



## سنجش آثار کمی تغییر سیاست‌های مالیاتی بر صنایع کشور (رهیافت داده – ستانده)

ابوالفضل کزازی<sup>۱</sup>

محمدتقی تقوی فرد<sup>۲</sup>

اسفندیار جهانگرد<sup>۳</sup>

مهرداد مهرکام<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۱/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۳/۱۳

### چکیده

سیاست مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یکی از روش‌های اصلاح ساختار مالیاتی کشور جایگزین سیاست مالیاتی موسوم به تجمیع عوارض کالا و خدمات (مالیات غیرمستقیم) شده است. اجرایی شدن این سیاست جایگزین در طی یک فرآیند بلندمدت، پس از عبور از مراجع قانونی در نیمه دوم سال ۱۳۸۷ رخ داد. تاکنون آثار سیاست‌های فوق و بحث جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده، از ابعاد مختلفی مورد ارزیابی قرار گرفته است. به دلیل اهمیت تغییر در سیاست‌های مالیاتی کشور این مقاله تلاش دارد از زاویه دیگری به این مهم بپردازد. برای این منظور، باهدف سنجش و مقایسه آثار سیاست‌های فوق بر صنایع کشور از تکنیک داده – ستانده استفاده شده است و در قالب دو سناریو، اجرای سیاست مالیاتی موسوم به تجمیع عوارض و اجرائی شدن سیاست مالیات بر ارزش افزوده، تلاش شده آثار این دو روش بر روی صنایع مورد ارزیابی قرار گیرد. یکی از مهم‌ترین آثار قابل‌اندازه‌گیری ناشی از اجرایی شدن سیاست‌های فوق، تعیین آثار تورمی و تأثیر این سیاست‌ها بر تغییرات قیمت محصولات صنعتی است. نتایج محاسبات نشان می‌دهد که سیاست مالیات بر ارزش افزوده بر بخش‌های مختلف صنعت آثار تورمی کمتری بر این بخش‌ها داشته و حداکثر آثار تورمی بر هر بخش درست به میزان نرخ مالیات بر ارزش افزوده مصوب در آن دوره می‌باشد.

۱- استاد دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) Kazazi@atu.ac.ir

۲- دانشیار دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. Dr.taghavifard@gmail.com

۳- دانشیار دانشکده اقتصاد، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. Jahangarde@gmail.com

۴- دانشجوی دکتری مدیریت تولید و عملیات، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران.

MehrdadMehrkam@atu.ac.ir

---

۵۶ / سنجش آثار کمی تغییر سیاست‌های مالیاتی بر صنایع کشور (رهیافت داده - ستانده)

به طوری که طبق سناریو وضع مالیات بر ارزش افزوده به میزان ۹ درصد بر صنایع مختلف، افزایش ۹ درصدی در قیمت محصولات فوق مشاهده شده است در حالی که سیاست موسوم به تجمیع نتایج متفاوتی بر صنایع مختلف دارد.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات بر ارزش افزوده و مالیات موسوم به تجمیع عوارض، جدول داده- ستانده، اصلاحات مالیاتی.

طبقه بندی JEL : H29, H20, D57, K34

## ۱- مقدمه

دولت‌ها برای تأمین منابع مالی خود نیاز به درآمدهای مختلف دارند. یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها در اکثر کشورهای جهان درآمدهای مالیاتی است. در ایران از دیرباز درآمدهای مالیاتی به دلیل وجود درآمدهای نفتی سهم کمی در تأمین مالی داشته و وجود منابع عظیم درآمدهای سهل‌الوصول نفتی، انگیزه دولت‌ها را برای ایجاد یک سیستم مناسب مالیاتی کاهش داده است. بی‌توجهی به نظام مالیاتی و عدم اتکا به درآمدهای فوق‌نتایج نامناسبی برای این اقتصادها به همراه داشته است. به همین دلیل یکی از موارد اصلی مطرح در این‌گونه کشورها اصلاح ساختار مالی و نظام مالیاتی آنهاست. خصوصاً اینکه مراجع بین‌المللی از جمله صندوق بین‌المللی پول (IMF) و بانک جهانی بر اصلاحات مالی و مالیاتی کشورهای در حال توسعه تأکید دارند.

در ایران از نیمه دوم سال ۱۳۸۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده با تصویب مجلس شورای اسلامی، به منظور جهت اصلاح ساختار نظام مالیاتی کشور به اجرا درآمد. این سیستم مالیاتی از یک سو دارای توان بالای درآمدزایی برای دولت است و باعث می‌شود دولت درآمدی باثبات و انعطاف‌پذیر داشته باشد و از سوی دیگر به دلیل همین باثباتی و انعطاف‌پذیری موجب کاهش اتکا به درآمدهای نفتی می‌شود.

از ویژگی‌های مهم این سیستم مالیاتی چندمرحله‌ای بودن آن است و در مراحل مختلف تولید، توزیع بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولیدشده و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌گردد. از دیگر ویژگی‌های این سیستم مالیاتی این است که خرید کالا و خدمات واسطه از پرداخت مالیات معاف هستند لذا پدیده مالیات مضاعف رخ نمی‌دهد. در این مقاله تلاش شده به کمک تکنیک داده - ستانده نظام مالیات بر ارزش افزوده با سیستم مالیات غیرمستقیم (موسوم به تجمیع عوارض کالا و خدمات) مقایسه و میزان تورمزایی هر یک در بخش‌های مختلف مورد ارزیابی قرار گیرد.

## ۲- پیشینه تحقیق

### ۲-۱- تاریخچه

ایده اولیه مالیات بر ارزش افزوده نخستین بار در سال ۱۹۱۸ توسط یک بازرگان آلمانی به نام فون زیمنس<sup>۱</sup> مطرح گردید. پس از مطرح شدن این ایده در دهه ۱۹۲۰ مطالعات مکتوب دیگری در این رابطه ارائه شد که یکی از مهم‌ترین آنها آثار موریس لوره<sup>۲</sup> بود که به پدر مالیات بر ارزش افزوده شهرت دارد (غلامی ۱۳۹۳).

همچنین سیستم مالیات بر ارزش افزوده یک نظام مالیاتی جدید است که برای نخستین بار در کشور فرانسه در سال ۱۹۴۸ اعمال گردید. این نظام مالیاتی با وجود اینکه در آغاز مورد استقبال قرار

نگرفت اما به تدریج در کشورهای توسعه‌یافته و پس‌از آن در سایر کشورها گسترش یافت و هم‌اکنون به‌عنوان یکی از ارکان اصلاحات نظام مالیاتی در هر کشوری محسوب می‌شود. در ایران نیز با وجود احساس نیاز به معرفی پایه‌های جدید مالیاتی، پس از انقلاب و در دهه اول آن نظام مالیات بر ارزش‌افزوده مطرح گردید. با سپری شدن حدود ۲۰ سال سرانجام در مهرماه ۱۳۸۷ به‌صورت آزمایشی به اجرا درآمد و موفقیت‌های بسیاری در راستای ارتقای درآمدهای مالیاتی داشته است. (غلامی ۱۳۹۳).

این سیستم مالیاتی با اصلاح سیستم مالیات بر فروش، تحت عنوان مالیات بر ارزش‌افزوده از نوع مصرف مطرح شد و پس از فرانسه در سال ۱۹۶۸ این شکل از مالیات در برزیل رایج شد. از سال ۱۹۶۲ کمیته مالی اروپا اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده را بر کشورهای عضو توصیه کرد و سرانجام شورای اتحادیه اروپا برای هماهنگ‌سازی سیستم‌های مالیاتی و حمایت از تجارت تمام اعضا را ملزم نمود تا از اول ژانویه ۱۹۷۰ این سیستم را در تمام کشورهای عضو اعمال نمایند. (غلامی ۱۳۹۳) در دهه ۱۹۹۰ آمریکا و کشورهای OECD و آسیای جنوب شرقی بر اساس اصول و اهدافی معین اقدام به اصلاحات مالیاتی نمودند. آن‌ها تلاش کردند سیستمی را انتخاب نمایند که فعالان اقتصادی تحت تأثیر نظام مالیاتی قرار نگیرند، نرخ‌های مالیاتی به‌گونه‌ای باشد که فرارهای قانونی و غیرقانونی مالیاتی و رانت‌های مختلف کاهش یابد و به حداقل برسد، اصل عدالت مالیاتی که منجر به کاهش نابرابری‌ها و بهبود تمکین مالیاتی است گسترش یابد، سیستم مالیاتی ساده و کارآمدتری را دنبال نمایند و نهایتاً سیاست مالیاتی را دنبال نمایند که منجر به تخصیص بهینه منابع شود.

## ۲-۲- سوابق تحقیق در جهان و ایران

### الف- سوابق تحقیق در جهان

- دسای<sup>۳</sup> (۲۰۰۶) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که نرخ‌های مالیاتی بالا، به‌دتر شدن سیستم‌های حاکمیت شرکتی منجر می‌شود و برعکس، نرخ‌های پایین مالیاتی سبب بهبود سیستم‌های حاکمیت شرکتی شده، افزایش درآمدهای مالیاتی را در پی خواهد داشت.
- ریچاردسون<sup>۴</sup> و لانیس<sup>۵</sup> (۲۰۰۷) به بررسی و تبیین عوامل مؤثر بر تغییرات نرخ مؤثر مالیات، قبل و بعد از اصلاحیه مالیاتی در استرالیا پرداختند. یافته‌های آن‌ها حاکی از آن بود که بین چند عامل عمده از ویژگی‌های شرکت (شامل اندازه شرکت، ساختار سرمایه، ترکیب دارایی‌ها و هزینه تحقیق و توسعه) با نرخ مؤثر مالیات، رابطه معنادار وجود دارد.

