

## اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر ارتقای مدیریت تمکین در الگوی توسعه مدیریت نظام مالیاتی

احسان مرزبان

دانشجوی دکتری رشته آینده‌پژوهی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، e.marzban@ut.ac.ir

شرمینه ترابی سفیدآبادی

فارغ التحصیل رشته مدیریت تکنولوژی، دانشگاه آزاد واحد تهران جنوب، shermineh.torabi@gmail.com

### چکیده

طراحی الگوی نوین توسعه نظام مالیاتی، مستلزم توجه به موضوع مدیریت مالیاتی است و وصول مالیات از طریق توسعه مدیریت نظام مالیاتی، در گرو اجرای موفقیت‌آمیز مدیریت تمکین است. هدف از این تحقیق، شناسایی اولویت برنامه‌هایی است که به منظور توسعه مدیریت نظام مالیاتی کشور از طریق ارتقای تمکین مالیاتی، امکان‌پذیر است؛ بدین منظور پس از بررسی روندها و شاخص‌های کلیدی مالیاتی در ایران، اطلاعات مرتبط، از طریق مطالعه سوابق، پرسشنامه، مصاحبه و برگزاری پنل خبرگان، گردآوری و مهم‌ترین عوامل اثرگذار در نظام مدیریت تمکین مالیاتی کشور، احصا شدند؛ اولویت‌بندی یافته‌های حاصل با استفاده از تکنیک فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی، نشان می‌دهد که عوامل "طبقه‌بندی مؤدیان"، "ارائه خدمات به مؤدیان"، "مدیریت ریسک و فرهنگ‌سازی"، "خوداظهاری" و "یکپارچه‌سازی"، به ترتیب دارای بیش‌ترین اهمیت در ارتقای مدیریت تمکین مالیاتی هستند. در نتیجه می‌توان انتظار داشت که از طریق بازبینی، اصلاح و دستیابی به یک نظام طبقه‌بندی مؤدیان به صورت صحیح، دقیق و اصولی در سازمان امور مالیاتی کشور، تحول چشمگیری در ارتقای وصول مالیات قانونی اتفاق افتد و شفافیت و سطح خدمات‌رسانی در مدیریت نظام مالیاتی، بهبود یابد.

طبقه‌بندی JEL : h20, h21, h26

کلید واژه‌ها: مدیریت تمکین، مدیریت نظام مالیاتی، طبقه‌بندی مؤدیان، فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی

## ۱- مقدمه

برای طراحی الگوی توسعه نظام مالیاتی، توجه به موضوع مدیریت مالیاتی، که نقش کلیدی در افزایش درآمدهای مالیاتی و ایجاد تعادل در سطح کلان اقتصادی دارد، بسیار مهم است. مدیریت مالیاتی در برقراری سیستم واقعی (یا مؤثر) مالیاتی در قبال سیستم قانونی مالیاتی نقش اساسی بازی می‌کند؛ به‌ویژه آن‌که سیاست‌های مالیاتی در کشورهای در حال توسعه، با نظام مالیات‌دهی بهینه فاصله فراوانی دارد. (تانزی، ۲۰۰۱). در حقیقت اعتقادی فزاینده بین متخصصان سیاست‌های مالیاتی کشورها وجود دارد که تغییر در سیاست‌های مالیاتی بدون تغییر در مدیریت مالیاتی مفهومی ندارد (برد، ۱۹۸۹). به بیانی دیگر طراحی الگوی توسعه نظام مالیاتی نیازمند توجه به سیاست‌های مالیاتی آن کشور است.

در همین راستا، در نظام‌های نوین مالیاتی سعی می‌شود به منظور افزایش تمکین مؤدی حداکثر توجه به بخش خدمات مؤدیان، رسیدگی و وصول معطوف گردد. هر چه طراحی خدمات مؤدیان کامل‌تر باشد نظام مالیاتی از طریق ارتقای مدیریت تمکین، به وصولی بالاتری خواهد رسید. از این‌رو، با اتکای به دیدگاهی کلان‌نگر، بهترین الگو برای رسیدن به یک نظام مالیاتی مطلوب، توجه به نظام مدیریت تمکین است. در واقع، تمکین مالیاتی در ادبیات مالیاتی به‌عنوان مهم‌ترین هدف یک سیستم مالیاتی کارا به شمار می‌رود.

در این مقاله، به منظور طراحی الگوی توسعه مدیریت نظام مالیاتی ضمن نگاهی به ساختار، ترکیب، وضعیت تحقق و نسبت‌های درآمدهای مالیاتی در کشور، عوامل مؤثر در ارتقای مدیریت تمکین مالیاتی احصا شده و با استفاده از تکنیک تحلیل سلسله مراتبی، میزان اهمیت هریک از این عوامل در آینده خدمات‌رسانی به مؤدیان مالیاتی در کشور بررسی می‌شود. هدف از این تحقیق شناسایی اولویت اقدامات و برنامه‌هایی است که به‌منظور توسعه مدیریت نظام مالیاتی کشور از طریق ارتقای تمکین مالیاتی، امکان‌پذیر است.

## ۲- روندهای مالیاتی در ایران

از آنجا که مالیات‌ها باید از منابع اصلی درآمدی دولت باشند، توجه به اصلاح نظام مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در برنامه پنجم، تمرکز اصلی بر اصلاح نظام مالیاتی است (شجری، ۱۳۸۸). اگرچه رقم مالیات‌ها از سال ۱۳۸۵ تاکنون رشدی بیش

از سه برابر داشته است، اما نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، تغییر محسوسی نداشته است. بنابراین به‌منظور افزایش سهم مالیات از تولید ناخالص داخلی تا ۱۰ درصد، باید پایه مالیاتی افزایش و فرار مالیاتی کاهش یابد و در جهت تحقق اهداف ذکر شده در برنامه پنجم راهکارهای اجرایی مناسبی در نظر گرفته شود (برنامه پنجم توسعه، ۱۳۸۹). در همین راستا و در جهت تحقق تکالیف سند چشم‌انداز بیست‌ساله کشور مبنی بر "شناسایی ظرفیت‌های مالیاتی" و "وصول بهینه آن"، در ماموریت و اهداف راهبردی سازمان امور مالیاتی کشور نیز، "افزایش سهم مالیات به تولید ناخالص داخلی" و "افزایش نسبت مالیات به هزینه‌های جاری دولت" تصریح شده است (سند راهبردی نظام مالیاتی، ۱۳۹۳).

در بخش نخست مقاله کوشش شده است وضعیت موجود سازمان امور مالیاتی کشور و نیز اهداف و شاخص‌های مورد نظر در اسناد بالادستی، به‌طور کلی مرور شود. بدین‌منظور، پس از نگاهی به اصلی‌ترین شاخص‌های اقتصادی مالیاتی کشور در جدول ۱، ساختار و ترکیب درآمدهای مالیاتی در نظام اقتصادی بررسی می‌شود و تصویری از وضعیت کنونی نظام مالیاتی و مهم‌ترین چالش‌های مدیریت نظام مالیاتی در ایران به‌دست می‌آید.

## ۲-۱- نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی

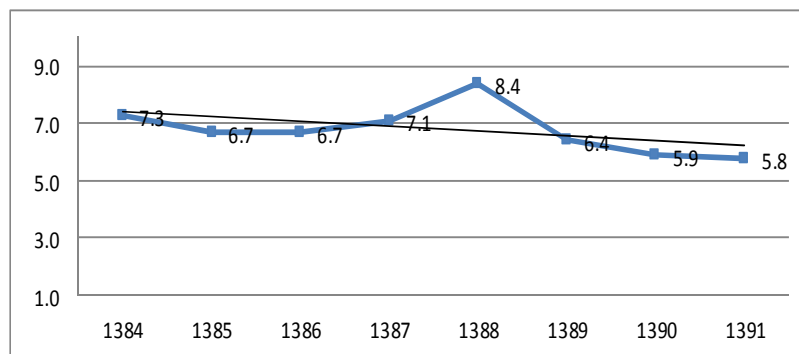
نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی که از شاخص‌های بسیار مهم ارزیابی عملکرد کلان نظام‌های مالیاتی محسوب می‌شود، از یک سو تحت تأثیر عملکرد سازمان، وصول مالیات، کارایی آن و قوانین و مقررات مالیاتی است و از سوی دیگر، متأثر از عملکرد ساختار کلان اقتصادی، تولید ملی و محیط کسب و کار در کشور است.

جدول ۱- وضعیت درآمدهای مالیاتی و نسبت‌های مربوطه

شرح	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱	۱۳۹۲
درآمدهای مالیاتی (عملکرد)	۱۵۱.۶۲۲	۱۹۱.۸۱۶	۲۳۹.۷۴۲	۳۰۰.۰۳۵	۲۸۴.۵۲۸	۳۵۹.۴۵۲	۳۹۵.۱۶۷	۴۹۴.۲۵۰
مالیات مستقیم و کالا و خدمات								
نسبت مالیات به GDP	۶/۷	۶/۷	۷/۱	۸/۴	۶/۶	۵/۹	۵/۸	۶/۷
نسبت مالیات به هزینه جاری	۳۶/۵	۴۵/۵	۴۱/۱	۵۰/۵	۴۳/۲	۴۱/۰	۴۴/۴	۴۱/۲
رشد درآمد مالیاتی	۱۲/۷	۲۶/۵	۲۵	۱۶/۶	۱/۸	۲۶/۳	۹/۹	۲۵

منبع: آمارهای خزانه داری کل کشور، بانک مرکزی ج.ا.ا و سازمان امور مالیاتی، برنامه عملیاتی سال ۱۳۹۳، معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل، ص ۷۲

مقایسه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران با برخی از کشورهای جهان حاکی از وجود تفاوت فاحش در این زمینه بوده است. میانگین نسبت مالیاتی در سایر کشورها طی سال‌های ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۲ بالغ بر ۱۷ درصد بوده (منبع: گزارش بانک جهانی ۲۰۱۳) در حالی که در همین مدت، این نسبت در ایران به‌طور متوسط ۶/۷ درصد بوده است. اصلاح شکاف بین ایران و سایر کشورها در زمینه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، لزوم طراحی و ارائه الگوی توسعه مدیریت نظام مالیاتی را ضروری می‌نماید.



نمودار ۱- نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی طی دوره ۱۳۸۴-۱۳۹۱

به‌علاوه، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران، نشان دهنده فاصله قابل توجهی است که بین ظرفیت بالقوه مالیاتی با وصولی‌های بالفعل مالیاتی وجود دارد. بررسی‌ها نشان می‌دهد که بخش خدمات بیش‌ترین سهم را در اقتصاد کشور به خود اختصاص داده است (بانک مرکزی، ۱۳۹۳). این درحالیست که فعالیت‌های این بخش نسبتاً غیرشفاف و فرار مالیاتی در آن بیش‌تر است و افزایش فعالیت این بخش طی سال‌های گذشته، به معنای محدود شدن ظرفیت بالفعل مالیاتی در این دوره است (سازمان امور مالیاتی ایران، ۱۳۹۱).

هم‌چنین بر اساس مطالعات موجود، حجم نسبتاً بالای اقتصاد زیرزمینی موجب گردیده، دولت از حدود ۲۴ درصد از تولید ناخالص داخلی کشور به دلیل فعالیت‌های غیررسمی، نامنظم، ثبت‌نشده و قاچاق نتواند مالیات دریافت کند و رابطه مستقیمی میان حجم اقتصاد سایه و میزان فرار مالیاتی در کشور وجود دارد (آذرمنده، ۱۳۸۶).

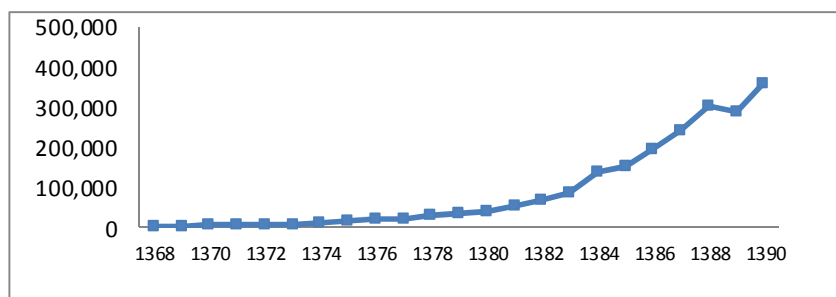
بدیهی است چنانچه تمهیدات قانونی و اداری لازم برای اخذ مالیات از فعالیت‌های غیررسمی فراهم شود، تنها با اخذ مالیات از این بخش، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی از ۷ درصد به بیش از ۹ درصد قابل افزایش است.

نکته قابل ملاحظه دیگر اینکه براساس آمار بانک مرکزی ایران از ارزش افزوده در بخش‌های مختلف حساب‌های ملی، سهم GDP مشمول مالیات از کل GDP با احتساب بخش‌های معاف از مالیات، به‌طور متوسط از سال ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ برابر با حدود ۶۰٪ از کل تولید ناخالص داخلی بوده است که به معنای معافیت رسمی ۴۰٪ از کل فعالیت اقتصادی کشور از مالیات است (بانک مرکزی، ۱۳۹۳) و با احتساب سهم اقتصاد سایه (که بین ۲۰ تا ۲۵ درصد تخمین زده شده است) می‌توان نتیجه گرفت که دست کم ۶۰٪ اقتصاد ایران خارج از چتر مالیات است (علی‌عسکری، ۱۳۹۱)

افزون بر موارد یادشده، بخش قابل توجهی از اقتصاد کشور و ارزش افزوده آن توسط برخی نهادهای عمومی دولتی یا شبه دولتی با گردش مالی بسیار بالا ایجاد می‌شوند که به دلایل مختلف از پرداخت مالیات معاف می‌باشند و این معافیت‌ها ظرفیت بالفعل مالیاتی را باز هم محدودتر می‌کند.

## ۲-۲- ساختار و ترکیب درآمدهای مالیاتی

یکی از شاخص‌های بررسی عملکرد نظام مالیاتی بررسی ساختار و ترکیب مالیات‌های دریافتی (و مقایسه آن با ارزش افزوده هر یک از بخش‌های اقتصادی) است. مطابق نمودار ۱ کل درآمدهای مالیاتی کشور با رشد متوسط سالانه ۲۹ درصد از ۱۱۱۸ میلیارد ریال در سال ۱۳۶۸ به رقم ۴۹۴۲۵۰ میلیارد ریال در سال ۱۳۹۲ رسیده است که از نظر اسمی، افزایش چشمگیری به‌شمار می‌رود.



نمودار ۲- روند درآمدهای مالیاتی طی سال‌های ۱۳۶۸-۱۳۹۱

روند تغییرات ترکیب درآمدهای مالیاتی کشور طی سال‌های ۱۳۹۱-۱۳۶۸ نیز گویای این واقعیت است که سهم مالیات‌های مستقیم بیش از مالیات‌های غیرمستقیم (شامل مالیات بر کالا و خدمات و مالیات بر واردات) بوده است، اگرچه سهم مالیات‌های غیرمستقیم با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های اخیر روند افزایشی داشته است (سازمان امور مالیاتی ایران، ۱۳۹۱).

جدول ۲- وضعیت مالی دولت از نظر درآمدهای مالیاتی

درآمدهای مالیاتی							(ارقام داخل پراتنز درصد تغییرات هر دوره نسبت به دور قبل)
مالیات‌های غیرمستقیم			مالیات‌های مستقیم				
مالیات بر کالاها و خدمات <sup>۱</sup>	مالیات بر واردات	کل	مالیات بر ثروت	مالیات بر درآمد	مالیات اشخاص حقوقی	کل	
۶۰۱۰۴/۱ (۵۸/۶)	۷۸۹۲۹/۸ (۱/۳)	۱۳۹۰۲۳/۸ (۲۰/۱)	۱۲۹۱۲/۷ (۱۶/۰)	۴۹۶۱۲/۳ (۲۰/۷)	۱۵۷۸۹۲/۶ (۳۵/۵)	۲۲۰۴۱۷/۶ (۳۰/۶)	۱۳۹۰
۷۰۴۸۵/۰ (۱۷/۲)	۷۶۴۰۲/۹ (-۳/۲)	۱۴۶۸۸۸/۸ (۵/۶)	۱۵۸۹۴/۰ (۲۳/۱)	۶۲۶۷۸/۱ (۲۶/۳)	۱۶۹۷۰۵/۷ (۷/۵)	۲۴۸۲۷۷/۹ (۱۲/۶)	۱۳۹۱
۱۳۵۹۶۹/۱ (۹۲/۱)	۸۰۳۹۷/۷ (۵/۲)	۲۱۶۳۶۶/۸ (۴۷/۳)	۲۱۸۴۵/۶ (۳۷/۴)	۷۶۰۶۷/۸ (۲۱/۴)	۱۷۹۹۶۹/۳ (۶/۰)	۲۷۷۸۸۲/۷ (۱۱/۹)	۱۳۹۲
۲۲۷۵۳۴/۰	۱۰۹۰۷۳/۸	۳۳۶۶۰/۸	۲۶۸۷۵/۲	۱۰۱۳۹۳/۴	۲۳۷۶۶۸/۸	۳۶۵۹۳۷/۴ (بودجه مصوب)	۱۳۹۳

منبع: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، نماگر اقتصادی شماره ۷۶، ۱۳۹۳

بر اساس آخرین آمار انتشار یافته، در سال ۹۲ معادل ۵۶.۲ درصد درآمدهای مالیاتی از محل مالیات‌های مستقیم و ۴۳.۸ درصد از محل مالیات‌های غیرمستقیم به‌دست آمده است. این درحالیست که بیش‌ترین سهم از کل درآمدهای مالیاتی را اشخاص حقوقی پرداخته‌اند (بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، ۱۳۹۳).

### ۲-۳- نسبت درآمدهای مالیاتی به بودجه عمومی دولت

بررسی نسبت درآمدهای مالیاتی به بودجه عمومی دولت یکی از شاخص‌هایی است که نشان دهنده میزان پیشرفت نظام‌های مالیاتی است. در این بخش نسبت‌های مالیاتی

در کشور، نسبت به هزینه‌های جاری دولت و نیز نسبت به مالیات به کل منابع بودجه عمومی دولت مرور خواهد شد.

تأمین کامل مخارج جاری دولت از محل درآمدهای مالیاتی، یکی از اهداف مهمی است که همواره مورد توجه سیاست‌گذاران اقتصادی کشور بوده و تحقق آن در درجه اول منوط به کاهش و یا افزایش حداقل هزینه‌های جاری دولت است. در حالی که بررسی هزینه‌های جاری دولت طی سال‌های ۱۳۸۴ الی ۱۳۹۱ نشان دهنده‌ی این نکته است که با وجود تأکیدات قوانین برنامه چهارم و پنجم، هزینه‌های جاری دولت همواره افزایش یافته است. نسبت مالیات به هزینه‌های جاری از ۴۰/۷ درصد در سال ۱۳۸۴ با تغییراتی جزئی، به ۴۳/۷ درصد در سال ۱۳۹۱ رسیده است. مقایسه ایران با برخی از کشورهای جهان نیز حکایت از نقش ضعیف‌تر مالیات در تأمین هزینه‌های جاری دولت دارد.

جدول ۲- نسبت مالیات به هزینه‌های جاری طی سال‌های ۱۳۸۴-۱۳۹۱ (ارقام به درصد)

سال	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	۱۳۹۱
نسبت مالیات به هزینه جاری	۴۰.۷	۳۶.۵	۴۵.۵	۴۱.۱	۴۷.۱	۴۳.۲	۴۱.۰	۴۳.۷
رشد هزینه‌های جاری دولت	۴۲.۷	۲۵.۷	۱.۳	۳۸.۳	۱.۹	۱۱.۰	۳۳.۱	۹.۲
رشد درآمدهای مالیاتی (با احتساب مالیات نفت)	۵۹.۴	۱۲.۷	۲۶.۵	۲۵	۱۶.۶	۱.۸	۲۶.۳	۹.۹
رشد درآمدهای مالیاتی (بدون احتساب مالیات نفت)	۲۱.۷	۲۲.۲	۲۹.۶	۲۴.۹	۱۹.۶	۱۷.۲	۲۶.۳	۹.۹

منبع: سازمان امور مالیاتی کشور، برنامه عملیاتی سال ۱۳۹۱ (برگرفته از بانک مرکزی ج ۱، آمارهای خزانه داری کل کشور)

### ۳- روش‌شناسی

#### ۳-۱- روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر روش، از نوع توصیفی و از نظر طرح تحقیق پیمایشی می‌باشد. همچنین این تحقیق از لحاظ هدف از نوع کاربردی می‌باشد. تحقیق توصیفی شامل مجموعه‌ای از روش‌هایی است که هدف آن توصیف کردن شرایط یا پدیده‌های مورد بررسی است. در تحقیق پیمایشی محقق برای کشف نگرش‌ها، افکار، ادراکات و

ترجیحات افراد و کارکنان مورد نظر از پرسشنامه و مصاحبه استفاده می‌کند. هدف از تحقیق کاربردی به دست آوردن درک یا دانش لازم برای تعیین ابزاری است که به وسیله آن نیازی مشخص و شناخته شده برطرف گردد (خاکی، ۱۳۹۰). جامعه آماری این تحقیق کلیه مدیران ارشد مالیاتی در سازمان مالیاتی در (صف و ستاد) تهران می‌باشند. در این تحقیق به دلیل محدود بودن تعداد و قابل دسترس بودن مدیران ارشد نمونه‌گیری صورت نگرفته است و از سرشماری استفاده شده است.

### ۳-۲- روش‌های گردآوری اطلاعات

مهم‌ترین روش‌های گردآوری اطلاعات در این تحقیق بدین شرح است:

#### ۳-۲-۱- دیده‌بانی

*الف) مطالعات کتابخانه‌ای و جستجوی اینترنتی*

جهت گردآوری اطلاعات در زمینه‌های نظری، ادبیات تحقیق و تجربیات صورت گرفته در کشورهای دیگر، از منابع کتابخانه‌ای، مقالات و شبکه جهانی اطلاعات استفاده شده است. بررسی کتب فارسی و لاتین، جستجو در پایگاه‌های اینترنتی داخلی و خارجی، مجلات تخصصی و ... محقق را در شناخت هرچه بیشتر و بهتر موضوع تحقیق و تبیین جوانب و موضوعات مختلف پیرامون تحقیق یاری نمود.

*ب) مصاحبه*

مصاحبه روشی است که در آن اطلاعات مورد نیاز تحقیق از طریق ارتباط مستقیم بین پرسشگر با پاسخگو گردآوری می‌شود و از طریق آن می‌توان اطلاعات منحصر به فرد تخصصی و مطالب عمیق و مستندی را که به راحتی به دست نمی‌آیند، جمع‌آوری نمود. در این پژوهش با دوازده نفر از مدیران ارشد در سازمان امور مالیاتی کشور و نیز اساتید صاحب‌نظر در این زمینه، به‌طور نیمه ساخت یافته، مصاحبه شده و اطلاعات ارزشمندی از خلال آن گرد آمده است.

#### ۳-۲-۲- پرسشنامه

به منظور جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات از پرسشنامه محقق ساز استفاده گردیده است که با توجه به مبانی نظری تحقیق و مطالعات انجام شده، تهیه گردیده و معطوف به فرضیات تحقیق می‌باشد و با استفاده از آن می‌توان به وضعیت هریک از فرضیات تحقیق پی‌برد. به منظور سنجش متغیرهای تحقیق، براساس متغیرهای مستقل



چندسطحی (لیکرت پنج سطحی) پرسشنامه استاندارد تهیه شد. در این پژوهش، ۳۰ پرسشنامه از مدیران و کارشناسان عالی سازمان امور مالیاتی کشور گرد آمده است. برای سنجش پایایی پرسشنامه تحقیق از آلفای کرونباخ استفاده شد؛ مقدار این ضریب در این پژوهش برابر ۰.۸۳ به دست آمده است که برای تأیید پرسشنامه شماره یک، مقدار قابل قبولی است. روایی نیز از طریق اساتید و کارشناسان امر صورت پذیرفت. در پایان، تحلیل آماری پرسشنامه‌ها و تکنیک‌های تصمیم‌گیری چند معیاره به کمک نرم‌افزار Excel انجام گرفته است.

### ۳-۳- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

#### ۳-۳-۱- فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی

AHP همان فرآیند تحلیل سلسله مراتبی است که یکی از روش‌های تصمیم‌گیری با معیارهای چندگانه به‌شمار می‌رود. در این روش، به صورت سیستماتیک و علمی براساس شاخص‌هایی<sup>۱</sup> از بین گزینه‌های<sup>۲</sup> مختلف، بهترین گزینه، انتخاب می‌شود و یا این گزینه‌ها با یکدیگر مقایسه و اولویت‌بندی می‌شوند. در این پژوهش، برای تعیین اهمیت شاخص‌های اصلی و تشکیل بردار وزن‌ها، پرسشنامه خبره در بین مدیران ارشد و میانی سازمان امور مالیاتی توزیع شد؛ در این پرسشنامه از مقادیر فازی و پرسشنامه مقایسه زوجی برای استخراج نظرات تصمیم‌گیرندگان استفاده شد. نظریه مجموعه‌های فازی با بیان اطلاعات کیفی و ذهنی و همچنین گزاره‌های زبانی به روش علمی و کمی، امکان انجام قضاوت‌های شخصی را کاهش می‌دهد و موجب تصمیم‌گیری منطقی‌تر می‌شود (الهی، ۱۳۷۸).

در تکنیک AHP فازی، پرسشنامه مربوطه بر اساس ۶ شاخص فیلتر شده طراحی و بین مدیران ارشد توزیع گردید تا جدول مقایسات زوجی بین شاخص‌ها حاصل شود. در حالت فازی، مقدار متناظر با ارجحیت‌های زبانی با اعداد فازی مثلثی در ماتریس‌های مقایسات زوجی وارد می‌شود. به این منظور می‌توان از جدول فازی ۳ استفاده کرد.

1- Criteria  
2- Alternatives

جدول ۳- مقیاس درجه اهمیت اعداد فازی و معکوس فازی

مقیاس درجه اهمیت	اعداد فازی	اعداد معکوس فازی
عیناً یکسان	(۱،۱،۱)	(۱،۱،۱)
خیلی کم	(۱،۲،۱،۳،۲)	(۲،۳،۱،۲)
کم	(۱،۳،۲،۲)	(۱،۲،۲،۳،۱)
متوسط	(۳،۲،۲،۵،۲)	(۲،۵،۱،۲،۲،۳)
زیاد	(۲،۵،۲،۳)	(۱،۳،۲،۵،۱،۲)
خیلی زیاد	(۵،۲،۳،۷،۲)	(۲،۷،۱،۳،۲،۵)

### ۳-۳-۲- پنل خبرگان

افزون بر AHP فازی، از روش پنل خبرگان نیز در مراحل تجزیه و تحلیل اولیه و نیز تحلیل‌های نهایی بهره گرفته شده است. پنل‌ها از ذینفعان، خبرگان و کارشناسان تشکیل شده‌اند و درباره آینده‌ی موضوع موردگفتگو اندیشه کرده و به اظهارنظر می‌پردازند. در این پژوهش، پنلی مرکب از پنج نفر از کارشناسان و مدیران سازمان امور مالیاتی در چهار نشست و در فاصله زمانی دو ماه درباره موضوع مورد بررسی تشکیل شد. همان‌گونه که گفته شد، در درون پنل‌ها از تکنیک‌های ذهن‌انگیزی برای تحریک خلاقیت گروهی و از روش تحلیل PESTEL<sup>۱</sup> برای شناسایی ابعاد گوناگون سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، محیطی و حقوقی مسأله بهره گرفته شد.

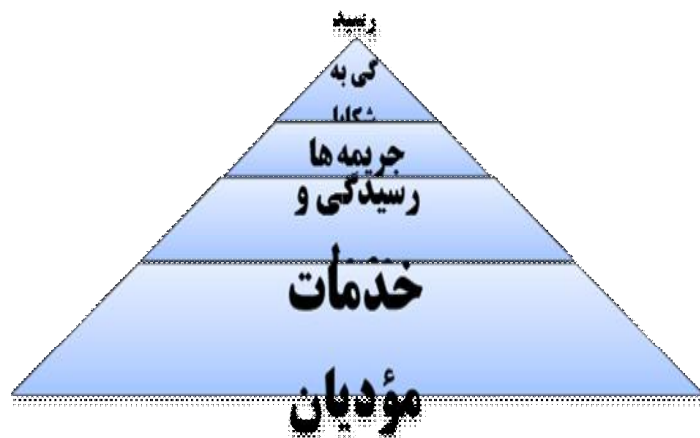
### ۴- اهمیت مدیریت در توسعه‌ی نظام مالیاتی

هدف راهبردی کلان سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر "تأمین مالی پایدار دولت و کاهش اتکا به منابع نفتی" و "افزایش توان ثروت‌آفرینی کشور" در گرو توسعه پایدار و یکپارچه نظام مالیاتی در کشور است. روندهای اقتصادی کشور از زمان وضع تحریم‌های اقتصادی و موهبت اجباری کاهش اتکا به منابع نفتی در سال‌های اخیر نیز، گویای حرکت سیستم اقتصادی کشور به سوی توسعه مدیریت نظام مالیاتی و توجه بیش‌تر سیاست‌گذاران به این مهم است. برای توسعه مدیریت نظام مالیاتی اولین پیش شرط، اصلاح مدیریت مالیاتی و برای اصلاح مدیریت مالیاتی اولین پیش شرط

1- Political, Economical, Social, Thecnological, Enviromental, Law Analize

ساده‌سازی سیستم مالیاتی است. برای ساده سازی سیستم مالیاتی وجود یک استراتژی منسجم ضروری است. استراتژی در این مورد عبارت است از برنامه جامعی که در آن اولویت‌های مشخصی، اختصاص یافته باشد. برای توسعه مدیریت نظام مالیاتی اولویت‌های مشخص درالگوی بهبود مدیریت مالیاتی را می‌توان به صورت شکل ۱ ترسیم نمود. (کاسانگرا، ۱۹۹۲)

قاعده هرم، خدمات‌رسانی به مؤدیان است؛ سازمان مالیاتی می‌تواند در جهت اطلاع‌رسانی و آموزش با کمک رسانه‌ها، آگاهی مالیاتی همه شهروندان را افزایش دهد. چنان‌چه افراد به تعهدات و حقوق قانونی مالیاتی خود واقف باشند، احتمال صحیح پر شدن اظهارنامه‌ها افزایش می‌یابد. رسیدگی به اظهارنامه‌ها و وصول مالیات منحصر به مؤدیانی می‌شود که باید مالیات فعلی خود را بپردازند یا اظهارنامه‌های فعلی خود را تسلیم نمایند. عملیات حسابرسی محدود به مؤدیانی می‌گردد که برای حسابرسی انتخاب شده‌اند. آن دسته از مؤدیانی که از قانون مالیاتی پیروی نکرده‌اند و جریمه شده‌اند، اعتراض می‌کنند. ولی اهداف دراز مدت یک نظام مالیاتی نوین باید در جهت کاهش تعداد مؤدیانی باشد که مشمول جریمه می‌شوند و یا در مرحله اعتراض قرار می‌گیرند. بنابراین هرمی با قاعده بزرگ و رأس باریک، نشانگر سازمان مالیاتی موفق در توسعه تمکین داوطلبانه مؤدیان است (کاسانگرا، ۱۹۹۲).



شکل ۱- اولویت‌های بهبود مدیریت الگوی مالیاتی

سیستم مدرن مالیاتی از طریق ارائه خدمات و آموزش مناسب، مؤدیان را در تمکین و پرداخت تعهدات مالیاتی شان یاری می‌رساند و بر پایه خود اظهاری و تمکین داوطلبانه توسط مؤدیان پایه‌ریزی شده است. در این سیستم کارکرد ارزیابی ریسک از کارکرد اجرای حسابرسی تفکیک می‌گردد (کاواجا و همکاران، ۲۰۱۱)

### ۵- وصول مالیات و مدیریت تمکین

در نظام‌های نوین مالیاتی سعی می‌شود به منظور افزایش تمکین مؤدی حداکثر توجه به بخش خدمات مؤدیان، رسیدگی و وصول (در نظامی هماهنگ و یکپارچه با سایر کارکردهای مالیاتی) معطوف گردد. هر چه طراحی خدمات مؤدیان کامل‌تر باشد، نظام مالیاتی موفق‌تر خواهد بود و در موضوع خدمات مؤدیان، بیش از هر چیز، ارتقای مدیریت تمکین مطرح است. مدیریت تمکین به عواملی گوناگونی وابسته است که مهم‌ترین آنها در شکل آفتابگردانی زیر آمده است. (بایبر، ۲۰۱۱)



شکل ۲- عوامل کلیدی مؤثر بر مدیریت تمکین (مدل آفتابگردان)

پس از برگزاری پنل تخصصی و نظرسنجی از خبرگان پروژه در فرایند مصاحبه‌های تخصصی، دیدگاه خبرگان مالیاتی درباره موارد هفت‌گانه بالا سنجیده شد و پنج مورد از موارد یادشده، دارای اهمیت بیش‌تری در نظام مدیریت تمکین مالیاتی کشور، ارزیابی

شدند و در مرحله بعدی بر اساس تکنیک تحلیل سلسله‌مراتبی فازی AHP اولویت‌بندی خواهند شد. موارد احصاشده در این مرحله، بدون اولویت‌بندی عبارتند از:

#### ۵-۱- تمکین داوطلبانه

در واقع هدف مدیریت مالیاتی فراهم آوردن زمینه تمکین مالیاتی به‌طور داوطلبانه است. بدین‌منظور توجه به بخش خدمات مؤدیان یکی از ارکان مهم توسعه نظام مالیاتی به‌شمار می‌رود. تمامی کشورها از جمله سازمان مالیاتی ایران مطالعات فراوانی را در بهبود خدمات مؤدیان انجام داده‌اند تا بتوانند از این طریق، تمکین داوطلبانه مؤدی را ارتقاء بخشند و در نتیجه به وصول مالیات بیش‌تر دست پیداکنند. پیشرفت در امر تمکین مالیاتی وقتی حاصل خواهد شد که مدیریت کارآمد مالیاتی حاکم باشد. بدین‌منظور، ثبت مؤدیان برای کنترل تعداد و نوع شغل مؤدی ضروری است. هم‌چنین توسعه مؤدیان مستلزم شماره شناسایی مشخص TIN<sup>۱</sup>، زیرساخت‌های قوی فن‌آوری اطلاعات و اتصال فعالیت‌های اقتصادی مودی به پردازش مرکزی بوده و می‌تواند موجب کشف مودیانی شود که از دادن اظهارنامه خودداری کرده‌اند. (سازمان امور مالیاتی، ۲۰۰۴)

روشن است که طراحی سیستمی با کاربری آسان، مناسب‌ترین راهکار برای ارتباط میان سازمان مالیاتی با مؤدیان آنها به‌ویژه مؤدیان بزرگ‌تر است. روش‌های ساده‌سازی و ارائه خدمات به مشتریان، به‌شکل هنجاری پذیرفته‌شده برای سازمان‌های اخذکننده مالیات در ارتباط با مدیریت تمکین درآمده است (هج و مور، ۲۰۰۸).

هم‌چنین شایان توجه است که در یک جو بی‌اعتمادی، فشار سازمان مالیاتی از طریق وادار ساختن مؤدیان به تمکین، افزایش جرایم و افزایش احتمال ممیزی ممکن است یک سیاست مالیاتی مؤثر باشد. اما در جوی که مؤدیان به سازمان مالیاتی اعتماد دارند، متغیرهای دیگری نظیر دانش، اخلاق، انصاف و دموکراسی می‌تواند به تمکین داوطلبانه منجر شود (کریچلر، ۲۰۰۷).

1- Tax Identity Number

### ۵-۲- مدیریت ریسک

مدیریت مالیاتی باید فرآیندهای مدیریت ریسک تمکین را در زمینه‌های استراتژیک و عملیاتی در اختیار داشته باشد. تجربه نشان داده است که طبقه‌بندی مؤدیان و نحوه حسابرسی اثر مثبتی در تمکین مالیاتی همه مؤدیان دارد. هدف اولیه مقامات مالیاتی برای توسعه مدیریت نظام مالیاتی مدیریت و ارتقاء همه جانبه تمکین درچارچوب قوانین مالیاتی، ایجاد فرآیندهای مطمئن درسیستم مالیاتی و اداره سازمان مالیاتی می‌باشد. عکس‌العمل‌های مؤدیان، چه از روی بی‌رمقی، بی‌تفاوتی، یا فرارهای عمدی یا ضعف در مدیریت سازمان مالیاتی، بدان معنی است که عدم تمکین قطعاً اتفاق می‌افتد. از آنجاکه عوامل مؤثر در رفتارهای عدم تمکین مؤدیان در هر فضای خاصی متفاوت خواهد بود، از این رو ریسک‌های عدم تمکین نیز بسیار پیچیده است و درمان موفقیت‌آمیز آن، صرفاً با یک استراتژی منحصر به فرد در اجرا و تغییرات مرتبط امکان‌پذیر نخواهد بود. بنابراین در طراحی الگوی مناسب برای توسعه نظام مالیاتی، مقامات مالیاتی باید توجه بیشتری به درک عواملی که رفتارهای تمکین مؤدیان را شکل می‌دهد و بر آن تأثیرگذار است، به‌خرج دهند. (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، ۲۰۰۴)

### ۵-۳- خودتشخیصی و خوداظهاری

یکی از تکنیک‌های مهم در توسعه نظام مالیاتی، حرکت به سوی خود تشخیصی و خوداظهاری است. در این روش، مؤدیان ارزیابی خود را براساس اهداف از پیش تعیین شده تنظیم نمی‌کنند. آن‌ها به راهبردهای تشخیصی، تکنیک‌ها و روش‌های جدید، از طریق آموزش برنامه‌های حسابرسی بر مبنای ریسک فراگیر و جامع مجهز می‌شوند و می‌دانند که چگونه شواهد و مدارک مالیاتی را با سیستم جدید شناسایی کنند. برای خوداظهاری، استفاده از فرم‌های ساده، روند ساده تسلیم اظهارنامه و تشکیل پرونده، باید به مؤدیان آموزش داده شود. پیشرفت در خوداظهاری در کنار پیشرفت اقتصاد الکترونیک، اهمیت مدیریت تمکین را افزایش داده است (جیمز، ۲۰۰۲).

تحقیقات نشان داده است که رابطه و همبستگی مستقیمی میان هزینه‌های تمکین زیاد با نرخ عدم تمکین بالا وجود دارد. در نتیجه حاکمیت مالیاتی در بیش‌تر کشورهای توسعه‌یافته دریافتند که باید هزینه‌های مالیاتی را کاهش دهند و خودتشخیصی مالیات

بر درآمد، برآمده از همین فضا بود. (ترنر، ۱۹۹۸) در واقع، مهم‌ترین قدم برای ساده‌سازی رسیدگی مالیاتی تجهیز سیستم به خودتشخیصی بوده است. از نقطه نظر تاریخی، تحول سیستم مالیاتی به صورت خود تشخیصی ابداعی فوق العاده بوده است. در سیستم جدید مؤدی خود، مالیات را تعیین و محاسبه، ابراز و پرداخت می‌نماید. در غیر این صورت مشمول جریمه می‌گردد. در چنین سیستمی مأموران مالیاتی، صرفاً مبلغ ابرازی را کنترل و طبعاً کسر پرداختی‌ها و جرایم متعلقه را وصول می‌نماید. برای رسیدن به چنین حالتی کشورها باید قوانین مربوط را مرتباً بازنگری و اصلاح نمایند. افزون بر آن، سیستم مالیاتی که عموم مؤدیان را دربرمی‌گیرد و بر اساس خود تشخیصی استوار است نیاز به سیستم‌های مکانیزه پیشرفته دارد.

#### ۵-۴- طبقه‌بندی مؤدیان

در واقع طبقه‌بندی مؤدیان می‌تواند رکن اساسی در مدیریت تمکین ایفا نماید. طبقه‌بندی بازار مشتریان را به گروه‌های فرعی با مشخصات و ویژگی‌های مشابه تقسیم می‌کند. تفاوت‌هایی که در این بین آشکار می‌شود، می‌تواند سازمان را به درک بهتر از رفتارهای مشتریان و تقاضاهای آنان رهنمون نماید. در موضوع مدیریت مالیاتی، طبقه‌بندی جمعیت مؤدیان به زیر مجموعه‌هایی که دارای مشخصات و ویژگی‌های مشابه و رفتارهای همگون هستند، می‌تواند شناخت دقیق‌تر از مؤدیان و طبقه‌بندی ریسک‌های تمکین را تسهیل نماید. این شناخت سازمان را به درک واقعی‌تر از ریسک‌های تمکین و اینکه چگونه با آن برخورد نماید، رهبری می‌کند. طبقه‌بندی مؤدیان مالیاتی در گروه مؤدیان بزرگ، متوسط و کوچک، اولین گام مهم در توسعه مدیریت ریسک و طراحی برنامه‌های هدفمند است که ریسک‌های تمکین و خدمات مورد نیاز هر گروه از مؤدیان را مشخص مینماید. (رمضانی، ۱۳۹۲)

مؤدیان معمولاً از روی شغل و نوع حرف‌های که به آن اشتغال دارند، میزان درآمد و گردش حساب، گردش مالی و درآمد ناخالص صاحبان مشاغل، میزان دارایی و یا تعداد کارکنان طبقه‌بندی می‌شوند. طبقه‌بندی دیگری که می‌تواند اتفاق بیفتد، با توجه به نوع صنعت و تجارت تعریف می‌شود. در این طبقه‌بندی، مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم و ریسک‌های متحمل بر آن از جمله ریسک‌های داخلی در مقابل ریسک‌های بین‌المللی و فرار مالیاتی می‌تواند باشد. طبقه‌بندی دیگری نیز با توجه به جریان نقدینگی، پیچیدگی فعالیت‌های اقتصادی و رفتارهای بازار می‌تواند باشد. در واقع ویژگی‌های همگون مؤدیان

است که به مقام مالیاتی امکان شناخت درست برای انتخاب استراتژی مناسب و کاربرد هدف کارآمد را می‌دهد. (سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی، ۲۰۰۴)

#### ۵-۵- یکپارچه سازی سیستم مالیاتی

یکی دیگر از ارکان مدیریت تمکین، یکپارچه سازی سیستم مالیاتی است. سیستم یکپارچه مالیاتی سیستمی هوشمند، قادر به کشف فعالیت‌های اقتصادی است. درخواست‌های مؤدیان را تجزیه و تحلیل کرده و کارکنان مالیاتی در این سیستم قادر به بررسی متقاطع اطلاعات عملکردی مؤدیان و محاسبه پرونده‌های مشمول مالیات به صورت برخط خواهند بود.

سیستم یکپارچه مالیاتی در چند مرحله به اجرا در می‌آید. در مرحله اول وضعیت موجود سیستم مالیاتی و نیازهای واقعی صاحبان منافع شناسایی می‌گردد. در مرحله دوم پس از طراحی وضعیت مطلوب در نظام مالیاتی، برنامه‌نویسی و طراحی مرحله آزمایشی آغاز می‌گردد. در مرحله بعدی پس از اجرای موفقیت آمیز پیاده‌سازی آزمایشی، سیستم یکپارچه مالیاتی در سطح کشور به اجرا در خواهد آمد. و در مرحله چهارم پروژه یکپارچه مالیاتی، نیاز به یک شبکه پشتیبانی و نگهداری به منظور پوشش یکپارچه در سطح کشور خواهد داشت. تکمیل این چهار فاز از اهمیت فوق العاده‌ای برای سازمان مالیاتی برخوردار است. در این سیستم (نظام یکپارچه مالیاتی) فرآیند پیاده‌سازی تغییرات و اصلاحات مالیاتی توسط تحلیلگران تسریع می‌گردد. متخصصان فناوری اطلاعات قادر به پشتیبانی سیستم و اعمال تغییرات به صورت دقیق و یکپارچه خواهند بود (میسوری، ۲۰۱۰).

#### ۶- یافته‌های تحقیق

در نتیجه تشکیل پنل‌های خبرگان و بحث درباره شاخص‌های کلیدی مدیریت تمکین مناسب برای سازمان امور مالیاتی ایران، شاخص‌های اصلی تشکیل دهنده مدل مورد نظر، در پنج گروه اصلی زیر (بدون ترتیب) احصا شد:

۱. خدمات مؤدیان
۲. یکپارچه‌سازی
۳. طبقه‌بندی مؤدیان



۴. توجه به مدیریت ریسک تمکین و فرهنگ سازی

۵. خوداظهاری

پس از شناسایی معیارهای کلیدی مؤثر در آینده مدیریت تمکین مالیاتی در کشور، پرسشنامه‌های خبره به‌منظور اولویت‌بندی معیارهای یادشده با بهره‌گیری از روش AHP فازی توزیع شد و نتایج حاصل از ۱۰۰ پرسشنامه جمع‌آوری شده به صورت زیر استخراج گردید:

جدول ۴- ارائه خدمات به مؤدیان

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
خیلی زیاد	۲۶	٪۲۶.۰	٪۲۶.۰
زیاد	۵۶	٪۵۷.۰	٪۸۳.۰
متوسط	۱۲	٪۱۱.۰	٪۹۴.۰
کم	۶	٪۶.۰	٪۱۰۰.۰
خیلی کم	۰	٪۰.۰	٪۱۰۰.۰
جمع	۱۰۰	٪۱۰۰	

با توجه به جدول فوق ۸۲ درصد پاسخ دهندگان میزان استفاده از فن‌آوری و ابزار نوین در ارائه خدمات مؤدیان در سیستم مالیاتی را زیاد یا خیلی زیاد ارزیابی کرده‌اند.

جدول ۵- طبقه‌بندی مؤدیان

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
خیلی زیاد	۳۸	٪۳۸.۰	٪۳۸.۰
زیاد	۵۱	٪۵۱.۰	٪۸۹.۰
متوسط	۸	٪۸.۰	٪۹۷.۰
کم	۳	٪۳.۰	٪۱۰۰.۰
خیلی کم	۰	٪۰.۰	٪۱۰۰.۰
جمع	۱۰۰	٪۱۰۰	

با توجه به جدول فوق ۸۹ درصد پاسخ دهندگان وجود طبقه‌بندی مؤدیان در سیستم مالیاتی را زیاد یا خیلی زیاد ارزیابی نموده‌اند.

جدول ۶- یکپارچه سازی

گزینه	فروانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
خیلی زیاد	۱۲	٪۱۲.۰	٪۱۲.۰
زیاد	۳۶	٪۳۶.۰	٪۴۸.۰
متوسط	۲۸	٪۲۸.۰	٪۷۶.۰
کم	۱۷	٪۱۷.۰	٪۹۳.۰
خیلی کم	۷	٪۷.۰	٪۱۰۰.۰
جمع	۱۰۰	٪۱۰۰	

با توجه به جدول فوق ۴۸ درصد پاسخ دهندگان سطح نیاز به یکپارچه سازی در سیستم مالیاتی را زیاد و خیلی زیاد ارزیابی کرده‌اند.

جدول ۷- توجه به مدیریت ریسک تمکین و فرهنگ سازی

گزینه	فروانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
خیلی زیاد	۱۹	٪۱۹.۰	٪۱۹.۰
زیاد	۵۶	٪۵۷.۰	٪۷۶.۰
متوسط	۱۸	٪۱۷.۰	٪۹۳.۰
کم	۶	٪۶.۰	٪۹۹.۰
خیلی کم	۱	٪۱.۰	٪۱۰۰.۰
جمع	۱۰۰	٪۱۰۰	

با توجه به جدول فوق ۷۵ درصد پاسخ دهندگان ضرورت مدیریت ریسک تمکین و فرهنگ سازی در سیستم مالیاتی را زیاد و خیلی زیاد ارزیابی کرده‌اند.

جدول ۸- خود اظهاری

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
خیلی زیاد	۲۰	٪۲۰.۰	٪۲۰.۰
زیاد	۴۰	٪۴۰.۰	٪۶۰.۰
متوسط	۲۲	٪۲۲.۰	٪۸۲.۰
کم	۱۳	٪۱۳.۰	٪۹۵.۰
خیلی کم	۵	٪۵.۰	٪۱۰۰.۰
جمع	۱۰۰	٪۱۰۰	

با توجه به جدول فوق ۶۰ درصد پاسخ دهندگان لزوم وجود خود اظهاری در سیستم مالیاتی را زیاد و خیلی زیاد ارزیابی کرده‌اند.

با توجه به موارد بالا، با استفاده از روش منطق فازی، عوامل اصلی و فرعی در توسعه نظام مالیاتی با رویکرد مدیریت تمکین به صورت زیر اولویت‌بندی گردید.

اولویت نخست: طبقه‌بندی مؤدیان (۵)

اولویت دوم: ارائه خدمات به مؤدیان (۴)

اولویت چهارم: توجه به مدیریت ریسک تمکین و فرهنگ سازی (۳)

اولویت چهارم: خود اظهاری (۲)

اولویت پنجم: یکپارچه سازی (۱)

جدول ۹- اولویت‌بندی عوامل برحسب درجه اهمیت اعداد فازی و معکوس فازی

(۱،۱،۱)	(۱،۱،۱)
(۱،۲،۱،۳،۲)	(۲،۳،۱،۲)
(۱،۳،۲،۲)	(۱،۲،۲،۳،۱)
(۳،۲،۲،۵،۲)	(۲،۵،۱،۲،۲،۳)
(۲،۵،۲،۳)	(۱،۳،۲،۵،۱،۲)
(۵،۲،۳،۷،۲)	(۲،۷،۱،۳،۲،۵)

عامل پنجم	عامل چهارم	عامل سوم	عامل دوم	عامل اول	
(۳،۲،۲،۵،۲)	(۱،۳،۲،۲)	(۲،۵،۲،۳)	(۱،۲،۲،۳،۱)	(۱،۱،۱)	عامل اول
(۲،۵،۲،۳)	(۳،۲،۲،۵،۲)	(۵،۲،۳،۷،۲)	(۱،۱،۱)	(۱،۳،۲،۲)	عامل دوم
(۱،۲،۲،۳،۱)	(۲،۵،۱،۲،۲،۳)	(۱،۱،۱)	(۱،۳،۲،۵،۱،۲)	(۲،۵،۱،۲،۲،۳)	عامل سوم
(۱،۳،۲،۲)	(۱،۱،۱)	(۱،۲،۱،۳،۲)	(۱،۲،۲،۳،۱)	(۲،۳،۱،۲)	عامل چهارم
(۱،۱،۱)	(۲،۳،۱،۲)	(۱،۲،۱،۳،۲)	(۲،۵،۱،۲،۲،۳)	(۱،۲،۲،۳،۱)	عامل پنجم

هم‌چنین طیف پوششی فازی نیز بر مبنای جداول فازی نرم‌افزار روش AHP پیاده‌سازی شد و عوامل فرعی مربوط به هر یک از معیارهای کلیدی پنج‌گانه مدیریت تمکین به شرح زیر اولویت‌بندی گردید.

*عوامل فرعی شاخص طبقه‌بندی مؤدیان به‌ترتیب اولویت*

۱. طبقه‌بندی مؤدیان به‌صورت مؤدیان بزرگ، مؤدیان متوسط، مؤدیان کوچک (۴)
  ۲. نقش سیستم‌های فن‌آوری نوین در طبقه‌بندی مؤدیان (۳)
  ۳. سیستم‌های فن‌آوری نوین و طبقه‌بندی مؤدیان و ارائه خدمات به مؤدیان (۲)
  ۴. تأثیر به‌کارگیری سیستم‌های فن‌آوری نوین در تسهیل طبقه‌بندی اطلاعات و ویژگی‌های مؤدیان و ذخیره‌سازی آن در پایگاه داده مرکزی، وصول مالیات (۱)
- عوامل فرعی شاخص ارائه خدمات به مؤدیان به‌ترتیب اولویت:*

۱. تأثیر بسترهای فن‌آوری اطلاعات در تسهیل امکان اطلاع‌رسانی (۵)
۲. تأثیر بسترهای فن‌آوری اطلاعات در امکان تشکیل پرونده به صورت مکانیزه و غیر مکانیزه (۴)
۳. امکان ثبت نام و مشخصات مودی با استفاده از بسترهای فن‌آوری اطلاعات (۳)
۴. تسهیل مدیریت تمکین با ارائه خدمات مؤدیان با استفاده از فن‌آوری نوین (۲)
۵. امکان ایجاد پایگاه متمرکز داده با استفاده از بسترهای فن‌آوری اطلاعات (۱)

*عوامل فرعی شاخص مدیریت ریسک تمکین و فرهنگ سازی به‌ترتیب اولویت*

۱. ضرورت توجه مقامات سازمان برای اجرایی نمودن برنامه‌های استراتژیک مدیریت ریسک و ساختارهای بنیادی سازمان به فن‌آوری (۵)
۲. تسهیل فرهنگ سازی در راستای کاهش ریسک تمکین با استفاده از نوآوری و استفاده از سیستم‌های نوین فن‌آوری در توسعه مدیریت نظام مالیاتی (۴)
۳. رابطه تدوین سیاست‌های مرتبط با ترغیب مؤدیان به تمکین داوطلبانه با استفاده از سیستم‌های فن‌آوری نوین (۳)
۴. استفاده از سیستم‌های نوین فن‌آوری در تعیین رویکردهای مدیریت ریسک و فرهنگ سازی (۲)
۵. تشخیص محرک‌های عدم تمکین با استفاده از نوآوری و استفاده از سیستم‌های نوین فن‌آوری (۱)

## عوامل فرعی شاخص خود اظهاری به‌ترتیب اولویت

۱. اولویت خود اظهاری در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی (۵)
۲. حسابرسی به شکل مکانیزه و براساس گزارش‌های ارائه شده توسط مودی (۴)
۳. حسابرسی بر مبنای استفاده از سیستم‌های نوین فن‌آوری اطلاعات (۳)
۴. رویکردهای حسابرسی، مکانیزه شده براساس حسابرسی بر مبنای ریسک (۲)
۵. ذخیره اطلاعات پرونده‌های حسابرسی شده در پایگاه داده مرکزی (۱)

## عوامل فرعی شاخص یکپارچه سازی به‌ترتیب اولویت

۱. میزان ارتباط توسعه مدیریت نظام مالیاتی با یکپارچه‌سازی سیستم مالیاتی (۶)
۲. نیاز به تطبیق استراتژی موجود سازمان با سیستم‌های نوین فن‌آوری اطلاعات (۵)
۳. نیاز به یک پایگاه مرکزی داده برای توسعه نظام مدیریت مالیاتی (۴)
۴. کاهش فرار مالیاتی با جمع‌آوری اطلاعات در یک پایگاه داده (۳)
۵. امکان افزایش درآمد مالیاتی با جمع‌آوری اطلاعات در یک پایگاه داده (۲)
۶. ارتباط مدیریت تمکین با طراحی و ارائه الگوی توسعه مدیریت نظام مالیاتی در ایران (۱)

## ۷- بحث و نتیجه‌گیری

ماموریت کلان سازمان امور مالیاتی کشور شناسایی و وصول درآمدهای مالیاتی دولت و ازجمله اولویت‌های راهبردی این سازمان تأمین مالی پایدار دولت از طریق افزایش درآمدهای مالیاتی است. تجارب جهانی نشان داده است، وصول مالیات از طریق توسعه مدیریت نظام مالیاتی، در گرو اجرای موفقیت‌آمیز مدیریت تمکین است. در این مقاله تصریح شد، با معافیت رسمی نزدیک به ۴۰٪ از اقتصاد ایران از پرداخت مالیات طبق قانون و زیرزمینی بودن دست کم ۲۰٪ اقتصاد کشور، حدود ۶۰٪ اقتصاد کشور از چتر مالیات خارج است. بیش از نیمی از ۴۰٪ باقیمانده نیز در حوزه خدمات مشغول به کارند که به دلیل عدم شفافیت، شاهد بیش‌ترین فرار مالیاتی است و هم‌چنین معاف‌بودن بخش بزرگی از هولدینگ‌های شبه‌دولتی اقتصاد ایران از پرداخت مالیات امکان بهره‌برداری از ظرفیت‌های بالقوه را با محدودیت جدی روبه‌رو کرده است. محدودیت‌ها و چالش‌های یادشده، اهمیت رویکردهای نوین در مدیریت نظام مالیاتی و تمکین داوطلبانه را افزون نموده است.

براساس مدل مفهومی اقتباس‌شده در این مقاله (مدل گل آفتاب‌گردان برگرفته از گزارش‌های صندوق بین‌المللی پول) و نیز بهره‌گیری از دیدگاه‌های خبرگان مالیاتی کشور (در پنل تخصصی) مهم‌ترین عوامل مؤثر در ارتقای مدیریت تمکین مالیاتی را می‌توان در پنج عامل طبقه‌بندی مؤدیان مالیاتی، توسعه خدمات مؤدیان، توجه به مدیریت ریسک تمکین، توسعه فرهنگ خوداظهاری و یکپارچه‌سازی سیستم مالیاتی، خلاصه نمود.

در این پژوهش پس از مروری بر وضعیت موجود نظام مالیاتی در ایران (از حیث برنامه، ساختار، ترکیب و نسبت‌های مالیاتی کلان) درباره اهمیت مدیریت در توسعه‌ی نظام مالیاتی و الگوی بهبود مدیریت مالیاتی بحث شد و سپس با بهره‌گیری از روش تصمیم‌گیری بر اساس معیارهای چندگانه AHP فازی و توزیع پرسشنامه‌های مرتبط، عوامل کلیدی مؤثر در ارتقای مدیریت تمکین رتبه‌بندی گردید. سپس عوامل فرعی مربوط به هر یک از عوامل کلیدی پنج‌گانه مذکور نیز اولویت‌بندی شد. بر اساس نتایج به‌دست آمده، "طبقه‌بندی مؤدیان" مهم‌ترین عامل در جهت ارتقای مدیریت تمکین مالیاتی به‌شمار می‌رود و شایسته است در سیاست‌گذاری‌های توسعه نظام مالیاتی کشور، به‌طور ویژه مورد توجه قرار گیرد.

طبقه‌بندی جمعیت مؤدیان به زیر مجموعه‌هایی که دارای مشخصات و ویژگی‌های مشابه و رفتارهای همگون هستند، می‌تواند با شناخت دقیق‌تر مؤدیان، طبقه‌بندی ریسک‌های تمکین را تسهیل کرده و سازمان را به درک بهتر از رفتارهای مشتریان و تقاضاهای آنان رهنمون سازد. در نتیجه براساس بازبینی، اصلاح و دستیابی به یک نظام طبقه‌بندی صحیح، دقیق و اصولی در سازمان امور مالیاتی کشور، می‌توان انتظار داشت که تحول چشمگیری در ارتقای وصول مالیات قانونی از گروه‌های اقتصادی گوناگون اتفاق افتد و شفافیت و سطح خدمات‌رسانی در مدیریت نظام مالیاتی، بهبود یابد.

در حال حاضر در سیستم مالیاتی ایران، طبقه‌بندی مشاغل صرفاً بر اساس رویکردهای اسمی، ظاهری و غیردقیق (براساس میزان فروش و درآمد سالانه یا مالیات سال قبل) انجام می‌گیرد<sup>۱</sup> و انتقال مؤدیان میان سطوح سه‌گانه تعریف‌شده، در عمل

۱- در ایران طبقه‌بندی مؤدیان از روی میزان جمع فروش سالانه و یا متناسب با مالیات پرداختی سال قبل انجام می‌گیرد و مالیات دهندگان را در دو گروه اشخاص حقوقی و مشاغل، در سه دسته کوچک، متوسط و بزرگ، دسته‌بندی می‌کنند. (قانون مالیات‌های مستقیم و بخشنامه شماره ۲۹۰۵۲/۲۰۰ مورخ ۱۳۸۹/۱۰/۰۸)

بسیار به‌ندرت اتفاق می‌افتد. هم‌چنین، ریسک دریافت اطلاعات صحیح و کامل از مودی، بالا برآورد می‌شود.

بنابراین، شاید اهمیت و اولویت "طبقه‌بندی مودیان" از دیدگاه مقامات مالیاتی ایران (باتوجه به یافته‌های تحقیق) از وقوف آنان به عدم لحاظ تفاوت‌ها و ظرافت‌های گوناگون موضوع "طبقه‌بندی مودیان" در قوانین فعلی سرچشمه می‌گیرد. از سوی دیگر، پایین ارزیابی شدن اهمیت یکپارچه‌سازی در دیدگاه مدیران سازمان مالیاتی، باتوجه به اینکه در سال‌های اخیر همه توان سازمان مالیاتی متوجه یکپارچه‌سازی بوده است، ممکن است غیرمنطقی به‌نظر برسد. اما درعین حال می‌تواند نشانگر این باشد که بسترسازی برای یکپارچه‌سازی درگرو توجه هم‌زمان به طبقه‌بندی مؤدیان است و این مهم نیز به نوبه خود در گرو شفاف بودن فعالیت‌های اقتصادی، ثبات نقدینگی، تثبیت شرایط اقتصادی و سایر متغیرهای اقتصادی مؤثر و در هم‌تنیده دیگر است؛ ضمن آنکه مقاومت در برابر تغییر را نیز، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه، نباید دست‌کم گرفت. هم‌چنین مشخص شد، هزینه‌های تمکین بالا، ریسک تمکین را بالا می‌برد و ساده‌سازی سیستم مالیاتی از طریق ابزارهایی مانند خوداظهاری، راهکار موفقی در تجارب جهانی برای کاهش این هزینه‌ها به‌شمار می‌رود. به‌علاوه، مؤسسات کوچک یا متوسط (SMEs) به‌دلایل ساختاری مختلف از ریسک تمکین بالایی برخوردار هستند و توسعه بهره‌گیری از ابزار حسابرسی مبتنی بر مدیریت ریسک، خوداظهاری و یکپارچه‌سازی می‌تواند راهکاری در جهت بهبود مدیریت تمکین در این مؤسسات باشد؛ نکته دیگر آنکه، بازبینی نظام طبقه‌بندی مؤدیان (به‌ویژه مؤدیان بزرگ) برای مدیران سازمان امور مالیاتی، به‌منظور ارتقای عملکرد این سازمان‌گريزناپذیر است. نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند در تدوین برنامه‌های راهبردی برای آینده سازمان امور مالیاتی کشور در راستای مدیریت نظام مالیاتی به‌طور کل و مدیریت تمکین به‌طور خاص اثربخش باشد و سیاست‌گذاران مالیاتی را در تعیین اولویت‌های اجرایی برنامه‌ها و طراحی الگوی توسعه مدیریت نظام مالیاتی یاری رساند.

### فهرست منابع

آذرمند، حمید (۱۳۸۶) ارزیابی اقتصاد پنهان در ایران، فصلنامه حساب‌های اقتصادی ایران، سال دوم، شماره ۳.

الهی، شعبان و آذر، عادل (۱۳۷۸)، "سیستم‌های هوشمند اطلاعاتی مدیریت"، فصلنامه علمی پژوهشی مدرس، سال اول، شماره ۱: ۴۱-۴۱.

بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، تماگرهای اقتصادی، شماره ۷۶، ۱۳۹۳، ص ۲۴ خاکی، غلامرضا (۱۳۹۰) روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی، نشر: بازتاب.

سازمان امور مالیاتی ایران (۱۳۹۱) "گزارش ظرفیت‌های مالیاتی اقتصاد ایران، چالش‌ها و راهکارهای توسعه آن، معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل سازمان امور مالیاتی (۱۳۹۳) معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل، برنامه عملیاتی، ص ۷۲.

سازمان امور مالیاتی، مستندات مؤسسه دیلویت، (۱۳۸۵) پروژه طرح جامع، پروژه استانداردسازی فرایندها PST، پروژه طرح روابط با ذینفعان SRP.

سند راهبردی نظام مالیاتی از ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۶ (۱۳۹۳)، سازمان امور مالیاتی، معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل.

شجری، پرستو (۱۳۸۸) برنامه پنجم توسعه، بازار سرمایه، بخش نفت، مالیات‌ها، کشاورزی و مسکن، تازه‌های اقتصاد، دوره جدید، سال هفتم، شماره ۱۲۶.

رمضانی، مهدی و دستگیر، محسن و عسکری، علی (۱۳۹۲) حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن با تأکید بر اندازه مؤدیان مالیاتی و تجربه سایر کشورها، پژوهشنامه مالیات، شماره هجدهم، مسلسل ۶۶.

کمالی، سعید و شفیعی، سعیده (۱۳۹۰) مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره دهم، مسلسل ۵۸، بهار و تابستان.

عسکری، علی (۱۳۹۱) روزنامه اعتماد، شماره ۲۴۹۶.

قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه ایران، مصوب ۸۵/۱۰/۱۵، مجلس شورای اسلامی.

Biber, Edmund (2011) Strengthening Taxpayer Compliance Changing Processes and Managing Reform, INTA Workshops – Workshop A Session 8, Tehran, April 18 – 25.

Bird, Richard (1989) The Administrative Dimension of Tax Reform in Developing Countries, in tax reform in developing countries, ed, by Malcolm Gillis, Durham: Duke University.



Casanegra, milka, Silvani, carlos, Vehron, Charles (1992) Modernizing Tax Administration, chapter 6, Vito Tanzi, Fiscal Policies in Economies in Transition, International Monetary Fund.

data.worldbank, Tax revenue (% of GDP), Can be find in: <http://data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS>

Helge Fjeldstad and Moore, Mick (2008) Tax Reform and State Building in a Globalized World, Chapter 10 (pp.235 - 260) in Deborah Braütigam, Taxation and state building in developing countries. Cambridge University Press.

James, Simon and Alley, Clinton (2002): *Tax compliance, self-assessment and tax administration*. Published in: Journal of Finance and Management in Public Services, Vol.2, No.2 .

John L.Turner, Malcolm Smith, Bruce Gurd, (1998) "Auditing income tax self-assessment: the hidden cost of compliance", Managerial Auditing Journal, Vol.13 Iss: 2, pp.95 – 100.

Kirchler, E.(2007), "The Economic Psychology of Tax Behavior". Cambridge: Cambridge University Press.

Missori Department of Revenue (2010) Business Case Integrated Tax system Project, USA, April .

OECD, Compliance Risk Management: Guidance Note, Managing and Improving Tax Compliance (2004) Committee on Fiscal Affairs, October.

OECD, Compliance Risk Mngement: Information Note, Audit case selection systems (2004) Committee on Fiscal Affairs, October.

Vito Tanzi, Howell Zee (2001) Tax Policy for Developing Countries, International Monetary Fund, March.



## بحران شناسی مالیاتی در اقتصاد مقاومتی با تکیه بر بحران طلا فروش‌های بازار تهران (۱۳۸۹)

مسعود عسگری

دانشجوی دکتری دانشگاه عالی دفاع ملی، masoud49a@gmail.com

### چکیده

هدف از این تحقیق بررسی بحران‌های مالیاتی در اقتصاد مقاومتی علل، ابعاد، سیر و روند ناآرامی‌ها با تکیه بر بحران مالیات بر ارزش افزوده طلا فروش‌ها در مهر ماه ۱۳۸۹ و هم‌چنین چگونگی کنترل آن است.

در پروژه تحقیقاتی حاضر سعی شده است تا به عوامل مؤثر در ایجاد این بحران بپردازیم. ضمن بررسی عوامل اصلی، فرعی و ساختاری چگونگی تمکین مالیاتی مؤدیان شرح داده شده است.

روش گردآوری اطلاعات کتابخانه‌ای می‌باشد و سعی شده از منابع معتبر و سایت‌های اینترنتی در حوزه‌های اقتصادی مالیاتی - امنیتی موثق استفاده گردد.

از اینرو بر آن شدیم تا با تدوین گاهشمار بحران به مطالعه آن بپردازیم.

ناآرامی‌های به وجود آمده بیش‌تر شکل اعتراضی داشته است تا بحران و شاید استفاده از واژه "بحران" برای آن کمی ثقیل باشد.

ریشه‌های این ناآرامی، ناآگاهی مؤدیان مالیاتی، قاچاق طلا، عدم تمایل به شفاف‌سازی و عدم نهادینه شدن فرهنگ تمکین و خود اظهاری بوده است که ابزارهای فرهنگ‌سازی را طلب می‌کند.

تحریک و تهییج ناآرامی‌ها توسط رسانه‌های خارجی و سعی در بزرگ‌نمایی و تشکل دادن به این ناآرامی‌های پراکنده از چشم هر صاحب نظری پنهان نمی‌ماند.

سازمان امور مالیاتی کشور مقتدرانه با تشکیل تیم مدیریت بحران، از ظرفیت کلیه نهادها و دستگاه‌ها برای

افناع مؤدیان مالیاتی استفاده و نهایتاً با تمکین مؤدیان، ناآرامی پایان یافت.

**کلید واژه‌ها:** مالیات بر ارزش افزوده، بحران مالیاتی - طلا، تعویق اجرای مالیات بر ارزش افزوده، امنیت اقتصادی - مالیاتی، گذار مالیاتی، ارتشاء

## بخش اول، مقدمه و کلیات

## درآمد

بر طبق تعریف «مالیات وجوهی است که دولت باید برای تأمین هزینه‌های خود از اشخاص کسب نماید» منابع دریافت مالیات نیز عموماً مالیات بر درآمد، مالیات بر ارث، حق تمبر، مالیات بر درآمد املاک، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مالیات بر درآمدهای اتفاقی است. در عموم کشورهای دنیا و به‌ویژه کشورهای توسعه‌یافته هزینه‌های دولت از طریق مالیات‌ها تأمین می‌شود. پرداخت مالیات توسط شهروندان، آنها را نسبت به اقدامات دولت حساس خواهد نمود. به دیگر سخن مودی مالیاتی چون به سهم خود بخشی از هزینه‌های دولت را تأمین می‌کند امکان دارد که اقدامات دولت به‌طور مستقیم و غیرمستقیم در راستای افزایش رفاه عمومی و امنیت اجتماعی مالیات دهنده باشد از طرف دیگر دولت نیز مراقب افکار عمومی است و تلاش دارد تا فعالیت‌های خود را در چارچوب خواسته مردم توجیه و تبیین نماید و این به نوعی یک همبستگی ارگانیک بین دولت و ملت پدید می‌آورد، هرچه منابع درآمدی دولت مستقل از افراد باشد به همان میزان دولت خودرای و مستقل از اراده واقعی مردم است و با ضریب فزاینده بیش‌تری به شکاف دولت - ملت دامن می‌زند زیرا دولت دیگر وامدار مردم نیست و مصلحت ملی را نه ملت که خود و با جیب مستقلش تعیین می‌کند.

اقتصاد بدون نفت، فشار تحریم‌های خارجی، افزایش هزینه‌های دولت و سایر عوامل موجب شده است تا دولت نسبت به افزایش پایه‌های مالیاتی در قالب مالیات‌های جدید از جمله مالیات بر ارزش افزوده اقدام نماید.

ارتقا فرهنگ مالیاتی موجب تمکین و خود اظهاری مؤدیان گشته و هزینه‌های وصول مالیات را کاهش می‌دهد. از طرفی تغییر نظام مالیاتی موجب چا ماندن آن دسته از مودیانی می‌شود که فرهنگ مالیاتی در آنها نهادینه نشده است و یا آموزه‌های مالیاتی به آنها نا کافی بوده است.

فرایند اقناع و پذیرش ممکن است با مقاومت‌هایی صورت پذیرد تا گروه‌های معترض کم کم به حلقه گروه‌های تمکین کننده بپیوندند. علل این مقاومت‌ها را در پدیده‌های دیگری از قبیل فرهنگ سازی تمکین مالیاتی، فشار اقتصادی و توری بر مردم، نگرش مردمی به دستگاه‌های اقتصادی، شرایط ذهنی حاکم، و عوامل دیگری جستجو کرد.

### طرح موضوع

پرداخت مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۹ توسط برخی از اصناف از جمله طلا فروش‌های بازارهای تهران، مشهد، اصفهان و تبریز با مقاومت‌هایی صورت گرفت. این مقاومت‌ها در قالب بد اخلاقی‌های اجتماعی از جمله بستن مغازه‌ها، اعتراض‌ها، تجمع‌های کم جمعیت صورت گرفت که در نهایت با دخالت شورای اصناف و جلسات مکرر و کارگاه‌های آموزشی و در نهایت تعویق سه ماهه حل و فصل گردید.

### اهمیت مسأله

با رسانه‌های شدن و باز تاب این بحران در رسانه‌های بیگانه و تحریک و تهییج اپوزیسیون داخل و خارج بیم شعله ور شدن این امر می‌رفت که با تشکیل کار گروهی ویژه و توافق با اصناف و حلقه‌های وابسته از گسترش بحران جلوگیری به عمل آمد.

### اهداف تحقیق

هدف از این تحقیق بررسی علل، ابعاد، سیر و ورود بحران و همچنین چگونگی کنترل این بحران است. در پروژه تحقیقاتی حاضر سعی شده است تا به عوامل مؤثر در ایجاد این بحران بپردازیم. ضمن بررسی عوامل اصلی، فرعی و ساختاری سعی شده است تا بتوان به صورت کاربردی تری از به وجود آمدن چنین بحران‌هایی جلوگیری به عمل آورد.

### بیان مسئله

مجموعه ناآرامی‌های بازارهای طلای تهران، مشهد، تبریز و اصفهان به چه دلایلی به وجود آمد؟  
چه مجموعه عواملی موجب این ناآرامی‌ها و بحران مالیاتی شده است؟  
آیا با وارد شدن به فازهای بعدی افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده در آینده شاهد چنین بحرانی هستیم؟

### مشکلات طرح

مهم‌ترین مشکل زمان بسیار محدود برای انجام این پروژه است.

از آنجایی که برای بررسی ابعاد گوناگون این تحقیق نیاز به جمع‌آوری اطلاعات از منابع مختلف است، حد اقل به فرصتی سه ماهه نیاز است که متأسفانه هرچه زمان انجام این تحقیق کم‌تر باشد از کیفیت آن کاسته خواهد شد.

### روش تحقیق

روش تحقیق اسنادی/ کتابخانه‌ای و استفاده از منابع اینترنتی عمده حجم اصلی این تحقیق را شامل شده و منابع در انتهای هر فصل آورده شده است.

### روش گردآوری اطلاعات

روش گردآوری اطلاعات کتابخانه‌ای می‌باشد و سعی شده از منابع معتبر و سایت‌های موثق اینترنتی در حوزه‌های اقتصادی مالیاتی استفاده گردد.

### سئوال اصلی

علل و عوامل موجد بحران مالیاتی پلافروشان در سال ۱۳۸۹ چه بوده است؟

### فرضیه‌ها

نا آگاهی، عدم تمایل به شفاف سازی مالیاتی، قاچاق و اقتصاد سیاه، انباشت تراکمی نارضایتی از سوی مؤدیان مالیاتی از یک سو و فراهم نبودن زیر ساخت‌های لازم فرهنگ تمکین کافی نبودن آموزش‌های لازم از جمله عوامل ایجاد بحران مالیاتی پلافروشان ۱۳۸۹ بوده است.

### متغیر مستقل

نا آگاهی، عدم تمایل به شفاف سازی مالیاتی، قاچاق و اقتصاد سیاه، انباشت تراکمی نارضایتی از سوی مؤدیان مالیاتی، عدم وجود زیر ساخت‌های لازم فرهنگ تمکین، کافی نبودن آموزش‌های لازم

### متغیر وابسته

ایجاد ناآرامی و بحران مالیاتی

### بررسی مفاهیم کلیدی

تمکین مالیاتی: پرداختن مالیات از سوی مودی مالیاتی  
مالیات بر ارزش افزوده: در بخش جداگانه‌ای بحث خواهد شد  
بحران: در بخش جداگانه‌ای بحث خواهد شد

### بررسی ادبیات پژوهش

با مراجعات مکرر به سایت‌های و کتابخانه‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور تاکنون هیچ‌گونه تحقیقی در این خصوص صورت نگرفته است.

### سازماندهی پژوهش

پژوهش حاضر مشتمل بر بخش‌های زیر است:

مقدمات

الف- صفحه عنوان

ب- چکیده تحقیق (فارسی و انگلیسی)

بخش‌ها

بخش اول - مقدمه و کلیات

بخش دوم - مباحث نظری

بخش سوم - مالیات بر ارزش افزوده

بخش چهارم - روند و سیر بحران، ابعاد بحران

بخش پنجم - علل بحران

بخش ششم - روند و سیر کنترل بحران

بخش هفتم - جمع بندی

موخرات - ضمائم

۱- گاهشمار مالیاتی مرتبط با بحران

۲- مطبوعات داخلی

صفحه نظرات منتقدین و استاد محترم

**منابع این بخش****کتاب**

سنجایی، علیرضا، روش شناسی در علم سیاست و روابط بین‌الملل، نشر قومس،

۱۳۸۶

**بخش دوم، مباحث نظری****تعاریف****بحران چیست؟****تعریف بحران از منظر رویکرد سیستمی**

از این منظر بحران وضعیتی است که در آن یک سیستم یا بخش‌هایی از آن مختل (یا تهدید به اختلال) شده و تغییرات ناگهانی یا مخرب در یک یا چند متغیر سیستمی اساسی باعث بی‌ثباتی کل سیستم می‌گردد. (۱)

در بحران تهدید شدید نسبت به ارزش‌ها (اقتصادی، سازمانی، شهری، ...) صورت می‌گیرد.

(از این منظر ارزش‌های سازمانی عبارتند از برقراری عدالت مالیاتی، شفاف سازی مالیاتی، جلوگیری از فرار مالیاتی ...)

**تعادل چیست؟**

تعادل عبارتست از حالت پایدار یک سیستم که تغییراتی مادون آستانه‌ی بازگشت‌پذیری را تجربه می‌کند و عدم تعادل عبارتست از تغییر فراتر از بازگشت‌پذیری. (۲)

**نوع بحران: اقتصادی - مالیاتی - شهری**

مرجع تهدید: اقتصاد، شهرت سازمانی (سازمان امور مالیاتی کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی)

(از این منظر ارزش‌های سازمانی عبارتند از برقراری عدالت مالیاتی، شفاف سازی

مالیاتی، جلوگیری از فرار مالیاتی ...) (۳)



از طرفی می‌توان بحران مالیاتی طلا فروش‌ها را بحران توسعه‌ای در مسیر رشد و بالندگی سازمانی دانست.

علت این امر شیفت پارادایمی است. بدین معنا که اخذ مالیات به صورت روش‌های موجود و سنتی (علی‌الراس) در حال تبدیل شدن به روش‌های جدید (و بعضاً نا آشنا) است.

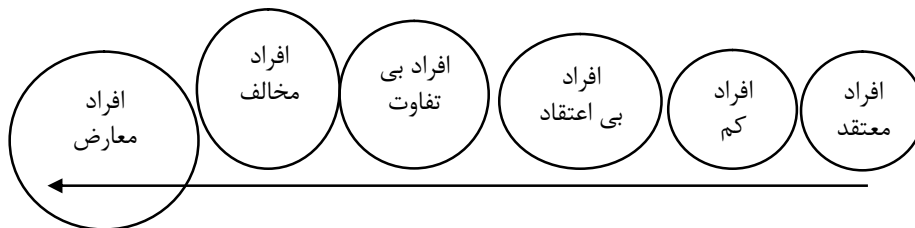
نسبت ابعاد ذهنی بحران به ابعاد فیزیکی آن بسیار شایان توجه است. بر این اساس ممکن است سیستم در حالت بحرانی و فرو پاشی و سقوط باشد اما به دلیل شرایط ذهنی مطلوب چنین بحرانی چنانچه باید حس نگردد. از طرف دیگر ممکن است ابعاد ذهنی بحران بسیار بزرگ‌تر از ابعاد فیزیکی آن باشد. (۴) به‌طور مثال مقاومت بازار طلا فروشان در برابر مالیات بر ارزش افزوده بیش‌تر جنبه ذهنی و روانی داشته است. نکته شایان توجه در این است که مالیات بر ارزش افزوده آنها اگر کم‌تر از سنواتی باشد که قبلاً مالیات پرداخت می‌کرده‌اند بیش‌تر نمی‌باشد. دلیل این امر را بایستی در عدم اعتماد آنها و نا آگاهی و شرایط ذهنی و روانی آنها جستجو کرد.

جالب‌تر این‌که دو سال قبل از لازم الاجرا شدن مالیات بر ارزش افزوده، طلا فروشان اعتراض کرده بودند !!!!!!! :

دو سال پیش زمانی که اعتصاب این صنف کلید خورد. علی‌اکبر عرب مازار، رییس وقت سازمان امور مالیاتی با ابراز شگفتی از این تصمیم از سران این اتحادیه سوال کرد که وقتی صنف شما هنوز مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نشده، چرا باید اعتصاب کنید؟ آنها هم در پاسخ به گریزگاه ناکافی بودن فرهنگ سازی، اطلاع رسانی و آموزش غلط‌بند تا اساساً فضای عمومی اقتصاد کشور را برای اجرای این قانون نامساعد جلوه دهند.

**(گاهشمار، طلا فروش‌ها تا الان چقدر مالیات می‌دادند؟)**

**سیر امنیتی شدن مسائل در حوزه فردی**



در طی انباشت نارضایتی مالیاتی (بی عدالتی - تبعیض - اطاله رسیدگی - ارتشاء - رفتار و برخورد نامناسب ...) و متراکم شدن نارضایتی‌ها، فرد معتقد به مشارکت مدنی اجتماعی به فرد معارض و فراری از پرداخت مالیات تبدیل می‌گردد. با تماس افراد معارض و ناراضیان مالیاتی با یکدیگر (در محیطی که سیالیت محیطی و انتقال مسائل بالا است)، گروه‌های معارض شکل گرفته و مسائل از حوزه فردی به حوزه اجتماعی ورود پیدا می‌کند و در قالب رفتارهایی همانند تجمع اعتراض گونه، بستن مغازه‌ها، دیدار نویسی ..... و نپرداختن مالیاتی جلوه گر می‌شود. (اعتراضات بحران مالیاتی طلا و پارچه سال ۸۹)

با انعکاس این پدیده در رسانه‌های غربی BBC، VOA این امر شدت گرفته و تعارضات کانالیزه، مدیریت، کنترل و هدایت شده و به سمت شعار دادن و تجمعات گسترده پدیدار می‌شود و چه بسا دامنه بحران به شهرهای دیگر نیز می‌رسد. (تبریز)

### رویکرد تصمیم‌گیری

غافل‌گیری از عناصر اصلی این رویکرد بوده و معطوف به موارد زیر است :

#### ۱- بازیگر یا عناصر تهدیدگر

حلقه‌های کوچک‌تر اصناف که بیش‌تر کارهای دلالی انجام می‌داده‌اند مقاومت

بیش‌تری در این امر نشان داده‌اند

#### ۲- متحدان یا عناصر همراه عنصر اصلی

برخی از کسبه متوسط نیز در این امر حلقه‌های کوچک‌تر را یاری نموده‌اند.

#### ۳- قدرت و توان تهدیدگر

قدرت و اوج تهدید فراتر از بسته شدن اعتراض گونه مغازه‌ها نبوده است

#### ۴- زمان بروز تهدید

شروع

پایان

#### ۵- تداوم و طول کشیدن تهدید

حدود یک ماه

**۶- ارزش‌های مورد تهدید**

- مرجع تهدید: اقتصاد، مؤلفه‌های پنجگانه نظام مالیاتی، شهرت سازمانی (سازمان امور مالیاتی کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی)  
 - (از این منظر ارزش‌های سازمانی عبارتند از برقراری عدالت مالیاتی، شفاف سازی مالیاتی، جلوگیری از فرار مالیاتی ...)

**۷- شدت و ابعاد مورد تهدید**

کم شدت

**۸- مکان بروز تهدید**

بازارهای تهران، تبریز، مشهد، اصفهان

**۹- شیوه و ابزار اعمال تهدید**

بسته شدن مغازه‌ها، تجمع‌های اعتراض آمیز، نصب پلاکارد

**ویژگی‌های عمومی بحران‌ها**

بحران‌ها زمان‌هایی است که روح مردم را محک می‌زند.  
 بحران‌ها را باید به میزان انرژی انفجاریش ارزیابی کرد  
 بحران‌ها عمدتاً از جنس فقدان، نهستی، برنامه‌ریزی نشده، زمانبندی نشده، غیرمترقبه، غیر قابل کنترل است.  
 بحران تهدید واقعی نسبت به هدف‌ها و مقاصد عوامل درگیر است.  
 موقعیتی حساس است  
 تغییرات بسیار سریع در محدوده اندکی از زمان است  
 وضعیتی اضطراری و آنی است  
 (۵) بحران‌ها هم‌چون انفجارهای هسته‌ای در زمان کوتاه انرژی فوق العاده‌ای را آزاد می‌کنند.  
 نقایص سازمان‌ها پیدا شده و یا مطالبات اعتراضی که که فرصت یا جرات ابراز نداشته‌اند وارد صحنه می‌شوند. (۶)  
 همان‌گونه که دیده شد در شیفیت پارادایمی و تغییر نظام مالیاتی از سنتی به جدید (ارزش افزوده) اعتراضات که منصفه و فرصت ابراز نداشته‌اند (هرچند غیر موجه و غیر منطقی) با تخلیه انرژی و انفجاری ظهور پیدا می‌کنند.

با عنایت به آنچه که گفته شده و خواهد شد  
آیا برآستی می‌توان ناآرامی‌های مالیاتی تلافی‌روشان ۱۳۸۹ را بحران دانست؟؟



به پاسخ این پرسش را در بخش جمع بندی خواهیم پرداخت

### وظایف مدیر بحران

- ۱- آمادگی کامل برای هر گونه پیشامد.
- ۲- پی ریزی دفاتر مطالعاتی ملی، منطقه‌ای و هماهنگ سازی آنها به نحوی که از دوباره کاری پرهیز شود.
- ۳- تهیه بانک اطلاعاتی روز آمد برای استفاده هر چه بهتر آن.
- ۴- استفاده از سیستم هشدار دهنده خطر گرچه هزینه بالایی را می‌طلبد.
- ۵- تفکیک وظایف واحدهای امداد رسانی و انجام رزمایش‌های عملیاتی سالانه.
- ۶- ایمن سازی شبکه‌ها و شریان‌های حیاتی که شامل آب، برق، سوخت، ارتباطات جاده‌ای مخابراتی برج کنترل فرودگاه‌ها و سدها و... به دلیل اینکه شرایط منطقه پس از بحران نابسامان است در کوتاهترین زمان نمی‌توان به ترمیم این شبکه پرداخت. زیرا این کار خود خسارات زیادی را به بار می‌آورد و از سرعت عمل امداد می‌کاهد.
- ۷- تقویت بیمه در مناطق حادثه خیز حتی به صورت اجباری می‌توان ابعاد بحران را کاهش دهد، چرا که با توجه به ابعاد حادثه، پرداخت خسارت خود عامل بزرگی در رفع بحران است.

- ۸- آگاهی افکار عمومی یکی دیگر از وظایف مدیر بحران است تا وقتی مردم قدم در این راه نگذارند تلاش دولت‌ها بی‌فایده است.
- ۹- شناسایی انواع بحران‌ها، ارزیابی ریسک و اولویت‌بندی آنها.
- ۱۰- تعیین ارتباطات بحرانی.
- ۱۱- تعیین راهبردهای برخورد با رسانه‌ها.
- ۱۲- تشکیل گروه مدیریت بحران و تهیه برنامه مدیریت بحران.
- ۱۳- پیش‌بینی و پیشگیری از وقوع بحران.
- ۱۴- تعیین روش‌های مداخله در بحران.
- ۱۵- تعیین روش‌های سالم سازی.

### تعریف بحران سازمانی

مفهوم بحران می‌تواند به معنای انحراف از وضعیت تعادل عمومی رابطه سازمان با محیط یا تعریفی از خصوصیت محیطی باشد که سازمان مجبور است به صورت مستمر از آن آگاهی داشته باشد. در هر یک از این دو نگرش، انجام مسائل بحران در یک دیدگاه مدیریت استراتژیک به بهترین وجه قابل درک است "لاری اسمیت" رئیس مؤسسه بحران واژه بحران را به این صورت تعریف می‌کند: یک اغتشاش عمده در سازمان که دارای پوشش خبری گسترده‌ای شده و کنجکاوای مردم درباره این موضوع بر فعالیت‌های عادی سازمان اثر می‌گذارد و می‌تواند اثر سیاسی، قانونی، مالی و دولتی بر سازمان بگذارد.

یک بحران سازمانی فقط یک فاجعه مانند یک رکود اقتصادی، سقوط یک هواپیما و یا محدود کردن شرکت‌هایی نیست که باعث تلفات عظیم و یا خسارات شدید محیطی می‌شوند بلکه می‌تواند دارای شکل‌های متنوعی مانند بدنام شدن محصول، مخدوش شدن خدمات پشتیبانی‌کننده، تحریم کردن محصولات، اعتصاب، شایعات هسته‌ای جنجال‌آمیز، دزدیده شدن، رشوه‌دهی و رشوه‌خواری، درگیری خصومت‌آمیز، بلایای طبیعی در جهت انهدام محصولات، خراب شدن سیستم اطلاعات سازمانی و یا سیستم اطلاعات شرکت‌های مادر است.

یک بحران سازمانی پدیده‌ای با احتمال وقوع کم و تأثیرگذاری زیاد است که قابلیت اجرایی سازمان را تهدید می‌کند و از مشخصه آن مبهم بودن عامل، مبهم بودن تأثیرات و وسایل حل آن است و تصمیمات مربوط به آن باید به سرعت اتخاذ شود. به هر جهت، بحران‌ها به صورت ناگهانی بروز نمی‌کنند و بیش‌تر آنها علائم هشدار دهنده‌ای دارند که مشکلات و معضلات بالقوه‌ای را نشان می‌دهند. بحران شباهت جالبی با یک مدل زیست‌شناختی دارد، گون زالز - هیرو و پرات (۱۹۹۶) پیشنهاد می‌کنند که یک بحران می‌تواند شبیه به مکانیسمی باشد که مراحل تولد، رشد، بلوغ و افول یا مرگ را طی می‌کند. در زبان چینی واژه "ویچی (WEIJI)" معادل واژه بحران است که معنای خطر و فرصت را می‌دهد. این لغت اساس و شالوده مدیریت بحران را آشکار می‌کند یعنی: وقتی اداره کردن به درستی صورت گیرد یک خطر به‌عنوان یک بحران می‌تواند یا پیشگیری شود یا اثرات آن کاهش می‌یابد و یا حتی تبدیل به یک فرصت شود. اغلب هر بحران دانه‌هایی از موفقیت را در خود دارد، همان‌طور که ریشه‌های شکست را نیز می‌تواند در خود داشته باشد.

در تعریف بحران سازمانی بهتر است بین بحران (CRISIS) و واقعه ناگوار (DISASTER) تفاوت قائل شد. «برنت» بین این دو تفاوت قائل شده و می‌گوید: بحران توصیف‌کننده شرایطی است که در آن ریشه‌های پدیده می‌تواند مسائل و مشکلاتی مانند ساختارها و عملیات‌های مدیریتی نامناسب و یا شکست در تطابق با یک تغییر باشد در حالی که منظور از واقعه ناگوار این است که شرکت با تغییرات مصیبت‌بار پیش‌بینی نشده یا ناگهانی مواجه شده که کنترل کمی بر روی آنها دارد.

### انواع بحران

برای اینکه بتوان بحران‌ها را شناسایی و تفکیک کرد بهتر است که آنها را دسته‌بندی کرده و مبنای آنها را برای تفکیک آنها در نظر گرفت.

الف - طبقه‌بندی بحران‌ها از لحاظ ناگهانی بودن یا تدریجی بودن آنها: بعضی از بحران‌ها به صورت ناگهانی و یک دفعه به‌وجود می‌آیند و اثرات ناگهانی بر محیط درونی و بیرونی سازمان می‌گذارند. به این بحران‌ها، بحران‌های ناگهانی (ABRUPT CRISES) می‌گویند.

در مقابل این بحران‌ها، بحران‌های تدریجی (CUMULATIVE CRISES) وجود دارند که از یکسری مسائل بحران‌خیز شروع می‌شوند و در طول زمان تقویت شده و تا

یک سطح آستانه ادامه و سپس بروز پیدا می‌کنند. برای مقایسه بحران‌های ناگهانی و تدریجی می‌توان از ۶ ویژگی کلیدی استفاده کرد. بحران‌های ناگهانی با سرعت به وجود می‌آیند، قابلیت پیش‌بینی کمی دارند، صراحت و روشنی آنها متمرکز است، آشکارند، از یک رویداد مشخص یک‌دفعه‌ای شروع می‌شوند، در یک زمان ثابت به وقوع می‌پیوندند، و از عدم انطباق سازمان با یک جنبه یا تعداد کمی از جنبه‌های محیطی حاصل می‌شوند. در مقایسه، بحران‌های تدریجی، به صورت تدریجی و تجمعی به وجود می‌آیند، قابلیت پیش‌بینی زیادی دارند، واضح و روشن نیستند، نقطه شروع آنها از یک سطح آستانه است، با گذشت زمان احتمال وقوع آنها بیشتر می‌شود و از عدم انطباق سازمان با چندین جنبه از محیط به وجود می‌آیند

ب - طبقه‌بندی بحران از دیدگاه «پارسونز»: پارسونز سه نوع بحران را بیان می‌کند که عبارتند از:

۱- **بحران‌های فوری:** این بحران‌ها دارای هیچ‌گونه علامت هشداردهنده قبلی نیستند و سازمان‌ها نیز قادر به تحقیق در مورد آنها و نیز برنامه‌ریزی برای دفع آنها نیستند.

۲- **بحران‌هایی که به صورت تدریجی ظاهر می‌شوند:** این بحران‌ها به آهستگی ایجاد می‌شوند. می‌توان آنها را متوقف کرد و یا از طریق اقدامات سازمانی آنها را محدود ساخت.

۳- **بحران‌های ادامه‌دار:** این بحران‌ها هفته‌ها، ماه‌ها و یا حتی سال‌ها به طول می‌انجامند. استراتژی‌های مواجهه شدن با این بحران‌ها در موقعیت‌های متفاوت بستگی دارد به فشارهای زمانی، گستردگی کنترل و میزان عظیم بودن این وقایع. می‌توان از سه معیار سطح تهدید، فشار زمانی، و شدت وقایع، در طبقه‌بندی و شناسایی بحران‌ها استفاده کرد و می‌توان از این طریق به مدیران نشان داد که چه زمانی یک پدیده و یا یک مشکل می‌تواند تبدیل به یک بحران شود.

"بورنت" با استفاده از این سه معیار و نیز معیار تعداد گزینه‌های واکنش یا پاسخگویی، ماتریسی را برای طبقه‌بندی بحران‌ها پیشنهاد کرده که در آن ۱۶ خانه وجود دارد. سطح تهدید در دو سطح بالا و پایین، تعداد گزینه‌های واکنشی در دو طبقه کم و زیاد، فشار زمانی در دو حد کم و شدید، و درجه کنترل در دو سطح بالا و پایین در نظر گرفته شده‌اند. پدیده‌ها در این ۱۶ خانه به چهار سطح دسته‌بندی شده‌اند. سطح یک زمانی است که سطح تهدید پایین، تعداد گزینه‌های واکنشی زیاد، فشار زمانی کم و

درجه کنترل بالا است. سطح چهار زمانی است که سطح تهدیدها بالا، تعداد گزینه‌های واکنشی کم یا زیاد، فشار زمانی شدید و درجه کنترل پایین یا بالا باشد. «بورت» می‌گوید هرچه سطح پدیده یا مشکل از سطح یک به سطح چهار نزدیک شود احتمال تبدیل آن مشکل یا پدیده به یک بحران بیش‌تر می‌شود.

ج - طبقه‌بندی بحران‌ها از دیدگاه «میتراف»: وی برای طبقه‌بندی بحران‌ها از دو طیف استفاده می‌کند. یک طیف داخلی یا خارجی بودن بحران‌ها را مشخص می‌کند. اینکه بحران در داخل سازمان به‌وقوع می‌پیوندد یا در خارج از سازمان. طیف دیگر فنی یا اجتماعی بودن بحران‌ها را نشان می‌دهد. همان‌طور که در نمودار ۱ ملاحظه می‌شود محور افقی نمودار بحران‌های داخلی و خارجی را از هم متمایز می‌سازد و محور عمودی، بحران‌ها را از حیث ماهیت فنی یا اقتصادی بودن در مقابل اجتماعی یا سازمانی بودن تفکیک می‌کند؛ به این ترتیب، می‌توان چهار وضعیت کلی را متمایز ساخت. در نمودار مذکور، برای هر وضعیت کلی، نمونه‌هایی از بحران‌های شناخته شده، مشخص شده‌اند. برای مثال، بحران ناشی از «تعمیم نمادین» (در وضعیت ۴)، حاکی از شرایطی است که «موقعیت یک سازمان» فقط به خاطر آنکه نام آن، تداعی منفی می‌کند، به خطر می‌افتد، برای مثال کسانی که به‌طور افراطی طرفدار حقوق حیوانات هستند، به آن دسته از تولیدکنندگان مواد غذایی که در استفاده از گوشت حیوانات زیاده‌روی می‌کنند، آسیب می‌رسانند. هرچه این گونه اقدامات عجیب و غریب‌تر باشند، افزایش آمادگی مدیران برای رویارویی با بحران‌های ناشی از آنها، ضرورت بیش‌تر دارد

### مدیریت بحران

براساس نظرات «پیرسون» و «کلایر»، مدیریت بحران عبارت است از، تلاش نظام‌یافته توسط اعضای سازمان همراه با ذی‌نفعان خارج از سازمان، در جهت پیشگیری از بحران‌ها و یا مدیریت اثربخش آن در زمان وقوع عده‌ای می‌گویند مدیریت بحران از سه مرحله اصلی تشکیل شده است که عبارت است از مدیریت بحران قبل، حین و بعد از وقوع بحران. قبل از وقوع بحران باید سه فعالیت کلیدی صورت گیرد: تشکیل تیم مدیریت بحران در سازمان، ایجاد یک سناریویی که بدترین حالت ممکن را نشان دهد، و تعریف رویه‌ای اجرایی استاندارد برای انجام فعالیت‌هایی قبل از وقوع بحران. در زمان وقوع بحران سه فعالیت اصلی باید انجام شود: تمرکز بر اشاعه اخبار و اطلاعاتی که مورد تمایل عموم باشد، مشخص کردن یک نفر به‌عنوان سخنگوی سازمان،



و ارسال پیام‌ها و گزارش‌ها به صورت حرف‌های در رسانه‌ها. بعد از وقوع بحران دو فعالیت اصلی باید صورت گیرد: شناسایی عوامل ایجاد کننده بحران برای استفاده‌های آینده و برقراری ارتباط با ذی‌نفعان برای آگاه‌سازی آنها از نتایج و اثرات بحران. مدیریت بحران فرایندی است برای پیشگیری از بحران و یا به حداقل رساندن اثرات آن به هنگام وقوع برای انجام این فرایند باید بدترین وضعیت‌ها را برنامه‌ریزی و سپس روش‌هایی را برای اداره و حل آن جستجو کرد.

اگر مدیریت بحران را برنامه‌ریزی برای کنترل بحران تعریف کنیم در آن صورت چهار مرحله را برای برنامه‌ریزی برای کنترل بحران باید به انجام رساند. نخست باید پدیده‌های ناگوار پیش‌بینی شوند، سپس باید برنامه‌های اقتضایی تنظیم گردند، پس از آن باید تیم‌های مدیریت بحران تشکیل و آموزش داده شوند و سازماندهی گردند و سرانجام باید برای تکمیل برنامه‌ها، آنها را به صورت آزمایشی و با تمرین عملی به اجرا در آورد

**الف - پیش‌بینی بحران و بررسی نقاط بحران خیز و آسیب‌پذیر:** در ممیزی بحران از روش‌های منظمی برای یافتن نقاط بحران خیز و آسیب‌پذیر استفاده می‌شود. هنگامی که مدیران یک سلسله از پرسش‌هایی نظیر «چه خواهد شد، اگر چنان شود؟» و «اگر چنین شود، چه پیش خواهد آمد؟» را مطرح می‌کنند، سناریوهای «حوادث ناگوار» موضوع بحث قرار می‌گیرند. در این مرحله، ممکن است استفاده از «طبقه‌بندی بحران‌ها» مفید و مثمرتر باشد. وقوع برخی از بحران‌ها نظیر مرگ ناگهانی یکی از مدیران کلیدی، برای همه سازمان‌ها محتمل است؛ از این رو به راحتی قابل تصور است؛ ولی باید توجه داشت که هر سازمان، با توجه به ویژگی‌های خاص خود، ضربه‌پذیری‌های خاص خود را دارد و باید برای مقابله با آنها برنامه‌ریزی کند؛ برای مثال سقوط هواپیما یک بحران مصیبت‌بار و قابل تصور برای شرکت‌های هواپیمایی مسافربری است.

**ب - تهیه برنامه اقتضایی برای مواجهه با بحران:** برنامه‌های اقتضایی برای مواجهه با بحران‌های احتمالی، در قالب یک مجموعه برنامه پشتیبانی تنظیم می‌گردند تا در صورت بروز مشکل، مورد استفاده قرار گیرد. برنامه‌های اقتضایی باید به گونه‌ای تنظیم شوند تا حتی‌المقدور؛ کلیه علایم هشدار دهنده حوادث و سوانح را مشخص کنند، اقداماتی برای خنثی‌سازی یا تعدیل وضعیت بحرانی طراحی، و نتایج مورد انتظار از هر اقدام را پیش‌بینی کنند. در تنظیم برنامه‌های اقتضایی باید کاملاً به جزئیات امور توجه شود؛ به طوری که حتی گاهی باید پیش‌بینی کرد که در هنگام مواجهه با بحران،

چه کسانی باید از رسانه‌های جمعی برای آگاه ساختن مردم از وقوع یک سانحه مصیبت‌بار استفاده کنند. همچنین باید مشخص شود که دقیقاً در چه شرایطی چه اقداماتی باید صورت پذیرد و در صورت عملی نشدن اقدامات اولیه، چه اقداماتی باید جایگزین آنها گردند، در برخی از سازمان‌ها، یک نفر را به‌عنوان «سخنگوی سازمان» معرفی می‌کنند تا پاسخگوی پرسش‌های مطبوعات و رسانه‌های جمعی باشد و در مواقع بروز حوادث بحرانی، با مردم ارتباط برقرار کند. همچنین گاهی فهرستی از اسامی افراد و مدیرانی که باید در جریان وضعیت‌های بحرانی و اضطراری قرار گیرند تهیه می‌شود و در اختیار عوامل ذیربط قرار می‌گیرد. در مواردی نیز شماره تلفن‌های برنامه‌های رادیو و تلویزیون محلی، در دفتر کار مدیران قرار دارند

**ج - تشکیل تیم مدیریت بحران و آموزش نیروی انسانی:** تیم‌های مدیریت بحران در سازمان‌ها با گروه‌های ضربت در نیروی انتظامی که برای برخورد با وضعیت‌های فوق‌العاده (مانند گروگانگیری) تشکیل می‌شوند، شباهت دارند. این گروه‌ها برحسب نوع بحران‌هایی که احتمال وقوع دارند، از تخصص‌های متعدد و متنوعی برخوردار می‌گردند. برای مثال تیم بحران وزارت نیرو ممکن است از یک کارشناسی مصاحبه با مطبوعات، یک مهندس برق، یک کارشناسی امور مشترکان و یک مشاور حقوقی تشکیل شود. قابلیت ارائه واکنش سریع و آگاه کردن به موقع و اثربخش مردم، از ویژگی‌های اصلی و ضروری هر تیم مدیریت بحران است.

### مدل‌های مدیریت بحران

**الف - مدل مدیریت بحران تیری و میتراف:** تیری و میتراف اظهار می‌کنند که مدیریت اثربخش بحران سازمانی، جدا از نوع بحران، شامل اداره کردن پنج مرحله مشخص است که بحران‌ها طی می‌کنند: (۱) شناسایی یا ردگیری علائم، (۲) آمادگی و پیشگیری، (۳) مهار ویرانی، (۴) بهبود، (۵) یادگیری. این مدل با شناسایی یا ردگیری علائم بحران شروع می‌شود و سپس با فرایند یادگیری از مرحله بهبود به پایان می‌پذیرد و سپس نتایج یادگیری به مرحله اول برمی‌گردد و این چرخه همین‌طور ادامه می‌یابد. پر واضح است، دو مرحله اول، جزء مراحل قبل از بحران است و مدیریت پیش‌فعال بحران را شامل می‌شود. هر تلاش یا فعالیتی در طول این مراحل کمک زیادی به شناسایی، پیشگیری و یا جلوگیری از بحران‌های بالقوه در مراحل اولیه می‌کند. در

مقابل آن، مراحل سوم و چهارم به‌عنوان مراحل بعد از بحران هستند که هر فعالیتی در طی آنها صورت می‌گیرد به‌عنوان فعالیت‌های واکنشی یا منفعل هستند که تلاشی است در جهت مقاومت و یا کنترل شدید بر یک بحران ظاهر شده و یا حداقل کردن ویرانی‌های احتمالی آن.

به صورت مقایسه‌ای، مدیریت پیش فعال بحران اهمیت ویژه‌ای برای هر سازمان بازرگانی دارد زیرا سازمان را در بسیاری از جنبه‌ها برای رویارویی با موقعیت‌های بحرانی ناخواسته و غیرقابل انتظار آماده خواهد کرد و آن را در یک موقعیت مساعد در زمان وقوع بحران قرار می‌دهد. برای پیدایش یک چنین مدیریتی باید سه فعالیت اصلی صورت گیرد: (۱) ایجاد یک برنامه مدون بحران، (۲) تشکیل تیم مدیریت بحران، و (۳) آموزش‌های منظم پرسنل برای مواجهه با بحران‌ها

**ب - مدل واکنشی در مقابل مدل پیش فعال:** اساساً، در موقعیت‌های بحرانی از دو روش به بحران می‌نگرند: واکنشی ۱ و پیش‌فعال. سازمان‌ها هم می‌توانند علائم هشداردهنده را نادیده بگیرند و با وقوع بحران نسبت به آن واکنش نشان دهند و هم می‌توانند خود را برای رویارویی با بحران و مدیریت آن از قبل آماده سازند. در حالت اول پیامدهای ناشی از بحران مشخص نمی‌شوند ولی در حالت دوم نه تنها فرصت‌هایی را برای اداره بحران فراهم می‌سازد بلکه حتی می‌تواند به دفع بحران منجر شود

در مدل واکنشی، تصمیمات مربوط به بحران در حین یا بعد از وقایع اتخاذ می‌شود ولی در مدل پیش‌فعال، تصمیم‌گیرندگان شکل‌های مختلف بحران و نیز برنامه‌های مواجهه با آنها را پیش‌بینی می‌کنند. اولین مرحله در مدل پیش‌فعال، تجزیه و تحلیل آسیب‌شناسی بحران است که سعی می‌کند نقاط آسیب‌پذیر در سازمان و نیز عوامل مؤثر در وقوع بحران شناسایی شود. «اسلاتر» مدلی را برای شناسایی عوامل مؤثر در بحران سازمانی ارائه داده است. در این مدل ویژگی‌های مدیریتی و سازمانی بر اثربخشی تصمیم اثر می‌گذارند و سپس متغیرهای محیطی و رقابت به همراه اثربخشی تصمیم، میزان حرکت به سوی بحران را شکل می‌دهد

متغیرهای محیطی و تغییرات ناگهانی در محیط شامل تغییراتی در بازارها، عرضه‌کنندگان و تأمین‌کنندگان، عوامل اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و ... هستند. ویژگی‌های مدیریتی عبارتند از: توانایی‌ها و ویژگی‌های نیروی انسانی و نیز توانمندی‌های مدیران، شیوه‌های رهبری آنها که تأثیر زیادی بر نوع تصمیمات و توانایی سازمان برای مواجهه با بحران دارد.

ویژگی‌های سازمانی شامل اندازه سازمان، منابع، ساختار، دستورالعمل‌های اجرایی و کنترل و ... هستند که بر موقعیت‌های وقوع بحران تأثیر می‌گذارند.

ج - چرخه عمر بحران و دیدگاه استراتژیک نسبت به آن: چرخه عمر بحران بیان می‌دارد که هر بحران چندین مرحله را طی می‌کند. طبقه‌بندی بحران براساس چرخه عمر آن، در مشخص کردن استراتژی‌های مواجهه با بحران در هر یک از مراحل عمرش و حتی چگونگی متوقف کردن بحران برای مدیران مفید است.  
(۵)

انواع بحران	سرعت وقوع	وضوح بحران	قابلیت پیش‌بینی	نقطه شروع / بروز بحران
ناگهانی	زیاد	زیاد	کم	یک واقعه مشخص
تدریجی	کم	کم	زیاد	یک آستانه بحران

#### فهرست منابع

حسینی، حسین، بحران چیست و چگونه تعریف می‌شود؟، فصلنامه امنیت، سال پنجم، شماره ۱ و ۲ پاییز و زمستان ۱۳۸۵، ص ۱۲

همان، ص ۱۴

میتراف، ایان آی، رهبری بحران، ناشر دانشگاه جامع امام حسین، ۱۳۸۸ ص ۱۲۴

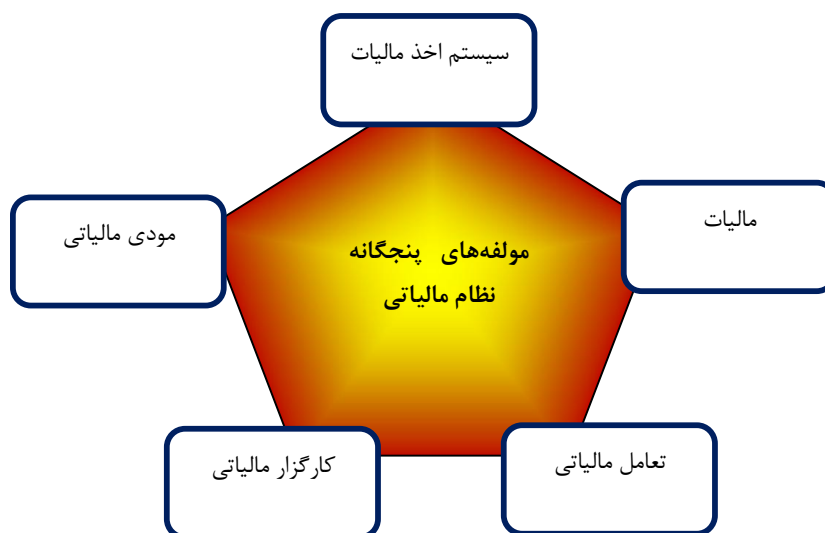
حسینی، حسین، بحران چیست و چگونه تعریف می‌شود؟، فصلنامه امنیت، سال پنجم، شماره ۱ و ۲

همان، ص ۱۰

همان، ص ۴۳

[www.managergroup.blogfa.com](http://www.managergroup.blogfa.com)

### بخش سوم - مالیات بر ارزش افزوده



#### مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره واردات، تولید و توزیع براساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای فروخته شده یا خدمات ارائه شده در هر مرحله اخذ می‌شود. ولی مالیات پرداختی در هر مرحله از زنجیره واردات-تولید-توزیع به عنصر مرحله بعدی زنجیره انتقال می‌یابد تا در نهایت

توسط مصرف‌کننده نهایی پرداخت شود. مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی است که کلیه عرضه‌کنندگان کالاها و خدمات (مؤدیان این نظام مالیاتی) بایستی علاوه بر بهای کالا یا خدمت عرضه‌شده، به‌صورت درصدی از بهای فروش کالاها یا خدمات، در زمان فروش از خریداران اخذ و به‌صورت دوره‌ای (فصلی) به سازمان امور مالیاتی کشور واریز کند. هرگونه مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده در زمان خرید توسط مؤدیان اعم از واردکنندگان، تولیدکنندگان، توزیع‌کنندگان و صادرکنندگان که در این نظام مالیاتی به‌عنوان عامل وصول و نه پرداخت‌کننده مالیات محسوب می‌شوند و طلب ایشان از دولت محسوب شده و به‌صورت فصلی با سازمان امور مالیاتی تسویه می‌شود. تسویه مطالبات مؤدیان بابت مالیات‌های پرداختی ایشان در زمان خرید، یا از طریق کسر از مطالبات دریافتی از خریداران و یا از طریق استرداد توسط سازمان امور مالیاتی کشور به ایشان صورت می‌پذیرد.

#### انواع مالیات بر ارزش افزوده

- سه نوع مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد:
- مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی (۲)
- مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی (۳)
- مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی. (۴)

#### فهرست منابع

<http://eghtesadema.blogfa.com/post-5.aspx>

Product –Value Added Tax (P-VAT)

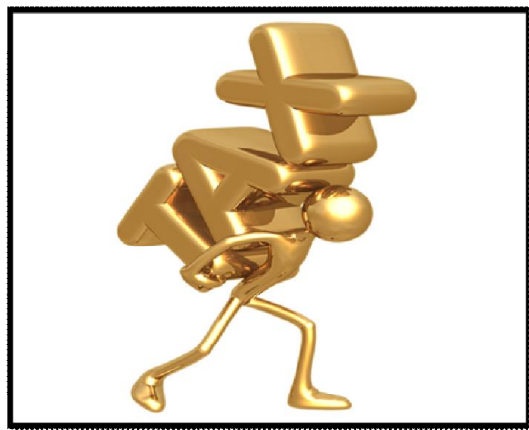
Income-Value Added Tax (I-VAT)

Consumption \_Value Added Tax (C-VAT)

کمیحانی، اکبر، "تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران"،

نشر وزارت امور اقتصادی و دارایی، پاییز ۱۳۷۴

## بخش چهارم - روند و سیر بحران



## روند و سیر شروع و گسترش بحران

با سر رسید زمان تحویل اظهارنامه‌های مالیاتی پارچه فروشان و طلا فروشان در مهر ۱۳۸۹ و پیرو اعلامیه‌های مکرر سازمان امور مالیاتی کشور از طریق رسانه‌ها ابتدا مقاومت‌ها در این امر صورت گرفت. مؤدیان فوق الذکر ضمن عدم مراجعه به حوزه‌های مالیاتی نا رضایتی‌های خویش در در قالب تجمع و سپس بستن مغازه و نصب پلاکار دهایی به منظور استنکاف مؤدیان در مراجعه و پرداخت مالیات در بازار تهران اعلام نمودند. و رفته رفته گروه گروه به این اعتراض و بستن مغازه‌ها دامن زدند.

اعتراض پارچه فروشان بازار تهران

اعتراض طلا فروشان بازار تهران

نصب پلا کارد

تجمع در بازار تهران

بستن مغازه‌ها در بازار

نشست اضطراری ۴ ساعته سازمان امور مالیاتی کشور با اصناف در صبح واقعه

نشست اضطراری ۲ ساعته سازمان امور مالیاتی کشور با اصناف در بعد از ظهر واقعه

بی‌نتیجه بودن نشست

اعتراض مجدد طلا فروشان بازار تهران



اعتراض طلا فروشان بازار تبریز  
 اعتراض طلا فروشان بازار مشهد  
 اعتراض طلا فروشان بازار اصفهان  
 انعکاس و بازتاب گسترده بسته شدن بازار در رسانه‌های خارجی VOA, BBC  
 تعویق سه ماهه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده  
 فراخوانی وزیر و رئیس سازمان امور مالیاتی کشور به مجلس  
 (گاهشمار)

### بخش پنجم - علل بحران



### علل بحران

شاید بتوان علل این ناآرامی‌ها را به بخش‌های مختلفی تقسیم‌بندی کرد.  
 بدیهی است به دلیل تفاوت در ریشه شناسی علت‌ها هر کدام راهکار خاص خود را  
 می‌طلبد:



**الف) علل مرتبط با مؤدیان مالیاتی****۱- ناآگاهی**

سید کاظم دلخوش نایب رئیس کمیسیون اقتصادی مجلس در گفت‌وگو با خبرنگار آفتاب با اشاره به اعتصاب طلافروشان بازار در مقابل اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، گفت: علت این اعتصابات ناآگاهی طلافروشان از قانون مالیات بر ارزش افزوده است.

**(گاهشمار)**

عباس ملک محمدی رئیس صنف پارچه و پوشاک در گفت‌وگو با خبرنگار اصناف خبرگزاری دانشجویان ایران (ایسنا)، با بیان این که با واردات پوشاک، تولیدی‌ها نیز کار خود را تعطیل کردند، گفت: ۹۵ درصد فعالان صنف ما واقعا ضعیف هستند، با این حال این افراد این قدر به کشور و جامعه متعهد هستند که سر سال مالیات خود را می‌پردازند؛ برخی از آنها از صندوق قرض الحسنه وام گرفتند و مالیات را پرداخت کردند. این صنف ضعیف هستند، به آن‌ها فشار آمده و حق دارند که این اعتراض‌ها را بکنند، اعتراض‌ها نیز با مسئولان در میان گذاشته شده و انشا... الباقی اعتراضات را هم در میان گذاشته و برطرف می‌شود. وی در واکنش به این که چرا پارچه فروشان توافق‌های صورت گرفته را نپذیرفتند، اظهار کرد: پارچه فروشان خواسته‌های دیگری نیز دارند؛ برای مثال می‌خواهند که اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده یک یا دو سال عقب بیفتد تا بتوانند خود را آماده کرده و آموزش ببینند که ما هم موضوع را پیگیری می‌کنیم تا مسئولان لطف کنند و حداقل یک سال به پارچه فروشان وقت دهند. او ادامه داد: فعالان این صنف همه متعهد هستند و نمی‌خواهند از مالیات فرار کنند، می‌گویند که ما قانون را قبول داریم و آن را روی چشمان خود می‌پذیریم، اما یک سال دیگر به ما زمان داده شود تا کاملا با مالیات بر ارزش افزوده آشنا شویم و آموزش ببینیم؛ فکر می‌کنم خواسته‌های آنها معقول باشد.

(گاهشمار)



۲- فرار مالیاتی یک کارشناس اقتصادی معتقد است: اعتصاب طلا فروشان برای آن است که آنها از شفاف سازی مالیاتی ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بیم دارند.

به گزارش علی هفتاد: دکتر ابراهیم رزاقی در گفتگو با شبکه خبر گفت: اگر همه اطلاعات طلا فروشان شفاف شود، مالیات پرداختی آنها نیز شفاف و حقیقی می‌شود و این موضوع منافع این صنف را به خطر خواهد انداخت.

وی افزود: از طرفی ۳ درصد مالیاتی که آنها مشمولش می‌شوند مبلغ کمی نیست، زیر مطمئناً سود آنها بسیار بالا است و ۳ درصد این مبلغ نیز مبلغ کلانی است و باید توجه داشت که با توجه به تورم موجود در کشور، میزان سود آنها حتی از میزان افزایش قیمت طلا نیز بیش‌تر است.

استاد بازنشسته رشته اقتصادی دانشگاه تهران اظهارداشت: نظام مالیاتی ایران، نظامی غیر مدرن و سنتی است که بر اساس رابطه شکل گرفته است.

وی افزود: روش‌هایی مانند اظهارنامه مالیاتی و محاسبه علل راس مالیات روشی نیست که بتوان از طریق آن، به رقم واقعی مالیات اصناف رسید.

این کارشناس اقتصادی گفت: روش‌های منسوخ شده محاسبه مالیات موجب شده که راهکارهای مختلفی برای گریز از مالیات پیش روی مالیات دهنده قرار گیرد که از جمله آنها می‌توان به حساب سازی مالیاتی، ترساندن یا فاسد کردن مامور مالیات اشاره

کرد که همین اشکالات به کاهش اطلاعات و کم شدن قدرت نظام مالیاتی کشور منجر شده است.

دکتر رزاقی افزود: باید مانند بسیاری از کشورها خط کالاها از مرحله تولید یا واردات تا مرحله مصرف مشخص شود و فاکتور خرید و فروش در همه مراحل مصرف شود.

وی ادامه داد: متأسفانه امروز سند خرید در بازار ایران بی‌معنی است و همه چیز مخفی و دوگانه صورت می‌گیرد و این موضوع اطلاعات و آمارهای دستگاه‌های دولتی را با چالش مواجه می‌کند.

(گاهشمار)

### ۳- نهادینه نشدن فرهنگ تمکین مالیاتی

عدم مشارکت اجتماعی توسط مؤدیان مالیاتی ریشه‌های گوناگونی دارد. که برخی از آن‌ها با وضعیت قومی - مذهبی و برخی دیگر با فرهنگ سازی توسط سازمان‌های مربوطه از جمله سازمان امور مالیاتی کشور

#### ب) علل مرتبط با سازمان امور مالیاتی کشور

##### ۱- عدم بستر سازی کافی

این کارشناس اقتصادی گفت: دولت متأسفانه مانند همیشه مردم را آماده اقدامات خود نمی‌کند و به صورت ناگهانی به اقداماتی دست می‌زند که موجب سوء استفاده‌ها و مظلوم‌نمایی‌هایی می‌شود.

وی خاطر نشان کرد: دولت باید مردم را آگاه کند که دلیل اصلی اعتصاب طلا فروشان به این دلیل است که نمی‌خواهند مالیات دهند و اعتصاب طلا فروشان به نوعی مظلوم‌نمایی است برای ندادن مالیات ملی و کسب سود بیش‌تر.

##### ۲- عدم رصد محیطی و تنوع محیطی

عدم ارتباط با حلقه‌های پایانی کسبه و اصناف و تفاوت محیطی در طبقات یک صنف موجب تفاوت در موضع‌گیری‌های آنها شده است.

به‌طور مثال طلا فروشان بازار تهران از یک سطح درآمدی، مالیاتی، رفتاری و تمکینی بر خوردار نبوده‌اند.

**ج) علل مرتبط با وضعیت اقتصادی کشور****۱- قاچاق**

قاچاق؛ ریشه مقاومت در برابر مالیات

در همین حال یک اقتصاددان گفت: عمده مقاومت‌های مالیاتی صورت گرفته در برابر دولت، از سوی مافیای واردکنندگان طلا و کالاهای غیرقانونی دیگر سازماندهی می‌شود و در این شرایط، دولت نباید در مقابل چنین مافیایی عقب نشینی کند. محمدحسین ادیب در گفتگو با فارس، در ارتباط با مقاومت بازار در برابر افزایش مالیات‌ها افزود: به گفته رئیس ستاد مبارزه با مفاسد اقتصادی ۶۵ درصد قاچاق طلا، پارچه و ... در بازار تهران انجام می‌شود؛ به این صورت که طلا به شکل قاچاق از خارج وارد بازار طلای اصفهان و تهران شده و بعد در کشور توزیع می‌شود. در هر دو مقاومت بازار در مقابل افزایش مالیات، عمده فروشان طلا در بازار اصفهان و تهران مدیریت اصلی را ایفا کردند.

محمد آزاد در خصوص ورود کالاهای قاچاق در بازار و مقاومت قاچاقچی‌ها در برابر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده اظهارداشت: در بازار عده‌ای هستند که توان بالایی دارند و این گروه‌ها معاملات پنهان زیادی دارند به طوری که به جرأت می‌توانم بگویم شاید تعدادشان هم محدود باشد ولی اینها قدرت زیادی دارند و می‌توانند کالاهای قاچاق را وارد کنند.

وی بدون اشاره به نقش قاچاقچیان در شکل دهی اعتراضات، به بازار طلا گفت: مدتی پیش اعلام شد شمش‌های طلا که به‌طور قاچاق وارد کشور شده است توسط کارخانجات تولید طلا و طلاسازها خریداری و تبدیل به زیورآلات می‌شود. اگر قرار باشد این طلا از راه قانونی وارد کشور شود قطعاً شناسنامه خواهد داشت و وقتی به دست تولیدکننده می‌رسد چون فاکتور و برگ سبز دارد او هم می‌تواند فاکتور بدهد اما اگر شمش قاچاق گرفته باشد فاکتور ندارد و برای طلایی که تولید می‌کند هم نمی‌تواند فاکتور بدهد.

در همین رابطه علی اکبر عرب مازار رئیس سازمان امور مالیاتی نیز در یک میزگرد کارشناسی با بیان اینکه مهم‌ترین مزیت این قانون، شفاف سازی تجاری است، از اصفهان به‌عنوان مرکز قاچاق طلای کشور نام برد

(گاهشمار، چه کسانی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده نگران شدند)

## ۲- ورود بی‌رویه کالاها و پارچه‌های چینی

این امر موجب می‌شود تا تولید برای تولید کنندگان داخلی صرفه اقتصادی نداشته باشد.

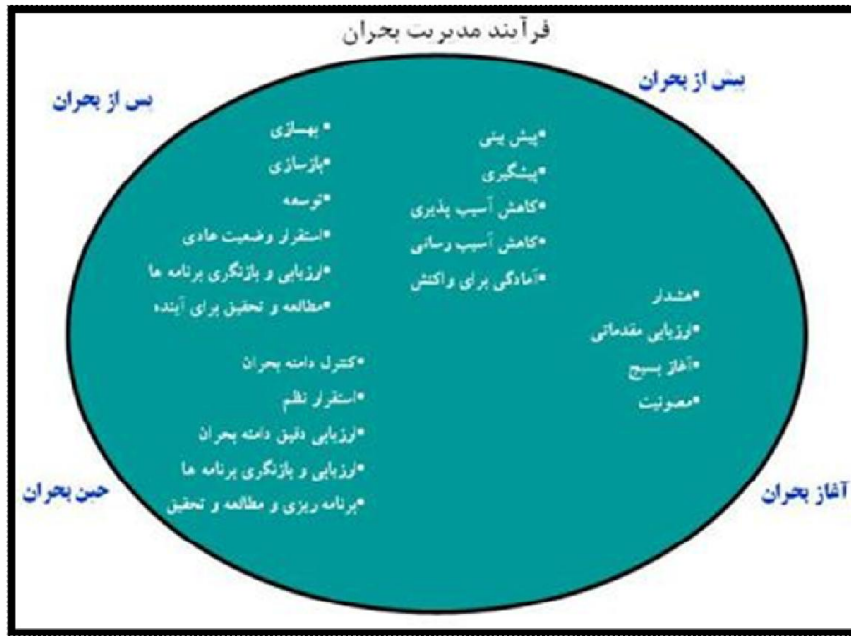
## ۳- سرمایه‌ای بودن طلا و سکه

اصولا طلا کالایی سرمایه است و مانند سایر کالاها نمی‌باشد تا در هر مرحله از چرخش مالیات شامل حال آن بشود

"طلا فروشان از اولین مخالفان این شیوه بودند. آنها می‌گفتند طلا یک کالای سرمایه‌ای است و در حالی که حاشیه سود فروش طلا بسیار کم است اضافه شدن این مالیات عملاً باعث می‌شود قیمت فروش طلا افزایش یافته و در مواردی مالیات آن از سود فروشنده بیش‌تر شود و در واقع منطقی به نظر می‌رسید که اگر قرار بر چنین مالیاتی باشد بایستی بر ارزش افزوده آن یعنی بر اجرت کاری که روی طلا صورت گرفته است (مثلاً اجرت ساخت یک حلقه طلا) این چنین مالیاتی اخذ شود. این مسئله در مورد سکه طلا به شکل بارزتری نمود پیدا کرد و بحث این بود که نمی‌توان در خرید و فروش هر بار سکه طلا که یک کالای سرمایه‌ای است چنین مالیاتی اخذ شود و این در حالی است که سود فروشندگان سکه طلا کم‌تر است از چهار درصد است. این مسئله در نهایت با عقب نشینی سازمان مالیات همراه بود (در حال حاضر این مالیات فقط یکبار و در هنگام فروش توسط بانک مرکزی اخذ می‌شود) و البته با شنیدن استدلال‌های طرفین می‌توان متوجه شد که سازمان مالیات با کپی برداری ایده مالیات بر ارزش افزوده از غرب و بدون تعمق و حتی بدون مشورت با اصناف اقدام به پیاده سازی آن و حتی اصرار روی نحوه اجرای آن داشت که طبیعتاً مشکل ساز بوده است."

(گاهشمار، ماجراهای مالیات بر ارزش افزوده)

## بخش ششم - روند و سیر کنترل بحران



با توجه به عدم توافق ابتدایی اصناف و ایجاد ناآرامی‌ها، به دستور رئیس جمهور به مدت سه ماه اجرای مالیات بر ارزش افزوده از صنف طلا فروشان به تعویق افتاد. این تعویق فرصتی بود تا نهادها و دستگاه‌ها بسیج شده و تلاش گسترده‌ای را در جهت تمکین مالیاتی مؤدیان و کنترل بازار به عمل آوردند.

