ یعنی برای به دست آوردن اطلاعاتی درباره دیدگاه‌ها، باورها، نظرات، رفتارها یا مشخصات گروهی از اعضای یک جامعه آماری انجام می‌گردد.

### جامعه آماری و روش نمونه‌گیری

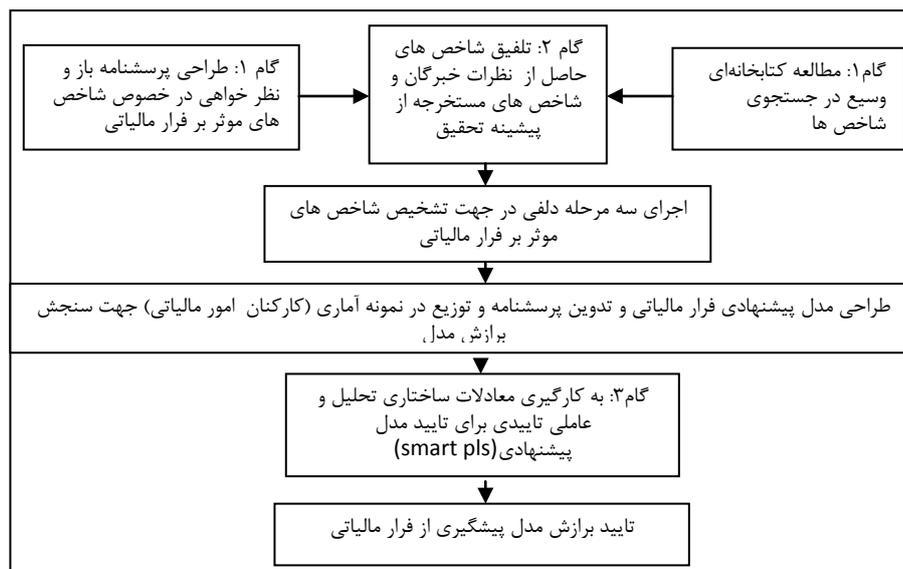
در مرحله دلفی نمونه تحقیق شامل ۱۵ نفر از نخبگان صاحب‌نظر در حوزه تئوریک و عملی و مدیران حوزه مالیاتی شهر تهران بوده و با استفاده از نمونه‌گیری در دسترس انتخاب می‌گردد. در مرحله سنجش برازش مدل نیز با استفاده از فرمول کوکران از تعداد ۳۵۰ کارمند سازمان امور مالیاتی شهر تهران، تعداد ۱۸۰ نمونه انتخاب و با پرسشنامه مورد پیمایش قرار می‌گیرند.

در فاز کیفی تحقیق از تکنیک دلفی برای تعیین اعتبار و اصلاح

الگوی اولیه استفاده می‌شود. سپس با داده‌های حاصله از تکنیک دلفی، مدل نهایی طراحی می‌شود. در بررسی اعتبار و پایایی مدل پیشنهادی از تحلیل عامل تأییدی و نرم‌افزار smart pls و spss استفاده خواهد شد.

### گام‌های عملیاتی تحقیق

گام‌های تحقیق در دو فاز کیفی و کمی قرار دارند. در بخش اکتشاف شاخص‌های مؤثر بر فرار مالیاتی از فنی دلفی که روشی کیفی است استفاده شده و در بخش سنجش برازش مدل که با کمک معادلات ساختاری صورت گرفته است، ماهیتاً کمی است. بر این اساس طرح تحقیق به شکل ۱ قابل ترسیم است.



شکل ۱. طرح عملیاتی تحقیق

### فاز کیفی تحقیق

گام عملیاتی شماره ۱: در این بخش گردآوری الگوهای تئوریک و مطالعات مرتبط انجام شده از طریق مراجعه به بانک‌های اطلاعاتی، سایت‌های اینترنتی و کتابخانه‌ها و

استفاده از منابع معتبر علمی صورت پذیرفته است. در همین حین با کمک پرسش باز از خبرگان فن، شاخص‌های اصلی تأثیرگذار بر فرار مالیاتی شناسایی شده و با شاخص‌های حاصل از ادبیات تحقیق تلفیق می‌گردند. با این روش مدل مفهومی اولیه تدوین می‌گردد.

گام عملیاتی شماره ۲: در این گام، از طریق تکنیک دلفی مدل اولیه تعدیل می‌گردد. تصمیم‌گیری در خصوص ادامه یا توقف تکنیک دلفی از طریق محاسبه میانگین حاصله خواهد بود. سپس با توزیع پرسشنامه تأثیر هر یک از عوامل تعیین خواهد شد.

#### فاز کمی تحقیق

گام عملیاتی شماره ۳: در این مرحله با کمک پرسشنامه شکل گرفته از متغیرها و شاخص‌های شناسایی شده و توزیع آن‌ها در جامعه نمونه (کارکنان سازمان امور مالیاتی شهر تهران) تعیین می‌شود هر یک از ابعاد برای کارکرد موفقیت‌آمیز مدل در این سازمان، تا چه حد ضروری‌اند و ارتباط آن‌ها به چه نحو است.

#### یافته‌های پژوهش

گام عملیاتی شماره ۱: همان‌طور که اشاره شد، این گام از طریق مراجعه به بانک‌های اطلاعاتی و استفاده از منابع معتبر علمی انجام می‌شود. در همین حین با کمک پرسش باز از خبرگان فن، شاخص‌های اصلی تأثیرگذار بر فرار مالیاتی شناسایی می‌شوند و با شاخص‌های حاصل از ادبیات تحقیق تلفیق و تجمیع می‌گردند. با این روش مدل مفهومی اولیه تدوین می‌گردد در مرحله اول دلفی، با استفاده از پرسش‌های باز، نظر خبرگان را در مورد اینکه "چه شاخص‌های می‌توانند بر فرار مالیاتی تأثیرگذار باشند"، جویا شده و این شاخص‌ها در دسته‌بندی مربوطه قرار گرفتند (جدول ۱).

جدول ۱. عوامل حاصل از پرسش باز از خبرگان

شاخص‌های حاصل از پرسش‌های باز
ضعف در آگاهی عمومی نسبت به مالیات
عدم شفافیت مصرف درآمدهای مالیاتی
ابهام در قوانین و مقررات
وجود معافیت‌های مالیاتی وسیع و متنوع
نرخ تصاعدی مالیات
ضعف نظام تشویق و تنبیه مالیاتی
عدم استفاده مطلوب و مؤثر از رایانه در تشخیص و وصول مالیات

نتایج حاصل از بررسی پیشینه تحقیقات داخلی و خارجی نیز بیانگر شناسایی شاخص‌هایی بودند که این موارد نیز در جدول شماره ۲ جمع‌آوری و دسته‌بندی گردیده‌اند:

جدول ۲. شاخص‌های حاصل از پیشینه تحقیق

شاخص‌های حاصل از بررسی پیشینه تحقیق	محققان
عدم گسترش فرهنگ مالیاتی	تامسون و همکاران، ۲۰۱۴- سلزیت، ۲۰۱۳- توماس، ۲۰۱۲
عدم همخوانی قوانین بالادستی حوزه مالیاتی	شوپر، ۲۰۱۴- هولمز و همکاران، ۲۰۱۴
ضعیف بودن ضمانت‌های اجرایی در اخذ مالیات	کیسینجر و همکاران، ۲۰۱۲- اکبری و همکاران، ۱۳۹۲
عدم شفافیت در هزینه کرد مالیات	احمدی و همکاران، ۱۳۹۳- کبکانیان و همکاران، ۱۳۹۲
ضعف در آگاهی عمومی نسبت به مالیات	صداقتی و همکاران، ۱۳۹۴- بورا و اسکاتسون، ۲۰۱۳
تساهل متصدیان و مسئولان مربوطه در وصول مالیات	شهرابی و همکاران، ۱۳۹۱- شوپرز و همکاران، ۲۰۱۳
فقدان نظام تشویقی کارا در اخذ مالیات	کیمانسون و ساکوچی، ۲۰۱۴- سپهری و همکاران، ۱۳۹۴
عدم شناخت مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آن‌ها	شکر فروش و پارسایی، ۱۳۹۲- اسکویی و حکیمی، ۱۳۹۴
عدم تناسب نرخ مالیات با درآمد مؤدیان	شولمرسونزو همکاران، ۲۰۱۲- اکبری و همکاران، ۱۳۹۴
وجود معافیت‌های وسیع و متنوع	طلوعی و همکاران، ۱۳۸۳
فقدان سیستم نظارت و پیگیری قوی در اخذ مالیات	سلوکی راد و همکاران، ۱۳۹۱- ستوده نیا، ۱۳۹۳
عدم استقبال از تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی	تامسون و همکاران، ۲۰۱۴- سلزیت، ۲۰۱۳- توماس، ۲۰۱۲
تأخیر در وصول مالیات	بارسونر و هیمر، ۲۰۱۴- هولمز و همکاران، ۲۰۱۴
عدم وجود سیستم اطلاعاتی مکانیزه و به‌روز در شناسایی اطلاعات مؤدیان	جرالد و همکاران، ۲۰۱۱- بارنارد و همکاران، ۲۰۱۴

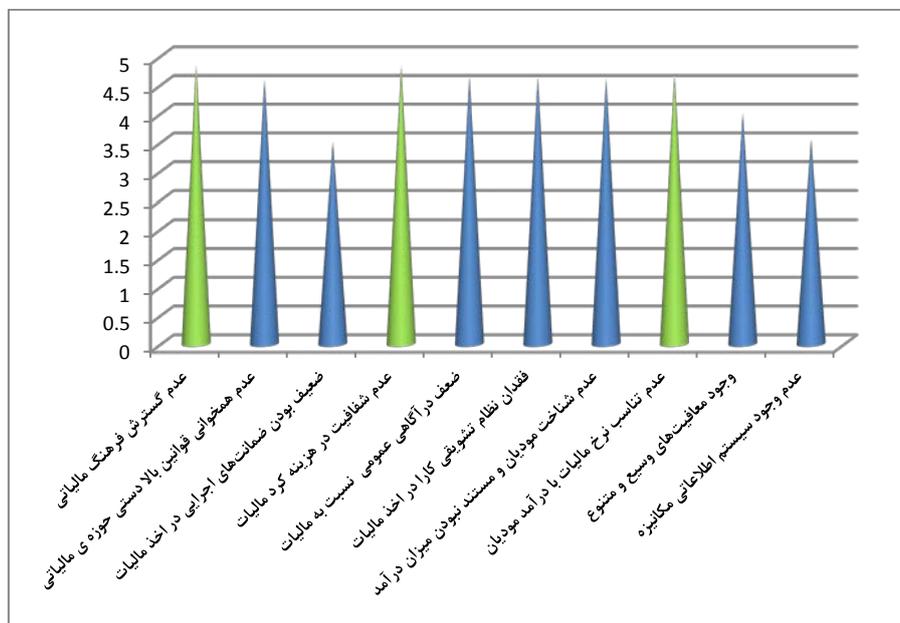
## گام عملیاتی شماره ۲

نتایج به دست آمده از پرسش‌های باز تحقیق با نتایج حاصل از بررسی پیشینه تحقیق تلفیق گردیده و به شکل پرسشنامه‌ای بسته، با کمک تکنیک دلفی در اختیار خبرگان امر قرار گرفت و پس از سه مرحله تکرار فن دلفی و تعدیلات مکرر بر اساس نظرات خبرگان، نهایتاً جدول ۳ به عنوان خروجی فن دلفی و مؤلفه‌های مؤثر بر فرار مالیاتی تعیین گردید.

جدول ۳. نتایج نهایی دلفی

رتبه	نتیجه حاصله	انحراف معیار	میانگین پاسخ‌ها	تعداد پاسخ	میزان تأثیرگذاری مؤلفه‌های مؤثر بر فرار مالیاتی
۱	تأیید	۱,۱۲	۴,۸۴	۱۵	عدم گسترش فرهنگ مالیاتی
۷	تأیید	۱,۱۰	۴,۵۹	۱۵	عدم همخوانی قوانین بالادستی حوزه مالیاتی
۱۰	تأیید	۱,۱۲	۳,۵۰	۱۵	ضعیف بودن ضمانت‌های اجرایی در اخذ مالیات
۲	تأیید	۱,۱۰	۴,۸۲	۱۵	عدم شفافیت در هزینه کرد مالیات
۴	تأیید	۱,۱۲	۴,۶۴	۱۵	ضعف در آگاهی عمومی نسبت به مالیات
۵	تأیید	۱,۱۱	۴,۶۳	۱۵	فقدان نظام تشویقی کارا در اخذ مالیات
۶	تأیید	۱,۱۹	۴,۶۱	۱۵	عدم شناخت مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آن‌ها
۳	تأیید	۱,۱۰	۴,۶۹	۱۵	عدم تناسب نرخ مالیات با درآمد مؤدیان
۸	تأیید	۱,۱۴	۴,۰۰	۱۵	وجود معافیت‌های وسیع و متنوع
۹	تأیید	۱,۱۴	۳,۵۵	۱۵	عدم وجود سیستم اطلاعاتی مکانیزه و به‌روز در شناسایی اطلاعات مؤدیان

در این تحقیق که با تکیه بر ادبیات و پیشینه موجود و بهره‌گیری از فن دلفی (در سه مرحله) صورت پذیرفت، نهایتاً تأثیر ۱۰ مؤلفه مورد تأیید قرار گرفت. در بین شاخص‌های مؤثر بر فرار مالیاتی، رتبه‌های نخست تا سوم به ترتیب به مؤلفه‌های: عدم گسترش فرهنگ مالیاتی، عدم شفافیت در هزینه کرد مالیات و عدم تناسب نرخ مالیات با درآمد مؤدیان تعلق گرفتند (شکل ۲).



شکل ۲. نتایج نهایی دلفی به تفکیک شاخص‌ها

### گام عملیاتی شماره ۳ (فاز کمی تحقیق)

در این مرحله با کمک پرسشنامه شکل گرفته از متغیرهای شناسایی شده و توزیع آن‌ها در جامعه نمونه (کارکنان سازمان امور مالیاتی شهر تهران) تعیین می‌شود که هر یک از ابعاد برای کارکرد موفقیت‌آمیز مدل در این سازمان تا چه حد ضروری‌اند و ارتباط آن‌ها به چه نحو است. در واقع در این مرحله برآزش مدل پیشنهادی به شکل عملی مورد آزمون قرار می‌گیرد. برای بررسی همه‌جانبه مدل مفهومی تحقیق از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده می‌شود. پرسشنامه پژوهش حاضر در این بخش، یک ابزار محقق ساخته است که به سنجش عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی می‌پردازد. این پرسشنامه بر اساس مدل طراحی شده در بخش تبیین مدل (با کمک فن دلفی) تدوین گردیده است. این پرسشنامه در کل حاوی ۳۰ سؤال بوده و مقیاس اندازه‌گیری سؤالات پرسشنامه تحقیق حاضر بر اساس طیف ۵ تایی لیکرت می‌باشد که میزان تأثیر هر یک از مؤلفه‌ها را با امتیاز ۱ (خیلی کم) تا ۵ (خیلی زیاد) مشخص می‌سازند.

### روایی و پایایی ابزار گردآوری داده‌ها

در پژوهش حاضر برای حصول اطمینان از دقت و صحت نتایج به‌دست‌آمده از تحقیق، به ارزیابی ویژگی‌های فنی سؤالات پرسشنامه در دو بخش روایی و پایایی با استفاده از معیارهای مختلف پرداخته شد؛ به‌طوری‌که برای سنجش پایایی از معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی و برای سنجش روایی، از روایی همگرا سازه استفاده گشت. انواع روایی را در سه شکل روایی محتوا، روایی معیار و روایی سازه معرفی نموده‌اند. در تحقیق حاضر به‌منظور تعیین روایی پرسشنامه‌ها ابتدا از روایی محتوا استفاده شد که برای این منظور پرسشنامه‌ها به تأیید اساتید و متخصصان این حوزه رسید و اصلاحات لازم صورت پذیرفت.

در مورد روایی سازه نیز از روش مدل معادلات ساختاری و نرم‌افزار Smart PLS استفاده شد. روایی سازه به دو نوع روایی همگرا و روایی واگرا تقسیم می‌شود. برای روایی همگرا از معیار AVE (میانگین واریانس) استفاده شد که نتایج این معیار برای شاخص‌های تحقیق در جدول ۴ نشان داده شده است:

جدول ۴. (سنجش روایی همگرای سازه)

مؤلفه‌ها	AVA
عدم گسترش فرهنگ مالیاتی	۰,۶۰
عدم همخوانی قوانین بالادستی حوزه مالیاتی	۰,۶۳
ضعیف بودن ضمانت‌های اجرایی در اخذ مالیات	۰,۷۸
عدم شفافیت در هزینه کرد مالیات	۰,۶۴
ضعف در آگاهی عمومی نسبت به مالیات	۰,۶۸
فقدان نظام تشویقی کارا در اخذ مالیات	۰,۶۳
عدم شناخت مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آن‌ها	۰,۶۶
عدم تناسب نرخ مالیات با درآمد مؤدیان	۰,۶۸
وجود معافیت‌های وسیع و متنوع	۰,۶۲
عدم وجود سیستم اطلاعاتی مکانیزه و به‌روز در شناسایی اطلاعات مؤدیان	۰,۶۸

مقدار ملاک برای سطح قبولی AVE، ۰,۵ می‌باشد. همان‌گونه که از جدول بالا مشخص است، تمامی مقادیر AVE مربوط به سازه‌ها از مقدار ۰,۵ بیشتر بوده و این مطلب مؤید این است که روایی همگرایی پرسشنامه در حد قابل قبول است. در پژوهش حاضر برای اندازه‌گیری پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. این ضریب برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری بکار می‌رود و در صورت بیشتر شدن مقدار آلفای کرونباخ ابعاد پرسشنامه از ۰,۷ می‌توان گفت که پایایی پرسشنامه در حد قابل قبول است. علاوه بر ضریب آلفای کرونباخ از ضریب پایایی ترکیبی (CR) که با روش معادلات ساختاری و نرم‌افزار PLS به دست می‌آید نیز استفاده شد که مقادیر آلفا و CR مربوط به هر بعد محاسبه و در جدول زیر آورده شده است. به اعتقاد هالند (۱۹۹۹) بالاتر بودن ضرایب ترکیبی بالای ۰,۷ نشان از پایایی قابل قبول دارد که مطابق با جدول ۵، پرسشنامه پژوهش از این لحاظ هم مناسب است.

جدول ۵. سنجش پایایی ابزار

CR	آلفا	شاخص‌ها
۰,۷۸	۰,۸۰	عدم گسترش فرهنگ مالیاتی
۰,۸۳	۰,۸۳	عدم همخوانی قوانین بالادستی حوزه مالیاتی
۰,۸۰	۰,۷۸	ضعیف بودن ضمانت‌های اجرایی در اخذ مالیات
۰,۸۳	۰,۸۴	عدم شفافیت در هزینه کرد مالیات
۰,۷۹	۰,۷۸	ضعف در آگاهی عمومی نسبت به مالیات
۰,۸۹	۰,۸۳	فقدان نظام تشویقی کارا در اخذ مالیات
۰,۷۸	۰,۷۶	عدم شناخت مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آن‌ها
۰,۸۳	۰,۸۸	عدم تناسب نرخ مالیات با درآمد مؤدیان
۰,۷۶	۰,۸۲	وجود معافیت‌های وسیع و متنوع
۰,۸۹	۰,۶۸	عدم وجود سیستم اطلاعاتی مکانیزه و به‌روز در شناسایی اطلاعات مؤدیان

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

بخش استنباطی این تحقیق از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) و با کمک نرم‌افزار smart PLS انجام شد. در این بخش از تحلیل عاملی تأییدی استفاده گردید؛ در تحلیل عاملی تأییدی پیش فرض اساسی آن است که هر عاملی با زیرمجموعه خاصی از متغیرها ارتباط دارد. حداقل شرط لازم برای تحلیل عاملی تأییدی، این است که پژوهشگر در مورد تعداد عامل‌های مدل، قبل از انجام تحلیل، پیش فرض معینی داشته باشد، ولی در عین حال پژوهشگر می‌تواند انتظارات خود مبنی بر روابط بین متغیرها و عامل‌ها را نیز در تحلیل وارد کند. همچنین کاربرد مهم دیگر تحلیل عاملی تأییدی، بررسی برازش مدل حاوی سؤال‌های یک متغیر است که در تحقیق حاضر نیز به کار گرفته شده است. در حقیقت، در تحقیق حاضر برای تأیید تأثیر هر یک از عوامل ۱۰ گانه مؤثر بر فرار مالیاتی، از تحلیل عاملی و تکنیک‌های خاص این روش استفاده شده است. برای تعیین نرم‌افزار و آزمون متناسب با داده‌ها، در ابتدا می‌بایست نرمال بودن توزیع داده مورد آزمون قرار گیرد. در این تحقیق برای این کار از دو آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (K-S) و شاپیرو ویلک (S-W) استفاده گردیده است.

در این آزمون‌ها، اگر آماره آزمون کوچک‌تر از ۰,۰۵ به دست آید، در این صورت فرض صفر مبتنی بر اینکه داده نرمال نیست، رد می‌شود. به عبارت دیگر توزیع داده‌ها نرمال خواهد بود. برای آزمون نرمالیته فرض‌های آماری به صورت زیر تنظیم می‌شود:

H0: توزیع داده‌های پژوهش نرمال نیست

H1: توزیع داده‌های پژوهش نرمال است

جدول ۶، نتایج آزمون K-S و شاپیرو ویلک در مورد مؤلفه‌های پژوهش را نشان

می‌دهد:

جدول ۶. سنجش نرمال بودن توزیع داده‌ها

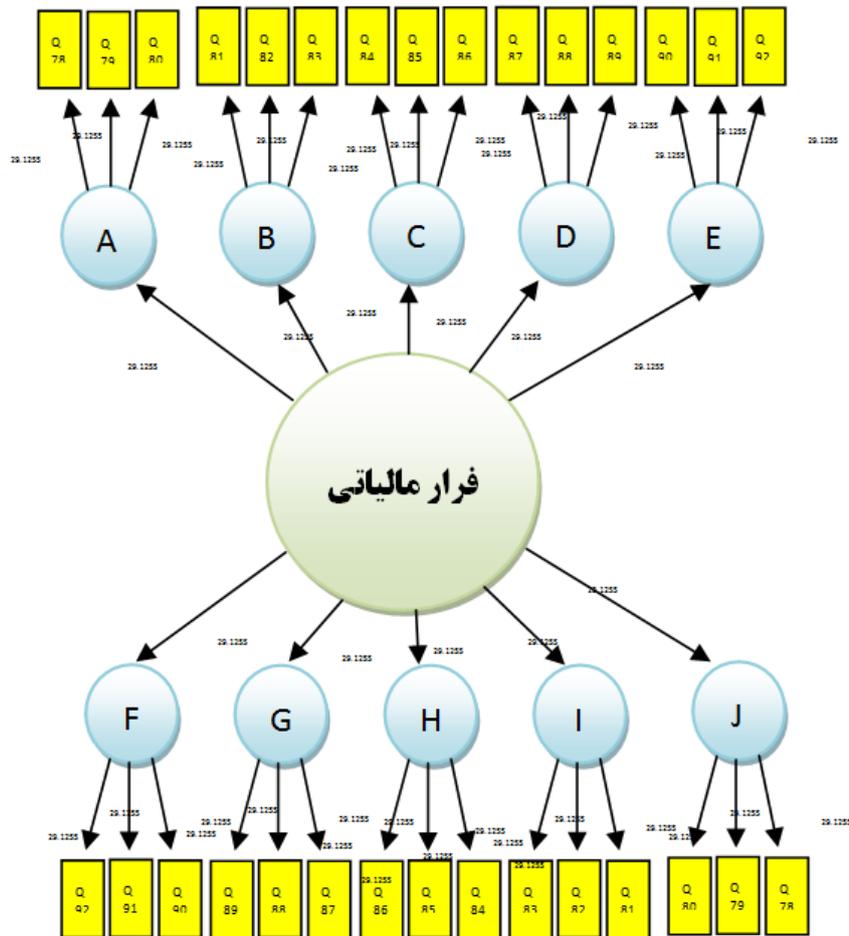
کدگذاری	مؤلفه‌ها	سطح معناداری آزمون K-S	آماره آزمون K-S	سطح معناداری آزمون شاپیرو ویلک	آماره آزمون شاپیرو ویلک
A.	عدم گسترش فرهنگ مالیاتی	.۰۰۳	.۰۷۶	.۰۰۲	.۹۷۹
B.	عدم همخوانی قوانین بالادستی حوزه مالیاتی	.۰۰۰	.۰۹۳	.۰۰۰	.۹۷۴
C.	ضعیف بودن ضمانت‌های اجرایی در اخذ مالیات	.۰۰۰	.۱۰۱	.۰۰۱	.۹۶۲
D.	عدم شفافیت در هزینه کرد مالیات	.۰۰۰	.۱۱۲	.۰۰۰	.۹۴۹
E.	ضعف در آگاهی عمومی نسبت به مالیات	.۰۰۰	.۱۰۲	.۰۰۳	.۹۷۳
F.	فقدان نظام تشویقی کارا در اخذ مالیات	.۰۰۳	.۰۷۶	.۰۰۲	.۹۷۸
G.	عدم شناخت مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آن‌ها	.۰۰۰	.۰۹۳	.۰۰۰	.۹۷۴
H.	عدم تناسب نرخ مالیات با درآمد مؤدیان	.۰۰۱	.۱۰۴	.۰۰۳	.۹۶۹
I.	وجود معافیت‌های وسیع و متنوع	.۰۰۰	.۱۱۲	.۰۰۰	.۹۴۹
J.	عدم وجود سیستم اطلاعاتی مکانیزه	.۰۰۲	.۱۰۱	.۰۰۱	.۹۷۳

مطابق با جدول بالا، به دلیل کمتر شدن سطح معناداری تمامی مؤلفه‌ها از ۰,۰۵، می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ بیان داشت که فرض صفر مبنی بر غیر نرمال بودن توزیع داده‌ها رد شده و فرض یک مبنی بر نرمال بوده داده‌ها پذیرفته می‌شود.

مدل معادلات ساختاری ترکیبی از دو مدل اندازه‌گیری و مدل‌سازی می‌باشد. مدل اندازه‌گیری نشان می‌دهد که هر متغیر نهفته چگونه به وسیله شاخص‌ها یا متغیرهای آشکار و قابل مشاهده اندازه‌گیری و عملیاتی شده است و مدل‌سازی نشان‌دهنده روابط بین متغیرهای نهفته می‌باشد.

در این بخش برای ایجاد اختصار، ابعاد تأثیرگذار بر فرار مالیاتی با حرف انگلیسی (A-J) کدگذاری گردیده‌اند (جدول ۶). روند اجرای تحلیل عاملی تأییدی در تحقیق حاضر به این صورت بوده است که ابتدا مدل در حالت معناداری اجرا شد تا اعداد T حاصل شده و بتوان با استفاده از آن‌ها معنادار بودن ۱۰ شاخص مؤثر بر فرار مالیاتی را

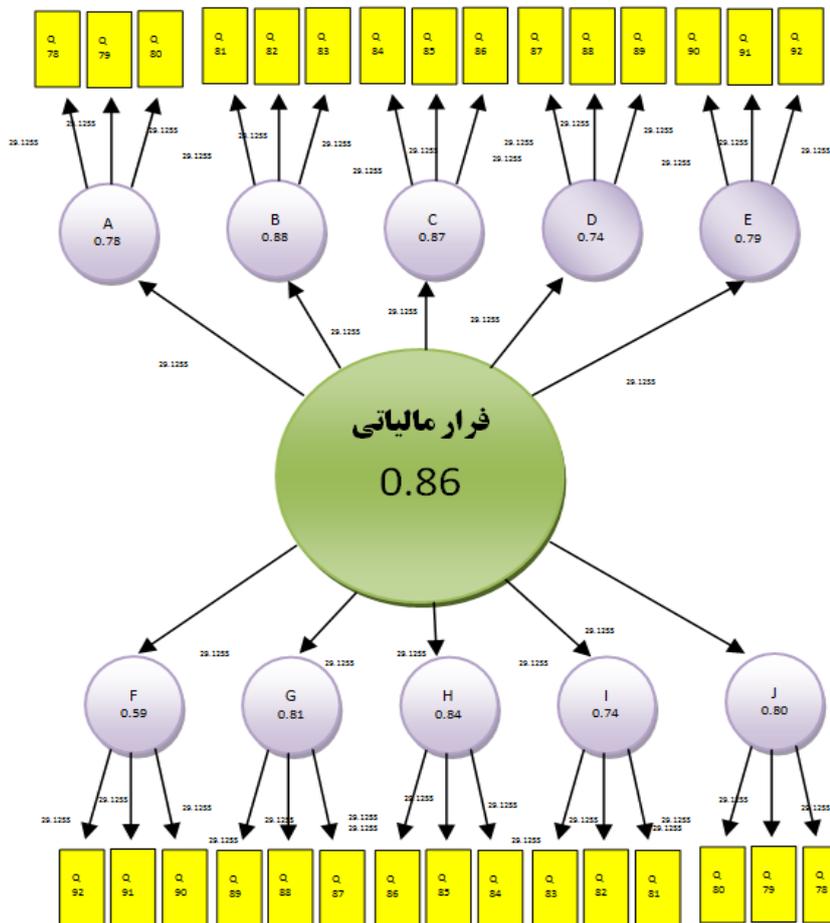
تأیید نمود. نتیجه اجرای مدل توسط نرم افزار Smart PLS در حالت معناداری در شکل شماره ۳ آمده است:



شکل ۳. مدل تحقیق در حالت معناداری

اجرای مدل در حالت معناداری مشخص می‌سازد که تأثیر کدامیک از ابعاد/سؤالات معنادار و تأثیر کدامیک بی‌معنی بوده است. این کار به وسیله اعداد  $t$  مشخص می‌گردد. به طوری که اگر مقدار  $t$  بیشتر از ۱,۹۶ باشد، می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ معناداری

را تأیید نمود. لذا همان‌گونه که نتایج بیانگراست، معناداری تمامی ابعاد و سؤالات مشهود است؛ بنابراین نیازی به حذف هیچ سؤالی برای کسب برآزش بهتر نیست. علاوه بر حالت معناداری، مدل تحقیق با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS در حالت تخمین استاندارد نیز اجرا گشت. با این کار، بارهای عاملی مربوط به سؤالات مشخص شدند. در اینجا نیز بارهای عاملی بیشتر از ۰,۴، نشانه تأثیر قوی‌تر شاخص‌های مؤثر بر فرار مالیاتی هستند. نتیجه اجرای مدل در حالت تخمین استاندارد در شکل ۴ نمایان است:



شکل ۴. مدل تحقیق در حالت تخمین استاندارد

نتایج بخش مدل‌سازی (سنجش برآزش مدل) نیز که از طریق تحلیل عاملی تأییدی صورت پذیرفته است، مؤید مدل پیشنهادی بود. در حقیقت، معنادار بودن ۱۰ شاخص مؤثر بر فرار مالیاتی، از طریق تحلیل عاملی مجدداً اثبات گردید لذا مدل حاصله از برآزش لازم و کافی برخوردار بوده و نیاز به حذف هیچ‌یک از شاخص‌ها و سنجه‌ها از مدل نیست.

### بحث و نتیجه‌گیری

نتایج تحقیق بر تأثیر شاخص‌های ۱۰ گانه مربوطه بر فرار مالیاتی تأکید داشتند؛ لذا در این بخش، به بحثی مختصر در خصوص مهم‌ترین و تأثیرگذارترین این مؤلفه‌ها پرداخته می‌شود:

این نتایج نشان داد که "عدم گسترش فرهنگ مالیاتی، عدم شفافیت در هزینه کرد مالیات و عدم تناسب نرخ مالیات با درآمد مؤدیان" از مهم‌ترین ابعاد تأثیرگذار بر فرار مالیاتی شناخته شدند.

گسترش فرهنگ مالیاتی به‌عنوان اصلی مهم و غیرقابل اغماض، می‌تواند بر فرار مالیاتی تأثیر گذاشته و آن را دگرگون سازد. رعایت این اصل می‌تواند مؤدیان و عموم جامعه را به‌سوی تمکین مالیاتی سوق دهد. مهم‌ترین چالش پیش روی نظام مالیاتی، مسئله فرهنگ مالیاتی است، ایجاد و تغییر فرهنگ به زمان نیاز دارد و دستگاه مالیاتی کشور باید برای فرهنگ‌سازی و نهادینه کردن ارزش‌ها و باورهای مناسب مالیاتی برنامه‌ریزی کند، باید در جامعه این باور ایجاد شود که هر نسلی مکلف است در دوره حیات خود هزینه‌های اداره کشور را خود تأمین کند، منابع و ثروت‌هایی که به نسل‌های آینده نیز تعلق دارد، باید به مصرف سرمایه‌گذاری مولد برسد. برای ایجاد این فرهنگ باید زمینه فراهم شود تا مردم با اطمینان وارد عرصه فعالیت‌های اقتصادی شوند»

فرهنگ مالیاتی با کار تبلیغاتی صرف ایجاد نمی‌شود، بلکه باید برای رسیدن به این هدف مالیات‌دان را در متن جامعه و نزد قشرهای گوناگون مردم به فرهنگ تبدیل نمود.

در برخی کشورهای در حال توسعه مردم، مالیات را تزییع کننده حقوق شهروندی می‌دانند و همین طرز فکر اشتباه می‌تواند علت سوق پیدا کردن عموم مردم به سمت فرار مالیاتی باشد. کشور ما نیز از این قاعده مستثنی نبوده و شماری از مردم همواره در جست‌وجوی راهی برای فرار از مالیات هستند.

یکی از راه‌های پیشگیری از فرار مالیاتی و افزایش درآمدهای دولت از این طریق افزایش فرهنگ تمکین مالیاتی است که در گرو آشنایی مالیات‌دهندگان با وظایف و تعهدات آن‌هاست، به همین خاطر بسترسازی مناسب برای افزایش اعتماد و فرهنگ‌سازی پرداخت داوطلبانه و تمکین مؤدیان از طریق وب سராچه‌های مشخص، نهادینه کردن پرداخت مالیات از طریق رسانه‌ها و تبیین وظایف مؤدیان و دولت‌ها در ارتباط با موضوع مالیات می‌تواند در پذیرش پرداخت مالیات توسط مؤدیان تأثیر شایسته گذاشته و موجب رشد نظام مالیاتی شود.

یکی از مهم‌ترین عوامل پدیده فرار مالیاتی، نبود اعتماد مؤدیان به نظام مالیاتی است: برای بالا بردن فرهنگ پرداخت مالیات لازم است مشوق‌های مالیاتی از جمله بخشودگی جرائم در صورت خوش‌حسابی مؤدی افزایش پیدا کرده و اطلاع‌رسانی در زمینه این‌که دریافت مبالغ حاصل از مالیات در چه مواردی هزینه می‌گردد بسیار تأثیرگذار است.

افزایش تکالیف مؤدیان همانند ارائه اظهارنامه ارزش‌افزوده و ارائه فهرست سه‌ماهه خرید و فروش و خدمات و اظهارنامه عملکرد سالانه سبب می‌شود تا به میزان قابل توجهی از فرار مالیاتی کاسته شود.

کنترل و نظارت بیشتر بر فعالان اقتصادی زیرزمینی و قرار گرفتن مؤدیان متخلف در فهرست سیاه و همچنین حذف مؤدیان فاقد اعتبار در نظام مالیاتی نیز از جمله عواملی هستند که از شمار تخلفات مربوط به مالیات می‌کاهند.

در پایان می‌توان گفت: با گسترش اعتماد، ترویج روح جمعی، بهره‌گیری از شیوه‌های اخلاقی، می‌توان فرهنگی را در جامعه گسترش داد که افراد جامعه به پرداخت مالیات به عنوان وظیفه دینی و مسؤولیت اجتماعی نگاه کنند و فرار از آن را معصیت و

گناه و امری غیراخلاقی شمارند و به آن به صورت یک امر مذموم و ناپسند بنگرند و سرپیچی از پرداخت مالیات را مترادف با خیانت ملی و تجاوز به حقوق دیگران بدانند.

#### - پیشنهادهای تحقیق

- بر اساس آنچه از نظر گذشت، می توان با توجه به نتایج فوق، پیشنهادات زیر را برای بهبود روش های عملیاتی اخذ مالیات باهدف کاهش سطح فرار مالیاتی مطرح نمود:
- ۱- تدوین قوانین و رویه های شفاف و آسان و قابل فهم برای مؤدیان برای شفاف سازی روش و فرایند پرداخت مالیات.
  - ۲- استفاده از مدیران و کارشناسان اقتصادی آگاه و باتجربه به عنوان مشاوران و برنامه ریزان فرایندهای مرتبط با مالیات کشور.
  - ۳- گسترش فرهنگ مالیاتی در بین مردم با کمک برگزاری دوره های آموزشی، تبلیغات رسانه ای، چاپ بروشورهای هدفمند و آگاهی بخش بین مؤدیان مالیاتی.
  - ۴- تدوین تشویقات و جرائم متناسب با عملکرد مؤدیان با استفاده از ایجاد بانک اطلاعاتی کسبه و مؤدیان.
  - ۵- آموزش کارشناسان و دست اندرکاران سازمان امور مالیاتی در جهت افزایش هوشمندی، دانش و تخصص و تجربه آنان باهدف پیشگیری از بروز فرار مالیاتی در مواجهه با موارد تحت بررسی و کارشناسی.
  - ۶- برگزاری همایش ها و کارگاه های آموزشی متعدد و انتشار مقالات مرتبط با بحث های روز دنیا در حوزه مالیات.
  - ۷- استقرار نظام تشویقی برای پیشگامان نظام جدید. خصوصاً در حوزه پرداخت آنلاین مالیات که به خودی خود دخالت سلیقه و خطای انسانی را بر پایه بهره گیری از فناوری اطلاعات کاهش می دهد.
  - ۸- تدوین برنامه هایی در خصوص آگاه سازی عموم مردم از فواید و دلایل منطقی پرداخت مالیات و شیوه چرخش مالی و هزینه کرد مالیات در بودجه کشور و پخش این برنامه ها از طریق رسانه های عمومی.

۹- کاهش زمان وصول مالیات از مرحله تشخیص باهدف کاهش فرصت برای سودجویانی که به دنبال راهکارهای فرار مالیاتی‌اند.

### منابع

۱. اعرابی، محمد (۱۳۹۱) «موانع محیطی و ارائه الگوی مناسب تجارت الکترونیکی و ...»، *مجله علوم اطلاع‌رسانی*، سال سوم، شماره ۱۲، صفحات ۶-۷.
۲. توربن، لیدنر (۱۳۹۴). *فناوری اطلاعات برای مدیریت*، ترجمه اصغر صرافی زاده، تهران: انتشارات ترمه.
۳. شهباز مرادی، سعید (۱۳۹۴). «کاهش فرار مالیاتی با استقرار دولت الکترونیک»، *مجله مدیریت دانش سازمان*، سال دوم، شماره ۷، صفحات ۴-۷.
۴. نوبخت، محمدباقر (۱۳۸۷). *دولت الکترونیک و امکان‌سنجی استقرار آن در ایران*، چاپ اول، تهران: نشر معاونت پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی.
۵. مازیار، علی‌اکبر (۱۳۹۴). «الزامات قوانین و مقررات مالیاتی در توسعه تجارت الکترونیکی»، *فصلنامه مدیریت دولتی*، سال دوم، شماره ۵، صفحات ۲-۷.
۶. محمود زاده، محمود (۱۳۹۴). *مقدمه‌ای بر تدوین قانون مالیات بر تجارت الکترونیکی در ایران*، تهران: نشر جهاد دانشگاهی.
۷. میرسپاسی، ناصر (۱۳۹۴). «ویژگی‌های کیفیت منابع انسانی در سازمان‌ها و دولت الکترونیکی»، *فصلنامه مدیریت دولتی*، سال سوم، شماره ۱۱، صفحات ۲-۹.
8. Becker, G. S. (2014). Crime and punishment: An economic approach. , (76), 169-217.
9. Chen, K. (2016). Internal control vs. external manipulation :A model of corporate income tax evasion. , (77), 17-21.
10. Cronshaw, M. (2016). Tax compliance with two-sided uncertainty. *Public Finance Quarterly* ,23 (2), 139-166.

## تجزیه و تحلیل دلایل اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده از تسلیم اظهارنامه دوره‌ای: روش ترکیبی خوشه‌بندی و درخت تصمیم

محمدعلی سیاه سرانی کجوری

دانش‌آموخته دکتری مدیریت بازاریابی بین‌الملل، حسابرس ارشد مالیاتی استان مازندران، واحد

مالیاتی نوشهر، M\_sarani@semnan.ac.ir

### چکیده

شناسایی دلایل مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده در عدم تسلیم اظهارنامه دوره‌ای و طراحی مدل تصمیم‌گیری آن‌ها می‌تواند بخش زیادی از مشکلات اجرایی در این زمینه را مرتفع سازد. هدف پژوهش حاضر تجزیه و تحلیل دلایل اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده از تسلیم اظهارنامه دوره‌ای با رویکرد ترکیبی است. در گام اول با استفاده از رویکرد کیفی (تحلیل محتوا)، ۲۳ شاخص به‌عنوان عوامل تأثیرگذار بر تسلیم اظهارنامه دوره‌ای مالیات بر ارزش افزوده استخراج و مبنا پرسشنامه پژوهش قرار گرفت. در گام دوم از رویکردهای کمی در علم داده‌کاوی (تشریحی و پیش‌بینی) جهت بررسی جامعه آماری استفاده شد. به‌منظور تشریح جامعه پژوهش، ۴۰۰ مؤدی مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از شاخص دیویس-بولدین در چهار خوشه مجزا از هم خوشه‌بندی و بررسی شدند، همچنین به‌منظور طراحی مدل پیش‌بینی‌کننده نحوه تصمیم‌گیری مؤدیان در تسلیم یا عدم تسلیم اظهارنامه از درخت تصمیم استفاده شد. نتایج درخت تصمیم نشان داد در خوشه اول شاخص میزان نقدینگی جهت واریز در هنگام تسلیم اظهارنامه، در خوشه دوم شاخص شفاف‌سازی هزینه‌کرد مالیات، در خوشه سوم و چهارم شاخص مؤثر بودن تسلیم اظهارنامه و لحاظ کردن آن در زمان رسیدگی از اهمیت زیادی در بین مؤدیان در هنگام تسلیم اظهارنامه برخوردارند.

**کلیدواژه‌ها:** اجتناب مؤدیان، مالیات بر ارزش افزوده، خوشه‌بندی، درخت تصمیم

## ۱- مقدمه

یکی از گام‌های مؤثر در راه اصلاح نظام مالیاتی کشور، بررسی و مطالعه در خصوص وضع مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن، به‌عنوان یکی از بهترین و کاراترین منبع تأمین درآمد مالیاتی دولت‌ها است. در سال ۱۳۶۶ برای اولین بار لایحه مالیات بر ارزش افزوده توسط دولت وقت تقدیم مجلس شورای اسلامی ایران گردید و با تلاش‌های مستمر مسئولان ذی‌ربط کلیات لایحه مالیات بر ارزش افزوده در مجلس هفتم در فروردین ماه ۱۳۸۴ به تصویب رسید و جزئیات آن در دست بررسی قرار گرفت.

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات غیرمستقیم بر مصرف است که در مراحل زنجیره مالیات بر ارزش افزوده واردات/تولید/توزیع/مصرف، به میزان درصدی از ارزش افزوده حاصله در هر مرحله از زنجیره، از هر بنگاه به بنگاه بعدی منتقل می‌گردد تا نهایتاً به مصرف‌کننده نهایی منتقل و توسط وی پرداخت می‌شود (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸).

قانون مالیات بر ارزش افزوده یکی از قوانین مهم اقتصادی است. تجربه موفق کشورهای اجراکننده این قانون نشان‌دهنده آن است که اجرای کامل این قانون می‌تواند بسیاری از اهداف سه‌گانه نظام مالیاتی (تخصیص، باز توزیعی و تأمین منابع مالی موردنیاز دولت) در مالیات‌های غیرمستقیم را پوشش دهد. گسترده بودن پایه مالیاتی، مصرفی بودن پایه مالیاتی، پایین بودن هزینه‌های شناسایی و وصول مالیات‌ها و انتقال بار مالیاتی به مصرف‌کننده نهایی در اغلب موارد از ویژگی‌های برجسته این نوع از مالیات‌ها است (سید نورانی و توتونچی ملکی، ۱۳۸۹).

مالیات بر ارزش افزوده باوجود مزایای فراوان آن، با مشکلاتی در جهت اجرای صحیح و بهینه مواجه است که شناسایی این مشکلات و ارائه راهکارهای مناسب جهت مرتفع نمودن آن‌ها می‌تواند بسیار راهگشا باشد. یکی از عوامل اصلی در مسیر اجرای دقیق و صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی رفتار آن‌ها در تسلیم اظهارنامه دوره‌ای ارزش افزوده است که در تحقیقات پیشین کمتر بدان توجه شده است، لذا در پژوهش حاضر سعی خواهد شد به سؤالات زیر پاسخ داده شود: ۱- شاخص‌های تأثیرگذار بر مؤدیان در تسلیم یا عدم تسلیم به‌موقع اظهارنامه

دوره‌ای ارزش افزوده کدامند؟ ۲- بر اساس شاخص‌های تأثیرگذار بر تسلیم یا عدم تسلیم به موقع اظهارنامه، مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده به چند خوشه قابل تقسیم هستند؟ ۳- رفتار مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده در تسلیم یا عدم تسلیم به موقع اظهارنامه از چه الگویی در هر خوشه پیروی می‌کند؟

## ۲- ادبیات پژوهش

در سند چشم‌انداز بیست ساله ایران در افق سال ۱۴۰۴، یکی از الزامات، تبدیل درآمدهای نفت و گاز به دارایی‌های مولد به منظور پایدارسازی فرآیند توسعه و تخصیص و بهره‌برداری بهینه از منابع است (بند ۴۲ سند). به دنبال قطع اتکای هزینه‌های جاری به درآمدهای نفتی، دولت مکلف گردیده تا بخش عمده‌ای از این هزینه‌ها را از محل درآمدهای مالیاتی تأمین نماید (بند ۵۱ سند) و با استفاده و استقرار نظام‌های مالیاتی نوین مانند "مالیات بر ارزش افزوده" نظم و انضباط مالی و بودجه‌ای و تعادل بین منابع و مصارف ایجاد نماید (بند ۵۰ سند) ۱.

در طبقه‌بندی قانون مالیات‌ها، مالیات بر ارزش افزوده، در زمره مالیات غیرمستقیم بر مصرف و فروش داخلی کالاها و خدمات بشمار می‌آید. این نوع مالیات، مالیاتی چندمرحله‌ای است که در هر یک از مراحل واردات، تولید، توزیع تا مصرف نهایی برحسب ارزش افزوده ایجاد شده در هر مرحله، به صورت درصدی از آن، در همان مرحله اخذ می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند با یک یا چند نرخ اعمال شود؛ اما برخلاف مالیات‌های غیرمستقیم معمول در یک مرحله (مرحله مبادله کالا) اصابت نمی‌کند. مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات بر فروش چندمرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند و بار قانونی مالیاتی آن بر دوش مصرف‌کننده نهایی است. این نوع مالیات از ارزش افزوده بنگاه‌ها یعنی ما به تفاوت بین عایدی ناشی از فروش کالاها و خدمات و کل هزینه‌های پرداختی بابت خرید نهاده‌های تولید (به استثنای نیروی انسانی)، دریافت می‌شود (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸).

۱. سازمان امور مالیاتی کشور، نشریه سامان، شماره ۱۶، ۱۳۸۵/۱۱/۲۵

مالیات بر ارزش افزوده، با خصوصیت ساده‌سازی، بی‌طرفی و کارایی بالا، نقطه عطفی برای شروع اصلاحات در نظام مالیاتی کشور تلقی می‌شود. لازم به یادآوری است در سال ۱۳۶۶ پیش‌نویس لایحه مالیات بر ارزش افزوده که مشتمل بر ۵۳ ماده و ۲۶ تبصره بود باهدف افزایش درآمدها، ایجاد نظامی به‌منظور تسهیل در امور وصول مالیات‌ها و اعمال سیاست‌های دولت در ۹ فصل تنظیم گردید و به مجلس شورای اسلامی تقدیم گردید. باوجودی که این لایحه در شور اول در تاریخ ۱۳۶۷/۱۰/۲۰ با اصلاحاتی به‌صورت مقدماتی به تصویب رسید اما مورد تصویب نهایی قرار نگرفت. آخرین لایحه ارائه شده نیز مربوط به سال ۱۳۸۱ و مشتمل بر ۶ فصل، ۴۲ ماده و ۱۴ تبصره است که قرار بود از فروردین ماه ۱۳۸۴ به اجرا درآید، اما پس از چند سال تأخیر درنهایت لایحه مزبور در تیرماه ۱۳۸۷ مورد تصویب نهایی مجلس شورای اسلامی قرار گرفت و مقرر گردید تا قانون مالیات بر ارزش افزوده، از اول مهرماه ۱۳۸۷ به اجرا درآید (پرویزی و نهتایی، ۱۳۸۸).

### ۳- پیشینه پژوهش

در مهر و موم‌های گذشته پژوهشگران کشورمان مبحث مالیات بر ارزش افزوده را از مناظر مختلفی موردبررسی قرار داده‌اند و هرکدام از دیدگاهی خاص نقاط قوت و ضعف، کاستی‌ها، زیرساخت‌های موردنیاز و ... به واکاوی این نوع از مالیات پرداخته‌اند. مرور تحقیقات گذشته نشان می‌دهد در اکثر آن‌ها نگاه از سمت سازمان وجود دارد و کمتر به مشکلات از دیدگاه مؤدیان پرداخته شده است. در ادامه به چند نمونه از این پژوهش‌ها اشاره خواهد شد:

پژوهش پرویزی و نهتایی (۱۳۸۸) با عنوان بررسی و مقایسه جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به‌جای مالیات بر درآمد شرکت‌های غیر تولیدی استان گلستان نشان داد در صورتی که دولت بخواهد مالیات بر ارزش را که مالیاتی نوین، درآمدزا، شفاف و انعطاف‌پذیر است، جایگزین مالیات بر درآمد فعلی شرکت‌ها نماید باید حداقل از نرخ‌های ۷ و ۱۰ درصدی استفاده نماید.

نوربخش لنگرودی و نیک گو (۱۳۸۸) در پژوهش خود موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان متغیر وابسته و عوامل بیرونی کلان، بیرونی خرد و درونی به عنوان متغیر مستقل انتخاب شدند. نتایج نشان داد تمام متغیرهای بیرونی کلان، بیرونی خرد و درونی، به ترتیب اولویت، در عدم استقرار کامل مالیات بر ارزش افزوده در ایران مؤثرند.

در پژوهشی عسکری و همکاران (۱۳۹۰) تأثیر عوامل فرهنگی را بر اجرای کارآمد مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها در پژوهش خود به ارزیابی ابعاد مدل سلامت فرهنگی اعم از روابط، ارتباطات، مشارکت و تصمیم‌گیری، زیرساخت، مدیریت تغییر و رهبری، رتبه‌بندی ابعاد و بررسی مؤلفه‌های مدل خود پرداختند.

الماسی و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی عوامل سازمانی مؤثر بر فرار از مالیات بر ارزش افزوده را در شهر تهران مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها نشان داد که بیشترین میانگین نمره پاسخ در بعد سازمانی از نظر متخصصان مربوط به سؤالات "عدم توانایی در کشف مبادلات و داده‌های غیرواقعی و تقلبی"، "عدم توانایی در برقراری عدالت مالیاتی"، "ناتوانی تکنولوژیکی در شناسایی و ثبت صحیح مؤدیان مالیاتی" است. همچنین بیشترین میانگین نمره پاسخ از نظر مؤدیان مربوط به سؤالات "ناکافی بودن سیستم اطلاع‌رسانی و آموزش به مؤدیان"، "عدم توانایی در برقراری عدالت مالیاتی"، "تشریفات بیش‌ازحد در انجام تکالیف قانونی توسط مؤدیان" است.

حمیدی، محمدزاده و محمدی (۱۳۹۴) در پژوهشی جایگاه جرائم مالیاتی در جلوگیری از فرار در نظام مالیات بر ارزش افزوده را در استان قزوین مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد جرائم مالیاتی از دیگر عوامل مؤثر بر کاهش فرار مالیاتی اثر می‌پذیرد ولی بر هیچ‌یک از شاخص‌ها اثر نمی‌گذارد و نسبت به شاخص‌های دیگر از کمترین وزن برخوردار است و آخرین رتبه را به خود اختصاص داده است.

برادران و محمد حسنی (۱۳۹۵) در پژوهشی سعی کردند مدل شناسایی مؤدیان کم‌اظهار در مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از رویکردهای داده‌کاوی توسعه دهند.

نتایج بررسی دقت پیش‌بینی در دوازده مدل پیش‌بینی نشان داد روش‌های جمعی "بگبگ" و "بوستینگ" تأثیری بر پیش‌بینی ندارند و درخت تصمیم ساده با ده متغیر منتخب با روش‌های فیلتری بیشتری بیشترین دقت پیش‌بینی و معادل ۸۲/۱۴ را برای تشخیص مؤدیان کم اظهار دارد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

به‌منظور تحقق اهداف و پاسخ به سؤال‌های این مطالعه از روش پژوهش آمیخته استفاده شد. این پژوهش از نوع اکتشافی است که شامل سه‌گام است: در گام اول تحقیق از طریق مصاحبه‌های عمیق نیمه ساختاریافته، دلایل عدم تسلیم اظهارنامه دوره‌ای ارزش‌افزوده استخراج و در طبقاتی قرار گرفتند. جهت کنترل عینیت داده‌ها از شیوه بازبینی توسط مصاحبه‌شوندگان استفاده گردید. برای این منظور داده‌ها کدگذاری و طبقه‌بندی شد و سپس توسط پژوهشگر موردبررسی قرار گرفت. در گام دوم نمونه آماری پژوهش با استفاده از تحلیل خوشه‌ای غیر سلسله‌مراتبی (k میانگین) بر اساس شاخص‌های ۲۳ گانه موردبررسی قرار گرفت و تعداد خوشه‌های بهینه برحسب شاخص رایج دیویس بولدین به دست آمد. در گام سوم با استفاده از روش درخت تصمیم، مدل‌های پیش‌بینی کننده تسلیم یا عدم تسلیم اظهارنامه در هر یک از خوشه‌ها بر اساس شاخص‌های فوق مدل‌سازی شد. شایان ذکر است به‌منظور سنجش متغیر هدف در بخش درخت تصمیم، تسلیم یا عدم تسلیم اظهارنامه دوره قبل در یک‌سوال دو جوابی (بلی/خیر) مورد سؤال قرار گرفت.

جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی شامل افرادی است که به نحوی با موضوع مالیات بر ارزش‌افزوده مرتبط‌اند. به‌منظور استخراج کدها با استفاده از روش نمونه‌گیری نظری تا رسیدن به اشباع نظری در مجموع ۱۸ مصاحبه انجام شد. در بخش کمی جهت خوشه‌بندی مؤدیان و استخراج مدل‌های پیش‌بینی کننده از نظرات ۴۰۰ مؤدی استفاده شد. در جدول ۱ فهرست نمونه آماری دو بخش کیفی و کمی به تفکیک جنسیت، تحصیلات و حرفه ارائه شده است.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناسی نمونه آماری در دو بخش کیفی و کمی

ویژگی مورد بررسی	گزینه‌ها	بخش کیفی		بخش کمی	
		تعداد	درصد	تعداد	درصد
جنسیت	زن	۶	۳۳	۱۱۰	۲۸
	مرد	۱۲	۶۷	۲۹۰	۷۲
سن	۲۰-۲۹ سال	۳	۱۷	۵۳	۱۳
	۳۰-۳۹ سال	۶	۳۳	۱۵۳	۳۸
	۴۰-۴۹ سال	۶	۳۳	۱۶۶	۴۲
	بیشتر از ۵۰ سال	۳	۱۷	۲۸	۷
تحصیلات	زیر دیپلم	۲	۱۱	۲۲	۵
	دیپلم و فوق دیپلم	۲	۱۱	۱۳۴	۳۴
	لیسانس	۸	۴۴	۱۷۰	۴۳
	فوق لیسانس و بالاتر	۶	۳۴	۷۴	۱۸
سمت	کادر مالیاتی	۷	۳۹	-	-
	مؤدیان مالیاتی	۷	۳۹	۴۰۰	۱۰۰
	کارشناسان و اساتید دانشگاهی	۴	۲۲	-	-
<b>شماره‌های مربوط به مصاحبه شونده‌ها</b>					
کادر مالیاتی: ۱-۷ نام اختصاری: K					
مؤدیان مالیاتی: ۸-۱۴ نام اختصاری: M					
کارشناسان و اساتید دانشگاهی: ۱۵-۱۸ نام اختصاری: Z					

## ۵- تحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش

### ۵-۱- تجزیه و تحلیل داده‌های کیفی

برای اجرای این پژوهش مصاحبه‌های عمیق نیمه ساختاریافته با اشخاص مرتبط با طرح سؤالاتی در خصوص "دلایل اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده" صورت پذیرفت. متن تمامی مصاحبه‌ها چندین بار مطالعه و مرور شد. سپس داده‌ها به واحدهای معنایی در قالب جملات و پاراگراف‌های مرتبط با معنای اصلی شکسته شد و واحدهای معنایی نیز چندین بار مرور و سپس کدهای مناسب هر واحد معنایی نوشته و کدها بر اساس تشابه معنایی طبقه‌بندی شد. جریان تجزیه و تحلیل با اضافه شدن هر

مصاحبه به همین ترتیب تکرار گردید. انجام مصاحبه‌ها تا رسیدن به تکرار در کدهای استخراجی ادامه یافت، در مجموع ۲۳ عامل به‌عنوان شاخص‌های تأثیرگذار بر تسلیم اظهارنامه دوره‌ای ارزش‌افزوده مورد شناسایی قرار گرفتند. جدول ۲ نتایج مربوط به بخش کیفی را نشان می‌دهد.

جدول ۲. طبقات استخراج شده از مصاحبه‌ها

ردیف	کدها	مصاحبه‌شوندگان
۱	اطلاع از تاریخ یا فراموشی آن	K1, K6, M14, M9, Z16, Z18
۲	اجرائی شدن جرائم و برخورد مناسب با متخلفان	K1, M10, Z15, Z17, Z18
۳	تبلیغات مناسب	K7, M14, Z17, Z18
۴	ترس از ابراز درآمد	K2, M8, M10, Z15, Z16, Z17
۵	عدم کارکرد (نبود درآمد)	K1, M8, Z15, Z18
۶	مداخله با سایر اظهارنامه‌ها و وظایف مالیاتی	K3, M9, M12, M13, Z15, Z16, Z18
۷	زیاد بودن تعداد دوره‌ها	K4, M8, M9, M12, Z15, Z17
۸	آشنایی با نحوه پر کردن تسلیم اظهارنامه	K2, K7, M10, Z18
۹	دسترسی به نام کاربری و رمز عبور	M14, Z15, Z17
۱۰	هزینه‌های تسلیم در دفاتر خدماتی	K5, M8, Z15, Z17, Z18
۱۱	عدم فعالیت موقت در شغل	K2, M11, Z17
۱۲	فاصله با مراکز دارایی جهت دریافت راهنمایی و مشخصات کاربری	K6, M11, Z18
۱۳	انتظار تمدید مهلت تسلیم اظهارنامه	K4, M8, M12, Z15, Z16, Z17
۱۴	تجربه تسلیم اظهارنامه بعد از مهلت قانونی بدون توجیه	K7, M14, Z18
۱۵	جریمه صفر در مورد مالیات صفر	M13, M14, Z15, Z17, Z18
۱۶	عدم تأیید نهایی اظهارنامه	K4, K7, M11, M14, Z15, Z16, Z17
۱۷	نقدینگی جهت واریز در هنگام تسلیم اظهارنامه	K3, M12, M13, Z18
۱۸	کم بودن جرائم	K5, M8, M10, Z15, Z17
۱۹	شفاف‌سازی هزینه کرد مالیات	K6, M9, M11, M13, Z15, Z18
۲۰	آشنایی با قوانین و پیچیدگی قوانین	K1, M9, M14, Z15
۲۱	مؤثر بودن تسلیم اظهارنامه و لحاظ کردن آن در زمان رسیدگی	M8, M10, M11, Z16, Z17, Z18
۲۲	تبلیغات در مناطق دور افتاده	K2, M12, M14, Z18
۲۳	بنرهای یکسان با اظهارنامه سالانه	K3, K7, M9, M12, Z16, Z18

### ۵-۲- تحلیل خوشه‌ای غیر سلسله‌مراتبی ( $k$ میانگین)

خوشه‌بندی را می‌توان به‌عنوان مهم‌ترین مسئله در یادگیری بدون نظارت در نظر گرفت (لوپز و همکاران، ۲۰۱۷). به‌منظور دستیابی به فاصله اقلیدسی بین خوشه‌ها از نظر عوامل ۲۳ گانه، از روش خوشه‌ای  $K$  میانگین استفاده شد، در این الگوریتم داده‌ها به  $k$  گروه مختلف توزیع می‌شوند که داده‌های هر گروه با یکدیگر مشابه بوده و داده‌های گروه‌های مختلف با یکدیگر نامتشابه است. در این الگوریتم تعداد خوشه بهینه مشخص نیست، یافتن تعداد خوشه بهینه یکی از چالش‌های موجود برای خوشه‌بندی داده‌های منتخب بود. برای یافتن تعداد  $k$  بهینه الگوریتم  $k$  میانگین با ورودی  $k=2$  تا  $k=10$  اجرا گردید و سپس برای تعیین تعداد خوشه بهینه از شاخص دیویس-بولدین که شاخص معتبری در این زمینه می‌باشند، استفاده شد. شاخص دیویس-بولدین میانگین شباهت بین هر خوشه با شبیه‌ترین خوشه به آن را محاسبه می‌کند، هر چه مقدار این شاخص کمتر باشد، خوشه‌های مناسب‌تری تولید شده است. جدول ۳ مقادیر شاخص دیویس بولدین را برحسب  $k$  (تعداد) خوشه‌های متفاوت نشان می‌دهد.

جدول ۳. مقادیر شاخص دیویس-بولدین برحسب  $k$  خوشه

تعداد خوشه	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰
شاخص دیویس بولدین	۲/۴۴	۲/۵۴	۲/۰۱	۲/۱۹	۲/۳۵	۲/۰۴	۲/۱۱	۲/۱۲	۲/۰۷

همان‌طور که در جدول ۳ نشان داده شده است شاخص دیویس-بولدین تعداد چهار خوشه را جهت خوشه‌بندی مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده برحسب شاخص‌های ۲۳ گانه تسلیم اظهارنامه مناسب می‌داند. در تعداد خوشه چهار، شاخص دیویس-بولدین به کمترین مقدار یعنی ۲/۰۱ دست یافته است. نتایج تحلیل خوشه‌ای نشان داد جامعه آماری پژوهش حاضر برحسب ابعاد ۲۳ گانه تأثیرگذار بر تسلیم اظهارنامه در قالب چهار خوشه قابل خوشه‌بندی است که هر یک از این خوشه‌ها از نظر شاخص‌های موردبررسی وضعیتی متفاوت از خوشه دیگر دارند. جدول ۴ مراکز نهایی هر یک از خوشه‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ۴. مراکز نهایی خوشه‌ها

چهارم	سوم	دوم	یکم	خوشه	شاخص
۲/۹۴	۳/۲۵	۳/۶۹	۲/۷۹	اطلاع از تاریخ یا فراموشی آن	
۳/۷۹	۳/۹۳	۳/۶۸	۳/۷۶	اجرائی شدن جرائم و عدم برخورد مناسب با متخلفان	
۳/۹۵	۲/۷۰	۲/۷۰	۲/۲۱	تبلیغات مناسب	
۴/۰۵	۳/۶۵	۳/۷۰	۳/۷۴	ترس از ابراز درآمد	
۴/۰۵	۳/۰۲	۲/۸۰	۲/۳۹	عدم کارکرد (نبود درآمد)	
۳/۹۷	۳/۵۶	۱/۸۷	۴/۰۳	مداخله با سایر اظهارنامه‌ها و وظایف مالیاتی	
۳/۰۳	۳/۶۹	۳/۷۰	۲/۷۹	زیاد بودن تعداد دوره‌ها	
۳/۱۱	۳/۴۷	۳/۵۸	۲/۹۰	آشنایی با نحوه پر کردن تسلیم اظهارنامه	
۳/۰۰	۳/۶۶	۳/۵۵	۲/۸۶	دسترسی به نام کاربری و رمز عبور	
۴/۰۲	۳/۶۸	۱/۶۱	۴/۰۶	هزینه‌های تسلیم در دفاتر خدماتی	
۳/۴۳	۳/۴۱	۲/۱۶	۳/۵۶	عدم فعالیت موقت در شغل	
۳/۴۶	۳/۶۷	۳/۵۶	۳/۷۲	فاصله با مراکز دارایی به منظور دریافت راهنمایی و مشخصات کاربری	
۲/۷۲	۲/۷۰	۲/۵۴	۲/۷۶	انتظار تمدید مهلت تسلیم اظهارنامه	
۴/۳۱	۲/۴۲	۳/۰۶	۲/۳۰	تجربه تسلیم اظهارنامه بعد از مهلت قانونی بدون توجیه	
۳/۴۳	۳/۷۱	۳/۵۸	۳/۵۷	جریمه صفر در مورد مالیات صفر	
۳/۳۳	۳/۵۶	۳/۵۵	۳/۳۶	عدم تأیید نهایی اظهارنامه	
۳/۱۵	۳/۵۹	۲/۷۳	۳/۴۷	نداشتن نقدینگی جهت واریز در هنگام تسلیم اظهارنامه	
۲/۹۲	۳/۴۵	۲/۷۲	۳/۰۲	کم بودن جرائم	
۲/۲۵	۲/۷۷	۲/۷۲	۲/۳۸	عدم شفاف‌سازی هزینه کرد مالیات و قهر مالیاتی	
۳/۴۲	۳/۸۵	۳/۳۰	۳/۵۰	عدم آشنایی با قوانین و پیچیدگی قوانین	
۳/۰۴	۱/۸۹	۳/۵۵	۳/۳۶	مؤثر بودن تسلیم اظهارنامه و لحاظ کردن آن در زمان رسیدگی	
۳/۴۹	۱/۹۳	۴/۲۷	۳/۹۱	تبلیغات در مناطق دور افتاده	
۳/۴۳	۲/۷۰	۳/۵۵	۳/۶۰	بناهای یکسان با اظهارنامه سالانه	
۹۹	۹۹	۷۲	۱۳۰	تعداد افراد هر خوشه	

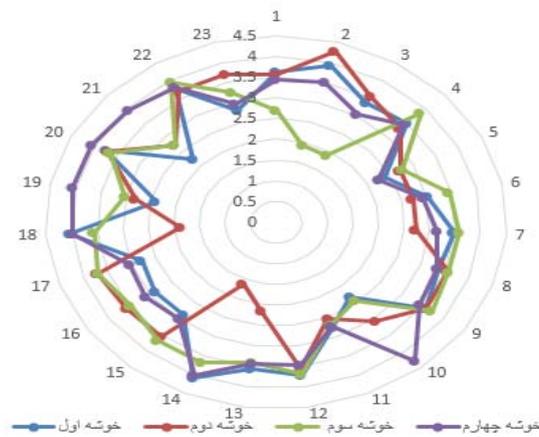
با توجه به نتایج تحلیل خوشه‌ای K میانگین و برحسب مراکز به دست آمده در شاخص‌های ۲۳ گانه برای هر یک از خوشه‌ها، مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده به چهار خوشه قابل تفکیک هستند که در ادامه هر خوشه تشریح شده است:

- خوشه اول: این خوشه ۱۳۰ نفر معادل ۳۳ درصد نمونه آماری را به خود اختصاص داده است. وضعیت افراد این خوشه در شاخص‌های ۲۳ گانه نشان می‌دهد شاخص هزینه‌های تسلیم در دفاتر خدماتی دارای بیشترین اهمیت و تبلیغات مناسب از درجه اهمیت کمتری برخوردار است.

- خوشه دوم: این خوشه ۷۲ نفر معادل ۱۷ درصد نمونه آماری را به خود اختصاص داده است. وضعیت افراد این خوشه در شاخص‌های ۲۳ گانه نشان می‌دهد شاخص تبلیغات در مناطق دور افتاده دارای بیشترین اهمیت و هزینه‌های تسلیم در دفاتر خدماتی از درجه اهمیت کمتری برخوردار است.

- خوشه سوم: این خوشه ۹۹ نفر معادل ۲۵ درصد نمونه آماری را به خود اختصاص داده است. وضعیت افراد این خوشه در شاخص‌های ۲۳ گانه نشان می‌دهد شاخص عدم اجرایی شدن جرائم و عدم برخورد مناسب با متخلفان دارای بیشترین اهمیت و مؤثر بودن تسلیم اظهارنامه و لحاظ کردن آن در زمان رسیدگی از درجه اهمیت کمتری برخوردار است.

- خوشه چهارم: این خوشه ۹۹ نفر معادل ۲۵ درصد نمونه آماری را به خود اختصاص داده است. وضعیت افراد این خوشه در شاخص‌های ۲۳ گانه نشان می‌دهد شاخص تجربه تسلیم اظهارنامه بعد از مهلت قانونی بدون توجیه دارای بیشترین اهمیت و انتظار تمدید مهلت تسلیم اظهارنامه از درجه اهمیت کمتری برخوردار است. نمودار ۱ وضعیت شاخص‌های تأثیرگذار بر تسلیم اظهارنامه دوره به تفکیک خوشه‌ها را نشان می‌دهد.



نمودار ۱. وضعیت شاخص‌های تأثیرگذار بر تسلیم اظهارنامه دوره‌ای به تفکیک خوشه‌ها

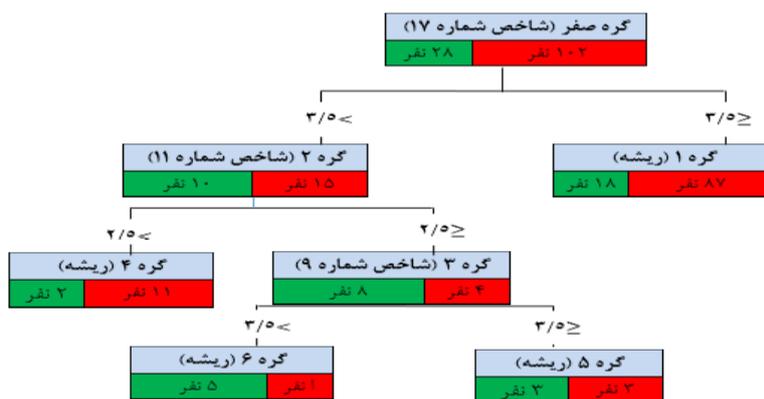
### ۵-۳- مدل‌سازی دلایل اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده از تسلیم اظهارنامه دوره‌ای

با توجه به نتایج مرحله خوشه‌بندی و تفکیک مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده به چهار خوشه بر اساس شاخص‌های اجتناب، مدل‌های پیش‌بینی‌کننده اجتناب مؤدیان نیز برحسب خوشه‌های چهارگانه با استفاده از دخت تصمیم مدل‌سازی شده است. درخت تصمیم یکی از روش‌های داده‌کاوی است که قادر به کشف و استخراج دانش جدید از داده (احمد، ۱۳۰۱). درخت تصمیم در مسائلی کاربرد دارد که بتوان آن‌ها را به‌صورتی مطرح نمود که پاسخ واحدی به‌صورت یک دسته یا کلاس ارائه دهند (احمد، ۱۳۰۱b).

#### ۵-۳-۱- درخت تصمیم اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده (خوشه اول)

نمای کلی درخت تصمیم خوشه اول نشان می‌دهد مؤدیان این خوشه به‌شدت تحت تأثیر شاخص‌های میزان نقدینگی جهت واریز در هنگام تسلیم اظهارنامه، عدم فعالیت موقت در شغل و دسترسی به نام کاربری و رمز عبور قرار دارند که البته در این بین میزان نقدینگی جهت واریز در هنگام تسلیم اظهارنامه نقش پررنگ‌تری را ایفا می‌کند و متغیر مناسبی جهت پیش‌بینی تسلیم یا عدم تسلیم اظهارنامه در این خوشه به‌حساب می‌آید. از ۱۳۰ مؤدی خوشه اول ۲۸ مؤدی اظهارنامه دوره قبل خود را تسلیم

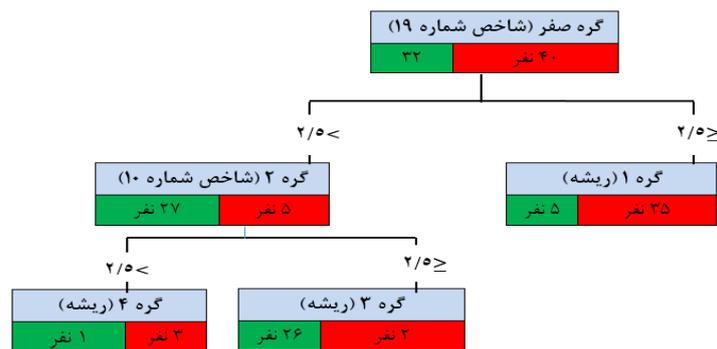
کرده‌اند و ۱۰۲ مؤدی نیز اعلام کرده‌اند در دوره قبلی موفق به تسلیم اظهارنامه ن شده‌اند. شاخه‌های گره صفر دو جریان متفاوت را نشان می‌دهد. یکی از شاخه‌های گره صفر به گره ریشه (گره یک) منتهی می‌شود. گره یک نشان می‌دهد ۸۷ مؤدی از افراد خوشه یک اظهارنامه دوره قبل خود را تسلیم نکرده‌اند، این مؤدیان میزان نقدینگی جهت واریز در هنگام تسلیم اظهارنامه را کوچک‌تر مساوی  $3/5$  ارزیابی کرده‌اند، به عبارت دیگر در زمان تسلیم اظهارنامه از نقدینگی کافی جهت واریز برخوردار نبودند. شاخه دیگر گره صفر در گره دو ادامه پیدا می‌کند. گره دو نشان می‌دهد افرادی که میزان نقدینگی آن‌ها در زمان تسلیم اظهارنامه بزرگ‌تر از  $3/5$  است به منظور تصمیم‌گیری در مورد تسلیم اظهارنامه، شاخص دیگری به نام عدم فعالیت موقت در شغل را در نظر می‌گیرند، از ۲۵ مؤدی گره دو، ۱۱ نفر آن‌ها که عدم فعالیت موقت در شغل را بالاتر از  $2/5$  ارزیابی کرده‌اند از تسلیم اظهارنامه خودداری خواهند کرد؛ اما ۱۲ مؤدی باقیمانده در گره دو که امکان عدم فعالیت موقت در شغل را کوچک‌تر مساوی  $2/5$  ارزیابی کرده‌اند شاخص دسترسی به نام کاربری و رمز عبور را مدنظر خواهند داد (گره ۳). ۳ مؤدی از افراد گره سه که دسترسی به نام کاربری و رمز عبور را کوچک‌تر مساوی  $2/5$  ارزیابی کرده‌اند اظهارنامه تسلیم نخواهند کرد (گره ۵). این در حالی است که ۵ نفر از مؤدیان گره سه که دسترسی به نام کاربری و رمز عبور را بزرگ‌تر از  $2/5$  ارزیابی کرده‌اند اظهارنامه دوره قبل خود را ترسیم کرده‌اند. نمودار ۲ درخت تصمیم اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده مربوط به خوشه اول را نشان می‌دهد.



نمودار ۲. درخت تصمیم اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده (خوشه اول)

### ۵-۳-۲- درخت تصمیم اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده (خوشه دوم)

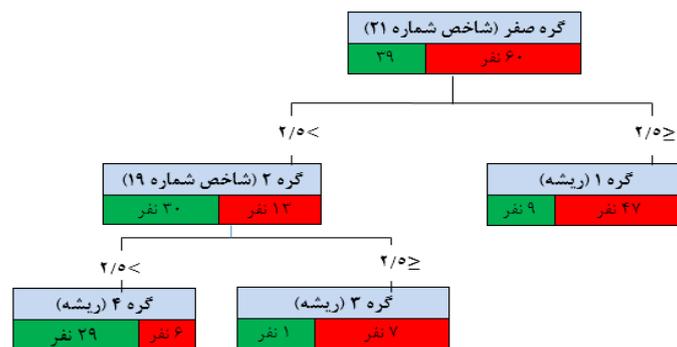
نمای کلی درخت تصمیم خوشه دوم نشان می‌دهد مؤدیان این خوشه به شدت تحت تأثیر شاخص‌های شفاف‌سازی هزینه کرد مالیات و قهر مالیاتی و هزینه‌های تسلیم در دفاتر خدماتی قرار دارند. از ۷۲ مؤدی خوشه اول ۳۲ مؤدی اظهارنامه دوره قبل خود را تسلیم کرده‌اند و ۴۰ مؤدی نیز اعلام کرده‌اند در دوره قبلی موفق به تسلیم اظهارنامه نشده‌اند. شاخه‌های گره صفر دو جریان متفاوت را نشان می‌دهد. یکی از شاخه‌های گره صفر به گره ریشه (گره یک) منتهی می‌شود. گره یک نشان می‌دهد ۳۵ مؤدی از افراد خوشه دوم اظهارنامه دوره قبل خود را تسلیم نکرده‌اند، این مؤدیان میزان شفاف‌سازی هزینه کرد مالیات و قهر مالیاتی را کوچک‌تر مساوی ۲/۵ ارزیابی کرده‌اند، گره دو نشان می‌دهد مؤدیانی که میزان شفاف‌سازی هزینه کرد مالیات بزرگ‌تر از ۲/۵ است به منظور تصمیم‌گیری در مورد تسلیم اظهارنامه، شاخص دیگری به نام هزینه‌های تسلیم در دفاتر خدماتی را در نظر می‌گیرند، از ۳۲ مؤدی گره دو، ۳ نفر آن‌ها که هزینه‌های تسلیم در دفاتر خدماتی را بالاتر از ۲/۵ ارزیابی کرده‌اند از تسلیم اظهارنامه خودداری خواهند کرد؛ اما ۲۶ مؤدی باقیمانده در گره دو که هزینه‌های تسلیم در دفاتر خدماتی را کوچک‌تر مساوی ۲/۵ ارزیابی کرده‌اند اظهارنامه دوره قبل خود را تسلیم کرده‌اند (گره ۳). نمودار ۳ درخت تصمیم اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده مربوط به خوشه دوم را نشان می‌دهد.



نمودار ۳. درخت تصمیم اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده (خوشه دوم)

### ۵-۳-۳- درخت تصمیم اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده (خوشه سوم)

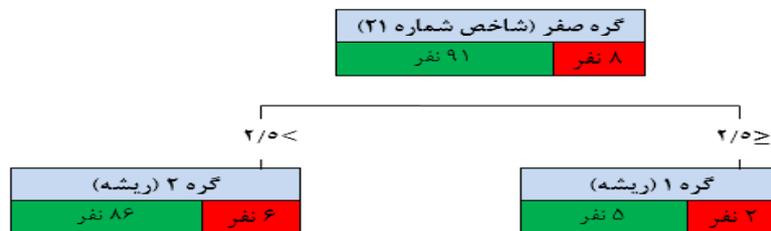
نمای کلی درخت تصمیم خوشه سوم نشان می‌دهد مؤدیان این خوشه به شدت تحت تأثیر شاخص‌های مؤثر بودن تسلیم اظهارنامه و لحاظ کردن آن در زمان رسیدگی و شفاف‌سازی هزینه کرد مالیات و قهر مالیاتی قرار دارند. از ۹۹ مؤدی خوشه سوم ۳۹ مؤدی اظهارنامه دوره قبل خود را تسلیم کرده‌اند و ۶۰ مؤدی نیز اعلام کرده‌اند در دوره قبلی موفق به تسلیم اظهارنامه ن شده‌اند. با توجه به مشابه بودن جریان درخت تصمیم این خوشه به خوشه‌های اول و دوم از تحلیل تفصیلی آن خودداری می‌شود. نمودار ۴ درخت تصمیم اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده مربوط به خوشه سوم را نشان می‌دهد.



نمودار ۴. درخت تصمیم اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده (خوشه سوم)

### ۵-۳-۴- درخت تصمیم اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده (خوشه چهارم)

نمای کلی درخت تصمیم خوشه چهارم نشان می‌دهد مؤدیان این خوشه به شدت تحت تأثیر شاخص مؤثر بودن تسلیم اظهارنامه و لحاظ کردن آن در زمان رسیدگی قرار دارند. از ۹۹ مؤدی خوشه سوم ۹۱ مؤدی اظهارنامه دوره قبل خود را تسلیم کرده‌اند و ۸ مؤدی نیز اعلام کرده‌اند در دوره قبلی موفق به تسلیم اظهارنامه ن شده‌اند. پیگیری شاخه‌های این درخت نشان می‌دهد مؤثر بودن تسلیم اظهارنامه در زمان رسیدگی می‌تواند یک شاخص تأثیرگذار بر تسلیم اظهارنامه باشد. نمودار ۵ درخت تصمیم اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده مربوط به خوشه چهارم را نشان می‌دهد.



نمودار ۵. درخت تصمیم اجتناب مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده (خوشه چهارم)

۴-۵- قواعد اگر-آنگاه مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده در تسلیم اظهارنامه دوره‌ای یکی از مزایای درخت تصمیم ارائه الگوهای اگر-آنگاه است که تا حد زیادی می‌تواند به انجام تصمیم‌گیری بهینه کمک نماید. در ادامه قواعد اگر-آنگاه هر خوشه به تفکیک ارائه شده است که تا حد زیادی نحوه تصمیم‌گیری مؤدیان را در تسلیم/عدم تسلیم اظهارنامه نشان می‌دهد. جدول ۵ قواعد اگر-آنگاه مربوط به مؤدیان ارزش افزوده را به تفکیک خوشه‌ها نشان می‌دهد.

جدول ۵. قواعد اگر - آنگاه مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده

آنگاه	اگر	۱۲
<b>خوشه اول</b>		
عدم تسلیم	عدم فعالیت موقت در شغل $2/5 <$	۱
تسلیم	عدم فعالیت موقت در شغل $2/5 \leq$ ، دسترسی به نام کاربری و رمز عبور $3/5 <$	۲
عدم تسلیم	عدم فعالیت موقت در شغل $2/5 \leq$ ، دسترسی به نام کاربری و رمز عبور $3/5 <$	۳
عدم تسلیم	عدم فعالیت موقت در شغل $3/5 \leq$	۴
<b>خوشه دوم</b>		
تسلیم	شفاف‌سازی هزینه کرد مالیات $2/5 <$ ، هزینه‌های تسلیم $2/5 <$	۱
عدم تسلیم	شفاف‌سازی هزینه کرد مالیات $2/5 <$ ، هزینه‌های تسلیم $2/5 \leq$	۲
عدم تسلیم	شفاف‌سازی هزینه کرد مالیات $2/5 \leq$	۳
<b>خوشه سوم</b>		
تسلیم	مؤثر بودن تسلیم اظهارنامه $2/5 <$ ، شفاف‌سازی هزینه کرد مالیات $2/5 <$	۱
عدم تسلیم	مؤثر بودن تسلیم اظهارنامه $2/5 <$ ، شفاف‌سازی هزینه کرد مالیات $2/5 \leq$	۲
عدم تسلیم	مؤثر بودن تسلیم اظهارنامه $2/5 \leq$	۳
<b>خوشه چهارم</b>		
تسلیم	مؤثر بودن تسلیم اظهارنامه $2/5 <$	
عدم تسلیم	مؤثر بودن تسلیم اظهارنامه $2/5 \leq$	

جهت محاسبه دقت و انتخاب بهترین مدل، از ماتریس اغتشاش استفاده شد و بر مبنای خروجی‌های آن، مقدار دقت مدل در هر یک از خوشه‌ها محاسبه شد. جدول ۶ نتایج مربوط به ارزیابی مدل بر حسب شاخص دقت را به تفکیک خوشه‌ها نشان می‌دهد.

جدول ۶. ارزیابی دقت مدل درخت تصمیم بر حسب هر یک از خوشه‌ها

خوشه اول	خوشه دوم	خوشه سوم	خوشه چهارم	
۶۸/۳۵	۷۹/۳۱	۸۰/۰۰	۸۶/۰۰	دقت

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یک منبع نوین مالیاتی به دلیل مزایای فراوان آن از جایگاه مهمی در اقتصاد کشورهای پیشرو و ما برخوردار است که به‌منظور اجرای صحیح آن نیازمند واکاوی بیشتر آن از جهات گوناگون است. یکی از مزایای اصلی این نوع از مالیات فصلی بودن آن است که باعث می‌شود در پایان هر فصل نقدینگی قابل توجهی به خزانه دولت تزریق شود که این امر ممکن است با موانعی در زمان اجرا مواجه شود. یکی از موانع پیشروی مالیات بر ارزش افزوده در کشور ما اجتناب برخی از مؤدیان مالیاتی از تسلیم اظهارنامه است که آمار این مؤدیان در هر فصل قابل توجه است. در این پژوهش سعی شد با نگاهی جدید دلایل مؤدیان برای عدم تسلیم اظهارنامه شناسایی شود و مدل‌های تصمیم‌گیری مؤدیان در تسلیم یا عدم تسلیم اظهارنامه ترسیم شود که به مهم‌ترین نتایج پژوهش حاضر در ادامه اشاره خواهد شد:

- ۱- نتایج پژوهش در مرحله کیفی نشان داد که ۲۳ شاخص در تسلیم یا عدم تسلیم اظهارنامه مؤثرند که مرتفع کردن آن‌ها می‌تواند درصد تسلیم اظهارنامه را افزایش دهد. لذا در این خصوص پیشنهاد می‌شود:
  - از طرق مختلف از قبیل پیامک، رسانه‌های جمعی، بنرهای تبلیغاتی و ... تاریخ تسلیم اظهارنامه به مؤدیان یادآوری شود.
  - از طریق اجرایی کردن جرائم عدم تسلیم اظهارنامه برای مؤدیانی که از ارائه اظهارنامه خود خودداری کرده‌اند وجه تمایزی برای سایر مؤدیان ایجاد شود.

- از طریق توسعه زیرساخت‌های نرم‌افزاری، فراوانی وظایف مالیاتی در قالب یک نرم‌افزار جامع خلاصه شود.
- از طریق آموزش‌های حضوری و طراحی نرم‌افزارهای کاربرپسند بر روی گوشی، تسلیم اظهارنامه برای مؤدیان آسان‌تر و کم‌هزینه‌تر شود.
- با توجه به اینکه بخش قابل توجه از مالیات بر ارزش افزوده به شهرداری‌ها و دهیارها اختصاص می‌یابد در پایان هر فصل میزان مبلغ فوق و مکان‌های مصرف شدن آن در هر امور مالیاتی اطلاع‌رسانی شود.
- جهت تشویق و احترام به مؤدیان، بخشی از خود اظهاری آن‌ها تأیید شود تا دیدگاه بی‌تأثیر بودن تسلیم اظهارنامه از سوی مؤدیان اصلاح شود.
- ۲- نتایج مربوط به خوشه‌بندی مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده نشان داد ارائه یک راه‌حل واحد برای آن‌ها، جهت تسهیل تسلیم اظهارنامه امری اشتباه است و ممکن است منجر به نتایج معکوس شود. لذا پیشنهاد می‌شود:
- در خوشه اول شاخص هزینه‌های تسلیم در دفاتر خدماتی از اهمیت بسزایی برخوردار است و بالا بودن هزینه‌های تسلیم ممکن است منجر به اجتناب مؤدیان از تسلیم اظهارنامه شود.
- در خوشه دوم که به نظر می‌رسد اکثر جمعیت مربوط به آن ساکن در مناطق دور افتاده هستند شاخص تبلیغات در مناطق دور افتاده از اهمیت قابل توجهی برخوردار است و باید به این مقوله توجه بیشتری شود.
- در خوشه سوم شاخص عدم اجرایی شدن جرائم و عدم برخورد مناسب با متخلفان از اهمیت بالایی برخوردار است و مؤدیان از برخورد یکسان و تفاوت قائل نشدن بین مؤدیان قانون‌گریز و قانون‌مدار ناراضی هستند.
- در خوشه چهارم شاخص تجربه تسلیم اظهارنامه بعد از مهلت قانونی بدون توجیه از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. یکی از ایرادهای که سامانه مالیات بر ارزش افزوده وارد است امکان ثبت و تسلیم اظهارنامه بعد از مهلت قانونی بدون حتی یک اخطار است که این امر می‌تواند تسلیم اظهارنامه در بازه قانونی را بی‌اهمیت جلوه دهد.

۳- نتایج مربوط به مدل سازی رفتار مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از درخت تصمیم نشان داد مؤدیان جهت تصمیم گیری در خصوص تسلیم اظهارنامه معیارهای چندگانه ای را مدنظر قرار می دهند و الگوهای ذهنی آنها چندان پیچیده هم نیست.

### منابع

۱. موسوی جهرمی یگانه، طهماسبی بلداجی فرهاد، خاکی نرگس (۱۳۸۸). فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری. پژوهشنامه مالیات، ۱۷ (۵)، ۲۷-۳۸.
۲. سعیدی، پرویز، نهتانی، حسینعلی (۱۳۸۸). بررسی و مقایسه جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده (VAT) بجای مالیات بر درآمد شرکت های غیر تولیدی. پژوهشنامه مالیات، ۱۷ (۵)، ۱۱۵-۱۳۵.
۳. محمد نوربخش لنگرودی محسن، جوادی نیک گو محمدرضا (۱۳۸۸). بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران. پژوهشنامه مالیات، ۱۷ (۶)، ۱۱۵-۱۳۸.
۴. عسکری، علی، توتونچی، امین، مطلبی، داوود (۱۳۹۰). بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای کارآمد مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ (با استفاده از مدل سلامت فرهنگی، پژوهشنامه مالیات، ۱۹ (۱۰)، ۷۴-۵۱).
۵. الماسی، حسن، مرجانی، امیربابک، قریشی، راهله (۱۳۹۱). عوامل سازمانی مؤثر بر فرار از مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران). پژوهشنامه مالیات، ۲۰ (۱۵)، ۳۷-۵۰.
۶. حمیدی ناصر، محمدزاده امیر، محمدی فاطمه. مطالعه موردی بررسی جایگاه جرائم مالیاتی در جلوگیری از فرار در نظام مالیات بر ارزش افزوده (استان قزوین). پژوهشنامه مالیات، ۲۳ (۲۷)، ۱۴۷-۱۶۶.
7. Escobar-López, S. Y., Espinoza-Ortega, A., Vizcarra-Bordi, I., Thomé-Ortiz, H. (2017). The consumer of food products in organic markets of central Mexico, 119(3). 558-574.

- 
8. Ghasem Ahmad L. (2013a). Using Data Mining Techniques for Prediction Breast Cancer Recurrence. 5(4):23-34.
  9. Ghasem Ahmad L. (2013b). Review top 7 Algorithms in Data Mining for Prediction Survivability, Diagnosis and Recurrence of Breast Cancer. 6(1):52-61.

## بررسی تحلیلی تطبیقی نظام مالیاتی ایران و فرانسه

مرضیه شاهبیک<sup>۱</sup>

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی زاهدان، marziyehshahbeiki@gmail.com

حمیدرضا محمدی

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی زاهدان

مهدی شاهبیک

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی زاهدان

### چکیده

نقش مالیات در اداره امور دولت امروزه قابل کتمان نیست. حفظ و اداره یک جامعه متشکل، مستلزم وجود سازمان‌هایی از قبیل سازمان‌های اداری، دفاعی و قضایی است که مجموعه آن‌ها سازمان‌ها حکومت آن جامعه را تشکیل می‌دهد. حکومت دارای وظایفی از قبیل حفظ نظم و امنیت، اجرای عدالت و دفاع از مملکت می‌باشد. برای انجام این وظایف ناگزیر مخارجی را متحمل می‌گردد که مخارج عمومی نامیده می‌شود. برای تأمین این مخارج، ناچار است مبالغی را از مردم و مؤسسات اخذ نماید؛ چراکه بدون درآمد حکومت نمی‌تواند بقا داشته باشد و عدم کفایت درآمدها، حکومت را از انجام وظایف باز می‌دارد؛ بنابراین، سازمان حکومت بر پایه قدرت وضع و وصول مالیات‌ها قرار گرفته و ضرورت آن برای دولت، به‌مثابه تنفس هوا برای انسان می‌باشد. در همین راستا، ضروری است نظام مالیاتی کشور به‌صورت دقیق مورد بررسی قرار گرفته و از طریق مقایسه آن با نظام مالیاتی کشورهای توسعه‌یافته، نسبت به شناسایی نقاط ضعف آن و ارائه راهکارهایی در این رابطه اقدام گردد. از این‌رو هدف این تحقیق بررسی تحلیلی تطبیقی نظام مالیاتی ایران و فرانسه می‌باشد. در دهه‌های گذشته، اصلاحات و تغییراتی را در نظام مالیاتی خود تجربه کرده‌اند. هر چند بررسی‌ها در این رابطه نشان می‌دهد که قبل از وقوع انقلاب‌ها در دو کشور ایران و فرانسه، کشور فرانسه دارای سیستم مالیاتی توسعه‌یافته‌تری از نظر پایه‌های مالیاتی بوده است، اما مشاهده می‌شود که به‌خصوص پس از وقوع انقلاب اسلامی در کشور ایران و انقلاب در کشور فرانسه، پایه‌های مالیاتی در دو کشور به هم شبیه‌تر شده‌اند. در این رابطه بیان می‌شود که هر چند به‌خصوص پس از وقوع انقلاب اسلامی در کشور ایران، نظام مالیاتی در کشور توسعه پیدا کرده و اصلاحاتی در زمینه مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در کشور صورت گرفته، اما سهم درآمدهای مالیاتی از کل تولید ناخالص ملی کشور نشان می‌دهد که این سیستم هنوز نتوانسته از نظر کارایی در حد مطلوبی عمل نماید. در قوانین مالیاتی ایران مسائل بسیاری وجود دارد که به نحوی مورد انتقاد و ایراد است و بارها لزوم اصلاح آن‌ها در محافل مختلف مطرح شده است. یکی از شیوه‌های مناسب برای یافتن راه انجام چنین اصلاحاتی بدون شک تطبیق و مقایسه موارد مربوط با مقررات و نحوه عمل جاری در سایر کشورهاست.

**کلیدواژه‌ها:** تغییرات نظام مالیاتی، وظایف نظام مالیاتی، مرجع جمع‌آوری مالیات، پایه

مالیاتی، نرخ مالیات

## مقدمه

امروزه نقش نظام مالیاتی در کشورهای مختلف عموماً حول سه هدف عمده اجتماعی، اقتصادی و بودجه‌ای تعریف شده است. در بعد اجتماعی، مهم‌ترین هدف همانا بهبود توزیع درآمد بین طبقات مختلف درآمدی است. هدف اقتصادی از وضع مالیات بر اқشار مختلف عبارت است از تخصیص بهینه منابع بین بخش‌های مختلف اقتصادی و کنترل نوسانات احتمالی در اقتصاد و درنهایت هدف بودجه‌ای اخذ مالیات را می‌توان تأمین منابع مالی دولت قلمداد نمود؛ بنابراین تعیین سیاست‌های مالیات، به شکلی که اهداف مذکور تا حد قابل قبولی به دست آیند، یکی از مسائل بسیار مهم در حوزه سیاست‌گذاری خواهد بود (پرخیده و تاجیک، ۱۳۹۳). بدین‌وسیله، مشخص می‌شود برخورداری از یک نظام مالیاتی کارآمد زمینه‌ساز تحقق اهداف چندگانه است. در همین راستا، قوانین و مقررات مالیاتی ایران همانند بسیاری از قوانین و مقررات جاری در هر کشوری، می‌بایست پاسخگوی نیازهای حال و آینده آن باشد. قوانین کهنه و نامناسب، در شرایط حاضر نه تنها آثار مثبتی در رونق فعالیت‌های اقتصادی به بار نخواهد آورد، بلکه چه بسا زمینه‌ساز رکود فعالیت‌های یاد شده و بروز فسادهای مالی و اقتصادی می‌گردد. قوانین مالیاتی شفاف و متناسب با شرایط اقتصادی امکان بروز خطا (فرار مالیاتی) را از بین می‌برد، رانت‌های اقتصادی را محدود می‌سازد و دولت را از درآمد مطمئن برخوردار می‌سازد. در همین حال زمینه گسترش اختلاف طبقاتی در جامعه را محدود و به توزیع مجدد درآمدها کمک خواهد کرد (نظری و فدائی، ۱۳۹۳)؛ اما قوانین و مقررات مالیاتی ایران مربوط به چندین دهه گذشته بوده با شرایط کنونی اقتصاد کشور و اهداف اقتصادی آینده (جهان‌گرایی و ادغام در اقتصاد و تجارت بین‌المللی) منافات داشته و در همین حال راه‌های فرار مالیاتی را تا حدودی باز گزارده است؛ به‌گونه‌ای که تداوم اجرای آن‌ها مانع از رونق فعالیت‌های اقتصادی مولد در جامعه خواهد شد. نظام مالیاتی در ایران به دلایل مختلف با وضعیت مطلوب خود فاصله دارد. درحالی‌که اقتصاد ایران با تولید ناخالص داخلی ۳۳۱ میلیارد دلاری (به قیمت‌های جاری بین‌المللی) و ۸۳۹ میلیارد دلاری بر اساس شاخص برابری قدرت خرید (PPP) هجدهمین اقتصاد قدرتمند جهان است، اما با این حال، مالیات و نظام مالیاتی آن

متناسب با توان اقتصادی آن توسعه نیافته است (نشریه اکونومیست، ۲۰۱۵). سهم پایین نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی که در حال حاضر حدود ۵/۸ درصد می باشد و در بهترین شرایط از ۷ درصد فراتر نرفته است، نسبت پایین مالیات به هزینه های جاری که طبق آمارهای موجود در سال ۱۳۹۲ حدود ۴۳٫۶ درصد بوده است و سرانجام نسبت پایین مالیات به بودجه عمومی دولت که در حال حاضر حدود ۳۰ درصد است، از مهم ترین شاخص های هستند که نشان می دهند مالیات نقش تأثیرگذاری در اداره امور کشور و تأمین مالی بودجه، همانند سایر کشورهای دنیا ایفا نمی کند (مرکز آمار ایران، ۱۳۹۴). این در حالی است که شاخص های متناظر در کشورهای توسعه یافته و حتی کشورهای در حال توسعه با شاخص های متناظر آن در ایران فاصله بسیار زیادی دارند؛ بنابراین، شواهد آماری موجود در نظام مالیاتی به خوبی نشان می دهد که شکافی میان وضعیت موجود نظام مالیاتی در اقتصاد ایران با شرایط مطلوب آن وجود دارد. این انحراف از شرایط بهینه، با شناسایی مشکلات حاکم در این نظام و ریشه های آن و سپس تلاش در جهت رفع هر یک، قابل حذف است. دولت برای حل این مشکلات به اصلاح نظام مالیاتی متوسل شده و در این زمینه به دو بعد توجه کرده است. یکی آن که به منظور تعدیل ساختار اقتصادی، اصلاح نظام مالیاتی را به گونه ای طراحی کند که عوامل مخل و نامطلوب در انگیزه های اقتصادی را که حاصل آن ها عدم کارایی، عدم برابری و عدالت در تخصیص منابع است از بین برده یا به حداقل کاهش دهد. دوم این که درآمد مالیاتی کافی به همراه تقلیل هزینه های عمومی برای برنامه های ثبات اقتصادی ایجاد کند (پژویان و درویشی، ۱۳۸۹)؛ اما آنچه بیش از هر عامل دیگری برای اصلاح و بهبود نظام مالیاتی مورد نیاز است، شناخت دقیق از وضعیت موجود و مشخص نمودن نقاط قوت و ضعف آن نظام می باشد. روشن است که سیستم مالیاتی از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. علت این تفاوت در چگونگی شرایط و وضع عوامل اقتصادی، فرهنگی و تاریخی نهفته است. در طراحی هر سیستم مالیاتی باید به این شرایط و عوامل توجه خاص کرد و همه آن ها را در طراحی و تدوین سیستم مالیاتی مدنظر قرار داده شود، زیرا هر سیستم مالیاتی بدون توجه به آن ها هنگام اجرا منطبق با اهداف و به طور کامل عمل نمی کند و می تواند مشکلاتی برای اهداف سیستم به بار آورد.

بر این اساس اصلاح نظام مالیاتی موجود و پی‌ریزی یک نظام کارآمد و سیستماتیک از الزامات موفقیت در مسیر تعیین شده و تأمین درآمدهای موردنیاز می‌باشد که باید حساسیت و اهمیت آن در باورهای ملی و حمایت‌های مسئولین کشوری و با برقراری تعامل مطلوب با دستگاه‌های اجرایی کشور مرتبط با امر مالیات، ایجاد و تقویت گردد. در همین راستا در تحقیق حاضر به پیشنهاد اساتید راهنما و مشاور و درجه بالای توسعه‌یافتگی کشور فرانسه؛ به بررسی تحلیلی تطبیقی نظام مالیاتی کشورهای ایران و فرانسه پرداخته شده است.

در عرصه‌هایی چون فرهنگ، علوم بنیادی، صنعت و فناوری، هنر، نظام، اقتصاد و سیاست، فرانسه یکی از کشورهای مهم و تأثیرگذار جهان می‌باشد. این کشور دارای رتبه پنجم در بین سایر کشورها از نظر بودجه و هزینه‌های نظامی است. همچنین از نظر ذخایر هسته‌ای، رتبه سوم را داراست. فرانسه یکی از کشورهای توسعه‌یافته است که قدرت اقتصادی زیادی دارد. از نظر اقتصادی، دارای پنجمین اقتصاد بزرگ جهانی و از نظر برابری قدرت خرید دارای رتبه هفتم جهانی است. در زمینه استانداردهای بین‌المللی، فرانسه را می‌توان از کشورهای پیشرو دانست. استانداردهای بالای زندگی، تحصیلات، سلامت، امید به زندگی، آزادی و شاخص بالای توسعه انسانی فرانسه را از جمله کشورهای ایده‌آل برای زندگی معرفی می‌کند. فرانسه همچنین از کشورهای مؤسس سازمان ملل متحد بوده و یکی از پنج عضو دائم شورای امنیت سازمان ملل نیز می‌باشد. فرانسه همچنین در چندین گروه و نهاد بین‌المللی دیگر چون فرانسه‌زبانان، گروه هشت، گروه بیست، ناتو، سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، سازمان تجارت جهانی و اتحادیه لاتین عضویت دارد. این کشور همچنین از کشورهای پیشرو در تأسیس اتحادیه اروپا بوده است (اکونومیست، ۲۰۱۵). براین اساس، از اهداف تحقیق حاضر، مقایسه نظام مالیاتی کشور فرانسه با نظام مالیاتی کشور ایران و شناسایی نقاط ضعف نظام مالیاتی ایران و ارائه الگوی برای اصلاح آن می‌باشد.

## ۱- مالیات، اصول آن و پایه مالیاتی

مالیات عبارت است از قسمتی از درآمد یا ثروت افراد که به منظور پرداخت بخشی از هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اجتماعی و اقتصادی و سیاسی کشور به موجب قانون به وسیله دولت وصول می‌شود به عبارت دیگر برای دوام قوام جامعه و ارائه خدمات اجتماعی توسط دولت، هر یک از افراد جامعه با توجه به توان پرداخت خود مکلفند بهای قسمتی از این خدمات را به عنوان مالیات به دولت بپردازند و در این مشارکت جمعی برای رسیدن به رشد و توسعه و رفاه و کرامت انسانی سهیم باشند (سائز<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱). در نظام‌های مالیاتی چند اصل کلی مطرح است که تحت عنوان اصول مالیاتی مورد بحث است. در اینجا به چهار مورد اشاره می‌شود. ساده بودن، کم هزینه بودن، عادلانه بودن و کارآمد بودن. ساده بودن بدین معناست که نظام مالیاتی به گونه‌ای باشد که از نظر مأموران دولتی و مالیات دهندگان به راحتی قابل درک باشد. کم هزینه بودن مالیات یعنی اینکه ساختار مالیاتی باید به گونه‌ای باشد که هزینه‌های اعمال شده برای جمع آوری و اداره‌ی امور مالیاتی نسبت به منابع حاصل از دریافت مالیات دارای نسبت کمی باشد. طبق اصل کارایی مالیات‌ها در صورتی وضوح می‌یابند که باعث بهبود کارایی تخصیص گردند. در مورد عادلانه بودن مالیات‌ها باید ابتدا تعریف عدالت ارائه شود:

عدالت، یک مفهوم ارزشی است و بر اساس قضاوت‌ها و معیارهای مختلف ارزشی، به صورت‌های متفاوت تعبیر و تفسیر می‌گردد. صاحب‌نظران معتقد هستند که مفهوم عدالت نتیجه تفکر و رضایت اجتماعی است. دو نوع تعبیر و تفسیر از این مفهوم وجود دارد: عدالت افقی و عدالت عمودی.

عدالت افقی: سرشکن شدن بار مالیاتی به طور مساوی در شرایط یکسان و به طور نامساوی در شرایط غیریکسان است. برای رسیدن به عدالت افقی، باید شرایط مشابه برای افراد ایجاد نمود تا بر اساس آن به طور برابر مشمول پرداخت مالیات گردند. بعضی از صاحب‌نظران (فرهنگ منوچهر، ص ۱۲۷) می‌گویند در عدالت افقی رفتار برابر با اشخاص در وضعیت‌های برابر است. حتی اگر درآمد خود را از راه‌های مختلف به دست آورده باشند.

1. Emmanuel Saez

عدالت عمودی: عدالت عمودی که به اصل قدرت پرداخت تعبیر می‌شود، آن است که مالیات‌ها، باید با اشخاصی که از نظر اقتصادی در وضعیت متفاوتی هستند، به صورت نامساوی برخورد کند. به بیان دیگر، برای تحقق عدالت عمودی، لازم است مالیات‌ها برای افرادی که در گروه‌های متفاوت درآمدی و ثروت قرار دارند، به شیوه‌ای نابرابر وضع شود. همچنین می‌توان گفت: در عدالت عمودی رفتار مختلف افراد در موقعیت‌های گوناگون نسبی می‌باشد. برای رسیدن به عدالت عمودی لازم است نرخ مالیات برای افراد با درآمدهای مختلف یکسان نباشد و با افزایش درآمد، نرخ مالیات افزایش یابد. مشکل در عدالت عمودی، اندازه‌گیری توانایی یا قدرت پرداخت افراد است. پایه مالیاتی عبارت است از یک واحد ارزش یا امتیاز یا مالی که مالیات بر آن در نظر گرفته و عایدی مالیات روی آن حساب می‌شود. این پایه ممکن است ملک یا درآمدهای ویژه سالانه یا قیمت ماترک متوفی، امتیاز یک موسسه اقتصادی، یک شغل، حجم، شماره و کیفیت و یا دیگر خواص بعضی اجناس باشد. به عبارت دیگر می‌توان گفت که هر کالا یا فعالیت اقتصادی را که مالیات به آن تعلق می‌گیرد پایه‌ی مالیاتی می‌نامند. می‌توان معمولی‌ترین پایه‌های مالیاتی را به سه دسته‌ی عمده تقسیم کرد: درآمد، مصرف و ثروت. این‌ها پایه‌های اقتصادی مالیات‌ها می‌باشند. ممکن است مالیات بر پایه‌ی غیر اقتصادی - که توسط پرداخت‌کننده مالیات غیرقابل کنترل است - وضع گردد (پورمقیم، ۱۳۹۰).

## ۲- نظام مالیاتی ایران

اساسی‌ترین موضوع در یک نظام مالیاتی، قوانین و مقررات حاکم بر آن نظام است که در اصل حوزه عمل و مبنای اجرایی آن را تعیین می‌سازد. این قوانین و مقررات هستند که اهداف مالیات، پایه‌های مالیاتی نرخ‌های مربوط به آن، معافیت‌های مالیاتی و وظایف هر واحد مالیاتی را در ارتباط با مؤدیان مالیاتی مشخص می‌سازد. از سوی دیگر، نظام‌های اقتصادی متفاوت سبک و نظام خاص مالیاتی خود را دارند. به‌عنوان مثال، در نظام سرمایه‌داری نوع اخذ مالیات منطبق بر اصول حاکم بر نظام سرمایه‌داری عمل می‌کند و در نظام اقتصاد اسلامی خمس و زکات بخش عمده مالیات را تشکیل می‌دهد و در یک نظام اقتصاد بسته و متمرکز، نظام مالیاتی خاص آن سیستم، تعریف می‌شود.

قانون مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم نظام‌بندی مالیات در ایران را معین کرده است و مطابق مواد قانون، مالیات‌ها در کشور اخذ می‌شود (نظری و فدائی، ۱۳۹۲).  
قانون‌گذار از طریق طراحی و تدوین قوانین و مقررات مالیاتی ضمن دستیابی به اهداف متفاوت رأی و نظر خود را درباره پایه‌ها و نرخ‌های مالیاتی بیان می‌کند.  
طبق ماده یک قانون مالیات‌های مستقیم اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات هستند:

تمام مالکان اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم.

هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به تمام درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌کند.

هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به تمام درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند.

هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به تمام درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌کند.

هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازها یا سایر حقوق خود یا دادن تصمیم‌ها و کمک‌های فنی یا واگذاری فیلم‌های سینمایی تحصیل می‌کند.

انواع مالیات‌های مستقیم شامل مالیات بر دارایی و ثروت، مالیات اشخاص حقوقی و مالیات بر درآمد می‌شود که هر یک به بخش‌های دیگری تقسیم می‌شوند (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۹۵).

مالیات‌های غیرمستقیم: مالیات‌های غیرمستقیم به پنج دوره زمانی در فاصله مهر و موم‌های ۱۲۸۸ تا ۱۳۸۴ تقسیم می‌شود که در این سیر زمانی تغییر و تحولات قوانین و موضوع‌های مربوط به آن صورت گرفته است.

انواع مالیات غیرمستقیم پیش از تصویب قانون تجمیع عوارض: در طبقه‌بندی مالیات‌های غیرمستقیم تاکنون به علت نبود یک الگو و نظام مدون مالیاتی برای ایران،

طبقه‌بندی جامع و مانعی برای این نوع تدوین نشده است اما آنچه به‌صورت رایج در سیستم مالیاتی کشور به کار می‌رود به‌صورت کلی عبارت است از: مالیات بر محصول (تولید) و واردات.

مالیات بر استفاده از کالا و خدمات (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۹۵).

پایه یا مبنای مالیاتی، ارزشی است که مالیات بر آن برقرار می‌گردد. در یک نظام مالیاتی، گسترده بودن پایه مالیاتی از بایستگی بالایی برخوردار می‌باشد. مبنای مالیاتی در بیشتر کشورهای در حال توسعه بسیار محدود است. بر همین اساس، دولت‌ها برای وصول درآمدهای مالیاتی مورد انتظار خود به نرخ‌های بالای مالیاتی متوسل می‌شوند. طبیعی است که هرچه نرخ مالیاتی بالاتر باشد، اختلال در روابط اقتصادی بیشتر شده و به همان نسبت هزینه‌های کارایی اقتصادی مرتبط با مالیات‌ها افزایش می‌یابد. از این گذشته، نظام مالیاتی کشورهای در حال توسعه، دارای انعطاف لازم نسبت به رشد درآمد ناخالص داخلی نمی‌باشد؛ زیرا این نوع کشورها وابستگی زیادی به مالیات بر کالاهای انحصاری و تجارت خارجی دارند و اصولاً این نوع مالیات‌ها، نسبت به درآمد ناخالص داخلی بدون انعطاف می‌باشند. به‌عبارت‌دیگر، افزایش هزینه‌های دولت، افزایش درآمد مالیاتی را می‌طلبد. اگر افزایش درآمد مالیاتی از طریق افزایش نرخ مالیاتی انجام پذیرد، کارایی نظام مالیاتی کاهش می‌یابد. بنابراین، تنها راه افزایش درآمد مالیاتی، با توجه به حساسیت و ضرورت حفظ کارایی اقتصادی نظام مالیاتی، گسترش پایه مالیاتی است؛ زیرا در این صورت ظرفیت متناسب درآمدهای مالیاتی و فعالیت‌های اقتصادی بیشتری زمینه این حجم درآمد را فراهم می‌نمایند. همچنان تنوع پایه‌های مالیاتی از قبیل، ثروت و انواع درآمد، تأثیر قابل توجه در گسترش پایه مالیاتی دارد. در مالیات‌های اسلامی نیز پایه مالیاتی از گسترش چشمگیر برخوردارند؛ زیرا انواع گوناگون درآمد کسب، دستمزد و حقوق و غلات چهارگانه گندم، جو، کشمش و خرما و سایر محصولات کشاورزی زمین‌هایی که بخش عمومی را در اختیار بخش خصوصی نهاده (خراج) و ثروت‌های دامی از قبیل دام‌های گاو، گوسفند، شتر مورد تعلق این نوع مالیات است (آقائی و کمیجانی، ۱۳۸۶).

در نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران، پایه مالیاتی به طور نسبی گسترده است. زیرا مالیات‌های مستقیم شامل مالیات بر شرکت‌ها، بر درآمد و حقوق و بر ثروت و مالیات‌های غیرمستقیم مشتمل بر مالیات بر واردات و بر مصرف و فروش می‌باشد؛ اما عملکرد این نظام بیانگر این واقعیت است که پس از پیروزی انقلاب اسلامی، مالیات بر درآمد حقوق ۷۰ درصد کل درآمد مالیاتی و در سال‌هایی نیز بیش از ۸۰ درصد بوده است. بنابراین، درآمد مالیاتی در ساحت اجرا و عمل، بر گستردگی پایه‌های فوق استوار نبوده است. به همین جهت، بیشتر بار کل درآمد مالیاتی را شرکت‌های دولتی و درآمد در قالب حقوق تحمل نموده است. در واقع، نظام اجرایی درآمد مالیاتی مواجه با محدودیت پایه می‌باشد (نیکومرام، ۱۳۹۰).

### ۳- نظام مالیاتی فرانسه

پیش از سال ۱۹۱۴، مالیات‌ها به طور عمده بر ثروت (ثروت، زمین، ارث) و یا درآمد حاصل از ثروت اعمال می‌شد. بار مالیاتی مربوطه نیز از ۱۰ درصد تجاوز نمی‌کرد. در این رابطه، بسیاری از گزاره‌های مالیاتی همانند دیومر<sup>۱</sup>، کاواگیانس<sup>۲</sup> و والدک-روسو<sup>۳</sup>، شکست خورد. این موارد منجر به ایجاد یک مشاجره بزرگ در مورد مالیات بر درآمد، در سال ۱۹۱۷ شد. در همان زمان، چهار نوع مالیات دیگر در سال ۱۷۹۰ و ۱۷۹۱ در مقیاس محلی ایجاد شده بود که پس از آن با مالیات بر درآمد به عنوان مالیات اصلی در سطح ملی جایگزین شد (اداره مالیه عمومی کشور فرانسه، ۲۰۱۵). پس از جنگ جهانی دوم، سیستم مالیاتی کشور فرانسه تحت تعداد معینی از اصلاحات باهدف نوسازی و تطبیق آن سیستم قرار گرفت. در این رابطه، مالیات بر درآمد ایجاد شد و مالیات‌های قدیمی را لغو کرد. خارج قسمت خانواده در سال ۱۹۴۵ ایجاد شد این مالیات کسب و کار در سال ۱۹۴۸ ایجاد شد. در نهایت نیز، آخرین نوآوری در این رابطه، مالیات بر ارزش افزوده بود که در سال ۱۹۵۴ به کار گرفته شد. در این مورد، مثال مربوط به کشور فرانسه و اصلاحات و نظام مالیاتی این کشور به تدریج توسط کشورهای

---

1. Doumer  
2. Cavaignac  
3. Waldeck-Rousseau

توسعه‌یافته به تصویب رسید. در حال حاضر نیز سیستم مالیاتی فرانسه به دلیل توسعه اتحادیه اروپا و موضوع جهانی شدن مورد بحث است. رقابت مالیاتی به شدت افزایش یافته است و لازم است امکانات قانونی برای جلوگیری از فرارهای مالیات به کار گرفته شود (کمسیون اروپا، ۲۰۱۵).

در کشور فرانسه، مالیات توسط دولت وضع شده و توسط ادارات دولتی جمع‌آوری می‌شود. ادارات دولتی در کشور از سه نهاد مختلف ساخته شده است:

دولت مرکزی، به عنوان مثال دولت ملی یا دولت ایالتی که به علاوه نهادهای مختلف از دولت مرکزی در نظر گرفته می‌شود. این دولت دارای بودجه جداگانه (بودجه عمومی، حساب‌های ویژه وزارت خزانه‌داری، بودجه خاص) بوده و بسیاری از درآمدهای مالیاتی را جمع‌آوری می‌نماید.

دولت‌های محلی که شامل سازمان‌هایی با صلاحیت محدود منطقه‌ای می‌باشند که از جمله آن‌ها می‌توان به مقامات محلی، مؤسسات عمومی محلی، اتاق‌های بازرگانی و همه نهادهای عمومی و شبه‌دولتی که در درجه اول توسط دولت‌های محلی تأمین مالی می‌شوند، اشاره نمود. آن‌ها نیز بسیاری از عواید مالیاتی را جمع‌آوری کرده، اما وزن مالیات‌های جمع‌آوری شده توسط آن‌ها نسبت به دولت مرکزی محدود است.

انجمن‌های امنیت اجتماعی (ASSO)<sup>۱</sup> که سازمان‌های خصوصی دارای مأموریت خدمات عمومی (حتی اگر تا حد زیادی همانند دولت‌های عمومی رفتار نمایند) می‌باشند. بودجه آن‌ها به طور کامل از وجوه اجباری تأمین اجتماعی (طرح بیمه بیکاری، صندوق‌های بازنشستگی مکمل و صندوق‌های رفاه، بودجه مشاغل آزاد و صندوق‌های کشاورزی، طرح‌های کارمندی) و سازمان‌های تأمین شده توسط چنین بودجه‌هایی (بیمارستان‌های دولتی و بخش خصوصی) تأمین مالی می‌شود. این بودجه‌ها اغلب با مشارکت اجتماعی مردم جمع‌آوری شده و برای هدف رفاه اجتماعی مصرف می‌شود (گارنیر و همکاران، ۲۰۱۴).

مالیات در فرانسه نیز تا حدود زیادی در معنای ضعیفی از این تعریف، به علاوه کمک‌های اجتماعی می‌باشد. بسیاری از مالیات‌ها در این کشور توسط دولت و

1. Social Security Association (ASSO)

مجموعه‌های محلی جمع‌آوری شده، درحالی‌که بخشی از آن نیز توسط سازمان‌های تأمین اجتماعی جمع‌آوری می‌شود. یک تمایز بین مالیات و کمک‌های اجتماعی این است که مالیات بر تولید، واردات، ثروت و درآمد وضع و اخذ می‌شود ولی کمک‌های اجتماعی بخشی از دستمزدهای پرداخت شده توسط یک کارفرما می‌باشد، البته وقتی که وی یک کارمند را به استخدام خود در بیاورد. مالیات و کمک‌های اجتماعی با هم در سیستم پرداخت کشور فرانسه تحت عنوان کسری‌های اجباری نامیده می‌شوند. مشمولین مالیات در کشور فرانسه، مردمی می‌باشند که اقامتگاه مالیاتی آن‌ها در فرانسه باشد، به‌عنوان مثال اشخاص حقیقی یا حقوقی که در کشور فرانسه زندگی می‌کنند و یا آن‌هایی که خانه‌های خود و یا محل اقامت اصلی خود را در فرانسه انتخاب کرده‌اند؛ در فرانسه کار می‌کنند؛ و دارای منافع اقتصادی در فرانسه می‌باشند. تنها یکی از این معیارها کافی است که یک فرد به‌عنوان یک فرد مشمول مالیات در این کشور در نظر گرفته شود (مولی و همکاران، ۲۰۱۶).

### ۳-۱- انواع مالیات‌ها در فرانسه

انواع مختلفی از مالیات‌ها در کشور فرانسه وجود دارد. این تفاوت در مالیات‌ها با توجه به نهادهای جمع‌آوری‌کننده آن‌ها و افراد ذینفع آن‌ها و افرادی که آن‌ها را پرداخت می‌کنند، رخ داده است. مالیات‌ها، بر مردم و با توجه به ظرفیت‌های آن‌ها و بدون بازده وضع شده و هدف از جمع‌آوری آن‌ها نیز تأمین مالی هزینه‌های عمومی برای رسیدن به اهداف اقتصادی و اجتماعی تعیین شده توسط دولت می‌باشد. در این رابطه باید بیان شود که تعرفه‌ها متفاوت از مالیات‌ها هستند که دلیل آن هم جنبه صرفاً اقتصادی آن‌ها است؛ هدف تعرفه‌ها صرفاً حفاظت از بازار داخلی است. درنهایت باید بیان شود که اگرچه هر دوی مالیات‌ها اجباری می‌باشند، اما کمک‌های امنیتی اجتماعی، همانند مالیات‌ها نبوده و حتی مالیات‌دهندگان نیز ممکن از این هزینه‌ها بهره‌مند شوند. برخی مالیات‌های دیگر، بر اساس درآمد شخصی، به سازمان‌های اجتماعی اختصاص داده شده و مالیات‌دهندگان از آن‌ها بهره‌مند نمی‌شوند (اداره مالیه عمومی کشور فرانسه، ۲۰۱۵).

### ۳-۱-۱- مالیات بر تولید و واردات

این مالیات، توسط ادارات دولتی یا توسط نهادهای اتحادیه اروپا جمع‌آوری شده و بر تولید و مصرف کالاها و خدمات اعمال می‌شود. این مالیات مستقل از سود است. مالیات بر تولید پوشش‌دهنده مالیات‌های حرفه‌ای، مالیات بر زمین و پرداختی‌های بخش حمل‌ونقل می‌باشد در قالب استفاده از نیروی کار و امکانات و یا استفاده از زمین، ساختمان‌ها و دیگر دارایی‌ها برای تولید به کار گرفته می‌شوند. این موارد، مالیات‌های محلی هستند و توسط دولت مرکزی جمع‌آوری نمی‌شوند. مالیات بر مصرف به‌طور سنتی بر موارد غیرمستقیم بر مصرف تأکید کرده و تنها در برخی از محصولات استفاده می‌شود (مشروبات الکلی، تولید، محصولات توتون و تنباکو و محصولات انرژی). با این حال، استقرار مالیات بر ارزش‌افزوده و تعمیم آن اگرچه به‌طور قابل‌توجهی این کارکرد را محدود کرده اما بازهم درآمد این موارد غیرمستقیم قابل‌توجهی می‌باشد (OECD, ۲۰۱۰).

### ۳-۱-۲- مالیات بر ارزش‌افزوده (VAT)

به منظور ایجاد یک بازار متشکل از کشورهای عضو اتحادیه اروپا، تعدادی از دستورات مربوط به مالیات بر ارزش‌افزوده از سال ۱۹۶۷ تصویب شده و دولت‌ها تعهد داده‌اند تا قوانین داخلی خود را با آن منطبق سازند. این قوانین مربوط به مقیاس، پایه‌های مالیاتی، پرداختی‌ها، کالاها و خدمات و همچنین الزامات گزارش دهی هماهنگ می‌باشد، همچنین دولت‌ها می‌توانند با ترتیبات انتقالی در رابطه با نرخ، معافیت و کسر از حقوق که قوانین آن‌ها اعمال می‌شود، هماهنگ شوند. مالیات بر ارزش‌افزوده نوعی مالیات بر مصرف است که به‌طور کلی، شامل کالاها و خدماتی می‌گردد که در فرانسه واقع شده‌اند. این مالیات، نوعی مالیات متناسب بر تولیدات جمع‌آوری شده توسط شرکت‌ها می‌باشد که به‌طور کامل توسط خریداران نهایی، یعنی مصرف‌کنندگان مورد حمایت قرار می‌گیرد، زیرا این مالیات در قیمت کالا یا خدمات گنجانده می‌شود. در واقع، مالیات بر ارزش‌افزوده بر "ارزش‌افزوده" اعمال می‌شود، به‌عنوان مثال ارزش‌افزوده‌ای که در هر مرحله از تولید و یا بازاریابی برای کالا و یا خدمت ایجاد می‌گردد، به‌طوری‌که قیمت پرداخت شده توسط مصرف‌کننده، نرخ استاندارد فعلی برای این مالیات برابر با

۲۰ درصد است؛ اما دو نرخ کمتر نیز در این رابطه وجود دارد: نرخ ۱۰ برای کتاب، هتل‌های اقامتی، حمل‌ونقل عمومی محلی و وعده‌های غذایی رستوران‌ها؛ و ۵,۵ درصد برای اکثر مواد غذایی. یک نرخ خاص برابر با ۲,۱ درصد نیز تنها برای داروهای تجویزی تحت پوشش تأمین اجتماعی اعمال می‌شود (مولی و همکاران، ۲۰۱۶).

### ۳-۱-۳- مالیات بر فرآورده‌های نفتی

این مالیات تنها در یک شهر بزرگ فرانسه اعمال می‌شود که یک مالیات بر مصرف ویژه (TSC) در بنزین بدون سرب و دیزل وجود دارد. این مالیات برای سوخت‌های موتور و سوخت‌های گرم‌کننده مثل بنزین و گازوئیل، برق، گاز طبیعی، زغال‌سنگ و کک اعمال می‌شود. این مالیات، جایگزین مالیات TIPP قبلی شده که تنها برای فرآورده‌های نفتی استفاده می‌شد. در مواجهه با افزایش قیمت نفت، نرخ TIPP برای سوخت فروخته شده به مصرف‌کنندگان توسط پارلمان در سال ۲۰۰۶ کاهش یافت. مالیات TIPP توسط DGDDI جمع‌آوری می‌شود، به‌خصوص زمانی که محصولات سوختی در بازار داخلی مصرف شود. درآمد حاصل از TICPE برابر با ۱۳,۷ میلیارد یورو در سال ۲۰۱۳ بوده است. محصولات انرژی در معرض هر دوی مالیات بر محصولات انرژی (TICPE) و مالیات بر ارزش مالیات افزوده (VAT) قرار دارد. در این رابطه، از سال ۲۰۱۲، این نرخ از حدود ۰,۴۴ یورو در هر لیتر برای موتورهای دیزلی به ۰,۶۱ یورو در هر لیتر بنزین رسید (بیوتی و همکاران، ۲۰۱۵).

### ۳-۱-۴- مالیات بر ثروت

ثروت ممکن است مشمول مالیات گردد، چه آن ثروت به فروش برسد و یا به‌صورت رایگان (به‌صورت هدیه و ارث) منتقل شود. در این موارد، مالیات بر ارث و یا مالیات بر هدیه ممکن است قابل پرداخت در فرانسه باشد.

علاوه بر این، ممکن است زمانی مالک مشمول مالیات گردد که ثروت مشمول مالیات‌های سالانه ISF گردد و مالیات بر املاک و مستغلات محلی نیز قابل پرداخت است. سود سرمایه نیز زمانی مشمول پرداخت مالیات است که دارایی مستهلک گردد، اما این مالیات، مالیات بر سود است (کمیسون اروپا، ۲۰۱۵).

**۳-۱-۵- حق تمبیر**

این نوع مالیات به‌طور عمده بر فروش ساختمان (علاوه بر مالیات‌های محلی)، ارث و هدیه، انتساب در کسب و کار و ثبت‌نام وسایل نقلیه اعمال می‌شود. درآمدهای جمع‌آوری شده توسط دولت از این راه در سال ۲۰۰۶، ۱۴٫۷ میلیارد یورو بوده است.

**۳-۱-۶- مالیات بر دارایی**

افرادی که ساکن فرانسه می‌باشند روی دارایی‌های خود در سراسر جهان و افرادی که در خارج از فرانسه هستند طبق قانون فرانسه، روی دارایی‌های خود در فرانسه مشمول مالیات می‌شوند. این مالیات بر هر خانوار وضع می‌شود (زوج یا همکاران، افراد همخانه، به‌علاوه کودکان کوچک). پایه مالیاتی شامل تمام اموال، حقوق و ارزش‌هایی می‌شود که به ثروت مالیات‌دهندگان در ۱ ژانویه سال مالیاتی مربوط می‌شود (ساختمان‌های ساخته شده، کسب و کار فردی، مزارع، سرمایه‌گذاری‌های مالی، بدهی‌ها، خودرو، هواپیما، قایق‌های تفریحی، ...). باین‌حال، برخی از دارایی به‌طور کامل و یا جزئی معاف از مالیات هستند (به‌عنوان مثال شرکت‌های فردی، حقوق مربوط به آثار ادبی و هنری نویسنده، برخی از اموال روستایی، اشیاء و عتیقه جات و آثار هنری). افراد ساکن در فرانسه به مقدار ۳۰ درصد از ارزش خانه اصلی خود، برای اهداف مالیاتی مشمول مالیات بر دارایی می‌شوند. یک فرد ساکن در فرانسه ممکن است با توجه به محدودیت‌های موجود برای میزان مالیات بر درآمد ترکیبی، مالیات بر ثروت و مالیات بر املاک محلی که می‌تواند از درآمد مشمول مالیات گرفته می‌شود، باعث کاهش مالیات بر درآمد خود گردد. این محدودیت به‌عنوان سپر مالیاتی شناخته شده است و این مالیات را تا حدود ۵۰ درصد از درآمد مشمول مالیات خود محدود می‌کند. در ۶ اوت سال ۲۰۰۸، فرانسه قانونی تصویب کرد که همه کسانی که برای پنج سال گذشته غیرمقیم در فرانسه بوده‌اند، حق حذف دارایی‌های غیر فرانسوی خود را از مالیات بر ثروت برای پنج سال اول اقامت خود در فرانسه دارند (اداره مالیات عمومی کشور فرانسه، ۲۰۱۵).

**۳-۱-۷- مالیات بر درآمد**

در فرانسه سه دسته مالیات بر درآمد وجود دارد: مالیات شرکت ها، مالیات بر درآمد برای افراد و مالیات برای اهداف اجتماعی (CSG و CRDS که توسط خانوارها پرداخت می شود). مالیات پرداخت شده توسط کارفرمایان در حقوق و دستمزد که تحت عنوان کمک های اجتماعی شناخته می شود، به عنوان مالیات توسط دولت مرکزی فرانسه در نظر گرفته نمی شود (گارنیر و همکاران، ۲۰۱۴).

**۳-۱-۸- مالیات بر درآمد برای افراد**

مالیات بر تمام درآمد، در دسترس افراد در یک سال است. به جز چند استثنا، درآمد خالص از کل درآمد، پس از اعمال کسورات خاص و پس از آن با یک مقیاس بندی واحد، مالیات بر آن اعمال می شود.

درآمدهای مربوط به این نوع مالیات، به هفت دسته تقسیم می شود: سود های صنعتی و تجاری، سود غیر تجاری و کشاورزی، درآمد زمین، حقوق و دستمزد، حقوق بازنشستگی و مقرری ها، درآمد قابل حمل و سود سرمایه. اگر یک فرد ساکن فرانسه باشد، کل درآمد وی مشمول مالیات می گردد و مهم نیست فرد ملیت فرانسوی داشته باشد یا خیر. افرادی که در فرانسه زندگی نمی کنند نیز تنها به واسطه درآمدهای خود از منابع فرانسوی مشمول مالیات می شوند. مقدار درآمد مشمول مالیات (RFR)، برابر با درآمد دریافت شده خانوار در طول سال نیست. در عوض، RFR از تقسیم درآمد به واسطه تعداد بخش ها برای هر خانوار محاسبه می شود (۱ بخش برای هر فرد بالغ، ۰.۵ بخش برای هر یک از دو فرزند اول و ۱ بخش برای هر کودک پی در پی).

مالیات بر درآمد در این کشور توسط دولت و بر اساس مقادیر گزارش شده توسط مالیات دهندگان در طول سال گذشته محاسبه می شود؛ اما محاسبه مالیات بر درآمد با در نظر گرفتن وضعیت شخصی مالیات دهندگان، به ویژه از طریق تعداد بخش یا واحد در خانواده (که در پاراگراف قبلی توضیح داده شد) از یک سو و تخصیص معافیت ها یا اعتبار مالیاتی به مالیات دهندگان، از سوی دیگر تعیین می شود.

برای افراد مجرد با درآمد مشمول مالیات بین ۱۱،۸۰۰ یورو و ۴۱۸،۱۶ یورو و زوج بدون فرزند با درآمد مشمول مالیات بین ۱۷،۴۵۴ و ۲۵،۹۸۳ یورو (۲۳، ۷۱۷ تا ۳۵،

۴۰۰ یورو با یک کودک)، یک اعتبار مالیاتی ۴۸۰ یورویی برای افراد مجرد (۹۶۰ یورو برای یک زن و شوهر) در سال ۲۰۱۳ معرفی شد که این اعتبار مالیاتی در سال ۲۰۱۴ به ۱۱۳۵ یورو برای افراد مجرد و ۱۸۷۰ یورو برای زوج‌های افزایش یافت (اداره مالیه عمومی کشور فرانسه، ۲۰۱۵).

### ۳-۱-۹- مالیات شرکت‌ها

مالیات شرکت‌ها (IS) در کشور فرانسه، نوعی مالیات سالانه است که تمام سود شرکت‌ها و مؤسسات فعال در کشور فرانسه را شامل می‌شود. در فرانسه، تعلق مالیات بر شرکت در درجه اول برحسب شکل حقوقی شرکت‌ها صورت می‌پذیرد. علاوه بر این مالیات بر شرکت نیز ممکن است با توجه به فعالیت و کسب و کار مؤسسات شامل حال آن‌ها شود. نرخ اصلی مالیات بر شرکت در کشور فرانسه، قبل از سال ۱۹۹۳ معادل ۳۴ درصد بود. ضمناً شرکت‌ها حتی در صورت نداشتن سود مشمول مالیات نیز باید حداقل مالیات مقطوعی را در هر سال بپردازند. نهایت آنکه پرداخت‌هایی از این نوع از مالیات بر شرکت، در همان سال و دو سال مالیاتی بعد قابل کسر است. در بودجه ۲۰۱۴ میلادی برای شرکت‌هایی که به کارکنان خود سالانه حقوقی بالاتر از یک میلیون یورو پرداخت می‌کنند، مالیاتی بالغ بر ۷۵ درصد تعیین کرده است. این به آن معنی است که مثلاً از یک میلیون یورو حقوق دریافتی این اشخاص فقط ۲۵۰ هزار یوروی آن برای شخص باقی می‌ماند و بقیه به خزانه دولت واریز می‌شود. این قانون پس از مدت‌ها جدال و رفت و برگشت در این شورا به تصویب رسید. این مصوبه از حیث رقم دریافت مالیات مصوبه‌ای کم سابقه محسوب می‌شود و دولت فرانسوا اولاند آن را گامی در جهت تحقق عدالت اجتماعی و افزایش درآمدهای مالیاتی دولت توصیف کرده است؛ البته شک نیست که این مصوبه مانند هر قانون دیگری کامل نیست و مضراتی را در بر خواهد داشت که یکی از آن مهاجرت صاحبان سرمایه یا مدیران و کارکنان متخصص و نخبه به خارج از فرانسه است که پیشتر هم شاهد آن بوده ایم. این مصوبه می‌تواند برای کشور ما عبرت‌آموز باشد. در (سال ۲۰۱۵)، نرخ استاندارد این مالیات برابر با ۳۳٫۱ برای همه نوع فعالیت‌ها می‌باشد. در سال ۲۰۰۶، درآمد حاصل از خالص مالیات شرکت‌ها برابر با ۴۷٫۸ میلیارد یورو بوده است. درآمد مشمول مالیات با تفاوت بین سود ناخالص و

هزینه‌ها و هزینه‌های کسر شده برابر است. سود عملیاتی ناخالص نیز تفاوت بین فروش و هزینه‌های ساخت کالا می‌باشد. (اداره مالیه عمومی کشور فرانسه، ۲۰۱۵).

### ۳-۱-۱۰- مالیات اجتماعی

از زمان ایجاد این نوع مالیات در سال ۱۹۴۵، امنیت اجتماعی عمدتاً توسط کمک‌های اجتماعی و کسورات دستمزد تأمین مالی می‌شود. تا همین اواخر، هیچ نوع مالیات گسترده‌ای برای هزینه‌های اجتماعی، برخلاف بسیاری از شرکای اروپایی آن در کشور فرانسه وجود نداشته است. با این حال، در جهت پیدا کردن یک راه‌حل برای مشکلات مالی امنیت اجتماعی، دولت‌ها مجبور به گسترش دامنه خود از منابع با به‌کارگیری و وضع مالیات‌های اضافی، با نرخ ۰٫۵ شده‌اند (اداره مالیه عمومی کشور فرانسه، ۲۰۱۵).

### ۳-۱-۱۱- مالیات‌های محلی

تعداد زیادی مالیات محلی در کشور فرانسه وجود دارد. مهم‌ترین مالیات‌ها، مالیات‌های مستقیم می‌باشد. مالیات مستقیم محلی، قدیمی‌ترین مالیات در سیستم مالیاتی فرانسه می‌باشد که در ابتدا توسط دولت مرکزی و پس از اصلاحات مالیاتی در سال ۱۹۱۷ توسط مقامات محلی جمع‌آوری می‌شود. مالیات‌های محلی توسط دولت و برای مقامات محلی شامل مناطق، ادارات، شهرداری‌ها و مؤسسات دولتی محلی وضع شده است (مولی و همکاران، ۲۰۱۶).

### ۳-۱-۱۲- مالیات‌های حرفه‌ای

این نوع مالیات به صورت سالانه و بر اشخاص حقوقی و یا اشخاص حقیقی که دارای خود اشتغالی در فرانسه هستند، وضع شده است. در این رابطه معافیت‌های مختلفی همانند (فعالیت‌های انجام شده توسط دولت، مقامات محلی و نهادهای دولتی، کسب‌وکارها و سازمان‌های کشاورزی و غیره) ارائه می‌شود. پایه مالیاتی در این مورد نیز با ارزش اجاره دارایی موجود به مالیات‌دهندگان مشخص می‌شود. میزان مالیات بر کسب‌وکار نیز با ضرب خالص درآمد مشمول مالیات با نرخ مصوب محلی برای هر ذینفع محاسبه می‌شود (مولی و همکاران، ۲۰۱۶).

**۳-۱-۱۳- مالیات مسکن**

این مالیات بر تمام ساختمان و مناطق تابعه آن (باغ‌ها، گاراژ، پارکینگ‌ها برای ماشین‌های شخصی) وضع می‌شود و توسط هر کسی که دارای یک واحد مسکونی است (به صورت مالک، مستاجر، استفاده به صورت رایگان)، مالیات پرداخت می‌شود. پایه مالیاتی در این رابطه نیز، ارزش اجاره املاک مسکونی است (بیوتی و همکاران، ۲۰۱۵).

**۳-۱-۱۴- مالیات بر زمین**

در کشور فرانسه بر سرزمین‌های ساخته شده نیز مالیات وضع شده است. این دارایی‌های مشمول مالیات شامل همه ساخت‌وسازهای دائمی به عنوان مثال ساختمان‌ها (آپارتمان‌ها، خانه‌ها، کارگاه‌ها، انبارها و غیره) می‌گردد. پایه مالیاتی در این رابطه نیز ۵۰٪ از ارزش اجاره این ساختمان‌ها می‌باشد. به دلایل اجتماعی، بسیاری از معافیت‌ها و استثنائات در این رابطه وجود دارد (بیوتی و همکاران، ۲۰۱۵).

پس از معرفی مالیات و مفاهیم مربوط به آن و آشنایی با نظام مالیاتی کشور ایران و فرانسه، در بخش بعدی به‌مروری بر مهم‌ترین مطالعات داخلی و تجربی که رابطه نزدیکی با موضوع تحقیق حاضر دارند پرداخته می‌شود.

**۴- مقایسه تغییرات نظام مالیاتی بین کشورهای ایران و فرانسه**

بر اساس مطالب ارائه شده در سه قسمت قبل، در این بخش به مقایسه تغییرات نظام مالیاتی کشورهای ایران و فرانسه پرداخته می‌شود. نتایج حاصل از این مقایسه در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱. مقایسه تغییرات نظام مالیاتی کشورهای ایران و فرانسه

فرانسه		ایران	
نوع مالیات	دوره	نوع مالیات	دوره
مالیات تالی شامل: مالیات از نوشیدنی‌ها، مالیات استفاده از آسیاب‌ها و کوره‌ها مالیات مراسم های تعمید، ازدواج و غیره مالیات دیکسیم شامل: مالیات استفاده از زمین، مالیات زمین مالیات و فروش بذرها در بازار مالیات سرانه شامل: مالیات مصرف محصولات مالیات مصرف نمک	قبل از انقلاب فرانسه	مالیات اراضی مالیات سرشماری مالیات سرانه	قبل از انقلاب ایران (دولت ساسانیان)
		مالیات اراضی مالیات سرشماری مالیات سرانه مالیات تجارت خارجی مالیات درآمد گمرکی	قبل از انقلاب ایران (دولت صفویان)
مالیات بر ثروت مالیات بر زمین مالیات بر مسکن مالیات بر صنعت و تجارت	پس از انقلاب فرانسه (دوره اول)	مالیات بر درآمد مالیات بر دارایی	پس از انقلاب ایران (قانون مالیات‌های مستقیم)
مالیات بر ثروت مالیات بر فعالیت‌های حرفه‌ای مالیات‌های غیرمستقیم بر ارث و خرید املاک	پس از انقلاب فرانسه (دوره دوم)	مالیات بر واردات مالیات بر مصرف و فروش مالیات بر ارزش‌افزوده	پس از انقلاب ایران (قانون مالیات‌های غیرمستقیم)
مالیات بر درآمد مالیات بر ارزش‌افزوده	پس از جنگ جهانی دوم		

مطالب ارائه شده در جدول فوق نشان‌دهنده سیر تحولات مربوط نظام مالیاتی برای کشورهای ایران و فرانسه می‌باشد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، هر دو کشور طی سالیان گذشته، اصلاحاتی را به‌منظور بهبود نظام مالیاتی و افزایش درآمدهای مربوط به این بخش داشته‌اند.

#### ۵- مقایسه مرجع جمع‌آوری مالیات بین کشورهای ایران و فرانسه

نتایج مربوط به مرجع جمع‌آوری مالیات در کشورهای ایران و فرانسه در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول ۲. مرجع جمع‌آوری مالیات کشورهای ایران و فرانسه

ایران	فرانسه
سازمان امور مالیاتی کشور	دولت مرکزی (به‌عنوان مثال دولت ملی) دولت محلی (سازمان‌هایی باصلاحیت محدود منطقه‌ای) انجمن‌های اجتماعی (سازمان‌های خصوصی دارای مأموریت خدمات عمومی)

شواهد و یافته‌های ارائه شده در جدول فوق نشان می‌دهد که در کشور ایران، تنها سازمان امور مالیاتی کشور، مسئول جمع‌آوری مالیات و رسیدگی به امور مالیاتی افراد می‌باشد در حالی که در کشور فرانسه، این امر در سه سطح دولت مرکزی، دولت‌های محلی و انجام‌های اجتماعی انجام می‌گیرد.

### ۶- مقایسه مهم‌ترین وظایف نظام مالیاتی بین کشورهای ایران و فرانسه

نتایج حاصل از مقایسه مهم‌ترین وظایف نظام مالیاتی برای کشورهای ایران و فرانسه در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول ۳. مقایسه مهم‌ترین وظایف نظام مالیاتی کشورهای ایران و فرانسه

ایران	فرانسه
تصدی تمام امور مربوط به اجرای مقررات انواع مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم و سایر مالیات‌ها و مسائل مربوط به آن‌ها	تأمین مالی هزینه‌های عمومی برای رسیدن به اهداف اقتصادی و اجتماعی تعیین شده توسط دولت و تخصیص بخشی از درآمدهای مالیاتی به سازمان‌های اجتماعی

شواهد و یافته‌های ارائه شده در جدول فوق نشان می‌دهد که در کشور ایران، وظیفه سازمان امور مالیاتی کشور، تنها رسیدگی به مسائل مربوط به امور مالیاتی افراد حقیقی و حقوقی می‌باشد در حالی که نظام مالیاتی در کشور فرانسه؛ علاوه بر وظیفه یاد شده، در زمینه تخصیص بخشی از درآمدهای مالیاتی به سازمان‌های اجتماعی در کشور نیز ایفای نقش می‌نماید.

## ۷- مقایسه انواع پایه‌های مالیاتی بین کشورهای ایران و فرانسه

نتایج مربوط به پایه‌های مالیاتی و تفاوت بین انواع درآمدهای مالیاتی بین کشورهای ایران و فرانسه در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول ۴. مقایسه انواع پایه‌های مالیاتی کشورهای ایران و فرانسه

فرانسه	ایران
مالیات بر تولید: پوشش دهنده مالیات‌های حرفه‌ای، مالیات بر زمین و پرداختی‌های بخش حمل‌ونقل در قالب استفاده از نیروی کار و امکانات و یا استفاده از زمین، ساختمان‌ها و دیگر دارایی‌ها که برای تولید به کار گرفته می‌شوند.	مالیات‌های مستقیم: مالیات‌هایی که مستقیماً درآمد و دارایی را معیار پرداخت مالیات قرار داده و برداشت‌های مالیاتی به‌طور مستقیم انجام می‌شود و شامل مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی می‌باشد.
مالیات بر مصرف: به‌طور سنتی بر موارد غیرمستقیم بر مصرف تأکید کرده و تنها در برخی از محصولات استفاده می‌شود (مشروبات الکلی، تولید، محصولات توتون و تنباکو و محصولات انرژی).	مالیات بر درآمد: مالیاتی است که از ثروت در حال تشکیل، دریافت می‌گردد. یعنی از ثروتی که به‌وسیله کار یا سرمایه مؤدی ایجاد می‌شود. این مالیات شامل: مالیات بر درآمد اجاره املاک، مالیات بر درآمد کشاورزی، مالیات بر درآمد حقوق، مالیات بر درآمد مشاغل، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، مالیات بر درآمد اتفاقی است.
مالیات بر ارزش‌افزوده: نوعی مالیات بر مصرف است که به‌طور کلی، شامل کالاها و خدمات نهایی می‌گردد که در فرانسه واقع شده‌اند.	مالیات بر دارایی: مالیات بر دارائی مالیاتی است که مأخذ تعلق مالیات ثروت مؤدی، یعنی آنچه که قبلاً به دست آورده است، می‌باشد. این مالیات شامل: مالیات سالانه املاک، مالیات بر ارث، مالیات بر درآمد اتفاقی، حق تمیر است.
مالیات بر فرآورده‌های نفتی: مالیات بر مصرف ویژه (TSC) در بنزین بدون سرب، دیزل، گازوئیل، برق، گاز طبیعی، زغال سنگ و کک	مالیات‌های غیرمستقیم: مالیات‌هایی که مانند مالیات بر درآمد با سرمایه به‌طور مستقیم برداشت نمی‌شود بلکه از طریق ترقی قیمت‌ها به‌طور غیرمستقیم قدرت خرید، دارندگان درآمد و سرمایه در معرض برداشت مالیاتی قرار می‌گیرد که از جمله آن می‌توان به مالیات بر مخارج مصرفی و مالیات ارزش‌افزوده اشاره نمود.
مالیات بر ثروت: مالیات بر ثروتی که به فروش برسد و یا به‌صورت رایگان (به‌صورت هدیه و ارث) منتقل شود.	مالیات بر مخارج مصرفی: هدف مالیات بر مخارج مصرفی در درجه ی اول تهیه درآمد در حدود فعالیت مالی دولت است. ولی در اقتصاد امروز از طریق مالیات بر مخارج مصرفی، مصرف جامعه هدایت و ارضاء می‌شود.
حق تمیر: مالیات وضع شده بر فروش ساختمان (علاوه بر مالیات‌های محلی)، ارث و هدیه، انتساب	انواع مالیات بر مخارج مصرفی: این نوع مالیات شامل مالیات بر فرآورده‌های نفتی، مالیات تولید الکل طبی

فرانسه	ایران
در کسب‌وکار و ثبت‌نام وسایل نقلیه.	و صنعتی، مالیات نوشابه‌های غیر الکلی، مالیات فروش سیگار، مالیات اتومبیل، مالیات اتومبیل‌های داخلی، مالیات فروش خاویار، مالیات ضبط صوت و تصویر، مالیات حق اشتراک تلفن و خدمات بین‌الملل می‌باشد.
مالیات بر دارایی: مالیات وضع شده بر دارایی‌های افراد ساکن فرانسه و افرادی که در خارج از فرانسه هستند ولی در کشور فرانسه دارایی دارند	مالیات بر درآمد مشاغل: مالیات بر مشاغل بخشی از مالیات‌های مستقیم را تشکیل می‌دهد. پایه این نوع مالیات را عمدتاً درآمد فعالیت‌های بازرگانی، رستوران و هتلداری، مؤسسات پولی و مالی و خدمات عمومی شامل بهداشت و درمان تشکیل می‌دهد
مالیات بر درآمد: شامل مالیات شرکت‌ها، مالیات بر درآمد برای افراد و مالیات برای اهداف اجتماعی (CRDS و CSG) که توسط خانوارها پرداخت می‌شود.	مالیات ارزش‌افزوده: مالیات غیرمستقیمی است که مصرف‌کننده (خریدار) آن را به همراه بهای خرید کالا یا خدمات می‌پردازد و دریافت‌کننده (فروشنده) موظف است مقدار مالیات دریافتی را به خزانه دولت واریز کند. از آنجاکه خود فروشنده نیز ضمن خرید اولیه چنین مالیاتی را پرداخته ولی مصرف‌کننده محسوب نمی‌شود، این است که او حق دارد کل «مالیات‌های ارزش‌افزوده» پرداختی خود را از کل مالیات بر ارزش‌افزوده‌های دریافتی کسر کرده و مابه تفاوت را به دولت بپردازد.
مالیات‌های اجتماعی که نوعی مالیات برای رفع مشکلات مالی امنیت اجتماعی جامعه می‌باشد.	-
مالیات‌های محلی: مالیات‌های مستقیم از مهم‌ترین نوع مالیات‌های محلی می‌باشد.	-
مالیات‌های حرفه‌ای: نوعی مالیات به‌صورت سالانه و بر اشخاص حقوقی و یا اشخاص حقیقی که دارای خود اشتغالی در فرانسه هستند، وضع شده است	-
مالیات مسکن: این مالیات بر تمام ساختمان و مناطق تابعه آن (باغ‌ها، گاراژ، پارکینگ‌ها برای ماشین‌های شخصی) وضع می‌شود.	-
مالیات بر زمین: دارایی‌های مشمول مالیات در این رابطه شامل همه ساخت‌وسازهای دائم می‌گردد.	-

شواهد ارائه شده در جدول فوق نشان می‌دهد که پایه‌های مالیاتی بین کشورهای ایران و فرانسه تفاوت دارد که این مورد می‌تواند از جمله عوامل مهم و اثرگذار در زمینه تفاوت در ساختار نظام مالیاتی، میزان درآمدهای مالیاتی و همچنین سطح توسعه‌یافتگی سیستم مالیاتی در این کشورها باشد.

### ۸- مقایسه نرخ‌های مالیاتی بین کشورهای ایران و فرانسه

نتایج مربوط به مقایسه نرخ‌های مالیاتی اعم از مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در کشورهای ایران و فرانسه در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول ۵. مقایسه نرخ‌های مالیاتی کشورهای ایران و فرانسه

ایران	فرانسه
مالیات بر درآمد مشاغل: ۲۵ تا ۳۵ درصد	مالیات بر درآمد مشاغل: ۴۸ درصد
مالیات بر دارایی: ۱۰ درصد ارزش دارایی	مالیات بر دارایی: ۳۰ درصد ارزش دارایی
مالیات بر فرآورده‌های نفتی: ۹۰ تومان در هر لیتر برای موتورهای دیزلی و ۳۰۰ تومان در هر لیتر بنزین	مالیات بر فرآورده‌های نفتی: ۰,۴۴ یورو معادل ۱۹۷۰ تومان در هر لیتر برای موتورهای دیزلی به ۰,۶۱ یورو معادل ۲۷۳۰ تومان در هر لیتر بنزین
مالیات ارزش افزوده: ۹ درصد	مالیات بر ارزش افزوده: ۲۰ درصد
مالیات شرکت‌ها: ۲۵ درصد	مالیات شرکت‌ها: ۲۸ درصد
-	مالیات‌های اجتماعی: ۴۲ درصد
مالیات مسکن و املاک: ۱۰ درصد	مالیات مسکن: ۲۲ درصد
مالیات بر زمین: صفر درصد	مالیات بر زمین: ۵۰ درصد از ارزش اجاره زمین

نتایج ارائه شده در رابطه با نرخ‌های مالیاتی در کشورهای ایران و فرانسه نشان می‌دهد که علاوه بر تفاوت در میزان نرخ‌های مالیاتی برای برخی پایه‌های مالیاتی بین دو کشور، در بعضی از موارد در کشور فرانسه، مالیات‌هایی وضع شده است که در کشور ایران در نظر گرفته نمی‌شود، از جمله این موارد می‌توان به نرخ مالیات بر زمین اشاره

نمود که در کشور فرانسه برابر با ۵۰ درصد ارزش اجاره زمین می‌باشد در حالی که این نرخ برای کشور ایران برابر با صفر می‌باشد.

## ۹- نتیجه‌گیری و بحث

نتایج ارائه شده در جدول (۱) نشان داد که هر دو کشور ایران و فرانسه، در دهه‌های گذشته، اصلاحات و تغییراتی را در نظام مالیاتی خود تجربه کرده‌اند. هرچند بررسی‌ها در این رابطه نشان می‌دهد که قبل از وقوع انقلاب‌ها در دو کشور ایران و فرانسه، کشور فرانسه دارای سیستم مالیاتی توسعه‌یافته‌تری از نظر پایه‌های مالیاتی بوده است، اما مشاهده می‌شود که به‌خصوص پس از وقوع انقلاب اسلامی در کشور ایران و انقلاب در کشور فرانسه، پایه‌های مالیاتی در دو کشور به هم شبیه‌تر شده‌اند. در این رابطه بیان می‌شود که هرچند به‌خصوص پس از وقوع انقلاب اسلامی در کشور ایران، نظام مالیاتی در کشور توسعه پیدا کرده و اصلاحاتی در زمینه مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در کشور صورت گرفته، اما سهم درآمدهای مالیاتی از کل تولید ناخالص ملی کشور نشان می‌دهد که این سیستم هنوز نتوانسته از نظر کارایی در حد مطلوبی عمل نماید. در قوانین مالیاتی ایران مسائل بسیاری وجود دارد که به نحوی مورد انتقاد و ایراد است و بارها لزوم اصلاح آن‌ها در محافل مختلف مطرح شده است. یکی از شیوه‌های مناسب برای یافتن راه انجام چنین اصلاحاتی بدون شک تطبیق و مقایسه موارد مربوط با مقررات و نحوه عمل جاری در سایر کشورهاست.

نتایج ارائه شده در جدول (۲) نشان داد که در کشور ایران تنها سازمان امور مالیاتی کشور، مسئول جمع‌آوری مالیات و رسیدگی به امور مالیاتی افراد می‌باشد در حالی که در کشور فرانسه، این امر در سه سطح دولت مرکزی، دولت‌های محلی و انجام‌های اجتماعی انجام می‌گیرد. در این رابطه بیان می‌شود، هرچند از لحاظ مدیریتی، انسجام در فرآیند تشخیص و جمع‌آوری مالیات می‌تواند به‌کارا شدن سیستم مالیاتی کشور کمک نماید، اما این سیستم مدیریتی دارای معایبی نیز می‌باشد. از جمله این معایب، حجم بزرگ اقتصاد غیررسمی و زیرزمینی کشور است که نیازمند بررسی و نظارت‌های جزئی‌تر به‌منظور شناسایی این فعالیت‌ها و تعیین مالیات مربوط به آن‌ها

می‌باشد؛ وظیفه‌ای که شاید یک سیستم جامع مدیریتی نتواند در کنار حجم بالای وظایف دیگر مربوط به امور مالیاتی افراد حقیقی و حقوقی از پس آن بر بیاید و نیازمند تقسیم وظایف به بخش‌های زبردست باشد. بازار سیاه که بخش عمده‌ای از اقتصاد ایران را در بر گرفته، به‌روشنی در حال فعالیت است و مالیاتی نمی‌پردازد. این امر موجب می‌شود تا بسیاری از مردم که از این راه ارتزاق می‌کنند<sup>۵</sup> و البته تعدادشان کم نیست<sup>۶</sup> بدون پرداخت هیچ مالیاتی از خدمات عمومی دولت بهره ببرند.

نتایج ارائه شده در جدول (۳) نشان داد که در کشور ایران، وظیفه سازمان امور مالیاتی کشور، تنها رسیدگی به مسائل مربوط به امور مالیاتی افراد حقیقی و حقوقی می‌باشد در حالی که نظام مالیاتی در کشور فرانسه؛ علاوه بر وظیفه یاد شده، در زمینه تخصیص بخشی از درآمدهای مالیاتی به سازمان‌های اجتماعی در کشور نیز ایفای نقش می‌نماید. در این رابطه بیان می‌شود که یکی از بزرگ‌ترین مشکلات نظام مالیاتی در کشور ایران، ضعف فرهنگی مردم است که مالیات را به‌عنوان یک وظیفه شهروندی نپذیرفته و همواره در صدد دور زدن پرداخت آن هستند. این موضوع شاید به ریشه‌های تاریخی و شاید به دوران معاصر و عدم اعتماد مردم به دولت‌ها بازگردد، اما قطعاً به بسترسازی درازمدت فرهنگی و اقتصادی نیاز دارد. تحقق این مهم در گرو اشاعه فرهنگ مالیاتی و فرهنگ داوطلبانه پرداخت مالیات است. انگیزه فرار مالیاتی در میان افراد، ریشه در شرایط اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و حتی مذهبی کشور دارد. از این‌رو، باوجود آن که بسیاری از مردم کم‌وبیش می‌دانند که مالیات از منابع مهم سهم درآمدی دولت برای اجرای طرح‌ها و برنامه‌های کشور می‌باشد، اما به علل گوناگون تا حد امکان از پرداخت آن اجتناب می‌کنند؛ اما تخصیص بخشی از درآمدهای مالیاتی به امور اجتماعی مردم به‌صورت مستقیم، می‌تواند مردم را تشویق به پرداخت مالیات تعیین شده برای آن‌ها نماید که این روش توسط نظام مالیاتی کشور فرانسه به اجرا درآمده است. نتایج ارائه شده در جدول (۴) نشان داد که پایه‌های مالیاتی بین کشورهای ایران و فرانسه تفاوت دارد که این مورد می‌تواند از جمله عوامل مهم و اثرگذار در زمینه تفاوت در ساختار نظام مالیاتی، میزان درآمدهای مالیاتی و همچنین سطح توسعه‌یافتگی سیستم مالیاتی در این کشورها باشد. در این رابطه بیان می‌شود که یکی از مشکلات

مهم نظام مالیاتی کشور، شناسایی پایه‌های مالیاتی و تعیین نرخ مالیات بهینه مربوط به آن‌ها می‌باشد. بخش خدمات بیشترین سهم را از درآمد ملی کشور به خود اختصاص داده است. این بخش در حدود نیمی از اقتصاد کشور را در بر گرفته و به‌تنهایی ارزش افزوده‌ای هم‌تراز با نفت و صنعت و کشاورزی ایجاد کرده است. همچنین با این که حدود ۳۰ درصد از ارزش افزوده ایجاد شده در بخش مشاغل بوده، کمتر از ۱۰ درصد مالیات پرداختی توسط این بخش صورت گرفته است. اشخاص حقوقی که سهمی معادل ۲۰ درصد از محصول ناخالص داخلی را در اختیار دارند، ۷۰ درصد از پرداخت مالیات را به خود اختصاص داده‌اند. این بخش به خاطر شفافیت فعالیت‌های مالی خود بیشترین بار مالیاتی را متحمل شده و در مقابل عدم شفافیت گردش مالی فعالان اقتصادی در بخش مشاغل و عدم دسترسی به اطلاعات آن‌ها در بخش خدمات یا عدم ثبت بسیاری از فعالیت‌ها، سبب افزایش فرار مالیاتی در این بخش شده است. البته بخش کشاورزی که کمتر از ۱۰ درصد از درآمد ملی را ایجاد کرده، معمولاً از پرداخت مالیات معاف بوده است. مشکل دیگری که پس از شناسایی پایه‌های مالیاتی و تعیین نرخ مالیاتی آن‌ها خودنمایی می‌کند، سهم بالای معافیت‌ها و مشوق‌ها است. البته استفاده از این مشوق‌ها به‌عنوان ابزاری سیاستی در دستان دولت می‌تواند به توسعه متوازن منطقه‌ای، افزایش صادرات، رشد سرمایه‌گذاری، انتقال فناوری و رونق تولید بی‌انجامد، اما بسیاری از این مشوق‌ها به‌صورت غیرکارا اختصاص داده شده‌اند. حتی اگر موارد رانت گونه این بخشودگی‌ها کنار گذاشته شود، مشاهده می‌شود که تقریباً به هر دلیلی در قانون، راه فراری برای بخشودگی مالیاتی لحاظ شده است؛ از حمایت از کشاورزی و مناطق محروم گرفته تا حمایت از تعاونی‌ها و تقویت بازار سرمایه. بسیاری از این موارد باعث شده‌اند پایه‌های مالیاتی و به‌تبع آن درآمدهای مالیاتی دولت در ایران پایین‌تر از سایر کشورها باشد.

نتایج ارائه شده در جدول (۵) نشان داد که علاوه بر تفاوت در میزان نرخ‌های مالیاتی برای برخی پایه‌های مالیاتی بین دو کشور، در بعضی از موارد در کشور فرانسه، مالیات‌هایی وضع شده است که در کشور ایران در نظر گرفته نمی‌شود، از جمله این موارد می‌توان به نرخ مالیات بر زمین اشاره نمود که در کشور فرانسه برابر با ۵۰ درصد

ارزش اجاره زمین می باشد در حالی که این نرخ برای کشور ایران برابر با صفر می باشد. همچنین در سایر موارد نیز نرخ های مالیاتی در کشور فرانسه بالاتر از کشور ایران می باشد. در این رابطه بیان می شود که هر چند به دلیل توسعه یافته بودن کشور فرانسه و بالاتر بودن درآمد سرانه مردم کشور فرانسه نسبت به کشور ایران، بالاتر بودن نرخ های مالیاتی تا حدودی منطقی می باشد، اما نکته ای که نباید نادیده گرفته شود این است که وابستگی اقتصاد ایران به درآمدهای نفتی، وجود انحصارات و رانت های ناشی از آن در بخش های گوناگون، موجب شده است تا مالیات همواره سهم اندکی از درآمدهای دولت را تشکیل دهد و کمتر مورد توجه مقامات قرار داشته باشد و نرخ های مناسب با درآمدهای افراد حقیقی و حقوقی در نظر گرفته نشده است.

علاوه بر موارد فوق که به صورت موردی مطالعه شده و بین کشورهای ایران و فرانسه مقایسه گردیده است، می توان از مبنای شناسایی و گزارش درآمدهای مالیاتی نیز به عنوان یکی از عوامل تفاوت در نظام مالیاتی دو کشور اشاره نمود. در سیستم حسابداری کشورهای توسعه یافته همانند کشور فرانسه، از مبنای تعهدی تعدیل شده<sup>۱</sup>، در نگهداری حساب و گزارش های درآمدهای مالیاتی استفاده می شود. در این روش، درآمدها در دوره مالی و زمانی شناسایی می شوند که به صورت اتکاپذیر قابل اندازه گیری بوده و در همان دوره مالی یا در مدت کوتاهی پس از آن (حداکثر ۶۰ روز)، قابل وصول باشند؛ اما در کشورهای در حال توسعه همانند کشور ایران، درآمدهای مالیاتی با مبنای نقدی شناسایی و گزارش می شوند، در این سیستم، درآمدهای مالیاتی زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت می شود که وجه آن وصول شود، استفاده از سیستم نقدی نه تنها موجب نگهداری حساب و انعکاس صحیح درآمدهای مالیاتی در سال مالی نمی شود، بلکه مدیران سطوح مختلف را از دسترسی به اطلاعات مربوط به مراحل مختلف قبل از وصول مالیات، محروم خواهد نمود (باباجانی و فریدونی، ۱۳۸۵).

**۱۰- پیشنهادات**

یافته‌های تحقیق نشان داد که در نظام مالیاتی کشور فرانسه، رسیدگی به امور مالیاتی افراد حقیقی و حقوقی در سطوح مختلف، منجر به کارایی بالاتر این سیستم نسبت به کشور ایران شده است که تنها سازمان امور مالیاتی کشور وظیفه رسیدگی به مسائل مالیاتی را بر عهده دارد؛ در نتیجه پیشنهاد می‌گردد که بر اساس یک برنامه کارشناسی شده و دقیق، اقدام به تقسیم وظایف سازمان امور مالیاتی کشور به زیر بخش‌های لازم گردد تا زمینه برای بهبود نظام مالیاتی کشور فراهم گردد.

یافته‌های تحقیق نشان داد که دخالت نظام مالیاتی کشور فرانسه در امور اجتماعی مردم به صورت مستقیم، باعث بازده بالاتر این سیستم شده است، در نتیجه پیشنهاد می‌گردد سازمان امور مالیاتی کشور، در زمینه فرهنگی و اجتماعی نیز فعالیت‌هایی را داشته باشد تا ضمن فرهنگ‌سازی مالیاتی و تشویق مردم به پرداخت مالیات‌های تعیین شده برای آن‌ها، زمینه برای بهبود نظام مالیاتی کشور فراهم گردد.

یافته‌های تحقیق نشان داد که متفاوت بودن و گسترده بودن پایه‌های مالیاتی در کشور فرانسه، سبب عملکرد بهتر این بخش در کشور فرانسه شده است، در نتیجه پیشنهاد می‌گردد که طی یک برنامه دوره‌ای در کشور ایران، نسبت به شناسایی پایه‌های مالیاتی جدید و حذف پایه‌های مالیاتی بلااستفاده، زمینه برای افزایش درآمد مالیاتی و بهبود نظام مالیاتی کشور فراهم گردد.

در نهایت، یافته‌های تحقیق نشان داد که علاوه بر تفاوت در میزان نرخ‌های مالیاتی برای برخی پایه‌های مالیاتی بین دو کشور، در بعضی از موارد در کشور فرانسه، مالیات‌هایی وضع شده است که در کشور ایران در نظر گرفته نمی‌شود (همانند مالیات بر زمین)، همچنین در سایر موارد نیز نرخ‌های مالیاتی در کشور فرانسه بالاتر از کشور ایران می‌باشد؛ در نتیجه پیشنهاد می‌گردد در چارچوب یک برنامه جامع، نرخ بهینه مالیات بر پایه‌های مالیاتی شناسایی شده در کشور تعیین گردد و ضمن بررسی دوره‌ای این نرخ‌ها، اصلاحات لازم در هر دوره اعمال گردد تا ضمن رضایت افراد از مالیات تعیین شده برای آن‌ها، زمینه برای بهبود نظام مالیاتی کشور فراهم گردد.

از جمله مواردی که می‌تواند مبنای تفاوت بین نظام مالیاتی کشور ایران و فرانسه باشد، مبنای شناسایی درآمدهای مالیاتی می‌باشد که در کشور ایران مبنای نقدی و در کشور فرانسه مبنای تعهدی تعدیل شده است (باباجانی و فریدونی، ۱۳۸۵)، در این رابطه پیشنهاد می‌گردد از طریق رویکرد تغییر تدریجی، اقدام به تغییر مبنای شناسایی درآمدهای مالیاتی کشور از مبنای نقدی به تعهدی تعدیل شده نمود.

### منابع

۱. آقای، الله محمد و کمیجانی، اکبر (۱۳۸۶) "بهبود کمی مالیات در گرو خدمت‌رسانی"، پژوهشنامه اقتصادی، ش ۱۴۵، ص ۱۰۹ - ۱۰۸.
۲. باباجانی، جعفر و فریدونی، فرشید (۱۳۸۵) "ارزیابی فرایند اظهار تا وصول مالیات‌های مستقیم به منظور تعیین مبنای مناسب حسابداری برای شناسایی درآمد"، دانش و پژوهش حسابداری؛ شماره ۶، صص ۳۰-۱۰.
۳. پرخیده، احمد و تاجیک، مهدی (۱۳۹۳) "درآمدهای مالیاتی و چالش‌های پیش رو در اقتصاد ایران"، اتاق بازرگانی ایران، طرح نظرسنجی مرکز تحقیقات و بررسی‌های اقتصادی اتاق بازرگانی ایران.
۴. پژویان، جمشید و درویشی، باقر (۱۳۸۹) "اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی ایران"، پژوهشنامه مالیات، دوره ۱۸، شماره ۸، صص ۴۷-۹.
۵. پورمقیم، سید جواد، (۱۳۹۰)، اقتصاد بخش عمومی، چاپ دوم، تهران، نشر نی.
۶. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۹۴/۱۱/۲۷.
۷. نظری، علیرضا و فدائی، ایمان (۱۳۹۲) "آسیب‌شناسی نظام مالیاتی"، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، دوره ۱، شماره ۴، صص ۹۵-۱۱۰.
۸. نیکو مرام، هاشم، (۱۳۹۰). «فرهنگ مالیاتی و بررسی آن در میان جامعه پزشکان شمال شهر تهران»، بصیرت، ش ۳۸.
9. Buti Marco and Heinz Zourek and Servaas Deroose and Lucio Pench and Valère Moutarlier (2015) "Tax Reforms in EU Member States 2015, Tax policy challenges for economic growth and fiscal

- sustainability", EUROPEAN ECONOMY, INSTITUTIONAL PAPER 008 | SEPTEMBER.
10. Emmanuel Saez (2001) "Using Elasticities to Derive Optimal Income Tax Rates", Review of Economic Studies (2001), No. 68, PP. 205-229 0034 6527\_01\_00100205\$02.00, 2001 The Review of Economic Studies Limited.
  11. EUROPEAN ECONOMY (2015) "Tax Reforms in EU Member States 2015", Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability", INSTITUTIONAL PAPER 008 | SEPTEMBER 2015.
  12. Gaëlle Garnier and Endre György Kees and Heineken Milena and Mathé Laura Puglisi and Savino Ruà and Agnieszka Skonieczna and Astrid Van Mierlo (2014) "A wind of change? Reforms of Tax Systems since the launch of Europe 2020", TAXATION PAPERS Taxation and Customs Union WORKING PAPER N. 49 2014.
  13. Molly F. Sherlock and Mark P. Keightley (2016) "Tax Reform in the 114th Congress: An Overview of Proposals", Congressional Research Service 7-5700 www.crs.gov R43060.
  14. OECD (2010) "Tax Policy Reform and Economic Growth", OECD Tax Policy Studies No. 20.
  15. Public Finances Directorate General (2015) "Overview of the French Tax System", Legislation in force as of 31 July 2015, Tax Policy Directore - Bureau A - Section 4.

## وضع مالیات بر عایدی سرمایه در بازار مالی ایران و برآورد ظرفیت درآمدی آن

محمدجواد شریف‌زاده

استادیار دانشکده معارف اسلامی و اقتصاد دانشگاه امام صادق (ع)، mj.sharifzade@gmail.com

علی مصطفوی ثانی

دانشجوی دکتری علوم اقتصادی دانشگاه امام صادق، mostafavisani@gmail.com

### چکیده

با توجه به ویژگی‌های اقتصاد ایران و لزوم حرکت به سمت سیستم مالیاتی توانمند به‌عنوان ابزاری مناسب برای سیاست‌گذاری‌های دولت، کنترل انگیزه‌های مخرب و کاهش وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی، در این پژوهش مالیات بر عایدی سرمایه در بازارهای مالی به‌عنوان مالیاتی که قابلیت دستیابی به اهداف موردنظر را دارد موردبررسی قرار گرفت و تأثیرات آن بر بازارهای مالی به‌عنوان بخش هدف مورد مطالعه و تحلیل قرار گرفت. اگرچه برخی ناکارایی‌ها در اجرای مالیات بر عایدی سرمایه در بعضی کشورهای جهان گزارش شده است اما عدم تأثیر منفی این نوع مالیات بر سرمایه‌گذاری کل و رشد اقتصادی و همچنین تأیید آن به‌عنوان ابزار مناسب سیاست‌گذاری دولت برای مقابله با سفته‌بازی در اقتصاد و کاهش نابرابری‌ها توجیه این مالیات را بسیار تسهیل نموده است. درآمد ناخالص حاصل از مالیات بر عایدی سرمایه در بازارهای مالی نیز برای مهر و موم‌های ۱۳۸۲ الی ۱۳۹۲ محاسبه گردید، نتایج نشان می‌دهد جمع درآمد حاصل از مالیات بر عایدی سرمایه در بازه مهر و موم‌های ۱۳۸۲ الی ۱۳۹۲ برابر ۱۰ درصد کل مالیات بر درآمدهای مستقیم در این بازه می‌باشد که نقش مؤثری در کاهش کسری بودجه دولت و تأمین منابع مالی خواهد داشت.

**کلیدواژه‌ها:** مالیات بر عایدی سرمایه، کارایی، سرمایه‌گذاری، دارایی‌های مالی، بازارهای

مالی

## ۱- مقدمه

با توجه به ساختار اقتصاد ایران و افزایش سفته‌بازی در اقتصاد کشور در چند سال اخیر که در برهه‌ای رشد شدید قیمت و افزایش تورم در کشور را به دنبال داشته است نیاز است که با استفاده از ابزارهای مالیاتی به کنترل سفته‌بازی در بازارهای مالی پرداخته و هزینه این سوداگری‌ها از عاملان آن اخذ گردد.

بعضی از دارایی‌ها، عایدی را نصیب مالک خود می‌کنند که ارتباطی با سود سالانه آن دارایی ندارد. این عایدی سودی است که از فروش دارایی به قیمتی بالاتر از قیمت خرید به دست می‌آید. این عایدی معمولاً از فروش سهام، اوراق بهادار، فلزات گران بها، مستغلات و دارایی به دست می‌آید. تقریباً ۵۰ کشور جهان مالیات بر عایدی سرمایه را در برنامه مالیاتی خود با نرخ‌ها، معافیت‌ها و تعاریف متفاوت دارند. این مالیات بر افزایش مازادی که ناشی از کار و تولید نبوده است و صرفاً به دلیل شرایط محیطی اقتصاد و بازار به دست می‌آید، اعمال می‌شود و با ارزش افزوده که ناشی از کار و تولید است تفاوت دارد، لذا به دلیل بنای پایه آن بر عایدی سرمایه نه خود سرمایه، یک نوع مالیات بر درآمد محسوب می‌شود. مالیات بر عایدی سرمایه با توجه به ماهیت خود با جلوگیری از حرکت‌های سفته‌بازانه مخرب در بازار که تقاضای واقعی در بازار را دچار اختلال کرده و چرخه طبیعی اقتصادی عرضه و تقاضا را دچار ناکارآمدی می‌کند، با افزایش ریسک سرمایه‌گذاری در بخش‌های غیر مولد مانع سوداگری در این بخش‌ها می‌شود.

حسن این کار در این است که علاوه بر پاسخ به سؤال در مورد تأثیر وضع مالیات بر سرمایه‌گذاری، رشد اقتصادی و همچنین کارایی مالیاتی و برابری، به سؤال در مورد ظرفیت درآمدی این مالیات در بازار سرمایه ایران نیز پاسخ می‌دهد. فرضیه ما در این پژوهش بر این است که به صورت کلی وضع مالیات بر عایدی سرمایه در بازارهای مالی ایران می‌تواند منبع درآمدی برای دولت باشد و همچنین مانع جدی از لحاظ کارایی مالیاتی بر سر راه اجرای آن وجود نداشته و وضع این مالیات باعث کاهش سفته‌بازی در بازار سرمایه خواهد شد.

## ۲- پیشینه تحقیق

در مورد اثرات اقتصادی و اجرایی مالیات بر عایدی سرمایه در بازارهای مالی در جهان تحقیقات فراوانی انجام گرفته است. مطالعه زودرو (۱۹۹۵) به بررسی اثرات مالیات بر عایدی سرمایه در آمریکا می‌پردازد و بر روی سه محور اساسی در تحقیق خود تمرکز کرده است. اول به بررسی اثرات بلندمدت مالیات بر عایدی سرمایه بر سطح تبدیل سرمایه به پول نقد و درآمد می‌پردازد. در بخش دوم مفهوم کارایی مالیات بر عایدی سرمایه را بررسی می‌کند که شامل اثر این مالیات بر پس‌انداز و سرمایه‌گذاری، اثر قفل شوندگی و اثر مالیات بر ریسک‌پذیری است. در نهایت این مقاله مطالعات دیگری را که در زمینه اثرات توزیعی این مالیات انجام شده است را بررسی می‌کند.

هانگرفورد (۲۰۰۹) نیز در مطالعه‌ی خود بیان می‌کند که کاهش مالیات بر عایدی سرمایه در آمریکا یک محرک اقتصادی کوتاه‌مدت خواهد بود. همچنین اثرات کاهش در مالیات بر عایدی سرمایه بر پس‌انداز عمومی و تولید بلندمدت را منفی دانسته و این اقدام را در جهت منافع مالیات‌دهندگان بزرگ قلمداد می‌کند.

مطالعه هیل، سیکس و وانگ (۲۰۱۳) نیز با نقد نظریه متعارف که کاهش مالیات بر عایدی سرمایه باعث تحرک سرمایه‌گذاران و افزایش رشد بازار می‌شوند، شرایطی را ترسیم می‌نمایند که این رابطه مثبت بین مالیات بر عایدی سرمایه و نرخ بازگشت انتظاری کاهش می‌یابد. این مطالعه، تئوری خود را در ۴۴ کشور در بین مهر و موم‌های ۱۹۹۰ تا ۲۰۰۴ بررسی می‌کند.

پاراکاش (۲۰۱۳) نیز در مطالعه‌ای به بیان رهنمودهایی برای ترکیه و هند با استفاده از تجربه کشورهای عضو G ۲۰ در اجرای مالیات بر عایدی سرمایه می‌پردازد. وی همچنین با تخمین عایدی سرمایه در بازار اوراق بهادار این دو کشور نشان می‌دهد که این میزان برای ترکیه حدود ۶۱ میلیارد دلار و برای هند در حدود ۲۴۰ میلیارد دلار در سال است.

1. Zodrow
2. lock-in effect
3. Hungerford
4. Hail
5. Prakash

عبدی و عسکری آزاد (۱۳۸۷) با نگاهی به تجربه دیگر کشورهای جهان در وضع مالیات بر عایدی سرمایه در بخش مسکن به تحلیل اقتصادی وضع مالیات بر عایدی سرمایه در ایران می‌پردازد و نتیجه می‌گیرد که می‌توان با وضع مالیات بر عایدی مسکن ریسک این بخش را بالا برد تا از سفته‌بازی در این بخش جلوگیری گردد.

همچنین تقوی و همکاران سه عنصر مهم در هر پایه مالیاتی یعنی شناخت دقیق خود پایه مالیاتی، آثار اقتصادی مرتبط با وضع مالیات بر این پایه و نرخ‌ها و معافیت‌ها برای بخش‌های مختلف مورد ارزیابی قرار داده است. دوانی و خادمی (۱۳۹۰) نیز در جهت تطبیق مالیات بر عایدی سرمایه با مالیات‌های اسلامی، بیان می‌دارند که از نظر مکتب اهل بیت (علیهم‌السلام)، خمس بر منافع سرمایه شباهت بسیار و تفاوت‌هایی با مالیات بر عایدی سرمایه دارد. اگرچه این مقالات به بررسی وضع مالیات بر عایدی سرمایه در ایران پرداخته‌اند، اما هیچ‌یک متعرض بحث وضع مالیات در بازارهای مالی و اثرات اقتصادی و اجرایی آن نشده‌اند و ورودی برای تخمین میزان این درآمد مالیاتی آن نیز نداشته‌اند.

در این پژوهش با مبنا قرار دادن عایدی سرمایه در بازار سرمایه به‌عنوان، پایه مالیاتی هدف، به تحلیل اثرات این مالیات بر این بازار با نگاهی به تجارب اقتصادی و اجرایی دیگر کشورهای جهان و با روش توصیفی-تحلیلی خواهیم داشت و با نگاهی کلی، شرایط اجرای این مالیات در بازار سرمایه کشور مورد بحث قرار خواهد گرفت. همچنین با الگوگیری از روش مقاله پاراکاش، برآوردی از میزان درآمد این مالیات برای دولت به دست خواهیم آورد.

### ۳- جنبه‌های اقتصادی و اجرایی مالیات بر عایدی سرمایه

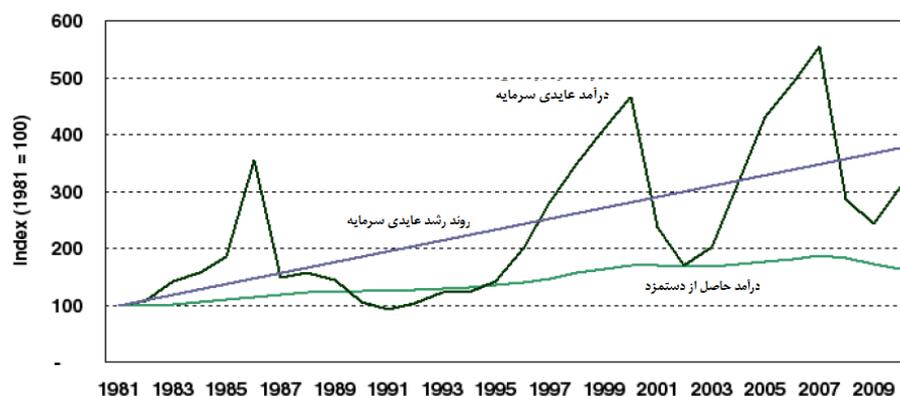
بازار سهام به عنوان یک بازار سرمایه همواره بخش عظیمی از منابع ملی کشور را به خود اختصاص می‌دهد و می‌تواند با پویایی و گسترش به تأمین مالی مناسب پروژه‌های مختلف کمک کند. همچنین از طرفی ورود مؤثر به بازار سرمایه نیازمند سرمایه مناسب است که معمولاً گروه‌های بالای درآمدی جامعه دارای چنین سرمایه‌ای هستند و لذا کسب سود در بورس برای این افراد، متناسب با سرمایه آن‌ها افزایش می‌یابد. از طرفی

لزوم عدم افزایش نابرابری عمودی ایجاب می کند که به نسبت از افراد ثروتمند، مالیات متناسب با سود و عایدی سرمایه‌ای آن‌ها که در این بازار فعالیت دارند اخذ گردد. به طور کلی هر برنامه مالیاتی باید نسب به دو اصل برابری و کارایی وفادار باشد. در تطابق با مالیات بهینه قوانین مالیاتی باید در تلاش باشند تا: ۱- ضررهای کارایی تخصیصی را حداقل کنند. ۲- نابرابری عمودی را تشدید نکنند. می توان گفت که غالب پایه‌های مالیاتی باعث منحرف شدن انگیزه‌ها می شوند. در نتیجه، قبل از اعمال یک سیاست مالیاتی در دارایی‌های مالی، دولت باید اثرات این سیاست بر پس‌انداز کنندگان و سرمایه‌گذاران را مشخص کند. اگر نرخ مالیات مناسب تعیین شود، می تواند اهداف متفاوتی مانند تسهیل توسعه بازار مالی و به حداقل رساندن یا حذف کسری بودجه دولت را میسر نماید. لذا دولت باید با تمرکز خود بر شناسایی دقیق تعادل میان کارایی و برابری راه‌حل مناسب را انتخاب نماید.

در این بخش ابتدا به تحلیل علت وضع این مالیات در کشورهای جهان در ابعاد توزیعی و کاهش سفته‌بازی اشاره خواهد شد و سپس به بیان اثرات کارایی این نوع مالیات، تأثیر مالیات بر پس‌انداز و سرمایه‌گذاری و به تبع رشد اقتصادی در بازار با نگاهی به راهکارها و تجارب کشورهای عضو پیمان همکاری‌های اقتصادی (OECD) خواهیم پرداخت.

### ۳-۱- اثرات توزیعی

اکثر کشورهایی که به سمت وضع مالیات بر عایدی سرمایه رفته‌اند، دلیل اصلی این مالیات را حصول به برابری عمودی و افقی دانسته‌اند. مهم‌ترین دلیل ایرلند برای اجرای مالیات بر عایدی سرمایه در سال ۱۹۷۴ افزایش برابری مالیاتی بین افراد دارای درآمد (دستمزد) معمولی و صاحبان عایدی سرمایه است. روند صعودی عایدی سرمایه و دستمزد در نمودار به خوبی این شکاف به وجود آمده را نشان می‌دهد؛ که اگرچه عایدی سرمایه رفتاری نوسانی دارد ولی نرخ افزایش آن در بلندمدت به مراتب بیشتر از افزایش دستمزد است. همچنین در انگلیس، مهم‌ترین هدف اجرای مالیات بر عایدی سرمایه در سال ۱۹۶۵ افزایش برابری است.



نمودار ۱. روند درآمد و عایدی سرمایه تعدیل شده در آمریکا ۱۹۸۱-۲۰۱۰

Source: ITEP analysis of Congressional Budget Office data

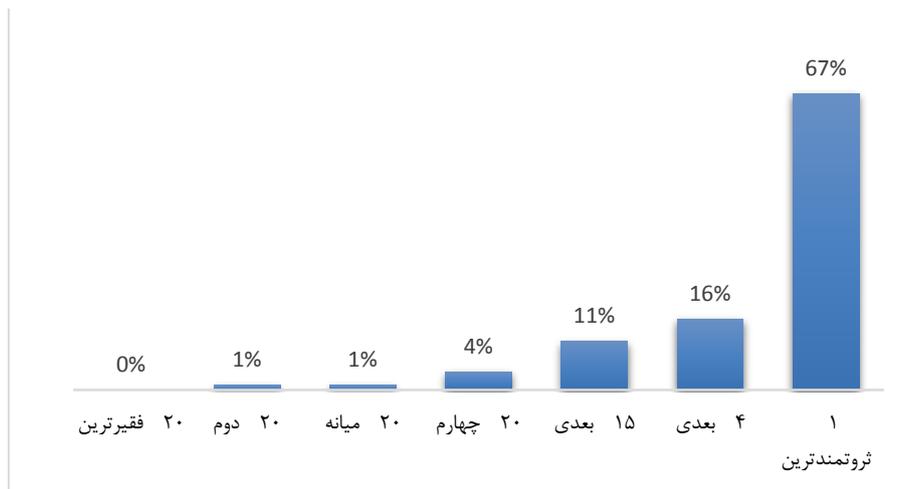
در استرالیا نیز قبل از ۱۹۸۰ تفکیک عایدی سرمایه از پایه مالیاتی درآمد اصول برابری افقی را نقض می‌کرد، به این دلیل که بین افرادی که درآمد خود را از عایدی سرمایه به دست می‌آورند تبعیض قائل شده و مالیات کمتری پرداخت می‌کردند. این تفکیک همچنین تصاعدی بودن سیستم مالیات بر درآمد سرمایه را مختل نموده و باعث افت برابری عمودی نیز شد، به این دلیل که افراد ثروتمند به‌سوی تبدیل درآمد خود به سرمایه می‌روند. در اسپانیا نیز، سیستم جدید مالیات بر عایدی سرمایه که بر مبنای افزایش مالیات همراه با افزایش توانایی پرداخت، سیستم مالیاتی عادلانه‌تر کرده است. (Clark 2006, p. 65).

می‌توان گفت که عایدی سرمایه به شکل گسترده‌ای به دهک بالای جامعه میل می‌کند. در سال ۲۰۱۳ در آمریکا یک درصد بالای مالیات‌دهندگان حدود ۶۷ درصد از عایدی سرمایه و سود سپرده را دریافت کرده‌اند. (نمودار ۲) همچنین پیش‌بینی می‌شود که در سال ۲۰۳۵ در آمریکا سهم یک درصد بالای درآمدی از عایدی سرمایه و سود سپرده به ۸۹ درصد برسد. (Tax Policy Center 2013)

در نتیجه عدم وضع مالیات بر عایدی سرمایه قطعاً مزایای بسیار زیادی برای این گروه به ارمغان خواهد آورد، حال آنکه تقریباً درآمد حاصل از دستمزد به‌صورت کامل مشمول مالیات می‌شود. برای مثال، کاهش مالیات بر عایدی سرمایه و سود سهام برای یک درصد بالای درآمدی در آمریکا به‌طور میانگین ۳۵۶۷۵۰ دلار سود خواهد داشت

وضع مالیات بر عایدی سرمایه در بازار مالی ایران و برآورد ظرفیت درآمدی آن ... ۸۵۱

درحالی که برای خانوارهای دهک میانه در حدود ۲۳ دلار سود خواهد داشت. آمار دقیق این توزیع عایدی سرمایه را نمودار ۲ می توان مشاهده کرد.



نمودار ۲. توزیع عایدی سرمایه بلندمدت در بین خوشه‌های درآمدی آمریکا در سال ۲۰۱۳

Source: Institute on Taxation and Economic Policy (ITEP), 2013

می توان نشان داد که با فرض اینکه ۲ خانوار دارای مقدار درآمد و مخارج مشابه باشند، مالیات این دو خانوار که یکی درآمد خود را از راه دستمزد و حقوق به دست می آورد و خانوار دوم از راه عایدی سرمایه‌ای پس انداز، درآمد کسب می کند، متفاوت خواهد بود..

جدول ۱. عایدی سرمایه بر اساس شکل آن در ایالات متحده آمریکا (درصد)، ۲۰۰۷

طبقه درآمدی	سهام/صندوق‌های سرمایه‌گذاری	تجارت	دیگر دارایی‌های واقعی	خانه‌های مسکونی اصلی
چارک اول	۰,۷	۱,۸	۳,۳	۵,۵
چارک دوم	۰,۶	۲	۴,۱	۹,۹
چارک سوم	۱,۵	۲,۸	۸,۲	۱۶,۲
چارک چهارم	۷	۵,۶	۱۴	۲۱,۲
چارک پنجم	۹۰,۲	۸۷,۸	۷۰,۴	۴۷,۴
ده درصد بالا	۸۵,۴	۸۰,۶	۶۰	۳۱,۶

۲۰,۹	۴۹,۴	۶۹,۲	۷۵,۷	پنج درصد بالا
------	------	------	------	---------------

Source: CRS analysis of the 2007 SCF

جدول ۱ نشان می‌دهد که با تغییر چارک در بین طبقه‌های درآمدی، نسبت عایدی سرمایه مرتبط با بازار سرمایه به مراتب بیشتر افزایش می‌یابد. این نکته باعث کاهش برابری افقی خواهد شد در حالی که مطابق با برابری افقی هر کس باید متناسب با قدرت پرداخت مالیات خود مالیات بپردازد

هانگرفورد در تبیین عوامل افزایش نابرابری درآمدی در آمریکا بین مهر و موم‌های ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۶ نشان می‌دهد که از بین عوامل مؤثر در توزیع مانند درآمد کارگران (حقوق و دستمزد)، درآمد سرمایه (عایدی سرمایه، سود سپرده و سهام و درآمد تجاری) و سیاست‌های مالیاتی دولت، عامل عایدی سرمایه و سود سپرده بیشترین سهم را در درآمد اشخاص (به خصوص در بین ثروتمندان) دارد و مهم‌ترین عامل توزیع نابرابر درآمد (به خصوص در بین دهک‌های بالای درآمدی) بوده است؛ همچنین سیاست‌های مالیاتی غیر تصاعدی دولت آمریکا در بین مهر و موم‌های ۱۹۹۱ تا ۲۰۰۶ این شکاف درآمدی را افزایش داده است. (Hungerford 2011, p. 3)

### ۳-۲- کاهش سفته‌بازی

بعد از وقوع بحران مالی در مهر و موم‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۰ تعداد زیادی از اقتصاددانان، دولت‌ها و سازمان‌های مردم‌نهاد در سطح جهان خواستار اجرای مالیات بر معاملات مالی شدند و در نتیجه اشکال جدیدی از این نوع مالیات بر معاملات مالی چه در سطح ملی و بین‌المللی ارائه شد که از آن جمله می‌توان به مالیات بر عایدی سرمایه اشاره کرد. لذا در اکثر کشورهای جهان برای کنترل انگیزه‌هایی که به دنبال افزایش قیمت و کسب سود به جای سرمایه‌گذاری بلندمدت در تولید هستند، مالیات بر عایدی سرمایه وضع شد.

مالیات بر عایدی سرمایه در بازار سهام سفته‌بازی‌های کوتاه‌مدت را و در نتیجه نوسانات قیمت را کاهش می‌دهد، همچنین باعث کاهش میزان هرز منابع اقتصاد در معاملات پیاپی می‌شود. به این دلیل که بیشتر سفته‌بازی‌ها به شکل مستقیم یا

غیرمستقیم به وسیله افراد ثروتمند انجام می‌گیرد این مالیات، قوانین مالیاتی را منصفانه‌تر و عادلانه‌تر می‌سازد. (Baker, 2000)

بیشتر آنچه ما به‌عنوان عایدی سرمایه می‌شناسیم در حقیقت عایدی سرمایه‌گذاری‌های سفته‌بازانه است که باعث رونق سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها نمی‌شود. اگر مالیات بر عایدی سرمایه نباشد این سفته‌بازان هستند که عایدی‌های هنگفت خود را از مالیات بر درآمد معاف خواهند کرد. باید با قوانین صحیح بین سفته‌بازی و سرمایه‌گذاری واقعی تمایز قائل شد و مردم را به سمت سرمایه‌گذاری بلندمدت و نه کوتاه‌مدت سوق داد.

### ۳-۳- مزیت مالیات بر عایدی سرمایه نسبت به مالیات بر نقل و انتقالات مالی

باوجود مالیات بر نقل و انتقال مالی در بازار سرمایه ایران اما مالیات بر عایدی سرمایه مزیت‌های فراوانی بر مالیات بر نقل و انتقالات مالی دارد از جمله:

۱- مالیات بر عایدی سرمایه، بر عایدی و سود سرمایه که ناشی از افزایش قیمت سهام و دارایی است اعمال می‌شود لذا در صورت ضرر دیگر، هزینه اضافه‌ای بر دوش افراد نخواهد داشت و لذا این مالیات بین سود و زیان تمایز قائل می‌شود، حال آنکه در مالیات بر نقل و انتقال مالی این‌گونه تمایزی وجود ندارد.

۲- در مالیات بر عایدی سرمایه فرد می‌تواند در صورت ضرر، این مقدار ضرر را از میزان عایدی سرمایه‌ای خود در سال کسر کرده و مالیات کمتری بپردازد در حالی که در مالیات بر نقل و انتقال مالی این‌گونه امتیازی قرار داده نشده است و صرفاً از هرگونه نقل و انتقالی مالیات گرفته می‌شود.

۳- یکی از مزیت‌های مالیات بر عایدی سرمایه این است که باعث تشخیص پس‌انداز کننده از سفته‌باز می‌شود. همچنین اگر عایدی هنگفتی نصیب فرد شود متناسب با سطح درآمد و مقدار عایدی مشمول مالیات می‌شود؛ اما در مالیات بر نقل و انتقال مالی، یک نرخ ثابت بدون دقت نظر در مقدار سود و زیان بر تمام خرید و فروش‌ها اعمال می‌گردد.

### ۳-۴- کارایی مالیاتی

نظام مالیات ستانی نقدی<sup>۱</sup> برخلاف مالیات ستانی تعهدی<sup>۲</sup> که تحقق درآمد و سود را مبنای مالیات ستانی می‌داند، بر دریافت و پرداخت وجوه نقد استوار است لذا سود وقتی تحقق می‌یابد که وجهی به‌عنوان سود دریافت شده باشد. در نتیجه عایدی سرمایه تا زمانی که نقد ن شده است مشمول مالیات نمی‌شود و مالک دارایی دارای افزایش قیمت، می‌تواند پرداخت مالیات را تا هنگام نقد کردن سرمایه به تأخیر بیندازد. این رفتار مالیات‌دهندگان به اثر قفل شونددگی<sup>۳</sup> مشهور شده است. لذا سرمایه‌گذاران برای اجتناب از پرداخت مالیات، حاضر به تحمل بازده کمتر هستند. بیشتر دیدگاه‌ها در حوزه کارایی مالیات بر عایدی سرمایه در بازار سرمایه، تمرکز خود را بر اثر قفل شونددگی معطوف داشته‌اند. (Encyclopedia of Economics, 2014)

### ۳-۵- ناکارایی‌های اثر قفل شونددگی

در فهم ناکارایی اثر قفل شونددگی توجه به این نکته ضروری است که این اختلال به معنی عدم توزیع کارای دارایی‌ها بین سرمایه‌گذاران است و نه اختلال در ترکیب اجزای دارایی‌های یک فرد؛ یعنی دارایی که می‌توانست توسط افراد دیگری به‌صورت مناسب‌تر مدیریت و استفاده شود به‌واسطه اثر قفل شونددگی فروخته و واگذار نمی‌گردد. (Auerbach 1989, p. 395)

انگیزه‌های ایجاد شده توسط اثر قفل شونددگی در بین مالیات‌دهندگان به‌طور قابل ملاحظه‌ای متفاوت است. به‌طور کلی قفل شونددگی برای سرمایه‌گذارانی که به‌خوبی سبد دارایی خود را پخش کرده‌اند و یا با استفاده از قانون تخفیف<sup>۴</sup> زیان سرمایه، یا با خرید اختیار معامله<sup>۵</sup> و یا دیگر مشتقات<sup>۶</sup> از عایدی سرمایه خود محافظت نمایند، کمتر محتمل خواهد بود. (Clark 2006, p. 13)

### ۳-۵-۱- تنوع ناکارای سبد دارایی

تعویق پرداخت مالیات برای انباشت عایدی، کارایی را کاهش می‌دهد و باعث بی‌میلی سرمایه‌گذاران برای انتخاب سبد بهینه دارایی می‌شود. فرد در جریان تغییر

---

1. realization basis tax  
2. Accrual tax  
3. Lock in effect  
4. allowance rules  
5. option  
6. derivatives

سبب دارایی خود، اگر ارزش دارایی (جدید) نتواند مالیات بر عایدی سرمایه‌ای که به واسطه فروش دارایی‌های سرمایه‌ای اضافه می‌شود را جبران نماید ممکن است سرمایه‌گذار دارایی خود را تعدیل نکند. (Auerbach 1989, p. 391)

به‌عنوان مثال اگر سرمایه‌گذار یک سهام در حال رشد از شرکت (الف) را در اختیار داشته باشد و فرد دیگری سهام در حال رشد از شرکت (ب) را در اختیار داشته باشد. بدون در نظر گرفتن مالیات، هر فرد تمایل دارد تا با فروش قسمتی از سهام خود سبب دارایی خود را با خرید سهام شرکت دیگر گسترده کرده، به‌خصوص که ریسک با نرخ بازده انتظاری سهام رابطه مستقیم دارد؛ اما پرداخت مالیات در هنگام فروش سهام مانعی برای این تعدیل به حساب می‌آید؛ بنابراین، سهام‌داران سبب سهام ناکارا را نگه‌داری خواهند کرد.

### ۳-۵-۲- ناکارآمدی در تخصیص سرمایه مولد

مشکل دیگر اثر قفل شونگی اختلال در تخصیص سرمایه به سمت دارایی‌های مولد در اقتصاد و ایجاد مانع بر سر راه تأمین مالی سرمایه‌گذاری‌های سودآور، حداقل در بعضی موارد خاص است. به‌عنوان مثال، سرمایه‌گذار ممکن است نسبت به پروژه‌ای با بازده و عایدی سرمایه بالاتری نسبت به دارایی خود، آگاه شده باشند، ولی به دلیل اینکه مالیات بر عایدی سرمایه از ارزش حال بازده اینجا به‌جایی بیشتر است، این مبادله رخ ندهد. (Clark, 2006)

البته این ناکارایی در تمام موارد صادق نیست و در بعضی موارد سرمایه‌گذاری، مانند تحقیق و توسعه (R&D) و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت که نیازمند تقویت و نگاه بلندمدت هستند، اثر قفل شونگی می‌تواند مفید واقع شود. علاوه بر این ممکن است سرمایه‌گذاری بلندمدت مشمول معافیت‌های خاصی شود و حتی ممکن است بعضی کشورها بنا به دلایلی در جهت تقویت اثر قفل شونگی حرکت کنند.

### ۳-۵-۳- دیگر چسبندگی‌ها و ناکارایی‌ها

دیگر اثر قفل شونگی درونی کردن سرمایه در شرکت است، یعنی شرکت برای کاهش میزان مالیات، سود تقسیمی خود را کاهش دهد. این کار شرکت‌ها در مواقعی ممکن است باعث سرمایه‌گذاری افراطی<sup>۱</sup> و سرمایه‌گذاری در پروژه‌هایی با بازده اندک برای اجتناب از مالیات شود.

یکی دیگر از ملاحظات کارایی، وضع مالیات بر عایدی سرمایه و مستثنی شدن انواع دیگر بازده پس‌انداز (سپرده بانکی، اوراق قرضه، مشتقات و ...) است که باعث اختلال و انحراف در سبد دارایی افراد به سمت دارایی‌های معاف از مالیات بر عایدی سرمایه می‌شود.

### ۳-۶- افزایش کارایی با مالیات ستانی به صورت ترجیحی<sup>۱</sup>

کشورهای عضو OECD با انجام اصلاحاتی، نظام مالیاتی خود را به سمت متناسب ساختن ساختار مالیات بر عایدی سرمایه (مانند معافیت مالیاتی یا کاهش نرخ مالیات) با مدت‌زمان نگهداری دارایی سوق داده‌اند. در اتریش و پرتغال، عایدی سرمایه در سبد سهام<sup>۲</sup> که به مدت یک سال نگهداری شود معاف از مالیات است و فرانسه عایدی سبد سهام متعلق به شرکت‌های جدید و نوآورانه را که حداقل سه سال نگهداری شود را معاف از مالیات اعلام کرده است. (Clark 2006, p. 60)

تعدادی از کشورها نیز به جای معافیت مالیاتی به وضع مالیات بر عایدی سرمایه به صورت تنازلی پرداخته‌اند. ایالات متحده و اسپانیا نرخ مالیات بر عایدی سرمایه بلندمدت (در صورت نگهداری سهام برای بیشتر از یک سال) را ۱۵ درصد قرار داده‌اند. استرالیا نیز در رویکردی جایگزین، دارایی‌هایی که برای مدت بیشتر از یک سال نگهداری شوند را ۵۰ درصد معاف از مالیات ساخته است. انگلیس با تعدیل تدریجی نرخ مالیات، معافیت مالیاتی پله کانی را دنبال می‌کند که به تدریج معافیت را به نسبت میزان نگهداری دارایی افزایش می‌دهد. (Clark, 2006, p. 60)

در بیشتر کشورهای اجرای کننده سیستم مالیات بر عایدی سرمایه مانند استرالیا، کانادا، دانمارک، فنلاند، ایتالیا، نروژ، اسپانیا، سوئد، انگلیس و ایالات متحده وجود ناکارایی باعث عدم اجرای جامع این نوع مالیات شده است اگرچه ممکن است باعث هدف‌گذاری مالیاتی یا کاهش نرخ مالیات شده باشد. مزیت‌های اجرای مالیات بر عایدی سرمایه (افزایش و ثبات در درآمدهای مالیاتی، اجتناب از افزایش اختلالات در وضع مالیات بر سود سهام به جای عایدی سرمایه، کمک به افزایش برابری افقی و عمودی) نیز باعث تأیید این نظریه شده است که اجرای این مالیات مهم‌تر از نواقص کارایی مرتبط با اثر قفل شوندگی است. (Clark 2006, p. 60)

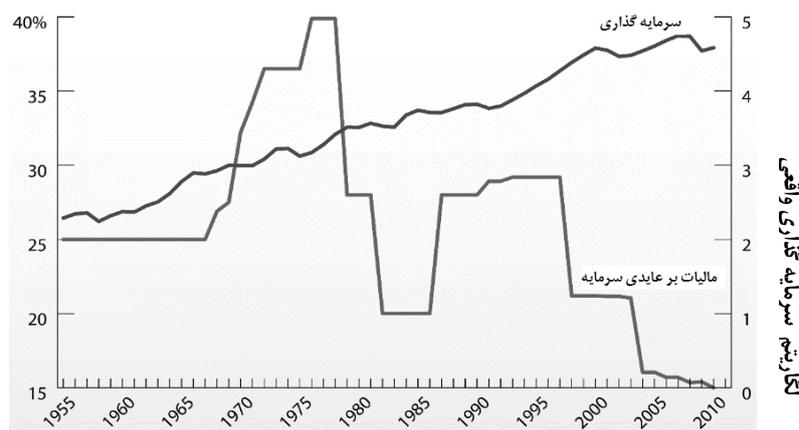
1. preferentially  
2. portfolio equity

همچنین باید توجه داشت که کارایی وقتی مهم جلوه می‌کند که بتواند بر سرمایه‌گذاری کل اقتصاد و رشد اقتصادی تأثیر بگذارد لذا به رصد تأثیرات این طرح بر سرمایه‌گذاری، رشد اقتصادی خواهیم پرداخت.

### ۳-۷- پس‌انداز و سرمایه‌گذاری

خانوارها با سرمایه‌گذاری در یک تجارت یا سرمایه‌گذاری در یک دارایی یا سهام یا دیگر ابزارهای مالی به پس‌انداز می‌پردازند. تغییر نرخ مالیات بر عایدی سرمایه باعث تغییر بازده بعد از کسر مالیات این سرمایه‌گذاری‌ها می‌شود. تغییر نرخ بازده ۲ اثر بر روی پس‌انداز خواهد گذاشت. افزایش بازده می‌تواند تمایل خانوارها برای پس‌انداز را افزایش دهد (اثر جانشینی)؛ اما همزمان، افزایش بازده به خانوارها اجازه می‌دهد با پس‌انداز کمتر همان سطح ثروت مورد انتظار خود را در اختیار داشته باشند (اثر درآمدی). در نتیجه، این دو اثر به خنثی کردن یکدیگر می‌پردازند و اثر مالیات بر عایدی سرمایه را به حداقل کاهش خواهند داد.

با توجه به نمودار ۱ می‌توان گفت که اثبات تأثیر مالیات بر عایدی سرمایه بر سرمایه‌گذاری در آمریکا بسیار مشکل است و به‌طور کلی سرمایه‌گذاری واقعی تحت تأثیر نرخ مالیات بر عایدی سرمایه در آمریکا قرار نگرفته است. البته نمی‌توان منکر اثرات شوک‌های کوتاه‌مدت شد، اما روند بلندمدت سرمایه‌گذاری تحت تأثیر مالیات بر عایدی سرمایه قرار نگرفته است.



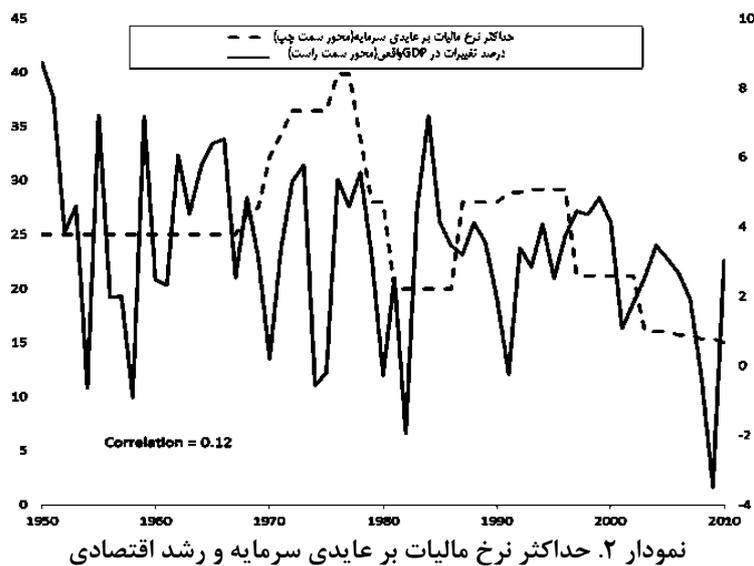
نمودار ۱. نرخ مالیات بر عایدی سرمایه و سرمایه‌گذاری بلندمدت

Source: Budget & Policy analysis; data from BEA, CBPP & TPC

## ۳-۱- رشد اقتصادی

هانگرفورد بیان می‌کند که بسیاری از اقتصاددانان بر این عقیده‌اند که کاهش مالیات بر عایدی سرمایه اثر اندک و یا حتی منفی بر سرمایه‌گذاری و پس‌انداز خواهد داشت، حتی تعدادی از متخصصان مالیات عکس آن را برقرار می‌دانند؛ در نتیجه، کاهش نرخ مالیات بر عایدی سرمایه اثری بر سطح تولید بلندمدت نخواهد داشت. (Hungerford 2009, p. 12)

بورمن می‌گوید: اگر کاهش مالیات بر عایدی سرمایه باعث افزایش تولید ناخالص داخلی می‌شد، باید یک رابطه منفی بین نرخ مالیات و تولید ناخالص ملی در مشاهده می‌شد، حال آنکه ضریب همبستگی این دو متغیر در نمودار ۲، ۱۲ است که بسیار نزدیک صفر می‌باشد البته نمی‌توان به‌صورت کلی رابطه بین این دو متغیر را منتفی دانست، اما حداقل می‌توان گفت که از کاهش مالیات بر عایدی سرمایه نمی‌توان به‌عنوان محرک رشد اقتصادی استفاده نمود. (Burman ۲۰۱۲، p. ۱).



Source: Burman 2012

می توان گفت که هیچ دلیلی برای تأثیرگذاری کاهش نرخ مالیات بر عایدی سرمایه بر رشد اقتصادی وجود ندارد. جول اسلمورد در این زمینه می گوید که: هیچ مدرکی که کارایی عملکرد اقتصاد را به نرخ مالیات بر عایدی سرمایه متصل کند وجود ندارد. (Slemrod, 2003, p. 2) همچنین پژوهش مرکز تحقیقات مالیات (TPC) نیز نشان داده است که در ۵۰ سال گذشته در آمریکا هیچ گونه همبستگی قابل توجه آماری بین نرخ مالیات بر عایدی سرمایه و نرخ رشد تولید ناخالص ملی وجود ندارد. (Kravitz, 2005) همچنین تحقیقات مرکز بررسی های کنگره آمریکا از یک وابستگی اندک پس انداز، سرمایه گذاری و رشد بهره وری با کاهش نرخ مالیات بر عایدی سرمایه خبر می دهد (Hungerford, 2009)

لذا با توجه کمک این نوع مالیات به ارتقای برابری و کاهش سفته بازی در بازار و عدم تأثیر متناهی بر رشد و سرمایه گذاری در بازار و توان به حداقل رساندن ناکارایی های مالیاتی می توان گفت این مالیات می تواند با جلوگیری از حرکت های سفته بازانه مخرب در بازار که تقاضای واقعی در بازار را دچار اختلال کرده و چرخه طبیعی اقتصادی عرضه و تقاضا را دچار ناکارآمدی می کند و با افزایش ریسک سرمایه گذاری در بخش های غیر مولد مانع سوداگری در این بخش ها می شود و هزینه این سوداگری ها را از اعمالان اخذ کند و همچنین گامی در جهت افزایش برابری در اقتصاد ایران باشد. لذا دولت می تواند با استفاده از مالیات بر عایدی سرمایه این رفتارهای سفته بازانه را کنترل کند و همچنین از تولید ثروت های بادآورده در بخش های غیر تولیدی جلوگیری کند.

#### ۴- نرخ ها، معافیت ها و نظام های مالیاتی کشورهای مختلف

نگاهی به مالیات بر عایدی سرمایه کشورهای عضو OECD در جدول ۲ نشان می دهد که دانمارک بیشترین نرخ مالیات بر عایدی سرمایه را دارا هست و سپس فرانسه، ایرلند، فنلاند، سوئد و ایالات متحده آمریکا می باشند.

جدول ۲. نرخ نهایی مالیات بر عایدی سرمایه در کشورهای عضو OECD

رتبه	کشور	نرخ	رتبه	کشور	نرخ	رتبه	کشور	نرخ	رتبه	کشور	نرخ
۱	دانمارک	۴۲٪	۹	نروژ	۲۷٪	۱۷	شیلی	۲۰٪	۲۵	بلژیک	۰٪
۲	فرانسه	۳۸٪	۱۰	اسپانیا	۲۷٪	۱۸	ایسلند	۲۰٪	۲۶	جمهوری چک	۰٪
۳	ایرلند	۳۳٪	۱۱	اتریش	۲۵٪	۱۹	ایتالیا	۲۰٪	۲۷	کره	۰٪
۴	فنلاند	۳۲٪	۱۲	آلمان	۲۵٪	۲۰	ژاپن	۲۰٪	۲۸	لوکزامبورگ	۰٪
۵	سوئد	۳۰٪	۱۳	اسلواکی	۲۵٪	۲۱	لهستان	۱۹٪	۲۹	هلند	۰٪
۶	ایالات متحده	۲۸٪	۱۴	استرالیا	۲۲٪	۲۲	اسلواکی	۱۶٪	۳۰	نیوزیلند	۰٪
۷	پرتغال	۲۸٪	۱۵	کانادا	۲۲٪	۲۳	یونان	۱۵٪	۳۱	اسلوانی	۰٪
۸	انگلیس	۲۸٪	۱۶	استونی	۲۱٪	۲۴	مکزیک	۱۰٪	۳۲	سوئیس	۰٪
									۳۳	ترکیه	۰٪
	میانگین ساده کشورهای OECD	۱۷,۹۷٪					کشورهای عضو BRIC ۲۰۱۱				
	میانگین وزنی کشورهای OECD	۲۲,۹٪				۳۴	برزیل	۱۵٪			
						۳۵	روسیه	۱۳٪			
						۳۶	هند	۰٪			
						۳۷	چین	۰٪			

Source: Ernst &amp; Young 2014

## ۴-۱- نیوزلند

اگرچه در نیوزلند پایه‌ی مالیات عایدی سرمایه وجود ندارد، اما اغلب عایدی سرمایه از طرق مختلف زیرمجموعه دیگر درآمدها مشمول مالیات می‌شود. (Burman, White, 2003)

## ۴-۲-

دولت هلند مالیات بر عایدی سرمایه را در غالب سیستم مالیات تعهدی به اجرا گذاشته است. لذا در سیستم مالیات تعهدی با اعمال مالیات در هر سال از به تعویق افتادن مالیات جلوگیری می‌شود. در این سیستم، به صورت کلی، یک درصد از متوسط

دارایی خالص هر فرد که در یک سال نگهداری کرده است مشمول مالیات می‌گردد. این کار با گسترش پایه مالیاتی هزینه‌های اجرایی مالیات را کاهش می‌دهد و نیازی به محاسبه جداگانه مالیات بر سود سهام، عایدی سرمایه و نرخ بهره نیست، همچنین این رویکرد مانع آربیتراژ مالیاتی می‌شود. البته در این سیستم مشکل ارزش‌گذاری در بعضی موارد باقی می‌ماند. (Crosen, Bovenberg, 2001, p 14)

#### ۴-۳- آلمان

در آلمان مالیات بر عایدی سرمایه محدود به سفته‌بازی در کوتاه‌مدت (عایدی از اوراق بهادار که برای کمتر از یک سال نگهداری شود و یا فروشنده کمتر از ۱ درصد سهام شرکت را به فروش برساند) است. این نوع برنامه‌ریزی به کاهش سفته‌بازی مخرب در بازار می‌انجامد و از طرفی سرمایه‌گذاری مناسب در بازار برای تأمین مالی از طریق فروش سهام را نیز تشویق و کارایی را افزایش می‌دهد. همچنین مقرراتی برای مقابله با انگیزه‌های بدلی و ساختگی که به دنبال معافیت مالیاتی، وضع شده است.

#### ۴-۴- جمهوری چک

به‌طور مشابه در جمهوری چک نیز عایدی سرمایه‌ای که بیشتر از ۶ ماه نگهداری شود و یا سهام فروخته شده کمتر از ۵٪ کل سهام شرکت، معاف از مالیات است.

#### ۴-۵- پرتغال

در پرتغال، نیز عایدی سرمایه در سهام و اوراق قرضه که بیشتر از یک سال نگهداری می‌شود با نرخ مالیات بر درآمد مشمول مالیات می‌شوند درحالی‌که در نگهداری کمتر از یک سال نرخ مالیات آن حدود ۵٪ است. (Carroll, Prante, 2012, p 24)

#### ۴-۶- ایرلند

در سال ۲۰۱۲ نرخ مالیات بر عایدی سرمایه در اولین درآمد ۱۲۷۰ یورویی که از عایدی به‌دست‌آمده از فروش دارایی در طول سال ۲۰۱۱ معاف از مالیات است و همچنین عایدی بلندمدت در این کشور تعریف‌ن شده است. (Carroll, Prante, 2012, p 24)

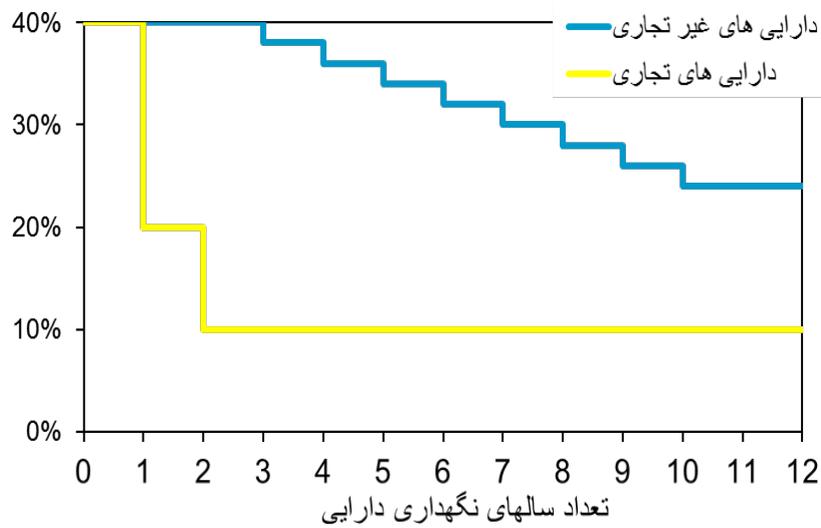
**۴-۷- استرالیا**

در استرالیا، نیمی از دارایی افراد که حداقل ۱۲ ماه نگهداری شود مشمول مالیات می‌گردد. مالیات از عایدی کوتاه‌مدت (کمتر از یک سال) به‌صورت کامل و با نرخ

وضع مالیات بر عایدی سرمایه در بازار مالی ایران و برآورد ظرفیت درآمدی آن ... ۸۶۳

زیان سرمایه برای تعدیل عایدی سرمایه. | Capital Gains Tax Definition (Investopedia)

اگرچه نرخ مالیات بر عایدی سرمایه دولت مرکزی آمریکا حدود ۱۵ درصد است،  
نرخ مالیات بر عایدی سرمایه مجموع شرکت‌ها و افراد برای آمریکا حدود ۵۰



با یک نرخ ثابت از ۱۸٪ تا ۲۸٪ است. (متناسب با سطح درآمد؛ و ۱۰٪ نیز برای عایدی‌های به‌دست‌آمده که مشمول معافیت کارآفرینی شود. همچنین راه‌هایی برای معافیت از جمله اهدا به همسر، تعدیل با ضررها، استفاده از معافیت سالانه و سرمایه‌گذاری مجدد در شرکت‌های کوچک وجود دارد.) (www.gov.uk)

#### ۴-۱۱- دانمارک

مقدار مالیات بر عایدی سرمایه تا حدود ۵۲٪ می‌رسد که مشمول معافیت‌هایی از جمله تعدیل سود و زیان و عایدی فروش اوراق قرضه می‌شود. البته در دانمارک دارایی‌های که بیشتر از ۳ سال نگهداری شوند مانند مالیات بر سود سهام و سود بانکی مشمول نرخ ۲۷٪ مالیات می‌شوند. (Deloitte 2014, p. 11)

#### ۴-۱۲- کانادا

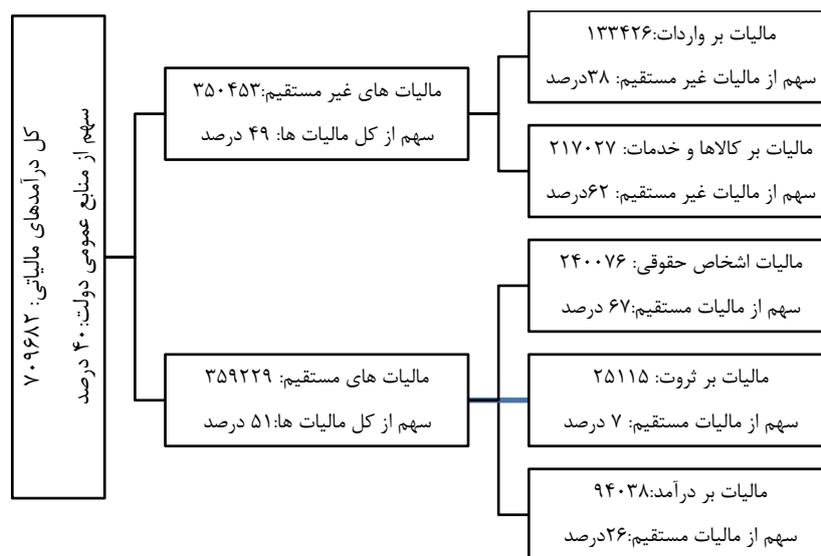
کانادا نیمی از عایدی سرمایه را مشمول مالیات می‌کند. معافیت مالیاتی در این کشور در سال ۲۰۰۰ از ۲۵ درصد به ۵۰ درصد افزایش یافت. نرخ مالیات در این کشور نیز حدود ۴۳٪ است؛ که با معافیت نیمی از عایدی سرمایه از مالیات به نرخ مؤثر

وضع مالیات بر عایدی سرمایه در بازار مالی ایران و برآورد ظرفیت درآمدی آن ... ۸۶۵

مشمول مالیات می‌شود (لذا بر شرکت، سرمایه و درآمد نیروی کار مالیات وضع می‌شود). قانون حمایت از بازده در برابر مالیات مضاعف ۱ و درآمد در این کشور در سال ۲۰۰۶ اعمال شد (Alstadsæter et al, 2012)؛ که با توجه به قانون مدل مالیاتی نروژ، بازده طبیعی و نرمال سهام معاف از مالیات بر اشخاص هستند.

### ۵- برآورد درآمدزایی مالیات بر عایدی سرمایه در ایران

در سال ۱۳۹۳ حدود ۴۰ درصد از منابع عمومی در بودجه دولت (۷۰۹ هزار میلیارد ریال) از محل درآمدهای مالیاتی تأمین شد. تقسیم‌بندی کلی مالیات‌ها به دو بخش مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم و همچنین سهم هرکدام را می‌توان در نمودار مشاهده نمود.



نمودار ۶. نمای کلی از درآمدهای مالیاتی و اجرای آن در لایحه بودجه سال ۱۳۹۳ (میلیارد ریال)

منبع: گزارش بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۵، مرکز پژوهش‌های مجلس

### ۵-۱- تخمین ظرفیت درآمدی دولت از محل مالیات بر عایدی سرمایه در بازار سرمایه

برای برآورد درآمد مالیات بر عایدی سرمایه در ایران، از روش مقاله آقای پاراکاش در سال ۲۰۱۳ استفاده می‌شود. این مقاله به مطالعه مالیات بر عایدی سرمایه در بین کشورهای G20 می‌پردازد و در قدم دوم درآمد مالیات بر عایدی سرمایه در بازار سرمایه برای دو کشور ترکیه و هند محاسبه می‌نماید. در این پژوهش میزان درآمد دولت‌های هند و ترکیه از اجرای این مالیات در بازارهای سرمایه این کشورها به ترتیب ۲۴۰ و ۶۱ میلیارد دلار برآورد شده است.

برای محاسبه عایدی سرمایه در بازار سرمایه، باید نرخ رشد افزایش قیمت سهام را به‌وسیله شاخص قیمتی محاسبه نمود. (محاسبه فرمول برای سال نمونه ۱۳۸۲)

$$(۱) \quad \text{تغییرات شاخص سهام} \quad \text{شاخص سهام سال} \quad \text{شاخص سهام سال}$$

$$(۲) \quad \text{درصد رشد شاخص سهام سال} \quad \frac{\text{تغییرات شاخص سهام}}{\text{شاخص سهام سال}}$$

حال برای محاسبه میزان عایدی سرمایه که از افزایش قیمت به دست می‌آید. درصد رشد شاخص سهام در سال موردنظر (یا همان درصد افزایش قیمت) را در حجم مبادلات ضرب کرده تا میزان افزایش قیمت در کل مبادلات سال موردنظر به دست آید. این میزان همان عایدی سرمایه ناخالص است.

(۳) درصد رشد شاخص سهام حجم مبادلات میزان افزایش قیمت عایدی سرمایه این محاسبات برای شاخص قیمتی بازار سرمایه از سال ۸۲ تا ۹۲ صورت گرفته است.

تحلیل روند شاخص قیمت سهام (کل) را می‌توان در جدول ۳ مشاهده کرد. با توجه به این جدول میانگین افزایش شاخص کل برابر ۳۸,۲۰ درصد است و بیشترین میزان افزایش شاخص مربوط به سال ۱۳۸۲ با ۱۲۴,۷۶ رشد و بیشترین کاهش مربوط به سال ۱۳۸۴ با ۲۱,۹۱ - کاهش هست.

جدول ۳. روند شاخص کل قیمت سهام بورس تهران

سال	شاخص قیمت سهام (نرخ رشد)	شاخص قیمتی سهام
	۳۸,۲۰	میانگین نرخ رشد

منبع: بانک سری‌های زمانی بانک مرکزی / محاسبات محقق

در این تحلیل برای اینکه بتوان ضررها و کاهش قیمت‌ها را در شاخص لحاظ کرد، میانگین نرخ رشد شاخص برای محاسبات انتخاب شده است. در جدول ۴ حجم معاملات سهام به صورت سالانه از سال ۱۳۸۲ ذکر شده است. این جدول نشان می‌دهد که مقدار مبادلات در بورس در سال ۱۳۹۲ به حدود ۶۹ هزار میلیارد تومان بالغ گردیده است. همچنین با توجه به جدول بالا می‌توان گفت که شاخص قیمت سالانه حدود ۳۸,۲۰ درصد افزایش یافته است؛ بنابراین می‌توان فرض کرد که سهام معامله شده با نرخ قیمت ۳۸,۲۰ درصد در هر سال رشد داشته است که نشان‌دهنده عایدی سرمایه‌ای ۲۶ هزار میلیارد تومانی از معاملات سهام تنها در سال ۱۳۹۲ هست. با محاسبه مالیات با نرخ ۲۰ درصدی بر عایدی سرمایه، درآمدی مالیاتی در حدود ۵ هزار میلیارد تومان برای سال ۱۳۹۲ نصیب دولت خواهد ساخت.

جدول ۴. ارزش معاملات سهام و عایدی سرمایه تخمین زده شده بر پایه شاخص قیمتی

سال	مالیات بر عایدی سرمایه (میلیارد ریال) (با نرخ ۲۰٪)	عایدی سرمایه (میلیارد ریال) (با نرخ رشد ۳۸,۲۰)	حجم معاملات سهام (میلیارد ریال)

منبع: بانک سری‌های زمانی بانک مرکزی / بورس اوراق بهادار تهران / محاسبات محقق

البته باید توجه داشت که در محاسبه این برآورد محدودیت‌های نیز وجود دارد: از جمله اینکه عایدی سرمایه بر پایه افزایش قیمت برای هر سال محاسبه نگردیده بلکه بر مبنای میانگین افزایش قیمت محاسبه گردیده است. همچنین باید برای در نظر گرفتن این عایدی سرمایه به ضررهای سرمایه‌ای در طول مهر و موم‌های متفاوت نیز توجه کرد تا بتوان میانگین خالص عایدی سرمایه‌ای به دست آورد. علاوه بر این باید توجه داشت که افراد و شرکت‌ها می‌توانند پرداخت این مالیات را به تعویق اندازند، افراد و شرکت‌ها می‌توانند با نگهداری طولانی‌تر یک سهم، آن را از شمول مالیات خارج کرده و از پرداخت مالیات جلوگیری کنند.

همچنین دولت نیز می‌تواند با اجرای قوانین خاص و یا اعمال محدودیت برای دوره نگهداری و یا معافیت برای نگهداری سهام در دوره خاصی این اثرات بر میزان مالیات بر عایدی سرمایه را خنثی کنند.

همچنین برای محاسبه عایدی سرمایه خالص باید میزان تورم و همچنین ضرر سرمایه خالص را در هر سال از میزان عایدی سرمایه ناخالص کم نمود، البته به دلیل در دسترس نبودن میزان ضرر سرمایه، برای محاسبه عایدی سرمایه خالص به کاستن تورم



عایدی سرمایه در بازه مهر و موم‌های ۱۳۸۲ الی ۱۳۹۲ برابر ۱۰ درصد کل مالیات بر درآمدهای مستقیم در این بازه می‌باشد.

## ۶- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

با توجه به ویژگی‌های اقتصاد ایران و لزوم حرکت به سمت سیستم مالیاتی توانمند به‌عنوان ابزاری مناسب برای سیاست‌گذاری‌های دولت، کنترل انگیزه‌های مخرب و کاهش وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی و افزایش برابری اقتصادی، در این پژوهش مالیات بر عایدی سرمایه در بازارهای مالی به‌عنوان مالیاتی که قابلیت دستیابی به اهداف موردنظر را دارد موردبررسی قرار گرفت. باید توجه داشت که تجربه دیگر کشورها در اجرای مالیات بر عایدی سرمایه نشان از وفاداری این پایه مالیاتی نسبت به دو اصل برابری و کارایی دارد. همچنین تأیید آن به‌عنوان ابزار مناسب سیاست‌گذاری دولت برای مقابله با سفته‌بازی در اقتصاد و کاهش نابرابری‌ها توجیه این مالیات را بسیار تسهیل نموده است. لذا عدم تأثیر قابل‌ملاحظه این پایه مالیاتی بر پس‌انداز و رشد اقتصادی و وجود برخی ناکارایی‌ها، خللی به اهداف مالیاتی کشور وارد نخواهد کرد، کما اینکه راه‌حلی نیز برای به حداقل رساندن ناکارایی‌ها نیز در بسیاری از کشورها مورد اجرا قرار گرفته است، لذا با توجه به منافع اجرای صحیح آن، نهی جدی برای اجرای آن در کشور وجود ندارد.

همچنین، درآمد ناخالص حاصل از مالیات بر عایدی سرمایه در بازارهای مالی نیز برای مهر و موم‌های ۱۳۸۲ الی ۱۳۹۲ محاسبه گردید، نتایج نشان می‌دهد که درآمد این مالیات در سال ۱۳۹۲ قابلیت افزایش ۱۰ درصدی درآمدهای مالیاتی دولت از محل مالیات‌های مستقیم را دارا می‌باشد که نقش مؤثری در کاهش کسری بودجه دولت و تأمین منابع مالی در بلندمدت خواهد داشت.

## منابع

۱. سبحانیان، سید محمدهادی (۱۳۹۴). بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۵ کل کشور: درآمدهای مالیاتی، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

۲. تقوی، مهدی، درویشی، باقر، شهیکی تاش، محمد نبی (۱۳۸۸). بررسی مالیات بر عایدی سرمایه (CGT). پژوهشنامه مالیات، شماره ۵۵
۳. رضایی دوانی، مجید، خادمی جامخانه، علی اکبر (۱۳۹۰). اصلاح ساختار و بسط پایه‌های مالیاتی در تطبیق با الگوی مالیات‌های اسلامی با تأکید بر مالیات بر عایدی سرمایه. پژوهشنامه مالیات، شماره ۵۹
۴. عبدی، محمد رضا، عسگری، حمید (۱۳۸۷). کاربرد مالیات بر عایدات سرمایه در اصلاح ساختار تقاضا و تعدیل نوسان‌های قیمتی مسکن. ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، شماره ۸۱ و ۸۲
5. Alstadsæter, Annette; Kopczuk, Wojciech; Telle, Kjetil (2012). Social networks and tax avoidance: Evidence from a well-defined Norwegian tax shelter. Mimeo, Columbia University.
6. Auerbach, Alan J. (1989). Capital Gains Taxation And Tax Reform. In 42 (3), pp. 391-401. DOI: 10.2307/41788807.
7. Baker, Dean (2000). The Feasibility of a Unilateral Speculative Tax in the United States. In
8. Burman, Len (2012). Mitt Romney's Teachable Moment on Capital Gains. Available online at <http://www.forbes.com/sites/leonardburman/2012/01/18/mitt-romneys-teachable-moment-on-capital-gains>.
9. Burman, Leonard E.; White, David (2003). Taxing capital gains in New Zealand, New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, Volume 9, September 2003
10. Capital Gains Tax Definition | Investopedia. Available online at [http://www.investopedia.com/terms/c/capital\\_gains\\_tax.asp](http://www.investopedia.com/terms/c/capital_gains_tax.asp), checked on 8/29/2014.
11. Carroll, Robert; Prante, Gerald (2012). Corporate Dividend and Capital Gains Taxation: A comparison of the United States to other developed nations. In Ernst & Young (February). [http://images.Politico.Com/global/2012/02/120208\\_asidividend.html](http://images.Politico.Com/global/2012/02/120208_asidividend.html).
12. Clark, W. Steven (2006). Taxation of capital gains of individuals. Policy considerations and approaches. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD tax policy studies, no. 14).
13. Cnossen, Sijbren; Bovenberg, Lans (2001). Fundamental tax reform in the Netherlands. In International Tax and Public Finance 8 (4), pp. 471-484

14. Duff, David g (Ed.) (2014). Key Issues in the Design of Capital Gains Taxes: Canadian Report. Capital gains taz in new zeland. University of Auckland,, 2014. UBC Faculty of lw allaed hall.
15. Deloitte (2014). Taxation and Investment in Denmark 2014, Available online at [www2.deloitte.com/content/dam/./dttl-tax-denmarkguide-2014.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/./dttl-tax-denmarkguide-2014.pdf).
16. Encyclopedia of Economics (2014). Capital Gains Taxes: The Concise Encyclopedia of Economics | Library of Economics and Liberty. Available online at [http://www.econlib.org/library/Enc/CapitalGainsTaxes.html#IfHendersonCEE2-019\\_table\\_006](http://www.econlib.org/library/Enc/CapitalGainsTaxes.html#IfHendersonCEE2-019_table_006),
17. Ernst & Young (2014). Worldwide Corporate Tax Guide. ey.com: Ernst & Young Global Limited
18. Hail, Luzi; Sikes, Stephanie; Wang, Clare (2013). Cross-Country Evidence on the Relation between Capital Gains Taxes, Risk, and Expected Rates of Return.
19. Hungerford, Thomas L. (2009). The economic effects of capital gains taxation. [Washington, D.C.]: Congressional Research Service, Library of Congress (CRS report for Congress, R40411).
20. Hungerford, Thomas L. (2011). Changes in the distribution of income among tax filers between 1996 and 2006: The role of labor income, capital income, and tax policy.
21. Institute on Taxation and Economic Policy (ITEP), whopays, <http://www.itep.org/>
22. Kravitz, Troy; Burman, Leonard (2005). Capital Gains Tax Rates, Stock Markets, and Growth.
23. Prakash, Prashant (2013). Capital Gains Tax Across G20 Countries: Lessons for Turkey and India. In *ت* 2 (3), pp. 583-589.
24. Slemrod, Joel (2003). The truth about taxes and economic growth. In *ت* 46 (1), pp. 5-14.
25. Studio Bernoni (Ed.) (2011). Prada *ت* Italian Tax Booklet. Concerning withholding tax on dividends, capital gains tax and inheritance and gift tax.
26. Tax Policy Center (2013). Distribution of Individual Income Tax on Long-Term Capital Gains and Qualified Dividends by Expanded Cash Income Percentile, 2023. Available online at <http://www.taxpolicycenter.org/numbers/displayatab.cfm?DocID=4009>,

وضع مالیات بر عایدی سرمایه در بازار مالی ایران و برآورد ظرفیت درآمدی آن ... ۸۷۳

---

27. Zodrow, George R. (1995). Economic Issues in the Taxation of Capital Gains. In 21, pp. S27-S57.
  28. <https://www.gov.uk/capital-gains-tax/overview>
۲۹. بانک سری‌های زمانی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، (<http://tsd.cbi.ir>)
۳۰. بورس اوراق بهادار تهران (<http://new.tse.ir/indices.html>)



## بررسی امکان تشخیص فرار مالیاتی با استفاده از روش‌های داده‌کاوی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

زهرة شریفی‌نیا<sup>۱</sup>

دانشجو، دانشگاه خوارزمی، gholamim66@gmail.com

سید کاظم چاوشی  
استادیار، دانشگاه خوارزمی

### چکیده

یکی از مهم‌ترین روش‌های کسب درآمد، تخصیص بهینه‌ی منابع و توزیع عادلانه‌ی درآمد، برای دولت‌ها، کسب مالیات می‌باشد. طبق تعریف هرگونه تلاش غیرقانونی به‌منظور پرداختن مالیات و یا ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول فرار مالیاتی خوانده می‌شود. با توجه به اهمیت موضوع اخذ مالیات و کاهش فعالیت‌های منجر به فرار مالیاتی برای دولت‌ها، شناسایی، کشف و تشخیص در خصوص وضعیت فرار مالیاتی شرکت‌ها، به‌ویژه در ساختار شرکت‌های بورس اوراق بهادار، از اهمیت بسزایی برخوردار است. در این تحقیق، از روش‌های نوین داده‌کاوی جهت تعیین ویژگی‌های مؤثر بر شناسایی شرکت‌های متخلف و همچنین بررسی میزان همبستگی میان این ویژگی‌ها با ویژگی سالم/ناسالم بودن شرکت و درنهایت استفاده از الگوریتم پیش‌بینی و طبقه‌بندی برای کشف وضعیت شرکت‌های جدید با استفاده از نسبت‌های مالی استخراجی از صورت‌های مالی شرکت به‌عنوان ویژگی‌های الگوریتم‌های انتخاب ویژگی و طبقه‌بندی، استفاده شده است. در تحقیق حاضر علاوه بر استفاده از روش‌های طبقه‌بندی آنسامبل، از روش‌های انتخاب ویژگی به‌منظور کاهش ابعاد مسئله، افزایش کارایی مدل و کاهش بار محاسباتی آن استفاده می‌گردد. الگوریتم‌های انتخاب ویژگی موردبررسی در این تحقیق شامل الگوریتم‌های ECFS و فیشر و الگوریتم‌های طبقه‌بندی شامل روش‌های آداپوست. ام<sup>۱</sup>، لوجیت بوست و جنگل تصادفی می‌باشد. الگوریتم برتر به‌منظور انتخاب ویژگی با در نظر گرفتن معیار دقت به‌دست‌آمده از طبقه‌بندی ماشین بردار پشتیبان، الگوریتم ECFS با انتخاب ۲۰ ویژگی از ۲۲ ویژگی بوده است. همچنین الگوریتم جنگل تصادفی با صحت ۹۴٪، حساسیت ۸۸٪، اختصاصیت ۹۶٪ و دقت ۹۳٪ عملکرد بهتری را نسبت به سایر الگوریتم‌ها از خود نشان داده است. نتایج این تحقیق می‌تواند به تصمیم‌گیرندگان حوزه‌ی مالیاتی جهت تشخیص شرکت‌های دارای فرار مالیاتی کمک شایانی نماید.

کلیدواژه‌ها: فرار مالیاتی، نسبت مالی، داده‌کاوی، طبقه‌بندی، یادگیری ماشین

۱. نویسنده مسئول

**۱- مقدمه**

یکی از مهم‌ترین روش‌های کسب درآمد، تخصیص بهینه‌ی منابع و توزیع عادلانه‌ی درآمد، برای دولت‌ها، کسب مالیات می‌باشد. به‌طور کلی، مالیات مقدار پول یا مالی است که شهروندان یک کشور بر اساس قانون به دولت خود می‌پردازند تا در جهت اداره‌ی امور کشور، تأمین کالاها و خدمات عمومی و ضروری، تضمین امنیت و دفاع همگانی و عمران و آبادانی توسط دولت از آن بهره‌برداری شود (دونچالی، ۱۳۷۲). تمکین مالیاتی، پایبندی به متن و روح قانون مالیاتی و در واقع پایبندی مؤدیان به تکالیف و قوانین مالیاتی از سوی آن‌هاست و درجه‌ی تمکین مالیاتی برای سیستم مالیاتی یک کشور، میزان کارایی این سیستم را نشان می‌دهد. پدیده‌ای که امروزه گریبان گیر بسیاری از کشورهای حتی توسعه‌یافته می‌باشد فرار مالیاتی است. طبق تعریف هرگونه تلاش غیرقانونی به منظور نپرداختن مالیات و یا ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول فرار مالیاتی خوانده می‌شود (بیگدلی و بلداجی، ۱۳۸۳). فرار مالیاتی می‌تواند دلایل متعدد و همچنین آثار سوء مختلفی داشته باشد. محققان با بررسی وضعیت فرار مالیاتی در ایران، عواملی نظیر بار مالیاتی، اندازه دولت، درآمد مالیات‌دهندگان، بیکاری، تورم، آزادسازی تجاری را از مهم‌ترین عوامل فرار مالیاتی در ایران برشمرده‌اند و همچنین از آثار سوء آن به تأثیر منفی بر نرخ رشد تولید ناخالص داخلی و نابرابری درآمد اشاره کرده‌اند (صمدی و تابنده، ۱۳۹۲). با توجه به اهمیت موضوع اخذ مالیات و کاهش فعالیت‌های منجر به فرار مالیاتی برای دولت‌ها، شناسایی، کشف و تشخیص در خصوص وضعیت فرار مالیاتی شرکت‌ها، به‌ویژه در ساختار شرکت‌های بورس اوراق بهادار، از اهمیت بسزایی برخوردار است. روش‌هایی که منجر به شناسایی عوامل همگام با ویژگی فرار مالیاتی شرکت‌ها گردند، انتخاب مهم‌ترین این عوامل و در نهایت کشف و تشخیص شرکت‌های مشکوک به فرار مالیاتی از مهم‌ترین اقداماتی است که هر نظام مالیاتی جهت افزایش کارایی خود باید از آن بهره‌جوید. تجزیه و تحلیل داده‌های مالی شرکت‌ها به همراه سایر ویژگی‌های شرکتی، یکی از کلیدی‌ترین روش‌هایی است که می‌تواند به پیش‌بینی در خصوص شناسایی شرکت‌های متخلف، مورد استفاده قرار گیرد. تکنیک‌های داده‌کاوی و به‌طور مشخص روش‌های

انتخاب ویژگی و طبقه‌بندی و درنهایت پیش‌بینی از کارآمدترین روش‌ها در راستای کشف و پیش‌بینی است. در این تحقیق، از روش‌های نوین داده‌کاوی جهت تعیین ویژگی‌های مؤثر بر شناسایی شرکت‌های متخلف، و همچنین بررسی میزان همبستگی میان این ویژگی‌ها با ویژگی سالم/ناسالم بودن شرکت و درنهایت استفاده از الگوریتم پیش‌بینی و طبقه‌بندی برای کشف وضعیت شرکت‌های جدید استفاده می‌گردد. (دستگیر و غریبی، ۱۳۹۴) در مقاله خود از روش‌های طبقه‌بندی مبتنی بر قانون برای تفکیک و پیش‌بینی شرکت‌های دارای فرار مالیاتی استفاده کرده‌اند و استفاده از سایر روش‌های داده‌کاوی و طبقه‌بندی را برای تحقیقات آتی پیشنهاد نموده‌اند. در تحقیق حاضر علاوه بر استفاده از روش‌های طبقه‌بندی دیگر، از روش‌های انتخاب ویژگی به‌منظور کاهش ابعاد مسئله، افزایش کارایی مدل و کاهش بار محاسباتی آن استفاده می‌گردد. الگوریتم‌های انتخاب ویژگی مورد بررسی در این تحقیق شامل الگوریتم‌های ECFS<sup>۱</sup> و Fisher (Roffo & Melzi, 2016) و الگوریتم‌های طبقه‌بندی شامل روش‌های آدابوست. ام<sup>۲</sup>، لوجیت بوست<sup>۳</sup> و جنگل تصادفی<sup>۴</sup> می‌باشد. در ادامه، در بخش ۲، مرور ادبیات مرتبط با بحث فرار مالیاتی و رویکردهای تشخیص و پیش‌بینی آن مورد بررسی قرار می‌گیرد. در بخش ۳، مدل پیشنهادی تشخیص شرکت‌های دارای فرار مالیاتی تشریح می‌گردد. در بخش ۴، جزییات مطالعه‌ی موردی و داده‌های مرتبط با این مطالعه، بررسی گردیده و نتایج اجرای مدل برای داده‌های مذکور ارائه شده است. درنهایت، در بخش ۵، نتیجه‌گیری و ارائه‌ی پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی ارائه گردیده است.

## ۲- مرور ادبیات

### ۲-۱- تحقیقات خارجی

به دلیل اهمیت موضوع فرار مالیاتی و تبعات آن، پژوهشگران پیرامون جنبه‌های مختلفی از این پدیده تمرکز نموده‌اند. موضوعاتی که به‌طور کلی می‌توان گفت شامل

- 
1. Eigenvector Centrality
  2. AdaBoost.M1
  3. LogitBoost
  4. RandomForest

دلایل فرار مالیاتی، تبعات فرار مالیاتی، رابطه فرار مالیاتی با سایر متغیرهای خرد و کلان اقتصادی، نحوه شناسایی فراریان مالیاتی و سیستم‌های قانون‌گذاری مالیاتی جهت بهبود و کاهش تخلفات مالیاتی، می‌گردد. در این بخش ابتدا تحقیقات کلیدی و مرجع در این حوزه مورد بررسی قرار می‌گیرد و سپس تحقیقات اخیر در رابطه با موضوع اصلی تحقیق، در قالب جداول و به تفکیک تحقیقات داخلی و خارجی بیان می‌گردد. مطابق با نظر (Dechow, Sloan, & Sweeney, 1996; Elliott & Willingham, 1980)، مهم‌ترین انگیزه‌های فرار مالیاتی شامل حداقل کردن بدهی مالیاتی و کاهش سود مشمول مالیات می‌باشد. از این رو فرار مالیاتی عموماً با تقلب و دست‌کاری صورت‌های مالی ارتباط وثیقی دارد و می‌توان از همبستگی میان آیتم‌های صورت‌های مالی و شرکت‌های دارای فرار مالیاتی، جهت شناسایی این شرکت‌ها استفاده نمود. (Spathis, 2002) از رگرسیون لجستیک به منظور توصیف این شکل از روابط استفاده نمود و توانایی نسبت‌های مالی را جهت کشف گزارشگری مالیاتی متقلبانه نشان داد.

(Kaminski, Sterling Wetzel, & Guan, 2004) توانایی الگوریتم‌های یادگیری ماشین را به منظور بررسی رابطه‌ی میان نسبت‌های مالی و فرار مالیاتی مورد بررسی قرار دادند.

(Summers & Sweeney, 1998) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که حسابرسان می‌توانند نقش مؤثری را در کشف فراریان مالیاتی با بهره‌گیری از تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی ایفا نمایند.

(Owusu-Ansah, Moyes, Babangida Oyelere, & Hay, 2002) دریافتند که اندازه موسسه حسابرسی، وضعیت تصدی حسابرس و تجربه‌ی وی، می‌تواند رابطه‌ی معناداری با فراریان مالیاتی داشته باشد.

این پژوهش‌ها نشان‌دهنده میزان اهمیت و رابطه‌ی میان تقلب و دست‌کاری‌های صورت‌های مالی با شرکت‌های دارای فرار مالیاتی است. با ظهور شیوه‌های هوش مصنوعی، یادگیری ماشین و داده‌کاوی، استفاده از این ابزارها پیرامون شناسایی

هوشمند تقلب مالیاتی<sup>۱</sup>، اجتناب مالیاتی<sup>۲</sup> و فرار مالیاتی<sup>۳</sup> نیز مورد توجه محققان قرار گرفته است. گستردگی رویکردهای موجود در ساختار این تکنیک‌ها و شیوه‌های به‌کارگیری منجر به ارائه‌ی روش‌های مختلفی جهت روش‌های کشف تقلب گردیده است. با این وجود می‌توان گفت تمرکز بر روش‌های کشف تقلب‌های مالیاتی اندک بوده است. در جداول بخش ۴-۱ و ۴-۲ برخی تحقیقات اخیر مرتبط که در این حوزه صورت گرفته است ارائه شده است.

(Noor, Aziz, & Ismail, 2016) با استفاده از داده‌های شرکت‌های بورس مالزی و در طی مهر و موم‌های ۲۰۰۱-۲۰۰۵ و با استفاده از روش رگرسیون ارتباط میان نسبت‌های مالی با فرار مالیاتی را مورد بررسی قرار داده است. نسبت‌های فروش، سرمایه در گردش و بدهی به‌کل دارایی رابطه‌ی معناداری با متغیر فرار مالیاتی داشته‌اند. متغیر وابسته این تحقیق میزان درآمد اظهارن شده می‌باشد.

(Wu, Ou, Lin, Chang, & Yen, 2012) از روش‌های داده‌کاوی مبتنی بر قوانین مجتمع برای کشف مؤدیانی که فرار از مالیات بر ارزش افزوده دارند، استفاده کرده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که مدل ارائه شده بر اساس این قوانین از کارایی مناسبی برای شناسایی فراریان مالیاتی برخوردار است.

(Matos, de Macedo, & Monteiro, 2015) با استفاده از روش‌های طبقه‌بندی، متقلبان مالیاتی را با استفاده از مجموعه‌ای از شاخص‌های تقلب طبقه‌بندی نموده‌اند و نتایج تحقیق نشان می‌دهد که دقت (accuracy) مدل ارائه شده برای شناسایی متقلبین مالیاتی ۸۰٪ می‌باشد.

(Rad & Shahbahrani, 2015) با استفاده از روش‌های شبکه‌های بیزی و تکنیک‌های موازی محاسباتی داده‌کاوی الگوریتمی جهت شناسایی متقلبان مالیاتی ارائه نموده‌اند. استفاده از محاسبات موازی باعث افزایش سرعت محاسباتی گردیده است.

---

1. Tax Fraud  
2. Tax Avoidance  
3. Tax Evasion

(Bogdanov, Jõemets, Siim, & Vaht, 2015) یک سیستم شناسایی تقلب مالیاتی مبتنی بر محاسبات چندجانبه ایمن ارائه نموده‌اند که قادر به محاسبه ریسک شناسایی اشتباه بر اساس متدهای داده‌کاوی است.

(Tian et al., 2016) با استفاده از مفاهیم تئوری گراف نظیر مدل مبتنی بر شبکه رنگی (CNBM) قوانینی را مبتنی بر رابطه‌ی میان شرکت‌های فراری مالیاتی تدوین نموده است تا بتوان رفتارهای فرار مالیاتی شرکت‌ها را پیش‌بینی نمود.

(Gokalp, Lee, & Peng, 2017) با بهره‌گیری از داده‌های مقطعی بین‌کشوری، فاکتورهای تأثیرگذار بر فرار مالیاتی مؤدیان در هر کشور را مورد بررسی قرار داده است.

(Rahimikia, Mohammadi, Rahmani, & Ghazanfari, 2017) از یک روش سیستم هوشمند ترکیبی که روش‌های شبکه‌های عصبی چندلایه و ماشین بردار پشتیبان و رگرسیون لجستیک را ترکیب می‌کند استفاده شده تا مؤدیان فراری مالیاتی شناسایی گردند. نتایج نشان‌دهنده دقت بالای روش مورد استفاده می‌باشد.

## ۲-۲- تحقیقات داخلی

(فلاحتی، نظیفی، و عباسپور، ۱۳۹۱) با استفاده از تکنیک شبکه عصبی مصنوعی به بررسی و مدل‌سازی حجم اقتصاد پنهان و محاسبه میزان فرار مالیاتی در اقتصاد ایران پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که متغیرهای حجم دولت، نرخ خوداشتغالی و باز بودن اقتصادی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر حجم اقتصاد پنهان ایران و متغیرهای بار مالیاتی و نرخ تورم اثر ضعیف‌تری دارند.

(زنگانه، عاشوری‌شیخی، و عبداللهی، ۱۳۹۱) از روش تصمیم‌گیری دیماتل فازی برای بررسی و شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در جامعه آماری کسبه لوازم‌خانگی در استان گلستان، استفاده نموده‌اند. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که عدم اشراف قانون‌گذار، دخالت نهادهای غیرمسئول و وجود معافیت‌های وسیع بیشترین تأثیر را در فرار مالیاتی دارند.

(رسائیان و اکبری، ۱۳۹۲) ابتدا به بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و به‌خصوص شفافیت شرکت‌ها پرداخته شده است و سپس رابطه‌ی میان فرار مالیاتی، شفافیت و

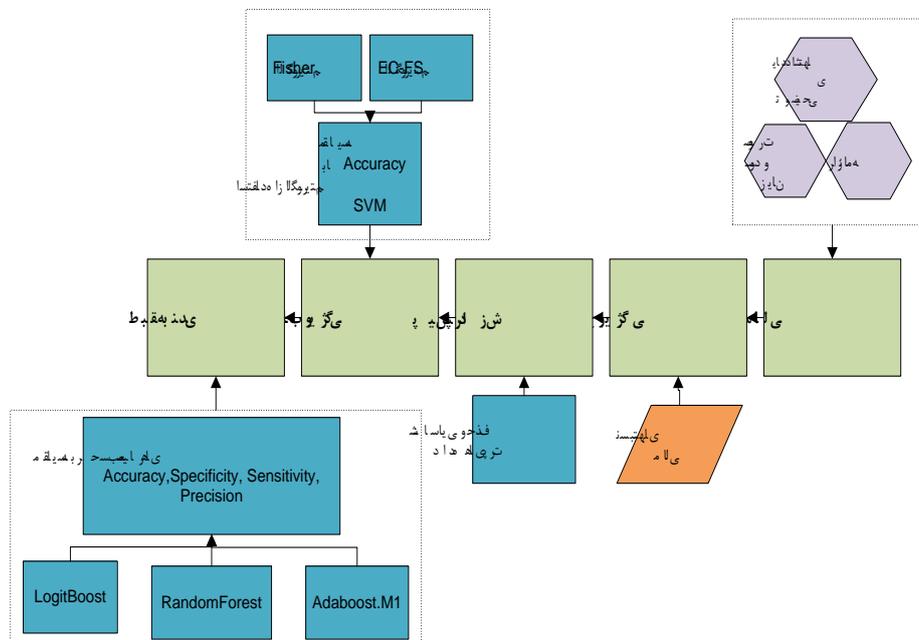
ارزش شرکت برای ۸۲ شرکت فعال در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار داده است. نتایج نشان می‌دهد که فرار مالیاتی ارزش شرکت را به‌خصوص برای شرکت‌های شفاف‌تر افزایش می‌دهد.

(مداح و خالق‌پناه، ۱۳۹۴) با استفاده از مدل ترکیبی شبکه عصبی مصنوعی و الگوریتم تبرید تدریجی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در حوزه‌ی واردات را مورد شناسایی قرار داده‌اند. متغیرهای مستقل، بار مالیات بر واردات، اندازه دولت سطح درآمد و درجه باز بودن اقتصاد در نظر گرفته شده است. نتایج تحقیق نشان‌دهنده کارایی مدل ارائه شده می‌باشد.

(دستگیر و غریبی، ۱۳۹۴) از ۲۸ متغیر مالی و غیرمالی در قالب ۹ طبقه به‌منظور ایجاد مدلی جهت تشخیص فرار مالیاتی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است. با استفاده از روش‌های داده‌کاوی مبتنی بر قواعد وابستگی، صحت مدل ۹۱٪ بر روی داده‌های آموزش و ۸۶٪ بر روی داده‌های تست حاصل گردیده است. ایشان پیشنهاد نموده‌اند که از روش‌های دیگر داده‌کاوی و به‌ویژه طبقه‌بندی جهت ایجاد مدل‌های کشف و شناسایی شرکت‌های دارای فرار مالیاتی استفاده شود. از سوی دیگر فرآیند انتخاب ویژگی به‌منظور کاهش ابعاد مسئله، افزایش کارایی مدل طبقه‌بندی و ایجاد سهولت محاسباتی در فرآیند حل را در نظر نگرفته‌اند. در این تحقیق سعی می‌گردد که از الگوریتم‌های جدید انتخاب ویژگی برای کاهش ابعاد مسئله استفاده گردد و از روش‌های دیگری به‌منظور حل مدل مذکور استفاده گردد.

### ۳- مدل تحقیق

مدل تشخیص شرکت‌های دارای فرار مالیاتی با استفاده از الگوریتم‌های یادگیری ماشین و داده‌کاوی را می‌توان در شکل ۱ مشاهده نمود:



شکل ۱. مدل تحقیق

همان‌طور که در شکل ۱ مشاهده می‌گردد، مدل تحقیق مبتنی بر اطلاعاتی است که از صورت‌های مالی (ترازنامه، صورت سود و زیان و یادداشت‌های توضیحی) و اقلام موجود در آن‌ها استخراج می‌گردد. سپس با در نظر گرفتن نسبت‌های مالی به‌عنوان ویژگی‌های مدنظر جهت اجرای فرایند تشخیص و همچنین اقلام به‌دست‌آمده در مرحله‌ی پیشین، ویژگی‌ها استخراج می‌گردد. در مرحله‌ی بعد و در گام پیش‌پردازش، داده‌های پرت شناسایی و حذف می‌گردد. سپس در مرحله‌ی انتخاب ویژگی، ویژگی‌های منتخب با مقایسه‌ی دو الگوریتم Fisher و ECFS به دست می‌آیند (این مقایسه با استفاده از الگوریتم ماشین بردار پشتیبان صورت می‌پذیرد). پس از حصول ویژگی‌های منتخب، از آن‌ها در تعیین بهترین الگوریتم طبقه‌بندی استفاده می‌گردد. الگوریتم‌های مورد آزمون قرار گرفته عبارتند از آدا بوست.ام<sup>۱</sup>، جنگل تصادفی و لوجیت بوست. در ادامه، به تشریح هر یک از الگوریتم‌های استفاده شده در مدل تحقیق می‌پردازیم.

### ۳-۱- انتخاب ویژگی

انتخاب ویژگی به‌طور کلی به‌عنوان یک مرحله‌ی پیش‌پردازش به‌شمار می‌آید و برای بهبود عملکرد کاوش با کاهش ابعاد داده‌ها استفاده می‌گردد. هدف انتخاب ویژگی، تعیین یک زیرمجموعه‌ی ویژگی تا حد امکان کوچک می‌باشد و یک گام ضروری، پیش از اجرای اقدامات داده‌کاوی است. در روش‌های انتخاب ویژگی، زیرمجموعه‌ای از ویژگی‌های اصلی بدون از دست رفتن اطلاعات مفید انتخاب می‌گردد. ویژگی‌های نامربوط و زائد برای کاهش ابعاد داده‌ها حذف می‌گردند. در نتیجه، دقت کاوش، کاهش زمان محاسباتی و تقویت قابلیت درک نتایج حاصل می‌گردد. با انجام اقدامات داده‌کاوی توسط زیرمجموعه‌ی داده‌ها با بعد کاسته شده، همان نتایج با داده‌های اصلی (بدون کاهش ابعاد) به دست می‌آید (Roffo, Melzi, & Cristani, 2015). در این مقاله از دو روش فیشر و EC-FC برای انتخاب ویژگی استفاده شده است. روش فیشر نخستین بار در سال ۱۹۷۳ (Duda, Hart, & Stork, 1973) و روش ECFS در سال ۲۰۱۶ و توسط روفو و ملزی ارائه گردیده است (Roffo & Melzi, 2016). ابتدا روش ECFS تشریح می‌گردد و با توجه به ارتباط این دو روش، روش Fisher در خلال تشریح روش ECFS تشریح می‌گردد.

فرض کنید، مجموعه‌ای از ویژگی‌هاست و گراف یک گراف بدون جهت است به‌طوری‌که مجموعه‌ای از رئوس متناظر با هر متغیر می‌باشد و یال‌های موزون میان ویژگی‌ها را نشان می‌دهد. ماتریس همسایگی، مرتبط با، وضعیت یال‌های موزون را مشخص می‌نماید، یعنی هر عنصر از یک رابطه‌ی زوجی بالقوه را نشان می‌دهد. این روابط بالقوه می‌توانند به شکل یک تابع باینری از گره‌های، به‌صورت زیر ارائه گردند:

(۱)

گراف می‌تواند توسط روش‌های مختلفی موزون گردد؛ بنابراین تابع می‌تواند به‌صورت دستی در روش بکار گرفته شود و یا به‌صورت اتوماتیک از داده‌ها آموزش داده شود.

**طراحی**

طراحی تابع ، بسیار تعیین کننده و مهم می باشد. در این تحقیق، گراف مطابق با یک معیار منطقی مناسب که مرتبط با جداسازی کلاس‌ها از یکدیگر می باشد وزن دهی می گردد. به عبارت دیگر، ویژگی‌ها بر این اساس رتبه بندی می شوند که چقدر قادر به تفکیک بین ۲ کلاس هستند. در اینجا، فرایند زیر صورت می پذیرد:

نخست معیار Fisher بکار گرفته می شود:

(۲)

به طوری که و ، میانگین و انحراف استاندارد امین ویژگی می باشد، وقتی نمونه‌های امین کلاس در نظر گرفته شده است.

بالاتر، تفکیک پذیری بیشتر ویژگی ام را نشان می دهد. معیار Fisher به تنهایی می تواند برای رتبه بندی ویژگی‌ها مورد استفاده قرار گیرد که در این تحقیق، به عنوان یکی از روش‌های انتخاب ویژگی از آن استفاده شده است. چون برچسب‌های کلاس‌ها را در اختیار داریم، مطلوب است که بخواهیم تنها ویژگی‌هایی که به این کلاس‌ها مرتبط اند را نگاه داریم (در رتبه‌ی بالاتری قرار دهیم). ب؛ براین از اطلاعات مشترک برای دستیابی به یک رتبه بندی ویژگی مناسب که در آن ویژگی‌ها با امتیاز بالا قابلیت پیش بینی پذیری بالاتری برای تعلق به یک کلاس را دارند، بهره ببریم.

(۳)

به طوری که مجموعه‌ای از برچسب‌های کلاس‌ها و توزیع احتمال توأم می باشد. سپس کرنل به وسیله ضرب ماتریسی زیر حاصل می گردد:

(۴)

به طوری که و بردارهای ستونی نرمالیزه شده در بازه‌ی ۰ و ۱ می باشند و یک ماتریس می باشند.

برای بهبود عملکرد، یک سنج‌ی ارزیابی ویژگی ثانویه، بر اساس انحراف استاندارد معرفی می‌گردد که میزان تغییرپذیری یا پراکندگی ویژگی‌ها را از میانگین به صورت زیر بیان می‌کند:

(۵)

به طوری که انحراف استاندارد برای نمونه‌های و ماتریس وارونی است که دارای مقادیر بین ۰ و ۱ می‌باشد. در نهایت، ماتریس همسایگی برای گراف به صورت زیر به دست می‌آید.

(۶)

به طوری که یک ضریب بار بین ۰ و ۱ می‌باشد. مقدار نشان می‌دهد که چقدر تفکیک‌پذیری برای ویژگی و وجود دارد، وقتی به صورت توأم در نظر گرفته می‌شوند و هم‌زمان، می‌تواند به عنوان یک وزن یال ارتباطی بین گره و گره گراف در نظر گرفته شود، به طوری که امین گره، توزیع ویژگی ام را مدل می‌کند.

#### مرکزیت بردار ویژه

از دید نظریه گراف شناسایی مهم‌ترین گره‌ها، معادل مشخص کردن برخی شاخص‌های مرکزیت درون یک گراف (برای مثال اهمیت نسبی گره‌ها) است. نخستین روش استفاده شده در نظریه گراف، کار بر روی دسترس‌پذیری گره‌هاست. ایده‌ی اصلی محاسبه‌ی برای یک مقدار به اندازه کافی بزرگ (معمولاً قطر گراف) هست، و پس استفاده از مجموع سطرها، به عنوان معیاری برای سطح دسترس‌پذیری (یعنی ، به طوری که برداری است با مقادیر ۱)

یکی از مشکلات این روش این است که مقدار دلخواهی است، با این وجود با در نظر گرفت مسیرهای طولانی‌تر، مقدار دسترس‌پذیری به شاخصی که بنام مقدار مرکزیت بردار ویژه معروف است، همگرا می‌گردد یعنی:

(۷)

شاخص ، تخمین شاخص‌های مرکزیت را از استفاده‌ی اختیاری از آزاد می‌کند و به لحاظ محاسباتی از همگرایی برخوردار است.

### ۳-۲- طبقه‌بندی

طبقه‌بندی یکی از مباحث مطروحه‌ی داده‌کاوی نظارت شده می‌باشد. یک مسئله‌ی طبقه‌بندی عبارت است از اینکه یک مشاهده‌ی جدید، متعلق به کدام‌یک از دسته‌ها (زیرمجموعه جامعه) می‌گردد، مطابق با یک مجموعه‌ی یادگیری از داده‌های شامل مشاهدات که عضویت آن‌ها با دسته‌های اشاره شده مشخص و معلوم هست (اسماعیلی، ۱۳۹۳). در این مقاله از سه روش آدابوست. ام ۱، جنگل تصادفی و لوجیت بوست. به‌منظور طبقه‌بندی داده‌ها و از روش ماشین بردار پشتیبان برای مقایسه‌ی دو الگوریتم انتخاب ویژگی که در بخش پیشین تشریح گردید استفاده شده است؛ بنابراین در ادامه این الگوریتم‌ها تشریح می‌گردد

### ۳-۲-۱- آدابوست. ام ۱

آدابوست. ام ۱، یک الگوریتم بوستینگ بسیار رایج برای طبقه‌بندی باینری است. این الگوریتم، یادگیرنده‌ها را به‌صورت پشت سرهم آموزش می‌دهد. برای هر یادگیرنده با اندیس  $t$ ، آدابوست. ام ۱، خطای موزون طبقه‌بندی را به‌صورت زیر محاسبه می‌نماید:

(۸)

به‌طوری‌که، بردار مقادیر پیش‌بینی کننده برای مشاهده‌ی ، برچسب صحیح کلاس، پیش‌بینی یادگیرنده با اندیس ، تابع نشانگر و وزن مشاهده‌ی در گام است.

آدابوست. ام ۱، وزن‌ها را برای مشاهده‌های طبقه‌بندی ن شده توسط یادگیرنده ، افزایش می‌دهد و وزن‌ها را برای مشاهداتی که به‌درستی طبقه‌بندی شده‌اند کاهش می‌دهد و در ادامه، یادگیرنده داده‌های آپدیت شده را با وزن‌های آموزش

می‌دهد. پس از پایان آموزش، پیش‌بینی برای داده‌های جدید با استفاده از تابع زیر صورت می‌پذیرد:

(۹)

به طوری که — - ، وزن‌های طبقه بند ضعیف در الگوریتم آنسامبل می‌باشد.