- ساتوری<sup>۶</sup> (۲۰۰۸) نشان داد که واکنش بین حاکمیت شرکتی و مالیات به صورت متقابل است. در واقع از یک سو، قواعد حاکمیت شرکتی تأثیرات ساختاری در برآورده کردن تعهدهای مالیاتی شرکتها دارد و از سوی دیگر، طرحهای مالیاتی (از دیدگاه دولت) و ارتباط دادن آنها به راهبردهای مالیاتی (از دیدگاه شرکت)، می تواند تأثیر بسزایی در ایجاد حاکمیت شرکتی پویا داشته باشد.
- آلن تیت<sup>۷</sup> (۱۹۹۱) در یک بررسی از ۳۵ کشور که مالیات بر ارزش افزوده را اعمال کرده اند به تغییرات شاخص بهای کالاها و دستمزدها پس از اعمال مالیات بر ارزش افزوده پرداخته است. نتایج تحقیق وی نشان می دهد که در ۲۲ کشور پس از اجرای مالیات بر ارزش افزوده تغییری در نرخ تورم مشاهده نشده است. در ۷ مورد تغییرات در نرخ تورم به یکباره و در یک مورد با نرخهای فزاینده روبرو شده است. وی نتیجه می گیرد در ۸۳ درصد نمونه مورد بررسی مالیات بر ارزش افزوده بدون آثار تورمی بوده است.

#### ب- سوابق تحقیق در ایران

- زیور حاتمی زاده (۱۳۸۰) قبل از تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده به تحلیل آثار قیمتی و درآمدی آن پرداخته و با فرض نرخهای متفاوت و منظور کردن معافیتها افزایش قیمتها را پیش بینی نموده است.
- علی ارشدی (۱۳۹۰) با آخرین جدول داده - ستانده موجود کشور (۱۳۸۰) تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر قیمتها در ایران را مورد بررسی قرار داد. در این تحقیق با استفاده از تکنیک داده - ستانده آثار قیمتی ناشی از اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر تک تک بخشهای اقتصادی را مورد ارزیابی قرار داده است. نتایج بررسی نشان می دهد آثار سیاست فوق بر تورم بسیار ناچیز است.
- مصطفی شکری در مقاله ای تحت عنوان "رتبه بندی نظامهای مالیاتی با استفاده از روش چند معیاری فازی با استفاده از منطق فازی و معیارهایی چون کارایی، عدالت و... مطلوبیت نظام مالیاتی را مورد ارزیابی قرار داده است. نتایج مطالعات نشان می دهد مطلوبیت مالیات بر ارزش افزوده از سایر نظامهای مالیاتی با اختلاف بسیار زیاد بالاتر است.
- ابراهیم هادیان، (۱۳۹۳) در مقاله ای تحت عنوان "ارزیابی تأثیر مالیات سبز بر اشتغال بخشهای مختلف کشور ایران با استفاده از مدل تعادل عمومی قابل محاسبه" به سنجش آثار این قبیل سیاستها بر مصرف انرژی و همچنین رشد بخش اشتغال پرداخته است. در این مطالعه تلاش شده است تا با استفاده از ماتریس حسابداری اجتماعی سال ۱۳۸۴ و مدل

تعادل عمومی قابل‌محاسبه، آثار سیاست وضع مالیات سبز بر تقاضای حامل‌های انرژی فرآورده‌های نفتی و گاز طبیعی در قالب هفت سناریو بر سطح اشتغال در ایران بررسی شود. نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد که با وضع مالیات بر حامل‌های انرژی، اشتغال به‌شدت کاهش یافته است. همچنین، در حالت اعمال شوک یک‌باره و بیش‌تر از ۱۵٪ به دلیل عدم توانایی جایگزینی عوامل با یکدیگر اشتغال بسیار متأثر از سیاست مالیات سبز بوده، ولی در حالت شوک تدریجی کم‌تر از ۱۵٪ به دلیل وجود توانایی جایگزینی عوامل با یکدیگر این شاخص کم‌تر متأثر می‌شود.

- باصری بیژن و دیگران (۱۳۹۰) در بررسی عوامل موثر بر رشد اقتصادی در کشور های منتخب منا (MENA) نشان دادند که میزان اثرگذاری نرخ رشد اقتصادی در میان کشورها متفاوت و در بیشتر موارد ناشی از کارکرد نهادهای موجود در این کشورها، فضای کسب و کار مناسب، دسترسی به نهادهای تولید، سطح فناوری، وضعیت فعالیت بخش خصوصی، ارتباط و تعامل مثبت میان دولت و مردم، سطح مشارکت اجتماعی و قابلیت‌های کارگزاران اقتصادی و اجتماعی است. یافته‌های این پژوهش در قالب الگوهای اقتصادسنجی بر مبنای داده های تابلویی نشان می‌دهد افزایش انباشت سرمایه بر رشد اقتصادی در کشورهای ایران، الجزایر، امارات متحده عربی، اردن، کویت، مراکش، عمان، قطر، سوریه و ترکیه مثبت است. تأثیر این عامل در کشورهای بحرین، لیبی، عربستان سعودی و تونس پایین‌تر از گروه یاد شده است. در کشورهای ایران، ترکیه، اردن، کویت، عمان، عربستان سعودی، تونس، بحرین سرمایه انسانی نقش مؤثرتری در رشد اقتصادی داشته است. در کشورهای الجزایر، امارات متحده عربی، لیبی، مراکش، قطر و سوریه سطح اثرگذاری سرمایه انسانی در رشد اقتصادی کمتر بوده است.
- رضایی و ملاپهرامی (۱۳۹۴) نیز در مقاله‌ای تحت عنوان " تأثیر سیاست‌های مالیاتی بر پویایی‌های رشد، سرمایه و مصرف، بر پایه یک مدل رشد بهینه مورد مطالعه: ایران و گروهی از کشورهای شرق آسیا" با به‌کارگیری مدل رشد بهینه پویای رمزی -کس-کومپنز و با تصریح رفتار مالیاتی دولت، اثر سیاست‌های مالیاتی بر رفتار بهینه تعادلی بلندمدت و مسیر بهینه زمانی متغیرهای کلان اقتصادی مصرف، موجودی سرمایه و تولید برای ایران و گروهی از کشورهای شرق آسیا را مورد بررسی قرار داده‌اند. در این راستا، پس از تصریح رفتار پویای متغیرهای مصرف و موجودی سرمایه، با استفاده از داده‌های سالانه طی دوره زمانی ۱۹۸۰-۲۰۱۰، مدل طراحی شده برای این گروه از کشورها کالیبره و شبیه‌سازی شده. بر پایه نتایج به‌دست‌آمده از شبیه‌سازی اقتصاد ایران، در مقایسه با کشورهای شرق آسیا،

کاهش نرخ‌های مالیاتی اثر قابل‌ملاحظه‌ای بر سطوح تعادلی بلندمدت و مسیر بهینه تعادلی متغیرهای موجودی سرمایه، مصرف و تولید سرانه ندارد که نشان می‌دهد، انجام سیاست‌های مالیاتی در جهت تحریک بخش واقعی اقتصاد ایران اثربخش نمی‌باشد. نتایج نشان می‌دهد که کاهش نرخ‌های مالیات بر درآمد و مالیات بر درآمد سرمایه و سود، اثرات مثبت و قابل‌ملاحظه‌ای بر سطوح تعادلی بلندمدت مصرف، موجودی سرمایه و تولید و بنابراین رشد اقتصادی، به‌ویژه در کشورهای کمتر توسعه‌یافته شرق آسیا دارند. از طرفی، نتایج شبیه‌سازی نشان می‌دهد که کاهش نرخ مالیات بر مصرف، خصوصاً در کشورهای بیشتر توسعه‌یافته، تأثیر مثبت می‌گذارد، باین‌حال بر سطح تعادلی موجودی سرمایه و تولید بی‌اثر است.

- جعفری و منتظر (۱۳۸۶) در مقاله‌ای به نام " استفاده از روش دلفی فازی برای تعیین سیاست‌های مالیاتی کشور " مهم‌ترین سیاست‌های مالیاتی کشور را معرفی نموده‌اند. در این مقاله با استفاده از روش دلفی فازی و دیدگاه‌های ۴۰ نفر از خبرگان منتخب درزمینهٔ مرتبط با مالیات به بررسی بندهای مختلف پیشنهادی به‌عنوان سیاست‌های مالیاتی پرداخته‌شده است و درنهایت از میان ۱۴ بند پیشنهادی ۶ بند به‌عنوان سیاست‌های اصلی مالیاتی کشور در طی برنامه پنج‌ساله چهارم تعیین گردیدند. همچنین تأثیر هر یک از موارد تعیین‌شده بر اقتصاد و اولویت‌بندی اجرای آن‌ها نیز مشخص گردیده است. علاوه براین، روش دلفی را یکی از روش‌های مناسب برای انتخاب سیاست‌های مالیاتی معرفی نموده‌اند.
- ابراهیمیان (۱۳۹۳) در مقاله‌ای با عنوان " بررسی تأثیر نظام مالیاتی بر رشد و توسعه اقتصادی کشور " معتقد است مالیات به‌عنوان مهم‌ترین ابزار سیاست مالی دولت در تدوین سیاست‌های اقتصادی کشور از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. امروزه نظام مالیاتی در کلیه جوامع، ابزاری تعیین‌کننده در چگونگی نیل به توسعه اقتصادی، تأمین عدالت اجتماعی و سازمان‌دهی فعالیت‌های اقتصادی مورداستفاده قرار می‌گیرد. به‌عبارت‌دیگر نظام مالیاتی علاوه بر تأمین منابع دولت می‌بایستی در خدمت تولید و تشویق سرمایه‌گذاری توزیع مجدد درآمد، رونق بازار سرمایه و فراهم‌کننده رفاه عمومی بیشتر باشد. در این مقاله ابتدا به اصول بنیادین تأمین منابع از طریق مالیات و نارسایی‌های قوانین مالیاتی پرداخته می‌شود و سپس به لزوم اصلاح نظام مالیاتی و نقش فرهنگ در پیش برد اهداف نظام مالیاتی می‌پردازد و در خاتمه نیز به مسئله پاسخگویی به‌عنوان یک عنصر اساسی در اصلاح نظام مالیاتی اشاره دارد.