به‌طور کلی سازمان امور مالیاتی کشور از کلیه ظرفیت‌های خود و سایر دستگاه‌ها و نهادهای دولتی در جهت حل بحران و کاهش ناآرامی‌ها استفاده کرد و در نهایت توانست پس از تقریباً دو ماه و اندی به توافق با اصناف طلا و پارچه دست پیدا کند:

- ۱- نمایندگی‌های ولی فقیه
- ۲- آیات عظام و مراجع تقلید
- ۳- تریبون نماز جمعه
- ۴- ریاست جمهوری
- ۵- اساتید دانشگاه‌ها
- ۶- مجلس

الف) نمایندگان  
ب) کمیسیون اقتصادی  
ج) مرکز پژوهش‌های مجلس

- ۱- استانداران
- ۲- کمیته راهبردی استان‌ها
- ۳- رئیس شورای عالی رقابت
- ۴- وزارت امور اقتصادی و دارایی
- ۵- سایر وزارت‌خانه‌های مرتبط

تیم‌سازی team building



تشکیل کارگروه‌های حل و فصل بحران در وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان  
امور مالیاتی کشور  
مذاکرات علنی و پنهان با گروه‌ها و سطوح مختلف اصناف



**نمایندگی‌های ولی فقیه****تغییر دیدگاه‌ها در خصوص پرداخت مالیات**

نماینده ولی فقیه در استان همدان گفت: دیدگاه مردم کشور مانسبت به پرداخت مالیات باید تغییر کند. به گزارش رسانه مالیاتی ایران، آیت اله طه محمدی، نماینده ولی فقیه، در جمع مسئولین امور مالیاتی استان همدان اظهارداشت: هر شخصی باید به کارهای اقتصادی و میزان دخل و خرج خود توجه کند و اگر کسی وضع معیشتی اش مشخص نباشد به‌طور حتم دردین داری شکست خورده است ..... وی همچنین اضافه کرد: هرکسی که در این جامعه زندگی می‌کند و از مزایای اجتماع از جمله راه‌های ارتباطی، برق، پارک، ادارات و مسایل امنیتی درکشور بهره می‌برد باید یک سهمی را پرداخت کند و در صورت بی توجهی یک نوع سرقت انجام داده است.

۱۳۸۹/۰۷/۰۴

(گاهشمار)

**مالیات ضامن حفظ استقلال و امنیت کشور**

نماینده ولی فقیه در استان قزوین گفت: برای تقویت و حفظ استقلال و امنیت کشور مردم باید مالیات پرداخت کنند. به گزارش رسانه مالیاتی ایران آیت ا... باریک بین در دیدار مدیر کل و معاونان اداره کل امور مالیاتی استان قزوین بیان داشت: باید فرهنگ مالیات را در جامعه پیاده کنیم. وی ادامه داد: جامعه ما در خصوص فرهنگ مالیات افراد مختلفی دارد، برخی می‌گویند: زمانی که نفت و گاز وجود دارد چه لزومی دارد مردم مالیات دهند در صورتی که اگر به دنیا بنگریم مشاهده می‌کنیم هیچ کشوری پایه اداره کشورش را بر سرمایه و ذخیره‌های زیرزمینی قرار نداده است بلکه برای زیر ساخت‌های کشور از این موارد استفاده می‌کند تا بتواند مستقل شده و روی پای خود بایستد ..... وی یاد آور شد: از طرفی نیز خمس مانند مالیات اجباری نیست و عاملانی وجود ندارد که بروند و این خمس را از مردم دریافت کنند، بنابر این مردم باید ابتدا مالیات دهند اگر مالی باقی ماند از آن خمس پرداخت کنند در نتیجه تعارضی بین خمس و مالیات وجود ندارد.



۱۳۸۹/۰۷/۰۳

(گاهشمار)

**آیات عظام، مراجع تقلید و تربیون نماز جمعه**

امام جمعه تبریز: پرداخت مالیات یک تکلیف شرعی برای عموم افراد جامعه است  
 امام جمعه تبریز با تأکید بر اخذ مالیات در زمان امیرالمومنین علی (ع) تصریح کرد: پرداخت مالیات یک امر دینی و تکلیفی شرعی برای عموم افراد یک جامعه است. به گزارش رسانه مالیاتی ایران، آیت‌الله مجتهد شبستری، نماینده ولی فقیه در آذربایجان شرقی و امام جمعه تبریز در دیدار با مدیر کل و روسای ادارات مالیاتی استان اظهار داشت: اخذ مالیات تنها در جوامع متمدن امروزی صورت نمی‌گیرد بلکه ریشه دینی دارد و از حیاتی‌ترین مسایل اداره هر کشور به شمار می‌آید و همواره مورد توجه بوده است. وی در ادامه افزود: برای ترویج فرهنگ مالیات در کشور، آگاهی افراد از چگونگی مصرف دریافتی‌های مالیاتی توسط دولت، الزامی است ...

۱۳۸۹/۰۵/۳۰

(گاهشمار)

**ریاست جمهوری**

قدردانی رییس جمهور از مشارکت تحسین برانگیز اصناف و بازاریان در تکمیل اظهارنامه مالیاتی

به گزارش رسانه مالیاتی ایران متن کامل پیام رییس جمهور بدین شرح است:  
 بسم‌الله الرحمن الرحیم ..... اینجانب بر خود لازم می‌دانم از همه اصناف و بازاریان که به رغم تبلیغات سوء دشمنان ایران اسلامی با درک صحیح شرایط بین‌المللی و با هدف تأمین رفاه و آسایش فرزندان این مرز و بوم در فراخوان تکمیل اظهارنامه‌های مالیاتی که نمایانگر همبستگی دولت و ملت است، مشارکت همگانی و تحسین برانگیز داشته‌اند، صمیمانه تشکر نمایم. به فضل الهی دولت خدمتگزار با برنامه‌ریزی مناسب از ظرفیت این «اعتماد عمومی» در جهت تحقق اهداف کلان کشور، رشد و شکوفایی اقتصادی، ارتقاء خدمات عمومی، توسعه عدالت اجتماعی و محرومیت‌زدایی بهره خواهد گرفت. محمود احمدی‌نژاد رییس‌جمهوری اسلامی ایران

۱۳۸۹/۰۵/۰۹

(گاهشمار)

## اساتید دانشگاه‌ها

عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبائی تأکید کرد: مالیات بر ارزش افزوده نظام توزیع کالا را سامان می‌بخشد

عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبائی گفت: نظام مالیات بر ارزش افزوده سبب از بین رفتن دلالی در نظام توزیعی و ساماندهی قیمت‌ها می‌شود. به گزارش رسانه مالیاتی ایران، لطفعلی بخشی با بیان اینکه حرکت پول در اقتصاد باید به وسیله دولت کنترل شود، افزود: زمانی می‌توان جریان پولی در اقتصاد را کنترل کرد که از ابزارهای لازم مثل مالیات‌ها به درستی استفاده شود. وی با اشاره به اینکه نظام مالیات بر ارزش افزوده پیشرفته‌ترین نظام مالیاتی و مهم‌ترین ابزار شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی است، تصریح کرد: زمانی می‌توان از مالیات به‌عنوان ابزار کارآمد اصلاح نظام اقتصادی استفاده کرد که نظام مالیاتی کشور، دارای قوانین و مقررات به روز و سیستم‌های پیشرفته باشد .....

۱۳۸۹/۰۷/۰۲

(گاهشمار)

مجلس

## الف) نمایندگان

عضو کمیسیون برنامه بودجه تشریح کرد: روزه فرار مالیاتی با اجرای مالیات بر ارزش افزوده مسدود می‌شود

عضو کمیسیون برنامه و بودجه مجلس گفت: مالیات بر ارزش افزوده به شرطی که به درستی اجرا شود، می‌تواند روزه‌های فرار مالیاتی را مسدود کند. به گزارش رسانه مالیاتی ایران عباسعلی نورا اظهار داشت: مالیات بر ارزش افزوده یا همان مالیات بر مصرف، قاعدتا از راهکارهای جلوگیری از فرار پرداخت مالیات است که خود می‌تواند امنیت اقتصادی را به جامعه القا کند ...

۱۳۸۹/۰۷/۲۷

نماینده مردم قم در مجلس شورای اسلامی: نقش مالیات در تحول اقتصادی کشور بر هیچ کس پوشیده نیست

..... به گزارش رسانه مالیاتی ایران، حجت الاسلام بنائی، نماینده مردم قم در مجلس شورای اسلامی اظهار داشت: فرهنگ‌سازی پرداخت مالیات موجب می‌شود تا مردم به راحتی مالیات را پرداخت نمایند .....

۱۳۸۹/۰۷/۱۷

(گاهشمار)

### ب) کمیسیون اقتصادی

گسترش فرهنگ مالیاتی درآمدهای مالیاتی را افزایش می‌دهد  
عضو کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی با اشاره به گزارش سازمان امور مالیاتی از میان پرداخت مالیات گفت: سال گذشته کم‌ترین مالیات را نهادهای عمومی وابسته به دولت داشته‌اند و در واقع میزان تحقق مالیات نهادهای دولتی و شبه دولتی ۳۰ درصد بوده است. به گزارش رسانه مالیاتی ایران، یوسف نجفی به رشد سهم مالیات در بودجه کشور طی سال‌های اخیر اشاره کرد و اظهار داشت: به دلیل اتکای بودجه کشور به منابع مالی حاصل از فروش نفت این رشد قابل ملاحظه نیست. وی با تأکید بر اینکه در بخش مالیات مشاغل میزان تحقق ارقام مالیاتی پایین است، ادامه داد: باید با ایجاد فرهنگ مالیاتی و اطمینان در میان مودیان و افزایش نظارت بر ممیزان مالیاتی، درآمدهای مالیاتی کشور را افزایش دهیم .....

۱۳۸۹/۰۷/۲۶

### تأکید مجدد کمیسیون اقتصادی مجلس بر اجرای بدون تبعیض قانون مالیات بر ارزش افزوده

اعضای کمیسیون اقتصادی مجلس بار دیگر بر اجرای بدون تبعیض قانون مالیات بر ارزش افزوده تأکید کردند. به گزارش روابط عمومی سازمان امور مالیاتی کشور، رئیس کمیسیون اقتصادی مجلس در نشست مشترکی با حضور نمایندگان اتحادیه کشوری طلا و جواهر، سازمان امور مالیاتی کشور، کمیسیون اقتصادی و مرکز پژوهش‌های مجلس، با تأکید بر لزوم پایبندی کامل اعضای صنف طلا و جواهر به اجرای قانون، بر ضرورت ثبت نام تعداد اندک طلافروشان ثبت نام نکرده تأکید کرد. ارسال فتوحی پور، در ادامه از تشکیل کارگروهی با مسئولیت مرکز پژوهش‌های مجلس و متشکل از پنج تن از اعضای کمیسیون اقتصادی مجلس، نمایندگان سازمان امور مالیاتی و نمایندگان اتحادیه کشوری طلا و جواهر خبر داد و گفت: این کارگروه نتیجه بررسی‌های خود در

زمینه اجرای هر چه بهتر قانون مالیات بر ارزش افزوده از سوی پلا فروشان را حداکثر تا ۱۷ آبان ماه به این کمیسیون ارایه خواهد داد. گفتنی است، پیش از این نیز اعضای کمیسیون اقتصادی مجلس با صدور بیانیه‌ای، اعلام کردند: اصناف کشور، ضمن حفظ هوشیاری، به تعامل گسترده و مستمر خود با سازمان امور مالیاتی کشور ادامه دهند تا در روند تحول اقتصادی کشور خللی ایجاد نگردد. نمایندگان مذکور، هم‌چنین خواستار اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده از سوی دولت، در میان گروه‌های مشمول مرحله چهارم شده و تأکید کردند: دولت در برابر هر گونه تحرک و موضع‌گیری ناشیانه در برابر اجرای این قانون که در صدد اعمال قدرت و حفظ بقای اقتصاد زیرزمینی کشور است، مقتدرانه ایستادگی نموده و با حمایت مجلس شورای اسلامی و دیگر ارکان نظام، اقتصاد کشور را به سمت شفافیت و کارآمدی هر چه تمامتر سوق دهد.

۱۳۸۹/۰۷/۲۰

(گاهشمار)

#### عضو کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی: مالیات بر ارزش افزوده عین

عدالت است

عضو کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی گفت: شعار عدالت اجتماعی که تمامی مردم خواستار دستیابی به آن و مسئولان به دنبال راهکاری برای تحقق آن هستند با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده تحقق می‌یابد. گزارش رسانه مالیاتی ایران، احد خیری با بیان اینکه گسترش پایه‌های مالیاتی یکی از ملزومات نظام مالیاتی و موجب افزایش درآمدهای مالیاتی است، افزود: قانون مالیات بر ارزش افزوده یک منبع مهم و مطمئن برای افزایش درآمدهای مالیاتی بوده و این نظام کمک مؤثری به شفاف سازی مبادلات اقتصادی خواهد کرد ....

۱۳۸۹/۰۷/۰۲

(گاهشمار)

#### ج) مرکز پژوهش‌های مجلس

#### مرکز پژوهش‌های مجلس ارائه داد میزان وابستگی دولت به نفت و مالیات در

برنامه پنجم

مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی در بررسی لایحه برنامه پنجم از نظر زمینه‌های کاهش وابستگی به نفت و اصلاح نظام مالیاتی گزارشی از سهم درآمدهای

نفتی و مالیاتی در منابع مالی دولت ارائه کرد. به گزارش رسانه مالیاتی ایران: دفاتر مطالعات اقتصادی و برنامه و بودجه این مرکز با بیان این مطلب که دولت‌ها برای انجام ماموریت‌ها و مسئولیت‌های اقتصادی و غیراقتصادی خود به منابع مالی نیازمند هستند افزودند: این منابع مالی از محل درآمدهای مالیاتی و همچنین درآمدهای غیرمالیاتی تأمین می‌شود ..... ..

۱۳۸۹/۰۶/۱۴

(گاهشمار)

استانداران

#### **اقتصاد کشور باید مالیات محور باشد**

استاندار قم بر مالیات محور بودن اقتصاد کشور تأکید کرد و گفت: با توجه به این موضوع می‌توان بسیاری از مشکلات را رفع کرده و مؤثر باشد. به گزارش رسانه مالیاتی ایران، حجت الاسلام محمد حسین موسوی‌پور در دیدار مدیر و معاونان اداره کل امور مالیاتی استان قم با تأکید بر کاهش اتکای اقتصاد کشور به درآمدهای نفتی اظهار داشت: بودجه‌های جاری و عمرانی کشور در قالب برنامه‌های دولت در آینده به درآمدهای مالیاتی متکی می‌شود و این مهم برای ایجاد تحولات اقتصادی یک ضرورت اجتناب ناپذیر است و اقتصاد کشور باید مالیات محور باشد .....

۱۳۸۹/۰۶/۲۴

#### **تغییر نگاه مودیان برای مشارکت گسترده**

استاندار خراسان رضوی گفت: ۸۶ درصد از درآمدهای عمومی استان خراسان رضوی از طریق وصول مالیات به دست می‌آید. به گزارش رسانه مالیاتی ایران، استاندار خراسان رضوی در بازدید از مراحل دریافت اظهارنامه‌های مالیاتی از سوی مودیان استان اظهار داشت: در سه ماهه نخست امسال درآمدهای مالیاتی وصول شده به خزانه واریز شده است. وی همچنین از افزایش ۶۷ درصدی وصول مطالبات در سه ماهه نخست امسال در مقایسه با مدت مشابه در سال گذشته خبر داد.

۱۳۸۹/۰۶/۳۰

(گاهشمار)

*کمیته راهبردی استان‌ها***تشکیل کمیته راهبردی اداره کل امور مالیاتی استان**

در اجرای تصمیمات و مشارکت هرچه بیشتر صاحبان مشاغل در تسلیم اظهارنامه مالیاتی، اداره کل امور مالیاتی استان کردستان تشکیل جلسه داد. به گزارش رسانه مالیاتی ایران، در این جلسه که در دفتر معاونت درآمدهای مالیاتی، رییس اداره عمومی، روسای امور مالیاتی، مسئول فناوری اطلاعات و روابط عمومی حضور داشتند، معاون درآمدهای مالیاتی استان کردستان ضمن قرائت دستورالعمل اجرایی فوق‌الاشاره هدف از اقدام به برگزاری این نشست را به کارگیری تمام توان و منابع و امکانات موجود در پیاده‌سازی راهکارهای اجرایی درافزایش مشارکت صاحبان مشاغل در تسلیم اظهارنامه مالیاتی برشمرد. وی با تأکید بر اهمیت خاص تسلیم اظهارنامه مالیاتی از سوی صاحبان مشاغل که منجر به اجرای عدالت مالیاتی و در نهایت وصول عادلانه مالیات خواهد بود ...

۱۳۸۹/۰۶/۰۲

(گاهشمار)

*رئیس شورای عالی رقابت***قانون مالیات بر ارزش افزوده باید با قاطعیت اجرا شود**

رئیس شورای عالی رقابت تأکید کرد که قانون مالیات بر ارزش افزوده باید با قاطعیت به اجرا گذاشته شده و تخطی کننده باید به شدت مجازات شود. به گزارش رسانه مالیاتی ایران، دکتر جمشید پژویان اظهار کرد: قانون مالیات بر ارزش افزوده یک پایه جدید مالیاتی است و قبلاً چنین پایه‌هایی را در ایران نداشته‌ایم؛ اثرات این نوع مالیات بر روی مصرف و هزینه است و تا سطح بنگاه‌های اقتصادی و بین شرکت‌ها پیش می‌رود. وی افزود: قبل از ایجاد این پایه جدید مالیاتی برخی بنگاه‌های اقتصادی به راحتی می‌توانستند فرار مالیاتی داشته باشند و از طرف دیگر ضرورتی برای انعکاس اطلاعات به سازمان‌های مالیاتی نداشتند. پژویان تأکید کرد: برای اجرای درست این قانون، باید بنگاه‌های اقتصادی در درجه اول، یکسری اطلاعات از جمله هزینه‌ها و خریدهایشان را به سازمان‌های مالیاتی بدهند، یعنی اطلاعاتی را بدهند که قبلاً فاش نکرده بودند. رئیس شورای عالی رقابت تصریح کرد: به این دلیل که در مالیات بر ارزش

افزوده، ارتباط زنجیره‌ای بین بنگاه‌ها به وجود می‌آید، امکان این وجود دارد که یک کنترل از طرف سازمان مالیاتی، باعث شود اینها نتوانند اطلاعاتشان را مخفی کنند. وی افزود: با شفاف و فاش شدن اطلاعات این بنگاه‌ها، مشخص می‌شود که درآمد آن‌ها چقدر است و نهاده‌هایشان را از کجا آورده و اگر احیانا بعضی از آنها نهاده‌هایشان را از راه غیرقانونی و قاچاق و غیره تأمین می‌کنند، برملا و روشن می‌شود. پژوهان درباره شفاف و فاش شدن اطلاعات بنگاه‌های اقتصادی ادامه داد: بنگاه‌های اقتصادی با این شفاف سازی، دیگر نمی‌توانند خود را پنهان کنند و فرار مالیاتی رخ نمی‌دهد. بسیاری از این بنگاه‌ها مالیات‌هایشان را طی سال‌های بسیار طولانی و شاید از زمانی که قوانین مالیاتی از سال ۱۳۴۵ که قانون مالیات‌های مستقیم و دیگر مالیات‌ها در ایران مستقر شد، ندادند و بدیهی است که انجام آن اکنون برایشان دشوار است. او در ادامه اظهار کرد: از آنجا که این بنگاه‌های اقتصادی دارای یکسری تشکیلاتی هم هستند، بعضا فشارهایی را به دولت می‌آورند و این باعث کندی حرکت مالیات بر ارزش افزوده می‌شود. رییس شورای عالی رقابت گفت: به تصور من دولت در این باره باید بسیار قاطع عمل کند؛ کاری که این بنگاه‌ها انجام می‌دهند به معنای توهین و بی‌توجهی به جمعیت و بخش عمده‌ای از مردمی است که مالیات می‌دهند، به خصوص توهین و بی‌توجهی به حقوق بگیریانی است که قبل از دریافت درآمد، مالیات از حقوقشان کم می‌شود؛ این حقوق بگیران چندید برابر بنگاه‌های اقتصادی مالیات می‌دهند، در صورتی که مثلا پنج درصد از آنها درآمدی هم ندارند. وی در توضیح این موضوع تصریح کرد: این به معنای یک نوع بی‌اعتنایی به بقیه مردم این مملکت است و نباید جایی برای گذشت و کوتاه آمدن دولت باشد. پژوهان درباره این که آیا کندی روند اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده را ناشی از نقص سیستم، ناکارآمدی آن و ناآگاهی ماموران مالیاتی می‌داند یا خیر، گفت: سیستمی که اکنون کار می‌کند، بخش زیادی از اطلاعات را خودش جمع‌آوری می‌کند ولی به‌طور کلی در این که سیستم اجرایی مالیاتی ما دارای نقاط ضعف عمده‌ای بوده و هست شکی نداریم. او ادامه داد: اما اکنون مسأله اساسی درباره یک مامور و جمع‌آوری این مالیات به وسیله او و تشخیص وی نیست، بلکه در حد وسیع‌تر به معنی است که این بنگاه‌ها با زورگویی می‌گویند که بقیه مردم این مملکت که درآمدهای بسیار کم‌تر از ما دارند، مالیات بدهند و ما دوست نداریم، مالیات بدهیم. وی درباره اثرات منفی که نادیده گرفتن این قانون از سوی برخی مشاغل به خصوص اصناف، بر کندی روند اجرای آن می‌گذارد بیان کرد: این امر نشان می‌دهد که می‌شود

به زور این مالیات را نداد اما دولت باید بداند مسأله‌ای در مورد اصناف ندارد. جمشید پژویان برای بهتر اجرا شدن این قانون پیشنهاد کرد: بهترین کار این است که این قانون را با قاطعیت به اجرا گذاشت و هر کسی که تخطی کرد به شدت مجازات شود و هیچ راه دیگری غیر از این نیست. او ادامه داد: نرخ مالیات بر ارزش افزوده در جهان به طور متوسط ۱۴ یا ۱۵ درصد است و این درحالی است که اصناف برای سه درصد چانه می‌زنند ما به نظر من این صرفاً زورگویی یکسری از هموطنان ماست که هیچگونه احترامی برای مملکت و مردم قائل نیستند. وی افزود: من مطمئنم که این ناشی از خواست تمام یک صنف نیست و تعداد محدودی در بین این اصناف هستند که صدایشان را بلند کرده‌اند و درواقع چنین حرف زوری را می‌زنند؛ اصناف مردم شریفی هستند که از مزایایی اسفاده می‌کنند که دولت بر روی آن‌ها هزینه می‌کند و آن‌ها نیز باید مانند بقیه مردم پول این خدمات را بدهند.

۱۳۸۹/۰۶/۲۷

(گاهشمار)

#### وزارت امور اقتصادی و دارایی

در قالب جلسات مشترک سازمان امور مالیاتی کشور با اصناف

(گاهشمار)

#### تعویق کوتاه مدت اعمال قانون مالیات بر ارزش افزوده

با ایجاد ناآرامی‌ها در بازار طلا و پارچه تهران (و اشاعه آن به بازار تبریز، مشهد و اصفهان) در مهر ماه ۱۳۸۹ با تشکیل جلسه اضطراری و نشست مسئولان سازمان امور مالیاتی و وزارت امور اقتصاد و دارایی با اصناف، نهایتاً توافقی حاصل نشد. به نظر می‌آید فشار لابی‌های پنهان و قدرتمند بازار بر نمایندگان آنها در اصناف مانع از انجام توافق شد. این نمایندگان بعدها پس از کم شدن این فشار افشاگری کردند.

(۲ ساعت پس از تعطیلی بازار تهران نیروهای امنیتی درمحل حاضر شدند. در همین اثنا سازمان امور مالیاتی درتلاش برای سامان دادن ماجرا پای میز مذاکره با نمایندگان صنف رفت و نهایتاً ۶ ساعت پس از اعتراض طلا فروشان، حکم جدیدی از سوی مسئولین وزارت اقتصاد صادر شد و آن چیزی نبود جز تعویق ۳ ماهه اجرای طرح مالیات بر ارزش افزوده برای طلا فروشان.)



(گاهشمار، چه کسانی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده نگران شدند)  
برپایی کارگاه‌های آموزشی مالیات بر ارزش افزوده توسط سازمان امور مالیاتی



در ادامه برپایی کارگاه‌های آموزشی در سراسر کشور کارگاه آموزشی مالیات بر ارزش افزوده در سیستان و بلوچستان برگزار شد  
برگزاری کارگاه آموزشی مالیات بر ارزش افزوده در خراسان جنوبی  
برگزاری کارگاه آموزشی ارزش افزوده در فارس  
سازمان امور مالیاتی با صدور اطلاعیه‌ای اعلام کرد: آمادگی مجدد برای آموزش مودیان و ذینفعان نظام مالیات بر ارزش افزوده  
آموزش گسترده به مودیان مالیات بر ارزش افزوده در استان مرکزی  
برگزاری همایش مالیات بر ارزش افزوده در آذربایجان غربی  
همایش تبیین مالیات بر ارزش افزوده برگزار شد  
اداره کل امور مالیاتی مازندران به‌عنوان اداره کل پیشگام در برگزاری همایش تبیین مالیات بر ارزش افزوده در خصوص مضمولین مرحله چهارم اجرای قانون میزبان هیئت رییس و روسای اتحادیه‌های صنفی شهرستان‌های سراسر استان مازندران بود. به برگزاری کار مدیر کل امور مالیاتی کرمان خبر داد: برگزاری کارگاه آموزشی مالیات بر ارزش افزوده  
کارگاه‌های آموزشی ارزش افزوده ویژه اصناف هرمزگان  
مدیر کل امور مالیاتی اردبیل خبر داد: برگزاری کارگاه آموزشی مالیات بر ارزش افزوده ویژه صنف طلافروشان مدیر کل امور مالیاتی خراسان رضوی خبر داد: برگزاری کارگاه آموزشی مالیات بر ارزش افزوده ویژه اتحادیه آهن فروشان  
برگزاری کارگاه آموزشی مالیات بر ارزش افزوده در طبس

## (گاهشمار)

## بخش هفتم - جمع بندی

با توجه به آنچه که گفته شد ناآرامی‌های به وجود آمده بیش‌تر شکل اعتراض داشته است تا به بحران و شاید استفاده از واژه بحران برای آن کمی ثقیل باشد. اما همان‌طوری که گفته شد در کنترل بحران نهادها و دستگاه‌های بسیاری بسیج شدند.

ریشه‌های این ناآرامی، ناآگاهی مؤدیان مالیاتی، قاچاق طلا، عدم تمایل به شفاف سازی مالی و مالیاتی و عدم نهادینه شدن فرهنگ تمکین و خود اظهاری بوده است که ابزارهای فرهنگ سازی را طلب می‌کند.

تحریک و تهییج ناآرامی‌ها توسط رسانه‌های خارجی و سعی در بزرگ نمایی و تشکل دادن این ناآرامی‌ها از چشم هر صاحب نظری پنهان نمی‌ماند.

نرخ مالیات بر ارزش افزوده در جمهوری اسلامی ایران کم‌ترین نرخ در جهان است و ۳ درصد می‌باشد که ۱.۵ درصد عوارض و ۱.۵ درصد مالیات است.

در این مقاله:

علل و عوامل موجهه بحران مالیاتی طلافروشان در سال ۱۳۸۹ چه بوده است؟

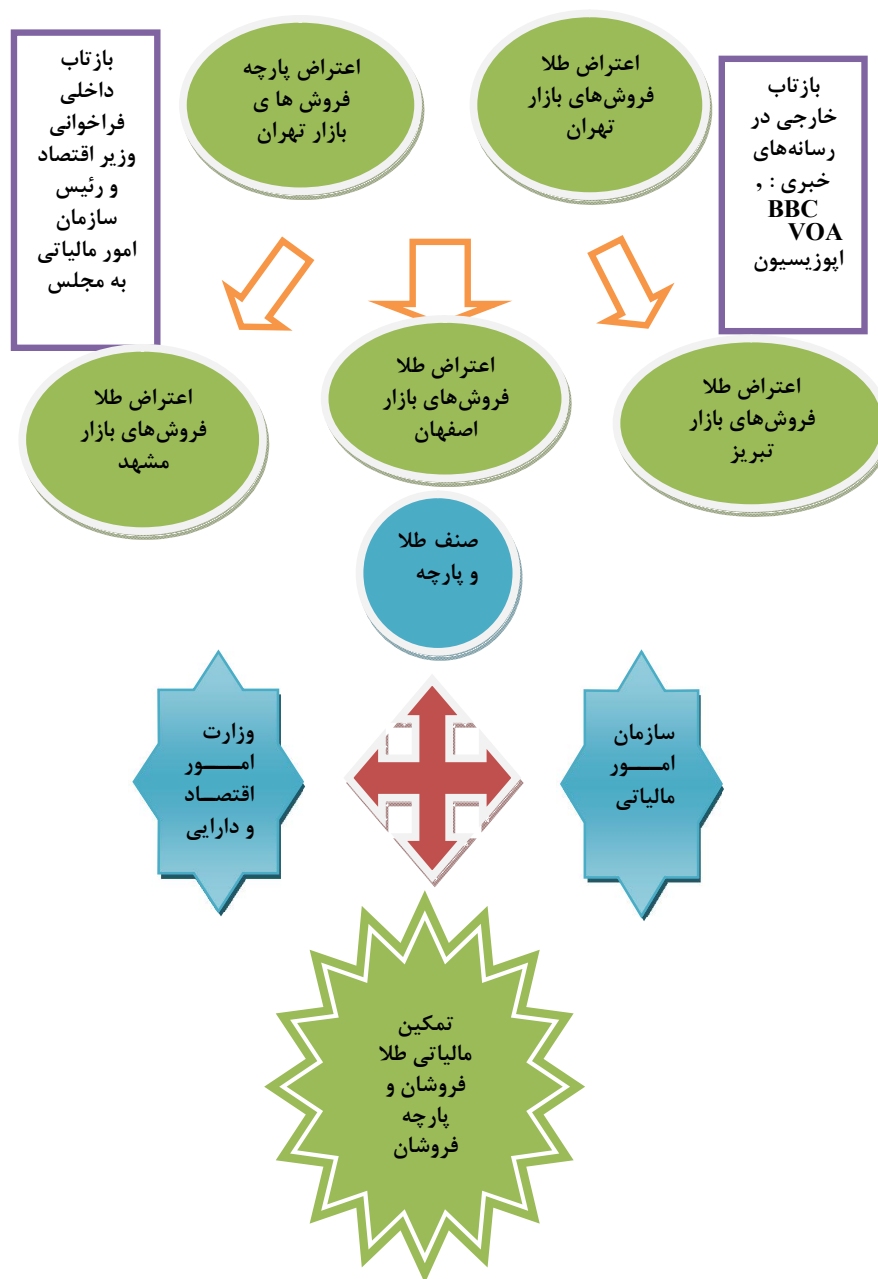
(سؤال اصلی)

پاسخ داده شد و فرضیه:

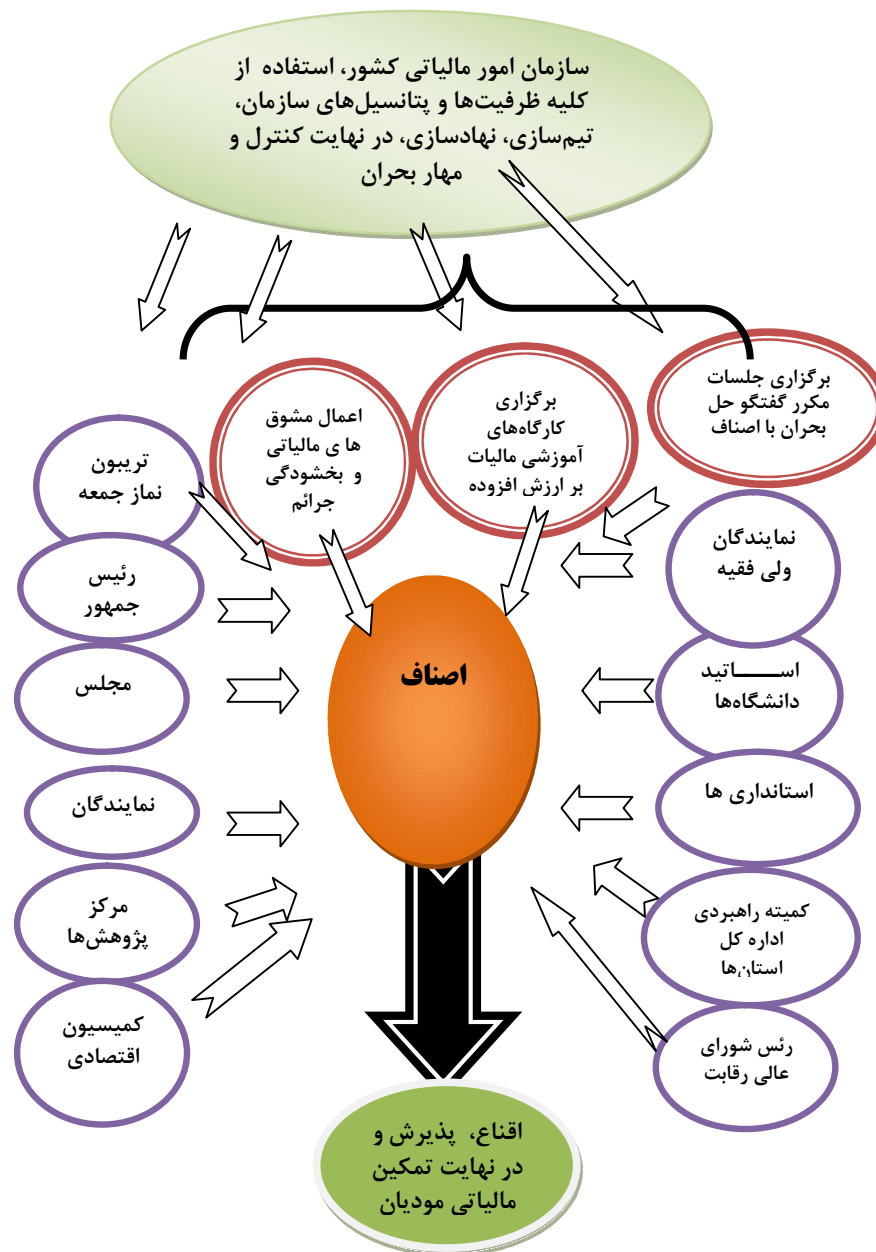
نا آگاهی، عدم تمایل به شفاف‌سازی مالیاتی، قاچاق و اقتصاد سیاه از سوی مؤدیان مالیاتی از یک سو و فراهم نبودن زیر ساخت‌های لازم فرهنگ تمکین کافی نبودن آموزش‌های لازم از جمله عوامل ایجاد بحران مالیاتی طلافروشان ۱۳۸۹ بوده است.

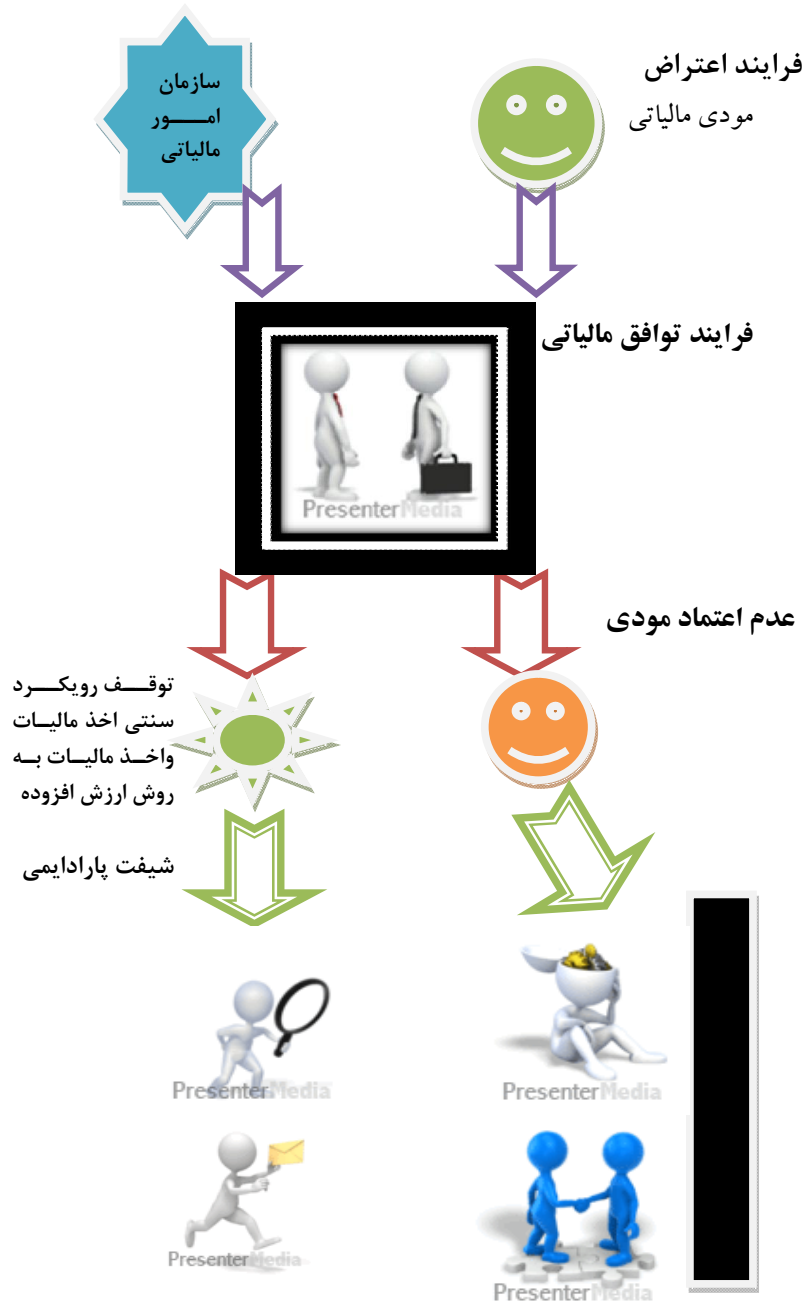
به اثبات رسید.





فرآیند اقناع سازی







## برآورد زیان‌های ناشی از تأخیر در وصول مالیات در ادارات مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری

سعید آفاسی

استادیار مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد دهقان، Sae\_aghasi@yahoo.com

احسان آفاسی<sup>۱</sup>

دانشجوی کارشناسی ارشد مالی- بانکداری، مؤسسه آموزش عالی خاتم تهران، Aghasiehsan@gmail.com

### چکیده

این پژوهش با هدف بررسی برآورد زیان‌های ناشی از تأخیر در وصول مالیات در ادارات مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری با توجه به اثر تانزی به مرحله اجرا در آمده است. روش پژوهش توصیفی-تحلیلی و از نظر هدف کاربردی است. جامعه آماری، شامل کلیه ادارات مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری در مقطع زمانی ۵ سال ۱۳۸۸ لغایت ۱۳۹۲ بوده است. جهت گردآوری داده‌ها از سه مدل تحقیق برای بررسی تأثیر وقفه مالیات بر کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی، کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی، کشش درآمدهای اسمی مالیاتی و در پایان برآورد میزان زیان ادارات امور مالیاتی استان انجام شده است. نتایج پژوهش نشان داد که متوسط طول وقفه درآمدهای مالیاتی در استان چهارمحال و بختیاری ۱۴ ماه است. کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی مثبت است (۷۱٪ درصد) بنابراین افزایش سطح عمومی قیمت‌ها بر درآمدهای اسمی مالیاتی تأثیر مثبت دارد و حداقل ۲۲ درصد زیان مالیاتی را نشان می‌دهد که روند صعودی داشته و از سال ۱۳۸۸ تا سال ۱۳۹۱ این رقم چهار برابر شده است. با توجه به اینکه طی دوره ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ میزان تورم سالانه به‌طور متوسط ۲۳ درصد است، ارزش حال یک واحد درآمد مالیاتی در استان چهارمحال و بختیاری به‌طور متوسط بعد از ۱۴ ماه وقفه به اندازه ۰/۷۸ می‌باشد. و در حقیقت حدود ۲۲ درصد از ارزش یک واحد درآمدهای مالیاتی در اثر تورم و وقفه جمع‌آوری مالیات از بین می‌رود.

**کلیدواژه‌ها:** وقفه مالیاتی، کشش قیمتی، درآمدهای حقیقی مالیاتی، اثر تانزی، اداره امور مالیاتی

## ۱- مقدمه

نظام مالیاتی از پایه‌های قوام و پیشرفت نظام اقتصادی هر کشور است، هیچ سیاست و نظامی در سیستم اقتصادی پایدارتر و قدیمی‌تر از نظام مالیاتی نیست و این نظام باید متناسب با اقتصاد رشد یابد. تا علاوه بر تسهیل پیشرفت با اقتصاد کشور نیز منطبق شود. از این رو از نظر اقتصاددانان وجود یک نظام مالیاتی کارآمد برای تداوم فعالیت‌های دولت، از ضروریات است. هم‌چنین مالیات به‌عنوان ابزاری کارآمد در جهت اجرای سیاست‌های اقتصادی؛ اعم از توزیعی و مالی و حتی هدایت اقتصاد در مسیر اهداف کلان اقتصادی مانند تثبیت اقتصادی، ایجاد اشتغال، رشد اقتصادی و بهبود رفاه اجتماعی بشمار می‌آید. درآمدهای مالیاتی در اقتصاد بسیاری از کشورهای جهان، یکی از مهم‌ترین منابع تأمین مالی دولت‌ها به شمار رفته و به‌عنوان ابزار مؤثر جهت سیاست‌گذاری‌های مالی محسوب می‌شوند. با وجود اهمیت درآمدهای مالیاتی به‌عنوان منابع بالقوه در آمدی دولت، متأسفانه این نوع درآمدها جایگاه واقعی خود را در ساختار اقتصادی کشور ما دارا نیستند.

یکی از مباحث کاربردی و اجرایی در نظام مالیاتی، وقفه در وصول مالیات می‌باشد. وقفه مالیاتی به منزله تأخیر بین زمان تحقق در آمد مشمول مالیات<sup>۱</sup> و وصول مالیات<sup>۲</sup> می‌باشد. سرعت عمل و هم‌چنین کوشش سازمان امور مالیاتی در وصول مالیات‌ها، از شاخص‌های مهم کارآیی نظام مالیاتی است.

با توجه به نقش گسترده و قابل توجه دولت در جهت دهی به فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی و نقش عمده همه استان‌ها در تولید ناخالص داخلی کشور، ضروری است که بحث چگونگی وصول درآمدهای حقیقی مالیاتی مورد بحث و بررسی قرار گیرد تا براساس آن نظام مالیاتی به نحوی اصلاح گردد که درآمدهای مالیاتی در موعد مقرر برای ارائه بهتر خدمات عمومی دولت تأمین گردد (نجاززاده و زارع، ۱۳۸۵: ۵۰).

این تحقیق در نظر دارد به برآورد مدل پیش‌بینی زیان‌های ناشی از تأخیر در وصول مالیات در ادارات مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری بپردازد. لذا در ادامه به بیان مسئله تحقیق، اهمیت تحقیق، فرضیات و اهداف تحقیق، روش تحقیق، متغیرهای تحقیق، قلمرو تحقیق و تعریف واژگان تحقیق پرداخته شده است.

1- Taxable event

2- Tax collection



## ۲- مبانی نظری تحقیق

### مالیات<sup>۱</sup>

مالیات عبارت است از قسمتی از در آمد یا ثروت افراد که به منظور پرداخت بخشی از هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اجتماعی و اقتصادی و سیاسی کشور به موجب قانون به وسیله دولت وصول می‌شود به عبارت دیگر برای دوام و قوام جامعه و ارائه خدمات اجتماعی توسط دولت هر یک از افراد جامعه با توجه به توان پرداخت خود مکلفند بهای قسمتی از این خدمات را به‌عنوان مالیات به دولت بپردازند (شهسواریان و شعبانی، ۱۳۸۷: ۳).

### وقفه مالیاتی<sup>۲</sup>

وقفه مالیاتی به منزله تأخیر بین زمان تحقق درآمد مشمول مالیات و وصول مالیات می‌باشد. مالیات سرعت عمل و همچنین کوشش سازمان امور مالیاتی در وصول مالیات‌ها، از شاخص‌های مهم کارآیی نظام مالیاتی است (نजारزاده و زارع، ۱۳۸۵: ۵۰).

### فرار مالیاتی<sup>۳</sup>

فرار مالیاتی، هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود. تعریف فرار مالیاتی، برای انواع مالیات‌ها یکسان است. در فرار مالیاتی، به رغم تطبیق فعالیت با قوانین، در اجرای فعالیت یک یا چند ضابطه مصوب مراجع ذی ربط تعمداً نادیده گرفته می‌شود (حسینی و همکاران، ۱۳۹۱: ۴۲).

### فرهنگ مالیاتی

فرهنگ مالیاتی، مجموعه‌ای از طرز تلقی، بینش و عکس‌العمل افراد در قبال نظام مالیاتی است. به عبارت دیگر طرز تلقی، بینش، برداشت، آرمان‌ها، ارزش‌های اجتماعی، قوانین جاری و میزان تحصیلات و آگاهی، از جمله عواملی هستند که فرهنگ مالیاتی را شکل می‌دهند (ثاقب فرد، ۱۳۸۶: ۱۴).

1- Tax

2- Tax Break

3- Tax evasion

### فرآیندهای مؤثر درون‌زا و برون‌زای وصول مالیات

برای بررسی یک نظام مالیاتی، شناسایی و تحلیل فرآیندهای مؤثر در آن نظام به صورت درون‌زا و برون‌زا از اهمیت خاصی برخوردار است به گونه‌ای که می‌توان این فرآیند را در عوامل درونی و برونی که به‌طور مستقیم و غیرمستقیم بر میزان وصولی مالیات مؤثر است تعریف کرد از این رو، از تأثیرهای این متغیرهاست که فرآیندهای مطلوب یا نامطلوب در چرخه اخذ مالیات شکل می‌گیرند. به‌طور کلی بسیاری از متغیرهای تأثیرگذار در ارتباطی پیچیده نسبت به هم عمل می‌کنند. این پیچیدگی فرآیندهای خاصی را ایجاد می‌کند که به سادگی و به راحتی قابل شناسایی، هدایت و اصلاح نیست. نظام مالیاتی کشور ما نیز در هاله‌ای از این پیچیدگی‌ها قرار دارد و شناسایی متغیرهای درون‌زا و برون‌زای آن به عوامل متعدد اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و رفتاری برمی‌گردد که نیازمند تأمل بیشتری است. به ویژه در برهه‌ای از زمان که اقتصاد کشور در حال گذار اقتصادی است و مالیات از جایگاه و اهمیت خاص و ویژه‌ای در برون رفت از اتکای به درآمدهای نفتی برخوردار است.

در نتیجه شناخت نظام مالیاتی و فرآیندهای آن به‌منظور تسریع در اصلاحات، مهم و ضروری خواهد بود (حسنی و همکاران، ۱۳۹۱: ۴۱).

### الف - عوامل مؤثر برون‌زا در وصول مالیات

هدف نظام مالیاتی افزایش درآمدهای مالیاتی است به گونه‌ای که این افزایش‌ها به سمت عدالت‌گرایی مالیاتی بروند. از این رو، تسهیل روندها و تسریع امور مربوط به اخذ مالیات و اصلاح روش‌ها و فرآیندها و داشتن تعاریف دقیق از مؤدی و مأمور مالیاتی و طبقه‌بندی و شناسایی متغیرهای تأثیرگذار می‌تواند ما را برای رسیدن به این هدف اساسی کمک کند. اصلاح هم به یکباره امکان‌پذیر نیست، بلکه باید با توجه به توانایی‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی در چند دوره از برنامه‌های کوتاه‌مدت حاصل شود تا در این دوره‌ها شکل، نظام و ساختار اخذ مالیات دگرگون شود. در این راستا، تغییر متغیرهای اساسی و فرآیندسازی‌های نو، این امکان را به ما خواهد داد تا نظام مالیاتی پویایی ایجاد کنیم

### ب- عوامل مؤثر درون‌زا در وصول مالیات

همان گونه که پیش از این یادآور شدیم نظام‌بندی مالیات از طریق قوانین جاری کشور تعیین می‌شود و در این بین، نظام مالیاتی بر پایه‌های مالیاتی تعریف می‌شود. در

کشور ما دو نوع پایه مالیاتی به صورت کلی وجود دارد که به‌عنوان دو شاهرگ حیاتی مالیاتی در نظام مالیاتی، درآمدهای مالیاتی کشور را تعیین و جمع‌آوری می‌کند این دو همان‌گونه که ذکر شد عبارت‌اند از: مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم. هر کدام از این پایه‌های مالیاتی از اهمیت و پیچیدگی‌های خاص خود برخوردارند. به ویژه در گستره اقتصاد این دو مفهوم در ایجاد و به‌کارگیری ابزار سیاست‌های مالی برای دولت از اهمیت بالایی برخوردار هستند (حسنی و همکاران، ۱۳۹۱: ۴۲).

### عوامل تعیین میزان مالیات

#### ۱- مبنای مالیات (پایه مالیاتی)<sup>۱</sup>

مبنای مالیات، عامل متغیر یا هر مفهوم دیگری هم‌چون درآمد یا دارایی است که طبق قانون بر آن مالیات وضع می‌شود.

#### ۲- نرخ مالیات<sup>۲</sup>

درصدی از مبنای مالیات یا پایه‌ی مالیاتی است که مبنای محاسبات مالیات مورد نظر قرار می‌گیرد، به عبارت دیگر نرخ مالیات در هر مبنای اندازه‌ی اخذ مالیات را با توجه به قوانین و آیین‌نامه‌های مالیاتی دولت‌ها در مبنای مورد نظر نشان می‌دهد. انواع محاسبه نرخ مالیات به شرح ذیل است:

**نرخ مالیات تناسبی<sup>۳</sup>:** نرخی که بدون توجه به تغییرات مبنای مالیات، همیشه ثابت است.

**نرخ مالیات تصاعدی<sup>۴</sup>:** برعکس نرخ تناسبی با افزایش مالیات مقدارش افزایش می‌یابد که لزوماً متناسب با افزایش مبنای مالیات نیست.

**نرخ مالیات تنازلی<sup>۵</sup>:** هرچه مبنای مالیات وسیع‌تر می‌شود، از نرخ مالیات کاسته می‌شود.

#### ۳- مبلغ مالیات

مبلغی که بر مبنای‌های مختلف تعلق می‌گیرد و از مؤدیان وصول می‌گردد به‌طور معمول در هر کشور تعیین میزان مالیات‌ها با توجه به نیازها و هزینه‌های بخش

1- The tax base (tax base)  
2- The tax rate  
3- Proportional tax rate  
4- Progressive tax rate  
5- Tax rate compromises made

عمومی و فواید حاصل از اجرای برنامه‌های دولت صورت می‌گیرد. (شهبازیان و همکار، ۱۳۸۷: ۴)

از عوامل دیگر تعیین میزان و حد مالیات‌ها، مقایسه هزینه‌آن با هزینه‌های منابع غیرمالیاتی از قبیل وام‌ها اعم از داخلی و خارجی است. اغلب کشورهای در حال توسعه با کسری بودجه‌های سالانه و مشکلات مالی در زیر ساخت‌های اقتصادی و اجتماعی مواجهند، افزایش درآمدهای مالیاتی یکی از راه‌های طبیعی و بدیهی مقابله با این مشکل است.

هرگونه افزایش در درآمدهای مالیاتی به یکی از صور زیر قابل حصول است:

- افزایش نرخ مالیات‌های موجود و جاری
- افزایش مبنای مالیات‌های موجود و جاری از طریق حذف معافیت‌ها و بخشودگی‌ها
- برقراری مالیات جدید. (حیرانی و همکاران، ۲۵: ۱۳۸۵).

#### نرخ‌های مالیاتی و مالیات در مکاتب اقتصادی

آدام اسمیت<sup>۱</sup>، طرفدار مالیات متناسب بود. به این معنی که از درآمد هر کس چند درصد به‌عنوان مالیات وصول شود. اسمیت مالیاتی را عادلانه میدانست که در مورد همه درآمدها یکسان اعمال شود. نرخ دیگر، نرخ تصاعدی است. در مالیات تصاعدی، هر قدر میزان درآمد افزایش یابد، سهم بیشتری از آن نسبت به طبقه ما قبل به‌عنوان مالیات وصول می‌شود. نقطه مقابل نرخ تصاعدی، نرخ تنازلی است. به این معنی که با افزایش درآمد آهنگ رشد نرخ ملایم‌تر می‌شود. لافر نیز به نرخ بهینه مالیات قائل است و معتقد است هرگاه نرخ مالیات بر درآمد بیش از حد بالا برود، کل درآمد مالیاتی تنزل خواهد کرد. وقتی نرخ مالیات بر درآمد صفر درصد است هیچ‌گونه مالیاتی جمع‌آوری نمی‌شود ولی اگر نرخ مالیات بر درآمد صد درصد باشد باز مالیاتی جمع‌آوری نخواهد شد. بین این دو حالت افراد صاحب درآمد می‌شوند و مالیات می‌پردازند و در یک نرخ معین، درآمد مالیاتی در حداکثر خود خواهد بود. از آنجا که مقوله مالیات به‌عنوان یک جزء مهم ابزار سیاست‌گذاری اقتصادی، اجتماعی به حساب می‌آید، لازم است تا برای اعمال سیاست‌های مالیاتی، اصول و نظریاتی از سوی اندیشمندان نحله‌های گوناگون فکری

1- Adam Smith

تعریف شود تا نظام‌های مالیاتی فراخور شرایط اقتصادی و اجتماعی خود از آنها بهره‌برند. از این روی، بحث اصول و نظریات مالیاتی یکی از موارد بنیادین مطالعات مالیاتی است که می‌تواند در چارچوب اهداف باز توزیعی مالیات‌ها بسیار مهم تلقی شود. (کردبچه، ۴۴: ۱۳۹۱).

### الف - اصول مالیاتی از نظر کلاسیک‌ها

آدام اسمیت معروف‌ترین اقتصاددان مکتب کلاسیک است. بنابراین اصول چهارگانه او به‌عنوان اصول مالیاتی مورد نظر مکتب کلاسیک به حساب می‌آید. اصل اول از دید او اصل عدالت و برابری است. بر اساس این اصل، بار مالیات باید به صورت عادلانه بین مردم تقسیم شود و به توانایی پرداخت مالیات دهنده بستگی دارد. وی مالیات تناسبی را به‌عنوان مالیاتی عادلانه تلقی می‌کند اصل دوم، معین و مشخص بودن مالیات‌ها است. بر اساس این اصل باید مبلغ، مآخذ، زمان پرداخت و طریقه پرداخت باید دقیقاً مشخص باشد اصل سوم، اصل سهولت است. بر اساس این اصل، کسب رضایت نسبی افراد و تسهیلات مختلف برای پرداخت مالیات مدنظر است و تنظیم شرایط جهت پرداخت و طریقه پرداخت باید با توجه به حداقل فشار امکان پذیر باشد اصل آخر به صرفه جویی برمی‌گردد. در جمع‌آوری مالیات باید حداکثر صرفه جویی به عمل آید و هزینه جمع‌آوری آن به حداقل تقلیل یابد. (حسنی و همکاران، ۱۳۹۱: ۲۱)

جدول ۱- اصول نظام مالیاتی مطلوب از دید کلاسیک‌ها

اصول نظام مالیاتی مطلوب از دید کلاسیک‌ها	
توزیع عادلانه بار مالیاتی	- اصل عدالت
ساخت دهی روشن مالیات‌ها	- اصل مشخص بودن
ایجاد شرایط رضایت افراد در اخذ مالیات	- اصل سهولت
بهینه‌سازی سیستم مالیاتی	- اصل صرفه جویی

### ب- اصول مالیاتی از دید کینزین‌ها

آنها در مورد مالیات‌ها اعتقاد به اصول زیر دارند:

### ۱- اصل شخصی ساختن مالیات<sup>۱</sup>

بر اساس این اصل، هنگام تعیین و دریافت مالیات علاوه بر درآمد مبنای محاسبه، وضع شخصی مالیات دهنده از نقطه نظر تحصیل درآمد و وضعیت اجتماعی نیز ملاک عمل است. به‌عنوان مثال درآمد حاصل از کار با درآمد حاصل از سرمایه تفاوت دارد. از آنجا که گروه اول درآمد خود را از راه زحمت فیزیکی و یا فکری به‌دست می‌آورد، رنج و مشقت بیشتری نسبت به گروه دوم که درآمد حاصل از سرمایه کسب می‌کند دارد. بنابراین، هنگام پرداخت مالیات باید فداکاری بیشتری به خرج دهد. بر اساس این اصل، باید وضعیت کاری و اجتماعی فرد مالیات دهنده مورد توجه قرار گیرد.

### ۲- اصل دخالت<sup>۲</sup>

به عقیده کینز و پیروان او، دولت باید جهت ارشاد و فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی دخالت کند و نباید مالیات‌ها بی‌طرف باشند. به‌عنوان مثال، دولت باید جهت مبارزه با تورم از سیاست‌ها مالی انقباضی استفاده کرده و با افزایش نرخ مالیاتی، تورم را بکاهد. (حسنی و همکاران، ۱۳۹۱: ۲۱).

### ۳- اصل مطلوبیت درآمد<sup>۳</sup>

مطلوبیت نهایی هر واحد پول یا درآمد برای افراد کم درآمد بیشتر از مطلوبیت نهایی پول یا درآمد برای افراد پر درآمد است. بنابراین اگر به نسبت برابر از درآمد هر دو گروه مالیات اخذ شود، افراد کم درآمد مقدار مطلوبیت بیشتری از دست می‌دهند و این موضوع عادلانه نیست. برای حل مشکل فوق باید براساس نرخ تصاعدی مالیات اخذ شود. (حسنی و همکاران، ۱۳۹۱: ۲۱).

#### جدول ۲- اصول نظام مالیاتی مطلوب از دید کنزین‌ها

اصول نظام مالیاتی مطلوب از دید کنزین‌ها	
اصول شخصی ساختن مالیات	توزیع عادلانه بار مالیاتی و تفاوت بین پایه‌های مختلف مالیاتی
اصول دخالت	تقویت نظام رفاهی و تأمین اجتماعی
اصول مطلوبیت درآمد	توزیع عادلانه درآمد و کاهش مالیات بر مصرف

- 1- The person making the tax
- 2- The principle involved
- 3- The principle of utility revenue

### ج - نگرش‌های جدید به اصول مالیاتی

با گسترش نظام فن‌آوری اطلاعات و حرکت اقتصادهای درون‌زا به سمت اقتصادهای جهانی شده، مالیات‌ها نیز دچار تغییر و تحول شده‌اند. مالیات‌ها امروزه به‌عنوان یکی از ارکان اصلی نظام‌های انتخاباتی تبدیل شده‌اند و بجز آثار اقتصادی واجد ویژگی‌های اجتماعی، سیاسی و اطلاعاتی فراوان شده‌اند. هرچند که اصول مندرج در بیانیه‌های کلاسیک‌ها و تئوری کنز هم چنان رواج دارد و بسیاری از نظام‌های مالیاتی با آن سامان یافته‌اند، لیکن بر اساس نیازهای روز و برخی تعاملات بین‌المللی و مسائلی که در اجرای سیستم مالیاتی بروز می‌کند، برخی اصول جدید به اصول قبلی مالیات‌ها افزوده شده است.

#### ۱- اصل تشخیص محل خرج<sup>۱</sup>

بر این اساس، محل خرج و مصرف مالیات‌ها باید برای مالیات پردازان مشخص باشد. این اصل یک کارکرد مهم توزیعی درون خود دارد که نظارت مردمی را می‌پذیرد و عموماً مالیات‌ها را به سمت کاهش نابرابری سوق می‌دهد. البته، کارشناسان اعتقاد دارند این اصل بیشتر جهت مالیات‌های محلی و عوارض کاربرد دارد.

#### ۲- اصل سهولت تمکین داوطلبانه مالیاتی<sup>۲</sup>

این اصل بیشتر ناظر بر روش‌های اجرایی و عملیاتی است. کیفیت تشکیلات مالیاتی بر فضای سرمایه‌گذاری و توسعه بخش خصوصی و هم‌چنین کارکردهای مالیات مؤثر است.

نظام مالیاتی باید به سمتی برود که سرعت تمکین (پذیرش) داوطلبانه مالیات‌های تشخیصی و افزایش خود اظهاری را گسترش دهد. تمکین مالیاتی، عبارت است از قبول و ترتیب پرداخت داوطلبانه مالیات قانونی ابراری یا تشخیصی شده در یک تشکیلات مالیاتی به هر اندازه که سیستم مالیاتی با تمکین بیشتری روبرو شود، میزان درآمدهای وصولی بخش مالیاتی افزایش و شاخص‌های کلان اقتصادی چون نسبت مالیات به تولید ناخالص تولید داخلی (افزایش) نسبت درآمد مالیاتی واقعی به درآمد مالیاتی پیش‌بینی

1- The diagnosis of spending

2- Ease of voluntary tax compliance

شده در بودجه (افزایش) خواهد یافت و از طرفی با کاهش شکاف مالیاتی بین طبقات مختلف درآمدی، توزیع درآمد بهبود می‌یابد. (حسینی و همکاران، ۱۳۹۱: ۲۱).

### ۳- اصل مشارکت<sup>۱</sup>

گسترش نهادهای مدنی و در اختیار داشتن بخش اعظم ثروت ملی توسط بخش خصوصی باعث شده که بدون مشارکت نهادهای مدنی و عموم مردم، وصول مالیات قانونی امکان پذیر نباشد. از این روی، بسیاری از تشکلهای و نمایندگان صنوف و نهادهای مدنی در مورد اصلاح قانون، نحوه‌ی وصول، تعیین ضرائب مالیاتی با دستگاه مالیاتی هم‌کاری و مشارکت می‌کنند که این مشارکت شکل قانونمند به خود گرفته است. چون این اصل، کیفیت وصول درآمدهای مالیاتی را بهبود می‌بخشد و موجبات ارتقاء فرهنگ مالیاتی و به تبع آن درآمدهای مالیاتی را فراهم می‌کند؛ می‌توان نتیجه گرفت که در توزیع مجدد درآمدها نقشی مهم دارد. (کردبچه، ۴۴: ۱۳۹۱).

### ۴- پیشینه تحقیق

#### تحقیقات داخلی

۱- نصر اصفهانی و همکاران (۱۳۹۱)، در تحقیقی با عنوان بررسی عوامل موثرمدل بر فرار مالیاتی بر اساس مدل پستل، از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی، به بررسی عوامل مؤثر بر مؤدیان از پرداخت مالیات پرداخته است. در این تحقیق به دنبال این هستند که آیا عوامل سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، تکنولوژیکی، قانونی و محیطی که مدل «اجتماعی» از عوامل تشکیل دهنده محیط بیرونی و برگرفته از پستل است، تا چه اندازه بر فرار مؤدیان از مالیات تأثیر دارد. بنابراین برای تعیین حجم نمونه هر جامعه نهایت، آماری از فرمول کوکران استفاده شده که، در حجم نمونه کارشناسان کادر تشخیص مالیاتی ۸۷ نفر و مؤدیان مشاغل ۱۹۸ نفر به دست آمده‌اند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که، از نقطه نظر مؤدیان مشاغل، عوامل سیاسی و اقتصادی بیشترین تأثیر و عامل محیطی کمترین تأثیر را داشته است. از نظر کارشناسان کادر تشخیص، عوامل سیاسی، اقتصادی و قانونی بیشترین تأثیر و عامل محیطی کمترین تأثیر را داشته است.

1- The participation



۲- تقی پور، (۱۳۸۰) در مقاله‌ای با عنوان وقفه‌های جمع‌آوری مالیات، تورم و درآمدهای مالیاتی حقیقی دولت به بررسی تأثیر وقفه‌های جمع‌آوری مالیات و تورم بر درآمدهای مالیاتی حقیقی دولت در ایران پرداخته است. نتایج حاکی آن است که متوسط وقفه‌های جمع‌آوری برای کل مالیات در ایران حدود ۱۶ ماه برآورد شده است که این وقفه تأثیر قابل توجهی بر روی درآمدهای مالیاتی گذاشته است.

۳- قائینی و احمدی (۱۳۹۰)، در پژوهشی با عنوان حکم فقهی جریمه تأخیر پرداخت مالیات از منظر شرع مقدس اسلام، به بررسی مالیات به‌عنوان یکی از منابع مالی مهم دولت‌ها از جمله حکومت اسلامی اشاره کرده است. با توجه به وجود انگیزه اجتناب از پرداخت مالیات برای برخی از مؤدیان، انواع ضمانت اجرایی در نظام‌های مالیاتی پیش‌بینی شده است. از جمله این ضمانت‌ها جریمه تأخیر پرداخت مالیات متناسب با مدت تأخیر است. در این مقاله با پیش‌فرض مشروعیت اصل مالیات، مشروعیت اعمال جریمه تأخیر پرداخت مالیات مورد بحث است. جدای از مشروعیت جریمه، مشابهت جدی این نوع جریمه با دیرکرد دین به خاطر ربای امهالی و ممنوعیت آن محتمل است. در این مقاله ضمن تبیین مبانی حرمت ربای امهالی و بیان اقسام ربا و انحای تکلیف به پرداخت مالیات و ذکر صور مختلف جریمه‌های تأخیر نسبت به حکم شرعی هر یک از آنها بحث شده است. به علاوه ضمن توجه به اصل ولایت حاکم به‌عنوان پیش‌فرض، متناسب با مسئله، نحوه ولایت حاکم اسلامی و حدود آن مورد اشاره قرار گرفته است.

۴- نجارزاده و زارع (۱۳۸۵)، در مقاله‌ای با عنوان برآورد کشش و وقفه درآمد مالیاتی شرکت‌ها در استان تهران به بررسی تأثیر نرخ بر درآمدهای حقیقی مالیاتی پرداختند. با توجه به نرخ تورم بالا و وقفه اجتناب‌ناپذیر در وصول مالیات بر درآمد شرکت‌ها در ایران، کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی در کشور به‌عنوان یک مشکل اساسی در بودجه تأمین درآمدهای بودجه‌ای مطرح می‌باشد. از آنجایی که سهم بالایی از درآمد مالیاتی شرکت‌ها در استان تهران تحقق پیدا کند، در مطالعه حاضر با استفاده از داده‌های سالیانه (۱۳۵۹-۱۳۸۰) طول وقفه مالیاتی در ارتباط با درآمد مالیاتی شرکت‌ها در استان تهران مورد برآزش قرار گرفت و حساسیت سیستم مالیاتی نسبت به تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها در این استان بررسی شد. هم‌چنین به منظور بررسی کشش و طول وقفه مالیاتی از روش یوهانسون-یوسیلیوس استفاده شده که نتایج به دست آمده نشان می‌دهد طول وقفه مالیاتی حدود ۲۵ ماه و کشش قیمتی درآمدهای

مالیاتی برابر با ۰/۷ است. وجود تنگناهای موجود در قانون مالیات‌های مستقیم، قصور و کوتاهی مؤدبان مالیاتی در انجام تکالیف قانونی و مشکلات اجرایی از مهم‌ترین عوامل بروز وقفه و پایین بودن کشش می‌باشند. لذا نرخ تورم، درآمد حقیقی مالیاتی شرکت‌ها را کاهش داده است.

۵- عسکری (۱۳۹۲) در مقاله‌ای با عنوان کالبد شکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور: چالش‌ها، برنامه‌ها و عملکرد نظام مالیاتی به بررسی پرداخته است. در این مقاله پس از بررسی کارکردهای مالیات در کشور و چالش‌های آن براساس ارکان سه گانه به بررسی اهم اقدامات صورت گرفته در سال‌های اخیر و برنامه‌های آتی برای توسعه نظام مالیاتی کشور پرداخته شده است. توسعه و تکمیل نظام مالیات برارزش افزوده، بازنگری قوانین و مقررات مالیاتی، اجرای طرح جامع مالیاتی و اصلاح و تکمیل نیروی انسانی از محورهای اصلی تحول نظام مالیاتی است. اصلاح ساختار اقتصاد کلان کشور از حیث نحوه انجام فعالیت‌های اقتصادی، توسعه فعالیت‌های شرکتی و توسعه کیفی (مدرنیزه کردن) بخش خدمات، گسترش پایه‌های مالیاتی و حذف معافیت‌های غیرضرور، رفع محدودیت‌های بودجه‌ای سازمان، تأمین نیروی انسانی، اتخاذ تمام تدابیر قانونی، اجرایی و قضایی برای مواجهه با اقتصاد زیرزمینی از اهم برنامه‌های آتی برای توسعه نظام مالیاتی کشور قلمداد می‌شود.

۶- حیرانی، (۱۳۸۸)، در پایان نامه خود با عنوان بررسی موانع نهادی وصول مالیات‌های مستقیم در ایران به بررسی شناخت مشکلات، محدودیت‌ها و موانع نظام مالیاتی کشور به ویژه در زمینه وصول مالیات‌های مستقیم، شناخت رفتار مؤدیان و ماموران مالیاتی به لحاظ اقتصادی، شناخت عوامل مؤثر بر کارایی نظام مالیاتی و هم‌چنین شناخت نحوه تشخیص مالیات مستقیم در ایران پرداخته است. در اقتصادهای امروز جهان دولت‌ها وظایف مختلفی به عهده دارند. انجام این وظایف هزینه‌های زیادی را در بر می‌گیرد، دولت‌ها با توجه به درجه توسعه‌یافتگی کشورشان منابع مختلفی برای تأمین این مخارج در اختیار دارند، مهم‌ترین منبع تأمین مخارج دولت‌ها در کشورهای توسعه‌یافته مالیات‌ها می‌باشد. اما متأسفانه در کشورهای در حال توسعه به علت ضعف منبع تأمین مالی و دسترسی آسان به منابع طبیعی و فروش این منابع، کم‌تر به درآمدهای مالیاتی توجه کرده‌اند. روش پژوهش تحلیلی بوده اطلاعات مورد نیاز از دو روش اسنادی و غیر اسنادی جمع‌آوری شده که به روش اسنادی اطلاعات از طریق مصاحبه‌های محدود و تجربیات شخصی گردآوری شده است. نتایج نشان می‌دهد که

ضعف در قوانین مالیات‌های مستقیم جاری و عدم ضمانت اجرای آن موجب شده است که بخش عظیمی از فعالیت‌های اقتصادی به علت معافیت‌های بی‌رویه از پرداخت مالیات معاف گردند، به این علت پایه‌های مالیاتی ضعیف می‌باشد. ضعف پایه‌های مالیاتی باعث شده که دولت فشار مضاعفی به مودیانی که دارای پرونده مالیاتی می‌باشند، بیاورد. که این خود نیز موجب تشدید فعالیت‌های اقتصادی زیر زمینی و در نهایت کاهش درآمدهای مالیاتی می‌گردد.

### تحقیقات خارجی

۱- ابید<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴، در مقاله ای با عنوان « نظریه فرار مالیاتی: دیدگاهی بازنگرانه» که به تعدیل مدل استاندارد مالیاتی و پاسخ به انتقادات دیگر، وارد بر آن اختصاص داشته است، بار مسئله مالیات بهینه را مطرح و مناسبات آن را با مدل فرار مالیاتی تشریح می‌کند. در این مقاله تابع رفاه اجتماعی را به عنوان حاصل جمع وزنی سودهای مورد انتظار فراریان مالیاتی در مدل استاندارد وارد می‌کند.

۲- مادوویتز و نووان<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳، در مقاله‌ای با مالیات بنزین و نوسانات درآمد: یک برنامه به کالیفرنیا به بررسی چگونگی استفاده از ترکیب‌های مختلف از مالیات غیر مستقیم و فروش مالیات بر سوخت‌های موتور تحت تأثیر نوسانات قیمت سوخت خرده فروشی و درآمدهای مالیاتی پرداخته‌اند. دو ویژگی از بازار بنزین و گازوئیل را انتخاب و مالیات یک مشکل منحصر به فرد است. اول، قیمت بسیار فرار است. دوم، تقاضا برای سوخت‌های موتور بسیار کم کشش است. در نتیجه، هزینه‌های سوخت در طول زمان به‌طور قابل ملاحظه‌ای متفاوت است. در تاریخ ۱ ژوئیه ۲۰۱۰، کالیفرنیا به تصویب مجمع بیل، "تعویض مالیات گاز"، افزایش مالیات غیر مستقیم و کاهش مالیات بر فروش در خرید بنزین پرداخت. در حالی که انگیزه اولیه پشت درآمد مبادله خنثی شد و دولت به ارائه با انعطاف پذیری بیش‌تر در داخل بودجه خود را، برجسته که این تغییر دارای دو منافع بالقوه نادیده گرفته شد. نتایج نشان می‌دهد که مزایای بیش‌تری را می‌توان با فراتر رفتن از مبادله مالیاتی و حذف مالیات بر فروش بنزین به‌طور کامل به‌دست آورد.

۳- کاردوسو<sup>۳</sup> (۲۰۱۰)، با انجام تحقیقی تحت عنوان کسری بودجه حقیقی و اثر پاتینکین به تشریح تأثیر تورم بر کسری بودجه و وقفه مالیاتی در برزیل پرداخته است.

1- Abyd  
2- Madvvytz and Nvvan  
3- Cardoso

براساس این تحقیق شدت تأثیر گذاری اثر تانزی به عواملی از قبیل وقفه مالیاتی، کشش قیمتی در آمد مالیاتی، و شاخص بندی مالیات‌های معوقه بستگی دارد. به دلیل عدم کارایی سیستم مالیاتی، طولانی بودن وقفه وصول و پایین بودن کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی تأثیر منفی تورم بر درآمدهای حقیقی مالیاتی و در نتیجه تشدید کسری بودجه را می‌توان انتظار داشت.

۴- تانزی<sup>۱</sup> (۲۰۰۸)، در زمینه وقفه‌های مالیاتی در آرژانتین مطالعه‌ای انجام داده است. در این مطالعه که با عنوان تورم، وقفه در وصول و ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی انجام شده است، به تحلیل سیستم مالیاتی در اقتصاد آرژانتین پرداخته است. هدف اصلی مطالعه این است که نشان دهد وقتی نرخ تورم بالا باشد وقفه اجتناب ناپذیر در وصول مالیات‌ها نقش بسیار محرز را در کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی ایفا می‌کند. به طوری که اگر وقفه‌های موجود با کشش پذیری درآمدهای مالیاتی جبران نگردد باعث فشارهای تورمی قابل توجهی مواجه هستند و یا در آینده این‌گونه فشارها را پیش‌بینی می‌نمایند؛ باید به اثراتی که وقفه مالیاتی در وصول درآمدهای مالیاتی می‌تواند بر درآمدهای حقیقی داشته باشد توجه نمایند.

۵- چودری<sup>۲</sup> (۲۰۰۵)، در مطالعه‌ای تحت عنوان درآمدهای مالی و تأمین مالی تورمی، وجود وقفه‌های مالیاتی در ۲۸ کشور در حال توسعه از جمله ایران را طی دوره ۱۹۷۰-۱۹۸۷ با استفاده از داده‌های مقطعی و سری زمانی مورد مطالعه قرار داده است. در این تحقیق کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی ایران ۱/۴۳ و وقفه جمع‌آوری مالیات‌ها در حدود ۴ ماه تخمین زده شده است. نتایج نشان می‌دهد که در کشورهای در حال توسعه به دلیل وقفه‌های طولانی در وصول مالیات و وجود کسری مزمن بودجه، افزایش تورم منجر به کاهش درآمدهای واقعی دولت می‌شود.

۶- یویان<sup>۳</sup> (۲۰۱۰)، مطالعه‌ای تحت عنوان تورم، کشش مالیاتی، درآمدهای حقیقی مالیاتی طی دوره ۱۹۸۰ تا ۲۰۰۴ برای اقتصاد اندونزی انجام داده است. در طول دوره مذکور در اندونزی سه برنامه توسعه پنج ساله به اجرا درآمد که تورم دو رقمی رایج بوده است. براساس این تحقیق وی درآمدهای مالیاتی به دست آمده از مالیات بر درآمد

1- Tanzi  
2- Chaudhary  
3- Yvyan

اشخاص، مالیات بر زمین، مالیات بر فروش کالاهای تولید شده در داخل، مالیات بر واردات و مالیات بر صادرات با افزایش تورم کاهش یافته است.

### ۵- روش شناسی تحقیق

روش انجام این تحقیق توصیفی - تحلیلی، از لحاظ ماهیت کاربردی و از نظر زمان مقطعی می‌باشد در این مطالعه برای برآورد زبان مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری از اطلاعات سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ مربوط به ۱۱ ادارات مالیاتی در استان استفاده شده است. بدین ترتیب داده‌های تلفیقی در مجموع ۵۵ مشاهده را به وجود می‌آورد. از این‌رو، روش مورد استفاده برای برآورد مدل براساس متدولوژی اقتصادسنجی، روش داده‌های تابلویی است. تجزیه و تحلیل و داده‌ها با استفاده از بسته نرم افزاری 8 eviews انجام شده است. تحقیق حاضر از نوع تحلیل رگرسیونی بوده و برای گردآوری اطلاعات از دو روش کتابخانه‌ای و مبتنی بر داده‌های واقعی و از نوع پس رویدادی استفاده شده است.

متغیرهای وابسته و مستقل در این تحقیق در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول ۳- متغیرهای وابسته و مستقل در مدل‌های تحقیق

نماد در مدل	متغیر	مدل
$\text{LnRTAX}_{it}$	وابسته: لگاریتم درآمدهای مالیاتی حقیقی	مدل وقفه مالیاتی
$\text{DLnCPI}_{it}$	مستقل: درصد تغییرات سالانه لگاریتم شاخص قیمت مصرف کننده استان چهارمحال و بختیاری	
$\text{LnGDP}_{it}$	مستقل: لگاریتم تولید ناخالص داخلی استان چهارمحال و بختیاری به قیمت عوامل	
$\text{ln NTAX}_{it}$	وابسته: لگاریتم درآمدهای مالیاتی اسمی	مدل کشش قیمتی
$\text{LnCPI}_{it}$	مستقل: لگاریتم شاخص قیمت مصرف کننده استان چهارمحال و بختیاری	
$\text{LnGDP}_{it}$	مستقل: لگاریتم تولید ناخالص داخلی استان چهارمحال و بختیاری به قیمت عوامل	

لازم به ذکر است، در این تحقیق بعد از برآورد وقفه مالیات و کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی در ادارات استان چهارمحال و بختیاری، زبان ناشی از وقفه به دست آمده بر درآمدهای حقیقی نیز مدنظر است. برای این منظور ارزش حقیقی یک واحد از

درآمد مالیاتی اسمی استان چهارمحال و بختیاری با توجه به متوسط تورم و وقفه مالیاتی به دست آمده، محاسبه خواهد شد.

### ۶- فرضیات تحقیق

فرضیات این تحقیق عبارتند از:

#### فرضیه اصلی تحقیق

تأخیر و وقفه در وصول مالیات بر میزان زیانهای ناشی از آن تأثیرگذار است.

#### فرضیات فرعی تحقیق

- ۱- مدت زمان تأخیر در وصول مالیات‌های مستقیم در استان چهارمحال و بختیاری قابل توجه است.
- ۲- کشش قیمتی درآمدهای حقیقی مالیاتی بزرگ‌تر از صفر است.
- ۳- کشش درآمدی درآمدهای اسمی مالیاتی بزرگ‌تر از صفر است.
- ۴- زیان ناشی از تأخیر در وصول درآمدهای حقیقی مالیات‌های مستقیم استان چهارمحال و بختیاری قابل توجه است.

### ۷- مدل تحقیق و متغیرهای آن

هدف اصلی در این تحقیق پاسخ به این سوال است که زیان مالیاتی در استان چهارمحال و بختیاری و به عبارت دیگر تأثیر تورم بر درآمدهای حقیقی مالیات به چه میزان است؟ براساس مبانی تئوریکي جواب این سوال به دو عامل یعنی کشش قیمتی درآمد مالیاتی و طول مدت تأخیر جمع‌آوری مالیات وابسته است. بدین نحو که اگر کشش قیمتی درآمد مالیاتی برابر واحد و تأخیر قابل چشم پوشی باشد، درآمد حقیقی تحت تأثیر تورم قرار نمی‌گیرد و زیان مالیاتی وجود نخواهد داشت. اما اگر تأخیر در جمع‌آوری مالیات قابل توجه باشد و کشش قیمتی کم‌تر از واحد باشد، تورم باعث کاهش ارزش واقعی درآمد مالیاتی جمع‌آوری شده، می‌شود. از اینرو، قبل از پاسخ به سوال مذکور لازم است وقفه مالیاتی و کشش قیمتی درآمد مالیاتی برآورد شوند و

سپس به برآورد زبان مالیاتی پرداخته شود. در این راستا براساس مبانی نظری موجود سه مدل به شرح زیر تصریح شده است.

### مدل تحقیق برای برآورد وقفه مالیات

تصریح مدل مدنظر برای برآورد وقفه مالیاتی به شرح زیر است:

$$\text{LnRTAX}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{DLnCPI}_{it} + \beta_2 \text{LnGDP}_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

در رابطه (۱)،  $\text{LnRTAX}_{it}$  درآمد مالیاتی حقیقی اداره مالیاتی  $i$  در زمان  $t$ ،  $\text{DLnCPI}$  درصد تغییرات لگاریتم شاخص قیمت مصرف کننده استان چهارمحال و بختیاری،  $\text{LnGDP}$  لگاریتم تولید ناخالص ثابت داخلی استان چهارمحال و بختیاری به قیمت عوامل و  $\varepsilon_{it}$  جمله اختلال هستند. ضریب متغیر  $\text{DLnCPI}$  بیانگر متوسط وقفه‌های وصول درآمدهای مالیاتی در ادارات استان چهارمحال و بختیاری است.

لازم به ذکر است، در استان چهارمحال و بختیاری ۵ شهرستان تحت عنوان شهرکرد، بروجن، فارسان، لردگان و اردل وجود دارد که در هر یک از این شهرستان‌ها به جزء شهرکرد یک اداره مالیاتی مستقر است. در شهرستان شهرکرد ۸ اداره مالیاتی وجود دارد که در این بین ۷ اداره وظیفه وصول درآمدهای مالیاتی را برعهده دارد. برای این اساس، در رابطه (۱)،  $i = 1, 2, \dots, 11$  بیانگر ادارات مالیاتی می‌باشد. بنابراین، مدل مذکور با استفاده از اطلاعات سالانه ۱۱ اداره مالیاتی طی سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ و به‌کارگیری متدولوژی داده‌های تابلویی برآورد خواهد شد. لازم به ذکر است، اطلاعات مربوط درآمدهای مالیاتی از ادارات مالیاتی استان، اطلاعات تولید ناخالص داخلی استان از گزارشات دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی سازمان امور مالیاتی کشور و اطلاعات شاخص قیمت مصرف کننده استان از گزارشات بانک مرکزی استخراج شده است.

### مدل تحقیق برای برآورد کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی

تصریح مدل مدنظر برای برآورد کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی به شرح زیر است:

$$\text{LnNTAX}_{it} = \gamma_0 + \gamma_1 \text{LnCPI}_{it} + \gamma_2 \text{LnGDP}_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

در رابطه (۲)،  $\text{LnNTAX}_{it}$  درآمد مالیاتی اسمی اداره مالیاتی  $i$  در زمان  $t$ ،  $\text{LnCPI}$  لگاریتم شاخص قیمت مصرف کننده،  $\text{LnGDP}$  لگاریتم تولید ناخالص ثابت داخلی به

قیمت عوامل و  $\varepsilon^t$  جمله اختلال هستند. ضریب متغیر LnCPI بیانگر کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی در ادارات استان چهارمحال و بختیاری است.

لازم به ذکر است، این مدل با استفاده از اطلاعات سالانه ۱۱ اداره مالیاتی طی سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ و به‌کارگیری متدولوژی داده‌های تابلویی برآورد خواهد شد.

### مدل تحقیق برای برآورد زیان مالیاتی ناشی از وقفه در وصول درآمدهای

#### مالیاتی

براساس مبانی نظری، وقفه‌های مالیاتی به دو صورت وقفه قانونی و غیرقانونی وجود دارد که زیان‌هایی را بر درآمدهای مالیاتی برجای می‌گذارند، لیکن از آنجا که تبدیل تمامی زیان‌های ناشی از وقفه‌ها بر درآمدهای مالیاتی کار دشواری است، زیان‌های مربوط به وقفه‌های مالیاتی تنها از جنبه کاهش ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی وصولی بررسی می‌شود. براین اساس، در تحقیق حاضر به منظور برآورد زیان مالیاتی ناشی از وقفه در وصول درآمدهای مالیاتی در استان چهارمحال و بختیاری از رویکرد روش خالص ارزش کنونی درآمدهای آتی تانزی استفاده شده است. تصریح کلی این مدل برای برآورد وقفه‌های وصول به صورت ماهانه به شکل زیر است:

$$TR^r = \frac{TR^N}{(1+P \cdot \frac{n}{12})^n} \quad (3)$$

در رابطه (۴)،  $TR^r$ : درآمد حقیقی مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری،  $TR^N$ : درآمد اسمی مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری،  $P$ : تورم سالانه استان چهارمحال و بختیاری و  $n$ : متوسط وقفه جمع‌آوری مالیات بر حسب ماه است. لازم به ذکر است متوسط وقفه جمع‌آوری مالیات همان ضریب درصد تغییرات لگاریتم شاخص قیمت مصرف‌کننده در مدل (۱) یعنی  $\beta_1$  است. بنابراین، با در اختیار داشتن تعداد وقفه‌های مالیاتی، درآمد حقیقی مالیاتی استان براساس رابطه (۳) و سپس زیان مالیاتی ( $TR^L$ ) از طریق فرمول زیر قابل محاسبه می‌شود.

$$TR^L = TR^N - TR^r \quad (4)$$

در رابطه (۴)،  $TR^r$ : درآمد حقیقی مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری (یعنی ارزش درآمد مالیاتی بعد از سال‌های وقفه)،  $TR^N$ : درآمد اسمی مالیاتی استان و  $TR^L$  زیان مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری است.



## برآورد مدل

## آزمون F و انتخاب روش اثرات مشترک و اثرات ثابت

همان‌طور که در روش شناسی داده‌های تابلویی بیان شده است، مسئله اصلی قبل از برآورد، تعیین روش برآورد می‌باشد. بدین منظور در مرحله اول باید بررسی شود که آیا مدل به روش تلفیقی (اثرات مشترک) باید برآورد گردد و یا اینکه به روش پانل دیتا قابل برآورد است. در این راستا از آزمون F استفاده شده است. بدین نحو که در ابتدا دو مدل تصریح شده در رابطه (۱) و (۲) به روش اثرات ثابت برآورد و یکبار به روش اثرات مشترک برآورد می‌شود. بعد از برآورد مدل به دو روش اثرات ثابت و مشترک، مجموع مجذور پسماندها در هر دو مورد استخراج می‌گردد و آماره آزمون F بر آن اساس محاسبه می‌شود. با این وجود در نرم افزار Eviews8 امکان آزمون مستقیم اثرات ثابت وجود دارد که نتایج آزمون در جدول (۴) ارائه شده است.<sup>۱</sup>

جدول ۴- آماره آزمون F برای مدل‌های (۱) و (۲)

	مدل (۱)	مدل (۲)
آماره F	۳۴/۴	۳۱/۹
ارزش احتمال	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰

ماخذ: یافته‌های تحقیق

همان‌طور که مشخص است، آماره آزمون F در این تحقیق برای مدل برآورد وقفه مالیاتی در رابطه (۱) معادل ۳۴/۴ می‌باشد که از آماره جدول بزرگ‌تر است (مقدار احتمال مربوط به فرض صفر آماری برابر صفر است)، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه صفر مبنی بر برابری عرض از مبدهای مقاطع را نمی‌توان پذیرفت و رد می‌شود. لذا، روش داده‌های تابلویی برای رابطه (۱) تأیید می‌شود.

در رابطه با مدل برآورد کشش قیمتی مالیاتی در رابطه (۲) نیز با توجه به نتایج جدول (۱)، آماره آزمون F معادل معادل ۳۱/۹ می‌باشد که از آماره جدول بزرگ‌تر است (مقدار احتمال مربوط به فرض صفر آماری برابر ۰/۰۰۰۰ است)، بنابراین با اطمینان ۹۵

۱- خروجی نرم افزار برای آزمون اثرات ثابت مدل (۱-۴) در پیوست (۱) و برای مدل (۲-۴) در پیوست (۲) آمده است.

درصد فرضیه صفر مبنی بر برابری عرض از مبدهای مقاطع را نمی‌توان پذیرفت و رد می‌شود. لذا، روش داده‌های تابلویی برای رابطه (۲) تأیید می‌شود.

### انتخاب روش اثرات تصادفی و اثرات ثابت

براساس آزمون F، روش داده‌های تابلویی برای دو مدل (۱) و (۲) تأیید شده است، بعد از این مرحله براساس روش متدولوژی داده‌های تابلویی باید مشخص شود که روش اثرات ثابت یا روش اثرات تصادفی کدامیک روشی مناسب برای برآورد دو مدل مذکور می‌باشند. در برآورد اثرات ثابت فرض محوری این است که اثرات ثابت با متغیرهای توضیحی ناهمبسته هستند. یک روش رایج برای آزمون این فرض، آزمون هاسمن است که برای مقایسه برآوردهای ضرائب اثرات تصادفی و ثابت بکار می‌رود (بالتاجی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). برای این منظور ابتدا مدل (۱) و (۲) با روش اثرات تصادفی برآورد می‌شود. بعد از برآورد، آزمون هاسمن اجرا و به واسطه آن برآوردگر اثرات ثابت متناظر برآورد می‌شود نتایج آزمون برای هر دو مدل در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول ۵- آماره کای- دو آزمون هاسمن برای مدل (۱) و (۲)

مدل	مدل (۱)	مدل (۲)
آماره کای- دو	۸/۰۹	۱۱/۲
ارزش احتمال	۰/۰۰۱۸	۰/۰۰۹۲

ماخذ: یافته‌های تحقیق

آماره کای- دو آزمون هاسمن برای دو مدل (۱) و (۲) با درجه آزادی ۲ به ترتیب معادل ۸/۰۹ و ۱۱/۲ می‌باشد. بنابراین در سطح معنی‌داری ۵ درصد، استفاده از مدل اثرات ثابت برای برآورد دو مذکور مناسب‌تر خواهد بود.

### ۸- یافته‌های تحقیق

با توجه به اینکه آزمون‌های تعیین روش حاکی از مقتضی بودن روش اثرات ثابت برای برآورد مدل می‌باشند، لذا مدل (۱) و (۲) با استفاده از روش اثرات ثابت و برای

1- Baltagi

اطلاعات سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ مربوط به ۱۲ اداره مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری برآورد شده است که نتایج آن به ترتیب در جدول (۳) و (۴) ارائه شده است. لازم به ذکر است، هنگام برآورد مدل واریانس ناهمسانی و خودهمبستگی با به‌کارگیری روش GLS برای برآورد، برطرف شده است.

براساس جدول (۶) نتایج برآورد مدل (۱) به‌طور خلاصه به شرح زیر می‌باشد:

- ضریب تعیین مدل معادل ۰/۹۷ و بیانگر توضیحی دهندگی نسبتاً بالای متغیرهای توضیحی در مدل تصریح شده است.

- آماره F که معنی داری کل رگرسیون را نشان می‌دهد، معادل ۴۸/۹ برآورد شده است که ارزش احتمال آن برابر با صفر است. بنابراین، کل مدل رگرسیون تصریح شده از لحاظ آماری معنی‌دار است.

- آماره t مربوط به ضریب متغیر درصد تغییرات لگاریتم شاخص قیمت مصرف‌کننده معادل ۸/۳ می‌باشد که ارزش احتمال آن برابر صفر (کوچک‌تر از ۵ درصد) است. براین اساس، ضریب مذکور از لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است.

- ضریب متغیر درصد تغییرات لگاریتم شاخص قیمت مصرف‌کننده استان چهارمحال و بختیاری معادل ۱۳/۹- برآورد شده است که از لحاظ علامت کوچک‌تر از صفر است. منفی بودن این ضریب منطبق بر انتظارات تئوریک است. از آنجا که ضریب این متغیر بیانگر وقفه مالیاتی است، بنابراین، متوسط وقفه وصول درآمدهای مالیاتی در استان مذکور معادل ۱۴ ماه می‌باشد. یعنی از زمانیکه مودیان به‌طور قطعی موظف به پرداخت مالیات می‌شوند، به‌طور متوسط ۱۴ ماه طول می‌کشد تا به دست دولت برسد.

- آماره t مربوط به ضریب متغیر لگاریتم تولید ناخالص داخلی معادل ۶/۰۴ می‌باشد که ارزش احتمال آن برابر صفر (کوچک‌تر از ۵ درصد) است. براین اساس، ضریب مذکور از لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است.

- ضریب متغیر لگاریتم تولید ناخالص داخلی استان چهارمحال و بختیاری بزرگ‌تر از صفر برآورد شده است. مثبت بودن این ضریب منطبق بر انتظارات تئوریک است. این ضریب کشش درآمدی درآمد حقیقی مالیات را نشان می‌دهد و بیانگر آن است که اگر تولید ناخالص داخلی یک درصد افزایش یابد، درآمد مالیات حقیقی به میزان ۰/۳۸ درصد افزایش خواهد یافت.

جدول ۶- برآورد مدل (۱) به روش اثرات ثابت<sup>۱</sup>

متغیرها	ضرایب	آماره
عرض از مبدا		
DLnCPI	-۱۳/۹	-۸/۳
LnGDP	۰/۳۸	۶/۰۴
F = ۴۸/۹ P-value=۰	D.W=۱/۹۸	R <sup>۲</sup> =۰/۹۷

ماخذ: یافته‌های تحقیق

براساس جدول (۷) نتایج برآورد مدل (۲) به‌طور خلاصه به شرح زیر می‌باشد:

- ضریب تعیین مدل معادل ۰/۸۹ و بیانگر توضیحی دهندگی نسبتا بالای متغیرهای توضیحی در مدل تصریح شده است.
- آماره F که معنی داری کل رگرسیون را نشان می‌دهد، معادل ۱۳/۵ برآورد شده است که ارزش احتمال آن برابر با صفر است. بنابراین، کل مدل رگرسیون تصریح شده از لحاظ آماری معنی‌دار است.
- آماره t مربوط به ضریب متغیر لگاریتم شاخص قیمت مصرف کننده معادل ۳/۸ می‌باشد که ارزش احتمال آن برابر ۰/۰۱۴ (کوچک‌تر از ۵ درصد) است. براین اساس، ضریب مذکور از لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار است.
- ضریب متغیر لگاریتم شاخص قیمت مصرف کننده استان چهارمحال و بختیاری که بیانگر کشش قیمتی مالیات است، معادل ۰/۷۱ برآورد شده است که مثبت بودن این ضریب منطبق بر انتظارات تئوریک است. از آنجا که ضریب این متغیر معادل ۰/۷۱ و کم‌تر از یک است، بنابراین نظام مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری به تغییرات قیمت بی‌کشش بوده و از انعطاف‌پذیری لازم برخوردار نیست.
- آماره t مربوط به ضریب متغیر لگاریتم تولید ناخالص داخلی معادل ۴/۵ می‌باشد که ارزش احتمال آن برابر صفر (کوچک‌تر از ۵ درصد) است. براین اساس، ضریب مذکور از لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار است.

۱- خروجی نرم افزار برآورد مدل (۱-۴) در پیوست (۱) و برای مدل (۲-۴) در پیوست (۲) آمده است.

- ضریب برآوردی متغیر لگاریتم تولید ناخالص ثابت داخلی استان چهارمحال و بختیاری از لحاظ علامت بزرگ‌تر از صفر است. مثبت بودن این ضریب منطبق بر انتظارات تئوریک است. این ضریب کشش درآمدی درآمد اسمی مالیات را نشان می‌دهد و بیانگر آن است که اگر تولید ناخالص داخلی یک درصد افزایش یابد، درآمد اسمی مالیاتی به میزان ۰/۹۴ درصد افزایش خواهد یافت.

جدول ۷- برآورد مدل (۶-۲) به روش اثرات ثابت

متغیرها	ضرایب	آماره
عرض از مبدا	۰/۹۱	۰/۳۹
LnCPI	۰/۷۱	۳/۸
LnGDP	۰/۹۴	۴/۵
F = ۱۳/۴۷ P-value= ۰	D.W=۱/۹۸	R <sup>۲</sup> =۰/۸۹

ماخذ: یافته‌های تحقیق

### برآورد زیان مالیاتی ناشی از وقفه در وصول درآمدهای مالیاتی

با توجه به نتایج به دست آمده، متوسط طول وقفه درآمدهای مالیاتی در استان چهارمحال و بختیاری ۱۴ ماه است. با توجه به اینکه طی دوره ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ میزان تورم سالانه به‌طور متوسط ۲۳ درصد است، ارزش حال یک واحد درآمد مالیاتی در استان مذکور براساس مدل (۳) به‌طور متوسط بعد از ۱۴ ماه وقفه به اندازه ۰/۷۸ خواهد بود. به عبارت دیگر، حدود ۲۲ درصد از ارزش یک واحد درآمد مالیاتی در اثر وجود تورم و وقفه جمع‌آوری مالیات از بین می‌رود. هم‌چنین با توجه به اینکه کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی در استان چهارمحال و بختیاری کم‌تر از ۱ است، بنابراین ۲۲ درصد حداقل زیان مالیاتی را نشان می‌دهد.

در جدول (۸) با فرض کشش قیمتی کم‌تر از یک، حداقل زیان مالیاتی درآمدهای مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری برای سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ براساس رابطه (۴) محاسبه شده است.

جدول ۸- حداقل زیان مالیاتی در استان چهارمحال و بختیاری طی سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ (ارقام به میلیون ریال)

سال	ارزش اسمی درآمدهای مالیاتی استان	مالیات بعد از ۱۴ ماه وقفه	حداقل زیان مالیاتی (مالیات بعد از ۱۴ ماه وقفه منهای ارزش حقیقی مالیات‌ها)
۱۳۸۸	۴۸۷۱۶۸	۴۳۱۳۲۲	۵۵۸۴۶
۱۳۸۹	۴۹۵۷۴۱	۴۲۵۴۶۷	۷۰۲۷۴
۱۳۹۰	۵۴۱۸۷۵	۴۳۰۰۹۲	۱۱۱۷۸۳
۱۳۹۱	۶۷۹۹۵۸	۴۹۵۷۶۹	۱۸۴۱۸۹
۱۳۹۲	۷۹۴۹۲۵	۵۴۶۸۵۱	۲۴۸۰۷۴

ماخذ: یافته‌های تحقیق

حداقل زیان مالیاتی در سال ۱۳۸۸ که کل درآمدهای مالیاتی معادل ۴۸۷۱۶۸ میلیون ریال بوده است، حدود ۵۵۸۴۶ میلیون ریال است. این مبلغ در سال‌های ۱۳۸۹، ۱۳۹۰، ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ به ترتیب معادل ۷۰۲۷۴، ۱۱۱۷۸۳، ۱۸۴۱۸۹ و ۲۴۸۰۷۴ میلیون ریال بوده است. براین اساس، زیان مالیاتی در استان چهارمحال و بختیاری در سال‌های مذکور روندی صعودی داشته است و تقریباً از سال ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۲، چهار برابر شده است.

علاوه براین، از آنجا که در این تحقیق زیان درآمدهای مالیاتی به تفکیک ادارات مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری نیز مدنظر است، در جدول (۸) متوسط زیان درآمدهای مالیاتی ناشی از هر یک از ادارات مالیاتی طی سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ گزارش شده است. همان‌طور که مشخص است طی سال‌های مذکور، اداره شهرکرد - ۴ دارای کمترین زیان مالیاتی (معادل ۲۵۶۱ میلیون ریال) و اداره شهرکرد - ۷ دارای بیشترین زیان مالیاتی (معادل ۴۹۶۴۰ میلیون ریال) بوده است.

برآورد زیان‌های ناشی از تأخیر در وصول مالیات در ادارات مالیاتی استان ... ۵۲۵

جدول ۹- حداقل زیان مالیاتی در ادارات مالیات استان چهارمحال و بختیاری: (ارقام به میلیون ریال)

ادارات مالیاتی	ارزش اسمی درآمدهای مالیاتی استان	مالیات بعد از ۱۴ ماه وقفه	حداقل زیان مالیاتی (مالیات بعد از ۱۴ ماه وقفه منهای ارزش حقیقی مالیات‌ها)
بروجن	۵۹۵۱۳	۴۶۶۷۳	۱۲۸۴۰
فارسان	۱۷۰۴۳	۱۳۳۶۶	۳۶۷۷
لردگان	۲۷۳۳۴	۲۱۴۳۷	۵۸۹۸
اردل	۱۴۴۲۵	۱۱۳۱۳	۳۱۱۲
شهرکرد-۱	۱۷۴۲۱۲	۱۳۶۶۲۵	۳۷۵۸۷
شهرکرد-۲	۱۷۰۸۵	۱۳۳۹۹	۳۶۸۶
شهرکرد-۳	۱۴۷۲۹	۱۱۵۵۱	۳۱۷۸
شهرکرد-۴	۱۱۸۶۸	۹۳۰۸	۲۵۶۱
شهرکرد-۵	۱۹۷۳۴	۱۵۴۷۶	۴۲۵۸
شهرکرد-۶	۱۳۹۱۳	۱۰۹۱۱	۳۰۰۲
شهرکرد-۷	۲۳۰۰۷۷	۱۸۰۴۳۷	۴۹۶۴۰

ماخذ: یافته‌های تحقیق

### ۹- نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از برآورد وقفه مالیاتی، کشش قیمتی درآمد مالیاتی و زیان مالیاتی در استان چهارمحال و بختیاری طی دوره ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ به شرح زیر می‌باشد:

- متوسط طول وقفه درآمدهای مالیاتی در ادارات استان چهارمحال و بختیاری در حدود ۱۴ ماه است. براین اساس می‌توان گفت فرضیه اول تحقیق مبنی بر اینکه مدت زمان تأخیر در وصول مالیات در استان چهارمحال و بختیاری قابل توجه است، در سطح معنی داری ۵ درصد پذیرفته می‌شود.
- افزایش سطح عمومی قیمت‌ها بر درآمد اسمی مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری تأثیر مثبت و معنی دار دارد. براین اساس، فرضیه دوم تحقیق مبنی بر اینکه کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی در استان چهارمحال و بختیاری بزرگ‌تر از صفر است، در سطح معنی داری ۵ درصد پذیرفته می‌شود.

- نظام مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری در برابر تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها حساسیت زیادی نشان نمی‌دهد (کشش قیمتی در حدود ۰/۷۱ برآورد شده است) و از کارایی لازم برای اینکه به نسبت تورم، درآمدهای مالیاتی اسمی را افزایش دهد، برخوردار نیست. بنابراین با توجه به بالابودن میزان تورم و همچنین بالا بودن وقفه‌های جمع‌آوری درآمدهای مالیاتی استان، تورم موجب کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی می‌شود.

- میزان حساسیت درآمد اسمی مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری به تولید ناخالص داخلی استان در حدود ۰/۹۴ است، یعنی کشش درآمدهای اسمی مالیاتی به تولید ناخالص داخلی مثبت است. براین اساس، فرضیه سوم تحقیق مبنی بر اینکه کشش درآمدی درآمدهای مالیاتی در استان چهارمحال و بختیاری بزرگ‌تر از صفر است، در سطح معنی داری ۵ درصد پذیرفته می‌شود.

- زیان مالیاتی (هزینه مالیاتی) در استان چهارمحال و بختیاری با توجه به بالابودن تورم، بالا بودن وقفه در جمع‌آوری مالیات و پایین بودن کشش قیمتی در سال‌های ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۲ صعودی بوده است، به‌طوری‌که زیان مالیاتی در سال ۱۳۹۲ در مقایسه با سال ۱۳۸۷ تقریباً ۴ برابر شده است.

- اداره شهرکرد - ۴ دارای کم‌ترین زیان مالیاتی (معادل ۲۵۶۱ میلیون ریال) و اداره شهرکرد - ۷ یعنی دارای بیشترین زیان مالیاتی (معادل ۴۹۶۴۰ میلیون ریال) بوده است.

با توجه به نتایج تحقیق و این موضوع که طول وقفه مالیاتی در استان چهارمحال و بختیاری طولانی است، پیشنهادات ذیل ارائه می‌گردد.

- گسترش پایه مالیاتی از طریق حذف معافیت‌های غیرضروری  
- کاهش تأخیرات وقفه‌های مالیاتی از طریق برقراری نرخ‌های انعطاف‌پذیر در رابطه با تورم

- ایجاد سیستم اطلاعاتی مناسب و کارا برای سامان‌دهی سیستم دریافت مالیات  
- تسریع در ایجاد کد اقتصادی برای شناسایی کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی و ردیابی معاملات آنها.

- ایجاد بخش ابلاغ اوراق مالیاتی و پیگیری‌های بعد از ابلاغ جهت تسریع در وصول مالیات‌ها



- اعمال جرایم سنگین مالیاتی برای مودیانی که با تأخیر مالیات حقه دولت را پرداخت می‌کنند.
- عدم بخشودگی جرایم مندرج در قوانین مالیاتی برای مودیانی که تأخیر مالیاتی دارند.
- کاهش مدت تقسیط موضوع ماده ۱۶۷ ق م م و منطقی نمودن با هدف حفظ ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی.
- ایجاد هماهنگی با ادارات ثبت اسناد در اجرای ماده ۱۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم در جهت ثبت نام مؤدیان مالیاتی.
- شناسایی ظرفیت جدید مالیاتی برای کشور.
- تعیین نرخ بهینه مالیات به منظور حداکثر کردن مالیاتی با توجه به نرخ تورم موجود.
- دقت در تناسب میزان مالیات و مستند سازی گزارشات مالیاتی با درآمدهای مؤدیان.
- اعطای تسهیلات ویژه، هم‌چون تخفیف و بخشودگی جرایم برای مؤدیان مالیاتی خوش حساب و اجرای صدر ماده (۱۹۰) قانون مالیات‌های مستقیم.
- ایجاد هماهنگی بین اداره اجراییات و ادارات امور مالیاتی در جهت تسریع در امر وصول مالیات.
- تسهیل و ساده‌سازی امور در فرایند مالیات ستانی و تقویت ضمانت‌های اجرایی مالیات‌ستانی از طریق تلقی فرار از پرداخت مالیات به‌عنوان جرم عمومی و مکلف نمودن تمام دستگاه‌های اجرایی به استیفای حقوق عمومی دولت.
- ایجاد راهکار ی مشخص و تعریف ملاک‌های ثابت برای تسریع در اجرای ماده ۱۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم.
- طراحی سیستم و نرم افزاری که بتواند مالیات‌ها از جمله مالیات‌های غیر مستقیم در هر پرداخت مستقیماً در موقع خرید کالا و خدمات به حساب درآمدهای مالیاتی دولت واریز گردد.
- اجبار در استفاده از صندوق فروش و گسترش تجارت الکترونیکی و تلاش برای حذف پول در معاملات تجاری.

### پیشنهاد‌های پژوهش‌های آتی

- در این تحقیق برآورد وقفه و زیان مالیاتی مربوط به کل درآمدهای مالیاتی ادارات استان چهارمحال و بختیاری مدنظر قرار گرفت، از اینرو در مطالعات آتی میتوان به برآورد وقفه و زیان مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری به تفکیک منابع مالیاتی پرداخت.

- در این تحقیق وقفه کل در وصول درآمدهای مالیاتی و زیان ناشی از آن برآورد شده است. براین اساس برآورد وقفه‌های وصول مالیات به تفکیک قانونی و غیرقانونی و تأثیر هر یک از آنها بر درآمد حقیقی استان می‌تواند موضوع مطالعات آتی باشد.

### فهرست منابع

آذر، عادل و منصور مومنی (۱۳۸۳)، «آمار و کاربرد آن در مدیریت»، جلد اول، انتشارات سمت، تهران، چاپ دهم.

ابراهیمی، محمد (۱۳۹۲)، کسری بودجه؛ آثار و پیامدها، شنبه ۱۰ دی ۱۳۸۴ روزنامه همشهری.

اعرابی، محمد و هوشنگ چگینی نظامی وند (۱۳۸۵) برنامه‌ریزی استراتژیک سازمان امور مالیاتی کشور، تهران.

امیر یوسفی، خالد و بهار حافظی (۱۳۸۳)، اندازه‌گیری تأثیر تورم و وقفه‌های قانونی بر ارزش درآمدهای مالیاتی مطالعه موردی: استان اصفهان، پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، دوره ۱۲، شماره ۳۱.

امینی، علیرضا و همکاران "پیش بینی درآمدهای مالیاتی استان قزوین با استفاده از مدل سری‌های زمانی و روش مداخله‌ای طی سال‌های ۱۳۷۴-۱۳۸۳" فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال شانزدهم، شماره ۴۷، پاییز ۱۳۸۷.

تقی پور، انوشیروان (۱۳۷۸)، وقفه‌های جمع‌آوری مالیات، تورم و درآمدهای مالیاتی حقیقی دولت، مجله برنامه و بودجه، شماره ۴۲.

توکلی، احمد (۱۳۹۰)، مالیه عمومی، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، چاپ سیزدهم.

ثاقب فرد، محمد (۱۳۸۶)، پس افتادگی فرهنگی در مالیات، روزنامه اعتماد، شماره ۱۶۰۲ به تاریخ ۸۶/۱۱/۹، صفحه ۱۴ (اقتصاد ایران).

حافظ نیا، محمد رضا، (۱۳۸۹)، مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، انتشارات: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم.

حسینی، محمد و مهدی شبان و مریم مختاری مسینایی و محسن مودی، (۱۳۹۱)، بررسی عوامل تأثیرگذار بر ظرفیت مالیاتی و پیش بینی درآمدهای مالیاتی استان خراسان جنوبی با استفاده از مدل ARMA، طرح پژوهشی، هسته پژوهشی سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان جنوبی.

حیرانی، یاسین و زهرا عابدی و طهماسب محتشم دولتشاهی، (۱۳۸۸)، بررسی موانع نهادی وصول مالیات‌های مستقیم در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد علوم اقتصادی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.

رضایی، محمد قاسم (۱۳۸۶)، سیاست‌گذاری‌های نامناسب در نظام «مالیات ستانی ایرانی»، روزنامه حیات نو، شنبه ۱۰ آذر ۱۳۸۶.

رستمی، هوشیار (۱۳۹۱)، معنای دقیق تورم چیست؟، روزنامه دنیای اقتصاد، ۲۸۳۴ تاریخ چاپ: ۱۳۹۱/۱۰/۲۶.

ریکاردو، دیوید (۱۳۸۴)، اصول اقتصاد سیاسی و مالیات ستانی، ترجمه تیموری، حبیب‌الله، نشر نی، جلد اول.

دامور، گجراتی (۱۳۸۵)، «مبانی اقتصاد سنجی»، ترجمه دکتر حمید ابریشمی، چاپ سوم، دانشگاه تهران.

سرمد، زهره و عباس بازرگان و الهه حجازی (۱۳۸۷)، «روش تحقیق در علوم رفتاری»، نشر آگاه، چاپ شانزدهم.

شهسواریان، مهسا و میثم شعبانی (۱۳۸۷)، آشنایی با مفاهیم مالیات، چهارشنبه ۹ مرداد ۱۳۸۷ صنایع نیوز.

عزیزی، سیاوش (۱۳۸۸)، برآورد ظرفیت مالی استان‌های ایران با رویکرد کوشش مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد، دانشگاه اصفهان.

عسکری، علی (۱۳۹۲)، کالبد شکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور: چالش‌ها، برنامه‌ها و عملکرد نظام مالیاتی، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، دوره ۱، شماره ۲.

فرشکاران، م. (۱۳۸۸)، نشریه مقاله، انتشارات معاونت نظارت و برنامه‌ریزی ریاست جمهوری، ص ۴۶.

فرهنگی، علی اکبر و حسین صفرزاده (۱۳۸۷)، «روش‌های تحقیق در علوم انسانی»، نشر پیام پویا، تهران، چاپ دوم.

قائینی، محمد و احمدی، محمدعلی (۱۳۹۰)، حکم فقهی جریمه تأخیر پرداخت مالیات از منظر شرع مقدس اسلام، فصلنامه مالیات، دوره ۱۹، شماره ۱۲.

کلانتری بنگر، محسن، علیرضا نظری و ایمان فدایی (۱۳۹۲)، مروری بر عملکرد طرح تحول نظام مالیاتی، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال یکم، شماره ۱، بهار ۱۳۹۲

موسوی جراحی، ضیاءالدین (۱۳۸۶)، بهبود روش‌های عملیاتی اخذ مالیات، مجله علوم اقتصادی.

نजारزاده، رضا و حمیدرضا زارع (۱۳۸۵)، برآورد کشش و وقفه درآمد مالیاتی شرکت‌ها در استان تهران، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی، سال ششم، شماره سوم، پاییز ۱۳۸۵.

نصر اصفهانی، مهدی و نصر اصفهانی، مهرناز و دلوی محمدرضا (۱۳۹۱)، بررسی عوامل موثرمدل بر فرار مالیاتی بر اساس پستل، از دیدگاه مؤدیان و کارشناسان مالیاتی، پژوهش‌های مالییه اسلامی، سال اول، شماره اول بهار ۱۳۹۲.

Chen, K.P.& Cyrus C.Y.(2002).Internal control vs.external manipulation: A model of corporate income tax evasion, unpublished paper.Institute for Social Sciences and Philosophy, Academia Sinica, Taipei.

Madowitz.M & Novan.K, Gasoline taxes and revenue volatility: An application to California, Energy Policy, Volume 59, August 2013, Pages 663-673.

Cardoso, Eliana (2010) Virtual Deficits and the Patinkon Effect; IMF Working Paper, March 2010.

Tanzi, V; (2008), Inflation, Real Tax Revenues and the Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina; Staff Paper, Vol.25, Sep.2008, PP.417 – 51.

Choudhry, N.N.(2005) Fiscal Revenue and Inflationary Finance; IMF Working Paper, No.48.

Yuyan, Wirasasmita (2010) Inflation, Tax Elasticity and Real Tax Revenue: Theory with an Application to Indonesia for the Period: 1969-1984; doctorate EW.21.Nicos, M.Christodoulakis (2004) “tax Collection Lags and the Revenue- maximizing Inflation; Empirical Economics,Vol.19,pp.329-342

Baltagi, B, (2005), “Econometric Analysis of panel data”, John Wiley & sons, LTD.third edition.

Greene, William H.(2003), “Econometric Analysis”, (5th Edition), ISBN-13: 978-0130661890.

Yaffe, R.(2003), “Aprimer for panel data analysis, social science, statistics”, New York university.



## برآورد وقفه وصول مالیات اشخاص حقوقی و کسش قیمتی مالیات‌های مستقیم

شهناز نظری

دانش آموخته کارشناسی ارشد علوم اقتصادی، دانشگاه شهید بهشتی و رئیس گروه مالیاتی دفتر اطلاعات مالیاتی،  
sh.nazari82@yahoo.com

### چکیده

درآمدهای مالیاتی رکن اصلی تأمین هزینه‌های عمومی دولت‌ها محسوب می‌گردد و تأخیر در تحقق و وصول درآمدهای مالیاتی به ویژه در شرایط اقتصاد تورمی از چالش‌ها و دغدغه‌های نظام مالیاتی کشور می‌باشد. مطابق ادبیات اقتصادی موجود، تأثیر تورم بر درآمدهای حقیقی دولت (موسوم به فرضیه تانزی) بیان می‌نماید: بروز فشارهای تورمی نسبتاً شدید و تأخیرهای اجتناب‌ناپذیر و طولانی در جمع‌آوری مالیات‌ها به همراه انعطاف‌ناپذیری سیستم مالیاتی، کاهش بسیار شدید درآمدهای مالیاتی را به دنبال خواهد داشت.

بر اساس دیدگاه فوق در این پژوهش وقفه وصول مالیات اشخاص حقوقی و کسش قیمتی مالیات‌های مستقیم برآورد گردید. نتایج برآورد وقفه مالیاتی در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۰-۱۳۸۰ با استفاده از روش نمونه‌گیری طبقه‌بندی تصادفی و بهره‌گیری از روش حسابداری نشان می‌دهد که طول وقفه مالیاتی حدود ۲ سال و نتایج تخمین کسش درآمد مالیات‌های مستقیم نسبت به سطح عمومی قیمت‌ها طی سال‌های ۱۳۹۲-۱۳۴۲ با استفاده از روش ARDL معادل ۸۴٪ درصد است. بدین ترتیب در دوره تورمی بلندمدت حاضر در اقتصاد کشور وجود وقفه طولانی جمع‌آوری مالیات و کم کسش بودن سیستم مالیاتی، شرایط را برای کاهش درآمدهای حقیقی مالیات فراهم نموده و نشان می‌دهد که فرضیه تانزی مبنی بر اینکه تورم درآمدهای حقیقی مالیات را کاهش می‌دهد، در کشور صادق است.

**کلید واژه‌ها:** اثر تانزی، وقفه وصول مالیات، تورم، درآمد حقیقی مالیات مستقیم، کسش قیمتی.

## ۱- مقدمه

دولت‌ها همواره جهت تأمین هزینه‌های جاری کشور که در زمره اقلام هزینه‌های عمومی قرار دارد نیازمند ایجاد و تثبیت یک سرفصل درآمدی قابل اتکاء می‌باشند. در این راستا، درآمدهای مالیاتی را می‌توان یکی از مهم‌ترین اقلام درآمدی دولت برشمرد. در همه کشورها بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق مالیات‌ها تأمین می‌شود. سهم مالیات‌ها از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی کشورها دارد.

«ادبیات اقتصادی موجود در زمینه نقش و اثر تورم بر درآمدهای مالیاتی مبین این است که تورم موجب کاهش ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی می‌شود؛ درحالی‌که تجربیات کشورهای صنعتی جهان در سال‌های اخیر، عکس این مطلب را نشان می‌دهد. در این کشورها معمولاً، تورم با افزایش حقیقی درآمدهای مالیاتی همراه بوده و مشکل کشورهای مزبور سازمان‌دهی نحوه برخورد آنان به منظور خنثی کردن اثرات نامطلوب این افزایش بر مکانیسم توزیع درآمدها بوده است. به‌طور کلی افزایش حقیقی درآمدهای مالیاتی از دو راه ممکن است:

۱- زمان تأخیر در جمع‌آوری مالیات‌ها کوتاه‌تر باشد.

۲- سیستم مالیاتی انعطاف‌پذیر باشد.

اگر چه شرایط یاد شده در مورد سیستم مالیاتی بسیاری از کشورها صادق است؛ اما نمی‌توان یک حکم کلی برای تمام کشورها صادر کرد. «تانزی<sup>۱</sup> (۱۹۷۸)

هنگامی که درآمدهای مالیاتی با وقفه‌های طولانی جمع‌آوری گردد و نظام مالیاتی کشور انعطاف‌ناپذیر باشد، نرخ تورم بالا موجب کاهش درآمدهای حقیقی مالیات می‌گردد. بی‌شک یکی از ریشه‌های تورم، عدم تعادل میان درآمدها و هزینه‌های دولت است. به این ترتیب که وقتی هزینه‌های دولت از درآمدهای حاصل شده در بودجه سالانه بیش‌تر باشد، دولت با کسری بودجه مواجه می‌شود. اگر دولت برای حل مشکل کسری بودجه اقدام به استقراض از بانک مرکزی یا فروش درآمدهای ارزی (مثلاً حاصل از فروش نفت) به بانک مرکزی کند، پایه پولی و به دنبال آن نقدینگی کل در اقتصاد افزایش می‌یابد که این افزایش نقدینگی آثار تورمی به دنبال خواهد داشت. در نتیجه در

1- Vito Tanzi



اغلب مواقع کاهش حقیقی درآمدهای مالیاتی در اثر تورم با مراجعه دولت‌ها به سیستم بانکی و چاپ اسکناس‌های جدید تشدید می‌گردد.

ویتو تانزی وقفه‌های مالیاتی یا تأخیر در جمع‌آوری مالیات‌ها را به‌عنوان فاصله زمانی که طی آن مالیات باید پرداخت شود با زمانی که مالیات واقعاً پرداخت می‌شود تعریف می‌کند وی بر همین اساس تأخیر در پرداخت مالیات را به دو بخش تأخیر قانونی و تأخیر غیرقانونی تقسیم می‌کند.

وقفه‌های قانونی عبارت از «فاصله زمانی بین موعدهای مقرر قانونی پرداخت مالیات با زمان تحقق درآمد مشمول مالیات» (تانزی ۱۹۷۸) می‌باشد. این بخش از وقفه‌ها، تنها در حدود تعیین حداقل مهلت لازم برای تأدیه بدهی مالیاتی پس از تحقق درآمد قابل قبول هستند. بدین منظور ضروری است، قوانین مالیاتی به‌گونه‌ای تنظیم شوند که پرداخت مالیات در سریع‌ترین زمان ممکن تحقق یابد. عوامل متعددی در بروز وقفه‌های غیرقانونی مؤثرند، اما نارسایی نظام مالیاتی و نبود فرهنگ غنی مالیاتی از مهم‌ترین این عوامل محسوب می‌شوند. تلاش مؤدیان مالیاتی برای گریز و یا به تأخیر انداختن پرداخت بدهی‌های مالیاتی و استفاده از منابع حاصل از این تأخیر، به ویژه در شرایط تورمی مهم‌ترین انگیزه در تأخیر پرداخت به موقع درآمدهای مالیاتی است.

در پژوهش حاضر در پاسخ به این سؤال که تأخیرات زمانی طولانی در جمع‌آوری مالیات‌ها و انعطاف‌ناپذیری سیستم مالیاتی به همراه نرخ تورم بالا چه تأثیری بر درآمدهای حقیقی مالیات خواهد داشت؟ به برآورد وقفه وصول مالیات اشخاص حقوقی و کشش قیمتی مالیات‌های مستقیم پرداخته شد. بدین ترتیب، پس از مقدمه، در بخش دوم مبانی نظری، در بخش سوم مقایسه تطبیقی، در بخش چهارم ساختار الگو و پیشینه تحقیق، در بخش پنجم تخمین و برآورد مدل و تفسیر نتایج، در بخش ششم آثار و زبان‌های ناشی از تأخیر در وصول مالیات و در بخش آخر جمع‌بندی و پیشنهادات ارائه شده است.

## ۲- مبانی نظری

از مهم‌ترین وظایف و اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور تصدی کلیه امور در اجرای مقررات انواع مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم و تمام مراحل مربوط، اعم از: شناسایی مؤدیان، ثبت‌نام، تشکیل پرونده و تنظیم شناسنامه‌های مالیاتی مؤدیان، رسیدگی و تشخیص مالیات، مطالبه مالیات، حل اختلاف مالیاتی، وصول مالیات به طرق

معمول یا از طریق عملیات اجرایی و سایر موارد مربوط به مالیات‌ها در چارچوب قوانین مالیاتی و سایر قوانین جاری کشور می‌باشد.

فرآیند دریافت درآمد مالیاتی، یک فرآیند سه مرحله‌ای شامل: تشخیص، وصول و پرداخت است که طبیعتاً نیازمند صرف وقت و گذشت زمان است. از آنجاکه وقفه‌های قانونی با توجه به تعریفی که ارائه شد ناشی از بیش‌ترین مهلت‌هایی است که به‌طور قانونی برای انجام وظایف و تکالیف قانونی مؤدیان مالیاتی در موارد مختلف قانون مالیات پیش‌بینی شده است و همچنین با توجه به روش حسابداری به‌کار گرفته برای محاسبه وقفه در این پژوهش، در ادامه به مراحل مختلف این فرآیند براساس مواد قانونی مرتبط برای اشخاص حقوقی (شرکت‌های خصوصی و دولتی) و اشخاص حقیقی (مشاغل) اشاره می‌شود.

## ۲-۱- قانون مالیات‌های مستقیم<sup>۱</sup> و وقفه‌های قانونی مالیاتی

الف) باب سوم، فصل چهارم قانون مالیات‌های مستقیم، مالیات بر درآمد مشاغل، تسلیم اظهارنامه مالیات اشخاص حقوقی

**ماده ۱۱۰-** اشخاص حقوقی مکلف‌اند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهارماه پس از سال مالیاتی همراه با فهرست هویت شرکاء و سهام‌داران و حسب مورد میزان سهم‌الشرکه یا تعداد سهام و نشانی هر یک از آن‌ها را به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. پس از تسلیم اولین فهرست مزبور، تسلیم فهرست تغییرات در سنوات بعد کافی خواهد بود. محل تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران که در ایران دارای اقامتگاه یا نمایندگی نمی‌باشند تهران است. حکم این ماده در مورد کارخانه‌داران و اشخاص حقوقی در دوران معافیت نیز جاری خواهد بود.

✓ باب پنجم، فصل اول قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی، مراجع تشخیص مالیات و وظایف و اختیارات آنها

**تبصره ماده ۲۲۶-** به مؤدیان مالیاتی اجازه داده می‌شود در صورتی که بنحوی از انحاء در اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان تسلیمی از نظر محاسبه اشتباهی شده

باشد، با ارایه مدارک لازم طرف یک ماه از تاریخ انقضاء مهلت تسلیم اظهارنامه نسبت به رفع اشتباه اقدام و اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان اصلاحی را حسب مورد تسلیم نماید و در هر حال تاریخ تسلیم اظهارنامه مؤدی تاریخ تسلیم اظهارنامه اول می‌باشد.

ب) باب چهارم، فصل چهارم قانون مالیات‌های مستقیم، در مقررات مختلفه، مقررات عمومی، رسیدگی

**ماده ۱۵۶-** اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مؤدیان مالیات بر درآمد را در مورد درآمد هر منبع که در موعد مقرر تسلیم شده است حداکثر تا یک سال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید. در صورتی که طرف مدت مذکور برگ تشخیص درآمد صادر ننماید و یا تا سه ماه پس از انقضای یک سال فوق‌الذکر برگ تشخیص درآمد مذکور را به مؤدی ابلاغ نکند اظهارنامه مؤدی قطعی تلقی می‌شود.

هرگاه پس از قطعی شدن اظهارنامه مالیاتی یا بعد از رسیدگی و صدور و ابلاغ برگ تشخیص اعم از این که به قطعیت رسیده یا نرسیده باشد معلوم شود مؤدی، درآمد یا فعالیت‌های انتفاعی کتمان شده‌ای داشته و مالیات متعلق به آن نیز مطالبه نشده باشد فقط مالیات بر درآمد آن فعالیت‌ها با رعایت ماده (۱۵۷) این قانون قابل مطالبه خواهد بود. در این حالت و همچنین در مواردی که اظهارنامه مؤدی به علت عدم رسیدگی، قطعی تلقی می‌گردد اداره امور مالیاتی بایستی یک نسخه از برگ تشخیص صادره به انضمام گزارش توجیهی مربوط را ظرف ده روز از تاریخ صدور جهت رسیدگی به دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال نماید.

**ماده ۱۵۷-** نسبت به مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده‌اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می‌باشد و پس از گذشتن پنج سال مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود، مگر اینکه ظرف این مدت درآمد مؤدی تعیین و برگ تشخیص مالیات صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای ۵ سال مذکور برگ تشخیص صادر و به مؤدی ابلاغ شود.

ج) باب پنجم، فصل دوم قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی، ترتیب رسیدگی

**ماده ۲۳۸ -** در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود، چنانچه مؤدی نسبت به آن معترض باشد می‌تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام‌الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول مربوط موظف است پس از ثبت درخواست مؤدی در دفتر مربوط و ظرف مهلتی که بیش از سی روز از تاریخ مراجعه نباشد به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست؛ آن را رد و مراتب را ظهر برگ تشخیص درج و امضاء نماید و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را مؤثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مؤدی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضاء مسئول و مؤدی خواهد رسید و هرگاه دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مؤدی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد مؤثر تشخیص ندهد باید مراتب را مستدلاً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده امر را برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف ارجاع نماید.