یادگیری توسط آداپوست. ام ۱، می‌تواند به صورت مینیمم سازی مرحله‌ای زبان نمایی زیر صورت پذیرد:

(۱۰)

به طوری که برچسب‌های صحیح کلاس، وزن نرمالیزه شده‌ی مشاهدات می‌باشند و امتیاز طبقه‌بندی پیش‌بینی شده است.

### ۳-۲-۲- جنگل تصادفی

در حالت بوستینگ، به صورت متوالی، درخت‌های تصمیم برآزش می‌گردند که هر یک خطای طبقه‌بندی درخت‌های پیشین را در نظر می‌گیرد تا یک یادگیری جمعی از یادگیرنده‌های ضعیف ایجاد کند. بالعکس، جنگل‌های تصادفی شامل درخت‌های غیر همبسته‌ی بسیار عمیق می‌باشد که بر روی نمونه‌های مختلفی از داده‌ها ایجاد شده است. جنگل‌های تصادفی توسط بریمان در سال ۲۰۰۱ معرفی گردید و به دلیل استفاده‌ی ساده‌تر آن نسبت به فرآیند بوستینگ، بسیار مورد توجه قرار گرفت (Breiman, 1996). الگوریتم رشد در جنگل‌های تصادفی نسبتاً ساده است. برای هر یک از درخت‌های در جنگل تصادفی، نخست یک زیرمجموعه‌ی تصادفی از داده‌های اصلی یادگیری استخراج می‌گردد. سپس یک درخت تصمیم اصلاح شده بر روی این نمونه رشد داده می‌شود که به وسیله آن ویژگی به صورت تصادفی از  $p$  ویژگی تحت هر انشعاب انتخاب می‌گردد. سپس درخت تا حداکثر رشد داده می‌شود. خروجی نهایی، تجمعی از درخت جنگل تصادفی است بصورتیکه طبقه‌بندی

بتواند توسط رأی اکثریت اجرا گردد. نمونه‌برداری به شکل قابل ملاحظه‌ای واریانس درخت‌ها را می‌کاهد و انتخاب تصادفی ویژگی‌ها، همبستگی میان آن‌ها را می‌زداید. در اینجا با سه پارامتر که نیاز به تنظیم دارند مواجهیم؛ یعنی تعداد درخت‌ها ( )، حداکثر عمق ( ) و تعداد ویژگی‌هایی که به صورت تصادفی انتخاب می‌گردند ( ). جنگل‌های تصادفی در معرض بیش برآزش نمی‌باشند، بنابراین در اینجا می‌توان از ۱۰۰۰ درخت استفاده کرد. حداکثر عمق برابر با ۲۰ در نظر گرفته شده است که به شکل یک مقدار پیش‌فرض در یادگیری ماشین درآمده است و تعاملات مرتبه بالای قابل ملاحظه‌ای را میسر می‌سازد. با توجه به نمونه‌برداری ویژگی، معمولاً مقدار برابر با  $\frac{1}{3}$  در نظر گرفته می‌شود (Hastie, Tibshirani, & Friedman, 2002).

### ۳-۲-۳- لوجیت بوست

الگوریتم لوجیت بوست نخستین بار توسط فریدمن و همکاران ارائه گردید (Friedman, Hastie, & Tibshirani, 2000). لوجیت بوست یکی از روش‌های طبقه‌بندی باینری است و مشابه آدابوست. ام ۱ عمل می‌کند، با این تفاوت که انحراف دوجمله‌ای را کمینه می‌نماید:

(۱۱)

به طوری که ، برچسب صحیح کلاس، وزن نرمالیزه شده‌ی مشاهدات، امتیاز طبقه‌بندی پیش‌بینی شده می‌باشد. انحراف دوجمله‌ای وزن کمتری به مشاهداتی که به صورت ناصحیحی طبقه‌بندی شده‌اند تخصیص می‌دهد (یعنی مشاهداتی با مقدار منفی بزرگ). یادگیرنده  $t$  یک مدل رگرسیون را برای مقادیر پاسخ برآزش می‌کند به صورت زیر:

(۱۲)

به طوری که کلاس‌های مجدداً برچسب‌گذاری شده ( بجای )، احتمال تخمین جاری برای تعلق به کلاس اول مشاهده‌ی می‌باشد. میانگین مربعات خطا برای هر طبقه‌بندی نیز به صورت زیر محاسبه می‌گردد:

(۱۳)

به طوری که وزن مشاهدات در گام  $t$  ام، پیش‌بینی مدل رگرسیون که بر مقادیر برازش شده است.

### ۳-۲-۴- ماشین بردار پشتیبان

الگوریتم اولیه‌ی ماشین بردار پشتیبان، نخستین بار توسط واپنیک و چروننکیس در سال ۱۹۶۳، ارائه گردید (Vapnik & Chervonenkis, 1964). در سال ۱۹۹۲، بوسر و همکاران روشی جهت ایجاد کلاسیفایر غیرخطی با افزودن لم کرنل به ابرصفحه‌های با حداکثر حاشیه، ارائه نمودند (Boser, Guyon, & Vapnik, 1992). ماشین بردار پشتیبان یک کلاسیفایر یا طبقه‌بندی کننده‌ی باینری است که دوطبقه یا کلاس را با استفاده از یک مرز خطی از یکدیگر تفکیک می‌نماید. در صورت خطی بودن مرز، هدف کلی، دستیابی به تابعی است که ابرصفحه‌ی تفکیک کننده با بیشترین حاشیه را تشکیل دهد. با حداکثر شدن حاشیه این ابر صفحه، تفکیک بین طبقات حداکثر می‌گردد. فرض کنید که یک نمونه‌ی آموزشی است که شامل دو کلاس می‌گردد و هر کلاس از ویژگی تشکیل شده است. به نزدیک‌ترین داده‌های یادگیری به ابر صفحه جداکننده، بردار پشتیبان می‌گویند. در ماشین بردار پشتیبان، تفکیک داده‌ها به صورت خطی یا غیرخطی صورت می‌پذیرد. در حالتی که بتوان داده‌ها را به صورت خطی از یکدیگر تفکیک کرد، ماشین بردار پشتیبان با در نظر گرفتن مجموعه داده‌های یادگیری و با حل مسئله بهینه‌سازی زیر، ابر صفحه بهینه را با حداکثر مقدار حاشیه پیدا می‌کند.

(۱۳)

که در این رابطه، نرم اقلیدسی است. بر اساس معادله (۱۳) کمینه شدن مقدار منجر به بیشینه شدن پهنای حاشیه‌ی صفحه می‌گردد. یک فرض بسیار مهم در ماشین بردار پشتیبان، قابلیت تفکیک داده‌ها به صورت خطی است. در عمل این فرض، در بیشتر مواقع، صادق نیست. برای نخستین بار (Cortes & Vapnik, 1995)، برای اینکه بتواند یک ابر صفحه بهینه را برای جداسازی ۲ کلاس به دست بیاورند، متغیرهای نامنفی را راه عنوان مقادیر خطا برای هر بردار تعریف نمودند که در نهایت مسئله‌ی بهینه‌سازی زیر حاصل می‌گردد:

(۱۴)

به طوری که C، پارامتر تنظیم‌کننده‌ی حاشیه می‌باشد که نقش برقراری تعادل را بین حداکثر کردن حاشیه و حداقل کردن خطای دسته‌بندی به عهده دارد و همواره بزرگ‌تر از صفر است. در حالتی که داده‌های تفکیک‌ناپذیر می‌باشد و کلاس‌ها دارای همپوشانی می‌باشند، جدا کردن کلاس‌ها با مشکلاتی روبرو می‌گردد و خطای تفکیک بالا می‌رود. به منظور حل این مسئله، ابتدا داده‌ها با استفاده از یک تبدیل غیرخطی، از فضای اولیه به فضایی با بعد بالاتر نگاشت شده و در فضای جدید، داده‌ها همپوشانی کمتری خواهند داشت. پس از نگاشت داده‌ها به فضای بالاتر، با بهره‌گیری از معادلات قبل و جایگزین کردن با ، ابر صفحه بهینه به دست خواهد آمد. نگاشت اشاره شده را می‌توان با استفاده از توابع کرنل شکل داد. در اینجا به منظور تبدیل از تابع کرنل شعاعی استفاده شده است که به صورت زیر تعریف می‌گردد:

(۱۵)

که در این رابطه،

با جایگذاری تابع کرنل در رابطه‌ی

(۱۴) به جای داریم :

(۱۶)

برای دسته‌بندی یک داده‌ی جدید، می‌توان تصمیم‌گیری را بر اساس تابع زیر انجام

داد:

(۱۷)

#### ۴- تشریح مطالعه موردی

##### ۴-۱- نحوه‌ی گردآوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل آن

در این تحقیق تمرکز بر ارزیابی مالیاتی شرکت‌ها با استفاده از ویژگی‌های استخراج شده از اقلام صورت‌های مالی می‌باشد، جامعه‌ی آماری این تحقیق شامل همه‌ی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران می‌گردد که صورت‌های مالی آن‌ها به صورت شفاف در اختیار عموم قرار دارد. روش گردآوری داده‌ها توصیفی- غیرآزمایشی و با استفاده از اطلاعات کتابخانه‌ای و نمونه‌برداری تصادفی به دست آمده است. جامعه‌ی آماری تحقیق کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. تعداد این شرکت‌ها در تاریخ ۹۵/۱۲/۳۰ بالغ بر ۵۳۱ شرکت بوده است. نمونه‌این تحقیق نیز از طریق غربالگری (فیلترینگ) و نمونه‌گیری هدفمند از بین ۵۳۱ شرکتی که دارای ویژگی‌های زیر هستند انتخاب شده است:

- ۱- جزو شرکت‌های واسطه مالی و یا هلدینگ‌ها نباشند.
- ۲- سال مالی آن‌ها منتهی به انتهای اسفندماه هر سال باشد.
- ۳- در طی دوره موردبررسی تغییر سال مالی نداشته باشند.
- ۴- بیش از ۲ ماه دارای توقف معاملاتی در بورس نباشند.

۵- زمان پذیرش و فعالیت آن‌ها در بورس قبل از ۹۱/۱/۱ بوده و تا ۹۵/۱۲/۳۰ از بورس خارج ن شده باشند.

۶- اطلاعات صورت‌های مالی آن‌ها برای دوره موردبررسی در سایت بورس در دسترس باشد.

با توجه به موارد اشاره شده، تعداد ۱۰۰ شرکت جهت تجزیه و تحلیل انتخاب گردیده است و داده‌های ارقام صورت‌های مالی (ترازنامه، صورت سود و زیان و یادداشت‌های توضیحی) از سامانه اطلاع‌رسانی ناشران کدال (codal.ir) استخراج گردیده است. داده‌های استخراج شده از ارقام صورت‌های مالی ترازنامه و صورت سود و زیان و یادداشت‌های توضیحی شامل: سود ابرازی، سود قطعی، مالیات ابرازی، مالیات تشخیصی، مالیات قطعی، وجه نقد، موجودی مواد و کالا، هزینه‌های مالی، فروش، فروش سال قبل، سود عملیاتی، سود پیش از کسر بهره و مالیات، دارایی کل، حقوق صاحبان سهام، بدهی کل، دارایی جاری، دارایی غیر جاری، بدهی جاری، بدهی غیر جاری، دارایی ثابت، سود خالص، سود ناخالص می‌گردد. با استفاده از داده‌های استخراج شده، در مرحله‌ی استخراج ویژگی نسبت‌های مالی برای انجام ادامه‌ی فرآیند تحقیق محاسبه می‌گردد. تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت ارائه‌ی مدل ارزیابی مالیاتی شرکت‌ها، با استفاده از تکنیک‌های آماری، یادگیری ماشین و داده‌کاوی صورت پذیرفته است. فرآیند استخراج ویژگی با استفاده از نرم‌افزار اکسل و داده‌های به‌دست‌آمده از صورت‌های مالی شرکت‌های نمونه‌ی فعال در بورس اوراق بهادار تهران صورت پذیرفته است. فرآیند پیش‌پردازش شامل حذف داده‌های پرت با استفاده از روش آماری (Ramaswamy, Rastogi, & Shim, 2000) با نرم‌افزار RapidMiner و فرآیند انجام تکنیک‌های انتخاب ویژگی و طبقه‌بندی با استفاده از نرم‌افزار Matlab صورت پذیرفته است. در الگوریتم حذف داده‌های پرت، فرمول‌بندی برای داده‌های پرت مبتنی بر فاصله ارائه شده است که بر اساس فاصله‌ی یک نقطه از  $k$  امین همسایه‌ی نزدیک خود می‌باشد. هر نقطه بر اساس فاصله‌اش از  $k$  امین همسایه‌ی نزدیک خود رتبه‌بندی می‌گردد و نقطه‌ی بافاصله بالاتر به‌عنوان داده‌های پرت شناسایی می‌گردند. در اینجا مقدار و در نظر گرفته شده است.

به‌طور کلی متغیرها در یک فرآیند طبقه‌بندی به دو گروه متغیرهای پیش‌بینی‌کننده و متغیر پاسخ تقسیم می‌گردد.

- متغیرهای پیش‌بینی‌کننده یا مستقل متغیرهایی می‌باشند که با استفاده از آن‌ها متغیر پاسخ توضیح داده می‌شود. در این تحقیق متغیرهای پیش‌بینی‌کننده همان ویژگی‌های استخراجی (نسبت‌های مالی) می‌باشند. از آنجایی که مقادیر به‌دست‌آمده برای نسبت‌های مالی به‌صورت اعداد حقیقی می‌باشند و توانایی الگوریتم‌های انتخاب ویژگی و الگوریتم‌های طبقه‌بندی (سرعت حل الگوریتم و دقت یادگیری مدل) در مقایسه با وجود داده‌های ترتیبی کمتر می‌باشد، مقادیر حقیقی نسبت‌های مالی به مقادیر ترتیبی تبدیل می‌گردد. بدین منظور ابتدا مقادیر چارک اول (Q1)، چارک دوم یا میانه (Q2) و چارک سوم (Q3) برای هر یک از نسبت‌های مالی (FR) به‌دست‌آمده برای نمونه‌ی تحقیق محاسبه می‌گردد. سپس مطابق باقاعده زیر مقادیر حقیقی تبدیل به مقادیر ترتیبی می‌گردد:

اگر

مشمول مالیات ابرازی واحد تجاری بیش از ۱۵٪ اختلاف داشته باشد، به‌عنوان موارد فرار مالیاتی واحد تجاری در نظر گرفته خواهد شد (Rahimikia et al., 2017); دستگیر و غریبی، (۱۳۹۴). به‌عبارت‌دیگر در صورتی که این اختلاف بالای ۱۵٪ باشد، متغیر مقدار ۱- و در غیر این صورت مقدار ۱ می‌گیرد.

#### ۲-۴- معیارهای ارزیابی روش انتخاب ویژگی و طبقه‌بندی

در حوزه‌ی هوش مصنوعی، ماتریس درهم‌ریختگی (Confusion Matrix)، به ماتریسی گفته می‌شود که در آن عملکرد الگوریتم‌های مربوطه به نمایش گذارده می‌شود. معمولاً از این ماتریس برای ارزیابی الگوریتم‌های نظارت شده نظیر کلاسیفایرها استفاده می‌گردد. در این ماتریس، در سطر مقادیر نمونه‌ی واقعی و در ستون مقادیر پیش‌بینی شده ارائه می‌گردد. شکل ۲، نمونه‌ای از یک ماتریس درهم‌ریختگی را نشان می‌دهد.

True class	+	True Negative	False Positive
	-	False Negative	True Positive
		-	+
		Predicted class	

شکل ۲. ماتریس درهم‌ریختگی

مطابق با این ماتریس، عناصر آن از چهار مفهوم زیر تشکیل شده‌اند.

- مثبت صحیح (true positive): مقادیری از کلاس مثبت که به‌درستی به‌عنوان کلاس مثبت پیش‌بینی شده‌اند
- مثبت غلط (false negative): مقادیری از کلاس مثبت که به‌غلط به‌عنوان کلاس منفی پیش‌بینی شده‌اند

- منفی صحیح (true negative): مقادیری از کلاس منفی که به‌درستی به‌عنوان کلاس منفی پیش‌بینی شده‌اند

- منفی غلط (false positive): مقادیری از کلاس منفی که به‌غلط به‌عنوان کلاس مثبت پیش‌بینی شده‌اند

با توجه به چهار مقدار مذکور، چهار معیار جهت ارزیابی یک الگوریتم کلاسیفایر ارائه می‌گردد که عبارت‌اند از صحت (precision)، حساسیت (Sensitivity)، اختصاصیت (specificity) و دقت (accuracy):

\_\_\_\_\_ (۱۹)

\_\_\_\_\_ (۲۰)

\_\_\_\_\_ (۲۱)

\_\_\_\_\_ (۲۲)

در مرحله‌ی انتخاب ویژگی، پس از رتبه‌بندی ویژگی‌ها توسط هر الگوریتم، از معیار دقت برای کالیبره کردن پارامتر

نظر گرفته شده مطابق با نسبت‌های قابل استخراج و در دسترس شامل ۲۲ متغیر که در تحقیقات (دستگیر و غریبی، ۱۳۹۴) و (Rahimikia et al., 2017) استفاده شده است می‌باشد و در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. نسبت‌های مالی در نظر گرفته شده به‌عنوان ویژگی‌های مدل تحقیق

نوع نسبت مالی	نسبت مالی
ساختار سرمایه	بدهی کل به دارایی کل، موجودی به دارایی کل، نسبت مالکانه: حقوق صاحبان سهام به دارایی کل، دارایی ثابت به حقوق صاحبان سهام، بدهی جاری به حقوق صاحبان سهام، بدهی کل به حقوق صاحبان سهام، پوشش بهره: سود پیش از کسر بهره و مالیات به هزینه بهره
سودآوری	سود عملیاتی به فروش، سود پیش از کسر بهره و مالیات به فروش، سود عملیاتی به دارایی کل، حاشیه سود: سود خالص به فروش، بازده دارایی: سود خالص به دارایی کل، سود ناخالص به فروش، بازده سرمایه در گردش: سود خالص به سرمایه در گردش، بازده ح ص س: سود خالص به حقوق صاحبان سهام
عملکردی	نرخ رشد فروش: فروش $t$ - فروش $t-1$ به فروش $t$ ، دارایی کل به فروش خالص، وجه نقد به بدهی جاری، نسبت آنی: دارایی جاری - موجودی به بدهی جاری، نسبت جاری: دارایی جاری به بدهی جاری، سرمایه در گردش به دارایی کل، فروش به حقوق صاحبان سهام

#### ۵-۲- پیش‌پردازش

داده‌های پرت، پیش از انجام پردازش اصلی، باید شناسایی و حذف شوند. از این‌رو در این گام، با حذف رکوردهای پرت، از مجموع ۱۰۰ داده‌ی استخراجی، ۹۰ داده‌ی سالم باقی ماند و ۱۰ داده‌ی پرت حذف گردید.

#### ۵-۳- انتخاب ویژگی

همان‌طور که پیش‌تر اشاره گردید برای رتبه‌بندی و انتخاب ویژگی‌های برتر جهت انجام طبقه‌بندی، از دو الگوریتم ECFS و Fisher استفاده گردیده است. از آنجایی که در

الگوریتم ECFS، پارامتر نیاز به تنظیم دارد، مقادیر در بازه‌ی و با گام‌های ۰,۱، اجرا گردیده است و ویژگی‌ها به ترتیب رتبه‌بندی صورت گرفته در الگوریتم ماشین بردار پشتیبان طبقه‌بندی شده‌اند. سپس مقدار دقت برای هر بار اجرای الگوریتم به دست آمده است. نتایج تعیین مقدار و تعیین ویژگی‌های انتخابی برای الگوریتم ECFS در پیوست ۱، ارائه شده است. بزرگ‌ترین مقدار دقت برای هر یک از الگوریتم‌ها در جدول ۶ و جدول ۵، هایلایت شده است و در جدول ۲ به‌طور خلاصه ارائه گردیده است.

جدول ۲. نتایج ارزیابی الگوریتم‌های انتخاب ویژگی

دقت	الگوریتم
0.8	ECFS ( )
0.78	Fisher

همان‌طور که مشاهده می‌گردد، الگوریتم ECFS، دقت بالاتری را به خود تخصیص داده است و بنابراین به‌عنوان الگوریتم اصلی جهت انتخاب ویژگی مورد استفاده قرار می‌گیرد. همچنین با در نظر گرفتن مقدار ، ۲۰ ویژگی (حذف ۲ ویژگی حاشیه سود و فروش به حقوق صاحبان سهام) سایر ویژگی‌ها برای مرحله‌ی بعد و به‌منظور اجرای الگوریتم‌های طبقه‌بندی مدنظر قرار می‌گیرند.

#### ۴-۵ - طبقه‌بندی

در این بخش، نتایج به دست آمده برای طبقه‌بندی ویژگی‌های انتخاب شده از بخش پیشین، ارائه می‌گردد. سه الگوریتم آدابوست. ام ۱، لوجیت بوست و جنگل تصادفی به‌منظور طبقه‌بندی انتخاب شده‌اند. برای صحت سنجی الگوریتم‌های طبقه‌بندی از روش صحت سنجی متقابل k-fold استفاده شده است و در نظر گرفته شده است. نتایج به دست آمده برای الگوریتم‌های طبقه‌بندی را می‌توان در جدول ۳ و ۴ مشاهده نمود.

جدول ۳. عناصر ماتریس درهم‌ریختگی برای الگوریتم‌های طبقه‌بندی

False Negative	False Positive	True Negative	True Positive	روش/عناصر ماتریس
				آدابوست. ام ۱
				لوجیت بوست
				جنگل تصادفی

جدول ۴. نتایج معیارهای الگوریتم‌های طبقه‌بندی تحقیق

میانگین	دقت	اختصاصیت	حساسیت	صحت	روش / معیار
					آدابوست. ام ۱
					لوجیت بوست
					جنگل تصادفی

با توجه به جدول ۴ و با در نظر گرفتن میانگین معیارهای ارزیابی به‌عنوان شاخصی جهت داوری میان انتخاب الگوریتم‌های طبقه‌بندی، روش جنگل تصادفی عملکرد بهتری را نسبت به سایر الگوریتم‌ها از خود نشان داده است.

### ۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای آتی

در این مقاله چهارچوبی جهت تشخیص شرکت‌های دارای فرار مالیاتی مبتنی بر روش‌های داده‌کاوی و یادگیری ماشین ارائه شده است. ویژگی‌های در نظر گرفته شده برای تشخیص، از صورت‌های مالی شرکت‌ها و بر اساس نسبت‌های مالی آن‌ها در نظر گرفته شده است. ویژگی‌های استخراجی پس از پیش‌پردازش، با استفاده از الگوریتم انتخاب ویژگی، انتخاب می‌گردند و سپس الگوریتم طبقه‌بندی تحت یادگیری قرار گرفته و توانایی تشخیص شرکت‌های دارای فرار مالیاتی را می‌یابد. الگوریتم‌های استفاده شده جهت اجرای انتخاب ویژگی، Fisher و EC-FA می‌باشد. همچنین برای مقایسه این دو الگوریتم از الگوریتم طبقه‌بندی ماشین بردار پشتیبان و معیار دقت، استفاده شده است. همچنین برای طبقه‌بندی از مقایسه‌ی سه الگوریتم آدابوست. ام ۱، جنگل تصادفی و

لوجیت بوست استفاده شده است. مدل پیشنهادی برای ۱۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اجرا گردیده است. الگوریتم ECFS، برای انتخاب ویژگی و الگوریتم جنگل تصادفی برای طبقه‌بندی، بهترین عملکرد را از خود نشان داده‌اند. در این تحقیق تمرکز بر نسبت‌های مالی به‌عنوان ویژگی‌های تشخیصی بوده است و همچنین برای فرآیند انتخاب ویژگی، از دو الگوریتم جدید استفاده شده است.

پیشنهادهای زیر را می‌توان برای انجام پژوهش‌های آتی در نظر گرفت:

- اجرای چارچوب ارائه شده در این تحقیق برای سایر ویژگی‌های غیرمالی شرکت

نظیر اندازه شرکت، رضایت مشتری، رضایت کارکنان و ...

- اجرای چارچوب ارائه شده در این تحقیق با استفاده از سایر الگوریتم‌های انتخاب

ویژگی و طبقه‌بندی

- استفاده از رویکرد دیگری جهت تعیین متغیر فرار مالیاتی



## منابع

۱. اسماعیلی، م. (۱۳۹۳). داده‌کاوی، مفاهیم و تکنیک‌ها (Vol. 3). تهران: انتشارات نیاز دانش.
۲. بیگدلی، م. ض. و بلداجی، ف. ط. (۱۳۸۳). مالیات بر ارزش‌افزوده: مالیاتی مدرن. تهران: طرح پژوهشی پژوهشکده امور اقتصادی.
۳. دستگیر، م. و غریبی، م. (۱۳۹۴). کاربرد روش‌های داده‌کاوی به‌منظور ارتقای عملکرد تشخیص فرار مالیاتی. پژوهشنامه مالیات، ۷۶(۲۳)، ۹۵-۱۱۶.
۴. دونچالی، م. ا. (۱۳۷۲). ساختار مالیاتی ایران و رشد و توسعه اقتصادی. تهران: سازمان برنامه و بودجه.
۵. رسائیان، ا. و اکبری، م. ع. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین فرار مالیاتی، شفافیت و ارزش در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های پولی - بانکی، ۱۶(۶)، ۱۵۹-۱۷۹.
۶. زنگنه، م.، عاشوری‌شیخی، ا.، و عبداللهی، ا. (۱۳۹۱). بررسی و شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از رویکرد دیماتل فازی (مطالعه موردی استان گلستان). مهندسی مدیریت نوین، ۳(۱)، ۳۵-۴۹.
۷. صمدی، ع. ح.، و تابنده، ر. (۱۳۹۲). فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن). پژوهشنامه مالیات، ۶۷(۰)، ۷۷-۱۰۶.
۸. فلاحتی، ع.، نظیفی، م.، و عباسپور، س. (۱۳۹۱). مدل‌سازی اقتصاد سایه‌ای و تخمین فرار مالیاتی در ایران با استفاده از شبکه عصبی مصنوعی. تحقیقات توسعه اقتصادی، ۶(۰)، ۳۳-۵۸.
۹. مداح، م. و خالق‌پناه، ز. (۱۳۹۴). فرار مالیاتی در واردات ایران رویکرد مدل ترکیبی شبکه عصبی مصنوعی و الگوریتم تبرید تدریجی. برنامه‌ریزی و بودجه، ۲۹(۲۰)، ۸۵-۱۰۲.
10. Bogdanov, D., Jõemets, M., Siim, S., & Vaht, M. (2015).

Paper presented at the  
International Conference on Financial Cryptography and Data Security.

11. Boser, B. E., Guyon, I. M., & Vapnik, V. N. (1992).  
Paper presented at the  
Proceedings of the fifth annual workshop on Computational learning  
theory.
12. Breiman, L. (1996). Bagging predictors. (2), 123-  
140.
13. Cortes, C., & Vapnik, V. (1995). Support-vector networks.  
(3), 273-297.
14. Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1996). Causes and  
consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to  
enforcement actions by the SEC.  
(1), 1-36.
15. Duda, R. O., Hart, P. E., & Stork, D. G. (1973). :  
Wiley, New York.
16. Elliott, R. K., & Willingham, J. J. (1980).  
: Petrocelli Books New York, NY.
17. Friedman, J., Hastie, T., & Tibshirani, R. (2000). Additive logistic  
regression: a statistical view of boosting (with discussion and a  
rejoinder by the authors). (2), 337-407.
18. Gokalp ,O. N., Lee, S.-H., & Peng, M. W. (2017). Competition and  
corporate tax evasion: An institution-based view.
19. Hastie, T., Tibshirani, R., & Friedman, J. (2002). The Elements of  
Statistical Learning: Data Mining, Inference, and Prediction.
20. Kaminski, K. A., Sterling Wetzel, T., & Guan, L. (2004). Can financial  
ratios detect fraudulent financial reporting?  
(1), 15-28.
21. Matos, T., de Macedo, J. A. F., & Monteiro, J. M. (2015).

Paper presented at the Proceedings of the 19th  
International Database Engineering & Applications Symposium.

22. Noor, R. M., Aziz, A. A., & Ismail, N. (2016). Tax Fraud Indicators. (1).
23. Owusu-Ansah, S., Moyes, G. D., Babangida Oyelere, P., & Hay, D. (2002). An empirical analysis of the likelihood of detecting fraud in New Zealand. (4), 192-204.
24. Rad, M. S., & Shahbahrami, A. (2015). Paper presented at the Signal Processing and Intelligent Systems Conference (SPIS), 2015.
25. Rahimikia, E., Mohammadi, S., Rahmani, T., & Ghazanfari, M. (2017). Detecting corporate tax evasion using a hybrid intelligent system: A case study of Iran. , 1-17.
26. Ramaswamy, S., Rastogi, R., & Shim, K. (2000). Paper presented at the ACM Sigmod Record.
27. Roffo, G., & Melzi, S. (2016). Features selection via eigenvector centrality.
28. Roffo, G., Melzi, S., & Cristani, M. (2015). Paper presented at the Proceedings of the IEEE International Conference on Computer Vision.
29. Spathis, C. T. (2002). Detecting false financial statements using published data: some evidence from Greece. (۴) , ۱۷۹-۱۹۱.
30. Summers, S. L., & Sweeney, J. T. (1998). Fraudulently misstated financial statements and insider trading: An empirical analysis. , 131-146.
31. Tian, F., Lan, T., Chao, K.-M., Godwin, N., Zheng, Q., Shah, N., & Zhang, F. (2016). Mining suspicious tax evasion groups in big data. (10), 2651-2664.
32. Vapnik, V., & Chervonenkis, A. (1964). A note on one class of perceptrons. (1), 103.

- 
33. Wu, R.-S., Ou, C.-S., Lin, H.-y., Chang, S.-I., & Yen, D. C. (2012). Using data mining technique to enhance tax evasion detection performance. (10), 8769-8777.

## نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در ایران

نگار شکوری

حسابرس ارشد مالیاتی اداره کل امور مالیاتی جنوب تهران، Negar\_Shakoori31@Yahoo.com

محمدعلی عبازاده

حسابرس ارشد مالیاتی اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ، Mohammadali\_Ebazadeh@Yahoo.com

### چکیده

یکی از شاخص‌های مالیاتی که در جهت حداکثر سازی رفاه عمومی، همواره مورد توجه پژوهشگران و سیاست‌گذاران بوده، نرخ مؤثر بهینه مالیاتی است. نرخ مؤثر بهینه مالیاتی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین شاخص‌های کارایی مالیاتی کاربردهای گسترده‌ای در تصمیمات اقتصادی و سیاست‌گذاری‌ها دارد. همچنین این نرخ می‌تواند به‌عنوان ابزاری جهت هدایت سرمایه نیز استفاده شود. در همین راستا هدف این تحقیق تعیین نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کشور ایران می‌باشد. برای این منظور، کل مشاغل پزشکی کشور ایران طی دوره زمانی ۱۳۹۳-۱۳۶۰ به‌عنوان نمونه مورد بررسی، در این تحقیق انتخاب شده است. نتایج مربوط به محاسبه نرخ بهینه مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کشور ایران نشان می‌دهد که این نرخ در ایران عددی برابر با ۷ درصد در کوتاه‌مدت و ۶ درصد در بلندمدت می‌باشد. بر این اساس به‌منظور قرار گرفتن در وضعیت بهینه در کوتاه‌مدت، باید نسبت مالیات مشاغل پزشکی بر درآمد ملی برابر با ۷ درصد باشد؛ اما اگر هدف قرار گرفتن در وضعیت بهینه در بلندمدت است، نرخ ذکر شده باید برابر با ۶ درصد باشد تا رفاه اجتماعی رالزی حداکثر شود.

**کلیدواژه‌ها:** درآمد مشاغل پزشکی، مالیات بر درآمد مشاغل، نرخ مؤثر مالیاتی

## مقدمه

از مهم‌ترین فعالیت‌های اقتصادی دولت مواردی از قبیل تخصیص بهینه منابع، توزیع عادلانه درآمد و بهبود سطح رفاه افراد جامعه می‌باشد. در این رابطه می‌توان از مالیات‌ها به‌عنوان مهم‌ترین و مؤثرترین ابزار اقتصادی دولت در جهت دستیابی به این اهداف نام برد. مالیات یکی از باثبات‌ترین درآمدهای دولت است و می‌تواند به‌عنوان ابزاری در اجرای عدالت اجتماعی، مقابله با تورم و تشویق سرمایه‌گذاری مولد در مسیر مطلوب مورد استفاده قرار گیرد. به‌کارگیری یک سیستم مالیاتی مناسب دارای شرایطی است که از مهم‌ترین آن‌ها عدالت و کارایی است که بر اساس آن، مالیات بر مصرف بر اصل فایده و مالیات بر درآمد با اصل توانایی پرداخت تطبیق خواهند داشت؛ اما از جانب دیگر، در یک نظام اقتصادی گسترده، انواع مالیات اثرات جانبی متفاوت می‌توانند داشته باشند؛ بنابراین، مالیات باید به نحوی وضع شود که کمترین اثرات اختلالی را در سیستم اقتصادی بر جای بگذارد (باجلان، ۱۳۸۶).

تقسیم‌بندی انواع مالیات‌ها به مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم عمده‌ترین نوع طبقه‌بندی در آمارهای دولتی، در سطح بین‌المللی و همچنین در ساختار بودجه ایران است. در این بین، مالیات بر درآمد به‌عنوان اصلی‌ترین جزء مالیات‌های مستقیم همواره مورد توجه سیاست‌گذاران و اقتصاددانان بوده است. از آنجاکه درآمد دولت‌ها عمدتاً ناشی از اعمال مالیات است، لذا سعی دولت‌ها بر این بوده که این نرخ‌ها را به‌طور مناسب و اثرگذار وضع کنند چراکه افزایش نامتناسب نرخ‌های مالیات بر درآمد، اثرات اجتماعی زیادی را بر توزیع درآمد و رفاه عمومی در جامعه بر جای خواهد گذاشت؛ بنابراین محاسبه نرخ بهینه مالیات به‌صورتی که رفاه اجتماعی حداکثر شود امری ضروری به نظر می‌رسد (کیارسی و همکاران، ۱۳۸۹).

یکی از شاخص‌های مالیاتی که در جهت حداکثر سازی رفاه عمومی، همواره مورد توجه پژوهشگران و سیاست‌گذاران است، نرخ مؤثر مالیاتی است. همچنین کارایی نظام مالیاتی نیز معمولاً به‌وسیله مقایسه دو جانبه هزینه وصول مالیات با سرمایه‌گذاری جانشین توسط "نرخ مؤثر مالیاتی" ارزیابی می‌شود؛ که با بررسی و محاسبه علمی آن امکان افزایش عدالت مالیاتی و بررسی دقیق فشار مالیاتی بر مؤدیان فراهم می‌شود. نرخ

مؤثر مالیاتی علاوه بر کاربردهای گسترده آن در تصمیمات اقتصادی و سیاست‌گذاری‌ها می‌تواند به‌عنوان ابزاری جهت هدایت سرمایه نیز استفاده شود و می‌توان با کاهش یا افزایش آن رفتار سرمایه‌گذار را در جهت سیاست‌های کلان دولت هدایت نمود (مهربانی و نصیری اقدم، ۱۳۹۲).

یکی از بخش‌های اقتصادی در کشور که مشمول مالیات بر درآمد می‌گردد، بخش پزشکی و مشاغل مربوط به آن می‌باشد که نیاز است نرخ مؤثر مالیاتی در این بخش نیز شناسایی گردد. منظور از درآمد مشاغل پزشکی در این بخش، درآمدی است که پزشکان و دندان‌پزشکان و سایر صاحبان فنون پزشکی از طریق اشتغال به حرفه تخصصی خود کسب می‌کنند. فرضاً پزشکی که دارای مطب است و از این طریق درآمدی تحصیل می‌کند می‌بایستی مالیات آن را به دولت بپردازد. مشاغل پزشکی سهم بالایی از درآمد مشاغل رو به خود تخصیص می‌دهد؛ بنابراین، از طرفی به دلیل اهمیتی که مالیات بر درآمد در تأمین مالی دولت‌ها دارد و مستقیماً با وضع رفاهی مؤدیان ارتباط دارد و از سوی دیگر با توجه به درآمدهای بخش مشاغل پزشکی که درصد بالایی از درآمد مشاغل را در جامعه تشکیل می‌دهد، توجه این مطالعه به مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی به‌عنوان یکی از بخش‌های اقتصادی جامعه معطوف می‌گردد. از این‌رو، در قالب اقتصاد دستوری، سؤالی که مطرح می‌شود این است که دولت باید نسبت مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی را در چه سطحی تعیین کند تا بهینه باشد؟ بدین منظور در این مطالعه به محاسبه نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کشور ایران پرداخته می‌شود.

### پیشینه تحقیق

تاکنون مطالعه‌ای در داخل و خارج از کشور در رابطه با محاسبه نرخ بهینه مالیاتی مؤثر برای مشاغل پزشکی صورت نگرفته است. در همین راستا، در این قسمت خلاصه برخی از مهم‌ترین مطالعات داخلی و خارجی که به بررسی نرخ بهینه مالیاتی پرداخته‌اند، ارائه شده است.

مهربانی و نصیری اقدام (۱۳۹۲) در مطالعه‌ای با عنوان "نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد در اقتصاد ایران: کاربردی از رفاه اجتماعی رالزی"، به بررسی این موضوع پرداخته‌اند. آن‌ها در این مطالعه بیان کرده‌اند که مالیات از منابع درآمد دولت و از ابزارهای بسیار مهم برای توزیع مجدد درآمدها و کاستن از شکاف طبقاتی است و در این بین، مالیات مستقیم به خصوص مالیات بر درآمد، به دلیل سهل‌الوصول بودن، بیشتر کانون توجه قرار گرفته است. اهمیت مالیات‌ستانی از درآمد افراد، از نظر رویکردهای مختلف درباره عدالت توزیعی، باعث هدایت این بحث به سوی شناسایی ویژگی‌های مالیات بر درآمد بهینه با معیارهای هنجاری متفاوت، در طول چهار دهه گذشته شده است. یافته‌های این مطالعه که با استفاده از داده‌های مهر و موم‌های ۱۳۵۰ تا ۱۳۸۷ و روش خودرگرسیون با وقفه گسترده (ARDL) و به دنبال آن بهینه‌یابی به دست آمده است، نشان می‌دهد که در ایران، نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد در کوتاه‌مدت برابر با ۳/۱ درصد و در بلندمدت برابر با ۱/۲۶ درصد است. بر اساس آنچه از برآورد نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد به دست آمده است، می‌توان نتیجه گرفت که اگر نرخ مؤثر مالیات بر درآمد برابر با نرخ‌های ذکر شده باشد و سپس، درآمد مالیاتی حاصل شده به صورت یکجا و برابر، میان تمام مؤدیان مالیاتی توزیع مجدد شود، باعث حداکثر شدن رفاه اجتماعی رالزی، به ترتیب در کوتاه‌مدت و بلندمدت می‌شود.

کیانی (۱۳۸۸)، نرخ بهینه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و حقیقی را برآورد نموده است. مبنای کار در این مقاله مدل دایموند (۱۹۹۸) بوده است که شکل تعمیم یافته‌ای از مدل دایموند و میرلس (۱۹۷۱) است. جامعه آماری برای محاسبه نرخ‌های بهینه اشخاص حقیقی شهر تهران و اشخاص حقوقی شهرهای تهران و کرمانشاه است. در این مطالعه با در نظر گرفتن سطوح مختلف از کشش عرضه نیروی کار (اشخاص حقیقی) و کشش عرضه خدمات (اشخاص حقوقی) نرخ‌های بهینه مالیات بر درآمد محاسبه شده است. نتایج حاکی از آن است که در سیستم مالیاتی ایران به کارگیری نرخ‌های جدید علاوه بر این که توزیع درآمد را بهبود می‌بخشد، درآمد مالیاتی دولت را بیش از ۱/۵ برابر افزایش می‌دهد. همچنین نرخ‌های به دست آمده بر اساس شکل تعمیم یافته‌های از منحنی لافر قابل توجیه و تفسیر است.

چن و مینتز<sup>۱</sup> (۲۰۱۰) در مطالعه‌ای با عنوان "نرخ مؤثر مالیاتی اشخاص حقوقی در آمریکا: بالاترین نرخ در بین کشورهای OECD"، به بررسی نرخ مؤثر مالیاتی اشخاص حقوقی در سال ۲۰۰۹ از طریق روش خرد اقتصادی در بین ۸۰ کشور جهان پرداخته‌اند. نتایج تجربی آن‌ها نشان داده که نرخ متوسط بین ۸۰ کشور برابر با ۱۸/۲ درصد بوده است.

سائز<sup>۲</sup> (۲۰۰۱) در مطالعه‌ای با عنوان استفاده از کشش‌ها برای استخراج نرخ بهینه مالیات بر درآمد، به بررسی این موضوع پرداخته است. آن‌ها در این مقاله به استخراج فرمول‌های مالیات بر درآمد بهینه با استفاده از کشش‌های جبران شده و جبران نشده از درآمد با توجه به نرخ مالیات پرداخته‌اند. برای این منظور، یک فرمول ساده برای نرخ‌های مالیاتی بهینه در درآمد بالا، به‌عنوان تابعی از کشش و چسبندگی توزیع درآمد به‌دست‌آمده است. در مشکلات مالیات بر درآمد غیرخطی، این روش با استفاده از کشش نشان می‌دهد دقیقاً چگونه اثرات مختلف اقتصادی ایفای نقش می‌کنند و کدام‌یک از آن‌ها پارامترهای کلیدی مرتبط با فرمول بهینه مالیات بر درآمد هستند. در نهایت نیز این فرمول به‌صورت عددی با استفاده از توزیع درآمد و طیف وسیعی از پارامترهای کشش واقعی اجرا شده است.

### چهارچوب نظری

نظریه‌های مالیات بر درآمد بهینه<sup>۳</sup>، دو معیار رتبه‌بندی اجتماعی رقیب را بررسی می‌کند: یکی معیار سنتی مجموع مطلوبیت‌ها<sup>۴</sup> یا به عبارتی، نوعی تابع رفاه اجتماعی جمع‌پذیر و دیگری معیار حداکثر حداقل‌های رالز<sup>۵</sup>. معیار اول مربوط به دیدگاه مطلوبیت‌گرایان درباره عدالت توزیعی بوده و منتسب به بنتام<sup>۶</sup> است و به این موضوع اشاره می‌کند که رفاه اجتماعی، برابر با مجموع مطلوبیت افراد جامعه است. معیار دوم برگرفته از دیدگاه رالز در عدالت توزیعی است و بیانگر آن است که وضعیت رفاه

1. Duanjie Chen and Jack Mintz

2. EMMANUEL SAEZ

3. Optimal income taxation

4. Sum of utilities

5. Max min criterion

6. Bentham

اجتماعی منوط به وضعیت محروم‌ترین افراد جامعه است. معیار رالز در حوزه عدالت توزیعی، معیار دیگری برای بحث‌های مربوط به مالیات بر درآمد بهینه است. رالز در دهه ۱۹۷۰، نظریه‌ای از عدالت را معرفی کرد که باب بحث‌های فراوانی را درباره عدالت، آزادی، رفاه اجتماعی و به‌خصوص، توزیع درآمد گشود.

طرح اساسی نظریه عدالت رالز بر پایه دو اصل مهم و محوری است: هر شخصی نسبت به طرحی کاملاً کافی از آزادی‌های اساسی برابر که با طرح مشابهی از آزادی‌ها برای همگان هم‌ساز باشد، حق لغو ناشدنی یکسانی دارد. نابرابری‌های اجتماعی و اقتصادی به دو شرط پذیرفتنی است: نخست این‌که نابرابری‌ها باید مختص به مناصب و مقام‌هایی باشد که در وضعیت برابری منصفانه فرصت‌ها، باب آن‌ها به روی همگان گشوده است و دوم این‌که نابرابری‌ها باید بیشترین سود را برای محروم‌ترین اعضای جامعه داشته باشد (رالز، ۱۳۸۵).

اصل اول عدالت، به آزادی معطوف است؛ درحالی‌که اصل دوم جنبه توزیعی آن را در برمی‌گیرد. در ادبیات رفاه و نابرابری، از اصل تفاوت به معیار حداکثر حداقل‌ها تعبیر می‌شود و دلالت بر این دارد که در دو جامعه با موقعیت یکسان و با تحقق اصل اول عدالت، آن جامعه‌ای که در آن وضع فقیرترین افراد بهتر است، رفاه اجتماعی بیشتری دارد. در دنیایی که در آن دو فرد وجود دارد، اگر یک فرد به‌گونه‌ای یکنواخت تابع رفاه پایین‌تری از فرد دیگری داشته باشد و اگر وضعیت نفر اول با منتقل کردن درآمد از نفر دوم به او بهتر شود، آنگاه ضابطه رالز مستلزم آن است که فردی که تابع رفاه پایین‌تری دارد، به مقداری درآمد زیادتری داشته باشد که سطح واقعی مطلوبیت وی برابر با سطح واقعی مطلوبیت دیگری شود (سن، ۱۳۸۶).

در عدالت رالزی، دو مفهوم دیگر وجود دارد که در شناخت دیدگاه رالز و ساخت الگوی مناسب برای تحلیل رفتار یک مؤدی مالیاتی اهمیت شایانی دارد. مفهوم اول، ایده جامعه به‌عنوان نظام منصفانه همکاری اجتماعی در طول زمان از نسلی به نسل بعد است که از آن به‌عنوان ایده سازمان‌دهی‌کننده محوری در تلاش برای بسط برداشتی سیاستی از عدالت استفاده می‌شود. بر اساس این ایده، افراد رفتاری در چارچوب نظام همکاری اجتماعی دارند و این‌گونه نیست که هر فردی خود را به‌عنوان عضوی جدا از جامعه تصور کند و بدون توجه به اوضاع اجتماعی جامعه به پیگیری منفعت شخصی

خود بپردازد. به عبارت دیگر، رفتار افراد بر اساس بهینه‌یابی شاخصی و حداکثر کردن مطلوبیت شکل می‌گیرد؛ اما با لحاظ تأثیر از اجتماع.

مفهوم دیگری که در آرای رالز نقش محوری دارد، حجاب جهل<sup>۱</sup> است. بر اساس این ایده، اشخاص از موقعیت‌های اجتماعی یا آموزه‌های جامع خاص خودآگاه نیستند. نظریه عدالت رالز دلالت بر این دارد که فرض می‌شود افراد با رفتارهای عقلانی، در یک وضعیت تصمیم‌گیری ابتدایی، بر نوعی توزیع درآمد توافق می‌کنند و هر فرد شرکت‌کننده در تصمیم‌گیری ذکر شده با نوعی حجاب جهل روبه‌رو است؛ زیرا اطلاعی ندارد که خود وی در توزیع درآمد نهایی چه وضعی خواهد داشت. پیامد وجود حجاب جهل در میان مؤدیان مالیاتی، این است که آن‌ها چون نمی‌دانند که جزو کدام‌یک از طبقات درآمدی هستند و احتمال می‌دهند که خود نیز در زمره محروم‌ترین اقشار جامعه باشند؛ لذا از توزیع مجدد درآمد به‌سوی محروم‌ترین افراد حمایت می‌کنند و آن را در جهت منافع شخصی خود می‌دانند. در این وضعیت اگر کل درآمد جامعه ثابت و معین باشد، بهبود وضع فقیرترین افراد از طریق سیاست‌های باز توزیع درآمد، به معنای کاهش نابرابری درآمدها خواهد بود که یکی از ابزارها در این رابطه، به دست آوردن نرخ مؤثر بهینه مالیاتی برای درآمد مشاغل می‌باشد که در تحقیق حاضر بدان پرداخته شده و نرخ مؤثر بهینه مالیاتی برای درآمد مشاغل پزشکی در ایران پرداخته شده است.

### فرضیه‌های تحقیق

۱- به‌منظور رسیدن به یک وضعیت بهینه در کوتاه‌مدت، باید نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی، بیشتر از نرخ بهینه مالیات بر درآمد در اقتصاد ایران باشد.

۲- به‌منظور رسیدن به یک وضعیت بهینه در بلندمدت، باید نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی، بیشتر از نرخ بهینه مالیات بر درآمد در اقتصاد ایران باشد.

1. Veil of ignorance

## روش تحقیق

به‌طور کلی دو روش در تحلیل سیاست عمومی مناسب وجود دارد: یکی استفاده از تابع رفاه برای نظریه سیاست بهینه است و دیگری، الگوسازی وضعیت موجود امور که بر پایه آن، آثار احتمالی تغییر سیاست دولت به نمایش گذاشته می‌شود. در این بین، روش دوم بیشتر برای ارائه آثار سیاستی به کار برده می‌شود؛ در حالی که روش اول، برای ارزیابی سیاستی مناسب‌تر است. بحث‌هایی در حمایت از روش اول (استفاده از تابع رفاه) برای تحلیل سیاست عمومی وجود دارد. یکی از بحث‌های بسیار مهم، چنین است که این روش امکان تحلیل اقتصادسنجی را برای نظریه‌پرداز مالیات‌بندی بهینه فراهم می‌کند (مایرلیز<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶).

از آنجاکه سیاست مالیات بهینه بر درآمد از اجزای بسیار مهم بحث در زمینه مالیات‌بندی بهینه است و این خود بخش مهمی از سیاست عمومی است، لذا در این مقاله، با پیوند زدن مطلوبیت شخصی به رفاه اجتماعی تلاش می‌شود (روش اول) تا نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد در بخش مشاغل پزشکی ایران استخراج شود.

این مطالعه در پی آن است که تا به کار بردن روش حداکثر حداقل‌ها به‌عنوان معیار رفاه اجتماعی منتسب به رالز، به تحلیل این مسئله و برآورد نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در اقتصاد ایران بپردازد. برای آزمون فرضیه‌ها از یک الگوی خودرگرسیون با وقفه‌های توضیحی ARDL استفاده می‌شود.

در همین راستا به تبعیت از الگوی به کار گرفته شده توسط مهربانی و نصیری اقدام (۱۳۹۲)، به برآورد الگوی رگرسیونی زیر پرداخته می‌شود:

$$GINI_t = C + \alpha_1 INF_t + \alpha_2 UN_t + \alpha_3 TAX_t + \alpha_4 TAX_t^* + U_t$$

که در آن:

GINI: نشان‌دهنده ضریب جینی می‌باشد.

INF: نشان‌دهنده نرخ تورم می‌باشد.

UN: نشان‌دهنده نرخ بیکاری می‌باشد.

TAX: نشان‌دهنده نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی می‌باشد.

TAX<sub>t</sub>: نشان دهنده توان دوم متغیر نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی می باشد.

U و C نیز به ترتیب، جزء ثابت و جزء اخلاص رگرسیون هستند. به منظور برآورد نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی، معادله فوق با استفاده از روش خودرگرسیونی با وقفه گسترده ARDL برآورد می گردد. در ادامه با دیفرانسیل گیری از ضریب جینی نسبت به نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی و سپس، برابر صفر قرار دادن عبارت به دست آمده، نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی محاسبه می شود.

### یافته های تحقیق

ضروری است که ابتدا متغیرهای مدل، به لحاظ مانایی و نامانایی آزمون شود. آزمون ریشه واحد از رایج ترین آزمون هایی است که امروزه برای تشخیص مانایی یک فرآیند سری زمانی مورد استفاده قرار می گیرد. آزمون دیکی فولر تعمیم یافته با استفاده از نرم افزار Eviews7 در این مطالعه اجرا شده است. این آزمون، فرضیه ریشه واحد (نامانایی) را در مقابل مانایی متغیر مورد نظر آزمون می کند، در صورتی که قدر مطلق آماره آزمون ( محاسباتی) بزرگ تر از قدر مطلق مقادیر بحرانی باشد، فرضیه H<sub>0</sub> رد می شود و سری زمانی ایستا خواهد بود، نتایج مطابق جدول زیر می باشد.

جدول ۱. نتایج ایستایی متغیرها

نتیجه	احتمال	ADF(t-Statistic)	متغیر
مانا -I(0)	۰/۰۰۰۶	-۴/۷۴۲۹	ضریب جینی
مانا -I(0)	۰/۰۲۲۹	-۳/۳۰۲۷	نرخ تورم
نامانا	۰/۱۵۷۳	-۲/۳۷۱۰	نرخ بیکاری در سطح
مانا -I(1)	۰/۰۰۰۱	-۵/۲۷۷۰	نرخ بیکاری با یک وقفه
مانا -I(0)	۰/۰۰۲۶	-۴/۱۷۲۸	نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی
نامانا	۰/۹۲۴۲	-۰/۲۳۴۱	توان دوم نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در سطح
مانا -I(1)	۰/۰۰۰۸	-۴/۶۲۰۹	توان دوم نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی بایک وقفه

منبع: یافته های تحقیق

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که متغیرهای ضریب جینی، نرخ تورم و نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در سطح و متغیرهای نرخ بیکاری و توان دوم نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی یا یک وقفه مانا می‌باشند. در ادامه به نتایج برآورد الگو پرداخته می‌شود.

### اثرات کوتاه‌مدت الگو

با توجه به اینکه متغیرهای سری زمانی موردنظر در مدل مورد تخمین، در سطوح مختلف مانا شده‌اند، روش تخمین موردنظر از نوع مدل‌های خود توضیح با وقفه گسترده ARDL<sup>۱</sup> می‌باشد که جزء معیار آکائیک شوارتز به‌دست‌آمده است که برابر با یک می‌باشد.

جدول ۲. نتایج اثرات کوتاه‌مدت الگو

متغیرها	ضرایب	آماره t	احتمال
ضریب جینی با یک وقفه	۰/۳۰	۲/۵۵	۰/۰۱
نرخ تورم	۰/۰۱	۱/۲۱	۰/۲۳
نرخ بیکاری	۰/۰۹	۱/۴۶	۰/۱۵
نرخ بیکاری با یک وقفه	۰/۱۴	۲/۵۳	۰/۰۱
نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی	-۰/۳۷	-۳/۹۶	۰/۰۰
نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی با یک وقفه	-۰/۰۲	-۲/۵۹	۰/۰۱
توان دوم نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی	۵/۱۷	۳/۵۳	۰/۰۰
R2 : ۰/۹۶			
DW-statistic: ۱/۵۳			

منبع: یافته‌های تحقیق

1. Autoregressive Distributed Lag Model

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که:

۱. متغیر ضریب جینی با یک دوره وقفه، اثر مثبت و معنی‌داری بر خود ضریب جینی دارد. به عبارت دیگر، افزایش نابرابری پس از یک سال، به افزایش دیگری در نابرابری منجر می‌شود؛ یعنی نابرابری در ایران از ثبات برخوردار است.
۲. نرخ تورم تأثیر مثبت بر ضریب جینی را نشان می‌دهد که این اثرگذاری از لحاظ آماری نیز معنادار نمی‌باشد.
۳. نرخ بیکاری تأثیرگذاری مثبت بر ضریب جینی را نشان می‌دهد که این اثرگذاری از لحاظ آماری معنادار نمی‌باشد.
۴. اثر متغیر نرخ بیکاری با یک وقفه بر ضریب جینی مثبت می‌باشد که این اثرگذاری از لحاظ آماری معنادار می‌باشد.
۵. اثرگذاری متغیر نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی با یک وقفه بر ضریب جینی منفی می‌باشد که این اثرگذاری از لحاظ آماری معنادار می‌باشد.
۶. اثرگذاری متغیر توان دوم نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی با یک وقفه بر ضریب جینی مثبت می‌باشد که این اثرگذاری از لحاظ آماری معنادار می‌باشد.

همچنین مشاهده می‌شود که ضریب تعیین مدل برابر با ۰/۹۶ می‌باشد که نشان‌دهنده قدرت مناسب توضیح دهندگی مدل برآوردی می‌باشد. همچنین مقدار ضریب مربوط به آماره دوربین واتسون نیز نشان می‌دهد که مدل برآوردی دارای مشکل خودهمبستگی نمی‌باشد.

برای بررسی وجود رابطه بلندمدت، آماره  $t$  بر اساس مقدار برآورد شده ضریب متغیر ضریب جینی و انحراف معیار آن به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$t = ۴/۱۱ = ۰/۱۷ \text{ (} t1 \text{)} / ۰/۳۰$$

با مقایسه مقدار به دست آمده با مقدار بحرانی که بحرانی و دولادو و مستر گزارش کرده‌اند (۳/۷۲-)، مشاهده می‌شود که وجود رابطه بلندمدت تأیید می‌گردد.

## اثرات بلندمدت الگو

جدول ۳. نتایج اثرات بلندمدت الگو

متغیرها	ضرایب	آماره t	احتمال
نرخ تورم	۰/۰۳	۰/۹۶	۰/۳۴
نرخ بیکاری	۰/۱۰	۱/۳۸	۰/۱۷
نرخ مؤثر مالیات مشاغل پزشکی	-۰/۶۴	-۵/۴۰	۰/۰۰
توان دوم نرخ مؤثر مالیات مشاغل پزشکی	۱۰/۳۳	۵/۲۷	۰/۰۰

منبع: یافته‌های تحقیق

نتایج مربوط به برآورد الگوی بلندمدت تحقیق نشان می‌دهد که:

۱. متغیر نرخ تورم اثرگذاری مثبت بر ضریب جینی (به‌عنوان متغیر وابسته) دارد که این اثرگذاری از لحاظ آماری غیر معنادار می‌باشد.
۲. متغیر نرخ بیکاری اثرگذاری مثبت بر ضریب جینی (به‌عنوان متغیر وابسته) دارد که این اثرگذاری از لحاظ آماری غیر معنادار می‌باشد.
۳. متغیر نرخ مؤثر مالیات مشاغل پزشکی اثرگذاری منفی بر ضریب جینی (به‌عنوان متغیر وابسته) دارد که این اثرگذاری از لحاظ آماری معنادار می‌باشد.
۴. متغیر توان دوم نرخ مؤثر مالیات مشاغل پزشکی اثرگذاری مثبت بر ضریب جینی (به‌عنوان متغیر وابسته) دارد که این اثرگذاری از لحاظ آماری معنادار می‌باشد.

### محاسبه نرخ بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در ایران

#### نرخ بهینه مالیاتی در کوتاه‌مدت

پس از محاسبه ضرایب مربوط به نرخ مؤثر مالیاتی و توان دوم نرخ مؤثر مالیاتی، می‌توان نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کشور ایران را محاسبه نمود. در ادامه با دیفرانسیل‌گیری از ضریب جینی نسبت به نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی و سپس، برابر صفر قرار دادن عبارت به‌دست‌آمده، نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$\frac{dGINI_t}{dTAX_t} = 0.37 (5/17) TAX_t \cdot$$

$$TAX_t^* = 0.07$$

و شرط مرتبه دوم نیز نشان می‌دهد که:

$$\frac{d^2GINI_t}{dTAX_t^2} = 5/17 \cdot$$

محاسبات انجام شده در فوق نشان می‌دهد که مطابق با انتظار، بین نابرابری‌های درآمدها و نرخ مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کشور ایران، رابطه‌ای U شکل وجود دارد. با توجه به مقدار به دست آمده برای نرخ بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی، از شرط مرتبه اول و تأمین شرط مرتبه دوم، می‌توان اظهار داشت که نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کوتاه‌مدت برابر با ۷ درصد می‌باشد.

### نرخ بهینه مالیاتی در بلندمدت

مشابه فرآیند محاسبه نرخ بهینه مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کوتاه‌مدت، برای بلندمدت نیز نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$\frac{dGINI_t}{dTAX_t} = 0.64 (5/1) TAX_t \cdot$$

$$TAX_t^* = 0.06$$

و شرط مرتبه دوم نیز نشان می‌دهد که:

$$\frac{d^2GINI_t}{dTAX_t^2} = 5/16 \cdot$$

محاسبات انجام شده در فوق مجدداً نشان می‌دهد که مطابق با انتظار، بین نابرابری‌های درآمدها و نرخ مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کشور ایران، رابطه‌ای U شکل وجود دارد. با توجه به مقدار به دست آمده برای نرخ بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی، از شرط مرتبه اول و تأمین شرط مرتبه دوم، می‌توان اظهار داشت که نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در بلندمدت برابر با ۶ درصد می‌باشد.

### نتایج تحقیق

نتایج حاصل از برآورد الگوی کوتاه‌مدت تحقیق در جدول شماره ۲ نشان داد که ضریب جینی با یک وقفه، اثر مثبت و معناداری بر خود ضریب جینی دارد.

به عبارت دیگر، افزایش نابرابری در یک سال، به افزایش دیگری در نابرابری در مهر و موم‌های بعدی منجر می‌شود؛ یعنی نابرابری در ایران از ثبات برخوردار است.

نرخ تورم و نرخ بیکاری، متغیرهای دیگر موجود در الگوهای کوتاه‌مدت و بلندمدت تحقیق هستند که از لحاظ آماری اثر معناداری را نشان نمی‌دهد. نحوه اثرگذاری هر دو متغیر هم در کوتاه‌مدت و هم در بلندمدت به صورت مثبت می‌باشد. در این رابطه می‌توان بیان نمود که افزایش تورم و افزایش نرخ بیکاری می‌تواند منجر به کاهش درآمد حقیقی افراد در جامعه گردد. در نتیجه صاحبان درآمدهای ثابت و کلیه افرادی که نمی‌توانند درآمدهای خود را متناسب با افزایش قیمت‌ها و یا افزایش نرخ بیکاری تغییر دهند (مانند کارمندان دولت، کارگران و حقوق‌بگیران)، متضرر می‌گردند. قدرت خرید واقعی آن‌ها کاهش می‌یابد، بنابراین بدین طریق افزایش نرخ تورم و نرخ بیکاری منجر به افزایش نابرابری درآمدی در جامعه می‌گردد.

در ادامه مشاهده شده است که اثرگذاری متغیر نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کوتاه‌مدت و بلندمدت به صورت منفی و اثرگذاری متغیر توان دوم نرخ مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کوتاه‌مدت و بلندمدت به صورت مثبت می‌باشد. همچنین نتایج مربوط به محاسبه نرخ بهینه مؤثر مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کشور ایران نشان می‌دهد که این نرخ در ایران عددی برابر با ۷ درصد در کوتاه‌مدت و ۶ درصد در بلندمدت می‌باشد. بر این اساس به منظور قرار گرفتن در وضعیت بهینه در کوتاه‌مدت، باید نسبت مالیات مشاغل پزشکی بر درآمد ملی برابر با ۷ درصد باشد؛ اما اگر هدف قرار گرفتن در وضعیت بهینه در بلندمدت است، نرخ ذکر شده باید برابر با ۶ درصد باشد تا رفاه اجتماعی رالزی حداکثر شود.

**فرضیه اول:** در وضعیت بهینه در کوتاه‌مدت، باید نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی، بیشتر از نرخ بهینه مالیات بر درآمد در اقتصاد ایران باشد.

نتایج حاصل از محاسبه نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کوتاه‌مدت نشان داد که این نرخ برای کشور ایران برابر با ۷ درصد در کوتاه‌مدت می‌باشد. از طریق مقایسه این نرخ، با نرخ بهینه مالیات بر درآمد مشاغل در کشور ایران که توسط مهربانی و نصیری اقدام (۱۳۹۲) برابر با ۳/۱ درصد محاسبه شده است،

نشان می‌دهد که نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کشور ایران، بیشتر از نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل در کشور ایران می‌باشد و در نتیجه فرضیه اول تحقیق رد نمی‌گردد.

**فرضیه دوم:** در وضعیت بهینه در بلندمدت، باید نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی، بیشتر از نرخ بهینه مالیات بر درآمد در اقتصاد ایران باشد. نتایج حاصل از محاسبه نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در بلندمدت نشان داد که این نرخ برای کشور ایران برابر با ۶ درصد در بلندمدت می‌باشد. از طریق مقایسه این نرخ، با نرخ بهینه مالیات بر درآمد مشاغل در کشور ایران که توسط مهربانی و نصیری اقدام (۱۳۹۲) برابر با ۱/۲۶ درصد محاسبه شده است، نشان می‌دهد که نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کشور ایران، بیشتر از نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل در کشور ایران می‌باشد و در نتیجه فرضیه دوم تحقیق رد نمی‌گردد.

با توجه به این که مشاغل پزشکی در کشور ایران، جزو گروه‌های پردرآمد جامعه محسوب می‌شود، نرخ‌های مؤثر بهینه مالیاتی بالاتر برای این گروه نسبت به متوسط سطح جامعه، دور از انتظار نمی‌باشد و از این طریق می‌توان این نرخ بالاتر را هم در کوتاه‌مدت و هم در بلندمدت توجیه نمود. یافته‌های تحقیق نشان داد که اثر تورم بر نابرابری درآمدی هم در کوتاه‌مدت و هم در بلندمدت به صورت مثبت می‌باشد، به طوری که افزایش تورم می‌تواند منجر به افزایش نابرابری درآمدی هم در کوتاه‌مدت و هم در بلندمدت گردد، بنابراین به منظور کاهش نابرابری درآمدی در جامعه پیشنهاد می‌گردد که سیاست‌هایی در جهت کاهش نرخ تورم در کشور اعمال شود.

یافته‌های دیگر تحقیق نشان داد که اثر نرخ بیکاری بر نابرابری درآمدی نیز به صورت مثبت می‌باشد. در همین راستا مشاهده می‌گردد که افزایش نرخ بیکاری می‌تواند منجر به افزایش نابرابری درآمدی هم در کوتاه‌مدت و هم در بلندمدت گردد،

بنابراین به منظور کاهش نابرابری درآمدی در جامعه پیشنهاد می‌گردد که سیاست‌هایی در جهت افزایش اشتغال و کاهش نرخ بیکاری در کشور اعمال شود. سایر یافته‌های تحقیق نشان داد که اثرگذاری نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی در کشور ایران بر ضریب جینی به صورت منفی می‌باشد، به عبارتی افزایش نرخ مؤثر بهینه مالیاتی می‌تواند منجر به کاهش نابرابری در جامعه منجر گردد، بنابراین پیشنهاد می‌شود تا نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد مشاغل پزشکی، به مقادیر بهینه آن در کوتاه‌مدت و بلندمدت نزدیک گردد.

### پیشنهادهایی برای محققان آینده

۱. استفاده از دیگر روش‌های اقتصادسنجی از جمله روش همجمعی یوهانسون
۲. محاسبه نرخ بهینه مؤثر مالیاتی برای مشاغل مختلف پزشکی به تفکیک
۳. مقایسه نرخ بهینه مؤثر مالیاتی برای مشاغل مختلف پزشکی بین کشور ایران و سایر کشورهایی که ساختار اقتصادی مشابه کشور ایران دارند.

### منابع

۱. آقای، اله محمد (۱۳۸۰). "بررسی معافیت‌های زیر بخش‌های کشاورزی در نظام مالیاتی ایران"، وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی.
۲. باجلان، علی اکبر (۱۳۸۶). "تعیین نرخ‌های بهینه مالیات بر کالاها و خدمات"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی.
۳. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، سری زمانی آمارهای اقتصادی.
۴. بشیریه، حسین، (۱۳۸۷). "دیباجه‌ای بر فلسفه عدالت"، ماهنامه ناقد، سال اول، شماره ۱، ص ۳۳.
۵. بهشتی، سید علیرضا، (۱۳۸۰). "مبانی معرفت‌شناسی عدالت اجتماعی"، (تهران، بقعه)، صص ۱۹۰-۱۹۵.
۶. پژویان، جمشید، (۱۳۸۵). اقتصاد بخش عمومی مالیات‌ها، تهران، چاپ سوم، موسسه تحقیقات اقتصادی تربیت مدرس.

۷. پناهی، م. ق. (۱۳۸۹). "قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات مصوب ۱۳۸۰"، تهران، انتشارات بلاغ دانش.
۸. پور مقیم، سید جواد، (۱۳۸۹). اقتصاد بخش عمومی، چاپ دوم، تهران، نشر نی.
۹. حسنی، محسن و شفیعی، سعیده (۱۳۸۹). "تخمین نرخ مؤثر مالیاتی در پایه‌های مشاغل و اشخاص حقوقی"، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، شماره ۸، مسلسل ۵۶.
۱۰. دهباشی، حمید (۱۳۸۷). "نقدی بر لیبرالیسم جان رالز"، کیان، شماره ۴۸، ص ۴۴.
۱۱. دهقانی، علی (۱۳۸۸). "برآورد ظرفیت مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی تهران، ایران.
۱۲. رجبی، مصطفی، رنجبر، همایون، جعفری طادی، مولود، (۱۳۸۸). تحلیل اثر مالیات بر رشد اقتصادی ایران، ارائه شده در اولین همایش ملی اقتصاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد خمینی شهر، صص ۴۱-۲۵.
۱۳. زایر، آیت و غلامی، الهام، (۱۳۸۶). "بررسی آثار سیاست‌های مالی بر متغیرهای کلان اقتصادی در ایران با استفاده از الگوی VAR"، فصل‌نامه مالیات و توسعه، ۱۴، صص ۳۱-۴۶.
۱۴. سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر حساب‌های مالیاتی، (۱۳۹۴).
۱۵. شیرین بخش، شمس اله و صلوی تبار، شیرین (۱۳۹۵). "پژوهش‌های اقتصادسنجی با Eviews ۸& ۹"، تهران، چاپ اول، نشر نور علم.
۱۶. عبدی، محمد رضا و کباری، رضا (۱۳۸۸). "مجموعه قوانین و مقررات مالیات‌های غیرمستقیم"، سازمان امور مالیاتی کشور.
۱۷. غریاق زندی، داوود (۱۳۸۵). "نظریه عدالت به مثابه انصاف جان رالز"، نشریه اطلاعات سیاسی - اقتصادی، شماره ۱۸۵ - ۱۸۶، صص ۷۰-۷۱.
۱۸. کاظمی، رضا (۱۳۸۲). "جان رالز فیلسوف عدالت"، نشریه مردم سالاری، ۸۲/۲/۲۳، ص ۵.

۱۹. کیارسی، مهرباب و دلالی اصفهانی، رحیم و طیبی، سیدکمیل (۱۳۸۹). "تعیین نرخ بهینه مالیات و مخارج دولتی در چارچوب الگوی سه بخشی رشد درون‌زا-مورد ایران"، مطالعات اقتصاد بین‌الملل، دوره ۲۱، شماره ۲، صص ۴۳-۶۲.
۲۰. محمدی، داوود (۱۳۸۷). بررسی تطبیقی مالیات در کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته، مجله اقتصادی، شماره ۱۹، صص ۹۰-۱۱۸.
۲۱. مرکز آمار ایران، سرشماری کارگاه‌های صنعتی، مهر و موم‌های مختلف
۲۲. ملکیان، مصطفی، (۱۳۹۰). "عدالت و انصاف و تصمیم‌گیری عقلانی"، نقد و نظر، شماره ۱۱-۱۰، صص ۸۰-۸۱.
۲۳. موحد، محمدعلی (۱۳۸۲). "در هوای حق و عدالت"، (تهران: نشر کارنامه، ۱۳۸۲)، ص ۳۲۱.
۲۴. مهربانی، وحید و نصیری اقدم، علی (۱۳۹۲). "نرخ مؤثر بهینه مالیات بر درآمد در اقتصاد ایران: کاربردی از رفاه اجتماعی رالزی"، رفاه اجتماعی، دوره ۱۳، شماره ۴۹ - (۱۳۹۲).
۲۵. نصیری، قدیر (۱۳۸۲). "عدالت به مثابه انصاف"، فصلنامه مطالعات راهبردی، بهار ۱۳۸۲، شماره ۱۹، ص ۴۸.
۲۶. هادیان، ابراهیم و استادزاد، علی حسین (۱۳۹۴). "محاسبه نرخ بهینه مالیات بر درآمد با و بدون ملاحظات زیست محیطی"، مطالعات اقتصاد کاربردی ایران، دوره ۴، شماره ۱۴، تابستان ۱۳۹۴، صفحه ۱-۲۵.
۲۷. هراتی، جواد (۱۳۹۱). "تعیین مالیات زیست محیطی بهینه در الگوی رشد تعمیم یافته باوجود انتقال تکنولوژی پاک و کیفیت محیط زیست: نمونه اقتصاد ایران"، فصلنامه تحقیقات مدل‌سازی اقتصادی، شماره ۷، صص ۹۷-۱۲۶.
۲۸. هژبر کیانی، کامبیز و غلامی، الهام و نوبخت سیاه‌رودکلایی، جواد (۱۳۹۱). "برآورد نرخ بهینه مالیات بر ارزش افزوده در ایران: کاربردی از الگوی دایموند-میرلس"، مجله تحقیقات اقتصادی، دوره ۴۷، شماره ۲، صفحه ۶۱-۷۹.
۲۹. یزدی، مسعود (۱۳۸۲). "تصور جان رالز از مدینه فاضله"، روزنامه شرق، شماره ۱۴۲، ۱۳/۱۲/۱۳۸۲، ص ۱۳.

30. Asano, S and Fukushima, T (2003). "Optimal Commodity Taxes for Japan Based on AIDS", *Revista Brasileira de Economia*, No. 58, PP. 15-21.
31. Asano, S; Luiza, and A; Barbosa, and N. H. and Fiuza, P. S. (2003). "Optimal Commodity Taxes for Brazil Based on AIDS, *Revista Brasileira de Economia*, No. 58, PP. 15-21.
32. Bakija, Jon, and Adam Cole, and Bradley T. Heim. (2012). Jobs and Income Growth of Top Earners and the Causes of Changing Income Inequality: Evidence from U.S. Tax Return Data. [http://web.williams.edu/Economics/wp/Bakija\\_Cole\\_Heim\\_Jobs\\_Income\\_Growth\\_Top\\_Earners.pdf](http://web.williams.edu/Economics/wp/Bakija_Cole_Heim_Jobs_Income_Growth_Top_Earners.pdf).
33. Boadway, R and Laurence J. (2008). "Optimal Marginal and Average Income Taxation under Maximin", *Journal of Economic Theory*, doi: 10.1016/j.jet., 01.003.
34. Conesa, J. and Dirk K. (2006). "On the Optimal Progressivity of the Income Tax Code", *Journal of Monetary Economics*, Vol. 53, pp. 1425-1450.
35. Duanjie Chen and Jack Mintz (2010). U.S Effective Corporate Tax Rate on New Investments: Highest in the OECD, *Tax & Budget bulletin*, CATO Institute, No 62, and May 2010.
36. Dahan, M., and Strawczynski, M., (2000). "Optimal income taxation: an example with a U-shaped pattern of optimal marginal tax rates: comment", *American Economic Review*, Vol. 90, No.1, PP. 681-686.
37. EMMANUEL SAEZ (2001). "Using Elasticities to Derive Optimal Income Tax Rates", *Review of Economic Studies* (2001), No. 68, PP. 205-229 0034 6527\_01\_00100205\$02.00, 2001 The Review of Economic Studies Limited.
38. Horaccio Sobarzo (2004). Tax effort and tax potential of state governments in Mexico: A representative tax system Working Paper No: 315.
39. Jinlu Li, and Shuanglin Lin, and Congjun Zhang (2013). "Skill distribution and the optimal marginal income tax rate", *Economics Letters*, No. 118 (2013), PP. 515-518.
40. Thomas Piketty, and Emmanuel Saez, and Stefanie Stantcheva (2014). "Optimal Taxation of Top Labor Incomes: A Tale of Three Elasticities", *American Economic Journal: Economic Policy* 2014, Vol. 6, No.1, PP. 230-271, <http://dx.doi.org/10.1257/pol.6.1.230>



## بررسی ارتباط بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی، سیاست اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

هیلدا شمس‌الدینی

گروه حسابداری، واحد بم، دانشگاه آزاد اسلامی، بم، ایران، Hildashams2000@Yahoo.com

سید محمود قائمی نژاد<sup>۱</sup>

گروه حسابداری، واحد سیرجان، دانشگاه آزاد اسلامی، سیرجان، ایران، s.llvll.gh@gmail.com

سیده حمیده سجادی

گروه حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران، H\_Sajadim90@yahoo.com

### چکیده

افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، پیوستگی و اتحاد میان فعالیت‌ها و ارزش‌های سازمان به گونه‌ای است که منافع کلیه ذی‌نفعان شامل سهامداران، مشتریان، کارکنان، سرمایه‌گذاران و عموم جامعه، در سیاست‌ها و عملکرد سازمان منعکس گردد. پذیرش مسئولیت پرداخت مالیاتی و اعتقاد به مسئولیت‌پذیری اجتماعی منجر به پایبندی به قوانین و مقررات مالیاتی و عدم تلاش برای فرار و اجتناب مالیاتی می‌گردد. مالیات بر درآمد از منظر شرکت‌ها هزینه است و شرکت‌ها انگیزه خواهند داشت به‌منظور افزایش ارزش شرکت، تا حد ممکن در هزینه‌های خود صرفه‌جویی نمایند. شرکت‌هایی که از پناهگاه‌های مالیاتی استفاده می‌نمایند، افشای مسئولیت اجتماعی ندارند و بازار واکنش منفی به این شرکت‌ها نشان می‌دهد و از این طریق، ارزش شرکت کاهش می‌یابد. هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی، سیاست اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، ۱۸۰ شرکت از سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ به‌عنوان نمونه آماری، مورد بررسی قرار گرفتند. برای سنجش افشای مسئولیت اجتماعی شاخص‌های افشای مشارکت اجتماعی، افشای روابط کارکنان، افشای محیط‌زیست و افشای ویژگی محصولات در نظر گرفته شده است. برای سیاست اجتناب مالیاتی از نرخ مؤثر مالیاتی و برای ارزش بازار شرکت از آخرین قیمت سهام شرکت در هر سال استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون خطی چندمتغیره استفاده و با به‌کارگیری داده‌های تابلویی (پانل) بوده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهند بین افشای مسئولیت اجتماعی و سیاست اجتناب مالیاتی رابطه منفی معنی‌داری وجود دارد. همچنین بین افشای مسئولیت اجتماعی و ارزش بازار شرکت رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. ضمن اینکه بین سیاست اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد.

**کلیدواژه‌ها:** افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی، سیاست اجتناب مالیاتی، ارزش بازار شرکت

## ۱- مقدمه

منظور از افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، پیوستگی و اتحاد میان فعالیت‌ها و ارزش‌های سازمان به‌گونه‌ای است که منافع کلیه ذی‌نفعان شامل سهامداران، مشتریان، کارکنان، سرمایه‌گذاران و عموم جامعه، در سیاست‌ها و عملکرد سازمان منعکس گردد. به‌عبارت‌دیگر سازمان باید همواره خود را جزیی از اجتماع بداند و نسبت به جامعه احساس مسئولیت داشته باشد و در جهت بهبود رفاه عمومی به‌گونه‌ای مستقل از منافع مستقیم شرکت، تلاش کند. نقش نظام‌های مالیاتی در هر کشوری در تأمین درآمدها از محل منابع مالیاتی بر هیچ کس پوشیده نیست. در بعد اجتماعی، هدف اصلی وضع مالیات، کاهش فاصله تأمین طبقاتی و توزیع مجدد درآمدهاست. هدف اقتصادی از وضع مالیات‌ها، تثبیت نوسانات اقتصادی، تخصیص بهینه تأمین منابع بین بخش‌های مختلف و کمک به تسریع فرآیند توسعه بخشی یا منطقه‌ای می‌باشد و هدف بودجه‌ای دولت‌ها از وضع مالیات‌ها نیز، تأمین مالی بودجه دولت می‌باشد. (فروغی و همکاران، ۱۳۸۷)

پرداخت مالیات از طرف مؤدیان مالیاتی یکی از مهم‌ترین وظایفی است که شهروندان می‌توانند در راستای تأمین منابع مالی جهت ارائه رفاه جامعه انجام دهند. پذیرش مسئولیت پرداخت مالیاتی و اعتقاد به مسئولیت‌پذیری اجتماعی منجر به پایبندی به قوانین و مقررات مالیاتی و عدم تلاش برای فرار و اجتناب مالیاتی می‌گردد. (ژنگ،<sup>۱</sup> ۲۰۱۶)

اتخاذ سیاست اجتناب مالیاتی می‌تواند ابزاری برای ذخیره مالیات و کاهش هزینه‌های شرکت و به تبع آن، افزایش ثروت سهامداران باشد. (حسینو و کلامم،<sup>۲</sup> ۲۰۱۲)

مالیات بر درآمد از منظر شرکت‌ها هزینه است و شرکت‌ها انگیزه خواهند داشت به‌منظور افزایش ارزش شرکت، تا حد ممکن در هزینه‌های خود صرفه‌جویی نمایند. (ولک و همکاران،<sup>۳</sup> ۲۰۱۳)

شرکت‌هایی که از پناهگاه‌های مالیاتی استفاده می‌نمایند، افشای مسئولیت اجتماعی ندارند و بازار واکنش منفی به این شرکت‌ها نشان می‌دهد و از این طریق، ارزش شرکت کاهش می‌یابد (هانلون و هیتزمن،<sup>۴</sup> ۲۰۱۰)

1. Zeng

2. Huseynov and Klamm

3. Wolk et al.

4. Hanlon and Heitzman

مسئولیت اجتماعی ضعیف باشد، افزایش نرخ مالیاتی منجر به این می‌شود که شرکت‌ها تدابیری بیندیشند که مالیات بنگاه را کاهش دهند. (ژنگ، ۲۰۱۶) زمانی که افشای مسئولیت اجتماعی قوی باشد، افزایش نرخ مالیاتی بنگاه می‌تواند زمینه کسب بازدهی بیشتری را برای شرکت فراهم نماید. پژوهش‌های تجربی حاکی از آن است که بازار به سیاست‌های مالیاتی شرکت‌ها واکنش نشان می‌دهد و با واکنش منفی شرکت‌هایی را که رویه اجتناب‌ای در پیش گرفتند، جریمه می‌نمایند. در واقع، سیاست اجتناب مالیاتی می‌تواند هزینه‌های غیرمالیانی مستقیم و غیرمستقیمی برای شرکت به وجود آورد فلذا در تقلیل ارزش بازار شرکت تأثیرگذار باشد (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰) بنابراین پژوهش حاضر به دنبال بررسی این موضوع است که آیا بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی، سیاست اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی‌داری وجود دارد یا خیر؟

## ۲- پیشینه پژوهش

### ۲-۱- افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی و سیاست اجتناب مالیاتی

تعهدات زیادی از سوی شرکت‌ها برای رفتارهای اخلاقی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی، داده می‌شود. در حقیقت، اخلاق نیز به‌خودی‌خود تبدیل به یک تجارت بزرگ شده است و تعداد زیادی مشاوران و گزارش‌نویسان استخدام شده‌اند تا این امکان را به شرکت‌ها بدهند که نگرانی‌های عمومی را کم کنند و بیانیه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی باهدف آرام کردن افکار عمومی انتشار دهند. در این هنگام نگرانی‌ها برای تأثیرات منفی بر افکار عمومی، تحریم از طرف مشتریان و تخریب سود شرکت، برخی شرکت‌ها را وادار کرده است که از طریق پذیرش و انجام مسئولیت‌های اجتماعی مشروعیت اجتماعی‌شان را تقویت کنند. (اونرمن و اودویر،<sup>۱</sup> ۲۰۰۷) با این همه منتقدان استدلال کرده‌اند که افشای مسئولیت اجتماعی شرکت اغلب اوقات تنها نوعی فعالیت مدیریتی برای تأثیرگذاری بر افکار عمومی است و ادعا می‌کنند که مسئولیت‌پذیری اجتماعی نه شرکت‌ها را تحت یک نظارت دموکراتیک قرار می‌دهد و نه میل شرکت‌ها به

سودآوری با هر هزینه‌ایی را مهار می‌نماید. (فاوست،<sup>۱</sup> ۲۰۰۶) کیم و ایم<sup>۲</sup> (۲۰۱۷)، آگوندو و سیان بولا<sup>۳</sup> (۲۰۱۷)، امبامه و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۷)، جونز و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۷)، گوارکی<sup>۶</sup> (۲۰۱۷)، کریستینسن<sup>۷</sup> (۲۰۱۶) و ساری و تیجن<sup>۸</sup> (۲۰۱۶) در پژوهش‌های گوناگونی به بررسی ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و سیاست اجتناب مالیاتی پرداختند. همگی آن‌ها به این نتیجه رسیدند که بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و سیاست اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد. همچنین ژنگ (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی، سیاست اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت در شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سهام کانادا طی دوره مالی ۲۰۰۹-۲۰۰۵ پرداخت. نتایج حاصل از پژوهش وی نشان داد افشای مسئولیت اجتماعی مطلوب باعث کاهش سیاست اجتناب مالیاتی می‌گردد، ضمن اینکه افشای مسئولیت اجتماعی مؤثر باعث افزایش ارزش بازار شرکت می‌شود. همچنین اتخاذ سیاست اجتناب مالیاتی باعث افزایش ارزش بازار شرکت‌های کانادایی شده است.

## ۲-۲- افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی و ارزش شرکت

شرکت‌ها برای انجام وظایف خود نسبت به تمام ذینفعان بایستی هزینه‌هایی را بپردازند. مدیران برای ایجاد ذهنیت مناسب ذینفعان این هزینه‌ها را متحمل می‌شوند و معتقدند جلب رضایت جامعه باعث رغبت جامعه به شرکت شده و عملکرد آن را بهبود می‌بخشد. مسئولیت اجتماعی شرکت بر اساس ابعدی که دارد می‌تواند بهره‌وری کارکنان را از طریق افزایش علاقه آن‌ها و ایجاد حس مسئولیت در آن‌ها، افزایش دهد. به طوری که کارکنان احساس ارزشمند بودن نمایند و کارهای محوله را به درستی انجام دهند که این باعث افزایش کارکرد مفید کارکنان خواهد شد. معمولاً دولت از شرکت‌هایی که به

- 
1. Fauset
  2. Kim an Im
  3. Agundu and Siyanbola
  4. Mgbame et al.
  5. Jones et al.
  6. Goerke
  7. Christensen
  8. Sari and Tjen

مسئولیت‌های خود نسبت به جامعه عمل می‌کنند، حمایت مالی و یا غیر مالی می‌نمایند و تشویقاتی برای چنین شرکت‌هایی در نظر می‌گیرد. شرکت‌هایی که منافع جامعه را در نظر می‌گیرند، مورد حمایت مردم قرار می‌گیرند. حمایت‌های مردمی می‌تواند تصویر رقابتی شرکت را بهبود بخشد و عملکرد مالی را تحت تأثیر قرار دهد. عملکرد مالی شرکت بر اساس سودی که شرکت به دست آورده سنجیده می‌شود. افزایش سود می‌تواند بر اساس اعتماد جامعه به شرکت حاصل شود. مردم و دولت از شرکتی که منافع آن‌ها را در نظر می‌گیرند، حمایت خواهند کرد و این باعث بهبود عملکرد مالی شرکت می‌شود و به تبع آن ارزش شرکت افزایش می‌یابد. ارزش شرکت در افزایش قیمت سهام دخیل است و رفاه سهامداران را حداکثر می‌کند. (ویدیانان،<sup>۱</sup> ۲۰۱۳) سینگ و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۷)، گوتسه و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۷)، سرواس و تامایو<sup>۴</sup> (۲۰۱۳) و ابود سلیم<sup>۵</sup> (۲۰۱۳) در پژوهش‌های گوناگونی به بررسی تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی بر ارزش شرکت پرداختند. همگی آن‌ها به این نتیجه رسیدند که مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی بر ارزش شرکت تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

### ۲-۳- سیاست اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت

دو دیدگاه درباره رابطه اجتناب از مالیات و ارزش شرکت وجود دارد. دیدگاه ارزش‌آفرینی و دیدگاه تئوری نمایندگی. دسای و دی‌هارامپالا<sup>۶</sup> (۲۰۱۰) معتقدند که اجتناب از مالیات با توجه به اینکه انتقال ثروت از سهامداران به دولت را کاهش می‌دهد، بنابراین یک فعالیت ارزش‌آفرین است. کیم و ایم<sup>۷</sup> (۲۰۱۷) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که ماهیت پیچیده و غیرشفاف فعالیت‌های اجتناب از مالیات، امکان رفتارهای فرصت‌طلبانه را به مدیریت می‌دهد و هزینه‌های نمایندگی را بالا می‌برد. از این رو فعالان

1. Vidiananda
2. Singh et al.
3. Gutsche et al.
4. Servaes and Tamayo
5. Ubud Salim
6. Desai et al.
7. Kim et al.

بازار سرمایه به این فعالیت‌ها واکنش مثبتی نشان نمی‌دهند. دسای و همکاران (۲۰۰۹) پس از بررسی رابطه اجتناب از مالیات و ارزش شرکت به این نتیجه رسیدند که برای شرکت‌هایی که ساختار حاکمیتی قوی دارند، رابطه مثبت میان اجتناب از مالیات و ارزش شرکت وجود دارد. مشایخی (۱۳۹۳) به بررسی ارتباط بین اجتناب از مالیات و ارزش شرکت پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد با بهبود کیفیت ساختار راهبری شرکتی، تأثیر مثبت فعالیت‌های اجتناب از مالیات از مالیات بر ارزش شرکت بیشتر می‌شود. شهسوارزاده (۱۳۹۲) به بررسی ارتباط بین اجتناب مالیاتی و ساختار مالکیت نهادی با هزینه سهام عادی و ارزش شرکت پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد بین اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد. رضایی (۱۳۹۴) به بررسی رابطه شفافیت در گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی با ارزش شرکت پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد بین اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد.

### ۳- مبانی نظری

#### ۳-۱- افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی

افشای مسئولیت اجتماعی شرکت به معنای رویه‌های باز و شفاف کسب‌وکار، یعنی روش‌هایی است که مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی و احترام به کارکنان، جامعه و محیط‌زیست می‌باشد. مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به این منظور برنامه‌ریزی می‌شود که برای جامعه به‌طور اعم و برای سهامداران به‌طور اخص حامل ارزش‌های پایدار باشد. مسئولیت شرکت را می‌توان در چهار بعد عنوان کرد:

- ۱) اقتصادی: مسئولیت شرکت نسبت به کسب سود برای مالکان.
- ۲) قانونی: مسئولیت شرکت در اطاعت از قوانین و مقررات.
- ۳) اخلاقی: مسئولیت شرکت در انجام آنچه که صحیح و منصفانه است.

۴) اختیاری و بشردوستانه: مسئولیت شرکت در ارتقای رفاه انسانی و کیفیت زندگی و تمایل شرکت به اینکه یک شهروند شرکتی خوب برای جامعه باشد. (شوآکی و همکاران،<sup>۱</sup> ۲۰۰۸)

### ۳-۱-۱- تئوری‌های مرتبط با افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی

- ۱) **تئوری ذینفعان:** تئوری ذینفعان ترکیبی از تئوری‌های سازمانی و اجتماعی است. در واقع این تئوری فلسفه، اخلاق، تئوری‌های سیاسی، اقتصادی، حقوق، علوم سازمانی و اجتماعی را در هم می‌آمیزد. اساس تئوری ذینفعان این است که شرکت‌ها بسیار بزرگ شده‌اند و تأثیر آن‌ها بر جامعه چنان عمیق است که آن‌ها باید به‌جز سهامداران، به بخش‌های بیشتری از جامعه نظیر کارکنان، عرضه‌کنندگان، محیط‌زیست و عموم مردم توجه کرده و پاسخگو باشند.
- ۲) **تئوری مشروعیت:** این تئوری مبتنی بر این فرض است که سازمان‌ها به‌طور مستمر به دنبال اطمینان از این موضوع هستند که فعالیت‌هایشان از سوی جامعه، دارای مشروعیت باشد. ساچمن<sup>۲</sup> (۱۹۹۵) گونه‌ای که فعالیت‌های یک واحد تجاری با در نظر گرفتن این موضوع و متناسب با هنجارها، ارزش‌ها، باورها و تعاریف سیستم اجتماعی، مطلوب و مناسب می‌باشند.
- ۳) **تئوری سازمانی:** نگرش تئوری نهادی از افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها اشاره دارد به اینکه تصمیمات شرکت در خصوص افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها صرفاً یک تصمیم‌گیری ابزاری نیست، بلکه محتوای اجتماعی وسیع‌تری را در نظر می‌گیرد. (حساس یگانه و برزگر، ۱۳۹۴)

### ۳-۱-۲- دیدگاه‌های گوناگون پیرامون افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها

**افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از دیدگاه هارجو تو<sup>۳</sup> (۲۰۱۱):** افشای مسئولیت اجتماعی شرکت را به‌عنوان فعالیت‌هایی تعریف می‌کند که به‌منظور پیشرفت بعضی از اهداف اجتماعی که فراتر از اهداف مالی هستند، انجام می‌گردد.

---

1. Shauki et al.  
2. Suchman  
3. Harjoto

**افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از دیدگاه جانسون و همکاران<sup>۱</sup>**  
 (۲۰۱۰): افشای مسئولیت اجتماعی شرکت بدین مفهوم است که شرکت‌ها نسبت به گروه‌های سازنده در جامعه غیر از سهامداران و فراتر از آن چیزی که از طریق قانون و قرارداد اتحادیه توصیف شده، وظیفه دارند.

**افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از دیدگاه دانکو و همکاران<sup>۲</sup>**  
 (۲۰۰۸): افشای مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها دربرگیرنده اقتصاد، قانون، اخلاقیات و انتظارات بشردوستانه واحدهای تجاری است که به کلیه ذی‌نفعان تعمیم می‌یابد. در اینجا ذی‌نفعان به‌عنوان هر فرد یا گروهی که می‌توانند بر فعالیت‌ها، تصمیمات، سیاست‌ها، رویدادها یا اهداف سازمان اثرگذارند، تعریف شده است.

**افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از دیدگاه کاتلر و لی<sup>۳</sup>**  
 (۲۰۰۵): افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، تعهد به بهبود جامعه از طریق خوب بودن با رویه‌های کسب‌وکار درست و مشارکت‌کنندگان در منابع شرکت می‌باشد.

**افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از دیدگاه کمیسیون افشای مسئولیت اجتماعی اروپا (۲۰۰۳):** افشای مسئولیت اجتماعی شرکت روشی است که شرکت‌ها اثرات اجتماعی و محیطی‌شان را برای ایجاد ارزش هم برای سهامداران و هم ذی‌نفعان‌شان از طریق نوآوری در استراتژی سازمان و عملیات، هدایت و بهبود بخشند.

**افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از دیدگاه اتحادیه اروپا (۲۰۰۱):** افشای مسئولیت اجتماعی شرکت روشی است که شرکت‌ها اثرات اجتماعی و محیطی‌شان را برای ایجاد ارزش هم برای سهامداران و هم ذی‌نفعان‌شان بر مبنای داوطلبانه، هدایت و بهبود بخشند.

**افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از دیدگاه هولم و واتز<sup>۴</sup>**  
 (۲۰۰۰): تعهد مستمر واحد تجاری که به‌طور اخلاقی رفتار کند و در جهت پیشرفت اقتصادی همکاری

---

1. Johnson et al.  
 2. Danko et al.  
 3. Catler and Lee  
 4. Holme and Watts

نماید، تعریف می‌کنند، به طوری که کیفیت عمر نیروی کار و خانواده آن‌ها و همچنین نهادهای محلی و جامعه را در سطح وسیع بهبود بخشد.

### وجه اشتراک دیدگاه‌های مختلف پیرامون افشای مسئولیت اجتماعی

**شرکت‌ها:** نگاهی مختصر به تعاریف نشان‌دهنده این موضوع است که نویسندگان هنوز بر سر یک تعریف واحد توافق نظر ندارند ولی از جهات زیادی شباهت‌هایی بین تعاریف مختلف مشاهده می‌شوند. در مجموع می‌توان گفت تمامی تعاریف بر این اصل استوارند که افشای مسئولیت اجتماعی، نشان‌دهنده وظایف سازمان‌ها نسبت به کلیه ذینفعان‌شان می‌باشد. (عربصالحی و همکاران، ۱۳۹۲)

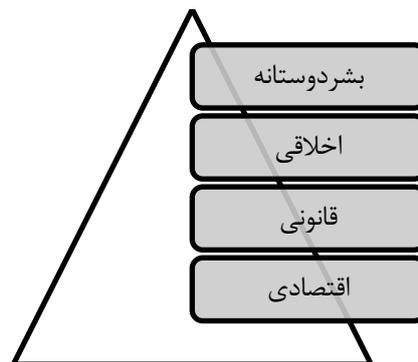
### ۳-۱-۳- مدل‌های مفهومی افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی

با بررسی ادبیات در زمینه افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی، می‌توان مدل‌های زیر را به عنوان مدل‌های اصلی توضیح‌دهنده افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی بیان نمود.

**مدل هرمی گالی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۳):** در این مدل مسئولیت‌های اقتصادی از مسئولیت‌های اصلی سازمان می‌باشد که همان سودآوری است. مسئولیت‌های قانونی اشاره به این دارد که سازمان بایستی در چارچوب قوانین و مقررات جامع فعالیت اقتصادی خود را انجام دهد. سومین مسئولیت شرکت‌ها، مسئولیت اخلاقی است که بر اساس آن از شرکت‌ها انتظار می‌رود که ارزش‌ها و هنجارهای جامعه را مدنظر داشته باشد و به آن‌ها احترام بگذارند و در نهایت مسئولیت‌های بشردوستانه اشاره به فعالیت‌های داوطلبانه شرکت دارد. بر طبق نظر گالی و همکاران (۲۰۱۳)، استفاده از این هرم، مدل مفهومی افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی را به تصویر می‌کشد و این مدل تمام حوزه‌های افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی را به‌طور متمایز و در این حال با هم دیگر نشان می‌دهد. مؤلفه‌های مدل افشای مسئولیت اجتماعی از لحاظ سلسله‌مراتبی اهمیت کاهشی دارند. بر این اساس که مسئولیت قانونی به عنوان پایه و اساس محسوب می‌شود و همه مسئولیت‌های دیگر دلالت بر مسئولیت اقتصادی دارند و از شرکت‌ها انتظار می‌رود که در چارچوب قانون عمل نمایند، بنابراین مسئولیت قانونی به عنوان لایه بعدی هرم

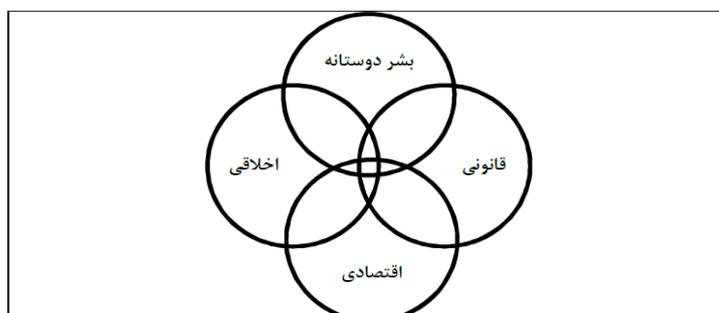
1. Galli et al.

می‌باشد. در ادامه مسئولیت اخلاقی مطرح می‌شود. در رأس این هرم مسئولیت بشردوستانه قرار دارد که اختیاری می‌باشد و کمترین اهمیت را در هرم دارد. در این راستا هر چه به رأس هرم نزدیک می‌شویم از اهمیت این مؤلفه‌ها کاسته می‌شود. (ویسر، ۲۰۱۲)



شکل ۱. مدل هرمی گالی و همکاران

**مدل دواير متقاطع:** چارچوب مدل هرمی گالی و همکاران (۲۰۱۳)، نمی‌تواند طبیعت قلمروهای افشای مسئولیت اجتماعی شرکت را به‌طور کامل ارائه کند و ارتباط متقابل بین آن‌ها را به‌طور کامل به تصویر بکشد. قلمروهای افشای مسئولیت اجتماعی شرکت در تعامل با هم قرار دارند و یکی از ویژگی‌های جدایی‌ناپذیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت همان ارتباط متقابل است. بر این اساس، مدل دواير متقاطع که در شکل (۲) نشان داده شده است، می‌گوید که مسئولیت‌های مختلف با یکدیگر روابط پویا و متقابل دارند و به‌طور خاص مسئولیت اقتصادی، اساسی‌ترین مسئولیت نیست و همچنین، اقدامات اقتصادی در راستای افشای مسئولیت اجتماعی شرکت اهمیت کمتری نسبت به سایرین ندارد. به‌عبارت‌دیگر مسئولیت‌های قانونی، اخلاقی و بشردوستانه به همان اندازه مسئولیت اقتصادی برای کسب‌وکار اهمیت دارد. (ویسر، ۲۰۱۲)



شکل ۲. مدل دواير متقاطع

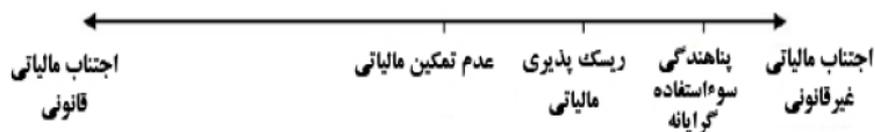
**مدل دواير متحد المركز:** اين مدل شبیه مدل هرمی است که در یک نظر نقش اقتصادی کسب و کار، هسته اصلی افشای مسئولیت اجتماعی است. همچنین، شبیه مدل دواير متقاطع است که به روابط متقابل بین قلمروهای افشای مسئولیت اجتماعی شرکت توجه می‌کند. به این ترتیب که همانند مدل هرمی گالی و همکاران (۲۰۱۳)، مسئولیت‌های اقتصادی در مرکز مدل قرار دارند اما نسبت به سایر قلمروها از اهمیت بیشتری برخوردار نیست. در مقابل مسئولیت‌های بشردوستانه بیشترین اهمیت را دارند اما این مسئولیت نیز باید با توجه به قلمرو اقتصادی انجام شود. در این مدل که در شکل (۳)، نشان داده شده است، هر عضو دایره داخلی در عین حال عضو دایره گسترده‌تر بیرونی است، اما این رابطه برعکس نیست. (ویسر، ۲۰۱۲)



شکل ۳. مدل دواير متحد المركز

### ۳-۲- سیاست اجتناب مالیاتی

اجتناب مالیاتی فرآیندی است که از طریق آن شرکت‌ها اقدام به کاهش پرداخت‌های ناشی از مالیات بر درآمد به سازمان مالیاتی می‌کنند. پرداخت مالیات منجر به کاهش سود و وجوه نقد باقیمانده برای سایر ذینفعان شرکت از جمله سهامداران می‌شود. از این رو به‌طور طبیعی این انگیزه وجود دارد تا شرکت و سهامداران آن اقداماتی را جهت اجتناب از پرداخت مالیات انجام دهند. (فروغی و محمدی، ۱۳۹۲) بر اساس این مفهوم، دایرینگ و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) اجتناب مالیاتی را به‌عنوان «توانایی پرداخت مقدار کمی از مالیات بر درآمد نقدی نسبت به سود قبل از مالیات شرکت» تعریف کرده‌اند. فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات به‌طور متداول به ابزارهای صرفه‌جویی مالیات که منابع را از دولت به سهامداران انتقال می‌دهد و بنابراین ارزش بعد از مالیات شرکت را افزایش می‌دهد، مربوط می‌شود. (دسایبی و دی‌هارامپالا، ۲۰۰۹) در ادبیات حسابداری، اجتناب مالیاتی از دو بعد گسترده و محدود تعریف شده است. در بعد گسترده، اجتناب مالیاتی به‌صورت کاهش آشکار مالیات به ازای هر ریال سود حسابداری قبل از مالیات تعریف می‌گردد. طبق این تعریف تمام معاملاتی که بر بدهی مالیاتی آشکار شرکت اثر می‌گذارند در زمره اجتناب مالیاتی قرار می‌گیرند و بین فعالیت‌های واقعی با مطلوبیت مالیاتی، فعالیت‌های اجتنابی که به‌منظور کاهش مالیات انجام می‌شوند و لابی‌هایی که برای کسب مزایای مالیاتی انجام می‌شوند، تفاوتی قائل نمی‌شود. (جهرومی، ۱۳۹۱) طبق این تعریف، اگر اجتناب مالیاتی را به‌صورت طیفی از استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی در نظر بگیریم، در یک سر طیف اجتناب مالیاتی قانونی (نظیر سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت) و در سر دیگر طیف اجتناب مالیاتی غیرقانونی قرار می‌گیرد.



شکل ۴. استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی

1. Dyreng et al.

**عدم تمکین مالیاتی:** مالیات بر درآمدی است که از نظر قانونی بر عهده شرکت است اما گزارش یا پرداخت نمی‌شود.

**ریسک‌پذیری مالیاتی:** طیف گسترده‌ای از معاملاتی است که عمدتاً بدون انجام یک اقدام واقعی توسط شرکت، به منظور کاهش بدهی مالیاتی انجام می‌شوند.

**پناهندگی سوءاستفاده گرایانه:** انجام معاملات بسیار پیچیده‌ای است که به منظور سوءاستفاده از راه‌های فرار مالیاتی، توسط شرکت‌ها و افراد ثروتمند انجام می‌شوند و مزایای مالیاتی ناخواسته و زیادی برای مؤدیان فراهم می‌شوند.

اجتناب مالیاتی دارای پیامدهای بالقوه مستقیم و غیرمستقیم بسیاری می‌باشد. کاهش هزینه مالیات و افزایش جریان نقدی و افزایش ثروت سهامداران از جمله پیامدهای مستقیم؛ و کاهش پناهگاه‌های مالیاتی و احتمال وضع مالیات بیشتر و در نظر گرفتن جرائم مالیاتی و فشار احتمالی دولت برای در نظر گرفتن مالیات بیشتر از این بنگاه‌ها، کاهش افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و به تبع آن کاهش ارزش شرکت از جمله پیامدهای غیرمستقیم فعالیت‌های اجتناب مالیاتی می‌باشند (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰).

### ۳-۲-۱- فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی

فرار مالیاتی، یک نوع تخلف و تخطی از قانون است، اما اجتناب مالیاتی، استفاده از خلأ قانونی و یا به تعبیری دیگر سوءاستفاده رسمی از قوانین و معافیت‌ها و مشوق‌های قانونی است. از جمله تفاوت دیگر فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی می‌توان به واکنش و بازتاب افشا عمل اشاره کرد. در اجتناب مالیاتی فرد نگران بر ملا شدن عمل خود نیست؛ چراکه وی عمل غیرقانونی انجام نداده است؛ ولی در فرار مالیاتی بر ملا شدن عمل فرد می‌تواند تبعات قانونی و جرائم و تنبیه‌هایی را برای آن به همراه داشته باشد. هر چند که هدف هر دو فعالیت منتفی نمودن مالیات است، ولی نحو دستیابی به آن متفاوت می‌باشد و این دو موضوع را می‌تواند از هم متمایز نماید. (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰) تمایز مفهوم بین فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات به قانونی یا غیرقانونی بودن رفتار مؤدیان مربوط می‌شود. فرار مالیاتی، یک نوع تخلف از قانون است. وقتی که یک مؤدی مالیاتی از ارائه گزارش درست در مورد درآمدهای حاصل از کار یا سرمایه خود که مشمول پرداخت

مالیات می‌شود، امتناع می‌کند، یک نوع عمل غیررسمی انجام می‌دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور دور نگه می‌دارد؛ اما در اجتناب از مالیات، فرد نگران نیست که عملاً و افشا شود. اجتناب از مالیات، از خلأهای قانونی در قانون مالیات‌ها نشأت می‌گیرد. در اینجا فرد به‌منظور کاهش قابلیت پرداخت مالیات، خود دنبال راه‌های گریز می‌گردد. مثلاً درآمدهای نیروی کار را در قالب درآمد سرمایه نشان می‌دهد که از نرخ پایین‌تری برای مالیات برخوردارند. (بزرگ‌اصل و احمدی، ۱۳۹۲)

### ۳-۲-۲- دیدگاه‌های گوناگون پیرامون فرار مالیاتی

**فرار مالیاتی از دیدگاه کمیته مشترک محاسبات مالیاتی آمریکا:** هرگونه برنامه یا اقدامی که شرکت‌ها جهت کاهش یا عدم پرداخت مالیات انجام می‌دهند، بدون این‌که زیان یا ریسک اقتصادی را تحمل کرده باشند، فرار مالیاتی تلقی می‌شود. (ویلسون،<sup>۱</sup> ۲۰۰۹)

**فرار مالیاتی از دیدگاه هانلون و هیتزمن (۲۰۱۰):** فرار مالیاتی به‌عنوان کاهش سود مشمول مالیات ابرازی به ازای هر دلار سود حسابداری تعریف می‌شود.

**فرار مالیاتی از دیدگاه دایرنگ و همکاران (۲۰۰۹):** فرار مالیاتی بیانگر توانایی شرکت برای کاهش پرداخت‌های مالیاتی است؛ بنابراین فرار مالیاتی را می‌توان به‌عنوان توانایی پرداخت مالیات کمتر نسبت به سود قبل از مالیات تعریف کرد.

**فرار مالیاتی از دیدگاه هادیان و تحویلی (۱۳۹۲):** هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود.

### ۴- فرضیه‌های تحقیق

فرضیه اصلی اول: بین افشای مسئولیت اجتماعی و سیاست اجتناب مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

- فرضیه فرعی ۱-۱: بین افشای مشارکت اجتماعی و سیاست اجتناب مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۱-۲: بین افشای روابط کارکنان و سیاست اجتناب مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۱-۳: بین افشای محیط‌زیست و سیاست اجتناب مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۱-۴: بین افشای ویژگی محصولات و سیاست اجتناب مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه اصلی دوم: بین افشای مسئولیت اجتماعی و ارزش بازار شرکت رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۲-۱: بین افشای مشارکت اجتماعی و ارزش بازار شرکت رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۲-۲: بین افشای روابط کارکنان و ارزش بازار شرکت رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۲-۳: بین افشای محیط‌زیست و ارزش بازار شرکت رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه فرعی ۲-۴: بین افشای ویژگی محصولات و ارزش بازار شرکت رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- فرضیه اصلی سوم: بین سیاست اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت رابطه معنی‌داری وجود دارد.

##### ۵- روش تحقیق

این پژوهش یک پژوهش تحلیلی از نوع نیمه تجربی می‌باشد. از نظر نوع داده‌ها کمی بوده و از نظر ماهیت جزء پژوهش‌های اثباتی محسوب می‌گردد. همچنین از نظر بررسی از نوع پس‌رویدادی بوده و از نظر هدف یک پژوهش کاربردی محسوب می‌گردد. در این پژوهش اطلاعات دوره مالی از صورت‌های مالی و گزارش‌های شرکت‌ها به‌دست‌آمده است؛ بدین‌صورت که داده‌های مربوط به شرکت‌های نمونه پذیرفته شده در

بورس اوراق بهادار تهران طی مهر و موم‌های مالی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ از منابعی چون نرم‌افزار ره‌آورد نوین و تدبیر پرداز، سایت بورس اوراق بهادار تهران استخراج و به صفحه گسترده Excel منتقل شد. همچنین برای پردازش اطلاعات از نرم‌افزار E-views استفاده شده است. آزمون فرضیه‌ها به کمک روش تحلیل رگرسیون با استفاده از داده‌های تابلویی (پانل) صورت گرفته است.

### ۶- جامعه پژوهش، حجم نمونه و روش محاسبه آن

جامعه آماری این پژوهش با توجه به موضوع، نوع اطلاعات موردنیاز و کاربرد آن دربرگیرنده کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در قلمرو زمانی ۵ ساله از سال مالی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ است. برای انتخاب نمونه تحقیق ابتدا کلیه داده‌ها شامل فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره مذکور از اطلاعات بورس و نرم‌افزارهای تدبیر پرداز و ره‌آورد نوین دریافت و با توجه به ماهیت پژوهش و نیز وجود برخی ناهماهنگی‌ها میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک (هدفمند) استفاده می‌شود. شرایط زیر به‌منظور تعیین نمونه آماری پژوهش در نظر گرفته شده است.

- ۱) تا قبل از سال ۱۳۹۱ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند.
  - ۲) به‌منظور همگن بودن اطلاعات، جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری یا واسطه‌گری‌های مالی شامل بیمه و بانک نباشند.
  - ۳) پایان سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند باشد
  - ۴) مهر و موم‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ تغییر سال مالی نداده باشند.
  - ۵) شرکت‌هایی که صورت‌های مالی و اطلاعات آن‌ها کامل و در دسترس باشد.
- با توجه به محدودیت‌های اعمال شده، تعداد ۱۸۰ شرکت انتخاب شدند که اطلاعات این شرکت‌ها از سازمان بورس اوراق بهادار تهران، سایت بورس اوراق بهادار تهران و نرم‌افزارهای ره‌آورد نوین جمع‌آوری شده است.

## ۷- مدل‌های پژوهش

### ۷-۱- مدل مورد استفاده برای آزمون فرضیه اصلی اول و فرضیه‌های فرعی آن

به منظور آزمون فرضیه اصلی اول از مدل رگرسیونی (۱) استفاده می‌شود.

(۱)

که در آن: سیاست اجتناب مالیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، اندازه شرکت  $i$  در سال  $t$ ، اهرم مالی شرکت  $i$  در سال  $t$ . (ژنگ، ۲۰۱۶)

همچنین به منظور آزمون فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی اول از مدل گسترده رگرسیونی (۲) استفاده می‌شود.

(۲)

که در آن: سیاست اجتناب مالیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، افشای مشارکت اجتماعی شرکتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، افشای روابط کارکنان شرکتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، افشای محیط‌زیست شرکتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، افشای ویژگی محصولات شرکتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، اندازه شرکت  $i$  در سال  $t$ ، اهرم مالی شرکت  $i$  در سال  $t$ . (ژنگ، ۲۰۱۶)

### ۷-۲- مدل مورد استفاده برای آزمون فرضیه اصلی دوم و فرضیه‌های فرعی آن

به منظور آزمون فرضیه اصلی دوم از مدل رگرسیونی (۳) استفاده می‌شود.

(۳)

که در آن: ارزش بازار شرکت  $i$  در سال  $t$ ، افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، اندازه شرکت  $i$  در سال  $t$ ، اهرم مالی شرکت  $i$  در سال  $t$ . (ژنگ، ۲۰۱۶)

همچنین به منظور آزمون فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی دوم از مدل گسترده رگرسیونی (۴) استفاده می‌شود.

(۴)

که در آن:

ارزش بازار شرکت  $i$  در سال  $t$ ، : افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، : افشای مشارکت اجتماعی شرکتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، : افشای روابط کارکنان شرکتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، : افشای محیط‌زیست شرکتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، : افشای ویژگی محصولات شرکتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، : اندازه شرکت  $i$  در سال  $t$ ، : اهرم مالی شرکت  $i$  در سال  $t$ . (ژنگ، ۲۰۱۶)

### ۷-۳- مدل مورد استفاده برای آزمون فرضیه اصلی سوم

به منظور آزمون فرضیه اصلی سوم از مدل رگرسیونی (۵) استفاده می‌شود.

(۵)

که در آن: : ارزش بازار شرکت  $i$  در سال  $t$ ، : سیاست اجتناب مالیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ، : اندازه شرکت  $i$  در سال  $t$ ، : اهرم مالی شرکت  $i$  در سال  $t$ . (ژنگ، ۲۰۱۶)

## ۸- متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آن‌ها

### ۸-۱- افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی

افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی در این پژوهش دارای چهار بعد می‌باشد، هر بعد آن دارای نقاط قوت و ضعف مخصوص به خود می‌باشد. با تفاضل نقاط قوت از نقاط ضعف مربوطه نمره آن بعد به دست می‌آید. در نهایت با جمع تمام ابعاد فوق یک نمره کلی برای مسئولیت‌پذیری اجتماعی به دست خواهد آمد. لازم به ذکر است که در صورت وجود هر نقطه ضعف یا نقطه قوت مربوطه، عدد یک و در صورت نبود آن‌ها عدد صفر در نظر گرفته خواهد شد. اطلاعات لازم برای این متغیرها در گزارش هیئت‌مدیره شرکت‌ها افشاء می‌شود.

(۶)

(۷)

(۸)

(۹)

(۱۰)

که در آن: : نمره افشای مسئولیت اجتماعی شرکتی، : نمره افشای مشارکت اجتماعی که از تفاضل نقاط قوت و ضعف خاص خود محاسبه می‌گردد، : نمره افشای روابط کارکنان که از تفاضل نقاط قوت و ضعف خاص خود محاسبه می‌گردد، : نمره افشای محیط‌زیست که از تفاضل نقاط قوت و ضعف خاص خود محاسبه می‌گردد، : نمره افشای ویژگی محصولات که از تفاضل نقاط قوت و ضعف خاص خود محاسبه می‌گردد. (حاجیها و سرفراز، ۱۳۹۳)

#### ۸-۲- سیاست اجتناب مالیاتی

در این پژوهش به پیروی از پژوهش دیرنگ و همکاران (۲۰۰۹)، از نرخ مؤثر مالیاتی استفاده می‌شود که به صورت زیر محاسبه می‌گردد.

$$(۱۱) \quad \text{نرخ مؤثر مالیاتی} = \frac{\text{کل هزینه مالیات شرکت}}{\text{سود قبل از مالیات شرکت}}$$

#### ۸-۳- ارزش بازار شرکت

ارزش بازار شرکت برابر با حاصل ضرب تعداد سهام شرکت در قیمت بازار سهام است. در این پژوهش برای محاسبه ارزش بازار شرکت از آخرین قیمت سهام شرکت در هر سال که سهام شرکت با آن قیمت مورد معامله قرار گرفته، استفاده شد و به این نکته توجه شد که میزان سهام معامله شده با قیمت موردنظر بیشتر از حجم مینا باشد. (همتی و همکاران، ۱۳۹۲)

$$(۱۲) \quad \text{قیمت بازار سهام} = \text{تعداد سهام شرکت} \times \text{ارزش بازار شرکت مدل}$$

## ۸-۴- اندازه شرکت

در این پژوهش اندازه شرکت به وسیله لگاریتم طبیعی دارایی‌ها به تاریخ ترازنامه محاسبه خواهد شد. (رئیس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۱)

## ۸-۵- اهرم مالی

یکی از مهم‌ترین مقیاس‌های اهرم مالی، نسبت بدهی است که از تقسیم بدهی‌ها به دارایی‌ها به دست می‌آید. (رئیس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۱)

## ۹- تجزیه و تحلیل داده‌ها

## ۹-۱- آمار توصیفی

جدول ۱. آمار توصیفی

کشدگی	چولگی	انحراف معیار	مینیمم	ماکزیمم	میانه	میانگین	
۱۴,۶۳۸	۳,۶۲۵	۹۴۸۸۲۲۲,۲۹۰	۴۹۶۷۶,۲۰	۷۱۰۵۳۲۰۰	۱۰۷۸۲۵۲,۵	۴۴۸۱۸۵۹,۸۶۴	ارزش بازار
۱,۵۲۷	-۰,۰۵۰	۰,۰۸۶	۰	۰,۲۷	۰,۱۲	۰,۱۱۱	سیاست اجتناب مالیاتی
۴,۶۴۰	-۰,۸۱۵	۱,۷۲۲	۱	۱۲	۸	۷,۹۹۵	افشای مسئولیت اجتماعی
۲,۷۹۸	-۰,۰۶۵	۰,۷۹۸	۰	۴	۳	۲,۷۳۲	افشای روابط کارکنان
۲,۵۶۱	۰,۴۷۲	۰,۸۶۷	۰	۴	۲	۱,۸۶۰	افشای مشارکت اجتماعی
۲,۹۷۷	۰,۲۴۴	۰,۷۳۰	۰	۴	۱	۱,۳۶۳	افشای ویژگی محصولات
۲,۸۱۲	۰,۱۸۵	۰,۸۷۵	۰	۴	۲	۲,۰۴	افشای محیط زیست
۶,۷۹۱	۰,۷۹۶	۰,۲۳۹	۰,۰۱۳	۲,۰۷۸	۰,۶۰۹	۰,۶۰۶	اهرم مالی
۳,۶۵۹	۰,۶۸۷	۱,۵۱۶	۱۰,۳۵۲	۱۹,۱۵۴	۱۳,۸۷۸	۱۴,۱۰۵	اندازه شرکت

بر اساس جدول (۱) بررسی میانگین متغیرهای تحقیق نشان داد میانگین ارزش بازار و سیاست اجتناب شرکت‌های مورد بررسی به ترتیب برابر ۴۴۸۱۸۵۹,۸۶۴ و ۰,۱۱۱ بود. از طرفی میانگین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها برابر ۷,۹۹۵ بود که

نشان می‌دهد بالاتر از متوسط می‌باشد. همچنین در بین معیارهای افشای مسئولیت اجتماعی، معیار روابط کارکنان و معیار مربوط به تولید به ترتیب بالاترین و کمترین امتیاز را دارا بودند.

#### ۹-۲-۲- آزمون فرضیه‌ها

##### ۹-۲-۱- آزمون فرضیه اصلی اول

بر اساس نتایج جدول (۲)، بررسی نقض فرض کلاسیک فرضیه اصلی اول نشان داد که در مدل رگرسیونی فرضیه تحقیق اجزا اخلال دارای خودهمبستگی سریالی مرتبه دوم و ناهمسانی واریانس بود ( $\text{sig} < 0,05$ ) و همچنین توزیع اجزای اخلال دارای توزیع غیر نرمال بود ( $\text{sig} < 0,05$ )؛ اما نتایج هم‌خطی نشان می‌دهد عامل تورم واریانس متغیرهای وارد شده به مدل رگرسیونی کمتر از ۱۰ و نزدیک به ۱ می‌باشد که با توجه به نتایج به‌دست‌آمده می‌توان گفت بین متغیرهای مستقل مدل رگرسیونی، هم‌خطی وجود ندارد. از طرفی بررسی نتایج آزمون اثرات داده‌های ترکیبی مدل رگرسیونی نشان داد سطح معنی‌داری مقدار آزمون F لیمر در سطح خطای ۰,۵٪ کمتر از ۰,۰۵٪ ( $\text{sig} < 0,05$ ) است که بیان‌کننده رد فرضیه صفر در سطح خطای ۰,۵٪ می‌باشد؛ در نتیجه پذیرش یکسانی عرض از مبداهای مقاطع رد می‌گردد. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده می‌توان بیان کرد برای آزمون مدل رگرسیونی فرضیه اصلی اول روش داده‌های تابلویی مناسب می‌باشد. همچنین نتایج آزمون هاسمن بیان‌کننده رد فرض  $H_0$  در سطح خطای ۰,۵٪ بود ( $\text{sig} < 0,05$ ) چراکه سطح معنی‌داری مقدار آزمون کمتر از ۰,۵٪ و معنی‌دار به‌دست‌آمده بود. از این رو می‌توان بیان کرد برای تخمین مدل رگرسیونی فرضیه اصلی اول مدل اثرات ثابت نسبت به اثرات تصادفی مناسب‌تر است (ارجحیت دارد). با توجه به اینکه مشکلات مربوط به ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی در مدل رگرسیونی مشاهده می‌گردد از این رو برای رفع آن از روش GLS استفاده شد. بررسی نتایج برآورد تخمین مدل رگرسیونی فرضیه اصلی اول نشان داد در سطح خطای ۰,۵٪، سطح معنی‌داری آماره  $t$  متغیر افشای مسئولیت اجتماعی (-۳,۶۲۶) کوچک‌تر از ۰,۰۵٪ ( $\text{sig} < 0,05$ ) و معنی‌دار بود، بنابراین فرضیه  $H_0$  با اطمینان بالاتر از ۰,۹۵٪ رد می‌گردد (رد فرض  $H_0$ )؛ به عبارتی بین افشای مسئولیت اجتماعی و سیاست اجتناب شرکت ارتباط منفی (معکوس) و معنی‌داری وجود دارد.

جدول ۲. نتایج آزمون فرضیه اصلی اول

نتیجه	VIF	sig	آماره t	SE	$\beta$	متغیر
-	-	۰,۰۰۰	۱۴,۹۷۷	۰,۰۳۳	۰,۵۰۰	C
-	۱,۰۰۲	۰,۰۰۰	-۳,۶۲۶	۰,۰۰۱	-۰,۰۰۳	افشای مسئولیت اجتماعی
-	۱,۰۰۱	۰,۰۹۱	-۱,۶۹۶	۰,۰۰۷	-۰,۰۱۲	اهرم مالی
-	۱,۰۰۱	۰,۰۰۰	-۱۱,۳۴۲	۰,۰۰۲	-۰,۰۲۶	اندازه شرکت
۱۶۳,۵۳۳ (۰,۰۰۰)		آماره F		۰,۹۷۷		ضریب تعیین
۱,۸۶۸		دوربین واتسون		۰,۹۷۱		ضریب تعیین تعدیل شده
نتیجه		فرض H <sub>0</sub>		مقدار آزمون		آزمون‌های تعیین مدل رگرسیونی
وجود خودهمبستگی سریالی	رد H <sub>0</sub>	۱۴۶,۰۳۳ (۰,۰۰۰)		آزمون خودهمبستگی (بروش گادفری)		تفصیل فروض کلاسیک
وجود ناهمسانی واریانس	رد H <sub>0</sub>	۴,۳۶۳ (۰,۰۰۵)		آزمون ناهمسانی واریانس (بروش پاگان گادفری)		
توزیع غیر نرمال	رد H <sub>0</sub>	۴۱,۴۷۵ (۰,۰۰۰)		آزمون نرمال بودن (جارج-برا)		
تابلویی	رد H <sub>0</sub>	۱۰,۹۴۱ (۰,۰۰۰)		آزمون اثرات ثابت (F لیمر)		ترکیبی آزمون داده
ثابت	رد H <sub>0</sub>	۱۵,۷۹۱ (۰,۰۰۱)		آزمون اثرات تصادفی (هاسمن)		

۹-۲-۱-۱ - آزمون فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی اول

جدول ۳. نتایج آزمون فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی اول

نتیجه	VIF	sig	آماره t	SE	$\beta$	متغیر
-	-	۰,۰۰۰	۱۳,۷۴۱	۰,۰۳۵	۰,۴۷۸	C
-	۱,۰۶۷	۰,۲۸۶	-۱,۰۶۸	۰,۰۰۱	-۰,۰۰۱	افشای روابط کارکنان
	۱,۲۲۴	۰,۰۰۹	-۲,۶۲۲	۰,۰۰۱	-۰,۰۰۳	افشای مشارکت اجتماعی
	۱,۱۲۹	۰,۰۱۶	-۲,۴۱۴	۰,۰۰۱	-۰,۰۰۴	افشای ویژگی محصولات
	۱,۰۷۷	۰,۰۰۳	-۲,۹۴۲	۰,۰۰۱	-۰,۰۰۳	افشای محیط‌زیست
-	۱,۰۱۵	۰,۰۵۵	-۱,۹۲۰	۰,۰۰۷	-۰,۰۱۳	اهرم مالی
-	۱,۰۱۷	۰,۰۰۰	-۱۰,۰۶۵	۰,۰۰۲	-۰,۰۲۴	اندازه شرکت
	۱۶۰,۶۵۰ (۰,۰۰۰)	آماره F	۰,۹۷۷		ضریب تعیین	
	۱,۸۸۸	دوربین واتسون	۰,۹۷۱		ضریب تعیین تعدیل شده	
نتیجه	فرض H <sub>0</sub>	مقدار آزمون	آزمون‌های تعیین مدل رگرسیونی			
وجود خودهمبستگی سریالی	رد H <sub>0</sub>	۱۳۸,۱۲۳ (۰,۰۰۰)	آزمون خودهمبستگی (بروش گادفری)			
وجود ناهمسانی واریانس	رد H <sub>0</sub>	۲,۹۰۳ (۰,۰۰۹)	آزمون ناهمسانی واریانس (بروش پاگان گادفری)			
توزیع غیر نرمال	رد H <sub>0</sub>	۴۰,۹۵۱ (۰,۰۰۰)	آزمون نرمال بودن (جارج-برا)			
تابلویی	رد H <sub>0</sub>	۱۰,۷۸۳ (۰,۰۰۰)	آزمون اثرات ثابت (F لیمر)			آزمون داده ترکیبی
ثابت	رد H <sub>0</sub>	۲۰,۵۹۰ (۰,۰۰۲)	آزمون اثرات تصادفی (هاسمن)			

بر اساس نتایج جدول (۳)، بررسی نقض فروض کلاسیک نشان داد که در مدل رگرسیونی فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی اول تحقیق، اجزا اخلاص دارای خودهمبستگی سریالی مرتبه دوم و ناهمسانی واریانس بود ( $\text{sig} < 0,05$ ) و همچنین توزیع اجزای اخلاص دارای توزیع غیر نرمال بود ( $\text{sig} < 0,05$ )؛ اما نتایج هم‌خطی نشان می‌دهد عامل تورم واریانس متغیرهای وارد شده به مدل رگرسیونی کمتر از ۱۰ و نزدیک به ۱ می‌باشد که با توجه به نتایج به‌دست‌آمده می‌توان گفت بین متغیرهای مستقل مدل رگرسیونی، هم‌خطی وجود ندارد. از طرفی بررسی نتایج آزمون اثرات داده‌های ترکیبی مدل رگرسیونی نشان داد سطح معنی‌داری مقدار آزمون F لیمر در سطح خطای ۰/۵ کمتر از ۰/۵ ( $\text{sig} < 0,05$ ) است که بیان‌کننده رد فرضیه صفر در سطح خطای ۰/۵ می‌باشد. در نتیجه پذیرش یکسانی عرض از مبدأهای مقاطع رد می‌گردد. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده می‌توان بیان کرد برای آزمون مدل رگرسیونی فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی اول روش داده‌های تابلویی مناسب می‌باشد. همچنین نتایج آزمون هاسمن بیان‌کننده رد فرض  $H_0$  در سطح خطای ۰/۵ بود ( $\text{sig} < 0,05$ ) چراکه سطح معنی‌داری مقدار آزمون کمتر از ۰/۵ و معنی‌دار به‌دست‌آمده بود. از این رو می‌توان بیان کرد برای تخمین مدل رگرسیونی فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی اول مدل اثرات ثابت نسبت به اثرات تصادفی مناسب‌تر است (ارجحیت دارد). با توجه به اینکه مشکلات مربوط به ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی در مدل رگرسیونی مشاهده می‌گردد از این رو برای رفع آن از روش GLS استفاده شد. بررسی نتایج برآورد تخمین مدل رگرسیونی فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی اول نشان داد در سطح خطای ۰/۵، سطح معنی‌داری آماره t تمامی معیارهای افشای مسئولیت اجتماعی (مشارکت اجتماعی (-۲,۶۲۲)، مربوط به تولید (-۲,۴۱۴) و محیط‌زیست (-۲,۹۴۲)) به غیر از معیار روابط کارکنان کوچک‌تر از ۰/۵ ( $\text{sig} < 0,05$ ) و معنی‌دار بود، بنابراین فرضیه  $H_0$  با اطمینان بالاتر از ۹۵٪ رد می‌گردد (رد فرض  $H_0$ )؛ از طرفی با توجه به جهت ضرایب معیارها می‌توان بیان کرد بین معیارهای افشای مسئولیت اجتماعی و سیاست اجتناب شرکت ارتباط منفی (معکوس) و معنی‌داری وجود دارد. این بخش از یافته‌های تحقیق با پژوهش انجام شده توسط کیم و ایم (۲۰۱۷)، آگوندو و سیان بولا (۲۰۱۷)، امبامه و همکاران (۲۰۱۷)، جونز و همکاران (۲۰۱۷)، گوارکی (۲۰۱۷)، کریستینسن (۲۰۱۶)، ساری و تیجن (۲۰۱۶)، ژنگ (۲۰۱۶)، گارسیا و اوتز (۲۰۱۲) سازگار می‌باشد.

۹-۲-۲- آزمون فرضیه اصلی دوم

جدول ۴. نتایج آزمون فرضیه اصلی دوم

متغیر		$\beta$	SE	t آماره	sig	VIF	نتیجه
C	□ <sub>0</sub>	۷,۱۱۶	۰,۶۸۷	۱۰,۳۵۱	۰,۰۰۰	-	-
افشای مسئولیت اجتماعی	□ <sub>1</sub>	۰,۱۷۴	۰,۰۲۲	۸,۰۹۶	۰,۰۰۰	۱,۰۰۲	رد H <sub>0</sub>
اهرم مالی	□ <sub>2</sub>	-۰,۰۴۵	۰,۱۵۶	-۰,۲۸۷	۰,۷۷۴	۱,۰۰۱	-
اندازه شرکت	□ <sub>3</sub>	۰,۳۹۸	۰,۰۴۸	۸,۲۶۵	۰,۰۰۰	۱,۰۰۱	-
ضریب تعیین		۰,۲۲۳		آماره F		۶۱,۱۸۰ (۰,۰۰۰)	
ضریب تعیین تعدیل شده		۰,۲۱۹		دوربین واتسون		۱,۵	
آزمون‌های تعیین مدل رگرسیونی		مقدار آزمون		فرض H <sub>0</sub>		نتیجه	
نقش فروض کلاسیک	آزمون خودهمبستگی (بروش گادفری)		۴۵۲,۰۳۹ (۰,۰۰۰)	رد H <sub>0</sub>		وجود خودهمبستگی سریالی	
	آزمون ناهمسانی واریانس (بروش پاگان گادفری)		۴,۷۳۶ (۰,۰۰۳)	رد H <sub>0</sub>		وجود ناهمسانی واریانس	
	آزمون نرمال بودن (چارک-برا)		۱۰,۰۳۷ (۰,۰۰۷)	رد H <sub>0</sub>		توزیع غیر نرمال	
ترکیبی داده آزمون	آزمون اثرات ثابت (F لیمر)		۳۳,۲۱۸ (۰,۰۰۰)	رد H <sub>0</sub>		تابلویی	
	آزمون اثرات تصادفی (هاسمن)		۴,۹۵۶ (۰,۱۷۵)	عدم رد H <sub>0</sub>		تصادفی	

بر اساس نتایج جدول (۴)، بررسی نقض فروض کلاسیک فرضیه اصلی دوم نشان داد که در مدل رگرسیونی فرضیه تحقیق اجزا اخلاص دارای خودهمبستگی سریالی مرتبه دوم و ناهمسانی واریانس بود ( $\text{sig} < 0,05$ ) و همچنین توزیع اجزای اخلاص دارای توزیع غیر نرمال بود ( $\text{sig} < 0,05$ )؛ اما نتایج هم‌خطی نشان می‌دهد عامل تورم واریانس متغیرهای وارد شده به مدل رگرسیونی کمتر از ۱۰ و نزدیک به ۱ می‌باشد که با توجه به نتایج به‌دست‌آمده می‌توان گفت بین متغیرهای مستقل مدل رگرسیونی، هم‌خطی وجود ندارد. از طرفی بررسی نتایج آزمون اثرات داده‌های ترکیبی مدل رگرسیونی نشان داد سطح معنی‌داری مقدار آزمون F لیمر در سطح خطای ۵٪ کمتر از ۵٪ ( $\text{sig} < 0,05$ ) است که بیان‌کننده رد فرضیه صفر در سطح خطای ۵٪ می‌باشد؛ در نتیجه پذیرش یکسانی عرض از مبدأهای مقاطع رد می‌گردد. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده می‌توان بیان کرد برای آزمون مدل رگرسیونی فرضیه اصلی دوم روش داده‌های تابلویی مناسب می‌باشد. همچنین نتایج آزمون هاسمن بیان‌کننده عدم رد فرض  $H_0$  در سطح خطای ۵٪ بود ( $\text{sig} > 0,05$ ) چراکه سطح معنی‌داری مقدار آزمون بزرگ‌تر از ۵٪ و غیرمعنی‌دار به‌دست‌آمده بود. از این رو می‌توان بیان کرد برای تخمین مدل رگرسیونی فرضیه اصلی دوم اثرات تصادفی نسبت به اثرات ثابت مناسب‌تر است (ارجحیت دارد). این نکته را باید یادآور شد که با توجه به اینکه از روش اثرات تصادفی برای آزمون مدل فرضیه اصلی دوم استفاده می‌شود لذا مشکلات مربوط به ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی برطرف خواهد شد. بررسی نتایج برآورد تخمین مدل رگرسیونی فرضیه اصلی دوم نشان داد در سطح خطای ۵٪، سطح معنی‌داری آماره t متغیر افشای مسئولیت اجتماعی (۸,۰۹۶) کوچک‌تر از ۵٪ ( $\text{sig} < 0,05$ ) و معنی‌دار بود، بنابراین فرضیه  $H_0$  با اطمینان بالاتر از ۹۵٪ رد می‌گردد (رد فرض  $H_0$ ) به عبارتی بین افشای مسئولیت اجتماعی و ارزش بازار شرکت ارتباط مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

۹-۲-۱- آزمون فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی دوم

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی دوم

متغیر		$\beta$	SE	t آماره	sig	VIF	نتیجه
C	□ <sub>0</sub>	۷,۰۴۹	۰,۶۹۰	۱۰,۲۱۵	۰,۰۰۰	-	-
افشای روابط کارکنان	□ <sub>1</sub>	۰,۱۹۴	۰,۰۳۵	۵,۵۹۸	۰,۰۰۰	۱,۰۶۷	رد H <sub>0</sub>
افشای مشارکت اجتماعی	□ <sub>2</sub>	۰,۱۳۶	۰,۰۳۸	۳,۵۷۵	۰,۰۰۰	۱,۲۲۴	رد H <sub>0</sub>
افشای ویژگی محصولات	□ <sub>3</sub>	۰,۱۷۷	۰,۰۴۱	۴,۳۲۹	۰,۰۰۰	۱,۱۲۹	رد H <sub>0</sub>
افشای محیط‌زیست	□ <sub>4</sub>	۰,۱۹۱	۰,۰۳۵	۵,۴۷۱	۰,۰۰۰	۱,۰۷۷	رد H <sub>0</sub>
اهرم مالی	□ <sub>5</sub>	-۰,۰۳۵	۰,۱۵۶	-۰,۲۲۳	۰,۸۲۴	۱,۰۱۵	-
اندازه شرکت	□ <sub>6</sub>	۰,۴۰۱	۰,۰۴۸	۸,۳۰۱	۰,۰۰۰	۱,۰۱۷	-
ضریب تعیین		۰,۲۲۵		آماره F		۳۱,۰۴۷ (۰,۰۰۰)	
ضریب تعیین تعدیل شده		۰,۲۱۷		دوربین واتسون		۱,۵	
آزمون‌های تعیین مدل رگرسیونی		مقدار آزمون		فرض H <sub>0</sub>		نتیجه	
کلاس فروش رقابتی	آزمون خودهمبستگی (بروش گادفری)		۴۳۴,۵۱۳ (۰,۰۰۰)	رد H <sub>0</sub>		وجود خودهمبستگی سریالی	
	آزمون ناهمسانی واریانس (بروش پاگان گادفری)		۳,۲۴۷ (۰,۰۰۴)	رد H <sub>0</sub>		وجود ناهمسانی واریانس	
	آزمون نرمال بودن (جارک-برا)		۱۰,۶۱۴ (۰,۰۰۵)	رد H <sub>0</sub>		توزیع غیر نرمال	
آزمون داده ترکیبی	آزمون اثرات ثابت (F لیمر)		۳۲,۳۰۳ (۰,۰۰۰)	رد H <sub>0</sub>		تابلویی	
	آزمون اثرات تصادفی (هاسمن)		۹,۶۸۱ (۰,۱۳۹)	عدم رد H <sub>0</sub>		تصادفی	

بر اساس نتایج جدول (۵)، بررسی نقض فروض کلاسیک نشان داد که در مدل رگرسیونی فرضیه تحقیق اجزا اخلاص دارای خودهمبستگی سریالی مرتبه دوم و ناهمسانی واریانس بود ( $\text{sig} < 0,05$ ) و همچنین توزیع اجزای اخلاص دارای توزیع غیر نرمال بود ( $\text{sig} < 0,05$ )؛ اما نتایج هم‌خطی نشان می‌دهد عامل تورم واریانس متغیرهای وارد شده به مدل رگرسیونی کمتر از ۱۰ و نزدیک به ۱ می‌باشد که با توجه به نتایج به‌دست‌آمده می‌توان گفت بین متغیرهای مستقل مدل رگرسیونی، هم‌خطی وجود ندارد. از طرفی بررسی نتایج آزمون اثرات داده‌های ترکیبی مدل رگرسیونی نشان داد سطح معنی‌داری مقدار آزمون F لیمر در سطح خطای ۰,۵٪ کمتر از ۰,۵٪ ( $\text{sig} < 0,05$ ) است که بیان‌کننده رد فرضیه صفر در سطح خطای ۰,۵٪ می‌باشد؛ در نتیجه پذیرش یکسانی عرض از مبدأهای مقاطع رد می‌گردد. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده می‌توان بیان کرد برای آزمون مدل رگرسیونی فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی دوم روش داده‌های تابلویی مناسب می‌باشد. همچنین نتایج آزمون هاسمن بیان‌کننده عدم رد فرض  $H_0$  در سطح خطای ۰,۵٪ بود ( $\text{sig} > 0,05$ ) چراکه سطح معنی‌داری مقدار آزمون بزرگ‌تر از ۰,۵٪ و غیر معنی‌دار به‌دست‌آمده بود. از این رو می‌توان بیان کرد برای تخمین مدل رگرسیونی فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی دوم مدل اثرات تصادفی نسبت به اثرات ثابت مناسب‌تر است (ارجحیت دارد). با توجه به اینکه از روش اثرات تصادفی برای آزمون مدل فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی دوم استفاده می‌شود لذا مشکلات مربوط به ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی برطرف خواهد شد. بررسی نتایج برآورد تخمین مدل رگرسیونی فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی دوم نشان داد در سطح خطای ۰,۵٪، سطح معنی‌داری آماره t تمامی معیارهای افشای مسئولیت اجتماعی (افشای روابط کارکنان (۵,۵۹۸)، افشای مشارکت اجتماعی (۳,۵۷۵)، افشای ویژگی محصولات (۴,۳۲۹) و افشای محیط‌زیست (۵,۴۷۱)) کوچک‌تر از ۰,۵٪ ( $\text{sig} < 0,05$ ) و معنی‌دار بود، بنابراین فرضیه  $H_0$  با اطمینان بالاتر از ۰,۹۵٪ رد می‌گردد (رد فرض  $H_0$ ) به عبارتی بین تمامی معیارهای افشای مسئولیت اجتماعی و ارزش بازار شرکت ارتباط مثبت و معنی‌داری وجود دارد. این بخش از یافته‌های تحقیق با پژوهش‌های انجام شده توسط سینگ و همکاران (۲۰۱۷)، گوتسه و همکاران (۲۰۱۷)، چن و لی (۲۰۱۶)، ساری و تیجن (۲۰۱۶)، ژنگ (۲۰۱۶)، داگیلینه (۲۰۱۳)، سرواس و تامایو (۲۰۱۳)، داگیلینه (2013)، ویدیانان (۲۰۱۳)، ابود سلیم (۲۰۱۳)، عرب صالحی و همکاران (۱۳۹۲) سازگار می‌باشد.

۹-۲-۳- آزمون فرضیه اصلی سوم

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه اصلی سوم

متغیر		$\beta$	SE	آماره t	sig	VIF	نتیجه
C	$\square_0$	-	۰,۱۸۵			-	-
سیاست اجتناب مالیاتی	$\square_1$	-	۰,۱۳۷	-		۱,۰۶۳	رد $H_0$
اهرم مالی	$۲\square$	-	۰,۰۰۸	-		۱,۰۱۷	-
اندازه شرکت	$۳\square$	-	۰,۰۱۱	-		۱,۰۱۴	-
ضریب تعیین				آماره F		(۰,۰۰۰)	
ضریب تعیین تعدیل شده				دوربین واتسون			
آزمون‌های تعیین مدل رگرسیونی				مقدار آزمون		نتیجه	
کلاسیک فروضه رقیب	آزمون خودهمبستگی (بروش گادفری)		۴۳۳,۰۱۲	(۰,۰۰۰)	رد $H_0$	وجود خودهمبستگی سریالی	
	آزمون ناهمسانی واریانس (بروش پاگان گادفری)		۴,۶۶۱	(۰,۰۰۱)	رد $H_0$	وجود ناهمسانی واریانس	
	آزمون نرمال بودن (جارك-برا)		۱۰,۰۲۵	(۰,۰۰۶)	رد $H_0$	توزیع غیر نرمال	
آزمون داده ترکیبی	آزمون اثرات ثابت (F لیمر)		۳۰,۱۲۳	(۰,۰۰۰)	رد $H_0$	تابلویی	
	آزمون اثرات تصادفی (هاسمن)		۴,۶۷۱	(۰,۱۷۵)	عدم رد $H_0$	تصادفی	

بر اساس نتایج جدول (۶)، نتایج آزمون‌های نقض فروض کلاسیک فرضیه اصلی سوم نشان داد در مدل رگرسیونی، اجزا اخلاص دارای خودهمبستگی سریالی مرتبه دوم و ناهمسانی واریانس هستند و همچنین دارای توزیع غیر نرمال بودند ( $\text{sig} < 0,05$ ). از طرفی نتایج هم‌خطی نشان می‌دهد عامل تورم واریانس متغیرهای وارد شده به مدل رگرسیونی کمتر از ۱۰ و نزدیک به ۱ می‌باشد که با توجه به نتایج به‌دست‌آمده می‌توان گفت بین متغیرهای مستقل مدل رگرسیونی، هم‌خطی وجود ندارد از این رو برای تخمین مدل‌های رگرسیونی با مشکل مواجه نخواهیم شد. نتایج آزمون اثرات داده‌های ترکیبی مدل رگرسیونی نشان داد سطح معنی‌داری مقدار آزمون F لیمر (۷,۴۹۲) در سطح خطای ۵٪ کوچک‌تر از ۵٪ ( $\text{sig} < 0,05$ ) است که بیان‌کننده رد فرضیه صفر در سطح خطای ۵٪ می‌باشد در نتیجه عدم پذیرش یکسانی عرض از مبدأهای مقاطع مورد تأیید قرار می‌گیرد بنابراین با توجه به نتایج به‌دست‌آمده می‌توان بیان کرد برای آزمون مدل رگرسیونی تحقیق روش داده‌های تابلویی مناسب می‌باشد. همچنین نتایج آزمون هاسمن بیان‌کننده عدم رد فرض  $H_0$  در سطح خطای ۵٪ بود ( $\text{sig} > 0,05$ ) چراکه سطح معنی‌داری مقدار آزمون بزرگ‌تر از ۵٪ و غیر معنی‌دار به‌دست‌آمده بود. از این رو می‌توان بیان کرد برای تخمین مدل رگرسیونی فرضیه اصلی سوم مدل اثرات تصادفی نسبت به اثرات ثابت مناسب‌تر است (ارجحیت دارد). با توجه به اینکه از روش اثرات تصادفی برای آزمون مدل فرضیه‌های فرعی فرضیه اصلی سوم استفاده می‌شود لذا مشکلات مربوط به ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی برطرف خواهد شد. بررسی نتایج برآورد تخمین مدل رگرسیونی فرضیه اصلی سوم نشان داد در سطح خطای ۵٪، سطح معنی‌داری آماره t متغیر سیاست اجتناب مالیاتی (-8.918) کوچک‌تر از ۵٪ ( $\text{sig} < 0,05$ ) و معنی‌دار بود، بنابراین فرضیه  $H_0$  با اطمینان بالاتر از ۹۵٪ رد می‌گردد (رد فرض  $H_0$ ) به عبارتی بین سیاست اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت ارتباط منفی و معنی‌داری وجود دارد. این بخش از یافته‌های تحقیق با پژوهش انجام شده توسط حسینو و کلامم (۲۰۱۲)، ولک و همکاران (۲۰۱۳)، هانلون و همکاران (۲۰۱۰)، شهسوارزاده (۱۳۹۲) و رضایی (۱۳۹۳) سازگار بوده و با پژوهش انجام شده توسط ژنگ

(۲۰۱۶)، میسرا و همکاران (۲۰۱۱)، کیم و همکاران (۲۰۱۰)، دسای و دی‌هارامپالا (۲۰۰۹)، دسای و همکاران (۲۰۰۹) و مشایخی (۱۳۹۳) ناسازگار می‌باشد.

#### ۱۰- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش با استفاده از نرم‌افزار ره‌آورد نوین و تکنیک‌های آماری، داده‌ها جمع‌آوری گردید؛ در مرحله اول با استفاده از آمار توصیفی نسبت به تجزیه و تحلیل داده‌ها اقدام گردید و در مرحله دوم با استفاده از آمار استنباطی و با استفاده از نرم‌افزار E-views؛ به کمک مدل‌هایی که در این پژوهش معرفی گردیده بودند، به بررسی رابطه متغیرهای مستقل و متغیرهای کنترلی با متغیر وابسته پرداخته شد. با استفاده از نتایج حاصل از مدل‌های رگرسیونی پژوهش مشخص گردید:

- پرداخت مالیات از طرف مؤدیان مالیاتی یکی از مهم‌ترین وظایفی است که شهروندان می‌توانند در راستای تأمین منابع مالی جهت ارائه رفاه جامعه انجام دهند. پذیرش مسئولیت پرداخت مالیاتی و اعتقاد به مسئولیت‌پذیری اجتماعی منجر به پایبندی به قوانین و مقررات مالیاتی و عدم تلاش برای فرار و اجتناب مالیاتی می‌گردد. در این پژوهش مسئولیت‌پذیری اجتماعی رابطه منفی و معنی‌داری با اجتناب مالیاتی داشته است. رابطه فوق به‌گونه‌ای است که مسئولیت‌پذیری بالای اجتماعی منجر به کاهش اجتناب مالیاتی می‌گردد و همچنین مسئولیت‌پذیری پائین اجتماعی منجر به افزایش اجتناب مالیاتی می‌گردد. با توجه به نتایج حاصل از بررسی فرضیه اصلی اول و فرضیه‌های فرعی آن که همگی مورد تأیید قرار گرفتند پیشنهاد می‌گردد:

(۱) قوانین مالیاتی که امکان کاهش مالیات یا گریز از مالیات را برای مؤدی فراهم می‌سازند شناسایی و بررسی و نسبت به آن‌ها تجدیدنظر شود.

(۲) فقدان آموزش مؤدیان مالیاتی درباره تخصیص صحیح منابع مالیاتی دولت، موجب نارضایتی بیشتر و عدم تمایل آنان به پرداخت مالیات می‌شود. آموزش و فرهنگ پرداخت مالیات در بین کلیه شرکت‌های مؤدی اعم از بورسی و غیر بورسی و کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی پایین است و به ادارات مالیاتی پیشنهاد می‌شود که به‌راحتی مؤدیان و جلب رضایت مؤدیان توجه کنند.

۳) همچنین بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری هماهنگی ایجاد شود، در این صورت آزادی عمل مدیران در به‌کارگیری روش‌های متفاوت برای مقاصد مختلف کاهش می‌یابد.

۴) از آنجایی که مالیات نشان‌دهنده ایفای تعهد اجتماعی شرکت در قبال دولت و جامعه می‌باشد، سرمایه‌گذاران و فعالان عرصه بازار نیز لازم است که به اطلاعات مالیاتی شرکت‌ها توجه داشته باشند و در تصمیمات خود مالیات را نیز لحاظ نمایند.

- شرکت‌ها برای انجام وظایف خود نسبت به تمام ذینفعان بایستی هزینه‌هایی را پردازند. مدیران برای ایجاد ذهنیت مناسب ذینفعان این هزینه‌ها را متحمل می‌شوند و معتقدند جلب رضایت جامعه باعث رغبت جامعه به شرکت شده و عملکرد آن را بهبود می‌بخشد. مسئولیت اجتماعی شرکت بر اساس ابعادی که دارد می‌تواند بهره‌وری کارکنان را از طریق افزایش علاقه آن‌ها و ایجاد حس مسئولیت در آن‌ها، افزایش دهد. به‌طوری‌که کارکنان احساس ارزشمند بودن نمایند و کارهای محوله را به‌درستی انجام دهند که این باعث افزایش کارکرد مفید کارکنان خواهد شد. معمولاً دولت از شرکت‌هایی که به مسئولیت‌های خود نسبت به جامعه عمل می‌کنند، حمایت مالی و یا غیرمالی می‌نماید و تشویقاتی برای چنین شرکت‌هایی در نظر می‌گیرد. شرکت‌هایی که منافع جامعه را در نظر می‌گیرند، مورد حمایت مردم قرار می‌گیرند. حمایت‌های مردمی می‌تواند تصویر رقابتی شرکت را بهبود بخشد و عملکرد مالی را تحت تأثیر قرار دهد. عملکرد مالی شرکت بر اساس سودی که شرکت به دست آورده سنجیده می‌شود. افزایش سود می‌تواند بر اساس اعتماد جامعه به شرکت حاصل شود. مردم و دولت از شرکتی که منافع آن‌ها را در نظر می‌گیرند، حمایت خواهند کرد و این باعث بهبود عملکرد مالی شرکت می‌شود و به تبع آن ارزش شرکت افزایش می‌یابد. ارزش شرکت در افزایش قیمت سهام دخیل است و رفاه سهامداران را حداکثر می‌کند. در این پژوهش مسئولیت‌پذیری اجتماعی رابطه مثبت و معنی‌داری با ارزش شرکت داشته است. رابطه فوق به‌گونه‌ای است که مسئولیت‌پذیری بالای اجتماعی منجر به افزایش ارزش شرکت می‌گردد و همچنین مسئولیت‌پذیری پائین اجتماعی منجر به کاهش ارزش شرکت می‌گردد. با توجه به نتایج

حاصل از بررسی فرضیه اصلی دوم و فرضیه‌های فرعی آن که همگی مورد تأیید قرار گرفتند لذا پیشنهاد می‌گردد:

(۱) سازمان بورس اوراق بهادار، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را ملزم نمایند شاخص‌هایی جهت اندازه‌گیری و افشا مسئولیت‌های اجتماعی اعلان نمایند. چراکه این شاخص در اکثر تحقیقات صورت گرفته توسط محققان و مبانی نظری قوی در این زمینه، رابطه مثبت و معنی‌داری با ارزش بازار دارد.

(۲) مدیران شرکت‌ها ابعاد مربوط به مسئولیت اجتماعی را در شرکت تقویت بخشیده، چراکه بهبود عملکرد اجتماعی منجر به بهبود عملکرد مالی و ارزش شرکت‌ها می‌شود.

(۳) مدیران شرکت‌ها در تقویت سایر ابعاد مسئولیت اجتماعی نیز اهتمام ورزند.

(۴) مراجع تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری در رابطه با افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، استانداردهای لازم را تدوین و مشخص کنند. مطابق با استانداردهای بین‌المللی راه‌کارهای مناسب برای جلب توجه شرکت‌ها به مسئولیت اجتماعی را در نظر گرفته و قوانین متناسب را اتخاذ نمایند.

(۵) دولت نیز می‌تواند تأثیر مهمی بر ایجاد مسئولیت اجتماعی داشته باشد. دولت با ایجاد و تدوین قوانین مربوط به افشای اطلاعات مالی، قوانین مرتبط با دینفعان و محیط‌زیست و ... گامی مهم در التزام شرکت‌ها به رعایت حقوق دینفعان می‌تواند داشته باشد. همچنین قوانین تشویقی و تنبیهی برای شرکت‌ها از بابت رعایت و یا عدم رعایت مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها وضع کند.

(۶) نهادهای اجتماعی نیز بایستی به تبلیغ منافع ناشی از رعایت مسئولیت اجتماعی بپردازند. تشویقات لازم را برای عضویت در نهادها و به تبع آن رعایت حقوق جامعه، از طرف شرکت‌ها را در برنامه خود قرار دهند.

- اتخاذ سیاست اجتناب مالیاتی می‌تواند ابزاری برای ذخیره مالیات و کاهش هزینه‌های شرکت و به تبع آن، افزایش ثروت سهامداران باشد. مالیات بر درآمد از منظر

شرکت‌ها هزینه است و شرکت‌ها انگیزه خواهند داشت به منظور افزایش ارزش شرکت تا حد ممکن در هزینه‌های خود صرفه‌جویی نمایند. دو دیدگاه درباره رابطه اجتناب از مالیات و ارزش شرکت وجود دارد. دیدگاه ارزش‌آفرینی و دیدگاه تئوری نمایندگی. دسای و همکاران (۲۰۱۰) معتقدند که اجتناب از مالیات با توجه به اینکه انتقال ثروت از سهامداران به دولت را کاهش می‌دهد، بنابراین یک فعالیت ارزش‌آفرین است. کیم و همکاران (۲۰۱۱) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که ماهیت پیچیده و غیرشفاف فعالیت‌های اجتناب از مالیات، امکان رفتارهای فرصت‌طلبانه را به مدیریت می‌دهد و هزینه‌های نمایندگی را بالا می‌برد. از این رو فعالان بازار سرمایه به این فعالیت‌ها واکنش مثبتی نشان نمی‌دهند. در این پژوهش سیاست اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معنی‌داری با ارزش شرکت داشته است. رابطه فوق به گونه‌ای است که سیاست اجتناب مالیاتی بالا منجر به کاهش ارزش شرکت می‌گردد و همچنین سیاست اجتناب مالیاتی پایین منجر به کاهش ارزش شرکت می‌گردد، لذا این پژوهش بر دیدگاه تئوری نمایندگی استوار می‌باشد. با توجه به نتایج حاصل از بررسی فرضیه اصلی سوم که مورد تأیید قرار گرفته شد پیشنهاد می‌گردد:

- ۱) فعالان بازار سرمایه، تصمیم‌گیرندگان، تحلیل‌گران مالی و سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل بورس اوراق بهادار در تحلیل طرح‌های سرمایه‌گذاری در دارایی‌های مالی و اوراق بهادار به روابط بین اجتناب مالیات و ارزش شرکت با توجه به فرصت‌های رشد توجه ویژه نمایند؛ زیرا لحاظ این عوامل مهم منجر به انتخاب سید سرمایه‌گذاری بهینه با کمینه مخاطره و بیشترین بازدهی می‌گردد، ضمن آنکه شفافیت محیط تصمیم‌گیری و نتایج حاصله را نیز دوچندان می‌نماید.
- ۲) سرمایه‌گذاران و فعالان بازار سرمایه هنگام اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری در کنار سایر متغیرهای مالی به میزان شفافیت اطلاعاتی و اجتناب مالیاتی شرکت نیز توجه نموده و آن‌ها را به‌عنوان عوامل اثرگذار بر ارزش شرکت در مدل‌های تصمیم‌گیری خود لحاظ نمایند.
- ۳) دست‌اندرکاران و تدوین‌کنندگان قوانین مالیاتی با وضع مقرراتی شرکت‌ها را ملزم نمایند تا فعالیت‌ها و رویه‌های مالیاتی خود را به‌صورت شفاف‌تری افشا

کنند؛ به‌طور مثال، صورت تطبیق سود حسابداری و سود مشمول مالیات را تهیه کنند تا اطلاعاتی مفید و قابل اتکا برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی فراهم شود.

## منابع

۱. بزرگ اصل، موسی؛ احمدی، شاهین (۱۳۹۲). «عکس‌العمل سرمایه‌گذاران نسبت به انواع افشاهای اجتماعی شرکت‌ها»، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۷، صص: ۱۰۱-۱۱۷.
۲. جهرومی، مهتاب (۱۳۹۱). «شفافیت شرکت‌ها و اجتناب از مالیات»، رساله کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
۳. حاجیه‌ها، زهره؛ سرفراز، بهمن (۱۳۹۳). «بررسی رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و هزینه حقوق صاحبان سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۴، صص: ۱۰۵-۱۲۳.
۴. حساس یگانه، یحیی؛ برزگر، قدرت‌اله. (۱۳۹۳). «مبانی نظری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و پارادایم تحقیقاتی آن در حرفه حسابداری»، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۲۲، صص: ۱-۲۳.
۵. رئیس‌زاده، سید محمدرضا؛ محسنی، ابراهیم؛ عبداللهی، امید (۱۳۹۱). «بررسی رابطه بین نسبت Q-توبین و معیار سود تقسیمی هر سهم در ارزیابی عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و امکان جایگزینی آن»، مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۲، صص: ۱-۱۸.
۶. رضایی، فرزین (۱۳۹۳). «بررسی تأثیر اجتناب مالیاتی بر روی شفافیت گزارشگری مالی»، کنفرانس بین‌المللی حسابداری اقتصاد و مدیریت مالی، صص: ۲-۲۱.
۷. شهسوارزاده، محمد؛ رضایی، فرزین؛ رضوانی‌فر، محمد (۱۳۹۲). «رابطه اجتناب مالیاتی و ساختار مالکیت نهادی با هزینه سهام عادی و ارزش در شرکت‌ها»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی غیردولتی غیرانتفاعی کار.

۸. عربصالحی مهدی؛ صادقی، غزل؛ معین‌الدین، محمود (۱۳۹۲). «رابطه مسئولیت اجتماعی با عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹، صص: ۲۰-۱.
۹. فروغی، داریوش؛ محمدی، شکوفه (۱۳۹۲). «بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارزش و میزان نگهداشت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» پژوهشنامه مالیات، ۲۲، صص: ۱۲۲-۱۰۱.
۱۰. فروغی، داریوش؛ میرشمس شهبهانی، مرتضی؛ پورحسین، سمیه (۱۳۸۷). «نگرش مدیران درباره افشای اطلاعات حسابداری اجتماعی: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۵۲، صص: ۷۰-۵۵.
۱۱. مشایخی، بیتا (۱۳۹۳). «تأثیر راهبری شرکتی بر رابطه بین اجتناب از مالیات و ارزش شرکت»، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲۵، صص: ۶۴-۴۹.
۱۲. هادیان، ابراهیم؛ تحویلی، علی (۱۳۹۲). «شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران»، فصلنامه علمی پژوهشی برنامه‌ریزی و بودجه، ۲، صص: ۵۸-۳۹.
۱۳. همتی، حسن؛ نیکونسبتی، محمد؛ خان‌حسینی، داوود (۱۳۹۲). «بررسی ارتباط بین سرمایه فکری با ارزش بازار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، فصلنامه علمی پژوهشی برنامه‌ریزی و بودجه، ۳، صص: ۸۷-۱۰۸.

14.

15.

16.

17.

18.

19.

20.

21.

22.

23.

24.

25.

26.

27.

28.

29.

30.

31.

32.

33.

34.

35.

36.

37.

38.

39.

40.

41.

42.

43.

## شناسایی موانع و ارائه راهکارهای عملیاتی در خصوص افزایش مالیات ستانی در حوزه تجارت الکترونیک

مژگان عباسی<sup>۱</sup>

حسابرس ارشد مالیاتی، m\_abbasi97@yahoo.com

سعید محمدی چناری

کارشناس ارشد رشته مدیریت بازرگانی دانشگاه آزاد اسلامی

### چکیده

یکی از مهم‌ترین فرصت‌های به وجود آمده برای تسهیل تجاری و افزایش رقابت‌مندی در سطح جهان، استفاده از فناوری نوین اطلاعات و ارتباطات است. از آن جمله استراتژی جهش صادراتی است که بین سهم نسبی کشور از جمعیت جهان و سهم نسبی آن از تجارت جهانی تعادل ایجاد کند و تجارت الکترونیکی یکی از ابزارهایی است که در این راستا می‌تواند به کشور و شرکت‌ها کمک کند. از سوی دیگر دولت به دنبال کاهش در نوسانات بودجه و وابستگی به درآمدهای متغیر نفتی می‌باشد، لذا بایستی تکیه بیشتری بر درآمدهای مالیاتی داشته باشد، بنابراین بایستی از حوزه‌های جدید از قبیل تجارت الکترونیک نیز کسب درآمد مالیاتی داشته باشد. لذا در پژوهش حاضر به دنبال شناسایی موانع و راهکارهای عملیاتی در خصوص افزایش مالیات ستانی در تجارت الکترونیک می‌باشیم. بدین منظور در قالب یک مطالعه کیفی با استفاده از روش دلفی فازی و مصاحبه با ۳۰ خبره حوزه اقتصادی، مالیاتی و تجاری راهکارهای عملیاتی و موانع افزایش مالیات ستانی از تجارت الکترونیک شناسایی گردیدند و با توجه به راهکارهای شناسایی شده، پیشنهاداتی در این خصوص ارائه گردید.

**کلیدواژه‌ها:** مالیات ستانی، تجارت الکترونیک، دلفی فازی

**۱- مقدمه**

سند چشم‌انداز ۲۰ ساله نظام با تأکید بر رشد پرشتاب و مستمر اقتصادی، دست یافتن به جایگاه اول اقتصادی در سطح منطقه آسیای جنوب غربی را به‌عنوان یکی از اهداف ایران اسلامی مورد تأکید قرار داده است. با توجه به ساختار اقتصاد ایران و جایگاه فعلی آن در سطح منطقه و پیش‌بینی رشد بالای اقتصادی برخی از کشورهای منطقه، برای رسیدن به جایگاه اول اقتصادی، لازم است ساختار اقتصاد ایران به سمت یک اقتصاد سالم کارآفرین با متوسط رشد تولید ناخالص داخلی بالای ۸ درصد در دو دهه آینده حرکت نماید. برای رسیدن به رشد بالای اقتصادی، ناگزیر به استفاده کامل از ظرفیت‌های موجود و خلق ظرفیت‌های جدید هستیم که انجام این امور و ایجاد زمینه‌های مطلوب به‌منظور تسهیل و افزایش فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی، تأمین رفاه عمومی و ... به سیاست‌ها و خط‌مشی دولت‌ها بستگی دارد (خالوزاده، ۱۳۹۵).

در این میان یکی از ارکان اصلی و مهم نظام اقتصادی کشور نظام مالیاتی آن است. نظام مالیاتی به دلایل مختلف از جمله وفور درآمدهای نفتی در برهه‌های مختلف متناسب با ظرفیت‌های بالقوه اقتصادی کشور که اکنون بر اساس شاخص برابری قدرت خرید به‌عنوان هفدهمین اقتصاد قدرتمند جهان به لحاظ حجم تولید ناخالص داخلی است توسعه نیافته است. علیرغم موهبت‌های نفت و درآمدهای نفتی، نوسان‌های قیمت نفت در بازارهای جهانی آسیب‌های بسیاری متوجه اقتصاد کشور کرده است و بر این اساس و با شناخت کافی از آسیب‌هایی که متوجه اقتصاد و حتی امنیت ملی کشور بوده است سیاست‌گذاران کشور همواره در برنامه‌های مختلف بر ضرورت کاهش سهم نفت در بودجه دولت تأکید داشته‌اند و نمونه عینی این تلاش‌ها را می‌توان در برنامه‌های مختلف توسعه اقتصادی و اجتماعی کشور به‌وضوح مشاهده کرد (موسوی جهرمی و آیت، ۱۳۹۴). لذا توجه به راهکارها و سیاست‌های افزایش درآمدهای مالیاتی بایستی از اهمیت بالاتری برخوردار باشند.

از سوی دیگر با توسعه فناوری الکترونیک و فضای مجازی کسب‌وکار در این عرصه توسعه بسیاری یافته است. یکی از مهم‌ترین فرصت‌های به وجود آمده برای تسهیل تجاری و افزایش رقابت‌مندی در سطح جهان، استفاده از فناوری نوین اطلاعات و

ارتباطات است (الزهیری، ۲۰۱۶). تجارت الکترونیکی به‌عنوان مهم‌ترین محصول و زاینده این فناوری‌های نوین می‌تواند فرصت مناسبی را برای کشورها در مبادلات داخلی و بین‌المللی فراهم نماید. امروزه با پیشرفت روزافزون و رشد چشمگیر ابزارها و تکنولوژی‌های ارتباطی مدرن و جایگزینی بسیاری از فعالیت‌های سنتی، در بخش تجارت نیز حرکت از سوی تجارت سنتی به‌سوی تجارت نوین (الکترونیکی) و سهم ۲۵-۲۰ درصدی آن از کل تجارت بین‌المللی سال ۲۰۱۵ و پیش‌بینی نرخ رشد سالیانه آن در حدود ۵۴ درصد، شاهی بر اثبات این ادعا است. در این میان، کشورهایی بیشتر توانسته‌اند از این فرصت به‌وجود آمده بیشترین بهره را ببرند که به‌وجود آورنده و ترویج‌دهنده فناوری‌های نوین و معتقد به اصل رقابت‌مندی برای حضور در بازارها بوده‌اند (آلبرت و ساندرز<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶).

با مشکلات مختلفی که اقتصاد ایران از آن رنج می‌برد، استراتژی‌های خاصی جهت توسعه کشور مطرح گردیده است؛ از آن جمله استراتژی جهش صادراتی است که بین سهم نسبی کشور از جمعیت جهان و سهم نسبی آن از تجارت جهانی تعادل ایجاد کند و تجارت الکترونیکی یکی از ابزارهایی است که در این راستا می‌تواند به کشور و شرکت‌ها کمک کند.

حجم تجارت الکترونیکی در سال ۱۳۹۴ به نسبت سال ۱۳۹۳ بیش از ۷۴٪ رشد داشته است و همچنین در سال ۱۳۹۵ نیز به نسبت سال ۱۳۹۴ شاهد رشدی ۵۳٪ در حجم تجارت الکترونیکی بوده‌ایم که این خود گویای رشد تجارت در این عرصه می‌باشد (گزارش معاونت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۵). لذا می‌توان بیان نمود که فضای جدیدی برای دولت جهت مالیات ستانی و کسب درآمد باز شده است که می‌تواند بدین‌وسیله از وابستگی خود به درآمدهای پرنوسان نفتی بکاهد. لذا در پژوهش حاضر سعی می‌شود تا موانع و راهکارهای مؤثر در افزایش مالیات ستانی شناسایی شوند.

## ۲- تجارت الکترونیک<sup>۱</sup>

تجارت الکترونیک عبارت است از خرید و فروش و مبادله کالا، خدمات و اطلاعات از طریق شبکه‌های رایانه‌ای از جمله اینترنت. این نوع از تجارت بر پردازش و انتقال الکترونیکی داده‌ها شامل متن، صدا و تصویر مبتنی است. تجارت الکترونیک فعالیت‌های مختلفی از جمله مبادله، تحویل فوری مطالب دیجیتال، انتقال الکترونیکی وجوه، مبادله الکترونیکی سهام، برنامه الکترونیکی، طرح‌های تجاری و مهندسی و خدمات پس از فروش را نیز در برمی‌گیرد (آبرام<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷).

ویژگی اصلی این نوع از تجارت تسهیل فرآیندهای تجاری، حذف فرآیندهای غیرضروری و زائد در انجام امور بازرگانی و کاهش هزینه‌ها از طریق بهبود و افزایش هماهنگی، کاهش هزینه‌های اداری خصوصاً هزینه مکاتبات و نیز بهبود دسترسی به بازار و افزایش تنوع برای مشتریان است. در این میان، فناوری‌های نوین ارتباطی مانند اینترنت، اکسترانت، پست الکترونیک و تلفن‌های همراه در گسترش و توسعه تجارت الکترونیک نقش بسزایی دارند (آبرام، ۲۰۱۷).

### ۲-۱- تاریخچه تجارت الکترونیک

در مهر و موم‌های ابتدایی دهه، ۱۹۷۰ واژه تجارت الکترونیک به معنای داده‌های الکترونیکی برای ارسال سندهای تجاری مانند سفارش‌های خرید یا صورت‌حساب‌های الکترونیکی اطلاق می‌شد و بعدها با گسترش این صنعت واژه تجارت الکترونیک به تجارت از طریق شبکه وب برای خرید کالا و خدمات گفته می‌شد (سوکیادیس، ۲۰۱۷). زمانی که نخستین شبکه جهانی وب به صورت فراگیر و شناخته شده در ۱۹۹۴ رواج یافت، بسیاری از پژوهشگران پیش‌بینی کردند که این شیوه از تجارت یعنی تجارت مبتنی بر وب به زودی به بخش مهمی در اقتصاد دنیا تبدیل خواهد شد اما ۴ سال طول کشید تا پروتکل‌های مبتنی بر http به‌طور گسترده در اختیار کاربران قرار بگیرد (رافائل، ۲۰۱۷).

1. E-Commerce

2. Abram

اولین کسب‌وکارهای الکترونیکی را می‌توان در ۱۹۹۸ و در میان تعدادی از کسب‌وکارهای معتبر در کشور آمریکا و اروپای غربی شاهد بود. کسب‌وکارهایی که با راه‌اندازی وبسایت‌هایی ابتدایی شکل گرفت و سپس توسعه یافت. در سال ۲۰۰۵، تجارت الکترونیکی در اکثر شهرهای آمریکا، اروپا و آسیای شرقی به سرعت توسعه و رواج یافت. عده‌ای معتقدند که قدمت تجارت الکترونیکی به پیش از پیدایش اینترنت کنونی بازمی‌گردد اما به دلیل هزینه‌های سنگین این سبک از تجارت، امکان استفاده از آن تا چند سال گذشته مختصراً در اختیار شرکت‌ها، بنگاه‌های تجاری و مؤسسات اقتصادی بود اما با فراگیر شدن اینترنت و امکان استفاده همه مردم این فرصت به دست آمد که ساختار تجارت الکترونیکی تغییر کرده و از حالت اختصاصی بودن برای طبقه خاصی خارج شده و به صنعتی در دسترس تبدیل شود (والری<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵).

## ۲-۲- چارچوب تجارت الکترونیک

چارچوب‌های تجارت الکترونیک از ۳ سطح تشکیل یافته است که برای داشتن تجارت الکترونیک موفق وجود این چارچوب‌ها لازم است:

زیر ساختار: بخش اول از چارچوب‌های موردنیاز تجارت الکترونیک شامل سخت‌افزار، نرم‌افزار، پایگاه‌های داده‌ای و ارتباطی است که برای انجام وظیفه در قالب خدمات گسترده وب بر روی اینترنت و یا سایر روش‌های پیام‌گذاری و پیام‌گیری بر روی اینترنت و یا سایر شبکه‌ها به کار می‌رود (الراعی، ۲۰۱۶).

خدمات: بخش دوم از چارچوب‌ها شامل دامنه گسترده‌ای از خدمات که توانایی پیدا کردن و ارائه اطلاعات را فراهم می‌آورند و شامل جست‌وجو برای شرکای تجاری و همچنین مذاکره و توافق در مورد مبادلات تجاری هستند (الراعی، ۲۰۱۶).

محصولات و ساختارهای تجارت الکترونیک: این بخش از چارچوب‌های مشتمل بر پیش‌بینی و تدارک مستقیم کالاها و خدمات تجاری وابسته به اطلاعات برای مشتریان و شرکای تجاری، همکاری و سهیم شدن در اطلاعات داخل و خارج سازمان و سازمان‌دهی محیط بازار الکترونیکی و زنجیره تهیه و پشتیبانی است (الراعی، ۲۰۱۶).

### ۲-۳- مراحل تجارت الکترونیک

مراحل رشد و گسترش تجارت الکترونیکی را می‌توان به ۵ بخش تقسیم کرد که هر چه به گام‌های پایانی‌تر نزدیک می‌شویم در حقیقت به تجارت الکترونیکی واقعی نزدیک‌تر شده‌ایم و شرکت‌ها و سازمان‌هایی که در جست‌وجوی بازار الکترونیکی برای کالاها و خدمات خود هستند، سعی در رسیدن به مراحل پایانی این چرخه دارند (جوزف، ۲۰۱۶).

در مرحله اول از مجموعه مراحل پنج‌گانه، شرکت یا سازمان متقاضی تجارت الکترونیک سعی در ایجاد یک سایت ساده شامل اطلاعات محصولات و خدمات تولیدی خود را دارد تا این اطلاعات از طریق اینترنت در اختیار مشتریان قرار بگیرد. در حقیقت، مرحله اول به معنای به وجود آمدن ویترونی بر روی شبکه جهانی وب برای بازدیدکنندگان است تا اطلاعات موردنظر خود را از طریق این صفحات دریافت کنند (جوزف، ۲۰۱۶).

این مرحله شامل توسعه و گسترش مرحله اول است. در این مرحله سایت شرکت تبدیل به یک پایگاه داده‌ای قوی شده، برای نگهداری اطلاعات مورد استفاده قرار می‌گیرد، در این مرحله، اطلاعات همه محصولات و خدمات و شرح کامل آن‌ها در بانک اطلاعات قرار می‌گیرد و کاربران امکان ارسال سفارش خرید از طریق این وبسایت را خواهند داشت، اما هنوز زیرساخت‌های لازم برای پرداخت اینترنتی فراهم نشده است و پرداخت پول به همان روش سنتی انجام خواهد گرفت (جوزف، ۲۰۱۶).

برقراری امکان تعامل از مهم‌ترین نکات مرحله سوم است. در این مرحله، کاربران امکان تعامل با مدیر سایت را خواهند داشت که این تعامل از طریق پست الکترونیک<sup>۱</sup>، گفت‌وگو برخط<sup>۲</sup> و ... خواهد بود و کاربران در بازه زمانی بسیار کوتاه مدت پاسخ خود را از مدیر سایت دریافت خواهند کرد و امکان پرسش و پاسخ برخط<sup>۳</sup> میان فروشندگان و خریدار و نیز رد و بدل شدن اطلاعات در مورد کالا و یا خدمات خواسته شده وجود دارد (آبرام، ۲۰۱۷).

---

1. E-Mail  
2. Chat  
3. online

در این مرحله، امکان پرداخت اینترنتی برای کاربران فراهم خواهد شد و مشتریان پس از ارسال فرم‌های سفارش خرید و دریافت کالا، وجه موردنظر و توافق شده را از طریق پایانه‌های فروش بانک‌ها و مؤسسات مالی طرف قرارداد برای فروشنده ارسال خواهند کرد که این حمل‌ونقل پول به صورت بسیار امن از طریق اینترنت برای مشتریان فراهم خواهد شد (آبرام، ۲۰۱۷).

مرحله آخر که آخرین مرحله از مراحل پنج‌گانه است، به مرحله یکپارچگی معروف است. در این مرحله، سیستم‌های واسطه‌ای میان فروشنده و خریدار با سیستم‌های موجود در سازمان و یا شرکت به حالت یکپارچگی کامل در خواهند آمد. بدین معنا که اگر کالایی فروش رود، موجودی کالای فروش رفته به میزان خریداری شده از موجودی انبار کسر شده و همزمان دستور خرید جدیدی برای جایگزین کردن کالای فروش رفته به انبار ارسال خواهد شد و در خریدهای بعدی موجودی انبار بلافاصله به نمایش در خواهد آمد. این مرحله از مجموعه مراحل تجارت الکترونیک کامل‌ترین مرحله در تجارت الکترونیکی است که در آن نتیجه همه عملیات مربوط به دادوستد در همه سیستم‌های سازمان منعکس می‌شود (جوزف، ۲۰۱۶).

در ادامه به برخی پژوهش‌هایی که در این راستا صورت گرفته است، اشاره می‌شود: ناگی<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی با بهره‌گیری از آمار سری زمانی و مقطعی ۱۶ کشور عرب (این کشورها به سه گروه عضو همکاری خلیج فارس، غیرنفتی و کل دسته‌بندی شده‌اند) طی مهر و موم‌های ۱۹۹۴-۲۰۱۵ عنوان کرده است که بسیاری از دولت‌های عرب در زمینه تولید درآمد کافی جهت مخارج عمومی خود با مشکل مواجه‌اند و ممکن است با کسری مواجه شوند. نویسنده هدف این مطالعه را مقایسه کوشش مالیاتی بین کشورهای عرب در نظر گرفته و در فرضیه تحقیق عوامل مهم تعیین‌کننده سهم درآمد مالیاتی در تولید ناخالص ملی را درآمد سرانه، سهم بخش کشاورزی و سهم بخش معدن در تولید ناخالص ملی بیان نموده است.

لوکی و آلفیرمن<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) در مقاله‌ای تحت عنوان «برآورد نقاط مرزی مالیات‌های بالقوه با استفاده از متغیرهای همچون نسبت مالیاتی استان، سهم بخش کشاورزی، نرخ مشارکت، نیروی کار، متغیرهای مجزی برای استان‌های چاوه و بالای (در اندونزی) به این نتیجه رسیدند که عدم صلاحیت اداری دولتی، به‌روز نبودن تکنولوژی و تجهیزات و فقدان منابع انسانی مهم‌ترین عامل شکاف مالیاتی می‌باشد.

جین لیتهلولد<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) در مقاله‌ای تحت عنوان «کوشش مالیاتی در چین» بیان کردند که اندازه‌گیری کوشش مالیاتی به‌منظور اهداف سیاست‌گذاری و تشخیص مالیات بالقوه، جهت افزایش تأمین اعتبار مخارج عمومی به‌کار می‌رود. وی از متغیرهایی همچون درآمد مالیاتی، تولید ناخالص داخلی سرانه، سهم ارزش‌افزوده بخش کشاورزی و سهم مجموع صادرات و واردات از تولید ناخالص داخلی و نرخ رشد جمعیت استفاده کرد و به این نتیجه رسید که کوشش مالیاتی چین ۴۳ درصد می‌باشد که از میانگین شاخص کوشش مالیاتی استاندارد پایین‌تر است.

موسوی جهرمی و آیت (۱۳۹۶)، در مطالعه خود تحت عنوان تنوع بخشی در درآمدهای مالیاتی دولت در ایران باهدف ثبات درآمدی با استفاده از رویکرد تئوری پورتفوی با استفاده از داده‌های آماری مهر و موم‌های ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۴ سهم بهینه مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم را تعیین نمودند. نتایج به‌دست‌آمده حکایت از این امر دارد که پورتفوی مالیاتی دولت هم با استفاده از مالیات‌های مستقیم و هم غیرمستقیم و هم با استفاده از بندهای اصلی این مالیات‌ها با پورتفوی بهینه متفاوت است و پتانسیل فضای مجازی برای کسب درآمد دولت را نیز بالا ارزیابی نمودند.

عسکری (۱۳۹۵) در مقاله خود تحت عنوان کالبد شکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور؛ چالش‌ها، برنامه‌ها و عملکرد نظام مالیاتی پس از بررسی کارکردهای مالیات در کشور و چالش‌های آن بر اساس ارکان سه‌گانه به بررسی اهم اقدامات صورت گرفته در مهر و موم‌های اخیر و برنامه‌های آتی برای توسعه نظام مالیاتی کشور پرداخت. نتیجه تحقیق به این صورت است که توسعه و تکمیل نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، بازنگری

1. Luky, Alfirman  
2. Jane.H.Leuthold

قوانین و مقررات مالیاتی، اجرای طرح جامع مالیاتی و اصلاح و تکمیل نیروی انسانی از محورهای اصلی تحول نظام مالیاتی است. همچنین اصلاح ساختار اقتصاد کلان کشور از حیث نحوه انجام فعالیت‌های اقتصادی، توسعه فعالیت‌های شرکتی و توسعه کیفی (مدرنیزه کردن) بخش خدمات، گسترش پایه‌های مالیاتی و حذف معافیت‌های غیرضروری، رفع محدودیت‌های بودجه‌ای سازمان، تأمین نیروی انسانی، اتخاذ تمام تدابیر قانونی، اجرایی و قضایی برای مواجهه با اقتصاد زیرزمینی از اهم برنامه‌های آتی برای توسعه نظام مالیاتی کشور قلمداد می‌شود.

جلالی (۱۳۹۴)، در مطالعه خود تحت عنوان سنجش شاخص‌های باز توزیع درآمد در نظام مالیاتی کشور چگونگی تأثیر نظام مالیاتی را بر توزیع درآمد در اقتصاد ایران بررسی نمود. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که اثر توزیعی مالیات‌ها به‌رغم میزان نسبتاً بالای شاخص بهبودگرا، بسیار ناچیز است؛ این در حالی است که یارانه‌های پرداختی به خانوارها در کاهش نابرابری توزیع درآمدها مؤثرتر بوده است.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش بر مبنای ماهیت داده‌ها کیفی، از حیث بعد محیط، از نوع کتابخانه-ای- میدانی و از نظر هدف کاربردی، از نظر زمان مقطعی و از نظر روش اجرای پژوهش توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری شامل خبرگان دانشگاهی و مدیران ارشد عرصه اقتصاد، مالیات و تجارت الکترونیک کشور بودند. روش نمونه‌گیری هدفمند<sup>۱</sup> بود که در این پژوهش تعداد ۳۰ نمونه به‌عنوان مصاحبه شونده در نظر گرفته شد. شایان ذکر است که فرایند مصاحبه در اواخر پاییز ۱۳۹۶ انجام شد. در این پژوهش به‌منظور گردآوری داده‌ها از روش کتابخانه‌ای و مصاحبه استفاده شد.

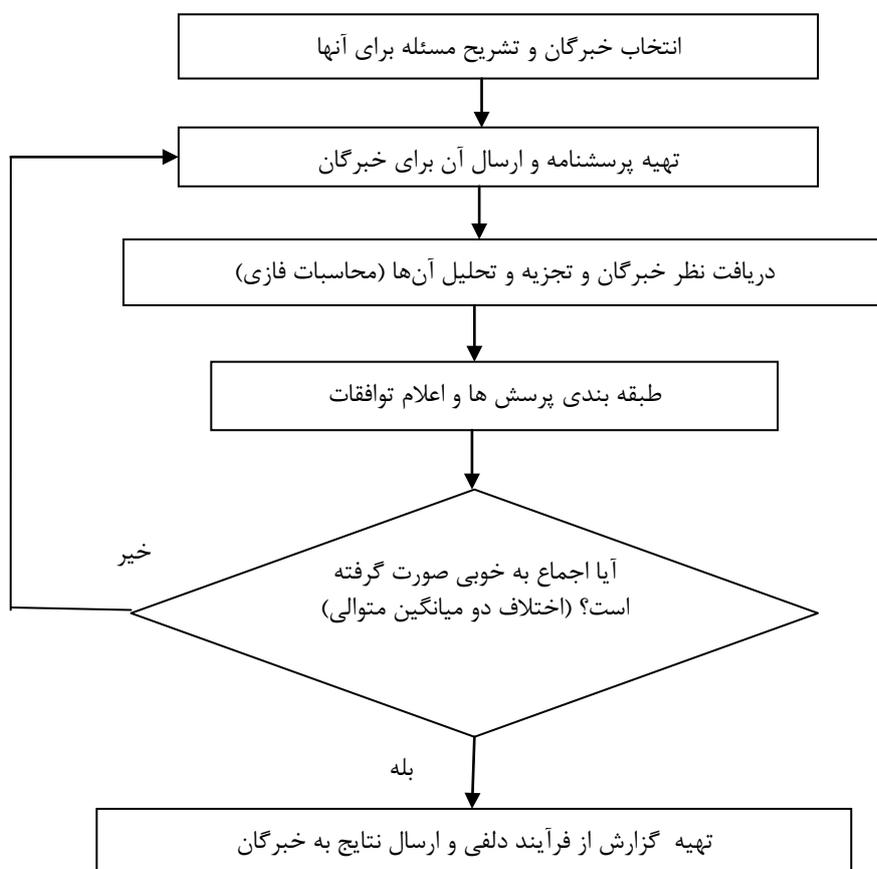
روش تجزیه و تحلیل داده‌ها در تحقیق حاضر روش دلفی فازی می‌باشد. روش دلفی، حاصل مطالعاتی است که شرکت راند در دهه ۱۹۵۰ برای خلق روشی برای کسب اجماع بین متخصصان گروه انجام داده است. این روش، جایگزین رویکردهای تحقیق سنتی با استفاده از روش‌های آماری شده است. درواقع، دلفی روشی است برای

1. Goal-oriented

ساختاردهی به یک فرایند ارتباط گروهی، به‌گونه‌ای که فرایند به اعضای گروه اجازه چالش با مسئله را می‌دهد. برای اجرای این ارتباط ساختاریافته نیاز به بازخورد در مورد نقش افراد، ارزیابی قضاوت گروه، فرصت اصلاح دیدگاه‌ها و سطحی از ناشناس می‌باشد بنابراین هدف از این روش دسترسی به مطمئن‌ترین توافق گروهی خبرگان درباره موضوعی خاص است که با استفاده از پرسشنامه و نظرخواهی از خبرگان به دفعات با توجه به بازخورد حاصل از آن‌ها صورت می‌پذیرد. روش سنتی دلفی، همیشه از همگرایی پایین نظرات متخصصان، هزینه اجرای بالا و احتمال حذف نظرات برخی از افراد رنج برده است. بعدها برای بهبود روش دلفی سنتی، مفهوم یکپارچه‌سازی روش دلفی سنتی با تئوری فازی مطرح گردید (اکلی و پاولوسکی، ۲۰۰۴) در واقع، روش دلفی فازی در سال ۱۹۸۸ توسط کوفمان و گوپتا ارائه شده است. این روش، تعمیم روش دلفی سنتی در علم مدیریت است. در روش دلفی، نظرات افراد خبره در قالب اعداد قطعی بیان می‌شوند، در حالی که استفاده از اعداد قطعی برای پیش‌بینی‌های بلندمدت، نتیجه پیش‌بینی را از واقعیت دور می‌سازد. از طرفی افراد خبره از شایستگی‌ها و توانایی‌های ذهنی خود برای پیش‌بینی استفاده می‌کنند و این نشان می‌دهد که عدم قطعیت حاکم بر این شرایط از نوع امکانی است نه احتمالی. امکانی بودن عدم قطعیت، با مجموعه‌های فازی سازگاری دارد، بنابراین بهتر است که با استفاده از مجموعه‌های فازی (اعداد فازی) به تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخت. در روش دلفی فازی، اطلاعات لازم در قالب زبان طبیعی از خبرگان اخذ شده و به‌صورت فازی مورد تحلیل قرار می‌گیرند (عطائی، ۱۳۸۹).

دلفی رویکرد یا روشی سیستماتیک در تحقیق برای استخراج نظرات از یک گروه متخصصان در مورد یک موضوع یا یک سؤال است و یا رسیدن به اجماع گروهی از طریق یک سری از راندهای پرسشنامه‌ای با حفظ گمنامی پاسخ‌دهندگان و بازخورد نظرات به اعضای پانل است؛ درخواست قضاوت‌های حرفه‌ای از متخصص همگن و مستقل در مورد یک موضوع ویژه در سطح بزرگ جغرافیایی با استفاده از پرسشنامه‌ها است که تا زمان دستیابی به اجماع نظرات مداوم تکرار می‌شود و روش مطالعه چندمرحله‌ای برای گردآوری نظرات در موارد ذهنی بودن موضوع و استفاده از پاسخ‌های

نوشتاری بجای گرد هم آوردن یک گروه متخصص است و هدف اجماع با امکان اظهارنظر آزادانه و تجدیدنظر عقاید با تخمین‌های عددی به دست می‌آید. مراحل اجرایی روش دلفی فازی درواقع ترکیبی از اجرای روش دلفی و انجام تحلیل‌ها بر روی اطلاعات با استفاده از تعاریف نظریه مجموعه‌های فازی است. الگوریتم اجرای روش دلفی فازی در شکل زیر نمایش داده شده است:



شکل ۱. فرآیند دلفی فازی

هسته اصلی روش دلفی نظرات خبرگان می‌باشد لذا در ابتدا باید خبرگان را با توجه به معیارهایی که از دل پروژه بیرون می‌آید و با اهداف آن سازگاری دارد انتخاب نماییم. برخی از ویژگی‌های اصلی برای انتخاب خبرگان به صورت زیر می‌باشد:

- با مسئله مورد بحث درگیر باشند.
  - اطلاعات مداوم از مسئله را برای همکاری داشته باشند.
  - دارای انگیزه برای شرکت در فرآیند دلفی باشند.
- وجود این احساس در آن‌ها که شرکت در یک توافق گروهی برای خود آن‌ها نیز سودمند می‌باشد.

با توجه به سطح کلان مسئله شناسایی موانع و راهکارهای افزایش مالیات ستانی در حوزه تجارت الکترونیک، گروه‌های متعددی در حل این مسئله ذی‌نفع هستند، لذا باید تا حد امکان خبرگان به نحوی انتخاب شوند که نماینده خوبی از صاحبان منافع باشند. در غیر این صورت جامعیت راهکارهای پیشنهادی، مورد شک و تردید خواهد بود.

#### ۴- یافته‌ها

در اولین گام از خبرگان خواسته شد تا گزاره‌هایی را که می‌تواند بیانگر راهکارهای افزایش مالیات ستانی از تجارت الکترونیک باشد را بیان کنند. پس از دریافت پاسخ و بررسی دیدگاه‌های خبرگان، پیشنهادهای مشابه و یا نزدیک به هم در یکدیگر ادغام شده و مجدداً فهرست جدید در اختیار خبرگان قرار گرفت. با دریافت و بررسی نظریات جدید راهکارها و موانع پیشنهادی زیر جمع‌بندی و ارائه شدند:

۱. گسترش پایه‌های مالیاتی از طریق پیاده‌سازی مالیات‌های جدید در حوزه تجارت الکترونیک
۲. کاهش بار مالیات از بخش تولید و سرمایه‌گذاری به سمت مالیات بر مصرف (تجارت الکترونیک اکثراً شامل کالاهای مصرفی می‌باشد).
۳. بازنگری و بهبود قوانین مالیاتی در حوزه تجارت الکترونیک
۴. جلوگیری از وضع معافیت‌های مالیاتی جدید (باهدف افزایش درآمدهای مالیاتی) و کاهش پیچیدگی، فرار و ترفندهای مالیاتی در تجارت الکترونیک

۵. گسترش و ترویج روش خود اظهاری به منظور تمکین مؤدیان در پرداخت مالیات و کاهش هزینه وصول مالیات در بخش تجارت الکترونیک
  ۶. گسترش، ایجاد و استفاده از پایگاه‌های اطلاعاتی فعالیت‌های اقتصادی الکترونیک مؤدیان
  ۷. اعمال مالیات بر مجموع درآمدها در حوزه تجارت الکترونیک
  ۸. بهبود زیرساخت‌های تجارت الکترونیک
- جدول زیر نتایج شمارش نظرات خبرگان در مورد هر یک از راهکارها را در پرسشنامه نخست نشان می‌دهد:

جدول ۱. نتایج شمارش آراء پرسشنامه اول

گسترش پایه‌های مالیاتی از طریق پیاده‌سازی مالیات‌های جدید در حوزه تجارت الکترونیک	۱
۲۲-۱-۱	نظر خبرگان
کاهش بار مالیات از بخش تولید و سرمایه‌گذاری به سمت مالیات بر مصرف	۲
۲-۸-۱۸	نظر خبرگان
بازنگری و بهبود قوانین مالیاتی در حوزه تجارت الکترونیک	۳
۱۴-۵-۱۱	نظر خبرگان
جلوگیری از وضع معافیت‌های مالیاتی جدید (باهدف افزایش درآمدهای مالیاتی) و کاهش پیچیدگی، فرار و ترفندهای مالیاتی در تجارت الکترونیک	۴
۱۰-۷-۲	نظر خبرگان
گسترش و ترویج روش خود اظهاری به منظور تمکین مؤدیان در پرداخت مالیات و کاهش هزینه وصول مالیات در بخش تجارت الکترونیک	۵
۱۳-۹-۳	نظر خبرگان
گسترش، ایجاد و استفاده از پایگاه‌های اطلاعاتی فعالیت‌های اقتصادی الکترونیک مؤدیان	۶
۲۰-۲-۴	نظر خبرگان
اعمال مالیات بر مجموع درآمدها در حوزه تجارت الکترونیک	۷
۱۲-۸-۳	نظر خبرگان
بهبود زیرساخت‌های تجارت الکترونیک	۸
۲۲-۴-۲	نظر خبرگان

همراه با جمع‌آوری پرسشنامه فوق یک پیشنهاد نیز به صورت زیر دریافت شد:  
 - افزایش ضریب امنیتی، فرهنگ‌سازی و اعتمادسازی در خصوص خریدهای الکترونیک

بر اساس نتایجی که از پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده از ۳۰ خبره که در اجرای تحقیق همکاری داشته‌اند، میانگین نظرات با توجه به رابطه زیر محاسبه می‌گردد:

$$A^i (a_1^i, a_2^i, a_3^i, a_4^i) \quad i = 1, 2, \dots, n$$

$$A_m (a_{m1}, a_{m2}, a_{m3}, a_{m4})$$

$$\left( \frac{1}{n} a_1^i, \frac{1}{n} a_2^i, \frac{1}{n} a_3^i, \frac{1}{n} a_4^i \right)$$

در رابطه بالا  $A^i$  بیانگر دیدگاه خبره  $i$  ام و  $A_m$  بیانگر میانگین دیدگاه‌های خبرگان است.

میانگین نظرات در جدول زیر آمده است:

جدول ۲. میانگین آراء پرسشنامه مرحله اول

۱	گسترش پایه‌های مالیاتی از طریق پیاده‌سازی مالیات‌های جدید در حوزه تجارت الکترونیک
نظر خبرگان	[۵,۹ و ۸,۱ و ۹,۲ و ۹,۶]
۲	کاهش بار مالیات از بخش تولید و سرمایه‌گذاری به سمت مالیات بر مصرف
نظر خبرگان	[۱,۳,۲,۴,۳,۳,۵,۱]
۳	بازنگری و بهبود قوانین مالیاتی در حوزه تجارت الکترونیک
نظر خبرگان	[۳,۷,۴,۶,۵,۸,۷,۸]
۴	جلوگیری از وضع معافیت‌های مالیاتی جدید (باهدف افزایش درآمدهای مالیاتی) و کاهش پیچیدگی، فرار و ترفندهای مالیاتی در تجارت الکترونیک
نظر خبرگان	[۵,۶,۷,۲,۸,۹,۴,۸]
۵	گسترش و ترویج روش خود اظهاری به منظور تمکین مؤدیان در پرداخت مالیات و کاهش هزینه وصول مالیات در بخش تجارت الکترونیک
نظر خبرگان	[۳,۷,۴,۷,۵,۴,۶,۳]
۶	گسترش، ایجاد و استفاده از پایگاه‌های اطلاعاتی فعالیت‌های اقتصادی الکترونیک مؤدیان
نظر خبرگان	[۶,۱,۷,۴,۸,۷,۹,۷]
۷	اعمال مالیات بر مجموع درآمدها در حوزه تجارت الکترونیک
نظر خبرگان	[۴,۳,۵,۷,۶,۴,۷,۹]
۸	بهبود زیرساخت‌های تجارت الکترونیک
نظر خبرگان	[۵,۹,۶,۸,۷,۹,۹,۱]

تفسیر اعداد داخل جدول به این صورت می‌باشد که میانگین نظرات خبرگان برای راهکار اول این‌گونه می‌باشد که بیشترین تأثیرگذاری از نظر خبرگان برابر با ۹,۶ و کمترین برابر است با ۵,۷ در صورتی که اکثر نظرات در بازه ۸,۱ تا ۹,۲ می‌باشند. با توجه به نظرات و نمودار اعداد فازی دوزنقه‌ای که از نظر گذشت می‌توان بیان نمود که نظرات در قسمت تأثیرگذاری زیاد قرار می‌گیرند. تفسیر اعداد برای سایر راهکارها و معیارها نیز به همین صورت می‌باشد.

### مرحله دوم

تا این مرحله از تحقیق پرسشنامه اولیه توزیع شد و نظرات خبرگان در مورد هر یک از راهکارها اندازه‌گیری شد و میانگین کل نظرات نیز محاسبه گردید. در قدم بعدی از فرآیند دلفی بایستی بازخورد نظرات را برای خبرگان ارسال نماییم، به این صورت که تفاوت نظرات هر یک از خبرگان را نسبت به میانگین نظرات برای هر فرد ارسال نماییم. با توجه به فازی بودن اعداد بایستی طبق رابطه زیر تفاوت از میانگین را برای هر یک از نخبگان محاسبه نماییم:

$$(a_{m1} a_1^{(i)}, a_{m2} a_2^{(i)}, a_{m3} a_3^{(i)}, a_{m4} a_4^{(i)})$$

$$\left(\frac{1}{n} a_1^{(i)}, \frac{1}{n} a_2^{(i)}, \frac{1}{n} a_3^{(i)}, \frac{1}{n} a_4^{(i)}\right)$$

اینک می‌توان بر اساس نتایج حاصل از رابطه ۳، پرسشنامه دیگری تنظیم کرد که در آن اختلاف محاسبه شده مربوط به هر فرد خبره ثبت شده است. در این صورت بر اساس ارزیابی مجدد هر خبره از نظر قبلی خود، می‌توان نتایج جدیدی را به دست آورد. نتایج حاصل از این پرسشنامه جدید در جدول (۳) ارائه شده است. لازم به ذکر است که راهکار نهم راهکار پیشنهادی در قسمت قبل می‌باشند.

جدول ۳. نتایج مرحله دوم

۱	گسترش پایه‌های مالیاتی از طریق پیاده‌سازی مالیات‌های جدید در حوزه تجارت الکترونیک		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۲۵-۲-۰	[۵,۹,۷,۹,۹,۶,۹,۷]	۰,۰۷
۲	کاهش بار مالیات از بخش تولید و سرمایه‌گذاری به سمت مالیات بر مصرف		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۴-۲-۱۳	[۰,۵,۱,۲,۲,۴,۴,۷]	۰,۳۲
۳	بازنگری و بهبود قوانین مالیاتی در حوزه تجارت الکترونیک		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۲۰-۳-۱	[۴,۸,۵,۹,۷,۶,۹]	۱,۳۵
۴	جلوگیری از وضع معافیت‌های مالیاتی جدید (باهدف افزایش درآمدهای مالیاتی) و کاهش پیچیدگی، فرار و ترفندهای مالیاتی در تجارت الکترونیک		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۲۳-۵-۰	[۵,۹,۶,۸,۷,۹,۹,۳]	۰,۸۵
۵	گسترش و ترویج روش خود اظهاری به‌منظور تمکین مؤدیان در پرداخت مالیات و کاهش هزینه وصول مالیات در بخش تجارت الکترونیک		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۵-۱۹-۲	[۴,۶,۵,۲,۶,۷,۷,۱]	۰,۸۷
۶	گسترش، ایجاد و استفاده از پایگاه‌های اطلاعاتی فعالیت‌های اقتصادی الکترونیک مؤدیان		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۲۰-۷-۲	[۶,۳,۷,۴,۸,۵,۹,۶]	۰,۰۲
۷	اعمال مالیات بر مجموع درآمدها در حوزه تجارت الکترونیک		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۱۵-۸-۴	[۴,۲,۵,۲,۶,۷,۷,۳]	۰,۲۲
۸	بهبود زیرساخت‌های تجارت الکترونیک		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۲۲-۶-۱	[۶,۷,۷,۵,۸,۹,۹,۷]	۰,۷۷
۹	افزایش ضریب امنیتی، فرهنگ‌سازی و اعتمادسازی در خصوص خریدهای الکترونیک		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۲۵-۰-۳	[۵,۷,۶,۹,۷,۸,۹,۴]	-

تا این مرحله از تحقیق دو مرتبه پرسشنامه‌ها بین خبرگان توزیع شد و نظرات آن‌ها جمع‌آوری شد و در این بین خبرگان پرسشنامه دوم را با علم به نظرات اکثریت پر نمودند. حال جهت بررسی اینکه آیا نظرات به اجماع رسیده است یا خیر؟ یا به عبارت دیگر به منظور ارزیابی نظرات به این صورت که نظرات در میزان مؤثر بودن راهکارها در افزایش مالیات ستانی از تجارت الکترونیک به اجماع رسیده‌اند یا خیر؛ از طریق رابطه زیر تفاوت میانگین‌ها را محاسبه نمودیم:

$$S(A_{m2}, A_{m1}) = \frac{1}{4} a_{m21} \quad a_{m22} \quad a_{m23} \quad a_{m24} \quad a_{m11} \quad a_{m12} \quad a_{m13} \quad a_{m14}$$

حال چنانچه این اختلاف میانگین از حد آستانه ۰,۲ کمتر شود، فرآیند متوقف می‌شود و در نتیجه خبرگان به اجماع رسیده‌اند. این اختلاف میانگین در جدول فوق و در ستون آخر نشان داده شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود اختلاف میانگین‌ها بیشتر از ۰,۲ می‌باشد لذا می‌توان گفت تا این مرحله از فرآیند دلفی فازی، توافق آراء حاصل ن شده است.

#### مرحله سوم

در ادامه تفاوت نظرات هر خبره با میانگین نظرات را برای وی ارسال می‌نماییم و مجدداً از وی نظرخواهی انجام می‌شود. این فرآیند باید تا جایی ادامه یابد که توافق آراء حاصل شود.

نتایج شمارش نظرات در مرحله سوم به صورت جدول (۴) می‌باشد.

جدول ۴. نتایج مرحله سوم

۱	گسترش پایه‌های مالیاتی از طریق پیاده‌سازی مالیات‌های جدید در حوزه تجارت الکترونیک		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۲۸-۰-۰	[۵,۷,۷,۹,۹,۱,۹,۷]	۰,۱۷
۲	کاهش بار مالیات از بخش تولید و سرمایه‌گذاری به سمت مالیات بر مصرف		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۰-۴-۱۸	[۰,۷,۱,۳,۲,۱,۴,۶]	۰,۰۲
۳	بازنگری و بهبود قوانین مالیاتی در حوزه تجارت الکترونیک		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۲۶-۳-۰	[۴,۳,۵,۵,۸,۴,۹,۱]	۰
۴	جلوگیری از وضع معافیت‌های مالیاتی جدید (باهدف افزایش درآمدهای مالیاتی) و کاهش پیچیدگی، فرار و ترفندهای مالیاتی در تجارت الکترونیک		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۲۴-۳-۰	[۵,۴,۶,۶,۷,۸,۹,۴]	۰,۱۷
۵	گسترش و ترویج روش خود اظهاری به‌منظور تمکین مؤدیان در پرداخت مالیات و کاهش هزینه وصول مالیات در بخش تجارت الکترونیک		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۰-۲۴-۱	[۴,۴,۵,۲,۶,۷,۷]	۰,۰۷
۶	گسترش، ایجاد و استفاده از پایگاه‌های اطلاعاتی فعالیت‌های اقتصادی الکترونیک مؤدیان		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۲۶-۲-۰	[۶,۵,۷,۸,۸,۴,۹,۷]	۰,۱
۷	اعمال مالیات بر مجموع درآمدها در حوزه تجارت الکترونیک		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۶-۲۱-۰	[۴,۵,۵,۳,۶,۶,۷,۶]	۰,۱۵
۸	بهبود زیرساخت‌های تجارت الکترونیک		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۲۸-۱-۰	[۶,۸,۷,۸,۸,۷,۹,۶]	۰,۰۲
۹	افزایش ضریب امنیتی، فرهنگ‌سازی و اعتمادسازی در خصوص خریدهای الکترونیک		
معیارها	شمارش آراء	میانگین آراء	تفاضل آراء
نظر خبرگان	۲۸-۰-۰	[۵,۸,۶,۵,۸,۱,۹,۵]	۰,۰۲

چنانکه ملاحظه می‌شود اختلاف میانگین‌ها در جدول کمتر از ۰,۲ می‌باشد. لذا فرآیند دلفی متوقف می‌شود و می‌توان گفت که در پایان این مرحله توافق آراء حاصل شده است.

سیاست اول از نظر خبرگان تأثیر زیادی برافزایش مالیات ستانی از تجارت الکترونیک دارد. به این صورت که کمترین نظر برای این سیاست عدد ۵,۷ و بیشترین عدد ۹,۷ می‌باشد و اکثریت نظرات نیز بین ۷,۹ و ۹,۱ قرار دارند که به این ترتیب با توجه به ماهیت اعداد فازی دوزنقه‌ای می‌توان بیان نمود که نظرات در محدوده زیاد قرار دارند.

سیاست دوم از نظر خبرگان تأثیر کمی برافزایش مالیات ستانی از تجارت الکترونیک دارد.

سیاست سوم و چهارم از نظر خبرگان تأثیر زیادی برافزایش مالیات ستانی از تجارت الکترونیک دارند.

سیاست پنجم و هفتم از نظر افزایش مالیات ستانی از تجارت الکترونیک از نظر خبرگان در سطح متوسط قرار دارند، لذا می‌توان این سیاست‌ها را از زمره سیاست‌های مالیاتی تأثیرگذار کنار گذاشت.

سیاست ششم از نظر خبرگان جزء سیاست‌های تأثیرگذار برافزایش مالیات ستانی از تجارت الکترونیک به حساب می‌آید.

سیاست‌های هشتم و نهم نیز از نظر خبرگان تأثیر زیادی برافزایش مالیات ستانی از تجارت الکترونیک مالیاتی دارند.

#### ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پیاده‌سازی مالیات‌های جدید و گسترش درآمدهای مالیاتی می‌تواند بر اقتصاد تأثیرگذار باشد. دولت با وضع پایه‌های مالیاتی جدید می‌تواند بخش‌های بیشتری از تجارت الکترونیک را پوشش مالیات قرار دهد. بخش‌های تولید و سرمایه‌گذاری موتورهای مولد اقتصاد می‌باشند و تحمیل بار مالیاتی بر این بخش‌ها می‌تواند اقتصاد را با رکود تولید و سرمایه‌گذاری مواجه کند، لذا بهترین راهکار برای افزایش درآمدهای

مالیاتی جابجایی بار مالیاتی از این بخش‌ها به بخش مصرف می‌باشد که بیشتر بخش تجارت الکترونیک را نیز تجارت کالاهای مصرفی تشکیل می‌دهد. قوانین مالیاتی فعلی از دید خبرگان دارای نواقص زیادی می‌باشند به طوری که تصحیح آن‌ها می‌تواند در برقراری مالیات‌های جدید و بیشتر بر بخش تجارت الکترونیک تأثیر زیادی بگذارد. در مهر و موم‌های اخیر معافیت‌های مالیاتی افزایش یافته است و مشاهده شده که این افزایش معافیت تأثیر زیادی بر کاهش درآمدهای مالیاتی گذاشته است و از طرفی بیشتر معافیت‌های مالیاتی متعلق به بخش‌های فرهنگی و مذهبی می‌باشند که طبق نظر خبرگان وضع مالیات بر این بخش‌ها که حجم قابل توجهی از تجارت الکترونیک را تشکیل می‌دهند، می‌تواند درآمدهای مالیاتی را افزایش دهند. وجود پایگاه اطلاعاتی برای فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان از نظر تئوری مطلب مهمی می‌باشد و می‌تواند کمک شایانی برای تعیین میزان مالیات باشد. البته قابل ذکر می‌باشد که سیستم‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی مؤدیان در مهر و موم‌های اخیر توسعه بسیاری یافته است. همچنین تقویت زیرساخت‌های تجارت الکترونیک در کشور و همچنین تقویت اعتماد مردم به خرید الکترونیکی و همچنین نیازهای حقوقی این بخش، می‌تواند نظر مردم را نسبت به خرید اینترنتی که مزایای زیادی دارد را جلب نموده و دولت نیز بتواند مالیات بیشتری از این حوزه کسب نماید.

با توجه به نتایج پژوهش پیشنهادها زیر ارائه می‌گردد:

۱. دولت می‌تواند از طریق پیاده‌سازی مالیات‌های جدید در حوزه تجارت الکترونیک درآمدهای مالیاتی خود را افزایش دهد.
۲. تغییر بار مالیاتی از بخش تولید و سرمایه‌گذاری به بخش مصرف می‌تواند مالیات ستانی از بخش تجارت الکترونیک را افزایش دهد زیرا که بیشتر دادوستد در این بخش مربوط به کالاهای مصرفی می‌باشد.
۳. قوانین مالیاتی کشور در حوزه تجارت الکترونیک دارای نواقص زیادی می‌باشند، لذا پیشنهاد می‌شود که قوانین مالیاتی خاص برای این بخش اقتصادی تعریف گردد.

۴. گسترش پایه‌های مالیاتی در بخش تجارت الکترونیک می‌تواند موارد شمول مالیات در این بخش را افزایش دهد.
۵. گسترش فرهنگ پرداخت مالیات و خود اظهاری در جامعه به‌منظور کاهش هزینه‌های وصول مالیات و افزایش درآمدهای مالیاتی دولت در بخش تجارت الکترونیک می‌تواند تأثیر بالایی داشته باشد.
۶. وضع مالیات بر کلیه درآمدهای الکترونیک به‌منظور افزایش درآمدهای مالیاتی و عدم وجود معافیت‌های مالیاتی در این حوزه.
۷. واگذاری توسعه زیرساخت‌های تجارت الکترونیک به بخش خصوصی و مداخله کمتر در این حوزه جهت توسعه بیشتر زیرساخت‌ها و تمایل بیشتر برای خرید در این حوزه.
۸. بهبود زیرساخت‌های حقوقی در حوزه تجارت الکترونیک برای جلب اعتماد مردم به خرید در این فضا.

#### منابع

۱. ارباب، حمیدرضا (۱۳۹۴)، "بررسی ظرفیت مالیاتی در جمهوری اسلامی"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه تربیت مدرس.
۲. حری، عباس (۱۳۷۱). آیین گزارش‌نویسی، تهران، دبیرخانه هیئت اعضای کتابخانه‌های عمومی کشور
۳. خاکی، غلامرضا (۱۳۸۵). روش تحقیق با رویکردی به پایان‌نامه نویسی، ناشر: موسسه بازتاب تهران.
۴. خالوزاده، حمید (۱۳۹۵). "مدل‌سازی غیرخطی و پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی کشور" فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره دوم، سال شانزدهم.
۵. عیسی زاده روشن، یوسف (۱۳۹۴). "رشد درآمدهای مالیاتی و ایجاد ارتباط منطقی بین بودجه دولت درآمدهای مالیاتی" پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اداری و اقتصاد دانشگاه اصفهان ۱۳۷۶
۶. گزارش عملکرد سازمان صنایع و معادن استان ۱۳۸۹

۷. گزارش معاونت امور اقتصادی وزارت دارایی، ۱۳۹۵
۸. متقی ثابت، علیرضا (۱۳۸۲). «کسب‌وکار اینترنتی و مبانی بهبود عملکرد»، تهران: انتشارات سمت
۹. موسوی جهرمی، یگانه، آیت، زایر (۱۳۹۴). "مقایسه عملکرد دو مدل تصمیم‌گیری با معیارهای چندگانه مطالعه موردی: رتبه‌بندی استان‌های کشور بر اساس عوامل تأثیرگذار بر ظرفیت مالیاتی" پژوهشنامه اقتصادی، ویژه‌نامه طرح تعدیل اقتصادی.
۱۰. نوفرستی، محمد (۱۳۹۰). ریشه واحد و هم‌جمعی در اقتصادسنجی، موسسه خدمات فرهنگی رسا، تهران.
11. Abram, A. (2017). The trustworthiness of online channels for experience-and goaldirected search tasks. *Journal of Travel Research*, 50(4), 378-391.
12. Afuah, Allon & Tocchi, Christopher (2003). *Internet Business Models and Strategies: text and cases* 2nd ed, New York: Mc Graw Hill
13. Ahsan, D., & Gaque, S. (2017). Effects of national culture on the development of consumer trust in online shopping. *Seoul Journal of Business*, 14(1), 123-151.
14. Akely, R., Powelowsky, P. (2004). A method of analysing interview transcripts in qualitative research. *Transport Today* 11 (6), 461-466.
15. Albert, Terric & Sanders, William. (2016). *e-business marketing* ۲. New Jersey: Prentice Hall
16. Alfirman, K. (2015). *Estimating stochastic Frontier tax potential: can Indonesian local governments increase tax revenues under decentralization?* Working Paper No:30-19.
17. Alzahiri, D (2016). *Internet Marketing: Strategy in Egipt agriculture sector* Agricultural economics science, 39, 4(3).
18. Bella Fante, G. (2004). Strange sounds and sights. *Time*, 145-12 (Spring), 14-16 [online]. Available URL:
19. Castalls, A., Esteller, J and Vilalta, O. (2017). *Tax capacity disparities and fiscal equalization: the case of Spanish local governments* Working Paper.
20. El Raie, Y. S. (2016). Cultural impact on trust: A comparison of virtual communities in China, Hong Kong, and Taiwan. *Journal of Global Information Technology Management*, 11(1), 28-48.
21. Hudson & J. Teera (2014). *Tax performance: A Comparative Study* ۲. *Journal of International Development* 16, No:6

22. Jane.H.Leuthold. (2014)"tax effort in china"working paper NO:105
23. Joseph, L. (2016). The propensity to trust: A comparative study of United States and Japanese managers. *International Journal of Management*, 19(4), 614-621.
24. Luky, Alfirman, (2003)"Estimate of stochastic frontier tax potential:can Indonesian local government increase tax revenues under decentralization?",working paper NO:02-19
25. M.Nagy Eltony (2016). *Measuring tax effort in Arab countries* Arab Planning Institute, Working Paper No:20
26. Rafael, F. (2017). Trusting and trustworthiness: What are they, how to measure them, and what affects them. *Journal of Economic Psychology*, 31(1), 64-79.
27. Sokiadis, R. J. (2017). *Culture and leadership across the world: The GLOBE book of in-depth studies of 25 societies*. Mahwah, N.J: Lawrence Erlbaum Associates.
28. Wallery, D. F. (2015). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.



## نظام مالیاتی ایران؛ مانع یا مشوق سرمایه‌گذاری خارجی

سعید عباسی

دکترای حقوق بین‌الملل از دانشگاه شهید بهشتی، مدرس دانشگاه و وکیل پایه یک دادگستری،  
saeid.abasi1207@yahoo.com

### چکیده

در این مرقومه به سیاست مالیاتی ایران در جذب یا دفع سرمایه‌گذاری خارجی می‌پردازیم و برآنیم تا با مطالعه مقررات مهم سایر نظام‌های مالیاتی در خصوص فعالیت اشخاص حقوقی خارجی نشان دهیم که آیا نظام مالیاتی کشورمان به این مسائل پرداخته است یا خیر؟ آیا اصولاً سیاست کشورمان مبتنی بر جذب سرمایه خارجی است یا خیر؟ آیا در این راستا قانون خود را اصلاح نموده است یا فاقد مقررات کلیدی در این خصوص است. در این نگارش اشاره‌ای به رقابت مالیاتی برای جذب سرمایه‌گذاری خارجی میان قلمروهای مستقل مالیاتی؛ رویکرد دولت‌ها در انتخاب نظام مالیاتی، رویکرد کشورها در وضع مالیات بر سرمایه‌گذاری خارجی، روش‌های تعدیل یا موازنه آثار مالیاتی کشور مقرر و نهایتاً سعی نمودیم با بررسی اصلاحات سال ۱۳۹۴ در قانون مالیات‌های مستقیم و نیز برنامه پنج‌ساله ششم توسعه (از ۱۳۹۶ الی ۱۴۰۰) به سیاست کشورمان در این خصوص دست‌یابیم و ببینیم نظام کنونی مالیاتی آن بیشتر در راستای تشویق سرمایه‌گذاری خارجی است یا مانعی برای آن است.

**کلیدواژه‌ها:** اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم، سرمایه‌گذاری خارجی، برنامه

پنج‌ساله ششم توسعه، مشوق مالیاتی

**۱- مقدمه**

در مقاله پیش رو بر آنیم تا با توجه به اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ و نیز پس از انعقاد برجام و امکان استقبال شرکت‌های چندملیتی به سرمایه‌گذاری در ایران؛ قوانین مالیاتی کشورمان را برای جذب و تشویق سرمایه‌گذاری خارجی مستقیم مورد مطالعه قرار دهیم و دریابیم که آیا قواعد مالیاتی جمهوری اسلامی ایران برای این منظور مناسبند یا خیر. قبل از ورود به این مبحث اشاره‌ای به رقابت مالیاتی برای جذب سرمایه‌گذاری خارجی میان قلمروهای مستقل مالیاتی؛ رویکرد دولت‌ها در انتخاب نظام مالیاتی، رویکرد کشورها در وضع مالیات بر سرمایه‌گذاری خارجی، روش‌های تعدیل یا موازنه آثار مالیاتی کشور مقرر می‌نماییم و در پایان به سیاست مالیاتی کشورمان در قبال سرمایه‌گذاری خارجی می‌پردازیم.

**۲- تبعات رقابت مالیاتی**

با تغییر موقعیت مؤدیان مالیاتی در روند جهانی شدن اقتصاد، فعالیت‌ها و بازارها روز به روز بی‌ثبات‌تر می‌گردند. در این راستا موقعیت دولت‌ها نیز دستخوش تغییرات قابل توجهی می‌گردد.<sup>۱</sup> سابقاً انعقاد معاهدات اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بر این نظریه استوار بود که دولت درصدی است مشارکت خود را نسبت به درآمدهای خارج از مرز

1. Hines, James R., Corporate Taxation and International Competition in: Auerbach, Alan J., Hines, James R., and Slemrod, Joel. (eds.), Taxing Corporate Income in the 21st Century, Cambridge University Press, 2007, p. 268

برای مطالعه بیشتر راجع به رقابت مالیاتی ر.ک:

Razin, Assaf., and Sadka, Efraim., International Tax Competition and Gains from Tax Harmonization, 37 Economic Letters, 1991

Wilson, John Douglas., and Wildasin, David., Capital Tax Competition: Bane or Boon, Journal of Public Economics, No. 88, 2004

و برای مطالعه در خصوص چالش‌های سیاسی راجع به رقابت مالیاتی ر.ک:

Edwards, Chris, and De Rugy, Veronique., International Tax Competition, A 21st Century Restraint on Government, Tax Notes International, No. 27, 2002

Edwards, Chris., and Mitchell, Daniel J.; Global Tax Revolution: The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend it, Washington, Cato Institute, 2008

Avi-Yonah, Reuven S.; Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, 113 Harvard Law Review, 2000

و برای مطالعه در خصوص رقابت مالیاتی در اروپا ر.ک:

Schön, Wolfgang. (ed.), Tax Competition in Europe, Amsterdam; IBFD publication; 2003

افزایش دهد.<sup>۱</sup> ولی این نظریه در سایه رقابت مالیاتی تصحیح شده است. دولت‌ها دریافته‌اند که افزایش مالیات لزوماً باعث افزایش بودجه آنان نمی‌گردد؛ چراکه امکان انتقال سرمایه یا فعالیت مؤدیان مالیاتی به دیگر حوزه‌های مالیاتی بسیار محتمل است. پس به‌نوعی با کاهش نرخ مالیات بر درآمد به بودجه و رفاه داخلی خود افزوده‌اند؛ و بنابراین همکاری بین‌المللی مالیاتی ممکن است کشورها را وادار به پذیرش آن دسته از حقوق مالیاتی کند که از دیدگاه داخلی کاربردی ندارند.<sup>۲</sup> پس باید به این نکته توجه داشت که عامل قابلیت نقل و انتقال نقش مهمی در مالیات بین‌المللی ایفا می‌کند و نباید در انعقاد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف نادیده گرفته شود.

به‌عنوان مثالی ملموس؛ در تحقیقات صورت گرفته راجع به تصمیمات شرکت‌های چندملیتی در خصوص سرمایه‌گذاری در آمریکا که میان گروهی متشکل از ۱۸ کشور انجام شد؛ ایرلند، کمترین نرخ مؤثر مالیاتی<sup>۳</sup> و بیشترین نرخ اعلام (اظهار) دارایی<sup>۴</sup> را داشت. بر اساس این گزارش دارایی‌های متعلق به ایالات متحده در ایرلند کمتر از یک‌ششم دارایی آمریکا در آلمان است، در حالی که مجموع منافع حاصله در این دو تقریباً برابر بودند.<sup>۵</sup> این رقابت مالیاتی باهدف جذب سرمایه خارجی، مقوله‌ای است که سزاوار اهمیت بیشتری است.

### ۳- رویکرد دولت‌ها در انتخاب نظام مالیاتی

قبل از هر چیز باید یادآوری نمود که دولت‌ها در انتخاب نظام مالیاتی خود معمولاً یکی از این رویکردها را برمی‌گزینند: آن‌ها یا تنها درآمدهای حاصله افراد در سرزمین خود را مشمول مالیات می‌دانند و سایر درآمدهای افراد مقیم خود را معاف از مالیات می‌نمایند؛ و یا تمامی درآمدهای افراد مقیم، حتی درآمدهای حاصله در قلمروی دیگر

1. Arnold, Brian J., Threshold Requirements for Taxing Business Profits under Tax Treaties in: Arnold, Brian J.; Sasseville, Jacques and Zolt, Eric M, (eds.), The Taxation of Business Profits under Tax Treaties Toronto; Canadian Tax Foundation, 2003; p. 55

2. Schindel/Atchabahian Op.Cit, p. 26.

3. Effective Tax Rate

4. Return of Assets

5. Sullivan, Martin A; "The Luck of the Irish? Profits and Taxes of U.S. Multinationals Abroad"; Tax Notes, May 20, 1996, pp. 1119-1120

کشورها را نیز مشمول مالیات می‌دانند ولی در محاسبه، مالیات‌های پرداخت شده‌ی خارجی را از میزان کل کسر می‌نمایند.

### ۳-۱- اصل سرزمینی بودن و روش معافیت

اصل سرزمینی بودن بدین معنی است که قلمرویی که سرمایه‌گذار داوطلبانه آن را انتخاب کرده است، باید نسبت به کلیه حقوق مالیاتی خود در خصوص منافع مکتسبه در خارج از آن قلمرو چشم‌پوشی کند و این امر از طریق اعطای معافیت به چنین درآمدهایی میسر می‌گردد. رویکرد معافیت‌عاری از پیچیدگی‌های محاسباتی روش اعتباری است ولی ممکن است باعث اختلال در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذار در انتخاب محل سرمایه‌گذاری گردد. این اختلال در واقع ناشی از رویکرد وضع مالیات جهانی است؛ زیرا سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری در کشور میزبان مشمول مالیات غیرمستقیم می‌گردد؛ در حالی که در کشور اقامتگاه، این سهام کاملاً مشمول مالیات مستقیم خواهند بود. به عبارت دیگر اعتبار مالیاتی مؤثری برای مالیات غیرمستقیم وجود ندارد.

از سوی دیگر، هنگامی که روش معافیت اعمال می‌شود؛ تنها دغدغه‌ی سرمایه‌گذار راجع به مالیات بر سرمایه‌گذاری خارجی، مالیات در کشور منبع است؛ بنابراین برای طراحی برنامه‌های مالیاتی خود، مسئولیت مالیاتی برون‌مرزی، مسئولیت نهایی خواهد بود و منافع حاصل از مشوق‌های مالیاتی و یا هرگونه اندوخته‌ی برون‌مرزی در برگشت به کشور اقامتگاه، دست‌نخورده باقی می‌ماند.

### ۳-۲- وضع مالیات جهانی و روش اعتباری

اکثر کشورها بر منافع سرمایه‌گذار مقیم در قلمروی خود، نسبت به درآمد وی در سراسر جهان، مالیات وضع می‌نمایند. هنگامی که شرکت، شاخه‌ای در بیرون از مرزهای کشور اقامتگاه خود تأسیس می‌کند؛ منافع حاصل از شعبه مشمول مالیات هر دو کشور اقامتگاه و میزبان قرار می‌گیرد که البته مالیات دوم مشمول اعتبار قرار می‌گیرد. با همین پیش‌فرض می‌توان گفت در صورتی که شعبه متحمل ضرر گردد؛ این ضرر باید

همراه با منافع مشمول مالیات در کشور اقامتگاه مورد محاسبه قرار گیرد؛ به عبارتی میزان ضرر از میزان منافع کسر شود؛ بنابراین هزینه‌های راه اندازی یک شعبه در کشور میزبان نیز باید طبق این قاعده از میزان درآمدهای مشمول مالیات کسر شود. این رویکردی است که برخی کشورها مانند فرانسه برای خسارات ناشی از راه‌اندازی شعبه خارجی در پیش گرفته است. البته باید اضافه نمود که مقرراتی که حاوی چنین قواعدی هستند برای ازسرگیری خودکار چنین هزینه‌هایی یک مدت معین را تعریف کرده‌اند چراکه در غیر این صورت منافع شعبه در دو حالت ذیل کاملاً از پرداخت مالیات فرار می‌کنند:

الف) با انتقال هزینه‌ها به کشور میزبان، آن‌ها را با میزان مالیات موازنه<sup>۱</sup> می‌کنند؛ و یا  
 ب) با توجه به اعمال روش معافیت، در کشور اقامتگاه مشمول مالیات قرار نمی‌گیرند.  
 هرچند منافع جهانی شرکت‌های مقیم طبق رویکرد مالیات‌ستانی جهانی<sup>۲</sup> مشمول مالیات می‌گردند؛ منافع شعب غیرمقیم که در خارج از قلمروی اقامتگاه انباشته می‌گردند؛ تنها زمانی موضوع مالیات قرار می‌گیرند که از طریق سهام و یا سهام فرضی<sup>۳</sup>؛ موقتاً بخشوده<sup>۴</sup> می‌شوند. این تعویق<sup>۵</sup> از ویژگی‌های بارز رویکرد مالیاتی جهانی است که به شعب خارجی اجازه می‌دهد تا در وضعیتی برابر به رقابت با دیگر شعب خارجی مقیم سایر کشورها یا شرکت‌های داخلی هنگامی که اصل بی‌طرفی نسبت به ورود سرمایه<sup>۶</sup> حاکم است؛ بپردازند.

اصولاً دو مبنا برای کاهش اثر (تخفیف) مالیات وجود دارد. اول: وضع محدودیت در اعمال تخفیف با توجه به منبع درآمد. دوم: اعمال محدودیت کلی نسبت به درآمد حاصله از منبع خارجی انباشته شده.

برای مثال، انگلستان که مبنای اول را برگزیده است؛ اعتبار مالیات خارجی را محدود به مالیات در انگلستان می‌کند؛ بنابراین بیشینه‌ی مسئولیت (بدهی) مالیاتی<sup>۷</sup> در

1. Offset
2. Worldwide taxation
3. Deemed dividend; Constructive dividend
4. Remission; Remit
5. Deferral
6. Capital Import Neutrality
7. Tax Liability

منابع خارج از مرزهای انگلستان همواره بیشتر از مالیات انگلستان است. از سوی دیگر هنگامی که محدودیت کلی اعمال می‌گردد؛ مالیات خارجی یک منبع در برابر درآمد حاصل از دیگر منابع خارجی که مشمول نرخ مالیات کمتری بوده‌اند، امکان موازنه و تعدیل می‌یابد.

### ۳-۳ - رویکرد جمهوری اسلامی ایران

ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم<sup>۱</sup>، جمع شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود را پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر، مشمول مالیات ۲۵ درصد می‌داند. تبصره دوم ماده مذکور نیز اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران را که به بهره‌برداری از سرمایه یا فعالیت تجاری به‌صورت مستقیم یا غیرمستقیم به‌وسیله نمایندگی از شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن، یا از واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود، انتقال دانش فنی و دادن تعلیمات یا واگذاری فیلم‌های سینمایی در ایران به کسب درآمد مشغولند، مطابق این قانون مشمول مالیات می‌داند. پس کشورمان با اختلاط هر دو رویکرد به وضع مالیات بر فعالیت‌های خارجی می‌پردازد که البته اکثر کشورهای دنیا نیز به همین طریق عمل می‌کنند.<sup>۲</sup>

در این بحث ذکر نهادهای مشمول مالیات<sup>۳</sup> در نظام مالیاتی ایران خالی از لطف نیست. هر نظام مالیاتی باید علاوه بر ذکر نام نهادهای تحت شمول تعریفی نیز از آنان ارائه دهد تا در صورت اختلاف مثمر‌تر باشد. قانون مالیات‌های مستقیم در بند پنجم ماده ۱ و نیز ماده ۱۰۵ صرفاً به ذکر قید اشخاص حقوقی خارجی اکتفا کرده و تعریفی از انواع آنان ارائه نمی‌دهد. بدیهی است علاوه بر اشکال شرکت در قانون تجارت، لازم است تعریفی هرچند مختصر از شرکت‌های چندملیتی<sup>۴</sup>، مادر<sup>۵</sup>، هلدینگ<sup>۶</sup>، فرعی<sup>۷</sup>،

۱. لازم به ذکر است که در اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، صرف‌نظر از الحاق تبصره شماره ۷ که به نوعی مشوق مالیاتی است، تغییری در اصل این مقرر به‌وجود نیامده است.

2. Avi-Yonah, Reuven S; Global Perspectives on Income Taxation Law; Oxford University Press; 2011; p. 153

3. Taxable Entities

4. Multinational Corporations

5. Parent Company

6. Holding Company

7. Subsidiary Company

وابسته<sup>۱</sup>، شعبه و نمایندگی ارائه گردد<sup>۲</sup>. هر چند ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی، شعبه شرکت خارجی را واحد محلی تابع شرکت اصلی تعریف می‌کند که مستقیماً موضوع و وظایف شرکت اصلی را در محل انجام می‌دهد.<sup>۳</sup>

### ۳-۴- سرمایه‌گذاری برون‌مرزی و تخفیف مالیات بر بهره<sup>۴</sup>

هر چند اکثر کشورها تدابیری برای تخفیف مالیات بر بهره‌ی پرداختی (درواقع از دست‌رفته) در سرمایه‌گذاری‌های داخلی دارند؛ عده‌ی کمی از کشورها برای بهره‌ی پرداختی حاصل از سرمایه‌گذاری فرامرزی تدابیری اندیشیده‌اند. کشورهای مذکور که چنین تخفیفی دارند، بدون شک هدفشان جلوگیری از تبعیض میان سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی است. از سوی دیگر کشورهایی که حاضر به انجام چنین کاری نیستند بدون شک درصد حفظ هرچه بیشتر عواید خود هستند. چراکه اعطای معافیت به درآمدهای برون‌مرزی و یا تخفیف مالیات بر این‌گونه درآمدها به حذف یا کاهش شدید درآمد مالیاتیشان منجر می‌گردد.

وجود تخفیف مالیاتی بر بهره‌ی پرداختی برای سرمایه‌گذاری‌های فرامرزی در انگلستان با استفاده از شرکت‌های دو اقامتگاهی<sup>۵</sup> ترکیب شده است. این امر باعث شده ساختار نظام انگلستان به‌گونه‌ای گردد که این دسته از شرکت‌ها که هم‌مقیم ایالات متحده و هم‌مقیم انگلستان هستند؛ بتوانند از تخفیف مالیاتی در هر دو کشور برخوردار گردند. بدین گونه که هم از *ارفاقی گروهی*<sup>۶</sup> انگلستان و هم از تخفیف گروه *ادغامی*<sup>۷</sup> در ایالات متحده بهره ببرند.<sup>۸</sup>

1. Affiliated company

۲. برای مطالعه بیشتر ر.ک: حاتمی، علی و کریمیان، اسماعیل؛ حقوق سرمایه‌گذاری خارجی در پرتو قانون و قراردادهای سرمایه‌گذاری؛ انتشارات تیسرا؛ ۱۳۹۳؛ صص ۴۳-۳۵

۳. ر.ک: قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی مصوب ۱۳۷۶ و آیین‌نامه اجرایی آن مصوب ۱۳۷۸/۱/۱۱

4. Interest

5. Dual residence companies

6. Group Relief

7. Consolidated filing; Tax consolidation

8. Gregory, James E and Wheeler Jennifer; US/UK Tax issues for internationally mobile executives; Business Law International; Volume 13; Number 3; September 2012; pp. 279-305

همان‌طور که گفته شد این سیاست در این دو کشور قابل اعمال است؛ چراکه قید پیوند شکن که در معاهده نمونه سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی موجود و اقامتگاه شرکت را در تنها یکی از دو کشور طرف معاهده احراز می‌کند؛ در معاهده‌ی دوجانبه مالیاتی ایالات متحده و انگلستان وجود ندارد. با این وجود لازم به ذکر است که مقررات ضد اجتناب مالیاتی در این دو کشور به این رویه پایان داده است.<sup>۱</sup>

در مقایسه با انگلستان؛ می‌توان گفت دیگر کشورها در خصوص اعطای تخفیف به بهره‌ی سرمایه‌گذاری‌های برون‌مرزی محتاطانه‌تر عمل می‌کنند. مثلاً ایالات متحده هرچند تخفیف بر بهره را محدود نکرده است ولی بهره را در فرمول منبع برای محاسبه تخفیف اعمال مالیات پایه قرار داده و عملاً اثر محدودکننده بر تخفیف اعتبار مالیاتی دارد. بالعکس، کشور هلند اجازه تخفیف مالیاتی نسبت به بهره‌های پرداختی برای راه‌اندازی و مشارکت خارجی را نمی‌دهد. با این استدلال که درآمد حاصل از چنین مشارکتی در هلند از پرداخت مالیات معاف است. هرچند حتی اگر مقررات کشوری اصولاً تخفیف بر بهره را نپذیرد؛ ممکن است در رویه عملی رگه‌هایی از تخفیف را یافت؛ چراکه تعیین دقیق هدف از استقراض سرمایه از کشور خارجی با پیچیدگی‌های فنی بسیاری روبه‌روست.

برای روشن‌تر شدن مطلب مثالی می‌آوریم: گروهی را فرض کنید که از قبل دارای وام‌های طولانی‌مدت و اندوخته (ذخیره) مازاد کوتاه‌مدت است که ازین اندوخته به‌همراه وام‌های جدید درصد تأمین سرمایه‌ی اصلی برای راه‌اندازی است. مسلماً در این مثال بهره‌ی وام‌های جدید نباید مشمول تخفیف قرار بگیرند ولی امکان تشخیص اینکه ذخیره مازاد، بخشی از سرمایه اصلی است یا وام‌های طولانی‌مدت از پیش موجود داین گروه؛ وجود ندارد. این مفهوم حاکی از تبدیل‌پذیری<sup>۲</sup> سرمایه است. نظام‌های مالیاتی که بابت بهره‌های پرداختی به‌منظور راه‌اندازی سرمایه‌گذاری فرامرزی، تخفیف را مجاز نمی‌دانند؛ معاهدات خود را در شرایط ذکر شده در مثال فوق، گسترش داده‌اند. می‌توان در این معاهدات برای برخی از عناصر بهره در چنان شرایطی، تخفیف‌های مؤثری مشاهده کرد.

1. Cahiers de droit fiscal international; International Fiscal Association(IFA); volume 95a; 2010; pp. 827-846; United Kingdom Finance Act 2013; Chapter 29

2. Fungibility

#### ۴- رویکرد کشورها در وضع مالیات بر سرمایه‌گذاری خارجی

معمولاً کشورها در برخورد با منافع (سود) توزیع شده‌ی حاصل از سرمایه‌گذاری خارجی، دو رویکرد را در پیش می‌گیرند.<sup>۱</sup> در رویکرد سرزمینی<sup>۲</sup> یا به اصطلاح رویکرد منبع-محور<sup>۳</sup> که در این رویکرد سود سهام خارجی ضمن حفظ حقوق مالیاتی (حق وضع مالیات) کشور میزبان، معمولاً در کشور اصلی معاف از مالیات می‌باشند؛ بنابراین در تعیین مالیات کلی وضع شده بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی لازم نیست مالیات کشور اصلی را نیز لحاظ کنیم. به عبارت دیگر برای سرمایه‌گذاران مقیم کشورهای معاف، تنها مالیات کشور میزبان در نظر گرفته می‌شود.

بالعکس، رویکرد مالیات‌ستانی جهانی، اصل مالیات بر اقامتگاه<sup>۴</sup> را برمی‌گزیند. در کشورهایی با نظام مالیاتی اقامت-محور نظیر ایالات متحده، انگلستان و ژاپن؛ سرمایه‌گذار مقیم برای درآمدهای خود در سراسر جهان (منابع درآمد خارجی)، مشمول مالیات قرار می‌گیرد. مطابق مقررات راجع به اعتبار مالیاتی و محاسبه رقم ناخالص (ناویژه کردن)<sup>۵</sup> آن؛ کشور اصلی درآمد خارجی را هنگام بازگشت سرمایه، مشمول مالیات قرار می‌دهد ولی برای جلوگیری از مالیات مضاعف، مالیاتی را که مشمول اعتبار خارجی باشد؛ کسر می‌نمایند. مالیات تکلیفی (مالیات در منبع)؛ صرف نظر از اینکه بر

۱. منظور ما از سرمایه‌گذاری خارجی همان سرمایه‌گذاری مسقیم است که در مقابل سرمایه‌گذاری پورتفولیو قرار می‌گیرد.

2. Territorial

3. Source-based

4. Residence principle of taxation

۵. Grossing Up: هنگامی که درآمد حاصل، مشمول مالیات تکلیفی در منبع باشد؛ و نیز زمانی که درآمد کسب شده در خارج پس از کسر مالیات خارجی، به داخل کشور آورده شود؛ در هر دو حالت، درآمد مودی مالیات در رفته و خالص می‌باشد و علی‌القاعده استحقاق آن وجود دارد که بابت مالیات‌های پرداخت شده‌ی قبلی تخفیفی منظور گردد.

تخفیف یا اعتبار قابل اعطا بابت مالیات کسر شده در خارج، معمولاً هنگام محاسبه مالیات داخلی هر کشوری صورت می‌گیرد و آن به این ترتیب است که درآمد کسب شده در خارج به طور ناخالص یعنی به فرض عدم کسر مالیات خارجی، محاسبه شده و مشمول مالیات داخلی قرار می‌گیرد؛ اما در عین حال یک "اعتبار مالیاتی" هم به سود مودی منظور می‌گردد که مبلغ آن به موجب قوانین داخلی کشور مودن مودی؛ با رعایت مقررات معاهده اجتناب از اخذ مالیات مضاعف منعقد شده بین دو کشور ذیربط؛ تعیین می‌شود. محاسبه مبلغ ناخالص (قبل از پرداخت مالیات) درآمد حاصله از خارج را ناویژه کردن گویند. توکل، محمد؛ فرهنگ توصیفی اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی؛ انتشارات دانشکده علوم اقتصادی؛ چاپ دوم؛ ۱۳۹۰؛ ص ۱۹۳.

میزان کل درآمد (درآمد ناخالص) وضع شده است؛ نیز مالیات بر درآمد محسوب می‌شود و بنابراین می‌تواند مشمول اعتبار قرار گیرد.

حداکثر اعتبار مالیاتی مورد ادعا؛ موازنه‌ی برابر (مثلاً یک دلار در مقابل یک دلار) با مسئولیت مالیاتی در کشور اصلی است که معمولاً نباید از میزان مالیات وضع شده بر درآمد ناخالص مؤدی بیشتر باشد. البته لازم به ذکر است که برخلاف کسر مالیات<sup>۱</sup>، ارزش اعتبار مالیاتی ادعایی<sup>۲</sup> مستقل از نرخ قانونی مالیات بر درآمد شرکت‌هاست. رویکرد اقامت-محور یا جهانی با لحاظ کل درآمد ناخالص و نیز مقررات اعتبار مالیاتی، اولویت وضع مالیات بر منافع شعبه را به کشور میزبان (منبع)، می‌دهد. ولی برای محاسبه اعتبار مالیات خارجی تا سقف مالیات کشور مقرر؛ درآمد توزیع شده در کشور مقرر را مطابق نرخ مالیاتی آن کشور محاسبه می‌کند.

#### ۵- نابرابری میزان اعتبار مالیات خارجی و مالیات داخلی

باید اضافه گردد که در فرض نابرابری میزان مالیاتی که یک شرکت برای درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری در کشوری غیر از مقرر اصلی خود، دو حالت متصور است: حالت اول، صورتی است که نرخ مالیاتی کشور مقرر شرکت از مجموع مالیات مؤثر بر درآمد شرکت و مالیات تکلیفی کشور میزبان، بیشتر است. این فرض موسوم به اعتبار مالیات خارجی ناکافی<sup>۳</sup> موسوم است؛ یعنی حالتی که مالیات خارجی کمتر از مالیات داخلی است. در این حالت سرمایه‌گذاران مستقیم در کشور مقرر، هنگام بازگرداندن درآمد حاصل از منبع خارجی به کشور مقرر، مانند یک منبع درآمد داخلی، با بار مالیاتی مشابهی روبرو می‌شوند. در حالت دوم، یعنی مالیات خارجی زائد بر حد<sup>۴</sup> یعنی حالتی که مالیات خارجی بیشتر از مالیات داخلی باشد، مالیاتی مرکب از نرخ‌های کشور مقرر و میزبان اعمال می‌گردد؛ که میزان آن با توجه به موافقت‌نامه‌های دوجانبه‌ی مالیاتی یا از

---

1. Tax deduction  
 2. Tax credit claim  
 3. Insufficient foreign tax credit  
 4. Excess limitation

طریق فرمول‌های اقتصادی محاسبه می‌گردد. در این مقاله مجال پرداختن به جزئیات آن نیست.<sup>۱</sup>

می‌توان گفت در حالت دوم، یعنی هنگامی که کشور مقر، مالیاتی بر شرکت وضع ننماید؛ عملکرد مشابه نظام منبع-محور است؛ با این تفاوت که در نظام منبع-محور، مالیات کشور مقر به‌طور کلی حذف می‌گردد؛ ولی در مالیات خارجی زائد بر حد، از بدهی مالیاتی شرکت به کشور مقر، نسبت به درآمد تجاری فعال آن شرکت از منبع خارجی، صرف‌نظر می‌شود.

با توجه به آنچه ذکر آن رفت؛ وقتی سرمایه‌گذار خارجی طبق رویکرد مالیات‌ستانی جهانی مشمول مالیات می‌گردد؛ برای سرمایه‌گذاری خارجی مستقیم، معرفی یک مشوق مالیاتی<sup>۲</sup> که مالیات کشور مقر را کاهش می‌دهد؛ مناسب به نظر می‌رسد. این مشوق با توجه به موقعیت اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذار خارجی؛ به راحتی می‌تواند میزان اعتبار مالیات خارجی سرمایه‌گذار خارجی را پایین آورد و عواید مالیاتی کشور مقر را بالا ببرد؛ بدون اینکه میزان مالیات ترکیبی دولت مقر و میزبان را بر درآمد حاصل از کشور میزبان، کاهش دهد. به عبارت دیگر مشوق مالیاتی تأثیری بر بار مالیاتی نهایی بر سرمایه‌گذار نداشته و در نتیجه اثری بر مشوق‌های سرمایه‌گذاری نداشته و به راحتی موجب انتقال عواید مالیاتی از خزانه کشور میزبان به خزانه کشور مقر می‌گردد.

## ۶- روش‌های تعدیل آثار مالیاتی کشور مقر

ذیلاً به تعدادی از لازمه‌های مهم جهت ارزیابی امکان تعدیل یا موازنه مالیات کشور مقر در مقابل مشوق‌های مالیاتی کشور میزبان می‌پردازیم. به عبارت دیگر چگونگی خنثی‌سازی مشوق‌های مالیاتی کشور مقر (اقامتگاه) توسط کشور میزبان (منبع) را مورد بحث قرار می‌دهیم. در این راستا به پنج روش اشاره می‌گردد که ذیلاً به اختصار آن‌ها را مرور می‌کنیم:

۱. برای مطالعه بیشتر ر.ک: رساله دکتری نگارنده با عنوان نظام بین‌المللی مالیات؛ امکان یا امتناع؛ دفاع شده در

دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۹۴

### ۶-۱- تأمین مالی از طریق سود نگهداری شده<sup>۱</sup> بجای صدور سهام

سود نگهداری شده یا سود تخصیص یافته به سرمایه‌گذاری؛ به بخشی از سود مالیات دررفته‌ی شرکت که میان سهامداران تقسیم شده است و اصطلاحاً نگهداری شده است تا مجدداً در کسب‌وکار موسسه سرمایه‌گذاری شود؛ اطلاق می‌گردد. در چارچوب سرمایه‌گذاری فرامرزی، امکان وضع مالیات اضافی بر سرمایه‌های بازگشتی، مانند مالیات تکلیفی کسر شده توسط کشور میزبان به‌علاوه مالیات بر درآمد شرکت مادر، ممکن است تأثیری بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی نداشته باشد. این نگرش برگرفته از فرض صدور سهام بجای توزیع سود سهام است که نوعی تبدیل مالیات به سرمایه است. در واقع هنگامی که مالیات بر سود سهام تبدیل به سهام دارای ذی‌قیمت می‌گردند، تصمیم به سرمایه‌گذاری تغییر نمی‌کنند.<sup>۲</sup>

### ۶-۲- ترکیب نرخ‌های بالا و پایین مالیات بر درآمد خارجی

دیگر راه ممکن برای حفظ مشوق‌های مالیاتی کشور میزبان؛ در برخی از نظام‌های مالیاتی، استفاده از اعتبار مالیات خارجی زائد بر حد می‌باشد؛ که از منابع درآمد خارجی با نرخ مالیاتی بالاتر به دست می‌آید و با مالیات کشور مقرر که از درآمد خارجی با نرخ مالیات پایین‌تر جمع‌آوری می‌شود؛ (درآمد حاصل از مشوق‌های مالیاتی کشور میزبان)، موازنه یا تعدیل می‌گردد.

به‌منظور محاسبه اعتبار مالیات خارجی در یک نظام مالیاتی اقامت-محور، بر منافع توزیع شده‌ی حاصل از منبع خارجی با نرخ مالیاتی پایین‌تر، مالیات کشور مقرر تحمیل می‌شود. این عمل برای رساندن یک نرخ ترکیبی مؤثر از مالیات کشورهای میزبان و مقرر به مالیات شرکت‌ها در کشور مقرر صورت می‌گیرد؛ که بر درآمدهای داخلی نیز اعمال می‌شود. این امر معمولاً باعث تعدیل تخفیف مالیاتی کشور میزبان می‌گردد. در مقابل، اعتبار مالیات خارجی که از منبع خارجی با نرخ مالیاتی بالاتر کسب می‌شود (درآمد خارجی مشمول نرخ مالیاتی در منبع که از نرخ مالیات داخلی بیشتر است)؛ از میزان

1. Retained earnings

2. Corporate Tax Incentive for Foreign Direct Investment; OECD tax policy studies No.4; OECD publication; 2001; pp. 37-46

لازم برای حذف مالیات ناخالص کشور مقرر بر آن درآمد بیشتر است. وقتی شرکت‌ها مجاز به ترکیب نرخ‌های مالیاتی بالا و پایین هستند؛ اعتبار مالیات خارجی بیشتر حاصل از درآمد خارجی مشمول مالیات بالاتر (اعتبار بیشتر از میزان موردنیاز برای حذف مالیات کشور مقرر بر آن درآمد) ممکن است برای حذف مالیات کشور مقرر بر درآمد خارجی با مالیات کمتر مورد استفاده قرار گیرد. این پناه دادن به درآمد با نرخ مالیاتی پایین باعث حفظ مشوق‌های مالیاتی کشور میزبان می‌گردد. در نتیجه وقتی سرمایه‌گذاران مستقیم خارجی تحت قواعد مالیاتی کشور مقرر خود مجاز به ترکیب نرخ مالیاتی بالا و پایین بر درآمد حاصل از منابع خارجی خود هستند، مزایای مشوق‌های مالیاتی کشور میزبان ممکن است حفظ شود.

### ۶-۳- تأخیر در توزیع سود

از آنجایی که با شعبه‌ها به‌عنوان مؤدیان مالیاتی مستقل از شرکت مادر برخورد می‌شود؛ تا زمانی که چنین درآمدی مشمول معافیت قرار گیرد؛ منافع تولیدی آنان مشمول مالیات کشور مقرر سهامدار نیست. تأخیر مالیات کشور مقرر تا زمان توزیع منافع یا تبدیل به سهام را اصطلاحاً تعویق<sup>۱</sup> می‌نامند. توانایی به تعویق انداختن مالیات کشور مقرر بر درآمد حاصل از منبع خارجی، می‌تواند شرکت‌های چندملیتی را به سرمایه‌گذاری در کشورهای با نرخ مالیاتی کمتر (از جمله آن‌هایی که مشوق‌های مالیاتی سخاوتمندانه‌ای برای سرمایه‌گذاران خارجی دارند)؛ سوق دهد. یک سرمایه‌گذار خارجی (مستقیم) را تصور کنید که در موقعیت اعتبار ناکافی خارجی قرار دارد (حالتی که اعتبار مالیات خارجی برای اجتناب از مالیات اضافی کشور مقرر بر منافع بازگشتی ناکافی است)؛ اگر سرمایه‌گذار با به تأخیر انداختن پرداخت سود سهام که گزینه‌ی مقابل مالیات بر مبنای تعهد (تعلق‌پذیری) است؛ قادر به تعویق مالیات کشور مقرر گردد.

#### 1. Deferral

۲. Accrual-based taxation: یعنی برای تعیین درآمد؛ درآمدها پس از تعلق به شرکت؛ و نه در زمان دریافت عملی آنها؛ محاسبه می‌شوند. هزینه‌ها نیز هنگام انجام مخارج منظور می‌گردد نه در زمانی که عملاً ارقام هزینه پرداخت می‌شود.

به عبارتی دیگر، وقتی منافع خارجی در کشور مقرر مشمول مالیات رایج قرار می‌گیرند (همان‌گونه که کسب می‌شوند و صرف‌نظر از این‌که توزیع گردند یا خیر)، مشوق‌های مالیاتی کشور میزبان کلاً یا جزئاً مورد حمایت قرار می‌گیرند.

#### ۴-۶- شرکت‌های هولدینگ<sup>۱</sup> و اعمال قواعد شرکت‌های تحت کنترل خارجی<sup>۲</sup>

تدبیر دیگری که به‌منظور جلوگیری از مالیات کشور مقرر بر عواید حاصل از فعالیت‌های شعب به‌کار می‌رود؛ استفاده از شرکت‌های هولدینگ است که مقرر آن‌ها در بهشت‌های مالیاتی<sup>۳</sup> است. از طریق اعطای سهام به شرکت هولدینگ خارجی که در واقع ترکیبی از سهام و بدهی (مانند اوراق قرضه) صادره از شعبه فعال خارجی است؛ سود سهام و بهره حاصل از سرمایه‌گذاری می‌تواند بجای پرداخت مستقیم، به شرکت هولدینگ پرداخته شود. شرکت هولدینگ زمانی در یک بهشت مالیاتی قرار دارد که آن حوزه درآمد شرکت را مشمول مالیات ندانسته و یا نرخ مالیاتی ناچیزی داشته باشد. اگر کشور مقرر، شرکت را به خاطر درآمد حاصل از فعالیتش در منبع خارجی مشمول مالیات نداند، احتمالاً از استفاده‌ی مجدد از مشوق‌های مالیاتی کشور میزبان (منبع) که از طرف کشور منبع (محل اقامت شعبه) پیشنهاد می‌شود؛ اجتناب می‌شود.

#### 1. Holding companies

۲. Controlled foreign companies (CFC): این عنوان عموماً در ارتباط با نظامی به کار می‌رود که جهت مقابله با سوق دادن درآمدها به شرکت‌های مقیم مناطق فاقد مالیات یا برخوردار از مالیات نازل، ابداع شده است. وجه مشخصه اصلی اینگونه نظامها آنست که بخشی از درآمد پناه داده شده نزد شرکت‌های یاد شده را به سهامداران مقیم کشور ذیربط منسوب می‌سازند؛ بدین معنی که درآمد اکتسابی CFC به تناسب، پرداخت شده به سهامداران آن فرض می‌شود. نظام‌های مذکور اینگونه انتساب منافع مورد بحث را فقط در صورتی انجام می‌دهند که سهامداران مقیم کشور اعماتل‌کننده نظام، درجاتی از کنترل را نسبت به شرکت گردآورنده منافع عملی سازند.

عموماً تنها پاره‌ای درآمدهای معین در قلمروی مقررات CFC قرار می‌گیرند؛ و آن "درآمد غیرفعال" نظیر سود سهام، بهره و حق‌الامتياز است که در ارتباط با ارائه خدمات یا خرید و فروش بین شرکت‌های وابسته به یکدیگر تحصیل شده باشد. این نوع درآمد را گاهی "درآمد فاسد" نیز می‌خوانند. توکل، محمد؛ منبع پیشین؛ ص ۹۱

#### 3. Tax heaven

استفاده از این قبیل واسطه‌های مالی باعث شده است که برخی از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری اقتصادی مقررات مربوط به شرکت‌های تحت کنترل خارجی (موسوم به سی.اف.سی)<sup>۱</sup> را به کار اندازند تا از تعویق یا اجتناب بی‌پایان مؤدیان داخلی نسبت به پرداخت مالیات داخلی بر درآمد از طریق شرکت‌های خارجی تحت کنترل (تحت تأثیر عمده) آنان؛ جلوگیری به عمل آورند.

#### ۶-۵- گذشت مالیاتی<sup>۲</sup>

برخی دولت‌ها انواع مختلفی از مشوق‌های مالیاتی را به سرمایه‌گذاران خارجی اعطاء می‌کنند تا بدین طریق سرمایه‌گذاری خارجی را جذب نمایند. هنگامی که کشور محل اقامت سرمایه‌گذار خارجی روش اعتبار مالیاتی را اعمال می‌کند؛ اگر درآمد مشمول مالیات که از تشویق مذکور بهره‌مند می‌گردد، کسر مالیات به میزانی را که واقعاً به کشور منبع پرداخت شده است، مجاز بداند؛ مزیت تشویق اعطاء شده توسط کشور منبع ممکن است تا میزان مالیات کشور محل اقامت کاهش یابد. همچنین اگر کشور محل اقامت از روش معافیت استفاده کند؛ اعمال آن معافیت نسبت به میزان خاصی از

1. OECD (2014), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD; Available at: [www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf)

۲. Tax sparing: این اصطلاح در رابطه با نوعی ارفاق مالیاتی به کار می‌رود که در قراردادهای مالیاتی منعقد شده با کشورهای در حال توسعه مطرح می‌باشد. اگر کشوری برای جلب سرمایه‌گذاری خارجی، انگیزه‌های مالیاتی (مانند "تعطیلات مالیاتی" نسبت به سود شرکت‌های فعال در زمینه "صنایع پیشاهنگ") را برقرار سازد و شرکت سرمایه‌گذار، مقیم کشور دیگری باشد که با کشور اعطاکننده این انگیزه‌ها قرارداد مالیاتی منعقد کرده است؛ آنگاه کشور محل اقامت شرکت ممکن است ارفاق مذکور را در این مورد جاری سازد. در حالت عادی چون شرکت از معافیت مالیاتی در کشور میزبان استفاده می‌کند، بنابراین در کشور محل اقامت خود از اعتبار یا بستنکاری مالیاتی به سبب پرداخت مالیات در خارج نمی‌تواند استفاده کند و باید نسبت به درآمد حاصل مالیات بپردازد؛ اما کشور محل اقامت، ارفاق مورد بحث را در این مورد با توجه به قرارداد مالیاتی دو کشور به مودی اعطا می‌کند و آن بخاطر مالیاتی است که کشور مقابل از آن گذشت نموده است.

منظور از این ارفاق اجتناب از تحقق حالت خاصی از مالیات مضاعف است و آن اینکه انگیزه مالیاتی مودی از سرمایه‌گذاری در کشور طرف قرارداد منتفی و خنثی نشود. توکل، محمد؛ منبع پیشین؛ ص ۳۹۱

مالیات توسط دولت منبع ممکن است موجب خودداری سرمایه‌گذار از اعمال روش معافیت در کشور محل اقامتش گردد.<sup>۱</sup>

احتمالاً مستقیم‌ترین راه حمایت از مشوق‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری خارجی مستقیم از طریق مذاکره راجع به مفاد موسوم به گذشت مالیاتی با طرف‌های معاهده‌ی مالیاتی است؛ بنابراین مفهوم، کشور مقرر از درآمدهای خارجی شرکت که از کاهش مالیات کشور میزبان منتفع می‌شود؛ صرف‌نظر می‌کند. به عبارت دیگر یک اعتبار مالیات خارجی فرضی توسط کشور مقرر تدارک دیده شده است که بیشتر از میزان مالیات کشور میزبان است و در عمل مطابق برنامه تشویق مالیاتی پرداخت شده است. بدین طریق میزان مالیات تحمیلی کشور مقرر بر درآمد حاصل از منبع خارجی (کشور میزبان) کاهش می‌یابد.

#### ۶-۶ - تبدیل سود سهام به سهام<sup>۲</sup>

با تبدیل سود سهام به سهام یا به عبارت دیگر رقیق‌تر کردن سرمایه، عملاً یک شرکت منافع مشمول مالیات خود را کاهش می‌دهد و در نتیجه مالیات کمتری به دولت می‌پردازد. در بسیاری از کشورها در خصوص تعامل میان مقررات راجع به قیمت‌گذاری انتقالی و تبدیل سود سهام به سهام وجود دارد ولی در مقررات کشورمان چنین چیزی به چشم نمی‌خورد. تبصره ۴ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم که در اصلاحات سال ۱۳۹۴ نیز بدون تغییر باقی‌مانده است؛ سود سهام یا سهام شرکت در یافتی از شرکت‌های سرمایه‌پذیر شامل شعب و شرکت‌های خارجی نیست.<sup>۳</sup> بنابراین یک شعبه یا

1. OECD - Income and Capital Model Convention and Commentary; 2010

2. Thin Capitalization

۳. شمول مالیات در مورد سود سهام یا سهام شرکت‌های سرمایه‌پذیر خارجی بر اساس موضوع

تبصره ۴ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم؛ شماره: ۲۰۰/۴۹۸۴؛ مورخ: ۱۳۹۱/۰۳/۰۸

نظر به اینکه در خصوص حکم موضوع تبصره ۴ ماده ۱۰۵ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ ابهاماتی مطرح می‌باشد، لذا به استناد حکم تبصره ذیل ماده ۱۸۰ قانون موصوف یادآور می‌گردد: مفاد تبصره ۴. ماده ۱۰۵ ق.م.م در مورد سود سهام یا سهام شرکت‌های سرمایه‌پذیر خارجی جاری نخواهد بود، بنابراین اشخاص از بابت سود سهام یا سهام شرکت مذکور با رعایت سایر مقررات، مشمول مالیات خواهند بود.

شرکت خارجی می‌تواند با تبدیل سود سهام به سهام یا سهام‌الشرکه از مالیات بگریزد. لازم است مقرراتی در این خصوص نیز وضع گردد.

## ۷- سیاست مالیاتی ایران در قبال سرمایه‌گذاری خارجی

لازم به ذکر است که در قانون تشویق و حمایت از سرمایه‌گذاری خارجی و آیین‌نامه اجرایی آن تعریف سرمایه‌گذار و سرمایه خارجی معین شده است و نیز برخی معافیت‌ها و تسهیلات جهت خروج سرمایه و ارز از کشور تعیین شده ولی در این نگارش سیاست ایران صرفاً از منظر مالیاتی موردبررسی قرار می‌گیرد بنابراین موارد مرتبط با آن مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند.

### ۷-۱- در قانون مالیات‌های مستقیم

ضمن بدون تغییر ماندن ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم و در نتیجه ثابت ماندن رویکرد کلی جمهوری اسلامی ایران نسبت به اقامتگاه و منبع، تبصره شماره ۷ به این ماده اضافه شد که به‌نوعی می‌توان آن را یک مشوق مالیاتی در نظر گرفت.<sup>۱</sup> سیاست جدید مالیاتی ایران که با اصلاح ماده ۱۰۷ در اصلاحات ۱۳۹۴ رنگ جدیدی به خود گرفته است؛ حاوی اضافاتی است که محل تحلیل است. درآمد اشخاص حقوقی خارجی در ایران راجع به پیمانکاری و خدمات فنی که قبلاً به میزان ۱۲ درصد بود (بند الف ماده ۱۰۷ سابق) و نیز بازه ۲۰ الی ۴۰ درصدی بند ب ماده ۱۰۷، با حذف تفاوت پیشین، به‌صورت کلی در اصلاحات ۱۳۹۴ این ماده با توجه به نوع فعالیت و میزان سوددهی از ده تا چهل درصد مقرر گردیده است که به نظر می‌رسد با وجود کاهش دو درصدی کرانه پایینی مالیات نسبت به قبل؛ شاهد ثبات کرانه بالایی بازه جدید (چهل درصد) هستیم که از منظر مالیاتی تغییر محسوسی ننموده است.

۱. تبصره ۷ ماده ۱۰۵: به ازای هر ده درصد افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده (۱۰۵) نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آنها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ‌های مذکور کاسته می‌شود. ..

قانون‌گذار با ابتکار جالبی در آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم؛ میان درآمدهای "در ایران" و "از ایران" تفاوت قایل شده است و دو جدول متفاوت از ضرایب مالیاتی تعیین کرده است که البته در هر دو از ۳۰ درصد تجاوز نکرده است و در هیچ موردی به کران بالایی ذکر شده در متن ماده ۱۰۷ (۴۰ درصد) نرسیده است.

ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ اشخاص حقوقی را مکلف به داشتن دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت می‌نماید که تکلیف دشوارتری نسبت به سابق است؛ و نظر به تبصره ۴ ماده ۱۰۷ مبنی بر اجرای ماده ۱۰۶ نسبت به شعب و نمایندگی‌های شرکت‌های خارجی؛ این تکلیف بر آنان نیز بار می‌شود.

تبصره ماده ۹۷ اصلاحی نیز زمینه را برای روی کار آمدن نظام جامع مالیاتی مهیا می‌کند و به نظر می‌رسد با اجرای آن شفافیت در این زمینه بسیار بیش از پیش می‌شود. ضمناً این ماده نیز حاکی از پذیرش اظهارنامه‌های مالیاتی است و به نظر می‌رسد نظام مالیاتی در پی ورود به قلمروی اقتصاد زیرزمینی یا خاکستری و در نتیجه کشف مؤدیان جدید است.

#### ۷-۲- در قانون برنامه پنج‌ساله توسعه

در بخش دوم قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۶ الی ۱۴۰۰) باهدف صرفه‌جویی در هزینه‌های عمومی و اصلاح نظام درآمدی دولت و همچنین قطع وابستگی بودجه به نفت تا پایان اجرای قانون تحت عنوان بودجه و مالیه عمومی؛ در بند الف ماده ۶ چنین آمده است که "برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح یا معافیت مالیاتی جدید طی مهر و موم‌های اجرای قانون برنامه ممنوع است"<sup>۱</sup> و چنین به نظر می‌رسد که این ماده حاکم بر تمامی انواع تخفیف و معافیت از جمله برای سرمایه‌گذاران خارجی است. به نظر می‌رسد که اصلاح

۱. قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۹۶ الی ۱۴۰۰؛ روزنامه رسمی شماره ۲۰۹۹۵ مورخ ۱۳۹۶/۱/۲۱؛

قانون مالیات‌های مستقیم نیز در راستا و هماهنگ با برنامه ششم توسعه باشد. شاهد این مثال نیز تبصره ۲ ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ است که اجرای معافیت‌های راجع به صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی، پس از پایان برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه (همزمان با اجرای برنامه ششم توسعه) اجرا می‌گردد و نشان‌دهنده‌ی آگاهی قانون‌گذار از این مطلب است.

جالب توجه است که با وجود تأکید ریاست محترم جمهوری و معاون اول ایشان بر جذب سرمایه‌گذاری خارجی؛ در جدول برآورد منابع و مصارف عمومی دولت در برنامه ششم توسعه، شاخصی تحت عنوان "جذب سرمایه‌گذاری خارجی" به چشم نمی‌خورد! و این احتمالاً نشان‌دهنده‌ی اینست که با توجه به مشکلات اجرایی برجام، شاید بالفعل شدن سرمایه‌گذاری خارجی کمی دور از ذهن باشد. ضمناً ممنوع کردن هرگونه معافیت مالیاتی جدید نیز کار را برای جذب سرمایه‌گذاری خارجی و ورود به رقابت مالیاتی با سایر قلمروهای مالیاتی همسایه و رقیب مشکل‌تر می‌کند.

