

شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بهبود نظام مالیات بر ارزش افزوده\*

(مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی استان قزوین)

دکتر محسن الوندی\*\*

خدیجه محمدیان\*\*\*

## چکیده

**مقدمه و هدف:** مدیران دستگاه‌های مالیاتی در کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته با چالش‌های نو سازی دستگاه‌های مالیاتی خود روبرو شده‌اند؛ به گونه‌ای که بتوانند در اقتصاد رو به رشد جهانی - که با مشکلات مالیاتی، رایانه‌های هوشمند و فناوری ارتباطات شناخته می‌شود - با کارایی عمل کنند. در نظام مالیات بر ارزش افزوده نیز که جزو مدرن‌ترین انواع مالیات‌ها بوده و به تازگی در ایران به اجرا درآمده است، جنبه‌ی اجرایی از اهمیت بسیار زیادی برخوردار می‌باشد، علت این است که در سایر مالیات‌ها مؤدی سالی یک بار برای تسلیم اظهارنامه به اداره امور مالیاتی مراجعه می‌کند اما در بخش مالیات بر ارزش افزوده، تناوب برخورد حداقل چهار بار در سال است. هدف از این مقاله، شناسایی و اولویت‌بندی عواملی است که بر اجرای نظام VAT مؤثر می‌باشند.

**روش کار:** در مطالعه‌ی حاضر، از تکنیک توسعه تابع کیفی استفاده شده است که

---

\* مقاله حاضر، برگرفته از پایان‌نامه‌ی دانشجویی مقطع کارشناسی‌ارشد دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) قزوین با عنوان "بهره‌گیری از مدل تلفیقی QFD و AHP برای شناسایی و اولویت‌بندی نیازهای استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده" می‌باشد.

\*\* استادیار و عضو هیأت علمی دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) قزوین [mohsenalvandi@yahoo.com](mailto:mohsenalvandi@yahoo.com)

\*\*\* کارشناس ارشد مدیریت صنعتی دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) و کارشناس مالیاتی اداره کل امور مالیاتی

استان قزوین - [kh.mohamadian@gmail.com](mailto:kh.mohamadian@gmail.com)

روشی گام به گام در جهت طراحی محصول/خدمت می‌باشد و به کمک آن می‌توان هم نیازهای سیستم اعم از مدیران و کارمندان و هم نیازهای مشتریان را شناسایی و آن‌ها را به مشخصات فنی فعالیتها و خدمات تبدیل کرد.

**یافته‌ها:** نتایج حاصل از این پژوهش که عبارتند از معرفی و اولویت بندی راه حل هایی که منجر به بهبود اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌گردد، برای سیاست گذاری اجرایی سیستم مالیات و نیز سایر تصمیمات، قابل استفاده می‌باشد.

**بحث و نتیجه گیری:** برای کاهش هرچه بیشتر شکاف مالیاتی، ضروری است که جهت اجرای این نظام، سیستمی مناسب و صحیح پیاده سازی شود تا هم نیازها و ضروریات خود سیستم و هم مؤدیان مالیاتی را برآورده سازد.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات بر ارزش افزوده (VAT)، توسعه تابع کیفی (QFD)، مؤدی مالیاتی

#### ۱- مقدمه

محصول<sup>۱</sup> چیزی است که افراد بدان وسیله نیازها و خواسته‌های خود را تامین می‌کنند. معمولاً مفهوم محصول تنها به اشیای فیزیکی محدود نمی‌شود و به چیزی اطلاق می‌شود که بتواند نیازی را ارضا کند. علاوه بر کالاهای قابل لمس، محصول شامل خدمت<sup>۲</sup> هم می‌شود، یعنی فعالیت‌ها یا فایده‌هایی که به بازار عرضه می‌شوند، ولی اصولاً غیرقابل لمس می‌باشند و نمی‌توان آن‌ها را به تملک خود درآورد. نمونه‌های آن عبارت اند از خدمات بانکی، هواپیمایی، میهمان پذیرها، پر کردن اظهارنامه‌های مالیاتی و تعمیرات وسایل منزل. (فیلیپ کاتلر و گری آرمسترانگ، ۱۳۸۲).

امروزه ارائه خدمات با کیفیت در هر نوع و زمینه‌ای که باشد، بسیار مهم می‌باشد و ادارات دولتی نیز از انواع سازمان‌هایی می‌باشند که همواره احتیاج به بهبود کیفیت خدمات خود دارند. یکی از مهمترین این سازمان‌ها ادارات امور مالیاتی هستند که تعامل بسیار

---

1. Product  
2. Service

زیادی با مشتریان خود دارند.

تأمین هزینه‌های عمومی کشورها همچون تأمین امنیت، بهداشت و درمان، آموزش و... نیازمند منابع مناسب و مستمر برای دولت‌ها می‌باشد و مهمترین منبع درآمدی دولت‌ها برای تأمین این هزینه‌ها در جهان امروز مالیات است. این منبع (مالیات) در کشورهای پیشرفته و توسعه یافته اکثر قریب به اتفاق درآمدهای دولت‌ها را تشکیل می‌دهد اساساً تکیه بر درآمدهای مالیاتی، که منبعی پایدار هستند، حکایت از سلامتی اقتصاد کشورها دارد. طرح تکریم ارباب رجوع در سازمان امور مالیاتی کشور اهمیت زیادی دارد و نسبت به آن توجه ویژه‌ای صورت می‌گیرد. به این دلیل که میزان رضایت پرداخت کنندگان مالیات در میزان نحوه مشارکت و تعامل آنان با سازمان نقش مهمی دارد.

مالیات بر ارزش افزوده (VAT<sup>3</sup>) به عنوان یکی از رایج ترین و مدرن ترین نظام‌های مالیاتی در جهان می‌باشد. قانون مالیات بر ارزش افزوده پس از تصویب در مجلس شورای اسلامی و تایید شورای نگهبان، توسط ریاست محترم جمهوری اسلامی ابلاغ و و از ابتدای مهرماه ۱۳۸۷ به مرحله اجرا درآمده است.

به رغم اهمیت فوق العاده این نوع مالیات بر درآمدهای دولت به دلایل مختلفی نظیر تازگی، ابهام در برخی از مواد قانونی، الکترونیکی بودن تمامی مراحل، امکان عدم تسلط کارشناسان مالیاتی بر مواد قانونی، سردرگمی مؤدیان مالیاتی و ... ارائه خدمات در این زمینه با مشکلاتی مواجه شده است. از سویی دیگر، تشکیلات مالیاتی باید به گونه‌ای باشد که قابلیت اجرایی داشته و برای کارمندان نیز مناسب باشد. از آنجا که این قانون در ایران تازه به تصویب رسیده، وجود چنین مشکلاتی خارج از انتظار نخواهد بود. اما نکته مهم، چگونگی مواجهه با این مشکلات است؛ یعنی نحوه اصلاح ساختار و تشکیلات در جهت افزایش کارایی سیستم از جنبه‌های مختلف و رضایت‌مندی بیشتر مؤدیان. از این رو احتیاج به روشی منسجم و مناسب جهت شناسایی و اولویت بندی نیازها و مشکلات یک سیستم از جنبه‌های مختلف و ارائه راه حل‌های مناسب برای آنها می‌باشد. از این رو در این پروژه سعی می‌شود تا از دو تکنیک QFD<sup>4</sup> و AHP<sup>5</sup> در جهت حل این مسائل بهره گیری

3. Value Added Tax
4. Quality Function Development
5. Analytical Hierarchy Process

شود. روش توسعه عملکرد کیفی، یک روش بسیار مؤثر و کارا برای تحقق «مشتری گرایی» در سازمان می‌باشد.

## ۲- بیان و تشریح مسئله

به طور کلی با توجه به اهمیت فزاینده خدمات، نیاز به تمرکز و توجه بیشتری بر مدیریت سازمان‌های خدماتی احساس می‌شود. به علاوه انتظارات رو به افزایش مشتریان، رقابت و سرعت توسعه تکنولوژی بدین معنی است که سازمان‌های خدماتی باید به دنبال روش‌های جدید جهت طراحی و ارائه خدمات خود باشند. روش‌ها و تکنولوژی‌های جدید به معنی فرصت‌هایی جهت توسعه خدمات جدید و یا بهبود خدمات می‌باشند (اسمیت، فیش بیچر و ویلسون<sup>۶</sup>، ۲۰۰۷)

حتی بهترین سیاست‌های مالیاتی جهان هم اگر نتوانند به نحو مؤثر به کار گرفته شوند، ارزشی نخواهند داشت. بنابراین در طراحی سیاست مالیاتی در کشورهای در حال توسعه و کشورهای در حال توسعه باید با دقت، تمام ابعاد اجرایی تخصیص مالیات را در نظر گرفت (سیلوانی<sup>۷</sup>، ۱۹۹۷)

در مالیات‌های مستقیم، بخش سیاست‌گذاری و اجرا وزن تقریباً ۵۰ - ۵۰ دارد، اما در قسمت مالیات بر ارزش افزوده، وزن اجرا به مراتب بالاتر و سهمیم تر از سیاست‌گذاری است. علت این است که ما در سایر مالیات‌ها و منابع مالیاتی برخوردارمان با مؤدی مالیاتی، سالی یک بار است. ولی در بخش مالیات بر ارزش افزوده، تناوب برخورد حداقل چهار بار در سال است و با توجه به اینکه معمولاً کسانی که به عنوان مؤدی هستند خودشان پرداخت کننده‌ی واقعی مالیات نیستند، زیرا مالیات بر ارزش افزوده بر عهده‌ی مصرف کننده‌ی نهایی خواهد بود و در عین حال مکانیسم‌های استرداد مالیات نیز برقرار است. تنها عامل عدم موفقیت کشورهایی که در این زمینه عملاً نتوانسته اند قانون را اصطلاحاً در فاز اول به نحو صحیح انجام دهند، مرحله‌ی اجرا بوده است. (بابایی، ۱۳۸۰)

برای افزایش کیفیت باید به نیازمندی‌ها توجه شود. ممکن است نیازهای عنوان شده

6. Smith A.M., Fischbacher M., Wilson F.A.

7. Silvani C.



از سوی مشتریان، مبهم، کیفی، ناقص و یا حتی متناقض باشد، در واقع مشتری تنها چیزی را که می‌خواهد، بیان می‌کند. اما گاهی این WHAT‌های عنوان شده از سوی مشتری متفاوت از چیزی است که طراح محصول (خدمت) درک می‌کند. طراح باید بداند که "چگونه" این WHAT‌ها توسط یک محصول یا خدمت برآورده می‌شوند و نیز الزامات جزئی و فنی "چگونه‌ها" را برای طراحی بداند. بنابراین این WHAT‌های مشتریان باید به خوبی به HOW‌های طراحان (ویژگیهای فنی، کمی، قابل اندازه‌گیری و قابل اجرا) ترجمه شود. QFD (توسعه تابع کیفی) یکی از ابزاری است که می‌تواند این شکاف را برداشته و نیازهای مشتریان را ترجمه و تبدیل به HOW‌های طراحان کند (شاهین<sup>۸</sup>، ۲۰۰۵)

از این رو هدف اصلی مطالعه حاضر، عبارت است از:

شناسایی و اولویت بندی عوامل مؤثر بر بهبود نظام مالیات بر ارزش افزوده.