**ماده ۲۳۹ -** در صورتی که مؤدی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات قبولی خود را نسبت به آن کتباً اعلام کند یا مالیات مورد مطالبه را به مأخذ برگ تشخیص پرداخت یا ترتیب پرداخت آن را بدهد یا اختلاف موجود بین خود و اداره امور مالیاتی را به شرح ماده (۲۳۸) این قانون رفع نماید پرونده امر از لحاظ میزان درآمد مشمول مالیات مختومه تلقی می‌گردد و در مواردی که مؤدی ظرف سی روز کتباً اعتراض ننماید و یا در مهلت مقرر در ماده مذکور به اداره امور مالیاتی مربوط مراجعه نکند درآمد تعیین شده در برگ تشخیص مالیات قطعی است.

تبصره - در مواردی که برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره ماده (۲۰۳) و ماده (۲۰۸) این قانون ابلاغ شده باشد و مؤدی به شرح مقررات این ماده اقدام نکرده باشد در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته می‌شود در این صورت و همچنین در مواردی که مؤدی ظرف مهلت سی روز از تاریخ ابلاغ کتباً به برگ تشخیص اعتراض کند پرونده امر برای رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌گردد.

(د) باب چهارم، فصل نهم قانون مالیات‌های مستقیم، در مقررات مختلفه، وصول

مالیات

**ماده ۲۱۰-** هرگاه مؤدی مالیات قطعی شده خود را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت ننماید اداره امور مالیاتی به موجب برگ اجرائی به او ابلاغ می‌کند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ کلیه بدهی خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی بدهد.

✓ فصل چهارم قانون مالیات‌های مستقیم، مقررات عمومی، وصول مالیات

**ماده ۱۶۷-** وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به‌طور یک‌جا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی بدهی مربوط را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نماید.

به این ترتیب با توجه به قوانین مالیاتی مرتبط با مراحل مختلف ترتیب فرآیند دریافت درآمد مالیاتی شامل تشخیص، وصول و پرداخت، ملاحظه می‌شود که حتی در صورت پیروی کامل مؤدی مالیاتی از مفاد مواد قانونی مربوطه با توجه به حداکثر مهلت‌های داده شده در این قانون فرآیند دریافت بدهی مالیاتی و تحقق درآمد مالیاتی به آسانی تا نزدیک به دو سال پس از پایان سال مالی مؤدی به طول می‌انجامد و در عین حال هنوز مؤدی یا پرسنل کادر تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی هیچ‌گونه تخلفی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم ننموده‌اند. همچنین از منظر سازمان امور مالیاتی کشور مطابق مواد قانونی برشمرده در بدترین شرایط، جمع کل وقفه‌ها با لحاظ مواد (۱۵۷) و (۱۶۷) قانون مالیات‌های مستقیم و یا در صورتیکه مؤدی نسبت به مالیات تشخیصی اعتراض نماید و قرار گرفتن اعتراض در فرآیند دادرسی مالیاتی، این زمان به‌سادگی می‌تواند قریب به پنج سال به طول بیانجامد. لازم به ذکر است اجرای حداکثر مهلت ماده (۱۶۷) قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً در شرایط خاص از قبیل: ورشکستگی، بلایای طبیعی و غیره، به دستور وزیر امور اقتصادی و دارایی برای مؤدیان مالیاتی مشمول قابل اجرا می‌باشد و در سایر شرایط با توجه به اینکه اقساط پرداختی مشمول جریمه می‌گردند، هم‌اکنون تعداد این اقساط به‌طور متوسط حدود شش ماه می‌باشند.

به‌نظر می‌رسد صرف امکان استفاده از حداکثر مهلت‌های قانونی مصرح در مواد قانون مالیات‌های مستقیم، تاکنون سبب شده بسیاری از پرسنل کادر تشخیص و وصول خود را ملزم و موظف به رعایت این مهلت بدانند، در صورتی که طولانی شدن فرآیند

رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات و مراحل بعد از آن نتیجه‌ای بجز کاهش ارزش حقیقی درآمد مالیاتی به سبب گذشت زمان ندارد.

### ۲-۲- تورم، درآمد حقیقی مالیاتی و تأمین مالی تورمی

«این نکته اغلب مورد توافق قرار گرفته که شاید بیش‌تر کشورهای درحال توسعه برای رشد از طریق انباشت سرمایه هیچ شانس‌ی نداشته باشند اما برای تأمین مالی مخارج‌شان از طریق اجرای کسری‌های مالی امیدوارند. دلایل ارائه شده در این خصوص عبارتند از:

۱. پایه‌های مالیاتی در این کشورها برای تنظیم تعهدهای مالیاتی بالا نامناسب است.
۲. اگر پایه‌های مالیاتی مناسب و مقدور هم باشد؛ سیستم مالیاتی کشورها برای گرفتن مالیات از مؤدیان ناکاراست.
۳. در نبود هیچ یک از موارد بالا، روابط سیاسی چنین تعهدات مالیاتی را مناسب نمی‌داند.<sup>۱</sup>

در شرایط یاد شده تمام یا بخشی از کسری‌های مالی دولت از طریق بانک مرکزی (چاپ پول) تأمین می‌شود. چاپ پول با افزایش سطح عمومی قیمت‌ها همراه بود و ارزش حقیقی واحد پول کاهش خواهد یافت. درواقع، این کاهش ارزش حقیقی پول یک نوع مالیات برای اشخاصی است که پول نگهداری می‌کنند.

اگر رشد واقعی اقتصاد صفر (یا قابل چشم‌پوشی) باشد و روند نرخ تورم ( $\pi$ ) به‌خودی خود تثبیت شود؛ دراین‌صورت تراز حقیقی مطلوب با تراز واقعی<sup>۲</sup> برابر خواهد بود و نرخ تورم با نرخ تغییر در عرضه پول و هم‌چنین، نرخ مالیات برابر خواهد بود. از سوی دیگر پایه مالیاتی با حجم حقیقی پول  $\left(\frac{M}{p}\right)$  برابر می‌شود. بنابراین درآمد مالیات تورمی<sup>۳</sup>  $(R_t^\pi)$  به‌صورت زیر خواهد بود.

$$R_t^\pi = \pi_t \cdot \left(\frac{M}{p}\right)_t \quad (1)$$

1- Tanzi, (1978), P.417.

2- Actual Real Balances.

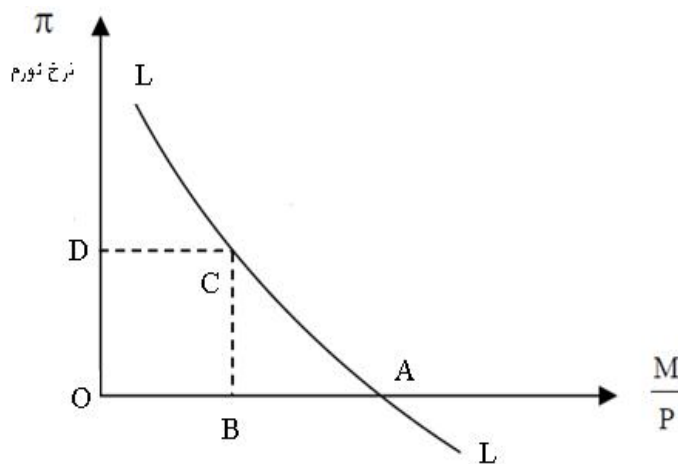
3- Inflation Tax Revenue.

اگر  $g$  بیانگر رشد اقتصادی باشد و فرض شود کشش درآمدی تقاضا برای پول واحد است؛ معادله (۱) را می‌توان به صورت زیر نوشت:

$$R_t^\pi = (\pi_t + g) \cdot \left( \frac{M}{p} \right)_t \quad (2)$$

از آنجایی که از رشد واقعی اقتصاد صرف‌نظر شده لذا به‌ناچار در وضعیت کوتاه‌مدت خواهیم بود، و معادله (۱) درآمد حاصل از مالیات تورمی را نشان خواهد داد. مسئله مهمی که در این مبحث مورد توجه قرار می‌گیرد این است که در شرایط تأمین مالی تورمی، اثر تورم بر سیستم مالیاتی چگونه خواهد بود؟ باتوجه به ویژگی‌های سیستم مالیاتی هر کشوری ممکن است یکی از حالت‌های زیر اتفاق بیافتد:

۱. منجر به افزایش درآمد مالیاتی حقیقی شود؛
۲. سبب کاهش درآمد مالیاتی حقیقی شود؛
۳. بر درآمد مالیاتی حقیقی بی‌تأثیر باشد. « (ویتو تانزی ۱۹۷۸).



منبع: تانزی ۱۹۷۸

نمودار ۲-۱- تقاضای حقیقی / اثر تورم بر سیستم مالیاتی

### ۲-۳- تأثیر تورم بر درآمدهای مالیاتی

«در همه کشورها مالیات‌ها با وقفه جمع‌آوری می‌شوند. این موضوع همواره مشکل‌زا بوده و حتی برای برخی از مالیات‌ها غیرممکن است. شاید برای درآمدهای کل مالیاتی،

این وقفه کوتاه باشد؛ هم‌چنان که در اکثر کشورهای توسعه‌یافته مشاهده شده است. با توجه به اینکه کسش درآمدهای کل مالیاتی نسبت به سطح عمومی قیمت‌ها ممکن است کم‌تر، مساوی و یا بیش‌تر از یک باشد؛ لذا درآمدهای مالیاتی حقیقی ممکن است کاهش، بدون تغییر و یا افزایش یابد. در کشورهای پیشرفته، سیستم مالیاتی با وقفه‌های جمع‌آوری کوتاه و کسش بالا همراه است (بیش از یک). به نظر می‌رسد در کشورهای در حال توسعه سیستم مالیاتی با کسش پایین و وقفه‌های طولانی جمع‌آوری مالیات همراه باشد. اگر وقفه‌های جمع‌آوری به کوتاه و طولانی تقسیم شده باشند؛ می‌توان ترکیب زیر را در نظر گرفت:

جدول ۱-۲- وقفه‌های جمع‌آوری مالیات

وقفه جمع‌آوری	کوتاه	طولانی
کسش قیمتی < ۱	B	A
= ۱	D	C
> ۱	F	E

منبع: تانزی ۱۹۷۸

- حالت‌های D و F بیش‌تر در کشورهای صنعتی اتفاق می‌افتد. حالت D برای کشورهایی که شاخص‌بندی مالیات صورت می‌گیرد و F برای کشورهایی که شاخص‌بندی مالیات وجود ندارد.
- حالت‌های A و C بیش‌تر برای کشورهای در حال توسعه مصداق دارد.
- حالت D ترکیبی از وقفه‌های کوتاه جمع‌آوری مالیات با کسش واحد سیستم مالیاتی را نشان می‌دهد.
- حالت F وقفه‌های کوتاه با کسش بیش از یک را بیان می‌دارد و دلالت بر این دارد که تورم موجب افزایش درآمدهای حقیقی مالیاتی خواهد شد.
- حالت C بیانگر وقفه‌های طولانی با کسش واحد سیستم مالیاتی که به‌طور اجتناب‌ناپذیر موجب کاهش درآمدهای مالیاتی حقیقی با افزایش سطح قیمت‌ها خواهد شد؛ است و این کاهش زمانی خیلی معنی‌دار خواهد بود که وقفه‌های طولانی با بی‌کسشی سیستم مالیاتی همراه باشد.



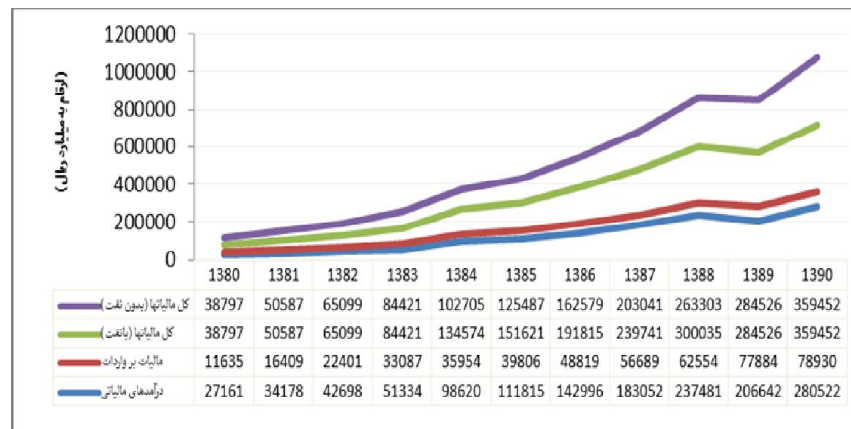
- در واقع A حالت نهایی C است. از ترکیبات B و E نیز چشم‌پوشی می‌شود و بحث فقط به ترکیبات D, F و C محدود می‌شود» (تانزی ۱۹۷۸).

### ۳- بررسی تطبیقی نظام مالیاتی ایران با سایر کشورها

مالیات به‌عنوان مهم‌ترین منبع درآمدی دولت‌ها نقش ویژه‌ای در تأمین مالی دولت‌ها ایفا می‌کند. اگرچه برخی کشورها، از جمله ایران به خاطر دسترسی به منابع جایگزین مانند نفت آن چنان که شایسته است به درآمدهای مالیاتی توجه نمی‌کنند؛ اما همواره به نقش مهم و اساسی آن در ساختار بودجه توجه داشته و به دنبال بررسی امکان افزایش این قسم از درآمدها هستند.

#### ۳-۱- وضعیت موجود نظام مالیاتی کشور

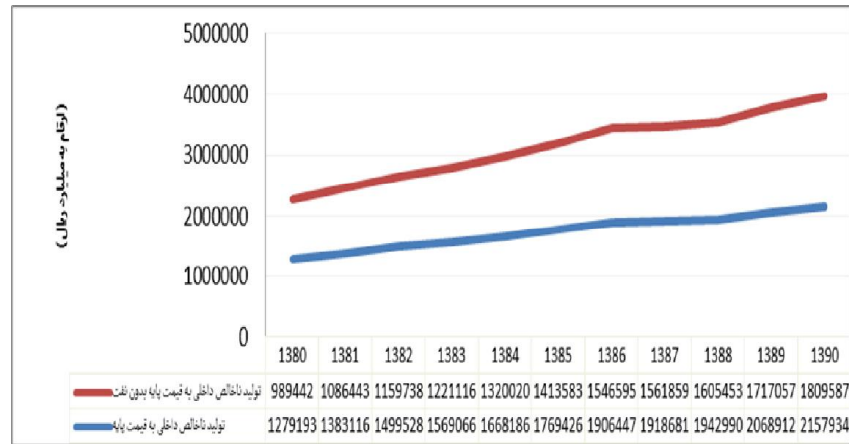
برای ارائه تصویری روشن از جایگاه مالیات در نظام اقتصادی و تأمین مالی بودجه عمومی کشور، عملکرد شاخص‌های اصلی نظام مالیاتی به شرح ذیل بیان می‌شود:



منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور

#### نمودار ۳-۱- روند درآمدهای مالیاتی (شامل درآمدهای مالیاتی و گمرک)

\*طی سال‌های ۱۳۸۴ لغایت ۱۳۸۸، مالیات اشخاص دولتی با احتساب مالیات عملکرد شرکت نفت محاسبه شده است و از سال ۱۳۸۹ مالیات عملکرد شرکت نفت از محاسبات درآمدهای دولت با تصویب قوانین بودجه سالانه حذف شده است.



منبع: آمارهای بانک مرکزی

نمودار ۳-۲- روند تولید ناخالص داخلی به قیمت ثابت سال پایه ۱۳۸۳

ملاحظه می‌شود طی دهه مذکور تولید ناخالص داخلی افزایش داشته است. لیکن رشد اقتصادی کشور در تولید ناخالص داخلی بر اساس آمار منتشر شده توسط مرکز آمار ایران طی دهه ۸۰ تا ۹۰ روند کاهشی داشته است به طوری که این میزان در سال ۸۰ به میزان ۵.۴۸، و در سال ۹۰ نیز به میزان ۳.۲ بوده است. همچنین روند رشد اقتصادی کشور در محصول ناخالص داخلی بدون نفت به قیمت بازار در سال ۸۰ معادل ۶.۴۶ و در سال ۹۰ نیز به میزان ۳.۴ اعلام شده است. همچنین در این دوره تورم به شدت افزایش یافته است.

جدول ۳-۱- رشد اقتصادی کشور در دوره ۱۳۸۰-۱۳۹۰ (درصد)

۱۳۹۰	۱۳۸۹	۱۳۸۸	۱۳۸۷	۱۳۸۶	۱۳۸۵	۱۳۸۴	۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	۱۳۸۰	رشد اقتصادی کشور در دوره ۱۳۸۰-۱۳۹۰
۳.۲	۶.۳۸	۳.۱۶	۰.۸۳	۷.۸۴	۷.۳۲	۶.۱۹	۶.۹۶	۷.۹۲	۸.۷۵	۵.۴۸	محصول ناخالص داخلی (به قیمت بازار)
۳.۴	۷.۱۲	۳.۸۷	۱.۲۳	۷.۹۶	۷.۳۲	۶.۵۱	۷.۵۱	۷.۱۷	۱۰.۱۳	۶.۴۶	محصول ناخالص داخلی بدون نفت (به قیمت بازار)

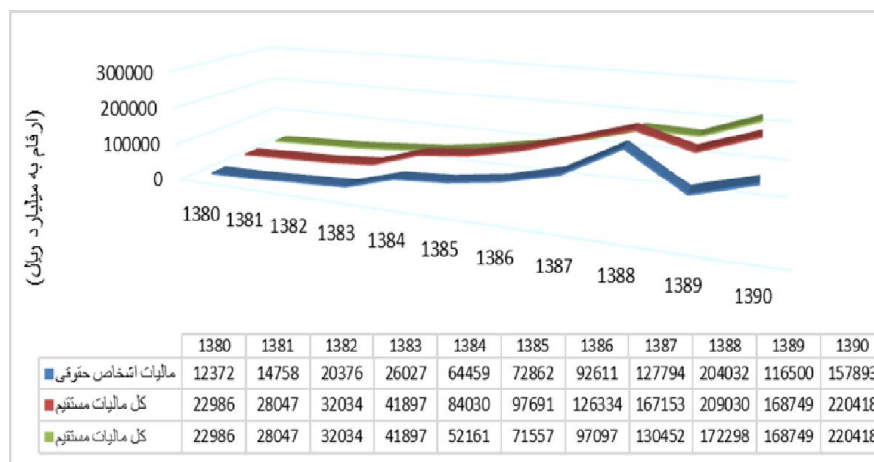
منبع: مرکز آمار ایران

برآورد وقفه وصول مالیات اشخاص حقوقی و کشش قیمتی مالیات‌های... ۵۴۵

جدول ۳-۲- شاخص بهای کالاها و خدمات مصرفی طی دوره ۱۳۸۰-۱۳۹۰ (۱۳۹۰=۱۰۰)

سال	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰
شاخص بهای کالاها و خدمات مصرفی	۲۳.۳۸	۲۷.۰۷	۳۱.۳۱	۳۶.۰۷	۳۹.۸۰	۴۴.۵۳	۵۲.۷۴	۶۶.۱۲	۷۳.۲۳	۸۲.۳۱	۱۰۰

منبع: بانک مرکزی ج.ا.ا.



منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور

نمودار ۳-۳- روند درآمد مالیات‌های مستقیم

\* طی سال‌های ۱۳۸۴ لغایت ۱۳۸۸، مالیات اشخاص حقوقی با احتساب مالیات عملکرد شرکت نفت محاسبه شده است.  
روند تغییرات ترکیب درآمدهای مالیاتی کشور طی دوره مذکور گویای این واقعیت است که روند مالیات‌های مستقیم افزایشی بوده است.

### ۳-۲- شاخص‌های مقایسه نظام مالیاتی

مهم‌ترین شاخص‌های مقایسه‌ای در نظام‌های مالیاتی عبارتند از:

- ✓ نسبت مالیات به محصول ناخالص داخلی (T/GDP)
- ✓ نسبت مالیات به کل درآمدهای دولت (T/Y)
- ✓ نسبت مالیات به هزینه‌های جاری دولت (T/CE)

## ۳-۲-۱- بررسی نسبت مالیات به تولید ناخالص ملی (T/GDP)

نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی که از شاخص‌های بسیار مهم و کمی جهت سنجش کارایی نظام‌های مالیاتی کشورها محسوب می‌شود؛ از یک طرف تحت تأثیر عملکرد سازمان در وصول مالیات، کارایی آن و قوانین و مقررات مالیاتی و از طرف دیگر تحت تأثیر عملکرد ساختار کلان اقتصادی، تولید ملی و محیط کسب و کار در کشور قرار دارد. بررسی روند نسبت مالیات به GDP طی سال‌های ۹۰-۱۳۸۰ در کشورمان نشان می‌دهد، که این نسبت همواره بین ۶ تا ۸ درصد در نوسان بوده است.

جدول ۳-۳- نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی طی سال‌های ۱۳۸۰-۱۳۹۰ (درصد)

سال	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰
نسبت مالیات به GDP با احتساب مالیات بر واردات	۶.۳	۵.۵	۵.۹	۶.۱	۷.۳	۶.۷	۶.۷	۷.۱	۷.۸	۶.۶	۶.۷
نسبت مالیات به GDP *	۶.۳	۵.۵	۵.۹	۶.۱	۷.۳	۶.۷	۶.۷	۷.۱	۸.۴	۷.۳	۷.۴

منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور و بانک مرکزی ج.ا.ا و برنامه عملیاتی سال ۱۳۹۱ سازمان امور مالیاتی کشور

\* نسبت مالیات به GDP برای سال‌های ۱۳۸۸-۱۳۹۰ با احتساب مالیات بر واردات و سهم شهرداری از مالیات بر ارزش افزوده و سایر عوارض در قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

براساس بررسی به عمل آمده در میان ۲۵ کشور، متوسط نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در جهان بالغ بر ۱۵.۸ درصد و در ایران ۶.۸ درصد می‌باشد. مقایسه این نسبت حاکی از وجود تفاوت فاحش است. در حال حاضر نسبت T/GDP در ایران در حدود ۷.۵ درصد است.

شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی به عوامل مختلفی از جمله پایه‌های مالیاتی، نرخ‌های مالیاتی، حجم دولت‌ها، فرار مالیاتی، فرهنگ مالیاتی، اقتصاد زیرزمینی و ... بستگی دارد که مجموعه‌ی این عوامل همگی در کاهش این نسبت مالیاتی دخیل هستند. نسبت مذکور که حاصل تقسیم ساده‌ی مالیات‌های وصولی به تولید ناخالص داخلی است، در کشور ما در سطح بسیار پایینی قرار دارد، لیکن پایین بودن این شاخص تا حدود زیادی به ساختار سنتی سازمان وصول مالیات، فرار مالیاتی که خود ناشی از ضعف اطلاعاتی و عملیاتی نظام مالیاتی است، اقتصاد

زیرزمینی، پدیده‌ی قاچاق، پایین بودن فرهنگ مالیاتی و در نهایت وجود طیف گسترده‌ای از معافیت‌ها اعم از معافیت‌های بخشی و دوره‌ای تخفیفات و ترجیحات مالیاتی، بستگی دارد.

### ۳-۲-۲- نسبت مالیات به هزینه‌های جاری دولت

تأمین کامل مخارج جاری دولت از محل درآمدهای مالیاتی، یکی از اهداف مهمی است که همواره مورد توجه سیاست‌گذاران اقتصادی کشور بوده است. تردیدی وجود ندارد که افزایش نسبت مالیات به هزینه‌های جاری، بدون افزایش تلاش مالیاتی از یک سو و کاهش و یا دست‌کم جلوگیری از افزایش هزینه‌های جاری دولت از سوی دیگر ممکن نمی‌باشد. بررسی نرخ رشد هزینه‌های جاری دولت و درآمدهای مالیاتی کشور طی سال‌های ۱۳۸۰ لغایت ۱۳۹۰ حاکی از فزونی میانگین نرخ رشد درآمدهای مالیاتی از نرخ رشد هزینه‌های جاری دولت است. نسبت مالیات به هزینه‌های جاری طی این دوره، بین ۴۱.۴ درصد در سال ۱۳۸۰ تا ۴۳.۶ درصد در سال ۱۳۹۰ در نوسان بوده و نسبت مذکور حکایت از آن دارد که منشأ اصلی تأمین مالی مخارج دولت، درآمدهای غیرمالیاتی بوده است.

جدول ۳-۴- نسبت مالیات به هزینه‌های جاری طی سال‌های ۱۳۸۰-۱۳۹۰ (درصد)

سال	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰
نسبت مالیات به هزینه جاری	۴۱.۴	۳۴.۳	۳۶.۵	۳۶.۴	۴۰.۷	۳۶.۵	۴۵.۵	۴۲.۵	۴۷.۱	۴۳.۲	۴۳.۶
رشد هزینه‌های جاری دولت	-	-	-	-	۴۲.۷	۲۵.۷	۱.۳	۳۳.۸	۵.۴	۱۱	۲۵
رشد درآمدهای مالیاتی	-	-	-	۲۹.۷	۵۹.۴	۱۲.۷	۲۶.۵	۲۵	۱۶.۶	*۱.۸	۲۶.۳

منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور و بانک مرکزی ج.ا.ا.

\* علت کاهش رشد درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۸۹ به دلیل حذف مالیات عملکرد شرکت نفت در قانون بودجه سال ۱۳۸۹ می‌باشد. همچنین مالیات تسعیر نرخ ارز بانک مرکزی در درآمدهای مالیاتی سال ۱۳۸۸ لحاظ شده است. لذا بدون احتساب مالیات عملکرد نفت و مالیات تسعیر نرخ ارز بانک مرکزی در سال ۱۳۸۸، رشد درآمدهای مالیاتی برای سال ۱۳۸۹، ۱۷ درصد می‌باشد.

کم بودن سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین هزینه‌های جاری دولت بیانگر این واقعیت است که اقدامات صورت گرفته اثرگذاری لازم را در تأمین مالی مخارج جاری دولت نداشته است. البته لازم به ذکر است که بدون کنترل مخارج دولت، امکان افزایش سهم مالیات‌ها در تأمین مالی مخارج دولت وجود نخواهد داشت. لذا در کنار تلاش جهت افزایش درآمدهای مالیاتی باید برنامه مشخصی برای کنترل مخارج دولت تدوین شود. مقایسه نسبت مالیات به هزینه‌های جاری ایران با برخی از کشورهای جهان نیز حکایت از نقش ضعیف مالیات در تأمین هزینه‌های جاری دولت دارد. میانگین این نسبت در کشورهای منتخب در سال‌های مختلف بین ۵۴ تا ۷۴ درصد می‌باشد.

### ۳-۲-۳- نسبت درآمدهای مالیاتی به کل منابع بودجه عمومی دولت

هم‌چنین سهم درآمدهای مالیاتی از کل منابع بودجه عمومی دولت از ۲۷.۳ درصد در سال ۱۳۸۰ با یک روند صعودی به بیش از ۳۰ درصد در سال ۱۳۹۰ افزایش یافته است.

جدول ۳-۵- درآمدهای مالیاتی و کل منابع بودجه عمومی دولت (ارقام به میلیارد ریال)

سال	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰
منابع بودجه عمومی (۱)	۱۴۱۸۷۵	۲۲۹۹۶۴	۳۶۷۲۶۰	۴۹۰۱۰۳	۷۳۷,۸۶۶	۵۷۴,۹۸۹	۶۲۹,۶۰۹	۸۱۴,۲۰۱	۸۴۵,۲۷۳	۸۹۶,۰۷۳	۱,۱۸۵,۴۸۵
منابع بودجه عمومی (۲)	۱۴۱۸۷۵	۲۲۹۹۶۴	۳۶۷۲۶۰	۴۹۰۱۰۳	۴۷۰,۹۹۰	۵۷۴,۹۸۹	۶۲۹,۶۰۹	۷۷۵,۴۵۰	۸۴۵,۲۷۳	۸۹۶,۰۷۳	۱,۱۸۵,۴۸۵
درآمدهای مالیاتی (عملکرد)	۳۸۷۹۷	۵۰۵۸۷	۶۵۰۹۹	۸۴۴۲۱	۱۳۴,۵۷۴	۱۵۱,۶۲۲	۱۹۱,۸۱۶	۲۳۹,۷۴۲	۲۷۹,۴۸۱	۲۸۴,۵۲۸	۳۵۹,۴۶۰
نسبت مالیات به منابع بودجه عمومی (۱) (درصد)	۲۷.۳	۲۲	۱۷.۷	۱۷.۲	۱۸.۲	۲۶.۴	۳۰.۵	۲۹.۴	۳۳.۱	۳۱.۸	۳۰.۳
نسبت مالیات به منابع بودجه عمومی (۲) (درصد)	۲۷.۳	۲۲	۱۷.۷	۱۷.۲	۲۸.۶	۲۶.۴	۳۰.۵	۳۰.۹	۳۳.۱	۳۱.۸	۳۰.۳

منبع: آمارهای خزانه‌داری کل \* مالیات تسعیر نرخ ارز در سال ۱۳۸۸، لحاظ نشده است.

(۱) با احتساب رقم شفاف‌سازی حامل‌های انرژی، (۲) بدون احتساب رقم شفاف‌سازی حامل‌های انرژی

براساس بررسی انجام شده در میان ۲۵ کشور از کشورهای جهان میانگین سهم مالیات از کل درآمدهای دولت بالغ بر ۶۲ درصد، درحالی‌که ایران معادل ۲۷ درصد از درآمدهای خود را از محل مالیات تأمین می‌نماید.

«در همه کشورها بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق مالیات‌ها صورت می‌گیرد. سهم مالیات‌ها از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی کشورها دارد. در ایران به دلیل وجود منابع سرشار نفت، درآمد حاصل از صادرات نفت عمده‌ترین منبع درآمدی دولت است. لذا به واسطه وجود درآمدهای سرشار نفتی، مالیات جایگاه خود را در اقتصاد ایران پیدا نکرده است؛ یعنی اندازه مالیات در مقایسه با تولید ناخالص داخلی کشور در حدی نیست که دولت از آن به‌عنوان ابزار کنترل و هدایت نظام اقتصادی بهره بگیرد و بتواند به‌وسیله آن با نوسان‌های اقتصادی مقابله کند. یکی از دلایل مهم پایین بودن نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، وجود تورم بالا و وقفه‌های وصول و فرارهای مالیاتی در اقتصاد ایران است» (معتمدی، موسوی ۱۳۸۵).

اصولاً همه کشورها درآمدهای مالیاتی خود را با تأخیر دریافت می‌نمایند و برخی از اقلام مالیات‌ها به‌صورت ذاتی نیازمند وقفه زمانی به منظور تکمیل فرآیند جمع‌آوری می‌باشند. منظور از وقفه در این تحقیق وقفه‌های قانونی و غیرقانونی می‌باشد. همان‌طور که در مبانی نظری مبحث قانون مالیات‌های مستقیم برشمرده شد حتی در صورت پیروی کامل مؤدی مالیاتی از مفاد مواد قانونی مربوطه با توجه به حداکثر مهلت‌های داده شده در این قانون فرآیند دریافت بدهی مالیاتی و تحقق درآمد مالیاتی به آسانی تا نزدیک به دو سال پس از پایان سال مالی مؤدی به طول می‌انجامد و در عین حال هنوز مؤدی یا پرسنل کادر تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی هیچ‌گونه تخلفی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم ننموده‌اند. با توجه به شرایط تورمی موجود و پایین بودن نرخ جرائم مالیاتی در بسیاری از موارد مؤدی مالیاتی پس از اتمام مهلت قانونی و برخورداری از حداکثر مهلت‌های قانونی نیز اقدام به پرداخت مالیات متعلقه نمی‌نماید و جمع‌آوری مالیات‌ها با وقفه غیرقانونی مواجه می‌شود که این موضوع بیش‌تر ناشی از فرآیندهای تشخیص، اعتراض‌ها و اقدامات اجرایی برای وصول مالیات می‌باشد که این امر در شرایط تورمی موجب کاهش ارزش واقعی درآمد مالیاتی می‌گردد.

از سوی دیگر با بررسی عملکرد شاخص‌های مالیاتی کاملاً مشهود است که در شرایط فعلی مالیات نقش قابل توجهی در اقتصاد کشور و تأمین مالی هزینه‌های دولت

ندارد. پایین بودن نسبت مالیات به GDP صرف‌نظر از اینکه به معنی کم اهمیت بودن نقش مالیات در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی افراد و بنگاه‌ها است، در سطح کلان اقتصادی نیز به معنی عدم امکان سیاست‌گذاری و تخصیص منابع از طریق سیاست‌های مالیاتی است. علاوه بر این، یکی دیگر از پیامدهای پایین بودن نسبت مالیات به هزینه‌های جاری، افزایش فشار بر منابع غیرمالیاتی نظیر درآمدهای نفتی و افزایش استقرار از بانک مرکزی می‌باشد که به نوبه خود به افزایش پایه پولی و به تبع آن افزایش تورم دامن خواهد زد. هم‌چنین نسبت پایین تأمین هزینه‌های عمومی از طریق مالیات به‌عنوان یک منبع پایدار تأمین مالی بودجه، از طریق تحمیل فشار بر ساختار هزینه‌ها، نقش سیاست‌های مالی دولت به‌ویژه در بخش تأمین زیرساخت‌های توسعه را تضعیف می‌نماید. چراکه در چنین شرایطی دولت جهت تأمین هزینه‌های جاری ناگزیر به کاهش سهم هزینه‌های عمرانی بوده و یکی از اصلی‌ترین عناصر توسعه پایدار در اقتصاد کشور را، از ایفای نقش اساسی خود باز می‌دارد.

به‌طور مشخص وقفه در جمع‌آوری مالیات متأثر از دو گروه از عوامل درون سازمانی و برون سازمانی می‌باشد. عوامل درون‌سازمانی نظیر قوانین و مقررات، فرار مالیاتی، ساختار و تشکیلات اجرایی، فرآیند تشخیص و وصول مالیات، جرایم و تشویقات مالیاتی و عوامل برون‌سازمانی نظیر رشد اقتصادی کشور، پایه‌های مالیاتی، نرخ‌ها و معافیت‌های مالیاتی، میزان صادرات و قیمت نفت در بازارهای جهانی و فرهنگ مالیاتی می‌باشند. لذا لازم است سیاست‌هایی اتخاذ گردد تا وقفه قانونی وصول مالیات به‌صورت مطلوبی کاهش و تأخیر غیرقانونی نیز در حد امکان به صفر تقلیل یابد.

#### ۴- ساختار الگو

مؤدیان حقوقی به لحاظ تعداد، قریب به یک پنجم از مؤدیان مالیاتی کل کشور را تشکیل می‌دهند و به لحاظ میزان مالیات متعلقه در بازه زمانی موردنظر به‌طور میانگین بالغ بر ۶۹ درصد از کل درآمد مالیات‌های مستقیم را به خود اختصاص داده‌اند. جدول (۴-۱) مالیات اشخاص حقوقی، مالیات‌های مستقیم، سهم مالیات اشخاص حقوقی از مالیات‌های مستقیم و سهم مالیات‌های مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی را در بازه زمانی ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۰ نشان می‌دهد.



جدول ۴-۱- سهم مالیات اشخاص حقوقی از مالیات‌های مستقیم (۱۳۸۰-۱۳۹۰) (ارقام به میلیارد ریال)

سال	مالیات اشخاص حقوقی	مالیات‌های مستقیم	سهم مالیات اشخاص حقوقی از مالیات‌های مستقیم	سهم مالیات‌های مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی
۱۳۸۰	۱۲۳۷۲.۰	۲۲۸۵۸.۰	٪۵۴/۱	٪۵۵
۱۳۸۱	۱۴۷۵۸.۰	۲۵۵۹۰.۰	٪۵۷/۷	٪۵۱
۱۳۸۲	۲۰۳۷۶.۰	۳۲۰۴۸.۰	٪۶۳/۶	٪۴۹
۱۳۸۳	۲۶۰۲۷.۴	۴۱۸۹۶.۷	٪۶۲/۱	٪۵۰
۱۳۸۴	۶۴۴۵۹.۱	۸۴۰۲۸.۸	٪۷۶/۷	٪۶۲
۱۳۸۵	۷۲۸۶۱.۷	۹۷۶۹۱.۲	٪۷۴/۶	٪۶۴
۱۳۸۶	۹۲۶۱۰.۸	۱۲۵۳۳۳.۷	٪۷۳/۹	٪۶۶
۱۳۸۷	۱۲۷۷۹۴.۲	۱۶۷۱۵۲.۵	٪۷۶/۴	٪۷۰
۱۳۸۸	۲۰۴۰۳۲.۰	۲۴۴۵۶۴.۰	٪۸۳/۴	٪۷۳
۱۳۸۹	۱۱۶۵۰۰.۰	۱۶۸۷۴۷.۰	٪۶۹/۰	٪۵۹
۱۳۹۰	۱۵۷۸۹۳.۰	۲۲۰۴۱۸.۰	٪۷۱/۶	٪۶۱
متوسط سهم مالیات اشخاص حقوقی از مالیات‌های مستقیم				٪۶۹/۳۷

منبع: آمارهای خزانه‌داری کل کشور

در این پژوهش با استفاده از روش حسابداری که مبتنی بر اطلاعات مندرج در پرونده عملکرد مالیاتی مؤدیان مالیاتی می‌باشد و با استخراج اطلاعات مربوط به فاصله زمانی از تاریخی که درآمد مالیاتی قانوناً باید وصول شود (سررسید پرداخت) تا زمانی که عملاً پرداخت صورت می‌گیرد (با احتساب مهلت قانونی و غیرقانونی)، میزان تأخیر در وصول درآمد مالیات‌های مستقیم محاسبه می‌گردد. با توجه به سهم قابل توجه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی از کل درآمدهای مالیاتی، برآورد میزان وقفه در این بخش از درآمدهای مالیاتی می‌تواند به‌درستی مبین میزان وقفه وصول درآمدهای مالیاتی و تأثیر این تأخیر بر برنامه‌های سازمان امور مالیاتی کشور و ساز و کار اقتصادی کشور باشد. براساس گزارش سازمان امور مالیاتی کشور حوزه‌های مالیاتی محدوده جغرافیایی شهر تهران با دارا بودن ۲۲۰۹۴۵ پرونده مالیاتی اشخاص حقوقی از تعداد ۹۷۶۸۵۳ جلد کل پرونده‌های اشخاص حقوقی سراسر کشور در سال ۱۳۹۰، دربرگیرنده بالاترین میزان پرونده اشخاص حقوقی فعال کل کشور می‌باشند. هم‌چنین اشخاص حقوقی شهر تهران بالغ بر ۶۹ درصد وصولی مالیات اشخاص حقوقی کل کشور را به خود اختصاص داده‌اند،

لذا با توجه به درصد بالای وصولی قلمرو مذکور نسبت به کل وصولی کشور در این منبع، حوزه مذکور به‌عنوان مناسب‌ترین جامعه نمونه جهت بررسی موضوع وقفه مالیاتی معین گردید.

هم‌چنین در بخش دوم فرضیه تحقیق مبنی بر محاسبه کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی با بهره‌گیری از روش اقتصادسنجی (رگرسیون) و داده‌های آماری سری زمانی منتشر شده توسط بانک مرکزی، مرکز آمار ایران و سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به برآورد میزان انعطاف‌پذیری سیستم مالیاتی اقدام شده است.

#### ۴-۱- مطالعات و تحقیقات پیشین

##### ۴-۱-۱- وقفه مالیاتی

بر اساس الگوی تانزی، محاسبه وقفه مالیاتی و اثر تورم بر درآمدهای واقعی مالیاتی به‌صورت زیر انجام می‌شود:

$$RTAX = \frac{NTAX}{(1+\dot{p})} \quad (1-4)$$

که در آن RTAX: درآمدهای حقیقی مالیاتی (درآمدهای اسمی که به وسیله شاخص تعدیل‌کننده GDP تعدیل شده است)، NTAX: درآمدهای اسمی مالیاتی،  $\dot{p}$ : نرخ تورم ماهانه، n: متوسط وقفه جمع‌آوری مالیات بر حسب ماه می‌باشد (ویتو تانزی ۱۹۷۸).

در تمامی تحقیقات و مقالات انجام شده پیشین، برای محاسبه وقفه مالیاتی (n)، با بهره‌گیری از الگوی تانزی و با استفاده از اطلاعات کلان اقتصادی و روش اقتصادسنجی از یک مدل رگرسیون ساده به ترتیب ذیل بهره گرفته و الگوسازی شده است:

$$LRTAX = \beta_1 + \beta_2 DLCPI + \beta_3 LFGDP + u_t \quad (2-4)$$

که در آن DLCPI: درصد تغییرات فصلی قیمت شاخص کالاها و خدمات مصرفی LFGDP: تولید ناخالص ثابت داخلی به قیمت عوامل است (شاگری و موسوی ۱۳۸۲).

۱- اگر از رابطه (۱-۴) لگاریتم بگیریم خواهیم داشت:  $\ln(Rtax) = \ln(NTax) - n \ln(1+\dot{p})$   
این تساوی قابل برآورد نمی‌باشد.

که در آن DLCPI: درصد تغییرات فصلی قیمت شاخص کالاها و خدمات مصرفی تولید ناخالص ثابت داخلی به قیمت عوامل است (شاگری و موسوی ۱۳۸۲). LFGDP

در رابطه (۲-۴)،  $\beta_2$  کشش درآمدهای مالیاتی نسبت به نرخ تورم است. یعنی اگر تورم یک درصد افزایش یابد درآمدهای مالیاتی  $\beta_2$  درصد افزایش می‌یابد و ارتباط آن با وقفه مالیاتی مشخص نمی‌باشد هرچند که در این الگو  $\beta_2$  (ضریب نرخ تورم)، به‌عنوان وقفه مالیاتی در نظر گرفته می‌شود. لیکن مبنای چرایی تعیین ضریب تورم به‌عنوان وقفه مالیاتی به‌درستی مشخص نشده است. از آنجایی که در مدل‌های برآورد شده مذکور ضریب تورم به‌عنوان وقفه وصول مالیات برحسب ماه در نظر گرفته شده است و این امر با نظریه ویتو تانزی تطابق لازم را ندارد، لذا مدل مذکور مناسب نمی‌باشد.

#### ۴-۱-۲- کشش قیمتی مالیات

در تمامی تحقیقات و مقالات انجام شده پیشین، برای محاسبه کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی، معادله به صورت زیر در نظر گرفته شده است:

$$LRTAX = \alpha_1 + \alpha_2 LCPI + \alpha_3 LFGDP + vt \quad (3-4)$$

که در آن LFGDP تولید ناخالص ثابت داخلی به قیمت عوامل است. LCPI: لگاریتم شاخص قیمت مصرف‌کننده و ضریب آن بیانگر کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی می‌باشد.

#### ۴-۲- نتایج تجربی تحقیقات پیشین

در سال ۱۹۹۷ ویتو تانزی به بررسی و تشریح سیستم مالیاتی در اقتصاد آرژانتین پرداخت. او دریافت که اقلام مالیاتی در آرژانتین بسیار زیاد است. به‌عنوان مثال در سال ۱۹۶۷ اداره مالیاتی آرژانتین بیش از ۳۴ نوع مالیات و ۴۸ مورد مالیات معوق اعلام نموده است. لذا این اقلام مالیات در گروه‌های مشخص طبقه‌بندی و سپس متوسط تأخیر زمان وصول در هر یک از گروه‌ها برآورد گردید. وی بیان نمود اگر میزان تأخیر زمانی جمع‌آوری درآمد هر یک از اقلام مالیات را در اختیار داشته باشیم؛ تأخیر زمانی متوسط برای کل سیستم مالیاتی از طریق محاسبه متوسط وزنی این تأخیرات محاسبه می‌گردد. وزنی که برای این منظور به‌کار گرفته شد در حقیقت بیانگر اهمیت نسبی هر یک از اقلام مالیاتی در کل درآمدهای مالیاتی است. به عبارت دیگر هرچه سهم منبع مالیاتی که یک کشور معین به آن وابسته است کم‌تر باشد، برآورد تأخیر زمانی متوسط آن در

تأخیر زمانی کل مالیات‌ها دارای وزن کم‌تری خواهد بود. معمولاً در برآورد زمان تأخیر متوسط در جمع‌آوری مالیات‌ها، بررسی قوانین مالیاتی سودمند واقع نمی‌گردد و به جای آن، مذاکره با مقامات مالیاتی این کشورها بسیار مفیدتر است. چنان‌چه فرض کنیم،  $T_i$  سهم یک قلم مالیاتی در کل درآمد مالیاتی باشد و  $L_i$  تأخیر زمانی مربوط به جمع‌آوری این قلم مالیاتی فرض گردد آنگاه تأخیر زمانی متوسط در جمع‌آوری کل مالیات‌ها با استفاده از رابطه زیر محاسبه می‌شود (تانزی ۱۹۹۷):

$$L_t = \sum_{i=1}^n T_i L_i$$

بر این اساس میزان وقفه مالیاتی به‌دست آمده در بخش مالیات بر درآمد کشور آرژانتین در سال ۱۹۷۴، دوازده ماه بود.

چودری<sup>۱</sup> در سال ۱۹۹۱ به بررسی وقفه کل درآمدهای مالیاتی در ۲۸ کشور درحال توسعه از جمله ایران برای سال‌های ۱۹۷۰ تا ۱۹۸۷ با استفاده از داده‌های مقطعی و سری زمانی و روش داده‌های گروهی (Panel Data) پرداخت و میزان وقفه مالیات در ایران را چهار ماه و کسش درآمدی در ایران را ۱.۴۳ تخمین زد.

هم‌چنین چودری (۱۹۹۱) در تحقیق دیگری وقفه جمع‌آوری مالیات در ایران را با استفاده از داده‌های مقطعی و سری زمانی و روش داده‌های گروهی (Panel Data) حدود ۷.۵ ماه برای سال‌های ۱۹۷۷ تا ۱۹۸۸ تخمین زده است. نتایج این پژوهش‌ها بیانگر آن است که در کشورهای در حال توسعه به دلیل وقفه‌های طولانی در جمع‌آوری مالیات و در نتیجه وجود کسری‌های بودجه، افزایش تورم منجر به کاهش درآمدهای حقیقی مالیات می‌شود.

انوشیروان تقی‌پور (۱۳۷۸)، صادقی، اصغریور و محمودزاده (۱۳۸۳)، شاکری و موسوی (۱۳۸۲)، متوسط وقفه جمع‌آوری کل مالیات و کسش قیمتی درآمدهای مالیاتی را با بهره‌گیری از روش اقتصادسنجی برآورد نموده است.

#### ۴-۳- الگوی به‌کار گرفته در تحقیق

در این تحقیق دو مسأله مورد بررسی قرار گرفته است. ابتدا میزان وقفه و یا تأخیر در وصول درآمد مالیات‌های مستقیم در گروه مؤدیان حقوقی شهر تهران طی بازه زمانی

1- Choudhry

سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۰ و سپس به محاسبه کشش قیمتی درآمد مالیات‌های مستقیم طی بازه زمانی سال‌های ۱۳۴۲ تا ۱۳۹۲ پرداخته شده است.

#### ۴-۳-۱- وقفه مالیاتی

در تحقیق حاضر، ابتدا برخی روش‌های اقتصاد سنجی و نیز الگوهای مختلف وقفه از جمله روش آلمون مورد برآورد و بررسی قرار گرفت. لیکن نتایج رگرسیون‌های به دست آمده غیرقابل اتکا بودند. سپس مقرر شد با استفاده از روش حسابداری، براساس استخراج اطلاعات از پرونده‌های مالیاتی مؤدیان به محاسبه وقفه مالیاتی پرداخته شود. برای محاسبه وقفه مالیاتی با بهره‌گیری از روش نمونه‌گیری طبقه‌بندی تصادفی و با مراجعه به پرونده‌های مالیاتی جامعه آماری موردنظر به استخراج اطلاعات مراحل مختلف فرآیند ارائه اظهارنامه تا پرداخت مالیات و حقوق حقه دولت پرداخته و به روش حسابداری نسبت به برآورد میزان وقفه وصول مالیات اقدام شد. بدین‌منظور ابتدا در هر یک از ادارات کل امور مالیاتی جامعه آماری موردنظر با انتخاب یکصد پرونده اولویت‌دار به لحاظ میزان مالیات متعلقه، به روش تصادفی نسبت به استخراج بیست پرونده اقدام گردید که بدین ترتیب مجموعاً در هر سال یکصد و بیست پرونده و طی دوره زمانی مورد بررسی تعداد هزار و سیصد و بیست پرونده انتخاب و مورد بررسی قرار گرفت.

#### ۴-۳-۲- کشش قیمتی مالیات

برای محاسبه کشش قیمتی درآمدهای مالیاتی، الگوی به کار رفته به صورت زیر در نظر گرفته شده است:

$$LCPI + \beta_2 LGDPF + v_t LRTAX = \beta_0 + \beta_1 \quad (4-4)$$

که در آن LRTAX: لگاریتم درآمد مالیات‌های مستقیم به قیمت ثابت

LCPI: لگاریتم شاخص قیمت مصرف‌کننده

LGDPF: لگاریتم تولید ناخالص ثابت داخلی به قیمت عوامل می‌باشند.

«با توجه به تعریف کشش قیمتی که حساسیت یک متغیر را نسبت به تغییرات قیمت‌ها نشان می‌دهد؛ از سطح عمومی قیمت‌ها (LCPI) استفاده می‌کنیم. هم‌چنین چون درآمدهای مالیاتی تابعی از تولید ناخالص داخلی است؛ بنابراین برای تصریح الگو باید تولید ناخالص داخلی وارد معادله شود» (شاگری و موسوی ۱۳۸۲).

در این تحقیق بر اساس آنچه که در مبانی نظری (تأثیر تورم بر درآمدهای مالیاتی) قید شد مبنی بر اینکه: «با توجه به اینکه کشش درآمدهای کل مالیاتی نسبت به سطح عمومی قیمت‌ها ممکن است کم‌تر، مساوی و یا بیش‌تر از یک باشد؛ لذا درآمدهای

مالیاتی حقیقی ممکن است کاهش، بدون تغییر و یا افزایش یابد. « و به استناد مطالعات تجربی و تحقیقات پیشین و با استفاده از آمارهای سری زمانی سال‌های ۱۳۴۲ تا ۱۳۹۲ منتشر شده توسط بانک مرکزی، مدل فوق برای محاسبه کشش قیمتی درآمد مالیات‌های مستقیم مورد بررسی قرار گرفت که ضریب  $\beta_1$  سطح عمومی قیمت‌ها (LCPI)، نشان‌دهنده کشش قیمتی درآمد مالیاتی می‌باشد.

### ۵- تخمین و برآورد مدل

#### ۵-۱- نتایج برآورد وقفه مالیاتی

ابتدا ادارات کل امور مالیاتی مناطق شش گانه شهر تهران شامل ادارات کل امور مالیاتی شمال، جنوب، شرق، غرب، مرکز و مؤدیان بزرگ مالیاتی به‌عنوان جامعه آماری هدف تعیین گردیدند. سپس براساس روش نمونه‌گیری طبقه‌بندی تصادفی نسبت به مراجعه و استخراج اطلاعات مراحل مختلف فرآیند عملکرد اقتصادی یک پرونده از مرحله ارائه اظهارنامه تا قطعیت و پرداخت مالیات حقه دولت برای بیست جلد پرونده اشخاص حقوقی در هر سال از میان یکصد پرونده اولویت‌دار که از بالاترین میزان مالیات متعلقه برخوردار می‌باشند در هر اداره کل طی بازه زمانی سال‌های ۱۳۸۰ الی ۱۳۹۰ به‌صورت تصادفی اقدام شد. به این ترتیب با نمونه‌گیری از عملکرد مالیاتی بالغ بر ۱۳۲۰ پرونده مالیاتی طی دهه مذکور و انجام محاسبات لازم مبنی بر محاسبه فاصله زمانی پرداخت مالیات توسط مؤدی مالیاتی پس از ابلاغ برگ قطعی مالیات از تاریخ تعلق مالیات یا به عبارتی پایان سال مالی مؤدی، میزان تأخیر یا وقفه مالیاتی منبع اشخاص حقوقی به شرح ذیل تعیین گردید.

جدول ۵-۱- نتایج برآورد وقفه مالیاتی

سال	میزان وقفه (برحسب ماه)	کاهش طول وقفه نسبت به سال قبل
۱۳۸۰	۲۷	-
۱۳۸۱	۲۶	یک ماه
۱۳۸۲	۲۶	نسبتاً ثابت
۱۳۸۳	۲۶	نسبتاً ثابت
۱۳۸۴	۲۵	یک ماه

سال	میزان وقفه (برحسب ماه)	کاهش طول وقفه نسبت به سال قبل
۱۳۸۵	۲۴	یک ماه
۱۳۸۶	۲۱	یک ماه
۱۳۸۷	۲۱	نسبتاً ثابت
۱۳۸۸	۲۱	نسبتاً ثابت
۱۳۸۹	۲۱	نسبتاً ثابت
۱۳۹۰	۱۸	سه ماه
متوسط وقفه		۲۴

مأخذ: نتایج تحقیق

با وجود اینکه به کارگیری روش محاسبه آماری برای تعیین میزان تأخیر وصول مالیات حقه دولت به دلیل لزوم مراجعه مستقیم به پرونده جهت استخراج برخی از اطلاعات (به علت عدم وجود تمامی اطلاعات مورد نیاز به صورت سیستمی) روشی زمان‌بر و بسیار دشوار می‌باشد؛ لیکن با توجه به اینکه اطلاعات استخراج شده کاملاً واقعی و مبتنی بر اسناد و مدارک مثبت می‌باشد، به درستی قابل تعمیم در سطح کلان و نیز دارای قابلیت تحلیل صحیح می‌باشد.

بر اساس اطلاعات استخراج شده میزان تأخیر در پرداخت مالیات در سال ۱۳۸۰، بیست و هفت ماه (معادل دو سال و سه ماه) برآورد گردید و این میزان با یک شیب نسبتاً ملایم در سال‌های بعد کاهش یافت به طوری که در سال ۱۳۹۰ تأخیر در وصول مالیات به میزان هیجده ماه (معادل یک سال و شش ماه) رسیده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود میزان متوسط وقفه به دست آمده برای دهه مورد نظر ۲۴ ماه معادل دو سال می‌باشد.

اگرچه میزان تأخیر به دست آمده بالا بوده و بی‌تردید شکاف بزرگ موجود میان هزینه‌های عمومی دولت و درآمد مالیاتی سالانه و نیز افزایش تورم هر سال بیانگر آثار متعدد سوء اقتصادی می‌باشد؛ اما از سویی دیگر در بازه پارامتر مذکور شاهد کاهش تدریجی روند زمان تأخیر در وصول مالیات سالانه می‌باشیم. از جمله اقداماتی که با هدف کاهش طول وقفه‌های مالیاتی صورت گرفته است را می‌توان به شرح ذیل برشمرد:

۱. تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور به‌عنوان یک سازمان مستقل و زیرمجموعه وزارت امور اقتصادی و دارائی در سال ۱۳۸۱، به استناد بند الف ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه کشور.

۲. براساس بند ب آیین نامه اجرایی ماده (۵۹)، در راستای بهره‌گیری از فناوری اطلاعات و مکانیزاسیون در نظام مالیاتی، سیستم (طرح) جامع نظام مالیاتی کشور به‌عنوان اولویت کاری سازمان امور مالیاتی در سال ۱۳۸۳ با اهداف زیر آغاز گردید:

۱. افزایش میزان رضایت مندی صاحبان منافع
۲. افزایش درآمدهای مالیاتی
۳. کاهش هزینه‌های اجرایی
۴. ارتقاء بهره‌وری

۱. تصویب و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷، از مهم‌ترین مزایای مالیات بر ارزش افزوده شفاف‌سازی اقتصادی می‌باشد. مؤدی مالیات با ثبت نام در سیستم ارزش افزوده در واقع در سیستم سازمان امور مالیاتی ثبت نام و برای انجام و ادامه فعالیت خود مکلف به رعایت مواد قانون مالیات‌ها از جمله ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. بدین ترتیب با افزودن یک پایه مالیاتی جدید موجبات کاهش یکی دیگر از عوامل ضدانگیزی و در نتیجه امکان شناسایی مؤدی جدید و شفاف‌سازی فعالیت اقتصادی فراهم گردید.

موارد شمرده شده بستر لازم جهت ایجاد و بهبود امر به‌روزرسانی بانک‌های اطلاعاتی مؤدیان، شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی، کاهش فرار مالیاتی و کاهش فساد اداری در نتیجه قطع ارتباط مؤدی مالیاتی و پرسنل کادر تشخیص مالیات را فراهم آورد. در نتیجه دستاوردهای مذکور اثر قابل توجهی در کاهش وقفه طولانی موجود در ابتدای دهه‌ی مورد بررسی داشته است.

وقفه به‌دست آمده در این بخش از برآورد، ناشی از مجموع وقفه‌های قانونی و غیرقانونی موجود در مراحل مختلف فرآیند ترتیب دریافت درآمد مالیاتی شامل: ارائه اظهارنامه، رسیدگی و تشخیص، وصول و پرداخت می‌باشد. فرآیند جمع‌آوری درآمدهای مالیاتی همواره نیازمند گذشت زمان می‌باشد. با تقسیم این زمان به مهلت‌های قانونی و غیرقانونی، به منظور بررسی دقیق‌تر و تعیین فعالیت‌های مؤثر و مسبب طولانی شدن



تأخیر در برآورد انجام شده نسبت به بررسی میزان و علل وقفه از دو دیدگاه اقدام گردید، ابتدا با تفکیک فرآیند مذکور به دو بخش شامل:

- ✓ از پایان سال مالی مؤدی تا ابلاغ برگ تشخیص مالیات.
- ✓ از ابلاغ برگ تشخیص تا پرداخت مالیات، نسبت به بررسی وقفه براساس مراحل مختلف فرآیند اقدام گردید.

سپس از نگاهی دیگر با تفکیک مؤدیان مالیاتی بر اساس مالیات متعلقه به مؤدیان بزرگ و سایر مؤدیان میزان تأخیر در پرداخت مالیات مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به اینکه این طبقه‌بندی تشکیلاتی همزمان با تأسیس سازمان امور مالیاتی کشور در ساختار سازمان موجود می‌باشد لذا با استخراج اطلاعات موردنیاز از پرونده‌های مؤدیان بزرگ مالیاتی وقفه مالیاتی این گروه از مؤدیان بررسی گردید.

#### ۵-۱- بررسی علل تأخیر در پرداخت مالیات

به منظور بررسی علل تأخیر در پرداخت مالیات توسط مؤدیان مالیاتی ابتدا میزان تأخیر یا وقفه مالیاتی منع اشخاص حقوقی از تاریخ تعلق مالیات یا به عبارتی پایان سال مالی مؤدی تا ابلاغ برگ تشخیص مالیات بررسی و استخراج گردید. میزان وقفه مالیاتی به‌دست آمده به شرح جدول ذیل تعیین گردید.

جدول ۵-۲- نتایج برآورد وقفه مالیاتی از تاریخ تعلق مالیات تا ابلاغ برگ تشخیص

سال	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰
میزان وقفه (برحسب ماه)	۱۵	۱۴	۱۶	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴
متوسط وقفه (برحسب ماه)	۱۴										

مأخذ: نتایج تحقیق

نتایج بررسی به عمل آمده نشان می‌دهد که وقفه موجود در این مرحله به‌طور متوسط معادل ۱۴ ماه می‌باشد. درحالی‌که بر اساس مفاد مواد (۱۱۰) و (۱۵۶) قانون مالیات‌های مستقیم، حداکثر مهلت قانونی پیش‌بینی شده برای ارائه اظهارنامه مالیاتی، رسیدگی و ابلاغ برگ تشخیص مالیات ۱۹ ماه می‌باشد. با توجه به اینکه طبق مفاد تبصره ماده (۱۹۲) قانون مالیات‌های مستقیم، «عدم تسلیم اظهارنامه توسط اشخاص حقوقی و مشمولان بندهای (الف) و (ب) ماده (۹۵) این قانون موجب تعلق جریمه‌ای معادل چهل درصد (۴۰٪) مالیات متعلق می‌گردد و مشمول بخشودگی نمی‌شوند». هم‌چنین طبق ماده (۱۹۰) قانون مذکور «علی‌الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد

هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد موجب تعلق جایزه‌ای معادل یک درصد مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد. پرداخت مالیات پس از آن موعد موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲.۵٪ مالیات به ازای هر ماه خواهد بود. مبدء احتساب جریمه در مورد مؤدیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم آن و نسبت به ما به الاختلاف از تاریخ مطالبه و در مورد مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه خودداری نموده و یا اصولاً مکلف به تسلیم اظهارنامه نیستند تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات حسب مورد می‌باشد. لذا با توجه به جرائم پیش‌بینی شده در مواد قانونی مذکور وقفه به‌دست آمده در این مرحله عموماً وقفه قانونی بوده، لیکن بهره‌گیری از حداکثر زمان تأخیر قانونی مذکور عمدتاً ناشی از عدم کفایت و تکمیل اطلاعات مالی مؤدیان در سررسیدهای مقرر و همچنین امکان اصلاح و ارائه اطلاعات طبق ماده (۲۲۶) قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد، این امر موجب می‌گردد تا عملیات رسیدگی توسط سازمان امور مالیاتی عملاً به‌طور متوسط از ۷ ماه پس از پایان سال مالی مؤدی آغاز گردد و پیش از این موعد به‌دلیل ناقص بودن آمار و اطلاعات دریافتی، آغاز عملیات رسیدگی امکان‌پذیر نباشد. همچنین به استناد فراز پایانی ماده (۱۵۶) قانون مالیات‌های مستقیم در صورتیکه مؤدی درآمد کتمان شده‌ای داشته باشد، رسیدگی به آن برابر ماده (۱۵۷) قانون مذکور انجام می‌گردد. لذا مشاهده می‌گردد وقفه به‌دست آمده در این مرحله با توجه به گستردگی جغرافیایی و توسعه و تنوع سریع عملیات مالی فعالیت‌های اقتصادی عملاً بدون بهره‌گیری از سیستم‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری پیشرفته و تحت شبکه امکان‌پذیر نمی‌باشد. در نتیجه کاهش زمان وقفه مذکور به‌شدت وابسته به اصلاح ساختار سازمان در امر جمع‌آوری اطلاعات و فرآیند رسیدگی و تشخیص مالیات می‌باشد. اگرچه این امر با طراحی و پیاده‌سازی برخی سامانه‌های اطلاعاتی از جمله سامانه الکترونیکی ثبت‌نام، اظهارنامه مالیاتی، صورت معاملات فصلی و ... تا حدودی بهبود یافته است اما اصلاح وضع موجود مستلزم پیاده‌سازی کامل طرح جامع مالیاتی می‌باشد.

در مرحله بعدی، با توجه به نتایج به‌دست آمده در جداول (۵-۱) و (۵-۲) و براساس بررسی انجام شده، میزان تأخیر مالیاتی منبع اشخاص حقوقی در بازه زمانی مذکور از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات تا ابلاغ برگ قطعی و پرداخت مالیات مورد

بررسی و استخراج قرار گرفت و میزان وقفه مالیاتی به‌دست آمده معادل ۱۰ ماه تعیین گردید. با توجه به اینکه حداکثر مهلت قانونی پیش‌بینی شده برای اعتراض مؤدی، رسیدگی، ابلاغ برگ قطعی و پرداخت مالیات بر اساس مواد (۲۳۸)، (۲۳۹) و (۲۱۰) قانون مالیات‌های مستقیم حدود ۲ ماه می‌باشد، واز آن جایی که پرونده‌های مورد بررسی فاقد شرایط تقسیط بدهی مالیاتی بودند (ماده ۱۶۷ قانون مالیات‌های مستقیم) مشخصاً وقفه به‌دست آمده در این مرحله ناشی از وقفه قانونی و غیرقانونی می‌باشد. طبق بررسی انجام شده وقفه قانونی در این مرحله حدود ۶ ماه و وقفه غیرقانونی حدود ۴ ماه ارزیابی شد. وقفه قانونی به‌دست آمده در این مرحله بیش از میزان مهلت قانونی مندرج در مواد مذکور می‌باشد لیکن از آن جایی که مؤدیان مالیاتی می‌توانند براساس مواد (۲۵۱) و (۲۵۱) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به مالیات‌های قطعی موضوع این قانون، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی و غیرعادلانه بودن مالیات با ارائه مدارک و دلایل کافی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی نمایند لذا در بسیاری از موارد طول این مدت افزایش یافته است و وقفه غیرقانونی در این بخش ناشی از به تأخیر انداختن پرداخت مالیات و یا طرح دعوی مذکور در مراجع ذیصلاح جهت رسیدگی می‌باشد. در صورتی که مالیات تشخیصی و ابلاغ شده در برگ تشخیص مالیات از میزان مالیات اظهار شده توسط مؤدی بیش‌تر باشد و مؤدی نسبت به مبلغ مازاد اعتراض داشته باشد و نسبت به پرداخت و یا ترتیب پرداخت آن اقدام ننماید، مبلغ مازاد بر اساس مفاد ماده (۱۹۰) قانون مالیات‌های مستقیم تا رفع اختلاف و ابلاغ برگ قطعی مشمول جریمه‌ای معادل دو و نیم درصد در ماه می‌گردد.

سپس به منظور انجام یک بررسی دقیق‌تر با تقسیم‌بندی مؤدیان مالیاتی به دو گروه مؤدیان بزرگ و سایر مؤدیان به بررسی میزان وقفه مالیاتی براساس میزان مالیات متعلقه آنان پرداخته شد. با توجه به آخرین تعریف ارائه شده از مؤدی بزرگ مالیاتی در بازه زمانی مذکور براساس بخشنامه‌های داخلی سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر: «در صورتی که میزان فروش مؤدیان از یک صد میلیارد ریال و مالیات متعلقه از یک میلیارد ریال تجاوز نماید پرونده مالیاتی مذکور به‌عنوان پرونده مؤدی بزرگ مالیاتی محسوب می‌گردد» و طبقه‌بندی تشکیلاتی موجود در ساختار سازمان امور مالیاتی کشور با استخراج اطلاعات مورد نیاز از پرونده‌های مؤدیان بزرگ مالیاتی، وقفه مالیاتی این گروه از مؤدیان بررسی گردید. نتایج به‌دست آمده بیانگر وجود وقفه بسیار کوتاه از پایان سال مالی مؤدی تا زمان پرداخت مالیات به میزان ۳ ماه برای این گروه از مؤدیان

برآورد گردید. لازم به ذکر است در اغلب پرونده‌های این گروه مشاهدات به‌عمل آمده مبنای صدور برگ قطعی، تمکین مؤدی نسبت به برگ تشخیص مالیات و یا توافق با اداره امور مالیاتی بوده است. از آنجایی که مؤدیان بزرگ تفاوت بسیاری با سایر گروه‌های مؤدیان داشته و از ریسک بالایی درخصوص مدیریت مؤثر مالیاتی برخوردار می‌باشند. جایگاه آنان در عرصه اقتصادی متفاوت می‌باشد، به‌صورتی که معمولاً بسیاری از شرکت‌های بزرگ جزء شرکت‌های پذیرفته شده در بورس با سهامداران زیاد بوده و بعضاً جزء شرکت‌های چند ملیتی می‌باشند و پیچیدگی کسب و کار و مناسبات مالیاتی آنان از جمله: وجود واحدهای عملیاتی متعدد، حجم معاملات بالا در فعالیتهای روزمره، تعداد زیاد کارکنان، مراودات بین‌المللی و معاملات فرامرزی، گستردگی جغرافیایی و استفاده از تدابیر مالی پیچیده موجب گردیده تا در تمامی کشورها از جمله ایران به لحاظ مدیریت مالیاتی از جایگاه خاصی برخوردار گردند.

#### ۵-۲- نتایج برآورد کسش قیمتی درآمدهای مالیاتی

##### ۵-۲-۱- تخمین و برآورد الگو

برای برآورد کسش قیمتی مالیات‌های مستقیم از مدل زیر استفاده شده است. ضریب  $\beta_1$  نشان‌دهنده کسش قیمتی درآمد مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

$$\text{LRDIRTAX} = \beta_0 + \beta_1 \text{LCPI} + \beta_2 \text{LGDPF} + v_t \quad (1-5)$$

LRDIRTAX: لگاریتم درآمد حقیقی مالیات‌های مستقیم

LCPI: لگاریتم سطح عمومی قیمت‌ها

LGDPF: لگاریتم تولید ناخالص ثابت داخلی به قیمت عوامل

$v_t$ : جزء اخلاص

##### ۵-۲-۲- آزمون پایایی متغیرها

در گام نخست به منظور حصول اطمینان از پایایی و یا عدم پایایی متغیرها، تمامی متغیرهای موردنظر بر اساس آزمون دیکی فولر تعمیم یافته مورد بررسی قرار گرفته‌اند. نتایج آزمون ریشه واحد متغیرهای تحقیق در جدول (۳-۵) آمده است.

جدول ۵-۳- آزمون دیکی- فولر برای سطح متغیرهای مورد مطالعه

متغیر	آماره دیکی- فولر تعمیم یافته (ADF)	مقدار بحرانی سطح ۱ درصد	مقدار بحرانی سطح ۵ درصد	مقدار بحرانی سطح ۱۰ درصد
LRCOMTAX	-۲.۳۷	-۳.۵۷	-۲.۹۲	-۲.۵۹
LRRTAX	۲.۰۶	-۲.۶۱	-۱.۹۴	-۱.۶۱
LRWTAX	-۳.۳۹	-۳.۵۷	-۲.۹۲	-۲.۵۹
LRDIRTAX	-۲.۳۳	-۳.۵۷	-۲.۹۲	-۲.۵۹
LCPI	۲.۷۵	-۲.۶۱	-۱.۹۴	-۱.۶۱
LGDPF	-۲.۲۰	-۳.۵۷	-۲.۹۲	-۲.۵۹
V	-۶.۹۹	-۳.۵۷	-۲.۹۲	-۲.۵۹

مأخذ: یافته‌های تحقیق

همان‌گونه که مشاهده می‌شود با توجه به اینکه آماره دیکی- فولر تعمیم یافته از مقادیر بحرانی برای برخی از متغیرها کوچک‌تر می‌باشد، چنین نتیجه‌گیری می‌شود که تمامی متغیرهای مورد مطالعه در سطح پایا نمی‌باشند، در نتیجه فرضیه H مبنی بر وجود ریشه واحد بین متغیرهای موجود مورد تأیید قرار می‌گیرد. برای تشخیص درجه هم‌جمعی متغیرهای موردنظر، آزمون دیکی- فولر تعمیم یافته برای تفاضل مرتبه اول متغیرهای LRCOMTAX، LRRTAX، LRDIRTAX، LCPI و LGDPF انجام شده است.

جدول ۵-۴- آزمون دیکی- فولر تعمیم یافته برای تفاضل مرتبه اول متغیرهای مورد مطالعه

تفاضل مرتبه اول متغیر	آماره دیکی- فولر تعمیم یافته (ADF)	مقدار بحرانی سطح ۱ درصد	مقدار بحرانی سطح ۵ درصد	مقدار بحرانی سطح ۱۰ درصد
LRCOMTAX	-۹.۱۶	-۳.۵۷	-۲.۹۲	-۲.۵۹
LRRTAX	-۵.۲۴	-۳.۵۸	-۲.۹۲	-۲.۶۰
LRDIRTAX	-۷.۷۹	-۳.۵۷	-۲.۹۲	-۲.۵۹
LCPI	-۴.۸۷	-۳.۵۷	-۲.۹۲	-۲.۵۹
LGDPF	-۴.۱۲	-۳.۵۷	-۲.۹۲	-۲.۵۲

مأخذ: یافته‌های تحقیق

جدول ۵-۵- نتایج آزمون دیکی - فولر تعمیم یافته متغیرهای مورد مطالعه

LRCOMTAX	LRRTAX	LRWTAX	LRDIRTAX	LCPI	LGDPF	V
I(1)	I(1)	I(0)	I(1)	I(1)	I(1)	I(0)

مأخذ: یافته‌های تحقیق

مطابق نتایج جدول ۵-۲ و ۵-۳ مشخص می‌شود که برخی از متغیرهای الگو در سطح پایا هستند (به عبارتی  $I(0)$  هستند) و برخی دیگر تفاضل مرتبه اول آنها پایا است (به عبارتی  $I(1)$  هستند) به همین دلیل می‌بایست برای تخمین الگو به جای آنکه از مقادیر متغیرها در سطح استفاده کنیم، باید از تفاضل مرتبه بالاتر آنها استفاده کنیم.

### ۵-۲-۳- نتایج رابطه تعادلی ARDL و برآورد الگو

به منظور بررسی وجود هم‌جمعی و رابطه تعادلی بلندمدت بین متغیرها، الگوی ARDL برای معادله کشش قیمتی درآمد مالیات‌های مستقیم انجام گرفت.

جدول ۵-۶- نتایج ARDL کوتاه‌مدت برای معادله کشش قیمتی درآمد مالیات‌های مستقیم (LRDIRTAX)

متغیر مستقل	ضریب	انحراف معیار	آماره T	احتمال
LRdirtax(-1)	۰/۲۰	۰/۱۳	۱/۵۴	٪۰/۱۳
Lcpi	۰/۶۷	۰/۲۳	۲/۸۶	۰/۰۰
LGDPF	۱/۰۸	۰/۳۶	۲/۹۳	۰/۰۰
LGDPF(-1)	-۱/۱	۰/۵۸	-۱/۹۱	۰/۰۶
LGDPF(-2)	۱/۰۶	۰/۳۸	۲/۷۲	٪۰/۰۰
C	-۱۴/۰	۲/۹۲	-۴/۸۱	٪۰/۰۰
D.W = ۱/۹			$R^2 = ۰/۹۴$	

مأخذ: یافته‌های تحقیق

نتایج آزمون B&D&M بیانگر رد فرض  $H_0: \sum \alpha_{i-1} > 0$  و وجود رابطه هم‌جمعی بین متغیرها می‌باشد.

جدول ۵-۷- نتایج ARDL بلندمدت برای معادله کسش قیمتی درآمد مالیات‌های مستقیم (LRDIRTAX)

متغیر مستقل	ضریب	انحراف معیار	آماره T	احتمال
Lcpi	۰/۸۴	۰/۲۵	۳.۳۰	٪۰/۵۰
LGDPF	۱.۲	۰/۲۰	۶.۲۳	٪۰/۵۰
C	-۱۷.۶۱	۲/۶۳	-۶.۶۹	٪۰/۵۰

مأخذ: یافته‌های تحقیق

نتایج ARDL برای معادله کسش قیمتی درآمد مالیات‌های مستقیم بیانگر این است که در سطح ۹۵٪ (سطح بحرانی ۵٪) فرض وجود رابطه تعادلی بلندمدت تأیید می‌شود.

هم‌چنین برای تحلیل رابطه تعادلی از الگوی تصحیح خطای ECM استفاده شده است. با توجه به اینکه ضریب تصحیح خطای معادله کسش قیمتی درآمد مالیات‌های مستقیم ۰.۷۹- می‌باشد لذا روابط بلندمدت بین متغیرها دلالت بر همگرا بودن متغیرهای معادله دارد.

تخمین معادله (۵-۱) برای درآمد مالیات‌های مستقیم به صورت زیر می‌باشد:

$$\text{LRDIRTAX} = -17/61 + 0/84 \text{ LCPI} + 1/2 \text{ LGDPF} \quad (2-5)$$

$$(2.63) \quad (0.25) \quad (0.2)$$

$$R^2 = 0.94 \quad D.W = 1.9 \quad F = 120.49$$

مطابق انتظار ضرایب هر دو متغیر LCPI و LGDPF مثبت می‌باشد. ضریب LCPI بیانگر کسش قیمتی درآمد حقیقی مالیات‌های مستقیم است که در مدل فوق برابر با ۰/۸۴ می‌باشد و بیانگر این است که با افزایش شاخص قیمت‌ها به میزان یک درصد، درآمد مالیات‌های مستقیم به میزان ۰/۸۴ درصد افزایش خواهد یافت. به بیان دیگر مثبت بودن ضریب متغیر LCPI نشان دهنده این است که افزایش قیمت‌ها دارای اثر مثبت بر درآمد حقیقی مالیات‌های مستقیم است. ضریب متغیر LGDPF نیز نشان دهنده کسش درآمد حقیقی مالیات‌های مستقیم نسبت به تولید ناخالص ثابت داخلی است که در مدل فوق برابر با ۱/۲ می‌باشد و این بیانگر آن است که با یک درصد افزایش در متغیر LGDPF (تولید ناخالص ثابت داخلی) درآمد مالیات‌های مستقیم ۱/۲ درصد افزایش می‌یابد.

### ۵-۲- تفسیر نتایج برآورد

براساس مقادیر جدول (۵-۱) طول وقفه مالیاتی برآورد شده حدود ۲ سال می‌باشد. بدین ترتیب به‌طور متوسط حدود ۲ سال از سررسید پرداخت به‌طول می‌انجامد تا مالیات متعلقه وصول شود. این امر بدین معنا است که بخشی از درآمد مالیاتی جمع‌آوری شده در سال جاری مربوط به عملکرد مالی ۲ سال قبل در منبع مذکور می‌باشد. براساس بررسی انجام شده در قسمت ۵-۲ معین شد که بخشی از این وقفه به وقفه‌های قانونی و بخشی نیز به وقفه‌های غیرقانونی اختصاص دارد. در شرایط وقفه غیرقانونی مؤدی علاوه بر پرداخت اصل مالیات ملزم به پرداخت جریمه نیز می‌گردد. لیکن وقفه قانونی اکیداً، از سویی ناشی از قصور مؤدیان مالیاتی و از سوی دیگر ناشی از مشکلات اجرایی ساختار نظام مالیاتی می‌باشد. هم‌چنین ضریب متغیر لگاریتم سطح عمومی قیمت‌ها برای رابطه درآمد مالیات‌های مستقیم برابر ۰/۸۴ برآورد شده است که بیانگر کاهش قیمتی مالیات می‌باشد. ضریب مذکور مطابق انتظار مثبت اما کوچک‌تر از یک می‌باشند و نشان‌دهنده آن است که با افزایش یک درصد در سطح عمومی قیمت‌ها درآمدهای مالیاتی به همان اندازه افزایش نیافته است. به عبارت دیگر سیستم مالیاتی در مقابل تورم از انعطاف‌پذیری لازم برخوردار نیست.

### ۶- آثار و زیان‌های ناشی از تأخیر در وصول مالیات

همان‌گونه که قید شد بخشی از تأخیر قانونی ناشی از مشکلات اجرایی ساختار نظام مالیاتی می‌باشد. تأخیر در این بخش از وصول مالیات بی‌تردید معلول مجموعه‌ای از علل و عوامل است. حجم بالای پرونده‌های در اختیار ممیز مالیاتی، دسترسی نداشتن به اطلاعات کافی و مستند به دلیل عدم شناسایی و واحدیابی صحیح و دقیق مالیاتی که خود معلول عدم بهره‌مندی سازمان امور مالیاتی کشور از یک شبکه اطلاعاتی روزآمد و سراسری در کشور می‌باشد به‌گونه‌ای که بتواند از آخرین اطلاعات اقتصادی مبنی بر ورود و خروج مؤدیان مالیاتی و بنگاه‌های اقتصادی در عرصه اقتصاد کشور آگاه گردد و در نهایت ضعف مدیریت مالیاتی به دلیل مکانیزه نبودن کامل سیستم اطلاعات و امکانات محدود در بسیاری از موارد امکان رسیدگی به پرونده مالیاتی مؤدی را در کم‌تر از یک سال مقدور نموده است.



- تأخیر در وصول به هنگام مالیات، زیان‌های بسیاری بر پیکره اقتصاد کشور وارد می‌نماید که از آن جمله می‌توان موارد زیر را برشمرد:
۱. کاهش قدرت درآمدزایی نظام مالیاتی با توجه به دوره‌های تورمی.
  ۲. تورم هزینه‌های عمومی دولت را افزایش داده و این معطل همراه با تأخیر در پرداخت مالیات به‌عنوان مهم‌ترین منبع درآمد، دولت را مجبور به کسب درآمد بیش‌تر یا استقراض از بانک مرکزی می‌نماید.
  ۳. تأخیر در پرداخت مالیات همراه با تورم موجب توزیع ناعادلانه درآمدها گردیده و این امر به نفع درآمد متغیرها و به زیان درآمد ثابت‌ها می‌باشد.
  ۴. وجود تأخیر در پرداخت مالیات، تفکر مالیات‌گریزی در میان اکثر مردم و فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی (غیررسمی) موجب توزیع ناعادلانه درآمدها می‌گردد چراکه نظام مالیاتی در بخش مالیات بر درآمد، عمدتاً از حقوق بگیران، برخی مشاغل و شرکت‌های تولیدی مالیات دریافت می‌نماید. حال آن‌که در شرایط تورمی ضروری است تا بخش تولید حمایت شود و هم‌چنین در شرایط تورمی قدرت خرید صاحبان حقوق‌های ثابت کاهش می‌یابد. در نتیجه سازمان امور مالیاتی عملاً از دریافت مالیات واقعی از تمام فعالیت‌های اقتصادی عاجز است و این موضوع به‌عنوان یکی از دلایل شکاف طبقاتی در جامعه مطرح است.
  ۵. دولت از کسانی که ضمن بهره‌مندی از بیش‌ترین سود، برای درآمدزایی کم‌ترین زحمت را متحمل شده‌اند، کم‌ترین مالیات را اخذ می‌نماید. زیرا نظام مالیاتی کشور به دلیل عدم امکان شناسایی مؤدی مالیاتی توان اخذ مالیات از این بخش‌ها را ندارد. اما از نیروی کار، فرودستان و تولیدکنندگان مالیات‌های بالایی می‌گیرد. لذا این شیوه مالیات‌گیری منجر به عمیق‌تر شدن شکاف‌های طبقاتی در کشور می‌شود.
  ۶. تبعیض در دریافت مالیات واقعی از مؤدیان از جمله چالش‌های نظام مالیاتی است. در حال حاضر مالیات دریافتی از حقوق، بیش‌تر از مشاغل است در صورتی که حجم سود خالص (دریافتی) افراد مشمول ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم بیش‌تر از درآمد حقوق بخش دولتی و خصوصی است. هم‌چنین عملکرد مالیات حقوق بخش دولتی بالاتر از مالیات حقوق بخش

خصوصی است که این موضوع حاکی از فرار مالیاتی در زمینه مالیات حقوق بخش خصوصی و بیان کننده تبعیض آشکاری است.

۷. عدم ارائه اسناد و مدارک مثبت موجب تأخیر در پرداخت مالیات گردیده و این همراه با فقدان سیستم جامع اطلاعات مالیاتی در نظام مالیاتی ایران، باعث شده مأمور مالیاتی بدون اطلاع دقیق از حجم معاملات مؤدی اقدام به تشخیص مالیات مؤدی نماید که این امر از دو حالت خارج نمی‌باشد: مالیات متعلقه بالاتر از میزان مالیات واقعی و یا پایین‌تر از میزان واقعی تشخیص و اعمال می‌گردد (علی‌الرأس). این موضوع در هر صورت تضییع حقوق مردم را به همراه دارد و در تضاد با اصل عدالت مالیاتی است.

#### ۷- جمع‌بندی و پیشنهادات

در این پژوهش به بررسی وقفه وصول مالیات و کسش قیمتی مالیات‌های مستقیم پرداخته شده است. نتایج برآورد وقفه مالیاتی حاکی از وجود متوسط ۲۴ ماه وقفه در وصول مالیات آن دسته از اشخاص حقوقی که نسبت به ارائه اظهارنامه اقدام می‌نمایند و تعیین ۲۰ ماه وقفه قانونی از مجموع ۲۴ ماه وقفه مالیاتی می‌باشد و برآورد کسش قیمتی مالیات بیانگر پایین بودن کسش قیمتی درآمد حقیقی مالیات‌های مستقیم نسبت به شاخص قیمت‌ها است. از مهم‌ترین عوامل مؤثر در ایجاد وقفه‌های طولانی جمع‌آوری مالیات و عدم انعطاف‌پذیری سیستم مالیاتی می‌توان به موارد ذیل اشاره نمود:

۱. عدم وجود بانک اطلاعات جامع برای تبادل مناسب اطلاعات میان دستگاه‌های مختلف این باور را در اذهان عمومی ایجاد نموده که سازمان امور مالیاتی صرفاً کسانی که شناسنامه و عملکرد مالی آنان شفاف است را می‌شناسد. لذا هر چه فعالیت‌ها غیر شفاف‌تر، مالیات‌ها کم‌تر پرداخت می‌شود و در نتیجه وجود مشکل عدم شناسایی مؤدیان و منابع مالیاتی جدید زمینه‌ساز فرار مالیاتی در کشور می‌گردد. وجود یک نظام مالیاتی کارآمد بدون وجود بانک اطلاعاتی مناسب و تبادل اطلاعات میان دستگاه‌های مختلف امکان‌پذیر نمی‌باشد.
۲. عدم وجود یک سیستم کارآمد و مکانیزه جهت فرآیند گردآوری اطلاعات مالی مؤدیان، عملیات حسابداری و وصول مالیات به‌گونه‌ای که پیگیری پرداخت‌های مؤدیان را ممکن نماید. اگر این اطلاعات به‌طور دقیق و صحیح گردآوری و

محاسبه شوند این امکان فراهم می‌شود که مالیات براساس عملکرد واقعی افراد و مناسب با فعالیت اقتصادی آنها محاسبه و مطالبه شود و در نتیجه از حجم اعتراضات مؤدیان و پرونده‌های موجود در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی کاسته شده و بالتبع با برقراری عدالت مالیاتی، فرآیند وصول مالیات تسریع می‌گردد.

۳. به‌طور مشخص روش‌های متعدد کم‌اظهاری و اقتصاد زیرزمینی از مصادیق بارز فرار مالیاتی می‌باشد. براساس گزارش وزارت امور اقتصادی و دارایی برآوردها در ایران نشان می‌دهد ۴۰ درصد از تولید ناخالص داخلی معاف از مالیات است. فرار مالیاتی حدود ۲۰ تا ۲۵ درصد تولید ناخالص داخلی و اقتصاد زیرزمینی حدود ۱۰ درصد تولید ناخالص داخلی است. اقتصاد زیر زمینی از دو طریق امکان‌پذیر است:

- ✓ فعالیت‌هایی که با توجه به مجموعه قوانین کشور انجام آنها ممنوع می‌باشد.
- ✓ فعالیت‌هایی که انجام آنها به شرط اخذ مجوزهای لازم منع قانونی ندارد لیکن در بسیاری موارد بدون مجوز در حال انجام است و بدین ترتیب بخش قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی دولت به دلیل عدم شناسایی از دست خواهد رفت.

دلایل برشمرده از جمله مواردی است که موجب گردیده سازمان امور مالیاتی کشور از منظر دریافت و وصول مالیات با استانداردهای جهانی فاصله زیادی داشته باشد و از رشد اقتصادی پایینی برخوردار باشد. لذا برای برون‌رفت از شرایط کنونی، راهکارهای زیر با توجه به امکانات موجود پیشنهاد می‌گردد:

۱. از ویژگی‌های برجسته جهت اجرای صحیح و دقیق قوانین برخورداری از یک نظام ضمانت اجرایی قوی و کارا می‌باشد. در این راستا برای اصلاح وضعیت موجود، اولین گام برنامه‌ریزی به منظور اجرای مؤثرتر اصلاحیه جدید قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. در بسیاری از موارد جرائم متعلقه مقرر در «اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم» مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ که تاریخ اجرای آن وفق ماده (۲۸۲) قانون مذکور از ابتدای سال ۱۳۹۵ می‌باشد، افزایش یافته و در برخی موارد مجازات کیفری (جزایی) نیز اضافه گردیده است. این امر به همراه بهره‌گیری کامل سازمان از اختیارات قانونی «تضمین‌های وصول مالیات» در صورت استتکاف مؤدی از پرداخت

مالیات کمک می‌نماید تا سازمان امور مالیاتی بتواند وقفه‌ها را تا حدودی کاهش دهد.

۲. اجرای کامل طرح تحول نظام مالیاتی و پیاده‌سازی طرح جامع مالیاتی که از طرح‌های اولویت‌دار دولت می‌باشد. با اجرای طرح جامع مالیاتی، خدمات نوین الکترونیکی از جمله دسترسی مؤدیان به پرونده مالیاتی، دریافت اظهارنامه‌های مالیاتی، پرداخت مالیات، دریافت صورت معاملات فصلی، امضای الکترونیکی، شناسایی و ردیابی مؤدیان مالیاتی، رسیدگی، تشخیص و دادرسی مالیاتی همگی به صورت الکترونیک انجام خواهد پذیرفت و این موارد سازمان امور مالیاتی را در امر کاهش شاخص زمان پرداخت و دقت و سرعت در رسیدگی و دریافت مالیات‌ها توانمندتر خواهد نمود.

۳. شاخص‌بندی مالیات‌های معوقه با بهره‌گیری از امکان قانونی ماده (۱۷۵) قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر «کلیه نصاب‌های مندرج در این قانون هماهنگ با نرخ تورم هر دو سال یک بار به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و تصویب هیأت وزیران قابل تعدیل است.»، حذف معافیت‌های غیرضروری، شفاف‌سازی قوانین مالیاتی و عدم انعطاف در مقابل فرار از مالیات و مالیات تأخیری می‌تواند در جهت اصلاح طول وقفه مالیات‌های مستقیم بسیار مؤثر باشد. این امر افزایش توان، کارآمدی و انعطاف‌پذیری نظام مالیاتی برای تأمین هزینه‌های عمومی دولت را به دنبال خواهد داشت.

در خاتمه باید خاطر نشان نمود که اگرچه اقداماتی چون «اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده»، «اجرای طرح جامع مالیاتی کشور» و «اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم» را باید اقداماتی بنیادین در جهت تحقق اهداف کلان سازمان امور مالیاتی کشور و اقتصاد پایدار دانست لیکن تا مادامی که این سه مهم به‌طور کامل و دقیق اجرا نشوند و فرهنگ‌سازی مالیاتی به منظور تمکین مؤدی مالیاتی نهادینه نشده است؛ نتایج مطلوب و دستاوردهای موردانتظار سازمان قابل حصول و در دسترس نخواهند بود.

### فهرست منابع

اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱.

تانزی، ویتو (۱۹۷۷)، «تورم، تأخیر در جمع‌آوری و ارزش واقعی درآمدهای مالیاتی»، حسابدار، ترجمه محمد کردبچه و محسن طلائی، (۱۳۶۴)، شهریور، شماره ۱۰، ۵۶-۳۸. تقی پور، انوشیروان، «وقفه‌های جمع‌آوری مالیات، تورم و درآمدهای مالیاتی حقیقی دولت»، مجله برنامه و بودجه، شماره ۴۲، ۳-۲۶.

شاکری، عباس، میرحسین موسوی، (۱۳۸۲)، «بررسی کارایی سیستم مالیاتی در اقتصاد ایران با توجه به کشف قیمتی و وقفه مالیاتی»، فصل‌نامه پژوهش‌های اقتصادی ایران، زمستان، شماره ۱۷، ۷۸-۵۷.

قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷.

محمودزاده، محمود، حسین اصغرپور، (۱۳۸۶)، «بررسی انعطاف‌پذیری و وقفه وصول درآمدهای مالیات مستقیم و غیرمستقیم در ایران»، فصل‌نامه علوم اقتصاد، پاییز، پیش شماره اول، ۲۲۲-۱۹۵.

نوفرستی، محمد، ۱۳۷۸، ریشه واحد و هم‌جمعی در اقتصاد سنجی، مؤسسه خدمات فرهنگی رسا، چاپ اول.

Choudhry.N.N.(1990)."Fiscal Revenue and inflationary Finance".IMF Working paper, no.48.

Choudhry.N.N.(1991)."Collection Lags, Fiscal Revenue and inflationary Finance".IMF Working paper, no.41.

Tanzi.V.(1977)."Inflation, Lags in Collection and the Real Value of Tax Revenue".IMF Staff Paper, Vol.24, PP.154-167.

Tanzi.V.(1978)."Inflation, Real Tax Revenue, and the case of Inflationary Finance: Theory with Application to Argentina", IMF Staff Paper, Vol.25, PP.417-451.



## بررسی ارتباط شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (رویکرد فازی)

محمد رضا عباس‌زاده

دانشیار حسابداری دانشگاه فردوسی، مشهد، abbas33@um.ac.ir

مرتضی فدائی<sup>۱</sup>

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، مشهد، mortezafadaei91@gmail.com

محسن مفتونیان

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، مشهد، m.maftounain@yahoo.com

### چکیده

اجتناب مالیاتی از جمله سیاست‌هایی است که می‌تواند به منظور انگیزه‌های مالیاتی، مورد استفاده شرکت‌ها قرار گیرد. این تحقیق به بررسی رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. نمونه آماری پژوهش شامل ۸۲ شرکت از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۲ می‌باشد.

نتایج پژوهش با استفاده از رگرسیون فازی نشان داد که بین شفافیت گزارشگری مالی (معیار کیفیت افشاء و شفافیت سود) و اجتناب مالیاتی (معیارهای نرخ مؤثر هزینه مالیات و تفاوت دفتری مالیات) رابطه معکوس معناداری وجود دارد. همچنین، شرکت‌های با مالکیت نهادی پایین نسبت به شرکت‌های با مالکیت نهادی بالا مدل‌های مناسب‌تر و رابطه قوی‌تری بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهند.

طبقه‌بندی JEL : H20, C33, C65, M41

کلید واژه‌ها: شفافیت گزارشگری مالی؛ مالکیت نهادی؛ اجتناب مالیاتی؛ رگرسیون فازی

## ۱- مقدمه

وجود مالیات بر درآمد، باعث کاهش عایدات واحد تجاری می‌گردد؛ بنابراین یکی از اقداماتی که می‌تواند در جهت حداکثر ساختن ارزش شرکت و ثروت سهامداران انجام پذیرد، استفاده از راهکارهایی است که از طریق آن، مالیات پرداختنی کاهش یابد. اجتناب مالیاتی به‌عنوان راهکار کاهش میزان مالیات تعلق گرفته به سود حاصل از عملکرد واحدهای تجاری تعریف می‌شود. اجتناب مالیاتی شامل زنجیره‌ای از فعالیت‌ها و برنامه‌های استراتژیک کاملاً قانونی و پیش رونده در اخذ معافیت مالیاتی است که منجر به وجود آمدن فضای خاکستری در ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی و مالیاتی به افراد برون سازمانی می‌گردد (هانلون و همکاران، ۲۰۱۰).

مقوله شفافیت گزارشگری مالی و اهمیتی که در سال‌های اخیر نمود بیش‌تری پیدا کرده است، به‌دنبال وقایع ناگوار و بحران‌های به وجود آمده در بورس‌های جهان و به ویژه سپتامبر سیاه ۱۹۹۷ و سپس حادثه یازدهم سپتامبر ۲۰۰۰، افشای ماجرای ورلداکام، انرون، زیراکس و سپس پارمالات در سطح جهان و سقوط شاخص‌های بورس تهران در سال ۱۳۸۳، باعث گردید موضوع شفافیت صورت‌های مالی به‌عنوان یک پدیده مورد لزوم و ضرورت بازار سهام، اهمیتی بیش‌تری را به خود اختصاص دهد (عرب مازار و همکاران، ۱۳۹۰). اطلاعات شفاف را می‌توان به‌عنوان یکی از ابزارهای ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیران دانست. هر قدر توزیع اطلاعات در جوامع بیشتر باشد، امکان تصمیم‌گیری آگاهانه و پاسخگویی بخش خصوصی و دولتی در مورد چگونگی تحصیل و مصرف منابع بیشتر و امکان رشد فساد نیز کاهش می‌یابد (واناث و همکاران، ۱۹۹۹)؛ از سوی دیگر به همان اندازه نیز شرکت‌ها در ایفای مسئولیت پاسخگویی خود نسبت به ذینفعان موفق عمل خواهند نمود و در نتیجه، ارائه اطلاعات شفاف موجب محاسبه دقیق و صحیح مالیات حقه دولت خواهد شد (نوبخت، ۱۳۸۵). بنابراین در یک ارتباط دو سویه از آن جا که سیستم مالیاتی بهترین راه شفافیت درآمدی است، آمار و تصویر ایجاد شده در یک نظام مالیاتی کارآمد و عادلانه می‌تواند خود یک کنترل‌کننده نرم افزاری و علمی جهت ارتقاء سطح کارآمدی اقتصاد و شفافیت اطلاعات منتشر شده در حوزه‌های مختلف اقتصادی هر کشور باشد؛ از این دیدگاه به نظر می‌رسد، سیاست‌های مالیاتی مناسب منجر به بهبود شفافیت گزارشگری مالی و شفافیت مناسب گزارشگری مالی به محاسبه دقیق مالیات (عبدلی و همکاران، ۱۳۹۲)، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین



مدیران و مالکان (قائمی و همکاران، ۱۳۹۱) و پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه بینجامد (همت فر و همکاران، ۱۳۹۲).

با توجه به توضیحات فوق می‌توان گفت وجود شفافیت در فعالیت‌های واحد اقتصادی، درک سرمایه‌گذاران را از فعالیت‌های مدیریت افزایش داده و عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از اجرای برنامه‌های اجتناب مالیاتی را تعدیل می‌کند و نگرانی مالکان را از هزینه‌های پنهان اجتناب مالیاتی کاهش می‌دهد (مک نیکولز و همکاران، ۲۰۰۸)؛ چرا که ارائه اطلاعات شفاف و اثرگذار از طرف واحدهای اقتصادی، امکان برآورد دقیق و صحیح سود واحد تجاری توسط تحلیل‌گران مالی را فراهم خواهد کرد و مدیریت سود توسط افراد درون سازمانی را کاهش می‌دهد (آتوود و همکاران، ۲۰۱۰). در این پژوهش تلاش می‌شود که به دو مسئله پرداخته شود: اولین سوال پژوهش اینست که آیا شفافیت گزارشگری مالی با اجتناب مالیاتی رابطه معناداری دارد و دوم این که آیا سطح مالکیت نهادی بر این رابطه تأثیرگذار است یا خیر. در این مقاله ابتدا به بیان مبانی نظری و پیشینه تحقیق پرداخته می‌شود؛ سپس فرضیه‌های تحقیق ارائه می‌گردد و ضمن تشریح نحوه گردآوری و اندازه‌گیری متغیرها، فرضیه‌های تحقیق بررسی و براساس تجزیه و تحلیل داده‌ها، نتایج حاصل از تحقیق بیان و پیشنهادهای لازم ارائه می‌گردد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

### ۲-۱- اجتناب مالیاتی

اجتناب از پرداخت مالیات، به‌طور کلی کاهش آشکار مالیات تعریف شده است (هانلون و همکاران، ۲۰۱۰). فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات، به‌طور متداول به ابزارهای صرفه جویی مالیات که منابع را از دولت به سهامداران انتقال و در نهایت ارزش بعد از مالیات شرکت را افزایش می‌دهد، مربوط می‌شود (دسای و همکاران، ۲۰۰۹). بسیاری از پژوهش‌ها در پاسخ به این سؤال انجام شده است که چرا بعضی از شرکت‌ها بیش از بقیه از پرداخت مالیات اجتناب می‌کنند؟

بحث اجتناب مالیاتی بیش‌تر به نظر می‌رسد در مورد شرکت‌های با جدایی مالکیت مطرح باشد؛ زیرا افراد حقیقی به خاطر وجود احتمال کشف، جریمه شدن، ریسک‌گریزی و یا انگیزه‌های درونی مثل وظیفه اجتماعی، کم‌تر درگیر فرار و اجتناب مالیاتی می‌شوند (الینگهام و همکاران، ۱۹۷۲). در شرکت‌ها به‌طور معمول، سهامداران

انتظار دارند که مدیران به دنبال منافع شخصی خود باشند و تا مادامی که منافع اضافی حاصل از کاهش بدهی‌های احتمالی بیش‌تر از هزینه‌های اضافی مورد انتظار برای آن‌ها باشد، به دنبال کاهش بدهی‌های مالیاتی و اجتناب مالیاتی باشند؛ بنابراین، اجتناب مالیاتی می‌تواند انعکاسی از نظریه مسئله نمایندگی باشد و ممکن است منجر به تصمیمات مالیاتی شود که منافع شخصی مدیر را دنبال کند؛ از این رو، یکی از چالش‌های پیش روی سهامداران و هیأت مدیره، یافتن روش‌ها و انگیزه‌های کنترلی است تا هزینه‌های نمایندگی را به حداقل برسانند (جنسن و همکاران، ۱۹۷۶). دسای و همکاران (۲۰۰۷) معتقدند مدیرانی که به دنبال منافع شخصی خود هستند، ساختار شرکت را پیچیده‌تر کرده و معاملاتی را که باعث کاهش مالیات می‌شود، انجام می‌دهند و از این طریق منابع شرکت را در جهت منافع شخصی خود به کار می‌گیرند. آن‌ها معتقدند که وجود مأموران مالیاتی قوی، باعث افزایش نظارت بر کار مدیران و کاهش سوء استفاده از منابع داخلی شرکت‌ها می‌شود؛ نکته دیگری که توسط آنان مطرح شد این است که حاکمیت شرکتی ضعیف باعث افزایش در سطح اجتناب مالیاتی می‌شود. گراهام (۲۰۰۶)، معتقد است که اجتناب مالیاتی، منافع نهایی سپر مالیاتی<sup>۱</sup> بهره را کاهش می‌دهد و ممکن است بر روی تصمیمات مربوط به ساختار سرمایه تأثیرگذار باشد؛ از سوی دیگر، اگر اجتناب مالیاتی توسط مقامات مالیاتی تشخیص داده شود، شرکت مجبور به پرداخت‌های اضافی و جریمه می‌شود که باعث کاهش جریان‌های نقدی ورودی و کاهش ثروت سهامداران می‌شود. دیدگاه دیگری که در مورد اجتناب مالیاتی مطرح شد این است که علی‌رغم تفکیک کنترل از مالکیت، پدیده اجتناب مالیاتی می‌تواند ارزشمند باشد و اگر مالکان بتوانند زمینه‌های انگیزشی لازم را در مدیران ایجاد کنند تا آن‌ها با برنامه‌ریزی‌های مالیاتی صحیح، تصمیمات اثربخش مالیاتی اتخاذ کنند، ارزش شرکت افزایش و در نتیجه ثروت سهامداران افزایش خواهد یافت (هانلون و همکاران، ۲۰۱۰).

## ۲-۲- شفافیت گزارشگری مالی

برنامه‌ریزی‌های اجتناب از پرداخت مالیات، صرفه جویی مالیاتی برای شرکت به ارمغان می‌آورد. با این حال، به‌طور همزمان پیچیدگی مالی و سازمانی شرکت را افزایش

می‌دهد و به حدی می‌رسد که نمی‌توان با بخش‌های خارج از شرکت (مانند سرمایه‌گذاران، بستانکاران و تحلیلگران) به درستی ارتباط برقرار کرد و بدین صورت مشکلات شفافیت گزارشگری مالی افزایش می‌یابد (بالاکریشن و همکاران، ۲۰۱۱). شفافیت اطلاعاتی شاخص عملکرد مدیریت در ارائه اطلاعات ضروری به شکل صحیح، روشن، به موقع و قابل دسترسی است. این شاخص منعکس کننده این است که آیا سرمایه‌گذاران تصویری واقعی از آنچه در داخل شرکت روی می‌دهد، دارند یا خیر؟ با وجود این که واژه شفافیت در سیستم‌های افشای اطلاعات مالی و نیز در استانداردهای حسابداری کاربرد فراوانی دارد، ولی در رابطه با این واژه تعریف مشترکی که همگان در مورد آن اتفاق نظر داشته باشند، وجود ندارد. به‌عنوان نمونه لویت (۱۹۸۵)، شفافیت را همان استانداردهای مناسب و مطلوب حسابداری می‌داند که صورت‌های مالی تهیه شده براساس آن‌ها، رویدادهای مالی را در همان دوره وقوع گزارش می‌نمایند. بوشمن و همکاران (۲۰۰۱) شفافیت اطلاعات مالی را توان دسترسی گسترده به اطلاعات مربوط و قابل اتکاء در مورد عملکرد مالی، وضعیت مالی، فرصت‌های سرمایه‌گذاری، نظام راهبری شرکت‌ها، ارزش و ریسک شرکت‌های سهامی عام تعریف می‌نماید. آکسا (۲۰۰۶)، به‌دنبال تعریف S&P<sup>1</sup>، شفافیت را به موقع بودن و کفایت افشای کارکردهای مالی و عملیاتی شرکت می‌داند. از نظر براون و همکاران (۲۰۰۹)، بهترین تعریف شفافیت در حوزه تجاری عبارت از صورت‌های مالی با کیفیت است. هم‌چنین نیلسن و همکاران (۲۰۰۹)، درباره شفافیت بر این باورند که استفاده کننده اطلاعات در هر زمانی به همه چیز واقف است و او براساس اطلاعات شفاف می‌تواند هر موضوعی را مورد بررسی قرار دهد.

وجود شفافیت از یک سو به سهامداران خرد اطمینان می‌دهد که همواره اطلاعات قابل اتکاء و به موقع در خصوص ارزش شرکت را دریافت خواهند کرد و سهامدارن عمده و مدیران در پی تضییع حقوق آن‌ها نیستند و از سوی دیگر مدیران برای تلاش در جهت افزایش ارزش شرکت، به جای پیگیری منافع کوتاه‌مدت شخصی ترغیب می‌شوند. در نتیجه می‌توان از میزان و شدت رسوایی‌های مالی به میزان قابل توجهی بکاهد (نوبخت، ۱۳۸۵). صورت‌های مالی با شفافیت کم مجموعه‌ای از هزینه‌ها را بر شرکت تحمیل می‌کند که شامل بالا رفتن هزینه تهیه سرمایه از طریق سهام و بدهی، تشدید

---

1- Standard and Poors

مشکلات حاکمیتی و کاهش بهره‌وری سرمایه‌گذاری است (بیدل و همکاران، ۲۰۰۶). در تلاش‌های اخیر برای اندازه‌گیری شفافیت از معیارهایی مانند بحران مالی یا هموارسازی سود استفاده شده است (لاندر، ۲۰۰۸). در هر صورت شفافیت و افشای کامل و صادقانه اطلاعات عاملی کلیدی در کارکرد مطلوب یک بازار کارای سرمایه می‌باشند (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۵).

### ۲-۳- پیشینه تحقیق

آکسا (۲۰۰۶) بر مبنای تعریف S&P از شفافیت که عبارت است از به موقع بودن و کفایت افشای کارکردهای مالی و عملیاتی، آثار شفافیت افشاء در بورس استانبول را مطالعه کرد. به نظر وی شفافیت و افشای مناسب از حقوق سرمایه‌گذاران، سهامداران و سایر ذینفعان که به اطلاعات دست اول دسترسی ندارند، محافظت می‌کند. انتظار می‌رود با افزایش شفافیت اطلاعات، عدم تقارن اطلاعاتی و احتمال تقلب به حداقل برسد، هزینه سرمایه کاهش یافته و ارزش شرکت افزایش یابد. وی همچنین نشان داد که شفافیت و افشای مناسب موجب کاهش هزینه‌های سیاسی، کاهش هزینه‌های غیرقابل قبول مالیاتی می‌شود.

خورآنا و همکاران (۲۰۰۹) در بررسی رابطه اجتناب مالیاتی با سهامداران نهادی نشان دادند که مالکیت نهادی بر پوشش مالیاتی تأثیر معناداری دارد. در شرکت‌هایی با افق سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت، به دلیل این که می‌خواهند در کوتاه‌مدت مالیات بیش‌تری ذخیره شود تا سود و ارزش سهام خود را افزایش دهند، پنهان کاری مالیاتی بیش‌تر است، اما اگر افق سرمایه‌گذاری بلندمدت باشد، شدت رابطه مالکیت نهادی با پوشش مالیاتی تعدیل می‌گردد.

بالارکیشان و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهشی بررسی کردند که آیا شرکت‌هایی که برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی دارند شفافیت محیط اطلاعاتی کم‌تری دارند. نتایج آن‌ها ارتباط بین معیار توسعه‌یافته جدیدی از تهاجم مالیاتی و معیارهای عدم قطعیت اطلاعات، عدم تقارن اطلاعاتی و کیفیت سود را نشان می‌دهد که برنامه‌ریزی مالیاتی تهاجمی ابهام محیط اطلاعاتی را افزایش می‌دهد و مدیران برای کاهش این مشکلات حجم افشاء را افزایش می‌دهند.

جوی (۲۰۱۲) تأثیر مالکیت نهادی بر جسورانه بودن مالیات را بررسی کرد. نتایج پژوهش او نشان داد که شرکت‌های با سطح بالاتر مالکیت نهادی دارای افق

سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت، به احتمال بیش‌تری برنامه‌ریزی جسورانه را به کار می‌برد هم‌چنین، بررسی بیش‌تر نتایج نشان داد که بین مالکیت نهادی و نرخ مؤثر مالیاتی رابطه منفی وجود دارد.

الیول و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهشی یافتند که شفافیت با فشار مالیاتی همبستگی منفی دارد به ویژه در شرکت‌هایی که کم‌تر به تأمین مالی خارجی وابستگی داشته باشند. گسترش تأمین مالی باعث افزایش اثر مثبت شفافیت بر سرمایه‌گذاری و تشویق شفافیت به وسیله شرکت‌های وابسته به تأمین مالی می‌شود؛ در نهایت سرمایه‌گذاری و دسترسی به تأمین مالی به‌طور مثبت با شفافیت شرکتی به ویژه در شرکت‌هایی که به تأمین مالی خارجی بیش‌تر وابسته هستند مرتبط و با فشار مالیاتی همبستگی منفی دارد.

چن و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی یافتند که اجتناب مالیاتی، هزینه‌های نمایندگی را افزایش می‌دهد و ارزش شرکت را کاهش می‌دهد. شفافیت اطلاعات با اجتناب مالیاتی شرکت تعامل دارد و تعدیل‌کننده رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت است. سرمایه‌گذاران در چین نسبت به رفتار اجتناب مالیاتی شرکت واکنش منفی نشان می‌دهند اما این واکنش منفی می‌تواند با شفافیت اطلاعات کم‌تر شود.

عرب مازار یزدی و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر گزارشگری مالیاتی بر شفافیت گزارشگری مالی با تأکید بر موضوع شفافیت گزارشگری مالی، به بررسی ارتباط آن با گزارشگری مالیاتی پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیانگر وجود یک رابطه مثبت بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی بوده است، به‌طوری که در صورت تهیه گزارشگری مالیاتی به ضمیمه گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری مالی تا حدود زیادی تأمین خواهد شد.

جهرومی (۱۳۹۱) با بررسی ۳۶۷ سال-شرکت طی بازه زمانی ۱۳۸۷ الی ۱۳۸۹ دریافت رابطه معناداری بین اجتناب مالیاتی و شفافیت شرکت‌ها وجود ندارد، با این حال وقتی وی این رابطه را به وسیله نرخ مؤثر مالیات نقدی سه ساله مورد آزمون قرار داد دریافت که شرکت‌های با شفافیت کم‌تر، نرخ مؤثر مالیاتی بالاتر و در نتیجه اجتناب مالیاتی کم‌تری دارند.

پورحیدری و همکاران (۱۳۹۲) با استفاده از نمونه ایی متشکل از ۷۵ شرکت در سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۹ به شناسایی عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از آن است که از بین ویژگی‌های خاص شرکت، اندازه شرکت به‌طور منفی

نرخ مؤثر مالیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همچنین بین نسبت بدهی، شدت سرمایه‌گذاری در موجودی کالا و شدت سرمایه‌گذاری در دارایی ثابت با نرخ مؤثر مالیاتی رابطه‌ای مثبت و معنادار مشاهده شد. با وجود این، نتایج تحقیق بیان‌کننده آن بود که بین فرصت‌های رشد و عمر شرکت با نرخ مؤثر مالیاتی رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین نتایج تحقیق گواه آن بود که مالکیت نهادی به‌طور منفی نرخ مؤثر مالیاتی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

پور حیدری و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر هزینه سرمایه سهام عادی، با لحاظ فرصت‌های رشد و مالکیت نهادی طی بازه زمانی ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۹ پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد اجتناب از پرداخت مالیات باعث کاهش هزینه سرمایه می‌شود. همچنین فرصت رشد و مالکیت نهادی تأثیر معناداری بر رابطه بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه سرمایه ندارد.

فروغی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر سیاست‌های اجتناب مالیاتی بر نوع گزارش حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی بازه زمانی ۱۳۸۰-۱۳۸۹ پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که بین معیارهای اجتناب از پرداخت مالیات و گزارش غیر مقبول حسابرس رابطه مثبت وجود دارد. همچنین نتایج حاکی از این بود که وجود نظارت خارجی مؤثر منجر به کاهش تأثیر مثبت اجتناب از پرداخت مالیات بر گزارش غیر مقبول حسابرس خواهد شد.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

- به منظور حصول اهداف پژوهش، فرضیه‌های زیر طراحی و مورد آزمون قرار گرفت:
- ۱- بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد؛
  - ۲- بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های با مالکیت نهادی زیاد رابطه معناداری وجود دارد؛
  - ۳- بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های با مالکیت نهادی کم رابطه معناداری وجود دارد.
- از آن جا که برای محاسبه شفافیت گزارشگری مالی دو معیار و برای محاسبه اجتناب مالیاتی ۳ معیار لحاظ شده است، پژوهش دارای ۱۸ فرضیه فرعی می‌باشد.

#### ۴- متغیرهای پژوهش

##### ۴-۱- متغیر وابسته

متغیر وابسته این پژوهش، اجتناب مالیاتی ( $TAX\ AVOID_{i,t}$ ) شرکت‌هاست. بدین منظور، از سه مقیاس جایگزین برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی استفاده می‌شود که به شرح زیر است:

۱- نرخ مؤثر هزینه مالیات  $(ETR_{i,t})^1$ : از تقسیم هزینه مالیات شرکت  $i$  در سال  $t$  بر درآمد قبل از مالیات شرکت  $i$  در سال  $t$  به دست می‌آید (هان لون و همکاران، ۲۰۱۰).

۲- نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی  $(CASH\ ETR_{i,t})$ : نسبت مالیات نقدی پرداختی (تأدیه شده) شرکت  $i$  در سال  $t$  به درآمد قبل از مالیات شرکت  $i$  در سال  $t$  (چایز و همکاران، ۲۰۱۴).

۳- تفاوت دفتری مالیات  $(BTD_{i,t})^2$ : تفاوت سود حسابداری و سود مشمول مالیات شرکت  $i$  در سال  $t$  که از طریق تفاوت سود حسابداری (سود قبل از کسر مالیات) و سود مشمول مالیات محاسبه شده است (دسای و همکاران، ۲۰۰۶) هم‌چنین به منظور همگن‌سازی، این متغیر بر ارزش دفتری کل دارایی‌ها تقسیم شد. لازم به ذکر است که سود مشمول مالیات از طریق تقسیم هزینه مالیات شرکت بر نرخ قانونی مالیات که برابر با ۲۲.۵ درصد است، به دست آورد.

##### ۴-۲- متغیر مستقل

شفافیت گزارشگری مالی ( $TRANS_{i,t}$ )، به‌عنوان متغیر مستقل پژوهش می‌باشد که در این پژوهش برای تعیین آن از دو معیار کیفیت افشا و شفافیت سود استفاده گردیده است.

۱- کیفیت افشاء (DISC): برای سنجش این متغیر از امتیازهای متعلق به هر شرکت استفاده می‌شود، این امتیازها از سوی سازمان بورس اوراق بهادار تهران و از طریق اطلاعیه کیفیت افشاء و اطلاع‌رسانی مناسب، استخراج شده است. این معیار در پژوهش مهرآذین و همکاران (۱۳۹۰)، گلب و همکاران (۲۰۰۲)، لین و همکاران (۲۰۰۷) نیز به کار رفته است.

1- Effective Tax Rate  
2- Book-Tax Differences

۲- شفافیت سود (Earning Transparency): این معیار به تبعیت از بارث و همکاران (۲۰۱۳) استفاده و مقدار آن برابر است با ضریب تعیین  $R^2$ ، رگرسیون ناشی از بازده سهام بر سود و تغییر در سودآوری (مدل ۱).

$$R_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 E_{i,t}/P_{i,t-1} + \alpha_2 \Delta E_{i,t}/P_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

در این مدل متغیرها عبارت است از:

$R_{i,t}$ : بازده سالانه سهام  $i$  در سال  $t$

$E_{i,t}$ : سود هر سهم قبل از اقلام غیرعادی شرکت  $i$  در سال  $t$

$\Delta E_{i,t}$ : تغییر در سود هر سهم قبل از اقلام غیرعادی از سال  $t-1$  تا سال  $t$

$P_{i,t-1}$ : قیمت سهام در پایان سال  $t-1$

#### ۴-۳- متغیرهای کنترل

علاوه بر متغیرهای مستقل، با توجه به مطالعات گذشته سایر عواملی که با اجتناب مالیاتی ارتباط دارند نیز به‌عنوان متغیر کنترلی وارد مدل شدند.

$(SIZE_{i,t})$ : بیانگر اندازه شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد که از طریق لگاریتم طبیعی ارزش بازار سهام به دست می‌آید. واتس و همکاران (۱۹۸۶)، نشان دادند که شرکت‌های بزرگ‌تر بیش‌تر تحت نظارت دولت قرار می‌گیرند و بیش‌تر در معرض مواجهه با هزینه‌های سیاسی می‌باشند؛ در نتیجه انتظار می‌رود این شرکت‌ها گرایش کم‌تری به اجتناب مالیاتی داشته باشند. در مقابل فرضیه قدرت سیاسی قرار دارد که توسط سالامون و همکاران (۱۹۷۷)، توسعه‌یافت. طبق این فرضیه، شرکت‌های بزرگ‌تر از قدرت سیاسی و اقتصادی ممتازی نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر بهره می‌برند.

$(LEV_{i,t})$ : اهرم مالی شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد که از طریق تقسیم مجموع بدهی شرکت به کل دارایی‌ها به دست می‌آید. در ادبیات مالی از بدهی به‌عنوان یکی از سپرهای مالیاتی یاد می‌شود. استیکنی و همکاران (۱۹۸۲)، گوپتا و همکاران (۱۹۹۷)، وو و همکاران (۲۰۱۳)، در تحقیقات خود بین اجتناب مالیاتی (نرخ مؤثر مالیاتی) و سطح اهرم مالی رابطه منفی مشاهده نمودند.

$(ROA_{i,t})$ : بیانگر بازده دارایی شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد که از تقسیم سود قبل از کسر مالیات به کل دارایی‌ها به دست می‌آید. با توجه به این که مالیات بر مبنای درآمد مشمول مالیات محاسبه می‌شود، در نتیجه سودآوری می‌تواند عاملی مؤثر بر انگیزه اجتناب مالیاتی شرکت‌ها باشد. این متغیر به صورت درآمد قبل از کسر مالیات به کل دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود و نویسندگانی چون گوپتا و همکاران (۱۹۹۷)، اسپونر



(۱۹۸۶) و وو و همکاران (۲۰۱۳)، بین این متغیر و اجتناب مالیاتی رابطه معنادار یافتند.

$(CINT_{i,t})$ : نشانگر شدت سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت برای شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد که از تقسیم مجموع دارایی‌های ثابت به کل دارایی‌ها به دست می‌آید. وو و همکاران (۲۰۱۳) استدلال می‌کنند که بین نرخ مؤثر مالیاتی و شدت سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت از طریق معافیت مالیاتی حاصل از پرداخت‌های بهره و هم چنین سرعت استهلاک، رابطه منفی وجود دارد.

$(INCINT_{i,t})$ : نشانگر شدت سرمایه‌گذاری در موجودی کالا برای شرکت  $i$  در سال  $t$  می‌باشد که از تقسیم مجموع موجودی کالا به کل دارایی‌ها به دست می‌آید. افزایش در میزان موجودی کالای پایان دوره منجر به افزایش سود و در نهایت افزایش هزینه مالیات خواهد شد که این امر در نهایت منجر به افزایش نرخ مؤثر مالیاتی (اجتناب مالیاتی)، خواهد شد (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۲).

میزان مالکیت نهادی (IO): عبارت است از درصد تجمعی سهام شرکت که توسط نهادهای سرمایه‌گذاری عمده نگهداری می‌شود به کل سهام منتشره و در دست سهامداران شرکت  $i$  در سال  $t$ . تایلور و همکاران (۲۰۱۳) بین مالکیت نهادی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های استرالیایی رابطه منفی یافتند. متغیر مالکیت نهادی در این پژوهش، به صورت معیاری برای تفکیک شرکت‌های نمونه به دو گروه شرکت‌های با مالکیت نهادی زیاد و شرکت‌های با مالکیت نهادی کم، به کار می‌رود و اثر آن بر رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی با برازش مدل، برای هر یک از این دو گروه مورد آزمون قرار می‌گیرد.

##### ۵- روش پژوهش

این پژوهش از لحاظ شیوه جمع‌آوری داده‌ها، پژوهشی توصیفی بوده و روش پژوهش از نوع پس رویدادی است و چون می‌تواند در فرآیند استفاده از اطلاعات کاربرد داشته باشد، لذا نوع پژوهش کاربردی است. اطلاعات مورد نیاز این پژوهش با استفاده از روش کتابخانه‌ای و از طریق بانک‌های اطلاعاتی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و نرم‌افزار ره آورد نوین گردآوری شده است.

##### ۵-۱- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۲ است، از این جامعه بدون نمونه‌گیری، شرکت‌های حائز شرایط ذیل به‌عنوان نمونه انتخاب شده است:

- ۱- تا پایان اسفندماه ۱۳۸۵ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
  - ۲- سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه باشد و در دوره زمانی مورد بررسی تغییری در آن ایجاد نشده باشد.
  - ۳- شرکت‌ها طی دوره مورد بررسی، فعالیت مستمر داشته و سهام آن‌ها بدون وقفه با اهمیت مورد معامله قرار گرفته باشد.
  - ۴- جز شرکت‌های سرمایه‌گذاری نباشند.
  - ۵- اطلاعات مالی مورد نیاز برای این پژوهش را در دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۲ به‌طور کامل ارائه کرده باشند.
- در این پژوهش سعی شده حداکثر بازه زمانی ممکن با توجه به محدودیت در به‌دست آورده داده‌های مالیاتی در نظر گرفته شود. برای استخراج مالیات قطعی برای بازه پنج ساله، بازه زمانی بین سال‌های ۱۳۸۶-۱۳۹۰ در نظر گرفته شد. در نظر گرفتن بازه زمانی تا سال ۱۳۹۰ بدین دلیل است که مالیات قطعی هر سال، حداقل دو سال بعد اعلام می‌شود، لذا مالیات قطعی سال ۱۳۹۰ از صورت‌های مالی سال ۱۳۹۲ استخراج شده که این صورت‌ها در تیر ماه ۱۳۹۳ ارائه شده است.

#### ۵-۲- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

رگرسیون کلاسیک، فرضیاتی را در زمینه توزیع احتمالی خطاها در نظر می‌گیرد. اگر چه مدل رگرسیون خطی کلاسیک کاربردهای بسیار دارد، اما برای ساختن مدل در بعضی مواقع با مشکلاتی از جمله تعداد کم یا نامناسب بودن مشاهدات، مشکلات تعریف تابع توزیع مناسب، ابهام در رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته، ابهام در وقوع یا درجه وقوع رویدادها، بیدقتی و خطا مواجه است. برای حل این مسئله می‌توان از روش‌های دیگر از قبیل رگرسیون استوار و رگرسیون خطی فازی استفاده کرد. در رگرسیون خطی با ضرایب فازی، فرض می‌شود که مشاهدات و متغیرها دقیق و ابهام در مدل و ضرایب رگرسیون است (خدایی، ۱۳۸۸).

رگرسیون فازی در حالت کلی به سه نوع تقسیم می‌شود:

الف) رگرسیون فازی در حالتی که روابط بین متغیرها (ضرایب مدل رگرسیونی) فازی فرض شوند.

ب) رگرسیون فازی در حالتی که مشاهدات در متغیر وابسته و متغیرهای مستقل نادقیق و فازی باشند.

ج) رگرسیون فازی در حالتی که هم روابط بین متغیرها و هم مشاهدات فازی در نظر گرفته شوند. در این پژوهش از رگرسیون فازی با ورود و خروج داده‌های غیرفازی

استفاده خواهیم نمود؛ لذا در ادامه روش تعیین ضرایب و ارزیابی مدل را توضیح خواهیم داد.

### ۵-۲-۱- تعیین ضرایب فازی

در رگرسیون با ضرایب فازی و مشاهدات غیرفازی، هدف آن است که ضرایب  $\tilde{A}_i$ ،  $i=1,2,\dots,m$  به گونه ایی تعیین شود که اولاً خروجی فازی  $\tilde{Y}$  برای تمامی مقادیر  $j=1,2,\dots,m$  حداقل دارای درجه عضویتی به بزرگی  $h$  باشد:

$$\tilde{Y}(y_j) \geq h, \quad j=1,\dots,m \quad (2)$$

و ثانیاً ابهام یا فازی بودن خروجی مدل در حداقل ممکن باشد.

شرط اول تضمین می‌کند که در مدل نهایی، مقدار عضویت  $y_i$  یعنی  $i$  امین مقدار مشاهده شده متغیر وابسته در برآورد فازی آن توسط مدل،  $\tilde{Y}(y_i)$ ، حداقل به اندازه  $h$  باشد. مقدار  $h$  توسط کاربر انتخاب می‌شود و می‌توان آن را به عنوان سطح اعتبار مدل تعبیر کرد. شرط دوم نیز بیان کننده این نکته است که ابهام در مقدار پیش‌بینی متغیر وابسته باید حداقل باشد. چون بر پایه هر مشاهده، یک خروجی از مدل خواهیم داشت، پس باید مجموع ابهام‌های خروجی‌ها را حداقل کنیم؛ به بیان دیگر باید مقدار زیر حداقل شود:

$$Z = m(S_0) + \sum_{i=1}^n \left[ S_i \sum_{j=1}^m X_{ij} \right] \quad (3)$$

با توجه به رابطه مذکور محدودیت‌های مدل به صورت زیر خواهد بود:

$$(1-h)S_0 + (1-h) \sum_{i=1}^n (S_i x_{ij}) + C_0 + \sum_{i=1}^n (C_i x_{ij}) \geq y_j \quad (4)$$

$$(1-h)S_0 + (1-h) \sum_{i=1}^n (S_i x_{ji}) + C_0 + \sum_{i=1}^n (C_i x_{ji}) \leq y_j \quad (5)$$

با توجه به رابطه فوق مشخص می‌شود که برای هر مشاهده دو محدودیت ایجاد می‌شود. پس مسأله یافتن ضرایب فازی مدل، معادل با حداقل سازی تابع هدف  $Z$  با توجه به  $2m$  محدودیت تولید شده توسط  $m$  مشاهده است. بدین ترتیب با یک مسأله برنامه‌ریزی خطی روبه‌رو هستیم که به روش‌های مختلف از جمله سیمپلکس قابل حل است (محمدی و همکاران، ۱۳۸۴).

با توجه به توضیحات فوق و هم‌چنین تعریف عملیاتی متغیرهای وابسته، مستقل و کنترلی تحقیق، مدل اصلی پژوهش به شکل معادله ۶ خواهد بود.

$$\text{TAX AVOID}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{TRANS}_{i,t} + \beta_2 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_3 \text{LEV}_{i,t} + \beta_4 \text{ROA}_{i,t} + \beta_5 \text{CINT}_{i,t} + \beta_6 \text{INCINT}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۶)$$

که در آن:

TAX AVOID<sub>i,t</sub>: اجتناب مالیاتی

TRANS<sub>i,t</sub>: شفافیت گزارشگری مالی

SIZE<sub>i,t</sub>: اندازه شرکت

LEV<sub>i,t</sub>: اهرم مالی

ROA<sub>i,t</sub>: سودآوری

CINT<sub>i,t</sub>: شدت سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت

INCINT<sub>i,t</sub>: شدت سرمایه‌گذاری در موجودی کالا

با جایگزین نمودن معیارهای اجتناب مالیاتی (نرخ مؤثر هزینه مالیات، نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی و تفاوت دفتری مالیات) و معیارهای شفافیت گزارشگری مالی (کیفیت افشاء و شفافیت سود)، مدل‌های حاصل (۶ مدل)، برای کل شرکت‌های نمونه، شرکت‌های با مالکیت نهادی کم و زیاد، با استفاده از رگرسیون فازی برازش می‌شود.