#### ۸- نتیجه‌گیری

با توجه به آنچه ذکر آن رفت به نظر می‌رسد که هم در قانون اصلاحی ۱۳۹۴ مالیات‌های مستقیم و هم در برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقدام مثبتی در خصوص جذب سرمایه‌گذاری خارجی صورت نگرفته است. در بخش معافیت‌های قانون اصلاحی ۱۳۹۴ مالیات‌های مستقیم نیز صرف‌نظر از تغییرات جزئی در اعداد و ارقام و تفکیک فعالیت‌های "در ایران" و "از ایران"؛ مقرره‌ی جدید راجع به معافیت اشخاص حقوقی خارجی به چشم نمی‌خورد. به نظر می‌رسد باهدف قرار دادن اقتصاد مقاومتی، نظام مالیاتی بیشتر در پی کشف مؤدیان جدید داخلی است تا جذب سرمایه‌گذاری خارجی. البته شاید این رویکرد با توجه به تحریم‌های یک‌جانبه ایالات متحده، رویکردی واقع‌گرایانه‌تر است. به نظر می‌رسد باوجود اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ و زمینه‌سازی برای نظام جامع مالیاتی، قانون‌گذار در پی شفافیت بیشتر و رخنه به اقتصاد زیرزمینی و کاهش قلمروی اقتصاد خاکستری است تا اینکه به دنبال وضع مقررات جزئی‌تر راجع به موازنه مالیاتی، گذشت مالیاتی، تأخیر در توزیع سود، ترکیب

نرخ‌های بالا و پایین مالیات بر درآمد خارجی، تأمین مالی از طریق سود نگهداری شده بجای صدور سهام، شرکت‌های تحت کنترل خارجی، یا چگونگی محاسبه اعتبار مالیات خارجی در خصوص شرکت‌های خارجی است.<sup>۱</sup> هرچند سرمایه‌گذاری خارجی نگاهی به مشوق‌های مالیاتی کشور سرمایه‌پذیر دارد ولی امنیت و ثبات اقتصادی آن کشور بسیار مهم‌تر از این مطلب است. در پایان می‌توان چنین نتیجه گرفت که جمهوری اسلامی ایران حداقل تا سال ۱۴۰۰ هجری شمسی سیاست مالیاتی خود را برای جذب سرمایه خارجی تنظیم نکرده است.

### منابع

۱. آیین‌نامه اجرایی قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی مصوب ۱۳۷۸/۱/۱۱.
۲. آیین‌نامه اجرایی قانون تشویق و حمایت سرمایه‌گذاری خارجی.
۳. آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۰۷) اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم.
۴. توکل، محمد (۱۳۹۰). "فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی"؛ انتشارات دانشکده علوم اقتصادی؛ چاپ دوم.
۵. حاتمی، علی و کریمیان، اسماعیل (۱۳۹۳). حقوق سرمایه‌گذاری خارجی در پرتو قانون و قراردادهای سرمایه‌گذاری؛ انتشارات تیسرا.
۶. عباسی، سعید (۱۳۹۴). نظام بین‌المللی مالیات؛ امکان یا امتناع؛ (رساله دکتری رشته حقوق بین‌الملل) دفاع شده در دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی.
۷. عباسی، سعید "نظام مالیات بین‌المللی ایران: قواعد ناکافی" مجموعه مقالات هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی (۱۳۹۳/۹/۲۶)؛
۸. قانون اجازه ثبت شعبه یا نمایندگی شرکت‌های خارجی مصوب ۱۳۷۶.
۹. قانون برنامه پنج‌ساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۹۶ الی ۱۴۰۰.

---

۱. برای مطالعه بیشتر ر.ک: عباسی، سعید؛ "نظام مالیات بین‌المللی ایران: قواعد ناکافی" مجموعه مقالات هشتمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی (۱۳۹۳/۹/۲۶)

۱۱. قانون مالیات‌های مستقیم (با آخرین اصلاحات ۱۳۹۴).
12. Arnold, Brian J. (2003). Sasseville, Jacques and Zolt, Eric M, (eds.),  
 The Taxation of Business Profits under Tax Treaties; Toronto;  
 Canadian Tax Foundation.
  13. Auerbach, Alan J., Hines, James R., and Slemrod, Joel. (eds.) (2007).  
 Taxing Corporate Income in the 21<sup>st</sup> Century; Cambridge University  
 Press.
  14. Avi-Yonah, Reuven S. (2000). Globalization, Tax Competition and the  
 Fiscal Crisis of the Welfare State; 113 Harvard Law Review
  15. Avi-Yonah, Reuven S. (2011). Global Perspectives on Income Taxation  
 Law; Oxford University Press.
  16. Cahiers de droit fiscal international; International Fiscal  
 Association(IFA); volume 95a; 2010
  17. Edwards, Chris, and De Rugy, Veronique (2002). International Tax  
 Competition, A 21<sup>st</sup> Century Restraint on Government; Tax Notes  
 International, No. 27.
  18. Edwards, Chris., and Mitchell, Daniel J. (2008). Global Tax  
 Revolution: The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend it;  
 Washington, Cato Institute
  19. Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting  
 Project, OECD, 2014.
  20. Gregory, James E and Wheeler Jennifer (2012). US/UK Tax issues for  
 internationally mobile executives; Business Law International; Volume  
 13; Number 3.
  21. OECD - Income and Capital Model Convention and Commentary; 2010
  22. Razin, Assaf., and Sadka, Efraim (1991). International Tax  
 Competition and Gains from Tax Harmonization; 37 Economic  
 Letters.
  23. Schön, Wolfgang. (ed.), (2003). Tax Competition in Europe;  
 Amsterdam; IBFD publication
  24. Sullivan, Martin A. (1996). "The Luck of the Irish? Profits and Taxes of  
 U.S. Multinationals Abroad"; Tax Notes, May 20.
  25. United Kingdom Finance Act 2013
  26. Wilson, John Douglas., and Wildasin, DavIbid (2004). Capital Tax  
 Competition: Bane or Boon; Journal of Public Economics, No. 88.



## بررسی پدیده پول‌شویی و راهکارهای مقابله با آن در سازمان امور مالیاتی کشور

محمد رضا عبدی

فوق لیسانس حقوق عمومی

سید یحیی موسوی

فوق لیسانس علوم اقتصادی، s.yahyamousavi@gmail.com

### چکیده

پول‌شویی فعالیت بزهکارانه است که در جریان آن عواید ناشی از فعالیت‌های مجرمانه در مسیرهای قانونی قرار می‌گیرد و به‌ظاهر تظاهر و پاک می‌شوند. فرایندی که آثار جبران‌ناپذیری را بر پیکره اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جامعه بر جای می‌گذارد. با توجه به اهمیت موضوع و تأثیر این پدیده بر اقتصاد کشور و به‌طور اخص بر درآمدهای دولت در این تحقیق سعی بر بررسی آن در نظام مالیاتی کشور شده است. برای این منظور بعد از بیان مبانی نظری پدیده پول‌شویی، تجربه برخی کشورها همچنین بررسی چالش‌ها و راهکارهای مناسب برای از بین بردن و یا کاهش این پدیده در نظام مالیاتی کشور با تکیه بر قوانین و دستورالعمل‌های پیش‌بینی شده و همین‌طور ضمانت‌های حقوقی و اجرایی تعیین شده در قانون مبارزه با پول‌شویی و سازمان امور مالیاتی کشور بخش اعظم این مطالعه را به خود اختصاص داده است. نتایج بررسی‌ها حاکی از آن است که هرچند وجود قانون مبارزه با پول‌شویی در کنار دستورالعمل‌های سازمان امور مالیاتی نشان از عزم و خواست جدی سازمان امور مالیاتی کشور در راستای مقابله و مبارزه با این پدیده دارد، لکن ضمانت‌های اجرایی موجود بازدارنده نبوده و نیاز به بازنگری دارد. تشکیل دفاتر تخصصی در سازمان امور مالیاتی کشور در مهر و موم‌های اخیر و استخدام و آموزش نیروی انسانی متخصص در این زمینه و همچنین همکاری با سازمان‌ها و مؤسسات مربوطه از جمله گمرک، مؤسسات مالی ادارات، بانک‌ها نیروهای امنیتی و بر این امر صحنه می‌گذارند. به‌طور کلی از مهم‌ترین راهکارهای سازمان امور مالیاتی در مبارزه با این پدیده می‌توان به مواردی چون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، ایجاد واحد اطلاعات مالی، آموزش نیروی انسانی متخصص و تدوین دستورالعمل‌های شش‌گانه مرتبط با پول‌شویی اشاره نمود.

**کلیدواژه‌ها:** پول‌شویی، نظام مالیاتی، حقوق عمومی، سازمان امور مالیاتی

### مقدمه

رشد و توسعه اقتصادی هر کشور متأثر از عواملی مانند عوامل اقتصادی، سیاسی و فرهنگی است که هر یک به‌نوعی و بسته به شرایطی خاص حرکت به سمت توسعه اقتصادی را تند و یا با وقفه مواجه می‌نمایند. در شرایط کنونی کشور، عوامل سیاسی به‌واسطه تحریم‌های بین‌المللی از اهمیتی خاص برخوردار شده‌اند. چنین شرایطی تأمین مالی دولت، به‌واسطه کاهش درآمدهای ناشی از فروش نفت خام که در مهر و موم‌های متمادی سهم بسزایی در بودجه عمومی دولت داشته است را، با چالش مواجه ساخته است. در این بین اتکا به منابع درآمدی داخل از جمله مالیات به‌واسطه وجود پتانسیل‌های موجود می‌تواند تضمینی جهت برون رفت از این وضعیت قلمداد شود. ابلاغ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی از جانب مقام معظم رهبری باهدف بومی‌سازی اقتصاد و تکیه بر ظرفیت‌های داخل و اشاره صریح به امر اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در بند ۱۷ سیاست‌های بیان شده، بر این امر صحنه‌گذارده و توجه بیش‌ازپیش به مقوله مالیات را بر همگان آشکار نموده است. لذا می‌بایست در مقطع کنونی از مقتضیات به وجود آمده در جهت کاهش وابستگی بودجه عمومی به نفت و اتکای کامل به درآمدهای غیرنفتی بالاخص مالیات که از دیر باز از اهداف برنامه‌ای توسعه‌ای کشور بوده است، نهایت بهره را جست.

عواملی همچون افزایش پایه‌های مالیاتی، بهکارگیری نیروهای متخصص، اختصاص بودجه مناسب، ارتقای فرهنگ مالیاتی استفاده از فناوری نوین و... می‌توانند در افزایش درآمدهای مالیاتی نقش به‌سزایی داشته باشند. در کنار عوامل یاد شده برخی از عوامل نیز وجود دارند که فرایند افزایش درآمدهای مالیاتی را دچار وقفه نموده و روند آن را با کندی مواجه می‌نمایند. از مهم‌ترین این عوامل می‌توان به پدیده پول‌شویی اشاره نمود که دارای اثرات مخربی بر اقتصاد کشور و به‌تبع آن کاهش درآمدهای مالیاتی و عدم تحقق اهداف برنامه‌ای بودجه دولت دارد. هرگونه اقدام برای پنهان نمودن یا تغییر ماهیت غیرقانونی درآمدهای حاصل از فعالیت مجرمانه و در قالب اقتصاد زیرزمینی به‌نحوی که وانمود شود از منبع قانونی حاصل شده است (سازمان جرائم

بین‌المللی) به عبارت دیگر پول شویی<sup>۱</sup> فرایندی است که طی آن شکل و مبدأ و مشخصات پول‌های آلوده حاصل از معاملات غیرقانونی نظیر تجارت مواد مخدر جرائم سازمان یافته تروریسم و نظایر آن تغییر می‌یابد و صورت قانونی به خود می‌گیرد.

رشد پول شویی در قالب فعالیت‌های به علت عدم ثبت در تولید ناخالص ملی کشور سیاست‌های اقتصادی را تحت تأثیر قرار خواهد داد. از دیگر آثار مهم و زیان‌بار پول شویی عدم دریافت مالیات دولت از حجم وسیعی از درآمدها ثبت نشده می‌باشد که از یک سو کاهش درآمدهای مالیاتی دولت را به همراه دارد و از سوی دیگر به صورت غیرمستقیم به اشخاصی که صادقاته مالیات خود را صادقاته پرداخت می‌کنند لطمه وارد می‌کند؛ که در نهایت موجب بروز مشکلات متعددی در نظام مالیاتی کشور خواهد شد.

پول شویی، روشی است که مجرم از طریق آن سعی می‌کند ترتیبی دهد تا در نهایت بتواند عواید مناسبی از ارتکاب جرم به دست آورد. این شگرد به این دلیل ضرورت می‌یابد که مجرمان و قاچاقچیان مواد مخدر، مجرمان سازمان یافته، تروریست‌ها، قاچاقچیان اسلحه، بازیگران بازار سیاه یا جاعلان کارت‌های اعتباری، ناگزیرند منشأ وجوه مجرمانه خود را مخفی نگاه دارند تا بتوانند از شناسایی و پیگرد آن به هنگام استفاده، بر حذر بمانند.

مجرمان برای استفاده مؤثر از عواید جرائم معاملاتی و سازمان یافته خود، به پول شویی نیاز دارند. تلاش‌های ضد پول شویی که برای پیشگیری یا محدود کردن توان مجرمان در استفاده از سودهای نامشروع طراحی شده، جزء اساسی و مؤثر طرح‌های مبارزه با این عمل غیرقانونی است.

پول شویی، منبع تأمین مالی قاچاقچیان مواد مخدر و اسلحه، تروریست‌ها، مقام‌های فاسد دولتی و... برای راه اندازی و گسترش تشکیلات مجرمانه است. این جرم امروزه بیش از پیش، گستره‌ای بین‌المللی یافته و جنبه‌های مالی جرم در نتیجه پیشرفت‌های سریع فناوری و جهانی شدن صنعت خدمات مالی، پیچیده‌تر شده است.

نظام‌های مالی مدرن علاوه بر تسهیل تجارت مشروع، به مجرمان امکان می‌دهند انتقال میلیون‌ها دلار را بی‌درنگ و با استفاده از رایانه‌های شخصی و ماهواره حواله کنند.

1. Money Laundering

از آنجاکه پول‌شویی تا حدودی بر نظام‌ها و عملیات مالی موجود تکیه می‌کند، انتقال اموال توسط مجرم تنها به خلاقیت او بستگی دارد.

عواید حاصل از فعالیت‌های مجرمانه در مراکز متعددی از جمله مراکز مبادله ارز، بازار سهام، صرافی‌ها، بازار طلا، مراکز قمار، شرکت‌های بیمه، شرکت‌های تجاری، مؤسسه‌های ارائه دهنده تسهیلات بانکی و نمایشگاه‌های اتومبیل، شسته می‌شود.

چنانچه پدیده پول‌شویی مهار نشود، موجودیت و تمامیت مؤسسه‌های مالی یک کشور را از هم می‌پاشد. همچنین پول‌شویی به دلیل یکپارچگی بازارهای سرمایه، بر قیمت ارز و نرخ بهره تأثیر منفی می‌گذارد. سرانجام اینکه، پول‌شویی به سیستم‌های مالی جهانی آسیب می‌رساند و سازوکار اقتصاد جهانی را تضعیف می‌کند. با این حال، پول‌شویی تنها دغدغه نیروی انتظامی و امنیتی کشورها نیست، بلکه نگرانی جدی در سطح ملی و تهدیدی غیرقابل‌انکار برای امنیت بین‌المللی است و چنانچه دولت‌ها نتوانند از بروز و رشد آن جلوگیری کنند، سازمان‌های مجرم سازوکارهای قانونی مبارزه با پول‌شویی را تحت کنترل خود درمی‌آورند و در نتیجه بر مقدار تقاضا برای پول اثر می‌گذارند، نرخ بهره و مبادله ارز را دچار نوسان می‌کنند و سبب تشدید تورم می‌شوند.

تحقیقات انجام شده در این زمینه نشان می‌دهد که چگونه پول دارای منشأ مجرمانه با ایجاد فساد مالی در سیاست و مراکز عمومی و نفوذ خزنده خویش، فعالیت‌های مشروع یک کشور را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

ضمن اینکه، نظم اجتماعی و اقتصادی و سلامت نظام مالی کشور نیز از آثار منفی پول‌شویی اجرایی مرتبط با آن بی‌نصیب نمی‌ماند و فرایند رقابت آزاد و ثبات و استحکام نظام‌های مالی بر اثر این نوع فعالیت‌ها دچار آسیب شدید می‌شود؛ بنابراین، هم پیوندی نزدیک و آشکار پدیده پول‌شویی با فعالیت‌های بزهکارانه یا غیرقانونی و نقش اساسی آن در ترغیب یا تسهیل فعالیت بزهکاران و امکان تداوم یا تقویت جرائم سازمان یافته، اهمیت شناسایی و رویارویی با این پدیده شوم و ایجاد عزم جدی جهانی را برای مبارزه با این معضل - به‌ویژه از دهه ۱۹۸۰ به این سو - دوچندان ساخته است. هرچند با آشکار شدن تهدیدهای جهانی ناشی از پدیده پول‌شویی، دلایل مبارزه با آن نیز افزایش یافته است، اما نیروی ویژه اقدام مالی علیه پول‌شویی، وابسته به سازمان همکاری اقتصادی و

توسعه، چهار تهدید اساسی ناشی از معضل جهانی پول‌شویی را به شرح زیر برشمرد است:

۱. کوتاهی در مبارزه با پول‌شویی، سودآوری فعالیت‌های بزهکارانه یا غیرقانونی را برای مجرمان آسان‌تر می‌سازد؛
۲. کوتاهی در مبارزه با پول‌شویی، سازمان‌های بزهکار را در تأمین مالی فعالیت‌های بزهکارانه و گسترش اقدام‌های خود آزادتر می‌گذارد؛
۳. امکان به‌کارگیری شبکه مالی رسمی از سوی پول‌شویان، خطر فساد پذیری نهادهای مالی و تمام بخش‌های اقتصاد ملی را به همراه می‌آورد؛
۴. انباشت قدرت و ثروت توسط بزهکاران و گروه‌های تبهکار، تهدیدی جدی برای اقتصادهای ملی، به‌ویژه نظام‌های آزاد به شمار می‌آید.

به‌علاوه، بر پایه یافته‌های پژوهش انجام شده در صندوق بین‌المللی پول و نیز به استناد گزارش ارائه شده توسط مدیر عامل صندوق در سال ۱۹۸۸، پیامدهای پدیده پول‌شویی بر اقتصاد کلان، از جمله انحرافات تحلیل‌ها و سیاست‌گذاری‌های کلان اقتصادی در اثر نادرستی داده‌های اقتصادی، برهم خوردن توزیع درآمد، از بین رفتن قابلیت اعتماد و روایی بازارهای مالی، کاهش رشد اقتصادی، تأثیر منفی بر رفاه اجتماعی و امنیت و کارایی کلان اقتصادی، از جمله دلایلی است که اهمیت کاهش پیامدهای منفی پول‌شویی بر اقتصاد کلان را از راه تقویت نظارت بر بخش مالی و به‌ویژه شبکه بانکی، پیگیری جرائم فرار مالیاتی، تقویت گزارش دهی آماری و نیز فراهم سازس تمهیدات قانونی مربوط به مبارزه با پدیده پول‌شویی بیش‌ازپیش آشکار و ناگزیر می‌سازد.

لذا با توجه به اهمیت پدیده پول‌شویی و تأثیرات آن بر نظام مالیاتی کشور در این مطالعه به بررسی پدیده پول‌شویی در نظام مالیاتی ایران پرداخته شد تا از این راه بستری برای تحقق اهداف بودجه‌ای دولت و افزایش درآمدهای مالیاتی کشور فراهم آید.

### فرایند پول‌شویی

از هنگامی که نخستین جرم باهدف کسب سود (عایدی) صورت می‌گیرد، پول‌شویی آغاز می‌شود. مجرم طی مراحل مختلف می‌کوشد تا بدون به خطر انداختن خود و

تشکیلاتش، عواید حاصل از فعالیت‌های غیرقانونی را به وجوه و منابع به‌ظاهر قانونی تبدیل کند، از این‌رو، در پول‌شویی، عواید حاصل از جرم وارد نظام مالی می‌شود تا منشأ غیرقانونی آن پنهان شود و ظاهری قانونی به خود بگیرد. پول‌شویی که بیشتر اوقات با جرائم سازمان یافته مرتبط است، ممکن است پیامد جرمی باشد که عواید غیرقانونی هنگفتی دارد، مانند اخاذی، قاچاق مواد مخدر و قاچاق اسلحه و...

### جایگذاری<sup>۱</sup>

نخستین مرحله از فرایند پول‌شویی، جایگذاری یا تزریق عواید حاصل از فعالیت‌های مجرمانه به شبکه مالی رسمی باهدف تبدیل عواید مزبور از حالت نقدی به ابزارهای (دارایی‌های) مالی است.

جایگذاری عواید حاصل از جرم، ممکن است با تقسیم وجوه کلان به وجوه خرد که واکنش و حساسیت چندانی را برنمی‌انگیزد و سپرده‌گذاری آن‌ها در بانک‌های داخلی یا دیگر مؤسسه‌های مالی رسمی و غیررسمی انجام شود یا برای سپرده‌گذاری در مؤسسه‌های مالی خارجی ماورای مرزها، انتقال داده شود یا برای خرید کالاهای باارزشی مانند آثار هنری، هواپیما، فلزات و سنگ‌های قیمتی، به‌کار رود.

### لایه چینی<sup>۲</sup>

این مرحله از راه جداسازی عواید حاصل از فعالیت‌های مجرمانه از منشأ اصلی آن صورت می‌گیرد. مرحله لایه چینی به‌منظور ایجاد ابهام در فرایند حسابرسی و مجهول ماندن هویت طرف‌های اصلی معامله و ناممکن ساختن ردگیری منشأ عواید مزبور، انجام می‌شود.

این مرحله ممکن است شامل معاملاتی مانند انتقال تلگرافی سپرده، تبدیل سپرده به اسناد پولی (اوراق بهادار، سهام سرمایه‌ای، چک‌های مسافرتی)، خرید مجدد کالاهای با ارزش و اسناد پولی و سرمایه‌گذاری آن‌ها در معاملات ملکی و مؤسسه‌های قانونی به‌ویژه در صنایع تفریحی و جهانگردی باشد. شرکت‌های پوششی که به‌طور معمول در کشورهای با شرایط مالیاتی مناسب به ثبت می‌رسند، ابزاری متداول در مرحله لایه

1. placement

2. layering

چینی به شمار می‌آیند. این شرکت‌ها مه‌مدیران آن‌ها اغلب وکلای محلی‌اند و از جانب موکلان ایفای نقش می‌کنند، با اتکا به قوانین رازداری بانکی و امتیاز وکیل<sup>۱</sup> موکل از افشای اطلاعات مالکان شرکت‌های مزبور خودداری می‌ورزند.

### یکپارچه‌سازی<sup>۱</sup>

آخرین مرحله در فرایند پول شویی، یکپارچه‌سازی یا فراهم‌سازی ظاهری مشروع و توجیهی قانونی برای عواید حاصل از فعالیت‌های مجرمانه است. چنانچه مرحله لایه چینی با موفقیت انجام شود، عواید شسته شده با استفاده از طرح‌های یکپارچه‌سازی، به نحوی وارد جریان اصلی نظام اقتصادی می‌شود که با بازگشت به نظام مالی، وجوه، شکل و ظاهری قانونی به خود می‌گیرد. در این مرحله، وجوه انباشته شده در لایه‌های مختلف، صرف خرید دارایی‌های قانونی می‌شود و با ورود به نظام رسمی مالی و اقتصادی با سایر دارایی‌ها در نظام اقتصادی همگون می‌شود. در پایان این مرحله، تمایز دارایی‌های قانونی از غیرقانونی بسیار دشوار خواهد بود.

مرحله یکپارچه‌سازی ممکن است راه روش‌های متعددی مانند استفاده از شرکت‌های پوششی برای اعطای وام یا سپرده‌گذاری در مؤسسه‌های مالی خارجی به‌عنوان وثیقه تأمینی برای وام‌های داخلی صورت گیرد. جعل حواله‌های فروخته شده به خارج از مرزها، از دیگر روش‌های معمول در انجام این مرحله است.

### تحقیقات داخلی

محمدجعفر حبیب زاده در ۱۳۹۰ در مقاله نقش بانکداری الکترونیکی در پول شویی و روش‌های مقابله با آن با بررسی تجارت و بانکداری الکترونیکی و ویژگی‌ها این دو، شیوه‌های پول شویی الکترونیکی، فنون رایج و مدرن برای ارتکاب پول شویی الکترونیکی مطرح و فرایند پول شویی سنتی با پول شویی مدرن مورد مقایسه واقع می‌کند. در همین راستا توصیه‌های گروه کار اقدام مالی برای مبارزه با پول شویی الکترونیکی مطرح می‌شود. نتیجه آن که فناوری اطلاعات و ارتباطات اگر در بستری ناامن ارائه شود، می‌تواند با گسترش و تحول پول شویی، شیوه‌های ارتکاب آن را توسعه

1. integration

دهد و تسهیل کند. بنابراین، ضرورت دارد که در تدوین سیاست اقتصادی، مالی و جنایی این موضوع مدنظر قرار گیرد

جزایری (۱۳۸۳) پژوهشی با عنوان "نگاهی به جرم پول‌شویی و اسناد بین‌المللی مهم مرتبط با آن" انجام دادند. در این پژوهش آمده است. به لحاظ آثار زیان‌بار این فرآیند، طرح‌های متعددی برای مقابله با پول‌شویی در سطح بین‌المللی تدارک دیده شده است لیکن از منظر تعهدات دولت ایران، کنوانسیون وین که اولین بار استفاده از عواید حاصل از جرم مواد مخدر را جرم مستقلی تلقی نموده و کنوانسیون سازمان ملل متحد علیه جرائم سازمان یافته فراملی که در سال ۲۰۰۰ در پالمو و اصول چهل‌گانه FATF و قطعنامه ۱۳۷۳ شورای امنیت سازمان ملل متحد از اهمیت خاصی برخوردار می‌باشد.

### تحقیقات خارجی

۱- شاسکی (۲۰۱۲) پژوهشی را با عنوان "مبارزه با جرائم سازمان یافته فراملی: پول‌شویی بین‌المللی به‌عنوان یک تهدیدی برای سیستم مالی ما" انجام دادند. در این پژوهش نویسنده جرم پول‌شویی را به‌عنوان یکی از جرائم سازمان یافته فراملی تهدیدی علیه امنیت ایالت متحده آمریکا معرفی می‌کند که با گسترش بازارهای جهانی مرتکبان این جرم از این پیشرفت برای نفوذ و پیشبرد اعمال مجرمانه خود سوءاستفاده می‌کنند. نویسنده در این مقاله تلاش‌های کنگره و وزارت دادگستری را برای مبارزه با این جرم در ایالت متحده آمریکا موردبررسی قرار می‌دهد.

۲- سی داوول (۲۰۰۱) پژوهشی را با عنوان "عواقب پول‌شویی و جرم‌های مالی" انجام دادند. در این پژوهش آمده است پول‌شویی یک فرایند خورنده در اقتصاد یک کشور محسوب می‌شود. پول‌شویی باعث ضربه زدن به شهرت و اعتبار یک کشور از یک‌طرف و مختل کردن سیستم‌های مالی و بانکی از طرف دیگر می‌باشد. نویسنده فرایند پول‌شویی و تطهیر عواید حاصل از جرم مواد مخدر را بررسی می‌کند و بر تلاش دولت و مقامات برای مبارزه جدی با این پدیده تأکید می‌کند

### مطالعه تطبیقی در خصوص جرم پول‌شویی در قوانین داخلی برخی کشورها

قبل از ورود به بحث جرائم پول‌شویی در کشورهای جهان مقدمه‌ای کوتاه در زمینه تاریخچه مبارزه با پول‌شویی در جهان بیان گردیده است:

رونالد ریگان "جنگ با مواد مخدر" را که توسط ریچارد نیکسون در سال ۱۹۷۰ آغاز کرده بود، تشدید کرد و بدین ترتیب مبارزه با پدیده پول شویی برای اولین بار در جهان با تصویب قانون گزارش معاملات خارجی و ارزش که تحت عنوان قانون "رازداری بانکی" معرف شد برای اولین بار در سال ۱۹۷۰ در ایالات متحده آمریکا عملاً عملیاتی شد؛ اما رژیم مبارزه با پول شویی اولین تلاش بین‌المللی برای غلبه بر جریان پول‌های کثیف می‌باشد. هدف اولیه تشکیل رژیم بین‌المللی مبارزه با پول شویی، مبارزه با عواید حاصل از قاچاق مواد مخدر حذف انگیزه (سود) و ابزارهای آن (سرمایه در گردش) برای ارتکاب جرائم بود که در دهه ۱۹۸۰ شیوع پیدا کرد. این مبارزه در دهه‌ی ۱۹۸۰ رویکرد اصطلاحاً "پول را دنبال کن" را اتخاذ کرده بود، اما بعداً با سخت‌تر شدن فرآیند مبارزه، به شناسایی، ردگیری، توقیف، مصادره و ضبط اموال مرتبط با قاچاق مواد مخدر تغییر روش داد. اختفا یا پنهان کردن ماهیت، موقعیت، منشأ، مالکیت یا کنترل عواید مجرمانه از طریق "تطهیر" در کانال‌های مشروع و قانونی به‌عنوان یک مانع برای توقیف و ضبط عواید حاصله قلمداد می‌شد. ابتکار کشورهای گروه ۷ منجر به اتخاذ سیاست‌های سخت‌گیرانه‌ای در زمینه مبارزه با قاچاق مواد مخدر در دهه‌ی ۱۹۸۰ گردید. در این برهه، رویکرد مبارزه با پول شویی در ابتدا داخلی بود و در این زمینه ایالات متحده آمریکا به دلیل موقعیتی جغرافیایی که داشت و در معرض قاچاق مواد مخدر و کوکائین تولیدی در کشورهای نظیر کلمبیا، پرو و بولیوی به داخل کشور بود، در امر مبارزه با این پدیده پیشرو بود. در هر صورت حجم عظیمی از دارائی‌های مجرمانه، تهدیدی برای یکپارچگی بازارهای مالی، خطری برای سیستم قضایی و غیره محسوب می‌شد و همین موارد سبب شد تا ایالات متحده مجبور به انجام اقداماتی برای مبارزه با این پدیده شود.

در جدول (۱) اقدامات صورت گرفته در رابطه با مبارزه با پول شویی در برخی کشورهای منتخب آورده شده است.

جدول ۱. اقدامات صورت گرفته در خصوص مبارزه با پدیده پول‌شویی در کشورهای مختلف

ردیف	کشور	نهاد مبارزه کننده	موسسه‌ها و نهادهای مشمول قانون	وظایف و اختیارات	جرایم و مجازات‌ها
۱	استوونی	واحد اطلاعات مالی وابسته به پلیس اجرایی در وزارت کشور	موسسه‌های اعتباری موسسه‌های مالی و سایر اشخاص	گزارش دهی و معاملات مشکوک تجزیه و تحلیل سوابق مشتری تجزیه و تحلیل سوابق مشتری	جریمه نقدی از ۳ تا ۳۰ میلیون کرون
۲	اندونزی	مرکز گزارش دهی و تحلیل معاملات مالی	بانک‌ها و موسسه‌های غیر بانکی شرکت‌ها و موسسه‌های بیمه صندوق‌های سرمایه‌گذاری		حبس حداقل ۱۰ سال جریم نقدی حداقل ۱۰۰ میلیون روپیه
۳	تایلند	هیئت مبارزه با پول‌شویی کمیته مبادلات و اداره مبارزه با پول‌شویی	بانک‌ها شرکت‌های مالی و اعتباری شرکت‌های بیمه شرکت‌های تعاونی		حبس از ۱ تا ۱۰ سال جرایم نقدی از ۲۰۰ هزار تا یک میلیون بات
۴	ترکیه	هیئت تحقیقات جرایم مالی و هیئت هماهنگ کننده مبارزه با جرایم مالی	بانک‌ها مؤسسات مالی خصوصی صندوق‌های سرمایه‌گذاری واسطه‌های بورس شرکت‌های بیمه		حبس ۲ تا ۵ سال جرایم نقدی به اندازه پول شسته شده
۵	فیلیپین	شورای مبارزه با پول‌شویی	بانک‌ها موسسه‌های غیر بانکی شرکت‌های بیمه معامله گران اوراق بهادار		حبس تا ۱۴ سال جریمه نقدی از ۳ میلیون پزو تا دو برابر پول
۶	کانادا	مرکز معاملات مالی و تحلیل گزارش‌های کانادا	بانک‌ها موسسه اعتباری غیر بانکی وام‌دهندگان شرکت‌های کارگزاری مشاوران املاک شرکت‌های بیمه‌های		حبس تا ۵ سال و جریمه نقدی حداکثر ۲ میلیون دلار
۷	کره جنوبی	واحد اطلاعات مالی	بانک‌ها شرکت‌های مالی تعاونی‌ها شرکت‌های سرمایه‌گذاری شرکت‌های بورسی بیمه گران		حبس تا ۵ سال و جریمه نقدی تا ۳۰ میلیون وون
۸	یوگسلاوی	نهاد دولتی مسئول مبارزه با پول‌شویی	بانک‌ها شرکت‌های بیمه صرافی‌ها بورس‌ها		حبس تا ۵ سال و جریمه نقدی تا ۴۵۰ هزار دینار

## نظام مالیاتی و مبارزه با پول شویی

نظام‌های مالیاتی پیشرفته و جامع نقش اصلی در شکل‌گیری روابط متقابل مالی بین دولت و شهروندان آن، ایفا می‌کنند و در این راه معیارهای مختلفی برای ثبت انواع سوابق هویتی و شغلی شهروندان و بنگاه‌ها، به‌منظور محاسبه دقیق درآمد مشمول مالیات تعیین می‌شود. در فرآیند مبارزه با پول شویی، نظام مالیاتی کشورها در کنار نظام بانکی و بیمه، به دلیل ماهیت کار و نیز اشراف اطلاعاتی که روی تک‌تک افراد جامعه و فعالان اقتصادی دارد، نقش بسیار پررنگی می‌تواند ایجاد نماید. همان‌طوری که می‌دانیم، نظام بانکی، در مرحله اول پول شویی یا مرحله استقرار و مکان‌یابی، سنگین‌ترین وظیفه را در فرآیند مبارزه با پول شویی و به دام انداختن پول شویان بر عهده دارد. با این وجود، ممکن است به دلیل روش‌های پیچیده‌ای که پول شویان استفاده می‌کنند، جرم پول شویی در این مرحله شناسایی و کشف نشود و وارد مراحل دوم و سوم شوند که در این صورت نظام مالیاتی می‌تواند در فرآیند مبارزه با پول شویی وارد کار شود.

موفقیت پول شویان در گذر از مرحله اول پول شویی آن‌ها را وارد مرحله‌ی پایه‌گذاری یا برهم‌گذاری می‌کند. شگردهای مختلفی برای گم کردن منشأ، پول‌های آلوده که در آغاز در نهادهای مالی مستقر شده بود بکار گرفته می‌شود؛ استفاده از کارت‌های اعتباری دارای ارزش بالا برای پرداخت خریدهای خارجی و واریز وجوه به بانک‌های ناشناخته در «بهشت مالیاتی»<sup>۱</sup>، انجام معامله بین نهادهای مالی داخلی و خارجی، تقسیم و خرد کردن وجوه و تجمیع دوباره آن، از روش‌هایی است که پول شویان و فراریان مالیاتی به کار می‌گیرند. به‌طور کلی هدف پول شویان در این مرحله سخت‌تر کردن شناسایی پول‌های کثیف توسط دولت و مأموران مالیاتی است. انتقال الکترونیکی پول، انتقال پول به مؤسسات خرید، امانات، حساب‌های جاری و واسطه‌ها از دیگر روش‌هایی مورداستفاده در این مرحله توسط پول شویان می‌باشد. آخرین حلقه از زنجیره

۱. Tax Heaven: مناطقی که در آن قوانین و مقررات مالی سختگیرانه حاکم نیست و گاهی تحت حاکمیت هیچ کشوری هم نمی‌باشد. این مناطق نقاط بسیار امنی برای پول شویان به شمار می‌رود که از این طریق، معاملات و نقل و انتقال دارایی‌ها و اموال خود را انجام می‌دهند. از آن جا که این مناطق تحت حاکمیت قانون خاصی نیستند و لذا از پرداخت کلیه هزینه‌ها (از جمله مالیات) رها هستند، به «بهشت مالیاتی» معروف شده‌اند.

پول‌شویی، درهم‌آمیزی یا درهم‌آمیزی مجدد نام دارد. در این مرحله تلاش می‌شود تا پول شسته شده بدون آن که قابل شناسایی باشد برای استفاده وارد چرخه‌ی اقتصاد رسمی و قانونی شود. وام مجدد، نکول وام، وام وثیقه‌ای، خرید سهام، خرید املاک و مستغلات، خرید لوازم لوکس و عتیقه‌جات و فلزات گران‌بها، آثار هنری و غیره از شگردهای مورد استفاده در این مرحله می‌باشد. یکی دیگر از شیوه‌های کارآمد در این مرحله، خرید مالکیت یک بانک در بهشت‌های مالیاتی است. مالکیت چنین نهادهایی به پول‌شویان اجازه می‌دهد با انجام فعالیت‌های گوناگون تمام نشانه‌های پول کثیف را تغییر دهند. خرید دارایی‌های مالی و فروش مجدد آن‌ها، صادرات و واردات، ایجاد مؤسسات مالی و... از روش‌هایی مرسوم در این مرحله برای قانونی و مشروع کردن پول‌های کثیف می‌باشد.

همان‌طوری که مشاهده می‌شود، مرور مراحل دوم و سوم بر وظیفه‌ی نظام مالیاتی در فرآیند مبارزه با پول‌شویی صحنه می‌گذارد. با این حال نگاهی به تاریخچه شکل‌گیری قوانین بین‌المللی مبارزه با پول‌شویی حاکی از این است که تا سال ۱۹۸۹ هیچ‌گونه جایگاهی برای مالیات در فرآیند مبارزه با پول‌شویی پیش‌بینی نشده بود. قبل از سال ۱۹۸۹ اعضای کشورهای عضو گروه ۷ کشور صنعتی همگی بر اساس استدلال‌ها و دلایل خود، تصمیم گرفتند تا مسائل مالیاتی را از رژیم مبارزه با پول‌شویی خارج کردند. هیچ اجماع بین‌المللی حتی در بین اعضای کشورهای عضو همکاری اقتصادی و توسعه<sup>۱</sup> OECD (۳۵ عضو) که FATF را ایجاد کردند، وجود نداشت. دلیل این امر نیز کاملاً روش است و آن این است که نگرانی اصلی برای آن "جنگ علیه مواد مخدر" بود.

ناگفته نماند که رژیم مبارزه با پول‌شویی در دوره‌ای توسعه یافت که با مقررات زدایی بازارهای مالی، کاهش قدرت نظارتی دولتی و مؤسسات بین‌المللی بر بازارهای مالی همراه بود. نتیجه‌ی این فعال و انفعالات و تغییر تحولات در بازارهای مالی به همراه کاهش کنترل‌های ارزی راه را برای پول‌شویی هموار کرد. آنچه اتفاق افتاد افزایش تعداد بهشت‌های مالیاتی و شرکت‌های خارج از شمول قوانین داخلی کشورها (offshores) شد که به دلیل پایین بودن نرخ‌های مالیاتی و نیز دارا بودن مقررات آسان و

1. Organisation for Economic Co-operation and Development (1960)

غیرسخت گیرانه، رازداری بانکی بالا و داشتن سطح بالای از حفظ اسرار و هویت مالکیت شرکت‌ها و غیره به محل مناسبی برای فعالیت‌های پول شویی مبدل شدند. این‌ها ضمن کمک به رونق فعالیت پول شویان به محل مناسبی برای شرکت‌های کاغذی، فرار سرمایه، قیمت‌گذاری انتقالات، فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی مبدل شدند. رازداری، مقررات آسان و غیر سخت‌گیرانه بهشت‌های مالیاتی و شرکت‌های offshore نقش بسیار بزرگی در تحلیل رفتن رژیم مبارزه با پول شویی و نیز معیارهای مبارزه با فرار مالیاتی داشته است (بلوم و دیگران، ۱۹۹۸).

در هر صورت، در قوانین مبارزه با پول شویی، به صراحت نقشی برای نظام مالیاتی کشورها پیش‌بینی شده است. با این حال در برخی از کشورها، گزارش معاملات و فعالیت‌های مشکوک از طریق نظام مالیاتی به صورت صریح یا ضمنی پذیرفته شده است. این موضوع در قانون مبارزه با پول شویی ایران نیز روشن نیست و تنها در بند "د" ماده "۴۸" آئین‌نامه‌ی اجرایی قانون مبارزه با پول شویی مقرر شده است تا به منظور سهولت دسترسی به اطلاعات مشتریان و احراز صحت اسناد و اطلاعات ارائه شده از سوی افراد، بانک مرکزی ایران موظف است نسبت به راه‌اندازی سامانه اطلاعات مشتریان از جمله اطلاعات مربوط به اظهارنامه مالیاتی مشتریان اقدام نماید.

### رابطه حقوقی پول شویی

(۱) پول شویی جرمی مضاعف است: تطهیر پول جرم مستقلی نیست، یعنی برای بروز آن وجود یکسری اقدام‌های اولیه که خود آن‌ها نیز عنوان مجرمانه مستقلی داشته باشند الزامی است. تا حدی که اگر این جرائم واقع نشوند دیگر پول شویی نیز امکان تحقق نخواهد داشت. این نکته را نیز باید افزود که هر چند جرائم مقدماتی به اندازه کافی مضر و غیرقابل اغماض هستند، ولی جرم دوم یا همان پول شویی از جرائم مقدماتی خطرناک‌تر و مضرتر نیز است.

۲) عنوانی جدید است: پول‌شویی مشمول هیچ‌یک از عناوین سابق نخواهد شد. این جرم یک عنوان جدید است و باید برای عقوبت آن یک عنوان جدید در ساختار کیفری ایجاد کرد.

۳) مسائل خرد را شامل نمی‌شود: برخی تصور می‌کنند می‌توان جرائم خرد مثل ربا یا فروش اموال مسروقه را در لفافه پول‌شویی جای داد، ولی پول‌شویی معنای وسیع‌تری دارد و مشروع جلوه دادن چنین مسائل خردی در دایره آن جای نخواهد گرفت. در تعریف آن وجود یک سازمان یافتگی نیز ضروری است و این مسئله باعث جدا شدن پول‌شویی از جرائم مذکور می‌شود.

۴) فراتر از تطهیر پول است: متأسفانه در لفظ پول‌شویی تنها به عبارت پول، به‌عنوان وجه رایج در مملکت اشاره شده است، ولی این جرم علاوه بر تطهیر پول، شامل هر نوع مال کثیف، اعم از نقود نیز می‌شود. مال، لفظی عام است و شامل تمامی دارایی‌ها می‌شود.

۵) جرمی مستمر است: برعکس جرائم ساده، جرم پول‌شویی یک جرم دنباله دار و مستمر است. تطهیر پول دارای یک پروسه است و این فرآیند باید طی شود. بدون طی آن نمی‌توان عنوان مجرمانه مذکور را به این واقعه نسبت داد.

۶) ابعاد مختلفی دارد: همانند تمامی جرائم که شناختن آن‌ها ناشی از ضرباتی است که بر پیکره جامعه وارد می‌کنند، این جرم نیز مضراتی دارد که باعث عقوبت دار شدن فاعل می‌شود. علاوه بر بعد قضایی، ابعاد اقتصادی، سیاسی و اخلاقی را نیز می‌توان برای برشمرد.

۷) جرمی سازمان یافته است: برعکس جرائم غیر سازمان یافته که معمولاً با دستگیری فاعل واحد، سازمان جرم نیز متلاشی می‌شود، در این عنوان دستگیری یک نفر از سازمان نمی‌تواند پایان یک فعل مجرمانه تلقی شود، زیرا در سازمان‌های این چنینی وجود افراد مختلف و متعدد این امکان را فراهم می‌کند تا خروج یک نفر یا حتی دستگیری او تنها با جایگزینی پست او ترمیم شود.

۸) عدم لزوم نقل و انتقال: برای این که یک دارایی غیر مشروع که ناشی از یک عمل غیر مشروع اولیه است، صحیح جلوه داده شود لازم نیست که حتماً از صافی مبادله یا نقل و انتقال استفاده شود. آنچه مهم است سعی در مشروع جلوه دادن است نه مبادله.

۹) عمل مخفی کردن مدنظر است: در این عنوان، جرم اصلی هر چه باشد تأثیری در مجرمانه بودن پول‌شویی ندارد- هر چند در مبحث تشدید آن مؤثر است- در این فعل آنچه مهم است عمل مخفی کردن منشأ اموال ناشی از جرم است. این مخفی کردن اموال از منشأ عنوان جداگانه‌ای دارد. برای مثال شخصی یک میلیون دلار درآمد از فروش مواد مخدر داشته است. در اینجا آنچه مهم است مخفی کردن پول های ناشی از منشأ غیرقانونی و سعی در مشروع جلوه دادن آنهاست. حال این که او یک مجرم مواد مخدر نیز است، به صورت جداگانه بررسی خواهد شد.

۱۰) پیدا کردن مصداق برای پول‌شویی: برای این که یک عمل بتواند با عنوان تطهیر مال قابل تطبیق باشد، لازم است که اولاً اصل آن مال مشکل داشته باشد و بتوان آن را غیرقانونی خواند، ولی تنها غیرقانونی بودن کافی نیست و لازم است آن سازمان که می‌خواهد دست به عمل پول‌شویی بزند، حالتی سازمان یافته داشته باشد. عکس این معنی چنین است که به طور اتفاقی یا به طور انفرادی دست به عمل پول‌شویی نزده باشد. مسئله سوم استفاده از وسایل مدرن امروزی- حاصل فناوری‌های نوین - در عمل پول‌شویی است؛ یعنی مجرمان از عواملی همچون بانکداری یا تجارت الکترونیک و غیره برای مشروع جلوه دادن اموال خود بهره‌مند می‌شوند.

۱۱) این عمل در چند مرحله باید محقق شود: ابتدا منتقل شدن درآمدهای حاصله به شبکه مالی و پول رسمی است. این انتقال می‌تواند به صورت سپرده‌گذاری باشد، ولی این تنها راه نیست. خریدهای کلان و امثال آن نیز روش‌هایی هستند که می‌توان به آن‌ها توسل جست تا نفوذ و سرمایه‌های حاصله را مشروع جلوه داده یا به اصطلاح آن‌ها را شست. مرحله دوم تلاش در راستای مخفی کردن منشأ واقعی مال است. اینجا با استفاده از روش‌های مختلف مثل جعل، کلاهبرداری و غیره مال را قانونی و مشروع جلوه می‌دهند. مطلب دیگر در اینجا وجود جرم‌های مؤخر است. چنانچه دیدیم برای

وقوع پول‌شویی وجود یکسری جرم‌های مقدم ضروری و وجود یکسری عناوین مؤخر نیز لازم است.

### راهکارهای مبارزه با پول‌شویی در نظام مالیاتی

پول‌شویان همواره به دنبال راه‌های قانونی کردن وجوه حاصل از فعالیت‌های غیرقانونی هستند؛ استفاده از خلأهای قانونی، انجام فعالیت در قلمروهایی که از قوانین حمایتی برخوردارند نظیر مناطق ویژه، مناطق آزاد، مناطق برخوردار از معافیت‌های مالیاتی منطقه‌ای، سوق دادن منابع حاصل از پول‌شویی به فعالیت‌هایی که از حمایت‌های مالیاتی، یا معافیت‌های موضوعی برخوردارند، استفاده از امتیازات مربوط به بهشت‌های مالیاتی و مجموعه‌ای دیگر از مقررات قانونی از مواردی هستند که به آن‌ها در فرآیند پول‌شویی کمک می‌کند. همان‌طوری که در مقدمه به آن اشاره شد، مراحل دوم و سوم پول‌شویی یا مرحله‌ی لایه‌گذاری و مرحله‌ی درهم آمیزی از مراحل هستند که بخش مالیاتی می‌تواند در شناسایی و کشف تخلفات پول‌شویی نقش مؤثری داشته باشد.

در یک نگاه اجمالی، نظام مالیاتی می‌تواند در دو حوزه‌ی

الف- سیاست‌گذاری مالیاتی و اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی موجود- که تسهیل‌کننده پول‌شویی می‌باشد-

ب- حوزه‌ی اجرایی که ناظر بر اقداماتی است که در جریان رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی می‌توان برای شناسایی فعالیت‌ها و معاملات مشکوک انجام داد به فرآیند مبارزه با پول‌شویی کمک نماید. حوزه‌ی اول به اقدامات پیش‌گیرانه و حوزه‌ی دوم به اعمال قانون تعبیر می‌شود. بر اساس این رویکرد، مشارکت نظام مالیاتی با فرآیند مبارزه با پول‌شویی را در دو جبهه‌ی "پیش‌گیری"، "اعمال قانون" موردبررسی قرار می‌دهیم.

### **الف) مبارزه با جرم پول‌شویی در سازمان امور مالیاتی از طریق "پیشگیری" اصلاح و بازنگری قوانین مربوط بهشت های مالیاتی و معافیت های مالیاتی**

یکی از راه‌هایی که پول‌شویان معمولاً برای پنهان کردن منشأ غیرقانونی پول‌های خود استفاده می‌کنند، سرمایه‌گذاری عواید حاصل از فعالیت‌های مجرمانه در بخش‌ها، مناطق و یا موضوعاتی است که از معافیت‌ها و امتیازات قانونی برخوردارند. در این زمینه می‌توان به بهشت‌های مالیاتی اشاره کرد. "بهشت‌های مالیاتی" گروهی از کشورهای کوچک هستند که با برخورداری از قوانین بسیار سهل در زمینه کنترل معاملات مالی و تجاری و همچنین با ایجاد معافیت‌های کامل و گسترده در زمینه مالیاتی تلاش می‌کنند سرمایه‌های خارجی را به خود جلب کنند. امروزه در حدود ۸۰ بهشت مالیاتی در سراسر جهان وجود دارد که با آسودگی خاطر و بدون آن‌که کوچک‌ترین هراسی از مجازات‌های بین‌المللی به خود راه دهند، زمینه را برای گروه بزرگی از تخلصات مالی فراهم می‌سازند. دلایل اصلی و اولیه‌ی شکل‌گیری نخستین بهشت‌های مالیاتی به بحران مالی و اقتصادی ۱۹۳۰ و سیاست‌های کینزی - که برای مقابله با این بحران به کار گرفته شدند - بر می‌گردد؛ اما بعد از جنگ جهانی دوم، عواملی نظیر فرآیند استعمارزدایی که به دلیل ضعف نظامی کشورهای اروپایی پیش از جنگ جهانی دوم آغاز شده بود، باعث به استقلال رسیدن گروه بزرگی از کشورهای مستعمره سابق شد. در میان این کشورها، گروهی از مناطق و جزایر کوچک نیز به چشم می‌خوردند که استقلال یافتن آن‌ها ارتباطی با زمینه ملی گرایانه در آن‌ها وجود نداشت و استقلال آن‌ها در واقع در چارچوب یک استراتژی حساب شده قرار می‌گرفت. دولت‌های کوچکی که به این ترتیب به وجود می‌آمدند، می‌توانستند زیر لوای استقلال و حاکمیت ملی خود سیاست‌هایی کاملاً متناقض با سیاست‌های رایج در کشورهای اروپایی پیش بگیرند بدون آن‌که بتوان آن‌ها را از این بابت مورد فشار و انتقاد قرار داد. به این ترتیب در زمینه‌ای مساعد از رشد مبادلات تجاری بین‌المللی، نخستین بهشت‌های مالیاتی تا اندازه‌ای زیر نگاه تشویق‌گر کشورهای توسعه‌یافته پدیدار گردیدند. در فاصله دهه ۱۹۵۰ تا ۱۹۶۰ تعداد این بهشت‌های مالیاتی هنوز محدود بودند و دولتی همچون سوئیس می‌توانست به تنهایی با تأکید بر اصل مجرمانه بودن امور بانکی خود، بخش عمده سرمایه‌های حاصل از فساد

اداری و تقلب‌های مالیاتی را به خود جذب کند، اما در فاصله‌ی دهه ۱۹۶۰ تا ۱۹۹۰ رویدادهای بین‌المللی دیگری سبب رشد گسترده بهشت‌های مالیاتی و پدید آمدن ده‌ها نقطه جدید برای چنین عملیاتی در سطح جهان شدند. علاوه بر بانک‌های سوئیسی که پول‌های کثیف را بهتر از دیگران می‌شویند، در سطح جهان بانک‌های متعددی وجود دارد که در اختیار قاچاقچیان و شویندگان پول است و اغلب آن‌ها با بانک‌های سوئیسی در این جرم سازمان یافته فراملی شرکت دارند.<sup>۱</sup> تا حدود بیست سال پیش در کنار سوئیسی نیز، تعداد اندکی از بهشت‌های مالیاتی دیگری نیز به چشم می‌خوردند که مهم‌ترین آن‌ها عبارت بودند از: لیختن اشتاین<sup>۲</sup>، بریتانیا، جزایر برمودا<sup>۳</sup>، جزایر کایمن<sup>۴</sup> و پاناما<sup>۵</sup>.

صرف‌نظر از جنبه‌ی بین‌المللی اعطای امتیازات مالیاتی، در سطح داخلی نیز، کشورهای مختلف، به دلایل گوناگون نظیر توسعه‌ی منطقه‌ای، افزایش اشتغال، افزایش صادرات و غیره با اعطای معافیت‌های موضوعی و منطقه‌ای زمینه‌ی سرمایه‌گذاری در فعالیت‌ها و مناطق خاص را تسهیل می‌کنند. این سرمایه‌گذاران به دلیل برخورداری از معافیت‌های مالیاتی ممکن در لوای این تسهیلات اقدام به انجام فعالیت‌های غیرقانونی و حتی پول‌شویی نمایند. در این خصوص می‌توان به معافیت‌های مالیاتی موضوع مواد ۱۳۲، ۱۳۸ و غیره اشاره کرد که خطر پول‌شویی از طریق آن‌ها وجود دارد؛ بنابراین بازنگری و اصلاح قوانین مربوط به همراه اصلاح سازوکارهای نظارتی معافیت‌ها بایستی در دستور کار مقامات مالیاتی قرار گیرد. در جدول (۲)، برخی از معافیت‌های مالیاتی موضوع مالیات‌های مستقیم که می‌توانند مورد استفاده‌ی پول‌شویان قرار گیرند، ارائه شده است.

۱. به عنوان مثال در دهه ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰، سرویس دهی به قاچاقچیان تحت پوشش و عنوان بانک‌های بین‌المللی اعتبار و تجارت که در ۷۳ کشور فعال بود اما در اواخر دهه ۱۹۸۰ و اوایل دهه ۱۹۹۰ کشف و مدیران آن محکوم شدند که این بانک‌ها با بانک‌های سوئیسی در پول‌شویی همکاری داشتند.

2. Lichtensteinische  
3. Bermuda Islands  
4. Cayman Islands  
5. Panama

جدول ۳. برخی از معافیت‌های قانونی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم و ارزش‌افزوده

ردیف	شرح	ماده قانونی	اشخاص برخوردار
۱	مالکان مجتمع‌های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می‌شوند در طول مدت اجاره از صد در صد (۱۰۰٪) مالیات بر درآمد املاک اجاری معاف می‌باشد در غیر این صورت درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا مجموع یکصد و پنجاه متر مربع زیر بنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست متر مربع زیر بنای مفید از مالیات بر درآمد ناشی از اجاره املاک معاف می‌باشد.	تبصره (۱۱) ماده (۵۲) ق.م.م	مالکین مجتمع‌های مسکونی و انبوه سازان مسکن و سایر مالکان واحدهای مسکونی
۲	درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان داری، احیای مراتع و جنگلها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.	ماده (۸۱) ق.م.م	کشاورزان
۳	درآمد کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی مربوطه از پرداخت مالیات معاف است.	ماده (۱۴۲) ق.م.م	دارندگان کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی
۴	فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی و فرهنگی و هنری که بهموجب مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد انجام می‌شوند.	بند (ل) ماده (۱۳۹) ق.م.م	فعالیت‌های فرهنگی، انتشاراتی، مطبوعاتی و هنری اشخاص حقیقی
۵	صد درصد درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالاهای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی (شامل محصولات زراعی، باغی، دام و طیور، شیلات، جنگل و مرتع) و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن و پنجاه درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهایی که به‌منظور دست یافتن به اهداف صادرات کالاهای غیرنفتی به خارج از کشور صادر می‌شوند از شمول مالیات معاف هستند	بند (الف) ماده (۱۴۱) ق.م.م	صادرکنندگان محصولات بخش کشاورزی و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن
۶	معافیت از حقوق و عوارض دولتی برای سرمایه‌گذارانی که در مناطق کمتر توسعه‌یافته اقدام به سرمایه‌گذاری می‌نمایند.	ماده (۱۰۳) قانون برنامه چهارم تنفیذ ماده (۵۰) برنامه سوم	سرمایه‌گذاران

ردیف	شرح	ماده قانونی	اشخاص برخوردار
۷	کالا و خدماتی که صادر می‌شوند مشمول پرداخت عوارض و مالیات نخواهد بود.	بند (د) ماده (۱۳۳) برنامه چهارم (تنفیذ بند (ب) ماده (۱۱۳) برنامه سوم)	کلیه اشخاص حقیقی که در زمینه صادرات فعالیت می‌کنند
۸	شعب و نمایندگی های شرکت‌ها و بانک‌های خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازاریابی و جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می‌کنند نسبت به آن مشمول مالیات بر درآمد نخواهند بود.	تبصره (۳) ماده (۱۰۷) ق.م.م	نمایندگی شرکت‌ها و بانک‌های خارجی
۹	تأسیس شرکت جدید یا افزایش سرمایه شرکت موجود تا سقف مجموع سرمایه‌های ثبت شده شرکت‌های ادغام یا ترکیب شده از پرداخت دو در هزار حق تمبر موضوع ماده (۴۸) این قانون معاف است.	بند (ب) ماده (۱۱۱) ق.م.م	شرکت‌های جدید
۱۰	انتقال دارایی‌های شرکت‌های ادغام یا ترکیب شده به شرکت جدید یا شرکت موجود حسب مورد به ارزش دفتری مشمول مالیات مقرر در این قانون نخواهد بود.	بند (ب) ماده (۱۱۱) ق.م.م	شرکت‌های ادغام شده
۱۱	درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش‌های تعاونی و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آن‌ها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد (۸۰٪) و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه‌یافته به میزان صد در صد (۱۰۰٪) و به مدت ده سال از مالیات موضوع ماده (۱۰۵) این قانون معاف هستند.	ماده (۱۳۲) ق.م.م	واحدهای تولیدی و معدنی در غالب اشخاص حقوقی
۱۲	صد در صد درآمد شرکت‌های تعاونی روستائی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش آموزان و اتحادیه‌های آن‌ها از مالیات معاف است.	ماده (۱۳۳) ق.م.م	شرکت‌های تعاونی (روستائی، کارگری، کارمندی و ...)
۱۳	درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدائی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیر انتفاعی و درآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه فعالیت از مراجع ذی‌ربط هستند، همچنین درآمد	ماده (۱۳۴) ق.م.م	مراکز آموزشی، نگهداری معلولین، باشگاه‌ها و مؤسسات ورزشی

ردیف	شرح	ماده قانونی	اشخاص برخوردار
	باشگاه‌ها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی حاصل از فعالیت‌های منحصراً ورزشی از پرداخت مالیات معاف است.		
۱۴	کارخانه‌های واقع در محدوده آبریز تهران که تعداد کارکنان آنها کمتر از ۵۰ نفر نباشند در صورتی که تاسیسات خود را کلاً به خارج از شعاع ۱۲۰ کیلومتری مرکز تهران انتقال دهند بر اساس ضوابطی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت ذی‌ربط حسب مورد برقرار می‌شود تا ده سال از تاریخ بهره‌برداری در محل جدید از پرداخت مالیات بر درآمد ناشی از فعالیت صنعتی مربوط معاف خواهند بود.	تبصره (۳) ماده (۱۳۸) ق.م.م	شرکت‌های تعاونی و خصوصی
۱۵	سود یا جوایز متعلق به حساب‌های پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز.	بند (۲) ماده (۱۴۵) ق.م.م	اشخاص دریافت کننده سود
۱۶	جوایز متعلق به اوراق قرضه دولتی و اسناد خزانه.	بند (۳) ماده (۱۴۵) ق.م.م	دریافت کنندگان جوایز
۱۷	سود و جوایز متعلق به اوراق مشارکت.	بند (۵) ماده (۱۴۵) ق.م.م	اشخاص دریافت کننده سود یا جایزه
۱۸	عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر و نیز واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده معاف می‌باشد: ۱- محصولات کشاورزی فرآوری نشده؛ ۲- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان؛ ۳- انواع کود، سم، بذر و نهال؛ ۴- آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان؛ ۵- کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات؛ ۶- انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی؛ ۷- خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون؛ ۸- خدمات حمل‌ونقل عمومی و مسافری درون و برون‌شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی؛ ۹- فرش دستباف و خوراک دام و طیور	ماده (۱۲) قانون ارزش‌افزوده	عرضه کننده و واردکننده کالاها و خدمات مشمول ماده مذکور

**ب) مبارزه با جرم پول‌شویی در نظام مالیاتی از طریق " اعمال قانون "**

همان‌طور که پیشتر اشاره شد، چنانچه پول‌شویان موفق به گذر از فیلتر پیش‌گیری شوند، مرحله‌ی اعمال قانون آغاز می‌شود. اگرچه در رژیم مبارزه با پول‌شویی، مسئولیت اعمال قانون توسط دستگاه‌های قضایی صورت می‌گیرد اما قبل از اعمال قانون لازم است، دستگاه‌ها و نهادهای مسئول در مبارزه با پول‌شویی، به وظایف قانونی خود در کشف مبادلات و معاملات مشکوک به نحو احسن عمل نمایند.

به‌طور کلی نهادهای مالی و غیرمالی مشمول مبارزه با پول‌شویی ضمن اینکه موظف به عدم مشارکت یا تسهیل پول‌شویی هستند، ملزم شده‌اند تا سیستمی را برای بررسی، کشف و گزارش موارد مشکوک در ساختار سازمانی خود پیش‌بینی کنند. این نهادها همچنین مکلفند برای ممانعت از سوءاستفاده‌ی مجرمانه و پول‌شویی، عملیات مشکوک را در صورت وجود دلایل کافی بر مشکوک بودن به دبیرخانه‌ی شورای عالی مبارزه با پول‌شویی گزارش کنند. نهادهای مالی مشمول، همچنین مکلف به استقرار سیستم‌های کنترل داخلی، تدوین و اجرای سیاست‌های مبارزه با پول‌شویی مطابق با قانون مبارزه با پول‌شویی و دستورالعمل اجرایی آن و دستورات سازمان هستند. بر اساس این تکلیف، نهادهای مالی مشمول، به‌منظور انجام وظایف یاد شده باید ضمن تبعیت از قوانین، همکاری با نهادهای مجری قانون، سیاست‌ها، ضوابط و آموزش و احراز هویت مشتری همکاری لازم را با نهادهای مجری قانون انجام و نسبت به ارائه گزارش فعالیت‌های مشکوک به با واحد اطلاعات مالی، شورای عالی مبارزه با پول‌شویی و سایر مقامات ذی ربط در مقوله مبارزه با پول‌شویی اقدام نمایند.

به استثنای بند "د" ماده ۴۸ آئین‌نامه اجرایی قانون مبارزه با پول‌شویی<sup>۱</sup> که بر اساس آن سازمان امور مالیاتی مکلف شده است اطلاعات مربوط به اظهارنامه مالیاتی مشتریان را در اختیار سامانه اطلاعات مشتریان بانک مرکزی قرار دهد، به‌صراحت تکلیف قانونی برای سازمان امور مالیاتی کشور تعیین نشده است. با این حال بررسی‌ها نشان می‌دهد که در سایر کشورها نیز مشارکت نظام‌های مالیاتی با فرآیند مبارزه با

۱. بند "د" ماده ۴۸ آئین‌نامه اجرایی قانون مبارزه با پول‌شویی اطلاعات مربوط به اظهارنامه مالیاتی مشتریان

پول‌شویی به‌طور صریح و روشن نیست؛ در برخی از کشورها این همکاری اختیاری و در برخی دیگر اجباری است. با این حال با بررسی مستندات قانون مبارزه با پول‌شویی و آئین‌نامه اجرایی آن، به نظر می‌رسد سازمان امور مالیاتی کشور به‌طور غیرمستقیم و یا تلویحی ملزم به همکاری با دبیرخانه‌ی شورای عالی مبارزه با پول‌شویی در کشف و گزارش فعالیت‌های مشکوک شده است. در هر صورت، با پذیرش این تکلیف، سؤال است که مطرح می‌شود این است که سازمان امور مالیاتی چه اقداماتی بایستی در این راستا انجام دهد؟ پیش‌نیازها و الزامات قانونی و فنی این کار کدامند؟ برای بررسی و پیدا کردن راهکار عملی جهت مشارکت در فرآیند مبارزه با پول‌شویی، لازم است ابتدا بسترهای این همکاری در سازمان امور مالیاتی کشور فراهم شود؛ اما اکنون این سؤال مطرح می‌شود که بسترها یا پیش‌نیازهای عملی این همکاری کدامند؟ بررسی قوانین و مقررات موجود و تجربه جهانی در این زمینه حکایت از این دارد که تمامی نهادهای مالی و غیرمالی که به‌صورت مستقیم یا غیرمستقیم ملزم به همکاری با نهاد مبارزه با پول‌شویی شده‌اند، قبل از آغاز همکاری خود، ضمن فراهم نمودن بسترهای قانونی مبارزه با پول‌شویی در سازمان متبوع خود به ایجاد زیرساخت‌های فناوری اطلاعات، ایجاد ساختار اداری مرتبط، تدوین آئین‌نامه داخلی نحوه‌ی همکاری، انجام آموزش‌های لازم و غیره اقدام نموده‌اند.

بر این اساس اقدامات لازم برای آغاز فرآیند مبارزه با پول‌شویی در سیستم مالیاتی کشور را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

#### **الف) ایجاد واحد اطلاعات مالی در سازمان امور مالیاتی (FIU)**

بر اساس مواد ۱ و ۳۸ آیین‌نامه مبارزه با پول‌شویی، واحد اطلاعات مالی (FIU) وظیفه دریافت، تجزیه و تحلیل و گزارش موارد معاملات مشکوک را به مراجع ذی‌صلاح بر عهده دارد. این تعامل می‌تواند شامل مواردی از قبیل همسان‌سازی نرم‌افزاری با سیستم‌های اطلاعاتی آن نهاد اعم از سیستم‌های ثبت و سفارش، سیستم معاملات مستقالات، سیستم کارت اصناف، سیستم کدگذاری کالا و غیره باشد. در این راستا و به‌منظور مدیریت و برقراری تعامل با واحد اطلاعات مالیاتی شورای عالی مبارزه با پول‌شویی، بایستی یک واحد اداری مستقل در سازمان امور مالیاتی تشکیل شود. این

واحد ضمن مدیریت امور مربوط به مبارزه با پول‌شویی در سازمان امور مالیاتی و دریافت اطلاعات معاملات یا مبادلات مشکوک از بخش تشخیص و رسیدگی مالیات، گزارش‌های مربوطه را به واحد اطلاعات مالی مستقر در دبیرخانه شورای عالی مبارزه با پول‌شویی ارائه می‌کند. این واحد همچنین وظیفه استقرار و همسان‌سازی سیستم‌های نرم‌افزاری و تهیه و تدوین برنامه‌های آموزشی پول‌شویی، شناسایی جرائم مالیاتی، جرائم پول‌شویی و بررسی و مطالعه روش‌های جدید پول‌شویی از طریق نظام مالیاتی و شناسایی شاخص‌های شناسایی این نوع جرائم در سیستم مالیاتی بر عهده خواهد داشت.

### ب) آموزش نیروی انسانی سازمان امور مالیاتی کشور در سطوح مختلف

ممیزین و حساب‌برسان مالیاتی اغلب در موقعیت مناسبی برای شناسایی علائم اولیه پول‌شویی و تقلب مالیاتی بالقوه هستند. عموماً تعلیم و آموزش آن‌ها امکان کشف معاملات مشکوک را مهیا می‌کند. البته بایستی به این نکته توجه کرد که افزایش دانش و آگاهی ممیزین و حساب‌برسان مالیاتی در خصوص مبادلات یا فعالیت‌های بالقوه مرتبط با پول‌شویی و تقلب مالیاتی در چارچوب سیاست‌ها و قوانین موجود برای مبارزه با پول‌شویی صورت می‌گیرد و ممیزین یا حساب‌برسان مالیاتی وظایف خود را طبق سیاست‌ها و قوانین داخلی انجام می‌دهند. ممیزین و حساب‌برسان مالیاتی بایستی نسبت به لزوم تشخیص بین ظاهر و باطن موارد مشکوک آگاهی داشته باشند. در این زمینه یادآوری موارد ذیل مفید می‌باشد:

حقیقت: واقعه یا عملی که واقعیت آن تأیید شده است؛

ادعا: نظری در قالب اظهارات یا اسناد مانند: فاکتورها، قراردادهای وام، وثیقه‌ها و

ضمانت‌نامه‌ها، اظهارنامه‌های مالیاتی؛

فرض: یک احتمال یا یک حدس و گمان؛

نتیجه: یک استنتاج مبتنی بر حقایق یا ادعاها.

با طبقه‌بندی اطلاعات موجود بدین شکل می‌توان به کادر تشخیص مالیات و حساب‌برسان مالیاتی کمک کرد تا به جای درک حقایق از توسل به نتیجه‌گیری‌های مبتنی بر ادعا یا فروض، اجتناب کنند، مهم‌ترین ابزار برای ممیزین مالیاتی و حساب‌برسان پیش کشیدن افکار انتقادی برای:

ارزیابی ادعاهای مطرح شده؛

تحقیق و بررسی فروض خودشان به‌عنوان یک فرضیه؛

گرفتن نتیجه بر اساس دانش که در مورد تکنیک‌های مورد استفاده پول‌شویان و مجرمان مالیاتی دارند.

### دستورالعمل‌های صادره در خصوص مبارزه با پول‌شویی در سازمان امور مالیاتی

به‌منظور مبارزه با پول‌شویی و جلوگیری از تأمین مالی تروریسم و نیز فراهم آوردن تمهیدات لازم برای اجرای قانون مبارزه با پول‌شویی، فصل دوم آیین‌نامه اجرائی قانون مبارزه با پول‌شویی موضوع تصویب‌نامه شماره ۱۸۱۴۳۴/ت/۴۳۱۸۲ ک مورخ ۱۳۸۸/۰۹/۱۴ وزیران عضو کارگروه تصویب آئین‌نامه‌های مربوط به قانون مبارزه با پول‌شویی دستورالعمل‌های زیر تهیه و جهت اجرا ابلاغ گردیده‌اند.

دستورالعمل شناسایی مؤدیان در سازمان امور مالیاتی

دستورالعمل کشف معاملات و عملیات مشکوک و شیوه گزارش دهی در سازمان امور مالیاتی

دستورالعمل نحوه مراقبت از اشخاص مظنون در سازمان امور مالیاتی

دستورالعمل نحوه مراقبت از اشخاص مظنون در سازمان امور مالیاتی

دستورالعمل رعایت مقررات مبارزه با پول‌شویی در حوزه خدمات الکترونیکی سازمان امور مالیاتی

دستورالعمل نگهداری و امحاء اسناد در سازمان امور مالیاتی

دستورالعمل نحوه ارسال اسناد و مدارک به نشانی پستی در سازمان امور مالیات

### نتیجه‌گیری

تحصیل پول‌های کثیف و تطهیر آن، عملی خلاف و غیرقانونی بوده و دارای تبعات منفی بسیاری بر نظم و اقتصاد کشور می‌باشد. به همین دلیل مبارزه با پول‌شویی مورد توجه جامعه جهانی قرار گرفته است و برخی کشورها نیز برای نیل به این مقصود اقدام به تصویب قوانین و مقررات ویژه‌ای نموده‌اند. در ایران هرچند برخی مخالف قانون پول‌شویی هستند و معتقدند که با وجود اصل ۴۹ ق.ا. نیازی به قانون پول‌شویی نیست

و در ضمن با نظام پولی مالی ایران همخوانی ندارد ولی باید گفت که کشور ما هم با توجه به این که در معرض ارتکاب رفتارهای مجرمانه‌ای نظیر خرید و فروش مواد مخدر قاچاق کالا و جرائم دیگر می‌باشد از این قاعده مستثنی نبوده و نیازمند توجه و اهمیت ویژه به این مقوله انجام اقدامات مؤثر در خصوص مبارزه با این پدیده است. تصویب قانون مبارزه با پول‌شویی در کشور اقدام قابل توجهی است که نشان از عزم دولت برای مبارزه با فساد در کشور داشته و از این رو، تشکیل دفتر مبارزه با پول‌شویی در سازمان امور مالیاتی کشور نیز در راستای تحقق این هدف بزرگ قلمداد شده که دلیل آشکاری بر آغاز تغییرات و اصلاحات ساختاری در دستگاه‌های دولتی به ویژه نظام مالیاتی کشور برای مبارزه با این معضل اقتصادی است. از آنجا که در جهان از مالیات به عنوان ابزار مؤثری برای شناسایی اقتصاد پنهان و شفاف‌سازی درآمدهای فعالان اقتصادی یاد می‌شود، لذا سازمان امور مالیاتی کشور با پیگیری اجرای طرح‌های اثربخشی هم چون طرح جامعه مالیاتی و نظام مالیات بر ارزش افزوده کوشیده است تا اقدامات مؤثری در زمینه مبارزه با مفاسد مالی و اخذ مالیات از صاحبان واقعی درآمد در کشور را به اجرا درآورد

به طور کلی در این مطالعه به مباحثی از جمله ویژگی‌های پول‌شویی، روش‌های تطهیر درآمدهای ناشی از جرم، آثار زیان‌بار و تبعات ناشی از پدیده پول‌شویی مانند تخریب بازار مالی، افزایش فاصله‌های طبقاتی<sup>۵</sup> فساد سیاسی<sup>۶</sup> تأثیرات منفی بسیاری بر توزیع درآمد، تخریب روزافزون بخش خصوصی اثرات بلندمدت پرداخته شده است. بررسی آثار مجرمانه پدیده پول‌شویی و تأثیر حکمرانی خوب با توجه به عوامل و مؤلفه‌های آن حاکی از وجود ارتباط تنگاتنگ بین حکمرانی خوب و نحوه عملکرد نظام مالیاتی و به تبع آن عملکرد مؤدیان در خصوص پرداخت مالیات و تمکین مالیاتی و عدم فرار مالیاتی دارد.

عملکرد سازمان امور مالیاتی در رابطه با چگونگی برخورد با پدیده پول‌شویی و نیز بررسی ضمانت‌های اجرایی و راهکارهای قانونی مبارزه با این پدیده، بخش اعظم این تحقیق را به خود اختصاص داده که در آن اقدامات سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص مبارزه با پدیده پول‌شویی به قرار زیر توضیح داده شده است.

الف) مبارزه با جرم پول‌شویی در سازمان امور مالیاتی از طریق " پیشگیری " پیاده‌سازی نظام مالیات بر مجموع درآمد گسترش پایه مالیات بر ارزش‌افزوده بازنگری قوانین مرتبط با مجازات فراریان مالیاتی و سایر جرائم مالیاتی اصلاح و بازنگری قوانین مربوط بهشت‌های مالیاتی و معافیت‌های مالیاتی پول‌شویی و قیمت‌گذاری انتقالات

ب) مبارزه با جرم پول‌شویی در نظام مالیاتی از طریق " اعمال قانون " ایجاد واحد اطلاعات مالی در سازمان امور مالیاتی آموزش نیروی انسانی سازمان امور مالیاتی کشور در سطوح مختلف دستورالعمل‌های صادره در خصوص مبارزه با پول‌شویی در سازمان امور مالیاتی

#### پیشنهادات

- با توجه به بررسی و مطالعات صورت گرفته پیشنهاد‌های ذیل در خصوص مبارزه و کاهش پدیده پول‌شویی ارائه می‌گردد.
۱. بازنگری دستورالعمل‌های صادره در خصوص مبارزه با پدیده پول‌شویی در خصوص استفاده از اهرم‌ها و ضمانت‌های اجرایی
  ۲. استفاده از تجارب سایر کشورها در مقابله با پدیده پول‌شویی
  ۳. استفاده از تمام ظرفیت‌های دستگاه‌ها و نهادهای نظارتی و تعامل سازنده آن‌ها با هم
  ۴. رعایت اصول حکمرانی خوب از جمله شفافیت و پاسخگویی جهت افزایش اعتماد عمومی در جامعه
- استفاده از فناوری‌های نوین در دستگاه‌های دولتی به‌ویژه سازمان امور مالیاتی کشور جهت ایجاد بانک‌های اطلاعاتی



## بررسی تجربه سیستم‌های زکات کشورهای اسلامی و دلالت‌هایی برای اجرای مالیات‌های اسلامی در ایران

محمد مهدی عسکری

دانشیار دانشکده معارف اسلامی و اقتصاد دانشگاه امام صادق علیه‌السلام، m.askari@isu.ac.ir

علی عرب صالحی نصرآبادی<sup>۱</sup>

دانش آموخته کارشناسی ارشد معارف اسلامی و اقتصاد، دانشکده معارف اسلامی و اقتصاد دانشگاه امام صادق علیه‌السلام، arabsalehi@isu.ac.ir

### چکیده

خمس و زکات بخش مهمی از نظام مالیاتی اسلام هستند که به‌عنوان منبع مالی بزرگی برای درآمد حکومت اسلامی و همچنین فقرزدایی تشریح شده‌اند. در کشورهای اسلامی نهادهای اسلامی زکات سابقه طولانی دارد. زکات در بعضی کشورها مانند عربستان، یمن، مالزی، لیبی و سودان با ایجاد "بیت الزکاه" و "صندوق زکات"<sup>۲</sup> به‌صورت اجباری و در بعضی دیگر مانند اردن، پاکستان، کویت، مصر و بنگلادش به‌صورت اختیاری و داوطلبانه اجرایی و پس از دریافت، بین مستحقان توزیع می‌شود. پس از تشکیل حکومت اسلامی در ایران، اقدامی جهت اجرای نظام مالیاتی اسلام به‌خصوص در مورد دو منبع گسترده خمس و زکات صورت نگرفت. این پژوهش درصدد پاسخ به این سؤال است که چگونه می‌توان از تجربه اجرای زکات در کشورهای اسلامی برای عملیاتی کردن خمس و زکات در کشور استفاده نمود؟ اجرای نظام مالیاتی اسلام دارای الزامات و ملاحظات فقهی، قانونی و متکی به شرایط زمان و مکان است و براین اساس می‌توان الگویی عملیاتی جهت اجرایی شدن آن ارائه نمود. بررسی تجربه سیستم‌های زکات کشورهای اسلامی نشان می‌دهد این کشورها با اقداماتی نظیر ایجاد مجمع مقامات مالیاتی کشورهای اسلامی، ایجاد سازمان و نهاد مشخص اداری و دریافت داوطلبانه، اجرای گام‌به‌گام و منطقه‌ای، استفاده از زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری جدید و تصویب قوانین برای ضمانت اجرایی در این زمینه پیشگام بوده‌اند. در ایران نیز می‌توان با طراحی سازوکار اجرایی و عملیاتی ایجاد «صندوق خمس» و «صندوق زکات» در نهاد جدید «معاونت مالیات‌های اسلامی» در چارت سازمان امور مالیاتی اقدام نمود.

طبقه‌بندی JEL: H21, H22

**۱- مقدمه**

در کشور ما ضعف فرهنگ مالیاتی، پیچیدگی و ابهام در قوانین مالیاتی، ضعف ضمانت‌های اجرایی قوانین و فقدان سیستم‌های اطلاعاتی قوی، کارایی و تمکین در نظام مالیاتی را پایین آورده است. در کنار این عوامل یکی از مهم‌ترین دلایل فرار مالیاتی و عدم تمکین، وضعیت موازی نظام سنتی خمس و زکات در کنار مالیات‌های متعارف است.

گسترش پایه‌های مالیاتی برای چرخش دولت از نظام مالی وابسته به درآمدهای نفتی به سمت نظام مبتنی بر درآمدهای مالیاتی لازم است. خمس یکی از منابع تأمین بودجه دولت اسلامی است که البته رفع نیاز مالی سادات از اولویت‌های مصرف آن است. این نظریه از دیدگاه‌های فقهی مورد تأکید امام خمینی (ره) است که دارای دلایل فقهی است.

گرچه آسیب‌شناسی نظام مالیاتی متعارف ایران تحقیقی جداگانه را می‌طلبد اما مواردی چون نسبت پایین مالیات به تولید ناخالص داخلی، سهم اندک مالیات در تأمین مالی هزینه‌های جاری دولت و نسبت پایین مالیات به درآمدهای عمومی دولت جملگی از کم‌رنگ بودن جایگاه مالیات در اقتصاد کشور حکایت دارد در کنار این موارد فرار مالیاتی بالا در کشور وجود دارد که یکی از دلایل آن بی‌توجهی به فرهنگ مالیاتی اسلام و وجود دو نوع مالیات متعارف و مالیات شرعی برای برخی مؤدیان است. رهایی از درآمدهای پرنوسان و غیرقابل اطمینان حاصل از فروش نفت خام و تأمین مالی بودجه دولت از طریق درآمدهای مالیاتی پایدار و گسترش فرهنگ مالیاتی با توجه به مالیات‌های اسلامی مانند خمس و زکات امکان‌پذیر است زیرا خمس از آن مقام امامت و بودجه حکومت اسلامی است.

بی‌شک یکی از دلایل اصلی این ساختار ضعیف در سیستم مالیاتی کشور ما این است که دولت در کنار سازوکارهای قانونی از نهادهای مردمی برای ایجاد اعتماد در میان مؤدیان مالیاتی، گسترش فرهنگ مالیاتی و رفع دغدغه‌های مردم به‌درستی استفاده نکرده است. دو منبع مهم نظام مالیاتی اسلام خمس و زکات است که نیاز به ساماندهی و سیستم منسجم برای دریافت و مصرف دارد و به این فرهنگ مالیاتی کمک

می‌کند. می‌توان بر اساس تجربه کشورهای اسلامی که سیستم جمع‌آوری زکات در قالب صندوق‌های زکات و ... ایجاد کرده‌اند؛ در ایران نیز برای خمس و زکات اجرا و پیاده‌سازی نمود و الگوی عملیاتی و مکانیسم اجرایی برای آن تدوین نمود.

## ۲- پیشینه و مبانی نظری پژوهش

توسلی (۱۳۸۲)، در مقاله «امکان‌سنجی اجرای زکات در ایران با بهره‌گیری از تجربیات اجرایی کشورهای اسلامی» با مطالعه تطبیقی مذاهب فقهی و سیستم اجرایی و مدیریت زکات در این کشورها نتیجه گرفته است تنها از غلات اربعه در حال حاضر در ایران می‌توان زکات گرفت و زکات نقدین و انعام ثلاثه ناچیز است، در کشورهای اسلامی نیز بین زکات بالقوه و زکات جمع‌آوری شده شکاف عمیقی وجود دارد.

اسماعیل پور دره (۱۳۸۷)، در پایان‌نامه کارشناسی ارشد خود با عنوان «الگوی مناسب مؤسسات مالی زکات در جمهوری اسلامی ایران» ضمن بررسی اجرای زکات در کشورهای اسلامی، افزایش بهره‌وری و کارایی و اثربخشی بهینه در حوزه‌های جمع‌آوری، اداره و توزیع زکات در ایران را مستلزم ایجاد مؤسسات مالی زکات در کشور دانسته است و الگوی موردنظر خود را مبتنی بر " بیت الزکاه کویت " و با اجرای کمیته امداد ارائه داده است.

## ۳- سابقه پژوهش‌های خارجی

در کشورهای اسلامی به دلیل سابقه طولانی در اجرای زکات، مطالعات زیادی در مورد الگوی عملیاتی و نهادها، فقه و قوانین زکات و اثرات آن بر متغیرهای کلان اقتصادی و همچنین نقش زکات در فقرزدایی و توسعه اقتصادی انجام شده است؛ در اینجا به چند مورد از تحقیقات پژوهشگران اشاره می‌شود:

**ابوالحسن صادق<sup>۱</sup> (۱۹۹۶)** در مقاله‌ای به بررسی زکات پرداخته و نوشته: زکات، یک اصل و نهاد اقتصادی-اخلاقی بسیار مهم در آیین زندگی اسلامی است و سازوکاری الزامی برای تسهیم (تقسیم) منابع اجتماعی را در یک جامعه مسلمان فراهم می‌آورد. زکات با باز توزیع درآمد و ثروت، نقش مهمی را در مهار فقر و ریشه‌کن کردن آن ایفا

1. AbulHasan M. Sadeq

می‌کند و بنابراین می‌تواند به توسعه اساسی و زیربنایی کمک کند. این مقاله پیشنهاد می‌دهد که چگونه این نهاد یا اصل اسلامی می‌تواند ابزاری برای خوداتکایی و توسعه پایدار افرادی باشد که در زیر خط فقر زندگی می‌کنند.

چادری و سوفیان<sup>۱</sup> (۲۰۰۸)، به بررسی رابطه بین زکات و بانکداری اسلامی و اقتصاد به صورت نظری پرداخته‌اند و مدل ریاضی و تعادل عمومی آن را به صورت اکتشافی استخراج کرده‌اند و نتیجه گرفته این چارچوب به قوانین شریعت، قرآن و سنت بستگی دارد.

عدنان و ابوبکر<sup>۲</sup> (۲۰۰۹)، در مقاله‌ای به بررسی انتقادی حسابداری شرکت‌های حقوقی زکات پرداخته و تناسب و تبعیت آنان از اسلام در استانداردهای حسابداری را بررسی نموده‌اند.

عبد وهب و عبدالرحمن<sup>۳</sup> (۲۰۱۲)، در مقاله «رشد بهره‌وری نهادهای مالی زکات در مالزی طی مهر و موم‌های ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۷» به روش پنل دیتا زکات در ۱۴ شورای مذهبی ایالتی را بررسی کرده‌اند و با روش تحلیل پوششی داده‌ها<sup>۴</sup> (DEA) شاخص بهره‌وری مالم کوئیست<sup>۵</sup> را استخراج نموده‌اند. نتایج نشان می‌دهد بهره‌وری کل عوامل تولید اندکی افزایش یافته و جزء تغییرات فنی از جزء تغییرات کارایی اثر بیشتری داشته است. این تحقیق برای بهبود کارایی نهادهای زکات به سیاست‌گذاران راهکارهایی را ارائه می‌نماید.

دروس و بشیر محمد<sup>۶</sup> (۲۰۱۳)، مدل جمع‌آوری زکات از شرکت‌ها در کشور مالزی را با نظریه انتشار نوآوری (IDT)<sup>۷</sup> اندازه‌گیری نموده‌اند و نه عامل تأثیرگذار (اعتماد متقابل، پیچیدگی، ضمانت اجرایی، ادراک شرکت و ...) بر اخذ زکات شرکت‌ها را بررسی کرده‌اند.

- 
1. Masudul Alam Choudhury, Sofyan Syafri Harahap
  2. Muhammad Akhyar Adnan, Nur Barizah Abu Bakar
  3. Norazlina Abd. Wahab, Abdul Rahim Abdul Rahman
  4. DEA: :
  5. Malmquist
  6. Muhammad-Bashir Derus
  7. IDT. Innovation Diffusion Theory

فابیانتو و اشانی<sup>۱</sup> (۲۰۱۵)، در مقاله‌ای سیستم زکات در یک موسسه اندونزی را بررسی نموده و نوشته: فقر یکی از مسائل اقتصادی اصلی بوده که برای دهه‌های متمادی در اندونزی در دسرس ساز شده است. این مطالعه قصد دارد تا بررسی کند که آیا سیستم تأمین مالی غردهال حسن<sup>۲</sup> اندونزی که به‌عنوان سازمان مدیریت زکات محسوب می‌شود، توانایی این را دارد که باعث بهبود قدرتمند سازی اقتصادی دریافت‌کننده‌های زکات گردد. نتایج آماری این مطالعه نشان می‌دهد که سیستم تأمین مالی غردهال حسن که توسط این سازمان اجرایی شده است، می‌تواند توانمندی و قدرتمندی اقتصادی را بهبود ببخشد.

نورعبدالخلیم و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۵)، یک مدل چهارگانه و با استفاده از پرسش‌نامه و نظرسنجی از ۳۰۳ نفر برای کارایی و عملکرد بهتر سازمان زکات در کشور مالزی ارائه نموده و نوشته: اندازه‌گیری عملکرد که سه عنصر زمان، کیفیت و قیمت است نقش مهمی در فرآیند رسیدن به هدف سازمان دارد. ابعاد ورودی، پردازش، خروجی و نتیجه سازمان زکات می‌تواند سبب ارتقا بهتر کیفیت زندگی در طی زمان شود.

ارشاد الدین<sup>۴</sup> (۲۰۱۶)، نقش صندوق زکات در فقرزدایی و کسب‌وکارهای کوچک در بنگلادش را بررسی کرده است. در کشوری مانند بنگلادش متشکل از اکثریت مسلمان نهاد‌های دولتی و غیردولتی جمع‌آوری و توزیع زکات را بر عهده‌دارند که هنوز در رفع فقر موفق نبوده‌اند. در این مقاله مدل بانک اسلامی بیت الزکات بررسی شده و سرمایه‌گذاری صندوق زکات از طریق (IBZH)<sup>۵</sup> را پیشنهاد داده است.

در این زمینه در منابع علمی لاتین و عربی مطالعات متعددی وجود دارد که به جهت اختصار از بیان آن خودداری می‌شود.

#### ۴- مبانی نظری پژوهش

در مالیات‌های اسلامی نکات نظری زیر قابل توجه است:

1. Irawan Febianto, Arimbi Mardilla Ashany
2. Qardhul Hasan Financing
3. Noor, Abd Halim Mohd, Mohamed Saladin Abdul Rasool, and Rahman RA Ali RMYSM
4. Ershad UDDIN
5. Islamic Banks, Zakat House (IBZH)

۱- زکات از همان آغاز از طرف دولت اسلامی گرفته و در موارد تعیین شده مصرف می‌شد. اگر زکات دهنده از پرداخت امتناع می‌کرد، طبق قانون فقه، ولی امر قهراً از وی می‌ستاند و او را تعزیر می‌کرد و اگر امتناع از روی عدم اعتقاد بود، کار به ارتداد می‌کشید که مجازاتی سنگین را در پی داشت.

۲- در قرآن هشت مورد مصرف برای زکات ذکر شده است: فقرا و مساکین، عاملان زکات، ایجاد الفت، آزادگی بردگان، بدهکاران، در راه خدا و در راه ماندگان. (سوره توبه آیه ۶۰)

۳- در مورد اموال و کالاهای مشمول زکات سه نظریه در بین فقها و محققان اسلامی وجود دارد: نظریه انحصار نه‌گانه موارد زکات، نظریه تعمیم موارد زکات و نظریه حکومتی بودن زکات به همه اقلام با توجه به شرایط زمان و مکان.

۴- اکثر مطالعات انجام شده در کشور در رابطه با فقه زکات و دامنه شمول و برآورد میزان آن انجام شده ولی مدلی برای اجرای همزمان زکات و خمس در کشور مبتنی بر تجربه کشورهای اسلامی ارائه ن شده است. اگر تمرکز اصلی روی اجرای منبع مالی خمس و اجرا و عملیاتی کردن آن در کشور باشد چون پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد، اگر با نگاه منابع مالی دولت اسلامی به آن توجه شود، می‌تواند در ایجاد درآمد پایدار به دولت کمک کند.

۵- خمس که از آن به‌عنوان حق الاماره یاد می‌شود و برای حکومت اسلامی قرار داده شده دارای اهمیت فراوان است. امام خمینی (ره) در این زمینه می‌فرمایند: «مالیات‌هایی که اسلام مقرر داشته و طرح بودجه‌ای که ریخته نشان می‌دهد تنها برای سد رمق فقرا و سادات فقیر نیست؛ بلکه برای تشکیل حکومت و تأمین مخارج ضروری یک دولت بزرگ است: مثلاً خمس یکی از درآمدهای هنگفتی است که به بیت‌المال می‌ریزد و یکی از اقلام بودجه را تشکیل می‌دهد. ... منظور رفع نیاز مالی تشکیلات بزرگ حکومتی است. اگر حکومت اسلامی تحقق پیدا کند، باید با همین مالیات‌هایی که داریم، یعنی خمس و زکات، جزیه و خراجات (یا مالیات بر اراضی ملی کشاورزی) اداره شود. (امام خمینی ۱۳۷۹: صص ۳۱-۳۲)» هم‌چنین تمکین مالیاتی در صورت وجود شفافیت و نهاد متولی مشخص بالا می‌رود. رویه سنتی اجرای مالیات‌های اسلامی توسط

مراجع تقلید، با وجود ظرفیت بالقوه بالای خمس و زکات در کشور نتوانسته است حتی هزینه‌های حوزه‌های علمیه و نهادهای مرتبط با آن را تأمین نماید و از این‌رو دولت در بودجه سنواتی مبالغی را اختصاص می‌دهد، بخشی از این ناکارآمدی به دلیل نبود شفافیت و نهاد مشخص متمرکز در جمع‌آوری است با نهادسازی و ارائه الگوی عملیاتی در خمس و زکات ضمانت اجرایی ایجاد می‌شود و به دلیل وجود هنجارهای دینی در تشویق مردم به دادن وجوهات شرعی، فرار مالیاتی کاهش می‌یابد.

۶- پیامبر اسلام صلی‌الله علیه و آله برای زکات، کارگزارانی تعیین کرده بود که در قرآن از آنان به نام *عاملین* یاد شده است، این افراد از طرف حضرت مسئول جمع‌آوری زکات بودند. حضرت علی علیه‌السلام نیز افرادی را برای جمع‌آوری زکات می‌فرستاد و در نهج‌البلاغه حدود ۲۰ دستور برای شیوه برخورد زکات گیرندگان با مردم بیان شده است و با توجه به نامه‌های ۲۵، ۲۶ و ۶۷ باید اختیار زکات به دست حاکم اسلامی باشد. (قرائتی، ۱۳۹۱: ۸۱-۸۵) در روایات برای حاکم اسلامی وظایفی تعیین شده است، از جمله اینکه بدهی بدهکاران را بپردازد. «فعلى الامام ان يعطيه» بنابراین مکتبی که برای امام و حاکم اسلامی هزینه تعیین می‌کند باید منبع درآمد هم معین نماید و در روایات آمده: پنهان کردن زکات از امام، نشانه نفاق است. اگر پنهان کردن زکات نشانه نفاق است، پس باید زکات نزد امام المسلمین جمع‌آوری و توسط او تقسیم شود.

۷- حضرت علی علیه‌السلام در نامه‌های ۲۵، ۲۶ و ۶۷ به مسئول زکات سفارشات می‌کند که نشان می‌دهد باید اختیار زکات به دست حاکم اسلامی باشد، نمونه آن، این‌که می‌فرماید: زکات را به حاکم اسلامی برسانند تا او تقسیم نماید. زکات را فوری نزد ما آورید تا بر طبق کتاب خدا و سنت پیامبرش تقسیم کنیم. به همین دلیل ابوبکر با گروهی که زکات نمی‌دادند برخورد نظامی کرد و در تاریخ نام آن گروه به اصحاب رده معروف شده است.

#### ۵- تجربه اجرای زکات در کشورهای اسلامی

استفاده از تجربه کشورهای اسلامی در اجرای زکات در این بخش سیستم و نهادهای مالی زکات در ۱۰ کشور اسلامی که به دو صورت داوطلبانه و اجباری در دریافت زکات فعال هستند تبیین می‌شود. هدف از انجام این پژوهش، بررسی مقایسه‌ای

سیستم‌های پرداخت و دریافت زکات در کشورهای اسلامی می‌باشد و تعیین دلالت‌های آن برای اجرای مالیات‌های اسلامی در ایران است.

#### ۵-۱- وضعیت کشورهای اسلامی در دریافت زکات

اداره زکات در دو حوزه جمع‌آوری و توزیع، مورد توجه اکثر کشورهای اسلامی بوده و به تبعیت از این دو حوزه، منجر به ایجاد نهادهای لازم شده است. علی‌رغم توافق بر اصل زکات در بین مذاهب مختلف مسلمانان، تفاوت‌های فقهی در روش‌های اجراء در مذاهب مختلف، منجر به عدم انسجام در نحوه مدیریت زکات شده است. استفاده از تجارب برخی از کشورهای مسلمان که همت به سازمان‌دهی و مدیریت، برای اجرای این واجب الهی کرده‌اند، برای کشوری چون ایران، در چارچوب فقه شیعه می‌تواند مفید باشد. (ناجی میدانی؛ مرتضوی کاخکی و ارشدی، ۱۳۹۱: ۵۸۲)

در کشورهای لیبی، پاکستان، عربستان سعودی، سودان، مالزی و یمن پرداخت زکات الزام قانونی دارد و در کشورهای اردن، کویت، بحرین، مصر و بنگلادش پرداخت زکات به صورت داوطلبانه است.

به دلیل گسترده بودن موارد شمول زکات در فقه اهل سنت در دهه‌های اخیر قانون زکات به صورت اجباری یا اختیاری در بعضی از کشورهای اسلامی تصویب و به مرحله اجرا گذاشته شد. تحولاتی که در قانون و اجرای آن در این کشورها رخ داده است می‌تواند منبع مطالعاتی مناسبی برای تصویب و اجرای قانون زکات و قانون خمس در کشور باشد، قانون زکات اردن (سال تصویب و اجرا: ۱۹۴۴)، بنگلادش (داوطلبانه)، سودان (۱۹۸۴)، پاکستان (تصویب در ۱۹۷۹ و اجرا در ۱۹۸۳)، کویت (۱۹۸۲)، مالزی (۱۹۸۶)، مصر (۱۹۷۱ داوطلبانه)، لیبی (۱۹۷۳) و یمن (۱۹۸۰) مورد تصویب و اجرا قرار گرفته است. (عزتی و شهریاری، ۱۳۹۱: ۴۰-۴۵)

بیش از ۴۰ درصد جمعیت کشورهای مسلمان در فقر زندگی می‌کنند؛ زیرا از جمع‌آوری زکات به عنوان سازوکار مبارزه با فقر در بیشتر کشورهای مسلمان غفلت شده است. از ۵۷ کشور عضو سازمان کنفرانس اسلامی تنها سیزده کشور، جمع‌آوری زکات را تاندازه‌ای سامان داده‌اند که در این میان، فقط شش کشور یمن، عربستان،

لیبی، سودان، پاکستان و مالزی زکات را بر اساس قانون جمع‌آوری می‌کنند و در هفت کشور مصر، اردن، بنگلادش، بحرین، ایران، کویت و عراق مؤسسات خاصی را برای جمع‌آوری زکات به‌طور داوطلبانه تأسیس کرده‌اند. زکات در سودان، پاکستان، یمن و مالزی برای تمام محصولات کشاورزی و میوه‌ها گرفته می‌شود، در عربستان، سودان و کویت درآمدهای حاصل از اموال سرمایه‌ای و در لیبی و سودان، فلزات و مواد معدنی را نیز مشمول زکات می‌دانند و قانون پاکستان فعالیت‌های سرمایه‌گذاری، حساب‌های پس‌انداز، اوراق قرضه و سهام در بانک‌های خصوصی را مشمول زکات کرده است. (سلیمانی و امیری، ۱۳۹۰: ۲۲۲)

زکات در کشورهای اسلامی به دلیل ضعف در ساختار مالیاتی این کشورها، ابزار مؤثر و کارایی در جهت توزیع درآمد نیست.

در کنار کشورهای اسلامی برخی سازمان‌های مردم‌نهاد و خیریه نیز برای دریافت زکات وجود دارد به‌عنوان مثال صندوق زکات امریکا<sup>۱</sup> که از جامعه مسلمانان این کشور دریافت می‌کند و در سراسر دنیا خدمات خیریه انجام می‌دهد.

## ۵-۲- اصول کلی حاکم بر نهادهای مالی زکات در کشورهای اسلامی

قوانین و مقررات عمده در بخش سیستم زکات به شرح زیر است که بر نهادهای مالی زکات در کشورهای اسلامی نیز برقرار است:

### ۱- جنبه‌های عمومی اداری و سازمانی زکات

در این مبحث باید اصول اصلی و چارچوب قانونی اداره زکات و مقررات آن در دین اسلام موردبررسی قرار گیرد و چارچوب اصلی قانون زکات و تصویب آن، مرجع قانونی در اجرای زکات، تشویق پرداخت زکات جهت استقبال مردمی، جمع‌آوری و توزیع زکات توسط یک سازمان یا سازمان‌های مجزا مشخص شود.

ساختار اداری و سازمانی موسسه مالی زکات شامل: استقلال سازمان زکات، ساختار و بودجه سازمان و اصول برنامه‌ریزی و فرآیندهای کاری سازمان زکات، تمرکز و عدم

1. <http://www.zakat.org/>

Zakat Foundation of America (ZF)

تمرکز جغرافیایی، کنترل های شرعی، استفاده از تکنولوژی مدرن، روش‌های تأمین هزینه‌های اداری سازمان زکات، نقش کمیته‌های داوطلبانه و غیر داوطلبانه، ارتباط عمودی و افقی سازمان با سایر بخش‌های دولتی و غیردولتی می‌باشد.

## ۲- قوانین و مقررات و کنترل مالی

اهداف کنترل مالی:

زکات صرفاً باید از کسانی اخذ شود که دارای نصاب مالی هستند. میزان اخذ زکات باید بر اساس شریعت اسلامی باشد. در جمع‌آوری زکات نباید بی‌عدالتی و بی‌انصافی صورت گیرد. در فرآیند ارزیابی زکات مطالب مربوط به افراد باید به‌صورت محرمانه نگهداری شود.

هیچ کس نباید بیش از یک بار زکات در مورد یک دارایی مشخص در سال بپردازد. وجوه زکات باید صرفاً در مصارفی که برای آن مشخص شده به مصرف رسانده شود.

زکاتی که از یک منطقه جمع‌آوری می‌شود باید در همان منطقه به مصرف برسد. ۳- دارایی‌های مشمول زکات که پرداخت آن‌ها بر اساس قانون اجباری است و باید به موسسه زکات پرداخت شود

انواع دارایی‌های مشمول زکات باید به‌صورت قانونی مشخص شود.

## ۴- روش‌های جمع‌آوری زکات

تضمین جمع‌آوری زکات، جرائم مربوط به کسانی که زکات نمی‌دهند تشویق‌ها و معافیت‌های مالیاتی برای کسانی که زکات می‌پردازند. فرآیندهای ارزیابی زکات، تشریح لازم و شناسایی جمعیت مشمول زکات و نحوه تعامل با آن‌ها از اصول کلی و چارچوب قانونی جمع‌آوری زکات است.

## ۵- هزینه برای زکات و روش‌های توزیع زکات

هزینه کردن زکات و ابزارها و فرآیندهای توزیع محلی زکات و انتقال از یک منطقه به منطقه دیگر. (صالح آبادی ۱۳۸۳: ۱۹-۲۱)

### ۵-۳- اقدامات کشورهای اسلامی در راستای زکات

زکات را در کشورهای اسلامی از سه جهت می‌توان بررسی نمود: الف- بررسی قوانین زکات در کشورهای اسلامی (سیر تکاملی قوانین و اصول کلی آنان در بخش جمع‌آوری و توزیع) که به دو صورت قانون اخذ زکات داوطلبانه و الزامی وجود دارد. در بخش قوانین زکات الزامی، ابواب و فصول وجود دارد. زکات داوطلبانه ابواب و فصول ندارد و ماده‌های قانونی آن به صورت پیوسته و پشت سر هم بیان شده است. مرجع صالحی برای تفسیر نصوص وارده در قوانین و مقررات وجود دارد.

ب- مدیریت و سازمان‌دهی اداری زکات ۱- استقلال یا عدم استقلال نهاد زکات و ارتباطات اداری آن

° نهاد زکات در کشورهای عربستان و پاکستان با وزارت مالیه و خزانه داری در ارتباط است و با آن مانند یکی از اداره‌های تابعه رفتار می‌شود. تفاوت نهاد زکات پاکستان این است که دارای شورای مرکزی است.

در یمن، عنوان نهاد زکات، «سازمان واجبات» است. این اداره زیر نظر وزیر مالیه است و دارای شعب مختلف در سطح کشور یمن است.

در مالزی، اداره زکات در تمام ایالت‌های آن، ویژه‌ی آن ایالت است. هر ایالت دارای رئیس و قانون اساسی است. رئیس ایالت مسئول امور دینی است. سازمان اصلی اداره زکات در این ایالت‌ها، مجلس امور دینی است.

در کویت، نهاد زکات زیر نظر و به ریاست وزیر اوقاف و امور اسلامی اداره می‌شود. در مصر، بانک ناصر در جمع‌آوری و توزیع زکات مستقل بوده و از نظر مالی تحت نظارت بانک مرکزی عمل می‌کند.

### ۲- ساختار اداری و جغرافیایی

سازمان واجبات یمن، دارای اداره کل اندازه‌گیری و تعیین واجبات و اداره کل بازرسی است. یک اداره کل امور مالی و اداری است.

در عربستان، بر اساس مقتضیات زمان و تحولات تاریخی در این کشور، دو اداره مستقل و جدا از هم اداره زکات را بر عهده‌دارند. اولین اداره مربوط به امارت‌های مختلف

است که از گذشته بر جمع‌آوری و توزیع زکات غلات و احشام چهارپایان نظارت داشتند و به‌صورت غیر متمرکز عمل می‌کند. دومین اداره به دو شاخه اصلی زکات و درآمد (مصلحه الزکاه و الدخل) تقسیم می‌شود که زیر مجموعه وزارت مالیه و اقتصاد ملی است که زکات اموال تجاری را به‌صورت مرکزی اخذ می‌کند. در هریک از شهرهای اصلی دفاتر فرعی سازمان زکات (مصلحه الزکاة) فعالیت می‌کند.

نهاد زکات از نظر ساختار اداری در پاکستان و سودان، دارای اداره‌های مرکزی، منطقه‌ای و محلی است و به‌صورت متمرکز در بازرسی و نظارت و عدم تمرکز در جمع‌آوری و توزیع زکات عمل می‌کنند.

در کویت، نهادهای زکات بر اساس داوطلبی بنیان شده‌اند. این نهادها عموماً پیچیده و متعدد نیست. در شهر کویت پایتخت، هشت اداره و دفتر مختلف وجود دارد. این اداره‌ها به سه بخش اصلی توسعه منابع، بخش توزیع و بخش خدمات اداری، فنی و مالی تقسیم می‌شوند. دفاتر زیر مجموعه به دفتر مدیر کل ملحق است: دفتر شرعیات، دفتر برنامه‌ریزی و توسعه و دفتر حقوقی.

۳- نقش کمیته‌های داوطلب مردمی که برای تبلیغات و آگاهی بخشی به مردم تأثیر دارد.

در قوانین زکات لیبی، سودان، پاکستان، عربستان و مالزی پرداخت زکات زراعت و اثمار، به‌صورت نقدی و غیر نقدی از سنخ همان مورد زکوی جایز است. در موارد پرداخت نقدی زکات، افزایش بهره‌وری، کاهش هزینه‌های مختلف حمل‌ونقل و نگهداری و ... وجود دارد. (اسماعیل پور ۱۳۹۲: ۱۰۲)

ج- جمع‌آوری و توزیع زکات: اموال موضوع زکات، بخشودگی، روش‌های جمع‌آوری و توزیع، محل تأمین هزینه‌های اداری و کارکنان

در پاکستان تمام هزینه‌های اداری بر عهده دولت است و تنها به کمیته‌های محلی اجازه داده شد که ۱۰ درصد زکات جمع‌آوری شده را صرف هزینه‌های اداری و کارکنان نمایند. توزیع آن نیز تنها منحصر به فقرا و مساکین است و نیمی از زکات توسط مؤسسات خیریه توزیع می‌شود.

در عربستان و کویت، هزینه‌های اداری نهادهای زکات از بودجه عمومی دولت تأمین می‌شود. در عربستان اداره تأمین اجتماعی وزارت کار، زکات حاصله را بین فقرا و مساکین تقسیم می‌کند.

در سودان بر اساس قاعده خودگردانی، جهت مصارف اداری ۱۰ درصد، برای پرداخت حقوق کارکنان نیز دوازده و نیم درصد در نظر گرفته شده است و توزیع آن در مصارف هشت‌گانه توسط اداره زکات است.

در مالزی، کل هزینه‌های اداری و عاملان از اصل زکات جمع‌آوری شده برداشت می‌شود که گاهی سهم عاملان بیشتر از نیازمندان می‌شود.

توزیع زکات از طریق مؤسسات آموزشی، بهداشتی و خیریه در رسیدن کمک‌های زکوی به افراد حقیقی به دلیل شناخت نیازمندان از طریق این نهادها، بهتر عمل می‌کند.

اجرای زکات در سه کشور مصر (توسط بانک ناصر، الجمعیه الشرعیه، بانک اسلامی فیصل، جمعیه مسجد محمود و بانک بین‌المللی اسلامی)، پاکستان (کمیته‌های ایالتی و محلی زکات و...) و سودان (دیوان الزکاه) دارای سابقه طولانی است.

#### ۵-۴- بررسی تجربه ایجاد نهادهای زکات در چند کشور اسلامی

##### ۵-۴-۱- سیستم زکات در پاکستان

تجربه عملی پاکستان درباره زکات و عشر (عشر از سال ۱۹۸۳م شروع شد) به‌عنوان یک ابزار ضد فقر در سیاست اقتصادی با تشکیل هیئت انتصابی زکات در سال ۱۹۸۰م شروع شد و نظام بانکی، به ظاهر اسلامی شد و دولت شروع به اسلامی کردن اقتصاد و فرمان جمع‌آوری زکات را صادر کرد.

ماده ۳۱ قانون اساسی پاکستان تصریح می‌کند که حکومت پاکستان سعی می‌کند بهترین سازمان‌دهی را برای زکات داشته باشد. در این کشور در سال ۱۹۷۹ میلادی قانون اجمالی زکات صادر شد و قانون تفصیلی زکات و عشر در تاریخ ۲۰ / ۶ / ۱۹۸۰ میلادی صادر گردید که تاکنون جریان دارد. جز تعدادی مواد خاص مربوط به عشر، اجرای عملی آن از ۱۵ / ۳ / ۱۹۸۳ شروع شده است. (محمد، فیض ۱۹۹۵ م. ص ۲۴۱).

قانون زکات پاکستان، زکات را تنها بر مسلمانان پاکستانی وضع کرده است و قانون مذاهب مختلف اعتقادی و فقهی را رعایت کرده است. (اسماعیل پور ۱۳۹۲: ص ۱۴۰). جمع‌آوری زکات در پاکستان به دو روش انجام می‌شود: از طریق مشارکت اختیاری مردم، جمع‌آوری اجباری با کسر از اصل حساب‌هایی که در دسترس قرار دارد. موارد مشمول زکات در این کشور شامل پول نقد، وام‌های قابل دریافت، سرمایه تجاری معاملات، تولیدات کشاورزی و حیوانات است. تقسیم زکات توسط هیئت زکات انجام می‌گیرد؛ بدین صورت که وجوه به دست‌آمده را با واگذاری ابزار کار، بین افراد مستحق که از نظر بدنی سالم هستند و پرداخت نقدی به افراد مستحق که قادر به امرار معاش نیستند، تقسیم می‌کند. همچنین هیئت مذکور تأمین کمک هزینه دانش‌آموزان مستحق برای همه سطوح آموزشی را با رعایت حق تقدم با مناطق روستایی به عهده‌دارد. بدینوسیله در پاکستان حدود ۵۰ درصد از خانواده‌های روستایی تحت پوشش برنامه‌های کمکی زکات قرار گرفته‌اند. قانون پاکستان ۹۰ درصد از پول زکات را به فقرا اختصاص می‌دهد. (سلیمانی امیری و فرشی، ۱۳۹۰: ۲۲۳)

سازمان زکات پاکستان بانام شورای مرکزی زکات<sup>۱</sup> از جهت شوراها با شوراهای مصوب قانون زکات در ایران شباهت بسیاری دارد. در پاکستان بخش اداری زکات در وزارت اقتصاد و دارایی است، اما زیر نظر ۱۶ شورای مرکزی زکات که عضو به ریاست رییس دادگاه عالی پاکستان دارد کار می‌کند. (عزتی و شهریاری؛ ۱۳۹۱: ۴۵) ظفر اقبال، صباح الدین زعیم و فهیم خان تأثیر زکات بر توزیع درآمد را بررسی کرده‌اند. زکات از یکسو تثبیت‌کننده خودکار اقتصادی و از سوی دیگر موجب چرخش دارایی از صاحبان ثروت به فقرا و نوعی نظام توزیع مجدد درآمد است.

#### ۵-۴-۲- سیستم زکات در عربستان

در عربستان سعودی، در تاریخ ۱۳۷۰/۶/۲۹ هـ ق برابر با ۱۹۵۱/۴/۷ م. فرمان سلطنتی<sup>۲</sup> برای استیفای کامل زکات، از افراد و مؤسسات صادر شد. به دنبال آن در ۱۳۷۰/۹/۷ هـ ق مصوبه‌ای برای ایجاد نهادی خاص که کارهای دریافت مالیات بر درآمد

1. ( )

۲. مرسوم ملکی

را بر بر عهده بگیرد، صادر شد که «مدیریت سازمان زکات و درآمد<sup>۱</sup>» نامگذاری شد و تابع وزارت مالیه و اقتصاد ملی بود<sup>۲</sup>. (عبد الله احمد علی، ۱۹۹۵: ص ۱۷۵)

بنابر مقتضیات زمان و تحولات تاریخی در کشور عربستان، دو اداره مستقل و جدا از هم متوالی زکات هستند. اولین اداره مربوط به اداره امارت‌های مختلف می‌شود که از گذشته بر جمع‌آوری و توزیع زکات زراعت و اثمار و انعام اشراف داشتند و آن را اداره می‌کردند. دومین اداره مربوط به مدیریت سازمان زکات و درآمد<sup>۳</sup> است که زیر نظر وزارت مالیه و اقتصاد ملی جمع‌آوری زکات مال التجاره را از تاریخ ۱۳۷۰/۸/۷ هـ ق بر عهده دارد و پس از جمع‌آوری در اختیار سازمان تأمین اجتماعی که تابع وزارت کار و امور اجتماعی تحویل می‌دهد تا در بین مستحقان تقسیم شود. (عبدالله احمد علی، ۱۹۹۵: ۱۸۰)

در عربستان سعودی، اداره زکات و درآمد با کمیته‌های محلی (با همکاری و هماهنگی امرای روستاها و شهرهای کوچک) در مناطق مختلف کشور همکاری دارد<sup>۳</sup>. (العمر فؤاد عبدالله، ۱۹۹۵، ص ۹۳)

در قانون زکات این کشور، زکات بر سعودی‌ها واجب است و با اهل بحرین، کویت و قطر معامله سعودی می‌شود؛ اما غیر اینها مشمول مالیات بر درآمد هستند. (منذر قحف، ۱۹۹۵، ص ۳۳۱) در این قانون از معادن (هر نوع)، کارخانجات، هتل‌ها، شرکت‌های فنی تولیدی و صاحبان ماشین‌های کرایه‌ای و دفاتر ساختمانی زکات دریافت می‌شود. (اسماعیل پور، ۱۳۹۲: ۱۵۵)

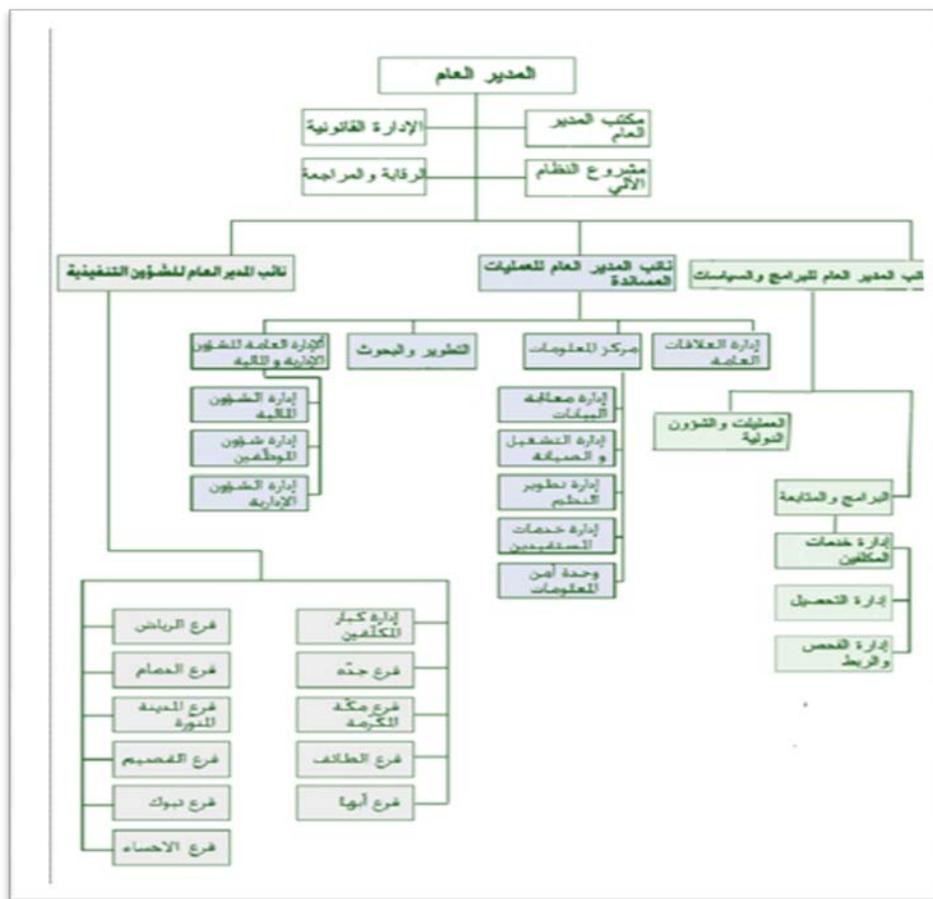
هزینه‌های اداری و حقوق پرسنل سازمان زکات و درآمد از طریق بودجه عمومی دولت تأمین می‌شود. نظارت شرعی بر حسن اجرای امور بر طبق شرع و همه مسائل مبتلا به شورای عالی قضائی جهت انشاء رأی ارجاع می‌شود. (العمر ۱۹۹۵: ص ۹۵)

۱. مصلحه الزکاه و الدخل

۲. عبد الله احمد علی، درسه مقارنه لنظم الزکاه فی الاطار المؤسسی للزکاه

۳. درسه مقاره لنظم الزکاه الجوانب العامه و الاداریه و التنظيمیه فی الاطار الموسسی

ادارات زکات جهت اندازه‌گیری و تعیین مقدار زکات اموال مکلفین با دیگر دستگاه‌های حکومتی ارتباط دارند؛ هیچ‌یک از دستگاه‌ها به‌موجب قانون نمی‌توانند از دادن اطلاعات خودداری کنند. (العمر ۱۹۹۵، ص ۹۶)



نمودار ۱.

#### ۵-۴-۳- سیستم زکات در بنگلادش

در کشور بنگلادش فرمان زکات در سال ۱۹۸۲ م صادر شد و با تأسیس صندوق زکات عهده‌دار جمع‌آوری آن شدند. در بنگلادش فقط از پرداخت‌کنندگان داوطلب،

زکات دریافت می‌شود و دو کمیته مرکزی و بخشی، مسئولیت اجرای پروژه‌های توان بخشی و بهداشتی را به عهده‌دارند. (سلیمانی امیری و فرشی، ۱۳۹۰: ۲۲۳)

#### ۵-۴-۴- از صندوق زکات تا دیوان زکات در سودان

سودان اولین بار «قانون صندوق زکات» را در ۱۳ شوال ۱۴۰۰ هـ ق مطابق با ۲۳/۸/۱۹۸۰ میلادی برای پرداخت داوطلبانه زکات صادر کرد. در این قانون دستور ایجاد هیئت امنای صندوق زکات جهت اداره زکات و جمع‌آوری و توزیع آن تحت نظارت شورای عالی اوقاف و امور دینی داده شده است. در تاریخ اول محرم ۱۴۰۵ هـ ق یعنی پنج سال پس از اجرای داوطلبانه زکات، حکومت قانون پرداخت الزامی زکات را در شش فصل و ۴۶ ماده صادر کرد و بر اموال باطنی و اموال ظاهری وضع گردید. همچنین دیوان «دیوان زکات و مالیات» تابع ریاست جمهوری شد. سپس در سال ۱۴۰۶ هـ ق زکات و مالیات از هم جدا شدند و به موسسه زکات، «دیوان زکات» گفته شد که تابع وزارت امور اجتماعی و برنامه‌ریزی زکات و امور آوارگان گردید و سپس در سال ۱۹۸۹ میلادی به وزارت ارشاد و تبلیغ ملحق شد. (قانون الزکاه و الضرائب فی السودان، ۱۹۸۴)

شورای فتاوی شرعی بر اجرای این قانون نظارت دارد و متولی آن است. در سودان نهاد مالی زکات زمانی که عنوان «صندوق زکات» را داشت، زیر نظر مجلس اعلای اسلامی بود. سپس دارای شخصیت مستقل شد و دیوان زکات و مالیات نامگذاری شد که زیر مجموعه ریاست جمهوری شد؛ پس از آن بانام «دیوان زکات» زیر مجموعه وزارت امور اجتماعی قرار گرفت و در نهایت زیر مجموعه‌ی وزارت ارشاد و تبلیغ شد.

«دیوان زکات» برای تمام انواع اموال و درآمدها، زکات در نظر گرفته است و به جز زکات فطریه، تمام زکات‌ها باید از طریق قانون به دولت پرداخت شود و درعین حال، قانون اجازه می‌دهد تا زکات دهنده بتواند ۲۰ درصد از زکات خود را به مردم پرداخت کند، تعیین چگونگی توزیع و اولویت هزینه‌های زکات با مسئولیت «دیوان زکات» است، اداره کل اطلاعات زکات نیز روشن کردن ذهن مردم را، در رابطه با وظیفه‌ای که در قبال پرداخت زکات دارند عهده‌دار است. همچنین این اداره راهنمایی مسئولان و سرپرستان کمیته‌های جمع‌آوری زکات و تحقیقات مورد لزوم درباره آن را

انجام می دهد. در سودان زکات اجباری است. (سلیمانی امیری و فرشی، ۱۳۹۰: ۲۲۳-۲۲۴)

دستگاه زکات در این کشور بر اساس عدم تمرکز عمل می کند تا بتواند هر چه بهتر «قاعده منطقه‌ای بودن جمع‌آوری و توزیع زکات» را محقق کند. (محمد محمد ابراهیم، تطبیقات عملیه فی جمع الزکاه، حاله تطبیقیه فی السودان، الاطار ص ۳۲۵) گرچه در برخی فعالیت‌ها مانند تحقیق و تفحص و برخی موارد جمع‌آوری و توزیع بر اساس مرکزیت عمل می کند.



نمودار ۲. ساختار سازمانی صندوق زکات سودان

#### ۵-۴-۵- صندوق زکات اردن

در اردن، ابتدا قانون زکات در سال ۱۹۴۴ میلادی صادر شد. در این قانون تصریح شده است که جمع‌آوری زکات به الزام قانون است و باید به‌طور نقدی از دام‌ها، زمین‌های زراعی، کالاهای تجاری و اموال و کالاهای وارداتی، دریافت گردد. این قانون همچنین بر تشکیل شورای اداره صندوق و بر جوانب صرف اموال زکوی تصریح دارد. این قانون به مدت ۹ سال اجرا شد تا اینکه در سال ۱۹۵۳ میلادی، به‌موجب قانون شماره ۸۹، لغو گردید. قانون جدید بانام «مالیات خدمات اجتماعی» بر اخذ قیمت و مبلغی که بر عین اموالی مثل دام‌ها و کالاهای تجاری و وارداتی وارد شده است تصریح می‌کند و نیز به آن، برداشت ده درصد مالیات بر درآمد اضافه شد. به قانون تا سال ۱۹۷۸ میلادی عمل شد تا اینکه در این سال، به‌موجب قانون موقت شماره ۳ که در آن پرداخت زکات داوطلبانه گردید، لغو شد و شورای اداره صندوق زکات تشکیل شد. سپس قانون موقت شماره ۲، در سال ۱۹۸۲ میلادی صادر گردید. در این قانون به تخفیف کامل مبلغ زکات از مالیات بر درآمد اجازه داده شد. صندوق زکات اردن اکنون زیر نظر اداره اوقاف و امور اسلامی این کشور است و دار الافتا در سال ۲۰۰۹ طی فتوایی پرداخت زکات واجب و مستحب اموال به این صندوق را جایز دانست.<sup>۱</sup>

#### ۵-۴-۶- سیستم زکات مصر

در مصر بانک اجتماعی ناصر به‌موجب قانون شماره ۶۶ سال ۱۹۷۱ میلادی تأسیس شد<sup>۲</sup> که یکی از وظایف این بانک، جمع‌آوری و توزیع زکات از طریق بخش تأمین اجتماعی است. (العمر فؤاد عبدالله، ۱۹۹۵: ص ۷۴)

#### ۵-۴-۷- صندوق زکات امارات

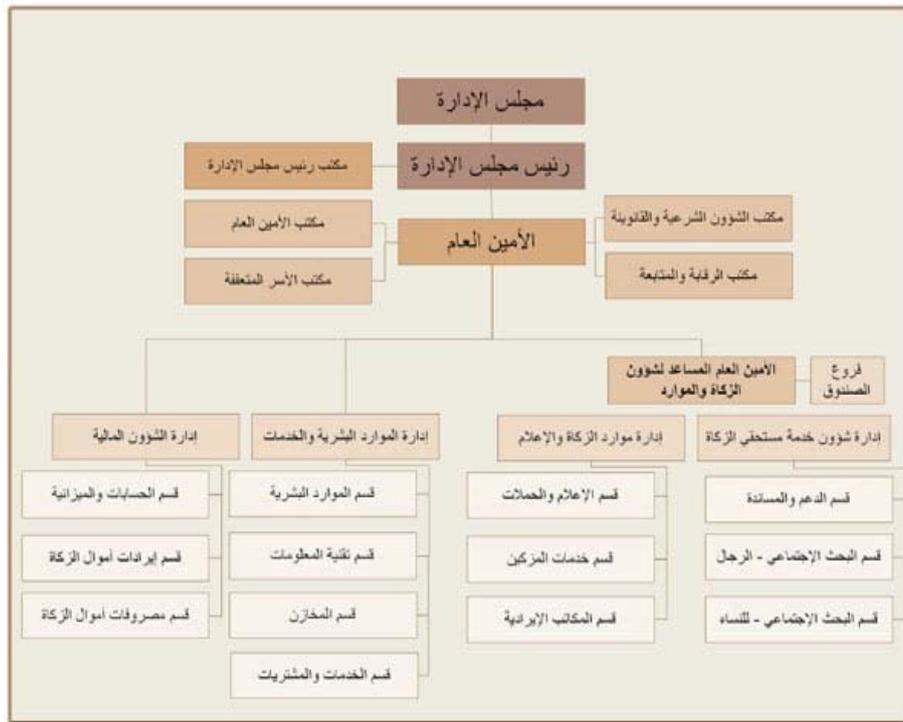
صندوق زکات امارات متحده عربی بر اساس قانون اتحادی شماره ۴ توسط شیخ زاید بن سلطان ال نهیان در نوامبر ۲۰۰۳ برابر با ذی الحجه ۱۴۲۳ هـ ق تشکیل شد و

۱. يجوز التوكيل بدفع الزكوات الواجبة، والصدقات المستحبة إلى من يثق بدينه وأمانته ليصرفها إلى مستحقيها. والدفع إلى صندوق الزكاة من قبيل التوكيل في صرف الزكاة لمستحقيها. والله أعلم.

<http://aliftaa.jo/Question.aspx?QuestionId=314#.V9es4zWvirY>

2. <http://www.zakat.gov.qa/> / سایت بیت الزکاه مصر - صندوق زکات قطر <http://baitzakat.org.eg>

متولی دریافت و مصرف زکات و مبارزه با فقر در این کشور است. این صندوق دارای برنامه و استراتژی ۲۰۱۴-۲۰۱۶ هست که در آن ارزش‌های ذاتی و اهداف صندوق زکات این کشور تدوین شده است. تعهد و همکاری، امانت، شفافیت، نوآوری و توجه به توسعه مستمر و کیفیت از ارکان صندوق ذکر شده است؛ ساختار سازمانی آن به شکل زیر است.<sup>۱</sup>



نمودار ۳. ساختار تشکیلاتی صندوق زکات امارات

#### ۵-۴-۱- سیستم زکات کویت

قبل از اکتشاف نفت در کویت زکات اجباری از دام و شتر و محصولات کشاورزی و شیلات برقرار بود که مردم به زکات گیرندگان دولتی "مزکی" (پاک کننده) می گفتند

۱. سایت صندوق زکات امارات متحده عربی:

[http://www.zakatfund.gov.ae/zfp/web/Page\\_ZakatFoundation.aspx](http://www.zakatfund.gov.ae/zfp/web/Page_ZakatFoundation.aspx)

و پس از کشف نفت دریافت زکات لغو گردید و کمیته‌های محلی از سال ۱۹۷۲ جمع‌آوری داوطلبانه زکات را شروع کردند و اکنون در کویت پرداخت زکات داوطلبانه است<sup>۱</sup> و برای آن «بیت الزکاه» بر اساس قانون شماره ۵ سال ۱۹۸۲ میلادی تشکیل شده است که هیئتی حکومتی دارای بودجه مستقل است. هدف بیت الزکات موارد زیر است:

الف- جمع‌آوری و توزیع اموال زکوی و خیرات و مصرف آن در مصارف شرعیه  
ب- برپایی و انجام کارهای خیری که دین حنیف اسلام به آن دعوت کرده است.  
ج- تبلیغ و آگاهی دادن در مورد فریضه زکات و نقش آن در زندگی و افزایش روحیه همیاری و تعاون در بین افراد جامعه. این قانون تنها پنج ماده دارد. (ضاحی العجیل، عبدالقادر، دراسه لانشطه الهیات الزکویه التي لا تقوم علی الالزام القانوني للزکاه فی الاطار ص ۲۷۹)

#### ۵-۴-۹- سیستم زکات مالزی

اداره امور زکات در مالزی توسط نهادهای زکات انجام می‌شود. البته این به معنای آن نیست که کار اداره امور زکات در ایالت‌های مختلف مالزی به صورت سازمان یافته و منسجم انجام می‌گیرد. از آنجایی که مالزی از ایالت‌های مختلف تشکیل شده و این کشور بر اساس قانون اساسی آن به صورت فدرالی اداره می‌شود. در نتیجه برای هر یک از ایالت‌ها اعمال حاکمیت قوانین دینی در محدوده خاصی اجازه می‌دهد؛ بنابراین اداره زکات در هر ایالتی ویژه آن ایالت است و نتیجه اش الگوهای مختلف اداری است. (اسماعیل پور ۱۳۹۲: ۱۴۹-۱۵۰)

در مالزی، در سطح ایالت‌ها تنها از محصول برنج زکات دریافت می‌شود، هر چند در بین ایالت‌های مختلف، در مورد نصاب زکات برنج، اختلاف وجود دارد. در سال ۱۹۸۰ میلادی تأسیس «بیت زکات و مال» کامل شد و تحت نظارت و سلطه حکومت‌های محلی ایالت‌های مالزی که بالغ بر ۱۴ ایالت می‌شد قرار گرفت. سپس در سال ۱۹۸۶ «قانون فدرالی زکات» مبنی بر هماهنگ‌سازی زکات در ایالت‌های مختلف صادر شد.

۱. سایت بیت الزکاه کویت: <http://www.zakathouse.org.kw/ar/Pages/default.aspx>

(العمیر، فؤاد عبدالله، اداره مؤسسات الزکاه فی المجتمعات المعاصره، کویت ۱۹۹۶، صص ۲۰-۲۲) شورای زکات مرکزی بر آن نظارت دارد. در این قانون بر وجوب زکات مشاغل آزاد و حقوق کارمندان تأکید شده است.

#### ۵-۵- سیستم زکات در ایران و اقدامات انجام شده

از سال ۱۳۸۳ دبیرخانه اجرایی زکات و مسئولیت جمع‌آوری زکات در سطح کشور بنا بر امر مقام معظم رهبری به کمیته امداد واگذار شده است قانون زکات در سال ۱۳۹۰ با هفت ماده و سه تبصره به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و در آبان ماه به تأیید شورای نگهبان رسید اعضای شورای مرکزی زکات کشور توسط ولی فقیه انتخاب می‌شوند و سازوکار اجرایی دریافت زکات زیر نظر این شورا است که بر اساس قانون وظایف زیر را بر عهده دارد:

ماده ۲- وظایف شورای مرکزی زکات عبارت است از:

الف - تعیین خط‌مشی‌های اساسی در خصوص جمع‌آوری و مصرف زکات و تنظیم ضوابط و معیارهای مربوطه

ب - سیاست‌گذاری امور تبلیغی و آموزشی در جهت آشنایی و هدایت مردم به ادای زکات

پ - برنامه‌ریزی جهت ایجاد هماهنگی، نظارت و مشارکت مؤثر استانداران، فرمانداران، بخشداران، شوراهای اسلامی شهر و روستا و ائمه جمعه و جماعات سراسر کشور در اجرای این قانون

ماده ۳- هرگونه اقدام در مورد زکات از قبیل جمع‌آوری و اولویتهای مصرف آن مطابق نظر ولی فقیه و با اذن ایشان انجام می‌گیرد. وظایف دولت نیز در ماده ۴ قانون زکات مشخص شده است.

شورای زکات بر اساس حکم مقام معظم رهبری فعالیت می‌کند و زکات‌ها نیز بر اساس فقه و مذهب هر منطقه جمع‌آوری و مصرف می‌شود و طبق این قانون عمل می‌شود.

زکات در ایران اختیاری است و سازمانی در این زمینه وجود ندارد. اقلامی که زکات به آن‌ها تعلق می‌گیرد و نرخ زکات، بر اساس نظر علمای شیعه محاسبه می‌شود.

## ۵-۶- دلالت‌ها و تجربیات سیستم زکات برای اجرای مالیات‌های اسلامی در ایران

### ۵-۶-۱- استفاده از تجربیات مجمع مقامات مالیاتی کشورهای اسلامی

مجمع مقامات مالیاتی کشورهای اسلامی<sup>۱</sup> برای اولین بار در ۱۵ اکتبر سال ۲۰۰۳ میلادی همزمان با برگزاری دهمین اجلاس سازمان کنفرانس اسلامی در کوالالامپور مالزی توسط ماهاتیر محمد، نخست وزیر وقت مالزی پیشنهاد گردید و در ادامه، نخستین جلسه این مجمع در همان تاریخ در کشور مالزی برگزار شد که هدف اصلی و اولیه آن، توسعه سیاست‌های مالیاتی و زکات و همچنین مدیریت مالیاتی در کشورهای اسلامی عضو به‌منظور مواجهه با تحولات اخیر اقتصادی در جهان بود. اهداف این مجمع و فعالیت‌های آن گسترده است؛ برگزاری جلسات و گردهمایی‌های آزاد برای مقامات مالیاتی و زکات کشورهای اسلامی، بهبود، ارتقا و تسهیل سیاست‌های مالیاتی و زکات بین کشورهای اسلامی در تمامی جوانب مالیاتی، ارتقای سیستم‌های مالیاتی، بهبود ساختار اداری و اجرایی سیستم‌های اخذ مالیات و زکات در بین کشورهای عضو و برگزاری کنفرانس‌های دوره‌ای سالانه بین اعضای مجمع از مهم‌ترین اهداف این مجمع به شمار می‌رود. همچنین تبادل تجارب فنی و اجرایی در زمینه مسائل و موضوعات مالیاتی، اجرای مشترک برنامه‌های علمی و فنی بین اعضای مجمع و ارتقای توانایی‌های تخصصی و علمی و دانش فنی کارکنان بومی مجری سیستم‌های مالیات و زکات در کشورهای عضو، از دیگر اهداف این مجمع محسوب می‌گردد.

نخستین کنفرانس این مجمع در سال ۱۳۸۳، با حضور ۱۶ کشور در مالزی برگزار شد که یکی از وظایف این مجمع تبادل تجربیات اجرای زکات در دیگر کشورها است که ایرانی نیز می‌تواند از آن استفاده کند و بسترسازی لازم برای مالیات ستانی اسلامی را

1. ATAIC: Association of Tax Authorities in Islamic Countries

طرح جامع نظام مالیاتی بگنجانند. در حال حاضر جایگاه مالیات اسلامی در قانون مالیات‌های مستقیم وجود ندارد و از نظر شرعی توجهی ن شده است. به‌عنوان نمونه صندوق خیریه اداره دینی مسلمانان تاتارستان صندوق زکات را با تجربه دیگر کشورها به‌منظور اشاعه فرهنگ زکات تأسیس کرد. صندوق خیریه وابسته به اداره دینی مسلمانان تاتارستان با همکاری وزارت اوقاف کویت، بیت الزکات کویت، صندوق زکات قطر و بانک توسعه اسلامی در سال ۱۳۸۷ برای زکات تأسیس شد و شورای خاص "کمیته زکات" از چند پیش به منظور راه اندازی این صندوق تأسیس شد. هدف این صندوق محاسبه مقدار زکات، توزیع اموال زکات بر اساس شریعت اسلام و اشاعه فرهنگ زکات در جمهوری تاتارستان اعلام شده است.

#### ۵-۶-۲- ایجاد سازمان و نهاد مشخص اداری و دریافت داوطلبانه

در این قوانین داوطلبانه اسم موسسه، مشخصات ویژه و جوانب توزیع زکات و شورای اداری آمده است؛ نهادهای اداری زکات در کشورهایمانند بنگلادش، کویت، بحرین، مصر و عراق تشکیل شده و در قانون آمده که پرداخت زکات به دولت اختیاری و داوطلبانه است.

شوراها و کمیته‌های محلی در برخی کشورها وظیفه جمع‌آوری زکات را برعهده‌دارند. در شش کشور بر اساس قانون، زکات جمع‌آوری می‌شود: یمن، عربستان، لیبی، سودان، پاکستان و مالزی؛ و حدود ده کشور نیز مانند ایران سازمان‌هایی داوطلبانه برای جمع‌آوری و توزیع زکات ایجاد کرده‌اند؛ بنابراین در زمینه دیگر مالیات‌های اسلامی مانند خمس نیز می‌توان اقدامی سازمانی و با دریافت داوطلبانه صورت داد.

#### ۵-۶-۳- ایجاد صندوق زکات

همان‌طور که بررسی اکثر کشورهای اسلامی دارای صندوق زکات هستند و معمولاً زیر نظر اداره اوقاف و امور اسلامی مدیریت می‌شوند و دارای پورتال اینترنتی برای دریافت زکات هستند. کشورهای عربی حوزه همکاری خلیج فارس مانند عربستان، قطر، عمان، بحرین و کویت یک پورتال راه اندازی کرده‌اند و منابع این صندوق در راستای

فقرزدایی و تکافل اجتماعی استفاده می‌شود؛ بنابراین ایجاد صندوق متمرکز دریافت وجوهات شرعی پیشنهاد اجرایی مناسبی در ایران است.

#### ۵-۶-۴- اجرای گام به گام و منطقه ای

اجرای داوطلبانه و اختیاری زکات در چند کشور اسلامی وجود دارد و برخی نیز پس از آن به اجرای اجباری روی آوردند. طبق مبانی موجود، دولت اسلامی نمی‌تواند افراد را به پرداخت خمس مجبور کند و اختلاف نظر در فروع مسئله بسیار است؛ بنابراین اجرای گام به گام و داوطلبانه می‌تواند به عملیاتی شدن بهتر آن کمک کند. البته در زمینه زکات، فقیهان شیعه، تردیدی ندارند که در صورت حضور پیامبر علیه السلام و امام علیهم السلام و درخواست آن‌ها، پرداخت زکات به آن‌ها واجب است و در صورت عدم حضور معصوم علیه السلام، پرداخت به فقیه جامع شرایط مستحب است (طباطبایی، ۱۴۱۴: ج ۵، ص ۱۸۹). در صورت درخواست ولی فقیه، بنا بر ادله مثبته ولایت فقیه، پرداخت زکات به وی واجب است. اجرای آزمایشی دریافت خمس و زکات به صورت متمرکز در یک ناحیه و یا منطقه و یا در یکسال می‌تواند گامی عملی در این زمینه باشد.

#### ۵-۶-۵- استفاده از زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری جدید

کشورهای اسلامی از زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری جدید در دریافت و توزیع زکات استفاده کرده‌اند و با راه اندازی پورتال اینترنتی نسبت به دریافت زکات از همه مردم اقدام می‌کنند این راه سبب آسانی در پرداخت شده است و با استقبال مردم نیز مواجه شده است. در ایران نیز برای دریافت متمرکز مالیات‌های اسلامی، می‌توان «صندوق زکات» و «صندوق خمس» راه اندازی نمود.

#### ۵-۶-۶- تصویب قوانین برای ضمانت اجرایی

علاوه بر قانون‌های شرعی که توسط کمیسیون و شوراهای فقهی در کشورهای اسلامی بر جمع‌آوری زکات نظارت می‌کنند و بر قرار است در کنار آن قوانین دولتی نیز

۱. صندوق زکات شورای همکاری خلیج فارس

تصویب شده و دارای الزامات حقوقی می‌باشد. در ابتدای فصل به اصول کلی این قوانین اشاره شد. در این زمینه با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم می‌توان ضمانت اجرای قانونی خمس و زکات را نهادینه نمود.

#### ۵-۶-۷- طراحی سازوکار ایجاد صندوق خمس و زکات در ایران<sup>۱</sup>

تجربه کشورهای اسلامی در اجرای زکات اجرای داوطلبانه و سپس اجباری کردن اخذ زکات در برخی کشورها بود نظام سنتی خمس و زکات نیز پاسخگو نیست و مردم حتی به اندازه مخارج حوزه‌های علمیه واجبات مالی پرداخت نکرده‌اند و حوزه وابسته به بودجه‌های دولتی سالیانه شده است. با توجه به توان و امکانات و تشکیلات سازمان امور مالیاتی ایجاد صندوق خمس و صندوق زکات برای دریافت این منابع می‌تواند بهترین الگوی مطلوب باشد. سازوکارهای اجرایی نظارتی برای مالیات‌های متعارف در سازمان امور مالیاتی وجود دارد و می‌توان برای مالیات‌های شرعی نیز به کار گرفت.

#### ۵-۶-۷-۱- چارچوب اجرایی الگوی عملیاتی (سازوکارهای اجرایی)

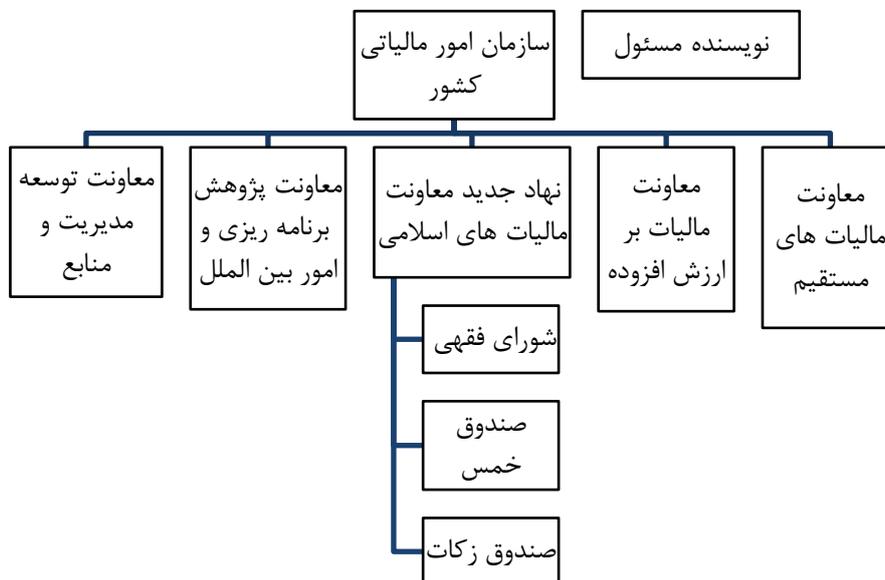
با توجه به وضعیت کنونی و قوانین موجود در کشور الگوی عملیاتی این است که در ذیل سازمان امور مالیاتی صندوق خمس و صندوق زکات ایجاد گردد صندوق زکات در چندین کشور اسلامی ایجاد شده است و تجربه‌عینی برای سازوکار و مکانیسم اجرایی است و ساختار سازمانی آن بر اساس قوانین مالیاتی کشور باشد.

هر مؤدی مالیاتی که نسبت به پرداخت خمس و زکات ابراز تمایل نمود مأموران مالیاتی کشور به‌جای دریافت مالیات‌های متعارف موظف به دریافت این واجب مالی باشد و در ردیف مخصوص خود واریز گردد و از پرداخت مالیات معاف گردد در غیر این صورت اظهارنامه مالیاتی بر مبنای مالیات‌های متعارف گرفته شود. در این سازوکار همه اشخاص و نهادهای حقوقی مشمول مالیات و یا خمس و زکات می‌گردند و به دلیل تمرکز و یکپارچگی اطلاعاتی مؤدیان در یک سازمان فرار مالیاتی کاهش می‌یابد و از

۱. در اقتصاد و تئوری بازی‌ها، طراحی سازوکار یا طراحی مکانیسم مطالعه طراحی قواعد یک بازی یا سیستم است. این طراحی باید به‌گونه‌ای باشد که به خروجی یا هدف مشخصی منجر شود، حتی اگر تمام عوامل بازی به دنبال منفعت شخصی خود باشند. جایزه اقتصادی نوبل در سال ۲۰۰۷ به دلیل پایه‌گذاری تئوری طراحی مکانیسم به لئونید هورویچ، اریک مسکین و راجر مایرسون اعطا شد. طراحی سازوکار در مالیات نیز کاربرد دارد.

طرف دیگر نسبت به دریافت و پیاده‌سازی مالیات‌های اسلامی نیز قدمی برداشته می‌شود.

سازمان امور مالیاتی اکنون ۴ معاونت دارد که با ایجاد «معاونت مالیات‌های اسلامی» در چارت سازمانی خود می‌تواند درآمدهای مربوط به خمس و زکات را جمع‌آوری کند. این معاونت نیاز به قوانین و سازوکار لازم است که باید در لایحه‌ای جداگانه تدوین شود و در مجلس به تصویب برسد.



نمودار ۴.

## ۶- نتیجه گیری

عدم وجود نهاد مالی مشخص و متولی منسجم در انفاقات واجب مالی سبب سردرگمی متدینین شده است و گاهی افراد مجبورند پرداخت‌های دوگانه داشته باشند و نوعی مالیات مضاعف بر آنان تحمیل می‌شود. این دوگانگی در پرداخت فرار مالیاتی را بیشتر می‌کند. با اجرای مالیات‌های اسلامی فقرزدایی در کشور انجام می‌شود و کمکی

در جهت هزینه‌های دولت اسلامی و نهادهای دینی است و تأمین مالی گسترده‌ای برای دولت ایجاد می‌کند.

تجربه کشورهای اسلامی حاکی از آن است که از سال‌ها قبل برای این مالیات‌ها مکانیزم‌های مشخصی طراحی و اجرا کرده‌اند. بنابراین بررسی و شناسایی تجربیات سایر کشورها در زمینه قوانین و مقررات، سازمان (دستگاه) وصول‌کننده، نحوه مصرف این مالیات‌ها و ارتباط آن‌ها با سایر انواع مالیات‌ها با مدنظر قرار دادن سایر مشابهت‌های ساختار اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی این کشورها از جمله موضوعات موردنظر این محور می‌باشند.

با توجه به تجربه وجود نهادهای زکات در کشورهای اسلامی، امکان ایجاد معاونت دریافت مالیات‌های اسلامی در سازمان امور مالیاتی برای گسترش پایه‌های مالیاتی نیز وجود دارد که ملاحظات آن باید در نظر گرفته شود.

### منابع

۱. قرآن کریم
۲. نهج البلاغه
۳. احمدی، حبیب‌الله (۱۳۸۹) نگاهی به دیدگاه مشهور در هزینه کردن خمس؛ فصلنامه فقه، شماره ۱۱
۴. اسماعیل پور، مهدی (۱۳۹۲). نهادهای مالی زکات در کشورهای اسلامی و جمهوری اسلامی ایران، دانشگاه امام صادق علیه السلام، تهران
۵. اسماعیل پور دره، مهدی (۱۳۸۷). «الگوی مناسب مؤسسات مالی زکات در جمهوری اسلامی ایران»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشگاه امام صادق (ع).
۶. بحرینی یزدی، حسین؛ عیسوی، محمود (۱۳۹۴). مبانی نظری و اصول اخذ مالیات در اسلام؛ و جایگاه آن در تشکیل نظام مالیاتی نوین؛ مجله معرفت - شماره ۲۱ علمی-ترویجی/ISC صص - از ۱۱ تا ۲۸

۷. بررسی تأثیر اقتصادی زکات بر توزیع درآمد محمدجعفری و عبدالله شهبازی کتاب مجموعه مقالات دومین همایش مبانی فقهی و اقتصادی مالیات‌های اسلامی: جایگاه مالیات‌های اسلامی و متعارف و ارتباط متقابل آن‌ها دانشگاه مفید، ۱۳ آبان ماه ۱۳۸۸.
۸. بیات اسدالله (۱۳۶۵). منابع مالی دولت اسلامی، تهران، نشر کیهان، بی‌جا، بی‌تا.
۹. تابش زهرا (۱۳۸۹). نظریه تعمیم متعلقات زکات در فقه امامیه و جایگاه آن در منابع مالی حکومت اسلامی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، مدرسه عالی شهید مطهری
۱۰. تقوی دامغانی سید رضا (۱۳۶۹). مالیات در نظام اسلامی، بی‌جا، سازمان تبلیغات اسلامی،
۱۱. توسلی محمداسماعیل (۱۳۸۲). امکان سنجی اجرای زکات در ایران (با بهره‌گیری از تجربیات کشورهای اسلامی)، تهران، مجموعه مقالات سومین همایش دو سالانه اقتصاد اسلامی " نظریه اقتصاد اسلامی و عملکرد اقتصاد ایران "
۱۲. جوادی آملی، عبدالله (۱۳۷۹). مالیات‌های حکومتی از دیدگاه فقه، نظام مالی اسلام، (مجموعه مقالات)، به اهتمام احمدعلی یوسفی، تهران: انتشارات پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامی.
۱۳. خمینی، امام روح‌الله (۱۳۷۶). ولایت فقیه، تهران: موسسه تنظیم و نشر آثار امام خمینی.
۱۴. خمینی، امام روح‌الله (۱۳۸۹). صحیفه امام (مجموعه آثار امام خمینی (بیانات، پیام‌ها، مصاحبه‌ها، احکام، اجازات شرعی و نامه‌ها))، ۲۲ جلد ناشر موسسه تنظیم و نشر آثار امام خمینی (ره)
۱۵. خمینی، امام روح‌الله (۱۳۸۹). صحیفه نور، رهنمودهای امام خمینی، ۲۲ جلد وزارت ارشاد.
۱۶. خمینی، امام سید روح‌الله (۱۳۷۹). رساله توضیح المسائل. موسسه تنظیم و نشر آثار امام خمینی.

۱۷. رضایی دوانی، مجید؛ خادمی جامخانه، علی اکبر؛ (پاییز ۱۳۹۰) «اصلاح ساختار و بسط پایه‌های مالیاتی در تطبیق با الگوی مالیات‌های اسلامی با تأکید بر مالیات بر عایدی سرمایه» پژوهشنامه مالیات؛ شماره ۵۹ علمی-پژوهشی، صص ۱۲۱ تا ۱۴۰
۱۸. رضایی، مجید (۱۳۸۲). «مالیات‌های حکومتی؛ مشروعیت یا عدم مشروعیت»، نامه مفید، ش ۳۵.
۱۹. زمانی‌فر، حسین (۱۳۸۲). «ارزیابی توان فقرزدایی زکات در برخی از استان‌های منتخب»، تهران: پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران: دانشگاه تهران.
۲۰. سلیمانی امیری، غلامرضا، فرشی، زهرا (۱۳۹۰). ارزیابی روش محاسبه زکات در بنگاه‌های اقتصادی کشورهای اسلامی، مجله فقه اهل بیت، ش ۶۶-۶۷، صص ۲۴۹-۲۰۵
۲۱. شعبانی احمد و عبدالمحمد کاشیان (۱۳۹۵) طراحی سازوکار ورود خمس و زکات به نظام مالیاتی ایران و آثار بالقوه اقتصادی آن، دوفصلنامه مطالعات اقتصاد اسلامی، مقاله ۲، دوره ۸، شماره ۱۶، صفحه ۳۹-۷۴
۲۲. شعبانی، احمد و عبدالمحمد کاشیان (۱۳۸۹). «اثر بازتوزیعی خمس و زکات بالقوه بر کاهش فقر و ایجاد برابری»، قم: همایش همگرایی مالیات‌های متعارف و اسلامی.
۲۳. شیرازی، ناصر مکارم (۱۴۲۶ ه.ق.). أنوار الفقاهة - كتاب التجارة (لمکارم)، در یک جلد، انتشارات مدرسه الإمام علی بن ابی طالب علیه‌السلام، قم - ایران، اول،
۲۴. صالح آبادی علی (تیر ۱۳۸۳)؛ موسسه مالی زکات و نقش آن در تأمین مالی نیازهای جامعه اسلامی (بررسی موردی تجربه کویت)؛ گزارش تحقیقاتی ۹-۳-۱۳۸۳ مرکز تحقیقات دانشگاه امام صادق علیه السلام
۲۵. صدر، سید کاظم؛ حمزه پور، محمد حسین؛ کفایی، سید محمد علی (۱۳۸۱): بررسی مالیات بر شرکت‌ها در ایران بر اساس الگوی مالیات‌های اسلامی. پژوهش‌های اقتصادی ایران (۶) ۳، صص ۴۰-۱۳

۲۶. عبیری حمید رضا (۱۳۸۹)؛ بررسی تطبیقی احکام خمس و زکات با قوانین مالیاتی ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، استاد راهنما: علی اصغر موسوی رکنی، دانشگاه قم
۲۷. عزتی مرتضی، شهریاری لیلا (۱۳۹۱). ارزیابی عملکرد کمیته امداد امام خمینی (ره) در زمینه جمع‌آوری زکات؛ پژوهشنامه مالیات؛ ۲۰ (۱۶).
۲۸. عسگری، محمدمهدی (۱۳۸۱). مقایسه تحلیلی آثار اقتصادی زکات و مالیه تورمی، رساله دکتری علوم اقتصادی، استاد راهنما: آیت الله محمدباقر باقری کنی و اکبر کمیجانی تهران، دانشگاه امام صادق (ع)
۲۹. فراهانی‌فرد، سعید؛ (۱۳۸۱)؛ سیاست‌های اقتصادی در اسلام، تهران، پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامی،
۳۰. قحف منذر (۱۹۹۵ م). تحصیل و توزیع الزکاه، تجربه المملکه العربیه السعودیه، کتاب الاطار المؤسسی للزکاه، ابعاده و مضامینه المعهد الاسلامی للبحوث و التدرب، البنک الاسلامی للتنمیه، جده.
۳۱. قرائتی، محسن (۱۳۹۱). خمس و زکات، تهران: مؤسسه تحقیقات و نشر معارف اهل البيت (ع).
۳۲. کتاب مرکز مطالعات اقتصادی دانشگاه مفید و دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۲). مجموعه مقالات سومین همایش مالیات‌های اسلامی همگرایی مالیات‌های اسلامی و مالیات‌های موجود و جدید؛ دانشگاه مفید.
۳۳. کرم الهی نعمت الله (۱۳۹۳). حوزه علمیه، نظام اسلامی و حضور روحانیت در عرصه سیاست، مجله معرفت سیاسی سال ششم، شماره دوم، پیاپی ۱۲،
۳۴. کمیجانی، اکبر و عسگری، مهدی (۱۳۸۳). تحلیل نظری آثار اقتصادی زکات و مقایسه آن با مالیات تورمی، تحقیقات اقتصادی، شماره ۴۶.
۳۵. کوزه گر کالجی، عبدالمجید (۱۳۸۳)؛ بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه ممیزان مالیاتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی
۳۶. کیهان‌الحسینی، سید ضیاء‌الدین (۱۳۹۰). «ملاحظات پیرامون پیاده‌سازی مالیات‌های اسلامی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۱.

۳۷. کیاء الحسینی، سید ضیاء‌الدین و اسماعیل ملکش (۱۳۸۱). «نقش زکات در امحاء فقر غذایی کشور (مطالعه موردی ۷۹-۱۳۷۰)»، اقتصاد اسلامی، شماره ۳۱.
۳۸. لشکری، علیرضا (۱۳۸۰). نظام مالیاتی اسلام، تهران، وزارت امور اقتصادی و دارایی، پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامی.
۳۹. محمد زمان رستمی و محمد هادی رستمی (۱۳۹۴). «پیشنهادهایی برای بسط و جایگزینی نظام مالیاتی اسلام، دوفصلنامه علمی-پژوهشی مطالعات اقتصاد اسلامی. مقاله ۱، دوره ۸، شماره ۱۵
۴۰. محمد، فیض (۱۹۹۵ م). العلقه بین التحصیل الرسمي للزکاه و اداء الزکاه للجمیعات الخیریة ° کتاب الاطار المؤسسی للزکاه، ابعاده و مضامینه المعهد الاسلامی للبحوث و التدريب، البنك الاسلامی للتنمیة، جدہ.
۴۱. مدرسی، سیدمحمدرضا؛ (۱۳۶۷). مقدمه‌ای بر نظام مالیاتی و بودجه، تهران، هجرت.
۴۲. مدرسی، محمدباقر (۱۳۸۱). نظام مالی در اسلام، قم، انتشارات حق مبین
۴۳. مزینانی، محمدصادق (۱۳۶۶). «زکات به‌عنوان منبع مالی حکومت اسلامی، نشریه فقه، شماره ۳.
۴۴. معمارزاده، عباس و نرگس برزگر (۱۳۹۳). درآمدی بر مالیات‌های اسلامی - ایرانی (مطالعه موردی زکات)، اولین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و فرهنگ ایرانی اسلامی، اردبیل، موسسه پیشگامان فرهیختگان فرهنگ و اندیشه ولیعصر، اداره کل فرهنگ و ارشاد اسلامی استان اردبیل
۴۵. موحدی، مهدی و محمدجواد رضایی (۱۳۹۱). «ارتباط وجوهات شرعی و مالیات‌های حکومتی در الگوی پیشرفت اسلامی- ایرانی؛ دلالت‌هایی برای حل پرداخت‌های دوسویه»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۵۹.
۴۶. موسوی بجنوردی، سید محمد (۱۳۸۴). نقش زکات در نظام حکومت انقلاب اسلامی، نشریه متین، ش ۲۶،
۴۷. مؤمن محمد (۱۳۸۰). رابطه خمس و زکات با مالیات‌های حکومتی، فصلنامه پژوهشی اقتصاد اسلامی، ش ۲

۴۸. مؤمن، محمد (۱۳۷۹). رابطه خمس و زکات و مالیات‌های حکومتی (مجموعه مقالات نظام مالی اسلام)، تهران: انتشارات پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامی، جلد اول.

۴۹. ناجی میدانی، علی اکبر، مرتضوی کاخکی، مرتضی و ارشدی، وحید (۱۳۹۱). روش‌های پیاده‌سازی مالیات‌های اسلامی در قوانین مالیاتی عصر حاضر: مطالعه موردی زکات در مالزی و عربستان، در مجموعه مقالات پنجمین همایش مالیات‌های اسلامی: پیش‌نیازها و الزامات مالی دولت اسلامی، صص ۵۸۲-۶۰۲.

۵۰. نایف الحمدانی خالد اسماعیل؛ شاه آبادی، محمد علی (۱۳۸۰). پژوهشی تاریخی در زمینه نظام مالی در حکومت‌های اسلامی، نامه مفید ۷(۳) صص ۳۱-۵۴.

51. Abd al Qadar al Ajil, Study of Zakah institution activities: case of the Kuwait Zakah House, Paper presented at the Third International Conference on Zakah.
52. Abd al Qadar al Ajil, Study of Zakah institution activities: case of the Kuwait Zakah House, Paper presented at the Third International Conference on Zakah.
53. Abu al Hasan Sadeq, A Survey of the Institution of Zakah: Issues, Theories and Administration, IRTI Publication Management System (IRTIPMS) 1415H/1994
54. AbulHasan M. Sadeq, (1996). "Ethico Economic Institution of Zakah: An Instrument of Self Reliance and Sustainable Grassroot Development", Humanomics, Vol. 12 Iss: 2, pp.47 - 69
55. Adnan, Nur Syuhada, Amrizah Kamaluddi, and Nawal Kasim. (2013). "Intellectual Capital in Religious Organisations: Malaysian Zakat Institutions Perspective." Middle East Journal of Scientific Research 16.3
56. Ahmed El-Ashker, Sirajul Haq, Institutional Framework of Zakah: Dimensions and Implications 1416H/1995
57. Anwar, Muhammad (1995). Financing Socio-economic Development with Zakat Funds, Journal of Islamic Economics, Vol. 4, 1 & 215-32
58. Clark, Grace. 1986 Pakistan's Zakat and 'Ushr as a Welfare System, Islamic Reassertion in Pakistan: The Application of Islamic Laws in a Modern State, Weiss, Anita M. (Editor), Syracuse, New York, Syracuse University Press, 79-95
59. Febianto, I., & Ashany, A. M. (2015). The Impact of Qardhul Hasan Financing Using Zakah Funds on Economic Empowerment (Case Study

- of Dompot Dhuafa, West Java, Indonesia). *Asian Business Review*, 1(1), 15-20.
60. institutions in Malaysia: An application of data envelopment analysis", *Studies in Economics and Finance*, Vol. 29 Iss: 3, pp.197-210
61. Jasim Al-Ajmi, Hameeda Abo Hussain, Nadhem Al-Saleh, (2009). "Decisions on capital structure in a Zakat environment with prohibition of riba: The case of Saudi Arabia", *Journal of Risk Finance*, The, Vol. 10 Iss: 5, pp.460-476
62. Mannan, M.A., Imtiaz, I.A., Niaz, M.A., A.H. Deria Management of Zakah in Modern Muslim Society 1409H/1989 Pages: 236
63. Masudul Alam Choudhury, Sofyan Syafri Harahap, (2008). "Interrelationship between Zakat, Islamic bank and the economy: A theoretical exploration", *Managerial Finance*, Vol. 34 Iss: 9, pp.610-617
64. Monzer Kahf., *Zakah Management in Some Muslim Societies*, 1413H/1993 P 54
65. Muhammad Akhyar Adnan, Nur Barizah Abu Bakar, (2009). "Accounting treatment for corporate zakat: a critical review", *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, Vol. 2 Iss: 1, pp.32-45
66. Muhammad-Bashir Owolabi Yusuf, Alias Mat Derus, (2013). "Measurement model of corporate zakat collection in Malaysia: A test of diffusion of
67. Noor, Abd Halim Mohd, Mohamed Saladin Abdul Rasool, and Rahman RA Ali RMYSM. (2015). "Efficiency of Islamic Institutions: Empirical Evidence of Zakat Organizations Performance in Malaysia." *Journal of Economics, Business and Management* 3.2 282-286.
68. UDDIN, A. E. (2016). Through Islamic Banks Zakat House (IBZH): Investment of Zakah Funds in Microfinance to Remove Poverty in Bangladesh: A New Model. *International Journal of Islamic Economics and Finance Studies*, 2(1).

۶۹. پورتال بیت الزکاه کویت:

<http://www.zakathouse.org.kw/ar/Pages/default.aspx>

۷۰. پورتال بیت الزکاه مصر <http://baitzakat.org.eg>

۷۱. پورتال صندوق زکات اردن:

<http://www.zakatfund.org/Default.aspx?Lng=1&p=h>

۷۲. پورتال صندوق زکات قطر <http://www.zakat.gov.qa>

۷۳. پورتال زکات و درآمد عربستان:

<https://dzit.gov.sa/irj/portal?ume.logon.locale=ar>

۷۴. پورتال صندوق زکات امریکا

<http://www.zakat.org> -- <http://irusa.org/zakat>---

۷۵. پورتال شورای مرکزی زکات کشور

<http://www.nasirsamaneh.com/uploads/demo/index.html>

۷۶. صندوق زکات شورای همکاری خلیج فارس

[http://www.zakatfund.gov.ae/zfp/web/Page\\_gcc.a](http://www.zakatfund.gov.ae/zfp/web/Page_gcc.a)



## مدلیابی رابطه ساختاری عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان، استرس شغلی، حمایت اجتماعی و سلامت عمومی در کارکنان امور مالیاتی

روح اله علیا<sup>۱</sup>

دانشجوی دکتری روان‌شناسی سلامت دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بین‌المللی کیش،  
zaman\_olya@ahoo.com

رضا کرمی نیا

استاد روان‌شناسی دانشگاه علوم پزشکی بقیه‌الله

محسن احمدی طهور سلطانی

استادیار روان‌شناسی دانشگاه علوم پزشکی بقیه‌الله

### چکیده

عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان، یکی از منابع مهم استرس در محیط شغلی کارکنان صف امور مالیاتی محسوب می‌شود. هدف از این پژوهش مدل یابی رابطه عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان، حمایت اجتماعی و استرس شغلی با سلامت عمومی کارکنان امور مالیاتی بود. روش تحقیق از نوع همبستگی و در چارچوب مدل یابی معادلات ساختاری بوده است. در این مطالعه تعداد ۲۵۵ نفر به شیوه نمونه‌گیری تصادفی منظم از بین کارکنان صف امور مالیاتی شهر تهران به‌عنوان نمونه‌های پژوهش انتخاب شدند. ابزارسنجش متغیرها شامل، پرسشنامه‌های عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان، سلامت عمومی، استرس شغلی و حمایت اجتماعی بود. نتایج این تحقیق نشان داد که سلامت عمومی کارکنان هم به‌طور مستقیم و هم به‌طور غیرمستقیم و از طریق متغیر میانجی استرس شغلی، تحت تأثیر عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان قرار داشته ولی متغیر حمایت اجتماعی نه به‌صورت مستقیم و نه به‌عنوان متغیر میانجی، نتوانسته است رابطه بین عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان و سلامت عمومی کارکنان را تحت تأثیر قرار دهد. در مجموع مدل ارائه شده جهت تبیین روابط ساختاری بین عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان و سلامت عمومی کارکنان امور مالیاتی شهر تهران با میانجی‌گری استرس شغلی و حمایت اجتماعی ادراک شده با داده‌های جمع‌آوری شده برازش داشته است.

**کلیدواژه‌ها:** عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان، کارکنان صف امور مالیاتی، سلامت عمومی، استرس شغلی، حمایت اجتماعی

## مقدمه

بررسی چگونگی تأثیر رفتار مؤدیان مالیاتی<sup>۱</sup>، در شکل‌گیری تجارب ناخوشایند شغلی کارکنان امور مالیاتی واجد اهمیت فراوان می‌باشد. رفتار مؤدیان مالیاتی عمدتاً برخاسته از نوع انتظارات، توقعات و نگرش اغلب آن‌ها به‌نظام مالیاتی به‌عنوان یک سیستم ناکارآمد و توأم با بی‌عدالتی بوده که بازخورد آن‌ها در قالب عوامل استرس‌زای اجتماعی<sup>۲</sup> به‌صورت انتظارات نامتناسب<sup>۳</sup>، رفتارهای غیردوستانه<sup>۴</sup> و پرخاشگری کلامی<sup>۵</sup>، جلوه‌گر شده و سلامت عمومی<sup>۶</sup> کارکنان سازمان امور مالیاتی را در معرض تهدید قرار می‌دهد. به نظر می‌رسد کارکنان خط مقدم سازمان‌ها در طول زمان به‌ناچار با واکنش‌های منفی از جمله شکایات و پرخاشگری کلامی که ناشی از انواع مطالبات<sup>۷</sup> و خواسته‌های مراجعه‌کنندگان است، مواجه می‌شوند. تماس مکرر با افراد انسانی می‌تواند منجر به اثرات روان‌شناختی و فیزیولوژیکی شامل اختلالات افسردگی، اضطراب، اختلال شناختی و کاهش بهره‌وری و اثربخشی در کار شوند (چوی<sup>۸</sup>، کیم<sup>۹</sup>، لی<sup>۱۰</sup> و لی، ۲۰۱۴).

پیامدهای رفتار مؤدیان در سایه عوامل استرس‌زای اجتماعی و ابعاد آن قابل بررسی است. دورمن<sup>۱۱</sup> و زف<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۴) با الهام از نظریه روان‌شناختی استرس (لازاروس<sup>۱۳</sup> و فولکمن<sup>۱۴</sup>، ۱۹۸۴) استرس اجتماعی را به‌عنوان "یک طبقه از ویژگی‌ها، موقعیت‌ها، حوادث، یا رفتارهایی که مرتبط با آسیب و صدمات جسمی و روانی بوده و به نحوی دارای ماهیت اجتماعی می‌باشند" تعریف نموده‌اند. با توجه به پژوهش زف و دورمن (۲۰۰۴) در مورد مؤلفه‌های اصلی عوامل استرس‌زای اجتماعی مرتبط با مشتری،

1. Taxpayers
2. Social Stressors
3. Disproportionate Expectations
4. unfriendly behaviors
5. Verbal aggression
6. General Health
7. Entitlement
8. Choi
9. Kim
10. Lee
11. Dormann
12. Zpft
13. Lazarus, s.
14. Folkman, s.

می‌توان ابعاد این مؤلفه‌ها را در رابطه با تعاملات مؤدیان و کارکنان امور مالیاتی نیز به شرح زیر تبیین نمود: ۱- انتظارات نامتناسب مؤدیان، توصیفی است از آن دسته رفتارها و برخوردهای مؤدیان که آنچه را برای خدمات دهندگان قابل قبول و معقول محسوب می‌شود به چالش می‌کشند. هلموال<sup>۱</sup> و سیهو<sup>۲</sup> (۲۰۰۷) دریافتند که بیشتر رفتارهای ناعادلانه و دور از انتظار مشتریان به‌عنوان یکی از عوامل فشارزای اجتماعی تلقی شده و باعث کاهش رضایت شغلی<sup>۳</sup> و سلامت عمومی کارکنان می‌شود. ۲- پرخاشگری کلامی مؤدیان، منعکس‌کننده پرخاشگری و انتقاد زبانی مستقیم از سوی مؤدیان است. داده‌های مصاحبه‌ای نشان می‌دهند که پرخاشگری کلامی علاوه بر اثرات انگیزشی منفی در کارکنان، می‌تواند در کوتاه‌مدت (تأثیر در خلق و خوی) و بلندمدت (استرس پس از سانحه) موجب آسیب‌های روانی و جسمانی شود (هریس<sup>۴</sup> و رینولد<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳). ۳- مؤدیان ناخوشایند<sup>۶</sup>، به‌عنوان افرادی با ویژگی رفتارهای خصمانه، خشک یا جدی و تنفرآمیز توصیف می‌شوند. رفتار این افرادی می‌تواند به‌عنوان عاملی فشارزا در منابع روان‌شناختی یعنی در بهزیستی و شادابی کارکنان تغییر ایجاد کرده (والش<sup>۷</sup>، ۲۰۱۱) و موجب استرس و کاهش سطح عملکرد و همچنین احساس تجربه سرخوردگی و خستگی عاطفی<sup>۸</sup> آنان گردد. ۴- انتظارات مبهم مؤدیان، این عامل شبیه ابهام نقش<sup>۹</sup> است و اشاره به درخواست‌هایی غیرواضح و مبهم آنان داشته که برای کارکنان روشن نیست. در مطالعه‌ای که توسط کاراتپ<sup>۱۰</sup>، یورگانسی<sup>۱۱</sup> و هک تانیر<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۰) در مورد کارکنان بانکی در کشور قبرس شمالی انجام شد، نتایج بیانگر این است که انتظارات مبهم مشتریان باعث افزایش فرسودگی هیجانی و نهایتاً آسیب‌های

- 
1. Holmval
  2. Sidhu
  3. Job Satisfaction
  4. Harris
  5. Reynolds
  6. Disliked taxpayers
  7. Walsh
  8. Emotional exhaustion
  9. Role ambiguity
  10. Karatepe
  11. Yorganci
  12. Haktanir

جسمانی و روانی گردید. این عوامل معمولاً در طول زمان و در ارتباط با پرداخت مالیات و یا دریافت خدمات، از طرف مؤدیان به کارکنان تحمیل شده و بر کاهش سلامت روانی و جسمی کارکنان تأثیر می‌گذارد.

به نظر می‌رسد عوامل فشارزای اجتماعی مرتبط با مؤدیان به‌عنوان متغیر پیش‌بین استرس شغلی<sup>۱</sup> در رابطه با کارکنان، به‌خصوص کارکنان صف سازمان امور مالیاتی مؤثر واقع می‌شود. گزارش موسسه ملی ایمنی و سلامت شغلی کارکنان<sup>۲</sup> نیز حاکی از آن است که کارکنان مؤسسات مالی و اقتصادی به دلیل حساسیت بالای کار، سروکار داشتن با سرمایه‌های مردم، برخورد با افراد گوناگون از طبقات اجتماعی مختلف با افکار و انتظارات گوناگون، سبک‌های رهبری مدیران و نبود ارتباطات مفید و حرفه‌ای میان کارکنان با پدیده استرس شغلی مواجه بوده و استرس بالایی را تجربه می‌کنند (خانه شناس، الهیاری و خلخالی، ۱۳۹۲). مطابق پژوهش‌های انجام شده نزدیک به موضوع این پژوهش، از جمله اثرات عوامل استرس‌زای اجتماعی - روانی مربوط به مشتریان بخش خدمات (اوسمن<sup>۳</sup> و ریتا<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴)، تأثیر پرخاشگری کلامی بر فرسودگی شغلی، پیامد عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مشتری در پیش‌بینی خستگی عاطفی، مشتری‌مداری و بهبود خدمات و عملکرد (چوی، کیم، لی و لی، ۲۰۱۴)، غالباً نتایج گویای وجود رابطه منفی بین عوامل استرس‌زای اجتماعی با واسطه متغیرهای میانجی همچون خستگی عاطفی و استرس شغلی، با متغیر سلامت عمومی می‌باشد.

از سوی دیگر، حمایت اجتماعی<sup>۵</sup> که توسط خانواده، دوستان، همکاران و جامعه فراهم می‌شود، رابطه مثبتی با بهبود عملکرد در محیط کار، مقابله با مشکلات زندگی، سازگاری عمومی و بهزیستی جسمانی و روان‌شناختی دارد (چنتل<sup>۶</sup>، روس<sup>۷</sup> و ایگلند<sup>۸</sup>، ۲۰۰۷). محققان براین باورند که حمایت اجتماعی یکی از عوامل مهم تسهیل‌کننده‌های

- 
1. Job stress
  2. National Institute for Occupational Safety and Health
  3. Osman
  4. Rita
  5. Social support
  6. Chantelle
  7. Ross
  8. Egeland

رفتار بهداشتی و مهارکننده اثرات منفی تنش‌های شغلی بوده و می‌تواند در سازگاری با تنش تسهیل‌کننده باشد. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که حمایت اجتماعی از طریق ایفای نقش واسطه‌ای میان عوامل تنش‌زای زندگی و بروز مشکلات سلامت عمومی باعث کاهش تنش تجربه، افزایش بقاء و بهبود کیفیت زندگی می‌شود و کمبود آن از عوامل پیش‌بینی‌کننده نشانگان بالینی است (کیل پتريک<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). تحکیم رابطه بین حمایت اجتماعی و سلامت روانی، در سیر مطالعات انجام شده (شوارز و لیپن، ۱۹۹۲؛ بیلینگر و موس، ۱۹۸۵؛ پروسیدانو و هلر، ۱۹۸۳؛ سوجی ساوا و همکاران، ۲۰۰۲ به نقل از ساندرسن، ۲۰۱۳) به خوبی مشخص است و همگی گویای مزایای حمایت اجتماعی بر سلامت عمومی و همچنین احتمال بروز کمتر اختلالات سلامت روانی در افراد دارای حمایت اجتماعی بالاتر است.

در این راستا، اثر استرس شغلی<sup>۲</sup> بر سلامت عمومی کارکنان از طریق تأثیر بر رفتار، فیزیولوژی، واکنش‌پذیری سیستم‌های قلبی عروقی، غدد درون‌ریز و ایمنی آنان به اثبات رسیده است (سارافینو، ۱۳۸۴). در بیانی ساده می‌توان گفت استرس شغلی، آگاهی یا احساس نارسایی کارکرد شخصی بر اثر شرایط ادراک شده یا اتفاقات محیط کار است که واکنش‌های جسمانی و روانی رادراثر کار در محیطی تهدیدآمیز، نامطبوع و ناراحت‌کننده به همراه دارد. جنبه‌های مختلفی از زندگی کاری افراد نظیر گرانباری کاری<sup>۳</sup>، فقدان قدرت، ابهام نقش، تعارض نقش<sup>۴</sup> و تهدید رشد و پیشرفت شغلی (شامل احساس بی‌ارزشی<sup>۵</sup> و ارتقاء مبهم<sup>۶</sup>) می‌توانند برای افراد استرس آفرین باشند (کاپونن<sup>۷</sup> و دیگران، ۲۰۱۰).

درباره چگونگی تأثیرگذاری عوامل استرس‌زای اجتماعی بر سلامت عمومی کارکنان می‌توان فرض نمود، ابتداء عوامل استرس‌زای اجتماعی با تحمیل فشارهای فزاینده از متعارف بر کارکنان به‌عنوان پیش‌بین استرس شغلی افراد را مستعد تجربه حالات

- 
1. Kilpatric
  2. Job stress
  3. Role overload
  4. Role conflict
  5. Feel Worthless
  6. Ambiguis upgrades
  7. Koponen

آسیب‌های روان‌شناختی و جسمانی نموده و در مرحله بعدی با آسیب‌های سلامت عمومی رابطه پیدا می‌کند. بر پایه این رویکرد اثرات واسطه‌ای استرس شغلی بین عوامل استرس‌زای اجتماعی و سلامت عمومی کارکنان به صورت مؤثر موجب تضعیف نیروی انسانی، انواع اختلالات و مشکلات سلامت عمومی آنان می‌شود. با توجه به آنچه گذشت، مسئله اصلی در این پژوهش این است که آیا بین عوامل استرس‌زای اجتماعی ناشی از رفتارهای مؤدیان و سلامت عمومی کارکنان رابطه وجود دارد یا خیر؟ براین مبنا فرضیه کلی این پژوهش عبارت است از اینکه "بین عوامل استرس‌زای مربوط به مؤدیان و سلامت عمومی کارکنان با واسطه استرس شغلی و حمایت اجتماعی رابطه وجود دارد".

## روش

**جامعه آماری، نمونه و روش اجرای پژوهش:** تحقیق حاضر یک مطالعه همبستگی مبتنی بر تحلیل ماتریس کوواریانس (الگوی معادله ساختاری ۱) محسوب می‌شود و با توجه به اهدافش پژوهش بنیادی است. جامعه آماری این پژوهش را کلیه کارکنان صف امور مالیاتی ادارات کل امور مالیاتی شهر تهران حدود ۲۵۰۰ نفر تشکیل داده‌اند. با توجه به اینکه ادارات مختلف امور مالیاتی شهر تهران از نظر تعداد کارکنان متفاوت بوده، بنابراین متناسب با تعداد کارکنان هر اداره کل، در مجموع تعداد ۲۸۰ نفر (زن و مرد) از کارکنان کادر تشخیص مالیات، بر اساس فهرست اسامی آنان و با روش نمونه‌گیری تصادفی منظم انتخاب شدند. فرآیند دریافت اطلاعات و تکمیل نمودن پرسشنامه‌ها توسط شرکت‌کنندگان با رضایت بوده و کاملاً محرمانه و بدون ذکر نام در نظر گرفته شد. پرسشنامه‌ها در یک بازه زمانی ۵ روزه بین شرکت‌کنندگان پژوهش در ادارات مختلف توزیع گردید و در زمان تکمیل پرسشنامه‌ها، محقق توضیحات لازم را در خصوص موضوع و هدف انجام پژوهش به شرکت‌کنندگان ارائه داد و در انتها نمونه انتخابی در فاصله زمانی ۳۰ تا ۴۰ دقیقه به صورت خود گزارش دهی پرسشنامه‌ها را تکمیل نمودند. از مجموع ۲۸۰ پرسشنامه توزیع شده، ۲۵ نسخه پرسشنامه (۹٪) عدم تحویل، غیرقابل استفاده یا ناقص تشخیص داده شد. سرانجام کار تحقیق با ۲۵۵ نمونه

آماری پیگیری شد. قلمرو موضوعی تحقیق در حیطه مدل یابی رابطه عوامل استرس زای اجتماعی مربوط به مؤدیان با سلامت عمومی کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور و در گستره زمانی پاییز و زمستان سال ۱۳۹۵ بوده است.

**ابزارسنجش: ۱-** پرسشنامه عوامل استرس زای اجتماعی مربوط به مؤدیان (TSS)<sup>۱</sup>. این پرسشنامه عوامل استرس زای اجتماعی مرتبط با مؤدیان مالیاتی را در رابطه با کارکنان مورد سنجش قرار می دهد. این ابزار شامل ۴ خرده مقیاس: انتظارات نامتناسب مؤدیان، پرخاشگری کلامی مؤدیان، مؤدیان ناخوشایند و انتظارات مبهم مؤدیان است. تمام گویه های این پرسشنامه دارای ۵ گزینه است که بر اساس شیوه لیکرت نمره گذاری شده است. اعتبار این پرسشنامه با استفاده از روش آزمون باز آزمایی، با ضریب پایایی ۰/۸۵ به دست آمده است. برای روایی سازه این پرسشنامه از تحلیل عامل اکتشافی با چرخش از نوع واریماکس استفاده شده است که با توجه به نتایج حاصله از آزمون های KMO (۰/۹۱۷) و کرویت بارتلت (۲۶۷۵/۴۵۱) با سطح معناداری ( $p > ۰/۰۰۱$ ) و ارزش های ویژه بالاتر از ۱، از روایی مطلوبی برخوردار می باشد. حداقل بارهای عاملی در کل پرسشنامه ۰/۵۰ و حداکثر ۰/۹۳ گزارش شده است (علیا، ۱۳۹۶).

**۲-** پرسشنامه سلامت عمومی (GHQ-28)<sup>۲</sup>: از فرم ۲۸ سؤالی پرسشنامه سلامت عمومی استفاده شد. سؤال های این پرسشنامه به بررسی وضعیت روانی فرد در یک ماهه اخیر می پردازد. پرسشنامه ۲۸ سؤالی سلامت عمومی مشتمل بر چهار مقیاس فرعی است که هر یک از آن ها دارای ۷ سؤال است. خرده مقیاس های این پرسشنامه عبارت اند از: ۱- علائم جسمانی ۲- اضطراب و اختلال خواب ۳- اختلال در کنش اجتماعی ۴- افسردگی شدید. همبستگی نمرات این آزمون و نتیجه ارزیابی بالینی شدت اختلالات را ۸۰٪ گزارش نموده اند. گیبونز<sup>۳</sup>، ساختار عاملی، روایی، اعتبار و پایایی این پرسشنامه را در یک نمونه شامل ۷۳۲ نفر دانشجویان بررسی نمود که با روش باز آزمایی، ضریب پایایی ۰/۷۴ بوده و با در نظر گرفتن نقطه برش ۶/۷ حساسیت آزمون ۰/۸۸ و ویژگی آن ۸۴/۲ به دست آمده است. ۳- مقیاس استرس شغلی شاخص ۱۵

1. Taxpayers-related social stressors  
2. General Helth questionnaire  
3. Gibonze

سؤالی کاهن و همکاران (۱۹۶۴): این پرسشنامه شاخصی است برای سنجش تنش‌های که فرد به علت کارش تجربه می‌کند. این مقیاس سه عامل از عوامل استرس شغلی را شامل: ۱- استرس ناشی از ناکارآمدی تصویری ۲- استرس ناشی از محدودیت مسئولیت و اختیار ۳- استرس ناشی از تعارض و تضاد را می‌سنجد. بر اساس گزارش میلر (۱۳۸۰) پایایی باز آزمایی، تحلیل همبستگی بین گویه‌ها (با استفاده از یک نمونه ملی ۷۲۵ نفری مشاغل) و پیمایش عمیق (با استفاده از ۵۳ سرپرست) انجام شده بر روی این شاخص حاکی از توانایی تشخیصی تنش‌های عمده برای این پرسشنامه است. در مطالعه گل پرور، نیری و مهداد (۱۳۸۹) نیز روایی آن با روش آلفای کرونباخ برای کل ۱۵ سؤال، ۰/۸۷ به دست آمده است. ۴- مقیاس چندبعدی حمایت اجتماعی ادراک شده سیمت<sup>۱</sup> و همکاران (۱۹۸۸): این مقیاس شامل ۱۲ ماده برای سنجش میزان حمایت اجتماعی ادراک شده از سه منبع خانواده، دوستان و افراد مهم می‌باشد و دارای ۳ زیر مقیاس خانواده، دوستان و افراد مهم است که بر اساس مقیاس ۵ درجه‌ای از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق پاسخ داده می‌شود. ویژگی‌های روان‌سنجی این مقیاس بر روی نمونه‌های مختلفی مورد مطالعه قرار گرفته است و از همسانی درونی مطلوبی برخوردار است. ضریب آلفای کل آزمون برابر با ۰/۹۱ و ضریب آلفای زیر مقیاس‌های آن در دامنه‌ای از ۰/۹۰ تا ۰/۹۵ قرار دارد و همچنین روایی سازه این آزمون نیز مطلوب گزارش شده است، زیرا با مقیاس مطلوبیت اجتماعی مارلو- کرون رابطه همبستگی ندارد.

### یافته‌ها

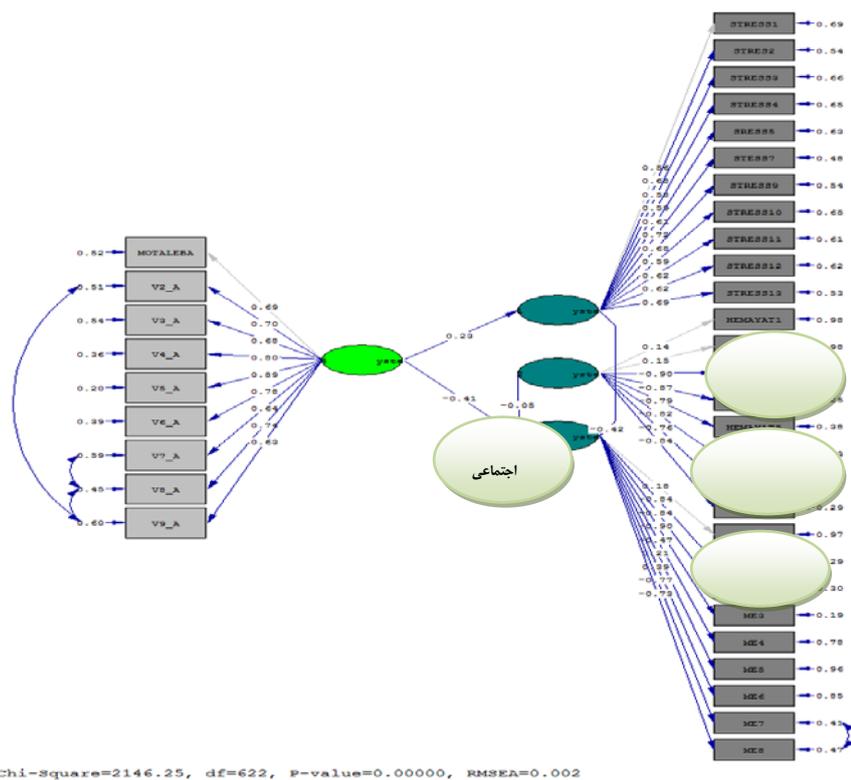
به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده، در سطح آمار توصیفی از شاخص‌های میانگین و انحراف معیار استفاده شد و در سطح آمار استنباطی از روش‌های ضریب همبستگی پیرسون و تحلیل مسیر با استفاده از مدل‌های معادلات ساختاری و به کمک نرم‌افزارهای اس پی اس و لیزرل، مورد استفاده قرار گرفتند.

جدول ۱. ماتریس همبستگی بین متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	انحراف استاندارد	۱	۲	۳	۴
عوامل استرس زای اجتماعی	۹۸/۷۲	۱۷/۴۳	-			
استرس شغلی	۴۱/۸۵	۱۱/۰۴	۰/۲۳۳	-		
حمایت اجتماعی	۶۳/۱۳	۱۴/۹۶	۰/۲۲۰	۰/۰۱۶	-	
سلامت عمومی	۵۸/۵۳	۱۲/۲۹	۰/۵۳۹	۰/۳۰۶	۰/۱۸۷	-

p&lt;۰/۰۱

شاخص‌های نیکویی برآزش مدل بیانگر این است که مقدار  $\chi^2$  دو با توجه به درجه آزادی معنی‌دار است؛ اما از آنجایی که در بررسی ارزش مدل شاخص  $\chi^2$  دو دقت بالایی ندارد، لازم است از شاخص‌های دیگری نیز کمک گرفته شود.



شکل ۱. مدل ساختاری (ضرایب استاندارد) رابطه بین عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدبان با سلامت عمومی (نقش واسطه‌ای استرس شغلی و حمایت اجتماعی).

همان‌طور که در شکل ۱ مشاهده می‌شود، مدلی که بهترین برآزش را با داده‌ها فراهم کرده است مدلی است که در آن حمایت اجتماعی نه به‌طور مستقیم با سلامت عمومی رابطه داشته است ( $B = -0.05$ ,  $t = 0.76$ ) و نه به‌طور واسطه‌ای و از طریق

مطالبات مؤدیان (چراکه این مسیر همان طور که در مدل دیده می شود به دلیل معنادار نبودن ضریب مسیر آن حذف شده است).  
 ضریب مسیر مطالبات مؤدیان با سلامت عمومی ( $t=2/32, B=-0/41$ )، مطالبات مؤدیان با استرس شغلی ( $t=2/79, B=0/23$ ) و استرس شغلی با سلامت عمومی ( $t=2/28, B=-0/42$ ) معنی دار می باشد.

جدول ۳. اثرات مستقیم و غیرمستقیم مدل، مقادیر  $t$  و معناداری آن ها

متغیرهای پژوهش	شاخص های مدل	اثر مستقیم	اثر غیرمستقیم	اثر کل
عوامل استرس زای اجتماعی به سلامت عمومی	ضریب مسیر	۰/۴۱	۰/۰۹	۰/۱۹
	آزمون معناداری تی	۲/۳۲	-----	-----
استرس شغلی به سلامت عمومی	ضریب مسیر	۰/۴۲	-----	۰/۴۲
	آزمون معناداری تی	۲/۲۸*	-----	۲/۲۸*
حمایت اجتماعی به سلامت عمومی	ضریب مسیر	۰/۰۵	-----	۰/۰۵
	آزمون معناداری تی	۰/۷۶	-----	۰/۷۲
عوامل استرس زای اجتماعی به استرس شغلی	ضریب مسیر	۰/۲۳	-----	۰/۲۳
	آزمون معناداری تی	۲/۷۹*	-----	۲/۷۹*

$p < 0/05$

$p < 0/01$

### بحث

هدف اصلی این پژوهش تعیین رابطه بین عوامل استرس زای مربوط به مؤدیان مالیاتی با سلامت عمومی کارکنان امور مالیاتی شهر تهران و تبیین نقش میانجی متغیرهای حمایت اجتماعی و استرس شغلی و چگونگی برآزش مدل ارائه شده جهت تبیین روابط ساختاری متغیرهای مورد مطالعه با داده های جمع آوری شده بود. بدین منظور جهت برآزش مدل مفهومی پژوهش، در ابتدا به بررسی رابطه درونی بین متغیرهای پیش بین و میانجی با متغیر ملاک پرداخته شد و در ادامه برای آزمودن مدل

این تحقیق از تحلیل داده‌ها به وسیله مدل یابی معادلات ساختاری استفاده شده است. یافته‌های ناشی از مدل برازش شده پس از جمع‌آوری داده‌ها نشان می‌دهد مدلی که بهترین برازش را با داده‌ها فراهم کرده است مدلی است که در آن حمایت اجتماعی نه به‌طور مستقیم با سلامت عمومی کارکنان رابطه داشته و نه به‌طور واسطه‌ای و از طریق عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان (چراکه این مسیر همان‌طور که در مدل دیده می‌شود به دلیل معنادار نبودن ضریب مسیر آن حذف شده است) ارتباط وجود دارد. با این توصیف ضریب مسیر عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان با سلامت عمومی و با استرس شغلی و همچنین استرس شغلی با سلامت عمومی معنی‌دار می‌باشد. نتایج آزمون‌های نیکویی برازش برای بررسی کلیت و یکپارچگی داده‌های پژوهش همگی نشانگر معنی‌دار بودن، با کفایت بودن، قابل قبول بودن و تناسب مدل با داده‌هایی می‌باشد که محقق جمع‌آوری نموده است. در این راستا با توجه به داده‌های حاصله و مقایسه آن‌ها با دامنه قابل قبول، می‌توان اذعان داشت که داده‌های گردآوری شده با مدل منطبق بوده و بیانگر این است که در مجموع مدل ارائه شده مدل مناسبی است.

نتایج این تحقیق بیانگر معنی‌دار بودن اثر مستقیم عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان بر سلامت عمومی کارکنان است. مرور ادبیات پژوهشی این تحقیق روشن می‌سازد که درخواست‌ها و مطالبات مؤدیان به‌مرور زمان در پیوند و همپوشانی با عوامل فشارزای اجتماعی مرتبط با آن شامل انتظارات نامتناسب، پرخاشگری کلامی، مؤدیان ناخوشایند و انتظارات مبهم قرار گرفته و از این طریق کارکنان صف امور مالیاتی را در معرض تهدید جدی سلامت عمومی قرار می‌دهند. این یافته هماهنگ با نتایج مطالعات خانه شناس، الهیاری و خلخالی (۱۳۹۲)، اوسمن و ریتا (۲۰۱۴)، چوی و همکاران (۲۰۱۴) و کاراتیپ، یورگانسی و هک تانیر (۲۰۱۰) دورمن و زف (۲۰۰۴) می‌باشد. همچنین اثر غیرمستقیم عوامل استرس‌زای مربوط به مؤدیان با واسطه متغیر استرس شغلی و ضریب مسیر آن بر سلامت عمومی کارکنان معنی‌دار گزارش شده است. این یافته به‌طور جدی از نقش واسطه‌ای استرس شغلی در رابطه میان عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان و سلامت عمومی حمایت لازم را به عمل آورده

است. بر اساس الگوی واسطه‌ای ارائه شده، اثرات عوامل استرس‌زای اجتماعی به‌صورت غیرمستقیم و با واسطه استرس شغلی بر روی سلامت عمومی کارکنان تأثیرگذار بوده و می‌توان استنباط نمود که ابتدا عوامل استرس‌زای اجتماعی باعث ایجاد استرس شغلی در کارکنان شده و سپس طی یک فرآیند زنجیره‌ای پیش‌رونده، سلامت عمومی آنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. شواهد پژوهشی زیادی این استنباط را تقویت می‌کند که عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان به‌عنوان عوامل فشارزای مزمن درجهت تضعیف منابع روان‌شناختی کارکنان خط مقدم محسوب می‌شود. با این حال به نظر می‌رسد این ویژگی‌های محیط کار است که چگونگی تأثیرپذیری کارکنان از عوامل فشارزای مذکور را شکل خواهند داد. این ویژگی‌ها عمدتاً از طریق الگوهای مختلف استرس شغلی از جمله مدل "تقاضا - کنترل - حمایت" استرس شغلی قابل تبیین است. این مدل بیانگر آن است که سلامت کارکنان به‌صورت منفی تحت تأثیر تقاضای بالای کار و قدرت تصمیم‌گیری پایین و همچنین حمایت اجتماعی اندک قرار می‌گیرد. این یافته پژوهشی در راستای نتایج مطالعه یو، کیم و لی (۲۰۱۵) پیرامون اثرات استرس شغلی بر فرسودگی شغلی و سلامت عمومی کارکنان است.

از نتایج دیگر این مطالعه وجود رابطه مستقیم و مثبت بین عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان و میزان استرس شغلی کارکنان می‌باشد. با الهام از مدل فرآیندی استرس می‌توان باور داشت، عوامل استرس‌زای اجتماعی به‌عنوان پیشاینده مهم و معنی‌دار برای انواع استرس شغلی از جمله استرس ناشی از ناکارآمدی تصویری، محدودیت مسئولیت و اختیار و استرس ناشی از تعارض و تضاد محسوب شده و در یک چرخه پیش‌رونده، احساس ناخوشی را برای کارکنان به ارمغان می‌آورند. این یافته همسو با نتایج پژوهش‌های مشابه‌ای بوده است که توسط گل‌پرور، نیری و مهداد (۱۳۸۹) در زمینه احساس فرسودگی هیجانی در بین کارکنان صنعت تولیدی مادر، انجام شده است.

رابطه مستقیم و معنی‌دار بین عامل استرس شغلی و کاهش سلامت عمومی کارکنان امور مالیاتی از نتایج دیگر این تحقیق بود. شواهد روزافزونی مبنی بر اهمیت نقش مؤلفه‌های اصلی استرس شغلی در پریشانی روانی و جسمانی کارکنان خط مقدم

مشاغلی که در آن‌ها ارتباط انسانی مطرح است وجود دارد. به کمک مدل‌های نظری مانند محافظت منابع، کنترل-تقاضای شغل، منابع تقاضای شغل، تقاضای حمایت محدودیت و الگوی تنش شغلی، می‌توان پیوند عناصر استرس شغلی را با مشکلات سلامتی کارکنان تبیین نمود. نتایج این مطالعه اهمیت تأثیر مؤلفه‌های مهم استرس شغلی را بر سلامت عمومی کارکنان نشان داده و مؤید یافته‌های سایر محققان (کاپونن و همکاران، ۲۰۱۰؛ سارافینو، ۱۳۸۴) است. به‌رغم فرضیه این پژوهش، اثر غیرمستقیم عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان بر سلامت عمومی کارکنان با واسطه حمایت اجتماعی معنی‌دار نبوده است. این یافته با نتایج بررسی محققان دیگر از جمله کوهن<sup>۱</sup> و ویلز<sup>۲</sup> (۱۹۸۵) که در زمینه موضوعات مشابه این تحقیق مطالعه نموده‌اند، همسو می‌باشد. دلیل ابهام در اثرات میانجی‌گری حمایت اجتماعی و حتی تشکیک در ویژگی تعدیل‌کننده‌ای آن در رابطه با سلامت عمومی کارکنان را شاید بتوان در کاربرد و مفهوم‌سازی اندازه‌گیری (متفاوت) متغیر حمایت اجتماعی دانست. درحالی که می‌توان انتظار داشت که برخورداری از حمایت اجتماعی مطلوب، فرد را به سلامت جسمانی و بهزیستی روانی هدایت می‌کند و حمایت اجتماعی از طریق ایفای نقش واسطه‌ای میان عوامل فشارزای اجتماعی مربوط به مؤدیان و بروز مشکلات سلامت عمومی کارکنان امور مالیاتی می‌تواند باعث کاهش تنش، افزایش بقاء و بهبود کیفیت زندگی شود، اما یافته این تحقیق مبنی بر عدم معنی‌داری اثر میانجی متغیر حمایت اجتماعی در چارچوب مدل پژوهش، می‌تواند این پیام را داشته باشد که ممکن است متغیرهای دیگری به‌غیر از متغیر حمایت اجتماعی بهتر بتوانند نقش واسطه‌ای را در چارچوب مدل ایفاء نمایند. به باور ما بررسی‌های بیشتری لازم است تا بتوان با شناسایی عوامل دیگری به‌جز سازه حمایت اجتماعی و یا اصلاح نقش متغیر حمایت اجتماعی (به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده) در رابطه بین عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان با سلامت عمومی کارکنان، آن را تبیین نمود.

---

1. Cohen S.  
2. Wills TA

به‌رغم عدم معنی‌داری ضریب مسیر به‌دست‌آمده تأثیر حمایت اجتماعی بر سلامت عمومی در چارچوب الگوی معادله ساختاری، می‌توان مشاهده نمود که بین متغیر حمایت اجتماعی و متغیر سلامت عمومی رابطه همبستگی معنی‌داری وجود دارد ( $t=0/187, p<0/01$ ). این یافته برخلاف تحقیقات چنتل، روس و ایگلند (۲۰۰۷)، کیل پتريک (۲۰۰۵) و همسو با نتایج مطالعات، هافمن<sup>۱</sup> و چونگ<sup>۲</sup> (۱۹۹۹) و ساندرسن (۲۰۱۳) می‌باشد. منتقدین رابطه مثبت بین حمایت اجتماعی و سلامت عمومی بر این باورند که نه تنها دریافت حمایت اجتماعی ممکن است برای افراد مفید نباشد بلکه چنین حمایتی برای سلامت آن‌ها زیان‌آور باشد. برخی از پژوهشگران دیگر نیز با استناد به نتایج پژوهش‌های خود پیشنهاد می‌کنند که دریافت حمایت بیش‌ازحد موردنیاز حتی گاهی برای سلامتی مضر است، چون حمایت زیاد موجب وابستگی بیش‌ازحد افراد به دیگران می‌شود و این به احساس خود ارزشی آن‌ها ضربه می‌زند. تبیین دیگر می‌تواند این باشد که اثرات دریافت حمایت اجتماعی بیش‌ازحد موردنیاز، غیرضروری و نامتناسب ممکن است علاوه بر این که برای افراد مفید نباشد بلکه چنین حمایتی برای سلامت جسمی و روانی آن‌ها زیان‌آور هم باشد و رابطه منفی با سلامت عمومی کارکنان برقرار کند.

در پیوند با مدل نهایی این پژوهش، بررسی چگونگی تأثیر عوامل استرس‌زای مربوط به مؤدیان در شکل‌گیری تجارب ناخوشایند شغلی و به‌تبع آن سلامت عمومی کارکنان امور مالیاتی، به نظر می‌رسد مکانیزم اثرگذاری آن از دو طریق عمل می‌کند:

۱- مستقیم، مطالبات و رفتارهای مؤدیان مالیاتی به‌صورت عوامل فشارزای اجتماعی، در طول زمان و در ارتباط با پرداخت مالیات و یا دریافت خدمات، به کارکنان تحمیل شده و به‌طور مستقیم کارکنان امور مالیاتی را در معرض تهدید جدی سلامت عمومی قرار می‌دهند ۲- غیرمستقیم، بر این اساس، وقتی عوامل استرس‌زای اجتماعی بر فرد فشار می‌آورد، منابع در دسترس وی را تهدید کرده و بدین طریق زمینه را برای ایجاد استرس شغلی فراهم نموده و موجبات آسیب‌های سلامتی عمومی را فراهم می‌آورند؛ بنابراین

1. Hoffman, K. D.

2. Chung, B. G.

می‌توان استنباط نمود، پیش از آن که مشکلات جسمانی و روانی نمود پیدا کند (مانند افسردگی، اضطراب، بیماری‌های روان‌تنی) ابتدا عوامل استرس‌زای اجتماعی مرتبط با مؤدیان زمینه را برای ایجاد استرس شغلی کارکنان فراهم کرده و به واسطه آن و به صورت غیرمستقیم با اعمال فشارهای متعدد باعث برهم خوردن تعادل روانی و عاطفی شده و سپس موجب بیماری‌های جسمی و روانی در کارکنان امور مالیاتی می‌شود. در مجموع، یافته‌های چنین مطالعاتی می‌تواند به واسطه شناسایی عوامل استرس‌زای اجتماعی مرتبط با مطالبات مؤدیان مالیاتی، با افزایش آگاهی و اطلاع‌رسانی به کارکنان در معرض استرس و انجام اقدامات مداخله‌گرانه در کاهش احتمال آسیب روانی و جسمانی کارکنان و افزایش سلامت عمومی آن‌ها نقش مؤثر ایفاء نماید. ادبیات پژوهشی و یافته‌های این تحقیق نیز نشان می‌دهند که عوامل استرس‌زای اجتماعی مربوط به مؤدیان در بستر روابط رودررو و اغلب نابرابر بین مؤدیان و کارکنان شکل می‌گیرد. براین اساس توصیه می‌شود که با طراحی و برنامه‌ریزی‌های لازم (مانند تسریع در پیاده‌سازی طرح جامع مالیاتی) و استقرار نظام‌های شبکه‌ای و الکترونیکی و استفاده از تمامی ظرفیت‌های فضای مجازی دامنه این روابط فیزیکی و حضوری به حداقل رسیده و همچنین با تدوین استراتژی‌ها و برنامه‌های ارتقاء بهداشت روانی در سازمان امور مالیاتی کشور موجب کاهش پیامدهای ناشی از استرس اجتماعی در کارکنان شود.

### منابع

۱. خانه شناس، فرین؛ الهیاری، تیمور و خلخال، حمیدرضا (۱۳۹۲). «بررسی ارتباط عوامل استرس‌زای روانی-اجتماعی کار با عملکرد شغلی در بین کارکنان بانک». فصلنامه انجمن ارگونومی و مهندسی عوامل انسانی ایران. دوره ۱ شماره ۳.
۲. سارافینو، ادوارد پ. (۱۳۸۴). *روانشناسی سلامت* (ترجمه گروهی از مترجمان زیر نظر الهه میرزایی)، تهران: انتشارات رشد، (تاریخ انتشار به زبان اصلی، ۲۰۰۳)
۳. گل پرور، محسن؛ نیری، شیرین و مهداد، علی (۱۳۸۹). «رابطه استرس، فرسودگی هیجانی و رفتارهای انحرافی سازمانی در شرکت سهامی ذوب آهن شواهدی برای

مدل استرس ° فرسودگی (عدم تعادل) ° جبران». یافته‌های نو در روانشناسی  
(Available at: WWW.SID.IR)

۴. علیا، روح اله (۱۳۹۶). مدلیابی رابطه بین مطالبات مؤدیان و سلامت عمومی: نقش میانجی حمایت اجتماعی و استرس شغلی (رساله دکتری). دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بین‌المللی کیش، جزیره کیش.
۵. میلر، دلبرت چارلز (۱۳۹۳). راهنمای سنجش و تحقیقات اجتماعی. ترجمه هوشنگ ناییبی، چاپ نشر نی.

6. Chantelle, A. M., Ross, N. A., & Egeland, G. M. (2007). Social support and thriving health: A new approach to understanding the health of indigenous Canadians. *American Journal of Public Health*, 97(9), 1827-1833.
7. Choi, H. C., Kim, T., Lee, G., Lee, S. K., (2014). Testing the stressor-strain-outcome model of customer-related social stressors in predicting emotional exhaustion, customer orientation and service recovery performance. *International Journal of Hospitality Management* 36

14. Kilpatric, R(2005). Support, social, relationships and mental health. *Physical Medicine and Rehabilitation*;13(1):364-349.
15. Koponen, A. M., Lammanen, R., Simonsen-Rehn, N., Sundell, J., Brommels, M., & Suominen, S. (2010). Psychosocial work environment and emotional exhaustion-does a service provision model play a role? *Health Policy*, 94(2): 111-119.
16. Osman M. Karatepe & Rita Anumbose Nkendon (2014). The relationship between customer-related social stressors and job outcomes: the mediating role of emotional exhaustion. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, Vol. 27, No. 1, 414-426.
17. Sanderson. C.A. (2013). *Health Psychology*. 2nd ed. John Wiley & Sons, Inc.
18. Walsh, G. (2011). Unfriendly customers as a social stressor: an indirect antecedent of service employees' quitting intention. *European Management Journal* 29 (1), 67-78.
19. Zimet, G. D., Dahlem, N.W., Zimet, S. G., & Farley, G.K. (1988). The multidimensional scale of perceived social support. *Journal of Personality Assessment*, 52 (1), 30-41.
20. Lazarus, S. & Folkman (1984). *Stress Appraisal and Coping*, New York. Springer.

## مالیات بر معاملات مالی<sup>۱</sup> به‌عنوان عامل تثبیت‌کننده بازار

سعید عیسی‌زاده<sup>۲</sup>

عضو هیأت علمی گروه اقتصاد دانشگاه بو علی سینا، saeed\_isazadeh@yahoo.com

معصومه قربانی

دانشجوی مقطع دکتری اقتصاد توسعه دانشگاه بو علی سینا، masomehghorbani@gmail.com

### چکیده

استفاده و سوق سرمایه‌های موجود در تأمین مالی شرکت‌های تولیدی از اهداف مهمی است که در اقتصاد دنبال می‌شود. بخش مالی، یکی از زیربخش‌های مهم خدمات در اقتصاد است که دارای حجم نقدینگی بالایی می‌باشد و روز به‌روز در حال رشد است. در این خصوص، اعمال مالیات بر معاملات مالی از سیاست‌هایی است که در راستای بهینه‌سازی محیط این بخش، در سطح جهان مورد توجه قرار گرفته است. در کنار هدف اصلی از اعمال این سیاست مبنی بر ایجاد ثبات بیشتر در نحوه معاملات و جلوگیری از حرکات هیجانی و سرمایه‌گذاری بلندمدت در بازار مالی، می‌توان اهدافی دیگری نظیر گسترش پایه‌های مالیاتی و ایجاد درآمدهای مالیاتی برای دولت را دنبال کرد که بررسی این موضوع با توجه به عزم دولت جهت استقلال از درآمدهای نفتی حائز اهمیت می‌باشد. در این مقاله، دیدگاه‌های مختلف در خصوص مالیات در بازارهای مالی از جنبه‌های مهم اقتصادی بحث و نظرات مخالف و موافق این نوع مالیات و تجارب دو کشور ایتالیا و فرانسه به‌عنوان مجریان اخیر این نوع مالیات بیان شده است. پیشنهادی که در راستای اجرای این نوع طرح مالیاتی برای کشور می‌شود این است که با تأکید بر وظیفه تثبیت‌کنندگی این نوع مالیات از تشکیل حباب و نوسانات شدید در بازار جلوگیری و از طرفی از منافع درآمدی آن بهره‌مند بود.

طبقه‌بندی JEL: G12, H27, G28, G18

کلیدواژه‌ها: مالیات بر معاملات مالی، تثبیت اقتصاد، سیاست‌گذاری درآمدهای دولت

---

1. Financial Transaction Taxes (FTT)

۲. نویسنده مسئول

**۱- مقدمه**

بی‌شک افزایش نقدینگی در هر جامعه‌ای باعث افزایش تورم و نیز هجوم سرمایه‌های خرد و کلان در بازارهای ارز، طلا و مسکن خواهد شد، دولت‌ها جهت جلوگیری از سفته‌بازی در این بازارها، در تلاشند تا نقدینگی را به بازار سرمایه، به‌عنوان مهم‌ترین بازار در تأمین مالی شرکت‌های تولیدی در اقتصاد، هدایت کنند. بدون شک کنترل این نقدینگی در بازار سهام و نیز هدایت سهامداران برای سرمایه‌گذاری بلندمدت در این بازار، نیازمند کنترل‌های غیرمستقیم می‌باشد.

امروزه بازارهای مالی با طراحی و ایجاد ابزارها و نهادهای مالی متنوع، زمینه‌ای را مهیا ساخته‌اند تا نیازهای نهفته سرمایه‌گذاران را پاسخ داده و شرایط مناسبی را برای استفاده از منابع سرمایه‌گذاری فراهم آورند. با توجه به تمایل و کشش جامعه به این بازارها و گسترش روزافزون و غیرقابل اجتناب آن‌ها و همچنین اثر غیرقابل‌انکاری که بر رشد اقتصادی دارند، مالیات بر معاملات در این بازار دارای نقش ارزنده‌ای می‌باشد. در این راستا یکی از اهداف این مطالعه بررسی تأثیر اعمال مالیات بر معاملات مکرر در این بازار، به‌منظور ایجاد ثبات بیشتر در نحوه معاملات مدنظر می‌باشد؛ زیرا همان‌طور که از اعمال مالیات در اقتصاد انتظار می‌رود، نقش تثبیت‌کنندگی وضع مالیات به‌خصوص در بازار پر نوسان حائز اهمیت است و از حرکات هیجانی افراد جلوگیری می‌کند.

از سوی دیگر، در درجه پایین اهمیت نقش این بازار در تأمین مالی هزینه‌های دولت است. به دلیل اهمیت تأمین اهداف مهم دولت از جمله جدا کردن اقتصاد از درآمدهای نفتی، نیازمند گسترش پایه‌های مالیاتی و کسب درآمد در شرایط متفاوت اقتصادی است. لذا در این حوزه از فعالیت‌های اقتصادی که نقدینگی زیادی در جریان می‌باشد کسب درآمد از محل سود عاملین و سرمایه‌گذاران از اولویت‌های مهم است، در ضمن به دلیل شفافیت‌های موجود در این بازار امکان ردیابی و کسب مالیات بسیار آسانتر از سایر بازارها و فعالیت‌هاست که این خود از مزیت‌های این مالیات خواهد بود. هرچند نباید هدف مهم و اولیه تعمیق بازار و رونق بازار سرمایه و هدایت نقدینگی سرگردان جامعه به سمت بازار سرمایه و از این طریق تأمین مالی شرکت‌های تولیدی را از نظر دور داشت.

هدف تثبیت‌کنندگی و کنترل غیرمستقیم نوسانات شدید در این بازار با توجه به عواقب و حوادث بحران اقتصادی و مالی سال ۲۰۰۸ که همچنان بر بحث‌های سیاسی و اقتصادی در بسیاری از کشورهای جهان حاکم است، همچنان مورد توجه سیاست‌گذاران اقتصادی است. در حالی که بخش عمده‌ای از بحث‌ها روی پاسخ‌های سیاستی در زمینه‌هایی نظیر مقررات مالی و سیاست‌های اقتصاد کلان جهت ایجاد ثبات اقتصادی متمرکز است، یکی دیگر از زمینه‌های مهم نگرانی، سیاست مالیاتی و نقش آن در شکل‌گیری بحران‌ها و نیز پتانسیل آن در کاهش ریسک بحران‌های آینده است.<sup>۱</sup>

در این مقاله سعی می‌شود دیدگاه‌های مختلف در خصوص مالیات در بازارهای مالی و مالیات بر معاملات مالی از جنبه‌های مهم اقتصادی مورد بحث واقع شده و نظرات مخالف و موافق این نوع مالیات و تجارب مهم جهانی در این ارتباط (تجربه دو کشور فرانسه و ایتالیا که اخیراً (به ترتیب در مهر و موم‌های ۲۰۱۲ و ۲۰۱۳) آن را پیاده کردند) به‌عنوان یک سیاست پیشنهادی جدید برای کشور مورد بررسی قرار گیرد.

## ۲- جایگاه مالیات بر معاملات مالی در بحث‌های مربوط به مالیات

بحث‌ها روی مالیات را می‌توان در دو رشته دسته‌بندی کرد. یک رشته به دنبال بررسی این موضوع است که آیا مالیات‌های موجود در آماده‌سازی زمینه برای بحران نقش داشته‌اند. رشته دوم که بیشتر مورد توجه قرار گرفته است روی این سؤال متمرکز است که آیا ابزارهای مالیاتی نظیر مالیات بر معاملات مالی، مالیات بر بانک‌ها<sup>۲</sup> و مالیات

۱. بررسی‌های جامعی از نقش مالیات‌ها بعد از بحران ۲۰۰۸ منتشر شده است. Hemmelgarn, Nicodeme, and Zangari (۲۰۱۲)، شکل‌گیری بحران و نقشی که مقررات مالیات مسکن در شکل‌گیری آن داشت را توصیف کرده‌اند. Hemmelgarn and Nicodeme (۲۰۱۲) به طور دقیق درباره پاسخ‌های سیاست مالیاتی به بحران‌ها، به ویژه مالیات بر بخش مالی بحث می‌کنند. Keen, Klemm and Perry (۲۰۱۰) کانال‌های ممکن را که از طریق آن سیاست مالیاتی بر رفتار اقتصادی تأثیر می‌گذارد، بررسی کرده‌اند و تأکید می‌کنند که سیاست‌های مالیاتی باید در پاسخ به آن در نظر گرفته شود. در نهایت، با استفاده از پژوهش انجام شده، صندوق بین‌المللی پول (2010a, 2010b) بحث‌های مفصلی از گزینه‌های ممکن را ارائه می‌کند.

۲. یک نوع سیستم مالیاتی در مؤسسات مالی است که در آن بانک‌ها مجبور به پرداخت مالیات‌های دولتی بیش از هرگونه مالیات عادی برای شرکت‌ها، می‌شوند. این امر به منظور حفظ نظم مالی و جلوگیری از مخارج غلط، پرداخت اضافی یا رفتارهای با ریسک بالا انجام می‌شود. مالیات بندی بر بانک‌ها معمولاً به عنوان مجازات برای مؤسسات مالی به شمار می‌رود.

بر فعالیتهای مالی می‌تواند در عین جلوگیری از بحران مالی در آینده، به‌عنوان ایجاد منابع جدید درآمد مالیاتی عمل کنند.

مالیات بر معاملات مالی در سراسر جهان در دوره‌های مختلف به بازارها تحمیل شده‌اند و موضوع تحقیقات اقتصادی قابل توجهی هستند که دیدگاه باارزشی را فراهم می‌کند که از طریق آن تأثیرات مالیات بر معاملات را از دیدگاه نظری و تجربی در سطح بین‌المللی بررسی می‌نمایند. به‌طور کلی می‌توان گفت تمرکز و پژوهش در این امر باعث هموار سازی زمینه‌های افزایش درآمدهای دولت، کاهش سفته‌بازی، کاهش کسری بودجه دولت و ... خواهد شد که با عنایت به فرآیند خصوصی‌سازی، مالیات در چنین بازاری می‌تواند نقش درآمدی و نیز انگیزشی ایفا کند؛ بنابراین دیدگاه‌های متفاوتی در مورد مالیات بر معاملات مالی مطرح می‌شود.

## ۲-۱- دیدگاه‌های موجود بر مالیات بر معاملات مالی

در خصوص ظرفیت‌ها و علت اعمال مالیات بر معاملات مالی دیدگاه‌های مختلفی وجود دارد که نشانگر داشتن پتانسیل و مستعد بودن آن در این ارتباط می‌باشد. در ذیل مطالب دیدگاه‌های مذکور آورده شده است:

- **بالا بودن گردش منابع مالی:** با توجه به گردش بالای منابع مالی در طی یک دوره معین، این بخش از اقتصاد باید سهم خود را به شکل مالیات پرداخت نماید.

- **وجود پتانسیل ایجاد بی‌ثباتی:** بسیاری از معاملات مالی، در ماهیت خود جنبه سفته‌بازی داشته و امکان دارد که موجبات بی‌ثباتی مالی و اقتصادی را فراهم نمایند.

- **وجود اطلاعات نامتقارن:** در زمان بی‌ثباتی بازار مانند سقوط بورس که هزینه‌های بسیاری بر عموم تحمیل می‌شود، سفته‌بازها و اشخاصی که دارای اطلاعات محرمانه هستند به ثروت بیشتری میرسند که اخذ مالیات در این شرایط را نیز توجیه می‌کند.

- **ریسک بالای معاملات:** فعالیت بازار مالی بدون نظارت، نابرابری در توزیع درآمد و ثروت را افزایش می‌دهد و سرانجام آن که با برقراری نرخ پایین مالیات برای

حجم بالای معاملات مالی در بازارهای توسعه‌یافته، امکان تحصیل درآمد بالاتر فراهم می‌شود؛ بنابراین، به‌منظور کاهش ریسک ناشی از بی‌ثباتی که می‌تواند پایداری قیمت تعادلی را مورد تهدید قرار دهد و نیز برای کمک به افزایش درآمدهای مالیاتی، باید از سیستم مالیات بر معاملات مالی استفاده نمود.

- **هزینه پایین اخذ مالیات:** اساساً معاملات در بازارهای مالی و عملیاتی، غیرتولیدی محسوب می‌شوند و با توجه به اینکه وضع این نوع مالیات از نظر هزینه‌های اخذ پایین است و از قطعیت نسبتاً مناسبی برخوردار می‌باشد، لذا مالیات بر معاملات مالی، مالیاتی مناسب تلقی می‌گردد؛ بنابراین لازم است راهکارهای عملی برای چنین مقوله‌ای اندیشیده شود تا اجرای مؤثر قانون تضمین گردد.

### ۳- بحث مالیات بر معاملات مالی در نهادهای بین‌المللی

با توجه به نقش مهم هم از حیث ایجاد درآمد و هم از حیث منبع بی‌ثباتی‌های اقتصادی در دهه‌های اخیر، وضع مالیات در بازارهای مالی از بحث‌های جدلی و روز اقتصادی بوده است. به‌طوری‌که بحث روی مالیات بر معاملات مالی (FTT) در اتحادیه اروپا (EU) و در سطح بین‌الملل (IMF, 2010a) مثال‌هایی از این رشته بحث محسوب می‌شوند. در اتحادیه اروپا، بسیاری از سیاست‌گذاران بر این باورند که این مالیات‌ها واقعاً می‌تواند در عین حال که موجب کاهش ریسک بحران‌های مالی می‌شود، در افزایش درآمدها مؤثر باشد. در آوریل سال ۲۰۱۰، کمیسیون اروپا یک سندی را منتشر کرد که طی آن منابع مختلف مالی در سطح جهان را در راستای چالش‌های تأمین مالی در سیاست‌های توسعه و اقلیمی، مورد تحلیل قرار داده بود (European Commission, 2010a). این سند شامل اولین بررسی بحرانی مالیات‌های بخش مالی نظیر مالیات بر پاداش‌ها<sup>۱</sup>، اضافه مالیات بر درآمد شرکت‌ها<sup>۲</sup> و مالیات بر معاملات مالی می‌شود. در ژوئن سال ۲۰۱۰، صندوق بین‌المللی پول (2010a) بر اساس درخواست G-20 پژوهشی را انجام داد که طی آن مالیات‌بندی بر بانک‌ها یک گزینه مرجح برای کمک درآمدی از بخش مالی تشخیص داده شده بود. همچنین، در این بین صندوق بین‌المللی پول

1. bonus taxes

2. corporate income tax surcharges

مالیاتی با عنوان مالیات بر فعالیت مالی<sup>۱</sup> را به‌عنوان منبع دیگر درآمد پیشنهاد کرد؛ اما لازم به ذکر است که نسبت به آن انتقاد بیشتری در مقایسه با مالیات بر معاملات مالی وارد است. در اتحادیه اروپا، بحث سیاسی مالیات بر بخش مالی با ایجاد یک سندی توسط کمیسیون اروپا با عنوان «مالیات بر بخش مالی» که در اکتبر ۲۰۱۰ منتشر شد، آغاز شد. در این اسناد، مزایا و معایب FAT و FTT بحث شده است که طی آن FTT به FAT ترجیح داده شده است. این سند همچنین یک ارزیابی اثرات<sup>۲</sup> برای تحلیل بیشتر این دو گزینه منتشر کرد. بعد از یک تجزیه و تحلیل عمیق، نتایج حاکی از این بود که FTT یک گزینه مطلوبی می‌باشد. این ارزیابی اثرات به همراه یک پیشنهاد قانونی برای اجرای FTT در سپتامبر سال ۲۰۱۱ منتشر شد.

البته، مزایا و معایب مالیات بر معاملات به‌شدت در میان اقتصاددانان مورد بحث قرار گرفته است. در اتحادیه اروپا، برخی از کشورهای عضو مالیات موجود خود را حفظ کرده‌اند؛ در حالی که سایرین، به‌ویژه فرانسه و ایتالیا این مالیات جدید را معرفی کرده‌اند. برای جلوگیری از تکه‌تکه شدن اتحادیه اروپا، کمیسیون اروپا مالیات بر معاملاتی مالی هماهنگ را برای همه کشورهای عضو پیشنهاد داده است. این تلاش در سال ۲۰۱۲ به علت مخالفت برخی از کشورهای عضو اتحادیه اروپا صورت نگرفت. با این حال، یازده کشور عضو خواستار پیش رفتن به‌منظور ایجاد یک FTT مشترک بر اساس پیشنهاد اصلی کمیسیون اروپا شدند. این اولین مورد از ارتقاء همکاری در سیاست مالیاتی در اتحادیه اروپا را تشکیل می‌دهد. پیشنهادها کمیسیون باهدف یک پایه مالیاتی وسیع به‌جز چند استثناء بود. اساساً، مالیات بر تمام معاملات مالی به‌جز بازار اولیه سهام و اوراق قرضه اعمال می‌شود. نرخ‌های پیشنهادی ۰/۱ درصد قیمت معاملات اوراق بهادار و ۰/۰۱ درصد از ارزش کل دارایی‌های اهرمی<sup>۳</sup> برای تولیدات مشتقه است. این مالیات به محض اینکه حداقل یکی از طرفین و یک طرف نهاد مالی در معامله یا مداخله‌گر در معامله در یک کشور عضو شرکت‌کننده در همکاری بهبود یافته ایجاد شود. بحث‌ها بین کشورهای عضو شرکت‌کننده در حال انجام است. در سال ۲۰۱۵، ۱۰ کشور (۱۱ کشور

1. Financial Activity Tax (FAT)

2. Impact Assessment (IA)

3. Notional amount

به‌جز استونیا) عضو در اوایل دسامبر ۲۰۱۵ در مورد اصول اصلی یک FTT مشترک توافق کرده‌اند ولیکن بحث‌ها همچنان ادامه دارد.

#### ۴- مرور کلی بر ادبیات اقتصادی اخیر مالیات بر معاملات مالی

در مهر و موم‌های اخیر، ادبیات قابل‌توجهی از مالیات بر معاملات مالی منتشر شده است (Matheson, 2011; Hemmhsjnelgarn and Nicodeme, 2012; Pomeranets, 2012; Gomber, Haferkorn, and Zimmermann, 2015). در این مقاله، این بررسی‌ها تکرار نمی‌شود؛ بلکه خطوط اصلی استدلال‌ها بحث می‌شود و بر روی تأثیرات FTT اخیراً اعمال شده در کشورهای ایتالیا و فرانسه پرداخته می‌شود.

استیگلitz<sup>۱</sup> (۱۹۸۹) و سامرز<sup>۲</sup> (۱۹۸۹) استدلال می‌کنند که افزایش هزینه‌های مبادلاتی موجب کاهش نوسانات می‌شود و سرمایه در جهت فعالیت‌های سودمندتر انتقال خواهد یافت. دیگران همانند ماتسون<sup>۳</sup> (۲۰۱۱) بر این عقیده هستند که تعادل به سمت اثرات خالص منفی گرایش پیدا می‌کند. به عبارتی منجر به کاهش حجم معاملات، نوسانات بالاتر، نقدینگی پایین و هزینه‌های بالای اقتصادی می‌شود. وستهلیم<sup>۴</sup> در سال ۲۰۰۳ حذف نسبی و سپس کامل مالیات بر معاملات مالی را در سوئد در سال ۱۹۹۱ و حذف آن را در فنلاند در سال ۱۹۹۲ مورد بررسی قرار داد. در سوئد این مالیات از ۰٫۲ به ۰٫۱ در هر معامله در ژانویه ۱۹۹۱ کاهش یافت. وستهلیم تخمین زد که این تغییر میزان گردش مالی سهام را در سوئد از ۱۸٪ به ۲۲٪ افزایش می‌دهد و قیمت‌ها را تا ۷۵٪ افزایش می‌یابد. وی همچنین تخمین زد که لغو مالیات بر معاملات مالی در ۱ دسامبر ۱۹۹۱ در سوئد منجر به افزایش در نسبت حجم معاملات از ۲۲٪ تا ۳۰٪ شده و همچنین قیمت سهام تا ۹٫۷٪ افزایش می‌یابد. وستهلیم بیان نمود که ۱ می ۱۹۹۲ لغو ۱٪ حق تمبر در هر گردش معاملاتی روی سهام معاملاتی بورس منجر به افزایش در میزان گردش مالی سهام از ۱۰٪ تا ۱۵٪ می‌شود و قیمت سهام ۶٫۵٪ بالا می‌رود. در نهایت دریافت که افزایش هزینه معاملات اثر منفی روی نرخ بازده سهام دارد.

1. Stiglitz

2. Summers

3. Matheson

2. Westerholm

هسیه<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۴ اثر کاهش نرخ مالیات معاملات آتی تایوان را از ۰,۵ به ۰,۲۵ که در می سال ۲۰۰۰ تغییر یافت، مورد مطالعه قرار داد. هسیه دریافت که کاهش مالیات سرعت تطبیق قیمت‌ها را بهبود می‌بخشد. ضمن این‌که هزینه‌های پایین‌تر معاملات نقش اطلاعاتی بازار را افزایش می‌دهد و نتیجه گرفت که به‌منظور افزایش کشف قیمت، معامله بایستی با سیاستی که به‌طور مستقیم هزینه معاملات را کاهش می‌دهد پذیرفته شده باشد.

اخیراً، داویلا<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) یک مدل از بازارهای مالی رقابتی را جهت به دست آوردن مالیات بر معاملات مالی بهینه (ماکزیمم کردن رفاه) در تعادل پیشنهاد کرده است. یافته‌های او حاکی از این است که نرخ مالیات بهینه مثبت است؛ زیرا کاهش در معاملات غیرضروری، باعث افزایش سود می‌شود که از تلفات به دلیل کاهش در معاملات اساسی، بیشتر می‌باشد.<sup>۳</sup> لیو<sup>۴</sup> در سال ۲۰۰۷ تأثیر مالیات بر معاملات مالی را در ژاپن مورد بررسی قرار داد. به ترتیب که نرخ مالیات در سال ۱۹۷۸ افزایش یافت و سپس در یکسری از فعالیت‌ها از سال ۱۹۸۹ تا ۱۹۹۹ کاهش یافت و در نهایت حذف گردید. لیو در آوریل ۱۹۸۹ بر روی کاهش نرخ مالیات از ۰,۵۵ به ۰,۳۰ متمرکز شد و اثر آن را روی قیمت سهام ژاپن بررسی قرار داد. لیو دریافت که کاهش مالیات یک اثر مثبت روی قیمت‌ها برای سهام اساسی ژاپن در پی دارد. در چین در سال ۱۹۹۰ عوارض حق تمبر از ۰,۳ درصد اجرا شد که به‌وسیله هر دو خریدار و فروشنده پرداخت می‌شد و چند ماه بعد این نرخ دو برابر گردید اما پس از سقوط بزرگ بازار سهام در اکتبر ۱۹۹۱ این نرخ به مقدار اولیه بازگشت و نهایتاً در سال ۱۹۹۷ برابر با ۰,۵ درصد گردید.

---

3. Hsieh

2. Davila

۳. Coelho (۲۰۱۴) این مقاله را بر مبنای آنکه تنها رفاه معامله‌گران در آن مورد توجه قرار گرفته است (بدون در نظر گرفتن رفاه شرکت‌کنندگان غیربازار) و اینکه این تحلیل تنها در مورد ویژگی‌های اصلاحی مالیات است (بدون در نظر گرفتن سایر جنبه‌های رفاه همانند رسیدگی به معافیت مالیات بر ارزش‌افزوده بخش مالی یا مالیات بر اجاره‌های اقتصادی) مورد انتقاد قرار می‌دهد.

1. Liu

لنداوی، راکیبورسکی و وگال<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) با استفاده از مدل تعادل عمومی، اثرات مالیات معاملات بر سهام را در اتحادیه اروپا ارزیابی کرده‌اند. شبیه‌سازی آن‌ها از مالیات بر معاملات نشان می‌دهد که با افزایش درآمد به میزان ۰/۱ درصد از تولید ناخالص داخلی اتحادیه اروپا، در بلندمدت GDP را حدود ۰/۲ درصد کاهش خواهد داد. مقاله‌های نظری نسبتاً بی‌نتیجه هستند؛ چراکه نتایج آن‌ها بستگی به فرضیات روی حجم معاملات غیر ضروری (معامله‌گران اخلاص‌گر)، اندازه عدم تقارن اطلاعات و عملکرد و ساختار بازارهای مالی دارد. ادبیات تجربی در تلاش است تا اثرات مالیات بر معاملات مالی روی ویژگی‌های بازارهای مالی را اندازه‌گیری کنند. تجزیه و تحلیل اولیه آملاف<sup>۲</sup> (۱۹۹۳) و کامبل و فروت<sup>۳</sup> (۱۹۹۴) در خصوص اثر معرفی یک درصد مالیات بر معاملات سهام در سوئد در سال ۱۹۸۶ نشان می‌دهد که آن تأثیرگذار بوده است. آن‌ها در نتیجه‌گیری‌های خود چنین بیان می‌کنند که با معرفی این نوع مالیات، در حجم معاملات کاهش قابل ملاحظه‌ای به وجود آمده (با جابه‌جایی بسیاری از معاملات به خارج از سوئد)، نوسانات بالا رفته و نقدینگی پایین آمده است. با این حال، در سایر مطالعات انجام شده برای نقاط مختلف جهان، اثرات مالیات بر معاملات مالی بازخورهای متفاوتی داشته است. طراحی و نحوه اعمال و اجرای این مالیات بر اثرات بعدی، یک عنصر کلیدی می‌باشد.

به دنبال نوع شناسی پیشنهاد شده توسط پامرانز<sup>۴</sup> (۲۰۱۲) و گامبر، هافرکارن و زیمرمان<sup>۵</sup> (۲۰۱۵)، چهار جنبه اصلی بررسی شده است: نوسانات<sup>۶</sup>، حجم<sup>۷</sup>، نقدینگی<sup>۸</sup> و هزینه سرمایه. در ادامه مطالعات انجام شده در حیطه این چهار جنبه مورد توجه قرار گرفته است.

- 
1. Lendvai, Raciborski, and Vogel
  2. Umlauf
  3. Campbell and Froot
  4. Pomeranets
  5. Gomber, Haferkorn, and Zimmermann
  6. volatility
  7. volume
  8. liquidity

**الف) نوسانات قیمت**

علاوه بر مطالعات ذکر شده، افزایش در نوسانات در چندین مقاله دیگر نیز نتیجه‌گیری شده است (Baltagi, Li, and Li, 2006 برای چین؛ Hau, 2006 برای فرانسه؛ Pomeranets and Weaver, 2011 برای نیویورک)، اما سایر مشارکت‌کنندگان هیچ اثری را پیدا نکرده‌اند (Roll, 1989; Saporta and Kan, 1997) یا یک رابطه منفی (Jones and Seguin, 1997 برای ایالات متحده؛ Liu and Zhu, 2009 برای ژاپن) را بین نوسانات و مالیات بر معاملات مالی گزارش دادند.

املاف<sup>۱</sup> (۱۹۹۳) میزان بازده سهام را قبل از اخذ مالیات و در طی مهر و موم‌های ۱۹۸۰-۱۹۸۷ در سوئد مورد مطالعه قرار داد. وی به این نتیجه رسید که با شروع مالیات، نوسانات قیمت کاهش نمی‌یابد. همچنین دریافت که بعد از آنکه مالیات بر سهام از ۱ درصد به ۲ درصد در سال ۱۹۸۶ افزایش یافت، ۶۰ درصد معاملات مربوط به بازده شرکت سوئدی که سهام آن‌ها به صورت فعال معامله می‌شد- به لندن انتقال یافت. این میزان انتقال بیش از ۳۰ درصد حجم معاملات سهام سوئد را تشکیل می‌داد که در سال ۱۹۹۰ این نسبت به بیش از ۵۰ درصد رسید. در روزی که مالیات بر معاملات با نرخ ۱ درصد مطرح گردید، شاخص کل سهام سوئد به میزان ۲,۲ درصد افت کرد و دوباره با افزایش مالیات تا میزان ۲ درصد، شاخص به میزان ۰,۸ درصد دیگر نزول کرد. سابورتا و کن<sup>۲</sup> (۱۹۹۷) به بررسی تأثیر عوارض حق تمبر در کشور انگلستان بر نوسانات قیمت اوراق بهادر پرداختند. آن‌ها نیز بین نوسانات قیمت و عوارض حق تمبر رابطه‌ی معناداری مشاهده نکرده‌اند اما دریافتند در روزی که مالیات در بورس لندن از ۱ درصد به ۲ درصد افزایش یافت، شاخص بازار سهام به میزان ۳,۳ درصد نزول کرد. هو<sup>۳</sup> (۱۹۹۸) در مهر و موم‌های ۱۹۷۵-۱۹۹۴ تأثیر مالیات بر میزان نوسانات قیمت در کشورهای هنگ کنگ، ژاپن، کره و تایوان را بررسی نمود و به تأثیر معناداری دست نیافت. هو چهارده تغییر مالیاتی را در چهار بازار آسیای مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که تفاوت‌های موجود در گردش حجم معاملات، چه قبل و چه بعد از

---

2. Umlauf

3. Saporta and Kan

3. Hu

تغییر در میزان مالیات، از نظر آماری معنادار نیست. همچنین طبق یافته‌های وی در تاریخ اعلام خبر مالیات، میانگین بازده در کره به ۰,۶- درصد و در تایوان نیز به ۱,۶- درصد رسید که این امر در تایوان از نظر آماری بسیار معنادار بوده است.

هیو و شوالیه<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) تأثیر میزان نوسان قیمت بر قاعده حداقل تغییر قیمت را در بورس فرانسه بررسی نمودند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که قاعده حداقل تغییر قیمت به دلیل دو برابر شدن هزینه معاملات، برای سهامی است که بالاتر از یک مقدار (۵۰۰ فرانک) قیمت‌گذاری شده‌اند. آن‌ها بیان کردند که این امر با عمل مالیات‌گذاری برای سهامی - که بالاتر از حد مورد نظر قیمت‌گذاری شده است - مشابه می‌باشد. به نظر این دو افزایش هزینه معاملات، منجر به کاهش نوسانات بازدهی روزانه، هفتگی و ماهانه است که از نظر آماری معنادار است اما به لحاظ اقتصادی بی‌معناست. ساهو<sup>۲</sup> در سال ۲۰۰۸ اثر معرفی مالیات بر معاملات مالی را در هند در سال ۲۰۰۴ بر روی هفت سهم که در بور اوراق بهادار ملی هند به کرات معامله می‌شوند مورد مطالعه قرار داد. برخلاف بیشتر متون اقتصادی، ساهو کاهش کمی در نوسانات یافت، ضمن اینکه دریافت که کارایی اطلاعاتی بازار این هفت سهم را تحت تأثیر قرار نداد.

### ب) حجم معاملات

یک توافق بزرگی روی اثرات بر حجم معاملاتی وجود دارد. بدین ترتیب که در اکثر مقالات، مالیات بر معاملات مالی با یک اهمیت معنی‌دار و گاهی قابل توجه، حجم معاملات را کاهش می‌دهد.

### ج) نقدینگی بازار

در ارتباط با اثرات FTT روی نقدینگی، مطالعه کمی انجام شده است. ولی همان مطالعات کم (Pomeranets and Weaver, 2011; Chou and Wang, 2006) به این نتیجه رسیده‌اند که اعمال مالیات موجب کاهش نقدینگی می‌شود. دنگ، لیو و وی<sup>۳</sup> (۲۰۱۴) معاملات سهام در هنگ‌کنگ (با بسیاری از سرمایه‌گذارهای نهادی) و سرزمین

1. Hau and Chevalier

2. Sahu

3. Deng, Liu, and Wei

اصلی چین (بازار با بالغیت کم<sup>۱</sup>) را با هم مقایسه کردند و به چنین نتیجه‌ای رسیدند که عنصر تمبر مالیاتی، نوسانات در معاملات سهام در چین را کاهش داده؛ اما در هنگ-کنگ آن را افزایش داده است. آن‌ها نتیجه گرفتند که مالیات بر معاملات مالی می‌تواند تأثیر مطلوبی بر نوسانات در بازارهای با بالغیت کم داشته باشد؛ اما این اثر در بازارهای بالغ‌تر متضاد خواهد بود.

#### د) هزینه سرمایه

در نهایت یک سؤال باقی می‌ماند که آیا مالیات بر معاملات مالی هزینه‌های سرمایه را افزایش می‌دهد. در این خصوص، شواهد مجدداً کم می‌باشد. در یکی از این مطالعات (Amihud and Mendelson, 1992) در راستای بررسی این موضوع دریافتند که اعمال ۰/۵ درصد مالیات بر معاملات مالی، هزینه سرمایه را ۱/۳۳ درصد افزایش می‌دهد. هسیه<sup>۲</sup> در سال ۲۰۰۴ اثر کاهش نرخ مالیات معاملات آتی تایوان را از ۰,۵ به ۰,۲۵ که در می سال ۲۰۰۰ تغییر یافت، مورد مطالعه قرار داد. هسیه دریافت که کاهش مالیات سرعت تطبیق قیمت‌ها را بهبود می‌بخشد. ضمن این‌که هزینه‌های پایین‌تر معاملات نقش اطلاعاتی بازار را افزایش می‌دهد و نتیجه گرفت که به‌منظور افزایش کشف قیمت، معامله بایستی با سیاستی که به‌طور مستقیم هزینه معاملات را کاهش می‌دهد پذیرفته شده باشد.

#### مطالعات انجام شده در ارتباط با کشورهای فرانسه و ایتالیا

معرفی مالیات بر معاملات مالی در فرانسه در سال ۲۰۱۲ و ایتالیا در سال ۲۰۱۳ منجر به انجام مطالعاتی در این خصوص شده است. این مقالات با استفاده از روش‌های آزمایشی جدید طبیعی، رفتار دارایی‌های مالی فرانسه و ایتالیا را که تحت تأثیر مالیات جدید قرار گرفتند با دارایی‌های مالی داخلی و خارجی که تحت تأثیر آن قرار نگرفتند و دارای ویژگی‌های مشابه هستند، مقایسه کردند. چندین مقاله اثرات مالیات بر معاملات مالی فرانسه را مورد بررسی قرار داده‌اند. بچتی، فرری و ترنتا<sup>۳</sup> (۲۰۱۴) از سهام فرانسوی

1. less mature market

3. Hsieh

3. Becchetti, Ferrari, and Trenta

که مالیات بر آن اعمال شده استفاده کردند (کسانی که در زیر آستانه ارزش بازار یک میلیارد یورویی هستند)؛ میر، واگنر و وین‌هارت<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) از سهام انگلیس به‌عنوان شرطی‌های خلاف واقع<sup>۲</sup> استفاده کردند. گامبر، هافرکان و زیمرمان<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) با سهام آلمان کنترل کردند و کالیارد و هافمن<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) از داده‌های هلند استفاده کردند. همچنین، کوئلهو (۲۰۱۴) به بررسی معرفی مالیات بر معاملات مالی در فرانسه و ایتالیا می‌پردازد و از سه گروه کنترل دیگر استفاده می‌کند: سهام فرانسوی و ایتالیایی پایین‌تر از حد آستانه مشمولیت، رسید سهام آمریکایی<sup>۵</sup> (از همان شرکت ولی معادل و معامله شده به دلار آمریکا) و سهام هلندی و بلژیکی به‌عنوان گروه‌های کنترل. درنهایت، روهل و استین<sup>۶</sup> (۲۰۱۴) اثرات FTT را در ایتالیا بررسی کرده‌اند و از سهام بریتانیا به‌عنوان متغیرهای کنترل استفاده می‌کنند.

برای فرانسه، تمام مقالات کاهش قابل توجهی و قوی‌ای را در حجم معاملات نزدیک به ۲۰ درصدی را پیدا کردند. هر دو مطالعه میر، واگنر و وین‌هارت<sup>۷</sup> (۲۰۱۵) و کالیارد و هافمن<sup>۸</sup> (۲۰۱۵) نشان دادند که اثرات روی سهام‌های بزرگ و روان و نیز سرمایه‌گذاران نهادی و یا کسانی که دارای گردش مالی بالایی هستند، بیشتر بود. کوئلهو<sup>۹</sup> (۲۰۱۴) طی مطالعه خود به این نتیجه می‌رسد که با اعمال مالیات بر معاملات مالی، برای سهام با نقدینگی بالا<sup>۱۰</sup> و آن‌هایی که به لحاظ ارزش بازاری در دو پنجم پایین‌ترین ارزش بازاری قرار گرفته‌اند، در گردش مالی خود کاهش را نشان می‌دهند. برای معاملات با تعداد

1. Meyer, Wagener, and Weinhardt

2. counterfactuals

3. Gomber, Haferkorn, and Zimmerman

4. Colliard and Hoffmann

۵. American Depositotry Receipts (ADR): از جمله ابزارهایی که در بازارهای سرمایه متعارف جهت معامله

سهام یک کشور در بازار سرمایه کشور دیگر مورد استفاده قرار می‌گیرد، رسیده‌های سپرده سهام می‌باشد. این

رسید، یک ابزار قابل معامله و قابل مذاکره است که در بورس یک کشور معامله می‌گردد و متعلق به سهامی

است که آن سهام، توسط یک شرکت، خارجی در کشور دیگر منتشر شده است.

6. Rühl and Stein

7. Meyer, Wagener, and Weinhardt

8. Colliard and Hoffmann

9. Coelho

۱۰. Liquid Stock، یک سهمی است که که سهام کافی را به فروش می‌رساند به طوری که صاحب سهام می‌تواند آن را به راحتی در زمان انتخاب آن به فروش رساند.

بالا، کاهش مالیاتی برآورد شده او در مقدار (۹-)، در مقایسه با کاهش کلی قیمت سهام (۳/۶-) خیلی بالا برآورد شده است. کمیسیون اروپا (2014b) شواهدی را در ترکیب با حجم معاملات قبل و پس از معرفی این مالیات و بهبود دادن آن به یک حد مشخص را مورد توجه قرار داده است. در خصوص قابلیت نقد شوندگی<sup>۱</sup> بچیتی، فرری و ترنتا (۲۰۱۴) و میر، واگنر و وینهارت (۲۰۱۵) هیچ اثر قابل توجهی از مالیات بر معاملات مالی را نیافتند. دومین مطالعه، کاهش در شکاف قیمت پیشنهادی خرید و فروش را گزارش می‌دهد (که می‌تواند نقدینگی (روان بودن) بیشتری را نشان دهد)؛ اما از طرف دیگر آن یک کاهش در حجم سفارش را نیز گزارش می‌کند (که ممکن است اثر متضاد را نشان دهد). گامبر، هافرکرن و زیمرمان<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) کاهش در عمق دفتر سفارش<sup>۳</sup> (یک معیاری از توانایی بازار جهت غلبه بر مدیران بزرگ بدون اینکه منجر به عدم تعادل و تغییرپذیری قیمتی بعدی شود) را یافته‌اند. در مقابل، کلارید و هافمن (۲۰۱۵)، افزایش در شکاف قیمت پیشنهادی خرید و فروش و کاهش در کیفیت بازار برای سهام را گزارش می‌کنند که در این راستا، به نظر می‌رسد مشارکت‌کنندگان بازار یک منبع نقدینگی (روان) هستند. همچنین، گامبر، هافرکرن و زیمرمان<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) چنین بیان می‌کنند که اختلاف قیمت بین سیستم‌های مالیاتی و غیرمالیاتی افزایشی است و افزایش در اختلاف قیمت متوسط بین آن دو، حدود ۲۰ درصد می‌باشد. در نهایت، در حالی که گامبر، هافرکرن و زیمرمان (۲۰۱۵)، کوهلی (۲۰۱۴) و کمیسیون اروپا (2014b) هیچ تأثیر معنی‌داری بر نوسانات پیدا نکردند، ولی بچیتی، فرری و ترنتا (۲۰۱۴) کاهش قابل توجهی را در نوسانات روزانه پیدا کردند.

با نگاه به ایتالیا، رول و استین<sup>۵</sup> (۲۰۱۴) افزایش در نوسانات و کاهش در نقدینگی را یافتند. با این حال، آن‌ها تغییراتی را در حجم معاملات مشاهده نکردند؛ اگرچه سایر محققان نشان می‌دهند که این تغییرات ممکن است در پیش‌بینی اعمال تغییرات در

1. Turning to liquidity

2. Gomber, Haferkorn, and Zimmerman

۳. order book depth: عمق دفتر به تعداد سطوح قیمت موجود در یک زمان خاص در دفتر اشاره می‌کند.

گاهی اوقات این دفتر با یک عمق ثابت نمایان می‌شود و سفارشات فراتر از آن عمق نادیده گرفته می‌شود یا رد

می‌شود. در موارد دیگر دفتر می‌تواند شامل سطوح نامحدود باشد.

4. Gomber, Haferkorn, and Zimmerman

5. Rühl, and Stein

زمان‌های خارج از محدوده داده‌ها رخ داده باشد. کوئلهو<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) همچنین یک اثر معنی‌داری را روی حجم معاملاتی پیدا نکرد. او پیشنهاد می‌کند، این به دلیل ترکیب پیچیده‌تر از اقلام مالیاتی مورد استفاده در طراحی نسخه ایتالیایی FTT است که بسیاری از انتظارات کاهش در معاملات ارزی را جبران می‌کند. در مقابل، کاهش در معاملات در بازارهای خارج از بورس<sup>۲</sup> احتمالاً به خاطر دو برابر شدن نرخ مالیات سیستم‌های سازمان‌یافته، قابل توجه است (کاهش ۸۵ درصدی در مقابل گروه کنترل اسپانیا). یافته‌های کوئلهو (۲۰۱۴) اثر کلی کوچکی از FTT ایتالیایی روی نوسانات سهام تحت تأثیر قرار گرفته پیشنهاد می‌کند (به استثنای OTC ها).

### تجارب دو کشور فرانسه و ایتالیا در اعمال مالیات بر معاملات مالی الف) فرانسه

در سال ۲۰۱۲، کشور فرانسه به‌منظور ایجاد انگیزه جهت بحث در مورد FTT در سطح اروپا، تصمیم به معرفی مالیات معاملات مالی در کشور خود (یک آگوست سال ۲۰۱۲) گرفت. FTT در فرانسه از سه جزء تشکیل شده است:

- ۱- مالیات بر خرید سهام شرکت‌های بزرگ فرانسوی (با ارزش بازار بالای یک میلیارد یورو) در هر جایی که معامله انجام شود؛
- ۲- مالیات بر سوآپ نکول اعتبار بدون پشتوانه<sup>۳</sup> در مورد بدهی‌های دولتی<sup>۴</sup>؛
- ۳- مالیات بر سفارش‌های لغو شده<sup>۵</sup> که برای هدف قرار دادن معاملات با فرکانس بالا در نظر گرفته شده است.

این FTT با یک حقوق ثبت همراه است که در مورد تمام (فهرست شده و فهرست ن شده) شرکت‌های دارای حق فروش در فرانسه اعمال می‌شود.<sup>۶</sup>

1. Coelho

2. Over-The-Counter (OTC)

3. "naked/uncovered credit default swaps (CDS)

4. sovereign debt

در واقع، این مالیات مواردی را پوشش می‌دهد که خریداران چنین قراردادهایی، اوراق قرضه دولتی را که در قراردادهای ذکر شده یا هر دارایی دیگری که ارزش آن با ریسک پیش‌فرض مستقل دولتی (پیش‌فرض مستقل شکست یا امتناع یک دولت حکومت مستقل از پرداخت کامل بدهی خود است) مرتبط باشد، نگه ندارد.

5. Cancelled Order

6. For further details, see European Commission (2013, pp. 63-64).

**الف-۱) مالیات بر معاملات در سهام فرانسه**

این مالیات قابل اعمال روی سهام شرکت‌هایی است که در فرانسه ثبت شده‌اند (صرف نظر از اینکه کجا معامله انجام شده باشد). نرخ این مالیات در اوت سال ۲۰۱۲ از ۰/۱ درصد (در ماه مارس پیشنهاد شده بود) به افزایش یافت. این مالیات بر خریدار بر پایه قیمت سهام به فروش رفته، اعمال می‌شود.

قوانین مربوط به آن شامل معافیت‌های خاصی نظیر معاملات اولیه بازار (صدور)، معاملات درون‌گروهی (برای مدیریت مالی و حسابرسی)، بازارگردانی باهدف تضمین بازار روان و محدود کردن نوسانات قیمت سهام، بازپرداخت و معکوس بازپرداخت<sup>۱</sup>، توافقات استقراض و وام دادن اوراق بهادار (عمدتاً برای اهداف مالی انجام شود) و معاملات انجام شده توسط زیرساخت‌های مالی (اتاق پردازش<sup>۲</sup> و شرکت سپرده‌گذاری مرکزی اوراق بهادار<sup>۳</sup>) به‌عنوان بخشی از فعالیت عادی خود جهت اطمینان از عملکرد مناسب بازار.

جمع‌آوری مالیات توسط خدمات تصفیه فراهم شده شرکت سپرده‌گذاری مرکزی اوراق بهادار (Euroclear France) تسهیل می‌شود که بخشی از این فعالیت‌ها مربوط به گزارش، جمع‌آوری و سایر عملیات انجام شده در زمینه FTT فرانسه می‌شود. طرف‌های پاسخگو که باید اظهارنامه‌ها را فراهم کنند و مالیات معاملات مالی را پرداخت کنند، یا شرکت‌های سرمایه‌گذار هستند که معاملات را از طرف خود یا از طرف مشتریان خود انجام می‌دهند یا دارنده حساب‌های اوراق بهادار سرمایه‌گذار هستند که این معاملات توسط شرکت‌ها یا کارگزاران سرمایه‌گذار انجام نمی‌شود (به‌عنوان مثال، برای معاملات OTC).

1. repurchase and reverse repurchase

2. Clearing House:

واحد مجزای بازار بورس است که به حل و فصل عملیات مشتریان می‌پردازد. به‌عنوان مثال اتاق پردازش تمام معاملات مشتریان را ثبت کرده و پاکسازی می‌کند و با توجه به پاکسازی انجام شده عملیات انتقال وجه را انجام می‌دهند.

3. central securities depositories

**الف-۲) مالیات بر CDS مستقل بدون پشتوانه**

مقدار مالیات قابل اعمال به‌وسیله مقدار معینی از CDS بدون پشتوانه اوراق قرضه (که در بازار فرانسه خریداری شده است) منتشر شده توسط دولت‌های عضو اتحادیه اروپا، مشخص می‌شود. خریدار چنین ابزاری، مسئول پرداخت مالیات ۰/۱ درصدی است. این مالیات با استفاده از روش‌های مشابه مالیات بر ارزش‌افزوده، گزارش، دریافت و تأیید می‌شود.

**الف-۳) مالیات بر معاملات با تعداد بالا**

در این مورد، نرخ مالیات ۰/۰۱ درصد است و به میزان سفارشات لغو شده اعمال می‌شود. آن در مواردی به‌کارگرفته می‌شود که معامله به‌عنوان معامله الگوریتمی با تعداد بالا انجام شود و نسبت سفارش‌های لغو شده به کل سفارش‌ها بیش از ۸۰ درصد باشد. این باید توسط تمام شرکت‌کنندگان در بازار فرانسه پرداخت شود، صرف‌نظر از اساس معاملاتی که استفاده می‌کنند. در سال ۲۰۱۲ چنین برآورد شده بود که آن مجموع درآمد مالیاتی ۵۳۰ میلیون یورویی در سال ۲۰۱۲ و ۱/۶ میلیارد یورویی به‌صورت سالیانه ایجاد کند. ولیکن در عمل، تنها ۱۹۸ میلیون یورو از مالیات بر سهام و یک میلیون یورو با مالیات بر CDS بدون پشتوانه جمع‌آوری شد. مالیات بر سفارش‌های لغو شده در آن سال درآمد نداشت. بر اساس تجدیدنظر انجام شده، پیش‌بینی سال ۲۰۱۳ به ۷۰۰ میلیون یورو و سال ۲۰۱۴ به ۷۴۱ میلیون یورو تغییر یافت. بخشی از درآمدها برای سهام شدن در کمک‌های توسعه اختصاص پیدا کرد (۴۰ میلیون یورو از ۷۴۱ میلیون یورو).

**ب) ایتالیا**

یک سال پس از پیاده‌سازی FTT ملی فرانسه، ایتالیا سیستم مربوط به خود را معرفی کرد. آن سه دسته از معاملات را هدف قرار می‌دهد:

- ۱- سهام و سایر ابزارهایی که این ابزار را نمایندگی می‌کنند (به‌عنوان مثال، رسیده‌های سپرده‌گذاری مانند ADR) صادر شده توسط شرکت‌های تابعه ایتالیا؛

- ۲- مشتقات صرف‌نظر از اینکه آیا آن‌ها به‌صورت نقدی یا فیزیکی (تبدیل به اوراق بهادار شده یا نه) تسویه می‌شوند، آن‌ها دارایی‌هایی که در حوزه سهام ایتالیایی هستند یا مشتقاتی که بر پایه ارزش حوزه سهام ایتالیایی قرار گرفته‌اند، برای این منظور در نظر گرفتند.
- ۳- معاملات با تعداد بالا، به‌عنوان معاملاتی که توسط الگوریتم کامپیوتری که به‌طور اتوماتیک سفارشات را مشخص می‌کند که در آن نسبت دستورات اصلاح یا لغو شده در یک چارچوب زمانی کوتاه‌تر از نیم ثانیه، بیش از ۰۶ درصد سفارشات کل در نظر گرفته می‌شود. این مالیات از مارس ۲۰۳۱ برای سهام و از ماه ژوئیه برای مشتقات قابل کاربرد بوده است. مالیات بر سهام بر خریدار اعمال می‌شود، مالیات بر مشتقات روی هر دو طرف قراردادهای مشتقه اعمال می‌شود و مالیات معاملاتی با فرکانس بالا به همه شرکت‌کنندگان در بازار ایتالیا اعمال می‌شود. پیش‌بینی‌های درآمد مالیاتی سال ۲۰۳۱، به میزان یک میلیارد یورو بوده است.

#### ب-۱) مالیات بر سهام

علاوه بر مالیات بر قراردادهای اصلی مشتقات، بر انتقال یا تحویل فیزیکی اوراق بهادار در حوزه مربوطه به‌طور جداگانه مالیات اعمال می‌شود. FTT ایتالیایی ناشی از مداخله واسطه مالی در فعالیت‌های معاملاتی است (واسطه‌ای که از یک مشتری، سفارشی را دریافت می‌کند، شامل واسطه‌های مالی غیرمقیم). آن بدون در نظر گرفتن محل اقامت خریدار و فروشنده یا جایی که معامله اجرا یا حل‌وفصل می‌شود، به کار می‌رود.

تعرفه‌های خاصی از محدوده مالیات وجود دارد: ارث یا کمک‌های مالی، اوراق قرضه تبدیل شده به سهام جدید و یا دریافت سهام جدید با استفاده از حقوق و مشتقات، انتقال مالکیت سهام شرکت‌ها با ارزش متوسط پایین‌تر از ۵۰۰ میلیون یورویی

در ماه نوامبر سال قبل<sup>۱</sup>، معاملات درون‌گروهی و بازسازی شرکت‌ها، معاملات مالی اوراق بهادار (استقراض یا وام دادن اوراق بهادار)، خرید یا فروش به‌منظور تسویه و ضمانت توسط اشخاص مجاز و غیره.

قانون ایتالیا همچنین یک تعداد معافیت را شامل می‌شود: برای هر دو طرف معاملات مربوط به اتحادیه اروپا یا مؤسسات اروپایی، بانک مرکزی اروپا و بانک سرمایه‌گذاری اروپا، بانک مرکزی کشورهای عضو اتحادیه اروپا و غیره؛ برای هر دو طرف عملیات مربوط به تولیدات مسئول اخلاقی و اجتماعی؛ برای احزاب درگیر در بازارگردان و در فراهم کردن نقدینگی از طرف صادرکننده؛ برای صندوق‌های بازنشستگی تحت نظارت و برای مؤسسات تأمین اجتماعی اجباری (ستون یک بازنشستگی)<sup>۲</sup>.

نرخ مالیات که در فرانسه روی خالص (توازن آخر روز) معاملات انجام شده برای هر اوراق بهادار اعمال می‌شد، ۰/۱ درصد (۰/۱۲ درصد در سال ۲۰۱۳) در معاملات موجود در بازارهای تنظیم شده و تسهیلات معاملاتی چندجانبه و ۰/۲ درصد (۰/۲۲ درصد در سال ۲۰۱۳) از ارزش معامله در مورد معاملات دیگر بود.

### ب-۲) مالیات بر مشتقات

FTT روی مشتقاتی نظیر سوآپ‌ها<sup>۳</sup>، قراردادهای آتی<sup>۱</sup>، اختیار معامله<sup>۲</sup>، پیمان آتی<sup>۳</sup> نقدی و سوآپ‌های نکول اعتبار که ارزش آن عمدتاً به یک اوراق بهادار ایتالیایی مشمول

۱. به جای ارائه فهرستی از شرکت‌هایی که سهامشان مالیات ندارد (مانند فرانسه)، ایتالیا فهرستی از شرکت‌هایی را که سهامشان از مالیات معاف هستند ارائه می‌دهد.

۲. در سال ۱۹۹۸ سه فرم بازنشستگی توسط بانک جهانی مشخص شده است و از آن زمان تاکنون بسیاری از کشورهای اصلاح اقتصادی در اروپای مرکزی و شرقی تصویب شده است. هدف از سیستم سه ستونی جدا کردن اهداف عمده برنامه‌های بازنشستگی در ستون‌های زیر است:

ستون ۱: یک سیستم بازنشستگی دولتی استاندارد که پوشش اولیه را ارائه می‌دهد و در درجه اول بر کاهش فقر متمرکز دارد.

ستون ۲: یک سیستم مالی که دریافت‌کنندگان و کارفرمایان پرداخت می‌کنند؛ این شامل صندوق‌های بازنشستگی حساب‌ها یا طرح‌های تعریف شده می‌شود.

ستون ۳: حساب‌های متمرکز شخصی اختیاری، شامل برنامه‌های پس‌انداز شخصی، بیمه و غیره.

۳. Swaps: سوآپها قراردادی هستند که جریان نقدی را که بر اساس ارزش پایه واحدهای پولی، نرخ‌های مبادلات، نرخ‌های بهره، سهام و دیگر دارایی‌ها پی ریزی شده‌اند، پیش از تاریخ آتی مورد معامله قرار می‌دهند.

مالیات (شامل وارانته<sup>۴</sup>، وارانته پوشش داده شده<sup>۵</sup> و گواهی‌ها) مربوط می‌شود، بدون توجه به حل و فصل فیزیکی یا نقدی<sup>۶</sup>. مشتقات مربوط به مالیات آن‌هایی هستند که ارزش پایه آن‌ها عمدتاً بر یک یا چند ابزار مالی است که در قانون به آن ارجاع داده شده است. مالیات بر اساس مقدار ثابت بر اساس نوع ابزار و ارزش قرارداد اعمال می‌شود و در یک جدول با فواصل خاص بسته به میزان و ارزش معین قرارداد، تعریف شده است.

### ب-۲) مالیات بر معاملات با تعداد بالا

این مالیات (در نرخ ۰/۰۲ درصد) به ارزش سفارش‌های لفو یا اصلاح شده که بیش از ۶۰ درصد از سفارش‌های ارسال شده در روز معاملاتی باشد، اعمال شده است. این مالیات ناشی از وجود سفارش‌های مندرجی است که ایجاد شده است.

۱. Futures: تحویل آتی قراردادی است که در خارج از تالار بورس خریدار و فروشنده توافق می‌کنند مقدار مشخصی از کالا را به قیمت معین و در زمان معین مورد معامله قرار دهند.
۲. Options: اختیار معامله قراردادی است که خریدار و فروشنده توافق می‌کنند که یک طرف در قبال پرداخت معینی، دارای اختیار خرید یا فروش کالای خاصی، به مقدار مشخص و به قیمت مشخص در زمان معین در آینده باشد.
۳. Forward Agreements: پیمان آتی قراردادهای استاندارد شده‌ای هستند که خریدار و فروشنده توافق و تعهد می‌کنند مقدار مشخصی از کالا را به قیمت معین و در زمان و مکان معین مورد معامله قرار دهند.
۴. Warrant به یکی از ابزار مشتق گویند که دارنده آن حق خرید (و نه اجبار در خرید) از صادرکننده مشتق را به قیمت خاص در بازه زمانی خاصی که هر دو از قبل تعیین شده‌اند دارد.
۵. یک نوع حکم که خرید و یا فروش مقدار خاصی از سهام، ارز یا سایر ابزارهای مالی از صادرکننده، معمولاً یک بانک یا یک موسسه مالی مشابه، در قیمت و زمان خاص را به دارنده آن اجازه می‌دهد.
۶. Physically or cash settled: تحت روش حل و فصل نقدی، فروشنده قرارداد دارایی پایه را تحویل نمی‌دهد؛ بلکه موقعیت نقدی خالص را انتقال می‌دهد. خریدار قرارداد تحویل آتی گندم مایل است قرارداد را به صورت نقد تنظیم کند. او تنها باید تفاوت بین قیمت نقطه‌ای و قرارداد آتی را پرداخت کند و با این حال، خریدار نیاز به مالکیت فیزیکی گندم را ندارد. در حل و فصل فیزیکی تحویل واقعی دارایی به جای پرداخت پول نقد در تاریخ مشخص شده انجام می‌شود. حل و فصل‌های فیزیکی اغلب با کالاها انجام می‌شود، اما می‌تواند با ابزارهای مالی نیز رخ دهد.

## ۵- خلاصه و نتیجه‌گیری

باوجود نظرات مخالف و موافق برای اعمال مالیات بر معاملات مالی، به نظر می‌رسد در بازارهای مالی در حال رشد اقتصاد ایران، منافع و مزایای اعمال این مالیات در این مرحله بیش‌تر مدنظر می‌باشد. نتایج و بررسی‌های تطبیقی نشان داد مالیات بر معاملات مالی با توجه به پتانسیل‌هایی که دارد می‌تواند علاوه بر اهرم تثبیت‌کنندگی و ایجاد ثبات در بازار و هموار نمودن ورود سرمایه به این بازار، از ظرفیت ایجاد درآمد برای دولت و تأمین هزینه‌های آن در جهت متنوع‌سازی منابع درآمدی و گسستن از درآمد نفت برخوردار است. این نوع مالیات با توجه به اینکه بخش مالی از یک طرف دارای گردش منابع مالی بالا و هزینه پایین اخذ مالیات است و از طرف دیگر، دارای ریسک بالای معاملات، وجود اطلاعات نامتقارن بین مشارکت‌کنندگان و نیز دارای پتانسیل ایجاد بی‌ثباتی است، در سطح جهان جهت استفاده و سوق سرمایه‌های موجود این بخش در تأمین مالی شرکت‌های تولیدی موردتوجه قرار گرفته است. البته، در کنار هدف اصلی از اعمال این سیاست مبنی بر ایجاد ثبات بیشتر در نحوه معاملات و جلوگیری از حرکات هیجانی و سرمایه‌گذاری بلندمدت در بازار مالی، اهدافی دیگری نظیر گسترش پایه‌های مالیاتی و ایجاد درآمدهای مالیاتی برای دولت در بحث‌های مربوطه دنبال می‌شود. از آنجاکه در کشور، یکی از اهداف اصلی دولت، تعریف و کسب منابع درآمدی مستقل از فروش نفت است، اعمال این نوع مالیات می‌تواند موردبررسی قرار گیرد. چراکه با توجه به مطالعات انجام شده آن دارای اثرات متفاوتی بر نوسانات قیمت، حجم معاملات، نقدینگی بازار و هزینه سرمایه بوده است. البته پیش‌بینی می‌شود، نگرانی در خصوص اعمال این مالیات در بازارهای مالی در اقتصاد ایران قابل مقایسه با نگرانی موجود در کشور اروپایی و خارجی نباشد. دلیل این نگرانی به بسته بودن اقتصاد برمی‌گردد. بنا به فضای قابل تحرک بودن سرمایه در کشورهای خارجی اعمال مالیات جدید باعث پرواز سرمایه می‌شود درحالی‌که در اقتصاد ایران این نگرانی به خاطر مشکلات انتقال سرمایه و نیز بسته بودن اقتصاد جای نگرانی جدی وجود ندارد. با این اوصاف، پیشنهاد می‌شود مطالعه‌ای عمیق با توجه به ساختارهایی که در بخش مالی وجود دارد و نیز با نظریات ارزشمندی که در اقتصاد رفتاری و عکس‌العمل‌عاملین اقتصادی در

شرایط اطلاعات نامتقارن و در موقعیت‌های مختلف به وجود آمده، بتوان با انجام تحقیقات میدانی به اثرات متفاوت اعمال این مالیات برای گروه‌های مختلف، پی برد تا طی آن توجیه اقتصادی اعمال این نوع مالیات تبیین و موارد و اجزاء مستعد و دارای پتانسیل، مورد شناسایی قرار بگیرد.