سؤالاتی که در این راستا مطرح می‌شوند، عبارتند از:

۱. مشکلات کارمندان و مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده، عمدتاً شامل چه مواردی

می‌باشد؟

۲. اولویت بندی این مشکلات چگونه می‌باشد؟

۳. چه عواملی بر رفع این مشکلات تأثیر گذارند؟

۴. اولویت بندی این عوامل چگونه می‌باشد؟

### ۳- ادبیات تحقیق

در این بخش از مقاله، به بررسی ادبیات تحقیق در رابطه با دو موضوع اصلی پژوهش

یعنی مالیات بر ارزش افزوده و QFD می‌پردازیم.

#### ۳-۱. مالیات بر ارزش افزوده

ساجاپونگس<sup>۹</sup> (۲۰۰۵) مالیات بر ارزش افزوده را از انواع مالیات‌های غیر مستقیم

دارای اعتبار مالیاتی معرفی و بیان می‌کند VAT نهایتاً بر هزینه‌های کلی مصرف‌اعمال و

8. Shahin A.

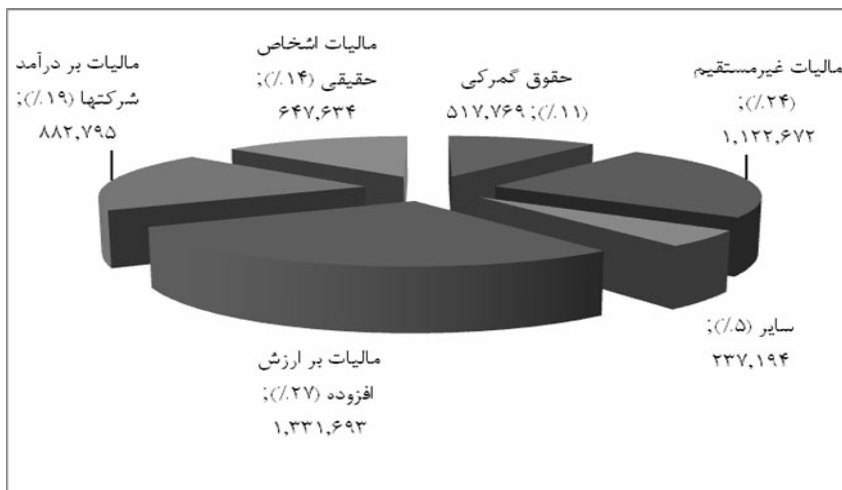
9. Sujjapongse S.

توسط مشتری (مصرف کننده نهایی) پرداخت می‌شود نه کارآفرینان (تولیدکنندگان و ...). دکتر الیاس نادران (۱۳۸۳) بیان می‌دارد که مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند. در اعمال این نوع مالیات، یک اعتبار مالیاتی<sup>۱۰</sup> برای خریدهای واسطه‌ای بنگاه اقتصادی در نظر گرفته می‌شود که این امر باعث از بین رفتن پدیده‌ی مالیات بندی مضاعف<sup>۱۱</sup> در اجرای این نوع مالیات می‌گردد.

ساجاپونگس (۲۰۰۵) با بررسی سیستم اقتصادی تایلند نشان می‌دهد که میزان درآمدهای مالیاتی کسب شده از هریک از انواع مالیات‌ها بین سال‌های ۱۹۹۸ تا ۲۰۰۳ طبق شکل ۱ می‌باشد:

شکل ۱: درصد سهم هریک از انواع مالیات‌ها در درآمدهای مالیاتی کشور تایلند بین سال‌های

۱۹۹۸ تا ۲۰۰۳



نسبت درآمدهای مالیاتی به GDP تولید ناخالص داخلی در کشورهای آسیایی در سال ۲۰۰۳ طبق جدول زیر می‌باشد:

10 - Tax Credit

11 - Cascading Tax

جدول ۱: منبع (آمارهای سالانه دولتی MOF و IMF تایلد)

۲۰۰۴	۲۰۰۳	۲۰۰۲	۲۰۰۱	۲۰۰۰	۱۹۹۹	درآمد مالیاتی / تولید ناخالص داخلی
۱۷,۵	۱۶,۷	۱۵,۹	۱۵,۱	۱۵,۵	۱۵,۴	تایلند
-	-	۱۳,۲	۱۵,۱	۱۵,۳	-	سنگاپور
-	-	-	۱۳,۱	-	۱۵,۵	اندونزی
-	-	۱۲,۵	۱۳,۵	۱۳,۷	-	فیلیپین
-	-	-	۸,۳	۷,۶	۶,۷	چین
-	-	۹,۵	۸,۶	۹	-	هند

شانگلین لین<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۸) عقیده دارد که مالیات بر ارزش افزوده، مهم ترین نوع مالیات در کشور چین می باشد که بیشترین درآمدهای بودجه ای را نسبت به سایر انواع مالیات ها ایجاد می کند.

گسترش پایه مالیاتی، خودکنترلی بودن، کاهش فرار مالیاتی، افزایش انگیزه ی تولید، درآمد باثبات و انعطاف پذیر، شفاف سازی تدریجی مبادلات اقتصادی، قابلیت ردیابی معاملات در زنجیره ی واردات، تولید، توزیع و مصرف، حمایت از سرمایه گذاری و تولید و تشویق صادرات با اعمال نرخ صفر، از ویژگی های مالیات بر ارزش افزوده می باشد.

### ۲-۳. فرایند اصلاح نظام مالیاتی

اصلاح نظام مالیاتی وقتی موفقیت بیشتری دارد که دید سیستمی درباره آن وجود داشته باشد، زیرا اصولاً اصلاح نظام مالیاتی شامل هدف های چندگانه (کسب درآمد، ارتقای کارایی اقتصادی، گسترش عدالت و کارآمدسازی مدیریت) و ارزیابی عکس العمل ابزارها و پایه های مالیاتی است. داشتن نظر سیستمی درباره اصلاح نظام مالیاتی فواید عمده ای را به بار می آورد.

بنا به گفته ی گیل جیت. بی. اس (۱۳۸۱) حتی در جایی که فواید قابل ملاحظه و عمده ای از اصلاح مالیات های خاص و یا بهبود مدیریت مالیاتی یا اجرای مقررات مالیاتی -

12. Shuanglin LIN



که در بیشتر موارد چنین است- وجود داشته باشد، اصلاحات بخشی باید طوری طراحی شود که به جای تضعیف سیستم مالیاتی سبب تقویت آن گردد؛ به عبارت دیگر اصلاح ساختارهای مالیاتی کلاً وقتی مؤثرتر است که با بهبود مدیریت مالیاتی همراه باشد.

مطالبی که در زمینه اصلاحات سیستم‌های مالیاتی کشورهای مختلف وجود دارد، عمدتاً به مبحث نرخ و سیاست گذاری مالیاتی پرداخته است؛ با این وجود با بررسی منابع و مقالات و کتب مختلف منتشره، موارد ذیل که مرتبط با بهبود اجرایی نظام مالیاتی است، قابل ذکر می‌باشد:

کارلوس سیلوانی، (۱۳۸۱) به برخی از راهکارهایی که باید در تمام راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی لحاظ شود، اشاره می‌کند: ساده سازی نظام مالیاتی در جهت تسهیل اجرا و کاهش هزینه‌های تمکین، تشویق به تمکین داوطلبانه، اصلاح قوانین مالیاتی و حسابداری، نگرش یکپارچه به فرایند وصول مالیات.

پروفسور ریچارد ام برد، ابعاد اجرایی اصلاح مالیاتی را این گونه برمی شمرد: ساده نگه داشتن نظام مالیاتی، توجه به مؤدی به عنوان یک مشتری، تمرکز بر تسهیل تمکین از طریق دستورالعمل‌های بدون ابهام، فرم‌های قابل فهم و درک، اطلاع رسانی به موقع، هماهنگی با مأموران رده سوم مالیاتی همچون بانک‌ها، اجرای مؤثر مجازات‌ها، صادق نگه داشتن مؤدیان، رایانه‌ای کردن و اصلاح تشکیلات مالیاتی.

باربون، گاپتا، ولف و هانسون<sup>۱۳</sup> (۱۹۹۰) راهکارهایی را جهت بهبود سیستم‌های مالیاتی به شرح ذیل برمی شمردند: کامپیوتری سازی و رویه‌های مرتبط، اصلاحات سازمانی و نیروی انسانی، بهره گیری از کمک مؤسسات حسابرسی، منطقی سازی قوانین، آموزش مؤدیان، بهبود سیستم‌های اطلاعاتی و رسیدگی ها.

کارلوس سیلوانی و کاترین بائر<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۷) در زمینه‌ی تشریح ابعاد اجرایی اصلاح مالیاتی، به موارد ذیل اشاره می‌کند:

ساده سازی نظام مالیاتی، کاهش هزینه تمکین، ترویج تمکین داوطلبانه، تدوین استراتژی شفاف، یکپارچه سازی، تمایز در رفتار با مؤدیان برحسب بزرگی و کوچکی و

13. Barbone L., Das-Gupta A., Wulf L.D. and Hansson A.

14. Silvani C and Baer C.





تعیین اولویت‌ها و زمانبندی. همچنین گلوگاه‌های اصلی شناسایی شده توسط عبارتند از: ثبت نام مؤدی، پردازش اظهارنامه‌ها و پرداخت‌ها، عملیات کامپیوتری، شناسایی مؤدیان فاقد اظهارنامه، مؤدیان متخلف، حسابرسی، نظام تنبیهات و جریمه، خدمات مؤدی، اطلاع‌رسانی، سازماندهی پرسنل.