- فرامرزی، ایوب و دیگران (۱۳۹۱) در مقاله‌ای تحت عنوان بررسی رابطه مالیات و رشد اقتصادی، مطالعه موردی ایران و کشورهای عضو اوپک و سازمان همکاری‌های اقتصادی (OPEC) و (OECD) نشان دادند که هیچ رابطه تعادلی بلندمدت بین مالیات و رشد اقتصادی برای ایران وجود نداشته است. نتایج این مقاله همچنین در ۲۶ کشور عضو OECD طی دوره ۲۰۱۱-۱۹۹۸ نشان می‌دهد که یک رابطه تعادلی بلندمدت و یک رابطه علی بین مالیات و رشد اقتصادی وجود داشته و مالیات در این کشورها تأثیر منفی بر رشد اقتصادی داشته است؛ اما همین بررسی در کشورهای منتخب اوپک طی سال‌های ۱۹۹۴ تا ۲۰۱۱ و با استفاده از آزمون‌های هم‌جمع‌پدرونی و کائو نشان می‌دهد که هیچ رابطه تعادلی بلندمدت و هم‌جمع‌پدرونی بین مالیات و رشد اقتصادی وجود نداشته و مالیات تأثیری بر رشد اقتصادی این کشورها نداشته است که این امر نیز در واقع نشان‌دهنده اتکای اقتصاد این کشورها به درآمدهای نفتی می‌باشد
- عسگری، علی و صفری، تینا نیز در مقاله‌ای تحت عنوان ارزیابی آثار اعطای معافیت مالیاتی در مناطق آزاد تجاری ایران (مطالعه موردی منطقه آزاد قشم، کیش و چابهار) به بررسی عملکرد قانون اعطای معافیت‌های مالیاتی به‌عنوان مشوق فعالیت‌های اقتصادی در مناطق آزاد طی سال‌های ۱۳۹۳-۱۳۷۴ پرداخته‌اند. یافته‌های حاصل از پژوهش نشان می‌دهند که میزان صادرات کالا از مناطق آزاد تأثیر مثبت و معناداری بر میزان تولیدات این مناطق داشته و افزایش صادرات کالا، افزایش میزان تولید در مناطق آزاد را در پی داشته است. دیگر نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد که واردات کالا به مناطق آزاد، کاهش تولید در این مناطق را به شکل معناداری در پی داشته است.
- حسین پور مهناز، در مقاله "برآورد ضرایب ایران در مقایسه با کشورهای منتخب منا" نشان داد واکنش سیاست‌های مالی به بحران‌ها در سال‌های اخیر بحث‌قابل توجهی است و اندازه ضریب فزاینده مالی می‌تواند اثر شوک‌های سیاست‌های مالی را بر رشد اقتصادی نشان دهد یافته‌ای این مقاله نشان می‌دهد در کوتاه‌مدت شوک‌های مالی بیشترین تأثیر را بر رشد داشته‌اند

### ۳- ادبیات تحقیق

#### ۳-۱- ارزش افزوده

ارزش‌افزوده در واقع عبارت است از ثروت اضافه‌ای که توسط شرکت از طریق فرآیند تولید و یا ارائه خدمات ایجاد می‌شود که با کسر نهاده‌های واسطه (مثل هزینه خریدها) از عایدی‌ها به دست



می‌آید محاسبه ارزش افزوده به منظور پرهیز از احتساب مضاعف صورت می‌گیرد. به این معنی که ارزش کالاها و خدماتی که به‌عنوان داده‌های واسطه یک فعالیت به کار گرفته می‌شود به‌نوبه خود ستانده یک فرآیند تولید بوده و لازم است از ستانده این فعالیت کسر شود تا ارزش افزوده آن به دست آید. بدین ترتیب ارزش افزوده ناخالص عبارت است از ارزش ستانده منهای ارزش مصرف واسطه و ارزش افزوده خالص عبارت است از ارزش افزوده ناخالص منهای مصرف سرمایه ثابت. ارزش افزوده ایجادشده در شرکت بین افرادی که در ایجاد آن سهمیم بوده‌اند توزیع می‌شود به‌عبارت‌دیگر ارزش افزوده به‌صورت دستمزد برای کارکنان، استهلاک برای سرمایه‌گذاری مجدد تجهیزات، سود برای شرکت، مالیات به دولت و... تسهیم می‌شود.

### ۳-۲- مالیات بر ارزش افزوده و کالای نهایی

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چندمرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره واردات، تولید و توزیع بر اساس درصدی از ارزش کالاهای فروخته‌شده یا خدمات ارائه‌شده در هر مرحله اخذ می‌گردد؛ اما مالیات پرداختی در هر مرحله از زنجیره واردات، تولید و توزیع به عنصر مرحله بعدی زنجیره انتقال می‌یابد که درنهایت توسط مصرف‌کننده نهایی پرداخت می‌گردد. (ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی ۱۳۸۳)

به‌طور مثال فرض کنید بنگاه (۱) ۱۰۰ ریال نهاده، خریداری و کالای A را تولید و به ارزش ۱۲۰ ریال بفروش برساند؛ یعنی این بنگاه ارزش افزوده‌ای معادل ۲۰ واحد ایجاد نموده است؛ بنابراین طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌بایست درصدی از ارزش فوق را به‌عنوان مالیات پرداخت نماید. به‌طور مثال اگر نرخ مالیات بر ارزش افزوده را ۹ درصد در نظر بگیریم میزان مالیات بر ارزش افزوده در این مرحله (۹٪ \* ۲۰) می‌باشد.

حال فرض کنید بنگاه (۲) کالای بنگاه (۱) را به‌عنوان نهاده به مصرف برساند و کالای دیگری به نام B تولید و به قیمت ۲۸۰ ریال بفروشد در حقیقت این بنگاه ۱۶۰ واحد ارزش افزوده جدید ایجاد کرده و لذا باید مالیاتی معادل ۱۴,۴ ریال (۹٪ \* ۱۶۰) پرداخت نماید. اگر کالای B نیز در پروسه دیگری از تولید قرار گیرد و به یک کالای (کالای C) تبدیل شود در نتیجه ۲۲۰ ریال ارزش افزوده ایجادشده و ۱۹,۸ ریال مالیات بر آن تعلق می‌گیرد.

در مجموع یک کالای ۱۰۰ ریالی در پروسه تولید به یک کالای ۵۰۰ ریالی تبدیل شده که ارزش افزوده کل این پروسه رقمی معادل ۴۰۰ ریال است و طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده ۹ درصد مبلغ فوق به مالیات اختصاص دارد (مالیاتی معادل ۳۶ ریال) که در طی چند مرحله دریافت می‌گردد.

نکته قابل توجه این است که در این سیستم در هر مرحله بر روی نهاده‌های اولیه مالیاتی تعلق نمی‌گیرد. در حالی که در مالیات‌های غیرمستقیم که بر روی ارزش کالاهای نهایی (به‌طور مثال در اینجا فقط کالای C) مالیات بسته می‌شد میزان دریافت مالیات در صورت فرض نرخ‌های مالیاتی ۹ درصد بیشتر و معادل ۴۵ ریال است (یعنی ۹٪ \* ۵۰۰ ریال) است. لذا می‌توان از دیگر مزایای این سیستم مالیاتی، به آثار تورمی پایین‌تر آن در مقایسه با دیگر انواع مالیات اشاره نمود.

با توجه به اینکه مالیات بر ارزش افزوده چندمرحله‌ای است، نوعی مالیات برگردش کالا نیز تلقی شده که در مراحل مختلف تولید و متناسب با افزایش سود مصرف‌کنندگان برای تهیه کالا و خدمات اخذ می‌گردد؛ و در نهایت بار اصلی مالیات بر عهده مصرف‌کننده نهایی قرار دارد. این مالیات در مراحل مختلف تولید و توزیع توسط فروشندگان کالاها جمع‌آوری می‌شود، به عبارتی می‌توان گفت نحوه عمل و سیستم مالیات مذکور به این صورت است که مالیات بر ارزش افزوده در هر مرحله از فرآیند تولید با تعلق نرخ مقرر مالیاتی بر پایه محاسبه و اخذ می‌گردد. (نبی زاده و لوکلایی ۱۳۹۳) از آنجایی که برای محاسبه GDP سه روش تولید، درآمد و مخارج وجود دارد و از هر روش به نتایج یکسان خواهیم رسید، مالیات بر ارزش افزوده نیز مبتنی بر ۳ مبنای فوق معرفی می‌شود:

- مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای تولید ناخالص ملی (نوع تولیدی)
- مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای درآمد ملی (نوع درآمدی)
- مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای مخارج ناخالص ملی (مصرفی)

در خصوص شیوه اجرائی مالیات بر ارزش افزوده می‌توان گفت در این سیستم هر فروشنده در هنگام فروش کالاها و خدمات مالیات موردنظر را به صورت حساب می‌افزاید و آن را همراه باقیمت کالاها و خدمات از مشتری دریافت می‌کند. نخستین فروشنده مالیات دریافتی را وصول و به دولت پرداخت می‌نماید؛ و در مراحل بعدی هر فروشنده مابه‌التفاوت مالیات را از مشتری گرفته و به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می‌کند. (نبی زاده و لوکلایی ۱۳۹۳)

### ۳-۳- جدول داده - ستانده

اگرچه در ادبیات اقتصادی تحلیل داده - ستانده همواره بانام واسیلی لئونتیف، اقتصاددان روسی تبار آمریکایی، همراه بوده است، با این وجود ریشه‌های آن را باید در چند دهه پیش از آن، یعنی در نظریه تعادل عمومی والراس جستجو کرد. بی‌شک نظریه تعادل عمومی نظریه‌ای قوی و بنیادین در دانش اقتصاد محسوب می‌شود، اما تا آن زمان ارتباط روشنی بین این نظریه و مباحث کاربردی و

تجربی وجود نداشت. در واقع هنر اصلی لئونتیف را می‌توان تلفیق نظام‌مند نظریه تعادل عمومی با میراث فرانسوا کنه و سنت معطوف به تجربه کینزی دانست. جدول داده - ستانده که تحلیل داده - ستانده بر اساس آن پی‌ریزی شده است، برای اولین بار توسط لئونتیف برای اقتصاد آمریکا ارائه گردید. از آنجاکه در این جدول، روابط بین بخشی در اقتصاد به تفصیلی‌ترین صورت ممکن نشان داده شده بود، برای نخستین بار مطالعه ویژگی ساختاری اجزاء تشکیل‌دهنده یک نظام اقتصادی ممکن گردید. در واقع ویژگی‌هایی نظیر ارائه تصویر چندوجهی از اقتصاد و کاربردهای متنوع آن در تجزیه و تحلیل و برنامه‌ریزی اقتصادی را باید از جمله دلایل اقبال گسترده نسبت به این تکنیک محسوب نمود، به نحوی که اندک زمانی پس از معرفی آن، بسیاری از کشورها تهیه و تدوین این جداول را در دستور کار قراردادند. نظام حساب‌های ملی که عهده‌دار تدوین و ارائه استانداردها و قواعد حسابداری کلان اقتصادی است را نیز باید از وام‌داران تحلیل داده - ستانده محسوب نمود.