### منابع

1. Amihud, Yakov and Haim Mendelson, 1992. Transaction Taxes and Stock Values. In \_\_\_\_\_, K. Lehn and R.W. Kamphuis eds, Irwin, New York, 477-500.
2. Baltagi, Badi H., Dong Li, and Qi Li, 2006. Transaction Tax and Stock Market Behavior: Evidence from an Emerging Market. *پ* 31 (2), 393-408.
3. Becchetti, Leonardo, Massimo Ferrari, and Ugo Trenta, 2014. The Impact of the French Tobin Tax. *پ* 15 (December), 127-148.
4. Campbell, John Y., and Kenneth A. Froot, 1994. International Experiences with Securities Transaction Taxes. In Frankel, Jeffrey A, (ed.), \_\_\_\_\_, 277-308. University of Chicago Press, Chicago, IL.
5. Chou, Robin K., and George H. K. Wang, 2006. Transaction Tax and Market Quality of the Taiwan Stock Index Futures. *پ* 26 (12), 1195-1216.
6. Coelho, Maria, 2014. Dodging Robin Hood: Responses to France and Italy. *پ* Financial Transaction Taxes. University of California, Berkeley, Berkeley, CA.
7. Colliard, Jean-Edouard, and Peter Hoffmann, 2015. Financial Transaction Taxes, Market Composition, and Liquidity. *پ* European Central Bank, Financial Research Division, Frankfurt, Germany.
8. Davila, Eduardo, 2014. Optimal Financial Transaction Taxes. *پ* \_\_\_\_\_, Stonybrook University, Stonybrook, NY.
9. Deng, Yongheng, Xin Liu, and Shang-Jin Wei, 2014. One Fundamental and Two Taxes: When Does a Tobin Tax Reduce Financial Price Volatility? *پ* No. 19974. National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA.

10. European Commission, 2010a. .  
No. 23. Publications Office of the European Union,  
Luxembourg.
11. European Commission, 2014a.  
  
Commission Staff Working  
Document SWD(2014) 30 final. European Commission, Brussels,  
Belgium.
12. Gomber, Peter, Martin Haferkorn, and Kai Zimmermann, 2015,  
forthcoming. ٲ Securities Transaction Tax and Market Quality ٲ the  
Case of France. ٲ
13. Gomber, Peter, Martin Haferkorn, and Kai Zimmermann, 2015,  
forthcoming. ٲ Securities Transaction Tax and Market Quality ٲ the  
Case of France. ٲ
14. Gomber, Peter, Martin Haferkorn, and Kai Zimmermann, 2015,  
forthcoming. ٲ Securities Transaction Tax and Market Quality ٲ the  
Case of France. ٲ
15. Gomber, Peter, Martin Haferkorn, and Kai Zimmermann, 2015,  
forthcoming. ٲ Securities Transaction Tax and Market Quality ٲ the  
Case of France. ٲ
16. Hau, Harald, 2006. ٲ The Role of Transaction Costs for Financial  
Volatility: Evidence from the Paris Bourse. ٲ  
4 (4), 862-890.
17. Hemmelgarn, Thomas, and Gaëtan Nicodème, 2012. ٲ Can Tax Policy  
Help to Prevent Financial Crisis? ٲ In Alworth, Julian S., and Giampaolo  
Arachi (eds.), , 116-147. Oxford  
University Press, Oxford, UK.
18. Hemmelgarn, Thomas, and Gaëtan Nicodème, 2012. ٲ Can Tax Policy  
Help to Prevent Financial Crisis? ٲ In Alworth, Julian S., and Giampaolo  
Arachi (eds.), , 116-147. Oxford  
University Press, Oxford, UK.
19. Hemmelgarn, Thomas, Gaëtan Nicodème, and Ernesto Zangari, 2012.  
ٲ The Role of Housing Tax Provisions. ٲ In Alworth, Julian S., and  
Giampaolo Arachi (eds.), , 61-87.  
Oxford University Press, Oxford, UK.

20. International Monetary Fund, 2010a.  
International Monetary Fund, Washington, DC.
21. International Monetary Fund, 2010b.  
Stijn Claessens, Michael Keen, and Ceyla Pazarbasioglu (eds.). International Monetary Fund, Washington, DC.
22. Jones, Charles M., and Paul J. Seguin, 1997. Transaction Costs and Price Volatility: Evidence from Commission Deregulation. *Journal of Applied Corporate Finance*, 87 (4), 728-737.
23. Keen, Michael, Alexander Klemm, and Vicki Perry, 2010. Tax and the Crisis. *Journal of Applied Corporate Finance*, 31 (1), 43-79.
24. Lendvai, Julia, Rafal Raciborski, and Lukas Vogel, 2014. Assessing the Macroeconomic Impact of Financial Transaction Taxes. In De Mooij, Ruud, and Gaëtan Nicodème, *Financial Transaction Taxes: A Global Perspective*, 177-202. MIT Press, Cambridge, MA.
25. Liu S., (2007). Securities Transaction Tax and Market Efficiency: Evidence from the Japanese Experience, *Journal of Financial Services Research* Vol. 32, No. 3
26. Liu, Shinhua, and Zhen Zhu, 2009. Transaction Costs and Price Volatility: New Evidence from the Tokyo Stock Exchange. *Journal of Applied Corporate Finance*, 36 (1), 65-83.
27. Matheson, Thornton, 2011. Taxing Financial Transactions: Issues and Evidence. IMF Working Paper No. 11/54. International Monetary Fund, Washington, DC.
28. Matheson, Thornton, 2011. Taxing Financial Transactions: Issues and Evidence. IMF Working Paper No. 11/54. International Monetary Fund, Washington, DC.
29. Meyer, Stephan, Martin Wagener, and Christof Weinhardt, 2015. Politically Motivated Taxes in Financial Markets: The Case of the French Financial Transaction Tax. *Journal of Applied Corporate Finance*, 47 (2), 177-202.
30. Pomeranets, Anna, 2012. "Financial Transaction Taxes: International Experiences, Issues and Feasibility". Bank of Canada, Ottawa, Canada.
31. Pomeranets, Anna, 2012. "Financial Transaction Taxes: International Experiences, Issues and Feasibility". Bank of Canada, Ottawa, Canada.

32. Pomeranets, Anna, and Daniel G. Weaver, 2011. Security Transaction Taxes and Market Quality. پ. No. 2011, 26. Bank of Canada, Ottawa, Canada.
33. Pomeranets, Anna, and Daniel G. Weaver, 2011. Security Transaction Taxes and Market Quality. پ. No. 2011, 26. Bank of Canada, Ottawa, Canada.
34. Roll, Richard, 1989. Price Volatility, International Market Links, and their Implications for Regulatory Policies. پ. 3 (2ت3), 211ت246.
35. Rühl, Tobias R., and Michael Stein, 2014. The Impact of Financial Transaction Taxes: Evidence from Italy. پ. 34 (1), 25ت33.
36. S. Hu, پ. The Effects of the Stock Transaction Tax on the Stock Market ت Experiences from Asian Markets, پ. Pacific-Basin Finance Journal Vol. 6, Nos. 3-4 (1998), p. 347.
37. Sahu D., پ. Does Securities Transaction Tax Distort Market Microstructure Evidence from Indian Stock Market, پ. Indian Journal of Commerce Vol. 61, No. 1 (2008).
38. Saporta, Victoria, and Kamhon Kan, 1997. The Effects of Stamp Duty on the Level and Volatility of Equity Prices. پ. No. 71. Bank of England, London, UK.
39. Stiglitz, Joseph E., 1989. Using Tax Policy to Curb Speculative Short-term Trading. پ. 3 (2ت3), 101ت 115.
40. Summers, Lawrence H., and Victoria P. Summers, 1989. When Financial Markets Work Too Well: A Cautious Case for a Securities Transaction Tax. پ. 3 (2ت3), 261ت 286.
41. Umlauf, Steven R., 1993. Transaction Taxes and the Behavior of the Swedish Stock Market. پ. 33 (2), 227ت 240.
42. W. Hsieh, پ. Regulatory Changes and Information Competition: The Case of Taiwan Index Futures, پ. Journal of Futures Markets Vol. 24, No. 4 (2004), p. 411
43. Westerholm J., (2003) پ. The Impact of Transaction Costs on Turnover, Asset Prices and Volatility: The Cases of Sweden پ. and Finland پ. Security Transaction Tax Reductions, پ. Liiketaloudellinen Aikakauskirja Vol. 52, No. 2, p. 215.



## بررسی روابط بین نسبت‌های مالی با میزان ریسک مالیاتی شرکت‌ها با تأکید بر حسابرسی مالیاتی

مهدی غریب<sup>۱</sup>

کارشناس ارشد حسابداری (دانشگاه آزاد واحد الکترونیکی) و رئیس گروه استاندارد سازی حسابرسی مالیاتی دفتر فنی و حسابرسی مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، gharib.mahdi@chmail.ir

نگار خسروی پور

استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، n\_khosravipour@yahoo.com

محسن حمیدیان

استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، hamidian\_2002@yahoo.com

### چکیده

مدیریت ریسک ابزار نوین و عامل مهمی در مدیریت مؤثر و کارآمد برای رسیدن به اهداف بزرگ سازمان‌ها است. برای هر دولت غیرممکن است که درآمد هر مالیات‌دهنده را کنترل و بررسی کند لذا بررسی مالیات‌دهندگان با ریسک کم، اهمیت زیادی ندارد. مدیریت مدرن مالیاتی از روش‌هایی استفاده می‌کند که به مالیات‌دهندگان با ریسک بالا توجه دارد تا موارد را برای حسابرسی مالیاتی انتخاب کنند. این پژوهش برآنست تا نسبت به شناسایی مؤدیان پر ریسک و تعیین میزان روابط بین نسبت‌های مالی شرکت‌ها با ریسک مالیاتی، از میان ۷۴۲ شرکت اداره کل امور مؤدیان بزرگ مالیاتی تهران را بررسی نماید. در این مطالعه با بررسی متغیرهای کمی شرکت‌ها روابط میان میزان درآمد، نسبت‌های نقدینگی، اهرم مالی، فعالیت، سودآوری با ریسک مالیاتی آن‌ها، با انجام آزمون آماری پیرسون، به این نتیجه رسیده که متغیر نسبت‌های نقدینگی و نسبت سودآوری دارای رابطه معکوس و نسبت‌های اهرم مالی رابطه مستقیم با ریسک مالیاتی دارا می‌باشند. در پایان و با دسته‌بندی شرکت‌ها به دو گروه پر ریسک و کم ریسک با استفاده از روش رگرسیون لوجستیک دو نمونه‌ای نسبت به ارائه مدل نهایی و تعیین متغیرهای تأثیرگذار برای شناسایی شرکت‌های پر ریسک و کم ریسک صورت پذیرفته که در مدل مذکور نسبت‌های سود خالص، بازده جمع دارایی‌ها و سود عملیاتی در تعیین معیارهای شناسایی و پیش‌بینی میزان ریسک مالیاتی، مؤثرترین عوامل بوده‌اند و از این مدل نیز سازمان امور مالیاتی می‌تواند در طراحی مدل‌های برآورد ریسک مالیاتی بهره‌مند گردد.

**کلیدواژه‌ها:** مؤدی مالیاتی، ریسک مالیاتی، رگرسیون لوجستیک

**۱- مقدمه**

رسیدگی های مالیاتی معمولاً توسط حسابرسان تعیین شده توسط دولت انجام می‌شود تا معلوم شود که آیا مالیات اظهار شده کامل است یا می‌بایست حسابرسی گردد. حسابرسی مالیاتی برای دولت بسیار مهم است و فردی که جرم تحریف در اظهارنامه مالیاتی دارد، ممکن است مجبور به تحقق عواقب مجازات یا پرداخت مالیات گردد. فرار از مالیات در هر قانونی پذیرفته نیست؛ اما اجتناب از پرداخت مالیات می‌تواند برای به حداقل رساندن پرداخت مالیات انجام شود. در این راستا امکان تقلب‌های مالی و مالیاتی و انگیزه‌های لازم برای انجام آن توسط شرکت‌ها در صورت عدم حسابرسی و نظارت لازم و سایر مسائل سیاسی و اقتصادی بسیار بالقوه می‌باشد. انجام تقلب اصولاً برای کسب منافع آتی صورت می‌پذیرد و در صورت وجود بستر لازم، شرکت‌ها با استفاده از ابزارهای مالی و ساختار شکنی قوانین جهت دستیابی به آن برنامه‌ریزی می‌نمایند. حال چگونه و با چه ابزاری می‌توان شرکت‌ها را از موضع تقلب دور نگاهداشت و انگیزه‌های لازم را جهت خود اظهار مالیاتی برای آن‌ها به وجود آورد نیازمند اعتمادسازی دولت‌ها و بسط و گسترش زیرساخت‌های اطلاعاتی می‌باشد تا بتواند با نظارت دقیق و جامع ضمن رعایت عدالت مالیاتی، در کسب درآمدهای مالیاتی خود با کمترین هزینه وصول به موفقیت دست یابد.

مشکل اصلی که در رابطه با نظام مالیاتی ایران وجود دارد عدم توسعه آن است. در کشورهایی که درآمد نفت وجود ندارد، دولت‌ها مکانیزم‌های جمع‌آوری مالیات را به شدت تقویت می‌کنند و آن را توسعه می‌دهند. تیم بزلی محقق مشهور اقتصاد سیاسی توسعه معتقد هست که توان دولت‌ها در جمع‌آوری مالیات شاخصی از مفهوم ظرفیت و قابلیت دولت است. (سرزعی، ۲۰۶، ۱۳۹۳)

در ایران نیز دولت با راه اندازی طرح جامع مالیاتی سعی دارد با استفاده از تکنیک‌های مدل بررسی ریسک مالیاتی نسبت به شناسایی مؤدیان پر ریسک اقدام نماید و تمرکز رسیدگی خود را برای مؤدیان پر ریسک صرف نماید تا با کمترین هزینه وصول، بیشترین درآمد مالیاتی را برای خود به دست آورد.

در بررسی‌های داخلی صورت گرفته به دلیل نداشتن منابع اطلاعاتی مشخص و قابل استناد، تحقیقاتی در خصوص بررسی و شناسایی مؤدیان پریسک از طریق نسبت‌های مالی که در خصوص شرکت‌های بزرگ باشد ارائه شده است از این رو در این تحقیق با بهره‌گیری از علم آماری و نمونه تحقیقات خارجی به بررسی و تحلیل جامع روابط بین نسبت‌های مالی و میزان ریسک مالیاتی شرکت‌های بزرگ پرداخته است؛ بنابراین سؤال اساسی تحقیق حاضر به این شرح می‌باشد:

«چه رابطه‌ای بین نسبت‌های مالی و میزان ریسک مالیاتی شرکت‌ها جهت تعیین انتخاب نمونه برای حسابرسی مالیاتی وجود دارد؟ به عبارت دیگر، مدل شناسایی مؤدیان پریسک مالیاتی چگونه است؟»

در این پژوهش، ابتدا مفهوم، طبقه‌بندی و تعریف ریسک و عوامل و عناصر اجتماعی، فرهنگی، اقتصادی و مالی تأثیرگذار در ریسک تشریح گردیده. در ادامه به تجارب سایر کشورها و پیشینه تحقیقات انجام گرفته در زمینه حسابرسی بر مبنای ریسک اشاره می‌شود. در نهایت روش‌شناسی تحقیق بیان شده و در قسمت پایانی ضمن تشریح یافته‌های تحقیق، به نتیجه‌گیری و پیشنهادات پژوهش اشاره می‌گردد.

## ۲- مبانی نظری

### مدیریت ریسک مالیاتی

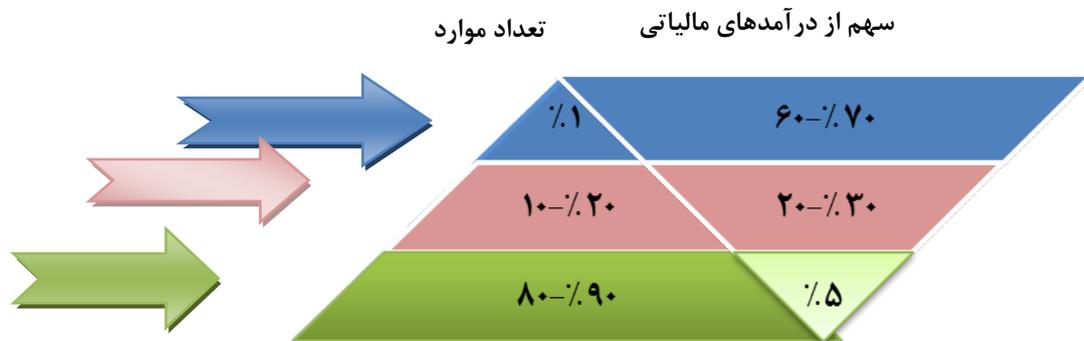
مدیریت ریسک یک عنصر مهم در مدیریت مؤثر و کارآمد برای رسیدن به اهداف است. درست همان‌طور که یک کسب‌وکار خصوصی منابع خود را به مناطقی اختصاص می‌دهد که بیشترین پتانسیل تولید درآمد و سود را دارند، مدیریت مالیاتی مدرن نیز از روش‌هایی استفاده می‌کند که به مالیات‌دهندگان با ریسک بالا توجه دارند تا موارد را برای ممیزی انتخاب کنند. این تمرکز هدفمند قطعاً باعث افزایش درآمد خواهد شد.

به‌طور معمول، مالیات‌دهندگان بزرگ نیز شرایط مالی پیچیده‌ای دارند که ممکن است در صورتی که به‌درستی مدیریت نشوند، به خطرات فرار مالیاتی روی آورند. این پیچیدگی‌ها به این معنی است که شرکت‌های بزرگ باید مشاوران مالی حرفه‌ای را برای برنامه‌ریزی مالیاتی جهت کم کردن بدهی‌های مالیاتی خود که عمدتاً قانونی (اجتناب

مالیاتی)، اما گاهی غیرقانونی (فرار از پرداخت مالیات) استخدام کنند و این امر معادلات پیچیده بین مقامات مالیاتی و شرکت‌های بزرگ را نیز افزایش می‌دهد. مالیات‌دهندگان بزرگ، به دلیل ماهیت خطرات نیاز به یک درمان خاص دارند. به‌طور معمول، در مورد فرار از مالیات، این بخش با ریسک بالاست و در مورد اجتناب از مالیات، این بخش با ریسک کم است (کاواجا و دیگران، ۲۰۱۱). اغلب معاملات مالیات‌دهندگان بزرگ در حوزه طرح‌های مالیاتی، در منطقه خاکستری یعنی بین فرار مالیاتی و اجتناب از مالیات قرار دارند. در نتیجه، ادارات مالیاتی مدرن به‌طور منظم با این مالیات‌دهندگان به‌عنوان بخشی از استراتژی‌های کاهش خطر خود در ارتباط هستند. لذا بسیاری از کشورها ترتیبات خاصی را برای نظارت و مدیریت مؤدیان بزرگ خود ایجاد کرده‌اند.

#### طبقه‌بندی ریسک مالیاتی

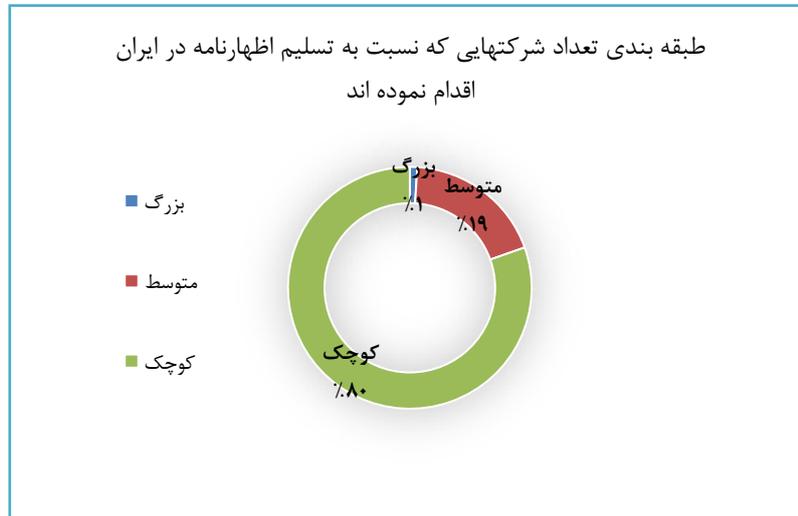
طبقه‌بندی در توسعه بخش جمعیت مالیات‌دهندگان یک گام مهم در تجزیه و تحلیل محیط ریسک کلی و معرفی مدیریت ریسک است. در واقع، درک بهتر تقسیم مالیات‌دهندگان باعث می‌شود تا مقامات مالیاتی اقدامات لازم را برای ایجاد راهکارهای مؤثر و هدفمند جهت مناسب‌ترین نحوه برخورد با ریسک‌های درآمد و بهترین پاسخ به نیازهای خدمات مالیات‌دهندگان را فراهم نمایند. تجربه بین‌المللی نشان می‌دهد که تعداد کمی از شرکت‌های بزرگ (معمولاً کمتر از ۱ درصد) مسئول ۶۰ تا ۷۰ درصد جمع‌آوری مالیات داخلی هستند، در حالی که تعداد بسیار زیادی از شرکت‌های کوچک، کمتر از ۵ تا ۱۰ درصد مجموع مالیات داخلی را تشکیل می‌دهند. بین این دو بخش، شرکت‌های متوسط به‌طور کلی ۲۰ تا ۳۰ درصد جمع‌آوری مالیات‌های داخلی را تشکیل می‌دهند (نگاه کنید به نمودار (۱)). این توزیع مالیات‌دهندگان تجاری مشابه است اکثر کشورها می‌باشد (بانک جهانی، ۲۰۱۰).



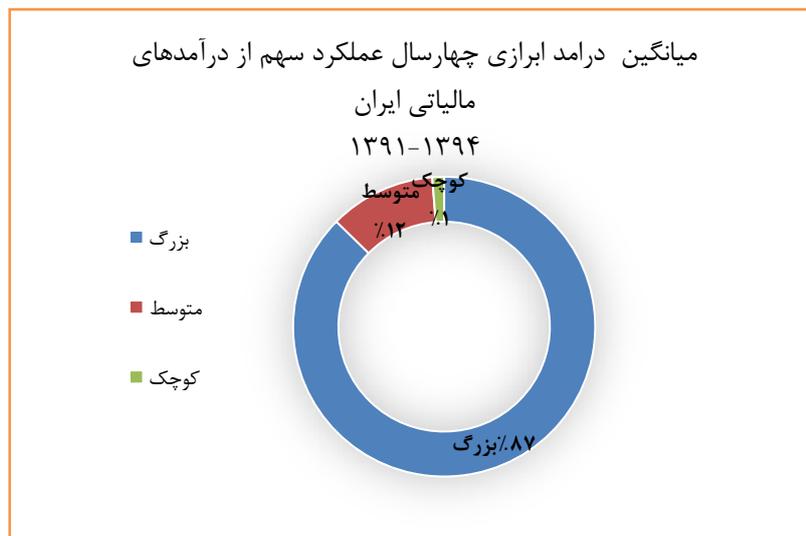
نمودار ۱. طبقه‌بندی ریسک درآمد شرکت‌های بزرگ

طبقه‌بندی که در بانک جهانی برای عموم کشورها در نظر گرفته شده را برای اولین بار برای ایران بابت شرکت‌هایی که نسبت به تسلیم اظهارنامه اقدام نموده‌اند را برای سنوات ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار داده و در نمودار (۲) و (۳) نمایش داده شده است.

در این طبقه‌بندی برای شرکت‌هایی که نسبت به تسلیم اظهارنامه اقدام نموده‌اند از میان حدود هرسال به‌طور میانگین ۲۴۰ هزار اظهارنامه تسلیمی در طی چهار سال با طبقه‌بندی آن‌ها در سه سطح کوچک، متوسط و بزرگ در مقیاس‌های به ترتیب ۸۰٪، ۱۹٪ و ۱٪ از کل تعداد اظهارنامه‌های تسلیمی که دارای درآمد ابرازی و مالیات ابرازی بوده‌اند، نسبت به محاسبه مالیات ابرازی آن‌ها از جمع کل مالیات ابرازی مشخص گردیده که به ترتیب در سه سطح کوچک، متوسط و بزرگ به میزان ۱٪، ۱۲٪ و ۸۷٪ از سهم مالیات ابرازی کل کشور را تشکیل می‌دهند و این شاخص در ایران نشان می‌دهد که یک درصد از تعداد شرکت‌هایی که مالیات خود را در اظهارنامه مالیاتی ابراز و پرداخت می‌نمایند تقریباً به میزان ۸۷٪ از سهم کل مالیات ابرازی شرکت‌ها می‌باشد که این طبقه‌بندی می‌تواند به‌عنوان اولین شاخص جهت طبقه‌بندی میزان ریسک شرکت‌ها در جهت شناسایی مؤدیان پر ریسک که کتمان درآمد نموده‌اند ملحوظ نظر قرار گیرد.



نمودار ۲. طبقه بندی ریسک تعدادی شرکت‌ها در ایران



نمودار ۳. طبقه بندی ریسک مالیاتی شرکت‌ها در ایران

**ریسک مالیاتی**

برای درک طبیعت ریسک، ابتدا باید از تعریف آن آغاز کرد. اگرچه تفاوت‌های فراوانی در چگونگی تعریف ریسک وجود دارد، ولی تعریفی که در ادامه ارائه می‌شود، به‌طور مختصر ماهیت آن را نشان می‌دهد: ریسک یعنی احتمال متحمل شدن زیان (دورفمن، ۱۹۹۷) این تعریف شامل دو جنبه اصلی از ریسک است:

- ۱- مقدار زیان می‌بایست ممکن باشد؛
- ۲- عدم اطمینان در رابطه با آن زیان نیز می‌بایست وجود داشته باشد.

در خصوص اینکه تا چه میزان شرکت‌ها در مالیات ابرازی خود درآمدی را کتمان نموده باشند و از تمکین مالیاتی سرباز زده باشند، چگونه آن را پیش‌بینی و شناسایی نماییم، نیازمند آنست که بتوانیم بر مبنای اطلاعات سابقه و موجود و تجزیه و تحلیل مدل‌های مختلف آماری بهترین و نزدیک‌ترین برآورد را جهت شناسایی شرکت‌های با ریسک بالا را کشف نمود.

ریسک مالیاتی انتخاب مؤدی برای حسابرسی مالیاتی از طریق ارزیابی ریسک (کاوایا و دیگران، ۲۰۱۱). انتخاب میزان ریسک مالیاتی مؤدیان مالیاتی بر اساس شاخص‌های مختلفی امکانپذیر می‌باشد، اما تا چه حد شاخص‌ها یا معیارهای موردنظر قابل اتکاء بوده و بازخورد مطلوبی از آن در وصول مالیات برای دولت داشته باشد بسیار با اهمیت می‌باشد. ریسک مالیاتی نوعی ریسک خطرناک برای دولت‌ها می‌باشد، زیرا می‌بایست تمام معیارها را به‌گونه‌ای انتخاب نمایند تا با حداقل مخاطرات مربوط به فرار مالیاتی بتواند میزان مالیات بودجه شده خود را وصول و به سایر اهداف نظارتی و کنترلی خود دست یابد. در ریسک مالیاتی برآورد آنکه عوامل مؤثر در خود اظهاری مؤدیان مالیاتی و رسیدگی و وصول مأموران مالیاتی به چه میزان قابل اتکا باشد تا بتواند حداقل بستر تقلب را برای فرار و یا اجتناب از پرداخت مالیات را شناسایی نماید بسیار سخت می‌باشد. همچنین با توجه به شرایط بسیار پیچیده آن و با اطلاعات مرتبط بتواند پیش‌بینی قابل اتکا و معقولی نسبت به شناسایی مؤدیان پر ریسک مالیاتی جهت رسیدگی مالیاتی را با استفاده از آزمون‌های آماری ارائه نماید با استراتژی بسیار سختی روبرو است.

هدف از ریسک کمک به پیش‌بینی در برنامه‌ریزی عملیات واقعی وصول مالیات، به دولت است؛ که دولت را وادار به در نظر گرفتن شرایط ممکن نماید.

به‌طور خلاصه، هدف از ریسک مالیاتی:

۱- ارائه پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی و هزینه‌های وصول که منجر به ساخت یک

مدل بهینه وصول مالیات می‌شود؛

۲- فعال کردن عملیات واقعی امور مالی و مالیاتی، از کسب و کار که در برابر

پیش‌بینی اندازه‌گیری شود؛ و

۳- ایجاد محدودیت هزینه برای بنگاه‌های اقتصادی، پروژه‌ها، برنامه و یا عمل.

فرار از مالیات، عامل پیدایش فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی بوده و اقتصاددانان

بیش‌ازپیش در پی تجزیه و تحلیل این پدیده اند. به‌طوری که می‌توان قدمت آن را به‌اندازه

قدمت به وجود آمدن مفهوم مالیات دانست. این پدیده حتی در کشورهایی که از یک

نظام مالیاتی کاملاً توسعه یافته برخوردارند.

### ریسک تقلب مالیاتی

تقلب شامل اقدامات عمدی است و انسانی مرتکب آن می‌شود که شروع به

استفاده از فریب و نیرنگ و حيله گری کرده است و می‌تواند در دو گونه از ظاهرسازی

طبقه بندی گردد: اظهار کذب، پوشیده داشتن حقیقت. تقلب یک تلاش انسانی است

که فریب، هدف، شدت گرفتن آرزو، ریسک دستگیری، تخطی از اعتماد، توجیه عقلی

و مواردی از این دست را شامل می‌شود (رامامورتی و دیگران، ۲۰۰۷). تقلب

اقدامات نامناسبی است که منجر به اظهار غلط با اهمیت در صورت‌های مالی (رامنی و

دیگران، ۱۹۸۰)

تقلب مالیاتی را می‌توان در دو گروه نیز تقسیم نمود: تقلب در زمان ابرازی یا

رسیدگی و تقلب در زمان قطعیت یا وصول مالیات.

تقلب در زمان رسیدگی می‌تواند ادامه روند همان تقلب مؤدی مالیاتی در زمان

ابرازی خود باشد و با ایجاد مثلث تقلب برای مأمور مالیاتی در صورت شناسایی تقلب

آن، نسبت به تکمیل فرآیند تقلب خود با کمی هزینه مازاد اقدام نمایند درحالی که اگر

تقلبی نمی‌توانست توسط مؤدی مالیاتی صورت پذیرد، ریسک تقلب مالیاتی مأمور

مالیاتی رسیدگی کنند به حداقل می‌رسید و ریسک فرار مالیاتی به‌نوبه خود بسیار تعدیل می‌گردید. تقلب در زمان قطعیت و یا وصول مالیات نیز وجود دارد و امکان دارد از طریق پرداخت‌های صوری و یا آرای غیر موجه توسط هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی صورت پذیرد.

لازم به ذکر است همیشه تقلب به سمت مالیات کمتر توسط مؤدی یا مأمور مالیات نیست بلکه امکان دارد با افزایش مالیات باشد، بنحوی که مأمور مالیاتی با خلأ قانونی موجود اقدام به تشخیص مالیات بالایی نموده و باعث ایجاد مشکلات مالی و مالیاتی در منابع مختلف درآمدی و تحمیل هزینه مازاد برای مؤدی مالیاتی گردد. این عمل باعث ایجاد انگیزه فرار مالیات و تقلب مالیاتی در سنوات آتی می‌گردد و مأمور مالیاتی نیز خود را به نحوه از انحاء خود را توجیح نماید که برابر قوانین اقدام نموده است و ریسک تقلب خود را تعدیل کند.

تقلب در امور مالیاتی ایران ریسکی سودا گرانه است برای مؤدیان مالیاتی و انجام آن برای آن‌ها در اغلب موارد نتیجه بخش بوده است درحالی‌که این ریسک می‌بایست به‌صورت ریسکی خطرناک باشد تا مؤدی مالیاتی تنها به فکر فرار از پرداخت جرائم مالیاتی باشد نه به فکر فرار از اصل مالیات خود باشند.

### عوامل رفتاری تمکین مالیات

مکانیسم‌های مختلف روانشناختی و رفتاری به‌عنوان تعیین‌کننده‌های مهم در رعایت قوانین مالیاتی شناخته شده‌اند. (OECD 2004a, 2004b, 2004c)

اولاً تمکین بستگی به عوامل فردی مانند جنسیت، سن و تحصیلات دارد. در مورد مالیات بر کسب‌وکار، ویژگی‌های فردی یک مدیر شرکت می‌تواند قابل توجه باشد؛ عوامل مربوط به خود شرکت، مانند صنعت، اندازه و یا وضعیت مالی آن، همچنین می‌تواند عوامل قوی (تمکین) باشد.

دوم، تمکین بستگی به عدالت ادراکی سیستم مالیاتی دارد. هر یک از مالیات‌دهندگان ارزیابی عدالت را از لحاظ

(الف): میزان مالیاتی که پرداخت می‌کند؛

(ب): رفتار شخصی اش توسط اداره مالیات در مقایسه با سایر مالیات‌دهندگان؛ و

(ج): استفاده از بودجه‌های دولتی توسط دولت.

آخرین عامل عامل می‌تواند به‌طور بالقوه قوی در کشورهای دارای سطح پایین حکومتداری باشد و موجب فساد قابل توجهی در میان کارمندان دولت شود. سوم، یک مشکل هماهنگی بالقوه قابل توجهی در پرداخت مالیات‌دهندگان و مالیات می‌تواند ایجاد شود. زمانی که عدم رعایت به‌طور گسترده‌ای مورد توجه مالیات‌دهندگان قرار می‌گیرد، کلیه مالیات‌دهندگان فردی انگیزه‌ای قوی برای رعایت آن ندارند. در مقابل، هنگامی که تمکین با عدالت اجتماعی باشد، افراد تمایل بیشتری نسبت به رعایت آن دارند، زیرا آن‌ها می‌ترسند که توسط هم‌نوعانشان به‌عنوان مجرم مالیاتی شناسایی شوند و به احتمال زیاد احتمال تشخیص فرار مالیاتی آن‌ها وجود داشته باشد (کاواجا و همکاران، ۲۰۱۱).

### ۳- تجارب سایر کشورها و پیشینه پژوهش کشور السالوادور

پی دیبلو سی<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) در گزارشی تحت عنوان "پرداخت مالیات ۲۰۱۸" عنوان نموده که کشور السالوادور بزرگ‌ترین پیشرفت در سیستم پرداخت مالیات را در سال ۲۰۱۶-۱۷ انجام داده است. در این کشور پس از تغییرات قانونی، همه شرکت‌ها مجبور هستند که ادله مالیاتی خود را به‌صورت الکترونیکی ارسال کنند. پرداخت‌های الکترونیکی در حال حاضر برای اکثر شرکت‌ها در السالوادور بابت مالیات بر سود، مالیات بر ارزش‌افزوده و مالیات بر نیروی کار از جمله مشمولین استفاده اجباری می‌باشد. اداره مالیات نیز به معیارهای ارزیابی مختلف برای انتخاب شرکت برای ممیزی مالی تبدیل شده و تمرکز آن در حال حاضر در درجه اول بر شرکت‌های بزرگ است. شرکت‌های کم‌خطر و شرکت‌های کوچک برای ممیزی مالیاتی در صورت پرداخت و یا تسلیم اظهارنامه مالیات بر درآمد، برای ممیزی انتخاب نمی‌شوند.

1. PricewaterhouseCoopers(pwc)

**کشور ترکیه**

در ترکیه، انبار داده‌ها از سه منبع اولیه دریافت می‌شود: سازمان‌های دولتی، سازمان‌های بخش خصوصی و اداره درآمد. اداره درآمد، اطلاعات را از اعلامیه‌های الکترونیکی، اطلاعات ثبت‌نام، بدهی‌ها و مراکز تراکنش‌های مالی، مالکیت‌های مشاغل و مشارکت‌ها، نتایج حسابرسی قبلی و همچنین ارزیابی‌های مالیاتی و پرداخت‌ها، جمع‌آوری می‌کند. سازمان‌های مختلف بخش دولتی اطلاعات ارزشمندی در مورد فعالیت‌های کسب‌وکار و داخلی، از جمله اطلاعات بانک مرکزی، اداره پست و وزارت راه و ترابری ارائه می‌دهند. اداره مالیات همچنین اطلاعاتی را از اداره گمرک و سازمان ثبت املاک و اسناد زمین، از جمله اطلاعات مربوط به واردات و صادرات و خرید و فروش خانه‌ها دریافت می‌کند. از بخش خصوصی، داده‌ها از بانک‌ها، شرکت‌های خدمات واسط (که تأمین‌کننده کمک‌های مالی قابل پرداخت)، شرکت‌های بیمه، شرکت‌های اجاره‌ای و شرکت‌های مدیریت سهام، جمع‌آوری می‌شوند.

برای رتبه‌بندی و طبقه‌بندی پروفایل مالیات‌دهندگان و شناسایی مالیات‌دهندگان با ریسک بالا، داده‌ها جمع‌آوری می‌شوند، رفتارهای مالیات‌دهندگان مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند و امتیاز ریسک ارزیابی می‌شود. داده‌ها از حساب‌های بانکی، ثبت‌نام مالیات بر ارزش افزوده، نتایج حسابرسی قبلی، تاریخ پرداخت، پیش پرداخت مالیات، فرم‌های مربوطه و هنجارها و جداول پارامتر جمع‌آوری و تحلیل می‌شود. سابقه رفتار مالیات‌دهندگان با داده‌های جمع‌آوری شده مقایسه می‌شود، از جمله پرداخت‌های دیر شده، انگیزه‌های تغییرات آدرس، ارقام که به‌عنوان یک عدد دور، گردش مالی بالا و عدم ارائه یک بازپرداخت مالیات بر ارزش افزوده ارسال می‌شود. این اطلاعات برای ایجاد نمایه مالیات‌دهندگان و تعیین نمره ریسک برای تعیین مالیات‌دهندگان که در معرض خطر بالا قرار می‌گیرند، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل می‌شوند.

**کشور ایالات متحده**

آلم و مک کی (۲۰۰۴) خلاصه‌ای از روش‌های بکار گرفته شده در ایالات متحده جهت شناسایی اظهارنامه‌های ناصحیح را توضیح می‌دهند که در اینجا به اختصار آن را بیان می‌کنیم.

یکی از قواعد انتخاب موارد ممیزی روشی است که بر انحراف اظهارنامه هر مالیات‌دهنده منفرد از متوسط درآمد گزارش شده سایر درآمدهای گزارش شده در گروه مشابه مبتنی است. مثلاً در ایالات متحده اداره درآمدهای عمومی نتایج تجارب قبلیش از ممیزی درآمدهای مالیاتی را در فرمولی که DIF نامیده می‌شود خلاصه کرده است. این فرمول بر اساس درآمدهای اظهار شده جاری، تعیین می‌کند که کدام درآمدهای اظهار شده باید مورد ممیزی قرار گیرند. این فرمول یک امتیاز DIF برآورد می‌کند و هرچه این امتیاز بالاتر برود، احتمال ممیزی و هزینه‌های مربوطه افزایش می‌یابد. این امتیازهای DIF در پشت آنچه پرچم‌های ممیزی نامیده می‌شوند قرار می‌گیرند. برای افرادی که از رفتار میانگین گروهی که به آن اختصاص دارند منحرف شوند پرچمی برافراشته می‌شود و اداره درآمدهای عمومی حساب‌های افرادی که برای آن‌ها پرچم، نشان‌دهنده کم‌اظهاری احتمالی مالیاتی است، مورد ممیزی قرار می‌دهد. اداره درآمدهای عمومی جزییات این قاعده ممیزی را منتشر نمی‌کند اما بسیاری از متخصصان مالیاتی به‌طور پیوسته مقالاتی منتشر می‌کنند که اطلاعاتی درباره منطق انتزاعی آن (و سایر راهبردهای گزارش دهی) و مزایا و معایب آن ارائه می‌دهد.

درواقع این ارزیابی‌های اداره درآمدهای عمومی بیشتر بر اساس امتیازات DIF انجام می‌شوند تا به‌طور کاملاً تصادفی و به تقریب حدود نیمی از موارد ممیزی‌های درآمدی مالیاتی در ایالات متحده به این روش برگزیده می‌شوند. بسیاری از کشورهای دیگر نیز از همین روش و روش‌های مشابه آن استفاده می‌کنند.

#### کشور سوئد

دولت سوئد برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک جهت انتخاب مؤدیان با ریسک بالا برای سه عامل منابع انسانی، ساختار سازمانی و همکاری سازمان‌های دیگر با سازمان امور مالیاتی اهمیت خاصی قائل شده است. در این کشور به نقش آموزش کارکنان در اجرای طرح توجه شده و اولین مرحله از جمع‌آوری و تحلیل داده‌های مؤثر توسط کارکنان صورت می‌گیرد. در کنار استفاده از خدمات نیروی انسانی ماهر جهت تعیین عوامل مؤثر بر ریسک و رتبه‌بندی مؤدیان از سایر روش‌ها مانند روش‌های قانون محور، رتبه‌بندی از طریق بانک‌های اطلاعاتی، داده‌کاوی و سایر روش‌ها استفاده

می‌گردد. در این کشور روش انتخاب دستی جهت تعیین مؤدی موردبررسی یک روش منسوخ شده است. هرچند روش حسابرسی تصادفی در مورد مؤدیانی که تحت عنوان داده‌های ناریب قرار می‌گیرند؛ در مواردی اجرا می‌شود؛ اما تأکید اصلی نظام مالیاتی بر سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک به صورت متمرکز و همچنین در سطح منطقه‌ای است. انتخاب مؤدیان با ریسک بالا در سیستم متمرکز به صورت اتوماتیک، اما با اعمال نظر مدیران ادارات مالیاتی مناطق صورت می‌گیرد.

### پیشینه پژوهش

همان‌طور که قبلاً گفته شد با توجه به جدید بودن مسئله تحقیق و همچنین عدم وجود اطلاعات مالی و مالیاتی قابل‌دسترس منجمله نسبت‌های مالی شرکت‌های بزرگ، تاکنون پژوهشی داخلی در این سطح در راستای پژوهش حاضر صورت نگرفته است. در ادامه به تحقیقات داخلی و خارجی اشاره می‌گردد که در آن‌ها ارتباط اندازه، نوع فعالیت و سایر عوامل بین عملکرد شرکت و ریسک مالیاتی آن‌ها موردبررسی قرار گرفته است. رضانی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به مدیریت ریسک مالیاتی با تأکید بر اندازه و نوع فعالیت مؤدیان حقوقی پرداختند. در این تحقیق در قالب دو فرضیه اصلی، ارتباط معنی‌دار متغیر مستقل اندازه مؤدی با متغیر وابسته ریسک تمکین مؤدی در بین ۲۱۰ مؤدی حقوقی اداره کل مالیاتی غرب تهران مورد آزمون قرار گرفته است. مشخص گردید متغیر اندازه مؤدی با متغیر وابسته ریسک مؤدی ارتباط معکوس معنی‌داری دارد. علاوه بر این ارتباط معکوس بین اندازه مؤدی و ریسک برای اشخاص حقوقی فعال در بخش‌های مختلف تولیدی، خدماتی، بازرگانی و پیمانکاری نیز موردبررسی قرار گرفت که در این بین تنها برای مؤدیان فعال در بخش بازرگانی شاهد ارتباط معنی‌دار معکوس بین اندازه مؤدی و ریسک تمکین بوده.

قنبری (۱۳۹۰) در تحقیقی تحت عنوان "برآورد مدل شناسایی مؤدیان کم اظهار در نظام خود اظهاری مالیاتی" که برای معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات سازمان امور مالیاتی کشور انجام داده، مدل رگرسیون لاجیت را به‌عنوان مدلی جهت جهت شناسایی مؤدیان کم اظهار برشمرده است.

کمال (۲۰۱۷) در پژوهشی تحت عنوان "تمرکز بیشتر بر کشف طفره‌های مالیاتی با رویکرد مبتنی بر گراف" پرداخته که در این مقاله در ابتدا بر کار مربوط به شناسایی موارد تخلف مالیاتی اقدام نموده و همچنین روش‌های فرار از پرداخت مالیات را توصیف نموده است. نتیجه بر آن شد که حسابرسی برای پیدا کردن فرار از پرداخت مالیات بسیار مهم است که با استفاده از تکنیک‌های داده‌کاوی برای انتخاب نمونه برای ممیزی می‌تواند بسیار مؤثر واقع گردد.

کاواجا و همکاران (۲۰۱۱)، در کتابی تحت عنوان "حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، روش‌ها و تجربیات کشورها" مطالب مطرح شده در کنفرانس بین‌المللی استانبول را به انضمام چارچوب، اصول، روش‌ها، ساختار و تجربیات کشورهای مختلف در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک را به تفصیل ارائه و مدیریت ریسک را عنصری کلیدی در استراتژی مالیاتی مدرن تلقی نموده است و همچنین تفکیک کارکرد انتخاب مؤدیان بر اساس تحلیل ریسک برای حسابرسی را از کارکرد اجرای حسابرسی را در جلوگیری از ایجاد فساد احتمالی در ارتباط مابین ممیزان و مؤدیان و همچنین صرفه‌جویی ناشی از مقیاس و منافع حاصل از تخصص، مؤثر بر می‌شمرد.

مارکسگی (۲۰۱۰) در تحقیقی با عنوان "بررسی انتخاب حسابرسی مالیاتی با استفاده از نسبت‌های مالی" با استفاده از مدل رگرسیون لجستیک نسبت به شناسایی مؤدیان پرریسک با استفاده از روابط نسبت‌های مالی شرکت‌ها دست یافته و استفاده از مدل رگرسیون لجستیک را مفید برای شناسایی مؤدیان پرریسک دانسته است.

ژو و کاپور (۲۰۱۱) با استفاده از مجموعه مدل‌های رگرسیونی، درخت تصمیم‌گیری، شبکه عصبی و شبکه بیزی اقدام به تشخیص فرار مالیاتی کرده‌اند. در مرحله بعد محققان فوق مدل سطح پاسخ را نیز با ساختارهای فوق اقدام کرده و نتیجه گرفته‌اند که این ترکیب نتایج بهتری را در پی خواهد داشت.

#### ۴- روش‌شناسی تحقیق

##### روش پژوهش

این پژوهش از نظر طبقه‌بندی بر مبنای هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی است. پژوهش کاربردی، پژوهشی است که به کشف ماهیت اشیاء پدیده‌ها و روابط بین متغیرها، اصول، قوانین و ساخت یا آزمایش تئوری‌ها و نظریه‌ها می‌پردازد و به توسعه مرزهای دانش رشته علمی کمک می‌نماید. پژوهش از لحاظ روش و ماهیت از نوع همبستگی است. پژوهش همبستگی، در این نوع تحقیقات رابطه میان متغیرها بر اساس هدف پژوهش تحلیل می‌گردد. در پژوهش‌های همبستگی اگر هدف پیش‌بینی متغیرهای وابسته بر اساس متغیرهای مستقل باشد به متغیر وابسته متغیر ملاک و به متغیر مستقل متغیر پیش‌بینی گویند. در پژوهش حاضر ابتدا همبستگی بین متغیرهای پژوهش را مورد آزمون قرار داده و در صورت وجود همبستگی بین متغیرهای پژوهش اقدام به برآورد مدل رگرسیون لجستیک خواهیم نمود.

##### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در ابتدا از آزمون کولموگوروف<sup>۰</sup> اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها استفاده می‌گردد، سپس برای آزمون ضریب همبستگی پیرسون میان متغیرهای پژوهش نیز بررسی می‌شود. در این پژوهش از روش رگرسیون لجستیک دو گانه به‌عنوان مدل آماری استفاده می‌شود. همچنین تحلیل داده‌ها در بخش آمار توصیفی با محاسبه شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین، میانه و شاخص‌های پراکندگی انحراف معیار چولگی و کشیدگی چولگی شروع خواهد شد. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم‌افزار اکسل، پس از اصلاحات و طبقه‌بندی لازم بر اساس متغیرهای مورد بررسی وارد نرم‌افزارها SPSS 23 و MINITAB 16 شده و تجزیه و تحلیل‌های نهایی انجام خواهد شد و در نهایت به تأیید یا رد فرضیه‌های پژوهش با استفاده از نتایج حاصله از نرم‌افزارهای مربوطه خواهیم پرداخت. برای تحلیل الگوهای رگرسیونی که در آن‌ها متغیر وابسته یک متغیر دوتایی صفر و یک است روش‌های مختلفی وجود دارد. ساده‌ترین روش کاربرد

حداقل مربعات معمول در مورد الگوست که در این الگو یک "الگوی احتمال خطی"<sup>۱</sup> نامیده می‌شود. روش دیگر که با الگوی احتمال خطی مرتبط است روشی است که "تابع تفکیک کننده خطی"<sup>۲</sup> نامیده می‌شود. روش دیگری نیز وجود دارد که فرض بر آنست که متغیر ضمنی یا پنهان  $Y^*$  وجود دارد که ما آن را مشاهده نمی‌کنیم. آنچه ما مشاهده می‌کنیم عبارت است از:

$$Y = \text{اگر}$$

در غیر صورت این

و این دقیقاً ایده‌ای است که در پشت الگوهای لاجیت وجود دارد (قنبری، ۱۳۹۰). رگرسیون لوژیستیک<sup>۳</sup> (لجستیک): زمانی که متغیر وابسته‌ی ما دووجهی (دو سطحی مانند جنسیت، موفق یا عدم موفقیت و بیماری یا عدم بیماری و ...) است و می‌خواهیم از طریق ترکیبی از متغیرهای پیش بین دست به پیش‌بینی بزنیم باید از رگرسیون لجستیک استفاده کنیم. چند مثال از کاربردهای رگرسیون لجستیک در زیر ارائه می‌گردد.

### روش نمونه‌گیری و جامعه آماری پژوهش

داده‌های واقعی موردنیاز این پژوهش از اطلاعات واقعی شرکت‌ها در سازمان امور مالیاتی گردآوری خواهد شد. در این پژوهش برای این‌که نمونه آماری یک نماینده مناسب از جامعه آماری موردنظر باشد، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. برای این منظور ۵ معیار زیر در نظر گرفته شده و در صورتی که شرکتی کلیه معیارها را احراز کرده باشد به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده و مابقی حذف می‌شوند.

۱- شرکت می‌بایست نسبت به تکمیل اظهارنامه مالیاتی در سال ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ اقدام و آن را در موعد مقرر به سازمان امور مالیاتی تسلیم نموده باشد؛

- 
1. Liner Probability Model
  2. Liner Discriminant Function
  3. Logistic Regression

۲- به دلیل ماهیت خاص فعالیت شرکت‌های هلدینگ، بیمه، لیزینگ، بانک‌ها، مؤسسات مالی و سرمایه‌گذاری و تفاوت قابل‌ملاحظه آن‌ها با شرکت‌های تولیدی و بازرگانی، شرکت انتخابی جز شرکت‌های یاد شده نباشد؛

۳- مالیات عملکرد آن‌ها در مرحله تمکین یا توافق با اداره امور مالیاتی قطعی شده باشد؛

۴- شرکت مالیات ابرازی صفر یا زیان نداشته باشد؛ و

۵- اطلاعات موردنیاز در بخش تعریف متغیرها در دسترس باشد.

### فرضیه‌های اصلی

#### فرضیه اصلی اول

بین درآمد کتمان شده شرکت‌ها (بزرگ) و ریسک مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

#### فرضیه فرعی

۱- بین درآمدهای کتمان شده شرکت‌های بزرگ کتمان درآمد نموده و ریسک مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد؛ و

۲- بین درآمدهای کتمان شده شرکت‌های کوچک کتمان درآمد نموده و ریسک مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

#### فرضیه اصلی دوم

بین نسبت‌های مالی مؤدیان مالیاتی و ریسک مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

#### فرضیه فرعی

۱- بین نسبت‌های نقدینگی شرکت‌ها با ریسک مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد؛

۲- بین نسبت‌های اهرم مالی شرکت‌ها با ریسک مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد؛

۳- بین نسبت‌های فعالیت شرکت‌ها با ریسک مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد؛

و

۴- بین نسبت‌های سود آوری شرکت‌ها با ریسک مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

### مدل آماری پژوهش

مدل در این پژوهش مدل آماری از مدل رگرسیون به شرح زیر استفاده خواهد شد:

$$p = \Pr(Y_i = 1|X) = \frac{e^{\alpha + \beta_1 x_{1,i} + \dots + \beta_k x_{k,i}}}{1 + e^{\alpha + \beta_1 x_{1,i} + \dots + \beta_k x_{k,i}}}$$

P(TR= 1/X)

شرکت درآمد بالا: HI

شرکت درآمد پایین: LOW

نسبت جاری: CR ( Current Ratio)

نسبت آنی: QR (Quick Ratio)

نسبت بدهی: DAR (Debt-To-Assets Ratio)

نسبت بدهی‌های بلندمدت به حقوق صاحبان سهام:

DER ( Debt-To-Equity Ratio)

نسبت گردش دارایی ثابت: FATR (Fixed Asset Turnover Ratio)

نسبت گردش جمع دارایی‌ها: TATR (Total Assets Turnover Ratio)

نسبت سود ناخالص: GPM (Gross Profit Margin)

نسبت سود عملیاتی: OM (Operating Margin)

نسبت سود خالص: PM (Profit Margin)

نسبت بازده جمع دارایی‌ها: ROA (Return on Assets)

نسبت بازده حقوق صاحبان سهام: ROE (Return on Equity)

### متغیرهای پژوهش

متغیرها آن شرایط یا خصوصیات هستند که پژوهش‌گر آن‌ها را دست‌کاری، کنترل یا مشاهده می‌کند. به سخن دیگر، متغیر عبارت است از ویژگی، صفت یا عاملی است که بین افراد جامعه مشترک بوده و می‌تواند مقادیر کمی و ارزش‌های متفاوتی داشته باشد. همچنین بر اساس بررسی‌های صورت گرفته در پژوهش‌های پیشین، ریسک مالیاتی به عوامل و متغیرهایی بستگی دارد که به شرح زیر است:

- متغیر وابسته: ریسک مالیاتی؛

- متغیر مستقل: نسبت‌های مالی.

### ریسک مؤدی (TR)

ریسک مؤدی مالیاتی از دیدگاه سازمان مالیاتی عبارت است از اینکه مؤدی اشتباه بااهمیتی در اظهارنامه مالیاتی ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات مالیاتی انجام دهد و سازمان مالیاتی آن را قبول نماید. به عبارت دیگر احتمال کسب مبالغ درشت از محل تعدیل مبالغ مالیات و جرائم در صورت انجام حسابرسی تعریف می‌گردد (کاواجا و همکاران، ۲۰۱۱). در این بخش ریسک مالیاتی، انحراف مبلغ مالیات ابرازی طبق اظهارنامه تسلیمی مؤدی با مبلغ مالیات قطعی شده و مورد پذیرش مؤدی توسط سازمان مالیاتی تعریف می‌گردد.

### مالیات ابرازی (RT)-(Returned Tax)

مالیاتی که اشخاص حقوقی طی اظهارنامه مالیاتی برابر ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم در موعد مقرر به سازمان مالیاتی ابراز می‌نمایند (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۸۰).

### مالیات قطعی (ET)-(Explicit Tax)

مالیاتی که سازمان امور مالیاتی پس از تسلیم اظهارنامه و ابراز مالیات اشخاص حقوقی و انجام فرآیند رسیدگی و تشخیص و مراحل قطعی سازی نسبت به محاسبه و ابلاغ و وصول آن اقدام می‌نماید.

$$۱۰۰ * \text{مالیات ابرازی} / \text{مالیات ابرازی} - \text{مالیات قطعی} = \text{Taxpayer Risk (TR)}$$

**مؤدی کم ریسک و مؤدی پر ریسک:** برای تعیین شاخص مؤدیان کم ریسک و پر ریسک به استناد ماده ۱۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم به شرح " ...در صورتی که درآمد مشمول مالیات مشخصه قطعی با رقم اظهار شده از طرف مؤدی بیش از پانزده درصد (۱۵٪) اختلاف داشته باشد علاوه بر تعلق جرایم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نخواهد بود تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی از هرگونه تسهیلات و بخشودگی‌های مقرر در قانون مالیات‌ها نیز محروم خواهند شد. " لذا در این تحقیق مؤدیانی که مالیات قطعی شده آن‌ها با رقم اظهار شده آن‌ها بیش از پانزده درصد نباشد به‌عنوان مؤدی کم ریسک و بالاتر از پانزده درصد باشد را به‌عنوان پر ریسک انتخاب می‌نماییم.

#### متغیر مستقل

متغیر مستقل متغیری است که از طریق آن متغیر وابسته تبیین و پیش‌بینی می‌شود، این متغیر توسط پژوهشگر اندازه‌گیری، دست‌کاری یا انتخاب می‌شود تا تأثیر رابطه آن با متغیر دیگر اندازه‌گیری شود.

#### درآمد (Income)

درآمد ابرازی میزان فروش یا خدمات ارائه شده توسط شرکت‌ها در اظهارنامه مالیاتی می‌باشد که به نسبت میانگین درآمد ابرازی به دو گروه با درآمد بالا و درآمد پایین تقسیم‌بندی گردیده‌اند.

شرکت‌های درآمد بالا با درآمد بالاتر از میانگین درآمدهای ابرازی (HI Income).  
شرکت‌های درآمد پایین با درآمد پایین‌تر از میانگین درآمدهای ابرازی (LOW Income).

#### نسبت‌های مالی (Financial Ratio)-(FR)

این نسبت‌ها به تناسب یکسان بودن و قابل محاسبه بودن ارزش آن‌ها در طبقات مختلف اندازه‌گیری و شاخص‌ها محاسبه می‌گردد.

#### نسبت‌های نقدینگی (Liquidity Ratios)-(LIQR)

نشان‌دهنده ظرفیت واحد انتفاعی برای انجام تعهدات کوتاه‌مدت

نسبت جاری / بدهی‌های جاری / دارایی‌های جاری  

$$\text{Current Ratio} = \text{Current Assets} / \text{Current Liabilities}$$

نسبت آنی / بدهی‌های جاری / موجودی‌ها - دارایی‌های جاری

$$\text{Quick Ratio} = \text{Quick Assets} / \text{Current Liabilities}$$

$$\text{Quick Assets} = \text{Current Assets} - \text{Inventories}$$

نسبت‌های اهرم مالی (Leverage Ratios) - (LEVR)

نشان‌دهنده ظرفیت واحد انتفاعی برای انجام تعهدات کوتاه‌مدت و بلندمدت

می‌باشد.

نسبت بدهی / جمع دارایی‌ها / جمع بدهی‌ها  

$$\text{Debt-to-assets ratio} = \text{Total Liabilities} / \text{Total assets}$$

نسبت بدهی‌های بلندمدت به حقوق صاحبان سهام / حقوق صاحبان سهام / بدهی‌های بلندمدت

$$\text{Debt-to-equity ratio} = \text{Long-term Debt} / \text{total shareholder equity}$$

نسبت‌های فعالیت (Activity Ratios) - (ACTR)

نشان‌دهنده نحوه استفاده اثربخش از دارایی‌های واحد انتفاعی می‌باشد.

نسبت گردش دارایی ثابت / دارایی ثابت / درآمد فروش  

$$\text{Fixed asset turnover ratio} = \text{sales} / \text{fixed assets}$$

نسبت گردش جمع دارایی‌ها / جمع دارایی‌ها / درآمد فروش  

$$\text{Total assets turnover ratio} = \text{sales} / \text{total assets}$$

نسبت‌های سودآوری (Profitability Ratios) - (PROR)

نشان‌دهنده بازده خالص فروش و دارایی‌ها را منعکس می‌کنند.

نسبت سود ناخالص / درآمد فروش / بهای تمام شده کالای فروش رفته - درآمد فروش  

$$\text{Gross Profit Margin} = \text{Sales} - \text{Cost of Goods Sold} / \text{Sales}$$

نسبت سود عملیاتی / درآمد فروش / سود عملیاتی  

$$\text{Operating Margin} = \text{Operating Profit} / \text{Sales}$$

نسبت سود خالص / درآمد فروش / سود خالص

$$\text{Profit Margin} = \text{Net Income} / \text{Sales}$$

نسبت بازده جمع دارایی‌ها / جمع دارایی‌ها / سود خالص

$$\text{Return on Assets} = \text{Net Income} / \text{Assets}$$

نسبت بازده حقوق صاحبان سهام / جمع حقوق صاحبان سهام / سود خالص

$$\text{Return on Equity} = \text{Net Income} / \text{Shareholder Investment}$$

### ۵- یافته‌های پژوهش

گام اول: تعیین شاخص‌های آمار توصیفی و نرمال سازی داده‌ها

جدول داده‌های آمار توصیفی

هدف از این زیر بخش محاسبه پارامترهای جامعه یا نمونه پژوهش و تحلیل آن‌ها می‌باشد که پس از تبدیل آن‌ها به به صورت داده‌های نرمال از طریق تبدیل جانسون یا لگاریتم طبیعی در آزمون‌های آماری مورد استفاده قرار گرفته‌اند. لازم به ذکر است ارقام داده‌های میانگین، میانه، کمینه و بیشینه متغیرهای درآمد بالا و پایین به میلیون ریال درج گردیده‌اند.

جدول ۱. آمار توصیفی برای متغیرهای پژوهش

نام و تعداد متغیرها		شاخص‌های مرکزی			شاخص‌های پراکندگی				
نام فارسی متغیرها	نام انگلیسی	تعداد	میانگین	میانه	انحراف	چولگی	کشدگی	کمینه	بیشینه
ریسک مالیاتی	Tax Risk	۷۴۲	۳/۱۳	۰/۵۰	۱۰/۹۷	۹/۶۰	۱۱۷/۱۸	۰/۰۰۱	۰/۳۴
درآمد شرکت بزرگ	HI INCOM	۶۲	۴۶۲۳۰	۱۰۷۵۹	۱۸۵۶۱۶	۷/۳۰	۵۵/۵۰	۴۴۶۲	۱۴۴۶۶۸۳
درآمد شرکت کوچک	LOW INCOM	۶۸۰	۶۳۵	۳۳۴	۸۰۷	۲/۳۲	۵/۵۱	۹	۴۳۲۰

نام و تعداد متغیرها		شاخص‌های مرکزی		شاخص‌های پراکندگی					
		تعداد	میانگین	میانگین	انحراف	چولگی	کشیدگی	کمینه	بیشینه
نام فارسی متغیرها	نام انگلیسی								
نسبت جاری	Current Ratio	۷۴۲	۲/۷۳	۱/۳۳	۶/۶۱	۸/۶۴	۸۴/۱۸	۰/۰۷	۷۵/۰۲
نسبت آنی	Quick Ratio	۷۴۲	۲/۲۶	۰/۹۹	۶/۵۲	۸/۹۹	۵۸/۸۵	۰/۰۴	۷۵/۰۲
نسبت بدهی	Debt To Assets Ratio	۷۴۲	۰/۶۸	۰/۷۵	۰/۲۳	-۰/۸۵	۷/۱۸	۰/۰۲	۱
نسبت بدهی‌های بلندمدت به حقوق صاحبان سهام	Debt To Equity Ratio	۷۴۲	۱/۱۲	۰/۳۸	۲/۶۰	۵/۰۵	۴۰/۷۰	۰/۰۱	۲۲/۹۹
نسبت گردش دارایی ثابت	Fixed Assets Turnover Ratio	۷۴۲	۱۰۵/۹۶	۸/۰۱	۳۳۲/۴۴	۴/۴۱	۱۹/۲۴	۰/۰۷	۱۸۵۶
نسبت گردش جمع دارایی‌ها	Total Assets Turnover Ratio	۷۴۲	۱/۵۱	۰/۹۸	۲/۱۸	۵/۱۲	۳۱/۲۸	۰/۰۱	۱۸/۴
نسبت سود ناخالص	Gross profit Margin	۷۴۲	۰/۲۸	۰/۱۷	۰/۲۸	۱/۵۲	۱/۱۸	۱/۰۰۱	۱
نسبت سود عملیاتی	Operating Margin	۷۴۲	۰/۱۰	۰/۰۶	۰/۱۸	۱/۹۴	۶/۷۶	۰/۰۲	۱/۰۶
نسبت سود خالص	Profit Margin	۷۴۲	۰/۱۷	۰/۰۵	۰/۲۶	۲/۶۳	۸/۱۴	۱/۰۰۲	۱/۸۵
نسبت بازده جمع دارایی‌ها	Return on Assets	۷۴۲	۰/۱۲	۰/۰۶	۰/۱۴	۱/۸۵	۳/۷۰	۰/۰۱	۶/۰۶
نسبت بازده حقوق صاحبان سهام	Return on Equity	۷۴۲	۰/۴۳	۰/۳۲	۰/۳۹	۲/۱۴	۷/۴۵	۰/۰۲	۲/۷۵

پس از انجام عملیات نرمال سازی، نتایج آزمون نرمال سازی در جدول (۳) با استفاده از آزمون کلموگروف<sup>۵</sup> آسمیرنوف ارائه شده است. از آنجایی که مقدار احتمال برای متغیر وابسته ریسک مالیاتی صفر است، بنابراین فرض صفر رد می‌شود و توزیع آن نرمال نیست؛ بنابراین لازم است متغیر وابسته قبل از آزمون فرضیه‌ها نرمال سازی شود. یکی از راه‌های مفید تبدیل متغیر تابع انتقال جانسون می‌باشد، این تابع انتقال توسط نرم‌افزار MiniTab به دست آمده و در نرم‌افزار اکسل محاسبه شده است.

جدول ۲. نتایج آزمون کلموگروف - آسمیرنوف

متغیر	پارامترهای نرمال		فرض صفر کلموگروف - آسمیرنوف	مقدار احتمال	نتیجه
	انحراف معیار	میانگین			
ریسک مالیاتی	۱۰,۹۷۸	۰,۵۰۸	توزیع FC نرمال است	۰,۰۰۰	رد فرض صفر

همان‌طور که در جدول (۲) می‌بینیم نتایج آزمون کلموگروف با نتایجی که در زیر بخش قبلی از شاخص‌های آمار توصیفی گرفتیم، مطابقت دارد و توزیع ریسک مالیاتی از توزیع نرمال تبعیت نمی‌کنند.

در این مطالعه برای نرمال سازی متغیر ریسک مالیاتی از تابع انتقال جانسون بهره گرفته شده است و مجدد از آزمون نرمال سازی استفاده گردید که نتایج به شرح جدول زیر ارائه می‌گردد.

جدول ۳. نتایج آزمون کلموگروف - آسمیرنوف پس از نرمال سازی متغیر وابسته

متغیر	پارامترهای نرمال		فرض صفر کلموگروف - آسمیرنوف	مقدار احتمال	نتیجه
	انحراف معیار	میانگین			
ریسک مالیاتی	۰,۹۹۳	-۰,۰۴۲	توزیع NFC نرمال است	۰,۱۸۲	پذیرش فرض صفر

همان‌طور که در جدول (۳) دیده می‌شود، متغیر ریسک مالیاتی پس از به‌کارگیری تابع انتقال جانسون با میانگین  $-0,042$  و انحراف معیار  $0,993$  نرمال شدند. در ادامه از توزیع نرمال شده ریسک مالیاتی استفاده می‌شود.

### گام دوم: بررسی فرضیه‌های اصلی پژوهش

#### فرضیه اصلی اول:

۱-۱ بین درآمدهای کتمان شده شرکت‌های بزرگ کتمان درآمد نموده (HI) و ریسک مالیاتی (TR) رابطه معنی‌داری معناداری وجود دارد.

۱-۲ بین درآمدهای کتمان شده شرکت‌های کوچک کتمان درآمد نموده (LOW) و ریسک مالیاتی (TR) رابطه معنی‌داری معناداری وجود دارد.

در فرضیه‌های فوق به دلیل آنکه متغیرهای مستقل کمی هستن لذا برای بررسی فرضیه‌های فوق از آزمون همبستگی پیرسون استفاده می‌کنیم:

: بین درآمد شرکت‌های بزرگ و ریسک مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

: بین درآمد شرکت‌های بزرگ و ریسک مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

که در آن نشان‌دهنده‌ی همبستگی بین دو متغیر است. ب؛ برای فرضیه عدم همبستگی بین دو متغیر (عدم رابطه معنی‌دار) را نشان می‌دهد. نتایج آزمون به شرح جدول (۴) می‌باشند.

جدول ۴. نتایج آزمون ریسک مالیاتی و درآمد شرکت‌ها

نوع همبستگی	نتیجه همبستگی	نتیجه آزمون	مقدار احتمال	مقدار $r$	تعداد	نوع آزمون	فرض صفر
-	دو متغیر همبسته نیستن	تأیید فرض صفر	۰/۹۵۲	-۰/۱۲	۶۲	پیرسون	فرضیه ۱-۱) بین درآمدهای کتمان شده شرکت‌های بزرگ کتمان درآمد نموده (HI) و ریسک مالیاتی همبستگی معناداری وجود دارد.
-	دو متغیر همبسته نیستن	تأیید فرض صفر	۰/۵۰۲	-۰/۰۲۶	۶۸۰	پیرسون	فرضیه ۱-۲) بین درآمدهای کتمان شده شرکت‌های کوچک کتمان درآمد نموده (LOW) و ریسک مالیاتی همبستگی معناداری وجود دارد.

همان‌طور که در جدول ۴ مشاهده می‌گردد با توجه به ضریب همبستگی پیرسون و مقدار معیار تصمیم به دست‌آمده نشان از عدم رابطه معنی‌دار درآمد شرکت‌ها و ریسک مالیاتی دارد.

#### فرضیه اصلی دوم:

بین نسبت‌های مالی مؤدیان مالیاتی (FR) و ریسک مالیاتی (TR) رابطه معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه فرعی:**

- ۲-۱ بین نسبت‌های نقدینگی (CR-QR) شرکت‌ها با ریسک مالیاتی (TR) رابطه معناداری وجود دارد.
- ۲-۲ بین نسبت‌های اهرم مالی (DAR-DER) شرکت‌ها با ریسک مالیاتی (TR) رابطه معناداری وجود دارد.
- ۲-۳ بین نسبت‌های فعالیت (FATR-TATR) شرکت‌ها با ریسک مالیاتی (TR) رابطه معناداری وجود دارد.
- ۲-۴ بین نسبت‌های سودآوری (GPM-OM-PM-ROA-ROE) شرکت‌ها با ریسک مالیاتی (TR) رابطه معناداری وجود دارد.
- در فرضیه‌های فوق به دلیل آنکه متغیرهای مستقل کمی هستن لذا برای بررسی فرضیه‌های فوق از آزمون همبستگی پیرسون استفاده می‌کنیم:

: بین نسبت‌های مالی شرکت‌ها و ریسک مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

: بین نسبت‌های مالی شرکت‌ها و ریسک مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

که در آن نشان‌دهنده همبستگی بین دو متغیر است. ب؛ براین فرضیه عدم همبستگی بین دو متغیر (عدم رابطه معنی‌دار) را نشان می‌دهد. نتایج آزمون به شرح جدول ۵ می‌باشند.

جدول ۵. نتایج آزمون ریسک مالیاتی و نسبت‌های مالی

نوع همبستگی	نتیجه همبستگی	نتیجه آزمون	مقدار احتمال	مقدار r	تعداد آزمون	نوع فرض صفر
معکوس	دو متغیر همبسته‌اند	رد فرض صفر	۰/۰۰	-۰/۲۵	۷۴۲	فرضیه ۱-۲) بین نسبت‌های نقدینگی (QR) شرکت‌ها با ریسک مالیاتی همبستگی معناداری وجود دارد.
معکوس	دو متغیر همبسته‌اند	رد فرض صفر	۰/۰۰	-۰/۲۸	۷۴۲	فرضیه ۲-۲) بین نسبت‌های نقدینگی (CR) شرکت‌ها با ریسک مالیاتی همبستگی معناداری وجود دارد.
مستقیم	دو متغیر همبسته‌اند	رد فرض صفر	۰/۰۰	۰/۴۵	۷۴۲	فرضیه ۳-۲) بین نسبت‌های اهرم مالی (DAR) شرکت‌ها با ریسک مالیاتی (TR) همبستگی معناداری وجود دارد.
مستقیم	دو متغیر همبسته‌اند	رد فرض صفر	۰/۰۰	۰/۳۷	۷۴۲	فرضیه ۴-۲) بین نسبت‌های اهرم مالی (DER) شرکت‌ها با ریسک مالیاتی (TR) همبستگی معناداری وجود دارد.
-	دو متغیر همبسته نیستن	تأیید فرض صفر	۰/۴۸	-۰/۰۲	۷۴۲	فرضیه ۵-۲) بین نسبت‌های فعالیت (FATR) شرکت‌ها با ریسک مالیاتی (TR) همبستگی معناداری وجود دارد.
-	دو متغیر همبسته نیستن	تأیید فرض صفر	۰/۷۴۶	۰/۰۱	۷۴۲	فرضیه ۶-۲) بین نسبت‌های فعالیت (TATR) شرکت‌ها با ریسک مالیاتی (TR) همبستگی معناداری وجود دارد.
معکوس	دو متغیر همبسته‌اند	رد فرض صفر	۰/۰۰	-۰/۲۹	۷۴۲	فرضیه ۷-۲) بین نسبت‌های سودآوری (GPM) شرکت‌ها با

نوع همبستگی	نتیجه همبستگی	نتیجه آزمون	مقدار احتمال	مقدار r	تعداد	نوع آزمون	فرض صفر
							ریسک مالیاتی (TR) همبستگی معناداری وجود دارد.
معکوس	دو متغیر همبسته‌اند	رد فرض صفر	۰/۰۰	-۰/۵۷	۷۴۲	پیرسون	فرضیه ۸-۲) بین نسبت‌های سودآوری (OM) شرکت‌ها با ریسک مالیاتی (TR) همبستگی معناداری وجود دارد.
معکوس	دو متغیر همبسته‌اند	رد فرض صفر	۰/۰۰	-۰/۶۴	۷۴۲	پیرسون	فرضیه ۹-۲) بین نسبت‌های سودآوری (PM) شرکت‌ها با ریسک مالیاتی (TR) همبستگی معناداری وجود دارد.
نوع همبستگی	نتیجه همبستگی	نتیجه آزمون	مقدار احتمال	مقدار r	تعداد	نوع آزمون	فرض صفر
معکوس	دو متغیر همبسته‌اند	رد فرض صفر	۰/۰۰	-۰/۷۳	۷۴۲	پیرسون	فرضیه ۱۰-۲) بین نسبت‌های سودآوری (ROA) شرکت‌ها با ریسک مالیاتی (TR) همبستگی معناداری وجود دارد.
معکوس	دو متغیر همبسته‌اند	رد فرض صفر	۰/۰۰	-۰/۵۰	۷۴۲	پیرسون	فرضیه ۱۱-۲) بین نسبت‌های سودآوری (ROE) شرکت‌ها با ریسک مالیاتی (TR) همبستگی معناداری وجود دارد.

همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌گردد با توجه به ضریب همبستگی پیرسون و مقدار معیار تصمیم به دست‌آمده نشان از رابطه معنی‌دار نسبت‌های نقدینگی، اهرم مالی و سودآوری شرکت‌ها با ریسک مالیاتی شرکت‌ها به ترتیب به‌طور معکوس، مستقیم و معکوس دارد و بین نسبت‌های فعالیت مالی شرکت‌ها و ریسک مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

**گام سوم: بررسی مدل آماری رگرسیون لجستیک****تحلیل مدل رگرسیون لجستیک دوگانه**

در ابتدا به روش گام به گام نتایج آماری رگرسیون لجستیک چندگانه با لحاظ تمام مستقل را بررسی می‌کنیم.

پس از اجرای رگرسیون لجستیک دو جمله‌ای، نرم‌افزار خروجی را محاسبه کرده و در اختیار ما قرار می‌دهد. جدول خروجی شماره ۶ تعداد مشاهداتی که در آزمون استفاده شده‌اند، تعداد گم شده و تعداد کل مشاهدات گزارش شده را نشان می‌دهد.

جدول ۶. توصیف مشاهدات

درصد	تعداد	موارد بارگذاری شده
۱۰۰	۷۴۲	تعداد موارد مورد تحلیل
۰	۰	تعداد موارد گم شده
۱۰۰	۷۴۲	کل داده

در جدول ۷ نحوه کد گذاری متغیر وابسته مشخص شده است، همان‌طور که مشاهده می‌شود عدد ۱ برای سطح پر ریسک و عدد ۰ نیز برای سطح کم ریسک اختصاص داده شده است.

جدول ۷. نحوه کد گذاری متغیر وابسته

داده اصلی	داده داخلی
کم ریسک	۰
پر ریسک	۱

در مدل رگرسیون لجستیک دو جمله‌ای از روش LR: Forward انتخاب رو به جلو برای نحوه ورود متغیرها به مدل انتخاب کردیم. در این روش برآورد پارامترها از مدلی

شروع می‌شود که تنها دارای مقداری ثابت است (مرحله صفر) و سپس متغیرهای مستقلی که نقش معناداری در بهبود برازش مدل داشته باشند در هر مرحله وارد مدل می‌شوند.

در جدول ۸ نتایج مربوط به دسته‌بندی مشاهدات در مرحله صفر را نشان می‌دهد، در این مرحله تنها مقدار ثابت در مدل وجود دارد و هیچ کدام از متغیرهای مستقل نقشی در پیش‌بینی مقدار متغیر وابسته ندارند و تمام مشاهدات را در آن گروه از متغیر وابسته که بیشترین فراوانی را دارد قرار می‌دهد.

در مرحله صفر پیش‌بینی ۱۰۰ درصد ریسک مالیاتی شرکت‌ها بالا می‌باشد؛ زیرا در نمونه آماری این پژوهش بیشترین فراوانی را دارا می‌باشد؛ و درصد مشاهداتی که درست پیش‌بینی شده‌اند را نشان می‌دهد.

جدول ۸. دسته‌بندی مشاهدات در مرحله صفر

مشاهدات			پیش‌بینی		
			ریسک مالیاتی		درصد صحیح
			ریسک پایین	ریسک بالا	
0 گام	ریسک مالیاتی	ریسک پایین	۰	۱۹۳	۰
		ریسک بالا	۰	۵۴۹	۱۰۰
	درصد کل				۷۴

در جدول ۹ پارامترهای برآورد شده برای متغیرهای موجود در مدل مرحله صفر را نشان می‌دهد. در این مرحله تنها مقدار ثابت در مدل وجود دارد و مقدار آن برابر ۱,۰۴۵ است. همچنین آماره (۱۵۶/۰۶۲) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) آزمون والد بیانگر معنادار بودن این مقدار ثابت است.

جدول ۹. مشخصات متغیرهای موجود در مدل در مرحله صفر

عنوان گام	مقدار ثابت	S.E.	آزمون والد	درجه آزادی	سطح معناداری	
0 گام	حالت ثابت	۱,۰۴۵	۰.۸۴	۱۵۶,۰۶۲	۱	۰,۰۰

در جدول ۱۰ آماره ریسک مالیاتی و سطح معنی‌داری آن برای متغیرهای خارج از مدل در مرحله صفر گزارش شده است. از آنجایی که متغیر Roa بزرگ‌ترین آماره (۱۸۶) را کسب کرده است. در مرحله بعد رگرسیون گام‌به‌گام وارد مدل خواهد شد. آماره (۲۳۲/۱۹۷) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) در سطر آخر نتیجه نهایی گزارش شده است، نشان می‌دهد ورود تمام متغیرها به مدل باعث تغییرات معناداری در قدرت پیش‌بینی مدل رگرسیونی برآورد شده می‌شود.

جدول ۱۰. متغیرهای خارج از مدل در مرحله صفر

عنوان متغیر در گام		امتیاز	درجه آزادی	سطح اطمینان
صفر گام	متغیر	Jo_Cr		
		Ln_Qr		
		Jo_Dar		
		Ln_Der		
		Ln_Fatr		
		Ln_Tatr		
		Ln_Gpm		
		Ln_Om		
		Ln_Pm		
		Ln_Roa		
		Ln_Roe		
مجموع آماری				

در جدول ۱۱ زیر شاخص‌های برازش مدل شامل برآوردهای  $R^2$  و لگاریتم درست‌نمایی (-2 Log Likelihood) برای مدل رگرسیون لجستیک برآورد شده در هر مرحله از روش "انتخاب رو به جلو" ارائه شده است. ذکر این نکته ضروری است که هر چه مقدار (-2 Log Likelihood) کوچک‌تر باشد بیانگر برازش بهتر مدل است (حسینی و همکاران، ۱۳۹۳). اطلاعات جدول نشان می‌دهد که درباره مدل موردبررسی، برازش مدل در هر مرحله نسبت به مرحله قبل بهبود یافته است، زیرا برآوردهای  $R^2$  در

هر مرحله بیشتر از مرحله قبل است که نشان می‌دهد قدرت پیش‌بینی متغیر وابسته در هر مرحله افزایش یافته است. همچنین کاهش مقدار (2- Log Likelihood) در هر مرحله نشان‌دهنده بهبود برازش مدل رگرسیون برآورد شده نسبت به داده‌ها است.

جدول ۱۱. شاخص‌های برازش مدل رگرسیونی برآورد شده در هر مرحله

گام	لگاریتم درست نمایی	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
	a		
	a		
	a		
	a		
	a		

در جدول ۱۲ آماره و سطح معناداری ارائه شده در سطر Model این فرض صفر را آزمون می‌کنند که تمام ضرایب رگرسیونی مدل در این مرحله برابر صفر هستند. به بیان دیگر نتایج ارائه شده در این سطر نشان می‌دهند که آیا برازش مدل برآورد شده در این مرحله با برازش مدل صفر تفاوت معناداری دارد یا خیر؟

در بررسی به عمل آمده سطح معناداری آزمون (Sig.) و آماره (Chi-square) گزارش شده در دو سطر Step و Model به ترتیب بیانگر تفاوت معنادار و مثبت برازش مدل رگرسیون برآورد شده در هر مرحله با برازش مدل در مرحله قبل و برازش مدل صفر هستند. در نتیجه برازش یا قدرت پیش‌بینی مدل در هر مرحله نسبت به مرحله قبل و همچنین نسبت به مدل صفر بهبود یافته است.

جدول ۱۲. نتایج آزمون درست نمایی برای مدل رگرسیونی برآورد شده گام‌ها

گام‌ها	آماره	درجه آزادی	سطح اطمینان
گام ۱	گام		
	بلوک		
	مدل		
گام ۲	گام		
	بلوک		
	مدل		
گام ۳	گام		
	بلوک		
	مدل		

در جدول ۱۳ نتایج آزمون Hosmer and Lemeshow ارائه شده است. آماره و سطح معناداری گزارش شده در این جدول، این فرض صفر را آزمون می‌کنند که مقادیر پیش‌بینی شده متغیر وابسته تفاوت معناداری با مقادیر مشاهده شده ندارند. در نتیجه لازمه دستیابی به برازش مناسب معنادار نبودن آماره این آزمون است. از آنجایی که سطح معناداری برای آماره محاسبه شده در هر مرحله از مقدار معناداری  $0/05$  بزرگ‌تر است فرض صفر تأیید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت که مقادیر پیش‌بینی شده توسط مدل رگرسیون لجستیک برآورد شده در هر مرحله تفاوت معناداری با مقادیر مشاهده شده ندارد.

جدول ۱۳. نتایج آزمون برازش Hosmer and Lemeshow Test

گام	آماره	درجه آزادی	سطح اطمینان

جدول ۱۴ نتایج دسته‌بندی مشاهدات در هر مرحله از روش "انتخاب رو به جلو" را نشان می‌دهد. در این جدول مشاهدات براساس مدل رگرسیون لجستیک برآورد شده در هر مرحله با توجه به سطوح متغیر وابسته گروه بندی می‌شوند و سپس دقت این گروه‌بندی در هر مرحله محاسبه می‌شود. با استفاده از دقت مدل در گروه بندی مشاهدات می‌توان قدرت پیش‌بینی مدل را بررسی کرد. در این جدول گروه پیش‌بینی شده در ستون و گروه‌های مشاهده شده در سطر قرار دارند. نتایج نشان می‌دهد که مدل برآورد شده در مرحله سوم به اشتباه ۸۱ شرکت کم ریسک را پر ریسک و ۵۵ شرکت پر ریسک را در کم ریسک به اشتباه قرارداده شده است؛ و یا به عبارتی ۵۹ درصد شرکت‌های کم ریسک و ۹۰ درصد شرکت‌های پر ریسک را درست گروه بندی کند. همچنین دقت کلی مدل در گروه بندی مشاهدات برابر ۸۱/۷ درصد است که قدرت پیش‌بینی مدل را نشان می‌دهد.

جدول ۱۴. دسته‌بندی مشاهدات با توجه به مدل برآورد شده در هر مرحله

مشاهدات			پیش‌بینی		درصد صحیح
			ریسک مالیاتی		
			کم ریسک	پر ریسک	
گام	ریسک مالیاتی	کم ریسک			
		پر ریسک			
	در صد نهایی				
گام	ریسک مالیاتی	کم ریسک			
		پر ریسک			
	در صد نهایی				
گام	ریسک مالیاتی	کم ریسک			
		پر ریسک			
	در صد نهایی				



برازش و قدرت پیش‌بینی مدل وجود نداشته است؛ زیرا سطح معناداری مشاهده شده برای متغیرهای موجود در مدل در هر سه مرحله کمتر از سطح معناداری ۰/۰۵ است.

جدول ۱۶. نتایج آزمون درست‌نمایی برای حذف متغیرهای موجود در مدل

متغیرها		مدل لگاریتم درست‌نمایی	تغییرات مدل لگاریتم درست‌نمایی	درجه آزادی	سطح معناداری تغییرات
Step	Ln_Roa				
Step	Ln_Om				
	Ln_Roa				
Step	Ln_Gpm				
	Ln_Om				
	Ln_Roa				

### ۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای کاربردی برگرفته از نتایج پژوهش حاضر

این پژوهش ۱۲ متغیر مستقل را به‌عنوان عوامل مؤثر بر ریسک مالیاتی اشخاص حقوقی در قالب ۲ فرض اصلی و ۱۳ فرض فرعی مبنی بر ارتباط معنی‌داری آن‌ها با متغیر ریسک مالیاتی را در بین ۷۴۲ مؤدی مالیاتی اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ مورد آزمون قرار داده است.

برای تحلیل توصیفی داده‌هایمان در ابتدا از میان ۱۲۴۰ شرکت پس‌جدا سازی اطلاعات ناقص و پرت به بررسی اولیه متغیر ریسک در بین نمونه ۷۴۲ مؤدی پرداخته شد.

در تحلیل توصیفی، برای داده‌های مربوط به متغیرهای مستقل کمی مانند میانگین، میانه، انحراف معیار و واریانس در بین نمونه‌های ۷۴۲ تایی مدنظر قرار گرفت و نتایج آمار توصیفی آن‌ها در جدول (۱) درج گردیده است.

از آزمون پیرسون متناسب با نوع متغیرهای مستقل جهت آزمون فرضیه‌ها استفاده گردیده. بلحاظ آنکه متغیر ریسک مالیاتی متغیر کمی پیوسته می‌باشد و از طریق رسم نمودار احتمال نرمال و همچنین استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف و آزمون

شاپیرو- ویلک مشخص گردید که توزیع متغیر وابسته نرمال نمی‌باشد، لذا با استفاده از تبدیل جانسون<sup>۱</sup> نرمال سازی داده‌ها صورت پذیرفته و با کمک آزمون‌های ذکر شده نیز مجدد مورد تأیید قرار گرفتند. برای آزمون ارتباط معنی‌داری متغیرهای کمی شامل درآمد مؤدیان بزرگ (HI)، درآمد مؤدیان کوچک (LOW)، نسبت جاری (CR)، نسبت آنی (QR)، نسبت بدهی (DAR)، نسبت بدهی‌های بلندمدت به حقوق صاحبان سهام (DER)، نسبت گردش دارایی ثابت (FATR)، نسبت گردش جمع دارایی‌ها (TATR)، نسبت سود ناخالص (GPM)، نسبت سود عملیاتی (OM)، نسبت سود خالص (PM)، نسبت بازده جمع دارایی‌ها (ROA)، نسبت بازده حقوق صاحبان سهام (ROE) از آزمون همبستگی پیرسون استفاده برای اثبات فرضیات اصلی مورداستفاده قرار گرفته است. متغیرهای نسبت جاری (CR)، نسبت آنی (QR)، نسبت بدهی (DAR)، نسبت بدهی‌های بلندمدت به حقوق صاحبان سهام (DER)، نسبت سود ناخالص (GPM)، نسبت سود عملیاتی (OM)، نسبت سود خالص (PM)، نسبت بازده جمع دارایی‌ها (ROA) و نسبت بازده حقوق صاحبان سهام (ROE) با متغیر ریسک مؤدی رابطه معناداری دارند. لذا فرضیه ارتباط معنی‌داری نسبت‌های مالی شرکت‌ها منجمله نسبت‌های نقدینگی، اهرم مالی و سودآوری شرکت‌ها تأیید می‌گردد.

جهت نیل به هدف اصلی پژوهش که همان روش شناخت مؤدیان پر ریسک مالیاتی از طریق برآورد ریسک مالیاتی آن‌ها نیازمند مدلی هستیم که بتواند احتمال ریسک هر مؤدی را با توجه به عوامل مؤثر بر آن را پیش‌بینی کند.

در این راستا متغیر وابسته ریسک مالیاتی را به استناد ماده ۱۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم که مؤدیان بالای ۱۵ درصد ریسک مالیاتی را به‌عنوان مبنا قرار داده لذا در دو سطح ریسک بالا و ریسک پایین طبقه‌بندی و آن را تبدیل به متغیر کیفی دوحالتی می‌نماییم. حال به دلیل آنکه متغیر وابسته از نوع کیفی دو حالتی می‌باشد، از مدل رگرسیون لجستیک دو حالتی برای پیش‌بینی احتمال وقوع برای هر سطح متغیر وابسته استفاده می‌نماییم. در طبقه‌بندی انجام شده تعداد ۱۹۳ مؤدی در طبقه کم ریسک و تعداد ۵۴۹ مؤدی در رده پر ریسک قرار دارند. در این مدل از روش گام به جلو استفاده

1. Johnson Transformation

گردیده تا بهترین مدل انتخاب گردد. از بین متغیرهای مستقل، تنها ۵ متغیر نسبت سود ناخالص (GPM)، نسبت سود عملیاتی (OM) و نسبت بازده جمع دارایی‌ها (ROA) در مدل معنادار معرفی می‌شوند و مدل رگرسیون لجستیک آن در فرمول زیر آمده است.

$$P (TR= 1/X)$$

با توجه به مدل فوق همان‌طور که در جدول (۱۴) میزان برآورد را در مرحله سوم، احتمال شناسایی شرکت پر ریسک مالیاتی را ۹۰ درصد و شرکت کم ریسک را ۵۸ درصد و درکل با استفاده از مدل آماری ارائه شده میزان شناسایی ریسک مؤدیان را ۸۱/۷ درصد برآورد نموده است لذا با این درصد اطمینان می‌توان نتیجه گرفت که مدل ارائه شده از قابلیت اطمینان مطلوبی برخوردار است. بنوعی می‌توان اعلام داشت که از میان ۷۴۲ شرکت نمونه آماری احتمال آنکه اشتباهاً شرکتی پر ریسکی، کم ریسک اعلام گردد تعداد آن ۵۵ مورد است و احتمال اینکه شرکت کم ریسکی، پر ریسک اعلام شود، تعداد آن ۸۱ مورد می‌باشد. برآورد ضرایب برای پنج متغیر مستقل در مدل رگرسیون فوق‌الذکر در جدول (۱۷) آورده شده است.

جدول ۱۷. ضرایب تأثیر برآورد شده و آزمون معناداری

متغیرها	مقدار ثابت	S.E.	Wald	درجه	سطح اطمینان
Ln_Gpm					
Ln_Om					
Ln_Roa					
Constant					

در مدل فوق احتمال قرار گرفتن شرکت در طبقه کم ریسک یا ریسک بالا برآورد می‌نماید. به عبارتی با توجه به اینکه متغیر وابسته (ریسک مالیاتی) دو سطح می‌باشد، برای هر مؤدی چنانچه احتمال بالای پنجاه درصد به دست بیاید در طبقه پر ریسک و

زیر پنجاه درصد باشد در طبقه کم ریسک طبقه‌بندی می‌گردد. مدل ارائه شده برای شرکت‌ها با توجه به ضرایب جدول (۱۷)، با استفاده از مدل زیر امکان تعیین آن به‌عنوان شرکت پر ریسک یا کم ریسک میسر می‌باشد.

$$P (TR= 1/X)$$

آنچه از محاسبه مدل مذکور استخراج می‌شود چنانچه بعد از محاسبات و جایگزینی سایر نسبت‌های مالی، درصد مدل ارائه شده بالاتر از پنجاه درصد باشد، شرکت بازرگانی خصوصی از ریسک مالیاتی بالای برخوردار است و می‌بایست نسبت به رسیدگی مالیاتی آن اقدام نمود. در پیوست (ل) این پژوهش کلیه جداول و نمودارهای ۵ گام مدل ارائه شده در رگرسیون لجستیک ارائه شده است.

یکی از عوامل مهم و اثرگذار بر تصمیم‌گیری در ارتباط با پذیرش اظهارنامه‌های مالیاتی در اجرای ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم تعیین شاخص‌ها و معیارهای انتخاب اظهارنامه‌های مالیاتی است که در غیر این صورت کلیه مؤدیان می‌بایست برابر مقررات مورد رسیدگی و حسابرسی مالیاتی قرار گیرند، حال چگونه می‌توان این شاخص‌ها و معیارها را درست پیش‌بینی نمود و بتوان با کمترین ریسک، مؤدیانی جهت پذیرش اظهارنامه‌های شان را شناسایی و مالیات ابرازیشان را قطعی نمود و از طرفی بتوان میزان ریسک مالیاتی شرکت‌هایی که دارای کتمان درآمد می‌باشند را برآورد و بتوان با کمترین هزینه وصول مالیاتی به بهترین حالت ممکن از طریق ریسک مالیاتی مؤدیان و شاخص‌های کمی و کیفی آن‌ها شرکت‌های پر ریسک و کم ریسک را شناسایی کرد. ریسک مالیاتی در حقیقت همان میزان درصد اختلاف مالیات ابرازی و مالیات واقعی است که مؤدی مالیاتی می‌بایست نسبت به پرداخت آن اقدام می‌نمود و از طرق مختلف با انتخاب ریسک سوداگرانه، نسبت به پرداخت آن در موعد مقرر سر باز زده است و در بستر تقلب به‌نوعی امتناع و اجتناب از پرداخت مالیات اقدام نموده است. در این تحقیق همان‌طور که در بیان مسله مطرح شده سازمان امور مالیاتی کشور تحقیق و مدل کامل و جامعی با توجه به محدودیت‌های اطلاعاتی و نبود تحقیقات

داخلی و خارجی مؤثر و شفاف، جهت محاسبه ریسک مالیاتی در خصوص انتخاب مؤدیان پر ریسک برای رسیدگی مالیاتی ندارد.

از این رو این تحقیق در خصوص برآورد احتمال شناسایی مؤدیان پر ریسک و کم ریسک اقدام نموده و با استفاده مدل‌ها و آزمون‌های مختلف خاص نسبت به تعیین معیارها و شاخص‌های گوناگونی از طریق ریسک مالیاتی پرداخته و قابل مقایسه با تحقیقات داخلی و خارجی به دلیل نوآوری آن نمی‌باشد.

با بررسی‌های به عمل آمده از میان ۱۱۱۵ شرکت مستقل در اداره کل مؤدیان بزرگ تهران ریسک مالیاتی آن‌ها برای سنوات ۱۳۹۱، ۱۳۹۲، ۱۳۹۳ و ۱۳۹۴ تا تاریخ تهیه این تحقیق به ترتیب ۱۲۳، ۴۴، ۱۱۸ و ۶۷ درصد بوده که میانگین سنوات ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۳ نشان از ۹۵ درصد ریسک مالیاتی در مرحله قطعی یا توافق در آن اداره کل می‌باشد. البته لازم به ذکر می‌داند به لحاظ مبلغی به‌طور میانگین سنوات تنها ۲۷ درصد مالیات‌های قطعی شده در مرحله توافق یا تمکین صورت پذیرفته و سایر مبالغ قطعی شده مورد اعتراض مؤدی مالیاتی می‌باشد که این میزان اختلاف‌ها را می‌توان از طریق پژوهش حاضر به حداقل‌ها رساند و بیشترین وصول مالیات را در کمترین زمان ممکن امکان‌پذیر نمود.

با توجه به دست آمدن رابطه‌ای معنی‌دار بین ریسک مالیاتی و نسبت‌های مالی مؤدیان مالیاتی سازمان مالیاتی کشور می‌تواند با الگو گرفتن از این تحقیق در تعیین معیارها و شاخص‌های ماده قانونی ۹۷ اصلاحیه ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ به نحوه مناسب استفاده نماید. آنچه از این تحقیق ارائه شده است نشان می‌دهد میزان درآمد مؤدیان مالیاتی خیلی بزرگ نمی‌تواند به‌عنوان عاملی تأثیرگذار در تعیین میزان ریسک مالیاتی مؤدیان باشد و این مسئله باعث شود که به تصور و باورهای غلط که مؤدیان کم ریسک حتمی از درآمد پایین‌تری برخوردار می‌باشند و این موضوع باعث غفلت در رسیدگی مالیاتی مؤدیان گردد. از این مسئله می‌توان نتیجه گرفت که تنها عامل ریسک بالای مالیاتی به شرکت‌های با درآمد خیلی بالا نمی‌تواند تعلق بگیرد و امکان کتمان درآمد یا تقلب و فرار مالیاتی برای هر مؤدی مالیاتی در هر سطح از درآمدی امکان‌پذیر است اما برای شرکت‌های بزرگ زمینه و بستر بیشتری برای فرار مالیاتی وجود دارد.

از موارد دیگر در این پژوهش می‌توان نتیجه گرفت آنست که نسبت‌های نقدینگی رابطه معکوسی با ریسک مالیاتی دارا می‌باشند، یعنی هر چه میزان نقدینگی شرکت‌ها پایین‌تر باشد، احتمال اقدام به تلقب و فرار مالیاتی آن‌ها بیشتر است، خواه این مسئله با توجه به روش‌های مختلف استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی صورت پذیرد (مدیریت سود) و یا از طریق منافع قوانین و مقررات قانونی صورت پذیرد. در حقیقت نسبت نقدینگی پایین هر مؤدی می‌تواند عامل مهمی جهت شناسایی مؤدی به‌عنوان مؤدی پر ریسک و داشتن بستر لازم جهت اقدام به اجتناب یا فرار مالیاتی برای آن میسر باشد. همچنین تصمیمات اقتصادی دولت در خصوص مسائل نقدینگی عامل تأثیرگذاری در فرار و اجتناب از پرداخت مالیاتی شرکت‌های بزرگ دارد.

همچنین این تحقیق با توجه به روابط معکوس نسبت‌های سودآوری نشان می‌دهد که اغلب مؤدیان با نسبت‌های سودآوری پایین انگیزه بیشتری جهت تلقب و فرار مالیاتی را دارا هستند و با استفاده از تکنیک‌های مدیریت سود سعی در پایین آوردن میزان سود شرکت جهت اجتناب از پرداخت مالیات اقدام به تعدیل سود ابرازی مشمول مالیات خود می‌نمایند. از سویی دیگر در اغلب موارد این ذهنیت وجود داشته که الزاما مؤدیان با سود پایین کم ریسک‌تر و مؤدیان با سود بالا پر ریسک‌ترند، اما نتیجه حاصل دقیقاً عکس مطلب را اذعان میدارد و برخلاف واقع نشان می‌دهد هر چه نسبت سودآوری پایین‌تر باشد، ریسک مالیاتی مؤدیان بیشتر است.

از سویی دیگر در این تحقیق نشان داده که نسبت‌های اهرم مالی مؤدیان رابطه مستقیم با ریسک مالیاتی دارد، یعنی هر چه میزان بدهی مؤدیان بیشتر باشد، ریسک مالیاتی آن‌ها بیشتر است و نتیجه حاصل نشان از همان کمبود منابع لازم شرکت‌ها در تأمین بدهی‌های خود می‌باشند که با اجتناب از پرداخت مالیات در زمان مقرر سعی به تعویق انداختن بدهی‌های نقدی خود هستند.

### پیشنهاد‌های کاربردی

نهادهای نظارتی منجمله سازمان امور مالیاتی کشور که در طرح جامع مالیاتی خود نیز برنامه رسیدگی مؤدیان مالیاتی را بر مبنای ریسک حسابرسی مالیاتی بنا نموده

است می‌تواند با استفاده از این مدل پژوهشی در برنامه‌ریزی‌های آتی خود از این پژوهش استفاده کاربردی نماید. این پژوهش بر مبنای اطلاعات واقعی مؤدیان مالیاتی صورت پذیرفته و با استفاده از آزمون‌ها و مدل آماری مناسب توانسته است مؤدیان پر ریسک مالیاتی را به نحوه مناسبی شناسایی و در سید رسیدگی پرونده‌های مالیاتی قرار دهد که با استفاده از آن می‌توان به هدف کسب درآمد مالیاتی بیشتر با تحمل کمترین هزینه دست یافت. از جمله موارد دیگر کاربردی این پژوهش می‌تواند برای نهادهای و ارگان‌های سرمایه‌گذار باشد که نیازمند شناخت کامل و همه‌جانبه در خصوص سرمایه‌گذاری شرکت‌های پر ریسک مالیاتی می‌باشد تا بتوانند خود را با چالش‌های کمتر یا کم خطر تر درگیر نمایند.

### پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

در پژوهش‌های آتی پژوهشگران می‌توانند با استفاده از آزمون‌ها و مدل آماری که در این پژوهش به آن اشاره شده و سایر مدل‌های آماری اعم از شبکه عصبی مصنوعی و درخت تصمیم، در حوزه صنعت خاص و با در نظر گرفتن تعداد پرسنل و طبقه‌بندی هزینه‌های مالی آن‌ها بررسی نمایند. بررسی اینکه سیاست‌های اقتصادی دولت و محل فعالیت مؤدیان مالیاتی در کدام منطقه جغرافیایی می‌باشد و توسط چه سطح علمی و سنی مأموران مالیاتی مورد رسیدگی قرار می‌گیرند نیز می‌تواند از حوزه‌های جذاب تحقیق‌های آتی باشد. از دیگر پیشنهادات در خصوص شرکت‌هایی می‌تواند باشد که نسبت به ابراز معافیت و یا بخشودگی مالیاتی در اظهارنامه خود اقدام نموده‌اند باشد تا میزان صحت خود اظهاری آن‌ها با آزمون‌ها و مدل آماری مورد سنجش و پژوهش قرار بگیرد.

### منابع

۱. قنبری، حسنعلی (۱۳۹۰). برآورد مدل شناسایی مؤدیان کم اظهار در نظام خود اظهاری مالیاتی. طرح معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات. سازمان امور مالیاتی.
۲. حسینی، سید یعقوب؛ و ضیائی بیده، علیرضا (۱۳۹۳). آمار ناپارامتریک و روش پژوهش. انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.

۳. رضانی، مهدی؛ و دستگیر، محسن؛ و عسکری، علی (۱۳۹۲). حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین‌کننده آن با تأکید بر اندازه مؤدیان کشورها سایر تجربه و مالیاتی مؤدیان. پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۸، تابستان.
۴. سرزعی، علی (۱۳۹۳). اقتصاد برای همه. انتشارات ترمه، چاپ اول
۵. قانون مالیات‌های مستقیم جمهوری اسلامی ایران. مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و اصلاحیه مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱، مجلس شورای اسلامی ایران
6. Dorfman, Mark S. (1997). Introduction to Risk Management and Insurance (6th ed.), Prentice Hall
7. Jame Alm, Michael mckee, (2004). tax compliance as a coordination game. journal of economic behavior and organization, vol,54, pp.297-312
8. Khwaja, Munawer Sultan. Rajul Awasthi, and Jan Loeprick (2011), Risk-Based Tax Audits: Approaches and Country Experiences, The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank, 1818 H Street NW, Washington DC 20433.
9. Komal Rokade, Rashmi Mane. (2017) More Focus on Tax Evasion Detection with Graph Based. IOSR Journal of Computer Engineering- ISSN: 2278-0661, p-ISSN.
10. Marghescu, Dorina. Kallio, Minna. Back, Barbro. (2010). Using financial ratios to select companies for tax auditing: An exploratory analysis. TUCS Technical Report. No 996, December 2010
11. OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). 2004a. Compliance Risk Management: Audit Case Selection Systems. OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Paris.
12. ---- . 2004b. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Paris.
13. Pricewaterhouse Coopers (pwc), (2017). Paying Taxes 2018. [www.pwc.com/payingtaxes](http://www.pwc.com/payingtaxes)
14. Ramamoorti, S. & W. Olsen, (2007). Fraud: The human factor. Financial Executive (July/August).
15. Romney, M.B, Albrecht, W.S & Cherrington, D.J. (1980). Auditors & the Detection of Fraud, the Journal of Accountancy. May. P 153-163.
16. World Bank. 2010. Georgia: Diagnostics and Needs Assessment of the Revenue Administration. Washington, DC: World Bank, January
17. W. Zhou and G. Kapoor, (2011). Detecting Evolutionary Financial Statement Fraud, Decision Support System, Vol. 50, no. 3, p. 570-575.

## تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بر قوانین و مقررات مالیاتی

آریا فتحی

حسابرس ارشد مالیاتی، [arya1987.uc.acc@outlook.com](mailto:arya1987.uc.acc@outlook.com)

### چکیده

این تحقیق ارتباط بین پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS) توسط شرکت‌ها و تأثیر آن بر قوانین و مقررات مالیاتی ایران را بررسی می‌کند. سازمان حسابرسی که مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری را عهده‌دار است با تشکیل گروه کارشناسی و کمیته فنی و تخصصی از سال ۲۰۰۵ تاکنون به بررسی و انطباق استانداردهای حسابداری ایران و بین‌المللی می‌پردازد که همزمان با پذیرش و پیاده‌سازی این استانداردها و اجرای آن‌ها توسط کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران از سال ۱۳۹۵ اصلاحیه‌های فراوانی پیرو سیاست‌های کلان مالیاتی و تأثیر این استانداردها بر قوانین و مقررات مالیاتی دیده می‌شود. بدون تردید برای بهبود فضای کسب‌وکار در سطح جهانی و جذب سرمایه‌گذاران خارجی اطلاعات مالی باید بر اساس IFRS تهیه شود. بدون تهیه اطلاعات بر این اساس، امکان تصمیم‌گیری و حضور سرمایه‌گذاران خارجی در ایران بسیار دشوار خواهد بود بنابراین لازمه حضور در بازارهای بین‌المللی پولی و مالی، پذیرش استانداردهای بین‌المللی است. در این مطالعه سعی بر آن شده است که بموجب پذیرش مرحله‌ای پس از توافق برجام و اجرای این استانداردها در ایران ابتدا به بررسی پیرامون پیشینه و تاریخ IFRS، به‌کارگیری آن توسط شرکت‌ها و درنهایت تأثیر آن‌ها بر قوانین و مقررات مالیاتی نیز بررسی گردد.

**کلیدواژه‌ها:** ifrs، استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی

**مقدمه**

با گسترش تجارت جهانی، نقش و اهمیت آن در اقتصادها افزایش یافته و کشورها پیوسته سعی در فراهم ساختن شرایط و ایجاد زمینه مناسب برای بهره‌مندی از منافع بسیار آن داشته‌اند از جمله پیامدهای گسترش تجارت جهانی افزایش نقش شرکت‌های چند ملیتی در کشورها در کنار گسترش بازارهای مالی به فراتر از مرزها بوده است. با توجه به این موضوع از سال ۲۰۱۵ بیش از ۱۴۰ کشور شامل تمام اقتصادهای بزرگ جهان یا به صورت کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یا برنامه هماهنگ‌سازی با این استاندارد را آغاز نموده‌اند و یا هماهنگی با بعضی از استانداردها را به عنوان راهبرد ملی در دستور کار خود قرار داده‌اند. فرضیه‌های احتمالی برای این تغییر وجود دارد که از جمله آن‌ها می‌توان به تفاوت‌های فرهنگی، تفاوت‌های موجود در محیط راهبری شرکت‌ها، تفاوت‌های فناوری و اختلاف در منابع طبیعی کشورها اشاره کرد.

استانداردهای حسابداری و حسابرسی نقش‌های بنیادی را در تعیین کارایی بازار سرمایه در سطح ملی دارند استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا برای عمل و کارکرد کارای بازارهای سرمایه ضروری هستند، چرا که تصمیمات تخصیص سرمایه به‌طور فزاینده‌ای بر اطلاعات مالی قابل فهم و معتبر اتکا می‌کنند. استانداردهای حسابداری دارای کیفیت بالا، مجموعه‌ای از اصول بی‌طرفانه‌ای را دربرمی‌گیرند که با کاربرد این اصول اطلاعات شفاف، مربوط و قابل اتکایی تولید می‌شود که برای سرمایه‌گذاران و سایر کسانی که تصمیمات تخصیص سرمایه را می‌گیرند، مفید است.

یکی از عناصر بااهمیت در ارزیابی‌های اقتصادی، ریسک اطلاعات است که با کیفیت اطلاعات و گزارش‌های مالی منطبق با IFRS مرتبط است. صورت‌های مالی به‌عنوان مهم‌ترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد و وضعیت مالی و جریان‌های نقدی واحدهای تجاری شناخته شده است و به همین دلیل مبانی تهیه صورت‌های مالی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار می‌باشد. همچنان که بازارها به سمت پیچیدگی و جهانی شدن در حرکت هستند، اختلافات بین دو مجموعه استانداردهای داخلی و بین‌المللی به موضوعی بااهمیت‌تر و از منظر سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات (که با انبوهی از تفاوت‌ها مواجه می‌شوند) به امری غامض

تبدیل می‌شود. رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی دو دهه گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. در نتیجه، تعداد زیادی از کشورها استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری را پذیرفته‌اند. در این میان سازمان اور مالیاتی کشور متأثر از موارد فوق بخشنامه و آیین‌نامه و همچنین اصلاحاتی پیرامون قوانین و مقررات مالیاتی انتشار داده است که در ادامه به آن‌ها اشاره خواهد شد.

### IFRS چیست؟

یکی از عناصر بااهمیت در ارزیابی‌های اقتصادی، ریسک اطلاعات است که با کیفیت اطلاعات و گزارش‌های مالی مرتبط است. صورت‌های مالی به‌عنوان مهم‌ترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد و وضعیت مالی و جریان‌های نقدی واحدهای تجاری شناخته شده است و به همین دلیل مبانی تهیه صورت‌های مالی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار می‌باشد. همچنان که بازارها به سمت پیچیدگی و جهانی شدن در حرکت هستند، اختلافات بین دو مجموعه استانداردهای ملی و بین‌المللی به موضوعی بااهمیت‌تر و از منظر سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات (که با انبوهی از تفاوت‌ها مواجه می‌شوند)، به امری غامض تبدیل می‌شود. رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی دو دهه گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. از این‌رو نیازمند استانداردهای حسابداری پایدار، جامع و مبتنی بر اصولی روشن در ارتباط با واقعیات اقتصادی هستیم که به‌اندازه کافی همسان بوده تا در جهان یکپارچه امروز، استفاده از آن‌ها و مفهومی بودنشان برای همگان فراهم باشد. همسان‌سازی استانداردهای بین‌المللی در اقتصاد جهانی ضروری است. حداقل از جنبه نظری این توافق وجود دارد که داشتن مجموعه واحدی از استانداردهای با کیفیت بالا، منافع سرمایه‌گذاران را تأمین می‌کند و هزینه‌های دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان را کاهش می‌دهد. در یک بازار سرمایه یکپارچه، منطق وجود مجموعه واحدی از استانداردها آشکار است زیرا که این مجموعه واحد، مقایسه‌پذیری و درک گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد.

حسابداری زبانی مشترک است و جهانی‌سازی فعالیت‌های مالی به‌طور فزاینده‌ای نیازمند استفاده از این زبان مشترک است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، همان زبان مشترک برای جهانی‌سازی فعالیت‌های مالی است. ضمن این‌که همسان‌سازی بین‌المللی بر راهبری شرکت‌ها، حسابرسی، استانداردهای اخلاقی و سازوکارهای نظارتی نیز تأثیرگذار است. از این‌رو به‌طور خلاصه می‌توان مزایای زیر را برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، برشمرد:

پافزایش شفافیت: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، باعث افزایش قابلیت مقایسه و کیفیت صورت‌های مالی می‌شوند و به سرمایه‌گذاران و سایر مشارکت‌کنندگان بازار در اتخاذ تصمیمات آگاهانه اقتصادی کمک می‌کنند.

پ تقویت پاسخگویی: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، با کاهش شکاف اطلاعاتی بین دارندگان اطلاعات و سرمایه‌گذاران، موجب تقویت پاسخگویی می‌شوند. استانداردهای مذکور، به‌عنوان منبع اطلاعات قابل مقایسه جهانی، برای قانونگذاران نیز اهمیت ویژه‌ای دارند.

§ مشارکت در کارایی اقتصاد: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، با کمک به سرمایه‌گذاران در شناسایی فرصت‌ها و تهدیدهای سرمایه‌گذاری در سر تا سر جهان، موجب تخصیص بهینه منابع می‌شوند. برای شرکت‌ها نیز، استفاده از یک زبان حسابداری قابل اعتماد، هزینه سرمایه و هزینه‌های گزارشگری بین‌المللی را کاهش می‌دهد.

### آشنایی با بنیاد

هدف بنیاد IFRS، بهبود و توسعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است که شفافیت، پاسخگویی و کارایی را برای بازارهای مالی در سر تا سر جهان به ارمغان می‌آورند. این بنیاد، با افزایش قابلیت اعتماد، رشد و ثبات اقتصادی طولانی در اقتصاد جهانی در جهت منافع سرمایه‌گذاران تلاش می‌کند. بنیاد IFRS، یک سازمان غیرانتفاعی عام‌المنفعه است که تحت نظارت هیئت نظارت بنیاد IFRS قرار دارد. برای حفظ استقلال بنیاد در امر استانداردگذاری، راهبری و فرایند نظرخواهی عمومی به

نحوی طراحی شده است که هم استقلال بنیاد در مقابل اشخاص با منافع خاص حفظ شود و هم این که نسبت به پاسخگویی بنیاد در مقابل ذینفعان در سر تا سر جهان اعتمادسازی شود.

بنیاد IFRS و هیئت استانداردها گزار مستقل آن (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) پاسخگویی عمومی را از طریق شفاف‌سازی اقدامات انجام شده، مشورت با تمام ذینفعان در فرآیند استانداردگذاری و برقراری ارتباط رسمی برای پاسخگویی به عموم، انجام می‌دهند. رهبران اقتصادهای بزرگ نیز در نشست G20، اهمیت وجود یک استاندارد گزار مستقل که پاسخگوی منافع عمومی باشد را تأیید کرده‌اند. "پاسخگویی عمومی" که نسبت به تحقق آن در اساسنامه بنیاد اطمینان‌سازی شده است، نقش بسزایی در موفقیت بنیاد دارد. وظیفه اطمینان‌سازی نسبت به وجود ترتیبات راهبری مناسب و رعایت آن‌ها توسط تمام بخش‌های بنیاد، توسط "امین" انجام می‌شود. اثربخشی "امین" در انجام وظایف محوله، به صورت سالانه از طریق "نظرخواهی از کمیته نظارت" مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

### کمیته راهبری IFRS

این کمیته با عضویت نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار، جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان امور مالیاتی کشور و خبرگان مالی در حوزه بازار سرمایه و حرفه حسابداری و حسابرسی تشکیل شده است. اهم وظایف و مسئولیت‌های این کمیته به شرح زیر است:

پ فراهم کردن زیرساخت‌ها و اعمال هماهنگی‌های لازم در خصوص پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی از منظر تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS، حسابرسی صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS و رفع موانع به‌کارگیری از جمله موانع تعیین ارزش‌های منصفانه و مالیاتی

پ تشکیل کمیته‌های تخصصی تحت نظارت کمیته راهبری

پ هماهنگی با بنیاد IFRS جهت کسب مجوز رسمی برای ترجمه استانداردها  
§ بررسی و اتخاذ تصمیم نسبت به مصوبات و موضوعات مطرح شده از سوی

کارگروه‌های تخصصی

### کارگروه فنی و تخصصی

این کارگروه زیر نظر کمیته راهبری IFRS و مرکب از نمایندگان سازمان حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار، جامعه حسابداران رسمی ایران و یک نفر خبره حسابداری و مالی تشکیل شده است. اهم وظایف و مسئولیت‌های این کارگروه به شرح زیر است:

په تهیه زیرساخت‌های لازم از جمله صورت‌های مالی نمونه طبق IFRS  
په اعلام اشکالات و موانع موجود در اجرای استانداردها به کمیته راهبری جهت پیگیری  
§ ارائه پیشنهادات و یا اصلاحات احتمالی در جهت رفع موانع، ارتقا و بهبود  
استانداردها و به کارگیری آنها

### کارگروه ارزش‌های منصفانه

این کارگروه زیر نظر کمیته راهبری IFRS و مرکب از نمایندگان سازمان حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار، جامعه حسابداران رسمی ایران، کانون کارشناسان رسمی دادگستری، مرکز امور مشاوران حقوقی، وکلا و کارشناسان قوه قضاییه و یک نفر خبره مالی در بازار سرمایه تشکیل شده است. اهم وظایف و مسئولیت‌های این کارگروه به شرح زیر است:

په تدوین ضوابط، رهنمودها و دستورالعمل‌های لازم در زمینه ارزیابی ارزش‌های منصفانه  
په اعلام اشکالات و موانع موجود در ارزیابی ارزش‌های منصفانه به کمیته راهبری جهت پیگیری  
په ارائه پیشنهادات و یا اصلاحات احتمالی در جهت رفع موانع، ارتقا و بهبود  
استانداردها و به کارگیری آنها

په نظرخواهی از متخصصان و صاحب‌نظران به صورت عمومی و خاص  
در حال حاضر ۲۷ بانک و مؤسسات اعتباری ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار، ۲۳ شرکت بیمه ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار و ۲۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس که سرمایه ثبت شده آنها ۱۰ هزار میلیارد ریال به بالا است، ملزم به تهیه صورت‌های مالی طبق IFRS هستند.

تمامی بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و نیز تمامی شرکت‌های بیمه ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار که دوره مالی آن‌ها از تاریخ اول فروردین ۹۵ و بعد از آن شروع می‌شود، ملزم به تهیه صورت‌های مالی سالانه خود طبق IFRS هستند.

تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران که دوره مالی آن‌ها از تاریخ اول فروردین ۹۵ و بعد از آن شروع می‌شود و سرمایه ثبت شده آن‌ها ۱۰ هزار میلیارد ریال و بیشتر از آن است نیز ملزم به تهیه صورت‌های مالی سالانه خود طبق IFRS هستند.

از آنجایی که اکثر شرکت‌های شامل این الزام، طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی هستند، شرکت‌های زیرمجموعه آن‌ها نیز باید صورت‌های مالی خود را طبق IFRS تهیه کنند.

این شرکت‌ها باید دو مجموعه صورت‌های مالی سالانه، بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری ایران تهیه کنند.

در گام اول این شرکت‌ها تنها ملزم به تهیه صورت‌های مالی سالانه خود طبق

IFRS هستند و در گام‌های بعد صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای نیز اضافه خواهد شد.

شرکت‌های که ملزم به تهیه صورت‌های مالی طبق IFRS هستند باید این صورت‌های مالی را به صورت حسابرسی شده منتشر کنند و صرف‌نظر از اینکه طبق استانداردهای حسابداری ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی باشند یا نباشند، ملزم به تهیه دو مجموعه صورت‌های مالی طبق IFRS و استانداردهای حسابداری ملی هستند. ترجمه و انتشار استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی طبق مقررات بنیاد IFRS مستلزم ضوابط مشخصی است که سازمان حسابرسی به‌عنوان نهاد استانداردگذار هماهنگی‌های لازم را با بنیاد IFRS جهت عقد قرارداد و ترجمه تخصصی این استانداردها انجام داده و هم‌اکنون این استانداردها به زبان فارسی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گرفته است.

### لزوم جهانی شدن حرفه حسابرسی

یکی از موضوعات دیگر جهانی شدن حرفه حسابرسی است که بر کیفیت و استقلال آن تأثیر خواهد گذاشت، دولت و مراجع مربوطه به خصوص وزارت اقتصادی و امور دارایی باید از جهانی شدن مؤسسات حسابرسی ایران حمایت کنند. اگرچه برند سازی جدید می‌تواند مهم باشد ولی در کوتاه‌مدت امکان مشارکت و استفاده از برندهای خارجی برای مؤسسات حسابرسی ایران باید فراهم شود. نظارت بر حرفه حسابرسی نیز یکی از موضوعات پرچالش است. سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار (Iosco) و نیز سازمان بین‌المللی نظارت بر حسابرسان که توسط سازمان بورس اوراق بهادار ۶ کشور بزرگ تشکیل شده بر نظارت مستقل بر کار حسابرسان تأکید دارند. در ایالات متحده آمریکا نیز پس از رسوایی مالی شرکت انرون، قانون ساربینز اکسلی تصویب شد که بر اساس آن یک نهاد عمومی (PCAOB) تحت نظارت کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا مسوول تدوین استانداردهای حسابرسی و نظارت بر حسابرسان شرکت‌های سهامی عام شد.

### الزامات ۶ گانه افشای صورت‌های مالی و غیرمالی

برخی از رسوایی‌های مالی شامل قصور ناشران عمومی در افشای اطلاعاتی است که سرمایه‌گذاران هنگام سرمایه‌گذاری می‌خواهند از آن مطلع شوند. در چند رسوایی مالی هم ناشران در شرایطی از افشای اندازه هر یک از بدهی‌های خود امتناع کرده بودند که در بسیاری از این رسوایی‌ها، ناظران اوراق بهادار ادعا می‌کنند ناشران اطلاعات دقیقی برای سرمایه‌گذاران افشا نکرده‌اند یا وضع خود را بهتر از آنچه بود، نشان دادند. اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی به تنهایی نمی‌تواند تصویر کاملی از عملکرد و وضعیت مالی ناشر و چشم‌انداز آن ارائه کند. در نتیجه در بسیاری از کشورها ناشران ملزم به افشای همه اطلاعات با اهمیت دیگر شده‌اند. برای اینکه ناشران و هیات‌مدیره آن‌ها افشای صورت‌های مالی و غیرمالی را دقیق و کامل انجام دهند، ناشران نیاز به سیستم‌های کنترل داخلی قوی و یک پارچه دارند تا بتوانند این اطلاعات لازم برای افشا را جمع‌آوری و واریسی کنند.

این کنترل‌های داخلی برای سرمایه‌گذاران مهم است؛ زیرا آن‌ها بر افشاهای ناشران برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری و نیز مدیریت اتکا می‌کنند و مدیریت به‌نوبه خود برای ارزیابی عملکرد برنامه‌های عملیات و رعایت به این کنترل‌ها متکی است.

در حوزه افشای مالی و غیرمالی در بازار سرمایه ایران اقدامات مؤثری انجام شده است، الزام ناشران به افشا، رعایت استانداردهای حسابداری و گزارش دهی مالی و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی سبا، پیش‌بینی جبران خسارت به دلیل ارائه اطلاعات ناقص و خلاف واقع در عرضه اولیه و مجازات‌های کیفری، تدوین دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات و دستورالعمل انضباطی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین تدوین صورت‌های مالی نمونه برای صنایع خاص و نیز نمونه گزارش فعالیت هیئت‌مدیره از جمله الزامات ۶ گانه‌ای است که انجام شده است. در برابر این اقدامات حوزه‌های دیگری مانند بررسی و بازنگری در مورد کاربرد استانداردهای حسابداری برای کار بیشتر همچنان باقی است. برای مثال استاندارد گزارشگری برحسب قسمت‌ها جدی اجرا نمی‌شود. در حال حاضر ۴ شرکت لیزینگ در بورس حضور داشته و بیش از ۱۳ شرکت لیزینگ تابعه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس هستند اما نتایج یک تحقیق در مورد رعایت و کفایت استانداردهای حسابداری در شرکت‌های لیزینگ نشان می‌دهد در مواردی استانداردها رعایت ن شده و در مواردی نیز استاندارد یکنواختی وجود ندارد.

#### ۴- اقدام لازم برای ارتقای سیستم‌های حسابداری و افشا

تشویق به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و رفع موانع اجرای آن در ایران و تهیه استانداردهای مرتبط با افشا در بازارهای بدهی و نیز بازارهای مشتقه از جمله مسائل با اهمیت در حرفه حسابرسی است،

سیستم‌های افشا و حسابداری زیر ساختی ضروری برای اطمینان از سطوح بالای اعتماد به بازارهای مالی و سرمایه است. بروز کردن این سیستم به‌خصوص از طریق پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) با فراهم کردن اطلاعات اساسی موردنیاز سرمایه‌گذاران، به ارتقای شفافیت و منصفانه بودن بازارهای ایران

خواهد انجامید. همگرایی بین‌المللی بیشتر و تشویق به به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، در راستای بهبود شفافیت بوده و می‌تواند اولین قدم برای ارتقای سیستم‌های حسابداری و افشا باشد که این مهم باید از طریق همکاری متقابل سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی صورت گیرد. چنانچه مقامات مالیاتی در راستای همگرایی رویه‌های مالیاتی با استانداردهای بین‌المللی حرکت کنند، یکی از موانع و چالش‌های اصلی پذیرش استانداردهای بین‌المللی مرتفع خواهد شد.

این مقامات نباید نگران کاهش مالیات باشند، زیرا تحقیقات اخیر نشان داده در بسیاری از کشورهای اروپایی از جمله یونان که استانداردهای حسابداری بین‌المللی را برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی الزامی کرده‌اند، رقم سود طبق استانداردهای جدید بیشتر از رقم سود طبق استانداردهای ملی قبلی است. درعین حال استانداردهای بین‌المللی با تمرکز خاص بر سرمایه‌گذاران و بازارهای سرمایه تدوین شده است.

توسعه افشا به زبان انگلیسی را دیگر اقدام لازم برای ارتقای سیستم‌های حسابداری و افشا می‌باشد، سازمان بورس و اوراق بهادار باید شرکت‌های بزرگ را تشویق به افشای اطلاعات به زبان انگلیسی در کنار گزارش‌های فارسی کند. این کار به‌خصوص موجب افزایش شفافیت برای سرمایه‌گذاران خارجی خواهد شد. بورس و اوراق بهادار تهران از اواسط سال ۸۶ اطلاعات مربوط به معاملات را در سایت انگلیسی خود منتشر می‌کند و این کار باید با اقدامات ناشران در ارائه اطلاعات مالی به زبان انگلیسی تکمیل شود.

### ***XBRL چیست؟***

زبان گزارشگری تجاری برچسبی، زبان گزارشگری تجاری گسترش‌پذیر یا اکس.بی.آر.ال (XBRL) یک زبان گزارشگری الکترونیکی است که با آن شرکت‌ها می‌توانند داده‌های مالی خود را مخابره کنند. به عبارت دیگر یک طرف می‌تواند داده‌های بنگاه را به طرف مقابل (گیرنده) در یک چشم بر هم زدن آن داده‌ها را به سامانه خاص خود انتقال دهد. در اصل ایکس بی آر ال به این منظور طراحی شد که به رایانه‌ها این امکان را بدهد که اطلاعات مالی را مبادله کنند. بخوانند و پردازش کنند در سراسر دنیا نهادهای دولتی

وقانونی وبنگاه‌های تجاری وبازرگانی از ایکس آر ال برای گرد آوری وبه اشتراک گذاری داده‌ها استفاده می‌کنند. بااین‌حال ایکس بی آر ال برای انتقال داده‌ها بین رایانه‌ها طراحی شده است وخواندن آن برای بشر آسان نیست.

معرفی زبان گزارشگری تجاری توسعه پذیر XBRL در کدال هم از اهمیت بالایی در بهبود حرفه حسابرسی دارد، کدال یک سیستم ارائه الکترونیکی اطلاعات به سازمان بورس و اوراق بهادار است که در مهر و موم‌های اخیر بهبود چشمگیری داشته است. چنانچه استفاده از XBRL در این سامانه توسعه و بهبود یابد، هم سرمایه‌گذاران می‌توانند از اطلاعات تعاملی برای تحلیل بیشتر و بهتر با هزینه کمتر استفاده کنند و افشا در قالب یک استاندارد بین‌المللی صورت خواهد گرفت و امکان ارتباط گزارش‌های فارسی به ۷ زبان دیگری که هم‌اکنون در XBRL وجود دارد فراهم خواهد شد.

#### **مالیات و بازار سرمایه با تأکید بر تجدید ارزیابی دارایی‌ها و IFRS**

شرکت‌ها از طریق تجدید ارزیابی دارایی‌ها به دنبال این هستند که بتوانند ترازنامه خود را در وضعیت مناسب‌تری از اقلام تاریخی نشان بدهند و IFRS به‌عنوان استاندارد برای ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها بر "ارزش منصفانه" و "به‌روز شدن ارزش دارایی‌ها" استوار است.

با اشاره به بحث افزایش سرمایه به‌عنوان یکی از روش‌های مهم تأمین مالی شرکت‌ها، باید گفت افزایش سرمایه اهمیت ویژه‌ای برای مدیران و نیز سهامداران دارد و با افزایش سرمایه، عملکرد شرکت، حقوق صاحبان سهام و بازدهی شرکت تحت تأثیر قرار می‌گیرد. بر اساس ماده ۱۵۷ اصلاحیه قانون تجارت، سرمایه شرکت می‌تواند از طریق صدور سهام جدید و یا از طریق بالا رفتن مبلغ اسمی افزایش پیدا کند و در ماده ۱۵۸ به محل‌ها و منابعی که می‌تواند افزایش سرمایه از این محل‌ها صورت بگیرد، اشاره شده است.

آورده نقدی، تبدیل مطالبات، تبدیل اوراق قرضه به سهام و تبدیل سود انباشته چهار منبع اصلی می‌باشد که در ماده ۱۵۸ به آن‌ها اشاره شده است و با این سازوکارها

یا ورود وجه نقد به شرکت اتفاق می‌افتد و یا اینکه از خروج وجه نقد جلوگیری می‌کند. به‌هر حال با وجه نقد به‌گونه‌ای در ارتباط هستند.

### **افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها**

"ارزش عادلانه دارایی ثابت در صورت‌های مالی" بحث مهم در موضوع تجدید ارزیابی دارایی‌ها می‌باشد، شرکت‌ها از تجدید ارزیابی دارایی‌ها به دنبال این هستند که بتوانند ترازنامه شرکت را در وضعیت مناسب‌تری از ارقام تاریخی نشان بدهند و آن جایگزینی برای ارزش‌های تاریخی باشد. وجود محدودیت‌هایی در استانداردهای حسابداری فعلی مانعی برای فرایند تبدیل تجدید ارزیابی دارایی‌ها به سرمایه تلقی می‌شود و از طریق ظرفیت قانونی قوانین و مقرراتی که می‌توانند در بالادست این استانداردهای حسابداری قرار گیرند، می‌توان تجدید ارزیابی را به سرمایه شرکت اضافه کرد، در مهر و موم‌های ۹۰ تا ۹۲ مواد قانونی متعددی در قانون بودجه کل کشور داشتیم که امکان تجدید ارزیابی را به شرکت‌های مختلف می‌داد تا از این ظرفیت قانونی استفاده کنند؛ اما طی چند سال گذشته ماده ۱۷ قانون "حداکثر استفاده توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آن‌ها در امر صادرات" که معروف به قانون "حداکثر توان تولیدی" است، بیشتر مورد استفاده قرار گرفته است و شرکت‌هایی که می‌خواهند از این ظرفیت قانونی در بودجه استفاده کنند باید یک طبقه خاصی از دارایی‌ها و یا چند طبقه را انتخاب می‌کردند و همه ارقام و اجزایی که در آن طبقه بود، الزاماً مورد ارزیابی مجدد قرار می‌گرفت. همچنین، برای تجدید ارزیابی صحیح باید از کارشناسی رسمی دادگستری استفاده کرد. تجدید ارزیابی دارایی‌ها منجر به ورود وجه نقد به شرکت و یا مانع خروج آن از شرکت‌ها نمی‌شود؛ اما به سبب اینکه تصویر ترازنامه شرکت را متأثر می‌کند، می‌تواند بر وضعیت شرکت‌ها تأثیر فراوانی بگذارد. وضعیت بازار سرمایه را طی چهار سالی که از اجرای این قانون می‌گذرد، نشان می‌دهد: از مجموع ۵۸۴ مجوز افزایش سرمایه صادر شده طی مهر و موم‌های ۹۱ تا ۹۴، معادل ۷۹ مجوز به مجوزهای مربوط به افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی اختصاص دارد؛ از نظر ارزش مبلغی، از ۹۴ هزار میلیارد تومان ارزش مجوزهای صادر شده، ۱۹ هزار

میلیارد تومان آن مربوط به افزایش سرمایه از این محل بوده است. به بیانی دیگر، حدود ۱۴ درصد تعدادی و ۲۰ درصد مبلغی مجوزها مربوط به افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی بوده است.

طبق تبصره ۴ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی نسبت به سود سهام یا سهم‌الشرکه دریافتی از شرکت‌های سرمایه‌پذیر مشمول مالیات دیگری نخواهند بود.

با عنایت به مراتب فوق، چنانچه شرکت سرمایه‌پذیر ضمن رعایت قوانین و مقررات مربوط به تجدید ارزیابی دارایی‌ها از جمله آیین‌نامه موضوع ماده ۱۷ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آن‌ها در امر صادرات و اصلاحیه‌های بعدی آن و یا طبق آیین‌نامه موضوع تبصره ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ حسب مورد مشمول مالیات نشود، به تبع آن شرکت سرمایه‌گذار نیز مشمول مالیات بر درآمد سهم مازاد مذکور نخواهد بود. در غیر این صورت چنانچه به دلیل عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه شرکت سرمایه‌پذیر بابت مازاد تجدید ارزیابی مشمول مالیات گردد، با ملحوظ نظر قرار دادن تبصره ۴ ماده ۱۰۵ و ماده ۱۴۳ و تبصره ۱ ماده ۱۴۳ مکرر قانون مذکور، اخذ مالیات مضاعف از درآمد شناسایی شده شرکت سرمایه‌گذار بابت افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی دارای‌های شرکت سرمایه‌پذیر، موضوعیت نخواهد داشت.

#### **مزایای افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها**

بهره بردن از معافیت و یا تخفیف مالیاتی مزیت عمده استفاده شرکت‌ها از افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی می‌باشد و این معافیت مالیاتی بستگی دارد به اینکه کدام‌یک از طبقات دارایی‌های شرکت، تجدید ارزیابی می‌شود. برای مثال، تجدید ارزیابی زمین، یک معافیت عینی است؛ در تجدید ارزیابی اجزایی مانند ساختمان، ماشین‌آلات به سبب استهلاک سنوات آتی، معافیت مالیاتی وجود نداشت و یک نوع تخفیف مالیاتی در اینجا رخ می‌داد.

به‌روز شدن ارزش دارایی‌های شرکت مزیت دیگر این مدل تلقی می‌گردد و با این مدل ارزش دارایی‌های شرکت به‌روز می‌شود و نیز نرخ سود مورد انتظار اعتباردهندگان کاهش پیدا می‌کند؛ در حقیقت، در این فرآیند، تصویر ترازنامه شرکت با توجه به ارزش‌های روز، به‌روز می‌شود و تصویر درست و واقعی‌تری از حساب‌ها به اعتباردهندگان ارائه می‌شود. از طرفی دیگر ارزش‌های پنهانی که در دارایی‌های شرکت وجود دارد و در ارزش‌های تاریخی نهفته است با استفاده از این مدل آشکار می‌شود و ترازنامه، واقعی‌تر می‌شود.

امکان خروج از شمولیت ماده ۱۴۱ قانون تجارت را از جمله مزایای دیگر این مدل است و با توجه به اینکه قانون تجارت ما سرمایه محور است و سرمایه ثابتی، مبنای محاسبه شمولیت یک شرکت است، شرکت‌هایی که به هر دلیل به‌ویژه در بحران‌های چندساله اخیر ناشی از تحریم، دچار مشکل ماده ۱۴۱ شدند، از این ظرفیت استفاده کردند و با افزایش سرمایه، شرکت را از شمولیت ماده ۱۴۱ خارج کردند.

به باور برخی این روش خارج شدن از ماده ۱۴۱، به سبب اینکه در شرکت اتفاق خاصی رخ نداده، روش مفیدی نیست و می‌تواند مجدداً شرکت را وارد این ماده کند و با توجه به اینکه هیئت‌مدیره کدام طبقه خاص از دارایی‌ها را انتخاب کند و تجدید ارزیابی را انجام دهد می‌تواند بر سود و زیان سنوات آتی شرکت اثرگذار باشد و حتی زیان شرکت را زیاد کند.

افزایش سرمایه بنگاه‌های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های آن‌ها، از شمول مالیات معاف است مشروط بر آن‌که متعاقب آن به نسبت استهلاک دارایی مربوطه و یا در زمان فروش، مبنای محاسبه مالیات اصلاح گردد و بنگاه یاد شده طی پنج سال اخیر تجدید ارزیابی نشده باشد.

تجدید ارزیابی طبقه خاصی از دارایی‌های شرکت یکی از چالش‌های اساسی افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی می‌باشد و در این حالت ممکن است تصویر مناسبی را از وضعیت شرکت نشان داده نشود.

وجود مشکلات در رابطه با استانداردهای بین‌المللی حسابداری چالش دیگر این مدل است و افزایش بهای تمام شده، به‌عنوان مثال: هزینه استهلاک سنوات آتی

ماشین‌آلات مورد تجدید ارزیابی که می‌تواند سبب افزایش قیمت تمام شده بشود و نیز کاهش سودآوری شرکت در زمان تجدید ارزیابی دارایی‌هایی که استهلاک پذیر هستند، از معایب افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی هستند.

در تبصره ۱ ماده ۱۴۹ ق.م.م.آ آمده است که افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی با رعایت استانداردهای حسابداری مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست و هزینه استهلاک ناشی از افزایش تجدید ارزیابی نیز به‌عنوان هزینه قابل قبول تلقی نمی‌شود. همچنین در ماده ۲۸۲ در اصلاحیه قانون گفته شده که احکام مالیاتی ماده ۱۷ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آن‌ها در امر صادرات از ابتدای سال ۹۵ لغو شده است. بر این اساس معافیت مالیاتی انجام افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها از ابتدای سال ۹۵ لغو شده است.

با توجه به آیین‌نامه هیئت‌وزیر آن که در تاریخ ۱۵ فروردین ماه ۱۳۹۵ به تصویب رسید، در این آیین‌نامه قید شده که افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص با رعایت استانداردهای حسابداری مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نمی‌شود، به بیانی دیگر، باز هم امکان تجدید ارزیابی دارایی‌ها بر طبق استانداردهای حسابداری وجود دارد و بر این اساس این رقم باید سمت چپ ترازنامه به‌عنوان یکی از اجزای حقوق صاحبان سهام تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی قرار بگیرد و دیگر امکان آن وجود ندارد که این رقم را سرمایه شرکت انتقال داده شود. همچنین، در ماده ۱۰ این آیین‌نامه آمده است که افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی، پوشش زیان از محل مازاد مذکور و انتقال این مازاد به حساب سود و زیان یا اندوخته یا توزیع آن به هر شکل بین صاحبان سهام به منزله عدم رعایت استانداردهای حسابداری و همچنین تحقق درآمد در آن سال بوده و مشمول مالیات بر درآمد خواهد بود.

بر اساس این آیین‌نامه امکان تجدید ارزیابی با استفاده از ظرفیت قانون جدید وجود دارد، اما با توجه به استانداردهای حسابداری این رقم باید در سمت چپ ترازنامه در بخش حقوق صاحبان سهام نگهداری بشود و هر تصمیمی که در ارتباط با این رقم

گرفته شود، از جمله اینکه همانند ظرفیت قانونی پیشین، جزیبی از سرمایه تلقی شود، مشمول مالیات می‌شود.

با این آیین‌نامه خیلی از شرکت‌ها دچار مشکل شدند، چراکه برخی از آن‌ها در سال گذشته، بعضی از اقداماتشان را انجام دادند اما چون متوجه این قضیه بودند که در ابتدای سال ۹۵ قانون جدید برقرار می‌شود و فرجه زمانی لازم در بهمن و اسفند را نداشتند، موفق نشدند عملیات تجدید ارزیابی‌شان را به نهایت برسانند. بر همین اساس سازمان بورس مکاتباتی با سازمان امور مالیاتی داشت. اگر شرکتی عدد مربوط به تجدید ارزیابی را در حساب‌های سال مالی ۹۴ خود ثبت کند حتی اگر فرآیند مربوط به برگزاری مجامع و ثبت مربوطه به سال ۹۵ محول شود، امکان بهره‌برداری از این ظرفیت قانونی هنوز وجود دارد.

بنابراین اگر اکنون شرکتی باشد که بخشی از عملیات مربوط به تجدید ارزیابی دارایی‌هایش را که شامل فرآیندهای انتخاب کارشناس و ثبت در حساب‌های مالی سال ۹۴ باشد را انجام داده باشد، می‌تواند از ظرفیت ماده ۱۷ این قانون استفاده کند و افزایش سرمایه خود را انجام دهد.

در پایان این مبحث لازم است با توجه به محور اصلی این مقاله به اصلاحات مهم و در رابطه با سر فصل موضوعی قانون مالیات‌های مستقیم پرداخته شود و به همین منظور در ذیل به بعضی از آن‌ها اشاره شده است:

۱. کاهش و تعدیل برخی از نرخ‌های مالیاتی و هدفمند کردن معافیت‌ها و مشوق‌ها با حمایت از بخش مولد اقتصاد
۲. حرکت به سمت نظام مالیاتی مدرن و مکانیزه و مبتنی بر اطلاعات اقتصادی مؤدیان
۳. فراهم کردن مقدمات قانونی اجرای طرح جامع و روان‌کردن مناسبات اجرایی
۴. معرفی محدود پایه مالیاتی جدید و بالا بردن ضمانت اجرایی قانون
۵. کاهش ۱ و تا سقف ۵ درصدی نرخ مالیات درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی تحت شرایطی
۶. حذف مالیات تکلیفی موضوع ماده ۱۰۴ ق.م.م

۷. کاهش ضریب تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص خارجی فعال در ایران از دامنه ۱۲ تا ۴۰ درصد به ده تا ۴۰ درصد
۸. تعیین تکلیف افزایش درآمد ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها و اصلاح روند پذیرش هزینه استهلاک به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی
۹. ارائه معافیت به فعالان پیمانکاران خارجی در داخل کشور به‌اندازه خرید تجهیزات و لوازم و معافیت صد درصدی صادرات کالا و خدمات، کالاهای غیرنفتی و محصولات کشاورزی و کاهش معافیت خام فروشی
۱۰. ارائه معافیت مالیاتی برای سرمایه‌گذاری در بخش‌های تولیدی، خدماتی و معدنی بنابر مفاد ماده ۱۳۲ ق.م.م
۱۱. ایجاد بانک اطلاعات اقتصادی، ملکی، عملگری و هویتی و ... مؤدیان با تکیه بر پتانسیل مواد ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر
۱۲. ارائه معافیت و تخفیف مالیاتی دوطرفه به آورده نقدی در سرمایه‌گذاری و پذیرش هزینه قابل قبول بهره پرداختی به آورده نقدی طبق مفاد اصلاحیه ماده ۱۳۸ مکرر
۱۳. معاف شدن مالیات نقل‌وانتقال سهام توسط بازارگردانان بورسی از مالیات مقطوع
۱۴. ارائه معافیت مالیاتی به سرمایه‌گذاری‌های جدید در قالب ماده ۱۳۲
- اگر بخواهیم چالش‌هایی که بر سر راه پیاده‌سازی این اصلاحات جدید قانون مالیات‌های مستقیم وجود دارد را بررسی نماییم باید به نکات زیر توجه داشته باشیم:
- اولین و مهم‌ترین چالش؛ تفاهم در موضوع نحوه اجرای مفاد ماده ۱۶۹ مکرر و استقرار به‌موقع نظام یکپارچه مالیاتی اطلاعات اقتصادی و هویتی مؤدیان
  - طولانی و زمان بر شدن فرآیند تصویب و اجرای لایحه استفاده از صندوق مکانیزه و به‌تبع آن چالش برانگیز شدن مفاد موضوع ماده ۱۶۹ در این دوره
  - عدم انسجام و یکپارچگی اطلاعات اقتصادی مؤدیان به دلیل وجود برخی معافیت‌ها و عدم شمولیت قانون در مورد گروهی از مؤدیان با حجم اقتصادی قابل توجه

- اجرای موفق و کامل مفاد تبصره ۲ ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم (ارائه یک معافیت به منابع درآمدی مختلف) نیز به استقرار بانک اطلاعات اقتصادی نیازمند است.

- چالش اجرای مفاد ماده ۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم و ضرورت رفع و اصلاح برخی از نقایض جدید این قانون از جمله سکوت آن در برابر برخی خانه‌های نوساز ناقص و کامل ن شده

- اضافه شدن شیوه ارائه مشوق مالیاتی با نرخ صفر برای بخش‌هایی از فعالان اقتصادی

- بالا بودن نرخ مالیات اشخاص حقوقی در اقتصاد ایران

- حذف ماده ۱۰۴ چالش دیگری است که دریافت مالیات از برخی از پیمانکاران را ممکن است پیش از اجرای طرح جامع مالیاتی دچار اشکال و نقصان کرده یا انقطاع اطلاعات مؤدیان را در پی داشته باشد

- عدم اطلاع‌رسانی کافی و کامل ابعاد اصلاحی قانون جدید از طرف متولیان امر به عموم مردم و تشریح ابعاد جرم‌انگاری مالیاتی برای مؤدیان

### *IFRS به عنوان ابزاری برای ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها*

موضوع IFRS به عنوان ابزاری برای ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها می‌باشد و "ارزش منصفانه" و "به‌روز شدن ارزش دارایی‌ها" دو جز مهم این استاندارد است. گذار از استانداردهای ملی حسابداری به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی یکی از الزاماتی است که به‌ویژه در فضای اقتصادی بعد از برجام ضرورت آن احساس شد. وقتی تعامل بیش‌تر با اقتصاد جهانی، حضور سرمایه‌گذاران خارجی در اقتصاد ایران و فعالیت بین‌المللی بورس اوراق بهادار مطرح می‌شود، طبیعتاً باید گزارشگری مالی ما نیز باید از مبانی یکسانی در سطح بین‌المللی پیروی کند و به نحوی باشد که رویه‌ها و ارقام و سرفصل‌های مندرج در صورت‌های مالی به شکلی مشابه و قابل مقایسه و مشترک با تمام دنیا باشد تا سرمایه‌گذار خارجی بر اساس آن قادر به تصمیم‌گیری باشد. برای مثال:

در پاراگراف ۵۰ استاندارد حسابداری شماره ۱۱، مبلغ استهلاک پذیر دارایی پس از کسر ارزش باقیمانده آن تعیین می‌شود. چون ماده ۱۵۰ و ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم در محاسبه استهلاک ارزش اسقاطی را به دلیلی منظور ننموده است، حسابداران ایرانی هم این نحوه عمل را طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب تلقی کرده‌اند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۱، تفاوت تسعیر ارز را به حساب سود و زیان شناسایی می‌کنند. در حالی که استاندارد حسابداری شماره ۱۶ پس از اصلاح استاندارد، زیان ناشی از تسعیر ارز را به حساب دارایی منظور می‌کنند. این شیوه عمل از SIC11 یعنی کمیته دائمی تفسیر مبنی بر سرمایه‌ای کردن زیان ناشی از تسعیر ارز که در سال ۲۰۰۵ منسوخ شده برگرفته شده است. آیا می‌شود زیان ناشی از تسعیر ارز را به این سادگی به عنوان دارایی منظور کرد و در طول مهر و موم‌های آتی مستهلک نمود و پول آن را از سرمایه‌گذار داخلی یا خارجی گرفت؟ اگر سازمان حسابرسی نهادی مستقل بود باز هم این اتفاق می‌افتاد؟

به نظر می‌رسد گاهی ما با استانداردهای حسابداری شوخی می‌کنیم. مگر استانداردهای حرفه حسابداری را با منافع گروه‌های خاص مورد جرح و تعدیل قرار می‌دهند. استانداردها ابزار آنان بوده و حسابداران نیز مدافع دست حسابداران برای انجام وظایف حرفه منافع عموم هستند. ظاهراً برخلاف سایر جوامع، دیگر منافع عموم در جامعه ما عبارت متعالی و معناداری نیست. مگر در آمریکا با روی کارآمدن یک رئیس جمهور رئوف و مهربان یا رئیس جمهور خشن، مجلس دموکرات یا جمهوری خواه، استانداردهای حسابداری تغییر می‌کنند. اگر می‌خواهیم استانداردهای بین‌المللی مقرر کرده است که چه باید بکنیم. آخرین IFRS را مورد عمل قرار دهیم که هنوز معتبر هستند با SIC ها و IFRIC ها IFRS ها، IAS ویرایش تمام مورد IFRS در نظر گرفتن استثناها و معافیت‌های اختیاری مندرج در همان استفاده قرار گیرند.

بنیاد IFRS می‌گوید که ترجمه، بخش حیاتی برای دستیابی به مأموریت بنیاد در ایجاد یک مجموعه واحد از استانداردهای حسابداری سراسری با کیفیت بالا برای

استفاده در سراسر جهان است. ترجمه استانداردها بخش مهمی از تصمیم کشور برای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است.

### خلاصه و نتیجه‌گیری

نظر به رویه‌های موجود تجارت و کسب‌وکار، جهانی شدن امری اجتناب‌ناپذیر است. جهانی شدن به معنای پذیرش بدون چون و چرای دیدگاه‌های دیگران نیست، بلکه حساسیت‌ها و نیازهای خاص بازار سرمایه کشور باید موردتوجه قرار گیرد. به‌منظور افزایش شفافیت اطلاعاتی، برحسب نیاز بازار سرمایه اعمال الزامات بیشتری موردنیاز است. برای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی که موجب شفافیت اطلاعاتی هرچه بیشتر بازار سرمایه و ارتقای جایگاه بین‌المللی کشور شود، باید با مشارکت تمامی فعالان حرفه حسابداری و حسابرسی کشور، نقشه راه مطلوبی تکمیل شود که در آن راهکارهای بهینه دستیابی به چنین هدفی ارائه گردد. تجربه جهانی شدن نشان می‌دهد فرصت‌ها مهم‌اند و چالش‌ها کم اهمیت و برطرف شدنی هستند. تاکنون کشوری از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی خارج نشده است. در ایران، دولت و سازمان‌های ضابطه‌گذار و ناظر، جهانی شدن را پذیرفته‌اند. امروزه، به دلیل پیشرفت‌های زیرساختی مخابرات، تجارت و کسب‌وکار بسیار متصل و جهانی شده است. از آنجایی که حسابداری زبان کسب‌وکار و تجارت است پس نیاز واقعی به مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری جهانی وجود دارد که در مقام زبان مشترک کسب‌وکارهای بین‌المللی انجام وظیفه کند.

اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیازمند همفکری و همکاری متقابل سازمان‌ها و نهادهای مرتبطی چون سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس و سازمان امور مالیاتی می‌باشد. برای به‌کارگیری موفق این استانداردها باید با نگاهی واقع‌بینانه، به چالش‌ها و وضعیت موجود توجه شود. به این منظور باید رویکردی یکپارچه با تعامل اثربخش نهادهای حرفه‌ای به کار گرفته شود. در این راستا، برنامه‌ریزی و اقدام مؤثر جهت رفع مسائل مالیاتی، ترجمه تخصصی استانداردها، آموزش

و تدوین رهنمودهای موردنیاز جهت به‌کارگیری استانداردها ضروری می‌باشد. در این راستا، راه کارهای اجرایی زیر توصیه می‌گردد:

- تشکیل کمیته‌ای مرکب از نمایندگان نهادهای حرفه‌ای مانند سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس، سازمان مالیاتی، نمایندگان صنعت، انجمن‌های حرفه‌ای و ... برای تکمیل نقشه راه، انجام هماهنگی‌های لازم و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی.

- آغاز اجرای مصوبه با ارائه صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط شرکت‌های بزرگ که دارای تخصص و امکانات کافی هستند.

- آموزش ناشران، حسابرسان، سرمایه‌گذاران و دانشجویان و آشنا کردن آن‌ها با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از ارکان اصلی گرایش به سمت این استانداردها می‌باشد که باید در مرحله گذار با جدیت انجام پذیرد. همچنین، باید در بحث آموزش موضوع استانداردهای بین‌المللی حسابداری به سرفصل دروس اضافه شود.

- ترجمه استانداردهای بین‌المللی یکی از مهم‌ترین ارکان تصمیم یک کشور برای پذیرش این استانداردها است. کشورهایی که این استانداردها را پذیرفته یا رعایت آن‌ها را مجاز دانسته‌اند، تنها در صورتی خواهند توانست از قابلیت مقایسه و شفافیت اطلاعاتی ناشی از به‌کارگیری این استانداردها بهره‌مند شوند که این استانداردها به‌طور صحیح و کامل به زبان رسمی آن کشورها ترجمه شود.

حسابداری بین‌الملل دارای مسائل و مباحث نظری و عملی متعدد و فراوانی جهت تحقیق و پژوهش می‌باشد و نیازمند بررسی بیشتر می‌باشد.

## منابع

۱. اثنی‌عشری، حمیده؛ خان بیگی، مصطفی. (۱۳۸۷). "گامی به سوی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری". *فصلنامه حسابرس*، ۴۲، ۱۲-۲۳.
۲. جعفری، محمدرضا. (۱۳۷۳). "همگونی بین‌المللی گزارش‌های مالی". *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، صص ۸۳-۹۴.

۳. خوش طینت، محسن؛ رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۳). "هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری". مطالعات حسابداری، شماره ۶.
۴. خوش طینت، محسن. (۱۳۸۲). "حسابداری بین‌المللی: نقش و جایگاه آن". فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱.
۵. رحمانی، علی؛ علیپور، شراره. (۱۳۹۰). "دیدگاه جامعه حسابداری ایران در مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری". حسابدار رسمی، شماره ۱۴.
۶. ریاحی بلکویی، احمد. (۱۳۹۰). تئوری‌های حسابداری، ترجمه دکتر علی پارسایان، انتشارات ترمه، چاپ سوم.
۷. سجادی، سیدحسین؛ عربی، مهدی. (۱۳۹۱). "تأثیر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بین‌المللی بر کیفیت حسابداری". حسابدار رسمی، شماره ۲۹.
۸. شباهنگ، رضا. (۱۳۸۲). "یکنواختی استانداردهای حسابداری در سطح جهان". فصلنامه حسابرس، شماره ۲۳.
۹. شباهنگ، رضا. (۱۳۹۱). "تئوری حسابداری". جلد دوم، چاپ هفتم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی.
۱۰. کرمی، غلامرضا؛ تاجیک، کامران. (۱۳۸۶). "عوامل محیطی مؤثر بر حسابداری و مدل‌های آن". ماهنامه حسابدار، شماره ۱۸۲.
۱۱. مرادی، جواد. (۱۳۸۷). "سیاست و فرهنگ در حسابداری بین‌المللی". ماهنامه حسابدار، شماره ۱۸۷.
۱۲. مهام، کیهان؛ حیدر پور، فرزانه؛ آقایی قه‌بی، علیرضا. (۱۳۹۱). "بررسی مزایا و معایب به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان استانداردهای ملی حسابداری". پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱ (۳)، ۸۷-۱۰۵.
13. Anderson, N., (1993). The Globalization of GAAP. *Management Accounting*, 52-54.
14. Armstrong, C., Barth, M., Jagolinzer, A. and Riedl, A. (2007). "Market reaction to the IFRS adoption in Europe", Working Paper, Stanford University.
15. Ball, R. (2006). "IFRS: Pros and Cons for Investors", *Accounting & Business Research*, 33, Accounting Policy Forum.

- 
16. Hail, L., and C. Leuz. (2009). "Cost of capital effects and changes in growth expectations around U.S. cross-listings", Simon School of Business University of Rochester.
  17. Samuel, Sajay. Manassian, Armond. (2011). "The rise and coming fall of international accounting research" *Critical Perspectives on Accounting*, 22: 134-152
  18. Scott, William R. "Financial accounting theory" 5<sup>th</sup> Edition, Pearson prentice hall. 2009
  19. Walker, Martin. (2010). "Accounting for varieties of capitalism: The case against a single set of global accounting standards" *The British Accounting Review*, 42: 608-627



## مطالعه عوامل مؤثر بر افزایش اعتماد و مشارکت عمومی در پرداخت مالیات

سولماز فرزدقی

دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری، solmazfarazdaghi@yahoo.com

پیمان استوار ناوان

کارشناس ارشد رشته حسابداری، Peyman ostvar@yahoo.com

### چکیده

هدف این تحقیق بررسی و مطالعه عوامل مؤثر بر افزایش اعتماد و ارتقاء مشارکت عمومی در پرداخت مالیات است. جامعه آماری این تحقیق مؤدیان مالیاتی اشخاص حقوقی استان گیلان بوده که تعداد ۱۷۹۰۵ نفر بوده که شیوه نمونه‌گیری نیز تصادفی ساده است. سطح تجزیه و تحلیل فردی بوده و شیوه نمونه‌گیری تحقیق نیز غیر احتمالی در دسترس است. پژوهش حاضر بر اساس هدف از نوع کاربردی و عملی می‌باشد و از نظر شیوه گردآوری اطلاعات، تحقیقی توصیفی و از نوع همبستگی است. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه با مقیاس لیکرت است. روش گردآوری اطلاعات میدانی، ابزار تحقیق آن در حدود ۱۷,۹۰۵ شخص می‌باشد. برای تعیین حجم نمونه از جدول مورگان استفاده شد. حجم نمونه با استفاده از جدول مورگان ۳۸۴ نفر در نظر گرفته شد پرسشنامه و روش تجزیه و تحلیل داده‌ها، با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون انجام گرفت. روایی تحقیق با استفاده از روایی محتوا از طریق اساتید محترم و خبرگان مورد سنجش قرار گرفت. پایایی تحقیق نیز با استفاده از روش آلفای کرونباخ سنجیده شد که میزان آلفای بالاتر از ۰/۷۰ است. نتایج تحقیق نشان داد که افزایش رضایت‌مندی مؤدیان مالیاتی از خدمات دریافتی دولتی، رشد و پیشرفت و استقرار سازوکارهای مناسب حسابداری جهت تعیین درآمد مشمول مالیات، ارتقاء اعتماد مؤدیان مالیاتی به میزان مالیاتی، ساده‌سازی قوانین، کاهش بروکراسی اداری و حذف وظایف پیچیده و چندگانه مؤدیان، پاسخگویی مالی دولت و نبود یک بودجه عملیاتی مناسب و نامشخص بودن محل مخارج و بهبود وضعیت اقتصادی عموم مردم و رشد طبقه متوسط جامعه موجب افزایش اعتماد و ارتقاء مشارکت مؤدیان در پرداخت مالیات می‌شود.

**کلیدواژه‌ها** مالیات، مشارکت، تمکین مالیاتی، فرهنگ مالیاتی، فرار مالیاتی، اجتناب از

پرداخت مالیات

**۱- مقدمه**

اهمیت مالیات در تأمین هزینه تدارک کالاهای عمومی و نقش آن در توزیع مجدد درآمد، از مباحث مورد توجه اقتصاددانان بخش عمومی است. لازمه تدارک بهینه کالاهای عمومی و بهبود توزیع درآمد جلب توجه اعتماد مؤدیان و افزایش مشارکت و تمکین آن‌ها به مالیات واقعیشان می‌باشد. پرداخت مالیات یکی از عوامل رشد و توسعه جامعه است و موجب رونق اقتصادی و ارتقای شاخص‌های آن، تحقق عدالت اجتماعی، افزایش خدمات و عمران و آبادانی کشور می‌شود. با وصول مالیات عادلانه از مؤدیان، می‌توان بسیاری از مشکلات اجتماعی و اقتصادی کشور از جمله کسری بودجه سالانه، تورم و بیکاری را رفع و زمینه ایجاد عدالت اجتماعی از طریق توزیع دوباره درآمدها را فراهم کرد. مناسب‌ترین وسایل برای تأمین موفقیت سازمان مالیاتی کشورها، علاوه بر عزم جدی دولت و انسجام دستگاه مالیاتی به مفهوم اجرای درست قانون و ضوابط، افزایش انگیزه‌های درونی و جلب همکاری و همفکری مؤدیان است. در فرآیند وصول مالیات، جلب همکاری و رضایت و اعتماد مؤدیان نسبت به تمکین داوطلبانه از راهبردهای اصولی سیستم مالیاتی محسوب می‌شود. مدیریت تمکین داوطلبانه رهیافت مدرنی است که به انگیزه‌های اجتماعی و اقتصادی شهروندان توجه نموده و پیش از وقوع عدم تمکین، زمینه‌های آن را شناسایی نموده و اصل را بر پیشگیری قرار می‌دهد. برخی پژوهشگران معتقدند درک جنبه‌های رفتاری مؤثر بر تصمیم‌گیری مؤدی در خصوص تمکین، در تدوین خط‌مشی‌های کاهش فرار مالیاتی و ارتقای سطح مشارکت مؤدیان بسیار حیاتی است (خانجان، ۱۳۸۳) در حال حاضر در ایران، مالیات به‌عنوان اصلی‌ترین منبع درآمد غیرنفتی دولت می‌باشد و می‌تواند یکی از مهم‌ترین ابزارهای پیگیری جهت رسیدن به اهداف اقتصادی دولت باشد و تأثیرات مهم آن در توزیع مناسب درآمدها، مهار تورم، تسریع در رشد اقتصادی و جهت دادن به سرمایه‌گذاری‌ها و غیره قابل بررسی است؛ بنابراین اعمال صحیح سیاست‌های مالیاتی را می‌توان ابزاری برای پویایی اقتصادی و حرکت به سمت توسعه اقتصادی و اجتماعی ثابت تلقی نمود. در مقابل اجرای سیاست‌های ناصحیح مالیاتی، موجب تضعیف بخش‌های مختلف اقتصادی و عدم توسعه اقتصادی و اجتماعی ثابت می‌گردد. ارتقای سطح تمکین مؤدیان در برابر

قوانین و مقررات مالیاتی یکی از عوامل مؤثر در جهت تحقق اهداف درآمدی دولت به حساب می‌آید. تمکین مالیاتی به مفهوم پایبندی به تکالیف مالیاتی و رعایت قانون مالیاتی از سوی گروه‌های متعدد مؤدیان مالیاتی می‌باشد. تمکین کامل مالیاتی از جمله اهداف مهمی است که همه سیستم‌های مالیاتی جهان در آرزوی دستیابی به آن هستند و در واقع می‌توان گفت که درجه تمکین مالیاتی در هر کشوری معیار سنجش کارایی سیستم مالیاتی آن کشور است. در مقابل تمکین مالیاتی، مسئله عدم تمکین مالیاتی از سوی مؤدیان مطرح است (سلطان حسینی، ۱۳۹۴).

## ۲- بیان مسئله

مالیات برحسب تعریف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی پرداختی است الزامی و بلاعوض. مالیات ممکن است به شخص، موسسه، دارایی و غیره تعلق گیرد. به مثابه یک نوع هزینه اجتماعی است که آحاد یک ملت در راستای بهره‌وری از امکانات و منابع یک کشور موظفند آن را پرداخت نمایند تا توانائی‌های جایگزینی این امکانات و منابع فراهم شود. مالیات در واقع انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت و یا بخشی از سود فعالیت‌های اقتصادی است که نصیب دولت می‌گردد زیرا ابزار و امکانات دست‌یابی به درآمد و سودها را دولت فراهم ساخته است. دولت‌ها برای جبران هزینه‌های خدماتی که به شهروندان انجام می‌دهند، از طریق وضع مالیات‌های مختلف اقدام می‌نمایند و البته هدف از وضع مالیات برای اغلب کشورها جبران هزینه نیست زیرا از طریق مالیات نقدینگی نیز دچار تغییرات می‌شود که بعد از جبران هزینه مهم‌ترین عامل وضع انواع مختلف مالیات می‌باشد (خاکی، ۱۳۹۳). در ایران سیستم مالیاتی تاکنون زیاد مورد توجه قرار نگرفته است و سیستم مالیاتی از کارایی لازم برخوردار نمی‌باشد، بحث فرهنگی نیز که جای خود دارد. بر اساس مطالعات و نظرات ارائه شده و همچنین شواهد تاریخی، مشکل فرهنگ تمکین مالیاتی ریشه در تاریخ سیاسی اجتماعی جامعه ایران دارد. سلطه پادشاهان و حاکمان خود کامه، همواره مالیات را به عنوان دریافتی قهری و ظالمانه مطرح ساخته است. شکل‌گیری این فرهنگ موجب توجیه عدم مشارکت کافی و تمکین مالیاتی شده است. بی‌شک مواجهه با مشکل عدم تمکین مالیاتی با تصویب قانون و اعمال زور قابل حل نیست؛ بلکه حل این مشکل ریشه دار نیازمند اتخاذ رویکردی

فرهنگی و اقتصادی و سیاست‌گذاری بلندمدت است (حمیدی علمداری، ۱۳۹۴). گرچه عوامل ایجاد اعتماد بسیار واضح و مبرهن است و ساده جلوه می‌دهد اما با توجه به شرایط موجود به نظر می‌رسد تلاش مفیدی در این خصوص صورت نگرفته و مشارکت در سطح پایینی قرار دارد. با توجه به اینکه از نظر آموزه‌های فقهی - حقوقی مالیات ستانی یکی از حقوق دولت اسلامی است، این امر را می‌توان در فرهنگ‌سازی مالیاتی به کار گرفت. خوداظهاری به‌عنوان یکی از شیوه‌های پرداخت مالیات عبارت است از تشخیص و محاسبه مأخذ مشمول مالیات و احتساب مالیات و پرداخت آن توسط مؤدی و همچنین به‌عنوان یکی از راهکارهای اساسی و در جهت جلب مشارکت مالیات‌دهندگان و ترغیب و تشویق آنان به تمکین داوطلبانه و کاهش هزینه‌های تمکین در حوزه توجه می‌باشد (خاکی، ۱۳۹۳)، ارتقاء سطح زندگی مردم، رونق اقتصاد، ارائه خدمات عمومی و پاسخگویی دولت به مردم، مشاهده عینی و ملموس اثرات پرداخت مالیات و اصلاحات درست و دقیق قوانین مسیر مشارکت و همکاری را باز خواهد کرد. اعتماد ۱ یکی از جنبه‌های مهم روابط انسانی است و زمینه‌ساز مشارکت و همکاری میان اعضای جامعه می‌باشد. اعتماد مشارکت را در زمینه‌های مختلف اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی سرعت بخشیده و تمایل افراد را برای همکاری با گروه‌های مختلف جامعه افزایش می‌دهد. در زبان لاتین نیز اعتماد، معادل کلمه ایمان مورد استفاده قرار گرفته است. در ریشه کلمه ایمان، مفهوم وثوق و اعتماد، تسلیم در برابر اراده دیگری و اطمینان به شخص مستتر است. اعتماد اجتماعی مستلزم معیارهایی چون؛ صداقت مشهود، عینیت، ثبات، شایستگی، انصاف و همه آن چیزهایی است که روابط افراد را بر اساس عمل مداوم به این ملاک‌ها تداوم و وسعت می‌بخشد. از این رو لازم است در بررسی اعتماد افراد در مشارکت و پرداخت مالیات، علاوه بر توجه به ابعاد شخصیتی و فردی به زمینه‌های فرهنگی و اجتماعی و مسائل تربیتی و خدمات حاکمیت و مقررات مربوطه نیز به طور همزمان توجه شود و اعتماد را بر روی پیوستاری تصور کرد که اجزاء و ابعاد اصلی آن در ارتباط زنجیره‌وار با یکدیگر قرار گرفته باشند. تنها در چنین حالتی است که می‌توان تمامیت اعتماد را در درون یک جامعه به شرح و تفصیل نشست. انسان‌ها اعتماد می‌کنند تا ارتباط برقرار کنند، ارتباط برقرار می‌کنند تا این باور در ذهنشان ریشه کند

که بدون همکاری، مشارکت و همفکری کاری از پیش نخواهند برد. قطعاً در بحث مالیات نیز با ایجاد اعتماد متقابل بین مردم و حاکمیت، زمینه مشارکت عمومی بیشتر مردم در پرداخت مالیات فراهم خواهد شد. دولت‌ها همواره بنا به وظایفی که دارند جهت تأمین رشد اقتصادی، اشتغال کامل، توزیع عادلانه درآمد، ایجاد امنیت اقتصادی، تخصیص بهینه منابع و غیره نیاز به بودجه و درآمد دارند. یکی از راه‌های کسب درآمد دولت، مالیات است. مالیات‌ها می‌توانند علاوه بر تأمین مالی دولت، توزیع درآمد را عادلانه و تخصیص منابع را بهینه کنند (Varita, 2013)، بنابراین راهی جز افزایش اعتماد و مشتری‌مداری ندارند. ضرورت پاسخگو بودن حاکمیت در مقابل شهروندان، موجب شده تا دولت‌ها به افراد جامعه از منظر جدید و به‌مثابه مشتریان بخش خصوصی بنگرند و تلاش کنند حداکثر رضایت‌مندی را برای آنان فراهم سازند (خاکی، ۱۳۸۱: ۲۶). به اعتقاد اندیشمندان علوم سیاسی و اداری، اگر دولت‌ها و حکومت‌ها نتوانند نیازها و خواسته‌های مادی و معنوی و رضایت شهروندان را برآورده سازند، بحران‌های مختلفی از قبیل بحران اعتماد عمومی، مشروعیت، مشارکت عمومی و همگرایی در جامعه ایجاد می‌شود که ضمن تقلیل کارایی و اثربخشی نظام سیاسی و اداری، موجب بروز گسست در فرایند توسعه خواهد شد (کاظمی، ۱۳۷۹: ۲۲۷). در رویکرد نوین رفتار دولت یکی از شاخص‌های اصلی که مطرح گردیده و سایر شاخص‌ها را تحت تأثیر خود قرار داده است بحث کسب رضایت ارباب‌رجوع است. تحقق این مهم زمانی حاصل می‌شود که دولت بکوشد با شناسایی نیازهای واقعی خدمت‌گیرندگان، تصویر شفاف و روشنی از کم و کیف خدمات قابل ارائه را به دست آورده و با منطبق کردن رفتار خود با نیازهای مخاطبان، امکان افزایش رضایت آنان را فراهم آورد. عوامل متعددی بر میزان رضایت تأثیرگذارند که یکی از این عوامل "اعتماد" است. اعتماد سبب می‌شود روابط اجتماعی محکم و صلح‌آمیز گردد که این به‌نوبه خود، پایه و اساس رفتارهای جمعی و همکاری‌های سازنده است. اعتماد افراد به یکدیگر، نهادها، دولت و به عکس؛ یعنی اعتماد دولت به شهروندان، سبب توسعه و تعمیق مشارکت‌های اجتماعی، اقتصادی و سیاسی می‌شود. شواهد بسیاری دال بر کاهش اعتماد در تمام ابعاد و در روابط کنشگران در جامعه ایران وجود دارد. مطالعات صورت گرفته در سطح کشور از کاهش نسبی اعتماد در جامعه حکایت می‌کند (ر.ک. آزاد ارمکی و کمالی، ۱۳۸۳؛ شارع‌پور، ۱۳۸۰ قدرتی، ۱۳۸۷). همچنین بر اساس تحقیقات صورت گرفته در سال‌های اخیر،

مشارکت در ایران هنوز به جایگاه اصلی خود دست نیافته است. تحقیقات صورت گرفته (ر.ک. سروش و افراسیابی، ۱۳۸۹؛ یزدان پناه و صمدیان، ۱۳۸۷؛ نیازی، ۱۳۸۵ و شادیطلب، ۱۳۸۲) دیدگاه مشارکتی بودن ایرانیان در امور محلی و غیررسمی و نامشارکتی بودن آنان در امور عمومی و اجتماعی را تأیید می‌کند؛ بنابراین کاهش اعتماد و مشارکت، از آسیب‌های جامعه ایران به شمار می‌آید. در بحث مالیات نیز در مهر و موم‌های اخیر تلاش‌های زیادی به‌منظور افزایش اعتماد و ایجاد مشارکت افراد در پرداخت مالیات صورت گرفته است. ارتقای سطح تمکین مالیاتی و افزایش مشارکت در پرداخت مالیات سبب می‌شود که مؤدی اظهارات صحیحی از میزان درآمد خود بروز دهد که این امر یا به خاطر سیاست‌ها و قوانین الزام‌آور بوده که بر مؤدی تحمیل شده و یا ممکن است به دلیل ارتقای سطح ارائه خدمات به مؤدیان از سوی سیستم مالیاتی و حاکمیت باشد. بدون شک کم‌هزینه بودن تمکین مالیاتی برای مؤدیان، منصفانه بودن، سهولت قوانین و آیین‌نامه‌های اجرایی مالیاتی و خدمات ارائه شده به مؤدیان، تماماً عوامل مهمی در تسریع و ترغیب تمکین داوطلبانه و افزایش اعتماد و مشارکت عمومی محسوب می‌شوند (H. ayashida, 2012). آنچه واضح است این است، باوجود تلاش‌های صورت گرفته، افزایش چشمگیری در مشارکت افراد به وجود نیامده ضمن اینکه اعتماد مردم نیز آن‌چنان‌که باید جلب نگردیده است. آمار فرارهای مالیاتی که همه ساله از مراجع رسمی اعلام می‌گردد، سهم اندک مالیات بر درآمد مشاغل و کاهش مالیات‌های ابرازی مؤدیان، مشکلات و نارضایتی‌های به وجود آمده در بحث مالیات بر ارزش‌افزوده گویای واقعیتی تلخ و عدم دستیابی به نتایج پیش‌بینی شده طرح‌هایی چون طرح جامع مالیاتی و مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشد. حال با توجه به اهمیت ویژه ای که مالیات در تأمین مالی دولت دارد، مشاهده می‌شود که قسمت اعظمی از بودجه کشور از طریق منابع درآمدی نفت و گاز تأمین می‌شود و سهم مالیات در تأمین مالی بودجه دولت آنچنان‌که در کشورهای توسعه‌یافته چشمگیر است، در ایران به‌عنوان یک کشور در حال توسعه از سهم بالایی برخوردار نیست. مشارکت در لغت به معنای شریک ساختن و شرکت دادن هست و از مهم‌ترین عواملی است که به تداوم حیات بشر کمک کرده است. کسی که مشارکت می‌کند به این معنا است که برای شرکت کردن در کاری با دیگران همراهی و همکاری می‌نماید. پیش‌زمینه مشارکت همان‌طور که گفته شد

اعتماد است. اعتماد به کلیت یک سیستم و به سازمان مربوطه، گرچه پیش زمینه فکری و فرهنگی نیز در امر مشارکت بی تأثیر نیست. در کشور ما که زمینه مشارکت و کار گروهی بسیار پایین می باشد نیازمند اقدامات اساسی و بلندمدت از جمله ارائه آموزش های لازم به افراد از بدو کودکی و شروع به تحصیل تا مراحل بالاتر، تبلیغات وسیع از طریق صداوسیما، تلاش جهت جلب رضایت مردم با انجام وظایف قانونی دولت ها و ... می باشد. مسئله مالیات نیز قطعاً نیازمند مشارکت همه جانبه مردم در اجرای طرح ها و برنامه های مالیاتی و در نهایت پرداخت مالیات واقعی می باشد. در این مطالعه با بررسی عوامل مؤثر بر سطح تمکین مالیاتی و افزایش اعتماد و مشارکت مردمی، سعی خواهد شد در جهت دستیابی به راه حلهایی برای افزایش مشارکت مردم در پرداخت مالیات گامی هر چند کوچک برداشته شود. لذا با توجه به مسائل گفته شده این سؤال مطرح می شود که عوامل مؤثر بر اعتماد و مشارکت عمومی در پرداخت مالیات چیست؟

### ۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر بر اساس هدف از نوع کاربردی و از نظر شیوه گردآوری اطلاعات، تحقیقی توصیفی و از نوع همبستگی است. جامعه آماری این تحقیق مؤدیان مالیاتی اشخاص حقوقی استان گیلان بوده که تعداد آن محدود می باشد. برای تعیین حجم نمونه از جدول مورگان استفاده شد. حجم نمونه با استفاده از جدول مورگان ۳۸۴ نفر در نظر گرفته شد. شیوه نمونه گیری نیز تصادفی در دسترس است. سطح تجزیه و تحلیل فردی بوده و شیوه نمونه گیری تحقیق نیز غیر احتمالی در دسترس است. برای اجرای هر نوع مطالعه ای داده هایی جمع آوری شده و با استفاده از فرضیه ها مورد آزمون قرار می گیرند. برای جمع آوری داده ها، ابزارها و روش های متعددی وجود دارد. ابزار مورد استفاده در این تحقیق پرسشنامه است. روش گردآوری اطلاعات نیز به صورت میدانی می باشد. پرسشنامه، مجموعه ای از پرسش های هدف دار است که با بهره گیری از مقیاس های گوناگون، نظر و دیدگاه فرد یا پاسخ گو را مورد سنجش قرار می دهد (قره داغی، ۱۳۸۹: ۷۲). ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه استاندارد می باشد. روایی پرسشنامه این پژوهش از طریق اعتبار صوری یا محتوا توسط خبرگان و اساتید محترم تأیید شد. در این تحقیق برای تعیین پایایی پرسشنامه از محاسبه ضریب آلفای

کرونباخ استفاده شده است. در این تحقیق به منظور توصیف آماری و فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی و متغیرهای تحقیق از آمار توصیفی و هیستوگرام با استفاده از نرم‌افزار spss استفاده شد. به منظور بررسی نرمال بودن متغیرها از آزمون کولوموگروف اسمیرنوف استفاده شد. به منظور بررسی فرضیات تحقیق از آزمون t تک نمونه‌ای و اولویت‌بندی فریدمن استفاده شد.

#### ۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها

##### بررسی فرضیه اول

افزایش رضایت‌مندی مؤدیان مالیاتی از خدمات دریافتی دولتی موجب ارتقاء مشارکت و اعتماد آنان در پرداخت مالیات می‌شود.  
فرض آماری (به دلیل اینکه طیف سؤالات دارای ۵ گزینه است لذا میانگین آن برابر ۳ می‌باشد)

$$H_0: \square \square 3$$

$$H_1: \square > 3$$

جهت آزمون فرضیه فوق از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است که خروجی مربوط به تجزیه و تحلیل فرضیه فوق در جدول ذیل نمایش داده شده است.

متغیر	تعداد	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
بهبود وضعیت اقتصادی	۳۸۴	۱	۵	۳,۲۶۶۲	۵۴۷۷۰

مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	کران پایین در سطح اطمینان	کران بالا در سطح اطمینان
۹,۵۲۴	۳۸۳	۰۰۰/۰	۲۱۱۲	۳۲۱۲

حال با توجه به اینکه آزمون فرض برای ارزش عددی ۳ انجام شده است و نتایج به دست آمده حداقل سطح معناداری یا (sig-(2-tailed)) در سطح اطمینان ۰/۹۵ برابر صفر می‌باشد بنابراین فرض  $H_0$  رد می‌شود. همچنین میانگین متغیر خدمات دریافتی دولتی برابر با ۳/۴۲ بوده که بیانگر این موضوع است که این متغیر از نظر

پاسخ‌دهندگان در سطح خوبی قرار دارد. لذا می‌توان نتیجه گرفت که افزایش رضایت‌مندی مؤدیان مالیاتی از خدمات دریافتی دولتی موجب ارتقاء مشارکت و اعتماد آنان در پرداخت مالیات می‌شود و بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به‌دست‌آمده تفاوت معنی‌داری وجود دارد. برای اطمینان از نتیجه حاصل شده، از آزمون دو جمله‌ای نیز استفاده شده است تا ببینیم که آیا از طریق این روش نیز فرضیه اول تأیید می‌شود یا نه.

فرضیه آماری در آزمون دو جمله‌ای عبارت‌اند از:

$$H_0: P \leq 0/6$$

$$H_1: P > 0/6$$

متغیر	طبقه‌بندی	تعداد	نسبت	مقیاس آزمون	سطح معنی‌داری
گروه یک فرضیه اول	$\leq 3$	۱۶۵	۴۳/۰	۶/۰	۰۰۰/۰
	$> 3$	۲۱۹	۵۷/۰		
گروه دو		۳۸۴			

یعنی حدود ۵۷٪ پاسخ‌دهندگان معتقدند که خدمات و امکانات دولتی بر ارتقاء مشارکت و اعتماد مؤدیان مالیاتی تأثیر می‌گذارد. پس می‌توان گفت که نتیجه به‌دست‌آمده از طریق آزمون T تأیید می‌شود.

#### بررسی فرضیه دوم

رشد و پیشرفت و استقرار سازوکارهای مناسب حسابداری جهت تعیین درآمد مشمول مالیات، باعث ارتقاء مشارکت مؤدیان مالیاتی می‌شود. فرض آماری (به دلیل اینکه طیف سؤالات دارای ۵ گزینه است لذا میانگین آن برابر ۳ می‌باشد).

$$H_0: \square \leq 3$$

$$H_1: \square > 3$$

جهت آزمون فرضیه فوق از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است که خروجی مربوط به تجزیه و تحلیل فرضیه فوق در جدول ذیل نمایش داده شده است.

متغیر	تعداد	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
رشد و پیشرفت و استقرار سازوکارهای مناسب حسابداری	۳۸۴	۲	۵	۳,۲۵۶۹	۶۱۱۸۱

مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	کران پایین در سطح اطمینان ۹۵٪	کران بالا در سطح اطمینان ۹۵٪
۶,۹۰۱	۳۸۳	۰۰۰/۰	۱۸۳۶	۳۳۰۳

حال با توجه به اینکه آزمون فرض برای ارزش عددی ۳ انجام شده است و نتایج به دست حداقل سطح معناداری یا (sig-(2-tailed)) در سطح اطمینان ۹۵٪ برابر صفر می‌باشد بنابراین فرض  $H_0$  رد می‌شود. همچنین میانگین متغیر رشد و پیشرفت حسابداری برابر با ۳/۲۵ بوده که بیانگر این موضوع است که این متغیر از نظر پاسخ‌دهندگان در سطح خوبی قرار دارد. لذا می‌توان نتیجه گرفت که رشد و پیشرفت و استقرار سازوکارهای مناسب حسابداری جهت تعیین درآمد مشمول مالیات، باعث ارتقاء مشارکت مؤدیان مالیاتی می‌شود و بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به‌دست‌آمده تفاوت معنی‌داری وجود دارد. برای اطمینان از نتیجه حاصل شده، از آزمون دو جمله‌ای نیز استفاده شده است تا ببینیم که آیا از طریق این روش نیز فرضیه دوم تأیید می‌شود یا نه. فرضیه آماری در آزمون دو جمله‌ای عبارت‌اند از:

$$H_0: P \leq 0/6$$

$$H_1: P > 0/6$$

سطح معنی‌داری	مقیاس آزمون	نسبت	تعداد	طبقه‌بندی	متغیر
۰۰۰/۰	۶/۰	۴۶/۰	۱۷۶	$\leq 3$	گروه یک فرضیه دوم
		۵۴/۰	۲۰۷	$> 3$	گروه دو
			۳۸۴		

یعنی حدود ۵۴٪ پاسخ دهندگان معتقدند که رشد حسابداری بر ارتقاء مشارکت و اعتماد مؤدیان مالیاتی تأثیر می‌گذارد. پس می‌توان گفت که نتیجه به‌دست‌آمده از طریق آزمون T تأیید می‌شود.

#### بررسی فرضیه سوم

ارتقاء اعتماد مؤدیان مالیاتی به ممیزان مالیاتی موجب افزایش مشارکت آنان در پرداخت مالیات به‌موقع و مناسب می‌شود. فرض آماری (به دلیل اینکه طیف سؤالات دارای ۵ گزینه است لذا میانگین آن برابر ۳ می‌باشد)

H0:  $\square \square \square$

H1:  $\square \triangleright 3$

جهت آزمون فرضیه فوق از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است که خروجی مربوط به تجزیه و تحلیل فرضیه فوق در جدول ذیل نمایش داده شده است.

متغیر	تعداد	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
ارتقاء اعتماد مؤدیان مالیاتی به ممیزان مالیاتی	۳۸۴	۱	۵	۳٫۲۲	۶۴۲۷۵

مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	کران پایین در سطح اطمینان ۹۵٪	کران بالا در سطح اطمینان ۹۵٪
۵٫۶۲۴	۳۸۳	۰۰۰/۰	۱۴۳	۲۹۷

حال با توجه به اینکه آزمون فرض برای ارزش عددی ۳ انجام شده است و نتایج به دست حداقل سطح معناداری یا (sig-(2-tailed)) در سطح اطمینان ۹۵٪ برابر صفر می‌باشد بنابراین فرض  $H_0$  رد می‌شود. همچنین میانگین متغیر خدمات اعتماد مؤدیان به ممیزان دریافتی دولتی برابر با ۳/۲۲ بوده که بیانگر این موضوع است که این متغیر از نظر پاسخ‌دهندگان در سطح خوبی قرار دارد. لذا می‌توان نتیجه گرفت که ارتقاء اعتماد مؤدیان مالیاتی به ممیزان مالیاتی موجب افزایش مشارکت آنان در پرداخت مالیات به‌موقع و مناسب می‌شود و بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به‌دست‌آمده تفاوت

معنی‌داری وجود دارد. برای اطمینان از نتیجه حاصل شده، از آزمون دو جمله‌ای نیز استفاده شده است تا ببینیم که آیا از طریق این روش نیز فرضیه سوم تأیید می‌شود یا نه. فرضیه آماری در آزمون دو جمله‌ای عبارت‌اند از:

$$H_0: P \leq 0/6$$

$$H_1: P > 0/6$$

سطح معنی‌داری	مقیاس آزمون	نسبت	تعداد	طبقه‌بندی	متغیر
۰۰۰/۰	۶/۰	۴۶/۰	۱۷۷	$\leq 3$	گروه یک فرضیه سوم
		۵۴/۰	۲۰۷	$> 3$	گروه دو
			۳۸۴		

یعنی حدود ۵۴٪ پاسخ‌دهندگان معتقدند که اعتماد مؤدیان به ممیزان بر ارتقاء مشارکت و اعتماد مؤدیان مالیاتی تأثیر می‌گذارد. پس می‌توان گفت که نتیجه به‌دست‌آمده از طریق آزمون T تأیید می‌شود.

#### بررسی فرضیه چهارم

ساده‌سازی قوانین، کاهش بروکراسی اداری و حذف وظایف پیچیده و چندگانه مؤدیان، موجب افزایش اعتماد و مشارکت بیشتر آنان در پرداخت مالیات خواهد شد. فرض آماری (به دلیل اینکه طیف سؤالات دارای ۵ گزینه است لذا میانگین آن برابر ۳ می‌باشد)

$$H_0: \square \leq 3$$

$$H_1: \square > 3$$

جهت آزمون فرضیه فوق از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است که خروجی مربوط به تجزیه و تحلیل فرضیه فوق در جدول ذیل نمایش داده شده است.

متغیر	تعداد	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
ساده‌سازی قوانین و کاهش بروکراسی اداری	۳۸۴	۱	۵	۳,۳۳۷	۶۷۳۴۴

مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی داری	کران پایین در سطح اطمینان %۹۵	کران بالا در سطح اطمینان %۹۵
۸,۲۲۴	۳۸۳	۰۰۰/۰	۲۵۶۳	۴۱۷۷

حال با توجه به اینکه آزمون فرض برای ارزش عددی ۳ انجام شده است و نتایج به دست حداقل سطح معناداری یا (sig-(2-tailed)) در سطح اطمینان %۹۵ برابر صفر می باشد بنابراین فرض  $H_0$  رد می شود. همچنین میانگین متغیر ساده سازی قوانین و کاهش بروکراسی برابر با ۳/۳۳ بوده که بیانگر این موضوع است که این متغیر از نظر پاسخ دهندگان در سطح خوبی قرار دارد. لذا می توان نتیجه گرفت که ساده سازی قوانین، کاهش بروکراسی اداری و حذف وظایف پیچیده و چندگانه مؤدیان، موجب افزایش اعتماد و مشارکت بیشتر آنان در پرداخت مالیات خواهد شد و بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به دست آمده تفاوت معنی داری وجود دارد.

برای اطمینان از نتیجه حاصل شده، از آزمون دو جمله ای نیز استفاده شده است تا ببینیم که آیا از طریق این روش نیز فرضیه چهارم تأیید می شود یا نه. فرضیه آماری در آزمون دو جمله ای عبارت اند از:

$$H_0: P \leq 0/6$$

$$H_1: P > 0/6$$

متغیر	طبقه بندی	تعداد	نسبت	مقیاس آزمون	سطح معنی داری
گروه یک فرضیه چهارم	$\leq 3$	۱۶۹	۴۴/۰	۶/۰	۰۰۰/۰
گروه دو	$> 3$	۲۱۵	۵۶/۰		
		۳۸۴			

یعنی حدود %۵۶ پاسخ دهندگان معتقدند که ساده سازی قوانین و کاهش بروکراسی بر ارتقاء مشارکت و اعتماد مؤدیان مالیاتی تأثیر می گذارد. پس می توان گفت که نتیجه به دست آمده از طریق آزمون T تأیید می شود.

## بررسی فرضیه پنجم

عدم پاسخگویی مالی دولت و نبود یک بودجه عملیاتی مناسب و نامشخص بودن محل مخارج، باعث کاهش اعتماد و مشارکت مؤدیان مالیاتی خواهد شد. فرض آماری (به دلیل اینکه طیف سؤالات دارای ۵ گزینه است لذا میانگین آن برابر ۳ می‌باشد)

$$H_0: \square \leq 3$$

$$H_1: \square > 3$$

جهت آزمون فرضیه فوق از نرم افزار SPSS استفاده شده است که خروجی مربوط به تجزیه و تحلیل فرضیه فوق در جدول ذیل نمایش داده شده است.

متغیر	تعداد	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
عدم پاسخگویی مالی دولت	۳۸۴	۱	۵	۲,۸۹۸۴	۶۸۱۲۶

مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی داری	کران پایین در سطح اطمینان ۹۵٪	کران بالا در سطح اطمینان ۹۵٪
-۲,۴۵	۳۸۳	۶۵	-۱,۸۳۲	۰,۲۰۰

حال با توجه به اینکه آزمون فرض برای ارزش عددی ۳ انجام شده است و نتایج به دست حداقل سطح معناداری یا (sig-(2-tailed)) در سطح اطمینان ۹۵٪ برابر صفر می‌باشد بنابراین فرض  $H_0$  رد می‌شود. همچنین میانگین متغیر پاسخگویی مالی دولت برابر با ۲/۸۹ بوده که بیانگر این موضوع است که این متغیر از نظر پاسخ‌دهندگان در سطح مطلوبی قرار ندارد. لذا می‌توان نتیجه گرفت که عدم پاسخگویی مالی دولت و نبود یک بودجه عملیاتی مناسب و نامشخص بودن محل مخارج، باعث کاهش اعتماد و مشارکت مؤدیان مالیاتی خواهد شد و بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به دست آمده تفاوت معنی داری وجود دارد. برای اطمینان از نتیجه حاصل شده، از آزمون دو جمله‌ای نیز استفاده شده است تا ببینیم که آیا از طریق این روش نیز فرضیه پنجم تأیید می‌شود یا نه.

فرضیه آماری در آزمون دو جمله‌ای عبارت‌اند از:

$$H_0: P \leq 0/6$$

$$H_1: P > 0/6$$

متغیر	طبقه‌بندی	تعداد	نسبت	مقیاس آزمون	سطح معنی‌داری
گروه. یک فرضیه پنجم گروه دو	$\leq 3$	۱۸۴	۴۸/۰	۶/۰	۰۰۰/۰
	$> 3$	۲۰۰	۵۲/۰		
		۳۸۴			

یعنی حدود ۵۲٪ پاسخ‌دهندگان معتقدند که پاسخگویی دولت بر ارتقاء مشارکت و اعتماد مؤدیان مالیاتی تأثیر می‌گذارد. پس می‌توان گفت که نتیجه به‌دست‌آمده از طریق آزمون T تأیید می‌شود.

#### بررسی فرضیه ششم

بهبود وضعیت اقتصادی عموم مردم و رشد طبقه متوسط جامعه موجب افزایش مشارکت مؤدیان در پرداخت مالیات می‌شود.

فرض آماری (به دلیل اینکه طیف سؤالات دارای ۵ گزینه است لذا میانگین آن برابر ۳ می‌باشد)

$$H_0: \leq 3$$

$$H_1: > 3$$

جهت آزمون فرضیه فوق از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است که خروجی مربوط به تجزیه و تحلیل فرضیه فوق در جدول ذیل نمایش داده شده است.

متغیر	تعداد	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
بهبود وضعیت اقتصادی	۳۸۴	۱	۵	۳,۲۶۶۲	۵۴۷۷۰

مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	کران پایین در سطح اطمینان %۹۵	کران بالا در سطح اطمینان %۹۵
۹,۵۲۴	۳۸۳	۰۰۰/۰	۲۱۱۲	۳۲۱۲

حال با توجه به اینکه آزمون فرض برای ارزش عددی ۳ انجام شده است و نتایج به دست حداقل سطح معناداری یا (sig-(2-tailed)) در سطح اطمینان ۹۵٪ برابر صفر می‌باشد بنابراین فرض  $H_0$  رد می‌شود. همچنین میانگین متغیر بهبود وضعیت اقتصادی برابر با ۳/۲۶ بوده که بیانگر این موضوع است که این متغیر از نظر پاسخ‌دهندگان در سطح خوبی قرار دارد. لذا می‌توان نتیجه گرفت که بهبود وضعیت اقتصادی عموم مردم و رشد طبقه متوسط جامعه موجب افزایش مشارکت مؤدیان در پرداخت مالیات می‌شود و بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به دست آمده تفاوت معنی‌داری وجود دارد. برای اطمینان از نتیجه حاصل شده، از آزمون دو جمله‌ای نیز استفاده شده است تا ببینیم که آیا از طریق این روش نیز فرضیه چهارم تأیید می‌شود یا نه.

سطح معنی‌داری	مقیاس آزمون	نسبت	تعداد	طبقه‌بندی	متغیر
۰۰۰/۰	۶/۰	۴۵/۰	۱۷۳	$\leq 3$	گروه یک فرضیه ششم
		۵۵/۰	۲۱۱	$> 3$	گروه دو
			۳۸۴		

یعنی حدود ۵۵٪ پاسخ دهندگان معتقدند که بهبود وضع اقتصادی مردم بر ارتقاء مشارکت و اعتماد مؤدیان مالیاتی تأثیر می‌گذارد. پس می‌توان گفت که نتیجه به دست آمده از طریق آزمون T تأیید می‌شود. فرضیه آماری در آزمون دو جمله‌ای عبارت‌اند از:

$$H_0: P \leq 0/6$$

$$H_1: P > 0/6$$

#### آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی متغیرها

برای رتبه‌بندی و اولویت‌بندی ابعاد از آزمون فریدمن استفاده شد. خروجی نرم‌افزار به صورت ذیل است:

آزمون فریدمن برای ابعاد رهبری

اولویت بندی	متغیرها	میانگین فریدمن
۱	خدمات دریافتی دولتی	۴,۹۸
۴	رشد و پیشرفت حسابداری	۳,۳۱
۵	اعتماد مؤدیان به ممیزان	۳,۲۴
۲	ساده سازی قوانین و کاهش بروکراسی	۴,۰۰
۶	پاسخگویی مالی دولت	۱,۶۴
۳	بهبود وضعیت اقتصادی	۳,۸۳

Test Statisticsa	
۳۸۴	تعداد
۵۳۴,۰۷۷	کای دو
۵	درجه آزادی
.۰۰۰	سطح معنی داری
a. Friedman Test	

نتایج آزمون فریدمن نشان می دهد که تفاوت معنی داری بین میانگین ابعاد وجود دارد (سطح معنی داری کوچک تر از پنج صدم). همچنین آزمون فریدمن نشان داد خدمات دریافتی دولتی در اولویت اول و پاسخگویی مالی دولت در اولویت آخر قرار دارد.

### ۵- نتیجه گیری

افزایش رضایت مندی مؤدیان مالیاتی از خدمات دریافتی دولتی موجب ارتقاء مشارکت و اعتماد آنان در پرداخت مالیات می شود. همان طور که نشان داده شد، سطح معنی داری متغیر خدمات دریافتی دولتی کوچک تر از ۰/۰۵ است؛ بنابراین بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به دست آمده تفاوت معنی داری وجود دارد. همچنین میانگین متغیر خدمات دریافتی دولتی برابر با ۳/۴۲ بوده که بیانگر این موضوع است که این متغیر از نظر پاسخ دهندگان در سطح خوبی قرار دارد. لذا می توان نتیجه گرفت که افزایش رضایت مندی مؤدیان مالیاتی از خدمات دریافتی دولتی موجب ارتقاء مشارکت و

اعتماد آنان در پرداخت مالیات می‌شود و بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به‌دست‌آمده تفاوت معنی‌داری وجود دارد. برای آنکه مردم مالیات خود را به‌طور داوطلبانه و مشارکت‌جویانه و با رضایت و اطمینان پرداخت نمایند ارائه خدمات مداوم، بی‌طرفانه و سریع همچنین هماهنگی نزدیک و حسن تفاهم با آن‌ها شرط اصلی می‌باشد. ارائه خدمت به مؤدیان میزان اطاعت از قوانین را بالا برده، اعتماد آن‌ها را جلب کرده و تحمل تمکین و پرداخت مالیات را سهل‌تر می‌سازد (بیرگر، ۲۰۰۱). افراد جامعه زمانی وظیفه خود را به دستی انجام خواهند داد که دولت‌ها وظایفشان را به دستی انجام دهند. داشتن شغل مناسب و مسکن و امنیت حق هرکسی است. اقتصاد پررونق باعث ایجاد درآمد برای افراد خواهد شد و مؤدیان از محل کسب درآمد، خواهند توانست مالیات معقولی را پرداخت نمایند. فراهم نمودن بستر مناسب اقتصادی از طریق تسهیلات ارزان قیمت، حمایت از تولید، دستیابی به تکنولوژی روز دنیا، جلوگیری از قاچاق بی‌رویه کالا، عدم دخالت مستقیم در فعالیت‌های اقتصادی و واگذاری اقتصاد به بخش خصوصی واقعی، برقراری امنیت سیاسی و اقتصادی و امنیت فکری از این جهت که در صورت ورشکستگی نیز دولت حامی خواهد بود، زمینه را برای اعتماد و ارتقا مشارکت در پرداخت مالیات فراهم خواهد نمود. رشد و پیشرفت و استقرار سازوکارهای مناسب حسابداری جهت تعیین درآمد مشمول مالیات، باعث ارتقاء مشارکت مؤدیان مالیاتی می‌شود. همان‌طور که در این پژوهش نشان داده شد، سطح معنی‌داری متغیر رشد و پیشرفت حسابداری کوچک‌تر از ۰/۰۵ است؛ بنابراین بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به‌دست‌آمده تفاوت معنی‌داری وجود دارد. همچنین میانگین متغیر رشد و پیشرفت حسابداری برابر با ۳/۲۵ بوده که بیانگر این موضوع است که این متغیر از نظر پاسخ‌دهندگان در سطح خوبی قرار دارد. لذا می‌توان نتیجه گرفت که رشد و پیشرفت و استقرار سازوکارهای مناسب حسابداری جهت تعیین درآمد مشمول مالیات، باعث ارتقاء مشارکت مؤدیان مالیاتی می‌شود و بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به‌دست‌آمده تفاوت معنی‌داری وجود دارد. لازم است که دانش‌آموختگان حسابداری آموزش‌های لازم را به‌صورت عملی طی کرده باشند. دولت نظارت کامل به نحوه تحصیلات حسابداری در دانشگاه‌ها داشته باشد، شغل حسابداری اهمیت و جایگاه به‌خصوصی داشته باشد،

حسابداران ضمن داشتن تخصص لازم دارای تعهد و اخلاق حرفه‌ای در انجام وظایف باشند. در این خصوص می‌توان از تجربیات کشورهای پیشگام بهره جست. یکی از مشکلات دیگر دانش حسابداری به کارگیری استانداردها و تئوری‌های آن، در اجرای کار و عمل می‌باشد. با توجه به ترجمه این استانداردها از زبان لاتین و عدم وجود عین برخی مفاهیم و عبارات در زبان فارسی، عملاً استانداردهای حسابداری نامفهوم و پیچیده و در بسیاری از موارد قابل اجرا نمی‌باشد. لازم است که سازمان حسابرسی و کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و سازمان امور مالیاتی در تعامل با هم اقدام به تدوین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی جامعی نمایند که ضمن قابل فهم بودن، عملیاتی و قابل اجرا بوده و با هم مطابقت داشته باشند. مبنای حسابداری نیز در بخش خصوصی و دولتی اصلاح و یکسان گردد تا زمینه مغایرت حساب‌های بخش دولتی و بخش خصوصی از بین برود آموزش‌های لازم حسابداری و مالیاتی برای کارکنان و حسابداران شرکت‌ها و مأموران مالیاتی فراهم گردد. با توجه به افزایش حجم فعالیت شرکت‌ها، سیستم حسابداری دستی، عملاً کارایی خود را از دست داده و نیاز است سیستم‌ها و نرم‌افزارهای حسابداری بروز و متصل به سامانه‌های مالیاتی جایگزین شود و مؤدیان و مردم ملزم به استفاده و دریافت فاکتور از این سیستم‌ها گردند. ارتقاء اعتماد مؤدیان مالیاتی به ممیزان مالیاتی موجب افزایش مشارکت آنان در پرداخت مالیات به موقع و مناسب می‌شود. همان‌طور که در این پژوهش نشان داده شد، سطح معنی‌داری متغیر اعتماد مؤدیان به ممیزان کوچک‌تر از ۰/۰۵ است؛ بنابراین بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به دست آمده تفاوت معنی‌داری وجود دارد. همچنین میانگین متغیر خدمات اعتماد مؤدیان به ممیزان ت دریافتی دولتی برابر با ۳/۲۲ بوده که بیانگر این موضوع است که این متغیر از نظر پاسخ‌دهندگان در سطح خوبی قرار دارد. لذا می‌توان نتیجه گرفت که ارتقاء اعتماد مؤدیان مالیاتی به ممیزان مالیاتی موجب افزایش مشارکت آنان در پرداخت مالیات به موقع و مناسب می‌شود و بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به دست آمده تفاوت معنی‌داری وجود دارد. افزایش اعتماد مؤدیان به مسئولین مالیاتی، کاهش تبعیضات و رشوه در سازمان مالیاتی، اخلاق خوش و حسن برخورد و پاکدستی مأموران مالیاتی و غیره ... می‌تواند تمایل به پرداخت مالیات را در

جامعه بیشتر کند. برای بالا بردن کارکرد سازمان مالیاتی، عدالت در تشخیص و وصول، جزئی از بنیان‌های انکارناپذیر هر جامعه مالیاتی است. فعالیت‌های کارکنان نیز بر جلب رضایت مؤدیان تأثیر دارد و شامل متغیرهایی از قبیل رفتار و اخلاق حرفه‌ای کارکنان، آموزش کارکنان، حفظ نظم و آراستگی کارکنان و بهره‌وری آن‌ها می‌باشد. داشتن تخصص کافی و تسلط به قوانین مالی و مالیاتی و ارائه راهکارهای مناسب که ضمن حفظ منافع سازمان، منافع و حقوق مؤدی را نیز مدنظر قرار دهد باعث تسریع در قطعیت و وصول مالیات خواهد شد. همچنان که در فرضیه دوم گفته شد با به‌کارگیری سیستم‌های آنلاین توسط مؤدی و اتصال به سازمان، نقش افراد در تشخیص مالیات بیشتر شده و زمینه مشارکت بیشتر فراهم گردید. روش علی‌الراس، روش مناسبی برای رسیدگی مالیاتی نمی‌باشد، چراکه گویای واقعیت فعالیت مؤدیان نبوده و زمینه اختلافات و اعتراضات فراوانی را در مسیر قطعیت مالیات فراهم می‌کند. استفاده از ضرایبی که یک بار در سنوات بسیار گذشته مصوب شده و هر سال با اصلاحات جزئی تکرار می‌شود زمینه‌ای برای فرار مالیاتی و عدم همکاری با سازمان می‌باشد. بایستی با اجرای روش‌های پیشرفته و مدرن امروزی و با دستیابی به یک واقعیت از میزان فعالیت و سودآوری مؤدی مالیات واقعی مطالبه گردد. در دنیایی که تکنولوژی حرف اول و آخر را می‌زند نباید جایی برای اعمال سلیقه افراد وجود داشته باشد. ساده‌سازی قوانین، کاهش بروکراسی اداری و حذف وظایف پیچیده و چندگانه مؤدیان، موجب افزایش اعتماد و مشارکت بیشتر آنان در پرداخت مالیات خواهد شد. همان‌طور که در این پژوهش نشان داده شد، سطح معنی‌داری متغیر ساده‌سازی قوانین و کاهش بروکراسی کوچک‌تر از ۰/۰۵ است؛ بنابراین بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به‌دست‌آمده تفاوت معنی‌داری وجود دارد. همچنین میانگین متغیر ساده‌سازی قوانین و کاهش بروکراسی برابر با ۳/۳۳ بوده که بیانگر این موضوع است که این متغیر از نظر پاسخ‌دهندگان در سطح خوبی قرار دارد. لذا می‌توان نتیجه گرفت که ساده‌سازی قوانین، کاهش بروکراسی اداری و حذف وظایف پیچیده و چندگانه مؤدیان، موجب افزایش اعتماد و مشارکت بیشتر آنان در پرداخت مالیات خواهد شد و بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به‌دست‌آمده تفاوت معنی‌داری وجود دارد؛ بنابراین لازم است روش‌ها و

شرایطی فراهم گردد که موجب کاهش مراجعات مستقیم مؤدیان شود. اصلاحاتی در خصوص سیستم اطلاع‌رسانی و روابط عمومی، زیر ساخت تکنولوژیکی و شکایت مؤدیان می‌تواند مفید امر واقع شود. پیچیدگی و غیرقابل فهم بودن قوانین مالیاتی باعث شده فرهنگ مالیاتی در میان عموم مؤدیان مالیاتی ارتقا نیابد. سازمان مالیاتی باید ابهامات موجود در قانون مالیات‌ها و پیچیدگی‌های نظام مالیاتی را رفع کرده و در محتوای برخی از قوانین تجدیدنظر کند. وظایف متنوع در کنار قوانین سخت و مبهم و انبوهی از بخشنامه‌ها که مأموران مالیاتی را درمانده کرده، چه برسد به مؤدیانی که از قوانین ابتدایی نیز اطلاعاتی ندارند و این عدم اطلاع مردم از قوانین مالیاتی به دلایل مذکور یکی از عوامل مهم عدم همکاری با سازمان بوده، جا دارد که متولی مالیات ضمن ساده‌سازی امورات از طریق رسانه‌های مختلف از جمله رادیو و تلویزیون و یا از طریق مسئولین در سمت‌های مختلف، صاحب نظران، دانشگاهیان و نظام آموزشی، مردم را با قوانین و مقررات مالیاتی آشنا کرده و تمایل به پرداخت مالیات را در آن‌ها افزایش داده تا اعتماد و مشارکت در پرداخت مالیات افزایش یابد. ارتقا و گسترش جایگاه مشاور مالیاتی نیز راه‌حلی است که به کمک مؤدیان مالیاتی خواهد شتافت و زمینه را برای تعامل بیشتر با مأموران مالیاتی فراهم خواهد نمود. لازم است قوانین مربوط به جرائم و پاداش مؤدیان اصلاح گردد، مؤدیانی که مقررات مالیاتی را تمام و کمال رعایت و نهایت همکاری را در وصول مالیات‌های تکلیفی و غیرمستقیم به عمل می‌آورند، مشمول برخی معافیت‌ها و پاداش‌ها قرار گیرند. توجه ویژه‌ای بایستی به مالیات بر ارزش افزوده بشود چراکه یک منبع درآمدی غنی و چشمه جوشانی می‌باشد که نیاز به منابع دیگر را کاهش می‌دهد. در حال حاضر این قانون مشکلات فراوانی را هم برای مؤدیان و هم برای مأموران مالیاتی فراهم نموده، قطعاً با اصلاحات زیر بنایی شاهد مشارکت عمومی و تحولات چشمگیری در این مبحث خواهیم بود. باوجود تلاش‌های فراوان تاکنون موفقیتی درراه اندازی سیستم اطلاعاتی سازمان به دست نیامده، بسیاری از اطلاعات زمینه اختلافات مالیاتی را فراهم نموده، همکاری سازمان‌های دولتی بسیار اندک بوده، باوجود تصویب قانون، بانک‌ها به‌سختی اطلاعات مشتریان خود را به سازمان ارسال می‌کنند. یک تلاش جدی و مشارکت همگانی در داخل دولت و حاکمیت موردنیاز

هست، بسیاری از سازمان‌ها از جمله تأمین اجتماعی از بابت اعلام لیست حقوق، بازرگانی، مسکن و شهرسازی می‌توانند زمینه را برای وصول مالیات واقعی و تحقق ظرفیت واقعی مالیات ستانی را فراهم آورند. عدم پاسخگویی مالی دولت و نبود یک بودجه عملیاتی مناسب و نامشخص بودن محل مخارج، باعث کاهش اعتماد و مشارکت مؤدیان مالیاتی خواهد شد همان‌طور که نشان داده شد، سطح معنی‌داری متغیر عدم پاسخگویی مالی دولت کوچک‌تر از  $0/05$  است؛ بنابراین بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به‌دست‌آمده تفاوت معنی‌داری وجود دارد. همچنین میانگین متغیر پاسخگویی مالی دولت برابر با  $2/89$  بوده که بیانگر این موضوع است که این متغیر از نظر پاسخ‌دهندگان در سطح مطلوبی قرار ندارد. لذا می‌توان نتیجه گرفت که عدم پاسخگویی مالی دولت و نبود یک بودجه عملیاتی مناسب و نامشخص بودن محل مخارج، باعث کاهش اعتماد و مشارکت مؤدیان مالیاتی خواهد شد و بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به‌دست‌آمده تفاوت معنی‌داری وجود دارد. سازمان مالیاتی می‌تواند با مدیریت صحیح هزینه و نحوه خرج کردن مالیات، عملکرد درآمدهای مالیاتی را به نحوی تعیین کند که مردم از نتیجه پرداخت مالیات آگاه شوند. دولت‌ها می‌توانند با تأمین رفاه عمومی جامعه، کاهش فاصله طبقاتی با سیاست‌های مالی و اقتصادی، جلوگیری از دزدی‌ها و اختلاس‌های سنگین، پاسخگویی به مردم، ارائه اطلاعات شفاف و ترازهای مالی و عملکرد بودجه‌ای خود به‌صورت دوره‌ای و سالانه از طریق جراید و صداوسیما و با درست هزینه کردن درآمدهای مالیاتی بهترین اقدام در جهت مشارکت بیشتر مؤدیان مالیاتی را فراهم نمایند. بهبود وضعیت اقتصادی عموم مردم و رشد طبقه متوسط جامعه موجب افزایش مشارکت مؤدیان در پرداخت مالیات می‌شود همان‌طور که نشان داده شد، سطح معنی‌داری متغیر بهبود وضعیت اقتصادی کوچک‌تر از  $0/05$  است؛ بنابراین بین میانگین مورد انتظار (۳) و میانگین به‌دست‌آمده تفاوت معنی‌داری وجود دارد. همچنین میانگین متغیر بهبود وضعیت اقتصادی برابر با  $3/26$  بوده که بیانگر این موضوع است که این متغیر از نظر پاسخ‌دهندگان در سطح خوبی قرار دارد. لذا می‌توان نتیجه گرفت که بهبود وضعیت اقتصادی عموم مردم و رشد طبقه متوسط جامعه موجب افزایش مشارکت مؤدیان در پرداخت مالیات می‌شود و بین میانگین مورد انتظار (۳) و

میانگین به دست آمده تفاوت معنی داری وجود دارد. همچنان که در فرضیه اول گفته شد، موقعیت اقتصادی مناسب باعث کسب درآمد برای افراد می شود و زمانی که درآمد باشد و قوانین به درستی اجرا شود و سیستم های وصول مالیات به خوبی طراحی گردد و در کنار آن آموزش های لازم مبنی بر حقوق و وظایف شهروندی و رعایت نظم و انضباط اجتماعی و اقتصادی و فرهنگ سازی از بدو تولد و از طریق مدارس و دانشگاه ها و گروه های اجتماعی و با ابزارهای اینترنتی و صداوسیما و جراید و با همکاری تمام ترجمان ها به عمل آید، دیگر راهی جز پرداخت مالیات و مشارکت در پرداخت مالیات و به تناسب آن سازندگی و همکاری جمعی و عمومی باقی نمی ماند

### منابع

۱. آقایی، ا.، (۱۳۷۹). "بهبود کمی مالیات در گرو خدمات رسانی" دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور
۲. احمدپور، م.، (۱۳۷۴). "فقط یک قلم هشتصد و چهل میلیارد تومان!" روزنامه همشهری، شماره ۸۸۰.
۳. حجتی پور، ا.و محمدجواد محمودی، (۱۳۸۵). "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی واحدهای مشاغل شرق تهران"، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی مرکز.
۴. خاکی، غ.، (۱۳۸۷). "روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی"، انتشارات بازتاب، چاپ سوم.
۵. دانشکده امور اقتصادی، (۱۳۸۱). "قانون مالیات های مستقیم مصوب ۶۶/۱۲/۳ با آخرین اصلاحات مصوب ۸۰/۱۱/۲۷" نشر نگاره آفتاب، چاپ اول عرب مازار، ع.، ۱۳۸۲، "جستارهایی در سیاست گذاری مالیاتی"، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی
۶. دوانی، غ.، (۱۳۸۰). "حسابداری دولتی"، انتشارات کیومرث.
۷. رزاقی، م.، (۱۳۸۸). "جزوه مبانی مالیات"، دانشکده امور اقتصادی و دارایی.

۸. زنگانه، م. و منصور گرکز، (۱۳۸۸). "طراحی مدلی جهت تبیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اراک
۹. عرب مازار، ع.، (۱۳۷۳). "فصلنامه مالیات" شماره ۱۸.
۱۰. علاء، ع.، (۱۳۷۳). "سخنی در باب فرهنگ مالیاتی"، مجله فصلنامه مالیات، دانشکده امور اقتصادی تهران، شماره ۷۷ و ۷۸
۱۱. فرهودی، ق. و مجید زنجیردار، ۱۳۸۸، "بررسی نقش مؤلفه‌های فرهنگ شغلی بر تمکین مالیاتی صاحبان مشاغل موضوع بند الف ماده ۹۵ ق.م.م."، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اراک
۱۲. کلانتری، ش. (۱۳۸۷). "بررسی راهکارهای بهبود و توسعه فرهنگ مالیاتی"، مرکز آموزش مدیریت دولتی واحد تهران.
۱۳. کوزه گز کالجی، ع. و ابوالقاسم اثنی عشری، (۱۳۸۳). "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه ممیزان مالیاتی"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی قائم‌شهر.
۱۴. ماسگریو، ر. و پگی ماسگریو، مترجم: مسعود محمدی و یدالله ابراهیمی فر، (۱۳۸۷). "مالیه عمومی در تئوری و عمل"، انتشارات سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، چاپ دوم، جلد اول.
۱۵. محمدی، ع. و محمدجواد محمودی، (۱۳۸۶). "بررسی عوامل مؤثر بر تمکین مالیات از دیدگاه مأموران مالیاتی اداره کل امور مالیاتی شرق تهران" پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز.
۱۶. مخلص‌پور اصفهانی، ح؛ و محمد حقیقی، (۱۳۸۵). "بررسی تنگناهای مشارکت مؤدیان مالیاتی صنف لوازم صوتی و تصویری در پرداخت مالیات مشاغل در شهرستان اصفهان"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی
۱۷. موسی زاده، ر.، ۱۳۸۵، "مالیه عمومی"، نشر میزان، چاپ اول.
۱۸. مهندس، ا. و مهدی تقوی، ۱۳۷۲، "مالیه عمومی"، انتشارات فروردین.
۱۹. نادری، ع. و سیف نراقی، ۱۳۷۵، "روش تحقیق و چگونگی ارزشیابی آن در علوم انسانی"، دفتر تحقیقات دانشکده بدر، چاپ دهم.

۲۰. قربانی صابر (۱۳۸۹). نگاهی به فرهنگ مالیاتی در ایران
۲۱. لشکری‌زاده مریم و عزیزی محمد، (۱۳۸۹). شناسایی برخی عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در ایران
۲۲. خانباشی محمد، زاهدی شمس‌السادات، الوانی سید مهدی (۱۳۹۰). پاسخگویی بستری برای تقویت اعتماد عمومی
۲۳. وظیفه دوست، حسین و نوری، سیاوش (۱۳۸۸). مشارکت‌های مردمی و نقش آن در توسعه مدیریت شهری (مورد مطالعه: شهرداری منطقه ۵ تبریز)، پژوهش‌نامه مدیریت و برنامه‌ریزی شهری
۲۴. زنگنه، یعقوب و دیگران (۱۳۹۰). بحثی پیرامون سرمایه اجتماعی و رابطه آن با مدیریت و اقتصاد شهری (مطالعه موردی: مشهد و سبزوار)؛ دو فصلنامه مدیریت شهری، ویژه‌نامه شماره بهار و تابستان، ۲۳، ۲۳۶.
25. Ashby, j., Paul Webley, Alexander Haslam, (2009), "The role of occupational taxpaying cultures in taxpaying behavior and attitudes Journal of Economic Psychology", (30).
26. 2.Chen,b.1, (2003),"tax evasion in model of endogen ous growth", review of economic dynamics, vol.13,nol.pp381-403
27. Cummings, r., Jorge Martinez, Michael Mckee, Benno Torgler, (2005)," Effects of Tax Morale on Tax Morale on Tax Compliance", Experimental and Survey Evidence, October 2005, 2
28. Henrik, h, Sveerker, g., Katarina, n., (2009), "perceived tax evasion and the importance of trust", the journal of Socio-Economics, vol.5 nol pp 238-245
29. Jordi, c., Judith, P, (2004), "inflation, tax evasion, and the distribution of consumption", dreview of acconomic and statistical, no4.122.pp 567-595
30. Martti, v., (2003)," tax evasion and the psychology of the social contract", Journal of Economics and Business, vol.10, nol.pp 111-125
31. Murphy, k., (2008)," Enforcing Tax Compliance: To Punish or Persuade?, ECONOMIC ANALYSIS & POLICY", VOL. 38 NO. 1, MARCH 2008, Faculty of Arts and Education, Deakin University, 113
32. Sangheon, k., (2008)," does political intention affect tax evasion, " journal of policy modeling, vol.5 nol.401-415

33. Sour, I., (2004), "an economic model of tax compliance with individual morality and group conformity", *economia Mexicana*, primer semester, ano/vol X111, numero001,43.
34. Harvey Sims- March 2001-Public Confidence in Government, and Government Service Delivery
35. Katharina Gangl, Eva Hofmann, Erich Kirchler - 9 January 2015-Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust
36. Eko Ganis Sukoharsonob, Rosidic, Nurkholisd-2015-Developing a Model of Tax Compliance from Social Contract Perspective: Mitigating the Tax Evasion Yenni Mangoting a
37. Sim Choon Linga, Abdullah Osmana, Safizal Muhammada, Sin Kit Yenga, Lim Yi Jinb ۲۰۱۶-Goods and Services Tax (GST) Compliance among Malaysian Consumers: The Influence of Price, Government Subsidies and Income Inequality
38. Benno Torgler Friedrich Schneider- May 2006 European Countries - What Shapes Attitudes Toward Paying Taxes? Evidence from Multicultural
39. Alpha International(2009);MDP client and citizen satisfaction survey: final report;Research polling
40. informatics.
41. Akther, Mohammad Shakil et al(2009);Evaluation of municipal services in selected wards of Dhaka
42. city corporation: Citizens perspective; Theoretical and empirical researches in urban management,
43. special number 15/April,urban issues in asia.

## تعیین مسیر نرخ بهینه مالیات بر واردات در ایران براساس رهیافت تئوری کنترل بهینه پویا<sup>۱</sup>

ملیکا فروزان فر<sup>۲</sup>

دانشجوی کارشناسی ارشد علوم اقتصادی دانشگاه شهید باهنر کرمان،  
melika.faroozanfar@gmail.com

علیرضا شکیبایی

دانشیار اقتصاد دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه شهید باهنر کرمان، ashakibai@uk.ac.ir

### چکیده

مخارج و درآمدهای مالیاتی دولت از جمله ابزارهای سیاست‌های مالیاتی هستند و یکی از راه‌های تأمین مخارج جاری دولت از طریق مالیات‌ستانی می‌باشد. همچنین یکی از درآمدهای مالیاتی مورد توجه برنامه‌ریزان، درآمد حاصل از مالیات بر واردات است. بر همین اساس لازم است برای این نوع مالیات، نرخ بهینه‌ای در نظر گرفته شود تا از لطمه خوردن به تولیدکنندگان داخلی و قاچاق جلوگیری شود. در این پژوهش به تعیین نرخ بهینه مالیات بر واردات در ایران بر اساس روش کنترل بهینه پویا و اصل ماکزیمم بر پایه یک مدل اقتصاد خرد برای دوره ۱۳۵۳-۱۳۹۴ برای کشور ایران پرداخته می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که نرخ بهینه مالیات بر واردات ۲۲/۶ درصد باشد. همچنین از میان عوامل اثرگذار بر نرخ بهینه مالیات بر واردات، صادرات غیرنفتی و واردات کالاها و خدمات بر این نرخ اثرگذار بودند که صادرات غیرنفتی رابطه مستقیم و واردات کالاها و خدمات رابطه معکوسی با نرخ بهینه مالیات بر واردات داشتند.

طبقه‌بندی JEL: H21, C61

کلیدواژه‌ها: نرخ بهینه، مالیات بر واردات، کنترل بهینه پویا

---

۱. مقاله گرفته شده از پایان نامه کارشناسی ارشد

۲. نویسنده مسئول

**۱- مقدمه**

مخارج و درآمدهای مالیاتی دولت از جمله ابزارهای سیاست‌های مالیاتی هستند و تأمین کامل مخارج جاری دولت از محل درآمدهای مالیاتی، از اهدافی است که همواره مورد توجه برنامه‌ریزان و دولتمردان کشور می‌باشد. در بعضی از مواقع، افزایش درآمدهای غیرمالیاتی و نفتی، در کنار عدم توجه به انضباط مالی در بودجه دولت و نبود سیستم مالیاتی کارآمد سبب شده است که به این مسئله توجهی نشود. برای پوشش هزینه‌های جاری دولت علاوه بر جلوگیری از افزایش بی‌رویه‌ی هزینه‌های جاری، دولت نیازمند تقویت نظام مالیاتی بر پایه عدالت و کارایی و افزایش درآمدهای مالیاتی است.

اصل عدالت مالیاتی اقتضا می‌کند که افراد با توانایی‌های یکسان به یک‌میزان مالیات پرداخت کنند و افرادی که به لحاظ توانایی در پرداخت در شرایط متفاوتی قرار دارند به میزان متفاوت در تأمین مالی هزینه‌های عمومی مشارکت نمایند. این اصل با ملاحظات توزیعی و عدالت اجتماعی سازگارتر است (هژبر کیانی و همکاران، ۱۳۸۸: ۸).

هدف از اخذ مالیات تنها تأمین مالی دولت نیست بلکه مالیات به‌عنوان ابزاری برای رشد، ثبات و کاهش نابرابری در اقتصاد نیز می‌باشد. با اخذ مالیات بر واردات می‌توان از محصولات داخلی کشور حمایت کرد و همچنین از ورود محصولات غیرضروری و تجملی جلوگیری کرد. این دلایل باعث شده که اخذ مالیات بر واردات یکی از مهم‌ترین درآمدهای مالیاتی کشورها شود.

هدف از انجام پژوهش حاضر تعیین نرخ بهینه مالیات بر واردات برای ایران می‌باشد. دوره‌ی زمانی موردبررسی ۱۳۵۳-۱۳۹۴ می‌باشد. سؤال اصلی این پژوهش این است نرخ بهینه مالیات بر واردات چه مقدار است. بر این اساس پس از مقدمه، در بخش دوم ادبیات موضوع پژوهش بررسی گردیده و در بخش سوم مبانی نظری مربوط به تعیین نرخ بهینه مالیات بر واردات ارائه می‌شود. در بخش چهارم نتایج مقاله ارائه شده و بخش پنجم شامل نتیجه‌گیری و جمع‌بندی است.

## ۲- پیشینه تحقیق

### ۲-۱- مطالعات داخلی

رحمتی و زیبایی (۱۳۸۶) در مطالعه‌ای، اثرهای کاهش تعرفه‌های وارداتی بر شاخص‌های فقر در چارچوب مدل تعادل عمومی قابل محاسبه (CGE)<sup>۱</sup> مورد بررسی قرار داده‌اند. مطالعه بر پایه دو نوع داده بنا شده است. نخست ماتریس حساب‌های اقتصادی سال ۱۳۸۰ که پارامترهای مدل‌های تعادل عمومی بر اساس آن کالیبره شده است و دوم داده‌های مربوط به مخارج ۲۰۰۰ خانوار روستایی و شهری است و همچنین از شاخص FGT جهت بررسی فقر استفاده گردیده است. نتایج مطالعه نشان داد که در سال پایه (۱۳۸۰)، ۲۵/۴۳ درصد خانوارهای روستایی و ۳۶/۷ درصد از خانوارهای شهری زیر خط فقر می‌باشند. همچنین با کاهش تعرفه‌های وارداتی، دو شاخص شکاف و شدت فقر برای خانوارهای شهری و روستایی پیوسته کاهش می‌یابد، اما میزان بهبود در هر دو شاخص در مورد خانوارهای روستایی بیش از شهری است. سرانجام با کاهش میزان ۱۰۰ درصدی تعرفه‌های وارداتی، شاخص شکاف فقر در خانوارهای روستایی و شهری به ترتیب ۴/۰۵ و ۳/۳۳ درصد کاهش می‌یابد و شاخص شدت فقر در جوامع روستایی و شهری به ترتیب ۴/۵ و ۴ درصد کاهش می‌یابد.

در تحقیق رجیبی و همکاران (۱۳۹۳) به منظور دسترسی به میزان و مسیر درآمدهای بهینه مالیاتی برای رسیدن به رشد اقتصادی در مهر و موم‌های ۱۳۵۲ تا ۱۳۸۶ از نظریه کنترل بهینه استفاده شده است؛ و در مرحله اول سیستم همزمانی از تعادل کلی اقتصاد را طراحی و به روش حداقل مربعات سه مرحله‌ای برآورد کرده‌اند و در نهایت از نظریه کنترل بهینه استفاده نموده‌اند. نتایج آن بیانگر رابطه مستقیمی بین درآمدهای مالیاتی و رشد اقتصادی است.

نونژاد و همکاران (۱۳۹۳) در مطالعه‌ای با استفاده از داده‌های سری زمانی ۱۳۵۷ تا ۱۳۸۸ و الگوی خود رگرسیونی با وقفه‌های توزیعی (ARDL)<sup>۲</sup> به بررسی تأثیر متغیرهای کلان اقتصادی بر تعرفه و همچنین آزمون درون‌زایی تعرفه پرداخته‌اند.

1. Computable general equilibrium

2. Akron Rubber Development Laboratory

یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که متغیرهای تولید ناخالص داخلی و قیمت نسبی واردات رابطه منفی و معناداری هم در کوتاه‌مدت و هم در بلندمدت با میانگین تعرفه داشته‌اند. نرخ بیکاری و تورم تنها در بلندمدت در سطح ۱۰٪ معنادار بوده‌اند و به ترتیب دارای رابطه مثبت و منفی با میانگین تعرفه بوده‌اند. تراز تجاری در کوتاه‌مدت و نیز در بلندمدت معنادار نبوده است. لذا میانگین تعرفه تحت تأثیر متغیرهای کلان اقتصادی نشان از درون‌زایی تعرفه دارد.

قادر نهزمی و همکاران (۱۳۹۴) در مطالعه‌ای به بررسی رابطه بین تعرفه‌های گمرکی با متغیرهای کلان اقتصادی (تولید ناخالص داخلی، نرخ تورم، تراز بازرگانی خارجی و نرخ بیکاری) بر اساس اطلاعات مهر و موم‌های ۱۳۵۷ الی ۱۳۹۱ با استفاده از مدل خود رگرسیون برداری (VAR)<sup>۱</sup> و علیت گرنجر می‌پردازند. نتایج نشان داد که بین تعرفه‌های گمرکی و متغیرهای کلان اقتصادی رابطه‌ای متقابل وجود دارد. به‌علاوه، این رابطه بین تعرفه‌ها با تورم، تولید ناخالص داخلی و تراز بازرگانی خارجی، منفی و با نرخ بیکاری مثبت است.

غفاری و همکاران (۱۳۹۴) در مقاله‌ای تحت عنوان "نرخ بهینه مالیات به‌عنوان ابزار سیاست مالی: رهیافت تئوری کنترل بهینه پویا" با استفاده از داده‌های سری زمانی مهر و موم‌های ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۳ و همچنین با استفاده از مدل رشد درون‌زا، نرخ بهینه مالیات را با استفاده از رهیافت کنترل بهینه پویا و اصل ماکزیمم محاسبه کردند. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد مهم‌ترین عوامل مؤثر بر تعیین نرخ مالیات بهینه عبارت‌اند از: نسبت مخارج بخش خصوصی به بخش دولتی، نسبت سرمایه‌گذاری بخش دولتی به بخش خصوصی، نرخ استهلاک، نرخ ترجیح زمانی، کشش تابع تولید نسبت به سرمایه‌گذاری بخش خصوصی و بخش دولتی و پیشرفت فنی. از بین عوامل فوق نسبت مخارج بخش خصوصی به بخش دولتی تأثیر منفی و نسبت سرمایه‌گذاری بخش دولتی به بخش خصوصی تأثیر مثبت بر نرخ مالیات بهینه دارند. سایر متغیرها تأثیر معنی‌داری بر نرخ مالیات بهینه نداشتند. علاوه بر این، بر اساس مدل فوق‌الذکر نرخ بهینه مالیات حدود ۲۰ درصد است.

1. Vector autoregressive

یداله‌زاده طبری و سلطان تویه (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی رابطه تعرفه گمرکی با رشد اقتصادی در منتخبی از کشورهای عضو منا (نمونه ۱۰ کشوری)، طی دوره زمانی ۲۰۱۴-۲۰۰۵ مبتنی بر روش پانل دیتا پرداختند. یافته‌ها حاکی از اثر منفی و ناچیز نرخ تعرفه بر رشد اقتصادی کشورهای مورد بررسی است.

منتظری (۱۳۹۵) در مقاله‌ای با عنوان "رهیافتی بر نرخ تعرفه‌های گمرکی در واردات کالاهای واسطه‌ای مؤثر از الحاق به WTO"<sup>۱</sup> تلاش دارد به این سؤال پاسخ مناسب دهد که با توجه به این که با پیوستن کشورمان به سازمان تجارت جهانی که هدف این سازمان در نهایت از بین بردن موانع غیر تعرفه‌ای و کاهش و تثبیت موانع تعرفه‌ای می‌باشد، کاهش تعرفه‌ی کالاهای واسطه‌ای چه اثرات اقتصادی بر روی واردات کالاهای واسطه‌ای دارد؟ برای نیل به این هدف یک مدل دو طرف لگاریتمی برای وضعیت واردات کالاهای واسطه‌ای برای کشور ایران مناسب تشخیص داده شده و به روش حداقل مربعات معمولی (OLS)<sup>۲</sup> مورد تخمین و آزمون آماری قرار گرفته است. نتایج به دست آمده حاکی از این است که تقاضای واردات کالاهای واسطه‌ای در مقابل تغییرات درآمد رابطه‌ی مثبت و در مقابل قیمت‌های نسبی و نرخ تعرفه رابطه‌ی منفی و مهم‌تر آن که تقاضای واردات کالاهای واسطه‌ای در مقابل تغییرات نرخ تعرفه دارای کشش نسبتاً پایینی می‌باشد که بیانگر اینست که با آزادسازی تعرفه‌ها بعد از پیوستن به سازمان تجارت جهانی کالاهای واسطه‌ای زیادی نسبت به کالاهای مصرفی وارد کشور نمی‌شود که این امر صدمه‌ای به بدنه‌ی اقتصاد کشور نمی‌زند زیرا حتی با افزایش واردات کالاهای واسطه‌ای به درون کشور با توجه به مصرفی بودن اکثر کالاهای تولید داخلی بحث کاهش اشتغال و درآمد ملی و ... را در پیش رو نخواهیم داشت و حتی با توجه به ماهیت این نوع کالاها که وجود آن‌ها در امر تولید داخلی مهم و ضروری می‌باشد خود می‌تواند باعث افزایش اشتغال و درآمد ملی در کشور گردد.

---

1. World Trade Organization  
2. Ordinary Least Squares

## ۲-۲- مطالعات خارجی

اوگاوا<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) در پژوهشی به تجزیه و تحلیل مشکل تعرفه بهینه که در یک کشور بزرگ با قدرت بازار مطرح می‌شود پرداخته است. با استفاده از مدلی که بیش از ۲ کالاهای معامله‌ای و (۱) شرایط برای نرخ تعرفه بهینه وارداتی رتبه‌بندی شده باشد و (۲) تحت آن شرایط، تعرفه بهینه وارداتی یکنواخت شود، به تحقیق می‌پردازد. در این مدل، تعرفه تحمیل شده بر کالاهای قابل معامله، به جای جمع‌آوری درآمد، به منظور بهبود شرایط تجارت است. نتایج به دست آمده بر اساس کشش مازاد تقاضای جبرانی است و اطلاعات اثرات درآمد را نیاز ندارد. ساختار تعرفه بهینه در کشوری با تعرفه اعمال شده، بر اساس کشش مازاد تقاضای کشور دیگر ارزیابی می‌شود، در حالی که ساختار مالیات بهینه بر اساس کشش تقاضای مالیات اعمال شده کشور می‌باشد.

هوانگ و تورنوسکی<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) در مقاله‌ای با استفاده از مدل تعادل عمومی پویای تصادفی (DSGE)<sup>۳</sup> با فرض اینکه وضع تعرفه در دو کشور ثابت است و حرکت نرخ ارز در بلندمدت است که به بررسی اثرات اقتصاد کلان و رفاه بر اقتصاد جهانی تحت انعطاف‌ناپذیری جزئی متناوب: قیمت‌گذاری تولیدکننده ارز (PCP)<sup>۴</sup> و قیمت‌گذاری محلی ارز (LCP)<sup>۵</sup> که در آن عبور نرخ ارز وجود ندارد، می‌پردازند؛ و نتیجه‌گیری اصلی این است که اهمیت قیمت‌گذاری صادرات برای اثرات تعرفه پیش‌بینی شده و پیش‌بینی ن شده چه می‌باشد. زمانی که تعرفه پیش‌بینی شده باشد، چنانچه قیمت‌ها کاملاً انعطاف‌پذیر باشند PCP و LCP نتیجه‌ی مشابهی را نشان می‌دهند، PCP از طریق تعدیلات نرخ ارز رخ می‌دهد و LCP نتیجه‌ی تصمیمات قیمت‌گذاری مستقیم توسط صادرکنندگان است؛ اما زمانی که تعرفه پیش‌بینی ن شده باشد، نسبت به قیمت اتخاذ شده توسط صادرکننده خیلی حساس است و در واقع به‌طور بالقوه‌ای در ارزیابی اثرات تعرفه مهم است.

- 
1. Ogawa
  2. Hwang and Turnovsky
  3. Dynamic stochastic general equilibrium
  4. Producer-currency pricing
  5. local-currency pricing

ژانگ<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) پژوهشی را در کشور چین انجام داد و یادآور شد که دو ابزار مهم برای برخورد با مسائل مربوط به امنیت عرضه انرژی، تأثیرگذاری تعرفه واردات نفت و ذخایر استراتژیکی نفت خام (SPRs)<sup>۲</sup>، در کشورهای توسعه‌یافته به اثبات رسیده‌است. در حالی که با در نظر گرفتن احتمال اعمال تعرفه واردات یا سهمیه‌بندی که می‌تواند برای کاهش تزلزل و ناامنی انرژی از یک کشور واردکننده مورد استفاده قرار گیرد. در این مقاله به بررسی سیاست‌های استراتژیکی نفت بهینه و تعرفه واردات نفت یا سهمیه‌بندی برای چین و تعاملات بین دو ابزار تحت در طرح‌های مختلف برای بازار جهانی نفت می‌پردازد. نتایج حاکی از آن است که ترکیبی از تعرفه‌های بهینه و سیاست‌های SPR می‌تواند به‌طور قابل ملاحظه‌ای هزینه تزلزل و ناامنی نفت چین را کاهش دهد؛ و احتمالی که اختلال آن ادامه خواهد داشت بیشتر باشد، اثر آن بزرگ‌تر است.

فلبرمایر و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) در مقاله‌ای به چگونه بررسی کمی و کیفی فرق بین تعرفه‌ها و هزینه‌های تجارت، برای منافع حاصل از تجارت می‌پردازند. آن‌ها به این نتایج رسیدند که در مدل رقابت انحصاری، تعرفه درآمد تولید دولت، با ورود بنگاه‌های دیگر ممکن است تحت تأثیر قرار گیرد اما اثر غیرمستقیمی بر رفاه دارد. در نهایت بسته به اینکه آیا آن‌ها مدلی بر اساس هزینه یا تغییر تقاضا داشته باشند، تعرفه ممکن است پیامدهای مختلفی بر سود، ورود و به‌نوبه خود، بر کشش جریان‌های تجارت و رفاه داشته باشد.

لمبرونو<sup>۴</sup> (۲۰۱۶) در مطالعه خود به اثربخشی ابزارهای سیاست‌های مختلف تجاری به‌طور مشخص کاهش در تعرفه‌ها، بر سطح محصول وارداتی چین در مهر و موم‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۶ پرداخته است. نتایج وی نشان می‌دهد که تعرفه بهترین ابزار سیاست تجاری، برای توضیح دادن رشد سطح محصول در واردات چین از تولید کالاها در این دوره بوده است. همچنین برای محصولات کشاورزی، حذف مجوز واردات نقش مهم‌تری

1. Zhang

2. Strategic petroleum reserves

3. Felbermayr et al

4. Imbruno

را بازی می‌کند و اثر ناچیزی بر حذف سهمیه و اثر منفی قابل توجهی بر لغو الزامات مناقصه‌ای دارد. همچنین این نتایج نیز به دست آمد که موانع غیر تعرفه‌ای<sup>۱</sup> سنتی، به‌وسیله شکل جدیدی از موانع غیر تعرفه‌ای جایگزین شده است مانند، ضد دامپینگ، موانع فنی تجارت<sup>۲</sup> و بهداشتی و گیاهی<sup>۳</sup>.

### ۳- مبانی نظری

#### ۳-۱- شواهد تجربی

یکی از اجزای مالیات کل، مالیات بر واردات می‌باشد. از آنجاکه سهم درآمدهای مالیاتی در مقایسه با سهم درآمدهای نفت و سایر درآمدهای دولت، همواره بخش کوچک تری از هزینه‌های دولت را پوشش داده است، برقراری این نوع مالیات می‌تواند گام مثبتی در جهت تأمین درآمدهای مالیاتی و پوشش هزینه‌های دولت باشد. از طرف دیگر این نوع مالیات به‌مثابه یارانه‌ای است که به تولیدکنندگان داخلی پرداخته و مالیاتی است که مصرف‌کنندگان آن کشور می‌پردازند. این امر سبب می‌شود که قیمت کالاهای وارداتی نسبت به کالاهای داخلی بالاتر باشد و به‌نوعی به قدرت رقابت‌پذیری تولیدکنندگان داخل کمک کند. همچنین این نوع مالیات جلوی واردات بی‌رویه را گرفته و مانع از بالا رفتن آمار بیکاری به‌ویژه در حوزه تولید بوده است. از طرف دیگر توجه به این موضوع حائز اهمیت می‌باشد که در صورت عدم توجه به یک نرخ بهینه برای این نوع مالیات می‌تواند عوارض سوئی مانند پدیده زشت قاچاق در پی داشته باشد. با توجه به مطالب گفته شده، با نگاهی آماری به نرخ این نوع مالیات در ایران طی دوره ۱۳۹۴-۱۳۷۰، می‌توان گفت از آنجایی که این نرخ همواره بالا بوده است، بنابراین هدف دولت از دریافت این نوع مالیات صرفاً کسب درآمد بوده است.

---

1. Non-tariff barriers (NTBs)  
2. Technical barriers to trade (TBT)  
3. Sanitary and phytosanitary (SPS)

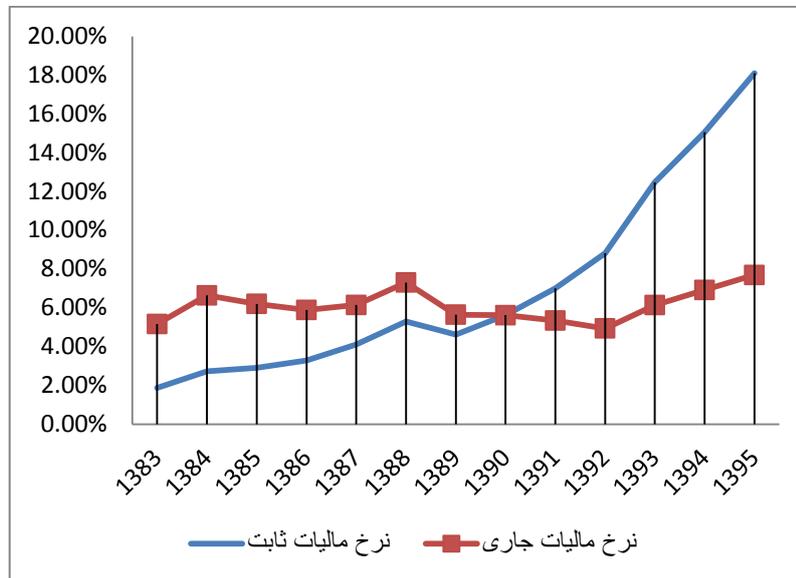
جدول ۱. سهم مالیات بر واردات از مالیات کل و نسبت نرخ مالیات به GDP

سال	سهم مالیات بر واردات از مالیات کل	T/GDP (با احتساب بر واردات)	سال	سهم مالیات بر واردات از مالیات کل	T/GDP (با احتساب مالیات بر واردات)
۱۳۷۰	۰,۳۵	۵,۷	۱۳۸۳	۰,۳۹	۶,۱
۱۳۷۱	۰,۳۴	۵,۹	۱۳۸۴	۰,۲۷	۷,۳
۱۳۷۲	۰,۲۸	۴,۳	۱۳۸۵	۰,۲۶	۶,۷
۱۳۷۳	۰,۲۴	۴,۲	۱۳۸۶	۰,۲۵	۶,۸
۱۳۷۴	۰,۱۶	۳,۹	۱۳۸۷	۰,۲۳	۷,۱
۱۳۷۵	۰,۲۳	۵,۲	۱۳۸۸	۰,۲۰	۷,۸
۱۳۷۶	۰,۲۴	۶,۲	۱۳۸۹	۰,۲۷	۶,۶
۱۳۷۷	۰,۲۴	۵,۷	۱۳۹۰	۰,۲۱	۶,۷
۱۳۷۸	۰,۲۳	۶,۲	۱۳۹۱	۰,۱۹	۶,۸
۱۳۷۹	۰,۲۵	۵,۷	۱۳۹۲	۰,۱۶	۶,۷
۱۳۸۰	۰,۲۷	۶,۳	۱۳۹۳	۰,۱۸	۶,۷
۱۳۸۱	۰,۳۳	۵,۵	۱۳۹۴	۰,۱۴	۶,۷
۱۳۸۲	۰,۳۵	۵,۹			

منبع: بانک مرکزی

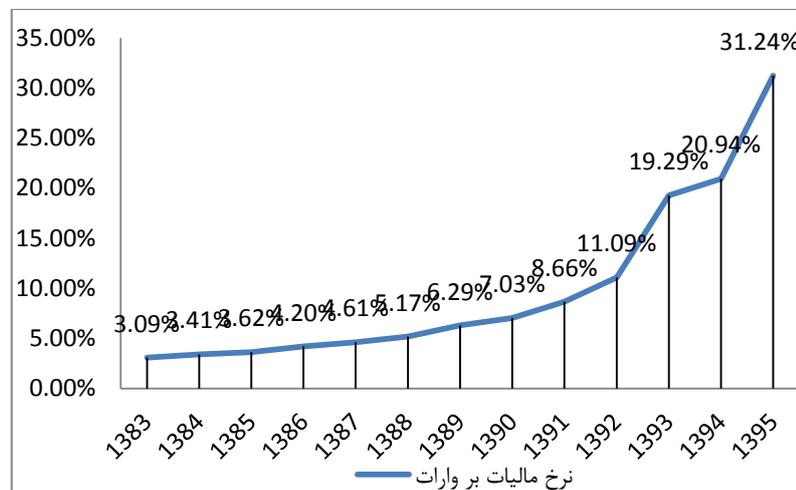
### مقایسه نرخ مالیات و نرخ مالیات بر واردات

با نگاهی به روند نرخ مالیات، به نظر می‌رسد این نرخ از ثبات لازم برخوردار نبوده است. نمودار (۱) نرخ مالیات را به قیمت‌های جاری و ثابت سال ۹۰ در طی مهر و موم‌های ۱۳۸۳-۱۳۹۵ را نشان می‌دهد. مشاهده می‌شود که از سال ۱۳۹۲ نرخ مالیات با قیمت ثابت سال ۱۳۹۰ افزایش پیدا کرده است



نمودار ۱. نرخ مالیاتی جاری و ثابت سال ۱۳۹۰، میلیارد ریال

مأخذ: داده‌های آماری بانک مرکزی



نمودار ۲. نرخ مالیات بر واردات، میلیارد ریال

مأخذ: داده‌های آماری بانک مرکزی

نمودار (۲) نشان می‌دهد که نرخ مالیات بر واردات تا سال ۱۳۹۲ با روند ملایمی افزایش داشته اما از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۵ با نرخ بیشتری افزایش داشته است. در ابتدای دهه ۹۰ اعمال تحریم‌های نفتی، تجاری و بانکی، حجم صادرات نفتی را به شدت کاهش داد. از طرفی در این زمان، عرضه و تقاضای اقتصاد ایران به واردات وابسته بود، زیرا درآمدهای نفتی صرف هزینه‌های جاری (مانند طرح مسکن مهر و اعطای یارانه‌های نقدی) و واردات کالاهای واسطه‌ای و مصرفی می‌شد. کاهش درآمدهای ارزی به دلیل کاهش صادرات نفتی، به نوبه خود منجر به کاهش واردات مواد اولیه و واسطه‌ای شد که از این طریق ارزش افزوده بخش صنعت و معدن نیز کاهش یافت. در نتیجه عدم توانایی دولت در تزریق دلارهای نفتی به بازار ارز برای کنترل قیمت به دلیل تحریم بانک مرکزی و کاهش درآمد نفتی باعث جهش نرخ ارز شد. رشد قیمت ارز و کاهش ناگهانی واردات، ارزش افزوده بخش صنعت را کاهش داد. همچنین کاهش درآمدهای نفتی باعث شد که تقاضای کل نیز از آن تأثیر پذیرد و منابع تأمین مالی دولت با اختلال مواجه شود. این مسئله روی مصرف دولت اثری کاهشی به جای گذاشت. از طرف دیگر با کاهش درآمد ملی، مصرف خصوصی نیز متأثر از این موضوع با کاهش مواجه شد. در سال ۱۳۹۱ همه اقلام طرف تقاضا با کاهش قابل توجهی مواجه شدند.

در ادامه این بحث می‌توان گفت که صادرکنندگان خواستار بالا رفتن نرخ ارز و واردکنندگان خواستار پایین آمدن نرخ ارز می‌باشند. به همین دلیل زمانی که سیاست کنترل واردات روی کار باشد، علاوه بر نرخ ارز می‌توانند نرخ تعرفه را تغییر دهند. از سوی دیگر، یکی از سیاست‌هایی برای کنترل نرخ ارز، به منظور کاهش تقاضا برای ارز، این است که نرخ تعرفه‌ها را افزایش دهند.

حال برای فهمیدن اینکه آیا نرخ رشد مالیات بر واردات مهر و موم‌های اخیر بهینه بوده است یا خیر، داشتن نرخ بهینه مالیات بر واردات ضروری است. با داشتن نرخ بهینه و مقایسه آن با نرخ‌های مالیات بر واردات مهر و موم‌های گذشته، می‌توان فهمید که نرخ مالیات بر واردات مهر و موم‌های قبل بهینه بوده‌اند یا خیر.

## ۳-۲- معرفی و تصریح مدل

مدل مورد استفاده در این پژوهش برگرفته از مدل آلترو و ساموئل (۲۰۰۵) برای تعیین نرخ بهینه مالیات و مخارج دولت می‌باشد. در مسئله بهینه‌یابی، هدف مسئله حداکثر نمودن مطلوبیت جامعه در یک افق زمانی نامحدود با محدودیت‌های مربوط به مدل است.

(۱)

(۲)

(۳)

(۴)

(۵)

بر اساس رابطه (۱)، تابع هدف می‌باشد و بیانگر مطلوبیت خانوارها تابع دو متغیر  $C$  مصرف کالاهای خصوصی و  $S$  مصرف کالاهای عمومی، در دوره زمانی  $t$  است. روابط (۲) تا (۵) توابع محدودیت مسئله بهینه‌سازی می‌باشند که رابطه (۲) معادله نرخ سرمایه بوده و که در آن نرخ استهلاک سرمایه، سرمایه‌گذاری دوره فعلی، موجودی سرمایه دوره فعلی و موجودی سرمایه دوره بعد خواهد بود. رابطه (۳) نیز محدودیت مخارج دولت در دوره بعد را نشان می‌دهد که در آن نشان‌دهنده مالیات بر واردات در دوره  $t$ ، دیگر مالیات‌ها، ارزش آتی مخارج دولت پس از کسر مالیات و  $2$  نرخ بهره است. رابطه (۴) نشان‌دهنده رابطه معکوس بین نرخ مالیات بر واردات و سایر مالیات‌ها و درآمدهای نفتی می‌باشد. رابطه (۵) هم بیانگر مثبت بودن مصرف بخش دولتی است (غفاری و همکاران، ۱۳۹۵).

برای دستیابی به راه‌حل بهینه مدل پویای (۱) با مفروضات (۲)، (۳) و (۴) از روش اصل ماکزیمم با متغیرهای گسسته استفاده می‌شود. سیستم معادلات همیلتون به شکل زیر خواهد بود:

 $H=$ 

(۶)

متغیر وضعیت در این مدل  $U$  است و متغیرهای  $W$  و  $X$  متغیرهای کنترل هستند و  $Y$  پارامترهای جدید موسوم به متغیرهای الحاقی یا هم وضعیت‌اند. این پارامترها پویا هستند و هم‌ارز ضریب لاگرانژ در بهینه‌سازی ایستا، نسبت به قیود داده شده‌اند. هر متغیر الحاقی متناظر با یک معادله دیفرانسیل حرکت است که در فاصله  $W$  و  $X$  تعریف شده‌اند. متغیرهای الحاقی در حالت کلی بر حسب زمان تغییر می‌کنند و فرض می‌شود که این متغیرها توابعی پیوسته و غیر صفر از زمان‌اند. بر اساس شرایط بهینه در روش اصل ماکزیمم داریم:

$$(7) -$$

$$(8) -$$

$$(9) -$$

مشتق‌های معادلات بالا را می‌گیریم

$$(10)$$

$$(11)$$

$$(12)$$

از طرفی بر اساس رابطه زیر

$$(13)$$

و با توجه به ماهیت بودجه خواهیم داشت:  $W$  و  $X$ ، بنابراین قیمت سایه آن در دوره  $t$  و  $t+1$  صفر خواهد شد. اگر قیمت دوگان  $W$  و یا قیمت سایه باشد خواهیم داشت:

$$(14)$$

زیرا برای ضریب لاگرانژ بر اساس اصل ماکزیمم و شرایط دوگان داریم:

$$(15)$$

با توجه به رابطه (۱۴) و جایگذاری در رابطه (۱۳) خواهیم داشت:

$$(16)$$

با استفاده از رابطه (۱۶) در روابط (۱۱) و (۱۲) خواهیم داشت:

(۱۷)

و یا:

(۱۸)

معادله فوق درآمد مالیاتی در زمان  $t$  که حداکثر کننده تابع مطلوبیت را نشان

می‌دهد

(۱۹)

این رابطه نشان‌دهنده این است که درآمد مالیات بر مالیات‌ها به‌جز مالیات بر واردات تابعی از نرخ استهلاک، نرخ بهره، موجودی سرمایه بخش خصوصی، موجودی سرمایه بخش دولتی و درآمد مالیات بر واردات است.

به همین صورت می‌توان را به دست آورد.

(۲۰)

معادله فوق درآمد مالیاتی در زمان  $t$  که حداکثر کننده تابع مطلوبیت را نشان

می‌دهد.

(۲۱)

که این رابطه نشان‌دهنده این است که درآمد مالیات بر واردات تابعی از نرخ استهلاک، نرخ بهره، موجودی سرمایه بخش خصوصی، موجودی سرمایه بخش دولتی و درآمد مالیات بر سایر مالیات‌ها است.

برای دستیابی به نرخ بهینه مخارج دولتی لازم است که ابتدا نوع تابع مطلوبیت را مشخص کنیم. بر اساس معادله (۱) مطلوبیت خانوارها تابع دو متغیر (C) مصرف کالاها و خدمات خصوصی و (S) مصرف کالاها و خدمات عمومی است. کالاهای عمومی توسط دولت تولید می‌شود و شامل کلیه مخارج دولت است.

با فرض یک تابع مطلوبیت از نوع برنولی با دو متغیر خواهیم داشت:

(۲۲)

بر اساس رابطه (۱۶) فرض می‌کنیم

تعیین مسیر نرخ بهینه مالیات بر واردات در ایران براساس رهیافت تئوری ... ۱۲۲۵

---

(۲۳)

و همچنین برای سادگی فرض می‌کنیم:

(۲۴)

با استفاده از رابطه (۲۴) در شرایط بهینه رابطه (۱۰) خواهیم داشت:

(۲۵)

(۲۶)

(۲۷)

(۲۸)

رابطه (۲۶) و (۲۸) را مساوی هم قرار می‌دهیم و (۲۷) را جایگذاری می‌کنیم:

1-

(۲۹)

## ۳-۳- کنترل بهینه پویا

مسئله کنترل، گسترش مدرن حساب تغییرات می‌باشد، ارائه‌دهنده آن پونتری اگین<sup>۱</sup> ریاضیدان نابینای روسی و همکاران او می‌باشد. مهم‌ترین هدف نظریه کنترل بهینه، تعیین مسیر زمانی بهینه برای متغیر کنترل است. البته وقتی مسیر متغیر کنترل بهینه شد می‌توان مسیر بهینه متغیر وضعیت را نیز پیدا نمود. لذا حضور متغیر کنترل به‌عنوان بازیگر اصلی، جهت‌دهی اساسی مسئله بهینه‌یابی پویا را تغییر می‌دهد. حال سؤالی که مطرح می‌شود این است که چه چیزی یک متغیر را متغیر کنترل می‌سازد؟ متغیر کنترل متغیری است که دارای دو خاصیت است: اولاً متغیری است که در معرض انتخاب صلاحیددی ماست و ثانیاً کنترل کردن آن، متغیر وضعیت را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین متغیر کنترل یک ابزار سیاستی است که ما را قادر می‌سازد متغیر وضعیت را تحت تأثیر قرار دهیم. چنانچه  $Y$  متغیر وضعیت،  $X$  متغیر کنترل و  $V$  تابعی هدف باشد، بنابراین هر مسیر انتخاب شده برای متغیر کنترل  $X(t)$  یک مسیر برای متغیر وضعیت  $Y(t)$  به ما خواهد داد. در روش اصل ماکزیمم مسیر بهینه متغیر کنترل  $X^*(t)$  را به‌گونه‌ای انتخاب می‌کنیم که به همراه مسیر بهینه متغیر وضعیت  $Y^*(t)$  تابعی هدف را در طول زمانی معین  $[T, 0]$  بهینه نماید.

(۳۳)

برای هر جفت دنباله‌های  $\{x_t, u_t\}$  یک مسیر فرضی بهینه برای متغیر کنترل و یک مقدار  $V$  از رابطه به دست می‌دهد. ما به دنبال تعیین  $\{x^*t, u^*t\}$  که به ازای آن مقدار از همه  $V$ ها بیشتر است می‌باشیم. اگر دنباله‌های  $\{x^*t, u^*t\}$  یک زوج دنباله بهینه برای تابعی هدف باشد شرایط لازم اصل ماکزیمم در حالت گسسته به‌صورت ذیل خواهد بود.

1. pontryagain

(۳۴) — , اگر درونی باشد. —

(۳۵) —

(۳۶) —

شرط کافی: فرض می‌کنیم سه گانه  $\{x_i^*, u_i^*, \lambda_i^*\}$  در تمامی شروط لازم صدق کند؛ اگر تابع همیلتون به ازای  $\{x, u\}$  مقعر باشد، پس سه‌گانه مسئله زیر را بیشینه می‌کند (پورکاظمی، ۱۳۹۳: ۴۰۲).

(۳۷) — —

نظریه کنترل بهینه پویا جزو آخرین رده از سیر تکاملی ابزارهای تحلیل پدیده‌های کلان اقتصادی هستند. با فرض رفتار عقلایی عاملان اقتصادی در نظریه کنترل بهینه پویا، عاملان فردی به دنبال حداکثرسازی مطلوبیت و یا عایدی خود در یک دوره زمانی بی‌نهایت و بین نسلی هستند (غفاری و همکاران، ۱۳۹۵: ۴۰).

#### ۴-۳- حل مدل

با استفاده از داده‌های مربوط به مقادیر تشکیل سرمایه در بخش خصوصی و دولتی در نماگرهای اقتصادی بانک مرکزی مشاهده می‌شود که نسبت نرخ رشد سرمایه بخش دولتی ( ) و بخش خصوصی ( ) ثابت و برابر  $\theta$  است ۱ و مقدار آن در طی مهر و موم‌های (۱۳۵۳ تا ۱۳۹۱) ۰/۴ می‌باشد.

—

با استفاده از فروض فوق و ثابت دانستن نیروی کار (l) و پیشرفت فنی (A)، تابع تولید را به صورت زیر می‌توان نوشت:

(۳۹)

پویایی‌های مدل به وسیله معادلات ذیل قابل بیان است:

(۴۱)

مدل زمانی بر روی مسیر رشد متعادل و تعادل پایدار قرار دارد که:

(۴۲)

در این صورت روابط زیر را خواهیم داشت:

(۴۳)

(۴۴) -

(۴۵)

چنانچه تابع تولید به شکل زیر در نظر گرفته شود:

(۴۶)

آنگاه با توجه به رابطه (۳۹) خواهیم داشت:

(۴۷)

با جایگذاری رابطه (۴۷) در (۴۴) داریم:

$$k^* =$$

(۴۸)

(۵۱)

که در سمت چپ آن رابطه درآمدها و سمت راست مخارج دولت است. مخارج دولت در تولید کالاهای عمومی و سرمایه‌گذاری است. با استفاده از داده‌های سری زمانی C و S که توسط بانک مرکزی ارائه شده است، مشخص می‌شود در طول مهر و موم‌های گذشته (از سال ۱۳۵۳ تا ۱۳۹۱) نسبت این دو متغیر در فاصله ۴ تا ۱۰ ثابت بوده است. لذا این فرض که نسبت به مقدار ثابتی باشد خواهیم داشت:

(۵۲) — ۶ ۳۱

در این صورت رابطه (۵۱) به این صورت درمی‌آید:

(۵۳) —

(۵۴) —

رابطه (۵۴) ارزش بهینه درآمد مالیات بر سایر را برای حداکثر شدن مطلوبیت خانوار نشان می‌دهد.

برای به دست آوردن بهینه، (۲۵) را در (۵۴) جایگزین می‌کنیم.

(۵۵)

بر اساس رابطه (۵۵) مشخص است که نرخ بهینه مالیات بر واردات تابع عوامل زیر است:

(۵۶)

از رابطه (۵۶) مشخص است که ( ) نرخ مالیات بر واردات، تابعی از ( ) نسبت مصرف بخش خصوصی به دولتی، ( ) نسبت سرمایه‌گذاری بخش دولتی به خصوصی، ( ) صادرات غیرنفتی، ( ) استهلاک سرمایه، ( ) موجودی سرمایه، ( ) نرخ بهره، ( ) واردات کالاها و خدمات، ( ) ضریب پیشرفت فنی، ( ) کشش تولید نسبت به سرمایه بخش دولتی ( ) کشش تولید نسبت به سرمایه بخش خصوصی می‌باشد.

#### ۴- نتایج

پس از بیان مدل و بهینه‌یابی آن، با استفاده از روش شبیه‌سازی عددی، رفتار دینامیکی نرخ بهینه مالیات‌ها بررسی می‌شود. در ابتدا لازم است پارامترهای مدل { مقداردهی (کالیبراسیون) شوند. در مطالعات مختلف خارجی و داخلی در این زمینه عمدتاً از مقادیر عددی محاسبه شده در سایر مطالعات استفاده می‌شود. استفاده از این مقادیر که ممکن است برآورد تقریبی از پارامترهای اصلی باشد، خللی در روند اصلی مطالعه ایجاد نمی‌کند، چرا که جایگزینی مقادیر حاصل از مطالعات موجود، در مسیرهای حاصله و انجام تحلیل حساسیت به راحتی قابل انجام است (غفاری و همکاران، ۱۳۹۵: ۵۷).

در اینجا مقدار پایه پارامترهای مدل بر اساس مطالعه پورکاظمی و لطفی در جدول زیر مقداردهی شده است:

جدول ۲. کالیبراسیون پارامترها

نام پارامتر	مقدار
۰,۰۴۵	۰,۰۵۵

منبع: پورکاظمی و لطفی، ۱۳۹۰: ۱۶۵

نظر به متفاوت بودن دوره موردبررسی و مدل انتخاب شده در برخی از مطالعات داخلی و خارجی، برخی از پارامترها با استفاده از روش رگرسیون محاسبه شده است. برای برآورد کشش تولید نسبت به سرمایه بخش دولتی و خصوصی و ضریب پیشرفت فنی از لگاریتم طبیعی تابع تولید کاب-داگلاس استفاده می‌کنیم.

و همچنین داده‌های سالانه موجودی سرمایه، تشکیل سرمایه ثابت دولتی و خصوصی و تولید ناخالص داخلی برای دوره ۱۳۵۳-۱۳۹۱ که توسط بانک مرکزی منتشر می‌گردد رابطه رگرسیون خطی به روش حداقل مربعات معمولی<sup>۱</sup> و با نرم‌افزار

1. Ordinary Least Squares

Eviews9 تخمین زده شده و بعد از رفع کردن خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس، نتایج در جدول (۳) ارائه گردیده است:

جدول ۳. مقداردهی پارامترهای مدل

نام پارامتر					lnA
مقدار	۶/۳۱	۰/۴	۰/۲۹۴۷۰۷	۰/۱۶۵۵۶۶	۷/۳۵۱۴۵۷

مأخذ: یافته‌های پژوهش

همان‌طور که در جدول بالا نشان داده شد، نسبت مصرف بخش خصوصی به دولتی ۶/۳۱ و نسبت سرمایه‌گذاری بخش دولتی به خصوصی ۰/۴ است که در دوره (۱۳۵۳-۱۳۹۱) محاسبه شده‌اند و همچنین بر اساس تخمین حداقل مربعات معمولی و بعد از رفع خودهمبستگی، کشش تولید نسبت به سرمایه بخش دولتی ۰/۲۹۴۷۰۷، کشش تولید نسبت به سرمایه بخش خصوصی ۰/۱۶۵۵۶۶ و ضریب پیشرفت فنی ۱/۵۵۸۴۶۵ می‌باشد.

برای به دست آوردن نرخ بهینه مالیات بر واردات از نرم‌افزار متلب<sup>۱</sup> استفاده شده است. برای این کار اول معادله (۵۵) بر اساس داده‌های موجودی سرمایه سال (۹۴) را در معادله (۵۴) جایگذاری شده، سپس به دست آمده را در معادله (۴۸) جایگذاری کرده و به دست آمده در معادله (۵۵) جایگذاری می‌گردد، در این صورت نرخ بهینه مالیات بر واردات بر اساس داده‌های سال ۹۴، ۲۲/۶٪ به دست محاسبه شد.

#### ۴-۱- تحلیل حساسیت نرخ بهینه مالیات بر واردات نسبت به پارامترها

در تحلیل حساسیت نرخ بهینه مالیات بر واردات نسبت به پارامترهای مؤثر بر آن، مقدار پارامترها را تغییر داده و سپس تغییرات نرخ بهینه مالیات بر واردات را نسبت به آن مورد ارزیابی قرار داده شد. بر اساس رابطه (۲) نرخ مالیات بر واردات بهینه تابع متغیرهای (نسبت مصرف بخش خصوصی به دولتی)، (نسبت سرمایه‌گذاری بخش دولتی به خصوصی)، (صادرات غیرنفتی)، (استهلاک سرمایه)، (موجودی سرمایه)،

1. Matlab

(نرخ بهره)، (واردات کالاها و خدمات)، (ضریب پیشرفت فنی)، (کشش تولید نسبت به سرمایه بخش دولتی) و (کشش تولید نسبت به سرمایه بخش خصوصی) است.