#### ۶- تجزیه و تحلیل نتایج

اطلاعات مربوط به آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده این پژوهش در جدول ۱، منعکس شده است. میانگین نرخ مؤثر مالیاتی (ETR) تقریباً ۱۴ درصد به‌دست آمده؛ این در حالی است که نرخ مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس با اعمال معافیت ۱۰ درصد، ۲۲/۵ درصد می‌باشد. متوسط اهرم مالی (LEV) شرکت‌های مورد بررسی ۵۹ درصد است که مبین ادعای سایر گروه‌های تأمین کننده سرمایه به غیر از سهامداران نسبت به دارایی‌های شرکت می‌باشد. همچنین، میانگین مربوط به متغیر شدت سرمایه‌گذاری در دارایی ثابت (CINT) و شدت سرمایه‌گذاری در موجودی کالا (INVINT) حاکی از آن است که دو متغیر مذکور تقریباً یک چهارم از ساختار دارایی‌های شرکت را تشکیل می‌دهند. در خصوص مالکیت نهادی، شرکت‌هایی که کم‌تر ۶۶ درصد مالکیت نهادی داشتند، به‌عنوان شرکت‌های با مالکیت نهادی کم و شرکت‌های با بیش از ۹۲ درصد مالکیت نهادی، شرکت‌های با مالکیت نهادی بالا در نظر گرفته شدند که این امر در بررسی فرضیه دوم، سوم تأثیرگذار خواهد بود. از مجموع ۴۱۰ نمونه سال-شرکت، تعداد ۱۰۴ شرکت در چارک اول و کم‌ترین، تعداد ۱۰۸ شرکت در چهارک چهارم و از بیش‌ترین میزان سهامداران نهایی، برخوردارند. تعداد ۲۰۰ شرکت نیز در دو چارک میانی قرار گرفتند؛ سپس برای گروه‌های اول و چهارم

(شرکت‌های با مالکیت نهادی کم و شرکت‌های با مالکیت نهادی زیاد)، رگرسیون جداگانه محاسبه می‌شود.

جدول ۱- نتایج آماره توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	انحراف معیار	چارک‌ها		
					%۲۵	%۵۰	%۷۵
DISK	۴۱۰	۱۲۶/۶۹۸	۱۲۰/۵۰۰	۸۵/۵۷۲	۵۰/۷۵۰	۱۲۰/۵۰۰	۱۹۲/۲۵۰
TRANS	۴۱۰	۰/۲۹۵	۰/۲۱۸	۰/۲۵۳	۰/۰۷۹	۰/۲۱۸	۰/۴۷۹
ETR	۴۱۰	۰/۱۴۶	۰/۱۵۹	۰/۱۰۵	۰/۰۸۱	۰/۱۵۹	۰/۲۱۰
CASH ETR	۴۱۰	۰/۲۰۴	۰/۱۲۲	۱/۰۳۶	۰/۰۴۷	۰/۱۲۲	۰/۱۹۹
BTD	۴۱۰	۰/۰۲۷	۰/۰۱۳	۰/۱۲۸	-۰/۰۱۰	۰/۰۱۳	۰/۰۵۳
ROA	۴۱۰	۰/۱۳۶	۰/۱۱۶	۰/۱۰۱	۰/۰۶۴	۰/۱۱۶	۰/۱۸۸
LEV	۴۱۰	۰/۵۹۰	۰/۶۱۲	۰/۱۷۴	۰/۴۷۳	۰/۶۱۲	۰/۷۰۷
SIZE	۴۱۰	۵/۸۲۵	۵/۷۶۸	۰/۵۷۳	۵/۴۶۲	۵/۷۶۸	۶/۱۵۰
CINT	۴۱۰	۰/۲۵۶	۰/۲۰۹	۰/۱۷۸	۰/۱۲۷	۰/۲۰۹	۰/۳۴۹
INVINT	۴۱۰	۰/۲۳۰	۰/۲۱۹	۰/۱۱۸	۰/۱۳۷	۰/۲۱۹	۰/۳۰۲
I-OWNERSHIP	۴۱۰	۷۴/۲۶۴	۸۲	۲۴/۵۹۶	۶۶	۸۲	۹۲

مأخذ: محاسبات تحقیق

برای برآورد ضرایب رگرسیونی و اظهارنظر در خصوص فرضیه‌های پژوهش، از مدل رگرسیون امکانی فازی (ضرایب فازی و ورود و خروج مشاهدات غیرفازی) استفاده گردید؛ البته برای تعیین نقاط مرکزی در هر یک از گروه شرکت‌ها، ابتدا با برآزش مدل رگرسیونی به روش کم‌ترین مربعات، ضرایب محاسبه گردید. با توجه به داده‌های ترکیبی در مدل‌های رگرسیونی، به منظور انتخاب بین داده‌های تابلویی<sup>۱</sup> و داده‌های تلفیقی<sup>۲</sup> از آزمون F لیمر استفاده شد. براساس این آزمون و با استفاده از آماره هاسمن، روش داده‌های تابلویی با اثرات ثابت در مدل‌های (۱) و (۳) و روش داده‌های تلفیقی برای آزمون مدل (۲) تعیین گردید. به منظور تشخیص عدم وجود همخطی و

1- Panel Data

2- Pooling

خودهمبستگی بین باقیمانده‌ها، به ترتیب از ضریب تعیین تعدیل شده ( $R^2$ ) و آزمون دوربین واتسون (DW) استفاده شد.

جدول ۲- برآورد ضرایب رگرسیونی (کیفیت افشاء به‌عنوان شفافیت گزارشگری مالی)

متغیرها	نماد ضریب	TAX AVOID <sub>i,t</sub>		
		MODEL (1) (ETR <sub>i,t</sub> )	MODEL (2) (CASH ETR <sub>i,t</sub> )	MODEL (3) (BTD <sub>i,t</sub> )
DISK <sub>i,t</sub> کیفیت افشاء	$\beta_1$ (آماره t)	-۰/۰۱۴۴	۰/۰۰۰۶	-۷/۳۳ × ۱۰ <sup>-۳</sup>
	سطح معناداری	(-۲/۵۳۳)	(۰/۹۹۱۰)	(-۲/۰۶۶)
		۰/۰۰۶۳	۰/۳۲۲۳	۰/۰۲۰۵
SIZE <sub>i,t</sub> اندازه شرکت	$\beta_2$ (آماره t)	-۰/۰۱۴۳	۰/۰۷۳۶	-۰/۰۳۵۲
	سطح معناداری	(-۰/۲۸۴)	(۰/۷۶۳۳)	(۳/۴۲۹)
		۰/۷۷۶	۰/۴۴۵۷	۰/۰۰۰۷
LEV <sub>i,t</sub> اهرم مالی	$\beta_3$ (آماره t)	۰/۰۳۳	۰/۲۴۵۱	-۰/۱۵۶۲
	سطح معناداری	(۰/۳۵۶)	(۰/۶۰۱۵)	(-۳/۶۰۰۶)
		۰/۷۲۱	۰/۵۴۷۸	۰/۰۰۰۴
ROA <sub>i,t</sub> سودآوری	$\beta_4$ (آماره t)	۰/۱۱۸	-۰/۶۸۳۳	۰/۳۹۰۳
	سطح معناداری	(۰/۹۷۱)	(۰/۹۵۱۴)	(۵/۱۰۴)
		۰/۳۳۲	۰/۳۴۱۹	۰/۰۰۰
CINT <sub>i,t</sub> شدت سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت	$\beta_5$ (آماره t)	-۰/۱۲۵	-۰/۱۶۷۱	-۰/۰۰۹۳
	سطح معناداری	(-۱/۶۳)	(-۰/۵۶۰۵)	(-۰/۲۹۴)
		۰/۱۰۲	۰/۵۷۵۴	۰/۷۶۸
INVINT <sub>i,t</sub> شدت سرمایه‌گذاری در موجودی کالا	$\beta_6$ (آماره t)	-۰/۰۲۰۸	-۰/۱۷۸۸	-۰/۱۲۹۸
	سطح معناداری	(-۰/۳۳۳)	(-۰/۳۹۲۵)	(-۰/۶۷۵)
		۰/۷۳۸	۰/۶۹۴۹	۰/۰۰۷۸
نتایج کلی مدل	آماره F	۲/۲۵۱	۱/۶۴۷	۱۱/۹۳
	سطح معناداری	(۰/۰۰)	(۰/۱۳۲)	(۰/۰۰)
	ضریب تعیین تعدیل شده آماره دوربین	۰/۳۷۸	۰/۰۲۳	۰/۷۶۳
	واتسون	۲/۱۳	۱/۹۶۰	۱/۷۰۹

مأخذ: محاسبات تحقیق

نتایج جدول فوق در مدل (۱) بیانگر آن است که با در نظر گرفتن نرخ مؤثر هزینه مالیات به‌عنوان متغیر اجتناب مالیاتی، ضریب رگرسیونی شاخص کیفیت افشاء به‌عنوان متغیر شفافیت گزارشگری مالی -۰/۰۱۴۴ می‌باشد و با توجه به اینکه سطح معناداری برای متغیر مذکور ۰/۰۰۶۳ و کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین تأثیر کیفیت افشاء بر نرخ

مؤثر هزینه مالیات معکوس و معنادار است ( $p\text{-value}=0/0063 < 0/05$ ). در مدل (۲)، با در نظر گرفتن نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی به‌عنوان متغیر وابسته، ضریب رگرسیونی کیفیت افشاء  $0/0006$  و سطح معناداری متناظر  $0/3223$  و بیش‌تر از  $0/05$  است؛ لذا تأثیر متغیر کیفیت افشاء بر نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی معنادار نمی‌باشد ( $p\text{-value}=0/3223 > 0/05$ ). در مدل (۳) نیز متغیر تفاوت دفتری مالیات به‌عنوان نماینده اجتناب مالیاتی در نظر گرفته شده است. در این مدل، ضریب رگرسیونی کیفیت افشاء  $-0/0733$  و سطح معناداری متناظر با آن  $0/0205$  کم‌تر از  $0/05$  به دست آمده است. با توجه به معناداری ضرایب برآورد شده در مدل (۱) و مدل (۳)، تأثیر متغیر کیفیت افشاء بر نرخ مؤثر هزینه مالیات و تفاوت دفتری مالیات معکوس و معنادار بوده و فرضیه اول پژوهش مبنی بر این که "بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد" با اطمینان  $0/95$  برای تأثیر متغیر کیفیت افشاء بر نرخ مؤثر هزینه مالیات و تفاوت دفتری مالیات در پذیرفته می‌شود.

با توجه به داده‌های سالانه، برای محاسبه شاخص شفافیت سود ( $E\text{-TRANS}_{i,t}$ ) در هر سه مدل رگرسیونی جدول (۳)، از رگرسیون چند متغیره (برآورد ضرایب به روش کم‌ترین مربعات) استفاده شده است. در جدول زیر متغیر شفافیت سود به‌عنوان نماینده شفافیت گزارشگری مالی در نظر گرفته شده است. نتایج به دست آمده حاکی از آن است که فرضیه اول پژوهش فقط با لحاظ کردن تفاوت دفتری مالیات به‌عنوان شاخص اجتناب مالیاتی و متغیر شفافیت سود به‌عنوان شاخص شفافیت گزارشگری مالی پذیرفته می‌شود. در حقیقت ضریب رگرسیونی شفافیت سود  $-7/01 \times 10^{-2}$  سطح معناداری متناظر با آن  $0/0223$  کم‌تر از  $0/05$  می‌باشد؛ بنابراین با اطمینان  $0/95$  تأثیر شفافیت گزارشگری مالی بر اجتناب مالیاتی معکوس و معناداری می‌باشد.

جدول ۳- برآورد ضرایب رگرسیونی (شفافیت سود به‌عنوان شفافیت گزارشگری مالی)

متغیرها	نماد ضریب	TAX AVOID <sub>i,t</sub>		
		MODEL (1) (ETR <sub>i,t</sub> )	MODEL (2) (CASH ETR <sub>i,t</sub> )	MODEL (3) (BTD <sub>i,t</sub> )
E-TRANS <sub>i,t</sub> شفافیت سود	$\beta_1$ (آماره) سطح معناداری	۰/۰۱۲۳ (۰/۶۲۰۴) ۰/۵۳۵۳	۰/۰۷۲۲ (۰/۳۵۲۵) ۰/۷۲۴۶	$-۷/۰۱ \times ۱۰^{-۲}$ (-۲/۰۱۳۱) ۰/۰۲۲۳
SIZE <sub>i,t</sub> اندازه شرکت	$\beta_2$ (آماره) سطح معناداری	-۰/۰۴۱۵ (-۴/۶۱۱) ۰/۰۰۰	۰/۱۰۲۵ (۱/۱۰۷۵) ۰/۲۶۸۷	۰/۰۱۱۱ (۰/۵۰۹۱) ۰/۶۱۰۹
LEV <sub>i,t</sub> اهرم مالی	$\beta_3$ (آماره) سطح معناداری	۰/۱۸۱۶ (۴/۵۲۷۷) ۰/۰۰۰	۰/۲۰۵۰ (۰/۴۹۷۲) ۰/۶۱۹۳	-۰/۱۵۹۷ (-۳/۶۳۲) ۰/۰۰۰
ROA <sub>i,t</sub> سودآوری	$\beta_4$ (آماره) سطح معناداری	۰/۱۳۶۹ (۱/۹۹۸۷) ۰/۰۴۶۳	-۰/۸۷۷۵ (-۱/۲۴۶۱) ۰/۲۱۳۴	۰/۳۸۴۹ (۴/۹۸۳۲) ۰/۰۰۰
CINT <sub>i,t</sub> شدت سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت	$\beta_5$ (آماره) سطح معناداری	۰/۰۴۶۶۶ (۱/۶۰۳۰) ۰/۱۰۹۷	۰/۱۵۸۱ (۰/۲۹۹۲) ۰/۵۹۷۴	-۰/۰۰۸۱ (۰/۲۵۵۹) ۰/۷۹۸۱
INVINT <sub>i,t</sub> شدت سرمایه‌گذاری در موجودی کالا	$\beta_6$ (آماره) سطح معناداری	۰/۰۳۸۵ (۰/۸۷۰۵) ۰/۳۸۴۵	-۰/۱۴۱۵ (-۰/۴۴۵۲) ۰/۷۵۶۰	-۰/۱۲۸۹ (-۲/۶۵۲۸) ۰/۰۰۸۳
نتایج کلی مدل	آماره F سطح معناداری ضریب تعیین تعدیل شده آماره دوربین واتسون	۸/۰۵۹ (۰/۰۰) ۰/۱۰۷ ۲/۰۴۸	۱/۵۴۹ (۰/۱۶۱) ۰/۰۲۳ ۱/۹۵۳	۳۶/۲۶ (۰/۰۰) ۰/۳۵۱ ۱/۷۶۷

مأخذ: محاسبات تحقیق



برای بررسی فرضیه دوم و سوم تحقیق استفاده از داده‌های پانلی امکان‌پذیر نیست؛ لذا در هر دو فرضیه از روش رگرسیون چند متغیره کلاسیک استفاده و پس از برآورد اولیه ضرایب (مقدار اولیه برای رگرسیون فازی) با کمک تابع هدف زیر، برآوردهای مورد نیاز برای رگرسیون فازی ارائه می‌شود.

$$\text{TAX AVOID}_{i,t} = a_0S_0 + a_1S_1 + a_2S_2 + a_3S_3 + a_4S_4 + a_5S_5 + a_6S_6 \quad (7)$$

با کمک نرم افزار LINGO11.0، رابطه (7) برای هر یک از فرضیه‌های تحقیق متناسب با متغیرهای وابسته اجتناب مالیاتی (در سه حالت) و متغیر مستقل شفافیت گزارشگری مالی برآزش گردید. در حقیقت در هر مورد ۲۱۰ محدودیت (تعداد شرکت‌ها با مالکیت کم (یا زیاد)) برای بهینه نمودن تابع هدف معادله وجود دارد. تابع هدف پس از تعیین  $\alpha_i$  برای شاخص کیفیت افشاء:

$$\text{DISK}_{i,t} = 2*105S_0 + 14966S_1 + 595.84S_2 + 61.54S_3 + 11.93S_4 + 27S_5 + 23S_6 \quad (8)$$

تابع هدف پس از تعیین  $\alpha_i$  برای شاخص شفافیت سود:

$$\text{E-TRANS}_{i,t} = 2*105S_0 + 36.44S_1 + 595.84S_2 + 61.54S_3 + 11.93S_4 + 27S_5 + 23S_6 \quad (9)$$

در ادامه متغیرهای تحقیق به ازای مقادیر مختلف h بررسی و مقدار  $h=0/5$  با کم‌ترین مقدار خطا (MSE) با توجه به محدودیت‌های روابط (4) و (5)، متناسب با متغیرهای وابسته برای بهینه نمودن تابع‌های (8) و (9) ایجاد گردید.

جدول ۴- خلاصه نتایج رگرسیون فازی

ردیف	نوع شرکت‌ها	متغیر وابسته TAX AVOID <sub>i,t</sub>	متغیر مستقل TRANS <sub>i,t</sub>	$\frac{SSE}{SST}$	MSE	IC	ابهام کل
۱	شرکت‌های دارای مالکیت نهادی پائین	نرخ مؤثر هزینه مالیات	کیفیت افشاء	۰/۲۵۸۲	۰/۰۲۲۲	۰/۷۴۱۷	۸/۹۷۱
۲			شفافیت سود	۰/۱۱۲۷	۰/۰۱۳۲	۰/۸۸۷۲	۱۲/۲۲۴۹
۳		نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی	کیفیت افشاء	۰/۳۴۹۱	۰/۰۹۳۵	۰/۶۵۰۸	۹/۸۱
۴			شفافیت سود	۰/۰۶۰۱	۰/۸۲۳۹	۰/۹۳۹۸	۱۴۳/۳۷۲۱
۵		تفاوت دفتری مالیات	کیفیت افشاء	۰/۰۲۷۲	۰/۹۳۵۸	۰/۹۷۲۷	۹۰/۳۴۲۸
۶			شفافیت سود	۰/۰۹۰۳	۰/۹۴۳۵	۰/۹۰۹۶	۱۰۰/۵۷
۷	شرکت‌های دارای مالکیت نهادی بالا	نرخ مؤثر هزینه مالیات	کیفیت افشاء	۰/۳۸۷۱	۰/۰۱۳۵	۰/۶۱۲۸	۴/۶۶۵
۸			شفافیت سود	۰/۳۵۵۴	۰/۰۱۳۶	۰/۶۱۱۸	۴/۴۹۷۰
۹		نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی	کیفیت افشاء	۰/۱۲۷۶	۰/۳۳۹۷	۰/۸۷۲۳	۲۷۹/۵۲۷
۱۰			شفافیت سود	۰/۰۰۶۶	۰/۱۲۰۶	۰/۹۹۳۴	۴۹۸/۳۲
۱۱		تفاوت دفتری مالیات	کیفیت افشاء	۰/۶۲۳۳	۰/۹۲۳۶	۰/۳۷۶۶	۴۲/۹۸۹۸
۱۲			شفافیت سود	۰/۱۴۴۴	۰/۹۰۲۷	۰/۸۵۵۵	۱۸۵/۵۶۳۰

مأخذ: محاسبات تحقیق

در مدل‌های برازش داده شده هر چه میزان IC کوچکتر باشد (البته با در نظر گرفتن ابهام کل) مدل مناسب‌تر می‌باشد. در شرکت‌های دارای مالکیت نهادی پائین،

مقدار شاخص اطمینان<sup>۱</sup> نسبت به مدل‌های رگرسیونی مشابه برای شرکت‌های دارای مالکیت نهادی بالا کم‌تر می‌باشد؛ البته مقدار ابهام کل نیز برای شرکت‌های مذکور کم‌تر است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در شرکت‌های با مالکیت نهادی بالا، در صورتی که شفافیت سود به‌عنوان معیار شفافیت گزارشگری مالی و شاخص‌های نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی و تفاوت دفتری مالیات به‌عنوان معیار اجتناب مالیاتی در نظر گرفته شود، فرضیه دوم با اطمینان ۹۰ درصد پذیرفته می‌شود. این موضوع در شرکت‌های با مالکیت نهادی پائین، فقط در صورتی که شاخص نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی به‌عنوان معیار اجتناب مالیاتی و کیفیت افشاء به‌عنوان معیار شفافیت در نظر گرفته شود فرضیه سوم تحقیق مبنی بر این که "بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های با مالکیت نهادی کم رابطه معناداری وجود دارد" با اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود.

#### ۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف اصلی این تحقیق شناسایی وجود ارتباط بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب از پرداخت مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است و اینکه آیا سطح مالکیت نهادی این رابطه را تعدیل می‌کند یا خیر. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق نشان داد که فعالیت‌های برنامه‌ریزی مالیاتی، شفافیت گزارشگری مالی شرکت را کاهش می‌دهد؛ به عبارتی دیگر، فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات مستلزم پنهان کردن حقایق و معاملات پیچیده است که بر محیط اطلاعاتی شرکت تأثیری منفی می‌گذارد و باعث کاهش شفافیت گزارشگری مالی شرکت می‌شود. دیگر نتایج این تحقیق حاکی از آن است:

- در صورتی که تفاوت دفتری مالیات نماینده اجتناب مالیاتی، شاخص‌های کیفیت افشاء و شفافیت سود، نماینده شفافیت باشند؛ شفافیت گزارشگری مالی تأثیر معکوس بر اجتناب مالیاتی خواهد داشت.

- در صورتی که نرخ مؤثر هزینه مالیات نماینده اجتناب مالیاتی و شاخص کیفیت افشاء نماینده شفافیت باشد، شفافیت گزارشگری مالی تأثیر معکوس بر اجتناب مالیاتی خواهد داشت.

- در صورتی که نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی و تفاوت دفتری مالیات نماینده اجتناب مالیاتی و شاخص شفافیت سود نماینده شفافیت باشد، شفافیت گزارشگری مالی در شرکت‌های با مالکیت نهادی بالا تأثیر معکوس بر اجتناب مالیاتی خواهد داشت.
- در صورتی که نرخ مؤثر مالیات نقدی پرداختی نماینده اجتناب مالیاتی و شاخص کیفیت افشا نماینده شفافیت باشد، شفافیت گزارشگری مالی در شرکت‌های با مالکیت نهادی پایین تأثیر معکوس بر اجتناب مالیاتی خواهد داشت.
- با تفکیک شرکت‌ها به شرکت‌های دارای مالکیت نهادی پائین و بالا، مدل‌های رگرسیونی و شاخص اطمینان متناظر با هر یک از مدل‌ها حاکی از آن است که سطح مالکیت نهادی بر ارتباط بین اجتناب مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی تأثیرگذار بوده و شرکت‌ها با مالکیت نهادی پائین‌تر مدل‌های مناسب‌تر و رابطه قوی‌تری بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهند؛ بنابراین در صورتی که اجتناب مالیاتی را انعکاسی از نظریه نمایندگی در نظر بگیریم به نظر می‌رسد، مالکیت نهادی در ایران، به‌عنوان مکانیسم نظارتی قوی در کاهش هزینه نمایندگی عمل نمی‌کند و سرمایه‌گذاران این گروه اهداف کوتاه‌مدت سرمایه‌گذاری داشته و با پنهان کاری مالیاتی بیش‌تر قصد دارند در کوتاه‌مدت مالیات بیش‌تری ذخیره و از این طریق به افزایش ثروت خود در کوتاه‌مدت مبادرت ورزند.
- محدودیت‌هایی که در اجرای تحقیق وجود داشته و در تعبیر و تفسیر یافته‌های تحقیق و قابلیت تعمیم آن باید مورد لحاظ قرار گیرند عبارتند از:
۱. رتبه بندی شرکت‌ها از لحاظ کیفیت افشا و اطلاع رسانی هر ساله چهار بار برای دوره‌های سه ماهه منتهی به ۳/۳۱، ۶/۳۱، ۹/۳۰ و هم چنین دوره سالانه منتهی به ۱۲/۲۹ توسط سازمان بورس اعلام شده است. در این تحقیق فقط از رتبه شرکت‌ها در پایان سال استفاده شده است که می‌تواند در کسب شواهد دقیق‌تر محدودیت ایجاد کند.
  ۲. شرکت‌هایی که برای نمونه آماری انتخاب می‌شوند، درآمد مشمول آن‌ها باید قطعی شده باشد که اکثر دارای عدم قطعیت درآمد مشمول بودند؛ این امر موجب کاهش حجم نمونه آماری شده است.
  ۳. در این تحقیق، دیدگاه مالکان نهادی از لحاظ افق زمانی سرمایه‌گذاری در نظر گرفته نشده است که می‌تواند در نتایج پژوهش اثرگذار باشد.
- بر مبنای یافته‌های حاصل از تحقیق، پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

۱. از آن جا که تأثیر سطح مالکیت نهادی بر رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی خلاف انتظار به دست آمد، می‌توان ادعا نمود که سهامداران نهادی در ایران یا دیدگاه کوتاه‌مدت در سرمایه‌گذاری داشته و یا این که تخصص لازم را ندارند؛ از این رو می‌توان نتیجه گرفت که مالکیت نهادی، از ویژگی‌های حاکمیت شرکتی در نظام نامه حاکمیت شرکتی مصوب بورس تهران، باعث بهبود تأثیر شفافیت گزارشگری مالی بر اجتناب مالیاتی در ایران نشده است که این موضوع زنگ هشدار برای سیاست‌گذاران سازمان بورس است و به آن‌ها پیشنهاد می‌گردد تا اثر بخشی و کارایی نظام نامه راهبری ایران را مورد بررسی مجدد قرار دهند، چرا که با توجه به نتایج این تحقیق، به نظر می‌رسد ویژگی‌های بیان شده در این نظام نامه نمی‌تواند در بستر خاص فرهنگی و اقتصادی ایران، باعث بهبود تأثیر کیفیت و شفافیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها بر اجتناب مالیاتی آن‌ها گردد.

۲. با توجه به نتایج این تحقیق مبنی بر تأثیر سطح مالکیت نهادی و شفافیت گزارشگری مالی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها، پیشنهاد می‌گردد سازمان بورس، ممیزین مالیاتی و حساب‌برسان در رسیدگی‌های خود به این عوامل توجه لازم را داشته باشند. همچنین پیشنهاد می‌شود نهادهای قانون‌گذار، قوانینی را تصویب کنند که مدیران شرکت‌ها را ملزم کند تا رویه‌ها و ارقام مالیاتی خود را به صورت شفاف‌تری افشاء کنند.

پیشنهادهایی برای تحقیق‌های آتی نیز در زیر ارائه می‌شود:

۱. بررسی اجتناب مالیاتی در شرکت‌های کوچک و بزرگ و اثر آن بر صنایع مختلف به‌طور جداگانه.
۲. بررسی موضوع مالیات تشخیصی و قطعی بر اجتناب مالیاتی سنوات آتی شرکت.
۳. بررسی موضوع کاهش مالیات و اجتناب مالیاتی از منظر تئوری‌های اخلاقی.
۴. تکرار این پژوهش با استفاده از وقفه‌های زمانی و بررسی اثر افزایش وقفه بر بهبود پیش‌بینی مدل

### فهرست منابع

پورحیدری، امید؛ سروستانی، امید. (۱۳۹۲). شناسایی و تعیین عوامل مؤثر بر مدیریت مالیات. مجله دانش حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۲، ۸۹-۱۱۰.

- پورحیدری، امید؛ امینی نیا، میثم؛ فدوی، محمد حسن (۱۳۹۳). بررسی تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر هزینه سرمایه سهام عادی، با لحاظ فرصت‌های رشد و مالکیت نهادی. فصل نامه برنامه‌ریزی و بودجه، سال نوزدهم، شماره ۳، ۱۹۰-۱۷۳
- جهرومی، مهتاب (۱۳۹۱). شفافیت شرکت‌ها و اجتناب از مالیات. رساله جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
- حساس یگانه، یحیی؛ باغومیان، رافیک (۱۳۸۵). نقش هیئت مدیره در حاکمیت شرکتی. ماهنامه حسابداری، سال بیستم، شماره ۶، ۳۳-۳۰.
- خدایی، ابراهیم (۱۳۸۸). رگرسیون خطی فازی و کاربردهای آن در پژوهش‌های علوم اجتماعی. مجله مطالعات اجتماعی ایران، شماره ۴، دوره سوم، ۹۸-۸۲.
- عبدلی، محمدرضا؛ شورورزی، محمدرضا؛ میرزایی، سعیده (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین تفاوت مالیات ابرازی و تشخیصی با شفافیت شرکتی. فصلنامه حسابداری مالی، سال پنجم، شماره ۱۹، ۹۰-۶۹.
- عرب مازار، علی اکبر؛ طالب نیا، قدرت اله؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ صمدی لردگانی، محمود (۱۳۹۰). تبیین ارتباط بین شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی در ایران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۹، ۳۷-۲۲.
- فروغی، داریوش؛ فدوی، محمد حسن؛ حاجیان نژاد، امین (۱۳۹۴). بررسی تأثیر سیاست‌های اجتناب مالیاتی بر نوع گزارش حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهشنامه مالیات، سال بیست و سوم، شماره ۲۵، ۱۹۷-۱۸۱
- قائم، محمد حسین؛ علوی، سیدمصطفی (۱۳۹۱). رابطه بین شفافیت اطلاعات حسابداری و موجودی نقد. حسابداری مدیریت، سال پنجم، شماره ۱۲، ۷۸-۶۷.
- محمدی، جهانگرد؛ طاهری، سید محمود (۱۳۸۴). برازش توابع انتقالی خاک با استفاده از رگرسیون فازی. علوم و فنون کشاورزی و منابع طبیعی، سال نهم، شماره ۲، ۶۰-۵۱.
- مهرآذین، علیرضا؛ مسیح آبادی، ابوالقاسم؛ دهنوی، محمد علی (۱۳۹۰). شفافیت اطلاعات مالی و محتوای اطلاعاتی سود. دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۸، ۱۳۰-۱۱۳.

نوبخت، زهرا (۱۳۸۵). ارزیابی شفافیت اطلاعات شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران. ماهنامه بورس، شماره ۵۴ و ۵۵.

همت فر، محمود؛ مقدسی، منصور (۱۳۹۲). بررسی کیفیت افشا (قابلیت اتکا و به موقع بودن) بر ارزش سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال بیستم، شماره ۲، ۱۴۷-۱۳۳.

Adhikari, A., Derashid, C. & Zhang, H. (2006). Public policy, political connections, and effective tax rates: Longitudinal evidence from Malaysia. *Journal of Accounting and Public Policy*, 25, pp.574-595.

Allingham, Michael G. & A. Sandmo. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1, pp.323-338.

Atwood, T.M. Drake, L. Myers, & Bushman, R.M., & A.J. Smith. (2010). Book-tax conformity, earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics* 32, 237-333.

Balakrishnan, K., Blouin, J., & Guay, W. (2011). Does tax aggressiveness reduce financial reporting transparency? Available at SSRN 1792783.

Barth, M.E., Konchitchki, Y, & W.R. Landsman. (2013). Cost Of Capital And Earnings Transparency. *Journal of Accounting and Economics*, Vol.55, pp.206-224.

Biddle, G.C., G. Hilary. (2006). Accounting Quality and Firm-level Capital Investment. *The Accounting Review*, vol.81, No.5, pp.963-982.

Brown, S., S.A. Hillegeist And K. Lo. (2009). the Effect of Earnings Surprises on Information Asymmetry. *Journal of Accounting and Economics* 55, pp: 208-225.

Bushman, R., Smith, A. (2001). Financial Accounting Information and Corporate Governance. *Journal of Accounting and Economics*, Vol.32, pp.237-333.

Chan, K.H., Mo, P.L., & Zhou, A.Y. (2013). Government ownership, corporate governance and tax aggressiveness: evidence from China. *Accounting & Finance*, 53(4), 1029-1051.

Chyz, J.A., Ching Leung, W.S., Zhen Li, O. & Meng Rui, O. (2013). Labor unions and tax aggressiveness. *Journal of Financial Economics*, 108(3): 675-698

Chen, X., Hu, N., Wang, X., & Tang, X. (2014). Tax avoidance and firm value: evidence from China. *Nankai Business Review International*, 5(1), 25-42.

- Desai, M.A., & D Dharmapala) 2006).a. Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*. 79: 145-179
- Desai, M.A., A. Dyck, & L. Zingales. (2007). Theft and taxes. *Journal of Financial Economics* 84, 591-623.
- Desai, M.A., Dharmapala, D. (2009). Corporate Tax Avoidance and Firm Value *Review of Economics and Statistics*, 91, 537–546.
- Ellul, A., Jappelli, T., Pagano, M., & Panunzi, F. (2012). Transparency, tax pressure and access to finance.
- Gelb, D.S., paulzarowin. (2002). corporate disclosure policy and the informativeness of stock price, *Review of Accounting studies*, vol 7, No 1, pp33-53.
- Graham, J., Tucker, A. (2006). Tax shelters and corporate debt policy. *Journal of Financial Economics*, 81: 563–594.
- Gupta, S., & K. Newberry. (1997). Determinants of the variability in corporate effective tax rates: evidence from longitudinal data. *Journal of Accounting and Public Policy*, 16, 1-34.
- Hanlon, M., & S. Heitzman. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2- 3): 127–178.
- Heshmati, B. & A. Kandel. (1985). Fuzzy Linear Regression and its Applications to Forecasting in Uncertain Environment. *Fuzzy Set and Systems*, 15: 159-191.
- Jensen, M., Meckling, W. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3: 305–360.
- Khuruna, k., & Moser W. (2009). Institutional ownership and tax aggressiveness. Working Paper. University of Missouri at Columbia. [Online]. [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Lander, H Gerald. Kathleen A. Auger. (2008). the Need for Transparency in Financial Reporting, *Journal of Accounting & Organizational Change* Vol.4 No.1, PP: 27-46.
- Lin, Y., S. Huang, Y.F. Chang & Tseng, C.H. (2007). The relationship between information transparency and informativeness of accounting earnings. *The journal of applied business research*, vol 31, No 3.
- McNichols M. & S. Stubben. (2008). Does earnings management affect firms' investment decisions? *The Accounting Review* 83, 1571-1603.
- Nielsen, Christian. Modsen, Mona Toft. (2009). Discourses Of Transparency In The Intellectual Capital Reporting Debate Moving From Generic



Reporting Models To Management Defined Information.<http://www.ssrn.com>.

Salamon, Lester M., John J, Siegfried. (1977).Economic Power and Political Influence: The Impact of Industry Structure on Public Policy.American Political Science Review 71: 1026-43.

Shapiro, A.(2005).Fuzzy Regression Model.Peen state University; page8: 11.

Spooner, G.M.(1986).Effective tax rates from financial statements.National Tax Journal, 36, pp.293-306.

Stickney, C.P., & McGee, V.E.(1982).Effective corporate tax rates: The effect of size, capital intensity, leverage and other factors.Journal of Accounting and Public Policy, Vol.1, No.2, pp.125-152.

Tanaka, H., S.Uejima & K, Asai.(1982).Linear Regression Analysis with Fuzzy Model.In IEEE Transactions on Systems, Man, and Cybernet, 12: 903-907.

Taylor, G., & Richardson, G.(2013).The determinants of thinly capitalized tax avoidance structures: Evidence from Australian firms.Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 22(1), 12-25.

Vishwanath T.& Kaufmann, D.(1999).Towards Transparency in Finance and Governance.The World Bank, Draft.

Watts, R., & Zimmerman, J.L.(1986).Positive Accounting Theory.United States of America: Prentice-Hall Inc.

Wu, W., Rui, O.M., & Wu, C.(2013).Institutional environment, ownership and firm taxation.Economics of Transition, 21(1), 17-51.

Joy, E.(2012).The Influence of Institutional Investment on Tax Aggressiveness.



## بررسی ارتباط میان درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت در ایران

عباسعلی رضایی<sup>۱</sup>

دانشجوی دکتری اقتصاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمان و کارشناس مسئول اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی استان سیستان و بلوچستان، A.Rezaei.A@gmail.com

حمید رضا شهیدی

دانشجوی دکتری مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمان، Hr.shahidi1363@yahoo.com

### چکیده

در مباحث اقتصاد بخش عمومی ارتباط میان درآمد و مخارج دولت به‌ویژه برای کشور ایران که از وجود کسری بودجه رنج می‌برد، یکی از موضوعات مهم و کلیدی محسوب می‌گردد. به لحاظ نظری در مورد نوع این ارتباط چهار نحله فکری وجود دارد. هدف اصلی این مقاله بررسی ارتباط بلندمدت و کوتاه‌مدت میان درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت در ایران طی دوره زمانی ۱۳۹۱-۱۳۵۷ با استفاده از تحلیل‌های شکست ساختاری می‌باشد. از آنجایی که در طول دوره بررسی اقتصاد ایران با چندین شکست ساختاری و تغییر رژیم روبرو بوده است، بنابراین در ابتدا مانایی متغیرهای الگو با استفاده از آزمون‌های ریشه واحد زیوت اندریوز و لی استرازچکی مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج حاصل از آزمون‌های ریشه واحد زیوت اندریوز و لی استرازچکی نشان می‌دهد که تمامی متغیرها الگو در سطح نامانا اما تفاضل مرتبه اول درآمد و مخارج دولت مانا می‌باشند. سپس با استفاده از آزمون‌های هم‌انباشتگی سایکنن لوتکیپل و گریگوری هانسن و روش خودرگرسیون برداری با وقفه گسترده ارتباط بلندمدت میان متغیرهای الگو بررسی می‌گردد. نتایج حاصل از این آزمون‌ها موید وجود ارتباط بلندمدت مثبت و علی یک سویه از سمت درآمدهای مالیاتی به مخارج دولت در ایران است. نتایج حاصل از این پژوهش با نظریه فریدمن (۱۹۷۸) که معتقد به وجود رابطه علی مثبت از سمت درآمدهای دولت به مخارج دولت است، منطبق می‌باشد

طبقه‌بندی JEL : C12, O17, C52

کلید واژه‌ها: شکست ساختاری، آزمون علیت تودا- یاماموتو، تحلیل هم‌انباشتگی و اقتصاد ایران

## ۱- مقدمه

توسعه اقتصادی اصلی‌ترین هدف اقتصادی کشورهای در حال توسعه است. در این راستا سیاست‌های مالی با تصحیح فعالیت‌ها به تحقق این هدف کمک می‌نمایند. در کشورهای در حال توسعه که حیطه فعالیت دولت به علت ضعف عملکرد بخش خصوصی گسترده است، بودجه دولت نقش تعیین کننده‌ای در سیاست‌گذاری اقتصادی برعهده دارد. دولت‌ها با استفاده از ابزار بودجه به اتخاذ سیاست‌گذاری‌های مالی می‌پردازند؛ سیاست‌های مالی نقش پویایی در فرآیند توسعه اقتصادی کشورهای جهان دارند. کارایی سیاست‌های مالی در گرو تناسب و ترکیب ابزارهای مالی یعنی درآمدها و مخارج دولتی و نیز انعطاف پذیری و تأثیرگذاری آنها بر اهداف اقتصادی است. در اقتصاد ایران، وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی و انعطاف‌ناپذیری مخارج دولت، باعث ناکارایی سیاست‌های مالی شده که این موضوع به نوبه خود نقش درآمدهای مالیاتی را در کاهش کسری بودجه دولت و نوسانات آن کم رنگ کرده است. کسری بودجه مداوم در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و پیشرفته و نتایج نامطلوب آن از جمله نرخ بهره واقعی بالا، کندی سرمایه‌گذاری، نرخ بالای بیکاری و افزایش بدهی دولت، در چند دهه گذشته سبب شده تا این موضوع مورد توجه خاص سیاست‌گذاران و محققان اقتصادی قرار گیرد. برای حل این مشکل راه‌های متفاوتی از جمله کاهش مخارج دولت، افزایش مالیات یا هر دو پیشنهاد شده است، اما تأثیر بهینه هر یک از راهکارهای ارایه شده بر کسری بودجه، مستلزم شناسایی دقیق ارتباط علی بین درآمدها و مخارج دولت است. تعیین جهت علیت بین این دو متغیر به سیاست‌گذاران در زمینه شناسایی دلایل کسری بودجه و همچنین طراحی برنامه‌های اصلاحی مناسب کمک می‌نماید. از آنجایی که اقتصاد ایران در دوران پس از انقلاب شاهد وقوع رویدادهای بزرگی هم‌چون وقوع انقلاب، جنگ تحمیلی، تحریم و ... که در نتیجه آنها امکان بروز شکست ساختاری در متغیرهای سری زمانی الگو وجود دارد، تلاش نموده‌ایم از آزمون‌های مختلف شکست‌های ساختاری پیرامون موضوع ریشه واحد هم‌چون آزمون ریشه واحد زیوت - اندریوز و هم انباشتگی با لحاظ شکست ساختاری همانند آزمون سایکنن - لوتکیپل استفاده گردد.

مقاله حاضر در هفت بخش تنظیم گردیده است؛ پس از مقدمه، در بخش دوم مبانی نظری، در بخش سوم به تحلیل شاخص‌های درآمد و مخارج دولت در ایران و در بخش چهارم به مرور ادبیات نظری پیرامون موضوع تحقیق پرداخته می‌شود. سپس در بخش

پنجم روش شناسی تحقیق، رابطه علیت بین متغیرهای درآمد و مخارج و در بخش ششم رابطه هم انباشتگی میان متغیرهای الگو با لحاظ شکست ساختاری در ایران مورد بررسی قرار می‌گیرد و در بخش پایانی نتایج مقاله حاضر ارائه گردیده است.

## ۲- مبانی نظری ارتباط میان درآمد و مخارج دولت در ایران

یکی از راه‌های اثر گذاری دولت بر رشد اقتصادی از طریق بودجه‌های سالانه است. بخش مهمی از وظایف دولت‌ها در نظام‌های مختلف اقتصادی، از طریق بودجه به مرحله اجرا گذاشته می‌شود. در صورتی که فرآیند تهیه و تدوین بودجه، نظام اجرایی و روش نظارت و کنترل بر آن از کارایی لازم برخوردار باشد، امکان اجرای بهتر وظایف محول شده به دولت فراهم می‌گردد. یکی از مهم‌ترین مکانیزم‌های تنظیم گردش مالی در اقتصاد در مقابل گردش تولید و فعالیت‌های واقعی، اهرم مدیریت بودجه است. دولت‌ها با تنظیم جریان منابع و مصارف بودجه‌ای می‌توانند بر گردش مالی در کل اقتصاد اثر بگذارند. مطالعات نشان می‌دهد که رابطه بسیار پر قدرتی بین ثبات اقتصادی و انضباط مالی دولت‌ها وجود دارد. نظم مالی و قاعده‌مند کردن رفتارهای بودجه‌ای به ساختار منسجم اقتصادی نیز نیاز دارد. گفته می‌شود زمانی که جریان‌های مالی بودجه‌ای شکل درستی بیابد، ثبات اقتصادی کلان برقرار می‌شود و رشد اقتصادی به‌عنوان دستاورد چنین وضعیتی، شکل پایدار می‌یابد. برای آن که بودجه دولت بتواند نقشی روشن و قابل درک بر رشد اقتصادی کشور داشته باشد، باید تعدیل‌های بودجه‌ای و سیاست‌های انبساطی و انقباضی بودجه‌ای با جریان‌های مالی در اقتصاد پیوندی معنادار داشته باشد. در کشورهایی که از مواهب طبیعی (نفت، گاز، معادن و غیره) برخوردار هستند (از جمله ایران)، درآمد حاصل از این منابع جزء بزرگی از درآمدهای دولت را تشکیل می‌دهد. اگر چه درآمدهای حاصل از فروش دارایی بر سطح اقتصاد تأثیر مثبت می‌گذارد، اما اگر با مدیریت صحیح از این درآمد استفاده نشود در بلندمدت رشد اقتصادی را کاهش خواهد داد. دولت در کشورهایی که فاقد منابع طبیعی هستند، به کمک مالیات جمع‌آوری شده اداره می‌شود. در حالی که دولت برای تأمین هزینه‌هایش، در کشورهای برخوردار از منابع طبیعی، وابستگی کم‌تری به درآمدهای مالیاتی جمع‌آوری شده از آحاد جامعه دارد، لذا در انجام هزینه‌هایش دقت نظر کم‌تری دارد. هم‌چنین وجود این درآمدها سبب می‌شود که عدم تعادل‌ها در سطوح مختلف اقتصادی دیرتر نمایان شوند و ناکارایی‌ها دوام بیشتری یابند. از آنجایی که کارایی سیاست‌های مالی در گرو تناسب و ترکیب

ابزارهای مالی یعنی درآمدها و مخارج دولتی و نیز انعطاف پذیری و تأثیرگذاری آنها بر اهداف اقتصادی است، لذا موضوع کسری بودجه مداوم در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و پیشرفته و نتایج نامطلوب آن در چند دهه گذشته سبب شده تا این مبحث مورد توجه خاص سیاست‌گذاران و محققان اقتصادی قرار گیرد. برای حل این مشکل راهکارهای متفاوتی از جمله کاهش مخارج دولت، افزایش مالیات یا هر دو پیشنهاد شده است، اما تأثیر بهینه هریک از راهکارهای ارایه شده بر کسری بودجه، مستلزم شناسایی دقیق ارتباط علی بین درآمدها و مخارج دولت است. تعیین جهت علیت بین این دو متغیر به سیاست‌گذاران در زمینه شناسایی دلایل کسری بودجه و همچنین طراحی برنامه‌های اصلاحی مناسب کمک می‌نماید. در این مورد در ادبیات اقتصادی نظریه‌های متفاوتی وجود دارد که می‌توان در قالب چهار فرضیه رقیب آنها را بررسی کرد.

فرضیه اول، فرضیه مالیات - مخارج<sup>۱</sup> است که به وسیله فریدمن<sup>۲</sup> (۱۹۷۸) مورد حمایت قرار گرفته و مبتنی بر این ایده است که رابطه علی از طرف درآمدهای دولت به سمت مخارج آن است. براساس این فرضیه، دولت‌ها مخارج خود را با سطح درآمدهای خود تطبیق می‌دهند. براساس این اعتقاد سنتی که در دهه هشتاد رایج بود و مورد قبول بسیاری از سیاست‌گذاران اقتصادی قرار داشت، چنین سیاستی الزاماً به کاهش کسری بودجه منجر خواهد شد، زیرا کنترل سطح درآمدها رشد مخارج دولت را نیز محدود خواهد کرد (هوور و شفرین<sup>۳</sup> ۱۹۹۲). در این حالت جهت رابطه علی از سمت درآمدها به مخارج دولت است. فریدمن (۱۹۷۸) معتقد بود که کنترل مالیات‌ها، یک راهکار اساسی برای جلوگیری یا محدود کردن رشد اندازه دولت است. همچنین، به منظور بهبود کسری بودجه نباید به افزایش مالیات‌ها به‌عنوان یک ابزار کارا اعتماد کرد، به این دلیل که درآمدهای بالا مخارج بالاتر را به دنبال دارد. با این وجود، فریدمن معتقد به رابطه علی مثبت بین درآمدها و مخارج دولت است. همانند فریدمن، بوکانن و واگنر<sup>۴</sup> (۱۹۷۷ و ۱۹۷۸) نیز از فرضیه مالیات و مخارج دولتی حمایت می‌کنند، بر اساس نظریه بوکانن و واگنر، محدود کردن مالیات‌ها به افزایش کسری بودجه منجر خواهد شد. آنها چنین تحلیل می‌کنند که کاهش مالیات‌ها، مخارج دولت را افزایش خواهد داد. بنابراین یک رابطه علی منفی از سمت درآمدها به مخارج برقرار خواهد بود، زیرا مردم به دلیل

1- Tax and Spend Hypothesis

2- Friedman

3 - Hoover and Sheffrin

4- Buchanan and Wagner

وجود پدیده توهم مالی<sup>۱</sup> تنها با در نظر گرفتن این مطلب که مالیات قیمت کالاهای عمومی است، با کاهش مالیات‌ها مقدار تقاضایشان را برای کالاهای عمومی افزایش می‌دهند و در نتیجه، مخارج دولت افزایش خواهد یافت. هرگاه دولت مالیات‌ها را افزایش دهد، مردم در می‌یابند که قیمت کالاهای عمومی افزایش یافته است، در نتیجه تقاضا برای کالاهای عمومی کاهش و مخارج دولت نیز کاهش می‌یابد (یانگ و هال<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸). نیکسکانن نیز عقیده دارد که یک رابطه منفی بین مخارج و درآمدهای مالیاتی دولت وجود دارد. وی بیان می‌کند وجود یک تابع تقاضا که در آن مخارج دولت تابعی منفی از نرخ مالیات است، می‌تواند توجیه مناسبی برای این پدیده باشد.

فرضیه درآمد مخارج را می‌توان در قالب الگوی ریاضی زیر بیان کرد:

$$G_t = f(R_{t-j}) \quad (1)$$

یا

$$\Delta G_t = f(\Delta R_{t-j}) \quad (2)$$

که در آن  $G_t$  و  $R_t$  به ترتیب مخارج و درآمدهای دولت هستند. بر اساس نظر فریدمن  $f' > 0$  است، در حالی که بر پایه نظر بوکانن و واگنر  $f' < 0$  خواهد بود. فرضیه دوم، فرضیه مخارج و مالیات<sup>۳</sup> است که فرض می‌کند رابطه علیت از طرف مخارج به سمت مالیات‌هاست و بر اساس واکنش درآمدها نسبت به مخارج سال پیش، بنا شده است. بر اساس این فرضیه دولت در ابتدا هزینه می‌کند و سپس تصمیم می‌گیرد که چگونه این هزینه‌ها در صورت لزوم از طریق افزایش مالیات‌ها تأمین مالی نماید. اگر افزایش دائمی یا موقتی مخارج دولت دیر یا زود به افزایش مالیات‌ها منجر شود، در این صورت رابطه علی از سمت مخارج به درآمدهای دولت برقرار خواهد شد. بارو (۱۹۷۴) اذعان می‌کنند که دولت بدهی مالیاتی آتی خود را بر اساس قرض گرفتن‌های دولت فعلی پیش‌بینی و بودجه‌ریزی می‌کند. بنابراین، در غیاب توهم مالی، افزایش در مخارج دولت به افزایش در مالیات‌ها منجر می‌شود. افرادی مانند پیکاک و وایزمن<sup>۴</sup> (۱۹۷۹) این نظریه را تأیید و چنین تحلیل می‌کنند که موقعیت‌های خاص مانند بحران‌های سیاسی یا اقتصادی و نوسانات نفتی که به افزایش مخارج دولت منجر خواهند شد، در نهایت، دولت را ناگزیر به افزایش مالیات‌ها خواهند ساخت. براساس این

1- Fiscal Illusion

2- Young and Hall

3- Spend and Tax Hypothesis

4- Peacock and Wiseman

فرضیه، برای مقابله با کسری بودجه، دولت باید مخارج خود را کاهش دهد. در ادبیات اقتصادی، فرضیه مخارج - درآمد در قالب دو الگو توسط کارنیرو و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۴) و هوور و شفرین (۱۹۹۵) ارائه شده است. کارنیرو و همکاران (۲۰۰۴) در قالب یک الگوی فرضی ساده اقتصادی برای یک کشور فقیر تک محصولی و هوور و شفرین در چارچوب الگوی نظری هموار سازی مالیات به بیان فرضیه مخارج درآمد می‌پردازند. نکته مهم در الگوهای یادشده، این است که مخارج دولت پیش از درآمدهای دولت مشخص می‌شود. به عبارت دیگر، سطح مخارج دولت تعیین کننده سطح درآمدهای دولت است.<sup>۲</sup>

فرضیه سوم بر جداسازی ساختاری<sup>۳</sup> توابع تخصیصی و مالیات بندی دولت تأکید می‌نماید و بیان می‌کند که تصمیمات مربوط به درآمدها و مخارج دولت توسط دو نهاد جداگانه اتخاذ شود، بر اساس این فرضیه، هیچ رابطه علی بین درآمدها و مخارج دولت وجود نخواهد داشت. این فرضیه در قالب الگوی سهم - ثابت توسط هوور و شفرین (۱۹۹۲)، مورد بررسی قرار گرفته است. بر اساس فرضیات این الگو، دولت میزان مخارج و مالیات‌ها را با یک حساب تخمینی به صورت سهم ثابتی از تولید ناخالص ملی در نظر می‌گیرد و نیازی به هماهنگی سهم در نظر گرفته شده وجود ندارد.

برای مثال، فرض کنید:

$$G = aY + \varepsilon \quad (۳)$$

$$T = bY + \pi \quad (۴)$$

که در آن متغیر  $Y$  تولید ناخالص ملی و متغیرهای  $\varepsilon$  و  $\pi$  تکانه‌های تصادفی نوفه سفید هستند. با تقسیم دو معادله یاد شده بر  $Y$  خواهیم داشت:

$$\frac{G}{Y} = a + \varepsilon' \quad (۵)$$

$$\frac{T}{Y} = b + \pi'$$

مجموعه روابط بالا به وضوح نشان می‌دهند که بین  $G$  و  $T$  هیچ رابطه علی وجود ندارد، زیرا مداخله در سیستم مخارج که از طریق تغییر در سهم مخارج از تولید (a) اعمال

1- Carneiro.F.G and Faria.J.R and Barry.B.S (2004)

۲- صمدی و زارع حقیقی (۱۳۹۱)

3- Institutional Separation Hypothesis



می‌شود، بر  $TY$  بی‌تأثیر و مداخله در سیستم مالیات که از طریق تغییر  $b$  اعمال می‌شود نیز بر  $G/Y$  بی‌تأثیر خواهد بود.

از دید آنها با توجه به چارچوب اقتصادی آمریکا، این فرضیه به غیاب یک هماهنگی مابین تصمیمات درآمدی و هزینه‌ای دولت به خاطر عدم وجود یک توافق ما بین بدنه اجرایی و قانون‌گذاری دولت که در فرآیند بودجه‌ریزی مشارکت دارند، تأکید می‌کند. سازگار با این دیدگاه یافته‌های باغستانی و مک‌ناون<sup>۱</sup> (۱۹۹۴)، نشان می‌دهد که هیچ‌کدام از نظریه‌های مالیات - مخارج و یا مخارج - مالیات در بودجه‌ریزی اقتصاد آمریکا پس از جنگ جهانی دوم صادق نیستند؛ در مقابل، آنها اثبات کردند که انبساط مالی در درآمدها و هزینه‌ها، به‌وسیله رشد اقتصادی بلندمدت تعیین می‌شود.

فرضیه چهارم به یک رابطه علیّ دو سویه میان درآمدها و مخارج دولت تأکید دارد. نظریه همزمانی مالی<sup>۲</sup> توسط ماسگریو<sup>۳</sup>، ملتزر و ریچارد<sup>۴</sup> ارائه و فرض می‌شود که تصمیمات در مورد درآمدها و مخارج دولت به‌وسیله تحلیل هزینه - فایده برنامه‌های جایگزین، به صورت همزمان اخذ می‌شوند و یک رابطه علیّ دو سویه بین درآمدها و مخارج دولت وجود دارد. بنابراین، این دیدگاه علیت یک سویه ما بین درآمدها و مخارج دولت را نقض می‌نماید. در این حالت میزان مطلوب درآمدها و مخارج دولت از برابری منافع نهایی و هزینه‌های نهایی برنامه‌های دولت مشخص می‌شود (اسلان و تاسدمیر، ۲۰۰۹).

هوور و شفرین (۱۹۹۲) برای بررسی فرضیه هم‌زمانی، الگوی هزینه فایده دوسویه را ارایه کرده‌اند که در ادامه توضیح داده می‌شود. فرض کنید سطح رفاه با وضع مالیات با نرخ افزایشی کاهش یابد، اما در اثر افزایش مخارج دولتی، رفاه با نرخ کاهش‌ی افزایش یابد. منافع نهایی مخارج و هزینه‌های نهایی مالیات متغیر هستند. مسیر مالیات‌ها و مخارج طوری انتخاب می‌شوند که رفاه انتظاری حداکثر شود. بدین ترتیب می‌توان مسأله حداکثرسازی رفاه انتظاری را به صورت زیر نوشت:

$$\max E_0 \left\{ (EG_1 - \frac{1}{p} bG_1^2) - (\mu T_1 + \frac{1}{p} eT_1^2) - \frac{1}{p} B_1^2 \right\} \quad (6)$$

1- Baghestani and McNown  
2- Synchronization Hypothesis  
3- Musgrave  
4- Meltzer and Richard

که در آن  $B_1 = R(B_0 + G_1 + T_1)$  و مقدار  $B_0$  معلوم، متغیرهای  $\varepsilon$  و  $\mu$  تکانه‌های تصادفی نوفه سفید با میانگین  $\bar{\varepsilon}$  و  $\bar{\mu}$  هستند. سطح مخارج و مالیات‌ها از برابری هزینه‌های نهایی انتظاری و منافع نهایی انتظاری تعیین می‌شوند. بنابراین، شرایط مرتبه اول عبارتند از:

$$\bar{\varepsilon} - bG_1 - R^2(B_0 + G_1 + T_1) = 0$$

$$-\bar{\mu} + eT_1 + R^2(B_0 + G_1 + T_1) = 0$$

با توجه به روابط بالا مشخص است که علیت بین  $T$  و  $G$  دو طرفه می‌باشد.

### ۳- تحلیل شاخص‌های درآمد و مخارج دولت در ایران طی دوره ۱۳۹۱-۱۳۵۷

اندازه درآمد و مخارج دولت در اقتصاد ایران، طی چند دهه اخیر متأثر از افزایش قیمت جهانی نفت، انقلاب، جنگ، بازسازی پس از جنگ و رشد قیمت‌ها دستخوش نوساناتی بوده است. به خصوص وابستگی منابع مالی دولت به درآمدهای حاصل از صادرات نفت خام در این دوره تأثیر مستقیمی بر ایجاد ساختار دولتی اقتصاد و گسترش اندازه دولت داشته است. همزمان نوسانات یا تکانه‌های جهانی قیمت نفت نیز اسباب بی‌ثباتی اقتصاد و تشدید مداخلات دولت در اقتصاد ایران را فراهم نموده است. برای بررسی و تحلیل روند تحولات درآمد و مخارج دولت در ایران به دلیل ویژگی‌های خاص دوره‌های زمانی مختلف؛ ما ابتدا به تفکیک دوره زمانی مطالعه به پنج دوره و سپس به تحلیل دوره‌ها خواهیم پرداخت. بر این اساس روند تغییر و تحول سهم درآمد و مخارج دولت در اقتصاد ایران در جدول ۲، ارائه شده است. همان گونه که در جدول (۱) مشخص می‌باشد، پس از پیروزی انقلاب اسلامی ایران و در طول یک دوره ۱۰ ساله نسبت مخارج جاری به تولید ناخالص داخلی از  $30/3$  درصد در سال ۱۳۵۷ به  $16/8$  درصد در سال ۱۳۶۸ کاهش یافت. گفتنی است که میانگین این نسبت در سال‌های مذکور به  $21/6$  درصد رسید که بیش‌ترین میزان در دوره‌های مورد بررسی است. هم‌چنین در طول دوره مذکور نسبت مخارج عمرانی، درآمدهای مالیاتی و درآمدهای نفتی به تولید ناخالص داخلی به ترتیب برابر با  $7/78$ ،  $20/3$  و  $11/8$  درصد می‌باشد که نسبت مخارج عمرانی نیز در طول دوره مطالعه بیش‌ترین میزان را در این دوره تجربه می‌نماید.

در طول برنامه اول توسعه اقتصادی (۱۳۷۲-۶۸) که مقارن با بازسازی زیرساخت‌های اقتصادی ایران پس از جنگ بود، نسبت مخارج جاری و درآمدهای

مالیاتی به تولید ناخالص داخلی به ترتیب برابر با ۱۲/۶ و ۱۵/۷ درصد می‌باشد که کم‌ترین میزان در طول دوره‌های مورد بررسی مطالعه حاضر می‌باشد. در طول برنامه دوم توسعه اقتصادی که از سال ۱۳۷۴ تا ۱۳۷۸ به طول انجامید، شاهد رشد درآمدهای دولتی می‌باشیم به گونه‌ای که در طول دوره مذکور نسبت درآمدهای مالیاتی و درآمدهای نفتی به تولید ناخالص داخلی به ترتیب برابر با ۲۰/۷ و ۱۲/۰۹ درصد می‌رسد که بالاترین میزان در طول دوره مطالعه می‌باشد. در برنامه‌های پنج ساله سوم و چهارم توسعه به ترتیب نسبت مخارج عمرانی و درآمدهای مالیاتی به کم‌ترین میزان خود می‌رسد. در سال‌های برنامه چهارم توسعه شاهد افزایش قیمت جهانی نفت خام بودیم که بر این اساس، شاهد آن هستیم که نسبت مخارج جاری و عمرانی به تولید ناخالص داخلی از ۱۵/۴ و ۵/۰۱ درصد در طول برنامه سوم توسعه به ۱۶/۹ و ۶/۰۲ درصد افزایش می‌یابد

جدول ۱- روند شاخص‌های درآمد و مخارج دولت در ایران طی دوره ۱۳۹۱-۱۳۵۷

سال	نسبت درآمدهای نفتی به GDP	نسبت درآمدهای مالیاتی به GDP	نسبت مخارج عمرانی به GDP	نسبت مخارج جاری به GDP
دوره اول: جنگ تحمیلی	۱۱.۸	۲۰.۳	۷.۷۸	۲۱.۶
دوره دوم: برنامه اول	۹.۱	۱۵.۷	۵.۱	۱۲.۶
دوره سوم: برنامه دوم	۱۲.۰۹	۲۰.۷	۶.۵	۱۵.۴
دوره چهارم: برنامه سوم	۱۰.۸	۱۸.۲	۵.۰۱	۱۵.۴
دوره پنجم: برنامه چهارم	۶.۹	۱۸.۱	۶.۰۲	۱۶.۹

#### ۴- مروری بر ادبیات تجربی

ساه و بافز<sup>۱</sup> (۱۹۹۴) در مطالعه‌ای برای کشورهای آمریکای لاتین به این نتیجه رسیدند که میان درآمد و مخارج دولت رابطه علیت دوطرفه برای آرژانتین در طی دوره

1- Shah and Baffes

۱۹۸۴-۱۹۱۳ و برای مکزیک در طی دوره ۱۹۸۴-۱۸۹۵ وجود دارد. اما در طی دوره مذکور برای برزیل یک رابطه علی یک طرفه از درآمد به مخارج دولت موجود می‌باشد. اوینگ و پاینی<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) کشورهای آمریکای لاتین را مورد بررسی قرار داده و نتایج متفاوتی به دست آوردند. به عنوان مثال در مطالعه آنها برای شیلی و پاراگوئه وجود ارتباط علی دو طرفه میان درآمد و مخارج دولت به اثبات می‌رسد، اما برای کشورهای نظیر کلمبیا، اکوادور و گواتمالا ارتباط علی یک طرفه از درآمد دولت به مخارج دولت تأیید می‌گردد.

حبیب‌الله<sup>۲</sup> (۲۰۰۰) به بررسی ارتباط میان درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت با استفاده از رابطه علیت تودا- یاماموتو برای کشور مالزی طی دوره ۱۹۶۰-۱۹۹۷ می‌پردازد. نتایج حاصل از مطالعه وی نشان می‌دهد که طی دوره ذکر شده بین درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت ارتباط علی دو طرفه وجود دارد. مغیره و سویدان<sup>۳</sup> (۲۰۰۴) به بررسی فرضیات مالیات-مخارج، مخارج - مالیات و همزمانی مالی برای کشور اردن طی دوره زمانی ۱۹۶۹-۲۰۰۲ می‌پردازند. آنها از متغیر تولید ناخالص داخلی واقعی به عنوان متغیر کنترل و از متغیرهای مخارج حقیقی و درآمد واقعی دولت به منظور بررسی رابطه علیت متغیرها با استفاده از روش مدل تصحیح خطای (ECM) استفاده می‌نمایند. نتایج حاصل از پژوهش آنها وجود رابطه علی دو طرفه میان درآمد و مخارج دولت را در کشور اردن تأیید می‌نماید.

میوآرا و فلورینا<sup>۴</sup> (۲۰۰۶) در مطالعه‌ای با عنوان "رابطه علی و معلولی بین درآمدها و مخارج دولت در رومانی" به آزمون رابطه علیت بین درآمدها و مخارج عمومی پرداختند. آنها به منظور بررسی پویایی‌های کوتاه‌مدت از توابع واکنش آنی به دست آمده از برآورد یک مدل VAR غیر مقید استفاده کردند که نتایج آن فرضیه همزمانی مالی بین درآمد و مخارج را مورد حمایت قرار می‌دهد، یعنی درآمدهای دولت علیت گرنجر مخارج آن است و بر عکس. همچنین، نتایج آزمون VAR نشان می‌دهد که با توجه به اینکه کسری بودجه به طور پایدار بین ۲ تا ۳ درصد از GDP است، تصمیمات عمومی تنها به وسیله کاهش هزینه‌ها قابل اجرا نخواهد شد و کاهش مخارج دولت کاهش درآمدهای دولتی را به بار خواهد آورد.

1- Ewing and Payne

2- Abdul Aziz and Shah Habibullah

3- Maghyereh and Sweidan

4- Mioara & Florina.

آموا و لولو<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) به بررسی ارتباط علی میان درآمد و مخارج دولت در کشور غنا با استفاده از داده‌های سالیانه دو متغیر مذکور در دو حالت اسمی و واقعی (که تبدیل به داده‌های فصلی شده بودند) طی دوره زمانی ۲۰۰۷-۱۹۸۳ می‌پردازند. نتایج حاصل از روش تصحیح خطا و آزمون علیت گرنجری در کوتاه‌مدت و بلندمدت با یکدیگر متفاوت می‌باشد به گونه‌ای که نتایج آزمون علیت در بلندمدت نشان می‌دهد که جهت علیت از سمت مخارج به درآمدهای دولتی می‌باشد (فرضیه مخارج - مالیات تأیید می‌گردد) در حالی که در کوتاه‌مدت جهت از علیت از سمت درآمدهای دولتی به سمت مخارج دولت می‌باشد (فرضیه مالیات - مخارج تأیید می‌گردد). طاهها و لوگاناتان (۲۰۰۸) به بررسی ارتباط میان درآمد و مخارج دولت طی دوره ۲۰۰۶-۱۹۷۰ در کشور مالزی می‌پردازند. آنها با تفکیک درآمدهای دولتی به سه بخش، درآمدهای حاصل از مالیات مستقیم، درآمدهای مالیاتی غیر مستقیم و درآمدهای غیر مالیاتی دولت و با استفاده از آزمون علیت گرنجری به این نتیجه می‌رسند که؛ بین درآمدهای مالیاتی مستقیم، درآمدهای مالیاتی غیرمستقیم و مخارج دولت طی دوره مطالعه ارتباط علی دو سویه وجود دارد اما بین درآمدهای غیر مالیاتی و مخارج دولت هیچ گونه ارتباط علی وجود ندارد.

یوان هنگ هو و چی یونگ هانگ<sup>۲</sup> (۲۰۰۹) در مطالعه‌ای با عنوان "مالیات به هزینه، هزینه به مالیات یا همزمانی مالی: یک تحلیل تابلویی از داده‌های واقعی چین" به آزمون فرضیه در مورد رابطه علیت بین مخارج و درآمدهای دولت در ۳۱ استان چین در دوره ۲۰۰۵-۱۹۹۹ پرداختند. نتایج، مدل‌های تصحیح خطای پانل چند متغیره نشان می‌دهد که هیچ رابطه علیت معناداری بین درآمدها و هزینه‌های دولت در کوتاه‌مدت وجود ندارد. با این وجود، در بلندمدت یک رابطه بلندمدت دو سویه بین درآمدها و هزینه‌های دولت وجود دارد که فرضیه همزمانی مالی را برای ۳۱ استان چین در دوره یاد شده مورد حمایت قرار می‌دهد.

راوینسیراکوماران<sup>۳</sup> (۲۰۱۱) به بررسی ارتباط میان درآمد و مخارج دولت در کشور سریلانکا طی دوره ۲۰۰۹-۱۹۷۷ با استفاده از روش هم انباشتگی انگل گرنجری

1- Amoah and Loloh

2- Yuan-Hong Ho & Chiung -Ju Hunag.

3- Ravinthirakumaran

می‌پردازد. نتایج حاصل از این مطالعه نشان می‌دهد که بین دو متغیر درآمد و مخارج دولت در کشور سریلانکا طی دوره زمانی مذکور ارتباط علی دو سویه وجود دارد. الیاسی و رحیمی<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) به بررسی ارتباط میان درآمد و مخارج دولت در ایران طی سال ۲۰۰۷-۱۹۶۳ می‌پردازد. متغیرهای موجود در این مطالعه شامل درآمد، مخارج دولت و تولید ناخالص داخلی حقیقی سرانه به شکل لگاریتمی مورد استفاده قرار می‌گیرند. آنها با استفاده از روش خود توضیح برداری با وقفه‌های گسترده و آزمون باند به بررسی ارتباط بلندمدت میان متغیرهای ذکر شده می‌پردازند. نتایج حاصل از مطالعات آنها نشان می‌دهد که بین درآمد و مخارج دولت در ایران در کوتاه‌مدت و بلندمدت ارتباط علی دو طرفه وجود دارد و فرضیه همزمانی مالی طی دوره مطالعه تأیید می‌گردد. بنابراین دولت به منظور کاهش کسری بودجه باید تلاش نماید که همزمان با افزایش درآمدها، هزینه‌های دولتی را کاهش دهد.

پتانلا و صادقی<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) به بررسی ارتباط میان درآمد و مخارج دولت در بین ۱۵ کشور صادر کننده نفت در چارچوب یک مدل پانل VAR برای دوره زمانی ۲۰۰۹-۲۰۰۰ با استفاده از داده‌های سالیانه کشورها می‌پردازند. در این مطالعه از درآمدهای نفتی به‌عنوان یک متغیر جایگزین درآمدهای دولت (زیرا درآمدهای نفتی بیش‌ترین حجم درآمدهای دولتی را در اغلب کشورهای صادرکننده نفتی به خود اختصاص می‌دهد) استفاده می‌گردد. نتایج حاصل از مطالعه آنها نشان دهنده وجود ارتباط علی یک سویه از درآمدهای نفتی به سمت مخارج دولت در کشورهای منتخب در بلندمدت می‌باشد.

آرگبین و اینسا<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) در مطالعه‌ای به بررسی ارتباط دینامیک میان درآمد و مخارج دولت در دو کشور نیجریه و غنا با روش حداقل مربعات معمولی دینامیک (DOLS) در دوره زمانی ۲۰۱۰-۱۹۸۰ می‌پردازند. نتایج حاصل از این مطالعه برای هر دو کشور تأیید کننده فرضیه همزمانی مالی و وجود رابطه علی دو طرفه میان درآمد و مخارج دولت در دو کشور نیجریه و غنا می‌باشد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که تغییر در مخارج دولت در کشور نیجریه بر درآمد دولت تأثیر منفی و برای کشور غنا این تأثیر مثبت می‌باشد.

1- Elyasi and Rahimi

2- Petanla and Sadeghi

3- Omo Aregbeyen and Baba Insah(2013)

نووسو و وکابور<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای به بررسی ارتباط میان درآمد و مخارج دولت در کشور نیجریه در طول دوره زمانی ۲۰۱۱-۱۹۷۰ می‌پردازند. آنها در این مطالعه به تفکیک مخارج دولت به دو دسته مخارج جاری و سرمایه‌ای و تفکیک درآمدهای دولت به دو دسته درآمدهای نفتی و غیر نفتی می‌پردازند. در این مطالعه نتایج حاصل از آزمون‌های هم‌انباشتگی نشان دهنده وجود ارتباط تعادلی بلندمدت میان درآمد و مخارج دولت می‌باشد و نتایج حاصل از مدل خود رگرسیون برداری تأیید می‌نماید که در بلندمدت میان کل مخارج دولتی (جاری و سرمایه‌ای) و کل درآمدهای دولتی (نفتی و غیرنفتی) ارتباط علی یک سویه از طرف مخارج دولت به سمت درآمدهای دولتی وجود دارد، لذا در این مطالعه فرضیه مخارج - درآمد در کشور نیجریه پذیرفته می‌شود. در مورد رابطه بین درآمدها و مخارج دولت در ایران مطالعات بسیار محدودی در دهه ۸۰ و بعضاً با نتایج متناقض صورت پذیرفته بود. نتایج مطالعه کارگر حاجی آبادی (۱۳۸۲) حکایت از وجود یک رابطه علی یکطرفه از سمت مخارج دولت به درآمدهای مالیاتی دارد، در حالی که مطالعه نگین (۱۳۸۱)، حاکی از آن است که یک رابطه علی یکطرفه از سمت درآمد مالیاتی به مخارج دولتی و همچنین از سمت درآمد نفتی به مخارج دولتی وجود دارد. صمدی و تابنده (۱۳۸۶) نیز نشان می‌دهند که در کوتاه مدت حداقل یک رابطه علی یکطرفه از سمت درآمدها به مخارج دولت وجود دارد. در هر سه مطالعه یادشده، رابطه علی بین درآمدها و مخارج دولت با استفاده از الگوهای خودرگرسیون و تصحیح خطای برداری بررسی شده است.

اما در طی سالیان اخیر با توجه به اهمیت تأثیر سیاست‌های مالی بر رفتار بودجه‌ای دولت، بررسی نوع ارتباط میان این دو متغیر مورد توجه پژوهشگران اقتصادی قرار گرفته است که برخی از این پژوهش به شرح زیر می‌باشند:

گرکز و همکاران (۲۰۱۲) با توجه به اینکه درآمدهای حاصل از صادرات نفت بخش قابل توجهی از درآمدهای دولتی در ایران را به خود اختصاص داده است به بررسی ارتباط میان درآمدهای حاصل از صادرات نفت و مخارج دولتی در ایران در طول دوره زمانی ۲۰۰۷-۱۹۹۶ می‌پردازند. نتایج حاصل از این مطالعه نشان دهنده وجود ارتباط مثبت و معنادار میان دو متغیر مذکور در طول دوره مطالعه می‌باشد.

1- Damian C.Nwosu and Harrison O.Okafor (2014)

سهیلی (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای به بررسی ارتباط میان درآمدهای مالیاتی و مخارج جاری دولتی در اقتصاد ایران طی دوره ۲۰۱۱-۱۹۷۴ می‌پردازند. وی در این مطالعه جهت بررسی رابطه علیت میان درآمد و مخارج دولت از آزمون علیت گرنجری در وقفه‌های مختلف متغیر مستقل استفاده می‌نماید. نتایج حاصل از آزمون علیت گرنجری در این مطالعه موید وجود ارتباط علی دو سویه بین درآمدهای مالیاتی و مخارج جاری دولت در اقتصاد ایران می‌باشد. به گونه‌ای که بر اساس نتایج حاصل از این مطالعه تأثیر مخارج جاری دولت بر درآمدهای مالیاتی در وقفه‌های ۲ و ۳ معنادار می‌باشد در حالی که تأثیر درآمدهای مالیاتی بر مخارج دولت در وقفه‌های مختلف معنادار می‌باشد.

کیوانی و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی اثرات درآمدهای دولتی در ایران بر مخارج دولت در طول دوره زمانی ۲۰۱۱-۱۹۸۰ با به‌کارگیری روش حداقل مربعات معمولی می‌پردازد. آنها در این مطالعه با تفکیک درآمدهای دولتی به سه دسته درآمدهای مالیاتی، درآمدهای حاصل از صادرات نفت و سایر درآمدهای؛ به این نتیجه می‌رسند که درآمدهای نفتی یکی از مهم‌ترین و مؤثرترین درآمدهای دولتی تأثیرگذار بر مخارج دولت در اقتصاد ایران می‌باشد.

##### ۵- روش شناسی تحقیق

از آنجا که در مورد نوع ارتباط و جهت علیت میان متغیر درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت ۴ نحله فکری وجود دارد، بنابراین در این مطالعه ابتدا به بررسی رابطه علی میان متغیرهای مذکور می‌پردازیم. در اکثر مطالعات انجام شده برای تعیین علیت، از آزمون علیت گرنجری به‌عنوان راه حل کلیدی استفاده شده است. روش‌های دیگری نیز برای آزمون علیت به کار برده شده است که از آن جمله می‌توان به آزمون علیت تودا و یاماماتو<sup>۱</sup> (۱۹۹۵) اشاره نمود. با ارائه‌ی این آزمون، مشکلاتی نظیر قدرت پایین آزمون‌های ریشه واحد و عدم قابلیت اطمینان آزمون‌های هم انباشتگی در نمونه‌های کوچک برطرف می‌شود.

##### ۵-۱- آزمون علیت تودا و یاماماتو (TY)

تودا و یاماماتو در سال ۱۹۹۵، یک روش ساده به صورت تخمین یک مدل VAR تعدیل یافته، برای بررسی رابطه‌ی علیت گرنجری پیشنهاد دادند. آن‌ها استدلال کردند

1- Toda and Yamamoto



که این روش حتی در شرایط وجود یک رابطه‌ی هم جمعی بین متغیرها نیز معتبر می‌باشد در این روش ابتدا باید تعداد وقفه‌ها (k) ی بهینه‌ی مدل VAR و سپس درجه‌ی هم‌گرایی ماکزیمم (dmax) را تعیین کرد و یک مدل VAR را با تعداد وقفه‌های (k + dmax) تشکیل داد. البته فرایند انتخاب وقفه‌ی زمانی معتبر خواهد بود  $k \geq dmax$  باشد. پس اگر مدل دو متغیره زیر را در نظر بگیریم آزمون علّیت تودا یا ماموتو را می‌توان به صورت ذیل مشخص نمود:

$$Y_t = \alpha_0 + \beta_{1i} \sum_{i=1}^k Y_{t-i} + \beta_{2i} \sum_{j=k+1}^{d_{max}} Y_{t-j} + \gamma_{1i} \sum_{i=1}^k X_{t-i} + \gamma_{2i} \sum_{j=k+1}^{d_{max}} X_{t-j} + \varepsilon_{1t}$$

$$X_t = \alpha_1 + \lambda_{1i} \sum_{i=1}^k X_{t-i} + \lambda_{2j} \sum_{j=k+1}^{d_{max}} X_{t-j} + \delta_{1i} \sum_{i=1}^k Y_{t-i} + \delta_{2j} \sum_{j=k+1}^{d_{max}} Y_{t-j} + \varepsilon_{2t}$$

آماره‌ی آزمون مورد استفاده، آماره‌ی والد (Wald) است<sup>۱</sup>، که توزیع  $\chi^2$  مجانبی با درجه‌ی آزادی برابر با تعداد محدودیت‌های صفر دارد. زاپاتا و رامبالدی (۱۹۹۷) بیان می‌کنند که مزیت این روش این است که ما را از لزوم اطلاع داشتن از ویژگی‌های هم جمعی سیستم بی‌نیاز می‌کند و فقط اطلاع از رتبه‌ی مدل VAR و درجه‌ی هم‌گرایی ماکزیمم متغیرها برای انجام این آزمون کفایت می‌کند.

#### ۵-۲- ایستایی<sup>۲</sup> و آزمون ریشه واحد<sup>۳</sup>

در مدل‌سازی اقتصادی و اقتصاد سنجی سری‌های زمانی بایستی ایستایی متغیرهای سری زمانی مورد بررسی قرار گیرد. یکی از انواع مهم داده‌های آماری مورد استفاده در تجزیه و تحلیل‌های تجربی، داده‌های سری زمانی می‌باشد. بررسی‌هایی که از سال‌های ۱۹۹۰ به بعد انجام شده، نشان داده است که فرض ایستایی (میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان ثابت بوده و مستقل از زمان باشد) در مورد بسیاری از متغیرهای سری‌های زمانی اقتصاد کلان نادرست بوده و اکثر این متغیرها وابسته به زمان بوده و ناپایستا می‌باشند. مطالعات نشان داده است که در صورت عدم تحقق فرض ایستایی

۱- باید توجه گردد که آزمون محدودیت والد تنها بر روی وقفه‌های اصلی (k) صورت می‌پذیرد.

2- Stationarity

3- Unit root Test

یعنی ناپیستا بودن متغیرها در سری‌های زمانی، استفاده از آمارهای  $F, t$  گمراه کننده بوده و احتمال اینکه نتایج به دست آمده تنها یک رگرسیون جعلی بوده و هیچ‌گونه رابطه اقتصادی واقعی تعادلی نداشته باشد، افزایش می‌یابد. بنابراین لازم است ایستایی و ناپیستایی متغیرها بررسی گردد.

### ۵-۲-۱- آزمون ریشه واحد با لحاظ شکست ساختاری<sup>۱</sup>

برای بررسی ایستایی متغیرها آزمون‌های مختلفی هم‌چون همبستگی نگار<sup>۲</sup> و تابع خود همبستگی<sup>۳</sup>، آزمون دیکی- فولر<sup>۴</sup> و دیکی- فولر تعمیم یافته<sup>۵</sup> وجود دارد. با توجه به اینکه در روش تودا و یاماموتو به اطلاعاتی در مورد درجه‌ی پایایی متغیرها و وقفه‌ی بهینه نیازمندیم. از این رو ابتدا پایایی متغیرها آزمون شده است. آزمون‌های ریشه واحد مرسوم از قبیل آزمون‌های دیکی فولر تعمیم یافته (۱۹۷۹) و فیلیپس - پرون (۱۹۸۸) هنگام وجود شکست ساختاری در متغیرهای اقتصادی نتایج گمراه کننده‌ای را گزارش می‌دهند (تورش به سمت عدم رد فرضیه صفر هنگامی که داده‌های سری زمانی دچار شکست ساختاری شده باشند (پرون (۱۹۸۹)) از آنجا که در طول دوره تحقیق شاهد ظهور و بروز حوادث و وقایع عدیده‌ای منجمله بروز انقلاب، جنگ تحمیلی، تحریم و ... در اقتصاد ایران می‌باشیم، امکان شکست ساختاری در سری‌های زمانی الگو بسیار قوت می‌یابد. بدین منظور و جهت جلوگیری از نتایج گمراه کننده، از دو آزمون ریشه واحد با لحاظ شکست ساختاری جهت بررسی مانایی متغیرهای الگو به شرح زیر استفاده می‌شود.

### الف) آزمون زیوت - اندریوز<sup>۶</sup> با لحاظ یک شکست ساختاری

موضوع تغییرات ساختاری اهمیت قابل توجهی در تحلیل سری‌های زمانی اقتصاد کلان دارد. تحولات ساختاری در بسیاری از سری‌های زمانی، می‌تواند دلایل متعددی از قبیل بحران‌های اقتصادی، تغییر در چارچوب و ترتیبات نهادی - سازمانی، تغییرات سیاسی و حتی تغییر رژیم حکومتی داشته باشد. اگر چنین تحولات ساختاری در روند داده‌های سری زمانی مورد توجه قرار نگیرد، ممکن است نتایج تخمین به سمت عدم رد فرض نامانایی داده‌ها تورش داشته باشد. لازم به ذکر است، تعیین درونزای یک شکست

- 1- Structural Breaks
- 2- Correlogram
- 3- Autocorrelation (ACF)
- 4- Dickey- Fuller Test (DF)
- 5- Augmented Dickey- Fuller Test (ADF)
- 6- Zivot & Andrews

ساختاری بالقوه، لزوماً به معنی وجود یک شکست ساختاری واقعی نمی‌باشد و این مسأله در حقیقت بیان‌کننده این است که اگر واقعاً شکستی رخ داده باشد، بیش‌ترین احتمال وقوع آن در زمان تعیین شده به صورت درون‌زا خواهد بود (صمدی و پهلوانی، ۲۴۵: ۱۳۸۸).

آزمون زیوت - اندریوز در واقع تعمیم یافته آزمون پرون<sup>۱</sup> (۱۹۸۹) است که برای پیدا کردن درونزای تاریخ تغییر جهت ساختاری مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این آزمون فرضیه صفر مبنی بر وجود ریشه واحد است، به طوری که هیچ شکست ساختاری وارد الگو نشود؛ در حالی که فرض مقابل بیان می‌کند که سری زمانی دارای روندی مانا با یک شکست ساختاری است که در زمانی نامعلوم رخ داده است.<sup>۲</sup>

نتایج حاصل از آزمون زیوت- اندریوز در جدول (۲) نشان می‌دهد که که متغیرهای درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت بر اساس الگوی A در سطح نامانا بوده اما تفاضل مرتبه اول درآمدهای دولتی در سطح یک درصد مانا می‌باشد. هم‌چنین بر اساس الگوی B هر دو متغیر در سطح نامانا می‌باشند اما تفاضل مرتبه اول مخارج دولت در سطح یک درصد مانا می‌گردد. بر اساس الگوی C هر دو سری زمانی در سطح نامانا اما تفاضل مرتبه اول آنها در سطح یک درصد مانا می‌باشند. از آنجا که الگوی C نسبت به دو الگوی A و B کامل‌تر است، لیکن بر این اساس می‌توان نتیجه گرفت که متغیرهای الگو با در نظر گرفتن یک شکست ساختاری با یکبار تفاضل‌گیری مانا شده‌اند، بدین معنی که این متغیرها جمعی از درجه (1) I می‌باشند.<sup>۳</sup> این نتیجه گواهی بر اهمیت اعمال شکست ساختاری در محاسبات اقتصادسنجی است. لذا اگر بخواهیم از آزمون‌های هم‌جمعی برای تعیین رابطه بلندمدت بین متغیرهای مدل استفاده نماییم، بایستی شکست ساختاری را در مدل به صورت درون‌زا اعمال کنیم تا نتایج تورش دار نباشند (نوفرستی، ۱۳۷۸).

#### جدول ۲- آزمون ریشه واحد زیوت-اندریوز

1- Perron

۲- آزمون زیوت - اندریوز در حضور شکست ساختاری درون‌زا مانایی متغیرها را نیز نشان می‌دهد (پهلوانی و هاروی، ۲۰۰۹).

۳- نتایج حاصل از آزمون ریشه واحد دیکی - فولر نشان می‌دهد که تمامی متغیرها ناپایا هستند و همگی با یک بار تفاضل‌گیری پایا می‌شوند بنابراین هر دو متغیر الگو هم انباشته از درجه یک (1) I می‌باشند (نتایج به منظور رعایت اختصار گزارش نشده است).

$\hat{c}$	$\hat{\gamma}$	$\hat{\alpha}$	$\theta$	$\beta$	$\hat{\mu}$	Lag	$T_b$	T	Series	
۰/۰۹ (۰/۵۶)	---	-۰/۳۶ (-۳/۶۷)	۰/۴۶ (۳/۲۱)	۰/۰۶ (۳/۲۱)	۲/۳۱ (۳/۹۲)	۱	۱۹۹۴	۳۳	LTR	MODEL(A)
-۰/۰۴ (-۰/۲۷)	---	-۰/۲۴ (-۳/۴۵)	۰/۳۷ (۳/۴۰)	۰/۰۳ (۲/۶۹)	۱/۷۰ (۳/۸۵)	۱	۱۹۹۴	۳۳	LGE	
۰/۲۳ (۱/۳۹)	---	** -۱/۴۲ (-۵/۷۰)	۰/۶ (۴/۰۳)	-۰/۰۱ (-۳/۲)	۰/۲۲ (۲/۶۳)	۱	۱۹۹۰	۳۲	$\Delta$ LTR	
۰/۰۵ (۰/۳۲)	---	-۱/۱۶ (-۴/۶۱)	۰/۴۱ (۳/۶۹)	-۰/۰۱ (-۲/۹۶)	۰/۲ (۲/۹۹)	۱	۱۹۹۱	۳۲	$\Delta$ LGE	
۰/۱۴ (۰/۸۳)	-۰/۰۴ (-۱/۴۴)	-۰/۲۲ (-۲/۴۳)	---	۰/۰۵ (۲/۶۵)	۱/۳۵ (۲/۵۱)	۱	۲۰۰۸	۳۳	LTR	MODEL(B)
۰/۲۹ (۱/۵۸)	۰/۰۵ (۱/۱۵)	-۰/۲۲ (-۲/۲۶)	---	-۰/۰۰۳ (-۰/۰۸)	۱/۸۶ (۲/۰۷)	۱	۱۹۸۶	۳۳	LGE	
۰/۰۳ (۰/۲)	-۰/۰۴ (-۱/۸۶)	-۱/۰۶ (-۳/۹۱)	---	۰/۰۲ (۱/۷۴)	-۰/۱۰ (-۰/۵۶)	۱	۱۹۹۵	۳۲	$\Delta$ LTR	
۰/۳۵ (۱/۷۲)	-۰/۰۸ (-۵/۵۲)	** -۱/۶۵ (-۶/۱۲)	---	۰/۰۷ (۵/۵۴)	-۰/۶۷ (-۴/۵۷)	۴	۱۹۹۵	۲۹	$\Delta$ LGE	
۰/۲۰ (۱/۰۷)	۰/۰۴ (۱/۱۵)	-۰/۴۶ (-۲/۸۱)	۰/۵۹ (۲/۶۹)	۰/۰۵ (۲/۷۳)	۳/۲۱ (۲/۶۵)	۱	۱۹۹۳	۳۳	LTR	MODEL(C)
۰/۲۸ (۱/۵۴)	۰/۱۱ (۰/۱۵)	-۰/۲۵ (-۲/۳۸)	-۰/۱۸ (-۱/۱۰)	۰/۰۴ (۰/۶۵)	۱/۸۱ (۲/۰۹)	۱	۱۹۸۵	۳۳	LGE	
۰/۲۹ (۱/۷۷)	۰/۰۵ (۱/۷۴)	** -۱/۵۰ (-۶/۱۴)	۰/۷۸ (۴/۴)	-۰/۰۶ (-۲/۳۴)	۰/۶۵ (۲/۵۱)	۱	۱۹۹۰	۳۲	$\Delta$ LTR	
۰/۵۸ (۲/۷۸)	-۰/۰۸ (-۵/۲۷)	** -۱/۹۴ (-۵/۵۹)	۰/۲۲ (۲/۰۵)	۰/۰۶ (۴/۵۳)	-۰/۵۶ (-۳/۴۵)	۴	۱۹۹۴	۲۹	$\Delta$ LGE	

توضیحات: مقادیر بحرانی برای متغیرهای LTR و LGE در سطح ۱٪ و ۵٪ به ترتیب برای عرض از مبدا  $-۵/۳۴$  و  $-۴/۸$  و برای روند  $-۴/۹۳$  و  $-۴/۴۲$  و برای عرض از مبدا و روند توام با یکدیگر برابر با  $-۵/۵۷$  و  $-۵/۰۸$  می‌باشد.

**ب) آزمون لی - استرازیکیچ با لحاظ دو شکست ساختاری**

آزمون ریشه واحد لی - استرازیکیچ به بررسی مانایی متغیرها با وجود دو شکست ساختاری با استفاده از ضریب لاگرانژ می‌پردازد<sup>۱</sup>. اگر فرآیند تولید داده را به شرح زیر در نظر بگیریم:

$$y = \delta Z_t + e_t, e_t = \beta e_{t-1} + \varepsilon_t \dots \dots \dots (4)$$

که در آن  $Z_t$  بردار متغیرهای برون زاء،  $\delta$  بردار پارامترهای الگو و  $\varepsilon_t$  نوفه سفید با میانگین صفر و واریانس ثابت  $(\cdot, \delta^2) \sim \text{NIID}$  می‌باشند. چنانچه تعداد شکست‌های ساختاری در متغیرهای الگو را ۲ شکست در نظر بگیریم، مدل شکست ساختاری با دو تغییر در سطح (مدل A) به صورت  $Z_t = [1, t, D_{1t}, D_{2t}]'$  و مدل شکست ساختاری با دو تغییر در سطح و روند توام با یکدیگر (مدل C) به صورت  $Z_t = [1, t, D_{1t}, DT_{1t}, D_{2t}, DT_{2t}]'$  خواهد بود. که  $D_{jt}$  و  $DT_{jt}$  برای  $j=1,2$  دو متغیر دامی می‌باشند، که به صورت زیر تعریف می‌شوند:

$$D_{jt} = 1, \text{ if } t \geq T_{Bj} + 1 \\ = 0, \text{ other wise}$$

و

$$DT_{jt} = t - T_{Bj}, \text{ if } t \geq T_{Bj} + 1 \\ = 0, \text{ other wise}$$

که در آنها  $T_{Bj}$  مبین زمان ز امین شکست ساختاری می‌باشد. در این روش از معادله رگرسیون به شرح زیر برای به‌دست آوردن آماره آزمون ریشه واحد ضریب لاگرانژ استفاده می‌شود:

$$\Delta y_t = \delta' \Delta Z_t + \phi \tilde{S}_{t-1} + \sum_{i=1}^k \gamma_i \Delta \tilde{S}_{t-i} + u_t$$

که در آن  $\tilde{S}_t = y_t - \tilde{\psi}_t - Z_t \delta$ ,  $t=2, \dots, T$  و  $\tilde{\delta}$  بیانگر ضریب رگرسیون  $\Delta y_t$  بر  $\Delta Z_t$  می‌باشد و  $\tilde{\psi}_t = y_t - Z_t \hat{\delta}$  که در آن  $y_1$  و  $Z_1$  به ترتیب بیانگر نخستین مشاهده از متغیرهای  $y_t$  و  $Z_t$  می‌باشند. از معادله فوق به منظور بررسی فرضیه صفر ریشه

۱- وجود بیش از دو شکست در داده‌های سری زمانی ایران ممکن است، اما جدیدترین آزمون‌های ریشه واحدی که در این مقاله نیز از آنها استفاده شده است تنها قادر به در نظر گرفتن دو شکست در آزمون ریشه واحد می‌باشند.

واحد  $(\phi=0)$  با استفاده از آماره  $t$  ضریب لاگرانژ استفاده می‌شود. محل شکست ساختاری با در نظر گرفتن تمامی شکست‌های ممکن، زمانی انتخاب می‌گردد که در آن زمان آماره  $t$  ضریب لاگرانژ کم‌ترین مقدار را به خود اختصاص دهد، مقادیر بحرانی در مقاله لی - استرازیچکی (۲۰۰۳ و ۲۰۰۴) بررسی و محاسبه شده است. به‌منظور رعایت اختصار نویسی نتایج حاصل از آزمون مدل A در جدول (۳) گزارش گردیده است. نتایج به دست آمده از جدول (۳) نشان می‌دهد که متغیرهای لگاریتم درآمد‌های مالیاتی و مخارج دولت بر اساس الگوی A انباشته از مرتبه یک بوده و هر دو متغیر الگو با لحاظ دو شکست ساختاری پس از یکبار تفاضل‌گیری به صورت درون‌زا پایا می‌شوند. بر این اساس می‌توان نتیجه گرفت که مرتبه انباشتگی هر دو متغیر مذکور، براساس آزمون ریشه واحد لی - استرازیچکی نیز همانند آزمون زیوت - اندریوز یک می‌باشد.

جدول ۳- آزمون ریشه واحد لی - استرازیچکی

k	$DT_{2t}$	$B_{2t}$	$B_{1t}$	$DT_{1t}$	$S_{t-1}$	$TB_2$	$TB_1$	Series	
۱	----	۰/۳۰ (۱/۷۵)	-۰/۰۳ (-۰/۱۷)	----	-۰/۰۹ (-۱/۵۴)	۲۰۰۸	۱۹۹۱	LGE	MODEL(A)
۱	----	۰/۵۴ (۲/۳۲)	-۰/۴۲ (-۱/۷۸)	----	-۰/۱۵ (-۱/۹۵)	۱۹۹۹	۱۹۸۸	LTR	
۱	----	-۰/۰۲ (-۰/۱۵)	۰/۳ (۲/۱۴)	----	-۱/۲۲* (-۴/۵۰)	۲۰۰۱	۱۹۹۰	$\Delta$ LGE	
۱	----	-۰/۱۰ (-۰/۵۴)	۰/۴۸ (۲/۴۸)	----	-۱/۴۴* (-۵/۵۱)	۲۰۰۲	۱۹۸۹	$\Delta$ LTR	

توضیح: مقادیر بحرانی در سطوح ۱، ۵ و ۱۰ درصد برای مدل A به ترتیب برابر ۴/۵۴، -۳/۸۴ و ۳/۵۰- و برای مدل C به ترتیب برابر با ۵/۸۲، -۵/۲۸ و ۴/۹۸- می‌باشند (لی و استرازیچ، ۲۰۰۳). \* مبین معناداری در سطح ۱٪ می‌باشد.

### ۵-۳- نتایج آزمون علیت تودا - یاماموتو

اکنون که نتایج آزمون‌های شکست ساختاری، ریشه واحد و تعیین وقفه بهینه<sup>۱</sup> مشخص گردید، به منظور بررسی رابطه علیت گرنجری از آزمون علیت تودا یاماموتو

۱- برای تعیین وقفه بهینه مدل در این مطالعه از معیارهایی همچون معیار اطلاعاتی آکائیک، معیار شوارتز و معیار خطای نهایی پیش بینی تا ۲ وقفه استفاده نمودیم که همگی آنها بیانگر این هستند که وقفه یک، وقفه بهینه برای مدل می‌باشد (نتایج به منظور رعایت اختصار گزارش نشده است).

جهت بررسی رابطه علی بین درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت استفاده می‌شود. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون‌های ریشه واحد و معیارهای آکائیک، شوارتز و خطای پیش‌بینی نهایی درجه پایایی ماکزیمم و وقفه بهینه، هر دو برابر یک می‌باشد. در نتیجه برای بررسی رابطه علیت تودا - یاماموتو میان دو متغیر از معادله‌های ۱ و ۲ با تعداد ۲ وقفه استفاده می‌نمائیم ( $dmax + k = 1 + 1 = 2$ ). و آزمون والد برای آزمون ضرایب به دست آمده از مدل خود بازگشت برداری به کار برده می‌شود. جدول (۴)، نتایج آزمون والد در مورد معنی داری ضرایب با وقفه‌ی متغیرهای به کار رفته در مطالعه را نشان می‌دهد. همان گونه که در جدول (۴) مشاهده می‌شود، یک رابطه‌ی علیت گرنجری یک طرفه از درآمدهای دولتی به سوی مخارج دولت در ایران وجود دارد. نتایج حاصل از این مطالعه با فرضیه مالیات - مخارج که به وسیله فریدمن (۱۹۷۸) مورد حمایت قرار گرفته و مبتنی بر این ایده است که رابطه علی از طرف درآمدهای دولت به سمت مخارج آن است، منطبق و سازگار می‌باشد.

جدول ۴- نتایج آزمون والد

نتیجه‌گیری	P-Value	آماره والد ( $\chi^2$ )	فرض $H_0$	متغیر تأثیر گذار	متغیر وابسته
LGE $\rightarrow$ LTR	۰/۲۶۵	۱/۲۳	$\beta_{ij} = 0$	LGE	LTR
LTR $\rightarrow$ LGE	*۰/۰۷	۳/۰۸۸	$\alpha_{ji} = 0$	LTR	LGE

توضیح: \* مبین رد فرضیه صفر در سطح ۱۰ درصد می‌باشد.

## ۶- بررسی ارتباط بلندمدت میان درآمد و مخارج دولت در ایران با لحاظ شکست ساختاری

### ۶-۱- آزمون هم‌انباشتگی گریگوری - هانسن<sup>۱</sup>

کانیتاما (۱۹۹۶) شرح می‌دهد که در حضور تغییرات ساختاری در متغیرهای الگو آزمون‌های مرسوم هم‌انباشتگی، ممکن است منجر به ایجاد هم‌انباشتگی کاذب گردد. بنابراین در این تحقیق با توجه به دوره زمانی مطالعه که در آن دوره زمانی اقتصاد ایران با شکست‌های ساختاری بالقوه‌ای همراه بوده است، باید اثرات تغییرات ساختاری به منظور اجتناب از ایجاد هم‌انباشتگی کاذب مد نظر قرار می‌گیرد. در این آزمون فرض بر

1- Gregory, A.W., and Hansen, B.E.

این است که یک تاریخ تغییر جهت ساختاری در بردار همجمعی بین متغیرهای سری زمانی وجود دارد. فرضیه صفر این آزمون، دلالت بر عدم وجود رابطه همجمعی داشته و از این رو با سایر آزمون‌ها متفاوت است. مهم‌ترین مزیت این آزمون، تعیین نقطه تغییر جهت در رابطه بین دو متغیر به صورت درونزا است. گریگوری - هانسن به منظور استخراج آماره آزمون خود از سه الگو (C) موید الگوی تغییر سطح، رابطه (C/T) الگوی تغییر در سطح به همراه روند و رابطه (C/S) الگوی تغییر رژیم (تغییر جهت ساختاری) استفاده نمود. در این آزمون برای تعیین نقطه شکستگی، هم‌چون آزمون ریشه واحد زیوت - اندریوز، ۷۰ درصد مشاهدات میانی سری زمانی را انتخاب و برای آن سال‌ها متغیر مجازی تعریف می‌نمائیم. برای هر نقطه شکستگی ( $\tau$ ) یکی از سه الگوی مورد اشاره با روش حداقل مربعات معمولی تخمین زده و جملات پسماند آنها ( $\hat{\epsilon}_{\tau}$ ) را محاسبه و سپس از آزمون دیکی - فولر تعمیم یافته استفاده کرده و سالی را که دارای کم‌ترین آماره دیکی فولر تعمیم یافته باشد، به‌عنوان سال شکست ساختاری انتخاب می‌نمائیم. این امر برای هر سه الگوی (C)، (C/T) و (C/S) انجام شده و نتایج آن در جدول (۶) ارائه شده است.

فرضیه صفر آزمون همجمعی گریگوری - هانسن دلالت بر عدم وجود همجمعی یا وجود رابطه بلندمدت بین متغیرهاست. با توجه به نتایج به دست آمده، می‌توان استدلال کرد که آماره  $Z_{\tau}$  به دلیل رد فرضیه صفر در سطوح اطمینان پنج درصد در دو الگوی (C) و (C/T) بیان می‌کند که با در نظر گرفتن شکست ساختاری و تغییرات رژیمی، رابطه تعادلی بلندمدت بین درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت وجود دارد. آماره ADF نیز در الگوی (C) و (C/T) برای درآمد و مخارج دولت، نشانگر وجود رابطه تعادلی بلندمدت با در نظر گرفتن شکست ساختاری و تغییرات رژیمی در سطح ۵ و ۱۰ درصد است اما در الگوی (C/S) برای متغیرها در سطوح مختلف تعادلی نشانگر عدم وجود رابطه تعادلی بلندمدت با در نظر گرفتن شکست ساختاری و تغییرات رژیمی است. آماره  $Z_{\alpha}$  به دلیل عدم رد فرضیه صفر در سطوح اطمینان یک درصد و ۵ درصد بیان می‌کند که با در نظر گرفتن شکست ساختاری و تغییرات رژیمی، رابطه تعادلی بلندمدت بین درآمد و مخارج دولت وجود ندارد. با توجه به نتایج ارائه شده در جدول (۵) می‌توان نتیجه گرفت که بین درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت در ایران با لحاظ شکست ساختاری ارتباط وجود دارد و متغیرهای مذکور در بلندمدت با یکدیگر حرکت می‌نمایند.



جدول ۵- نتایج آزمون هم انباشتگی گریگوری - هانسن

مدل	(C)			(C/T)			(C/S)			
	ADF	$z_{\alpha}$	$z_t$	ADF	$z_{\alpha}$	$z_t$	ADF	$z_{\alpha}$	$z_t$	
آماره t	-۴/۶۹	-۴/۷۹	-۲۸/۵	-۳/۰۸	-۴/۶۰	-۲۷/۲	-۵/۷۱	-۵/۷۹	-۳۴/۷	
سال شکست	۱۹۹۰	۱۹۹۰	۱۹۹۰	۱۹۹۷	۱۹۸۹	۱۹۸۹	۱۹۹۲	۱۹۹۲	۱۹۹۲	
مقادیر بحرانی		%۱	%۵	%۱۰	%۱	%۵	%۱۰	%۱	%۵	%۱۰
	ADF	-۵/۱۳	-۴/۶۱	-۴/۳۴	-۵/۴۷	-۴/۹۵	-۴/۶۸	-۶/۰۲	-۵/۵۰	-۵/۲۴
	Zt	-۵/۱۳	-۴/۶۱	-۴/۳۴	-۵/۴۷	-۴/۹۵	-۴/۶۸	-۶/۰۲	-۵/۵۰	-۵/۲۴
	Za	-۵۰/۰۷	-۴۰/۴	-۳۶/۱	-۵۷/۱۷	-۴۷/۰۴	-۴۱/۸	-۶۹/۳۷	-۵۸/۵	-۵۳/۳۱

۶-۲- آزمون هم انباشتگی سایکنن - لوتکیپل<sup>۱</sup>

سایکنن و لوتکیپل (۲۰۰۰a, b,c) اظهار کردند که بسیاری از متغیرهای سری زمانی به دلیل وقوع حوادث برون زا که ممکن است در طول فرآیند تولید آن متغیرها ایجاد گردد، در معرض شکست ساختاری قرار می‌گیرند. بنابراین آنها پیشنهاد کردند که محاسبه و تخمین تغییرات در سطح سری‌های زمانی برای استنباط مناسب و درست از مرتبه هم انباشتگی یک سیستم معادلات لازم و ضروری می‌باشد. لذا جهت بررسی رابطه هم انباشتگی بین متغیرهای معادله از آزمون هم انباشتگی سایکنن و لوتکیپل (۲۰۰۳) استفاده می‌شود. این آزمون نتیجه شکست ساختاری در سیستم را بر اساس چهارچوب معادلات چند گانه جوهانسن - جوسیلیوس بررسی می‌نماید، در حالی که روش‌های قبلی مانند گریگوری - هانسن (۱۹۹۶) شکست ساختاری را در چارچوب تک معادله بررسی می‌کنند. سایر روش‌های هم انباشتگی سنتی هم توانایی بررسی شکست ساختاری را در سیستم معادلات به هیچ وجه ندارند (صمدی و پهلوانی، ۱۳۸۸).

لذا در این مطالعه به منظور اطمینان بیشتر به نتایج حاصل از آزمون گریگوری - هانسن بررسی ارتباط بلندمدت میان درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت در ایران طبق روش سایکنن لوتکیپل را در سه حالت نیز مورد بررسی قرار می‌دهیم. در حالت اول یک متغیر دامی بری عرض از مبدا (جمله ثابت)، در حالت دوم یک متغیر دامی برای جمله روند خطی و در نهایت یک متغیر دامی برای جمله روند خطی مستقل از روابط هم

1- Saikkonen and Luetkephol

انباشتگی مورد بررسی قرار می‌دهیم. مقدار بحرانی در این روش بستگی به انتخاب یکی از سه حالت فوق دارد. فرضیه صفر در هر سه حالت فوق عدم وجود ارتباط بلندمدت میان درآمد و مخارج دولت می‌باشد که نتایج حاصل از آزمون هم انباشتگی سایکنن لوتکیپل در جدول (۶) آورده شده است. نتایج حاصل از این آزمون همانند آزمون گریگوری - هانسن موید این مطلب می‌باشد که فرضیه صفر عدم وجود هم انباشتگی در سطح ۱۰٪ رد می‌گردد. بنابراین در بلندمدت این دو متغیر توأم با یکدیگر حرکت می‌نمایند.

جدول ۶- نتایج آزمون هم انباشتگی سایکنن - لوتکیپل

مقادیر بحرانی در سطوح مختلف			مقدار آماره آزمون LR	فرضیه H.	
۱٪	۵٪	۱۰٪		$r=0$	$r=1$
۱۶/۱۰	۱۲/۲۶	۱۰/۴۷*	۱۰/۹۲	$r=0$	جمله ثابت
۶/۹۳	۴/۱۳	۲/۹۸	۱/۱۴	$r=1$	
۱۹/۷۱	۱۵/۷۶	۱۳/۸۸	۱۰/۵۶	$r=0$	جمله روند
۹/۷۳	۶/۷۹	۵/۴۷	۱/۴۰	$r=1$	
۱۳/۴۸	۹/۸۴**	۸/۱۸*	۱۰/۵۳	$r=0$	روند خطی مستقل

توضیحات: \* و \*\* به ترتیب بیانگر رد فرضیه صفر در مقادیر ۱۰٪ و ۵٪ می‌باشد.

همان گونه که مشاهده شد، در مطالعه حاضر از آزمون‌های متعدد شکست ساختاری استفاده و نتایج حاصل از هر آزمون زمان‌های متفاوتی را به‌عنوان سال شکست ساختاری به صورت بالقوه شناسایی نمودند که بررسی تفصیلی هر یک از آنها نیازمند مطالعه‌ای متفاوت پیرامون اقتصاد ایران می‌باشد؛ لذا به منظور پرهیز از اطاله کلام، اهم رویدادهای حادث شده بر اقتصاد ایران در دوره مطالعه که می‌تواند باعث ایجاد شکست ساختاری در متغیرهای الگو شود در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷- مهم‌ترین حوادث و رخدادهای اقتصاد ایران

سال شکست	شرح حوادث و رخدادها
۱۳۵۹-۱۳۵۸	در سپتامبر ۱۹۸۰ ایران مورد حمله عراق قرار گرفت و در نوامبر تولید نفت هر دو کشور فقط یک میلیون بشکه در هر روز بود که پیامد آن افزایش قیمت نفت معادل ۱۳۳/۴ درصد بود.
۱۳۶۴-۱۳۶۵	در اواخر سال ۱۹۸۵ و ۱۹۸۶ به دلیل کاهش شدید تقاضای نفت، بهای متوسط نفت در بازارهای جهانی کاهش (معادل ۴۸ درصد) یافت. این کاهش تقاضا، در پی موفقیت نسبی برنامه کشورهای پیشرفته در جهت کاهش وابستگی به نفت صورت گرفت. کشورهای صادر کننده نفت برای گریز از افت شدیدتر قیمت نفت و نیز به دلیل نیاز شدید به ارز خارجی، عرضه نفت خود را افزایش دادند. این رقابت میان تولید کنندگان نفت تا آنجا ادامه یافت که بهای آن روند کاهشی (به زیر ۱۰ دلار در هر بشکه) در پیش گرفت. به عبارتی سیاست کنترل قیمت‌ها توسط اوپک که از طریق ایجاد سهمیه بندی اعضا آن اعمال می‌شد با شکست مواجه شد. از سال ۱۳۶۵ به دلیل کمبود منابع مالی، برنامه‌ها و طرح‌های عمرانی، صنعتی، کشاورزی و ... متوقف شد، این بحران در سال‌های ۱۳۶۶ و ۱۳۶۷ تشدید شد.
۱۳۶۷-۱۳۶۸	رونق اقتصادی کشور طی برنامه اول سبب رشد بودجه کل کشور شد، مقارن با شروع برنامه اول توسعه اقتصادی (۱۳۶۸-۱۳۷۲) و همزمان با شروع بازسازی زیرساخت‌های اقتصادی ایران پس از جنگ، شاهد رشد مخارج مصرفی و سرمایه‌ای دولت به بیش‌ترین میزان خود می‌باشیم. در سال ۱۳۶۸ به‌کارگیری سیستم چند گانه نرخ ارز و کاهش ارزش پول ملی، هزینه‌ها را افزایش داد که با عدم تغییر اساسی در درآمدهای مالیاتی و غیر نفتی کسری بودجه افزایش یافت.
۱۳۶۹	در ۱۹۹۰ به دلیل وقوع جنگ خلیج فارس و حمله عراق به کویت و در پی آن قطع تولید نفت کویت، باز هم افزایش بهای نفت، اثرات رکودی بر اقتصاد جهان به جا گذاشت.
۱۳۷۰-۱۳۷۱	در سال ۱۹۹۱ نیز دوره دیگر افزایش قیمت نفت در پی جنگ آمریکا و عراق آغاز شد و یک مرتبه دیگر اقتصاد جهانی وارد مرحله رکود شد.
۱۳۷۲-۱۳۷۳	پایان دوره برنامه اول، در سال‌های ۱۳۷۲-۱۳۷۳ با شروع سیاست یکسان سازی نرخ ارز میزان صادرات غیر نفتی به حدود ۳/۷ و ۴/۸ میلیارد دلار رسید که بالاترین رقم صادرات غیر نفتی در چهار دهه پیش از آن بود. پس از خاتمه جنگ و آغاز برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، که در درون خود برنامه تعدیل اقتصادی را به همراه داشت، از یک سو و افزایش نسبی تولید و صادرات نفت از سوی دیگر، باعث شد تا شاهد افت ناگهانی در درآمدهای مالیاتی تا سهم ۱۹/۹ درصد در سال ۱۳۷۲ باشیم.

سال شکست	شرح حوادث و رخدادها
۱۳۷۴	شروع برنامه دوم توسعه اقتصادی با یک سال فاصله از پایان برنامه اول، اولین جهش نرخ ارز در کشور
۱۳۷۸	پایان دوره برنامه دوم توسعه اقتصادی ایران، در سال‌های ۱۳۷۶ و ۱۳۷۷ به دلیل کاهش بسیار زیاد قیمت نفت، رشد تولید ناخالص داخلی به ۱/۴ درصد در سال ۱۳۷۸ کاهش یافت. در این سال دولت با ارائه راه کار جدید و با اتکا به عوامل بازار به تعیین نرخ ارز پرداخت و سیاست‌های کنترل دامنه نوسانات ارز از طریق هدایت کلیه مبادلات ارزی به سیستم بانکی و سیاست تقویت ساختار ارزی کشور از طریق مزاد تجاری و ابقای تعهدات ارزی سررسید شده را دنبال نمود.
۱۳۸۰	افتتاح حساب ذخیره ارزی به منظور جلوگیری از ورود مستقیم شوک‌های نفتی به اقتصاد کشور، اجرای سیاست یکسان سازی نرخ ارز و دومین جهش نرخ ارز اسمی
۱۳۸۱	از سال ۲۰۰۲ قیمت نفت به واسطه بروز مشکلات در ونزوئلا و افت شدید تولید نفت در این کشور و پس از آن حمله آمریکا به عراق در مارس ۲۰۰۳ روند صعودی یافت. در سال ۱۳۸۱ در نتیجه اجرای سیاست‌های سال ۱۳۷۸ نظام نرخ ارز یکسان جای سیستم چند نرخ را گرفت. درآمدهای نفتی ایران نیز از این سال تا نیمه اول سال ۱۳۸۷ روند صعودی و نسبتاً با ثباتی داشته است. در این سال شاهد حمله تروریستی ۱۱ سپتامبر در سال ۲۰۰۱ بودیم که در نتیجه آن قیمت نفت و سایر کالاهایی که در بورس معامله می‌شد، افزایش یافت.
۱۳۸۷	افزایش چشمگیر درآمدهای نفتی، در این سال پیامدهای رکود جهانی و هم‌چنین رکود حاکم بر ساخت و ساز واحدهای مسکونی در کشور فعالیت‌های بخش صنعت و معدن را تحت تأثیر قرار داده است. در این سال که با وقوع بحران مالی جهانی و پیامدهای رکودی آن، درآمد حاصل از صادرات نفتی با کاهش قابل ملاحظه‌ای مواجه شد.

### ۳-۶- الگوی خودتوضیح با وقفه‌های گسترده<sup>۱</sup> (ARDL)

اگرچه آزمون علیت تودا - یاماموتو و آزمون‌های هم انباشتگی می‌تواند وجود یا فقدان رابطه علیت، جهت رابطه علیت و وجود ارتباط بلندمدت بین متغیرها را معین کند، اما نمی‌تواند نوع رابطه (مثبت یا منفی) را مشخص کند. لذا در ادامه این مقاله به‌منظور بررسی ارتباط بلندمدت و کوتاه‌مدت میان متغیرهای الگو و نوع ارتباط میان

1- Auto Regressive Distributed Lag

آنها از روش مدل خود توضیح برداری با وقفه‌های گسترده (ARDL) جهت برآورد ضرایب بلندمدت متغیرهای الگو و مدل تصحیح خطا برای برآورد ضرایب کوتاه‌مدت، ارائه شده توسط پسران و همکاران برای دوره زمانی ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۱ با استفاده از نرم‌افزار Microfit4 تخمین زده خواهد شد. روش ARDL توانایی تخمین اجزای کوتاه‌مدت و بلندمدت را به‌طور همزمان دارد. این روش هم‌چنین می‌تواند مشکلات مربوط به حذف متغیر خودهمبستگی را رفع کند و در ضمن، به دلیل اینکه بیشتر این مدل‌ها بدون مشکلاتی چون خودهمبستگی سریالی<sup>۱</sup> و درون‌زایی هستند تخمین‌های به‌دست آمده از آنها ناریب و کارآ خواهد بود. لذا در این تحقیق از این روش برای بررسی ارتباط کوتاه‌مدت و بلندمدت میان درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت استفاده می‌شود.

#### ۶-۴- الگوی تصحیح خطا<sup>۲</sup> (ECM)

وجود هم‌انباشتگی بین مجموعه‌ای از متغیرهای اقتصادی، مبنای آماری استفاده از الگوی تصحیح خطا را فراهم می‌کند عمده‌ترین دلیل شهرت این الگوها آن است که نوسانات کوتاه‌مدت متغیرها را به مقادیر تعادلی بلندمدت ارتباط می‌دهد این مدل‌ها در واقع نوعی از مدل‌های تعدیل جزئی‌اند که در آنها با وارد کردن پسماند پایا از یک رابطه بلندمدت، نیروهای مؤثر در کوتاه مدت و سرعت نزدیک شدن به مقدار تعادلی بلندمدت، اندازه‌گیری می‌شوند چون در کوتاه مدت ممکن است عدم تعادل‌هایی وجود داشته باشند. برآورد این مدل شامل دو مرحله است:

مرحله اول: این مرحله شامل برآورد یک رابطه بلندمدت و حصول اطمینان از کاذب نبودن آن است.

مرحله دوم: در این مرحله، وقفه پسماند رابطه بلندمدت را به‌عنوان ضریب تصحیح خطا استفاده کرده و رابطه زیر برآورد می‌شود.

#### ۶-۵- برآورد الگوی پویای ARDL

در این قسمت نتایج حاصل از برآورد الگوی ARDL جهت بررسی پویایی عوامل تأثیرگذار بر مخارج دولت و تعیین وجود یا عدم وجود رابطه بلندمدت بین متغیرهای در جدول (۸) ارائه شده است.

1- Serial cover Lation

2- Error Correction Model

جدول ۸- نتایج حاصل از برآورد مدل پویایی (و)ARDL

متغیر وابسته : لگاریتم مخارج دولت			
متغیر	ضریب	آماره t	سطح معنی دار
LGE(-1)	۰/۳۸	۵/۷۳	۰/۰۰
LTR	۰/۵۶	۹/۵۰	۰/۰۰
C	۰/۶۵	۴/۷۹	۰/۰۰
D81	۰/۱۷	۲/۷۴	۰/۰۱
$R^2 = ۰/۹۹$			

منبع: یافته‌های محقق

برای بررسی این که رابطه تعادلی بلندمدت بین متغیرهای الگو وجود دارد آزمون زیر انجام می‌شود.

$$t = \frac{\sum \hat{a}_i - 1}{\sum S \hat{a}_i} = \frac{۰/۳۸۷۰۱ - ۱}{۰/۰۶۷۴۲۵} = ۹/۰۹$$

از آنجا که آماره t محاسباتی از نظر قدر مطلق از کمیت بحرانی ارائه شده از سوی بنرجی<sup>۱</sup>، دولادو<sup>۲</sup> و مستر<sup>۳</sup> (۱۹۹۲) که برابر با ۳/۲۸- می‌باشد، بزرگ‌تر می‌باشد لذا فرض  $H_0$  رد می‌شود. یعنی، رابطه تعادلی درازمدت بین متغیرهای مدل وجود دارد که نتایج آن در زیر گزارش شده است.<sup>۴</sup> (تشکینی، ۱۳۸۴: ۱۴۶-۱۴۵) نتایج آزمون‌های تشخیص در جدول (۹) به‌طور خلاصه ارائه شده؛ برقراری فروض کلاسیک رگرسیون را تأیید می‌نماید. یعنی نتایج حکایت از عدم وجود خود همبستگی جملات خطا، عدم واریانس ناهمسانی، تصریح صحیح فرم تابعی و نرمال بودن جملات خطا می‌نماید.

1- Banerje

2- Dolado

3- Mastre

۴- از آنجایی که در آزمون‌های مختلف شکست ساختاری، سال‌های متفاوتی به‌عنوان سال شکست ساختاری معرفی گردید؛ در مدل ARDL سالی که بالاترین مقدار معناداری t را برآورد می‌نماید به‌عنوان سال شکست ساختاری (سال ۱۳۸۱) در مدل به‌عنوان متغیر توضیحی وارد گردید.

جدول ۹- آزمون‌های تشخیصی (مدل تأثیر درآمدهای دولت بر مخارج آن در ایران)

Test Statistic	LM Version	F Version
خود همبستگی	CHSQ(1) = ۰/۰۷ (۰/۷۸)	F(1,30)=۰/۰۶ (۰/۸۰)
شکل تابعی	CHSQ(1) = ۲/۳۵ (۰/۱۲)	F(1,30)=۲/۱۶ (۰/۱۵)
نرمال بودن جزء اخلاص	CHSQ(2)=۰/۲۹ (۰/۸۶)	Not applicable
واریانس ناهمسانی	CHSQ(1)= ۰/۵۶ (۰/۴۵)	F(1,32)=۰/۵۳ (۰/۴۶)

نتایج برآورد ضرایب بلندمدت در مدل بلندمدت ARDL که بر اساس فرم حل شده معادلات ساختاری طراحی شده؛ به شرح زیر می‌باشد:

جدول ۱۰- نتایج برآورد ضرایب بلندمدت

متغیر وابسته : لگاریتم مخارج دولت		
متغیر	ضریب	آماره t و سطح معنی‌داری
C	۱/۰۷	۶/۱۶ (۰/۰۰)
LTR	۰/۹۱	۶/۹۲ (۰/۰۰)
D81	۰/۲۸	۳/۱۰ (۰/۰۰)

منبع: یافته‌های محقق

همان‌طور که از تابع برآورد شده فوق مشخص است؛ متغیر درآمدهای دولتی بر مخارج دولت در ایران تأثیر مثبت و معنادار دارد. نتایج حاصل از این پژوهش با نظریه فریدمن (۱۹۷۸) که معتقد به وجود رابطه علی مثبت از سمت درآمدهای دولت به مخارج دولت است، منطبق می‌باشد. ضرایب معادله بلندمدت برآوردشده، کشش‌های مخارج دولت را نسبت به متغیرهای توضیحی بلندمدت نشان می‌دهد. براساس نتایج، کشش مخارج دولت نسبت به درآمدهای دولت تقریباً معادل (۰/۹۱) است به این معنا که یک درصد تغییر در درآمدهای دولتی در ایران موجب تغییر ۰/۹۱ درصد مخارج می‌گردد. پس از دستیابی به تابع بلندمدت، پویایی مدل را می‌توان با استفاده از الگوی تصحیح خطا بیان کرد. این الگوها به دلیل اینکه نوسان‌های کوتاه‌مدت متغیرها را به

مقادیر تعادلی درازمدت ارتباط می‌دهند، کاربرد زیادی دارند نتایج این الگو به شرح جدول (۱۱) است.

جدول ۱۱- برآورد مدل Ecm با مدل (۰ و ۱) ARDL

متغیر	ضریب	آماره t و سطح معنی داری
dLTR	۰/۵۶۳	۹/۵۰ (۰/۰۰)
dC	۰/۶۶	۴/۷۹ (۰/۰۰)
Dd81	۰/۱۷	۲/۷۴ (۰/۰۱)
Ecm <sub>-1</sub>	-۰/۶۱	-۹/۰۹ (۰/۰۰)
$R^2 = ۰/۷۵$		$\bar{R}^2 = ۰/۷۲$

با توجه به نتایج گزارش شده در جدول فوق، کلیه ضرایب علائم مورد انتظار خود را داشته و همگی معنی‌دار می‌باشند. ضریب مربوط به جمله تصحیح خطا (Ecm(-1) معنی‌دار و علامت آن مطابق انتظار منفی است. ضریب مذکور بیانگر سرعت تعدیل مدل می‌باشد، مقدار این ضریب نسبتاً بالا و برابر ۰/۶۱- و نشان می‌دهد که تعدیل انحرافات از رابطه تعادلی بلندمدت در مدت تقریباً دو دوره انجام می‌پذیرد.

## ۷- نتیجه‌گیری

رابطه علی میان درآمد و مخارج دولت مسأله‌ای بوده که از دیر باز مورد بحث و توجه اقتصاددانان بخش عمومی قرار داشته است. در این مورد در ادبیات اقتصادی نظریه‌های متفاوتی وجود دارد که می‌توان در قالب چهار فرضیه مالیات - مخارج، مخارج و مالیات، جداسازی ساختاری و همزمانی مالی آنها را مورد بررسی کرد. از آنجاکه اقتصاددانان نظریات متفاوتی در زمینه ارتباط بین دو متغیر درآمد و مخارج دولت بیان داشته‌اند. لذا در ابتدا در این مقاله به بررسی ارتباط علی میان درآمد و مخارج دولت در ایران با استفاده از مدل‌های اقتصاد سنجی و آنالیزهای شکست ساختاری می‌پردازیم. بدین منظور در این مطالعه از داده‌های سری زمانی مربوط به درآمد و مخارج دولت طی سال‌های ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۱ استفاده شده است. در این راستا با به‌کارگیری تکنیک‌ها و آزمون‌های ریشه واحد و شکست ساختاری هم‌چون زیوت



اندریوز و لی استرازیچکی به بررسی مانایی متغیرها الگو پرداخته و نتایج این آزمون‌ها موید I(1) بودن درآمد و مخارج دولت در حضور شکست ساختاری است. سپس با استفاده از آزمون‌های گریگوری - هانسن و سایکنن لوتکیپل به بررسی ارتباط بلندمدت میان متغیرها پرداخته و آزمون علیت تودا-یاماموتو جهت بررسی رابطه علی میان درآمد و مخارج دولت استفاده شده است. نتایج موید آن است که در اقتصاد ایران جهت علیت از طرف درآمدهای دولت به سمت مخارج دولت می‌باشد ضمن آنکه نتایج حاصل از آزمون‌های هم‌انباشتگی نشان دهنده وجود ارتباط بلندمدت میان این دو متغیر می‌باشند به این معنی که در اقتصاد ایران این دو متغیر توأم با یکدیگر حرکت می‌نمایند. اگرچه آزمون علیت تودا - یاماموتو و آزمون‌های هم‌انباشتگی می‌تواند وجود یا فقدان رابطه علیت، جهت رابطه علیت و وجود ارتباط بلندمدت بین متغیرها را معین کند، اما نمی‌تواند نوع رابطه (مثبت یا منفی) را مشخص کند. لذا در ادامه به منظور بررسی ارتباط بلندمدت و کوتاه‌مدت میان متغیرهای الگو و تعیین نوع ارتباط میان آنها از روش مدل خود توضیح برداری با وقفه‌های گسترده (ARDL) جهت برآورد ضرایب بلند مدت متغیرهای الگو و مدل تصحیح خطا برای برآورد ضرایب کوتاه‌مدت، ارائه شده توسط پسران و همکاران استفاده نمودیم که نتایج حاصل از این آزمون‌ها نشان می‌دهد که متغیر درآمدهای دولتی بر مخارج دولت در ایران تأثیر مثبت و معنادار دارد. نتایج حاصل از این پژوهش با نظریه فریدمن (۱۹۷۸) که معتقد به وجود رابطه علی مثبت از سمت درآمدهای دولت به مخارج دولت منطبق می‌باشد و نظریه فوق طی دوره زمانی تحقیق برای ایران تأیید می‌گردد.

### فهرست منابع

- چهار محالی، علی اکبر و خدایی، محمد (۱۳۸۳). رابطه علیت بین هزینه‌های جاری دولت و درآمدهای مالیاتی در اقتصاد ایران برای سال‌های ۱۳۵۰-۱۳۸۲، پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۱۴.
- کارگر حاجی آبادی، محمد حسین (۱۳۸۲). رابطه تحلیلی بین مخارج دولتی و درآمدهای مالیاتی در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه امام صادق.
- نوفروستی، محمد (۱۳۷۸). ریشه واحد و همجمعی در اقتصاد سنجی، تهران، انتشارات رسا.

Afonso, António, & Rault, Christophe (2009) "Spend-and-tax: a panel data investigation for the EU." *Economics Bulletin*, 29(4): 2542-2548.