جدول داده - ستانده یکی از ابزارهای مهم در برنامه‌ریزی و ارزیابی آثار سیاست‌ها است. یکی از ویژگی‌های اصلی این تکنیک این است که در جدول فوق آثار سیاست‌ها بر تک‌تک بخش‌های اقتصادی قابل‌ردیابی و ارزیابی است. جدول داده - ستانده علاوه بر اینکه ساختار تولید و مصرف اقتصاد کشور را نشان می‌دهد، ابزاری را فراهم می‌کند که روابط متقابل بین بخش‌های اقتصادی را در تفصیلی‌ترین حد ممکن نشان می‌دهد و به همین دلیل می‌تواند به سؤالات بسیاری درباره ساختار اقتصادی یک کشور پاسخ دهد. به‌عنوان نمونه این جدول بیان می‌کند چه محصولاتی در کشور تولید می‌شود، چه رشته‌های فعالیت‌هایی تولیدکننده آن‌ها هستند، هر یک از نهادها مصرف‌کننده چه محصول‌هایی هستند، ساختار تولید و مصرف رشته فعالیت‌ها چگونه است و ... . جدول داده - ستانده در زمینه انواع تجزیه و تحلیل‌های اقتصادی از جمله ارتباط بین اجزای تقاضای نهائی و ستانده رشته فعالیت‌های مختلف، ساختار تقاضا، تحلیل‌های قیمتی، تحلیل‌های ساختاری، تحلیل‌های انرژی، تحلیل‌های محیط‌زیست، تحلیل‌های بخش گردشگری، آثار سیاست‌های مالیاتی و امثال آن ابزاری قوی به شمار می‌رود.

### ۳-۴- اصلاحات مالیاتی

فلسفه اصلاحات مالیاتی متناسب با تغییرات نگرش دولت‌ها در اقتصاد دچار تغییرات اساسی شده است. در گذشته سیستم‌های مالیاتی از طریق ابزار مالیات، اهداف متعددی نظیر تأمین مالی مخارج دولت، تحرک بخشیدن به پس‌انداز و سرمایه‌گذاری، جهت‌دهی به سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های مولد و موردنظر، توزیع عادلانه درآمد و ثروت و سرانجام اصلاح پیامدهای خارجی را دنبال می‌کردند. در سال‌های اخیر همگام با تغییر نگرش نسبت به نقش دولت در اقتصاد، نگرش‌ها

نسبت به نقش مالیات نیز تغییر یافته است. دیدگاه‌های جدید بر نقش محدودتر سیستم مالیاتی تأکید دارند و معتقدند که این نقش باید تنها به افزایش درآمد برای دولت محدود شود. بارکس و استرن (۱۹۹۲) معتقدند که هدف اصلی مالیات ستانی تأمین مخارج دولت است و از نظر آن‌ها مسئله اصلی طراحی نظام مالیاتی، یافتن راهی برای افزایش این منابع به گونه‌ای است که از نظر اداری و سیاسی امکان‌پذیر بوده و در عین حال عدالت و کارایی مالیاتی تا حد امکان خدشه‌دار نشود. (آیت زایر ۱۳۸۸)

بررسی مبانی نظری اصلاح مالیاتی حاکی از وجود سه مدل متفاوت اصلاح مالیاتی است، اولین مدل که در ادبیات اقتصاد عمومی به مدل مالیات بهینه معروف بوده از مبانی نظری بسیار قوی برخوردار است؛ اما باین حال در عمل قابلیت اجرا ندارد. مدل دوم اصلاح مالیاتی نیز که توسط هاربرگر (۱۹۹۰) معرفی شده است، همانند مدل بهینه از ساختار نظری محکمی برخوردار است و قابلیت اجرایی آن بیشتر از مدل اول می‌باشد؛ اما باین حال در عمل کاربرد محدودی داشته است. از نظر هاربرگر مسئله اصلی، طراحی یک سیستم مالیاتی بهینه نیست، بلکه مهم طراحی سیستمی است که بتواند اختلال‌های ناشی از وضع مالیات را به حداقل برساند و در عین حال قابل اجرا باشد. در حقیقت بر اساس مدل هاربرگر اصلاح‌کنندگان نظام مالیاتی باید توجه کمتری به روش‌شناسی اقتصادی داشته و در مقابل به تجارب و بهترین اقدامات انجام‌شده در این زمینه توجه کنند. بسته اصلاحی هاربرگر برای کشورهای در حال توسعه که در بازارهای بین‌المللی قیمت‌پذیر هستند، شامل وضع تعرفه یکنواخت در بخش تجارت خارجی و وضع مالیات بر ارزش افزوده با پایه گسترده در اقتصاد داخلی است. (آیت زایر ۱۳۸۸)

مدل سوم اصلاح مالیاتی تحت عنوان مدل مالیاتی طرف عرضه معروف است. طرفداران این مدل بر این اعتقادند که پایه‌های مالیاتی باید با کمترین معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی گسترش یابد و در این راه نرخ‌های نهایی مالیات نیز باید در سطحی پایین باشد. در این رویکرد تأکید بر حداقل کردن آثار تحریفی روی قیمت‌های نسبی و به تبع آن کاهش تعدد نرخ‌های مالیاتی مطرح است. (همان، ۱۳۸۸)

الگوهای مورد استفاده در سال‌های اخیر برای اصلاح مالیاتی، تلفیقی از عناصر هر سه مدل فوق می‌باشد. در رویکرد جدید هر دو جنبه نظری و تجربی اصلاحات در کنار یکدیگر قرار داده شده و محدودیت‌های اداری، سیاسی و اطلاعاتی نیز در طراحی و اجرای اصلاحات ملحوظ می‌شود. در این رویکرد برافزایش بهره‌وری سیستم مالیاتی در وصول مالیات و کاهش آثار تحریفی مالیات بر قیمت‌های نسبی تأکید شده است. در رویکرد استفاده از بهترین الگوها و تجارب موجود تلاش بر این است تا سیستم‌های مالیاتی جامع، ساده و شفاف شوند. در این رویکرد بر گسترش پایه مالیاتی،

کاهش نرخ‌های مالیاتی و کاهش تعداد نرخ‌های مالیاتی در مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم تأکید می‌شود. بدیهی است پایه مالیاتی گسترده به نرخ‌های پایین‌تری نیاز دارد تا مقدار مشخصی از مالیات جمع‌آوری شود. تمامی توصیه‌هایی که در خصوص اصلاح مالیاتی وجود دارد بر کاهش مشوق‌های مالیاتی، ساده‌سازی، تحدید نقش مالیات در اقتصاد به‌منظور تأمین درآمد برای دولت، گسترش پایه مالیاتی با نرخ‌های پائین‌تر و سرانجام حرکت از مالیات‌های مستقیم به سمت مالیات‌های غیرمستقیم به‌منظور کاهش هزینه‌های تمکین و افزایش کارایی سیستم مالیاتی تأکید دارند. (همان، ۱۳۸۸)

این نگرش جدید در پی ساده‌سازی سیستم مالیاتی است که در سال‌های اخیر بر اساس تغییر نگرش نسبت به نقش مالیات در اقتصاد ایجاد شده است. امروزه بر این نکته تأکید می‌شود که نقش مالیات باید محدود به کسب درآمد برای دولت با کمترین اختلال در کارکرد متغیرهای کلان اقتصادی باشد و سایر نقش‌های سنتی مالیات (باز توزیع درآمد و ثروت و ...) نیز باید به نهادهای دیگر سپرده شود. بدون شک یکی از پیامدهای مثبت محدود کردن نقش مالیات، ساده‌سازی هرچه بیشتر سیستم مالیاتی است چراکه ریشه بسیاری از عوامل ایجادکننده پیچیدگی، در نقش مالیات به‌عنوان تأمین‌کننده عدالت و ابزار باز توزیع درآمد است. با حذف این نقش دیگر نیازی به وضع مالیات با نرخ‌های تصاعدی و کسورات مالیاتی برای انواع مؤدیان وجود ندارد.