ابتدا به بررسی تغییرات بر روی نرخ بهینه مالیات بر واردات پرداخته می‌شود. به این منظور ابتدا را ۳۱٪ افزایش داده (از ۶/۳۱ به ۸/۳۱) و مدل مجدد محاسبه می‌گردد. نتیجه‌ی حاصله اثری ندارد و همان ۲۲/۶٪ را نشان می‌دهد. مجدد را ۶۳٪ کاهش داده (از ۶/۳۱ به ۲/۳۱) و محاسبه انجام می‌گردد. در این هم اثری ندارد. نسبت به سایر پارامترها نیز این تحلیل حساسیت انجام می‌گردد، به این صورت که ابتدا در پارامتر موردنظر افزایش انجام داده و معادله مجدد محاسبه می‌گردد و بار دیگر پارامتر را کاهش داده و معادله محاسبه می‌گردد. نتایج محاسبه نشان می‌دهند نرخ مالیات بر واردات در صورت افزایش یا کاهش پارامترهای (هیچ تغییری نمی‌کند و ثابت باقی می‌ماند؛ اما زمانی که تغییرات را بر روی صادرات و واردات صورت می‌گیرد نتیجه به شکل دیگری می‌باشد. در ابتدا را ۲۴٪ افزایش داده (از ۱۲۴۶۹۹ به ۱۵۴۶۹۹ میلیارد ریال)، در این حالت مدل نرخ ۲۸/۰۳٪ را برای نرخ بهینه مالیات بر واردات نشان می‌دهد. مجدد را ۱۶٪ کاهش داده (از ۱۲۴۶۹۹ به ۱۰۴۶۹۹ میلیارد ریال)، در این حالت مدل نرخ ۱۸/۹۷٪ را برای نرخ بهینه مالیات بر واردات نشان می‌دهد. در مرحله بعد تغییر را برای انجام داده که ابتدا آن را ۵٪ افزایش داده (از ۵۵۱۸۰۹/۴ به ۵۸۱۸۰۹/۴ میلیارد ریال)، در این حالت مدل نرخ ۲۱/۴۳٪ را برای نرخ بهینه مالیات بر واردات نشان می‌دهد. مجدد را ۵٪ کاهش داده (از ۵۵۱۸۰۹/۴ به ۵۲۱۸۰۹/۴ میلیارد ریال)، در این حالت مدل نرخ ۲۳/۹٪ را نشان می‌دهد.

##### ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

مطالعه حاضر با استفاده از تئوری کنترل بهینه پویا و اصل ماکزیمم بر پایه یک مدل اقتصاد خرد، برای به دست آوردن نرخ بهینه مالیات بر واردات طی مهر و موم‌های ۱۳۵۳-۱۳۹۴ پرداخته است.

این پژوهش نشان می‌دهد که اگرچه نرخ بهینه مالیات بر واردات تابع عامل مختلفی است اما در ایران تنها صادرات غیرنفتی و واردات کالاها و خدمات بر روی این نرخ اثر دارند.

با استفاده از یافته‌های این تحقیق، نرخ بهینه مالیات بر واردات ۲۲/۶٪ به دست آمد و با توجه به تحلیل حساسیتی که صورت گرفت این نتیجه حاصل می‌شود که مهم‌ترین عامل تأثیرگذار و حساس بر نرخ مالیات بر واردات حجم تجارت خارجی است. با افزایش صادرات غیرنفتی، نرخ بهینه مالیات بر واردات افزایش و با کاهش آن کاهش می‌یابد؛ اما برای واردات کالاها و خدمات نتیجه عکس می‌باشد یعنی با افزایش واردات، نرخ بهینه مالیات بر واردات کاهش و با کاهش دادن واردات، نرخ بهینه مالیات بر واردات افزایش می‌یابد. متغیر صادرات غیرنفتی رابطه مستقیم و متغیر واردات کالاها و خدمات رابطه منفی‌ای با این نرخ دارند که لازم است بررسی شود که آیا رابطه علیت از طرف واردات است و یا از طریق نرخ مالیات بر واردات می‌باشد. نتایج این بررسی ما را در سیاست‌گذاری برای تنظیم نرخ مطلوب مالیات بر واردات و تعرفه‌ها کمک می‌کند.

#### ۵-۱- پیشنهادهای تحقیق

در این بخش به ارائه پیشنهادهایی در راستای مطالعه‌ی انجام شده و نتایج حاصل از آن پرداخته می‌شود.

با توجه به این که میانگین نرخ‌های مالیات بر واردات در مهر و موم‌های ۱۳۹۵-۱۳۸۵ حدود ۱۰٪ می‌باشد و نرخ بهینه به دست آمده برای مالیات بر واردات ۲۲/۶٪ است، پیشنهاد می‌شود که این نرخ را به نرخ بهینه آن نزدیک کنند.

از آنجاکه محاسبات بر اساس واردات رسمی انجام گرفته است و آمار قاچاق در محاسبات وارد ن شده است و همچنین با توجه به حجم بالای قاچاق کالا، نتیجه تحت تأثیر قرار می‌گیرد؛ که در صورتی که مقدار قاچاق در واردات لحاظ شود، نرخ بهینه مقدار کمتری را نشان خواهد داد.

بر اساس نرخ‌ی که به دست آمد، به نظر می‌رسد که باید سیاست‌گذاری‌ها بر نرخ مالیات بر واردات کالاها، مختلف متفاوت باشد، مثلاً کالاهای واسطه‌ای و نهایی

نرخ‌های مشابهی نداشته باشند؛ زیرا کالاهای واسطه‌ای در جریان تولید در داخل کشور قرار می‌گیرند و به رشد اقتصادی کمک می‌کند؛ اما کالاهای نهایی سهمی در رشد اقتصادی ندارند، همچنین باید از تولیدکنندگان داخل حمایت کرد، یعنی اگر مالیات بر واردات کالاهای اولیه‌ای که برای تولیدات استفاده می‌شود، پایین باشد، قیمت کالاهای تولید شده از آن‌ها در داخل کاهش می‌یابد که خود باعث افزایش تقاضای مصرف‌کنندگان است، یعنی باعث افزایش رفاه مردم و همچنین باعث کاهش بیکاری می‌شود. پیشنهاد می‌شود که در مطالعات آتی نرخ‌های بهینه کالاهای واسطه‌ای و نهایی محاسبه شود.

از آنجایی که تعرفه بر متغیرهای اقتصادی (مانند نرخ تورم، تولید ناخالص داخلی، تراز بازرگانی خارجی و نرخ بیکاری) اثرگذار است، پیشنهاد می‌شود که این اثرات بررسی شوند.

### منابع

۱. اصغرپور، حسین؛ کازرونی، علیرضا؛ میرانی، نینا (۱۳۹۴)، "تأثیر محیط تورمی بر انتقال اثر نرخ ارز بر شاخص قیمت واردات در ایران" فصلنامه نظریه‌های کاربردی اقتصاد، سال دوم، صص: ۱۷۸-۱۵۵.
۲. پور کاظمی، محمدحسین (۱۳۹۳). "بهینه‌سازی پویا، کنترل بهینه و کاربردهای آن" انتشارات دانشگاه شهید بهشتی، تهران.
۳. پور کاظمی، محمدحسین و لطفی مزرعه شاهی، احمد (۱۳۹۰). "شبیه‌سازی رشد اقتصادی ایران با استفاده از مدل رشد اوزاوا-لوکاس با به‌کارگیری کنترل بهینه پویا" اقتصاد مقداری، دوره ۸، شماره اول، صص: ۱۷۲-۱۴۷.
۴. رجبی، مصطفی؛ ابن ابراهیم خواجهی، الهام السادات؛ میر محمدصادقی، جواد (۱۳۹۳) "تعیین درآمدهای بهینه مالیاتی بر اساس نرخ رشد هدف- روش کنترل بهینه" دو فصلنامه علمی تخصصی پژوهش‌های اقتصاد توسعه و برنامه‌ریزی، دوره سوم، شماره ۱، صص: ۵۱-۳۳.

۵. رحمتی، داریوش؛ زیبایی، منصور (۱۳۸۶). "تأثیر کاهش تعرفه‌های وارداتی بر فقر در ایران"، فصلنامه اقتصاد کشاورزی، سال دوم، شماره ۲، صص: ۳۵-۵۰
۶. رحیمی بروجردی، علیرضا (۱۳۸۳). "مطالعه‌ای کاربردی و نظری پیرامون اثرات تعرفه بر رشد اقتصادی در جمهوری اسلامی ایران"، مجله تحقیقات اقتصادی، شماره ۶۶، صفحه‌های ۲۵-۶۵
۷. غفاری، هادی؛ پورکاظمی، محمدحسین؛ خدادادکاشی، فرهاد؛ یونسی، علی (۱۳۹۵). "نرخ بهینه مالیات به‌عنوان ابزار سیاست مالی: رهیافت تئوری کنترل بهینه پویا"، پژوهشنامه مالیات، سال بیست و چهارم، شماره ۲۹ (مسلسل ۷۷).
۸. قادر نهزمی، محمدرضا؛ خمیری ده سوخته، طاهره؛ سعیدی، محمدرضا (۱۳۹۴). "بررسی رابطه بین تعرفه‌های گمرکی با متغیرهای کلان اقتصادی"، دومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت در قرن ۲۱، تعداد صفحات: ۱۸
۹. منتظری، شهریار (۱۳۹۵). "رهیافتی بر نرخ تعرفه‌های گمرکی در واردات کالاهای واسطه‌ای مؤثر از الحاق به WTO"، کنفرانس بین‌المللی مدیریت و حسابداری
۱۰. نونژاد، مسعود؛ اژدری، سرور؛ حسین زاده یوسف‌آباد، سید مجتبی (۱۳۹۳). "بررسی تأثیر متغیرهای کلان اقتصادی بر تعرفه در ایران"، فصلنامه علوم اقتصادی، سال ۸، شماره ۲۸
۱۱. هژبرکیانی، کامبیز؛ محمدی، فردین؛ غلامی، الهام (۱۳۸۸). "محاسبه نرخ‌های بهینه مالیات بر درآمد مشاغل و شرکت‌ها" فصلنامه مالیات، دوره جدید-۱۷، شماره ۶ (مسلسل ۵۴)، صص: ۷-۳۹
۱۲. یداله‌زاده طبری، ناصر و سلطان تویه، محدثه (۱۳۹۴). "بررسی رابطه تعرفه گمرکی با رشد اقتصادی در منتخبی از کشورهای عضو منا" اولین همایش علمی پژوهشی یافته‌های نوین علوم مدیریت، کارآفرینی و آموزش ایران، صفحات: ۱۴
13. Asano, S. & A. Luiza, & N. H. Barbosa, & P. S. Fiuza (2003). Optimal Commodity Taxes for Brazil Based on AIDS vol.58(1).
14. Dilip Dutta & nasiruddin Ahmed(2004) پ An aggregate import demand function for india: a cointegration analysis پ Applied Economics Letters, vol. 11, issue 10, pp:607-613.

15. Felbermayr G, Jung B, Larch M(2015). The welfare consequences of import tariffs: A quantitative perspective. *Journal of International Economics*.97(2), pp:295-309.
16. Leonard F.S. Wang, Jen-yao Lee(2014). Ranking the optimal tariff and the maximum revenue tariff in vertically related markets. *Research in Economics*,68 pp:222-229.
17. Michele Imbrun (2016). China and WTO liberalization: Imports, tariffs and non-tariff barriers. *China Economic Review*,38 pp:222-237
18. Sherman Richard (2002). Import prices and political economy of tariffs: evidence from Germany, Japan, and united states, 1954\_1994. *Journal of Economics letters*, Vol. 76, Issue 1, pp:11-17.
19. Xiao-Bing Zhang(2014). Optimal strategic oil stockpiling and import tariffs: the case of China. *Energy Economics*, 45, pp:463-474
20. Yoshitomo Ogawa(2007). The structure of optimal tariff rates in a large country with market power. *Economic Theory*, vol. 33, No. 2, pp: 271-283
21. Yu-Ning Hwang, Stephen J. Turnovsky (2013). Exchange rate pass-through and the effects of tariffs on economic performance and welfare. *Journal of International Money and Finance*, Vol. 33, pp: 81-102

## کشف تقلب در تنظیم صورتحساب مالی با کمک تکنیکهای داده کاوی توصیفی

ابوالفضل قربانی<sup>۱\*</sup>، فاطمه داودی<sup>۲</sup>، تقی دماوندی<sup>۳</sup>

۱. دانشجوی دکترا مهندسی کامپیوتر نرم‌افزار دانشگاه اصفهان و کارشناس فناوری اطلاعات سازمان

امور مالیاتی کشور، ab.ghorbani28@gmail.com

۲. دانشجوی دکترا مهندسی مخابرات دانشگاه خواجه نصیرالدین طوسی

۳. ممیز کل اداره کل شرق شهر تهران

### چکیده

در عصر کنونی کلاهبرداریها و تقلب در صورت حسابهای مالی، هزینههای هنگفتی را به اقتصاد ما تحمیل میکنند. اشتباهات آگاهانه در اعداد و ارقام مندرج در دفاتر حسابداری، با کمک برنامه‌های که به خوبی برنامه‌ریزی شده و توسط یک تیم هوشمند از عاملان آگاه در جهت فریب دادن شرکتکنندگان در بازار سرمایه اجرا گردیده است، تحت عنوان تقلب در صورتحساب مالی شناخته میشود. بهمنظور کاهش خطر تقلب که شامل تشخیص و جلوگیری از تقلب در صورتحساب مالی است، این مقاله تکنیکهای داده کاوی توصیفی نظیر قانون ارتباط و خوشه‌بندی را در مقایسه با تکنیکهای داده‌کاوی پیش‌بینیگر که در ادبیات این حوزه مورد استفاده است، اجرا میکند. هر یک از این تکنیکها بر روی یک مجموعه داده خاص که از اظهارنامه‌های مالی، یا ترازنامه، صورتحساب درآمد و گزارش جریان نقدینگی ۱۱۱ شرکت به‌دست آمده، اعمال شدند. خوشه‌بندی کی مینز، ۱۱ شرکت غیرمقلوب (از مجموع ۵۸ شرکت غیرمقلوب در مجموعه داده‌ها) را به‌عنوان متقلب شناسایی میکند. این بدان معناست که این ۱۱ شرکت ممکن است ناآگاهانه درگیر تقلبهای مالی شده باشند. این نتایج میتوانند هشدار برای مدیریت شرکت بوده، آنها را در مورد تقلب در صورتحساب مالی آگاه سازند.

طبقه بندی JEL : G2, G28, H26, C6

کلید واژه‌ها: صورت حسابهای مالی جعلی، قوانین ارتباط، خوشه‌بندی، داده کاوی

## ۱- مقدمه

تقلب در صورت حسابهای مالی عبارتست از یک سوءکاربرد و سوءتفاهم عمدی و اجرای نادرست اصول، سیاستها و استانداردهای حسابداری. امروزه، تقلب در صورتحساب مالی در سراسر دنیا، به دلیل بالابودن تعداد موارد تقلب در شرکتهای بزرگ نظیر normE و mocdlrow از ایالات متحده maytaS از هند، همواره در صدر اخبار است. این نوع تقلب، گرانترین نوع تقلب در مدیریت است که در آن، نفوذ به مدیریت ارشد یک شرکت صورت میگیرد. فروپاشی maytaS که ۸۷ میلیارد روییه هزینه بهمراه داشت، از دستکاری در دفاتر حسابداری نشأت گرفت و بزرگترین ورشکستگی تاریخ هند بشمار میرود.

کمیسیون اوراق بهادار ایالات متحده آمریکا، دو مدیر سابق شرکت Basin Water، شرکتی که تولید، فروش و اجاره سیستمهای تصفیه آب برای تصفیه آبهای زیرزمینی را برعهده داشت، به درآمدزایی با استفاده از تقلب متهم کرد که با اولین گزارش مالی شرکت و علنی شدن آن آغاز گردید. موارد آشکار نقض اصول کل پذیرفتهشده حسابداری<sup>۱</sup> شامل درآمدهایی است که بصورت نامناسب و باوجود عدم فروش هیچ محصولی توسط شرکت بهدست آمده است، عدم پذیرش موردنیاز سیستم توسط مشتری، مجاز شمردن عدم پرداخت به مشتری تا زمانیکه مشتری سیستم را مجدداً خریداری کند، عدم ارایه تضمین کافی به مشتری جهت پرداخت در ازای دریافت سیستم یا حتی عدم تحویل سیستم میشود. در نتیجه، درآمد این شرکت در سال ۲۰۰۲ به میزان ۳۱ درصد و در سال ۲۰۰۲ تا ۴۷ درصد افزایش یافت. کمیسیون اوراق بهادار و بورس همچنین مواردی از نقض قوانین داخلی شرکت توسط مدیرعامل را اعلام کرد. در فوریه ۲۰۰۲، این شرکت نتایج مالی خود را تغییر داده و در جولای ۲۰۰۲ اعلام ورشکستگی کرد (مشاوره فلوید، ۲۰۰۲). تعداد هشدارهای تقلب در شرکتهای چینی فعال در ایالات متحده طی ماههای اخیر افزایش یافته است. در ۱۱ آوریل ۲۰۰۲، کمیسیون اوراق بهادار و بورس معامله رینو اینترنشنال را به دلیل تردید در صحت و کامل بودن اطلاعات موجود در فایل‌های عمومی رینو معلق گذاشت، و عدم گزارش استعفای

---

1. GAAP

رئیس، مدیران هیئت مدیره و یک وکیل خارجی و حسابداران قانونی شرکت، راه را برای آغاز بررسی اتهامات تقلب باز کرد. این شرکت به طور منظم درآمدی را که کمی بالاتر از پیشبینی مدیران بود، گزارش میکرد (آتکین مت، ۱۱۰۲).

شرکت‌کنندگان بازار نظیر سرمایه‌گذاران و طلبکاران باید تصمیم عاقلانه‌ای در مورد سرمایه‌گذاری در یک شرکت بگیرند؛ تصمیمی که بر پایه اطمینان، یکنواختی و شفافیت اطلاعات مالی منتشرشده در صورتحساب‌های مالی شرکت است.

بنابراین، این مسئولیت جامعه، حرفه حسابداری، جامعه کاری و سایر نهادهای قانون‌گذاری است که از تقلب در صورتحساب‌های مالی جلوگیری کنند زیرا وقوع آن سطح اعتماد به شرکت را در سراسر جهان تضعیف کرده و بدترین تأثیر را بر اقتصاد یک کشور خواهد داشت.

فروپاشی شرکت‌های شناخته شده و موفق باعث کاهش اثربخشی حاکمیت شرکت‌ها، کیفیت گزارش‌های مالی و اعتبار عملکرد حسابرسی شده است. افزایش چشمگیر در استفاده از فناوری در قرن بیست و یکم، شرایط را وخیم‌تر ساخته و فرصت‌هایی برای ارتکاب جرائم بین مرزها فراهم کرده است. این موضوع به یک مسئله جدی در کسب و کارهای سراسر جهان تبدیل شده است و به‌طور قابل ملاحظه‌ای اعتماد سرمایه‌گذاران را کاهش داده است.

رویه‌های حسابرسی سنتی نمی‌توانند از تقلب در صورتحساب‌های مالی جلوگیری کنند زیرا این هدف اصلی آن‌ها نیست. هیئت استاندارد حسابرسی و تضمین بین‌المللی (هیئت استانداردهای حسابرسی، ۲۰۰۷) می‌گوید، مسئولیت اصلی حسابرسان، اظهارنظر در مورد این است که آیا صورتحساب‌های مالی در قالب یک چارچوب حسابداری قابل قبول تهیه شده‌اند یا خیر و بنابراین تضمین اینکه که صورتحساب‌های مالی عاری از اشتباه، اعم از تقلب عمدی یا اشتباه سهوی، هستند یا خیر، وجود ندارد. قانون ۲۶ حسابرسی حرف‌های (۲۰۰۵) ممیزی را تحت عنوان بررسی صورتحساب‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابرسی قابل اجرا با هدف بیان عقیده نسبت به عدالت و انطباق آن با چارچوب گزارشگری مالی و الزامات قانونی قابل اجرا، تعریف می‌کند. ناتوانی در شناسایی یا پیشگیری از تقلب مالی ممکن است به شهرت و اعتبار حرفه حسابرسی

صدمه بزند (چویی، ۲۰۱۱) به‌منظور کمک به حساب‌رسان، تکنیک‌های داده‌کاوی می‌توانند از موارد تقلب در گذشته برای ساخت مدل‌هایی جهت برآورد ریسک تقلب و کمک به درک دلایل تهیه و تنظیم گزارش مالی جعلی استفاده کنند.

داده‌کاوی یک فرایند تکرارشونده است که در آن، پیشرفت با کشف دانش تعریف می‌شود. داده‌کاوی بیشترین کاربرد را در سناریوی تجزیه و تحلیل اکتشافی دارد که در آن، هیچ تصور از پیش تعیین شده‌ای در مورد آنچه نتیجه "مطلوب" است، وجود ندارد (کانتازی، ۲۰۰۲). تکنیک‌های داده‌کاوی را می‌توان به دو زیرگروه تقسیم کرد: تکنیک‌های داده‌کاوی توصیفی و پیش‌بینی‌گر. داده‌کاوی توصیفی، مجموعه داده‌ها را به شیوه‌ای مختصر و خلاصه توصیف کرده و مشخصات جالب داده‌های عمومی را نشان می‌دهد، در حالی که تجزیه و تحلیل داده‌کاوی پیش‌بینی‌گر، داده‌ها را به‌منظور ساخت یک یا مجموعه‌ای از مدل‌ها تحلیل کرده و برای پیش‌بینی رفتار مجموعه داده‌های جدید تلاش می‌کند (هان، ۲۰۰۸) بنابراین، این مطالعه از داده‌کاوی توصیفی و نه داده‌کاوی پیش‌بینی‌گر برای جلوگیری از تقلب در صورت‌حساب مالی استفاده می‌کند.

ما در این مقاله، تکنیک‌های داده‌کاوی توصیفی را برای جلوگیری از تقلب صورت‌حساب‌های مالی استفاده می‌کنیم زیرا هدف داده‌کاوی توصیفی عبارت است از توصیف مجموعه داده‌ها به‌عنوان یک کل واحد و روابط زیربنایی در پایگاه داده. علاوه بر این، هدف مقاله حاضر، شناسایی ویژگی‌های رفتاری از نظر نسبت‌ها/ ارقام مالی برای جلوگیری از تقلب در صورت‌حساب مالی است.

تکنیک‌های داده‌کاوی توصیفی، یعنی قانون ارتباط و خوشه‌بندی، از نظر کاربردشان در پیشگیری از تقلب در صورت‌حساب‌های مالی در این مطالعه مورد آزمایش قرار گرفته‌اند. پایگاه داده مورد استفاده در این تحقیق از نسبت‌های مالی و براساس تحقیقات پیشین و ویژگی‌های رفتاری به دست آمده از صورت‌حساب‌های مالی قابل دسترس عموم تشکیل شده‌است.

این مقاله بدین شرح سازماندهی شده است. بخش دوم مربوط به تحقیقات پیشین است و نشان می‌دهد که بخش اعظم تحقیقات در حوزه شناسایی و تشخیص تقلب در صورت‌حساب‌های مالی صورت گرفته است. بخش سوم دلایل منتهی به جعل گزارش

مالی را آشکار ساخته و دستورالعمل‌های تهیه و تنظیم دفاتر حسابداری را بیان می‌کند که در بخش چهارم ادامه یافته و بینش کاملی درباره تکنیک‌های داده‌کاوی توصیفی مورد استفاده در این مطالعه را ارائه می‌دهد. بخش پنجم یک بررسی تحلیلی از نتایج ارائه می‌دهد. مقاله با نتیجه‌گیری مباحث در بخش ششم به پایان می‌رسد.

## ۲- مطالعات پیشین

تقلب هم نوعی هزینه است. براساس برآوردها، تقلب و سوء استفاده‌های شغلی داخل شرکت‌ها حدود ۷ درصد از درآمد ناخالص را در برمی‌گیرد. یک-چهارم طرح‌های تقلب را ضرر و زیان بیش از ۱ میلیون دلار تشکیل می‌دهند. بیشترین تقلب‌ها توسط کارکنان (۳۹/۷٪) یا مدیران (۳۷/۱٪) انجام شده است (خبرگان امنیت اطلاعات، ۲۰۱۵). مطالعاتی در مورد امکان شناسایی و ردیابی صورتحساب مالی جعلی با استفاده از داده‌های موجود در دسترس عموم وجود دارد. به‌عنوان مثال، فانینگ و کوگر، ۱۹۹۸، از شبکه عصبی مصنوعی برای پیش‌بینی تقلب مدیریت استفاده کردند. آن‌ها با استفاده از پیش‌بینی‌گرهای موجود در دسترس عموم برای صورتحساب‌های مالی جعلی، یک مدل متشکل از هشت متغیر با احتمال بالای تشخیص پیدا کردند. این مدل ۶۹ درصد شرکت‌های کلاهبردار را به‌درستی طبقه‌بندی کرد، اما تقریباً ۲۰ درصد از شرکت‌های غیرتقلب را براساس اطلاعات آموزشی‌شان به اشتباه طبقه‌بندی کرده، و ۶۶ درصد شرکت‌های کلاهبردار را به‌درستی شناسایی کرده، اما ۴۱ درصد شرکت‌های غیرتقلب را براساس نمونه ذخیره‌شان به اشتباه طبقه‌بندی نمود.

اسپاتیس و همکاران ۲۰۰۲، ابزارهای تصمیم‌گیری چندمعیاره را با تکنیک‌های آماری نظیر تجزیه و تحلیل لوجیت و متمایزکننده در تشخیص صورتحساب‌های مالی جعلی مقایسه کردند. نتایج نشان می‌دهد که بررسی اطلاعات مالی می‌تواند برای شناسایی گزارش مالی جعلی مفید باشد و بر اهمیت نسبت‌های مالی نظیر بدهی کل نسبت به دارایی کل، نسبت موجودی به نسبت فروش، نسبت سود خالص به فروش و فروش به دارایی کل تأکید کردند.

داودی و قربانی در ۱۳۹۶، با استفاده از الگوریتم‌های خوشه‌بندی<sup>۱</sup> مانند شبکه‌های خودسازمانده<sup>۲</sup> و شبکه‌های عصبی گازی<sup>۳</sup>، گروه‌هایی از مؤدیان مالیاتی را که رفتار مشابهی دارند، شناسایی و سپس با استفاده از الگوریتم‌های درخت تصمیم‌گیری<sup>۴</sup>، شبکه‌های عصبی<sup>۵</sup> و شبکه‌های بی‌زی<sup>۶</sup> به شناسایی متغیرهای مربوط به رفتارهای متقلبانه، الگوهای رفتاری مرتبط و تشخیص موارد تقلب مبادرت نمودند. همچنین قربانی، ۱۳۹۵، یک مدل کشف صورت‌های مالی جعلی معتبر و دقیق با استفاده از ترکیب الگوریتم‌های کاید<sup>۷</sup> و کارت<sup>۸</sup> برای کشف صورت‌حساب‌های مالی جعلی را ارائه نمود که با دقت کلی ۷۸/۳۸ درصد قابل استناد است.

کشورار در ۲۰۰۱، سیستم‌های پشتیبانی مبتنی بر شبکه‌های عصبی را به‌عنوان یک ابزار امکان‌پذیر برای استفاده در حسابرسی پیشنهاد داد. او نشان داد که زمینه‌های کاربردی اصلی شبکه‌های عصبی، تشخیص خطاهای مادی و تقلب مدیریت است. یانیس و همکاران در ۲۰۰۷، یک بررسی عمیق بر روی داده‌های عمومی موجود در صورت‌حساب‌های مالی شرکت‌های مختلف انجام دادند که هدفش، شناسایی گزارش مالی جعلی با استفاده از روش‌های طبقه‌بندی داده‌کاوی بود. در این مطالعه، سه تکنیک داده‌کاوی یعنی درخت تصمیم‌گیری، شبکه‌های عصبی، و شبکه باور بی‌زی از نظر کاربردپذیری‌شان در شناسایی تقلب مدیریتی مورد آزمایش قرار گرفتند. مدل شبکه باور بی‌زی، بهترین عملکرد را در مدیریت طبقه‌بندی صحیح ۹۰/۳٪ از نمونه اعتبارسنجی در یک رویه اعتبارسنجی متقابل ۱۰ برابری به‌دست آورد. نرخ‌های دقت مدل شبکه عصبی و مدل درخت تصمیم‌گیری به ترتیب ۸۰٪ و ۷۳/۶٪ بود. نرخ خطای نوع I برای تمام مدل‌ها پایین‌تر بود. هوگز و همکاران در سال ۲۰۰۱، یک روش الگوریتم ژنتیکی برای ردیابی تقلب در صورت‌حساب‌های مالی ارائه دادند. الگوهای

- 
1. Clustering
  2. Self-Organizing Map (S)M
  3. Neural Gas Network
  4. Neural Network
  5. Decision Tree
  6. Bayesian Network
  7. CHAID Methodology
  8. Classification and Regression Trees (CART)

مبتنی بر زمان که توسط الگوریتم ژنتیک شناسایی شدند، ۶۳ درصد از شرکت‌های کلاس هدف و ۹۵ درصد از شرکت‌های کلاس هم‌رده را طبقه‌بندی کردند. الگوریتم ژنتیکی ارائه شده در این مطالعه ۰.۵٪ از شرکت‌های غیرمتقلب را اشتباهاً متقلب معرفی کرد.

در سال ۲۰۰۸، بلینا و همکاران، اثربخشی کارت<sup>۱</sup> را در شناسایی و تشخیص تقلب در صورتحساب مالی مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها نتیجه گرفتند که کارت یک روش بسیار مؤثر در تشخیص صورتحساب‌های مالی جعلی از غیر جعلی است.

همچنین، ژو و کاپور در ۲۰۱۲، اثربخشی و محدودیت‌های تکنیک‌های داده‌کاوی نظیر رگرسیون، درخت تصمیم‌گیری، شبکه عصبی و شبکه‌های بیزی را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها به یک چارچوب خود-سازگاری براساس مدل سطح پاسخ با دانش دامنه برای تشخیص تقلب در صورتحساب مالی دست پیدا کردند. یوهان پرولز در ۲۰۱۱ عملکرد شش مدل رایج آماری و مدل یادگیری ماشینی را در تشخیص تقلب در صورتحساب مالی مقایسه کردند. نتایج به صورت تقریباً تعجب برانگیزی نشان می‌دهد که رگرسیون لجستیک و ماشین‌های بردار پشتیبانی، در مقایسه با یک شبکه عصبی مصنوعی، از عملکرد خوبی در شناسایی و ردیابی تقلب در صورتحساب‌های مالی برخوردارند.

گوپتا و گیل در ۱۹۹۳، اثربخشی سه تکنیک داده‌کاوی یعنی کارت، طبقه‌بندی نیتیو بیسین<sup>۲</sup> و الگوریتم ژنتیک را در تشخیص صورتحساب‌های مالی جعلی مورد بررسی قرار دادند. کارت موفق به طبقه‌بندی ۹۶٪ از موارد شده و نسبت به دو روش دیگر از لحاظ حساسیت و خاصیت عملکردی بهتری نشان داد.

مرور و بررسی ادبیات موجود نشان می‌دهد که تحقیقات انجام شده تا به حال صرفاً در زمینه تشخیص و شناسایی تقلب‌های صورتحساب‌های مالی بوده، شرکت‌ها را به دو گروه متقلب و غیرمتقلب طبقه‌بندی کرده‌اند. در زمینه جلوگیری از تهیه و تنظیم گزارش مالی جعلی، هیچ‌گونه مطالعه یا پژوهش بسیار کمی انجام شده است.

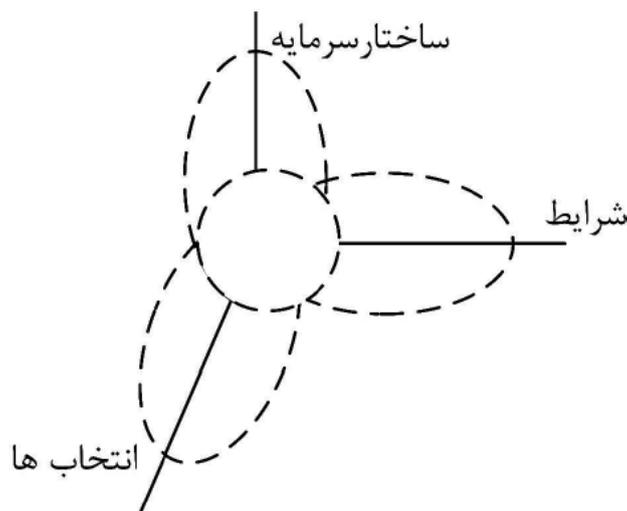
---

1. CART  
2. Naïve Bayesian Classifier

تکنیک‌های داده‌کاوی پیش‌بینی‌گر توسط بسیاری از محققین برای طبقه‌بندی شرکت‌ها به دو گروه متقلب یا غیرمتقلب استفاده شده و بردار ورودی مورد استفاده از نسبت‌های مالی مرتبط با سودآوری، نقدینگی، ایمنی و کارایی تشکیل شده است. برای جلوگیری از تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی جعلی، ما بردار ورودی را با ویژگی‌های رفتاری مانند سن و اندازه شرکت غنی‌سازی کردیم. در این مطالعه، ما تکنیک‌های داده‌کاوی توصیفی را برای جلوگیری از تقلب در صورت‌حساب‌های مالی به کار می‌بریم.

### ۳- دستورالعمل تهیه و تنظیم دفاتر

تقلب در صورت‌حساب مالی به دلایل متعددی رخ می‌دهد و با سه متغیر قابل توضیح است: شرایط، ساختار سرمایه و انتخاب (شکل ۱) (آگراوال، ۱۹۹۳)



شکل ۱. مدل 3C برای تقلب صورت‌حساب مالی

حضور هر یک از این سه متغیر (3C) باید به‌عنوان هشدار برای وجود تقلب در صورت‌حساب مالی در نظر گرفته شود.

هر برهه از زمان می‌تواند احتمال تقلب مدیریت را افزایش دهد، زیرا الگوی ارائه شده توسط 3C حاوی فرصت‌های کافی، انگیزه‌ها و انگیزه‌های مدیریت برای تهیه و تنظیم دفاتر حسابداری جعلی است.

"شرایط"، اولین متغیر مدل 3C به انگیزه و فشار (مالی و اقتصادی) اشاره دارد که یک شرکت با آن مواجه است. فشار مالی شامل فشار برای تحقق برآورد تحلیلگر از درآمد شرکت می‌شود که می‌تواند نقش مهمی در فعالیت غیرقانونی معروف به تقلب در صورتحساب مالی داشته باشد. فشار مالی نظیر کاهش در میزان و کیفیت درآمد، انگیزه‌های برای مدیریت ارشد شرکت جهت تقلب در صورتحساب مالی شرکت است.

"ساختار سرمایه" دومین C از مدل 3C است. احتمال تقلب در صورتحساب‌های مالی ممکن است تحت تأثیر محیط ایجاد شده توسط ساختار سرمایه یک شرکت افزایش یابد. این وضعیت نشان‌دهنده حاکمیت شرکتی مؤثر است که ساختار کنترل داخلی و کمیته حسابرسی عادلانه را شامل می‌شود.

"انتخاب" سومین متغیر در مدل ارائه شده توسط رضایی در ۲۰۰۲ است. انتخاب گزینه‌ای است که توسط مدیریت بین استفاده از استراتژی‌های تجاری اخلاقی و استفاده از طرح‌های مدیریتی درآمد غیرقانونی به‌منظور دستیابی به افزایش مداوم در کمیته و کیفیت درآمد، مورد استفاده قرار می‌گیرد. تقلب در صورتحساب مالی می‌تواند تنها یکی از گزینه‌های انتخاب شده توسط مدیریت شرکت باشد.

مدیریت شرکت ممکن است به‌خاطر ویژگی‌های [ذاتی] خود از لحاظ وفاداری، شخصیت تهاجمی، ناکارآمدی در کنترل و پایبند نبودن به اصول اخلاقی، و باوجود حکمرانی شرکتی یا فشار محیطی، از تقلب در صورتحساب مالی به‌عنوان یک ابزار استراتژیک استفاده کند.

مدیر ارشد یک شرکت در شرایط ذیل ممکن است تصمیم به مشارکت در گزارش‌دهی مالی جعلی بگیرد:

الف) دارایی‌های شخصی یا سرمایه مدیریتی ارتباط دقیقی با عملکرد شرکت از نظر به اشتراک‌گذاری سود داشته باشد.

ب) فرصت‌های کافی برای مدیریت وجود داشته باشد تا دست به تقلب در صورت حساب مالی بزند.

ج) مدیریت مایل به افزایش حداکثری ارزش سهام داشته باشد تا بتواند برخی فشارهای داخلی یا خارجی را کنترل کند.

د) مدیران ارشد قبلاً برای کسب سود سازمانی شخصاً ریسک کرده باشند.

ه) شانس شناسایی تقلب ناچیز باشد.

به‌عنوان مثال، مدیریت تصمیم گرفته است وارد گزارش‌دهی مالی جعلی شود و سپس از هریک از دستورالعمل‌های ذیل برای تهیه و تنظیم دفاتر حسابداری استفاده می‌کند.

۱. گزارش بیش از حد درآمد - درآمد ممکن است با افزایش نرخ فروش بیش از حد واقعی گزارش شود. این کار را می‌توان با وارد کردن نرخ فروش خیالی یا وارد کردن فروش در اظهارنامه‌های مالی، قبل از کسب درآمد واقعی انجام داد.

۲. گزارش کمتر از واقع هزینه‌ها - نگهداشتن هزینه‌هایی که در طول دوره جاری رخ داده‌اند و وارد کردن آن‌ها در صورت هزینه‌های دوره مالی بعدی، تحت عنوان گزارش کمتر از واقع هزینه‌ها شناخته می‌شود. این موقعیت می‌تواند به دلیل سرمایه‌گذاری اشتباه طی چند دوره، و نه بلافاصله پس از وقوع هزینه رخ دهد.

۳. گزارش بیش از حد واقعی دارایی‌ها - دارایی‌ها ممکن است با عدم نوشتن حساب‌های دریافتی یا ننوشتن دارایی‌هایی که ارزش معیوب یا موجودی منسوخ شده دارند، بیش از حد واقعی گزارش شوند.

۴. گزارش کمتر از واقع بدهی‌ها - بدهی‌ها ممکن است با عدم ثبت ضمانت‌نامه‌ها به‌صورت صریح یا با جابه‌جا کردن آن‌ها در کوتاه‌مدت و بلندمدت کمتر از اندازه واقعی گزارش شوند.

۵. استفاده نادرست از ذخایر - حساب‌های ذخیره مانند ذخایر بدهی‌های قابل دریافت، ضمانت‌نامه‌ها، مازاد انبار و بازده فروش ذاتاً ریسک هستند، زیرا برای تعیین تعادل آن‌ها در پایان دوره مالی، قضاوت دقیق و کاملی نیاز است.

۶. طبقه‌بندی اشتباه در قالب یک دسته‌بندی - هزینه‌های زمان - مدیریت شرکت ممکن است یک هزینه یک‌باره را از دفاتر حسابداری خود حذف کند تا تصور اشتباهی در مورد نتایج عملیاتی شرکت به شرکت‌کنندگان در بازار سرمایه ارائه دهد.
۷. سوءاستفاده از قوانین حسابداری - تقلب در صورتحساب مالی ممکن است با بهره‌برداری از حفره‌های حلقه موجود در قوانین حسابداری انجام شود.
۸. سوء نمایش اطلاعات - مدیریت عمداً اطلاعات غلطی را در بیانیه مالی بیان می‌کند یا در بیانیه مالی، کاربران را در مورد عملیات شرکت گمراه می‌کند.

#### ۴- متدلوژی تحقیق

##### ۴-۱- مجموعه داده

مجموعه داده مورد استفاده در این تحقیق، از صورتحساب‌های مالی ۱۱۴ شرکت ذکرشده به‌دست آمده است.

فهرستی از این نسبت‌ها / آیتم‌های مالی در جدول ۱ ارائه شده است. انتخاب این متغیرهای مالی براساس تحقیق قبلی و مقادیر مالی نقدینگی، ایمنی، سودآوری و کارایی شرکت‌های مورد بررسی صورت گرفته است. خصوصیات رفتاری اعم از سن شرکت، اندازه براساس دارایی کل و درآمد کل، در فهرست متغیرهای ورودی جهت جلوگیری از انتشار گزارش مالی جعلی گنجانده شده است. در طی مرحله پیش پردازش، داده‌ها به یک فرمت مناسب برای کاوش تبدیل شدند. هر یک از متغیرهای مستقل مالی با استفاده از تغییرات دامنه  $0.0 \leq \min$  ,  $\max \leq 1.0$  نرمال‌سازی شدند.

جدول ۱. نسبت‌های مالی مورد استفاده برای جلوگیری از بروز تقلب در صورت حساب‌های

## مالی

شماره سریال	آیتم‌ها / نسبت‌های مالی
۱	بدهی
۲	دارایی‌های کل
۳	سود ناخالص
۴	سود خالص
۵	درآمد اصلی کسب و کار
۶	نقدینگی و پس‌اندازها
۷	حساب‌های قابل دریافت
۸	موجودی / درآمد اصلی کسب و کار
۹	موجودی / دارایی‌های کل
۱۰	سود ناخالص / دارایی‌های کل
۱۱	سود خالص / دارایی‌های کل
۱۲	دارایی‌های فعلی / دارایی‌های کل
۱۳	سود خالص / درآمد اصلی کسب و کار
۱۴	حساب‌های قابل دریافت / درآمد اصلی کسب و کار
۱۵	درآمد اصلی کسب و کار / دارایی‌های کل
۱۶	دارایی‌های فعلی / بدهی‌های فعلی

شماره سریال	آیتم‌ها / نسبت‌های مالی
۱۷	درآمد فعلی کسب و کار / دارایی ثابت
۱۸	نقدینگی / دارایی‌های کل
۱۹	موجودی / بدهی‌های فعلی
۲۰	بدهی کل / سهام کل
۲۱	بدهی بلندمدت / دارایی کل
۲۲	سود خالص / سود ناخالص
۲۳	بدهی کل / دارایی کل
۲۴	دارایی کل / سرمایه و ذخایر
۲۵	بدهی بلندمدت / دارایی کل
۲۶	دارایی ثابت / دارایی کل
۲۷	ذخایر و نقدینگی / دارایی‌های فعلی
۲۸	سرمایه‌ها و ذخایر / بدهی کل
۲۹	حساب‌های قابل دریافت / دارایی کل
۳۰	سود ناخالص / سود اصلی کسب و کار
۳۱	سود توزیع نشده / سود خالص
۳۲	سود اولیه کسب و کار / سود اولیه کسب و کار در سال گذشته
۳۳	درآمد اولیه کسب و کار / درآمد اولیه کسب و کار در سال گذشته
۳۴	حساب‌های قابل دریافت / حساب‌های قابل دریافت سال گذشته
۳۵	دارایی کل / دارایی کل سال گذشته
۳۶	بدهی / سهام
۳۷	حساب‌های قابل دریافت / فروش
۳۸	موجودی / فروش
۳۹	فروش - حاشیه ناخالص
۴۰	سرمایه فعال / دارایی کل
۴۱	سود خالص / فروش
۴۲	فروش / دارایی کل
۴۳	درآمد خالص / دارایی ثابت
۴۴	دارایی سریع / بدهی‌های فعلی

شماره سریال	آیتم‌ها / نسبت‌های مالی
۴۵	درآمد/دارایی کل
۴۶	بدهی‌های فعلی/درآمد
۴۷	بدهی کل/درآمد
۴۸	نسبت رشد فروش
۴۹	درآمد قبل از مالیات
۵۰	عدد Z
۵۱	درآمدهای کسب شده /دارایی کل
۵۲	درآمد قبل از مالیات /دارایی کل
۵۳	بدهی‌های کل /دارایی کل
۵۴	بازگشت نقدی به دارایی
۵۵	هزینه بهره/بدهی کل
۵۶	فروش
۵۷	سن شرکت
۵۸	تغییر در نقدینگی به کل دارایی‌ها
۵۹	تغییر در دارایی‌های فعلی به بدهی‌های فعلی
۶۰	تغییر در کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها
۶۱	سایز شرکت براساس دارایی‌ها
۶۲	سایز شرکت براساس درآمد

ما تمام ۶۲ متغیر ورودی موجود در جدول ۱ را تجمیع کردیم. به منظور کاهش ابعاد مجموعه داده‌ها، از ارزیابی واریانسی یک‌طرفه استفاده شد. متغیرهایی با ارزش  $p \leq 0.05$  معنادار و آموزنده در نظر گرفته شده و متغیرهایی که ارزش  $P$  بالایی داشتند، تحت عنوان غیرآموزنده طبقه‌بندی شدند. در ادامه، متغیرهای اطلاعاتی با استفاده از روش‌های داده‌کاوی توصیفی مورد آزمایش قرار می‌گیرند. متغیرهای ورودی که معنادار در نظر گرفته می‌شوند، در جدول ۲ همراه با مقادیر  $F$  و مقادیر  $p$  نشان داده شده‌اند.

جدول ۲. فهرست متغیرهای آموزنده / اطلاعاتی

شماره	آیتم‌ها/نسبت‌های مالی	F-value	P-value
۱	بدهی	۱/۳۴۵	۰/۰۲۸
۲	موجودی/درآمد اولیه کسب و کار	۳/۰۳۱	۰/۰۰۱
۳	موجودی/دارایی کل	۱۷/۴۶۸	۰۰۰
۴	سود خالص /دارایی کل	۳/۰۳۵	۰/۰۰۱
۵	حساب‌های قابل دریافت/درآمد اولیه کسب و کار	۶/۰۹۹	۰/۰۱۸
۶	درآمد اولیه کسب و کار /دارایی کل	۳/۰۳۸	۰/۰۰۱
۷	درآمد اولیه کسب و کار/دارایی ثابت	۳/۰۵۵	۰/۰۰۱
۸	نقدینگی/دارایی کل	۲/۹۱۸	۰/۰۰۱
۹	موجودی/بدهی‌های فعلی	۶/۷۴۴	۰/۰۰۱
۱۰	بدهی کل/دارایی کل	۲/۸۵۱	۰/۰۰۱
۱۱	بدهی بلندمدت/سرمایه و ذخایر کل	۲/۲۶۶	۰/۰۱۴
۱۲	سپرده‌ها و نقدینگی/دارایی کل	۲/۹۳۲	۰/۰۰۱
۱۳	سرمایه‌ها و ذخایر/بدهی کل	۲/۲۱۳	۰/۰۰۳
۱۴	سود ناخالص /درآمد اولیه کسب و کار	۳/۸۴۷	۰/۰۰۸
۱۵	حساب‌های قابل دریافت/فروش	۱/۷۰۲	۰/۰۲۱
۱۶	سرمایه در گردش/دارایی کل	۲/۹۰۶	۰/۰۰۱
۱۷	فروش / دارایی کل	۱۲/۸۱۸	۰/۰۰۳
۱۸	درآمد خالص / دارایی ثابت	۳/۰۳۸	۰/۰۰۱
۱۹	دارایی سریع / بدهی‌های فعلی	۱/۸۳۹	۰/۰۵۰
۲۰	درآمد / دارایی کل	۱۲/۸۱۸	۰/۰۰۳
۲۱	سرمایه و ذخایر / بدهی	۱/۱۳۰	۰/۰۴۹
۲۲	درآمدهای به‌دست آورده / دارایی کل	۳/۰۳۹	۰/۰۰۱
۲۳	درآمد قبل از مالیات	۴/۳۶۳	۰/۰۲۳

شماره	آیتم‌ها/نسبت‌های مالی	F-value	P-value
۲۴	درآمد قبل از مالیات / دارایی کل	۰/۰۴۳	۰/۰۰۱
۲۵	عدد Z	۳/۰۵۴	۰/۰۰۱
۲۶	بدهی‌های کل / دارایی کل	۳/۱۵۴	۰/۰۰۲
۲۷	جریان نقدینگی از عملیات اقتصادی	۱/۷۲۰	۰/۰۱۸
۲۸	بازگشت نقد دارایی‌ها	۳/۹۴۰	۰/۰۰۲
۲۹	هزینه‌های بهره	۱/۸۰۶	۰/۰۱۰
۳۰	هزینه بهره / بدهی کل	۱/۴۴۰	۰/۰۴۲
۳۱	سایز شرکت براساس دارایی‌ها	۱/۱۷۹	۰/۰۴۳
۳۲	تغییر در نقدینگی به دارایی کل	۲/۹۶۷	۰/۰۰۱
۳۳	بدهی‌های فعلی سال گذشته	۱/۳۹۱	۰/۰۲۸
۳۴	بدهی‌های کل سال گذشته	۱/۳۴۶	۰/۰۲۲
۳۵	تغییر در بدهی‌های کل به دارایی‌های کل	۳/۱۸۸	۰/۰۰۱

#### ۴-۳- تکنیک‌های داده‌کاوی توصیفی

داده‌کاوی توصیفی به تجزیه و تحلیل داده‌ها از ابعاد مختلف و با هدف یافتن الگوهای ناشناخته جالب، روابط زیربنایی و همبستگی میان تعداد صفات در پایگاه‌های داده رابطه‌ای بزرگ می‌پردازد. هدف از داده‌کاوی توصیفی، توصیف مشخصات جالب متداول مجموعه داده‌ها به صورت خلاصه و دقیق است. یکی از مزایای عمده استفاده از تکنیک‌های داده‌کاوی توصیفی این است که استفاده از داده‌های نظارت نشده ساده‌تر می‌شود. این مزیت تکنیک‌های داده‌کاوی توصیفی در مطالعه حاضر، به‌منظور جلوگیری از انتشار گزارش مالی جعلی استفاده شده است. دو تکنیک داده‌کاوی توصیفی با سابقه و شهرت خوب یعنی قانون ارتباط و خوشه‌بندی، در این تحقیق مورد استفاده قرار گرفته‌اند.

#### ۴-۳-۱- قانون ارتباط

قانون ارتباط اولین بار توسط Agrawal و همکاران معرفی شده است (آگروال، ۱۹۹۳ و آگروال و همکاران، ۱۹۹۳) شرح مسئله به شرح زیر است. فرض کنید  $I = \{i_1, i_2, \dots, i_m\}$  یک مجموعه از اقلام است. فرض کنید  $E$  مجموعه‌ای از معاملات است که در آن، هر معامله  $T$  مجموعه‌ای از اقلام و مرتبط با هر معامله است و یک شناسه منحصر به فرد، موسوم به TID را تشکیل می‌دهد. معامله  $T$  حاوی  $x$ ، مجموعه‌ای از اقلامی در  $I$  است اگر،  $x \subseteq T$  باشد. یک قانون ارتباط عبارتست از کاربرد فرم  $X \rightarrow Y$  که در آن  $x \subseteq X$  و  $Y \subseteq I$  است. قانون  $X \rightarrow Y$  در مجموعه معامله  $E$  با قطعیت باقی می‌ماند اگر  $\text{conf}\%$  معاملات در  $E$  که حاوی  $X$  است، حاوی  $Y$  هم باشد. قانون  $X \rightarrow Y$  دارای یک مکمل پشتیبانی در مجموعه معامله  $E$  است اگر  $\text{sup}\%$  معاملات در  $E$  حاوی  $X$  باشد. پشتیبانی معیار اندازه‌گیری معناداری آماری قوانین ارتباط و قطعیت، درجه همبستگی در مجموعه داده‌ها بین  $X$  و  $Y$  است. پشتیبانی از یک قانون ارتباط را می‌توان بدین صورت تعریف نمود:

تعداد تراکنش‌هایی که حاوی  $X, Y$  هستند.

$$\text{Supp} = \frac{\text{هیچ تراکنشی حاوی } X, Y \text{ نیست}}{\text{تمام تراکنش‌ها از } E} \quad (۱)$$

$$\text{lift}(x \rightarrow Y) = \frac{\text{supp}(X \rightarrow Y)}{\text{supp}(Y) * \text{supp}(x)} \quad (۲)$$

تعداد کل معاملات در  $E$  قطعیت قانون را می‌توان این‌گونه تعریف کرد.

$$\text{conf}(X \rightarrow Y) = \frac{\text{supp}(X \rightarrow Y)}{\text{supp}(X)} \quad (۳)$$

برای انتخاب قوانین جالب میان مجموعه‌ای از قوانین احتمالی،  $\text{lift}$  و  $\text{conviction}$  دو محدودیتی هستند که می‌توان همراه با حمایت و قطعیت به کار برد.  $\text{Lift}$  یک قانون را می‌توان به صورت زیر تعریف کرد.

$$\text{supp}(X \rightarrow Y) \quad (۴)$$

$$\text{lift}(X \rightarrow Y) = \frac{\text{supp}(X \rightarrow Y)}{\text{supp}(Y) * \text{supp}(X)} \quad (۵)$$

محکومیت یک قاعده می‌توان بدین صورت تعریف کرد:

$$\text{Conv}(X \ Y) = \frac{1 - \text{supp}(Y)}{1 - \text{conf}(X \ Y)} \quad (۶)$$

به‌طور کلی، قوانین ارتباط برای برآورده ساختن حداقل پشتیبانی و حداقل قطعیت تعیین شده توسط کاربر مورد نیاز هستند. فرایند ایجاد قوانین ارتباط به دو مرحله تقسیم می‌شود. در گام اول، حداقل پشتیبانی برای پیدا کردن مجموعه آیتم‌های مکرر از مجموعه داده‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. این مجموعه آیتم‌ها به‌مراه حداقل محدودیت برای ایجاد قوانین ارتباط در گام دوم استفاده می‌شوند. اثر بخشی سیستم مبتنی بر قانون به دانش و تخصص شخص طراح قوانین بستگی دارد. عیب داده‌کاوی ارتباط اینست که می‌تواند احتمال دسته‌بندی بسیاری از معاملات معتبر را در قالب استثناء افزایش دهد. با اولویت‌بندی قوانین، تا حدودی می‌توان بر این محدودیت غلبه کرد.

#### ۴-۳-۲- خوشه‌بندی

خوشه‌بندی یک تکنیک طبقه‌بندی بدون نظارت است که در آن، مجموعه‌ای از داده‌ها یا اشیاء به مجموعه‌ای از کلاس‌های فرعی معنادار به نام خوشه تقسیم می‌شوند. به‌عبارت دیگر، یک خوشه عبارتست از فهرست مرتب شده اشیاء داده مشابه. هر خوشه شامل اشیایی است که در میان خودشان مشابه و متفاوت از اشیاء خوشه دیگر هستند. خوشه‌ها باید طوری تولید شوند که شباهت بین خوشه‌ای بسیار کم یا حداقل و خواص شباهت فراخوشه‌ای بسیار بالا باشد. خوشه‌بندی یکی از مهم‌ترین تکنیک‌های داده‌کاوی توصیفی است که پیش از هر چیز می‌تواند گروهی از اشیاء مرتبط را شناسایی کرده و همچنین، روابط زیربنایی بین اشیاء داده‌ها را بررسی کند (قربانی و داودی، ۱۳۹۶، ۵۲). خوشه‌بندی میانگین کی<sup>۱</sup>، یکی از تکنیک‌های رایج خوشه‌سازی است. خوشه‌بندی کی مینزیک الگوریتم تکاملی است که مجموعه داده‌ها را در قالب گروه‌های کی از مشاهدات مرتبط<sup>۰</sup> و بدون استفاده از دانش قبلی<sup>۰</sup> خوشه‌بندی می‌کند. مقدار ارزش K به‌عنوان یک پارامتر ورودی ارائه می‌شود. سپس هر مشاهدات براساس نزدیکی مشاهده به

1. K

کشف تقلب در تنظیم صورتحساب مالی با کمک تکنیک‌های داده‌کاوی توصیفی ۱۲۵۵

میانگین خوشه، به خوشه‌ها اختصاص داده می‌شود. در ادامه، میانگین خوشه تجدید محاسبه شده و فرایند دوباره آغاز می‌شود.

خوشه‌بندی برای پیدا کردن ارتباط منطقی و مفید، روابط و ساختارهای زیربنایی در مجموعه داده‌ها استفاده شده و کیفیت نتیجه، به اندازه‌گیری شباهت و عدم همبستگی بین خوشه‌ها بستگی دارد.

### ۵- نتایج و تجزیه و تحلیل

دو تکنیک داده‌کاوی توصیفی که در بالا توصیف شدند، بر روی مجموعه داده‌های به‌دست آمده از ۱۱۴ شرکت پیاده‌سازی شدند.

در این مطالعه، قوانین ارتباط با استفاده از رپیدماینر نسخه ۳، ۲، ۵ تولید شده‌اند. تمام متغیرهای آموزنده / اطلاعاتی به متغیرهای اسمی تبدیل شده‌اند. متغیرهای اسمی نیز به متغیرهای دو جمله‌ای تبدیل شدند زیرا این الزام اول استفاده از الگوریتم رشد الگوی تکراری رشد برای تولید مجموعه‌های تکرار شونده است. حداقل حمایت برای رشد الگوی تکراری رشد روی ۰/۹۵ تنظیم شده است. مجموعه آیتم‌های مکرر تولید شده، برای ایجاد قوانین ارتباط استفاده شده‌اند. حداقل قطعیت برای تولید قوانین، ۰/۸ است.

جدول ۳. فهرست قوانین ارتباط

ردیف	قواعد انجمنی	Support	Confidence	Lift	Conviction
۱	موجودی / دارایی کل < ۰/۳۳	٪۴۳	٪۸۶	۱/۱۵۳	۱/۸۱۲
۲	نقدینگی / دارایی کل < ۰/۱۹۸	٪۴۲/۱	٪۸۴/۲	۱/۱۲۹	۱/۶۱۱
۳	موجودی / بدهی‌های فعلی < ۰/۱۹۰	٪۴۳/۹	٪۸۷/۷	۱/۱۷۶	۲/۰۷۱
۴	سپرده‌ها و نقدینگی / دارایی کل < ۰/۴۰۸	٪۴۳/۹	٪۸۷/۷	۱/۱۷۶	۲/۰۷۱
۵	فروش / دارایی کل < ۰/۵۵۳	٪۴۴/۷	٪۸۹/۵	۱/۲	۲/۴۱۷
۶	درآمد / دارایی کل < ۰/۵۵۳	٪۴۴/۷	٪۸۹/۵	۱/۲	۲/۴۱۷
۷	موجودی / بدهی‌های فعلی < ۰/۱۹۰ و سپرده‌ها و نقدینگی / دارایی کل < ۰/۴۰۸	٪۴۴/۷	٪۸۹/۵	۱/۲	۲/۴۱۷

نسبت‌های مورد استفاده در قوانین ارتباط، معیار کارایی و نقدینگی یک شرکت هستند. قوانین تولید شده در بالا می‌توانند در مورد تقلب در صورت حساب‌های مالی به حساب‌رسان و مدیران ارشد اجرایی هشدار دهند.

خوشه‌بندی، دومین تکنیک داده‌کاوی توصیفی با استفاده از نرم‌افزار داده‌کاوی، وکا نسخه ۳ اجرا شده است. خوشه‌بندی کی مینزبا تنظیم مقدار  $K$  روی ۲ اجرا شده است. حالت تست نیز روی کلاس‌ها تنظیم شده تا ارزیابی بر روی داده‌های آموزشی خوشه‌بندی شود. یک متغیر باینری به‌عنوان متغیر کلاس انتخاب شده است. الگوریتم خوشه‌بندی کی مینز، ۸۵ درصد مشاهده را به‌درستی خوشه‌بندی کرده است. ویژگی‌های مرکزی برای هر دو خوشه به‌مراه متغیرهای جالب در ادامه نشان داده شده‌اند. (جدول ۴).

جدول ۴. ویژگی‌های مرکزی

ردیف	متغیرهای مهم	کل دیتا	خوشه‌های بدون تقلب	خوشه‌های با تقلب
۱	موجودی / دارایی کل	۰/۵۱ - Inf	۰/۵۱ - Inf	۰/۰۰۳۵ - Inf
۲	حساب‌های قابل دریافت / درآمد اولیه کسب و کار	-۰/۰۳۷۵ - ۰/۷۸۷۵	۰/۷۸۷۵ - ۱/۷۶۴	-۰/۰۳۷۵ - ۰/۷۸۷۵
۳	درآمد اولیه کسب و کار / دارایی ثابت	۰/۱۰۵	۰/۰۷۲	۰/۱۰۵
۴	درآمد فعلی کسب و کار / دارایی‌های ثابت	۰/۱۹۸۵ - Inf	۰/۱۹۸۵ - Inf	۰/۱۹۸۵ - Inf
۵	جریان نقدینگی / دارایی ثابت	۰/۵۷۷ - Inf	۰/۳۰۶۵ - ۰/۵۷۷	۰/۵۷۷ - Inf
۶	فروش / دارایی کل	۰/۵۴۵۵ - Inf	۰/۵۴۵۵ - Inf	۰/۳۰۶۵ - ۰/۵۴۵۵
۷	درآمد خالص / دارایی ثابت	۰/۰۰۶	۰/۰۰۶۰	۰/۰۶۵
۸	دارایی سریع / بدهی‌های فعلی	۱/۹۴۲	۰/۲۷۴	۱/۹۴۲
۹	درآمد / دارایی کل	۰/۵۴۵۵ - Inf	۰/۵۴۵۵ - Inf	۰/۳۶۵ - ۰/۵۴۵۵
۱۰	عدد Z	-۱/۸۱۲۵۲۶ ۰/۸۹۴۱۶	-۱/۸۱۲۵۲۶ ۰/۸۹۴۱۶	۵/۳۴۹۶۳۱ - Inf

الگوریتم خوشه‌بندی کی مینز، ۶۸ شرکت از ۸۵ شرکت را به‌عنوان غیرمتقلب طبقه‌بندی کرده و ۴۶ شرکت را به‌جای ۲۹ شرکت جعلی موجود در مجموعه داده‌ها به‌عنوان متقلب طبقه‌بندی کرده است. این بدان معناست که ۱۷ شرکت (که در مجموعه داده غیرمتقلب محسوب می‌شوند) دارای شاخص بارز تقلب در صورتحساب مالی هستند.

## ۶- نتیجه‌گیری

هزینه ضرر و زیان‌های مالی و اعتماد از دسته رفته شرکت‌کنندگان در بازار سرمایه که در نتایج منتشر شده سالانه درج می‌گردد، محرکه اصلی انگیزه شرکت‌ها برای تحقیق و بررسی در زمینه مبارزه با تقلب است. تقلب داخلی مانند تقلب مالی باید مانند هر تهدید هزینه دیگری برای شرکت کنترل شود.

در این مطالعه، روش‌های داده‌کاوی توصیفی بر روی مجموعه داده‌های جمع‌آوری شده از صورتحساب‌های مالی ۱۱۴ شرکت اجرا می‌شوند تا قوانین جلوگیری از تقلب در صورتحساب مالی کشف و شناسایی شوند. ما ۶۲ متغیر / نسبت مالی را جمع‌آوری و مستندسازی کردیم. سپس، برای پیدا کردن متغیرهای آموزنده / اطلاعاتی براساس مقادیر  $p$  از تحلیل واریانس یک طرفه استفاده می‌شود. در ادامه، دو روش داده‌کاوی توصیفی یعنی قانون ارتباط و خوشه‌بندی بر روی ۳۵ نسبت اطلاعاتی اعمال شدند. هفت قانون ارتباطی با حمایت و قطعیت بیشتر از حداقل مقادیر ۰.۴۰٪ و ۰.۸۰٪ تولید شدند. نسبت‌های مالی مندرج در قوانین ارتباط تولید شده در این تحقیق، باید برای جلوگیری از انتشار گزارش مالی جعلی مورد توجه ویژه مدیریت و ممیزان قرار گیرند. علاوه بر این، این قوانین را می‌توان توسط شرکت‌کنندگان در بازار سرمایه برای قضاوت درباره وضعیت مالی اولیه شرکت مورد استفاده قرار داد.

خوشه‌بندی کی مینز، ۱۷ شرکت غیرمتقلب (از مجموع ۸۵ شرکت غیرمتقلب در مجموعه داده‌ها) را به‌عنوان متقلب شناسایی می‌کند. این بدان معناست که این ۱۷ شرکت ممکن است ناآگاهانه درگیر تقلب‌های مالی شده باشند. این نتایج می‌توانند

هشدار برای مدیریت شرکت بوده، آن‌ها را در مورد تقلب در صورتحساب مالی آگاه سازند.

از این‌رو، شرکت‌ها می‌توانند با استفاده از داده کاوی توصیفی از انتشار گزارش مالی جعلی جلوگیری کنند.

روش‌های داده کاوی توصیفی که در این تحقیق برای پیشگیری از تقلب در صورتحساب مالی استفاده شدند، باید با بهترین تکنیک‌های داده کاوی پیش‌بینی‌گر ادامه یابند تا بتوان تشخیص گزارش مالی جعلی را پشتیبانی و تقویت نمود. دقت روش‌های مورد استفاده در این تحقیق را می‌توان با استفاده از اطلاعات کیفی مانند ترکیب هیأت مدیره و وجود یا فقدان شیوه زندگی افراطی مدیران ارشد و همچنین نسبت‌های مالی مورد استفاده در این تحقیق بهبود بخشید.

### منابع

۱. قربانی ابوالفضل، لایقی کامران، داودی فاطمه (۱۳۹۶)، "شناسایی صورتحساب جعلی مؤدیان مالیاتی به کمک تکنیک‌های داده کاوی" پژوهشنامه مالیات، ۱۳۹۶، ۳۳، ۲۶.
۲. قربانی، ابوالفضل (۱۳۹۵)، "کشف صورتهای مالی جعلی با استفاده از رویکرد داده کاوی ترکیبی" دهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران.
۳. قربانی ابوالفضل، داودی فاطمه (۱۳۹۶) کاربردهای داده‌کاوی در اقتصاد تهران: سخنوران.
4. Access your organizations fraud control policies, management and practices, Published by Certified Information Security. Available at: <http://www.certifiedinfosec.com/fraud-control/establishing-the-fcms-fraud-risk-assessment>.
5. Accounting finance and management (2007), 15: 41-56, John Wiley & Sons, USA, available at: [www.interscience.wiley.com](http://www.interscience.wiley.com).
6. Agrawal, R. and Srikant, R. (1993), Fast algorithms for mining association rules. In Proc. of the 20th Intl. Conf. on Very Large Data Bases, pp.478-499. Santiago, Chile.

7. Agrawal, R., Imielinski, T. and Swami A. (1993), Mining association rules between sets of items in large databases, In Proc. of the ACM SIGMOD Conference on Management of Data, Washington D.C.
8. Atkins Matt, Accounting Fraud in US listed Chinese companies (2011). Available at: <http://www.financierworldwide.com>.
9. Bethany Hoogs, Kiehl Thomas, Lacombe Christina and Senturk Deniz (2007). A Genetic Algorithm Approach to Detecting Temporal Patterns Indicative Of Financial Statement Fraud, Intelligent systems in accounting finance and management, 15: 41-56, John Wiley & Sons, USA, available at: [www.interscience.wiley.com](http://www.interscience.wiley.com).
10. Chui, L., and B. Pike. (2011), Auditors' responsibility for fraud detection: New wine in old bottles? In Proceedings of the American Accounting Association 2011 Annual Meeting, Denver.
11. Fanning, K., & Cogger, K. (1998). Neural network detection of management fraud using published financial data, International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance & Management, 7(1), 21-24.
12. Floyd Advisory LLC, Summary of Accounting and auditing enforcement releases for three months ended September 30, 2011.
13. Gupta R. and Gill N.S. (2012). Data Mining Techniques: A Key for detection of financial statement fraud, International Journal of Computer Science and Information Security, Vol. 10, No. 3, pp. 49-57.
14. Han Jiawei and Kamber Micheline (2002), Data Mining: Concepts and Techniques, Morgan Kaufmann Publishers.
15. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2007), Objective and general principles governing an audit of financial statements (ISA200). [http://www.ifac.org/members/downloads/2007\\_IAASB\\_Handbook.pdf](http://www.ifac.org/members/downloads/2007_IAASB_Handbook.pdf)
16. Kantardzic M. (2002), Data Mining: Concepts, Models, Methods, and Algorithms, Wiley & IEEE Press.

17. Koskivaara E. (2004), Artificial neural networks in auditing: state of the art, *The ICFAI Journal of Audit Practice* 1 (4) 12-33.
18. Kirkos, E., Spathis Ch., and Manolopoulos Y. (2007). Data mining techniques for the detection of fraudulent financial statements, *Expert Systems with Applications* 32, (23), 995-1003.
19. Perols J. (2011), Financial Statement Fraud Detection: An Analysis of Statistical and Machine Learning Algorithms, *A Journal of Practice & Theory* 30 (2), 19, pp. 19-50
20. Rezaee Z. (2002), *Financial Statement Fraud-Prevention and Detection*, John Wiley & Sons, Inc.
21. Spathis C., Doumpos M., and Zopounidis C. (2002), Detecting falsified financial statements: a comparative study using multicriteria analysis and multivariate statistical techniques, *European Accounting Review* 11, (3), 509-535.
22. Zhou Wei and Kappor G. (2011), Detecting evolutionary financial statement fraud, *Decision Support Systems* 50, 570-575.

## بررسی میزان تأثیرگذاری سرمایه فکری بر اعتماد مؤدیان اداره امور مالیاتی

آرزو قنبری

دانشجو دکتری مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد همدان، Arezu\_ghanbari@yahoo.com

### چکیده

مالیات به‌عنوان مهم‌ترین ابزار سیاست‌های مالی دولت در نیل به توسعه اقتصادی، تأمین و برقراری عدالت اجتماعی از اهمیت وافری برخوردار است، که این امر توسط سرمایه فکری موجود در سازمان در اصطلاح ترکیبی از دارایی ناملموس بازار، دارایی فکری، دارایی انسانی و دارایی زیر ساختاری محقق می‌گردد. در این راستا جلب رضایت مؤدیان و مراجعان، باعث افزایش اعتماد و وفاداری عمومی، وفاق ملی، مشارکت عمومی و اقتدار ملی می‌شود و از این مهم می‌توان به تأمین مخارج دولت از طریق مالیات پرداخت.

این مقاله درصدد بررسی تأثیر سرمایه فکری بر اعتماد مؤدیان می‌باشد تا از این رهگذر به تعیین و اولویت‌بندی ابعاد سرمایه فکری سازمان و تعیین اولویت این ابعاد بر اعتماد مؤدیان بپردازد. بدین منظور برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران و برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شده است. با توجه به فرضیه‌های مطروحه از آزمون‌های مناسب با کمک نرم‌افزار SPSS استفاده شده است؛ و سپس با توجه به میزان تأثیرگذاری سرمایه انسانی، سرمایه رابطه‌ای و سرمایه ساختاری بر اعتماد مؤدیان بر اساس نتایج آزمون‌های صورت گرفته، پیشنهاداتی ارائه می‌گردد.

**کلیدواژه‌ها:** سرمایه فکری، سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری، سرمایه رابطه‌ای، اعتماد، امور مالیاتی.

## مقدمه

کار سازمان مالیاتی اخذ مالیات واقعی از بخشی از افراد جامعه که به‌عنوان مؤدی شناخته می‌شوند؛ لیکن نحوه برخورد با آنان در هنگام مراجعه جهت تکمیل مراحل تشخیص و پرداخت مالیات می‌تواند در جلب اعتماد آنان بسیار اثربخش باشد. در عصر فوق هیچ سازمانی بدون توجه به نیازها و خواسته‌های مشتریان خود و جلب رضایت آن‌ها نمی‌تواند به موفقیت دست یابد. در این میان سرمایه فکری کارکنان از اهمیت بسزایی برخوردار است؛ چراکه بر کاهش هزینه‌ها، افزایش سطح اعتماد به سازمان، رضایتمندی، حفظ و نگهداری مؤدیان، و در نتیجه افزایش سودآوری تأثیر قابل توجهی دارد. برای دستیابی به چنین منافعی سازمان‌ها باید از انتظارات و توقعات مؤدیان آگاه باشند، با سازوکارهای هشداردهنده مشکلات را به‌سرعت شناسایی کرده و در مقابل آن‌ها واکنش مناسب و سازنده نشان دهند. امروزه افزایش سرمایه فکری از اهمیت ویژه‌ای نسبت به سایر بخش‌های اقتصادی برخوردار است و از آنجاکه مؤسسات دولتی بیشتر به ارائه خدمات می‌پردازند، این اهمیت در بخش عمومی دوچندان می‌شود.

از آنجاکه در سالیان اخیر توجه دولت‌ها به ارائه خدمات با کیفیت به مردم بیش از گذشته نمایان شده است، سازمان‌های دولتی مایلند به‌منظور جلب اعتماد مردم و افزایش سرمایه اجتماعی، خدماتی ارائه کنند که رضایت مردم و شهروندان و سطح مشارکت آنان را در فعالیت‌های اجتماعی افزایش دهند. در نتیجه در مدیریت دولتی نوین، دولت‌ها با این پرسش مواجهند که چگونه می‌توانند خدماتی سریع‌تر، بهتر و کم‌هزینه‌تر و با کیفیت بالاتر ارائه دهند (روحانی و همکاران، ۱۳۹۳).

سرمایه فکری از نظر منابع انسانی نوعی ثروت آفرینی از راه سرمایه‌گذاری در دانش، اطلاعات، دارایی و تجربه فکری می‌باشد که بر مدیریت عملکرد سازمان‌های دولتی در جهت بهبود کیفیت خدمات ارائه شده به‌منظور ایجاد رضایتمندی در شهروندان و مراجعان می‌تواند از اهمیت بسزایی برخوردار باشد و در تحول و توسعه جوامع نقش استراتژیک داشته باشد، زیرا بهبود عملکرد سازمان‌های دولتی، توانمندی رقابتی، بهره‌وری و قدرت پاسخگویی این سازمان‌ها را افزایش می‌دهد. (تامس، داو نپورت لارنس، ۲۰۰۰) از سوی دیگر با توجه به افزایش آگاهی و نیاز پدید آمده، مؤدیان نیز

مایند این سازمان توانایی اجرای خدمات وعده داده شده را به نحو درست و قابل اتکا داشته باشد. شاید به همین دلیل است که سازمان امور مالیاتی به‌عنوان یکی از سازمان‌های فعال در بخش دولتی توسعه و بهبود کیفیت خدمات را باید به‌عنوان یک حرکت اصلاحی در جهت بهبود اعتماد مؤدیان مالیاتی در نظر بگیرد.

## مبانی نظری و فرضیه‌های تحقیق

### ۱- سرمایه فکری

استوارت<sup>۱</sup> سرمایه فکری را از نظر منابع انسانی نوعی ثروت آفرینی از راه سرمایه‌گذاری در دانش، اطلاعات، دارایی و تجربه فکری تعریف می‌کند. نظریه‌پردازان استراتژی سازمانی در مهر و موم‌های اخیر بر این عقیده‌اند که سازمان‌ها دربرگیرنده بدنه دانش هستند. سرمایه فکری نوعی سرمایه ارزشمند است که دارایی نامشهود یک سازمان شناخته می‌شود (استوارت، ۱۹۹۷).

بنتیس<sup>۲</sup> معتقد است سرمایه فکری عبارت از تلاش برای استفاده مؤثر از دانش<sup>۳</sup> محصول نهایی<sup>۴</sup> در مقابل اطلاعات<sup>۵</sup> مواد خام<sup>۶</sup> است. سرمایه فکری عبارت است از جمع دانش اعضای سازمان و کاربرد دانش آن‌ها است (روس. جی، ۱۹۹۵).<sup>۳</sup> به‌طورکلی اگرچه تعاریف ارائه شده درباره سرمایه فکری کاملاً یکسان نیستند و نظریه عمومی یا طبقه‌بندی پذیرفته شده‌ای برای سرمایه فکری وجود ندارد؛ اما در این پژوهش برای مطالعه سرمایه فکری از مدل بنتیس (۲۰۰۱) استفاده می‌شود که آن را شامل مؤلفه‌های سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه رابطه‌ای می‌داند.

۱-۱ سرمایه انسانی؛ اولین و مهم‌ترین جزء، سرمایه انسانی است و شامل دانش، مهارت و تجربه‌های مدیران و کارکنان و پاسخ مؤثر آن‌ها به آیندگان است. این سرمایه عناصر مختلف منابع انسانی مانند نگرش، شایستگی‌ها، تجربه‌ها و مهارت‌ها، دانش

---

1. Stewart  
2. Bontis  
3. Roos

ضمنی و نوآور بودن، استعداد و دانش ضمنی موجود در ذهن افراد در سازمان‌ها را در برمی‌گیرد (ادوینسون، ال، ۲۰۰۰).<sup>۱</sup>

سرمایه انسانی نشان‌دهنده موجودی دانش افراد یک سازمان است (بنتیس، ۱۹۹۶). روس نیز بحث می‌کند که کارکنان، سرمایه فکری را از طریق شایستگی، نگرش و چالاکی فکری خود ایجاد می‌کنند، همچنین بروکینگ<sup>۲</sup> معتقد است دارایی انسانی یک سازمان شامل مهارت‌ها، تخصص، توانایی حل مسئله و سبک‌های رهبری است. سرمایه انسانی سبب شد است که سازمان‌ها تا حد زیادی به دانش و مهارت‌های کارکنان خود بر ایجاد درآمد، رشد و همچنین بهبود کارایی و بهره‌وری متکی شوند.

۱-۲- سرمایه ساختاری؛ دومین جزء سرمایه ساختاری است که کلیه دارایی‌های غیرانسانی قابلیت‌های سازمانی است که برای برآورده شدن نیازهای بازار مورد استفاده قرار می‌گیرد (بنتیس، ۱۹۹۶). سرمایه ساختاری اشاره به ساختارها و فرآیندهای موجود در درون یک سازمان دارد که کارکنان از آن‌ها استفاده کرده و از این طریق دانش و مهارت‌هایشان را به کار می‌گیرند. مجموعه دانشی که در یک سازمان در پایان روز و بعد از اینکه افراد سازمان را ترک کردند، باقی می‌ماند، هسته اصلی سرمایه ساختاری را نشان می‌دهد و شامل همه ذخایر غیرانسانی (پایگاه داده‌ها، دفترچه‌های راهنمای فرایندها، استراتژی‌ها، رویه‌ها فرهنگ سازمانی، انتشارات و کپی‌رایت‌ها) در سازمان‌ها می‌شود (بزبورا، اف.تی، ۲۰۰۴).<sup>۳</sup>

۱-۳- سرمایه رابطه‌ای؛ در تعاریف جدید مفهوم آن شامل دانش موجود در همه روابطی است که سازمان با مشتریان، رقبا، تأمین‌کنندگان، انجمن‌های تجاری یا دولت برقرار می‌کند (بنتیس، ۱۹۹۶).

رشد سرمایه رابطه‌ای به حمایت از سرمایه انسانی و سرمایه ساختاری بستگی دارد. به‌طور کلی، سرمایه رابطه‌ای که به‌عنوان یک پل و واسطه در فرایند سرمایه فکری عمل می‌کند، عامل تعیین‌کننده اصلی در تبدیل سرمایه فکری به ارزش بازاری و در نتیجه، عملکرد کسب‌وکار سازمان است (استوارت، ۱۹۹۷)

1. Edvinsoon.L

2. Brooking

3. Bozbura.F.T

### مفهوم اعتماد

سازمان‌های دولتی مایلند به منظور جلب اعتماد مردم و افزایش سرمایه اجتماعی، خدماتی ارائه کنند که رضایت مردم و شهروندان و سطح مشارکت آنان را در فعالیت‌های اجتماعی افزایش دهند. در نتیجه در مدیریت دولتی نوین، دولت‌ها با این پرسش مواجهند که چگونه می‌توانند خدماتی سریع‌تر، بهتر و کم‌هزینه‌تر و با کیفیت بالاتر ارائه دهند (هلشی، مهران و حاجی عیدی، ۱۳۸۹)

اعتماد یک مفهوم چند بعدی است و ابعاد متفاوتی دارد. در متون مختلف معانی متفاوتی برای اعتماد عنوان شده است. اسونسون<sup>۱</sup> دست‌کم بیست معنی متفاوت از اعتماد که در متون مختلف آمده را ذکر کرده است از قبیل اطمینان، قابلیت پیش‌بینی، توانمندی، شایستگی، تخصص، خیرخواهی، تمایل، حس تجاری، نوع دوستی، انسجام، وفاداری، ایمان، اجماع، سازگاری، شخصیت، مدیریت باز، علاقه، پذیرش، واقعیت و... اکثر تحقیقات اعتماد را این‌گونه تعریف می‌کنند: "میزان باور یک سازمان به حسن نیت و اعتبار سازمان متقابل". اعتمادسازی در روابط باید طی مراحلی که در آن سازمان‌ها از یکدیگر اطلاعاتی را جمع‌آوری می‌کنند تا دانش دوجانبه‌ای را از یکدیگر به دست آورند، صورت گیرد.

گیدنز<sup>۲</sup> ضمن برشمردن تعریف لومان از اعتماد متذکر گردیده است که "هرکجا که اعتماد مطرح باشد فرد برای تصمیم‌گیری در پیش گرفتن یک مسیر کنش خاص، شقوق گوناگونی را آگاهانه در ذهن دارد". اعتماد را می‌توان به‌عنوان اطمینان به اعتمادپذیری یک شخص یا نظام با توجه به یک‌رشته پیامدها یا روی داده‌های معین تعریف کرد (میلر، الکس، ۱۹۹۸).<sup>۳</sup>

اعتماد می‌تواند معطوف به نشانه‌های نمادین یا تخصصی باشد این اعتماد نیز مبتنی بر درستی اصولی است که شخص از آن بی‌خبر است؛ به عبارت دیگر اعتماد به کارکرد شایسته نظام‌ها مربوط است نه به عملکرد واقعی‌شان. به‌طور کلی روانشناسان اعتماد و فرایند اعتماد را به‌عنوان یکی از پایه‌های اساسی از توسعه فردی توصیف

---

1. Svensson. G  
2. Giddens  
3. Miller, Alex

کرده‌اند. امروزه اندیشمندان دیگر رشته‌ها، مخصوصاً مدیریت بازرگانی فرایندهای اعتماد را در محل‌های تجاری و بازرگانی، به‌عنوان استراتژی، مشارکت و رفتار سازمانی فراگیر توصیف می‌کنند (اتنیسون، اس و دی. بوچرو، ۲۰۰۳).<sup>۱</sup>

### امور مالیاتی

برای نخستین بار در ایران چارچوب مالیاتی در قانون اساسی مشروطه منظور گردید؛ و بر این اساس با استقرار نظام مشروطه، روش‌های دیرین مالی و مالیاتی جای خود را به نظام‌هایی که به تصویب قوه مقننه رسیده بود، دادند. با تصویب قانون مالیات‌های مصوب ۱۳۴۵ جامع‌ترین قانون مالیاتی که دربرگیرنده تمام منابع مالیاتی مطابق تقسیم‌بندی‌های جدید بود تصویب رسید و نظام جدید مالیاتی شکل گرفت. بر اساس بند الف ماده ۵۹ برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور، اهداف سازمان امور مالیاتی کشور فراهم نمودن موجبات اجرای مطلوب کلیه برنامه‌ها و تکالیف مربوط به وصول مالیات و نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی و ایجاد بستر مناسب جهت تحقق اهداف مالیاتی کشور و افزایش کارایی نظام مالیاتی در جهت تصدی کلیه امور راجع به اجرای مقررات و کلیه مراحل اعم از شناسایی مؤدیان، تشکیل پرونده و تنظیم شناسنامه‌های مالیاتی، تشخیص و مطالبه مالیات و حل اختلاف مالیاتی و وصول مالیات به طرق معمول یا از طریق عملیات اجرایی در چهارچوب قوانین مالیاتی و سایر قوانین جاری کشور است. مالیات به‌عنوان یک ابزار مالی مؤثر برای تأمین منابع مالی هزینه‌های ضروری دولت و تعدیل در توزیع درآمد و ثروت و هدایت فعالیت‌های اقتصادی جامعه به کار می‌رود (دادگر کرمانجی، ۱۳۷۸) به‌عبارت‌دیگر مالیات عبارت است از قسمتی از منابع مالی به‌دست‌آمده توسط هویت‌های فردی که به هویت جمعی انتقال می‌یابد. (تاری ف و همکاران، ۱۳۹۱). بابایی و همکاران می‌گویند که مالیات یک برداشت قهری از درآمد و دارایی اشخاص به‌منظور تأمین هزینه‌های عمومی است و یکی از مهم‌ترین شیوه‌های تأمین وجوه جهت مخارج دولتی به شمار می‌رود. به‌عبارت‌دیگر مالیات نوعی پرداخت اجباری است که ممکن است به‌صورت مستقیم و یا غیرمستقیم از

1. Atkinson, S. and D. Butcher

اشخاص حقوقی و یا حقیقی دریافت شود. (تاری ف و همکاران ۱۳۹۱) تعریف مالیات در استانداردهای بین‌المللی عبارت است:

از وجوه اعتباری و غیر جبرانی که دولت به منظور تأمین هزینه‌های عمومی از مردم دریافت می‌کند. مالیات‌ها شامل تمامی وجوهی است که علاوه بر هزینه‌هایی که برای ارائه یا توزیع خدمات دولتی دریافت می‌گردد، سود ناشی از انحصارات مالی دولت، صادرات و واردات دولتی، انحصار خرید و فروش ارز و انحصار برخی از محصولات دولتی نیز باید در زمره مالیات‌ها به شمار رود. همچنین برخی از مبالغی که از سود برخی از سازمان‌های غیردولتی شبیه کلیساها و سازمان‌های تجار (حتی از اعضای خود) دریافت می‌کنند، جزء مالیات محسوب می‌شوند. در طبقه‌بندی سازمان همکاری اقتصادی و توسعه "مالیات" محدود به پرداخت‌های الزامی بدون عوض به دولت می‌باشد. دولت‌ها برای انجام وظایف و مسئولیت‌های خود از جمله ارائه خدمات عمومی از قبیل امنیت، بهداشت و درمان، آموزش، تخصیص منابع بین بخش‌های مختلف کشور، توزیع درآمد و ثروت بین گروه‌های مختلف جامعه و دستیابی به اهدافی مانند تثبیت قیمت‌ها، اشتغال کامل و رشد اقتصادی به منابع مالی نیاز دارد. به عبارتی مالیات به‌عنوان مهم‌ترین ابزار سیاست‌های مالی دولت در نیل به توسعه اقتصادی، تأمین و برقراری عدالت اجتماعی از اهمیت وافری برخوردار است. نظام مالیاتی کارآمد در حوزه منابع درآمدی به بار توزیع درآمد و توزیع عادلانه آن و درنهایت حوزه تولید و سرمایه‌گذاری به توسعه بازار سرمایه و رفاه عمومی جامعه منجر خواهد شد؛ بنابراین نظام مالیاتی تنها ابزاری برای کسب درآمد برای دولت نیست بلکه هدف و انگیزه آن تنظیم و کنترل روابط اقتصادی است و بی‌دلیل نیست که امروزه در اکثر کشورهای جهان از نظام مالیاتی به‌عنوان مهم‌ترین ابزار سیاست‌گذاری، کنترل و جهت‌دهی اقتصادی جامعه بهره‌گیری می‌شود. با بکارگیری نظام درست مالیاتی می‌توان به اهداف مهمی نظیر اشتغال کامل، حفظ و تداوم رشد اقتصادی و کمک به حل سریع بحران‌های اقتصادی دست یافت. (چراتیان، ا؛ و محمدیان امیری، ر. ۱۳۹۳).

و حال سؤال اصلی که در این تحقیق به دنبال دستیابی به آن هستیم "میزان تأثیر سرمایه‌گذاری بر اعتماد مؤدیان سازمان امور مالیاتی کشور چگونه است؟" می‌باشد.

با توجه به اینکه، فلسفه و رسالت اصلی مدیریت دولتی، تأمین منافع و مصالح عموم جامعه می‌باشد بنابراین همه مردم و شهروندان به‌عنوان مشتری در سازمان‌های دولتی قلمداد می‌شوند.

جلب رضایت مؤدیان و مراجعان، باعث افزایش اعتماد و وفاداری عمومی، وفاق ملی، مشارکت عمومی و اقتدار ملی می‌شود که در دنیای کنونی به مانند شاخص‌های اصلی سنجش کارآمدی و توسعه نظام اداری و سیاسی محسوب می‌شوند. (تاری ف و هم کاران ۱۳۹۱) بر این اساس با توجه به گسترده شدن خدمات ارائه شده توسط دفاتر شعب سازمان امور مالیاتی و افزایش مراجعه‌کنندگان به این سازمان، اهمیت و ضرورت اندازه‌گیری میزان انتظارات و ادراکات مشتریان از سرمایه فکری سازمان امور مالیاتی بر اعتماد مؤدیان مالیاتی از اهمیت دوچندانی برخوردار است.

#### **اهمیت و ضرورت مالیات در جامعه**

اهمیت مالیات تنها از بُعد کارایی آن برای دولت نبوده بلکه آثار و فشارهای ناشی از آن و میزان عادلانه و یا ناعادلانه بودن آن، تأثیر آن بر کارایی اقتصادی، ایجاد انگیزه منفی و یا مثبت برای فعالیت‌های گوناگون و امثال آن نیز مورد توجه خاص می‌باشد؛ بنابراین مقوله مالیات از ابعاد مختلف باید مورد توجه قرار گیرد و در ضمن برخوردی شفاف و اصولی را می‌طلبد. داشتن نظام مالیاتی کارآمد و عادلانه آرزوی بسیاری از ملت‌ها می‌باشد که در عین حال در بسیاری از موارد امکان جمع این دو عنصر دشوار می‌باشد. حداقل باید تلاش کلی این باشد که نظام مالیاتی زیان‌کارایی و زیان‌ناشی از عدالت کمتری بر جامعه تحمیل نماید (سیمونسون، ۲۰۰۵).<sup>۱</sup>

اثرات مالیات در بخش‌های مختلف جامعه:

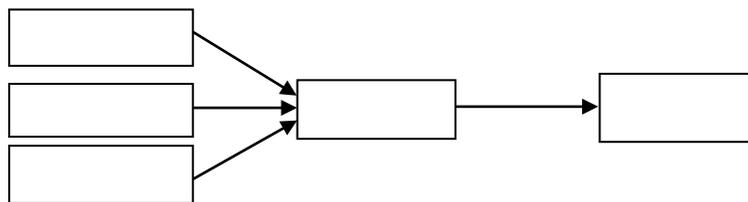
- ۱- تأثیر مالیات بر تولید
- ۲- تأثیر مالیات بر توزیع
- ۳- اثر مالیات بر ترکیب و روش توزیع
- ۴- تأثیر مالیات بر تورم و رکود

1. Simonson

۵- مالیات می تواند بر قدرت پس انداز و توانایی سرمایه گذاری تأثیر بگذارد (دادگر کرماجانی، یدالله (۱۳۷۸)

### مدل مفهومی تحقیق

پژوهش حاضر به بررسی "میزان تأثیرگذاری سرمایه فکری بر اعتماد مؤدیان سازمان امور مالیاتی چگونه است؟" می پردازد.



شکل ۱.

منبع: توسط نویسنده

### روش شناسی تحقیق

با توجه به اینکه این تحقیق قصد دارد، سرمایه فکری درون سازمان بر اعتماد مؤدیان سازمان امور مالیاتی اراک را مورد اندازه گیری قرار دهد، لذا از نظر مبنای هدف، تحقیقی کاربردی است و از نظر طرح تحقیق، تحقیقی، توصیفی- همبستگی محسوب می شود. جهت جمع آوری داده های لازم از جامعه یا نمونه باید از ابزارهای مناسب استفاده گردد. بنابراین با توجه به روش شناسی ذکر شده، در این تحقیق از روش های زیر استفاده می شود:

کتابخانه ای: جمع آوری اطلاعات از طریق مراجعه به کتابخانه ها، مطالعه مطالب، مقالات و کتاب های مربوطه، اینترنت و مجلات.

روش میدانی: در این تحقیق از ابزار پرسشنامه که به عنوان یکی از ابزارهای بسیار متداول در تحقیقات پیمایشی می باشد، استفاده شده است.

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و نتایج تحقیق

در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آماره‌های توصیفی (نظیر میانگین، نمودارهای توصیفی و...) و همچنین از آماره‌های استنباطی نظیر آزمون کولموگروف<sup>۵</sup> اسمیرنوف، ضریب همبستگی با توجه به نوع داده‌های تحقیق از رگرسیون چند متغیره به شیوه گام به گام و برای اولویت بندی ابعاد کیفیت خدمات از آزمون فریدمن و... استفاده می‌شود. در ضمن برای سنجش پایایی پرسشنامه تحقیق از ضریب آلفای کرونباخ با استفاده از نرم افزار SPSS استفاده می‌شود. داده‌های لازم برای تحقیق حاضر از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده است. در ادامه به آزمون‌هایی که این مفروضات را مورد ارزیابی قرار می‌دهد اشاره می‌کنیم. سپس برای این منظور مدل‌های رگرسیونی با استفاده از نرم‌افزار آماری SPSS برآورد شده و معنادار بودن مدل رگرسیونی با استفاده از sig محاسبه شده برای تعیین معنادار یا آماره F در سطح ۹۵٪ اطمینان مورد استفاده قرار می‌گیرد. بدین ترتیب که اگر sig محاسبه شده از معادله رگرسیون کوچک‌تر از مقدار بحرانی ۰,۰۵ باشد مدل رگرسیونی معنادار خواهد بود.

زمینه آشنایی با پاسخگویان در نمونه مورد مطالعه از نظر متغیرهایی همچون سن، جنسیت، تحصیلات سمت سازمانی فراهم شود؛ بنابراین قبل از بررسی ارتباط میان متغیرها و نتایج آزمون فرضیات، به بیان نتایج حاصل از بررسی خصوصیات نمونه و نتایج توصیفی سؤالات پرسشنامه که توسط نرم‌افزار SPSS صورت گرفته است، پرداخته می‌شود. نتایج تحلیل‌های انجام شده بر روی نمونه مورد بررسی در جدول‌های زیر آورده شده است؛ و همچنین سعی شده است با استفاده از نمودارهای مختلف نحوه پراکندگی فاکتورهای ذکر شده در نمونه گرفته شده را بهتر نشان داده شود. اهم موضوعاتی در این قسمت مورد تحلیل توصیفی قرار گرفته‌اند عبارت‌اند از:

بررسی از نظر سن پاسخ‌دهندگان

بررسی از نظر جنسیت پاسخ‌دهندگان

بررسی از نظر تحصیلات پاسخ‌دهندگان

بررسی از نظر تجربه پاسخ‌دهندگان

از نظر سن پاسخگویان:

جدول ۱. نتایج آماری سن نمونه

سن	فراوانی	درصد فراوانی
کمتر از ۳۰ سال	۱۵	۱۰
۳۱-۴۰ سال	۸۸	۵۸
۴۱-۵۰ سال	۳۱	۲۱
بیش از ۵۰ سال	۱۷	۱۱
کل	۱۵۱	۱۰۰

از نظر سطح تحصیلات پاسخ دهندگان:

جدول ۲. نتایج آماری تحصیلات نمونه

تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
دیپلم	۰	۰
فوق دیپلم	۱	۱
لیسانس	۸۳	۵۹
فوق لیسانس	۵۶	۳۹
دکتر	۲	۱
کل	۱۵۱	۱۰۰

از نظر وضعیت تجربه پاسخ دهندگان:

جدول ۳. نتایج آماری وضعیت تجربه نمونه

تجربه	فراوانی	درصد فراوانی
کمتر از ۵ سال	۱۴	۹
بین ۶ تا ۱۰ سال	۸۹	۵۹
بین ۱۱ تا ۲۰ سال	۳۱	۲۱
بالای ۲۰ سال	۱۷	۱۱
کل	۱۵۱	۱۰۰

## از نظر وضعیت جنسیت پاسخ‌دهندگان:

جدول ۴. نتایج آماری وضعیت جنسیت نمونه

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
مرد	۱۱۹	۷۹
زن	۳۲	۲۱
کل	۱۵۱	۱

## نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیونی

فرضیات فوق را در قالب خط رگرسیونی زیر مورد آزمون قرار می‌دهیم: خط رگرسیونی مربوط به فرضیات فوق، معادله زیر نشان داد می‌شود:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5$$

که در آن:

$Y$ : متغیر وابسته (اعتماد مؤدی)

. : عرض از مبدأ

۱ : برآورد کننده شیب خط رگرسیون

$X_i$ : متغیرهای مستقل (سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری، سرمایه رابطه‌ای)

## بررسی فرض نرمال بودن متغیر وابسته

این آزمون جهت بررسی ادعای مطرح شده در مورد توزیع داده‌های یک متغیر کمی مورد استفاده قرار می‌گیرد. فرضیه آماری متناظر با این آزمون به صورت زیر بیان می‌شود:

جدول ۵. بررسی فرض نرمال بودن متغیر وابسته

شاخص‌ها	اعتماد مؤدی
تعداد	۳۳۴
میانگین	/
انحراف معیار	۰/
قدر مطلق بیشترین انحراف معیار	۰/
بیشترین انحراف مثبت	۰/
بیشترین انحراف منفی	۰/
کولموگروف-اسمیرنوف	۰/
سطح معنی داری	۰/ ۶۱ <sup>c</sup>

متغیر از توزیع نرمال برخوردار است:  $H_0$

متغیر از توزیع نرمال برخوردار نیست  $H_1$

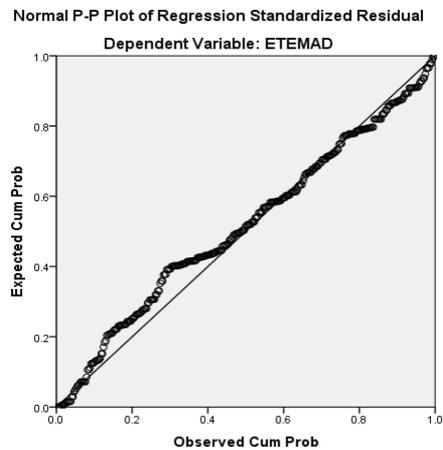
باتوجه به خروجی نگاره فوق برای متغیر اعتماد مؤدی ( $P\text{-value} > 0.05$ ) می‌باشد بنابراین فرض  $H_0$  پذیرفته خواهد شد و فرض  $H_1$  حاکی از نرمال نبودن داده‌ها رد خواهد شد در نتیجه با توجه به اینکه مقدار سطح معنی‌داری از  $0.05$  بیشتر می‌باشد در نتیجه فرض نرمال نبودن داده‌ها را می‌توان رد کرد.

#### **بررسی خطی بودن ارتباط متغیر وابسته با متغیرهای مستقل**

به دلیل اینکه برای آزمون فرض‌های خود از رگرسیون خطی استفاده می‌کنیم بنا براین رابطه باید از نوع خطی باشد، برای آزمون خطی بودن رابطه از نمودار پراکنش متغیرها مستقل و وابسته در مقابل یکدیگر استفاده می‌کنیم ملاحظه می‌شود ارتباط میان متغیرها از نوع خطی می‌باشد در نتیجه می‌توان از روش رگرسیون خطی استفاده نمود.

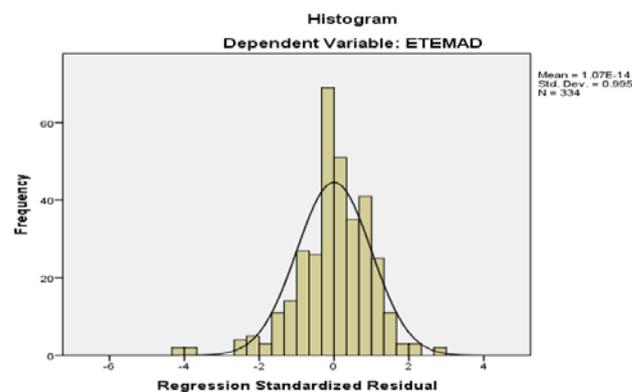
#### **بررسی نرمال بودن خطاها**

یکی دیگر از مفروضات در نظر گرفته شده در رگرسیون که خطاها دارای توزیع نرمال با میانگین صفر باشند. بدیهی است در صورت عدم برقراری این پیش‌گزیده، نمی‌توان از رگرسیون استفاده کرد. Residual (باقی‌مانده) اختلاف بین مشاهده و مقادیر مدل پیشگوی متغیر وابسته است؛ بنابراین، با برقرار بودن این پیش‌گزیده، می‌توان از رگرسیون در خصوص رابطه متغیرهای مستقل و متغیر وابسته استفاده کرد. هیستوگرام یا نمودار p-p باقی‌مانده برای بررسی فرض نرمال بودن عبارت خطا مورد استفاده قرار می‌گیرد. شکل هیستوگرام تقریباً باید از شکل منحنی نرمال تبعیت کند. نمودار زیر معروف به کاغذ نرمال نیز نوعی آزمون نرمال بودن است که اگر داده‌ها متعلق به نمونه‌ای از یک جامعه نرمال باشند، انتظار می‌رود که نقاط نزدیک یک خط مستقیم پراکنده شده باشند و چنانچه نمودار نشان می‌دهد داده‌ها از خط مستقیم دارای انحراف نیستند در نتیجه داده‌ها نرمال هستند.



شکل ۲. نمایشگر نوع توزیع خطاها

باقی مانده‌ها در نمودار p-p باید تابع خط ۴۵ درجه باشند. نمودار p-p فرضیه نرمالیته را نقض نمی‌کند.



شکل ۳. هیستوگرام توزیع نرمال استاندارد خطاها

نمودار فوق، به بررسی نرمال بودن خطاها به‌عنوان یکی دیگر از مفروضات رگرسیون می‌پردازد طبق این فرض می‌باید، خطاها دارای توزیع نرمال با میانگین صفر

باشند. به عبارت دیگر  $Mean=0$  و  $std.Dev=1$  باشد؛ که طبق نمودار فوق مشاهده می شود مقدار میانگین نزدیک به صفر و انحراف معیار نیز نزدیک به یک می باشد که در سمت راست نمودارها نشان داده شده است. با توجه به این نمودارها فرض نرمال استاندارد بودن خطاها تأیید می گردد.

### آزمون دوربین - واتسون

یکی از مفروضاتی که در رگرسیون مدنظر قرار می گیرد، استقلال خطاها (تفاوت بین مقادیر واقعی و مقادیر پیش بینی شده توسط معادله رگرسیون) از یکدیگر است. در صورتی که فرضیه استقلال خطاها رد شود و خطاها با یکدیگر همبستگی داشته باشند امکان استفاده از رگرسیون وجود ندارد. به منظور بررسی استقلال خطاها از یکدیگر از آزمون دوربین - واتسون استفاده می شود. مقدار آماره این آزمون در دامنه ۰ و ۴ قرار دارد و چنانچه این آماره در بازه ۱,۵ یا ۲,۵ قرار گیرد آزمون عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می شود و در غیر این صورت همبستگی بین خطاها وجود دارد. آماره دوربین واتسون برای این آزمون معادله رگرسیون برابر با ۲/۰۸۱ می باشد که در بازه قابل قبول برای تأیید استقلال خطاها وجود دارد. بعد از آزمودن فرضیات لازم برای کاربرد رگرسیون، ادعای های محقق را با آزمون رگرسیون خطی آزمون می کنیم. شیوه کار رگرسیون به این صورت است که ابتدا معنی داری کل مدل رگرسیون مورد آزمون قرار می گیرد که این کار توسط جدول ANOVA صورت می گیرد، سپس باید معنی داری ضریب متغیر مستقل بررسی شود که این کار با استفاده از جدول ضرایب صورت می گیرد. نتیجه آزمون شامل چهار خروجی می باشد که به ترتیب تشریح می شوند.

جدول ۶. متغیرهای وارد شده در آزمون رگرسیون

روش	متغیر مستقل وارد شده	وابسته
Enter	۱. سرمایه انسانی	اعتماد مؤدی
	۲. سرمایه ساختاری	
	۳. سرمایه رابطه ای	

متغیرهای مستقل وارد شده و روش مورد استفاده در رگرسیون را نشان می‌دهد. نگاره به ترتیب ضریب همبستگی، ضریب تعیین، ضریب تعدیل شده و خطای معیار را تخمین می‌زند. با توجه به ضریب تعیین به دست آمده از خروجی آزمون ملاحظه می‌شود که مدل با حضور متغیر سرمایه انسانی به تنهایی ۶۷/۴ درصد از تغییرات متغیر اعتماد مؤدی را تبیین می‌کند سپس با ورود متغیر سرمایه ساختاری این میزان تبیین به ۷۱/۶ درصد افزایش می‌یابد و در نهایت مدل با حضور سه متغیر معنادار سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه رابطه‌ای ۷۳/۳ درصد از تغییرات اعتماد مؤدی را تبیین می‌کند.

جدول ۷. ضرایب همبستگی، ضریب تعیین و ضریب تعدیل شده

ضریب همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای معیار	آماره دوربین-واتسون
۰/ a	۰/	۰/	۰/	۲/۰۸۱
۰/ b	۰/	۰/	۰/	
۰/ c	۰/	۰/	۰/	

نگاره حاوی تحلیل واریانس رگرسیون به منظور بررسی قطعیت وجود رابطه خطی بین و متغیر است. فرضیه‌های آماری آزمون معنی‌داری کل مدل رگرسیون به صورت زیر می‌باشد:

رابطه خطی بین متغیرها وجود ندارد:

رابطه خطی بین متغیرها وجود دارد:

در واقع فرضیه صفر بیان می‌کند که تمام ضرایب رگرسیون برابر صفر هستند به

عبارتی:

$$: \quad \beta_1 = 0$$

ضریب متغیر مستقل مخالف صفر است:

در نگاره، Sig=0.000 و کمتر از ۵ درصد می‌باشد (P-value < ۰/۰۵)، پس فرض خطی بودن رابطه متغیر وابسته با متغیرهای مستقل تأیید می‌شود. در نگاره بعدی در ستون B، بتا به ترتیب مقدار ثابت و ضریب متغیر مستقل ارائه شده است. جدول

ضرایب شامل دو دسته ضرایب استاندارد شده بتا و استاندارد نشده بتا است. در ضرایب استاندارد نشده بتا مقیاس متغیرها با یکدیگر یکسان نیست در صورتی که در ضرایب استاندارد شده بتا مقیاس متغیرها یکسان شده و امکان مقایسه متغیرها وجود دارد؛ بنابراین جهت مقایسه اثر متغیر مستقل بر روی متغیر وابسته از ضرایب استاندارد شده استفاده می شود.

جدول ۸. جدول ضرایب

سطح معنی داری	آماره (F)	MEAN SQUARE	درجه آزادی	SUM OF SQUARE	مدل
اولین متغیر وارد شده با بیشترین درجه همبستگی: سرمایه انسانی					
b				/	میزان تغییرات متغیر وابسته از طریق متغیر مستقل
					میزان تغییرات متغیر وابسته از طریق عوامل تصادفی
					جمع
دومین متغیر وارد شده با بیشترین درجه همبستگی بعد از متغیر سرمایه انسانی: سرمایه ساختاری					
c				/	میزان تغییرات متغیر وابسته از طریق متغیر مستقل
					میزان تغییرات متغیر وابسته از طریق عوامل تصادفی
					جمع
سومین متغیر وارد شده با بیشترین درجه همبستگی بعد از متغیر سرمایه انسانی و سرمایه ساختاری: سرمایه رابطه‌ای					
d	/	/		/	میزان تغییرات متغیر وابسته از طریق متغیر مستقل
		/		/	میزان تغییرات متغیر وابسته از طریق عوامل تصادفی
				/	جمع

جدول ۹. آزمون رگرسیون

سطح معنی‌داری	آماره (T)	ضرایب استاندارد شده	ضرایب استاندارد شده		مدل
			Std.Error	B	
گام اول با ورود متغیر سرمایه انسانی به مدل					
۰/	/		۰/	۰/	مقدار ثابت
۰/	/	۰/	۰/	۰/	سرمایه انسانی
گام دوم با ورود متغیر سرمایه ساختاری به مدل					
۰/	/		۰/	۰/	مقدار ثابت
۰/	/	۰/	۰/	۰/	سرمایه انسانی
۰/	/	۰/	۰/	۰/	سرمایه ساختاری
گام سوم با ورود متغیر سرمایه رابطه‌ای به مدل					
۰/	/		۰/	۰/	مقدار ثابت
۰/	/	۰/	۰/	۰/	سرمایه انسانی
۰/	/	۰/	۰/	۰/	سرمایه ساختاری
۰/	/	۰/	۰/	۰/	سرمایه رابطه‌ای

حال اگر

می‌گردد و از مدل حذف می‌شود در صورت کوچک‌تر بودن سطح معناداری از ۰,۰۵، حضور متغیر مستقل در مدل معنادار است و ضریب رگرسیونی آن مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### نتایج رد یا قبول فرضیات

با توجه به نتایج جدول فوق می‌توان مشخص نمود در هر از معادله رگرسیون با توجه به sig مربوط به متغیرهای مستقل معنی‌دار بودن آن‌ها را در مدل می‌توان تعیین نمود، در نتیجه می‌توان به فرضیات مطرح شده در تحقیق پاسخ داد.

### فرضیه اول:

«سرمایه انسانی سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری دارد.»

: سرمایه انسانی سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری ندارد.

: سرمایه انسانی سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری دارد.

جدول ۱۰. نتایج ضرایب رگرسیون مربوط به سرمایه انسانی بر اعتماد مؤدیان

متغیر مستقل	ضرایب استاندارد شده		ضرایب استاندارد شده	آماره (T)	سطح معنی‌داری
	Std.Error	B			
سرمایه انسانی	۰/	۰/	۰/	/	۰/

با توجه به جدول مشاهده می‌شود که ضریب رگرسیونی استاندارد شده مربوط به متغیر سرمایه انسانی برابر ۰/۳۸۷ با سطح معنی‌داری  $0/000 < sig$  می‌باشد در نتیجه فرض صفر مبنی بر صفر بودن ضریب رگرسیونی را نمی‌توان پذیرفت بنابراین ادعای محقق پذیرفته تأیید می‌شود و با سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت، سرمایه انسانی سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و

معناداری دارد به این معنا که با یک واحد افزایش در سرمایه انسانی، اعتماد مؤدیان 0/387 ام واحد افزایش می‌یابد.

#### فرضیه دوم:

«سرمایه ساختاری سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری دارد.»

: سرمایه ساختاری سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری ندارد

: سرمایه ساختاری سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری دارد

جدول ۱۱. نتایج ضرایب رگرسیون مربوط به سرمایه ساختاری بر اعتماد مؤدیان

متغیر مستقل	ضرایب استاندارد نشده		ضرایب استاندارد شده	آماره (T)	سطح معنی‌داری
	Std.Error	B			

با توجه به جدول مشاهده می‌شود که ضریب رگرسیونی استاندارد شده مربوط به متغیر سرمایه ساختاری برابر ۰/۲۸۵ با سطح معنی‌داری ۰/۰۵ < sig=0/000 می‌باشد در نتیجه فرض صفر مبنی بر صفر بودن ضریب رگرسیونی را نمی‌توان پذیرفت بنابراین ادعای محقق پذیرفته تأیید می‌شود و با سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت، سرمایه ساختاری سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری دارد به این معنا که با یک واحد افزایش در سرمایه ساختاری، اعتماد مؤدیان ۰/۲۸۵ ام واحد افزایش می‌یابد.

#### فرضیه سوم:

«سرمایه رابطه‌ای سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری دارد.»

سرمایه رابطه‌ای سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری ندارد.

سرمایه رابطه‌ای سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری دارد.

جدول ۱۲. نتایج ضرایب رگرسیون مربوط به سرمایه رابطه‌ای بر اعتماد مؤدیان

متغیر مستقل	ضرایب استاندارد شده		سطح معنی داری
	Std.Error	B	
سرمایه رابطه‌ای	۰/	۰/	۰/

با توجه به جدول مشاهده می‌شود که ضریب رگرسیونی استاندارد شده مربوط به متغیر سرمایه رابطه‌ای برابر ۰/۲۵۴ با سطح معنی داری  $0/000 < sig = 0/05$  می‌باشد در نتیجه فرض صفر مبنی بر صفر بودن ضریب رگرسیونی را نمی‌توان پذیرفت بنابراین ادعای محقق پذیرفته و تأیید می‌شود و با سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت، سرمایه رابطه‌ای سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری دارد به این معنا که با یک واحد افزایش در سرمایه رابطه‌ای، اعتماد مؤدیان ۰/۲۵۴ ام واحد افزایش می‌یابد.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این بخش ابتدا به نتیجه‌گیری پرداخته و پیشنهادهای مدیریتی برای جامعه مورد مطالعه ارائه می‌شود. برای انجام تحقیقات جدید در این زمینه بر اساس یافته‌های تحقیق پیشنهادهای پژوهشی ارائه می‌شود تا علاقه‌مندان به این موضوع از آن یاری بگیرند. استفاده از این تحقیق منوط توجه به محدودیت‌های پژوهش می‌باشد. علاوه بر این باید گفته شود اگرچه آمار توصیفی و استنباطی بکار گرفته شده در این تحقیق بر اساس اصول علمی بنا شده است، اما کاربرد این نتایج مستلزم تحقیقات تکمیلی

می‌باشد که به تعدادی از این تحقیقات در پیشنهاد‌های پژوهشی برای تحقیقات آتی اشاره شده است.

هدف کلی این پژوهش بررسی تأثیر سرمایه فکری بر اعتماد مؤدیان سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد. لذا اهداف جزئی شامل موارد ذیل می‌باشد:

- تعیین اولویت ابعاد سرمایه فکری بر اعتماد مؤدیان سازمان امور مالیاتی کشور توسط کارشناسان دفتر خدمات مؤدیان

- تعیین اولویت‌بندی ابعاد سرمایه فکری سازمان امور مالیاتی کشور

جامعه آماری این پژوهش کلیه مؤدیان سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند با توجه به جامعه آماری پژوهش، بر اساس فرمول کوکران نمونه آماری مشخص گردید و از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است. جهت جمع‌آوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده گردید. در این پژوهش جهت توصیف داده‌ها شاخص‌های آمار توصیفی شامل میانگین انحراف استاندارد، خطای اندازه‌گیری و غیره استفاده می‌شود و همچنین جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمودن فرضیات، با توجه به ساختار مفهومی تحقیق و بررسی روابط بین متغیرها، از روش رگرسیون و از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است.

### نتایج کلی پژوهش و تفسیر نتایج

- سرمایه انسانی سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری دارد. بر طبق نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق ضریب رگرسیونی استاندارد شده مربوط به متغیر سرمایه انسانی برابر  $0/387$  با سطح معنی‌داری  $0/000 < sig$  می‌باشد در نتیجه فرض صفر مبنی بر صفر بودن ضریب رگرسیونی را نمی‌توان پذیرفت بنابراین ادعای محقق پذیرفته تأیید می‌شود و با سطح اطمینان  $95\%$  می‌توان گفت، سرمایه انسانی سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری دارد به این معنا که با یک واحد افزایش در سرمایه انسانی، اعتماد مؤدیان  $0/387$  ام واحد افزایش می‌یابد. دارایی انسانی یک سازمان شامل مهارت‌ها، تخصص، توانایی حل مسئله و سبک‌های رهبری است

مؤدیان به منزله شریان حیات بخش این سازمان محسوب می‌شوند و تلاش‌ها در جهت افزایش این سرمایه و رضایت آنان و تلاش در جهت شناسایی و رفع نیازهای آن‌ها مدنظر مدیران سازمان قرار گرفته است. لذا افزایش سرمایه انسانی می‌تواند اعتماد مؤدیان را بالا ببرد.

- سرمایه ساختاری سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری دارد. بر طبق نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق ضریب رگرسیونی استاندارد شده مربوط به متغیر سرمایه ساختاری برابر  $0/254$  با سطح معنی‌داری  $0/05 < sig=0/000$  می‌باشد در نتیجه فرض صفر مبنی بر صفر بودن ضریب رگرسیونی را نمی‌توان پذیرفت بنابراین ادعای محقق پذیرفته و تأیید می‌شود و با سطح اطمینان  $95\%$  می‌توان گفت، سرمایه ساختاری سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری دارد به این معنا که با یک واحد افزایش در سرمایه ساختاری، اعتماد مؤدیان  $0/254$  ام واحد افزایش می‌یابد با توجه به نتیجه به دست آمده می‌توان گفت، سرمایه ساختاری کلیه دارایی‌های غیرانسانی قابلیت‌های سازمانی است که برای برآورده شدن نیازهای بازار مورد استفاده قرار می‌گیرد و به شکلی اثربخش است که می‌تواند اعتماد مؤدیان سازمان مالیاتی را افزایش دهد.

- سرمایه رابطه‌ای سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری دارد. بر طبق نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق ضریب رگرسیونی استاندارد شده مربوط به متغیر اطمینان خاطر برابر  $0/285$  با سطح معنی‌داری  $0/05 < sig=0/000$  می‌باشد در نتیجه فرض صفر مبنی بر صفر بودن ضریب رگرسیونی را نمی‌توان پذیرفت بنابراین ادعای محقق پذیرفته تأیید می‌شود و با سطح اطمینان  $95\%$  می‌توان گفت، سرمایه رابطه‌ای سازمان امور مالیاتی کشور بر اعتماد مؤدیان سازمان مذکور تأثیر مستقیم و معناداری دارد به این معنا که با یک واحد افزایش در سرمایه رابطه‌ای، اعتماد مؤدیان  $0/285$  ام واحد افزایش می‌یابد. سرمایه رابطه‌ای دانش موجود در همه روابطی است که سازمان با مشتریان، رقبا، تأمین‌کنندگان، انجمن‌های تجاری یا دولت برقرار می‌کند این رفتار مجریان به‌مرور اعتماد را در مؤدیان ایجاد می‌کند، مؤدیان در تعاملات خود با سازمان احساس امنیت

می‌کنند، مجریان نیز همواره نسبت به مؤدیان با ادب رفتار می‌کنند و برای پاسخ‌گویی به سؤالات مؤدیان دارای دانش کافی هستند.

### ارائه راهکارها و پیشنهادات

بررسی تأثیر میان سرمایه فکری بر اعتماد مؤدیان نشان داد در میان ابعاد سرمایه فکری به‌عنوان متغیر مستقل پژوهش، مؤلفه سرمایه انسانی دارای بیشترین رابطه و مؤلفه سرمایه رابطه‌ای کمترین رابطه بوده‌اند. این موضوع نشان می‌دهد توجه بیشتر به سرمایه‌های موجود در دانش، مهارت و تجربه‌های مدیران و کارکنان و نیز افزایش یادگیری و دانش مقرر در فعالیت‌های روزمره شرکت‌ها می‌تواند بیشترین تأثیر را بر افزایش اعتماد مؤدیان داشته باشد هرچند ممکن است نگاه ویژه به سرمایه ساختاری، اداره را به سودآوری بیشتر نزدیک نماید. در ادامه پیشنهاداتی ارائه می‌گردد که به‌نوبه خود می‌تواند راهگشای برخی گره‌های موجود باشد.

- پیشنهاد می‌گردد رویه‌های انجام امور اداری در سازمان مورد بازبینی و تصحیح قرار گیرد.
- پیشنهاد می‌گردد به‌منظور تسهیل امور مراجعه‌کنندگان در سازمان رویه‌های میانبری برای برخی موارد خاص در نظر گرفته شود.
- پیشنهاد می‌گردد رفتار کارکنان در برخورد با مشتریان و بهبود کیفیت عملکردی سازمان، در ارزیابی‌های عملکرد سالانه مدنظر قرار گیرد.
- پیشنهاد می‌گردد آموزش‌های ضمن خدمت جهت افزایش سطح توانایی‌های افراد در انجام امور جاری مدنظر مدیران سازمان قرار گیرد.
- پیشنهاد می‌گردد کارکنان ارائه خدمات را در سریع‌ترین زمان ممکن انجام دهند.
- پیشنهاد می‌گردد یک شبکه تبادل نظرات مشتریان در درون سازمان و ارزیابی مستمر نظرات مردم در خصوص میزان رضایت آن‌ها از صحت خدمات ارائه شده مدنظر قرار گرفته و سعی در استفاده از نظرات انتقادی و سازنده مراجعین و مشتریان نمایند.
- پیشنهاد می‌گردد یک شبکه تبادل پاسخگویی آنلاین به پرسش‌های مؤدیان برقرار گردد و بانک اطلاعاتی نیز از پرسش‌های متداول وجود داشته باشد.

- پیشنهاد می‌گردد کارکنان سازمان رفتار عادلانه‌ای با تمامی مؤدیان داشته باشند و مدیریت سازمان نیز این مهم را مورد پایش قرار دهد تا برخوردهای موردی که سبب صلب اعتماد مؤدیان خواهد شد از بین برود. با توجه به این‌که نیازها و خواسته‌های مؤدیان به مرور زمان تغییر می‌کند؛ بنابراین مدیران سازمان باید پیمایش‌هایی برای سنجش رضایت مؤدیان به صورت منظم انجام دهند
- طراحی چارچوب شایستگی‌های کارکنان و مدیران شامل دانش، مهارت‌ها، توانایی‌های آن‌ها و برنامه‌ریزی توسعه آن‌ها مبتنی بر شایستگی‌ها.
- طراحی و استقرار نظام جانشین پروری برای کارکنان کلیدی اداره
- طراحی سیستم حمایت و تشویق از فکرهای برتر کارکنان به منظور به‌کارگیری به‌موقع آن‌ها در فرایندهای عملیاتی اداره
- حذف قوانین و مقررات دست‌وپا گیر، روش‌های کاری زاید و سلسله‌مراتب پیچیده و طولانی به من منظور کاهش سطح دیوانسالاری در اداره
- تلاش به منظور ایجاد یک فرهنگ حمایتی از طریق طراحی سیستم‌های تشویقی و انگیزشی برای تقویت خلاقیت و نوآوری، یادگیری و توسعه منابع انسانی اداره.
- طراحی و برنامه‌ریزی بهبود ارتباطات بیرونی با مشتریان، تأمین‌کنندگان و سرمایه‌گذاران
- اندازه‌گیری وفاداری مؤدیان
- اطلاع‌رسانی به کارکنان در زمینه هدف بلندمدت سازمان و جلب اعتماد مؤدیان

### محدودیت‌های پژوهش

در انجام هر پژوهشی محدودیت‌ها و مشکلاتی به وجود می‌آید که پژوهش حاضر نیز از این قاعده مستثنی نیست. شناسایی محدودیت‌ها و بیان مشکلات به وجود آمده در اجرای طرح‌های پژوهشی، می‌تواند راهنمای عمل و راهکاری سودمند برای کسانی باشد که در صدد انجام پژوهش‌های مشابه هستند. در ذیل به محدودیت‌های به وجود آمده در پژوهش اشاره می‌شود.

- محدودیت‌های خارج از کنترل پژوهش از نظر زمانی و مکانی

- عدم آگاهی و آشنایی پاسخگویان با مفهوم سرمایه فکری و اعتماد به صورت دقیق که باید توضیح داده می‌شد.
- سلسله‌مراتب اداری طولانی در شرکت‌ها حاکم بود، به طوری که برای تکمیل و توزیع پرسشنامه باید به تأیید مقام بالاتر می‌رسید.
- صرف وقت زیاد جهت توزیع و دریافت پرسشنامه

### پیشنهادهایی به محققان آتی

- با توجه به نتایج حاصل از تحقیق توصیه می‌شود محققان در تحقیقات آتی موارد زیر را مورد بررسی قرار دهند.
- پیشنهاد می‌گردد این پژوهش در سازمان‌های دیگر مورد بررسی قرار گرفته و نتایج آن با نتایج این پژوهش مورد ارزیابی قرار گیرد.
- پیشنهاد می‌گردد میزان اهمیت عوامل مؤثر بر متغیرهای پژوهش با استفاده از روش‌های AHP و ANP مورد ارزیابی قرار گیرد.
- پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های بعدی تأثیر متغیرهای دیگر همچون کیفیت خدمات و غیره بر اعتماد مؤدیان مورد ارزیابی قرار گیرد.

### منابع

۱. برهویی، ع؛ و ریگی، ا. (۱۳۹۱). "بررسی چرخه خلاقیت، نوآوری، تولید ملی و رشد اقتصادی"، اولین کنفرانس بین‌المللی مدیریت و نوآوری تولید ملی
۲. تاری ف، سید شکری، خ؛ و کاویانی، ز. (۱۳۹۱). اقتصاد مقاومتی و مؤلفه‌های آن (ویرایش اول)، دفتر مطالعات اقتصادی، مرکز پژوهش‌های مجلس. شماره مسلسل
۳. تامس، داو نیپورت لارنس (۲۰۰۰). "مدیریت دانش" رحمان سرشت، تهران، انتشارات سایکو، ۱۲۵۴۶
۴. دادگر کرماجانی، یدالله (۱۳۷۸). مالیه عمومی و اقتصاد دولت، تهران، انتشارات بشیر علمی و دانش

۵. چراتیان، ا؛ و محمدیان امیری، ر. (۱۳۹۳). "بررسی وضعیت ساختاری صنایع کوچک و متوسط در تحقق اهداف سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی"، کنفرانس بین‌المللی توسعه و تعالی کسب‌وکار، تهران
۶. روحانی، ع و خاندوزی، ا. (۱۳۹۳). درباره سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی، ارزیابی احکام قانونی مرتبط (ویرایش اول)، دفتر مطالعات اقتصادی. مرکز پژوهش‌های مجلس، شماره مسلسل ۱۳۷۲۲
۷. هلشی، مهران و حاجی عیدی، ۱۳۸۹ "حسابداری سرمایه فکری"
8. Online: <Web: Sadeghi, Mohahmmad 89/10/09. Google Search>, [90/07/20]
9. Atkinson, S. and D. Butcher (2003). "Trust in Managerial relationship", *Journal of Managerial Psychology*; Vol. 18. No. 4, pp.283-304.
10. Brooking A., (1996). *Intellectual capital*, International Thompson Business Press, London 1996.
11. Bontis N, *Theres a price on your head: Managing intellectual capital strategically*, *Business Quarterly Summer*,
12. Barney, J. B. (1995). "Looking Inside for Competitive Advantage", *Academy of Management Executive*, 1, pp. 13-27.
13. Bozbura, F. T (2004). *Measurement and Applications of Intellectual Capital* The Learning Organization, an International Journal.
14. Edvinsoon, L. (2000). *Some Perspectives on Intangibles and Intellectual Capital* The Journal of Intellectual Capital,
15. Edvardsson, BO, (2005). "Service Quality: Beyond Cognitive Assessment", 15/2.127-131.
16. Miller, Alex (1998); *Strategic Management*, MG Publication, Third ed. Tennessee, USA, pp. 14-22
17. Nguyen, B., Klaus, Ph. and Simkin, L. (2014). *It's Just Not Fair: Exploring the Effects of Firm Customization on Unfairness Perceptions, Trust, and Loyalty*, *Journal of Services Marketing*, Vol. 28, No. 7.
19. Organisation for economic co- operation and development (2005). "OECD, SME and entrepreneurship outlook", OECD publishing
20. Putnam R D, *Bowling alone*(1995). "Americas declining social capital", *Journal of Democracy*", Vol 6, No 1.
21. Roos G, (1995). "Measuring your company`s intellectual performance", *Long Range Planning*, Vol 30, No 3.

- 
22. Svensson, G. (2001). The quality of bi-directional servicequality in dyadic service encounters. *Journal of ServicesMarketing*, Vol. 15 No. 1, pp. 357-78.
  23. Stewart, T.A. (1997). *Intellectual Capital: The Wealth of Organizations*; Currency Doubleday, New York, NY.

## نگرشی بر اجرای سیستم مالیات الکترونیک مبتنی بر رویکرد اقتصاد مقاومتی

سجاد قنبری

فارغ‌التحصیل کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی گرایش مالی و حسابرس مالیاتی استان همدان،  
sajjadghanbary@yahoo.com

### چکیده

کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی از اهداف اصلی و مهم برنامه‌های توسعه اقتصادی است. رهایی از وابستگی به درآمدهای نفتی که محدود بوده و یک روزی به پایان خواهد رسید نیازمند جایگزینی درآمدی است که دولت بتواند به‌توسط آن هزینه‌های عمرانی را تأمین نماید. در اغلب کشورهای دنیا، مالیات مهم‌ترین منبع درآمد دولت بوده و نقش چشمگیری در اداره کشور دارد.

مالیات و درآمدهای مالیاتی را می‌توان از بزرگ‌ترین ابزارهای دولت در اجرای سیاست‌های اقتصاد مقاومتی دانست. تکیه دولت به منابع مالیاتی موجب کاهش وابستگی منابع نفتی، کاهش فاصله طبقاتی و توزیع درآمد، تثبیت نوسانات اقتصادی، تخصیص بهینه منابع و شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و تأمین منبعی باثبات برای تأمین درآمد دولت در رشد و توسعه اقتصادی به‌خصوص فعالیت‌های تولیدی و صنعتی است. طرح اجرای نام مالیات الکترونیک یکی از مهم‌ترین زمینه‌ها و شاخص‌ها در خصوص اجرایی شدن اقتصاد مقاومتی در کشور است و با تداوم حرکت‌هایی از این دست می‌توان به شکوفایی هرچه بیشتر اقتصاد مقاومتی و به‌تبع آن اعتلای نظام اقتصاد ایران چشم امید داشت. پژوهش حاضر که از نوع توصیفی - پیمایشی می‌باشد، به بررسی عوامل مؤثر بر نقش مالیات الکترونیک در سیاست‌های ابلاغی اقتصاد مقاومتی و پیدا کردن عوامل مؤثر بر قبول مالیات الکترونیک می‌پردازد. گذر از مراحل بالا مستلزم استفاده از روش‌های تحلیل آماری مناسب مانند آلفای کرونباخ، ضریب همبستگی اسپیرمن، تحلیل واریانس، شاخص‌های برازش، تحلیل عاملی اکتشافی و مدل معادلات ساختاری و اطمینان از دقت و صحت این استنباط‌ها است. نتایج نشان می‌دهد: متغیرهای فنی و زیرساختی (۰/۹۵)، تأثیرات اجتماعی (۰/۹۰)، انتظار تلاش (۰/۵۱)، مسائل قانونی (۰/۴۰)، انتظار کارایی (۰/۳۲)، دسترسی به اطلاعات (۰/۱۸) و ریسک درک شده (۰/۱۱-) به ترتیب دارای ضریب اهمیت و تأثیر بیشتری در عوامل تأثیرگذار بر سیستم مالیات الکترونیک مبتنی بر رویکرد اقتصاد مقاومتی می‌باشند.

**کلیدواژه‌ها:** سیستم مالیاتی، اقتصاد مقاومتی، مالیات الکترونیک، مؤلفه‌های مؤثر

**۱- مقدمه**

این روزها که مبحث اقتصاد مقاومتی به شاه بیت مباحث اقتصادی کلان کشور بدل شده، توجه به منابع مالی و ارزی دولت در حوزه‌هایی غیر از انرژی و نفت بیش از گذشته احساس می‌گردد. تحریم‌های اعمالی از سوی قدرت‌های زورگوی بین‌المللی و ایجاد پاره‌ای از مشکلات در بخش‌هایی از اقتصاد کشور سبب شده تا امروز نگاه تحول‌گرایانه جدی در زمینه اقتصاد و تأمین منابع پولی و مالی کشور پدیدار شود. از آنجاکه مالیات در کشورهای پیشرفته نقش بسزایی در توسعه اقتصادی دارد، مالیات الکترونیکی<sup>۱</sup> به لحاظ کارکردهای آن از مظاهر اقتصادهای پیشرفته و توسعه‌یافته است. به کارگیری سامانه‌های الکترونیکی در حوزه اظهار درآمد مشمول مالیات توسط مؤدیان مالیاتی و دریافت و وصول مالیات نقش مؤثری در پیشبرد اهداف دولت الکترونیک<sup>۲</sup> دارد. تسریع و پیشبرد اهداف دولت مبتنی بر توجه ویژه به مقوله مالیات و نقش آن در اقتصاد مقاومتی، همچون سرعت و دقت در امور و کاهش هزینه‌های جمع‌آوری مالیات، صرفه‌جویی در زمان، تکمیل و صحت اطلاعات، تسهیل در وصول مالیات و اهتمام به نظم و انضباط مالی و بودجه‌ای و تحقق درآمدهای مالیاتی، رضایت‌مندی پرداخت‌کنندگان و دستگاه‌های مالیاتی، ایجاد اعتماد و شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و جلوگیری از فرار مالیاتی، همچنین تحقق اهداف کلان دولت الکترونیک همچون تحقق درآمدهای مالیاتی، عدالت اقتصادی و اجتماعی و فراهم کردن زمینه‌های لازم برای رقابت‌پذیری و ثبات اقتصادی و تحقق مطلوب منابع و حمایت از سرمایه‌گذاران و ایجاد اشتغال و رشد و توسعه اقتصادی را تضمین می‌نماید (سایت امور مالیاتی کشور<sup>۳</sup>، ۱۳۹۳).

پس از ابلاغ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی توسط رهبر فرزانه‌ی انقلاب، ایشان اقتصاد مقاومتی را اقتصادی متکی به دانش و فناوری، عدالت بنیان، درون‌زا و برون‌گرا، پویا و پیشرو دانسته‌اند. با توجه به ابلاغیه از مهم‌ترین ویژگی‌های تحقق اقتصاد کشور می‌توان به رشد سرمایه‌گذاری و بهره‌وری، توسعه کارآفرینی، پیشتازی اقتصاد

---

1. Electronic tax  
2. Electronic Government  
3. Intamedia.ir, 2014

دانش بنیان، سهم بری عادلانه عوامل در زنجیره تولید تا مصرف، افزایش تولید داخلی کالاهای اساسی، تأمین امنیت غذا و درمان و ایجاد ذخایر راهبردی، لزوم اصلاح الگوی مصرف و ... نام برد. نکته‌ی بسیار مهم در این مقوله توجه ویژه رهبر معظم انقلاب به اصلاح و تقویت همه‌جانبه نظام مالی کشور باهدف پاسخگویی به نیازهای اقتصاد ملی در بند نهم این سیاست است که هدف اصلی از مطرح شدن آن ایجاد ثبات در اقتصاد ملی و پیشگامی در تقویت بخش تولید می‌باشد. در این زمینه شایان ذکر است که بر اساس نظر کارشناسان خبره اقتصادی، مالیات یکی از مهم‌ترین ابزارهای هدایت و کنترل سایر مؤلفه‌های اقتصادی به‌سوی تحقق محورهای اقتصاد مقاومتی می‌باشد.

وصول درست مالیات از دغدغه‌های اصلی هر دولتی می‌باشد. زیرا علاوه بر اینکه مالیات تأمین‌کننده منابع مالی دولت برای گردش امور و انجام وظایف آن و نهایتاً ارائه خدمات دولت به مردم می‌باشد، چگونگی وصول آن می‌تواند بر ایجاد احساس عدالت در بین اقشار مردم و همچنین هدایت نمودن فعالیت‌های اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی در جهت اهداف و برنامه‌های کلان توسعه کشور و همچنین تحقق اهداف و آرمان‌های اقتصاد مقاومتی تأثیر جدی داشته باشد. هر قدر نظام وصول مالیات از نظم، منطق، استحکام، جامعیت، سرعت و دقت بیشتری برخوردار باشد، تأمین منابع مالی دولت با سرعت و دقت بیشتری صورت گرفته و از طریق اطلاعات تولید شده از این نظام می‌توان تصمیمات دقیق‌تری برای هدایت آحاد جامعه در جهت حرکت به سمت اهداف توسعه کشور و توزیع بهینه منابع اتخاذ نمود. این امر همچنین می‌تواند در جهت ایجاد حس عدالت اجتماعی نیز مؤثر باشد (محمدجعفر زاده، ۱۳۸۸: ۲۸).

یکی از اهداف نظام مالیات الکترونیکی ارتقاء عدالت مالیاتی<sup>۱</sup> است. همچنین هزینه اخذ مالیات نیز برای دولت‌ها مهم می‌باشد و کاهش هزینه تمام شده دریافت مالیات، هدف دیگر برای مالیات الکترونیکی است. پس دو هدف خیلی مهم یعنی رعایت انصاف در مالیات و پایین آوردن هزینه اخذ مالیات توسط بیشتر کشورهایی که از بسترهای الکترونیکی استفاده می‌کنند دنبال می‌شوند. چون آن‌ها نه می‌خواهند اجحاف کنند و نه هزینه زیاد بردازند. یکی از رویکردهای مناسب جهت تحقق اقتصاد مقاومتی رویکرد

---

1. Tax justice

استراتژیک است که در آن، نقاط ضعف و تهدیدزای اقتصاد تحلیل می‌شود و مؤلفه‌های اقتصاد مقاومتی استخراج می‌گردد. ایجاد تحول و توسعه نظام مالیاتی یکی از راهبردهای اثرگذار جهت تحقق اقتصاد مقاومتی است. چنانچه هزینه جاری دولت از مالیات تأمین شود یکی از اهداف اقتصاد مقاومتی تأمین شده است و هر چه اقتصاد کشور بر درآمدهای مالیاتی متکی شود یعنی اقتصاد متکی بر فعالیت‌های درونی خود است و از مقاومت بیشتری برخوردار است. به‌طور کلی، اصلاح نظام مالیاتی از طریق برقراری سیستم مالیات الکترونیکی نه تنها در جلوگیری از فرار مالیاتی بسیار مؤثر می‌باشد، بلکه راه را برای تثبیت یک اقتصاد مقاوم، پویا و باثبات باز می‌کند.

در اجرای مالیات ستانی الکترونیکی، استفاده از فناوری اطلاعات و مکانیزه نمودن نظام مالیاتی کشور می‌تواند بر رضایت مؤدیان و سهل‌الوصول نمودن اخذ مالیات بیافزاید. شناسایی‌های ظرفیت مالیاتی، ایجاد شبکه‌های اطلاعاتی درون‌سازمانی و برون‌سازمانی (در مورد مؤدیان مالیاتی) و نیز ارتقای کارایی جمع‌آوری مالیات کشور مستلزم به‌کارگیری فناوری‌های نوین در زمینه پیاده‌سازی سیستم‌های الکترونیکی اخذ مالیات و مکانیزاسیون اداری می‌باشد (علیرضا ملکی نجفدر، ۱۳۹۱: ۴۸). در مقایسه با دیگر خدمات آنلاین ارائه شده توسط دولت، تکمیل اظهارنامه مالیاتی به‌صورت الکترونیکی یکی از پیشرفته‌ترین و گسترده‌ترین خدماتی است که مورد استفاده قرار می‌گیرد. در بخش دولتی با حرکت به سمت خدمات آنلاین، مقامات مالیاتی تمایل دارند تا در استفاده از فناوری اطلاعات پیشرو باشند (کانلی و بانستر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸: ۱۳۰).

## ۲ - پیشینه و ضرورت پژوهش

مالیات از پیشینه‌ای تاریخی برخوردار است و در دوران کهن نیز دولت‌ها از طریق مالیات بخشی از هزینه‌های خود را تأمین می‌کردند، امروزه نیز در اغلب کشورها مردم برای هرگونه فعالیت اقتصادی‌شان مالیات می‌دهند. این باور در افکار عمومی، کاملاً نهادینه شده و میل به پرداخت مالیات در جامعه افزایش یافته است. از طرفی نباید فراموش کرد با توجه به اینکه درآمدهای مالیاتی می‌توانند پایه‌گذار جدایی اقتصاد از

1. Connolly, R and Bannister, F. 2008

درآمدهای نفتی باشند در تعیین سرنوشت مردم و علی‌الخصوص نسل آینده تأثیر بسزایی دارد. طی چند سال اخیر تکیه دولت بر درآمدهای مالیاتی پررنگ‌تر شده و در سیاست‌های ترسیمی جایگاه ویژه‌ای برای آن در نظر گرفته شده است. تأکید مقام معظم رهبری بر اقتصاد مقاومتی برای نیل به این مهم نشانگر تأثیر درآمدهای مالیاتی بر شالوده نظام و پیشبرد اهداف آن دارد. درآمد هر کشور با توجه به وجود منابع و مخازن طبیعی و نیز تولیدات و صنایع موجود در نوسان است و البته سیاست‌های جهانی در تغییر قیمت‌های فروش این منابع و تولیدات حرف اول را می‌زند. همین مسئله موجب می‌شود دولت‌ها با توجه به روابط بین‌المللی خود و برای جلوگیری از بروز بحران‌های اقتصادی راهکارهایی را در بدنه دولت و با توجه به امکانات موجود در کشور به کار ببندند. کشور ما با توجه به موقعیت سیاسی و استراتژیکی در منطقه، آماج حملات کشورهای غربی و اروپایی بوده و این کشورها به حربه‌های متعددی متوسل می‌شوند تا نظام جمهوری اسلامی را از مواضع خود عقب برانند در این میان تحریم‌های صورت گرفته طی چند سال اخیر نمونه بارزی از این تهدیده است که البته ملت رشید و مومن ما به خوبی توانسته‌اند در مقابل این حملات و دسیسه‌ها سربلند و سرفراز ایستادگی کنند. اندیشه اقتصاد مقاومتی و تلاش برای رسیدن به استقلال اقتصادی دغدغه مسئولین نظام بوده و راهبردهای مقام معظم رهبری چونان چراغی روشن برای آگاهی و اطمینان دولتمردان و برنامه‌ریزان در این راه حساس و تعیین‌کننده می‌باشد. دعوت مردم برای صرفه‌جویی در انرژی و منابع طبیعی با سخنان عالمانه و حکیمانه مقام معظم رهبری شاه کلید رسیدن به خودکفائی و آزادگی ایران است. هم‌اندیشی و هم‌فکری مسئولین و سیاست‌گذاران در سایه فرمایشات رهبری و تمسک به عقاید اسلامی و روحیه مردم شریف کشور بی‌شک این هدف را محقق می‌نماید. کشور ما دارای منابع غنی معدنی و ذخایر نفتی است ولی برای حفظ و بقای حریت و آزادگی کشور و پایداری اعتقاد و ایمان لازم است در استفاده از این انرژی‌ها نهایت صرفه‌جویی را به عمل بیاوریم و بدانیم که این بهترین راه برای مبارزه با توطئه‌های دشمنان و حفظ استقلال و آزادی کشور است و کمک و همیاری مردم به دولت با پرداخت مالیات

می‌تواند یکی از مؤلفه‌های مهم اقتصاد مقاومتی تلقی شود (سایت امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۰).

در اکثر تعاریف، دولت الکترونیکی اشاره به فعالیت‌هایی دارد که به صورت دیجیتالی توسط دولت انجام می‌شود. دولت الکترونیکی به صورت استفاده از فناوری اطلاعات و اینترنت برای بهبود کارایی فعالیت‌های دولت نیز تعریف می‌شود (شلین<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳: ۱۲۲). دولت‌ها، موظف خواهند بود تا روابطشان را با شهروندان، تجار، کارمندان دولت و سایر مؤسسه‌های دولتی و خصوصی تنظیم کنند. آن‌ها می‌بایست موقعیتی را فراهم آورند تا ارائه خدمت به شهروندان را بهبود بخشند. شهروندان باید قادر باشند تا خدمات و اطلاعات را در هر زمان ممکن بر اساس استانداردهای جاری کسب کنند و به همراه تجار و دولت‌های محلی و مرکزی بتوانند گزارش‌های موردنیاز را بدون لزوم استخدام حقوقدان و حسابدار تهیه کنند. تمرکز فعلی دولت الکترونیک در مورد استفاده از فناوری اطلاعات برای به دست آوردن بهره‌وری بهتر و کیفیت بیشتر در خدمات عمومی است. این امر از طریق استفاده از کانال‌های مبتنی فناوری اطلاعات و ارتباطات امکان‌پذیر است (دو دوانگه، ۱۳۸۵: ۱۰۸). بورگلمن و همکارانش<sup>۲</sup> (۲۰۰۵) عوامل متعددی را شناسایی کردند که می‌تواند منجر به افزایش علاقه و استفاده شهروندان از خدمات دولت الکترونیکی شود که عبارت‌اند از:

- کیفیت و قابلیت استفاده از خدمات.
- توانایی ارائه سرویس برای رسیدگی به نیازهای واقعی شهروندان.
- در دسترس بودن کمک و راهنمایی در استفاده از خدمات.
- سودمندی احساس شده توسط شهروندان از لحاظ صرفه‌جویی در وقت و انعطاف‌پذیری.

مالیات منبع اصلی درآمدهای دولت جهت انجام وظایف او محسوب می‌شود نظریه‌های اقتصادی نشان می‌دهند که در شرایط معمول فعالیت‌های اقتصادی دولت موجب کاهش کارایی اقتصادی است. لذا کسب درآمد از طریق فعالیت‌های اقتصادی

1. Shelin, 2003

2. Burgelman et al, 2005

درآمدزا برای دولت بسیار محدود بوده و عمدتاً شامل ارائه بعضی کالاها و خدمات عمومی می‌شود. که به علت حمایت از گروه‌های کم‌درآمد، دولت نمی‌تواند همه کالاها و خدمات عمومی را قیمت‌گذاری نموده و هزینه عرضه آن‌ها را از استفاده‌کنندگان دریافت نماید. به‌رحال قیمت‌گذاری برخی از کالاهای عمومی نیز تقریباً ناممکن و یا با هزینه بسیار انجام می‌شود. لذا سهم درآمدها مالیاتی از کل درآمدهای دولت در کشورهای مختلف جهان به‌صورت غالب بیش از سایر درآمدها است. از آنجاکه مالیات‌ها ابزار بسیار مهمی در اجرای سیاست‌های اقتصادی شناخته شده و از عمده متغیرهایی است که دولت از طریق استفاده از آن نه تنها در متغیرهای کلان اقتصاد مثل رشد اقتصادی، تورم، بیکاری و... اثر می‌گذارد، بلکه در تخصیص عمده و نیز اثرات بسیار توزیع درآمد منابع و ماندگاری را به همراه دارد، سهم مهم مالیات‌ها از تولید ناخالص ملی نیز می‌تواند نشانه اثربخشی سیاست‌های مالیاتی در اقتصاد باشد (پژویان ۱۳۹۲: ۶۱)؛ بنابراین جهت بهبود بهره‌وری، سیستم مالیاتی، نیازمند تسهیل فرآیندها به کمک مالیات ستانی الکترونیکی و ساده‌سازی فرآیندهای مالیاتی از طریق مکانیزاسیون اداری می‌باشد. با پیاده‌سازی این دو فناوری در کنار یکدیگر، کارایی نظام مالیاتی افزایش می‌یابد. استفاده از فناوری اطلاعات در اجرای مالیات ستانی الکترونیکی و مکانیزه نمودن نظام مالیاتی کشور می‌تواند بر رضایت مؤدیان و اجرای اصل سهل‌الوصول بودن مالیات بیافزاید. مؤدیان مالیاتی با اجرای کامل مکانیزاسیون، وارد چرخه و به نوعی همکار سازمان امور مالیاتی در امر مالیات ستانی الکترونیکی می‌شوند. پس دولت‌ها نیاز دارند که شاخص‌های پذیرش فناوری اطلاعات توسط کاربر را شناسایی کنند تا با به‌کارگیری آن‌ها پذیرش خدمات دولت الکترونیک را در میان کاربران افزایش دهند. این اصل در مورد موضوع مهم مالیات نیز صادق بوده و پذیرش سامانه مالیات الکترونیکی نیز از سوی شهروندان و مؤدیان مالیاتی بسیار حائز اهمیت می‌باشد.

### ۳ - مالیات الکترونیک در سیاست‌های کلی ابلاغی اقتصاد مقاومتی

امروزه در شرایطی هستیم که اقتصاد ما، نیازمند طراحی الگوهای جدید و ساختارهای پویا و منعطف می‌باشد؛ لذا لازم است تا با ورود به حوزه سیاست‌گذاری

مقاومتی، به ایجاد مکانیزم‌هایی در سطوح مختلف پرداخت که در سخت‌ترین شرایط و بیشترین فشارها، کمترین آسیب را به کشور برساند و از تجربیات کنونی به بهترین نحو استفاده گردد. با این حساب یکی از حوزه‌هایی که در حال حاضر باید مورد بررسی و طراحی مجدد قرار گیرد، سیاست‌های مالی باهدف کاهش وابستگی کشور به درآمدهای نفتی می‌باشد که از الزامات ایجاد اقتصاد مقاومتی نیز به شمار می‌رود. رسیدگی به این موضوع خطیر باعث می‌شود تا با طراحی الگوهای پویا باهدف خارج کردن درآمدهای نفتی از دامنه درآمدهای دولت، علاوه بر ذخیره و فرآوری منابع گران‌بهای نفتی و ایجاد ارزش‌افزوده در این حوزه به‌جای خام‌فروشی، سایر منابع درآمدی که در رأس آن‌ها مالیات می‌باشد مورد نظر قرار گرفته و به طریق بهینه‌ای از ظرفیت آن استفاده شود. در حال حاضر یکی از مهم‌ترین و کلیدی‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها که نقش بسزایی در ایجاد استقلال و قدرت تصمیم‌گیری برای آن‌ها دارد، مالیات می‌باشد با نگاه به تجربیات سایر کشورهایی که اقتصادی بدون نفت دارند نیز درمی‌یابیم که مالیات از مهم‌ترین منابع درآمدی آن‌ها به شمار می‌رود. برای مثال در آلمان، درآمدهای مالیاتی از اصلی‌ترین منابع درآمدی دولت به شمار می‌رود. مالیات بر درآمد حدود چهل درصد و مالیات بر ارزش‌افزوده نیز حدود سی درصد از بودجه این کشور را تأمین می‌کند. توجه به ساختارها و مکانیک‌های مالیاتی و سیاست‌گذاری مناسب در این حوزه همچنین باعث می‌شود که بتوان از سایر مزایای این ابزار مالی نیز به‌خوبی استفاده کرد. مالیات علاوه بر اینکه به‌عنوان منبع درآمدی محسوب می‌شود، می‌تواند به‌صورت یک ابزار تنظیم‌گری بازار، توسط دولت مورد استفاده قرار گیرد. ابزارهای تنظیم‌گری که از جمله آن‌ها مالیات است، این خاصیت را دارند که از سودآوری در بازار و ایجاد ارتباط نادرست بین کار و سرمایه جلوگیری کنند، اختلاف طبقاتی را کاهش دهند، رکود و تورم را تعدیل کرده و در کل، اقتصاد کشور را هدایت کنند. با این وجود، این ابزار مالی در صورتی می‌تواند تأثیرگذار واقع شود که از سه اصل کارآمدی، اقتصادی بودن و عادلانه بودن تبعیت کند چرا که در غیر این صورت نه تنها نمی‌تواند به اهداف خود برسد، بلکه می‌تواند تأثیرات معکوس نیز بر اقتصاد کشور بگذارد. بنابراین نیاز است تا جهت استفاده بهینه از این ابزار مهم و حیاتی برای کشور، با بررسی بخش‌های مختلف که مالیات

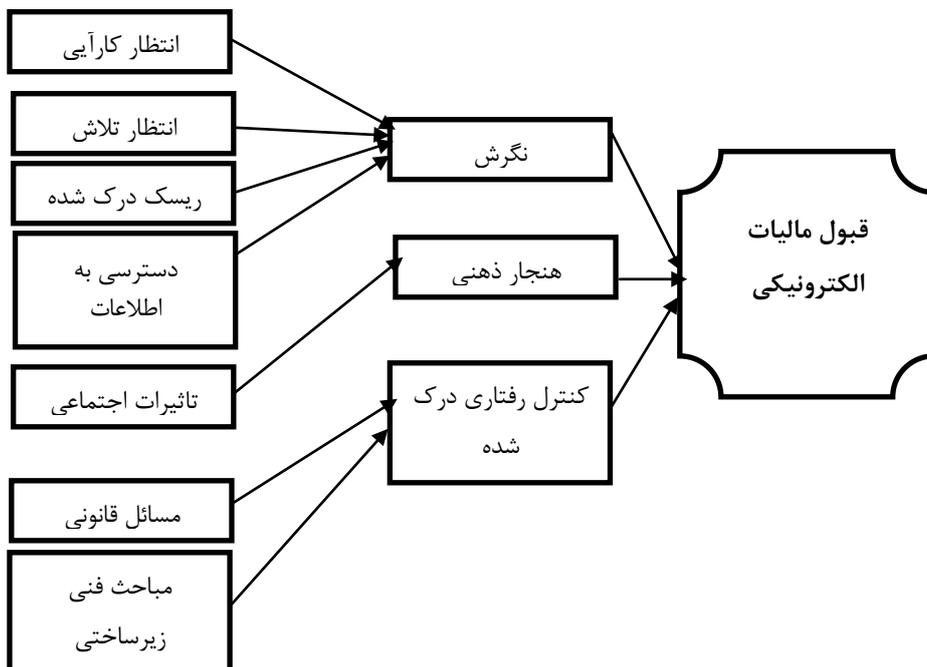
توانایی تأثیرگذاری روی آن را دارد، سیاست‌گذاری مناسب را در این حوزه انجام داد تا علاوه بر افزایش بازدهی این ابزار در جذب درآمد و کاهش وابستگی به نفت، تنظیم گری و جهت‌دهی اقتصاد کشور نیز که بسیار می‌تواند در بهبود شرایط و وضعیت فعلی مفید واقع شود توسط مالیات صورت گیرد (امینی رعیا، ۱۳۹۱ش خ ۶۸۴۴).

یکی از مهم‌ترین عوامل اثرگذار بر روی نظام مالیاتی و میزان مالیات‌گیری، پیچیدگی فرآیندهای مالیاتی است که نوعی بوروکراسی کاغذی ایجاد کرده است. پیچیدگی در روندهای مالیاتی مشکلاتی را در تمکین مالیاتی و هم در اجرای فرآیندهای اداری موجب می‌گردد و هزینه‌های آن را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، به‌منظور افزایش حضور واقعی شهروندان در آغاز به کار دولت الکترونیکی، سیاستمداران مجبورند تجدید نظری در برنامه‌هایشان به‌منظور تشویق و تقویت شهروندان برای استفاده از دولت الکترونیک در آینده داشته باشند. به‌کارگیری فناوری‌های اطلاعاتی جدید در سازمان‌ها معمولاً به‌عنوان یک گام مثبت جهت انجام فعالیت‌های سازمانی تلقی می‌شود. به‌کارگیری موفقیت‌آمیز فناوری‌های اطلاعاتی در سازمان‌ها بستگی به پذیرش آن فناوری‌ها توسط کاربران دارد. تحقیقات نشان می‌دهد بسیاری از این فناوری‌های اطلاعاتی که با صرف زمان و هزینه زیاد ایجاد می‌شوند، به دلیل اینکه مورد پذیرش کاربران قرار نمی‌گیرند، معمولاً بلااستفاده باقی می‌مانند. حرکت در مسیر تحقق دولت الکترونیکی و افزایش قدرت و توانایی اقتصاد دیجیتالی و انعطاف‌پذیری و بروز نمودن ابزارهای مالیاتی، با پیاده‌سازی نظام مالیات الکترونیکی و توجه به مؤلفه‌های تأثیرگذار بر پذیرش این فناوری در بین مؤدیان مالیاتی می‌تواند به‌عنوان فرصتی طلایی و به‌مانند روغنی روان‌کننده چرخ‌های اقتصاد ملی را به حرکت درآورده و به‌تبع آن به شکوفایی هرچه بیشتر اقتصاد مقاومتی و اعتلای نظام اقتصادی ایران چشم امید داشت.

#### ۴ - مدل مفهومی

این پژوهش که تحقیقی اکتشافی - کاربردی است، جهت بررسی عوامل مؤثر بر نقش مالیات الکترونیک در سیاست‌های ابلاغی اقتصاد مقاومتی و پیدا کردن عوامل مؤثر بر قبول مالیات الکترونیک از تحقیقات و نظریه‌های پیشین از جمله نظریه یکپارچه

پذیرش و استفاده از فناوری UTAUT که ترکیبی از هشت مدل TRA، مدل TAM، مدل TPB، مدل DOI، مدل انگیزشی MM، مدل استفاده از کامپیوتر MPCU و نظریه شناخت اجتماعی SCT و مدل ترکیبی TAM-TPB می‌باشد و همچنین تبادل نظر و مصاحبه عمقی با خبرگان فناوری اطلاعات و کارشناسان خبره مالیاتی، استفاده شده است.



در طول چندین دهه پیش و از زمانی که دیویس، باگوزی و وارشاو (۱۹۸۶) مدل پذیرش فناوری (TAM) را به صورت کلی ارائه دادند، ادراک سودمندی و ادراک سهولت استفاده، مهم‌ترین عوامل در پذیرش فناوری‌های جدید در حوزه سیستم‌های اطلاعاتی بوده است. با این حال، این دو عامل به تنهایی نمی‌توانند رفتار کاربران را در محیط‌های نوظهور مانند خدمات مالیاتی الکترونیکی توصیف کنند. مدل پذیرش فناوری (TAM) که دیویس در سال ۱۹۸۶ آن را معرفی نمود، یکی از مؤثرترین مدل‌های تحقیقاتی در مطالعه شاخص‌های استفاده از فناوری اطلاعات (IT) است. مدل پذیرش فناوری فرض

می‌کند که پذیرش یک IT جدید، از طریق سودمندی ادراک شده و سهولت استفاده ادراک شده فرد مشخص می‌شود. مدل پذیرش فناوری (TAM) روند عقیده- نیت- رفتار را دنبال می‌کند (آجن، ۱۹۸۵: ۴۱۸) و به‌طور گسترده به کار رفته تا پذیرش فناوری اطلاعات را از سوی کاربر بررسی کند. بر اساس مطالعات به عمل آمده از تحقیقات فوق، می‌توان این چنین اظهار داشت که سیستم مالیات الکترونیک در ایران در مراحل اولیه خود بوده و یقیناً موانع و مشکلات فراوانی را در جهت پیاده‌سازی پیش رو دارد. استفاده از مدل‌ها و تئوری‌های مختلف از قبیل تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، نظریه، UTAUT مدل پذیرش فناوری دیویس و ... مزیت‌ها و ظرفیت‌های ویژه در این زمینه را تبیین و موانع و مشکلات عمده و اثرگذار را بر اساس بافت جمعیتی، اجتماعی، فرهنگی، اقتصادی، فن‌آوری و ... مشخص می‌نماید.

#### ۵ - جامعه آماری و روش نمونه‌گیری پژوهش

در این پژوهش، جامعه آماری یا همان جامعه اصلی مؤدیان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان همدان می‌باشند که با توجه به گستردگی آن، اندازه این جامعه تقریباً نامحدود، بر اساس استعلام به عمل آمده از واحد فناوری اطلاعات اداره مذکور در حدود ۹۸,۰۰۰ مؤدی می‌باشد. در این پژوهش از جامعه آماری موردنظر، نمونه‌ای به حجم ۳۸۳ نفر (اشخاص حقیقی و یا نمایندگان اشخاص حقوقی) با استفاده از فرمول نمونه‌گیری کوکران و با روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب گردیده است.

$$n = (N.p.q.S^2)/(N.d^2+p.q.S^2) \quad (1)$$

$$N = ۹۸,۰۰۰ - \text{حجم جامعه آماری}$$

$$S^2 = (۱/۹۶)۲ - \text{ضریب خطا}$$

$$d = ۰.۵ - \text{دقت احتمالی مطلوب}$$

$$n = \text{حجم نمونه}$$

$$۰.۵ = \text{نسبت برآورد شده از وجود صفت یا ویژگی در}$$

$$P = \text{جامعه (احتمال تأیید یا رد فرضیه)}$$

$$q = ۰.۵ = \text{عدم وجود صفت یا ویژگی}$$

بنابراین:

$$n=(98.000-\%5-\%5-(1/96)^2)/(98.000-(\%5)^2+\%5-\%5-(1/96)^2)=383$$

## ۶- روش‌ها و ابزار تجزیه و تحلیل داده‌ها

با توجه به مدل و سؤالات تحقیق، بهترین گزینه استفاده از طیف Semi metric یا همان ۰ تا ۱۰۰ می‌باشد که با استفاده از نرم‌افزار آموس برون‌داد تحقیق به عمل آمده را تحلیل و بیان می‌کنیم.

### ۶-۱- روایی پژوهش

- تبادل نظر و مصاحبه عمقی با خبرگان فناوری اطلاعات و کارشناسان خبره مالیاتی

- تعیین مؤلفه‌های مؤثر بر قبول سیستم مالیاتی الکترونیکی در ایران بر اساس موارد ذکر شده

- تدوین پرسشنامه‌ها از طریق مشاهده فرآیند سیستم مالیات الکترونیکی و تحقیقات پیشین و مشابه این موضوع و انجام اصلاحات لازم از طریق تبادل نظر با کارشناسان خبره مالیاتی.

### ۶-۲- پایایی پژوهش

با توجه به اینکه در پژوهش‌های مربوط به علوم اجتماعی و پایه، ضریب آلفای کرونباخ بیش از ۰.۷۰ قابل پذیرش است، می‌توان نتیجه گرفت که پرسشنامه از پایایی بالایی برخوردار است. در جدول (۱) با استفاده از آزمون آلفای کرونباخ و تحلیل عاملی اکتشافی پایایی پرسشنامه تأیید شده است.

جدول ۱. تحلیل عاملی اکتشافی و اعتبار پایایی پرسشنامه

عوامل	شماره سؤالات	بارهای عاملی	آلفای کرونباخ
تأثیرات اجتماعی <sup>۵</sup>	Q13	0/77	0/81
	Q22	0/90	
	Q23	0/89	
انتظار تلاش <sup>۶</sup>	Q14	0/93	0/95
	Q15	0/93	
	Q16	0/90	
	Q17	0/93	
	Q18	0/88	
انتظار کارایی <sup>۷</sup>	Q19	0/79	0/82
	Q20	0/89	
	Q21	0/92	
دسترسی به اطلاعات <sup>۸</sup>	Q24	0/89	0/73
	Q25	0/89	
	Q33	0/86	
ریسک درگ شده <sup>۹</sup>	Q26	0/90	0/82
	Q27	0/50	
	Q34	-0/86	
مسائل قانونی <sup>۱</sup>	Q28	0/80	0/72
	Q29	0/80	
	Q35	0/77	
مباحث فنی و زیرساختی <sup>۲</sup>	Q30	0/92	0/70
	Q31	0/91	
	Q32	0/51	
KMO معیار کفایت نمونه‌گیری		0/898	
آزمون بارتلت	کای دو	6359/544	
	درجه آزادی	210	
	سطح معنی داری	0/000	

**۷ - فرضیه‌های پژوهش****۷-۱- فرضیه اصلی**

نگرش مؤدیان مالیاتی، هنجارهای ذهنی، کنترل رفتاری درک شده، بر سامانه مالیات الکترونیکی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

**۷-۲- فرضیه‌های فرعی**

عامل انتظار کارایی (سودمندی درک شده) بر نگرش مؤدیان مالیاتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

عامل انتظار تلاش (سهولت درک شده) بر نگرش مؤدیان مالیاتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

عامل ریسک درک شده بر نگرش مؤدیان مالیاتی تأثیر منفی و معنی‌داری دارد.  
عامل دسترسی به اطلاعات بر نگرش مؤدیان مالیاتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

عامل تأثیرات اجتماعی بر هنجارهای ذهنی مؤدیان مالیاتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

عامل مسائل قانونی بر کنترل رفتاری درک شده مؤدیان مالیاتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

عامل مباحث فنی - زیرساختی بر کنترل رفتاری درک شده مؤدیان مالیاتی تأثیر مستقیم و معنی‌داری دارد.

**۸ - تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها: آمار توصیفی**

ویژگی جمعیت شناختی پاسخگویان و اطلاعات توصیفی آنان، در جدول (۲) ارائه می‌گردد.

جدول ۲. آمار توصیفی ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخگویان

درصد	فراوانی	ویژگی جمعیت شناختی
3/4	13	کمتر از ۲۵ سال
33/8	129	۲۵ - ۳۵
41/6	159	۳۵ - ۴۵
15/4	59	۴۵ - ۵۵
5/8	22	بیشتر از ۵۵ سال
74/9	286	مرد
25/1	96	زن
9/9	38	زیردیپلم
7/1	27	دیپلم
14/7	56	فوق دیپلم
47/9	183	لیسانس
20/4	78	فوق لیسانس و بالاتر
15/7	60	تجربه‌ای ندارم
5/2	20	کمتر از یک سال
20/4	78	۱ - ۳
28/5	109	۳ - ۷
30/1	115	بیشتر از ۷ سال
17/5	67	تجربه‌ای ندارم
7/6	29	کمتر از یک سال
23	88	۱ - ۳
30/4	116	۳ - ۷
21/5	82	بیشتر از ۷ سال

## ادامه جدول ۲. آمار توصیفی ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخگویان

درصد	فراوانی	ویژگی جمعیت شناختی	
17/5	67	هرروز	میزان استفاده از اینترنت
56/3	215	یکبار در هفته	
22/3	85	یکبار در ماه	
3/9	15	هر چند ماه یکبار	
72	275	بلی	دسترسی به کامپیوتر در محل کار
28	107	خیر	
85/1	234	بلی	اتصال کامپیوتر محل کار به اینترنت
14/9	41	خیر	
99/5	380	بلی	سابقه استفاده از سامانه مالیات الکترونیکی
0/5	2	خیر	
12/4	47	منزل	محل استفاده از سامانه مالیات الکترونیکی
26/3	100	محل کار	
54/2	206	کافی نت	
3/2	12	اداره امور مالیاتی	
3/9	15	دفاتر پستی	
2/1	8	راحتی	دلیل استفاده از سامانه مالیات الکترونیکی
2/4	9	صرفه جویی در وقت و هزینه	
41/8	159	دستورالعمل اداره امور مالیاتی	
53/7	204	همه موارد	
2/6	10	کمتر از ۱۵ دقیقه	مدت زمان صرف شده جهت ارسال اطلاعات الکترونیکی
49/5	188	بین ۱۵ تا ۳۰ دقیقه	
41/1	157	بین ۳۰ تا ۶۰ دقیقه	
6/5	25	بیشتر از ۶۰ دقیقه	

## ۹- بررسی مدل اصلی تحقیق

از آنجاکه در پژوهش حاضر مفروضه نرمال بودن چند متغیره برقرار نیست به منظور مقایسه مدل‌های مختلف با داده‌های یکسان و نیز به منظور گزینش مناسب‌ترین آن‌ها می‌توان از خودگردان سازی استفاده نمود. نتایج تأیید یا رد فرضیات را در جدول (۳) می‌توان مشاهده نمود.

جدول ۳. بررسی فرضیات پژوهش با استفاده از مدل معادلات ساختاری

نتیجه فرضیه	سطح معنی داری	میزان تأثیر	فرضیه اصلی و فرعی تحقیق
تأیید	0/000	0/32	انتظار کارایی بر نگرش مودیان مالیاتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد.
تأیید	0/000	0/51	انتظار تلاش بر نگرش مودیان مالیاتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد.
تأیید	0/000	-0/11	ریسک درک شده بر نگرش مودیان مالیاتی تأثیر منفی و معنی داری دارد.
تأیید	0/000	0/18	دسترسی به اطلاعات بر نگرش مودیان مالیاتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد.
تأیید	0/000	0/90	تأثیرات اجتماعی بر هنجار ذهنی مودیان مالیاتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد.
تأیید	0/000	0/40	مسائل قانونی بر کنترل رفتاری درک شده مودیان مالیاتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد.
تأیید	0/000	0/95	مباحث فنی-زیرساختی بر کنترل رفتاری درک شده مودیان مالیاتی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد.
تأیید	0/000	0/80	نگرش مودیان مالیاتی بر استفاده از سامانه مالیات الکترونیکی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد.
تأیید	0/014	0/10	هنجار ذهنی مودیان مالیاتی بر استفاده از سامانه مالیات الکترونیکی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد.
تأیید	0/000	0/21	کنترل رفتاری درک شده بر استفاده از سامانه مالیات الکترونیکی تأثیر مستقیم و معنی داری دارد.

جدول (۴) شاخص‌های برازش مدل را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج به دست آمده و مقایسه آن با دامنه مطلوب ارائه شده در جدول می‌توان اذعان کرد تمامی شاخص‌های برازندگی مدل فوق در این دامنه قرار گرفته‌اند و بنابراین تناسب داده‌های گردآوری شده با مدل مطلوب است. لذا برازندگی مدل معادلات ساختاری مورد تأیید می‌باشد.

جدول ۴. شاخص‌های برازش مدل معادلات ساختاری

عنوان شاخص	مقدار	دامنه مطلوب	نتیجه	
$\frac{\chi^2}{df}$	1/644	$0 < \frac{\chi^2}{df} < 5$	تأیید مدل	مجذور کای
RMSEA	0/041	RMSEA < 0.05	مورد قبول	ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب
RMR	15/526	RMR $\geq$ 0	تأیید مدل	ریشه میانگین مربعات باقیمانده
GFI	0/980	GFI > 0.9	تأیید مدل	نیکیوی برازش
AGFI	0/949	AGFI > 0.85	تأیید مدل	شاخص نیکیوی برازش اصلاح شده
NFI	0/988	NFI > 0.90	تأیید مدل	شاخص برازش هنجار شده (بنتر - پونت)
CFI	0/995	CFI > 0.90	تأیید مدل	شاخص برازش تطبیقی
IFI	0/995	IFI > 0.90	تأیید مدل	شاخص برازش افزایشی

## ۱۰ - نتیجه‌گیری

هدف اصلی ما در این پژوهش، بررسی عوامل مؤثر بر نقش مالیت الکترونیک در سیاست‌های ابلاغی اقتصاد مقاومتی و پیدا کردن عوامل مؤثر بر قبول مالیات الکترونیک و بررسی فرآیند استفاده از این سیستم در ایران و استفاده از تحقیقات و نظریه‌هایی از جمله نظریه یکپارچه پذیرش و استفاده از فناوری و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و تئوری عمل مستدل و ... و همچنین تبادل نظر و مصاحبه عمقی با خبرگان فناوری اطلاعات و کارشناسان خبره مالیاتی، مدلی بهینه طراحی و ارائه گردید. نتایج به‌دست‌آمده از تحلیل مسیر مدل پژوهش، نشان می‌دهد که میزان مقبولیت سیستم مالیات الکترونیکی به ترتیب به عوامل مؤثر بر نگرش، کنترل رفتاری درک شده و هنجارهای ذهنی بستگی دارد. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده از تجزیه و تحلیل آماری انجام شده، در عوامل مؤثر بر نگرش، به ترتیب ضریب اهمیت انتظار تلاش (۰/۵۱)، انتظار کارایی (۰/۳۲)، دسترسی به اطلاعات (۰/۱۸) و ریسک درک شده (۰/۱۱-) و در عامل مؤثر بر هنجار ذهنی، ضریب اهمیت تأثیرات اجتماعی (۰/۹۰) و در عوامل مؤثر بر کنترل رفتاری درک شده، ضریب اهمیت مسائل قانونی (۰/۴۰) و مباحث فنی<sup>۵</sup> زیر ساختی (۰/۹۵) می‌باشد.

از آنجایی که نقطه شروع اقتصاد مقاومتی، سیاست‌گذاری و برنامه‌ریزی برای تقویت تمامی نقاط قوت اقتصاد و برطرف نمودن ضعفها و کاستی‌های پیش‌رو می‌باشد. لذا سازوکارهای حوزه اقتصادی بایستی به گونه‌ای مورد بازبینی قرار گیرند که تمامی مواردی که می‌توانند با توسعه، تحول و مدرن نمودن ساختار آن‌ها، درآمد ملی را افزایش داده و به اعتلای اقتصاد ایران اسلامی کمک می‌نمایند، شناسایی نموده و در خصوص آن‌ها تصمیم‌گیری نمود. یقیناً اجرای هر چه بهتر و به‌روزتر سیستم مالیات الکترونیکی، باهدف افزایش درآمدهای مالیاتی، جلوگیری از فرار مالیاتی، کاهش هزینه‌های وصول مالیات، افزایش رضایت مندی مؤدیان مالیاتی، کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و ... مؤلفه‌ای تأثیرگذار در رشد و اعتلای اقتصاد مقاومتی می‌باشد. بدیهی است که پیاده‌سازی و استقرار این سیستم منوط به پذیرش آن از طرف مؤدیان مالیاتی بوده و توجه به متغیرهای تأثیرگذار بر آن حائز اهمیت می‌باشد.

#### منابع

۱. امینی رعیا، محمد (۱۳۹۱). نقش هدایت‌گر مالیات در اقتصاد مقاومتی/ مالیات را تنها به چشم درآمدی نبینیم، خبرگزاری تسنیم، شناسه خبر: ۶۸۴۴.
۲. پژوهیان، جمشید (۱۳۹۲). اقتصاد بخش عمومی (مالیات‌ها) ویرایش اول، چاپ نهم، انتشارات جنگل، ص ۶۱.
۳. جعفر زاده، محمد (۱۳۸۸). مالیات و توسعه: مالیات به زبان ساده"، نشر علمیران، ص ۲۸.
۴. دودانگه، محمد (۱۳۸۵). تأثیر سهم وصولی حوزه‌های مالیاتی بر مالیات بر درآمد تشخیص اشخاص حقوقی در استان قزوین. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد قزوین، ص ۱۰۸.
۵. صانع‌زاده، امیرحسین. نامیان، فرشید (۱۳۹۴). بررسی عوامل تأثیرگذار بر ارتقاء نظام مالیات الکترونیکی در همسویی با برنامه‌های اقتصاد مقاومتی، ششمین کنفرانس بین‌المللی اقتصاد مدیریت و علوم مهندسی. ص ۱۶

۶. ملکی نجفدر، علیرضا (۱۳۹۰). بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر پذیرش و کاربرد فناوری اطلاعات در ارائه خدمات مالیاتی الکترونیکی توسط مؤدیان مالیاتی بر اساس مدل دیویس. مطالعه موردی: مؤدیان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات (تهران). دانشکده مدیریت و اقتصاد، ص ۴۸.
7. Connolly, R. and Bannister, F. (2008), eTax filing and service quality: the case of the revenue online service, Proceedings of World Academy of Science, Engineering and Technology, April, Vol.48, pp.125-141.
8. Schelin, S.H., (2003), Public Information Technology: Policy and Management Issues, Ed. G. David Garson, Idea Group Inc (IGI), pp. 115-131.

## بررسی نقش سپرده‌های بانکی در اخذ مالیات بر درآمد از مؤدیان مالیاتی: روشی جدید جهت اصلاح ساختار مالیاتی

علی کریمدادی

کارشناس ارشد مدیریت اجرایی (رئیس امور حسابرسی مالیاتی)

علیرضا نادی<sup>۱</sup>

کارشناس ارشد علوم اقتصادی - اقتصاد بازرگانی (حسابرس مالیاتی)، nadi.ali.63@gmail.com

مهدی شبان

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی بیرجند (حسابرس ارشد مالیاتی)

### چکیده

همواره یکی از دغدغه‌های اساسی در سازمان امور مالیاتی کشور جهت اخذ مالیات از مؤدیان مالیاتی (اعم از حقیقی و حقوقی) روشن و شفاف نبودن درآمدهای مؤدیان مالیاتی می‌باشد. امروزه اغلب دریافت‌ها و پرداخت‌ها از طریق سیستم بانکی صورت می‌پذیرد؛ لذا دولت بایستی قادر باشد از طریق کنترل سیستم بانکی، دریافت و پرداخت درآمدها را رصد نماید. مطالعه فعلی بخش بانکی را به‌عنوان یک منبع جهت رصد نمودن درآمدهای اشخاص به‌منظور اخذ مالیات موردبررسی قرار می‌دهد. با بررسی مطالعات انجام شده می‌توان دریافت که بین افزایش سپرده‌های بانکی و افزایش درآمدهای مالیاتی رابطه مستقیم وجود دارد. لذا در این مطالعه جهت درک بهتر این رابطه، مدل‌های نظری (رجحان کالای عمومی، اندازه جمعیت، نرخ مالیات بر سپرده‌ها، هزینه فرصت مخارج نقدی و محدودیت‌ها و سرعت گردش پول) را مورد بحث و بررسی قرار می‌دهد. بر اساس این مدل‌ها، دولت می‌تواند مالیات را از طریق سیستم بانکی (به‌وسیله زیرساخت‌ها که باعث افزایش سرعت گردش پول و یا کاهش نرخ مالیات حاشیه‌ای می‌شود) افزایش دهند. داده‌های مورد استفاده در این مطالعه مربوط به دوره زمانی ۱۳۵۷ الی ۱۳۹۵ است. نتایج حاصل از برآورد روش‌های OLS تعدیل شده، الگوی خود توضیحی با وقفه‌های توزیعی و الگوی تصحیح خطا خود توضیحی پسران و همکاران (۱۹۹۳) نشان داد که روابط بلندمدت ساختاری بین سپرده‌های بانکی و درآمدهای مالیاتی دولت وجود دارد، به‌علاوه نتایج حاصل از الگوی تصحیح خطا برداری نیز نشان داد که ارتباط کوتاه‌مدت و میان‌مدت بین سپرده‌های بانکی با درآمدهای مالیاتی دولت وجود دارد.

طبقه‌بندی JEL: H21, H20, G21

**کلیدواژه‌ها:** درآمدهای مالیاتی دولت، کالای عمومی، سپرده‌های بانکی، تعادل نش و

داده‌های سری زمانی

## ۱- مقدمه

در کشورهای پیشرفته نگرش مثبتی نسبت به حمایت‌های خارجی وجود ندارد؛ این مسئله باعث شده تا اهمیت درآمدهای مالیاتی از محل سیستم بانکی به‌عنوان یک منبع افزایش یابد (بانس‌گارد و کین<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). ولی مشکلات مربوط به تکنولوژی و سیستم‌های مالی در کشورهای فقیرتر باعث ایجاد تنگنا در رابطه با اطلاعات موردنیاز جهت کسب درآمدهای مالیاتی بیشتر شده است. به‌رحال توسعه و وجود اطلاعات بیشتر در رابطه با جریانات درآمدی، یک روش جدید جهت اصلاحات مالیاتی در کشورهای در حال توسعه محسوب می‌شود.

اخیراً روشی توسط صندوق بین‌المللی پول، OECD<sup>۲</sup>، UN<sup>۳</sup> و بانک جهانی برای توسعه سیستم‌های مالیاتی مؤثرتر پیشنهاد شده است. این روش به تشخیص محدودیت‌هایی که کشورهای در حال توسعه در سیستم‌های مالیاتی خود با آن مواجه هستند، کمک می‌کند و توصیه‌هایی جهت بهبود ظرفیت مالیاتی پیشنهاد می‌کند: ۱- بهبود کارایی و شفافیت ساختار یا نظام مالیاتی، ۲- سیاست‌های مالیاتی قوی جهت گسترش پایه مالیاتی و مبارزه با فرار و اجتناب مالیاتی. در تعداد زیادی از کشورهای در حال توسعه، سیستم مالی ضعیف یا غیر شفاف و ناکارا، یک محدودیت ظرفیتی جدی (پایه مالیاتی محدود و فرار مالیاتی به‌عنوان یک روال) جهت جمع‌آوری مالیات محسوب می‌شود (صندوق بین‌المللی پول، بانک جهانی و OECD، ۲۰۱۱)<sup>۴</sup>.

در این مطالعه ایران به‌عنوان یک کشور در حال توسعه با سیستم بانکی منحصربه‌فرد مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این کشور اغلب درآمدهای مالیاتی از اهداف نسبتاً قابل مشاهده (همانند اشخاص حقوقی) اخذ می‌شود. یک نگرش جدی نسبت به اصلاح ساختار مالیاتی به پایه مالیاتی گسترده (با تأکید بر مالیات بر درآمد) برمی‌گردد. برای این که این مسئله عملی شود دولت بایستی قادر باشد بر دریافت و پرداخت درآمدها نظارت نماید. در کشورهای پیشرفته، سیستم جمع‌آوری مالیات بر درآمد به‌خوبی

---

1. Baunggaard and Keen  
 2. Organization for Economic Cooperation and Development  
 3. United Nations  
 4. IMF, & OECD, & World Bank

قابل درک است. ولی زمانی که درآمد به صورت پول نقد دریافت و پرداخت شود نظارت بر آن غیرممکن به نظر می‌رسد؛ این مسئله توسط برد و زولت<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) مورد بحث و بررسی قرار گرفته است.

در اینجا برای روشن تر شدن مطلب، کشوری فرضی مورد بررسی می‌گیرد که دارای سیستم بانکی قوی، شفاف و گسترده است و دولت دارای یک سیستم مالیات‌ستانی روان در هر دو بخش درآمد و خرید است. برای مدل‌سازی این ایده فرض شود که خانوارها درآمد را به دو صورت نقد و چک هزینه می‌کنند. مخارج نقدی توسط دولت قابل نظارت نیست و از این رو مالیات پرداخت نمی‌شود. در حالی که در رابطه با مخارج صورت گرفته به وسیله چک، مالیات پرداخت می‌شود. فرض کنید نرخ  $b$  برای هر ریال خرج شده (برای بانک) با  $n$  خانوار،  $S_{ib}$  مخارج خانوار  $i$  ام از طریق بانک (چک) و  $T$  کل مالیات دریافتی باشد:

$$T = \sum_{i=1}^n S_{ib} \quad (1)$$

در صورتی که نسبت یا نرخ مالیات بر درآمد و کل مخارج انجام شده به وسیله درآمد باشد. آنگاه می‌توان مجدد معادله مالیات (۱) را بازنویسی کرد:

$$T = b \quad (2)$$

همان طور که فرض شد معادله (۲) به دلیل نبود اطلاعات در مورد مخارج انجام شده از طریق بانک فاقد کارایی است اما داده‌های مربوط به سپرده‌های بانک در اغلب کشورها در دسترس است. فرض شود  $D$  نسبت سپرده‌های بانک به درآمد ملی (که به وسیله تولید ناخالص داخلی پرداخت می‌شود) باشد و متغیر  $D$  = نسبت مخارج بانک به سپرده‌های بانک باشد. نرخ گردش یا سرعت سپرده‌ها باشد. آن‌گاه می‌توان رابطه بانک و مالیات (معادله ۲) را مجدد به صورت زیر مدل‌سازی کرد:

$$T = b D \quad (3)$$

مطالعه فعلی دو مسئله مرتبط را بررسی می‌کند. نخست اگر نقل و انتقالات بانکی به عنوان یک پایه جهت اخذ مالیات مورد نظر باشد، آن بایستی چگونه کنترل شود؟ دوم، آیا می‌توان گفت به لحاظ تاریخی ارتباطی بین فعالیت‌های بانک و جمع‌آوری مالیات در

1. Bird and Zolt

سرتاسر دنیا وجود دارد؟ از وجود تحقیق در خصوص سؤال دوم اطلاعات چندانی در دسترس نیست. ابتدا گوردن و لی<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) این نکته را مطرح کردند که نرخ مالیات حاشیه‌ای نمی‌تواند بدون در نظر گرفتن سیستم بانکی ضعیف زیاد تعیین شود، زیرا نهایتاً باعث از بین رفتن فرصت‌های مالیاتی خواهد شد (امران و استی‌گلیتز<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵). مطالعه فعلی نیز بر اساس این دیدگاه (تحت فرضیات ساده‌ساز اضافی) شکل گرفته است. ابتدا روابط نظری بین بانکداری و مالیات با توجه به اثر نرخ مالیات حاشیه‌ای بر درآمد مالیاتی موردبررسی قرار می‌گیرد. در این نظریه مالیات‌ها صرف کالاهای عمومی می‌شود و خانوارها تحت فرض عقلایی بودن انتخاب می‌کنند که چه میزان از مخارج را به‌وسیله پول نقد و چه میزان را به‌وسیله چک انجام دهند. نسبت سپرده به GDP یعنی  $D$  به‌صورت درون‌زا تعیین می‌شود. افزایش در نرخ مالیات حاشیه‌ای  $b$  می‌تواند نسبت مالیات به GDP یعنی  $T$  را کاهش دهد و بالعکس. این رفتار عکس به خاطر این است که افزایش در  $b$  باعث می‌شود خانوارها تمایل کمتری نسبت به استفاده از بانک داشته باشند؛ سپس  $D$  کاهش یافته و نهایتاً  $T$  کاهش می‌یابد.

در ادامه رابطه تاریخی بین بانکداری و مالیات از طریق رگرس کردن  $T$  بر  $D$  و کنترل‌های مناسب مدل‌سازی شده است. مطالعات تجربی صورت گرفته در کشورهای درحال توسعه، رابطه مثبت و به لحاظ آماری معناداری را بین بانک و مالیات نشان می‌دهد. در این مطالعات، نتایج به‌علاوه متغیرهای کنترل قوی است و از ادبیات اقتصادسنجی پانل برای اضافه نمودن برخی متغیرهای کنترل قوی به شکل ساده همبستگی خطا استفاده شده است. اگرچه برخی اشکال درآمدی-علی نمی‌تواند حذف شود اما در اینجا از علت به معلول می‌رسد و دلیلی وجود ندارد که به افزایش در متغیر وابسته (نسبت مالیات به GDP) که از افزایش یا کاهش در متغیر مستقل (نسبت سپرده‌های بانک به GDP) نشأت گرفته؛ شک نمود (گیلبرت و الی‌وسکی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵).

با بررسی کشورهای ثروتمند می‌توان دریافت که بخش بانکداری آن‌ها یک فرصت ایده‌آل برای جمع‌آوری درآمدهای مالیاتی محسوب می‌شود. تجربیات با این دیدگاه که

---

1. Gordon and Li  
2. Emran and Stiglitz  
3. Gilberta and Ilievski

سیستم بانکی گسترده‌تر منجر به سپرده‌های بیشتر می‌شود (منطبق با درآمدهای مالیاتی بیشتر) سازگار است (اوریل و والترز<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵)؛ اما مشکلی که وجود دارد این است که مبادلات با پول نقد غیرقابل مالیات است. انتخاب نرخ مالیات حاشیه‌ای یعنی  $b$  برای جذب سپرده‌ها کلیدی محسوب می‌شود. مقدار بهینه برای  $b$  برابر با  $b^*$  است این نرخ به اندازه کافی پایین است تا باعث جلب نظر مردم به استفاده از بانک شود (امران و استی‌گلیتس، ۲۰۰۵). در اینجا، این متغیر ( $b^*$ ) بر اساس عوامل تعیین‌کننده نظری آن مشخص می‌شود. روشن است که سادگی مدل باعث می‌شود تا هر دو گروه محققان و سیاست‌گذاران بتوانند از آن استفاده کنند.

یکی از راه‌های دریافت مالیات بیشتر از مقدار معین سپرده بانکی، افزایش سرعت گردش این سپرده‌ها است. دولت‌ها در کشورهای در حال توسعه که به لحاظ مالیاتی فقیر هستند؛ باید منافع افزایش سرعت گردش سپرده‌ها به وسیله قانون و زیرساخت‌ها که باعث سرعت استفاده از چک و پول الکترونیک می‌شود را مورد بررسی قرار دهند و مرتب سرعت گردش سپرده‌ها را اندازه‌گیری نمایند و برای انجام این کار، سیستم معتبر گزار شده‌ی بانکی و داده‌های کامل و بی‌عیب و نقص ضروری است (امران و استی‌گلیتس، ۲۰۰۵).

این مطالعه به صورت زیر طبقه‌بندی شده است: بخش دوم مربوط به نظریه اقتصاد در خصوص رابطه بین درآمدهای مالیاتی و سپرده‌های بانکی می‌شود و بخش سوم رفاه اجتماعی را دقیق توضیح می‌دهد. دیگر عوامل نظری در بخش ۴ و ۵ توضیح داده می‌شود و در ادامه از روش‌های مرسوم اقتصادسنجی برای آزمون بین درآمدهای مالیاتی و سپرده‌های بانکی استفاده می‌شود و در قسمت پایانی نتایج و جمع‌بندی آمده است.

## ۲- تئوری اقتصاد

یک اقتصاد ساده با  $n$  خانوار و دو کالا (کالای خصوصی ۱ و کالای عمومی بدون رقیب و غیرقابل استثناء ۲) را در نظر بگیرید. سطح مصرف خانوار  $i$  ام برای دو کالا برابر است با  $C_{i1}$  و  $C_{i2}$ . با توجه به این که کالای دوم، یک کالای عمومی است و مقدار  $C_{i2}$

برای تمام  $i$  ها یا به عبارتی خانوارها مشابه است با  $C_2$  نشان داده می‌شود. مطلوبیت خانوارها یعنی  $U$  از مصرف این دو کالا با استفاده از تابع کاب-داگلاس عبارت است از:

$$U_i = C_{i1}^{1-\alpha} C_{i2}^{\alpha} \quad (4)$$

پارامتر  $\alpha$  در دامنه  $(0, 1)$  قرار دارد. هر خانوار  $i$  ام دارای درآمد  $Y_i$  است که آن بر روی کالای خصوصی هزینه می‌کند و مالیات را پرداخت می‌کند تا دولت کالای عمومی را تأمین کند.

فرض می‌شود که خانوارها به دو صورت نقد و چک درآمد را هزینه می‌کنند. هزینه کردن پول نقد باعث تحمل یک زیان می‌شود که می‌توان آن را انقباض<sup>۱</sup> نامید. آن نماینده تعدادی از عوامل شامل هزینه‌های فرصت از دست رفتن سود بانک و کارایی مخارج سپرده-محور (خالص هزینه‌های منابع مرتبط با بانک) محسوب می‌شود. مخارج نقدی توسط دولت غیرقابل نظارت است پس مالیات نمی‌پردازد. مخارج صورت گرفته توسط چک این انقباض را ندارد اما خسارت مالیات دارد. یادآوری می‌شود که  $S_b$  و  $S_{\alpha}$  به ترتیب بیانگر سطح مخارج انجام شده به وسیله پول نقد و چک است. کل مخارج انجام شده از درآمد برابر است با:

$$S_{i\alpha} + S_{ib} = Y \quad (5)$$

مصرف خانوارها از کالای عمومی و خصوصی برابر است با:

$$C_{i1} = (1 - \alpha) S_{i\alpha} + (1 - b) S_{ib} \quad (6)$$

$$C_{i2} = b \sum_{j=1}^n S_{jb} \quad (7)$$

پارامتر  $\alpha$  مقدار انقباض از دست‌رفته برای هر واحد مربوط به پول نقد مورد استفاده در معامله و پارامتر  $b$  مالیات فروش وضع شده توسط دولت بر کالای خصوصی است. مقدار این دو پارامتر یعنی  $\alpha$  و  $b$  در فاصله  $(0, 1)$  قرار دارد برد و زولت (۲۰۰۸). خانوارها مقدار  $\alpha$  و  $b$  مشاهده می‌کنند و سطح مخارج خود  $S_{i\alpha}$  و  $S_{ib}$  را به نحوی انتخاب می‌کنند که مطلوبیت آن‌ها از مصرف حداکثر شود.

برای مطالعه پیامدهای آن در کل اقتصاد، فرض شود  $S_b = n^{-1} \sum S_{ib}$  و  $S_a = n^{-1} \sum S_{ia}$  مشکل سواری مجانی وجود

1. Shinkage

دارد زیرا دولت قادر نیست در خصوص اولی به بهترین خدمات عمومی دست یابد. در رابطه با بهترین دومی فرض شود که هر خانوار سطح مخارج خود را با استفاده از پول نقد و چک تحت فرض عقلایی بودن انتخاب می‌کند. البته این مشروط به انتخاب‌هایی است که به‌وسیله سایر خانوارها صورت می‌پذیرد. به عبارت دیگر فرض شود که اقتصاد به تعادل نش دست می‌یابد یعنی زمانی که برخی مخارج با استفاده از چک صورت می‌پذیرد و درآمد دولت ناشی از مالیات جهت تأمین کالاهای عمومی افزایش می‌یابد. خانوارها در خصوص استفاده از چک و پول نقد به صورت زیر رفتار می‌کنند (تانزی<sup>۱</sup>، ۱۹۸۷):

وضعیت ۱: برای اقتصاد تعریف شده در معادلات (۴) و (۷)، تعادل نش با مخارج صورت گرفته به‌وسیله هر دوی پول نقد و چک زمانی حاصل می‌شود که مقدار مخارج چک سرانه  $S_b$  عبارت است از

(۸)

مخارج صورت گرفته با پول نقد عبارت است از:  $S_a = Y - S_b$ . از این رو در هر کدام از سناریوهای زیر مخارج صورت گرفته با استفاده از چک بیشتر و مخارج صورت گرفته با استفاده از پول نقد کمتر می‌شود:

۱. رجحان کالای عمومی افزایش یابد
۲. انقباض پول نقد  $a$  افزایش یابد
۳. نرخ مالیات  $b$  کمتر شود
۴. جمعیت کمتر شود

موقعی که نرخ سپرده‌ها یعنی  $B = (S_b)/(Y)$  افزایش می‌یابد در هر کدام از سناریوهای بالا، وضعیت یک مدنظر قرار می‌گیرد. از این وضعیت می‌توان به یک تفسیر مناسب از روابط مالیات - بانک رسید. تحت فرضیات معادله (۲)، سپرده‌ها تحت هر کدام از سناریوهای بالا افزایش می‌یابد. این مطلب را می‌توان با اثرات مثبت سمت چپ،

1. Tanzi

افزایش در رجحان کالای عمومی، اندازه جمعیت، کمبود پول نقد  $a$  و نرخ مالیات  $b$  نشان داد (اوریل و والترز، ۲۰۰۵).

برای روشن‌تر شدن مطلب اثر  $b$  بر  $T$  بررسی می‌شود. از معادله (۸) برای  $S_b$  استفاده شد و این در معادله (۸) جانشین شد:

$$(9)$$

کاهش یا انقباض مثبت  $a$  با مخارج نقدی مرتبط است. معادله (۹) تأکید می‌کند که موقعی که  $b$  نرخ مالیات بر سپرده‌ها افزایش می‌یابد؛ مالیات کاهش می‌یابد. از این‌رو اثر غیرمستقیم نرخ مالیات بر سپرده‌های بانک بر اثر مستقیم درآمدهای مالیاتی غلبه می‌کند.

در تفسیر فرمول مالیات باید دقت شود چراکه ورودی‌های آن کاملاً در برابر تغییر یا تنوع آزاد نیستند. نخست نسبت مالیات به GDP یعنی  $T$  باید در دامنه (۱،۰) قرار گیرد (در سمت راست معادله بالا با محدود کردن یا مقید کردن مقادیر  $a, b, n, a, a, b$  نشان داده شده). می‌توان این قیدها را به صورت  $b$  در رابطه با دیگر نهاده‌ها نشان داد:

$$(10)$$

ثانیاً فرض بر این است که خانوارها از هر دوی پول نقد و چک در معاملات استفاده می‌کنند برای این نرخ‌های خاص پیرسون — باید در دامنه (۱،۰) قرار بگیرد. در حالت تعادلی هر کدام از این نرخ‌ها برابر با — است و از معادله ۸ می‌توان دریافت که این مقدار دومی در دامنه (۱،۰) قرار می‌گیرد؛ فقط اگر

$$(11)$$

با مقدار بهینه

$$(12)$$

از این‌رو خانوارها از هر دوی پول نقد و چک استفاده می‌کنند در صورتی که نرخ خیلی پایین نباشد. اگر در عوض افزایش یابد و باعث تشویق به استفاده از

چک گردد؛ تعادل نش جایی صورت می‌گیرد که همه خانوارها فقط از چک استفاده می‌کنند و نسبت مالیات به GDP یعنی T بیشتر از آن چیزی می‌شود که باید باشد. معادله ۹ مجدداً فرض می‌کند که افراد می‌توانند از پول نقد یا چک استفاده کنند. اگر ضرورتاً خریده‌ها با استفاده از پول نقد صورت گیرد آن‌گاه قید نقدی رخ می‌دهد:

(۱۳)

برای برخی مقادیر در دامنه (۰،۱) و همه i خانوار. اگر هزینه یا مخارج در اقتصاد بدون قید پول نقد با استفاده از چک و پول نقد در تعادل باشد و قید پول نقد شکل گیرد و این قید بر پایه سرانه الزام‌آور باشد؛ آن‌گاه

(۱۴)

تعادل نش جایی شکل می‌گیرد که قید یا محدودیت پول نقد ( ) — برای هر خانوار i ام) برای هر خانواری الزام‌آور است. اگر کسر برای مخارج نقدی همانند اقتصاد توسعه کاهش یابد این باعث افزایش مالیات T و بانک B می‌شود لذا این قید الزامی می‌شود (گیلبرت و الی‌وسکی، ۲۰۱۵).

نتیجه این مطالعه نظری این است که مزایای مالیاتی که با سیستم بانکی شفاف مرتبط است می‌تواند به‌وسیله دیگر جنبه‌های اقتصاد حمایت شود یا به تأخیر افتد. برای مقدار معینی از سپرده‌های بانکی (فرض می‌شود توسط سازمان مالیاتی نظارت می‌شود)، مقدار درآمد مالیاتی ایجاد شده به‌وسیله پرداخت‌ها بر پایه بانک و خریده‌ها به‌سرعت گردش سپرده‌ها و نرخ مالیاتی حاشیه‌ای (همان‌طور که قبلاً بحث شد) و همچنین موارد دیگر شامل رجحان جوامع در رابطه با کالاهای ارائه شده توسط دولت، هزینه‌های مرتبط با پول نقد و اندازه جمعیت وابسته است.

بر طبق این نظریه، موقعی که دولت مشتاق به بالا بردن مالیات بر پول است بایستی به لحاظ نظارت نمودن دو چیز را برای افزایش مالیات انجام دهد: دولت کالاهای عمومی مطلوبی را ارائه کند و ارتباط بین سیستم بانکی را آسان کند؛ زیرا از این طریق سرعت گردش سپرده‌ها افزایش خواهد یافت. این شدیداً باعث افزایش نسبت مالیات به GDP می‌شود. دولت بایستی همچنین افزایش هزینه نسبی مبادلات نقدی را دنبال کند و هزینه مبادلات بر پایه سپرده را افزایش دهد. در کشورهای درحال توسعه با فساد،

نظارت ضعیف و مؤسسات قانونی ضعیف انجام این کارها ساده نیست اما باین حال ضروری است (صندوق بین‌المللی پول، بانک جهانی و OECD، ۲۰۱۱).

به‌علاوه تئوری یکسری مباحثی راجع به اثرات کاهش نرخ مالیات حاشیه‌ای  $t_b$  مطرح می‌کند: آن باعث افزایش سپرده‌های بانک و افزایش نسبت مالیات به GDP یعنی می‌شود بیشتر از جبران اثر منفی مستقیم بر  $t_b$  ناشی از کاهش  $t_b$  می‌شود. نسبت مالیات به GDP با توجه به این که نرخ مالیات حاشیه‌ای به‌طور یکنواخت کاهش می‌یابد برای نرخ‌های بالا مقادیر بهینه  $t_b^*$  به‌طور کامل اشباع شده است. اگرچه  $t_b^*$  غیرقابل مشاهده است نگرش عمومی بر این است که موقعی که دولت مشتاق به افزایش درآمدهای مالیاتی است باید سعی کند تا نرخ مالیات حاشیه‌ای کاهش یابد تا جایی که اثرات مهیج بر مبادلات شفاف (به‌وسیله فعالیت بانکی) خنثی شود. از طرف دیگر تعقیب درآمدهای مالیاتی به‌خودی‌خود یک کارگزار دولتی ایده‌آل نیست و دولت باید نرخ مالیاتی را انتخاب کند که رفاه اجتماعی را حداکثر می‌کند (گری<sup>۱</sup>، ۱۹۹۱).

### ۳- مالیات و رفاه اجتماعی

فرض شود که دولت می‌تواند رفتار خانوارها را تشخیص دهد لذا نرخ مالیاتی  $t_b$  را انتخاب می‌کند که رفاه اجتماعی  $W$  را که به‌وسیله تابع مطلوبیت خانوارها  $W(U_1, U_n)$  تعریف می‌شود حداکثر شود.

در حالت تعادل، چنانچه خانوارها به هر دو صورت پول نقد و چک هزینه نمایند آن‌گاه سطوح مخارج سرانه به نحوی خواهد بود که قبلاً به‌وسیله وضعیت ۱ توضیح داده شد. با استفاده از معادله ۸ برای مخارج  $S_{ib}$  و مقدار  $Y-S_{ib}$  برای مخارج نقدی، سطوح مختلف مخارج در معادله مصرف ۶ و ۷ جهت رسیدن به مصرف تعادلی برای خانوار نوعی قرار می‌گیرد:

$$(۱۵)$$

$$(۱۶)$$

1. Gray

در اینجا مصرف کالای خصوصی  $C_{i1}$  تحت تأثیر نرخ مالیات قرار نمی‌گیرد. در مورد مصرف کالای عمومی  $C_2$  یادآوری می‌شود که خانوارها در صورتی که  $b > b^*$  (یا  $b > b^*$ ) باشد از هر دوی پول نقد و چک استفاده می‌کنند. علامت اثر مالیات — مشابه — است و مشتق دومی برابر با — منفی است. از این رو مصرف کالای عمومی  $C_2$  با افزایش  $b$ ، کاهش می‌یابد در حالی که  $C_{i1}$  با افزایش  $b$ ، ثابت است. تابع مطلوبیت  $U_i$  و رفاه  $W$  با افزایش  $b$ ، در دامنه  $(b^*, 1)$  کاهشدهنده است. اگر خانوارها فقط از چک استفاده کنند آن‌گاه:

$$(۱۷)$$

$$(۱۸)$$

$$(۱۹)$$

تابع مطلوبیت در در صورتی که به اندازه کافی کوچک باشد در حال افزایش (فزاینده یا صعودی) است و در حد بالای در دامنه  $[0, b^*]$  هر یک از دو تا در سطح  $b^*$  یا در سطح  $\square$  (هر کدام کوچک‌تر باشد) ماکزیمم می‌شود. از این رو موقعی که افزایش می‌یابد، رفاه اجتماعی  $W$  در در دامنه  $[0, b^*]$  قرار می‌گیرد. حالت حدی موقعی اتفاق می‌افتد که است (گیلبرت و الی‌وسکی، ۲۰۱۵).

نتیجه ترکیب روابط بالا بین رفاه  $W$  و نرخ مالیات به صورت زیر است:  
 قضیه ۲: برای اقتصاد تعریف شده در معادلات ۴ الی ۸ با تعادل نقدی و مخارج با استفاده از پول نقد و چک سیاست‌گذار اجتماعی می‌تواند همیشه با کم کردن نرخ مالیات به سمت رفاه اجتماعی را افزایش دهد. اگر در عوض خانوارها فقط از چک استفاده کنند آن‌گاه سیاست‌گذار اجتماعی می‌تواند رفاه اجتماعی را با تعیین در سطح  $\square$  و یا  $\square$  کوچک‌تر حداکثر نماید.

بر طبق قضیه ۲ سیاست‌گذار اجتماعی بایستی نرخ مالیات نزدیک به  $\square$  را انتخاب کند. برای تفسیر این نتیجه فرض شود که در طی دوره توسعه اقتصادی یکی (یا بیشتر) از وضعیت‌های زیر اتفاق می‌افتد: رجحان  $\square$  برای کالای عمومی افزایش یابد، به علت افزایش مخارج نقدی کاهش یابد یا جمعیت کاهش یابد. در این مورد هدف نرخ مالیات افزایش است.

سیاست‌گذار اجتماعی با قید الزامی نقدی نمی‌تواند به مخارج صرفاً با استفاده از چک دست یابد. اگر همه خانوارها قید نقدی (مخارج به‌وسیله پول نقد و مخارج به‌وسیله چک) را رعایت کنند آنگاه مصرف و مطلوبیت به‌صورت زیر است:

(۲۰)

(۲۱)

(۲۲)

نرخ مالیات حداکثر کننده مطلوبیت (معادله ۲۲) به‌صورت زیر تعریف می‌شود:

(۲۳)

با قید نقدی الزامی ممکن نیست این نرخ مالیات امکان‌پذیر شود؛ لذا لازم است را تأمین کند. معادله (۱۴) مجدداً بازنویسی می‌شود حد مربوط به به‌صورت زیر است:

(۲۴)

از این‌رو با قید نقدی الزامی نرخ بهینه مالیات کوچک‌تر از مقدار ظاهر شده در سمت راست معادله (۲۳) و (۲۴) است (گیلبرت و الی‌وسکی، ۲۰۱۵).  
 بحث فنی این قسمت به نتایج نظری اشاره دارد که قبلاً بیان شد: دولت بایستی نرخ مالیات حاشیه را تا جایی کاهش دهد که منافع محرک به دست آورد. این آزادسازی رفاه اجتماعی را افزایش می‌دهد و باعث افزایش نسبت مالیات به GDP می‌شود. تئوری مربوطه با استفاده از فرض ساده‌سازی آسان می‌شود. تخطی از آن باعث برعکس شدن نتایج پیش‌بینی می‌شود. این نتایج معکوس (حداقل در عمومی‌سازی نظریه) مشکل‌ساز نیست.

#### ۴- عوامل دیگر

هدف در قسمت ۲ و ۳ رسیدن به این مفهوم نظری بود که شرایط ممکن است به دولت کمک کند (مانع آن شود) که از طریق وضع مالیات بر مبادلات قابل نظارت، باعث افزایش مقادیر شود. در این بین عوامل متعددی از قبیل کشش مصرف بین کالاهای

عمومی و خصوصی، بهره‌وری، شوک‌های تکنولوژی و نابرابری درآمد مورد بررسی قرار نگرفت. در این قسمت نشان داده می‌شود که نتایج قبلی جهت عمومی‌سازی مدل قوی است.

#### ۴-۱- کشش مصرف

در معادلات قسمت ۲ فرض بر این بود که کشش مصرفی کالاهای خصوصی و عمومی واحد است. برای بررسی روابط درآمدهای مالیاتی دولت و سپرده‌های بانکی لازم است مطلوبیت کشش ثابت جانشین (CES) بررسی شود:

(۲۵)

برای مقدار ثابت ، جایی که — ، موقعی که به سمت تابع مطلوبیت کاب-داگلاس و کشش واحد در حال کاهش است (هال واریان<sup>۱</sup>، ۱۹۹۹). وضعیت ۳: در اقتصاد تعریف شده با محدودیت یا قید بودجه (۶) و (۷) و رجحان مصرف CES (۲۵)، اگر همه خانوارها از هر دوی پول نقد و چک استفاده کنند تعادل مخارج چک سرانه عبارت است از:

(۲۶)

صرف نظر از کشش مصرف بین کالاهای عمومی و خصوصی همانند آنچه در سناریوهای i تا iv وضعیت ۱ توضیح داده شده، رفتار می‌کند. با معرفی کشش به‌عنوان یک پارامتر مجزا این سؤال مطرح می‌شود که در صورتی که کشش با توسعه اقتصادی تغییر کند برای الگوهای مخارج (نقد یا چک) چه اتفاقی می‌افتد. با توجه به معادله (۲۶) پاسخ به مقدار — بستگی دارد: اگر مقدار آن کمتر از یک باشد افزایش کشش باعث افزایش مخارج با استفاده از چک می‌شود در حالی که اگر بیشتر از یک باشد عکس آن اتفاق می‌افتد (گیلبرت و الی و سکی، ۲۰۱۵).

1. Hal R. Varian

## ۴-۲- تکنولوژی

در قسمت ۲ با وجود این که به صورت الزامی فرض شد که با مقدار معینی پول نقد می توان مقدار معینی کالای عمومی و خصوصی را تأمین کرد. این با این دیدگاه سازگار است که خانوارها صاحب مقداری منابع (پول) هستند و آن‌ها این پول را تحت فرض بازدهی ثابت نسبت به مقیاس استفاده می کنند به گونه ای که بازدهی نسبت به مقیاس برای کالای عمومی و خصوصی مشابه است. فرض شود ۱ و ۲ به ترتیب بازدهی سرمایه در بخش خصوصی و عمومی باشد به طوری که:

$$(27)$$

$$(28)$$

وضعیت ۴: برای اقتصاد تعریف شده به وسیله قید بودجه (۶) و (۷) و رجحان مصرف CES (۲۵) و بهره‌وری (۲۷) و (۲۸)، اگر همه خانوارها با استفاده از هر دوی پول نقد و چک هزینه کنند تعادل چک مصرفی سرانه عبارت است از:

$$(29)$$

همانند آنچه در سناریوهای  $i$  تا  $iv$  وضعیت ۱ توضیح داده شد صرف نظر از مقادیر بهره‌وری و رفتار می کند.

تصور کنید که مخارج به خاطر تغییر در بهره‌وری در طی دوره توسعه اقتصادی افزایش یابد اگر باشد افزایش در بهره‌وری نسبی — تولید کالای عمومی باعث افزایش در مخارج بانک  $S_b$  می شود و اگر باشد باعث کاهش  $S_b$  می شود (گیلبرت و الی و سکی، ۲۰۱۵).

وضعیت ۵: برای اقتصاد تعریف شده به وسیله (۴) و (۷) با درآمد خانوار اگر همه خانوارها از هر دوی پول نقد و چک استفاده کنند تعادل مخارج چک خانوار نوعی عبارت است از:

$$(30)$$

مخارج نقدی برابر است با  $c$  و  $d$  ثابت عبارت است از:

$$(31)$$

(۳۲)

در مجموع رابطه بین مخارج چک سرانه  $S_b$  و درآمد سرانه نسبت به توزیع درآمد بین خانوارها ثابت است (گیلبرت و الی وسکی، ۲۰۱۵).

می‌توان مجدداً دیدگاه درون‌زا بودن نرخ مالیات را بررسی کرد.

وضعیت ۶: تحت فرضیات وضعیت ۵، سطوح مصرف برای هر خانوار مشابه است:

(۳۳)

(۳۴)

سیاست‌گذار اجتماعی می‌تواند رفاه اجتماعی  $W$  را به‌وسیله کاهش نرخ مالیات به سمت  $\quad$  را صرف‌نظر از توزیع درآمد افزایش دهد (گیلبرت و الی وسکی، ۲۰۱۵).

## ۵- برآورد مدل

### ۵-۱- روابط بین سپرده‌های بانکی و درآمدهای مالیاتی دولت در اقتصاد ایران

در این بخش به بررسی رابطه تجربی بین درآمدهای مالیاتی دولت و سپرده‌های بانکی در اقتصاد ایران پرداخته شده است. این داده‌ها مربوط به نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به GDP و سپرده‌های بانکی به GDP برای دوره زمانی ۱۳۵۰ الی ۱۳۹۵ است. جدول ۱ دربرگیرنده تعاریف متغیرها و منبع داده‌ها است.

جدول (۲) متوسط درآمدهای مالیاتی دولت و سپرده‌های بانکی (هر یک به‌عنوان سهمی تولید ناخالص داخلی) را نشان می‌دهد. برای دوره‌های زمانی مختلف در ایران نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به GDP حدوداً برابر با ۱۰ الی ۱۵ درصد نسبت سپرده‌های بانکی به GDP است.

جدول ۱. تعاریف متغیرها و منبع داده‌ها

منبع	شرح	متغیرها
بانک مرکزی - WDI <sup>۱</sup>	تولید ناخالص داخلی سرانه به قیمت‌های پایه (۱۳۹۰=۱۰۰)، تعدیل شده با شاخص بهای مصرف‌کننده (CPI)	GDP
بانک مرکزی	نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به GDP	TAX
بانک مرکزی	سپرده‌های بانکی به GDP	BANK
گزارش‌های اقتصادی و ترازنامه بانک مرکزی	منابع خارجی (وام‌ها و کمک‌های خارجی) به تولید ناخالص داخلی	Aid
بانک مرکزی	سهم بخش کشاورزی به تولید ناخالص داخلی	Agriculture
مرکز آمار ایران	نسبت جمعیت (نفر) به زمین (کیلومتر مربع)	density of population
بانک مرکزی	نرخ رشد شاخص قیمت مصرف‌کننده	Inflation
بانک مرکزی	نسبت حاصل جمع صادرات و واردات به GDP	Openness to Trade

جدول ۲. مقادیر متوسط درآمدهای مالیاتی دولت و سپرده‌های بانکی (درصدی از GDP)

دوره زمانی	تولید ناخالص داخلی سرانه	درآمدهای مالیاتی دولت	سپرده‌های بانکی
۱۳۵۰-۱۳۵۷	۸۰۰۶	۰/۰۷۶	۰/۲۲
۱۳۵۸-۱۳۶۷	۴۶۴۱	۰/۰۵۹	۰/۵۱
۱۳۶۸-۱۳۷۳	۴۲۰۱	۰/۰۴۶	۰/۵۷
۱۳۷۴-۱۳۷۸	۴۴۴۸	۰/۰۶۴	۰/۵۶
۱۳۷۹-۱۳۸۳	۵۰۸۱	۰/۰۵۴	۰/۴۰
۱۳۸۴-۱۳۸۸	۶۰۸۰	۰/۰۶۶	۰/۴۰
۱۳۹۰-۱۳۹۵	۶۲۹۶	۰/۰۶۱	۰/۴۱

توضیحات: تولید ناخالص داخلی سرانه بر اساس دلار آمریکا و بر پایه قیمت پایه (۲۰۱۰)

با توجه به معادله (۳)، نتایج تجربی در جدول (۲) منطقی به نظر می‌رسد زیرا ثابت و برابر با  $\frac{1}{4}$  است. مطالعات صورت گرفته در این زمینه نشان می‌دهد که این

1. Source: online version of the World Development Indicators (WDI)

ضریب برای اقتصادهای پیشرفته به دلیل ارتباطات بانکی بیشتر و سرعت بالاتر سپرده‌ها حدود است  $\frac{1}{3}$  (اوریل و والترز، ۲۰۰۵).

همان‌طور که در بخش‌های قبلی این مطالعه مطرح شد؛ سپرده‌های بانکی به‌عنوان یک شاخص مهم در اقتصاد شناخته می‌شود، چراکه بخش بانکی می‌تواند در رابطه با جمع‌آوری مالیات و گسترش بخش عمومی، همانند یک گلوگاه عمل کند.

#### ۵-۲- آزمون ریشه واحد

روش‌های معمول اقتصادسنجی در کارهای تجربی مبتنی بر فرض پایایی متغیرهای مورد مطالعه است؛ به این دلیل که امکان ساختگی بودن برآورد با متغیرهای ناپایا وجود دارد و استناد به نتایج چنین برآوردهایی به نتایج گمراه‌کننده منجر خواهد شد (بالتاجی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). از این‌رو قبل از استفاده از این داده‌ها لازم است نسبت به پایایی و ناپایایی آن‌ها اطمینان حاصل کرد. در این مطالعه به‌منظور بررسی پایایی متغیرها از آزمون ایم، پسران و شین<sup>۲</sup> استفاده شده است. ایم، پسران و شین با تصریح یک رگرسیون ADF مجزا برای هر مقطع شروع کردند:

$$(35)$$

فرضیه صفر به‌صورت زیر است:

$$(36)$$

درحالی‌که فرضیه مقابل عبارت است از:

$$(37)$$

$$(38)$$

ممکن است که بدین‌صورت تفسیر شود که کسر غیر صفر از فرایند منحصربه‌فرد، پایا است. بعد از برآورد رگرسیون ADF مجزا، متوسط آماره  $t$  برای برای رگرسیون ADF منحصربه‌فرد عبارت است از:

1. Baltagi

2. Im, K. S. & Pesaran, M. H. & Shin

(۳۹)

سپس بایستی برای رسیدن به آماره آزمون مطلوب، تعدیل می‌شود. بعد از انجام آزمون ریشه واحد که نتایج آن در جدول ۳ نشان داده شده؛ می‌توان نتیجه‌گیری کرد که متغیرهای مالیات، بانک، GDP، کشاورزی و شدت جمعیت در سطح اطمینان ۹۵ درصد پایا هستند؛ اما سایر متغیرهای دیگر ناپایا بوده که با یک بار تفاضل‌گیری پایا شده‌اند.

جدول ۳. نتایج آزمون ریشه واحد ایم، پسران و شین در سطح و تفاضل داده‌ها

آزمون IPS						متغیرها
توضیحات	درجه پایایی	تفاضل مرتبه اول		در سطح متغیرها		
		احتمال	مقدار آماره آزمون	احتمال	مقدار آماره آزمون	
وقفه انتخابی	I(0)	۰/۰۰	-۶/۳۲	۰/۰۲	-۳/۳۲	Ltax
برای آماره	I(0)	۰/۰۰	-۵/۶۱	۰/۰۴۱	-۳/۶۱	Lbank
توسط ADF	I(0)	۰/۰۰	-۴/۲۶	۰/۰۱	-۴/۱۴	LGDP
معیار شوارتز	I(0)	۰/۰۰	-۵/۴۵	۰/۰۳۱	-۳/۷۵	Lagri
انتخاب شده است.	I(0)	۰/۰۰	-۴/۵۴	۰/۰۴	-۳/۷۶	Ldency
	I(1)	۰/۰۰	-۴/۷۳	۰/۶۲۶۷	-۱/۹۱	Lopenes
	I(1)	۰/۰۰	-۷/۴۹	۰/۷۵۳۲	-۱/۶۵	Laid
	I(1)	۰/۰۰	-۵/۹۶	۰/۱۲	-۳/۰۸	Linflation

منبع: محاسبات تحقیق

## ۵-۳- آزمون هم‌جمعی

تخمین مدل در وضعیت ناپایا بودن متغیرها باعث ایجاد رگرسیون کاذب در مدل می‌شود. برای جلوگیری از اتکاء به رگرسیون کاذب روش‌های تفاضل‌گیری و آزمون هم‌جمعی وجود دارد اما هنگام استفاده از تفاضل متغیرها در برآورد ضرایب الگو اطلاعات

ارزشمندی در رابطه با سطح متغیرها از بین می‌رود. لذا این روش برای جلوگیری از اتکاء به رگرسیون کاذب مناسب نمی‌باشد. می‌توان برای رفع این مشکل از آزمون هم‌جمعی استفاده کرد. مفهوم هم‌جمعی تداعی‌کننده وجود یک رابطه تعادلی بلندمدت است که سیستم اقتصادی در طول زمان به سمت آن حرکت می‌کند (نوفرستی، ۱۳۸۹). در صورت ناپایایی متغیرهای مدل اگر بین آن‌ها هم‌جمعی برقرار باشد نتایج حاصل از تخمین مدل قابل اعتماد خواهد بود. در این مطالعه برای بررسی آزمون هم‌جمعی در مدل‌های مورد استفاده از آزمون جوهانسون استفاده شده است. نتایج آزمون هم‌جمعی جوهانسون با استفاده از آماره ADF در جدول ۴ نشان داده شده است.

جدول ۴. آزمون هم‌جمعی جوهانسون

آماره Trace	مقدار بحرانی ۵ درصد	مقدار بحرانی ۱ درصد	Hypothesizes No.of CE(S)
۳۴۲/۴	۱۹۷/۳۷	۲۱۰/۰۵	None
۲۵۵/۵۲	۱۵۹/۵۲	۱۷۱/۰۹	At most 1

مأخذ: محاسبات تحقیق

مطابق جدول ۴، آماره  $t$  جوهانسون بزرگ‌تر از مقدار بحرانی در سطح ۱ درصد است و فرضیه یک مبنی بر وجود هم‌جمعی و رابطه بلندمدت میان متغیرها با اطمینان ۹۹ درصد تأیید می‌گردد. تأیید فرضیه یک در آزمون هم‌جمعی جوهانسون بیانگر آن است که یک رابطه تعادلی بلندمدت و حداقل یک بردار هم‌جمعی میان متغیرها وجود دارد.

#### ۵-۴- برآورد OLS تعدیل شده

درآمدهای مالیاتی دولت به لحاظ ساختاری با متغیرهای مستقل مرتبط است به عبارت دیگر روابط بلندمدت بین متغیرها وجود دارد. در ادامه معادله زیر برآورد می‌شود:

(۴۲)

مدل حداقل مربعات معمولی تعدیل شده (FMOLS)<sup>۱</sup> توسط پدرونی<sup>۲</sup> (۲۰۰۰) پیشنهاد شده است. این مدل در تمام مقاطع منحصربه‌فرد FMOLS برآورد می‌شود:

$$(43)$$

پدرونی (۱۹۹۰) بیان کرد که باوجود ناهمسانی در روابط هم جمعی، برآوردکننده میانگین گروه باعث ارائه برآورد سازگار از میانگین جامعه بردارهای هم جمع در مقایسه با تخمین‌زن‌های وزنی و ترکیبی می‌شود. ماتریس کوواریانس تقریبی برای این برآورد کننده از طریق محاسبه واریانس متوسط تخمین‌های منحصربه‌فرد به دست می‌آید:

$$(44)$$

برآوردهای ارائه شده در جدول ۵ اطلاعات بیشتری در خصوص روابط بلندمدت ساختاری بین درآمدهای مالیاتی و سپرده‌های بانک ارائه می‌کند.

جدول ۵. برآورد OLS تعدیل شده

متغیر	ضریب برآورد شده	p-value
Lbank	۰/۶۲	۰/۰۱۲
LGDP	۰/۵۷	۰/۰۳۸
Lagri	۱/۰۲	۰/۰۲۵
Ldencity	۰/۲۳	۰/۱۳

مأخذ: محاسبات تحقیق

#### ۵-۶- مدل تصحیح خطا برداری

با توجه به آزمون ریشه واحد و آزمون هم جمعی می‌توان نتیجه گرفت که رابطه بلندمدت قوی بین سپرده‌های بانکی و درآمدهای مالیاتی دولت وجود دارد. در این قسمت، رابطه کوتاه‌مدت و بلندمدت بررسی می‌شود.

1. Fully Modied OLS estimation
2. Pedroni

با توجه به این که همه متغیرها در یک مرتبه پایا نیستند، برای برآورد مدل از الگوی خود توضیح با وقفه‌های توزیعی استفاده می‌شود زیرا در این الگو توجه به درجه همبستگی متغیرها مهم نیست و همچنین با تعیین وقفه‌های مناسب برای متغیرها می‌توان مدل مناسب و منحصربه‌فرد را بدون پیش داوری و استفاده از نظریه‌های اقتصادی انتخاب نمود.

جدول ۶. نتایج حاصل از همگرایی یوای تابع درآمدهای مالیاتی دولت

متغیر	ضریب	خطای معیار	آماره t	سطح معناداری
L TAX (-1)	۰/۴۸	۰/۲۲	۲/۵۷	۰/۰۳۸
L BANK	۰/۳۴	۰/۰۷	۴/۸۸	۰/۰۰۱
L GDP	۰/۱۷	۰/۰۶۷	-۲/۵۵	۰/۰۲۰۸
L AGRI	۰/۱۲	۰/۰۶	۱/۸۳	۰/۰۴
L AGRI (-1)	-۰/۵۸	۰/۲۴	-۲/۳۲	۰/۰۳۳
L DENCITY POP	۰/۱۱	۰/۶۴	۰/۱۸	۰/۸۵
L OPPTRADE	-۰/۰۴۲	۰/۰۴۹	-۰/۸۵	۰/۴۰۳
L INFLA	۰/۱۰۲	۰/۰۵۶	۱/۸۱	۰/۰۸۸
L AID	۰/۰۳	۰/۰۷	۰/۴۸۸	۰/۶۳۲
C	۰/۵۱	۰/۲۲	۲/۳۵	۰/۰۳
	R <sup>2</sup> =0.73		D.W=2.07	F=3.59
<b>Diagnostic Tests</b>				
	<b>F Version</b>	<b>LM Version</b>	<b>Test statistics</b>	
	۰ /۰۷۰۲ (۰/۷۵۹)	۰/۱۳۵۲ (۰/۷۱۳)	<b>A: Serial Correlation</b>	
	۴ /۹۷ (۰/۰۴۱)	۷/۲۲ (۰/۰۰۷)	<b>B: Functional Form</b>	
		۱/۳۰۸ (۰/۵۲)	<b>C: Normality</b>	
	۱/۱۱۷۱ (۰/۳۰۰)	۱/۱۵ (۰/۲۸۳)	<b>D: Heteroscedasticity</b>	

مأخذ: محاسبات تحقیق

در تخمین مدل در الگوی خود توضیح با وقفه‌های توزیعی ابتدا مدل پویای کوتاه-مدت آن به صورت جدول ۶ ارائه می‌شود که وقفه بهینه متغیرها بر اساس معیار شوارتز-بیزین ۱ انتخاب شده است. نتایج الگوی پویا نشان می‌دهد که متغیر BANK (سپرده‌های بانکی به GDP) در سطح ۹۹٪، متغیر GDP (GDP سرانه) و AGR (سهام بخش کشاورزی از GDP) در سطح ۹۵٪ معنادار است. آزمون‌های تشخیصی مدل، همگی به جز آزمون شکل تبعی از نظر اقتصادسنجی قابل قبول است و بیانگر آن است که مدل مشکل خودهمبستگی، ناهمسانی واریانس ندارد و جملات پسماند در سطح ۹۹٪ دارای توزیع نرمال است.

حال برای اطمینان از این که رابطه بلندمدت حاصل از این روش کاذب نباشد، از روش ارائه شده توسط پسران و همکاران (۱۹۹۳)، وجود رابطه بلندمدت آزمون می‌شود. الگوی تصحیح خطای الگوی خود توضیح با وقفه‌های توزیعی برای مدل تحقیق به صورت زیر است:

(۴۵)

اگر فرضیه  $H_0 = \alpha_1 = \alpha_2 = \alpha_3 = \alpha_4 = \alpha_5 = \alpha_6 = \alpha_7 = \alpha_8 = \alpha_9 = 0$  رد شود؛ وجود رابطه بلندمدت در مدل تأیید می‌شود.

آماره F محاسبه شده برابر با ۳/۴۱ است که در سطح اطمینان ۹۰٪ از مقادیر بحرانی ارائه شده توسط پسران و همکاران (۱۹۹۹) بزرگ‌تر است و خارج از آن قرار می‌گیرد. لذا وجود رابطه بلندمدت در مدل تأیید می‌شود. تخمین ضرایب بلندمدت در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷. نتایج به‌دست‌آمده از برآورد الگوی بلندمدت مدل

متغیر	ضریب	خطای معیار	آماره t	سطح معناداری
L bank	۰/۰۶۷	۰/۰۱۴	۴/۵۸	۰/۰۰۲۱
L GDP	۰/۵۳	۰/۲۲	۲/۴۱	۰/۰۳۳
L AGRI	-۰/۸۶	۰/۴۹	-۱/۷۴	۰/۱۰۱
L DENCITY POP	۰/۱۹۷	۰/۰۱۳	۴/۷۶	۰/۰۰۱
L OPPTRADE	۰/۱۲	۰/۱۱۵	۰/۲۲	۰/۸۲۳
L INFLA	-۰/۰۸	۰/۰۸	-۰/۹۹	۰/۳۳۶
L AID	-۰/۱۲	۰/۱۳۱	-۰/۲۲	۰/۸۲۴
C	۰/۴۴	۱/۶۷	۰/۲۷	۰/۷۹

مأخذ: محاسبات تحقیق

نتایج برآورد الگوی بلندمدت مدل نشان می‌دهد که نسبت سپرده‌های بانکی به GDP (BANK)، تولید ناخالص داخلی سرانه (GDP) و شدت جمعیت (DENCITY) دارای رابطه مثبت و معناداری با درآمدهای مالیاتی دولت است.

در جدول ۸ الگوی تصحیح خطای مدل که بیانگر ارتباط کوتاه‌مدت و میان‌مدت نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به GDP (TAX) و متغیرهای مستقل الگو است، ارائه شده است. همان‌گونه که در این جدول مشخص است ضرایب متغیرهای نسبت سپرده‌های بانکی به GDP (BANK) و تولید ناخالص داخلی سرانه (GDP) معنادار و مثبت است.

ملاحظه می‌گردد که ضریب تصحیح خطای مدل کوچک‌تر از یک و از نظر آماری معنادار است. منفی بودن آن حاکی از این است که هر عدم تعادلی در الگو در بلندمدت به سمت تعادل حرکت می‌کند. ضریب تصحیح خطای مدل که برابر با  $-۰/۸۱$  می‌باشد؛ نشان می‌دهد که در هر دوره  $۸۱\%$  از عدم تعادل‌های درآمدهای مالیاتی برطرف می‌شود و کمتر از دو دوره لازم است تا خطای تعادل کوتاه‌مدت تصحیح گردد و مدل به تعادل بلندمدت بازگردد.

جدول ۸. نتایج حاصل از برآورد الگوی تصحیح خطای برداری<sup>۱</sup> VECM

متغیر	ضریب	خطای معیار	آماره t	سطح معناداری
d tax1	۰/۵۸	۰/۱۷	۳/۳۱	۰/۰۰۳
d bank	۰/۱۹	۰/۱۶۷	۳/۲۷	۰/۰۰۳۱
d GDP	۰/۶۴	۰/۱۹۶	۳/۶۸	۰/۰۰۱
d AGRI	-۲/۴۸	۱/۵۰	-۱/۶۵	۰/۱۱۱
d DENCITY POP	۰/۱۷	۰/۲۱	۰/۸۱	۰/۴۲
d OPPTRADE	۰/۵۲	۰/۴۹	۰/۱۰	۰/۹۱
d INFLA	-۰/۴۵	۰/۲۸	-۱/۵۹	۰/۱۲
d C	۱/۷۴	۰/۸۷	۴/۴۸	۰/۰۰۱
Ecm (-1)	-۰/۸۱	۰/۱۴	-۵/۹۲	۰/۰۰۱
	R <sup>2</sup> =0.78		D.W=1.88	F=8.04

مأخذ: محاسبات تحقیق

## ۶- نتیجه گیری

در اقتصادهای مدرن، حضور گسترده بانک و مبادلات بر پایه بانک به دولت اجازه می‌دهد تا معاملات را رصد نموده و مالیات مبادلات را دریافت نماید. در تعداد زیادی از کشورهای فقیر این گونه نیست. مطالعه فعلی به بررسی رابطه تجربی بین فعالیت‌های بانکی و درآمدهای مالیاتی دولت در اقتصاد ایران طی دوره زمانی ۱۳۵۷ الی ۱۳۹۵ می‌پردازد. لذا به لحاظ نظری تأثیر نرخ مالیات حاشیه‌ای بر سپرده‌های بانکی و درآمدهای مالیاتی دولت را تحت شرایط تصمیم‌گیری عقلایی خانوارها و وجود هر دو نوع کالای عمومی و خصوصی بررسی می‌کند. مباحث نظری مطرح شده در این مطالعه، حاکی از آن است که فعالیت‌های بیشتر بانک‌ها منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی دولت می‌شود. مطالعات گذشته نیز نشان می‌دهد که نرخ‌های مالیاتی پشتیبان فعالیت‌های بانکی بیشتر و مبادلات مالیات‌پذیر بیشتر است و نقش حجم و سرعت گردش سپرده‌های بانکی به‌عنوان یک روش جهت ارتقا درآمدهای مالیاتی دولت پر رنگ

1. Vector Error Correction Model

است. در ادامه نتایج حاصل از روش OLS تعدیل شده، الگوی خود توضیحی با وقفه‌های توزیعی و الگوی تصحیح خطا خود توضیحی پسران و همکاران (۱۹۹۳) نشان داد که روابط بلندمدت ساختاری بین سپرده‌های بانکی و درآمدهای مالیاتی دولت وجود دارد، به‌علاوه نتایج حاصل از الگوی تصحیح خطا برداری (VECM) نیز نشان داد که ارتباط کوتاه‌مدت و میان‌مدت بین سپرده‌های بانکی با درآمدهای مالیاتی دولت وجود دارد.

### منابع

۱. نوفرستی، محمد (۱۳۷۸). "ریشه واحد و هم‌جمعی در اقتصادسنجی"، انتشارات رسا، چاپ دوم.
2. Auriol, E., & Warlters, M. (2005). "Taxation base in developing countries", 8 9, 625-646.
3. Baltagi, B. (2005); " , Third Edition, McGraw-Hill.
4. Baunsgaard, T., & Keen, M. (2010). "Tax revenue and (or?) trade liberalization", 9 4, 563-577.
5. Burgess, R. W: (1923). "Velocity of bank deposits". 727- 740.
6. Emran, M: S., & Stiglitz, J. (2005). "On selective indirect tax reform in developing countries". 8 9, 599-623.
7. Gilbert, Scott and Ilievski, Bojan, (2015), "Bank, development and tax", volume 61, 2016- 1-13.
8. Gordon, R, & Li, W. (2009). "Tax structures in developing countries: Many puzzles and a possible explanation". 9 3, 855-866.
9. Gray, C. W: (1991). "Tax systems in the reforming socialist economies of Europe".
10. Hal R. Varian, (1999), " , w.w. Norton & company, 5 Edition.
11. Im, K. S. & Pesaran, M. H. & Shin, Y. (2003) "Testing for unit roots in heterogenous panels". 1 15, 53-74.
12. IMF, & OECD, & World Bank. (2011). "
13. " . International Monetary Fund, Organisation for

- 
15. Economic Co-operation and Development, United Nations, and World Bank.
  16. Pedroni, P. (2001). " ". Emerald Group Publishing Limited. 15, 93-130.
  17. Pedroni, P. (1999). " ". Oxford Bulletin of Economics and Statistics Special Issue. 653-670.
  18. Tanzi, V. (1987). "The response of other industrial countries to the U.S. Tax Reform Act". 40, 339-355.
  19. Zolt, E. M.; & Bird, R. M: (2008). " Tax policy in emerging countries". , 1-34.

## مالیات یک پیش‌بینی کننده دوره‌های تجاری در اقتصاد ایران

سعید کریمی پتانلار

استاد دانشگاه مازندران دانشکده اقتصاد و علوم اداری،

جعفر کریمی<sup>۱</sup>

دانشجوی دکتری رشته اقتصاد دانشگاه مازندران، jafarkarimi1360@gmail.com

### چکیده

نماگرهای پیشرو، به آن گروه از سری‌های اقتصادی گفته می‌شود که انتظار می‌رود قبل از تحولات رونق و رکود اقتصادی تغییر جهت دهند و نشانه‌ای برای روندهای آینده اقتصاد می‌باشند. اهمیت نماگرهای پیشرو در مقایسه با سایر نماگرها در این است که با شناسایی آن‌ها می‌توان تحولات آینده اقتصاد را قبل از ورود به دوره‌های رونق یا رکود پیش‌بینی نمود.

در این پژوهش شاخص‌های مالیات ارزش‌افزوده، شاخص کل قیمت سهام تعداد پروانه‌های ساختمانی صادره؛ مالیات بخش خصوصی؛ شاخص قیمت مصرف‌کننده؛ مالیات بخش دولتی؛ نقدینگی؛ مالیات مستقیم؛ و مالیات‌های غیرمستقیم (مالیات بر ارزش‌افزوده) به‌عنوان شاخص‌های نماگر سیکل تجاری در بازه زمانی ۱-۱۳۸۵ تا ۴-۱۳۹۵ انتخاب گردیدند. بر اساس نتایج نقدینگی، مالیات بخش خصوصی و دولتی؛ به‌عنوان نماگر اقتصادی دارای تأثیر معناداری بر سیکل تجاری انتخاب گردیدند. بر اساس نتایج تحقیق هر سه این شاخص‌ها در طول دوره موردبررسی تأثیر مثبتی بر تولید ناخالص داخلی داشتند و سهم تغییرات نقدینگی در تفسیر علل تغییرات تولید ناخالص داخلی بیش از سایر متغیرها بود. بر اساس نتایج سیکل مالیات بخش خصوصی یک شاخص پیشرو و سیکل مالیات بخش دولتی یک شاخص پس‌رو اقتصادی تعیین گردید. لازم به ذکر است لگاریتم مالیات بخش دولتی نسبت به لگاریتم مالیات بخش خصوصی سهم بزرگ‌تری در تفسیر توضیح دهندگی متغیر تولید ناخالص داخلی دارد. این نتیجه بیانگر دولتی بودن اقتصاد ایران و بالا بودن حجم تصدی‌گری دولت در اقتصاد کشور است.

**کلیدواژه‌ها:** سیکل تجاری، مالیات بخش خصوصی، مالیات بخش دولتی، نقدینگی،

خودرگرسیون برداری ساختاری

## ۱- مقدمه

مسئله مهم و محوری تمامی اقتصادهای مدرن و امروزی وجود پدیده سیکل‌های تجاری و یا نوسانات اقتصادی می‌باشد. پیدایش چنین سیکل‌های تجاری که در بسیاری از موارد باعث بروز مشکلاتی برای اقتصادها گشته و دورانی از شرایط تورمی و یا رکودی ناخواسته را برای آنها به وجود آورده که خود ممکن است منتج به شرایط ناگوار دیگری برای اقتصاد گردد. در نتیجه، به نظر می‌رسد مطالعه این پدیده، بررسی علل به وجود آمدن آن و چگونگی از بین بردن آن از مهم‌ترین دغدغه‌های سیاست‌گذاران اقتصادی هر کشوری به شمار می‌آید.

سیکل‌های تجاری نوساناتی هستند که تحت عنوان دوره‌های متوالی رونق و رکود تعریف می‌شوند. فعالیت‌های اقتصادی معمولاً دارای دو مرحله است، رکود و رونق. زمانی که تولید و اشتغال افت می‌کند و به گسترش فقر و تنزل رفاه و پایین آمدن سطح زندگی افراد منجر گردد، می‌گویند فعالیت‌های اقتصادی دچار رکود شده است و زمانی که تولید و اشتغال افزایش می‌یابد و با رفاه و افزایش بهبود زندگی جامعه توأم باشد، می‌گویند اقتصاد در حال بهبود یا رونق می‌باشد. اگرچه این چرخه‌ها به‌طور متوالی پیش می‌آیند، اما هیچ دو چرخه و نوسانی مشابه هم نیستند. به بیان بهتر اگرچه می‌توان از لحاظ زمانی چرخه‌ها را در قالبی مشابه طبقه‌بندی نمود؛ اما دامنه تغییرات چرخه‌های متوالی کاملاً با یکدیگر متفاوت هستند. از سوی دیگر دوره‌های رونق و رکود هم از لحاظ شدت، مدت و عوامل وجودی لزوماً از تقارن برخوردار نیستند و ممکن است تفاوت‌های آشکاری نیز با هم داشته باشند. ممکن است برخی حوادث طبیعی نظیر سیل، زلزله، خشکسالی و طوفان بخش‌ها و یا مجموعه اقتصاد را تحت تأثیر شدید قرار دهد، اما معمولاً در بسیاری از موارد پس از مدتی اقتصاد می‌تواند خود را با شرایط جدید تطبیق داده و در نتیجه هیچ‌گونه سیکل اقتصادی قابل ملاحظه‌ای به‌وقوع نپیوندد.<sup>۱</sup>

در نتیجه با توجه به نکات اشاره شده و دغدغه اقتصاددانان در خصوص بررسی تأثیر متغیرهای کلان اقتصادی بر طول دوران رونق و یا رکود اقتصادی در کشورها مطالعات متعددی صورت گرفته است. چالش اصلی این مطالعه بررسی نقش مالیات‌ها (خصوصی

1. Layton, Allan P. and Masaki Katsuura, 2001

و دولتی - مستقیم و غیرمستقیم) در بروز سیکل‌های تجاری در کنار سایر متغیرهای توضیحی همانند شاخص سهام، نقدینگی، تعداد پروانه‌های صادره در بخش ساختمان و... در ایران طی مهر و موم‌های ۱۳۹۵-۱۳۸۵ بر اساس داده‌های فصلی می‌باشد.

## ۲- مبانی نظری

یک سیکل تجاری را می‌توان به چهار مرحله تقسیم نمود که عبارت‌اند از: (۱) بهبود، (۲) رونق، (۳) رکود و (۴) بحران. وقتی که تولید و اشتغال بالا می‌رود می‌گویند که اقتصاد در مرحله بهبود است. وقتی که به اشتغال کامل نزدیک می‌شود و منابع با حداکثر ظرفیت خودکار می‌کنند به مرحله رونق می‌رسد. هنگامی که تولید ناخالص ملی و اشتغال سیر نزولی پیدا می‌کند می‌گویند فعالیت اقتصادی دچار رکود شده است. وقتی که کاهش تولید و اشتغال عمیق و ژرف شود می‌گویند اقتصاد دچار بحران شده است.<sup>۱</sup> مرحله رکود و یا کساد معمولاً بین یک تا سه سال طول می‌کشد که در طی آن نرخ بیکاری رو به افزایش می‌گذارد. هنگامی که مرحله رکود بیش از سه سال ادامه یابد و نرخ بیکاری به افزایش خود ادامه دهد، می‌توان گفت که اقتصاد دچار بحران شده است. هنگامی که نرخ بیکاری بالا بماند و فعالیت کسب‌وکار اقتصادی در طول مدت شش سال و یا بیشتر دچار رکود شود می‌توان آن را بحران بزرگ نامید.<sup>۲</sup> مراحل سیکل تجاری از یک دوره رکود تا دوره‌های دیگر و یا یک دوره رونق تا دوره‌های دیگر یک سیکل کامل را تشکیل می‌دهد. مهم‌ترین ویژگی‌های چرخه‌های تجاری عبارت‌اند از: تغییرپذیری<sup>۳</sup>، تداوم<sup>۴</sup> و هم حرکتی<sup>۵</sup>. تغییرپذیری، درجه بی‌ثباتی یک متغیر را بیان می‌دارد و در واقع میزان تمایل متغیر به نوسان است. سطح بالای تغییرپذیری متغیر در مقایسه با متغیر مرجع، نشانگر توان سری‌های زمانی برای ایجاد چرخه است. این خصوصیات برای ارزیابی علل ادوار تجاری مورد بررسی قرار می‌گیرد.<sup>۶</sup>

1. Valentino. and Dauten; 1987  
 2. Kydland, Finn. And Prescott, Edward; 1990  
 3. Volatility  
 4. Persistence  
 5. Huffman; 1994

۶. طیب‌نیا و قاسمی، ۱۳۸۵، ص ۵۳.

مدت زمانی که یک چرخه اقتصادی کامل طی می‌کند، می‌تواند از یک سال تا بیش از یک دهه متغیر باشد؛ اما نکته قابل توجه این است که وقتی رکود شروع شد، اقتصاد تمایل به عملکرد انقباضی از خود نشان می‌دهد و این وضعیت برای یک سال یا بیشتر ادامه می‌یابد. همچنین در مدت رونق، اقتصاد عملکرد انبساطی از خود نشان می‌دهد که برای مدتی دوام می‌یابد. وجود چنین گرایشی در حین رکود یا رونق تداوم نامیده می‌شود. هم حرکتی نیز به این معنا است که الگوی مشاهده شده چرخه‌ای در بسیاری از بخش‌های اقتصادی و متغیرهای کلان اقتصادی کم‌وبیش به صورت همزمان با نوسانات در متغیر مرجع حرکت کند. این بدان معنی است که در یک دوره تجاری، مرحله حسیض و اوج در مورد متغیرهای مطرح شده در یک زمان صورت گرفته است. تحلیل هم حرکتی به وسیله دو دیدگاه "زمان چرخش" و "سمت‌وسوی چرخش" مطرح می‌شود. با توجه به زمان، متغیرها می‌توانند پیشرو<sup>۱</sup>، همزمان<sup>۲</sup> و پس‌رو (مؤخر)<sup>۳</sup> باشند. متغیرهای پیشرو آن‌هایی هستند که تغییر حرکت آن‌ها در نقاط چرخه‌ای قبل از متغیر مرجع انجام می‌پذیرد<sup>۴</sup>. به صورت مشابه، متغیرهای همزمان به صورت همزمان با تولید ناخالص داخلی و متغیرهای پس‌رو بعد از متغیر مرجع حرکت می‌کنند و از نظر جهت و راستا نیز به سه گروه هم‌جهت، مخالف جهت و غیر ادواری تقسیم می‌شوند<sup>۵</sup>.

سیکل‌های تجاری انواع مختلفی دارند؛ که به شرح زیر هستند:

### سیکل ژوگلار

کلمنت ژوگلار<sup>۶</sup> نخستین کسی است که به تحولات سیکلی در سال ۱۸۶۰ پیبرد؛ بدین معنی که در مطالعات خود مشاهده کرد که فعالیت‌های اقتصادی ابتدا در مسیر خود ترقی کرده و به حداکثر صعود می‌رسد و سپس مسیر نزولی را انتخاب کرده و تنزل می‌یابند. او در مطالعات خود محاسبه کرد که نقاط صعودی و نزولی فعالیت‌ها تقریباً در

1. Leading Indicators
2. Coincident Indicators
3. Lagging Indicators

۴. هادیان و هاشم‌پور، ۱۳۸۲، ص ۹۶.

۵. قاسمی، ۱۳۸۳.

6. Clement Juglar

فواصل زمانی معین پیوسته تکرار می‌شوند. مجموع مراحل که سیکل اقتصادی را تشکیل می‌دهند به سیکل کلاسیک مشهور است. مدت سیکل ژوگلار بین ۶ تا ۱۰ سال است. (گرچی، ۱۳۸۴)

### سیکل کیچن

ژوزف کیچن<sup>۱</sup> در مطالعه خود بیان می‌دارد که سیکل‌ها دو گونه‌اند: سیکل عمده<sup>۲</sup> و سیکل جزئی<sup>۳</sup>. بنا به اعتقاد او سیکل جزئی به‌طور متوسط دارای یک دوره ۴۰ ماهه است. او همچنین بر این عقیده است که در بسیاری از مواقع یک سیکل عمده ممکن است شامل دو و یا سه سیکل جزئی ۴۰ ماهه باشد. به عبارتی در مرحله ترقی، یک یا چند سقوط همراه است و همچنین در مسیر نزولی نیز حرکات در چند نقطه حالت رونق و ترقی به خود می‌گیرند؛ لذا ملاحظه می‌شود که در داخل سیکل ژوگلار می‌توان سیکل‌های کوچک‌تری یافت.<sup>۴</sup>

### سیکل کندراتیف

در سال ۱۹۲۵ نیکولای کندراتیف<sup>۵</sup> نظریه وجود سیکل‌های گسترده‌تری را نسبت به دیگر سیکل‌ها مطرح نمود. او در مطالعات خود به وجود سیکل‌هایی با دوره زمانی بین ۷ تا ۱۱ سال و سیکل‌های کوتاه‌مدت‌تر ۳/۵ ساله در اقتصاد پی برد. به‌علاوه، کندراتیف معتقد است که سیکل‌های بلندمدت‌تری هم در اقتصاد وجود دارند که به‌طور متوسط یک دوره ۵۰ ساله را طی می‌نمایند.

### دیدگاه سه سیکلی شومپیتز

ژوزف شومپیتز در دیدگاه سه سیکلی خود، سیکل دوره ۴۰ ماهه کوتاه‌مدت کیچن، سیکل دوره میان‌مدت ۶ الی ۱۰ ساله ژوگلار و سیکل دوره ۴۸ الی ۶۰ ساله

---

1. Joseph Kitchin  
2. Major Cycle  
3. Minor Cycle  
4. Korotayev and sirel; 2010  
5. Nikolai D.Kondratieff

کندراتیف را در هم آمیخته است. از نقطه نظر او هر سیکل کندراتیف شامل شش سیکل ژوگلار و هر سیکل ژوگلار شامل سه سیکل کیچن می‌باشد.<sup>۱</sup>

با توجه به تئوری‌های سنتی اقتصاد، یکی از ویژگی‌های یک رژیم تغییرپذیر مثل نظام پولی طلای کلاسیکی که حدود سال ۱۸۸۰ تا وقوع جنگ جهانی اول حاکم بود، وجود مجموعه‌ای از نیروهای بازاری خود به خود تنظیم شونده‌ای است که باعث ثبات بلندمدت سطح قیمت‌ها می‌شوند. سازوکاری که این نیروها توسط آن فعالیت می‌کنند معمولاً توسط تئوری کلاسیکی کالایی پول توصیف می‌شود (بوردو، ۱۹۸۴). با توجه به تئوری مذکور، تغییرات تولید طلا در نهایت هر حرکت تورمی یا ضد تورمی سطح قیمت را خنثی خواهد کرد. به‌رحال مسئله این است که شوک‌های غیرمنتظره عرضه یا تقاضای طلا می‌توانند اثرات کوتاه‌مدت قابل توجهی بر سطح قیمت و محصول واقعی در مواجهه با انعطاف‌ناپذیری‌های اسمی داشته باشند.

### ۳- پیشینه تحقیق

کوز، ترک و ویتمن (۲۰۰۲)؛ در مقاله‌ای جهت بررسی ادوار تجاری جهانی در طول دوره (۲۰۰۱-۱۹۶۰) از داده‌های تولید ناخالص ملی، مصرف و سرمایه‌گذاری استفاده کرده‌اند. طبق یافته‌های به‌دست‌آمده یک شوک عمومی، شکاف بزرگ‌تری را در تولید ملی، مصرف و سرمایه‌گذاری در دوره جهانی شدن به وجود می‌آورد تا در دوره برتون وودز. نتیجه دیگر مقاله این بود که تغییر نرخ بهره، منبع اصلی هم حرکتی بین کشورهاست. بدین معنا که وقتی نرخ بهره در کشورهای گروه هفت به‌صورت همسو حرکت کند، تولید ناخالص داخلی این کشورها نیز در همان جهت خواهد داشت.

لان و سیلوستر<sup>۲</sup> (۲۰۱۰)؛ برای بررسی اینکه تا چه اندازه استان‌های چین با سیاست‌های مالی مشابه دارای ادوار تجاری همزمان هستند، از مدل همبستگی فرانکل و رز<sup>۳</sup> (۱۹۹۸) استفاده کردند. نتایج نشان‌دهنده آن بود که استان‌های دارای وضعیت مالی مشابه تمایل به حرکات سیکل تجاری مشابه دارند.

۱. لواسانی، ۱۳۸۹

2. Sylwester & Lan

3. Rose & Frankel

کاسترو<sup>۱</sup> (۲۰۱۰)؛ در مقاله خود به بررسی تأثیرات برخی عوامل مانند شاخص پیشرو، طول مدت رکود و رونق گذشته، قیمت نفت و... بر روی طول مدت رکود و رونق در پانلی از ۱۳ کشور صنعتی در طول مدت ۵۰ سال پرداخته است. هدف اصلی این مطالعه یافتن دلایل واقعی طول مدت یک رکود یا رونق می‌باشد که در این راستا عوامل مؤثر بر پایان یک رکود یا رونق در فاصله مهر و موم‌های بین ۱۹۶۵-۲۰۰۶ با استفاده از یک مدل مدت‌زمان گسسته آزمون شده است. شواهد ارائه شده در این مقاله نشان می‌دهد که مدت‌زمان رکود و رونق تنها به عمر (سن) واقعی آن‌ها بستگی ندارد؛ طول مدت انقباض و انبساط همچنین به‌طور مثبت به رفتار متغیرهای موجود در شاخص پیشرو مرکب و سرمایه‌گذاری بستگی داشته و به‌طور منفی توسط قیمت نفت خام و وقوع یک نقطه اوج در چرخه‌های کسب‌وکار ایالات‌متحده تحت تأثیر قرار می‌گیرد.

لیتمی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۱)؛ در مطالعه‌ای با عنوان «چه چیزی ادوار تجاری را ایجاد می‌کند؟ تجزیه و تحلیل میزان تولیدات صنعتی ژاپن» علت ایجاد ادوار تجاری در ژاپن را با استفاده از نظریه ماتریس تصادفی برای سال ۲۰۰۷-۱۹۷۸ بررسی می‌کنند. در این مقاله از داده‌های تولیدات صنعتی ژاپن استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که عامل اصلی ایجاد ادوار تجاری شوک‌های تقاضای واقعی است.

میچالیدز و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۳)؛ در مقاله‌ای با عنوان «ادوار تجاری و بحران اقتصادی در یونان (۱۹۶۰-۲۰۱۱) تجزیه و تحلیل بلندمدت تعادل در منطقه یورو» تأثیرات بین‌المللی، به‌طور خاص از ایالات‌متحده و اتحادیه اروپا را بر روی چرخه کسب‌وکار یونان تجزیه و تحلیل می‌کنند. در این مطالعه تعادل بلندمدت اقتصاد یونان توسط مدل تصحیح خطای برداری ارزیابی شده است. نتایج یک تغییر جهت معنی‌دار در تعادل بلندمدت اقتصاد یونان به‌طرف افزایش نرخ‌های همگرایی با اقتصاد ایالات‌متحده و کشورهای غیر مرکزی اتحادیه پولی اروپا بعد از اجرای سیاست پولی مشترک را نشان می‌دهد. پس از پیاده‌سازی سیاست پولی مشترک، تولید ناخالص داخلی یونان با اقتصاد ایالات‌متحده هماهنگ شده است. در نهایت اینکه چرخه‌های

1. Vitor Castro

2. H. Iyetomi et al

3. Panayotis G. Michaelides, Theofanis Papageorgiou, Angelos T. Vouldis

کسب‌وکار یونان تا حدی توسط ادوار تجاری ایالات‌متحده و همچنین از نوسانات اسپانیا و ایرلند متأثر می‌شود.

طیب نیا، مهرآرا و محمدی (۱۳۹۳)؛ در مقاله‌ای به مقایسه توانایی شاخص‌های پیشرو مختلف در پیش‌بینی رشد کوتاه‌مدت تولید ناخالص داخلی از طریق روش مدل تک‌نماگر از شاخص‌های پیشرو پرداخته‌اند. بدین منظور ۱۴ شاخص پیشرو را طی هشت دوره زمانی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. همچنین این مقاله به مقایسه شاخص‌های پیشرو پیش‌بینی‌های حاصله با نتایج الگوی خود رگرسیونی میانگین متحرک یک متغیره نیز می‌پردازد. نتایج حاکی از برتری نسبی متغیر نرخ غیررسمی ارز و متفاوت بودن بهترین شاخص پیشرو در دوره‌های مختلف، می‌باشد. آماره‌ای که جهت مقایسات استفاده گردیده، آماره ریشه میانگین مجذور خطاها می‌باشد.

گلی و صیامی فر (۱۳۹۳)؛ در مقاله‌ای شاخص ترکیبی پیشرویی از بین ۱۳ شاخص پیشرو شناسایی شده برای اقتصاد ایران با ترکیب شاخص‌های متغیرهای تولید ناخالص داخلی، حجم نقدینگی، شاخص کل سهام، درآمدهای نفتی، سرمایه‌گذاری در ساختمان‌های نیمه‌تمام ساخته شدند. آن‌ها جهت ارزیابی عملکرد شاخص پیشرو ترکیبی (CLI) و پیش‌بینی درون نمونه‌ای رشد تولید ناخالص داخلی طی دوره ۱۳۷۶-۱۳۹۳ از مدل مارکف سویچینگ استفاده نموده‌اند. متغیرهای مدل شامل رشد تولید ناخالص داخلی به‌عنوان متغیر وابسته، وقفه‌های اول تا چهارم CLI و وقفه‌های اول تا چهارم رشد تولید ناخالص داخلی به‌عنوان متغیرهای مستقل و عرض از مبدأ و CLI نیز به‌عنوان متغیرهای تغییر رژیم در نظر گرفته شده‌اند. نتایج این مقاله شامل توصیه توجه سیاست‌گذاران به نماگرهای هشداردهنده اقتصادی به‌ویژه در شرایط رکودی، عدم اتکا به روند یک نماگر پیشرو منفرد با توجه به تفاوت منبع ادوار تجاری و لحاظ نماگر پیشروی ترکیبی جهت اتخاذ سیاست‌های اقتصادی صحیح، می‌باشند.

گرچی و همکاران (۱۳۹۴)؛ به بررسی علل پیدایش سیکل‌های تجاری در ایران و راه‌کارهای برون‌رفت از آن پرداختند. در این مقاله به بررسی علل پیدایش سیکل‌های تجاری در اقتصاد ایران در دوره زمانی ۱۳۹۰<sup>۰</sup> تا ۱۳۵۰ با استفاده از رویکرد مدل‌های خودرگرسیون برداری (VAR) و مدل تصحیح خطا (ECM) پرداخته شده است. نتایج

به‌دست‌آمده مؤید این است که تورم قدرت توضیح‌دهندگی برای سیکل‌های تجاری را ندارد و به عبارتی تورم علت سیکل‌های تجاری نیست؛ اما سیکل‌های تجاری علت تورم می‌باشد که تأییدکننده نظریه سیکل‌های تجاری در مورد علیت از سمت تولید به قیمت‌ها است؛ بنابراین می‌توان چنین گفت که یک رابطه علیت یک‌سویه از سمت سیکل‌های تجاری به سمت تورم وجود دارد؛ همچنین در مورد علیت گرنجری بین حجم پول و سیکل‌های تجاری در اقتصاد ایران نشان داده شده است که یک رابطه علیت دوسویه بین رشد حجم پول و سیکل‌های تجاری وجود دارد به طوری که هم رشد حجم پول منجر به ایجاد سیکل‌های تجاری در اقتصاد ایران شده و هم وقوع سیکل‌های تجاری توضیح‌دهنده تغییرات در حجم پول در کشور می‌باشد.

گرچی و انوری ۱۳۹۶؛ به بررسی نقش بانک مرکزی و سیاست‌های پولی در وقوع سیکل‌های تجاری در اقتصاد ایران پرداختند. برای این منظور در این تحقیق با استفاده از اطلاعات دوره زمانی ۱۳۹۲-۱۳۷۰ با تواتر داده‌های فصلی ابتدا با استفاده از فیلترهای اقتصادی به استخراج سیکل‌های تولید ناخالص داخلی و نقدینگی پرداخته شد سپس با استفاده از روش خودرگرسیون برداری و ابزارهای تحلیلی آن نشان داده شد که نوسانات نقدینگی نسبت به نوسانات تولید پیشرو می‌باشد. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده به‌طور متوسط با استفاده از ۲۳ دوره مشاهده می‌شود که اوج‌ها (حضیض‌ها) نرخ تغییر نقدینگی تقریباً حدود ۹ ماه (۶ ماه) از اوج‌ها (حضیض‌ها) سطح فعالیت اقتصادی جلوتر بوده است. بر اساس نتایج تحقیق متغیرهای نرخ تورم، قیمت نفت و رشد نقدینگی به‌ترتیب تأثیر مثبت، منفی و مثبتی در طول دوره رکود اقتصادی دارد. همچنین بر اساس نتایج جدول آنالیز واریانس به ترتیب نقدینگی، تورم، مخارج دولت و درآمدهای نفتی بالاترین سهم توضیح‌دهندگی تغییرات در سیکل‌های تجاری را دارا هستند، به عبارتی سیاست‌های پولی بیش از سیاست‌های مالی توانایی ایجاد سیکل تجاری را در کشور دارا هستند.

#### ۴- مدل تحقیق و برآورد مدل

اگر روی ضرایب مدل VAR هیچ محدودیتی اعمال نشده باشد، آن را VAR نامقید می‌گویند. حال اگر روی برخی از ضرایب، محدودیت‌هایی اعمال شود، آن را مدل VAR مقید می‌گویند.

اندرز (۱۹۹۵)<sup>۱</sup> بیان می‌دارد که مدل VAR تکنیک اقتصادسنجی مناسبی برای مطالعه روابط پویا بین متغیرهایی است که امکان وجود اثر متقابل و مبهم بین آن‌ها وجود داشته باشد (اندرز ۱۹۹۵)، لوتکپل (۲۰۰۵)<sup>۲</sup> مدل VAR را به شکل زیر معرفی می‌کند:

(۱)

که در این رابطه بردار  $k \times 1$  متغیرهای درون‌زا، بردار  $m \times 1$  متغیر برون‌زا، شامل متغیرهای از پیش تعیین شده مانند جزء ثابت، روند خطی و متغیرهای مجازی است و اجزاء باقیمانده که دارای توزیع نرمال با میانگین صفر، اختلال خالص (نویز سفید) و ماتریس کوواریانس  $E$  است. ، و  $C$  ماتریس‌های ضرایب با ابعاد مناسب می‌باشند (لتکوپل ۲۰۰۵).

مشکلی که در استفاده از مدل VAR وجود دارد، شکل خلاصه شده این مدل بود. در همین راستا کولی و لروی (۱۹۸۵) مطرح می‌کنند که شوک‌های تخمینی در مدل VAR ساختاری نیستند و بدون مراجعه به ساختارهای خاص اقتصادی نمی‌توان مفاهیم اقتصادی نتایج مدل VAR را درک کرد. مدل SVAR این مشکل را برطرف می‌کند. لوتکپل (۲۰۰۵) این مدل را بر اساس رابطه یک با برقراری محدودیت‌های مناسب بر ماتریس‌های  $A$  و  $B$  به شکل زیر معرفی می‌کند:

(۲)

در این رابطه اجزای خطای ساختاری با اختلال خالص را نشان می‌دهد. ماتریس ضرایب، به شکل ساختاری هستند که ممکن است متفاوت از ضرایب شکل خلاصه شده باشند. نقطه شروع در بررسی مدل SVAR همان شکل خلاصه شده است. به ترتیبی که

1. Enders(1995)

2. Lutkepohl(2005)

ابتدا باید مدل VAR را مورد تصریح قرار داد و سپس با اعمال محدودیت‌های مناسب بر ماتریس‌های A و B به تحلیل مدل SVAR پرداخت. ارتباط بین مدل‌های VAR و SVAR را می‌توان از طریق ارتباط اجزای باقیمانده آن‌ها نشان داد، که در آن = است. تخمین مدل با «روش حداکثر راست نمایی» که توسط آمیسانو و گیانینی (۱۹۹۷)، وبریتونگ و دیگران (۲۰۰۴)، به کار برده شده است انجام می‌گیرد.

بعد از تخمین مدل SVAR می‌توان با در نظر گرفتن قیود اعمال شده بر سیستم به تحلیل واکنش ضربه و تجزیه خطای واریانس خطای پیش‌بینی پرداخت.

### تصریح الگوی تحقیق

در تحقیق حاضر از اطلاعات متغیرهای CY متغیر سیکل تجاری H متغیر تعداد پروانه‌های ساختمانی صادره، M نقدینگی، TI مالیات‌های مستقیم؛ CPI: شاخص قیمت مصرف‌کننده، S شاخص قیمت سهام، TV مالیات غیرمستقیم (مالیات بر ارزش افزوده) و SH1 مالیات بخش خصوصی و SH2 مالیات بخش عمومی بهره گرفته می‌شود. لازم به ذکر است که داده‌های مورد استفاده همگی دارای تواتر فصلی بوده و از آمارهای مربوطه از سایت رسمی بانک مرکزی ایران<sup>۱</sup> و گزارش‌های سازمان مالیاتی استفاده گردیده است؛ همچنین دوره مطالعه تحقیق از ۱-۱۳۸۵ الی ۴-۱۳۹۵ می‌باشد.

### بررسی مانایی<sup>۲</sup> سری‌های زمانی مدل و بخش سیکلی<sup>۳</sup>

ابتدا کامل‌ترین مدل را با وجود عرض از مبدأ و روند زمانی تخمین می‌زنیم و به بررسی مانایی یا عدم مانایی یک سری زمانی مفروض می‌پردازیم، حال اگر در این مرحله فرضیه صفر، مبنی بر داشتن یک ریشه واحد رد شود، آنگاه دیگر نیازی به ادامه کار و بررسی سایر حالت‌های بدون روند یا بدون عرض از مبدأ نمی‌باشد. به عبارت دیگر ابتدا مدل را با حداکثر رگرسورهای قطعی (عرض از مبدأ و روند) تخمین می‌زنیم، بدیهی است که اگر در این حالت فرضیه صفر رد شود، نتیجه مذکور را می‌توان مطمئن و قطعی تلقی نمود، به عبارت دیگر سری زمانی ریشه واحد ندارد.

1. www.cbi.ir  
2. Stationary  
3. Cyclical Component

جدول ۱ بررسی مانایی هر یک از سری‌های زمانی و بخشی سیکلی و تفاضل مرتبه اول آن‌ها  
با استفاده از آزمون فیلیپس پرون

سری‌های زمانی در سطح level of each series	مقدار آمار دیکی - فولر تعمیم یافته	مقادیر بحرانی در سطح خطای ۵ درصد	مانایی یا عدم مانایی	مرتبه انباشتگی
LY	-۳/۱۶	-۳/۶۴	نامانا	I(۱)
LH	-۳/۳۲	-۳/۶۴	نامانا	I(۱)
LM	-۱/۷۸	-۳/۶۴	نامانا	I(۱)
LN	-۲/۷۱	-۳/۶۴	نامانا	I(۱)
LCPI	-۳/۰۲	-۳/۶۴	نامانا	I(۱)
LS	-۳/۰۷	-۳/۶۴	نامانا	I(۱)
LTV	-۴/۶۴	-۳/۶۴	مانا	I(۰)
LSH1	-۳/۱۴	-۳/۶۴	نامانا	I(۱)
LSH2	-۳/۱۹	-۳/۶۴	نامانا	I(۱)
LCY	-۳/۲۴	-۳/۶۴	نامانا	I
LCH	-۳/۶۶	-۳/۶۴	مانا	I
LCM	-۲/۰۴	-۳/۶۴	نامانا	I
LCN	-۲/۶	-۳/۶۴	نامانا	I
LCCPI	-۳/۰۲	-۳/۶۴	نامانا	I
LCS	-۲/۹۱	-۳/۶۴	مانا	I
LCTV	-۴/۶۷	-۳/۶۴	مانا	I
LCSH1	-۳/۹۵	-۳/۶۴	مانا	I
LCSH2	-۳/۳۱	-۳/۶۴	نامانا	I
LY	-۷/۲۹	-۳/۶۵	مانا	I
LH	-۱۷/۶۵	-۳/۶۵	مانا	I
LM	-۵/۴۳	-۳/۶۵	مانا	I
LN	-۳/۶۷	-۳/۶۵	مانا	I
LCPI	-۳/۶۶	-۳/۶۵	مانا	I
LS	-۴/۴۹	-۳/۶۵	مانا	I
LTV	-۱۹/۷۷	-۳/۶۵	مانا	I
LSH1	-۸/۹۷	-۳/۶۵	مانا	I
LSH2	-۷/۶۲	-۳/۶۵	مانا	I

با توجه به جدول (۱) مشخص گردید که کلیه متغیرهای مدل، در تفاضل مرتب اول خود مانا بوده و همچنین بخش سیکلی (جزء ادواری) برخی متغیرهای مدل مانا و برخی نامانا است.

لذا بر همین اساس در مدل خود رگرسیون برداری ساختاری که با استفاده از بخش سیکلی (جزء ادواری) تخمین زده می‌شوند، استفاده می‌شود و لازم است از روش هم انباشتگی وجود بردار بلندمدت میان متغیرها را مورد بررسی قرار داد. بررسی شدت و درجه هم حرکتی (همزمانی) از نظر تأخر و تقدم با سیکل دور تجاری

همان‌طور که در بخش سوم این فصل مشاهده گردید، ابتدا با استفاده از فیلتر هودریک- پرسکات سری‌های مورد بررسی را به دو جزء روند و سیکل تجزیه نمودیم سپس بین اجزای دیگر، ضریب همبستگی متقابل<sup>۱</sup> گرفتیم. باید توجه داشت که اصولاً مهم‌ترین ویژگی سیکل‌های تجاری، عبارت‌اند از: تغییرپذیری، تداوم و هم حرکتی.