در سی و ششمین گزارش سالانه مجلس عوام انگلستان سال ۲۰۰۳-۲۰۰۴ تحت عنوان "مبارزه با فرار از مالیات بر ارزش افزوده"، به چندین راهکار برای کاهش فرار مالیاتی اشاره شده است از قبیل: به روزرسانی اطلاعات اداره گمرک، بهره‌گیری از سیستم اطلاعاتی مناسب، مدرنیزه کردن سیستم‌های فعلی، بهبود نظام جریمه، آموزش کارمندان، پایش مؤدیان برحسب بزرگی آن‌ها.

در گزارش هیئت اعزامی سازمان همکاری‌های فنی و اقتصادی آلمان<sup>۱۵</sup> (GTZ) از نشست مالیاتی آوریل ۲۰۰۵ در تهران، (تیرماه ۱۳۸۴) که توسط دکتر دیوید گواين تان<sup>۱۶</sup>، اقتصاددان سازمان همکاری‌های فنی اقتصادی آلمان و دکتر زیگفرید ویسمت<sup>۱۷</sup>، هماهنگ‌کننده‌ی فنی منتخب سازمان همکاری‌های فنی اقتصادی آلمان، پس از نشستی با مقامات مالیاتی ایران و اعضای مجلس تهیه شده، مواردی را در رابطه با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران مورد توجه قرار داده است. در بخش اول این گزارش، نکات فنی درباره مسائل مربوط به روند اصلاحاتی مالیات بر ارزش افزوده (سیاست مالیاتی) مورد توجه قرار گرفته شده است که عبارتند از: نرخ مالیات بر ارزش افزوده، معافیت از مالیات بر ارزش افزوده و نرخ صفر و آستانه مالیات بر ارزش افزوده. بخش دوم این گزارش، مواردی در زمینه‌ی تشکیلات مالیاتی و رویه‌ها بیان شده اند که عبارتند از: کارکنان بانگیزه‌ای که به خوبی آموزش دیده باشند، آئین نامه‌ها، سازمان گمرک، بانک‌ها، فن آوری اطلاعات و ارتباطات و فرجه زمانی.

گویندا رائو<sup>۱۸</sup> (اکتبر ۲۰۰۵) در مقاله‌ای با عنوان "اصلاح سیستم مالیاتی در هند: موفقیت‌ها و چالش‌های پیش رو"، در کل اصلاحات انجام گرفته در سیستم مالیاتی هند را

- 
15. Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit (GTZ) GmbH
  16. Nguyen-Thanh D.
  17. Wismeth S.
  18. Govinda Rao

این گونه برمی شمرد: ساده سازی، کاهش معافیت‌ها، کاهش پیچیدگی‌ها، شفاف سازی و بهبود سیستم اطلاعاتی.

ساجاپونگس (۲۰۰۵) سیستم‌های فعلی و گذشته مالیاتی در کشور تایلند را مورد بررسی قرار داده و اصلاحات انجام گرفته در این زمینه را بیان کرده است. در این مقاله اینگونه عنوان شده است که استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده، خود یکی از اصلاحات انجام شده در این زمینه می‌باشد که معرفی آن در ژانویه سال ۱۹۹۲ انجام گرفته شده است. نرخ VAT در این کشور برابر ۷٪ می‌باشد.

یزگات<sup>۱۹</sup> (۲۰۰۸) مواردی از مالیات بر ارزش افزوده در کشور اتیوپی را که احتیاج به بازنگری و اصلاح دارد این گونه بیان می‌دارد: شناسایی و ثبت نام مؤدیان، نحوه پرداخت مالیات، کنترل، صدور فاکتور فروش، ممیزی VAT، جرائم، اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده.

دارماپالا<sup>۲۰</sup> و هینس<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۹) در تحقیقات خود به بررسی عوامل تاثیرگذار بر نظام مالیاتی پرداخته اند و به این سؤال که "آیا کشورهای مختلف، خواستار مالیات هستند یا نه؟" این گونه پاسخ داده اند که تقریباً ۱۵ درصد کشورها خواستار مالیات می‌باشند که اکثر این کشورها جزو کشورهای کوچک ولی مرفه هستند. این مقاله به اثبات نوعی نظم تجربی قوی پرداخته است به این ترتیب که: کشورهایی که دارای کنترل بهتری هستند نسبت به دیگر کشورها تمایل بیشتری به پرداخت مالیات دارند. کنترل عوامل مربوط و نیز توجه به کیفیت، دارای تأثیر بالایی بر احتمال پذیرش مالیات می‌باشند. در یک کشور خاص که جمعیت آن زیر یک میلیون نفر است، در صورت ارتقای کیفیت کنترل‌ها احتمال پذیرش پرداخت مالیات از ۲۶ درصد به ۶۱ درصد افزایش می‌یابد.

### ۳-۳. تصویری از اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران

خلاصه روند اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران به شرح ذیل می‌باشد:

تیرماه ۱۳۸۷: ابلاغ قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط ریاست محترم جمهوری

19. Wollela Abehodie Yesegat

20. Dhammika Dharmapala

21. James R. Hines Jr.



اسلامی ایران.

۱۳۸۷/۷/۱: اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط مشمولین مرحله اول (مهلت

ثبت نام: ۱۳۸۷/۶/۳۱)

۱۳۸۸/۷/۱: اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط مشمولین مرحله دوم (مهلت

ثبت نام: ۱۳۸۸/۶/۳۱)

۱۳۸۹/۱/۱: اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط مشمولین مرحله سوم (مهلت

ثبت نام: ۱۳۸۸/۱۲/۲۹)

قابل ذکر است طیف وسیعی از کالاها و خدمات، مشمول این قانون بوده و تنها برخی از کالاها و خدمات پرمصرف، از این قانون معاف می‌باشند.

وظایف مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده عبارت است از: ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده، محاسبه و مطالبه ۳٪ در فاکتورهای فروش خود، تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده هر سه ماه یک بار، نگهداری اسناد و مدارک و ارائه آن در زمان رسیدگی.

**نرخ مالیاتی:** نرخ مالیاتی ۱٫۵ درصد است. در اغلب کشورها نرخ‌های بالایی برای این نوع مالیات در نظر می‌گیرند. بر اساس اطلاعات موجود تنها در ۶ درصد کشورهایی که این نوع مالیات را اجرا می‌کنند این نرخ کمتر از ۱۰ درصد بوده و نرخ ۱/۵ درصدی مالیات بر ارزش افزوده ایران در دنیا کمترین نرخ است. لازم به یادآوری است با احتساب ۱/۵ درصد عوارض شهرداری‌ها نرخ مذکور جمعا به ۳ درصد مالیات و عوارض بالغ می‌گردد.

**معافیت‌ها:** طبق ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده معافیت‌های فراوانی وجود دارد که به نظر می‌رسد بیش از ۴۰ درصد سبد مصرفی خانوار از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است و به ویژه دردهک‌های پایین درآمدی این معافیت حدود ۷۰ درصد بالغ می‌گردد. سبد مصرفی خانوار شامل اقلام عمده‌ای مانند هزینه مسکن، آموزش و بهداشت است که این ۳ قلم از مالیات بر ارزش افزوده معاف شده‌اند و همچنین در خدمات بهداشتی، درمانی، توانبخشی و حمایتی نیز معاف هستند. همچنین در اقلام خوراکی سبد خانوار، بخش عمده مواد غذایی شامل محصولات کشاورزی فرآوری نشده، نان، گوشت، برنج، قند، شکر، حبوبات، روغن نباتی، شیر و چندین مورد دیگر مشمول مالیات

نمی‌باشند .

**مراحل اجرا:** قانون مالیات بر ارزش افزوده که از نیمه دوم سال ۱۳۸۷ اجرا شده تاکنون در قالب سه مرحله شماری از فعالان اقتصادی کشور را در بر گرفته است. در مرحله اول کلیه صادرکنندگان و واردکنندگان و شماری از فعالان اقتصادی، در مرحله دوم کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی، معادن، خدمات حسابداری، انفورماتیک و خدمات مهندسی و حمل و نقل، و در مرحله سوم نیز کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که براساس شرایط مراحل اول و دوم، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده نگردیدند (در صورتی که در سال ۱۳۸۷ یا ۱۳۸۸ مجموع فروش کالاها و ارایه خدمات آنها سه میلیارد ریال و بالاتر باشد) در فرایند مالیات قرار گرفتند.

**تعداد کل اظهارنامه:** مطابق گزارش سازمان امور مالیاتی کشور از پاییز ۱۳۸۷ لغایت پایان اسفند ۱۳۸۸ تعداد ۲۴۶۰۲۶ اظهارنامه دریافت گردیده است. در حال حاضر تقریباً بیش از ۹۰ درصد اظهارنامه‌ها بصورت اینترنتی به سازمان ارائه می‌گردد، رشد تعداد دریافت اظهارنامه اینترنتی از ۶۷ درصد در پاییز ۱۳۸۷ به ۹۷ درصد در زمستان ۱۳۸۸ رسیده است.

### ۳-۴. عملکرد درآمدی مالیات بر ارزش افزوده

این مالیات همان‌طوری که در بندهای قبلی گفته شد از سال ۱۳۸۷ به صورت مرحله‌ای اجرا شده است و این شیوه اجرا موجب گردیده کمترین اثرات منفی در اقتصاد بروز نماید از سوی دیگر نرخ مالیات نیز در مقایسه با کشورهای دیگر و نسبت به ظرفیت بخش، خیلی نازل می‌باشد و بیش از ۴۰ درصد از کالاهای سبد خانوار معاف از مالیات می‌باشد.

- با در نظر گرفتن شاخص‌های فوق، این مالیات (با احتساب مالیات کالا و خدمات) از لحاظ درآمدی توانسته طی سال ۱۳۸۸ بالغ بر ۹,۵ درصد از کل درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص دهد. درحالی‌که در اغلب کشورها این سهم به مراتب بیش از رقم مذکور می‌باشد. بطوریکه بعضاً به ۵۳ درصد نیز می‌رسد.