اقتصاددانان سیستم‌های مالیاتی را به‌طور سنتی بر اساس کارایی، عدالت، امکان‌پذیری اداری و ساده بودن آن رتبه‌بندی می‌کنند. امکان‌پذیری اداری ناظر بر این واقعیت است که جمع‌آوری مالیات هزینه مالی دارد و اینکه برخی از مالیات‌ها در مقایسه با برخی دیگر برای فعالان اقتصادی و نیز اداره مالیات، هزینه جمع‌آوری پائین‌تری دارد. بنابراین دستیابی به یک سیستم مالیاتی ساده مستلزم برقراری توازن بین اهداف رقیب کارایی، عدالت و سهولت اداری می‌باشد. مالیات‌های ساده‌تر دارای چندین مزیت عمده هستند:

- هزینه‌های تمکین مالیات‌دهنده را از نظر زمان، مالی و نگرانی‌های فکری کمتر می‌کند و کل بار مالیاتی را تقلیل می‌دهد
- مقررات مالیاتی ساده‌تر از احتمال کاربرد بیشتری برخوردارند. برخی از مقررات و تمهیداتی که باهدف تشویق به انجام فعالیت‌هایی نظیر پس‌انداز و سرمایه‌گذاری طراحی می‌شوند چنانچه مردم به‌درستی از کارکرد آن اطلاع نداشته باشند ممکن است در عمل کارایی چندانی نداشته باشد.
- ساده کردن مالیات‌ها به احتمال زیاد نرخ‌های تمکین را افزایش می‌دهد (به‌عبارت‌دیگر فرار مالیاتی غیرقانونی را کاهش می‌دهد). در برخی مواقع مردم مالیات را به دلیل عدم آشنایی

به قوانین مالیاتی پرداخت نمی‌کنند. شفاف‌سازی و ساده کردن قوانین و مقررات مالیاتی به مردم در فهم بهتر قوانین کمک می‌کند.

- مالیات‌های ساده‌تر باعث حمایت بیشتر عموم شده و به‌عنوان بخش اساسی هر نوع تلاشی برای بهبود ارائه خدمات دولتی قلمداد می‌شود.

قابل‌ذکر است ساده‌سازی مالیاتی بخشی از هر برنامه اصلاح نظام مالیاتی است و اصول حاکم بر اصلاح مالیات نیز از اهدافی که از اجرای این سیاست‌ها دنبال می‌شود، پیروی می‌کند. از این‌رو هر نوع اصولی که در طراحی سیاست مالیاتی کارا مورد استفاده قرار می‌گیرد باید در برنامه ساده‌سازی مالیات نیز رعایت شود. اصولی مانند برابری، عدالت، قطعیت، سهولت پرداخت، اقتصاد وصول، ساده بودن قوانین و مقررات، خنثی بودن، رشد اقتصادی، شفافیت و قابلیت پیش‌بینی، حداقل شکاف مالیاتی و سرانجام کسب درآمد برای دولت.

با در نظر گرفتن تمامی اصول فوق چالش‌های متعددی در فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی و انجام اصلاحات باهدف ساده‌سازی مالیات پیش می‌آید. برخی از این چالش‌ها از تمایل موجود برای استفاده از قوانین مالیاتی برای مقاصد فراتر از افزایش درآمد برای دولت نشأت می‌گیرد که خود مانعی برای ساده‌سازی مالیات محسوب می‌شود. برای نمونه اجرای سیاست‌های اجتماعی و یا اقتصادی (نظیر محدود کردن برخی کسورات و یا اعطای اعتبار و معافیت مالیاتی برای افرادی با حداقل درآمد). علاوه بر این، تغییرات مکرر قوانین مالیاتی با اصول قطعیت و ساده بودن در تضاد است. هر قدر این تغییرات بیشتر باشد، مشکلات مالیات‌دهندگان، متخصصین مالیاتی و کارکنان اداره مالیات در فهم پیامدهای مالیاتی معاملات و فعالیت‌های اقتصادی بیشتر خواهد بود. همچنین برای ادارات مالیاتی صدور بخشنامه‌های متعدد در زمان مناسب در شرایطی که تغییرات در قوانین مالیاتی هر ساله اتفاق می‌افتد بسیار مشکل است.

#### ۴- پیش‌فرض‌های تحقیق

در این مقاله پیش‌فرض‌ها به دو بخش اصلی زیر تقسیم شده است. اولین گروه مفروضات مربوط به تکنیک جدول داده - ستانده است که عبارتند از:

- فرض همگنی: این فرض از فروض اصلی جدول داده ستانده است و بیان می‌کند که رشته فعالیت‌های در یک گروه از ویژگی‌های مشابه برخوردار بوده و ساختار تولید یکسانی دارند. قطعاً هرچه تعداد بخش‌های جدول بیشتر باشد فرض فوق بیشتر رعایت شده است.
- فرض خطی بودن و ثابت بودن ضرایب فنی: در اقتصاد داده - ستانده یک رابطه خطی میان تولید و نهاده‌های مصرفی در نظر گرفته می‌شود. همچنین فرض بر این است که تا زمانی

- که تکنولوژی در تولید تغییر قابل توجهی نداشته ساختار تولید نیز ثابت است. لذا معمولاً جداول فوق با دقت قابل قبولی برای مدت ۵-۱۰ سال مورد استفاده قرار می گیرند. دومین گروه مفروضات مربوط به مالیات ها است.
- در این تحقیق نرخ های مالیات بر ارزش افزوده مطابق نرخ های مالیات موضوع ماده ۱۶ و نرخ عوارض موضوع ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده محاسبه شده است.
  - همچنین نرخ های مالیات بر کالاهای مصرفی (که به عنوان مالیات غیرمستقیم منظور شده است) با نرخ های مالیات بر ارزش افزوده یکسان در نظر گرفته شده تا نتایج حاصله قابل مقایسه و ارزیابی باشند.
  - از آنجایی که هدف مقایسه آثار دو گروه سیاست های مالیاتی فوق است، معافیت های مالیاتی بر ارزش افزوده در مدل منظور نشده است.

#### ۵- فرضیات تحقیق

- ✓ آثار تورمی سیاست مالیات موسوم به تجمیع عوارض، بیشتر از سیاست مالیات بر ارزش افزوده بر صنایع است.
- ✓ آثار تورمی سیاست مالیات موسوم به تجمیع عوارض بر انواع صنایع یکسان نیست در حالی که آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده در همه صنایع یکسان و برابر نرخ مالیاتی است.

#### ۶- جامعه آماری

جامعه آماری تحقیق حاضر، حساب های ملی است که شامل اطلاعات مربوط به ارزش تولیدات، مصارف واسطه، ارزش افزوده و تقاضای نهایی بخش های مختلف صنعت به شرح زیر در سال ۱۳۹۰ می باشد.

- ساخت محصولات غذایی و انواع آشامیدنی ها
- ساخت منسوجات
- ساخت پوشاک، عمل آوری و رنگ کردن خز
- دباغی و چرم و محصولات چرمی
- ساخت چوب و محصولات چوبی
- ساخت کاغذ و محصولات کاغذی و چاپ
- ساخت کک، فراورده های نفتی

- ساخت مواد شیمیایی و محصولات شیمیایی
- ساخت محصولات از لاستیک و پلاستیک
- ساخت سایر محصولات کانی غیرفلزی
- ساخت فلزات اساسی
- ساخت محصولات فلزی فابریکی
- ساخت ماشین‌آلات و تجهیزات
- ساخت وسایل نقلیه موتوری، تریلر و نیم تریلر
- ساخت مبلمان و سایر مصنوعات

#### ۷- روش تحقیق

در این تحقیق جهت بررسی و مقایسه آثار سیاست‌ها از روش سناریوسازی و تکنیک جدول داده - ستانده استفاده شده است. در جدول زیر ساختار انتزاعی جدول داده - ستانده آمده است. ستون‌های جدول نهاده خریداری شده برای تولید هر بخش آمده است و طبق طبقه‌بندی این جدول، برای تولید در هر بخش اقتصادی به دو گروه نهاده اولیه (کار، زمین سرمایه و مدیریت) و نهاده‌های ثانویه (مواد اولیه) نیاز است. سطرهای جدول نیز نشان‌دهنده متقاضیان تولیدات هر بخش می‌باشد. برای آنچه در هر بخش تولید و عرضه می‌شود نیز دو گروه متقاضی وجود دارد. بخشی از تولیدات تحت عنوان تقاضای واسطه و مابقی تحت عنوان تقاضای نهایی به فروش می‌رسند؛ بنابراین یک جدول داده - ستانده را می‌توان به چهار ناحیه تقسیم کرد. در ناحیه اول جدول روابط بین بخش‌های اقتصادی و مبادلات بین بخش‌ها مشخص می‌شود. در ناحیه دوم اجزاء تقاضای نهایی قرار دارند و میزان تقاضای نهایی برای هر بخش مشخص و در ناحیه سوم، اجزاء ارزش افزوده به تفکیک بخش‌ها آورده می‌شود. ناحیه چهارم در این جدول عموماً خالی است زیرا در این ناحیه ارزش افزوده بخش‌های تقاضای نهایی که قابل محاسبه نیست باید آورده شود.



جدول ۱- ساختار انتزاعی جدول داده - ستانده

بخش‌ها	تقاضای واسطه					تقاضای نهایی	تقاضای کل = عرضه کل	ارزش ستانده	مالیات	واردات		
	جمع	n	...	j	...						1	
نهاده‌های ثابته (مواد اولیه)	1	$\sum_{j=1}^n X_{1j}$	$X_{1n}$		$X_{1j}$		$X_{11}$	$M_1$	$T_1$	$X_1$	$AD_1=AS_1$	$F_1$
	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
	i	$\sum_{j=1}^n X_{ij}$	$X_{in}$		$X_{ij}$		$X_{i1}$	$M_i$	$T_i$	$X_i$	$AD_i=AS_i$	$F_i$
	n	$\sum_{j=1}^n X_{nj}$	$X_{nn}$		$X_{nj}$		$X_{n1}$	$M_n$	$T_n$	$X_n$	$AD_n=AS_n$	$F_n$
جمع	$\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n X_{ij}$	$\sum_{i=1}^n X_{in}$		$\sum_{i=1}^n X_{ij}$		$\sum_{i=1}^n X_{i1}$	$\sum_{i=1}^n M_i$	$\sum_{i=1}^n T_i$	$\sum_{i=1}^n X_i$	$\sum_{i=1}^n AD_i$	$\sum_{i=1}^n F_i$	
نهاده‌های اولیه (اجزاء ارزش افزوده)	کار	$\sum_{j=1}^n V_{1j}$	$V_{1n}$		$V_{1j}$		$V_{11}$					
	زمین	$\sum_{j=1}^n V_{2j}$	$V_{2n}$		$V_{2j}$		$V_{21}$					
	سرمایه	$\sum_{j=1}^n V_{3j}$	$V_{3n}$		$V_{3j}$		$V_{31}$					
	مدیریت	$\sum_{j=1}^n V_{4j}$	$V_{4n}$		$V_{4j}$		$V_{41}$					
	مالیات	$\sum_{j=1}^n V_{5j}$	$V_{5n}$		$V_{5j}$		$V_{51}$					
	جمع ارزش افزوده	$\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n V_{ij}$	$V_n$	...	$V_j$	...	$V_1$					
	ارزش ستانده	$\sum_{j=1}^n X_j$	$X_n$	...	$X_j$	...	$X_1$					