درواقع یکی از حقایق آشکار شده ادوار تجاری، وجود هم حرکتی بین سیکل‌های متغیرهای کلان اقتصادی می‌باشد. در تحقیقات انجام شده، برای محاسبه شدت هم حرکتی، از شاخص ضریب همبستگی متقابل استفاده می‌شود که در واقع شدت هم حرکتی، بین متغیر مرجع (که در اینجا سیکل‌های متغیر سیکل تجاری است) را با سایر متغیرهای مورد بررسی نشان می‌دهد. ضریب همبستگی مثبت، نشان‌دهنده رابطه هم حرکتی هم‌جهت بین دو متغیر و ضریب منفی، نشان‌دهنده رابطه حرکت خلاف جهت بین دو متغیر است.

مقدار بحرانی ضریب در سطح ۵ درصد توسط رابطه  $\frac{1}{\sqrt{T}}$  محاسبه می‌گردد؛ که در آن T تعداد مشاهدات است؛ و با توجه به اینکه داده‌های مورد استفاده در این مطالعه برابر  $T=44$  است؛ لذا در این مطالعه مقدار بحرانی  $\hat{\alpha} = 0.29$  می‌باشد. به عبارت دیگر، زمانی که قدر مطلق ضریب از این عدد کوچک‌تر باشد، عدم وجود همبستگی بین سیکل‌های

1. Cross correlation coefficient

تجاری و سیکل‌های سایر متغیرها، آشکار می‌گردد؛ که در این مطالعه با استفاده از چهار وقفه<sup>۱</sup> و چهار تقدم<sup>۲</sup> این مسئله مورد بررسی قرار گرفته است.

درواقع، مقادیر مثبت این شاخص، سازگار بودن یا حالت موافق دوره‌ای نسبت سیکل‌های تجاری را نشان می‌دهد و بالعکس مقادیر منفی این شاخص، عدم سازگاری نسبت سیکل‌های متغیر یا حالت ضد ادواری آن را نسبت سیکل‌های متغیر سیکل تجاری را نشان می‌دهند.

با توجه به اینکه ضریب همبستگی متقابل بین سیکل‌های تجاری و سیکل‌های سایر متغیرهای مدل را مورد بررسی قرار می‌گیرد لذا باید دقت کافی داشته باشیم که در حین به‌کارگیری نرم‌افزار ۱۰ Eviews جهت محاسبه این ضریب، باید ضریب همبستگی متقابل بین سیکل‌های تجاری (متغیر مرجع) را با سایر سیکل‌های متغیرهای مدل در نظر بگیریم یا به عبارت دیگر داریم:

$$\text{cross corr [Ln}r\text{phsch, Ln}x\text{cht+L]} \quad L=0, \square, \square, \square, \square$$

حال اگر ضریب همبستگی برای مقادیر قبل از وقفه صفر بیشترین مقدار را داشته باشد، آنگاه متغیر مذکور، یک متغیر پیشرو نسبت به متغیر سیکل‌های تجاری است ولی در صورتی که برای مقادیر بعد از وقفه صفر ( $L=0$ )، مقادیر بیشتری را اتخاذ نماید، سیکل‌های متغیر مذکور نسبت به سیکل‌های تجاری، پسرو محسوب می‌شود. همچنین اگر حداکثر ضریب در وقفه  $L=0$  باشد، متغیر مذکور، درواقع متغیری، همزمان<sup>۳</sup> با سیکل‌های تجاری به شمار می‌رود.

در ادامه به بررسی، هم حرکتی، تغییرپذیری و پایداری، برای این متغیرها روند زدایی شده (جزء سیکلی متغیرهای مدل) می‌پردازیم و درواقع متغیرها به لحاظ جهت و زمان حرکت در طول سیکل‌ها، طبقه‌بندی می‌شوند؛ که بعد از طی این مراحل، حقایق آشکار شده ادوار تجاری به دست می‌آیند؛ اما به منظور بررسی تغییرپذیری اجزاء سیکلی سری‌های زمانی مورد مطالعه می‌توانیم از درصد انحراف معیار آن‌ها استفاده نمود. این شاخص درواقع دامنه نوسان<sup>۴</sup> را نشان می‌دهد<sup>۱</sup>.

- 
1. lag
  2. lead
  3. Contemporaneous
  4. Amplitude

هم حرکتی از رابطه (۳) به دست می‌آید:

$$y = \sqrt{\frac{1}{T} \sum_{t=1}^T (y_t - \bar{y})^2} \quad (3)$$

که در رابطه (۵)،  $T$  تعداد مشاهدات و  $\bar{y}$  میانگین  $y_t$  می‌باشد؛ همچنین ما در این مطالعه به منظور محاسبه تغییرپذیری نسبی متغیرها، انحراف معیار آن‌ها را نسبت به

انحراف معیار سیکل‌های تجاری (متغیر مرجع)  $(\frac{\lambda_y}{\lambda_x})$  محاسبه می‌نماییم.

درواقع تغییرپذیری بالای یک سری زمانی نسبت به سری زمانی مرجع و پیشرو بودن آن سری زمانی نسبت به سیکل‌های قیمت واقعی مسکن، معیاری جهت انتخاب علت یا به وجود آمدن سیکل‌های تجاری است.

همچنین به منظور بررسی تداوم<sup>۲</sup> جزء سیکلی هر یک از سریهای زمانی بکار گرفته شده در مدل، از این شاخص استفاده می‌شود. درواقع تداوم به معنی اثر بلندمدت یک تکانه بر سری زمانی می‌باشد.<sup>۳</sup>

این شاخص به وسیله ضریب خودهمبستگی مرتبه اول سریهای زمانی مذکور، تداوم آن‌ها را اندازه‌گیری می‌کند و برای تعیین طول دوره<sup>۴</sup> نوسانات به کار می‌رود.

همان‌گونه که از جدول (۴) مشاهده می‌شود، خواص سیکلی متغیرها برای دوره زمانی ۱۳۸۵-۱۳۹۵ نشان می‌دهد که سیکل‌های نقدینگی و قیمت سهام از تغییرپذیری مناسب و قابل قبولی در میان سایر متغیرها برخوردار بوده و ضریب خودهمبستگی مرتبه اول از تداوم مناسب و قابل قبول سریهای زمانی مذکور در طول دوره مورد بررسی حکایت دارد.

ضریب همبستگی متقابل در سطر اول جدول (۲) نشان می‌دهد که سیکل‌های متغیرهای سیکل تعداد پروانه‌های ساختمانی صادره و سیکل مالیات بخش خصوصی به‌عنوان یک متغیر پیش رو نسبت به سیکل‌های تجاری محسوب می‌گردد

1. Kim Henry, Plummer, Ayhan Kose, (2003)

2. Persistence

3. walti Manual "Stylized facts of Real Aggregate activity" Department of Economics. university of bern September 2003 PP.1-5

4. Duration

به عبارت دیگر، این متغیرها با تقدم از دو دوره‌ای (فصل) نسبت به سیکل‌های تجاری دارند. همچنین علامت مثبت این متغیرها حاکی از این مطلب است که این متغیرها نسبت به سیکل‌های قیمت واقعی مسکن یک حالت موافق سیکلی یا ادواری (موافق دوره‌ای) دارند.

از طرفی در دوره مورد بررسی مشاهده می‌شود که ضرایب همبستگی متغیر سیکل مالیات بخش خصوصی در بیشترین مقدار خود در سطر مربوطه، با توجه به مقدار بحرانی (۰/۲۹) معنی دار است و سیکل تعداد پروانه‌های ساختمانی صادره دارای تأثیر معناداری نیست.

همچنین ضریب همبستگی متقابل مابین سیکل متغیرهای مورد بررسی با سیکل تجاری نشان می‌دهد که سیکل‌های متغیرهای مالیات ارزش افزوده، شاخص کل قیمت سهام، مالیات بخش خصوصی، شاخص قیمت مصرف کننده و نقدینگی به عنوان یک متغیر پسرو نسبت به سیکل‌های تجاری محسوب می‌گردد به عبارت دیگر، به ترتیب مالیات ارزش افزوده (۳ دوره ای)، شاخص کل قیمت سهام (یک دوره ای)، مالیات بخش دولتی (۲ دوره ای)، شاخص قیمت مصرف کننده (۴ دوره ای) و نقدینگی (۱ دوره ای) با تأخر نسبت به سیکل‌های تجاری از خود واکنش نشان می‌دهند. همچنین علامت این متغیرها حاکی از این مطلب است که این متغیرها نسبت به سیکل‌های تجاری رفتار موافق سیکلی (مثبت) یا مخالف سیکلی (منفی) دارند.

بر اساس دوره مورد بررسی مشاهده می‌شود که ضرایب همبستگی متغیرهای مالیات بخش خصوصی و سیکل نقدینگی در بیشترین مقدار خود در سطر مربوطه، با توجه به مقدار بحرانی (۰/۴۱۷) معنی دار هستند.

جدول ۲. ارتباط میان سیکل های تجاری با سایر متغیرها

سیکل های متغیرها	انحراف معیار S.D	انحراف معیار نسبی	ضریب خودهمبستگی مرتبه اول	-۴	-۳	-۲	-۱	وقفه L=0	۱	۲	۳	۴
سیکل مالیات ارزش افزوده	۰/۵۲	۵/۷۷	۰/۰۸	۰/۰۲۸	۰/۰۶۱	۰/۰۶	۰/۰۳۴	۰/۰۳۲	۰/۰۵۳	۰/۰۰۹	۰/۰۶۹	۰/۰۲۴
سیکل شاخص کل قیمت سهام	۰/۲۸	۳/۱۱	۰/۷۴	۰/۰۰۲	۰/۰۸۲	۰/۱۳۷	۰/۱۲۵	۰/۱۵۱	۰/۱۷۵	۰/۱۳	۰/۰۰۱	۰/۰۸۸
سیکل تعداد پروانه های ساختمانی صادره	۰/۲۰	۱/۰۹۹	۰/۱۳	۰/۰۹۸	۰/۰۷۵	۰/۲۸۹	۰/۱۳۸	۰/۰۶۱	۰/۲۴۷	۰/۰۲۴	۰/۱۱۱	۰/۲۳
مالیات بخش خصوصی	۰/۱۱۲	۲/۲۲	۰/۴۴	۰/۰۲۶	۰/۰۵۲	۰/۳۵	۰/۲۱	۰/۴۵	۰/۳۸	۰/۴۷	۰/۰۰۴	۰/۰۳۸
سیکل شاخص قیمت مصرف کننده	۰/۴۹	۵/۴۴	۰/۰۶	۰/۰۰۱	۰/۰۰۹	۰/۰۳	۰/۰۴	۰/۰۴۸	۰/۰۲۳	۰/۰۲	۰/۰۰۸	۰/۰۰۸
سیکل مالیات بخش خصوصی	۰/۱۰۵	۱/۱۶	۰/۲۰	۰/۰۳۹	۰/۰۶	۰/۶۲	۰/۱۳۴	۰/۰۸	۰/۳۲	۰/۷۰	۰/۰۳۲	۰/۴
سیکل نقدینگی	۰/۰۲۸	۰/۳۱	۰/۵۷	۰/۱۱۹	۰/۱۷۹	۱/۱۷	۰/۴۰	۰/۴۹	۱/۴۲	۱/۶۴	۰/۷۵	۰/۳۷
مالیات مستقیم	۰/۲۶	۲/۸۸	۰/۳۷۲	۰/۰۰۷	۰/۰۴	۰/۱۴۱	۰/۱۴۸	۰/۱۹۴	۰/۱۵۸	۰/۰۱۶۵	۰/۰۹۴	۰/۰۰۶
سیکل تجاری	۰/۰۹	۱	۰/۲۹	-----				-----	-----			

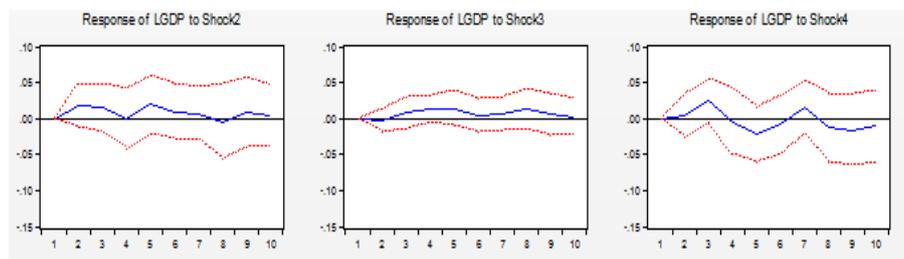
با توجه به اینکه اصولاً مهم‌ترین ویژگی سیکل‌های تجاری، عبارت‌اند از: تغییرپذیری، تداوم و هم حرکتی، خلاصه‌ای از نتایج آن به شرح جدول شماره ۳، است:

جدول ۳. خلاصه نتایج ارتباط سیکل‌های متغیرهای تحقیق با متغیر سیکل تجاری

متغیر	حداکثر میزان اثرگذاری	معناداری	هم حرکتی	موافق یا مخالف سیکل
سیکل مالیات ارزش‌افزوده	- ۰/۰۶۹	بی‌معنی	پسرو	مخالف
سیکل شاخص کل قیمت سهام	۰/۱۷۵	بی‌معنی	پسرو	موافق
سیکل تعداد پروانه‌های ساختمانی صادره	۰/۲۸۹	بی‌معنی	پیشرو	موافق
مالیات بخش خصوصی	-۰/۰۸	معنادار	پسرو	مخالف
سیکل شاخص قیمت مصرف‌کننده	۰/۲۸۹	بی‌معنی	پسرو	موافق
سیکل مالیات بخش خصوصی	۰/۶۲	معنادار	پیشرو	موافق
سیکل نقدینگی	۱/۴۲	معنادار	پسرو	موافق
مالیات مستقیم	۰/۱۹۴	بی‌معنی	پسرو	موافق

تحلیل تابع عکس‌العمل آنی تجمعی

همان‌گونه که در قبل بیان گردید، توابع عکس‌العمل آنی، رفتار پویای متغیرهای دستگاه را در طول زمان به هنگام بروز یک شوک به اندازه یک انحراف معیار را نشان می‌دهد. در این قسمت واکنش پویای متغیرهای مدل ناشی از شوک به اندازه یک انحراف معیار را برای ۱۰ دوره آینده (۲/۵ سال آینده) را مورد بررسی قرار می‌دهیم.



«ج»

«ب»

«الف»

نمودار ۱. واکنش آنی

همان‌گونه که در نمودار مشاهده می‌شود توابع عکس‌العمل آنی در تجمعی نشان می‌دهد که یک انحراف معیار شوک برای متغیرهای تحقیق به شرح ذیل است:

#### در نمودار الف:

اگر یک انحراف معیار لگاریتم نقدینگی افزایش یابد این متغیر از اول دوره تا دوره چهارم و از دوره ششم تا هفتم تأثیر مثبت و در سایر بازه‌های زمانی تأثیر منفی بر لگاریتم تولید ناخالص داخلی دارد. منفی شدن تأثیر نقدینگی می‌تواند از مکانیسم ایجاد تورم در اقتصاد، یا جریان یافتن آن به بازارهای نامولد باشد.

#### در نمودار ب:

اگر یک انحراف معیار لگاریتم مالیات بخش خصوصی افزایش یابد این متغیر تا اواخر دوره تأثیر مثبتی بر لگاریتم تولید ناخالص داخلی دارد.

#### در نمودار ج:

اگر یک انحراف معیار لگاریتم بخش دولتی افزایش یابد این متغیر تا اواخر دوره تأثیر مثبتی بر لگاریتم تولید ناخالص داخلی دارد.

### تحلیل تجزیه واریانس خطای پیش‌بینی (FEVD)

روش تجزیه واریانس خطای پیش‌بینی (FEVD) قدرت نسبی زنجیره علیت گرنجر یا درجه برون زایی متغیرهای ماوراء نمونه را اندازه‌گیری می‌کند. لذا از تجزیه واریانس را می‌توان علیت گرنجر خارج از نمونه نیز نامید. با تجزیه واریانس خطای پیش‌بینی، در واقع سهم هر متغیر در واکنش به تکانه وارد شده بر متغیرهای الگو تقسیم می‌شوند. بدین ترتیب قادر خواهیم بود که سهم هر متغیر را روی نوسانات متغیرهای دیگر در طول زمان اندازه‌گیری نماییم. به عبارت دیگر در این روش سهم تکانه‌های وارد شده به متغیرهای مختلف الگو در واریانس خطای پیش‌بینی یک متغیر در کوتاه‌مدت و بلندمدت مشخص می‌گردد.

همان‌گونه که در جدول (۶) مشاهده می‌گردد بیشترین عدم ثبات طی این دوره در تغییرات متغیر لگاریتم نقدینگی است چون این متغیر در انتهای دوره ۱۵/۰۸ درصد تغییرات را توضیح می‌دهد. لازم به ذکر است لگاریتم مالیات بخش دولتی نسبت به

لگاریتم مالیات بخش خصوصی سهم بزرگ‌تری در تفسیر توضیح دهندگی متغیر وابسته دارد. این نتیجه بیانگر دولتی بودن اقتصاد ایران و بالا بودن حجم تصدی‌گری دولت در اقتصاد است.

جدول ۴. تجزیه واریانس

Shock4	Shock3	Shock2	Shock1	S.E.	Period
1.28E-32	2.78E-32	1.85E-30	100.0000	0.049261	1
0.592266	0.391236	12.47945	86.53705	0.053083	2
11.04767	1.199443	9.834799	77.91809	0.075473	3
9.708505	3.785747	8.421582	78.08417	0.081671	4
14.85311	5.792991	11.93951	67.41439	0.087963	5
14.67438	5.599386	12.12023	67.60600	0.091137	6
12.77562	4.284118	9.091759	73.84850	0.107819	7
12.94356	5.317234	8.388945	73.35026	0.113355	8
14.47647	5.392740	8.584565	71.54623	0.115278	9
15.08552	5.351813	8.533711	71.02896	0.116299	10

#### ۵- جمع‌بندی و پیشنهادات سیاستی

در این پژوهش شاخص‌های مالیات ارزش‌افزوده، شاخص کل قیمت سهام تعداد پروانه‌های ساختمانی صادره؛ مالیات بخش خصوصی؛ شاخص قیمت مصرف‌کننده؛ مالیات بخش دولتی؛ نقدینگی؛ مالیات مستقیم؛ و مالیات‌های غیرمستقیم (مالیات بر ارزش‌افزوده (به‌عنوان شاخص‌های نماگر سیکل تجاری در بازه زمانی ۱-۱۳۸۵ تا ۴-۱۳۹۵ انتخاب گردیدند. بر اساس نتایج نقدینگی، مالیات بخش خصوصی و دولتی؛ به‌عنوان نماگر اقتصادی دارای تأثیر معناداری بر سیکل تجاری انتخاب گردیدند. بر اساس نتایج تحقیق هر سه این شاخص‌ها در طول دوره موردبررسی تأثیر مثبتی بر تولید ناخالص داخلی داشتند و سهم تغییرات نقدینگی در تفسیر علل تغییرات تولید ناخالص داخلی بیش از سایر متغیرها بود. بر اساس نتایج سیکل مالیات بخش خصوصی یک شاخص پیشرو و سیکل مالیات بخش دولتی یک شاخص پسرو اقتصادی تعیین گردید. لازم به ذکر است لگاریتم مالیات بخش دولتی نسبت به لگاریتم مالیات بخش خصوصی سهم بزرگ‌تری در تفسیر توضیح دهندگی متغیر تولید ناخالص داخلی دارد. این نتیجه

بیانگر دولتی بودن اقتصاد ایران و بالا بودن حجم تصدی‌گری دولت در اقتصاد کشور است. بر اساس نتایج تحقیق پیشنهادات سیاستی زیر قابل ارائه است:

- توجه سیاست‌گذاران به نماگرهای هشدار دهنده اقتصادی به‌ویژه در شرایط

رکودی

- عدم اتکا به روند یک نماگر پیشرو منفرد با توجه به تفاوت منبع ادوار تجاری و

لحاظ نماگر پیشروی ترکیبی جهت اتخاذ سیاست‌های اقتصادی صحیح

- شاخص قیمت سهام نماینده بازار سرمایه است. با توجه به اینکه بازار سرمایه

تحت تأثیر رویدادهای سیاسی و اقتصادی قرار دارد، دولت می‌تواند با ایجاد فضای

اطمینان بخش، باعث رونق این بازار و به تبع آن افزایش طول دوره‌های رونق در اقتصاد

گردد.

- نقدینگی به‌عنوان ابزار سیاست پولی بر طول زمانی ادواری تجاری مؤثر بوده

بنابراین توصیه می‌شود سیاست‌گذار پولی از طریق نماگرهای پیشرو در تشخیص

سیکل‌های تجاری و با اعمال بهنگام سیاست پولی از بروز رکودهای طولانی جلوگیری

نماید

- از آنجایی که سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در ساختمان‌های شروع شده، نیمه

تمام و تکمیل شده نماگر پیشرو می‌باشند اما سیکل‌های سرمایه‌گذاری در

ساختمان‌های شروع شده و تکمیل شده تأثیری بر سیکل رشد اقتصادی نداشتند دولت

هنگام نیاز به رشد اقتصادی یا شتاب بخشیدن به آن می‌تواند با اعمال مشوق‌های لازم

برای سرمایه‌گذاری در ساختمان‌های نیمه تمام، رشد اقتصادی کشور را تقویت نماید.

- تولید و انتشار بهنگام نماگرهای پیشرو توسط مراجع آماری مانند سازمان

مالیاتی و مرکز آمار ایران جهت اتخاذ سیاست‌های مناسب و همسو با ادوار تجاری

## منابع

۱. بهرامی جاوید، محمدی احمد، طالب‌لو رضا (۱۳۹۱). "تجزیه و تحلیل

سیکلهای تجاری ایران با استفاده از تحلیل موجک"، پژوهشنامه اقتصادی، دوره

۱۲، شماره ۴۴، ص ۴۵-۲۵.

۲. صالحی سر بیژن مرتضی، ریسی اردلی غلامعلی، شتاب بوشهری نادر (۱۳۹۲). "نقاط رکود و رونق اقتصاد ایران با استفاده از مدل مارکف سویچینگ"، فصلنامه مدل‌سازی اقتصادی، شماره ۳، پیاپی ۲۳، ص ۸۳-۶۷
۳. طیب نیا علی، مهرآرا محسن، محمدی رضا (۱۳۹۳). "ارزیابی پیش‌بینی رشد تولید ناخالص داخلی با استفاده از مدل‌های خودرگرسیون میانگین متحرک یک متغیره و مدل‌های تک‌نماگر از شاخص‌های پیشرو" مطالعات و سیاست‌های اقتصادی، ۱۰۱، ج ۱۰، ش ۱، (۲۳-۴)
۴. فاضل مهدی، توکلی اکبر، رجبی مصطفی (۱۳۹۲). "مقایسه عملکرد الگوی ARIMA و MS-AR در پیش‌بینی ادوار تجاری ایران"، مدل‌سازی اقتصادی، تابستان، دوره ۷ شماره ۲ پیاپی ۲۲، ص ۸۱-۶۳.
۵. گلستانی شهرام، جوقینی عباس، خراسانی محمود (۱۳۹۱). "بررسی همزمانی سیکل‌های تجاری اعضای اوپک با درآمدهای نفتی"، پژوهش‌های رشد و توسعه اقتصادی، پاییز، دوره ۲، شماره ۸، ص ۶۸-۵۱.
۶. گلی زینت، ابراهیم صیامی فر (۱۳۹۳). "شناسایی ادوار تجاری با استفاده از شاخص ترکیبی پیشرو در اقتصاد ایران" معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی
۷. هژبرکیانی کامبیز، مرادی علیرضا (۱۳۹۰). "تعیین نقاط چرخش در ادوار تجاری اقتصاد ایران با استفاده از الگوی خودبازگشتی سوئیچینگ مارکف"، مدل‌سازی اقتصادی، تابستان، دوره ۵، شماره ۲، پیاپی ۱۴، ص ۲۵-۱.
8. Castro, V. (2010). The duration of economic expansions and recessions: More than duration dependence. *Journal of Macroeconomics* 32, 347-365. Access by: [www.elsevier.com/locate/jmacro](http://www.elsevier.com/locate/jmacro)
9. Boschan, C., Banerji, A. (1990). A reassessment of composite indexes. In: Klein, P.A. (Ed.), *Analyzing Modern Business Cycles*. M.E. Sharpe, Armonk, NY.
10. Burns, A.F., Mitchell, W.C. (1946). *Measuring business cycles*. NBER Studies in Business Cycles No. 2, New York.

11. Camacho, M. (2004).  $\beta$  Vector smooth transition regression models for US GDP and the composite index of leading indicators  $\beta$  Journal of Forecasting 23 (3), 173-196.
12. Camba-Mendez, G., Kapetanios, G., Papailias, F. & Weale, M.R. (2014).  $\beta$  An Automatic Leading Indicator, Variable Reduction and Variable Selection Methods using Small and Large Datasets: Forecasting the Industrial Production Growth for Euro Area Economies  $\beta$  quantf research Working Paper Series: WP09/2014.
13. Carriero, A., & Marcellino, M. (2006).  $\beta$  A Comparison of Methods for the Construction of Composite Coincident and Leading Indexes for the UK  $\beta$  Working paper No.590, ISSN 1473-0278.
14. Carriero, A., Marcellino, M. (2005).  $\beta$  Building composite coincident indicators for European countries  $\beta$  Mimeo, Bocconi University.
15. Carter, C.K., Kohn, R. (1994).  $\beta$  On Gibbs sampling for state space models  $\beta$  Biometrika 81, 541-555.
16. Castro, V. (2010).  $\beta$  The duration of economic expansions and recessions: More than duration dependence  $\beta$  Journal of Macroeconomics 32, 347-365. Access by: [www.elsevier.com/locate/jmacro](http://www.elsevier.com/locate/jmacro)
17. Chauvet, M. (1998).  $\beta$  An econometric characterization of business cycle dynamics with factor structure and regime switching  $\beta$  International Economic Review 39 (4), 969-996.
18. Clark, T.E., McCracken, M.W. (2001).  $\beta$  Test of equal forecast accuracy and encompassing for nested models  $\beta$  Journal of Econometrics 105, 85-100.
19. Doornik, J. (2006).  $\beta$  Predicting GDP components : do leading indicators increase predictability?  $\beta$  Kiel advanced studies working papers, No. 436.
20. Dufrénot, G., & Keddad, B. (2014).  $\beta$  Business cycles synchronization in East Asia: A Markov-switching approach  $\beta$  Economic Modelling 42, 186-197. Access by: [www.elsevier.com/locate/ecmod](http://www.elsevier.com/locate/ecmod)
21. Forni, M., Hallin, M., Lippi, M., Reichlin, L. (2001).  $\beta$  Coincident and leading indicators for the Euro area  $\beta$  The Economic Journal 111 (May), C62-C85.
22. Harvey A. C. Peters S. (1990).  $\beta$  Estimation Procedures for Structural Time Series Models  $\beta$  Journal of Forecasting, Vol. 9, 89-108
23. Kapetanios, G., Marcellino, M. (2003).  $\beta$  A Comparison of Estimation Methods for Dynamic Factor Models of Large Dimensions  $\beta$  Working Paper No. 489, Queen Mary, University of London, Department of Economics.

24. Kholodilin, K., A. (2006). Using the Dynamic Bi-Factor Model with Markov Switching to Predict the Cyclical Turns in the Large European Economies. *DIW-Diskussionspapiere*, No. 554.
25. Kim, C.-J., Murray, C. (2002). Permanent and transitory components of recessions. *Empirical Economics* 27, 163-183.
26. -Kose, A.,Tork,C. & whiteman,c. (2002)."Understanding the Evaluation of Word Business Cycle" IMF Working Paper.
27. Layton, A.P., & Masaki Katsuura, M. (2001). Comparison of regime switching, probit and logit models in dating and forecasting US business cycles. *International Journal of Forecasting* 17, 403-417. Access by: [www.elsevier.com](http://www.elsevier.com)
28. Lehmann, R., & Wohlrabe, K. (2012). Forecasting GDP at the regional level with many Predictors. *CESifo Working Paper: Fiscal Policy, Macroeconomics and Growth*, No. 3956.
29. McGuckin, R.H., Ozyildirim, A., Zarnowitz, V. (2003). A more timely and useful index of leading indicators. *Working Paper*.
30. Moneta F., & Ruffer R. (2009). Business cycle synchronisation in East Asia. *Journal of Asian Economics* 20, 1-12. Access by: [www.elsevier.com](http://www.elsevier.com)
31. Moolman, E. (2004). A Markov switching regime model of the South African business cycle. *Economic Modelling*, Access by: [www.elsevier.com](http://www.elsevier.com)
32. Saki Bigio, Andres Schineuder (2017). Liquidity Shocks, Business Cycles and Asset Prices. *European Economic Review*

## بررسی اثرات تأمین مالی از طریق اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم بر رشد اقتصادی در ایران

اصغر مبارک

دکترای تخصصی، پژوهشگر، asghar\_mobarak@yahoo.com

### چکیده

در بیشتر کشورها، بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت، از طریق مالیات تأمین می‌شود. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها، متفاوت است و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آن‌ها دارد. به همین علت ضرورت شناخت عوامل بروز و تشدید فرار مالیاتی و تمهید و ارائه راهکارها و پیشنهادات علمی کاربردی امری اجتناب‌ناپذیر خواهد بود. بر اساس مطالعه حاضر با استفاده از مدل رگرسیون انتقال ملایم (STR) و داده‌های سالیانه ۱۳۵۰-۱۳۹۴ به بررسی اثرات تأمین مالی از طریق اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم بر رشد اقتصادی در ایران در چارچوب مدل‌های رشد اقتصادی متعارف پردازد. نتایج این مطالعه همگام با مبانی نظری موجود و باور غالب اکثر اقتصاددانان، نشان داد که تأثیر روش‌های مختلف تأمین مالی از طریق اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم بر رشد اقتصادی در ایران مشروط به وضعیت یک اقتصاد؛ به‌طور خاص و منطبق با نتایج این مطالعه سطح سرمایه‌گذاری می‌باشد. به این نحو که در رژیم اول، یعنی هنگامی که سهم سرمایه‌گذاری از GDP کمتر از ۳۴/۰۵ درصد است، تأمین مالی از طریق درآمدهای نفتی اثر منفی و تأمین مالی از طریق درآمدهای مالیاتی اثر مثبتی بر رشد اقتصادی داشته است؛ اما در رژیم دوم، یعنی هنگامی که سهم سرمایه‌گذاری از GDP بیشتر از ۲۸/۰۱ درصد است، تأمین مالی از هر دو روش درآمدهای نفتی و مالیاتی اثر مثبتی بر رشد اقتصادی داشته است. اگرچه در رژیم دوم و همگام با افزایش سطح سرمایه‌گذاری بر شدت اثرگذاری مثبت تأمین مالی از طریق درآمدهای مالیاتی افزوده شده است.

**کلیدواژه‌ها:** تأمین مالی، مخارج دولت، اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، مدل STR.

**۱- مقدمه**

در کلیه ملل دولت‌ها در قبال مردم در برآورده ساختن برخی نیازها و خواسته‌های آنان همچون ایجاد اشتغال، ایجاد امنیت داخلی و ملی، تثبیت قیمت‌ها، تأمین اجتماعی کارآمد، ثبات سیاسی، اقتصادی و فرهنگی، بهبود وضعیت تراز پرداخت‌ها و غیره پاسخگو می‌باشند و برای دستیابی به این مهم نیازمند منابع مالی مکفی خواهند بود، به همین سبب از دیرباز و تشکیل جوامع حکومتی، مالیات و اخذ آن به‌عنوان بحثی حاکمیتی بوده و دریافت آن تحت عناوین و اشکال مختلف رایج گشته و رفته‌رفته جنبه علمی به خود گرفته است. امروزه درآمدهای مالیاتی یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی در بودجه اکثر دولت‌ها به‌ویژه کشورهای توسعه‌یافته بوده و به‌عنوان یک شاخص اقتصادی در رتبه‌بندی کشورها نیز مطرح می‌گردد حجم و میزان درآمدهای مالیاتی در قسمت منابع بودجه، معرف سلامت اقتصادی حکومت شناخته می‌شود و نقطه قوت سیستم اقتصادی هر کشوری، شفافیت و سلامت نظام اقتصادی از طریق اتکاء به منابع و درآمدهای مالیاتی می‌باشد. این در حالی است که در کشورهای توسعه‌نیافته، اتکاء دولت به درآمدهای حاصل از فروش منابع طبیعی و زیرزمینی همچون نفت خام که در حقیقت فروش سرمایه محسوب می‌گردد مشکلات ساختاری به وجود آورده که با نوسانات قیمت جهانی این‌گونه منابع طبیعی، بودجه آن کشور تحت تأثیر قرار گرفته و دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده در بودجه دچار مشکل می‌شود و به‌مرور این شکاف در طی سالیان متمادی عمیق‌تر می‌گردد که ماحصل آن یک اقتصاد ناسالم و بی‌ثبات خواهد بود، که بالا بودن اختلاف طبقاتی و تبعات بعدی اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و حتی سیاسی آن فقط یکی از نشانه‌های آن است. مالیات که در حقیقت نوعی پرداخت هزینه زندگی اجتماعی می‌باشد تعاریف مختلفی دارد، از مالیات عبارت است از وجوه اجباری، غیرجبرانی (و جمله در تعریف صندوق بین‌المللی پول آمده) غیرقابل برگشت که دولت برای مقاصد عمومی مطالبه می‌کند در وضع و وصول مالیات، دولت‌ها به دنبال تجهیز منابع مالی در برابر مخارج دولتی، تثبیت فعالیت‌های اقتصادی و تحقق عدالت اجتماعی به‌وسیله تعدیل نابرابری‌های درآمدی و ثروت بوده و به همین سبب است که مالیات به‌عنوان یکی از مباحث اصلی اقتصاد کلان و یک ابزار و اهرم مالی کارآمد برای به تعادل

رساندن اقتصاد و بهبود وضعیت شاخص‌های اقتصادی همچون نرخ بیکاری، نرخ تورم، حمایت از تولیدات داخلی، نرخ سرمایه‌گذاری و غیره در اختیار دولت‌ها قرار دارد که نحوه و میزان بهره‌مندی از این ابزار مالی بر طبقه‌بندی اقتصادی کشورها نقش خواهد داشت. ادبیات ایجاد شده به‌دنبال مطالعات رومر<sup>۱</sup> (۱۹۸۶)، لوکاس<sup>۲</sup> (۱۹۸۸) و ربلو<sup>۳</sup> (۱۹۹۱)، بر انواع سیاست‌های اقتصادی که می‌توانند منجر به رشد یک کشور شوند، متمرکز است. یک شاخه از این ادبیات، آثار روش‌های تأمین مالی دولت در یک اقتصاد در حال رشد را مورد بررسی قرار داده و به‌دنبال پاسخگویی به پرسش‌هایی نظیر این است که دولت چگونه باید مخارجش را در طول زمان تأمین مالی نماید؛ توسط افزایش درآمدهای مالیاتی یا سایر منابع بالقوه در دسترس (اسپینوزا-وگا و ییپ<sup>۴</sup>، ۲۰۰۰). مخارج عمومی تأمین مالی شده به‌واسطه منابع مختلف، به‌گونه‌ای متفاوت رشد را تحت تأثیر قرار می‌دهند. لکن این سؤال که کدام منبع تأمین مالی دارای کمترین انحراف و بیشترین انطباق با رشد اقتصادی است؛ سئوالی است که توجه زیادی را در این سال‌ها به خود معطوف نموده است. با این وجود، اجماعی بر سر اهمیت نسبی منابع تأمین مالی و نحوه اثرگذاری آن‌ها بر رشد اقتصادی صورت پذیرفته است.

مخارج دولت در زیرساخت‌های عمومی، آموزش و بهداشت و درمان می‌تواند زیربنای رشد باشد. تئوری رشد درون‌زا نشان می‌دهد که مخارج بهره‌ور دولت می‌تواند زمینه‌ساز رشد اقتصادی بلندمدت شود. با این وجود، استراتژی مناسب برای تأمین مالی چنین مخارجی ممکن است بستگی به وضعیت خاص مالی و بودجه‌ای کشور داشته باشد. به‌عنوان مثال آثار اقتصادی سرمایه‌گذاری اضافی در زیرساخت‌های عمومی ممکن است نه تنها بستگی به چگونگی تأمین مالی آن داشته باشد، بلکه بستگی به اندازه بدهی فعلی دولت و سطح سرمایه‌گذاری داشته باشد. بر اساس مطالعه استرلی، اروین و سرون<sup>۵</sup> (۲۰۰۷)، انتظار بر این است که استراتژی مالی مناسب در بین کشورها بسته به حجم درآمدها، سطح و ترکیب مخارج، سطح بدهی‌ها، منابع طبیعی، نهادهای عمومی و سطح

---

1. Romer

2. Lucas

3. King & Rebelo

4. Espinosa-Vega & Yip

5. Easterly, Irwin & Serven

وسیع‌تری از سایر ویژگی‌های منحصربه‌فرد کشورها متفاوت باشد؛ بنابراین، با توجه به شرایط مختلف هر کشور، به‌کارگیری روش‌های مختلف تأمین مالی، آثار متفاوتی بر رشد اقتصادی کشورها خواهد داشت.

دولت می‌تواند برای تأمین مالی هزینه‌های خود، درآمدهایی را در قالب درآمدهای مالیاتی و غیرمالیاتی جمع‌آوری نماید. در صورت عدم تکافوی درآمدهای دولت برای پوشش هزینه‌ها و مواجهه دولت با کسری بودجه، دولت می‌تواند از راه‌های مختلفی از جمله استقراض از مردم (انتشار اوراق بدهی نظیر اوراق قرضه) و استقراض از بانک مرکزی (انتشار پول)<sup>۱</sup> استفاده نماید (جعفری صمیمی، ۱۳۸۳). در کشورهایی که دسترسی قابل توجهی به درآمدهای نفت و گاز دارند، درآمد حاصل از فروش این منابع در قالب درآمدهای غیرمالیاتی به منابع تأمین مخارج دولت افزوده می‌شود که می‌تواند اثراتی بر متغیرهای کلان اقتصادی از جمله رشد اقتصادی داشته باشد. طبق مطالعات مورک<sup>۲</sup> (۱۹۸۹)، موری<sup>۳</sup> (۱۹۹۳)، همیلتون<sup>۴</sup> (۱۹۹۶ و ۲۰۰۳)، هوکر<sup>۵</sup> (۱۹۹۹)، کانادو و پرز<sup>۶</sup> (۲۰۰۳) درآمدهای حاصل از فروش نفت بر رشد اقتصادی تأثیرگذار است. از این رو، چنانچه دولت‌ها اقدام به تأمین مالی مخارج خود از طریق فروش نفت، گاز و سایر منابع انرژی نمایند، می‌توان انتظار داشت متغیرهای کلان از جمله رشد اقتصادی تحت تأثیر این موضوع قرار گیرند.

اقتصاد ایران نیز به‌عنوان یک اقتصاد وابسته به درآمدهای نفتی، مخارج و فعالیت‌های دولت علاوه بر درآمدهای مالیاتی، وابسته به درآمدهای نفت و گاز می‌باشد. عدم کارایی نظام مالیاتی و ناتوانی دولت در تأمین مخارج خود از طریق درآمدهای مالیاتی و دسترسی آسان به درآمدهای نفتی از دیگر شرایط ویژه اقتصادی ایران می‌باشند که در نظر گرفتن هرکدام از این ویژگی‌ها می‌تواند نتایج جالب توجهی در تأثیر به‌کارگیری روش‌های مختلف تأمین مالی بر رشد تولید ناخالص داخلی به دنبال

1. Seigniorage

2. Mork

3. Mory

4. Hamilton

5. Hooker

6. Cunado & Perez

داشته باشد. از این رو، مقاله حاضر به دنبال بررسی آثار روش‌های تأمین مالی مخارج دولت از طریق درآمدهای آن بر رشد اقتصادی کشور است. به همین منظور، تأثیر تأمین مالی مخارج از طریق درآمدهای مالیاتی بر رشد اقتصادی با تأثیر تأمین مالی مخارج دولت از طریق درآمدهای نفتی و سایر منابع در دسترس مورد مقایسه قرار می‌گیرد؛ که برای تأمین این هدف از مدل مشتمل بر آستانه رگرسیون انتقال ملایم (STR)<sup>۱</sup> برای برآورد مدل تحقیق استفاده خواهد شد.

در ادامه پس از بررسی پیشینه پژوهش، روش‌شناسی پژوهش معرفی می‌گردد و در قسمت بعد هم برآورد مدل صورت گرفته و آنگاه به تحلیل نتایج پرداخته می‌شود. در نهایت نیز جمع‌بندی و توصیه‌های سیاستی ارائه می‌گردد.

## ۲- ادبیات پژوهش

همان طوری که بیان گردید مالیات در اکثر کشورها به‌ویژه کشورهای توسعه‌یافته به‌عنوان عمده‌ترین منبع مالی دولت در بخش درآمدی بودجه بوده و بخش قابل توجهی از هزینه‌های عمومی را پوشش می‌دهد به‌گونه‌ای که در برخی از کشورها ۹۰ تا ۹۵ درصد از هزینه‌های عمومی دولت از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین می‌گردد. در اقتصاد کشور ما به دلیل شفاف نبودن درآمدها و عدم توانایی سیستم مالیاتی در شناسایی صحیح میزان درآمد مردم، میزان مالیات تشخیصی ناچیز بوده کما این که بخش قابل توجهی از همین مالیات تشخیصی نیز به مرحله وصول نمی‌رسد و اگر هم وصول گردد اصل فایده در آن رعایت نمی‌گردد یعنی هزینه وصول نسبت به مالیات وصولی بیشتر است. در رابطه با نقش مالیات در اقتصاد ایران فقط به دو شاخص زیر پرداخته می‌شود.

تا اوایل دهه ۱۹۹۰، مباحث مربوط به سیاست مالی ابتدا بر کارکردهای آن در زمینه ثبات اقتصادی، توزیع مجدد درآمد و تخصیص منابع متمرکز بود. رشد بلندمدت معمولاً به‌عنوان یک هدف مطرح نبود و سیاست مالی در بیشتر موارد گزینه مناسبی برای کشورهای در حال توسعه به‌شمار نمی‌رفت. در مهر و موم‌های اخیر بحث‌ها پیرامون ارتباط میان ابعاد مختلف کیفیت تأمین مالی عمومی و رشد اقتصادی متمرکز

1. Smooth Transition Regression

شده است (دی‌ولف و دیگران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰)؛ بنابراین، طبق مطالعه کریستی و ریوجا (۲۰۱۲)<sup>۲</sup> می‌توان گفت ادبیات موجود نشان‌دهنده دو رویکرد به مسئله مخارج دولت و رشد اقتصادی است:

**رویکرد قدیم:** مطالعاتی که به بررسی رابطه میان مخارج دولت و ترکیب آن و رشد اقتصادی پرداختند.

**رویکرد جدید:** مطالعاتی که تأثیر روش‌های مختلف تأمین مالی مخارج دولت بر رشد اقتصادی را مورد توجه قرار داده‌اند.

در ادامه به بررسی این مطالعات صورت گرفته پیرامون این دو رویکرد می‌پردازیم.

**(الف) رویکرد قدیم:** بررسی رابطه مخارج دولت و ترکیب آن با رشد اقتصادی

کالدور<sup>۳</sup> (۱۹۶۶) به‌طور مشخص تأکید می‌کند که افزایش مخارج بخش عمومی بر رشد اقتصادی اثر مثبت دارد. وی معتقد است که دخالت دولت بر رشد و بهره‌وری بلندمدت اثر می‌گذارد. پیش‌تر میردال<sup>۴</sup> (۱۹۶۰) بر این باور بود که دخالت دولت در اقتصاد می‌تواند رشد اقتصادی را تقویت نماید، زیرا دولت با دخالت خود در اقتصاد، نابرابری اجتماعی را کاهش می‌دهد.

مطالعات ترنوفسکی و فیشر<sup>۵</sup> (۱۹۹۵)، فلتنستین و ها<sup>۶</sup> (۱۹۹۵)، اگنور و نانیدیس<sup>۷</sup> (۲۰۰۶) نیز در قالب رویکرد قدیم مطالعات قدیمی مطرح می‌شوند. ترنوفسکی و فیشر (۱۹۹۵) چگونگی اثرگذاری ترکیب میان مصرف دولت و مخارج آن بر روی زیرساخت‌ها را بر اقتصاد مورد بررسی قرار دادند. فلتنستین و ها (۱۹۹۵) نشان دادند که مخارج بر روی زیرساخت‌های عمومی مزایایی برای سایر بخش‌ها دارد. اگنور و نانیدیس (۲۰۰۶) تخصیص بهینه مخارج دولتی در میان مواردی چون سلامت، آموزش و زیرساخت‌ها را مورد مطالعه قرار دادند.

- 
1. De Wulf & et al
  2. Christie & Rioja
  3. Kaldor
  4. Myrdal
  5. Turnovsky & Fisher
  6. Feltenstein & Ha
  7. Agénor & Neanidis

به‌طور کلی در زمینه رابطه میان مخارج دولت و رشد اقتصادی دو دیدگاه وجود دارد:

یک دیدگاه این است که هرگونه انتقال منابع از بخش خصوصی به بخش دولتی به دو دلیل منجر به کاهش رشد اقتصادی می‌شود: (۱) در اغلب اوقات عملکرد دولت همراه با ناکارایی است. (۲) تأمین مالی مخارج دولتی که می‌تواند از طریق منابع داخلی و خارجی صورت گیرد، هزینه‌ها و اثرات نامطلوبی را بر سیستم اقتصادی تحمیل می‌کند که این خود می‌تواند مانع رشد اقتصادی شود. به عبارت دیگر، منابع تأمین مالی مخارج دولتی از طریق عدم تخصیص بهینه منابع، ارائه غیرکارای کالاهای عمومی، افزایش سهم مخارج جاری نسبت به مخارج عمرانی و همچنین اثرات ضدانگیزشی می‌تواند باعث کاهش بهره‌وری کل عوامل تولید شده و اثر منفی بر تولید ناخالص داخلی و رشد اقتصادی داشته باشد. به‌طور کلی، طرفداران این دیدگاه از تصمیم‌گیری متمرکز، فقدان انگیزه سود و عدم وجود رقابت در بخش دولتی به‌عنوان علل عدم کارایی دولت یاد می‌کنند و انتقال منابع از بخش خصوصی به بخش دولتی به‌منظور افزایش مخارج دولت را مانع انباشت سرمایه و گسترش تحقیقات و نوآوری در بخش خصوصی و به‌تبع آن در کل اقتصاد می‌دانند و معتقدند که افزایش مخارج دولت موجب کاهش تولید ناخالص داخلی و رشد اقتصاد خواهد شد.

دیدگاه دیگر در این زمینه نقش مهمی را برای دولت در فرآیند رشد اقتصادی در نظر می‌گیرد و بیان می‌کند که افزایش نقش دولت در اقتصاد تأثیر مثبت بر تولید ناخالص داخلی و رشد اقتصادی دارد. یک دلیل برای این نظریه این است که دولت دارای نقش مهم در زمینه هماهنگ کردن منافع عمومی و خصوصی است که می‌تواند زمینه را برای رشد اقتصادی فراهم آورد. همچنین، در کشورهایی که وجود انحصارات از ویژگی‌های آن‌هاست و فاقد بازار توسعه‌یافته سرمایه، بیمه و اطلاعات هستند، دولت می‌تواند با شکل دادن به بازار محصول و عوامل تولید و ایجاد زیرساخت‌های مناسب اقتصادی، توسعه سرمایه انسانی و بهبود تکنولوژیکی کارایی را افزایش داده و زمینه را

برای فعالیت کارای بخش خصوص فراهم نماید (گالی، ۲۰۰۳؛ کوئیکا و مورسیسی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳).

(ب) **رویکرد جدید:** بررسی رابطه روش‌های مختلف تأمین مالی مخارج دولت با

رشد اقتصادی

از منظر تئوریک، در مورد تأثیر منابع تأمین مالی مخارج دولتی بر تولید ناخالص داخلی و رشد اقتصادی، می‌توان گفت که مالیات (چه به صورت انواع مالیات و چه به صورت کل درآمد مالیاتی) بر انتخاب افراد بین کار کردن و استراحت کردن، تخصیص منابع از طریق تغییر در قیمت‌های نسبی و همچنین انتقال منابع از سمت بخش خصوصی به سمت بخش دولتی، تأثیر می‌گذارد؛ و در نهایت موجب تغییر در سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، ظرفیت تولیدی، عرضه کل و رشد اقتصادی خواهد شد (گونالپ و گور<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳). از طرفی دیگر، به علت عدم دسترسی به متغیرهایی مانند ذخیره‌های ارزی، طلا و کمک‌های خارجی، درآمد حاصل از فروش نفت و گاز را می‌توان به عنوان تقریبی از ظرفیت وارداتی در نظر گرفت (یوسفی، ۱۳۷۵). در مورد تأثیر درآمدهای نفتی بر تولید ناخالص داخلی و رشد اقتصادی از سمت عرضه، می‌توان گفت که معمولاً تأثیر افزایش ظرفیت وارداتی بر واردات کالاهای سرمایه‌ای مثبت است؛ بنابراین، افزایش درآمدهای نفتی ظرفیت وارداتی و به دنبال آن واردات کالاهای سرمایه‌ای را افزایش می‌دهد و بر تولید ناخالص داخلی و رشد اقتصادی اثرگذار خواهد بود (پروین و قلی‌بگلو، ۱۳۸۱). در مورد تأثیر استقراض از بانک مرکزی بر تولید ناخالص داخلی و رشد اقتصادی از سمت عرضه، می‌توان گفت که استقراض از بانک مرکزی همانند مالیات بر تخصیص منابع از طریق تغییر در قیمت‌های نسبی و همچنین انتقال منابع از سمت بخش خصوصی به سمت بخش دولتی، تأثیر می‌گذارد و موجب تغییر در سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، ظرفیت تولیدی، عرضه کل و رشد اقتصادی خواهد شد (گارتنی و دیگران<sup>۳</sup>، ۱۹۹۸).

1. Kweka & Morrisse

2. Gunalp & Gur

3. Gwartney, Lawson & Holcombe.

آیا تأثیر مخارج عمومی بر رشد اقتصادی بستگی به روش تأمین مالی این مخارج دارد؟ این سئوالی است که رویکرد جدید به مسئله مخارج دولت و رشد اقتصادی به دنبال پاسخ‌گویی به آن است. آنچه توجه بخش قابل‌توجهی از مطالعات تجربی و تئوریک را که پیش از این درگیر شناسایی اجزاء مخارج عمومی و پی بردن به ارتباط آن با رشد بودند، را به خود جلب نموده است، تأثیر منابع مختلف تأمین مالی هزینه‌های دولت بر رابطه میان مخارج عمومی و رشد اقتصادی می‌باشد. موضوعی که در مطالعات انجام شده در این حوزه جالب توجه است این است، که اجماعی بر سر اهمیت نسبی منابع تأمین مالی و نحوه اثرگذاری آن‌ها بر رشد اقتصادی صورت نپذیرفته است.

صدیقی و مالک<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) و گالی<sup>۲</sup> (۲۰۰۳) به این نتیجه رسید که اگر تأمین مالی مخارج دولت از طریق انتشار پول (استقراض) صورت گیرد، رابطه مخارج دولتی و رشد اقتصادی منفی است اما اگر تأمین مالی مخارج دولت از طریق مالیات صورت گیرد، رابطه مخارج دولتی و رشد اقتصادی مثبت است. پروین و قلی‌بگلو (۱۳۸۱) در مقاله خود دریافته‌اند که تأمین مخارج از طریق افزایش مالیات‌ها می‌تواند آثار مفیدی بر رشد اقتصادی داشته باشد.

از سوی دیگر، بارو<sup>۳</sup> (۱۹۹۰) و کینگ و ربلو (۱۹۹۰) در بررسی اثر تأمین مالی از طریق مالیات بر رشد اقتصادی به رابطه معکوس میان این دو متغیر دست‌یافته و بیان می‌کنند که مخارج عمومی‌ای که توسط مالیات به‌ویژه مالیات بر درآمد تأمین مالی شده‌اند، رشد را به صورت منفی تحت تأثیر قرار می‌دهند. پالیووس و ییپ<sup>۴</sup> (۱۹۹۵) نیز در مطالعه خود تأمین مالی مخارج مصرفی دولت از طریق انتشار پول را بر مالیات ارجح دانسته و معتقدند که تأمین مالی از طریق مالیات آثار مخرب‌تری نسبت به انتشار پول بر رشد اقتصادی دارد.

در پرتو این شواهد و در پرتو مجادلات تئوریک پیرامون مقبولیت نسبی تأمین مالی از طریق روش‌های مختلف، پرسیدن این سؤال به‌جاست که: آیا مقبولیت نسبی

---

1. Seddiqui & Malik  
2. Ghali  
3. Barro  
4. Palovos & Yip

تأمین مالی مخارج دولت از طریق روش‌های مختلف بستگی به مرحله توسعه اقتصادی و شرایط ویژه هر کشور دارد؟

ترنوفسکی (۱۹۹۶) در مطالعه خود به بررسی اثر تأمین مالی مخارج از طریق روش‌های مالیات بر درآمد و همچنین ابزارهای بدهی را بر رشد اقتصادی آزمون نمود و دریافت که ترکیب بهینه تأمین مالی بستگی به سطح زیرساخت‌ها نسبت به وضعیت بهینه اجتماعی و درجه ازدحام آن دارد.

میلر و روسک<sup>۱</sup> (۱۹۹۷) بحث دقیقی پیرامون اهمیت نسبی افزایش مخارج دولتی که با استفاده از مالیات و همچنین ابزارهای بدهی تأمین مالی شده‌اند، در پیشبرد رشد اقتصادی انجام دادند و گزارش کردند که نتایج به درجه توسعه‌یافتگی کشورها متفاوت است. آن‌ها بیان نمودند که در کشورهای در حال توسعه افزایش در مخارج عمومی که توسط مالیات تأمین مالی شده‌اند به رشد اقتصادی بالاتری می‌انجامد، حال آنکه افزایش در مخارج عمومی که توسط ابزارهای بدهی و کسری بودجه تأمین مالی شده‌اند، رشد اقتصادی را به تأخیر می‌اندازد. برای کشورهای توسعه‌یافته، افزایش در مخارج عمومی که به واسطه ابزارهای بدهی و کسری بودجه ایجاد شده‌اند رشد اقتصادی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد، این در حالی است که اگر منبع افزایش مخارج مالیات‌ها باشند، رشد اقتصادی کاهش می‌یابد.

فوتاگومی و دیگران<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) آثار انواع مختلف تأمین مالی بر رشد را تابعی از سطح نرخ رشد یکنواخت کشورها می‌داند. هانگ<sup>۳</sup> (۲۰۰۵) و بوس، هلمن و نانیدیس<sup>۴</sup> (۲۰۰۵) در مطالعات خود به نتایج مشابهی دست یافتند که بر اساس آن در کشورهای با درآمد بالا، مخارج دولتی تأمین مالی شده توسط مالیات نسبت به روش تأمین مالی توسط انتشار پول، رشد اقتصادی را به تعویق می‌اندازد؛ حال آنکه در کشورهای با درآمد پایین افزایش مخارج دولت که توسط انتشار پول تأمین مالی شده است نسبت به وضعیتی که توسط مالیات تأمین مالی می‌شود، رشد اقتصادی را بیشتر به تأخیر

1. Miller & Russek

2. Futagami & et al

3. Hung

4. Bose, Holman & Neanidis

می‌اندازد. چاترجی و ترنوفسکی<sup>۱</sup> (۲۰۰۵ و ۲۰۰۷) نیز تأثیر روش‌های تأمین مالی بر رشد اقتصادی را تابعی از ویژگی ساختاری کلیدی کشورهای موردبررسی دانستند. مهرآرا و مکی‌نیری (۱۳۸۸) در مقاله خود وجود رابطه غیرخطی میان درآمدهای نفتی و رشد تولید حقیقی در اقتصاد ایران طی دوره ۱۳۳۸-۱۳۸۶ را با بهره‌گیری از الگوی تصحیح خطای آستانه‌ای موردبررسی قرار دادند. بر اساس یافته‌های آن‌ها واکنش رشد اقتصادی به رشد درآمدهای نفتی در رژیم پایین درآمدهای نفتی، بیش‌تر از رژیم بالای درآمدهای نفتی است. آن‌ها اقدام به شناسایی حد آستانه رشد درآمدهای نفتی در اقتصاد ایران (۷۳ درصد) نمودند که چنانچه رشد درآمدهای نفتی از حد آستانه مذکور تجاوز کند، اثرات مثبت خود را از دست داده و تأثیر معنی‌داری بر رشد تولید ناخالص داخلی نخواهد داشت. نتایج مذکور فرضیه نفرین منابع، افزایش فعالیت‌های رانت‌جویی و کاهش بهره‌وری را به‌ویژه در دوره‌های رونق بالای درآمدهای نفتی، تأیید می‌کند. مهرآرا (۱۳۹۳) با استفاده از متدولوژی هم‌انباشتگی گری‌گوری-هنسن (۱۹۹۶) به این نتیجه دست یافت که در بلندمدت درآمدهای نفتی، آثار منفی بر رشد اقتصادی ایران داشته است. به در کوتاه‌مدت واکنش رشد اقتصادی نسبت به تکانه‌های نفتی نامتقارن و برای تکانه‌های کاهش‌ی قیمت نفت شدیدتر است. مطالعات اشاره شده در بالا، علی‌رغم تفاوت‌های موجود، یک سری ویژگی‌های مشترک داشتند: حالت مطلوب تأمین مالی مخارج عمومی در این مطالعات به نظر می‌رسد مشروط به شرایط ویژه کشورها است. باور غالبی که بین اقتصاددانان وجود دارد این است که اثر روش‌های مختلف تأمین مالی مخارج عمومی بر رشد اقتصادی مشروط به وضعیت یک اقتصاد است. شواهد اخیر از این باور حمایت می‌کند. بر اساس مطالعه استرلی، اروین و سرون (۲۰۰۷)، انتظار بر این است که استراتژی مالی مناسب در بین کشورها بسته به حجم درآمدها، سطح و ترکیب مخارج، سطح بدهی‌ها، منابع طبیعی، نهادهای عمومی و سطح وسیعی از سایر ویژگی‌های منحصربه‌فرد کشورها متفاوت باشد. کریستی و ریوجا (۲۰۱۲) دریافتند که تأمین مالی مناسب مخارج مولد دولت بستگی به شرایط مالی کشور دارد؛ بنابراین، تأثیر سرمایه‌گذاری عمومی اضافی بستگی به دو

---

1. Chatterjee & Turnovsky

موضوع دارد: (۱) چگونگی تأمین مالی و (۲) سطوح موجود بدهی و نرخ‌های مختلف مالیات. آن‌ها یک مدل رشد دویبخشی درون‌زا را برای بررسی چگونگی اختلاف در ترکیب و تأمین مالی مخارج دولت که بر رشد بلندمدت اثر می‌گذارند را معرفی کردند. آن‌ها دریافتند که زمانی که نرخ‌های مالیات خیلی بالا نیستند، تأمین مالی سرمایه‌گذاری عمومی توسط افزایش مالیات‌ها ممکن است رشد بلندمدت را افزایش دهد. اگر نرخ‌های فعلی مالیات بالا باشند، سرمایه‌گذاری عمومی تنها زمانی رشد را افزایش می‌دهد که به‌وسیله تغییر ساختار مخارج عمومی تأمین مالی شود. آن‌ها همچنین دریافتند که سرمایه‌گذاری عمومی اضافی که توسط ابزارهای بدهی تأمین مالی شده است می‌تواند تأثیر معکوس بر رشد بلندمدت به‌دلیل افزایش نرخ بهره و هزینه‌های بدهی داشته باشد.

تأثیر سیاست‌های تشویقی به‌طور کل و سیاست‌های مالیاتی به‌طور خاص بر سرمایه‌گذاری، رشد تولید و اشتغال از مباحث بسیار جدی و درعین حال چالش برانگیز در حوزه اقتصاد کلان محسوب می‌شود که به‌ویژه در حوزه‌ی مشوق‌های مالیاتی طرفداران و منتقدان خاص خود را دارد و به همین خاطر همواره به‌عنوان یکی از موضوعات تحقیقی موردتوجه محققان در کشورهای مختلف جهان بوده است. از یک طرف اثربخشی چنین انگیزه‌هایی به‌عنوان بسته سیاستی در مقایسه با هزینه‌های آن‌ها قابل تأمل بوده و از طرف دیگر تئوری‌های اقتصادی کاهش هزینه‌های سرمایه‌گذاری را موردتوجه جدی خود قرار داده است.

سؤالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که آیا مالیات تأثیری بر رفتار سرمایه‌گذاری در صنایع ایران دارد چگونه مالیات در کنار سایر هزینه‌های سرمایه‌گذاری بر رفتار سرمایه‌گذاری در صنایع مختلف اثر می‌گذارد، جهت پاسخ به این سؤالات، در ادامه مبانی نظری سرمایه‌گذاری و عوامل اثرگذار بر آن با تأکید بر متغیرهای مالیاتی موردبررسی قرار خواهد گرفت و سپس در چارچوب مدل رشد نئوکلاسیکی اثرات هزینه‌های سرمایه‌گذاری بر تصمیم سرمایه‌گذاری بخش خصوصی تحلیل خواهد شد. در بخش بعدی مطالعات تجربی انجام شده در خصوص تأثیر مالیات بر رفتار سرمایه‌گذاری

مرور می‌شود. در بخش بعدی، یک مدل اقتصادسنجی برای ارزیابی تأثیر سیاست‌های مالیاتی بر رفتار سرمایه‌گذاری در صنایع ایران طراحی و برآورد می‌شود.

در این مطالعه اثر وضع مالیات بر شرکت‌ها بر رفتار سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت شرکت‌های واقع در بورس اوراق بهادار تهران به‌عنوان نماینده‌ی صنایع ایران بررسی می‌شود. سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت نقش بسیار مهمی در نظریه‌ی نوسانات و رشد اقتصادی و همچنین در طراحی سیاست‌های مالیاتی ایفا می‌کند.

کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه از سیاست مالیاتی برای ایجاد تغییر در سطح، زمان‌بندی، نوع و ساختار مخارج سرمایه‌گذاری صنایع مختلف استفاده می‌کنند. تغییر در نرخ‌های مالیاتی، تغییر در کسورات نرخ استهلاک، اعطای معافیت‌های مختلف، تخفیف مالیاتی و غیره از جمله سیاست‌های مالیاتی است که در این زمینه اعمال می‌شود. سیاست مالیاتی می‌تواند برای شرکت‌ها و صنایع مختلف اثرات انگیزشی و یا ضد انگیزشی داشته باشد. از این سیاست‌ها می‌توان برای تشویق، تغییر ساختار و یا جهت‌دهی سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت صنایع و شرکت‌های مختلف استفاده کرد.

اعمال سیاست‌های مالیاتی انبساطی یا انقباضی با اثرگذاری بر روی منابع مالی شرکت‌ها می‌تواند با آزادسازی منابع (در صورت انبساطی بودن سیاست) به تحریک سرمایه‌گذاری و یا در صورت انقباضی بودن سیاست به کاهش منابع در دسترس آن‌ها منجر شده و به تبع آن با تأثیر بر سودآوری صنایع به کاهش سرمایه‌گذاری بیانجامد.

در ایران تمامی شرکت‌های خصوصی و دولتی با نرخ ثابت ۲۵ درصد مشمول مالیات بر سود هستند. باین‌حال در مواد ۱۴۳ و ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره‌های آن به شرکت‌های حاضر در بورس یکسری امتیازاتی نظیر ۱۰ درصد بخشودگی در مالیات موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم داده شده است.

بر این اساس، مقاله حاضر در چارچوب رویکرد دوم به مسئله اثر بررسی اثرات تأمین مالی از طریق اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم بر رشد اقتصادی در ایران در چارچوب مدل‌های رشد اقتصادی (که این موضوع را تابعی از شیوه‌های تأمین مالی می‌داند) با توجه به شرایط ویژه اقتصاد ایران و اتکای آن به درآمدهای نفتی و از سوی

دیگر وضعیت ناکارآمد نظام مالیاتی، به بررسی اثر شیوه‌های تأمین مالی دولت بر رشد اقتصادی با تأکید بر درآمدهای نفتی و مالیاتی می‌پردازد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

همان‌طوری که پیش‌تر اشاره شد، برای بررسی رفتار مصرف‌کننده دو نوع مدل وجود دارد. مدل اول بر نظریه‌ی نئوکلاسیکی سرمایه‌گذاری مبتنی است که توسط جورگنسون (۱۹۶۳) مطرح شد. این نظریه به‌طور گسترده برای مطالعه‌ی اثرات رفتاری مالیات بر سرمایه‌گذاری مورد استفاده قرار گرفته است. همان‌طوری که گفته شد بر اساس این نظریه یک بنگاه حداکثر کننده‌ی سود تا نقطه‌ای به سرمایه‌گذاری خود ادامه می‌دهد که درآمد ناشی از سرمایه‌گذاری آخرین واحد سرمایه‌اش با هزینه وی یا هزینه به‌کارگیری این واحد اضافی از سرمایه برابر باشد. مدل‌های مختلفی بر اساس این نظریه‌ی طراحی شده‌اند و در آن‌ها سرمایه‌گذاری به مقادیر جاری و مقادیر گذشته یا با وقفه‌ی هزینه‌ی سرمایه‌گذاری یا هزینه‌ی کاربر سرمایه، فروش و سایر متغیرها نسبت داده می‌شود. این مدل‌ها در مطالعات تجربی به نتایج خوبی منجر شده‌اند. برخی از محققان اخیراً متغیرهای مربوط به نقدینگی بنگاه‌ها یا صنایع نظیر جریان نقدینگی را به مدل سنتی سرمایه‌گذاری نئوکلاسیک‌ها اضافه کرده‌اند تا بدین‌وسیله اثر محدودیت‌های نقدینگی ناشی از عدم تقارن اطلاعات بین سرمایه‌گذار و بنگاه‌ها را بیابند.

در این تحقیق از مدل نئوکلاسیکی سرمایه‌گذاری با انجام تعدیلاتی در آن استفاده شده است. شکل کلی مدل بکار رفته برای بررسی اثر مالیات بر سرمایه‌گذاری در صنایع به شرح زیر می‌باشد:

$$\frac{I_{it}}{K_{i,t-1}} = f(uc_{it}, y_{it}, x_{it}, \dots) \quad (1)$$

این تابع نشان می‌دهد که تصمیمات سرمایه‌گذاری در یک صنعت که به‌صورت نسبت سرمایه‌گذاری به موجودی سرمایه در ابتدای دوره بیان شده است، تابعی از هزینه‌های سرمایه‌گذار  $uc_{it}$  (هزینه‌هایی که سرمایه‌گذار به خاطر سرمایه‌گذاری و انجام تولید متحمل می‌شود)، رشد فروش،  $y_{it}$  و سایر متغیرهای اثرگذار بر سرمایه‌گذاری است.

استدلالی که وجود دارد این است که هزینه سرمایه‌گذار، UC در واقع با اثر بر نرخ برگشت سرمایه، تصمیمات مربوط به سرمایه‌گذاری را تحت تأثیر قرار می‌دهد. یکی از اشکالات وارد به این مدل این است که به‌کارگیری آن برای مطالعه تغییرات سرمایه‌گذاری در طول زمان و با استفاده از داده‌های سطح کلان به نتایج خوبی منجر نمی‌شود. در اینجا متغیرهای اضافی که برای نشان دادن هزینه یا نرخ برگشت سرمایه‌گذاری وارد مدل می‌شوند، برای پیش‌بینی سرمایه‌گذاری کاربردی ندارند. باین‌حال، استفاده از این مدل در سطح بنگاه یا در سطح صنعت این مشکلات را ندارد و می‌تواند تغییرات در فرصت‌های سرمایه‌گذاری و هزینه‌های مرتبط با آن را تبیین نماید. مطالعات انجام شده در خصوص تأثیر مالیات بر سرمایه‌گذاری با استفاده از هزینه‌های سرمایه‌گذار انجام شده، با وجود اهمیت تحلیلی آن نتایج جالبی را نتیجه نداده است. از نظر چرینکو، فازاری و می‌یر (۱۹۹۹) مطالعاتی که با داده‌های کلان انجام می‌شوند، نمی‌توانند به برآوردهای خوبی از تأثیر مالیات بر سرمایه‌گذاری بیانجامد. دلیل این امر نیز این است که در این مدل‌ها تفاوت یا غیر همگن بودن بنگاه‌ها و نیز مسئله‌ی همزمانی را نمی‌توان کنترل کرد. در مقابل، مطالعاتی که با استفاده از داده‌های موجود در سطح بنگاه‌ها انجام می‌شوند، مسائل و مشکلات مربوط به داده‌های کلان را ندارند و می‌توانند به برآوردهای بهتری منجر شوند.

بر اساس توضیحات فوق شکل مدل اقتصادسنجی قابل برآورد به‌صورت زیر بیان می‌شود:

$$\frac{I_{it}}{K_{i,t-1}} = \alpha_0 + \alpha_1 \frac{UC_{it}}{UC_{i,t-1}} + \alpha_2 \frac{Y_{it}}{Y_{i,t-1}} + \alpha_3 X_{it} + \epsilon_{it} \quad (2)$$

در عمل با استفاده از رابطه‌ی (۲) نمی‌توان اثرات دقیق تغییرات در سیاست مالیاتی را بر سرمایه‌گذاری سنجید. در واقع در این مدل مشخص نیست که آیا سرمایه‌گذاری به تغییرات در سیاست‌های مالیاتی، تغییرات در متغیرهای اقتصادی و یا ترکیبی از این تغییرات واکنش نشان می‌دهد. به همین منظور به‌منظور بایستی در معادله‌ی فوق هزینه‌های سرمایه‌گذار،  $UC_{it}$  به اجزای تشکیل‌دهنده‌ی خود تجزیه شده و به‌صورت مجزا وارد مدل شوند.

به منظور بررسی فرضیه اثرگذاری غیرخطی شیوه تأمین مالی دولت بر رشد اقتصادی به پیروی از تراسورتا<sup>۱</sup> (۲۰۰۴) و چن<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) و بر اساس مدل‌های رشد اقتصادی متعارف؛ الگوی رگرسیون انتقال ملایم (STR) زیر را برای بررسی این اثرگذاری غیرخطی لحاظ نموده‌ایم:

$$(3) \quad ( , , ) . ( )$$

که در آن EG رشد تولید ناخالص

حقیقی، برداری از متغیرهای توضیحی مدل، شامل متغیرهای KI (سهام سرمایه-گذاری از تولید ناخالص داخلی)؛ PG (نرخ رشد جمعیت)؛ OTG (نسبت درآمدهای نفتی دولت به تولید ناخالص داخلی)؛ TTG (نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی)؛ RTG (نسبت سایر درآمدهای دولت به تولید ناخالص داخلی) و وقفه-های این متغیرها، بانضمام وقفه‌های متغیر رشد اقتصادی می‌باشد<sup>۳</sup>.

بردار ضرایب قسمت خطی و  $0, 1, \dots$  بردار ضرایب قسمت غیرخطی می‌باشد. جزء اخلاص این معادله می‌باشد که فرض می‌شود شرط  $(0, 2)$  را تأمین می‌کند. ضمناً تابع G که یک تابع لجستیک، پیوسته و کراندار بین صفر و یک می‌باشد؛ به فرم زیر است که انتقال ملایم بین رژیم‌ها را نشان می‌دهد:

$$(3) \quad 0 \quad \text{و} \quad 1 \quad \exp$$

1. Terasvirta

2. Thanh

۳. لازم به ذکر است شیوه‌های تأمین مالی لحاظ شده در مدل، بر اساس آمار و اطلاعات، بانک اطلاعات سری زمانی اقتصادی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران برای دوره ۱۳۵۰-۱۳۹۴ لحاظ شده است. بر اساس این اطلاعات، منابع مالی دولت جهت اجرای عملیات هر برنامه عمرانی و برنامه‌های سالانه از محل درآمد نفت و مشتقات آن، مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم و سایر درآمدهای دولت و نیز وامها و اعتبارات داخلی و خارجی می‌باشد. وجوه مربوط در خزانه متمرکز خواهد شد که منابع دریافتهای دولت محسوب می‌شود. بر این اساس برای تأمین مالی دولت سه حوزه اصلی لحاظ شده است: ۱- درآمد نفت ۲- درآمد مالیات ۳- سایر درآمدها (منبع: سایت بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران).

در این تابع،  $s$  نشانگر متغیر انتقال، پارامتر سرعت انتقال و  $c$  نشان‌دهنده حد آستانه یا محل وقوع تغییر رژیم می‌باشد. پارامتر  $K$  تعداد دفعات تغییر رژیم را نشان می‌دهد.

به صورت کلی برآورد مدل STR دارای سه مرحله اساسی می‌باشد. گام اول تشخیص مدل می‌باشد. شروع این مرحله با تنظیم یک مدل خطی AR است که به عنوان نقطه شروع برای تحلیل مورد استفاده قرار می‌گیرد. مرحله دوم شامل آزمون وجود رابطه غیرخطی بین متغیرها، انتخاب و تصمیم‌گیری در مورد تعداد دفعات تغییر رژیم می‌باشد. در این مرحله به منظور بررسی وجود رابطه غیرخطی از نوع LSTR، تشخیص متغیر انتقال و تعیین تعداد رژیم‌ها، رگرسیون تقریبی زیر بکار برده می‌شود:

$$\begin{matrix} 3 \\ \sim \\ 0 \end{matrix} \quad \begin{matrix} 1 \\ \\ \end{matrix} \quad (5)$$

که در آن  $1, \sim$  می‌باشد. اگر قسمتی از نباشد، خواهیم داشت:

$$\begin{matrix} 3 \\ \\ 0 \end{matrix} \quad \begin{matrix} 1 \\ \\ \end{matrix} \quad (6)$$

فرضیه صفر خطی بودن مدل به صورت  $0 \quad 1 \quad 2 \quad 3$  می‌باشد که آماره آزمون مورد استفاده برای آزمون فرضیه نیز آماره آزمون  $F$  می‌باشد. بعد از آنکه فرضیه خطی بودن رابطه بین متغیرها رد شد باید برای تشخیص نوع مدل غیرخطی سلسله آزمون‌های زیر بر روی مدل کمکی ۳ انجام گیرد:

1.  $04 : 3 \quad 0$
2.  $03 : 2 \quad 0 \mid 3 \quad 0$
3.  $02 : 1 \quad 0 \mid 2 \quad 3 \quad 0$

آماره آزمون‌های مربوط به فرضیه‌های صفر فوق را به ترتیب با  $4$  و  $3$  و  $2$  نشان می‌دهیم. در صورت رد فرضیه  $03$ ، مدل LSTR2 (مدل LSTR با دو بار تغییر رژیم) یا ESTR (مدل انتقال رژیم نمایی) تأیید می‌شود که با آزمون فرضیه صفر  $1 \quad 2$  می‌توان یکی از این دو را انتخاب نمود. در صورت رد فرضیه‌های  $04$  و  $02$  مدل LSTR1 (مدل LSTR با یک بار تغییر رژیم) انتخاب می‌شود.

گام دوم در تخمین مدل STR تخمین مدل بوده که این مرحله شامل یافتن مقادیر مناسب اولیه برای تخمین غیرخطی و تخمین مدل با استفاده از الگوریتم نیوتن-رافسون<sup>۱</sup> و روش حداکثر درست‌نمایی می‌باشد.

مرحله آخر برآورد مدل STR ارزیابی مدل می‌باشد. این مرحله معمولاً شامل تحلیل‌های گرافیکی همراه با آزمون‌های مختلفی نظیر عدم وجود خطاهای خودهمبستگی، ثابت بودن پارامترها بین رژیم‌های مختلف، عدم وجود رابطه غیرخطی باقیمانده در پسماندها می‌باشد. لازم به ذکر است برای برآورد مدل رگرسیون انتقال ملایم در این تحقیق از نرم‌افزار JMulTi استفاده شده است.

#### ۴- برآورد مدل و تجزیه و تحلیل یافته‌ها

قبل از برآورد مدل تحقیق به بررسی ویژگی‌های آمار توصیفی متغیرها و روند متغیرهای تأمین مالی دولت می‌پردازیم. ویژگی آمار توصیفی متغیرها در قالب جدول ۱ و روند سهم درآمدهای نفتی، مالیاتی و سایر درآمدهای دولت از کل درآمدهای دولت در نمودار ۱ ارائه شده است. با توجه به نمودار ۱ منبع اصلی تأمین مالی هزینه‌های دولت از طریق درآمدهای نفتی بوده، اگرچه روند تأمین مالی دولت از طریق درآمدهای نفتی طی دوره ۱۳۵۰-۱۳۹۴، برخلاف روند تأمین مالی از طریق مالیات و سایر منابع از یک‌روند نزولی برخوردار بوده است. در ضمن، منبع اصلی تأمین مالی دولت از طریق درآمدهای نفتی و مالیاتی بوده که به‌طور متوسط و به ترتیب ۵/۵۶ و ۴/۳۲ درصد درآمدهای دولت از طریق این منابع تأمین شده و به‌طور متوسط تنها حدود ۱/۱۱ درصد از آن توسط سایر منابع درآمدی<sup>۲</sup> تأمین شده است.

جدول ۱: ویژگی‌های آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

RTG	TTG	OTG	PG	KI	EG	
						میانگین
						میانه
						حداکثر
						حداقل
						انحراف معیار

1. Newton-Raphson

۲. شامل درآمدهای حاصل از مالکیت دولت، درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات دولتی، درآمد حاصل از جرایم و خسارات و درآمدهای متفرقه است.

						چولگی
						کشیدگی
						سطح احتمال آماره کای دو آزمون جارک-برا
						تعداد مشاهدات

مأخذ: محاسبه شده بر اساس داده‌های بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

بعد از بررسی ویژگی‌های آمار توصیفی متغیرها در این مرحله به برآورد مدل تحقیق می‌پردازیم. اولین گام در برآورد یک مدل STR تعیین وقفه‌های متغیرهای مورد استفاده در مدل می‌باشد. این کار با استفاده از معیارهای آکائیک<sup>۱</sup>، شوارتز<sup>۲</sup> و حنان کوئین<sup>۳</sup> انجام می‌گیرد. با توجه به تعداد مشاهدات معیار شوارتز به‌عنوان ملاک برای تعیین وقفه در نظر گرفته شده است؛ که بر اساس این معیار وقفه بهینه برای متغیرهای لحاظ شده در مدل تحقیق یک تعیین می‌گردد<sup>۴</sup>.

در گام بعدی باید وجود رابطه غیرخطی بین متغیرها مورد آزمون قرار گرفته و در صورت تأیید وجود رابطه غیرخطی، باید از بین متغیرهای مورد استفاده در مدل، متغیر انتقال مناسب و تعداد رژیم‌های مدل غیرخطی بر اساس آماره آزمون‌های  $F$ ،  $t_2$ ،  $t_3$  و  $t_4$  تعیین گردد. نتایج برآورد این مرحله از تحقیق در قالب جدول (۱) ارائه شده است. با توجه به ارزش احتمال آماره آزمون  $F$  گزارش شده در جدول ۲، فرضیه صفر این آزمون مبنی بر خطی بودن مدل، برای وقفه اول نسبت درآمدهای نفتی دولت به تولید ناخالص داخلی (OTG) و سهم سرمایه‌گذاری از تولید ناخالص داخلی (KI) رد می‌شود و فرض وجود رابطه غیرخطی برای این متغیرها پذیرفته می‌شود. گام بعدی انتخاب متغیر انتقال مناسب از بین متغیرهای انتقال ممکنه برای مدل غیرخطی می‌باشد. برای انتخاب متغیر انتقال، اولویت با متغیر انتقالی است که فرضیه صفر آزمون  $F$  آن به‌طور قوی‌تری رد شود. بر این اساس مناسب‌ترین متغیر انتقال با توجه به جدول ۲ برای مدل تحقیق وقفه اول سهم سرمایه‌گذاری از تولید ناخالص داخلی ( $KI(t-1)$ ) تعیین می‌شود.

1. Akaike info criterion
2. Schwarz criterion
3. Hannan-Quinn criterion

۴. در تعیین وقفه بهینه، با توجه به اینکه در تحقیق از داده‌های سالیانه استفاده شده، برای متغیرهای مدل وقفه یک تا چهار لحاظ شده و مدلی به عنوان مدل بهینه انتخاب شده که مقدار تابع جریمه شوارتز آن در نرم افزار EViews حداقل شده است. در ضمن برای برآورد این معادله از برنامه نویسی در نرم افزار EViews استفاده شده است.

انتخاب الگوی مناسب برای متغیر انتقال با توجه به آماره‌های  $2$ ،  $3$  و  $4$  گام بعدی در تخمین یک مدل STR می‌باشد. با توجه به نتایج گزارش شده در جدول ۲ الگوی پیشنهادی مناسب برای متغیر انتقال الگوی تحقیق LSTR1 یعنی مدل لجستیک با یک نقطه آستانه‌ای انتخاب می‌گردد.

جدول ۲. نوع مدل و متغیر انتقال برای مدل تحقیق

مدل پیشنهادی	ارزش احتمال آماره F2	ارزش احتمال آماره F3	ارزش احتمال آماره F4	ارزش احتمال آماره F	متغیر انتقال
Linear	۰/۰۳	۰/۰۸	۰/۵۶	۰/۰۷	EG(t-1)
Linear	۰/۰۹	۰/۸۸	۰/۸۴	۰/۷۱	KI(t)
Linear	۰/۲۱	۰/۰۸	۰/۵۳	۰/۲۱	OTG(t)
Linear	۰/۱۱	۰/۷۳	۰/۱۳	۰/۲۰	PG(t)
Linear	۰/۳۵	۰/۹۶	۰/۹۴	۰/۹۷	TTG(t)
Linear	۰/۲۴	۰/۸۴	۰/۳۴	۰/۵۱	RTG(t)
LSTR1*	۰/۰۷	۰/۰۶	۰/۰۴	۰/۰۳	KI(t-1)*
LSTR2	۰/۰۶	۰/۰۵	۰/۰۸	۰/۰۴	OTG(t-1)
Linear	۰/۷۶	۰/۰۳	۰/۲۲	۰/۰۷	PG(t-1)
Linear	۰/۱۴	۰/۷۷	۰/۱۴	۰/۱۹	TTG(t-1)
Linear	۰/۱۴	۰/۷۷	۰/۱۷	۰/۱۶	RTG(t-1)

مأخذ: محاسبات تحقیق

مرحله دوم در مدل‌سازی یک مدل STR، مرحله تخمین می‌باشد. با توجه به ماهیت غیرخطی این مدل‌ها، این مرحله با یافتن مقادیر مناسب اولیه برای تخمین مدل شروع می‌شود؛ که با استفاده از این مقادیر اولیه، الگوریتم نیوتن-رافسن<sup>۱</sup> و حداکثرسازی تابع ML پارامترها برآورد می‌شوند که نتایج در قالب جدول ۲ گزارش شده‌اند.<sup>۲</sup>

#### 1. Newton-Rafson

۲. لازم به ذکر است که عرض از مبدأ و وقفه اول رشد جمعیت از بخش خطی و متغیرهای وقفه اول سهم سرمایه‌گذاری از تولید ناخالص داخلی و وقفه اول رشد جمعیت از بخش غیرخطی مدل برآورد شده، به دلیل اینکه به لحاظ آماری حتی در سطوح بالا هم معنی‌دار نبودند حذف شده‌اند.

جدول ۲. نتایج تخمین مدل تحقیق

p-value	t-stat	estimate	
<b>linear part</b>			
۰/۰۰	۳/۵۵	۰/۰۹	EG(t-1)
۰/۰۱	-۲/۹۳	-۰/۱۶	KI(t)
۰/۰۰	۴/۵۶	۰/۲۷	OTG(t)
۰/۰۱	۲/۹۷	۰/۳۶	PG(t)
۰/۰۲	۲/۶۲	۰/۶۳	TTG(t)
۰/۰۰	۳/۵۶	۰/۰۳	RTG(t)
۰/۰۰	۳/۹۳	۰/۲۴	KI(t-1)
۰/۰۰	-۴/۵۵	-۰/۲۸	OTG(t-1)
۰/۰۱	-۳/۱۹	-۰/۶۱	TTG(t-1)
<b>nonlinear part</b>			
۰/۰۳	۲/۴۲	۰/۱۲	CONST
۰/۰۷	-۱/۸۶	-۰/۰۵	EG(t-1)
۰/۰۴	۲/۰۹	۰/۱۸	KI(t)
۰/۰۰	-۳/۴۱	-۰/۴۶	OTG(t)
۰/۱۰	۱/۷۲	-۰/۲۳	PG(t)
۰/۰۵	۲/۱۰	۰/۳۸	TTG(t)
۰/۰۱	-۳/۱۹	-۰/۰۲	RTG(t)
۰/۰۰	۳/۵۱	۰/۵۹	OTG(t-1)
۰/۳۰	-۲/۳۴	-۰/۳۳	TTG(t-1)
R2:85.73%      AIC:-6.28      SC:-5.36      HQ:-5.95			
آزمون‌های ارزیابی			
0.73 < p-value F (Test of No Error Autocorrelation) < 0.97			
p-value F (Test of No Remaining Nonlinearity) = 0.34			
p-value F (Test of Parameter Constancy Test) = 0.03			
p-value F (ARCH-LM TEST with 8 lags) = 0.75			
p-Value Chi <sup>2</sup> (JARQUE-BERA TEST) = 0.57			

مأخذ: محاسبات تحقیق

مقادیر نهایی تخمین زده شده برای پارامتر یکنواختی ( )  $3/11$  و برای مقدار آستانه سهم سرمایه‌گذاری از تولید ناخالص داخلی برابر با  $28/01$  درصد می‌باشد؛ بنابراین تابع انتقال به صورت زیر خواهد بود:

$$(7) \quad 3.11, 28.01, \quad 1 \quad \exp \quad 3.11 \quad 28.01 \quad 1$$

با توجه به نکات اشاره شده در بخش روش‌شناسی تحقیق، در رژیم اول  $G=0$  و در رژیم دوم  $G=1$  می‌باشد؛ بنابراین برای رژیم اول داریم:

$$(8)$$

$$\begin{matrix} 0.09 & 0.16 & 0.24 & 0.36 & 0.27 & 0.28 \\ 0.63 & 0.61 & 0.03 & & & \end{matrix}$$

و برای رژیم دوم خواهیم داشت:

$$(9)$$

$$\begin{matrix} 0.12 & 0.04 & 0.02 & 0.24 & 0.13 & 0.19 & 0.31 \\ 1.01 & 0.94 & 0.01 & & & & \end{matrix}$$

بر اساس رگرسیون غیرخطی برآورد شده:

- چون مجموع ضرایب سهم سرمایه‌گذاری از GDP (KI) در رژیم اول و دوم به ترتیب برابر با  $0/08$  و  $0/26$  است، همگام با انتظارات می‌توان گفت که سرمایه‌گذاری اثر مثبت و معنی‌دار بر رشد اقتصادی در هر دو رژیم داشته است.

- ضریب نرخ رشد جمعیت در رژیم اول و دوم به ترتیب برابر با  $0/36$  و  $0/13$  است، بنابراین نتایج اثر مثبت و معنی‌دار افزایش نرخ رشد جمعیت (به‌عنوان شاخصی از نیروی کار) را بر رشد اقتصادی تأیید می‌کند.

- ضریب نسبت درآمدهای نفتی به GDP (OTG) در رژیم اول و دوم به ترتیب برابر با  $0/01$  و  $0/12$  است، این نشان می‌دهد اثربخشی درآمدهای نفتی به سطح سرمایه‌گذاری بخش‌های دولتی و خصوصی وابسته می‌باشد. به نحوی که در رژیم دوم، یعنی هنگامی که سهم سرمایه‌گذاری از GDP بیشتر از  $28/01$  درصد است، این منبع تأمین مالی برخلاف رژیم اول، یعنی هنگامی که سهم سرمایه‌گذاری از GDP کمتر از  $28/01$  درصد است، اثر مثبت و معنی‌دار بر رشد اقتصادی دوره تحت مطالعه داشته است.

- با توجه به ضریب نسبت درآمدهای مالیاتی به GDP (TTG) که در رژیم اول و دوم به ترتیب برابر با ۰/۰۲ و ۰/۰۷ است، می‌توان اظهار نمود که با افزایش سطح سرمایه‌گذاری در رژیم دوم بر شدت اثرگذاری مثبت نسبت درآمدهای مالیاتی به GDP افزوده شده است. به عبارت دیگر اثرگذاری منبع تأمین مالی از محل درآمدهای مالیاتی دولت همانند درآمدهای نفتی به سطح سرمایه‌گذاری وابسته می‌باشد (به عبارت دیگر و همگام با مبانی نظری موجود و باور غالب اکثر اقتصاددانان، اثر روش‌های مختلف تأمین مالی مخارج عمومی بر رشد اقتصادی مشروط به وضعیت یک اقتصاد؛ به‌طور خاص و منطبق با نتایج این مطالعه وابسته به سطح سرمایه‌گذاری می‌باشد).

- در مورد اثرگذاری نسبت سایر درآمدهای دولت به GDP (RTG) بر رشد اقتصادی با توجه به ضرایب ۰/۰۳ و ۰/۰۱ در رژیم اول و دوم می‌توان بیان کرد اگرچه این درآمدها نسبت اندکی از درآمدهای دولت را تشکیل می‌دهند، اما در هر دو رژیم اثر مثبتی بر رشد اقتصادی داشته‌اند.

مرحله سوم و به عبارتی مرحله بعد از تخمین مدل، مرحله ارزیابی مدل می‌باشد؛ که خلاصه نتایج بررسی خطاهای احتمالی رخ داده در مراحل تخمین در جدول ۲ آورده شده است. با توجه به سطح احتمال آماره آزمون‌های ارزیابی مدل (وجود خطای خودهمبستگی، باقی نماندن رابطه غیرخطی در پسماندهای مدل، ثابت بودن پارامترها در رژیم‌های مختلف، وجود ناهمسانی واریانس‌ها و نرمال نبودن باقیمانده‌ها) می‌توان مدل غیرخطی تخمین زده شده را از نظر کیفی قابل قبول ارزیابی نمود.

## ۵- خلاصه و نتیجه‌گیری

در کشور ما ناکارآمدی سیستم آموزشی، پیچیدگی قوانین و مقررات، انجام دستی و سنتی امور مربوط به حسابرسی مالیاتی و ضعف خود اظهاری از مهم‌ترین عوامل عدم توفیق نظام مالیاتی کشور محسوب می‌شود. یکی دیگر از عوامل مؤثر در تضعیف و عدم اثربخشی سیاست‌ها و نهایتاً فرار مالیاتی ابهام در قوانین و مقررات می‌باشد، این مسئله می‌تواند به تنهایی کارایی کل سیستم را مختل نماید. فرآیند مالیات‌گیری را می‌توان از لحاظ ترتیب زمانی به تدوین و تصویب قانون، شناسایی مؤدیان، تشخیص مالیات،

رسیدگی به اعتراضات و نهایتاً وصول مالیات طبقه‌بندی نمود. با توجه به مطالب عنوان شده برای افزایش کارایی سیستم بایستی ضمن فراهم آوردن شرایط لازم و برداشتن موانع تمکین مالیاتی به توسعه مالیات بر مصرف اهتمام ورزید.

فراهم کردن زمینه‌های لازم برای اجرای دقیق قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و مشمولیت فوری همه فعالان یکی دیگر از راهکارهای بهسازی سیستم می باشد. برای عملیاتی شدن و نتیجه‌گیری مطلوب از نظام مالیات بر ارزش‌افزوده بایستی تشکیلات، تجهیزات و نیروی انسانی آموزش دیده و متخصص را به کار گرفت و از تشریفات زاید اجتناب نمود. تعیین نرخ‌های مناسب چه در مالیات بر ارزش‌افزوده و چه در مالیات‌های مستقیم می‌تواند انگیزه فرار مالیاتی را در مؤدیان کاهش دهد. همچنین تصمیم قاطعانه در مورد عدم بخشودگی جرائم و جدیت در برخورد با قانون‌گریزان می‌تواند از فرار مالیاتی جلوگیری نماید. ایجاد ثبات در قوانین و مقررات می‌تواند کمک قابل‌توجهی به کاهش فرار مالیاتی نماید؛ و برعکس تغییرات مداوم در قوانین و مقررات و عدم ثبات در این زمینه می‌تواند فرار مالیاتی را تشدید نماید. اگر می‌خواهیم کشوری داشته باشیم که از وابستگی اقتصاد نفتی به سوی اقتصاد مالیاتی سوق داده شود باید در این امر مهم مشارکت جدی و همه‌جانبه تمامی آحاد جامعه را جلب نماییم و دولت برای از میان برداشتن موانع اقدامات اساسی و مؤثری انجام دهد تا درآمدهای مالیاتی جایگزین درآمدهای نفتی شود و گام بلندی برای توسعه پایدار و عمران و آبادانی کشور برداشته شود. ادبیات ایجاد شده به‌دنبال مطالعات رومر (۱۹۸۶)، لوکاس (۱۹۸۸) و ربلو (۱۹۹۱)، بر انواع سیاست‌های اقتصادی که می‌توانند منجر به رشد یک کشور شوند، متمرکز شده است. یک شاخه از این ادبیات، آثار روش‌های تأمین مالی دولت در یک اقتصاد در حال رشد را موردبررسی قرار داده و به‌دنبال پاسخگویی به پرسش‌هایی نظیر این است که دولت چگونه باید مخارجش را در طول زمان تأمین مالی نماید؛ توسط افزایش درآمدهای مالیاتی یا سایر منابع بالقوه در دسترس؟ بر این اساس مطالعه حاضر تلاش کرده است تا با استفاده از داده‌های سالیانه ۱۳۵۰-۱۳۹۴ و مدل رگرسیون انتقال ملایم (STR) به بررسی اثرگذاری شیوه‌های مختلف تأمین مالی دولت بر رشد اقتصادی ایران بپردازد. یافته‌ها نشان داد نحوه اثرگذاری روش‌های مختلف تأمین مالی مخارج

دولت بر رشد اقتصادی وابسته به سایر مفروضات اقتصاد کلان، به طور خاص و مطابق با نتایج این مطالعه سطح سرمایه‌گذاری می‌باشد. به این نحو که در رژیم اول، یعنی هنگامی که سهم سرمایه‌گذاری از GDP کمتر از ۳۲/۰۸ درصد است، تأمین مالی از طریق درآمدهای نفتی اثر منفی و تأمین مالی از طریق درآمدهای مالیاتی اثر مثبتی بر رشد اقتصادی داشته است؛ اما در رژیم دوم، یعنی هنگامی که سهم سرمایه‌گذاری از GDP بیشتر از ۳۲/۰۸ درصد است، تأمین مالی از هر دو روش درآمدهای نفتی و مالیاتی اثر مثبتی بر رشد اقتصادی داشته است. اگرچه در رژیم دوم و همگام با افزایش سطح سرمایه‌گذاری، بر شدت اثرگذاری مثبت تأمین مالی از طریق درآمدهای مالیاتی افزوده شده است. نهایتاً یافته‌ها مطابق با انتظارات، اثر مثبت رشد سرمایه‌گذاری و جمعیت بر رشد اقتصادی دوره مورد بررسی تأیید کرده است. بر اساس نتایج حاصله و باهدف ایجاد یک رویه مثبت در رشد اقتصادی به برنامه‌ریزان و سیاست‌گذاران سطح کلان اقتصادی توصیه می‌شود که در برنامه‌ریزی و هدف‌گذاری شیوه‌های مختلف تأمین مالی دولت، ملاحظات اقتصاد کلان به‌ویژه سطح سرمایه‌گذاری، به‌عنوان یک متغیر محوری در نظر گرفته شود و اساساً در سیاست‌های تأمین مالی خود به دنبال اجرا یک بسته سیاستی باشند نه یک سیاست خاص.

## منابع

۱. پروین، سهیلا و قلی‌بگلو، محمدرضا (۱۳۸۱). بررسی تأثیر روش‌های تأمین مالی مخارج دولت بر متغیرهای کلان اقتصادی ایران، *مجله برنامه و بودجه*، شماره ۷۱ و ۷۲، ۳-۴۲.
۲. جعفری صمیمی، احمد (۱۳۸۳). *اقتصاد بخش عمومی (۱)*، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، چاپ ششم.
۳. مهرآرا، محسن (۱۳۹۳). آثار درآمدهای نفتی بر رشد اقتصادی ایران مبتنی بر شکست‌های ساختاری درون‌زا، *فصلنامه علوم اقتصادی*، شماره ۲۶، ۳۳-۵۲.
۴. مهرآرا، محسن و مکی‌نیری، مجید (۱۳۸۳). بررسی رابطه غیرخطی میان درآمدهای نفتی و رشد اقتصادی با استفاده از روش حد آستانه‌ای (مورد ایران)، *مطالعات اقتصاد انرژی*، شماره ۲۲، ۲۹-۵۲.

۵. یوسفی، محمدقلی (۱۳۷۵). عوامل تعیین‌کننده واردات، مجله برنامه و بودجه، شماره ۱۰، ۳۷-۵۵.
6. Agénor, P. R. & Neanidis, K. C, (2006). The Allocation of Public Expenditure and Economic Growth. Series 0608, Economics, The University of Manchester.
7. Barro, R. J, (1990). Government Spending in a Simple Model of Endogenous Growth. , Vol. 98, No. 5, pp. 103-125.
8. Bose, N. J. & Holman, A. & Neanidis, K. C, (2005). The Optimal Public Expenditure Financing Policy: Does the Level of Economic Development Matter? Center for Growth and Business Cycle Research, Discussion Paper Series.
9. Chatterjee, S. & Turnovsky, S, J, (2005). Financing Public Investment through Foreign Aid: Consequences for Economic Growth and Welfare. , Vol. 13, No. 1, pp. 20-44.
10. Chatterjee, S. & Turnovsky, S, J, (2005). Foreign Aid and Economic Growth: The Role of Flexible Labor Supply. , Vol. 84, No. 1, pp. 507-533.
11. Christie, Tamoya A. L. & Rioja, Felix K, (2012). Debt and Taxes: Financing Productive Government Expenditures. available at: [http://www2.gsu.edu/~ecofkr/papers/TCFR\\_paper.pdf](http://www2.gsu.edu/~ecofkr/papers/TCFR_paper.pdf).
12. Cunado, J. & Perez de Gracia, F, (2003). Do oil price shocks matter? Evidence for some European countries. , Vol. 25, pp. 137-154.
13. De Wulf, Luc, & Coutinho, Leonor, & Sassanpour, Cyrus, & Florez, Saniago, (2010). Study on Quality of Public Finance in Support of Growth in the Mediterranean Partner Countries of the EU. Case Network Reports, No. 94/2010.
14. Easterly, W. & Irwin, T. & Serven, L, (2007). Waking up the Down Escalator: Public Investment and Fiscal Stability. , No. 4158, Washington, DC: World Bank.
15. Feltenstein, A. & Ha, J, (1995). The Role of Infrastructure in Mexican Economic Reform. , Vol. 9, No. 2, pp. 287-304.
16. Futagami, K. & Iwaisako, T. & Ohdoi, R, (2008). Debt Policy Rule, Productive Government Spending and Multiple Growth Paths. , Vol. 12, No. 4, pp. 445-462.

17. Ghali, K. H, (2003). Government Spending, Budget Financing and Economic Growth: The Tunisian Experience, *Journal of Economic Surveys*, Vol. 36, No. 2, pp. 19-37.
18. Gunalp, B. & Gur, T. H, (2002). "Government Expenditures and Economic Growth in Developing Countries: Evidence from a Panel data Analysis", *Journal of Economic Surveys*, No. 29(3-4). pp. 311-332.
19. Gwartney, J; Lawson, R. & Holcombe, R. (1998). "The Size and Functions of Government and Economic Growth", [www.house.gov/jec/growth/function/function.pdf](http://www.house.gov/jec/growth/function/function.pdf).
20. Hamilton, J. (1996). This Is What Happened to the Oil Price-Macroeconomy Relationship, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 38, pp. 215-220.
21. Hamilton, J. (2003). What Is an Oil Shock?, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 14, pp. 363-398.
22. Hooker, M. (1999). What Happened to the Oil Price-Macroeconomy Relationship?, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 38, pp. 195-213.
23. Hung, F. S, (2005). Optimal Composition of Government public Capital Financing, *Journal of Economic Surveys*, Vol. 27, pp. 704-723.
24. Kaldor, N, (1966). Causes of the Rate of Economic Growth of the United Kingdom: An Inaugural Lecture, Cambridge University Press.
25. King, R. G. & Rebelo, (1990). Public Policy and Economic Growth: Development Neoclassical Implication, *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 98, No. 5, pp. 126-135.
26. Kweka, J. P. & Morrissey, O. (2000). "Government Spending and Economic Growth: Empirical Evidence from Tanzania", <http://www.nottingham.ac.uk/economics/credit/research/papers/cp.oo.6.pdf>
27. Lucas, R. E. Jr., (1988). "On the Mechanics of Economic Development", *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 22, pp. 3-42.
28. Miller, S. M. & Russek, F. S, (1997). Fiscal Structures and Economic Growth: International Evidence, *Journal of Economic Surveys*, Vol. 35, No. 3.
29. Mork, K. (1989). Oil Shock and the Macroeconomy, When Price Go up and Down; An Extension of Hamilton's Results, *Journal of Economic Surveys*, Vol. 97, pp. 740-744.
30. Mory, F. (1993). Oil Price and Economic Activity; Is the Relationship Symmetric, *Journal of Economic Surveys*, Vol. 14, No. 4, pp. 151-160.
31. Myrdal, G, (1960). Beyond the Welfare State, New Haven, CN: Yale University Press.

32. Palovos, T. & Yip, C. K, (1995). Government Expenditure Financing in an Endogenous Growth Model: A Comparison, No. 27, pp. 1159-1178.
33. Romer, Paul M, (1986). "Increasing Returns and Long-Run Growth", Vol. 94, pp. 1002-1037.
34. Seddiqui, R. & Malik, A, (2001). debt and Economic Growth in South Asia, Vol. 40, No. 4, pp. 677-688.
35. Espinosa-Vega, Marco A. & Yip, Chong K. (2000). "Government Financing in an Endogenous Growth Model with Financial Market Restrictions", Federal Reserve Bank of Atlanta.
36. ).
37. Turnovsky, S. J, (1996). Optimal Tax, Debt and Expenditure Policies in a Growing Economy, Vol. 60, pp. 21-44.
38. Turnovsky, S. J. & Fisher, W. H, (1995). The composition of Government Expenditure and its Consequences for Macroeconomic Performance, Vol. 19, No. 4, pp. 747-786.
39. Terasvirta, T. (2004). Smooth Transition Regression Modelling, in H. L'utkepohl and M. Kratzig (eds); Applied Time Series Econometrics, Cambridge University Press, Cambridge, 17.

## بررسی تأثیر عوامل فرهنگی مؤثر بر فرار مالیاتی

داور مدنی خانقاه<sup>۱</sup>

دانشجوی دکتری حسابداری، حسابرس ارشد مالیاتی اداره کل امور مالیاتی اردبیل،

**Davarmadani89@yahoo.com**

عیسی مکرم

حسابرس ارشد مالیاتی اداره کل امور مالیاتی اردبیل

### چکیده

هدف از پژوهش حاضر بررسی عوامل فرهنگی مؤثر بر فرار مالیاتی می‌باشد. از لحاظ هدف تحقیق از نوع کاربردی، از لحاظ نوع روش، توصیفی و همبستگی می‌باشد و از لحاظ روش گردآوری اطلاعات روش پژوهش موردنظر میدانی می‌باشد. جامعه آماری، روسای امور حسابرسی مالیاتی، روسای گروه حسابرسی مالیاتی و حسابرسان ارشد مالیاتی هستند که ۶۴۸۰ نفر می‌باشد. برای تعیین حجم نمونه نیز از جدول مورگان استفاده شده است که طبق این جدول تعداد نمونه آماری برابر ۳۶۳ نفر به دست آمده است. برای نمونه‌گیری از روش تصادفی در دسترس استفاده شده است. جمع‌آوری اطلاعات موردنیاز پژوهش، به صورت میدانی و با مراجعه به روسای امور حسابرسی مالیاتی، روسای گروه حسابرسی مالیاتی و حسابرسان ارشد مالیاتی انجام گرفت. به منظور گردآوری داده‌های موردنیاز از پرسشنامه عوامل فرهنگی مؤثر بر فرار مالیاتی (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۵) استفاده شد. پس از تکمیل پرسشنامه، داده‌های گردآوری شده، بر اساس مقیاس‌های اندازه‌گیری متغیرها کدگذاری شده و با نرم‌افزار SPSS پردازش و تجزیه و تحلیل شد و برای تحلیل فرضیه‌ها از آزمون رگرسیون تک متغیره استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که الزامات قانونی (۰/۶۰-)، عدالت در سیستم مالیاتی (۰/۴۴-) و اطلاع‌رسانی و پاسخگویی به مؤدیان (۰/۵۵-) بر فرار مالیاتی تأثیر دارند. در حالی که اعتماد به سازمان امور مالیاتی بر فرار مالیاتی تأثیر معنی‌داری ندارد.

**کلیدواژه‌ها:** مالیات، فرار مالیاتی، مؤدیان مالیاتی، عوامل فرهنگی

## ۱- مقدمه

در اکثر کشورها، بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق مالیات تأمین می‌شود. سهم از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است. در این میان، فرار مالیاتی در کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از آنچه برآورد شده است کمتر باشد؛ بنابراین، از جمله موضوعات بسیار مهم که در حال حاضر در اکثر پژوهش‌ها مورد توجه است، بحث فرار مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن و نتایجی است که از آن حاصل می‌شود. فرار مالیاتی و گریز از مالیات در کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها، همواره از آنچه برآورد می‌شود کمتر باشد و تمامی کشورها تلاش خود را برای کاهش این دو پدیده به کار می‌گیرند یا از طریق اصلاح نظام مالیاتی، به چاره‌جویی برمی‌خیزند (خانی و همکاران، ۱۳۹۲).

هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود. تعریف فرار مالیاتی، برای انواع مالیات‌ها یکسان است. در فرار مالیاتی، به‌رغم تطبیق فعالیت با قوانین، در اجرای فعالیت یک یا چند ضابطه مصوب مراجع ذی ربط تعمداً نادیده گرفته می‌شود (مرادی و همکاران، ۱۳۹۲).

بررسی ادبیات تجربی، نشان می‌دهد که فرار مالیاتی یکی از مهم‌ترین موضوعات پژوهش در بسیاری از کشورهای در حال توسعه برای دوران طولانی بوده است (جکسون و میلیرون، ۱۹۸۶؛ کینسی، ۱۹۸۶؛ لانگ و سوینگن، ۱۹۹۱؛ کاسیا، ۱۹۹۴؛ اندرونی و همکاران، ۱۹۹۸؛ ریچاردسون و همکاران، ۲۰۰۶). فرار مالیاتی توان رقابتی عوامل اقتصادی را به نفع آن‌هایی که مالیات نپرداخته‌اند، تغییر می‌دهد و از این بابت شکاف بین گروه‌های مختلف درآمدی را بیشتر خواهد کرد. چنانچه برای پیشگیری از فرار مالیاتی چاره‌اندیشی نشود، ممکن است افراد دیگر نیز به منظور افزایش توان مالی

- 
1. Jackson & Milliron
  2. Kinsey
  3. Long & Swingen
  4. Cuccia
  5. Andreoni
  6. Richardson

خود به این کار ترغیب شوند و به دلیل تأثیر رفتار اجتماعی افراد بر یکدیگر، فرار مالیاتی، به‌رغم پرهیز برخی افراد، به تدریج مقبولیت عمومی و گسترش یابد (موسوی جهرمی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۸).

تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات به قانونی یا غیرقانونی بودن رفتار مؤدیان مربوط می‌شود. فرار مالیاتی، یک نوع تخلف از قانون است. وقتی که یک مؤدی مالیاتی از ارائه گزارش درست در مورد درآمدهای حاصل از کار یا سرمایه خود که مشمول پرداخت مالیات می‌شود، امتناع می‌کند، یک نوع عمل غیررسمی انجام می‌دهد که او را از چشم مقامات دولتی و مالیاتی کشور دور نگه می‌دارد؛ اما در اجتناب از مالیات، فرد نگران نیست که عمل او افشا شود. اجتناب از مالیات، از خلأهای قانونی در قانون مالیات‌ها نشأت می‌گیرد. در اینجا فرد به‌منظور کاهش قابلیت پرداخت مالیات، خود دنبال راه‌های گریز می‌گردد. مثلاً درآمدهای نیروی کار را در قالب درآمد سرمایه نشان می‌دهد که از نرخ پایین‌تری برای مالیات برخوردارند. در اجتناب از مالیات، مؤدی مالیاتی دلیلی ندارد نگران احتمال افشا شدن باشد، چراکه او الزاماً تمامی مبادلات خود را با جزئیات آن البته به شکل غیرواقعی، یادداشت و ثبت می‌کند (هادیان و تحویلی، ۱۳۹۲).

در مهر و موم‌های اخیر، در بعضی از کشورها، دولت‌ها و محققان سعی در اندازه‌گیری میزان فرار مالیاتی، برای مالیات‌های خاص و نیز برای کل سیستم مالیاتی داشته‌اند. لیکن اندازه‌گیری میزان دقیق فرار مالیاتی در کشور ایران، با مشکلاتی روبه‌رو بوده است که از اهم موانع در راه تخمین فرار مالیاتی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- ۱- ناتوانی در استفاده از روش‌های مستقیم اندازه‌گیری ۲- انجام نشدن پژوهش جامع در مورد میزان فرار مالیاتی در هر یک از شاخه‌های مشمول مالیات در ایران ۳- تفاوت تعاریف بین المللی مالیات با تعاریف مالیات در ایران ۴- عدم تطبیق آمارهای مراکز مختلف و درنهایت ۵- محرمانه بودن اطلاعات مربوط که با رفع هر یک از موانع از فرار مالیاتی بسیار زیاد و اتلاف منابع مالی که لازمه اصلی اداره کشور هستند پیشگیری کرد (نصر اصفهانی و همکاران، ۱۳۹۲).

بررسی‌های مختلف نشان می‌دهد شایع‌ترین زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی عبارت‌اند از عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم مبادله کامل اطلاعات و نبودن سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات، تشخیص علی‌الراس و وجود ضعف در اجرای آن، عدم استقبال از تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی و ضعیف بودن ضمانت‌های اجرایی، تأخیر در وصول مالیات، عدم شناخت مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آن‌ها و وجود معافیت‌های وسیع و متنوع می‌باشد. (زهی و محمدخانلی، ۱۳۸۹).

چان و همکاران (۲۰۰۰) دریافتند که محیط‌های فرهنگی مختلف در هنگ کنگ و آمریکا تأثیر عمده‌ای بر فرار مالیاتی دارد. تساکومیس و همکاران (۲۰۰۷) چارچوب فرهنگی و هاف‌ایستد (۱۹۸۰) فرهنگ مالیاتی را برای شرح فرار مالیاتی در کشورها به کار برده‌اند.

چهار مورد کلی از عوامل فرهنگی که به نظر می‌رسد بر فرار مالیاتی در شرایط محیطی ایران بیشتر تأثیر دارد، در این مقاله استفاده شده است که عبارت‌اند از: الزامات قانونی، عدالت در سیستم مالیاتی، اعتماد به دولت (اعتماد به سازمان امور مالیاتی)، اطلاع‌رسانی و پاسخگویی به مؤدیان (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۵). بنابراین، هدف از پژوهش حاضر پاسخگویی به این سؤال است که عوامل فرهنگی چه تأثیری بر فرار مالیاتی دارد و کدام‌یک از این عوامل بیشترین تأثیر را دارد؟

ساختار این مقاله در ادامه به این صورت است که در بخش دوم و سوم به ترتیب مبانی نظری و پیشینه تحقیق ارائه می‌گردد. سپس، در بخش چهارم، روش‌شناسی تحقیق شامل فرضیات، مدل، جامعه و نمونه آماری و نیز روش تحقیق بیان خواهد شد. در پایان و در بخش پنجم و ششم نیز نتایج تحقیق و نیز نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه خواهد گردید.

- 
1. Chan
  2. Tsakumis
  3. Hofstede

## ۲- مبانی نظری تحقیق

در تمامی کشورها بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق اخذ مالیات تأمین می‌شود. البته سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت بوده و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آن‌ها دارد. اگرچه فرار مالیاتی حتی در کشورهای دارای یک نظام مالیاتی به‌طور کامل توسعه‌یافته نیز مشاهده می‌شود، ولی این مسئله برای کشورهای در حال گذار و آن دسته از کشورهایی که از نظام‌های قدیمی جمع‌آوری مالیات استفاده می‌کنند، بحرانی‌تر است. فرار مالیاتی مسئله‌ای است که از چند جهت می‌تواند بر اقتصاد اثرگذار باشد. نخست اینکه، توانایی دولت را در جمع‌آوری مالیات و برآوردن نیازهای بودجه‌ای کاهش می‌دهد. درواقع، فرار مالیاتی با کاهش درآمدهای مالیاتی، توزیع بار مالیاتی را تحت تأثیر قرار داده و می‌تواند از طریق محدود کردن گزینه‌های مورد انتخاب دولت، سیاست مالی را با مشکل روبه‌رو سازد. دوم اینکه، فرار مالیاتی می‌تواند یکسری تبعات منفی دیگری نیز برای اقتصاد به دنبال داشته باشد. برای مثال، تحمیل بار بر بودجه دولت، با مشکل روبه‌رو ساختن تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، توزیع ناعادلانه ثروت و تأثیر منفی بر پس‌انداز و انباشت سرمایه بخش خصوصی همراه است. در این خصوص

بررسی‌های مختلف نشان‌دهنده آن است که زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی در مواردی از قبیل عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم مبادله کامل اطلاعات و نبود نظام نظارت و پیگیری در اخذ مالیات، تشخیص به هنگام و وجود ضعف در اجرای آن، عدم استقبال از تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی، ضعیف بودن ضمانت‌های اجرایی در این مورد، تأخیر در وصول مالیات، نشناختن مؤدیان و مستند بودن میزان درآمد آن‌ها، وجود قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی، وجود معافیت‌های وسیع و متنوع و غیره خلاصه می‌شود. اقتصاددانان لیبرال اذعان می‌کنند که سیستم مقرراتی یک کشور با نظام گسترده جواز و مجوزش تخم فساد را می‌کارد و کشورهای مختلف با درجات گوناگون الحاق نظام مقرراتی به اقتصاد، باعث رشد درجه‌های گوناگونی از فساد می‌شوند. بروکس<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) در پژوهش خود به برخی از عواملی که مستقیم اثرگذار بر فرار مالیاتی است، اشاره می‌کند. این عوامل عبارت‌اند از: افزایش بار مالیاتی و پیچیده شدن قوانین و مقررات، افزایش در معافیت‌های مالیاتی، افزایش بروکراسی اداری، رکود در درآمد واقعی و افزایش بیکاری، افزایش پدیده خوداشتغالی، تغییرات جمعیتی، فشارهای جهانی شدن و کاهش در فرهنگ مالیاتی. در ادامه به برخی از این موارد و چگونگی ارتباط آن‌ها با فرار مالیاتی اشاره می‌گردد.

### ۳- پیشینه تحقیق

لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۵)، پژوهشی با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در استان خراسان جنوبی با تأکید بر مؤلفه‌های فرهنگی" انجام داده‌اند. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر نحوه گردآوری داده‌ها، توصیفی و از نوع پیمایشی است. نتایج نشان می‌دهد بین عوامل فرهنگی، اقتصادی و مؤلفه‌های سیاسی-قانونی با فرار مالیاتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

نصراصفهانی و همکاران (۱۳۹۲)، پژوهشی با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی" انجام داده‌اند. این پژوهش، از نوع پژوهش‌های کاربردی از شاخه میدانی است. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه بوده و

1. Brooks

جامعه آماری آن را دو گروه کارشناسان کادر تشخیص ادارات مالیاتی و مؤدیان مشاغل شهر اصفهان تشکیل داده‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که از نقطه نظر مؤدیان مشاغل، عوامل سیاسی و اقتصادی بیشترین تأثیر و عامل محیطی کمترین تأثیر را داشته است. از نظر کارشناسان کادر تشخیص، عوامل سیاسی، اقتصادی و قانونی بیشترین تأثیر و عامل محیطی کمترین تأثیر را داشته‌اند.

هادیان و تحویلی (۱۳۹۲)، پژوهشی با عنوان "شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران" انجام داده‌اند. در این مطالعه سعی گردیده تا با استفاده از یک الگوی خود توضیح با وقفه‌های گسترده برای دوره ۱۳۵۰ الی ۱۳۸۶ تأثیر متغیرهای بیان شده بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد. نتایج حاصل از تخمین الگو حاکی از آن است که در بلندمدت، هر چهار متغیر مورد نظر با فرار مالیاتی رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار داشته‌اند. در خصوص دوره کوتاه‌مدت نیز تمامی نتایج به‌طور تقریبی شبیه به نتایج بلندمدت است، البته با این تفاوت که تورم نقش تعیین‌کننده‌ای بر فرار مالیاتی نداشته است.

مرادی و همکاران (۱۳۹۲)، پژوهشی با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تأکید بر عوامل فرهنگی" انجام داده‌اند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که فقدان الزامات قانونی یا الزامات قانونی کم و نبود عدالت در سیستم مالیاتی اثر مثبتی بر فرار از پرداخت مالیات دارند. همچنین اعتماد به دولت فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد. باین‌حال، رابطه معناداری بین مذهب و عدم اطلاع‌رسانی و پاسخ‌گویی به حقوق مؤدیان با فرار مالیاتی مشاهده نشد. سیاست‌گذاران دولت می‌توانند از نتایج این پژوهش برای اصلاح فرهنگ مالیاتی و نیز اصلاح خط‌مشی و سیاست‌های مالیاتی در جهت حداقل کردن فرار مالیاتی استفاده کنند.

زهی و محمدخانلی (۱۳۸۹)، پژوهشی با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)" انجام دادند. با توجه به نتایج تجزیه و تحلیل، ۱۰ مؤلفه مورد بررسی هم از نظر کارمندان و هم از نظر مؤدیان در تشدید فرار مالیاتی مؤثر قلمداد شد. از نظر مؤدیان فقط ۳ مؤلفه و از نظر کارمندان فقط ۱ مؤلفه در تشدید فرار مالیاتی مؤثر می‌باشد. یکی از مؤلفه‌ها نیز از نظر هر دو طیف بی‌تأثیر بوده است.

موسوی جهرمی و طهماسبی بلداجی (۱۳۸۸)، پژوهشی با عنوان "فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری" انجام داده‌اند. بر اساس مدل ارائه شده چنین استنباط می‌شود که با افزایش پرداخت‌های هزینه‌ای مشمول مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی افزایش می‌یابد و به عبارتی تمکین مالیاتی کاهش خواهد یافت. همچنین، افزایش در احتمال رسیدگی و کشف فرار مالیاتی و افزایش نرخ جریمه، برای مواردی که پرونده مالیاتی رسیدگی نمی‌شود، افزایش تمکین مالیاتی و در نتیجه کاهش فرار مالیاتی موجب خواهد شد. نتایج حاصل که از پشتوانه نظری برخوردار است، می‌تواند مسئولین و مجریان نظام مالیات بر ارزش افزوده را در اتخاذ سیاست‌ها و انتخاب متغیر سیاستی در امر جلوگیری از فرار مالیاتی یاری رساند.

مک‌گوایر و همکاران (۲۰۱۲)، به "بررسی رابطه تخصص مالیاتی حساب‌سازان و سطح اجتناب مالیاتی شرکت‌ها" پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر آن بود، زمانی که مؤسسات حسابرسی یک متخصص مالیاتی باشند مشتریان آن‌ها که خدمات مالیاتی را از این مؤسسات دریافت می‌کنند بیشتر درگیر اجتناب مالیاتی هستند. از سوی دیگر، نتایج حاکی از آن بود شرکت‌هایی که مؤسسات حسابرسی آن‌ها متخصص کلی صنعت هستند دارای سطح اجتناب مالیاتی بالاتری نسبت به سایر شرکت‌ها هستند. به عبارت دیگر متخصصان کلی با ترکیب تخصص مالیاتی و مالی خود جهت بهبود و توسعه استراتژی‌های مالیاتی به نفع مشتریان خود از هر دو دیدگاه صورت‌های مالی و مالیاتی کمک می‌کنند.

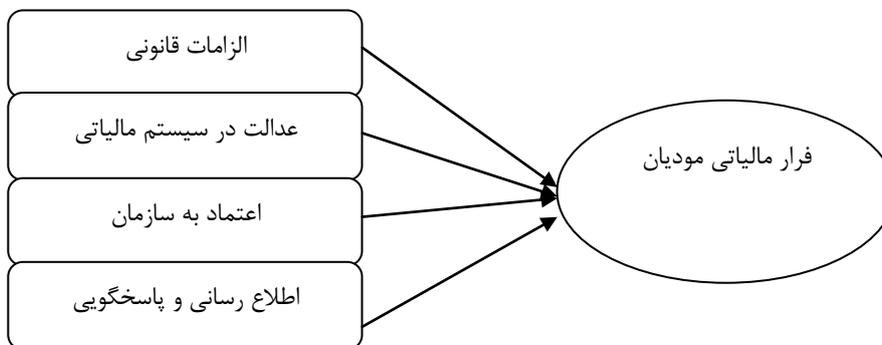
#### ۴- روش‌شناسی تحقیق

تحقیق حاضر از لحاظ هدف از نوع کاربردی، از لحاظ نوع روش، توصیفی و همبستگی و از لحاظ روش گردآوری اطلاعات روش پژوهش موردنظر از نوع میدانی می‌باشد.

#### ۴-۱- فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه ۱) الزامات قانونی بر فرار مالیاتی تأثیر معنی‌داری دارد.  
 فرضیه ۲) عدالت در سیستم مالیاتی بر فرار مالیاتی تأثیر معنی‌داری دارد.  
 فرضیه ۳) اعتماد به سازمان امور مالیاتی بر فرار مالیاتی تأثیر معنی‌داری دارد.  
 فرضیه ۴) اطلاع‌رسانی و پاسخگویی به مؤدیان بر فرار مالیاتی تأثیر معنی‌داری دارد.

#### ۴-۲- مدل مفهومی پژوهش



شکل ۱. مدل مفهومی تحقیق

#### ۴-۳- جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

در تحقیق حاضر، جامعه آماری، روسای امور حسابرسی مالیاتی، روسای گروه حسابرسی مالیاتی و حسابرسان ارشد مالیاتی هستند که ۶۴۸۰ نفر می‌باشد. برای تعیین حجم نمونه نیز از جدول مورگان استفاده شده است که طبق این جدول تعداد نمونه آماری برابر ۳۶۳ نفر به‌دست آمده است. برای نمونه‌گیری از روش تصادفی در دسترس استفاده شده است.

#### ۴-۴- روش و ابزار گردآوری اطلاعات

جمع‌آوری اطلاعات موردنیاز پژوهش، به‌صورت میدانی و با مراجعه به روسای امور حسابرسی مالیاتی، روسای گروه حسابرسی مالیاتی و حسابرسان ارشد مالیاتی انجام

گرفت. به منظور گردآوری داده‌های موردنیاز از پرسشنامه عوامل فرهنگی مؤثر بر فرار مالیاتی (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۵) استفاده شد.

#### ۴-۵- روایی و پایایی پرسشنامه

جهت سنجش روایی پرسشنامه از اعتبار صوری استفاده شده است، به این نحو که پرسشنامه‌ها در اختیار اساتید و صاحب‌نظران حوزه مالیات قرار گرفته و نظرات آن‌ها در مورد اینکه آیا پرسشنامه‌ها ابزار خوبی برای سنجش متغیرها هستند خواسته شد که مورد تأیید ایشان بود. برای سنجش ضریب پایایی پرسشنامه‌ها نیز از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. نتایج حاصل از ضریب آلفای کرونباخ نشان داد که پایایی پرسشنامه با ضریب  $0/79$  قابل قبول است.

#### ۴-۶- روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

تحقیق حاضر پس از تکمیل پرسشنامه، داده‌های گردآوری شده، بر اساس مقیاس‌های اندازه‌گیری متغیرها کدگذاری شده و با نرم‌افزار SPSS پردازش و تجزیه و تحلیل شد. ابتدا با استفاده از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف نرمال بودن توزیع داده تست شد و با توجه به نرمال بودن برای تحلیل فرضیه‌ها از آزمون رگرسیون تک متغیره استفاده شده است.

#### آزمون نرمال بودن توزیع متغیر وابسته

آزمون نرمال بودن توزیع متغیر وابسته در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۱. نتایج آزمون کولموگروف - اسمیرنوف جهت تعیین نرمال بودن توزیع متغیر وابسته

آماره	فرهنگ مالیاتی
مقدار Z کولموگروف - اسمیرنوف	۱/۰۸۴
سطح معنی‌داری	۰/۱۲۷

طبق نتایج جدول (۱) و با توجه به اینکه سطح معنی‌داری خطای آزمون در سطح اطمینان ۰/۹۵ بیش از ۰/۰۵ است، بنابراین می‌توان گفت که توزیع متغیر وابسته نرمال است و جهت تحلیل فرضیه‌ها می‌توان از آزمون‌های پارامتریک (ضریب رگرسیون) استفاده کرد.

### ۵- آزمون فرضیات و یافته‌های تحقیق

فرضیه (۱) الزامات قانونی بر فرار مالیاتی تأثیر معنی‌داری دارد.

جدول ۲. خلاصه مدل رگرسیون

ضریب همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	دوربین واتسون
۰/۶۰	۰/۳۶	۰/۳۵	۱/۹۴

طبق نتایج جدول (۲) ضریب همبستگی بین الزامات قانونی با فرار مالیاتی برابر ۰/۶۰ و ضریب تعیین برابر ۰/۳۶ است. بنابراین می‌توان گفت که ۰/۳۶ تغییرات فرار مالیاتی توسط الزامات قانونی تعیین می‌شود و ۰/۶۴ باقیمانده توسط دیگر متغیرها تعیین می‌شود. چنانچه آماره دوربین- واتسون در بازه قابل قبول ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گیرد عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود. با توجه به اینکه آماره دوربین واتسون برابر ۱/۹۴ است، بنابراین می‌توان گفت که عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود.

جدول ۳. نتایج ضریب رگرسیون تک متغیره

P	T	ضرایب غیراستاندارد			متغیر پیش بین
		BETA	SE	B	
۰/۰۰۰	۶/۲۹		۰/۲۹	۱/۶۴	مقدار ثابت
۰/۰۰۰	-۵/۶۲	-۰/۶۰	۰/۱۰	-۰/۵۶	الزامات قانونی

طبق نتایج جدول (۳) و با توجه به سطح معنی‌داری خطای آزمون برای سطح اطمینان ۰/۹۵ می‌توان گفت که فرضیه اول تحقیق تأیید می‌شود و الزامات قانونی بر فرار مالیاتی تأثیر منفی معنی‌داری دارد. همچنین ضریب بتا نشان می‌دهد که الزامات قانونی ۰/۶۰- تغییرات بر فرار مالیاتی را پیش‌بینی می‌کند.

**فرضیه ۲) عدالت در سیستم مالیاتی بر فرار مالیاتی تأثیر معنی‌داری دارد.**

جدول ۴. خلاصه مدل رگرسیون

ضریب همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	دوربین واتسون
۰/۴۴	۰/۱۹	۰/۱۹	۲/۲۴

طبق نتایج جدول (۴) ضریب همبستگی بین عدالت در سیستم مالیاتی با فرار مالیاتی برابر ۰/۴۴ و ضریب تعیین برابر ۰/۱۹ است. بنابراین می‌توان گفت که ۰/۱۹ تغییرات فرار مالیاتی توسط عدالت در سیستم مالیاتی تعیین می‌شود و ۰/۸۱ باقیمانده توسط دیگر متغیرها تعیین می‌شود. چنانچه آماره دوربین- واتسون در بازه قابل قبول ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گیرد عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود. با توجه به اینکه آماره دوربین واتسون برابر ۲/۲۴ است، بنابراین می‌توان گفت که عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود.

جدول ۵. نتایج ضریب رگرسیون تک متغیره

P	T	ضرایب غیراستاندارد		متغیر پیش بین
		ضرایب استاندارد	SE	
۰/۰۰۰	۵/۶۷	BETA	۰/۳۰	مقدار ثابت
۰/۰۰۰	-۵/۵۳	-۰/۴۴	۰/۰۸	عدالت در سیستم مالیاتی

طبق نتایج جدول (۵) و با توجه به سطح معنی‌داری خطای آزمون برای سطح اطمینان ۰/۹۵ می‌توان گفت که فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود و عدالت در سیستم مالیاتی بر فرار مالیاتی تأثیر منفی معنی‌داری دارد. همچنین ضریب بتا نشان می‌دهد که عدالت در سیستم مالیاتی ۰/۴۴- تغییرات بر فرار مالیاتی را پیش‌بینی می‌کند.

**فرضیه ۳) اعتماد به سازمان امور مالیاتی بر فرار مالیاتی تأثیر معنی‌داری دارد.**

جدول ۶. خلاصه مدل رگرسیون

ضریب همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	دوربین واتسون
۰/۱۶	۰/۰۲	۰/۰۱	۱/۷۲

طبق نتایج جدول (۶) ضریب همبستگی بین اعتماد به سازمان امور مالیاتی با فرار مالیاتی برابر ۰/۱۶ و ضریب تعیین برابر ۰/۰۲ است. بنابراین می‌توان گفت که ۰/۰۲ تغییرات فرار مالیاتی توسط اعتماد به سازمان امور مالیاتی تعیین می‌شود و ۰/۹۸ باقیمانده توسط دیگر متغیرها تعیین می‌شود. چنانچه آماره دوربین- واتسون در بازه قابل قبول ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گیرد عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود. با توجه به اینکه آماره دوربین واتسون برابر ۱/۷۲ است، بنابراین می‌توان گفت که عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود.

جدول ۷. نتایج ضریب رگرسیون تک متغیره

P	T	ضرایب غیراستاندارد		متغیر پیش بین
		BETA	SE	
۰/۰۰۱	۲/۶۳		۰/۳۲	مقدار ثابت
۰/۵۱	-۰/۹۴	-۰/۱۶	۰/۰۷	اعتماد به سازمان امور مالیاتی

طبق نتایج جدول (۷) و با توجه به سطح معنی‌داری خطای آزمون در سطح اطمینان ۰/۹۵ می‌توان گفت که فرضیه سوم پژوهش تأیید نمی‌شود و اعتماد به سازمان امور مالیاتی بر فرار مالیاتی تأثیر معنی‌داری ندارد.

**فرضیه ۴) اطلاع‌رسانی و پاسخگویی به مؤدیان بر فرار مالیاتی تأثیر معنی‌داری دارد.**

جدول ۸. خلاصه مدل رگرسیون

ضریب همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	دوربین واتسون
۰/۵۵	۰/۳۰	۰/۳۰	۱/۹۱

طبق نتایج جدول (۸) ضریب همبستگی بین اطلاع‌رسانی و پاسخگویی به مؤدیان با فرار مالیاتی برابر ۰/۵۵ و ضریب تعیین برابر ۰/۳۰ است. بنابراین می‌توان گفت که ۰/۳۰ تغییرات فرار مالیاتی توسط اطلاع‌رسانی و پاسخگویی به مؤدیان تعیین می‌شود و ۰/۷۰ باقیمانده توسط دیگر متغیرها تعیین می‌شود. چنانچه آماره دوربین-واتسون در بازه قابل قبول ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گیرد عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود. با توجه به اینکه آماره دوربین واتسون برابر ۱/۹۱ است، بنابراین می‌توان گفت که عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود.

جدول ۹. نتایج ضریب رگرسیون تک متغیره

P	T	ضرایب غیراستاندارد			متغیر پیش‌بینی
		ضرایب استاندارد	SE	B	
۰/۰۱	۲/۴۳		۰/۳۴	۰/۸۴	مقدار ثابت
۰/۰۰۰	-۷/۴۴	-۰/۵۵	۰/۰۹	-۰/۷۰	اطلاع‌رسانی و پاسخگویی به مؤدیان

طبق نتایج جدول (۹) و با توجه به سطح معنی‌داری خطای آزمون برای سطح اطمینان ۰/۹۵ می‌توان گفت که فرضیه چهارم پژوهش تأیید می‌شود و اطلاع‌رسانی و پاسخگویی به مؤدیان بر فرار مالیاتی تأثیر منفی معنی‌داری دارد. همچنین ضریب بتا نشان می‌دهد که اطلاع‌رسانی و پاسخگویی به مؤدیان ۰/۵۵- تغییرات بر فرار مالیاتی را پیش‌بینی می‌کند.

### ۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

طبق نتایج پژوهش، الزامات قانونی بر فرار مالیاتی تأثیر منفی معنی‌داری دارد. همچنین ضریب بتا نشان می‌دهد که الزامات قانونی ۰/۶۰- تغییرات فرار مالیاتی را پیش‌بینی می‌کند. الزامات قانونی بر اساس حاکمیت قانون، پایه و اساس مهمی برای جلوگیری از اشکال مختلف انحراف از قانون، به عنوان مثال فساد و فرار مالیاتی فراهم می‌کند. بنابراین، در تبیین فرضیه اول می‌توان گفت که با افزایش الزامات قانونی، میزان فرار مالیاتی در بین مؤدیان کاهش می‌یابد.

طبق نتایج پژوهش، عدالت در سیستم مالیاتی بر فرار مالیاتی تأثیر منفی معنی‌داری دارد. همچنین ضریب بتا نشان می‌دهد که عدالت در سیستم مالیاتی ۰/۴۴- تغییرات فرار مالیاتی را پیش‌بینی می‌کند. سیستم مالیاتی به‌گونه‌ای است که وجود معافیت مالیاتی برای برخی از بخش‌های اقتصادی و سازمان‌های دولتی، سبب ایجاد تفاوت در بهای تمام شده کالاهای تولیدی و به تبع آن فرصت نابرابر رقابت بین آن‌ها و بخش خصوصی گردیده است. همچنین نرخ‌های مالیاتی برای بنگاه‌های تولیدی بسیار بزرگ و کوچک برابر است، در حالی که دولت باید از بنگاه‌های کوچک، بیشتر حمایت کند. بنابراین، در تبیین فرضیه دوم می‌توان گفت که با افزایش عدالت در سیستم مالیاتی، میزان فرار مالیاتی در بین مؤدیان کاهش می‌یابد.

طبق نتایج پژوهش، اطلاع‌رسانی و پاسخگویی به مؤدیان بر فرار مالیاتی تأثیر منفی معنی‌داری دارد. همچنین ضریب بتا نشان می‌دهد که اطلاع‌رسانی و پاسخگویی به مؤدیان ۰/۵۵- تغییرات بر فرار مالیاتی را پیش‌بینی می‌کند. در ایران، مالیات نسبت به دیگر ارزش‌های اجتماعی، جایگاه کمتری در فضای رسانه‌ای و تبلیغاتی کشور دارد. به‌جز سازمان امور مالیاتی که به‌عنوان متولی رسمی امور مالیاتی کشور است، کمتر نهاد

یا سازمان مردم‌نهادی دیده‌ایم که خود را موظف به تشویق امر مالیات در کشور می‌داند. در کنار آن، می‌توان به بی‌اهمیت دانستن مالیات در برنامه احزاب نیز اشاره کرد، به طوری که تاکنون هیچ حزبی با شعار و برنامه مالیاتی وارد گود انتخاباتی نشده است. بنابراین، در تبیین فرضیه چهارم می‌توان گفت که با افزایش اطلاع‌رسانی و پاسخگویی به مؤدیان، میزان فرار مالیاتی در بین مؤدیان کاهش می‌یابد.

یافته‌های پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۵)، نصرافهانی و همکاران (۱۳۹۲) هادیان و تحویلی (۱۳۹۲)، مرادی و همکاران (۱۳۹۱)، زهی و محمدخانلی (۱۳۸۹)، موسوی جهرمی و طهماسبی بلداجی (۱۳۸۸)، تساکومیس و همکاران (۲۰۰۷) و چان و همکاران (۲۰۰۰) همخوانی دارد. طبق نتایج به‌دست‌آمده از پژوهش حاضر موارد زیر جهت کاهش فرار مالیاتی پیشنهاد می‌شود:

۱. بسط پایه مالیاتی و کاهش نرخ‌های مالیاتی که می‌تواند یک محیط اقتصادی باثبات‌تر ایجاد کند؛
۲. کاهش تشریفات وصول مالیات‌ها، مشخص کردن مراجع رسیدگی به اختلافات مالیاتی و کوتاه کردن مدت رسیدگی؛
۳. همسوسازی قانون مالیات‌های مستقیم با استانداردهای حسابداری؛
۴. لغو معافیت‌های نهادی غیرضروری و الزام همه صاحبان درآمد به ارائه اطلاعات به دستگاه مالیاتی؛
۵. برقراری شیوه‌های ساده و کارآمد برای استفاده از دفاتر و ثبت رویدادهای مالی؛
۶. اجرایی کردن ضمانت‌های جرائم مالیاتی و مجازات آن؛
۷. ایجاد یک سامانه اطلاعاتی یکپارچه در کشور؛
۸. گسترش تبلیغات سراسری در این خصوص به‌ویژه از طرف رسانه ملی، روزنامه‌ها و آموزش در مدارس و دانشگاه‌ها؛
۹. انجام کار کارشناسانه جهت اصلاح قوانین مالیاتی؛ انتشار کامل و به‌موقع بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مالیاتی؛

۱۰. گسترش طرح‌های نوین مالیاتی چون دولت الکترونیک در زمینه مالیات‌ها؛
۱۱. تأکید بر روش‌های نوین حسابرسی مالیاتی توسط جامعه حسابداران رسمی؛
۱۲. تأمین نیازهای مالی کارکنان دستگاه مالیاتی برای اجرای بهینه وظایف؛

### منابع

۱. خانی، عبدالله. ایمانی، کریم و ملایی، مهنام. (۱۳۹۲). "بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و اجتناب مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، دانش حسابرسی، سال ۱۳، شماره ۵۱.
۲. زهی، نقی و محمدخانلی، شهرزاد. (۱۳۸۹). "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی)"، پژوهشنامه مالیات دوره ۱۸، شماره ۹، صص ۲۵-۶۰.
۳. لاری دشت بیاض، محمود. قائم مقامی، کامران و کهرمی، قاسم. (۱۳۹۵). "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در استان خراسان جنوبی با تأکید بر مؤلفه‌های فرهنگی"، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، جلد ۱، شماره ۱، صص ۱۳۹-۱۶۴.
۴. مرادی، مهدی. رستمی، امین و تقی زاده، رضا. (۱۳۹۲). "بررسی عوامل مؤثر بر فرار از پرداخت مالیات با تأکید بر عوامل فرهنگی"، پژوهشنامه مالیات، جلد ۲۱، شماره ۱۸، صص ۲۰۲-۱۸۱.
۵. موسوی جهرمی، یگانه و طهماسبی بلداجی، فرهاد. (۱۳۸۸). "فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری"، پژوهشنامه مالیات، دوره ۱۷، شماره ۵، صص ۲۷-۳۸.
۶. نصر اصفهانی، مهدی. نصر اصفهانی، مهرناز و دلوی اصفهان، محمدرضا. (۱۳۹۲). "بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۲۷-۳۶.
۷. هادیان، ابراهیم و تحویلی، علی. (۱۳۹۲). "شناسایی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران"، فصلنامه برنامه‌ریزی و بودجه، دوره ۱۸، شماره ۲، صص ۳۹-۵۸.

8. Andreoni, J., B. Erard & J. Feinstein, (1998). Tax Compliance, *Journal of Economic Literature*, 36, pp. 818-860.
9. Brooks, N (2001). Challenges of tax administration and compliance. Tax Conference, Asian Development Bank. Pp. 1-35.
10. Chan, C.W., C. S. Troutman & D. O. Bryan, (2000). An Expanded Model of Taxpayer Compliance: Empirical Evidence from the United States and Hong Kong. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 9, pp. 83-103.
11. Cuccia, A. D., (1994). The Economics of Tax Compliance: What do We Know and Where do We Go? *Journal of Accounting Literature*, 13, 81-116.
12. Hofstede, G. H., (1980). *Cultures Consequences: International Differences in Work-related Values*. In: Beverly Hills. CA: Sage Publications.
13. Jackson, B. R., & V. C. Milliron, (1986). Tax Compliance Research: Findings, Problems and Prospects. *Journal of Accounting Literature*, 5, 125-165.
14. Kinsey, K., (1986). Theories and Models of Tax Cheating. *Criminal Justice Abstracts*, 2, 403-425.
15. Long, S., & J. Swingen, (1991). Taxpayer Compliance: Setting New Agendas for research. *Law and Society Review*, 25, 637-683.
16. McGuire, Sean T., Thomas C. Omer and Dechun Wang. (2012). Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference? *The Accounting Review*, 87 (3): 975-1003.
17. Richardson, G., (2006). Determinants of Tax Evasion: A Crosscountry Investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, pp.150-169.
18. Slemord, j. (2007). Cheating ourselves: The economics of tax evasion. *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 25-45.
19. Tsakumis, G. T., A. P. Curatola, & T. M. Porcano, (2007). The Relation between National Cultural Dimensions and Tax Evasion. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16, pp. 131-147.

## تجزیه و تحلیل عوامل مؤثر بر یادگیری زدایی سازمانی در سازمان امور مالیاتی کشور با استفاده از فرایند تحلیل شبکه‌ای فازی با رویکرد روش چانگ

رضا مغدانی

کارشناس ارشد مدیریت صنعتی گرایش تحقیق در عملیات، Reza.moghdani@gmail.com

جواد عاشوری<sup>۱</sup>

کارشناس ارشد مدیریت دولتی (گرایش سیستم‌های اطلاعاتی)، J.ashoori@yahoo.com

### چکیده

سرعت فزاینده‌ی انتقال اطلاعات و در نتیجه آن، محیط به‌سرعت در حال پیشرفت و تغییر، باعث شده است که مدیریت اطلاعات در سازمان، اهمیت دوچندانی یابد. یکی از موضوعات مرتبط با اطلاعات، چگونگی کسب و نگهداشت آن و فراموشی آن در شکلی آگاهانه و غیرآگاهانه است. در این نوشتار ابتدا مفهوم یادگیری زدایی را مورد بررسی قرار داده و پس از مرور و بازبینی پژوهش‌های پیشین، مدلی مفهومی برای شناسایی عوامل مؤثر بر این فرایند سازمانی ارائه می‌دهد.

در این پژوهش، ۱۴ عامل به‌عنوان عوامل مؤثر بر یادگیری زدایی شناسایی شدند که در چهار گروه عوامل محیطی، عقاید، فرایندها و رویه‌های فیزیکی دسته‌بندی شدند. برای اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر یادگیری زدایی سازمانی، در این پژوهش از فرایند تحلیل شبکه‌ای فازی با رویکرد تجزیه و تحلیل توسعه‌ای چانگ استفاده شده است. استفاده از این روش به دلیل داشتن مفروضاتی است که در مقایسه با سایر روش‌های اولویت‌بندی، با شرایط واقعی تصمیم‌گیری هم‌خوانی بیشتری دارد.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که در بین چهار معیار کلی مورد بررسی، رویه‌های فیزیکی و عقاید، دارای بیش‌ترین اهمیت در فرایند یادگیری زدایی هستند و پس از آن‌ها فرایندهای عملیاتی و باورها قرار دارند.

**کلیدواژه‌ها:** یادگیری زدایی سازمانی، فرایند تحلیل شبکه‌ای فازی، روش تجزیه و تحلیل

توسعه‌ای چانگ

**مقدمه**

مدیریت دانش، امر جدیدی نیست؛ تمدن‌های بشری از نسلی به نسل دیگر اقدام به نگهداری و انتقال دانش، برای درک گذشته و پیش‌بینی آینده، می‌نمودند. در محیط‌های تجاری و پویای امروزی تشنگی برای دانش، روز‌به‌روز دامنه و عمق گسترده‌تری می‌یابد. دانشی که به‌شدت در حال تغییر و در بیرون سازمان‌ها در حال انتشار است (عباسی، ۱۳۸۶، ص ۱۱).

امروزه یکی از مهم‌ترین چالش‌هایی که مدیران ما با آن مواجه هستند این است که تشخیص دهند که چه دانشی مفید است. در اینجا است که موضوع یادگیری سازمانی، فراموشی سازمانی و حافظه سازمانی مطرح می‌شود. در واقع این موضوع مطرح می‌شود که سازمان‌ها چگونه می‌توانند دانش موردنیاز خود را گردآوری و نگهداری و از انباشت دانش‌های غیرضروری جلوگیری کنند. مدیران با شناخت و درک هر چه بهتر فراموشی سازمانی و یادگیری سازمانی می‌توانند مشکلات مربوط به دانش را در سازمان‌های خود حل کنند.

یادگیری سازمانی و فراموشی سازمانی، عناصری کلیدی برای سازمان‌هایی است که می‌خواهند در محیط متلاطم امروزی تجارت کنند. یادگیری این سازمان‌ها نتیجه‌ی تجربیاتشان در برخورد با شرایط مختلف است. آن‌ها باید از این تجربیات استفاده کرده و خود را با تغییرات محیطی سازگار کنند. امروزه شرکت‌هایی با زمینه‌ی فناوری بالا، با بیش‌ترین زیان ناشی از کاهش بهره‌وری مواجه‌اند (عباسی، ۱۳۸۶، ص ۵). در محیط‌هایی که زمینه‌ی رقابتی آن، فناوری‌های پیشرفته است و همچنین عدم اطمینان در آن‌ها وجود دارد، از یادگیری سازمانی به‌عنوان شاخصی برای بقا ذکر می‌شود. در این محیط‌ها انعطاف‌پذیری جهت انطباق با تغییرات ضروری است. رفتار انسان‌ها به‌سختی قابل پیش‌بینی می‌باشد که این امر ناشی از عوامل گوناگونی است و جمع‌شدن این

- 
1. Organizational Learning
  2. Organizational Forgetting
  3. Organizational Memory

عوامل، نیاز به انعطاف پذیری را تشدید می کند (کارمونات و پرزکاسانواز، ۱۹۹۳، ص ۲۸).

یادگیری زدایی سازمانی یکی از مفاهیم مدیریتی است که کمتر مورد توجه قرار گرفته است. گاهی فراموش کردن اطلاعات غیر ضروری امری لازم و گاهی جلوگیری از فراموش شدن اطلاعات مفید، مهم جلوه می کند. اتخاذ راهبردهایی در خصوص یادگیری زدایی سازمانی یکی از عوامل موفقیت و شکست سازمانها است. با وجود نیاز شدید به توسعه قابلیت های یادگیری سازمانی، مطالعات نشان داده است که سازمانها همیشه به آسانی یاد نمی گیرند (نمبهارد و ازومری، ۲۰۰۰، ص ۳۱۸). از این رو موضوع یادگیری زدایی سازمانی، برای سازمانها بسیار حیاتی است.

در سازمان امور مالیاتی در زمینه آموزش نیروها، خصوصاً حسابرسان مالیاتی، حسابرسان ارشد مالیاتی، رؤسای گروه های حسابرسی مالیاتی و در بعضی موارد رؤسای امور حسابرسی مالیاتی، با بهره گیری از خدمات آموزشی، ضمن برگزاری کلاس های آموزشی در سازمان با اعزام افراد به دوره های عملی نسبت به اجرای برنامه های آموزش، به صورت تئوری و عملی، همزمان، اقدام می شود؛ اما مشکل اساسی که در بحث آموزش و انتقال و مدیریت دانش وجود دارد، تمرکز نمودن سازمان بر روی دانش و فرایندهای قدیمی سازمان است و با توجه به آنچه مدیران سازمان بیان می کنند، بسیاری از دانش های مورد استفاده در سازمان بسیار قدیمی و منسوخ بوده و با جایگزین کردن آنها با دانش های جدید می توان نفس تازه ای در حیات سازمان دمید؛ بنابراین مسئله اصلی در این پژوهش شناسایی و اهمیت سنجی عوامل اثرگذار بر پدیده ی یادگیری زدایی سازمانی بوده تا با تعیین عوامل تأثیرگذار بر این پدیده، مدیران بتوانند برای حل این مشکل، برنامه ریزی بهتری داشته باشند.

### **چیستی یادگیری زدایی**

واژه ی یادگیری زدایی در سطوحی که یادگیری باشد معنی پیدا می کند؛ بنابراین نمی توان فراموشی را به حیوانات انتصاب داد. در سازمانها به دلیل وجود یادگیری

1. Carmontas, S
2. Peres-casanovas, G
3. Nembhard, D. A
4. Uzumeri, M. V

پدیده‌ای به نام یادگیری‌زدایی وجود دارد. مفهوم یادگیری سازمانی از فراموشی سازمانی استخراج شده است. موضوع فراموشی سازمانی از اوایل دهه ۷۰ میلادی مورد توجه قرار گرفت؛ اما مطالعات انجام شده در این حوزه اندک است (کامونات و پرزکاسانوواز، ۱۹۹۳، ص ۳۵). دی‌هالن و همکاران (۲۰۰۴، ص ۴۸) بیان می‌کند که فراموشی سازمانی به مفهوم ازدست‌دادن اطلاعات و دانش نیست. در واقع وقتی در سازمانی فراموشی صورت می‌گیرد؛ آن سازمان قسمتی از دانش خود را که در گذشته با آن مزیت رقابتی ایجاد کرده است، از دست می‌دهد؛ ولی الآن این اطلاعات و دانش، مانعی برای افزایش مزیت رقابتی و پیشرفت سازمان است؛ بنابراین سازمان اقدام به فراموشی می‌کند. در تعریفی دیگر (فرناندز و سان، ۲۰۰۹، ص ۶۳۰)، فراموشی سازمانی را «از دست دادن آگاهانه و غیر آگاهانه اطلاعات در هر سطحی از سازمان» تعریف می‌کنند. این تعریف مشابه تعریفی است که دی‌هالن ارائه داده است. کانکلین (۲۰۰۱، ص ۲۸). نیز فراموشی سازمانی را «از بین بردن سیستماتیک اسناد، مهارت و دانش غیرضروری افراد که به‌طور منظم مورد توجه قرار می‌گیرد» تعریف می‌کند. عبارت زیر احتمالاً جامع‌ترین تعریف از مفهوم فراموشی سازمانی باشد (والش و اونگسون، ۱۹۹۱، ص ۴۱):

«فراموشی سازمانی، پیامد مجموعه اقدامات درون‌سازمانی و برون‌سازمانی است که در آن یک سازمان (و یا یک شرکت) آگاهانه و ناآگاهانه بخشی از دانش موجود سازمان (و یا شرکت) را از دست می‌دهد. این دانش دربرگیرنده‌ی مواردی همچون مهارت‌ها، روش‌ها، فرایندها، تجربیات، مستندات و تکنیک‌های مورد استفاده در سازمان است.»

### پیشینه پژوهش

کانکلین (۲۰۰۱، ص ۲۷) به‌منظور تشریح هر چه بهتر حافظه سازمانی، دانش را به رسمی و غیررسمی تقسیم‌بندی می‌کند. دانش رسمی شامل کتاب، مقررات، اسناد و دوره‌های آموزشی است و ابتدا در گزارش‌ها، طرح‌ها و یادداشت‌های افراد نمو پیدا می‌کند. دانش غیررسمی که در ایجاد دانش رسمی بسیار تأثیرگذار است شامل ایده‌ها،

- 
1. De Holan, P.M
  2. Fernandez, V
  3. Sune, A
  4. Conklin, J

حقایق، فرضیات، سؤالات، تصمیمات، حدسیات و داستان‌ها است. دانش غیررسمی پایدار؛ ولی درک و فهمیدن آن مشکل است. مدل والش و اونگسون (۱۹۹۱، ص ۱۵۱) بر اهمیت محتوای حافظه‌ی سازمانی تأکید می‌کرد. والش معتقد بود که این محتوا مبنایی برای تشکیل ساختار حافظه سازمانی است. واتسن (۱۹۹۸، ص ۷۱) حافظه‌ی سازمانی را به‌عنوان موجودیت تکنولوژیکی تعریف کرد. یکی از مهم‌ترین اجزای مقوله حافظه سازمانی که بسیاری از سازمان‌ها با آن در ارتباط هستند، یادگیری زدایی است. همان‌طور که دی‌هالن (۲۰۰۴، ص ۴۹) نیز معتقد است؛ یادگیری زدایی مربوط به دانش درونی شده‌ی سازمان است و شرکت به‌صورت آگاهانه و برنامه‌ریزی شده این دانش را فراموش می‌کند. اگگون و همکاران (۲۰۰۷، ص ۸۰۵) مدل کاملی از یادگیری زدایی را ارائه می‌دهد. اگگون بیان می‌کند که یادگیری زدایی شامل تغییر در جریان روزانه‌ی کاری، اعتقادات و تغییرات فیزیکی است. تغییرات فیزیکی ساده‌تر از دو نوع دیگر است. تغییر در اعتقادات و رویه‌های روزانه، گوناگون بوده و بیشتر به تغییر در رویه‌های روزانه تأکید می‌شود؛ دلیل اصلی این مطلب ناپایداری و پیچیدگی محیط بوده که بر اعتقادات افراد اثر می‌گذارد؛ کنترل محیط بسیار مشکل است، از این‌رو تغییر در اعتقادات افراد نیز به همین اندازه مشکل و وقت‌گیر است.

سازمان‌ها همواره به‌دنبال کاهش سیکل زمانی تولید محصول هستند؛ بنابراین کارمندان باید به‌طور پیوسته مهارت‌ها، تکنولوژی و فرایندها را یاد بگیرند. سرعت یادگیری نیروی کار برای مدیران یکی از مهم‌ترین چالش‌هایی است که امروزه با آن مواجه هستند. نمبهارد و اُزومری (۲۰۰۰، ص ۳۲۳) در مدلی، یادگیری نیروی کار را اندازه‌گیری می‌کند. یافته‌های نمبهارد و اُزومری نشان می‌دهد که کارگرانی که زود یاد می‌گیرند، به همین سرعت هم فراموش می‌کنند. به‌هرحال نمبهارد الگویی از فراموشی و یادگیری سازمانی ارائه می‌دهد که مدیران می‌توانند با شناخت هر چه بهتر این الگو، برنامه‌ریزی جامع‌تری برای سازمان داشته باشند.

#### جدول ۱. خلاصه‌ای از پژوهش‌های پیشین

1. Watson, R. T
2. Akgun, A. E

ردیف	نام مدل	سال	توضیحات
۱	بسانکو	۲۰۰۹	ارائه‌ی مدلی پویا که ضرر ناشی از مدیریت ناکارآمد فراموشی سازمانی را محاسبه می‌کرد
۲	دی‌هالن	۲۰۰۴	بررسی حالات مختلف فراموشی سازمانی در دو بعد
۳	کانکلین	۲۰۰۱	معرفی اشکال مختلف دانش در سازمان
۴	والش	۱۹۹۱	شرح اجزای مختلف حافظه سازمانی
۵	واتسن	۱۹۹۸	شرح اجزاء و موجودیت حافظه سازمانی
۶	واتسن	۱۹۹۸	بررسی روابط بین داده، اطلاعات و دانش
۷	اکگون	۲۰۰۷	شرح حالات مختلف یادگیری‌زادایی سازمانی
۸	نمبهارد و آزومری	۲۰۰۰	اندازه‌گیری یادگیری و فراموشی نیروی کار

### روش‌شناسی

از ویژگی‌های انجام یک پژوهش، استفاده از عناصر روش‌شناختی مناسب است که بنا به ماهیت تحقیق و شیوه‌ی انجام آن بتواند مدل مفهومی پژوهش را به‌بوت‌های آزمایش بگذارد. مبانی فلسفی پژوهش (پارادایم‌ها)، جهت‌گیری پژوهش (بنیادی، کاربردی، ارزشیابی و توسعه‌ای)، شیوه‌ی انجام پژوهش یا صبغه‌ی پژوهش (کمی، کیفی و ترکیبی)، نوع پژوهش از حیث مکانی (میدانی، کتابخانه‌ای و آزمایشگاهی)، استراتژی‌های پژوهش (تجربی، هم‌بستگی، پیمایش، ساخت اجتماعی واقعیت، تئوری داده بنیاد، تاریخی، ترکیبی، اقدام پژوهی و مطالعه‌ی موردی)، شیوه‌های گردآوری داده‌ها (مشاهده، مصاحبه، پرسش‌نامه، اسناد و مدارک) از جمله عناصری هستند که بایست در پژوهش با شفافیت موردتوجه قرار گیرد.

این پژوهش به‌لحاظ مبانی فلسفی در دسته پارادایم اثبات‌گرا قرار می‌گیرد. از حیث جهت‌گیری پژوهش، یک پژوهش کاربردی است. شیوه‌ی انجام پژوهش نیز کمی است. این پژوهش از حیث مکانی جزء پژوهش‌های میدانی دسته‌بندی می‌شود. از لحاظ استراتژی‌های پژوهش، این پژوهش از استراتژی پیمایش استفاده می‌کند. شیوه‌های

گردآوری داده‌ها انجام مصاحبه و پرسش‌نامه بوده است. پرسش‌نامه‌ها توسط مدیران سازمان امور مالیاتی کشور تکمیل شده است.

برای رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر یادگیری زدایی سازمانی از روش فرایند تحلیل شبکه‌ای فازی استفاده می‌شود. مدل تحلیل شبکه‌ای، توسعه یافته‌ی مدل تحلیل سلسله‌مراتبی است. در مدل تحلیل شبکه‌ای، روابط بین عوامل در نظر گرفته می‌شود؛ این در حالی است که فرض نخستین فرایند سلسله‌مراتبی، مستقل بودن عوامل نسبت به هم است. از آنجا که کارشناسان بر تأثیرپذیری عوامل از همدیگر اتفاق نظر دارند، از اینرو اساس محاسبات انجام شده در این پژوهش بر مدل تحلیل فرایند شبکه‌ای است. ذکر این نکته، ضروری به نظر می‌رسد که پرسش‌نامه مورد استفاده در این پژوهش از مطالعات قبلی در زمینه بحث فراموشی و یادگیری زدایی سازمانی استخراج شده است و هم‌چنین ابزار حاضر بر مبنای تجزیه و تحلیل مشروح از متون مفهومی و تجربی در زمینه سنجش کیفیت خدمت، توسعه داده شده است. به علاوه، کارشناسان (اعم از دست‌اندرکاران و صاحب‌نظران دانشگاهی) نیز روایی محتوای ابزار را از طریق مرور کامل آن، تأیید نموده‌اند. هم‌چنین سازگاری درونی پرسش‌نامه با استفاده از یک ضریب پایایی به نام آلفای کرونباخ محاسبه می‌شود. یک آلفا با مقدار ۰/۶ و ۰/۷ و بالاتر، معیار خوبی جهت نشان دادن سازگاری درونی یک مقیاس جدید در نظر گرفته می‌شود. مقادیر آلفای کرونباخ برای هر ۴ معیار اصلی که در بخش‌های بعدی تشریح می‌شود در جدول ۲ نشان داده شده است. همان‌گونه که در جدول، مشاهده می‌شود هر ۴ معیار، از سازگاری درونی برخوردار بوده و مقادیر پایایی قابل قبولی را نشان می‌دهد.

جدول ۲. مقدار آلفای کرونباخ برای پایایی سازه

ابعاد	ضریب آلفای کرونباخ
رویه‌های فیزیکی	۰/۸۳
عقاید	۰/۷۹
فرایندهای عملیاتی	۰/۸۵
محیط	۰/۸۱

در این پژوهش روش تحقیق از نوع تحلیلی- توصیفی بوده و از آنجا که داده‌های موضوع پژوهش از نظرسنجی استخراج شده و به کار گرفته می‌شود، در زیر سعی می‌شود فنون به کار گرفته شده در این پژوهش تشریح شود.

### روش تجزیه و تحلیل توسعه‌ای چانگ

برای انجام محاسبات در فرایند تحلیل شبکه‌ای فازی روش‌های گوناگونی وجود دارد که در این مقاله از روش تحلیل توسعه‌ای که توسط یک محقق چینی به نام چانگ ارائه گردید، استفاده می‌شود. در روش تحلیل توسعه‌ای برای هر یک از سطرهای ماتریس مقایسات زوجی که خود یک عدد فازی مثلثی است، به صورت زیر محاسبه می‌شود: ارزش  $S_k$  که خود یک عدد فازی مثلثی است، به صورت فرمول شماره ۱ محاسبه می‌شود (وو و لی، ۲۰۰۷، ص ۸۴۴).

1

(۱)

که در آن  $k$  بیان‌گر شماره‌ی سطر و  $i$  و  $j$  به ترتیب نشان‌دهنده‌ی گزینه‌ها و شاخص‌ها است. در این روش پس از محاسبه‌ی  $S_k$  ها باید درجه‌ی بزرگی آن‌ها نسبت به هم به دست آورد. به طور کلی  $M_1$  و  $M_2$  دو عدد فازی مثلثی باشند؛ درجه‌ی بزرگی  $M_1$  و  $M_2$  در فرمول شماره ۲ تعریف می‌شود.

$$\left\{ \begin{array}{l} (1) \quad \left( \begin{array}{cc} 1 & 2 \\ 1 & 2 \end{array} \right) \\ (2) \quad \left( \begin{array}{cc} 1 & 2 \\ 1 & 2 \end{array} \right) \end{array} \right.$$

و همچنین مقدار  $hgt$  که اشتراک درجه بزرگی  $M_1$  و  $M_2$  می‌باشد در فرمول شماره ۳ محاسبه می‌گردد:

$$(3) \quad \left( \begin{array}{cc} 1 & 2 \\ 1 & 2 \end{array} \right) \frac{1}{\left( \begin{array}{cc} 1 & 2 \\ 1 & 2 \end{array} \right) \left( \begin{array}{cc} 1 & 2 \\ 1 & 2 \end{array} \right)}$$

$$(4) \quad (w_1, w_2, \dots, w_n) \quad (w_1, w_2) \quad \dots \quad (w_1, w_n)$$

همچنین برای محاسبه‌ی وزن شاخص‌ها در ماتریس مقایسات زوجی از فرمول شماره ۵ استفاده می‌شود.

$$(5) \quad w_j = \min\{w_1, w_2, \dots, w_n\} \quad j=1,2,3,\dots,n$$

بنابر این بردار، وزن شاخص‌ها از طریق فرمول شماره ۶ محاسبه می‌گردد:

$$(6) \quad w_j = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n w_{ij}$$

اعداد به دست آمده از فرمول شماره ۶ وزن‌های ناپه‌نجار به دست می‌آید، برای به دست آوردن بردار په‌نجار به صورت از فرمول شماره ۷ استفاده می‌شود

$$(7) \quad w_j = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n w_{ij}$$

1

این مراحل برای تمام جداول انجام شده است، تا وزن‌های په‌نجار شده‌ی آن‌ها نیز به دست آید.

### فرایند تحلیل شبکه‌ای

به کارگیری فرایند تحلیل شبکه‌ای، تصمیم‌گیرندگان را قادر می‌سازد تا بر کاستی‌های فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی، غلبه کنند. فرایند تحلیل شبکه‌ای می‌تواند به عنوان ابزاری سودمند در مسائلی که بین عناصر یک سیستم تشکیل دهنده‌ی ساختاری شبکه‌ای می‌دهند، تعامل ایجاد می‌شود به کار گرفته شود. در حالی که فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی، روابط یک‌سویه را بین سطوح به کار می‌گیرد، فرایند تحلیل شبکه‌ای با فراهم کردن شرایط روابط متقابل بین سطوح تصمیم، معیارهای تصمیم را به شکل کلی‌تری مورد بررسی قرار می‌دهد. ساختار سلسله‌مراتبی، حالتی خاصی از ساختار شبکه‌ای تصمیم است (لی، ۲۰۰۷، ص ۲۴۵).

منطق فازی، مبنی بر استدلال با مجموعه‌ی فازی است. مجموعه‌ی فازی توسط ماکس بلک و علی لطفی‌زاده ارائه شد. ابتدا در سال ۱۹۳۷ ماکس بلک مقاله‌ای راجع به آنالیز منطق به نام «ابهام» را منتشر کرد، در آن سال‌ها مقاله بلک نادیده گرفته شد. در سال ۱۹۶۵ لطفی‌زاده مقاله‌ای تحت عنوان مجموعه فازی منتشر ساخت. در این مقاله او از منطق چند مقداری لوکاسیه‌ویچ برای مجموعه استفاده کرد. او نام فازی را برای این مجموعه‌ها در نظر گرفت تا مفهوم فازی را از منطق دودویی دور سازد. او واژه‌ی فازی را انتخاب کرد تا همچون خاری در چشم علم مدرن فرو رود (آذر و فرجی، ۱۳۸۷، ص ۵۹). همان‌طور که در جدول (مشاهده می‌شود، در این پژوهش از منطق فازی و اعداد مربوط به آن برای بیان مقایسات زوجی بین زیرمعیارها و معیارها استفاده شده است.

جدول ۳. مقیاس‌های زبانی برای مقایسات زوجی

مقادیر زبانی برای مقایسات زوجی	مقیاس‌های فازی مثلثی	مقیاس‌های فازی مثلثی معکوس
ترجیح یکسان	(۱، ۱، ۱)	(۱، ۱، ۱)
نسبتاً مرجح	(۰/۵، ۱، ۱/۵)	(۰/۶۶۶، ۱، ۰/۲)
ترجیح قوی	(۱، ۱/۲، ۵)	(۰/۵، ۰/۶۶۶، ۱)
قویاً مرجح	(۱/۵، ۲، ۲/۵)	(۰/۴، ۰/۱۵، ۰/۶۶۶)
ارجحیت بسیار قوی	(۲، ۲/۳، ۵)	(۰/۳۳۳، ۰/۴، ۰/۱۵)
بی‌اندازه قوی	(۲/۵، ۳، ۳/۵)	(۰/۲۸۵، ۰/۳۳۳، ۰/۴)

### مطالعه موردی

#### گام ۱. ایجاد ساختار سلسله‌مراتبی

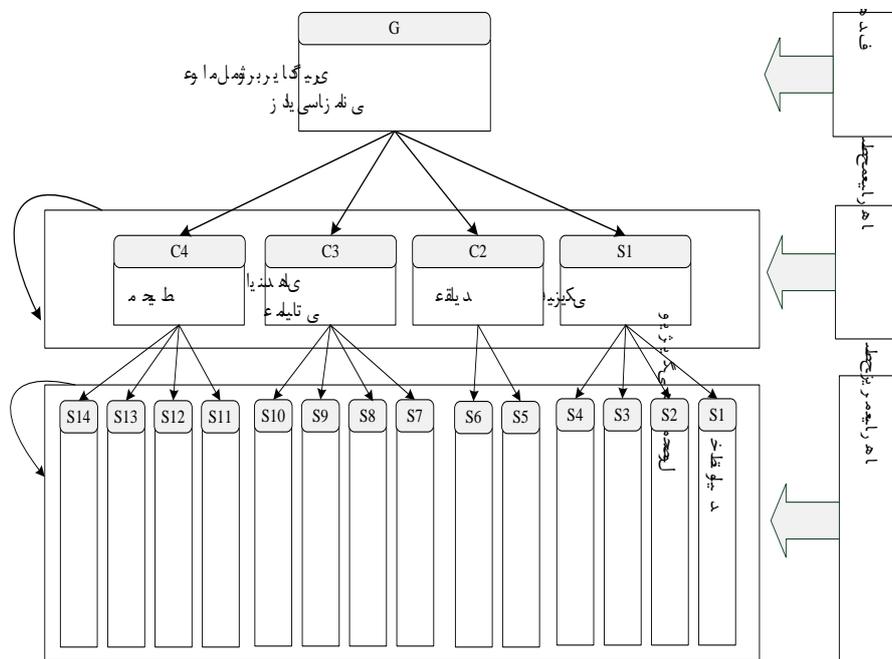
به‌طور کلی بیشتر مدل‌های ارائه شده در این حوزه تنها یک طبقه‌بندی از یادگیری‌زدایی ارائه می‌کند. به‌عنوان مثال نظریه‌ی آزمی و نظریه‌ی دی‌هالن و همکاران، در این گروه قرار می‌گیرد. نظریه‌ی اکگون و همکاران نیز با این نقد مواجه است که عوامل شناسایی شده تنها یک بعد را مورد بررسی قرار داده‌اند؛ به‌علاوه این‌که در مدل اکگون و همکاران تنها به عوامل درون‌سازمانی اشاره شده است و به عوامل برون‌سازمانی توجه ن شده است. بر پایه این ایرادات، مدل پیشنهادی فرایند تحلیل شبکه‌ای (ANP)

توسط پژوهش‌گران طرح‌ریزی شده است. در مدل پیشنهادی عوامل مؤثر بر یادگیری-زدایی سازمانی گسترش داده شده و گروه دیگری از عوامل تحت عنوان تغییرات محیطی به مدل اگگون اضافه شده است. به علاوه این که در مدل پیشنهادی، تأثیرگذاری این عوامل بر روی نحوه‌ی مدیریت یادگیری زدایی در سازمان، مورد توجه قرار گرفته است. جدول ۴. معیارها و زیرمعیارهای مدل پیشنهادی را نشان می‌دهد.

جدول ۴. معیارها و زیرمعیارهای مورداستفاده در این پژوهش

رویه‌های فیزیکی	عقاید	فرایندهای عملیاتی	محیط
خط تولید (S1)	هنجارهای سازمان (S5)	مکانیزم تسهیم اطلاعات (S7)	تغییرات در دانش (S11)
ویژگی‌های محصول (S2)	ارزش‌های سازمان (S6)	استانداردهای عملیاتی (S8)	استفاده الزامات محیط سیاسی (S12)
برنامه‌های کامپیوتری (S3)		فرایندهای عملیاتی (S9)	تغییرات سلايق مشتریان (S13)
ابزارآلات مورداستفاده (S4)		رفتارهای روزانه (S10)	محیط رقابتی بازار (S14)

بنابراین ساختار سلسله‌مراتبی پژوهش مانند شکل ۱. تشکیل می‌شود.



شکل ۱. مدل پیشنهادی ANP برای تعیین مهم‌ترین عوامل مؤثر بر یادگیری‌زدایی سازمانی

### گام ۲. انجام مقایسات زوجی

ایجاد ماتریس مقایسات زوجی فازی و محاسبه‌ی وزن معیارها و زیرمعیارها بدون در نظر گرفتن روابط درونی داده‌های به دست آمده از یک فرایند تصمیم‌گیری گروهی، منبع مناسبی برای فرایند تحلیل شبکه‌ای محسوب می‌شوند، چراکه فرایند تحلیل شبکه‌ای یکی از مناسب‌ترین فنون تصمیم‌گیری در سازمان‌ها است. در این مرحله ابتدا ماتریس‌های مقایسات زوجی و بدون در نظر گرفتن روابط درونی تشکیل شد و در اختیار کارشناسان قرار داده شد. در شرکت مورد نظر تعداد ۲۳ متخصص که دارای پست‌ها و سوابق مدیریتی هستند، شناسایی شد که از این تعداد فقط ۱۵ نفر توانستند با پژوهشگران همکاری نمایند که مشخصات این پاسخ‌دهندگان در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. مشخصات پاسخ‌دهندگان جهت انجام مقایسه‌های زوجی

ردیف	سمت	تعداد
۱	مدیران ارشد	۲
۲	مدیران نواحی	۸
۳	کارشناسان با سوابق مدیریتی	۵

سپس به منظور تلفیق نتایج از میانگین هندسی استفاده شد که نتایج حاصل از مقایسات زوجی معیارها آن در جدول آورده شده است. برای به دست آوردن وزن معیارها نسبت به هدف، از روش تجزیه و تحلیل توسعه‌ای چانگ استفاده می‌شود. با در نظر گرفتن فرمول‌های ۱ تا ۷ وزن در مقایسات زوجی جدول ۶، بردار  $W_{21}$  به دست می‌آید. این فرایند برای تمام جدول‌های مقایسات زوجی تکرار می‌شود.

جدول ۶. ماتریس مقایسات زوجی مربوط به معیارها

	C4			C3			C2			C1		
3.76	3.08	2.78	3.05	2.77	2.13	2.97	2.22	1.72	1	1	1	C1
3.34	3.15	2.76	0.86	0.55	0.33	1	1	1	0.58	0.45	0.34	C2
1.11	0.8	0.23	1	1	1	3.03	1.82	1.16	0.47	0.36	0.33	C3
1	1	1	4.35	1.25	0.9	0.36	0.32	0.3	0.36	0.32	0.27	C4

به وسیله‌ی وزن به دست آمده از جدول مقایسات زوجی (جدول بردار  $W_{21}$  به دست می‌آید؛ هم‌چنین نتایج حاصل از مقایسات زوجی مربوط به سطح زیرمعیارها به معیارها ماتریس  $W_{32}$  به دست می‌آید. خلاصه حاصل از این مقایسات زوجی در جدول ۷ آمده است. توجه شود که برای هر کدام از مقایسات زوجی زیرمعیارها به معیارها روش تجزیه و تحلیل توسعه‌ای چانگ استفاده می‌شود.

جدول ۷. بردار  $W_{21}$  و ماتریس  $W_3$ 

وزن زیرمعیارها نسبت به معیارها ( $W_{32}$ )				وزن معیارها نسبت به هدف ( $W_{21}$ )		
c4	c3	c2	c1			
0	0	0	0.32	S1	0.6	c1
0	0	0	0.15	S2		
0	0	0	0.29	S3		
0	0	0	0.24	S4		
0	0	0.37	0	S5	0.16	c2
0	0	0.63	0	S6		
0	0.27	0	0	S7	0.11	c3
0	0.14	0	0	S8		
0	0.38	0	0	S9		
0	0.21	0	0	S10		
0.25	0	0	0	S11	0.13	c4
0.23	0	0	0	S12		
0.34	0	0	0	S13		
0.18	0	0	0	S14		

### گام ۳. محاسبه ماتریس روابط درونی با استفاده از روش دیماتل

در این پژوهش دو ماتریس روابط درونی معیارها ( $W_{22}$ ) و زیرمعیارها ( $W_{33}$ ) با استفاده از روش دیماتل محاسبه می‌شود. روش دیماتل نخست در برنامه‌های توسعه منابع انسانی در سال ۱۹۷۲ مورد استفاده قرار گرفت (وو و لی، ۲۰۰۷، ص ۸۴۶). روش دیماتل می‌تواند منجر به درک بهتر روابط پیچیده بین چندین عنصر شود. متأسفانه تکنیک‌های سنتی مثل فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فرض می‌کنند که بین معیارها و یا زیرمعیارها روابط درونی وجود ندارد (لی، ۲۰۰۷، ص ۲۱۷) ولی تکنیک دیماتل به‌گونه‌ای است که می‌تواند روابط درونی معیارها و زیرمعیارها را به‌دست آورد و آن را در فرایند تحلیل شبکه‌ای وارد کند. بدین ترتیب نتایج به‌دست آمده حاصل از پژوهش‌ها به واقعیت نزدیک‌تر خواهد بود.

**گام ۱. محاسبه کردن ماتریس ارتباط مستقیم.** در این گام نظرات متخصصان با استفاده از فرمول ۸ ادغام شد. تعداد متخصصان در این مطالعه ۱۵ نفر بودند؛ که با استفاده از میانگین ساده نظرات متخصصان ادغام پانزده درایه به شکل یک عدد درآمد؛ که در جدول ۸ نشان داده شد.

$$[ ], \frac{1}{1} \quad (۸)$$

جدول ۸. ماتریس میانگین نظر متخصصان

C4	C3	C2	C1	
2	1.23	2.34	0	C1
2.14	1.98	0	1.85	C2
0.65	0	2.43	0.98	C3
0	2.21	1.32	1.54	C4

**گام ۲. نرمالایز کردن ماتریس ارتباط مستقیم.** در این گام با استفاده از فرمول شماره ۹ و ۱۰ همه‌ی عناصر ماتریس ارتباط مستقیم به شکل نرمال درمی‌آیند. جدول ۹ نتایج حاصل از این عملیات را نشان می‌دهد.

$$\frac{1}{1} \quad (۹)$$

$$b \max_1 \max_1, \max_1 \quad (۱۰)$$

جدول ۹. ماتریس نرمالایز شده

C4	C3	C2	C1	
0.33	0.2	0.38	0	C1
0.35	0.33	0	0.3	C2
0.11	0	0.4	0.16	C3
0	0.36	0.22	0.25	C4

**گام ۳.** بعد از نرمالایز کردن نظر افراد در ارتباط با رابطه‌ی بین معیارها می‌بایست ماتریس (T) را محاسبه کنیم؛ که این ماتریس با استفاده از فرمول شماره ۱۱ و با کمک گرفتن از نرم‌افزار MATLAB 7.0 محاسبه شد که نتیجه محاسبات جدول ۱۰ آمده‌است.

$$(11)$$

جدول ۱۰. محاسبه ماتریس T

C4	C3	C2	C1	
1.515	1.5739	1.7946	1.1815	C1
1.5593	1.6938	1.57	1.4476	C2
1.092	1.0918	1.4795	1.0622	C3
1.1173	1.5242	1.5477	1.2509	C4

**گام ۴.** بعد از به دست آوردن ماتریس (T) یک حد آستانه برای ماتریس (T) به دست می‌آوریم. حد آستانه از فرمول ۱۲ محاسبه می‌شود. بعد از محاسبه‌ی حد آستانه به این شکل عمل می‌کنیم که اعدادی که در ماتریس (T) بزرگ‌تر از حد آستانه هستند، نوشته می‌شود و به جای اعدادی که در ماتریس (T) کوچک‌تر از حد آستانه هستند، صفر می‌گذاریم؛ بنابراین ماتریس اصلاح شده بعد از اعمال حد آستانه به دست می‌آید (جدول ۱۱).

$$(12)$$

$$\frac{1}{(1)}$$

جدول ۱۱. ماتریس اصلاح شده بعد از اعمال حد آستانه

C4	C3	C2	C1	
1.515	1.5739	1.7946	0	C1
1.5593	1.6938	1.57	1.4476	C2
0	0	1.4795	0	C3
0	1.5242	1.5477	0	C4

گام ۵. محاسبه‌ی ماتریس نرمال. به این شکل عمل می‌کنیم که بعد از محاسبه حد‌آستانه و اعمال آن در ماتریس و با انجام گام ۴، ماتریس را با استفاده از فرمول ۱۳ نرمال می‌کنیم.

(۱۳)

1

جدول ۱۲. ماتریس نرمال‌ایز شده بعد از اعمال حد‌آستانه

C4	C3	C2	C1	
0.49	0.33	0.28	0	C1
0.51	0.35	0.25	1	C2
0	0	0.23	0	C3
0	0.32	0.24	0	C4

بنابراین جدول ۱۲ ماتریس روابط درونی معیارها است و ماتریس  $W_{22}$  محاسبه شد. فرایندی مشابه برای محاسبه‌ی ماتریس روابط درونی زیرمعیارها انجام می‌شود. جدول ۱۳ ماتریس روابط درونی زیرمعیارها ( $W_{33}$ ) را نیز نشان می‌دهد.

جدول ۱۳. ماتریس روابط درونی زیرمعیارها ( $W_{33}$ )

S14	S13	S12	S11	S10	S9	S8	S7	S6	S5	S4	S3	S2	S1	
0.04	0	0.02	0.02	0	0.02	0.03	0.04	0.02	0.12	0.08	0	0	0.12	S1
0.05	0.05	0.04	0.04	0.09	0.03	0.02	0.05	0.06	0.03	0.12	0	0.19	0.15	S2
0	0.21	0.05	0.05	0	0.1	0	0.2	0.11	0.14	0.13	0.16	0	0	S3
0.26	0	0.1	0.03	0.02	0	0.18	0.02	0.12	0	0.13	0.21	0	0.2	S4
0	0.1	0	0	0.21	0.12	0.12	0.05	0	0.24	0.16	0.14	0.23	0	S5
0	0.03	0	0.1	0.03	0.04	0.13	0	0.2	0.08	0	0	0.1	0.34	S6
0.2	0.04	0.21	0.12	0.04	0	0.02	0.19	0.14	0.04	0.16	0.03	0.06	0	S7
0	0.04	0.1	0.1	0.1	0.06	0.2	0.02	0.08	0.14	0	0.03	0.08	0.03	S8
0.04	0	0	0	0	0.22	0.03	0.12	0.15	0.04	0.05	0	0.1	0.01	S9
0.02	0	0.1	0.12	0.25	0.12	0.02	0.13	0	0.04	0	0.33	0	0	S10
0.23	0.17	0.04	0.31	0.03	0	0.1	0.02	0.09	0	0.02	0.06	0	0.04	S11
0	0.05	0.18	0.01	0	0.12	0	0.03	0	0.07	0.04	0	0.07	0.09	S12
0	0.1	0.04	0.1	0.03	0.05	0.02	0	0.03	0	0.11	0.04	0.09	0.02	S13
0.16	0.21	0.12	0	0.2	0.12	0.13	0.13	0	0.06	0	0	0.08	0	S14

## گام ۴. تشکیل و حل سوپرماتریس

اگرچه فرایند سلسله‌مراتب تصمیم و فرایند تحلیل شبکه در انجام مقایسات زوجی مشابه یکدیگر هستند؛ اما تفاوت‌هایی در مرحله‌ی ترکیب بردارها و محاسبه‌ی بردار مربوط به اوزان نسبی، تفاوت‌هایی با یکدیگر دارند. در واقع فرایند تحلیل شبکه در محاسبات، خود از یک روند خطی (همچون فرایند سلسله‌مراتب تصمیم) استفاده نمی‌کند. برای انجام محاسبات باید سوپرماتریس در اختیار باشد. سوپرماتریس یک ماتریس بخش‌بندی شده است؛ که نتایج محاسبات تمامی مراحل قبل را در خود جای می‌دهد. سوپرماتریس از ترکیب ماتریس‌هایی به وجود آمده است که ستون‌های هر یک از آن‌ها یک بردار ویژه است که تأثیر تمام اجزای موجود در یک کلاستر را روی هر یک از اجزای یک کلاستر دیگر یا همان کلاستر نشان می‌دهد. الزامی برای این‌که هر یک از اجزا در این سوپرماتریس روی سایر اجزا تأثیرگذار باشد وجود ندارد؛ در محل تقاطع سطر و ستون اجزایی که تأثیری بر یکدیگر ندارند، عدد صفر قرار داده می‌شود. فرم کلی یک سوپرماتریس در شکل نشان داده شده است؛ بنابراین با جای‌گذاری هر کدام از ماتریس‌ها در شکل سوپرماتریس ناموزون به دست می‌آید (جدول ۱۴).

	فد ه	اهرایع	لهرایعیر یز
فد ه			
اهرایع	۲۱	۲۲	
لهرایعیر یز		۲۲	۲۳

شکل ۲. نمای کلی ابرماتریس

جدول ۱۴. سوپرماتریس ناموزون

S14	S13	S12	S11	S10	S9	S8	S7	S6	S5	S4	S3	S2	S1	C4	C3	C2	C1	G	
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	G
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.6	C1
0	0	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.16	C2
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.11	C3
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.13	C4
0.04	0	0.02	0.02	0	0.02	0.03	0.04	0.02	0.1	0.08	0	0	0.12	0	0	0	0.32	0	S1
0.05	0.05	0.04	0.04	0.09	0.03	0.02	0.05	0.06	0	0.12	0	0.19	0.15	0	0	0	0.15	0	S2
0	0.21	0.05	0.05	0	0.1	0	0.2	0.11	0.1	0.13	0.16	0	0	0	0	0	0.29	0	S3
0.26	0	0.1	0.03	0.02	0	0.18	0.02	0.12	0	0.13	0.21	0	0.2	0	0	0	0.24	0	S4
0	0.1	0	0	0.21	0.12	0.12	0.05	0	0.2	0.16	0.14	0.23	0	0	0	0.37	0	0	S5
0	0.03	0	0.1	0.03	0.04	0.13	0	0.2	0.1	0	0	0.1	0.34	0	0	0.63	0	0	S6
0.2	0.04	0.21	0.12	0.04	0	0.02	0.19	0.14	0	0.16	0.03	0.06	0	0	0.27	0	0	0	S7
0	0.04	0.1	0.1	0.1	0.06	0.2	0.02	0.08	0.1	0	0.03	0.08	0.03	0	0.14	0	0	0	S8
0.04	0	0	0	0	0.22	0.03	0.12	0.15	0	0.05	0	0.1	0.01	0	0.38	0	0	0	S9
0.02	0	0.1	0.12	0.25	0.12	0.02	0.13	0	0	0	0.33	0	0	0	0.21	0	0	0	S10
0.23	0.17	0.04	0.31	0.03	0	0.1	0.02	0.09	0	0.02	0.06	0	0.04	0.25	0	0	0	0	S11
0	0.05	0.18	0.01	0	0.12	0	0.03	0	0.1	0.04	0	0.07	0.09	0.23	0	0	0	0	S12
0	0.1	0.04	0.1	0.03	0.05	0.02	0	0.03	0	0.11	0.04	0.09	0.02	0.34	0	0	0	0	S13
0.16	0.21	0.12	0	0.2	0.12	0.13	0.13	0	0.1	0	0	0.08	0	0.18	0	0	0	0	S14

بعد از اینکه سوپرماتریس ناموزون به دست آمد، در ماتریس به دست آمده ممکن است بعضی از ستون‌ها به صورت ستون‌های احتمالی نبوده یا به عبارت ساده‌تر حاصل جمع عناصر ستون‌ها برابر یک نباشد. در این حالت نمی‌توان گفت که تأثیر نهایی ملاک کنترلی مورد نظر بر تمامی عناصر به درستی نشان داده شده‌اند. برای جلوگیری از این حالت تک‌تک عناصر هر ستون سوپرماتریس، بر جمع همان ستون تقسیم می‌شود. از این طریق سوپرماتریس موزون به دست می‌آید (جدول ۱۵).

جدول ۱۵. سوپرماتریس موزون

S14	S13	S12	S11	S10	S9	S8	S7	S6	S5	S4	S3	S2	S1	C4	C3	C2	C1	G	
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.5	G
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.3	C1
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.08	C2
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.055	C3
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.065	C4
0.04	0	0.02	0.02	0	0.02	0.03	0.04	0.02	0.1	0.08	0	0	0.12	0	0	0	0.32	0	S1
0.05	0.05	0.04	0.04	0.09	0.03	0.02	0.05	0.06	0	0.12	0	0.19	0.15	0	0	0	0.15	0	S2
0	0.21	0.05	0.05	0	0.1	0	0.2	0.11	0.1	0.13	0.16	0	0	0	0	0	0.29	0	S3
0.26	0	0.1	0.03	0.02	0	0.18	0.02	0.12	0	0.13	0.21	0	0.2	0	0	0	0.24	0	S4
0	0.1	0	0	0.21	0.12	0.12	0.05	0	0.2	0.16	0.14	0.23	0	0	0	0.37	0	0	S5
0	0.03	0	0.1	0.03	0.04	0.13	0	0.2	0.1	0	0	0.1	0.34	0	0	0.63	0	0	S6
0.2	0.04	0.21	0.12	0.04	0	0.02	0.19	0.14	0	0.16	0.03	0.06	0	0	0.27	0	0	0	S7
0	0.04	0.1	0.1	0.1	0.06	0.2	0.02	0.08	0.1	0	0.03	0.08	0.03	0	0.14	0	0	0	S8
0.04	0	0	0	0	0.22	0.03	0.12	0.15	0	0.05	0	0.1	0.01	0	0.38	0	0	0	S9
0.02	0	0.1	0.12	0.25	0.12	0.02	0.13	0	0	0	0.33	0	0	0	0.21	0	0	0	S10
0.23	0.17	0.04	0.31	0.03	0	0.1	0.02	0.09	0	0.02	0.06	0	0.04	0.25	0	0	0	0	S11
0	0.05	0.18	0.01	0	0.12	0	0.03	0	0.1	0.04	0	0.07	0.09	0.23	0	0	0	0	S12
0	0.1	0.04	0.1	0.03	0.05	0.02	0	0.03	0	0.11	0.04	0.09	0.02	0.34	0	0	0	0	S13
0.16	0.21	0.12	0	0.2	0.12	0.13	0.13	0	0.1	0	0	0.08	0	0.18	0	0	0	0	S14

در مرحله بعد، به منظور دستیابی به نتایج نهایی، سوپرماتریس موزون را به توان  $2k+1$  رسانده می‌شود که در آن  $k$  یک عدد بزرگ است (فرمول ۱۴). سوپر ماتریس به دست آمده را سوپرماتریس محدود شده می‌نامیم. سوپرماتریس محدود شده به دست آمده در این مقاله در جدول ۱۶ ارائه شده است.

lim

(۱۴)

جدول ۱۶. سوپرماتریس محدود شده

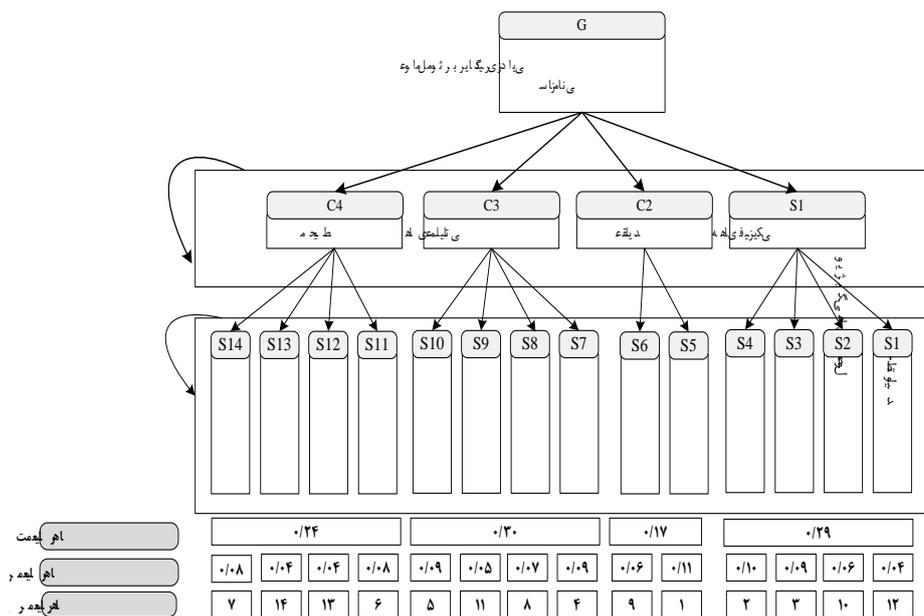
S14	S13	S12	S11	S10	S9	S8	S7	S6	S5	S4	S3	S2	S1	C4	C3	C2	C1	G	
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	G
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	C1
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	C2
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	C3
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	C4
0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	S1
0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.1	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	S2
0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.1	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	S3
0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	S4
0.11	0.11	0.11	0.11	0.11	0.11	0.11	0.11	0.11	0.1	0.11	0.11	0.11	0.11	0.11	0.11	0.11	0.11	0.11	S5
0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.1	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	0.06	S6
0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.1	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	S7
0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.1	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	0.07	S8
0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	0.1	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	0.05	S9
0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.1	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	0.09	S10
0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.1	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	S11
0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	S12
0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	S13
0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.1	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	0.08	S14

### نتیجه گیری

با نزدیک شدن ارتباطات و پیشرفت‌های حاصله در تکنولوژی اطلاعات، رقابت از سطح یک شرکت فراتر رفته است. افزایش توجهات افراد موجب شد تا محققان مدل‌ها، ساختارها و چارچوب‌های جدیدی در برخورد با دانش در سازمان‌ها بازکنند. در این مطالعه سعی شده است که از دریچه‌ای جدید به پدیده فراموشی سازمانی نگریسته شود. یکی از ابعاد مهم این پدیده یادگیری زدایی است. این پژوهش باهدف شناسایی عوامل مؤثر بر یادگیری زدایی سازمانی و اولویت‌بندی آن‌ها انجام شد. مطالعه در دو مرحله‌ی جداگانه صورت گرفت. در مرحله‌ی نخست بیشتر به‌مرور ادبیات نظری فراموشی و یادگیری زدایی سازمانی پرداخته شد و تلاش گردید تا مدلی مبتنی بر

یافته‌های پژوهش‌های پیشین استخراج شود. نتیجه‌ی این مرحله تدوین مدلی بود که در آن ۱۴ زیرمعیار در ۴ معیار فرایندها، رویه‌های فیزیکی، باورها و محیط دسته‌بندی شدند. در مرحله‌ی دوم از انجام پژوهش تلاش شد تا این معیارها و زیرمعیارها اولویت‌بندی شده و وزن هرکدام در یادگیری‌زدایی سازمانی مورد شناسایی قرار گیرند. برای اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر این پدیده‌ی مهم سازمانی در این پژوهش از مدل تحلیل شبکه‌ای فازی با رویکرد فرایند تجزیه و تحلیل چانگ استفاده شده است.

نتایج پژوهش آشکار می‌سازد که عوامل مربوط به فرایندهای عملیاتی با ضریب اهمیت ۳۰ درصد مهم‌ترین معیار اثرگذار بر روی یادگیری‌زدایی در سازمان‌ها است. بعد از این معیار، معیار مؤلفه‌های فیزیکی قرار دارد. ضریب اهمیت این معیار، بنا به مدل تحلیل شبکه‌ای فازی، ۲۹ درصد است. عوامل محیطی نیز به‌عنوان یکی از معیارهای اثرگذار بر یادگیری‌زدایی با داشتن ضریب اهمیت ۲۴ درصد، سومین معیار مهم شناسایی شده است. تغییر در عقاید، دارای کم‌ترین ضریب اهمیت در بین معیارهای چهارگانه بوده که دارای ضریبی معادل ۱۷ درصد است.



شکل ۳. ضریب اهمیت معیارها و زیرمعیارها در مدل

شکل ۳.. نتایج نهایی حاصل از این پژوهش را نشان می‌دهد؛ درزمینه زیرمعیارهای ۱۴گانه نتایج پژوهش بیان می‌کنند که تغییر در هنجارهای سازمان دارای بیش‌ترین تأثیر بر روی یادگیری زدایی سازمانی بوده است. مقدار ضریب اهمیت این زیرمعیار، حدود ۱۱ درصد است. ابزارآلات مورد استفاده یکی دیگر از زیرمعیارها بوده که دارای اهمیت زیادی است. ضریب اهمیت این زیرمعیار حدود ۱۰ درصد است. برنامه‌های کامپیوتری یکی دیگر از زیرمعیارهای شناسایی شده است که با داشتن ضریب اهمیت ۹ درصد در رتبه‌ی سوّم قرار دارد. سایر زیرمعیارها در رتبه‌های بعدی قرار دارد.

بر اساس مطالعه‌ی آگگون (۲۰۰۷، ص ۸۰۸)، فرایندهای عملیاتی همواره جزء مهم‌ترین عوامل مؤثر بر یادگیری زدایی بوده و به‌منظور حذف آگاهانه‌ی دانش غیرضروری سازمان، این مؤلفه دارای بیش‌ترین اهمیت است که یافته‌های این پژوهش، تأییدی بر گفته‌های این پژوهش‌گر می‌باشد. هم‌چنین واتسون (۱۹۹۸، ص ۸۸). بیان می‌کند که همواره به‌کارگیری از برنامه‌های کامپیوتری جدید موجب سست شدن پایه‌های باورهای قدیمی در سازمان شده و باعث شده که دانش‌های جدید بیشتر مورد پذیرش قرار گیرند و نتایج این پژوهش نیز بر این نکته تأکید دارد که به‌کارگیری نرم‌افزارهای کامپیوتری جدید می‌تواند افراد سازمان را به‌منظور حرکت به سمت دانش و تجربه‌های جدید ترغیب نماید.

واضح است که تغییر در عوامل مربوط به عقاید، باعث ایجاد بیش‌ترین یادگیری زدایی در سازمان امور مالیاتی خواهد شد؛ هم‌چنین عامل فیزیکی نیز از نظر تأثیرگذاری بر پدیده‌ی یادگیری زدایی با اختلاف بسیار کمی نسبت به عامل عقاید قرار دارد؛ بنابراین پیشنهاد می‌شود که مدیران ارشد سازمان امور مالیاتی به‌منظور هر چه بهتر اجرا کردن یادگیری زدایی باید به این دو عامل توجه بیش‌تری داشته باشند؛ هم‌چنین پیشنهاد می‌شود که مدیریت برنامه‌ی آموزشی مدوّتی جهت آشنایی بیشتر کارکنان با رویه‌های دانش‌های جدید را تدوین نمایند، ازسوی دیگر به‌کارگیری نظام پیشنهادها مبنی بر وب، نه تنها باعث آشنا شدن کارکنان با تکنولوژی‌های جدید می‌شود؛ بلکه تسهیل فرایند تسهیم و تشریک دانش و تجربه‌های افراد در سازمان خواهد شد و افراد متوجه دانش‌ها و تجربه‌های منسوخ خود خواهند شد.

با مشخص شدن نقش فراموشی سازمانی، می‌توان سودمندی‌های حاصل از آن را به همه سازمان‌ها و از جمله سازمان امور مالیاتی که کارکنان آن با اطلاعات بسیار با اهمیت و حساس سروکار دارند، تعمیم داد. در مورد اطلاعات باوجود پدیده‌هایی چون انفجار اطلاعات، ناگزیر از انتخاب هستیم و انتخاب در اغلب شرایط به معنای حذف یک مورد برای پذیرش مورد جدید است. در نتیجه در این سازمان که ارزیابی داده‌ها و فعالیت‌ها یکی از وظایف محسوب می‌شود، فراموشی هدفمند از طریق متغیرهای اثرگذاری مورد اشاره در این پژوهش می‌تواند به معنای کنار گذاردن منابع و رویه‌های منسوخ و همگامی با پیشرفت‌های حاصل در جهت انجام بهتر کارها و ارائه خدمات مناسب‌تر به مؤدیان مالیاتی باشد.

### منابع

۱. آذر، عادل؛ فرجی، حجت (۱۳۸۷). علم مدیریت فازی، تهران: موسسه کتاب مهربان نشر.
۲. عباسی، زهره (۱۳۸۶). مروری بر مدل‌های پیاده‌سازی مدیریت دانش در سازمان‌ها، اولین کنفرانس ملی مدیریت دانش (ص. ۱-۱۵). تهران: مرکز همایش‌های بین‌المللی رازی.
3. Akgun, A. E., Byrne, J. C., & Lynn, G. S. (2007). Organizational unlearning as changes in beliefs and routines in organizations. , 794-812.
4. Besanko, D., Doraszelski, U., Kryukov, Y., & Satterthwait, M. (2009). Learning-by-Doing, Organizational Forgetting, and Industry Dynamics. , 1-69.
5. Carmonat, S., & Perez-casnovas, G. (1993). Organizational forgetting and information systems. , 29-44.
6. Conklin, J. (2001). Designing Organizational Memory: Preserving Intellectual Assets in a Knowledge Economy. , 20-41.
7. De Holan, P. M., Phillips, N., & Lawrence, T. B. (2004). Managing Organizational Forgetting. , 44-52.
8. De Vasconcelos, J. B., Ribeiro Gouveia, F. R., & Kimble, C. (2002). An Organisational Memory Information System using Ontologies.

(pp. 1-17). Coimbra: University of Coimbra.

9. Fernandez, V., & Sune, A. (2009). Organizational forgetting and its causes: an empirical research. *Journal of Management Studies*, 46(6), 620-634.
10. Nembhard, D. A., & Uzumeri, M. V. (2000). Experiential learning and forgetting for manual and cognitive tasks. *Journal of Management Studies*, 37(3), 315-326.
11. Walsh, P., & Ungson, G. (1991). Organizational Memory. *Journal of Management Studies*, 28(1), 1-15.
12. Watson, R. T. (1998). *Organizational Memory: A Review of the Literature*. New York: John Wiley & Sons.
13. Wu, W. W., & Lee, Y. T. (2007). Selecting Knowledge Management Strategies by using the Selecting Knowledge Management Strategies by using the. *Journal of Management Studies*, 44(5), 841-847.
14. Lee, M. (2007). A Method of Performance Evaluation by Using the Analytic Network Process and Balanced Score Card. *Journal of Management Studies*, 44(5), 841-847.



## بررسی اثرات هزینه‌ای و درآمدی تورم بر کسری بودجه

میرحسین موسوی

دانشیار اقتصاد دانشگاه الزهرا (س)، hmousavi@alzahra.ac.ir

شمس‌الله شیرین‌بخش

دانشیار اقتصاد دانشگاه الزهرا (س)، sh.shirinbakhsh@alzahra.ac.ir

فاطمه بزازان

دانشیار اقتصاد دانشگاه الزهرا (س)، fbazzazan@alzahra.ac.ir

نجیبه زینال‌اقدام<sup>۱</sup>

کارشناسی ارشد علوم اقتصادی دانشگاه الزهرا (س)، zeynalaghdam.n@gmail.com

### چکیده

هدف این مقاله بررسی اثرات تورم بر کسری بودجه در اقتصاد ایران است. برای این منظور از روش هم‌انباشتگی یوهانسون یوسیلیوس با استفاده از داده‌های فصلی طی دوره زمانی ۱۳۹۲:۴-۱۳۷۳:۱ استفاده شده است. نتایج حاکی از آن بوده است که وقفه‌های مالیاتی در ایران طولانی و سیستم مالیاتی بی‌کشش می‌باشد. کشش قیمتی مخارج دولت نسبت به کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی بیشتر بوده است، لذا با افزایش سطح عمومی قیمت‌ها کسری بودجه افزایش می‌یابد و با توجه به اینکه هر دو جزء کسری بودجه نسبت به تغییرات قیمتی حساسیت کمتری دارند لذا تورم باعث کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی و مخارج حقیقی خواهد شد و این بیانگر تأیید فرضیه تانزی و پاتینکین در اقتصاد ایران می‌باشد.

طبقه‌بندی JEL: E31, E60

کلیدواژه‌ها: کسری بودجه، تورم، اثر تانزی، اثر پاتینکین

## ۱- مقدمه

کسری بودجه دولت و نحوه تأمین مالی آن همواره یکی از مسائل اصلی اقتصاد ایران بوده است. در کشورهای در حال توسعه به دلیل نبود زیرساخت‌های مناسب، کارایی پایین و مشکلات دیگر، بخش خصوصی نقش فعالی در اقتصاد ندارد، در نتیجه دولت نقش بسیار مهم و پررنگی در اقتصاد ایفا می‌کند. این امر موجب گسترش بخش عمومی و رشد روزافزون آن شده است؛ به گونه‌ای که سهم عمده‌ای از تولید ملی را مخارج مصرفی و سرمایه‌گذاری دولت تشکیل می‌دهد. بنا به این عوامل میزان مخارج دولت در سطح بالایی قرار می‌گیرد. از طرف دیگر به علت عدم کارایی سیستم مالیاتی و ساختار تورمی بالا، میزان درآمدهای دولت پایین می‌باشد و این عدم توازن بین درآمدها و هزینه‌ها، دولت را با کسری بودجه مواجه می‌سازد. اگرچه استفاده از سیاست کسری بودجه برای رفع تنگناهای اقتصادی و اجتماعی کشورهای در حال توسعه مجاز دانسته می‌شود، اما استفاده مستمر از آن ممکن است پیامدهای منفی زیادی داشته باشد.

ارتباط بین دو متغیر تورم و کسری بودجه از لحاظ تئوری به‌طور کلی مبهم بوده و کارهای تجربی انجام یافته در داخل و خارج، به نتایج متفاوتی دست یافته‌اند. در برخی از مطالعات تأثیر کسری بودجه بر تورم تأیید و برخی از آن‌ها رابطه علت و معلولی این دو متغیر را رد نموده‌اند، تعدادی نیز این رابطه را مبهم می‌دانند. در برخی دیگر از مطالعات در مورد تأثیر تورم بر کسری بودجه؛ افزایش تورم موجب کسری بودجه شده و در برخی موجب کاهش و یا بر آن اثری نداشته است؛ بنابراین از لحاظ تئوری اثر تورم بر کسری بودجه به‌طور قطعی مشخص نیست و با توجه به ساختار اقتصادی هر کشور ممکن است اثر منفی، مثبت یا خنثی داشته باشد (فرزین‌وش و همکاران، ۱۳۸۲).

شواهد آماری مربوط به متغیرهای نرخ تورم و نسبت کسری بودجه به تولید ۲۷ کشور جهان نشان می‌دهد که ارتباط بین کسری بودجه دولت با تورم برای همه کشورها یکسان نیست. برای مثال فنلاند، فرانسه، ایتالیا و انگلستان با وجود نسبت کسری بودجه بالا، نرخ تورم پایینی دارند. از سوی دیگر برخی از کشورهای دیگر مثل شیلی و مکزیک با وجود مازاد بودجه، نرخ تورم دورقمی را دارند. برخی دیگر از کشورها مانند رومانی و ترکیه هرچند که نسبت کسری بودجه چندان زیادی ندارند ولی تورم

بسیار بالایی دارند؛ بنابراین می‌توان گفت که نحوه تأمین مالی و شرایط کلان اقتصادی در چگونگی تأثیر کسری بودجه بر متغیرهای اقتصادی تأثیر زیادی دارد (تقی‌پور، ۱۳۸۰).

در اقتصاد ایران، بیشتر کارهای تجربی در راستای بررسی تأثیر کسری بودجه بر تورم بوده و به این نتیجه دست یافتند که کسری بودجه عامل تشدید تورم بوده است. این در حالی است که به تأثیر تورم بر کسری بودجه کمتر توجه شده است و تعداد کمتری از مطالعات به بررسی این رابطه پرداخته‌اند؛ به همین منظور در مطالعه حاضر سعی بر این بوده که با مروری بر مطالعات قبلی و با در نظر گرفتن دوره زمانی متفاوت-تر از مطالعات قبلی، اثر تورم از دو بعد درآمدی و هزینه‌ای در اقتصاد ایران مورد بررسی قرار گیرد. لذا در این مطالعه، پس از بررسی مبانی نظری و تجربی در این زمینه، مدل موردنظر جهت برآورد وقفه‌های مالیاتی و حساسیت درآمدها و هزینه‌های حقیقی دولت به تورم ارائه و سپس بر اساس آمار و اطلاعات اقتصاد ایران طی دوره (۴:۱۳۹۲-۱:۱۳۷۳) مدل موردنظر برآورد شده و در نهایت به تفسیر و نتیجه‌گیری پرداخته شده است.

## ۲- مبانی نظری

بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل به سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود (فرزیب، ۱۳۸۱).

زمانی که اقتصاد در دوران رونق قرار دارد، به یقین درآمدهای دولت روبه‌تزايد است و همین‌طور هزینه‌های دولت نیز افزایش می‌یابد؛ اما هنگامی که این شرایط تغییر کرده و دوران رکود آغاز می‌شود، درآمدهای دولت به‌شدت روبه‌کاهش می‌گذارد؛ اما هزینه‌های دولت چندان تغییر نمی‌کند و از این‌رو مسئله کسری بودجه پیش می‌آید؛ از سوی دیگر زمانی که اقتصاد دوران رکود را می‌گذراند دولت ناچار است که هزینه‌های خود را در سطحی حفظ کند تا ضمن پر کردن جای خالی سرمایه‌گذاری بخش

خصوصی در بازار ایجاد تقاضا نماید، از این‌رو دولت با کسری بودجه مواجه می‌شود (همان منبع).

در زمان‌هایی که اقتصاد جامعه به‌طور آرام در حال رشد و توسعه است افزایش حجم پول و نقدینگی متناسب با رشد اقتصادی از ضروریات بوده و یکی از بهترین راه‌های افزایش حجم پول ایجاد کسری بودجه ملایم می‌باشد. کسری بودجه اندک گاهی اوقات وسیله مناسبی جهت مقابله با رکودهای اقتصادی و از میان برداشتن بیکاری و هم‌چنین حوادث غیرمترقبه ایست که هرچند گاه یک‌بار در جامعه رخ می‌دهد (برانسون، ۱۳۷۳، ترجمه شاکری). از این‌رو استفاده از سیاست کسری بودجه برای همیشه امری مذموم نیست بلکه به شرایط اقتصادی و نحوه تأمین مالی آن بستگی دارد. در ادبیات اقتصادی، راه‌های تأمین کسری بودجه عبارت‌اند از: افزایش درآمدها، کاهش هزینه‌ها، استقراض از منابع داخلی و خارجی و انتشار و فروش اوراق قرضه؛ که هر کدام از آن‌ها نتایج خاصی خواهد داشت (برانسون، ۱۳۹۱). در خصوص کسری بودجه، دیدگاه‌های متفاوتی از سوی مکاتب اقتصادی مطرح شده و ادبیات گسترده‌ای را به خود اختصاص داده است. در مورد نظریات کینزین‌ها و نوکلاسیک‌ها می‌توان به پیرس<sup>۱</sup> و برای ریکاردین‌ها نیز می‌توان به منابع بلیندر و سولو<sup>۲</sup> رجوع کرد. با توجه به بررسی اثر تورم بر کسری بودجه با تأکید بر دو اثر تانزی و پاتینکین، به شرح دیدگاه تانزی و پاتینکین می‌پردازیم.

ادبیات اقتصادی موجود در زمینه نقش تورم و اثر آن بر درآمدهای مالیاتی مبین این است که تورم باعث کاهش ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی می‌گردد، در حالی که تجربیات کشورهای صنعتی جهان در مهر و موم‌های اخیر، عکس این مطلب را نشان می‌دهد. در این کشورها معمولاً تورم با افزایش حقیقی درآمدهای مالیاتی همراه بوده است. افزایش حقیقی درآمدهای مالیاتی از دو طریق؛ کوتاه بودن وقفه‌های جمع‌آوری مالیات و کشش‌پذیر بودن سیستم مالیاتی امکان‌پذیر می‌باشد. اگرچه شرایط یاد شده در مورد نظام‌های مالیاتی بسیاری از کشورها صادق است، اما حکم کلی در این زمینه

1. Pierce, 1989

2. Blinder and Solow, 1974

برای تمامی کشورها نمی‌توان صادر نمود. در کشورهایی که از سوئی در جمع‌آوری مالیات با وقفه‌های زمانی نسبتاً طولانی مواجه‌اند و از سوی دیگر کسش درآمد مالیاتی نسبت به سطح عمومی قیمت‌ها کمتر از یک است، تغییرات نرخ تورم می‌تواند نتایج کاملاً متفاوتی (به‌ویژه در نرخ‌های بالای تورم) از خود به‌جا گذارد. اگرچه تعهد مالیاتی در اقتصاد پس از کسب درآمد و یا فروش کالا به وقوع می‌پیوندد، اما دریافتی دولت از این بابت با وقفه زمانی نسبت به این لحظه صورت می‌گیرد؛ و لذا وجود وقفه‌های زمانی در جمع‌آوری مالیات‌ها پیچیدگی‌هایی را در تعریف کسش مالیاتی و تعیین نرخ متوسط مالیات ایجاد می‌نماید، درحالی‌که اگر تأخیری در وصول مالیات وجود نداشته باشد؛ چنانچه درآمد ملی به‌عنوان پایه مالیاتی تغییر نماید، درصد تغییر در مالیات‌های جمع‌آوری شده مساوی، برابر و یا بیشتر از درصد تغییر در درآمد ملی خواهد بود؛ بنابراین از نظر تئوریک کسش مالیاتی برابر، بزرگ‌تر و یا کوچک‌تر از واحد خواهد بود. اگر کسش درآمد مالیاتی بیشتر از یک باشد؛ وجود تورم باعث افزایش ارزش حقیقی مالیات‌های دریافتی خواهد شد؛ چراکه درآمدهای مالیاتی نسبت به درآمد ملی افزایش یافته است (تانزی، ۱۹۷۷).<sup>۱</sup>

## ۲-۱- تورم و درآمدهای مالیاتی

تقریباً در همه کشورها، مالیات‌ها با وقفه جمع‌آوری شده و این موضوع همواره مشکل‌زا بوده است. با توجه به این‌که کسش درآمدهای کل مالیاتی ممکن است کمتر، مساوی و یا بیشتر از یک باشد، درآمدهای مالیاتی حقیقی ممکن است کاهش، بدون تغییر و یا افزایش یابد. سیستم مالیاتی در کشورهای پیشرفته، با وقفه‌های جمع‌آوری کوتاه و کسش بالا همراه است و بدون شاخص‌بندی مالی آن‌ها در این کشورها، کسش مالیاتی واحد فرض می‌شود و در کشورهای درحال توسعه به نظر می‌رسد که سیستم مالیاتی با کسش پایین و وقفه‌های طولانی جمع‌آوری مالیات همراه باشد. اگر وقفه‌های جمع‌آوری به کوتاه و طولانی تقسیم شده باشند، می‌توان ترکیب زیر را در نظر گرفت:

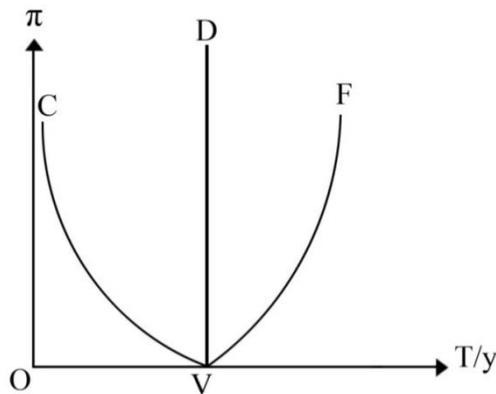
3. Tanzi, 1977

جدول ۱. تقسیم‌بندی سیستم مالیاتی و وقفه‌های جمع‌آوری مالیات

کشش	وقفه‌های جمع‌آوری	
	طولانی	کوتاه
$< 1$	A	B
$= 1$	C	D
$> 1$	E	F

منبع: تانزی، ۱۹۷۷

خلاصه بحث فوق را می‌توان در نمودار زیر نشان داد:



نمودار ۱. کشش سیستم مالیاتی نسبت به تغییرات تورم، منبع: تانزی، ۱۹۷۷

اگر  $\pi \neq 0$  باشد، در این صورت  $T/Y = OV$  خواهد بود. اگر کشوری وضعیت D را دارا باشد ( $E=1$  و وقفه کوتاه باشد)، در این صورت درآمد مالیاتی حقیقی خیلی کم متاثر می‌گردد (خط VD). اگر ترکیب F مدنظر باشد، درآمدهای حقیقی مالیاتی افزایش خواهد یافت (خط VF). اگر ترکیب C (یا A) اتفاق افتد، تورم موجب کاهش درآمدهای مالیاتی حقیقی خواهد شد (خط VC)؛ اما هدف اصلی، مورد آخر است (VC) که در آن درصد کاهش درآمدهای مالیاتی حقیقی فقط به نرخ تورم بستگی نداشته، بلکه در شرایطی که کشش مالیاتی واحد فرض شود، به وقفه‌های جمع‌آوری نیز بستگی دارد؛ البته باوجود اینکه مقدار مطلق کاهش به نسبت اولیه مالیات بر درآمد ملی بستگی دارد

(تعهدات مالیاتی اولیه<sup>۱</sup>)، در تعهدات مالیاتی بالا، با افزایش نرخ تورم، زیان‌های مطلق درآمدهای مالیاتی بیشتر خواهد بود (همان منبع).

## ۲-۲- درآمد کل در دوره تورمی

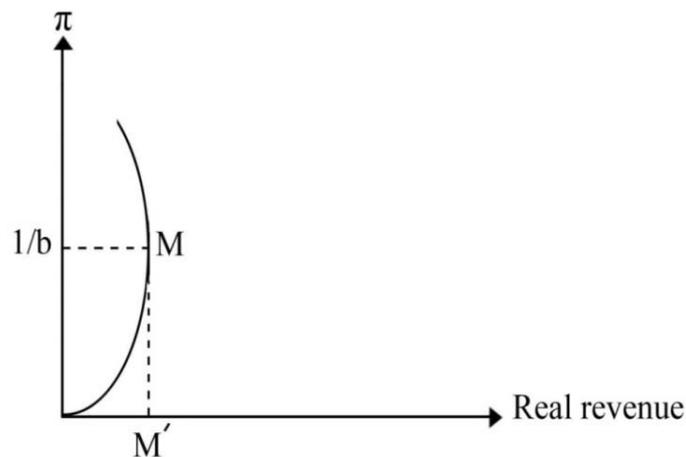
این نکته اغلب مورد توافق قرار گرفته که شاید اکثر کشورهای در حال توسعه به دلیل نامناسب بودن پایه‌های مالیاتی و یا ناکارا بودن سیستم مالیاتی برای تأمین مالی مخارج خودشان از طریق اجرای کسری‌های مالی امید داشته باشند. در شرایط یاد شده تمام یا بخشی از کسری‌های مالی اغلب از طریق بانک مرکزی (خلق پول) تأمین می‌شود. چاپ پول با افزایش سطح عمومی قیمت‌ها همراه بوده و ارزش حقیقی واحد پول کاهش خواهد یافت. این کاهش ارزش حقیقی پول در واقع به‌عنوان یک نوع مالیات برای اشخاصی که پول نگهداری می‌کنند می‌باشد؛ بنابراین درآمد مالیات تورمی<sup>۲</sup>  $R_t$  به صورت زیر خواهد بود:

(۱)

این فرض که تغییرات قیمت برابر با انتظارات تورمی است، معادله  $R^{\square}$  می‌تواند به صورت رابطه (۴) درآید:

(۴)

اگر  $b$  مشخص باشد، این معادله می‌تواند برای تخمین  $R^{\square}$  برای نرخ‌های مختلف تورم به کار برده شود. اگر  $\square \neq 0$  باشد در این صورت  $R^{\square} = 0$  می‌گردد و آن زمانی ماکزیمم می‌شود که کشش تقاضا برای حجم حقیقی پول برابر واحد باشد (نقطه  $C$  در نمودار ۲-۳)؛ بنابراین در این نقطه، نرخ تورم حداکثر کننده مالیات برابر  $b \square = 1$  خواهد بود.<sup>۱</sup> با  $b$  داده شده، ارزش  $R^{\square}$  متناسب با نرخ تورم‌های متناظر به آسانی قابل استخراج است. نمودار (۲) منحنی درآمد مالیاتی ( $OM$ ) را نشان می‌دهد.  $OM$  (مقدار ماکزیمم درآمد حقیقی) زمانی به دست می‌آید که نرخ تورم ( $\square$ ) برابر با  $1/b$  باشد (همان منبع).



نمودار ۲. ارتباط تورم و درآمد مالیاتی

منبع: تانزی، ۱۹۷۷

بنابراین درآمد حاصل از تورم در یک دوره تورمی، به صورت رابطه (۵) می‌باشد:

(۵)

۳. برای مطالعه محاسبه نرخ حداکثر کننده مالیات به ضمیمه ۱ مراجعه شود.

و درآمد حقیقی مالیاتی عبارت است از:

(۶)

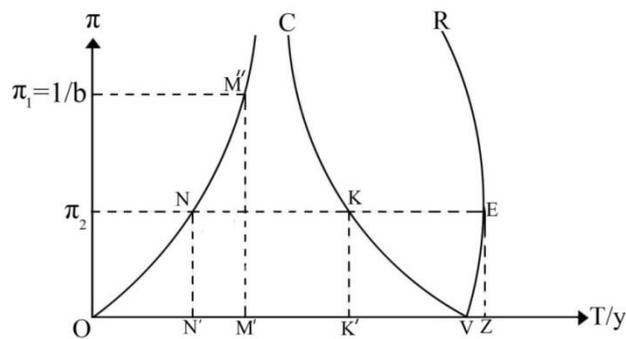
و لذا درآمد کل خواهد شد:

(۷)

اگر داشته باشیم:

(۸)

از معادله فوق نرخ تورمی که درآمد کل را حداکثر می‌نماید نتیجه خواهد شد  
نمایش هندسی این مسئله در نمودار (۳) تشریح گردیده است:



نمودار ۳. ارتباط تورم و درآمد کل دولت

منبع: تانزی، ۱۹۷۷

منحنی OM، درآمد حاصل از مالیات تورمی و منحنی VC، عکس‌العمل درآمد مالیاتی را نسبت به نرخ‌های مختلف تورم نشان می‌دهد. جمع منحنی OM و VC، VR خواهد بود. به فرض این که درآمد دولت در نرخ تورم  $\pi_2$  ماکزیمم شود (جایی که منحنی VR در شرقی‌ترین نقطه قرار دارد (E))، درآمد کل OZ خواهد بود و درآمد تورمی به اندازه ON' و درآمد مالیاتی نرمال ( $OK' = N'Z$ ) می‌باشد. از آنجایی که درآمد حاصل از

مالیات‌های نرمال در اثر تورم به اندازه  $K'Z$  کاهش یافته است، اثر خالص تأمین تورمی به اندازه  $VZ$  خواهد بود که خیلی کمتر از  $ON'$  می‌باشد. عکس‌العمل سیستم مالیاتی نسبت به تغییرات تورم از کشوری به کشور دیگر متفاوت بوده و به کشش و وقفه‌های جمع‌آوری سیستم مالیاتی بستگی دارد. اثر تورم بر درآمدهای مالیاتی در یک شرایط خاص که به صورت خط  $VD$  در نمودار (۲-۵) نشان داده شده است، می‌تواند نتایج صحیحی به دنبال داشته باشد ولی در بیشتر موارد صادق نیست. این‌که درآمدهای نرمال مالیاتی افزایش یا کاهش می‌یابد، به افزایش بدهی‌های حاصل از تأمین مالی تورمی بستگی دارد.

به‌طور کلی درآمدهای حقیقی مالیاتی از رابطه زیر محاسبه می‌گردد:

(۹)

که در آن،  $R$  ارزش حقیقی درآمد مالیاتی در دوره صفر است که در  $n$  دوره بعد دریافت خواهد شد،  $T$  ارزش اسمی مالیات در دوره صفر،  $P_0$  سطح عمومی قیمت‌ها در زمان صفر،  $-$   $-$  نرخ تورم و  $n$  طول وقفه برحسب ماه می‌باشد که از این رابطه می‌توان وقفه‌های مالیاتی، کشش مالیات نسبت به سطح عمومی قیمت‌ها را محاسبه نمود<sup>۱</sup>. به‌طور خلاصه نتایج اساسی این بحث به شرح زیر است:

- چنانچه کشش سیستم مالیاتی نسبت به قیمت‌ها مساوی یک باشد، با هر نرخ تورم معین، هر چه زمان تأخیر در جمع‌آوری مالیات‌ها بیشتر باشد، خالص کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی به دلیل اثر تورم بیشتر خواهد بود.

- با فرض تأخیر زمانی معین در جمع‌آوری درآمدهای مالیاتی، هر چه نرخ تورم بیشتر باشد، ارزش درآمدهای حقیقی مالیاتی کمتر خواهد بود.

- از این بحث می‌توان نتیجه گرفت که یک کشور چگونه با کاهش تأخیر زمانی در جمع‌آوری مالیات‌های خود قادر است درآمدهای بیشتری را در اختیار داشته باشد؛ به‌عنوان مثال، کشوری که در شرایط تورمی به سر می‌برد، می‌تواند مالیات بر درآمدهای خود را با نوعی مالیات بر ارزش‌افزوده کالاها جایگزین نماید که با تأخیر زمانی کمتری

۱. برای مطالعه بیان ریاضی محاسبه وقفه‌های مالیاتی، کشش مالیات نسبت به تورم و تأثیر وقفه‌ها بر درآمدهای مالیاتی به ضمیمه ۲ مراجعه شود.

قابل جمع‌آوری است و در پایان می‌توان اشاره کرد که افزایش یا کاهش درآمد حقیقی مالیات، علاوه بر وقفه‌های جمع‌آوری مالیات به نرخ تورم و کشش قیمتی درآمد مالیاتی بستگی دارد (همان منبع).

## ۲-۳- دیدگاه پاتینکین

برسکین تورونی<sup>۱</sup> در سال ۱۹۳۷ جزء اولین اقتصاددانانی بود که رابطه بین نرخ تورم و کسری بودجه را مطالعه نمود و نشان داد زمانی که تورم شتابان است، رابطه کسری بودجه و تورم می‌تواند منفی باشد. پاتینکین<sup>۲</sup> (۱۹۹۳) تصور نمود که ممکن است بین نرخ تورم و کسری بودجه رابطه منفی برقرار باشد و لذا نظریه تورونی را مورد تأکید قرار داد. وی معتقد است که در نرخ تورم‌های بالا مخارج حقیقی کمتر از زمانی که تورم وجود ندارد و پایین است، ظاهر خواهد شد. به نظر وی، اثر پاتینکین<sup>۳</sup> تثبیت‌کننده قوی در نرخ‌های بالای تورم خواهد بود. تعدیل کسری بودجه به خاطر کاهش مخارج حقیقی<sup>۴</sup> که از افزایش تورم حاصل می‌گردد، به اثر پاتینکین مشهور است.

اثر تانزی و پاتینکین در کشورهایی که تجربه تورم را داشته‌اند، به نحوی خودشان را نشان می‌دهند و بسته به شرایط اقتصادی، شدت و ضعف آن‌ها متفاوت بوده و خواهد بود؛ در واقع اثر تانزی از ناحیه درآمدها و اثر پاتینکین از ناحیه هزینه‌ها، کسری بودجه را تحت تأثیر قرار می‌دهند. تورم از طرف درآمد و با فعال شدن اثر تانزی موجب انباشته شدن کسری بودجه دولت و تشدید آن می‌گردد. از سوی دیگر تورم از سوی هزینه‌ها بر مخارج دولت اثر می‌گذارد و بسته به شرایط اقتصادی و دامنه تورم، بودجه را تحت تأثیر قرار می‌دهد. وقفه‌های مالیاتی و کشش سیستم مالیاتی بر درآمدهای مالیاتی و تأخیر در سیستم پرداخت دستمزدها، مستمری‌ها و هزینه‌های پرداختی به اداره امور کشور، بر مخارج دولت تأثیر می‌گذارند و در کشور موجب کاهش مخارج حقیقی دولت خواهد شد

2. Bresciani Turrone, 1937

3. Patinkin, 1993

1. Patinkin Effect

2. Real Expenditure

(کاردوسو، ۱۹۹۸)<sup>۱</sup>. کاردوسو معتقد است که تورم شدید فرآیند ناپایدار داشته، این ناپایداری با وجود اثر تانزی تقویت می‌شود؛ چراکه با افزایش تورم، کسری بودجه به سبب کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی تشدید می‌گردد؛ اما شواهد تجربی نشان داد که اثر قوی دیگری در سوی دیگر و از طریق کاهش سطح مخارج حقیقی به عمل می‌افتد که به اثر پاتینکین مشهور است. از جمله عوامل مختلفی که موجب کاهش مخارج حقیقی دولت می‌شوند می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱- حقوق و دستمزد به‌عنوان جزء مهمی از مخارج دولت، در زمان تورم در مراحل نخست اغلب همگام با افزایش قیمت‌ها تعدیل نشده و در مراحل بعدی به‌طور نامنظم تعدیل می‌شود. در نتیجه متوسط حقوق و دستمزد حقیقی بخش دولتی در طول دوره‌های تورم کاهش می‌یابد.

۲- در شرایط تورمی، پرداخت‌های اسمی بهره بر بدهی‌های داخلی دولت کمتر از نرخ تورم است. در نتیجه بهره حقیقی پرداختی دولت منفی و ارزش حقیقی پرداخت‌های دولت به وام‌های بلندمدت کاهش می‌یابد.

۳- اگرچه دولت‌ها سعی دارند شکاف بین مالیات‌های جمع‌آوری شده و شاخص تأخیری تورم را در خصوص پرداخت‌های مالیاتی کاهش دهند، اما برنامه مخارج با تورم پیش‌بینی شده صورت می‌گیرد که معمولاً کمتر از تورم تحقق‌یافته می‌باشد؛ بنابراین مخارج حقیقی کمتر از مخارج برنامه‌ریزی شده خواهد بود. زمانی که تورم از بین می‌رود، مخارج حقیقی به مخارج برنامه‌ریزی شده نزدیک می‌شود.

۴- در دوره‌های تورمی، یارانه پرداختی به شرکت‌های دولتی افزایش می‌یابد؛ زیرا قیمت فروش کالاهای این شرکت‌ها در زمان تورمی به میزان هزینه‌ها افزایش نمی‌یابد.

بنابراین می‌توان در کل چنین استنباط نمود که با وجود اثر پاتینکین کسری بودجه با کاهش تورم افزایش می‌یابد و در نرخ‌های پایین تورم شاید هیچ انگیزه‌ای برای شاخص‌بندی مالیات‌ها و کاهش شکاف وصول مالیات‌ها وجود نداشته باشد و اثر تانزی

3. Cardoso, 1998

رابطه مثبت بین کسری بودجه و تورم را به وجود بیاورد. برعکس زمانی که تورم بالاست، انگیزه آشکاری برای شاخص‌بندی مالیات‌ها وجود دارد. همچنین در این وضعیت، یک شاخص‌بندی برای جلوگیری از زیان درآمدهای مالیاتی به وجود می‌آید. این تصمیمات حتی اگر تورم روند نزولی داشته باشد، مورد استفاده قرار می‌گیرد؛ لذا در کشورهایی که سابقه طولانی در زمینه تورم دارند، نمی‌توان رابطه مثبت بین تورم و کسری بودجه را متصور گشت؛ زیرا اثر تانزی متوقف خواهد شد.

همچنین تأخیر در پرداخت‌ها فشار اساسی را بر مخارج حقیقی وارد می‌نماید در این صورت اگر جمع‌آوری مالیات‌ها به نحو احسن صورت گیرد، افزایش تورم، کسری بودجه را کاهش خواهد داد. با وجود این، در شرایط نرخ‌های بالای تورم، احتمال کاهش مالیات‌های حقیقی و افزایش کسری بودجه بیشتر می‌شود.

با توجه به نکات یاد شده سه حالت زیر در خصوص ارتباط بین نرخ تورم و کسری بودجه قابل تصور است:

۱- به نظر می‌رسد در نرخ‌های پایین تورم، کسری بودجه با افزایش تورم افزایش یافته و یا ثابت باقی می‌ماند.

۲- به نظر می‌رسد در نرخ‌های بالای تورم، اثر پاتینکین فعال شده و می‌تواند بر اثر تانزی غلبه نماید.

۳- در نرخ تورم‌های بسیار بالا شاخص‌بندی با شکست مواجه شده و کسری بودجه دوباره با افزایش تورم، افزایش می‌یابد.

لذا به نظر می‌رسد که تابع درجه سه انتخاب مناسبی برای پوشش گزینه‌های یاد شده باشد بدین منظور سهم کسری بودجه از تولید ناخالص داخلی به‌عنوان تابعی از نرخ تورم در نظر گرفته می‌شود.

(۱۰)

که در آن  $g$  بیانگر سهم کسری بودجه از تولید ناخالص داخلی،  $g(0)$  کسری بودجه در تورم صفر و  $c$  تورم است. عکس‌العمل کسری بودجه به نرخ تورم در معادله (۱۰) به اثر تانزی و پاتینکین بستگی دارد. به عبارت دیگر واکنش کسری بودجه نسبت به نرخ تورم به اندازه نسبی  $a$  و  $b$  و  $c$  بستگی دارد. این نکته را باید اضافه نمود که بسته به

اینکه در نرخ تورم صفر، سهم کسری بودجه از تولید ناخالص داخلی (g) چقدر باشد، برآیند این دو اثر متفاوت خواهد بود (همان منبع).

### ۳- ادبیات تجربی

در خصوص رابطه تورم و کسری بودجه، مطالعات تجربی در کشورهای مختلف نشان می‌دهد که رابطه این دو متغیر در حالت کلی برای همه کشورها یکسان نیست و دارای آثار مبهمی است. در ادبیات اقتصادی در مورد چگونگی ارتباط کسری بودجه دولت و رشد پول و تورم جواب دقیقی وجود ندارد. اگرچه دیدگاه‌های تئوری بیان می‌کنند که کسری بودجه تورمی است، اما مطالعات تجربی هنوز به وجود یک ارتباط آماری معنادار و دقیق بین تورم و کسری بودجه دست نیافته‌اند (بلانچارد و فیشچر، ۱۹۸۹)<sup>۱</sup>، (کاتانو و ترونز، ۲۰۰۵)<sup>۲</sup>. مطالعات هامبرگر و زویک (۱۹۸۱)<sup>۳</sup>، دیور (۱۹۸۲)<sup>۴</sup>، دارات (۱۹۸۵)<sup>۵</sup>، آکینگ و میلر (۱۹۸۵)<sup>۶</sup> در ایالت متحده آمریکا و مطالعات گیانوروس و کلری (۱۹۸۶)<sup>۷</sup>، پرتپاداکیس و سیگال (۱۹۸۷)<sup>۸</sup>، در کشورهای صنعتی و توسعه-یافته نتایج قطعی در مورد رابطه بین تورم و کسری بودجه را به دست نیاورده‌اند. آویرال کومار تیواری و همکاران (۲۰۱۳)<sup>۹</sup> در مقاله‌ای تحت عنوان "کسری بودجه و تورم: کدام یک علت تغییرات دیگری است؟" جهت علیت بین کسری بودجه، مخارج دولت، عرضه پول و تورم را با استفاده از رویکرد لوتکپل و دوآل<sup>۱۰</sup> (۱۹۹۶)، و آزمون علیت گرنجری در بازه زمانی ۱۹۷۰ تا ۲۰۰۹ بررسی کردند. بر اساس رویکرد تحلیلی DL هر دو متغیر مخارج دولت و عرضه پول باعث افزایش کسری بودجه می‌شوند اما بر پایه آزمون گرنجر فقط مخارج دولت باعث کسری بودجه می‌شود.

- 
1. Blanchard and Fischer
  2. Catao and Terrones
  3. Hamburger and Zwick
  4. Dwyer
  5. Darrat
  6. Ahking and Miller
  7. Giannoros and Koulluri
  8. Protopapadakis and Siegal
  9. Tiwari, Aviral Kumar. A.P. Tiwari and Pandi, Bharti
  10. Lutkephl and Doal

هسین یی لین و پانگ چو (۲۰۱۲)<sup>۱</sup> در مطالعه خود با استفاده از مدل ARDL به بررسی رابطه بین تورم و کسری بودجه پرداختند. نتیجه مطالعه به ارتباط غیرخطی این دو متغیر مبنی بر رابطه قوی بین تورم و کسری بودجه در تورم‌های بالا و رابطه ضعیف در تورم‌های پایین اشاره می‌کند.

آنا یوچوکوو (۲۰۱۲)<sup>۲</sup> رابطه علی بین تورم و کسری بودجه را در نیجریه طی دوره ۱۹۷۰ تا ۲۰۰۹ با استفاده از روش ARDL و آزمون علیت گرینجر بررسی کرده است. نتایج آزمون نشان می‌دهد که کسری بودجه باعث ایجاد تورم می‌شود.

میلو (۲۰۱۲)<sup>۳</sup> رابطه علی بین کسری بودجه، حجم پول و تورم را در اقتصاد در حال گذار بررسی کرده است. وی از داده‌های فصلی سال ۱۹۹۲ تا ۱۹۹۸ برای سه کشور آلبانی، رومانی و بلغارستان استفاده کرده است. این مطالعه به تعیین اثر رشد مخارج عمومی بر رشد عرضه پول متمرکز می‌شود. رشد عرضه پول تابعی از کسری بودجه و نرخ رشد GDP است و تورم تابعی از رشد عرضه پول و کسری بودجه است. نتایج حاکی از آن است که رابطه‌ای مثبت بین تأمین مالی پولی کسری بودجه و رشد پایه پولی در این سه کشور وجود دارد.

آگوستینو روسا (۲۰۱۱)<sup>۴</sup> ارتباط تورم و کسری بودجه را در پرتغال طی دوره ۱۹۵۴ تا ۱۹۹۵ با استفاده از روش هم‌جمعی جوهانسن بررسی کرده است. نتایج حاکی از آن بوده است که رابطه غیرمستقیم مثبتی بین تورم و کسری بودجه وجود دارد.

کاردوسو (۱۹۹۸) به بررسی ارتباط تورم و کسری بودجه در قالب دو اثر تانزی و پاتینکین پرداخته است. برای این منظور از دو روش هم‌انباشتگی یوهانسون و آزمون علیت گرنجری استفاده شده است. نتایج حاکی از آن است که بین درآمدهای حقیقی مالیاتی و تورم رابطه منفی وجود ندارد. به‌طور کلی یافته تجربی، بر صحت این فرضیه که بین کسری بودجه و نرخ تورم بالا در اقتصاد برزیل رابطه منفی وجود دارد، دلالت دارد. چنین نتیجه‌ای از برخورد دو نیرو حاصل می‌شود. اولاً: سیستم مالیاتی برزیل به‌طور

---

1. Hesin-Yi Lin and Hao-Pang Chu  
2. Anayochukwu, Ozurumba Benedict  
3. Milo, Petraq  
4. Rosa, Agostinho

مداوم در راستای حفظ ارزش حقیقی مالیات‌های جمع‌آوری شده عمل نموده است. ثانیاً: وقفه‌های جمع‌آوری مالیات بسیار کوتاه است و تا اواسط ۱۹۹۴ پرداخت‌های به تأخیر افتاده و زیان‌های حاصله شاخص‌بندی شده‌اند.

در ایران بیشتر پژوهش‌های صورت گرفته در رابطه با تأثیر کسری بودجه بر تورم بوده و درباره تأثیر تورم بر کسری بودجه پژوهش‌های کمتری صورت گرفته است؛ در این مورد می‌توان به پژوهش‌های فرزین‌وش و همکاران (۱۳۸۱)، ضیایی بیگدلی و مقصودی (۱۳۸۴) اشاره کرد که نتایج به‌دست‌آمده از هر دو پژوهش فرضیه تانزی را برای اقتصاد ایران پذیرفته ولی فرضیه پاتینکین را رد نموده‌اند. سایر مطالعات درباره بررسی رابطه بین تورم و کسری بودجه، مانند مطالعات عمارتی (۱۳۹۲)، غریبی (۱۳۸۹)، حسینی‌نسب و همکاران (۱۳۸۹) و ... به این نتیجه رسیدند که رابطه مثبتی از سوی کسری بودجه به تورم وجود دارد و یکی از علل تورم در ایران را وجود کسری‌های بودجه بالا عنوان کرده‌اند.

#### ۴- روش‌شناسی تحقیق و معرفی مدل

داده‌های مورد استفاده در این مطالعه فصلی بوده و از سه‌ماهه اول سال ۱۳۷۳ تا سه‌ماهه چهارم سال ۱۳۹۲ را دربرمی‌گیرد. داده‌های فصلی متغیرها از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران جمع‌آوری شده است.

بر اساس ادبیات نظری و تجربی بیان شده در فصل دوم؛ با استفاده از مدل تانزی و پاتینکین در تشریح ارتباط تورم با اجزای کسری بودجه (درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت) روابط رگرسیونی زیر را می‌توان تصریح کرد:

(۱۱)

که در آن  $rtax$  درآمدهای مالیاتی حقیقی،  $dlnncpi$  تورم و  $gdp$  بیانگر تولید ناخالص داخلی می‌باشد. در این مدل بیانگر وقفه مالیاتی است. به‌منظور بررسی حساسیت درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت نسبت به تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها، مدل‌های رگرسیونی زیر در نظر گرفته شده است:

(۱۲)

(۱۳)

که در آن  $\omega$  و اجزاء اخلاص معادلات،  $pg$  کل پرداخت‌های واقعی دولت،  $oiltr$  درآمدهای نفتی دولت و  $Ln$  نماد لگاریتم می‌باشد. از نظر علایم طبق تئوری انتظار می‌رود و سایر ضرایب متغیرها مثبت باشد.

#### ۴-۱- تخمین و تفسیر نتایج

قبل از تخمین مدل، برای جلوگیری از رگرسیون کاذب مانایی متغیرهای مورد استفاده در مدل اقتصادسنجی باید بررسی شود تا در صورت نامانایی متغیرها از تفاضل متغیرها که معمولاً مانا هستند، استفاده کرد. مانایی یا نامانایی می‌تواند تأثیر جدی بر رفتار و خواص مدل داشته باشد. برای بررسی مانایی متغیرها می‌توان از آزمون ریشه واحد دیکی فولر یا آزمون دیکی فولر تعمیم‌یافته استفاده کرد. برای متغیرهای مورد استفاده مدل نتایج آزمون مانایی دلالت بر نامانای بودن متغیرها در سطح و مانا بودنشان پس از یکبار تفاضل‌گیری دارد. جدول (۲)، نتایج آزمون مانایی را برای سطح داده‌ها و تفاضل مرتبه اول نشان می‌دهد.

جدول ۲. آزمون ریشه واحد برای سطح و تفاضل مرتبه اول

مقادیر مک کینون			آماره ADF	متغیر
٪۱	٪۵	٪۱۰		
-۳/۵۱	-۲/۹۰	-۲/۵۸	-۲/۰۱	$Lnr_{tax}^{(۳)}$ با عرض از مبدأ
-۴/۰۸	-۳/۴۷	-۳/۱۶	-۳/۱۴	$DLncpi^{(۴)}$ با عرض از مبدأ و روند
-۴/۰۸	-۳/۴۷	-۳/۱۶	-۰/۵۴	$Lngdp^{(۴)}$ با عرض از مبدأ و روند
-۴/۰۸	-۳/۴۷	-۳/۱۶	-۲/۲۸	$Lntax^{(۴)}$ با عرض از مبدأ و روند
-۴/۰۸	-۳/۴۷	-۳/۱۶	-۲/۴۸	$Lncpi^{(۳)}$ با عرض از مبدأ و روند
-۴/۰۸	-۳/۴۷	-۳/۱۶	-۳/۰۲	$Lnrpg^{(۴)}$

مقادیر مک کینون			آماره ADF	متغیر
%۱	%۵	%۱۰		
				با عرض از مبدأ و روند
-۳/۵۱	-۲/۹۰	-۲/۵۸	-۰/۶۷	Lnoiltr <sup>(۳)</sup> با عرض از مبدأ
-۲/۵۹	-۱/۹۴	-۱/۶۱	-۱۰/۴۱	D(Lnrtax <sup>(۳)</sup> ) بدون عرض از مبدأ و روند
-۴/۰۸	-۳/۴۷	-۳/۱۶	-۷/۷۹	D(DLncpi <sup>(۳)</sup> ) با عرض از مبدأ و روند
-۴/۰۸	-۳/۴۷	-۳/۱۶	-۴/۵۳	D(Lngdp <sup>(۴)</sup> ) با عرض از مبدأ و روند
-۳/۵۲	-۲/۹۰	-۲/۵۸	-۴/۹۴	D(Lntax <sup>(۳)</sup> ) با عرض از مبدأ
-۳/۵۱	-۲/۸۹	-۲/۵۸	-۵/۳۸	D(Lncpi <sup>(۳)</sup> ) با عرض از مبدأ
-۲/۵۹	-۱/۹۴	-۱/۶۱	-۳/۱۱	D(Lnrpg <sup>(۴)</sup> ) بدون عرض از مبدأ و روند
-۴/۰۸	-۳/۴۷	-۳/۱۶	-۸/۹۷	D(Lnoiltr <sup>(۳)</sup> ) با عرض از مبدأ و روند

منبع: خروجی نرم‌افزار Eviews8

مطابق این آزمون تمامی متغیرهای مدل مانا از تفاضل مرتبه اول می‌باشند، لذا آزمون هم‌انباشتگی را برای بررسی وجود یا فقدان رابطه بلندمدت بین متغیرها انجام می‌دهیم. آزمون انگل- گرنجر و آزمون یوهانسون- یوسیلیوس از جمله آزمون‌های هم‌انباشتگی می‌باشند. در آزمون هم‌انباشتگی انگل- گرنجر فرض بر نرمال بودن و وجود یک بردار هم‌انباشتگی است. در حالی که در مدل‌های چندمتغیره ممکن است بیش از یک بردار هم‌انباشتگی وجود داشته باشد. لذا از آزمون هم‌انباشتگی یوهانسون- یوسیلیوس استفاده گردیده تا وجود یا عدم وجود رابطه تعادلی بلندمدت بین متغیرهای موردبررسی آزمون گردد؛ بدین منظور ابتدا طول وقفه بهینه با استفاده از معیار آکائیک

مشخص شد که برابر ۴ می‌باشد و سپس از آزمون اثر برای تعیین تعداد بردارهای همگرا بین متغیرهای مدل استفاده گردید. نتایج آزمون اثر برای هر یک از معادلات نشان می‌دهد که در سطح ۵ درصد، سه بردار همگرا برای معادله اول و یک بردار همگرا برای معادله دوم و دو بردار همگرا برای معادله سوم تأیید می‌شود.

جدول ۳. آزمون اثر برای معادله اول

فرض صفر	فرض مقابل	آماره اثر	سطح بحرانی ۵٪
		۴۶/۴۱	۲۹/۷۹
		۲۱/۴۸	۱۵/۴۹
		۵/۲۸	۳/۸۴

منبع: خروجی نرم‌افزار Eviews8

جدول ۴. آزمون اثر برای معادله دوم

فرض صفر	فرض مقابل	آماره اثر	سطح بحرانی ۵٪
		۴۸/۹۵	۳۵/۱۹
		۲۳/۵۰	۲۰/۲۶
		۹/۳۱	۹/۱۶

منبع: خروجی نرم‌افزار Eviews8

جدول ۵. آزمون اثر برای معادله سوم

فرض صفر	فرض مقابل	آماره اثر	سطح بحرانی ۵٪
		۵۷/۲۷	۴۰/۱۷
		۲۵/۴۷	۲۴/۲۷
		۱۲/۳۱	۱۲/۳۳

منبع: خروجی نرم‌افزار Eviews8

نتایج بردارهای نرمال شده برای هر یک از معادلات به صورت زیر می‌باشد:

$$\text{Lnrtax} = -۴/۱۲ \text{ dlnpci} + ۰/۴۹ \text{ lngdp}$$

$$\text{Lntax} = -۰/۹۳ + ۰/۸۹ \text{ Incpi} + ۱/۱۹ \text{ lngdp}$$

$$\text{Lnpg} = ۰/۹۳ \text{ Incpi} + ۰/۴ \text{ Inoiltr} + ۰/۲۵ \text{ lnrtax}$$

همان‌گونه که ملاحظه می‌شود، علامت ضرایب معادلات طبق تئوری‌های بیان شده می‌باشد.

نتایج حاصل از برآورد نشان می‌دهد که متوسط طول وقفه مالیاتی در ایران حدود ۱۳ ماه می‌باشد؛ یعنی از زمانی که مؤدیان به‌طور قطعی موظف به پرداخت مالیات می‌شوند، به‌طور متوسط حدود ۱۳ ماه طول می‌کشد تا این مالیات به‌دست دولت برسد. لازم به ذکر است که وقفه برآورد شده متوسط وقفه کل درآمدهای مالیاتی است و ممکن است برای گروه‌های مختلف مالیاتی و انواع مالیات‌ها متفاوت باشد. اگر متوسط نرخ تورم را ۱۸ درصد (متوسط نرخ تورم سالانه برای دوره ۱۳۹۲-۱۳۷۳) در نظر بگیریم ارزش حال یک واحد مالیات بعد از ۱۳ ماه، فقط به‌اندازه ۰/۸۸ واحد خواهد بود. افزایش شاخص قیمت‌ها دارای اثر مثبت بر درآمدهای اسمی مالیات است. کشش قیمتی درآمدهای اسمی مالیات، ۰/۸۹ برآورد شده است که کمتر از یک است و مطابق مبانی نظری، چون کشش قیمتی درآمدهای اسمی مالیاتی کمتر از واحد است، سیستم مالیاتی نسبت به تورم بی‌کشش بوده و از کارایی لازم برخوردار نیست تا به نسبت افزایش تورم مالیات‌ها را تغییر دهد؛ به عبارتی با افزایش تورم، درآمدهای حقیقی مالیاتی کاهش می‌یابد. این مسئله با طولانی بودن وقفه‌های جمع‌آوری مالیات تشدید می‌شود. در اقتصاد ایران، با توجه به مدل برآورد شده؛ هم وقفه طولانی بوده و هم سیستم مالیاتی کم‌کشش می‌باشد و از طرف دیگر، نرخ تورم بالایی را شاهد هستیم، لذا تمام شرایط برای کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی مهیا می‌باشد و فرضیه تانزی مبنی بر این‌که افزایش تورم، درآمدهای حقیقی مالیاتی را کاهش می‌دهد و موجب تشدید کسری بودجه می‌گردد، تأیید می‌شود.

کشش درآمدهای حقیقی مالیاتی نسبت به تولید ناخالص داخلی، ۰/۴۹ درصد می‌باشد؛ به عبارت دیگر، یک درصد افزایش تولید ناخالص داخلی، درآمدهای حقیقی مالیاتی را به‌طور متوسط ۰/۴۹ درصد افزایش می‌دهد.

میزان حساسیت مخارج دولت ۰/۹۳ می‌باشد. اگر تورم یک درصد افزایش یابد، مخارج دولت به‌طور متوسط ۰/۹۳ درصد کاهش می‌یابد؛ به عبارت دیگر کشش قیمتی مخارج اسمی دولت کمتر از واحد می‌باشد و فرضیه پاتینکین مبنی بر وجود رابطه معکوس بین تورم و مخارج حقیقی دولت برای اقتصاد ایران پذیرفته می‌شود. در واقع افزایش تورم از بعد مخارج، کسری بودجه را افزایش می‌دهد. با توجه به تعریف کسری بودجه (G-T) و بیشتر بودن کشش قیمتی مخارج دولت نسبت به کشش قیمتی درآمدهای دولت، در اثر افزایش سطح عمومی قیمت‌ها، تأثیر افزایش مخارج دولت بر کسری بودجه بیشتر از افزایش درآمدها بوده و در نتیجه موجب افزایش کسری بودجه خواهد شد.

#### ۵- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

در این مطالعه اثر تورم بر کسری بودجه از دو بعد درآمدی و هزینه‌ای در اقتصاد ایران بررسی شد. برای این منظور از داده‌های فصلی طی دوره (۱۳۹۲:۴-۱۳۷۳:۱) استفاده گردید و در پایان نتایج مطالعه حاکی از این می‌باشد که وقفه‌های مالیاتی در ایران طولانی و سیستم مالیاتی بی‌کشش می‌باشد. این عوامل با وجود تورم بالا موجب کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی در اقتصاد ایران می‌شود. در طرف دیگر با افزایش تورم، میزان هزینه‌های حقیقی دولت به دلیل داشتن کشش قیمتی پایین، کاهش می‌یابد. در نتیجه برای بیان اثر تورم بر کسری بودجه بررسی برآیند این دو اثر نشان می‌دهد که کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی نسبت به کشش قیمتی مخارج دولت کمتر است؛ لذا با افزایش سطح عمومی قیمت‌ها کسری بودجه افزایش می‌یابد و با توجه به اینکه هر دو جزء کسری بودجه نسبت به تغییرات قیمتی حساسیت کمتری دارند؛ تورم باعث کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی و مخارج حقیقی دولت خواهد شد و فرضیه تانزی و پاتینکین در اقتصاد ایران پذیرفته می‌شود.

#### منابع

۱. برانسون، ویلیام اچ، ۱۳۹۱. تئوری و سیاست‌های اقتصاد کلان، ترجمه عباس شاکری، نشر نی، تهران.

۲. تقی‌پور، انوشیروان، ۱۳۸۰. "بررسی ارتباط بین کسری بودجه دولت، رشد پول و تورم در ایران: به روش معادلات همزمان"، مجله برنامه و بودجه، شماره ۶۵ و ۶۶.
۳. حسینی‌نسب، ابراهیم و رضا قلی‌زاده، مهدیه، ۱۳۸۹. "بررسی ریشه‌های مالی تورم در ایران (با تأکید بر کسری بودجه)"، تحقیق‌های رشد و توسعه پایدار، شماره ۱، بهار ۱۳۸۹.
۴. شاکری، عباس، ۱۳۸۹. اقتصاد کلان: نظریه‌ها و سیاست‌ها، تهران: نشر نی، جلد دوم.
۵. ضیایی بیگدلی، محمدتقی و نصرالله مقصودی، ۱۳۸۴. "بررسی اثرات تورم بر کسری بودجه از لحاظ درآمد و مخارج دولت در اقتصاد ایران"، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۱۸، صص ۸۱-۱۱۱.
۶. عمارتی‌نوش‌آبادی، لاله‌السادات، ۱۳۹۲. "بررسی ارتباط کسری بودجه و تورم و ارزیابی وضعیت پایداری مالی در ایران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهرا.
۷. فرزيب، علیرضا، ۱۳۸۱. بودجه‌ریزی دولتی، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی، تهران.
۸. فرزین‌وش، اسد الله و همکاران، ۱۳۸۲. "بررسی اثر تورم بر کسری بودجه از دو بعد هزینه‌ای و درآمدی در ایران"، مجله تحقیقات اقتصادی، شماره ۶۳، صص ۱۱۵-۱۵۰.
۹. محمودزاده، محمود، ۱۳۸۹. "بررسی تأثیر تورم در ایران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی.
10. Ahking, F. W., Miller, S. M., 1985. "The Relationship Between Government deficits, Money growth and inflation", Journal of Macroeconomics, Vol 7(4), pp 447-467.
11. Anayochukwu, Ozurumba Benedict. (2012). "Fiscal Deficits and Inflation in Nigeria: The Causality Approach", International Journal of Scientific and Technology Research, Vol 1, Issue 8.
12. Blanchard, O., Fischer, S., 1980. Lectures on Macroeconomics, MIT Press, Cambridge, MA.
13. Cardoso, Elinna. (1998). "Virtual Deficits and the Patinkin Effect", IMF Working Paper.

14. Catao, Luis A.V and Terrones, Marco E. (2005). Fiscal Deficit and Inflation", *Journal of Monetary Economics*, Elsevier, Vol 52(3), pp 529-554.
15. Darrat, A.F. (1985). "Inflation and Federal Budget Deficits: Some Empirical Results", *Public Finance Quarterly*, Vol 13, pp 206-215.
16. Dwyer, G, P., 1982. "Inflation and Government Deficits", *Economic Inquiry*, Vol 20 (3), pp 315-329.
17. Hamburger, M. J., Zwick, B., 1981. "Deficit, Money and Inflation", *Journal of Monetary Economics*, Vol 7(1), pp 141-150.
18. Hsin-Yi Lin, Hao-Pangchu. 2012. " Are Fiscal Deficits Inflationary?" *Journal of International Money and Finance*, Vol 32, pp 214-233.
19. Milo, Petraq. (2012). "the Impact of the Budget Deficit on the Currency and Inflation in the Transition Economics", *Journal of Central Banking Theory and Practice*, Vol 1, pp 25-57.
20. Pierce, D.M. (1989)." Inflation Effect and Deficits", *American Economic Review*, Issues3, pp.5-8.
21. Protopapadakis, A. A., Siegel, J. J., 1987, "Are Money Growth and Inflation Related to Government Deficits? Evidence from ten industrialized economies", *Journal of International Money and Finance*, Vol 6(1), pp 31-48.
22. Rosa, Agostinho S. (2012). "Inflation and Budget Deficit: What is the Relationship in Portugal?", *Economia, Brasilia(DF)*, Vol 12, N 2, PP 215-237.
23. Tanzi, V. (1977). " Inflation, Lags in Collection, and the Real of tax revenue", *IMF STAFF PAPER*, Vol 24, PP154-167.
24. Tiwari, Aviral Kumar .A.P. Tiwari and Pandi, Bharti. (2012). "Fiscal Deficit and Inflation: What Causes What? The Case of India", *Journal of International Business and Economy*, Vol 13(1), PP 57-81.

پیوست ۱: محاسبه نرخ حداکثرکننده درآمد حقیقی مالیات

— — (۱)  
— — (۲)

بر اساس معادله (۲-۹) می‌توان نوشت:

$$(۳) \quad - \quad - \quad -$$

با جایگذاری مقدار  $Y/P$  از معادله (۳) در معادله (۲) داریم:

$$(۴) \quad - \quad -$$

بر اساس معادله (۲-۷) می‌توان نوشت:

$$(۵) \quad - \quad -$$

حال برای معادله (۴) مقدار  $M/P$  را از معادله (۵) جایگذاری می‌کنیم:

$$(۶) \quad - \quad -$$

$$(۷) \quad -$$

با مشتق‌گیری از رابطه (۷) نسبت به نرخ تورم، به نرخ تورم حداکثرکننده درآمد

حقیقی مالیات می‌رسیم:

$$- \quad -$$

$$- \quad -$$

**پیوست ۲: محاسبه وقفه‌های مالیاتی، کشش درآمد مالیاتی نسبت به تورم و تأثیر وقفه‌ها بر درآمدهای مالیاتی**

$$(۱) \quad - \quad -$$

کشش مالیات نسبت به سطح عمومی قیمت‌ها

$$(۲) \quad - \quad -$$

$$- \quad -$$

$$- \quad -$$

اگر انتگرال بگیریم، داریم:

$$- \quad -$$

که در آن  $C$  ثابت انتگرال‌گیری است.

(۳)

(۴)

(۵)

(۶)

(۷)

(۸)

معادله (۵) نشان می‌دهد، به شرطی که  $n > 0$  باشد، ارزش حقیقی مالیات  $R$  با افزایش نرخ تورم کاهش می‌یابد. اگر  $n = 0$  باشد، در این صورت  $R$  با افزایش ، صرف‌نظر از اندازه کشش  $E$ ، تغییری نمی‌کند.

معادله (۶) بیان می‌کند که در — ، اگر  $E$  برابر واحد باشد،  $R$  به سطح مطلق قیمت‌ها بستگی ندارد، بلکه به نرخ تورم و طول وقفه  $n$  بستگی دارد.

معادله (۷) نشان می‌دهد که با توجه به سطح قیمت معین  $P_0$  و نرخ تورم معین ، هرچه  $E$  بالاتر باشد، ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی  $R$  بالاتر خواهد بود. از معادله (۸) آشکار می‌شود که با توجه به یک نرخ تورم مثبت، هر چه طول وقفه  $n$  طولانی‌تر باشد، ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی کمتر خواهد شد.



## ارزیابی موفقیت سیستم یکپارچه مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور بر مبنای مدل تعدیل شده دلون و مک‌لین

سید حسن میر تقی حسنیاده<sup>۱</sup>

دانش‌آموخته کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی - مالی، دانشگاه گیلان، کارشناس مالیاتی سازمان مالیاتی، [Hassan\\_miertaghie1985@yahoo.com](mailto:Hassan_miertaghie1985@yahoo.com)

محمدعلی ولی‌پور

دکتری مدیریت صنعتی، استادیار، دانشگاه گیلان، [mohammadali\\_valipour@yahoo.com](mailto:mohammadali_valipour@yahoo.com)

مصطفی ابراهیم‌پور

دکتری مدیریت صنعتی، استادیار، دانشگاه گیلان، [guilan.st@gmail.com](mailto:guilan.st@gmail.com)

سید مرتضی موسوی‌نیا

دانش‌آموخته کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی - مالی، دانشگاه گیلان، [Sayedmorteza\\_mousavinia@yahoo.com](mailto:Sayedmorteza_mousavinia@yahoo.com)

### چکیده

ارزیابی موفقیت سیستم اطلاعاتی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین موضوعات رشته فن‌آوری اطلاعات در همه سازمان‌ها اعم از بخش عمومی و خصوصی محسوب می‌گردد. هدف این پژوهش ارزیابی موفقیت سیستم یکپارچه مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور بر اساس مدل تعدیل شده دلون و مک‌لین می‌باشد. جامعه آماری پژوهش، کلیه کاربران سیستم یکپارچه مالیاتی در شهر رشت می‌باشد. تحلیل داده‌ها بر مبنای هدف و روش پژوهش بر اساس پرسشنامه‌های گردآوری شده از ۲۰۴ کاربر به‌عنوان نمونه آماری صورت گرفته است. به‌منظور برآزش مدل و بررسی فرضیه‌های پژوهش از مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده گردید. نتایج پژوهش حاکی از آن است که کیفیت اطلاعات و خدمات سیستم یکپارچه مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی دارد اما کیفیت سیستم یکپارچه مالیاتی تأثیر معناداری بر استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی ندارد و همچنین کیفیت سیستم و خدمات سیستم یکپارچه مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر رضایت کاربر از سیستم دارد ولی کیفیت اطلاعات سیستم یکپارچه مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر رضایت کاربر از سیستم ندارد و درنهایت رضایت کاربر و استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر منافع خالص سیستم یکپارچه مالیاتی دارد.

طبقه‌بندی JEL: M48

**کلیدواژه‌ها:** کیفیت سیستم، کیفیت اطلاعات، کیفیت خدمات، سیستم یکپارچه مالیاتی، مدل تعدیل شده دلون و مک‌لین

**۱- مقدمه**

در جوامع امروزی که توسعه سازمان‌ها، تغییرات سریع محیطی، ارتباطات درونی و بیرونی سازمان و تنوع نیازهای اطلاعاتی پیچیده، اتخاذ تصمیمات و ارائه خدمات مناسب به مشتریان را در سازمان نسبت به گذشته افزایش داده است، دیگر نمی‌توان منابع انسانی و فیزیکی را به‌عنوان شرط کامل برای دستیابی به اهداف سازمان دانست، هرچند ممکن است این عوامل شرط لازم را دارا باشند، اما عامل مهمی که می‌تواند برای هر سازمان با توجه به پیشرفت‌های تکنولوژیکی دارای اهمیت می‌باشد، اطلاعات است و این اطلاعات همانند خونی است که در کالبد سازمان جریان می‌یابد و به آن حیات می‌بخشد. از آنجایی که اطلاعات مبنای تمام فعالیت‌های یک سازمان است، سیستم‌هایی باید وجود داشته باشند که اطلاعات را تولید و مدیریت کنند. چنین سیستم‌هایی، سیستم‌های اطلاعاتی نامیده می‌شوند. ورود سیستم‌های اطلاعاتی به سازمان‌ها به‌ویژه سازمان‌های دولتی، همواره موفقیت‌آمیز و بدون دردسر نبوده است. سازمان‌ها برای کسب موفقیت در سیستم‌های اطلاعاتی باید درگیر ارزیابی کیفیت و بهبود سیستم‌های اطلاعاتی گردند. به نظر ویت و ویت (۲۰۰۳)<sup>۱</sup> ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی از این جهت دارای اهمیت است که ارزیابی، پذیرش فناوری اطلاعات از طرف کاربران، توسعه سیستم‌های جدید، اجتناب از اثرات منفی نظام‌های اطلاعاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و به دلیل اینکه اکثر فعالیت‌های فردی و سازمانی بر فن‌آوری اطلاعات متکی هستند، ارزیابی چنین پدیده‌هایی بر ساختار فعالیت، نتایج سازمانی و تعامل با محیط برون‌سازمانی اثرگذار است. ارزیابی موفقیت سیستم‌های اطلاعاتی می‌تواند اهمیت زیادی برای برداشتن گام‌های آتی در زمینه توسعه سیستم‌ها و در نتیجه کاهش هزینه و افزایش مزایای حاصل از برپایی این سیستم‌ها را برای سازمان در پی داشته باشد. ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی فرآیندی است که در نقطه‌ای از زمان و یا به‌صورت مستمر، برای جستجو باهدف روشن ساختن کمی و یا کیفی تمامی تأثیرات یک سیستم اطلاعات به‌کار می‌رود (فاری و همکاران<sup>۲</sup>، ۱۹۹۹). با مرور مطالعات انجام

---

1. Wyatt and Wyatt

2. Farbey et al

شده در ارتباط با سیستم‌های اطلاعاتی بیشتر به اهمیت سنجش موفقیت سیستم‌های اطلاعاتی پی می‌بریم. رامتج<sup>۱</sup> (۱۹۸۹) در مطالعات خود به این نتیجه رسید که ۷۰ درصد کاربران سیستم‌های اطلاعاتی معتقدند که سرمایه‌گذاری روی این سیستم‌ها هیچ‌گونه برگشتی نداشته است. کرنی<sup>۲</sup> (۱۹۸۷) به این نتیجه رسیده است که هزینه‌های مصرف شده در این رابطه بسیار بیشتر از مقداری بوده که قبلاً پیش‌بینی شده بود. معمولاً بین ۳۰ تا ۴۰ درصد از کل پروژه‌های نرم‌افزاری، پروژه‌های ناتمامی هستند که از برنامه زمانی و بودجه تعیین شده خود بسیار فراتر رفته‌اند و در انجام آنچه از ابتدا برای آن‌ها تعیین شده، ناموفق بوده‌اند (لاودن، لاودن، ۱۳۹۲، ص ۵۳۴)؛ بنابراین ارزیابی پیامدهای این سرمایه‌گذاری از اهمیت خاصی برخوردار است.

ورود سیستم‌های اطلاعاتی به سازمان‌ها حقیقت انکارناپذیری در دنیای امروز می‌باشد و این مسئله در مورد سازمان امور مالیاتی نیز صادق می‌باشد. ورود این سیستم به سازمان مباحث مختلفی همچون استفاده از سیستم، پذیرش این سیستم توسط کارکنان، بودجه تخصیص‌یافته برای این سیستم، رضایت کاربر از سیستم، خدمات پس از اجرا، محتوای اطلاعاتی سیستم و بسیاری مسائل از این دست را به همراه داشته است. سازمان امور مالیاتی، سیستم یکپارچه مالیاتی را باهدف افزایش کارایی و اثربخشی عملیات و با صرف هزینه‌ای زیاد به منصفی ظهور رسانید. از طرفی دیگر، با توجه به نقش سیستم یکپارچه و واقع شدن آن در قلب توانایی سازمان برای برقراری ارتباط با محیط درون سازمان و خصوصاً در سازمانی همچون سازمان امور مالیاتی که روزانه با حجم بالایی از اطلاعات ارباب‌رجوع و محیط تجاری روبه‌رو هستند و در نظر گرفتن این‌که سیستم یکپارچه مالیاتی سبب بهبود و توسعه جریان اطلاعاتی برای فرایند تصمیم‌گیری سازمان می‌شود، ارزیابی موفقیت سیستم یکپارچه مالیاتی، به‌منظور درک ارزش و کارایی سیستم، سنجش رضایت کاربران از سیستم و همچنین به‌منظور توجیه حجم هنگفت سرمایه‌گذاری انجام شده در ایجاد این سیستم لازم و حیاتی می‌باشد.

---

1. Romtech  
2. Kearney

پس از ارزیابی سیستم، سازمان امور مالیاتی می‌تواند با توجه به نتایج این ارزیابی از نقش سیستم یکپارچه مالیاتی آگاهی یافته و در صورت لزوم اقدام اصلاحی انجام دهد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

**مدل ارزیابی موفقیت سیستم‌های اطلاعاتی دلون و مک‌لین.** در زمینه ارزیابی موفقیت سیستم‌های اطلاعاتی تا قبل از سال ۱۹۹۲، مطالعات زیادی به صورت مفهومی و تجربی صورت گرفته است. به علت ماهیت گسترده و پیچیده سیستم‌های اطلاعاتی، هر کدام از این پژوهش‌ها تنها به برخی از جوانب و مؤلفه‌های موفقیت سیستم‌های اطلاعاتی نظر داشته‌اند. باهدف انسجام‌بخشی به پژوهش‌های مرتبط با ارزیابی سیستم‌های اطلاعاتی، دلون و مک‌لین<sup>۱</sup> سعی کردند با بررسی پژوهش‌های قبلی، مدلی جامع را با ترکیب و سازمان‌دهی پژوهش‌های گذشته ارائه کنند. این دو محقق، معیارهای مورد بررسی حدود ۱۸۰ پژوهش قبلی در زمینه موفقیت سیستم‌های اطلاعاتی را مطالعه نموده و نهایتاً معیارهای مطالعات مختلف را در ابعاد شش‌گانه شامل: کیفیت اطلاعات، کیفیت سیستم، استفاده سیستم، رضایت کاربر، تأثیرات فردی و تأثیرات سازمانی بیان و بر این اساس در سال ۱۹۹۲ مدل خود را ارائه کردند. دلون و مک‌لین (۱۹۹۲) موفقیت سیستم‌های اطلاعاتی را به‌عنوان متغیر وابسته معرفی کردند و مدلی را برای سنجش این متغیر وابسته ارائه کردند. دلون و مک‌لین در سال ۲۰۰۳ و بر اساس دیدگاه‌ها و نقطه نظرات محققانی که در فاصله این سال‌ها مدل ۱۹۹۲ آنان را مورد نقد و ارزیابی قرار داده بودند، به انجام تعدیلاتی در مدل اولیه خود پرداختند؛ زیرا آن‌ها به دنبال این بودند که با توجه به تغییرات سریع دنیای کنونی و گسترش کسب‌وکار الکترونیکی، مدلی بر پایه مدل ۱۹۹۲ ارائه دهند. در مدل سال ۲۰۰۳ تعدیلاتی همچون اضافه کردن مؤلفه کیفیت خدمات و همچنین ادغام دو بعد تأثیرات فردی و تأثیرات سازمانی در بعدی تحت عنوان منافع خالص صورت گرفته است.