- با در نظر گرفتن تعداد اظهارنامه‌های مالیاتی تحویل داده شده به سیستم مالیات بر



ارزش افزوده در سال ۱۳۸۸ (تعداد ۱۹۲۱۶۳) سرانه هر اظهارنامه برابر با ۸۴۰۶۴۰۵۰ ریال بوده است که در مقایسه با سرانه پرداختی مالیات بر مشاغل که به ازاء هر پرونده حدوداً ۴۸۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد، عملکرد مالیات بر ارزش افزوده قابل توجه می‌باشد.

- همچنین تعداد ۱۲۴۸ نفر نیروی متخصص مالیاتی و غیرمالیاتی در این حوزه فعال می‌باشند که با در نظر گرفتن این تعداد، سرانه مالیات وصولی بر حسب تعداد کارکنان ۲۲۷۹۷۲۷۵ ریال می‌باشد. این در حالیست که بیش از ۱۸۰۰۰ نفر در سازمان مالیاتی وصول بقیه درآمدهای مالیاتی را بر عهده دارند. لذا از حیث نیروی انسانی مالیات بر ارزش افزوده متحمل هزینه کمتری است. با عنایت به اینکه مودیان مالیات بر ارزش افزوده وصول و پرداخت مالیات‌ها را برعهده دارند لذا هزینه وصول در این مالیات در مقایسه با دیگر مالیات‌های مستقیم رقم کمتری را به خود اختصاص می‌دهد که این موضوع یکی از نکات مثبت مالیات بر ارزش افزوده تلقی می‌گردد. کم هزینه بودن این مالیات یکی از فاکتورهایی هست که تمایل دولت‌ها را به اجرای آن جلب کرده است.

با توجه به فاکتورهای مثبتی که این مالیات در مقایسه با سایر مالیات‌ها برخوردار می‌باشد لازم است در ادامه روند فعالیت مالیات بر ارزش افزوده در ایران اقدامات تکمیلی مد نظر قرار گیرد در صورت ارتقاء این سیستم می‌توان از ساختار اطلاعاتی آن در سایر اقلام مالیاتی بویژه مالیات مشاغل بهره مند شد و از فرار مالیاتی در این حوزه جلوگیری نمود.

### ۳-۵. توسعه تابع کیفی

#### تعریف واژه QFD

شاهین (۲۰۰۵) واژه QFD را معادل عبارات "نظام توسعه کیفیت" و یا "گسترش کارکرد کیفیت" و برگرفته از اصطلاحات ژاپنی "هین شیتسو"<sup>۲۲</sup> (به معنای کیفیت، خصوصیت یا صفت)، "کینو"<sup>۲۳</sup> (به معنای وظیفه یا کارکرد) و "تنکای"<sup>۲۴</sup> (به معنای توسعه یا گسترش) است، بیان می‌کند.

22. Hin Shitsu

23. Ki No

24. Ten Kai

آقای سالیوان<sup>۲۵</sup> در مقاله خود تحت عنوان "توسعه عملکرد کیفیت: پیشرفت کیفیت، ۱۹۸۶" QFD را این گونه تعریف می‌کند: "یک مفهوم کلی که ابزاری را فراهم می‌کند جهت ترجمه نیازمندی‌های مشتری به نیازمندی‌های فنی مناسب در هر مرحله از توسعه و تولید محصول (نظیر استراتژی‌های بازاریابی، برنامه ریزی، طراحی و مهندسی محصول، ارزیابی نمونه آزمایشی و فروش)" (چن<sup>۲۶</sup>، ۲۰۰۲)

گاتیس (۱۳۸۴)، علل شکایت مشتری را به ترتیب اهمیت، به گونه‌ای که در زیر آمده است، بیان می‌دارد:

۱. هنگامی که کار به درستی انجام نشده باشد.
۲. کند بودن.
۳. گران بودن.
۴. رفتار بی تفاوت کارکنان.
۵. عدم شایستگی کارکنان.
۶. عدم وجود ادب و احترام.

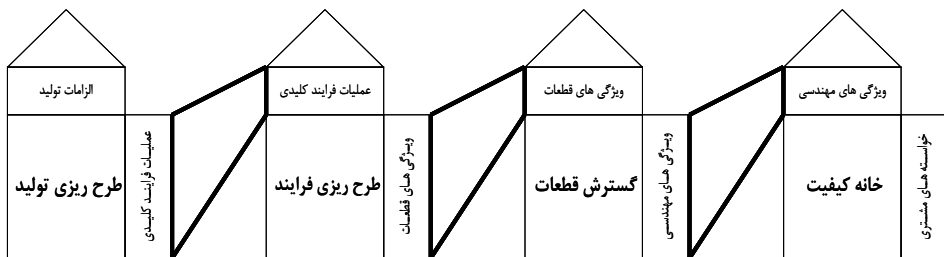
QFD برای انواع سازمان‌ها و طرح ریزی موضوعات مختلف، قابل استفاده است و معمولاً تحت عنوان فرایند طرح ریزی محصول تعریف می‌شود. QFD به صورت بالقوه در فعالیت‌های مختلف، مانند: طرح ریزی خدمت، طرح ریزی کسب و کار، انتخاب مکان و طرح ریزی دوره‌های آموزشی کاربرد دارد. (رونالد جی. دی؛ ۱۳۸۵)

QFD به طور کلی با سه روش و نگرش مختلفی که توسط آکائو و ماکابه و فوکوهارا بنیان گذاری شده اند، شناخته می‌شوند. (علیرضا علی نژاد، ۱۳۸۱)

روش چهار ماتریسی که متداول تر از دیگر روش هاست، شامل مراحل زیر است:

25. Salivan  
26. Chan Lai-Kow

شکل ۲: گسترش خواسته‌ها و نیازهای مشتری برای محصول، فرایند و طراحی  
(از راست به چپ) (CINDY A, 1994)



در هریک از این مراحل از ماتریسی به نام خانه کیفیت<sup>۲۷</sup> (به علت شباهت آن به یک خانه) استفاده می‌شود. طبق نظر ونگ<sup>۲۸</sup> و چن<sup>۲۹</sup> (۲۰۰۳) نخستین ماتریس QFD بیشترین تعداد مقالات موجود را به خود اختصاص داده است، زیرا شامل بحرانی‌ترین و حساس‌ترین اطلاعات مورد نیاز یک شرکت در رابطه با مشتری و جایگاه شرکت در بازار نسبت به رقباست.

برایان هوارن<sup>۳۰</sup> (۱۳۸۱) مراحل کلی روش QFD به شرح زیر بیان می‌کند:

۱. شناخت مشتری، تعیین گروه‌های مشتری هدف.
۲. گردآوری خواسته‌های مشتری از محصول مورد نظر.
۳. دسته بندی و رتبه دهی خواسته‌های مشتری برحسب اهمیتی که برای وی دارند.
۴. ارزیابی موقعیت محصول مورد نظر با محصول رقیب در بازار از دید مشتری.
۵. سنجش کیفیت محصول از نظر فنی و تکنولوژیک، نسبت به محصول رقیب از دید مهندسین تیم QFD.
۶. تأثیرات متقابل محیط زیست و محصول.
۷. شناخت دقیق و تخصصی چرخه‌ی کیفیت محصول.
۸. انتقال خواسته‌های مشتری به خانه‌ی کیفیت و تکمیل آن.

27. HOQ: House Of Quality

28. Weng M.C

29. Chen L.H

30. Hwarng B.

براساس نظر هوانگ و تئو<sup>۳۱</sup> (۲۰۰۲) در به کارگیری QFD در سازمان‌های خدماتی خیلی از مؤلفه‌های موجود در صنعت مطرح نمی‌شوند، مانند نقاط فروش (ضریب تصحیح)، نسبت بهبود و در بعضی پروژه‌ها تعیین مقادیر اهداف برای خواسته‌های مشتری و مشخصه‌های کیفی کار بسیار سختی است.

برای نشان دادن میزان تأثیر هر یک از مشخصه‌های فنی در برآورده کردن خواسته‌های مشتری، در ماتریس رابطه،  $R_{ij}$  یا میزان رابطه میان I امین WHAT با J امین HOW به صورت معیارهای لفظی قوی، متوسط، ضعیف و غیره بیان می‌شود. برای نشان دادن رابطه قوی، متوسط و ضعیف به ترتیب از دایره توپر، دایره توخالی و مثلث استفاده می‌شود. در جدول ۲، سمبل‌های مورد کاربرد در خانه کیفیت QFD سنتی نشان داده شده است.

جدول ۲: سمبل‌های مورد کاربرد در خانه کیفیت

نوع رابطه	سمبل	نوع سمبل
قوی (عدد ۹)	●	دایره توپر
متوسط (عدد ۳)	○	دایره توخالی
ضعیف (عدد ۱)	△	مثلث
عدم وجود رابطه	—	بدون سمبل

### ۳-۶. جمع بندی ادبیات تحقیق

یکی از مهم ترین ابزارهای مالیاتی عمومی که جدیداً معرفی شده، مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. بعضی مفسرین، این نوع مالیات را به عنوان یک منبع اقتصادی کارا مطرح می‌کنند و عقیده دارند اگر به طور نامناسب طراحی شود روی تصمیمات بخش خصوصی تأثیر می‌گذارد. به هر حال ممکن است هزینه‌های اجرایی، محاسبه، وصول، ممیزی و اداره مالیات بالا باشد. بنابراین کلیه مراحل پیاده سازی VAT، از مرحله‌ی قانون گذاری تا اجرا حائز اهمیت می‌باشد. اکثر مطالعاتی که در این زمینه انجام گرفته است مبحث قانون و سیاستگذاری را مطرح کرده است و به مواردی نظیر سطح آستانه، نرخ‌های مالیاتی و تعدد





آن‌ها، معافیت‌ها، بررسی مواد قانونی و مواردی از این قبیل پرداخته است. حال آنکه جنبه‌ی مدیریتی و اجرایی این سیستم نیز اهمیت قابل ملاحظه‌ای دارد. در واقع می‌توان گفت که ساختار مالیاتی بهینه وجود ندارد ولی یک مجموعه مرجع و مفید از مالیات‌ها ایجاد شده است. دستورالعمل واحدی برای طراحی سیستمی از مالیات‌ها یا حتی یک نوع خاص مالیات وجود ندارد و هیچ کشوری را نمی‌توان یافت که در آن کلیه‌ی مالیات‌ها به نحو بهینه‌ای طراحی شده‌اند. به هر حال فرآیند اصلاح سیستم مالیاتی، فرآیندی ثابت نبوده و در کشورهای مختلف بنا به شرایط موجود و مقتضیات، متفاوت از هم می‌باشد.