- Al-Yousif Y., Does Government Expenditure Inhibit or Promote Economic Growth: Some Empirical Evidence from Saudi Arabia. *Indian Economic Journal* 48(2) (2000)
- Amoah, B., & Loloh, F.W.(2008).Causal Linkages between Government Revenue and Spending: Evidence from Ghana.Working Paper, WP/BOG-2008/08.Bank of Ghana.
- Anderson, W., M.S.Wallace, & J.T.Warner.1986 “Government Spending and Taxation: What Causes What?”, *Southern Economic Journal*, Vol.52, pp.630-639.
- Baghestani, H., & R.McNown.1994 “Do Revenue or Expenditures Respond to Budgetary Disequilibria?” *Southern Economic Journal* 60, pp.311-322.
- Cheng, Benjamin S.1999 "Causality between Taxes and Expenditures: Evidence from Latin American Countries", Vol.23, No.2, pp.184-192.
- Eita, Joel Hinaunye & Mbazima, Daisy (2008) “The Causal Relationship between Government Revenue and Expenditure in Namibia” MPRA Paper, No.9154.
- Elyasi, Y., & Rahimi, M.2012 " The Causality between Government Revenue and Government Expenditure in Iran", *International Journal of Economic Sciences and Applied Research* 5 (1): 129-145
- Ewing B.& J.Payne (1998), “Government Revenue-Expenditure Nexus: Evidence from Latin America, *Journal of Economic Development*”, Volume 23, pp.57-69.
- Furstenberg George M, von, R.Jaffery Green & Jin Ho Jeong 1986 “Tax and Spend, or Spend and Tax” *The Review of Economics and Statistics*, May, No.2, pp.179-188.
- Johansen, S.1988.Statistical Analysis of Cointegration Vectors.*Journal of Economic Dynamics and Control*, 12(1), 231-54.
- Johansen, S., Juselius, K.1990.Maximum Likelihood Estimation and Inference on Cointegration-with Application to the Demand for Money.*Oxford Bulletin of Economics and Statistics*, 52(2), 169-210.
- Joulfaian, D., & R.Mookerjee 1990 “The Intertemporal Relationship Between State and Local Government Revenues and Expenditures: Evidence from OECD Countries.” *Public Finance*, Vol.45, pp.109-117.
- Ho, Yuan-Hong & Huang, Chiung-Ju (2009) “Tax- Spend, Spend- Tax, or Synchronization: A Panel Analysis of the Chinese Provincial Real Data.” *Journal of Economics and Management*, 5(2): 257-272.

- Hussain, H.M.2004 "On the Causal Relationship between Government Expenditure and Tax Revenue in Pakistan" *The Lahore Journal of Economics*, Vol.9, No.2
- Kunitomo, N.(1996) Tests of unit roots and cointegration hypotheses in econometric models, *Japanese Economic Review*, 47(1): 79-109.
- Lee, J., Strazicich, M.C.2004.Minimum LM Unit Root Test with One Structural Break, *Appalachian State University Working Papers*, No.04-17.Retrieved from: <http://econ.appstate.edu/RePEc/pdf/wp0417.pdf> (Accessed 13.09.2009)
- Leybourne, S.J., & Newbold, P.(2003) Spurious rejections by cointegration tests induced by structural breaks, *Applied Economics*, 35(9): 1117-1121.
- Lütkepohl, H., & Wolters, J.(2003) Transmission of German monetary policy in the pre-Euro period, *Macroeconomic Dynamics*, 7: 711-733
- Lutkepohl H.(2004).Vector Autoregressive and Vector Error Correction Model, in Lutkepohl, H.and M.Kratzig (ed.), *Applied Time Series econometrics*, Cambridge University Press.
- Maghyreh, Aktham Issa & Osama Daifalla Sweidan, (2004), "Government Expenditure and Revenues in Jordan, What Cause What? Multivariate Cointegration Analysis." *Social Science Research Network Electronic Paper Collection*.
- Meltzer, Allan.H., & Richard, Scott.F (1981) "A Rational Theory of the Size of the Government." *The Journal of Political Economy*, 89(5): 914-927.
- Musgrave, Richard A.(1966)."Principles of Budget Determination.In A.H.Cameron & W.Henderson (Eds.)", *Public Finance: Selected Readings* (Pp.15-27).New York: Random House.
- Nyamongo, Morekwa Esman; Sichei, Moses M., & Schoeman, Niek J.(2007) "Government Revenue and Expenditure Nexus in South Africa." *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 10(2): 256-268.
- Owoye, O.1995 "The Causal Relationship between Taxes and Expenditures in the G7 Countries: Co-integration and Error Correction Models", *Applied Economic Letters*, 2, pp.19-22.
- Pahlavani, M (2005) Cointegration and Structural Change in the Exports-GDP Nexus: The Case of Iran.*International Journal of Applied Econometrics and Quantitative Studies*, 2-3, forthcoming.
- Pahlavani M., Wilson E.J., A.Valadkhani, *International Journal of applied Business and Economic Research* 4(1) (2006) 23-44.

- Peacock, S.M., & J.Wiseman.1979 “Approaches to the Analysis of Government Expenditures Growth.”, *Public Finance Quarterly*, Vol.7, pp.3-23.
- Perron, P.(1997) Further evidence on breaking trend functions in macroeconomic variables.*Journal of Econometrics* 80(2): 355-385.
- Ram.R.1988 “Additional Evidence on Causality between Government Revenue and Government Expenditure”, *Southern Economic Journal*, 54(3), pp.763-69.
- Ravinthirakumaran, K.(2011).The Relationship between Government Revenue and Expenditure in Sri Lanka.Proceedings of Second International Research Conference on Business and Information.Faculty of Commerce and Management Studies, University of Kelaniya, Sri Lanka.
- Saikkonen, P., & Lütkepohl, H.(2000a) Testing for the cointegrating rank of a VAR process with an intercept, *Econometric Theory* 16(3): 373-406.
- Saikkonen, P., & Lütkepohl, H.(2000b) Testing for the cointegrating rank of a VAR process with structural shifts, *Journal of Business and Economic Statistics* 18(4): 451-464.
- Saikkonen, P., & Lütkepohl, H.(2000c) Trend adjustment prior to testing for the cointegrating rank of a vector autoregressive process, *Journal of Time Series Analysis* 21: 435-456.Zivot, E., Andrews, D., *Journal of Business and Economic Statistics* 10 (1992) 251-70.
- Schwarz, G.1978 “Estimating the Dimensions of a Model” *Annals of Statistics*, 6, pp.461-64.
- Shah, Anwar, & Baffes, John (1994) “Causality and Comovement between Taxes and Expenditure: Historical Evidence from Argentina, Brazil and Mexico.” *Journal of Development Economics*, 44(2): 311-331.
- Zivot, E., Andrews, D.W.K.1992.Further Evidence on the Great Crash, the Oil-Price Shock, and the Unit-Root Hypothesis. *Journal of Business and Economic Statistics*, 10(3), 251-70.

## بررسی تأثیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر هموارسازی سود در شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران

سید مصطفی میربابایی

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه، mostafa2574@gmail.com

سیدعلیرضا همایونفر

کارشناس ارشد مدیریت دولتی گرایش منابع انسانی دانشگاه علامه طباطبایی

زهرا یوسفی امین

دانشکده حسابداری و مدیریت، فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد فیروزکوه

### چکیده

یکی از مهم‌ترین اهداف نظام مالیات بر ارزش افزوده، شناسایی و کشف چرخه معاملات مؤدیان مالیاتی با هدف ایجاد شفافیت اقتصادی و متعاقب آن کاهش فرار مالیاتی مؤدیان می‌باشد. از آنجایی که برخی مدیران با استفاده از ابزاری به‌نام هموارسازی سود همواره سعی در حداقل نمودن تأثیر مالیات در طول زمان با هدف جلوگیری از خروج نقدینگی را دارند، لذا این پژوهش تأثیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر هموارسازی سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داده و به این سؤال پاسخ می‌دهد که آیا اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده سبب کاهش هموارسازی سود در شرکتهای می‌گردد یا خیر. بدین منظور شرکتهایی که طی سال‌های ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته و صورت‌های مالی خود را به بورس ارائه نموده و جزء شرکتهای سرمایه‌گذاری و واسطه‌گرهای مالی و بانک‌ها نباشند شامل ۹۳ شرکت به‌عنوان جامعه آماری این تحقیق انتخاب گردیده‌اند. در این پژوهش برای سنجش هموارسازی سود از مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۵) و برای اثبات خطی بودن رابطه از آزمون همبستگی (ضریب همبستگی پیرسون) استفاده می‌نماییم. بر این اساس یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که بین اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و هموارسازی سود رابطه معکوس وجود داشته به بیان دیگر اجرای قانون مذکور سبب کاهش هموارسازی سود در شرکتهای گردیده است.

**کلیدواژه‌ها:** مالیات بر ارزش افزوده، هموارسازی سود، مدل تعدیل شده جونز

## ۱- مقدمه

آمارهای منتشره از سوی مراجع ذی صلاح از جمله صندوق بین‌المللی پول و سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص بررسی ظرفیت بالقوه مالیاتی کشور حاکی از آن است که بین ظرفیت بالقوه مالیاتی و میزان وصول مالیات، شکاف قابل توجهی وجود داشته که می‌بایست با اتخاذ تدابیری از جمله به‌کارگیری ابزارهای نوین مالیاتی همچون مالیات بر ارزش افزوده در جهت رفع آن قدم برداشت. در دهه‌های اخیر مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یک ابزار مالیاتی کارآمد و مدرن مورد توجه و استفاده بیش از ۱۴۰ کشور جهان قرار گرفته و هم اکنون نیز از مباحث بسیار مهم در ایران می‌باشد که به گفته تمامی صاحب نظران، در صورت تحقق اهداف آن، اثرات چشمگیری بر اقتصاد خواهد داشت که از جمله آن می‌توان به افزایش منابع مالیاتی، کاهش اتکای دولت به درآمدهای نفتی و از همه مهم‌تر افزایش شفافیت اطلاعات مالی اشاره نمود. جلوگیری از فرار مالیاتی با هدف کشف چرخه معاملات سبب گردید تا مقوله شفافیت اطلاعات مالی در قانون مالیات بر ارزش افزوده بیش از پیش مورد توجه قرار گیرد تا آنجا که قانون‌گذار در ماده ۳ این قانون، ارزش افزوده را تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری شده یا تحصیل شده در یک دوره معین تعریف و نیز به استناد ماده ۱۴ قانون یاد شده، مأخذ محاسبه این نوع مالیات را بهای کالا یا خدمت مندرج در صورت‌حساب تعیین نماید.

از سوی دیگر عدم شفافیت در اطلاعات مالی که به آن مدیریت یا هموارسازی سود گفته می‌شود بستر لازم را برای فرار مالیاتی مؤدیان فراهم می‌آورد. یکی از دلایل شرکت‌ها برای هموارکردن سود، حداقل نمودن تأثیر مالیات در طول زمان می‌باشد. از آنجا که سود بیشتر منجر به پرداخت مالیات بیشتر می‌شود و در واقع سبب خروج نقدینگی می‌گردد، لذا این انگیزه برای شرکت‌های ایرانی وجود دارد که در راستای حداقل نمودن خروج نقدینگی، خصوصاً در مواقعی که شرکت دارای بدهی‌های مالیاتی قابل توجهی می‌باشد، دست به هموارسازی سود بزنند (پورحیدری، ۱۳۸۵، ۵۵) لیکن با توجه به اینکه در ایران نظام مالیاتی نقش قابل توجهی در گزارشگری مالی شرکت‌ها دارد و قوانین مالیاتی عامل مهمی در انتخاب روش‌ها و رویه‌های حسابداری می‌باشد لذا الزاماتی که قانون‌گذار در قانون مالیات بر ارزش افزوده برای مؤدیان معین نموده امکان هموارسازی سود را که از دیرباز مدنظر مدیران شرکت‌ها بوده را سلب نموده تا جایی که در صورت انجام آن، با این‌گونه مؤدیان مطابق با قوانین و مقررات برخورد خواهد گردید.

با توجه به این موضوع که یکی از مهم‌ترین اهداف اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، ایجاد شفافیت در اطلاعات مالی و کشف چرخه معاملات اشخاص و متعاقب آن جلوگیری از فرار مالیاتی در جامعه می‌باشد، لذا این پژوهش به بررسی تأثیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد؛ بدین منظور شرکت‌هایی که در سال‌های ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته و جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی و بانک‌ها نبوده‌اند، شناسایی و مبنای این تحقیق قرار گرفته‌اند.

## ۲- مروری بر مبانی نظری پژوهش

### ۲-۱- مفهوم مالیات بر ارزش افزوده و تعاریف آن

مالیات بر ارزش افزوده یکی از بهترین، کاراترین و پردرآمدترین منابع تأمین درآمد مالیاتی دولت‌ها است (جیبوئرز و پارشچ، ۲۰۰۳؛ کاستلز، ۲۰۰۳؛ اسپچنگ، ۲۰۱۱). مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات غیرمستقیم چند مرحله‌ای بر مصرف است که در مراحل مختلف تولید و توزیع براساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌گردد (آلثونایان، ۲۰۱۰). در اقتصاد خرد مالیات بر ارزش افزوده نمایانگر مالیات بر درآمد ناشی از ارزشی است که در یک بنگاه کسب و کار، به یک محصول یا خدمت افزوده شده و از دریافت مالیات صرفاً در یک بنگاه یا محل مصرف نهایی اجتناب می‌شود (خط مشی نظام مالیاتی می‌شیگان، ۲۰۱۰). مالیات از منابع مهم درآمد دولت‌ها به شمار می‌آید. ثبات و تداوم وصول مالیات موجب ثبات در برنامه‌ریزی دولت برای ارائه خدمات مورد نیاز کشور در زمینه‌های گوناگون می‌گردد. تغییر و تحول در اقتصاد کشور و در نتیجه تغییر در نحوه تولید و توزیع ثروت و درآمد، مستلزم بازنگری و تجدید نظر در انواع مالیات‌ها و نحوه وصول آنهاست.

یکی از نواقص نظام مالیاتی کشور تکیه بیش از حد آن بر اخذ مالیات از بخش تولید بوده است. در راستای رفع این نقیصه مالیات بر ارزش افزوده که متدولوژی و تفکری است که با چندین دهه تجربه مثبت در سایر کشورها اجرا گردیده و مورد تأکید اکثر صاحب نظران و کارشناسان اقتصادی نیز می‌باشد ضمن تأمین بیشتر عدالت اجتماعی نسبت به سایر مالیات‌ها و بدون از بین بردن انگیزه سرمایه‌گذاری و تولید، به‌عنوان منبع درآمد جدیدی در جهت افزایش درآمدهای دولت به‌کار برده شده است.

تعاریف گوناگونی از ارزش افزوده از سوی اقتصاددانان مطرح گردیده اما تعریفی که قانون‌گذار در ماده ۳ قانون مذکور از مالیات بر ارزش افزوده بیان نموده چنین اعلام می‌دارد که "مالیات بر ارزش افزوده، تفاوت بین ارزش کالا و خدمات عرضه شده با ارزش کالا و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین می‌باشد".

این ابزار مالیاتی جدید یک سیستم خود اجرا و مدرن بوده و همه مودیان در پوشش آن نقش مأمور مالیاتی را ایفا می‌نمایند و به همین دلیل هزینه وصول آن پایین است. با توجه به این که در این مالیات مودیان برای استفاده از اعتبار مالیاتی ملزم به ارائه فاکتور می‌باشند، زمینه برای شناسایی خود به خود میزان معاملات مودیان فراهم می‌شود؛ در نتیجه یک سیستم اطلاعاتی کامل از معاملات و مبادلات تجاری ایجاد می‌شود که علاوه بر شفاف سازی مبادلات و فعالیت‌های اقتصادی موجب سهولت در اعمال مالیات‌های دیگر از قبیل مالیات بر درآمد و مالیات بر مشاغل نیز می‌گردد. مالیات بر ارزش افزوده یک منبع درآمد باثبات و در عین حال انعطاف‌پذیر است. به دلیل مقطوع بودن نرخ این مالیات، زمان قطعیت آن بسیار کوتاه بوده و مشکلات طولانی بودن قطعیت مالیات بر درآمد را ندارد.

## ۲-۲- مفهوم هموارسازی سود و تعاریف آن

یکی از ابعاد مدیریت سود هموارسازی می‌باشد که عبارت است از هماهنگ کردن آگاهانه سود برای دست یابی به یک روند یا سطح مورد نظر. این امر به دلایل مختلف در شرکت‌ها صورت می‌پذیرد و استفاده به موقع و مناسب از آن می‌تواند کمک مناسبی در فرآیند مدیریت سود در شرکت داشته باشد. دو دیدگاه کلی در زمینه استفاده از هموارسازی سود مطرح می‌باشد. از یک سو مدیران معتقدند که سرمایه‌گذاران برای سهامی که روند سوددهی آن نوسان کم‌تری دارد ارزش بیش‌تری قائل هستند در نتیجه ریسک سرمایه‌گذاری آنها را کاهش می‌دهد از سوی دیگر از دیدگاه برخی نظریه پردازان حسابداری، این کار به جای افشاء اطلاعات به پنهان سازی آن پرداخته و از نظر حسابداری صحیح نیست (اعتمادی و جوادی مژده، ۱۳۸۹).

هپ ورس (۱۹۵۳) در یکی از اولین تحقیقات انجام شده در زمینه هموارسازی سود می‌نویسد "قطعاً مالکان و بستانکاران یک واحد اقتصادی به مدیرانی که قادر باشند سودهای باثبات بیش‌تری ارائه نمایند در مقایسه با آنهایی که گزارش‌هایشان نوسان قابل ملاحظه‌ای داشته باشد اعتماد بیش‌تری دارند". او هموارسازی سود را به‌طور



غیرمستقیم با عمل ثابت مرتبط دانسته که یکی از فرضیه‌های ضمنی در تعریف هموارسازی سود به‌شمار می‌رود. از دیدگاه این محقق هموارسازی سود اقدامی منطقی و عقلایی می‌باشد که مدیران تلاش می‌نمایند با به‌کارگیری ابزارهای خاص در حسابداری به آن دست یابند. (هپ ورت، ۱۹۵۳).

تعاریف گوناگونی از هموارسازی سود از سوی جوامع و اشخاص حرفه‌ای مطرح گردیده که برخی از آنها به شرح ذیل می‌باشد:

کوخ در سال ۱۹۸۱ هموارسازی سود را وسیله‌ای می‌داند که مدیران توسط آن به تقلیل تغییرات جریان سود گزارش شده بوسیله متغیرهای مصنوعی (رویه‌های حسابداری) یا حقیقی (معاملات) در جهت دستیابی به جریان سود مورد نظر مبادرت می‌ورزند.

هموارسازی سود شکلی از سیگنال‌هایی است که به وسیله آن مدیریت برای انتخاب میان جایگزین‌های حسابداری از بین اصول پذیرفته شده حسابداری جهت رساندن نوسانات درآمدی حول روندی که معتقد هستند آن روند برای قضاوت سرمایه‌گذاران در مورد انتظار عملکرد آتی شرکت روند مناسبی است، اعمال نظر می‌کند. (حبیب، ۲۰۰۵)

هموارسازی سود عبارت است از رفتار آگاهانه‌ای که به منظور کاهش نوسانات دوره‌ای سود شکل می‌گیرد که طبیعتاً باید تأکید نمود که این رفتار آگاهانه با نوعی اعمال قضاوت و اعمال نظر همراه است که می‌تواند ارزیابی هموارسازی سود را به شکل ذهنی و فاقد معیاری مشخص درآورد. (بدری، ۱۳۷۸)

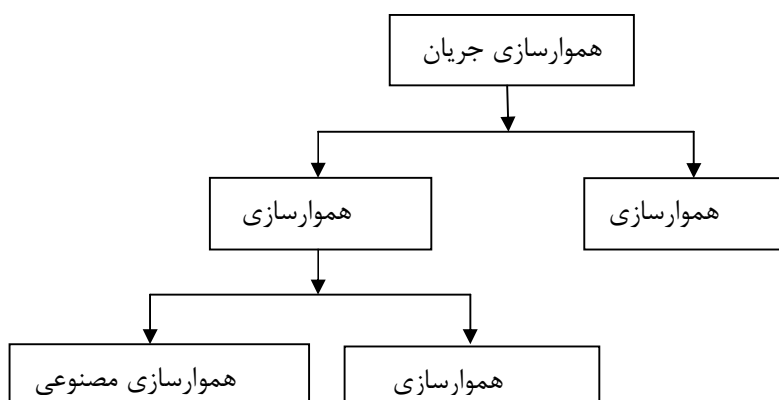
هموارسازی سود بیانگر تلاش مدیریت برای کاستن از نوسان‌های سود است، تا حدی که در محدوده خط مشی‌های حسابداری و مدیریت منطقی و قابل قبول محسوب شود. (بیدلمن، ۱۹۷۳)

اسکات (۱۹۹۷) به مدیریت سود به‌عنوان اختیار شرکت در انتخاب سیاست‌های حسابداری برای دستیابی به برخی اهداف خاص مدیریت اشاره می‌کند. مطالعات موجود در زمینه مدیریت سود، عموماً به اقلام تعهدی متکی بوده است. اقلام تعهدی از تفاوت بین سود و وجوه نقد عملیاتی حاصل می‌شود. با فرض اینکه جریان وجه نقد دستکاری نمی‌شود تنها راه باقیمانده برای دستکاری سود، افزایش یا کاهش اقلام تعهدی است، اما سؤال این است که افزایش یا کاهش تا چه میزان است و سطح نرمال اقلام تعهدی چقدر است؟ بر اساس مطالعه دیچاو و همکاران (۲۰۰۵)، در سال دستکاری سود، اقلام تعهدی اختیاری افزایش و در سال بعد به شدت کاهش می‌یابند. این افزایش در اقلام تعهدی

نشان دهنده دستکاری سود است و بخش قابل ملاحظه‌ای از اقلام تعهدی اختیاری مثبت گزارش شده، به جای تحقق در قالب جریان‌های نقدی مثبت، به صورت اقلام تعهدی منفی آشکار می‌شوند.

### انواع هموارسازی سود

- ۱- سودهایی که به‌طور طبیعی هموار هستند؛ این نوع از سودهای هموار به جریان سودی اطلاق می‌شود که از فرآیندهای عملیاتی ذاتاً هموار به‌دست می‌آید.
- ۲- سودهایی که به‌طور مصنوعی هموار شده‌اند؛ هموارسازی مصنوعی سود نتیجه اقدام‌ها و تصمیم‌های مدیران و یا حسابداران بنگاه‌های اقتصادی است و به دو صورت زیر انجام می‌گردد:



نمودار ۱- هموارسازی سود

### هموارسازی واقعی

این نوع از هموارسازی سود توسط مدیریت صورت می‌پذیرد. مدیریت، برخی از رویدادها و وقایع اقتصادی را کنترل و روی آن تأثیر می‌گذارد. حساب‌آرایی و افزایش یا کاهش اقلام تعهدی اختیاری (کاهش یا افزایش در فروش‌های نسبه پایان سال، کاهش یا افزایش هزینه‌های تحقیق و توسعه، کاهش یا افزایش هزینه‌های تبلیغات و غیره) از جمله این نوع از هموارسازی سود است.

### هموارسازی مصنوعی

این نوع هموارسازی ناشی از رویدادهای اقتصادی نیست بلکه ریشه در اقداماتی دارد که در اصطلاح دستکاری‌های حسابداری نامیده می‌شود و تأثیری بر جریان‌های نقدی ندارد به عبارت دیگر در این الگو فقط حساب‌های درآمد یا هزینه جابه‌جا می‌شوند و تأثیری بر وجه نقد ندارد. استفاده از برآوردهای حسابداری در تعدیل سود یا زیان از این دسته هستند (نورانی، ۱۳۸۲).

### ابزارها و شیوه‌های مورد استفاده در هموارسازی سود

مدیران شرکت‌ها می‌توانند با روش‌های مختلفی روی سود گزارش شده اثر بگذارند و آن را کنترل نمایند بنابراین به آن دسته از روش‌ها یا ابزارهایی که با استفاده از آنها مدیران می‌توانند روی سودهای گزارش شده اثر بگذارند، ابزارهای انجام مدیریت سود گفته می‌شود.

بارنز و همکاران تفاوت بین سه روش هموارسازی را به صورت زیر بیان نموده‌اند:

۱- هموارسازی از طریق وقوع رویداد و یا شناخت و ثبت آن:

مدیریت می‌تواند زمان معامله‌های واقعی را به گونه‌ای تعیین کند که آن‌ها بر درآمد مورد گزارش اثر بگذارند و بدین گونه در طول زمان نوسان‌ها را مهار نماید. در بیشتر موارد، تعیین زمان طبق برنامه برای وقوع رویدادها (مانند وقوع هزینه تحقیق و توسعه) تابع مقررات حسابداری است که بر فرایند شناخت و ثبت این رویدادها حاکم است.

۲- هموارسازی از طریق تخصیص بر دوره‌های زمانی:

با فرض وقوع رویداد و شناخت و ثبت این رویداد، مدیریت برای تعیین دوره‌هایی که تحت تأثیر مقادیر کمی این رویدادها قرار می‌گیرند، از اختیارات زیادی برخوردار است و می‌تواند بر آنها اعمال کنترل نماید.

۳- هموارسازی از طریق طبقه‌بندی (از این رو، آن را هموارسازی طبقه‌ای

می‌نامند):

هنگامی که آمار و ارقام موجود در مورد مدیریت سود و زیان، به غیر از سود خالص (پس از کسر همه هزینه‌ها از همه درآمدها) موضوع هموارسازی باشد، مدیریت می‌تواند اقلام مربوط به اجزای سود را طبقه‌بندی نماید و بدین وسیله تغییرات مربوط به دوره زمانی متعلق به این آمار را کاهش دهد.

### ۳-۲- هموارسازی سود و ارتباط آن با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده

هنگامی که شرکت‌ها با سود غیرعادی مواجه می‌شوند، به‌طور معمول مدیریت گرایش دارد سود را به سال‌های آینده منتقل نموده و به اصطلاح سود را دارای روند نماید. به‌طور کل آنها از دو طریق این اقدام را صورت می‌دهند:

- تأخیر در ثبت درآمدها و یا انتقال آن به سال یا سال‌های آینده و

- استفاده از برآوردهای حسابداری و افزایش هزینه‌ها

در هر حالت مقصود این است که از افزایش سود در صورت‌های مالی جلوگیری شود؛ سود به‌طور منصفانه نشان داده نشود و با کاهش درآمدها یا افزایش هزینه‌ها، سود مدیریت شود. هنگامی که شرکت‌ها با زیان غیرعادی مواجه می‌شوند، مدیران اغلب گرایش دارند تا زیان را به سال‌های آینده منتقل کنند و به اصطلاح سود را دارای روند نمایند آنها از دو طریق به این کار دست می‌زنند:

- تأخیر در ثبت هزینه‌ها و یا انتقال آن به سال یا سال‌های آینده و

- استفاده از ارقام تعهدی اختیاری (کاهش هزینه‌های تحقیق و توسعه، کاهش هزینه‌های تبلیغات و افزایش فروش‌های نسبی در پایان سال و غیره) جهت کاهش هزینه‌ها و افزایش درآمدها و همچنین کاهش در برآوردهای حسابداری سال قبل.

این اقدامات از سوی شرکت‌ها که در راستای هموارسازی سود صورت پذیرفته، حداقل نمودن تأثیر مالیات در طول زمان را در پی خواهد داشت. همواره این انگیزه برای شرکت‌ها وجود دارد که در راستای حداقل نمودن خروج نقدینگی، خصوصاً در مواقعی که شرکت دارای بدهی‌های مالیاتی قابل توجهی می‌باشد، دست به هموارسازی سود بزنند. مقوله هموارسازی سود همواره بی‌تأثیر از تفاوت‌های دائمی در نحوه گزارشگری بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی نبوده و این امر انگیزه مدیران در هموارسازی سود در جهت تأثیرگذاری بر رفتار استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را تقویت می‌نماید.

تا قبل از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، هموارسازی سود توسط مدیران با آزادی عمل بیش‌تری انجام می‌شد لیکن از زمان اجرای قانون مذکور و همچنین احیای دستور العمل موضوع ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم که ابزار کنترلی و نیز جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی مؤدیان به شمار می‌رود، همگام با راه‌اندازی بانک جامع اطلاعاتی مؤدیان، انتظار بر آن است که روند هموارسازی سود تغییر یافته و به شکل گسترده‌ای در حال کاهش باشد.

## ۴- پیشینه پژوهش

## ۴-۱- مطالعات داخلی

در ایران پژوهشی به طور مستقیم در رابطه با بررسی آثار اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر هموارسازی سود انجام نشده است، اما مهم‌ترین مطالعاتی که در این زمینه صورت گرفته، به شرح زیر می‌باشد:

پژوینان (۱۳۸۰) در مقاله‌ای با عنوان "بررسی تبعات اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران" بیان می‌دارد که تأثیر مالیات بر ارزش افزوده، بستگی به طراحی آن به خصوص در جایگزینی برای مالیات‌های دیگر دارد و از قبل قابل پیشگویی نیست. به عبارت دیگر آثار اجرای این مالیات بستگی به تنظیم قانون مالیاتی مربوطه دارد. آثار مثبت این مالیات خود به خود شکل نخواهد گرفت، بلکه ممکن است در اثر عدم کارایی در تنظیم قانون و سوء مدیریت، نتیجه‌ای معکوس و مخرب پدیدار شود.

طیب نیا و یزدان پناه (۱۳۸۴) ضمن انجام تحقیقی با عنوان "بررسی استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران" در تطبیقی بین‌المللی به منظور تبیین یک مقایسه ارزشی که متگی بر منطق علمی است ابتدا کلیت نظام مالیاتی ایران را با یک متوسط جهانی مقایسه نموده و سپس با بررسی اجزای نظام مالیاتی به تحلیل لزوم حرکت به سمت استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران پرداخته‌اند. نتایج این روش حاکی از آن است که به طور کلی استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران می‌تواند فاصله میان ایران و متوسط جهانی را در سطح دستیابی به شاخص‌های مطلوب مالیاتی کاهش دهد.

میلانی (۱۳۸۹) در پایان نامه خود با عنوان "بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد در کشورهای منتخب" به بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد در بیست کشور و با استفاده از روش پانل دیتا به ارائه نتایج پرداخته است. نتایج حاصله از آن نشان داد که در کشورهای کم درآمد، با افزایش سهم مالیات بر ارزش افزوده از مالیات، ضریب جینی افزایش می‌یابد و در نتیجه نابرابری درآمدی بیش‌تر می‌شود اما در کشورهای پر درآمد، با افزایش سهم مالیات بر ارزش افزوده از مالیات، ضریب جینی کاهش یافته و در نتیجه نابرابری درآمدی کم‌تر می‌شود.

صیام (۱۳۸۴) در تحقیق خود با عنوان "اثر مالیات بر ارزش افزوده بر تورم" به بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر سطح قیمت‌ها در بعضی از کشورها همچون هند، پاکستان، ترکیه، اندونزی و کره با استفاده از روش اقتصادسنجی به ارائه نتایج پرداخته است. در مدل ارائه شده هیچ رابطه‌ای بین اعمال مالیات بر ارزش افزوده و تورم وجود

ندارد و یا اگر اثری دارد اثر استفاده از این مالیات تورم‌زا نیست و اگر تصور شود که ممکن است تورم را گسترش دهد با اعمال سیاست‌های کنترلی قیمت (مثل کره و هند) می‌توان آن را کنترل نمود.

یوسف ملائی مطلق (۱۳۸۲) در تحقیق خود رابطه بین درآمد مشمول مالیات و هموارسازی سود را مورد بررسی قرار داد. نتایج حاصله فرضیه تحقیق که وجود رابطه بین درآمد مشمول مالیات و هموارسازی سود را مدعی بود تأیید نمود.

## ۲-۴- مطالعات خارجی

تحقیقات گذشته توسط گوردن<sup>۱</sup>، بیدل من<sup>۲</sup>، میچلسون و همکارانش<sup>۳</sup> و ... نشان می‌دهد که انگیزه اصلی هموارسازی سود، بهبود رابطه با اعتباردهندگان و کارکنان، به حداکثر رساندن مطلوبیت یا رفاه و رضایت سهامداران، جذب سرمایه، نسبت بدهی‌ها به کل دارایی‌ها (قراردادهای بدهی)، نوسان‌پذیری سود و اندازه شرکت می‌باشد (ریاحی بلکویی، ۱۳۸۱، ۹۱). اما تحقیقی که توسط پورحیدری و افلاطونی در سال ۱۳۸۵ تحت عنوان بررسی انگیزه‌های هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام گرفته نتیجه دیگری در برداشته است. نتایج این تحقیق مشخص نمود که مالیات بر درآمد و انحراف در فعالیت‌های عملیاتی از جمله انگیزه‌های مهم برای هموارسازی سود در شرکت‌های ایرانی می‌باشند. (پورحیدری و افلاطونی، ۱۳۸۵، ۶۷ و ۶۸).

کریستین ایبک و هلن ارهارت (۲۰۱۱) در تحقیقی با عنوان "آیا مالیات بر ارزش افزوده تثبیت کننده است؟" به بررسی اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای در حال توسعه به‌عنوان روش مؤثر برای ثبات درآمدهای مالیاتی دست یافته‌اند. آنها به این نتیجه رسیدند که به‌طور کلی کشورهای با تجربه در زمینه مالیات بر ارزش افزوده بی‌ثباتی درآمدهای مالیاتی‌شان ۴۰ تا ۵۰ درصد کم‌تر از کشورهای بی‌ثباتی است که سیستم مالیات بر ارزش افزوده ندارند و بیش‌ترین بی‌ثباتی مربوط به خاورمیانه و شمال آفریقا و صحرای آفریقا می‌باشد.

1- Gordon  
2- Beidelman  
3- Michelson, Wagner & Wooton

آیزمن و جینجاراک (۲۰۰۵) در مقاله‌ای با عنوان "کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده نظریه شواهد بین‌الملل" کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده را در یک پنل تشکیل شده از ۴۴ کشور طی سال‌های ۱۹۷۰ تا ۱۹۹۹ میلادی توضیح می‌دهد. شواهد ارائه شده در این مقاله با رویکرد ساختاری و اقتصاد سیاسی نسبت به مالیات سازگاری دارد. محدودیت‌های مقاله تحت تأثیر فرار از پرداخت مالیات، معافیت از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده (مثل اجازه پرداخت مالیات‌های پایین برای برخی فعالیت‌ها) قرار دارد. نتایج نشان می‌دهد یک افزایش انحراف استاندارد در شهری شدن، تجارت آزاد و سهم کشاورزی به ترتیب به میزان ۱۲.۷، ۳.۹ و ۴.۸ درصد کارایی وصول VAT را تغییر می‌دهد علاوه بر آن، یک افزایش انحراف استاندارد در سرانه سود ناخالص ملی، کارایی مالیات را به میزان ۸/۱ درصد افزایش می‌دهد.

#### ۵- فرضیه تحقیق

هدف اصلی و اساسی این تحقیق بررسی این موضوع می‌باشد که هموارسازی سود توسط مدیران شرکت‌ها تحت تأثیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده قرار گرفته است یا خیر؛ لذا در پژوهش حاضر بر اساس ادبیات و مبانی نظری مطرح شده در ارتباط با نقش اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در کاهش هموارسازی سود در گزارشگری مالی و همچنین برای پاسخگویی به سوال اصلی تحقیق و رسیدن به اهداف تحقیق، فرضیه زیر مطرح گردیده است.

**فرضیه:** اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده سبب کاهش هموارسازی سود در شرکت‌ها شده است.

به‌طور کل محقق درصدد است اهداف فوق را با بررسی این موضوع که بین اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و سود ابرازی شرکت‌های هموارساز سود و غیرهموارساز سود همبستگی وجود دارد، بررسی نماید.

#### ۶- روش تحقیق

به دلیل اینکه نتایج حاصل از پژوهش می‌تواند در فرایند تصمیم‌گیری استفاده شود، این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی است. همچنین، این پژوهش از لحاظ ماهیت توصیفی - همبستگی است، زیرا در این نوع پژوهش‌ها ارزیابی ارتباط بین دو یا چند متغیر است. به علاوه با توجه به اینکه از اطلاعات تاریخی در آزمون فرضیه استفاده شده

در گروه تحقیقات شبه آزمایشی طبقه‌بندی می‌گردد. هم‌چنین تحقیق حاضر به لحاظ معرفت‌شناسی از نوع تجربه‌گرا، سیستم استدلال آن استقرایی و به لحاظ نوع مطالعه میدانی - کتابخانه‌ای با استفاده از اطلاعات تاریخی به صورت پس‌رویدای می‌باشد.

در این تحقیق، اطلاعات مربوط به شرکت‌ها در دوره زمانی ۱۳۹۲-۱۳۸۳ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند تا ارتباط بین متغیرها برای آزمون فرضیه تحقیق بررسی شود. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم‌افزار Excel محاسبه و سپس با به‌کارگیری نرم‌افزارهای Spss ۱۸ و Eviews ۶ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. ابتدای این تحقیق با آمار توصیفی و با محاسبه شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین، میانه و شاخص‌های پراکندگی انحراف معیار چولگی و کشیدگی چولگی شروع شده است. در ادامه، آزمون نرمال بودن متغیر وابسته با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف<sup>۱</sup> انجام گردیده است. برای تجزیه و تحلیل مدل‌ها از تحلیل پانلی<sup>۲</sup> استفاده شده است. در این مدل‌ها وجود یا عدم وجود اثرات و هم‌چنین ثابت یا تصادفی بودن اثرات در مدل‌ها بررسی و در نهایت مناسب‌ترین مدل برآورد شده است. مبنای استنباط از روی سطح معناداری<sup>۳</sup> یا مقدار احتمال<sup>۴</sup> بوده است هم‌چنین سطح اطمینان مورد استفاده برای آزمون فرضیه و بررسی فروض کلاسیک رگرسیون ۹۵ درصد است بدین گونه که هر گاه مقدار احتمال یا سطح معناداری آزمون کم‌تر از ۰/۰۵ باشد فرض صفر در سطح ۹۵ درصد اطمینان رد می‌شود. برای اثبات خطی بودن رابطه از آزمون همبستگی (ضریب همبستگی پیرسون) استفاده می‌نماییم زیرا این معیار میزان همبستگی خطی بین دو متغیر را اندازه‌گیری می‌نماید. برای بررسی معنی دار بودن ضریب متغیرهای مستقل در هر مدل از آماره t استفاده شده است. آماره t به دست آمده با t جدول در سطح اطمینان ۹۵٪ مقایسه می‌شود، چنان‌چه قدرمطلق t محاسبه شده از t جدول بزرگ‌تر باشد، ضریب مورد نظر معنی دار خواهد بود که دلالت بر وجود ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته دارد. هم‌چنین به‌عنوان روشی جایگزین جهت تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا رد یک فرضیه بر اساس مقدار احتمال یا سطح معنی داری نیز عمل می‌شود. بدین صورت که اگر مقدار احتمال محاسبه شده بزرگ‌تر یا مساوی مقدار خطای نوع اول

1- Kolmogorev-smirnov test

2 - Panel

3- Significant Level

4- P-value



( $\alpha$ ) باشد فرض صفر پذیرفته می‌شود و اگر مقدار احتمال کوچک‌تر از مقدار خطای نوع اول ( $\alpha$ ) باشد فرض صفر رد می‌شود.

## ۷- جامعه و نمونه آماری

به منظور انتخاب نمونه آماری شرایطی به شرح زیر در نظر گرفته شده است:

- ۱- کلیه شرکت‌ها باید گزارشات سالانه خود را به بورس ارائه داده باشند.
- ۲- گزارشات منتشر شده باید در دسترس و کلیه اطلاعات مورد نیاز در تحقیق را داشته باشد.
- ۳- شرکت‌ها باید جزء شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار (TSE) تهران باشد.
- ۴- به منظور قابلیت مقایسه اطلاعات، پایان سال مالی شرکت‌های انتخابی باید منتهی به ۲۹ اسفند باشد.
- ۵- طی قلمرو زمانی پژوهش، هیچ گونه توقف فعالیت نداشته و دوره مالی خود را تغییر نداده باشند.
- ۶- از سال ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته و صورت‌های مالی خود به همراه گزارش حسابرسی مالی که توسط حسابداران رسمی تهیه و به سازمان بورس و اوراق بهادار تهران ارائه نموده‌اند و اطلاعات مورد نیاز جهت محاسبه متغیرهای مستقل و وابسته در دسترس باشد.
- ۷- براساس مدل تعدیل شده جونز در سنوات ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۲ هموارساز سود بوده‌اند.
- ۸- بر اساس مدل تعدیل شده جونز در سنوات ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۲ هموارساز سود نبوده‌اند.
- ۹- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گرهای مالی نباشند. برخی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس شامل بانک‌ها و مؤسسات مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، شرکت‌های هلدینگ، بانک‌ها و لیزینگ‌ها) که افشاهای مالی و ساختارهای حاکمیت شرکتی در آنها متفاوت هستند از نمونه حذف گردید.
- ۱۰- در دامنه شمول مالیات بر ارزش افزوده قرار گرفته و کالاها و خدمات خریداری و قابل عرضه از سوی شرکت‌ها مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشد.

بنابراین با در نظر گرفتن محدودیت‌های تحقیق بالا تعداد ۹۳ شرکت طی قلمرو زمانی تحقیق طی سال‌های ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۲ (فاصله زمانی قبل و بعد از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده) جامعه آماری تحقیق را تشکیل می‌دهد.

### ۸- متغیرهای تحقیق

متغیرهای این پژوهش، مشتمل بر سه دسته متغیر مستقل، متغیر وابسته و متغیرهای کنترلی به شرح زیر است:

#### ۱-۱- متغیر مستقل

با توجه به مطالبی که بیان گردید، متغیر مستقل این پژوهش، قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

#### ۱-۲- متغیر وابسته

در این تحقیق متغیر وابسته، سود ابرازی شرکت‌های هموارساز سود و غیرهموارساز سود در راستای اعمال مقررات اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. در مطالعه حاضر، برای اندازه‌گیری ارقام تعهدی اختیاری، از مدل تعدیل شده جونز استفاده شده است. بر اساس این مدل، ارقام تعهدی اختیاری معادل تفاوت بین مجموع ارقام تعهدی و ارقام تعهدی غیراختیاری است. علت استفاده از مدل تعدیل شده جونز آن است که ویرایش‌های بعدی مدل جونز از توان قابل قبولی برای کشف مدیریت سود برخوردارند (نیکو مرام و همکاران، ۱۳۸۸).

جونز در سال ۱۹۹۱ میلادی به منظور بررسی مدیریت سود در واحدهای تجاری مدلی ارائه نمود و فرض کرد که ارقام تعهدی غیراختیاری در طول زمان ثابت می‌باشند. در این مدل که سعی در تفکیک ارقام تعهدی اختیاری و غیر اختیاری داشت، تلاش گردید تا تأثیر شرایط اقتصادی یک واحد تجاری بر ارقام تعهدی غیر اختیاری را کنترل نماید. در ادامه دچو و همکاران شکل تعدیل شده‌ای از مدل جونز ارائه نمودند. به نظر ایشان در مدل تعدیل شده جونز به‌طور ضمنی فرض بر آن است که ارقام درآمد، نه در زمان برآورد پارامترهای مدل (دوره رویداد) و نه در زمان تخمین مدیریت سود (دوره برآورد)، مورد اعمال نظر و دستکاری مدیریت قرار نمی‌گیرند. آنها با نقض این فرض،

تغییرات فروش (درآمد) را در دوره برآورد، نشأت گرفته از مدیریت سود می‌دانند. بنابراین با وارد نمودن تغییرات حساب‌های دریافتنی به این منظور در مدل اولیه جونز، مدل تعدیل شده جونز را ارائه نمودند.

$$TA_{it} = \Delta A_{sit} - \Delta DCL_{it} - \Delta Cash_{it} + \Delta STDEBT_{it}$$

در این رابطه:

$TA_{it}$ : معرف مجموع ارقام تعهدی

$\Delta A_{sit}$ : معرف تغییرات در دارایی‌های جاری بین دوره T و T-1

$\Delta DCL_{it}$ : معرف تغییرات در بدهی‌های جاری بین دوره T و T-1

$\Delta Cash_{it}$ : معرف تغییرات در وجوه نقد و بانک بین دوره T و T-1

$\Delta STDEBT_{it}$ : معرف تغییرات در حصة جاری بدهی‌های بلند مدت بین دوره T و T-1

$$TA_{it} = \alpha_1 \left( \frac{1}{A_{i(t-1)}} \right) + \alpha_2 \left( \frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{i(t-1)}} \right) + \alpha_3 \left( \frac{PPE_{it}}{A_{i(t-1)}} \right) + \varepsilon_{it}$$

$A_{it}$ : معرف مجموع دارایی‌ها

$A_{i(t-1)}$ : خالص مجموع دارایی‌ها در سال قبل

$\Delta REV$ : معرف تغییرات در درآمد (فروش) بین دوره بین دوره T و T-1

$\Delta REC$ : معرف تغییرات در حساب‌های دریافتنی بین دوره بین دوره T و T-1

PPE: معرف اموال، ماشین آلات و تجهیزات ناخالص میباشد.

$\varepsilon_{it}$ : ضریب خطا در دوره T

$\alpha_1$  و  $\alpha_2$  و  $\alpha_3$ : پارامترهای خاص در صنعت

پس از تخمین پارامترها از طریق مدل‌های سری زمانی و یا مقطعی، ارقام تعهدی غیر اختیاری (NDA) به شرح ذیل برای دوره برآورد محاسبه می‌گردد.

$$NDA_{it} = \alpha_1 \left( \frac{1}{A_{i(t-1)}} \right) + \alpha_2 \left( \frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{i(t-1)}} \right) + \alpha_3 \left( \frac{PPE_{it}}{A_{i(t-1)}} \right)$$

در مرحله آخر، ارقام تعهدی اختیاری (DA) به شرح ذیل محاسبه می‌گردد.

$$DA_{it} = TA_{it} - NDA_{it}$$

لازم به یادآوری می‌باشد که مجموع ارقام تعهدی با توجه به اطلاعات موجود، به

روش زیر نیز قابل محاسبه می‌باشد.

$$DA_{it} = E - OCF_{it}$$

E: معرف سود خالص قبل از ارقام غیر مترقبه

OCF: معرف وجوه نقد حاصل از عملیات

در این مدل ابتدا  $\alpha_1$  و  $\alpha_2$  و  $\alpha_3$  پارامترهای برآورد شده مختص شرکت از طریق روش تخمین حداقل مربعات در فاصله سال‌های ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۲ برآورد شده و پس از آن برای دو دوره زمانی تحقیق (۱۳۸۲-۱۳۸۶ و ۱۳۸۷-۱۳۹۲) مورد آزمون قرار گرفته و سپس با یکدیگر مورد مقایسه قرار گرفته‌اند. در این مدل شاخص مدیریت سود (اقدام تعهدی اختیاری) همان جمله خطا (E) می‌باشد که اگر این شاخص منفی باشد نشان دهنده این است که مدیر از حداقل سازی سود یا وان بزرگ و اگر این شاخص مثبت باشد نشان دهنده این است که مدیر از حداکثرسازی سود استفاده می‌نماید (کوتاری و همکاران، ۲۰۰۵). قابل ذکر آنکه در این تحقیق، هر چه سطح (اندازه) قدر مطلق اقدام تعهدی اختیاری بالا باشد نشان دهنده آن است که امکان مدیریت سود توسط مدیریت بالا می‌رود (بولو و طالبی، ۱۳۸۹).

### ۳-۱- متغیرهای کنترلی

به منظور تفکیک اثر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده از اثر سایر متغیرها، برخی از متغیرهای کنترلی در این پژوهش در راستای استفاده از مدل تعدیل شده جونز مورد استفاده قرار گرفته است. متغیرهای کنترلی عبارتند از:

**زبان:** متغیر دامی که در صورت وجود زبان عدد ۱ و در سایر موارد صفر در نظر گرفته می‌شود.

**نسبت جاری:** که از تقسیم دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری به دست می‌آید.

**نسبت بدهی:** که از تقسیم مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها محاسبه می‌شود.

### ۹- توصیف داده‌ها

در نگاره زیر شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین و میانه و شاخص‌های پراکندگی از جمله انحراف معیار، کشیدگی و چولگی برای متغیرهای مختلف محاسبه شده است. بزرگ بودن میانگین از میانه وجود نقاط بزرگ را در داده‌ها نشان می‌دهد زیرا میانگین تحت تأثیر این مقادیر قرار می‌گیرد. در این موارد توزیع داده‌ها چوله به راست است برای نمونه متغیرهای EM، CR و DEBIT چوله به راست است در حالت برعکس توزیع متغیرها چوله به چپ خواهد بود توزیع هیچ متغیری چوله به چپ نیست. برای اثبات خطی بودن رابطه از آزمون همبستگی (ضریب همبستگی پیرسون) استفاده می‌نماییم زیرا این معیار میزان همبستگی خطی بین دو متغیر را اندازه‌گیری

می‌کند. در ماتریس همبستگی زیر میزان همبستگی پیرسون بین متغیرهای وابسته و مستقل محاسبه گردیده است. میزان همبستگی متغیرها به صورت فرض صفر نوشته می‌شود.

$$\begin{cases} H_0: \rho_{XY} = 0 \\ H_1: \rho_{XY} \neq 0 \end{cases}$$

نگاره ۱- آمار توصیفی برای متغیرهای تحقیق

متغیرها	مشاهدات	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	حداقل	حداکثر
EM	۹۲۸	۶۶۷۰۳	۲۸۲۵۸	۱۰۴۷۲۸	۳.۱۲	۱۱.۰۳	۱۵۵	۷۰۶۲۷۵
LnEM	۹۲۸	۱۰.۲۱	۱۰.۲۵	۱.۴۳	-۰.۱۹	-۰.۳۰	۶.۵۲	۱۳.۴۷
LnSale	۹۱۹	۱۲.۰۴	۱۲.۰۷	۱.۵۷	-۰.۳۲	۰.۰۳	۶.۹۶	۱۶.۰۷
CR	۹۳۰	۱.۱۸	۱.۰۲	۰.۸۱	۴.۰۷	۳۰.۳۳	۰.۰۰	۱۰.۸۵
DEBIT	۹۳۰	۰.۷۵	۰.۶۴	۰.۴۶	۲.۴۱	۸.۶۴	۰.۰۰	۳.۵۹

در نگاره فوق بزرگ بودن میانگین از میانه وجود نشان دهنده وجود نقاط بزرگ در داده‌ها می‌باشد زیرا میانگین تحت تأثیر این مقادیر قرار می‌گیرد. در این موارد توزیع داده‌ها چوله به راست است. در صورتی که مقادیر میانگین و میانه متغیرها نزدیک به هم باشد توزیع متغیرها متقارن است این ویژگی اهمیت زیادی دارد زیرا تقارن یکی از ویژگی‌های توزیع نرمال است. (میزان کشیدگی و چولگی توزیع نرمال صفر است) مقدار چولگی برای متغیرهای وابسته LnEM و LnSale به ترتیب برابر با ۰/۱۹ و ۰/۳۲ است که بیانگر این موضوع است که توزیع مشابه توزیع نرمال است.

نگاره ۲

	VAT		LOSS	
	Count	%	Count	%
0	837	90.0%	661	71.1%
1	93	10.0%	269	28.9%

### ۱۰- روش تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیات

مدل‌ها از لحاظ استفاده از اطلاعات آماری به سه گروه تقسیم می‌شوند. برخی از مدل‌ها با استفاده از «اطلاعات سری زمانی»<sup>۱</sup> یا به عبارتی طی دوره نسبتاً طولانی چند ساله برآورد می‌شوند. بعضی دیگر از مدل‌ها بر اساس «داده‌های مقطعی»<sup>۲</sup> برآورد می‌شوند. روش سوم برآورد مدل، که در این تحقیق نیز مورد استفاده قرار گرفته است برآورد بر اساس «داده‌های پانل»<sup>۳</sup> است. به کمک این روش که در مطالعات سال‌های اخیر نیز به‌طور فزاینده‌ای مورد استفاده قرار گرفته تعداد مشاهدات تا حد مطلوب افزایش می‌یابد. با توجه به اینکه مشاهددهای ادغام شده باعث تغییرپذیری بالاتر، هم خطی چندگانه کم‌تر میان متغیرهای توضیحی، درجه آزادی بیشتر و کارایی بالاتر تخمین‌کننده‌ها می‌شود، مطالعات پانل نسبت به مطالعات مقطعی و سری زمانی دارای مزیت است. (بالتاجی، ۱۹۹۵). در تحلیل پانلی که داده‌ها به‌صورت مقطعی-زمانی<sup>۴</sup> گردآوری شده‌اند داده‌های جمع‌آوری شده برای مقاطع مختلف (در اینجا شرکت‌ها) در طی زمان می‌باشد. در داده‌هایی که بدین صورت جمع‌آوری می‌شوند، استقلال مشاهدات حفظ نمی‌گردد زیرا از هر شرکت در سال‌های مختلف چندین مشاهده تکرار شده است که این مشاهدات به هم وابسته‌اند (زیرا متعلق به یک شرکت هستند). از این رو در این تحقیق جهت تحلیل داده‌ها از تحلیل پانلی استفاده می‌گردد. در تحلیل پانلی سه نوع مدل بدون اثرات ثابت، با اثرات ثابت و با اثرات تصادفی وجود دارد که از آزمون‌های مختلف برای تشخیص مدل مناسب استفاده می‌شود.

#### ۱-۱- فرآیند انتخاب مدل مناسب

فرآیند انتخاب مدل مناسب به شرح زیر است:

**مرحله اول:** وجود اثرات در مقابل مدل بدون اثرات آزمون می‌گردد (آزمون لیمر یا چاو).

در این مرحله آزمون فرض به شرح زیر است:

$$\begin{cases} H_0 : & \text{مدل بدون اثرات مناسب است} \\ H_1 : & \text{مدل با اثرات مناسب است} \end{cases}$$

- 
- 1- Time series data
  - 2- Cross section data
  - 3- Panel data
  - 4- Cross section-time series

در صورتی که مقدار احتمال برای آزمون بالا کم‌تر از  $0/05$  باشد فرض صفر در سطح  $95$  درصد اطمینان رد می‌گردد یعنی مدل با اثرات ثابت یا تصادفی مناسب است و در غیر این صورت فرض صفر در سطح  $95$  درصد اطمینان رد نمی‌شود یعنی مدل ادغام شده مناسب است.

**مرحله دوم:** مدل با اثرات تصادفی در مقابل مدل با اثرات ثابت آزمون می‌گردد (آزمون هاسمن).

در صورتی که مدل مورد استفاده مدل با اثرات باشد، سوال بعدی این است که آیا مدل با اثرات ثابت مناسب است یا مدل با اثرات تصادفی؟ برای پاسخ به این سوال مدل با اثرات تصادفی در مقابل مدل با اثرات ثابت با استفاده از آزمون هاسمن آزمون شده است.

فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به شرح زیر است.

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{مدل با اثرات تصادفی مناسب است} \\ H_1: \text{مدل با اثرات ثابت مناسب است} \end{array} \right.$$

در صورتی که مقدار احتمال برای آزمون بالا کم‌تر از  $0/05$  باشد فرض صفر در سطح  $95$  درصد اطمینان رد شده یعنی مدل با اثرات ثابت مناسب است) و در غیر این صورت فرض صفر در سطح  $95$  درصد اطمینان رد نم‌یشود یعنی مدل با اثرات تصادفی مناسب است. در نهایت از بین سه مدل بدون اثرات، مدل با اثرات ثابت و مدل با اثرات تصادفی مناسب‌ترین مدل انتخاب شده و در مورد معناداری هر کدام از متغیرهای مستقل و کنترلی بحث خواهد گردید.

## ۲-۱۰- انتخاب مدل

همان‌گونه که پیشتر بیان گردید ابتدا مدل مناسب را از میان مدل‌ها (مدل ادغام شده، مدل با اثرات ثابت و یا مدل با اثرات تصادفی) انتخاب می‌نماییم؛ در این خصوص نتایج آزمون چاو و هاسمن برای تشخیص مدل مناسب در نگاره زیر ارائه گردیده است:

نگاره ۳- آزمون چاو و آزمون هاسمن برای انتخاب مدل مناسب

آزمون چاو یا لیمر		آزمون هاسمن			نتیجه	
آزمون اثرات	مقدار	درجه آزادی	مقدار کای - دو	درجه آزادی		
مقدار F	۲.۴۱۴	(۹۲,۸۱۹)	۰.۰۰۰	۱۰.۹۱	۵	مدل با اثرات تصادفی
مقدار کای - دو	۲۲۰.۰۶۲	۹۲	۰.۰۰۰		۰.۰۵۳	

بر اساس نگاره فوق مقدار احتمال آزمون چاو در مدل فوق کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین مدل مورد استفاده دارای اثرات جداگانه‌ای برای شرکت‌ها می‌باشد. مقدار احتمال آزمون هاسمن برای این مدل بیشتر از ۰/۰۵ است که نشانگر مدل با اثرات تصادفی برای آن است. در ادامه از این مدل برای بررسی فرضیه استفاده گردیده است. در این بخش برای بررسی و برآورد مدل از تحلیل پانلی<sup>۱</sup> استفاده شده است.

نگاره ۴- پردازش و برآورد پارامترهای مدل با اثرات ثابت

پارامترها	مقدار ضرایب	مقدار T	مقدار احتمال	نتیجه	VIF
مقدار ثابت	۷.۲۰۷	۸.۲۶۲	۰.۰۰۰	معنادار و مثبت	-
VAT	-۰.۴۶۵	-۳.۵۷۴	۰.۰۰۰	معنادار و منفی	۱.۰۲
LNSALE	۰.۲۷۱	۴.۰۲۹	۰.۰۰۰	معنادار و مثبت	۱.۲۸
CR	-۰.۱۴۰	-۱.۳۹۷	۰.۱۶۳	بی معنی	۱.۵۵
LOSS	۰.۱۸۸	۱.۳۲۴	۰.۱۸۶	بی معنی	۱.۷۲
DEBIT	-۰.۱۷۳	-۰.۶۹۷	۰.۴۸۶	بی معنی	۲.۱۵
مقدار F		۵.۵۴	مقدار احتمال F		۰.۰۰۰
ضریب تعیین		۰.۴۰	دوربین واتسون		۱.۹۴

با توجه به اینکه مقدار احتمال آزمون هاسمن در مدل فوق به ۰/۰۵ نزدیک می‌باشد است لذا به منظور اطمینان از نتایج آزمون، پردازش و برآورد مدل با اثرات ثابت نیز انجام گرفته است. لازم به توضیح است هر چند نتایج این آزمون مشابه با مدل با اثرات تصادفی می‌باشد لیکن استفاده از مدل اثرات ثابت تنها در صورتی منطقی خواهد بود که ما اطمینان داشته باشیم که اختلاف بین مقاطع را می‌توان به صورت انتقال تابع رگرسیون نشان داد، در حالی که ما همیشه از وجود این موضوع مطمئن نیستیم. برای رفع این مشکل از روش پیشنهاد شده که به مدل اجزاء خطا<sup>۲</sup> یا اثرات تصادفی معروف است برای بررسی فرضیه استفاده گردیده است. این روش فرض می‌کند که جزء ثابت مشخص کننده مقاطع مختلف به صورت تصادفی بین واحدها و مقاطع توزیع شده است.

1- Panel Analysis

2- Error Components Model



بنابراین مدل اثرات تصادفی را می‌توان به صورت زیر تعریف نمود.

$$Y_{it} = \alpha + \sum_{k=1}^k \beta_k X_{kit} + \eta_i + \varepsilon_{it}$$

که در آن  $\eta_i$  یک جمله خطای تصادفی با میانگین صفر و واریانس  $\sigma_{\eta}^2$  می‌باشد. بنابراین در مدل اثرات تصادفی جزء اخلاص از دو بخش تشکیل شده است؛ یکی  $\eta_i$  که جزء اخلاص مقطع بوده و دیگری  $\varepsilon_{it}$  که جزء اخلاص ترکیب مقطع و سری زمانی است. با توجه به اینکه در این حالت واریانس‌های مربوط به مقاطع مختلف با هم یکسان نیستند لذا مدل دچار ناهمسانی واریانس بوده و از روش حداقل مربعات تعمیم یافته<sup>۱</sup> (GLS) جهت برآورد مدل استفاده می‌شود.

مدل مفروض به صورت زیر می‌باشد:

$$\begin{aligned} \ln(EM_{it}) = & \beta_0 + \beta_1 VAT_{it} + \beta_2 \ln Sale_{it} + \beta_3 CR_{it} + \beta_4 LOSS_{it} \\ & + \beta_5 DEBT_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

فرض صفر و فرض مقابل در این مدل به صورت زیر است:

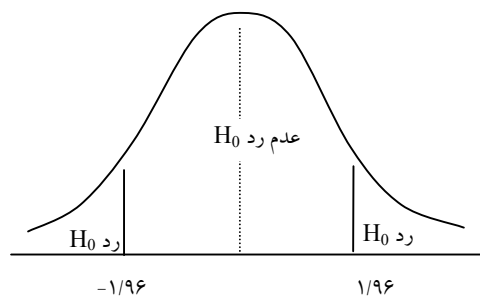
$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = \beta_2 = \dots = \beta_5 = 0 & \text{مدل معنی‌داری وجود ندارد.} \\ H_1 : \beta_i \neq 0 \quad i = 1, 2, \dots, 5 & \text{مدل معنی‌داری وجود دارد.} \end{cases}$$

در نگاره زیر مدل با اثرات تصادفی برآورد شده و مقدار احتمال معنی‌داری F برابر با ۰/۰۰۰ است. این مقدار کم‌تر از ۰/۰۵ است بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مدل معنی‌داری وجود دارد. میزان ضریب تعیین برابر با ۰/۱۴ است یعنی در حدود ۱۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل بیان می‌گردد. مقدار آماره دوربین واتسون برابر با ۱/۷۳ است مقادیر نزدیک به ۲ حاکی از عدم خودهمبستگی باقیمانده‌ها که یکی دیگر از فروض رگرسیون است را نشان می‌دهد. (بنابراین خودهمبستگی بین باقیمانده‌ها وجود ندارد).

نگاره ۵- پردازش و برآورد پارامترهای مدل با اثرات تصادفی

پارامترها	مقدار ضرایب	مقدار t	مقدار احتمال	نتیجه	VIF
مقدار ثابت	۵.۴۴۷	۱۰.۱۷۱	۰.۰۰۰	معنادار و مثبت	-
VAT	-۰.۴۴۴	-۳.۴۲۳	۰.۰۰۱	معنادار و منفی	۱.۰۲
LnSale	۰.۴۰۹	۱۰.۷۵۹	۰.۰۰۰	معنادار و مثبت	۱.۲۸
CR	-۰.۰۷۵	-۰.۹۵۱	۰.۳۴۲	بی‌معنی	۱.۵۵
LOSS	۰.۲۱۹	۱.۷۳۱	۰.۰۸۴	معنادار و مثبت	۱.۷۲
DEBIT	-۰.۱۴۶	-۰.۹۱۱	۰.۳۶۲	بی‌معنی	۲.۱۵
مقدار F		۲۸.۹۰	مقدار احتمال F		۰.۰۰۰
ضریب تعیین		۰.۱۴	دوربین واتسون		۱.۷۳

همان‌گونه که نتایج مندرج در این نگاره نشان می‌دهد مقادیر VIF (عامل افزایش واریانس) که شاخصی برای بررسی همخطی بین متغیرهای مستقل می‌باشد در صورتی که مقدار آن بالاتر از ۱۰ باشد احتمال وجود همخطی بین متغیرهای مستقل وجود دارد این در حالی می‌باشد که میزان این شاخص برای متغیرها کم‌تر از ۲/۱۵ است. مقدار آماره t برای VAT برابر با ۳/۴۲- (معنادار و مثبت)، برای LnSale برابر با ۱۰/۷۶ (معنادار و مثبت)، برای CR برابر با ۰/۹۵- (بی‌معنی)، برای LOSS برابر با ۱/۷۳ (معنادار و مثبت) و برای DEBIT برابر با ۰/۹۱- (بی‌معنی) است مقدار آماره t برای عرض از مبدا برابر با ۱۰/۱۷ است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد یعنی عرض از مبدا معنادار است.



نمودار ۲- توزیع آماره بالا برای نمونه‌های بزرگ توزیع نرمال استاندارد است بنابراین ناحیه رد و عدم رد به صورت زیر خواهد بود.

نحوه داوری به این صورت است که اگر مقدار  $t$  در ناحیه رد قرار گیرد فرض صفر رد می‌شود. در نگاره بالا رابطه بین متغیرهای مستقل با متغیر وابسته مشخص شده است. رابطه مثبت و معنادار به این مفهوم است که با افزایش متغیر مستقل، متغیر وابسته نیز افزایش می‌یابد در حالیکه در ارتباط منفی معنادار با افزایش متغیر مستقل، متغیر وابسته کاهش می‌یابد در ارتباط بی‌معنی هم رابطه‌ای بین متغیر مستقل و وابسته وجود ندارد.

### ۱۱- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در این مطالعه تأثیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی گردید. بدین منظور اقلام تعهدی اختیاری با استفاده از مدل تعدیل شده جونز محاسبه و به‌عنوان معیار هموارسازی سود در نظر گرفته شد. نتایج این تحقیق تحقیق نشان داد که بین همبستگی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و سود ابرازی شرکت‌های هموارساز سود تفاوت معنی‌داری وجود داشته و اجرای قانون مذکور در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران سبب کاهش هموارسازی سود گردیده لذا می‌توان چنین نتیجه گرفت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که به هموارسازی سود نپرداخته‌اند به اثرات اجرای قوانین و مقررات مالیاتی در نحوه شناسایی سود ابرازی توجه و قبل از افشاء سود تبعات قانونی آن را مورد ارزیابی قرار می‌دهند. این امر نشان‌دهنده تحقق هدف اصلی سازمان امور مالیاتی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مبنی بر افزایش شفافیت اطلاعات مالی شرکت‌ها می‌باشد.

تحقیقات نشان دهنده آن است که اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بیشترین تأثیر را بر سود ابرازی شرکت‌ها داشته و همگام با اجرای مقررات موضوع ماده ۱۶۹ و ۱۶۹ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، پرداخت‌های مشمول مالیات بر ارزش افزوده شرکت‌ها نیز افزایش یافته و پیگیری‌های مستمر این سیستم‌های مالیاتی جدید که از طریق الزام مؤدیان به تسلیم اظهارنامه‌های فصلی و گزارشات خرید و فروش فصلی صورت می‌پذیرد سبب کاهش هموارسازی سود و متعاقب آن آثار مطلوبی را از جمله شفافیت اقتصادی متوجه نظام مالیاتی کشور نموده است. از جمله این موارد رسیدگی و مطالبه مالیات از مؤدیان واقعی با بهره‌گیری از اطلاعات مالی به‌دست آمده با هدف کاهش فرار مالیاتی و اجتناب از مطالبه مالیات به صورت علی‌الرأس در راستای تحقق

عدالت مالیاتی می‌باشد. صحت اثبات این مهم حذف شیوه علی الرأس در تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. همان‌گونه که پیشتر نیز بیان گردید یکی از دلایل اصلی هموار سازی سود در شرکت‌ها جلوگیری از خروج نقدینگی از شرکت می‌باشد و مدیران شرکت‌ها همواره تلاش خود را در جهت افزایش هموارسازی سود معطوف نموده‌اند. هر چند ممکن است به جهت پیچیدگی اقدامات صورت گرفته از سوی شرکت‌های هموارساز، متولیات ذی‌ربط موفق به کشف برخی از این‌گونه اقدامات که مغایر با قوانین و مقررات مالیاتی نیز می‌باشد نگردند؛ البته در این بین نایبستی عواملی نظیر ناآگاهی برخی از حسابداران رسمی از قوانین و مقررات مالیاتی و نبود ضمانت‌های اجرایی قانون و کوتاهی متولیان ذی‌ربط در برخورد با متخلفان در این زمینه را از نظر دور داشت (بیگ‌پور، ۱۳۸۵، ۱۰۸-۱۱۳).

عمده‌ترین دلیل عدم کشف این‌گونه موارد، جدا بودن بخش مالیات بر عملکرد و ارزش افزوده و عدم استفاده از ظرفیت موجود در درون سازمان در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان می‌باشد که در این زمینه و به جهت ارتقاء سطح کیفی و کمی در رسیدگی و مطالبه مالیات و نیز کاهش فرار مالیاتی پیشنهاد می‌گردد رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان چه در بخش عملکرد و چه در بخش ارزش افزوده همزمان با یکدیگر صورت پذیرد.

## ۱۲- محدودیت‌های پژوهش

محدودیت‌های پژوهش حاضر به شرح زیر قابل ذکر است:

۱- پژوهش حاضر با استفاده از داده‌های مربوط به ۹۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است و شرکت‌های سرمایه‌گذاری، لیزینگ و بیمه به علت ماهیت خاص فعالیت آنها، از جامعه آماری کنار گذاشته شده‌اند، لذا نتایج به دست آمده قابلیت تعمیم به تمامی شرکت‌ها را ندارد.

۲- قلمرو زمانی مطالعه حاضر از سال ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۹۲ می‌باشد. بنابراین باید توجه نمود که نتایج پژوهش قابل تعمیم به سال‌های قبل از ۱۳۸۳ نمی‌باشد.

۳- مهم‌ترین محدودیت این تحقیق، دامنه شمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بر کالا و خدماتی می‌باشد که توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران خرید و عرضه می‌گردد. به سخن دیگر تأثیر متغیرهای دیگری که کنترل

آنها خارج از دسترس محقق است و امکان تأثیرگذاری آنها بر نتایج پژوهش منتفی نیست. هر چند در این تحقیق سعی گردیده تا شرکتهایی که به عرضه کالا و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند از جامعه آماری حذف شوند لیکن اثرات برخی بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های صادره از سوی سازمان امور مالیاتی که در طول زمان صادر گردیده بر عملکرد برخی از شرکت‌ها قابل ارزیابی نمی‌باشد. ذکر این نکته ضروری به نظر می‌رسد که در هیچ تحقیقی حتی تحقیقات علوم تجربی کنترل کامل متغیرها میسر نیست.

### فهرست منابع

- ضیایی بیگدلی، محمدتقی، بلداجی، فرهاد، مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی مدرن، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی، چاپ اول، تهران، سال ۱۳۸۳
- طیب نیا علی و یزدان پناه، محسن، بررسی استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران در تطبیق بین‌المللی، پژوهشنامه اقتصادی، پژوهشکده امور اقتصادی، سال پنجم، شماره اول، بهار ۱۳۸۴
- طیب نیا، علی، بررسی آثار احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر توزیع درآمد، مؤسسه توسعه و تحقیقات اقتصادی دانشگاه تهران، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، چاپ اول، پاییز ۱۳۸۳
- آقایی، اله محمد؛ اکبر کمیجانی (۱۳۸۰) مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی، پژوهشنامه اقتصادی شماره ۲، صص ۱۵۸-۱۳۵.
- نیکو مرام، هاشم. نوروش، ایرج. مهر آذین، علیرضا (۱۳۸۸). ارزیابی مدل‌های مبتنی بر اقلام تعهدی برای کشف مدیریت سود. مجله پژوهش‌های مدیریت. سال ۲۰. شماره ۸۲. پاییز ۱۳۸۸. صص ۲۰-۱.
- اعتمادی، حسین و جواد مزده، محمدعلی، عوامل مؤثر بر ارتباط بین هموارسازی سود و سودآوری شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران، (نوروز ۱۳۸۹)، تهران، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۸، صص ۱۳۴-۱۳۰.
- ایراندوست، فاطمه، (۱۳۷۹)، تأثیر پذیرش شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران بر هموارسازی سود، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.

بدری، احمد، (۱۳۷۸)، شناسایی عوامل مؤثر بر هموارسازی سود در جامعه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، رساله دکترا دانشگاه تهران.

دوانی، غلامحسین، (زمستان ۱۳۸۵)، چالش حسابرسی مالیاتی، دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۷.

قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، (زمستان ۱۳۸۰)، چاپ اول، سازمان امور مالیاتی کشور.

مجموعه قوانین مالیاتی، (۱۳۹۳)، چاپ یازدهم، مؤسسه حسابرسی آزمون پرواز.

کریمی زند، ساناز، (۱۳۸۵)، بررسی ارتباط بین هموارسازی سود با اندازه شرکت و نوع صنعت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه الزهرا.

نورانی، حسین، (۱۳۸۲)، تأثیر هموارسازی سود بر بازده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.

Dechow, P. Dichev, I. (2002). "The quality of accruals and earnings: the role of accruals in estimation error". *The Accounting Review*. Vol 77. pp: 35-59.

Alberchet, W.D. and F.M. Richardson, (1990), "Income Smoothing by Economy Sector".

Barnea, J. Ronen and S. Sadan (1976). "Classificatory smoothing of income with extraordinary items." *Accounting Review*, Jan.

Chaney Paul K and Debra C. Jeter. (1997). "Income Smoothing and Firm Characteristics", *Accounting Enquiries*, Vol. 7, No. 1.

Das, Somnath. Keejae Hong. Kyonghae Kim. (2009). *Cash Flow Volatility, Income Smoothing and CEO Cash Compensation*. Online, [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).

Eckel, N. (1981) "Income Smoothing Hypothesis Revisited", *Abacus*, June, pp. 28-40

Gordon, M.J. (1964). *Postulates, Principles and Research in Accounting*. *The Accounting Review*. 39 (2), p. 120.

Hepworth, Samuel, (January 1953), "smoothing periodic income." *Accounting Review* 28: 1, pp. 32-39.

Imhoff A. Eugene, (1981). "Income smoothing: An analysis of critical issues", *Quarterly Review of Economics and Business*, Vol 21, No. 3.

Joo, Hyunghwan.(1991), "Income smoothing: An asymmetric information approach"

Michelson, S.E.; Jordan- Wagner, J.and Wooton, C.W.(1995). "A market based analysis of income smoothing", Journal of business finance and accounting, December 1995, Vol.22, pp 1179.

Moses, O.D.(1987), "Income smoothing and incentives, Emperical tests using Accounting changes", The Accounting Review, No, 2.April 358-375.

P.M.Healy. "the Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions." Journal of Accounting and Economics, April.(1985) pp.85-107.

Ronen, J.and S.Sadan, (1981), Smoothing Income Numbers: Objectives, means, and implications. Addison-Wesley Publishing Company.





## بررسی تأثیر استراتژی احیای خدمات بر بهبود رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی (مورد مطالعه: اداره کل امور مالیاتی استان

اردبیل)

عیسی مکرّم

کارشناس ارشد مالیاتی اداره کل امور مالیاتی اردبیل

داور مدنی خانقاه

کارشناس مالیاتی اداره کل امور مالیاتی اردبیل، davarmadani89@yahoo.com

### چکیده

هدف از تحقیق حاضر بررسی تأثیر استراتژی احیای خدمات بر بهبود رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان اردبیل می‌باشد. از لحاظ هدف تحقیق از نوع کاربردی، از لحاظ نوع روش، توصیفی و همبستگی می‌باشد و از لحاظ روش گردآوری اطلاعات روش تحقیق مورد نظر پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش شامل مؤدیان مالیاتی استان اردبیل است که تعداد آنها نامحدود است. برای تعیین حجم نمونه آماری مؤدیان از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود استفاده شده و تعداد نمونه آماری مؤدیان برابر ۳۸۵ نفر به‌دست آمد. به‌منظور گردآوری داده‌های مورد نیاز، از پرسش‌نامه استاندارد استراتژی احیای خدمات و پرسش‌نامه محقق ساخته رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی استفاده شده است. برای تحلیل داده‌ها از نرم افزار آماری SPSS و برای تحلیل فرضیات نیز از ضریب همبستگی رگرسیون استفاده شده است. نتایج به‌دست آمده از تحقیق حاکی از این است که استراتژی احیای خدمات و مؤلفه‌های توضیح، اصلاح، رفتار استثنایی، معذرت خواهی، جبران و هدایت بر بهبود رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان اردبیل تأثیر مثبت معنی‌داری دارد.

**کلید واژه‌ها:** استراتژی احیای خدمات، بهبود رفتار تمکین، مؤدیان مالیاتی، اردبیل

## مقدمه

تمکین مالیاتی در ادبیات مالیاتی به‌عنوان مهم‌ترین هدف یک سیستم مالیاتی کارا به شمار می‌رود. در اغلب نظام‌های مالیاتی تعریف دقیق، روشن و عملیاتی از تمکین مالیاتی وجود دارد، در حالی که در نظام مالیاتی ایران این مفهوم بسیار مبهم و ناشناخته است. در متون مالیاتی ایران، تمکین به مفهوم پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آنها شناخته شده است. این تعریف علاوه بر مبهم بودن، تفسیرپذیر بوده و پژوهش در این عرصه را با مشکل مواجه می‌سازد. از این رو، لازم است کارشناسان و پژوهشگران در این حوزه به بررسی و تحقیق پیرامون ارائه تعریفی دقیق و عملیاتی از تمکین مالیاتی با توجه به شرایط اقتصادی کشور بپردازند.

تمکین کامل مالیاتی از جمله اهداف مهمی است که تمامی سیستم‌های مالیاتی در راستای دستیابی به آن هستند و در واقع می‌توان گفت که درجه تمکین مالیاتی در هر کشوری معیار سنجش کارایی سیستم مالیاتی آن کشور است (طالب نیا، ۱۳۸۶، ص ۸۴).

بر طبق نظر براون و مازور<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) تمکین مالیاتی یک مفهوم تئوریک و چندجانبه<sup>۲</sup> است که می‌تواند در سه بخش تمکین در پرداخت<sup>۳</sup>، تمکین در پرونده<sup>۴</sup> و تمکین در گزارش‌دهی<sup>۵</sup> بررسی شود (مارتی<sup>۶</sup>، ۲۰۱۰).

سازمان همکاری اقتصادی و توسعه<sup>۷</sup> در تعریف مفهوم تمکین، آن را به دو بخش تقسیم می‌کند: تمکین اجرایی<sup>۸</sup> و تمکین تکنیکی و فنی<sup>۹</sup>، تمکین اجرایی به قوانین اجرایی کشور مورد نظر و تمکین فنی به تمکین در گزارش دهی، تمکین در فرآیندهای مورد نظر قانون و تمکین از مقررات تکنیکی لازم در محاسبات مالیات یا پرداخت آن باز می‌گردد.

1- Brown &amp; Mazur

2- multi-faceted

3- payment compliance

4- Filing compliance

5- Reporting compliance

6- Marti

7- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

8- Administrative Compliance

9- Technical Compliance

طی دهه‌های اخیر تحقیقات مالیاتی عمدتاً بر این پایه استوار بوده است که چرا برخی افراد مالیات پرداخت می‌کنند و برخی دیگر از پرداخت مالیات اجتناب یا فرار می‌کنند. در طی زمان، پژوهشگران در مطالعات میدانی، تحقیقات تصادفی و پژوهش‌های مبتنی بر پایگاه‌های آماری، خصوصیات مؤدیان با عدم تمکین و عوامل مؤثر بر عدم تمکین را شناسایی نموده‌اند. از نظر تئوریک، دیدگاه مؤدیان و مأموران وصول مالیات درباره تمکین مالیاتی ارتباط مستقیمی با قوانین مالیاتی دارد که از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. هدف اساسی یک نظام مالیاتی، افزایش تمکین داوطلبانه<sup>۱</sup> است (کمالی و شفیعی، ۱۳۹۰).

در فرآیند وصول مالیات، جلب همکاری و رضایت مؤدیان نسبت به تمکین داوطلبانه از راهبردهای اصولی سیستم مالیاتی محسوب می‌شود. مدیریت تمکین داوطلبانه رهیافت مدرنی است که به انگیزه‌های اجتماعی و اقتصادی شهروندان توجه نموده و پیش از وقوع عدم تمکین، زمینه‌های آن را شناسایی نموده و اصل را بر پیش‌گیری قرار می‌دهد. برخی پژوهش‌گران معتقدند درک جنبه‌های رفتاری مؤثر بر تصمیم‌گیری مؤدی در خصوص تمکین، در تدوین خط‌مشی‌های کاهش فرار مالیاتی و ارتقای سطح تمکین داوطلبانه بسیار حیاتی است. پیش فرض اولیه این پژوهش‌گران این است که چون دیدگاه‌های فردی نسبت به رفتار تمکین متأثر از هنجارهای اجتماعی جامعه است، سیاست اصلاحی دستگاه مالیاتی را باید معطوف به ایجاد نهادهایی کرد که قادر به تقویت جنبه‌های ارزشی هنجار تمکین باشند (خان‌جان، ۱۳۸۳).

کلمه "احیاء" اولین بار در حوزه خدمات، در مبارزه‌های تبلیغاتی با عنوان "اول مشتری" توسط شرکت هواپیمایی بری تیش ایزو به کار گرفته شد. احیاء خدمات به‌عنوان تلاش یک سازمان در جهت جبران اثرات منفی یک نارسایی یا نقص گفته می‌شود. هنگام بروز نارسایی خدمات، استفاده مؤثر از استراتژی‌های احیاء خدمات به منظور جلب رضایت مشتری بسیار مهم می‌باشد. احیاء خدمات دارای دو بعد می‌باشد: بعد فنی و بعد کارکردی.

گرانروس احیاء خدماتی را به این صورت تعریف می‌نماید: "اقدامات و فعالیت‌هایی که یک شرکت خدماتی و کارکنان آن انجام می‌دهند تا ضرری را که متوجه مشتری شده، ترمیم، اصلاح و جبران نمایند. هدف احیاء خدماتی، راضی ساختن مشتری است.

فنون احیاء خدماتی می‌تواند شامل ارائه توضیح به مشتری در مورد مشکل، عذرخواهی، توانمندسازی کارکنان برای حل مشکل در همان لحظه بروز، ارائه خسارت یا سایر انواع جبران، و رعایت ادب در فرآیند باشد. شواهد قابل ملاحظه‌ای نشان می‌دهند که جبران اثربخش قصور در خدمات، بر ارزیابی مشتری از شرکت و رفتار وی تأثیر می‌گذارد (هس جونیور<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۳: ۱۲۹).

با توجه به مطالب ذکر شده سوال اساسی تحقیق این است که استراتژی احیاء خدمات چه تأثیری بر بهبود رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی دارد؟

## مبانی نظری

### ۱- نارسایی خدمات

نارسایی خدمات عبارت است از خطا یا اشتباهی که طی تحویل خدمات رخ می‌دهد و موجب نارضایی مشتریان می‌شود. نارسایی خدمات زمانی رخ می‌دهد که یک خدمت‌دهنده نتواند خدماتی مطابق با انتظارات مشتری ارائه کند. با وجود اینکه مشتریان نارسایی خدمات را تجربه می‌کردند ولی هنگامی که خدمت‌دهنده به احتیاجات آنها به خوبی پاسخ دهد از تجربه خدماتی راضی بودند. (لین<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶)

در مورد سنجش نارسایی خدمات مطالعاتی انجام شده است. لوئیس و اسپای راکوپولوس تحقیقی را در بانک‌های یونان انجام دادند. هدف این تحقیق بررسی و طبقه‌بندی نارسایی‌های خدماتی درک شده توسط مشتریان در شعب بانک‌های یونان و توصیف استراتژی‌های احیاء انجام شده بود. در این پژوهش از تکنیک وقایع بحرانی استفاده شد. از شرکت کنندگان خواسته شد میزان نارضایتی خود را از مشکلات پیش آمده در زمینه خدمات بانکی با استفاده از مقیاس ۷ درجه‌ای لیکرت مشخص کنند. همچنین از آنها خواسته شد میزان رضایت خود را از پاسخ بانک در قبال مشکلاتشان بر روی مقیاس لیکرت درجه‌بندی کنند. یافته‌های این تحقیق به روشنی نشان داد که از دیدگاه مشتریان بانک "بی میلی کارکنان" و "صورت حساب‌های اشتباه" دو نوع نارسایی خدمات بودند که بالاترین رتبه را داشت. دو استراتژی احیاء خدمات با بیشترین رتبه نیز "اصلاح" و "رفتار ویژه" بودند. (لوئیس و اسپای راکوپولوس<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱)

1- Hess-Junior

2- Lin

3- Lewis & Spyropoulos

در تحقیق دیگری که توسط لوئیس و مک کان در هتل‌های انگلستان انجام شد، این دو محقق درصدد شناسایی و سنجش نارسایی خدمات برآمدند. مهم‌ترین اهداف این تحقیق ارزیابی انواع و شدت نارسائی‌ها از دیدگاه مشتریان هتل، سنجش استراتژی‌های احیاء خدمات به کار گرفته شده توسط هتل‌ها و میزان کارآیی آنها بود. پیش از جمع‌آوری داده‌ها نیز از میهمانان هتل‌های شرکت کننده در تحقیق مصاحبه انفرادی به عمل آمد. در هر مصاحبه از میهمانان هتل خواسته شد که هرگونه تجربه منفی را که در زمینه خدمات هتل‌های شرکت کننده به یاد داشتند گزارش کرده و حوزه‌های بهبود عملکرد هتل‌ها را پیشنهاد کنند. عناصر کمی تحقیق از مصاحبه‌های جامعی به قصد تهیه یک پرسشنامه تشکیل شده بود. محققان پرسشنامه ساختارمند را بر مبنای پاسخ‌های جمع‌آوری شده از خلال مصاحبه‌ها و از ادبیات تحقیق تهیه کردند. یافته‌ها حاکی از این بود که از نظر میهمانان هتل بدترین نارسائی‌ها اتاق‌های کثیف و واگذار کردن اشتباهی اتاق‌های رزرو شده به مشتریان دیگر بود (لوئیس و مک کان، ۲۰۰۴).

### ۲- استراتژی‌های احیاء خدمات

کلمه "احیاء" اولین بار در حوزه خدمات، در مبارزه‌ای تبلیغاتی با عنوان "اول مشتری" توسط شرکت هواپیمایی بری تیش ایرویز به کار گرفته شد. احیاء خدمات به‌عنوان تلاش یک سازمان در جهت جبران اثرات منفی یک نارسایی یا نقص گفته می‌شود. هنگام بروز نارسایی خدمات، استفاده مؤثر از استراتژی‌های احیاء خدمات به منظور جلب رضایت مشتری بسیار مهم می‌باشد. احیاء خدمات دارای دو بعد می‌باشد: بعد فنی و بعد کارکردی. بعد فنی به آنچه مشتریان در پی تلاش هتل برای احیاء خدمات به‌دست می‌آورند و بعد کارکردی به چگونگی انجام این فرآیند اشاره می‌کند (لین، ۲۰۰۶).

### ۳- سنجش احیاء خدمات

تحقیقات قبلی انجام گرفته در زمینه احیاء خدمات نشان می‌دهد که واکنش مشتری تا حد زیادی به شدت نارسایی خدمات وابسته است. میلر و دیگران چارچوبی

برای احیاء خدمات پیشنهاد کردند که شامل مراحل پیش جبران، جبران فوری و پی‌گیری می‌شد. یافته‌های آنها نشان داد از میان مشتریانی که مشکلاتشان مرتفع گشته بود ۹۰ درصد قصد مراجعه برای خدمات بیشتر را داشتند. از میان مشتریانی که مشکل‌شان حل نگشته بود تنها ۲۲ درصد مایل به مراجعه مجدد بودند. در نتیجه، احیاء به‌عنوان یکی از عوامل مهم جلب اعتماد مشتری محسوب شد (میلر و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰).

بوشوف<sup>۲</sup> پرسشنامه‌ای به نام ریکاست برای اندازه‌گیری رضایت مشتریان در ارتباط با استراتژی‌های احیاء خدمات خاص تهیه کرد. این پرسشنامه شامل شش بعد احیاء خدمات می‌شد که عبارت اند از: الف) ارتباطات ب) اختیار پ) بازخورد ت) اصلاح ج) توضیح د) چیزهای ملموس. در این پایان‌نامه به منظور سنجش استراتژی‌های احیاء خدمات، از هفت استراتژی برگرفته از پژوهش لوئیس و اسپای راکوپولوس استفاده شده است. این استراتژی‌ها عبارتند از: الف) توضیح ب) اصلاح پ) رفتار استثنایی ت) معذرت خواهی د) جبران و) هدایت مجدد ی) هیچ کاری انجام ندادن. (بوشوف، ۱۹۹۹)

توضیح عبارت است از شرح و توضیح کار یا کارهایی است که میهمانان باید انجام دهند تا از تکرار مشکل در آینده جلوگیری کند. اصلاح به‌عنوان یکی از استراتژی‌های احیاء خدمات به معنای انجام درست کارها و رفع عامل نارضایتی پیشین است. منظور از رفتار استثنایی، بهبود بخشیدن ارائه خدمات نسبت به سطح قبلی خدمات‌رسانی به منظور برطرف کردن علت نارضایتی می‌باشد. معذرت خواهی عبارت است محرک ارزشمندی است که یک رابطه دو سویه را احترام آمیز می‌سازد. جبران عبارت است از دادن پول یا سایر مشوق‌ها به مشتریان به منظور جبران شکایت یا نارضایتی آنها. هدایت مجدد به فرآیندی اطلاق می‌شود که در آن به منظور راضی کردن مشتری، شکایت وی را به افرادی در همان سطح یا سطوح بالاتر ارجاع می‌شود. منظور از هیچ کاری انجام ندادن عبارت است از عدم سعی و تلاش در برطرف کردن مشکل و شکایات مشتریان می‌باشد (لوئیس و اسپای راکوپولوس، ۲۰۰۱)

1- Miller and et al

2- Boshoff

#### ۴- تمکین مالیاتی

تمکین کامل مالیاتی از جمله اهداف مهمی است که تمامی سیستم‌های مالیاتی در راستای دستیابی به آن هستند و در واقع می‌توان گفت که درجه تمکین مالیاتی در هر کشوری معیار سنجش کارایی سیستم مالیاتی آن کشور است. بر طبق نظر براون و مازور (۲۰۰۳) تمکین مالیاتی یک مفهوم تئوریک و چندجانبه است که می‌تواند در سه بخش تمکین در پرداخت، تمکین در پرونده و تمکین در گزارش‌دهی بررسی شود. سازمان همکاری اقتصادی و توسعه در تعریف مفهوم تمکین، آن را به دو بخش تقسیم می‌کند: تمکین اجرایی و تمکین تکنیکی و فنی، تمکین اجرایی به قوانین اجرایی کشور مورد نظر و تمکین فنی به تمکین در گزارش‌دهی، تمکین در فرآیندهای مورد نظر قانون و تمکین از مقررات تکنیکی لازم در محاسبات مالیات یا پرداخت آن باز می‌گردد (طالب نیا، ۱۳۸۶).

در برابر تمکین مالیاتی، مسأله عدم تمکین مالیاتی از سوی مؤدیان مطرح است. باید توجه داشت اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی هر دو مصادیقی از عدم تمکین هستند با این تفاوت که اجتناب مالیاتی، عدم تمکین قانونی (ترفندهای قانونی برای استفاده از امتیازات و راه‌های مشروع) است و فرار مالیاتی، عدم تمکین غیرقانونی (با استفاده از پنهان کردن درآمد، حساب‌سازی، رشوه و حتی تهدید و ارباب) محسوب می‌شود (کمالی و شفیع، ۱۳۹۰).

میزان عدم تمکین مالیاتی را می‌توان با شکاف مالیاتی اندازه‌گیری کرد. شکاف مالیاتی عبارت است از میزان وصولی مالیات منهای مبلغی که در صورت تمکین کامل مؤدیان تحصیل شدنی بود (آقایی، ۱۳۷۹).

#### پیشینه تحقیق

در تحقیقی با عنوان بهبود کمی مالیات در گرو خدمات رسانی که توسط آقایی (۱۳۷۹) انجام گرفته به بررسی عوامل مؤثر بر تمکین و نیز بحث در مورد روش‌های مختلف ارائه خدمات به مؤدیان و شیوه‌های معمول برای رفع نیازهای آنان به منظور افزایش تمکین مالیاتی پرداخته شده است در ابتدا پس از بحث راجع به تمکین و فرار مالیاتی فرهنگ مالیاتی تشریح شده و سپس تجربه برخی کشورها در این زمینه و انواع برنامه‌های گوناگون خدمت به مؤدیان توضیح داده شده است.

پژوهش دیگری که توسط هاشمی (۱۳۸۶) تحت عنوان مدیریت کارآمد مالیاتی انجام گرفته است به این موضوع اشاره دارد که یکی از جنبه‌های مهم مدیریت کارآمد نظام مالیاتی افزایش فرهنگ مالیاتی و تمکین مالیاتی است. در مورد فرهنگ مالیاتی می‌توان بیان نمود که با ترکیب عناصر کلیدی فرهنگ و مالیات با یکدیگر می‌توان فرهنگ مالیاتی را بدین گونه تعریف نمود: فرهنگ مالیاتی به معنی باورها و مقبولات مردم در مورد مالیات و لزوم پرداخت آن است و در خصوص تمکین مالیاتی متذکر می‌گردد که از دو طریق می‌توان به تمکین مالیاتی دست یافت. اول از طریق قیاس نفع و خطر و دومی از دیدگاه یک شهروند مسئول (دیدگاه جامعه، موقعیت اجتماعی اشخاص، سن، جنس و ...)

صمدی و همکاران (۱۳۸۷) تحقیقی با عنوان نارسایی در ارائه خدمات، استراتژی‌های احیاء خدمات و تأثیر آن‌ها بر رفتار مصرف کننده هتل‌ها انجام دادند. نتایج حاصل از این تحقیق نشان می‌دهد که میان ابعاد نارسایی خدمات با استراتژی‌های احیاء خدمات و استراتژی‌های احیاء با نیت رفتاری ارتباط معناداری وجود دارد. به علاوه، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد ادراک مشتریان از نارسایی خدمات و استراتژی‌های احیاء خدمات در مجموع از عوامل مؤثر بر نیت رفتاری میهمانان خارجی هتل می‌باشد.

کاظمی و برید نظیف (۱۳۸۹) تحقیقی با عنوان عدالت ادراک شده از احیا خدماتی و تأثیر آن بر اعتماد مشتریان در شرکت‌های مسافربری هوایی داخلی انجام دادند. برای پردازش داده‌ها و تحلیل یافته‌های این تحقیق، از روش مدلیابی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج به دست آمده، تأثیر هر یک از ابعاد عدالت، به ترتیب اهمیت، شامل تعاملی، رویه‌ای و توزیعی، بر رضایت از احیا خدماتی را تأیید می‌کند. همچنین تأثیر رضایت از احیاء خدماتی بر اعتماد مشتریان، نیز مورد تأیید قرار گرفته است.

در تحقیق دیگری که با عنوان «بررسی عوامل مؤثر بر تمکین و خوداظهاری مؤدیان مالیاتی و ارائه راهکارهایی جهت بهبود شرایط موجود» توسط رسولی و اسداله‌زاده (۱۳۸۶) انجام یافته بیش‌تر سعی شده است عوامل مؤثر بر تمکین و خوداظهاری مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته که از مهم‌ترین آنها می‌توان به فقدان باور مالیاتی در بین آحاد مردم و عدم فرهنگ مالیاتی مناسب و نیز وجود نظام مالیاتی ناکارآمد و ضعف و پیچیدگی قوانین اشاره نمود.



در تحقیق دیگری که با عنوان «بررسی نقش کیفیت خدمات در بهبود تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی» توسط عسگری فرد (۱۳۸۶) انجام پذیرفته، محقق سعی داشته که به رابطه مستقیم بین کیفیت خدمات و تأثیر آن بر بهبود تمکین داوطلبانه مالیاتی بپردازد.

مورفی<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) در مقاله خود تحت عنوان "وادر کردن به تمکین مالیاتی؛ تنبیه کردن یا تشویق کردن؟" دو استراتژی تنبیه و تشویق را در مورد تمکین مورد مطالعه و بررسی قرار داده است (استاد محمد و همکاران، ۱۳۸۹).

سور<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) در مقاله خود تحت عنوان یک مدل اقتصادی تمکین مالیاتی با تأکید بر اخلاق شخصی و اجتماعی با استفاده از مدلی (مدل آلیفمن - سندمو) نتایج اخلاقی و اجتماعی تمکین را بررسی نموده است. این بررسی شامل الف) تعیین تراز بالای تمکین مالیاتی ب) تعیین میزان پاسخ‌های صادقانه افراد به هنگام پرداخت مالیات حتی در صورت وجود انگیزه‌های بالای فرار مالیاتی ج) میزان افزایش فرار مالیاتی با توجه به نرخ‌های مالیاتی و د) تمایل بیش‌تر اشخاص به فرار مالیاتی هنگامی که دریابند افراد زیادی در جامعه به این اقدام (فرار مالیاتی) دست می‌زنند.

سوانسون و کلی<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) در تحقیقی با عنوان "ویژگی‌ها و نتایج فرآیند احیاء خدمات" تلاش کردند تا رابطه میان مدت فرآیند احیاء خدمات و ادراک مشتری نسبت به کیفیت خدمات، نیت رفتاری (تبلیغات و خرید مجدد) را بیابند. یافته‌ها نشان داد "نیت رفتاری مشتریان در فرآیندهای احیاء خدمات با ثبات مطلوب‌تر بود"، فرآیندهای احیاء خدمات کارمند - محور باعث می‌شد مشتریان ارزیابی‌های بهتر و تبلیغات دهان به دهان مثبت‌تری نسبت به خدمات دهنده داشته باشند."

### روش تحقیق

از لحاظ هدف تحقیق از نوع کاربردی، از لحاظ نوع روش، توصیفی و همبستگی می‌باشد و از لحاظ روش گردآوری اطلاعات روش تحقیق مورد نظر پیمایشی می‌باشد.

1- Murphy  
2- Sur  
3- Swanson & Kelley

## جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل مودیان مالیاتی استان اردبیل است که تعداد آنها نامحدود است.

## حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

برای تعیین حجم نمونه آماری مودیان نیز از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود استفاده شده و تعداد نمونه آماری مودیان برابر ۳۸۵ نفر به‌دست آمد.

## روش گردآوری اطلاعات

در مرحله اول گردآوری اطلاعات با استفاده از روش کتابخانه‌ای و با ابزار فیش برداری صورت گرفته است. در مرحله دوم جمع‌آوری اطلاعات با کسب مجوز از اداره کل امور مالیاتی استان اردبیل به اداره مراجعه شده و پرسشنامه‌ها در بین مودیان توزیع شد.

## ابزار گردآوری اطلاعات

به‌منظور گردآوری داده‌های مورد نیاز، از دو نوع پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه استراتژی احیاء خدمات شامل ۱۵ سوال است که از پاسخ دهندگان خواسته شد تا ادراک خود را از استراتژی‌های احیاء خدمات انجام شده را بر اساس طیف لیکرت از شماره ۵ (کاملاً راضی) تا شماره ۱ (خیلی ناراضی) تنها با انتخاب یک جواب، نشان دهند و پرسشنامه رفتار تمکین مودیان مالیاتی نیز دارای ۱۳ سوال است که در قالب طیف لیکرت طراحی شده و با گزینه‌های کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم مشخص شده است.

## روایی و پایایی پرسشنامه

جهت سنجش روایی پرسشنامه از اعتبار محتوایی استفاده شده است، به این نحو که پرسشنامه‌ها در اختیار اساتید قرار گرفته و نظرات آنها در مورد اینکه آیا پرسشنامه‌ها ابزار خوبی برای سنجش متغیرها هستند خواسته شد که مورد تأیید ایشان بود. برای سنجش ضریب پایایی پرسشنامه‌ها نیز از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است.

نتایج حاصل از ضریب آلفای کرونباخ به شرح جدول ۱ به‌دست آمده است.

جدول ۱- ضریب پایایی سوالات مربوط به هر متغیر

متغیر	تعداد سوالات	ضریب آلفای کرونباخ
استراتژی احیای خدمات	۱۵	۰/۸۳
رفتار تمکین مؤدیان	۱۳	۰/۷۹

## روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

برای تحلیل داده‌ها از نرم افزار آماری SPSS استفاده شد. در ابتدای برای اطمینان از نرمال بودن داده‌ها از آزمون نرمال بودن (کولموگروف - اسمیرنوف) استفاده شده است و برای تحلیل فرضیات نیز از ضریب همبستگی رگرسیون استفاده شده است.

## یافته‌های تحقیق

جدول آزمون نرمال بودن توزیع متغیر وابسته در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۲- نتایج آزمون کولموگروف- اسمیرنوف جهت تعیین نرمال بودن توزیع متغیر وابسته

مقدار	آماره
۰/۸۶	مقدار Z کولموگروف- اسمیرنوف
۰/۲۳	سطح معنی‌داری

طبق نتایج جدول ۲ و با توجه به اینکه سطح معنی‌داری خطای آزمون برای سطح اطمینان ۰/۹۵ بیش از ۰/۰۵ است، بنابراین، می‌توان گفت که توزیع متغیر وابسته نرمال است و جهت تحلیل فرضیات باید از آزمون‌های پارامتریک (ضریب رگرسیون) استفاده کرد.

جدول ۳- شاخص‌های مرکزی و پراکندگی استراتژی احیای خدمات

نمره کل	هیچ کاری انجام ندادن	هدایت	جبران	معذرت خواهی	رفتار استثنایی	اصلاح	توضیح	آماره
۱۵	۲	۳	۲	۲	۲	۲	تعداد سوالات	
۵۷/۳۸	۴/۷۶	۱۲/۳۵	۶/۲۳	۷/۶۰	۷/۳۱	۸/۳۸	۸/۲۵	میانگین
۳/۸۲	۲/۳۸	۴/۱۱	۳/۱۱	۳/۸۰	۳/۶۵	۴/۱۹	۴/۱۲	میانگین وزنی
۱/۸۶	۱/۵۲	۱/۸۶	۱/۹۹	۱/۷۵	۱/۹۷	۱/۰۳۷	۱/۲۶	انحراف معیار
۴۰/۰۰	۲/۰۰	۶/۰۰	۳/۰۰	۲/۰۰	۴/۰۰	۶/۰۰	۵/۰۰	حداقل نمرات
۷۴/۰۰	۸/۰۰	۱۵/۰۰	۱۰/۰۰	۱۰/۰۰	۱۰/۰۰	۱۰/۰۰	۱۰/۰۰	حداکثر نمرات

طبق نتایج جدول (۳)، میانگین توضیح برابر ۸/۲۵ است. میانگین اصلاح ۸/۳۸، میانگین رفتار استثنایی ۷/۳۱، معذرت خواهی ۷/۶۰، جبران ۶/۲۳، هدایت ۱۲/۳۵ و هیچ کاری انجام ندادن برابر ۴/۷۶ است. همچنین میانگین نمره کل استراتژی احیای خدمات برابر ۵۷/۳۸ است.

جدول ۴- خلاصه مدل رگرسیون

ضریب همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	دوربین واتسون
۰/۸۷۶	۰/۷۶۷	۰/۷۶۲	۱/۷۰۵

طبق نتایج جدول (۴) ضریب همبستگی مشترک بین استراتژی‌های احیاء خدمات و رفتار تمکین مودیان مالیاتی برابر ۰/۸۷ و ضریب تعیین برابر ۰/۷۶ است. چنانچه آماره دوربین- واتسون در بازه قابل قبول ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گیرد عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود. با توجه به اینکه آماره دوربین واتسون برابر ۱/۷۰ است، بنابراین، می‌توان گفت که عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود.

جدول ۵- نتایج تحلیل واریانس یکطرفه

	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	سطح معنی‌داری
رگرسیون	۲۳۸۲۰/۲۸۲	۷	۳۴۰۲/۸۹۷	۱۷۲/۴۶۵	۰/۰۰۰
اختلاف	۷۲۴۱/۲۵۴	۳۷۷	۱۹/۷۳۱		
کل	۳۱۰۶۱/۵۳۶	۳۸۴			

طبق نتایج جدول (۵) و با توجه به اینکه سطح معنی‌داری خطای آزمون  $f$  برای سطح اطمینان ۰/۹۹ کم‌تر از ۰/۰۱ است بنابراین، می‌توان گفت که استفاده از مدل خطی رگرسیون بلامانع است و یا به عبارتی حداقل یکی از متغیرهای مستقل توان پیش‌بینی متغیر وابسته را دارد.

جدول ۶- نتایج ضریب رگرسیون چند متغیره نقش استراتژی احیای خدمات در پیش بینی رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی

متغیر پیش‌بینی	ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد	T	P
	B	SE	BETA		
مقدار ثابت	۳/۶۹۰	۳/۵۴۵		۳/۸۳۲	۰/۰۰۰
توضیح	۲/۵۸۶	۰/۲۸۲	۰/۳۶۰	۹/۱۸۲	۰/۰۰۰
اصلاح	۱/۹۳۳	۰/۵۳۸	۰/۲۲۰	۳/۵۹۲	۰/۰۰۰
رفتار استثنایی	۰/۸۲۳	۰/۰۳۴	۰/۱۸۳	۴/۳۱۳	۰/۰۰۰
معذرت خواهی	۰/۸۷۴	۰/۳۷۹	۰/۱۶۹	۲/۳۰۵	۰/۰۲۲
جبران	۰/۱۵۱	۰/۳۳۲	۰/۰۳۳	۰/۴۵۴	۰/۶۵۰
هدایت	۱/۶۶۷	۰/۳۲۲	۰/۳۴۱	۵/۱۷۹	۰/۰۰۰
هیچ کاری انجام ندادن	-۰/۲۶	۰/۲۷۰	-۰/۰۰۴	-۰/۹۶	۰/۹۲۴
استراتژی احیاء خدمات	۰/۷۵۷	۰/۲۲۷	۰/۷۲۰	۳/۳۳۸	۰/۰۰۱

طبق نتایج جدول ۶ و با توجه به سطح معنی‌داری خطای آزمون برای سطح اطمینان ۰/۹۵ می‌توان گفت که استراتژی احیاء خدمات قادر به پیش‌بینی رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی می‌باشد و ضریب بتا نشان می‌دهد که استراتژی احیاء خدمات، ۰/۷۲ تغییرات رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی را پیش‌بینی می‌کند. همچنین از بین مؤلفه‌های استراتژی احیای خدمات توضیح ۰/۳۶، اصلاح ۰/۲۲، رفتار استثنایی ۰/۱۸، معذرت خواهی ۰/۱۶، جبران ۰/۰۳، هدایت ۰/۳۴ و هیچ کاری انجام ندادن ۰/۰۹- تغییرات رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی را پیش‌بینی می‌کند.

### نتیجه‌گیری

نتایج به‌دست آمده از تحقیق حاکی از این است که استراتژی احیای خدمات و مؤلفه‌های توضیح، اصلاح، رفتار استثنایی، معذرت خواهی، جبران و هدایت بر بهبود رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان اردبیل تأثیر مثبت معنی‌داری دارد. به عبارتی می‌توان گفت که هر چه میزان توضیح، اصلاح، رفتار استثنایی، معذرت

خواهی، جبران و هدایت در بین کارکنان افزایش یابد، رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان اردبیل نیز افزایش می‌یابد.

نتایج تحقیق با یافته‌های تحقیق صمدی و همکاران (۱۳۸۷) همسو است که در تحقیق خود نشان می‌دهد که میان ابعاد نارسایی خدمات با استراتژی‌های احیاء خدمات و استراتژی‌های احیاء با نیت رفتاری ارتباط معناداری وجود دارد. به علاوه، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد ادراک مشتریان از نارسایی خدمات و استراتژی‌های احیاء خدمات در مجموع از عوامل مؤثر بر نیت رفتاری میهمانان خارجی هتل می‌باشد. یافته‌های تحقیق با نتایج تحقیق کاظمی و برید نظیف (۱۳۸۹) مشابه است. آنها در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که هر یک از ابعاد رضایت از احیاء خدماتی بر اعتماد مشتریان تأثیر دارد.

عسگری فرد (۱۳۸۶) نیز در تحقیق خود به این نتیجه رسیده است که رابطه مستقیم معنی‌داری بین کیفیت خدمات و بهبود تمکین داوطلبانه مالیاتی وجود دارد. در نهایت سوانسون و کلی (۲۰۰۱) در تحقیقی با عنوان "ویژگی‌ها و نتایج فرآیند احیاء خدمات" تلاش کردند تا رابطه میان مدت فرآیند احیاء خدمات و ادراک مشتری نسبت به کیفیت خدمات، نیت رفتاری (تبلیغات و خرید مجدد) را بیابند. یافته‌ها نشان داد "نیت رفتاری مشتریان در فرآیندهای احیاء خدمات با ثبات مطلوب‌تر بود"، فرآیندهای احیاء خدمات کارمند - محور باعث می‌شد مشتریان ارزیابی‌های بهتر و تبلیغات دهان به دهان مثبت‌تری نسبت به خدمات دهنده داشته باشند".

### پیشنهاد‌های تحقیق

طبق نتایج به‌دست آمده از تحقیق مشخص شد که استراتژی احیای خدمات بر بهبود رفتار تمکین مودیان مالیاتی تأثیر مثبت معنی‌داری دارد. بنابراین، موارد زیر جهت بهبود رفتار تمکین مودیان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان اردبیل پیشنهاد می‌شود:

- ۱- در مورد اظهارنامه‌های مالیاتی برای مودیان از سوی کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان اردبیل شفاف‌سازی کامل انجام گیرد.
- ۲- واحدهای مخصوص برای راهنمایی مودیان جدید در اداره کل امور مالیاتی استان اردبیل تشکیل شود.

- ۳- برای استفاده از تکنولوژی‌های نوین و برای کاستن از میزان خطاها، دوره‌های آموزشی ویژه کارکنان برگزار شود.
- ۴- نظارت هر چه بیشتر بر عملکرد حوزه‌های مختلف برآورد مالیات در خصوص برآورد، اعلام و اعمال مالیات انجام شود.
- ۵- تخفیفات ویژه برای مؤدیان نمونه در نظر گرفته شود.
- ۶- برای جبران خسارت در صورت کوتاهی یا اشتباه از سوی کارکنان، اقدامات اساسی‌تر صورت گیرد.

### فهرست منابع

- آقایی، اله محمد (۱۳۷۹). بهبود کمی مالیات در گرو خدمات رسانی، پژوهشنامه اقتصادی، سال اول، پیش شماره، ۱۲۸-۱۰۵.
- خان جان، علی رضا (۱۳۸۳). پتانسیل‌های فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده: بازخورد تجربه عملیاتی کشورهای در حال توسعه، مجله اقتصادی، سال چهارم، شماره ۳۸ و ۳۷، صفحه ۳۶ تا ۴۲.
- رسولی شمیرانی، رضا و اسداله‌زاده، میررستم (۱۳۸۶). بررسی عوامل مؤثر بر تمکین و خود اظهاری مؤدیان مالیاتی و ارائه راهکارهایی کارآمد جهت بهبود شرایط موجود، اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ص ۳۷۱.
- صمدی، منصور؛ حاجی پور، بهمن و فارسی‌زاده، حسین (۱۳۸۷). نارسایی در ارائه خدمات، استراتژی‌های احیاء خدمات و تأثیر آنها بر رفتار مصرف‌کننده، نشریه مدیریت بازرگانی، ۱(۱): ۷۱-۸۶.
- طالب‌نیا، قدرت‌الله، حسنی علی (۱۳۸۶). بررسی مقایسه‌ای قانون مالیات‌های مستقیم با قانون پیشین در بخش‌های مشاغل مستغلات و حقوق کارکنان، حسابرس، سال دهم، شماره ۳۶، صفحه ۸۲ تا ۹۲.
- عسگری فرد، حسن (۱۳۸۶). بررسی نقش کیفیت خدمات در تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی، اولین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، ص ۳۹۱.

کاظمی، مهدی و برید نظیف، یحیی (۱۳۸۹). عدالت ادراک شده از احیا خدماتی و تأثیر آن بر اعتماد مشتریان در شرکت‌های مسافری هوایی داخلی، پژوهشنامه مدیریت تحول، شماره ۳، صص ۳۸-۲۴.

کمالی، سعید، شفیعی، سعیده (۱۳۹۰). مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره دهم، مسلسل ۵۸.

Boshoff, C.(1999)." RECOVSAT: An instrument to measure satisfaction with transaction-specific service recovery"; *Journal of Service Research*, Volume1, No.3, pp.236-249.

Hess-Junior, R.L., Ganesan, S., & Klein, N.M.(2003).*Service failure and recovery: The Impact of relationship factors on customer satisfaction*. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 31(2): 127-145.

Lewis, B.R.& McCann, P.(2004)."Service failure and recovery: Evidence from the hotel industry"; *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Volume16, No.1, pp.6-17.

Lewis, B.R.& Spyropoulos, S.(2001)."Service failure and recovery in retail banking: The customers' perspective"; *International Journal of Bank Marketing*, Volume19, No.1, pp.37-47.

Lin, I.H.(2006).Perceptions of service failure, service recovery strategies, and behavioral intentions of hotel guests in Orlando,Florida (Doctoral dissertation, Lynn University, (2006). Retrieved May 30, 2007, from ProQuest database.

Miller, J.L., Craighead, C.W.& Karwan, K.R.(2000)."Service recovery: A framework and empirical investigation"; *Journal of Operations Management*, Volume18, No.1, pp. 387- 400.

Murphy, Kristina.2008.Enforcing Tax Compliance: To Punish or Persuade? *Economic Analysis & policy*,Vo1.38 No.1,March2008, Faculty of Arts and Education, Deakin Univesity,113

Swanson, S.R.& Kelley, S.W.(2001)."Attributions and outcomes of the service recovery process"; *Journal of Marketing*, 9(4): 50-65.



## بررسی رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

پری چالاکی

استادیار دانشگاه ارومیه، agir\_roj@yahoo.com

خدیجه بیکی

کارشناس ارشد حسابداری

جلال قاسمی وند

کارشناس ارشد حسابداری

### چکیده

از آنجایی که حاکمیت شرکتی در جهت حفظ منافع تمام ذینفعان شرکت است لذا شرکت‌ها باید در جهت حفظ منافع دولت به‌عنوان یکی از ذینفعان خود هم حرکت کنند. لذا در این پژوهش به بررسی رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی پرداخته شده است. هم‌چنین برای نتیجه‌گیری بهتر، دو متغیر کنترلی اندازه شرکت و اهرم مالی نیز وارد مدل پژوهش شده است. برای این منظور، ۴۴ شرکت نمونه برای یک دوره شش ساله در بازه زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ بررسی شده است. آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش رگرسیونی چند متغیره بر اساس داده‌های تلفیقی انجام گرفت. نتایج پژوهش بیانگر این است که رابطه معناداری بین کیفیت حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی وجود دارد.

**کلید واژه‌ها:** شکاف مالیاتی، فرار مالیاتی، کیفیت حاکمیت شرکتی

## مقدمه

در همه کشورها بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق اخذ مالیات تأمین می‌شود. درآمدهای مالیاتی نقش به‌سزایی در تأمین هزینه‌های دولت دارد و این امکان را فراهم می‌کند تا دولت را در راستای شکوفایی، رشد و رونق اقتصادی، سرمایه‌گذاری کند. در کشورها سهم از کل درآمدهای عمومی متفاوت است. هنگامی که در سطح جامعه با رشد نقدینگی مواجه می‌شویم دولت می‌تواند با افزایش نرخ‌های مالیاتی موجبات کاهش نقدینگی و تورم را فراهم آورد و اگر رکود و کم‌حرکی و عدم رونق اقتصادی را در اقتصاد شاهد باشیم مسئولان می‌توانند با کاهش نرخ‌های مالیاتی شکوفایی اقتصاد را به جامعه برگردانند. بدین ترتیب مالیات می‌تواند یکی از ابزارهای مهم مالی و به‌عنوان سوپاپ اطمینان اقتصادی کارکردهای مطلوبی برای جامعه به همراه داشته باشد. همچنین مالیات نقش مهمی در توزیع عادلانه درآمد و توزیع مجدد ثروت دارد. دولت‌ها با اخذ مالیات از ثروتمندان و توزیع آنان در قالب کمک‌های بلاعوض و اعانات و پرداخت یارانه به افراد کم درآمد جامعه در برقراری عدالت اجتماعی نیز نقش مؤثری ایفا نمایند. در بیش‌تر کشورهای در حال توسعه دستگاه مالیاتی کارایی لازم را ندارد و به‌این‌ترتیب زمینه فرار مالیاتی و به‌تبع آن شکاف مالیاتی در این کشورها مهیاست. شکاف مالیاتی شامل فرار مالیاتی، مالیات‌های معوق، خطاهای مؤدیان در اظهار پرداخت مالیات، خطای ممیزین در تشخیص و دریافت عوامل دیگری که منجر به عدم تمکین مالیاتی می‌شود (سیلوانی، ۱۳۸۱).

درآمدهای مالیاتی اشخاص حقوقی یکی از منابع مهم در ترکیب درآمدهای مالیاتی کشور است و چون این اشخاص در قیاس با اشخاص حقیقی، دفاتر و اسناد معتبری برای تهیه صورت‌های مالی نگهداری می‌کنند، توجه به شیوه‌های محاسبه و تعیین و وصول آن‌ها ضروری است. در این میان، اجتناب مالیاتی<sup>۱</sup> و فرار مالیاتی<sup>۲</sup> در کشورها باعث شده است تا درآمدهای مالیاتی کشورها همواره از آنچه برآورد شده است کم‌تر باشد؛ بنابراین، ازجمله موضوعات بسیار مهم که در حال حاضر در اکثر پژوهش‌ها موردتوجه است، بحث شکاف مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن و نتایجی است که از آن حاصل می‌شود. شکاف مالیاتی از دو بخش اصلی فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی ناشی می‌شود. فرار مالیاتی نوعی تخلف قانونی، اما اجتناب از مالیات، درواقع نوعی استفاده از خلأهای قانونی در قوانین

1- Tax evasion

2- Tax gap

مالیاتی در جهت کاهش مالیات است؛ بنابراین، از آن جایی که اجتناب مالیاتی، فعالیتی به ظاهر قانونی است به نظر می‌رسد که بیش‌تر از فرار مالیاتی در معرض دید باشد و چون اجتناب مالیاتی در محدوده‌ای معین جهت استفاده از مزایای مالیاتی است و به‌طور عمده قوانین محدودکننده‌ای در زمینه کنترل اجتناب مالیاتی وجود ندارد (محمد جم، ۱۳۷۹)، بنابراین، به نظر می‌رسد بسیاری از شرکت‌ها درگیر اجتناب مالیاتی باشند و به همین دلیل تعیین عوامل تأثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها دارای اهمیت زیادی است. عدم هماهنگی بین اصول پذیرفته‌شده حسابداری و قوانین مالیاتی، این فرصت را برای شرکت‌ها فراهم می‌نماید که به‌طور هم‌زمان سود دفتری‌شان را به سمت بالا و سود مشمول را به سمت پایین مدیریت کنند. رسوایی‌هایی اخیر حسابداری و فعالیت‌های پنهان‌سازی مالیاتی نشان می‌دهد که برخی شرکت‌ها تمایل دارند در گزارشگری متهورانه‌ای وارد شوند که هردوی سود دفتری و سود مشمول مالیاتشان را در یک دوره مالی تحت تأثیر قرار دهد. معمولاً اجتناب مالیاتی به‌عنوان تلاش یک شرکت برای حداقل کردن مالیات قابل پرداختش به طریق قانونی تعریف می‌شود، و معنی مشابهی با برنامه‌ریزی مالیاتی، مدیریت مالیات و اجتناب از پرداخت مالیات دارد که در حوزه‌های قانونی و اخلاقی توسط قانون‌گذاران مالیاتی پذیرفته‌شده است. اجتناب مالیاتی فرآیندی است که از طریق آن شرکت‌ها اقدام به کاهش پرداخت‌های ناشی از مالیات بر درآمد به سازمان مالیاتی می‌کنند. پرداخت مالیات منجر به کاهش سود و وجوه نقد باقیمانده برای سایر ذینفعان شرکت از جمله سهامداران می‌شود. از این‌رو به‌طور طبیعی این انگیزه وجود دارد تا شرکت و سهامداران آن اقداماتی را جهت اجتناب از پرداخت مالیات انجام دهند (گانسر و همکاران، ۲۰۱۳).

یکی از عوامل اصلی بهبود کارایی اقتصادی، سازوکارهای حاکمیت شرکتی است که دربرگیرنده مجموعه‌ای از روابط میان شرکت، هیأت مدیره، سهامداران و سایر گروه‌های ذی‌نفع است. ضرورت حاکمیت شرکتی، از تضاد منافع مشارکت‌کنندگان (ذی‌نفعان) در ساختار شرکت ناشی می‌شود. تضاد منافع که از آن با عنوان مسئله نمایندگی یاد می‌شود، خود ناشی از دو علت عمده است؛ اول اینکه هر مشارکت‌کننده، اهداف و ترجیحات متفاوتی دارد و دیگر اینکه هر یک در مورد اقدامات، دانش و ترجیحات دیگری اطلاعات کاملی ندارد. بدیهی است این تفکیک با فرض نبود سازوکارهای مؤثر اجرایی حاکمیت شرکتی، زمینه اقدام مدیران در راستای منافع خود و نه منافع سهامداران را فراهم خواهد کرد (برل و مینز، ۱۹۳۲).

سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر اطلاعاتی که شرکت‌ها برای سهامداران و سایر ذی‌نفعان افشا می‌کنند، اثر می‌گذارد و احتمال افشا نشدن کامل و مطلوب اطلاعات را کاهش می‌دهد (لوبو، ۲۰۰۷).

بهبود کیفیت افشای شرکت، سبب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی نیز مدیریت سود کم‌تر را به همراه دارد (نوروش و حسینی، ۱۳۸۷). سازوکارهای حاکمیت شرکتی با ارزش ایجاد شده برای سهامداران، رابطه مستقیمی دارد (برادران حسن‌زاده، بادآورنهدی و بابایی، ۱۳۹۱) و اثر کاهنده‌ای بر هزینه بدهی شرکت می‌گذارد (احمد پور، کاشانی پور و شجاعی، ۱۳۹۰) و دارای رابطه معکوس با عدم تقارن اطلاعاتی است (رحیمیان، صالح نژاد و سالکی ۱۳۸۹) در نتیجه می‌توان انتظار داشت، ضمن رعایت حقوق کلیه ذی‌نفعان از جمله دولت، شکاف مالیاتی نیز در این شرکت‌ها کم‌تر شود. یکی از راهکارهای عملیاتی برای کاهش مشکلات نمایندگی، تدوین آیین‌نامه‌ای برای اعمال حاکمیت شرکتی مناسب است که در سال‌های اخیر کشور ما نیز به آن توجه می‌کند. یکی از فواید این آیین‌نامه، رتبه‌بندی شرکت‌ها از نظر ساختار حاکمیت شرکتی است. در واقع آیین‌نامه‌ای که به‌واسطه اجرای آن بتوان کیفیت حاکمیت شرکتی را افزایش داد. لذا در این پژوهش شرکت‌ها را بر اساس ۶۹ عامل استخراج شده از آیین‌نامه نظام راهبری شرکتی مصوب سال ۱۳۸۶، ارزیابی نموده و تأثیر آن را بر شکاف مالیاتی ارزیابی می‌کنیم.

### پیشینه پژوهش

پژوهش‌های زیادی درباره رابطه بین حاکمیت شرکتی و مالیات تاکنون انجام شده است ولی تاکنون هیچ پژوهش تجربی در مورد رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی صورت نگرفته است. لذا در ادامه پژوهش‌های مشابه و سایر پژوهش‌ها در زمینه کیفیت حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی ارائه می‌گردد:

ایزدی نیا و رسائیان (۱۳۸۷) به بررسی رابطه بین ساختار سرمایه و مالیات شرکت‌ها پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر عدم وجود رابطه معنی‌دار بین ساختار سرمایه و مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

باباجانی و عبدی (۱۳۸۹) به بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند و به این نتیجه رسیدند که تفاوت معنی‌داری بین میانگین درصد اختلاف سود مشمول مالیات ابرازی و قطعی در شرکت‌هایی که معیارهای حاکمیت شرکتی را دارا هستند، با گروه شرکت‌هایی که فاقد معیارهای مزبور هستند، وجود ندارد.

عرب مازار و طالب نیا و وکیلی فرد و صمدی (۱۳۹۰) به تبیین رابطه بین شفافیت و گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی در ایران پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر وجود یک رابطه مثبت بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی بوده است؛ به طوری که در صورت تهیه گزارشگری مالیاتی به ضمیمه گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری مالی تا حدود زیادی تأمین خواهد شد.

خدامی پور و ترک زاده (۱۳۹۰) رابطه بین مالیات و محافظه کاری در گزارشگری مالی و مربوط بودن اطلاعات حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. نمونه مورد بررسی آن‌ها متشکل از ۱۲۳ شرکت در یک دوره ۵ ساله بود. نتایج این پژوهش نشان داد شرکت‌هایی که خالص جریان نقدی عملیاتی آن‌ها بسیار بزرگ‌تر از درآمد مشمول مالیات آنهاست، محافظه کاری بیش‌تری نسبت به سایر شرکت‌ها دارند، اما در مورد شرکت‌هایی که خالص جریان نقدی عملیاتی آن‌ها بسیار کوچک‌تر از درآمد مشمول مالیات آنهاست، نمی‌توان گفت که محافظه کاری کم‌تری نسبت به سایر شرکت‌ها دارند. علاوه بر این، یافته‌های پژوهش نشان داد که مالیات نه تنها مربوط بودن اطلاعات حسابداری را که شرکت‌ها ارائه می‌کنند کاهش نمی‌دهد، بلکه باعث مرتبط‌تر شدن اطلاعات نیز می‌گردد.

خدامی پور و امینی (۱۳۹۲) به بررسی ارتباط بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه بدهی در شرکت‌های پذیرفته شده در بوری اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که رابطه منفی بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه بدهی وجود دارد. هم‌چنین بین سطح مالکیت نهادی بر ارتباط بین اجتناب از پرداخت مالیات و هزینه بدهی تأثیر معناداری ندارد.

دی آنجلو و مازولیس (۱۹۸۰) در ارتباط با تأثیر مالیات بر ساختار سرمایه بیان می‌دارند که بسته به توازن موجود بین منافع مالیاتی ناشی از ایجاد بدهی و پیامدهای مالی مربوط، می‌توان ساختار سرمایه مطلوب را تعیین نمود. شرکت‌هایی که منافع

مالیاتی ناشی از ایجاد بدهی آنها کمتر از هزینه‌های ریسک مالی ناشی از ایجاد بدهی باشد، کم‌تر به تأمین مالی از طریق ایجاد بدهی می‌پردازند.

دیرنگ و هانلون و مایدو (۲۰۱۰)، در پژوهش خود از نرخ مؤثر مالیاتی نقدی بلندمدت برای آزمون میزان اجتناب از مالیات شرکت‌ها در طی دوره ۱۰ ساله استفاده کردند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان داد که اختلاف مقطعی قابل ملاحظه‌ای در اجتناب از پرداخت مالیات توسط شرکت‌ها وجود دارد و تقریباً ۲۵ درصد شرکت‌ها توانایی این را دارند که نرخ مؤثر مالیاتی نقدی را زیر ۲۰ درصد نگه دارند.

چن و چن و چنگ و شولین (۲۰۱۰) دریافتند که مالکیت خانوادگی می‌تواند خط مشی مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های با مالکیت خانوادگی کم‌تر از شرکت‌هایی که دارای مالکیت خانوادگی نیستند، سیاست متهورانه پیرامون مالیات اتخاذ کرده‌اند. این نتایج نشان می‌دهد که مالکان خانوادگی تمایل دارند جهت جلوگیری از کاهش ارزش سهام شرکت که از نگرانی سهامداران اقلیت پیرامون ریسک ناشی از فعالیت‌های مالیاتی نشأت می‌گیرد، از مدیریت مالیات اجتناب نمایند.

آرمسترانگ و بلوین و لارکر (۲۰۱۲) در پژوهشی به تبیین مشوق‌های مؤثر بر برنامه‌ریزی مالیاتی پرداختند. یافته‌های این پژوهش بیانگر آن بود که بین طرح‌های تشویقی پاداش مدیران مالیاتی با نرخ مؤثر مالیاتی محاسبه شده بر اساس استانداردهای حسابداری رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد، اما بین طرح‌های مذکور با سایر معیارهای استفاده شده ارتباطی ضعیف وجود دارد.