---

1. Delone and Mclean

**کیفیت سیستم<sup>۱</sup>.** قابلیت استفاده، در دسترس بودن، قابلیت اطمینان، سازگاری و پاسخگویی نمونه‌هایی از کیفیت یک سیستم می‌باشد که به‌وسیله کاربر ارزیابی می‌شود (دلون و مک‌لین، ۲۰۰۳). این معیار معمولاً بر جنبه‌های قابلیت استفاده و خصوصیات عملکردی سیستم مورد بررسی تمرکز می‌کند (وویدی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲). معیارهای کیفیت سیستم، سیستم را به‌عنوان پردازش کننده اطلاعات و خصوصیات مهندسی-محور از قبیل کارایی عملیاتی و ظاهری توصیف می‌کنند. نمونه شاخص‌هایی در حوزه کیفیت سیستم شامل طراحی، زمان پاسخگویی، امنیت، کارکرد، سهولت استفاده و غیره می‌باشد. این شاخص‌ها به احتمال زیاد به راحتی بیشتر کاربر، حفظ حریم خصوصی و کاهش زمان جستجوی اطلاعات منجر می‌شوند (آن و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴).

**کیفیت اطلاعات<sup>۴</sup>.** خروجی یک سیستم اطلاعاتی می‌باشد. پژوهشگران سیستم‌های اطلاعاتی ترجیح می‌دهند بر کیفیت خروجی‌های یک سیستم اطلاعاتی تمرکز کنند، یعنی کیفیت اطلاعاتی یک سیستم در قالب گزارش تهیه می‌کند (دلون و مک‌لین، ۱۹۹۲). این معیار کیفیت گزارش‌های تولیدی یک سیستم را نشان می‌دهد. شاخص‌های رایج این معیار شامل صحیح بودن، به‌موقع بودن، به‌روز بودن و غیره می‌باشد (آن و همکاران، ۲۰۰۴).

**کیفیت خدمات<sup>۵</sup>.** این معیار ادراک مشتریان از عملکرد خدماتی را نشان می‌دهد. کیفیت خدمات مقایسه میان انتظارات و عملکرد می‌باشد (فنگ<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۴). کیفیت خدمات در حوزه سیستم‌های اطلاعاتی به ارائه خدمات، باکیفیت بالا به کاربران اشاره دارد. این معیار، معمولاً به در دسترس بودن مکانیزم‌های ارتباطی چندگانه برای قبول شکایات، پاسخگویی به شکایات، کمک به کاربران برای استفاده مؤثر از سیستم، پیشنهاد کالا یا خدمات مکمل و حل مسائل مشترک اشاره می‌کند (آن و همکاران، ۲۰۰۴).

---

1. System quality  
2. Dwivedi et al  
3. Ahn et al  
4. Information quality  
5. Service quality  
6. Feng

**استفاده از سیستم<sup>۱</sup>.** اندازه‌گیری استفاده از یک سیستم اطلاعاتی، مفهوم وسیعی است که از جنبه‌های مختلفی می‌تواند در نظر گرفته شود. در مطالعات پیشین استفاده، با توجه به مفهوم زمان، کارکردهای استفاده شده و تکرار استفاده، اندازه‌گیری می‌شد (وویدی و همکاران، ۲۰۱۲). این معیار به استفاده از یک سیستم اطلاعاتی یا خروجی دلخواه آن در قالب استفاده واقعی یا گزارش شده توسط خود فرد اشاره دارد (پیتر و مک‌لین، ۲۰۰۸).

**رضایت کاربر از سیستم<sup>۲</sup>.** این بعد یکی از مهم‌ترین معیارهای موفقیت سیستم اطلاعاتی می‌باشد. معیار اندازه‌گیری نظرات مشتریان از سیستم تجارت الکترونیک می‌باشد و کل چرخه‌ی تجربه مشتری از جستجوی اطلاعات تا خرید، پرداخت، دریافت و خدمات را در برمی‌گیرد (دلون و مک‌لین، ۲۰۰۳). رضایت کاربر، به‌عنوان پاسخ به نیاز کاربران معرفی شده است. در حقیقت این قضاوت کاربر است که بیان می‌کند ویژگی‌های سیستم راضی‌کننده است یا خیر؟ به‌عبارتی دیگر رضایت کاربر، تأیید یا دوست داشتن یک سیستم اطلاعاتی و خروجی‌های آن می‌باشد (پیتر و مک‌لین، ۲۰۰۸).

**منافع خالص<sup>۳</sup>.** منافع خالص، حدی است که یک سیستم اطلاعاتی در موفقیت افراد، گروه‌ها، سازمان‌ها، صنایع و ملت‌ها مشارکت دارد. پیتر و مک‌لین (۲۰۰۸) به این نکته مهم اشاره می‌کنند که سیستم اطلاعاتی می‌تواند بر سطوحی غیر از فردی و سازمانی هم تأثیر بگذارد و انتخاب اینکه کدام سطح موردنظر می‌باشد توسط پژوهشگری که از مدل دلون و مک‌لین استفاده می‌نماید صورت می‌گیرد. لذا در این پژوهش منافع خالص، مطابق با پژوهش‌های آلمیوتیرای و سابرامنین (۲۰۰۵)<sup>۴</sup> و گیبل، سدرا و چان (۲۰۰۸)<sup>۵</sup>، در سطح فردی و سازمانی اندازه‌گیری می‌شود.

بررسی پیشینه پژوهش نه تنها محقق را در راستای تعریف متغیرها، بلکه در تشخیص چگونگی ارتباطات موجود بین متغیرها یاری می‌دهد. از این گذشته بررسی

- 
1. Use of system
  2. User satisfaction
  3. Net benefits
  4. Almutairi and Subramanian
  5. Gable, Sedera and Chan

دقیق مطالعات عمده به لحاظ کمک به تفسیر یافته‌های قبلی، کاربردهای مفید، تنگناها و نقاط ضعف موضوع انتخابی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشند. به همین منظور در این قسمت سعی می‌شود، تا برخی از پژوهش‌ها مربوطی که انجام شده است، به‌طور مختصر بیان گردند. آن و همکاران (۲۰۰۴)<sup>۱</sup>، تأثیر ویژگی‌های برخط و غیر برخط خریدهای اینترنتی را بر پذیرش مشتریان موردبررسی قرار دادند. آن‌ها در پژوهش خود، از مدل دلون و مک‌لین و نظریه پذیرش فن‌آوری استفاده نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که کیفیت سیستم، کیفیت اطلاعات و کیفیت خدمات رابطه مثبت معناداری با سودمندی ادراک شده و سهولت استفاده ادراک شده دارد. همچنین کیفیت محصول و خدمات ارسال محصول نیز رابطه معناداری با سودمندی ادراک شده دارد. پیتر و همکاران (۲۰۰۸)<sup>۲</sup>، به بررسی مدل موفقیت سیستم اطلاعاتی در بیمارستان پرداختند. در این مقاله موفقیت سیستم اطلاعاتی در سطح فردی و سازمانی بررسی شده است. مؤلفه‌های موفقیت سیستم اطلاعاتی، کیفیت سیستم، کیفیت اطلاعات و کیفیت خدمات و رابطه‌ی آن با قصد استفاده‌کننده و استفاده از سیستم و درنهایت خروجی مدل یعنی منافع خالص بررسی شده است. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از تأیید رابطه معنادار بین متغیرهای پژوهش می‌باشد. زاید (۲۰۱۲)<sup>۳</sup>، در پژوهشی ابعاد نظریه پذیرش فن‌آوری و مدل موفقیت سیستم اطلاعات دلون و مک‌لین را اصلاح کرد و دو بعد موفقیت دیگر (پشتیبانی مدیریت و آموزش) را به مدل اصلی اضافه می‌کند. نتایج وی حاکی از آن است که کیفیت اطلاعات تأثیر معنادار و قابل توجه بر موفقیت سیستم‌های اطلاعاتی دارد، بنابراین طراحان سیستم باید توجه زیادی به کامل بودن اطلاعات، قابل فهم بودن اطلاعات، امنیت، در دسترس بودن اطلاعات و صحت اطلاعات داشته باشند. نتایج وی همچنین نشان داد که کیفیت خدمات اثر مثبتی بر موفقیت سیستم اطلاعاتی داد. فنگ و همکاران (۲۰۱۴)<sup>۴</sup>، از مدل به‌روز شده موفقیت سیستم اطلاعاتی دلون و مک‌لین و مدل پذیرش فناوری دیویس (۱۹۸۸ و ۱۹۸۹) به‌منظور ارزیابی موفقیت

1. Ahn et al
2. Petter et al
3. Zaied
4. Feng et al

وبسایت و سیستم معاملات برخط کارگزاران بورس اوراق بهادار تایوان استفاده کردند. آن‌ها در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که کیفیت وبسایت (سیستم، اطلاعات و خدمات) اثر مثبتی بر سودمندی ادراک شده و سهولت کاربرد ادراک شده دارد که در پیش‌بینی نگرش کاربران نسبت به استفاده از سیستم یک عامل کلیدی به شمار می‌آید. بهرامیان و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهشی با عنوان ارزشیابی سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه در وزارت نیرو و شرکت‌های تابعه به این نتیجه رسیدند که کیفیت سیستم و کیفیت خدمات سیستم اطلاعات یکپارچه شرکت توسعه منابع آب و نیروی ایران پیشگوی مناسبی برای ارزیابی رضایت کاربران و افزایش کسب مزایای فردی و سازمانی از سیستم اطلاعات است اما کیفیت اطلاعات حاصل از سیستم، تنها بر تمایل به استفاده از سیستم مذکور مؤثر واقع شده است. پسندیده و شاه‌محمدی (۱۳۹۲)، عملکرد سامانه جامع نیروی انسانی ناجا را بر اساس مدل تعدیل شده دلون و مک‌لین مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که کیفیت سامانه جامع نیروی انسانی ناجا پیشگوی مناسبی برای استفاده کاربران از سامانه مذکور نیست. همچنین تأثیر به‌کارگیری سامانه در رشد کیفیت اطلاعات نظام منابع انسانی، ارتباط بین به‌کارگیری از سامانه و انگیزه بیشتر در استفاده از آن، تأثیر به‌کارگیری سامانه در افزایش رضایتمندی کاربران، عملکرد فردی و ارتقاء بهره‌وری سازمانی، قابل قبول است.

### ۳- توسعه فرضیه‌ها و مدل مفهومی پژوهش

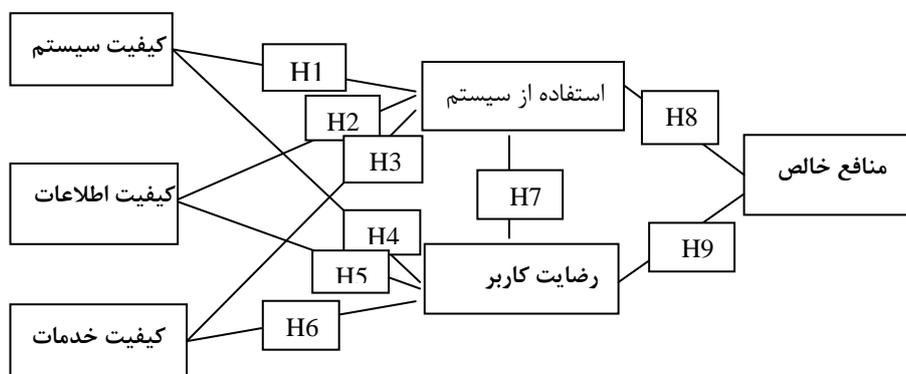
در پژوهش حاضر، شش بعد مدل تعدیل شده دلون و مک‌لین شامل: کیفیت سیستم، کیفیت اطلاعات، کیفیت خدمات، رضایت کاربر، استفاده از سیستم و منافع خالص (اثرات فردی و اثرات سازمانی سیستم) مورد بررسی قرار گرفته است. در این پژوهش همچنین رابطه بین رضایت کاربر و استفاده از سیستم به‌صورت یک‌طرفه در نظر گرفته شده است. منظور نمودن این نوع رابطه با نظرات ترک‌زاده و دال<sup>۱</sup> (۱۹۹۹)، وو و ونگ (۲۰۰۶)<sup>۲</sup>، مک‌گیل و همکاران (۲۰۰۳)<sup>۳</sup> و رای و همکاران (۲۰۰۲)<sup>۱</sup> در زمینه

1. Torkzadeh and Doll

2. Wu & Wang (2006)

3. McGill et al. (2003)

سیستم‌های اطلاعاتی همخوانی دارد. علاوه بر این، مفروض قرار دادن چنین رابطه‌ای با مدل پذیرش فن آوری<sup>۲</sup> و همچنین نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده<sup>۳</sup> که مبین تأثیر نگرش بر رفتار هستند، نیز مطابقت می‌نماید (رای و همکاران، ۲۰۰۲). بر این اساس و با توجه به نتایج بررسی‌های انجام شده از پیشینه پژوهش، می‌توان استنباط نمود که رضایت کاربران بر استفاده از سیستم مؤثر می‌باشد. بامطالعه مبانی نظری و پیشینه پژوهش، مدل مفهومی این پژوهش به شرح زیر ارائه می‌گردد:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

- فرضیه اول: کیفیت سیستم یکپارچه مالیاتی بر استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی اثر مثبت و معناداری دارد.
- فرضیه دوم: کیفیت اطلاعات سیستم یکپارچه مالیاتی بر استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی اثر مثبت و معناداری دارد.
- فرضیه سوم: کیفیت خدمات سیستم یکپارچه مالیاتی بر استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی اثر مثبت و معناداری دارد.
- فرضیه چهارم: کیفیت سیستم یکپارچه مالیاتی بر رضایت کاربر از سیستم اثر مثبت و معناداری دارد.

1. Rai et al. (2002)  
 2. Technology Acceptance Model  
 3. Theory of Planned Behavior

فرضیه پنجم: کیفیت اطلاعات سیستم یکپارچه مالیاتی بر رضایت کاربر از سیستم اثر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه ششم: کیفیت خدمات سیستم یکپارچه مالیاتی بر رضایت کاربر از سیستم اثر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه هفتم: رضایت کاربر از سیستم یکپارچه مالیاتی بر استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی اثر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه هشتم: استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی بر منافع خالص سیستم یکپارچه مالیاتی اثر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه نهم: رضایت کاربر از سیستم یکپارچه مالیاتی بر منافع خالص سیستم یکپارچه مالیاتی اثر مثبت و معناداری دارد.

#### ۴- روش‌شناسی

پژوهش حاضر از نگاه هدف، کاربردی است؛ پژوهش از این نظر کاربردی است که این نوع پژوهش‌ها به سمت کاربرد عملی دانش و نتایج حاصله در جهت حل مشکل هدایت می‌شود. پژوهش از نظر روش جمع‌آوری داده‌ها از نوع توصیفی و از شاخه تحلیلی و به‌طور مشخصی معادلات ساختاری است. داده‌های توصیفی معمولاً از طریق پرسشنامه، مصاحبه یا مشاهده جمع‌آوری می‌شوند و قابل دست‌کاری نیستند. پژوهش حاضر از نظر نوع ماهیت داده‌ها از نوع پژوهش‌های کمی است و از نظر رویکرد، ماهیت مسئله و هدف مطالعه از نوع تبیینی است؛ چون به دنبال تبیین و ارزیابی موفقیت سیستم یکپارچه مالیاتی در سازمان امور مالیاتی است. برای گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات تجربی موضوع، از منابع کتابخانه‌ای، مقالات، کتاب‌های مورد نیاز و نیز از پایگاه‌های اطلاعات علمی و مجله‌های الکترونیکی استفاده شده و به‌منظور جمع‌آوری داده‌ها از روش میدانی به کمک پرسشنامه استفاده شده است. نهایتاً جهت سنجش و الگوسازی روابط میان متغیرها از نرم‌افزار SmartPLS2.0 که نرم‌افزار مربوط به الگوسازی معادلات ساختاری می‌باشد، بهره گرفته‌ایم.

#### ۴-۱- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری عبارت است از کلیه گروه‌ها، افراد، رویدادها و پدیده‌های مورد علاقه پژوهشگر که وی تصمیم دارد آن‌ها را بررسی نماید. با توجه به توضیحات بالا، جامعه آماری این پژوهش، کلیه کاربران سیستم یکپارچه مالیاتی سازمان امور مالیات در شهر رشت می‌باشد.

روش نمونه‌گیری این پژوهش، نمونه‌گیری احتمالی و از نوع نمونه احتمالی ساده و با استفاده از جدول اعداد تصادفی می‌باشد. در این پژوهش با توجه به محدود بودن جامعه از فرمول کوچران با سطح اطمینان ۹۵ درصد و سطح خطای ۵ درصد استفاده شد. در این فرمول، اندازه متغیر در توزیع طبیعی (توزیع نرمال مربوط به منحنی گاوس) است که از جدول مربوط در سطح احتمال موردنظر استخراج می‌شود. و معمولاً ۰,۵ در نظر گرفته می‌شود. ، تفاضل نسبت واقعی صفت در جامعه با میزان تخمین پژوهشگر برای وجود آن صفت در جامعه است که حداکثر نسبت آن تا ۰,۰۵ است و دقت نمونه‌گیری به آن بستگی دارد و ، حجم جامعه مورد مطالعه می‌باشد (حافظنیا، ۱۳۸۷، صص ۱۳۸-۱۴۲).

بنابراین با توجه به تعداد اعضای جامعه (۴۲۹ نفر) حجم نمونه، ۲۰۳ کاربر محاسبه شد. برای اطمینان از بازگشت حجم نمونه موردنظر به دلایلی همچون عدم پاسخگویی و یا وجود اشکالات در پرسشنامه‌های مرجوعی تعداد ۲۱۰ پرسشنامه توزیع گردید که از این تعداد ۲۰۴ پرسشنامه کامل بازگشت داده شد.

#### ۴-۲- ابزار گردآوری داده‌ها

ابزار اصلی گردآوری داده‌ها پرسشنامه بوده است. در طراحی سؤالات پرسشنامه دقت لازم به عمل آمده تا سؤالات از سادگی و وضوح کافی برخوردار باشند. پرسشنامه پژوهش شامل ۳۳ سؤال با طیف پنج گزینه‌ای لیکرت و همچنین اطلاعات عمومی در مورد پاسخ‌دهنده است. در این پژوهش، روایی محتوا و روایی سازه مورد سنجش و بررسی قرار گرفته است. برای سنجش روایی محتوا با مطالعه منابع مربوط و با توجه به ابعاد و شاخص‌های مدل که از ادبیات پژوهش استخراج شده است، طرح اولیه پرسشنامه تهیه گردید و توسط متخصصان این حوزه مورد بررسی قرار گرفت و پس از اعمال اصلاحات مورد نظر، پرسشنامه نهایی تدوین گردید. برای سنجش روایی سازه از روایی همگرا (میانگین واریانس استخراج شده<sup>۱</sup>) و روایی واگرا (روش فورنل و لارکر) استفاده شده است و در نهایت به منظور سنجش پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و ضرایب بارهای عاملی استفاده گردیده است.

#### ۵- تحلیل داده‌ها و یافته‌ها

**اطلاعات جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان.** در این پژوهش از کل ۲۰۴ نفری که به این پرسشنامه پاسخ داده و اطلاعات آن‌ها در دسترس می‌باشد حدود ۸۲٫۸ درصد مرد و تعداد ۱۷٫۲ درصد زن بوده‌اند. از این بین ۲۳ نفر سابقه استفاده کمتر از ۶ ماه، ۱۵ نفر سابقه استفاده ۶ تا یک سال، ۱۸ نفر سابقه یک تا ۱٫۵ سال، ۴۵ نفر سابقه ۱٫۵ تا ۲ سال و ۱۰۳ نفر سابقه استفاده بیشتر از ۲ سال سیستم یکپارچه مالیاتی را دارند. از نظر میزان تحصیلات تعداد ۲۷ نفر زیر لیسانس، تعداد ۱۰۶ نفر دارای مدرک تحصیلی لیسانس، تعداد ۶۳ نفر دارای مدرک فوق لیسانس و تعداد ۸ نفر دارای دکتری و بالاتر هستند. از کل افراد نمونه ۱۵٫۷ درصد بین زیر ۳۰ سال، ۴۴٫۱ درصد بین ۳۰ تا ۴۰ سال، ۳۴٫۸ درصد بین ۴۰ تا ۵۰ سال و ۵٫۴ درصد بیشتر از ۵۰ سال سن دارند و در مجموع ۷۶٫۵ درصد متأهل و ۲۳٫۵ درصد زن بوده‌اند.

**آزمون و نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها.** نرمال / غیر نرمال بودن توزیع داده‌ها از جمله معیارهایی است که در این پژوهش جهت انتخاب نوع رویکرد مناسب در

1. AVE

مدل سازی معادلات ساختاری و جهت تجزیه و تحلیل صحیح و معتبر، مورد بررسی قرار گرفت. اگر متغیرهای مشاهده شده پژوهش از توزیع نرمال برخوردار باشند از روش های نسل اول (مبتنی بر رویکرد حداکثر درست نمایی)، در غیر این صورت از روش های نسل دوم (مبتنی بر رویکرد کمترین مربعات جزئی) استفاده می شود. در این آزمون، اگر سطح معناداری کمتر از ۵ درصد باشد داده ها از توزیع نرمال برخوردار نمی باشند. نتایج بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱. نتایج آزمون کولموگوروف-اسمیرنوف (k-S)

Sig	آماره Kolmogorov-Smirnov Z	سازه
۰,۰۱۷	۱,۵۴۷	کیفیت سیستم
۰,۰۰۰	۲,۰۷۴	کیفیت اطلاعات
۰,۰۰۲	۱,۸۴۸	کیفیت خدمات
۰,۰۰۰	۲,۹۲۸	استفاده از سیستم
۰,۰۱۰	۱,۶۲۳	رضایت کاربر
۰,۰۸۶	۱,۲۵۴	منافع خالص

همان طور که در جدول (۱) قابل مشاهده است، با توجه به اینکه سطح معناداری (Sig) در تمامی متغیرهای پژوهش به غیر از منافع خالص کمتر از ۵ درصد است، در نتیجه فرض نرمال بودن متغیرها تأیید نمی گردد. در نهایت، با توجه به توزیع غیر نرمال متغیرهای پژوهش، جهت برازش مدل و بررسی فرضیه ها از رویکرد کمترین مربعات جزئی استفاده گردید.

برای تحلیل مدل ها در روش مدل سازی معادلات ساختاری<sup>۱</sup> با رویکرد حداقل مربعات جزئی<sup>۲</sup>، دو مرحله اصلی وجود دارد که این مراحل شامل "بررسی برازش مدل" و سپس "آزمودن فرضیه های پژوهش" هستند. مرحله اول یعنی برازش مدل خود در سه بخش انجام می شود: (۱) برازش مدل های اندازه گیری<sup>۳</sup> (در مدل های اندازه گیری، پژوهشگر به دنبال تعریف سازه یا سازه هایی پنهان بر مبنای مجموعه ای از معرف ها

1. Structural Equation Modeling (SEM)  
2. Partial least Squares (PLS)  
3. Measurement model

(سؤالات) است، ۲) برازش مدل ساختاری<sup>۱</sup> (الگوی ساختاری جزئی از الگوی معادله ساختاری است که نشان می‌دهد متغیرهای پنهان (و گاهی اوقات آشکار) چگونه بر یکدیگر اثر می‌گذارند) و ۳) برازش مدل کلی (مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود).

#### ۵-۱- برازش مدل اندازه‌گیری

برای بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری سه معیار مورد استفاده قرار می‌گیرد: پایایی شاخص، روایی همگرا<sup>۲</sup> و روایی واگرا<sup>۳</sup>. پایایی شاخص خود از طریق سه معیار مورد سنجش واقع می‌گردد: ۱) ضرایب بارهای عاملی (بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر یا بیشتر از ۰/۴ شود (هولند، ۱۹۹۹)، مؤید این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول است، ۲) آلفای کرونباخ (مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ (کرونباخ، ۱۹۵۱)، نشانگر پایایی قابل قبول است) و ۳) پایایی ترکیبی (در صورتی که مقدار CR<sup>۴</sup> برای هر سازه بالای ۰/۷ (نونالی، ۱۹۷۸) شود، نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری دارد). میانگین واریانس استخراج شده (AVE) در روایی همگرا بیانگر میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود است که هر چه این همبستگی بیشتر باشد، برازش آن نیز بیشتر است (به‌زعم فورنل و لارکر (۱۹۸۱) مقدار AVE بالای ۰/۵ روایی همگرایی قابل قبولی را نشان می‌دهند). فورنل و لارکر<sup>۵</sup> (۱۹۸۱) بیان می‌کنند: روایی واگرا وقتی در سطح قابل قبول است که میزان AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر (مربع مقدار ضرایب همبستگی بین سازه‌ها) در مدل باشد.

---

1. Structural model  
2. Convergent validity  
3. Discriminant validity  
4. Composite Reliability  
5. Fornell-Larcker

جدول ۲. نتایج برازش مدل اندازه‌گیری

سازه‌ها	منبع	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	AVE	شاخص‌ها	بارهای عاملی	t آماره
کیفیت اطلاعات	Ahn et al,2004; Petter and Mclean, 2009	۰/۸۶	۰/۸۹	۰/۵۴	INQ1	۰/۷۳	۹/۵
					INQ2	۰/۶۷	۸/۴
					INQ3	۰/۸۰	۲۷/۷
					INQ4	۰/۸۲	۲۰/۹
					INQ5	۰/۷۴	۱۵/۹
					INQ6	۰/۷۳	۱۳/۸
					INQ7	۰/۶۴	۱۰/۶
کیفیت سیستم	Ahn et al,2004; Petter and Mclean, 2009	۰/۸۰	۰/۸۶	۰/۵۱	SYQ1	۰/۵۸	۸/۹
					SYQ2	۰/۶۱	۱۰/۱
					SYQ3	۰/۷۳	۱۷/۷
					SYQ4	۰/۷۹	۳۱/۲
					SYQ5	۰/۷۵	۱۸/۵
					SY6Q	۰/۷۷	۲۱/۱
کیفیت خدمات	Ahn et al,2004; Petter and Mclean, 2009	۰/۸۳	۰/۸۸	۰/۶۰	SEQ1	۰/۷۸	۲۱/۸
					SEQ2	۰/۶۷	۱۲/۹
					SEQ3	۰/۸۴	۴۱/۳
					SEQ4	۰/۷۹	۲۱/۰
					SEQ5	۰/۸۰	۱۵/۰۵
استفاده از سیستم	Ahn et al., 2004	۰/۸۴	۰/۸۹	۰/۶۸	SYU1	۰/۸۲۷	۲۶/۲
					SYU2	۰/۸۲۹	۳۱/۵
					SYU3	۰/۸۲۴	۱۸/۳
					SYU4	۰/۸۲۱	۳۱/۸
رضایت کاربر	Halawi, 2005; Wu and Wang, 2006	۰/۹۱	۰/۹۳	۰/۷۹	US1	۰/۸۳	۴۳/۰۱
					US2	۰/۹۸	۱۰۰/۷
					US3	۰/۹۳	۷۹/۰۵
					US4	۰/۸۵	۳۸/۶
منافع خالص	Gable, Sedera and Chan, 2008	۰/۸۵	۰/۸۷	۰/۵۲	NB1	۰/۷۹	۲۶/۱
					NB2	۰/۹۰	۵۵/۳
					NB3	۰/۸۶	۳۲/۶
					NB4	۰/۸۱	۲۸/۱
					NB5	۰/۵۰	۴/۵
					NB6	۰/۴۶	۴/۰۱
					NB7	۰/۵۵	۵/۷

جدول ۳. ماتریس روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

رضایت کاربر	استفاده از سیستم	کیفیت سیستم	کیفیت خدمات	منافع خالص	کیفیت اطلاعات	
					۰/۷۳	کیفیت اطلاعات
				۰/۷۲	۰/۵۴	منافع خالص
			۰/۷۸	۰/۶۰	۰/۶۷	کیفیت خدمات
		۰/۷۱	۰/۶۳	۰/۵۵	۰/۵۱	کیفیت سیستم
	۰/۸۲	۰/۵۶	۰/۶۲	۰/۶۴	۰/۵۵	استفاده از سیستم
۰/۸۸	۰/۶۴	۰/۶۵	۰/۶۲	۰/۶۷	۰/۴۹	رضایت کاربر

همان‌گونه که از جدول (۳) برگرفته از روش فورنل و لارکر (۱۹۸۱) مشخص می‌باشد، مقدار جذر AVE متغیرهای مکنون (متغیرهای اصلی) در پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه‌های زیرین و چپ قطر اصلی ترتیب داده شده‌اند بیشتر است. از این رو می‌توان اظهار داشت که در پژوهش حاضر، سازه‌ها (متغیرهای مکنون) در مدل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر به بیان دیگر، روایی واگرای مدل در حد مناسبی است.

#### ۵-۲- برازش مدل ساختاری پژوهش

معیارهایی که برای ارزیابی برازش بخش ساختاری در این پژوهش به کاررفته‌اند عبارت‌اند از: ۱) معیار  $R^2$  (چین<sup>۱</sup> ۱۹۹۸) سه مقدار ۰،۱۹، ۰،۳۳ و ۰،۶۷ را به‌عنوان ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی  $R^2$  معرفی می‌کند و بالا بودن آن نشان از قوت رابطه‌ی بین سازه‌های دیگر با سازه درون‌زا است) و ۲) معیار  $Q^2$  (این معیار قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد. هنسler و همکاران (۲۰۰۹) در مورد شدت قدرت پیش‌بینی مدل در مورد سازه‌های درون‌زا سه مقدار ۰،۰۲، ۰،۱۵ و ۰،۳۵ را تعیین کرده‌اند).

1. Chin  
2. Stone-Geisser Criterion

جدول ۴. نتایج  $Q^2$  و  $R^2$  برای سازه‌های درون‌زای مدل

سازه	استفاده از سیستم	رضایت کاربر	منافع خالص
$Q^2$	۰/۳۳۷	۰/۳۹۵	۰/۲۴۶
$R^2$	۰/۵۱۹	۰/۵۰۵	۰/۵۳۲

با توجه به جدول (۴)، مقادیر به‌دست‌آمده برای  $Q^2$  و سه مقدار ملاک، قدرت پیش‌بینی قوی سازه‌های درون‌زای مدل و برازش مناسب مدل ساختاری تأیید می‌شود و همچنین مقادیر به‌دست‌آمده  $R^2$  برای تمامی سازه‌های درون‌زای، با توجه به سه مقدار ملاک، برازش نسبتاً قوی مدل ساختاری را تأیید می‌کند.

#### ۵-۳- برازش مدل کلی پژوهش

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. معیار  $GOF^1$  مربوط به بخش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است. بدین معنی که توسط این معیار، محقق می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش خود، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. معیار  $GOF$  توسط تننهاوس<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۰۴) ابداع گردید و طبق فرمول زیر محاسبه می‌گردد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲):

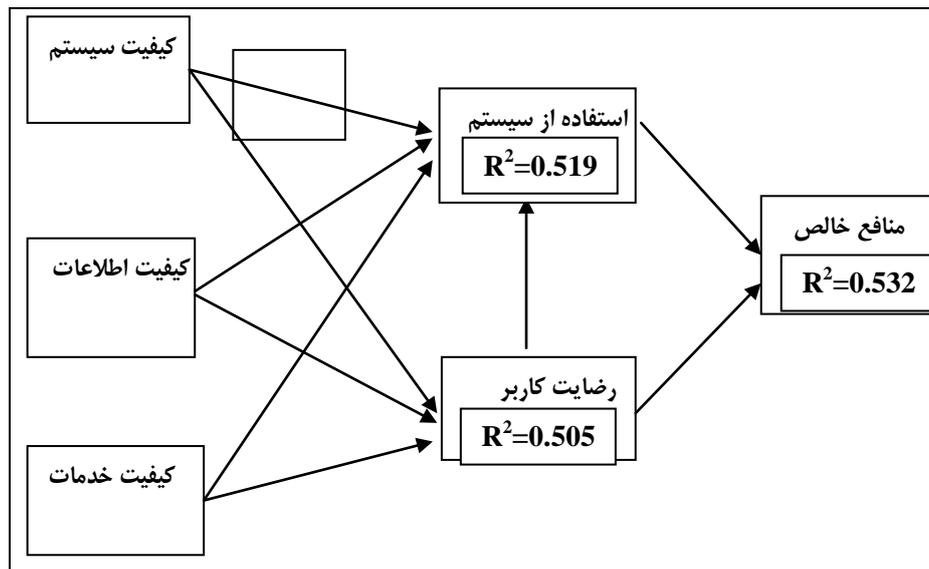
نشانه میانگین مقادیر اشتراکی هر سازه می‌باشد که برای ارزیابی کیفیت مدل‌های اندازه‌گیری از این معیار استفاده می‌شود. این معیار نشان می‌دهد که چه مقدار از تغییرپذیری شاخص‌ها (سؤالات) توسط سازه مرتبط با خود تبیین می‌شود و نیز مقدار میانگین مقادیر  $R^2$  سازه‌های درون‌زای مدل می‌باشد که برای بررسی برازش ساختاری مدل بکار گرفته می‌شود و نشان از میزان قوت سازه‌های درون‌زا با دیگر سازه‌ها دارد.

1. Goodness of Fit  
2. Tenenhaus et al

با توجه به سه مقدار ۰,۰۱، ۰,۲۵، و ۰,۳۶ که به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است (وتزلس، ۲۰۰۹) و حصول مقدار ۰,۵۶۲ برای GOF مدل پژوهش می‌توان بیان نمود که مدل کلی این پژوهش از برازش قوی برخوردار است و مورد تأیید قرار می‌گیرد.

#### ۵-۴-آزمون فرضیه‌ها

پس از تأیید برازش مدل‌های اندازه‌گیری، مدل ساختاری و مدل کلی، مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در روش PLS، پژوهشگر اجازه می‌یابد که به بررسی و آزمون فرضیه‌های پژوهش خود پرداخته و به یافته‌های پژوهش برسد. برای بررسی فرضیه‌ها دو معیار مورد استفاده قرار می‌گیرد: الف) بررسی ضرایب معناداری Z مربوط به هر یک از فرضیه‌ها ب) بررسی ضرایب استاندارد شده مسیرهای مربوط به فرضیه‌ها.



شکل ۲. الگوی پژوهش در حالت ضرایب تخمین استاندارد و ضرایب معناداری

با توجه به شکل (۲) و همچنین جدول (۵) که نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش را نشان می‌دهد، از میان فرضیه‌های پژوهش ۷ فرضیه دارای عدد معناداری بیشتر از ۱/۹۶

ارزیابی موفقیت سیستم یکپارچه مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور ... ۱۴۷۵

بوده‌اند که در نتیجه مورد تأیید واقع شده است و دو فرضیه (فرضیه اول و پنجم) دارای عدد معناداری کمتر از ۱/۹۶ است که رد شده است.

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتیجه	معناداری	میزان تأثیر (تخمین استاندارد)	فرضیه‌ها
-------	----------	-------------------------------------	----------

کیفیت سیستم

یکپارچه مالیاتی دارد. نتایج حاصل از فرضیه اول با کار پژوهشی کلاین<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) و مک‌گیل و همکاران (۲۰۰۳) هم‌خوانی دارد. با توجه به تأثیر مثبت و معنادار کیفیت سیستم یکپارچه مالیاتی بر رضایت کاربر و همچنین رضایت کاربر بر استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی می‌توان چنین بیان نمود که کیفیت سیستم یکپارچه مالیاتی از طریق غیرمستقیم (از طریق متغیر رضایت کاربر) بر استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی تأثیر می‌گذارد. نتایج حاصل از فرضیه دوم با کار پژوهشی سدون و کیو (۱۹۹۶)، پیترو و همکاران (۲۰۰۸) و رای و همکاران (۲۰۰۲) هم‌خوانی دارد. نتایج حاصل از فرضیه سوم با کار پژوهشی پیترو و همکاران (۲۰۰۸)، و بهرامیان و همکاران (۱۳۹۲) هم‌خوانی دارد. ضریب تعیین متغیر مکنون درون‌زا استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی ۰٫۵۱۹ می‌باشد. این معیار نشان می‌دهد که ۵۱ درصد از تغییرات در متغیر استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی قابل استناد به متغیرهای کیفیت سیستم، کیفیت اطلاعات، کیفیت خدمات و رضایت کاربر از سیستم یکپارچه مالیاتی است و بقیه تغییرات متغیر استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی ناشی از عواملی غیر از متغیرهای کیفیت سیستم، کیفیت اطلاعات، کیفیت خدمات و رضایت کاربر از سیستم یکپارچه مالیاتی است. نتایج حاصل از فرضیه چهارم با کار پژوهشی سدون و کیو (۱۹۹۶)، رای و همکاران (۲۰۰۲)، مک‌گیل و همکاران (۲۰۰۳) و آلموتیری و سابرایمین (۲۰۰۵) هم‌خوانی دارد. نتایج حاصل از فرضیه پنجم با کار پژوهشی ماربل (۲۰۰۳) هم‌خوانی دارد و با کار پژوهشی هالوی<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۰۷)، وو و ونگ (۲۰۰۶)، آلموتیری و سابرایمین (۲۰۰۵)، مک‌گیل و همکاران (۲۰۰۳) و سدون و کیو (۱۹۹۶) در تضاد است. نتایج حاصل از فرضیه ششم با کار پژوهشی هالوی و همکاران (۲۰۰۷) و بهرامیان و همکاران (۱۳۹۲) هم‌خوانی دارد. ضریب تعیین متغیر مکنون درون‌زا رضایت کاربر از سیستم ۰٫۵۰۵ می‌باشد. این معیار نشان می‌دهد که ۵۰ درصد از تغییرات در متغیر رضایت کاربر از سیستم قابل استناد به متغیرهای کیفیت سیستم، کیفیت اطلاعات و کیفیت خدمات سیستم یکپارچه مالیاتی است و بقیه تغییرات متغیر استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی ناشی از

---

1. Klein

2. Halawi

عواملی غیر از متغیرهای کیفیت سیستم، کیفیت اطلاعات، و کیفیت خدمات سیستم یکپارچه مالیاتی است. نتایج حاصل از فرضیه هفتم با کار پژوهشی هالاوی و همکاران (۲۰۰۷)، وو و ونگ (۲۰۰۶)، مک‌گیل و همکاران (۲۰۰۳) و رای و همکاران (۲۰۰۲) هم‌خوانی دارد. مفروض قرار دادن چنین رابطه‌ای با مدل پذیرش فن‌آوری و همچنین نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده که مبین تأثیر نگرش بر رفتار هستند، نیز مطابقت می‌نماید (رای و همکاران، ۲۰۰۲). نتایج حاصل از فرضیه هشتم با کار پژوهشی سدون و کیو (۱۹۹۶)، رای و همکاران (۲۰۰۲)، ترک‌زاده و دال (۱۹۹۹) و پیتر و همکاران (۲۰۰۸) هم‌خوانی دارد. نتایج حاصل از فرضیه نهم با کار پژوهشی هالاوی و همکاران (۲۰۰۷)، مک‌گیل و همکاران (۲۰۰۳) و رای و همکاران (۲۰۰۲) هم‌خوانی دارد. ضریب تعیین متغیر مکنون درون‌زا منافع خالص سیستم یکپارچه مالیاتی ۰٫۵۳۲ می‌باشد. این معیار نشان می‌دهد که ۵۳ درصد از تغییرات در منافع خالص سیستم یکپارچه مالیاتی در سازمان امور مالیاتی قابل استناد به متغیرهای استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی و رضایت کاربر از سیستم است و بقیه تغییرات متغیر منافع خالص سیستم یکپارچه مالیاتی ناشی از عواملی غیر از استفاده از سیستم یکپارچه مالیاتی و رضایت کاربر از سیستم است.

با توجه به اهمیت تأثیر کیفیت سیستم یکپارچه مالیاتی، کیفیت اطلاعات یکپارچه مالیاتی و کیفیت خدمات سیستم یکپارچه مالیاتی بر استفاده و رضایت کاربران از سیستم و درنهایت تأثیرگذاری استفاده از سیستم و رضایت کاربر از سیستم بر منافع خالص سیستم یکپارچه مالیاتی پیشنهاد می‌شود که سازمان امور مالیاتی اقداماتی را در جهت بهبود و توسعه کیفیت سیستم، اطلاعات و خدمات سیستم یکپارچه مالیاتی به‌عمل بیاورد تا به‌طور کامل از ظرفیت این سیستم استفاده گردد. این اقدامات در قالب پیشنهادهای مهم و اساسی زیر ارائه می‌گردد:

- اتخاذ تدابیری به‌منظور کاهش پیچیدگی سیستم به‌نحوی که استفاده از آن برای کاربران آسان باشد.

- بالا بردن امنیت سیستم، کاهش زمان پاسخگویی سیستم و کاهش خطاهای موجود در سیستم (چراکه یکی از عوامل اصلی بی‌اعتمادی کاربران به سیستم خطاهای آن است).
- ارتقای جامعیت، دقت، صحت، به‌روز بودن، مطلوبیت ارائه گزارش‌ها سیستم و به‌موقع بودن اطلاعات.
- رسیدگی به شکایت‌های کاربران در مورد نحوه کارکرد سیستم به‌سرعت انجام گیرد.
- خدمات وعده داده شده به کاربران در موعد مقرر صورت گیرد، خدمات و پشتیبانی به‌صورت دائمی و همیشگی باشد و همچنین در صورت نیاز به اصلاح سیستم، به نیازهای کاربران توجه گردد.

## منابع

۱. بهرامیان، حمیده، فرج‌ا... رهنورد و جمشید صدقیانی (۱۳۹۲). «ارزشیابی سیستم‌های اطلاعاتی در وزارت نیرو و شرکت‌های تابعه»، *مطالعات کمی در مدیریت*، شماره ۴، صص ۲۳-۴۶.
۲. پسندیده، اکرم و غلامرضا شاه‌محمدی (۱۳۹۲). «ارزیابی عملکرد سامانه جامع نیروی انسانی ناجا»، *فصلنامه منابع انسانی ناجا*، شماره ۳۴، صص ۲۹-۴۸.
۳. حافظ‌نیا، محمدرضا (۱۳۸۷). *مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی*. تهران: انتشارات سمت. چاپ پانزدهم.
۴. داوری، علی و آرش رضازاده (۱۳۹۲). *مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار*. تهران: انتشارات جهاد دانشگاهی واحد تهران.
۵. لاودن، کنت و لاودن، جین پریس (۱۳۹۲). *سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت*. ترجمه سید اکبر مصطفوی و سید مجتبی حسینی، تهران: انتشارات فدک ایساتیس.
6. Ahn, Tony, Ryu, Seewon, and Han, Ingoo. (2004). The impact of the online and offline features on the user acceptance of Internet shopping malls. *پ* Vol. 3, Pp.405-420.

7. Almutairi, H. and Subramanian, GH. (2005). An empirical application of the DeLone and McLean model in the Kuwaiti private sector, *Journal of Management Information Systems*, Vol. 45, No. 3, Pp. 113-122.
8. Chin, W. W. (1998). Overview of the PLS Method, Online available from <http://discnt.cba.uh.edu/chin/PLSINTRO.HTM>. Pp. 1-3
9. Cronbach, L. (1951). Coefficient Alpha and the Internal Structure of Tests, *Psychological Monographs*, Vol. 16, Pp. 297-334.
10. Davis, F.D., Bagozzi, R.P. Warshaw. (1989). User acceptance of computer technology: A comparison of two theoretical models, *MIS Quarterly*, Vol. 35, No. 8, Pp. 982-1003.
11. Davis, G. B., and Hamann, J. R. (1988). In context information systems assessment: A proposal and evaluation, *Journal of Management Information Systems*, Pp. 283-296. North-Holland.
12. DeLone, W., and McLean, E. (2003). The DeLone and McLean model of information systems success: A ten-year update, *MIS Quarterly*, Vol. 19, No. 4, Pp. 9-30.
13. Delone, W.H. & E.R.Mclean, E.R. (1992). Information systems success: The quest for the dependent variable, *MIS Quarterly*, Vol. 3, No. 1. Pp. 60-95.
14. Dwivedi, Yogesh K., Wade, Michael R., Schneberger, Scott L. (2012). Information Systems Theory Explaining and Predicting, *Journal of Management Information Systems*, Vol. 28.
15. Farbey, B., Land, F. & Targett, D. (1999). Rethinking Management Information System, Pp. 204-228. New York: Oxford University Press
16. Feng, Te-Tai., Tien, Chengli., Feng, Zhi-Yuan., and Lai, Pin-Jhen. (2014). Web Site Quality and Online Trading Influences on Customer Acceptance of Securities Brokers, *Journal of Management Information Systems*, Vol. 19, No. 1. Pp. 29-49
17. Fornell, C., & Larcker, D. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error, *Journal of Marketing Research*, Vol. 18, No. 1, Pp. 39-50.
18. Gable, G., Sedera, D., and Chan, T. (2008). Re-conceptualizing Information System Success: the IS-Impact Measurement Model, *Journal of Management Information Systems*, Vol. 9, No. 7, Pp. 377-408.
19. Halawi, LA., Mccarthy, RV. And Aronson, JE. (2007). An empirical investigation of knowledge-management systems success, *Journal of Management Information Systems*, Vol. 48, No. 2, Pp. 121-135

20. Henseler, J., Ringle, C., & Sinkovics, R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. *Journal of International Business Research*, Vol. 20, Pp. 277-320.
21. Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: a review of four recent studies. *Journal of International Business Research*, Vol. 20, No. 2, Pp. 195-204.
22. Klein, R. (2007). An empirical examination of patient-physician portal acceptance. *Journal of Management Information Systems*, Vol. 16, No. 6, Pp. 751-760.
23. McGill, T., Hobbs, V. and Klobas, Jane. (2003). User-developed applications and information systems success: a test of DeLone and McLean's model. *Journal of Management Information Systems*, Vol. 16, No. 1, Pp. 24-45.
24. Nunnally, J. (1978). *Psychometric Theory*. New York, NY: McGraw-Hill.
25. Petter, S., DeLone, W., and McLean, E. (2008). Measuring Information Systems Success: Models, Dimensions, Measures, and Interrelationships. *Journal of Management Information Systems*, Vol. 17, Pp. 236-263.
26. Petter, Stacie, and McLean, Ephraim R. (2009). A meta-analytic assessment of the DeLone and McLean IS success model: An examination of IS success at the individual level. *Journal of Management Information Systems*, Vol. 46, Pp. 159-166.
27. Rai, A., Lang, SS. and Welker, RB. (2002). Assessing the validity of IS success models: an empirical test and theoretical analysis. *Journal of Management Information Systems*, Vol. 13, No. 1, Pp. 5-69.
28. Seddon, P. B., and Kiew, K. Y. (1994). A Partial Test and Development of the DeLone and McLean's Model of IS Success. *Proceedings of the 1994 International Conference on Information Systems*, Vancouver, Canada, 1994.
29. Tenenhaus, M.; Amato, S. & Esposito Vinzi, V. (2004). A global Goodness-of-Fit index for PLS structural equation modeling. *Journal of Management Information Systems*, Pp. 739-742.
30. Torkzadeh, G. and Doll, WJ. (1999). The development of a tool for measuring the perceived impact of information technology on work. *Journal of Management Information Systems*, Vol. 27, No. 3, Pp. 327-339.
31. Wetzels, M., Odekerken-Schroder, G., & Van Oppen, C. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration. *Journal of Management Information Systems*, Vol. 33, No. 1, Pp. 177-192.

32. Wu, J. and Wang, Y. (2006). Measuring KMS success: A respecification of the DeLone and McLean-Pfleger model  
Vol. 43, Pp. 728-739.
33. Wyatt, J.C. & Wyatt, S.m. (2003). When and how to evaluate health information systems?  
Vol. 69, No. 2, Pp. 251-259.
34. Zaied, Abdel Nasser H. (2012). An Integrated Success Model for Evaluating Information System in Public Sectors  
Vol. 3, No. 6, Pp. 14-35.



## چالش‌ها و فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی (مطالعه موردی: استان ایلام)

فاطمه نادی

دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ایلام، ایران

علیرضا پورسعید<sup>۱</sup>

دانشیار گروه ترویج و آموزش کشاورزی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ایلام، ایران،

a\_poursaeed@yahoo.com

### چکیده

تحقیق حاضر باهدف شناسایی چالش‌ها و فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی استان ایلام انجام گرفت. جامعه آماری تحقیق شامل کلیه کارشناسان جهاد کشاورزی استان ایلام (N=۴۲۱) بود. نمونه آماری تحقیق با استفاده از فرمول کوکران و روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای با انتساب متناسب، ۲۰۰ نفر برآورد گردید. ابزار جمع‌آوری داده‌ها، پرسشنامه‌ای محقق‌ساخته می‌باشد که روایی صوری و محتوایی آن توسط استاد مربوطه تأیید و میزان پایایی آن از طریق ضریب آلفای کرونباخ ( $\alpha = ۰.۸۳/۴$ ) تعیین شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز به کمک نرم‌افزار SPSS در دو بخش آمار توصیفی و تحلیل عاملی اکتشافی انجام شد. نتایج حاصل از تحلیل عاملی در بخش مربوط به شناسایی چالش‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی، منجر به شناسایی ۷ عامل (شامل چالش‌های رفاهی، اقتصادی، ساختاری، سیاسی، آموزشی، اجتماعی و فرهنگی) گردید. عامل‌های مذکور در مجموع ۷۱/۷۹۹ درصد از کل واریانس را تبیین نمودند. نتایج تحلیل عاملی در بخش مربوط به شناسایی فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی نیز منجر به شناسایی ۷ عامل (شامل فرصت‌های اقتصادی، رفاهی، ساختاری، آموزشی، فرهنگی، اجتماعی و سیاسی) شد که این عامل‌ها نیز در مجموع ۶۵/۲۵۹ درصد از واریانس کل را تبیین نمودند. در بخش مربوط به چالش‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی، چالش‌های رفاهی با مقدار ویژه ۴/۲۸۲ بیشترین سهم (۵/۴۶۸ درصد) و چالش‌های فرهنگی (عامل آخر) با مقدار ویژه ۱/۴۴۶ کمترین سهم (۵/۵۶۲ درصد) را در تبیین واریانس کل داشتند. همچنین در بخش مربوط به فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی، فرصت‌های اقتصادی با مقدار ویژه ۳/۷۸۸ بیشترین سهم (۱۳/۵۲۹ درصد) و فرصت‌های سیاسی با مقدار ویژه ۱/۵۶۸ کمترین سهم (۵/۶۰۰ درصد) را در تبیین واریانس کل داشتند.

طبقه‌بندی JEL: H2, H20

کلیدواژه‌ها: چالش‌ها، فرصت‌ها، معافیت مالیاتی، بخش کشاورزی، استان ایلام

## ۱- مقدمه

دولت‌ها برای بهبود اوضاع اقتصادی، خط‌مشی‌ها و تدابیری به کار می‌برند که به سیاست‌های اقتصادی معروف است. سیاست‌گذاری اقتصادی، به مجموعه اقدامات و دخالت‌های دولت در اقتصاد به‌منظور تحقق اهداف اقتصادی و اجتماعی معین، با استفاده از ابزارهای تحت مهار خود، در چارچوب امکانات و محدودیت‌ها اطلاق می‌شود. هدف اساسی از سیاست‌گذاری‌های دولت، عبور از وضع موجود و رسیدن به وضع مطلوب است. سیاست‌گذاری‌ها در ارتباط با یکدیگر و به‌طور هماهنگ اعمال می‌شوند. از جمله این سیاست‌ها، سیاست‌های اقتصادی هستند که ابزار اساسی اقتصاد کلان محسوب می‌گردند و به چهار دسته کلی شامل سیاست‌های مالی، سیاست‌های پولی، سیاست‌های درآمدی و سیاست‌های اقتصاد خارجی تقسیم می‌شوند (مجدزاده طباطبایی، ۱۳۷۶: ۷۷). در بین سیاست‌های مختلف اقتصادی، سیاست‌های پولی و مالی، مهم‌ترین ابزار سیاست‌گذاران برای رسیدن به اهداف کلان اقتصادی از جمله توزیع عادلانه درآمد، افزایش نرخ رشد اقتصادی، افزایش سطح اشتغال و ثبات قیمت‌ها می‌باشند و قادرند بخش‌های مختلف اقتصادی را به‌طور مستقیم و غیرمستقیم تحت تأثیر قرار دهند (مجدزاده طباطبایی، ۱۳۷۶: ۷۹).

سیاست‌های مالی، مجموعه تدابیر و اقداماتی هستند که نظام مالی دولت را از نظر درآمدها و هزینه‌ها، به‌منظور دستیابی به اهداف اقتصادی (مانند سرمایه‌گذاری، رشد اقتصادی و...) تحت تأثیر قرار می‌دهند. دولت‌ها با استفاده از ابزار سیاست مالی، بر متغیرهای کلان اقتصادی (مانند سطح تولید، مصرف، سرمایه‌گذاری، سطح قیمت‌ها و نرخ بیکاری) اثر می‌گذارند و از طریق مخارج خود و مالیات‌ها، می‌توانند حجم فعالیت‌های بخش دولتی و خصوصی را در کل اقتصاد تعیین نمایند. تغییر این مخارج و مالیات‌ها، به‌عنوان یکی از ابزار مهم اقتصادی در دست دولت‌ها قرار دارد (برانسون، ۱۳۷۰).

مالیات یا درآمد پاک، یکی از درآمدهای پایدار در بیشتر جوامع و دولت‌هاست که نقش مهمی در تأمین بودجه و هزینه‌های عمومی کشورها دارد. دولت‌ها با وضع مالیات می‌توانند باعث رشد و پیشرفت اقتصادی جوامع خود شوند. به‌گونه‌ای که با هدایت‌کردن

درآمد ناشی از مالیات به سمت سرمایه‌گذاری - از طریق اعطای تسهیلات بلندمدت بانکی - می‌توانند باعث رشد و شکوفایی و رونق واحدهای اقتصادی شوند. در نتیجه با افزایش درآمد واحدهای اقتصادی، میزان درآمدهای مالیاتی دولت نیز افزایش پیدا می‌کند.

اخذ مالیات از یک فعالیت خاص یا اعطای معافیت مالیاتی به آن، بیشتر در جهت تخصیص بهینه منابع صورت می‌گیرد. علاوه بر این، اعطای معافیت مالیاتی به برخی فعالیت‌ها در مناطق خاص علاوه بر هدف تخصیص منابع، هدف توزیعی را نیز دنبال می‌کند. به همین منظور دولت‌ها، در چارچوب قوانین مالیاتی برحسب شرایط موجود، به اخذ مالیات یا اعطای معافیت مالیاتی می‌پردازند تا بدین‌وسیله ضمن دستیابی به اهداف درآمدی و عدالت اجتماعی، جهت‌دهی به فعالیت‌های اقتصادی را نیز پوشش دهند. البته اعطای معافیت‌ها و تعیین حد و مرز آن‌ها در کشورهای مختلف با توجه به اهدافی که آن جامعه تعقیب می‌کند، متفاوت می‌باشد (آقایی، ۱۳۸۰: ۱-۲).

در ادبیات اقتصادی آمده است که معافیت مالیاتی می‌تواند یک ابزار تشویقی در امر سرمایه‌گذاری باشد؛ اما تجربه نشان داده است که معافیت مالیاتی در تمام موارد نمی‌تواند به‌عنوان یک ابزار تشویقی مناسب به‌کار رود. عده‌ای از صاحب‌نظران اقتصادی، ارائه معافیت‌ها یا مشوق‌های مالیاتی در سیستم مالیات را دارای آثار سوء دانسته و معتقدند که هرچه فهرست کالاها و خدمات معاف از مالیات مختصر باشد، کارایی، افزایش و هزینه‌های اجرای سیستم مالیاتی، کاهش خواهند یافت. به‌عبارت‌دیگر از منظر این گروه، ارائه معافیت‌های مالیاتی در سیستم مالیات، نقض منطق اصلی در سیستم مالیاتی بوده و هزینه اجرایی و کارآمدی مالیات را تهدید می‌کند (موسوی جهرمی و توتونچی ملکی، ۱۳۹۴: ۱۰۴).

لذا آنچه باید موردتوجه قرار گیرد این است که مشوق‌ها و معافیت‌های پرهزینه مالیاتی، ضمن نقض اهداف اولیه سیاست‌های کلان اقتصادی یعنی عدالت مالیاتی، هزینه زیادی را به اقتصاد ملی تحمیل می‌کنند و باعث انحراف منابع از محل اصلی خود می‌شوند؛ بنابراین گام‌های بعدی باید در راستای بازنگری و اصلاح سیاست‌های تشویق

سرمایه‌گذاری و به‌ویژه انتخاب مشوق‌های مؤثر برداشته شوند (عبدی و رضایی، ۱۳۹۴: ۳۰).

بررسی ظرفیت بالقوه مالیاتی در ایران حاکی از وجود شکاف قابل توجه بین ظرفیت بالقوه مالیاتی و وصولی‌های بالفعل آن است؛ بنابراین چنانچه اقدامی جدی در جهت اصلاح آن و رفع مشکلات موجود، صورت نگیرد، سیستم مالیاتی حاضر، قادر به تأمین بخش عمده‌ای از هزینه‌های دولت نخواهد بود (صادقی و فدایی خوراسگانی، ۱۳۸۱: ۶۵). پایین بودن درآمدهای مالیاتی دولت نسبت به تولید ناخالص داخلی - با توجه به روبه پایان بودن ذخایر نفتی و احتمال کاهش درآمدهای دولت - دولت را بر آن داشته است تا با انجام اصلاحاتی در ساختار مالیاتی کشور، درآمدهای خود را از محل دیگری افزایش داده و کسری درآمد مالیاتی خود را جبران نماید. این در حالی است که بخش کشاورزی به‌عنوان یکی از مهم‌ترین بخش‌های اقتصادی کشور در حال حاضر از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. در واقع بخش کشاورزی به‌عنوان مهم‌ترین بخش استفاده‌کننده از معافیت‌های مالیاتی، سهم عمده‌ای در کاهش درآمدهای دولت دارد؛ اما به دلیل موقعیت استراتژیک و اهمیت ملی بخش کشاورزی و حساسیت فعالیت‌های آن، دولت ملزم به اتخاذ سیاست‌های حمایتی و تشویقی نظیر معافیت مالیاتی برای فعالیت‌های تحت پوشش این بخش شده است (شیرخانی، ۱۳۸۵: ۱۴۲-۱۴۱). با این وجود و بر اساس آخرین آمار منتشر شده توسط مرکز آمار ایران در سال ۱۳۹۵، رشد ارزش افزوده بخش کشاورزی، تنها ۳/۵ درصد می‌باشد (مرکز آمار ایران، ۱۳۹۵).

"استان ایلام به لحاظ برخورداری از تنوع خاص اقلیمی و استعداد آب و هوایی و خاک حاصلخیز، یکی از قطب‌های کشاورزی کشور محسوب می‌شود و سهم فعالیت‌های زراعی، شکار و جنگلداری و ماهیگیری آن، از ارزش افزوده کل به ترتیب ۱/۱۸ و ۰/۴۵ درصد می‌باشد" که می‌توان گفت به تناسب پتانسیل‌های موجود، از رشد و توسعه چندانی برخوردار نبوده است. وجود پاره‌ای مسائل و مشکلات خاص - از جمله کمبود آب، خشک‌سالی، تغییرات نامشخص جوی، دانش کم کشاورزان و ناآگاهی‌های آن‌ها در مورد فناوری کشاورزی، کمبود منابع لازم برای سرمایه‌گذاری، عدم سرمایه‌گذاری بخش خصوصی به دلیل ساختار نامناسب اقتصادی، دیربازده بودن بخش کشاورزی و ریسک

بالا - موجب شده است تا بخش کشاورزی استان نیازمند حمایت و توجه ویژه، جهت دستیابی به هدف خودکفایی و رشد تولیدات داخلی باشد (سالنامه آماری استان ایلام، ۱۳۹۵)؛ بنابراین با توجه به آنچه گفته شد تحقیق حاضر در نظر دارد به بررسی چالش‌ها و فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی بپردازد.

گروه پژوهشی مطالعات اقتصادی و مالی بیمه (۱۳۹۵) در "تحلیل مالیات در صنعت بیمه" بیان می‌دارند که در صورت معافیت کارگزاران و نمایندگان از پرداخت مالیات بر مشاغل و نیز در کنار این اقدام کاهش کارمزد آن‌ها به میزان ۸ درصد مالیاتی که قبلاً پرداخت می‌کردند، عملاً بیمه‌گذاران از پرداخت مالیات مضاعف به سازمان مالیاتی مصون نگاه داشته شده‌اند. از سوی دیگر نیز حق بیمه دریافتی از بیمه‌گذاران برای ارائه پوشش‌های بیمه‌ای کاهش خواهد یافت. در چنین حالتی در شرایط رکودی تقاضای بیمه با کاهش حق بیمه دریافتی افزایش خواهد یافت و نیز با کاهش حق بیمه بیمه‌نامه‌های مختلف، ضریب نفوذ بیمه افزایش خواهد یافت که در چنین وضعیتی مقدار مطلق درآمدهای ناشی از مالیات بر ارزش افزوده در اثر افزایش تعداد بیمه‌نامه‌های فروخته شده یا ریسک پذیرفته شده افزایش خواهد یافت و کاهش درآمد مالیاتی ناشی از کاهش یا معافیت مالیات مستقیم بر کارمزد نمایندگان و کارگزاران جبران خواهد شد. مختاری (۱۳۹۴) در "بررسی اثر مشوق‌های مالیاتی در جذب سرمایه‌گذاری‌های مستقیم خارجی (در ایران)" به این نتیجه رسید که بین جذب سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی و متغیرهای مشوق مالیاتی، حفظ توان رقابتی، معافیت مالیاتی و موافقت‌نامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف اثر مثبت و معناداری وجود دارد و می‌توان بیان نمود که با افزایش مشوق‌های مالیاتی، جذب سرمایه‌گذار خارجی افزایش خواهد یافت.

باقری و همکاران (۱۳۹۳) در "بررسی رابطه بین معافیت موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم و بازده سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار" به این نتیجه رسیدند که بین میزان معافیت موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم و بازده سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود ندارد. به عبارت دیگر در حال حاضر، استفاده از معافیت مالیاتی مذکور، انگیزه اصلی شرکت‌ها برای پیوستن به بورس اوراق بهادار تلقی نمی‌شود.

حکیمی (۱۳۹۳) در "بررسی تأثیر اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم بر سرمایه‌گذاری در مناطق مختلف ایران" با برآورد مدل به روش pool به این نتیجه رسید که به‌طور کلی در سطح مناطق سه‌گانه طی بازه زمانی ۱۴ ساله (۱۳۸۶-۱۳۷۳) پیوسته به‌طور معناداری رابطه معکوس بین مالیات و سرمایه‌گذاری وجود دارد. همچنین با ایجاد برش در دو مقطع قبل و بعد از اصلاح قانون، در دو منطقه پیشرفته صنعتی و کمتر صنعتی ملاحظه گردید که یک رابطه معنادار منفی وجود دارد اما در منطقه عقب‌مانده صنعتی، پیوسته در دو مقطع زمانی، رابطه بی‌معنا وجود داشته و دارد. لذا پیشنهاد شده است که در سطح عقب‌مانده صنعتی از مشوق‌های غیرمالیاتی و نیز با توجه به شرایط هر یک از استان‌ها، از استراتژی و سیاست‌های مصدافی استفاده شود.

فرهمند (۱۳۹۳) به بررسی "نقش معافیت‌های مالیاتی بر توسعه باشگاه‌های کوچک ورزشی از دیدگاه مدیران باشگاه‌ها و کارشناسان ورزشی شهر اصفهان" پرداخت. نتایج تحقیق نشان داد که از دیدگاه مدیران و کارشناسان، معافیت‌های مالیاتی و معافیت‌های مالیاتی پایه و معافیت‌های مالیاتی موضوعی بر توسعه باشگاه‌های کوچک ورزشی نقش دارد. ولی بین دیدگاه کارشناسان و مدیران باشگاه‌ها در خصوص معافیت‌های مالیاتی تفاوتی مشاهده نشد.

داستانی (۱۳۹۲) در تحقیق خود با عنوان "نقش معافیت‌های مالیاتی بر توسعه ورزش حرفه‌ای کشور از دیدگاه مدیران باشگاه‌ها و کارشناسان ورزشی" به این نتیجه رسید که معافیت‌های مالیاتی بر توسعه ورزش حرفه‌ای کشور، تأثیر معنی‌دار دارد. همچنین از دیدگاه مدیران باشگاه‌ها میزان تأثیر معافیت‌های مالیاتی بر توسعه ورزش حرفه‌ای کشور ۰/۷۰ به دست آمد. از دیدگاه کارشناسان ورزشی، این میزان تأثیر ۰/۷۳ به دست آمد.

سپنچی (۱۳۹۲) در "بررسی نقش مشوق‌های مالیاتی بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در کشورهای منتخب آسیایی با استفاده از رهیافت داده‌های تابلویی" به این نتیجه رسید که رابطه معنی‌داری بین معافیت‌های مالیاتی و سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی وجود دارد و با افزایش معافیت‌های مالیاتی، سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی افزایش می‌یابد.

اجه بارک و کائونیتز<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) در مطالعه خود با عنوان "آیا کاهش مالیات بر حقوق باعث افزایش اشتغال نیروی کار جوان می‌شود؟"، به این نکته اشاره کردند که در سال ۲۰۰۷ در سوئد مالیات بر حقوق نیروی کار جوان، به‌طور قابل توجهی کاهش یافت به‌گونه‌ای که هزینه مالیاتی این طبقه سنی به‌شدت کاهش پیدا کرد؛ اما بر اساس یافته این محققان، اثر این سیاست محرک مالی بر روی اشتغال و دستمزد، بسیار کوچک بوده و کسش تقاضای نیروی کار نیز ۳۱ / ۰- بوده است. از آنجاکه این تخفیف برای نیروی کار شاغل نیز اعمال شده بود بنابراین هزینه‌های آن برای دولت بسیار بالا و قابل توجه بود. لذا، در مقایسه با منافع آن، سیاست کاهش مالیات بر حقوق نیروی کار جوان، یک روش ناکارآمد برای تحریک اشتغال کامل نتیجه‌گیری شده است.

رپتی و کرون<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) در خصوص اثرات معافیت‌های مالیاتی بر رشد اقتصادی، با تأکید بر تأثیر بلندمدت توزیع نامتوازن درآمدها بر رشد اقتصادی، نقش معافیت‌های بلندمدت را در رشد قابل توجه دانسته‌اند.

آنجلوپولوس و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) به مطالعه پیامدهای کمی تغییرات در ترکیب مالیات‌ها بر رشد بلندمدت و مطلوبیت مورد انتظار طول زندگی برای اقتصاد انگلستان در یک الگوی تعادل عمومی پویا پرداختند و نشان دادند که اگر هدف سیاست مالیاتی ارتقاء رشد بلندمدت از طریق تغییر نرخ‌های نسبی مالیاتی باشد، باید مالیات بر درآمد نیروی کار کاهش یابد و هم‌زمان مالیات‌های بر مصرف یا سرمایه افزایش یابند تا جبران درآمد مالیاتی ازدست‌رفته بشود.

رومر<sup>۴</sup> (۲۰۱۲) در مقاله‌ای با عنوان "اثرات تغییرات مالیات بر اقتصاد کلان آمریکا نتیجه گرفت ۱ درصد افزایش در مالیات باعث کاهش ۳ درصدی رشد اقتصادی پس از دو سال بعد می‌شود.

لی و گوردن<sup>۵</sup> (۲۰۰۹) در مطالعه‌ای بین‌کشوری با عنوان "ساختار مالیات و رشد اقتصادی" در ۷۰ کشور طی دوره ۱۹۸۰-۱۹۹۷ در قالب مدل پنل دیتا نتیجه گرفتند

---

1. Egebark & Kaunitz  
 2. Repetti & Caron  
 3. Angelopoulos et al.  
 4. Romer  
 5. Li & Gordon

کاهش ۱ درصد مالیات بر درآمد شرکت‌ها، منجر به افزایش رشد اقتصادی به میزان ۱ تا ۲ درصد می‌شود.

## ۲- روش‌شناسی تحقیق

تحقیق حاضر به منظور شناسایی چالش‌ها و فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی استان ایلام انجام شد. جامعه آماری تحقیق شامل کلیه کارشناسان جهاد کشاورزی استان ایلام ( $N=421$ ) بود. نمونه آماری تحقیق با استفاده از فرمول کوکران و روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای با انتساب متناسب، ۲۰۰ نفر برآورد گردید (رابطه ۱ و جدول ۱).

(۱)

$$\begin{aligned} & \text{حجم نمونه قابل قبول} = z = 1/96 \\ & \text{میزان وجود آن صفت (0/5)} = q = \text{عدم وجود آن صفت (0/5)} \\ & \text{حجم کل جامعه} = d = \text{دقت احتمالی مطلوب یا سطح مجاز (0/05)} \end{aligned}$$

حجم نمونه	حجم جامعه	طبقات
۲۰	۴۱	شهرستان آبدانان
۲۲	۴۶	شهرستان ایلام
۱۷	۳۶	شهرستان ایوان
۱۳	۲۷	شهرستان بدره
۳۰	۶۳	شهرستان چرداول
۱۸	۳۸	شهرستان دره‌شهر
۳۸	۸۱	شهرستان دهلران
۱۱	۲۴	شهرستان سیروان
۱۸	۳۸	شهرستان مهران
۱۳	۲۷	شهرستان ملکشاهی
۲۰۰	۴۲۱	جمع کل

ابزار جمع‌آوری داده‌ها، پرسشنامه‌ای محقق ساخته می‌باشد که روایی صوری و محتوایی آن توسط استاد صاحب‌نظر تأیید گردید. به‌منظور تعیین پایایی ابزار تحقیق، تعداد ۳۰ پرسشنامه از پرسشنامه‌هایی که روایی آن‌ها تأیید گردیده و اصلاحات نهایی روی آن‌ها صورت گرفته بود، در جامعه مشابه با جامعه مورد مطالعه، توسط اجرای آزمون مقدماتی تکمیل گردید. پس از تکمیل پرسشنامه‌های مذکور، پاسخ‌ها جمع‌آوری و مورد ارزیابی قرار گرفت و در نهایت از طریق نرم‌افزار آماری SPSS نسخه ۲۲، ضریب آلفای کرونباخ (۸۳/۴) برای پرسشنامه محاسبه گردید (جدول ۲).

جدول ۲. مقادیر آلفای کرونباخ برای بخش‌های مختلف پرسشنامه

زیربخش	تعداد گویه	آلفای کرونباخ
چالش‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی	۳۲	۸۱/۲
فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی	۲۹	۸۰/۶
جمع	۶۱	۸۳/۴

متغیرهای مورد سنجش در تحقیق، شامل چالش‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی در استان ایلام (در قالب ۳۲ گویه) و فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی در استان ایلام (در قالب ۲۹ گویه) بودند. تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز در دو بخش آمار توصیفی و تحلیل عاملی اکتشافی انجام شد.

### ۳- یافته‌های تحقیق

#### ۳-۱- توصیف ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای نمونه آماری تحقیق

طیف سنی نمونه آماری تحقیق متشکل از افراد ۲۸ تا ۵۱ سال می‌باشد که ۳۶ درصد آنان را افراد ۳۰ تا کمتر از ۴۰ سال تشکیل داده‌اند. میانگین سنی نمونه آماری تحقیق ۳۷ سال و انحراف معیار آن ۱۰/۶۹ است. ۶۱ درصد پاسخ‌گویان را مردان تشکیل می‌دهند و سطح تحصیلات ۳۰/۵ درصد از پاسخ‌گویان، کارشناسی است. سابقه فعالیت افراد مورد مطالعه بین ۱ تا ۲۱ سال بود و بیشترین سابقه فعالیت مربوط به رده

۱۰ تا کمتر از ۱۵ سال می‌باشد. میانگین مهر و موم‌های فعالیت پاسخ‌گویان ۱۳ سال و انحراف معیار آن ۹/۵۶ بود (جدول ۳).

جدول ۳. توزیع فراوانی ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای نمونه آماری تحقیق

متغیر	سطوح	فراوانی	درصد	درصد تجمعی	شاخص مرکزی
سن	کمتر از ۳۰ سال	۶۷	۳۳/۵	۳۳/۵	۳۰ تا ۴۰ سال
	۳۰ تا کمتر از ۴۰ سال	۷۲	۳۶	۶۹/۵	
	۴۰ تا کمتر از ۵۰ سال	۳۹	۱۹/۵	۸۹	
	بالاتر از ۵۰ سال	۲۲	۱۱	۱۰۰	
جنسیت	زن	۱۲۲	۶۱	۶۱	مرد
	مرد	۷۸	۳۹	۱۰۰	
سطح تحصیلات	دیپلم	۱۲	۶	۶	کارشناسی
	کاردانی	۲۶	۱۳	۱۹	
	کارشناسی	۹۷	۴۸/۵	۶۷/۵	
	کارشناسی ارشد	۶۵	۳۲/۵	۱۰۰	
سابقه‌ی فعالیت	کمتر از یک سال	۲۵	۱۲/۵	۱۲/۵	۱۰ تا کمتر از ۱۵ سال
	۱ تا کمتر از ۵ سال	۲۱	۱۰/۵	۲۳	
	۵ تا کمتر از ۱۰ سال	۴۹	۲۴/۵	۴۷/۵	
	۱۰ تا کمتر از ۱۵ سال	۶۱	۳۰/۵	۷۸	
	۱۵ تا ۲۰ سال	۲۹	۱۴/۵	۹۲/۵	
	بالاتر از ۲۰ سال	۱۵	۷/۵	۱۰۰	

مأخذ: یافته‌های تحقیق

### ۳-۲- تحلیل عاملی چالش‌ها و فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش

#### کشاورزی

مرحله اول: جهت انجام تحلیل عاملی ابتدا آزمون کفایت نمونه‌برداری، برای حصول اطمینان از کفایت حجم نمونه محاسبه گردید. سپس از آنجاکه همبستگی بین گویه‌های

آزمون، زیربنای تحلیل عوامل است، برای اینکه مشخص شود همبستگی بین متغیرها برابر صفر نیست، از آزمون بارتلت استفاده شد.

نتایج به دست آمده از آزمون K.M.O و آماره بارتلت در سطح معنی داری بالاتر از ۰/۹۹، حاکی از مناسب بودن تحلیل عاملی برای بررسی چالش‌ها و فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی است (جدول ۴)؛ بنابراین پرسشنامه تحقیق را که بر مبنای مطالعات پیشین به تعداد ۶۲ گویه در مقیاس لیکرت (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد) تهیه شده بود، در اختیار نمونه آماری تحقیق قرار داده شد.

جدول ۴. مقدار KMO، آزمون بارتلت و سطح معنی داری

Sig	Bartlet Test	KMO	تحلیل عاملی
۰/۰۰۰	۸۲۲/۶۵۵	۰/۷۵۴	چالش‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی
۰/۰۰۰	۷۴۱/۱۸۳	۰/۷۲۱	فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی

مرحله دوم: جهت تعیین تعداد عامل‌ها از معیار مقدار ویژه استفاده شده است. مقدار ویژه که برای هر عامل نشان داده می‌شود، نسبتی از واریانس کل متغیرهاست که به وسیله آن عامل تبیین می‌شود. مقدار ویژه عبارت است از سهم نسبی هر عامل از کل واریانس تمامی متغیرهای تحقیق؛ یعنی هر چه مقدار ویژه برای یک عامل بیشتر باشد، سهم آن عامل در تبیین واریانس کل بیشتر است. در این تحقیق ۷ عامل با مقادیر ویژه بالاتر از ۱ برای چالش‌ها و ۷ عامل برای فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی شناسایی شد. باقی آن نیز مربوط به عواملی بود که در این تحلیل شناسایی نشده و یا مقادیر ویژه آن‌ها کمتر از یک بود. عوامل استخراج شده از تحلیل عاملی در بخش چالش‌ها و فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی به تفکیک، به همراه مقادیر ویژه، درصد واریانس و درصد واریانس تجمعی برای عامل در جدول ۵ آورده شده است.

جدول ۵. عوامل استخراج شده در بخش مربوط به چالش‌ها و فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی، مقدار ویژه، درصد واریانس و درصد واریانس تجمعی

چالش‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی				فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی				
درصد واریانس تجمعی	درصد واریانس	مقدار ویژه	عامل‌ها	درصد واریانس تجمعی	درصد واریانس	مقدار ویژه	عامل‌ها	ردیف
۱۶/۴۶۸	۱۶/۴۶۸	۴/۲۸۲	عامل رفاهی	۱۳/۵۲۹	۱۳/۵۲۹	۳/۷۸۸	عامل اقتصادی	عامل اول
۳۱/۷۷۸	۱۵/۳۱۰	۳/۹۸۱	عامل اقتصادی	۲۵/۸۶۲	۱۲/۳۳۳	۳/۴۵۳	عامل رفاهی	عامل دوم
۴۲/۷۶۶	۱۰/۹۸۸	۲/۸۵۷	عامل ساختاری	۳۵/۶۵۹	۹/۷۹۷	۲/۷۴۳	عامل ساختاری	عامل سوم
۵۲/۳۸۰	۹/۶۱۴	۲/۵۰۰	عامل سیاسی	۴۴/۵۴۴	۸/۸۸۵	۲/۴۸۸	عامل آموزشی	عامل چهارم
۵۹/۹۷۷	۷/۵۹۷	۱/۹۷۵	عامل آموزشی	۵۳/۰۶۱	۸/۵۱۶	۲/۳۸۵	عامل فرهنگی	عامل پنجم
۶۶/۲۳۷	۶/۲۵۹	۱/۶۲۷	عامل اجتماعی	۵۹/۶۵۹	۶/۵۹۸	۱/۸۴۷	عامل اجتماعی	عامل ششم
۷۱/۷۹۹	۵/۵۶۲	۱/۴۴۶	عامل فرهنگی	۶۵/۲۵۹	۵/۶۰۰	۱/۵۶۸	عامل سیاسی	عامل هفتم

مرحله سوم: به منظور جداسازی عامل‌ها به صورت روشن‌تر، از چرخش عاملی به روش واریماکس استفاده شد. روش واریماکس، بهترین روش برای رسیدن به یک ساختار ساده متعامد است. در این روش، همبستگی بین عامل‌ها به قدری ناچیز است که می‌توان از آن‌ها صرف نظر نمود. همچنین روش واریماکس در هر عامل، بارهای بزرگ را افزایش و بارهای کوچک را کاهش می‌دهد، به طوری که هر عامل تنها چند متغیر محدود با بارهای بزرگ و در مقابل، متغیرهای زیادی با بارهای کوچک (یا صفر) دارد. چالش‌ها و فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی به همراه گویه‌ها و بار عاملی مربوط به هر یک، در جدول (۶) و (۷) آورده شده است.

جدول ۶. چالش‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی، گویه‌ها و بار عاملی مربوطه

بار عاملی	گویه	عامل‌ها
۰/۶۸۲	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی، موجب ایجاد نابرابری بین بخش‌های اقتصادی خواهد شد.	چالش‌های رفاهی
۰/۶۷۵	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی با کاهش رفاه عمومی (کاهش سطح بهداشت عمومی، آموزش رایگان، حمل‌ونقل آسان، ایجاد فضاهای تفریحی، راه‌سازی، ایجاد زیرساخت‌ها و ...) همراه خواهد بود.	
۰/۶۶۸	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی موجب تحمیل بار مالیاتی بر دوش طبقات ثروتمند جامعه می‌گردد.	
۰/۶۵۱	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی موجب افزایش فاصله طبقاتی در جامعه می‌شود.	
۰/۵۴۰	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی منجر به تخصیص غیر بهینه منابع در سطح کشور می‌گردد.	
۰/۴۸۹	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی موجب کاهش توان اقتصادی دولت برای تأمین کالاها و خدمات ضروری و عمومی می‌گردد.	
۰/۶۱۹	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی، موجب بروز عدم شفافیت و کاهش ثبات اقتصادی کشور - از جمله فشارهای شدید ناشی از کسری بودجه - می‌گردد.	چالش‌های اقتصادی
۰/۶۰۰	اعطا و تداوم معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی با ایجاد ضرر و زیان به بدنه اقتصاد کشور و افزایش هزینه‌های اجرای سیستم مالیاتی همراه خواهد بود.	
۰/۵۸۵	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند باعث بروز تورم عمومی، فساد و رکود اقتصادی در کشور گردد.	
۰/۵۶۷	اعطای معافیت مالیاتی به فعالیت‌های بخش کشاورزی موجب کاهش سطح درآمدهای دولت می‌گردد.	
۰/۵۴۷	اعطای معافیت مالیاتی به فعالیت‌های بخش کشاورزی موجب افزایش نرخ مالیات در سایر بخش‌های اقتصادی و اعمال فشار بیشتر به این بخش‌ها خواهد شد.	
۰/۵۴۰	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی با افزایش قیمت‌ها در سایر بخش‌های اقتصادی همراه خواهد بود.	
۰/۳۵۰	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی باعث افزایش فعالیت‌های واسطه‌گری و تقاضای سوداگرانه در این بخش خواهد شد.	
۰/۶۴۱	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی موجب برهم خوردن تعادل ساختاری بین بخش‌های اقتصادی می‌گردد.	چالش‌های ساختاری
۰/۶۱۹	اعطای معافیت مالیاتی به فعالیت‌های بخش کشاورزی می‌تواند موجب کاهش تقاضای افراد برای فعالیت در سایر بخش‌های اقتصادی گردد.	
۰/۶۰۳	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی باعث انحراف منابع از محل اصلی خود می‌شوند.	
۰/۵۴۱	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند موجب کاهش سرمایه‌گذاری در سایر بخش‌های اقتصادی و اختلال در روند توسعه آن‌ها شود.	

عاملها	گویه	بار عاملی
تالش‌های سیاسی	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی، عملکرد ضعیف سیستم اجرایی مالیاتی و اختلال در حفظ و استمرار کارایی دستگاه‌های اجرایی مالیاتی را در پی خواهد داشت.	۰/۵۵۶
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی با افزایش بی‌ثباتی و ناامنی در کشور همراه خواهد بود.	۰/۴۲۶
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی به دلیل کاهش سطح درآمدهای دولت، موجب کاهش اعمال وظایف حاکمیتی دولت می‌گردد.	۰/۳۲۴
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند زمینه‌ساز افزایش تنش‌های سیاسی در کشور گردد.	۰/۳۲۱
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی، تأثیر منفی بر عملکرد سایر بخش‌ها خواهد داشت.	۰/۳۰۸
تالش‌های آموزشی	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی با کاهش نظارت دولت بر سطح علمی آموزش‌های ارائه شده در کشور همراه خواهد بود.	۰/۶۳۱
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی امکان برخورداری عمومی از آموزش‌های رایگان را در سطح کشور کاهش می‌دهد.	۰/۶۱۲
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی به دلیل کاهش توان اقتصادی کشور برای ایجاد امکانات و زیرساخت‌های آموزشی، موجب افزایش سطح بی‌سوادی و ناآگاهی در جامعه می‌گردد.	۰/۶۰۶
تالش‌های اجتماعی	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی به دلیل کاهش توان اقتصادی دولت برای ایجاد رفاه و امنیت عمومی، باعث افزایش تنش‌های اجتماعی و انحرافات اخلاقی در سطح کشور می‌گردد.	۰/۵۴۰
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی ممکن است به افزایش بیکاری ناشی از افزایش نرخ مالیات در سایر بخش‌های اقتصادی بیانجامد.	۰/۴۸۳
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی با کاهش عدالت اجتماعی در سایر بخش‌های اقتصادی همراه خواهد بود.	۰/۴۶۱
تالش‌های فرهنگی	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی باعث ایجاد اقتصاد زیرزمینی در سایر بخش‌های اقتصادی برای فرار از بار مالیات می‌گردد.	۰/۴۳۰
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی موجب افزایش تمایل سایر بخش‌های اقتصادی به فرار مالیاتی و کاهش پایبندی آنان به قوانین مالیاتی خواهد شد.	۰/۳۸۷
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند موجب افزایش تقاضای سایر بخش‌های اقتصادی برای برخورداری از معافیت مالیاتی گردد.	۰/۳۲۴
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی موجب کاهش تمایل فعالان این بخش به پرداخت مالیات، در صورت لغو معافیت‌ها خواهد شد.	۰/۳۲۱

جدول ۷. فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی، گویه‌ها و بار عاملی مربوطه

بار عاملی	گویه	عامل‌ها
۰/۶۵۴	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی، با ایجاد فرصت‌های اقتصادی بیشتر در این بخش همراه خواهد بود.	فرصت‌های اقتصادی
۰/۶۳۰	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی موجب توسعه و تقویت بنیه اقتصادی فعالین این بخش خواهد شد.	
۰/۶۰۲	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی موجب کاهش قیمت تمام شده تولیدات این بخش می‌گردد.	
۰/۵۸۰	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی به دلیل کاهش قیمت تمام شده، موجب افزایش تقاضا برای تولیدات کشاورزی خواهد شد.	
۰/۴۹۷	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی موجب بهبود سطح اشتغال در این بخش خواهد شد.	
۰/۶۲۵	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی در جهت حمایت دولت از اقشار کم‌درآمد و آسیب‌پذیر جامعه است.	فرصت‌های رفاهی
۰/۶۱۵	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی، توسعه فعالیت‌های کشاورزی و روستایی را در پی خواهد داشت.	
۰/۳۹۹	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی، باعث انتقال سرمایه و بهبود توزیع درآمد در بین فعالان این بخش می‌گردد.	
۰/۳۴۳	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی موجب کاهش فشار اقتصادی بر روی قشر فقیر و آسیب‌پذیر جامعه می‌گردد.	
۰/۶۳۷	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند محرکی برای توسعه فعالیت‌های کشاورزی در زیر بخش‌های زراعی، دامی و باغی باشد.	فرصت‌های ساختاری
۰/۶۲۱	فعالان بخش کشاورزی می‌توانند هزینه صرفه‌جویی شده ناشی از معافیت مالیاتی در این بخش را صرف رفع کمبودهای موجود در این بخش (از جمله تأمین و توسعه منابع و تاسیسات آب) نمایند.	
۰/۶۱۳	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی موجب انتقال سرمایه و سایر منابع از بخش‌های دیگر به بخش کشاورزی خواهد شد.	
۰/۴۱۹	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی باعث ایجاد تعادل ساختاری بین زیر بخش‌های زراعی، دامی و باغی خواهد شد.	
۰/۴۱۷	معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی می‌تواند باعث افزایش فرصت‌های شغلی جدید در بخش کشاورزی و توسعه روستاها گردد.	

عامل‌ها	گویه	بار عاملی
فرصت‌های آموزشی	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند موجب افزایش توان اقتصادی فعالان این بخش برای شرکت در دوره‌های آموزش حرفه‌ای گردد.	۰/۶۶۷
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند با کاهش فشار مالی خانوار، فرصتی برای تحصیل فرزندان به‌جای کار در مزارع ایجاد نماید.	۰/۶۴۵
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند انگیزه‌ای برای افراد تحصیل‌کرده جهت فعالیت در این بخش باشد.	۰/۶۱۱
فرصت‌های فرهنگی	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی باعث ایجاد انگیزه فعالین این بخش برای تداوم فعالیت‌های کشاورزی - حتی فعالیت‌های کشاورزی با بازده پایین - خواهد شد.	۰/۵۸۶
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند موجب پذیرش آسان‌تر سختی کار کشاورزی از سوی کشاورزان گردد.	۰/۴۳۶
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی، فضای خلاقیت و ابتکار در محیط کار را بهبود می‌بخشد.	۰/۳۸۳
فرصت‌های اجتماعی	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند از افزایش مهاجرت روستاییان به شهرها جلوگیری کند.	۰/۶۲۹
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی، افزایش رضایت و انگیزش کشاورزان از فعالیت‌های کشاورزی را در پی خواهد داشت.	۰/۶۰۷
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند باعث رفع شیوه‌های تبعیض‌آمیز مالیاتی و ایجاد عدالت اجتماعی گردد.	۰/۵۵۸
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی به کاهش بیکاری و گسترش پدیده فقرزدایی در جامعه روستایی و بخش کشاورزی کمک خواهد کرد.	۰/۳۲۶
فرصت‌های سیاسی	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند به‌عنوان یک ابزار تشویقی برای جهت‌دهی به روند سرمایه‌گذاری در این بخش قرار گیرد.	۰/۶۸۴
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی موجب سوق دادن فعالیت‌های کشاورزی به سمتی که دولت تمایل دارد، می‌شود.	۰/۴۲۵
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند به‌عنوان راهکاری برای تأمین نیازهای اقتصادی کشاورزان قرار گیرد.	۰/۳۶۲
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند به‌عنوان یک ابزار تشویقی برای ایجاد انگیزه‌های قوی مالی جهت جذب نیروی کار در این بخش قرار گیرد.	۰/۳۴۹
	اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی زمینه را برای افزایش تولیدات این بخش، کاهش نیاز به واردات و ایجاد خودکفایی در تولید محصولات کشاورزی مهیا می‌نماید.	۰/۳۱۵

منبع: یافته‌های تحقیق

#### ۴- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج تحلیل عاملی در رابطه چالش‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی منجر به شناسایی ۷ عامل - شامل چالش‌های رفاهی، اقتصادی، ساختاری، سیاسی، آموزشی، اجتماعی و فرهنگی - شد. این عامل‌ها در مجموع ۷۱/۷۹۹ درصد از کل واریانس را تبیین نمودند. در میان چالش‌های شناسایی شده، چالش‌های رفاهی، با مقدار ویژه ۴/۲۸۲، بیشترین سهم (۱۶/۴۶۸ درصد) از تبیین واریانس کل را داشتند و کمترین سهم (۵/۵۶۲ درصد) نیز مربوط به چالش‌های فرهنگی با مقدار ویژه ۱/۴۴۶ بود. عامل‌های استخراج شده مربوط به چالش‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی در زیر به ترتیب مورد بحث قرار داده شده است:

۱- اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی به‌عنوان یکی از بزرگ‌ترین بخش‌های اقتصادی کشور، کاهش سطح درآمد‌های کشور را در پی داشته و از توان اقتصادی دولت برای رسیدگی به امور مربوط به رفاه عمومی (کاهش سطح بهداشت عمومی، آموزش رایگان، حمل‌ونقل آسان، ایجاد فضاهای تفریحی، راه‌سازی، ایجاد زیرساخت‌ها و ...) در کشور می‌کاهد. همچنین در صورتی که دولت برای تأمین هزینه‌های خود مجبور به افزایش نرخ مالیات در سایر بخش‌ها گردد، با تحمیل بار مالیاتی بر دوش سایر بخش‌ها باعث ایجاد نابرابری بین بخش‌های اقتصادی کشور می‌گردد. این یافته با نتیجه تحقیق آنجلوپولوس و همکاران (۲۰۱۲) هم‌سو است.

۲- از آنجایی که منبع اصلی درآمد دولت از محل مالیات‌ها تأمین می‌گردد، دولت با اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی و به‌منظور جبران فشارهای ناشی از کسری بودجه و افزایش هزینه‌های اجرای سیستم مالیاتی، مجبور به افزایش نرخ مالیات در سایر بخش‌های اقتصادی می‌گردد. این افزایش نرخ مالیات نیز در بخش‌های اقتصادی با افزایش قیمت تولیدات در این بخش‌ها همراه خواهد بود که تداوم این روند موجب بروز تورم عمومی، فساد و رکود اقتصادی در کشور می‌گردد. این یافته با نتایج تحقیقات باقری و همکاران (۱۳۹۳) و آنجلوپولوس و همکاران (۲۰۱۲) هم‌سو است و با یافته‌های مطالعات مختاری (۱۳۹۴)، حکیمی (۱۳۹۳)، لی و گوردن (۲۰۰۵) مطابقت ندارد.

۳- اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی می‌تواند منجر به کاهش تقاضای افراد برای فعالیت در سایر بخش‌های اقتصادی و کاهش سرمایه‌گذاری در این بخش‌ها و اختلال در روند توسعه آن‌ها گردد و با انحراف منابع از محل اصلی خود موجب برهم خوردن تعادل ساختاری بین بخش‌های مختلف اقتصادی شود. این یافته با نتایج تحقیقات فرهمند (۱۳۹۳) و داستانی (۱۳۹۲) در تضاد است.

۴- اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی با تأثیر منفی بر عملکرد سایر بخش‌ها و اختلال در حفظ و استمرار کارایی دستگاه‌های اجرایی مالیاتی همراه بوده و می‌تواند زمینه‌ساز افزایش تنش‌های سیاسی و افزایش بی‌ثباتی و ناامنی در کشور گردد. این یافته با نتیجه تحقیق اجه بارک و کائونیتز (۲۰۱۴) هم‌سو است.

۵- امکان برخورداری عمومی از آموزش‌های رایگان در سطح کشور و نظارت بر سطح علمی آموزش‌های ارائه شده، بدون اعمال هزینه از سوی دولت امکان‌پذیر نخواهد بود؛ بنابراین اعطای معافیت مالیاتی به بخش کشاورزی به دلیل کاهش قابل‌توجهی از سطح درآمدهای دولت، می‌تواند در روند ایجاد امکانات و زیرساخت‌های آموزشی و نظارت بر سطح آموزش‌های رایگان و ارائه شده در کشور، اختلال ایجاد نماید و به نحوی در افزایش سطح بی‌سوادی و ناآگاهی در جامعه نقش داشته باشد.

۶- افزایش بیکاری ناشی از بالا رفتن نرخ مالیات در بخش‌های اقتصادی و کاهش توان دولت برای ایجاد رفاه و امنیت عمومی، با ایجاد تنش‌های اجتماعی و انحرافات اخلاقی در سطح کشور همراه بوده و این همان چالش اجتماعی است که می‌تواند در نتیجه اعطای معافیت مالیاتی به بخش بزرگی از اقتصاد و کاهش سطح درآمدهای دولت به وجود آید. این یافته با نتایج مطالعات باقری و همکاران (۱۳۹۳) و رپتی و کرون (۲۰۱۳) مطابقت دارد.

۷- اعطا و تداوم معافیت مالیاتی به یکی از بخش‌های اقتصادی، منجر به ترویج این فرهنگ در بین فعالان آن بخش می‌گردد. به‌گونه‌ای که معافیت همیشگی و دائمی از پرداخت مالیات را حق خود دانسته و در صورت لغو معافیت‌ها نیز، تمایل کمتری نسبت به پرداخت آن از خود نشان خواهند داد. از طرف دیگر سایر بخش‌های اقتصادی نیز خواهان برخورداری از معافیت مالیاتی شده و در صورت عدم برخورداری از معافیت، به

دنبال راه‌های فرار از پرداخت مالیات برآمده که در نتیجه آن اقتصاد زیرزمینی نیز شکل خواهد گرفت. این یافته با نتیجه تحقیق باقری و همکاران (۱۳۹۳) مطابقت دارد.

نتایج حاصل از انجام تحلیل عاملی در رابطه با فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی نیز منجر به شناسایی ۷ عامل - شامل فرصت‌های اقتصادی، رفاهی، فرهنگی، آموزشی، ساختاری، اجتماعی و سیاسی - شد. این عامل‌ها در مجموع ۶۵/۲۵۹ درصد از واریانس کل را تبیین نمودند. در میان عامل‌های شناسایی شده، فرصت‌های اقتصادی با مقدار ویژه ۳/۷۸۸ بیشترین سهم (۱۳/۵۲۹ درصد) و فرصت‌های سیاسی با مقدار ویژه ۱/۵۶۸ کمترین سهم (۵/۶۰۰ درصد) را در تبیین واریانس کل داشتند. عامل‌های استخراج شده مربوط به فرصت‌های اعطای معافیت مالیاتی در بخش کشاورزی در زیر به ترتیب مورد بحث قرار داده شده است:

۱- حمایت دولت از یک بخش اقتصادی با اعطای معافیت مالیاتی به آن بخش موجب کاهش قیمت تمام شده محصولات آن و افزایش تقاضا برای آن‌ها شده در نتیجه به تقویت بنیه اقتصادی فعالان آن بخش کمک کرده و می‌تواند زمینه‌ای برای ایجاد فرصت‌های اقتصادی بیشتر، بهبود سطح اشتغال و در نهایت توسعه آن بخش گردد. نتیجه به دست آمده با نتایج تحقیقات مختاری (۱۳۹۴)، حکیمی (۱۳۹۳)، آنجلوپولوس و همکاران (۲۰۱۲) و رومر (۲۰۱۰) می‌باشد.

۲- از آنجایی که بخش کشاورزی نقش مهمی در تغذیه و سلامت جامعه برعهده دارد و قشر کم‌درآمد و آسیب‌پذیر جامعه، فعالان و مجریان این بخش را تشکیل داده‌اند، بنابراین دولت با اعطای معافیت مالیاتی به فعالیت‌های این بخش، هم به کاهش فشار اقتصادی این قشر کمک کرده و از آنان حمایت می‌کند و هم با انتقال سرمایه و بهبود توزیع درآمد در بین فعالان این بخش به هدف توسعه فعالیت‌های کشاورزی و روستایی نیز نزدیک تر خواهد شد. نتیجه به دست آمده با نتایج تحقیقات آنجلوپولوس و همکاران (۲۰۱۲) هم‌سو می‌باشد.

۳- هزینه صرفه‌جویی شده ناشی از معافیت مالیاتی در این بخش می‌تواند صرف رفع کمبودهای موجود در بخش کشاورزی (از جمله تأمین و توسعه منابع و تاسیسات آب) شده و در ایجاد تعادل ساختاری بین زیر بخش‌های زراعی، دامی و باغی مفید واقع

گردد. همچنین معافیت‌های مالیاتی می‌تواند موجب انتقال سرمایه و منابع از بخش‌های دیگر به این بخش شده و با افزایش فرصت‌های شغلی جدید در بخش کشاورزی و زیر بخش‌های مذکور، توسعه روستاها را در پی داشته باشد. نتیجه به‌دست‌آمده با نتایج تحقیقات فرهمند (۱۳۹۳)، داستانی (۱۳۹۲) هم‌سو است.

۴- فعالان بخش کشاورزی به دلیل سختی کار، پایین بودن سطح درآمدها و بالا بودن دستمزد کارگر، ترجیح می‌دهند به‌جای پرداخت هزینه کارگری، از فرزندان خود در انجام فعالیت‌ها استفاده نمایند؛ اما معافیت‌های مالیاتی می‌تواند تا حدودی از فشار مالی خانوار کاسته و این فرصت را به آنان بدهد تا فرزندان خود را به‌جای کار در مزارع به ادامه تحصیل، ترغیب کرده و خود آنان نیز فرصتی برای شرکت در دوره‌های آموزش حرفه‌ای پیدا کنند و بتوانند با استفاده از این آموزش‌ها هم‌سطح کیفیت محصولات تولیدی خود را بالا ببرند و هم به سود بالاتری برسند. از طرف دیگر این معافیت‌ها می‌تواند انگیزه‌ای برای افراد تحصیل‌کرده بیکار، جهت فعالیت در این بخش نیز باشد.

۵- از جمله فعالیت‌های سخت و طاقت‌فرسای اقتصادی است که با توجه به ریسک بالای این فعالیت‌ها، کوچک بودن اراضی، بیکاری فصلی و بسیاری دیگر از عوامل، چندان مقرون به‌صرفه نیست؛ اما دولت با اعطای معافیت مالیاتی به فعالیت‌های این بخش می‌تواند انگیزه لازم را در کشاورزان برای ادامه فعالیت‌های کشاورزی و پذیرش راحت‌تر سختی این فعالیت‌ها، ایجاد نماید. نتیجه به‌دست‌آمده با نتیجه مطالعه باقری و همکاران (۱۳۹۳) مطابقت ندارد.

۶- دولت با اعطای معافیت مالیاتی به فعالیت‌های بخش کشاورزی و حمایت از اقشار کم‌درآمد جامعه موجب رفع شیوه‌های تبعیض‌آمیز مالیاتی و ایجاد عدالت اجتماعی در جامعه شده و به کاهش بیکاری و گسترش پدیده فقرزدایی در جوامع روستایی کمک می‌کند. به‌این ترتیب رضایت کشاورزان از فعالیت‌های کشاورزی افزایش یافته و کمتر مجبور به ترک روستاها و مهاجرت به شهرها می‌شوند. نتیجه به‌دست‌آمده با نتیجه تحقیق رپتی و کرون (۲۰۱۳) مطابقت ندارد.

۷- یکی از ابزارهای تشویقی دولت برای جذب نیروی کار و تأمین نیازهای اقتصادی فعالان بخش کشاورزی، اعطای معافیت مالیاتی به فعالیت‌های این بخش است

که دولت از آن به‌عنوان ابزاری برای جهت‌دهی به روند سرمایه‌گذاری‌ها و سوق فعالیت‌ها به سمت اهداف خود استفاده کرده و زمینه را برای افزایش تولیدات این بخش، کاهش نیاز به واردات و ایجاد خودکفایی فراهم می‌نماید. نتیجه به‌دست‌آمده با نتایج تحقیقات سپنچی (۱۳۹۲) مطابقت دارد و با نتیجه مطالعه اجه بارک و کائونیتز (۲۰۱۴) هم‌سوئی ندارد.

در رابطه با یافته‌های تحقیق پیشنهادها زیر ارائه گردید:

- در جهت حمایت دولت از اقشار کم‌درآمد جامعه و در صورت لزوم، با حذف معافیت‌های غیرضروری در سایر بخش‌ها، از لغو معافیت‌های مالیاتی در بخش کشاورزی، صرف‌نظر گردد.

- دولت با ارائه آموزش‌های لازم، زمینه را برای پرداخت مالیات در بخش کشاورزی و پذیرش آن توسط کشاورزان - به‌عنوان یک امر ضروری برای اقتصاد کشور - فراهم نماید.

- دولت با ارائه سوبسید، یارانه و حمایت‌های مالی، از فعالیت‌های بخش کشاورزی حمایت کرده و از خروج نیروی جوان از فعالیت‌های کشاورزی و روستایی جلوگیری نماید.

- تشویقی‌هایی برای پرداخت‌کنندگان مالیات در نظر گرفته شود تا پرداخت مالیات به‌عنوان یک فرهنگ درآمد و کشاورزان نسبت به پرداخت آن ترغیب گردند.

- به‌منظور جلوگیری از مهاجرت روستاییان به شهرها و مقرون‌به‌صرفه بودن زندگی روستایی، زمینه برای ایجاد اشتغال دائم و توسعه فعالیت سایر بخش‌های اقتصادی از جمله صنعت و خدمات در روستاها فراهم آید.

- تدابیری اندیشیده شود تا بخش خصوصی برای افزایش سرمایه‌گذاری در روستاها و بهبود فعالیت‌های بخش کشاورزی ترغیب گردد.

- با توجه به حساسیت‌های بخش کشاورزی، در صورت لغو معافیت‌ها، انجام این امر با حساسیت بیشتری انجام شود.

- جهت جلوگیری از اعمال فشار مالی احتمالی بر دوش کشاورزان، تدبیری اندیشیده شود تا اعتبارات مالی لازم برای پرداخت مالیات از طریق اعطای وام‌های کم‌بهره کوتاه‌مدت در اختیار کشاورزان قرار گیرد.

- دولت از طریق اطلاع‌رسانی عمومی، کشاورزان و روستاییان را نسبت به فواید پرداخت مالیات، آگاه نماید.

### منابع

۱. آقای، الله محمد (۱۳۸۰). بررسی معافیت‌های مؤثر بر زیر بخش‌های کشاورزی در نظام مالیاتی ایران، تهران: نشر پایگان.
۲. باقری، بهروز. امیدی‌پور، رضا؛ و امین خاکی، علیرضا (۱۳۹۳). «بررسی رابطه بین معافیت موضوع ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم و بازده سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۳، مسلسل ۷۱، صص ۳۵-۹.
۳. برانسون، ویلیام اچ. (۱۳۷۸). تئوری و سیاست‌های اقتصاد کلان، ترجمه عباس شاکری، تهران: نشر نی.
۴. حکیمی، فرهاد (۱۳۹۳). «بررسی تأثیر اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم بر سرمایه‌گذاری در مناطق مختلف ایران»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۳، مسلسل ۷۱، صص ۱۵۷-۱۳۳.
۵. داستانی، کمیل (۱۳۹۲). نقش معافیت‌های مالیاتی بر توسعه ورزش حرفه‌ای کشور از دیدگاه مدیران باشگاه‌ها و کارشناسان ورزشی، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته مدیریت ورزشی)، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده روانشناسی و علوم تربیتی.
۶. سالنامه آماری استان ایلام (۱۳۹۵). صفحه ۱۲۹.
۷. سپنجی، بشرا (۱۳۹۲). بررسی نقش مشوق‌های مالیاتی بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در کشورهای منتخب آسیایی با استفاده از رهیافت داده‌های تابلویی، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد)، دانشگاه ارومیه، دانشکده اقتصاد و مدیریت.

۸. شیرخانی، فریبا (۱۳۸۵). «بررسی مالیات بر درآمد بخش کشاورزی در ایران»، مجله اقتصادی، شماره ۵۳ و ۵۴، صص ۴۱-۶۴.
۹. صادقی، مهدی و فدایی خوراسگانی، مهدی (۱۳۸۱). «بررسی آثار تورمی مالیات بر ارزش‌افزوده بر بخش‌های مختلف اقتصاد ایران (تحلیل داده - ستاده)»، پژوهش‌های اقتصادی (رشد و توسعه پایدار)، شماره ۴، صص ۹۰-۶۳.
۱۰. عبدی، محمدرضا و رضایی، ابراهیم (۱۳۹۴). «تحلیل منافع و هزینه‌های مشوق‌های مالیاتی در صنایع منتخب در اقتصاد ایران»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۷، مسلسل ۷۵، صص ۳۳-۹.
۱۱. فرهمند، فرناز (۱۳۹۳). نقش معافیت‌های مالیاتی بر توسعه باشگاه‌های کوچک ورزشی از دیدگاه مدیران باشگاه‌ها و کارشناسان ورزشی شهر اصفهان، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد)، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده تربیت‌بدنی و علوم ورزشی.
۱۲. گروه پژوهشی مطالعات اقتصادی و مالی بیمه (۱۳۹۵). «تحلیل مالیات در صنعت بیمه: تحلیل اقتصادی، مالی و مطالعه تطبیقی آن در کشورهای منتخب»، پژوهشکده بیمه، طرح‌های پژوهشی سفارشی بیمه مرکزی ج.ا.ایران: شماره ۴۵.
۱۳. مجدزاده طباطبایی، شراره (۱۳۷۶). بررسی اثرات سیاست‌های تشیبت اقتصادی بر متغیرهای حقیقی کلان اقتصادی: مطالعه موردی ایران، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد)، بخش اقتصاد دانشگاه شیراز.
۱۴. مختاری، علیرضا (۱۳۹۴). بررسی اثر مشوق‌های مالیاتی در جذب سرمایه‌گذاری‌های مستقیم خارج (در ایران)، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد)، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، دانشکده مدیریت - گروه مدیریت بازرگانی.
۱۵. مرکز آمار ایران (۱۳۹۵).
۱۶. موسوی جهرمی، یگانه؛ و توتونچی ملکی، سعید (۱۳۹۴). «ارزیابی معافیت کالا و خدمات در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۳، مسلسل ۷۱، صص ۱۲۹-۹۹.
17. Angelopoulos, K. et al. (2012). Tax Structure, Growth and Welfare in the UK. Oxford Economic Papers, Volume 64, Number 2, pp. 237-258(22).

18. Egebark Johan and Niklas Kaunitz (2014). Do Payroll Tax Cuts Raise Youth Employment? Stockholm University and the Research Institute of Industrial Economics.
19. Gordon, R., and Li, W. (2009). Tax Structures in Developing Countries: Many Puzzles and a Possible Explanation. *Journal of Public Economics*, 93(7-8), 855-866.
20. Repetti, R J & Caron, L. P. (2013), Occupy the Tax Code: Using the Estate Tax to Reduce Inequality and Spur Economic Growth. *University of Cincinnati College of Law*, Vol.40, No. 5.
21. Romer, David (2012). *Advanced Macroeconomics*, Fourth Edition, The Mc-Graw-Hill, New York.

## کشف فرار مالیاتی اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی ایران با بهره‌گیری از تکنیک‌های داده‌کاوی

دلیر ناصرآبادی

گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران

بابک جمشیدی نوید<sup>۱</sup>

گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران،  
Jamshidinavid@iauksh.ac.ir

علی اصغر طاهرآبادی

گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران،

مهرداد قنبری

گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران

### چکیده

یکی از مهم‌ترین مشکلات نظام مالیاتی در عمده کشورهای دنیا، فرار مالیاتی است. فرار مالیاتی عبارت از هرگونه تلاش غیرقانونی به منظور نپرداختن مالیات است؛ در تحقیق حاضر عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه خبرگان با استفاده از روش دلفی استخراج گردید که عوامل مورد اجماع به چهار بخش عوامل حقوقی و قانونی، عوامل اقتصادی، عوامل حسابداری و حسابرسی و عوامل روانی و اجتماعی تقسیم‌بندی گردید. جامعه آماری شامل شرکت‌های فعال دارای پرونده در ۴۲ اداره کل مالیاتی سطح کشور بوده که بر اساس جدول مورگان تعداد ۴۰۰ شرکت به‌عنوان نمونه انتخاب گردید. بر این اساس اثبات گردید که بین عوامل حقوقی و قانونی، عوامل اقتصادی و همچنین عوامل حسابداری و حسابرسی با فرار مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد اما عوامل اجتماعی و روانی فاقد رابطه معنی‌دار با فرار مالیاتی بوده است. در مرحله بعدی تحقیق از تکنیک شبکه عصبی مصنوعی برای پیش‌بینی کارایی عوامل مؤثر در کشف فرار مالیاتی استفاده شده است. بر این اساس نتایج تحلیل حساسیت ورودی‌ها به‌وسیله شبکه عصبی، ورودی (تغییر قانون یا ...) که بیشترین تأثیر را در کارایی کشف فرار مالیاتی دارد، معرفی گردیده است که مشخص شد داده‌های آزمون قادر به تشخیص فرار مالیاتی به میزان ۹۶٫۷٪ از طریق شبکه‌های عصبی مصنوعی بوده است.

**کلیدواژه‌ها:** فرار مالیاتی، عوامل قانونی، عوامل اقتصادی، عوامل حسابداری، عوامل روانی،

شبکه‌های عصبی مصنوعی

## ۱- مقدمه

در ادبیات اقتصادی وقتی بحث مالیات مطرح می‌شود بلافاصله وظایف دولت نیز در کنار این مقوله مطرح می‌گردد این امر نشان‌دهنده این واقعیت است که اصولاً مالیات ستانی به‌منظور تأمین منابع مالی دولت در ارتباط با شرح وظایف آن‌هاست که در قالب یک قرارداد اجتماعی که یک‌طرف آن دولت و طرف دیگر آن شهروندان هستند قابل طرح می‌باشد رابطه دولت و شهروند نوعی رابطه نماینده و موکل است. بدین معنا که دولت نماینده مردم به‌منظور انجام برخی امور اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی که اصولاً در قالب فعالیت‌های بازار انجام‌شدنی نیست، می‌باشد؛ بنابراین هرگونه درخواستی از طرف شهروندان در این زمینه مستلزم هزینه است که باید بپردازند. شهروندان به‌طور کلی، متقاضی رفاه هستند و باید هزینه‌های آن را پرداخت نمایند و این به دولت مشروعیت می‌دهد که مالیات ستانی کند لذا اصل مالیات هزینه رفاه ملی است که شهروندان باید آن را تأمین کنند (سامتی، ۱۳۹۱).

تحقیقات انجام شده توسط گاپتا (۲۰۰۸)<sup>۱</sup>، ووا، اوو، لین چن وین (۲۰۱۳)، بیان می‌دارد که استفاده از سیستم‌های مبتنی بر داده‌کاوی موجب بهبود چشمگیری در تشخیص کسب‌وکارهای فراری در حوزه مالیات می‌شود. بر اساس بررسی‌های به‌عمل‌آمده در ایران یکی از مواردی که سطح دستیابی مقامات مالیاتی به آن نامشخص می‌باشد، نبود مدل هوشمند برای کشف فرار مالیاتی است (رحیمی کیا و همکاران، ۱۳۹۴).

فرار مالیاتی<sup>۲</sup> عبارت است از هرگونه تلاش غیرقانونی به‌منظور نپرداختن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول (سید نورانی، ۱۳۸۸).

به‌طور کلی فرار مالیاتی زاییده فعالیت‌های غیررسمی و پنهان در اقتصاد است و به هر نوع اقدام غیرقانونی برای کتمان درآمد به‌منظور نپرداختن مالیات اطلاق می‌شود. فرار مالیاتی یک اقدام مجرمانه و غیرقانونی است که علاوه بر کاهش درآمدهای مالیاتی

1. Gupta et al.  
2. Tax evasion

به دلیل اینکه از کانال اقتصاد غیررسمی تحمیل می‌شود، موجب انحراف در سیاست‌گذاری‌ها نیز می‌شود. فرار به نوعی یک مقوله فراسازمانی است و کاهش و یا به حداقل رساندن آن، نیازمند عزم ملی و تعامل همه دستگاه‌ها می‌باشد. تجربه جهانی در خصوص فرار و سهم آن از تولید ناخالص داخلی کشورها، نشان می‌دهد کمابیش این مشکل در همه کشورها وجود دارد، اما سهم کشورهای در حال توسعه بیشتر است (دفتر پژوهش سازمان مالیاتی، ۱۳۹۵).

مطالعه دلایل مختلف بروز فرار مالیاتی برای مقامات مالیاتی بسیار حائز اهمیت است زیرا از یک طرف به منظور برنامه‌ریزی‌های دست‌اندرکاران مالیاتی به منظور تحلیل هزینه منفعت ناشی از کشف و وصول فرار مالیاتی بخش‌های مختلف و منابع مختلف مالیاتی، از طرف دیگر کشف کتم آن‌های ناشی از عدم ابراز برخی مؤدیان مالیاتی به منظور اجتناب از پرداخت مالیات و نهایتاً شناسایی انواع روش‌های مختلف تقلب و فرار مالیاتی و همچنین میزان بازدارندگی روش‌های مبتنی بر داده‌های کامپیوتری (ارائه مدل هوشمند برای کشف فرار مالیاتی) از جمله مواردی است که با توجه به عدم انجام تحقیق مشخص تاکنون پاسخی برای آن ارائه نگردیده است. همچنین وجود فرار مالیاتی و عدم شناسایی و کشف آن علاوه بر ایجاد اختلال در نظام مالیاتی کشور، موجبات کاهش انگیزه سایر مؤدیان و ضعف فرهنگ مالیاتی و در نهایت کاهش میزان تمکین مؤدیان مالیاتی و به تبع کاهش درآمدهای مالیاتی را در پی خواهد داشت.

در این مقاله ابتدا مبانی نظری و پیشینه تحقیق ارائه شده است. در بخش بعدی روش تحقیق (شامل فرضیه‌های پژوهش، جامعه و نمونه آماری، روش گردآوری داده‌ها و روش تجزیه و تحلیل داده‌ها) ارائه خواهد شد؛ در ادامه یافته‌های تحقیق، تجزیه و تحلیل می‌گردد و نهایتاً نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه خواهد گردید.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

رابطه‌ای ویژه بین فرار از مالیات و موضوع‌های محوری اقتصاد بخش عمومی وجود دارد. فرار از مالیاتی انگیزه اصلی روی آوردن به اقتصاد زیرزمینی است. در بسیاری از موارد دیده شده که تولیدکنندگان کالا یا خدماتی رسمی برای فرار از مالیات تمام یا

بخشی از درآمد خود را به مراجع مالیاتی اعلام نمی‌کنند. این امر درباره مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم صدق می‌کند. ولی حقوق و عوارض گمرکی که بر واردات وضع می‌شود نیز نوعی مالیات است. کالای همراه مسافر به‌طور کل معاف از مالیات بر واردات است. در این مورد نیز باید گفت در صورتی که تجار و بازرگانان کالای خود را به مراجع گمرکی اظهار نکنند، یا مالیات و عوارض متعلقه را پرداخت نکنند، مرتکب نوعی عمل قاچاق شده، کالای وارداتی قاچاق محسوب شده و جزو فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی یا بخش نامنظم به حساب می‌آید (شکیبایی، ۱۳۸۰).

اما در فرار مالیاتی به‌رغم تطبیق با قوانین، در اجرای فعالیت، یک یا چند ضابطه مصوب مراجع ذی‌ربط عمداً نادیده گرفته می‌شود (عرب مازار یزدی، ۱۳۷۹). از دیگر عوامل مرتبطی که باعث ضعف مدیریت مالیاتی می‌شود، می‌توان به قوانین و روش‌های مالیاتی با پیچیده زائد، نظام‌های اطلاعاتی ضعیف و فساد و دخالت‌های سیاسی در مدیریت مالیاتی اشاره کرد.

بر اساس واکاوی قانون مالیات‌های مستقیم، طبق ماده ۱۹۴، مؤدیانی که اظهارنامه آن‌ها در اجرای مقررات ماده ۱۵۸ این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد در صورتی که درآمد مشمول مالیات مشخصه قطعی با رقم اظهار شده از طرف مؤدی بیش از پانزده درصد (۱۵٪) اختلاف داشته باشد علاوه بر تعلق جرائم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نخواهد بود تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی از هرگونه تسهیلات و بخشودگی‌های مقرر در قانون مالیات‌ها نیز محروم خواهند شد. همچنین بر اساس بند ۶ ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم، خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی، حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی جرم مالیاتی محسوب می‌گردد (قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۳۹۴).

بنابراین مؤدیانی که در سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری یا درآمد مشمول مالیات ابرازی آن‌ها در اظهارنامه با درآمد مشمول مالیات تشخیصی واحد مالیاتی بیش از ۱۵ درصد اختلاف داشته باشد، دال بر انجام فرار مالیاتی بوده است. لذا در این پژوهش منظور از فرار مالیاتی همان تعریف و با در نظر گرفتن مفاد ماده ۲۰۱

قانون مالیات‌های مستقیم (موضوع عالمانه و عامدانه بودن)، برای اشخاص حقوقی لحاظ گردیده است. لذا نهایتاً متغیر وابسته از طریق رابطه ذیل محاسبه خواهد شد:

$$\% \square = (TAXIN - ACCIN / ACCIN) \square 100$$

که بر این اساس:

$\square$ ٪: درصد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده شرکت  $i$  در سال  $t$

ACCIN: درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت  $i$  در سال  $t$

TAXIN: درآمد مشمول مالیات قطعی شده شرکت  $i$  در سال  $t$

بنابراین: در صورت وجود تفاوت بیش از ۱۵٪ بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و قطعی شده، به‌عنوان فرار مالیاتی در نظر گرفته خواهد شد.

در خصوص زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی بررسی‌های مختلف نشان می‌دهد، زمینه‌های پیدایش فرار مالیاتی در مواردی از قبیل عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم مبادله کامل اطلاعات و نبود نظام نظارت و پیگیری در اخذ مالیات، تشخیص علی‌الراس و وجود ضعف در اجرای آن، بی‌استقبالی از تسلیم اظهارنامه‌های مالیاتی و ضعیف بودن ضمانت نامه‌های اجرایی در این مورد، تأخیر در وصول مالیات، نشناختن مؤدیان و مستند نبودن میزان درآمد آن‌ها، وجود قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی، وجود معافیت‌های وسیع و متنوع و ... خلاصه می‌شود.

بروکس<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) در مطالعات خود به برخی از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی اشاره می‌کند که می‌توان به افزایش بار مالیاتی و پیچیده شدن قوانین و مقررات (با اثر مستقیم)، افزایش پرداخت‌های انتقالی متکی بر آزمون استطاعت (با اثر مستقیم)، رکود در درآمد واقعی و افزایش بیکاری (با اثر مستقیم)، افزایش پدیده خوداشتغالی (با اثر مستقیم)، انتقال به بخش خدمات (با اثر مستقیم)، تغییرات جمعیتی (جوامع پیرتر گرایش بیشتری به فرار مالیاتی دارند)، فشارهای جهانی شدن (با اثر مستقیم) و کاهش در فرهنگ مالیاتی (با اثر مستقیم) اشاره کرد.

1. Brooks.

بر اساس بررسی مبانی نظری موجود، به‌طور کلی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی را می‌توان به شرح موارد ذیل مورد اشاره قرار داد:

- پایین بودن فرهنگ مالیاتی
- معافیت‌های وسیع و متنوع
- نرخ مالیاتی
- تورم
- عدم تسلیم اظهارنامه
- معاملات محاسباتی
- فساد مأموران مالیاتی
- مشکلات مربوط به تشخیص علی‌الراس مالیات
- قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی
- اندازه و حجم فعالیت شرکت
- نظام اطلاعاتی ضعیف
- فرار عمدی از پرداخت مالیات
- ادغام و ترکیب شرکت‌ها
- تغییرات جمعیتی (بافت جمعیتی) و اخلاقیات
- اعتماد عمومی به دولت و مردم
- تبعیض مؤدیان مالیاتی
- کاهش انگیزه پرداخت مالیات
- فشار مالی و روانی ناشی از عدم تبعیض بدهی مالیاتی
- لابی‌گری مالیاتی
- فعالیت‌های اقتصادی صوری

در خصوص به‌کارگیری فناوری اطلاعات در زمینه علوم مالیاتی، یکی از ابرازهای مهم و پرکاربرد داده‌کاوی<sup>۱</sup> می‌باشد؛ داده‌کاوی یکی از زمینه‌های چند تخصصی برآمده از زمینه‌های علمی چون آمار، ریاضی، رایانه و هوش مصنوعی است که کاربردهای

---

1. Data mining.

آن در حیطه‌های گوناگون پژوهشی، مدیریتی، مالی و اجرایی سلامت و درمان رو به گسترش است. داده‌کاوی استخراج دانش و اطلاعات ناشناخته، نهان و ارزشمند از داده‌های موجود در پایگاه‌های داده به‌طور خودکار است. به‌کارگیری داده‌کاوی بر روی داده‌های مالی، دستاوردهای با ارزش و اثرگذاری را به ارمغان آورده و از جمله می‌تواند برای یاری‌رسانی به تصمیم‌گیرندگان و سیاست‌گذاران کمک شایانی انجام دهد (سپهری و همکاران، ۱۳۸۸).

هدف داده‌کاوی کشف اطلاعات نهفته و مخفی در حجم عظیم اطلاعات برای کمک به تصمیم‌سازی هوشمندانه و به‌موقع است (وانگ و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). خیلی از متدهای استفاده شده در داده‌کاوی عبارت‌اند از درخت تصمیم، شبکه‌های عصبی، یادگیری استنتاجی، شبکه‌های بی‌زی و قوانین انجمنی هستند (هان و فو<sup>۲</sup>، ۱۹۹۹). علاوه بر آن سازمان‌های مالیاتی در اغلب کشورها دارای ابزارهای متداول برای کمک به تشخیص مؤدیانی است که از تعهدات خود سر باز می‌زنند (باررا و چاندران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴). در مالزی هیئت درآمدهای داخلی<sup>۴</sup> از متدهای داده‌کاوی استفاده کرده است که یک ابزار خود ارزشیابی با تکنولوژی داده‌کاوی برای مؤدیان است تا به آن‌ها کمک کند به‌صورت کارا در کارهایشان تولید سود کنند (رحمان<sup>۵</sup>، ۲۰۰۸). در ارتباط با مطالعات تجربی خارجی و داخلی انجام شده می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

آلبرتو فرانزونی<sup>۶</sup> (۲۰۱۴) بررسی و مرور نظری پژوهش‌های انجام گرفته در زمینه فرار مالیاتی و نیز تمکین مالیاتی در شرکت‌های ایتالیا عوامل مختلف تأثیرگذار بر عدم تمکین و فرار مالیاتی را شناسایی نموده و راهکارهای پیشگیری از آن را نیز مورد بررسی و آزمون قرار داده است. بر این اساس و با توجه به بررسی‌های انجام گرفته محرک‌ها و

---

1. Wang, Tseng, & Liao  
 2. Han & Fu.  
 3. Barrera & Chandran.  
 4. Inland Revenue Board  
 5. Rahman.  
 6. Feranzoni

رویه‌های قانونی دولت سیاست اجرای مالیات را تعیین و بخش عمده از فرار مالیاتی و عدم تمکین مالیاتی برگرفته از خلأهای قانونی بوده است.

مداح<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) رابطه بین نرخ تعرفه و فرار مالیاتی در سطح داده‌های تجاری بر اساس طبقه‌بندی سیستم هماهنگ مورد بررسی قرار داد. نتایج حاصل از تخمین مدل‌های فرار مالیاتی، نشان می‌دهد که رابطه مثبت و معنی‌داری بین اختلافات تجاری یا فرار مالیاتی و نرخ تعرفه واردات تحت بررسی وجود دارد و کشش فرار مالیاتی نسبت به نرخ‌های تعرفه ۰,۶۷ درصد است؛ یعنی با افزایش ۱ درصد نرخ تعرفه، ۰,۶۷ درصد فرار مالیاتی افزایش می‌یابد؛ همچنین کشش فرار مالیاتی نسبت به نرخ تعرفه برای کالاهای دارای نرخ تعرفه بالاتر از میانگین ۰,۸ درصد است.

تابنده و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) در بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در مالزی، پایه مالیاتی، اندازه دولت، درآمد مالیات‌دهندگان، نرخ تورم و باز بودن تجارت به‌عنوان دلایل اصلی فرار مالیاتی مطرح نمودند. نتایج همچنین بیان می‌دارد که اثر تورم و اندازه دولت بر فرار مالیاتی مثبت و معنی‌دار است و رابطه بین آزادی تجارت و فرار مالیاتی منفی و معنی‌دار است.

هاشم‌زاده و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۰) در بررسی تقلب مالیاتی شرکت‌ها و حسابرسی مطلوب، یکی از موارد تقلب را ادعای بیش‌ازحد برای تخفیف مالیات بر ارزش‌افزوده کالاهای صادراتی می‌دانند و نشان دادند که وجود تقلب نمی‌تواند تصمیمات خروجی واقعی شرکت و سیاست‌های مالیاتی دولت را تحت تأثیر قرار دهد.

ریچاردسون<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) در پژوهشی تحت عنوان عوامل تعیین‌کننده فرار مالیاتی، علل فرار مالیاتی را برای ۴۵ کشور منتخب جهان به‌صورت مقطعی بررسی نموده است. مدل ارائه شده در این تحقیق بدین صورت می‌باشد که فرار مالیاتی به‌عنوان متغیر وابسته و سن، جنسیت، تحصیلات عمومی، سطح درآمد، منبع درآمد کشاورزی (درصد اشتغال در بخش کشاورزی)، منبع درآمد خدماتی (درصد اشتغال در بخش خدمات)،

---

1. medah.

2. Tabandeh et al.

3. Hashimzadeh et al.

4. Ricardson.

نرخ نهایی مالیات، پیچیدگی سیستم مالیاتی، انصاف مالیاتی و روحیه مالیاتی به عنوان متغیرهای توضیحی لحاظ شده است. نتایج مطالعه حکایت از آن دارد که عوامل غیراقتصادی از جمله پیچیدگی، بیشترین اثر را بر فرار مالیاتی دارند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که سطح پایین تر پیچیدگی و سطح بالاتر تحصیلات عمومی، انصاف و روحیه مالیاتی موجب سطح پایین تری از فرار مالیاتی خواهد شد.

دستگیر و غریبی (۱۳۹۴) در کاربست روش‌های داده‌کاوی به منظور ارتقای عملکرد تشخیص فرار مالیاتی داده‌ها را به طور تصادفی به سه دسته آموزش، اعتبارسنجی و آزمون تقسیم شدند. نتایج پژوهش نشان داد که روش‌های داده‌کاوی مبتنی بر قواعد وابستگی با ایجاد دو مدل با درصد صحت ۹۱٪ بر روی داده‌های آموزش، با درصد صحت ۸۸٪ بر روی داده‌های اعتبارسنجی و با درصد صحت ۸۶٪ بر روی داده‌های آزمون توانسته است موفق به تشخیص فرار مالیاتی گردد.

عبدلی و همکاران (۱۳۹۴) اهمیت مسائل اجرایی مالیات ستانی پرداخته شده و با توجه به وجود اطلاعات نامتقارن در زمینه مالیات بر درآمد، برای جلوگیری از پدیده فرار مالیاتی (و افزایش درآمد مالیاتی دولت بدون گسترش پایه‌ها و افزایش نرخ‌های مالیاتی) مکانیسم حسابرسی خاصی معرفی و با استفاده از نظریه بازی‌ها و روش میدانی مورد تحلیل نظری و تجربی قرار گرفته است. نتایج بیانگر آن است که اگر گزارش مالیاتی گروهی از مؤدیانی که دارای ویژگی‌های شبیه به هم می‌باشند، با هم مقایسه گردیده و آن‌هایی که از متوسط گزارش گروه، کمتر گزارش داده‌اند با احتمال بیشتر حسابرسی شوند منجر به کاهش فرار مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی دولت (در شرایط خاص)، کاهش هزینه‌های حسابرسی و ثبات درآمدهای مالیاتی دولت خواهد شد.

رحیمی‌کیا و همکاران (۱۳۹۴) فرار مالیاتی را با استفاده از سیستم هوشمند ترکیبی موردبررسی قرار دادند که نتایج نشان داد استفاده از شبکه عصبی دارای دقت بالاتری بوده و این تفاوت از لحاظ آماری معنادار می‌باشد. در شبکه عصبی به ترتیب در صنعت مواد غذایی و نساجی دقت کلی ٪ و ٪، ۸۴٫۸۵٪ و دقت تشخیص شرکت‌های فراری ٪ و ٪ و دقت تشخیص شرکت‌های سالم ٪ و ۸۵٫۳۶٪ می‌باشد.

### ۳- روش انجام تحقیق

تحقیق حاضر از نظر هدف اجرا، کاربردی؛ از لحاظ نوع داده‌ها، کمی؛ از نظر زمان اجرا، مقطعی؛ از نظر منطق اجرا، قیاسی-استقرایی؛ و از جهت اجرا، از نوع پس رویدادی می‌باشد. پس رویدادی از نظر معنی عبارت است از آنچه بعداً انجام می‌شود؛ که مترادف با بعد از وقوع، گذشته‌نگر، از معلول به علت و علی مقایسه‌ای به کار برده شده است (دلاور، ۱۳۸۷).

در پژوهش حاضر به منظور تدوین فرضیه‌های تحقیق، ابتدا از طریق پرسشنامه عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از نظر خبرگان تعیین گردید، سپس عواملی که مورد اجماع تمامی خبرگان بود، استخراج و نظر آنان نیز در خصوص تأثیر هر کدام از مؤلفه‌ها بر فرار مالیاتی جمع‌آوری گردید؛ عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از طریق تحلیل عاملی اکتشافی مورد بررسی و در نهایت با توجه به ماهیت آن به چهار دسته عوامل حقوقی و قانونی، عوامل اقتصادی، عوامل حسابداری و حسابرسی و عوامل روانی و اجتماعی تقسیم‌بندی گردید.

در پژوهش حاضر داده‌ها از طریق بانک اطلاعاتی سازمان مالیاتی استخراج و با استفاده از نرم‌افزار اکسل پردازش و سپس از طریق نرم‌افزارهای SPSS و Matlab مورد آزمون و تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند.

### ۴- فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مبانی نظری ذکر شده و بر اساس عوامل مورد نظر و اجماع خبرگان، فرضیه‌های تحقیق به شرح ذیل تدوین گردیده است:

**فرضیه اول:** عوامل حقوقی و قانونی بر فرار مالیاتی اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی ایران تأثیر دارد.

**فرضیه دوم:** عوامل اقتصادی بر فرار مالیاتی اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی ایران تأثیر دارد.

**فرضیه سوم:** عوامل حسابداری و حسابرسی بر فرار مالیاتی اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی ایران تأثیر دارد.

**فرضیه چهارم:** عوامل روانی و اجتماعی بر فرار مالیاتی اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی ایران تأثیر دارد.

**فرضیه پنجم:** تمامی عوامل مورد اجماع خبرگان بر فرار مالیاتی اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی ایران تأثیر دارد.

### ۵- جامعه و نمونه آماری

اطلاعات موردنیاز این تحقیق، بر اساس اطلاعات اشخاص حقوقی دارای پرونده در سازمان امور مالیاتی کشور، جمعاً شامل ۴۲ اداره کل در سطح کشور که با استفاده از روش نمونه‌گیری خوشه‌ای تعداد ۸ اداره کل استخراج گردید؛ در خصوص ادارات کل منتخب سعی شد که ابتدا به‌صورت تصادفی و سپس در حد امکان اداراتی انتخاب شوند که اولاً دارای بالاترین شاخص فرار مالیاتی (بر اساس معیار اندازه‌گیری مورد استفاده در این پژوهش) و ثانیاً حدالمقدور جزو استان‌های با درآمد بالا باشند؛ با توجه به اینکه حجم جامعه آماری تحقیق بیش از ۱۰۰,۰۰۰ شرکت بوده لذا حداقل حجم نمونه آماری تحقیق بر اساس جدول مورگان معادل ۳۸۴ شرکت بوده است؛ که نهایتاً تعداد ۴۰۰ شرکت به‌عنوان نمونه از بین ۸ اداره کل مالیاتی، بر اساس نسبت تعداد پرونده‌های مالیاتی به هر اداره به کل پرونده‌های مالیاتی هشت اداره کل استخراج گردیده است. لازم به ذکر است که شرکت‌هایی که شرایط زیر را داشته‌اند به‌عنوان نمونه در نظر گرفته شده‌اند:

- ۱- سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد.
- ۲- برای دوره مورد اقدام به تسلیم اظهارنامه مالیاتی نموده باشند.
- ۳- مالیات عملکرد سال مورد رسیدگی تشخیص و ابلاغ گردیده باشد.
- ۴- بین مالیات ابرازی در اظهارنامه و مالیات قطعی شده بیش از ۱۵ درصد اختلاف وجود داشته باشد.

### ۶- یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا نتایج آزمون‌های آماری از طریق آمار توصیفی و آمار استنباطی بیان و سپس نتایج تکنیک‌های داده‌کاوی تشریح خواهد شد.

## ۶-۱ نتایج آزمون‌های آماری

## ۶-۱-۱- آمار توصیفی

## جدول ۱. شاخص‌های توصیفی متغیرها

متغیر	عوامل متغیرها	تعداد شرکت	میانگین	انحراف معیار	مینیمم	ماکسیمم
وابسته	فرار مالیاتی	۴۰۰	۰/۲۷۹۹۳۱	۰/۰۷۶۹۷	۰/۱۵۰	۰/۵۳۰
	نرخ مالیات	۴۰۰	۰/۲۴۲۸	۰/۰۱۷۸۹	۰/۱۹	۰/۲۵
	مبلغ معافیت یا بخشودگی	۴۰۰	۸۵۰/۹۱۷۳	۶۱۳۵/۹۹۹	۰/۰۰	۷۲۰۰۰
	جریمه ماده ۱۹۲	۴۰۰	۵۶/۵۵۸۹	۱۲۰/۰۹۹۹۷	۰/۰۰	۷۵۰
	جریمه ماده ۱۹۳	۴۰۰	۱۲/۳۱	۵۷/۱۳۲	۰/۰۰	۷۰۰
عوامل اقتصادی	نرخ تورم	۴۰۰	۰/۳۲۰	۰/۰۰	۰/۳۲۰	۰/۳۲۰
	حجم نقدینگی	۴۰۰	۰/۳۰۸۰	۰/۰۰	۰/۳۰۸	۰/۳۰۸
	نسبت هزینه برگشتی به درآمد مشمول مالیات	۴۰۰	۰/۰۶۶۰۹۰	۰/۱۵۷۴	۰/۰۰	۰/۸۳۰
	نسبت مالیات متمم به مالیات اصلی	۴۰۰	۰/۰۳۲۹۸۲	۰/۰۹۶۳۳	۰/۰۰	۰/۶۰۰
عوامل حسابداری و حسابرسی	نسبت جاری	۴۰۰	۲/۳۶	۰/۸۸۰	۱	۵
	نسبت آنی	۴۰۰	۱/۴۵	۰/۵۹۴	۰/۰۰	۳
	نسبت گردش دارایی‌ها	۴۰۰	۸/۱۷	۲/۰۲۲	۴	۱۴
	گردش موجودی کالا	۴۰۰	۱/۵۹	۰/۲۶۲	۱	۲
	نسبت بدهی به دارایی‌ها	۴۰۰	۲/۰۶	۹/۵۷۳	۰/۰۰	۶۵
	نسبت سود خالص به فروش	۴۰۰	۴۸/۸۷	۲۰/۴۹۲	۱۲	۱۱۵
	اندازه شرکت	۴۰۰	۲/۰۳	۰/۷۳۳	۱	۳
	پیچیدگی فعالیت	۴۰۰	۱/۱۲	۰/۳۲۰	۱	۲
عوامل روانی و اجتماعی	تفاوت روز بین صدور تشخیص و قطعی	۴۰۰	۷۴/۲۰	۴۵/۶۷۶	۱	۳۳۶
	تفاوت مالیات تشخیص و قطعی	۴۰۰	۰/۰۲۷۸۹۵	۰/۰۸۸۷۹۴۷	۰/۰۰	۰/۵۵۰

ستون اول در جدول فوق، متغیرهای پژوهش، ستون دوم عوامل متغیرها، ستون سوم تعداد داده‌ها، ستون چهارم میانگین، ستون پنجم انحراف معیار، ستون ششم مینیمم و ستون هفتم ماکسیمم عوامل متغیرها را نشان می‌دهد.

در این پژوهش برای بررسی نرمال بودن متغیرها از شاخص‌های چولگی و کشیدگی استفاده شده است. به‌عنوان یک معیار می‌توان بازه (۲، ۲-) را در نظر گرفت، چنانچه مقدار کشیدگی و چولگی در این محدوده باشند نشان‌دهنده این موضوع است که داده‌ها از توزیع نرمال برخوردار بوده و می‌توان تجزیه موردنظر را انجام داد.

جدول ۲. نتایج بررسی نرمال بودن داده‌ها

گویه‌ها	کشیدگی <sup>۱</sup>	چولگی <sup>۲</sup>	نتیجه
فرار مالیاتی اشخاص حقوقی	۰/۳۸۹	-۰/۳۷۵	نرمال است

با توجه به جدول ۲، میزان کشیدگی و چولگی داده‌های پژوهش در بازه (۲، ۲-) قرار دارد؛ بنابراین، داده‌ها دارای توزیع نرمال هستند.

### ۲-۱-۶-آمار استنباطی و نتایج آزمون فرضیه‌ها

به‌طور کلی نتایج آزمون هر کدام از فرضیات تحقیق در جداول ذیل خلاصه شده است:

- 
1. Kurtosis
  2. Skewness

آزمون فرضیه اول: تأثیر عوامل حقوقی و قانونی بر فرار مالیاتی  
جدول ۳. خلاصه نتایج تخمین مدل رگرسیون فرضیه اول

ضریب همبستگی	ضریب بتا	سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب رگرسیونی	
-	-	۰/۰۰۱	۳/۴۸۹	۰/۰۵۲	۰/۱۸۳	عرض از مبدأ
۰/۲۲۵	۰/۳۰۶	۰/۰۲۵*	۱/۹۲۷	۰/۲۱۵	۰/۴۱۵	X <sub>۱</sub>
-۰/۱۶۴	-۰/۱۵۲	۰/۰۳۱*	-۳/۸۸۲	۰/۰۷۶	-۰/۲۹۵	X <sub>۲</sub>
-۰/۱۹۵	-۰/۲۰۸	۰/۰۲۹*	-۲/۰۰۵	۰/۱۷۷	-۰/۳۵۵	X <sub>۳</sub>
-۰/۱۴۹	-۰/۱۱۰	۰/۰۲۱*	-۲/۳۷۳	۰/۰۸۳	-۰/۱۹۷	X <sub>۴</sub>
۰/۳۹						ضریب تعیین
۰/۲۹						ضریب تعیین تعدیل شده
۱/۶۹۸						آماره‌ی دوربین-واتسون
۶/۰۲۱						آماره‌ی F
۰/۰۰۳						احتمال آماره‌ی F

\*معنی‌داری در سطح ۰/۰۵. منبع: یافته‌های تحقیق

بر اساس نتایج تخمین مدل، می‌توان نتیجه گرفت که مدل پژوهش معنادار است؛ زیرا مقدار سطح معنی‌داری مربوط به آماره‌ی F کمتر از ۰/۰۱ شده است.

آزمون فرضیه دوم: تأثیر عوامل اقتصادی بر فرار مالیاتی  
جدول ۴. خلاصه نتایج تخمین مدل رگرسیون فرضیه دوم

ضریب همبستگی	ضریب بتا	سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب رگرسیونی	
-	-	۰/۰۰۱*	۶۲/۴۸۷	۰/۰۰۴	۰/۲۷۹	عرض از مبدأ
۰/۳۳۱	۰/۲۵۰	۰/۰۲۰*	۴/۶۸	۰/۰۲۵	۰/۱۱۷	X <sub>۱</sub>
۰/۲۰۱	۰/۱۱۵	۰/۰۳۹*	۲/۴۲۵	۰/۰۴۰	۰/۰۹۷	X <sub>۲</sub>
۰/۲۹۵						ضریب تعیین
۰/۲۸۰						ضریب تعیین تعدیل شده
۱/۶۶۰						آماره‌ی دوربین-واتسون
۶/۵۰۹						آماره‌ی F
۰/۰۰۱						احتمال آماره‌ی F

\*\*معنی‌داری در سطح ۵ درصد. منبع: یافته‌های تحقیق

بر اساس نتایج تخمین مدل، می‌توان نتیجه گرفت که مدل پژوهش معنادار است؛ زیرا مقدار سطح معنی‌داری مربوط به آماره‌ی F کمتر از ۰/۰۱ شده است.

### آزمون فرضیه سوم: تأثیر عوامل حسابداری و حسابرسی بر فرار مالیاتی

جدول ۵. خلاصه نتایج تخمین مدل رگرسیون فرضیه سوم

ضریب همبستگی	ضریب بتا	سطح معناداری	آماره‌ی t	خطای استاندارد	ضریب رگرسیونی	
-	-	۰/۰۰۱	۶/۸۱۳	۰/۰۳۷	۰/۲۵۱	عرض از مبدأ
۰/۰۵۱	۰/۰۷۹	۰/۵۳۵ <sup>ns</sup>	۰/۶۲۱	۰/۰۱۱	۰/۰۰۷	X <sub>۱</sub>
۰/۰۴۰	-۰/۰۰۶	۰/۹۶۲ <sup>ns</sup>	-۰/۰۴۷	۰/۰۱۷	-۰/۰۰۰۱	X <sub>۲</sub>
۰/۲۹۱	۰/۲۰۱	۰/۰۲۳*	۲/۲۳۱	۰/۰۱۳	۰/۰۲۹	X <sub>۳</sub>
۰/۲۱۸	۰/۱۹۵	۰/۰۱۵*	۳/۲۱۴	۰/۰۱۴	۰/۰۴۵	X <sub>۴</sub>
-۰/۳۱۲	-۰/۳۴۰	۰/۱۹۰*	-۲/۸۱۸	۰/۰۲۲	-۰/۰۶۲	X <sub>۵</sub>
۰/۲۷۹	۰/۳۱۰	۰/۰۲۱*	۲/۵۳۸	۰/۰۱۳	۰/۰۳۳	X <sub>۶</sub>
۰/۰۳۲	۰/۰۲۸	۰/۴۱۱ <sup>ns</sup>	۱/۱۰۳	۰/۰۲۹	۰/۰۳۲	X <sub>۷</sub>
۰/۲۰۵*	۰/۲۳۰	۰/۰۲۰*	۲/۶۹	۰/۰۱۳	۰/۰۳۵	X <sub>۸</sub>
۰/۴۱۰						ضریب تعیین
۰/۴۰۸						ضریب تعیین تعدیل شده
۱/۷۱۳						آماره‌ی دوربین-واتسون
۷/۱۵۸						آماره‌ی F
۰/۰۰۱						احتمال آماره‌ی F

\*معنی‌داری در سطح ۰/۰۱؛ <sup>ns</sup>عدم معنی‌داری.

منبع: یافته‌های تحقیق

بر اساس نتایج تخمین مدل، می‌توان نتیجه گرفت که مدل پژوهش معنادار است؛ زیرا مقدار سطح معنی‌داری مربوط به آماره‌ی F کمتر از ۰/۰۱ شده است. در نتیجه، در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار بودن مدل تأیید می‌شود.

## آزمون فرضیه چهارم: تأثیر عوامل روانی و اجتماعی بر فرار مالیاتی

جدول ۶. خلاصه نتایج تخمین مدل رگرسیون فرضیه چهارم

ضریب همبستگی	ضریب بتا	سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب رگرسیونی	
-	-	۰/۰۰۱	۳۷/۹۴۵	۰/۰۰۷	۰/۲۸۰	عرض از مبدأ
-۰/۰۰۷	-۰/۰۱۴	۰/۷۹۴ <sup>ns</sup>	-۰/۲۶۱	$۸/۷۷۴ \times ۱۰^{-۵}$	$-۲/۲۸۹ \times ۱۰^{-۵}$	X <sub>۱</sub>
-۰/۰۷۳	۰/۰۷۷	۰/۱۴۱ <sup>ns</sup>	۱/۴۷۵	۰/۰۴۵	۰/۰۶۷	X <sub>۲</sub>
۰/۰۰۶						ضریب تعیین
۰/۰۰۱						ضریب تعیین تعدیل شده
۱/۶۷۷						آماره‌ی دوربین-واتسون
۱/۰۹۹						آماره‌ی F
۰/۳۳۴						احتمال آماره‌ی F

<sup>ns</sup> عدم معنی‌داری منبع: یافته‌های تحقیق

بر اساس نتایج تخمین مدل، می‌توان نتیجه گرفت که مدل پژوهش معنادار است؛ زیرا مقدار سطح معنی‌داری مربوط به آماره‌ی F بیشتر از ۰/۰۵ شده است. در نتیجه، عوامل روانی و اجتماعی بر فرار مالیاتی شرکت‌ها در نظام مالیاتی ایران تأثیری نداشته است.

## آزمون فرضیه پنجم: تأثیر تمامی عوامل مورد اجماع خبرگان بر فرار مالیاتی

برای آزمون فرضیه پنجم با توجه به اینکه تعداد متغیرهای مستقل حاضر در مدل زیاد هستند از رگرسیون گام‌به‌گام<sup>۱</sup> استفاده شده است.

جدول ۷. عناصر متغیرهای مستقل درون معادله‌ای برای پیش‌بینی فرار مالیاتی

مرحله	نام متغیرها	B	Beta	t	R	R <sup>۲</sup>	مقدار افزوده شده به R <sup>۲</sup>	Sig
۱	نسبت بدهی به دارایی	۰/۵۲۲	۰/۳۶۶	۵/۳۳۰	۰/۲۴۰	۰/۲۳۸	-	۰/۰۰۱
۲	نسبت سود خالص به سود فروش	۰/۲۳۳	۰/۳۴۰	۵/۱۲۰	۰/۲۴۶	۰/۲۴۲	۰/۰۰۴	۰/۰۰۴
۳	نرخ مالیات	۰/۴۳۳	۰/۳۰۱	۴/۹۲۰	۰/۲۵۵	۰/۲۶۰	۰/۰۱۸	۰/۰۰۷
۴	نسبت هزینه برگشتی به درآمد مشمول مالیات	۰/۱۰۹	۰/۲۹۵	۵/۲۲۰	۰/۲۶۱	۰/۲۷۱	۰/۰۱۱	۰/۰۰۲
۵	پیچیدگی فعالیت	۰/۰۱۵	۰/۲۸۸	۳/۷۷۰	۰/۲۸۹	۰/۲۹۱	۰/۰۱۸	۰/۰۱۱
۶	جریمه ماده ۱۹۲	۰/۱۲۳	۰/۲۷۸	۵/۶۵۰	۰/۳۰۱	۰/۳۰۱	۰/۰۱۲	۰/۰۰۱
۷	نسبت گردش دارایی‌ها	۰/۳۴۰	۰/۲۶۹	۳/۵۴۰	۰/۳۰۹	۰/۳۲۰	۰/۰۱۹	۰/۰۰۳
۸	دوره گردش موجودی کالا	۰/۴۵۰	۰/۲۴۰	۲/۴۵۵	۰/۳۱۵	۰/۳۴۱	۰/۰۲۱	۰/۰۳۱
۹	میزان معافیت یا بخشودگی	-۰/۰۹۸	-۰/۲۰۱	-۲/۳۰۲	۰/۳۲۵	۰/۳۴۹	۰/۰۰۸	۰/۰۴۴
۱۰	نسبت مالیات متمم به مالیات اصلی	۰/۲۷۶	۰/۱۹۰	۲/۴۸۹	۰/۳۵۶	۰/۳۶۵	۰/۰۱۶	۰/۰۳۰
۱۱	جریمه ماده ۱۹۳	۰/۰۷۷	۰/۱۸۳	۲/۳۲۰	۰/۳۶۷	۰/۳۶۹	۰/۰۰۴	۰/۰۳۸

مقدار ضریب تعیین در مرحله یازدهم نشان می‌دهد که در مجموع عوامل موردنظر و اجماع خبرگان ۳۷ درصد از تغییرپذیری متغیر وابسته (فرار مالیاتی) را بیان می‌کنند. سایر شاخص‌های آماری برای متغیرهای درون معادله مانند بتا برای نمرات استاندارد شده و نیز آماره t را می‌توان در جدول ۷ ملاحظه کرد. ضمن اینکه درنهایت مدل رگرسیون تأثیر همزمان عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی به شرح ذیل استخراج گردیده است:

$$۰/۲۳۳ + (نسبت بدهی به دارایی) ۰/۵۲۲ + ۱/۷۳۴ = \text{فرار مالیاتی شرکت‌ها}$$

نسبت هزینه ( ۰/۱۰۹ + (نرخ مالیات) ۰/۴۳۳ + (نسبت سود خالص به سود فروش)

جریمه ماده ( ۱۲۳/۰ + (جریمه ماده ۱۹۲) ۰/۰۱۵ + (برگشتی به درآمد مشمول مالیات (جریمه گردش موجودی کالا) ۰/۴۵۰ + (نسبت گردش دارایی‌ها) ۰/۳۴۰ + (۱۹۲) + (نسبت مالیات متمم به مالیات اصلی) ۰/۲۷۶ + (میزان معافیت یا بخشودگی) ۰/۰۹۸ + (جریمه ماده ۱۹۳) ۰/۰۷۷

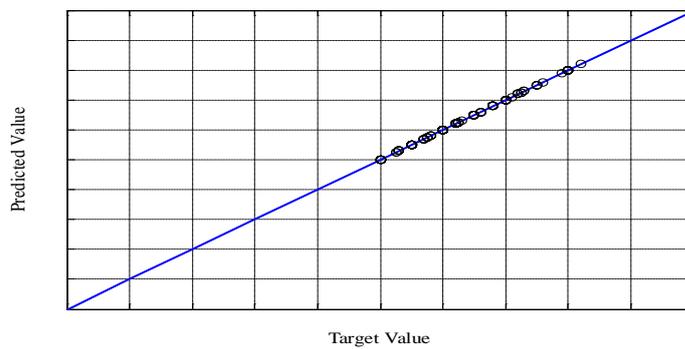
### ۶-۲- آزمون تکنیک‌های داده‌کاوی

از بین تکنیک‌های داده‌کاوی یکی از دقیق‌ترین روش‌ها برای پیش‌بینی متغیرهای اقتصادی تکنیک فازی بوده است با توجه به اینکه تعداد متغیرهای این پژوهش بیش از ۷,۰۰۰ متغیر شرکت بوده است لذا روش فازی قادر به ارائه پاسخ مناسب نبود و به تبع آن ترکیب شبکه‌های عصبی و فازی نیز به علت وجود تعداد بالای صفر در متغیرهای ورودی معنی‌دار نبوده و خروجی معنی‌داری ارائه نگردید؛ در ادامه از تکنیک شبکه‌های عصبی مصنوعی استفاده گردید که نتایج به دست آمده معنی‌دار و بیانگر امکان پیش‌بینی فرار مالیاتی از طریق شبکه‌های عصبی مصنوعی بوده است. با توجه به اینکه شبکه عصبی مصنوعی بر اساس یک منطق ریاضی که به دنبال کمینه کردن یک تابع هزینه بوده و به علت ریاضیات قوی‌ای که برای تحلیل این شبکه‌ها استفاده می‌شود، این شبکه‌ها دقیق‌تر و کارا تر از روش‌هایی نظیر الگوریتم ژنتیک و شبکه‌های بیزین بوده است، زیرا این تکنیک‌ها عموماً تکنیک‌هایی بوده که بر اساس زادوولد به دنبال پیدا کردن نقاط اکسترمم و یا همان بهینه خود هستند لذا برای حل مورد بررسی قرار نگرفتند.

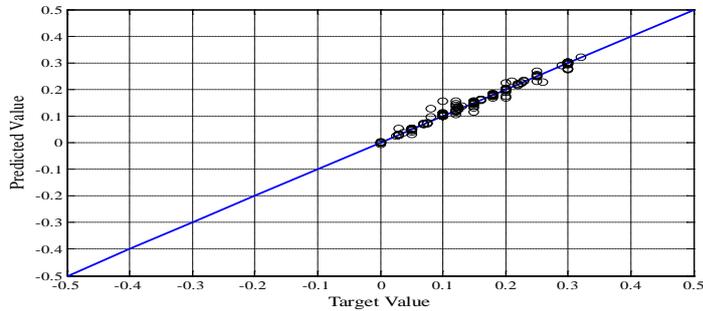
همان‌طور که در ادامه مشاهده می‌شود، در این تحقیق از شبکه عصبی پیش‌خور پس انتشار<sup>۱</sup> که شناخته شده‌ترین و پرکاربردترین نوع شبکه عصبی در کاربردهای مهندسی است، استفاده شده است. این شبکه به سادگی ساخته می‌شود، نسبت به اکثر شبکه‌ها سریع‌تر آموزش می‌بیند و بسیاری از مسائل را به درستی حل می‌کند. به منظور بررسی عملکرد شبکه و انتخاب شبکه مناسب برای کشف فرار مالیاتی در برنامه‌ای که

1. Feed Forward Back

برای اجرای این فرآیند در محیط نرم‌افزار متلب ۲۰۱۰<sup>۱</sup> نوشته شده است، تابع خطای شبکه عصبی به صورت میانگین مربع خطا<sup>۲</sup> تعریف شده است. در صورت تأیید عملکرد، از شبکه مناسب برای کشف فرار مالیاتی مربوطه استفاده شده است؛ به طور کلی نتایج استخراج شده از نرم‌افزار متلب به شرح ذیل می‌باشد:



شکل ۲.

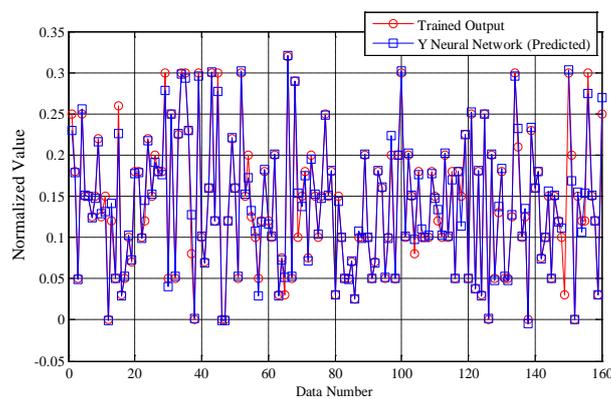


شکل ۳.

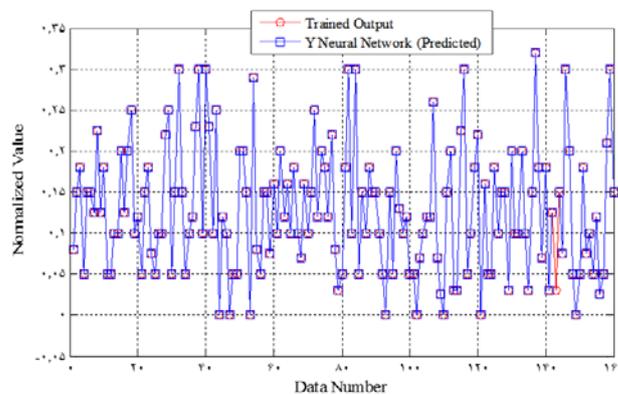
شکل‌های ۲ و ۳ فوق مقادیر پیش‌بینی شده بر حسب مقادیر واقعی برای داده‌های آزمون را به صورت واقعی و آموزشی (آزمایشی) نشان می‌دهد. در شکل ۲ نتایج برای

- 
1. MATLAB R2010a
  2. Mean Squared Error (MSE)

داده‌های واقعی و در شکل شماره ۳ نتایج برای داده‌های آموزش به دست آمده است که مشاهده می‌گردد داده‌های آموزش دقت بیشتری از داده‌های واقعی آزمون داشته‌اند؛ در مرحله بعد مقادیر واقعی و پیش‌بینی در مراحل آموزش و آزمون مورد مقایسه قرار گرفت که به شرح ذیل نتایج ارائه گردید:



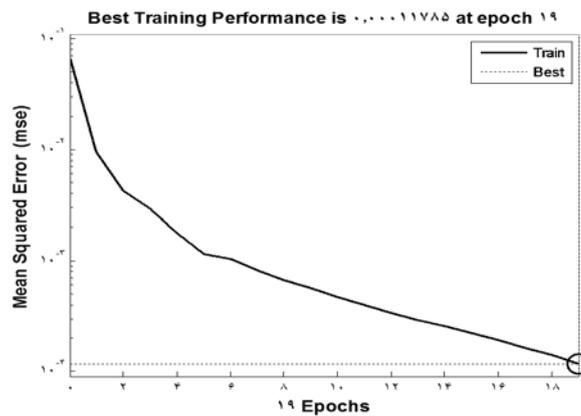
شکل ۴.



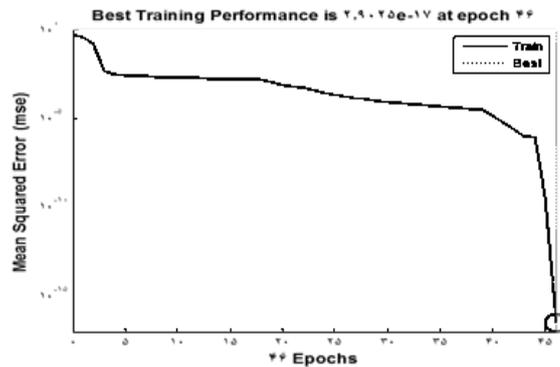
شکل ۵.

در شکل‌های ۴ و ۵ مقادیر واقعی و پیش‌بینی در مراحل آموزش و آزمون مورد تحلیل و بررسی قرار گرفت؛ در شکل ۴ مقادیر مربوط به مرحله آموزش بوده در حالی که

شکل ۵ مربوط به مرحله آزمون داده‌های واقعی بوده است. نتایج نشان از دقت بالای داده‌های آزمون دارد که بر اساس خروجی نرم‌افزار در این مرحله میزان خطا  $0,033$  و میانگین مجذور خطا<sup>۱</sup> حدود  $0,001$  بوده است؛ ضمن اینکه ضریب همبستگی متغیرهای پژوهش معادل  $0,967$  استخراج گردید. در نهایت میانگین مربعات خطای مطلق در مرحله آموزش و آزمون استخراج که نتایج آن به شرح ذیل بوده است:



شکل ۶.



شکل ۷.

---

1. Mean Square Error.

در شکل‌های ۶ و ۷، محور افقی تعداد نرون‌های هر عضو (داده‌های موردنظر) و محور عمودی میانگین مجذور خطا بوده است. این موضوع بیانگر عملکرد قابل اطمینان شبکه عصبی طراحی شده، جهت پیش‌بینی فرار مالیاتی برای این مجموعه از داده‌ها مورد مطالعه است.

در این پژوهش ۵۰ شبکه با پارامترهای مختلف مورد آزمون قرار گرفته تا ساختار بهینه شبکه عصبی برای پیش‌بینی فرار مالیاتی تعیین گردد؛ در جدول ۸ این ۵۰ شبکه به همراه پارامترهای موردنظر نشان داده شده است:

جدول ۸. پارامترهای مختلف شبکه عصبی

تعداد سیکل تکرار				تعداد نرون لایه میانی
۸۰۰	۴۰۰	۲۰۰	۱۰۰	
M16	M11	M6	M1	۸
M17	M12	M7	M2	۱۶
M18	M13	M8	M3	۲۴
M19	M14	M9	M4	۳۶
M20	M15	M10	M5	۵۰

همچنین با توجه به بررسی صورت گرفته، در لایه میانی از تابع انتقال تانژانت سیگموئید و در لایه خروجی از تابع انتقال خطی استفاده شده است. آموزش شبکه نیز با استفاده از الگوریتم پس انتشار خطا انجام شده است. جداول ۹ و ۱۰ دقت آموزش و آزمون ۵۰ شبکه عصبی مصنوعی را نشان می‌دهد:

جدول ۹. میزان دقت آموزش شبکه‌های ۵۰ گانه (میزان حداقل خطای آموزش)

تعداد سیکل تکرار				تعداد نرون لایه میانی
۸۰۰	۴۰۰	۲۰۰	۱۰۰	
$7,5e^{-5}$	$1,1e^{-5}$	$1,3e^{-4}$	$3,3e^{-4}$	۸
$5,2e^{-5}$	$5,3e^{-5}$	$1,1e^{-5}$	$3,1e^{-4}$	۱۶
$5,3e^{-5}$	$7,8e^{-5}$	$1,02e^{-4}$	$3,2e^{-4}$	۲۴
$4,2e^{-5}$	$5,05e^{-5}$	$2,8e^{-4}$	$3,3e^{-4}$	۳۶
$3,7e^{-5}$	$9,05e^{-5}$	$9,05e^{-5}$	$9,05e^{-5}$	۵۰

جدول ۱۰. میزان دقت آزمون شبکه‌های ۵۰ گانه (میزان حداقل خطای آزمون)

تعداد سیکل تکرار				تعداد نرون لایه میانی
۸۰۰	۴۰۰	۲۰۰	۱۰۰	
۰,۰۴	۰,۰۱۴۸	۰,۰۱۴۹	$4,4e^{-4}$	۸
۰,۰۱۸۳	۰,۰۰۴۲	۰,۰۲۳۰	$1,8e^{-4}$	۱۶
۰,۰۰۳۶	۰,۰۰۳۷	$5,03e^{-4}$	$1,3e^{-4}$	۲۴
۰,۰۱۱۲	۰,۰۰۲۹	$1,006e^{-4}$	$1,08e^{-4}$	۳۶
۰,۰۰۱۱	۰,۰۰۱۴	۰,۰۰۱۳	۰,۰۲۸	۵۰

همان‌طور که در جداول فوق مشاهده می‌شود، شبکه M50 با میزان حداقل خطای  $3,7e^{-5}$  در مرحله آموزش و  $0,0011$  در مرحله آزمون بهترین عملکرد را دارا می‌باشد. در نتیجه این شبکه با ۵۰ نرون در لایه میانه و با ۸۰۰ تکرار فرآیند آموزش، بهترین شبکه برای پیش‌بینی سطح فرار مالیاتی در نظام مالیاتی کشور انتخاب شد.

#### ۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی مورد بررسی و آزمون قرار گرفت؛ بر این اساس ابتدا تعداد ۴۰ مؤلفه مؤثر بر فرار مالیاتی بر اساس نظر خبرگان تعیین و نهایتاً از طریق انجام تحلیل عاملی تعداد ۲۹ مؤلفه نهایی استخراج گردید؛ از بین مؤلفه‌های نهایی، آن‌هایی که دارای تعریف عملیاتی و قابل اندازه‌گیری بوده‌اند مشخص و به‌منظور آزمون فرضیه‌ها استخراج گردید. بر این اساس عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با توجه به ماهیت آنان در قالب چهار گروه شامل عوامل حقوقی و قانونی، عوامل اقتصادی، عوامل حسابداری و حسابرسی و نهایتاً عوامل روانی و اجتماعی به‌عنوان فرضیه‌های پژوهش در نظر گرفته شدند. به‌طور کلی نتیجه‌گیری از این پژوهش به شرح موارد ذیل بیان می‌گردد:

۱- نتایج فرضیه‌های پژوهش بیانگر این بوده است که عوامل حقوقی و قانونی، عوامل اقتصادی و همچنین عوامل حسابداری و حسابرسی دارای رابطه معنی‌داری با فرار مالیاتی بوده است؛ اما عوامل روانی و اجتماعی ارتباطی با فرار مالیاتی نداشته است.

بر این اساس می‌توان بیان نمود که مؤدیان دارای فرار مالیاتی از خلأهای قانونی و حقوقی، مشکلات اقتصادی و از طرف دیگر از طریق دست‌کاری اعداد و ارقام حسابداری اقدام به فرار از پرداخت مالیات می‌نمایند.

۲- نتیجه به‌دست‌آمده دیگر از این پژوهش این است که از مهم‌ترین خلأهای مربوط به عوامل حقوقی و قانونی می‌توان به نرخ مالیات، میزان معافیت‌های مالیاتی، بازدارنده نبودن جرائم و چندگانه بودن قوانین مؤثر بر مالیات اشاره نمود. با توجه به اینکه حدود ۴۰ درصد از کل فرار مالیاتی اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی ایران از طریق عوامل مذکور تعیین می‌گردید لذا به نظر می‌رسد از دیدگاه مؤدیان فرار مالیاتی نرخ مالیات یعنی نرخ ۲۵ درصد مقطوع (طبق ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم) بیشتر از نرخ موردنظر آنان بوده است، زیرا به اعتقاد بسیاری از صاحب‌نظران و فعالان اقتصادی، مالیات مخرب و مخل نظام اقتصادی بوده و نرخ موجود بیانگر عدم کارایی و عدم انگیزه بیشتر مؤدیان جهت افزایش فعالیت‌های اقتصادی بوده است؛ همچنین بخشودگی‌ها و معافیت‌های مالیاتی نیز هدفمند و کارا نبوده است؛ که علت این مهم آسیب‌شناسی نکردن تخصیص معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی، وجود برخی معافیت‌های زائد و غیرکارا در قوانین مالیاتی از جمله معافیت تبصره ۱۱ ماده ۵۳ ق.م.م.، هدفمند نبودن تخصیص معافیت‌ها و مشخص نبودن میزان تحقق دستیابی به اهداف اولیه پیش‌بینی شده ناشی از اجرای معافیت‌ها در قوانین و مقررات مالیاتی بوده است؛ از طرف دیگر جرائم قانونی به‌اندازه کافی در نظام مالیاتی ایران بازدارنده نبوده و از کارایی لازم برخوردار نبوده، همچنین نبود تفسیر و اقدام منطقی از طرف سازمان جهت بخشودگی هدفمند جرائم و اطلاع مؤدیان از بخشش جرائم تا زمان صدور دستورالعمل یا بخشنامه‌ای کماکان به قوت خود باقی و انگیزه‌ای برای عدم انجام تکالیف محسوب و نهایتاً اینکه چندگانه بودن قوانین مؤثر بر مالیات از جمله قانون بودجه، قانون رفع موانع تولید، قانون تنظیم مقررات مالی دولت و ... از دیگر مواردی بوده که منجر به سوءاستفاده از قانون مالیات‌های مستقیم گردیده است. نتیجه مذکور منطبق با نتیجه تحقیقات قبلی از جمله عبدلی و همکاران (۱۳۹۴) و فرانزونی (۲۰۱۴) بوده است.

۳- از عوامل مهم اقتصادی اثرگذار بر فرار مالیاتی شرکت‌ها، هزینه‌های صوری و درآمدهای کتمان شده بوده که ناشی از ضعف اطلاعاتی نظام مالیاتی ایران بوده است. در این خصوص نتیجه گرفته می‌شود که نبود شفافیت در قوانین و سعی در منطبق کردن سود حسابداری با سود مالیاتی، ممیزی نکردن (مشخص نکردن) هزینه‌های غیرقابل قبول مالیاتی توسط مؤدیان و عدم تکمیل بانک اطلاعاتی سازمان مالیاتی و نیز عدم دسترسی سریع به اطلاعات حساب‌های بانکی مؤثر از جمله موارد اثرگذار بر فرار مالیاتی بوده است. همچنین نرخ تورم و حجم نقدینگی جامعه از دیگر عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه خبرگان بوده که پس از آزمون آماری اثبات گردید که بدون تأثیر بوده‌اند.

۴- همچنین از مهم‌ترین خلأهای مربوط به عوامل حسابداری و حسابرسی، می‌توان به اعداد و ارقام مندرج در صورت‌های مالی، اندازه و پیچیدگی فعالیت نام برد؛ بر اساس نتایج آزمون‌های آماری حدود ۴۱ درصد از کل فرار مالیاتی در نظام مالیاتی ایران ناشی از عوامل حسابداری و حسابرسی بوده است؛ بر این اساس تحلیل نسبت‌های مالی و دست‌کاری این‌گونه اعداد و ارقام منجر به حساب‌آرایی و حذف رویدادها و مکتوم نمودن پاره‌ای از فعالیت‌ها و یا آنکه ثبت هزینه‌های غیرواقعی گردیده است، از دیدگاه تئوری حسابداری دست‌کاری در اعداد و ارقام حسابداری تأثیری در قضاوت استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری نداشته است (فرضیه سرمایه‌گذار بی‌تجربه)، اما از دیدگاه تئوری‌های مالیاتی و همچنین در این پژوهش تأیید گردید که دست‌کاری اعداد و ارقام حسابداری مندرج در صورت‌های مالی بر فرار مالیاتی مؤثر بوده است. باوجود اینکه حجم و اندازه فعالیت مؤدیان تأثیر چندانی در فرار مالیاتی آنان نداشته و چه‌بسا که مؤدیان با اندازه بزرگ‌تر، شفاف‌تر و در انجام وظایف دقیق‌تر عمل نموده باشند؛ اما پیچیدگی و تنوع فعالیت مؤدیان از دیگر عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی شرکت‌ها بوده است چرا امکان سردرگمی حسابرسان مالیاتی را بیشتر فراهم ساخته و منجر به عدم تشخیص دقیق مالیات برای مؤدیان خواهد شد. نتیجه حاصل شده منطبق با پژوهش‌های قبلی انجام شده از جمله هاشم زاده و همکاران (۲۰۱۰)، تابنده و همکاران (۲۰۱۲)، فرانزونی (۲۰۱۴) و عبدلی و همکاران (۲۰۱۴) بوده است.

۵- نتایج حاصل از تحلیل داده‌کاوی که با استفاده از تکنیک شبکه‌های عصبی مصنوعی مورد بررسی قرار گرفت، بیانگر امکان پیش‌بینی فرار مالیاتی اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی کشور بوده است. بر این اساس مشخص گردید که حدود درصد ۹۶,۷٪ از فرار مالیاتی را می‌توان از طریق شبکه‌های عصبی مصنوعی پیش‌بینی نمود. ضمن اینکه مدل شبکه عصبی مصنوعی با ۵۰ نرون لایه میانی و ۸۰۰ سیکل تکرار دارای بیشترین دقت و کمترین خطا جهت پیش‌بینی فرار مالیاتی شرکت‌ها بوده است. نتایج حاصل از این نتیجه منطبق با اکثر تحقیقاتی که در زمینه پیش‌بینی متغیرهای اقتصادی با استفاده از شبکه‌های عصبی مصنوعی از جمله دستگیر و غریبی (۱۳۹۴) و رحیمی کیا و همکاران (۱۳۹۴) بوده است.

۶- در نهایت با توجه به مباحث مطرح شده در این پژوهش نتیجه گرفته می‌شود که خلأهای حقوقی و قانونی، مشکلات شناسایی اطلاعات اقتصادی و همچنین ارقام مندرج در صورت‌های مالی و پیچیدگی فعالیت از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی ایران است که به‌منظور جلوگیری از فرار مالیاتی لازم است معافیت‌ها و نرخ‌ها مجدداً ساماندهی و راهکارهای لازم جهت کنترل ارقام حسابداری مندرج در صورت‌های مالی انجام گردد. ضمن اینکه از روش‌ها و تکنیک‌های داده‌کاوی به‌منظور پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی و فرار مالیاتی می‌توان استفاده نمود.

با توجه به آزمون فرضیه‌های پژوهش و نتایج به‌دست‌آمده، برای استفاده‌کنندگان از نتایج این پژوهش موارد ذیل پیشنهاد می‌گردد:

۱- بر اساس نتایج آزمون فرضیه‌ها پیشنهاد می‌گردد که سازمان امور مالیاتی موارد ابهام و خلأ در قوانین و مقررات از جمله، هزینه‌های جذب ن شده، مخارج تحقیق و توسعه، هزینه مطالبات مشکوک الوصول، هزینه تبلیغات و... را برطرف نماید که این امر با صدور بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های شفاف و مطابق با قانون مقدور می‌باشد؛ ضمن اینکه در خصوص تخصیص بهینه معافیت و بخشودگی‌ها ضمن انجام آسیب‌شناسی لازم، تطبیق میزان دستیابی به اهداف ناشی از وضع معافیت‌ها و اهداف اولیه پیش‌بینی شده از ارائه معافیت از جمله حذف صنایع آلاینده، افزایش ظرفیت تولید، افزایش اشتغال‌زایی، توسعه بیشتر مناطق محروم و ... را مورد بررسی قرار دهد؛ همچنین طبق

مفاد ماده ۱۷۵ ق.م.م. در خصوص نصاب‌های مندرج در قانون در صورت نیاز هر دو سال یک‌بار اقدام به بازنگری نرخ‌ها و نصاب‌ها بر اساس شرایط و وضعیت اقتصادی کشور بنماید. ضمناً با توجه به تبصره ۷ ماده ۱۰۵ ق.م.م. اعمال تخفیف در نرخ مالیات شرکت‌ها و اعطای معافیت‌های مالیاتی موجود و همچنین ارائه تشویقات مواد ۱۸۹ و ۱۹۰ ق.م.م. تعامل با مؤدیان و جلوگیری از سخت‌گیری‌های بی‌مورد، تخصیص دقیق‌تر مخارج ماده ۲۱۷ ق.م.م. در راستای نهادینه‌سازی و فرهنگ‌سازی مالیاتی در جامعه اقدام نماید؛ ضمناً با تدوین برنامه‌ای جهت استانداردسازی و اصلاح برخی مواد قانونی، زمینه را برای افزایش خود اظهاری و کاهش فرار مالیاتی فراهم نماید. همچنین پیشنهاد می‌گردد تصمیماتی را اتخاذ نماید که باعث ضمن آموزش بیشتر، فرهنگ‌سازی مالیاتی را در جامعه نهادینه نماید. از جمله این موارد دسترسی سریع سازمان مالیاتی به حساب‌های بانکی و گردش مالی مؤدیان، ملزم نمودن مؤدیان و مراجع ثبت معاملات (رسمی و غیررسمی) به ثبت و ارسال تمامی معاملات و قراردادهای منعقد شده به وزارت امور اقتصادی و دارایی، توجه بیشتر به انتظارات مؤدیان از نظام مالیاتی، حذف لابی‌گری و فرایندهای زائد، به‌کارگیری سیستم دقیق تشخیص مالیات، افزایش سرعت در انجام امورات و خدمات ارائه شده به مؤدیان و این قبیل موارد می‌باشد.

۲- پیشنهاد دیگر به سازمان امور مالیاتی، عدم برون‌سپاری رسیدگی‌های مالیاتی، جلوگیری از حذف و یا کاهش نقش حسابرسی مالیاتی و تقویت هر چه بیشتر آن است؛ چراکه از بین مؤلفه‌های مؤثر بر فرار مالیاتی، عوامل حسابداری و حسابرسی یکی از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بوده است؛ ضمن اینکه پیشنهاد می‌شود با تدوین برنامه‌های حسابرسی دقیق‌تر و استفاده از نرم‌افزارهای کارآمدتر هر چه بیشتر فرآیند حسابرسی را تسهیل‌تر نمایند؛ ضمناً به‌کارگیری نیروی انسانی متخصص و ماهر در امر حسابرسی مالیاتی و ارائه‌ی آموزش‌های کاربردی مستمر در راستای تشخیص دقیق مالیات، از موارد بااهمیتی است که منجر به رعایت عدالت مالیاتی، کاهش هزینه و زمان وصول مالیات و افزایش تمکین مؤدیان مالیاتی خواهد گردید. انجام شناسایی و واحدیابی تمامی امکان‌تجاری جهت شناسایی مدت و میزان فعالیت هر مؤدی، بازدید مستمر طی سال، اجرای ماده ۱۸۱ ق.م.م. به‌صورت منظم و دوره‌ای از موارد مؤثر دیگر در راستای

ممانعت از فرار مالیاتی می‌باشد. به‌علاوه پیشنهاد می‌گردد سازمان مالیاتی با برخی وظایف حاکمیتی از جمله شفاف‌سازی نحوه مصرف درآمدهای مالیاتی، ارائه خدمات بیشتر به مؤدیان، حذف لابی‌گری و فرایندهای زائد، جلوگیری از قاچاق و شناسایی فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی تعامل بیشتری داشته باشد. مضافاً پیاده‌سازی کارت ارزیابی متوازن جهت تخصیص بهینه پاداش و ارزیابی عملکرد پرسنل مالیاتی از موارد مؤثر در ایجاد انگیزه کادر مالیاتی می‌باشد.

۳- به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌گردد که مؤدیان را به هر نحو ممکن به ارائه اسناد و مدارک ملزم و از ضمانت‌های اجرایی بدون بخشودگی استفاده و نیز از طریق دادسرای مالیاتی برخوردهای لازم را در راستای مصادیق جرم اقتصادی مربوط به کتمان یا اختفای اسناد و مدارک مربوط به فعالیت‌های مالی به عمل آورد. ضمناً در صورت مشاهده عمدی فرار مالیاتی، ضمن اعمال تمام جرائم غیرقابل بخشودگی و مجازات مقرر، زمینه را برای کاهش انگیزه مؤدیان فراهم نماید؛ همچنین پیشنهاد می‌گردد که هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع‌های مواد ۲۴۷، ۲۵۱، ۲۵۱ مکرر و ۲۱۶ ق.م.م. بدون اعمال تبعیض و تغافل و تساهل‌های عمدی و سهوی زمینه را برای کاهش فرار مالیاتی و دستیابی به اهداف سازمان مالیاتی فراهم نمایند. □

۴- با توجه به اهمیت مباحث حسابداری و حسابرسی در مباحث مالیاتی، به سازمان مالیاتی پیشنهاد می‌گردد جهت شفافیت بیشتر مؤدیان مالیاتی را ملزم به اجرای تمامی استانداردهای حسابداری و تعیین و راه‌اندازی سیستم بهای تمام شده هر فعالیت نمایند؛ به‌عنوان نمونه برخی مؤدیان که به‌صورت مرحله‌ای فعالیت می‌نمایند، بهای تمام شده را برای هر دپارتمان تعیین، برای مؤدیانی که به‌صورت صنعت - صنعت (دو نوع محصول) فعالیت می‌نمایند، بهای تمام برای هر محصول تعیین، برای مؤدیانی که به‌صورت کشت و صنعت فعالیت می‌نمایند، بهای تمام شده هر بخش را تعیین نمایند. در این خصوص به مؤدیان نیز پیشنهاد می‌گردد که رعایت اصل هزینه-منفعت، سیستم بهای تمام شده مبتنی بر فعالیت را پیاده‌سازی نمایند؛

۵- پیشنهاد دیگر به سازمان امور مالیاتی جهت جلوگیری از قصور مأموران مالیاتی، بازرسی‌های سیستماتیک و کارشناسی پرونده به‌صورت نمونه‌ای و اقلام مهم را

به عمل آورند؛ از طرف دیگر ضمن آموزش مداوم ضمن خدمت پرسنل مالیاتی، نسبت به ریشه‌یابی موارد قصور و تخلف مأموران مالیاتی را به‌منظور شناسایی راهکارهای مقابله با آن به عمل آورند.

۶- به مدارس، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی پیشنهاد می‌گردد نظر به اهمیت مباحث مالیاتی در رشته حسابداری، نسبت به افزودن مطالب مالیاتی در دروس حسابداری و همچنین افزایش دروس مالیاتی با انجام آسیب‌شناسی و کارشناسی‌های لازم اقدام نمایند.

### منابع

۱. دستگیر، محسن و غریبی، مریم (۱۳۹۴). «کاربست روش‌های داده‌کاوی به‌منظور ارتقای عملکرد تشخیص فرار مالیاتی»، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۶.
۲. دلاور، علی (۱۳۸۷). «مبانی نظری و علمی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی»، انتشارات رشد، (ویرایش جدید)، چاپ ششم.
۳. رحیمی کیا، اقبال و دیگران (۱۳۹۴). «تشخیص فرار مالیاتی با استفاده از سیستم هوشمند ترکیبی»، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۶.
۴. سامتی، مرتضی (۱۳۹۱). «شبیه‌سازی تأثیر فساد بر رشد اقتصاد ایران»، مجله اقتصاد مقداری، شماره ۲.
۵. سپهری، کامران، خسروی، احمد، رستمی، ولی (۱۳۸۸). «برآورد حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی»، مجله تحقیقات پولی و مالیاتی، شماره ۸.
۶. سید نورانی، سید محمدرضا (۱۳۸۸). «فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران»، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۷. شکیبایی، علیرضا (۱۳۸۰). «برآورد اقتصاد غیررسمی در ایران و تحلیل علل پیدایش آن»، پایان‌نامه دکتری، دانشگاه تربیت مدرس.
۸. شهرپاری، پرویز (۱۳۸۰). «بررسی آثار اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده بر تورم در ایران»، طرح نامه پژوهشی سازمان امور مالیاتی کشور.

۹. عبدلی، قهرمان و دیگران (۱۳۹۴). «تحلیل نظری و تجربی حسابرسی مالیاتی مطلوب در مالیات بر درآمد جهت کاهش فرار مالیاتی»، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۸.
۱۰. عرب مازار، علی (۱۳۷۹). «اقتصاد سپاه در ایران: اندازه، علل و آثار آن در سه دهه اخیر»، مجله برنامه و بودجه، شماره ۶۲ و ۶۳.
۱۱. قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱.
12. Ameer, F., Tkiouat, M., (2012). Taxpayers Fraudulent Behavior Modeling the Use of Datamining in Fiscal Fraud Detecting Moroccan Case, Applied Mathematics, 2012, 3, 1207-1213.
13. Barera James & Chandaran Brian, (2004). "Tax Compliance", Journal of Economic Literature, Vol. 36, No. 2.
14. Franzoni, A., (2014). "Tax Evasion and social Interactions", CIRANO Working Papers, Journal of Public Economics.
15. Hashimzade, Nigar, Huang, Zhanyi, and Myles, Gareth D., (2010). Tax fraud by firms and optimal auditing, International Review of Law and Economics, Volume 30, Issue 1, Pages 10-17.
16. Madah, M., (2013). "The Relationship between Rate With Tax Evasion", Journal of public Economics, Vol. 25.
17. Phua C., V. Lee, K. Smith, R. Gayler, (2005). A Comprehensive Survey of Data Mining-based Fraud Detection research, Clayton School of Information Technology, Monash University, (2005).
18. Rahman M., (2008). "On Indirect Tax Evasion", Journal of public Economics, Vol. 25.
19. Richardson, L. (2010). The Under Ground Economics: Tax Evasian and detections Information, Cambridge University Press.
20. Tabandeh Vito, & Verdier, Thierry, (2010). " The effect of Factors on Tax Evation in Malysia", Staff Papers, Vol. 24, IMF.
21. Wang Bernard & Guy Lacroix & Marie-Claire Villeval, (2009). "Tax Evasion and social Interactions", CIRANO Working Papers, Journal of Public Economics.

## تأملی در باب وضع مالیات بر معاملات مالی

علی نصیری اقدام

هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی، [alin110@yahoo.com](mailto:alin110@yahoo.com)

سامره یگانه سیاهکل<sup>۱</sup>

فارغ‌التحصیل دانشگاه علامه طباطبایی تهران دانشکده اقتصاد، [samere.yeganeh@gmail.com](mailto:samere.yeganeh@gmail.com)

### چکیده

پیشنهاد وضع مالیات بر معاملات مالی سابقه‌ای طولانی در ادبیات مالیات‌ستانی دارد و شکل‌هایی از این مالیات در کشورهای مختلف اخذ شده و می‌شود؛ اما به‌طور خاص، پس از وقوع بحران‌های مالی و اقتصادی که ریشه در معاملات سوداگرانه دارد، توجه اقتصاددانان و سیاست‌گذاران به این نوع مالیات دوچندان می‌شود. در پی بحران مالی ۲۰۰۷-۲۰۰۸ نیز همین اتفاق افتاد و کشورهایی چون فرانسه و ایتالیا نیز این نوع مالیات را با پایه‌ای گسترده مورد استفاده قرار دادند. هدف از این مقاله مروری، تحلیلی است بر اخذ مالیات از معاملات مالی، شامل تعریف این نوع مالیات و انواع آن، دلایل نظری موافقان و مخالفان این پیشنهاد، نتایج مطالعات تجربی در ارزیابی آثار آن و ترسیم افق پیش رو. نتایج مطالعه حاکی از آن است که تعداد رو به ازدیادی از کشورها از این ابزار استفاده می‌کنند و هدف آن‌ها نه تنها تثبیت اقتصاد کلان، بلکه اصلاح توزیع درآمد و جلوگیری از افزایش فاصله طبقاتی و همچنین کسب درآمد مالیاتی با هزینه‌های پائین وصول و تمکین است. البته در طراحی این نوع مالیات نباید از آثار منفی آن (نظیر کاهش اندازه معاملات در بازار بورس، خروج سرمایه از کشور و اغراق‌آمیز بودن درآمدهای مالیاتی موردنظر) غافل بود. توجه به آثار منفی می‌تواند در طراحی دقیق این نوع مالیات و در نهایت دستیابی به یک الگوی موفق، مفید واقع شود.

طبقه‌بندی JEL: H21, H25, G12, G18

کلیدواژه‌ها: مالیات بر معاملات مالی، ثبات اقتصادی، توزیع درآمد و هزینه مبادله

## ۱- مقدمه

مالیات بر معاملات مالی نوعی مالیات بر ثروت است و بنا به دلایل عدیده اقتصاددانان و سیاست‌گذاران علاقه‌ای به اخذ مالیات از پایه ثروت ندارند که یکی از آن دلایل فرار بودن ثروت و دلیل دیگرش اخذ مالیات مضاعف از درآمدهایی است که پیش‌تر مالیات آن‌ها پرداخت شده است. از همین رو است که درآمدهای دولت از این محل حدود ۵ درصد از درآمدهای مالیاتی است.

با این حال، اقسامی از مالیات ثروت و از جمله مالیات بر معاملات مالی، مورد توجه بوده و برای ایفای وظایف دولت در اقتصاد ضروری تشخیص داده شده است. به‌طور مشخص، اگر تثبیت اقتصاد کلان و جلوگیری از شکنندگی مالی را جزء وظایف دولت بدانیم و معاملات مالی سوداگرانه را یکی از ریشه‌های بحران‌های مالی تلقی کنیم، آنگاه مالیات بر معاملات مالی می‌تواند ابزار دولت برای جلوگیری از بحران باشد. در همین چارچوب، افراد بسیاری پیشنهاد طراحی و اخذ مالیات بر معاملات مالی را داده‌اند، اگرچه تنها مبنای این پیشنهاد ثابت بخشیدن به اقتصاد کلان نبوده است.

جان مینارد کینز برای نخستین بار در پی رکود بزرگ، در سال ۱۹۳۶ پیشنهاد وضع مالیات بر معاملات با حجم کوچک در وال استریت آمریکا را به‌عنوان راهی برای جلوگیری از سفته‌بازی مطرح کرد؛ چراکه سفته‌بازی در بازار سهام حباب ایجاد می‌کند و در دور بعد منجر به رکود می‌شود. به اعتقاد او سفته‌بازان ممکن است آسیبی بر جریان ثابت سرمایه‌گذاری وارد نکنند، اما مسئله زمانی جدی می‌شود که سرمایه‌گذاری در گرداب سفته‌بازی غرق می‌شود. وی کشمکش اصلی را در بحث مالیات بر معاملات مالی بدین صورت برجسته کرد: *تمایل به محدود کردن حباب‌های سفته‌بازی در مقابل بی‌میلی به تسهیل سرمایه‌گذاری واقعی*. توسعه بازارهای مالی نقدی، کارآفرینان را به افزایش سرمایه و متنوع کردن ریسکشان قادر می‌کند و از این طریق ظرفیت جامعه را برای ایجاد سرمایه‌گذاری در مقیاس بزرگ افزایش می‌دهد. همچنین، پس‌انداز کنندگان را به افزایش بازده و متنوع‌سازی ریسکشان قادر می‌سازد. ضمناً در دسترس بودن بازار نقدی می‌تواند سرمایه‌گذاری را از ارزیابی بازده دارایی‌های اساسی جدا کند و آن را بر سود سرمایه (کوتاه‌مدت) متمرکز سازد (کینز، ۱۹۳۶).

بعد از کینز شاید جیمز توبین<sup>۱</sup> (۱۹۷۸) بزرگ‌ترین اقتصاددانی بود که به این موضوع پرداخت و طی سه دهه متمادی بر وضع مالیات بر معاملات مالی برای جلوگیری از شکنندگی و بی‌ثباتی اقتصاد کلان در مواجهه با معاملات سوداگرانه تأکید نمود و وقوع بحران مالی سال ۱۹۹۷ در جنوب شرق آسیا را ناشی از عدم برخورد صحیح با این قبیل معاملات قلمداد نمود.

جیمز توبین در پی بحران‌های ارزی و تغییر نگرش اقتصاددانان نسبت به کنترل جریان ورود و خروج سرمایه، مالیات بر معاملات ارزی را به‌عنوان ابزاری کنترلی و به‌اصطلاح پرتاب‌شن و ماسه در چرخ‌های بازار ارز مطرح نمود. ابزار پیشنهادی وی به «مالیات توبین»<sup>۲</sup> معروف شد. وی در پیشنهاد اولیه، اهداف مورد انتظار خود از این مالیات را کاهش سوداگری کوتاه‌مدت، ایجاد درآمد مالیاتی برای پروژه‌های بین‌المللی و افزایش آزادی مقامات پولی برای تعیین نرخ بهره بیان کرد. به‌علاوه، توبین اشاره می‌کند با وجود اینکه باز بودن درهای بازار سرمایه فوایدی مانند افزایش نرخ بازگشت سرمایه و کاهش هزینه قرض کردن دارد، اما این فواید تنها در صورت کارآمدی بازار سرمایه، به‌طور کامل تحقق خواهد یافت. در غیر این صورت، با وقوع بحران‌های ارزی، تردیدهایی در خصوص کارآمدی سیاست درهای باز مطرح می‌شود.

استیگلیتز<sup>۳</sup> (۱۹۸۹) و سامرز و سامرز<sup>۴</sup> (۱۹۸۹) از دیگر اقتصاددانان برجسته‌ای هستند که از وضع چنین مالیات‌هایی طرفداری کرده‌اند. ایشان استدلال می‌کنند که وضع مالیات بر معاملات مالی هزینه‌های مبادلاتی را افزایش می‌دهد و از حجم مبادلات می‌کاهد، اما درعین حال، این کار باعث کاهش نوسانات اقتصادی و انتقال سرمایه از مقاصد سوداگرانه به مصارف مولد می‌شود. از نظر ایشان در بازارها بسیاری از معامله‌گران وجود دارند که فعالیت آن‌ها بر اساس اطلاعات نیست و با پیروی از دیگران دامنه نوسانات را تشدید می‌کنند و مالیات بر معاملات مالی با کاهش سهم این مبادلات

---

1. James Tobin  
2. Tobin Tax  
3. Stiglitz  
4. Summers and Summers

بی‌فایده کیفیت بازار و حتی نقدینگی را بهبود می‌بخشد و سرمایه استفاده شده در سفته‌بازی را آزاد می‌کند تا در سایر بخش‌های کسب‌وکار پایدارتر شود.

علاوه بر اقتصاددانان، اتحادیه اروپایی، صندوق بین‌المللی پول و دیگر نهادها به این پرسش پرداخته‌اند که آیا با استفاده از ابزار مالیات (نظیر مالیات بر معاملات مالی یا مالیات بر فعالیت‌های مالی) می‌توان مانع از وقوع بحران در مهر و موم‌های آتی شد یا خیر. (برای مثال بنگرید به دو گزارش صندوق بین‌المللی پول در سال ۲۰۱۰). در اتحادیه اروپایی به‌واقع بسیاری از سیاست‌گذاران بر این باورند که با به‌کارگیری این نوع مالیات، هم می‌توان ریسک‌های اقتصاد کلان را کاهش داد و هم به درآمدهای مالیاتی خوبی دست پیدا کرد. (هملگرن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶، ص ۲).

در آوریل ۲۰۱۰ اتحادیه اروپایی گزارشی را منتشر کرد که حاوی بررسی انتقادی از انواع مالیات بر سرمایه در کشورهای مختلف و نقش این نوع مالیات‌ها در تأمین مالی توسعه بود. در ژوئن همین سال صندوق بین‌المللی پول به درخواست کشورهای گروه ۲۰، گزارشی را منتشر نمود و ضمن انتقاد از مالیات بر معاملات مالی، بر وضع مالیات از فعالیت‌های مالی توصیه نمود.<sup>۲</sup>

در اتحادیه اروپایی «وضع مالیات بر بخش مالی» تبدیل به یک بحث عمومی شد و آثار انواع مالیات بر بخش مالی مورد ارزیابی قرار گرفت و اگرچه در ابتدا بیشتر بحث‌ها معطوف به نقد مالیات بر معاملات مالی بود در ادامه بحث‌ها بیشتر به سمت حمایت از این نوع مالیات تغییر جهت داد. در این مباحث یک چارچوب حقوقی برای وضع مالیات بر معاملات مالی نیز پیشنهاد شد. همچنین، ۱۰ کشور از اعضای اتحادیه اروپایی توافق کرده‌اند که یک مالیات بر معاملات مالی هماهنگ را تصویب کنند که قرار بود در ژانویه ۲۰۱۷ به اجرا درآید؛ و مهم‌تر اینکه فرانسه و ایتالیا نیز این نوع مالیات را در عمل مورد استفاده قرار دادند.

1. Hemmelgarn et al.

۲. مالیات بر معاملات مالی به این معنا است که از هر معامله در بازارهای مالی، مالیات ستانده شود اما مالیات بر فعالیت مالی بدین معناست که از عایدی یا سود فعالان اقتصادی در بازارهای مالی مالیات ستانده شود. در حالی که اولی از اقسام مالیات بر ثروت است دومی از گونه‌های مالیات بر درآمد است.

همچنین، طیف وسیعی از سیاست‌گذاران، فعالان اقتصادی و سیاستمداران نیز از وضع چنین مالیاتی حمایت کرده‌اند. از جمله طرفداران مالیات بر معاملات مالی می‌توان به بیل گیتس<sup>۱</sup>، جونیور جورج سوروس<sup>۲</sup> و پاپ بندیکت شانزدهم<sup>۳</sup> اشاره کرد (گرین هاوس و بوولی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱). در ایالات متحده نیز چند طرح پیشنهادی اخیر کنگره برای مالیات بر معاملات مالی معرفی شده است که شامل طرح‌هایی است که توسط سناتورها دیفر دفازیو<sup>۵</sup>، تام هارکین<sup>۶</sup>، کیث الیسون<sup>۷</sup> و سناتور (و نامزد انتخابات ریاست جمهوری دموکراتیک) برنی سندرز<sup>۸</sup> ارائه شده است.

هدف از این مقاله مروری است تحلیلی بر وضع مالیات بر معاملات مالی. برای دستیابی به این هدف، در قسمت دوم مقاله مالیات بر معاملات مالی با دقت بیشتری تعریف می‌شود و انواع آن معرفی می‌گردد. این بخش نشان می‌دهد این نوع مالیات، مالیات جدیدی نیست و کشورهای مختلف به فراخور از این نوع مالیات استفاده کرده‌اند. از جمله در ایران مالیات بر معاملات سهام به میزان نیم درصد از ارزش سهام مورد معامله به استناد ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم وضع شده است که خود نوعی مالیات بر معاملات مالی است. تجارب کشورهای مختلف در استفاده از انواع مالیات بر معاملات مالی در قسمت سوم مقاله ارائه می‌شود و وجوه تمایز آن مورد بحث قرار می‌گیرد. پس از آن، در قسمت چهارم، با نگاهی تئوریک به موضوع، دلایل موافقان و مخالفان این نوع مالیات مورد بررسی قرار می‌گیرد؛ و در قسمت پنجم مقاله، نتایج مطالعات تجربی در خصوص آثار وضع این نوع مالیات‌ها، مورد بحث قرار می‌گیرد. نکته کلیدی در این ارزیابی این است که تغییر اندازه معاملات در اثر وضع این نوع مالیات بستگی به شمول این نوع مالیات دارد. وقتی کشوری به‌تنهایی ابتکار عمل را به دست می‌گیرد، معاملات به سمت کشورهای دیگر سوق پیدا می‌کند. لذا موفقیت این سیاست،

- 
1. Bill Gates
  2. Jr., George Soros
  3. Pope Benedict XVI
  4. Greenhouse and Bowley
  5. Rep. Peter DeFazio (D-OR)
  6. Sen. Tom Harkin (D-IA)
  7. Rep. Keith Ellison (D-MN)
  8. Sen. Bernie Sanders (I-VT)

با فرض ثبات سایر شرایط، در گروهی یک اقدام جمعی است. در انتها مطالب مقاله جمع-بندی خواهد شد.

## ۲- مالیات بر معاملات مالی: تعاریف و انواع

مالیات بر معاملات مالی مالیاتی است که بر معاملات مالی، معمولاً هنگام خرید و یا فروش اوراق بهادار<sup>۱</sup> اعمال می‌شود. چندین ابزار مالیاتی مختلف به‌طور کلی به‌عنوان مالیات بر معاملات مالی در نظر گرفته می‌شوند. معمولاً مالیات بر اوراق بهادار<sup>۲</sup> به‌عنوان مالیات بر معاملات در همه، یا انواع خاصی از اوراق بهادار (سهام<sup>۳</sup> یا قرض<sup>۴</sup> یا مشتقات آن‌ها) در نظر گرفته می‌شود که ممکن است شامل صدور اولیه (شبهه به مالیات بر سرمایه) باشد یا به معاملات بازار ثانویه محدود شود. مالیات بر اوراق قرضه ممکن است به‌عنوان هزینه یکنواخت بر هر معامله اعمال شود اما بیشتر به‌صورت مالیات بر حسب ارزش<sup>۵</sup> متداول است یعنی درصدی از ارزش بازاری اوراق بهاداری که مورد معامله قرار می‌گیرد (ماتسون، ۲۰۱۱).

نرخ مالیات بر معاملات مالی معمولاً بین ۰٫۱ تا ۰٫۵ درصد متغیر است، هرچند مالیات‌های بسیار کوچک‌تر اغلب در ایالات متحده اعمال می‌شوند. در مورد معاملات مشتقات<sup>۶</sup> - مانند اختیارات<sup>۷</sup> برای خرید یا فروش اوراق بهادار در آینده - مالیات ممکن است بر ارزش اوراق بهادار ارجاع داده شده یا بر ارزش بازاری خود مشتقات اعمال شود. اغلب این مالیات تنها هنگام فروش مجدد یک دارایی اعمال می‌شود نه هنگام صدور اولیه. بار نهایی مالیات بر یک اوراق بهادار خاص به فرکانس معاملات بستگی دارد. دارایی‌های نقدی مانند اوراق قرضه دولتی یا سهام ممتاز<sup>۸</sup> ممکن است چند بار در طول یک سال (بدون در نظر گرفتن واکنش‌های رفتاری) مشمول مالیات شوند، در حالی که

- 
1. securities
  2. securities transactions tax (STT)
  3. equity
  4. debt
  5. ad valorem tax
  6. derivative
  7. option
  8. blue chip stocks

دارایی‌های نسبتاً نقدی که کمتر خرید و فروش می‌شوند به ندرت مشمول مالیات می‌شوند (برمن<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶).

ماتسون (۲۰۱۱) فهرستی را برای انواع مختلف این قبیل مالیات‌ها پیشنهاد می‌کند:

- مالیات بر معاملات ارزی<sup>۲</sup> یا مالیات توبین یک نوع مالیات بر اوراق بهادار است که بر معاملات بورس خارجی و همچنین بر مشتقات آن‌ها نظیر مبادلات<sup>۳</sup>، اختیارات<sup>۴</sup> و معاملات سلف<sup>۵</sup> ارزی اعمال می‌شود. اغلب برای کنترل بورس خارجی نقدی به جای اقدامات اداری و نظارتی استفاده می‌شود.

- مالیات بر سرمایه<sup>۶</sup> یا مالیات ثبت<sup>۷</sup> بر افزایش در سرمایه تجاری در سهم سرمایه، وام و صدور سهام و اوراق قرضه اعمال می‌شود. ممکن است شامل تمامی انواع سرمایه تجاری باشد یا به نوع خاصی از سرمایه (به‌عنوان مثال وام یا سهام) یا به شکل تجاری نظیر شرکت‌ها یا مشارکت‌ها محدود شود. مالیات ثبت نیز ممکن است بر اشخاص در وام‌های بانکی یا وام مسکن<sup>۸</sup> اعمال شود.

- مالیات بر معاملات بانکی<sup>۹</sup> بر سپرده‌ها و یا برداشت از حساب بانک اعمال می‌شود. معمولاً در آسیا و آمریکای لاتین این نوع مالیات بر مبنای ارزش و به‌صورت درصدی از سپرده یا برداشت اعمال می‌گردد. مالیات مذکور به‌صورت مؤثر بر خرید کالاها و خدمات، محصولات سرمایه‌گذاری و پرداخت‌های عوامل تولید که با وجوه واسطه توسط بانک پرداخت می‌شوند، اعمال می‌شود.

- 
1. Burman
  2. currency transaction tax (CTT)
  3. swaps
  4. options
  5. futures
  6. capital levy
  7. registration tax
  8. mortgages
  9. bank transaction tax (BTT)

- برخی کشورهای گروه بیست مالیات بر حق بیمه<sup>۱</sup> اعمال می‌کنند. این مالیات بر فروش ویژه، اغلب بر حق بیمه به‌منظور جبران برای مالیات ناکافی<sup>۲</sup> دریافت شده یا واقعی از صنعت بیمه تحت مالیات بر درآمد یا مالیات بر ارزش افزوده اعمال می‌شود.

- مالیات بر معاملات املاک و مستغلات<sup>۳</sup> بر ارزش زمین یا ساختمان در زمان فروش اعمال می‌شود که در سطح ملی و محلی وجود دارد. املاک و مستغلات نمی‌توانند مهاجرت برون‌مرزی کنند و خریدار باید این مالیات را پرداخت کند تا به مالکیت خود ثبت کند و حقوق مالکیت خود را تضمین کند. مبنای این مالیات کم‌کاهش‌تر از مبنای مالیات بر معاملات اوراق بهادار است بنابراین اجرای آن آسان‌تر است.

### ۳- مالیات بر معاملات مالی: تجارب کشورها

مالیات بر معاملات مالی مدت‌زمان زیادی در میان کشورهای کمتر توسعه‌یافته به‌عنوان راهی برای افزایش قابل توجه درآمد از طریق تعداد کمی از مؤسسات مالی رواج داشته است. در مهر و موم‌های اخیر اقبال به این مالیات در کشورهای توسعه‌یافته نیز رو به افزایش است. البته به نظر می‌رسد موفقیت این حرکت در گروهی اقدام جمعی کشورهای است که بیشترین مراودات مالی را با یکدیگر دارند.

در این مقاله با استفاده از اطلاعات موجود در مطالعات انجام شده توسط برمن و همکاران (۲۰۱۶)، کمیسیون اروپا (۲۰۱۳) و مرور مالیات بر معاملات مالی در اتحادیه اروپا<sup>۴</sup> توانسته‌ایم تجارب ۴۱ کشور جهان را در زمینه انواع مالیات بر معاملات اعمال شده، پایه مالیاتی، معافیت‌ها و نرخ‌های آن را جمع‌آوری کنیم که به تفصیل در جدول پیوست آورده شده است.

مالیات بر معاملات مالی تاریخچه‌ای طولانی دارد. حق تمبیر<sup>۵</sup> بریتانیا در سال ۱۶۹۴ تصویب شد و تا امروز باقی‌مانده است. اگرچه ایالات متحده طی چند دهه گذشته

---

1. insurance premium taxes  
2. undertaxation  
3. real estate transaction tax  
4. <https://home.kpmg.com>  
5. stamp duty

مالیات بر معاملات مالی قابل توجهی نداشته است، اما دارای تاریخچه طولانی‌ای در این نوع مالیات است. مالیات بر نقل و انتقال سهام در روزهای اولیه جمهوری، در طول جنگ داخلی و در طول جنگ اسپانیا - آمریکا وجود داشت (تورندایک<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸). از سال ۱۹۱۴ تا ۱۹۶۶ مالیات بر معاملات مالی فدرال بر فروش و نقل و انتقال سهام اعمال می‌شد. نرخ مالیات در ابتدا ۰,۰۲ درصد ارزش اسمی سهام<sup>۲</sup> (ارزش مندرج در منشور<sup>۳</sup> که معمولاً پایین‌تر از ارزش روز بازار است) بود. در سال ۱۹۳۲ مالیات بین ۰,۰۴ و ۰,۰۶ درصد بسته به نوع معامله افزایش یافت. در سال ۱۹۵۹ بعد از آنکه شرکت‌ها در دست‌کاری کردن ارزش اسمی برای اجتناب از مالیات تجربه کسب کردند، این پایه به ارزش بازاری<sup>۴</sup> تغییر کرد و نرخ به ۰,۰۴ درصد کاهش یافت. از سال ۱۹۶۰ تا ۱۹۶۶ سهام در نرخ ۰,۱۰ درصد در موقع صدور و ۰,۰۴ درصد در موقع انتقال مشمول مالیات می‌شد (کیتلی<sup>۵</sup>، ۲۰۱۰).

سه نکته تاریخی در مورد مالیات بر معاملات مالی آمریکا قابل توجه است:

- اول، این مالیات در طول دهه ۱۹۲۰ وجود داشت، هرچند که اثرش به‌اندازه کافی باعث کاهش سفته‌بازی نشد تا از سقوط بازار سهام در سال ۱۹۲۹ جلوگیری کند. البته نرخ این مالیات در آن زمان تنها ۰,۰۲ درصد بود که ممکن است به‌اندازه کافی برای جلوگیری از سفته‌بازی بزرگ نبوده باشد.

- دوم، در دهه ۱۹۳۰ که کینز خواستار وضع مالیات بر معاملات مالی قابل توجه‌تری شد این مالیات در نرخ ۰,۰۴ تا ۰,۰۶ درصد اعمال می‌شد.

- سوم، کارل شوپ<sup>۶</sup> اقتصاددان وزارت خزانه‌داری ایالات متحده آمریکا این مالیات را مورد مطالعه قرار داد و در گزارشی در سال ۱۹۳۴ دریافت که این مالیات درآمد را زیاد افزایش نداده است و مقابله با فعالیت‌های احتکار آمیز تا حدی آن را توجیه می‌کند (تورندایک<sup>۷</sup>، ۲۰۰۸).

1. Thorndike  
2. stock par value  
3. charter  
4. market value  
5. Keightley  
6. Carl Shoup  
7. Thorndike

از سال ۱۹۳۴ ایالات متحده این مالیات را برای اهداف نظارتی‌ای اعمال می‌کند که برای تأمین بودجه‌های سازمان‌های منافع عمومی (کمیسیون بورس اوراق بهادار) بکار گرفته می‌شوند که بر بازار سرمایه‌شان نظارت کند. در حال حاضر یک مبلغ ۰,۰۰۱۸۴ درصدی بر فروش اوراق بهادار و یک مبلغ ۰,۰۰۴۲ دلاری در هر معامله برای معاملات سلف وضع می‌شود (کمیسیون اوراق بهادار و بورس، ۲۰۱۵). اوراق بهادار بدهی از این مالیات معاف‌اند.

در ایالت نیویورک از سال ۱۹۰۵ تا ۱۹۸۱ مالیاتی بر نقل و انتقال سهام اعمال شد. این مالیات هنوز اعمال می‌شود اما از سال ۱۹۸۱ بنا به درخواست مجدداً پرداخت شده است. مقدار مالیات بر هر سهم برای سهام با قیمت کمتر از ۵ دلار، ۰,۰۱۲۵ دلار است که به میزان ۰,۰۰۵ دلار بر هر سهم برای سهامی با قیمت ۲۰ دلار و بیشتر در هر مرحله افزایش می‌یابد (سازمان امور مالی و مالیات نیویورک<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵).

در اتحادیه اروپا، ۱۱ کشور عضو شامل بلژیک، قبرس، فنلاند، فرانسه، یونان، ایرلند، ایتالیا، لوکزامبورگ، مالت، لهستان و انگلستان مالیات بر معاملات مالی را اجرا کرده‌اند که بسیاری از آن‌ها مشتقات را مشمول مالیات نکرده‌اند (اختیارات زمان صدور اولیه در بلژیک، قبرس، ایرلند، فنلاند، فرانسه، مالت، لهستان و انگلستان مشمول مالیات می‌شوند) و در برخی از آن‌ها (قبرس، فنلاند، ایرلند، فرانسه، مالت، لهستان و انگلستان) این مالیات به صورت حق تمبر یا مالیات ثبت/نقل و انتقال اعمال می‌شود. همه این کشورها معافیت‌های خاصی را برای برخی مؤسسات مالی (نظیر واسطه‌های داخلی و خارجی اتاق پایاپای با ساختار طرف معامله مرکزی در ساختار اول<sup>۲</sup> و شرکت سپرده‌گذاری مرکزی<sup>۳</sup>) و یا برای برخی معاملات خاص (نظیر معاملات بازار اولیه، ساخت بازار<sup>۴</sup>، معاملات با اوراق قرضه دولتی، عملیات تجدید ساختار یا درون‌گروهی و غیره) در نظر می‌گیرند. به‌طور کلی، اوراق بهادار هنگامی که معامله صورت می‌گیرد

---

1. New York State Department of Taxation and Finance  
 2. Central Counterparty (CCP)  
 3. Central securities depository (CSD)  
 4. Market making

(انتقال مالکیت) و مشتقات، لحظه‌ای که قرارداد منعقد می‌شود مشمول مالیات می‌شوند.

در میان کشورها زمانی که در آن مالیات به مقامات مالیاتی مربوط می‌شود، از مشمولیت فوری تا چندین هفته متفاوت است. در اکثر کشورها مالیات‌های غیرمستقیم بر معاملات مالی برحسب ارزش اعمال می‌شوند به‌جز لوکزامبورگ که مالیات یکنواختی<sup>۱</sup> را برگردش فرضی اوراق بهادار برحسب تغییر در کل ارزش دارایی فرد مشمول مالیات اعمال می‌کند.

همچنین در ایتالیا حق تمبر در برخی موارد به‌عنوان مالیات یکنواخت اعمال می‌گردد. از آنجاکه فقط تعداد کمی از کشورهای عضو مالیات را بر معاملات سهام خارج از بورس<sup>۲</sup> اعمال می‌کنند و مالیات‌ها با استفاده از یک نقطه مرکزی نظیر اتاق پایپای<sup>۳</sup> جمع‌آوری می‌شود،

باشد اگر مجاز به فعالیت در بازار بلژیک است)، مشتقات مشمول مالیات می‌شوند، هر دو بازار کنترل شده و کنترل ن شده پوشش داده می‌شوند (برای بلژیک: ابزارها نیازمند به بودجه دولتی‌اند به این معنی که آن‌ها در بورس عمومی می‌توانند معامله شوند) و غیره. باوجوداین، تفاوت‌های قابل توجهی در زمینه طراحی و عملکرد این سیستم‌های ملی وجود دارد. فرانسه شکل خاصی از مشتقات را (مبادله نکول اعتبار<sup>۱</sup> بر ابزارهای بدهی دولتی<sup>۲</sup>) بر مبنای ارزش قراردادی<sup>۳</sup> مشمول مالیات می‌کند، همان‌طوری که توسط کمیسیون پیشنهاد شده است.

در ماه نوامبر ۲۰۱۲ دولت ایتالیا طرح پیشنهادی‌ای را ارائه کرد که در دسامبر ۲۰۱۲ برای اجرای مالیات بر معاملات مالی ملی بر مبنای تعریف گسترده‌ای از پایه مالیاتی (مشتقات و سفارشات لغو شده<sup>۴</sup>) و اصول مکان<sup>۵</sup> معامله اصلاح شد. این مالیات در مارس ۲۰۱۳ برای اوراق بهادار و در ژوئیه ۲۰۱۳ برای مشتقات به اجرا درآمد.

دو عضو دیگر از کشورهای مجاز به اجرای همکاری پیشرفته در زمینه مالیات بر معاملات مالی (اسپانیا و پرتغال) در حال برنامه‌ریزی برای معرفی شکل ملی خود از مالیات بر معاملات مالی هستند. جمعیت بزرگ‌تری از کشورهای عضو که شکلی از مالیات بر معاملات مالی را دارند علاقه‌مند نیستند به حوزه همکاری پیشرفته وارد شوند (قبرس، فنلاند، یونان، لوکزامبورگ، مالت، لهستان و انگلستان).

۲۲ کشور از کشورهای ثالث<sup>۶</sup> انواع مختلفی از مالیات بر معاملات مالی را اعمال می‌کنند که اساس آن‌ها تا حدی مشابه طرح پیشنهادی اتحادیه اروپا است اگرچه طراحی آن ممکن است کاملاً متفاوت باشد. حوزه و طراحی این مالیات‌ها در کشورهای

#### 1. credit default swaps (CDS)

مبادله نکول اعتبار یا تبادل افول اعتبار نوعی مبادله موافقتنامه‌های مالی است که فروشنده تبادل، در صورت زیان در وام یا هر اتفاق اعتباری دیگر، زیان خریدار را جبران نماید.

#### 2. sovereign debt instruments

بدهی دولتی که همچنین به‌عنوان بدهی عمومی یا بدهی ملی شناخته می‌شود، به نوعی از قرض گفته می‌شود که توسط دولت مرکزی گرفته شده است.

#### 3. notional value

#### 4. cancelled orders

#### 5. principle of the place

#### 6. third countries

مختلف تفاوت‌های گسترده‌ای دارد. با وجود این، برخی از ویژگی‌های مشترک را می‌توان در سطح منطقه‌ای مشاهده نمود. اکثر این کشورهای ثالث (اکثراً در آسیا) که مالیاتی بر فعالیت‌های مالی اعمال می‌کنند، مالیات را بر معاملات اوراق بهادار در مبادلات ثانویه در سهام و یا اوراق بهادار اعمال می‌کنند (نظیر کره، تایوان، هند (همچنین بر مبادلات مربوط به اختیارات و سلف))، اما ترکیه این مالیات را بر معاملات بیمه‌ای و بانکی اعمال می‌کند. در بسیاری از موارد، در طراحی این مالیات‌ها از حق تمبر بریتانیا الهام گرفته شده است نظیر چین، هنگ کنگ، ایسلند، مالزی، نامیبیا (حق تمبر بر صدور و انتقال سهام)، فیلیپین (حق تمبر بر اسناد)، سوئیس و ترکیه. به‌ندرت چنین مالیات‌هایی به شکل سهم خاص<sup>۱</sup> بر معاملات مالی هستند (هندوراس).

برخی از کشورها همچنین شکلی از مالیات بر تجارت خاص<sup>۲</sup> را دارند نظیر چین و تایلند که نوعی از مالیات بر فعالیت‌های مالی را اعمال می‌کند. علاوه بر سهام یا اوراق قرضه، برخی کشورها نیز مشتقات را مشمول مالیات می‌کنند. برخی از کشورها مالیات بر اختیارات را فقط در هنگام تحویل فیزیکی اعمال می‌کنند (چین، سوئیس، هنگ کنگ، ایسلند، کره جنوبی و تایلند) و سایرین به‌طور قانونی از مشتقاتی نظیر سلف‌ها و اختیارات (بر مبنای حق بیمه) مالیات دریافت می‌کنند (هند، مالزی و تایوان) که برای دسته دوم نرخ مالیات بسیار کوچک است (برای مثال ۰٫۰۱۷٪ در هند و ۰٫۰۰۰۵٪ در مالزی).

برحسب گزارش‌های رسانه‌ای، حکومت کره جنوبی از تاریخ ۱ ژانویه ۲۰۱۶ حق تمبری بالای ۵٪ بر سهام، مالیاتی ۰٫۰۰۱٪ بر معاملات سلف شاخص مرکب بورس کره که مشتمل بر ۲۰۰ شرکت منتخب بورس کره است<sup>۳</sup> و مالیاتی ۰٫۰۱٪ بر معاملات اختیار شاخص مرکب بورس کره معرفی می‌کند (کمیسیون اتحادیه اروپا، ۲۰۱۳).

همچنین کشورهایی وجود دارند (نظیر ترکیه و روسیه) که مالیات را بر صدور اولیه ابزارهای مالی اعمال می‌کنند. این معاملات به‌طور خاص در طرح پیشنهادی کمیسیون اتحادیه اروپا در سال ۲۰۱۳ مشمول مالیات بر معاملات مالی نیستند و معافاند.

1. special contribution

2. Specific Business Tax (SBT)

3. Korean Composite Stock Price Index (KOSPI) 200 index futures trades

بازخريد<sup>۱</sup> بازخريد معكوس<sup>۲</sup> در تركيه، سوئيس، چين و تايلند مشمول ماليات مي‌شوند، بازخريد معكوس در حوزه فعاليت‌هاي مالي، ماليات بر تجارت خاص ناميده مي‌شود. گروه جداگانه‌اي از كشورها معاملات پولی یا جريان‌هاي پولی / سرمايه‌اي را مشمول ماليات مي‌کنند (برخی برای اهداف کنترل ارز خارجي<sup>۳</sup>) که اکثر آن‌ها در آفريقا و آمريکاي جنوبي واقع شده‌اند (بوليو، شيلي، اکوادور، تركيه، کنگو، گينه، بيسائو و جمهوري دومينیکن). برخی از كشورها نوعی ماليات بر معاملات مالی را به‌صورت هزينه‌اي اعمال مي‌کنند، برای مثال هزينه ثبت (الجزاير) و هزينه بازار یا هزينه کنترل ارز خارجي (کنگو).

علاوه بر اين كشورها، كشورهاي گروه ۲۰ نیز ماليات را بر برخی معاملات مالی اعمال مي‌کنند. متداول‌ترين شکل ماليات بر فروش سهام بازار ثانويه در نرخ ۰,۱۰ تا ۰,۵۰ درصد است. چنين مالياتي در اندونزي و آفريقاي جنوبي اعمال مي‌شود. اين ماليات‌ها ممکن است فقط بر سهام معامله شده در بورس‌هاي رسمي یا فقط بر سهام معامله شده در بورس یا در هر دو اعمال شود. همچنين، اين ماليات‌ها ممکن است فقط بر سهام شرکتي یا بر سهام در دادوستدهاي غير شرکتي<sup>۴</sup> اعمال شوند. آلمان در سال ۱۹۹۱ ماليات بر معاملات سهام خود و در سال ۱۹۹۲ عوارض سرمايه<sup>۵</sup>، ژاپن در سال

#### 1. repurchase agreements (repos)

توافقی بين دو طرف است، به نحوی که یک طرف اوراق بهادار خود را به قيمت مشخص، به طرف ديگر می‌فروشد (پول قرض می‌کند) و به‌طور همزمان تعهد می‌کند که همان اوراق بهادار را به قيمت مشخص و در تاريخ مشخص، در آینده بازخريد کند. نرخ بهره‌ای که در قرارداد ذکر می‌شود، نرخ بهره رپو ناميده می‌شود.

#### 2. reverse repurchase agreements (repos)

توافقنامه بازخريد معكوس نقطه مقابل توافقنامه بازخريد می‌باشد. معامله‌گر الف که اوراق بهادار را می‌فروشد و در تاريخی مشخص در آینده آن را بازخريد می‌کند اصطلاحاً رپو انجام داده است. معامله‌گر ب که اوراق بهادار را خريداري می‌کند و در تاريخی مشخص در آینده آن را مجدداً به فروش می‌رساند اصطلاحاً رپوی معكوس انجام داده است؛ بنابراین اين ابزار مالی از منظر قرض‌گيرنده وجوه، توافقنامه بازخريد و از منظر قرض‌دهنده وجوه، توافقنامه بازخريد معكوس ناميده می‌شود.

#### 3. foreign exchange controls

انواع مختلفی از کنترل‌ها است که توسط دولت بر خريد یا فروش ارز خارجي توسط افراد ساکن یا بر خريد یا فروش پول محلی توسط افراد غير ساکن اعمال می‌شود.

#### 4. non-corporate businesses

#### 5. capital duty

۱۹۹۹ مالیات بر معاملات سهام، استرالیا در سال ۲۰۰۱ حق تمبر فدرالی بر نقل و انتقال سهام و فرانسه در سال ۲۰۰۸ مالیات بر معاملات سهام را حذف کرده‌اند. ژاپن، هلند، پرتغال و سوئد در ۲۵ سال گذشته مالیات بر اوراق بهادار را لغو کرده‌اند (ماتسون، ۲۰۱۲؛ هلیمن و اشفرد<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). برزیل یک مالیات یک‌دفعه‌ای<sup>۲</sup> با نرخ بالاتر از ۱,۵ درصد بر سهام شرکت‌های داخلی که در خارج از کشور به‌عنوان برگ رسید سپرده<sup>۳</sup> ذکر شده‌اند، اعمال می‌کند.

در آغاز ژانویه ۱۹۸۴ سوئد یک مالیات ۰,۵۰ درصدی، هم بر خرید و هم بر فروش سهام (مجموعاً ۱,۰ درصد) اعمال کرد. با گذشت زمان نرخ مالیات و سایر جزئیات تغییر کرد اما عنصر اصلی طرح باقی ماند، یعنی اینکه مالیات تنها برای معاملات انجام شده از طریق کارگزاری<sup>۴</sup> ثبت شده سوئد اعمال شد. اجتناب از مالیات آسان بود و تحلیل رفتن پایه<sup>۵</sup> مشکل جدی‌ای به حساب می‌آمد. در سال ۱۹۸۹، سالی که درآمدهای حاصل از مالیات حداکثر بود، مالیات بر معاملات مالی سوئد تنها به‌اندازه ۵ درصد از درآمد سالیانه اصلی برآورد شده خود افزایش یافت (کمپل و فروت، ۱۹۹۴). در سایر نقاط اروپا، یونان، اسپانیا، قبرس، اتریش، هلند و پرتغال مالیات بر سرمایه را اعمال می‌کنند.

## ۴- ادبیات نظری و تجربی مالیات بر معاملات مالی

### ۴-۱- ادبیات نظری: موافقان و مخالفان

شوارت و سگین<sup>۶</sup> (۱۹۹۳) استدلال می‌کنند که آثار خارجی منفی مالیات بر معاملات اوراق بهادار بیشتر از آثار خارجی مثبت آن نیست؛ اما وقتی که معاملات اسناد خزانه مشمول مالیات بر معاملات مالی نمی‌شود ولی سایر اوراق بهادار مشمول آن می‌شوند، اسناد خزانه به زیان سایر اوراق توسعه پیدا می‌کنند.

---

1. Hillman and Ashford  
 2. one-time  
 3. depository receipt  
 4. brokerage houses  
 5. base erosion  
 6. Schwert and Seguin

به اعتقاد ماتسون (۲۰۱۱) اثر مالیات بر معاملات اوراق بهادار بیشتر مضر است تا مفید. او پیش‌بینی می‌کند که ارزش اوراق بهادار کوتاه‌مدت و حجم معاملات کوتاه‌مدت کاهش می‌یابد و در مرحله اول منجر به سود کمتر برای شرکت‌های مالی می‌شود که با مالیات‌های بالاتری برای مشتریانشان جبران خواهد شد. در نهایت، عرضه سرمایه به شرکت‌ها کاهش می‌یابد و از این مسیر توسعه اقتصاد تضعیف می‌شود. به‌طور کلی به دلیل اینکه تعادل از مسیر خود به سمت آثار خالص منفی منحرف می‌شود و باعث کاهش حجم معاملات، نوسانات بیشتر، نقدینگی کمتر و هزینه‌های بالاتر برای اقتصاد می‌شود، نمی‌توان این نوع مالیات را مثبت تلقی نمود.

اسپان<sup>۱</sup> (۱۹۹۵) توانایی مالیات بر معاملات را در کنترل معاملات بورس خارجی انکار می‌کند؛ چراکه بازار مالی را مختل می‌کند و مشکلات نقدینگی ایجاد می‌کند. هابرمایر و کیریلنکو<sup>۲</sup> (۲۰۰۱) نیز به‌شدت با معرفی مالیات بر معاملات اوراق بهادار مخالفاند. آن‌ها استدلال می‌کنند که مالیات بر معاملات اوراق قرضه اثری مشابه سیاست کنترل سرمایه دارد: یعنی نوسانات بالاتر، نقدینگی پایین‌تر و فعالیت‌های تجاری کمتر.

#### **- اثر مالیات بر معاملات مالی بر رشد اقتصادی**

بر اساس دسته‌بندی بیکر و یورگنسن<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) استدلال مخالفان مالیات بر معاملات مالی این است که اعمال چنین مالیات‌هایی رشد اقتصادی را با افزایش هزینه سرمایه، کند می‌کند. استدلال ایشان این است که اگر هزینه خرید و فروش سهام و سایر دارایی‌های مالی بالاتر باشد، باعث گران‌تر شدن آن برای بنگاه‌ها به‌منظور افزایش سرمایه می‌شود. حتی اگر فروش اولیه از مالیات معاف شود این مسئله همچنان برقرار است، چون این واقعیت که فروش آینده مشمول مالیات خواهد شد قیمت سهام فروخته شده را در بازار ثانویه کاهش خواهد داد.

1. Spahn

2. Habermeier and Kirilenko

3. Baker and Jorgensen

اما موافقان بر این باورند که هزینه‌های بالاتر معاملات به چهار دلیل می‌تواند با رشد بیشتر همراه باشد:

۱- افزایش در هزینه معاملات، هم معامله‌گران اخلاص<sup>۱</sup> را که می‌توانند بازارها را بی‌ثبات‌تر<sup>۲</sup> کنند و هم معامله‌گران بسیار مطلع را که موفق به کسب سودی هستند که در غیر این صورت به سرمایه‌گذاران عادی می‌رسد، از بازار خارج می‌کند.

۲- اثر هزینه بالاتر معاملات بر هزینه سرمایه احتمالاً باید خیلی کوچک باشد و اثر تغییرات کوچک بر هزینه سرمایه اثر قابل توجهی بر سرمایه‌گذاری ندارد.

۳- منابعی که با کاهش حجم مبادلات آزاد می‌شوند ممکن است برای سرمایه‌گذاری به‌کار گرفته شوند.

۴- درآمد حاصل از مالیات ممکن است برای سرمایه‌گذاری عمومی مولد استفاده شود که باعث افزایش بهره‌وری و رشد اقتصادی می‌گردد.

#### - مالیات بر معاملات مالی و توزیع درآمد

مالیات بر معاملات مالی که توسط برخی طرفداران «مالیات رابین‌هودی» نامیده می‌شود، در درجه اول ثروتمندان را مورد هدف قرار می‌دهد و درآمد حاصل از آن می‌تواند به نفع فقرا، تأمین مالی کمک‌های مالی آینده دولت، کاهش سایر مالیات‌ها یا کاهش بدهی‌های عمومی استفاده شود.

اما مخالفان بر این باورند که مالیات بر معاملات مالی «پاسخی در جستجوی یک سؤال» است (کوچرین<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳، صفحه ۴۴) و آن به‌طور ناچیز و ناکافی مورد هدف قرار گرفته است. همچنین مخالفان ادعا می‌کنند که حتی تصاعدی بودن<sup>۴</sup> مالیات بر معاملات مالی اغراق شده است، به‌طوری‌که مالیات اکثراً پس‌انداز بازنشستگی بازنشستگان و کارگران طبقه متوسط را مورد هدف قرار می‌دهد.

---

1. noise trader  
2. volatile  
3. Cochrane  
4. progressivity

### - مالیات بر معاملات مالی، کسب درآمد و ثبات اقتصادی

آن‌طور که ماتسون (۲۰۱۱) جمع‌بندی نموده موافقان معتقدند مالیات بر معاملات مالی می‌تواند درآمد را به‌طور قابل توجهی در نرخ‌های پایین افزایش دهد چراکه پایه آن ارزش معاملات مالی بزرگ است. مالیات بر معاملات مالی، معاملات با فرکانس بالا و احتکار آمیز کوتاه‌مدت را محدود می‌کند که به‌نوبه خود انحراف سرمایه با ارزش انسانی را درون فعالیت‌های رانت‌خواری محض کم‌ارزش یا بدون ارزش اجتماعی کاهش می‌دهد. آن‌ها استدلال می‌کنند که مالیات بر معاملات مالی نوسانات<sup>۱</sup> قیمت دارایی و حباب‌ها را که به اقتصاد از طریق ایجاد ریسک غیرضروری و انحراف تصمیمات سرمایه‌گذاری آسیب می‌رسانند کاهش می‌دهد. این امر سرمایه‌گذاران صبور<sup>۲</sup> یا سرمایه‌گذاری بلندمدت را تشویق می‌کند.

اما مخالفان معتقدند مالیات بر معاملات مالی درآمد را افزایش می‌دهد اما همچنین موجب اجتناب مالیاتی خواهد شد. به‌عنوان یک مالیات غیرقابل انکار که نهاده‌های واسط را در فرایند تولید مورد هدف قرار می‌دهد، به شکل آبشاری فرومی ریزد<sup>۳</sup> و منجر به آثار نابرابر در میان دارایی‌ها و بخش‌ها می‌شود و موجب انحراف فعالیت‌های اقتصادی می‌شود. از نظر ایشان مالیات بر معاملات مالی نه تنها معاملات احتکار آمیز را محدود می‌کند، بلکه معاملات مولد ثروت را نیز محدود می‌کند که می‌تواند نقدینگی بازار را کاهش دهد، هزینه سرمایه را افزایش دهد و از سرمایه‌گذاری جلوگیری کند.

علاوه بر این، مالیات بر معاملات مالی می‌تواند موجب شود قیمت‌ها با سرعت کمتری بر اساس اطلاعات جدید تعدیل شوند. در شرایط قابل قبول، مالیات بر معاملات مالی واقعی می‌تواند نوسان قیمت دارایی را افزایش دهد. مالیات بر معاملات مالی مستقیماً عوامل ریسک سیستماتیک را نشانه نمی‌گیرد و بنابراین به‌طور ناچیزی به‌عنوان یک اصلاح‌کننده برای شکست‌های بازار مالی‌ای که رکود بزرگ را تسریع کرد عمل می‌کند (ماتسون، ۲۰۱۱).

---

1. volatility  
2. patient capital  
3. cascade

## ۴-۲- ادبیات تجربی

در این قسمت نتایج مطالعات تجربی در خصوص آثار وضع مالیات بر معاملات مالی مورد مطالعه قرار می‌گیرد. حسب مورد مطالعات اثر این نوع مالیات را بر درآمد مالیاتی، توزیع درآمد، نوسانات بازار، حجم معاملات، نقدینگی و کشف قیمت بررسی کرده‌اند. در ادامه به ترتیب، اثر مالیات مذکور بر این شاخص‌ها تشریح می‌شود.

## - درآمد مالیاتی

درآمد مالیات بر معاملات اوراق بهادار در طول دو دهه گذشته در کشورهای مختلف بسیار متفاوت بوده است. درآمد حاصل از مالیات بر معاملات بازار سهام در فرانسه، ژاپن، آلمان و ایتالیا به‌طور متوسط ۰,۲٪ از تولید ناخالص داخلی از سال ۱۹۹۰ بود. مالیات بر معاملات اوراق بهادار هند که در سال ۲۰۰۴ تصویب شد درآمد دولت را از این محل افزایش داده است. انگلستان، آفریقای جنوبی، کره جنوبی و سوئیس در دهه گذشته درآمدی بین ۰,۲ تا ۰,۷ درصد از تولید ناخالص داخلی را داشته‌اند که درآمد قابل توجهی محسوب می‌شود. هنگ‌کنگ و تایوان بیش‌ترین درآمد شناور<sup>۱</sup> را تجربه کرده‌اند که به‌اندازه ۱-۲ درصد از تولید ناخالص داخلی افزایش داشته‌اند. علاوه بر این، انتظار می‌رود که درآمد مالیات بر معاملات اوراق بهادار الگوی ادواری را نشان دهد که با فعالیت‌های بازار مالی افزایش و کاهش می‌یابد (ماتسون، ۲۰۱۲).

## - توزیع درآمد

این که مالیات بر معاملات مالی واقعاً یک مالیات رابین‌هودی است یا نه، بستگی دارد به اینکه بار مالیات در واقع بر چه کسی تحمیل می‌شود. یک نکته این است که هر مالیاتی در نهایت بر مردم (صاحبان سرمایه یا صاحبان نیروی کار) تحمیل می‌شود، نه بر شرکت‌ها یا سایر بنگاه‌های تجاری؛ بنابراین این مفهوم که مالیات بر معاملات مالی بانک‌ها یا بنگاه‌های سرمایه‌گذاری<sup>۲</sup> را مورد هدف قرار می‌دهد، اشتباه است. اصابت<sup>۳</sup> مالیات بر معاملات اوراق بهادار بستگی دارد به اینکه در ارزش بازاری اوراق بهادار چگونه

---

1. buoyant revenue  
2. investment house  
3. incidence

سرمایه‌گذاری می‌شود و اثرش بر فعالیت‌های تجاری چگونه است. اعمال مالیات بر معاملات اوراق بهادار باعث کاهش سریع در ارزش اوراق بهادار مورد معامله می‌شود. این کاهش ارزش برابر است با ارزش کنونی بدهی‌های انتظاری ناشی از مالیات بر معاملات اوراق بهادار. کیفر<sup>۱</sup> (۱۹۹۰) نشان می‌دهد که توزیع این اثرات تصاعدی<sup>۲</sup> است با توجه به اینکه افراد با درآمد بالا دارای سهم به مراتب بیشتری از دارایی‌های مالی هستند. برای مثال، در آمریکا در سال ۲۰۰۷، دهک درآمدی بالا صاحب ۸۱٪ از اوراق قرضه، ۶۳٪ از سهام، ۵۷٪ از صندوق‌های سرمایه‌گذاری و ۵۶٪ از دارایی‌های حساب بازنشستگی بودند (فدرال رزور آمریکا، ۲۰۰۷)<sup>۳</sup>. با حرکت از دهک‌های کم‌درآمد به دهک‌های پردرآمد سهم خانوارها از اوراق بهادار افزایش می‌یابد.

مالیات بر معاملات اوراق بهادار مانند مالیات بر درآمد سرمایه<sup>۴</sup>، اختلافی را بین بازده خالص سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار و هزینه سرمایه صادرکننده به وجود می‌آورد. اثر این اختلاف بستگی دارد به ارتباط کشش‌های عرضه و تقاضای سرمایه. در یک اقتصاد باز کوچک که در آن بازده بعد از مالیات<sup>۵</sup> بر سرمایه در بازار جهانی تعیین می‌شود، مالیات بر معاملات مالی باعث خروج سرمایه از کشور می‌شود<sup>۶</sup> تا بازده بعد از کسر مالیات به سطح بازار جهانی بازگردانده شود؛ بنابراین بار مالیات بر معاملات مالی در نهایت بر صاحبان عوامل ثابت نظیر زمین و نیروی کار تحمیل می‌شود چراکه با خروج سرمایه بهره‌وری سایر عوامل تولید کاهش می‌یابد.

اما اگر عرضه سرمایه پرکشش نباشد مالیات بر معاملات اوراق بهادار بازده تعادلی سرمایه را پایین می‌آورد. کاهش معاملات مالی، سود و دستمزد را در بخش مالی پایین می‌آورد و در نتیجه قراردادهای کاهش می‌دهد و سطوح پاداش برای منابعی که به شدت مورد استفاده قرار می‌گیرد مانند کارگران بسیار ماهر، می‌تواند کاهش یابد. با فرض اینکه مالیات بر معاملات بر تمامی شرکت‌های مالی اعمال شود، احتمالاً آن‌ها قادر به انتقال

---

1. Kiefer

2. progressive

3. US Federal Reserve, 2007 survey of consumer finances

4. capital income tax

5. after-tax return

6. Flow out

هزینه خود به مشتریان نشان خواهند بود. مالیات بر معاملات اوراق بهادار به طور نامتناسب بار را بر بخش‌ها و فعالیت‌هایی که اوراق بهادار را بیشتر صادر یا معامله می‌کنند تحمیل می‌کند. این بخش‌ها عبارت‌اند از خود بخش مالی که بزرگ‌ترین مصرف‌کننده تجاری خدمات مالی است و همچنین صندوق‌های بازنشستگی، شرکت‌های دولتی، شرکت‌هایی که در تجارت بین‌الملل فعالیت می‌کنند و نهادهای دولتی (با فرض اینکه مالیات بر اوراق قرضه دولتی اعمال شود).

### - نوسانات قیمت دارایی<sup>۱</sup>

اوملاوف<sup>۲</sup> (۱۹۹۳) برای سوئد، بالتاجی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۶) برای چین، سینها و ماتور<sup>۴</sup> (۲۰۱۲) در هند، هوی<sup>۵</sup> (۲۰۰۶) در فرانسه و پمرانتس و ویور<sup>۶</sup> (۲۰۱۱) برای ایالت نیویورک در مطالعات خود شواهدی را یافتند که نشان می‌دهد نوسان معاملات با معرفی مالیات بر معاملات اوراق بهادار افزایش می‌یابد. رول<sup>۷</sup> (۱۹۸۹) و سپورتا و کان<sup>۸</sup> (۱۹۹۷) هیچ تأثیری را در مطالعات خود نیافتند. جونس و سگوین<sup>۹</sup> (۱۹۹۷) برای ایالات متحده و لیو و ژو<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۹) برای ژاپن ارتباطی منفی بین معرفی مالیات و نوسانات پیدا کردند. همچنین، دنگ، لیو و وی<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۴) برآورد می‌کنند که در بازارهای کمتر بالغ که ممکن است معاملات نوفه یا اخلاص<sup>۱۲</sup> بیشتری داشته باشند به دلیل کمبود اطلاعات در دسترس، مالیات بر معاملات اوراق بهادار بالاتر نوسانات بازار را

---

1. Volatility

نوسانات قیمت عموماً به واریانس بازده سهام اشاره دارد.

2. Umlauf

3. Baltagi et al.

4. Sinha and Mathur

5. Hau

6. Pomeranets and Weaver

7. Roll

8. Saporta and Kan

9. Jones and Seguin

10. Liu and Zhu

11. Deng, Liu, and Wei

12. noise trading

کاهش می‌دهد اما در بازارهای بالغ‌تر احتمالاً با معامله‌گران اساسی و اطلاعات بهتر، مالیات مذکور نوسانات را افزایش می‌دهد.

#### - حجم معاملات

برخی معاملات که با هزینه‌های معاملاتی پایین‌تر سودآور بوده‌اند با افزودن مالیات بر معاملات مالی بی‌سود می‌شوند و از این رو، انجام نمی‌شوند. به همین ترتیب، شرکت‌کنندگان در بازار به دنبال معاملات بدون مالیات می‌گردند که جایگزین کنند با معاملات مشمول مالیات. هر دو اثر باعث کاهش حجم معاملات مشمول مالیات می‌شوند.

در بین محققانی چون اوملاوف (۱۹۹۳)، بالتاجی و همکاران (۲۰۰۶)، پمرانتس و ویور (۲۰۱۱)، سینها و ماتور (۲۰۱۲)، اجماعی قوی در خصوص اثر مالیات بر حجم معاملات وجود دارد و همگی بر آن‌اند که این مالیات با کاهش قابل‌توجهی در حجم معاملات همراه است.

#### - قابلیت تبدیل به پول یا نقد شدن<sup>۱</sup>

اثر مالیات بر نقد شدن کمتر مورد مطالعه قرار گرفته است. با وجود این، تعدادی از محققان از جمله پمرانتس و ویور (۲۰۱۱) و چو و ونگ<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) دریافته‌اند که در اثر معرفی مالیات بر معاملات مالی کاهش در نقد شدن اتفاق می‌افتد.

#### - کشف قیمت<sup>۳</sup>

کشف قیمت به فرایندی اطلاق می‌شود که با آن ارزش‌های دارایی از طریق معامله تعیین می‌شوند. از آنجاکه بازارها قیمت را با ارزش‌های اصلی هم‌تراز می‌کنند، کشف قیمت کارا به این معنا است که قیمت یک دارایی در طول زمان همبسته نیست؛ یعنی

#### 1. Liquidity

قابلیت تبدیل به پول اصطلاح دقیقی نیست. به طور شهودی بازار نقدی بازاریست که در آن خرید یا فروش دارایی به راحتی با قیمت معقولی انجام می‌گیرد. قابلیت تبدیل به پول گاهی به عنوان حالت معکوس اثرات قیمت یک معامله تعریف می‌شود.

#### 2. Chou and Wang

#### 3. Price Discovery

به خودهمبستگی مرتبه اول بازدهی سهام اشاره دارد.

هر گونه خطا کوتاه مدت است زیرا تمام اطلاعات موجود در زمان در هر معامله گنجانده می شوند. بازارهایی با مکانیزم های ناکارتر کشف قیمت، در ترکیب اطلاعات جدید و کشف قیمت دارایی کندتر عمل می کنند. به عنوان یک موضوع نظری ماتسون (۲۰۱۲) دریافت که مالیات بر معاملات مالی توانایی این را دارد که کشف قیمت را در بازارهای مالی در درجه اول با کاهش نقدینگی آهسته کند. او این کشف قیمت کندتر را با یک تحریف اطلاعاتی مرتبط می کند که در آن دارایی ها با اطلاعات قدیمی یا منسوخ قیمت گذاری می شوند؛ زیرا هزینه های معاملات اعمال شده توسط مالیات بر معاملات مالی آن را برای شرکت کنندگان بازار به منظور عمل کردن در عدم تعادل قیمت کوچک بی سود می سازد. هابرمایر و کیریلنکو (۲۰۰۱، ص ۱۷۸) به طور مشابهی نتیجه می گیرند که «وجود هزینه های بسیار کوچک معاملاتی تعادل دوباره مستمر را بی نهایت گران می کند؛ بنابراین اطلاعات با ارزش می تواند در قیمت ها گنجانده نشود. در نتیجه قیمت ها می توانند از ارزش اطلاعاتی کامل خود منحرف شوند.»

مطالعات تجربی مؤید اثر مالیات بر معاملات بر خودهمبستگی در بازده سهام (سهام می تواند به طور مداوم بالا یا پایین بماند) و در نتیجه کشف قیمت ناکارتر هستند. بالتاجی و همکاران (۲۰۰۶) برآورد می کنند که افزایش در مالیات بر معاملات مالی در چین خودهمبستگی بازده سهام را در چین افزایش داد. لیو<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) دریافت که بعد از کاهش مالیات بر معاملات مالی در ژاپن در اواخر دهه ۱۹۸۰ خودهمبستگی مرتبه اول برای سهام مشمول مالیات کاهش یافت تا که با برگ رسید سپرده<sup>۲</sup> ژاپن که مشمول مالیات نیست، مطابقت داشته باشد؛ اما اندازه واقعی هزینه های اقتصادی مرتبط با کشف قیمت ناکارا نامشخص است.

از بررسی و تحلیل مطالعات انجام شده می توان نتیجه گرفت که:

اول، در استدلال های طرفین موضوع درجه ای از اغراق مشاهده می شود. حداقل غیرقابل اجرا بودن این مالیات قابل پذیرش نیست؛ چراکه اکثر کشورهای عضو اتحادیه اروپا یا چنین مالیاتی دارند یا در حال برنامه ریزی هستند برای اخذ مالیات از معاملات

1. Liu

2. depository receipt

مالی. همچنین، بسیاری از مراکز مالی جهان از جمله هنگ کنگ، سوئیس، سنگاپور، آفریقای جنوبی و انگلستان با وجود حضور مالیات بر معاملات مالی رونق داشته‌اند. از طرف دیگر، این ایده که مالیات بر معاملات مالی می‌تواند درآمد مالیاتی را به مقدار زیادی افزایش دهد (حدود یک درصد از تولید ناخالص داخلی یا بیشتر) با تجارب واقعی در چنین مالیات‌هایی متناقض است.

دوم، طیف گسترده‌ای از مسائل در طراحی<sup>۱</sup> این نوع مالیات وجود دارد و دستیابی به قواعد مناسب جهت وضع این نوع مالیات بسیار حائز اهمیت است. همین طراحی متفاوت است که توضیح می‌دهد چرا برخی از تجارب وضع مالیات‌های معاملات مالی موفق‌تر هستند (برای مثال در انگلستان) در حالی که برخی به شکست منتهی شده‌اند (مانند سوئد).

سوم، اگرچه شواهد تجربی نشان می‌دهند که مالیات‌های معاملات مالی حجم معاملات را کاهش می‌دهند همان‌طور که انتظار می‌رود، اما مشخص نمی‌کند که این کاهش در معاملات احتکار آمیز و غیر مولد در مقابل معاملاتی که برای ایجاد نقدینگی لازم است چقدر است. شواهد در مورد نوسانات بازار نیز مبهم است. مطالعات تجربی هم کاهش و هم افزایش در نوسانات را به‌عنوان نتیجه اعمال مالیات منعکس کرده‌اند.

چهارم، مفهوم کارایی مالیات بر معاملات مالی بسته به اندازه بهینه بخش مالی، اثر آن بر سایر بخش‌های اقتصاد، ساختار و عملکرد بازارهای مالی، طرح مالیات و سایر فاکتورها، مفهومی پیچیده است. با وجود استفاده متداول از مالیات بر معاملات مالی، بسیاری از جنبه‌های تأثیر اقتصادی آن تا حد زیادی کشف نشده است. ادبیات یک اثر قابل پیش‌بینی از مالیات بر معاملات مالی بر بهای دارایی و حجم معاملات با دلالت برای کشف قیمت و نقدینگی در بازارهای مختلف را نشان می‌دهد؛ اما تأثیر آن‌ها بر پویایی بازار، از جمله نوسانات بلندمدت و کوتاه‌مدت قیمت به‌خوبی درک نمی‌شود.

---

1. design issues

**۵- نتیجه‌گیری**

هدف از این مقاله مروری تحلیلی بر ادبیات «مالیات بر معاملات مالی» بود. این نوع مالیات با نرخ پائین در هر بار معامله بر پایه ارزش معامله وضع می‌شود و عمدتاً ناظر بر وضع مالیات بر خرید و فروش اوراق بهادار می‌شود ولی محدود به آن نیست و در حالت حدی شامل هر نوع تراکنش بانکی می‌شود. هدف اولیه از وضع این نوع مالیات جلوگیری از نوسانات اقتصادی و جلوگیری از وقوع بحران‌ها است؛ چراکه معاملات مکرر روی یک دارایی باهدف بهره‌مند شدن از مابه‌التفاوت‌های کوچک دلیل شکل‌گیری حباب در بازار است و این حباب‌ها مقدمه بحران‌های پیش رو هستند.

اما جلوگیری از بی‌ثباتی تنها دلیل پیشنهاد این نوع مالیات نیست. توزیع درآمد دلیل مهم دیگری است که حامیان طبقات محروم آن را پیشنهاد داده‌اند و معتقدند فقرا و افراد با دارایی اندک به نسبت دارایی‌های اندکی را در اختیار دارند و در صورت اخذ مالیات از این دارایی‌ها متأثر نمی‌شوند حال آنکه ثروتمندان مقادیر زیادی از این دارایی‌ها را در اختیار دارند و با معامله روی آن‌ها کسب سود می‌کنند و با اخذ مالیات از ایشان می‌توان منابع کافی برای پرداخت به فقرا را تأمین کرد.

کسب درآمد سهل‌الوصول برای دولت و در عوض کاهش سایر مالیات‌ها نیز دیگر دلیل مهم حامیان این نوع مالیات است. چراکه این نوع مالیات مستلزم ارائه اظهارنامه، حسابرسی آن و طی نمودن فرآیند تشخیص و وصول مالیات نیست و در عوض به راحتی هنگام معاملاتی که اطلاعات آن‌ها عمومی است اخذ می‌شود و به خزانه دولت واریز می‌گردد.

در مقابل این مالیات مخالفانی دارد. اولاً آن‌ها استدلال می‌کنند که وضع این نوع مالیات نقدینگی لازم برای معاملات سهام را کاهش می‌دهد و یکی از کارکردهای مهم بازار سرمایه را از آن می‌ستاند. ثانیاً در مواقعی که سرمایه با کشش است، وضع مالیات بر معاملات سرمایه بیشتر به نیروی کار و صاحبان سایر عوامل تولید اصابت می‌کند و لزوماً آثار توزیعی موردنظر را ندارد. ثالثاً از نظر درآمد نیز در موارد تجربه شده درآمد مورد انتظار از این نوع مالیات کسب ن شده است.

اینکه کدام دسته درست می‌گویند مستلزم مطالعات تجربی بیشتر است. ولی نکته کلیدی این است که شیوه طراحی و اخذ این نوع مالیات در موفقیت و اثربخشی آن مؤثر است و نمی‌توان بدون توجه به سایر شرایطی که یک اقتصاد در آن به سر می‌برد هر شق از این نوع مالیات را وضع و اخذ نمود. نکته دیگر این است که از نظر اقتصادی ممکن است برخی از آثار منفی ذکر شده نظیر کاهش حجم معاملات یا تأخیر در کشف قیمت در قیاس با منافع مورد ادعای آن که همانا کاهش بحران‌های مالی و اقتصادی است، توجیه و پذیرفته شود.

### منابع

۱. غلامی، الهام (۱۳۹۱). «مالیات توبین و مسائل مربوط به آن قسمت اول: مالیات بر معاملات مالی و تجربه آن در جهان»، مجله اقتصادی ° ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، شماره‌های ۴ و ۵، صفحات ۱۰۲-۹۳.
۲. غلامی، الهام (۱۳۹۱). «مالیات توبین و مسائل مربوط به آن قسمت دوم: معرفی مالیات توبین و اهداف آن»، مجله اقتصادی ° ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، شماره‌های ۶ و ۷، صفحات ۱۴۸-۱۴۱.
3. Baker, D., & Jorgensen, H. (2012). The Relationship between Financial Transactions Costs and Economic Growth.
4. Baker, Dean, and Helene Jorgensen, (2012). The Relationship between Financial Transactions Costs and Economic Growth. Issue Paper. Center For Economic and Policy Research. Washington, DC.
5. Baltagi, Badi H., Dong Li, and Qi Li (2006). Transaction Tax and Stock Market Behavior: Evidence from an Emerging Market. Empirical Economics 31 (2), 393-408.
6. Burman, L. E., Gale, W. G., Gault, S., Kim, B., Nunns, J., & Rosenthal, S. (2016). Financial transaction taxes in theory and practice. (1), 171.
7. Campbell, John Y., and Kenneth A. Froot, (1994). International Experiences with Securities Transaction Taxes. In Frankel, Jeffrey A. (ed.), The Internationalization of Equity Markets, 277-303. University of Chicago Press, Chicago, IL.

8. Chou, Robin K., and George H. K. Wang, (2006). Transaction Tax and Market Quality of the Taiwan Stock Index Futures. *Journal of Futures Markets* 26 (12), 1195-1216.
9. Cochrane, John H. (2013). Finance: Function Matters, Not Size. *Journal of Economic Perspectives* 27 (2), 29-50.
10. Cochrane, John H. (2013). Finance: Function Matters, Not Size. *Journal of Economic Perspectives* 27 (2), 29-50.
11. Deng, Yongheng, Xin Liu, and Shang-Jin Wei (2014). One Fundamental and Two Taxes: When Does a Tobin Tax Reduce Financial Price Volatility? *NBER Working Paper 19974*. National Bureau of Economic Research, Cambridge, MA.
12. European Commission (2006). IP/06/1673. <http://europa.eu>.
13. European Commission (2011). Proposal for a council directive on a common system of financial transaction tax and amending directive 2008/7/EC. COM/2011/594, Brussels.
14. European Commission (2013). Impact Assessment: Proposal for a Council Directive Implementing Enhanced Cooperation in the Area of Financial Transaction Tax, Analysis of Policy Options and Impacts. *Working Document 28*. European Commission, Brussels, Belgium.
15. Greenhouse, Steven, and Graham Bowley (2011). Tiny Tax on Financial Trades Gains Advocates.
16. Habermeier, K., & Kirilenko, A. (2001). Securities transaction taxes and financial markets. *IMF Working Papers*, 01/51.
17. Habermeier, Karl F., and Andrei Kirilenko (2001). Securities Transaction Taxes and Financial Markets. *IMF Working Paper 01/51*. International Monetary Fund, Washington, DC.
18. Hau, H. (2006). The role of transaction costs for financial volatility: Evidence from the Paris bourse. *Journal of the European Economic Association*, 4 (4), 862-890.
19. Hemmelgarn, T., Nicodème, G., Tasnadi, B., & Vermote, P. (2016). Financial Transaction Taxes in the European Union. *Journal of Economic Surveys*, 30 (1), 217.
20. Hillman, David, and Christina Ashford (2012). *Financial Transaction Tax: Myth-Busting. Stamp Out Poverty*, London, UK.
21. Hu, S. (1998). The effects of the stock transaction tax on the stock market - experience from Asian markets. *Pacific-Basin Finance Journal*, 6, 347-364.

22. Jones, C. M., & Seguin, P. J. (1997). Transaction costs and price volatility: Evidence from commission deregulation. *The American Review*, 87 (4), 728-737.
23. Keightley, Mark P. (2010). A Securities Transaction Tax: Financial Markets and Revenue Effects. CRS Report 41192. Congressional Research Service, Washington, DC.
24. Keynes, J. M. (1936). *The General theory of employment, interest rates and money*. New York: Harcourt Brace & World.
25. Kiefer, D. (1990). The securities transactions tax: an overview of the issues (CRS Report for Congress 90-350). Washington: Congressional Research Service.
26. Kupiec, P. (1996). Noise traders, excess volatility, and a securities transaction tax. *Journal of Financial Services Research*, 10, 115-129.
27. Liu, Shinhua (2007). Securities Transaction Tax and Market Efficiency: Evidence from the Japanese Experience. *Journal of Financial Services Research* 32 (3), 161-176.
28. Liu, S., & Zhu, Z. (2009). Transaction costs and price volatility: New evidence from the Tokyo stock exchange. *Journal of Financial Services Research*, 36 (1), 65-83.
29. Matheson, Thornton (2011). Taxing Financial Transactions: Issues and Evidence. IMF Working Paper 11/54. International Monetary Fund, Washington, DC.
30. Matheson, Thornton (2012). Security Transaction Taxes: Issues and Evidence. *International Tax and Public Finance* 19 (6), 884-912.
31. McCrae, J. (2002). The impact of stamp duty on the cost of capital (Mimeo). London: Institute for Fiscal Studies.
32. New York State Department of Taxation and Finance (2010). Stock Transfer Tax. New York State Department of Taxation and Finance, Albany, NY, <http://www.tax.ny.gov/bus/stock/stktridx.htm>.
33. Pomeranets, A., & Weaver, D. (2012). Security transaction taxes and market quality. Working Paper.
34. Roll, R. (1989). Price volatility, international market links, and their implications for regulatory policies. *Journal of Financial Services Research*, 3 (2-3), 211-246.
35. Saporta, V., & Kan, K. (1997). The effects of stamp duty on the level and volatility of uk equity prices. Bank of England working papers, 71.

36. Schwert, G. W., & Seguin, P. (1993). Securities transaction taxes: an overview of costs, benefits and unresolved questions. *Financial Analysts Journal*, Sep-Oct, 27-35.
37. Schwert, W., & Seguin, P. J. (1993). Securities transaction taxes: An overview of costs, benefits and unresolved questions. *Financial Analysts Journal*, 49 (5), 27-35.
38. Sinha, P., & Mathur, K. (2012). Securities transaction tax and the stock market - an indian experience. *MPRA Paper*, 42743.
39. Spahn, P. B. (1995). International financial flows and transactions taxes: Survey and options. *IMF Working Papers*, 95/60.
40. Stiglitz, Joseph E. (1989). Using Tax Policy to Curb Speculative Short-Term Trading. *Journal of Financial Services Research* 3 (2), 101-115.
41. Summers, Lawrence H., and Victoria P. Summers (1989). When Financial Markets Work Too Well: A Cautious Case for a Securities Transactions Tax. *Journal of Financial Services Research* 3 (2), 261-286.
42. The New York Times, December 6, [http://www.nytimes.com/2011/12/07/business/global/microtax-on-financial-trades-gains-advocates.html?\\_r=0](http://www.nytimes.com/2011/12/07/business/global/microtax-on-financial-trades-gains-advocates.html?_r=0).
43. Thorndike, Joseph J. (2008). Speculation and Taxation: Time for a Transaction Tax? *Tax Notes* 119 (6), 1367.
44. Tobin, James (1978). A Proposal for International Monetary Reform. *Eastern Economic Journal* 4 (3), 153-159.
45. U.S. Securities and Exchange Commission (2015). Fee Rate Advisory #2 for Fiscal Year 2016. *Press Release*. U.S. Securities and Exchange Commission, Washington, DC, <http://www.sec.gov/news/pressrelease/2015-222.html>.
46. Umlauf, Steven R. (1993). Transaction Taxes and the Behavior of the Swedish Stock Market. *Journal of Financial Economics* 33 (2), 227-240.
47. Umlauf, Steven R. (1993). Transaction Taxes and the Behavior of the Swedish Stock Market. *Journal of Financial Economics* 33 (2), 227-240.

### پیوست: تجارب کشورها در زمینه مالیات بر معاملات مالی

شماره	کشور	نوع مالیات بر معاملات مالی	پایه مالیاتی	معافیت‌ها	نرخ مالیات	سهم درآمد مالیات در GDP (%)
۱	اتحادیه اروپا	مالیات بر معاملات مالی	معاملات مالی به جز معاملات مشتقات: ارزش ما به ازای <sup>۱</sup> که به عنوان قسمتی از معاملات مالی پرداخت می‌شود یا قیمت بازاری معاملات آزاد <sup>۲</sup> یک معامله در موقعیت خاص. معاملات مربوط به مشتقات: مقدار تصوری <sup>۳</sup>	معاملات بازار اولیه، معاملات با نهادهای مختلف نظیر اتحادیه اروپا، بانک مرکزی اروپا، بانک سرمایه‌گذاری اروپا، سازمان بین‌المللی خاص، بانک مرکزی کشورهای عضو اتحادیه، معاملات بازسازی خاص و اتاق پایاپای با ساختار طرف معامله مرکزی در ساختار اول <sup>۴</sup>	۰,۱٪ برای معاملات مالی ۰,۰۱٪ برای مشتقات	۰,۴۵ <sup>۵</sup>
۲	استرالیا	مالیات بر معاملات در سطح فدرال			در سطح فدرال نامشخص است و ایالت‌ها ممکن است مالیات را اعمال کنند.	
۳	اکوادور	مالیات بر معاملات بورس خارجی	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۴	الجزایر	هزینه ثبت	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۵	اندونزی	حق تمبر محلی	نامشخص	نامشخص	۰,۱٪ بر سهام	نامشخص
۶	انگلستان	(۱) حق تمبر (۲) مالیات حفاظ حق تمبر <sup>۶</sup>	(۱) سهام انگلستان و اوراق بهادار قابل فروش که در فروش برای ما به ازای	معاملات بازارهای اولیه، جبران خسارت <sup>۱</sup> واسطه (دلالت اصلی که به عنوان واسطه به رسمیت	برای مالیات حفاظ حق تمبر: ۰,۵٪ بر نقل و انتقال اوراق بهادار اگرچه یک هزینه ۱,۵٪ بالاتر اعمال	۰,۲۳

1. consideration
2. arm's length market price
3. notional amount
4. Central Counterparty (CCP)

۵. برحسب داده‌های طرح پیشنهادی کمیسیون در سال ۲۰۱۱.