نکته‌ی مهم دیگر در برنامه ریزی تمامی سازمان‌ها، اولویت بندی اقدامات مورد نیاز است که در زمینه مالیات، به مطلبی در این مضمون برخورد نکردیم. QED ابزاری است که موارد استفاده متعدد آن در موضوعات مختلف چه تولیدی و چه خدماتی، نشان دهنده‌ی توان بالای تصمیم‌گیری آن دارد. طبق بررسی‌های انجام گرفته از این دو تکنیک در زمینه مالیاتی، به صورت ترکیبی و یا مستقل استفاده نشده است.

#### ۴- روش تحقیق

پژوهش حاضر در اداره کل امور مالیاتی استان قزوین انجام گرفته و با توجه به موضوع تحقیق، از هر دو روش مطالعات کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شده است. از روش کتابخانه‌ای شامل مطالعه پایان‌نامه‌های مرتبط، کتب، مقالات و ... و از روش میدانی (پرسشنامه و مصاحبه) برای شناسایی و وزن‌گذاری عوامل مؤثر بر خواسته‌ها بهره‌گیری خواهد شد.

به طور کلی، در این تحقیق، گام‌های زیر طی شده است:

## نمودار ۱: مدل تحقیق



در پژوهش حاضر با توجه به موضوع خاص مورد مطالعه - مالیات بر ارزش افزوده - که جدید بوده و از اجرای آن مدت زمان زیادی نمی‌گذرد، علاوه بر مصاحبه حضوری با مؤدیان از روش‌های دیگری نیز جهت جمع آوری خواسته‌ها استفاده شده است به این دلیل که نیازهای شناسایی شده از صحت و اعتبار بیشتری برخوردار باشد که این روش‌ها عبارتند از: مشاهده، مراجعه به شرکت‌ها، مطالعه پایان نامه‌ها و مقالات مرتبط، مصاحبه با کارشناسان و کارمندان درگیر در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مصاحبه با برخی از کارشناسان و کارمندان سایر واحدها که تجربه بیشتری داشته‌اند، مطالعه اطلاعات مندرج در سایت‌های مرتبط با نظام مالیات بر ارزش افزوده در زمینه‌های مختلف نظیر معرفی این نظام، نظرخواهی، پرسش و پاسخ، مشکلات و ...

مشتریان نظام مالیات بر ارزش افزوده و افرادی که به نحوی مرتبط با این نظام می‌باشند دو دسته‌اند:

۱. مؤدیان این نظام که شامل اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی می‌باشند.

۲. کارشناسان اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده.

در این پژوهش سعی شده است به نیازهای هر دو دسته پرداخته شود.

از آنجا که قانون مالیات بر ارزش افزوده، قانونی نوپا می‌باشد، وجود مشکلات زیاد دور از انتظار نبوده که طبقه بندی این مشکلات که با توجه به نظرات تیم QFD متشکل

از نمایندگانی از قسمت‌های مختلف واحد ارزش افزوده استان قزوین که همگی از ابتدای اجرای این نظام حضور داشته اند، به شرح زیر انجام شده است. البته قابل ذکر است که به دلایل اشاره شده در قسمت‌های قبل، سعی شده است که به صورت مستقیم و غیرمستقیم از نظرات همکاران متخصص در سایر واحدها نیز در موارد مشابه استفاده شود.

جدول ۳: اعضای تشکیل دهنده تیم QFD

واحد	تعداد اعضا	مدرک تحصیلی
ثبت و شناسایی	۱	کارشناسی حسابداری و کارشناسی ارشد مدیریت
اجرائیات و وصول	۱	کارشناسی حقوق
خدمات مؤدیان	۱	کارشناسی ارشد حسابداری
حسابرسی	۱	کارشناسی ارشد مدیریت

جهت جمع آوری نیازها از طریق پرسشنامه، سؤالاتی از مؤدیان و کارشناسان و کارمندان در زمینه مشکلات و نیازهایشان پرسیده شد و پس از جمع آوری اطلاعات اولیه و تحلیل این اطلاعات، در مرحله اول پنجاه و نه نیاز شناسایی و در هشت گروه طبقه بندی گردید که در مراحل بعد و در طی جلساتی که توسط تیم QFD برگزار شد، با استفاده از روش دلفی، با حذف برخی موارد غیر مهم و یا تکراری و یا مواردی که باهم همپوشانی داشته اند، تعداد این نیازها به سی عدد و تعداد گروه‌ها به هفت کاهش یافت. گروه‌ها و نیازهای مرتبط با آن‌ها در جدول ۴ قابل مشاهده است.

مرحله‌ی بعد، اهمیت دهی این نیازها می‌باشد که به این منظور فرمی طراحی و در اختیار مؤدیان قرار گرفته و از آن‌ها خواسته شد که به هر خواسته، امتیازی از ۱ تا ۵ اختصاص دهند. اهمیت نهایی این نیازها با استفاده از میانگین حسابی اوزان تخصیص داده شده توسط مؤدیان محاسبه شده است که در جدول ۶ قابل مشاهده می‌باشد.

#### ۴-۱. تعیین عوامل مؤثر و تشکیل خانه کیفیت

برای یافتن عوامل مؤثر و ارتباط بین آن‌ها و ارتباط بین خواسته‌ها و عوامل مؤثر از

نظرات تیم QFD استفاده شده است. در این مرحله ابتدا از هریک از اعضا درخواست شد تا عواملی را که بر هر خواسته تأثیرگذار هستند، معرفی کنند. همچنین در شناسایی این عوامل، از مطالعه کتب، تحقیقات مرتبط و نیز مقالات داخلی و خارجی نیز بهره گیری شده است که پس از جمع آوری کلیه داده‌ها، در مجموع ۶۹ عامل شناسایی و در نهایت و پس از انجام تحلیل و بررسی توسط گروه، حذف عوامل مشابه، غیرمهم و ...، ۲۱ عامل مؤثر به شرح جدول ۵ به جهت تکمیل خانه کیفیت در نظر گرفته شد.

میزان تأثیر هریک از خصوصیات فنی محصول (عوامل مؤثر) بر خواسته‌ها و الزامات مشتری با ماتریس ارتباطات خانه‌ی کیفیت، مشخص و ارائه می‌گردد. تیم اجرایی QFD، ارتباطات مورد نظر را با توجه به عوامل مختلفی تعیین نموده است. در برخی از موارد، افزایش یا کاهش یکی از خصوصیات مهندسی، تأثیر مستقیمی بر خصوصیات مهندسی دیگر محصول می‌گذارد. برای لحاظ نمودن چنین همبستگی‌هایی بین خصوصیات مهندسی محصول، در قسمت سقف خانه کیفیت<sup>۳۲</sup>، چگونگی این همبستگی‌ها با علامت‌های ویژه‌ای مشخص می‌شود.

در پژوهش حاضر به دلیل حجم بالای محاسبات تنها حالت مثبت همبستگی در نظر گرفته شده است. لازم به ذکر است که پس از محاسبه اثر مستقیم و غیر مستقیم، وزن نهایی عوامل براساس درصدی که توسط گروه تعیین می‌شود، مشخص می‌شود، این درصدها براساس تجربیات اعضای گروه و مطالعات کتابخانه‌ای در نظر گرفته می‌شوند:

$$(\text{وزن غیر مستقیم}) ۰/۴ + (\text{وزن مستقیم}) ۰/۶ = \text{وزن نهایی}$$

کلیه‌ی این روابط و همبستگی‌ها، در جداول ۹ و ۱۰ که به جهت حجم بالای اطلاعات در انتهای مقاله حاضر عنوان شده‌اند، قابل مشاهده می‌باشند.

#### ۵- بحث و نتیجه گیری

در اغلب کشورهای VAT به مورد اجرا گذاشته شده است این مالیات از لحاظ درآمدزایی برای دولت‌ها جزء اقلام مالیاتی اولویت دار محسوب می‌شود. حتی در بعضی از کشورها نزدیک به نیمی از درآمدهای مالیاتی دولت از این طریق تامین می‌شود.

با استفاده از تجربیات سایر کشورها، از جمله کشورهای در حال توسعه مجری مالیات بر ارزش افزوده، می‌توان بر این نکته تأکید داشت که به دلیل نوپا بودن این نظام مالیاتی برای اجرای موفقیت آمیز آن باید همه‌ی شرایط و بسترهای لازم در اقتصاد ملی، سازمان مالیاتی، فرهنگ عمومی و نیز کلیه‌ی نهادهای مرتبط با این سیستم فراهم شده باشد. در غیر این صورت، فرارهای مالیاتی، اثربخشی این مالیات را کاهش داده و آن را تا حد یک مالیات ساده بر فروش، با تمامی پیامدهای منفی آن بر کارایی، عدالت و صادرات تنزل خواهد داد. تردیدی وجود ندارد و کسی هم منکر نیست که سیستم مالیات در ایران ناکارآمد بوده و هم از جهت وصول درآمد برای دولت و هم از جهت حرکت در راستای توزیع عادلانه تر درآمد به طور کامل مورد انتقاد بوده است که خود زمینه ساز فرارهای مالیاتی بزرگ خواهد بود. با این شرایط، وضع یک نوع مالیات جدید بدون توجه به لزوم بسترسازی مناسب جهت اجرای آن چندان منطقی به نظر نمی‌رسد.

اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیازمند سازوکار و زیر ساخت‌های لازم است و بر این اساس باید تمام معاملات شناسنامه دار شوند تا با صدور فاکتور، نوع، مقدار، قیمت، تاریخ و محل فروش کالا مشخص شود؛ اما هم اکنون در کشورمان، تنها فرش و طلا با صدور شناسنامه یا همان فاکتور معامله می‌شوند که برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده، این موضوع باید به سایر کالاها تعمیم داده شود.

بدون شفاف سازی و فراهم کردن زیر ساخت‌های لازم، با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، نوعی هیجان دور از واقعیت اقتصادی بر بازار حاکم می‌شود. مثلاً در اجرای این قانون به دلیل ناآشنایی تجار و بازرگانان با اثرات مثبت آن و اینکه باید مالیات سال دیگر را امسال پردازند، باعث می‌شود تا نوعی هیجان در بازار ایجاد شود و مالیات پرداختی روی قیمت تمام شده محصولات محاسبه شود.