باسام در سال ۲۰۱۴ به بررسی شاخص‌های افشای حاکمیت شرکتی بر عملکرد شرکت‌ها در عربستان پرداخت. که یافته‌های پژوهش وی حاکی از وجود رابطه معنادار بین شاخص‌های افشای حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت‌ها است.

با نظر به پژوهش‌ها انجام شده تاکنون در زمینه کیفیت حاکمیت شرکتی و مالیات ملاحظه می‌نماییم که به اجزای کیفیت حاکمیت شرکتی به‌گونه‌ای که در این پژوهش آمده، توجه نشده است و هریک از پژوهش‌های انجام شده تنها بخش کوچکی از آن را شامل می‌شود. پس در اینجا ما این نیاز را حس کردیم تا به بررسی کلی کیفیت حاکمیت شرکتی و تأثیر آن بر شکاف مالیاتی که هم دربرگیرنده فرار و هم اجتناب مالیاتی است، بپردازیم.

هدف از انجام این پژوهش یافتن پاسخ به این سوال است که آیا بین حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد؟ به این منظور فرضیه پژوهش بدین صورت شکل می‌گیرد:

بین کیفیت حاکمیت شرکتی و شکاف مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

### متغیرهای پژوهش

#### متغیر مستقل

متغیر مستقل تحقیق حاضر کیفیت حاکمیت شرکتی (CG) است که طبق آیین‌نامه نظام راهبری شرکتی مصوب سال ۱۳۸۶ و همچنین بر اساس مقاله حساس یگانه (۱۳۸۵)، این متغیر کیفی از ۶۹ عامل زیر اندازه‌گیری می‌شود. به طوری که اگر هریک از عوامل مصداق داشته باشند کد یک و در غیر این صورت کد صفر لحاظ خواهد شد. در پایان از روش شناسی کدگذاری و انباشت کدها به منظور عملیاتی کردن متغیر کیفیت حاکمیت شرکتی استفاده می‌شود. براساس این متدولوژی به هر کدام از عوامل شصت و نه گانه حاکمیت شرکتی امتیاز صفر یا یک (با توجه به تعریف عملیاتی انجام شده) اختصاص یافته است که از جمع زدن این امتیازها، نمره حاکمیت شرکتی را براساس درصد محاسبه می‌کنیم. این شصت و نه مورد به ۷ زیرمجموعه، شامل هیأت مدیره، کمیته‌های هیأت مدیره، افشا و شفافیت، کنترل‌های داخلی و حقوق سهامداران تقسیم می‌شود که در جدول زیر عوامل تعیین کننده کیفیت حاکمیت شرکتی و امتیازات مربوط به هر زیرمجموعه از این عوامل آورده شده است.

جدول ۱- عوامل کیفیت حاکمیت شرکتی در ایران

عنوان	عوامل مربوطه
	۱. آیا نقش رئیس و مدیر عامل شرکت‌ها از هم تفکیک شده است؟
	۲. آیا رییس هیأت مدیره مستقل است؟
	۳. آیا اکثریت مدیران غیر اجرایی هستند
	۴. آیا مدیران به وضوح به اجرایی و غیر اجرایی طبقه بندی شده‌اند؟
	۵. آیا بیوگرافی هیأت مدیره افشا شده است؟

عنوان	عوامل مربوطه	
(۱) هیأت مدیره	۶. آیا عضویت هیأت مدیره در مدیریت دیگر شرکت‌ها افشا شده است؟	
	۷. آیا هیأت مدیره به عنوان عضو هیأت مدیره بیش از پنج شرکت‌های ذکر شده فعالیت نمی‌کنند؟	
	۸. آیا تمام جلسات هیأت مدیره افشا شده است؟	
	۹. آیا سوابق جلسات شخصی هیأت مدیره افشا شده است؟	
	۱۰. آیا تعداد اعضای هیأت مدیره به حداقل تعداد مقرر در پیش نویس آیین نامه راهبری شرکتی (۷ نفر) رسیده است؟	
	۱۱. آیا اعضای هیأت مدیره حداقل تعداد سهامی را که باید تا پایان همکاری در اختیار داشته باشند، دارا هستند؟	
	۱۲. آیا دستور کار جلسات هیأت مدیره قبل از برگزاری جلسات در اختیار مدیران قرار می‌گیرد؟	
	۱۳. آیا اعضای هیأت مدیره برای دوره ۲ ساله انتخاب می‌شوند؟	
	۱۴. آیا هیأت مدیره طرح‌های استراتژیک شرکت و مسائل پیش روی شرکت را در سال، حداقل در یک جلسه مورد بررسی قرار می‌دهد؟	
	۱۵. آیا برنامه‌هایی برای آموزش مستمر کلیه اعضای هیأت مدیره در سال تدوین می‌شود؟	
	۱۶. آیا مدیران شرکت تحت پوشش بیمه مسئولیت برای پرداخت غرامت‌های احتمالی، قرار دارند؟	
	جمع امتیاز بخش ۱	۱۶
	(۲) کمیته حسابرسی	۱. آیا کمیته تأسیس شده است؟
		۲. آیا صلاحیت کمیته افشا شده است؟
۳. آیا کمیته از تعداد کافی از مدیران غیرموظف تشکیل شده است؟		



عنوان	عوامل مربوطه
	۴. آیا هویت رییس هیأت مدیره کمیته افشا شده است؟
	۵. آیا رییس کمیته مستقل است؟
	۶. آیا کمیته حداقل ۵ عضو دارد؟
	۷. آیا هویت اعضای کمیته افشا شده است؟
	۸. آیا جلسات کمیته افشا شده است؟
	۹. آیا سوابق جلسات کمیته افشا شده است؟
	۱۰. آیا اعضای کمیته حسابرسی در کم تر از ۳ کمیته حسابرسی شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس فعالیت دارند؟
	۱۱. آیا کمیته حداقل ۶ بار در سال جلسه تشکیل می‌دهد؟
	۱۱
	جمع امتیاز بخش ۲
	(۳) کمیته مدیریت ریسک
۲. آیا صلاحیت کمیته افشا شده است؟	
۳. آیا کمیته از تعداد کافی از مدیران غیرموظف تشکیل شده است؟	
۴. آیا همویت رییس کمیته افشا شده است؟	
۵. آیا رییس کمیته مستقل است؟	
۶. آیا هویت اعضای کمیته افشاشده است؟	
۷. آیا جلسات کمیته افشاشده است؟	
۸. آیا سوابق جلسات کمیته افشا می‌شوند؟	
۹. آیا بعد از هر جلسه کمیته، نتایج جلسه به جلسه بعدی هیأت مدیره گزارش می‌شود؟	
۱۰. آیا کمیته حداقل ۳ عضو دارد؟	
۱۱. آیا کمیته حداقل ۴ بار در سال جلسه تشکیل می‌دهد؟	
۱۲. آیا کمیته، خطرات پیش روی شرکت را افشا می‌کند؟	

عنوان	عوامل مربوطه
	۱۳. آیا شرکت دارای روش‌های کنترل روشن برای مدیریت ریسک است؟
جمع امتیاز بخش ۳	۱۳
(۴) کمیته جبران خدمات یا حقوق و مزایا	۱. آیا کمیته تاسیس شده است؟
	۲. آیا صلاحیت کمیته افشاشده است؟
	۳. آیا کمیته حداقل ۵ عضو دارد؟
	۴. آیا هویت رئیس کمیته افشاشده است؟
	۵. آیا رئیس کمیته مستقل است؟
	۶. آیا هویت اعضای این کمیته افشاشده است؟
	۷. آیا جلسات کمیته افشاشده است؟
	۸. آیا سوابق جلسات کمیته افشاشده است؟
	۹. آیا کمیته در سال حداقل، ۴ جلسه تشکیل می‌دهد؟
جمع امتیاز بخش ۴	۹
(۵) افشا و شفافیت	۱. آیا ساختار مالکیت شرکت افشاشده است؟
	۲. آیا جزئیات پاداش هیأت مدیره افشاشده است؟
	۳. آیا وام‌های شرکت افشا شده است؟
	۴. آیا عملکرد شرکت افشاشده است؟
	۵. آیا اهداف و استراتژی‌های شرکت افشا شده‌اند؟
	۶. آیا فعالیت‌های اصلی شرکت افشا شده‌اند؟
	۷. آیا سیاست‌های تقسیم سود افشا شده‌اند؟
	۸. آیا معاملات با اشخاص وابسته افشاشده است؟
	۹. آیا موارد استثناء از پیش نویس آیین نامه راهبری شرکتی افشا شده است؟
جمع امتیاز بخش ۵	۹

عنوان	عوامل مربوطه
(۶) کنترل‌های داخلی	۱. آیا نتیجه حسابرسی اثر بخش بودن سیستم کنترل های داخلی شرکت، افشا شده است؟
	۲. آیا صورت‌های مالی توسط هیأت مدیره و مدیرعامل امضا می‌شود؟
	۳. آیا شرکت بیانیه‌ای در مورد خروج از استانداردهای حسابداری تهیه می‌کند؟
	۴. آیا شرکت پیش نویسی برای حاکمیت شرکتی فراهم می‌نماید؟
جمع امتیاز بخش ۶	۴
(۷) حقوق سهام داران و مجمع عمومی	۱. آیا مجمع عمومی حداقل سالی یکبار تشکیل می‌شود؟
	۲. آیا دستور کار مجمع در وب سایت شرکت منتشر شده است؟
	۳. آیا سهامداران می‌توانند شخص دیگری را ب جای خود در جلسات مجمع عمومی بفرستند؟
	۴. آیا تاریخ تشکیل مجمع را از قبل آگهی می‌نمایند؟
	۵. آیا نتایج نشست بلافاصله به اطلاع سایت بورس اعلام می‌شود؟
	۶. آیا مجمع در ظرف ۶ ماه بعد از پایان سال مالی تشکیل می‌شود؟
	۷. آیا شرکت مشارکت‌های اجتماعی اش را افشامی کند؟
جمع امتیاز بخش ۷	۷
جمع کل	۶۹

### متغیر وابسته

#### شکاف مالیاتی

این متغیر از اختلاف بین مالیات ابرازی (اظهار شده) و مالیات تعیینی (قطعی)، به دست می‌آید. به منظور تعدیل کردن این متغیر برای کلیه شرکت‌ها با ویژگی‌های مختلف، به صورت درصدی به دست آورده شده است و از رابطه زیر اندازه‌گیری می‌شود:

$$TG = \frac{\text{مالیات ابرازی} - \text{مالیات تعیینی}}{\text{مالیات تعیینی}} \times 100$$

#### متغیر کنترلی

اندازه شرکت: اندازه شرکت متغیری است که میزان در دسترس بودن اطلاعات را نشان می‌دهد. به بیان دیگر اطلاعات شرکت‌های بزرگ بیش از شرکت‌های کوچک در

دسترس همگان قرار دارد. این موضوع سبب کاهش مسئله عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌های بزرگ می‌شود و نوع مدیریت سود توسط مدیران را تحت تأثیر قرار می‌دهد (سیرگی، ۲۰۰۹) از آنجا که سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران، شرکت‌های بزرگ‌تر را با دقت بیشتری بازبینی می‌کنند و کم‌تر به مدیریت سود می‌پردازند، بنابراین مدیران چنین شرکت‌هایی، تمایل بیشتری برای انتشار اطلاعات دارند (لبوو و ژوو، ۲۰۰۱). و انتظار می‌رود شکاف مالیاتی در آنها کم‌تر باشد.

اهرم مالی: این متغیر نشان می‌دهد چه بخشی از دارایی‌ها از محل بدهی‌ها یا حقوق صاحبان سهام تأمین مالی شده است. ساختار بدهی شرکت می‌تواند یک عامل مؤثر در مدیریت سود تلقی شود. در نتیجه انتظار می‌رود شرکت‌هایی که حجم بالایی از دارایی‌های خود را از محل بدهی تأمین کرده‌اند، اطلاعات حسابداری با کیفیتی را گزارش نکنند، منابع شرکت را هرچه بیشتر حفظ کرده و در آینده از میزان بدهی‌های خود بکاهند و در نتیجه میزان شکاف مالیاتی در آنها بیشتر شود. در این پژوهش از نسبت بدهی‌ها به دارایی‌ها برای محاسبه اهرم مالی استفاده شده است.

### یافته‌های پژوهش

#### بررسی آمار توصیفی

برای بررسی مشخصات عمومی و پایه‌ای متغیرها جهت برآورد و تخمین مدل‌ها و بررسی آن‌ها، ابتدا از شاخص‌های توصیفی مربوط به متغیرها استفاده می‌شود. نتایج مربوط به مقدار شاخص‌های توصیفی متغیرها در جدول (۴-۱) گزارش شده است. یکی از مهم‌ترین استفاده‌ای که می‌توان از جدول آمار توصیفی داشت، قضاوت در مورد نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌ها است. تست چاک‌برا آزمونی است که برای این بررسی بیش‌تر عمومیت دارد. این آماره نشان می‌دهد که متغیرهای پژوهش دارای توزیع نرمال نمی‌باشند؛ زیرا با توجه به احتمال مربوطه ( $P\text{-value} < 0.05$ ) فرض صفر آزمون مبنی بر نرمال بودن داده‌ها رد می‌شود. بین متغیرهای پژوهش حاکمیت شرکتی با انحراف معیار ۰.۰۶ کم‌ترین پراکندگی را داشته لذا متمرکزتر بوده و از دقت بیش‌تری برخوردار است و اندازه شرکت با انحراف معیار ۱.۴۵ نسبت به متغیرهای دیگر پراکنده‌تر بوده و از دقت کم‌تری برخوردار است.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	میانه	ماکسیمم	مینیمم	انحراف معیار	مقدار چاک برا	احتمال	تعداد مشاهدات
شکاف مالیاتی	۰.۲۲۸۷	۰.۲۰۴۷	۱	-۷.۳۳	۰.۸	۳۵۲۰۵.۳۲	۰.۰۰۰۱	۲۶۲
کیفیت حاکمیت شرکتی	۰.۲۲۳۸	۰.۲۱۷۳	۰.۴۹	۰.۰۸۶	۰.۰۶	۳۹.۷۸۷	۰.۰۰۰۱	۲۶۲
اهرم مالی	۰.۶۳۰۴	۰.۶۳۷۵	۰.۸۶	۰.۱۴	۰.۱۸	۶۶.۳۱۳	۰.۰۰۰۱	۲۶۲
اندازه شرکت	۲۷.۲۵۵۰	۲۷.۳۳۶۶	۳۱.۰۲	۲۴.۵۶	۱.۴۵	۶۶.۴۳۴۳	۰.۰۰۰۱	۲۶۲

## - بررسی مانایی متغیرهای پژوهش

جدول ۳- بررسی مانایی متغیرها

متغیرها	لیون، لین و چوی		نتیجه
	مقدار آماره	احتمال آماره	
شکاف مالیاتی	۱۰.۷۳۷۲	۰.۰۰۰۱	عدم رد مانایی
کیفیت حاکمیت شرکتی	۶.۱۴۵۱	۰.۰۰۰۱	عدم رد مانایی
اهرم مالی	۷.۵۲۵۸	۰.۰۰۰۲	عدم رد مانایی
اندازه شرکت	۸.۵۸۵۵	۰.۰۰۰۱	عدم رد مانایی

به کارگیری روش‌های معمول اقتصادسنجی در برآورد مدل بر این فرض استوار است که متغیرهای الگو مانا هستند، برای بررسی مانایی هر یک از متغیرها از آزمون لیون، لین و چوی استفاده کرده‌ایم. در این آزمون اگر احتمال آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد مانا بودن داده‌ها در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود. نتایج مانایی متغیرهای پژوهش به‌طور مختصر در جدول ۴-۲ ارائه شده است. تمامی متغیرهای پژوهش در دوره مورد بررسی در سطح پایا هستند. در نتیجه با توجه به مانا بودن متغیرها نیازی به بررسی مانایی بلندمدت متغیرهای تحقیق نمی‌باشد.

## ۴-۲-۳- بررسی همبستگی متغیرهای توضیحی پژوهش

جدول ۴- نتایج همبستگی متغیرها با استفاده از آزمون اسپیرمن

متغیرها	حاکمیت شرکتی	اهرم مالی	اندازه شرکت
حاکمیت شرکتی	۱		
اهرم مالی	-۰.۲۵۶۹	۱	
اندازه شرکت	۰.۶۵۴۲	۰.۳۶۵۸	۱

پس از توصیف آماری داده‌ها و بررسی پایایی متغیرهای تحقیق، رابطه‌ی همبستگی بین متغیرهای تحقیق مورد آزمون قرار گرفت. تحلیل همبستگی ابزاری آماری برای تعیین نوع و درجه‌ی رابطه‌ی یک متغیر کمی با یک متغیر کمی دیگر است. به‌طور کلی ضرایب همبستگی بین -۱ تا +۱ تغییر می‌کنند و رابطه بین دو متغیر می‌تواند مثبت یا منفی باشد. ضریب همبستگی یک رابطه متقارن می‌باشد، هرچه ضریب همبستگی به یک نزدیک باشد میزان وابستگی دو متغیر بیشتر می‌باشد و بالعکس. بیشتر بودن ضریب همبستگی بین متغیرهای مستقل در یک مدل باعث مخدوش شدن نتایج رگرسیون می‌شود.

## ۴-۲-۴- آزمون F لیمر برای تشخیص تلفیقی یا ترکیبی بودن فرضیه‌های پژوهش

جدول ۵- نتایج آزمون F

فرضیه‌ها	آزمون F لیمر			آزمون هاسمن		
	مقدار آماره	احتمال آماره	روش	مقدار آماره	احتمال آماره	نتیجه
فرضیه اول	۴.۶۰۶۷	۰.۰۰۰۱	تابلویی	۱۴۹.۴۲۳۱	۰.۰۰۰۱	رد الگوی اثرات تصادفی

به‌منظور تشخیص از بین الگوی داده‌های ترکیبی یا تابلویی، از آزمون تشخیصی F لیمر استفاده شد که نتایج آن نشان‌دهنده مدل تابلویی است. از آنجاکه در الگوهای تابلویی، باید نوع الگو از بین اثرهای ثابت و تصادفی مشخص شود، آزمون هاسمن اجرا شد که نتایج آن نشان‌دهنده انتخاب الگوی اثرات ثابت است. نتایج این دو آزمون در جدول ۴-۴ نشان داده شده است.

## ۴-۲-۵- آزمون ناهمسانی فرضیه‌های پژوهش

جدول ۶- نتایج آزمون ناهمسانی واریانس‌ها

متغیرها	آزمون ناهمسانی واریانس‌ها		
	F	P-Value	نتیجه آزمون
فرضیه اول	۵۸۸.۲۸	۰.۰۰۰۱	ناهمسانی دارد

یکی دیگر از فروض کلاسیک که باید قبل از اجرای آزمون نهایی فرضیه‌ها مورد بررسی قرار بگیرد، آزمون ناهمسانی واریانس‌ها می‌باشد. که برای این منظور از آزمون از برنامه STATA استفاده کرده‌ایم که فرض یک آزمون، نشان دهنده ناهمسانی واریانس و الزام به استفاده از EGLS برای تخمین مدل و فرض صفر مبتنی بر رد ناهمسانی و استفاده از OLS می‌باشد. نتایج آزمون در جدول ۴-۵ آورده شده است. از آنجایی که فرضیه پژوهش مشکل ناهمسانی دارد لذا برای تخمین مدل از روش EGLS استفاده خواهیم نمود.

## ۴-۲-۶- آزمون خودهمبستگی فرضیه‌های پژوهش

جدول ۷- نتایج آزمون خودهمبستگی فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	آزمون خودهمبستگی		
	F	P-Value	نتیجه آزمون
فرضیه اول	۱۴.۷۸۹	۰.۰۰۰۲	خودهمبستگی دارد

یکی دیگر از مراحل فرآیند پنل دیتا قبل از آزمون‌های نهایی فرضیه‌های پژوهش، بررسی خودهمبستگی مدل‌های طراحی شده است. فرض صفر آزمون خودهمبستگی، مبتنی بر عدم وجود خودهمبستگی می‌باشد. که برای آزمون فرض عدم خودهمبستگی از آزمون وولدریج در STATA استفاده شد، نتایج این آزمون که در جدول ۴-۶ آمده نشان می‌دهد در فرضیه‌ی پژوهش خودهمبستگی وجود دارد که برای رفع مشکل خودهمبستگی از الگوی اثرات ثابت بادر نظر گرفتن پارامتر AR(1) جهت آزمون فرضیه‌ی پژوهش در مدل نهایی رگرسیون استفاده می‌شود. پس از بررسی فروض کلاسیک در ادامه به دنبال آزمون نهایی فرضیه‌ی پژوهش می‌رویم.

## - آزمون نهایی فرضیه‌ی پژوهش

فرضیه: کیفیت حاکمیت شرکتی تأثیر معناداری بر شکاف مالیاتی دارد.

مدل مربوط به فرضیه:

$$TG_{it} = \beta_0 + \beta_1 CG_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 BETA_{it} + \varepsilon_{it}$$

با توجه به جداول (۴-۶ و ۴-۷) مدل فرضیه اول پژوهش دارای مشکل ناهمسانی و خودهمبستگی است، به عبارتی باید از روش حداقل مربعات تعمیم یافته تخمینی (EGLS) و الگوی اثرات ثابت بادر نظر گرفتن پارامتر AR(1) جهت آزمون فرضیه اول استفاده کرد.

جدول ۸- نتایج آزمون فرضیه

متغیرها	ضرایب	مقدار آماره	احتمال آماره
کیفیت حاکمیت شرکتی	-۰.۷۳۷	-۲.۸۳۳	۰.۰۰۵۰
ریسک سیستماتیک	۰.۰۰۴	۰.۲۷۰۸	۰.۷۸
اهرم مالی	۰.۵۶۵۸	۳.۸۱۱۳	۰.۰۰۰۲
اندازه شرکت	۰.۰۰۴۰	۰.۱۶۵۴	۰.۸۶
متغیر ثابت	-۰.۳۸۱۳	-۰.۵۱۸۵	۰.۶۰
متغیر مجازی AR(1)	۰.۵۴۳۷	۱۰.۴۱۷۳	۰.۰۰۰۱
ضریب تعیین		۰.۴۳	
ضریب تعیین تعدیل شده		۰.۴۱	
آماره دوربین واتسون		۲.۰۶	
آماره F		۳۱.۸۵۲۶	
احتمال آماره F		۰.۰۰۰۱	

نتایج مربوط به احتمال آماره F (۰.۰۰۰۱) نشان می‌دهد که مدل در حالت کلی معنادار بوده و با توجه به آماره دوربین واتسون (۲.۰۶)، مشکل خود همبستگی آن رفع شده است. علاوه بر آن نتایج مربوط به ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که در دوره پژوهش ۰.۴۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته تحت تأثیر متغیرهای مستقل و کنترل این آزمون بوده است.

نتایج نشان می‌دهد که کیفیت حاکمیت شرکتی براساس ضریب رگرسیونی -۰.۷۳۷ و احتمال ۰.۰۰۵، تأثیر منفی و معنادار بر شکاف مالیاتی دارد. این بدان معنی



است که اگر کیفیت حاکمیت شرکتی تغییر کند شکاف مالیاتی با ضریب ۰.۷۳۷- تغییر خواهد کرد. همچنین تأثیر متغیر کنترلی اهرم مالی با احتمال ۰.۰۰۰۲ و ضرایب ۰.۵۶ بر روی شکاف مالیاتی مثبت و معنادار است.

### نتایج نهایی

در این پژوهش، به دنبال بررسی رابطه بین شکاف مالیاتی و کیفیت حاکمیت شرکتی هستیم که به این منظور پس از جمع‌آوری داده‌های مربوط به ۴۴ شرکت از بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه دست یافتیم که کیفیت حاکمیت شرکتی، تأثیر معناداری بر شکاف مالیاتی دارد. لذا در صورتی که در شرکت‌ها، حاکمیت شرکتی به‌درستی اجرا و اعمال گردد، از نتایج آن می‌تواند کاهش شکاف مالیاتی باشد. با توجه به اینکه معیارهای اندازه‌گیری حاکمیت شرکتی در این پژوهش از آیین نامه نظام راهبری شرکتی مصوب بورس اوراق بهادار استخراج شده است، لذا به نهادهای مربوطه پیشنهاد می‌شود در تدوین مقررات از موارد ذکر شده در این پژوهش هم بهره ببرند همچنین توصیه می‌شود در تدوین آیین نامه‌های مربوط بیشتر به محتوا و اثربخش بودن مؤلفه‌های آن توجه شود تا به شکل آنها.

### پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

- ۱- از آنجایی که در این پژوهش، شرکت‌ها بر اساس صنعت از یکدیگر تفکیک نشده‌اند، بنابراین پیشنهاد می‌گردد که جهت پژوهش‌های آتی، به بررسی تأثیر کیفیت حاکمیت شرکتی بر روی شکاف مالیاتی به تفکیک صنایع مختلف صورت گیرد.
- ۲- بررسی هر یک از عوامل حاکمیت شرکتی به صورت جداگانه و بررسی تأثیر تک تک آنها بر شکاف مالیاتی.

### فهرست منابع

- پژویان، جعفر. ۱۳۸۰. اقتصاد بخش عمومی (مالیات). انتشارات جنگل تهران.
- سید نورانی، محمدرضا. ۱۳۸۸. فرار از پرداخت مالیات و رشد اقتصادی در ایران. مرکز تحقیقات مجلس شورای اسلامی ایران. تهران
- عسکری، علی. ۱۳۹۲. اصلاحات مالیاتی کالبد شکافی در ایران است. مجله مالی و سیاست‌های اقتصادی. دوره ۱(۲): ۸۵-۱۲۰.

نوروش، ایرج و ابراهیمی کردلر، علی. ۱۳۸۴. بررسی و توضیح رابطه بین سهامداران با عدم تقارن اطلاعات و سودمندی استانداردهای حسابداری. مجله حسابداری و حسابرسی پژوهشی. شماره (۴۸): ۹۷-۱۲۴.

نمازی، محمد و رستمی، نورالدین. ۱۳۸۶. بررسی رابطه بین نسبت‌های مالی و بازده سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله حسابداری و حسابرسی تحقیقات. شماره (۴۴): ۱۰۵-۱۲۷.

خدای پور، احمد و ترک زاده، علی. ۱۳۹۰. رابطه بین محافظه کاری حسابداری مالیاتی و در گزارشگری مالی و اطلاعات مرتبط. مجله‌های مالی پژوهش حسابداری. دوره ۳(۳): ۱۲۷-۱۴۵.

حساس یگانه، یحیی و مرادی، محمد و هدی، اسکندر. ۱۳۸۷. رابطه بین سرمایه‌گذاران نهادی و ارزش‌های سازمانی. مجله حسابداری و حسابرسی تحقیقات. دوره ۱۵(۵۲): ۱۰۷-۱۲۳.

ایزدی نیا، ناصر و رسائیان، امیر. ۱۳۸۷. رابطه بین ساختار سرمایه و مالیات شرکت‌ها در ایران. مجله بولتن از مالیات. دوره ۱۷(۴): ۳۱-۴۴.

باباجانی، جعفر و عبدی، مجید. ۱۳۸۹. رابطه بین حاکمیت شرکتی و مالیات بر شرکت‌ها. مجله پژوهش حسابداری مالی. دوره ۳(۲): ۶۵-۸۶.

عرب مازار، علی اکبر و وکیلی فرد، حمیدرضا و صمدی، محمود و طالب نیا، قدرت الله. ۱۳۹۰. ارتباط بین شفافیت و گزارشگری مالی و گزارش‌های مالیاتی در ایران. مجله حسابداری و حسابرسی تحقیقات. دوره ۹(۳): ۲۲-۳۷.

محمدی، شاپور و قالیباف اصل، حسن و مشکی، مهدی. ۱۳۸۸. تأثیر ساختار مالکیت بر کارایی و ارزش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله تحقیقات مالی. دوره ۸(۱۱): ۶۹-۸۸.

خدای پور، احمد و امینی نیا، میثم. ۱۳۹۲. ارتباط اجتناب از مالیات و هزینه بدهی و تأثیر بر رابطه بین مالکیت نهادی. بولتن مالیاتی. دوره ۲۱(۱۹): ۱۳۵-۱۵۶.

Desai, M.A., Dharmapala, D (2006). Corporate Tax Avoidance and High Powered Incentives. *Journal of Financial Economics*, (79): 145-179.

- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., Shevlin, T (2010). Are Family Firm more Tax Aggressive than Non-family Firm. *Journal of financial Economics* (20): 267-292
- Hanlon, M., & S.Heitzman (2009). A Review of Tax Research. Working Paper. Massachusetts Institute of Technology.
- Graham, J.R., & Tucker, A.(2006). Tax Shelters and Corporate Debt Policy. *Journal of Financial Economics*. 81, 563-594.
- Lim, Y.D.(2011). Tax Avoidance, Cost of Debt and Shareholder Activism: Evidence from Korea., 456-470.
- Lim, Y.D.(2010). Tax Avoidance and Underleverage: Korean Evidence. Working Paper. University of New South Wales
- Rego, S.O.(2003). Tax-avoidance Activities of U.S. Multinational Corporation Contemporary. *Jurnal of Accounting Research* (20): 805-833.
- Sibilkov, Valeriy, 2005. Asset Liquidity and Capital Structure, working paper: <http://papers.ssrn.com>.
- Wang, Y.(2012). Competition and Tax Evasion: A Cross Country Study. *Jurnal of Economic Analysis & Policy*, (42): 198-208
- Jensen, M., & Meckling, W.(1976). Theory of the Firm, Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, (3): 305-360
- Wilson, R.J (2009). An Examination of Corporate Tax Shelter Participation. *Accounting Review*, (84) 969-99
- Wang (2010). Tax Avoidance, Corporate Transparency, and Firm Value. Working Paper.
- Shleifer, A., Vishny, R (1986). Large shareholders and corporate control. *Journal of Political Economy*, (94): 461-488.
- DeAngelo, H.& R.W.Masulis, (1980). Optimal capital structure under corporate and personal taxation, *Journal of Financial Economics* 8, 3-29
- Armstrong, S,C.Blouin, L,J.Larker, F.D.(2012). The Incentives for Tax Planing. *Journal of Accounting and Economics*, (53): 391-411.
- Dyreg, S.D., Hanlon, M., Maydew, E.L (2010). The Effects of Executives on Corporate Tax Avoidance. Working Paper
- Desai, M.A., Dharmapala, D.(2009). Corporate Tax Avoidance and Firm Value. *Review of Economics and Statistics*, (91): 537-546.



## بررسی علل عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی در ایران (مطالعه موردی در اداره کل امور مالیاتی استان البرز)

مرتضی اسدی  
asadi1339@gmail.com

مسعود سهرابی نودهی

علی مالک اژدر

### چکیده

پیشرفت‌های چشمگیر فناوری اطلاعات طی سال‌های اخیر، روابط میان شهروندان و مدیریت دولتی را در شرایط تحولی بنیادین قرار داده است. این پیشرفت‌ها در عرصه خدمات دولتی نیز تحولات زیادی را به وجود آورده است. امروز بخش مهمی از فعالیت‌های دولتی در قالب دولت الکترونیک به اجرا در می‌آید. پذیرش دولت الکترونیک نیز دارای زمینه‌هایی بوده و یکی از سازمان‌هایی که در سال‌های اخیر استفاده زیادی از خدمات الکترونیکی داشته است سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد. در این تحقیق موانع استقرار نظام مالیات الکترونیک را در استان البرز در ابعاد عوامل سازمانی - مدیریتی، عوامل فنی - مخابراتی، عوامل اجتماعی - فرهنگی، عوامل حقوقی - قانونی مورد بررسی قرار داده شد. این تحقیق از نوع پیمایشی و کاربردی می‌باشد. و روش گردآوری اطلاعات به صورت میدانی و ابزار گردآوری اطلاعات به صورت پرسشنامه‌ای می‌باشد. و از این ابعاد فرضیات استخراج گردیده و با استفاده از تکنیک‌های آماری و نرم افزار spss تمام فرضیات اثبات شدند

## مقدمه

پیشرفت‌های چشمگیر فناوری اطلاعات طی سال‌های اخیر، روابط میان شهروندان و مدیریت دولتی را در شرایط تحولی بنیادین قرار داده است. بسیاری از دولت‌ها درصددند تا با بهره‌گیری از فناوری اطلاعات در راستای تغییر و اصلاحات در سازمان‌های دولتی اقدام نمایند (لیپس<sup>۱</sup>، ۱۹۹۸، ۳۳۰-۳۲۹). دلیل تمایل بخش دولتی به استفاده از فناوری‌های جدید را می‌توان از زوایای مختلفی مورد بحث قرار داد. قابلیت‌های متحیرکننده فناوری اطلاعات، افزایش تقاضای شهروندان به منظور ارائه خدمات سریع‌تر و کارا تر، افزایش فشارهای سیاسی و همچنین موفقیت‌هایی که تجارت الکترونیک در بخش خصوصی به همراه داشته است، دولت‌ها را به سوی استفاده از فناوری‌های اطلاعات و ارتباطات در راستای ارائه خدمات عمومی سوق داده است.

اصطلاح دولت الکترونیک که اخیراً در ادبیات مدیریت به چشم می‌خورد حاصل به‌کارگیری فناوری اطلاعات و ارتباطات جهت ارائه خدمات به بخش عمومی است. دولت الکترونیکی را می‌توان به معنای استفاده دولت از شبکه گسترده‌ی جهانی یا اینترنت با هدف ارائه خدمات پیوسته و همزمان به شهروندان و برقراری امکان تعامل الکترونیکی شهروندان با سازمان‌های مختلف در سطوح مختلف دولت به‌کار برده است (رابینز و بورن<sup>۲</sup>، ۲۳: ۲۰۰۳).

فناوری اطلاعات طی چند سال اخیر توانسته است کارآمدی خود را در بخش دولتی به اثبات برساند، از سوی دیگر تجارب بخش خصوصی در زمینه کاربرد تجارت الکترونیکی موید آن است که فناوری‌های نوین اطلاعات و ارتباطات در محیط پویا و توأم با رقابت بخش خصوصی نقش چشمگیری را در افزایش قابلیت این بخش و فائق آمدن مدیریت بخش خصوصی بر برخی از چالش‌های فرا راه آن داشته است. از این رو انتظار می‌رود بخش دولتی به‌عنوان کارگزار امور عمومی از این فناوری و قابلیت‌های منحصر به فرد آن در راستای پاسخ به خواسته‌ها و تقاضاهای در حال تغییر شهروندان بهره‌گیرد و با نوسازی کسب و کار دولت تحول عمیقی در ساختار تعاملات بخش‌های مختلف جامعه ایجاد نماید (فقیهی و یعقوبی، ۱۳۸۳، ص ۳۰).

از سویی باید خاطر نشان نمود که یکی از زمینه‌های لازم برای اجرایی نمودن دولت الکترونیک پذیرش آن توسط شهروندان می‌باشد. از سویی پذیرش دولت الکترونیک نیز

1- Lips

2- Robins &amp; Burn

دارای زمینه‌هایی می‌باشد که یکی از آنها ایجاد اعتماد در بین شهروندان به منظور پذیرش برنامه‌ها و طرح‌های دولت الکترونیک می‌باشد. در این تحقیق تلاش داریم تا موانع اجرای نظام مالیات الکترونیک که از زیر مجموعه‌های مهم دولت الکترونیک در دوره نوین است را مورد بررسی قرار دهیم

### بیان مسأله

نوسازی فعالیت‌های الکترونیکی مالیاتی، اگر به صورت کارا ایی اجرا شود، می‌تواند به یک ابزار مهم برای اصلاحات بنیادی سازمانی در بخش‌های دولتی و خصوصی و برای بهره‌وری بیشتر در ارائه خدمات بخش دولتی شود. در دهه‌های گذشته، دولت‌های مختلف در جهان تلاش نموده‌اند تا توانایی‌های وسیع فن‌آوری اطلاعات و ارتباطات را برای بهبود فرآیندهای دریافت مالیات به کار گیرند. موضوعات جدید مانند دولت الکترونیک، اظهارنامه الکترونیک و دموکراسی الکترونیک به موضوعات اصلی در توسعه و تحول سازمان‌های مالیاتی تبدیل شده است (بالاکویت و همکاران<sup>۱</sup>، ۸۲: ۲۰۰۸). شرکت‌های سراسر دنیا به سمت توسعه رایانه خدمات آنلاین حرکت می‌نمایند، در سایه رشد اینترنت تجارت الکترونیک رشد زیادی در زمینه مبادلات اطلاعات، کالا و خدمات داشته است (خسرو پور<sup>۲</sup>، ۱۰۲: ۱۳۷۵). دولت الکترونیک به استفاده از تکنولوژی ارتباطات توسط نمایندگان دولتی اشاره دارد. که دارای توانایی شکل دادن روابط فی مابین شهروندان، مراکز کسب و کار و سایر قسمت‌های دولتی می‌باشند (کولسکا<sup>۳</sup>، ۹: ۲۰۰۹). دولت الکترونیک به وسیله دولت‌ها و سازمان‌های بین‌المللی هم‌چون اتحادیه اروپا و سازمان ملل و نیز تعدادی از محققان به عنوان ابزاری برای تبدیل روابط فی مابین دولت و شهروندان، به وسیله رایانه اطلاعات قابل دسترسی، بهبود روند رایانه خدمت و ارتباطات منعطف‌تر ترویج یافته است. فرآیندهای جدید دولتی مانند دولت الکترونیک، ممکن است در شکل‌گیری چگونگی احساس شهروندان در مورد پاسخ‌گویی و اثر بخشی عملکرد دولتی تأثیرگذار باشد. این مفهوم امروزه کاربرد زیادی یافته است به صورتی که بر طبق گزارشات جهانی سازمان ملل در حوزه بخش‌های عمومی، تعداد ۱۷۳ کشور از

1- Balockaite et al

2- Pour khosrow

3- Colesca

میان ۱۹۱ کشور جهان، که بیش از ۹۰ درصد این کشورها را تشکیل می‌دهند، استفاده از وب سایت‌های دولتی را عملیاتی ساخته‌اند (تولبرت و موسبرگر<sup>۱</sup>، ۳۵۶: ۲۰۰۶). نظام مالیاتی از پایه‌های قوام و پیشرفت نظام اقتصادی هر کشور است، هیچ سیاست و نظامی در سیستم اقتصادی پایدارتر و قدیمی‌تر از نظام مالیاتی نیست و این نظام باید متناسب با اقتصاد رشد یابد تا علاوه بر تسهیل پیشرفت با اقتصاد کشور نیز منطبق شود. موضوعی که امروز نظام‌های مالیاتی دنیا با آن مواجه هستند، نظام مالیاتی الکترونیکی در درون دولت الکترونیک است دولت الکترونیک به معنای بهره‌گیری از قدرت اطلاعات و تکنولوژی‌های اطلاعاتی برای ایجاد ساختار جدیدی از دولت است که با جامعه اطلاعاتی و شبکه‌ای هم‌خوان است. نظام مالیات الکترونیک می‌تواند به فراهم کردن اطلاعات عمومی و خدمات دولتی در هر زمان و در هر مکان کمک کند. نظام مالیات الکترونیک در کشورهای مختلف اروپایی انجام شده است و دارای ساختارهای مشابهی می‌باشد و عوامل مختلفی را در حوزه نظام مالیاتی الکترونیک دخیل کرده‌اند که این ابعاد را می‌توان در ابعاد چون سازمانی، مدیریتی، فنی، مخابراتی، اجتماعی، فرهنگی حقوقی و قانونی مطرح نمود که هر کدام از این شاخص‌ها تأثیر زیادی را در موفقیت نظام مالیات الکترونیک دارا می‌باشد.

نظام مالیات الکترونیک دارای مزایایی از قبیل پتانسیل مرزشکنی یعنی اینکه واقعاً امکان کار کردن در هر جا و در هر زمان را فراهم می‌کند و هم‌چنین کمک به ایجاد یک سیستم عصبی دیجیتال یکپارچه برای دولت است که در نهایت باعث افزایش بهره‌وری و کارایی کارکنان دولت، بهبود ارائه اطلاعات و خدمات دولت، افزایش کانال‌ها برای تعاملات عمومی، کاهش هزینه و افزایش مشارکت از طریق کم کردن زمان و بیشتر کردن تلاش‌های ارتباطی می‌باشد (حیدرزاده، ۳۷، ۱۳۸۴).

اگر خواستار تشکیل نظام مالیاتی الکترونیک هستیم باید پایه‌های نظام مالیاتی الکترونیک را در کشور ایجاد کنیم. ولی به علت‌های مختلف این سیستم هنوز در کشور ما راه‌اندازی نشده است. و نبود سیستم جامع مالیات الکترونیک باعث کندی روند کسب مالیات در بسیاری از حوزه‌ها شده است و سازمان امور مالیاتی نتوانسته است از این ظرفیت استفاده نماید. در این تحقیق قصد داریم این علل را در چارچوب عوامل زیر مورد بررسی قرار دهیم

1- Tolbert & Mossberger



- عوامل سازمانی - مدیریتی
- عوامل فنی - مخابراتی
- عوامل اجتماعی - فرهنگی
- عوامل حقوقی - قانونی

### اهمیت و ضرورت انجام تحقیق

گسترش تعهدات دولت در عرصه‌ی اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق اهداف مهمی چون رشد اقتصادی، ثبات قیمت‌ها، افزایش اشتغال، عدالت اجتماعی، توزیع عادلانه ثروت و ... هزینه‌های دولت را با روندی افزایشی مواجه ساخته است گرچه در میزان دخالت دولت در فعالیتهای اقتصادی در دهه‌های اخیر تحقیقاتی صورت گرفته است ولی وظایف مهم و اجتناب‌ناپذیری مطرح است که در حیطه وظایف و تسلط دولت‌ها قرار می‌گیرد و انجام آن امور لزوماً در محدوده قلمرو فعالیتهای دولت باقی خواهد ماند.

با گسترش روزافزون حجم مبادلات تجاری و بسط فعالیتهای اقتصادی و نیز به‌منظور شناسایی منابع بیشتر مالیاتی، لزوم کاربرد نوعی از روش سریع و قابل اطمینان مالیات برای تأمین منابع مالی گسترده و قابل اعتماد احساس می‌شود. و مالیات الکترونیکی می‌تواند گامی صحیح و اصولی در جهت بهبود مشارکت مدنی پاسخگویی سریع و کاهش فساد اداری باشد و مسیر دریافت مالیات را تسریع کند و در کشور ما که حجم زیادی از درآمدهای دولت وابسته به مالیات می‌باشد اجرای پرداخت مالیات الکترونیکی می‌تواند این عمل را تسریع نماید و این می‌تواند گام مهمی در جهت پیشرفت در همه ابعاد وصول مالیاتی باشد

### فرضیات

- عوامل سازمانی - مدیریتی بر عدم استقرار نظام مالیات الکترونیکی استان البرز تأثیرگذار است.
- عوامل فنی - مخابراتی بر عدم استقرار نظام مالیات الکترونیکی استان البرز تأثیرگذار است.
- عوامل اجتماعی - فرهنگی بر عدم استقرار نظام مالیات الکترونیکی استان البرز تأثیرگذار است.

عوامل حقوقی- قانونی بر عدم استقرار نظام مالیات الکترونیکی استان البرز تأثیرگذار است

### اهداف تحقیق

بررسی عوامل مؤثر بر علل عدم استقرار نظام مالیات الکترونیکی  
کاهش یا حذف علل عدم استقرار نظام مالیات الکترونیکی

### روش تحقیق

برای بررسی ابعاد نوع تحقیق از منظر روش تحقیق و هدف، این تحقیق براساس دسته‌بندی تحقیقات از نظر اهداف یک تحقیق کاربردی محسوب می‌شود که به شناسایی و ارزیابی موانع عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیک در اداره کل امور مالیاتی استان البرز می‌پردازد. و براساس روش تحقیق این پژوهش از نظر دسته‌بندی تحقیقات، از نوع پیمایشی می‌باشد. زیرا در تحقیق پیمایشی با استفاده از پرسشنامه که ابزار گردآوری اطلاعات ما می‌باشد می‌خواهیم داده‌ها را از سطح کیفی به سطح کمی بیاوریم. و در تحقیق پیمایشی این اعداد و ارقام هستند که متغیر کیفی را به متغیر کمی تبدیل می‌کنند.

### روش گردآوری اطلاعات

روش گردآوری اطلاعات به صورت میدانی می‌باشد، هم‌چنین از مطالعات کتابخانه‌ای برای بررسی ادبیات و مبانی نظری تحقیق استفاده می‌شود.

### ابزار گردآوری اطلاعات

ابزار گردآوری اطلاعات به صورت پرسشنامه‌ای می‌باشد که با پخش کردن این پرسشنامه بین جامعه آماری داده‌های خود را جمع‌آوری می‌کنیم.

### روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

در این تحقیق برای بررسی اعتبار از اعتبار محتوایی ظاهری و برای پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده خواهد شد. هم‌چنین برای بررسی رابطه بین

متغیرها با توجه به آزمون کالموگروف- اسمیرنف از آزمون مناسب هم‌چون همبستگی پیرسون یا اسپیرمن برای بررسی رابطه بین متغیرها استفاده خواهد شد. از تحلیل همبستگی متعارف (CCA)، برای تخمین روابط میان متغیرها استفاده می‌شود. اصولاً همبستگی متعارف روش مناسبی برای شناخت روابط بین دو مجموعه از متغیرهاست که در آن یک مجموعه را مستقل (یا پیش بینی کننده) و مجموعه دیگر را وابسته (یا معیار) می‌نامند. در نهایت برای بررسی یکسانی اولویت شاخص‌ها و هم‌چنین عامل‌ها از آزمون فریدمن استفاده می‌شود در این تحقیق نرم افزارهایی که می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد عبارت از SPSS, Statistica است

### جامعه آماری و نمونه‌گیری و تعیین حجم نمونه

و برای انتخاب نمونه از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده می‌شود. برای محاسبه حجم نمونه آماری با توجه به محدود بودن جامعه آماری از روش فرمول کوکران استفاده می‌شود. کل جامعه آماری ۲۹۰ نفر می‌باشد. و نمونه مورد نظر ۱۷۰ نفر می‌باشد و برای اطمینان بیش تر ۲۰۰ پرسشنامه را پخش نمودیم.

### تجزیه و تحلیل اطلاعات

#### ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

در این بخش ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نمونه تحت بررسی از جمله جنسیت، سن و سطح تحصیلات در قالب جداولی نشان داده می‌شود. جدول توزیع فراوانی متغیرهای جنسیت، سن و سطح تحصیلات در جداول ۱-۴ تا ۳-۴ نشان داده شده است.

جدول ۱-۴ توزیع فراوانی متغیر جنسیت را نشان می‌دهد. با توجه به این جدول اغلب پاسخ‌دهندگان را مردان با درصد فراوانی ۸۰٪ تشکیل می‌دهند.

جدول ۱- توزیع فراوانی متغیر جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
زن	۴۰	۲۰٪
مرد	۱۶۰	۸۰٪
جمع	۲۰۰	۱۰۰

جدول ۲-۴ توزیع فراوانی متغیر سن را نشان می‌دهد. با توجه به این جدول بیش‌تر پاسخ‌دهندگان را افراد در رده سنی ۳۶ تا ۴۵ سال با درصد فراوانی ۸۰ تشکیل می‌دهند.

جدول ۲- توزیع فراوانی متغیر سن

سن	فراوانی	درصد فراوانی
۲۰ تا ۳۵ سال	۲۰	۱۰/۰
۳۶ تا ۴۵ سال	۸۰	۴۰/۰
۴۶ تا ۶۰ سال	۱۰۰	۵۰/۰
جمع	۲۰۰	۱۰۰

جدول ۳-۴ توزیع فراوانی متغیر تحصیلات را نشان می‌دهد. با توجه به این جدول اغلب پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات لیسانس با درصد فراوانی ۶۰/۰ هستند.

جدول ۳- توزیع فراوانی متغیر تحصیلات

تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
دیپلم	۲۰	۱۰/۰
فوق دیپلم	۲۰	۱۰/۰
کارشناسی	۱۲۰	۶۰/۰
کارشناسی ارشد و بالاتر	۴۰	۲۰/۰
جمع	۲۰۰	۱۰۰

#### ۴- تجزیه و تحلیل توصیفی داده‌ها

توزیع فراوانی و نمودار فراوانی گزینه‌های گویه‌های پرسشنامه برای بررسی علل عدم استقرار نظام مالیات الکترونیک در جداول ۴-۴ تا ۴-۲۳ نشان داده شده است.

جدول ۴-۴ فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۱: نبود پژوهش و تحقیق از عوامل مؤثر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
موافق	۱۰۰	۵۰,۰	۵۰,۰	۵۰,۰
بی‌تفاوتم	۸۰	۴۰,۰	۴۰,۰	۹۰,۰
مخالفم	۲۰	۱۰,۰	۱۰,۰	۱۰۰,۰
Total	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به جدول ۴-۴ می‌توان دریافت که اغلب افراد (۵۰٪) بر این باورند که نبود پژوهش و تحقیق از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

جدول ۵- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۲: نبود اعتقاد در مدیران به عملیات الکترونیکی از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
کاملاً موافقم	۸۰	۴۰,۰	۴۰,۰	۴۰,۰
موافقم	۸۰	۴۰,۰	۴۰,۰	۸۰,۰
بی‌تفاوتم	۴۰	۲۰,۰	۲۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به جدول ۴-۵ اغلب افراد (۴۰٪) بر این باورند که نبود اعتقاد در مدیران به عملیات الکترونیکی از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

جدول ۶ - فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۳: عدم توجه به استانداردهای کمی و کیفی از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
موافق	۱۴۰	۷۰,۰	۷۰,۰	۷۰,۰
بی‌تفاوتم	۶۰	۳۰,۰	۳۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به جدول ۶ می‌توان دریافت که اغلب افراد (۷۰٪) بر این باورند که عدم توجه به استانداردهای کمی و کیفی از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

جدول ۷- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۴: نبود امکانات لازم برای افزایش خطوط پرسرعت اینترنت و پهنای باند کافی از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیات الکترونیکی می‌باشد.

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
کاملاً موافقم	۱۶۰	۸۰,۰	۸۰,۰	۸۰,۰
موافقم	۴۰	۲۰,۰	۲۰,۰	۱۰۰,۰
Total	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به جدول ۴-۷ اکثر پاسخ دهندگان بر این باورند که نبود امکانات لازم برای افزایش خطوط پرسرعت اینترنت و پهنای باند کافی از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیات الکترونیکی می‌باشد.

جدول ۸- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۵: نبود جوانب مربوط به تأمین ضرایب ایمنی و امنیت سیستم‌ها از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
کاملاً موافقم	۱۲۰	۶۰,۰	۶۰,۰	۶۰,۰
موافقم	۸۰	۴۰,۰	۴۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به جدول ۴-۸ می‌توان گفت اغلب افراد (۶۰٪) بر این باورند که نبود جوانب مربوط به تأمین ضرایب ایمنی و امنیت سیستم‌ها از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

جدول ۹- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۶: که عدم نظارت کافی از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
موافقم	۸۰	۴۰,۰	۴۰,۰	۴۰,۰
بی تفاوتم	۱۲۰	۶۰,۰	۶۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به جدول ۴-۹ می‌توان دریافت که اغلب افراد (۶۰٪) نسبت به این که عدم نظارت کافی از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد، نظری ندارند.

جدول ۱۰- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۷: که عدم آموزش کارکنان از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
موافقم	۸۰	۴۰,۰	۴۰,۰	۴۰,۰
بی تفاوتم	۸۰	۴۰,۰	۴۰,۰	۸۰,۰
مخالفم	۴۰	۲۰,۰	۲۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به جدول ۴-۱۰ می‌توان دریافت که اغلب افراد (۴۰٪) بر این باورند که عدم آموزش کارکنان از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام الکترونیکی می‌باشد.

جدول ۱۱- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۸: اینکه مقاومت کارکنان به دلیل تغییر رویه‌های اجرایی انجام امور در صورت استقرار نظام مالیات الکترونیکی در عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی تأثیرگذار است

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
موافقم	۴۰	۲۰,۰	۲۰,۰	۲۰,۰
بی تفاوتم	۱۰۰	۵۰,۰	۵۰,۰	۷۰,۰
مخالقم	۴۰	۲۰,۰	۲۰,۰	۹۰,۰
کاملاً مخالفم	۲۰	۱۰,۰	۱۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به جدول ۴-۱۱ می‌توان دریافت که اغلب افراد نسبت به اینکه مقاومت کارکنان به دلیل تغییر رویه‌های اجرایی انجام امور در صورت استقرار نظام مالیات الکترونیکی در عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی تأثیرگذار است، بی‌تفاوتند.

جدول ۱۲- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۹: عدم استفاده از فارغ‌التحصیلان رشته فناوری اطلاعات از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
بی تفاوتم	۱۲۰	۶۰,۰	۶۰,۰	۶۰,۰
مخالقم	۸۰	۴۰,۰	۴۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به جدول ۴-۱۲ اغلب افراد (۶۰٪) نسبت به این که عدم استفاده از فارغ-التحصیلان رشته فناوری اطلاعات از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد، نظری ندارند.

جدول ۱۳- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۱۰: تحصیلات پایین در بین کارمندان از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
موافقم	۲۰	۱۰,۰	۱۰,۰	۱۰,۰
نظری ندارم	۶۰	۳۰,۰	۳۰,۰	۴۰,۰
مخالقم	۱۲۰	۶۰,۰	۶۰,۰	۱۰۰,۰
Total	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به جدول ۴-۱۲ می‌توان دریافت که اغلب افراد (۶۰٪) بر این باورند که تحصیلات پایین در بین کارمندان از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی نمی‌باشد.

جدول ۱۴- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۱۱: عدم استفاده از نیروهای متخصص از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
موافقم	۱۸۰	۹۰,۰	۹۰,۰	۹۰,۰
نظری ندارم	۲۰	۱۰,۰	۱۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به جدول ۴-۱۴ می‌توان دریافت که اغلب افراد (۹۰٪) با این امر که عدم استفاده از نیروهای متخصص از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد، موافقت می‌کنند.

جدول ۱۵- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۱۲: عدم تخصیص به موقع بودجه از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
کاملاً موافقم	۲۰	۱۰,۰	۱۰,۰	۱۰,۰
موافقم	۱۴۰	۷۰,۰	۷۰,۰	۸۰,۰
بی تفاوتم	۲۰	۱۰,۰	۱۰,۰	۹۰,۰
مخالقم	۲۰	۱۰,۰	۱۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	



با توجه به نتایج جدول ۴-۱۵ می‌توان گفت اغلب افراد (۷۰٪) با این امر عدم تخصیص به موقع بودجه از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد، موافقت می‌نمایند.

جدول ۱۶ - فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۱۳: عدم افزایش مهارت کار کارکنان با کامپیوتر و اینترنت از عوامل بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
موافقم	۲۰	۱۰,۰	۱۰,۰	۱۰,۰
نظری ندارم	۱۲۰	۶۰,۰	۶۰,۰	۷۰,۰
مخالفم	۲۰	۱۰,۰	۱۰,۰	۸۰,۰
کاملاً مخالفم	۴۰	۲۰,۰	۲۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به نتایج جدول ۴-۱۶ می‌توان دریافت که اغلب افراد (۶۰٪) نسبت به این امر که عدم افزایش مهارت کار کارکنان با کامپیوتر و اینترنت از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد، نظری ندارند.

جدول ۱۷ - فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۱۴: نبود نرم‌افزارهای مورد نیاز از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
موافقم	۱۰۰	۵۰,۰	۵۰,۰	۵۰,۰
بی تفاوتم	۲۰	۱۰,۰	۱۰,۰	۶۰,۰
مخالفم	۸۰	۴۰,۰	۴۰,۰	۱۰۰,۰
Total	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به نتایج جدول ۴-۱۷ می‌توان دریافت که اغلب افراد بر این باورند که نبود نرم‌افزارهای مورد نیاز از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد

جدول ۱۸- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۱۵: نبود زیرساخت‌های فنی و شبکه در سازمان از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
کاملاً موافقم	۱۰۰	۵۰,۰	۵۰,۰	۵۰,۰
موافقم	۶۰	۳۰,۰	۳۰,۰	۸۰,۰
نظری ندارم	۴۰	۲۰,۰	۲۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به نتایج جدول ۴-۱۸ می‌توان دریافت که اغلب افراد (۵۰٪) بر این باورند که نبود زیرساخت‌های فنی و شبکه در سازمان از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

جدول ۱۹- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۱۶: نبود نگرش و علاقه کارکنان به کار با کامپیوتر از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
موافقم	۴۰	۲۰,۰	۲۰,۰	۲۰,۰
بی تفاوتم	۱۴۰	۷۰,۰	۷۰,۰	۹۰,۰
کاملاً مخالفم	۲۰	۱۰,۰	۱۰,۰	۱۰۰,۰
Total	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به نتایج جدول ۴-۱۹ می‌توان دریافت که اغلب افراد (۷۰٪) نسبت به این امر که نبود نگرش و علاقه کارکنان به کار با کامپیوتر از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد، نظری ندارند.

جدول ۲۰- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۱۷: نبود فرهنگسازی و تبلیغات برای مؤدیان مالیاتی در جهت استفاده از اینترنت از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
کاملاً موافقم	۴۰	۲۰,۰	۲۰,۰	۲۰,۰
موافقم	۱۴۰	۷۰,۰	۷۰,۰	۹۰,۰
مخالفم	۲۰	۱۰,۰	۱۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به نتایج جدول ۴-۲۰ می‌توان دریافت که اغلب افراد (۷۰٪) با این امر که نبود فرهنگسازی و تبلیغات برای مؤدیان مالیاتی در جهت استفاده از اینترنت از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد، موافقت می‌کنند.

جدول ۲۱- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۱۸: نبود جوانب مربوط به حفظ حریم خصوصی از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
کاملاً موافقم	۴۰	۲۰,۰	۲۰,۰	۲۰,۰
موافقم	۱۶۰	۸۰,۰	۸۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به نتایج جدول ۴-۲۱ می‌توان گفت که اغلب افراد با این امر که نبود جوانب مربوط به حفظ حریم خصوصی از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد، موافقت می‌کنند.

جدول ۲۲- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۱۹: وجود فرایندهای پیچیده اداری و قانونی از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
کاملاً موافقم	۴۰	۲۰,۰	۲۰,۰	۲۰,۰
موافقم	۱۶۰	۸۰,۰	۸۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

جدول ۲۳- فراوانی و فراوانی نسبی گویه ۲۰: عدم تفکیک و استقلال بودجه طرح از سایر طرح‌ها از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد.

گزینه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی معتبر	درصد فراوانی تجمعی
کاملاً موافقم	۴۰	۲۰,۰	۲۰,۰	۲۰,۰
موافقم	۱۲۰	۶۰,۰	۶۰,۰	۸۰,۰
نظری ندارم	۴۰	۲۰,۰	۲۰,۰	۱۰۰,۰
کل	۲۰۰	۱۰۰,۰	۱۰۰,۰	

با توجه به نتایج جدول ۴-۲۳ می‌توان گفت اغلب افراد با این امر که عدم تفکیک و استقلال بودجه طرح از سایر طرح‌ها از عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی می‌باشد، موافقت می‌کند.

#### ۴-۴- تجزیه و تحلیل استنباطی داده‌ها

برای بررسی فرضیات پژوهش، اولین قدم انتخاب روش تجزیه و تحلیل مناسب است. برای این منظور، باید ماهیت متغیرها تعیین شود. به همین دلیل ابتدا نرمال بودن یا نبودن مشاهدات با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف تعیین می‌شود. نتایج حاصل از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف در جدول ۴-۲۳ نشان داده شده است.

جدول ۲۴- نتایج حاصل از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف

متغیرهای تحقیق				آماره‌های توصیفی	میانگین
فنی و مخابراتی	سازمانی و مدیریتی	اجتماعی و فرهنگی	حقوقی و قانونی		
۲,۱۲۰۰	۲,۴۳۳۳	۲,۷۳۳۳	۱,۸۰۰۰	۴,۱۲۸۶	۲,۱۲۰۰
۴,۱۲۸۶	۱,۶۸۵۶	۴,۴۳۳۳	۲,۴۵۵۶	۴,۵۷۰	۲,۴۵۵۶
۴,۵۷۰	۳,۸۷۱	۳,۶۷۴	۵,۵۴۸	۰,۰۰۰	۵,۵۴۸
۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	مقدار معنی‌داری	۰,۰۰۰

با توجه به این امر که مقدار معنی‌داری آزمون از ۰/۰۵ کوچک‌تر است، می‌توان دریافت که متغیرهای تحقیق نرمال نیستند و از این رو برای بررسی فرضیات پژوهش باید از آزمون‌های ناپارامتری استفاده شود.

ابتدا برای بررسی همبستگی بین متغیرهای پژوهش، از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده می‌شود. نتایج آزمون در جدول ۴-۲۵ نشان داده شده است. این ضریب روشی ناپارامتری است که همبستگی را بر اساس داده‌های رتبه‌ای مورد محاسبه قرار می‌دهد. روش ناپارامتری روشی است که در آن هیچ فرض خاصی وجود ندارد. به‌عنوان نمونه در روش همبستگی اسپیرمن لازم نیست تا همه متغیرها دارای توزیع نرمال باشند. از این روش می‌توان هم برای داده‌های نسبتی استفاده کرد هم داده‌های رتبه‌ای مانند داده‌های به‌دست آمده از طیف لیکرت یا طیف هفت عددی. به هر حال به‌کارگیری این روش مستلزم دارا بودن هیچ‌گونه شرط خاصی نیست و از این جهت محدودیتی برای محقق ایجاد نمی‌کند ولی از جهت دیگر باید گفت که دقت این روش کم‌تر از روش پیرسون می‌باشد.

جدول ۲۵- نتایج حاصل از آزمون همبستگی اسپیرمن بین متغیرهای تحقیق

متغیرهای تحقیق				ضریب همبستگی	فنی و مخابراتی
حقوقی و قانونی	اجتماعی و فرهنگی	سازمانی و مدیریتی	فنی و مخابراتی		
۰,۳۶۹**	۰,۶۶۸**	۰,۳۰۴**	۱,۰۰۰	ضریب همبستگی	فنی و مخابراتی
۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰	مقدار معنی داری	فنی و مخابراتی
-۰,۵۵۴**	۰,۴۰۸**	۱,۰۰۰	۰,۳۰۴**	ضریب همبستگی	سازمانی و مدیریتی
۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰	۰,۰۰۰	مقدار معنی داری	سازمانی و مدیریتی
۰,۳۷۱**	۱,۰۰۰	۰,۴۰۸**	۰,۶۶۸**	ضریب همبستگی	اجتماعی و فرهنگی
۰,۰۰۰	۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	مقدار معنی داری	اجتماعی و فرهنگی
۱,۰۰۰	۰,۳۷۱**	-۰,۵۵۴**	۰,۳۶۹**	ضریب همبستگی	حقوقی و قانونی
۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	مقدار معنی داری	حقوقی و قانونی

نتایج به دست آمده از محاسبه همبستگی بین متغیرها نشان‌دهنده وجود رابطه معنی‌دار بین متغیرهای پژوهش است.

ابتدا برای بررسی معنی‌داری گویه‌های در نظر گرفته شده برای سنجش متغیرها، معنی‌داری گویه‌ها با استفاده از آزمون t مورد بررسی قرار گرفتند. نتایج حاصل از این آزمون در جدول ۴-۲۶ نشان داده شده است.

جدول ۲۶- نتایج آزمون t برای سنجش معنی‌داری گویه‌ها

سئوالات	مقدار آماره آزمون	مقدار معنی‌داری
نبود پژوهش و تحقیق	-۴,۷۰۲	۰,۰۰۰
نبود اعتقاد در مدیران به عملیات الکترونیکی	-۲۲,۶۲۱	۰,۰۰۰
عدم توجه به استانداردهای کمی و کیفی	-۲۱,۵۴۸	۰,۰۰۰
نبود امکانات لازم برای افزایش خطوط پرسرعت اینترنت و پهنای باند کافی	-۶۳,۴۸۰	۰,۰۰۰
نبود جوانب مربوط به تأمین ضرایب ایمنی و امنیت سیستم‌ها	-۴۶,۰۷۲	۰,۰۰۰
عدم نظارت کافی	-۱۱,۵۱۸	۰,۰۰۰
عدم آموزش کارکنان	-۳,۷۷۰	۰,۰۰۰
مقاومت کارکنان به دلیل تغییر رویه‌های اجرایی انجام امور در صورت استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی	۳,۲۳۶	۰,۰۰۱
عدم استفاده از فارغ‌التحصیلان رشته فن‌آوری	۱۱,۵۱۸	۰,۰۰۰

مقدار معنی‌داری	مقدار آماره آزمون	سئوالات
,۰۰۰	۱۰,۵۱۵	تحصیلات پایین در بین کارمندان
,۰۰۰	-۴۲,۳۲۰	عدم استفاده از نیروهای متخصص
,۰۰۰	-۱۵,۰۸۱	عدم تخصیص به موقع بودجه
,۰۰۰	۶,۱۵۷	عدم افزایش مهارت کارکنان با کامپیوتر و اینترنت
,۱۳۶	-۱,۴۹۵	نبود نرم افزارهای مورد نیاز
,۰۰۰	-۲۳,۴۸۰	نبود زیرساخت‌های فنی و شبکه در سازمان
۱,۰۰۰	,۰۰۰	نبود نگرش و علاقه کارکنان به کار با کامپیوتر
,۰۰۰	-۱۸,۲۱۲	نبود فرهنگسازی و تبلیغات برای مؤدیان مالیاتی در جهت استفاده
,۰۰۰	-۴۲,۳۲۰	نبود جوانب مربوط به حفظ حریم خصوصی
,۰۰۰	-۴۲,۳۲۰	وجود فرآیندهای پیچیده اداری و قانونی
,۰۰۰	-۲۲,۳۰۵	عدم تفکیک و استقلال بودجه طرح از سایر طرح‌ها

نتایج حاصل از آزمون نشان می‌دهند که همه گویه‌های پرسشنامه به استثنای نبود نرم افزارهای مورد نیاز و نبود نگرش و علاقه کارکنان به کار با کامپیوتر معنی‌دار هستند. به عبارت دیگر، از آن جا که مقدار معنی‌داری همه گویه‌ها به استثنای نبود نرم افزارهای مورد نیاز و نبود نگرش و علاقه کارکنان به کار با کامپیوتر از ۰.۰۵ کوچک‌تر است، نتیجه می‌شود که فرض صفر عدم معنی‌داری مؤلفه‌ها رد می‌شود. برای بررسی معنی‌داری اثر متغیرها از آزمون T تک نمونه‌ای استفاده می‌شود. نتایج حاصل از این آزمون در جدول ۴-۲۷ خلاصه شده است.

جدول ۲۷- نتایج حاصل از آزمون t تک نمونه

مقدار مورد آزمون = ۳					متغیرهای تحقیق	
فاصله اطمینان ۹۵٪	اختلاف میانگین	مقدار معنی‌داری	درجه آزادی	آماره آزمون		
پایین					بالا	
-۰,۸۲۲۴	-۰,۹۳۷۶	-۰,۸۸۰۰۰	,۰۰۰	۱۹۹	-۳۰,۱۴۴	فنی و مخابراتی
-۰,۵۴۳۲	-۰,۵۹۰۲	-۰,۵۶۶۶۷	,۰۰۰	۱۹۹	-۴۷,۵۴۲	سازمانی و مدیریتی
-۰,۲۰۴۸	-۰,۳۲۸۵	-۰,۲۶۶۶۷	,۰۰۰	۱۹۹	-۸,۵۰۷	اجتماعی و فرهنگی
-۱,۱۶۵۸	-۱,۲۳۴۲	-۱,۲۰۰۰۰	,۰۰۰	۱۹۹	-۶۹,۱۰۹	حقوقی و قانونی

نتایج حاصل از آزمون t تک نمونه نشان دهنده این امر است که همه عوامل تحت بررسی تأثیر معنی‌داری بر عدم استقرار نظام مالیات الکترونیک دارند. این امر از این نتیجه گرفته می‌شود که مقدار معنی‌داری آزمون کوچک‌تر از ۰/۰۵ است و در نتیجه فرض صفر عدم معنی‌دار بودن اثر متغیرها رد می‌شود. برای مقایسه میانگین اثر متغیرها از آزمون رتبه‌ای فریدمن استفاده می‌شود. نتایج آزمون در جدول ۴-۲۸ نشان داده شده است.

جدول ۲۸- نتایج حاصل از آزمون رتبه‌ای فریدمن

متغیرهای تحقیق	میانگین رتبه	آماره آزمون و معنی‌داری
فنی و مخابراتی	۱/۹۵	مقدار آماره آزمون = ۴۹۱/۵۱۵ درجه آزادی = ۳ مقدار معنی‌داری = ۰/۰
سازمانی و مدیریتی	۳/۲۰	
اجتماعی و فرهنگی	۳/۷۰	
حقوقی و قانونی	۱/۱۵	

با توجه به نتایج آزمون فریدمن، می‌توان دریافت که اختلاف معنی‌داری بین متغیرهای تحقیق از لحاظ تأثیر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیک وجود دارد. با توجه به میانگین رتبه حاصل از آزمون فریدمن می‌توان دریافت که عوامل اجتماعی و فرهنگی دارای بیش‌ترین تأثیر هستند و پس از آن عوامل مدیریتی و سازمانی، فنی و مخابراتی و حقوقی - قانونی در درجات بعدی تأثیر قرار دارند.

### نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر برای بررسی عوامل مؤثر بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیک در سازمان امور مالیاتی کشور چهار فرضیه به صورت:

- ۱- عوامل فنی و مخابراتی تأثیر معنی‌دار بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیک دارد.
- ۲- عوامل سازمانی و مدیریتی تأثیر معنی‌دار بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیک دارد.

۳- عوامل اجتماعی و فرهنگی تأثیر معنی‌دار بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیک دارد.

۴- عوامل حقوقی و قانونی تأثیر معنی‌دار بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیک دارد.

در نظر گرفته شد. در این بخش نتایج حاصل از پژوهش به تفکیک فرضیات پژوهش مورد بحث قرار می‌گیرد.

### هدف اول: بررسی معنی‌داری تأثیر عوامل فنی و مخابراتی بر عدم استقرار

#### نظام مالیاتی الکترونیکی

برای دستیابی به این هدف فرضیه‌ای به صورت "عوامل فنی و مخابراتی تأثیر معنی‌دار بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیک دارد." در نظر گرفته شد. برای بررسی صحت این فرضیه، ابتدا نرمال بودن متغیر عوامل فنی و مخابراتی با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف مورد آزمون قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون دلالت بر نرمال نبودن متغیر عوامل فنی و مخابراتی داشتند و در نتیجه برای بررسی رابطه بین این متغیر با سایر متغیرها از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون اسپیرمن دلالت بر این داشتند که بین متغیر عوامل فنی و مخابراتی با سایر متغیرها رابطه معنی‌دار وجود دارد. برای بررسی این امر که آیا عوامل فنی و مخابراتی بر عدم استقرار نظام مالیات الکترونیک در سازمان امور مالیاتی نقش دارد، از آزمون t تک نمونه با مقدار آزمون ۳ استفاده شد. نتایج آزمون دلالت بر تأثیر معنی‌دار عوامل فنی و مخابراتی بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی داشتند. برای بررسی وجود یا عدم وجود اختلاف بین تأثیرگذاری عوامل فنی و مخابراتی بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی با سایر متغیرها از آزمون رتبه‌ای فریدمن استفاده شد. نتایج آزمون دلالت بر این داشتند که عوامل فنی و مخابراتی در درجه سوم اهمیت قرار دارند.

### هدف دوم: بررسی معنی‌داری تأثیر عوامل سازمانی و مدیریتی بر عدم استقرار

#### نظام مالیاتی الکترونیکی

برای دستیابی به این هدف فرضیه‌ای به صورت «عوامل سازمانی و مدیریتی تأثیر معنی‌دار بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیک دارد.» در نظر گرفته شد. برای بررسی



صحت این فرضیه، ابتدا نرمال بودن متغیر عوامل سازمانی و مدیریتی با استفاده از آزمون کلموگروف- اسمیرنوف مورد آزمون قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون دلالت بر نرمال نبودن متغیر عوامل سازمانی و مدیریتی داشتند و در نتیجه برای بررسی رابطه بین این متغیر با سایر متغیرها از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون اسپیرمن دلالت بر این داشتند که بین متغیر عوامل سازمانی و مدیریتی با سایر متغیرها رابطه معنی‌دار وجود دارد. برای بررسی این امر که آیا عوامل سازمانی و مدیریتی بر عدم استقرار نظام مالیات الکترونیک در سازمان امور مالیاتی نقش دارد، از آزمون t تک نمونه با مقدار آزمون ۳ استفاده شد. نتایج آزمون دلالت بر تأثیر معنی‌دار عوامل سازمانی و مدیریتی بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیک داشتند. برای بررسی وجود یا عدم وجود اختلاف بین تأثیرگذاری عوامل سازمانی و مدیریتی بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیک با سایر متغیرها از آزمون رتبه‌ای فریدمن استفاده شد. نتایج آزمون دلالت بر این داشتند که عوامل فنی و مخابراتی در درجه دوم اهمیت قرار دارند.

#### **هدف سوم: بررسی معنی‌داری تأثیر عوامل اجتماعی و فرهنگی بر عدم**

##### **استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی**

برای دستیابی به این هدف فرضیه‌ای به صورت "عوامل اجتماعی و فرهنگی تأثیر معنی‌دار بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیک دارد." در نظر گرفته شد. برای بررسی صحت این فرضیه، ابتدا نرمال بودن متغیر عوامل اجتماعی و فرهنگی با استفاده از آزمون کلموگروف- اسمیرنوف مورد آزمون قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون دلالت بر نرمال نبودن متغیر عوامل اجتماعی و فرهنگی داشتند و در نتیجه برای بررسی رابطه بین این متغیر با سایر متغیرها از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون اسپیرمن دلالت بر این داشتند که بین متغیر عوامل اجتماعی و فرهنگی با سایر متغیرها رابطه معنی‌دار وجود دارد. برای بررسی این امر که آیا عوامل اجتماعی و فرهنگی بر عدم استقرار نظام مالیات الکترونیک در سازمان امور مالیاتی نقش دارد، از آزمون t تک نمونه با مقدار آزمون ۳ استفاده شد. نتایج آزمون دلالت بر تأثیر معنی‌دار عوامل اجتماعی و فرهنگی بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیک داشتند. برای بررسی وجود یا عدم وجود اختلاف بین تأثیرگذاری عوامل اجتماعی و فرهنگی بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیک با سایر متغیرها از آزمون رتبه‌ای فریدمن استفاده شد.

نتایج آزمون دلالت بر این داشتند که عوامل اجتماعی و فرهنگی در درجه اول اهمیت قرار دارند.

### هدف چهارم: بررسی معنی‌داری تأثیر عوامل حقوقی-قانونی بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی

برای دستیابی به این هدف فرضیه‌ای به صورت "عوامل حقوقی-قانونی تأثیر معنی‌دار بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی دارد." در نظر گرفته شد. برای بررسی صحت این فرضیه، ابتدا نرمال بودن متغیر عوامل حقوقی-قانونی با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف مورد آزمون قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون دلالت بر نرمال نبودن متغیر عوامل حقوقی-قانونی داشتند و در نتیجه برای بررسی رابطه بین این متغیر با سایر متغیرها از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون اسپیرمن دلالت بر این داشتند که بین متغیر عوامل حقوقی-قانونی با سایر متغیرها رابطه معنی‌دار وجود دارد. برای بررسی این امر که آیا عوامل حقوقی-قانونی بر عدم استقرار نظام مالیات الکترونیکی در سازمان امور مالیاتی نقش دارد، از آزمون t تک نمونه با مقدار آزمون ۳ استفاده شد. نتایج آزمون دلالت بر تأثیر معنی‌دار عوامل حقوقی-قانونی بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی داشتند. برای بررسی وجود یا عدم وجود اختلاف بین تأثیرگذاری عوامل اجتماعی و فرهنگی بر عدم استقرار نظام مالیاتی الکترونیکی با سایر متغیرها از آزمون رتبه‌ای فریدمن استفاده شد. نتایج آزمون دلالت بر این داشتند که عوامل حقوقی-قانونی در درجه چهارم اهمیت قرار دارند.

### پیشنهادات بر اساس فرضیات

با توجه به نتایج به دست آمده از تحقیق مبنی بر وجود رابطه معنی‌دار بین عوامل فنی - مخابراتی، سازمانی-مدیریتی، اجتماعی-فرهنگی و حقوقی-قانونی بر عدم استقرار نظام مالیات الکترونیکی در سازمان امور مالیاتی کشور، پژوهشگر پیشنهاد می‌کند:

### پیشنهادات

با توجه به نتایج فرضیات تحقیق

فرضیه یک

## عوامل سازمانی - مدیریتی

- ۱- بودجه طرح از سایر طرح‌ها مستقل شود.
- ۲- بودجه به موقع تخصیص یابد و بر روند اجرای بودجه نظارت کافی بعمل آید.
- ۳- مدیرانی انتخاب شود که دارای اعتقاد و باور عمیق به دولت الکترونیک باشند و این موضوع را در عمل ثابت کرده باشند.
- ۴- از نیروهای تحصیل کرده در رشته‌های فناوری اطلاعات به تعداد کافی و متناسب استفاده شود.
- ۵- سطح متوسط کارکنان سازمان از طریق تشویق کارکنان به تحصیلات عالی افزایش داده شود.
- ۶- از نیروی انسانی متخصص و با تجربه به تعداد مناسب استفاده شود.
- ۷- به تحصیلات و تخصص مدیران توجه شود و مدیران متخصص انتخاب شوند.
- ۸- آموزش کارکنان با استفاده از اساتید مجرب در حد وسیع‌تر انجام و بر استفاده عملی و کاربردی آموزش‌های داده شده توسط مدیران نظارت و در این زمینه تشویق و تنبیه در نظر گرفته شود.
- ۹- در برنامه‌ریزی‌ها استانداردهای کمی و کیفی مورد توجه قرار گیرد.
- ۱۰- پژوهش و تحقیق در حین انجام عملیات گسترش یابد.

## فرضیه دو

## عوامل فنی - مخابراتی

- ۱- جوانب مربوط به تأمین ضریب ایمنی و امنیت سیستم‌ها و اطلاعات مورد توجه قرار گیرد.
- ۲- امکانات لازم جهت خطوط پر سرعت اینترنت با پهنای باند کافی مهیا شود.
- ۳- مهارت کارکنان به کار با کامپیوتر و اینترنت از طریق آموزش و تشویق ارتقاء داده شود.
- ۴- نرم افزارهای مورد نیاز به سرعت پیگیری و تهیه شود.
- ۵- استفاده کارکنان از کامپیوتر و اینترنت تسهیل شود.
- ۶- زیر ساخت‌های فنی و شبکه ساختمان‌ها مورد توجه قرار گیرد و تأمین شود.

## فرضیه سه

## عوامل اجتماعی - فرهنگی

۱- نگرش و علاقه کارکنان به کار با کامپیوتر از طرق ابزارهای تشویقی و آموزش تقویت شود.

۲- از طریق اطلاع رسانی و تبلیغات و آموزش مودیان مالیاتی در زمینه استفاده از کامپیوتر توسط مودیان برای انجام امور اداری و مالی و مالیاتی فرهنگسازی شود.

۳- در محیط سازمان فرهنگ کار با رایانه و ابزارهای الکترونیکی نظیر اینترنت تقویت شود.

#### فرضیه چهار

#### عوامل حقوقی- قانونی

۱- جوانب مربوط به حفظ حریم خصوصی افراد بررسی و در قوانین ابزارهای رعایت آن تأمین شود

۲- فرایندهای اداری و قانونی ساده و تسهیل شود.

زیر ساخت‌های قانونی مورد توجه قرارگیرد و قوانین مورد نیاز جهت استقرار دولت الکترونیک در نظام مالیاتی مانند قانون مالیات‌ها و قانون تجارت و تجارت الکترونیک و قانون هویت الکترونیک مورد بازنگری قرار گیرد و ابزارهای قانونی تأمین شود

ساماندهی و بهینه سازی نظام مالیاتی کشور

- اجرای کامل طرح جامع مالیاتی

- استقرار سیستم حسابداری مالیاتی

- تخصیص شماره شناسایی (شماره اقتصادی) به مؤدیان مالیاتی

\* اصلاح ساختار سازمان امور مالیاتی کشور و به کارگیری فن‌آوری نوین

- انتزاع وظیفه تشخیص مالیات و شناسایی مؤدیان از سایر وظایف مالیاتی در

اجرای آئین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم

- بررسی، تهیه و تدوین تشکیلات تفصیلی ادارات کل امور مالیاتی استان‌ها و شهر

تهران در اجرای آئین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم و متناسب سازی

ساختار تشکیلاتی با وظایف و ماموریت‌ها

- برگزاری کارگاه‌های آموزشی در استان‌ها با اولویت آئین نامه اجرایی ماده ۲۱۹

قانون مالیات‌های مستقیم و به کارگیری نیروی انسانی توانمند و توانمندسازی آن در

راستای تحقق اهداف

- ادامه اجرای سیاست خوداظهاری و تشویق مؤدیان مالیاتی به تسلیم اظهارنامه

مالیاتی

- تجهیز سازمان به فنآوری اطلاعات و اصلاح مکانیزه نمودن فرآیندهای مالیاتی در جهت بهبود کارایی و افزایش رضایت مندی مؤدیان مالیاتی

- توسعه و بهینه سازی عملیات واحدیابی و شناسایی درآمدهای واقعی فعالان اقتصادی با استفاده از روش‌های جدید و استقرار واحد شناسایی در ادارات کل امور مالیاتی

### فهرست منابع

- اقدسی، محمد و مجید هادی‌زاده، "چارچوبی برای پیاده‌سازی دولت الکترونیک"، مجله تحول اداری، دوره هفتم، شماره ۴۳ و ۴۴، ۱۳۸۳، ص ۲۱ - ۵۷.
- احمدی مهربانی، محمد رضا (۱۳۸۲) ارتباط مبتنی بر اعتماد و سازمان‌های اعتماد آفرین. مجله توسعه مدیری ۵۰-۵۴.
- الوانی، سید مهدی، نورمحمد یعقوبی (۱۳۸۲). "مدیریت دولتی و دولت الکترونیک" فرهنگ مدیریت ۱۸-۵.
- باطنی، ابراهیم، مهدی یزدان شناس (۱۳۸۴) نگاهی به فرایند شکل‌گیری دولت الکترونیک و چالش‌های فرآروی آن ۹۴-۵۹.
- بررسی ترکیب درآمدهای مالیاتی ایران طی سال‌های ۱۳۵۷-۱۳۸۰، دفتر مطالعات طرح مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور- فرهاد طهماسبی.
- بودجه‌ریزی در ایران (مسایل و چالش‌ها) دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- پرهیزگار، ا. گیلانده. ع، افتخاری. ع و مانیان. ا، (۱۳۸۶)، دولت الکترونیکی و نقش آن در ساماندهی نظام تجاری شهر، مدرس علوم انسانی، صفحه ۱۰۰-۵۷.
- تاریخچه و سیر تطور نمودار سازمانی وزارت امور اقتصادی و دارایی، اسفندماه ۱۳۷۹.
- تحلیلی بر عملکرد نظام مالیاتی موجود - دکتر علی طیب‌نیا.
- حیدرزاده، حیدر (۱۳۸۴) "دولت الکترونیک، مزایا، موانع، نمادهای مورد استفاده و گام‌های لازم." مجله توسعه مدیریت ۶۳-۵۹.

- جلبی، م (۱۳۷۵)، جامعه‌شناسی نظم، تهران: نشر نی.
- خاکی، غ (۱۳۸۲) "روش تحقیق با رویکرد پایان نامه نویسی" تهران، انتشارات بازتاب.
- شیروانی، حمید رضا و زهرا یانشی (۱۳۸۸)، ارزیابی آمادگی الکترونیک شهرداری شهر جدید بهارستان در راستای تحقق شهرداری الکترونیک، فصلنامه مدیریت شهری، ۷۰-۵۹.
- فقیهی، ابوالحسن، نورمحمد یعقوبی (۱۳۸۳). "دولت الکترونیک: انتخاب یا اجبار" فرهنگ مدیری ۴۴-۲۹.
- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷.
- قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۷۹-۱۳۸۳).
- قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۸۴-۱۳۸۸).
- قلی پور، ر، توفیقی رخی، غ، بررسی موانع ایجاد دولت الکترونیک در ایران با تمرکز بر مشکلات مربوط به تبادلات پولی و مالی از طریق شبکه بانکی در کشور، پژوهشنامه مدیریت اجرایی، صفحه ۸۳-۱۰۶.
- قلی پور، آرین، علی پیرانژاد (۱۳۸۵) "دولت الکترونیک پویایی نهادی و بحران اعتمادسازی" فرهنگ مدیری ۳۰-۵.
- قوانین بودجه سنواتی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (سابق). کارشناس در معاونت برنامه‌ریزی.
- مجدی، علی اکبر (۱۳۸۳) "پاسخ‌گویی و نقش آن در تقویت اعتماد اجتماعی" مجله /ندیشه حوزه ۳۱۲-۳۰۳.
- مقدسی، علی رضا (۱۳۸۴) "مدل‌های پیاده‌سازی دولت الکترونیک" مجله تدبیر ۳۷-۳۳.
- Advances in Electronic Government, (Feb.2000) (Zaragoza).

Balockaite, R.; Morkevicius, V.; Vaidelyte, E.; zvaliauskas, G.(2008).The impact of new ICTs on democracy: positive and negative scenarios./Social Sciences = Socialiniai mokslai/Kaunas University of Technology.ISSN 1392-0758.2008, nr.1(59).p.81-92

BIBLIOGRAPHY \ 1033 Bouckaert, G., & Van de Walle, S.(2001).Government Performance and Trust in Government.*Paper for the Permanent Study Group of Productivity and Quality in the Public Sector.EGPA Annual Conference*.Finland, 5–8 September.

Bretschneider, S., (2003) "Information technology, e-government, and institutional change".*Public Administration Review*, 63(6), 738-744.

Carter, L.& Weerakkody, V.(2008).E-government adoption: A cultural ...comparison.*Information Systems Frontiers*, 10, pp.473-482.

Colesca, S.(2009).Understanding Trust in e-Government.*Inzinerine Ekonomika-.....Engineering Economics*, 3, 7-15.

Dawes, S.(2002).*The Future of eGovernment*".*Center for Technology in Government*.Retrieved JUNE 01, 2011, from [http://www.ctg.albany.edu/publications/reports/future\\_of\\_egov/future\\_of\\_egov.pdf](http://www.ctg.albany.edu/publications/reports/future_of_egov/future_of_egov.pdf)

Deconti, I.(1998), "planning and creating a government web site", working paper, No.2, ISDPM, University of Manchester, Mancheste

Devadoss, P.R., Huang, J.C., 2002, *Structurational Analysis of E-government*

development: toward a staged-based user centric approach for developing countries.*Asia Pacific Journal of Information Systems*.Vol.20, No.1, March 2010.

Elena Colesca, S.(2009).Understanding Trust in e-Government.*Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, 3, 7-15.

Elena Colesca, S.(2009).Understanding Trust in e-Government.*Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, 3, 7-15.

EPAN (European Public Administration Network), (2003).Current and future use of newtechnology in human resources management in European public administrations.KPMG Business Advisory Services prepared for the 41st Meeting of the European Directors General responsible for Public Administration, Rome, 2003.

Gemino, A.C.Parent, M.,& Vandebeek, C.A., (2004).Building Citizen Trust Through e-Government.Proceedings of the 37th Hawaii International Conference on System Sciences.

- Heeks, R.(2001).“Building eGovernance for Development: A Framework for National Donor Action.*eGovernment Working Paper IDPM, University of Manchester, UK.*
- Holzer, M., & Melitski, J.(n.d.).A Comparative e-Government Analysis of New Jersey’s 10 Largest Municipalities.*Newark, NJ: National Center for Public Productivity.*
- Huges, O.(2003), E-government in australia and spain.a study of contrast and similiarity.working paper.faculty of business and economic,monash university.
- HYPERLINK "<http://unpan3.un.org>" <http://unpan3.un.org>
- Initiatives: A Case Study of SCO, Decision Support Systems 34.253– 269.
- Jutla, D., Bodorik, P. & Dhaliwal, J.(2001)Government Support for the e-Readiness of Small and Medium Sized Enterprises.Government Support for the e-Readiness of Small and Medium Sized Enterprises.(Hawaii: 0-7695-1435-9/02.
- Khan, G., Moon, J.Rhee, C., & Rho, J.(2010).E-government skills identification and khosrowpour, M.(2009), E-Government Diffusion, Policy, and Impact: Advanced .....Issues and Practices.Information Resources Management Association, USA
- Lenk, K., Traunmuller, R., 2000, Presentation at the IFIP WG 8.5 Working Conference on
- Lips, M.(1998), reorganizing public service delivery in an information age, ios press
- Lips, M.(1998), reorganizing public service delivery in an information age, ios press.
- Moon, M.J., Hinnant, C.C.,2001, The pursuit of E-Government: What determines the Oct.
- Perceptions of E-government Effectiveness, Paper Prepared for the 6th National Public Management Research Conference, Indiana University, Bloomington,
- Robins.G & burn, j.(2003), “moving toward E- government: A case study of .....organizational change processes”, logistics information management, vol.16, issue,1
- Spremic, M., Simurina, J., Jakovic, B., & Ivanov, M.(2009).E-Government in Transition Economies.World Academy of Science, Engineering and Technology 518-526.



The eGOV Project, Electronic Commerce Research and Applications, 1.92-103.

Tolbert, C., & Mossberger, K.(2006).The Effects of E-Government on Trust and Confidence in Government.*Public Administration Review*, 66 (3), 354–369.

Undp, 2012, E-government readiness,also available at: United Nations, 2000 “Millennium Development Goal Indicators Database”, available at: HYPERLINK "http: //unstats.un.orunsd/mi/mi-%20def%20-%20list.asp" http: //unstats.un.orunsd/mi/mi- def - list.asp

Wauters, P., & Lorincz, B.User satisfaction and administrative simplification within the perspective of eGovernment impact: Two faces of the same coin?, *EuropeanJournal of ePractice*, no.4, 2008, pp.1-10.

wescott clay.G, (2001) government in the Asia, pasific region", Asia Development Bank (ADB), Manila, Philippines.PP.18-24 .

West, D.(2004), E-Government and the transformation of service delivery and citizen attetiude,public administration review, pp: 15-27.

Wimmer, M.A., (2002), A European Perspective Towards Online One-stop Government:

YILDIZ, M.(2003).PEEKING INTO THE BLACK BOX OF E-GOVERNMENT POLICY-MAKING: EVIDENCE FROM TURKEY.7th National Public Management Research Conference.Washington, D.C: Indiana University, Bloomington.PP: 6279-336.



## بررسی علل و راهکارهای کاهش فساد اداری از منظر مدل PESTLE از دیدگاه مؤدیان و حسابرسان مالیاتی

مهرداد نصرافهانی

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد نجف آباد

مهرداد نصرافهانی<sup>۱</sup>

کارشناس ارشد مدیریت دولتی مالی، mahdinasrisfahani@yahoo.com

### چکیده

این پژوهش در صدد بررسی عوامل مؤثر بر بروز فساد اداری در سیستم مالیاتی از منظر مدل PESTLE است؛ که پس از شناسایی این عوامل سعی می‌شود؛ پیشنهادهای مناسب جهت کاهش فساد اداری ارائه دهد. تحقیق حاضر این پرسش را دنبال می‌کند که آیا عوامل سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، تکنولوژیکی، قانونی و محیطی که از عوامل تشکیل دهنده محیط بیرونی «اجتماعی» و بر گرفته از مدل PESTEL می‌باشد؛ تا چه میزان بر فساد اداری موجود در سیستم مالیاتی اثر گذار است. تحقیق فوق از نوع پژوهش‌های کاربردی از شاخه میدانی است؛ که ابزار گردآوری داده‌ها، پرسش‌نامه بوده و جامعه آماری آن از دو گروه حسابرسان کادر تشخیص ادارات مالیاتی و مؤدیان مالیاتی مشاغل شهر اصفهان تشکیل می‌شوند. بنابراین در این تحقیق برای تعیین حجم نمونه هر جامعه آماری از فرمول کوکران استفاده می‌شود که در نهایت حجم نمونه حسابرسان کادر تشخیص مالیاتی ۹۴ نفر و مؤدیان مشاغل ۱۹۸ نفر به دست می‌آید. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد از نقطه نظر مؤدیان مالیاتی مشاغل عوامل سیاسی و اقتصادی دارای بیشترین تأثیر و عامل محیطی دارای کمترین تأثیر است؛ و از نظر حسابرسان کادر تشخیص عوامل سیاسی، اقتصادی و قانونی دارای بیشترین تأثیر و عامل محیطی دارای کمترین تأثیر را از میان عوامل مؤثر بر فساد اداری در سازمان‌های دولتی داراست.

طبقه‌بندی H21: JEL

کلید واژه‌ها: مالیات، فساد اداری، مدل PESTLE، مؤدیان مالیاتی، حسابرسان مالیاتی

---

۱- نویسنده مسئول

2- Pestel: Political, Economical, Social, Technological, Environmental, Legal

## ۱- مقدمه

فساد اداری، پدیده‌ای است که در دنیای امروز به ویژه در کشورهای در حال توسعه، به‌عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل در سر راه پیشرفت جامعه، مطرح شده است و این پدیده توانسته صدمات جبران ناپذیری را بر روی سرعت حرکت چرخ توسعه جامعه ایجاد کند. تأثیر عوامل گوناگون در شکل‌گیری فساد، به آن ماهیت پیچیده‌ای داده است؛ که در نتیجه آن، بسیاری از برنامه‌های طراحی شده دولت‌ها برای مبارزه با فساد به شکست انجامیده است. (احمدی: ۱۳۸۷) بنابراین، از گذشته تا امروز با وجود برنامه‌های اصلاحات اداری و قوانینی که برای مبارزه با فساد اداری یا تعدیل آن وضع شده است؛ مسئله فساد اداری حل نگردیده و ریشه آن کنده نشده است. سؤالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که چرا چنین است؟ بی‌گمان، علت آن کمبود قوانین نیست؛ زیرا می‌دانیم قوانین و مقررات و روش‌های نظارت و کنترل چندان مفصل است که اغلب دست و پا گیر بوده و باعث کندی اجرای برنامه‌ها و هدف‌های سازمان‌ها می‌شود. اما با وجود این، فساد اداری و سوء استفاده از منابع مالی عمومی هم‌چنان یکی از مسائل مهم سازمان‌های اداری ماست. (پناهی و همکاران: ۱۳۹۱) بنابراین، باید علت اصلی استمرار فساد اداری را در عوامل دیگری هم‌چون عوامل قانونی، اجتماعی، اقتصادی، سیاسی، محیطی و تکنولوژی جست‌وجو کرد. مطالعات انجام شده نشان می‌داد؛ که تحقیقات کمی توسط محققان در خصوص تبیین عوامل مؤثر بر فساد و ارائه نظریات مختلف صورت گرفته است. به همین جهت به لحاظ کاربردی بودن پژوهش، جهت بسط و توسعه مطالعات مربوط به عوامل برون‌سازمانی مؤثر بر فساد اداری به ویژه محیط اجتماعی و تولید روش‌های جدید یا بهبود آن‌ها، باید بسیاری از این مطالعات را جمع‌آوری نموده و با دسته‌بندی آن‌ها و استفاده از فنون آماری، نسبت به تبیین یک الگوی فراگیر در سازمان که مشتمل بر عوامل برون‌سازمانی متعددی می‌شد، اقدام گردد.

## ۲ - مبانی نظری

۲-۱- فساد اداری<sup>۱</sup>

فساد اداری به مجموعه‌ی رفتارهای آن دسته از کارکنان بخش عمومی اطلاق می‌شود؛ که در جهت منافع غیرسازمانی، ضوابط و عرف پذیرفته شده را نادیده می‌گیرند.

---

1- Administrative Corruption

(هانتینگتون: ۱۳۷۰) مفهوم فساد اداری در امور اداری عبارت است از این که کلیه کارکنان یک سازمان در همه رده‌های شغلی و مسئولیتی، قوانین و مقررات اداری، مالی، استخدامی، هنجارها و قواعد کاری و کارگاهی را به‌طور کلی و یا جزئی، به عمد یا غیرعمد مراعات نمایند. (شکرالهی: ۱۳۸۷).

### ۲-۲- نظام مالیاتی<sup>۱</sup>

مالیات قسمتی از درآمد یا دارایی افراد است که به موجب قوانین و به منظور پرداخت مخارج عمومی، اجرای سیاست‌های مالی و حفظ منابع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور، به وسیله اهرم‌های اداری و اجرایی دولت وصول می‌شود. کارکردهای اصلی ابزار مالیات را می‌توان به‌طور اصلی در تأمین درآمدهای عمومی کشور، گسترش عدالت (بازتوزیع ثروت)، تخصیص مجدد منابع، ثبات اقتصادی و تجهیز منابع مالی و تشکیل سرمایه برشمرد و نظام مالیاتی ایران مالیات به چند دسته مالیات مستقیم، مالیات بر دارایی، مالیات بر درآمد، مالیات‌های غیرمستقیم و مالیات بر ارزش‌افزوده تقسیم می‌شود. (جعفرزاده: ۱۳۸۸).

### ۲-۳- مؤدیان مالیاتی<sup>۲</sup>

مؤدی به صورت عام به معنی اداء کننده و کسی که وجهی را پرداخت می‌کند؛ و به‌صورت خاص به معنی پرداخت کنندگان مالیات، به اشخاص حقیقی و حقوقی، که به موجب قانون مکلف به پرداخت مالیات‌اند؛ گفته می‌شود. اعم از این که مالیاتی را که پرداخت می‌کند؛ مالیات مستقیم باشد یا مالیات غیرمستقیم. پس مؤدی مالیاتی، شخصی است که برای کارهای عمومی و اداره کشور، وجوهی را بر اساس قانون به دولت می‌پردازد؛ و با تأمین بخشی از هزینه‌های دولت به عمران و آبادانی کشور خود کمک می‌کند. (ابوالحسنی: ۱۳۹۱).<sup>۳</sup>

### ۲-۴- حساب‌برسان مالیاتی

کلیه کارکنانی که عهده‌دار انجام وظایف موضوع ماده ۲۱۹ «قانون مالیات‌ها» مشتمل بر شناسایی، تشخیص، مطالبه و وصول مالیات‌های موضوع قانون می‌باشند؛ کارشناسان

1-Tax System  
2- Tax payer  
3- mize-eqtasad.blogfa.com

مالیاتی نامیده می‌شوند. (زارع مقدم: ۱۳۹۰) و عناوین شغلی کارشناسان مالیاتی عبارت است از: کمک حسابرس مالیاتی، حسابرس مالیاتی، حسابرس ارشد مالیاتی، رئیس گروه حسابرسی مالیاتی و رئیس امور حسابرسی مالیاتی.

### ۲-۵- محیط بیرونی (اجتماعی)<sup>۱</sup>

محیط شامل تمام عوامل خارج از محدوده و مرز یک سازمان می‌شود، که ممکن است بالقوه بر سازمان اثر گذارد و هر سازمان، علاوه بر ارتباط با عناصر درون خود (عناصر تشکیل‌دهنده سیستم و روابط آن‌ها)، با عناصر خارج از خود و مربوط به محیط نیز سروکار دارد. (رابینز: ۱۳۹۲) محیط بیرونی (اجتماعی) شامل نیروهای کلانی است که به‌طور مستقیم بر فعالیت‌های کوتاه‌مدت سازمان اثر نمی‌گذارند؛ بلکه اغلب بر تصمیم‌های بلند مدت آن تأثیر می‌گذارند و این عوامل عبارتند از: عامل اقتصادی، عامل سیاسی، عامل اجتماعی، عامل فرهنگی، عامل قانونی، عامل تکنولوژی و عامل محیطی می‌گردد. (ویلن و هانگر: ۱۳۹۲)

### ۳- شرح و بیان مسأله

فساد مسأله‌ای است که در تمام ادوار گریبانگیر دستگاه‌ها و سازمان‌ها بوده و هسته اندیشه بسیاری از دانشمندان و متفکران را تشکیل می‌داده است. (رفیع پور: ۱۳۸۶) فساد اداری نیز به‌عنوان یکی از عمومی‌ترین اشکال فساد پدیده‌ای است که مرزهای زمان و مکان را در نوردیده و با این ویژگی نه به زمان خاصی تعلق دارد و نه مربوط به جامعه خاصی می‌شود. در واقع می‌توان گفت فساد اداری پدیده‌ای همزاد حکومت است. یعنی از زمانی که فعالیت‌های بشر شکل سازمان یافته و منسجمی به خود گرفت؛ از همان زمان فساد اداری نیز هم‌چون جزء لاینفکی از متن سازمان ظهور کرده است. بنابراین می‌توان فساد را فرزند ناخواسته سازمان تلقی کرد که در نتیجه تعاملات گوناگون در درون سازمان و نیز به مناسب تعامل میان سازمان و محیط آن به وجود آمده است. (پیروز: ۱۳۹۰).

در تعریفی از نظر بانک جهانی و شفافیت بین‌الملل، فساد اداری را سوء استفاده از اختیارات دولتی (قدرت عمومی) برای کسب منافع شخصی (خصوصی) می‌دانند؛ و

1- External Environment(Societal)

پیامدهای فساد اداری به اشکال مختلف هم‌چون سوء استفاده از موقعیت شغلی، ارتشاء و اختلاس، کلاهبرداری، پارتی بازی، بی‌عدالتی، باج خواهی، ایجاد نارضایتی برای ارباب رجوع، سرقت اموال و دارایی‌های سازمان، فروش اطلاعات محرمانه سازمان به دیگران و نظایر آن به صورت فردی، گروهی و سازمان یافته پدیدار می‌گردد. (پایبندانی: ۱۳۸۴).

فساد اداری تا حد زیادی از نظام‌های اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی تأثیر می‌پذیرد؛ برای مثال بالا بودن نرخ بیکاری، میزان سلطه روابط غیررسمی و سنتی بر ارتباطات میان افراد، میزان بلوغ نظام سیاسی و مواردی از این دست بر حجم فساد اداری یک جامعه تأثیر مستقیم می‌گذارد. از طرفی فساد اداری به‌طور مستقیم بر کارایی نظام اداری، مشروعیت نظام سیاسی و مطلوبیت نظام فرهنگی و اجتماعی اثرات ناهنجاری خواهد گذارد که این تعامل باعث ایجاد دوری باطل و مارپیچی نزولی می‌شود که در نهایت جامعه را به افول خواهد کشاند. (عباس زادگان: ۱۳۸۳)

مطالعات انجام شده نشان می‌داد که تحقیقات کمی توسط محققان در خصوص تبیین عوامل مؤثر بر فساد و ارائه نظریات مختلف صورت گرفته است. به همین جهت به‌لحاظ کاربردی بودن پژوهش، جهت بسط و توسعه مطالعات مربوط به عوامل برون‌سازمانی مؤثر بر فساد اداری به ویژه محیط اجتماعی و تولید روش‌های جدید یا بهبود آن‌ها، باید بسیاری از این مطالعات را جمع‌آوری نموده و با دسته‌بندی آن‌ها و استفاده از فنون آماری، نسبت به تبیین یک الگوی فراگیر در سازمان که مشتمل بر عوامل برون‌سازمانی متعددی می‌شد، اقدام گردد.

در این راستا برای تشریح بیشتر مسأله، باید بیان شود که در بیش‌تر کشورهای جهان بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت از طریق دریافت مالیات تأمین می‌شود و سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است و میزان آن به سطح توسعه‌یافتگی و ساختار اقتصادی آن کشور دارد. (سیلوانی: ۱۹۹۸) در این میان فساد در نظام مالیاتی باعث شده است تا درآمدهای حاصل از مالیات همواره از آن چه برآورد می‌شود کم‌تر باشد و بر این اساس یکی از دغدغه‌های تمامی کشورها تلاش برای کاهش این معضل بوده است. (همدمی خطبه سرا: ۱۳۸۳)

در این خصوص با مقایسه عملکرد مالیاتی و ظرفیت مالیاتی کشور (به خصوص ظرفیت‌های مالیاتی شهر اصفهان) (و با توجه به رشد درآمدهای مالیاتی که طی یک دهه گذشته به دلایل برخی از اصلاحات مالیاتی و قانونی (نظیر قانون مالیات بر ارزش افزوده) انجام گرفته هنوز در عمل شاهد هستیم که تا رسیدن به هدف مطلوب که همان وصول

مالیات پیش‌بینی شده است، فاصله زیادی داریم و یکی از دلایل بسیار مهم در عدم تحقق این مهم بروز پدیده ناهنجار فساد اداری در برخی از ادارات مالیاتی است که این امر باعث کاهش در میزان وصول مالیات گردیده و از این رو سازمان مالیاتی کشور که متصدی امر مالیات در کشور است در کنار توجه به موضوعاتی مانند: اصلاح ساختار اداری، تغییر قوانین، برون سپاری، الکترونیکی کردن فرآیندها و مواردی از این دست به دنبال جستجو شرایطی است که با دقت، سرعت و کم‌ترین سوء استفاده و فساد بتوان مالیات تعیین شده را وصول نماید. ولی با توجه به این اقدامات امروزه در عمل هنوز شاهد فساد اداری در ادارات مختلف به ویژه برخی از ادارات مالیاتی هستیم و این امر می‌تواند باعث کاهش اعتماد مردم، بی‌عدالتی، ناهنجاری‌های اجتماعی، قانون‌گریزی، کاهش درآمدهای دولت و مواردی از این دست گردیده است؛ (دادگر و معصومی‌نیا: ۱۳۸۳) لذا با توجه به اهمیت و تأکید سازمان مالیاتی کشور مبنی بر توجه ویژه به ریشه‌یابی پدیده نامیمون فساد اداری و مبارزه با آن، در این تحقیق سعی می‌شود؛ با توجه به عوامل محیط بیرونی (اجتماعی) شامل عوامل اقتصادی، تکنولوژی، سیاسی، قانونی، اجتماعی، فرهنگی و محیطی اقدام به بررسی علل و راهکارهای کاهش فساد اداری در برخی از ادارات مالیاتی پرداخته و به این منظور برای بررسی بهتر این مهم شهر اصفهان را که علاوه بر پیشینه صنعتی و تاریخی، در میان استان‌های کشور رتبه بالایی را در میزان وصول مالیات به خود اختصاص داده است؛ را انتخاب می‌کنیم.

#### ۴ - پیشینه تحقیق

##### ۴-۱- مطالعات داخلی

فرهادی‌نژاد (۱۳۸۰) در تحقیقی تحت عنوان فساد اداری و شیوه‌های کنترل آن به مسأله فساد پرداخته است؛ و فساد اداری در مفهوم کلان خود به مجموعه رفتارهای آن دسته از کارکنان بخش عمومی اطلاق می‌شود که در جهت تأمین خواسته‌های فردی خود، عرف و قوانین پذیرفته شده را نادیده می‌گیرند.

صادقی و همکارانشان (۱۳۸۵) به بررسی اثر تمرکز زدایی بر کنترل فساد، اهمیت فساد را در ۵۰۰ کشور با استفاده از داده‌های ترکیبی مقطعی سری زمانی ۴ ساله و با به‌کارگیری روش (پانل دیتا) مورد بررسی قرار دادند. نتایج به دست آمده حاکی از این است که افزایش تمرکز زدایی در ابعاد مختلف، از طریق انتقال قدرت به سطوح پایین‌تر دولت برای کاهش قدرت انحصاری دولت مرکزی، اصلاحات در بخش عمومی و مقررات



زدایی و شفافیت قوانین و مقررات، شرایطی را فراهم می‌کند؛ که طی آن مقامات دولتی امکان تبانی و فساد را در بنگاه‌های اقتصادی بخش خصوصی نخواهند داشت و پیامد این امر نیز به تشویق ورود بخش خصوصی به فعالیت‌های اقتصادی است.

علیزاده ثانی و فانی (۱۳۸۶) با مطالعه‌ای با عنوان اثر تأثیر فساد اداری بر توسعه انسانی جوامع به بررسی ۸۶ کشور جهان در سال ۲۰۰۶ پرداختند. در نهایت نتیجه گرفتند که فساد تأثیر معنی‌داری بر کاهش توسعه انسانی و ارتباط منفی با اجزای آن به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه دارد؛ و منشور اخلاقیات سازمانی را به‌عنوان یکی از راه کارهای عمده برای کاهش فساد اداری، به‌ویژه در جوامعی که دارای نظام‌های ارزشی و اعتقادی فراگیر می‌باشند، معرفی می‌کنند.

سامتی و همکارانش (۱۳۸۷) اثر آزادی اقتصادی را بر فساد مالی در ۷۳ کشور جهان طی دوره (۲۰۰۳-۲۰۰۰) را با استفاده از روش‌های داده‌های تابلویی برآورد کردند. در این تحقیق، آن‌ها آزادی اقتصادی از طریق دخالت بیش از حد دولت و نهادهای مرتبط را یکی از مهم‌ترین عوامل گسترش فساد مالی در سطح خرد (فساد اداری) و در سطح کلان (فساد سیاسی) می‌دانند.

تاجمیرریاحی و همکاران (۱۳۹۰) خود در تحقیق خود بیان کردند که امروزه در اغلب کشورهای دنیا مالیات سهم زیادی از درآمدها را به خود اختصاص داده و بر همین اساس یکی از منابع مهم تأمین مخارج دولت‌ها به شمار می‌رود. قطعاً در کشور ایران خصوصاً در چند سال اخیر سهم مالیات در بودجه کل کشور از رشد قابل توجهی برخوردار بوده و هر سال سیر صعودی را طی می‌نمایند. تحقیقات متعددی در کشورهای مختلف اعم از توسعه‌یافته و در حال توسعه نشان داده که فساد در جمع‌آوری مالیات باعث کاهش درآمدهای مالیاتی، تبعیض، بی‌عدالتی و نهایتاً نارضایتی در بین مؤدیان مالیاتی می‌گردد که آثار و تبعات سوء آن در اقتصاد کشورها نمایان بوده و حتی تأثیرات جدی بر دیگر ارکان اجتماعی و سیاسی دولت‌ها به جای گذاشته و می‌تواند نظام سیاسی دولت‌ها را نیز تهدید نماید. بر همین اساس در این پژوهش تلاش شده تا عوامل ارتکاب جرم در نظام مالیاتی را مورد بررسی قرار داده و راه‌های پیشگیری از این جرایم را ارائه نماییم.

تیزفهم و همکاران (۱۳۹۱) هدف خود از انجام پژوهش را بررسی رابطه برون سپاری خدمات دستگاه‌های دولتی و ارتقاء سلامت نظام اداری در دستگاه‌های اجرایی شهرستان بناب دانسته‌اند؛ و در این تحقیق چهار بعد از برون سپاری مورد توجه قرار گرفت که

عبارتند از: هزینه‌های سازمان، کیفیت خدمات، شفافیت فرآیندها و رویه‌ها، پاسخگویی مدیران و رابطه این چهار بعد با سلامت اداری دستگاه‌های اجرایی شهرستان بناب مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که هزینه‌های سازمان، کیفیت خدمات، شفافیت فرآیندها و رویه‌ها و پاسخگویی مدیران با سلامت اداری رابطه معنی‌دار و مستقیم دارد. بیش‌ترین ارتباط را با کیفیت خدمات دارد.

جاوید و هادوی نژاد (۱۳۹۱) در پژوهشی، با هدف بررسی تأثیر فناوری اطلاعات در فساد اداری، ضمن تبیین نقش تعدیلگر وجدان کاری، در سازمان‌های دولتی شهر رفسنجان مبتنی بر راهبرد روابط علی میان متغیرها انجام شده است. برای انجام پژوهش، ابتدا سه پرسشنامه فناوری اطلاعات، فساد اداری، وجدان کاری تدوین و در بین ۳۵۷ نفری از کارکنان قلمرو مکانی پژوهش توزیع شد؛ در نتیجه روشن شد که در سطح اطمینان ۹۹ درصد، فناوری اطلاعات در فساد اداری و به تبع آن در فساد مالی، فساد رفتارهای اداری و فساد قانونی اثر منفی معناداری دارد. هم‌چنین، متغیر وجدان کاری به‌عنوان تعدیلگر در رابطه فناوری اطلاعات و فساد اداری، اثر معناداری ندارد. در نهایت مشخص گردید که در این سطح اطمینان، وجدان کاری مستقلاً در فساد اداری اثر منفی معنی‌داری دارد؛ لذا ضروری است به این متغیر نه به‌عنوان متغیری تعدیل‌گر برای تأثیر فناوری اطلاعات در فساد اداری، که به‌عنوان متغیری مهم، مستقل و تأثیرگذار در فساد اداری توجه شود.

#### ۴-۲- مطالعات خارجی

شلی‌فر و ویشنی<sup>۱</sup> (۱۹۹۳) در مقاله‌ای با عنوان "فساد" نشان دادند که دولت فاسد به احتمال بیش‌تری درگیر می‌شوند در معاملاتی که منفعت شخصی بیش‌تری دارد؛ تا در معاملاتی که منفعت بیش‌تری برای کشور دارد. به عبارت دیگر مسئولان دولت فاسد بیش‌تر تمایل دارند که بودجه عمومی را روی بخش‌هایی که رشوه و سود شخصی بیش‌تری برای آن‌ها دارد، مصرف کنند. هم‌چنین آن‌ها نشان دادند که دولت‌های فاسد بیش‌تر تمایل دارند که بیش‌تر روی خدمات نظامی و امنیت ملی و قراردادهای محافظتی سرمایه‌گذاری کنند تا روی خدمات عمومی مانند آموزش نیروی انسانی و سلامت جامعه.

1- Shleifer & Vishny

در نتیجه فساد از طریق ضعف خدمات عمومی و نیروی انسانی سبب کاهش نرخ رشد اقتصادی و نابرابری درآمدی می‌شود.

آدس و دتیلا<sup>۱</sup> (۱۹۹۵) در مقاله‌ای ارزشمند با عنوان "رقابت و فساد با استفاده از شاخص‌ها و اطلاعات سازمانی BI" در اوایل دهه ۱۹۹۰ و شاخص‌ها و معیارهای متفاوتی مانند سهم واردات تجاری محصول ناخالص داخلی، فاصله کشورها را مورد بررسی قرار دادند. بر اساس عقیده آن‌ها کشوری که فعالیت و رقابت بیش‌تری در عرصه اقتصادی و بازارهای داخلی گسترده‌تری دارد، کم‌تر دچار فساد مالی می‌شود. از این رو، آن‌ها مجموعه سیاست‌گذاری‌ها و برنامه‌ریزی‌هایی که نظارت دولت را بر بازرگانی خارجی کاهش می‌دهد؛ موانع ابتدایی خصوصی سازی را رفع می‌کند و رقابت را در شرکت‌های دولتی قابل واگذاری افزایش می‌دهد را در مبارزه با فساد حائز اهمیت می‌دانند.

تانزی و داوودی<sup>۲</sup> (۱۹۹۸) در مقاله‌ای با عنوان "فساد، سرمایه‌گذاری عمومی و رشد با استفاده از یک نمونه بین کشوری در دوره زمانی (۱۹۸۰-۱۹۹۷)" تأثیر فساد مالی از طریق اثر بر کیفیت سرمایه‌گذاری‌های عمومی، سیستم مالیاتی و رشد اقتصادی بر نابرابری درآمد و فقر بررسی کرده‌اند. یافته‌های این محققان نشان می‌دهد که تأثیر فساد بر نابرابری درآمد و فقر از طریق سیستم مالیاتی می‌تواند به شکل فرار مالیاتی، معافیت‌های مالیاتی نامتناسب، کاهش پایه‌های مالیاتی، سازماندهی ضعیف مالیاتی و عدم پیشرفت سیستم مالیاتی می‌باشد. از طرف دیگر فساد از طریق مخارج عمومی به اشکال مختلف از جمله توزیع نابرابر مالکیت دارایی‌ها، ترکیب نامناسب سرمایه انسانی، نابرابری آموزشی و اعمال نفوذ در سیاست‌های تجاری دولت می‌تواند باعث افزایش نابرابری درآمد و فقر شود. این محققان نتیجه گرفتند که بالاتر بودن فساد مالی با ۱- بالاتر بودن سرمایه‌گذاری عمومی ۲- پایین‌تر بودن درآمدهای دولت و ۳- پایین‌تر بودن کیفیت زیرساخت‌های عمومی، همبستگی دارد.

برونتی و همکاران<sup>۳</sup> (۱۹۹۷) آن‌ها در پژوهشی با عنوان "اعتبار قوانین و رشد اقتصادی، براساس شواهدی از گزارش بخش خصوصی جهان" با استفاده از یک نمونه بین کشوری شامل ۴۱ کشور و یک شاخص فساد مالی متفاوت که توسط بانک جهانی و دانشگاه بال تدوین شده بود، اثر فساد مالی بر رشد اقتصادی را به صورت خطی برآورد

1- Ades & Tella

2- Tanzi & Davoodi

3- Brunetti, et al

کرده‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که فساد مالی نسبت به سرمایه‌گذاری به محصول ناخالص داخلی را به نحو محسوس کاهش می‌دهد و از این طریق باعث کاهش رشد اقتصادی می‌شود.

وایی<sup>۱</sup> (۱۹۹۷) در مقاله‌ای به منظور "بررسی رابطه فساد اداری بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی"، ۶۵ کشور اعم از ۱۴ کشور آسیای شرقی را با استفاده از مدل‌های اقتصادسنجی مورد بررسی قرار داد. وی استدلال کرد که هرچه یک کشور فاسدتر باشد، مالیات کم‌تری گردآوری می‌کند و هزینه نهایی وصول مالیات به شدت افزایش می‌یابد. وی با کنترل سایر عوامل مانند محصول ناخالص داخلی سرانه نشان داد که فساد اداری نظیر مالیاتی است که بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی اعمال می‌شود و اثر منفی قابل ملاحظه‌ای بر آن می‌گذارد. یافته‌های او حاکی از آن است که در آسیای شرقی، سایر عوامل همان تأثیر منفی فساد اداری را بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی دارد برای مثال، چنانچه میزان فساد اداری در کشور نسبتاً سالمی مانند سنگاپور به اندازه کشور تقریباً فاسدی مانند مکزیک افزایش یابد، به مثابه آن است که بیش از ۲۰ درصد بر میزان مالیات افزوده شده است. وی همچنین نشان داد که سهم سرمایه‌گذاری‌های مستقیم خارجی از واردات سرمایه در کشورهای فاسد، نسبت به دیگر کشورها کم‌تر است که این خود اثر منفی بر روی نرخ رشد اقتصادی می‌گذارد.

مائورو<sup>۲</sup> (۱۹۹۸) با استفاده از شاخص فساد استخراج شده از مؤسسه راهنمای ریسک بین‌الملل<sup>۳</sup> (ICRG) که بین صفر (بیش‌ترین فساد) و شش (کم‌ترین فساد) می‌باشد به "بررسی اثر فساد بر ترکیب مخارج دولت در سال‌های (۱۹۹۵-۱۹۸۲)" پرداخت. نتایج این مطالعه منعکس می‌کند که فساد ترکیب مخارج دولت را دگرگون می‌کند. به طوری که اثر فساد بر مخارج آموزش و بهداشت منفی است در حالی که موجب افزایش مخارج دفاعی می‌شود. وی در پژوهش خود تأکید دارد که فساد با کاهش درآمدهای مالیاتی دولت منجر به کاهش هزینه‌های عمومی و افزایش کسری بودجه دولت می‌شود که هر دو مورد نرخ رشد را کاهش می‌دهد.

گورا<sup>۴</sup> (۱۹۹۸) در تحقیقی با استفاده از داده‌های تابلویی و اطلاعات آماری ۳۹ کشور آفریقایی طی سال‌های (۱۹۹۶-۱۹۸۵) به "بررسی آثار سیاست‌های اقتصادی و

1- Wei

2- Mauro

3- International Country Risk Guide

فساد بر سهم مالیات در تولید ناخالص داخلی " پرداخت. نتایج منعکس می‌کند که در پی اصلاح ساختار سیاسی و کاهش فساد، کاهش سهم نسبی بخش کشاورزی در تولید، کاهش تورم و افزایش درجه باز بودن اقتصاد، سهم نسبی درآمدهای مالیاتی دولت در تولید ناخالص داخلی به‌طور معناداری افزایش می‌یابد.

تانزی و داوودی (۲۰۰۰) با استفاده از تکنیک داده‌های تابلویی و اطلاعات آماری ۹۰ کشور با دو زیر مجموعه کشورهای توسعه یافته و کشورهای در حال توسعه طی سال‌های (۱۹۹۸-۱۹۸۰) به "بررسی اثر فساد بر رشد اقتصادی و مالیه" پرداختند. شاخص مورد استفاده آن‌ها شاخص درک فساد بوده است. نتایج منعکس می‌کند که فساد تأثیر منفی معناداری بر کل درآمدهای مالیاتی به جا می‌گذارد؛ اما این نتیجه شامل درآمدهای غیر مالیاتی نمی‌شود. علاوه بر این اثر منفی فساد بر مالیات‌های مستقیم شدیدتر از مالیات‌های غیرمستقیم می‌باشد. از سویی، کشورهایی که تمایل به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده دارند از سطح فساد کم‌تری برخوردارند.

فریدمن و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) آن‌ها در مطالعه‌ای با عنوان "طفره از تصرف کردن: فعالیت‌های غیر قانونی در ۶۹ کشور به تجزیه و تحلیل رابطه نرخ‌های مالیاتی و فعالیت‌های غیر رسمی ۶۹ کشور در سال ۱۹۹۸" پرداختند. نتایج حاصل از برآوردهای خطی آن‌ها نشان داد که نرخ‌های مالیاتی بالاتر موجب کم‌تر شدن فعالیت‌های غیر قانونی می‌شود و بالعکس. به این صورت که چون فساد مالی باعث می‌شود که مؤسسه‌ها به زیر زمین بروند، افراد به منظور فرار از پرداخت مالیات به سوی اقتصاد زیرزمینی و انجام امور غیر قانونی کشیده می‌شوند. یعنی جایی است که هیچ کس قادر به وصول مالیات نیست. آن‌ها مشاهده کردند که کشورهای ثروتمندتر و پیشرفته‌تر که تجارب آزاد گسترده‌تر و تمرکز زدایی مالی بیش‌تر دارند، فساد در آن‌ها کم‌تر و درآمدهای مالیاتی دولت‌های آن‌ها بیش‌تر است.

دل مونته و پاپاجنی<sup>۲</sup> (۲۰۰۱) با استفاده از داده‌های دوره زمانی (۲۰۰۱-۱۹۶۳) برای ۲۰ منطقه در ایتالیا و تکنیک داده‌های تابلویی به روش حداقل مربعات دو مرحله‌ای<sup>۳</sup> به این نتایج دست یافتند؛ که اثر فساد بر بازدهی مخارج سرمایه‌گذاری عمومی منفی می‌باشد. فساد با تأثیر بر قید بودجه و افزایش نرخ مالیات درآمدهای

1- Friedman, et al

2- Del Monte & Papagni

3- Three Stae Least Square (3SLS)

دولت را کاهش می‌دهد و به دنبال آن باعث کاهش رشد اقتصادی می‌شود. هم‌چنین تأکید می‌کند که تأثیر منفی فساد بر سرمایه‌گذاری‌های خصوصی موجب کاهش کارایی مخارج دولتی می‌شود.

کلارک و یو<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) در پژوهشی با عنوان "خصوصی‌سازی، رقابت و فساد خصوصیات ۲۰۰ بنگاه پرداخت کننده رشوه و خصوصیات شاغلین بخش خدمات رفاهی به‌عنوان دریافت کننده رشوه، ۲۱ کشور آسیای مرکزی و اروپای شرقی" بررسی شده است. در این پژوهش، ملاحظه می‌شود که در طرف رشوه دهندگان بنگاه‌های تازه تأسیس، بنگاه‌هایی با سود دهی بالا هستند و بنگاه‌هایی که بدهی معوقه زیادی به بخش خدمات دارند، رشوه بیش‌تری پرداخت می‌کنند. یافته‌های حاصل از این تحقیق نشان می‌دهد که پرداخت رشوه در کشورهایی که در بخش خدمات عمومی آن‌ها رقابت بالایی وجود دارد کم‌تر است. به عبارت دیگر محیط مناسب و آسان رقابت، امکان واگذاری خدمات عمومی دولت به بخش خصوصی را تسهیل می‌کند. لذا در این محیط فساد کم‌تری بروز می‌کند. در طرف رشوه‌گیرنده دولت‌ها می‌توانند از طریق تغییر در انگیزه‌های رشوه‌گیرندگان مانند اتخاذ سیاست خصوصی‌سازی، افزایش رقابت و ایجاد بازارهای تعاونی فساد را کاهش دهند.

دانیس و گوناپ<sup>۲</sup> (۲۰۰۵) آن‌ها مقاله‌ای با عنوان "فساد، نابرابری درآمدی و رشد: شواهدی از آمریکا" اثر فساد را در سال ۲۰۰۳ به صورت بین ایالتی در آمریکا بررسی کرده است. وی در این پژوهش به جای استفاده از شاخص‌های فساد که توسط سازمان‌های سرمایه‌گذاری فراهم می‌شود، تعداد مسئولان فاسد دولتی در ایالات متحده را به‌عنوان شاخص مفهومی فساد در نظر گرفت. نتایج حاصل از برآورد مدل‌های خطی این پژوهش نشان می‌دهد که افزایش فساد باعث افزایش ضریب جینی و کاهش رشد اقتصادی می‌شود. به این ترتیب که اگر تعداد مجرمین فساد به اندازه ۱۰۰ هزار نفر افزایش یابند، ضریب جینی به اندازه ۴ درصد افزایش و نیز رشد اقتصادی به اندازه ۱/۲ درصد کاهش می‌یابد.

ایمام و جیکوبز<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) آن‌ها با استفاده از روش داده‌های تابلویی بر اساس سیستم گشتاور تعمیم یافته<sup>۴</sup> (GMM) و با استفاده از شاخص فساد مؤسسه راهنمای

1- Clarke & Xu

2- Dincer & Gunalp

3- Imam & Jacobs

4- Generalized Method of Moments

ریسک بین‌المللی ICRG به بررسی "اثر فساد بر درآمدهای مالیاتی دولت در ۱۲ کشور خاورمیانه طی دوره (۲۰۰۶-۱۹۹۰)" پرداختند. نتایج مطالعه بیانگر آن است که مالیات بر درآمد اشخاص و مالیات بر مشاغل آزاد نسبت به سایر مالیات‌ها بیش‌تر تحت آثار منفی فساد قرار دارند. در ضمن مالیات‌های غیرمستقیم بیش‌تر به فساد واکنش نشان می‌دهند.

گوپتا<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) با استفاده از یک چارچوب ساده‌ی هم‌پوشی نسلی و کالیبراسیون برای چهار کشور اروپایی به "بررسی اثر فساد بر فرار مالیاتی و آن گاه سرکوب مالی" پرداخته است. در این مطالعه، نشان داده شده است که اگر نرخ جریمه‌ی فرار از مالیات بالاتر و سطح فساد بالاتر باشد، آن گاه مقدار فرار مالیاتی بیش‌تر شده و در آن صورت وضعیت بهینه‌ی اجتماعی میزان بالاتری از سرکوب مالی به صورت الزام ذخیره‌ی قانونی بالاتر را به همراه دارد.

کارلینگر<sup>۲</sup> (۲۰۰۹) در مطالعه‌ای به "بررسی علت گسترش قابل توجه اقتصاد زیرزمینی در اواخر این دهه در سطح جهان" پرداخته که به نوعی به موضوع مالیات و فساد نیز اشاره کرده است. یافته‌های تجربی نشان می‌دهد که افزایش شدید در رقابت جهانی و کاهش قیمت‌ها و سود بنگاه‌ها، عامل اصلی در سوق دادن بنگاه‌ها به سمت اقتصاد سایه بوده است. هم چنین، همین مطالعه نشان می‌دهد که وجود فساد بالاتر و به دنبال آن نرخ‌های مالیاتی پایین‌تر که سبب کاهش خدمات عمومی می‌شود، تأثیر رقابت جهانی را تشدید کرده است، زیرا در چنین شرایطی فعالیت در بازار رسمی برای بنگاه‌ها با صرفه نبوده است.