مأخذ: یافته‌های پژوهشگر

مالیات مطرح در این جدول از نوع مالیات بر تولید و واردات است و معمولاً سایر مالیات‌ها از جمله مالیات بر درآمد و ثروت و ... در جداول دیگری تحت عنوان جداول SAM نمایش داده می‌شود. طبق تعریف روابط مالیاتی زیر بر جدول داده - ستانده حاکم است:  
(خرید) - t - (فروش) = t = بدهی مالیاتی

یا:

$$tV_i = t(P_i X_i) - t \left( \sum_{i=1}^n (P_{ij} X_{ij}) \right)$$

که در فرم ماتریسی خواهیم داشت:

$$V = PX - A'(PX)$$

اگر معادله را بر  $X$  تقسیم کنیم خواهیم داشت:

$$v = P - A'P$$

و با حل معادله بر حسب  $P$  به رابطه زیر در مدل داده - ستانده خواهیم رسید که معادله قیمت‌ها است:

$$P = [I - A']^{-1} * [v]$$

حال اگر در مدل فوق مالیات بر ارزش افزوده نیز اضافه شود این مدل به صورت زیر در خواهد آمد:

$$P = [I - A']^{-1} * [(1 + t) * v]$$

در این مدل علاوه بر این که میزان  $t$  در هر بخش قابل محاسبه و ردیابی است، همچنین می توان آثار تغییرات نرخ‌های مالیاتی را بر قیمت‌ها به تفکیک بخش‌های اقتصادی به دست آورد.

## ۸- یافته‌های تحقیق

در این تحقیق دو نوع سیاست تحت دو سناریو مجزا مورد ارزیابی قرار گرفته است. این دو سیاست عبارتند از:

الف- سیاست مالیات تجمیعی بر قیمت‌ها و آثار آن بر بخش‌های اقتصادی با تمرکز بر زیر بخش‌های صنعت

ب- سیاست مالیات بر ارزش افزوده و بررسی آثار اعمال سیاست فوق به تفکیک بخش‌های اقتصادی

هدف از این کار مقایسه آثار سیاست‌های فوق بر روی قیمت تولید محصولات صنعتی است. در هر دو سناریو نرخ‌های مالیاتی یکسان در نظر گرفته شده تا امکان مقایسه آثار فراهم شود. جدول مورداستفاده جدول داده - ستانده سال ۱۳۹۰ است که توسط مرکز آمار ایران تولید شده است؛ اما تأکید و تمرکز این تحقیق بر روی مقایسه آثار دو سیاست فوق بر بخش‌های صنعت به تفکیک کدهای موجود در جدول داده - ستانده است.

نتایج مطالعات و بررسی‌های انجام‌شده نشان می‌دهد که آثار مالیات بر ارزش‌افزوده بر روی قیمت‌ها در همه بخش‌ها یکسان و به میزان نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده موثر بوده است. این سناریو بدون در نظر گرفتن معافیت‌های مالیاتی در بخش‌های مختلف محاسبه‌شده است در صورت در نظر گرفتن معافیت‌ها در بخش‌های مختلف، افزایش قیمت‌ها در بخش‌های حداکثر به میزان نرخ مالیات می‌باشد. درحالی‌که نتایج آثار دریافت مالیات تجمیعی در هریک از بخش‌ها (با تمرکز بر بخش‌های صنعت) آثار تورمی متفاوت و حتی با نرخ‌های تورمی بالاتر به‌جای گذاشته است. لذا می‌توان گفت مالیات بر ارزش‌افزوده آثار یکسان و مشابهی بر تورم بخش‌ها بر جای خواهد گذاشت. به‌عبارت‌دیگر ۹٪ مالیات بر ارزش‌افزوده حداکثر ۹٪ افزایش قیمت‌ها را به همراه خواهد داشت؛ اما ۹ درصد مالیات تجمیعی آثار مختلف تورمی در بخش‌ها بجای می‌گذارد.

در جدول زیر مصارف واسطه، ارزش‌افزوده و ارزش تولیدات (ستانده) زیر بخش‌های صنعت و مصرف یا تقاضای نهایی بدون صادرات هریک از بخش‌ها آمده است<sup>۱</sup>. همچنین نسبت مصارف واسطه، ارزش‌افزوده و تقاضای نهایی از ارزش تولیدات یا ستانده هر بخش محاسبه و در این جدول آمده است. این جدول نشان می‌دهد که مثلاً در بخش صنایع غذایی برای ایجاد ۵۲۳,۱ هزار میلیارد ریال ارزش ستانده، ۳۷۵,۹ هزار میلیارد نهاده واسطه خریداری شده است که این رقم ۷۱,۹ درصد ارزش ستانده را تشکیل می‌دهد و این میزان تولید، ۲۸,۱ درصد نیز ارزش‌افزوده ایجاد کرده است. همچنین طبق اطلاعات جدول می‌توان گفت مصارف نهایی این بخش (خانوارها و تشکیل سرمایه به‌استثنای صادرات) ۸۳ درصد ارزش تولیدات را تشکیل داده است.

جدول ۲ - مصارف واسطه، ارزش‌افزوده و تقاضای نهایی بخش‌های صنعتی و سهم از ارزش ستانده به

تفکیک بخش‌های صنعتی در جدول داده - ستانده ۱۳۹۰

سهم تقاضای نهایی از ارزش تولیدات	تقاضای نهایی بدون صادرات	ضرایب فنی تولید (درصد)			ارقام (میلیارد ریال)			شرح
		ارزش ستانده	ارزش افزوده ناخالص	مصارف واسطه	ارزش ستانده	ارزش افزوده ناخالص	مصارف واسطه	
83.0	434,319	100	28.1	71.9	523,153	147,250	375,903	ساخت محصولات غذایی و انواع آشامیدنی‌ها
56.3	44,186	100	39.6	60.4	78,531	31,135	47,395	ساخت منسوجات
212.2	86,738	100	54.2	45.8	40,883	22,163	18,720	ساخت پوشاک، عمل‌آوری و رنگ کردن خز

سهم تقاضای نهایی از ارزش تولیدات	تقاضای نهایی بدون صادرات	ضرایب فنی تولید (درصد)			ارقام (میلیارد ریال)			شرح
		ارزش ستانده	ارزش افزوده ناخالص	مصارف واسطه	ارزش ستانده	ارزش افزوده ناخالص	مصارف واسطه	
158.6	34,193	100	46.6	53.4	21,560	10,053	11,507	دباغی و چرم و محصولات چرمی
33.8	17,694	100	50.9	49.1	52,423	26,675	25,748	ساخت چوب و محصولات چوبی
23.4	7,933	100	41.0	59.0	33,896	13,890	20,005	ساخت کاغذ و محصولات کاغذی و چاپ
71.1	613,731	100	3.3	96.7	863,327	28,664	834,663	ساخت کک، فراورده‌های نفتی
31.1	124,643	100	27.9	72.1	400,595	111,795	288,799	ساخت مواد شیمیایی و محصولات شیمیایی
6.7	5,436	100	32.9	67.1	80,954	26,640	54,314	ساخت محصولات از لاستیک و پلاستیک
19.7	34,879	100	52.9	47.1	176,851	93,623	83,228	ساخت سایر محصولات کانی غیرفلزی
8.4	27,202	100	27.3	72.7	324,747	88,589	236,158	ساخت فلزات اساسی
67.1	122,650	100	34.0	66.0	182,903	62,134	120,769	ساخت محصولات فلزی فابریکی
112.8	166,360	100	33.0	67.0	147,472	48,699	98,773	ساخت ماشین‌آلات و تجهیزات
76.2	279,341	100	21.9	78.1	366,757	80,374	286,382	ساخت وسایل نقلیه موتوری، تریلر و نیم تریلر
78.3	49,858	100	50.4	49.6	63,661	32,054	31,607	ساخت مبلمان و سایر مصنوعات

مأخذ: یافته‌های پژوهشگر

به کمک تکنیک داده ستانده فرض شده دولت ۹٪ مالیات در تک‌تک بخش‌ها وضع کرده است. این مالیات می‌تواند مالیات بر ارزش افزوده و یا مالیات بر مصرف کالاها باشد. در هر حالت، سیاست فوق آثار تورمی بر بخش‌های مختلف اقتصاد بجای خواهد گذاشت. آثار دو سیاست فوق بر اساس تکنیک داده - ستانده محاسبه و نتایج دو سناریو مطرح شده در جدول زیر آمده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، افزایش ۹٪ مالیات بر ارزش افزوده، فقط منجر به تورمی معادل نرخ مالیات در همه بخش‌ها شده است، اما ۹٪ مالیات بر تقاضای نهایی در بخش‌های مختلف آثار تورمی متفاوتی را به بار آورده است. بیشترین آثار تورمی مالیات بر تقاضای نهایی بر بخش‌های پوشاک، دباغی و چرم و محصولات چرمی، وسائط نقلیه موتوری و ماشین‌آلات و تجهیزات و همچنین در زیر بخش