در سیستم‌های کنترلی و نظارتی کشور مشکلاتی وجود دارد. کدام سیستم کنترلی یا نظارتی می‌تواند تضمین دهد که در هریک از مراحل مذکور مالیات اخذ می‌شود؟ در کشورهای پیشرفته بیشتر معاملات به صورت نقد انجام نمی‌شود بلکه از طریق کارت‌های اعتباری و با سیستم‌های بانکی است؛ بنابراین آنها می‌توانند چنین نظارتی را داشته باشند؛ ولی تا هنگامی که اغلب معاملات ما نقدی است و دریافت‌ها و پرداخت‌های ما ثبت و

ضبط نمی‌شود، معلوم نیست با چه مکانیسمی این کنترل‌ها انجام می‌شود. در جوامع پیشرفته غالب داد و ستدها از طریق نظام بانکی انجام می‌شود، به همین دلیل آنجا همه چیز قابل نظارت است.

برای جلوگیری از ضرر تولیدکنندگان و صنعت کشور، باید اطلاع‌رسانی قبل از اجرای این قانون صورت می‌گرفت. چراکه اجرای این قانون، کار بسیار مشکلی است و برای چیدمان ساز و کار اجرایی آن باید اعتماد طرفین حاصل شود تا آثار مثبت آن مشخص شود.

در عمل، مالیات مطلوب آن است که از سوی قشرهای مختلف مؤدیان قابل تحمل باشد و سیستم خوب مالیاتی آن است که بتواند سه هدف را عملی سازد: کارایی، عدالت و سادگی.

جهت شناسایی مشکلات و نیازهای سیستم مالیاتی، مطالعات پراکنده‌ای انجام گرفته است، ولی تاکنون مطالعه‌ای که به اولویت بندی این نیازها پردازد انجام نگرفته است. در مطالعه حاضر، سیستم مالیات بر ارزش افزوده‌ی ایران مورد بررسی قرار گرفته و راه حل‌هایی نیز جهت ارتقای آن ارائه شده است. بدیهی است که سیستم مالیاتی که تا کنون بر کشور ما حاکم بوده است، ضعف‌های زیادی دارد که در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده که در ابتدای راه آن قرار داریم، باید تا حد امکان سعی در شناسایی مشکلات موجود و پیش بینی مشکلات احتمالی و به دنبال آن طراحی مناسب این سیستم داشته باشیم. یکی از مزایای مهم این تحقیق این است که شناسایی نیازهای سیستم که در پژوهش حاضر، منظور همان راه حل‌ها می‌باشند به صورت مرحله‌ای و با استفاده از تکنیک QFD شناسایی و اولویت بندی شده است. نیازها و مشکلات شناسایی شده کارمندان و مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده در مطالعه‌ی حاضر به شرح جدول ۴ می‌باشند

جدول ۴: نیازهای شناسایی شده مؤدیان و کارشناسان مالیات بر ارزش افزوده

مطع شدن به موقع از قوانین و بخشنامه‌ها بدون نیاز به حضور مؤدی در اداره	A1	آموزش و اطلاع رسانی
آگاهی نسبت به وظایف و نحوه اجرای قوانین و مقررات	A2	
پاسخگویی سریع و صحیح به سؤالات و مشکلات	A3	

افزایش سرعت در انجام امور	D1	اداری و سلسله مراتبی
بهبود چیدمان اداری	D2	
معطل نشدن بی مورد در اداره	D3	
وجود خدمات و امکانات رفاهی	B1	فضا و مکان
مناسب بودن محل اداره از لحاظ سهولت دسترسی	B2	
کارکنان دارای توانایی لازم و آموزش‌های کافی	F1	ویژگی‌های کارکنان
رعایت نظم و انضباط اداری و اخلاق حرفه ای	F2	
رازداری	F3	
پاسخگویی مناسب سایت به ویژه در روزهای آخر تسلیم اظهارنامه	C1	اظهارنامه و سامانه اینترنتی
اطمینان در سایت	C2	
حذف ابهام در برخی موارد و عدم کلی گویی	C3	
اشراف داشتن به نحوه پر کردن اظهارنامه	C4	
الزام کلیه شرکت‌ها به پرداخت مالیات	G1	ویژگی‌های اجرایی و بخشنامه ها
رعایت عدالت مالیاتی و پرهیز از تبعیض	G2	
به روزسازی اطلاعات اداره مالیات	G3	
همسوسازی قوانین و مقررات ناهمسو	G4	
مشخص سازی لیست دقیق معافیت ها	G5	
واضح و شفاف سازی قوانین و مقررات و کاهش تعداد بخشنامه ها	G6	
حداقل سازی اعمال سلیقه فردی	G7	
رفع مشکلات مربوط به رسیدگی	G8	
افزایش امکانات سازمان	H1	مشکلات کارمندان
داشتن اشراف کامل به قوانین	H2	
رفع مشکلات معیشتی	H3	
تغییر دید منفی جامعه	H4	
کاهش حجم بالای کار	H5	
شفاف سازی شرح وظایف	H6	
انجام ارزیابی‌های واقعی و نه براساس سلیقه شخصی	H7	

این مشکلات به جهت سهولت در تحلیل و بررسی در ۷ گروه طبقه بندی شده‌اند. همان گونه که عنوان شده این مشکلات توسط مؤدیان اولویت بندی شده اند که نتایج این

اولویت بندی به شرح جدول ۶ می‌باشد. مرحله‌ی بعد نیز شناسایی عوامل مؤثر بر این اولویت‌ها و تعیین ارتباط آن‌ها با هریک از مشکلات است که همان‌گونه که پیش از این عنوان شد نیز به جهت حجم بالای اطلاعات، این ارتباطات در انتهای مقاله و در جداول ۹ و ۱۰ بیان شده‌اند.

جدول ۵: عوامل مؤثر در خانه‌ی کیفیت

۱	اطلاع رسانی	۸	زیرساخت تکنولوژی	۱۵	فضا و امکانات
۲	ساده سازی	۹	رضایت شغلی کارمندان	۱۶	مشوق‌های مالیاتی
۳	کاهش هزینه	۱۰	ایجاد فرهنگ مالیاتی	۱۷	حجم کار
۴	به روزسازی اطلاعات	۱۱	قوانین و بخشنامه ها	۱۸	رفتار و اخلاق کارمندان
۵	یکپارچه سازی	۱۲	بی طرفی و عدالت	۱۹	سامانه اینترنتی
۶	ایجاد ثبات و وحدت رویه	۱۳	اصلاح رسیدگی	۲۰	دقت و مهارت کارمندان
۷	کاهش تشریفات اداری	۱۴	سرعت عمل	۲۱	اعتمادسازی

مشاهده می‌شود که تعداد عوامل شناسایی شده، کم نیست و این امر حاکی از این است که نظام مالیاتی ایران، مشکلات زیادی دارد که احتیاج به بهبود دارند. پس از تعیین ارتباط عوامل با خواسته‌ها و نیز خود عوامل با یکدیگر که همگی توسط تیم QFD انجام شده اند و انجام محاسبات مربوطه، این عوامل نیز اولویت بندی شدند که نتایج به شرح جدول ۷ می‌باشد.

به این ترتیب، پاسخ سؤالات مطالعه حاضر به شرح ذیل می‌باشد:

**سؤال اول:** مشکلات کارمندان و مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده، عمدتاً شامل چه مواردی می‌باشد؟ پاسخ به این سؤال، به شرح جدول ۳ مطالعه حاضر می‌باشد.

**سؤال دوم:** اولویت بندی این مشکلات چگونه می‌باشد؟ اولویت بندی مشکلات و خواسته‌ها براساس نظر مؤدیان، به شرح جدول ۶ می‌باشد.



جدول ۶: اولویت‌بندی خواسته‌ها براساس نظر مؤدیان

رتبه	اهمیت	خواسته	رتبه	اهمیت	خواسته
۱	۰,۰۴	H7	۱۶	۰,۰۳۴	F1
۲	۰,۰۳۹	H5	۱۷	۰,۰۳۳	G5
۳	۰,۰۳۹	A1	۱۸	۰,۰۳۳	H4
۴	۰,۰۳۹	C1	۱۹	۰,۰۳۳	C3
۵	۰,۰۳۸	A3	۲۰	۰,۰۳۳	G7
۶	۰,۰۳۸	F2	۲۱	۰,۰۳۳	G5
۷	۰,۰۳۷	H2	۲۲	۰,۰۳۳	H4
۸	۰,۰۳۷	H6	۲۳	۰,۰۳۳	C3
۹	۰,۰۳۶	A2	۲۴	۰,۰۳۳	G7
۱۰	۰,۰۳۶	D1	۲۵	۰,۰۲۹	G3
۱۱	۰,۰۳۶	C2	۲۶	۰,۰۲۸	G8
۱۲	۰,۰۳۵	H3	۲۷	۰,۰۲۷	G4
۱۳	۰,۰۳۵	F3	۲۸	۰,۰۲۶	B1
۱۴	۰,۰۳۵	H1	۲۹	۰,۰۲۵	B2
۱۵	۰,۰۳۴	G6	۳۰	۰,۰۲۳	D2

**سؤال سوم:** چه عواملی بر رفع این مشکلات تأثیرگذارند؟ پاسخ به سؤال سوم یعنی عوامل مؤثر شناسایی شده در مطالعه‌ی حاضر، شامل ۲۱ عامل به شرح جدول ۵ می‌باشد.

**سؤال چهارم:** اولویت‌بندی این عوامل چگونه می‌باشد؟ اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر نیازها و خواسته‌های مؤدیان و کارمندان مالیاتی براساس روابط و همبستگی‌های خانه‌ی کیفیت، محاسبه شده که نتایج حاصله به شرح جدول ۷ می‌باشد.