6. Stamp duty reserve tax (SDRT)

شماره	کشور	نوع مالیات بر معاملات مالی	پایه مالیاتی	معافیت‌ها	نرخ مالیات	سهم درآمد مالیات در GDP (%)
			منتقل می‌شوند. اوراق بهادار قابل پرداخت یعنی (۲) اوراق بهادار خاصی از سرمایه قرضی صادر شده یا حمایت شده توسط شرکت‌های انگلستان که توافق می‌کنند که برای پول یا ارزش پول منتقل شوند.	شناخته می‌شود توسط حوزه قضایی <sup>۱</sup> تجاری و درآمد و گمرک <sup>۵</sup> HM مشمول جبران خسارت است از طرف حق تمبر و مالیات حفاظ حق جبران خسارت قرض سهام، جبران خسارت، معافیت خیریه، سرمایه قرض بی وثیقه	می‌شود جایی که سهام متحد شده انگلستان منتقل می‌شوند در فروش (غیر از فروش) به صادرکننده رسید سپرده <sup>۶</sup> یا خدمات ترخیص <sup>۷</sup>	
۷	ایالات متحده	* مالیات بر فروش اوراق بهادار * مالیات بر معاملات سلف * مالیات بر نقل و انتقال	ارزش بازاری	اوراق بهادار بدهی <sup>۸</sup>	* ۰,۰۰۱۸۴٪ * ۰,۰۰۴۲٪ * برای سهام باقیمت کمتر از ۵ دلار: ۰,۰۱۲۵٪ دلار بر هر سهم برای سهام باقیمت‌های ۲۰ دلار یا بیشتر: با افزایش در هر مرحله به اندازه ۰,۰۰۵ دلار بر هر سهم	نامشخص
۸	ایتالیا	مالیات بر معاملات	* فروش سهام و سایر اوراق بهادار	* صدور و لغو سهام و ابزار مالی در شرایط	* ۰,۲٪	

1. consideration
3. relief
2. loan capital
4. venue
5. HM Revenue & Customs
6. Depository Receipts
7. clearance
8. Debt instruments

شماره	کشور	نوع مالیات بر معاملات مالی	پایه مالیاتی	معافیت‌ها	نرخ مالیات	سهم در آمد مالیات در GDP (%)
			معادل: ارزش معامله * مالیات بر سفارشات لغو شده * معاملات در قراردادهای مشتقات، مالیات مشخص می‌شود توسط نوع ارزش تصوری <sup>۱</sup> قراردادهای	خاص * فروش سهام در بازارهای تحت نظارت و سیستم‌های مبادلاتی چندجانبه، اوراق بهادار صادر شده توسط شرکت‌هایی که میانگین سرمایه‌بازاری آنها در ماه نوامبر سال قبل از انتقال کمتر از ۵۰۰ میلیون یورو باشد * انتقال اموال توسط ارث یا هدیه * تبدیل عملیات به سهام جدید و کسب موقت اوراق بهادار	* مشتقات: نرخ ثابتی بین ۰,۱ تا ۲,۰۰ یورو برای هر معامله بسته به نوع و ارزش قراردادهای. برای معاملاتی که در بازارهای تحت نظارت یا سیستم‌های مبادلاتی چندجانبه انجام می‌شوند مالیات به اندازه ۱,۵ درصد کاهش می‌یابد.	
۹	ایرلند	حق تمر	انتقال سهام یا اوراق بهادار قابل فروش	واسطه‌ها، اتاق پایاپای با ساختار طرف معامله مرکزی در ساختار اول، وام سهام <sup>۲</sup> ، انتقال بین گروهی، ادغام/ بازسازی، رسید سپرده آمریکا <sup>۳</sup>	۱٪ برای سهام یا اوراق بهادار قابل فروش (بسته به ماهیت اوراق بهادار منقل شده نرخ ممکن است تا ۶٪ نیز برسد)	۰,۲۱
۱۰	ایسلند	حق تمر بر معاملات مالی	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۱۱	آرژانتین	مالیات تمر استانی	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۱۲	آفریقا جنوبی	نامشخص	ارزش سهام	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۱۳	برزیل	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص

1. notional
2. stock borrowing
3. American Depositary Receipts (ADRs)

شماره	کشور	نوع مالیات بر معاملات مالی	پایه مالیاتی	معافیت‌ها	نرخ مالیات	سهم درآمد مالیات در GDP (%)
					به‌عنوان رسید سپرده * ۰,۳۸٪ بر بورس خارجی، ۵,۲۸٪ بر اوراق قرضه و استقراض خارجی کوتاه‌مدت * ۱,۵٪ مالیات بر وام	
۱۴	بلژیک	مالیات بر معاملات بورس سهام <sup>۲</sup>	هرگونه خرید یا فروش اوراق بهادار انجام شده یا منعقد شده در بلژیک در هر دو بازار تحت نظارت و بدون نظارت شرکت سپرده‌گذاری مرکزی	معاملات بازار اولیه، معاملات در حساب شخصی، بازار سازی، معامله توسط اتاق پایاپای <sup>۳</sup> با ساختار طرف معامله مرکزی در ساختار اول <sup>۴</sup> و شرکت سپرده‌گذاری مرکزی <sup>۵</sup>	* ۰,۰۹٪ (حداکثر ۶۵۰ یورو در هر معامله) برای توزیع سهام شرکت‌های سرمایه‌گذاری، اسناد رسمی صندوق سرمایه‌گذاری قراردادی خاص، اوراق قرضه بدهی دولت <sup>۶</sup> ، اوراق قرضه بانام <sup>۷</sup> یا حامل <sup>۸</sup> * ۰,۰۶۵٪ (حداکثر ۹۷۵ یورو در هر معامله) برای ذخیره سرمایه اجتماعی یک سرمایه متغیر <sup>۹</sup> * ۰,۲۲٪ (حداکثر ۶۵۰ یورو در هر معامله) برای هر اوراق بهادار دیگر	
۱۵	بولیوی	هزینه‌های بازار <sup>۱</sup>	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص

1. loans
2. Stock exchange transaction tax
3. market making
4. Central Counterparty (CCP)
5. central securities depository (CSD)
6. bonds of public debt
7. nominative
8. bearer
9. SICAV (société d'investissement à capital variable),

شماره	کشور	نوع مالیات بر معاملات مالی	پایه مالیاتی	معافیت‌ها	نرخ مالیات	سهم درآمد مالیات در GDP (%)
۱۶	تایلند	مالیات بر معاملات خاص / مالیات بر حقوق صاحبان سرمایه <sup>۲</sup> / حق تمبر	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۱۷	تایوان	مالیات بر معاملات اوراق بهادار	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۱۸	ترکیه	* مالیات بر معاملات بانکی و بیمه‌ای * حق تمبر * صندوق حمایت از استفاده منابع	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۱۹	ترینیداد و توباگو	* مالیات بر خدمات مالی * مالیات بر حق بیمه	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۲۰	جمهوری دومینیکن	مالیات بر معاملات بانکی	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۲۱	چین	* مالیات بر تجارت * حق تمبر بر معاملات اوراق بهادار	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۲۲	روسیه	عوارض سرمایه <sup>۱</sup>	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص

1. Market costs (fees)

2. equities

۳. واحد اندازه گیری که برابر است با یک صدم درصد: basis points

شماره	کشور	نوع مالیات بر معاملات مالی	پایه مالیاتی	معافیت‌ها	نرخ مالیات	سهم درآمد مالیات در GDP (%)
۲۳	ژاپن	مالیات ثبت	نامشخص	نامشخص	۰,۴٪ بر ادغام و تراست <sup>۱</sup>	نامشخص
۲۴	سوئیس	حق تمبر بر نقل و انتقال مالی <sup>۱</sup>	نامشخص	نامشخص	* ۱٪ بر صدور سهام با بیش از ۱ میلیون فرانک * ۱۵ درجه پایه بر سهام داخلی و ۳۰ درجه پایه بر سهام خارجی	نامشخص
۲۵	شیلی	حق تمبر بر معاملات اعتباری پول <sup>۴</sup>			۱-۲، ۰,۱ درصد	
۲۶	فرانسه	(۱) مالیات بر معاملات مربوط به سهام و مبادله نُکول اعتبار بدون پشتیبان <sup>۵</sup> (۲) عوارض ثبت <sup>۶</sup>	(۱) کسب سهام فرانسوی صادر شده توسط شرکت‌هایی که سرمایه بازاری آن‌ها بیش از ۱ میلیارد یورو است، مالیات بر مبادلات فرکانس بالا و مالیات بر مبادله نُکول اعتبار بدون پشتیبان با حاکمیتی <sup>۷</sup> (۲) کلیه حق شرکت <sup>۸</sup> فروخته شده در فرانسه و فروش حق شرکت فرانسه که در خارج صورت می‌گیرد	(۱) برای مالیات بر خرید سهام فرانسه معافیت‌ها شامل: بازار اولیه، اتاق پایاپای با ساختار طرف معامله مرکزی در ساختار اول و شرکت سپرده‌گذاری مرکزی، ساخت بازار، عملیات بازسازی و درون‌گروهی، انتقال موقت اوراق بهادار، پس‌انداز کارکنان، اوراق قرضه قابل تبدیل. برای مالیات بر معاملات فرکانس بالا و برای مالیات بر مبادله نُکول اعتبار بدون پشتیبان با اقتدار، تنها ساخت بازار معاف است.	(۱) ۰,۲٪ برای خرید سهام فرانسه، ۰,۰۱ درصد برای مالیات بر مبادلات فرکانس بالا و مالیات بر مبادله نُکول اعتبار بدون پشتیبان با اقتدار (۲) ۳٪ زمانی که قیمت سهام بیشتر از ۲۰۰۰۰۰ یورو نباشد، ۰,۵٪ اگر قیمت بین ۲۰۰۰۰۰ یورو و ۵۰۰۰۰۰۰۰ یورو باشد و ۰,۲۵٪ اگر قیمت بیشتر از ۵۰۰۰۰۰۰۰ یورو باشد. نرخ‌ها ۰,۱٪ خواهند بود از ۱ اوت ۲۰۱۲، ۳٪ قیمت سهام در شرکت‌هایی که در آن سرمایه به سهام تقسیم	(۱) ۰,۰۶ (۲) نامشخص

1. Capital duty
2. merger and trust
3. Financial transfer stamp duty (droit de timbre de négociation)
4. Stamp duty on money credit transactions
5. naked/uncovered credit default swaps (CDS)
6. Registration duty
7. Naked Sovereign CDS
8. corporate entitlement

شماره	کشور	نوع مالیات بر معاملات مالی	پایه مالیاتی	معافیت‌ها	نرخ مالیات	سهم درآمد مالیات در GDP (%)
				۲) عملیات درون‌گروهی زمانی که حق شرکت توسط خود شرکت صادرکننده خریداری می‌شود <sup>۱</sup> ، زمانی که حق شرکت توسط شرکت‌هایی که عضوی از گروه مالی متحد هستند صادر می‌شود و زمانی که حق شرکت توسط شرکت‌هایی که انتقال دارایی‌های جزئی را انجام می‌دهند صادر می‌شود.	شده است، ۵٪ قیمت سهام در شرکت‌هایی که ساختمان‌های دارایی <sup>۲</sup> که به شرکت تعلق دارد بیش از ۵۰٪ ترازنامه نشان بدهد.	
۲۷	فنلاند	مالیات بر نقل و انتقال	* قیمت یا سایر سنجه‌ها برای معاملات * از تاریخ ۱ مارس ۲۰۱۳ پایه مالیاتی گسترش یافته و شامل هر پرداختی که شرط برای فروش است و اینکه خریدار شخص ثالثی ایجاد کند.	معاملات بازار اولیه، اگر هیچ‌یک از طرفین معامله مقیم فنلاند نباشند یا معامله در شعبه فنلاندی مؤسسات مالی خارجی صورت نگیرد	از تاریخ ۱ مارس ۲۰۱۳ نرخ اعمال شده بر سهام شرکت‌های مسکن، شرکت‌های املاک و مستغلات دوطرفه و سایر شرکت‌های املاک و مستغلات نرخ بین ۱٫۶ تا ۲٫۰ درصد است.	۲۴۹،۰۰
۲۸	فیلیپین	* مالیات افزایش سرمایه بر فروش، بورس و سایر حالت‌های دارایی‌های سرمایه * مالیات تمبر مستندات <sup>۳</sup> * مالیات درصد <sup>۴</sup>	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۲۹	قبرس	* حق تمبر	ارزش به‌عنوان هر قرارداد	* انواع خاصی از معاملات مشخص شده توسط	* ۰٫۱۵٪ از مبلغ ۵،۰۰۱ یورو تا ۱۷۰۰۰۰ یورو،	۰٫۰۱

1. buyback
2. property building
3. Documentary stamp tax
4. Percentage tax

شماره	کشور	نوع مالیات بر معاملات مالی	پایه مالیاتی	معافیت‌ها	نرخ مالیات	سهم درآمد مالیات در GDP (%)
		* مالیات بر معاملات بورس سهام		قانون مانند بازخرید سهام شخصی، اوراق قرضه دولتی و غیره * معاملات سهام خارج از بورس <sup>۱</sup> را شامل نمی‌شود	به‌علاوه ۰,۵٪ بر مبالغ بالای ۱۷۰۰۰۰ یورو و در اصل در ۲۰۰۰۰ یورو محدود شده است. * برای قراردادهای بدون مبلغ ثابت ۳۴,۱۷ یورو است.	
۳۰	کره جنوبی	* مالیات بر معاملات اوراق بهادار * مالیات بر قراردادهای سلف شاخص و قراردادهای اختیار شاخص <sup>۲</sup>	ارزش سهام	نامشخص	* ۰,۵٪ بر سهام و اوراق قرضه شرکتی * ۰,۴-۰,۱ درصد بر تشکیل سرمایه	نامشخص
۳۱	کنگو	هزینه کنترل بورس خارجی <sup>۱</sup>	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
	گینه بیسائو	حق کمیسیون بر انتقال وجوه خارج از WEAMU <sup>۴</sup>	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۳۲	لهستان	مالیات ثبت (در قرارداد)	قراردادهای فروش یا تبادل حقوق مالکیت به‌ویژه سهام در یک شرکت تجاری	معاملات بازار اولیه و ابزارهای مالی که توسط شرکت‌های سرمایه‌گذاری و سرمایه‌گذاری خارجی مبادله می‌شوند در یک پلت فرم مبادلات سازمان‌یافته یا خارج از مبادلات سازمان‌یافته	۱٪	نامشخص
۳۳	لوکزامبورگ	مالیات بر حق اشتراک <sup>۵</sup>	بر برخی ابزارهای مالی	برخی معافیت‌ها در رابطه با دارایی‌ها و ابزارهای	۰,۰۱٪ (۱)	۱,۴۱

1. over-the-counter (OTC)
2. Levy on index futures and index options
3. Foreign exchange control fee
4. Commission on funds transfers out of WEAMU
5. Subscription tax (taxe d'abonnement)

شماره	کشور	نوع مالیات بر معاملات مالی	پایه مالیاتی	معافیت‌ها	نرخ مالیات	سهم درآمد مالیات در GDP (%)
			لوکزامبورگ اعمال از جمله: (۱) دفاتر خانوادگی (۲) صندوق‌های سرمایه‌گذاری جایگزین (۳) شرکت‌های سرمایه‌گذاری جمعی در اوراق بهادار قابل انتقال <sup>۲</sup>	مالی موجود در پایه وجود دارد.	(۲) ۰.۰۵٪ از دارایی بعدی <sup>۳</sup> (۳) ۰.۲۵٪ از سرمایه با حق بیمه که شامل بخشی از بدهی‌ها است.	
۳۴	مالت	حق تمر	هر سندی که به موجب آن اوراق بهادار قابل فروش (سهام، سهم قرضه، اوراق قرضه و مشابه آن از جمله اختیارها با تحویل فیزیکی چنین سهام و اوراق قرضه‌ای) منتقل می‌شود.	معاملات مربوط به اوراق بهادار ذکر شده در بورس سهام که تحت قانون بازار مالی به رسمیت شناخته شده است، معاملات بین همسران یا افراد مورد اعتماد هم و غیره معافاند. هیچ عوارضی اعمال نمی‌شود بر هر بازسازی سهام از طریق ادغام، جداسازی و سازمان‌دهی مجدد درون یک گروه شرکت تعریف شده به‌عنوان: یک شرکت مرکزی و شرکت‌های تابع آن (یک شرکت تلقی می‌شود به‌عنوان تابع اگر بیش از ۵۰٪ از سهام با حق رأی <sup>۷</sup> آن متعلق باشد به شرکت مرکزی) که	(۱) ۲ یورو برای هر صد یورو یا بخشی از مقدار یا ارزش واقعی یا ما به ازاء هر کدام که اوراق بهادار قابل فروش بالاتر باشند مشمول مالیات می‌شوند. (۲) ۵٪ اگر ۷۵٪ یا بیشتر دارایی شرکت یا شرکا شامل اموال غیرمنقول باشد.	۰.۰۳

1. family offices
2. undertakings for collective investment in transferable securities (UCITS)
3. next assets
4. debenture
5. de-mergers
6. holding company
7. voting shares

شماره	کشور	نوع مالیات بر معاملات مالی	پایه مالیاتی	معافیت‌ها	نرخ مالیات	سهم درآمد مالیات در GDP (%)
				کنترل می‌شوند و متعلق می‌شوند به‌طور مستقیم و غیرمستقیم به میزان بیش از ۵۰٪ توسط سهام‌داران یکسان.		
۳۵	مالزی	حق تمبر بر معاملات معینی از بازار سهام بورس مالزی <sup>۱</sup>	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۳۶	مراکش	مالیات بر درآمد حاصل از اعطای وام‌های مالی و اعتبارات سرمایه‌گذاری و بازنشستگی <sup>۲</sup>	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۳۷	نامیبیا	حق تمبر بر صدور یا انتقال سهام/ عوارض انتقال برات در فروش سهام و منافع اعضا <sup>۳</sup>	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۳۸	هند	* مالیات بر معاملات اوراق بهادار * مالیات تمبر محلی * حق تمبر	نامشخص	* معاملات سلف: قیمت تحویل * معاملات اختیار: حق بیمه و قیمت انجام گزینه	* ۰,۲۵٪ بر قیمت سهام * ۰,۲۵٪ بر معاملات روزانه * ۰,۱۷٪ بر معاملات سلف و اختیار	نامشخص
۳۹	هندوراس	سهم ویژه معاملات مالی <sup>۴</sup>	نامشخص	نامشخص	نامشخص	نامشخص
۴۰	هنگ‌کنگ	مالیات بر سهام هنگ‌کنگ	نامشخص	نامشخص	۱۰ درجه پایه	نامشخص
۴۱	یونان	مالیات بر معاملات بورس	فروش سهام ذکر شده در بورس اوراق	فروش سهام ذکر شده در بورس اوراق بهادار آتن	فروش سهام خریداری شده تا ۳۱ دسامبر ۲۰۱۲	۰,۰۴

1. Bursa Malaysia
2. Taxe sur les profits de cession de valeurs mobilières et autres titres de capital et de créance (revenus de cession)
3. Draft transfer duty on the sale of shares and members' interests
4. strike price
5. Special contribution of financial transactions

شماره	کشور	نوع مالیات بر معاملات مالی	پایه مالیاتی	معافیت‌ها	نرخ مالیات	سهام در آمد مالیات در GDP (%)
		سهام	بهادار آتن <sup>۱</sup> ، فروش سهام ذکر شده در بورس اوراق بهادار خارجی یا سایر مؤسسات اوراق بهادار به‌صورت بین‌المللی شناسایی شده توسط مالیات مقیم یونان یا شرکت‌های مستقر در یونان، معاملات سهام خارج از بورس و معاملاتی که ایجاد می‌شوند از طریق مکانیسم مذاکرات چندجانبه	در مورد معاملات انجام شده توسط بازار سازه‌ای <sup>۲</sup> بورس اوراق بهادار آتن و بازار سازه‌ای بورس مشتقات آتن <sup>۳</sup> برای پوشش دادن خطرهای ناشی از اجرای التزامات ساخت بازار، در صورتی که چنین فروش‌هایی از طریق کد ویژه حفظ شده از طرف خودشان توسط شرکت سپرده‌گذاری مرکزی ترخیص شوند.	و سهامی که در بورس مشتقات آتن یا برای بورس سهام خارجی ذکر شده‌اند: ۰,۲٪	

- 
1. Athens stock exchange (ASE)
  2. market maker
  3. Athens Derivatives Exchange (ADEX)

## شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر موفقیت اجرای طرح جامع مالیاتی

علی‌اکبر وحدانی نژاد،

معاونت اداره کل امور مالیاتی شمال تهران

امین مظفری<sup>۱</sup>

کارشناس مالیاتی، اداره کل امور مالیاتی شمال تهران، aminmozafari1165@gmail.com

### چکیده

هدف از این تحقیق بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر موفقیت اجرای طرح جامع مالیاتی با استفاده از تحلیل شبکه می‌باشد. از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ روش توصیفی می‌باشد و روش تحقیق فرایند تحلیل شبکه (ANP) است. در مرحله شناسایی عوامل مهم و تأثیرگذار با توجه به زیاد بودن سؤالات و عوامل، با استفاده از روش مصاحبه نظرات جامعه آماری بررسی شد و از میان معیارهای اولیه که بر اساس عوامل فردی، سازمانی و محیطی تقسیم‌بندی شده بودند، تعداد ۳ معیار و ۲۵ زیر معیار به عنوان مبنای جمع‌آوری داده‌ها انتخاب شدند. برای بررسی روایی پرسشنامه، ابزار در اختیار تنی چند از اساتید و خبرگان که با موضوع مورد تحقیق سروکار داشتند قرار داده شد و نظر آن‌ها نسبت به تک‌تک سؤالات در رابطه با حیطه مورد سنجش خواسته شد. پس از انجام محاسبات مشخص شد که عوامل سازمانی در اولویت اول، عوامل فردی در اولویت دوم و عوامل محیطی در اولویت‌های نهایی قرار دارند. روال اولویت‌بندی برای تمامی زیر معیارها نیز انجام شده است.

**کلیدواژه‌ها:** طرح جامع مالیاتی، تحلیل شبکه، عوامل فردی، عوامل سازمانی، عوامل محیطی.

**مقدمه**

امروزه رشد روزافزون استفاده از تکنولوژی و تأثیر آن در افزایش بهره‌وری سازمان‌های دولتی و خصوصی در سطح جهان و حرکت جهانی به سمت بهره‌گیری از انواع مختلف سیستم‌های شغلی موجب شده است که کشور ما نیز در مسیر این حرکت قرار گیرد. این حرکت در سازمان امور مالیاتی کشور و همزمان با اجرای طرح جامع مالیاتی با تحولات، موفقیت‌ها، شکست‌ها، چالش‌ها و مقاومت‌های فراوانی مواجه بوده است. اطلاعات طرح جامع مالیاتی در هر لحظه از زمان، دانش و آگاهی آن سیستم را تشکیل می‌دهد. این دانش به‌طور تدریجی و در طول زمان از طریق جذب پاره‌های مختلف داده و تبدیل آن به اطلاعات پدید آمده است. بهره‌گیری از طرح جامع مالیاتی جهت شفافیت مالیاتی، سرعت بخشیدن به عملیات اداری و عرضه سریع و مقرون به‌صرفه خدمات سازمان، باعث گردیده است این طرح در کشور به‌طور وسیع بکار گرفته شود. (ابراهیمی نژاد و حسین زاده، ۱۳۸۸، ۶۰).

با توجه به نوپا بودن استقرار طرح جامع مالیاتی و تغییر و تحول روزافزون سیستم‌های شغلی، جهت تداوم استقرار و استفاده بهینه و همچنین توسعه این طرح، ضروری است که عوامل کلیدی موفقیت شناسایی شوند. لذا از آنجایی که در این زمینه تاکنون تحقیقی منسجم صورت نگرفته، این تحقیق در پی ارائه راهکارها و دیدگاه‌های مناسب برای استفاده و کاربرد بهینه طرح جامع مالیاتی توسط مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی می‌باشد. در راستای اهمیت شناسایی عوامل مؤثر بر موفقیت اجرای طرح جامع مالیاتی این تحقیق باهدف بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر موفقیت اجرای طرح جامع مالیاتی با استفاده از تحلیل شبکه صورت گرفته است.

رمز موفقیت هر مدیر و نظام مدیریت در هر سازمان این است که بتواند گام‌به‌گام داده‌های جدید را با دانش پیشین سازمان پیوند دهد و مقدمات دریافت و آماده‌سازی اطلاعات نوین را فراهم آورد. بکوشد تا به فراخور وضع سازمان و با توجه به مراتب مختلف زیرمجموعه آن سازمان، توان دریافت اطلاعات جدید را در سازمان بالا ببرد. فقر و ضعف اطلاعات موجب می‌شود که مدیریت سازمان نه تنها تصویر درست و کاملی از آینده نداشته باشد، بلکه حتی نتواند نقاط قوت وضع گذشته و موجود سازمان را درست

و کامل بشناسد. در نتیجه نه می‌تواند هدف‌گذاری صحیح انجام دهد و نه قادر است فعالیت‌های مناسبی را برای سازمان طراحی نماید و پیرو این امر از منابع سازمان استفاده بهینه نخواهد کرد (قاضی‌زاده فرد، ۱۳۸۵، ۳).

لذا می‌توان یکی از عمده‌ترین دلایل کارایی و موفقیت سازمان‌ها را تصمیم‌گیری قوی مدیریت سازمان به علت وجود اطلاعات کافی و مناسب دانست و این می‌تواند به دلیل اهمیت کافی قائل شدن برای اطلاعات، تأمین زیربنای مناسب، توانایی در تولید، سازمان‌دهی، ذخیره‌سازی و اشاعه اطلاعات مناسب، دقیق، صحیح، قابل اعتماد، به هنگام و کامل باشد. لازم به ذکر است که آمار شکست و موفقیت پروژه‌های اجرا شده در حوزه فناوری اطلاعات در سال ۲۰۰۴ میلادی در کشورهای پیشرفته و توسعه‌یافته جهان نیز این واقعیت را آشکار می‌سازد که تنها در حدود ۱۵ درصد این پروژه‌ها به موفقیت کامل دست‌یافته‌اند. یا به عبارتی ماهیت عملکرد نتایج پروژه‌ها، مطابق آنچه در طرح‌های اولیه و پیشنهادی برای این پروژه‌ها به‌عنوان اهداف ترسیم گردیده بوده‌اند، نمی‌باشند. بر اساس تحقیقات انجام شده حدود ۵۰ درصد این پروژه‌ها با شکست جزئی و حدود ۳۰ درصد آن‌ها با شکست کامل مواجه شده‌اند. هیکس<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) با مرور گزارش‌ها و مورد پژوهش‌های انجام شده درباره کاربرد این فناوری در چنین کشورهایی به نتیجه مشابهی رسیده است. این شواهد، نرخ بالای ناکامی را در کاربرد فناوری اطلاعات در کشورهای در حال توسعه نشان می‌دهند.

به‌طور خلاصه می‌توان گفت از لحاظ علمی، ضرورت تحقیق حاضر تلاش برای مرتبط ساختن طرح جامع مالیاتی با عملکردها و سطوح مدیریتی در موقعیت‌های مختلف سازمانی خواهد شد و همچنین می‌تواند موجب افزایش دانش و ارتقاء یادگیری سازمانی گردد؛ اما از لحاظ کاربردی نیز اهمیت این تحقیق ارائه اولویت‌های عوامل مؤثر موفقیت اجرای طرح جامع مالیاتی بوده تا به‌وسیله آن خلأهای مطالعاتی مرتفع شده و راهکاری عملی برای استفاده موفقیت‌آمیز از سیستم مذکور ارائه شود.

## سؤال‌های تحقیق

### سؤال اصلی

اولویت عوامل موفقیت اجرای طرح جامع مالیاتی چگونه است؟

### سؤالات فرعی

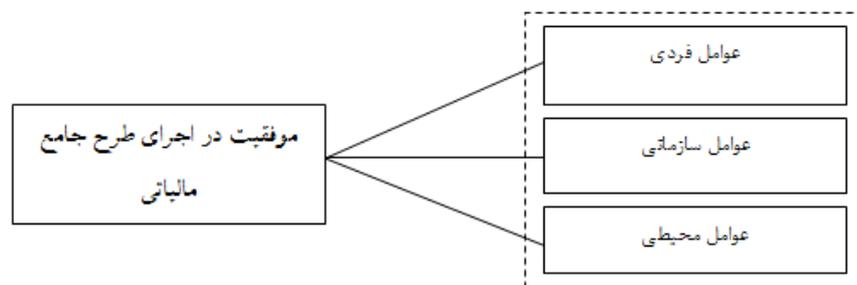
- ۱- اولویت عوامل فردی موفقیت اجرای طرح جامع مالیاتی چگونه است؟
- ۲- اولویت عوامل سازمانی موفقیت اجرای طرح جامع مالیاتی چگونه است؟
- ۳- اولویت عوامل محیطی موفقیت اجرای طرح جامع مالیاتی چگونه است؟
- ۴- اولویت تمامی عوامل موفقیت اجرای طرح جامع مالیاتی چگونه است؟

### مدل مفهومی تحقیق

مسائل رفتاری و انسانی (عوامل فردی) از مهم‌ترین عوامل موفقیت یا شکست سیستم‌های شغلی جدید به شمار می‌آید (مک لوید، ۱۳۷۸، ۵۲). همچنین تأثیر عوامل سازمانی بر موفقیت سیستم‌های شغلی نو مورد توجه پژوهشگران متعددی قرار گرفته است؛ بدین صورت که از اصطلاح‌های متفاوتی مانند زمینه‌ها، متغیرها و عواملی که به ابعاد سازمانی مربوط می‌شود، استفاده کرده‌اند. برای مثال لو وانگ، به سبک مدیریت به‌عنوان یک شاخص سازمانی استناد کرده است (لی و دیگران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹، ۱۵۵۷). ساندرس و جونز در پژوهشی به متغیرهای سازمانی مانند مأموریت، اندازه، هدف‌ها، حمایت مدیریت ارشد، سلسله‌مراتب اجرایی سیستم اطلاعاتی، بلوغ فعالیت سیستم، میزان فعالیت طرح‌ها، سبک یا فلسفه مدیریت، فرهنگ و میزان بودجه اشاره کرده‌اند. همچنین انگ و همکاران<sup>۲</sup> در پژوهشی اشاره داشته‌اند، عوامل سازمانی مانند ساختار سازمانی، اندازه سازمان، مدیریت دانش فناوری اطلاعات، حمایت مدیریت ارشد، منابع مالی، هم‌ترازی هدف و روش بودجه‌بندی بر کاربرد فناوری اطلاعات تأثیر می‌گذارد (القهتانی، ۲۰۰۳، ۶۱).

1. Lee et al.  
2. Ang et al

از سوی دیگر، برخی مطالعه‌ها نیز حاکی از این است که از آنجاکه ساختار سازمانی، چارچوب تصمیم‌ها و فرآیندهای سازمانی را تشکیل می‌دهد ساختار سازمانی با تمرکز بالا، احتمالاً باعث موفقیت بیشتر در کاربرد سیستم‌های جدید خواهد شد. برای بررسی ابعاد سؤالات و اهداف تحقیق، از مدل مفهومی که در شکل ۱ نشان داده شده استفاده شده است.



شکل ۱. مدل مفهومی تحقیق

منبع: ساخت محقق

### چارچوب نظری تحقیق

مطالعه‌های متعددی موفقیت سیستم‌های جدید و عوامل اثرگذار بر آن را مورد توجه قرار داده‌اند. العدیله<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) در مورد موفقیت سیستم‌های شغلی جدید از دیدگاه کاربر آن چهار عامل سودمندی سیستم، حمایت مدیریت، کیفیت اطلاعات و قابلیت‌های فنی کاربر را عوامل اثرگذار شناسایی کرده است. حسین و دیگران (۲۰۰۷) عوامل سازمانی مانند حمایت مدیریت ارشد، ساختار تصمیم‌گیری، سبک مدیریت، دانش فناوری اطلاعات مدیریتی، هم‌ترازی هدف و اختصاص منابع را عوامل موفقیت سیستم‌های جدید می‌دانند.

مانیان (۱۳۸۲) عوامل موفقیت در صنایع کوچک را دانش مدیر عامل، سطح دانش و مهارت کاربران نهایی، مشارکت و آموزش کاربران نهایی، نیازسنجی اطلاعاتی، مفید بودن و سهولت استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی، استفاده مناسب از نرم‌افزارهای

1. Al-adaileh

کاربردی، استفاده از نظرات تحلیلگران سیستم، تأمین منابع مالی موردنیاز و نقش دولت می‌داند. لو و دیگران<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) نیز عوامل اصلی موفقیت را ناشی از هفت عامل کلیدی انگیزش شدید، دیدگاه مشترک، تیم اجرایی بین‌سازمانی، یکپارچگی بالا با سیستم‌های اطلاعاتی داخلی، مهندسی مجدد فرآیندهای کسب‌وکار درون‌سازمانی، سیستم‌های اطلاعاتی، زیرساخت‌های پیشرفته باقیمانده از گذشته و استاندارد صنعتی مشترک برشمرده‌اند.

### عوامل فردی

کارایی و یا عدم کارایی از جانب کاربرها می‌تواند موجب پیروزی و یا شکست در اجرای طرح جامع مالیاتی در سازمان شود. بسیاری از کارکنان در استفاده از طرح جامع مالیاتی، در حوزه کاری خود موفق نبوده‌اند. دلایل اولیه عدم توفیق آنان عبارت‌اند از: ترس از فناوری جدید، عدم اعتماد نسبت به توانایی فناوری و فقدان ستاد پشتیبانی مناسب در سازمان (ابراهیمی نژاد و حسین زاده، ۱۳۸۸، ۶۲).

مسائل رفتاری و انسانی از جمله مقاومت کارکنان در برابر تغییر از مهم‌ترین موانع اجرای طرح جامع مالیاتی به شمار می‌آید (لی و دیگران، ۲۰۰۹، ۱۵۵۹). نه فقط ویژگی‌های فنی، مثل استفاده راحت و فایده‌مندی، نقش اصلی را در پذیرش کارکنان داشته است، بلکه دو عامل حمایت سازمانی و استقبال مؤدیان مالیاتی، موجب تقویت رابطه بین ویژگی‌های فنی و گرایش کارکنان به استفاده از طرح جامع مالیاتی است.

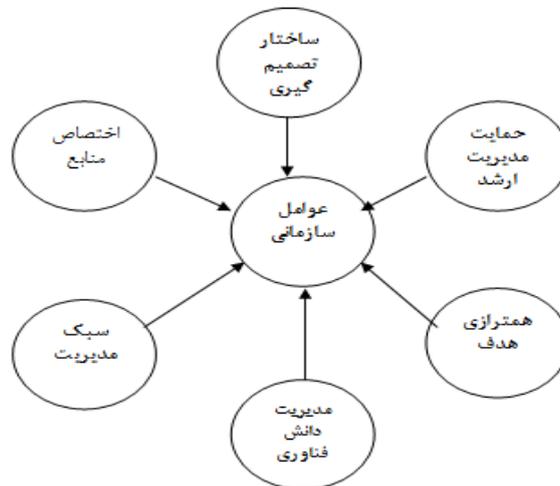
دلایل زیر به‌عنوان عمده‌ترین مشکلات اجرای طرح جامع مالیاتی در نیل به موفقیت بیان شده است:

- ۱- ناقص بودن اطلاعات موجود در بانک اطلاعاتی و همچنین عدم همکاری سایر ترجمان‌ها و سازمان‌ها در ارائه اطلاعات مؤدیان،
- ۲- فقدان دقت لازم در جمع‌آوری اطلاعات مؤدیان،
- ۳- بهنگام نبودن اطلاعات موجود،

- ۴- عدم امکان ارائه اطلاعات در شکل مناسب،
- ۵- وجود اشکال و نارسایی در نرم‌افزار و زیرساخت‌های مورد استفاده،
- ۶- پایین بودن سطح آموزش کارکنان،
- ۷- کمبود تجهیزات و وسایل کار،
- ۸- عدم شناخت همه‌جانبه نیازهای کاربران،
- ۹- عدم توجه به مسائل انسانی و اجتماعی در طراحی سیستم،
- ۱۰- ایجاد مقاومت از سوی نیروهای سازمان.

### عوامل سازمانی

نیازهای اطلاعاتی مدیران، برحسب ماهیت کار و سطح سازمانی آن‌ها و هدفی که دنبال می‌کنند، متفاوت است. عوامل سازمانی در واقع تمامی عواملی می‌باشند که در کنترل سازمان هستند و تحت سلطه سازمان می‌باشند. (نکویی مقدم و دیگران، ۱۳۸۷، ۲). با مروری بر مطالعه‌های انجام شده در زمینه ی عوامل اثرگذار بر موفقیت سیستم‌های جدید شغلی، می‌توان به شش عامل سازمانی اثرگذار اشاره کرد. این شش عامل در شکل ۲ نشان داده شده است.



شکل ۲. عوامل سازمانی مؤثر بر موفقیت سیستم‌ها جدید شغلی

### عوامل محیطی

عوامل محیطی مجموع عواملی است که خارج از سازمان بوده و در حیطه کنترل سازمان نمی‌باشند. تغییرات سریع محیطی در عصر حاضر در زمینه‌های اقتصادی، فناوری، اجتماعی و سایر موارد راهبردی، روزآمد کردن مداوم طرح جامع مالیاتی جهت همگام شدن با تحولات را می‌طلبد، اما علیرغم به‌روز بودن این سیستم‌ها، مشکلات مالی و کمبود نیروی انسانی متخصص و عدم آموزش مستمر به کارکنان، باعث کاهش اثربخشی و کارایی سیستم‌های اطلاعاتی می‌شود (گینزبرگ<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱، ۵۷).

هیچ سازمانی در خلأ فعالیت نمی‌کند، همه سازمان‌ها همانند یک سیستم پویا و ارگانیک در داخل محیطی قرار دارند که با دیگر اجزاء محیط در تعامل متقابل هستند، بر همدیگر تأثیر گذاشته و از همدیگر تأثیر می‌پذیرند (لورین و اریک<sup>۲</sup>، ۱۹۹۷، ۸۲). سازمان‌ها مواد اولیه، نیروی انسانی، سرمایه، دانش، تسهیلات و تجهیزات را از محیط می‌گیرند، محصول یا خدمت تولید کرده و مجدداً به محیط عرضه می‌کنند، که همه این دادوستدها در قالب قوانین و مقرراتی صورت می‌گیرد که محیط بر اساس آن به حیات خود ادامه می‌دهد.

محیط به‌عنوان مجموعه‌ای مرکب از نیروهایی تعریف شده که عملکرد سازمان را متأثر ساخته ولی سازمان نسبت به آن کنترل کمی داشته یا اصلاً هیچ کنترلی ندارد. به‌عبارت‌دیگر، محیط عبارت است از: "مجموعه عواملی که تغییر در ویژگی‌های آن‌ها در سازمان اثر گذاشته و همچنین تمام عواملی که ویژگی‌هایشان بر اثر رفتار سازمان تغییر نمایند" (کاویلون<sup>۳</sup>، ۲۰۰۲، ۱۲۸).

اجرای طرح جامع مالیاتی مقوله‌ای مهم و اساسی در ارتقای سطح اهداف مالیاتی کشور و درنهایت حرکت به سمت توسعه پایدار است. طرح جامع مالیاتی، به‌منصه ظهور گذاشتن و استفاده عملی از نتیجه تحقیقات است. این طرح نیازمند مشارکت دو طرف است. یک‌طرف واحد تحقیق و توسعه و نیروهای ستادی در سازمان با ایده‌های

---

1. Ginzberg  
2. Lorin & Erick  
3. Khvilon

جدید قرار دارند و در سوی دیگر مؤدیان قرار دارند که از این انتقال فناوری منتفع می‌شوند. با توجه به رشد سریع فناوری‌های نو و اهمیت آن‌ها از لحاظ رفاه عمومی و رشد اقتصادی، غفلت از آن‌ها ممکن است ما را از قافله فناوری دور کند.

معمولاً مدیران از طریق فرآیند برنامه‌ریزی، خود را با محیط خارج، وفق (انطباق با محیط) می‌دهند. آن‌ها برنامه‌هایی را ارائه می‌کنند و به اجرا درمی‌آورند؛ تا به‌وسیله آن‌ها، فعالیت‌های سازمان را هدایت کرده و بر رفتار گروه‌های ذینفع موجود در محیط، تأثیر بگذارند و با عواملی که به‌صورت غیرمستقیم، در محیط وجود دارند، خود را وفق دهند. راه دیگر این است که سازمان با تغییر در ساختار رسمی خود، بکوشد خود را با محیط سازگار کند (استونر و فریمن، ۱۳۷۵، ۱۷۸).

البته فرآیند برنامه‌ریزی و تدوین و طراحی انواع برنامه‌ها (مأموریت، هدف‌های بلندمدت و کوتاه مدت و راهبرد)، بدون مطالعه و کنکاش محیط، همچنین طراحی و اصلاح ساختار سازمانی، بدون توجه به محیط، امکان‌پذیر نیست. مثلاً در تدوین راهبرد، محیط، مطالعه و پیمایش محیط، بسیار حائز اهمیت است؛ زیرا در فرآیند تدوین راهبرد (برنامه‌ریزی راهبردی)، هم باید با تجزیه و تحلیل محیط، فرصت‌ها و تهدیدهای پیش روی کسب‌وکار و هم نقاط ضعف و قوت کسب‌وکار را مشخص کرد. مشخص کردن نقاط ضعف و قوت طرح جامع مالیاتی نیز مستلزم پیمایش و توجه به محیط است (روستا و دیگران، ۱۳۷۸، ۶۱).

همان‌طور که ذکر شد، مدیران در مواجهه با محیط، بعضاً باید ساختار سازمان خود را دگرگون کنند. یافته‌های محققان نیز نشان می‌دهد که محیط، به همراه راهبرد، فن‌آوری، اندازه و چرخه حیات سازمان، قدرت و توان کنترل و منابع انسانی، مجموعه عوامل تأثیرگذار بر ساختار سیستم‌های مدیریتی را تشکیل می‌دهند؛ که مدیران هنگام طراحی ساختار، باید به این عوامل توجه کنند (رضائیان، ۱۳۹۳، ۳۵۹).

همچنین مدارک و شواهد درباره رابطه محیط و سازمان نشان می‌دهد که:

۱. یک محیط پویا نسبت به محیط ایستا، تأثیر بیشتری بر ساختار سازمان دارد و سازمان را به سمت گزینش شکل‌های ساختاری منعطف، سوق می‌دهد.

۲. هرچه عدم اطمینان محیطی بیشتر باشد، احتیاج به استانداردهای و قوانین و مقررات؛ که سرعت واکنش به تغییرات را کاهش می‌دهند، کمتر خواهد بود. در نتیجه مدیران باید از حجم قوانین و مقررات در چنین محیط‌هایی بکاهند.

۳. محیط پیچیده عدم تمرکز بیشتری را می‌طلبد (رابینز، ۱۳۹۴، ۲۰۲).

### وضعیت طرح جامع مالیاتی

به گفته مسئول طرح جامع مالیاتی سامانه نرم‌افزاری یکپارچه مالیاتی یکی از مهم‌ترین پروژه‌های در دست اجراست و برای اینکه درک روشنی از پیشرفت پروژه داشته باشیم باید توجه کنیم که برای مدیریت عملیات مالیاتی درون‌سازمانی، سامانه یکپارچه مالیاتی متکی به دو سامانه اساسی بیرون از خود به این شرح است: ۱- پایگاه اطلاعات مؤدیان مالیاتی؛ که کلیه اطلاعات موردنیاز مالیاتی را از دستگاه‌ها و سایر اشخاص ثالث دریافت، نگهداری، پردازش و برای استفاده در اختیار فرایندهای مالیاتی سامانه جامع یکپارچه مالیاتی قرار می‌دهد. ۲- پورتال اینترنتی خدمات الکترونیکی مؤدیان مالیاتی که وظیفه دارد کلیه تعاملات دو سویه با مؤدیان را غیر حضوری و الکترونیکی کرده و امکان انجام تکالیف قانونی مؤدیان را از طریق اینترنت و یا مراکز خدمات الکترونیکی فراهم آورد.

بعضی از مهم‌ترین موارد این سامانه شامل: ثبت‌نام الکترونیکی، اظهارنامه الکترونیکی اشخاص حقیقی، اظهارنامه الکترونیکی اشخاص حقوقی، اظهارنامه الکترونیکی اجاره املاک، اظهارنامه الکترونیکی مالیات بر ارزش افزوده، پرداخت الکترونیکی مالیات، خلاصه پرونده الکترونیکی، استعلام الکترونیکی عدم بدهی مالیاتی، استعلام الکترونیکی کد منحصربه‌فرد اتباع خارجی، عملیات الکترونیکی مالیات بر مشاغل خودرو، عملیات الکترونیکی مالیات بر نقل و انتقال ملک، دریافت الکترونیکی اعتراضات مؤدیان طرح، دریافت الکترونیکی شکایت مؤدیان طرح تاکنون عملیاتی شده‌اند و طبق برنامه زمان‌بندی شده پروژه ابلاغ الکترونیکی که انتظار می‌رود تا پایان اردیبهشت ۱۳۹۷ به نتیجه برسد فرایندهای مرتبط با ابلاغ اوراق الکترونیکی همچون برگ تشخیص مالیات عملکرد، برگ تشخیص مالیات حقوق، برگ مطالبات تکلیفی، برگ قطعی مالیات؛ دعوت به هیئت حل اختلاف‌های مالیاتی و رأی هیئت‌های حل

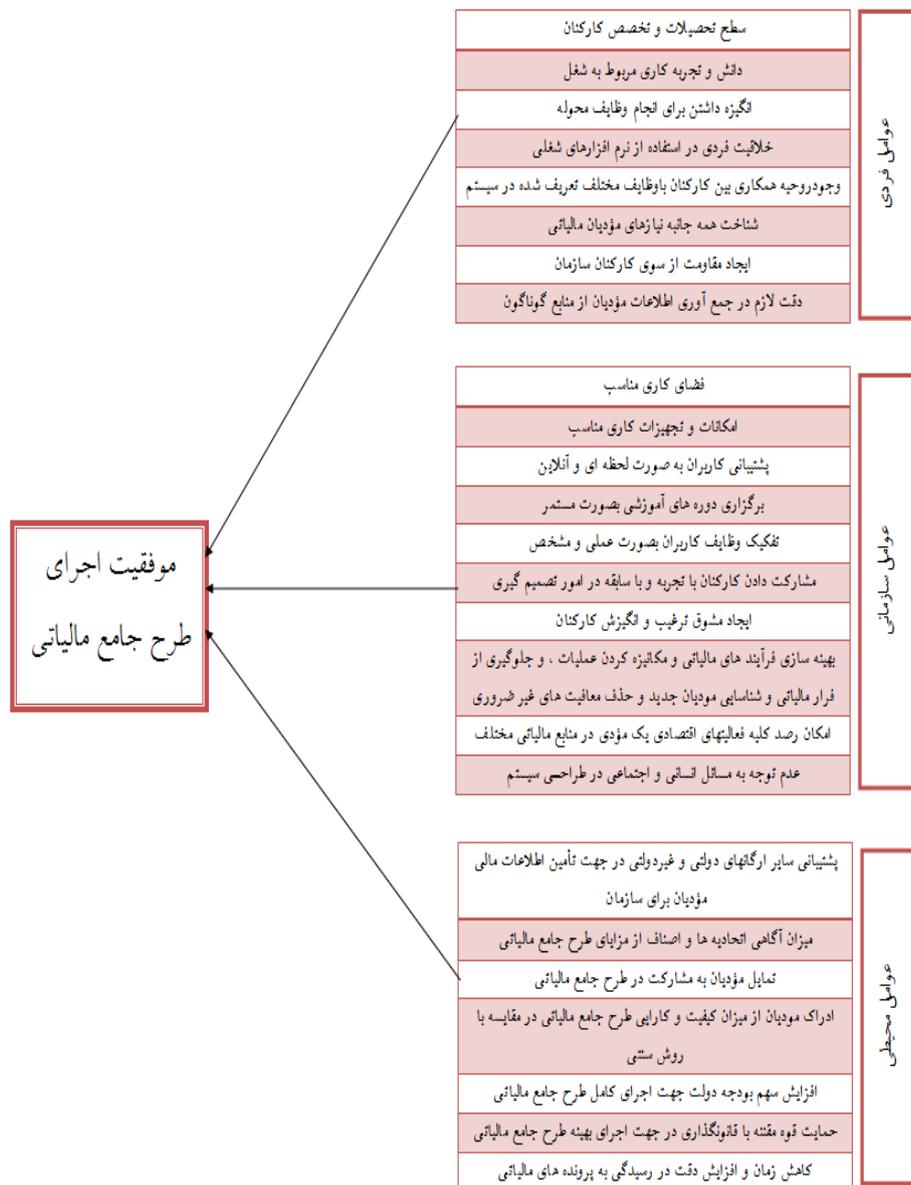
اختلاف به صورت الکترونیکی انجام خواهد شد. همچنین تعمیم بهره‌برداری از سامانه نرم‌افزاری یکپارچه مالیاتی به کلیه مؤدیان منابع مشاغل، شرکت‌ها، ارزش‌افزوده و مستغلات اجاری مالیات بر نقل و انتقال املاک و مالیات بر ارث، رفع موانع توسعه بهره‌برداری از سامانه نرم‌افزار یکپارچه مالیاتی در سایر منابع مالیاتی بازنگاری و اصلاح فرایندهای مالیاتی، ابلاغ الکترونیکی اوراق مالیاتی در آینده نزدیک انجام خواهد شد (هادی خازنی، ۱۳۹۶ به نقل از خبرگزاری فارس).

### موانع اجرای طرح جامع مالیاتی

مطالعات نشان می‌دهد که ناکامی در کاربرد طرح جامع مالیاتی، اقتضایی است. به عبارت دیگر این ناکامی، تابعی از شرایط کاربرد طرح جامع مالیاتی به شمار می‌رود. عوامل مؤثر بر کاربرد طرح جامع مالیاتی به دو دسته عوامل بازدارنده یا موانع و عوامل پیش برنده یا موفقیت تقسیم می‌شوند. موانع کاربرد طرح جامع مالیاتی، عواملی هستند که باعث شکست کامل کاربرد این فناوری می‌شوند یا پس از کاربرد باعث رها شدن یا توقف آن می‌گردند.

موانع ممکن است موجب دست نیافتن به هدف‌ها یا ایجاد پیامدهای ناخواسته نیز شوند. در مقابل موفقیت‌ها عواملی هستند که باعث موفقیت کامل کاربرد طرح جامع مالیاتی و تداوم آن می‌شوند، یا از ایجاد پیامدهای ناخواسته آن جلوگیری می‌کنند. پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند پاره‌ای از عوامل مؤثر بر اجرای طرح جامع مالیاتی تأثیری دوسویه دارند، بدین معنا که وجود آن‌ها باعث موفقیت و نبود آن‌ها مانع کاربرد این طرح به شمار می‌رود. عواملی نیز هستند که بودن آن‌ها به موفقیت در کاربرد این طرح منجر می‌شود، اما نبودنشان الزاماً باعث شکست آن نمی‌شود. عواملی نیز وجود دارند که بودنشان به شکست در کاربرد این طرح منجر می‌شود اما نبودن آن‌ها الزاماً باعث موفقیتشان نمی‌شود. نتایج پژوهش‌های پیشین گاه به این تفاوت‌ها اشاره دارند و گاهی نیز آن را تصریح نمی‌کنند. سیستم‌های نوین اطلاعات مبتنی بر رایانه، علی‌رغم مزیت‌های فراوان به آسانی در سازمان اجرا نمی‌شوند و مشکلات فناوری، مقاومت از جانب کاربرها و مقاومت از جانب مدیران سازمان، از جمله عواملی هستند که اجرای آن را با مشکل مواجه می‌کنند (علیدوستی، ۱۳۸۷، ۲۱۸).

### مدل عملیاتی تحقیق



شکل ۳. مدل عملیاتی تحقیق

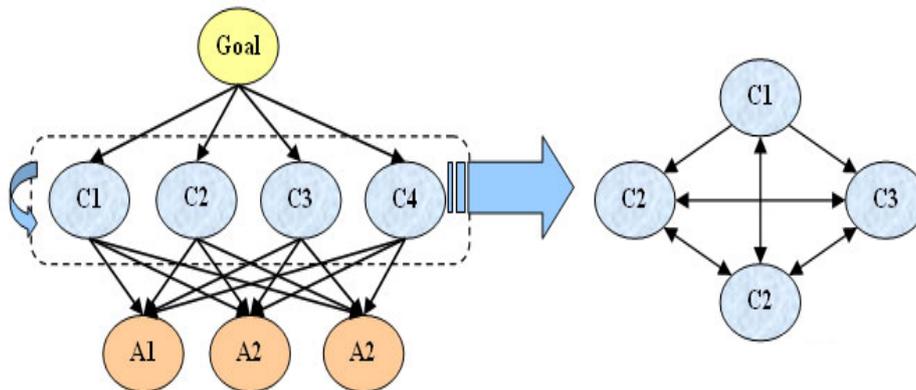
منبع: ساخت محقق

## روش تحقیق

هدف از انتخاب روش تحقیق، دستیابی به تخصصی است که بشر را قادر سازد که هر چه بیشتر به اکتشافات علمی و شناخت حقیقت برسد. از آنجاکه هدف از این تحقیق بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر موفقیت طرح جامع مالیاتی می‌باشد پس از لحاظ هدف کاربردی است چراکه به بررسی ساخت‌های نظری در بافت‌ها و موقعیت‌های عملی و واقعی می‌پردازد و از لحاظ روش، این تحقیق پیمایشی است چراکه از طریق پرسشنامه به پدیده‌هایی می‌پردازد که به صورت طبیعی رخ می‌دهند و در آن هیچ دست‌کاری آزمایشی صورت نمی‌گیرد و از آنجایی که به بررسی و اولویت‌بندی عوامل می‌پردازد و از نظر فرایند اجرای پژوهش کیفی<sup>۵</sup> کمی می‌باشد. در بخش کیفی از تکنیک مصاحبه و در بخش کمی از فرایند تحلیل شبکه (ANP) استفاده شده است.

جامعه آماری این تحقیق معاونین سازمان و مدیران امور مالیاتی شهر و استان تهران می‌باشند. در مرحله تعیین عوامل مهم و تأثیرگذار با توجه به زیاد بودن سؤالات و عوامل، با استفاده از روش مصاحبه نظرات ده نفر از افراد جامعه تحقیق گردآوری شد و با توجه به اشباع نظری و توقف مصاحبه به دلیل تکرار مشابه جواب‌ها، از میان معیارهای اولیه، تعداد ۳ معیار و ۲۵ زیر معیار به عنوان مبنای جمع‌آوری داده‌ها انتخاب شدند و سپس پرسشنامه نهایی به صورت نمونه‌گیری خوشه‌ای بین ۳۸ نفر از جامعه مذکور توزیع شد و داده‌های جمع‌آوری شده، مبنای تجزیه و تحلیل قرار گرفت. پرسشنامه مورد استفاده برای تحلیل‌های سلسله‌مراتبی و تصمیم‌گیری چند معیار و یا تحلیل شبکه به پرسشنامه خبره موسوم است. برای تهیه پرسشنامه خبره از مقایسه زوجی گزینه‌ها استفاده می‌شود. برای هر سطح از سلسله‌مراتب یک پرسشنامه خبره تهیه می‌شود. برای امتیازدهی از مقیاس نه درجه ال ساعتی به صورت زیر استفاده می‌شود. روش ANP تعمیم روش AHP است. در مواردی که سطوح پایینی روی سطوح بالایی اثرگذارند و یا عناصری که در یک سطح قرار دارند مستقل از هم نیستند، دیگر نمی‌توان از روش AHP استفاده کرد. تکنیک ANP شکل کلی‌تری از AHP است، اما به ساختار سلسله‌مراتبی نیاز ندارد و در نتیجه روابط پیچیده‌تر بین سطوح مختلف تصمیم

را به صورت شبکه‌ای نشان می‌دهد و تعاملات و بازخوردهای میان معیارها و آلت‌رناتیوها را در نظر می‌گیرد.



روش تحلیل شبکه به تصمیم‌گیرنده اجازه ساخت یک شبکه به جای سلسله‌مراتب را می‌دهد. این امر امکان بررسی ارتباط داخلی بین عناصر را نیز ممکن می‌سازد. گره‌های موجود در این شبکه، معادل با معیارها یا گزینه‌ها می‌باشند و شاخه‌هایی که این گره‌ها را به هم متصل می‌کنند نیز معادل با درجه وابستگی آن‌ها به همدیگر می‌باشند. سطح اول سلسله‌مراتب را معیارهای اصلی تشکیل می‌دهد. پرسشنامه خبره نخست با مقایسه زوجی معیارهای اصلی بر اساس هدف به تعیین اولویت هر یک از معیارها اصلی می‌پردازد. بنابراین باید معیارها را بر اساس هدف دوجه‌دو با هم مقایسه می‌کنیم. پس از تعیین وزن هر یک از معیارها در گام بعد باید گزینه‌ها به صورت زوجی بر اساس هر معیار مقایسه شوند و اولویت‌بندی شوند. برای تعیین اولویت از مفهوم نرمال‌سازی<sup>۱</sup> استفاده می‌شود. پس از نرمال کردن، وزن هر گزینه بر اساس معیار موردنظر به دست خواهد آمد. مقدار ویژه هر سطر با تخمین میانگین هندسی آن سطر به جمع میانگین هندسی سطرها به دست می‌آید. از نرم‌افزار Expert Choice و همچنین نرم‌افزار Super Decision جهت این محاسبات استفاده شده است. به مقادیر به دست آمده حاصل از محاسبات که ستون اولویت را تشکیل می‌دهند بردار ویژه<sup>۲</sup> گویند.

1. normalize  
2. eigenvector

همین مقایسه‌های زوجی را برای سایر معیارها انجام می‌دهیم. به این ترتیب اولویت هر فرد را بر اساس هر معیار مانند فوق محاسبه می‌کنیم. مهم همان ستون اولویت‌ها است. برای بررسی روایی پرسشنامه، ابزار در اختیار تنی چند از اساتید که با موضوع مورد تحقیق سروکار داشتند قرار داده شد و نظر آن‌ها نسبت به تک‌تک سؤال‌ها در رابطه با حیطة مورد سنجش خواسته شد. جهت برآورد پایایی پرسشنامه ابزار و روش‌های مختلفی وجود دارد و محقق در این تحقیق از روش اجرای دوباره آزمون یا روش بازآزمایی استفاده کرده است. این روش عبارت است از ارائه یک آزمون بیش از یک بار در یک گروه آزمودنی تحت شرایط یکسان. برای محاسبه ضریب قابلیت اعتماد با این روش، ابتدا ابزار اندازه‌گیری بر روی یک گروه آزمودنی اجرا شده و سپس در فاصله زمانی کوتاهی دوباره در همان شرایط، آزمون بر روی همان گروه اجرا می‌شود. نمرات به‌دست‌آمده از دو آزمون موردنظر قرار گرفته و ضریب همبستگی آن‌ها محاسبه می‌شود. این ضریب نمایانگر قابلیت اعتماد (پایایی) ابزار است. در این تحقیق ضریب همبستگی بین دو مرحله آزمون ۰/۷۴ شد که نشان از پایایی پرسشنامه مذکور دارد.

برای انجام تحلیل شبکه گام اول معیارهای اصلی بر اساس هدف به‌صورت زوجی مقایسه شده‌اند. تکنیک ANP یک تکنیک رتبه‌بندی است و رتبه‌بندی در این تکنیک بر اساس مقایسه‌های زوجی صورت می‌گیرد. مقایسه زوجی بسیار ساده است و تمامی عناصر هر خوشه باید به‌صورت دو به دو مقایسه شوند؛ بنابراین اگر در یک خوشه  $n$  عنصر وجود داشته باشد — مقایسه صورت خواهد گرفت. چون سه معیار وجود دارد بنابراین سه مقایسه انجام شده است.

جدول ۱. تعیین اولویت معیارهای اصلی

C3	C2	C1	
۰/۵۷۰	۱/۰۴۰	۱	C1
۰/۹۱۴	۱	۰/۷۶۱	C2
۱	۱/۹۴۷	۱/۷۵۴	C3

گام بعدی محاسبه میانگین هندسی هر سطر برای تعیین وزن معیارها است:

$$\pi_1 = \sqrt[3]{1 * 1.040 * 0.57} = 0.84$$

$$\pi_2 = \sqrt[3]{0.761 * 1 * 0.914} = 0.89$$

$$\pi_3 = \sqrt[3]{1 * 0.340 * 0.570} = 0.58$$

سپس مجموع میانگین هندسی تمامی سطرها محاسبه می‌شود. با تقسیم میانگین هندسی هر سطر بر مجموع میانگین هندسی سطرها مقدار وزن نرمال به دست می‌آید که به آن بردار ویژه نیز گفته می‌شود. خلاصه نتایج در جدول شماره ۲ آمده است:

جدول ۲. تعیین اولویت معیارهای اصلی

بردار ویژه	میانگین هندسی	C3	C2	C1	
۰/۳۶۴	۰/۸۴	۰/۵۷۰	۱/۰۴۰	۱	C1
۰/۳۸۵	۰/۸۹	۰/۹۱۴	۱	۰/۷۶۱	C2
۰/۲۵۱	۰/۵۸	۱	۱/۹۴۷	۱/۷۵۴	C3

بر اساس جدول شماره ۲ بردار ویژه اولویت معیارهای اصلی به صورت  $W_1$  خواهد

بود.

$$0/364$$

$$W_1 \quad 0/385$$

$$0/251$$

بر اساس بردار ویژه به دست آمده:

معیار عوامل سازمانی با وزن نرمال ۰/۳۸۵ از بیشترین اولویت برخوردار است.

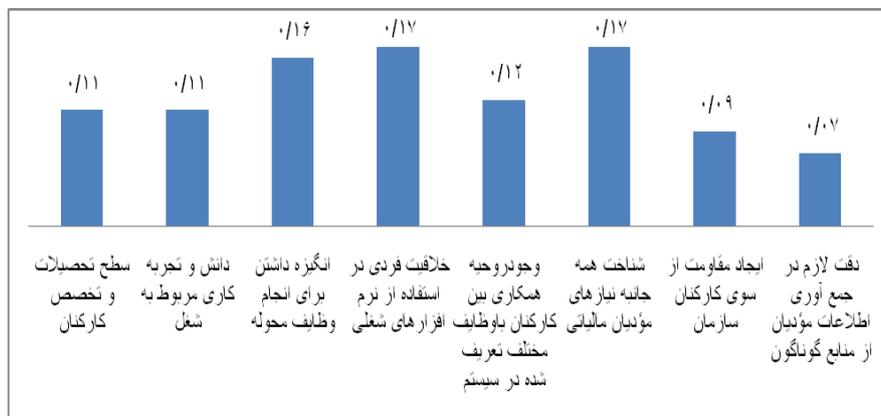
معیار عوامل فردی با وزن نرمال ۰/۳۶۴ در اولویت دوم قرار دارد.

معیار عوامل محیطی با وزن نرمال ۰/۲۵۱ در اولویت سوم قرار دارد.



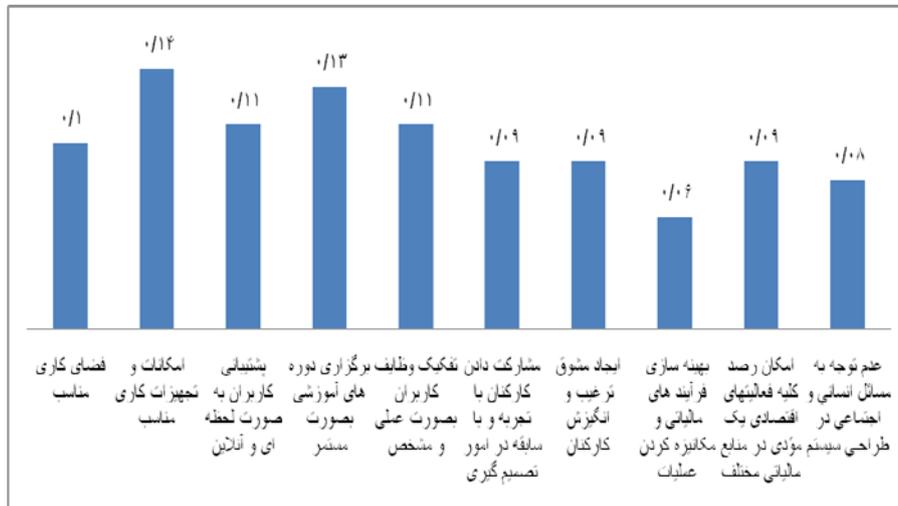
شکل ۴. نمایش گرافیکی اولویت معیارهای اصلی

نرخ ناسازگاری مقایسه‌های انجام شده بر اساس روش گاگوس و بوچر ۰/۰۹۱ به‌دست‌آمده است که کوچک‌تر از ۰/۱ می‌باشد و بنابراین می‌توان به مقایسه‌های انجام شده اعتماد کرد.



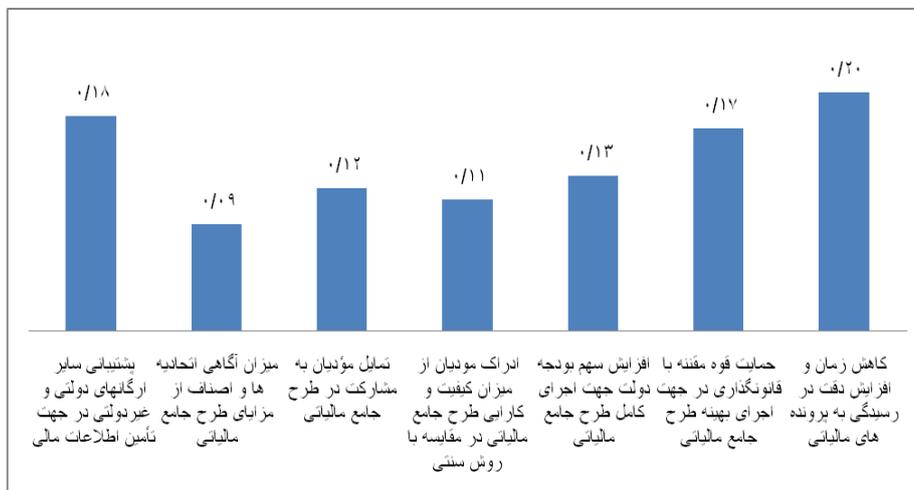
شکل ۵. نمایش گرافیکی تعیین اولویت زیرمعیارهای عوامل فردی

نرخ ناسازگاری مقایسه‌های انجام شده بر اساس روش گاگوس و بوچر ۰/۰۹۳ به‌دست‌آمده است که کوچک‌تر از ۰/۱ می‌باشد و بنابراین می‌توان به مقایسه‌های انجام شده اعتماد کرد.



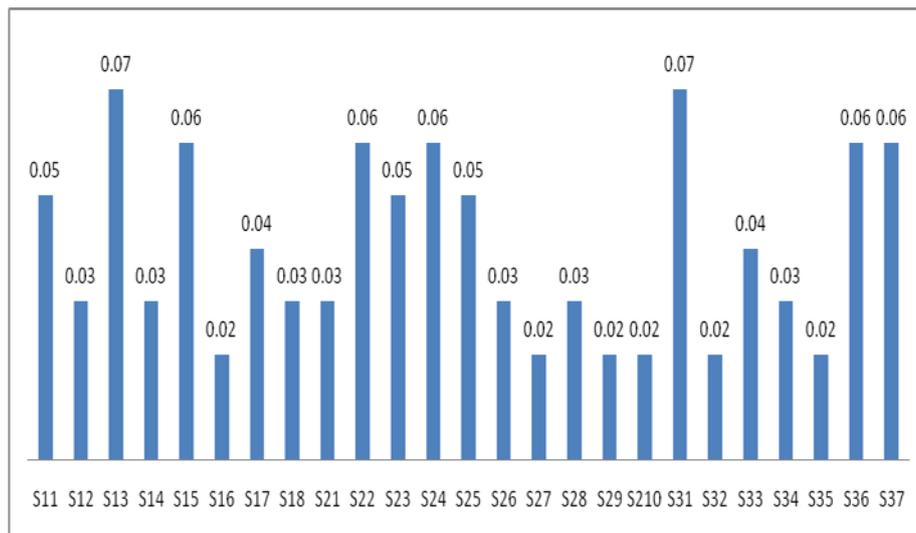
شکل ۶. نمایش گرافیکی تعیین اولویت زیرمعیارهای عوامل سازمانی

نرخ ناسازگاری مقایسه‌های انجام شده بر اساس روش گاوس و بوچر ۰/۰۹۲ به‌دست‌آمده است که کوچک‌تر از ۰/۱ می‌باشد و بنابراین می‌توان به مقایسه‌های انجام شده اعتماد کرد.



شکل ۷. نمایش گرافیکی تعیین اولویت زیرمعیارهای عوامل محیطی

نرخ ناسازگاری مقایسه‌های انجام شده بر اساس روش گاوس و بوچر ۰/۰۹۱ به‌دست‌آمده است که کوچک‌تر از ۰/۱ می‌باشد و بنابراین می‌توان به مقایسه‌های انجام شده اعتماد کرد.



شکل ۸. نمایش گرافیکی نتایج رتبه‌بندی زیرمعیارهای مدل

نرخ ناسازگاری مقایسه‌های انجام شده بر اساس روش گاوس و بوچر ۰/۰۹۴ به‌دست‌آمده است که کوچک‌تر از ۰/۱ می‌باشد و بنابراین می‌توان به مقایسه‌های انجام شده اعتماد کرد.

### بحث و نتیجه‌گیری

طرح جامع مالیاتی باهدف افزایش کارایی نظام مالیاتی، کاهش هزینه‌های وصول مالیات و تسهیل امور مؤدیان و افزایش رضایت‌مندی ایشان مورد بهره‌برداری قرار گرفته است؛ اما آنچه موفقیت اجرا و تداوم کارایی یک پروژه سیستم اطلاعاتی را تضمین می‌کند، رصد مداوم، شناسایی نقاط ضعف و قوت و تلاش برای بهبود مداوم است. همان‌طور که در بخش‌های قبلی تحقیق اشاره شد شناخت عوامل مؤثر بر اجرای

موفقیت‌آمیز طرح جامع مالیاتی نیازمند شناخت دقیق و جزئی موارد اثرگذار بر این پروژه است و از آنجاکه مبحث مالیات، یک مبحث مهم اقتصادی در هر کشوری است که بر سایر اجزای اقتصاد و ارکان کشور می‌تواند اثر مستقیم و غیرمستقیم داشته باشد، در این تحقیق تلاش شد تا ضمن شناسایی عوامل در سه گروه عوامل فردی، سازمانی و محیطی، مؤلفه‌های این عوامل نیز به‌طور ریز و جزئی مورد کنکاش و بررسی قرار گیرد. تحلیل نتایج به‌دست‌آمده از داده‌های اخذ شده، نشان می‌دهد که عوامل سازمانی با به دست آوردن نمره ۰/۳۸۵ جایگاه اول تأثیرگذاری را به خود اختصاص داده است. این مسئله نشان می‌دهد که سازمان امور مالیاتی کشور تا چه اندازه در اثربخشی طرح اثرگذار بوده و نقش آن را برجسته‌تر می‌نماید. عوامل سازمانی توسط ۱۰ مؤلفه تعریف شده مورد بررسی قرار گرفت که نگاهی به اعداد به‌دست‌آمده برای هر یک از مؤلفه‌ها نشان می‌دهد که از میان ده مؤلفه مذکور، مؤلفه‌های "امکانات و تجهیزات کاری مناسب"، "برگزاری دوره‌های آموزشی به‌صورت مستمر"، "پشتیبانی کاربران به‌صورت لحظه‌ای و آنلاین" و "تفکیک وظایف کاربران به‌صورت عملی و مشخص" از بالاترین نمرات برخوردار بودند. این نتایج نقش و اثرگذاری غیرقابل‌انکار مدیران سازمان را نشان می‌دهد. بنابراین مدیران سازمان امور مالیاتی با حمایت کارکنان و کاربران سازمان از لحاظ دانشی، تجهیزاتی و همچنین تقسیم وظایف به نحو مطلوب می‌توانند اثر قابل‌توجهی در اجرای این طرح داشته باشند.

پیشنهاد می‌شود مدیران سازمان امور مالیاتی یک برنامه آموزشی ضمن خدمت مستمر طرح‌ریزی کنند که در آن به آموزش استفاده از سیستم به نحو بهینه، شناخت بیشتر سیستم، رفع مشکلات و دشواری‌های احتمالی و ارائه ایرادات احتمالی که کاربران با آن مواجه شده‌اند، پرداخته شود.

به‌علاوه برای پشتیبانی دانشی کارکنان، پیشنهاد می‌شود که یک ستاد مرکزی جهت پاسخگویی به کاربران و رفع نیازهای اطلاعاتی آنان در تمام ساعات راه‌اندازی شود. این ستاد می‌بایست از یک گروه متخصص و کاملاً آشنا به سیستم در سازمان تشکیل شده باشد و امکان برقرار ارتباط با مدیران سازمان به‌طور مستقیم را دارا باشد. همچنین

این گروه می‌بایست با گروه طراحی، استقرار و اجرای سامانه جامع، همکاری و مشارکت فعال داشته باشد.

از میان سایر مؤلفه‌های مرتبط با عوامل سازمانی اثرگذار بر اجرای اثربخش طرح جامع مالیات، اعداد به‌دست‌آمده برای سه مؤلفه "امکان رصد کلیه فعالیت‌های اقتصادی یک مؤدی در منابع مالیاتی مختلف"، "مشارکت کارکنان با تجربه و با سابقه" و "توجه به مسائل انسانی و اجتماعی در طراحی سیستم" نیز نشان می‌دهد که این سه مؤلفه نیز اثرات قابل توجهی بر اجرای موفق آمیز طرح دارند. می‌توان گفت که هر سه این مؤلفه‌ها به نحوی به طراحی سیستم برمی‌گردد و بنابراین لازم است تا در اجرای برنامه اصلاحی و رفع نواقص احتمالی سیستم موارد مذکور در نظر گرفته شود و به‌ویژه از تجربیات مدیران و کارکنان با سابقه سازمان نهایت استفاده برده شود.

تحلیل نتایج به‌دست‌آمده از داده‌های اخذ شده تحقیق نشان می‌دهد که دومین عامل مؤثر بر اجرای موفقیت‌آمیز و اثربخش طرح جامع مالیاتی عوامل فردی است. عوامل فردی در این تحقیق با استفاده از ۸ مؤلفه موردبررسی قرار گرفت. از میان مؤلفه‌های مذکور چهار مؤلفه شناخت همه‌جانبه نیازهای مؤدیان مالیاتی، وجود روحیه همکاری بین کارکنان، سطح تحصیلات و تخصص و تجربه و دانش کاری، به ترتیب دارای بیشترین تأثیر بوده‌اند. نتیجه جالب به‌دست‌آمده از تحلیل این مؤلفه‌ها نشان می‌دهد که مؤلفه‌های "سطح تحصیلات و تخصص کارکنان" و "تجربه و دانش کاری مربوط به شغل"، با به دست آوردن عدد یکسان از تأثیرگذاری یکسان برخوردار شده‌اند و این نشان‌دهنده آن است که به همان اندازه که کارکنان با سابقه سازمان می‌توانند در موفقیت طرح اثرگذار باشند، کارکنان جدیدالورود که از تخصص و دانش مرتبط برخوردار باشند نیز می‌توانند اثر قابل توجهی داشته باشند و اگر در تشکیل گروه‌ها و تیم‌های کاری در بخش‌های مختلف، از افراد با سابقه سازمان که دارای دانش و تجربه بیشتری هستند با کارکنان کم‌سابقه‌تری که دارای تحصیلات و تخصص مرتبط باشند، استفاده شود، این امر می‌تواند به افزایش قابل توجه عملکرد کاری گروه‌های کاری و همچنین کل سازمان بینجامد.

دو مؤلفه ذکر شده دیگر که مقدم بر سایر مؤلفه‌های فردی هستند، حاکی از آن می‌باشند که تعاملات انسانی می‌تواند تأثیر غیرقابل‌انکاری بر موفقیت و اثربخشی طرح داشته باشد. آگاهی از نیازهای مؤدیان، نیازمند تعامل صحیح و مداوم کارکنان سازمان با مؤدیان و افزایش روحیه همکاری نیازمند افزایش، توسعه و تقویت تعاملات میان کارکنان سازمان می‌باشد. افزایش و توسعه تعاملات انسانی هم نیازمند آموزش مهارت‌های انسانی است و هم نیازمند ایجاد بسترهای مناسب. آموزش مهارت‌های انسانی می‌تواند از طریق کلاس‌های ضمن خدمت به صورت دوره‌ای به افراد آموزش داده شود تا کارکنان سازمان بتوانند با کسب مهارت‌های ارتباطی انسانی روابط بهتر و اثربخش‌تری هم با مؤدیان و هم با سایر کارکنان خود در سازمان برقرار نمایند. نیاز به ایجاد بسترهای مناسب در سازمان نیز می‌تواند از طریق انجام فعالیت‌ها به صورت گروهی و تیمی، اعطای پاداش بر اساس عملکرد گروهی و نه عملکرد فردی و همچنین طرح‌ریزی برنامه‌های انگیزشی غیر کاری مانند برگزاری مسابقات ورزشی، فرهنگی و ... برای کارکنان صورت گیرد.

سومین عامل تأثیرگذار بر اجرای موفقیت‌آمیز و اثربخش طرح جامع مالیاتی، بر اساس تحلیل داده‌ها، عوامل محیطی می‌باشد. از میان مؤلفه‌های موردبررسی، سه مؤلفه کاهش زمان و افزایش دقت در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی، پشتیبان سایر ترجمان‌ها در جهت تأمین اطلاعات مالی مؤدیان و حمایت قوه مقننه یا قانون‌گذاری در جهت اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی به ترتیب بیشترین اثر را به خود اختصاص داده‌اند و سایر عوامل از اثرگذاری کمتری برخوردار بوده‌اند. همان‌طور که قبلاً نیز اشاره شد، عوامل محیطی به عواملی دلالت دارد که توانایی سازمان برای کنترل آن‌ها حداقل است و سازمان نمی‌تواند در مورد آنان اعمال قانون یا فشار کند. بنابراین به نظر می‌رسد که راهبرد اصلی سازمان در این زمینه می‌بایست دیپلماسی و رایزنی‌های اداری با سایر نهادها و ارگان‌های دولتی و کشوری باشد. این راهبرد می‌بایست توسط مدیران سازمان در تعامل با روسای سایر سازمان‌ها و نهادها صورت پذیرد اما پیشنهاد محققان آن است که این راهبرد می‌بایست قبل از رایزنی روسا، توسط یک گروه تحلیل‌گر موردبررسی و تحلیل قرار گیرد و سازمان امور مالیاتی بتواند با ارائه راهکارهای متقاعدکننده، سایر

سازمان‌ها و نهادهای را به همکاری با این سازمان متمایل و مصمم سازد. از این‌رو تشکیل یک گروه تحلیل و بررسی در جهت همکاری با سایر نهادها برای سازمان امور مالیاتی به نظر لازم و ضروری می‌رسد.

با وجود کلیه عوامل ذکر شده در بالا و علی‌رغم اینکه مؤلفه‌های مربوط به مؤدیان مالیاتی در اولویت‌های اول قرار ندارند باید این نکته را نیز در نظر داشت که مؤدیان یک عنصر حیاتی در اجرای موفقیت‌آمیز طرح جامع مالیاتی هستند و با توجه به اینکه کاربران نهایی سیستم، در واقع مؤدیان مالیاتی هستند، می‌بایست تحقیقات مفصل‌تری در این رابطه صورت بگیرد که متمرکز بر مؤدیان مالیاتی باشد و مطالعات بعدی می‌تواند به این اختصاص پیدا کند تا درک عمیق‌تر و روشن‌تری در خصوص نقش مؤدیان مالیاتی در موفقیت سیستم طرح جامع مالیاتی به تصمیم‌گیرندگان و سیاست‌گذاران این طرح ارائه دهد. فی الحال نقش سازمان امور مالیاتی در تعامل با مؤدیان، انتقال آگاهی به مؤدیان، گسترش فرهنگ صحیح مالیاتی و خود اظهاری، تکریم و تعامل صحیح با آنان و در نهایت جلب حداکثر تمایل آنان برای همکاری با سازمان امور مالیاتی است که بدین منظور سازمان امور مالیاتی می‌تواند از طریق تبلیغات آگاهی‌دهنده و همچنین آموزش نحوه استفاده و کار با سیستم به مؤدیان از طریق رسانه‌های گروهی به این امر دست یابد. همچنین بیان مزایای حاصل از اجرای طرح و افزایش رفاه ایجاد شده برای مؤدیان، علی‌الخصوص عدم نیاز به مراجعه حضوری و افزایش دقت در محاسبه مالیات، می‌تواند به افزایش تمایل مؤدیان برای همکاری با سازمان کمک شایانی بنماید.

## منابع

۱. ابراهیمی نژاد، م و عباس زاده، ح، (۱۳۸۸). "بررسی موانع و مشکلات استقرار نظام اطلاعاتی مدیریت: مورد مطالعه در مجتمع مس سرچشمه رفسنجان"، مجله دانشور رفتار، سال شانزدهم، شماره ۳۵، ۵۹-۷۰.
۲. استونر، جیمز و فریمن، ادوارد (۱۳۷۵). "مدیریت"، ترجمه علی پارسائیان و سیدمحمد اعرابی، تهران، موسسه مطالعات و پژوهش‌های بازرگانی، چاپ اول، جلد اول.

۳. رابینز، استیفن؛ (۱۳۹۴). "تئوری سازمان"، ترجمه سید مهدی الوانی و حسن دانایی‌فرد، تهران، انتشارات صفار، چاپ سی و یکم.
۴. رضائیان، علی؛ (۱۳۹۳). "مبانی سازمان و مدیریت"، تهران، انتشارات سمت، چاپ بیست چهارم.
۵. روستا، احمد، ونوس، داور، ابراهیمی، عبدالحمید؛ (۱۳۷۸). "مدیریت بازاریابی، تهران، انتشارات سمت، چاپ چهارم.
۶. عارف نژاد، محسن؛ امیرخانی، طیبه؛ سبحانی، محمد (۱۳۹۱). تبیین عوامل مؤثر بر موفقیت سیستم‌های اطلاعاتی: با تأکید بر نقش عوامل سازمانی و یادگیری سازمانی (مطالعه موردی سازمان صنایع و معادن استان اصفهان). نشریه مدیریت فناوری اطلاعات، دوره ۴، شماره ۱۳، ۸۹ تا صفحه ۱۱۴.
۷. علیدوستی، س، (۱۳۸۷). "موانع کاربرد فناوری اطلاعات از نگاه مدیریت تغییر"، نشریه کتابداری و اطلاع‌رسانی، جلد ۱۱ شماره ۱، ۲۱۵-۲۴۲.
۸. قاضی‌زاده فرد، س.ض، (۱۳۸۵). "بررسی مسائل و مشکلات ایجاد و به‌کارگیری سیستم‌های اطلاعات مدیریت (MIS) در کشور (با تمرکز بر موانع انسانی در سازمان‌های دولتی)"، دومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت فناوری اطلاعات و توسعه، تهران.
۹. مک لوید، ریموند (۱۳۷۸) "سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت؛ ترجمه جمشیدیان، مهدی و مهدی‌پور عطاآبادی، اکبر، ناشر: دانشگاه اصفهان.
۱۰. نکویی مقدم، محمود، بهشتی فر، ملیکه، (۱۳۸۷). سازمان‌های یادگیرنده، معاونت توسعه مدیریت منابع وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی.
11. Al-gahtani, Said S. (2003). Computer technology adoption in Saudi Arabia: Correlates of perceived innovation attributes. *Information Technology for Development* 10: 57-69.
12. Ginzberg, Michael J. (2001) Key Recurrent Issues in the MIS implementation *MIS Quarterly*, June. pp.47- 59.
13. Heeks, Richard. (2002). *Information systems and developing countries: Failure, success, and local improvisations* پ The Information Society 18: 101-112.

14. Khvilon, E. (2002). Information and communication technology in education: A curriculum for schools and programme of teacher education, United Nations Educational Scientific and Cultural Organization (UNESCO).
15. Lee, Hae Young; Lee, Yong- Ki; Kwon, Dowan; (2009) The intention to use computerized reservation systems: the moderating effects of organizational supplier incentive. Journal of Business Research Vol.58, pp.1552-1561.
16. Lorin, M.H. & B., Erick. (1997). Information technology and internal firm organization: An exploratory analysis. Journal of management information systems, 14(9), 81-84.



## سیاست جنایی مالیاتی سخت‌گیرانه ایران در قلمرو اختفای فعالیت و کتمان درآمد

اکبر وروایی<sup>۱</sup>

استاد تمام دانشگاه علوم انتظامی، [dr.akbarvarvaei@yahoo.com](mailto:dr.akbarvarvaei@yahoo.com)

علی حسین نتاج

دانشجوی دکتری حقوق جزا و جرم‌شناسی دانشگاه آزاد واحد کرمانشاه، [ahnataj@gmail.com](mailto:ahnataj@gmail.com)

### چکیده

جرم مالیاتی در مقایسه با جرائم علیه اموال و مالکیت پدیده جنایی نوظهور است که در پی توسعه کمی در روابط اجتماعی، اقتصادی و تحول کیفی آن‌ها، همگام با پیشرفت‌های صنعتی و تکنولوژی تأسیس گردید. فرار مالیاتی به‌عنوان جرم اقتصادی فراتر از جرائم مالی، دارای جنبه اجتماعی یا تعدی به حقوق جامعه با منشأ انسانی یا مرتکب جرم می‌باشد. اتخاذ سیاست صرفاً کیفری به معنای نادیده گرفتن جنبه اجتماعی جرم مالیاتی و اتخاذ تدابیر غیرکیفری و انزوای سیاست کیفری مالیاتی منجر به حذف نقش مرتکب جرم، نوع و شدت جرم در سیاست جنایی افتراقی مالیاتی خواهد شد. سیاست جنایی مالیاتی پاسخگو و بازدارنده، آن است که جامع سیاست کیفری و پاسخ‌های غیرکیفری اعم از تدابیر حقوق مدنی، حقوق مالیاتی، حقوق ثبتی، حقوق تجارت، حقوق بانکی و... باشد. تعجیل در جرم‌انگاری مالیاتی، توسعه قلمرو حقوق کیفری و عدم استفاده از ظرفیت‌های غیر جزایی، به معنای نادیده گرفتن نقش پاسخ‌های غیرکیفری، تدابیر پیشگیرانه و در نتیجه منجر به سیاست جنایی مالیاتی سخت‌گیرانه خواهد شد.

**کلیدواژه‌ها:** جرم مالیاتی، سیاست جنایی مالیاتی، سیاست کیفری، سیاست جنایی سخت‌گیرانه، پاسخ‌های غیرکیفری

**مقدمه**

در سال ۱۳۹۴ شاهد جلوه‌هایی از مصادیق کیفری مالیاتی و مجازات اعمالی بودیم که در گذشته انگ مجرمانه نداشته و صرفاً با پاسخ‌های غیرکیفری مانند حقوق مالیاتی مواجه بودند. سیاست جنایی تقنینی ناظر به جرم‌انگاری موسع و پیش‌بینی مجازات و محرومیت‌های حذف‌کننده و توانگری که تا تاریخ تقریر این سطور، متروک و بدون اقدام مانده‌اند. واژه سیاست جنایی سخت‌گیرانه مالیاتی ایران در ارتباط با قانون اصلاحی مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱) و جرم‌انگاری موسع و مطلق از فرار مالیاتی و اعمال مجازات رفتارهایی که جرم کامل نبوده و به‌منظور جلوگیری از تحقق فرار مالیاتی تحت عنوان جرم مانع و امنیت مدار و سخت‌گیرانه بوده است. اگرچه سیاست کیفری مالیاتی ایران در مقایسه با سیاست کیفری مالیاتی بعضی از دیگر کشورها سخت‌گیرانه به نظر نمی‌رسد. وصف سخت‌گیرانه در سیاست جنایی مالیاتی جدید با توجه به پاسخ‌های غیرکیفری و کیفری موجود و پیش‌بینی شده در سیاست جنایی تقنینی سابق، قابل بررسی می‌باشد. چرا سیاست کیفری جدید مالیاتی، علی‌رغم گذشت دو سال از تصویب آن عملی ن‌شده و پیش‌بینی می‌شود همچنان متروک بماند. با گذشت قریب به سه سال از جرم‌انگاری از مطلق اختفای فعالیت و کتمان درآمد و توسعه قلمرو حقوق جزایی در قبال فرار مالیاتی و اتخاذ سیاست جنایی سخت‌گیرانه، خبری از بررسی‌های پژوهشی در ارتباط با چیستی (جرم‌شناسی و سیاست جنایی) و کیستی (حقوق کیفری) و تحول سیاست جنایی سال ۱۳۹۴ در قلمرو فرار مالیاتی نیست. در این نوشتار درصدد بررسی سیاست جنایی مالیاتی ایران در قبال اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن به‌عنوان یکی از مصادیق جرائم مالیاتی موضوع ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم در مقایسه با سیاست جنایی مالیاتی سابق می‌باشیم. در سیاست جنایی تقنینی جدید در حمایت از نظام مالیاتی به‌جای نه تنها تدابیر غیرکیفری، مانند تعیین درآمد مشمول مالیات و تشخیص مالیات به‌صورت علی‌الرأس تقویت ن‌شده است بلکه، تدابیر مزبور کم‌رنگ شده و شاهد حرکت به جهت کیفری نمودن موضوع به‌طوری که نسبت بعضی از مصادیق به‌صرف احتمال استفاده ابزاری در فرار مالیاتی جرم‌انگاری شده است.

## ۱- سیاست جنایی افتراقی مالیاتی

سیاست در لغت به معنای تصدی برای حفظ مصالح عموم می‌باشد. (دهخدا، علی‌اکبر، لغت‌نامه دهخدا، ۱۳۷۷ جلد ۹: ۱۳۸۶۵) واژه جنایی از ریشه عربی جنی به معنای جرم می‌باشد (عمید، حسن، فرهنگ فارسی، ۱۳۷۵، واژه ۴۷۱). مفهوم سیاست جنایی به معنای چاره‌اندیشی، تدبیر و مدیریت بزهکاری و بزهکاران از نظر قلمرو و مصادیق دارای فراز و نشیب زیادی بوده است. در معنای ابتدایی، سیاست جنایی نزدیک به معنای حقوق جزا و واکنش کیفری بوده است. (حسینی، سید محمد، ۱۳۸۳، ص ۱۲) جامع‌ترین تعریف سیاست جنایی بر اساس نظریه حقوقدان فرانسوی، خانم دلماس مارتی می‌باشد که بر اساس آن، سیاست جنایی افتراقی در قلمرو جرائم مالیاتی، مطالعه حقوقی شیوه‌های مختلف کنترل جرائم مالیاتی را مدنظر قرار می‌دهد و شامل ضمانت اجراهای کیفری و نیز تدابیر غیرکیفری می‌باشد. (میری دلماس مارتی، ترجمه نجفی ابرند آبادی، ۱۳۷۶، ص ۸۱) پاسخ‌های غیرکیفری عبارت‌اند از: پاسخ‌های حقوق اداری، حقوق مدنی، حقوق تجارت، حقوق ثبتی، حقوق بانکی و نیز حقوق مالیاتی... (پاسخ‌های رسمی) و پاسخ‌های جامعی (نجفی ابرندآبادی، علی حسین، سیاست جنایی، گزیده مقالات آموزشی، انتشارات روزنامه رسمی، ۱۳۷۹ ص ۲۱۳) و غیررسمی به‌عنوان سیاست جنایی مشارکتی نهادهای غیردولتی اعم از نهادهای عمومی مانند مجامع امور صنفی و نهادهای خصوصی مانند مذمت و سرزنش‌های محافل خصوصی مانند محله، خانواده، بستگان و... می‌باشد. افتراقی بودن به معنای اختصاصی، ویژه و متناسب بودن تدابیر و پاسخ‌ها با موضوع مالیاتی، نوع پدیده مجرمانه، مرتکب و قربانی جرائم مالیاتی... می‌باشد.

## ۲- مفهوم سیاست جنایی سخت‌گیرانه

سیاست کیفری در قبال جرائم در صورتی پاسخگو و بازدارنده است که پویا بوده و متناسب و همگام با شرایط و اقتضات زمان و مکان از جمله فرهنگ بومی باشد. اگر فرار مالیاتی در جامعه‌ای مذموم و فراریان آن مورد سرزنش عمومی نباشند اتخاذ سیاست کیفری هرچند سخت‌گیرانه سازنده نخواهد بود. به‌عبارت‌دیگر در سیاست جنایی تقنینی و اعمال سیاست جنایی سخت‌گیرانه به‌عنوان سیاست جنایی اجرایی یا قضایی نه تنها

بازدارنده نبوده بلکه بر اساس آموزه‌های جرم‌شناسی واکنشی یا جرم‌شناسی حقوقی و انتقادی نتیجه عکس داده و باعث سیر صعودی جرائم مالیاتی ناشی از سیاست جنایی غلط خواهد بود. میزان دخالت حقوق کیفری در نظام حقوق مالیاتی بستگی به میزان اهمیت مالیات، وابستگی بودجه‌ریزی دولت به مالیات (مهدوی پور، اعظم، همان منبع، ص ۱۱۸) و پاسخگو و بازدارنده نبودن دگر پاسخ‌های غیرکیفری در نتیجه ضرورت استمداد از سیاست کیفری دارد. در گذشته وابستگی کشور ایران (در اثر بهره‌برداری از مخازن زیرزمینی) به مالیات کم‌رنگ بوده و در نتیجه دخالت حقوق کیفری اختصاصی و افتراقی مالیاتی در تدابیر و مصوبات قانونی کمتر جلوه می‌نمود؛ اما در سال ۱۳۹۴ با توجه به شرایط سیاسی خارجی و وضعیت اقتصادی ناشی از تحریم‌های جهانی، نیاز و وابستگی بودجه‌ای و درآمدی دولت ایران به مالیات بیشتر و نقش و جایگاه مالیات در معادلات اقتصادی اهمیت بیشتری پیدا نموده و در نتیجه استدلال و مقتضی اول در ضرورت جرم‌انگاری مالیاتی محقق گردید؛ اما آنچه مربوط به این تحقیق می‌باشد بررسی حالت دوم ضرورت دخالت حقوق کیفری یعنی: پاسخگو و بازدارنده نبودن پاسخ‌های غیرکیفری سابق و حتی تدابیر کیفری موجود در ظرفیت‌های سیاست جنایی تقنینی حاکم گذشته است. اتخاذ تدابیر کیفری جدید یا شدیدتر، علی‌رغم وجود ظرفیت‌های بلااستفاده و بدون اعمال و امتحان تدابیر سابق، از مصادیق سیاست جنایی سخت‌گیرانه و غیرمسئولانه می‌باشد که در این مقاله به بررسی سیاست جنایی سخت‌گیرانه در قلمرو بزهکاری افتراقی مالیاتی در ایران (اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن) با نگاه به قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ می‌پردازیم.

### *الف) جرم اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن*

برابر بند دو ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم ایران (الحاقی سال ۱۳۹۴) اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن جرم مالیاتی بوده و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد به مجازات درجه شش محکوم می‌گردند. جرم‌انگاری مزبور عام، مطلق و بی‌سابقه می‌باشد. دامنه جرم اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از

آن موسع و شامل صاحبان فعالیت و درآمد نسبت به فعالیت و درآمد خودشان و نیز کتمان و اختفاء فعالیت و درآمد اشخاص دیگر، با هرگونه رفتاری اعم از فعل مثبت یا منفی، به هر طریق و ابزاری، اعم از درآمدهای مشمول یا معاف از مالیات و به‌طور کلی هرگونه رفتار و حتی تلاش جهت فرار مالیاتی را شامل می‌شود. سابقه کتمان فعالیت و درآمد جهت فرار مالیاتی تقریباً همزمان با سابقه وضع مالیات بوده و واکنش قانون‌گذار برای مقابله با آن‌ها نیز فراز و نشیب‌هایی را داشته است که در سطرهای پیش رو به بررسی آن‌ها با عنوان تدابیر سیاست جنایی تقنینی اعم از کیفری و غیرکیفری می‌پردازیم. اختفای فعالیت و کتمان درآمد در تقسیم کلی ممکن است توسط صاحب درآمد و فعالیت و یا اشخاص ثالث باشد.

### ۱- اختفای فعالیت و کتمان درآمد توسط صاحب فعالیت و درآمد

در سیاست جنایی تقنینی مالیاتی، مرتکبین جرم مزبور به دودسته صاحبان فعالیت و درآمد و نیز اشخاص ثالث تقسیم شده و در این قسمت ابتدا به مرتکب یا مرتکبین دسته اول می‌پردازیم. واکنش قانون‌گذار مالیاتی سابق در قبال کتمان کنندگان به صورت پاسخ‌های غیرکیفری (نجفی ابرندآبادی، علی حسین، ۱۳۷۹ ص ۱۵) مانند جریمه‌های مالیاتی و تفویض اختیار تعیین میزان فعالیت و درآمد، تشخیص و مطالبه مالیات به مأموران مالیاتی با دیگر پاسخ‌های حقوق مالیاتی به شرح آتی بوده است.

#### ۱-۱- قانون مالیات‌های مستقیم قبل از سال ۱۳۹۴

##### ۱-۱-۱- رسیدگی و تشخیص به صورت متمم

قسمت دوم ماده ۱۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳) مقرر می‌دارد "هرگاه پس از قطعی شدن اظهارنامه مالیاتی یا بعد از رسیدگی و صدور و ابلاغ برگ تشخیص اعم از این که به قطعیت رسیده یا نرسیده باشد معلوم شود مؤدی، درآمد یا فعالیت‌های انتفاعی کتمان شده‌ای داشته و مالیات متعلق به آن نیز مطالبه ن شده باشد، فقط مالیات بر درآمد آن فعالیت‌ها قابل مطالبه خواهد بود. برابر ذیل تبصره دو ماده ۹۷ قانون مالیات‌های (الحاقی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷)... در صورت داشتن درآمد مکتوم که مستند به دلایل و قرائن کافی باشد، درآمد مشمول مالیات آن فعالیت‌ها همواره از

طریق علی‌الرأس تشخیص داده و به درآمد مشمول مالیات مشخص شده قبلی افزوده و مأخذ مالیات واقع خواهد شد. لازم به ذکر است فرصت مطالبه مالیات به صورت متمم موضوع ماده ۱۵۷ مزبور پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می‌باشد. به نظر می‌رسد تأسیس مرور زمان موضوع ماده ۱۵۷ مزبور نسبت به مؤدیانی که اقدام به کتمان فعالیت و درآمد می‌نمایند تحمیل فشار از طریق ایجاد محدودیت زمان رسیدگی و مطالبه حقوق دولت بر مأموران مالیاتی که هیچ دخالتی اعم از قصور یا تقصیر در اختفا و کتمان فعالیت و درآمد مزبور نداشته‌اند از نظر سیاست جنایی و جرم‌شناسی مالیاتی توجیه علمی و منطقی نداشته و مخالف فلسفه سیاست جنایی مطالبه مالیات به صورت متمم و علی‌الرأس می‌باشد.

#### ۱-۲- تعیین میزان فعالیت، درآمد و تشخیص مالیات به صورت علی‌الرأس

تدابیر مقابله با کتمان و اختفای فعالیت و درآمد ممکن است علاوه بر رسیدگی و تشخیص متمم، تعیین میزان فعالیت و درآمد به صورت علی‌الرأس و تفویض اختیار به مأمور مالیاتی در موارد ذیل باشد.

- ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر می‌دارد: در موارد زیر درآمد مشمول مالیات مؤدی از طریق علی‌الرأس تشخیص خواهد شد: در صورتی که تا موعد مقرر ترازنامه و حساب سودوزیان و یا حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان، حسب مورد، تسلیم نشده باشد. در صورتی که مؤدی به درخواست کتبی اداره امور مالیاتی مربوط از ارائه دفاتر و یا مدارک حساب در محل کار خود خودداری نماید در اجرای این بند هرگاه مؤدی از ارائه قسمتی از مدارک حساب خودداری نماید چنانچه مربوط به ... درآمد باشد درآمد مشمول مالیات این قسمت از طریق علی‌الرأس تعیین خواهد شد. در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود که در این صورت مراتب باید با ذکر دلایل کافی کتباً به مؤدی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیئتی متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور احاله گردد. در مواردی که هیئت مزبور، نظر اداره امور مالیاتی را در مورد غیرقابل رسیدگی بودن دفاتر مؤدی

مردود اعلام می‌کند باید مراتب را به دادستانی انتظامی مالیاتی نیز اعلام نماید. مصادیق سه‌گانه مزبور از مصادیق کتمان و اختفای درآمد و فعالیت محسوب و واکنش قانون‌گذار مالیاتی تعیین درآمد به صورت علی‌الرأس می‌باشد.

- ممانعت از بازرسی دفاتر، اسناد و مدارک مربوط به فعالیت و درآمد مشمول مالیاتی به نوعی کتمان و اختفای آن‌ها محسوب می‌شود. پاسخ مالیاتی در قبال مرتکبین، واکنش به صورت حقوق مالیاتی را در ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های سابق نیز ملاحظه می‌نماییم. ماده ۱۸۱ اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مقرر می‌داشت "سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند به منظور نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی هیئت‌هایی مرکب از سه نفر را جهت بازدید و کنترل دفاتر قانونی مؤدیان مالیاتی طبق آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد بود اعزام نماید. در صورتی که مؤدی از ارائه دفتر خودداری نماید با موافقت هیئت مذکور در بند ۳ ماده ۹۷ این قانون درآمد مشمول مالیات سال مربوط از طریق علی‌الرأس تشخیص خواهد شد. ملاحظه می‌گردد پاسخ سیاست جنایی تقنینی مالیاتی در سابق به صورت غیرکیفری بوده است. در قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴) ماده ۱۸۱ مزبور اصلاح و به صورت ضمنی سیاست و پاسخ کیفری ناظر به بند سه ماده ۲۷۴ قانون مزبور اضافه شده است. لازم به ذکر است که ممانعت از اجرای ماده ۱۸۱ مزبور تمرد نسبت به مأمورین دولت محسوب و علاوه بر ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴) مشمول ماده ۶۰۷ قانون مجازات اسلامی می‌باشد. جرم‌انگاری و تعیین مجازات در بند سه ماده ۲۷۴ مزبور ناظر به ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم جرم‌انگاری جدید محسوب نمی‌شود. برابر ماده ۶۰۷ مزبور، هرگونه حمله یا مقاومتی که با علم و آگاهی نسبت به مأمورین دولت در حین انجام وظیفه آنان به عمل آید تمرد محسوب می‌شود و مجازات آن به این شرح است: هرگاه متهم به قصد تهدید اسلحه خود را نشان دهد، حبس از شش ماه تا دو سال، هرگاه متهم در حین اقدام دست به اسلحه برد، حبس از یک تا سه سال و در سایر موارد حبس از سه ماه تا یک سال."

بنابراین در خصوص مقاومت در برابر مأمورین مالیاتی موضوع ماده ۱۸۱ مزبور می‌توانست مشمول ماده ۶۰۷ قانون مجازات اسلامی باشد.

### ۱-۱-۳- جریمه مالیاتی در قبال عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی

در قانون مالیات‌های مستقیم، عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی به‌نوعی کتمان فعالیت و درآمد محسوب می‌شود. اعمال جریمه به‌عنوان یکی از پاسخ‌های حقوق مالیاتی در قبال فراریان مالیاتی از طریق کتمان فعالیت و درآمد می‌باشد. برابر ماده ۹۲ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۸۰) کتمان فعالیت و اختفای درآمد از طریق استتکاف از تسلیم اظهارنامه برای اشخاص موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ قانون مالیات‌ها و نیز اشخاص حقوقی ۴۰ درصد و برای سایر اشخاص حقیقی ۱۰ درصد مالیات مربوطه به‌عنوان جریمه مالیاتی پیش‌بینی شده بود و بر اساس تبصره ماده ۱۹۲ مزبور، کتمان فعالیت و درآمد در صورتی که شخصی علی‌رغم تسلیم اظهارنامه مالیاتی و دفاتر قانونی مثلاً یک سند و فاکتور خرید مواد اولیه یا فروش کالا را کتمان نماید و این کتمان به‌صورت مستند توسط واحد مالیاتی مربوطه کشف شود ۴۰٪ مالیات مربوط به آن سند به‌عنوان جریمه از مستتکف اعم از اشخاص حقوقی یا حقیقی مطالبه می‌گردید. پاسخ مالیاتی مزبور در اصلاحیه ۱۳۹۴ تعدیل و ضریب جریمه به ۳۰ برای اشخاص حقوقی و ۱۰ درصد برای مطلق اشخاص حقیقی تعیین گردید. اعمال تخفیف و تعدیل در واکنش غیرکیفری مزبور تعدیل و تخفیف سیاست جنایی مالیاتی در قبال اختفای فعالیت و کتمان درآمد محسوب می‌شود. از طرف دیگر با جرم‌انگاری از کتمان درآمد و عدم تسلیم اظهارنامه موضوع ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم (الحاقی ۱۳۹۴) سخت‌گیری در سیاست جنایی مالیاتی در قبال اختفاء و کتمان مزبور محسوب می‌شود. لذا تشدید و تخفیف سیاست مزبور در قبال موضوع واحد (اختفای فعالیت و کتمان درآمد) (و به‌صورت هم‌زمان در تضاد صریح و مخالف آموزه‌های جرم‌شناسی و سیاست جنایی تقنینی می‌باشد).

### ۱-۲- قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴

در این قسمت سیاست جنایی تقنینی ناظر به تدابیر و پاسخ‌های غیرکیفری در قبال اختفای فعالیت و کتمان درآمد حاصل از آن در قانون مالیات‌های مستقیم و بر اساس اصلاحات، تغییرات و الحاقات در سال ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار می‌گیرد.

## ۲-۱-۱- پاسخ‌های غیرکیفری حقوق مالیاتی (جریمه و مشوقات مالیاتی)

عدم ثبت‌نام در نظام مالیاتی، عدم صدور صورتحساب و عدم درج شماره اقتصادی از مصادیق اختفای فعالیت و کتمان درآمد می‌تواند باشد. قانون‌گذار مالیاتی در ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌ها (اصلاحی ۱۳۹۴) ضمن تکالیف مربوط به ثبت‌نام در نظام مالیاتی، صدور صورتحساب، درج شماره اقتصادی طرفین معامله و ارسال فهرست معاملات و ... ضمانت اجرای (جریمه مالی) متخلفین، با فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد پنهان یا اقتصاد ثبت و گزارش ن‌شده مقابله نموده است. برابر ماده قانونی مزبور اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل، مکلفند برای انجام معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورتحساب‌ها، قراردادها و سایر اسناد مشابه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی ارائه کنند. عدم صدور صورتحساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود، حسب مورد مشمول جریمه‌ای معادل دو درصد (۲٪) مبلغ مورد معامله می‌شود. همچنین عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور از طریق روش‌هایی که تعیین می‌شود مشمول جریمه‌ای معادل یک درصد (۱٪) معاملاتی که فهرست آن‌ها ارائه ن‌شده است، می‌باشد؛ و در مورد متخلفین تکلیف استفاده از سامانه مکانیزه فروش، تعلق جریمه‌ای به میزان دو درصد (۲٪) فروش را در ذیل تبصره ۲ ماده ۱۶۹ پیش‌بینی نموده است. قانون‌گذار علاوه بر تدابیر تهدید، مشوقاتی را جهت مقابله با اقتصاد زیرزمینی، غیررسمی، نامنظم و ثبت ن‌شده از جمله سامانه مکانیزه فروش مانند صندوق فرو و تجهیزات مشابه اتخاذ نموده و در تبصره دو ماده ۱۶۹ مقرر نمود "مؤدیان مالیاتی موضوع این ماده موظفند از سامانه صندوق فروش (صندوق مکانیزه فروش) و تجهیزات مشابه استفاده کنند. معادل هزینه‌های انجام شده بابت خرید، نصب و راه‌اندازی تجهیزات فوق اعم از نرم‌افزاری و سخت‌افزاری از مالیات قطعی شده مؤدیان مزبور در اولین سال استفاده و یا مهر و موم‌های بعد آن قابل کسر بوده و معادل ده درصد (۱۰٪) از مالیات ابرازی مربوط، برای مدت دو سال اول بخشوده می‌شود."

### ۲-۱-۲- سیاست کیفری مالیاتی

در بررسی سیاست کیفری به ظاهر سخت‌گیرانه در قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ در قبال اختفای فعالیت و کتمان درآمد توسط صاحب درآمد ذیل قابل ذکر است.

- قانون‌گذار مالیاتی در ماده قانونی الحاقی ۱۳۹۴/۴/۳۱ مجازات درجه شش را برای اختفای مطلق فعالیت اقتصادی بدون تعیین سقف و محدودیت کمی اما با قید وصف اقتصادی فعالیت‌ها پیش‌بینی نموده است. معیار و محدودیت فقط لزوم اقتصادی بودن فعالیت و درآمد ناشی از فعالیت اقتصادی (بدون تعریف یا تعیین مصادیق فعالیت اقتصادی) می‌باشد. اگرچه اعمال قاعده حقوق جزائی شخصی کردن مجازات و تعیین میزان مجازات بر اساس میزان درآمد و فعالیت کتمان شده (بین حداقل و حداکثر) مقرر در مجازات درجه شش از طریق محاکم قضایی تحت عنوان سیاست جنایی قضایی مالیاتی یا اعمال مجازات قضایی قابل اعمال می‌باشد. (مهدوی، غلامرضا، تشخیص مجازات و تفکیک آن از مجازات قضایی، نشریه الکترونیکی حقوق، شماره ۲۶ <http://magazine.shme.ir/>)

- قانون‌گذار در بند دو ماده ۲۷۴ مطلق اختفا و کتمان فعالیت و درآمد را جرم دانسته و مجازات درجه شش را برای کتمان درآمد اشخاص ثالث را علاوه بر کتمان صاحب فعالیت و درآمد نیز سرایت داده است.

- برابر ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم، به‌منظور کنترل دفاتر، اسناد و مدارک مؤدیان اعم از دستی و مکانیزه باهدف نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، واحدی تحت عنوان واحد بازرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود. تبصره دو ماده مزبور مقرر می‌دارد "چنانچه در بازرسی هیئت‌های موضوع این ماده دفاتر، اسناد و مدارک و سوابقی حاکی از کتمان واقعیت در مورد مالیات بر واردات کشف شود، مراتب از طریق اداره امور مالیاتی به مراجع قانونی ذی‌ربط اعلام می‌شود." تا مطابق بند ۲ ماده ۲۷۴ مزبور تعقیب کیفری و مجازات شوند.

- برابر ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌ها (الحاقی، مصوب ۳۱/۴/۱۳۹۴) "چنانچه هر یک از حسابداران، حسابرسان و همچنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان

بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت گرفته را گزارش نکنند به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند. مجازات معاونت سایر اشخاص طبق قانون مجازات اسلامی تعیین می‌شود." بنابر مراتب مزبور قانون‌گذار فرار مالیاتی موضوع منابع غیراقتصادی را مطرح ننموده در قبال آن مجازات و یا واکنش غیرکیفری را پیش‌بینی ننموده است.

### ۳-۱- قانون ارتقاء سلامت اداری و مبارزه با فساد

- قانون‌گذار در کنار قانون مالیات‌های مستقیم در بندهای ۱-۲ و ۱۴ از بند (ب) ماده ۵ قانون ارتقاء سلامت اداری و مبارزه با فساد نیز موضوع کتمان فعالیت و درآمد حاصل از آن توسط صاحب درآمد را به‌صورت ضمنی مطرح و برای مقابله با آن‌ها سیاست کیفری و واکنش‌ها از نوع اقدامات تأمینی، توانگری و محرومیت از حقوق اجتماعی، به‌عنوان مجازات بازدارنده اصلی (گلدوزیان، ایرج، ۱۳۷۷، ص ۳۷۳) شامل انواع محرومیت‌های اقتصادی، اداری را پیش‌بینی و مقرر نموده است، اشخاصی که به‌قصد فرار از پرداخت حقوق عمومی و یا دولتی مرتکب ثبت نکردن معاملاتی که ثبت آن‌ها در دفاتر قانونی بنگاه اقتصادی، بر اساس مقررات، الزامی است یا ثبت معاملات غیرواقعی، متناسب با نوع تخلف عمدی به دو تا پنج سال محرومیت مانند محرومیت از شرکت در مناقصات و مزایده و معاملات با دستگاه‌های دولتی و عمومی، تسهیلات بانکی، به‌عنوان مجازات بازدارنده و محرومیت در تشکل‌های صنفی و شوراهای محکوم می‌شوند. دایره شمول سیاست جنایی و کیفری مقرر در قانون ارتقاء سلامت اداری مزبور مطلق نبوده و مقید می‌باشد به‌طوری‌که در تبصره ۲ ماده پنج مزبور مقرر می‌دارد " حدنصاب مالی موارد مذکور برای اعمال محرومیت به تنهایی یا مجموعاً، معادل ده برابر نصاب معاملات بزرگ یا بیشتر موضوع قانون برگزاری مناقصات در هر سال مالی است." درحالی‌که برابر سیاست کیفری مقرر در قانون مالیات‌ها (اصلاحی ۱۳۹۴) معیار در دایره شمول عنوان مجرمانه اختفاء و کتمان، فعالیت اقتصادی بود و سقف میزان فعالیت موضوعیت ندارد.

## ۲- اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد توسط اشخاص ثالث

مقابله با اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد توسط اشخاص ثالث نیز در قوانین مالیاتی قبل و بعد از سال ۱۳۹۴ پیش‌بینی و مطرح و اتخاذ تدابیر قانونی با پاسخ‌های متعدد کیفری و غیرکیفری ناظر به سیاست جنایی اجرای و مشارکتی موضوعاتی است که در این قسمت به تبیین آن‌ها می‌پردازیم.

### ۲-۱- قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۶۶

سیاست جنایی تقنینی مالیاتی در قبال اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن توسط صاحبان فعالیت و درآمد قبلاً مورد بررسی قرار گرفت در این قسمت سیاست مزبور در مرتکبین غیرصاحب فعالیت و درآمد مورد بررسی قرار می‌گیرد

#### ۲-۱-۱- پاسخ به صورت مسئولیت مدنی

یکی از مصادیق اختفا و کتمان، استتکاف از ارائه اسناد و مدارک حاکی از میزان فعالیت و درآمد حاصل از آن می‌باشد که ممکن است نزد اشخاص ثالث موجود باشد. برابر ماده ۲۳۰ قانون مزبور در مواردی که مدارک و اسناد حاکی از تحصیل درآمد نزد اشخاص ثالث به استثنای اشخاص مذکور در ماده (۲۳۱) این قانون موجود باشد اشخاص ثالث مکلف‌اند با مراجعه و مطالبه اداره امور مالیاتی، دفاتر و همچنین اصل یا رونوشت اسناد مربوط و هرگونه اطلاعات مربوط به درآمد مؤدی یا مشخصات او را ارائه دهند وگرنه در صورتی که در اثر این استتکاف آن‌ها زیانی متوجه دولت شود به جبران زیان وارده به دولت (مسئولیت مدنی) محکوم خواهند شد. مرجع ثبوت استتکاف اشخاص ثالث و تعیین زیان وارده به دولت مراجع صالحه قضایی است که با اعلام دادستانی انتظامی مالیاتی و خارج نوبت به موضوع رسیدگی خواهند نمود. در این ماده قانونی قانون‌گذار پاسخ حقوق مدنی و مسئولیت مدنی مستتکف را به‌عنوان سیاست جنایی تقنینی مالیاتی در مقابله با اختفا و کتمان فعالیت و درآمد مشمول مالیات توسط غیرصاحب فعالیت و درآمد در نظر گرفته است.

#### ۲-۱-۲- پاسخ کیفری در سیاست جنایی تقنینی گذشته

قانون‌گذار مالیاتی سال ۱۳۶۶ برای مقابله با اشخاص ثالثی که در اختفای فعالیت و کتمان درآمد اشخاص دیگر مشارکت می‌نمایند، در کنار پاسخ غیرکیفری مزبور در ماده

۲۳۰، سیاست کیفری را به صورت ضمنی در ماده ۲۳۱ قانون مزبور پیش‌بینی نموده و مقرر داشته است "در مواردی که ادارات امور مالیاتی کتباً از وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکت‌های دولتی و نهادهای انقلاب اسلامی و شهرداری‌ها و سایر مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی اطلاعات و اسناد لازم را در زمینه فعالیت و معاملات و درآمد مؤدی بخواهند مراجع مذکور مکلفاند رونوشت گواهی شده اسناد مربوط و هرگونه اطلاعات لازم را در اختیار آنان بگذارند در غیر این صورت به تخلف مسئول امر با اعلام دادستانی انتظامی مالیاتی در مراجع صالحه قضایی خارج از نوبت رسیدگی و حسب مورد به مجازات مناسب محکوم خواهد شد." در این ماده اگرچه نوع و میزان مجازات مستنکفین را مشخص ننموده است؛ اما با توجه به اینکه بر اساس تبصره ماده ۲۳۰، مأموران تشخیص مالیاتی می‌توانند از طریق دادستان کل نیز اسناد و مدارک مربوط به فعالیت و درآمد مشمول مالیات را تقاضا نمایند لذا علاوه بر عدم اجرای دستورات مقامات قضایی، استنکاف افراد، ترمرد نسبت به اوامر مأمورین دولتی و عدم اجرای قوانین مملکتی محسوب و مشمول ماده ۶۰۷ قانون مجازات اسلامی با عنوان ترمرد نسبت به مأمورین دولت قابل تعقیب کیفری و مجازات شدیدتر از مجازات ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌ها (اصلاحی ۱۳۹۴) بوده است. (رستمی، ولی و کتابی رودی، احمد، ص ۱۹۳) که هیچ وقت سیاست کیفری مزبور اعمال نمی‌گردید.

## ۲-۲- پاسخ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴

در این قسمت سیاست جنایی تقنینی مالیاتی اصلاحی ۱۳۹۴ (وروایی، اکبر و حسین نتاج، علی، ۱۳۹۵، ص ۱۶) در قبال اختفای فعالیت و کتمان درآمد اشخاص دیگر مورد بررسی قرار می‌گیرد.

## ۲-۲-۱- تدابیر تقنینی ناظر به سیاست جنایی مشارکتی مالیاتی

منظور از سیاست جنایی مشارکتی در این مقاله، استفاده از ظرفیت‌ها و همکاری دیگر وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی

اعم از دولتی و غیردولتی غیرمالیانی به‌موازات سیاست و تدابیر تقنینی و اجرایی می‌باشد. براساس علوم جنایی از تدابیر مشارکتی مالیاتی با عنوان سیاست جنایی مشارکتی مالیاتی جهت مقابله با انحرافات، فرار و جرائم مالیاتی تعبیر و تفسیر می‌گردد که با عنوان یکی از شاخه‌های سیاست جنایی خاص و افتراقی مالیاتی بررسی می‌گردد. سیاست جنایی مشارکتی افتراقی مالیاتی در قلمرو جرم اختفاء و کتمان فعالیت و درآمد مشمول مالیات را می‌توان در ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌ها (اصلاحی ۱۳۹۴) به‌وضوح مشاهده نمود.

## ۲-۲-۲- مصادیق همکاری و دستگاه‌های مجری سیاست جنایی مشارکتی مالیاتی

### ۲-۲-۳- پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی

برابر ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱) به‌منظور شفافیت فعالیت‌های اقتصادی و استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی شامل مواردی نظیر اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی در سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد می‌شود. کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها، مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی، نهادهای انقلاب اسلامی، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و سایر اشخاص حقوقی اعم از دولتی و غیردولتی که اطلاعات موردنیاز پایگاه فوق را در اختیار دارند و یا به نحوی موجبات تحصیل درآمد و دارایی برای اشخاص را فراهم می‌آورند، موظفند اطلاعات به شرح بسته‌های ذیل را در اختیار سازمان امور مالیاتی کشور قرار دهند.

- برابر ماده ۱۶۹ مکرر فوق‌الذکر مستقیم مصادیق ارسال اطلاعات مالی، پولی و اعتباری، معاملاتی، سرمایه‌ای و ملکی اشخاص حقیقی و حقوقی به سازمان امور مالیاتی کشور به شرح ذیل می‌باشد. اطلاعات هویتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی مانند نام شخص، علامت تجاری و شماره ثبت اداره ثبت و اسناد بوده و اطلاعات مکانی شامل محل فعالیت، محل سکونت، اقامتگاه قانونی، اطلاعات مجوزهای فعالیت اقتصادی، معاملات تجاری و عقد قراردادها مانند پروانه تأسیس و مجوز بهره‌برداری می‌باشد.

- **اطلاعات معاملاتی شامل:** خرید و فروش، تجارت خارجی اعم از واردات و صادرات، قراردادهای تجاری، پیمانکاری و خدمات، خرید و فروش ارز و سکه طلا بیمه‌نامه‌های صادره و خسارت‌های پرداختی، بارنامه و صورت وضعیت حمل و نقل بار و مسافر می‌باشد.

- **اطلاعات مالی شامل:** اطلاعات پولی و اعتباری و سرمایه‌ای اشخاص شامل جمع گردش سالانه (دوره مالی) نقل و انتقال سهام و سایر اوراق بهادار، جمع گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع حساب‌های بانکی، انواع سپرده‌ها و سود آن‌ها و درنهایت اطلاعات مربوط به تسهیلات بانکی و کلیه تعهدات اعم از گشایش اعتبار اسنادی و تنزیل اعتبار اسنادی، ضمانت‌ها و نظایر آن می‌باشد.

- **اطلاعات دارایی‌ها، اموال و املاک** و همچنین نقل و انتقال آن‌ها و سایر اطلاعات فعالیت‌های اقتصادی که با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیئت وزیران به موارد مزبور اضافه خواهد شد.

برابر تبصره ۱ ماده ۱۶۹ مکرر مزبور، کلیه اشخاص و مراجعی که به نحوی در جریان عملیات مربوط به مالکیت، نگهداری، انتقالات، خدمات بیمه‌ای و معاملات دارایی‌های مذکور می‌باشند موظفند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور مقرر می‌دارد اطلاعات مربوط را به آن سازمان ارائه دهند.

**۲-۲-۴- ضمانت اجرای ارسال پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی**

**۲-۲-۵- پاسخ حقوق مالیاتی (جریمه مالیاتی و مسئولیت مدنی)**

برابر ذیل تبصره ۱ ماده ۱۶۹ مکرر مزبور، متخلف از تکلیف ارسال اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی به پایگاه اطلاعات مالیاتی مزبور، علاوه بر مسئولیت تضامنی که با مؤدی در پرداخت مالیات مربوطه خواهد داشت مشمول جریمه‌ای معادل یک دوم تا دو برابر مالیات پرداخت شده و در تبصره ۳ ماده ۱۶۹ مکرر مزبور اشخاص متخلف را مسئول جبران زیان‌ها و خسارات وارده به دولت دانسته است؛ و در مورد الزام ارسال اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی به پایگاه اطلاعاتی مزبور نیز ضمانت اجرای مسئولیت تضامنی پرداخت اصل مالیات و جریمه

نقدی که مربوط به ضمانت اجرای تخطی از حکم تبصره یک ماده ۱۶۹ بوده را پیش‌بینی نموده است.

### ۳-۲- سیاست جنایی اجرایی مالیاتی

قانون‌گذار مالیاتی در سیاست جنایی تقنینی ناظر به سیاست جنایی اجرایی در ماده ۱۶۹ سابق (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مقرر می‌داشت "سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در صورتی که به‌منظور تسهیل در تشخیص درآمد مؤدیان مالیاتی، کاربرد وسایل، روش‌ها، صورت‌حساب‌ها و فرم‌هایی را جهت نگاهداری حساب برای هر گروه از آنان ضروری تشخیص دهد مراتب را تا آخر دی ماه هر سال در یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار آگهی کند و مؤدیان از اول فروردین سال بعد مکلف به رعایت آن‌ها می‌باشند. عدم رعایت موارد مذکور در مورد مؤدیانی که مکلف به نگاهداری دفاتر قانونی هستند موجب بی‌اعتباری دفاتر مربوط خواهد بوده و در مورد سایر مؤدیان موجب تعلق جریمه‌ای معادل بیست درصد مالیات منبع مربوط می‌باشد. در ماده قانونی مزبور اختفای فعالیت و کتمان درآمد از طریق عدم رعایت دستورالعمل راجع به شیوه تنظیم و نگهداری اسناد و مدارک حاکی از میزان درآمد و فعالیت را پیش‌بینی نموده و پاسخ‌های حقوق مالیاتی اعم از جرائم مالی و بی‌اعتباری دفاتر را پیش‌بینی نموده بود. در ماده ۱۶۹ مکرر (الحاقی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) نیز سیاست جنایی به‌صورت پاسخ حقوق مالیات و انواع جرائم مالیاتی یک و ده درصد را به شرح ذیل پیش‌بینی نموده است " به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می‌شود برای اشخاص حقیقی و حقوقی کارت اقتصادی شامل شماره اقتصادی صادر کند. اشخاص حقیقی و حقوقی که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به اخذ کارت اقتصادی می‌شوند مکلفند بر اساس دستورالعملی که توسط سازمان مزبور تهیه و اعلام می‌شود برای انجام دادن معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی مربوط را در صورتحساب‌ها و فرم‌ها و اوراق مربوط درج نموده و فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی کشور تسلیم کنند. عدم صدور صورتحساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله (اختفای فعالیت و کتمان درآمد مشمول مالیات، حسب مورد یا استفاده از شماره اقتصادی خود

برای معاملات دیگران یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد (۱۰) مبلغ مورد معامله‌ای که بدون رعایت ضوابط فوق انجام شده است خواهد بود. عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور طبق دستورالعمل صادره مشمول جریمه‌ای معادل یک‌درصد (۱) معاملات که فهرست آن‌ها ارائه نشده است خواهد بود. با توجه به مراتب مزبور پاسخ قانون‌گذار در قبال اختفاء و کتمان فعالیت درآمد از طریق عدم نگهداری دفاتر، عدم اخذ کارت بازرگانی به صورت پاسخ مالیاتی و جریمه مالیاتی بوده و برخلاف موضوع تکالیف مربوط به اطلاعات هویتی و عملکردی واکنش کیفری پیش‌بینی ننموده است.

#### ۴- مصادیق سیاست جنایی سخت‌گیرانه مالیاتی

در این قسمت مصداق سیاست جنایی سخت‌گیرانه، سیاست کیفری در قبال اختفاء و کتمان فعالیت و درآمد حاصل از آن یا مقابله با فرار مالیاتی است که بر اساس قانون اصلاحی مالیاتی سال ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار می‌گیرد. قانون‌گذار در تبصره ۳ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، اشخاص متخلف از تکالیف ارسال اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی به پایگاه اطلاعات مالیاتی مزبور را علاوه بر جبران زیان‌ها و خسارات وارده به دولت، مرتکب یا مرتکبین را واجد مسؤولیت کیفری و مشمول مجازات مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم ناظر به ذیل بند سه ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌ها (الحاقی ۱۳۹۴) دانسته است؛ و مقرر داشته است "اشخاص متخلف از حکم این ماده علاوه بر محکومیت به مجازات مقرر در این قانون، مسئول جبران زیان‌ها و خسارات وارده به دولت خواهند بود". این موضوع در قانون مالیات‌های سابق پیش‌بینی نشده بود.

#### ۴-۱- سیاست جنایی مشارکتی مالیاتی و تکلیف وزارت راه و شهرسازی

تکالیف مالیاتی وزارت راه و شهرسازی فقط یک مورد می‌باشد. تبصره ۷ ماده ۱۶۹ مکرر ق.م.م مقرر می‌دارد وزارت راه و شهرسازی موظف است حداکثر شش ماه پس از تصویب این قانون «سامانه ملی املاک و اسکان کشور» را ایجاد کند. این سامانه باید

به‌گونه‌ای طراحی شود که در هر زمان امکان شناسایی برخط مالکان و ساکنان یا کاربران واحدهای مسکونی، تجاری، خدماتی و اداری و پیگیری نقل و انتقال املاک و مستغلات به صورت رسمی، عادی، وکالتی و غیره را در کلیه نقاط کشور فراهم سازد. وزارت راه و شهرسازی موظف است امکان دسترسی برخط به سامانه مذکور را برای سازمان امور مالیاتی کشور ایجاد کند. (فراهم نمودن دسترسی به سامانه) با توجه به اینکه در این تبصره ضمانت اجرای خاص پیش‌بینی نشده است می‌توان ضمانت اجرای کیفری موضوع ماده ۵۷۶ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) ناظر به عدم اجرای قوانین مملکتی را به‌عنوان ضمانت اجرای کیفری تبصره مزبور اعمال نمود.

#### ۲-۴- سیاست جنایی مشارکتی مالیاتی با پاسخ حقوق ثبتی

ادارات ثبت اسناد و املاک در راستای سیاست جنایی مشارکتی در قبال اختفای فعالیت و کتمان درآمد موظف به تکالیف و همکاری مالیاتی به شرح ذیل می‌باشند

#### ۱-۲-۴- ارسال فهرست شرکت‌ها، مؤسسات، اشخاص حقیقی یا حقوقی

برابر ماده ۱۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم و در راستای سیاست جنایی اجرایی و مشارکتی مالیاتی و جهت شناسایی منابع و مؤدیان جدید مالیاتی، قانون‌گذار، ادارات ثبت را مکلف نموده است تا در آخر هر ماه فهرست کامل شرکت‌ها و مؤسساتی را که در طول ماه به ثبت می‌رسند و تغییرات حاصله در مورد شرکت‌ها و مؤسسات موجود و نیز نام اشخاص حقیقی یا حقوقی را که دفتر قانونی به ثبت رسانده‌اند با ذکر تعداد دفاتر ثبت شده و شماره‌های آن به اداره امور مالیاتی محل اقامت مؤسسه ارسال دارند. در این مورد نیز ماده ۵۷۶ قانون مجازات اسلامی ناظر به مجازات عدم اجرای قوانین مملکتی قابل اعمال است که هیچ وقت از طرف سازمان امور مالیاتی اعمال نگردید.

#### ۲-۲-۴- طراحی سامانه و بانک اطلاعات ثبتی شرکت‌ها

برابر تبصره ۶ ماده ۱۶۹ مکرر، سازمان ثبت اسناد و املاک کشور مکلف است بانک اطلاعات ثبتی شرکت‌ها را طراحی و سامانه اطلاعاتی آن را به نحوی ایجاد کند که

موجبات دسترسی برخط سازمان امور مالیاتی کشور به سامانه مزبور فراهم آید. در این مورد و نیز ضمانت اجرای کیفری مزبور در بند فوق‌الذکر قابلیت اعمال دارد.

#### ۴-۲-۳- ایجاد سامانه ثبت الکترونیک سازمان ثبت اسناد و املاک

تبصره ۴ ماده ۱۸۷ ق.م.م (اصلاحی ۱۳۹۵/۴/۳۱) مقرر می‌دارد "سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است ظرف مهلت یک سال از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون (۱/۱/۱۳۹۵) با اتصال به سامانه ثبت الکترونیک سازمان ثبت اسناد و املاک نسبت به اعلام میزان بدهی ملک مورد انتقال و امکان اخذ و واریز آن به حساب مالیاتی به‌صورت آنی از طریق دفاتر اسناد رسمی اقدام کند. از طرفی دیگر سازمان ثبت اسناد و املاک کشور مکلف است امکان دسترسی بر خط به سامانه ثبت الکترونیک سازمان ثبت اسناد و املاک کشور را برای سازمان امور مالیاتی کشور جهت اجرای مفاد این ماده فراهم کند. پس از اجرای مفاد این ماده ثبت نقل و انتقال اموال و دارایی‌های منقول و غیرمنقول که به‌موجب این قانون برای آن‌ها مالیات وضع شده است، قبل از پرداخت بدهی مالیاتی قطعی مورد انتقال، ممنوع است. متخلف، در پرداخت مالیات متعلقه مسئولیت تضامنی دارد. منظور از متخلف سردفتر می‌باشند. در مورد تکلیف اخذ مفاد حساب مالیاتی قبل از تنظیم سند معاملات در ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۳۱/۴/۱۳۹۴) نیز به شرح ذیل مقرر می‌دارد، در کلیه مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم قانون مالیات‌های به‌موجب اسناد رسمی صورت می‌گیرد صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله، مراتب را با شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله موردنظر به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و یا محل سکونت مؤدی حسب مورد اعلام و پس از کسب گواهی انجام معامله اقدام به ثبت یا اقاله یا فسخ سند معامله حسب مورد نموده و شماره و مرجع صدور آن را در سند معامله قید نمایند. بدیهی است تا قبل از اجرای تبصره ۴ ماده ۱۸۷ مزبور دفاتر اسناد رسمی مکلف به انجام تکالیف مقرر در ماده ۱۸۷ مزبور می‌باشند که ضمانت اجرای مربوطه در ماده ۲۰۰ شرح آتی صحبت شده است.

**۴-۳- اداره ثبت شرکت‌ها**

در سیاست جنایی تقنینی مالیاتی برای مقابله کتمان و اختفای فعالیت و درآمد و اقتصاد نامنظم، از طریق محدودیت‌های ثبتی نسبت به مدیران مؤسسات و شرکت‌ها اتخاذ گردید. برابر تبصره ۳ ماده ۱۸۶ ق.م.م، سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است، اسامی هر یک از مدیران عامل و اعضای هیئت‌مدیره مؤسسات و شرکت‌ها که به علت صدور اسناد (صورت‌حساب) مبتنی بر انجام معاملات غیرواقعی در نظام اقتصادی از جمله امور مالی و مالیاتی کشور محکومیت قطعی یافته‌اند را به همراه مشخصات آنان به اداره ثبت شرکت‌ها اعلام کند. اداره ثبت شرکت‌ها موظف است از انجام ثبت شرکت یا مؤسسه به نام اشخاص یاد شده و همچنین ثبت عضویت آن‌ها در هیئت‌مدیره آن شرکت و سایر شرکت‌ها و مؤسسات به مدت سه سال (پاسخ حقوق ثبتی) خودداری کند. از تدابیر مزبور به‌عنوان پاسخ حقوق ثبتی تعبیر می‌گردد.

**۴-۴- ضمانت اجرای تکالیف مالیاتی صاحبان دفاتر اسناد رسمی**

برابر ماده ۲۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم، (اصلاحی ۱۳۹۵/۴/۳۱) سه نوع ضمانت اجرای مالی، حقوقی و مجازات بدنی یا حبس تعزیری، به‌عنوان ضمانت اجرای تکالیف مالیاتی صاحبان دفاتر اسناد پیش‌بینی شده است. ماده قانونی مزبور مقرر می‌دارد " در هر مورد که به‌موجب مقررات این قانون تکلیف یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات یا مالیات‌های متعلق مربوط، مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰٪ آن نیز خواهد بود و در مورد تکرار به مجازات حبس تعزیری درجه شش نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد. " مجازات حبس برخلاف مسئولیت تضامنی پرداخت مالیات و جریمه مالیاتی، منوط به تکرار تخلف توسط سردفتر می‌باشد؛ اما تکرار تخلف به چه معنا می‌باشد. تعریف تکرار جرم تعزیری در ماده ۱۳۷ قانون مجازات اسلامی پیش‌بینی گردید که برای اطلاع بیشتر به قسمت حمایت کیفری از حقوق مالیاتی مراجعه شود.

#### ۴-۵- مشارکت بانک‌ها و سایر مؤسسات اعتباری ناظر به پاسخ حقوق بانکی

برابر تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم، اعطای تسهیلات بانکی به اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل از طرف بانک‌ها و سایر مؤسسات اعتباری منوط به اخذ گواهی‌های پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی، ارسال صورت‌های مالی متقاضی تسهیلات، به اداره امور مالیاتی و گواهی اداره مالیاتی مبنی بر وصول نسخه‌ای از صورت‌های مالی ارائه شده به بانک‌ها و سایر مؤسسات مالی می‌باشند. این موضوع در بند ۲ ضوابط اجرایی تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی مصوب ۸۰/۱۱/۲۷) پیش‌بینی و بانک‌ها و مؤسسات اعتباری مکلفند قبل از اعطای تسهیلات به اشخاص موضوع بند ۱ ضوابط اجرایی فوق‌الذکر، نسخه‌ای از صورت‌های مالی دریافتی از متقاضی تسهیلات را ضمن تطبیق مندرجات آن با اصل، حسب مورد به اداره امور مالیاتی محل شغل یا اقامتگاه قانونی اشخاص مذکور ارسال دارند و اعطای تسهیلات منوط به انجام تکلیف مزبور می‌باشند. این موضوع در تبصره (۱) ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم نیز تصریح و صدور گواهی مالیاتی، منوط به وصول نسخه‌ای از صورت‌های مالی ارائه شده به بانک یا مؤسسات اعتباری و پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی قطعی شده از سوی مؤدی است.

#### ۴-۵-۱- ضمانت اجرای مالیاتی مربوط به مشارکت بانک‌ها و مؤسسات اعتباری

##### و مالی

در صورت خودداری بانک‌ها یا مؤسسات اعتباری از اعلام رقم تسهیلات/تعهدات، مقتضی است به روال جاری قانونی، بدهی مالیاتی قطعی شده مؤدی وصول و گواهی مربوط، صادر گردد و یا در صورت وجود منع قانونی برای صدور گواهی، اداره امور مالیاتی صادرکننده گواهی و اداره کل امور مالیاتی رسیدگی‌کننده به پرونده مالیاتی بانک/مؤسسه ظرف مدت یک ماه از صدور گواهی، با هماهنگی اداره کل ذی‌ربط، بانک/مؤسسه اعتباری متخلف را با ذکر مورد به اداره کل امور مالیاتی رسیدگی‌کننده به پرونده مالیاتی آن بانک/مؤسسه اعتباری، جهت پاسخ مالیاتی به شرح آتی معرفی می‌نماید.

#### ۴-۵-۲- جریمه مالی و اقدامات انتظامی و اجرایی مالیاتی

اداره امور مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده مالیاتی بانک/ مؤسسه اعتباری باید با مراجعه به دفاتر قانونی بانک/ مؤسسه اعتباری، مبلغ تسهیلات اعطایی را مشخص و در اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، جریمه‌ای معادل یک درصد (۰/۱) مبلغ تسهیلات را مطالبه و مراتب را جهت رسیدگی به دادستانی انتظامی مالیاتی گزارش نموده و در صورت عدم پرداخت ظرف مهلت قانونی مقرر، هرگونه بدهی مالیاتی قطعی مؤدی و جرائم متعلقه می‌بایست از طریق عملیات اجرایی، در کوتاه‌ترین زمان قانونی، از اموال بانک و یا مؤسسه مالی مزبور وصول گردد. در ضمن بانک‌ها/ مؤسسات اعتباری موصوف با توجه به عدم انجام تکالیف مقرر قانونی، از دریافت تسهیلات مالیاتی (اعم از بخشودگی جرائم و تقسیط بدهی مالیاتی) به‌عنوان پاسخ حقوق مالیاتی محروم می‌گردند.

#### ۴-۵-۳- ضمانت اجرای کیفری

قانون‌گذار در قانون مالیات‌های مستقیم ضمانت اجرای کیفری خاصی را در قبال تخلف بانک‌ها و مؤسسات اعتباری از اعلام رقم تسهیلات/ تعهدات به سازمان امور مالیاتی پیش‌بینی ننموده است اما بر اساس ضمانت اجرای عام مربوط به تقصیرات مقامات و مأمورین دولتی موضوع ماده ۵۷۶ قانون مجازات اسلامی (تعزیرات) ناظر به عدم اجرای قوانین مملکتی را در مورد بانک‌ها و مؤسسات دولتی را می‌توان اعمال نمود؛ اما اعمال ضمانت اجرای مزبور نسبت به اشخاص حقوقی خصوصی از جمله بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیردولتی قابل اعمال نمی‌باشد؛ و به نظر می‌رسد در این خصوص نظام و سیاست جنایی تقنینی مالیاتی با خلأ ضمانت اجرای کیفری مواجه می‌باشد و این باعث تخفیف سیاست جنایی نسبت به تخلفات اشخاص حقوقی خصوصی می‌باشد.

#### ۴-۶- سیاست جنایی مشارکتی مالیاتی با مشارکت شهرداری‌ها

فعالیت‌های عمرانی و ساختمانی مشمول مالیات بر درآمد موضوع ماده ۷۷ قانون مالیات‌ها می‌باشد. فرار مالیاتی در بخش‌های ساختمانی موضوعی است که در سیاست

جنایی تقنینی مالیاتی از طریق تکلیف شهرداری بر گزارش صدور و تمدید پروانه ساخت به اداره امور مالیاتی با آن مقابله شده است. برابر تبصره ۳ ماده ۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم، (الحاقی ۱۳۹۴/۴/۳۱)، شهرداری‌ها موظفند همزمان با صدور پروانه ساخت و همچنین در هنگام صدور پایان کار مراتب را به منظور تشکیل پرونده مالیاتی به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌گردد، گزارش کنند. اگرچه در ماده قانونی مزبور ضمانت اجراء را تصریح ننموده است اما ضمانت اجرای کیفری موضوع ماده ۵۷۶ قانون مجازات اسلامی با عنوان استتکاف از اجرای قوانین مملکتی بر علیه شهرداری‌ها قابل اعمال می‌باشد؛ که در این زمینه نیز تاکنون ضمانت اجرای مزبور اعمال نگردید.

#### ۴-۷- سیاست جنایی مشارکتی در قبال اختفای فعالیت و کتمان درآمد وکلا

##### ۴-۷-۱- سیاست جنایی مشارکتی مالیاتی با مشارکت دادگستری عمومی

فرار مالیاتی وکلای رسمی دادگستری موضوعی است که عملاً با ضمانت اجرای مالیاتی تعیین و تشخیص مالیات به صورت علی‌الرأس و جرائم مالیاتی مواجه بوده است و سیاست جنایی مشارکتی با تکلیف دادگستری عمومی کمتر پرداخته شده است. برابر ماده ۱۰۳ ق. م. و کلا دادگستری و کسانی که در محاکم اختصاصی وکالت می‌کنند مکلف‌اند در وکالت‌نامه‌های خود رقم حق‌الوکاله‌ها را قید نمایند و معادل پنج درصد آن بابت علی‌الحساب مالیاتی روی وکالت‌نامه تمبر الصاق و ابطال نمایند که جزئیات و میزان حق‌الوکاله در حیطه بررسی این مقاله نمی‌باشد. الصاق و ابطال تمبر روی وکالت‌نامه معادل پنج درصد حق‌الوکاله، به‌عنوان علی‌الحساب مالیات مربوطه الزامی است. ممکن است درآمد واقعی ناشی از حق‌الوکاله در اثر تبانی طرفین عقد، منعکس نشده و یا به کمتر از میزان واقعی در قرارداد وکالت درج گردد. قانون‌گذار مالیاتی در راستای سیاست جنایی تقنینی ناظر به سیاست جنایی مشارکتی با این موضوع مقابله نموده و مقرر می‌دارد "در مواردی که دادگاه‌ها حق‌الوکاله یا خسارت حق‌الوکاله را بیشتر یا کمتر از مبلغی که مأخذ ابطال تمبر روی وکالت‌نامه قرار گرفته است تعیین نمایند مدیران دفتر دادگاه‌ها مکلف‌اند میزان مورد حکم قطعی را به اداره امور مالیاتی

مربوط اطلاع دهند تا مابه‌التفاوت مورد محاسبه قرار گیرد؛ و در ارتباط با مالیات بر حق واگذاری محل مانند فروش سرقفلی املاک تجاری که در صندوق دادگستری و حساب سپرده نگهداری می‌شود، تبصره ۲ ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر می‌دارد، در مواردی که به موجب احکام دادگاه‌ها، وجوه مربوط به حق واگذاری محل در صندوق دادگستری و امثال آن تودیع می‌گردد، مسئولان در موقع پرداخت به ذینفع مکلفاند ضمن استعلام از اداره امور مالیاتی مربوط، مالیات متعلق را کسر و به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند.

#### ۴-۷-۲- سیاست جنایی مشارکتی مالیاتی با مشارکت سایر اشخاص حقوقی

این موضوع در مورد وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شهرداری‌ها، شرکت‌های دولتی و مؤسسات وابسته به آن‌ها نیز در تبصره ۲ ماده ۱۰۳ قانون مزبور پیش‌بینی و مقرر می‌دارد "وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها و مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری‌ها مکلفاند از وجوهی که بابت حق الوکاله به وکلا پرداخت می‌کنند پنج درصد آن را کسر و بابت علی‌الحساب مالیاتی وکیل تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل پرداخت نمایند" در این مورد نیز، ماده قانونی مزبور ضمانت اجرای اعم از کیفری و غیرکیفری را تصریح ننموده است اما آیا ضمانت اجرای کیفری عام مربوط به تعدی و تقصیرات مأموران دولتی و ... موضوع ماده ۵۷۶ قانون مجازات اسلامی با عنوان استنکاف از اجرای قوانین مملکتی بر علیه قابل اعمال می‌باشد. به نظر می‌رسد نظر به اینکه دادگستری اداره دولتی (قوه مجریه) محسوب نمی‌شود مشمول ماده ۵۷۶ مزبور نمی‌باشد. به همین دلیل باید در اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم راجع به ضمانت مراجع قضایی عمومی اجراء مزبور تدابیری اتخاذ گردد.

#### ب) سیاست کیفری سخت‌گیرانه در قلمرو کتمان و اختفای فعالیت و درآمد مشمول مالیات

منظور از سیاست کیفری مالیاتی در این مبحث، حقوق کیفری مالیاتی یا حقوق جزای مالیاتی بوده و آن عبارت است از: مجموعه قواعد و مقرراتی که به بحث و بررسی پیرامون کتمان و اختفای فعالیت و درآمد مشمول مالیات، از این حیث که مخل نظم

اقتصادی و نظام مالیاتی می‌باشند و مرتکبین جرائم اعم از مباشرین، معاونین و مجازات و اقدامات تأمینی و تربیتی در جهت حمایت کیفری از نظام حقوق مالیاتی بوده که به شرح آتی به آن می‌پردازیم.

**(۱) جرم مالیاتی در قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱**

جدیدترین، وسیع‌ترین و بی‌سابقه‌ترین جرم‌انگاری و حمایت کیفری از نظام مالیاتی ایران مربوط به مصوبه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ می‌باشد. در این اصلاحیه، قانون‌گذار، برابر رویه قانون‌گذاری بدون آنکه جرم مالیاتی را تعریف نماید در ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم (الحاقی) مصادیق جرم مالیاتی را در شش عنوان کلی احصاء و علاوه بر ارجاع مجازات مرتکب یا مرتکبان اصلی جرم، به مجازات درجه شش موضوع ماده ۱۹ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۹۲/۲/۱ (حبس، شلاق، جزای نقدی، محرومیت از حقوق اجتماعی اشخاص حقیقی و محرومیت شغلی یا اجتماعی و افزایش سرمایه برای اشخاص عمومی) در ماده ۲۷۵ با تعیین مجازات مستقل و جداگانه برای اشخاص حقوقی، مجازات تأمینی و تربیتی، ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی، ممنوعیت از اصدار برخی اسناد تجاری را پیش‌بینی نموده است و در ماده ۲۷۶ مجازات معاونین ارتکاب جرم مالیاتی اعم از حسابداران، حسابرسان، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری (اشخاص خاص حقیقی) مؤسسات حسابرسی (اشخاص حقوقی) را حداقل مجازات جرم مالیاتی اصلی و مجازات سایر معاونین جرم مالیاتی را به قانون مجازات اسلامی ارجاع داده است. در مقایسه سیاست جنایی مالیاتی تقنینی (سیاست کیفری مالیاتی) قانون‌گذار در سال ۱۳۹۴ با سیاست جنایی تقنینی مالیاتی گذشته، می‌توان تحولات و تغییرات اساسی به شرح ذیل را نامبرد.

**(۲) مصادیق رفتار مجرمانه مالیاتی ماده ۲۷۴ (الحاقی، مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱)**

در ماده ۲۷۴ مزبور اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن در کنار دیگر مصادیق هفتگانه جرم مالیاتی محسوب و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات درجه شش محکوم می‌گردند.

### ۳) مجازات جرم اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن

برابر ماده ۲۷۴ مرتکب یا مرتکبان هر یک از جرائم مالیاتی مزبور در ماده ۲۷۴ حسب مورد به مجازات درجه شش محکوم می‌شوند. با توجه به اینکه مجازات اشخاص حقوقی در ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم مجازات پیش‌بینی شده است منظور از مرتکب یا مرتکبان مندرج در ماده ۲۷۴ مجازات مرتکبین اشخاص حقیقی می‌باشد.

#### ۳-۱- مجازات اشخاص حقیقی

با توجه به ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم ناظر به تعیین مجازات و اشخاص حقوقی که مرتکب جرائم مالیاتی می‌گردند مجازات مقرر در ماده ۲۷۴ قانون مزبور مربوط به مرتکبین اشخاص حقیقی می‌باشد. برابر ماده ۲۷۴ مزبور مرتکب یا مرتکبان مصادیق جرائم مالیاتی ذکر شده، حسب مورد، به مجازات درجه شش موضوع ماده قانون مجازات اسلامی به شرح ذیل محکوم می‌گردند

° حبس بیش از شش ماه تا دو سال  
 ° جزای نقدی بیش از بیست میلیون (۲۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال تا هشتاد میلیون (۸۰.۰۰۰.۰۰۰) ریال

° شلاق از سی و یک تا هفتاد و چهار ضربه و تا نود و نه ضربه در جرائم منافی عفت

° محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از ششم ماه تا پنج سال

° انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها

برابر تبصره ۱ ماده ۲۷۴ ذکر شده، اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۰۷/۰۸/۱۳۹۰ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست.

#### ۳-۲- مجازات اشخاص حقوقی

در حقوق کیفری عمومی، مجازات اشخاص حقوقی با توجه به تردید در قابلیت انتساب رفتار مجرمانه به آن‌ها اختلاف است. برابر ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم (الحاقی، مصوب ۳۱/۴/۱۳۹۴) چنانچه مرتکب هر یک از جرائم مالیاتی شخص حقوقی باشد، برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات، ممنوعیت از یک یا چند

فعالیت شغلی و ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری محکوم می‌شود. مجازات درج شش در مورد اشخاص حقوقی عبارت‌اند از: ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال، ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال و ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال. نظر به اینکه مجازات اشخاص حقوقی مرتکب هر یک از جرائم مالیاتی در قانون مالیات‌ها (قانون لاحق) صراحتاً مشخص گردید بنابراین مجازات مقرر اشخاص حقوقی در مجازات درجه شش برای اشخاص حقوقی که مرتکب یکی از جرائم مالیاتی گردند قابل اعمال نمی‌باشد.

### ۳-۳- مجازات معاونت در جرائم مالیاتی

چنانچه هر یک از حسابداران، حساب‌رسان و همچنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری در ارتکاب جرم مالیاتی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت گرفته را گزارش نکنند به حداقل مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند. مجازات معاونت سایر اشخاص طبق قانون مجازات اسلامی تعیین می‌شود. در این ماده قانونی عدم گزارش تخلفات مالیاتی را بدون اینکه صراحتاً معاونت یا جرم مستقل بداند مشمول مجازات معاونت در جرم اصلی مالیاتی دانسته است. در این مورد با توجه به مجازات مقرر در قانون مجازات اسلامی و آیین دادرسی کیفری مجازات عدم گزارش جرائم نسبت به مقامات رسمی تغییر و تنوع مجازات بیشتر شده است. برابر ماده ۷۲ قانون آیین دادرسی کیفری (مصوب ۱۳۹۲/۱۲/۴) هرگاه مقامات و اشخاص رسمی از وقوع یکی از جرائم غیرقابل گذشت در حوزه کاری خود مطلع شوند، مکلفند موضوع را فوری به دادستان اطلاع دهند. برابر ماده ۵۷۶ قانون مجازات اسلامی عنوان استتکاف از اجرای قوانین مملکتی از جمله الزام قانونی گزارش ارتکاب جرم به دادستان جرم و مشمول مجازات انفصال از خدمت یک تا پنج سال می‌باشد. با توجه به مراتب مزبور شاهد تشدید مجازات و تنوع تدابیر کیفری نسبت به مقامات رسمی مانند مأمورین مالیاتی در قانون خاص مالیاتی می‌باشیم.

### نتیجه‌گیری

بدین ترتیب می‌توان گفت سیاست جنایی ایران در قبال فرار مالیاتی و مقابله با اختفای فعالیت و کتمان درآمد مشمول مالیات، باید براساس یافته‌های علوم جنایی از جمله جرم‌شناختی، سیاست جنایی، حقوق کیفری ... با نگاه افتراقی باشد. در اتخاذ سیاست جنایی مالیاتی باید از تمام جنبه‌ها و شاخه‌های سیاست جنایی، تمام ظرفیت‌های دولتی و مردمی، پاسخ‌های غیرکیفری اعم از حقوق مدنی، حقوق تجارت، حقوق ثبت، حقوق بانکی، حقوق مالیاتی، پاسخ‌های انتظامی و نیز پاسخ غیررسمی، جامعه‌ی صنفی کمک گرفت. ضروریست بر اساس آموزه‌های جرم‌شناسی و فلسفه حقوق جزایی، از حقوق کیفری و واکنش‌های خشن، کوبنده و حذف‌کننده به‌عنوان آخرین حربه و غیرقابل اجتناب توسل جست. از تجربیات سیاست جنایی در قلمرو دیگر جرائم غیرمالیاتی، از تدابیر پیشگیرانه کنشی، جهت تورم‌زدایی از جمعیت کیفری، تراکم‌زدایی از کار مراجع قضایی و جرم‌زدایی از سیاهه جرائم و عناوین مجرمانه باید استفاده کرد. آیا بهتر نیست اتخاذ سیاست جنایی تقنینی ناظر به جرم‌زدایی، جرم‌انگاری و توسعه دامنه حقوق کیفری بعد از امتحان و اعمال تمامی تدابیر غیرکیفری و پس از پاسخ‌گو، بازدارنده نبودن و یأس از آن‌ها صورت گیرد. موضوع دیگر اینکه در سیاست جنایی تقنینی اعم از پاسخ‌های کیفری و غیرکیفری به‌نوعی تعارض، تشتت و عدم هماهنگی به لحاظ تشدید یا تعدیل واکنش‌ها مواجه می‌باشیم. نکته دیگر اینکه در سیاست جنایی مالیاتی جدید بیشترین اهتمام به طرف اقدامات واکنشی و آن‌هم به طرف اقدامات خشن و اعمال انواع کیفر بوده به‌طوری‌که دامنه قلمرو کیفری و مصادیق و عناوین جرائم مالیاتی به‌صورت بی‌سابقه توسعه یافته و حتی برای اشخاص حقوقی مسئولیت کیفری قائل و آن‌ها قابل تعقیب و مجازات می‌باشند. در ارتباط با تدابیر کنشی، تشویقی و پیشگیرانه تقریباً تدابیر جدیدی پیش‌بینی شده و در بعضی از موارد مانند حذف پاسخ مالیاتی (تعیین مالیات به‌صورت علی‌الرأس) شاهد کم‌رنگ شدن تدابیری غیرکیفری می‌باشیم.

## منابع

۱. اردبیلی، محمدعلی، حقوق جزای عمومی (۱۳۹۴). انتشارات بنیاد حقوقی میزان، تهران، ج ۱
۲. حسینی، سید محمد (۱۳۸۳). سیاست جنایی در اسلام و جمهوری اسلامی ایران، انتشارات سمت، چاپ اول دهخدا، علی‌اکبر، لغت‌نامه دهخدا، ۱۳۷۷ جلد ۹: ۱۳۸۶۵، مؤسسه انتشارات و چاپ دانشگاه تهران، چاپ دوم
۳. رستمی، ولی و کتابی رودی، احمد (۱۳۹۱). بررسی تطبیقی ضمانت‌های اجرایی مالیات‌ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان، پژوهشنامه مالیات، شماره چهاردهم
۴. عمید، حسن، فرهنگ فارسی (۱۳۷۵). واژه ۴۷۱
۵. گلدوزیان، ایرج، بایسته‌های حقوق جزای عمومی (۱۳۷۷). نشر میزان، چاپ اول
۶. مهدوی‌پور، اعظم، سیاست کیفری افتراقی در قلمرو بزهکاری اقتصادی، ۱۳۹۵، نشر میزان، چاپ دوم
۷. مهدوی، غلامرضا، تشخیص مجازات و تفکیک آن از مجازات قضایی نشریه الکترونیکی حقوق، شماره ۲۶، <http://magazine.shme.ir/>
۸. میری دلماس مارتی (۱۳۹۶). نظام‌های بزرگ سیاست جنایی، ترجمه، نجفی ابرندآبادی، علی حسین، نشر، نشر بنیاد میزان، چاپ سوم، تهران
۹. میری دلماس مارتی (۱۳۷۶). از حقوق جزا تا سیاست جنایی، ترجمه نجفی ابرندآبادی، نامه مفید، شماره یازدهم
۱۰. میرخلیلی، سیدمحمود، جزوه درس جرم‌شناسی، مقطع کارشناسی ارشد، سال تحصیلی ۹-۱۳۸۸، دانشگاه تهران ° پردیس قم
۱۱. نجفی ابرندآبادی، علی حسین، سیاست جنایی (۱۳۷۹). گزیده مقالات آموزشی، انتشارات روزنامه رسمی
۱۲. نوربها، رضا (۱۳۷۹). زمینه حقوق جزای عمومی، نشر دادآفرین، تهران، چاپ سوم

۱۳. نجفی ابرندآبادی، علی حسین (۱۳۷۹). درآمدی ب جنبه‌های مختلف سیاست جنایی ناظر به مواد مخدر، مجموعه مقالات و سخنرانی‌ها، انتشارات روزنامه رسمی، جلد اول
۱۴. وروایی، اکبر و حسین نتاج، علی (۱۳۹۵). بررسی سیاست جنایی تقنینی در مدیریت نظام مالیاتی ایران، اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۹۴/۴/۳۱، چکیده مقالات دهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران

## سیاست کیفری امنیت مدار مالیاتی ایران در قبال سوءاستفاده از کارت بازرگانی

اکبر وروایی

استاد تمام دانشگاه علوم انتظامی، dr.akbarvarvaei@yahoo.com

علی حسین نتایج<sup>۱</sup>

دانشجوی دکتری حقوق جزا و جرم‌شناسی دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمانشاه، ahnataj@gmail.com

### چکیده

قانون‌گذار در راستای سیاست جنایی تقنینی ناظر به شفافیت و دسترسی به فعالیت‌های اقتصادی و درآمد حاصل از آن، موضوع صدور کارت بازرگانی توسط سازمان امور مالیاتی کشور را پیش‌بینی و اشخاص حقیقی و حقوقی را مکلف به اخذ کارت بازرگانی و درج شماره اقتصادی در صورت‌حساب‌ها و اسناد مربوط به معاملات نموده است. با گذشت زمان از مصالح تأسیس کارت‌های بازرگانی که حمایت از نظام مالیاتی بود تبدیل به مفسده و ابزاری جهت سوءاستفاده اشخاص بر علیه مصالح نظام مالیاتی گردید. علی‌رغم وجود تمهیدات قانونی جهت مقابله با سوءاستفاده‌کنندگان در سیاست جنایی تقنینی مالیاتی سابق، به علت جامع و بازدارنده نبودن پاسخ‌های حقوق مالیاتی و مدنی سابق، قانون‌گذار در راستای تحول در سیاست جنایی مالیاتی اقدام به جرم‌انگاری موسع و مطلق در قبال اشخاصی که با سوءاستفاده و دور زدن قانون درصد اجتناب از پرداخت مالیات می‌باشند نموده است. با توجه به اینکه در سیاست کیفری مزبور، بیشتر جانب منفعت عمومی جامعه را در مقایسه با منفعت فرد یا افراد گرفته و با چشم‌پوشی و کم‌رنگ بودن اصول حقوقی عدالت محور، متمایل و متصف به سیاست کیفری امنیت مدار می‌باشد. در سیاست جنایی تقنینی مالیاتی ایران استفاده از کارت بازرگانی دیگر اشخاص جرم‌انگاری گردید که منصرف به استفاده‌کنندگان از کارت‌های بازرگانی بوده و در مورد مسئولیت کیفری صاحبان کارت بازرگانی که عمداً در قبال اخذ وجه کارت‌های اقتصادی خود را در اختیار دیگران قرار می‌دهند جرم‌انگاری صریح ن شده است.

**کلیدواژه‌ها:** سیاست کیفری، سیاست امنیت‌مدار، سیاست جنایی، جرم‌انگاری،

حقوق کیفری مالیاتی

**مقدمه**

در مهر و موم‌های اخیر نظام مالیاتی کشور با فرار مالیاتی از طریق سوءاستفاده از کارت‌های بازرگانی مواجه می‌باشد اطلاعات و آمار ذیل ضرورت موضوع مقاله را کاملاً تبیین می‌نماید. بر اساس اطلاعات منتشره و مستندات و مستندات به‌دست‌آمده در مهر و موم‌های اخیر هزاران میلیارد تومان واردات تنها به نام چند کارت بازرگانی اجاره‌ای و با کارت بازرگانی یکبار مصرف هزاران اظهارنامه در گمرک ثبت و میلیون‌ها دلار کالا به کشور وارد است. همچنین ۲۴ شرکت بازرگانی با سرمایه جمعاً ۶۳ میلیون تومان در طول چند ماه بالغ بر دو هزار و ۵۶۹ میلیارد و ۶۰۰ میلیون تومان انواع کالای خارجی با استفاده از کارت بازرگانی افراد ناآگاه وارد کشور کرده‌اند که مالیات‌های مربوطه بدون وصول مانده‌اند. این تعداد شرکت صوری و کارت‌های حقیقی شناسایی شده تنها بخشی از آنچه در فرایند تجارت خارجی رخ داد می‌باشند. آن‌ها با دور زدن قوانین و ضعف سیاست جنایی اعم از تقنینی و اجرایی توانسته‌اند فرار مالیاتی و حقوق بیت‌المال را تزییع کنند. پس از اتخاذ سیاست جنایی اجرایی در قبال کارت‌های یکبار مصرف اشخاص حقیقی، شاهد انتقال سوءاستفاده‌های مزبور و ارتکاب جرم از اشخاص حقیقی به سمت اشخاص حقوقی از طریق ثبت شرکت‌های یکبار مصرف حقوقی و دریافت کارت‌های بازرگانی برای اشخاص حقوقی هستیم. در این شیوه، ذی‌نفعان و گردانندگان اصلی با تغییر روش، نسبت به ثبت و تأسیس شرکت‌های بازرگانی حقوقی صوری و کاغذی در اداره ثبت شرکت‌ها و مؤسسات غیرتجاری جهت فعالیت در زمینه تجارت خارجی اقدام و بر همین اساس کارت بازرگانی به نام همان اشخاص کم‌درآمد و ضعیف جامعه و با مدیریت عاملی همان افراد دریافت می‌کنند تا از این طریق اظهارنامه گمرکی این بار به شکل حقوقی ارائه و با معرفی یک شخص عادی به‌عنوان کارمند ترخیص‌کننده به نمایندگی از شرکت صوری، تشریفات را انجام دهند. اغفال افراد به‌عنوان مدیرعامل یک شرکت بی‌نام و نشان و صوری شاید در ظاهر لذت‌بخش و کاری شیک باشد، اما به دلیل نداشتن اطلاع کافی میلیاردها تومان بدهی مالیاتی بر دوش آن‌ها گذاشته و اداره مالیاتی نیز قادر به وصول مالیات نمی‌باشد. در حقیقت افراد پشت‌پرده و عاملان اصلی واردات که اثری از خود به‌جای نگذاشته‌اند، برندگان اصلی

وضعیت ناشی از خلأ و نابسامانی سیاست جنایی تقنینی مربوط به کارت‌های بازرگانی می‌باشند. در این مقاله به بررسی سیاست جنایی تقنینی به صورت عام و سیاست کیفری مالیاتی به طور خاص در قبال سوءاستفاده از کارت بازرگانی و مقابله با مجرمین یقه سفید می‌پردازیم.

## الف) مفاهیم و واژه‌ها

### ۱- اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی

عدم تمکین مالیاتی اعم از اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی می‌باشد. فرار مالیاتی مربوط به عدم تمکین مالیاتی از طریق نقض قوانین و مقررات می‌باشد اما اجتناب مالیاتی مربوط به عدم تمکین با دور زدن قانون و استفاده از ترفندهای قانونی می‌باشد. (صالحی، مهدی، پرویزی فرد، سعید، استوار، مستوره، ۳، ص ۱۸۸) حقوق کیفری مربوط به واکنش کیفری و عناوین جنایی جرم، مجرم و مجازات بوده و نظر به اینکه در اجتناب مالیاتی عنصر قانونی تحقق جرم (نقض قوانین و مقررات) وجود ندارد بنابراین اجتناب از پرداخت مالیات از قلمرو واکنشی سیاست کیفری و نیز حقوق کیفری خارج می‌باشد.

### ۲- جرم و جرم‌انگاری مالیاتی

برابر فلسفه کیفری و مبانی جرم‌انگاری در حقوق عرفی، جرم مربوط به رفتاری است که ارزش‌های یک جامعه را نقض می‌کند. (ورویسی، اکبر و حسین نتاج، علی، ۱۳۹۵ ص ۵۹) جرائم با نگاه به ارزش‌های نقض شده به جرائم طبیعی و قراردادی تقسیم می‌شود. جرائم طبیعی مربوط به نقض ارزش‌ها و احساسات اولیه مانند قتل می‌باشد و جرائم مصنوعی و قراردادی برخلاف جرائم طبیعی، مربوط به ارزش‌های متغیر بوده و به صورت ثابت مربوط به عموم افراد، ملت‌ها و گروه‌های اجتماعی در همه زمان‌ها نمی‌باشد؛ مانند جرائم مالیاتی (استفاده از کارت بازرگانی دیگران) که در گذشته جرم نبوده و از سال ۱۳۹۴ جرم‌انگاری شده است. (نجفی آبرندآبادی، علی حسین و هاشم بیگی، حمید، ۱۳۹۳، ص ۸۰). جرم‌انگاری و برچسب کیفری مالیاتی مربوط به رفتارها،

انحرافات و تخلفاتی است که مخالف مصالح نظام مالیاتی بوده و در فرآیند سیاست جنایی تقنینی، قبلاً پاسخ‌های غیر کیفی مانند پاسخ مالیاتی (مطالبه مالیات از استفاده کنند و صاحب واقعی درآمد) و یا پاسخ اداری (عدم تمدید یا عدم صدور کارت بازرگانی) در راستای سیاست جنایی مشارکتی اعمال می‌گردید؛ اما به علت پاسخگو و بازدارنده نبودن تدابیر قبلی بر اساس آموزه‌های جرم‌شناسی و سیاست جنایی و به موجب قوانین کیفی، مشمول واکنش‌های کوبنده و مجازات کیفی گردید. (پیشین ص ۹۰)

### ۳ - سیاست جنایی

مفهوم اولیه سیاست جنایی به معنای مقابله با جرائم از طریق واکنش‌های کوبنده و خشن بود؛ اما امروزه واژه سیاست جنایی از جنبه نظری به‌عنوان یک‌رشته علمی از علوم جنایی و از جنبه عملی به‌عنوان یک فن و هنر و اتخاذ بهترین شیوه جهت مدیریت و مقابله با بزهکاری اطلاق می‌شود. جدیدترین تعریف سیاست جنایی مربوط به حقوقدان فرانسوی، خانم دلماس مارتی می‌باشد که بر اساس آن، سیاست جنایی افتراقی در قلمرو جرائم مالیاتی، مطالعه حقوقی شیوه‌های مختلف کنترل جرائم مالیاتی را مدنظر قرار می‌دهد و شامل ضمانت اجرای کیفری و نیز تدابیر غیر کیفری در سیاست جنایی مالیاتی می‌باشد. (میری دلماس مارتی، ترجمه نجفی ابرند آبادی، ۱۳۷۶، ص ۸۱) پاسخ‌های غیر کیفی عبارت‌اند از: پاسخ‌های حقوق اداری، حقوق مدنی، حقوق تجارت، حقوق ثبتی، حقوق بانکی و نیز حقوق مالیاتی... (پاسخ‌های رسمی) بوده و پاسخ‌های جامعوی (نجفی ابرندآبادی، علی حسین، سیاست جنایی، گزیده مقالات آموزشی، انتشارات روزنامه رسمی، ۱۳۷۹ ص ۲۱۳) و غیررسمی ناظر به سیاست جنایی مشارکتی نهادهای غیردولتی اعم از نهادهای عمومی مانند مجامع امور صنفی و نهادهای خصوصی مانند مذمت و سرزنش‌های محافل خصوصی (خانواده، بستگان و...) می‌باشد. افتراقی بودن سیاست جنایی مالیاتی به معنای اختصاصی، ویژه و متناسب بودن تدابیر و پاسخ‌ها با موضوع مالیاتی، نوع پدیده مجرمانه، مرتکب و قربانی جرائم مالیاتی... می‌باشد. ظهور اشکال جدید بزهکاری و جرائم فنی، سیاست جنایی

افتراقی و نوین را می‌طلبند که سیاست کیفری افتراقی مالیاتی به‌عنوان یکی از شاخه‌های سیاست جنایی افتراقی مالیاتی می‌باشد.

#### ۴- سیاست کیفری امنیت مدار در قلمرو انحرافات مالیاتی

سیاست کیفری امنیت مدار بر اساس تفکر شکست سیاست کیفری عدالت محور و بازدارنده نبودن آن در قبال جرائم به وجود آمد. این تفکر یکی از عوامل افزایش سیر صعودی جرائم، ظهور جرائم جدید و سازمان‌یافته در سطح گسترده را سیاست جنایی تربیت محور می‌داند. در سیاست کیفری مالیاتی امنیت مدار تمایل قانون‌گذار مالیاتی به اتخاذ واکنش‌های رسمی و کیفری به جای واکنش‌های غیرکیفری اعم از جامعه‌ی و مشارکتی را می‌توان به شرح ذیل مشاهده کرد.

#### ۴-۱- پاسخ‌های رسمی و کیفری

سیاست جنایی مجموعه اصول و قواعدی است که هیئت اجتماع بر مبنای آن پاسخ‌دهی به پدیده مجرمانه را سامان می‌بخشد (دلماز مارتی، مری، ۱۳۹۳، ترجمه نجفی آبرندآبادی) منظور از پدیده مجرمانه مالیاتی فاصله گرفتن از هنجارهای مالیاتی به سوی انحرافات و ناهنجاری‌های مالیاتی می‌باشد. پاسخ‌های سیاست جنایی مالیاتی اعم از پاسخ‌های کیفری (رسمی) مانند جرم‌انگاری از فرار مالیاتی و غیر کیفری و جامعه‌ی (غیررسمی) مانند واکنش‌های مشارکتی، نگاه متفاوت جامعه و اعتراضات و واکنش‌های محلی مانند امر به معروف و نهی از منکر می‌باشد. اگر واکنش‌ها در قبال ناهنجاری‌ها به سمت واکنش‌های کیفری و تصویب قوانین جرم‌زا و برجسب مجرمانه باشد می‌توان گفت جهت حرکت سیاست جنایی تقنینی به طرف امنیتی شدن می‌باشد. برابر ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم سابق (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) موضوع صدور کارت اقتصادی و اختصاص شماره اقتصادی توسط سازمان امور مالیاتی مطرح گردید. برابر ماده قانونی مزبور، اشخاص حقیقی و حقوقی موظف به اخذ کارت اقتصادی و درج شماره اقتصادی طرفین معاملات در صورت حساب‌های صادره شدند. در تبصره یک ماده ۱۶۹ مکرر مزبور، برای استفاده‌کنندگان از شماره اقتصادی دیگران نسبت به درآمد و همچنین جرائم موضوع ماده ۱۶۹ مزبور با اشخاصی که شماره اقتصادی آنان

مورد استفاده قرار گرفته است مسئولیت تضامنی پیش‌بینی شده بود؛ اما برابر بند ۷ ماده ۲۷۴ (الحاقی، مصوب ۳۱/۴/۱۳۹۴) استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به‌منظور فرار مالیاتی جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات درجه شش محکوم می‌گردند. در خصوص سیاست جنایی مالیاتی در قبال استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر با توجه به جرم‌انگاری و قابل مجازات بودن آن در قانون مالیات‌های مستقیم الحاقی ۳۱/۴/۱۳۹۴ می‌توان گفت سیاست جنایی امنیت مدار و سخت‌گیرانه می‌باشد این موضوع در مقایسه با سیاست جنایی تقنینی سابق (سال ۱۳۸۰) که پاسخ غیرکیفری به‌صورت مسئولیت تضامنی یا پاسخ حقوق مدنی اتخاذ شده بود مؤید یکی از جلوه‌های امنیت مدار بودن حقوق کیفری و سیاست جنایی جدید مالیاتی در قبال سوءاستفاده از کارت‌های بازرگانی می‌باشد. (نیک‌خو، محمد، ۱۳۹۰، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه گیلان).

#### ۲-۴- فقدان تدابیر پیشگیرانه

یکی از نشانه‌های سیاست جنایی امنیتی مدار محوریت تدابیر واکنشی در قبال جرائم است. به‌عبارت‌دیگر سیاست جنایی امنیت مدار فاقد تدابیر پیشگیرانه و استفاده از آموزه‌های جرم‌شناسی پیشگیرانه وضعی و اجتماعی است. در بررسی سیاست جنایی تقنینی مالیاتی در قبال استفاده از کارت بازرگانی اشخاص این موضوع محسوس است. قانون‌گذار در مقابله با پدیده شوم فرار مالیاتی با استفاده از کارت بازرگانی اشخاص ثالث صرفاً پاسخ حقوق کیفری اکتفا نموده و هیچ‌گونه تدابیر پیشگیرانه وضعی و موانع فنی و تقنینی جدیدی را جهت پیشگیری از تحقق و تکوین جرم مزبور ارائه ننموده است. در صورتی که برابر آموزه‌های جرم‌شناسی پیشگیرانه وضعی باید تدابیری جهت بالا بردن ریسک ارتکاب جرم مانند بالا بردن کشف جرم در اثر مکانیزم‌های فنی و اجرایی اتخاذ نمود.

#### ۴-۳- جرم‌انگاری افراطی و حداکثری

استفاده از حقوق کیفری در جهت حمایت از نظام مالیاتی و جرم‌انگاری از ناهنجاری‌های مالیاتی که قبلاً با پاسخ‌های غیر کیفری مقابله می‌شد مطابق آموزه‌های علوم جنایی از جمله آموزه‌های جرم‌شناختی باید هماهنگ با احساسات و ظرفیت فکری و فرهنگ عمومی جامعه باشد. دخالت دادن حقوق کیفری در قلمرو ناهنجاری‌های مالیاتی مؤدیان باید با رعایت اصل حداقلی بودن دخالت حقوق کیفری باشد. (غلامی، حسین، ۱۳۹۳، ص ۱۶) و برای دستیابی به امنیت اقتصادی و مالیاتی باید از ابزارهای گوناگون کیفری و غیر کیفری به صورت متعادل و متناسب استفاده کرد. در خصوص جرم‌انگاری استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر، ضمانت اجرای غیر کیفری (مسئولیت تضامنی استفاده‌کننده) مقرر در قانون سابق، در گذشته اعمال نمی‌گردید تا موضوع پاسخگو نبودن و عدم کفایت تدابیر قبلی و در نتیجه ضرورت جرم‌انگاری جدید کشف گردد. به عبارت دیگر اگر در قبال استفاده‌کنندگان از کارت بازرگانی اشخاص دیگر، پاسخ مالیاتی ناظر به مسئولیت تضامنی استفاده‌کنندگان موضوع تبصره یک ماده ۱۶۹ مکرر سابق اعمال می‌شد می‌توانستیم ضرورت تشدید سیاست جنایی ناظر به اتخاذ سیاست کیفری را توجیه نماییم. لذا به نظر می‌رسد در خصوص جرم‌انگاری استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر قانون‌گذار دچار جرم‌انگاری، سیاست کیفری امنیت مدار و بازگشت به تئوری‌های کیفر گرای و اعمال تام مجازات سرسختانه باهدف تأمین امنیت اقتصادی و مالیاتی می‌باشد. (قناد، فاطمه و اکبری، مسعود، ۱۳۹۶). با توجه مراتب مزبور در سیاست جنایی تقنینی مالیاتی سال ۱۳۹۴ ایران مرتکبین تخلفات مالیاتی دشمن فرض شده و پاسخ‌های کیفری و سرکوبگر به‌عنوان محور تأمین امنیت اقتصادی و مالیاتی اتخاذ گردید. سرسختی سیاست جنایی تقنینی مزبور باعث به حاشیه رفتن پاسخ‌های غیر کیفری اعم از پاسخ‌های مشارکتی و پیشگیرانه گردید. در سیاست جنایی تقنینی مالیاتی مزبور تمایل به واکنش‌های حذف‌کننده و کوبنده و در نتیجه کم‌رنگ شدن اصلاح شخصیت مرتکبان و بازگشت آن‌ها به فعالیت‌های اقتصادی می‌باشد. (قناد، فاطمه و اکبری، مسعود، پیشین ص ۴۲).

## ب) سابقه سیاست جنایی تقنینی در قبال استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر

### ۱ - قانون مالیات‌های مستقیم قبل از ۱۳۹۴/۴/۳۱

موضوع صدور کارت بازرگانی و استفاده از آن برای شفافیت و دسترسی آسان مأموران مالیاتی به میزان فعالیت‌های اقتصادی و درآمد حاصل از آن در سیاست جنایی تقنینی مالیاتی سابق پیش‌بینی شده بود. ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مقرر می‌داشت "به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می‌شود برای اشخاص حقیقی و حقوقی کارت اقتصادی شامل شماره اقتصادی صادر کند اشخاص حقیقی و حقوقی که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به اخذ کارت می‌شوند مکلف‌اند بر اساس دستورالعملی که توسط سازمان مزبور تهیه و اعلام می‌شود برای انجام دادن معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی مربوط را در صورت حساب‌ها و فرم‌ها و اوراق مربوط درج نموده و فهرست معاملات خود را به سازمان امور مالیاتی تسلیم کنند. صاحبان کارت‌های بازرگانی ممکن است کارت‌های خود را در اختیار اشخاص دیگر قرار داده و بر اساس مبانی حقوقی و یکی از طریق قانونی مانند انتقال حق بهره‌برداری، عقد وکالت و یا واگذاری حقوق و امتیازات ناشی از کارت بازرگانی را به اشخاص ثالث واگذار نمایند. در این مورد قانون‌گذار سابق برای مقابله با سوءاستفاده و یا فرار احتمالی از پرداخت مالیات تدبیر و پاسخ به‌صورت مسئولیت تضامنی (پاسخ حقوق مدنی) را پیش‌بینی نموده بود. برابر تبصره ۱ ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم سابق "استفاده‌کنندگان از شماره اقتصادی دیگران نسبت به مالیات بر درآمد و همچنین جرائم موضوع این ماده با اشخاصی که شماره اقتصادی آن‌ها مورد استفاده قرار گرفته است مسئولیت تضامنی خواهند داشت."

برابر ماده ۱۸۶ قانون مزبور "صدور یا تجدید یا تمدید کارت بازرگانی و پروانه کسب یا کار اشخاص حقیقی یا حقوقی از طرف مراجع صلاحیت‌دار منوط به ارائه گواهی از اداره امور مالیاتی ذی‌ربط مبنی بر پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده می‌باشد و در صورت عدم رعایت این حکم مسئولان امر نسبت به پرداخت مالیات‌های مزبور با مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند داشت." در ماده قانونی مزبور نیز

مسئولیت تضامنی ناظر به پاسخ حقوق مدنی در قبال استفاده از کارت بازرگانی را پیش‌بینی نموده است.

ماده ۲۰۰ مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۶۶) مقرر می‌دارد در هر مورد که به موجب مقررات این قانون تکلیف یا وظیفه‌ای برای دفاتر اسناد رسمی مقرر گردیده است در صورت تخلف علاوه بر مسئولیت تضامنی سردفتر با مؤدی در پرداخت مالیات و یا مالیات‌های متعلق مربوط مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) آن نیز خواهد بود و در مورد تکرار به مجازات مقرر در تبصره ۲ ماده ۱۹۹ این قانون نیز با رعایت مقررات مربوط محکوم خواهد شد. اگرچه ماده ۱۸۶ ناظر به تمدید کارت بازرگانی می‌باشد اما تکلیف قانونی و ضمانت اجرای کیفری و پاسخ حقوق مدنی مقرر در ماده ۲۰۰ ذکر شده جهت مقابله با افرادی که با وجود سابقه سوءاستفاده از کارت بازرگانی درصدد استمرار آن می‌باشند بازدارنده خواهد بود.

## ۲- قانون مقررات صادرات و واردات ایران ناظر به پاسخ‌های حقوق بازرگانی و اداری

ماده ۳ قانون مقررات صادرات و واردات ایران (مصوب ۱۳۷۲/۷/۴) مقرر می‌دارد "مبادرت به امر صادرات و واردات کالا به صورت تجاری مستلزم داشتن کارت بازرگانی است که توسط اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران صادر و به تأیید وزارت بازرگانی می‌رسد." برابر تبصره ۱ ماده قانونی مزبور، نحوه صدور، تمدید و ابطال کارت بازرگانی مطابق آیین‌نامه اجرایی خواهد بود که به تصویب هیئت وزیران می‌رسد و در خصوص نحوه صدور کارت بازرگانی آیین‌نامه اجرایی مقرر می‌دارد، کارت بازرگانی توسط شعب اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران در تهران یا شهرستان‌ها به نام متقاضیانی که واجد شرایط مقرر باشند صادر می‌گردد که در صورت تأیید توسط وزارت بازرگانی معتبر خواهد بود. در این مورد قانون‌گذار باید شرایطی را جهت مقابله با سوءاستفاده از کارت‌های بازرگانی پیش‌بینی نماید.

۱-۲) برابر قانون اخیرالذکر، اشخاص حقیقی ایرانی داشتن سه سال سابقه فعالیت تجاری یا تولیدی به تأیید دو نفر از دارندگان کارت بازرگانی یا ارائه مدارک دانشگاهی یا

داشتن مجوز تولید از یکی از وزارتخانه‌های تولیدی. داشتن محل کسب متناسب با رشته فعالیت، اعم از ملکی یا استیجاری. داشتن حساب جاری در یکی از بانک‌ها و ارائه گواهی بانک مبنی بر خوش حسابی. با بررسی میدانی ادارات وصول و اجراء مالیاتی مشخص می‌گردد اگر مراجع صدور کارت‌های بازرگانی تنها به تدابیر و شرایط مزبور عمل می‌نمودند ما به مراتب با کمترین سوءاستفاده‌های از کارت‌های بازرگانی و فرارهای مالیاتی ناشی از آن‌ها مواجه بودیم.

۲-۲) برابر تبصره ۴ ذیل بند ۳ از ماده ۱۰ آیین‌نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات، دارندگان کارت بازرگانی حق واگذاری آن به غیر برای استفاده از مزایای کارت بازرگانی را ندارند. در این مورد قانون‌گذار و یا آیین‌نامه اجرایی مربوط به مقررات صادرات و واردات ضمانت اجرای مربوط به ممنوعیت واگذاری کارت بازرگانی به اشخاص ثالث را پیش‌بینی ننموده است اما می‌توان بر اساس ماده دو قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء، اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۱۳۶۴/۶/۲۸ مبنی بر اینکه، هر کس به نحوی از انحاء امتیازاتی نظیر جواز صادرات و واردات و آنچه عرفاً موافقت اصولی گفته می‌شود در معرض خرید و فروش قرار دهد و یا از آن سوءاستفاده نماید مجرم محسوب و علاوه بر رد اصل مال به مجازات سه ماه تا دو سال حبس و یا جریمه نقدی معادل دو برابر مال به‌دست‌آمده محکوم خواهد شد. در این مورد قانون‌گذار صاحبان کارت بازرگانی را مجرم دانسته و برخلاف بند ۷ از ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم در قبال مسئولیت و تعقیب کیفری استفاده‌کننده از کارت بازرگانی ساکت می‌باشد. متأسفانه قانون‌گذار بدون بررسی میزان اعمال تدابیر سابق و عدم اطمینان به پاسخگو نبودن آن‌ها اقدام به جرم‌انگاری جدید از سوءاستفاده از کارت‌های بازرگانی و توسعه قلمرو حقوق جزا و کیفری مالیاتی در سال ۱۳۹۴ نموده است.

### ۳- قانون ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد

پاسخ‌های حقوق کیفری، حقوق اداری و حقوق مدنی تدابیری است که در قانون ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد به صورت ضمنی در قبال سوءاستفاده از کارت‌های بازرگانی استنباط می‌گردد. ماده ۲۴ قانون ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد مقرر

می‌دارد " هرگونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه اسناد و مدارک غیرواقعی به دستگاه‌های مشمول این قانون که موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث و یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد، جرم محسوب می‌شود. چنانچه برای عمل ارتكابی در سایر قوانین مجازاتی تعیین شده باشد به همان مجازات محکوم می‌شود. در غیر این صورت علاوه بر لغو امتیاز، مرتکب به جزای نقدی معادل حقوق تضییع شده و نیز جبران زیان وارده با مطالبه ذی‌نفع محکوم می‌گردد. اگرچه ماده ۲۴ قانون ارتقاء سلامت اداری و مقابله با فساد مزبور در قبال استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر صریح نمی‌باشد؛ اما از آنجاکه برخلاف مندرجات کارت بازرگانی صاحب فعالیت و درآمد واقعی شخصی غیر از صاحب کارت بازرگانی می‌باشد و به عبارت دیگر ارائه کارت بازرگانی اشخاص دیگر برای فعالیت‌های اقتصادی خود به نوعی اظهار خلاف واقع و نیز ارائه اسناد و مدارک غیر مطابق با واقع بوده که موجب تضییع حقوق قانونی دولت و یا فرار از پرداخت عوارض و مالیات و در نتیجه جرم محسوب می‌شود. لذا علاوه بر جرم بودن استفاده‌کنندگان از کارت بازرگان، هر یک از کارکنان دستگاه‌ها که حسب وظیفه با موارد مذکور مواجه شوند مطابق ماده ۲۴ مکلفند موضوع را به مقام بالاتر گزارش نمایند، مقام مسئول در صورتی که گزارش را مقرون به صحت تشخیص دهد باید مراتب را به مرجع قضائی اعلام نماید و متخلفین از این تکلیف به مجازات یک تا سه سال انفسال موقت از خدمات دولتی و عمومی محکوم می‌شوند. با توجه به مراتب مزبور ما شاهد شاخه‌های متعدد سیاست جنایی اعم از واکنش کیفری (جرم‌انگاری و اعمال مجازات کیفری) پاسخ حقوق اداری (لغو امتیازات و کارت بازرگانی) و پاسخ حقوق مدنی (جبران خسارات وارده) در ماده ۲۴ ذکر شده می‌باشیم که تدابیر مزبور نیز در گذشته برای مقابله با سوءاستفاده‌کنندگان از کارت‌های بازرگانی اعمال و اجرایی ن شده است.

#### ۴- قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء و اختلاس و کلاهبرداری

برابر ماده ۲: قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء و اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۱۳۶۷/۹/۱۵ مجمع تشخیص مصلحت نظام " هرکس به نحوی از انحاء امتیازاتی را که به اشخاص خاص به جهت داشتن شرایط مخصوص تفویض می‌گردد نظیر جواز

صادرات و واردات و آنچه عرفاً موافقت اصولی گفته می‌شود در معرض خرید و فروش قرار دهد و یا از آن سوءاستفاده نماید و یا به‌طور کلی مالی یا وجهی تحصیل کند که طریق تحصیل آن فاقد مشروعیت قانونی بوده است مجرم محسوب و علاوه بر رد اصل مال به مجازات سه ماه تا دو سال حبس و یا جریمه نقدی معادل دو برابر مال به‌دست‌آمده محکوم خواهد شد." در این مورد قانون‌گذار صاحبان کارت بازرگانی را مجرم دانسته و برخلاف بند ۷ از ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم در قبال مسئولیت و تعقیب کیفری استفاده‌کنندگان از کارت بازرگانی ساکت می‌باشد و صرفاً صاحبان کارت‌های بازرگانی را مشمول مجازات کیفری دانسته است. در این قانون برخلاف قانون مالیات‌های مستقیم (الحاقی ۱۳۹۴) جمع مجازات مطرح نبوده و صراحتاً یکی از مجازات حبس و یا جریمه نقدی را برای صاحبان کارت بازرگانی پیش‌بینی نموده است.

#### ۵- قانون مالیات‌های مستقیم (الحاقی و اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱)

##### ۵-۱- سیاست کیفری مالیاتی

در بررسی سیاست کیفری امنیت‌مدار و منعکس در قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۱۳۹۴ در قبال استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر موارد ذیل قابل ذکر است.

قانون‌گذار مالیاتی در بند هفت از ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحی و الحاقی ۱۳۹۴/۴/۳۱) استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به‌منظور فرار مالیاتی را جرم‌انگاری نموده و مجازات درجه شش را برای استفاده‌کنندگان به‌عنوان مرتکب جرم پیش‌بینی نموده است؛ و برخلاف ماده دو قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء و اختلاس و کلاهبرداری مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام، برای صاحبان کارت بازرگانی که کارت‌های مزبور را در اختیار دیگران قرار می‌دهند مجازات و مسئولیت کیفری تعیین ننموده است لذا و در این مورد برای مجازات صاحبان کارت بازرگانی می‌توان به قانون تشدید مجازات مزبور استناد نمود. نکته دیگر این‌که در جرم‌انگاری و سیاست تقنینی مالیاتی استفاده از کارت بازرگانی دیگران در صورتی جرم است که جهت فرار مالیاتی باشد در صورتی که ماده دو قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء،

اختلاس و کلاهبرداری مصوب ۱۳۶۴/۶/۲۸ مقرر می‌دارد، هرکس به نحوی از انحاء امتیازاتی نظیر جواز صادرات و واردات و آنچه عرفاً موافقت اصولی گفته می‌شود در معرض خرید و فروش قرار دهد و یا از آن سوءاستفاده نماید مجرم محسوب و علاوه بر رد اصل مال به مجازات سه ماه تا دو سال حبس و یا جریمه نقدی معادل دو برابر مال به دست آمده محکوم خواهد شد. قانون‌گذار مالیاتی در بند ۷ ماده ۲۷۴ مزبور استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر "به منظور فرار مالیاتی" را قید نموده است. اگر این موضوع به عنوان انگیزه ارتکاب و استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر باشد بر اساس اصول و آموزه‌های حقوق جزای عمومی، انگیزه ارتکاب در تحقق جرم شرط نبوده و تنها می‌تواند باعث تشدید و یا تخفیف مجازات باشد. به نظر می‌رسد قید مزبور به عنوان سوءنیت و قصد خاص مرتکب باشد. از آنجاکه برابر ماده ۱۴۴ قانون مجازات اسلامی مقرر می‌دارد "در تحقق جرائم عمدی علاوه بر علم مرتکب به موضوع جرم، باید قصد او در ارتکاب رفتار مجرمانه احراز گردد. در جرائمی که وقوع آن‌ها بر اساس قانون منوط به تحقق نتیجه است، قصد نتیجه یا علم به وقوع آن نیز باید محرز شود." در بند ۷ ماده ۲۷۴ مزبور قانون‌گذار علاوه بر عزم استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر (سوءنیت عام) تحقق جرم مالیاتی مزبور را منوط به داشتن قصد مشخص و صریح فرار مالیاتی (سوءنیت خاص) نموده است. در سیاست جنایی تقنینی مالیاتی جدید برخلاف قانون تشدید مجازات مرتکبین ارتشاء اختلاس و کلاهبرداری صرف اثبات استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر کافی نبوده و قصد فرار مالیاتی مرتکب جزئی از تعریف قانونی جرم می‌باشد که افزون بر اثبات سوءنیت عام (عمد در استفاده از کارت بازرگانی دیگران) شاکی، مدعی‌العموم باید حسب قرائن و اوضاع و احوال قصد فرار مالیاتی را اثبات و احراز نمایند و به عبارت دیگر از طرف دیگر بر اساس اصول دادرسی و قوانین شکلی بار اثبات اینکه قصد مرتکب، فرار مالیاتی بوده است به عهده سازمان امور مالیاتی و مدعی‌العموم می‌باشد. (اردبیلی، محمدعلی، ص ۳۴۹).

#### ۵-۲- مجازات جرم استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر

برابر ماده ۲۷۴ مرتکب یا مرتکبان هر یک از جرائم مالیاتی مزبور در ماده ۲۷۴ از جمله استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی حسب مورد به

مجازات درجه شش محکوم می‌شوند. با توجه به اینکه مجازات اشخاص حقوقی در ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم مجازات به صورت جداگانه و خاص پیش‌بینی شده است بنابراین منظور از مرتکب یا مرتکبان مندرج در ماده ۲۷۴ مجازات مرتکبین اشخاص حقیقی می‌باشد.

### ۵-۲-۱- مجازات اشخاص حقیقی

برابر ماده ۲۷۴ مزبور مرتکب یا مرتکبان (اشخاص حقیقی) مصادیق جرائم مالیاتی ذکر شده، حسب مورد، به مجازات درجه شش موضوع ماده قانون مجازات اسلامی به شرح ذیل محکوم می‌گردند

° حبس بیش از شش ماه تا دو سال

° جزای نقدی بیش از بیست میلیون (-/۰۰۰/۰۰۰/۲۰) ریال تا هشتاد میلیون

ریال (۸۰/۰۰۰/۰۰۰)

° شلاق از سی‌ویک تا هفتاد و چهار ضربه و تا نود و نه ضربه در جرائم منافی عفت

° محرومیت از حقوق اجتماعی بیش از ششم ماه تا پنج سال

° انتشار حکم قطعی در رسانه‌ها

برابر تبصره ۱ ماده ۲۷۴ ذکر شده، اعمال این مجازات نافی اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۰۷/۰۸/۱۳۹۰ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست. در مقایسه مجازات مرتکبین اشخاص حقوقی و مجازات اشخاص حقیقی مشخص می‌گردد مجازات اشخاص حقیقی شدیدتر می‌باشد. بنابراین ممکن است اشخاص حقیقی برای در امان ماندن از تشدید مجازات با تشکیل و ثبت اشخاص حقوقی مرتکب جرم سوءاستفاده از کارت بازرگانی گردند و در نتیجه شاهد انتقال ارتکاب جرم از اشخاص حقیقی به سمت اشخاص حقوقی باشیم. موضوع انتقال ارتکاب جرم مربوط به سوءاستفاده از کارت‌های بازرگانی توسط اشخاص حقیقی به سمت اشخاص حقوقی با توجه به نظریه اعمال جمع مجازات درجه شش بر مرتکبین و اشخاص حقیقی جرائم مالیاتی از جمله سوءاستفاده از کارت‌های بازرگانی بیشتر جلوه می‌نماید.

### ۵-۲-۲- مجازات اشخاص حقوقی

در حقوق کیفری عمومی، تعقیب و مجازات کیفری اشخاص حقوقی با توجه به تردید در قابلیت انتساب رفتار مجرمانه به اشخاص حقوقی اختلاف است. این تردید در قانون مالیات‌های مستقیم رفع گردید و برابر ماده ۲۷۵ قانون مالیات‌های مستقیم (الحاقی، مصوب ۳۱/۴/۱۳۹۴) چنانچه مرتکب هر یک از جرائم مالیاتی شخص حقوقی باشد، برای مدت شش ماه تا دو سال به یکی از مجازات، ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی و ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری محکوم می‌شود. مجازات در مورد اشخاص حقوقی عبارت‌اند از: ممنوعیت از یک یا چند فعالیت شغلی یا اجتماعی برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال، ممنوعیت از دعوت عمومی برای افزایش سرمایه برای اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال و ممنوعیت از اصدار برخی از اسناد تجاری توسط اشخاص حقوقی حداکثر تا مدت پنج سال. نظر به اینکه مجازات اشخاص حقوقی مرتکب هر یک از جرائم مالیاتی در قانون مالیات‌ها (قانون لاحق) صراحتاً مشخص گردید بنابراین مجازات درجه شش موضوع ماده ۲۷۴ مزبور برای اشخاص حقوقی که مرتکب یکی از جرائم مالیاتی گردند قابل اعمال نمی‌باشد. قانون‌گذار در خصوص مجازات مرتکبین جرم مزبور علاوه بر اتخاذ مجازات تأمینی و تربیتی (محرومیت از حقوق شهروندی) برخلاف مجازات اشخاص حقیقی، جمع مجازات مختلف را مطرح ننموده است. به عبارت دیگر برای مجازات اشخاص حقیقی جمع مجازات درجه شش ممکن می‌باشد. چراکه در ماده ۲۷۵ در مورد مجازات مرتکبین اشخاص حقوقی عبارت "یکی از مجازات ... " استفاده شده در حالی که قید مزبور در مورد مرتکبین اشخاص حقیقی موضوع ماده ۲۷۴ قانون مالیات‌های مستقیم درج نشده است.

### ۵-۲-۳- مجازات معاونت در جرم استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر

برابر ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌های مستقیم (الحاق و اصلاحی ۳۱/۴/۱۳۹۴) چنانچه هر یک از حسابداران، حسابرسان و همچنین مؤسسات حسابرسی، مأموران مالیاتی و کارکنان بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری در ارتکاب جرم مالیاتی از جمله سوءاستفاده از کارت بازرگانی معاونت نمایند و یا تخلفات صورت گرفته را گزارش نکنند به حداقل

مجازات مباشر جرم محکوم می‌شوند. مجازات معاونت سایر اشخاص طبق قانون مجازات اسلامی تعیین می‌شود. در این ماده قانونی عدم گزارش تخلفات مالیاتی را بدون اینکه صراحتاً معاونت یا جرم مستقل بداند مشمول مجازات معاونت در جرم اصلی مالیاتی دانسته است. در این مورد با توجه به قانون مجازات اسلامی مجازات عدم گزارش جرائم نسبت به مقامات رسمی تغییر و تنوع مجازات بیشتر شده است. برابر ماده ۷۲ قانون آیین دادرسی کیفری (مصوب ۱۳۹۲/۱۲/۴) هرگاه مقامات و اشخاص رسمی از وقوع یکی از جرائم غیرقابل گذشت در حوزه کاری خود مطلع شوند، مکلفند موضوع را فوری به دادستان اطلاع دهند. برابر ماده ۵۷۶ قانون مجازات اسلامی عنوان استتکاف از اجرای قوانین مملکتی از جمله الزام قانونی گزارش ارتکاب جرم به دادستان جرم و مشمول مجازات انفصال از خدمت یک تا پنج سال می‌باشد. با توجه به مراتب مزبور شاهد تشدید مجازات و تنوع تدابیر کیفری نسبت به مقامات رسمی از جمله مأمورین مالیاتی می‌باشیم. نکته‌ای که در خصوص عدم گزارش جرم استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر مطرح می‌باشد چگونگی تطبیق قواعد مربوط به معاونت در جرم و موضوع تحقق عنصر معنوی و احراز سوءنیت می‌باشد؛ که مربوط به مباحث حقوق کیفری مالیاتی می‌باشد اما آنچه مسلم است آن است که عدم گزارش توسط اشخاص مزبور در ماده ۲۷۶ قانون مالیات‌ها به‌عنوان قانون خاص تعیین تکلیف گردیده و بنابراین مواد ۷۲ آیین دادرسی کیفری و ۵۷۶ قانون مجازات اسلامی در مورد اشخاص مزبور اعمال نمی‌گردد.

### نتیجه‌گیری

موضوع ضرورت اخذ و استفاده بازرگانان و تجار از کارت بازرگانی در فعالیت‌های تجاری و اقتصادی که می‌توانست گامی مهم جهت حمایت از نظام مالیاتی، شفاف‌سازی میزان فعالیت فعالین اقتصادی و درآمد حاصل از آن‌ها و در نتیجه تسهیل در شناسایی، رسیدگی و خدمات مالیاتی باشد تبدیل به ابزاری برای اختفای فعالیت و کتمان درآمد و مخفی شدن عدم شناسایی صاحبان واقعی درآمد و فرار مالیاتی آنان گردید. موضوع سوءاستفاده از کارت‌های بازرگانی مهر و موم‌هاست که باعث تخدیش سلامت نظام

اقتصادی و عدالت مالیاتی بوده است. این معضل بر اثر فرافکنی‌های وزارتخانه‌های بازرگانی، صنایع و معادن و وزارت امور اقتصادی و دارایی، گمرک و سازمان امور مالیاتی و متهم کردن هریک از مراجع مزبور و نسبت دادن تقصیر به دیگری تشدید شده است. در سال ۱۳۹۴ قانون‌گذار در راستای تحول در سیاست جنایی تقنینی مالیاتی (مقابله با فرار مالیاتی موضوع سوءاستفاده از کارت بازرگانی به‌منظور فرار مالیاتی را مدنظر قرار داده و با توسعه قلمرو حقوق کیفری در قبال فرار مالیاتی و جرم‌انگاری از سوءاستفاده از کارت بازرگانی اشخاص ثالث، اقدام به حمایت کیفری از نظام مالیاتی نموده است؛ اما از آنجاکه قانون‌گذار از تمام ظرفیت‌ها و آموزه‌های سیاست جنایی غیر کیفری، پیشگیرانه استفاده ننموده و در واکنش کیفری نیز صرفاً متمایل به اتخاذ مجازات بدنی، سلب آزادی و جزای نقدی بوده و از اقدامات تأمینی و تربیتی، محرومیت‌های اجتماعی و شهروندی و تأسیس و آموزه جرم‌شناسی به نام مجازات جایگزین استفاده ننموده است بنابراین رویکرد قانون‌گذار در سیاست کیفری واجد وصف امنیت مدار می‌باشد. از طرف دیگر در قانون جدید با صاحب کارت بازرگانی که عمده‌کارت‌های خود را در اختیار دیگران قرار می‌دهند مجازاتی را در نظر نگرفته و به آن مقابله ننموده است. پیشنهاد می‌گردد اولاً: قانون‌گذار در اصلاح سیاست جنایی تقنینی برای مقابله با فرار مالیاتی ناشی از سوءاستفاده از کارت‌های بازرگانی از بهره‌گیری از تمام ظرفیت‌ها را پیش‌بینی نماید؛ یعنی علاوه بر واکنش کیفری از پاسخ‌های غیر کیفری مانند پاسخ‌های حقوق مالیاتی، حقوق بانکی، حقوق مدنی و سیاست جنایی مشارکتی با مشارکت وزارت خانه‌های بازرگانی و صنایع و معادن و اقتصاد و دارایی (گمرک و سازمان امور مالیاتی) به‌صورت هماهنگ و متناسب را اتخاذ نموده و ثانیاً: علاوه بر پاسخ‌های رسمی و دولتی تکالیفی را برای مراجع عمومی و جامعه غیردولتی را در قوانین خاص پیش‌بینی نماید و صاحبان کارت بازرگانی را نیز مشمول تعقیب و مجازات کیفری و اقدامات تأمینی و تربیتی و مجازات جایگزین نماید و ثالثاً در اصلاحیه آتی قوانین و مقررات مربوط به صدور و استفاده از کارت‌های بازرگانی باید نقش قانون‌گذار و مراجع اجرایی دولتی در ایجاد و فراهم نمودن زمینه‌های سوءاستفاده از کارت‌های بازرگانی بررسی علمی شده و با استفاده از آموزه‌های جرم‌شناختی و بزه دیده‌شناسی نسبت به پرنمودن خلأهای

قانونی و جبران ضعف‌های سیاست جنایی تقنینی اقدامات مقتضی به‌صورت علمی و فنی به عمل آید.

### منابع

۱. اردبیلی، محمدعلی، حقوق جزای عمومی، جلد ۳، انتشارات میزان، ۱۳۹۴، چاپ  
چهل پنجم
۲. دلماس مارتی، مری، ۱۳۹۳، نظام‌های بزرگ سیاست جنایی، ترجمه: نجفی  
آبرندآبادی، جلد اول و دوم، چاپ دوم، انتشارات میزان
۳. صالحی، مهدی، پرویزی فرد، سعید، استوار، مستوره، تأثیر عوامل فرهنگی بر  
تمکین مالیاتی، ۱۳۹۳، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۳، ص ۱۸۸
۴. غلامی، حسین، ۱۳۹۳، اصل حداقل بودن حقوق جزا، تهران، نشر میزان
۵. قناد، فاطمه و اکبری، مسعود، امنیت گرایي سیاست جنایی، فصلنامه پژوهش  
حقوق کیفری، ۱۳۹۶، شماره ۱۸
۶. نجفی آبرندآبادی، علی حسین و هاشم بیگی، حمید، دانشنامه جرم‌شناسی،  
انتشارات گنج دانش، چاپ سوم، ۱۳۹۳، ص ۸۰
۷. نجفی آبرندآبادی، علی حسین، سیاست جنایی، گزیده مقالات آموزشی، انتشارات  
روزنامه رسمی، ۱۳۷۹
۸. نیک‌خو، محمد، حقوق کیفری امنیت مدار و جلوه‌های آن در حقوق امریکا و ایران،  
۱۳۹۰، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه گیلان
۹. میری دلماس مارتی، از حقوق جزا تا سیاست جنایی، ترجمه نجفی آبرند آبادی،  
۱۳۷۶، نامه مفید، شماره یازدهم
۱۰. وروایی، اکبر و حسین نتاج، علی، بررسی مبانی فقهی - حقوقی جرم‌انگاری فرار  
مالیاتی، مقالات دهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ۱۳۹۵

## بررسی کارایی معافیت مالیاتی درآمدهای بخش کشاورزی و ارائه پیشنهاداتی در جهت هدفمندی معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۱ ق.م.م

یحیی یعقوب نژاد

کارشناس ارشد مدیریت بازرگانی، مدیرکل امور مالیاتی استان خراسان رضوی

افشین محمودیان مقدم

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد، رئیس امور حسابرسی مالیاتی اداره کل امور  
مالیاتی استان خراسان رضوی

بابک اسدالهی<sup>۱</sup>

کارشناس ارشد توسعه اقتصادی و برنامه‌ریزی دانشگاه فردوسی مشهد، حسابرس مالیاتی اداره کل  
امور مالیاتی استان خراسان رضوی، hamooneconomist@yahoo.com

### چکیده

گسترده شدن تعهدات دولت‌ها در جهت تحقق اهدافی چون رشد و توسعه اقتصادی، ثبات قیمت‌ها، افزایش اشتغال و توزیع عادلانه درآمد، مخارج دولت را با روند صعودی مواجه کرده است که دولت‌ها را بر آن می‌دارد تا از راه‌های گوناگون از جمله مهم‌ترین آن‌ها، اخذ مالیات به تأمین مالی آن اقدام نمایند. در این راستا سیاست‌های مالی و مالیاتی از جمله اعمال معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی به‌عنوان یکی از ابزارهای هدایت غیرمستقیم دولت باهدف تصحیح و تثبیت فعالیت‌های اقتصادی در بخش‌های مختلف، علاوه بر هدف تأمین مالی، در سیاست‌گذاری‌های توسعه‌ای نقش کلیدی ایفا می‌کند؛ بنابراین اعمال صحیح سیاست‌های مالیاتی را می‌توان وسیله‌ای در جهت افزایش تحرک، پویایی و حرکت اقتصاد به سمت توسعه اقتصادی و اجتماعی و همچنین اعمال و ادامه سیاست‌های ناکارای مالیاتی را موجب هدر رفت منابع در یک بخش و ایجاد فشار مضاعف بر دیگر بخش‌های اقتصاد، در نتیجه کند شدن حرکت توسعه اقتصادی کشور و همچنین نقض اصل عدالت مالیاتی تلقی کرد. در مطالعه حاضر باهدف بررسی کارایی معافیت مالیاتی فعالیت‌های بخش کشاورزی (موضوع ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم) ضمن بررسی سهم بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی، ارزش‌افزوده و اشتغال و سرمایه‌گذاری در مقایسه با دیگر بخش‌های اقتصادی با استفاده از داده‌های سری زمانی ایران طی دوره ۱۳۹۴-۱۳۸۳، مشخص شد معافیت مذکور به شکل عام، ضمن نقض اصل عدالت مالیاتی و انعطاف‌پذیری مالیاتی، هیچ‌یک از اهداف مورد انتظار سیاست‌گذاران مالی و مالیاتی را در خصوص شاخص‌های تولید، بهره‌وری، اشتغال و سرمایه‌گذاری محقق نکرده است؛ بنابراین در راستای ایجاد عدالت مالیاتی و کمک به شفافیت و انضباط مالی پیشنهاداتی در خصوص اصلاح هدفمند معافیت مذکور از طریق شناسایی و اخذ مالیات از گروهی از فعالان بخش کشاورزی که برخوردار از درآمدهای بااهمیت در این بخش می‌باشند ارائه شده است.

**کلیدواژه‌ها:** معافیت مالیاتی، عدالت مالیاتی، کارایی نظام مالیاتی، انعطاف‌پذیری نظام مالیاتی،

ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم

**۱- مقدمه**

اصولاً اعمال و ادامه هر سیاست مالی و مالیاتی، بدون بهره‌گیری از یک نگاه آسیب‌شناسانه و واکاوی ابعاد اقتصادی موضوع مورد نظر در خصوص حصول یا عدم حصول نتایج مورد انتظار، منتج به نتایج مفیدی نخواهد شد. معافیت‌های مالیاتی نیز از این امر مستثنی نمی‌باشد. به‌ویژه نگاه مزبور در ارتباط با معافیت‌های مالیاتی که به‌صورت عام یک بخش از تولید ناخالص داخلی را از پرداخت مالیات معاف می‌کند، به دلیل اثرگذاری آن بر دیگر بخش‌های اقتصاد و نقض عدالت مالیاتی از اهمیت بسزایی برخوردار است.

بر این اساس، در این مقاله باهدف بررسی کارایی معافیت مالیاتی درآمدهای بخش کشاورزی (موضوع ماده ۸۱ ق.م.م) ضمن بررسی سهم بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی، ارزش افزوده و اشتغال در مقایسه با دیگر بخش‌های اقتصادی و همچنین روند تشکیل سرمایه در این بخش، با استفاده از داده‌های سری زمانی ایران طی دوره ۱۳۹۴-۱۳۸۳، به جهت دستیابی به سطوح مطلوب‌تر عدالت مالیاتی و همچنین کمک به شفافیت و انضباط مالی پیشنهاداتی در خصوص اصلاح هدفمند معافیت مذکور ارائه شده است.

**۲- بخش کشاورزی در اقتصاد ایران**

بخش کشاورزی در اقتصاد ایران، هم از نظر تاریخی و هم از جنبه‌های عینی و عملکردی، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. با توجه به شرایط اقتصادی در حال گذار کشور، بسیاری از صاحب‌نظران معتقدند که موضوعاتی مانند ایجاد فرصت‌های شغلی گسترده، تأمین مواد غذایی جمعیت در حال افزایش و تولید برخی مواد اولیه و نهاده‌ها برای صنایع و مشارکت فعال در توسعه صادرات غیرنفتی از طریق این بخش حل‌وفصل خواهد شد.

به‌طور کلی کشاورزی فعالیتی است که در جریان آن، گیاهان یا حیوانات اهلی باهدف تولید اقتصادی پرورش داده می‌شوند. بخش کشاورزی در اقتصاد ایران شامل

چهار زیر گروه زراعت، شیلات و ماهیگیری، دام و طیور، جنگل‌ها و مراتع (منابع طبیعی) می‌باشد.

### الف- زیر بخش زراعت

زراعت شامل دو دسته فعالیت؛ تولید محصولات زراعی (سالانه) و محصولات باغی (دائمی) می‌باشد. منظور از زراعت، کشت و کار محصولات سالانه از زمین مزروعی و کشتگاه سر پوشیده ما بین درختان باغ باهدف بهره‌برداری اقتصادی است. کشت و کار سبزی و گل از نوع محصولات سالانه حتی در زیر پوشش مانند پلاستیک نیز زراعت محسوب می‌شود.

#### محصولات زراعی

محصولات زراعی شامل گروه‌های غلات (گندم، برنج، جو، ذرت دانه‌ای)، حبوبات (نخود، لوبیا، عدس و...)، محصولات صنعتی (پنبه، توتون و تنباکو، چغندر قند و...)، سبزیجات (سیب‌زمینی، پیاز، گوجه فرنگی و...)، محصولات جالیزی (خربزه، هندوانه، خیار و...) و گروه نباتات علوفه‌ای (یونجه، سایر نباتات علوفه‌ای) می‌باشد.

#### محصولات باغی

منظور از باغبانی یا باغدار، کشت و کار محصولات دائمی در فضای باز یا کشتگاه سرپوشیده باهدف بهره‌برداری اقتصادی است. احداث و نگهداری باغ میوه، باغ گل محمدی و خزانه این‌گونه محصولات در زمین و نیز زیر پوشش مانند پلاستیک، فعالیت باغدار محسوب می‌شود، ولی پرورش این نوع گیاهان در داخل گلدان و امثال آن در این فعالیت منظور نمی‌شود. محصولات دائمی یا باغی شامل میوه‌های دانه‌دار، میوه‌های هسته‌دار، میوه‌های دانه‌ریز، میوه‌های خشک، میوه‌های سردسیری، نیمه گرمسیری و گرمسیری است.

### ب- زیر بخش دام و طیور

این زیرمجموعه، فعالیت‌های مرتبط با پرورش دام و طیور، زنبور عسل و پرورش کرم ابریشم را در برمی‌گیرد. منظور از پرورش دام، نگهداری انواع نشخوارکنندگان و

پستانداران باهدف بهره‌برداری اقتصادی است. نگهداری انواع دام برای استفاده از تولیدات آن‌ها یا سواری و بارکشی، فعالیت پرورش دام محسوب می‌شود، ولی نگهداری حیوانات به‌منظور سرگرمی و تفنن در این فعالیت منظور نمی‌شود. پرورش طیور نیز شامل نگهداری انواع ماهیان و سایر پرندگان باهدف بهره‌برداری اقتصادی است؛ مانند پرورش مرغ، اردک، غاز، بوقلمون، بلدرچین، تولید جوجه به‌وسیله ماشین جوجه‌کشی نیز جزء این فعالیت منظور می‌شود و منظور از پرورش زنبور عسل باهدف تولید عسل، ملکه یا هر نوع بهره‌برداری اقتصادی دیگر است، پرورش کرم ابریشم نیز شامل نگهداری کرم ابریشم باهدف تولید پيله یا هر نوع بهره‌برداری اقتصادی دیگر است.

### ج- زیربخش شیلات

منظور از شیلات، فعالیت‌هایی است که برای تولید انواع حیوانات آبی و محصولات دریایی باهدف بهره‌برداری اقتصادی انجام می‌شود. این فعالیت‌ها به‌طور کلی شامل صید در اقیانوس، آب‌های ساحلی یا داخلی و نیز پرورش ماهی، صدف و میگو و نظایر آن است. جمع‌آوری محصولات دریایی از قبیل مروارید طبیعی، انواع اسفنج‌ها، مرجان‌ها و جلبک‌ها نیز تحت این عنوان منظور می‌شود.

### د- زیربخش جنگل‌ها و مراتع

این زیربخش امور مربوط به جنگل‌ها (جنگلداری) و مراتع با چراگاه‌ها را در برمی‌گیرد. بدین ترتیب جنگلداری فعالیت است که در آن نگهداری، پرورش و قطع درختان جنگلی به‌منظور تولید چوب یا هر نوع بهره‌برداری اقتصادی دیگر انجام می‌شود. ایجاد خزانه و نهالستان به این نوع درختان و جمع‌آوری محصولات یا از نوع بهره‌برداری اقتصادی دیگر نیز تحت این عنوان قرار می‌گیرد (بخشنامه ۲۶۱۲/۸۰ مورخ ۱۳۸۱/۰۳/۲۱ سازمان امور مالیاتی).

## ۳- تاریخچه مالیات بر درآمد کشاورزی در ایران

از ابتدای برقراری نظام مالیاتی در کشور که به چند هزار سال قبل برمی‌گردد تا چند سال پیش، یکی از منابع مالیاتی ایران، مالیات بر درآمد بخش کشاورزی بوده است، البته مشکل‌ترین وظیفه دستگاه مالیاتی، تشخیص وصول مالیات از اراضی کشاورزی بود. از چند سال پیش به دلیل حمایت از این بخش و تا حدودی به دلیل

مشکلات وصول مالیات، تمامی فعالیت‌های کشاورزی از مالیات معاف شدند (شیرخانی، ۱۳۸۵).

از دیگر دلایل عدم اخذ مالیات از فعالیت‌های بخش کشاورزی در نامه شماره ۲۶۱۲/۸۰ مورخ ۱۳۸۱/۰۳/۲۱ معاون اقتصادی وقت وزارت اقتصاد به سازمان امور مالیاتی به شرح ذیل می‌باشد:

مطالعات صورت گرفته در معاونت امور اقتصادی نشان می‌دهد که بر اساس قانون مالیات‌های قبلی، بخش کوچکی از کشاورزی قادر به پرداخت مالیات می‌باشد، معهدا به دلیل مشکلات متعددی که در اخذ مالیات در این بخش وجود دارد، گرفتن مالیات از این بخش توصیه نمی‌گردد.

زراعت، بر اساس قانون مالیات‌های قبلی، این بخش قادر بوده است که در سال ۱۳۷۶ در حدود ۴۰۰ میلیارد تومان مالیات‌دهی داشته باشد که مسلماً بر اساس قانون جدید این مبلغ شدیداً کاهش خواهد یافت، معهدا به دلایل ذیل اخذ مالیات از این زیر بخش توصیه نمی‌گردد.

- اغلب شاغلان بخش زراعت را گروه‌های فقیر و کم‌درآمد جامعه تشکیل می‌دهند.  
- به دلیل نداشتن دفاتر حسابداری و همچنین پراکندگی شدید کشاورزان، اخذ مالیات بسیار مشکل خواهد بود.

- به دلیل شمار زیاد کشاورزان زراعت کار، اخذ مالیات از آنان مستلزم صرف هزینه‌های بالایی خواهد بود.

- بخشی از تولیدات توسط خود کشاورزان مصرف می‌شود که تفکیک آن از قسمت فروش رفته بسیار مشکل خواهد بود.

- اخذ مالیات موجب ایجاد انگیزه برای کوچک شدن قطعات زمین‌های زراعی خواهد گردید که این امر منجر به عدم استفاده از تکنولوژی و ماشین‌آلات و نهایتاً کاهش درآمد کشاورزی و عدم استفاده بهینه از منابع موجود در بخش زراعت خواهد شد.

#### **الف- مالیات بر درآمد املاک مزروعی:** این مالیات قدیمی‌ترین نوع مالیات

است و از ابتدای پیدایش تاریخ مدون در ایران مرسوم بوده است. در دوران مشروطیت برای اولین بار در سال ۱۳۰۴ با تصویب قانون مالیات املاک اربابی و دواب اجازه وصول آن داده شد، سپس در طی زمان تغییراتی در احکام آن صورت گرفت. پایه و مأخذ این

مالیات، درآمد حاصل از کشت و زرع اراضی زراعی، مراتع و جنگ‌ها، دامداری، فروش آب برای مصارف کشاورزی و درآمدهای مشابه آن است.

وصول مالیات املاک مزروعی نیازمند ممیزی دقیق املاک و سایر منابع درآمدی مشمول پرداخت آن و یکی از پرکارترین رشته‌های مالیاتی است. البته در این نوع مالیات معافیت‌هایی نیز در قانون مطرح شده است، نظیر تعیین سقف برای خرده مالکانی که جمع درآمد سالیانه آن‌ها در سال از ۳۰ هزار ریال بیشتر نیست یا املاک دولت و درآمدهای املاک و اماکن زیارتی و نظایر آن‌ها.

**ب- مالیات بر درآمد کشاورزی:** در قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد مشمول مالیات کشاورزی عبارت بوده از ۱۰ تا ۴۵ درصد قیمت کل محصول سالانه در فصل استحصال در حوزه شهرستان. نسبت به فعالیت‌های کشاورزی برای هر شهرستان با توجه به نوع کشت، محصول و عوامل مختلف کشاورزی، نسبت‌هایی برای درآمد مشمول مالیات تعیین می‌شد که از ۱۰ تا ۴۵ درصد برحسب شهرستان متفاوت بود. در مورد قانون یاد شده نیز معافیت‌هایی اعمال می‌شد نظیر درآمد کشاورزانی که در اجرای مقررات اصلاحی ارضی، مالک یا مستأجر شناخته شده یا بشوند.

**ج- مالیات بر اراضی (دارایی):** در ۱۲ آذر ۱۳۳۱ بر اساس لایحه قانونی مالیات بر اراضی، برای اولین بار مالیاتی به مأخذ ۳ درصد ارزش بر اراضی ۳۲ شهرستان وضع شد و پس از فراز و نشیب‌هایی در سال ۱۳۴۰ این مالیات ملغی شد (شیرخانی، ۱۳۸۵).

### ۳-۱- عملکرد مالیات بر درآمد املاک مزروعی و درآمد کشاورزی

بر اساس قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۳۵ از املاک مزروعی مالیاتی ۱۰ درصد از درآمد ناخالص مالکانه دریافت می‌شد و این مالیات تا سال ۱۳۴۶ اخذ شد. جدول ۱ میزان مالیات را طی مهر و موم‌های ۱۳۴۶-۱۳۴۲ نشان می‌دهد. سهم مالیات بر املاک مزروعی از مالیات‌های مستقیم طی این دوره به‌طور متوسط ۲/۶ درصد بوده است. طی این دوره فقط در سال ۱۳۴۲ این نسبت ۳/۵٪ و در سال ۱۳۴۲ در کمترین حد یعنی ۱/۹۵٪ بوده است.

جدول ۱. مالیات بر املاک مزروعی

سال	مالیات‌های مستقیم (ریال)	مالیات بر املاک مزروعی (ریال)	نسب مالیات بر املاک مزروعی بر مالیات مستقیم (درصد)
۱۳۴۲	۵۵۸۴۰۰۰	۱۹۴۰۰۰	۳/۵
۱۳۴۳	۵۷۸۵۳۳۴	۱۸۶۷۱۶	۳/۲
۱۳۴۴	۸۵۱۷۰۱۲	۲۰۸۴۳۷	۲/۴۵
۱۳۴۵	۹۲۰۴۱۲۲	۱۹۵۰۳۲	۲/۱
۱۳۴۶	۱۰۶۷۴۸۳۹	۲۰۸۳۱۱	۱/۹۵

مأخذ: وزارت امور اقتصادی و دارایی، بخش بررسی معافیت زیر بخش‌های کشاورزی در نظام مالیاتی ایران، ۱۳۸۰

بر اساس قانون مصوب سال ۱۳۴۵ درآمد مشمول مالیات کشاورزی عبارت است از ۱۰ تا ۴۵ درصد قیمت کل محصول. از سال ۱۳۴۶ این قانون اجرا. مالیات وصول شده تا سال ۱۳۵۳ در جدول ۲ نشان داده شده است که بر اساس آن مالیات وصولی طبق قانون حتی به اندازه مالیات بر املاک مزروعی نیز نیست، بلکه رقم ناچیزی است و سهم آن از مالیات‌های مستقیم طی مهر و موم‌های ۱۳۴۷-۱۳۵۳ کمتر از ۵ درصد بوده است.

جدول ۲. مالیات بر درآمد املاک کشاورزی

سال	مالیات‌های مستقیم (ریال)	مالیات بر املاک مزروعی (ریال)	نسب مالیات بر املاک مزروعی بر مالیات مستقیم (درصد)
۱۳۴۷	۱۴۵۶۳۳۰	۸۶۱۳۳	۵/۹
۱۳۴۸	۲۲۱۲۱۲۱۶	۱۰۱۹۷۱	۴/۶
۱۳۴۹	۲۶۸۳۸۱۶۰	۸۶۱۸۰	۳/۲
۱۳۵۰	۳۲۶۵۳۱۷۷	۹۶۲۳۲	۲/۹
۱۳۵۱	۴۱۹۰۷۲۷۷	۱۰۴۲۲۵	۲/۴
۱۳۵۲	۵۵۹۷۴۹۲۰	۸۱۶۶۳	۱/۵
۱۳۵۳	۷۲۱۲۹۳۷۲	۱۱۶۸۵۶	۱/۶

مأخذ: وزارت امور اقتصادی و دارایی، بخش بررسی معافیت زیر بخش‌های کشاورزی در نظام مالیاتی ایران، ۱۳۸۰

#### ۴- معافیت مالیاتی بخش کشاورزی

بررسی تاریخ قوانین مالیاتی در ایران نشان می‌دهد، مالیات بر درآمد املاک مزروعی، قدیمی‌ترین مالیات‌هاست که از ابتدا در ایران مرسوم بوده است. بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵، تمام اشخاصی که از طریق اشتغال به فعالیت‌های کشاورزی اعم از زراعت، دامداری و فروش آب برای مصارف کشاورزی، درآمدی کسب می‌کردند، مالک بودند یا مستأجر یا به‌صورت مزارعه و مساقات درآمدی از کشاورزی به دست می‌آوردند، از حداقل بخشودگی ۶۰ هزار ریال استفاده می‌کردند؛ بنابراین تمام افراد کم‌درآمد در این رشته از فعالیت اقتصادی، از پرداخت مالیات معاف شده و این امر با اصل عدالت مالیاتی همخوانی داشت.

طبق ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ درآمد حاصل از فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل از پرداخت مالیات معاف شدند.

همچنین دولت به مطالعه و بررسی‌های لازم در مورد تمامی فعالیت‌های کشاورزی و آن دسته از فعالیت‌ها که ادامه آن‌ها ضرورت دارد، مکلف شد تا لایحه مربوط را به‌موقع تهیه و به مجلس شورای اسلامی تقدیم کند. البته پس از آن در اردیبهشت ۱۳۷۱ طبق اصلاحیه‌ای پرورش طیور، صیادی، ماهیگیری، نوغان‌داری، احیای مراتع و جنگل‌ها، باغ‌ها، اشجار از هر نوع و نخیلات به فعالیت‌های معاف ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم اضافه شدند. (شیرخانی، ۱۳۸۵).

ضرورت و اهمیت کشاورزی در اقتصاد هر کشور و نقش حیاتی محصولات کشاورزی در زندگی روزمره مردم و استقلال سیاسی و اقتصادی کشورها، اعمال مالیات بر درآمد کشاورزی در کشورهای در حال توسعه را مورد توجه خاص سیاست‌گذاران قرار داده است. مسئولان معتقدند این بخش را نمی‌توان مانند سایر بخش‌ها مشمول مالیات کرد. چنانچه فعالیت‌های کشاورزی روز به‌روز پیچیده‌تر شود و نقش سرمایه در آن گسترش یابد و نیز ارزش نهاده‌های سرمایه‌ای و خدمات مربوط به آن افزایش یابد، زارعان ممکن است از خدمات متخصصان استفاده کنند، در این صورت این فعالیت‌ها ثبت و باید مشمول مالیات شود، اما در برخی کشورهای در حال توسعه که کشاورزی از رشد مناسبی برخوردار نیست، به‌طور کلی این بخش از مالیات معاف است و در سایر کشورها برحسب موقعیت اقتصادی، برخی فعالیت‌ها مشمول مالیات می‌شوند.

## ۵- بررسی کارایی معافیت مالیاتی فعالیت‌های کشاورزی (موضوع ماده ۸۱ ق.م.م)

معافیت‌های مالیاتی به‌عنوان یکی از ابزارهای سیاست مالی به‌منظور تأمین دو هدف تخصیص مجدد منابع و تحقق عدالت اجتماعی در قوانین مالیاتی کشورهای مختلف اعمال می‌شود. فراهم کردن شرایط و زمینه مساعد در چارچوب نظام انگیزشی و اعطای معافیت‌های مالیاتی باهدف حمایت از تولید و سرمایه‌گذاری و رشد و توسعه آن‌ها، یکی از سیاست‌های کارآمد و مؤثر نظام مالیاتی کشور در عرصه اقتصاد و شکوفایی آن محسوب می‌شود. دولت با اعطای تخفیف‌ها و معافیت‌های مالیاتی می‌تواند زمینه لازم به‌منظور انتقال سرمایه‌ها به نقاط محروم کشور، توسعه فضای کسب‌وکار، رونق تولید و صادرات و سیاست‌های خروج از رکود را فراهم سازد.

قانون‌گذاران در تمام برنامه‌های توسعه باهدف ایجاد فرصت‌های شغلی گسترده برای نیروی کار فزاینده کشور، تأمین مواد غذایی جمعیت در حال افزایش، ارتقاء توان اقتصادی بخش کشاورزی، تأمین امنیت غذایی کشور با تأکید بر خودکفایی در تولید محصولات کشاورزی و رشد بهره‌وری عوامل تولید، سازوکارهای انگیزشی را ازجمله معافیت مالیاتی به این بخش اختصاص داده‌اند.

در حال حاضر سالانه میلیاردها ریال به طرق مختلف صرف حمایت از بخش کشاورزی می‌شود. ابزارهای حمایتی اغلب شامل پرداخت یارانه غیرمستقیم به نهاده‌های مورداستفاده نظیر کود شیمیایی، بذر، ماشین‌آلات، پرداخت خسارت به تولیدکنندگان محصولات کشاورزی، پرداخت بخشی از حق بیمه محصولات کشاورزی، خرید تضمینی و معافیت‌های مالیاتی است (گرایی نژاد، ۱۳۹۱).

حمایت از تولیدات بخش کشاورزی به دلیل نقش آن در برقراری امنیت غذایی، ریسک بسیار بالا در تولید محصولات کشاورزی، الزامی بودن تأمین غذا برای مردم، دخالت دولت در کنترل قیمت مواد غذایی، حفظ و پایداری اشتغال در بخش کشاورزی و توسعه صادرات، امری پذیرفته شده است، اما عدم موفقیت در نیل به هدف تخصیص مجدد منابع و اصل عدالت مالیاتی به دلیل مستثنی کردن بخش قابل‌توجهی از تولید ناخالص داخلی کشور از پرداخت مالیات لزوم ضرورت بررسی عملکرد معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۱ ق.م.م را دوچندان می‌کند.

معافیت مالیاتی فعالیت‌های کشاورزی مهر و موم‌هاست به صورت کلی و برای تمام فعالیت‌های کشاورزی به شرح موضوع ماده ۸۱ ق.م.ا عمل شده است، این در حالی است که تاکنون هیچ‌گونه مطالعه جامعی در خصوص چگونگی عملکرد و اثربخشی معافیت مالیاتی مذکور صورت نگرفته است. از این رو در مطالعه حاضر باهدف بررسی عملکرد معافیت مالیاتی مذکور، شاخص‌هایی که نقش توضیح دهنده بیشتری با توجه به اهداف اقتصادی و اجتماعی مدنظر قانون‌گذاران دارد، به شرح ذیل مورد بررسی قرار می‌گیرد:

#### ۵-۱- سهم تولید بخش کشاورزی در مقایسه با دیگر بخش‌های اقتصاد ایران

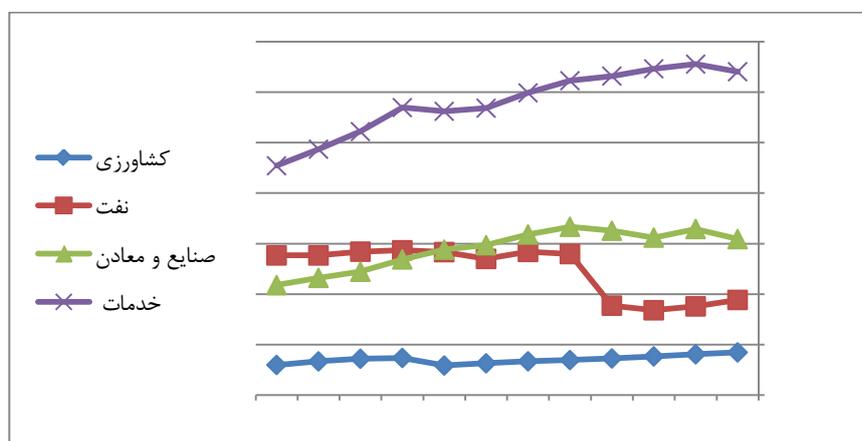
با بررسی داده‌های بانک مرکزی ایران طی مهر و موم‌های ۱۳۸۳-۱۳۹۴ تولید ناخالص داخلی به قیمت‌های ثابت سال ۱۳۹۰، نشان از سهم ناچیز فعالیت‌های بخش کشاورزی نسبت به دیگر بخش‌های اقتصاد ایران دارد، این در حالی است که بررسی ضرایب مستقیم و غیرمستقیم جدول داده ستانده نشان می‌دهد که داده‌های بخش کشاورزی به بخش صنعت و خدمات به ترتیب ۱۳۰ و ۰/۰۳ درصد می‌باشد. این ضرایب مبین این حقیقت است که بخش کشاورزی مقدار بیشتری کالا به بخش‌های صنعت و خدمات اعطا کرده و به مقدار کمتری از آن‌ها کالاهای اولیه و واسطه‌ای دریافت کرده است که نشان‌دهنده وابستگی بیشتر سایر بخش‌ها در تولید کالا به بخش کشاورزی و استقلال این بخش در تأمین کالاهای موردنیاز خود است.

برای روشن‌تر شدن ارتباط بین این بخش با سایر بخش‌ها علاوه بر ارتباط مجموع ضرایب لازم است ضرایب مستقیم داده- ستانده نیز مورد بررسی قرار گیرد. بخش کشاورزی به‌طور مستقیم در برابر ۰/۲۱۱ واحد داده و ۰/۶۴ واحد ستانده از بخش صنعت و در مقابل ۰/۴۲ واحد داده و ۰/۳۱ واحد ستانده از بخش خدمات داشته است، این موضوع نشان از توان بالای بخش کشاورزی در تولید را نشان می‌دهد، اما همانطور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، سهم بخش کشاورزی باوجود مزیت‌های نسبی، بسیار ناچیز و کمتر از ۰/۷٪ در تمام این مهر و موم‌های مورد بررسی می‌باشد.

جدول ۳. تولید ناخالص داخلی به قیمت‌های ثابت ۱۳۹۰- میلیارد ریال (به تفکیک بخش‌های اقتصاد ایران)

سال	کشاورزی	نفت	صنایع و معادن	خدمات
۱۳۸۳	۳۰۰۰۲۷	۱۳۸۴۰۹۱	۱۰۸۹۹۴۶	۲۲۷۱۶۲۵
۱۳۸۴	۳۳۵۳۳۴	۱۳۸۳۹۰۸	۱۱۶۲۱۶۹	۲۴۳۵۷۲۶
۱۳۸۵	۳۶۱۲۸۹	۱۴۲۱۱۶۲	۱۲۲۲۶۴۵	۲۶۰۹۶۹۷
۱۳۸۶	۳۶۹۳۱۴	۱۴۳۴۵۸۷	۱۳۴۴۷۴۲	۲۸۴۷۳۴۹
۱۳۸۷	۲۹۴۱۴۷	۱۴۱۶۹۸۴	۱۴۴۱۳۹۶	۲۸۱۰۸۱۲
۱۳۸۸	۳۱۶۵۵۴	۱۳۴۹۳۸۱	۱۴۸۵۲۹۱	۲۸۴۱۲۶۷
۱۳۸۹	۳۳۵۹۲۰	۱۴۱۸۶۵۶	۱۵۹۱۲۶۹	۲۹۹۲۷۰۴
۱۳۹۰	۳۴۸۴۲۵	۱۳۹۷۴۶۰	۱۶۶۷۷۹۳	۳۱۱۳۰۷۶
۱۳۹۱	۳۶۴۶۵۹	۸۸۷۰۰۰	۱۶۲۸۶۳۰	۳۱۵۹۲۵۴
۱۳۹۲	۳۸۴۶۳۳	۸۴۱۴۵۹	۱۵۶۰۶۲۰	۳۲۳۱۱۰۸
۱۳۹۳	۴۰۵۴۳۳	۸۷۹۶۸۶	۱۶۴۵۵۷۳	۳۲۷۷۱۹۱
۱۳۹۴	۴۲۴۱۷۳	۹۴۳۴۲۸	۱۵۴۵۸۴۳	۳۲۰۱۹۵۹

منبع: بانک مرکزی



نمودار ۱. تولید ناخالص داخلی به قیمت‌های ثابت ۱۳۹۰- میلیارد ریال (به تفکیک بخش‌های اقتصاد ایران)

با بررسی داده‌های بانک مرکزی طی مهر و موم‌های مورد تحقیق (۱۳۸۳-۱۳۹۴) در خصوص تولیدات کشاورزی به تفکیک بخش‌های پنج‌گانه فعالیت‌های کشاورزی به شرح جدول ۴ شامل زراعت، دامپروری، جنگلداری، ماهیگیری و خدمات کشاورزی به‌وضوح می‌توان به این حقیقت دست یافت که همواره طی این سال‌ها در حدود ۹۰٪ ارزش تولیدات بخش کشاورزی مربوط به بخش زراعت و دامپروری می‌باشد و سایر بخش‌های کشاورزی از جمله جنگلداری، ماهیگیری و خدمات کشاورزی سهم ناچیزی در تولید بخش کشاورزی اقتصاد ایران دارند.

جدول ۴. سهم بخش‌های پنج‌گانه کشاورزی در تولید ناخالص داخلی به قیمت‌های ثابت ۱۳۹۰- میلیارد ریال

سال	۱۳۹۳	۱۳۹۲	۱۳۹۱	۱۳۹۰	۱۳۸۹	۱۳۸۸	۱۳۸۷	۱۳۸۶	۱۳۸۵	۱۳۸۴	۱۳۸۳	به قیمت‌های ثابت سال ۱۳۹۰
ارزش تولید- میلیارد ریال	۷۰۷۵۳۷	۶۷۹۲۴۹	۶۷۹۲۴۹	۶۱۷۸۱۱	۶۲۰۵۰۲	۵۹۰۶۰۴	۵۲۴۴۳۰	۶۷۱۲۵۱	۶۵۶۳۵۰	۶۲۰۹۵۷	۵۷۶۰۲۰	
سهم زراعت از تولید بخش کشاورزی (درصد)	۵۲/۵	۵۲/۷	۵۲/۷	۵۲/۶	۵۲/۹	۵۳/۵	۵۰/۴	۵۵/۳	۵۴/۳	۵۶	۵۵/۱	
سهم دامپروری (درصد)	۷/۸	۸/۸	۸/۸	۴/۴	۳/۸	۶/۹	۴/۹	۱/۲	۲	۳/۵	۳/۸	
جنگلداری (درصد)	۱/۸	۱/۲	۲/۵	۶/۹	۴/۳	۵	۶/۵	۶/۶	۶/۶	۱/۴	۶/۶	
ماهیگیری (درصد)	۴/۵	۴/۲	۴/۲	۵/۶	۲/۷	۲/۵	۲/۶	۳/۸	۳/۸	۳/۲	۳/۸	
خدمات کشاورزی (درصد)	۳/۸	۳/۴	۳/۴	۳/۳	۲/۵	۳/۴	۳/۲	۶/۶	۶/۶	۳/۶	۵/۲	

منبع: محاسبات محقق بر اساس داده‌های حساب‌های ملی ایران

همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌گردد، بخش کشاورزی با اختلاف فاحش با دیگر بخش‌های اقتصاد ایران در تولید ناخالص داخلی سهم می‌باشد، این در حالی است که ۷ قلم از ۱۰ قلم عمده محصولات وارداتی به کشور را در مهر و موم‌های اخیر

محصولات کشاورزی نظیر گندم، ذرت، برنج، کنجاله، سویا و نظایر آن تشکیل داده است، بنابراین این روند نشان از این دارد که بخش کشاورزی نتوانسته است از ظرفیت تقاضای داخلی برای رشد خود بهره‌برداری کند.

جدول ۵. سهم بخش‌های مختلف اقتصاد ایران در تولید ناخالص داخلی به قیمت‌های ثابت ۱۳۹۰- درصد

سال	کشاورزی	نفت	صنایع و معادن	خدمات
۱۳۸۳	۵/۹	۲۷/۴	۲۱/۶	۴۵
۱۳۸۴	۶/۳	۲۶	۲۱/۸	۴۵/۸
۱۳۸۵	۶/۴	۲۵/۳	۲۱/۷	۴۶/۴
۱۳۸۶	۶/۱	۲۳/۹	۲۲/۴	۴۷/۴
۱۳۸۷	۴/۹	۲۳/۷	۲۴/۱	۴۷/۱
۱۳۸۸	۵/۲	۲۲/۵	۲۴/۷	۴۷/۴
۱۳۸۹	۵/۳	۲۲/۳	۲۵/۱	۴۷/۲
۱۳۹۰	۵/۳	۲۱/۴	۲۵/۵	۴۷/۷
۱۳۹۱	۶	۱۴/۶	۲۶/۹	۵۲/۳
۱۳۹۲	۶/۴	۱۳/۹	۲۵/۹	۵۳/۶
۱۳۹۳	۶/۵	۱۴/۱	۲۶/۵	۵۲/۷
۱۳۹۴	۶/۹	۱۵/۴	۲۵/۲	۵۲/۳

منبع: محاسبات محقق بر اساس داده‌های حساب‌های ملی ایران

#### ۵-۲- سهم ارزش افزوده تولید بخش کشاورزی در مقایسه با دیگر بخش‌های اقتصاد ایران

همان‌طور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود، بخش کشاورزی در بین بخش‌های تولیدی اقتصاد ایران بعد از نفت و معدن دارای ارزش افزوده نسبتاً بالایی در حدود ۵۵٪ و بیشتر از ارزش افزوده گروه صنعت می‌باشد، این خود بیانگر این حقیقت می‌باشد که بخش کشاورزی علی‌رغم مشکلاتی که دارد از جمله قطعه قطعه شدن زمین‌های کشاورزی و اداره آن به شیوه سنتی، عدم به‌کارگیری فناوری‌های جدید، کمبود منابع

سرمایه و سرمایه‌گذاری در این بخش، همچنان از ارزش‌افزوده نسبتاً بالایی برخوردار است، اما در صورتی که تمام تسهیلات و یارانه‌های پرداختی به این بخش را محاسبه کنیم، با ارزش‌افزوده‌ای در حدود ۲۵٪ مواجه خواهیم شد که در مقایسه با دیگر بخش‌های اقتصاد ایران و حتی میانگین جهانی، خود مبین عدم رشد بهره‌وری در این بخش می‌باشد. البته ایران با دارا بودن مزیت‌های نسبی در تولید محصولات کشاورزی متعدد از این توان برخوردار می‌باشد که با برنامه‌ریزی صحیح و اعمال مشوق‌هایی جهت سرمایه‌گذاری و استفاده از فناوری‌های جدید و سرمایه‌گذاری در این بخش ارزش‌افزوده‌های بالاتری برای این بخش ایجاد نماید.

جدول ۶. میانگین ارزش‌افزوده در گروه‌های تولیدی اقتصاد ایران - قیمت‌های ثابت ۱۳۹۰ - درصد

میانگین ارزش‌افزوده تولید (درصد)	۱۳۷۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴
گروه کشاورزی	۵۲	۵۴	۵۵	۵۵	۵۵	۵۳/۵	۵۴/۱	۵۶/۳	۵۶/۲	۵۶/۶	۵۷/۳	۵۷/۱
گروه نفت	۹۱	۹۰/۹	۹۱/۱	۹۰/۹	۹۱	۹۰/۸	۹۰/۹	۹۰/۴	۸۵/۷	۸۴/۰	۸۵	۸۶/۱
گروه معدن	۷۰/۵	۷۰/۱	۷۰	۷۰/۲	۷۰/۸	۷۱	۷۱/۱	۷۱/۴	۷۱/۱	۷۱	۷۱/۳	۷۱/۲
گروه صنعت	۳۸/۲	۳۸/۳	۳۸/۳	۳۵/۸	۳۵/۴	۳۴/۸	۳۴/۱	۳۳/۱	۳۵/۲	۳۳/۹	۳۵/۱	۳۵/۲

منبع: محاسبات محقق بر اساس داده‌های حساب‌های ملی ایران

### ۵-۳- سهم اشتغال بخش کشاورزی در مقایسه با دیگر بخش‌های اقتصاد ایران

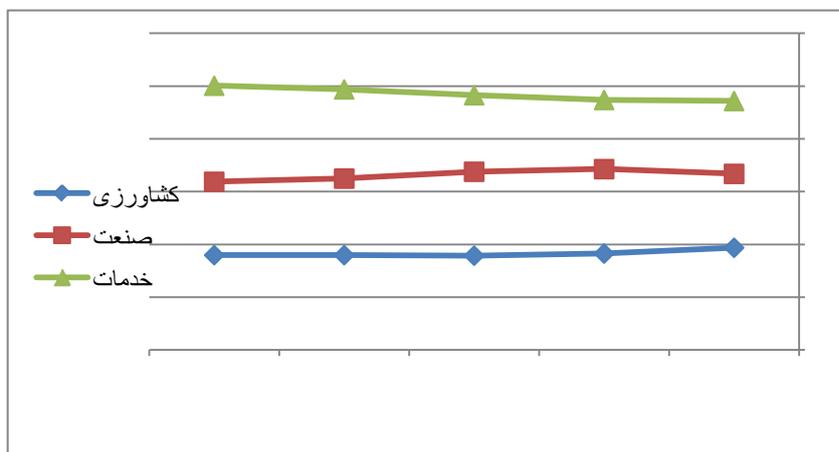
بخش کشاورزی به‌عنوان یکی از بخش‌های کاربر اقتصادی همواره نقش فعالی را در ایجاد اشتغال پایدار ایفا کرده است، همان‌طور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود، بخش کشاورزی علی‌رغم داشتن سهم حدود ۷٪ در تولید ناخالص داخلی، به‌طور میانگین ۱۸٪ سهم اشتغال کشور را دارا می‌باشد، بنابراین با مدنظر قرار دادن این اصل، یکی از

مهم‌ترین اهداف سیاست‌گذاران برای اعطای معافیت موضوع ماده ۸۱ ق.م.ک کاهش نرخ بیکاری و ایجاد اشتغال از طریق رونق این بخش می‌باشد. با بررسی داده‌های اشتغال طی ۵ سال اخیر در اقتصاد ایران دو نکته حائز اهمیت می‌باشد؛ ۱- بخش کشاورزی ایران در ایجاد اشتغال نقش مهم و مؤثری را دارا می‌باشد؛ به طوری که طی مهر و موم‌های ۱۳۹۱-۱۳۹۵ همواره حدود ۲۰٪ از اشتغال کشور را شامل شده است، اما باوجود مزایای نسبی در تولید محصولات متعدد کشاورزی، نقش کم‌رنگ‌تری نسبت به دو بخش صنعت و خدمات دارد، ۲- در مهر و موم‌های اخیر شاهد انتقال و جابجایی نیروی کار از بخش کشاورزی و حتی صنعت به سمت خدمات هستیم که قابل تأمل و بررسی است.

جدول ۷. سهم بخش‌های اقتصادی از اشتغال در اقتصاد ایران

بخش اقتصادی / سال	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵
کشاورزی	۱۹/۴	۱۸/۳	۱۷/۹	۱۸	۱۸
صنعت	۳۳/۴	۳۴/۳	۳۳/۸	۳۲/۵	۳۱/۹
خدمات	۴۷/۲	۴۷/۴	۴۸/۳	۴۹/۴	۵۰/۱

منبع: مرکز آمار ایران



نمودار ۲. سهم بخش‌های اقتصادی از اشتغال در اقتصاد ایران

#### ۵-۴- بررسی سهم تشکیل سرمایه ثابت ناخالص در ماشین‌آلات و لوازم کسب‌وکار در بخش کشاورزی

همان‌طور که در بخش‌های قبلی نیز بیان شد، با توجه به استفاده از روش‌ها و ابزار سنتی در تولید بخش کشاورزی، یکی از مهم‌ترین اهداف سیاست‌گذاران در اختصاص اعتبارات و تسهیلات خاص برای این بخش، از جمله اعطای معافیت عام مالیاتی، اصلاح ساختارهای سنتی و مکانیزه شدن تولید باهدف افزایش بهره‌وری منابع تولیدی می‌باشد. با بررسی شاخص تشکیل سرمایه ثابت ناخالص در ماشین‌آلات و لوازم کسب‌وکار در بخش کشاورزی طی مهر و موم‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۳ این نکته قابل‌ذکر است که سهم تشکیل سرمایه ثابت ناخالص در ماشین‌آلات و لوازم کسب‌وکار در بخش کشاورزی از ارزش تولید این بخش بسیار ناچیز می‌باشد و این خود نشان‌دهنده رشد بسیار کند در روند مکانیزاسیون و ارتقای بهره‌وری در استفاده از عوامل تولید بخش کشاورزی از جمله آب می‌باشد.

جدول ۸. تشکیل سرمایه ثابت ناخالص در بخش کشاورزی

به قیمت‌های ثابت سال ۱۳۹۰	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲	۱۳۹۳
ارزش تولید بخش کشاورزی - میلیارد ریال	۵۷۶۰۲۰	۶۲۰۹۵۷	۶۵۶۳۵۰	۶۷۱۳۵۱	۵۳۴۳۰	۵۹۰۶۰۴	۶۲۰۵۰۲	۶۱۷۸۱۱	۶۷۹۲۴۹	۶۷۹۲۴۹	۷۰۷۵۳۷
سرمایه ثابت ناخالص بخش کشاورزی - میلیارد ریال	۱۴۲۶۱	۱۵۱۶۸	۱۹۹۸۶	۲۶۵۳۲	۲۵۳۶۰	۲۱۴۵۰	۲۷۰۹۲	۲۴۵۱۶	۲۵۰۳۰	۲۷۷۳۹	۲۹۷۷۸
سهم (درصد)	۲٫۴	۲٫۴	۳	۳٫۹	۴٫۷	۳٫۶	۴٫۳	۵٫۵	۳٫۶	۴	۴٫۲

منبع: بانک مرکزی



سهم (درصد)

نمودار ۳. سهم تشکیل سرمایه ثابت ناخالص در ماشین‌آلات و لوازم کسب‌وکار در بخش کشاورزی

بنابراین با توجه به بررسی شاخص‌های سهم کشاورزی از تولید ناخالص داخلی، اشتغال، ارزش افزوده و درنهایت سرمایه‌گذاری در این بخش، به‌وضوح می‌توان به این حقیقت دست یافت که معافیت مالیاتی فعالیت‌های کشاورزی آن‌هم به‌صورت عام نتوانسته اهداف سیاست‌گذاران مالیاتی کشور را در این خصوص محقق کند و ادامه روند معافیت مذکور با توجه به عدم تحقق اهداف مورد انتظار و همچنین نقض اصل عدالت مالیاتی که منجر به فشار مضاعف مالیاتی بر دیگر بخش‌های اقتصاد ایران شده است، صحیح به نظر نمی‌رسد.

یکی از مهم‌ترین پیامدهای منفی اعطای معافیت مالیاتی عام به بخش کشاورزی، عدم دسترسی به اطلاعات اقتصادی و مالی مؤدیان مشمول معافیت می‌باشد که این بخش را به محلی امن جهت فعالیت‌های پول‌شویی تبدیل کرده است. از طرفی با توجه به اجرای طرح جامع مالیاتی و لزوم شفاف‌سازی تمام مبادلات مالی و ایجاد بانک اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی تجدیدنظر در خصوص هدفمند کردن معافیت مذکور ضروری به نظر می‌رسد.

## ۶- نظام مالیاتی کارا

کارایی به معنای انجام درست کار و رسیدن به یک سطح خروجی مورد انتظار از یک یا چند ورودی مشخص است. کارایی به معنای تولید کمترین مقدار ضایعات و

کمترین میزان هزینه است؛ به طوری که کمیت و کیفیت ثابت نگه داشته شود (عرب مازار، موسوی، ۱۳۸۹).

در مورد کارایی، باید به این نکته توجه کرد که آیا قانون مربوطه از نظر اجرای سیاست‌های مالیاتی، کارایی و اثربخشی دارد. به عبارت دیگر قانونی کارا و اثربخش است که نتیجه مورد نظر از تصویب آن حاصل شود.

به طور کلی نظام مالیاتی را می‌توان به عنوان نظام مالیاتی کارا برشمرد که هرگونه تحولات توسعه‌ای را در خود جای دهد و ضمن تحقق اهداف توسعه‌ای سیاست‌گذاران اصول مالیاتی را در خود داشته و از هرگونه ابهام و ضعف مبرا باشد.

آدام اسمیت چهار قاعده اصلی را در مورد مالیات‌ها ذکر کرده که عبارت‌اند از: اصل عدالت، مشخص بودن، سهل الوصول بودن و صرفه‌جویی.

۱- اصل عدالت مالیاتی: منظور از اصل عدالت مالیاتی این است که مالیاتی را که دولت در نظر دارد از مردم وصول کند، باید متناسب با توانایی مالیات‌دهنده بوده و به علاوه عمومیت داشته باشد و تمام افراد در آن مشارکت داشته باشند. البته منظور این نیست که تمام افراد کشور بدون استثناء مشمول مالیات واقع شوند؛ زیرا برقراری بخشودگی و معافیت از پرداخت مالیات در مورد برخی افراد و در طبقات مختلف مالیاتی، لازمه اجرای همین عدالت است.

۲- اصل مشخص بودن: اصل مشخص بودن مالیات ناظر بر وظایف قانون‌گذار و دولت در خصوص مالیات نسبت به مالیات‌دهنده می‌باشد. به موجب این اصل مالیاتی که هر فرد موظف به پرداخت آن است باید نه تنها از لحاظ منبع بلکه از نظر مأخذ و مبنای مالیات، زمان پرداخت و روش پرداخت مشخص و معلوم باشد. در واقع مسئولیت مالیات‌دهنده نسبت به مالیات مقرر باید برای خود او و حتی دیگران نیز کاملاً واضح و روشن باشد.

۳- سهل الوصول بودن: ناظر بر وظیفه در طرح مالیات و شیوه اجرای آن است. به موجب این اصل مالیات و شرایط مربوط به آن باید طوری تنظیم شود که از لحاظ زمان پرداخت و طریقه پرداخت حداقل فشار ممکن را بر مالیات‌دهنده وارد کند و برای دولت نیز در هنگام پرداخت فشار وارد نکند.

۴- صرفه‌جویی: این اصل از یک‌سو ناظر بر سازمان وصول دولت بوده و از سوی دیگر نوع مالیات‌ها را در سیستم مالیاتی دولت موردتوجه قرار می‌دهد. بر پایه این اصل مالیات و چگونگی وصول آن باید طوری تنظیم شده باشد که تفاوت بین اصل مالیات پرداختی توسط مالیات‌دهنده و آنچه پس از کسر هزینه‌های مربوط تحویل خزانه دولت می‌شود، حداقل باشد. به عبارت دیگر مالیات باید به گونه‌ای وصول شود که هزینه وصول آن نسبت بسیار ناچیزی از اصل مالیات را تشکیل دهد.

افزون بر اصول و قواعدی که در مورد مالیات‌ها توسط آدام اسمیت بیان شده است، شرایط دیگری نیز وجود دارد که باید هنگام انتخاب مالیات یا برقراری یک سیستم مالیاتی موردتوجه قرار گیرد که اهم آن‌ها عبارت است از:

\* کفایت درآمد مالیات‌ها. به غیر از موارد خاص مربوط به سیاست‌های مالی و اقتصادی دولت، به‌طور کلی منظور از برقراری مالیات، به دست آوردن درآمد کافی برای انجام خدمات ضروری است، با توجه به عدم امکان استقراض در موارد به‌خصوص و یا کاهش خدمات از لحاظ اجتماعی و اقتصادی، اهمیت این اصل در مورد مالیات‌ها آشکار می‌شود. اولین موضوعی که در برقراری مالیات جدید با توجه به اثرات اقتصادی و امکانات وصول آن باید در نظر گرفته شود، درآمد مالیات موردنظر و امکان ادامه آن در مهر و موم‌های بعد است.

\* با توجه به پذیرش سیاست‌های مالی توسط دولت‌ها، از زمان بحران بزرگ اقتصادی جهان (۱۹۲۹-۱۹۳۳) اصل کفایت و ثبات درآمد اهمیت خود را تا اندازه‌ای از دست داده است و در واقع اصل قابلیت انعطاف سیستم مالیاتی جانشین این اصل شده است.

منظور از قابلیت انعطاف سیستم مالیاتی این است که سیستم مالیاتی به گونه‌ای تنظیم شود که درآمد حاصل از آن، تابع فعالیت‌های اقتصادی کشور بوده و با تغییر سودآوری فعالیت‌ها و شرایط اقتصادی کم‌وزیاد شود (پورمقیم، ۱۳۸۸). در نتیجه استفاده از این اصل فشار مالیات‌ها همواره حداقل بوده و دولت قادر خواهد بود کسر درآمدهای خود را ناشی از زیان در بخش‌هایی که با زیان مواجه شده‌اند از بخش‌های سودده اقتصاد وصول نماید.

یک نظام مالیاتی مؤثر و کارا در لحظه باید فعالیت‌هایی را که دارای گردش مالی بالا، سود قابل انتظار با اهمیت و همچنین اقبال عمومی در بازار بوده و با توجه به شرایط از رونق نسبی برخوردارند، هرچند که قبل از آن به دلایل مختلف در چرخه مالیاتی منظور نشده یا کم اثر بوده است را شناسایی و با هدف‌گذاری صحیح و کم‌اشتباه بار جبران هزینه‌های عمومی را به‌درستی و با دقت بر آن تحمیل و متمرکز کرده و در مقابل فعالیت‌هایی را که در رکود می‌باشد کمتر تحت تأثیر قرار دهد. آنچه در این خصوص مهم است سرعت عمل و دقت در تحمیل بار مالیاتی به فعالیت‌های اقتصادی مشخص و به‌موقع عمل کردن است تا از تحمیل تکراری بار مالیاتی افزایشی برای عده‌ای و در مقابل فراغت ابدی برای عده‌ای دیگر در سیستم مالیاتی اجتناب گردد و به‌این ترتیب رانت‌ها و مزایای مالیاتی به نحوی مؤثر در راستای اهداف کلان اقتصادی و اجتماعی بهره‌برداری گردد نه به‌عنوان یک سنت و عادت و بدون ارزیابی اثرات و نتایج آن.

## ۷- نتیجه‌گیری

با در نظر گرفتن اصول و قواعد مالیاتی و ویژگی‌های بیان شده فوق در خصوص سیستم مالیاتی کارا و همچنین بررسی شاخص‌های تولید، ارزش‌افزوده، اشتغال و سرمایه‌گذاری در بخش کشاورزی که مورد واکاوی قرار گرفت می‌توان نتیجه گرفت که معافیت عام در خصوص تمام فعالیت‌های کشاورزی با هر بُعد و مقیاس، نه تنها با نقض اصول عدالت مالیاتی و انعطاف‌پذیری مالیاتی کارایی سیستم مالیاتی را از طریق فشار مضاعف بر دیگر بخش‌های اقتصادی کاهش داده است، بلکه منتج به هیچ‌یک از نتایج مورد انتظار سیاست‌گذاران در حوزه بخش کشاورزی نگردیده است. برای روشن‌تر شدن موضوع لازم است هر یک از موارد به شرح ذیل تبیین گردد.

\* نقض اصل عدالت مالیاتی، عدالت مالیاتی به این معناست که مالیاتی را که دولت در نظر دارد از مردم وصول کند، باید متناسب با توانایی مالیات‌دهنده بوده و به‌علاوه عمومیت داشته باشد و تمام افراد در آن مشارکت داشته باشند، بنابراین تمام افراد در هر یک از بخش‌های اقتصادی باید متناسب با سطح درآمد خود مالیات بپردازند؛ اما

منفک کردن یک بخش خاص و تنها با توجیه تأمین استقلال و امنیت غذایی صحیح به نظر نمی‌رسد؛ چراکه سایر بخش‌های اقتصادی مانند صنعت، معدن، خدمات و حتی نفت در استقلال سیاسی و اقتصادی کشور به همان اندازه کشاورزی مهم و با اهمیت می‌باشد اما معافیت عمومی مقرر شده برای فعالیت‌های کشاورزی موجب ایجاد رانت مالیاتی و تحقق مزیت رقابتی مؤثر برای این فعالیت‌ها شده است.

\* نقض اصل انعطاف‌پذیری سیستم مالیاتی، همان‌طور که بیان شد منظور از قابلیت انعطاف سیستم مالیاتی این است که سیستم مالیاتی به‌گونه‌ای تنظیم شود که درآمد حاصل از آن، تابع فعالیت‌های اقتصادی کشور بوده و با تغییر سودآوری فعالیت‌ها و شرایط اقتصادی کم‌وزیاد شود (پورمقیم، ۱۳۸۸). در نتیجه استفاده از این اصل فشار مالیات‌ها همواره حداقل بوده و دولت قادر خواهد بود کسر درآمدهای خود را ناشی از زیان در بخش‌هایی که با زیان مواجه شده‌اند از بخش‌های سودده اقتصاد وصول نماید. این در حالی است که در سیستم مالیاتی ایران و به سبب معافیت عام در بخش کشاورزی، کشاورزانی که گاه میزان درآمد و سود تولید آن‌ها به مراتب بالاتر از صاحبان برخی از صنایع و معادن می‌باشند هیچ سهمی در تأمین هزینه‌های عمومی دولت ندارند و این بار مالیاتی به سبب این معافیت بر بخش‌هایی از صنعت که به دلایل مختلف از جمله، تحریم‌ها، رکود، فرسودگی ماشین‌آلات، هزینه‌های بالای تأمین مالی و غیره در نقطه سربه‌سر به فعالیت ادامه می‌دهند تحمیل می‌شود و این خود به معنای عدم توانایی و چابکی سیستم مالیاتی کشور در انطباق با شرایط حاکم بر اقتصاد می‌باشد و ناکارایی سیستم مالیاتی در این خصوص مشهود می‌باشد.

\* در خصوص اهداف مورد انتظار سیاست‌گذاران برای اعمال معافیت درآمدهای بخش کشاورزی، نتایج همان‌گونه که به تفصیل در بخش ۵ مطالعه حاضر مورد بررسی قرار گرفته است نشان از عدم تحقق نتایج مورد انتظار دارد.

## ۸- پیشنهادها

یکی از ارکان رشد و توسعه کشور جایگاه و کارآمدی نظام مالیاتی کشور است. در شرایط فعلی از طرفی لزوم کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و از طرف دیگر کاهش قیمت نفت و افزایش فشار به درآمدهای دولت، توجه بیش‌ازپیش به مالیات و درآمد

مالیاتی را ایجاب می‌کند. یکی از راه‌های افزایش درآمد مالیاتی، افزایش پایه‌های مالیاتی است. البته مالیات و سازوکارهای مالیات ستانی علاوه بر جنبه درآمدی، از لحاظ تنظیم‌گری نیز حائز اهمیت هستند و دولت‌ها از آن برای رسیدن به اهداف سیاستی خود بهره می‌جویند.

در این بین معافیت مالیات بر درآمدهای بخش کشاورزی، همان‌طور که در بخش ۷ مطالعه حاضر تبیین گردید، نه تنها هیچ‌یک از اهداف سیاستی دولت را محقق نکرده است، بلکه از طریق نقض اصل عدالت مالیاتی، انعطاف‌پذیری مالیاتی و ایجاد رانت مالیاتی، ناکارایی سیستم مالیاتی را منجر گردیده است.

بنابراین و برای اصلاح معافیت مذکور موارد به شرح ذیل پیشنهاد می‌گردد.

سیستم مالیاتی باید با شناسایی به‌موقع فعالیت‌ها و افرادی که در بخش کشاورزی درآمدهای با اهمیت به دست می‌آورند و هیچ‌یک از محدودیت‌های وصول مالیات مذکور در نامه شماره ۲۶۱۲/۸۰ مورخ ۱۳۸۱/۰۳/۲۱ معاون اقتصادی وقت وزارت اقتصاد به سازمان امور مالیاتی به شرح ذیل در خصوص آن‌ها مصداق ندارد، با لغو مالیاتی مربوط به درآمد آن‌ها در جهت هدفمندی و کارایی هرچه بیشتر سیاست‌های مالی و مالیاتی حرکت کند.

\*محدودیت‌های وصول مالیات مذکور در نامه شماره ۲۶۱۲/۸۰ مورخ ۱۳۸۱/۰۳/۲۱:

۱- اغلب شاغلان بخش زراعت را گروه‌های فقیر و کم‌درآمد جامعه تشکیل می‌دهند.

۲- به دلیل نداشتن دفاتر حسابداری و همچنین پراکندگی شدید کشاورزان، اخذ مالیات بسیار مشکل خواهد بود.

۳- به دلیل شمار زیاد کشاورزان زراعت کار، اخذ مالیات از آنان مستلزم صرف هزینه‌های بالایی خواهد بود.

۴- بخشی از تولیدات توسط خود کشاورزان مصرف می‌شود که تفکیک آن از قسمت فروش رفته بسیار مشکل خواهد بود.

یکی از مصادیق این فعالیت‌ها، درآمدهای با اهمیت تولیدکنندگان سیب‌زمینی مختص برای صنایع چیپس در سطح کشور است که به تفصیل به شرح ذیل تبیین خواهد شد:

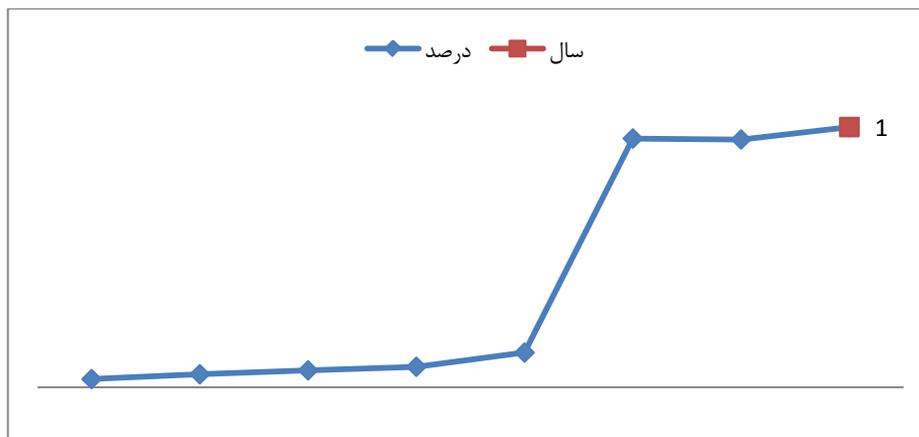
بر اساس آخرین آمارهای اعلام شده توسط جهاد کشاورزی، ایران با تولید سالانه پنج میلیون تن سیب‌زمینی به‌عنوان چهاردهمین کشور تولیدکننده سیب‌زمینی در دنیا شناخته می‌شود که طبق اظهارات دبیر اتحادیه تولیدکنندگان چیپس پانصد هزار تن از این سیب‌زمینی در صنعت تولید چیپس مورد استفاده قرار می‌گیرد. با توجه به اینکه سیب‌زمینی مورد استفاده در تولید چیپس باید دارای مشخصات مورد نیاز صنایع این بخش باشد عموماً تولیدکنندگان سیب‌زمینی برای این صنایع بر اساس قرارداد با صنایع چیپس اقدام به واردات بذر و کشت بر اساس مشخصه‌های مورد نیاز این صنایع می‌کنند. با بررسی سوابق مالی و مالیاتی شرکت‌های بزرگ تولیدکننده صنایع چیپس، همچنین قراردادهای منعقد شده با تولیدکنندگان سیب‌زمینی این صنایع و با توجه به روند رو به رشد تقاضا و فروش چیپس در بازارهای داخلی و خارجی، درآمد تولیدکنندگان مذکور در سطح بسیار با اهمیت پیش‌بینی می‌گردد که با توجه به معافیت مالیاتی موضوع ماده ۸۱ ق.م.م.هیچ‌گونه مالیاتی به آن تعلق نمی‌گیرد و این موضوع ناقض اصل عدالت مالیاتی است و تجدیدنظر در این خصوص ضروری به نظر می‌رسد.

در خصوص این مورد خاص، هیچ‌یک از محدودیت‌های وصول مالیات که توسط سیاست‌گذاران مالیاتی به شرح ذیل برای توجیه معافیت موضوع ماده ۸۱ ق.م.م. ذکر شده مصداق ندارد.

همچنین با توجه به اینکه شرکت‌های تولید چیپس دارای دفاتر و اسناد و مدارک حسابداری می‌باشند و تمام خریدهای سیب‌زمینی آن‌ها بر اساس قرارداد می‌باشد امکان شناسایی و اخذ مالیات بر درآمد از تولیدکنندگان سیب‌زمینی برای این صنایع، اصل سهل‌الوصول بودن اخذ مالیات را نقض نمی‌کند.

ممکن است مخالفت‌هایی با اخذ مالیات از این گروه تولیدکنندگان سیب‌زمینی به دو دلیل به عمل آید:

۱- اخذ مالیات بر درآمد از تولیدکنندگان سیب‌زمینی منجر به افزایش قیمت سیب‌زمینی و در نهایت افزایش قیمت چیپس شود که این افزایش با کاهش تقاضا برای چیپس منجر به بیکاری شاغلان در این صنعت گردد.



نمودار ۴. میانگین رشد فروش چیپس در صنایع چیپس استان خراسان رضوی (درصد)

بررسی فروش ابرازی صنایع چیپس در استان خراسان رضوی مطابق اظهارنامه مالیاتی و ترسیم روند میانگین فروش ابرازی آن‌ها طی مهر و موم‌های ۱۳۸۸-۱۳۹۵ به شرح نمودار ۴ نشان از رشد چشمگیر فروش و تقاضا برای این محصول دارد که با توجه به ضریب اهمیت پایین قیمتی و نفوذ در سبد خرید خانوارهای ایرانی، تقاضای این محصول فوق‌العاده کم کشش خواهد بود و در نتیجه عمده بار مالیاتی ناشی از افزایش قیمت به تولیدکنندگان سیب‌زمینی مذکور منتقل خواهد شد که این می‌تواند در راستای اصل توانایی پرداخت باشد، این اصل مبنی بر این است که سهم مالیات باید بر پایه ظرفیت اقتصادی تعیین شود. آن‌هایی که دارای ظرفیت بالاتری هستند، باید بار بیشتر مالیاتی داشته باشند.

۲- اخذ مالیات بر درآمد از تولیدکنندگان سیب‌زمینی منجر به کاهش عرضه سیب‌زمینی در کشور شود، این در حالی است که با مازاد عرضه نسبت به تقاضای

داخلی در بازار سیبزمینی مواجهیم و عدم بازاریابی و تولید صادرات محور، باعث شده صادرات محدودی در مورد این محصول داشته باشیم، بنابراین هیچ نگرانی ناشی از کاهش عرضه و تحریک قیمت‌ها نخواهیم داشت.

با توجه به جمیع موارد فوق‌الذکر، اخذ مالیات از درآمدهای تولیدکنندگان سیبزمینی برای صنایع چپس می‌تواند به‌عنوان اولین گام در اصلاح هدفمند نظام مالیاتی و به‌عنوان گامی هرچند کوچک در جهت افزایش کارایی نظام مالیاتی کشور محسوب گردد.

## منابع

۱. بان، حسن (۱۳۸۸). پایه مالیاتی REIT، مالیاتی نوین در بازارهای مسکن و سرمایه، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره ۷، ص ۱۷۵.
۲. بخشی، لطفعلی (۱۳۸۹). آشنایی با مالیه عمومی، نشر اقتصاد فردا، تهران، چاپ اول.
۳. پورمقیم، سید جواد (۱۳۸۸). اقتصاد بخش عمومی، نشر نی، چاپ دهم، تهران.
۴. حساب‌های ملی ایران، بهمن ۱۳۹۵، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، اداره حساب‌های اقتصادی.
۵. شیرخانی، فریبا (۱۳۸۵). بررسی مالیات بر درآمد بخش کشاورزی در ایران، مجله اقتصادی، شماره‌های ۵۳ و ۵۴، ص ۴۱-۶۴.
۶. صیامی نمینی، سیما (۱۳۷۹). ارزیابی نظام مالیاتی کشور با تأکید بر بخش صنعت، مجله سیاسی اقتصادی.
۷. عرب مازار عباس، موسوی یحیی (۱۳۸۹). محاسبه کارایی و کوشش مالیاتی کشور به روش تحلیل پوشش داده‌ها، پژوهشنامه اقتصادی، شماره دوم.
۸. گرایی‌نژاد، غلامرضا، چپر دار، الهه (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی در ایران، فصلنامه علوم اقتصادی، سال ششم، شماره بیستم.
۹. مهرگان، محمدرضا (۱۳۸۳). مدل‌های کمی در ارزیابی عملکرد ادارات، تهران، انتشارات دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.