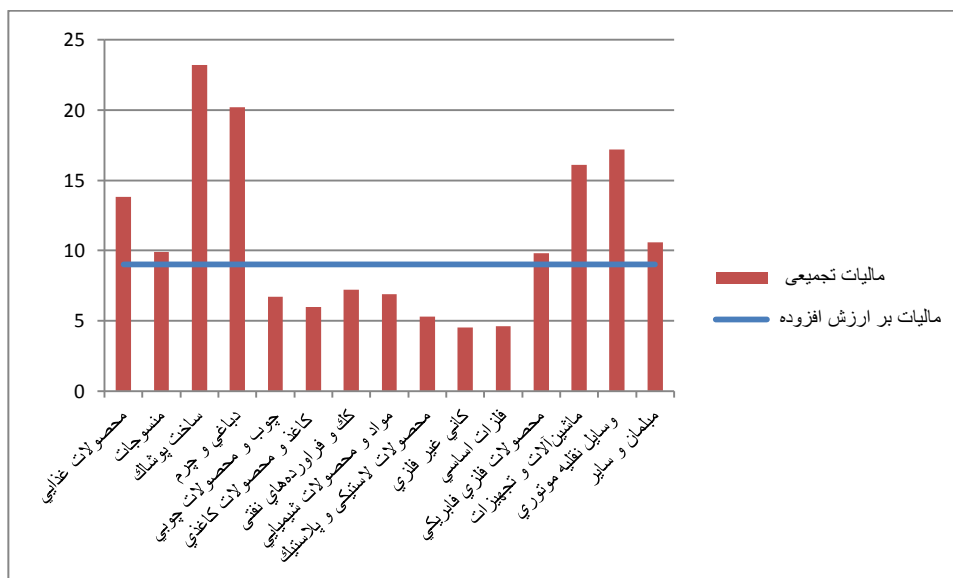
صنایع غذایی به چشم می خورد. برعکس کمترین آثار تورمی این سیاست در بخش های تولید محصولات کانی های غیرفلزی، محصولات فلزات اساسی و محصولات لاستیکی و پلاستیکی رخ داده است.

بنابراین صنایع را می توان به دو گروه اصلی طبقه بندی کرد گروه صنایعی که سیاست مالیات بر ارزش افزوده در آن ها اثر تورمی کمتری نسبت به سیاست قبلی به همراه داشته و گروه صنایعی که اعمال سیاست مالیات بر ارزش افزوده آثار تورمی بیشتری نسبت به سیاست مالیات تجمیعی به همراه دارد.

جدول ۳ - مقایسه آثار افزایش قیمت بخش های صنعت بر اثر وضع مالیات ۹٪

آثار قیمتی ناشی از مالیات ۹٪		افزایش ۹٪ مالیات		شرح
بر تقاضای نهایی (تجمیعی) %	بر ارزش افزوده %	بر تقاضای نهایی (تجمیعی)	بر ارزش افزوده	
13.8	9	39,089	13,253	ساخت محصولات غذایی و انواع آشامیدنی ها
9.9	9	3,977	2,802	ساخت منسوجات
23.2	9	7,806	1,995	ساخت پوشاک، عمل آوری و رنگ کردن خز
20.2	9	3,077	905	دباغی و پرداخت چرم و سایر محصولات چرمی
6.7	9	1,592	2,401	ساخت چوب و محصولات چوبی
6.0	9	714	1,250	ساخت کاغذ و محصولات کاغذی و چاپ
7.2	9	55,236	2,580	ساخت کک، فراورده های حاصل از تصفیه نفت
6.9	9	11,218	10,062	ساخت مواد شیمیایی و محصولات شیمیایی
5.3	9	489	2,398	ساخت محصولات از لاستیک و پلاستیک
4.5	9	3,139	8,426	ساخت سایر محصولات کانی غیرفلزی
4.6	9	2,448	7,973	ساخت فلزات اساسی
9.8	9	11,039	5,592	ساخت محصولات فلزی فابریکی
16.1	9	14,972	4,383	ساخت ماشین آلات و تجهیزات
17.2	9	25,141	7,234	ساخت وسایل نقلیه موتوری، تریلر و نیم تریلر
10.6	9	4,487	2,885	ساخت مبلمان و سایر مصنوعات

مأخذ: یافته های پژوهشگر



نمودار ۱- مقایسه آثار افزایش قیمت بخش‌های صنعت بر اثر وضع مالیات ۹٪

مأخذ: یافته‌های پژوهشگر

با بررسی ویژگی‌های دیگر این صنایع می‌توان به نتایج جالب تری دست یافت. ترکیب صنایع در تولید ناخالص ملی نشان می‌دهد که صنایعی که در اعمال سیاست مالیات بر ارزش افزوده آثار تورمی کمتری را تجربه کرده‌اند را می‌توان در گروه تولیدکننده کالاهای نهایی طبقه‌بندی کرد مثل صنایع غذایی، پوشاک، چرم و محصولات چرمی، کک و فراورده‌های نفتی و ... این گروه از کالاهای معمولاً دارای شاخص پیشین ضعیف بوده و در پیوند و تعامل کمتری با بخش‌های اقتصادی هستند و محصولات خود را به بخش تقاضای نهایی و مصرف کنندگانی مثل خانوارها عرضه می‌نمایند. برعکس گروه صنایعی که پس از اعمال سیاست مالیات بر ارزش افزوده نسبت به سیاست مالیات تجمیعی تورم بیشتری را تجربه کرده‌اند می‌تواند یک ویژگی بارز پیدا کرد و آن اینکه معمولاً کالاهای فوق تولیدکننده محصولات واسطه بوده و در تولید سایر بخش‌ها نقش اساسی داشته‌اند و به‌عنوان نهاده در دیگر بخش‌ها بکار گرفته شده‌اند. این گروه از صنایع دارای شاخص پیشین بزرگتر از ۰٫۵ هستند.

جدول ۴ - مقایسه شاخص های پسین و پیشین بخش های صنعتی

قدرت انتشار	حساسیت	شاخص پیشین کل	شاخص پیشین جزء	شاخص پسین کل	شاخص پسین جزء	شرح
0.666	1.022	1.36	0.222	1.922	0.458	ساخت پوشاک، عمل آوری و رنگ کردن خز
0.732	1.11	1.495	0.226	2.087	0.967	ساخت کک، فراورده های حاصل از تصفیه نفت
0.675	1.104	1.38	0.251	2.077	0.534	دبافی و پرداخت چرم و سایر محصولات چرمی
0.697	1.297	1.424	0.26	2.439	0.719	ساخت محصولات غذایی و انواع آشامیدنی ها
0.868	1.061	1.774	0.372	1.996	0.496	ساخت مبلمان و سایر مصنوعات
0.88	1.189	1.799	0.463	2.236	0.604	ساخت منسوجات
1.018	1.662	2.079	0.531	3.125	0.781	ساخت وسایل نقلیه موتوری، تریلر و نیم تریلر
0.997	1.379	2.037	0.565	2.594	0.66	ساخت محصولات فلزی فابریکی
1.091	1.198	2.23	0.596	2.253	0.721	ساخت مواد شیمیایی و محصولات شیمیایی
1.098	1.353	2.244	0.778	2.544	0.67	ساخت ماشین آلات و تجهیزات
1.001	1.004	2.045	0.794	1.888	0.471	ساخت سایر محصولات کانی غیرفلزی
1.199	1.068	2.449	0.824	2.008	0.491	ساخت چوب و محصولات چوبی
1.492	1.303	3.049	1.037	2.449	0.671	ساخت محصولات از لاستیک و پلاستیک
1.803	1.396	3.685	1.124	2.626	0.727	ساخت فلزات اساسی
1.748	1.167	3.572	1.192	2.195	0.59	ساخت کاغذ و محصولات کاغذی و چاپ

مأخذ: یافته های پژوهشگر

بررسی سهم دو گروه صنایع فوق در تولید و واردات و صادرات محصولات کشور نشان می دهد که در سال موردبررسی گروه صناعی که با اعمال سیاست مالیات بر ارزش افزوده نرخ های تورم کمتری را تجربه کرده اند، ۴۲ درصد تولیدات صنعتی را خلق کرده اند. این گروه ۶۴٫۸ درصد واردات محصولات صنعتی و ۱۷٫۴ درصد صادرات محصولات صنعتی را بر عهده داشته اند. برعکس گروه کالاهایی که پس از اعمال سیاست مالیات بر ارزش افزوده دچار تورم بیشتر از سیاست پیشین شده اند سهم بیشتری در تولیدات صنعتی و صادرات داشته و سهم وارداتی کمتری نیز از واردات صنعتی کشور داشته اند.

جدول ۵- مقایسه سهم زیر بخش‌های صنعت در تولید، صادرات و واردات کشور (میلیون ریال)

صادرات	واردات	ارزش ستانده	شرح	
52,386	468,569	1,424,919	گروه اول: صنایعی که با اعمال سیاست مالیات بر ارزش افزوده نرخ‌های تورم کمتری را تجربه کرده اند	ارزش
248,774	254,614	1,932,792	گروه دوم: صنایعی که با اعمال سیاست مالیات بر ارزش افزوده نرخ‌های تورم بیشتری را تجربه کرده اند	
301,160	723,182	3,357,711	جمع صنعت	
1,705,730	940,051	11,083,067	جمع کل اقتصاد	
17.4	64.8	42.4	گروه اول: صنایعی که با اعمال سیاست مالیات بر ارزش افزوده نرخ‌های تورم کمتری را تجربه کرده اند	سهم از صنعت
82.6	35.2	57.6	گروه دوم: صنایعی که با اعمال سیاست مالیات بر ارزش افزوده نرخ‌های تورم بیشتری را تجربه کرده اند	
100	100	100	جمع صنعت	
3.1	49.8	12.9	گروه اول: صنایعی که با اعمال سیاست مالیات بر ارزش افزوده نرخ‌های تورم کمتری را تجربه کرده اند	سهم از اقتصاد
14.6	27.1	17.4	گروه دوم: صنایعی که با اعمال سیاست مالیات بر ارزش افزوده نرخ‌های تورم بیشتری را تجربه کرده اند	
17.7	76.9	30.3	جمع صنعت	
102	101	100	کل اقتصاد	