جدول ۷: اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر خواسته‌ها

رتبه	اهمیت	عامل مؤثر	رتبه	اهمیت	عامل مؤثر
۱	۸,۷۰	ایجاد ثبات و وحدت رویه	۱۲	۴,۸۵	رضایت شغلی کارمندان
۲	۷,۴۶	قوانین و بخشنامه‌ها	۱۳	۴,۵۹	سامانه اینترنتی
۳	۷,۱۶	به‌روزرسانی اطلاعات	۱۴	۳,۹۹	اعتمادسازی

رتبه	اهمیت	عامل مؤثر
۱۵	۳,۹۰	حجم کار
۱۶	۳,۷۶	کاهش تشریفات اداری
۱۷	۳,۷۰	ایجاد فرهنگ مالیاتی
۱۸	۲,۸۹	کاهش هزینه
۱۹	۲,۱۷	رفتار و اخلاق کارمندان
۲۰	۱,۷۷	سرعت عمل
۲۱	۱,۴۳	مشوق‌های مالیاتی

رتبه	اهمیت	عامل مؤثر
۴	۶,۴۳	ساده سازی
۵	۵,۹۸	اطلاع رسانی
۶	۵,۶۳	اصلاح رسیدگی
۷	۵,۶۱	زیرساخت تکنولوژی
۸	۵,۱۳	یکپارچه سازی
۹	۵,۰۴	دقت و مهارت کارمندان
۱۰	۴,۹۱	بی طرفی و عدالت
۱۱	۴,۹۱	فضا و امکانات

### بررسی مقایسه‌ای

مطالعاتی که در زمینه‌ی بهبود مدیریت سیستم مالیاتی انجام گرفته‌اند، هریک به بررسی چندین مورد از عوامل تأثیرگذار پرداخته‌اند که در جدول ۸ مقایسه‌ای بین این مطالعات و موارد شناسایی شده انجام گرفته است.

جدول ۸: مقایسه عوامل شناسایی شده در ایران با سایر کشورها

بزرگات ۲۰۰۸	رائو ۲۰۰۵	انتشارات سازمان همکاریهای فنی و اقتصادی آلمان ۲۰۰۵	انتشارات مجلس انگلستان ۲۰۰۳-۴	سیلوانی و بائر ۱۹۹۷	گاپتا ۱۹۹۰	ام برد-	سیلوانی ۱۳۸۱	عوامل شناسایی شده توسط محقق	
				*		*	*	اطلاع رسانی	۱
	*			*		*	*	ساده سازی	۲
				*			*	کاهش هزینه	۳
	*	*	*		*		*	به روزسازی اطلاعات	۴



نیزگات ۲۰۰۸	راتو ۲۰۰۵	انتشارات سازمان همکاریهای فنی و اقتصادی آلمان ۲۰۰۵	انتشارات مجلس انگلستان ۲۰۰۳-۴	سیلوانی و بائر ۱۹۹۷	گاپتا ۱۹۹۰	ام برد-	سیلوانی ۱۳۸۱	عوامل شناسایی شده توسط محقق	
								*	۱۹ سامانه اینترنتی
		*						*	۲۰ دقت و مهارت کارمندان
							*	*	۲۱ اعتمادسازی

#### ۶- پیشنهادات

در ارتباط با اصلاح سیاستگذاری مالیاتی در ایران، دو اقدام صورت گرفته است. اولین مورد، اصلاح لایحه مالیات‌های مستقیم است و دومین مورد هم اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده است. مبنای این دو اقدام، براساس سیاستی است که امروز در دنیا مطرح است و در بخش مالیه عمومی نیز بحث انتقال مالیات از بخش درآمد به مصرف است. به دلیل اینکه اکثر کشورها تلاش می‌کنند سرمایه‌گذاری و تولید در کشور گسترش پیدا کند تا از این جهت بتوانند به اهداف اقتصادی یعنی اشتغال و توسعه اقتصادی دست یابند. در عین حال بحث درآمدهای دولت نیز مطرح است و در اکثر کشورها درآمد مالیاتی مبنای تشکیل دهنده‌ی درآمدها و بودجه دولت است. بنابراین دولت‌ها با دو موضوع روبرو می‌شوند؛ یعنی اگر بخواهند مالیات بخش تولید و سرمایه‌گذاری را افزایش دهند، نتیجه ضد انگیزه برای تولیدات خواهد بود. نرخ‌های مالیاتی پایه‌های درآمدی به این جهت کاهش پیدا می‌کند تا انگیزه درآمد در اقتصاد از بین نرود و در همان حال این بار مالیاتی، به پایه مصرف انتقال یابد تا بتوان به تأمین درآمدها پرداخت. بر همین مبنا مالیات بر ارزش افزوده در اکثر کشورهای جهان مطرح شده و به طور قطعی در حال اجراست.

این مالیات که از ارزش افزوده بنگاه‌ها در مراحل مختلف تولید و توزیع دریافت

می‌شود، مزایای متعددی مانند پایین بودن نرخ مالیاتی، کاهش انگیزه فرار مالیاتی، خنثی بودن نسبت به متغیرهای اقتصادی دارد و منبع قابل اعتمادی برای کسب درآمد برای دولت می‌باشد. قابلیت انعطاف پذیری مالیات بر ارزش افزوده زیاد است و می‌تواند در هر نظام اقتصادی به کار گرفته شود. با توجه به معضلات نظام مالیاتی در ایران، این مالیات می‌تواند به عنوان یک راه حل برای رفع معضلات موجود مد نظر قرار گیرد.

در اغلب کشورهایی که VAT به مورد اجرا گذاشته شده است این مالیات از لحاظ درآمدزایی برای دولت‌ها جزء اقلام مالیاتی اولویت دار محسوب می‌شود. حتی در بعضی از کشورها نزدیک به نیمی از درآمدهای مالیاتی دولت از این طریق تامین می‌شود. ضعف موجود در نظام مالیاتی کشور از یکطرف و مزایای استفاده از روش VAT جهت اخذ مالیات از طرف دیگر، ضرورت توجه جدی مسئولین و کارشناسان جهت مطالعه و بررسی امکان بکارگیری آن را در ایران بازگو میکند.

درست است که قانون مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر مصرف را الزامی می‌کند اما فرایند وصول این مالیات نسبتاً پیچیده است و در مراحل مختلف انجام می‌شود. وصول مالیات بر ارزش افزوده نه توسط دولت به عنوان دستگاه مجری اخذ مالیات بلکه از سوی مردم یعنی خود مؤدیان صورت می‌گیرد به طوری که پرداخت کنندگان این مالیات مصرف کنندگان نهایی هستند و دریافت کنندگان آن هم، عرضه کنندگان کالاها و خدمات هستند که باید به صورت دوره‌ای، مالیات جمع‌آوری شده را به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نمایند.

با استفاده از تجربیات سایر کشورها، از جمله کشورهای در حال توسعه مجری مالیات بر ارزش افزوده، می‌توان بر این نکته تأکید داشت که به دلیل نوپا بودن این نظام مالیاتی برای اجرای موفقیت آمیز آن باید همه‌ی شرایط و بسترهای لازم در اقتصاد ملی، سازمان مالیاتی، فرهنگ عمومی و نیز کلیه ی نهادهای مرتبط با این سیستم فراهم شده باشد. در غیر این صورت، فرارهای مالیاتی، اثربخشی این مالیات را کاهش داده و آن را تا حد یک مالیات ساده بر فروش، با تمامی پیامدهای منفی آن بر کارایی، عدالت و صادرات تنزل خواهد داد. تأکید بر این نکته ضروری است که در کشورهایی چون ایران که پایه مالیاتی محدودی دارند، اجرای کامل این مالیات قادر است پایه‌ی مالیاتی را به یکباره بیش از



دیگران گسترش دهد.

در عمل، مالیات مطلوب آن است که از سوی قشرهای مختلف مؤدیان قابل تحمل باشد و سیستم خوب مالیاتی آن است که بتواند سه هدف را عملی سازد: کارایی، عدالت و سادگی. تردیدی وجود ندارد و کسی هم منکر نیست که سیستم مالیات در ایران ناکارآمد بوده و هم از جهت وصول درآمد برای دولت و هم از جهت حرکت در راستای توزیع عادلانه تر درآمد به طور کامل مورد انتقاد بوده است که خود زمینه ساز فرارهای مالیاتی بزرگ خواهد بود. با این شرایط، وضع یک نوع مالیات جدید بدون توجه به لزوم بسترسازی مناسب جهت اجرای آن چندان منطقی به نظر نمی‌رسد. متأسفانه هنوز بسیاری از امور بانکی کشور از طریق الکترونیکی قابل انجام نیست هنوز ادارات ثبت، بنگاه‌های املاک، فروشگاه‌ها و بسیاری دیگر از بخش‌های اقتصادی به شبکه پرداخت الکترونیکی مجهز نشده‌اند و در بسیاری از بخش‌های دولتی و عمومی نیز در اجرای این مهم اهمال و کم کاری می‌شود لذا اقدام قاطع و سریع در این خصوص از لوازم اولیه اعمال VAT می‌باشد که باید ستادی در دولت برای این مهم راه اندازی شود به عبارت دیگر بسترسازی و پیاده‌سازی زمینه اجرایی قوانین مهم‌تر از اصل قانون‌نویسی است.

مطالعه کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده، نشان دهنده‌ی این امر است که اجرای این نظام در کشورهای پیشرفته با زیرساختار و سابقه مالیاتی بهتر، با موفقیت بیشتری همراه بوده است. در واقع نکته‌ی حائز اهمیت این است که در اغلب این کشورها، پیش از اجرای نظام VAT، ساختار مالیات بر مصرف در جامعه معرفی و نهادینه شده است. نکته‌ی دیگر جالب توجه این است که علیرغم این که بیش از بیست سال از آغاز مطالعات جهت اجرای این نظام در ایران می‌گذرد، بسیاری از اشخاص حقیقی و حقوقی، اطلاعی از آن نداشته و یا از حداقل اطلاعات لازم برخوردارند که مشکل بزرگی در آغاز راه به شمار می‌رود. برای جلوگیری از ضرر تولیدکنندگان و صنعت کشور، باید اطلاع‌رسانی قبل از اجرای این قانون صورت می‌گرفت. چراکه اجرای این قانون، کار بسیار مشکلی است و برای چیدمان ساز و کار اجرایی آن باید اعتماد طرفین حاصل شود تا آثار مثبت آن مشخص شود. اطلاع‌رسانی ضعیف، عاملی است که در اکثر موارد اجرایی در ایران به عنوان یکی از مشکلات اساسی مطرح بوده است. جهت رفع این مشکل باید سعی





شود از امکانات در دسترس، بهره‌گیری لازم به عمل آید. استفاده از سامانه پیام کوتاه، آموزش و اطلاع رسانی از طریق رسانه‌های جمعی، بروشور، کلاس‌های آموزشی، اطلاع رسانی کامل در مورد تغییرات نظام و قوانین و بخشنامه‌های مالیاتی، جرائم و نحوه‌ی محاسبه‌ی آن‌ها مواردی هستند که به رفع این مشکلات کمک می‌کنند.