سرکیوتی و کوپیر<sup>۳</sup> (۲۰۰۹). "وضعیت درآمدهای مالیاتی را در یک چارچوب ایستا بررسی می‌کنند و نشان می‌دهند که رابطه‌ی بین نرخ مالیاتی و درآمدهای مالیاتی بستگی به وجود و میزان اثر شرم حاصل از کشف اعمال فاسدی چون رشوه دادن و فرار مالیاتی دارد. در کشورهایی که اثر شرم پایین است (یعنی افراد از فرار مالیاتی و رشوه دادن احساس شرم چندانی ندارند)، با افزایش نرخ مالیات درآمدهای مالیاتی نیز رشد می‌کند، گرچه در نرخ‌های بالاتر از یک آستانه، از نرخ رشد درآمدهای مالیاتی کاسته می‌شود، درحالی که در کشورهای با اثر شرم بالا، افزایش نرخ مالیات تا یک آستانه، به افزایش

1- Gupta

2- Karlinger

3- Cerqueti &amp; Coppier

درآمد مالیاتی می‌انجامد و پس از آن درآمدهای مالیاتی رو به کاهش می‌گذارد. پس در حقیقت پذیرش مالیات و رابطه‌ی بین نرخ مالیات و درآمدهای مالیاتی، به اثر شرم بستگی دارد.

سرکیوتی و کوپیر (۲۰۱۲) در تحقیقی دیگر به "بررسی ارتباط بین متغیرهای رشد اقتصادی، فساد اداری و فرار مالیاتی در کشورهای با درآمد سرانه متوسط و بالا<sup>۱</sup> طی سال‌های ۲۰۱۱-۱۹۹۰" می‌پردازند. آن‌ها با استفاده از مدل رشد رمزی به بررسی تأثیر فساد اداری بر رشد اقتصادی و درآمدهای مالیاتی پرداخته و به این نتیجه می‌رسند که فساد اداری دارای تأثیر منفی و معنی‌دار بر رشد اقتصادی بوده و منجر به افزایش فرار مالیاتی در این گروه کشورها می‌شود.

#### ۶- روش شناسی و مدل تحقیق (الگوی PESTLE)

در این تحقیق از الگوی پستل استفاده شده است، این الگو عوامل زیر را در فساد اداری مؤثر می‌داند:

##### ۶-۱- عوامل سیاسی

به تدابیر دولت مانند میزان مداخله در اقتصاد اشاره دارند؛ و شامل سیاست داخلی و خارجی، نقش احزاب، اتحادیه‌ها و اصناف، شفافیت عملکرد دولت، نقش رسانه‌ها و مطبوعات، سیاست‌های دولت، سیاست‌های مالیاتی و ... می‌باشد.

##### ۶-۲- عوامل اقتصادی

شامل نرخ بهره، رکود، تولید ناخالص ملی، وضعیت اقتصاد داخلی و خارجی، درصد بیکاری، دستمزدها، ثبات اقتصادی، کسری بودجه، تغییرات مالیات، رشد اقتصادی، تورم، نرخ ارز و ... می‌باشد.



**۳-۶- عوامل اجتماعی**

منظور تغییر در روند اجتماعی بر تقاضا برای محصولات و دسترسی و تمایل افراد به کار می‌باشد؛ و شامل وضعیت اشتغال، امنیت اجتماعی، طبقات اجتماعی، امید به زندگی، نگرش به کسب و کار، نرخ زاد و ولد، اعتقادات مذهبی و ... می‌باشد.

**۴-۶- عوامل تکنولوژیکی**

فن آوری‌های جدید، محصولات و فرآیندهای جدیدی را به وجود می‌آورند؛ و شامل زیر ساخت‌های تکنولوژیکی، اینترنت و اینترنت، اینترانت، انتقال تکنولوژی، امنیت اطلاعاتی، تکنولوژی‌های نوین اطلاعاتی و ... می‌باشد

**۵-۶- عوامل محیطی**

عوامل زیست محیطی شامل تغییرات آب و هوا و تغییرات جوی، بلایای طبیعی، آلاینده‌های زیست محیطی و ... می‌گردد.

**۶-۶- عوامل قانونی**

به محیط تحت پوشش قانون ارتباط می‌یابند که سازمان‌ها در آن به فعالیت مشغول هستند؛ و شامل تفسیر قانون، قوانین مالیاتی، قوانین ضد انحصار، اجرای قوانین، پیچیدگی قوانین، تصویب قوانین، و ... می‌باشد.<sup>۱</sup>

**۷- فرضیات تحقیق**

۱-۷- به نظر می‌رسد از دیدگاه مؤدیان مالیاتی و حساب‌برسان مالیاتی، عوامل سیاسی بر فساد اداری تأثیرگذار است.

۲-۷- به نظر می‌رسد از دیدگاه مؤدیان مالیاتی و حساب‌برسان مالیاتی، عوامل اقتصادی بر فساد اداری تأثیرگذار است.

۳-۷- به نظر می‌رسد از دیدگاه مؤدیان مالیاتی و حساب‌برسان مالیاتی، عوامل اجتماعی بر فساد اداری تأثیرگذار است.

1- www.marketingminefield.co.uk

۴-۷- به نظر می‌رسد از دیدگاه مؤدیان مالیاتی و حسابرسان مالیاتی، عوامل تکنولوژیکی بر فساد اداری تأثیرگذار است.

۵-۷- به نظر می‌رسد از دیدگاه مؤدیان مالیاتی و حسابرسان مالیاتی، عوامل محیطی بر فساد اداری تأثیرگذار است.

۶-۷- به نظر می‌رسد از دیدگاه مؤدیان مالیاتی و حسابرسان مالیاتی، عوامل قانونی بر فساد اداری تأثیرگذار است.

### ۸- روش تحقیق

با توجه به موضوع، فرضیه‌ها و دیدگاهی که بر انجام تحقیق حاکم بوده است، تحقیق حاضر، کاربردی و توصیفی از نوع پیمایشی محسوب می‌شود. روش گردآوری اطلاعات در مراحل مختلف این تحقیق متفاوت می‌باشد. به منظور تدوین مبانی نظری تحقیق از مطالعات کتابخانه‌ای، منابع اینترنتی و تحلیل مدارک و مستندات استفاده شد. علاوه بر آن، برای ارزیابی فرضیات تحقیق از ابزار پرسش‌نامه جهت گردآوری داده‌ها استفاده شده است. نوع پرسش‌نامه مورد استفاده در این تحقیق از نوع بسته می‌باشد؛ و سوالات همراه با پاسخ‌هایی مشخص به پاسخ‌دهندگان ارائه شده است.

البته لازم به ذکر است، عوامل مورد سنجش در تحقیق پیش از آن که در قالب پرسش‌نامه به نظر سنجی گذاشته شوند در معرض قضاوت چند تن از اساتید دانشگاه و خبرگان مالیاتی قرار گرفت؛ و در نهایت پس از بررسی بسیار پرسش‌نامه مورد توافق، به‌عنوان ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد.

پرسش‌نامه مذکور به صورت طیف لیکرت می‌باشد؛ و شامل ۶۰ سؤال است که به ۶ قسمت ۱۰ سؤالی تقسیم شده است که هر قسمت یکی از عوامل مدل PESTEL را در بر می‌گیرد. سؤالات ۱ تا ۱۰ به عامل سیاسی، سؤالات ۱۱ تا ۲۰ مربوط به عامل اقتصادی، سؤالات ۲۱ تا ۳۰ به عامل اجتماعی و سؤالات ۳۱ تا ۴۰ مربوط به عامل تکنولوژیکی و سؤالات ۴۱ تا ۵۰ به عامل محیطی و سؤالات ۵۱ تا ۶۰ مربوط به عامل قانونی هستند. این تحقیق از دو جامعه آماری تشکیل شده است یک جامعه آماری حسابرسان کادر تشخیص ادارات امور مالیاتی شهر اصفهان که تعداد این افراد ۸۴۶ نفر می‌باشد و جامعه آماری دیگر مؤدیان مالیاتی (مشاغل) که تعداد آن‌ها به دلیل گستردگی و پراکندگی نامحدود می‌باشد.

در این پژوهش جهت تعیین حجم نمونه هر یک از جامعه‌های آماری یک مطالعه مقدماتی با توزیع پرسش‌نامه‌ای بین ۳۰ نفر از حسابرسان کادر تشخیص مالیاتی و ۳۰ نفر از مؤدیان مشاغل مالیاتی انجام شد؛ که از این طریق در سطح اطمینان ۹۵ درصد، حجم نمونه بر آورد شده از طریق فرمول کوکران محاسبه گردید.

بنابراین در این تحقیق از شیوه نمونه‌گیری تصادفی برای انتخاب نمونه‌ها استفاده و برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران برای هر جامعه آماری استفاده می‌کنیم. حجم نمونه برای مؤدیان مشاغل مالیاتی شهر اصفهان با توجه به این که حجم نمونه نامحدود است از فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$n = \frac{t^2 pq}{d^2} = \frac{(1/645)^2 \times 0.76 \times 0.24}{(0.05)^2} = \text{نفر } 98$$

و برای حسابرسان کادر تشخیص ادارات مالیاتی شهر اصفهان با توجه به این که حجم جامعه آماری ۸۴۶ نفر می‌باشد از فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$n = \frac{Nt^2 pq}{(N-1)d^2 + t^2 pq} = \frac{846 \times (1/645)^2 \times 0.5 \times 0.5}{(846-1)(0.08)^2 + (1/645)^2 \times 0.5 \times 0.5} = \text{نفر } 94$$

#### ۱-۱-۱- آزمون پایایی و روایی پرسش‌نامه

پایایی پرسش‌نامه با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ، مورد سنجش قرار گرفت؛ که این مقدار برای حسابرسان کادر تشخیص ادارات امور مالیاتی شهر اصفهان ۸۸.۵ درصد و برای مؤدیان مالیاتی مشاغل شهر اصفهان ۹۴.۸ درصد می‌باشد. بنابراین با توجه به ضرایب به دست آمده در بالا مشاهده می‌شود که پرسش‌نامه از پایایی بالایی برای هر دو جامعه آماری برخوردار است؛ و در نتیجه سؤالات پرسش‌نامه جوابگوی فرضیات هستند. جهت تعیین اعتبار و روایی پرسش‌نامه در این تحقیق از روش اعتبار محتوا استفاده شده است. برای تعیین روایی با مطالعه منابع مربوط، طرح اولیه پرسش‌نامه تهیه گردید و توسط اساتید، کارشناسان و متخصصان این امر مورد بررسی قرار گرفت. در نتیجه مواردی جهت اصلاح پیشنهاد گردید و نکات مبهم و نارسانا برطرف و برخی گویه‌ها که ارتباط کمتری با فرضیه‌ها و اهداف تحقیق داشتند، اصلاح شد و پرسش‌نامه نهایی تدوین گردید.

### ۸-۲- روش تجزیه و تحلیل اطلاعات و داده‌ها

در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش آمار استنباطی استفاده می‌شود. کلیه تجزیه و تحلیل‌ها با استفاده از نرم افزارهای SPSS و MINITAB انجام می‌گیرند. در آمار استنباطی از آزمون‌های کلموگروف- اسمیرنوف<sup>۱</sup>، t تک نمونه‌ای، توکی<sup>۲</sup>، تحلیل واریانس یک طرفه<sup>۳</sup>، ضریب همبستگی و آزمون لون<sup>۴</sup> برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده خواهیم نمود.

### ۹- یافته‌های تحقیق

در هر دو جامعه آماری آزمون کولموگروف - اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن مشاهدات انجام شده است که نتایج مشابهی را داشته‌اند. در هر دو جامعه مؤدیان مشاغل و حسابرسان کادر تشخیص، فرض نرمال بودن مشاهدات مربوط به متغیرهای تحصیلات، سن، سابقه کار، شغل، تأهل و جنسیت رد می‌شود؛ و فرض نرمال بودن مشاهدات عوامل مدل PESTEL پذیرفته می‌شود.

بنابر این در ادامه برای تأیید یا رد فرضیه‌ها از آزمون t استفاده شد؛ و بر اساس نتایج به دست آمده در سطح معنی‌داری ۰.۰۰۱ مشخص گردید که در مورد جامعه مؤدیان مشاغل عوامل سیاسی، اقتصادی، تکنولوژی و قانونی تأثیرشان بر فساد اداری از مقدار متوسط بیش‌تر است و عوامل اجتماعی و محیطی تأثیر کم‌تر از مقدار متوسط دارند؛ و در جامعه کارشناسان کادر تشخیص عوامل سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، تکنولوژی و قانونی تأثیرشان بر فساد اداری از مقدار متوسط بیش‌تر است؛ و تنها عامل محیطی از مقدار متوسط کم‌تر است که مشاهده می‌شود در این دو جامعه آماری نظرها در مورد فقط عامل اجتماعی متفاوت است که مؤدیان مشاغل تأثیرش را از مقدار متوسط کم‌تر و حسابرسان کادر تشخیص از مقدار متوسط بیش‌تر دانسته‌اند.

1- Kolmogrof-Smirnof

2- Tukey

3- Anova

در هر دو جامعه مؤدیان مشاغل و حسابرسان کادر تشخیص، فرض نرمال بودن مشاهدات مربوط به متغیرهای تحصیلات، سن، سابقه کار، شغل، تأهل و جنسیت رد می‌شود و فرض نرمال بودن مشاهدات عوامل مدل PESTEL پذیرفته می‌شود.

بنابر این در ادامه برای تأیید یا رد فرضیه‌ها از آزمون t استفاده شد و بر اساس نتایج به دست آمده در سطح معنی‌داری ۰.۰۰۱ مشخص گردید که در مورد جامعه مؤدیان مشاغل عوامل سیاسی، اقتصادی، تکنولوژی و قانونی تأثیرشان بر فساد اداری از مقدار متوسط بیش‌تر است؛ و عوامل اجتماعی و محیطی تأثیر کم‌تر از مقدار متوسط دارند؛ و در جامعه حسابرسان کادر تشخیص عوامل سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، تکنولوژی و قانونی تأثیرشان بر فساد اداری از مقدار متوسط بیش‌تر است؛ و تنها عامل محیطی از مقدار متوسط کم‌تر است که مشاهده می‌شود در این دو جامعه آماری، نظرها در مورد فقط عامل اجتماعی متفاوت است که مؤدیان مشاغل تأثیرش را از مقدار متوسط کم‌تر و حسابرسان کادر تشخیص از مقدار متوسط بیش‌تر دانسته‌اند.

در تحلیل آنالیز واریانس یک طرفه در مورد هر دو جامعه آماری ملاحظه می‌شود که بین گروه‌های مختلف تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

در ادامه برای بررسی این تفاوت‌ها از آزمون توکی استفاده شده است که ملاحظه می‌شود؛ در جامعه آماری مؤدیان مشاغل دو عامل سیاسی و اقتصادی با عوامل اجتماعی و محیطی تفاوت معنی‌دار دارند.

عوامل تکنولوژی و قانونی فقط با عامل محیطی تفاوت معنی‌دار دارند، عامل محیطی با تمامی عوامل تفاوت معنی‌دار دارد و عامل اجتماعی با عوامل سیاسی، اقتصادی و محیطی تفاوت معنی‌دار دارد.

و در جامعه حسابرسان کادر تشخیص دو عامل اقتصادی و سیاسی با عوامل اجتماعی، تکنولوژی و محیطی تفاوت معنی‌دار دارند. عامل قانونی با عوامل اجتماعی، تکنولوژی و محیطی تفاوت معنی‌دار دارد؛ عامل محیطی با تمامی عوامل تفاوت معنی‌دار دارد و عامل اجتماعی فقط با عامل تکنولوژی و عامل تکنولوژی هم فقط با عامل اجتماعی تفاوت معنی‌دار دارد.

در مقایسه نظرات این دو جامعه مشاهده می‌شود که در نظر جامعه حسابرسان کادر تشخیص برای دو عامل سیاسی و اقتصادی علاوه بر عوامل اجتماعی و محیطی، عامل تکنولوژی نیز تفاوت معنی‌دار دارد؛ و در مورد عامل محیطی هر دو جامعه این عامل را با

تمام عوامل متفاوت دانسته‌اند؛ و در مورد عوامل قانونی، اجتماعی و تکنولوژی نظرات متفاوتی داشته‌اند.

در رتبه‌بندی که توسط این آزمون انجام شده در جامعه مؤدیان مشاغل عامل محیطی در یک گروه، عوامل اجتماعی، تکنولوژی و قانونی در یک گروه و عوامل تکنولوژی، قانونی، سیاسی و اقتصادی نیز در یک گروه قرار دارند؛ و در جامعه حساب‌برسان کادر تشخیص نیز عامل محیطی در یک گروه، دو عامل تکنولوژی و اجتماعی در یک گروه و عوامل اقتصادی، سیاسی و قانونی نیز در یک گروه قرار دارند؛ که ملاحظه می‌شود در هر دو جامعه، عامل محیطی در یک گروه قرار گرفته و در مورد قرار گرفتن عامل‌های تکنولوژی و قانونی در گروه‌ها، بین دو جامعه اختلاف نظر وجود دارد.

در هر دو جامعه آماری برای بررسی ارتباط بین متغیرها از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شده است؛ که در هر دو جامعه نتایج یکسان به دست آمده به این صورت که در هر دو جامعه عوامل مدل PESTEL به جنسیت، شغل، سابقه کار، سن و تحصیلات وابسته نیستند.

هم‌چنین برای هر دو جامعه آماری آزمون لئون برای بررسی برابری واریانس‌های دو جامعه و مقایسه آن‌ها با یکدیگر انجام گرفته است که نتایج آن به شرح زیر است:

در مقایسه دو جامعه، فرض برابری واریانس دو جامعه برای عوامل سیاسی، اجتماعی و محیطی پذیرفته می‌شود و در عوامل اقتصادی، تکنولوژی و قانونی فرض برابری واریانس‌ها پذیرفته نمی‌شود. و در نهایت برای عوامل سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، تکنولوژی و محیطی نظر دو جامعه مؤدیان مشاغل و کارشناسان کادر تشخیص یکسان است.

اما در مورد عامل قانونی بین نظریات مؤدیان مشاغل و کارشناسان کادر تشخیص تفاوت وجود دارد؛ کارشناسان کادر تشخیص تأثیر این عامل را در فساد اداری بالاتر از نظر مؤدیان مشاغل دانسته‌اند.

جدول ۱- رد و تأیید فرضیه‌های تحقیق از نظر مؤدیان مشاغل و حسابرسان کادر تشخیص

رد یا تأیید فرضیه	سطح معنی‌داری	میزان t محاسبه شده	فرضیات
تأیید	۰,۰۰۰	۷,۰۸	عوامل سیاسی بر فساد اداری در ادارات سازمان مالیاتی تأثیرگذار است. (تأثیرش بیش‌تر از مقدار متوسط است).
تأیید	۰,۰۰۰	۸,۳۱	عوامل اقتصادی بر فساد اداری در ادارات سازمان مالیاتی تأثیرگذار است. (تأثیرش بیش‌تر از مقدار متوسط است).
رد	۰,۳۳۰	۰,۴۴	عوامل اجتماعی بر فساد اداری در ادارات سازمان مالیاتی تأثیرگذار است. (تأثیرش بیش‌تر از مقدار متوسط است).
تأیید	۰,۰۰۳	۲,۷۷	عوامل تکنولوژی بر فساد اداری در ادارات سازمان مالیاتی تأثیرگذار است. (تأثیرش بیش‌تر از مقدار متوسط است).
رد	۱,۰۰۰	-۵,۱۸	عوامل محیطی بر فساد اداری در ادارات سازمان مالیاتی تأثیرگذار است. (تأثیرش بیش‌تر از مقدار متوسط است).
تأیید	۰,۰۰۰	۵,۰۴	عوامل قانونی بر فساد اداری در ادارات سازمان مالیاتی تأثیرگذار است. (تأثیرش بیش‌تر از مقدار متوسط است).
تأیید	۰,۰۰۰	۵,۷۷	از دیدگاه حسابرسان کادر تشخیص عوامل سیاسی بر فساد اداری در ادارات سازمان مالیاتی تأثیرگذار است. (تأثیرش بیش‌تر از مقدار متوسط است).
تأیید	۰,۰۰۰	۱۰,۷۸	از دیدگاه حسابرسان کادر تشخیص عوامل اقتصادی بر فساد اداری در ادارات سازمان مالیاتی تأثیرگذار است. (تأثیرش بیش‌تر از مقدار متوسط است).
تأیید	۰,۰۰۳	۲,۸۳	از دیدگاه حسابرسان کادر تشخیص عوامل اجتماعی بر فساد اداری در ادارات سازمان مالیاتی تأثیرگذار است. (تأثیرش بیش‌تر از مقدار متوسط است).
تأیید	۰,۰۰۲	۲,۹۳	از دیدگاه حسابرسان کادر تشخیص عوامل تکنولوژی بر فساد اداری در ادارات سازمان مالیاتی تأثیرگذار است. (تأثیرش بیش‌تر از مقدار متوسط است).
رد	۱,۰۰۰	- ۴,۴۵	از دیدگاه حسابرسان کادر تشخیص عوامل محیطی بر فساد اداری در ادارات سازمان مالیاتی تأثیرگذار است. (تأثیرش بیش‌تر از مقدار متوسط است).
تأیید	۰,۰۰۰	۱۰,۹۴	از دیدگاه حسابرسان کادر تشخیص عوامل قانونی بر فساد اداری در ادارات سازمان مالیاتی تأثیرگذار است. (تأثیرش بیش‌تر از مقدار متوسط است).

### ۱۰- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

نتایج تحقیق از منظر مؤدیان مشاغل نشان می‌دهد که همه عوامل به جز عوامل محیطی و اجتماعی تأثیرشان بر فساد اداری در ادارات سازمان مالیاتی از حد متوسط بیشتر است؛ و ازدیدگاه حسابرسان کادر تشخیص تنها عامل محیطی تأثیرش از حد متوسط کم‌تر می‌باشد؛ و عامل اقتصادی و سیاسی و قانونی در هر دو جامعه آماری بیش‌ترین تأثیر را داشته‌اند. بنابراین نتایج تحقیق حاضر که در شهر اصفهان صورت گرفت حاکی از آن است که توجه بیش‌تر به عوامل مذکور به ویژه عامل‌های سیاسی اقتصادی و قانونی می‌تواند زمینه‌های کاهش فساد اداری را فراهم کند. بدین منظور با توجه به یافته‌های تحقیق، پیشنهاداتی ارائه می‌شود که امید است، کاربست آن‌ها این پدیده شوم را از نظام اداری ایران کاهش و سرانجام حذف سازد.

بهبود وضعیت اقتصادی و معیشتی کارکنان؛ برخورد جدی با مدیران ارشد که دچار فساد و تخلفات اداری می‌شوند؛ اشاعه فرهنگ اسلامی از جمله مؤلف‌های قناعت، صداقت، انصاف؛ مشارکت دادن کارکنان در تصمیم‌گیری‌ها و استفاده از نقطه نظرات آنان؛ ایجاد سامانه اطلاع‌رسانی به مؤدیان در خصوص تسهیل در پرداخت مالیات؛ تلاش در جهت تسهیل پرداخت مالیات مؤدیان از طریق کاهش پیچیدگی‌های اداری؛ طراحی سیستم ارزیابی عملکرد حسابرسان مالیاتی بر اساس خدمات ارائه شده به مؤدیان؛ مطالعه رفتار مؤدیان در رابطه با پرداخت مالیات؛ بررسی و تلاش در جهت کسب مالیات در چارچوب‌های قانونی؛ ایجاد وحدت رویه در تفسیر قوانین مالیاتی توسط کارشناسان سازمان مالیاتی؛ آموزش و ارتقاء سطح علمی حسابرسان مالیاتی؛ مکانیزه کردن امور و کم نمودن حجم تماس فیزیکی بین مؤدیان و مأموران مالیاتی؛ ارتقاء سطح اعتقادی مأموران مالیاتی؛ شفاف‌سازی در زمینه میزان مالیات وصول شده و مصارف مالیات‌های اخذ شده؛ افزایش و ارتقاء سیستم‌های ارتباطی در جهت اطلاع‌رسانی در مورد فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان؛ کاهش فرایند و زمان رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی؛ تدوین قوانین سهل و قابل فهم برای مؤدیان؛ استفاده از اساتید دانشگاه و خبرگان اقتصادی در تدوین قوانین مالیاتی؛ برگزاری همایش‌ها و کارگاه‌های آموزشی متعدد و انتشار مقالات مختلف جهت ارتقاء سطح حسابرسان و مؤدیان مالیاتی؛ ایجاد سیستم مکانیزه جهت ردیابی و شناسایی و جمع‌آوری اطلاعات مرتبط با درآمدهای اشخاص؛ ایجاد تفاهم و اعتماد فی مابین مأموران تشخیص مالیات و مؤدیان مالیاتی؛ کاهش حجم بالای بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها؛ ایجاد تناسب کمی کارشناسان مالیاتی با حجم وسیع وظایف و پرونده‌های موجود؛ رفع



ضعف‌های سیستم اطلاعاتی مانند کد اقتصادی و سریال شناسنامه‌ها؛ انتشار کتب و نشریات و مطالب مالیاتی و فراهم نمودن مکانی برای استفاده مؤدیان از این امکانات؛ ایجاد جریان آزاد اطلاعات؛ اصلاح ساختار اداری؛ اصلاح فرهنگ سازمانی؛ افزایش توان نظارتی و پیشگیری از وقوع جرم در سازمان؛ آموزش کارکنان برای آشنایی با قوانین و مقررات تخلفات اداری، آئین نامه مبارزه با رشوه و قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مبارزه با فساد؛ توجه بیشتر به نظام انتقادات و پیشنهادات.

### فهرست منابع

- احمدی، مرتضی، (۱۳۸۷)، مبارزه با فساد اداری در کشورهای در حال توسعه، تهران، چهارمین اجلاس بازرسان کل آسیا.
- پایبندی، جمشید، (۱۳۸۴)، مبانی فساد اداری، گیلان، انتشارات مدیریت آموزش و پرورش.
- پناهی، عذری و همکاران، (۱۳۹۱)، مبارزه با فساد اداری از طریق اصلاح ساختار دولت و روش‌های اجرایی در حقوق ایران، سمنان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه پیام نور.
- پیروز، احمد، (۱۳۹۰)، ارتقاء سلامت اداری و مبارزه با فساد، تهران، دفتر آموزش و پژوهش استانداری.
- تاجمیر ریاحی، حسین و همکاران، (۱۳۹۰)، بررسی عوامل ارتکاب جرم در نظام مالیاتی و راه‌های پیشگیری از آن در حقوق کیفری ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده آموزش‌های الکترونیکی، دانشگاه قم.
- تیزفهم، مریم و همکاران، (۱۳۹۱)، رابطه بین برون سپاری خدمات دستگاه دولتی و ارتقاء سلامت اداری، تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه پیام نور.
- جاوید، زهرا و مصطفی هادوی نژاد، (۱۳۹۱)، بررسی تأثیر فناوری اطلاعات در فساد اداری: تبیین نقش تعدیلگر وجدان کاری، رفسنجان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه ولی عصر (عج).

- جعفرزاده، محمد، (۱۳۸۸)، مالیات و توسعه، تبریز، نشر علمیران.
- علیزاده ثانی، محسن و علی اصغر فانی، (۱۳۸۶)، تأثیر فساد اداری بر توسعه انسانی جوامع، تهران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال دوم شماره پنجم.
- عباس زادگان، سید محمد، (۱۳۸۳)، فساد اداری، تهران. دفتر پژوهش‌های فرهنگی.
- دادگر، حسن و غلامعلی معصومی نیا، (۱۳۸۳)، فساد مالی، تهران، کانون اندیشه جوان.
- رابینز، استیفن، (۱۳۹۲)، تئوری سازمان، سید مهدی الوانی و حسن دانایی‌فرد، تهران، انتشارات صفار.
- رفیع پور، فرامرز، (۱۳۸۶)، سرطان اجتماعی فساد، تهران. شرکت سهامی انتشار.
- زارع مقدم، احمد، (۱۳۹۰)، قانون و مقررات مالیاتی، تهران، انتشارات جاودانه جنگل.
- سامتی، مرتضی و همکاران، (۱۳۸۷)، بررسی اثر آزادی اقتصادی بر فساد مالی، تهران، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران، سال هشتم شماره ۲۸.
- سیلوانی، کارلوس، (۱۹۹۸)، راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی، ترجمه منصور ملایی پور، تهران، دانشکده امور اقتصادی.
- شکرالهی، مسعود، (۱۳۸۷)، ظرفیت سازی برای سلامت نظام اداری، همایش نظام اداری و توسعه، تهران. سازمان امور استخدامی.
- صادقی، حسین و همکاران، (۱۳۸۵)، بررسی اثر تمرکز زدایی مالی بر کنترل فساد، تهران، مجله تحقیقات اقتصادی ایران، سال ۴۳ شماره ۸۵.
- فرهادی نژاد، محسن، (۱۳۸۰)، فساد اداری و شیوه‌های کنترل آن، مجموعه مقالات دومین همایش علمی و پژوهشی و نظارت و بازرسی کشور، چاپ اول صفحه ۲۷، انتشارات دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران.
- متن فرمان مقام معظم رهبری به رؤسای قوای سه‌گانه، (۱۳۸۰)، تهران، ماهنامه دیده، نشریه سازمان بازرسی کشور، شماره ۷ صفحه ۲-۳.
- ویلن، توماس، هانگر، دیوید، (۱۳۹۲)، مدیریت استراتژیک و سیاست کسب و کار، ترجمه محمد اعرابی و هاشم آقازاده، تهران، دفتر پژوهش‌های فرهنگی.

همدمی خطبه سرا، ابوالفضل، (۱۳۸۳)، فساد مالی: علل، زمینه‌ها و راهبردهای مبارزه با آن، تهران، پژوهشکده مطالعات راهبردی.

هانتینگتون، سامویل، (۱۳۷۰)، سازمان سیاسی در جوامع دستخوش دگرگونی، ترجمه محسن ثلاثی، تهران، انتشارات علم.

Ades, A., & R.Di Tella, (1995), "Competiton and Corruption" Oxford University, Keble College.Oxford, United Kingdom.

Brunetti, A., G.Kisunko, & B.Weder, (1997), "Credibility of Rules and Economic Growth-Evidence from a Worldwide Private Sector Survey", Washington D.C World Bank.

Cerqueti, R., Coppier, R., (2009), "Tax Revenues, Fiscal Corruption and Shame Costs ", Economic Modelling 26,1239-1244.

Cerqueti, R., Coppier, R., (2012), "Economic Growth, Corruption and Tax Evasion", Economic Modelling 28,489-500.

Clarke, & Xu, (2003), "Privatization, Competition, and Corruption" Journal of Public Economics, Vol.107 PP.40-493.

Del Monte, A & E.Papagni, (2001),"Public Expenditure, Corruption, and Economic Growth: the Case of Italy", European Journal of Political Economy, Vol, 17,PP.1-16.

Dincer, C.& Gunalp, (2005), "Corruption, Income Inequality, and Growth: Evidence from U.S.States", Department of Economics, University of Hacettepe.

Friedman, E.et al, (2000), "Dodging the Grabbing Hand: the Determinants of Unofficial Activity in 69 Countries", Journal of Public Economics: PP.459-493.

Gura, D, (1998), "Tax Revenue in Sub-Sharan Africa: Effects of Economic Ppublicies and Corruption", IMF WP/98/135, PP.1-25.

Gupta, R., (2008), "Tax Evasion and Financial Repression" Journal of Economic and Business 60,517-535.

Imam, P.A., & D.F.Jacobs, (2007), "Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East", IMFWP/07/270,PP.1-34.

Karlinger, L.(2009), "The Underground Economy in the Late 2000s: Evading Taxes, or Evading Competition ?" Word Development 37(10),1600-1611.

Mauro, P.(1998), "Corruption and the Composition of Government Expenditure" Journal of Public Economics, Vol.69, PP.263-279.

---

Shleifer, A., & W.Vishny, (1993), "Corruption", The Quarterly Journal of Economics, 158 (august): S.599-617.

Tanzi, V., & H.Davoodi (1998), "Corruption, Public Investment, and Growth" IMF Working Paper 97/139 (Washington: International Monetary fund).

Tanzi, V., & H.Davoodi (2000), "Corruption, Growth and Public Finances", IMF Working Paper Series WP/00/182, PP.1-26.

Wei, S -J.(1997), "How Taxing is Corruption on International Investors ?" NBER Working Paper 6030, Cambridge.M.A.

## بررسی عوامل حسابداری و حسابرسی مؤثر بر تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی

آرش تحریری

استادیار گروه حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، arashtahriri@ut.ac.ir

رضا باغبان نظری

کارشناس ارشد حسابداری پردیس بین‌المللی ارس دانشگاه تهران

### چکیده

در این تحقیق به بررسی عوامل حسابداری و حسابرسی مؤثر بر تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی پرداخته شد. جامعه آماری این تحقیق تعداد ۵۲ شرکت می‌باشند که از اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ تهران استخراج گردید. در این تحقیق عوامل حسابداری به پنج شاخص (بازده حقوق صاحبان سهام، حاشیه سود، نسبت سود تقسیمی، نسبت قیمت هر سهم به سود هر سهم، نسبت جریان نقدی عملیاتی به خالص جریان وجه نقد) استفاده گردید و همچنین برای عوامل حسابرسی از دو شاخص (اندازه حسابرسی و وجود حسابرسی مالیاتی) استفاده گردید. نتایج تحقیق نشان داد که بین نوع حسابرسی و وجود حسابرسی مالیاتی با تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی رابطه معکوس و وجود دارد و از بین عوامل حسابداری بازده حقوق صاحبان سهام و نسبت قیمت هر سهم به سود هر سهم دارای رابطه معکوس و نسبت جریان نقدی عملیاتی به خالص جریان وجه نقد رابطه مستقیم و معنی‌داری دارد ولی بین حاشیه سود و نسبت سود تقسیمی با تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود ندارد. به‌طور کلی می‌توان بیان داشت که نوع حسابرسی و همچنین وجود حسابرسی مالیاتی باعث کاهش تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان می‌گردد و به‌علاوه برخی از عوامل حسابداری شرکت نیز بر این تفاوت تأثیرگذار می‌باشد.

**کلید واژه‌ها:** عوامل حسابداری، عوامل حسابرسی، تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان

## ۱- مقدمه

طی سال‌های گذشته، اقتصاددانان مکاتب مختلف توسعه اقتصادی نظرات گسترده‌ای را در ارتباط با جایگاه اقتصادی دولت و نقش آن در راهبردهای توسعه عنوان داشته‌اند. این نظرات متناسب با شرایط حاکم در هر دوران تغییراتی داشته است. با بررسی وضعیت اقتصادی و مالی جوامع مختلف در چند دهه اخیر، ملاحظه می‌شود که تحولات بسیار وسیعی در محدوده وظایف و مسئولیت‌های دولت‌ها و حکومت‌های جهان به وجود آمده است با افزایش هر چه بیشتر نقش دولت‌ها در فعالیت‌های اقتصادی جامعه، بودجه عمومی نیز به یکی از مهم‌ترین راه‌های مداخله دولت در زندگی ملت‌ها و اداره امور کشور و مؤثرترین وسیله برای اجرای برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی و اعمال نظرات سیاسی تبدیل گردیده است. نوسانات بالای درآمدهای نفتی و عدم توانایی کنترل آن باعث ایجاد شک‌های متعدد برای اقتصاد ایران شده است که آثار منفی زیادی به همراه داشته است حذف این شک‌ها نیازمند ایجاد یک منبع درآمدی با ثبات می‌باشد. همین امر توجه بیشتر و بهتر به درآمدهای مالیاتی و راه‌های افزایش آن‌ها را ایجاد کرده است.

مهم‌ترین بخش از اقدامات مالیاتی که به منظور وصول مالیات انجام می‌شود، مسئله تشخیص مالیات است. روند تکاملی تشخیص مالیات در سطح کشورهای پیشرفته جهان بیان کننده این مطلب است که به تدریج این کشورها سعی می‌نمایند که تشخیص مالیات توسط دستگاه‌ها و سازمان‌های مالیاتی را به سوی تشخیص مالیات توسط مؤدیان یا خود تشخیصی سود دهند، این حرکت در کشورها دارای نتایج و پی‌آمدهای بسیار مثبتی در اقتصاد آن‌ها بوده و تلاش‌های زیادی در جهت تغییر نگرش عام نظام مالیات نسبت به مؤدیان صورت گرفته است. متأسفانه در ایران اختلاف بین مالیات اظهاری مؤدیان مالیاتی و مالیاتی تشخیصی توسط ممیزان مالیاتی به طرز معنی‌داری زیاد است و وجود تفاوت بین این دو رقم پدیده‌ای عادی محسوب می‌شود. در سال‌های اخیر پدیده اختلاف بین سود ابرازی و قطعی مورد توجه بیشتر تر تحلیل‌گران قرار گرفته است. عوامل مختلفی بر این اختلاف تأثیرگذار می‌باشد یکی از این عوامل حساسی به‌عنوان یک مکانیزم کارآمد، به سهامداران این اطمینان را می‌دهد که مدیران در اداره شرکت در راستای منافع سهامداران عمل نموده‌اند یا خیر؟ از اینرو، کار حساسی اطمینان بخشی به سهامداران و سایر اشخاص ذینفعی است که با شرکت طرف قرارداد هستند (والک ۲۰۰۳؛ بنیمهد ۱۳۸۹). چنانچه مطالعات پیشان بیان داشته است

حسابرسان مستقل و با کیفیت می‌توانند بر کیفیت سود شرکت‌ها تأثیرگذار باشند و چنانچه حسابرسان متخصص باشند می‌توانند با رعایت قوانین مالیاتی در حسابرسی صورت‌های مالی و گزارش موارد عدم رعایت تفاوت سود ابرازی و سود قطعی مؤدیان را کاهش دهد. از طرفی با توجه به تئوری نمایندگی، در تئوری‌های مالی یک فرض اساسی این است که هدف اولیه شرکت‌ها افزایش ثروت سهامداران است، ولی در عمل ممکن است این گونه نباشد. این احتمال وجود دارد که مدیران منافع خودشان را بر منافع سهامداران ترجیح دهند. مدیران احتمالاً به افزایش منفعت شخصی تمایل دارند (حساس یگانه، ۱۳۸۴). از طرفی می‌توان بیان داشت که عوامل حسابداری نیز می‌توانند باعث اختلاف بین مالیات اظهاری مؤدیان مالیاتی و مالیاتی تشخیصی توسط ممیزان مالیاتی گردند. عوامل حسابداری و نسبت‌های آن می‌تواند انگیزه‌ای برای افزایش مدیریت سود توسط مدیریت ایجاد کند که این کار می‌تواند باعث ایجاد اختلاف گردد با توجه به مطالب ارائه شده این تحقیق به دنبال پاسخ به این سوال می‌باشد که آیا متغیرهای حسابداری و حسابرسی بر تفاوت سود ابرازی و سود قطعی تأثیرگذار می‌باشد؟

## ۲- ادبیات و چهارچوب نظری تحقیق

درحالی که مبنای تعیین سود مشمول مالیات (سود مالیاتی)، سود قبل از کسر مالیات (سود حسابداری) است ولی به علت تفاوت حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی اختلافاتی بین این دو مورد وجود دارد. زیرا در حسابداری اصل محافظه کاری، درآمدها به کم‌ترین میزان ممکن و هزینه‌ها به بیش‌ترین میزان ممکن شناسایی میشوند و در نتیجه اصل بر شناسایی سود کم‌تر است. در حالی که در قوانین مالیاتی (به استثنای قوانین مربوط به معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی ناشی از سیاست‌های تشویقی دولت) در بیش‌تر اوقات به دلایل متعددی، اصل بر شناسایی سود بیش‌تر می‌باشد و بر همین اساس هیچگاه سود حسابداری و سود مالیاتی برابر نخواهد شد و سود حسابداری با تعدیلاتی به سود مشمول مالیاتی تبدیل می‌گردد (شمس زاده و ذکوری، ۱۳۸۷).

در تعریف سود ابرازی، سودی که مودی مالیاتی بدون توجه به نظرات کارشناسان مالیاتی بر اساس صورت‌های مالی شرکت استخراج نموده و ممکن است برخی از هزینه‌ها از نظر آئین نامه‌ها مطابق با مفاد ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم نبوده و برگشت داده شوند در این صورت سود شرکت بیش‌تر خواهد شد ولی سود قطعی سودی

است که پس از بررسی و نظر کارشناسان امور مالیاتی و کنکاش در خصوص صحت و سقم صورت‌های مالی و به سود مشمول مالیات قطعی دست پیدا میکنند و تفاوت این دو سود هر قدر کم‌تر باشد یعنی اینکه صورت‌های مالی مطابق با قانون و آئین نامه‌های مالیاتی بوده و اعتبار آنها را مورد سنجش قرار میدهد با توجه به موضوع این تحقیق نظرات کارشناسان مالیاتی مبنی بر اینکه شناخت متغیرهای حسابداری و حسابرسی در فرایند تشخیص مالیات، بر درآمد مشمول مالیاتی اثر گذار خواهد بود؟ آیا شرکتی که حسابرسی مالیاتی توسط سازمان یا جامعه انجام داده و یا اصلاً حسابرسی مالیاتی نداشته این فرآیند در میزان مالیات تأثیر خواهد داشت؟ به دنبال بهبود کارایی نظام مالیاتی با شناسایی این متغیرها بوده‌ایم که در این تحقیق به بررسی برخی از آنها پرداخته که از نظر علل و کارا یا ناکارا بودن آنها مشخص شود

### ۳- پیشینه پژوهش

#### ۳-۱- خارجی

چنگ وون (۲۰۰۱) در تحقیقی تحت عنوان تأثیرات مقررات مالیاتی بر تصمیمات سرمایه‌گذاری و گزارشگری مالی در مؤسسات اقتصادی در زمان تورم، به این نتیجه دست یافت که مقررات مالیاتی بر سود ابرازی مؤسسات مالی در زمان تورم که منجر به ارائه سود بیش‌تری می‌گردد تأثیرگذار بوده در نتیجه اطلاعات به صورت کامل افشا نشده و در نهایت این تضاد در امر گزارشگری بر مبنای قوانین مالیاتی و سود ابرازی استانداردهای حسابداری و سبب عدم اطمینان و ایجاد تردید در تصمیم‌گیری‌های مالی می‌گردد.

گیل ماترون و جرج پلکسو (۲۰۰۱) طی یک بررسی تحت عنوان رابطه بین اندازه‌گیری گزارشگری مالی و مالیاتی از جهت سود به این نتیجه رسیدند، حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی در اندازه‌گیری سود دارای تفاوت‌هایی هستند که تفاوت ناشی از قوانین و مقررات و استانداردهای بین‌المللی می‌باشد و تلاش در جهت رسیدن به یک نگاه همسو از نظر گزارشگری نقطه این بررسی می‌باشد.

منزن و پلکسو (۲۰۰۲) به بررسی اندازه و منشا ایجاد تفاوت‌های مالیاتی - حسابداری (BID) پرداختند. آنها شواهدی یافتند مبنی بر اینکه این تفاوت‌ها در حال افزایش است و فقط مجموعه کوچکی از متغیرها توانایی توضیح این افزایش را دارند. آنها بیان کردند



که انگیزه‌های مدیران برای افزایش سود حسابداری گزارش شده به سهامداران و در عین حال کاهش سود مشمول مالیات از جمله عوامل ایجاد این تفاوت‌هاست.

هانلن (۲۰۰۵) به بررسی نقش تفاوت‌های مالیاتی- حسابداری در پایداری سود، اقلام تعهدی و جریان‌های نقدی برای سودهای آتی پرداخت. او همچنین بررسی کرد که آیا سطح تفاوت برارزیابی سرمایه‌گذاران از پایداری سود آتی اثر می‌گذارد. نتایج این بررسی‌ها حاکی از این است که سود سال شرکت‌های با تفاوت‌های مالیاتی - حسابداری بزرگ‌تر در مقایسه با سال - شرکت‌های با تفاوت‌های کوچک‌تر، پایداری کم‌تری دارد و سرمایه‌گذاران تفاوت‌های مثبت بزرگ را به‌عنوان پرچم قرمز تفسیر می‌کنند و انتظاراتشان را از پایداری سود آتی کاهش دهند.

فانگ جاوو (۲۰۰۶) در پژوهشی تحت عنوان عوامل مؤثر بر رویه‌های تصمیم‌گیری شرکت وقتی حسابداری مالی در مقابل حسابداری مالیاتی قرار می‌گیرد به این نتیجه رسید که قوانین مالیاتی ناگزیر بر عمل حسابداری اثر می‌گذارد و حسابداری به‌عنوان یک فن، دارای اصول و ضوابط خاص خودش است که تحت قوانین مالیاتی قرار گرفته است. این تأثیرپذیری به گونه‌ای باید باشد که به ایجاد یک ثبات رویه منتهی گردد.

فرانک، لینچورگو (۲۰۰۸) رابطه بین گزارشگری مالی و مالیاتی متهورانه را بررسی کردند. به‌طور مفهومی این گزارشگری مالی متهورانه رابه‌عنوان مدیریت سود به سمت بالاتر تعریف می‌کند و گزارشگری مالیاتی متهورانه را به‌عنوان دستکاری درآمد مشمول مالیات به سمت پایین از طریق برنامه‌ریزی مالیاتی تعریف می‌کند. در این پژوهش فرض شده اگر شرکت اقلام تعهدی اختیاری قبل از مالیات بالا پیدا شده باشد بدین معنی است که گزارشگری متهورانه دارد. یافته‌ها حاکی از یک رابطه قوی و مثبت بین گزارشگری مالی و مالیاتی متهورانه است. نتایج نشان می‌دهد که هزینه‌های ناکافی برای موازنه انگیزه‌های گزارشگری مالی و مالیاتی وجود دارد و عدم تطابق بین استانداردهای حسابداری مالی و قوانین مالیاتی به شرکت‌ها اجازه می‌دهد تا در یک دوره مشابه درآمد حسابداری رابه سمت بالا و درآمد مشمول مالیات رابه سمت پایین مدیریت کنند. همچنین این تحقیق نشان داد که بازار به گزارشگری مالی متهورانه بیش از حد بها می‌دهد، و برای شرکت‌هایی که گزارشگری مالی متهورانه دارند، گزارشگری مالی آتی متهورانه را نیز بیش از حد قیمت‌گذاری می‌کند.

ماری مارگارت فرانک و همکاران (۲۰۰۹) در خصوص گزارشگری مالیاتی متهورانه و ارتباط آن با گزارشگری مالی متهورانه، آنها به یک رابطه قوی و مثبت بین این دو نوع

گزارشگری دست یافتند یکی دیگر از نتایج مهم این تحقیق بررسی اثر دوجنبه گزارشگری مالی متهورانه و گزارشگری مالیاتی متهورانه بر نرخ بازده آتی سهام بوده است

یون سووانگکو و همکاران (۲۰۱۱) به بررسی اثر شرکت‌های فامیلی بر روی تفاوت‌های مالیاتی (BDT) پرداختند. این دیدگاه وجود دارد که در شرکت‌های فامیلی به دلیل یکی بودن کنترل و مالکیت، فشار بازار سرمایه کم‌تر است و در نتیجه انگیزه برای مدیریت سود کم‌تر است. شرکت‌های فامیلی برای دستکاری سود دفتری یا سود مشمول مالیات تمایل کم‌تری دارند زیرا آنها مایل‌اند به شهرت شرکت توجه کنند، بر عملکرد بلندمدت تأکید دارند، و نسبت به هزینه‌های تحمیل شده به وسیله عکس العمل منفی بازار سرمایه به اجتناب از مالیات حساس‌ترند. در این مطالعه تفاوت قوانین، اجتناب از مالیات و مدیریت سود به عنوان سه دلیل اصلی ایجاد تفاوت‌های مالیاتی عنوان شده است. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که شرکت‌های فامیلی نسبت به شرکت‌های غیرفامیلی تفاوت‌های مالیاتی کم‌تری دارند و تطابق بیشتری دارند. همچنین تفاوت‌های مالیاتی شرکت‌های فامیلی در مقایسه با شرکت‌های غیرفامیلی رابطه کم‌تری با مدیریت سود و اجتناب از مالیات دارد و تفاوت‌های مالیاتی شرکت‌های فامیلی اطلاعات اضافی مفیدی را در رابطه با سود جاری فراهم می‌کند.

بلیاک، شولین و گیرنر (۲۰۱۲) به بررسی رابطه سطح تطابق درآمد حسابداری و درآمد مشمول مالیات پرداختند و دریافته‌اند که تطابق بالاتر با مدیریت سود بیش‌تر در ارتباط است. آن‌ها نتیجه گرفتند که ادعاهای اولیه در مورد مزایای افزایش تطابق در آمریکا، یعنی افزایش درستی گزارشگری مالی نتیجه کاهش مدیریت سود، به آن میزان نیست که بیان می‌شود.

### ۳-۲- تحقیقات داخلی

روستا و دیگران (۱۳۷۷) علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات شرکت‌های تولیدی به عنوان منبع عمده درآمدهای مالیاتی کشور بررسی شده است که در این تحقیق و بر اساس نتایج حاصل از عمده اختلاف بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات به اختلاف بین اصول و استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی باز می‌گردد.

احدیان و دیگران (۱۳۷۹) رابطه بین سود مشمول مالیات ابرازی توسط شرکت‌های و درآمد مشمول مالیات قطعی شده توسط ممیز مالیاتی بررسی شده و نظرات ممیزان و حسابداران با استفاده از دو نوع پرسشنامه ارزیابی شده است، نتایج تحقیق نشان دهنده وجود تفاوت معنادار بین درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط شرکت‌ها و درآمد مشمول مالیات قطعی شده توسط ممیز مالیاتی می‌باشد.

قنبری فرد (۱۳۸۴) با عنوان "بررسی علل عمده مابین سود حسابداری ابرازی و سود مشمول مالیات اشخاص حقوقی تولیدی" انجام داد. از بین منابع قابل وصول، بخش مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی محور کلی موضوع تحقیق (به‌خصوص شرکت‌های تولیدی) از طریق رسیدگی به دفاتر صورت گرفت و با بررسی اختلاف حاصل بین سود حسابداری ابرازی و درآمد مشمول مالیات شرکت‌های تولیدی، محقق به ریشه‌یابی علل عمده مغایرت ما بین سود حسابداری ابرازی شرکت‌های تولیدی و درآمد مشمول مالیات تشخیص پرداخته است.

محمد بابایی (۱۳۸۴) به بررسی رابطه بین سود مشمول مالیاتی ابرازی و درآمد مشمول مالیاتی قطعی شده شرکت‌های خارجی در ایران پرداخت، فرضیه اصلی در این تحقیق بدین صورت است که تفاوت معنی‌داری بین سود مشمول مالیات ابرازی اشخاص حقوقی خارجی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده آنها وجود دارد.

صفری (۱۳۸۵) با عنوان "بررسی دلایل اختلاف بین سود حسابداری ابرازی مؤدیان و سود تشخیصی ماموران مالیاتی" انجام داد و نتایج حاصل از انجام این تحقیق نشان داد که دلایل این اختلاف به مواردی چون امکان وجود ابهامات از مفاد قانون مالیات و دستوالعمل اجرایی و نحوه برخورد با آن می‌باشد. و یا در برخی موارد عدم آگاهی مؤدیان از مفاد قانون مالیات‌ها می‌باشد.

عنایتی زاده (۱۳۸۷) در پژوهشی در قالب پایان‌نامه کارشناسی ارشد به موضوع اختلاف بین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در قالب گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مالیات تشخیص شده توسط اداره امور مالیاتی پرونده‌های مالیاتی اداره کل امور مالیاتی خراسان در سال‌های ۱۳۸۲ لغایت ۱۳۸۵ پرداخته و نتیجه گرفته است که بین درآمد مشمول تعیین شده توسط حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط اداره امور مالیاتی تفاوت معنی دارد و در سال‌های بعد میانگین درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط اداره امور مالیاتی از درآمد درآمد مشمول تعیین شده توسط

حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بیش‌تر است که دلیل این اختلاف را عدم رعایت قوانین مالیاتی و بخشنامه‌ها و آئین‌نامه‌های مربوط بخصوص عدم رعایت مفاد موضوع ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم و مواد قانونی مربوط به اعطای معافیت‌های قانونی و اختلافات موجود بین استانداردهای حسابداری و قانون مالیات‌های مستقیم می‌داند.

بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی غرب تهران)، دلایل و عوامل ایجاد اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی را مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که تفاوت معناداری بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی وجود دارد. برداشت و تفسیر نادرست مودیان از معافیت‌های مالیاتی مقرر در قوانین و مقررات مالیاتی، غیرمرتبط بودن هزینه‌های ابرازی، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی، غیرمتمعارف بودن هزینه ابرازی، عدم رعایت حد نصاب‌های تعیین شده توسط سازمان امور مالیاتی در ایجاد هزینه‌ها، مغایرت‌های استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات مالیاتی هرکدام به تنهایی می‌توانند عامل ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی باشد. با توجه به یافته‌های تحقیق، فقدان مدارک و مستندات هزینه‌های ابرازی مهم‌ترین عامل در ایجاد تفاوت بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی می‌باشد.

امیری ابراهیم (۱۳۸۸) به بررسی "علل انحراف درآمد مشمول مالیات، طبق گزارش حسابرسی مالیاتی و درآمد مشمول مالیات قطعی شده" پرداخت که نتایج تحقیق حاکی از آن است که عواملی مانند آگاهی ماموران مالیاتی و حساب‌برسان، نوع رسیدگی آنها و احساس مسئولیت آنها در ایجاد این انحراف تأثیر دارد.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

در این تحقیق سه فرضیه به شرح ذیل در نظر گرفته شده است.

در ایران اختلاف بین مالیات اظهاری مؤدیان مالیاتی و مالیاتی تشخیصی توسط ممیزان مالیاتی به طرز معنی‌داری زیاد است و وجود تفاوت بین این دو رقم پدیده‌ای عادی محسوب می‌شود. در سال‌های اخیر پدیده اختلاف بین سود ابرازی و قطعی مورد توجه بیشتر تحلیل گران قرار گرفته است. ابتدا در این تحقیق به بررسی تفاوت بین سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی می‌پردازیم تا مشخص گردد که این اختلاف وجود دارد یا نه؟ لذا فرضیه زیر تدوین می‌گردد.

**فرضیه اول:** بین سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی تفاوت معنی‌دار وجود دارد.

ادبیات مربوطه نشان می‌دهد که عوامل متعددی بر اختلاف بین سود ابرازی و سود قطعی تأثیرگذار می‌باشد که در این تحقیق به دو بخش عوامل حسابداری و حسابرسی تقسیم‌بندی می‌شود. عوامل حسابداری می‌توانند به وسیله تأثیری که مدیریت بر این عوامل به جهت دستکاری‌های خود و یا شرایط محیطی ایجاد می‌شود لذا بدین منظور فرضیه زیر تدوین می‌گردد:

**فرضیه دوم:** عوامل مرتبط با داده‌های حسابداری بر تفاوت بین سود قطعی و

ابرازی مؤدیان مالیاتی تأثیر معنی‌دار دارد.

مطالعات متعدد نشان داده است که چنانچه شرکت مورد بررسی توسط مؤسسه حسابرسی قوی‌تری حسابرسی شده باشد کیفیت صورت‌های مالی و به تبع آن کیفیت سود آن نیز بیشتر خواهد شد لذا انتظار می‌رود تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان پایین باشد لذا فرضیه‌ای به شرح زیر تدوین می‌گردد:

**فرضیه سوم:** عوامل مرتبط با فرایند حسابرسی بر تفاوت بین سود قطعی و ابرازی

مؤدیان مالیاتی تأثیر معنی‌دار دارد.

##### ۵- قلمرو زمانی پژوهش

در این پژوهش، جامعه مورد بررسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و غیر بورسی از سال ۱۳۸۶ تا پایان سال ۱۳۹۰ باشد. در این تحقیق اکثر پرونده‌های عملکرد ۱۳۹۱ به دلیل عدم قطعیت و عملکرد ۱۳۹۲ به دلیل عدم رسیدگی مورد بررسی قرار نگرفت.

### ۶- روش شناسی تحقیق

روش تحقیق حاضر با توجه به هدف کاربردی بوده و نتایج حاصل از آن می‌تواند برای طیف گسترده‌ای شامل مدیران شرکت‌ها، سهامداران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، محققان و تدوین‌کنندگان استانداردها مفید باشد. از لحاظ بعد زمانی تحقیقات می‌توانند گذشته‌نگر یا آینده‌نگر باشند. به‌طور کلی چنانچه داده‌های گردآوری شده در رابطه با رویدادهایی باشد که در گذشته رخ داده است طرح تحقیق را می‌توان گذشته‌نگر تلقی کرد. از این رو پژوهش حاضر یک تحقیق گذشته‌نگر به شمار می‌آید.

براساس نحوه گردآوری داده‌ها نیز تحقیقات می‌توانند تاریخی، توصیفی، همبستگی، تجربی یا علی باشند. تحقیق توصیفی شامل مجموعه روش‌هایی است که هدف آن توصیف کردن شرایط یا پدیده‌های مورد بررسی است. تحقیقات همبستگی شامل پژوهش‌هایی است که در آنها سعی می‌شود رابطه بین متغیرهای مختلف با استفاده از ضریب همبستگی کشف و تبیین گردد. در تحقیقات همبستگی هدف اصلی مشخص کردن نوع، اندازه و مقدار رابطه بین دو یا چند متغیر می‌باشد (سرمد و همکاران، ۱۳۹۰، ص ۹۲-۷۵). با توجه به تقسیم بندی فوق، این تحقیق از نوع توصیفی و همبستگی می‌باشد.

### ۷- متغیرهای تحقیق و نحوه سنجش آن‌ها

#### ۷-۱- متغیر مستقل

**الف) عوامل حسابداری:** منظور از عوامل حسابداری نسبت‌های مالی می‌باشد که در این تحقیق از آنها به‌عنوان متغیرهای مستقل استفاده می‌شود. تعریف نظری نسبت مالی، رابطه ریاضی بین یک کمیت با کمیت دیگر می‌باشد.

نسبت بازده حقوق صاحبان سهام ROE، نسبت حاشیه سود خالص E/S، نسبت سود تقسیمی DPS، نسبت P/E، نسبت جریان نقد عملیاتی به خالص جریان وجه نقد CFO با توجه به این تحقیق:

$ROE = \text{سود قبل از بهره و مالیات} / \text{حقوق صاحبان سهام}$

این نسبت نشان دهنده درصد سود ایجاد شده از منافع سرمایه‌گذاران می‌باشد

$E/S = \text{سود خالص} / \text{فروش خالص}$

این نسبت بازده شرکت را در ازای هر یک ریال فروش نشان می‌دهد.

$DPS = \text{سود سهام قابل تقسیم} / \text{تعداد سهام عادی منتشره}$

این نسبت نشان دهنده سود متعلق به هر سهم می‌باشد

$P/E = \text{قیمت هر سهم} / \text{سود هر سهم}$

میزان بازده هر سهم را نشان می‌دهد

$CFO = \text{جریان‌های نقد ورودی و خروجی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی} / \text{خالص}$

جریان وجه نقد

این نسبت نشان دهنده درصد وجه نقد استفاده شده در شرکت به کلی وجه نقد

موجود می‌باشد بدین ترتیب که این نسبت نشان می‌دهد که چند درصد از وجه نقد

موجود در شرکت را صرف فعالیت‌های عملیاتی کرده‌اند.

**نسبت بازده حقوق صاحبان سهام:** این نسبت را صاحبان سهام از سایر نسبت‌ها

مهم‌تر می‌دانند زیرا نشان دهنده نتایج سرمایه‌گذاری آنان می‌باشد. و از فرمول زیر

محاسبه می‌گردد:

$\text{حقوق صاحبان سهام} / \text{سود خالص} = \text{بازده حقوق صاحبان سهام}$

**نسبت حاشیه سود خالص:** حاشیه سود خالص به بیان ساده، عوایدی هستند که

به صورت نسبت یا درصدی از فروش شرکت، بیان می‌شوند. این درصد سرمایه‌گذاران را

قادر می‌سازد که سود دهی شرکت‌ها را به مقایسه بگذارند که اعداد و ارقام به‌دست آمده

از صورت‌های مالی شرکت‌ها، چنین توانایی را ندارند و چون سود پس از کسر مالیات

می‌باشد لذا سود قابل تقسیم نیز می‌گویند از فرمول ذیل محاسبه می‌گردد:

$\text{نسبت حاشیه فروش} = \text{فروش خالص} / \text{سود خالص}$

**نسبت سود تقسیمی:** این نسبت رابطه بین سود متعلق به سهامداران عادی و

سود پرداخت شده به آنها را نشان می‌دهد. به عبارت دیگر این نسبت به ما نشان

می‌دهد که چند درصد از سهم خالص بعد از کسر مالیات و کسر سود ممتاز بین

سهامداران عادی تقسیم شده است و از فرمول فوق محاسبه می‌گردد.

$\text{نسبت سود تقسیمی} = \text{سود سهام قابل تقسیم} / \text{تعداد سهام منتشره سهام عادی}$

**نسبت P/E:** این نسبت برای سرمایه‌گذاران که قصد سرمایه‌گذاری بر روی سهامی

که دارای ارزش ذاتی بالایی دارند مورد استفاده قرار می‌گیرد و از قیمت سهم تقسیم بر

سود هر سهم به‌دست می‌آید.

جریان‌های نقد ورودی و خروجی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به خالص جریان وجه نقد:

این نسبت نشان‌دهنده میزان جریان نقد ورودی و خروجی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی در مقایسه با خالص جریان نقدی وجه نقد می‌باشد که از حاصل تقسیم آن به دست می‌آید.

**ب) فرایند حسابرسی:** حسابرسی فرایندی است منظم و با قاعده جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش به افراد ذینفع.

۱- اندازه حسابرس: در این تحقیق به پیروی از تحقیقات پیشین به منظور اندازه‌گیری اندازه شرکت از معیار زیر استفاده می‌شود:

Audit = (اگر حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد ۱ و در غیر این صورت صفر)

**د) سازمان حسابرسی:** سازمان حسابرسی یکی از سازمان‌های تابعه وزارت امور اقتصادی و دارایی ایران است که سال ۱۳۶۶ به موجب قانون تشکیل سازمان حسابرسی تاسیس شد. این سازمان به‌عنوان بزرگ‌ترین مؤسسه حسابرسی ایران (دولتی) به ارائه خدمات تخصصی مالی به بخش‌های دولتی و تحت نظارت دولت می‌پردازد. سازمان حسابرسی علاوه بر حسابرسی و بازرسی قانونی، خدمات مالی مشاوره‌ای، تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، و آموزش و تحقیق در زمینه حسابرسی را نیز برعهده دارد.

### حسابرسی مالیاتی

حسابرسی مالیاتی با توجه به ماهیت آن نوعی حسابرسی رعایت به شمار می‌رود. در حسابرسی مالیاتی، حسابرسان در واقع ابزار اجرای اعمال حاکمیت دولت به شمار می‌روند. به همین علت قلمرو وظایف و محدوده رسیدگی آنها را قانون مالیات‌های مستقیم (ماده ۲۷۲) توضیح و بیان می‌کند. با این اوصاف یکی از وظایف حسابرسان، حسابرسی مالیاتی است، اما نباید فراموش کرد که از اساس اجرای انواع حسابرسی‌ها تنها در چارچوب انضباط مالی، شفافیت و اطلاع‌رسانی مفهوم می‌یابد و اگر قرار باشد



موضوع انضباط مالی و شفافیت مطرح نباشد، حسابرسی دارای فایده و منفعت دیگری نیست.

این صورت صفر = Tax auditin اگر در شرکت، حسابرسی مالیاتی انجام شده باشد ۱ و در غیر این صورت صفر

### ۷-۲- متغیرهای وابسته

اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات:

به سبب اختلاف بین قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری ممکن است که آنچه برای مقاصد حسابداری، درآمد و هزینه محسوب می‌شود الزاماً از دیدگاه قوانین مالیاتی درآمد و هزینه محسوب نگردد. به عبارت دیگر باید اشاره نمود که هدف از تعیین سود در تهیه صورت‌های مالی از دیدگاه انجمن‌های حرف‌های حسابداری با هدف از تعیین درآمد مشمول مالیات در قوانین مالیاتی متفاوت است، علاوه بر این مطلب برخی از اقلام درآمد و هزینه که از دیدگاه مقاصد حسابداری در یک دوره مالی شناسایی گردد، ممکن است از لحاظ مقاصد قوانین و مقررات مالیاتی، در دوره‌های مالی دیگر شناسایی شوند و یا اینکه اساساً مبانی ارزشیابی برخی از اقلام طبق قوانین و مقررات مالیاتی متفاوت از مبانی تشخیص بر طبق اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری باشد (هندریکسن، ۱۹۹۲).

مبنای تعیین سود مشمول مالیات، سود حسابداری است ولیکن به علت تفاوت بین حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی اختلافاتی بین این دو مورد وجود دارد و به همین دلیل، سود حسابداری با تعدیلاتی به سود مشمول مالیات تبدیل می‌گردد.

DE = تفاضل سود ابرازی و سود قطعی مؤدیان مالیاتی.

تمامی اطلاعات مربوط به این تحقیق با مراجعه حضوری به اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ تهران جمع‌آوری گردیده است.

### ۷-۳- متغیرهای کنترلی

در این تحقیق به منظور کاهش اثرات متغیر مستقل بر متغیر وابسته از متغیرهای کنترلی به شرح ذیل استفاده می‌شود:

### ۱- معافیت اظهاری

یکی از عواملی که می‌تواند باعث افزایش تفاوت بین سود ابرازی و سود قطعی مؤدیان گردد معافیت اظهاری می‌باشد. در مواردی مؤدیان معافیت‌هایی را در شناسایی میزان سود خود اعمال می‌کنند که شاید در عمل مشمول آن نمی‌گردد لذا انتظار می‌رود افزایش این معافیت‌ها بر تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان تأثیرگذار باشد. لذا در این تحقیق از این معیار به‌عنوان متغیر کنترلی استفاده می‌گردد. میزان معافیتی که مؤدیان در اظهارنامه‌های خود ارائه و مشمول آن واقع می‌گردند معافیت اظهار گفته می‌شود که معافیت‌های هستند که قابل کسر از سود شرکت‌ها بوده و عمده‌ترین آنها به شرح ذیل می‌باشد:

۱- ماده ۱۳۲ ق م م، ماده ۱۳۸ ق م م، ماده ۱۴۱ ق م م، صد در صد (۱۰۰٪) درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به صورت ترانزیت به ایران وارد شده یا می‌شوند، ماده ۱۴۳ ق م م، درآمدهای که مالیات مقطوع آنها با توجه به مواد ۵۹ ق م م، ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری و صنعتی، قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور و اصلاح ماده (۱۱۳) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، جزء «ب» بند ۷۸ قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کل کشور.

### ۲- معافیت مالیاتی اعمالی

در مواردی پس از بررسی سود ابرازی مؤدیان توسط کارشناسان امور مالیاتی معافیت‌هایی شناسایی و اعمال می‌گردد که شرکت مذکور آن را شناسایی نکرده است لذا می‌توان بیان داشت که افزایش این نوع معافیت‌ها نیز بر تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان می‌افزاید. در این تحقیق به منظور اندازه‌گیری میزان استحقاق معافیت مالیاتی شرکت‌ها به صورت وضعیت شرکت‌ها مراجعه کرده و میزان معافیت مالیاتی اعمالی اداره امور مالیاتی آنها را به دست می‌آوریم. در اکثر مواقع مشاهده گردید به دلایل مختلف از جمله عدم آگاهی از مقررات قانونی یا دور زدن قانون معافیت اظهاری بیش‌تر و غیرواقعی بوده است که از جمله مهم‌ترین اینها می‌توان به معافیت ماده ۱۴۱ ق م م و ماده ۱۴۳ ق م م (مثلاً شرکتی در سال مذکور از بازار بورس خارج شده ولی شرکت باز به عملکرد فوق معافیت اعمال نموده است) اشاره نمود.

برای آزمون فرضیات تحقیق از مدل‌های آماری به شرح ذیل استفاده می‌شود:

## مدل کلی

$$DE = \beta_1 \text{ Audit} + \beta_2 \text{ Taxauditin} + \beta_3 \text{ ROE} + \beta_4 \frac{E}{S} + \beta_5 \text{ DPS} + \beta_6 \frac{P}{E} + \beta_7 \text{ CFO} + \beta_8 \text{ ed} + \beta_9 \text{ ded} + \varepsilon$$

مدل فرضیه ۱-۱

$$DE = \beta_1 \text{ ROE} + \beta_2 \frac{E}{S} + \beta_3 \text{ DPS} + \beta_4 \frac{P}{E} + \beta_5 \text{ CFO} + \beta_6 \text{ ed} + \beta_7 \text{ ded} + \varepsilon$$

مدل فرضیه ۲-۱

$$DE = \beta_1 \text{ Audit} + \beta_2 \text{ Tax auditin} + \beta_3 \text{ ed} + \beta_4 \text{ ded} + \varepsilon$$

DE = تفاوت سود ابرازی و قطعی

ROE = سود قبل از بهره و مالیات / حقوق صاحبان سهام

E/S = سود خالص / فروش خالص

DPS = سود سهام قابل تقسیم / تعداد سهام عادی منتشره

P/E = قیمت هر سهم / سود هر سهم

CFO = جریان‌های نقد ورودی و خروجی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی / خالص

جریان وجه نقد

ED = معافیت اظهاری

Ded = معافیت قطعی مودیان

DE = تفاوت سود ابرازی و قطعی

Audit = نوع مؤسسه حسابرسی

Tax auditin = حسابرسی مالیاتی

## ۸- یافته‌های تحقیق

در تجزیه و تحلیل توصیفی<sup>۱</sup>، پژوهشگر با استفاده از جداول و شاخص‌های آمار توصیفی نظیر شاخص‌های مرکزی<sup>۲</sup> و پراکندگی<sup>۳</sup> به توصیف داده‌های جمع‌آوری شده تحقیق می‌پردازد. این امر به شفافیت و توضیح داده‌های تحقیق کمک بسیاری می‌کند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل توصیفی داده‌ها در جدول (۴-۲) آورده شده است.

1- Descriptive Analysis

2- Central Tendency

3- Measures of Variation

## ۱-۱- توصیف متغیرها

برای متغیرهای فاصله‌ای، میانگین، انحراف معیار، واریانس، مینیمم و ماکزیمم محاسبه شده است.

جدول ۱- توصیفی متغیرها

تعداد	میانگین	انحراف معیار	مینیمم	ماکزیمم
۲۶۰	۱۳۲۶۵۲۳	۵۶۲۳.۳۵۲	۰	۲۴۵۵۷۰۴
۲۶۰	۰.۵۳۲۵	۰.۷۰۸۰۶	۰.۲۶۵۲	۰.۷۵۹۸
۲۶۰	۰.۳۷۵۲۷	۰.۰۸۷۴	۰.۱۵۲۳	۰.۵۹۱۲
۲۶۰	۳.۶۳۲	۰.۰۶۶۴۷	۲.۶۵۲	۵.۴۱۵
۲۶۰	۰.۳۷۳۱	۰.۰۹۸۵۶	۰.۲۶۵۰	۰.۶۲۵۰
۲۶۰	۷۱۹۵۲	۱۶۳.۵۲	۰.۰۰	۹۰۸۴۶
۲۶۰	۸۶۲۵۴۱	۰.۱۸۰۳	۰.۰۰	۲۷۲۴۹۴۷

همان‌گونه که نتایج جدول فوق نشان می‌دهد مینیمم تفاوت سود ابرازی صفر می‌باشد بدین معنی که در برخی شرکت‌های نمونه بین سود ابرازی و سود قطعی تفاوتی وجود ندارد و همچنین میانگین تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان برابر ۱۳۲۶۵۲۳ می‌باشد و همچنین انحراف معیار تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان برابر ۵۶۲۳.۳۵۲ می‌باشد.

## ۲-۱- تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

## ۱-۲-۱- نتایج تخمین فرضیه ۱

فرضیه ۱ بیان می‌دارد که بین سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی تفاوت معنی‌دار وجود دارد

با توجه به فرضیه فوق فرض‌هایی به شرح زیر مفروضند:

$$H_0 = etifw = stmfl$$

$$H_1 = etifw > stmfl$$

که در مفروضات فوق:

$$etifw = \text{میانگین سود ابرازی} \quad stmfl = \text{میانگین سود قطعی مؤدیان مالیاتی}$$

با توجه به اینکه در این تحقیق به ارزیابی میزان هم‌قواری یا یکسان بودن و نبودن میانگین نمونه‌ای با میانگین جامعه پرداخته می‌شود لذا از آزمون تی استیودنت برای این منظور استفاده می‌شود. این آزمون در حالتی به کار می‌رود که انحراف معیار جامعه مجهول باشد چون توزیع  $t$  در مورد نمونه‌های کوچک با استفاده از درجات آزادی تعدیل

می‌شود، می‌توان از این آزمون برای نمونه‌های بسیار کوچک استفاده نمود. همچنین این آزمون مواقعی که خطای استاندارد جامعه نامعلوم و خطای استاندارد نمونه معلوم باشد، کاربرد دارد. برای به کار بردن این آزمون، متغیر مورد مطالعه باید در مقیاس فاصله‌ای و شکل توزیع آن نرمال باشد. همان‌گونه که در بررسی نرمال بودن متغیرها مشخص گردید تمام متغیرها نرمال می‌باشند لذا از آماره  $t$  استیودنت برای آزمون فرضیه اول استفاده می‌گردد که نتایج حاصل به شرح زیر می‌باشد:

جدول ۲

سود قطعی	سود ابرازی	تفاوت	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
۹۶۴۸.۳۲۵	۷۲۶۵.۲۶۹	۲۳۸۳.۰۵۶	۰.۰۰۰	تأیید فرضیه

همان‌گونه که جدول فوق نشان می‌دهد بین میانگین سود ابرازی و سود قطعی مالیاتی تفاوت معنی‌داری می‌باشد. همان‌گونه که مشاهده می‌شود سود ابرازی مؤدیان برابر با ۷۲۶۵.۲۶۹ می‌باشد در حالی که سود قطعی مؤدیان برابر با ۹۶۴۸.۳۲۵ می‌باشد و با توجه به سطح معنی‌داری که برابر با ۰.۰۰۰ می‌باشد و کم‌تر از ۰.۰۵ می‌باشد لذا می‌توان بیان کرد که این تفاوت با اهمیت می‌باشد.

### ۱-۲-۲- نتایج تخمین فرضیه ۲

فرضیه ۲ بیان می‌دارد که: عوامل مرتبط با داده‌های حسابداری بر تفاوت بین سود قطعی و ابرازی مؤدیان مالیاتی تأثیر معنی‌دار دارد.

### آزمون انتخاب مدل ۲

همان‌گونه که در بخش فرضیات تحقیق بیان شد، فرضیه اول بیان می‌دارد که عوامل مرتبط با داده‌های حسابداری بر تفاوت بین سود قطعی و ابرازی مؤدیان مالیاتی تأثیر معنی‌دار دارد.

قبل از برازش الگو، آزمون تشخیصی  $F$  لیمر برای انتخاب از بین الگوهای داده‌های تلفیقی یا الگوی داده‌های تابلویی با اثرات ثابت با استفاده از نرم افزار Eviews انجام شده که به شرح زیر می‌باشد.

جدول ۳- نتایج آزمون  $F$  لیمر

عنوان	تعداد	آماره $F$	سطح معنی‌داری
Period F	۲۶۰	۳.۱۶	۰.۲۴۲

جهت انجام رگرسیون آزمون‌های زیر برای بررسی اثرات تصادفی یا ثابت فرضیه اول صورت گرفت که نتایج آن به شرح زیر می‌باشد.

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{اثرات تصادفی روش کارآتری است} \\ H_1: \text{اثرات ثابت روش کارآتری است} \end{array} \right.$$

جدول ۴- جدول نتایج آزمون هاسمن

۲۸.۰۳	کای_دو (chi_square)
۰.۰۰۰	آزمون معنی‌داری (sig)

با توجه به نتایج به دست آمده اثرات ثابت به این نتیجه می‌رسیم که اثرات ثابت برای آزمون ما مناسب‌تر هست و لذا اثرات ثابت پذیرفته می‌شود.

قابل اتکاء بودن نتایج حاصل از تخمین‌های روش داده‌های تابلویی در صورتی پذیرفته می‌شود که یکی از اصلی‌ترین مباحث مربوط فرض کلاسیک و اولیه که همان عدم وجود ناهمسانی واریانس می‌باشد، مورد قبول واقع شود. در این قسمت وضعیت مدل از نظر ناهمسانی واریانس مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این روش نتایج حاصل از تخمین در دو حالت بدون وجود ناهمسانی و با وجود ناهمسانی با استفاده از روش LR مورد آزمون قرار می‌گیرد.

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{ناهمسانی وجود ندارد} \\ H_1: \text{ناهمسانی وجود دارد} \end{array} \right.$$

جدول ۵- جدول نتایج آزمون LR جهت شناسایی وجود ناهمسانی در مدل

۹.۵۳	کای_دو (chi_square)
۰.۰۲۳	آزمون معنی‌داری (sig)

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد مدل دارای ناهمسانی واریانس بوده که پس از رفع ناهمسانی واریانس، نتیجه تخمین به صورت جدول ۶ ارائه می‌گردد.

جدول ۶- جدول نتایج رگرسیون فرضیه دوم

متغیر	نمادها	ضریب	آماره Z	sig	رابطه
بازده حقوق صاحبان سهام	Return on equity	۰.۲۱۱۴۸۵۸	۲.۱۳	۰.۰۳۳	وجود دارد
حاشیه سود	Profit margins	۱.۳۲۵۵	۱.۳۵	۰.۸۵۶	وجود ندارد
P/E	P/E	-۴.۴۵۱۲۲	-۲.۶۹	۰.۰۰۱	وجود دارد
نسبت سود تقسیمی	Dividend ratio	۱.۰۲۵۳۵	۱.۶۵	۰.۶۵۲	وجود ندارد
جریان‌های عملیاتی به کل جریان‌های نقد	Operating streams to cash flow	۴.۳۸۸۰۶۸	۲.۸۹	۰.۰۰۴	وجود دارد
معافیت اظهارنامه	Exemption declaration	-۳.۰۱۵۶۱۶۸	-۱.۵۷	۰.۱۱۷	وجود ندارد
معافیت مالیاتی	Deductibility	۰.۷۳۸۷۳۹	۴.۶۵	۰.۷۴۵	وجود ندارد

نتایج آزمون فوق نشان می‌دهد که بین تفاوت سود ابرازی و نوع حسابرسی و حسابرسی مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

### ۱-۲-۳- نتایج تخمین فرضیه ۳

فرضیه ۳ بیان می‌دارد که: عوامل مرتبط با فرایند حسابرسی بر تفاوت بین سود قطعی و ابرازی مؤدیان مالیاتی تأثیر معنی‌دار دارد.

قبل از برآزش الگو، آزمون تشخیصی F لیمر برای انتخاب از بین الگوهای داده‌های تلفیقی یا الگوی داده‌های تابلویی با اثرات ثابت با استفاده از نرم افزار Eviews انجام شده که به شرح جدول ۷ می‌باشد.

جدول ۷- نتایج آزمون F لیمر

عنوان	تعداد	آماره F	سطح معنی‌داری
Period F	۲۶۰	۱۴.۱۶	۰.۰۰۰

در مرحله اول از روش اثرات ثابت و سپس از روش اثرات تصادفی استفاده می‌شود. جهت انتخاب ارجحیت روش، از آزمون هاسمن بهره گرفته شد که بر اساس این آزمون روش اثرات متغیر پذیرفته می‌شود.

نتایج حاصل از تخمین‌های اثرات ثابت و تصادفی در قسمت ضمایم پژوهش ارائه شده است.

جهت انجام رگرسیون آزمون‌های زیر برای بررسی اثرات تصادفی یا ثابت فرضیه اول صورت گرفت که نتایج آن به شرح زیر می‌باشد.

$$\begin{cases} H_0: \text{اثرات تصادفی روش کارآتری است} \\ H_1: \text{اثرات ثابت روش کارآتری است} \end{cases}$$

جدول ۸- جدول نتایج آزمون هاسمن

۰.۰۰۶۸	کای_دو (chi_square)
۴.۰۹	آزمون معنی‌داری (sig)

با توجه به نتایج به دست آمده اثرات ثابت به این نتیجه می‌رسیم که اثرات ثابت برای آزمون ما مناسب‌تر هست و لذا اثرات ثابت پذیرفته می‌شود.

قابل انکاء بودن نتایج حاصل از تخمین‌های روش داده‌های تابلویی در صورتی پذیرفته می‌شود که یکی از اصلی‌ترین مباحث مربوط فروض کلاسیک و اولیه که همان عدم وجود ناهمسانی واریانس می‌باشد، مورد قبول واقع شود. در این قسمت وضعیت مدل از نظر ناهمسانی واریانس مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این روش نتایج حاصل از تخمین در دو حالت بدون وجود ناهمسانی و با وجود ناهمسانی با استفاده از روش LR مورد آزمون قرار می‌گیرد.

$$\begin{cases} H_0: \text{ناهمسانی وجود ندارد} \\ H_1: \text{ناهمسانی وجود دارد} \end{cases}$$

جدول ۹- جدول نتایج آزمون LR جهت شناسایی وجود ناهمسانی در مدل

۱۲.۳۵	کای_دو (chi_square)
۰.۰۰۶۳	آزمون معنی‌داری (sig)

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد مدل دارای ناهمسانی واریانس بوده که پس از رفع ناهمسانی واریانس، نتیجه تخمین به صورت جدول ۱۰ ارائه می‌گردد.



جدول ۱۰- جدول نتایج رگرسیون فرضیه سوم

متغیر	نمادها	ضریب	آماره Z	sig	رابطه
نوع حسابرس	Type of auditor	-۲.۵۶۲۲۴	-۳.۸۳	۰.۰۰۰	وجود دارد
وجود حسابرس مالیاتی	tax auditor	-۳.۵۸۵۱۹	-۲.۸۸	۰.۰۰۴	وجود دارد
معافیت اظهاری	Exemption declaration	۱.۶۵۲	۱.۸۲	۰.۰۶۹	وجود ندارد
معافیت مالیاتی	Deductibility	۴.۹۵۰	۵.۱۷	۰.۱۵۲	وجود ندارد

نتایج آزمون فوق نشان می‌دهد که بین تفاوت سود ابرازی و نوع حسابرس و حسابری مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

#### ۸-۲-۴- نتایج تخمین کلی

فرضیه کلی تحقیق بیان می‌دارد که عوامل حسابرسی و عوامل مرتبط با داده‌های حسابداری بر تفاوت بین سود قطعی و ابرازی مؤدیان مالیاتی تأثیر معنی‌دار دارد. قبل از برازش الگو، آزمون تشخیصی F لیمر برای انتخاب از بین الگوهای داده‌های تلفیقی یا الگوی داده‌های تابلویی با اثرات ثابت با استفاده از نرم افزار Eviews انجام شده که به شرح زیر می‌باشد.

جدول ۱۱- نتایج آزمون F لیمر

عنوان	تعداد	آماره F	سطح معنی‌داری
Period F	۲۶۰	۱۱.۳۲۹	۰.۰۲۵۷

نتایج حاصل از تخمین‌های اثرات ثابت و تصادفی در قسمت ضمایم پژوهش ارائه شده است.

جهت انجام رگرسیون آزمون‌های زیر برای بررسی اثرات تصادفی یا ثابت فرضیه اول صورت گرفت که نتایج آن به شرح زیر می‌باشد.

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{اثرات تصادفی روش کارآتری است} \\ H_1: \text{اثرات ثابت روش کارآتری است} \end{array} \right.$$

جدول ۱۲- جدول نتایج آزمون هاسمن

کای_دو (chi_square)	۰.۳۲۵
آزمون معنی‌داری (sig)	۰.۲۳۲

با توجه به نتایج به دست آمده اثرات تصادفی به این نتیجه می‌رسیم که اثرات تصادفی برای آزمون ما مناسب‌تر هست و لذا اثرات تصادفی پذیرفته می‌شود. قابل اتکاء بودن نتایج حاصل از تخمین‌های روش داده‌های تابلویی در صورتی پذیرفته می‌شود که یکی از اصلی‌ترین مباحث مربوط فروض کلاسیک و اولیه که همان عدم وجود ناهمسانی واریانس می‌باشد، مورد قبول واقع شود. در این قسمت وضعیت مدل از نظر ناهمسانی واریانس مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این روش نتایج حاصل از تخمین در دو حالت بدون وجود ناهمسانی و با وجود ناهمسانی با استفاده از روش LR مورد آزمون بیببقرار می‌گیرد.

$$\begin{cases} H_0: \text{ناهمسانی وجود ندارد} \\ H_1: \text{ناهمسانی وجود دارد} \end{cases}$$

جدول ۱۳- جدول نتایج آزمون LR جهت شناسایی وجود ناهمسانی در مدل

۱۱.۳۲	کای_ دو (chi_square)
۰.۰۲۱۹	آزمون معنی‌داری (sig)

نتایج به دست آمده نشان می‌دهد مدل دارای ناهمسانی واریانس بوده که پس از رفع ناهمسانی واریانس، نتیجه تخمین به صورت جدول زیر ارائه می‌گردد.

جدول ۱۴- جدول نتایج رگرسیون فرضیه کلی

رابطه	sig	آماره Z	ضریب	نمادها	متغیر
وجود دارد	۰.۰۰۱	۲.۳۶۵	۲.۵۶۲۲۴	Type of auditor	نوع حسابرس
وجود دارد	۰.۰۰۶	۱.۹۶	۲.۵۲۶۳۵	tax auditor	وجود حسابرس مالیاتی
وجود دارد	۰.۰۴۵	۱.۰۲۳۵	۱.۳۲۶۵	Return on equity	بازده حقوق صاحبان سهام
وجود ندارد	۰.۴۵۲	۰.۱۲۰۳	۰.۳۲۵۳۵	Profit margins	حاشیه سود
وجود ندارد	۰.۱۹۰	۰.۲۳۸۹	۰.۹۶۳۷	P/E	P/E
وجود ندارد	۰.۱۴۹	۰.۲۱۹	۰.۸۵۴	Dividend ratio	نسبت سود تقسیمی
وجود ندارد	۰.۶۳۱	۱.۱۰۲	۱.۳۲۵۶	Operating streams to cash flow	جریان‌ات عملیاتی به کل جریان‌ات وجه نقد
وجود دارد	۰.۰۴۵	۱.۷۴۸	۱.۳۲۵	Exemption declaration	معافیت اظهاری
وجود ندارد	۰.۶۵۲	۴.۲۱۸۹	۳.۲۹۰	Deductibility	معافیت مالیاتی

نتایج کلی حاصل نشان می‌دهد که از بین متغیرها هر دو متغیر عوامل حسابرسی با تفاوت سود ابرازی و سود قطعی رابطه معنی‌داری دارند و از بین متغیرهای حسابداری نیز تنها بازده حقوق صاحبان سهام دارای رابطه معنی‌دار با تفاوت سود ابرازی و سود قطعی می‌باشد و این نشان دهنده این موضوع می‌باشد که عوامل حسابرسی بیش‌ترین تأثیر را بر تفاوت سود ابرازی دارند.

### ۹- نتیجه‌گیری کلی

یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد عوامل حسابرسی بر تفاوت بین سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی تأثیر معنی‌داری دارد. می‌توان بیان داشت که هرچه شرکت‌ها توسط سازمان حسابرسی حسابرسی شده باشد میزان تفاوت سود ابرازی و قطعی کاهش پیدا می‌کند. دلیل این امر می‌تواند در این باشد که سازمان حسابرسی در ایران با داشتن نیروهای متخصص به‌عنوان حسابرس با کیفیت شناخته شده می‌باشد و اعتماد اداره مالیاتی بر سازمان حسابرسی بیش‌تر از سایر مؤسسات می‌باشد. انجام حسابرسی توسط این سازمان می‌تواند بر اعتبار صورت‌های مالی بیافزاید. از طرفی همان‌گونه که نتایج تحقیق نشان داد بین وجود حسابرس مالیاتی و تفاوت بین سود ابرازی و قطعی مؤدیان مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد. دلیل این امر می‌تواند در افزایش میزان اتکای صورت‌های مالی از لحاظ مالیاتی باشد زیرا هنگامی که صورت‌های مالی حسابرسی مالیاتی می‌شوند سود شرکت‌ها در تطابق یا عدم تطابق هزینه‌ها و درآمدها با قوانین مالیاتی کاهش یا افزایش می‌یابد و به واقعیت و یا همان سود قطعی که مالیات قطعی نیز از روی آن تعیین می‌گردد نزدیک‌تر می‌شود. دلیل این امر می‌تواند اجتناب مدیران از پرداخت مالیات بیش‌تر باشد زیرا ایشان همواره سعی می‌کند که مالیات کم‌تری پرداخت کنند و وجه نقد پرداختی برای مالیات را در شرکت حفظ نمایند تا در آینده از آن استفاده کنند و به دلیل اینکه تأمین مالی از خارج همواره دارای هزینه برای شرکت می‌باشد لذا مدیران می‌کوشند با پرداخت مالیات کم‌تر اقدام به حفظ این منابع در خود شرکت و استفاده از این منابع به عوض تأمین مالی خارجی نمایند که باعث کاهش هزینه‌های شرکت می‌گردد.

نتایج فرضیه دوم نیز بیان داشت که بین عوامل حسابداری و تفاوت سود ابرازی با سود قطعی رابطه معنی‌داری وجود دارد همان‌گونه که یافته‌های حاصل در فصل چهارم نشان داد از بین ۵ شاخص حسابداری بازده حقوق صاحبان سهام و  $p/e$  و جریانات

عملیاتی به کل جریانات وجه نقد رابطه معنی‌داری با تفاوت سود ابرازی و سود قطعی دارا می‌باشند. می‌توان بیان داشت که مدیران شرکت‌ها به دنبال راضی نگه داشتن سهامداران و حفظ سمت خویش می‌باشند لذا به دنبال افزایش ثروت سهامداران می‌باشند که یکی از این عوامل حقوق صاحبان سهام می‌باشد از طرفی مالیات به‌عنوان عامل کاهنده سود خالص به شمار می‌رود و همچنین سرمایه‌گذاران به دنبال بازده بیش‌تر از سرمایه خویش می‌باشند لذا در موارد در شرکت‌هایی که بازده حقوق صاحبان سهام بالاتری دارند تفاوت سود ابرازی و سود قطعی نیز بیش‌تر می‌باشد. زیرا مدیران همواره به دنبال ایجاد ارزش افزوده برای سهامداران می‌باشد تا جایگاه خود را حفظ نمایند همان‌گونه که بیان شد یکی از راه‌های افزایش حقوق صاحبان سهام، کاهش هزینه مالیات می‌باشد زیرا این کار باعث افزایش حقوق صاحبان سهام می‌شود در نتیجه ایشان با مدیریت سود اقدام به کاهش هزینه مالیات می‌نمایند که این کار باعث می‌شود که سودی که ایشان ابراز داشته‌اند با سود قطعی تفاوت داشته باشد.

#### ۱۰- پیشنهادهای کاربردی تحقیق

با توجه به بررسی ادبیات این تحقیق و هم چنین اجرای مرحله به مرحله تحقیق و تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق نکات مبهم و پیچیده‌ای یافت شده است. برخی از این موارد مربوط به سرمایه‌گذاران و برخی دیگر می‌باشد. علاوه بر این، بر اساس یافته‌های این تحقیق پیشنهادهایی برای محققان آتی جهت انجام بررسی‌های بیش‌تر یافت شده‌اند که در این بخش هر یک از این موارد به صورت جداگانه مطرح می‌شوند.

##### الف) سرمایه‌گذاران

با توجه به یافته‌های تحقق که نشان داد بین عوامل حسابرسی و تفاوت مالیات قطعی و ابرازی رابطه معنی‌داری وجود دارد لذا پیشنهاد می‌شود سرمایه‌گذاران در خرید سهام و یا سرمایه‌گذاری به عوامل حسابرسی شرکت‌ها توجه بیش‌تری مبذول دارند

##### ب) حسابرسان

با توجه به نتایج تحقیق که نشان از تأثیر معنی‌داری عوامل حسابداری بر تفاوت مالیات قطعی و ابرازی می‌باشد لذا پیشنهاد می‌شود حسابرسان در حسابرسی مالیاتی بر این شاخص‌های نیز توجه داشته باشند.

### ۱۱- پیشنهادات حاصل از پژوهش

با توجه به بررسی ادبیات این تحقیق و هم چنین اجرای مرحله به مرحله تحقیق و تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق نکات مبهم و پیچیده‌ای یافت شده است. برخی از این موارد مربوط به سرمایه‌گذاران و برخی دیگر می‌باشد. علاوه بر این، براساس یافته‌های این تحقیق پیشنهادهایی برای محققان آتی جهت انجام بررسی‌های بیش‌تر یافت شده‌اند که در این بخش هر یک از این موارد به صورت جداگانه مطرح می‌شوند.

با توجه به یافته‌های تحقق که نشان داد بین عوامل حسابرسی و تفاوت مالیات قطعی و ابرازی رابطه معنی‌داری وجود دارد لذا پیشنهاد می‌شود سرمایه‌گذاران در خرید سهام و یا سرمایه‌گذاری به عوامل حسابرسی شرکت‌ها توجه بیش‌تری مبذول دارند. با توجه به نتایج تحقیق که نشان از تأثیر معنی‌داری عوامل حسابداری بر تفاوت مالیات قطعی و ابرازی می‌باشد لذا پیشنهاد می‌شود حسابرسان در حسابرسی مالیاتی بر این شاخص‌های نیز توجه داشته باشند.

### ۱۲- پیشنهاد برای تحقیق‌های آتی

با توجه به نتایج تحقیق و هم‌چنین تحقیقات پیشین پیشنهاد می‌شود به موضوعات زیر پرداخته شود:

۱- با توجه به این که رابطه متغیرهای حسابداری با تفاوت سود ابرازی و قطعی در درازمدت قوی‌تر خواهد شد، تحقیق حاضر در سال‌های آینده با تعداد سال‌های بیش‌تر مثلاً یک دوره درازمدت ده ساله انجام شود.

۲- با توجه به اینکه عوامل حسابرسی بر تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان تأثیرگذار می‌باشد لذا پیشنهاد می‌شود که در تحقیقی با بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر تفاوت سود ابرازی و قطعی مؤدیان پرداخته شود.

### ۱۳- محدودیت‌های انجام تحقیق

۱- دوره زمانی این تحقیق و نوسانات شدید قیمت سهام در دوره مطالعه از محدودیت‌های تعمیم نتایج به شمار می‌رود. استفاده از دوره زمانی طولانی‌تر ممکن است نتایج متفاوتی ارائه نماید.

- ۲- اقلام صورت‌های مالی به واسطه آثار تورم تعدیل نشده است و این موضوع ممکن است بر نتایج تحقیق تأثیر بگذارد.
- ۳- وجود نداشتن برخی از اطلاعات مالی شرکت‌هایی که در مرحله نمونه‌گیری به‌عنوان نمونه انتخاب شده بودند به‌دلیل به قطعیت نرسیدن پرونده‌های مالیاتی.

### فهرست منابع

- آذر، عادل و مومنی (۱۳۸۱) "آمار و کاربرد آن در مدیریت"، جلد دوم، انتشارات شمس احدیان، فاطمه (۱۳۷۹) "بررسی رابطه سود مشمول مالیات ارائه شده توسط شرکت‌ها و سود قطعی شده توسط ممیزین مالیاتی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه تهران
- باقری، بهروز و اموری، مهدی، (۱۳۸۸)، روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، تهران، نشر آگاه
- بیگ پور، محمدعلی، مجله حسابرس، شماره ۳۵
- پور زمانی، زهرا و ابوالقاسم شمسی جامخانه (۱۳۸۸) بررسی دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌های بازرگانی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی توسط واحدهای مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز
- تهرانی، رضا (۱۳۸۴) مدیریت مالی، جلد اول، تهران، انتشارات نگاه دانش.
- سامنیان، علیرضا (۱۳۸۶) علل مغایرت بین سود ابرازی شرکت‌های دولتی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی اداره کل امور مالیاتی استان خوزستان، پایان نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شوشتر.
- شباهنگ، رضا (۱۳۸۶) "تئوری حسابداری" جلد دوم، ناشر مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
- شباهنگ، رضا (۱۳۸۵) "حسابداری مالی" جلد دوم، ناشر مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، نشریه ۸۱
- ریاحی، بلوکی، احمد، تئوری حسابداری، ترجمه پاسائیان، علی

قانون مالیات‌های مستقیم و بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های صادره سازمان امور مالیاتی و آراء صادره دیوان.

قنبری فرد، سعید (۱۳۷۴) بررسی علل عمده اختلاف مابین سود ابرازی و سود مشمول مالیات شرکت‌های تولیدی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه علامه طباطبایی.

کریمی، سعید (۱۳۸۸) بررسی ارتباط متغیرهای حسابداری با کارایی فرآیند مالیاتی اشخاص حقوقی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز.

صفری، احمد (۱۳۸۵) بررسی دلایل اختلاف بین سود ابرازی و سود تشخیصی توسط مامورین مالیاتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی تهران مرکز.

محمدبابایی، رضا، (۱۳۸۸)، بررسی علل مغایرت بین سود مشمول مالیات ابرازی درآمد مشمول مالیات قطعی شده شرکت‌های خارجی در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.

16- Anderson, H. William, "Taxation and the American Economy" New York, prentice- Hallince. april. 1951, p, 71

17- Barros, c, p. (2007), "Tehcnical and Allocative Wfficiency of Tax offices: a Case study" international Journal pf public Sector Performance Management, Vol.1, No.1





## بررسی فاصله انتظارات بین مؤدیان و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی در مورد عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی و موارد اختلافی و رتبه‌بندی آنها به کمک تحلیل سلسله مراتبی داده‌ها

### AHP

محمد رضا عبدلی

msh13577@gmail.com

محسن بوجاری

محمد شاه حسینی

### چکیده

این تحقیق به بررسی عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی و اختلاف و علل ارجاع پرونده‌ها به هیأت و عوامل مؤثر بر کاهش فاصله انتظارات بین مؤدیان و تفاوت مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده در هیأت می‌باشد در این راستا دو فرضیه تدوین شد در فرضیه اول پارامترهای اختلاف با تحقیق و بررسی کارشناسان وزارتخانه و حسابداران و مؤدیان با تجربه و توجه به تحقیقات پیشین تعیین شد و در قالب پرسشنامه بین کارمندان و مؤدیان اداره کل امور مالیاتی استان سمنان توزیع گردید از طریق روش AHP با توجه به درجه اهمیت مهم موارد اختلاف از دو دیدگاه ماموران مالیاتی و مؤدیان بررسی گردید و یافته تحقیق نشان داد بین انتظارات مؤدیان و هیأت‌های حل اختلاف تفاوت معناداری وجود دارد مهم‌ترین موارد اختلاف شامل عدم وجود سیستم جامع اطلاعات و خدمات مالیاتی، عدم انتصاب اعضا مطلع و توانا و مجریان قرار رسیدگی مجرب در هیأت‌ها، عدم وجود مستندات لازم و کافی در پرونده‌ها، در اختیار نداشتن یک تیم کارشناسی جهت تسریع و کیفیت رسیدگی پرونده‌ها و عدم افزایش اختیارات رئیس امور مالیاتی در مرحله توافق و عدم ایجاد تسهیلات برای مؤدیان در این مرحله می‌باشد در فرضیه دوم تعداد ۶۰ پرونده اشخاص حقیقی و حقوقی مطرح شده در هیأت حل اختلاف بین سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ مورد بررسی قرار گرفت که یافته تحقیق نشان داد تفاوت مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده در هیأت حل اختلاف در اشخاص حقوقی و در اشخاص حقیقی معنادار می‌باشد که علل آن شامل رسیدگی علی‌الراس، فرار مالیاتی، پنهان کردن مکان و فعالیت‌ها، عدم ارائه خرید و فروش فصلی، پایین بودن احتمال کشف تخلف توسط سازمان و در نتیجه پنهان‌سازی درآمد و معاملات و عدم تشخیص درامد واقعی با وجود توافق هرساله می‌باشد

**کلید واژه‌ها:** مؤدیان، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، عدم تمکین مالیاتی، مالیات ابرازی، مالیات تعیین شده

## کلیات

### ۱-۱- مقدمه

در مقایسه نظام مالیاتی ایران با کشورهای پیشرفته، تعداد اظهارنامه‌های مورد رسیدگی به نسبت اظهارنامه‌های مورد قبول بسیار بالا است. فقدان اطلاعات مالیاتی، پیچیدگی و عدم شفافیت قوانین، نوع رسیدگی مالیاتی را از مختصات یک رسیدگی بهینه دور می‌کند. دور بودن رسیدگی مالیاتی از یک رسیدگی بهینه موجب بروز اختلافات بین مؤدیان و سازمان امور مالیاتی و متعاقباً سبب طرح پرونده‌های مالیاتی در مراجع دادرسی (اداری، شبه قضایی و قضایی) می‌گردد.

تمکین مالیاتی به مفهوم پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آنهاست. تمکین مالیاتی از جمله اهداف تمام سیستم‌های مالیاتی دنیاست که در آرزوی آن به سر می‌برند و همچنین تا حد بسیار خوبی به آن دست یافته‌اند. متأسفانه در نظام مالیاتی ایران، تمکین مالیاتی از رتبه‌ی بسیار پایینی برخوردار است نمونه‌ی آن هم حجم بسیار بالای مالیات‌های معوقه‌ی سال‌های گذشته و همچنین حجم زیاد پرونده‌ها در ادارات حل اختلاف مالیاتی است. در این شرایط وظیفه‌ی سازمان امور مالیاتی است که عوامل انگیزشی و تشویق‌کننده‌ی نظام تمکین داوطلبانه را کشف و تقویت کند. (دژ، ۱۳۹۰).

عدم تمکین مالیات عبارت از قصور مؤدی نسبت به انجام تعهدات مالیاتی از روی عمد و یا غیر عمد است. عدم تمکین به قوانین مالیاتی به شکل‌های متفاوتی صورت می‌گیرد. ممکن است عدم تمکین، عمدی باشد که مؤدی تعمداً قوانین و مقررات مالیاتی را به نفع خودش تفسیر می‌نماید، و یا عدم تمکین غیرعمدی باشد که ممکن است در نتیجه نادیده گرفتن و یا اشتباه در اعمال قوانین مالیاتی صورت‌گیرد (عسکری-۱۳۹۲).

### ۱-۲- بیان مسئله

نظام مالیاتی حاصل تعامل و هماهنگی با مؤدیان و سایر نهادهاست. به‌عنوان یکی از راهکارهای اساسی جهت حل اختلاف‌ها، مشکلات و جلب مشارکت مالیات دهندگان و ترغیب آنها وجود هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی می‌باشد این راستا بحث نحوه رسیدگی، عدم اطلاع مؤدیان از قوانین، نوع رسیدگی، استنباط هیأت‌ها از قوانین، فرار

مالیاتی مؤدیان و ترکیب اعضای هیأت موجب بروز کشمکش‌های زیاد میان مؤدیان، ماموران مالیاتی و هیأت‌ها شده است بروز این اختلاف‌ها باعث می‌شود که تعدادی از پرونده‌های مالیاتی در هیأت‌ها اعم از بدوی، تجدیدنظر، شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری باقی بماند که سبب می‌شود مرحله تشخیص تا مرحله قطعیت را طولانی نماید لذا این تحقیق در پی آن است که ضمن شناسایی این تفاوت‌ها علل مربوط و اثرات آنها را بر شکاف بین مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده بررسی نماید شناسایی این موضوع رهیافتی است برای مؤدیان در جهت کاهش فاصله بین مالیات ابرازی و قطعی شده و تمکین آن زمینه‌ای برای سازمان امور مالیاتی کشور در وصول سریع‌تر و کم هزینه تروسرآغازی برای قانون‌گذاران و مدیران در جهت رفع ریشه‌ای بعضی از این اختلافات می‌باشد.

### ۱-۳- اهمیت تحقیق

نظام دادرسی به دلایل مختلف از کارایی لازم برخوردار نیست ویژگی یک نظام مطلوب دادرسی، سرعت بخشیدن به اختلافات مالیاتی می‌باشد متأسفانه مجموعه‌ای از عوامل نهادی، ساختاری و فرهنگی در کنار کارایی پایین فرآیند تشخیص مالیات (فرآیند قبل از دادرسی)، موجب گسیل حجم عظیمی از پرونده‌های مالیاتی به سمت هیأت‌های حل اختلاف و سایر ارکان نظام مالیاتی شده است. نتیجه این امر طولانی شدن زمان دادرسی از یک سو و احتمالاً کاهش دقت رسیدگی به پرونده‌های مورد اختلاف است. این مسأله به نوبه خود منجر به افزایش نارضایتی مؤدیان و ذینفعان نظام مالیاتی و همچنین کاهش قدرت خرید درآمدهای مالیاتی دولت به دلیل طولانی شدن فرایند دادرسی شده است. بنابر این کاهش تعداد پرونده‌های مطروحه در نظام دادرسی، افزایش سرعت و دقت مطرح شده در فرایندهای مختلف دادرسی و سرانجام افزایش کارایی این بخش از مهم‌ترین دغدغه‌های نظام دادرسی مالیاتی می‌باشد.

### ۱-۴- فرضیات تحقیق

- ۱- بین دیدگاه و انتظارات مؤدیان و هیأت‌های حل اختلاف در مورد علل عدم تمکین مالیاتی تفاوت معناداری وجود دارد.
- ۲- اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده در پرونده‌های موجود در هیأت‌های حل اختلاف معنادار می‌باشد.

**۱-۵- متغییرهای تحقیق**

اختلاف دیدگاه بین مؤدیان و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی  
تفاوت مالیات ابرازی با تعیین شده توسط اداره دارائی  
موارد عدم تمکین مالیاتی

**مبانی نظری****مراجع دادرسی مالیاتی ایران****۲-۱- مرحله اول: مراجع اداری دادرسی مالیاتی**

نخستین مرحله دادرسی مالیاتی، دادرسی اداری است که به موجب آن مؤدیان می‌توانند نزد مقامات تقاضای تجدیدنظر در زمینه مالیات خود را بنمایند. این مقامات عبارتند از: روسای امور مالیاتی، معاونین و مدیران ادارات کل امور مالیاتی. مقامات مزبور رسماً دادرس محسوب نمی‌شوند اما جزو مأموران تشخیص مالیات هستند که به لحاظ اداری مافوق مأموران تشخیص مالیات اصلی هستند و اختیار جرح و تعدیل نظر آنان را به موجب ماده ۲۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره ماده ۴۳ آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۲ آن دارند.

**مرحله دوم: هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بدوی**

مرجع اصلی و اساسی رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و در مرحله اول هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی است. ساختار و صلاحیت‌های این گونه هیأت‌ها را باید شناخت

**اول: ترکیب اعضای هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی**

به استناد ماده ۲۳۳ ق.م.م هر هیأت حل اختلاف مالیاتی مرکب از ۳ نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد:

الف - یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور

ب - یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته. در صورتی که قاضی بازنشسته واجد شرایطی در شهرستان‌ها یا مراکز استان‌ها وجود نداشته باشد بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور، قوه قضاییه یک نفر قاضی شاغل را برای عضویت هیأت معرفی خواهد نمود.

ج - یک نفر نماینده از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران یا اتاق تعاون یا - جامعه حسابداران رسمی ایران یا مجامع حرف‌های یا تشکل‌های صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب مؤدی. بنابراین در ترکیب هیأت عضویت یک نفر نماینده ذینفع (مودی) و یک نفر نماینده دستگاه قضایی پیش‌بینی شده است.

د - به موجب تبصره یک ماده ۲۳۳ ق. م. م جلسات هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی، با حضور سه نفر - رسمی است و رأی هیأت‌های مزبور با اکثریت آراء قطعی و لازم الاجرا است ولی نظر اقلیت باید در متن رأی قید شود.

دوم - صور آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی بعد از طرح و رسیدگی پرونده مالیاتی در جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی رأی صادره به یکی از صور زیر می‌باشد:

الف - تعدیل درآمد مشمول مالیات

ب - رفع تعرض از مؤدی مالیاتی یا به عبارتی ردّ برگ تشخیص مالیات

ج - تأیید مأخذ درآمدی که مشمول مالیات واقع شده

د - صدور قرار رسیدگی مجدد و ارجاع پرونده به کارشناس مجری قرار

ه - صدور قرار رفع نقص به دلیل نقص و ایراد وارد بر تشخیص مالیات

و - صدور رأی مبنی بر عدم قابلیت طرح پرونده در هیأت حل اختلاف مالیاتی

ی - عدم صلاحیت هیأت جهت رسیدگی به موضوع اختلاف

مرحله سوم: هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر به موجب ماده واحده قانون الحاق یک ماده به عنوان ۲۳۷ به قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات مگر اینکه ظرف مدت بیست روز از تاریخ ابلاغ رأی براساس ماده ۲۳۴ ق. م. م و تبصره‌های آن به مؤدی، از طرف مأموران مالیاتی مربوط یا مؤدی آن مورد اعتراض کتبی قرار گیرد که در این صورت پرونده جهت رسیدگی به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد.

## ۲-۲- هیأت حل اختلاف مالیاتی هم عرض

در مورد که رای مورد شکایت از طرف یکی از شعب شورای عالی مالیاتی نقض گردد شورا یک نسخه از رای را برای رسیدگی نزد دادستان انتظامی مالیاتی ارسال و پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیأت حل اختلاف مالیاتی دیگری ارجاع خواهد شد و در صورتی که در آن محل یک هیأت بیشتر نباشد به هیأت حل اختلاف مالیاتی

نزدیک‌ترین شهری که با محل مزبور در محدوده یک استان باشد ارجاع می‌شود هیأت مزبور مجدداً با نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رای مقتضی می‌دهد رای مذکور قطعی و لازم‌الاجراء می‌باشد.

### ۲-۳- هیأت حل اختلاف در اجرای ماده ۲۱۶ قانون مالیات‌های مستقیم

مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص که طبق مقررات اجرایی مالیات‌ها قابل وصول و مطالبه می‌باشد هیأت حل اختلاف مالیاتی است:

۱- در مورد مالیات‌های مستقیم هرگاه شکایت موجه حاکی از این باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت به موقع اجرا گذارده شده است هیأت حل اختلاف مالیاتی ضمن بطلان اجرائیه نسبت به درآمد مشمول مالیات مؤدی رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد. رأی صادره از این هیأت حل اختلاف قطعی است.

### ۲-۴- هیأت حل اختلاف در اجرای ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم

این مرجع به‌عنوان یکی از طرق فوق‌العاده رسیدگی به شکایات از مالیات‌های غیرمستقیم و نیز مالیات‌های قطعی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد (مانند مواردی که به علت انقضای مهلت‌های اعتراض قابل طرح در مرجع دیگری نیست) است که طی آن به شکایت مودی دایر بر غیر عادلانه بودن مالیات که مستنداً به مدارک و دلایل کافی است، رسیدگی می‌شود و طی آن وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رأی هیأت به اکثریت آرا قطعی و لازم‌الاجراء می‌باشد؛ همچنین با توجه به شبه قضایی بودن این هیأت آرای آن نیز قابل شکایت در دیوان عدالت اداری می‌باشد.

### ۲-۵- پیشینه‌ی تحقیق در ایران

حسینی هراندی و جنگلی (۱۳۹۱) به بررسی تفاوت مالیات تشخیصی با مالیات قطعی ناشی از آراء هیأت‌های حل اختلاف پرداخته است عمده‌ترین مسائلی که موجب عدم پذیرش مالیات تشخیصی توسط مؤدیان و ارجاع به هیأت حل اختلاف می‌گردد

عبارتست از: تشخیص مالیات به صورت علی‌الراس، نحوه ابلاغ برگ تشخیص، جهل به قانون و بی‌تفاوتی مشکلات ایجاد شده توسط مؤدیان، نارسایی قانونی، عدم وجود سیستم جامع مالی و مالیاتی، عدم تناسب مامورین با پرونده‌های تحت رسیدگی و عدم اهتمام اداره در حل اختلاف مؤدیان در مرحله تشخیص اولیه می‌باشد.

عبادپور و قانوندوست حقیقی (۱۳۷۹) به شناسایی موانع قانونی و اجرایی موجود در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی جهت تسهیل وصول مالیات می‌پردازد که اهم این موارد شامل: تشخیص مالیات به صورت علی‌الراس، عدم اهتمام مامورین تشخیص در مرحله اول، نحوه ابلاغ برگ‌های تشخیص، عدم برپایی دوره‌های آموزشی ضمن خدمت برای کلیه سطوح، جهل به قانون مؤدیان، عدم برپایی مراکز مشاوره مالیاتی، استفاده بهینه از رسانه‌های جمعی برای نارسایی قانون، عدم تناسب تعداد کارکنان هیأت‌ها با حجم پرونده‌های ارجاعی، عدم نظارت کامل بر امور و مراحل وصول درآمد از سوی مسولین می‌باشد.

دکتر مهدی شهلاورفیع (۱۳۸۰) به بررسی تحلیل نظام رسیدگی به اختلافات مراجع تشخیص سازمان امور مالیاتی با مؤدیان پرداخته است که عمده‌ترین موارد بروز اختلاف شامل: حجم زیاد پرونده‌های مطرح در هیأت‌ها، طولانی بودن رسیدگی به پرونده‌ها، عدم آشنایی مطلوب نمایندگان هیأت به قواعد حقوقی، عدم تدوین و تبیین مقررات مربوط به آیین دادرسی مالیاتی به‌عنوان یک پروژه جداگانه، کمی حقوق کارکنان دستگاه مالیاتی، عدم رعایت معیار صلاحیت و شایستگی در انتصابات و ترفیعات، کمبود کارمند، روشن نبودن وظایف، ضعف اطلاعاتی می‌باشد.

خسروی و منصوریان (۱۳۸۸) به جایگاه اصلی دادرسی مالیاتی در حل اختلافات مالیاتی پرداخته است مهم‌ترین علل ضعف در این سیستم شامل: کمبود شعب رسیدگی کننده، عدم استقلال و بی‌طرفی اعضا، مشکلات علی و حضوری بودن دادرسی، اطلاع دادرسی، عدم برابری سلاح‌ها، پایین بودن فرهنگ مالیاتی، نوع نگرش به شرایط نابسامان اقتصادی، پیچیدگی قوانین و عدم شفافیت، منطقی نبودن مالیات از نظر مردم، تراکم بیش از حد کار در پرونده‌های مالیاتی، عدم استفاده از کارشناسان و تشکل‌های مشاوره‌ای، فقدان اطلاعات.

نیکبخت و موسی زاده (۹۲) رسیدگی مالیاتی در حقوق ایران و انگلیس با تکیه بر دادرسی منصفانه پرداخته است از مهم‌ترین مشکلات موجود در دادرسی مالیاتی ایران شامل: کمبود شعب رسیدگی و کثرت پرونده‌ها، بررسی استقلال و بی‌طرفی اعضا،

اصلاح قوانین دادرسی، تناسب و برابری سلاح‌ها، ضعف امکانات مشاوره‌ای، عدم اطلاعات کامل از مؤدیان می‌باشد.

## ۲-۶- پیشینه‌ی تحقیق در خارج از کشور

لیل و فریق مصطفی ۲۰۱۱، معیارهای تمکین مالیاتی در کشور مالزی را بررسی و فاکتورهای احتمال ممیزی، درک مؤدی از چگونگی هزینه کرد توسط دولت، درک مؤدی از انصاف سیستم مالیاتی، جرایم مالیاتی، محدودیت بودجه‌ای مؤدی، تغییر در سیاست‌های دولت، نقش خانواده و نزدیکان مؤدی، نقش سازمان و دانش مؤدی را در تمکین مالیاتی مؤثر دانسته‌اند. نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد که دانش مالیاتی یک اثر معنی‌دار بر تمکین مالیاتی دارد، هم‌چنین، به‌طور ویژه، تمکین مالیاتی تحت تأثیر احتمال حسابرسی، درصد مخارج دولت، جرایم، محدودیت بودجه و اثرگذاری خانواده و نزدیکان مؤدی قرار می‌گیرد.

نیمروسکی و ویرینگ ۲۰۰۳، نقش مؤسسات مالیاتی در تمکین مالیاتی را مورد ارزیابی قرار دادند و با استفاده از عواملی شامل رفتارها، ارزش‌ها، عقاید و گرایش، صلاحیت، انصاف، دانش مالیاتی، رضایت و نوع زندگی به طبقه‌بندی مؤدیان پرداختند و با استفاده از فاکتورهای تجربیات مؤدیان از خدمات سازمان مالیاتی استرالیا و میزان درک شان از پرکردن اظهارنامه مالیاتی توسط وکیل مالیاتی، نقش این گونه مؤسسات را در تمکین مالیاتی مورد سنجش قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد که وکیل مالیاتی نقش عمده‌ای در ارائه مشورت و توصیه‌های مالیاتی، تصحیح اظهارنامه مالیاتی و مدیریت ریسک برای به حداقل رساندن مالیات‌ها بر عهده دارد.

نیمروسکی و همکاران ۲۰۰۲، نشان دادند که یک رابطه بین ارزش‌ها، عقاید، گرایشها، دانش مالیاتی و رفتار تمکین مالیاتی واقعی وجود دارد و پیشنهاد کردند که ATO باید کمیته خدمات به ارباب رجوعان را تاسیس نموده و همکاری با موکلان مالیاتی را افزایش دهد و برنامه‌های آموزش مالیاتی شامل تلاش مالیاتی و مدیریت دارایی‌های مالی جهت بازپرداخت بدهی‌های مالیاتی را فراهم کند.

طبق نظر تریودی و شهااتا (۲۰۰۵) تئوری‌های اقتصادی اشاره دارند که مؤدیان مالیاتی با توجه به سطح حسابرسی (رسیدگی) رفتارهای مختلفی از خود نشان می‌دهند. به‌عنوان مثال مؤدیان نتایج متفاوت سطوح مختلف تمکین (مانند هزینه‌های فرار در صورت احتمال کشف بالا و آثار وابسته به آن) رامحاسبه نموده و در نهایت آن



گزینه‌ای را انتخاب می‌کنند که سود پس از کسر مالیات آنها را حداکثر می‌کند. از این رو تئوری‌های اقتصادی بر این نکته اشاره دارند که مؤدیان به‌عنوان حداکثرکنندگان سود، غیراخلاقی عمل می‌کنند و تحت چنین شرایطی، افزایش حساسی و افزایش جرایم می‌تواند به‌عنوان راه حل‌های عدم تمکین مطرح شوند. مطالعات بر پایه تئوری اقتصادی بر این نکته اشاره دارند که رفتار مؤدیان مالیاتی به وسیله محرک‌های اقتصادی مانند حداکثرسازی سود، امکان کشف توسط مأموران، درآمد مؤدیان در اقتصاد غیررسمی و سایر عوامل اقتصادی تحت تأثیر قرار می‌گیرد.

کریچلر و همکاران ۲۰۰۷، در مقاله دیگری تحت عنوان بیان می‌کنند که در یک جو بی‌اعتمادی، فشار زیاد سازمان مالیاتی از طریق وادار کردن به تمکین مالیاتی، افزایش جرایم و احتمال ممیزی ممکن است یک سیاست مالیاتی مؤثر باشد. اما در جوی که مؤدیان به سازمان مالیاتی اعتماد دارند، متغیرهای دیگری نیز از اهمیت برخوردارند. دانش، گرایش‌ها، اخلاق، انصاف و دموکراسی ممکن است منجر به تمکین داوطلبانه شود. در این مورد، جرایم بالا و ممیزی‌های سرزده می‌تواند منجر به اثرات غیر عمدی شود و طرز فکر منجر به اثرات غیر عمدی شود و طرز فکر مالیاتی را عوض نماید (و منجر به عدم تمکین مالیاتی شود).

### ۲- روش تحقیق

#### ۳-۱- روش آزمون فرضیه اول

با استفاده از معیارهای تعیین شده و گنجاندن آنها در پرسشنامه و توزیع آنها بین دو جامعه آماری شامل کارمندان اداره امور مالیاتی و مؤدیان با استفاده از روش AHP معیارهای با توجه به درجه اهمیت شناسایی شده‌اند.

#### ۳-۲- روش آزمون فرضیه دوم

طی بررسی پرونده‌هایی که در هیأت حل اختلاف مالیاتی مطرح شده و اندازه‌گیری اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی با استفاده از روش آزمون ویلکاکسون انجام شده است هم‌چنین طی بررسی جداگانه و گرفته شده از اداره کل امور مالیاتی استان سمنان پرونده‌های مطرح شده در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی از سال ۱۳۸۸ لغایت ۱۳۹۲ با توجه به نوع رای هیأت‌ها، نوع منبع

مالیاتی مطرح شده، نوع هیأت‌ها و نوع رای به تفکیک بعضی منابع و غیره جهت تجزیه و تحلیل بیان شده است.

### ۳-۳- جامعه و نمونه آماری و فاصله زمانی

جامعه آماری شامل مؤدیان دارای پرونده در هیأت‌های حل اختلاف و در ۲ دسته اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی انتخاب شدند و ماموران از بین افراد خبره اداره کل امور مالیاتی استان سمنان و اعضای هیأت حل اختلاف انتخاب شدند جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه ماموران مالیاتی استان سمنان بوده که تعداد آنها در حدود ۶۲۰ نفر می‌باشد از سال ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ می‌باشد.

### ۳-۴- حجم نمونه

#### الف- محاسبه حجم نمونه ماموران مالیاتی

با توجه به اینکه حجم جامعه محدود می‌باشد؛ حجم نمونه مطابق با جدول «کوکران» با ضریب خطای ۰.۱ ( $s=84$ ) نفر برآورد گردیده است. ولی با توجه به پرسشنامه‌های دریافتی که تعداد ۱۱۹ نفر بوده این تعداد مبنای آزمون قرار گرفته و حجم نمونه ۱۱۹ نفر برآورد گردیده است.

#### ب- محاسبه حجم نمونه مؤدیان مالیاتی

با توجه به اینکه حجم جامعه نامحدود می‌باشد؛ حجم نمونه مطابق با جدول «کوکران» با ضریب خطای ۰.۱ ( $s=96$ ) نفر برآورد گردیده است. ولی بعد از حذف پرسشنامه‌های غیرقابل اعتماد و ناقص تعداد ۵۰ مورد به‌عنوان نمونه انتخاب شد.

#### ج- پرونده‌های مالیاتی

با توجه به اینکه حجم جامعه نامحدود می‌باشد؛ حجم نمونه مطابق با جدول «کوکران» با ضریب خطای ۰.۱ ( $s=96$ ) نفر برآورد گردیده است طی بررسی پرونده‌های مطرح شده در هیأت‌ها و حذف پرونده‌های دارای نقص و انتخاب پرونده‌های بااهمیت تعداد ۶۰ پرونده مختلف در سال‌های ۸۸ الی ۹۲ انتخاب شده است.

## ۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

## ۴-۱- آزمون فرضیه اول

## الف: مأموران مالیاتی

- یافتن وزن عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی
- اعداد فازی مثلثی متناظر با هر معیار با استفاده از نظر ۱۱۹ مأمور مالیاتی
- تشکیل ماتریس مقایسه زوجی
- محاسبه  $S_i$  برای هر یک از سطرهای ماتریس مقایسه زوجی
- مقدار  $\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m M_{gi}^j$  نیز برابر است با: (119.44, 743.08, 5838)

و لذا مقدار  $\left[ \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m M_{gi}^j \right]^{-1}$  برابر است با:

$$\left[ \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m M_{gi}^j \right]^{-1} = \left( \frac{1}{5838}, \frac{1}{743.08}, \frac{1}{119.44} \right) = (0.0001713, 0.00135, 0.008372)$$

- محاسبه درجه بزرگی  $S_i$  ها نسبت به همدیگر
- محاسبه وزن عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی از دیدگاه مأموران مالیاتی

## ب- مؤدیان مالیاتی

- یافتن وزن عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی از دیدگاه مؤدیان مالیاتی
- اعداد فازی مثلثی متناظر با هر معیار با استفاده از نظر ۵۰ مؤدی مالیاتی
- برای تعیین ضریب اهمیت معیارهای مختلف به روش تحلیل سلسله مراتبی فازی در ابتدا اعداد فازی مثلثی متناظر با هر معیار با استفاده از نظر ۵۰ مؤدی مالیاتی به دست آمد، بدین نحو که در هر عدد فازی مثلثی، مؤلفه اول آن حداقل نظرسنجی‌ها، مؤلفه دوم آن میانگین هندسی نظرسنجی‌ها و مؤلفه سوم آن حداکثر نظرسنجی‌ها می‌باشد.