مأخذ: یافته‌های پژوهشگر

## ۹- نتیجه گیری

تغییر سیاست مالیاتی کشور در دهه هشتاد مطرح شد و از همان دوران نیز اجرائی شد. مالیات بر ارزش افزوده سیاستی است که جایگزین سیاست‌های قبلی که به سیاست تجمیع معروف اند، شده است. این سیاست به دلیل پایین بودن میزان تورمزایی در مقایسه با مالیات تجمیعی همواره مورد توجه است و این ویژگی به‌عنوان یکی از مزیت‌های اصلی آن مطرح می‌گردد. بررسی حاضر نشان می‌دهد این مسئله در همه بخش‌ها خصوصاً بخش‌های صنعتی مصداق ندارد و مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با مالیات تجمیعی در بخش‌های چوب و محصولات چوبی، کاغذ و محصولات کاغذی، کک و فرآورده‌های نفتی، مواد و محصولات شیمیایی، محصولات لاستیکی و پلاستیکی، کانی‌ها و فلزات اساسی، تورم‌زا تر بوده است. این درحالی است که مالیات تجمیعی در محصولات غذایی، منسوجات، پوشاک، چرم و محصولات چرمی، محصولات فلزی، ماشین‌آلات و وسائل نقلیه و مبلمان و سایر صنایع آثار تورمی بیشتری داشته است. علاوه بر این بررسی



معافیت‌های اجرائی شده حاکی از اعمال معافیت‌ها بر گروه صنایعی است که خود به دلیل اجرای سیاست مالیات بر ارزش‌افزوده از تورم کمتری برخوردار بوده‌اند. به‌طور مثال مالیات بر ارزش‌افزوده در بخش صنایع غذایی درمقایسه با مالیات تجمیعی آثار تورمی کمتری دارد علاوه بر این معافیت‌ها نیز عموماً در بخش صنایع غذایی اعمال شده است. این نتایج زمانی که با شاخص‌های پسین و پیشین همچنین سهم صادرات و واردات صنایع مختلف ترکیب می‌شود نتایج جالب تری نیز حاصل می‌شود. بررسی‌ها نشان می‌دهد بخش‌های صنعتی که دارای شاخص پیشین قوی هستند و محصولات آنان در تولید سایر بخش‌ها استفاده می‌شود از جمله بخش‌هایی هستند که سیاست مالیات بر ارزش‌افزوده بر روی آن‌ها اثر تورمی بیشتری دارد. به‌عبارت‌دیگر پس از اعمال این سیاست، نهاده‌های صنعتی فوق‌گران‌تر به دست دیگر تولیدکنندگان رسیده است. صنایع تولید مواد و محصولات شیمیایی، کاغذ و محصولات کاغذی، چوب و محصولات چوبی و ... از جمله این موارد هستند. این بخش‌ها عموماً از معافیت و بخشودگی مالیاتی نیز برخوردار نشده‌اند. بنابراین می‌توان گفت:

- ✓ نتایج مدل جدول داده - ستانده و سناریو‌های تعریف شده، نشان می‌دهد که مالیات بر ارزش‌افزوده لزوماً آثار تورمی کمتری در مقایسه با مالیات تجمیعی در بین بخش‌های اقتصادی، خصوصاً صنایع مختلف نداشته بلکه در گروهی از صنایع نتایج اجرای سیاست فوق در مقایسه با اجرای سیاست موسوم به تجمیع درست برعکس است. پس فرضیه اول را نمی‌توان رد کرد.
- ✓ همچنین نتایج مدل جدول داده - ستانده و سناریو‌های تعریف شده، فرضیه دوم را تایید و نشان می‌دهد که آثار سیاست مالیات موسوم به تجمیع عوارض بر انواع صنایع یکسان نیست و در برخی موارد کمتر از آثار سیاست مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشد.
- ✓ سیاست‌های معافیت‌های مالیاتی نیز گروه‌های صنایعی را عموماً هدف قرار داده است که تولیدکننده کالاهای نهایی هستند و لذا مصرف‌کنندگان نهایی از آن منتفع شده‌اند و صنایعی که تولیدکننده نهاده‌های واسطه هستند نه تنها از معافیت‌ها کمتر بهره‌برده‌اند حتی آثار تورمی بیشتری را نیز تجربه کرده‌اند.
- ✓ صنایعی که با اعمال سیاست مالیات بر ارزش‌افزوده دچار تورم‌های بیشتر در مقایسه با شرایط قبلی خود شده‌اند سهم بالاتری در تولید و صادرات صنعتی در مقایسه با دیگر صنایع داشته‌اند.
- ✓ به دلیل اینکه سیاست‌های مالیاتی می‌توانند آثار متفاوتی بر صنایع داشته باشند ضرورت سنجش آثار تغییر سیاست‌ها بر زیر بخش‌های صنعت از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌گردد.

### فهرست منابع

- (۱) زایر آیت، جایگاه ساده‌سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران. پژوهشنامه مالیات. ۱۳۸۸
- (۲) ارشدی علی، سیدعباس نجفی زاده و مهراوه مهدوی، فصلنامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی، سال نوزدهم شماره ۵۸، تابستان ۱۳۹۰ صص ۱۵۸-۱۲۷
- (۳) ابراهیمیان، محمدتقی و مجید ابراهیمیان بررسی تأثیر نظام مالیاتی بر رشد و توسعه اقتصادی کشور، اولین کنفرانس بین‌المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری و علوم اجتماعی، رشت، شرکت کارآفرینان دانشگاهی منطقه آزاد انزلی، ۱۳۹۳
- (۴) تیت آلن ای، مالیات بر ارزش‌افزوده، مسائل مربوط به سیاست‌گذاری و اجرا، دفتر طرح مالیات بر ارزش‌افزوده، فصل اول دفتر حساب‌های مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور، گزارش آماروصولی مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالا و خدمات طی ۶ ماهه نخست سال ۱۳۹۲، ۱۳۸۶
- (۵) باصری بیژن، بررسی عوامل موثر بر رشد اقتصادی در کشورهای منتخب منا (MENA)، فصلنامه اقتصاد مالی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، دانشکده اقتصاد و حسابداری، گروه اقتصاد، دوره ۲، شماره ۶، بهار ۱۳۸۸، صص ۶۶-۴۹
- (۶) حاتمی زاده زیور، بررسی مقایسه ای آثار درآمدی و تورمی لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده و مالیات بر کالا و خدمات موضوع قانون تجمیع، مجله بررسی های اقتصادی، مهر و آبان ۱۳۸۴، صص ۲۳-۱۵
- (۷) حسین پور مهناز، برآورد ضرایب فزاینده مالی ایران در مقایسه با کشورهای منتخب منا، فصلنامه اقتصاد مالی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، دانشکده اقتصاد و حسابداری، گروه اقتصاد، دوره ۱۳، شماره ۴۸#۱۰۰۸۲۷، پائیز ۱۳۹۸، صص ۱۴۵-۱۱۱
- (۸) جعفری و منتظر، استفاده از روش دلفی فازی برای تعیین سیاست‌های مالیاتی کشور فصلنامه پژوهش های اقتصادی سال هشتم، شماره اول، بهار ۱۳۸۷
- (۹) رضایی و ملا بهرامی، تأثیر سیاست‌های مالیاتی بر پویایی‌های رشد، سرمایه و مصرف، بر پایه یک مدل رشد بهینه مورد مطالعه: ایران و گروهی از کشورهای شرق آسیا، فصلنامه پژوهش های اقتصادی (رشد و توسعه پایدار) سال هفدهم، شماره اول، بهار ۱۳۹۶
- (۱۰) ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، مالیات بر ارزش‌افزوده، مالیاتی مدرن، چاپ اول، تهران، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی صص ۴۶-۲۳ ۱۳۸۳

- ۹، شماره ۳۲، پائیز ۱۳۹۴، صص ۱۲۲-۱۰۳
- ۱۲) عسگری، علی و صفری، تینا، ارزیابی آثار اعطای معافیت مالیاتی در مناطق آزاد تجاری ایران (مطالعه موردی منطقه آزاد قشم، کیش و چابهار)(OECD)، فصلنامه اقتصاد مالی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، دانشکده اقتصاد و حسابداری گروه اقتصاد، دوره ۱۰ شماره ۳۷ زمستان ۱۳۹۵ صص ۷۰-۴۳
- ۱۳) غلامی الهام، بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران و کشورهای منتخب، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال دوم شماره ۵، بهار ۱۳۹۳، صص ۲۲-۵
- ۱۴) مرکز آمار ایران، جدول داده - ستانده سال ۱۳۹۰ کشور
- ۱۵) شکری مصطفی، رتبه‌بندی نظام‌های مالیاتی با استفاده از روش چند معیاره فازی، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی سال بیست و دوم، شماره ۷۲ زمستان ۱۳۹۳
- ۱۶) نبی زاده ولوکلانی، بررسی تأثیر متقابل تورم و مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران مجله اقتصادی شهریور ۱۳۹۳
- ۱۷) هادیان ابراهیم، ارزیابی تأثیر مالیات سبز بر اشتغال بخش‌های مختلف کشور ایران با استفاده از مدل تعادل عمومی قابل محاسبه، فصلنامه مطالعات اقتصاد انرژی، سال دهم، شماره ۴۳، زمستان ۱۳۹۳
- 18) Desai, M. & Dharmapala, D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*, 79 (1): 145-179.
- 19) Richardson, G. Lanis, R. (2007). Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26 (6): 689-704.
- 20) Satori, N. (2008). Effects of strategic tax behaviors on corporate governance. September 1, university of Michigan. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1358930> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1358930>.
- 21) Burgess, Robin and Nicholas Stern, (1992). *Taxation and Development*, London (London School of Economics).
- 22) Harberger, Arnold(1990) "Principles of taxation applied to developing countries: what have we learned" in Michael Boskin and Charles McLure, Jr. eds. *World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries*(San Francisco, ICS Press)

- <sup>1</sup> Von siemens
- <sup>2</sup> Maurice Laure
- <sup>3</sup> Desai
- <sup>4</sup> Richardson
- <sup>5</sup> Lanis
- <sup>6</sup> Satori
- <sup>7</sup> Alan A. Tait

<sup>4</sup> حذف مقادیر صادرات به دلیل معافیت مالیاتی محصولات صادراتی است.