ساده سازی نظام‌های مالیاتی، عاملی است که در اکثر جوامع، مدنظر می‌باشد. تعریف مناسب سیستم‌های و رویه‌های کاری، ساده سازی فرم‌های مالیاتی، مشخص سازی دقیق وظایف مؤدیان، امکان انجام وظایف به صورت آنلاین، کوتاه کردن فرایند اعتراض، هماهنگ سازی ادارات و نهادهایی که با اداره مالیات در ارتباطند نیز جزو عواملی می‌باشند که منجر به ساده سازی فرایند وصول مالیات برای مؤدیان و کارشناسان مالیاتی می‌شود.

انجام اقداماتی جهت جداسازی مؤدیان برحسب بزرگی آن‌ها برای کنترل بهتر و ایجاد پایگاه اطلاعاتی غنی حاوی اطلاعات به روز شده مؤدیان نیز به ساده سازی و افزایش سرعت در انجام امور کمک خواهد کرد.

با توجه به اینکه IT یکی از ارکان اصلی نظام مالیات بر ارزش افزوده است از اصلی ترین اقدامات مورد نیاز، ایجاد امکانات و بسترسازی از این لحاظ می‌باشد یعنی ایجاد شرایطی که مؤدی تا حد امکان، بدون مراجعه به اداره مالیات بتواند نیازهای خود را برطرف سازد که این امر ناشی از تشریفات اداری و سلسله مراتب زیاد موجود در اداره می‌باشد. اقدام مهم و مورد نیاز بعدی، انجام مطالعات دقیق در زمینه‌ی قوانین و بخشنامه هاست به جهت اینکه تعدد و ابهام بخشنامه‌ها در نظام مالیاتی ایران بسیار شایع می‌باشد که خود، زمینه ساز مشکلات دیگر است. در کل، نظام مالیات بر ارزش افزوده‌ی ایران، مشکلات زیادی دارد که در پژوهش حاضر، راه حل‌هایی جهت مرتفع ساختن آنان ارائه شده است و پیشنهاد می‌شود که سازمان مالیاتی در تصمیم‌گیری‌های خود، از اولویت بندی‌های انجام شده این مطالعه استفاده کند.

## ۷- پیشنهادات کاربردی

در تحقیق حاضر به بررسی مشکلات در اداره کل امور مالیاتی استان قزوین پرداخته شده است که پیشنهاد می‌شود مطالعه مشابهی در سایر ادارات کل امور مالیاتی به خصوص

کلان شهرها نیز انجام گرفته و نتایج مقایسه شوند.

## منابع

### الف. فارسی

ام.برد، ریچارد «ابعاد اجرایی اصلاح مالیاتی»، ترجمه مریم حدادی. بابایی، النا (۱۳۸۰)، «جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در تحول نظام مالیاتی کشور»، پژوهشنامه اقتصادی.

باطانی، امیر، بررسی (۱۳۸۵)، عوامل مؤثر بر اثربخشی اجرای طرح مالیات بر ارزش افزوده با رویکرد آموزش منابع انسانی (پایان نامه کارشناسی ارشد)، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی.

حسامی عزیزی، باقر (۱۳۸۱)، جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکت‌ها و تأثیر آن در درآمدهای مالیاتی دولت در انگلستان (پایان نامه کارشناسی ارشد)، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه مازندران.

رضائی، کامران، حمیدرضا حسینی آشتیانی، محمد هوشیار (۱۳۸۰)، QFD رویکردی مشتری مدار به طرح ریزی و بهبود کیفیت محصول، انتشارات شرکت مشارکتی ار- و - توف ایران (RWTUV) با همکاری نشر آتنا؛ چاپ دوم.

رضایی، نفیسه (۱۳۸۷)، ارتقاء رضایتمندی مشتریان خدمات درمانی با استفاده از مدل تلفیقی QFD و مهندسی ارزش (رویکرد فازی) (پایان نامه کارشناسی ارشد)، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره).

رونالد جی. دی (۱۳۸۵)، توسعه عملکرد کیفی (QFD)، آرزو گودرزی، هاجر کاظم نژاد، غلامرضا دبیری، نشر مؤسسه انتشارات فرازاندیش سبز، چاپ اول.

زارعی، مهناز (۱۳۸۶)، اولویت بندی اقدامات استراتژیک سازمان‌های مشتری محور با تلفیق AHP و QFD با متغیر فازی (پایان نامه کارشناسی ارشد)، دانشکده مهندسی صنایع، دانشگاه یزد.

سازمان امور مالیاتی کشور، (۱۳۸۷)، جزوه تعریف مالیات بر ارزش افزوده. سی و ششمین گزارش سالانه مجلس عوام انگلستان (۲۰۰۴-۲۰۰۳)، «مبارزه با فرار از





مالیات بر ارزش افزوده»، مریم حدادی، سازمان امور مالیاتی کشور.

سیلوانی، کارلوس (۱۳۸۱)، «راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی»، منصور ملایی پور، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، چاپ اول.

صادقی، فاطمه (۱۳۸۲)، آثار تورمی و درآمدی مالیات بر ارزش افزوده در ایران (تکنیک داده - ستاده) (پایان نامه کارشناسی ارشد)، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س).

طباطبایی یزدی، رؤیا (۱۳۸۰)، «مالیات بر ارزش افزوده در کشور ترکیه»، پژوهشنامه اقتصادی، شماره اول، صص ۳۵-۴۶.

علی نژاد، علیرضا (۱۳۸۱)، چگونگی به کارگیری مهندسی ارزش با استفاده از QFD و MADM به منظور کمی سازی فاکتور اهمیت و پیاده سازی آن در صنایع ماشین لباسشویی (پایان نامه کارشناسی ارشد)، مهندسی سیستم‌های اقتصادی - اجتماعی، دانشگاه تربیت مدرس.

کشاوری سرکار، غلامحسین (۱۳۸۸)، بررسی تأثیر تغییر ساختار نظام مالیاتی کشور (موضوع ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی) بر افزایش کارایی و شناسایی عوامل مؤثر بر آن در اداره کل امور مالیاتی استان قزوین (پایان نامه کارشناسی ارشد)، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین.

کمیجانی، اکبر (۱۳۷۴)، تحلیلی از مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرایی آن در اقتصاد ایران، وزارت امور اقتصادی و دارایی.

گوردن ف. گاتیس (۱۳۸۴)، مدیریت کیفیت فراگیر (راهنمای عمل)، عباس خنیفر، نشر آیپژ، نوبت اول.

گیل. جیت. بی. اس (۱۳۸۱)، مدیریت سازمان مالیاتی (نگرش سیستمی)، علی اکبر عرب مازار، مرتضی ملانظر، انتشارات دانشکده امور اقتصادی.

نادران، الیاس (۱۳۸۳)، تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.

یعقوب نژاد، یحیی، سعید رضائی، محمد قبول، سعید لعل قادری (۱۳۸۷)، راهنمای کاربردی قانون مالیات بر ارزش افزوده، نشر محقق.

- Adiano C., Roth A.V (1994), "Beyond the House of Quality: Dynamic QFD", Benchmarking for Quality Management & Technology, Vol 1, No 1, pp: 25-3.
- Armocost R.L., Componation P.J., Mullens M.A., W.W. Swart (1994), "an AHP framework for prioritizing customer requirement in QFD: an industrialized housing application", IIE Transactions, Vol 26, No 4.
- Barbone L., Das-Gupta A., Wulf L.D., Hansson A. (2008), "Reforming Tax Systems: The World Bank Record in The 1990s".
- Castle D., "VAT Guide", 11<sup>th</sup> edition.
- Dharmapala Dh., Hines Jr.J.R. (2009), "Which countries become tax havens?", journal of public Economics, 93, pp 1058-1068.
- Govinda Rao, M. (2005), "Tax system reform in India: Achievements and challenges ahead", Journal of Asian Economics, 16, pp 993-1011.
- Hwang H.B., Teo C. (2001), "Translating Customers – Voices into operations requirement – A QFD application in higher education", International Journal of quality and Reliability Management, Vol 18, No 2, pp 195-226.
- Ikhsan M., Trialdi L., Syahrial S. (2005), "Indonesia's new tax reform: Potential and direction", Journal of Asian Economcs, 16, pp 1029-1046.
- Lai-Kow C. ,Ming-Lu W. (2002) "Quality function deployment: A literature review", Department of Management Sciences, City University of Hong Kong, 83 Tat Chee Avenue, Kowloon, Hong Kong.
- LIN S. (2008), "China's value-added tax reform, capital accumulation and welfare implications", China Economic Review 19, pp 197–214.
- Micheal, Boskim, Charlz E., Mclure Gr. (1980), "World Tax Reform: case studies of developed and developing countries".
- Pitman G., Motwani J., Kumar A., Cheng C. H. (1995), "QFD application in an educational setting: a pilot field study", International Journal of Quality & Reliability Management, Vol. 12, No. 6, pp. 63-72.
- Revell J.B, Moran J.W, Cox C.A. (1997), "The QFD Handbook", John Wiley & Sons, New York.
- Shahin A. (2005) "Quality Function Deployment: A Comprehensive Review", the 2nd international conferences itall, Tehran, pp. 1-25.
- Silvani C., Baer K. (1997), "Designing A Tax Administration Reform

- Strategy: Experiences and Guidelines", International Monetary Fund.
- Smith A.M., Fischbacher M., Wilson F.A. (2007), "New Service Development: From Panoramas to Precision", European Management Journal, Vol.25, No.5, pp 370–383.
- Sujjapongse S. (2005), "Tax policy and reform in Asian countries: Thailand's perspective", Journal of Asian Economics, pp 1012-1028.
- Wismeth S.(Technical Coordinator for VAT), Nguyen-Thanh Dr.D. (Economist, Public Finance) (2005), "Technical Note on Relevant Issues in the VAT Reform Process: Tax Policy" and "Technical Note on relevant Issues in the VAT Reform Process: Tax administration and procedures", Deutsche Gesellschaft fur Technische Zusammenarbeit (GTZ) GmbH.
- Yesegat W.A. (2008), "Value Added Tax Administration in Ethiopia: A Reflection of Problems", ejournal of tax research, vol. 6, no.2, pp 145-168.