- تشکیل ماتریس مقایسه زوجی
  - محاسبه  $S_i$  برای هر یک از سطرهای ماتریس مقایسه زوجی
  - محاسبه درجه بزرگی  $S_i$  ها نسبت به همدیگر
  - محاسبه وزن عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی از دیدگاه مؤدیان مالیاتی
- نتیجه آزمون به شرح ذیل است:

درجه اهمیت		معیارهای عدم تمکین
نظر ماموران	نظر مودیان	
رتبه ۱۶	رتبه ۳	۱- عدم وجود مستندات لازم و کافی در پرونده و نظارت و تأیید مدیران میانی
رتبه ۱۷	رتبه ۲۱	۲- عدم تناسب بین نمایندگان و تعداد پرونده‌ها و عدم تعیین استاندارد خاص براساس (تعداد پرونده و رقم مالیات) برای پرونده‌های قابل طرح در هیأت
رتبه ۲	رتبه ۱۰	۳- در اختیار نداشتن یک تیم کارشناسی برای هیأت‌ها جهت تسریع و بالا بردن کیفیت رسیدگی
رتبه ۵	رتبه ۴	۴- نداشتن دانش و آگاهی لازم حسابداران و مؤدیان نسبت به قانون مالیات‌ها، استانداردهای حسابداری، فرهنگ مالیاتی در کاهش اختلافات و تمکین مالیاتی مؤثر است؟
رتبه ۴	رتبه ۱	۵- عدم وجود سیستم جامع اطلاعات و خدمات مالیاتی جهت آگاهی کامل از میزان درآمد و معاملات مؤدیان
رتبه ۷	رتبه ۵	۶- نبود آموزش مستمر و به روز قانون و تکالیف قانونی و وجدان کاری به ماموران مالیاتی و نمایندگان هیأت‌ها
رتبه ۱	رتبه ۲	۷- عدم انتصاب اعضا مطلع و توانا در هیأت‌ها (اعم از بند ۲، ۳، ۱) و مجریان قرار رسیدگی مجرب
رتبه ۲۷	رتبه ۲۲	۸- امکان بخشودگی جرائم و تقسیط بدهی پرونده‌های مطروحه در هیأت که مالیات تعیین شده تأیید می‌شود
رتبه ۲۴	رتبه ۸	۹- نبود یک گروه کارشناس جهت بازدید از واحدهای کسی اعم از حقیقی و حقوقی و به صورت دوره‌ای و اعلام گزارشات کامل به واحدهای مالیاتی
رتبه ۱۹	رتبه ۱۳	۱۰- تشخیص مالیات از طریق علی‌الراس (به‌خصوص در رسیدگی به صاحبان مشاغل) و عدم تکیه بر حسابرسی از طریق دفاتر و اسناد و مدارک مالی معتبر مؤدیان و عدم برقراری شیوه ساده و کارآمد برای استفاده از دفاتر و ثبت رویدادها
رتبه ۳	رتبه ۱۲	۱۱- کم بودن اختیارات رئیس امور مالیاتی در مرحله توافق و عدم اطلاع مؤدیان جهت توافق و نبود تسهیلات بیش‌تر برای مؤدیان در این مرحله
رتبه ۲۱	رتبه ۱۷	۱۲- زیاد بودن فاصله زمانی بین صدور برگ تشخیص تا طرح پرونده در هیأت و سوء استفاده مؤدیان تا چه میزان
رتبه ۱۱	رتبه ۱۴	۱۳- عدم دقت ماموران مالیاتی نسبت به ابلاغ اوراق مالیاتی به

درجه اهمیت		معیارهای عدم تمکین
نظر ماموران	نظر مؤدیان	
		مؤدیان و ابلاغ قانونی و نبودن کارشناس جهت رفع نقص پرونده‌ها در هنگام ارسال به هیأت
رتبه ۹	رتبه ۱۸	۱۴- مغایرت بین استانداردهای حسابداری و حسابرسی با استانداردهای مالیاتی
رتبه ۸	رتبه ۶	۱۵- حجم بالای دستور العمل‌ها و بخشنامه‌ها، رفع ابهام و شفافیت قوانین مالیاتی و مشکلات و نارسایی‌های اصولی ساختار کنونی مالیاتی و عدم اجرای طرح جامع مالیاتی
رتبه ۱۰	رتبه ۱۹	۱۶- عدم برپایی مراکز مشاوره از طرف سازمان به صورت تلفنی، مکاتبه‌ای و ... و استفاده مؤدیان از خدمات مشاوران مالیاتی متخصص در مراجعات به هیأت و فعال نبودن واحدهای مشاوره در کلیه ادارات
رتبه ۶	رتبه ۱۶	۱۷- مناسب نبودن زمان و مکان برگزاری هیأت، عدم احترام و برخورد مناسب اعضا، عدم حضور به موقع، عدم تشکیل سریع هیأت، زیاد بودن زمان صدور
رتبه ۲۲	رتبه ۷	۱۸- عدم همکاری کلیه ادارات و تمام دستگاه‌های اجرایی در وصول مالیات و عدم تلقی پرداخت مالیات به‌عنوان جرم عمومی و محرومیت از خدمات اجتماعی
رتبه ۱۵	رتبه ۱۱	۱۹- عدم استفاده بهینه از رسانه‌های جمعی برای اطلاع رسانی و آموزش مؤدیان از طریق کتاب، SMS، صدا و سیما، سمینار آموزشی، و عدم بیان فواید و نحوه خرج کرد مالیات و عدم تلاش در خصوص بالا بردن اعتماد عمومی توسط مسئولین، ائمه جمعه، مراجع تقلید و عدم گنجاندن این موارد در کتب درسی
رتبه ۱۳	رتبه ۲۴	۲۰- عدم استقلال و بی‌طرفی اعضای هیأت مانند: برگزاری جلسات هیأت در مکانی جداگانه از امور مالیاتی، عدم پرداخت حقوق و مزایای اعضا توسط اداره امور مالیاتی، ایجاد وحدت رویه در صدور آرا هیأت و عدم انتخاب نمایندگان سازمان (بند ۳) از کارمندان امور مالیاتی
رتبه ۱۸	رتبه ۲۶	۲۱- عدم نظارت کامل مدیران به مراحل رسیدگی، اعتراض، طرح در هیأت، اجرای قرار کارشناسی و رای هیأت
رتبه ۲۵	رتبه ۲۵	۲۲- عدم حضور ماموران مالیاتی در هیأت
رتبه ۲۳	رتبه ۱۵	۲۳- تمایل هیأت به دادن تخفیف بدون ارائه اسناد و مدارک

درجه اهمیت		معیارهای عدم تمکین
نظر ماموران	نظر مودیان	
		توسط مودی و در نتیجه مؤدیان بدون دلایل کافی تمایل به رفتن به هیأت داشته باشند
رتبه ۲۰	رتبه ۲۰	۲۴- عدم اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده برای تمامی اشخاص حقیقی و حقوقی در جهت عدالت مالیاتی و در نتیجه اعتراض مؤدیان
رتبه ۱۲	رتبه ۹	۲۵- عدم تشویق خوداظهاری
رتبه ۱۴	رتبه ۲۳	۲۶- عدم نظارت بر حضور تمامی اعضا در هیأت‌ها و الکترو نیکی نشدن خدمات دادرسی
رتبه ۲۶	رتبه ۲۷	۲۷- جایگزین نشدن کارشناس رسمی دادگستری به جای یکی از اعضای هیأت

#### ۴-۲- فرضیه دوم

الف - بررسی پرونده‌های مطرح شده در هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی به کمک آمار توصیفی

در این قسمت به بررسی پرونده‌های مطرح شده در هیأت حل اختلاف مالیاتی در استان سمنان از سال ۱۳۸۸ ال ۱۳۹۲ پرداخته که تعداد آنها ۴۳۶۶۴ پرونده بوده است و توزیع فراوانی پرونده‌ها با توجه به نوع رای هیأت، نوع منبع مالیاتی، نوع رای با توجه به هر منبع و نوع هیأت و غیره مطرح شده بیان شده است. با توجه به بررسی پرونده‌ای مطرح شده در هیأت حل اختلاف مالیاتی استان سمنان از سال ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ مشخص گردید که:

- ۱- نتایج حاصله در رابطه با نوع هیأت مطرح شده بیانگر این است که ۸۴٪ هیأت بدوی، ۹۰۲٪ هیأت تجدید نظر، ۱۰۱٪ هیأت هم عرض و ۴۰۸٪ هیأت ماده ۲۱۶ بوده‌اند در این فاصله زمانی اکثر هیأت‌هایی که مؤدیان شرکت کرده‌اند بدوی بوده است و مودی در این مرحله رای صادره را قبول نموده است.
- ۲- نتایج حاصله در رابطه با نوع رای مطرح شده بیانگر این است که از کل رای‌های صادر شده ۲۷٪ تأیید، ۳۲٪ تعدیل، ۲۰۷٪ رفع تعرض، ۲۰٪ قرار کارشناسی، ۸٪ رفع نقص و ۴٪ تجدید دعوت بوده است.

۳- نتایج حاصله در رابطه با نوع منبع مالیاتی مطرح شده بیانگر این است که ۲۳٪ اشخاص حقوقی، ۳۴٪ مشاغل، ۷٪ ارزش افزوده، ۱۱٪ خودرو، ۲٪ ارث، ۹.۸٪ املاک و ۷.۸٪ حقوق بوده است.

۴- نتایج حاصله در رابطه با نوع رای مطرح شده در منبع مشاغل بیانگر این است که ۲۱٪ تأیید، ۴۱٪ تعدیل، ۳.۳٪ رفع تعرض، ۱۵.۹٪ قرار کارشناسی، ۷.۵٪ رفع نقص و ۲.۹٪ تجدید دعوت بوده است.

۵- نتایج حاصله در رابطه با نوع رای مطرح شده در منبع اشخاص حقوقی بیانگر این است که ۲۴.۹٪ تأیید، ۳۱.۸٪ تعدیل، ۲.۵٪ رفع نقص، ۲۲.۶٪ قرار کارشناسی، ۸.۷٪ رفع نقص و ۸.۳٪ تجدید دعوت بوده است.

۶- نتایج حاصله در رابطه با نوع رای مطرح شده در منبع ارزش افزوده بیانگر این است ۳۳٪ تأیید، ۳۰٪ تعدیل، ۲۴.۴٪ قرار کارشناسی، ۵.۲٪ رفع نقص، ۵.۶٪ تجدید دعوت بوده است.

۷- نتایج حاصله در رابطه با تعداد عملکردهای مطرح شده از سال ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ بیانگر این است ۱۳.۸٪ سال ۸۸، ۱۷.۶٪ سال ۸۹، ۲۴٪ سال ۹۰، ۲۱٪ سال ۹۱ و ۲۱.۹٪ سال ۹۲ بوده است.

۸- نتایج حاصله در رابطه با تعداد عملکردهای مطرح شده و رای صادر نشده بیانگر این است سال ۸۸ - ۴۲٪، سال ۸۹ - ۴۰٪، سال ۹۰ - ۳۵٪، سال ۹۱ - ۳۱٪، و سال ۹۲ - ۲۷.۸٪ بوده است.

#### ب- آزمون فرضیه دوم از طریق ویلکاکسون

این آزمون در دو گروه اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی بررسی شده است و بین مالیات ابرازی توسط اشخاص و مالیات تعیین شده در هیأت حل اختلاف مالیاتی بررسی شده است.

#### مقایسه مالیات تعیین شده و ابرازی

- بررسی نتایج آزمون ویلکاکسون مالیات ابرازی و تعیین شده اشخاص حقوقی نشان می‌دهد در سطح خطای ۵ درصد چون سطح معنی داری مقدار آماره  $Z$  (۵.۰۳۴-) کم‌تر از ۵ درصد می‌باشد ( $\text{sig}=0.000$ ) در این صورت فرض  $H_0$  رد و فرض  $H_1$  پذیرش می‌شود یعنی بین مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده در پرونده‌های موجود در هیأت‌های حل اختلاف اشخاص حقوقی تفاوت معنی داری وجود دارد.

- بررسی نتایج آزمون ویلکاکسون مالیات ابرازی و تعیین شده اشخاص حقیقی نشان می‌دهد در سطح خطای ۵ درصد چون سطح معنی‌داری مقدار آماره  $Z$  (۳.۷۸۳-) کم‌تر از ۵ درصد می‌باشد ( $\text{sig}=0.000$ ) در این صورت فرض  $H_0$  رد و فرض  $H_1$  پذیرش می‌شود یعنی بین مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده در پرونده‌های موجود در هیأت‌های حل اختلاف اشخاص حقیقی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

### تفسیر نتایج تحقیق و پیشنهادات

#### ۵-۱- نتایج فرضیه اول

#### ۵-۱-۱- نتایج تجربی توصیفی فرضیه اول

با توجه به پرسشنامه توزیع شده بین ماموران و مؤدیان مالیاتی وضعیت عمومی پاسخ دهندگان به شرح ذیل است.

#### ۵-۱-۱-۱- ماموران مالیاتی

- نتایج حاصله در رابطه با وضعیت تحصیلی ماموران مالیاتی بیانگر این است که پاسخ دهندگان ۴٪ دیپلم، ۳۴٪ فوق دیپلم، ۴۹٪ لیسانس، ۹٪ فوق لیسانس و ۴٪ دکتری بوده‌اند.

- نتایج حاصله در رابطه با سنوات کاری ماموران مالیاتی بیانگر این است میانگین سنی ماموران ۱۷.۵ سال بوده است.

- نتایج حاصله در رابطه با پست سازمانی ماموران مالیاتی بیانگر این است که ۳٪ کارشناس، ۵۸٪ کارشناس ارشد، ۲۴٪ رئیس گروه، ۷٪ رئیس امور و بالاتر و ۶٪ نماینده هیأت بوده‌اند.

لازم به توضیح است در این قسمت با بالا رفتن پست مالیاتی تعداد کارمندان نیز کم‌تر می‌شود یعنی تعداد مدیران کم‌تر از کارمندان می‌باشد.

نتیجه: در سه قسمت فوق ماموران دارای تحصیلات خوب و سابقه زیاد و پست سازمانی بالا بوده‌اند.

#### ۵-۱-۱-۲- مؤدیان مالیاتی

- نتایج حاصله در رابطه با وضعیت تحصیلی ماموران مالیاتی بیانگر این است که ۱۰٪ دیپلم، ۳۰٪ فوق دیپلم، ۵۰٪ لیسانس و ۱۰٪ فوق لیسانس بوده‌اند.



- نتایج حاصله در رابطه با سنوات کاری ماموران مالیاتی بیانگر این است که میانگین سنوات کاری مؤدیان ۹.۳ سال بوده است.

نتیجه: در دو قسمت فوق مؤدیان دارای تحصیلات و سابقه مطلوب بوده‌اند.

#### ۵-۱-۲ - نتیجه استنباطی فرضیه اول

نتیجه آزمون این فرضیه بیان می‌کند بین دیدگاه و انتظارات مؤدیان و هیأت‌های حل اختلاف در مورد علل عدم تمکین مالیاتی تفاوت معناداری وجود دارد بنابر این با توجه به تقسیم‌بندی موضوعی در ده گروه ذیل به تشریح این دیدگاه‌ها و علل و عوامل و مشکلات و نارسایی‌ها می‌پردازیم.

#### ۱- وضعیت پرونده‌ها (پرسشنامه‌های ۱-۲-۳-۹-۱۰-۲۵)

جهت ماموران درجه سوم و جهت مؤدیان در درجه دوم اهمیت قرار دارد - عدم وجود گزارش رسیدگی اولیه ماموران مالیاتی کامل، جامع، شفاف - نبود گزارش بازدید چند نوبت در سال - وجود پرونده‌های زیاد در واحدهای مالیاتی وعدم تناسب تعداد پرونده با تعداد افراد رسیدگی کننده

- رسیدگی دیر هنگام و چند سال باهم

- رسیدگی پرونده‌ها به خصوص اشخاص حقیقی از طریق علی الراس

#### ۲- وضعیت هیأت‌ها (پرسشنامه‌های ۷-۱۳-۱۷-۲۰-۲۲-۲۶-۲۷)

جهت مؤدیان درجه اول و جهت ماموران درجه دوم اهمیت قرار دارد - عدم وجود مشاوره و کیل قانونی مودی در هیأت - صادر شدن قرار رسیدگی در همه موارد توسط نمایندگان هیأت و اجرای قرارهای

مکرر

- زمان برگزاری مناسب نیست و مکان جدا از اداره نمی‌باشد

- مناسب نبودن نحوه برخورد اعضای هیأت

- عدم حضور کلیه اعضا در هیأت

- طولانی بودن زمان صدور رای

- عدم وحدت رویه در صدور آرا

- انتخاب نماینده بند ۳ از کارمندان بازنشسته امور مالیاتی

- دادن تخفیف بی‌مورد توسط اعضا به مودیان

- عدم حضور ماموران مالیاتی در هیأت‌ها

- معمولا اعضای هیأت به نفع مامور مالیاتی رای داده و مستقل و بی‌طرف نیستند
  - عدم حضور نماینده جامع حسابداران رسمی یا تشکل‌های صنفی
  - عدم رفع نقص پرونده‌ها قبل از رفتن به هیأت
  - کم بودن شعب رسیدگی به پرونده‌ها و عدم تناسب تعداد پرونده‌ها با اعضای هیأت
  - عدم وجود دستگاه تعیین نوبت و سالن انتظار مناسب
- ۳- آموزش (پرسشنامه‌های ۴-۶-۱۳-۱۴)**

جهت ماموران درجه چهارم و جهت مؤدیان در درجه پنجم اهمیت قرار دارد

- نداشتن آگاهی و آموزش کافی مؤدیان و ماموران و نمایندگان هیأت‌ها
- نداشتن تجربه و آگاهی حسابداران و حسابرسان
- عدم وجود آموزش توسط رسانه‌ها، کتاب، sms،

هر شخص حقیقی یا حقوقی که می‌خواهد فعالیت اقتصادی شروع کند ابتدا باید از روش اجرایی صحیح در کشور آگاهی کسب نماید سپس قبل از هرگونه اقدامی ابتدا باید در کلاس‌هایی که بدین منظور تشکیل می‌شود شرکت نموده و پس از آگاهی کامل از روند اجرایی و مشکلات پیش رو تأییدیه‌ای از سازمان امور مالیاتی کشور شامل کد اقتصادی، شناسه ملی، و سایر مدارک و شناسه‌ها دریافت نموده و فعالیت خود را شروع نماید، استفاده مؤدیان از حسابداران خبره، عدم آشنایی حسابداران با قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری، بیسوادی مؤدیان نسبت به قانون مالیاتی و حسابداری، التزام به قانون ادای حقوق عمومی، عدم تمکین و پرداخت مالیات با اندیشه کاهش سود، عدم وجود فرهنگ مالیاتی، عدم اطلاع مؤدیان از جرائم و نحوه بخشودگی جرائم

عدم دقت کافی ماموران، عدم اطلاع از قوانین و بخشنامه‌ها، عدم مهارت در حسابداری و حسابرسی، برخورد سلیقه‌ای با مواد قانونی به‌عنوان مثال ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، عدم رعایت مفاد ماده‌های ۲۳۷، ۱۶۹، ۳۷ و ۲۳۹ قانون، مغایرت تفسیر از قانون، دایر شدن بخش فرهنگی در هر اداره، ارائه لوح‌های فشرده و موارد لازم در هر زمان به ماموران، عدم توجه واحد مالیاتی به اعتراضات مودی عدم دقت کافی ماموران مالیاتی در رسیدگی‌ها و عدم اجرای دقیق قانون در رسیدگی‌های مخصوصاً در رسیدگی از طریق علی‌الراس، در بعضی مواقع تعیین سقف مالیاتی توسط رده‌های بالا (رئیس امور - رئیس گروه) باعث ازپیش مشخص شدن مالیات می‌شود، عدم اجرای دقیق ماده ۱۰۴ قانون و اصلاحیه‌های آن توسط ماموران مالیاتی، - نبودن اطلاعات کافی و به‌موقع جهت تشخیص پرونده‌ها (ضعف سیستم اطلاعات و خدمات مالیاتی و

نحوه رسیدگی ماموران مالیاتی) آموزش مستمر وبه روز به ماموران مالیاتی در عینی‌سازی رسیدگی‌های مالیاتی، افزایش توان فنی اطلاعات مالیاتی ماموران رسیدگی جهت اخذ گزارشات منطقی و واقعی، افزایش حس مسولیت ماموران مالیاتی در تسریع در قطعیت پرونده‌های مالیاتی نیاز به آموزش را دوچندان می‌کند

#### ۴- سیستم اطلاعات و خدمات مالیاتی (پرسشنامه ۵)

جهت ماموران درجه اول وجهت مؤدیان در درجه چهارم اهمیت قرار دارد - نبود سیستم اطلاعات و خدمات مالیاتی جامع و محکم جهت دریافت اطلاعات مؤدیان

- نقص پرونده با توجه به عدم وجود اطلاعات

- وجود تعدیل زیاد و رفع تعرض با نبود اطلاعات

- عدم وجود سیستم اطلاعات قوی و در نتیجه کتمان درآمد توسط مؤدیان و

اطمینان آنها به عدم کشف اطلاعات

نبود اطلاعات کافی در پرونده و عدم آگاهی از میزان درآمد مؤدیان باعث عدم وصول مالیات بهینه شده است در این راستا می‌باید تمام فعالیت‌های در یافت و پرداخت با کد ملی و کد اقتصادی صورت گیرد و فعالیت‌های نقدی از سیستم اجرایی مؤدیان حذف گردد بدین ترتیب هم چرخه اقتصادی بانک‌ها بهبود می‌یابد و هم شفافیت سازمان برای ردیابی مسیر و روند اجرایی یکمودی قابل تشخیص می‌باشد الزام به ارائه خرید و فروش فصلی و به روز رسانی سیستم اطلاعات درآمد مؤدیان بهترین پایه تشخیص مالیات می‌باشد.

- طراحی نرم افزارهای ویژه شرکت‌ها و مؤدیان توسط سازمان امور مالیاتی به نوعی که امکان دریافت اطلاعات در هر زمان امکان‌پذیر باشد همان‌طور که شاهد هستیم نرم‌افزار حقوق دستمزد و اظهارنامه‌های مالیاتی دارای ضعف‌هایی هستند می‌بایست کارشناسی در مورد همه اینها صورت گیرد،

- نبودن اطلاعات کافی و به موقع جهت تشخیص پرونده‌ها (ضعف سیستم اطلاعات و خدمات مالیاتی) مکانیزه شدن کلیه اطلاعات و خدمات مالیاتی در خصوص صنوف باعث رسیدگی بهتر می‌شود

#### ۵- اختیارات رئیس امور مالیاتی (پرسشنامه‌های ۱۱- ۱۴)

جهت ماموران درجه هشتم و جهت مؤدیان در درجه سوم اهمیت قرار دارد

- عدم وجود جرات و دقت در رفع اختلافات توسط رئیس امور

- نبود اختیارات کافی رئیس امور در رفع اختلاف در رسیدگی اولیه  
- عدم اطلاع مودی نسبت به امکان حل و فصل اختلافات در مرحله رئیس امور مالیاتی،

- مهلت کم جهت توافق مودی با رئیس امور و مهلت زیاد در هیأت‌ها،  
- حجم بالای کار روسای امور مالیاتی در نتیجه عدم توافق مودی از موارد مهم در این قسمت می‌باشد

#### ۶- اطلاع رسانی، مشاوره و اعتماد سازی (پرسشنامه‌های ۱۶-۱۹)

جهت ماموران و مؤدیان در درجه هفتم اهمیت قرار دارد  
- عدم وجود واحدهای مشاوره در کلیه ادارات  
- نبود اطلاع رسانی و اعتماد سازی توسط رسانه‌ها، کتابهای درسی، sms، مسولین،  
ائمه جمعه و جماعات و غیره  
- عدم تلقی جرم عمومی و محرومیت از خدمات اجتماعی برای کتمان و پنهان کاری درآمدها

- بالا بودن مالیات حقوق بگیران نسبت به اشخاص حقیقی  
- وجود تبعیض در تعیین مالیات اشخاص حقوقی  
- فقدان انگیزه کافی ماموران مالیاتی به دلیل انتصابات ناعادلانه و صرفاً انتصاب با  
آزمون تعیین سطح و عدم توجه به تجربه و مهارت و سابقه ماموران  
- حقوق و مزایای کم و عدم اعطای تسهیلات به ماموران مالیاتی  
- ضعف سازمان در وصول جریمه‌ها و در نتیجه ظلم به خوش حساب‌ها  
- اطمینان مؤدیان در عدم کشف درآمد و معاملات آنها توسط سازمان امور مالیاتی  
و در نتیجه پنهان کاری

#### ۷- نظارت (پرسشنامه‌های ۱-۲۳-۲۵)

جهت ماموران درجه ششم و جهت مؤدیان در درجه هشتم اهمیت قرار دارد  
- عدم وجود نظارت توسط مدیران به مراحل رسیدگی، اعتراض، دعوت به هیأت  
- نبود نظارت جهت کوتاه نمودن زمان تشخیص تا طرح در هیأت  
- وجود بخشودگی و تقسیط بدهی مودیانی که بدون دلیل به هیأت می‌روند  
- نبود سخت‌گیری لازم جهت پرونده‌هایی که بدون دلیل موجه و به جهت اطلاع  
دادرسی به هیأت می‌روند

**۸- همکاری کلیه دستگاه‌ها (پرسشنامه‌های ۱۸-۲۱)**

جهت ماموران درجه پنجم و جهت مؤدیان در درجه نهم اهمیت قرار دارد  
- عدم همکاری کلیه ادارات و دستگاه‌ها در اعلام اطلاعات و درآمدهای مؤدیان و وصول مالیات

- عدم همکاری کلیه دستگاه‌ها جهت برخورد با فرار مالیاتی

**۹- قانون ارزش افزوده (پرسشنامه ۲۴)**

جهت ماموران درجه نهم و جهت مؤدیان در درجه دهم اهمیت قرار دارد  
- تاکنون ۶ مرحله از این قانون جهت مؤدیان فراخوان شده و هنوز همه آنها مشمول نشده‌اند در نتیجه بی‌عدالتی و اعتراض مؤدیان را در این خصوص به‌وجود آورده است

**۱۰- طرح جامع مالیاتی (پرسشنامه ۱۵)**

جهت ماموران درجه دهم و جهت مؤدیان در درجه ششم اهمیت قرار دارد

- حجم بالای دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها

- ابهام و عدم شفافیت قوانین

- مشکلات و نارسایی‌های ساختار کنونی مالیات

- عدم اجرای طرح تاکنون

**نتایج فرضیه دوم****۵-۲- نتایج تجربی توصیفی فرضیه دوم**

با توجه به موارد فوق نتایج ذیل حاصل شد:

الف - طرح پرونده در هیأت:

۱- از سال ۸۸ الی ۹۲ در مجموع سیر صعودی داشته است

۲- در مورد اشخاص حقوقی سیر نزولی داشته است

۳- پرونده‌های مشاغل تقریباً یکسان بوده است

۴- بیش‌ترین منبع مطرح شده به ترتیب مشاغل، اشخاص حقوقی، املاک،

حقوق و ارزش افزوده بوده است

ب- تعدیل مالیات:

بیش‌ترین تعدیل مالیات به ترتیب شامل: مشاغل، اشخاص حقوقی و ارزش

افزوده بوده است

ج- رفع نقص:

به ترتیب مشاغل و اشخاص حقوقی بوده است

د- قرار کارشناسی و تجدید دعوت:

در اشخاص حقوقی از همه بیش‌تر بوده است

۲۰٪ کل پرونده‌های مطرح شده در مرحله قرار کارشناسی بوده است

ذ- نوع منبع مالیاتی مطرح شده:

رتبه اول مشاغل بعد به ترتیب شامل اشخاص حقوقی، خودرو، املاک، حقوق،

ارزش افزوده وارث می‌باشد

ر- بررسی نوع رای در منبع‌های مختلف:

تعدیل پرونده‌ها در مشاغل نسبت به بقیه منبع‌ها بیش‌تر است

تأیید پرونده‌ها در ارزش افزوده نسبت به بقیه بیش‌تر است

قرار کارشناسی در اشخاص حقوقی نسبت به بقیه پرونده‌ها بیش‌تر است

### ۵-۳- نتایج استنباطی فرضیه دوم

اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات تعیین شده در پرونده‌های موجود در

هیأت‌های حل اختلاف معنادار می‌باشد

بررسی آزمون به این نتیجه رسیدیم که بین مالیات ابرازی مؤدیان و مالیات که در

واحد مالیاتی و هیأت حل اختلاف تعیین می‌شود اختلاف وجود دارد و همچنین بین

مالیات تشخیص شده در واحد مالیاتی و مالیات تعیین شده در هیأت نیز اختلاف وجود

دارد در بررسی پرونده‌های هیأت بعضی از این اختلافات به شرح ذیل می‌باشد

۱- اطلاعات کامل از درآمد مؤدیان وجود ندارد

۲- درآمد در اکثر پرونده‌ها به صورت علی‌الراس و بدون ارائه دفاتر و اسناد و مدارک

توسط مؤدیان می‌باشد

۳- عدم وجود سیستم جامع اطلاعات و خدمات مالیاتی

۴- مخفی کردن انبار - کالاها - تولیدات و سایر قرینه‌های موجود جهت تشخیص

درآمد

۵- عدم ارائه خرید و فروش فصلی

۶- وجود توافق‌های هرساله با مودی و عدم تشخیص درآمد واقعی

۷- نبودن گزارش بازدید و نحوه و مدت و چگونگی فعالیت

۸- عدم اطمینان مؤدیان به شفافیت مالیاتی

- ۹- پایین بودن احتمال کشف تخلف توسط سازمان و در نتیجه پنهان سازی درآمد و معاملات
- ۱۰- معمولا اطلاعات درآمدی صرفا مرتبط با ارگان‌های دولتی در پرونده‌ها یافت می‌شود و مبنای تشخیص قرار می‌گیرد
- ۱۱- عدم برخورد قاطع و مشخص سازمان امور مالیاتی با اشخاصی که درآمد واقعی را پنهان می‌کنند
- ۱۲- بیش‌ترین منبع مالیاتی مطرح شده در هیأت مربوط به مشاغل بوده است که دلیل آن ارائه نشدن دفاتر واسناد ومدارک از سوی مودی، نبود گزارش بازدید از محل کسب، کتمان درآمد با وجود توافق هرساله، نبود اطلاعات کامل خرید و فروش ودرآمد آنها در سیستم اطلاعات وخدمات مالیاتی می‌باشد
- ۱۳- بیش‌ترین رای صادره تعدیل مالیات بوده است که مؤدیان را ترغیب به رفتن به هیأت می‌کند
- ۱۴- زمان کم واحد مالیاتی برای رسیدگی پرونده‌ها و حجم بالای پرونده‌ها، با کوچک‌ترین اشتباه مودی درآمد مودی از طریق علی‌الراس رسیدگی می‌شود باعث اختلاف و طرح در هیأت می‌شود
- ۱۵- عدم قاطعیت تصمیم‌گیری در نمایندگان هیأت در رسیدگی دقیق پرونده‌ها و ملاک عمل قرار دادن رسیدگی اولیه
- ۱۶- نماینده اداره امور مالیاتی واقع در هیأت و نماینده اصناف که آن هم کارمند بازنشسته اداره امور مالیاتی بوده معمولا برخلاف نظر همکار خود رای نمی‌دهد و این باعث اختلاف می‌شود
- ۱۷- نبود عدالت در تعیین مالیات بعضی وقت‌ها بین دو واحد کسبی در یک مکان با شرایط مساوی اختلاف فاحش در تعیین مالیات وجود دارد یا مالیات تعیین شده برای یک شخص حقیقی با درآمد میلیاردی خیلی کم‌تر از مالیات تعیین شده برای یک تولید کننده با چند نفر حقوق بگیر و هزینه‌های بالا می‌باشد هستند افرادی که به‌عنوان شخص حقیقی در طی یک ماه درآمد یک سال یک کارخانه را دارند ولی به‌اندازه یک دهم آن کارخانه مالیات نمی‌دهند

**۴-۵- محدودیت‌های تحقیق**

هر تحقیقی متأثر از محدودیت‌هایی است که لزوماً قابل کنترل نبوده و باید در تعمیم یافته‌های تحقیق به آنها توجه نمود. محدودیت‌های این تحقیق شامل موارد زیر است:

- ۱- عدم دسترسی کامل به مؤدیان و عدم افشای کامل اطلاعات و مشکلات آنها
- ۲- پراکنده بودن نمونه مورد مطالعه و عدم دستیابی همزمان به آنها

**۵-۵- پیشنهادهای کاربردی**

۱- مشخص کردن یک گروه کارشناس جهت بازدید دوره‌ای و چند نوبت در سال از واحدهای کسبی و درج در پرونده و مسئولیت آنها صرفاً در این خصوص و ایجاد این گروه بازدید در کلیه ادارات و جلوگیری از تشخیص مالیات بدون این گزارش و نظارت مدیران بر این موضوع

- ۲- برپایی واحدهای مشاوره و خدمات مؤدیان در کلیه ادارات و راهنمایی آنها
- ۳- طراحی نرم افزارهای ویژه شرکت‌ها و سایر مؤدیان توسط سازمان به نوعی که امکان دریافت اطلاعات در هر زمان امکان‌پذیر باشد و اصلاح نرم افزارهای قبلی مانند حقوق و دستمزد، اظهارنامه‌های مالیاتی و خرید و فروش فصلی
- ۴- برپایی دوره‌های آموزشی ضمن خدمت برای ماموران، نمایندگان هیأت‌ها (اعم از بند ۱، ۲، ۳)

۵- افزایش شعب رسیدگی در هیأت‌ها، برگزاری هیأت‌ها در مکانی جدا از اداره امور مالیاتی، احترام و برخورد مناسب اعضای هیأت‌ها، کوتاه نمودن زمان صدور رای، الزام به حضور تمامی اعضاء

- ۶- هماهنگی با کلیه ادارات و دستگاه‌ها جهت ارسال اطلاعات درآمدی مؤدیان و محرومیت از خدمات اجتماعی و عدم همکاری با مؤدیان توسط سایر دستگاه‌ها
- ۷- تشکیل واحدهای تخصصی کد شناسایی مالیاتی جهت همه مؤدیان جهت ارائه به کلیه دستگاه‌ها و ارائه خدمات

۸- ایجاد تسهیلات برای مودیانی که به هیأت نمی‌روند و عدم بخشودگی و تقسیط مالیات مودیانی که به هیأت می‌روند و اطلاع رسانی جهت توافق قبل از هیأت

۱۰- بررسی قانون مالیات برارزش افزوده و اجرای کامل آن



- ۱۱- عدم بخشودگی بی‌قید و شرط جرائم ندادن دفاتر و اسناد و دیرکرد پرداخت مالیات
- ۱۲- استفاده از اعضای مطلع و توانا در هیأت‌ها
- ۱۳- بررسی برخی از مواد قانونی مالیات‌های مستقیم برای پرونده‌های که صرفاً در هیأت مطرح می‌شود (مانند ماده ۱۵۷-۱۳۷-۲۱۶)
- ۱۴- استفاده از نماینده جامعه حسابداران رسمی و اتحادیه‌های صنفی و عدم استفاده از کارمندان بازنشسته امور مالیاتی
- ۱۵- الزام به داشتن وکیل و مشاور قانونی جهت مؤدیان
- ۱۶- رعایت تناسب تعداد پرونده با تعداد رسیدگی کننده‌ها و اعضای هیأت، افزایش تعداد ماموران
- ۱۷- ضرورت بازنگری در تعیین مالیات اشخاص حقیقی در اجرای عدالت مالیاتی و جلوگیری از فرار مالیاتی
- ۱۸- قبل از انجام هرگونه فعالیت اقتصادی مؤدیان مجبور به دریافت کدهای شناسایی از سازمان و تأییدیه و مشاوره باشند
- ۱۹- تشکیل یک قسمت واحد یابی و شناسایی در هر اداره جهت مؤدیانی که فعالیت دارند و در اداره امور مالیاتی هیچ پرونده‌ای ندارند
- ۲۰- ترتیبی اتخاذ شود که در دانشکده امور اقتصادی و دارایی افرادی کارشناس و مشاور آموزش ببینند و وظیفه این افراد آگاهی به مؤدیان باشد و سازمان نظر بر این افراد بوده و حق الزحمه آنها به صورت مساوی از هر دو طرف گرفته شود
- ۲۱- ترتیبی اتخاذ شود که تمام فعالیت‌های دریافت و پرداخت با شناسه ملی و کد اقتصادی صورت پذیرد و فعالیت‌های نقدی از سیستم حذف گردد و کلیه روندهای اجرایی یا کمودی قابل تشخیص باشد
- ۲۲- اطلاع رسانی در خصوص نحوه مصرف، تشخیص و خرج کرد مالیات توسط رسانه‌ها، سمینارها، کتب درسی و غیره
- ۲۳- مصرف قسمتی از مالیات عملکرد به صورت بومی در هر منطقه که برای همان‌جا مصرف گردد تا تشویق عمومی جهت پرداخت مالیات صورت پذیرد
- ۲۴- ارتباط دادن کلیه امور با دریافت گواهی مالیاتی

۲۵- بازنگری موارد قانونی ماده ۱۶۹ در خصوص فاکتورهای فروش که از این پس با فرم وسریال مخصوص توسط سازمان برای همه افراد همانند گواهی تبصره ۱۸۶ تهیه شود

۲۶- برقرای شیوه کارآمد جهت اجبار اشخاص حقیقی جهت نوشتن دفاتر و ارائه نرم افزار مناسب به آنها، عدم توافق هرساله با آنها، رسیدگی دقیق و مطمئن

۲۷- مهم‌ترین علل از دیدگاه مؤدیان وضعیت هیأت‌ها بوده و مهم‌ترین عامل از نظر ماموران سیستم اطلاعات و خدمات مالیاتی می‌باشد و این موضوع نشان می‌دهد که عملکرد این دومورد ضعیف بوده و با اهمیت می‌باشد و نیاز است که مسولین بیش‌تر به آن توجه داشته باشند

۲۸- طرح جامع مالیاتی از نظر ماموران کم‌ترین اهمیت را در این تحقیق دارد بنابراین اطلاع‌رسانی لازم و تشریح کامل آن جهت ماموران انجام نشده است که می‌بایست انجام گیرد

۲۹- ضرورت توجه به بخش مشاغل توسط سازمان که بیش‌ترین طرح در هیأت و بیش‌ترین تعدیل را داشته است

۳۰- ۲۰٪ پرونده‌های مطرح شده در هیأت در مرحله قرار رسیدگی می‌باشد ضروری است که سازمان در این خصوص نظارت بیش‌تری داشته باشد

#### ۵-۶- پیشنهادهایی برای انجام تحقیقات آتی

با توجه به اهمیت و تأثیر تمکین مالیاتی و عدم ارجاع پرونده‌ها به هیأت‌های حل اختلاف و جلوگیری از اطاله داری، به نظر می‌رسد که انجام مطالعات بیش‌تر و با در نظر گرفتن جوانب دیگر به روشن شدن این موضوع کمک نماید. در همین راستا به نظر می‌رسد انجام تحقیقاتی با موضوعات زیر بتواند به کمک محققین و تحلیل‌گران مالی بیاید تا در مورد علل، روش‌ها، و تأثیر این سیاست‌ها بهتر بررسی و تحلیل نمایند.

۱- این پژوهش از دیدگاه مامورین مالیاتی و مؤدیان سایر استان‌ها مورد بررسی قرار گیرد.

۲- پژوهش با توجه به هرمنبع مالیاتی اعم از مشاغل، اشخاص حقوقی، ارزش افزوده و ... انجام گیرد

۳- پژوهش در خصوص علل و عوامل طولانی شدن زمان صدور برگ تشخیص تا زمان صدور رای انجام گیرد.

- ۴- ارائه راهکارهای لازم جهت عملکرد بهتر نظام دادرسی مالیاتی
- ۵- بررسی مشکلات نظام دادرسی کشور
- ۶- بررسی راه‌های کاهش تعداد پرونده‌های مطروحه در هیأت
- ۷- بررسی راه‌های کاهش زمان وصول مالیات

### فهرست منابع

- موادی از قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۸
- عطایی، محمد، ۱۳۸۹ تصمیم‌گیری چند معیاره و فازی دانشگاه صنعتی شاهرود
- دز، شاهین، "فرار مالیاتی"، مقاله مورخ اردیبهشت ۹۰.
- حسینی هراندی، سید محمد جنگلی، دکتر امیر هوشنگ اسد، دکتر اصغر تفاوت مالیات تشخیصی با مالیات قطعی ناشی از آراء هیأت‌های حل اختلاف، ۱۳۹۱، دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه.
- عبادپور، بهرام وقانون دوست حقیقی، کامبیز، شناسایی موانع قانونی و اجرایی در هیأت‌های حل اختلاف، زمستان ۱۳۷۹، دانشگاه امام صادق (ع).
- رفیع، محمد رضا-شهلا، دکتر مهدی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران، ۱۳۸۳.
- خسروی، احمد و منصوریان دانشگاه علامه طباطبایی، ۱۳۸۸.
- نیکبخت و موسی زاده، ۱۳۹۲ دانشگاه امام صادق (ع).
- عسکری، علی و دوستان حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۸، تابستان ۱۳۹۲.
- Trivedi & Shehata (2005), "Attitudes, Incentives and Taxl Compliance: Possible Causes of Tax Evasion", *Journal of Economic Psychology*, Vol.5, 371-384.
- Kirchler, E.(2007), "The Economic Psychology of Tax Behavior".Cambridge: Cambridge University Press.
- Niemirowski, Pauline.Steve Baldwin and Alexander J Wearing (2003), "Tax Related Behaviors, Beliefs, Attitudes and Values and Taxpayer Compliance

---

in Australia".Journal of Australian Taxation, Department of Business Law and Taxation.Monash University, Vol.6(1).

Niemirowski, Pauline and Alexander J Wearing.(2003), "Taxation Agents and Taxpayer Compliance".Journal of Australian Taxation, Department of Business Law and Taxation.Monash University, Vol.6.

Palil, Mohd Rizal.Ahmad Fariq Mustapha.(2011), "Determinants of Tax Compliance in Asia: A case of Malaysia".European Journal of Social Sciences

## بررسی میزان حساسیت پایه‌های مالیاتی بر متغیرهای کلان اقتصادی (سال ۱۳۶۸ تا ۱۳۹۳)

سید محسن سجادی

عضو هیأت علمی دانشکده اقتصاد دانشگاه مفید، sajjadi@Mofidu.ac.ir

مزگان غلامی

دانشجوی کارشناسی ارشد اقتصاد اسلامی دانشگاه مفید، mojgan.gholami68@gmail.com

طیبه گل محمدی

دانشجوی کارشناسی ارشد علوم اقتصادی دانشگاه مفید، ta.g\_mohamadi@yahoo.com

### چکیده

مالیات‌ها از جمله سالم‌ترین و بهترین منابع درآمد دولت در جهت دستیابی به اهداف اجتماعی و اقتصادی می‌باشند. به همین جهت داشتن پایه‌های مالیاتی کارآمد و با ثبات در برابر نوسانات اقتصادی (رکود و رونق) از اهمیت به‌سزایی برای سیاست‌گذاران و طراحان نظام مالیاتی برخوردار است. هر اقتصادی دارای ادوار تجاری است و در این میان پایه‌های مالیاتی هم متأثر از نوسانات اقتصادی است لیکن برخی حساسیت کم‌تری نسبت به شرایط اقتصادی دارند و چنان‌چه ساختار مالیاتی بر چنین پایه‌هایی استوار باشد، می‌تواند ضمن ثبات درآمدی برای دولت، سیاست مالیاتی با ثبات به وجود بیاورد. در این مقاله سعی شد با استفاده از داده‌های سری زمانی سال‌های ۱۳۶۸ تا ۱۳۹۳ (برنامه اول تا برنامه پنجم توسعه) و هم‌چنین با استفاده از ابزار اقتصاد سنجی به بررسی حساسیت پایه‌های مالیاتی بر متغیرهای مهم کلان (تولید ناخالص داخلی، تورم، نرخ بیکاری) پرداخته شد و برای تخمین مدل از روش SUR استفاده شد. رشد اقتصادی، حساسیت کمی به تغییرات مالیات بر مصرف، مالیات بر ثروت، مالیات بر درآمد شرکت‌ها و مالیات بر واردات دارد، در حالی‌که حساسیت زیادی نسبت به تغییرات مالیات بر درآمد دارد. برعکس نرخ تورم حساسیت زیادی به تغییرات تمامی درآمدهای مالیاتی به‌جز مالیات بر درآمد دارند. حساسیت نرخ بیکاری به تغییرات تمامی درآمدهای مالیاتی نسبت خیلی کم می‌باشد. برنامه اول، دوم، سوم و پنجم توسعه تورم‌زا بوده، تنها برنامه چهارم توسعه اثر معکوس بر نرخ تورم داشته و منجر به کاهش تورم شده است.

طبقه‌بندی JEL: H00, H21, H27, H50

کلید واژه‌ها: پایه‌های مالیاتی، ثبات مالی، تورم، بیکاری، تولید ناخالص داخلی، پانل ایستا

## ۱- مقدمه

اگر درآمدهای دولت را به درآمدهای مالیاتی و غیرمالیاتی تقسیم کنیم، می‌توان گفت درآمدهای مالیاتی جزو پایدارترین منابع درآمدی دولت‌ها محسوب می‌شوند و به همین جهت مورد توجه مسئولین اقتصادی کشورها می‌باشد. در کشور ما نیز به جهت نوسانات شدید درآمدهای نفتی و در نتیجه بی‌ثباتی درآمدهای دولت، بازسازی ساختار سیستم‌های مالیاتی برای موفقیت اقتصاد کلان و اصلاحات اساسی در سیاست‌ها بسیار با اهمیت می‌باشد.

درآمدهای مالیاتی به‌طور عمده شامل مالیات‌های مستقیم و مالیات غیر مستقیم هستند. مالیات مستقیم، به‌طور مستقیم از درآمد، دارایی و سود اشخاص حقیقی یا حقوقی وصول می‌شود مثل مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت. مالیات غیر مستقیم بر قیمت کالا و خدمات وضع می‌شود؛ مالیات بر واردات کالا و خدمات و مالیات بر مصرف و فروش از این دسته‌اند.

مالیات‌ها در تثبیت اقتصادی یا کاهش دامنه نوسانات اقتصادی می‌توانند مؤثر واقع شوند. مثلاً در شرایط رکود و بیکاری، کاهش نرخ‌های مالیاتی می‌تواند در خروج رکود و گسترش فعالیت‌های اقتصادی مؤثر باشد. یا در شرایط رونق همراه تورم، افزایش نرخ‌های مالیاتی می‌تواند موجب کاهش تقاضای کل جامعه و تا حدی کاهش تورم شود. اما اگر دولت به جای اتخاذ سیاست مخالف سیکلی سیاست موافق سیکلی اتخاذ کند، ابزار سیاستی کارایی خود را از دست می‌دهد. مثلاً در دوره رکود از بیم کاهش درآمد مالیاتی اقدام به انقباض شدید بودجه کند، این اقدام به تشدید رکود کمک می‌کند.

سوالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که کدام نوع از منابع اخذ مالیات در کشور می‌تواند به دولت در ایجاد درآمد با ثبات کمک کند؟ کدام یک از انواع پایه‌های مالیاتی نسبت به متغیرهای مهم کلان اقتصاد کشش کم‌تری دارد. برای پاسخ به این سوالات در این پژوهش به اندازه‌گیری و مقایسه کشش منابع مختلف اخذ مالیات نسبت به سه متغیر تولید ناخالص داخلی، تورم و نرخ بیکاری که متغیرهای کلیدی اقتصاد کلان هستند پرداخته خواهد شد تا مشخص شود که کدام منبع اخذ مالیات نسبت به سایر منابع در مقابل نوسانات حساسیت کم‌تری دارد و از تشدید روند سیکل‌های تجاری می‌کاهد و همچنین موجب ثبات در درآمدهای دولت می‌شود. برای انجام این محاسبات از ابزار اقتصادسنجی و با استفاده از روش SUR به تخمین مدل پرداخته خواهد شد. بر این اساس مقاله حاضر به پنج بخش مجزا تقسیم شده که در بخش دوم به بحث نظری ادوار تجاری و مفاهیم تعاریف پیرامون مالیات و پایه‌های مالیات پرداخته خواهد شد.

بخش سوم تحقیقات و مطالعات انجام شده در داخل و خارج کشور آورده شده است. در بخش چهارم روش تحقیق و جمع‌آوری داده‌ها بیان شده، با استفاده از الگوی اقتصادسنجی محاسبه شده و به تحلیل آن‌ها خواهیم پرداخت. سرانجام در بخش پایانی به نتیجه‌گیری می‌پردازیم.

## ۲- مبانی نظری تحقیق

### ۲-۱- دیدگاه‌های اقتصادی

کشورهای مختلف در فعالیتهای اقتصادی خود با نوسانات کوتاه‌مدت روبه‌رو می‌شوند که معمولاً آن را با GDP حقیقی اندازه‌گیری می‌کنند. این نوسانات با تغییر در بسیاری متغیرهای اقتصاد کلان همراه است. به ویژه زمانی که رشد GDP کاهش می‌یابد، رشد مصرف کم می‌شود، رشد سرمایه‌گذاری کاهش می‌یابد. هرچند اقتصاددانان تلاش می‌کنند با بررسی شاخص‌های اقتصاد کلان این نوسانات را پیش‌بینی کنند اما در هر صورت نوسانات به شدت نامعلوم و غیرقابل پیش‌بینی هستند. نوسانات به دو دلیل تغییر در تقاضای کل و تغییر در عرضه کل به وجود می‌آیند. در تحلیل‌های اقتصاد کلان کینزی چنین تصور می‌شد که با وقوع رونق، همه اجزای تقاضای کل بخش خصوصی دچار افزایش می‌شوند و در آن صورت باید از طریق کاهش هزینه‌های دولت که خود از اجزای تقاضای کل است و افزایش مالیات‌ها که سبب کاهش مصرف خصوصی می‌شود، تقاضای کل را کاهش داده و مانع از فشارهای تورمی رونق شد و با وقوع رکود، باید دولت با افزایش خرید کالاها و خدمات مستقیماً باعث افزایش هزینه شود یا با کاهش مالیات یا افزایش پرداخت‌های انتقالی باعث افزایش درآمد قابل تصرف شده و انگیزه‌ای برای مصرف بیشتر گردد تا با پیامدهای منفی رکود از قبیل افزایش بیکاری مقابله نماید. در واقع تحلیل‌های کینزی نوعی بی‌ثباتی عمدی در بودجه دولت را برای مهار سیکل‌ها ضروری می‌داند. اما پولیون با نشان دادن این‌که مداخله دولت به‌منظور تنظیم سطح تقاضای کلان موجب پیدایش تورم، افت قدرت خرید مردم و در نهایت گسترش رکود و بیکاری می‌گردد، به نحوی جدی پایه‌های اقتصاد کلان کینز را سست نمودند. آن‌ها نشان دادند که همیشه رفتار بخش خصوصی آن‌طور که کینز مطرح می‌کند نیست و ممکن است باثبات‌تر باشد. از طرف دیگر، معلوم شد که بی‌ثباتی بودجه دولت و به ویژه درآمدهای آن می‌تواند در هزینه‌های دولت بر روی بهداشت و درمان، آموزش، زیرساخت‌ها و مواردی از این دست که برای رشد بلندمدت اقتصاد ضروری هستند اختلال ایجاد کند. امروزه ثبات مخارج دولت برای کشورهای در

حال توسعه اهمیت زیادی دارد چون برای ایجاد رشد و رفاه در این کشورها بسیار تعیین کننده است. از این رو، مهم‌ترین نگرانی در رابطه با بیشبانی مالی دولت این است که موجب بی‌ثباتی مخارج عمومی شده و دولت را در ارائه‌ی کالاهای عمومی دچار مشکل می‌کند.

در کشور ما بررسی‌ها نشان می‌دهد پایین بودن سهم درآمدهای مالیاتی و وابستگی درآمدهای دولت به نفت، درآمدهای دولت را آسیب‌پذیر کرده است و نوسانات قیمت جهانی نفت می‌تواند انجام تعهدات دولت را با مشکل روبه‌رو کند. این وابستگی روی برنامه‌ریزی‌های کلان اقتصاد هم اثر سوء بر جای می‌گذارد. برای مثال تصمیم دولت به اتخاذ سیاست مالی انقباضی، با هدف بازگرداندن متغیرهای اصلی اقتصاد کلان مانند نرخ رشد تولید، بیکاری، نرخ بهره (نرخ سود تسهیلات)، نرخ ارز و نرخ تورم به روندهای بلندمدت خود و به عبارت دیگر تثبیت شرایط اقتصاد کلان، صورت می‌گیرد. معیارهای مرسوم برای ارزیابی انقباضی یا انبساطی بودن سیاست مالی، تغییرات نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی و همچنین تغییرات مخارج دولت در دو سال مالی متوالی است. این معیارها برای ارزیابی سیاست مالی در ایران کافی نیستند. زیرا، دسترسی دولت به درآمد نفت و منابع حساب ذخیره ارزی، این امکان را برای دولت فراهم می‌آورد که بدون تغییر نرخ‌های مالیاتی، با افزایش اتکای خود به درآمدهای با منشأ نفتی، مخارج ریالی خود را گسترش دهد. انبساط بودجه عمومی دولت از این طریق، عموماً خود را بر سیاست پولی تحمیل می‌کند و انبساط پولی را به دنبال می‌آورد. جدول ۱-۲ نشان می‌دهد که ترکیب درآمدهای دولت به گونه‌ای بوده است که همواره سهم مالیات‌ها کم‌تر از ۵۰ درصد درآمدهای دولت بوده است. پس از سال ۱۳۷۱ افزایش نسبی تولید و صادرات نفت از سهم درآمدهای مالیاتی در درآمدهای دولت کاسته و آن را از ۳۸ درصد در سال ۱۳۷۱ به ۱۷ درصد در سال ۱۳۷۴ رسانده است. اما در سال ۱۳۷۴ رشد درآمدهای دولت ناشی از رشد سایر درآمدهای دولت شامل فروش ارز، عوارض ناشی از توسعه صنعت آب، برق، گاز، مخابرات و پست است. سال ۱۳۷۷ با کاهش درآمد دولت مواجه شدیم که به دلیل کاهش شدید قیمت نفت می‌باشد. البته در این سال نرخ رشد درآمدهای غیر نفتی روند کاهشی داشته ولی سهم آن‌ها از درآمدهای عمومی دولت افزایش یافته است. در سال ۱۳۸۳ به دلیل تلاش دولت در جهت وصول درآمدهای مالیاتی، درآمدهای مالیاتی نسبت به سال قبل ۳۰٪ افزایش یافت. افزایش مداوم قیمت نفت هم در این سال‌ها موجب افزایش درآمدهای نفتی شد.



جدول ۱-۲- ترکیب درآمدهای دولت طی سال‌های ۱۳۶۸ تا ۱۳۹۳

سال	درآمدها	درآمد نفت	سهم درآمد نفت	درآمد مالیاتی	سهم درآمد مالیاتی	سایر درآمدها	سهم سایر درآمدها
۱۳۶۸	۳۱۷۴,۶	۱۵۱۵,۱	۴۷,۷۲	۱۱۸۷,۸	۳۷,۴۱	۴۷۱,۱	۱۴,۸۳
۱۳۶۹	۵۶۳۲,۵	۳۳۷۵,۱	۵۹,۹۲	۱۶۹۵	۳۰,۰۹	۵۶۲,۴	۹,۹۸
۱۳۷۰	۶۹۳۳,۵	۳۵۴۹,۴	۵۱,۱۹	۲۷۶۵,۲	۳۹,۸۸	۶۱۸,۹	۸,۹۲
۱۳۷۱	۹۸۸۴,۵	۵۱۴۵,۹	۵۲,۰۶	۳۷۷۵,۵	۳۸,۱۹	۹۶۳,۱	۹,۷۴
۱۳۷۲	۲۰۲۵۰,۷	۱۴۶۸۳,۲	۷۲,۵	۴۰۶۱,۳	۲۰,۰۵	۱۵۰۶,۹	۷,۴۴
۱۳۷۳	۲۹۲۴۴,۵	۲۱۴۷۹,۷	۷۳,۴۴	۵۴۹۰,۸	۱۸,۷۷	۲۲۷۴	۷,۷۷
۱۳۷۴	۴۱۵۷۵,۴	۲۹۴۳۱,۲	۷۰,۷۸	۷۳۱۳	۱۷,۵۸	۴۸۳۱,۲	۱۱,۶۲
۱۳۷۵	۵۷۱۲۱,۹	۳۸۱۵۳	۶۶,۷۹	۱۲۵۶۰,۲	۲۱,۹۸	۶۴۰۸,۷	۱۱,۲۱
۱۳۷۶	۶۲۳۷۸,۱	۳۶۴۴۶,۷	۵۸,۴۲	۱۷۳۴۴,۶	۲۷,۸	۸۵۸۶,۸	۱۳,۷۶
۱۳۷۷	۵۳۶۲۶	۲۲۵۳۰	۴۲,۰۱	۲۴۸۸۱,۶	۴۶,۳۹	۶۲۱۴,۴	۱۱,۵۸
۱۳۷۸	۹۲۳۱۵,۷	۴۴۱۷۰,۴	۴۷,۸۴	۴۰۲۶۵,۷	۴۳,۶۱	۷۸۷۹,۶	۸,۵۳
۱۳۷۹	۱۰۴۶۴۰,۸	۵۹۴۴۸,۵	۵۶,۸۱	۳۶۵۸۵,۲	۳۴,۹۶	۸۶۰۷,۱	۸,۲۲
۱۳۸۰	۱۲۵۴۷۹,۵	۷۱۹۵۷,۱	۵۷,۳۴	۴۱۷۸۶,۱	۳۳,۳	۱۱۷۳۶,۳	۹,۳۵
۱۳۸۱	۱۶۵۱۵۶,۷	۱۰۲۶۲۶,۴	۶۲,۱۳	۵۰۵۸۶,۵	۳۰,۶۲	۱۱۹۴۳,۸	۷,۲۳
۱۳۸۲	۲۰۷۸۶۷,۵	۱۲۸۱۵۳,۹	۶۱,۶۵	۶۵۰۹۹	۳۱,۳۱	۱۴۶۱۴,۶	۷,۰۳
۱۳۸۳	۲۵۵۰۰۰,۳	۱۵۰۴۱۳,۳	۵۸,۹۸	۸۴۴۲۱,۱	۳۳,۱	۲۰۱۶۵,۹	۷,۹
۱۳۸۴	۳۸۷۶۶۹,۴	۱۸۶۳۴۲,۴	۴۸,۰۶	۱۳۴۵۷۴,۴	۳۴,۷۱	۶۶۷۵۲,۶	۱۷,۲۱
۱۳۸۵	۴۱۳۹۲۸	۱۸۱۸۸۱,۲	۴۳,۹۴	۱۵۱۶۲۰,۹	۳۶,۶۲	۸۰۴۲۵,۹	۱۹,۴۲
۱۳۸۶	۴۷۲۹۹۵	۱۷۳۵۱۹,۱	۳۶,۶۸	۱۹۱۸۱۵,۳	۴۰,۵۵	۱۰۷۶۶۰,۶	۲۲,۷۶
۱۳۸۷	۵۹۵۹۷۵,۲	۲۱۵۶۵۰,۳	۳۶,۱۸	۲۳۹۷۴۱,۴	۴۰,۲۲	۱۴۰۵۸۳,۶	۲۳,۵۸
۱۳۸۸	۶۲۵۱۵۹,۴	۱۵۷۸۱۷,۵	۲۵,۲۴	۳۰۰۰۳۵,۵	۴۷,۹۹	۱۶۷۳۰۶,۴	۲۶,۷۶
۱۳۸۹	۸۲۰۰۶۸,۲	۴۳۴۴۸۵,۵	۵۲,۹۸	۲۸۴۵۲۷,۹	۳۴,۶۹	۱۰۱۰۵۴,۸	۱۲,۳۲
۱۳۹۰	۱۱۱۴۳۷۹,۱	۵۶۸۲۷۷,۱	۵۰,۹۹	۳۵۹۴۵۱,۵	۳۲,۲۵	۱۸۶۶۵۰,۵	۱۶,۷۴
۱۳۹۱	۹۹۶۷۲۴,۶	۴۲۵۵۲۶,۵	۴۲,۶۹	۳۹۵۱۶۶,۷	۳۹,۶۴	۱۷۶۰۳۱,۴	۱۷,۶۶
۱۳۹۲	۱۳۲۶۷۸۴	۶۰۹۴۰۰	۴۵,۹۳	۴۹۴۲۴۹,۵	۳۷,۲۵	۲۳۳۱۳۴,۵	۱۷,۵۷
۱۳۹۳	۱۶۰۶۸۰۰	۶۲۸۸۳۶,۹	۳۹,۱۳	۷۰۹۶۵۱,۹	۴۴,۱۶	۲۶۸۳۱۱,۲	۱۶,۹۸

ماخذ: آمارهای سری زمانی بانک مرکزی و محاسبات پژوهش

از سال ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۸ سهم درآمدهای نفتی از درآمدهای دولت کاهش و سهم درآمدهای غیر نفتی افزایش یافته است، هرچند بخشی از مواد غیرنفتی صادر شده شامل موادی است که ارزش افزوده زیادی نسبت به نفت ایجاد نکرده است. با بروز بحران مالی در اقتصاد جهانی که از فصل سوم سال ۱۳۸۷ آغاز شد، درآمدهای نفتی ایران روند نزولی به خود گرفت و از ۱۰۰ میلیارد دلار به کمتر از ۶۰ میلیارد دلار در سال

منتهی به فصل دوم ۱۳۸۸ رسید. سپس با توجه به افزایش قیمت نفت و ثبات بازار نفت، درآمدهای نفتی دوباره روند افزایشی به خود گرفته است. اما نکته مهم اینجاست که بخش مهمی از درآمدهای مالیاتی، وابسته به درآمد نفت بوده است به همین جهت تحولات بازار جهانی نفت درآمدهای مالیاتی را نیز آسیب‌پذیر کرده است. به‌طور مثال مالیات بر واردات که بخش مهمی از درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد به‌طور مستقیم وابسته به ارز حاصل از صادرات نفت است یا مالیات بر شرکت‌ها به‌دلیل وابستگی نسبتاً شدید این شرکت‌ها به واردات مواد اولیه و واسطه‌ای، همواره تحت تأثیر نوسان‌های درآمدهای نفتی بوده است. به این ترتیب جدای از سهم درآمدهای مالیاتی از کل درآمدهای دولت، وابستگی درآمدهای مالیاتی به درآمد نفت حاکی از ساخت نامناسب و نامطلوب این درآمدها می‌باشد.

ارقام عملکرد میزان استفاده از درآمد نفت و حساب ذخیره ارزی در بودجه سال‌های (۱۳۷۹-۱۳۸۶) گویای استفاده بسیار فراتر (نزدیک به دو برابر) دولت از منابع ارزی در قالب عملکرد بودجه هر سال در مقایسه با ارقام پیش بینی شده در قانون برنامه سوم و چهارم است. به بیان دیگر طی این سال‌ها اتخاذ سیاست انبساط مالی با اتکای افزون‌تر به درآمدهای نفتی به اجرا درآمده است. هم‌چنین یکی از دلایل افزایش چشم‌گیر تورم در سال‌های ۱۳۸۴ به بعد را می‌توان در افزایش استفاده بی‌حد و حصر دولت از درآمدهای ارزی حاصل از نفت دانست که در این سال‌ها شاهد افزایش قیمت آن نیز بوده‌ایم. لذا کاهش وابستگی به درآمد نفت برای اقتصاد ایران یک ضرورت است.

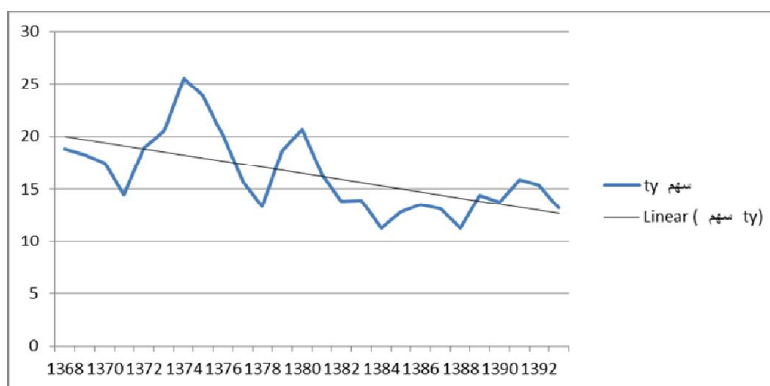
## ۲-۲- بررسی اقلام عمده درآمدهای مالیاتی در ایران

### ۲-۲-۱- مالیات‌های مستقیم

این مالیات‌ها دارای سه بخش عمده هستند:

#### الف) مالیات بر درآمد

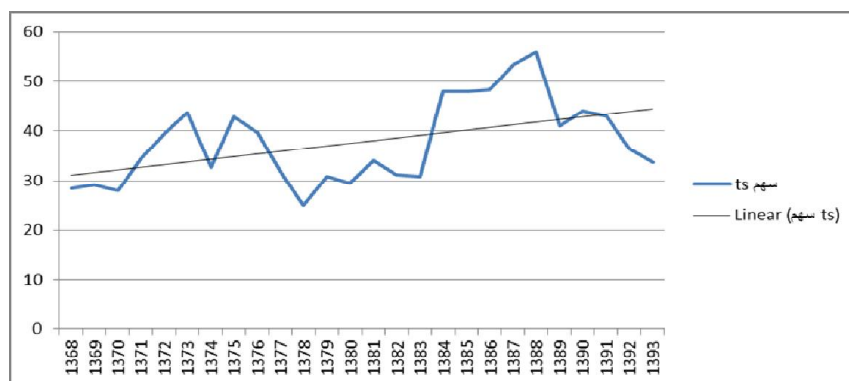
مالیات بر درآمد در ایران مشتمل بر مالیات بر حقوق کارکنان بخش‌های عمومی و خصوصی، مالیات بر مشاغل و مالیات بر مستغلات و املاک می‌باشد. بررسی روند مالیات بر درآمد نشان می‌دهد سهم این مالیات از درآمدهای مالیاتی کشور همان‌طور که از نمودار قابل مشاهده است با نوسانات همراه بوده است. سهم حداکثر مربوط به سال ۱۳۷۴ و ۲۵.۵۶ درصد و حداقل سهم مربوط به سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۴ به میزان ۱۱.۳ درصد بوده است. اما به‌طور کلی روند نزولی را طی نموده است.



نمودار ۲-۲- سهم مالیات بر درآمد از درآمدهای مالیاتی (۱۳۶۸-۱۳۹۳)

**ب) مالیات بر شرکت‌ها**

جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد مشمول این نوع مالیات خواهند بود. در ایران همواره این نوع مالیات سهم عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی را داشته است. این سهم در سال ۱۳۷۸ به حداقل خود و ۲۴.۹ درصد رسیده و در سال ۱۳۸۸ به اوج خود رسیده به میزان ۵۵.۷ درصد است و از آن سال به بعد سیر نزولی داشته است. اما در کل دوره با شیب ملایم افزایش یافته است.

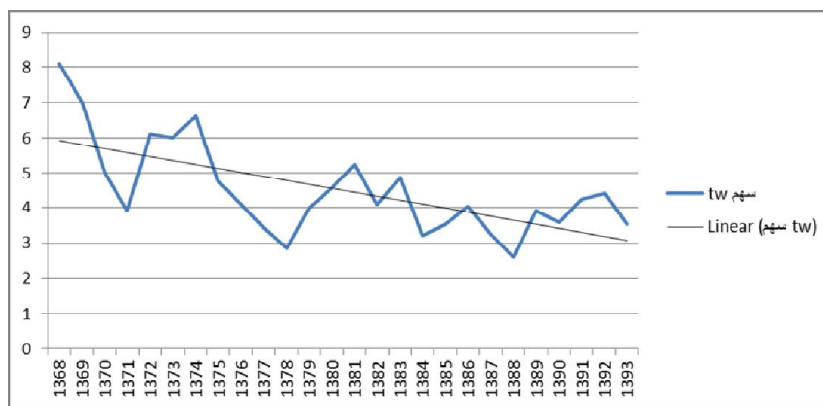


نمودار ۲-۳- سهم مالیات بر شرکت‌ها از درآمدهای مالیاتی (۱۳۶۸-۱۳۹۳)

**ج) مالیات بر ثروت**

مالیات بر ثروت مشتمل بر مالیات بر درآمد اتفاقی، مالیات بر ارث، مالیات بر نقل و انتقالات و سرقتی، مالیات بر اراضی بایر، مالیات بر تعاون، مالیات سالانه املاک و مالیات بر مستغلات مسکونی خالی و حق تمبر می‌باشد.

از بین اقلام تشکیل دهنده درآمدهای مالیاتی، مالیات بر ثروت همواره کم‌ترین سهم را داشته است. به طوری که حداکثر سهمش مربوط به سال ۱۳۶۸ به میزان ۸.۱ درصد و کم‌ترین آن مربوط به سال ۱۳۸۸ به میزان ۲.۶ درصد است. و همان‌طور که در نمودار نشان داده شده همواره سیر نزولی داشته است.



نمودار ۴-۲- سهم مالیات بر ثروت (دارایی) از درآمدهای مالیاتی (۱۳۶۸-۱۳۹۳)

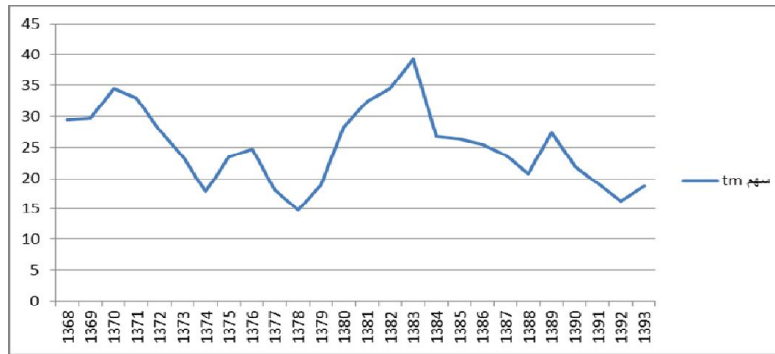
**۲-۲-۲ مالیات‌های غیر مستقیم**

این مالیات در نظام مالیاتی کشور ما در قالب دو جزء کلی مالیات بر مصرف و فروش و مالیات بر واردات اخذ می‌گردد و سیستم اجرایی خاصی دارد که موجب تفاوت در نحوه وصول آن در مقایسه با مالیات مستقیم شده است.

**الف) مالیات بر واردات**

این نوع مالیات یکی از اقلام مهم درآمدهای دولت را تشکیل می‌دهد. از دلایل اهمیت آن تشویق محصولات داخلی و حمایت از صنایع پویا است. این پایه مالیاتی در برهه زمانی ۱۳۶۹ تا ۷۴ سیر نزولی داشته است اما بر عکس از سال ۱۳۷۸ تا ۱۳۸۳ شیب تند صعودی داشته است. اما دوباره در سال ۸۴ به شدت افت می‌کند. بنابراین نوسانات زیاد و تندی را سپری کرده است. حداقل سهم این نوع مالیات ۱۴.۷ درصد و

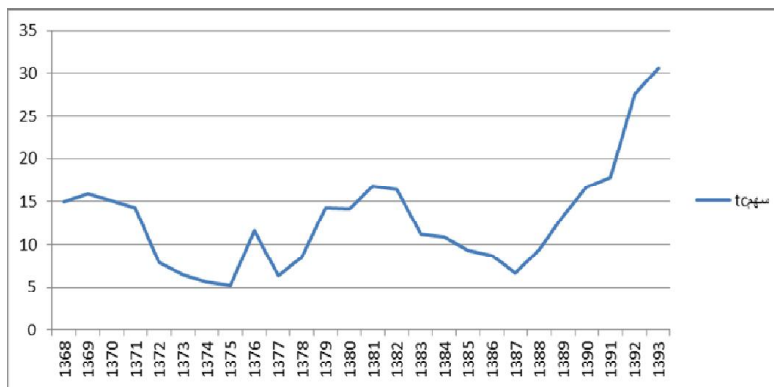
مربوط به سال ۷۸ است که به دلیل کاهش شدید در درآمدهای نفتی و در نتیجه کاهش حساب‌های ارزی کشور است. بیش‌ترین سهم مزبور به سال ۸۳ به میزان ۳۹.۱۹ درصد می‌باشد که ناشی از رشد ۴۱ درصدی درآمد نفتی به جهت افزایش قیمت نفت است.



نمودار ۵-۲- سهم مالیات بر واردات از درآمدهای مالیاتی (۱۳۶۸-۱۳۹۳)

### ب) مالیات بر مصرف و فروش

این نوع مالیات دارای شکل ثابت و کلی در ایران نبوده است و همواره طبق مقتضیات زمان بر کالایی خاص وضع شده است و هدف آن ایجاد الگوی مصرف صحیح و حمایت از توسعه تولیدات داخلی همگام با کسب درآمد برای دولت است. این مالیات از سال ۸۷ به بعد سیر صعودی در ایران داشته است. بیش‌ترین سهم مزبور به سال ۱۳۹۳ است با ۳۰.۵۸ درصد و کم‌ترین سهم مربوط به سال‌های ۱۳۷۲ تا ۱۳۷۵ با میانگین ۵ درصد بوده است. اما به‌طور کلی با شیب نسبتاً تندی افزایش یافته است.



نمودار ۶-۲- سهم مالیات بر مصرف از درآمدهای مالیاتی (۱۳۶۸-۱۳۹۳)

جدول ۷-۲- ارقام تشکیل دهنده درآمدهای مالیاتی و سهم هریک (۱۳۶۸-۱۳۹۳) مقادارهای واقعی به میلیارد ریال و سهم ها به درصد می‌باشد.

سال	مالیات بر درآمد	سهم	مالیات بر شرکت	سهم	مالیات بر ثروت	سهم	مالیات بر واردات	سهم	مالیات بر مصرف	سهم	مالیات کل
۱۳۶۸	۲۲۳,۳	۱۸,۷۹	۳۴۰,۱	۲۸,۶۳	۹۶,۳	۸,۱	۳۴۹,۷	۲۹,۴۴	۱۷۸,۴	۱۵,۰۱	۱۱۸۷,۸
۱۳۶۹	۳۰۹,۲	۱۸,۲۴	۴۹۵,۶	۲۹,۲۳	۱۱۸,۸	۷	۵۰۲,۴	۲۹,۶۴	۲۶۹	۱۵,۸۷	۱۶۹۵
۱۳۷۰	۴۸۲,۸	۱۷,۴۵	۷۷۴,۶	۲۸,۰۱	۱۳۸,۶	۵,۰۱	۹۵۱,۹	۳۴,۴۲	۴۱۷,۳	۱۵,۰۹	۲۷۶۵,۲
۱۳۷۱	۵۴۶,۷	۱۴,۴۸	۱۲۹۷,۳	۳۴,۳۶	۱۴۷,۳	۳,۹	۱۲۴۵,۳	۳۲,۹۸	۵۳۸,۹	۱۴,۲۷	۳۷۷۵,۵
۱۳۷۲	۷۶۶	۱۸,۸۶	۱۶۰۱	۳۹,۴۲	۲۴۸,۷	۶,۱۲	۱۱۲۳,۴	۲۷,۶۶	۳۲۲,۲	۷,۹۳	۴۰۶۱,۳
۱۳۷۳	۱۱۲۴,۹	۲۰,۴۸	۲۳۹۸,۳	۴۳,۶۷	۳۳۱	۶,۰۲	۱۲۸۴,۲	۲۳,۳۸	۳۵۲,۴	۶,۴۱	۵۴۹۰,۸
۱۳۷۴	۱۸۶۹,۲	۲۵,۵۶	۳۲۹۶,۲	۳۲,۷۹	۴۸۳,۴	۶,۶۱	۱۲۴۹,۹	۱۷,۹	۴۱۴,۳	۵,۶۶	۷۳۱۳
۱۳۷۵	۲۹۹۳,۷	۲۳,۸۳	۵۳۷۸,۳	۴۲,۸۲	۵۹۸,۶	۴,۷۶	۲۹۳۴,۳	۲۳,۳۶	۶۵۵,۳	۵,۲۱	۱۲۵۶۰,۲
۱۳۷۶	۳۴۸۴,۶	۲۰,۰۹	۶۸۵۷,۸	۳۹,۵۳	۷۱۰,۶	۴,۰۹	۴۲۸۹,۲	۲۴,۷۲	۲۰۰۲,۴	۱۱,۵۴	۱۷۳۴۴,۶
۱۳۷۷	۳۸۹۷,۱	۱۵,۶۶	۷۹۲۳,۶	۳۱,۸۴	۸۵۵,۶	۳,۴۳	۴۵۲۴,۵	۲۴,۴۳	۱۵۷۸,۵	۶,۳۴	۲۴۸۸۱,۶
۱۳۷۸	۵۳۸۳,۱	۱۳,۳۶	۱۰۰۴۸,۴	۲۴,۹۵	۱۱۵۲,۵	۲,۸۶	۵۹۲۴,۹	۲۴,۷۱	۳۴۴۲,۲	۸,۵۴	۴۰۲۶۵,۷
۱۳۷۹	۶۸۳۴	۱۸,۶۷	۱۱۲۹۵,۵	۳۰,۸۷	۱۴۵۵,۱	۳,۹۷	۶۸۹۹,۷	۲۸,۸۵	۵۲۱۶,۳	۱۴,۲۵	۳۶۵۸۵,۲
۱۳۸۰	۸۷۰۳,۷	۲۰,۶۲	۱۲۳۷۱,۹	۲۹,۶	۱۹۱۲,۳	۴,۵۷	۱۱۸۴۰,۵	۲۸,۳۳	۵۸۹۹	۱۴,۱۱	۴۱۷۸۶,۱
۱۳۸۱	۸۲۴۶,۶	۱۶,۳	۱۷۱۵۲,۳	۳۳,۹۹	۲۶۴۷,۲	۵,۲۳	۱۶۴۰۹,۳	۳۲,۴۳	۸۵۲۴,۵	۱۶,۸۵	۵۰۵۸۶,۵
۱۳۸۲	۹۰۰۸,۳	۱۳,۸۳	۲۰۳۷۵,۷	۳۱,۲۹	۲۶۴۹,۷	۴,۰۷	۲۲۴۰۰,۹	۳۴,۴۱	۱۰۶۶۴,۳	۱۶,۳۸	۶۵۰۹۹
۱۳۸۳	۱۱۷۷۳,۳	۱۳,۹۴	۲۶۰۲۷,۵	۳۰,۸۳	۴۰۹۶,۱	۴,۸۵	۳۳۰۸۷,۳	۳۹,۱۹	۹۴۳۷	۱۱,۱۷	۸۴۴۲۱,۱
۱۳۸۴	۱۵۲۵۳,۱	۱۱,۳۳	۶۴۴۵۹,۹	۴۷,۸۹	۴۳۱۶,۶	۳,۲	۳۵۹۵۴,۱	۲۶,۷۱	۱۴۵۹۰,۷	۱۰,۸۴	۱۳۴۵۷۴,۴
۱۳۸۵	۱۹۴۵۱,۳	۱۲,۸۲	۷۲۸۶۱,۷	۴۸,۰۵	۵۳۷۸,۳	۳,۵۴	۳۹۸۰۶,۳	۲۶,۲۵	۱۴۱۲۳,۳	۶۳,۱۴	۱۵۱۶۲۰,۹
۱۳۸۶	۲۵۹۶۰,۶	۱۳,۵۳	۹۲۶۱۰,۸	۴۸,۲۸	۷۷۶۲,۳	۴,۰۴	۴۸۱۸۸,۹	۲۵,۴۵	۱۶۶۶۲,۷	۸۶,۶۸	۱۹۱۸۱۵,۳
۱۳۸۷	۳۱۵۸۷,۷	۱۳,۱۷	۱۲۷۷۹۴,۲	۵۳,۳	۷۷۷۰,۶	۳,۲۴	۵۶۶۸۹,۱	۲۳,۶۴	۱۵۸۹۹,۸	۶۶,۳۲	۲۳۹۷۴۱,۴
۱۳۸۸	۳۳۹۲۸	۱۱,۳	۱۶۷۲۹۹,۹	۵۵,۷۶	۷۸۰۱,۹	۲,۶	۶۲۵۵۴,۴	۲۰,۸۴	۲۸۴۵۱,۳	۹۴,۸۲	۳۰۰۳۵۰,۵
۱۳۸۹	۴۱۱۱۵,۷	۱۴,۴۵	۱۱۶۵۰۰,۲	۴۰,۹۴	۱۱۱۳۲,۶	۳,۹۱	۷۷۸۸۶,۳	۲۷,۳۷	۳۷۸۹۳,۲	۱۳,۳۱	۲۸۴۵۲۷,۹
۱۳۹۰	۴۹۶۱۲,۳	۱۳,۸	۱۵۷۸۹۲,۶	۴۳,۹۲	۱۲۹۱۲,۷	۳,۵۹	۷۸۹۲۹,۸	۲۱,۹۵	۶۰۱۰۴,۱	۱۶,۷۲	۳۵۹۴۵۱,۵
۱۳۹۱	۶۲۶۷۸,۱	۱۵,۸۶	۱۶۹۷۰۵,۷	۴۲,۹۴	۱۵۸۹۴	۴,۲۲	۷۶۴۰۲,۹	۱۹,۳۳	۷۰۴۸۵,۹	۱۷,۸۳	۳۹۵۱۶۶,۷
۱۳۹۲	۷۶۰۶۷,۸	۱۵,۳۹	۱۷۹۹۶۹,۳	۳۶,۴۱	۲۱۸۴۵,۶	۴,۴۱	۸۰۳۹۷,۷	۱۶,۲۶	۱۳۵۹۶۹,۱	۲۷,۵۱	۴۹۴۲۴۹,۵
۱۳۹۳	۹۴۰۳۷,۸	۱۳,۲۵	۲۴۰۰۴۷,۵	۳۳,۸۲	۲۵۱۱۴,۶	۳,۵۳	۱۳۳۴۲۵,۶	۱۸,۸	۲۱۷۰۲۶,۳	۳۰,۵۸	۷۰۹۶۵۱,۹

۳-۲- عملکرد برنامه‌های پنج ساله توسعه ملی در بخش مالیات

برنامه اول توسعه ملی (۱۳۶۸ تا ۱۳۷۲)

جهت‌گیری اصلی برنامه اول توسعه، آزادسازی اقتصادی و بازسازی زیربنای خسارت دیده ناشی از جنگ تحمیلی بود. در این راستا رشد اقتصادی از اساسی‌ترین نیازهای توسعه ملی به شمار آمد و سیاست‌های اقتصادی برای افزایش تولید در دستور کار قرار گرفت. از مهم‌ترین سیاست‌های پولی و مالی دولت تقویت پول ملی و کنترل تورم از طریق کاهش کسری بودجه و کاهش هزینه‌های دولت از طریق جلب مشارکت مردم در ایجاد و اداره مؤسسه‌های آموزشی و درمانی بود از رویدادهای مهم این دوره

افزایش موقت درآمدهای نفتی کشور ناشی از اشغال نظامی کویت، تزریق سریع وام‌های خارجی در اقتصاد ملی و به تبع آن، به وجود آمدن بحران سررسید بدهی‌ها بود. علاوه بر این، برنامه در طول اجراء دستخوش تغییر و تحول شد. از جمله این تجدید نظرها می‌توان به: عدم بهره‌گیری از ظرفیت‌های موجود، اولویت دادن به استراتژی تشویق صادرات، سیاست تک‌نرخ کردن ارز و آزاد گذاشتن قیمت آن و خصوصی سازی سریع اشاره کرد. متوسط سالانه رشد اقتصادی در طول برنامه، حدود ۷/۴ درصد بود. برنامه اول در دستیابی به هدف کاهش نرخ بیکاری موفق بود به طوری که در پایان برنامه، نرخ بیکاری به ۱۱/۵ درصد کاهش پیدا کرد. متوسط رشد سالانه تورم در طول برنامه اول ۱۸/۹ درصد بوده که ۴/۵ درصد بیش از میزان هدف گذاری شده برنامه است.

#### برنامه دوم توسعه (۱۳۷۴-۱۳۷۸)

استراتژی اصلی برنامه دوم توسعه تثبیت دستاوردهای برنامه اول توسعه، ایجاد ثبات در روندهای اقتصادی کشور و کاهش بار سنگین تحولات اقتصادی بر جامعه بود. این برنامه از جهت ساختار و ماهیت تفاوتی با برنامه اول نداشت و مبتنی بر آزادسازی اقتصادی و خصوصی سازی بود. برنامه دوم نیز رشد و توسعه اقتصادی را از اصلی‌ترین اهداف خود می‌دانست و تأکید خاصی بر پایداری آن داشت. «برنامه ثبات اقتصادی» عنوان دیگر برنامه دوم توسعه بوده است. تشویق صادرات با توجه به مزیت‌های نسبی کشور و ایجاد رقابت با دنیای خارج به منظور توسعه کمی و کیفی فناوری داخلی، کارآیی سیاست مالی از طریق بررسی و تدوین نظام برنامه‌ریزی و بودجه بندی کشور و افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین بودجه از سیاست‌های مالی برنامه بود. اما بروز بحران بدهی‌های ارزی در اوایل برنامه یاد شده و لزوم صرفه جویی در مصارف ارزی، عدم ثبات در سیاست‌های پولی و مالی و ارزی، کاهش قیمت نفت از مقدار پیشبینی شده در سال ۱۳۷۶ و کاهش شدیدتر آن در سال ۱۳۷۷، خشکسالی در اکثر استان‌های کشور و تحولات سیاسی در داخل کشور باعث شد تا دستیابی به اهداف پیشبینی شده در برنامه با مشکلاتی همراه شود. عملکرد برنامه دوم توسعه نشان می‌دهد، میانگین رشد تولید ناخالص داخلی ۳/۲ درصد در سال بود که با هدف برنامه مبنی بر رشد اقتصادی ۵/۱ درصدی، فاصله داشت. نرخ بیکاری مطابق با اهداف تعیین شده، نبود به طوری که طبق اهداف برنامه دوم توسعه، باید نرخ بیکاری به ۱۲/۶ درصد کاهش می‌یافت در حالی که عملکرد آن ۱۳/۱ درصد را نشان می‌دهد. هم‌چنین متوسط

عملکرد نرخ تورم در طول برنامه دوم حدود ۲۵/۶ درصد بود که از رقم هدف برنامه‌های آن حدود ۱۳/۲ واحد درصد بیش‌تر بوده است.

#### برنامه سوم توسعه (۱۳۷۹ تا ۱۳۸۳)

برنامه سوم با راهبرد اصلاحات اقتصادی مبتنی بر رویکرد «توسعه اقتصاد رقابتی» از طریق حرکت به سمت آزادسازی اقتصادی همراه با شکل‌گیری نظام جامع تأمین اجتماعی و اصلاحات قانونی و نهادی و لغو انحصارات برای فراهم شدن زمینه‌های مشارکت بخش خصوصی و کاهش تصد یگری دولت طراحی و تدوین شد. از این رو، برنامه سوم توسعه به «برنامه اصلاح ساختاری» نیز مشهور بود که این موضوع، نقطه اتکا و مرکزی برنامه سوم به شمار می‌آمد. از جهتگیری‌های مهم برنامه سوم توسعه را می‌توان کاهش وابستگی به درآمدهای حاصل از صدور نفت خام، ایجاد جهش در صادرات غیرنفتی، حذف موانع غیرتعرفه‌ای، اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و چگونگی برقراری و وصول عوارض نام برد. حاصل تلاشهای انجام شده در طول برنامه سوم، دستیابی به متوسط رشد اقتصادی سالانه ۶/۱ درصدی می‌باشد عملکرد بازار کار در برنامه سوم توسعه نسبت به برنامه دوم توسعه در وضعیت بهتری قرار داشت به‌طوری که نزدیک به ۷۶ درصد فرصت‌های شغلی جدید تحقق یافت و نرخ بیکاری در پایان برنامه به کم‌تر از میزان هدف گذاری شده، رسید. به‌طور کلی این برنامه نسبت به برنامه‌های دیگر موفق‌تر عمل کرد و منجر به بهبود شرایط عمومی کسب و کار شد. متوسط رشد سالانه تورم در برنامه سوم ۱۵/۹ درصد هدف گذاری شده بود که با توجه به عملکرد ۱۴/۱ درصدی آن، می‌توان گفت که این برنامه در دستیابی به این هدف موفق بوده است.

#### برنامه چهارم توسعه (۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸)

برنامه چهارم توسعه در قالب سند چشم‌انداز کشور در افق ۱۴۰۴ و با جهت‌گیری کلی رشد مستمر و پرشتاب اقتصادی تدوین شد. برنامه چهارم توسعه با توجه به موضوع اصلی آن به «برنامه توسعه پایدار با رویکرد جهانی» نیز مشهور است. مقایسه عملکرد و اهداف پیش‌بینی شده در برنامه چهارم نشان می‌دهد که میانگین رشد سالانه اقتصادی در سه سال اول برنامه چهارم، حدود ۶/۷ درصد بوده که از متوسط رشد سالانه موردنظر



برنامه برای این سه سال، یعنی حدود ۷/۴ درصد، کم‌تر است. بررسی سه شاخص مهم دیگر، اشتغال جدید، نرخ بیکاری و نرخ تورم نشان می‌دهد که طبق هدف برنامه چهارم توسعه، نرخ بیکاری باید در پایان سال سوم به ۱۰/۱ درصد کاهش می‌یافت، در صورتی که عملکرد آن ۱۲/۷ درصد شده است. عملکرد اشتغال جدید در سه سال اول برنامه یادشده به‌طور متوسط ۷۲۵ هزار نفر در سال بوده است که باید طبق اهداف برنامه متناظر آن به ۸۴۸ هزار نفر بالغ می‌شد. نرخ تورم از ۱۰/۴ درصد در سال ۱۳۸۴ به ۱۸/۴ درصد در سال ۱۳۸۶ افزایش یافته است.

### برنامه پنجم توسعه (۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵)

قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، در ۱۵ دیماه ۱۳۸۹ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و اجرای آن با ابلاغ در سال ۱۳۹۰ رسماً آغاز شد. بر اساس زمان بندی اجرای این برنامه قرار است در سال ۱۳۹۵ به پایان برسد. از آن‌جا که این برنامه تقریباً هدف کمی را دنبال نکرد از شرح آن خودداری می‌نماییم.

### ۳- مروری بر مطالعات پیشین

در ادبیات اقتصادی توجه خاصی به رابطه درآمدهای بخش عمومی با رشد اقتصادی و تأثیر گذاری بر متغیرهای کلان اقتصادی شده است. هم‌چنین نحوه تأمین مالی دولت و چگونگی تنوع بخشی به منابع مالیاتی برای کسب درآمد بیشتر مورد توجه قرار گرفته است. در صورتی که کم‌تر به مقایسه کارایی پایه‌های مالیاتی موجود در ایجاد ثبات درآمدی پرداخته‌اند. مطالعه درآمدهای مالیاتی به تفکیک منابع می‌تواند در به کارگیری کاراثر این منابع در تأمین مالی دولت نقش به‌سزایی داشته باشد.

### تحقیقات انجام شده‌ی خارجی

بوتمن و سایرین (۲۰۰۹) به بررسی استراتژی‌های مالی برای ژاپن جهت دستیابی به استحکام مالی و پایداری مالی با استفاده از مدل مالی جهانی صندوق بین‌المللی پول پرداخته‌اند. آنها نتیجه می‌گیرند که یک بسته تعدیل برای دستیابی به توازن بودجه شامل کاهش پرداخت‌های انتقالی، اجتماعی و مخارج دولتی و مالیات بر ارزش افزوده بیشتر نسبت به سایر ابزارهای مالی، اثر منفی کم‌تری بر رشد اقتصادی دارد. هم‌چنین

حرکت از مالیات بر شرکت‌ها به سمت مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند پیامدهای منفی مرتبط با رشد اقتصادی ناشی از استحکام مالی را تخفیف دهد.

گارت (۲۰۰۹) تنوع درآمدهای مالیاتی ایالتی در آمریکا را با استفاده از یک مدل تغییرپذیری براساس تئوری پرتفوی مارکوویتز (۱۹۵۲) بررسی و به ارزیابی پورتفوی درآمد مالیاتی دولت از لحاظ تنوع درآمد از طریق مقایسه ساختار مالیاتی واقعی با ساختار مالیاتی ای که بر اساس مدل، واریانس کل آن مینیمم شده باشد، می‌پردازد. با به‌کارگیری مدل در استفاده از داده‌های درآمد دولت (مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات بر درآمد شرکت‌ها، مالیات بر درآمد فروش و مالیات‌های خالص) در طول دوره ۱۹۷۷ تا ۲۰۰۰، او در می‌یابد که در ایالت آرکانزاس، آیوا، لوئیزیانا و ویرجینیای غربی، سهم واقعی مالیات بر درآمد در برخی از ایالات بسیار نزدیک به سهم آن مالیات‌ها با حالت مدل دارای واریانس حداقل می‌باشد و همچنان نشان می‌دهد که در بسیاری از ایالات، سهم واقعی مالیات‌های خاص و همچنین مالیات بر درآمد حاصل از فروش از درآمد مالیاتی، که حساسیت کم‌تری نسبت به ادوار تجاری دارند، کم‌تر از سهم محاسبه شده برای این مالیات‌ها در مدل با واریانس حداقل می‌باشد، و استدلال می‌کند که دولت‌ها به سمت منابع درآمدی با نوسان بیش‌تر در حال تغییر جهت می‌باشند.

تانزی (۱۹۸۸) در پژوهشی به بررسی عوامل توضیح دهنده نوسانات زیاد درآمدهای مالیاتی در کشورهای در حال توسعه پرداخته است. وی عوامل تعیین‌کننده سنتی درآمدهای مالیاتی را در سه گروه عوامل آماری و عوامل اجتماعی و نهادی و عوامل اثرگذار بر سیاست‌های مالیاتی دسته‌بندی کرده است. براساس نتایج این تحقیق، سیاست‌های کلان اقتصادی در توضیح نوسانات درآمدهای مالیاتی در کشورهای در حال توسعه عامل اصلی به شمار می‌روند.

وایت (۱۹۸۳) در تحقیق خود با استفاده از داده‌های هفت مالیات عمده (درآمد اشخاص، درآمد شرکت‌ها، فروش مشروبات الکلی، خودرو، تنباکو و سوخت اتومبیل) در ایالت جورجیا برای دوره‌ی ۱۹۷۰-۱۹۸۱، به بررسی بی‌ثباتی در هریک از مالیات‌ها و همچنین کل ساختار مالیاتی می‌پردازد. در تجزیه و تحلیل نتایج در می‌یابد که درآمد اشخاص، درآمد شرکت‌ها و مالیات بر فروش بالاترین نرخ رشد را در میان هفت مالیات عمده دارند، درحالی که درآمد شرکت‌ها، نوشیدنی‌های الکلی و مالیات بر درآمد اشخاص بی‌ثبات‌ترین‌ها هستند. به این ترتیب وی نشان می‌دهد که مالیات‌های با رشد بالا کم‌تر پایدار می‌باشند.

### تحقیقات انجام شده در داخل

ابریشمی، رحمانی، نصیرالاسلامی (۱۳۹۱) در مقاله‌ای تحت عنوان "تنوع بخشی در درآمدهای مالیاتی دولت در ایران با هدف ثبات درآمدی با استفاده از رویکرد تئوری پرتفوی" با استفاده از داده‌های آماری مربوط به عملکرد مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم و بندهای اصلی آن‌ها در ایران برای دوره‌های زمانی ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۰ به صورت سالانه سهم بهینه مالیات‌ها تخمین و تحلیل‌های لازم براساس مدل پرتفوی صورت گرفته است. نتایج به دست آمده حکایت از این امر دارد که پرتفوی مالیاتی دولت هم با استفاده از مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم و هم با استفاده از بندهای اصلی این مالیات‌ها با پرتفوی بهینه متفاوت است.

عبدی، رحمانی و فلاحی (۱۳۹۱) در مقاله‌ای تحت عنوان "مالیات بر ارزش افزوده و ثبات مالی دولت" به بررسی اثر سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای دولت، بر روی ثبات مالی دولت می‌پردازد. نوسانات متغیر کسری بودجه به‌عنوان معیاری از عدم ثبات مالی دولت استفاده شده است. نمونه‌ی مورد بررسی در این مطالعه شامل ۱۰۸ کشور برای دوره زمانی ۱۹۹۰ تا ۲۰۱۰ می‌باشد. یافته‌های تجربی این مطالعه با به‌کارگیری روش داده‌های پانل ایستا و پویا حاکی از این است که افزایش سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای دولت موجب کاهش نوسانات کسری بودجه می‌شود.

آذرخش صبری بقایی و نازی محمدزاده اصل (۱۳۸۲) در مقاله‌ای تحت عنوان "شناخت جنبه‌های اثربخشی در مالیات ایران". سعی کرده‌اند تا با شناخت انواع درآمدهای مالیاتی و جایگاه هر یک در اقتصاد ایران از گذشته تا امروز، مقایسه وضعیت درآمدهای مالیاتی در ایران با سایر کشورهای جهان و در نهایت، بررسی اثرات متقابل درآمدهای مالیاتی بر متغیرهای کلان اقتصاد (با استفاده از روش‌های اقتصاد سنجی) کالبدشناسی مناسبی از وضعیت نظام مالیاتی ایران ارائه دهند. بر مبنای یک مقایسه تطبیقی بین ۲۲ کشور منتخب، ساختار مالیاتی ایران را با توجه به شاخص‌های انتخاب شده، نامناسب‌ترین شاخص نتیجه گرفته‌اند. هم‌چنین بر مبنای نتایج این تحقیق به نظر می‌رسد که مالیات‌ها به شدت تحت تأثیر سیستم مالیاتی و درآمد مالیاتی در دو سال اول قرار می‌گیرند که اثر آن در سال سوم کاملاً خنثی می‌شود. و پس از آن تولید ناخالص ملی، واردات، تغییرات جمعیتی و هزینه‌های کل مصرفی در دوره‌های بلندمدت اثرگذاری به نسبت ماندگارتری را از خود نشان می‌دهند و می‌توانند درآمدهای مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهند.

همان‌طور که مشاهده می‌شود تحقیقاتی که در خصوص در داخل صورت گرفته، کم‌تر روی انواع پایه‌های مالیاتی بحث کرده و بیش‌تر توجه خود را به چگونگی افزایش درآمدهای مالیاتی و یا اثر این درآمدها بر رشد اقتصادی معطوف داشته است.

#### ۴- معرفی متغیرها و مدل تجربی

تحقیق حاضر بر آن است که با به‌کارگیری روش اقتصادسنجی داده‌های پانل حساسیت پایه‌های مالیاتی نسبت به متغیرهای کلان اقتصادی را که متغیرهای کلیدی در تشکیل ادوار تجاری می‌باشند مورد بررسی قرار دهد. برای سودمند شدن پژوهش از روش رگرسیون‌های به‌ظاهر غیرمرتبط (SUR) در حیطه‌ی اقتصاد سنجی و نرم افزار Eviews9 استفاده می‌کنیم. در این پژوهش اطلاعات و آمار سری زمانی بانک مرکزی و نماگرهای اقتصادی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور برای سال‌های (۱۳۹۳-۱۳۶۸) مورد استفاده قرار گرفته است. با توجه به روش‌های آماری و تحلیل الگوهای اقتصادسنجی و تعریف آن، الگوی مورد نظر برآزش شده است.

با توجه به این‌که در هر مدل اقتصاد سنجی، متغیرهای موجود در مدل به دو دسته، متغیر مستقل و متغیرهای وابسته تقسیم می‌شوند، در مدل‌های اقتصاد سنجی حاضر نیز، چنین موضوعی معمول است که در این قسمت به تشریح متغیرها و نحوه‌ی محاسبه‌ی آن‌ها می‌پردازیم.

برای بررسی حساسیت پایه‌های مالیاتی نسبت به متغیرهای کلان باید کشش این متغیرها را نسبت به منابع مالیاتی محاسبه کنیم. با استفاده از تعریف کشش می‌توان نوشت:

$$\text{کشش} = \frac{\text{درصد تغییرات متغیرهای کلان}}{\text{درصد تغییرات پایه مالیاتی‌های}}$$

اگر کشش را با c نشان دهیم می‌توانیم با استفاده از روش رگرسیونی کشش متغیرهای کلان را نسبت به پایه‌های مالیاتی محاسبه کنیم. در ادامه با ذکر یک مثال مدل را تشریح می‌کنیم.

پایه‌های مالیاتی ترتیب عبارتند از: (ty) مالیات بر درآمد، (ts) مالیات بر درآمد شرکت‌ها، (tc) مالیات بر مصرف، (tw) مالیات بر ثروت، (tm) مالیات بر واردات و متغیرهای کلان مورد بررسی در این پژوهش (U) نرخ بیکاری، (F) نرخ تورم، (GDP) تولید ناخالص داخلی

حالا فرض کنیم بخواهیم حساسیت تولید ناخالص داخلی نسبت به پایه مالیاتی مالیات بر مصرف را بررسی کنیم.

$$c = \frac{\frac{agdp}{gdp}}{\frac{d \ln gdp}{d \ln tc}} = \frac{d \ln gdp}{d \ln tc} \quad (2)$$

بنابراین:

$$d \ln gdp = c d \ln tc \quad (3)$$

بنابراین برای تخمین c این معادله را که یک معادله غیرخطی است با لگاریتم‌گیری به معادله خطی تبدیل کردیم و به روش SUR محاسبه می‌کنیم. هرچه c کم‌تر باشد حاکی از این است که پایه مالیاتی برای تثبیت درآمد دولت و نوسانات اقتصادی مناسب‌تر است.

### الگوی نهایی

$$LGDP = c_{(2)} * LTC + c_{(3)} * LTW + c_{(4)} * LTY + c_{(5)} * LTS + c_{(6)} * Itm + c_{(19)} * D1 + c_{(20)} * D2 + c_{(21)} * D3 + c_{(22)} * D4 + c_{(33)} * D5$$

$$INF = c_{(8)} * LTC + c_{(9)} * LTW + c_{(10)} * LTY + c_{(11)} * LTS + c_{(12)} * Itm + c_{(23)} * D1 + c_{(24)} * D2 + c_{(25)} * D3 + c_{(26)} * D4 + c_{(32)} * D5$$

$$U = c_{(14)} * LTC + c_{(15)} * LTS + c_{(16)} * LTY + c_{(17)} * LTW + c_{(18)} * Itm + c_{(27)} * D1 + c_{(28)} * D2 + c_{(29)} * D3 + c_{(30)} * D4 + c_{(31)} * D5$$

در الگوی فوق برای بررسی بیش‌تر میزان حساسیت و انعطاف پذیری متغیرهای دامی (D1) برنامه اول توسعه، (D2) برنامه دوم توسعه، (D3) برنامه سوم توسعه، (D4) برنامه چهارم توسعه و (D5) برنامه پنجم توسعه را وارد مدل نمودیم و اثر هر یک را مورد بررسی قرار دادیم. هم‌چنین لازم به توضیح است که متغیرهای تورم و بیکاری چون به‌صورت درصد بیان شده بود به لگاریتمی تبدیل نکردیم.

آزمون ایستایی ۸ متغیر نیز با استفاده از روش دیکی- فولر مورد بررسی قرار گرفت، که طی این آزمون آماره محاسبه شده توسط دیکی- فولر از مقادیر بحرانی کوچک‌تر بود بنابراین تمامی متغیرها ایستا می‌باشند و نیازی به تفاضل‌گیری برای مانا شدن نیست.

در آزمون نرمال بودن باقی‌مانده‌ها نیز (در آن فرضیه H0 ما نرمال بودن باقی‌مانده‌ها می‌باشد) نتایج آزمون جارق برا (Jarque-Bera) حاکی از آن است که فرضیه ما رد نمی‌شود و باقی‌مانده‌ها نرمال می‌باشند.

## ۴-۲ - برآورد کشش‌ها

با استفاده از اطلاعات موجود و الگوی رگرسیونی به روش داده‌های ترکیبی کشش‌ها را برای دوره زمانی ۱۳۶۸ تا ۱۳۹۳ محاسبه نمودیم نتایج به همراه DW و t و R2 در زیر آورده شده است:

$$LGDP=c(2)*LTC+c(3)*LTW+c(4)*LTY+(5)*LTS+c(6)*l_{tm}+C(19)*D1+C(20)*D2+C(21)*D3+C(22)*D4+C(33)*D5$$

نام پارامتر	ضریب برآوردی	آماره آزمون t	انحراف معیار	احتمال
C2	-۰,۲۴	-۲,۲۳	۰,۱۰	۰,۰۳
C3	-۰,۱۸	-۰,۴۰	۰,۴۴	۰,۶۸
C4	۱,۳۰	۲,۱۰	۰,۶۲	۰,۰۴
C5	۰,۷۲	۱,۲۴	۰,۵۸	۰,۲۱
C6	-۰,۱۹	-۰,۵۰	۰,۳۹	۰,۶۱
C19	۱,۷۲	۶,۵۹	۰,۲۶	۰
C20	۰,۳۷	۱,۳۲	۰,۲۸	۰,۱۹
C21	۰,۳۸	۱,۲۱	۰,۳۱	۰,۲۳
C22	-۰,۵۶	-۱,۷۶	۰,۳۲	۰,۰۸
C33	-۰,۶۰	-۱,۷۵	۰,۳۴	۰,۰۸

$$INF=c(8)*LTC+c(9)*LTW+c(10)*LTY+c(11)*LTS+c(12)*l_{tm}+C(23)*D1+C(24)*D2+C(25)*D3+C(26)*D4+C(32)*D5$$

نام پارامتر	ضریب برآوردی	آماره آزمون t	انحراف معیار	احتمال
C8	-۶,۲۱	-۲,۶۷	۲,۳۲	۰,۰۱
C9	۵,۲۶	۰,۵۵	۹,۴۵	۰,۵۸
C10	-۰,۱۶	-۰,۰۱	۱۳,۳۱	۰,۹۹
C11	۲۳,۱۵	۱,۸۵	۱۲,۵۰	۰,۰۷
C12	-۲۰,۶۷	-۲,۴۵	۸,۴۱	۰,۰۱
C23	۱۲,۵۵	۲,۲۳	۵,۶۱	۰,۰۳
C24	۵,۸۷	۰,۹۶	۶,۰۹	۰,۳۳
C25	۶,۷۷	۰,۹۹	۶,۷۸	۰,۳۲
C26	-۱۲,۰۲	-۱,۷۴	۶,۸۷	۰,۰۸
C32	۲,۵۹	۰,۳۵	۷,۴۰	۰,۷۲

مأخذ: محاسبات تحقیق

$$U=c(14)*LTC+c(15)*LTS+c(16)*LTY+c(17)*LTW+c(18)*ltm+C(27)*D1+C(28)*D2+C(29)*D3+C(30)*D4+C(31)*D5$$

نام پارامتر	ضریب برآوردی	آماره‌آزمون t	انحراف معیار	احتمال
C14	۰,۰۲	۳,۴۸	۰,۰۰۷	۰,۰۰۱
C15	-۰,۰۵	-۱,۴۰	۰,۰۳۹	۰,۱۶
C16	۰,۰۳	۰,۸۱	۰,۰۴	۰,۴۱
C17	-۰,۰۴	-۱,۴۴	۰,۰۳	۰,۱۵
C18	۰,۰۴	۱,۷۳	۰,۰۲	۰,۰۸
C27	-۰,۰۷	-۴,۴۷	۰,۰۱۷	۰
C28	۰,۰۱	۰,۶۲	۰,۰۱	۰,۵۳
C29	۰,۰۰۹	۰,۴۳	۰,۰۲	۰,۶۶
C30	۰,۰۳	۱,۴۵	۰,۰۲	۰,۱۵
C31	۰,۰۰۲	۰,۱۰	۰,۰۲	۰,۹۱

مأخذ: محاسبات تحقیق

با توجه به نتایج به دست آمده می‌توان نقش و اهمیت پایه‌های مختلف مالیاتی در تثبیت نوسانات اقتصادی و درآمدهای دولت در سال‌های مذکور را مشاهده نمود. هم‌چنین تأثیر برنامه‌های توسعه‌ای کشور را نیز می‌توان بررسی کرد.

##### ۵- نتیجه‌گیری و پیشنهاد

در مقاله‌ی حاضر سعی بر آن شد که با استفاده از برآورد الگوهای اقتصاد سنجی به تفسیر و بررسی کشش انواع منابع مالیاتی بر متغیرهای کلان بپردازیم. این مقاله در دو بخش نظری و تجربی انجام پذیرفت؛ در بخش نظری روش تحقیق تحلیلی- توصیفی و در بخش تجربی روش تحقیق تحلیل همبستگی است. در بخش نظری دیدگاه‌های اقتصادی، بعد از مقایسه نظریات کینز و پولیون در مورد ثبات و عدم ثبات مخارج دولت به ترکیب درآمدهای دولت در ایران پرداختیم و با استفاده از آمار و ارقام نشان دادیم که استفاده زیاد از درآمدهای نفتی در طی سال‌های مورد بررسی با توجه به نوسانات شدید قیمت نفت موجب آسیب‌پذیر شدن و بی‌ثباتی درآمدهای دولت شده است، سپس به اقلام منابع مالیاتی در ایران پرداختیم سهم هریک از پایه‌های مالیاتی را از کل درآمدهای مالیاتی روی نمودار نشان دادیم و مشاهده کردیم که روند منحنی مالیات بر واردات با روند افزایش و کاهش درآمدهای نفتی و به دنبال آن درآمدهای ارزی ارتباط

مستقیم دارد. هم‌چنین مالیات بر ثروت کم‌ترین میزان را طی این سال‌ها نسبت به سایر منابع داشته و مالیات بر مصرف هم از سال ۱۳۸۷ با شیب نسبتاً تند صعود کرده است. در مورد مالیات بر درآمد نیز، نمودار گویای نوسانات زیاد این نوع مالیات در طی سال‌های مورد بررسی است. هم‌چنین سیاست‌های مالی برنامه‌های توسعه کشور را به‌صورت خلاصه آوردیم و نتایج حاصل عملکرد برنامه‌ها بر روی متغیرهای کلان را مطرح نمودیم. بررسی برنامه‌های پنج ساله توسعه کشور نیز از حاکم شدن نگرشی اصلاح‌گرایانه نسبت به نقش مالیات‌ها در اقتصاد ایران حکایت کرد.

نتایج حاصل از معادله اول حاکی از آن است که به لحاظ معناداری متغیرهای مالیات بر مصرف و مالیات بر درآمد در سطح ۹۵ درصد معنادار هستند. با بررسی اثر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته این معادله این نتیجه حاصل شد که مالیات بر مصرف، مالیات بر ثروت و مالیات بر واردات اثر معکوس بر رشد اقتصادی دارند اما مالیات بر درآمد و مالیات بر درآمد شرکت‌ها اثر مستقیمی بر رشد اقتصادی دارند. حساسیت مالیات بر مصرف، مالیات بر ثروت، مالیات بر درآمد شرکت‌ها و مالیات بر واردات نسبت به تغییرات رشد اقتصادی کم می‌باشد در حالی که مالیات بر درآمد حساسیت زیادی نسبت به تغییرات رشد دارد. لذا دولت برای افزایش درآمد مالیاتی نمی‌تواند به افزایش مالیات بر درآمد تکیه کند.

با بررسی معناداری متغیرهای مستقل معادله دوم به این نتیجه رسیدیم متغیرهای مالیات بر مصرف، مالیات بر درآمد شرکت‌ها و مالیات بر واردات معنادار هستند. نتایج برازش مدل بیانگر این است که با افزایش مالیات بر درآمد نرخ تورم کاهش می‌یابد زیرا در آمد قابل تصرف کاهش می‌یابد در نتیجه تقاضا کاهش می‌یابد و این کاهش تقاضا منجر به کاهش نرخ تورم می‌شود. از سوی دیگر با افزایش مالیات بر درآمد شرکت‌ها نرخ تورم کاهش می‌یابد. با افزایش مالیات بر واردات نرخ تورم کاهش یافته است که دلیل می‌تواند این باشد که این یک سیاست تشویقی برای تولیدکننده داخلی محسوب می‌شود و تولید داخلی افزایش می‌یابد. تمامی درآمدهای مالیاتی حساسیت زیادی نسبت به تغییرات نرخ تورم دارند به‌جز مالیات بر درآمد که با افزایش مالیات بر درآمد نرخ تورم خیلی کاهش نیافته است.

در معادله سوم، در بین متغیرهای مستقل معادله تنها مالیات بر مصرف و مالیات بر واردات در سطح ۹۵ درصد معنادار می‌باشند. مالیات بر مصرف، مالیات بر درآمد و مالیات بر واردات منجر به افزایش نرخ بیکاری می‌شود و از طرفی مالیات بر ثروت و مالیات بر



درآمد شرکت‌ها نرخ بیکاری را کاهش می‌دهد. حساسیت تمامی درآمدهای مالیاتی نسبت به تغییرات نرخ بیکاری خیلی کم می‌باشد. با توجه به نتایج حاصل از برازش مدل می‌توان گفت برنامه اول، دوم، سوم و پنجم توسعه تورم‌زا بوده‌اند و تنها برنامه چهارم توسعه اثر معکوس بر نرخ تورم داشته و منجر به کاهش تورم شده است.

### فهرست منابع

- ابریشمی، رحمانی، نصیر الاسلامی (۱۳۹۱) "تنوع بخشی در دامدهای مالیاتی دولت در ایران با هدف ثبات درآمدی با استفاده از رویکرد تیوری پرتفوی" فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات اقتصادی کاربردی در ایران، سال اولف شماره ۳، پاییز ۱۳۹۱.
- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، گزارش اقتصادی و ترانزنامه، سال‌ها مختلف <http://www.cbi.ir>
- «خلاصه تحولات اقتصادی کشور (۱۳۹۲) تهیه و تنظیم در اداره بررسی‌های اقتصادی-تهران: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، دی ۱۳۹۳.
- صیری بقایی آذرخش، نازی محمدزاده اصل (۱۳۸۲) شناخت جنبه‌های مختلف اثربخشی مالیاتی در اقتصاد ایران، پژوهش نامه اقتصادی، شماره ۱۷۳، ۱۹۸-۸.
- سازمان برنامه و بودجه، قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران.
- سازمان برنامه و بودجه، قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران.
- سازمان برنامه و بودجه (۱۳۷۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی تهران.
- سازمان برنامه و بودجه (۱۳۸۳) قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، تهران
- عبدی، رحمانی، فلاحی (۱۳۹۱) مالیات بر ارزش افزوده و ثبات مالی دولت، پژوهشنامه مالیات‌ها، شماره چهاردهم، مسلسل ۶۲، تابستان ۱۳۹۱

وزارت امور اقتصاد و دارایی "گزارش عملکرد مالی دولت" سال‌های مختلف

White, Fred C. 1983. Trade-Off in Growth and Stability in State Taxes. *National Tax Journal* 36(1): 103–114.

Garrett, Thomas A. (2009), Evaluating State Tax Revenue Variability: A Portfolio Approach, *Applied Economics Letters*, Volume 16, Issue 3.

Tanzi, V. (1988); "The Impact of Macroeconomic Policies on the Level of Taxation in Developing Countries", *IMF Working Paper*, WP/88/95.

Botman, D., Edison, H., N' Diaye, P. (2009). Strategies for Fiscal Consolidation in Japan, *Japan and the World Economy* 21, 151-60.

## پیوست

## جدول متغیرهای کلان اقتصادی

سال	تولید ناخالص داخلی (میلیارد ریال)	نرخ تورم (درصد)	نرخ بیکاری (درصد)
۱۳۶۸	۲۶۵۴۶.۸۷۸۰۲	۱۷.۴	
۱۳۶۹	۳۷۱۷۷.۲۴۲۴۴	۹	
۱۳۷۰	۵۲۴۴۲.۱۳۸۶۱	۲۰.۷	
۱۳۷۱	۶۹۹۰۸.۰۱۴۷۳	۲۴.۴	
۱۳۷۲	۱۰۶۲۱۰.۴۳۲۷	۲۲.۹	
۱۳۷۳	۱۴۰۹۳۸.۶۴۲	۳۵.۲	
۱۳۷۴	۱۹۹۶۲۶.۴۵۵۱	۴۹.۴	
۱۳۷۵	۲۷۱۰۵۰.۹۳۱	۲۳.۲	۹.۱
۱۳۷۶	۳۱۵۷۲۹.۱۱۴۷	۱۷.۳	۱۳.۱
۱۳۷۷	۳۵۲۹۳۵.۴۸۴۲	۱۸.۱	۱۲.۵
۱۳۷۸	۴۷۲۷۳۵.۳۰۳۸	۲۰.۱	۱۳.۵
۱۳۷۹	۶۲۴۰۹۰.۱۷۷۴	۱۲.۶	۱۴.۳
۱۳۸۰	۷۳۱۱۹۱.۳۱۰۳	۱۱.۴	۱۴.۲
۱۳۸۱	۱۰۱۴۱۷۱.۸۷۷	۱۵.۸	۱۲.۸
۱۳۸۲	۱۲۴۳۹۶۹.۵۲۳	۱۸.۶	۱۱.۸
۱۳۸۳	۱۵۶۹۰۶۶.۱۵۱	۱۵.۲	۱۰.۳
۱۳۸۴	۱۹۹۳۶۶۴.۶۰۵	۱۰.۴	۱۱.۵
۱۳۸۵	۲۴۰۷۹۵۵.۶۸۵	۱۱.۹	۱۱.۳
۱۳۸۶	۳۱۳۹۶۰۶.۰۰۷	۱۸.۴	۱۰.۵
۱۳۸۷	۳۷۴۳۳۳۷.۸۳۷	۲۵.۴	۱۰.۴
۱۳۸۸	۳۸۹۳۶۹۸.۷۵	۱۰.۸	۱۱.۹
۱۳۸۹	۴۷۴۱۳۸۶.۲۲۲	۱۲.۴	۱۳.۵
۱۳۹۰	۶۲۴۵۷۶۵.۶۶۷	۲۱.۵	۱۲.۳
۱۳۹۱	۷۰۹۱۳۸۸.۷۸۲	۳۰.۵	۱۲.۱
۱۳۹۲	۹۳۴۳۰۷۰	۳۴.۷	۱۰.۴
۱۳۹۳	۱۰۸۰۷۴۷۷	۱۵.۶	۱۰.۶

ماخذ: آمار و داده‌های بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران

## آزمون دیکی - فولر تعمیم یافته برای متغیرها

Null Hypothesis: Unit root (individual unit root process)  
 Series: LGDP, LINF, LN, LTC, LTM, LTS, LTW, LTY  
 Date: 09/26/15 Time: 22: 27  
 Sample: 1368 1393  
 Exogenous variables: Individual effects  
 Automatic selection of maximum lags  
 Automatic lag length selection based on SIC: 0 to 5  
 Total number of observations: 187  
 Cross-sections included: 8

Method	Statistic	Prob.**
ADF - Fisher Chi-square	40.0967	0.0008
ADF - Choi Z-stat	-3.15375	0.0008

\*\* Probabilities for Fisher tests are computed using an asymptotic Chi-square distribution. All other tests assume asymptotic normality

## Intermediate ADF test results UNTITLED

Series	.Prob	Lag	Max Lag	Obs
LGDP	0.0140	0	5	25
LINF	0.0126	1	5	24
LN	0.0449	0	3	18
LTC	0.8988	0	5	25
LTM	0.4509	0	5	25
LTS	0.2289	0	5	25
LTW	0.0242	5	5	20
LTY	0.1111	0	5	25

## آزمون نرمال بودن باقی‌مانده‌ها

System Residual Normality Tests  
 Orthogonalization: Cholesky (Lutkepohl)  
 Null Hypothesis: residuals are multivariate normal  
 Date: 09/27/15 Time: 13: 03  
 Sample: 1368 1393  
 Included observations: 26

Component	Skewness	Chi-sq	df	.Prob
1	-0.335680	0.488286	1	0.4847
2	0.312936	0.424358	1	0.5148
3	0.455475	0.898983	1	0.3431
Joint		1.811627	3	0.6124

Component	Kurtosis	Chi-sq	df	.Prob
1	3.007889	6.74E-05	1	0.9934
2	2.201318	0.691050	1	0.4058
3	3.096499	0.010088	1	0.9200
Joint		0.701206	3	0.8729

Component	Jarque-Bera	df	.Prob
1	0.488353	2	0.7833
2	1.115409	2	0.5725
3	0.909071	2	0.6347
Joint	2.512833	6	0.8670

## برازش مدل

System: SYS1				
Estimation Method: Iterative Seemingly Unrelated Regression				
Date: 11/01/15 Time: 15: 48				
Sample: 1368 1393				
Included observations: 26				
Total system (balanced) observations 78				
Simultaneous weighting matrix & coefficient iteration				
Convergence achieved after: 1 weight matrix, 2 total coef iterations				
Prob.	t-Statistic	Std.Error	Coefficient	
0.0011	3.484071	0.007389	0.025742	C(14)
0.1677	-1.400739	0.039731	-0.055652	C(15)
0.4196	0.814124	0.042310	0.034445	C(16)
0.1555	-1.442908	0.030047	-0.043356	C(17)
0.0886	1.738322	0.026731	0.046467	C(18)
0.0000	-4.472526	0.017853	-0.079846	C(27)
0.5340	0.626489	0.019352	0.012124	C(28)
0.6625	0.439236	0.021541	0.009462	C(29)
0.1523	1.454662	0.021829	0.031754	C(30)
0.9152	0.107059	0.023513	0.002517	C(31)
0.0103	-2.671757	2.325895	-6.214225	C(8)
0.5803	0.556710	9.458804	5.265807	C(9)
0.9904	-0.012154	13.31885	-0.161876	C(10)
0.0703	1.851526	12.50703	23.15709	C(11)
0.0177	-2.457198	8.414785	-20.67679	C(12)
0.0302	2.233267	5.619893	12.55072	C(23)
0.3399	0.964011	6.091771	5.872533	C(24)
0.3227	0.999286	6.781019	6.776176	C(25)
0.0866	-1.749347	6.871733	-12.02104	C(26)
0.7272	0.350835	7.401657	2.596764	C(32)
0.0301	-2.234728	0.108480	-0.242424	C(2)
0.6839	-0.409618	0.441161	-0.180708	C(3)
0.0409	2.101203	0.621195	1.305257	C(4)
0.2189	1.245783	0.583332	0.726704	C(5)
0.6181	-0.501781	0.392468	-0.196933	C(6)
0.0000	6.595081	0.262114	1.728660	C(19)
0.1923	1.322479	0.284122	0.375745	C(20)
0.2300	1.215798	0.316269	0.384519	C(21)

0.0847	-1.760286	0.320500	-0.564171	C(22)
0.0850	-1.758837	0.345216	-0.607178	C(33)
		0.000345	Determinant residual covariance	
Equation:				
$U=C(14)*LTC+C(15)*LTS+C(16)*LTY+C(17)*LTW+C(18)*LTM$				
$+C(27)*D1+C(28)*D2+C(29)*D3+C(30)*D4+C(31)*D5$				
Observations: 26				
0.086962	Mean dependent var		0.873254	R-squared
0.055225	S.D.dependent var		0.801959	Adjusted R-squared
0.009664	Sum squared resid		0.024576	S.E.of regression
			1.567886	Durbin-Watson stat
Equation:				
$INF=C(8)*LTC+C(9)*LTW+C(10)*LTY+C(11)*LTS+C(12)*LTM$				
$+C(23)*D1+C(24)*D2+C(25)*D3+C(26)*D4+C(32)*D5$				
Observations: 26				
20.11154	Mean dependent var		0.549016	R-squared
9.216174	S.D.dependent var		0.295338	Adjusted R-squared
957.6397	Sum squared resid		7.736439	S.E.of regression
			2.066936	Durbin-Watson stat
Equation:				
$LGDP=C(2)*LTC+C(3)*LTW+C(4)*LTY+C(5)*LTS+C(6)*LTM$				
$+C(19)*D1+C(20)*D2+C(21)*D3+C(22)*D4+C(33)*D5$				
Observations: 26				
13.53324	Mean dependent var		0.974231	R-squared
1.798223	S.D.dependent var		0.959736	Adjusted R-squared
2.083171	Sum squared resid		0.360830	S.E.of regression
			1.742078	Durbin-Watson stat





## بررسی همگرایی درآمد مالیاتی استان‌های ایران به روش منطق فازی و روش خوشه‌بندی C فازی

محمد حسین پورکاظمی

دانشیار دانشگاه شهید بهشتی، H\_Pourkazemi@yahoo.com.au

فرهاد دژپسند

استادیار دانشگاه شهید بهشتی، Dejpasand@gmail.com

مهرناز حکیم هاشمی

دانشجوی ارشد رشته برنامه‌ریزی سیستم‌های اقتصادی دانشگاه شهید بهشتی،

m.hakimhashemi@gmail.com

### چکیده

در این تحقیق به کمک ادبیات همگرایی سعی شده است تا به این سوال پاسخ داده شود آیا استان‌های دارای درآمد مالیاتی پایین به سمت استان‌های با درآمد مالیاتی بالاتر در حال حرکت هستند یا خیر؟ مطابق با سند چشم‌انداز بیست ساله، ایران باید تا سال ۱۴۰۴ به جایگاه اول منطقه به لحاظ علمی و فناوری دست پیدا کند. به همین دلیل متوازن سازی استان‌ها به لحاظ شاخص‌های اقتصادی اهمیت ویژه‌ای دارد. یکی از این شاخص‌ها درآمد مالیاتی استان‌هاست که بایستی سیاست‌گذاری‌ها در راستای این هم‌سان سازی صورت پذیرد. با توجه به اهداف سند چشم‌انداز بیست ساله و تأکید برنامه چهارم و پنجم توسعه مبنی بر کاهش درآمدهای نفتی در اقتصاد و افزایش سهم درآمدهای مالیاتی و اهمیت آن به دلیل افزایش توانایی دولت به بهبود توسعه و رفاه استان‌ها، ما نیز در این پژوهش به بررسی همگرایی میان استان‌های کشورمان با استفاده از این شاخص کلیدی به صورت سرانه برای دوره زمانی ۱۳۸۱-۱۳۹۱ با استفاده از روش‌های خوشه‌بندی C فازی مبنی بر منطق فازی و بررسی روند ضریب تغییرات پرداخته‌ایم. طی خوشه‌بندی صورت گرفته با استفاده از منطق فازی استان تهران همواره در بالاترین دسته قرار دارد. استان‌هایی مانند خوزستان و بوشهر در دسته دوم قرار گرفته‌اند. همچنین استان‌های آذربایجان غربی و شرقی نیز در دسته اول و جز استان‌های با درآمد مالیاتی پایین قرار دارند. نتایج بررسی‌ها با استفاده از هر دو روش نشان می‌دهد که استان‌های کشورمان در رابطه با شاخص درآمد مالیاتی سرانه در حال نزدیک شدن به یکدیگر می‌باشند.

طبقه‌بندی JEL : O18, Y10, H29

کلید واژه‌ها: همگرایی، خوشه‌بندی C فازی، ضریب تغییرات، منطق فازی

## ۱- مقدمه

مالیات‌ها به‌عنوان معمول‌ترین و مهم‌ترین منابع مالی برای تأمین درآمدهای عمومی و یکی از کاراترین و مؤثرترین ابزارهای سیاست مالی در دنیا به شمار می‌روند که دولت می‌تواند به واسطه‌ی آن بسیاری از خدمات اجتماعی و رفاهی را در خدمت مردم قرار دهد و به بسیاری از فعالیت‌ها و جریان‌های اقتصادی و اجتماعی سمت و سو بخشد. متأسفانه تلقی برخی از افراد از وصول مالیات در ایران محدود به کسب درآمد بیشتر به‌منظور اداره کردن تشکیلات دولتی است و آنچه کم‌تر به آن توجه می‌شود این است که بالا بودن سهم وصولی‌های درآمدی حاصل از نفت و پایین بودن سهم درآمدهای مالیاتی در ترکیب درآمد دولت علاوه بر آنکه عوارض ناگواری هم‌چون وابستگی درآمد کشور به صدور یک کالا را در بردارد، اقتصاد کشور را از امکان استفاده از ابزار مالی محروم می‌سازد. درحالی‌که با استفاده از این ابزار می‌توان بسیاری از نابسامانی‌های اقتصادی را به سمت صحیحی هدایت نمود.

در ایران فروش نفت عمده‌ترین منبع درآمدی دولت به حساب می‌آید. به دلایل مختلف از جمله، نوسان‌های قیمتی نفت و از دست رفتن یک ذخیره ملی باارزش، این روش قابل تأیید نیست و این مسأله که باید سیستم مالیاتی کشور اصلاح گردد تا جایگزین مناسبی برای تأمین مخارج دولت باشد، اجتناب ناپذیر است. توجه بیشتر دولت به درآمدهای مالیاتی، کاهش درآمدهای نفتی و جایگزینی درآمدهای مالیاتی در سیستم درآمدی دولت، می‌تواند وابستگی بیش از حد اقتصاد ایران را به درآمد نفتی کاهش دهد. بی‌شک درآمدهای مالیاتی یکی از منابع مهم درآمدهای دولت در کشورهای توسعه‌یافته است. در جامعه ایران نیز تا دولت به چنین منبعی دست نیابد نمی‌تواند راه توسعه اجتماعی، رفاه عمومی و ارتقای شاخص‌های اقتصادی را در پیش بگیرد. (عرب مازار، ۱۳۷۵، ص ۲۵) اطلاع از میزان درآمدهای مالیاتی قابل حصول در منابع مختلف مالیاتی، علاوه بر تخصیص بهینه منابع در جهت وصول آنها، دولت را در انجام برنامه‌ریزی‌های دقیق مالی کمک کرده و میزان مشارکت مردم را در تأمین مالی هزینه‌های عمومی دولت مشخص می‌کند. در بررسی‌های به عمل آمده در مورد ظرفیت بالقوه مالیاتی کشور، مشخص شده که شکاف قابل توجهی میان ظرفیت مالیاتی بالقوه و مالیات وصولی بالفعل وجود دارد. در سطح استان‌های کشور نیز تحقیقات نشان‌دهنده وجود شکاف مالیاتی می‌باشد. (مهرگان، ۱۳۸۸، ص ۱۰) اما مشکلاتی در سیستم مالیاتی کشور طبق گفته‌ی رئیس سازمان مالیات وجود دارد، به گفته‌ی ایشان "حدود

۴۰ درصد اقتصاد کشور از تولید ناخالص داخلی مشمول معافیت هستند که شامل معافیت‌های دائمی مانند کشاورزی و ... هستند. بخشی از اقتصاد که مشمول مالیات بوده نیز مالیات نمی‌دهند و بار تکفل درآمدهای مالیاتی اقتصاد روی ۴۰ درصد ظرفیت‌ها است." اما با وجود چنین مشکلاتی می‌توان با اتمام طرح جامع مالیاتی و توسعه شفافیت در اقتصاد و تکمیل اصلاح قوانین مالیاتی به سرعت از ظرفیت‌های اقتصاد جهت درآمدزایی استفاده کرد. با توجه به مطالب گفته شده و اهداف سند چشم انداز بیست ساله و تأکید برنامه چهارم و پنجم توسعه مبنی بر کاهش درآمدهای نفتی در اقتصاد و افزایش سهم درآمدهای مالیاتی و اهمیت آن به دلیل افزایش توانایی دولت به بهبود توسعه و رفاه استان‌ها، ما نیز در این پژوهش این شاخص کلیدی را جهت بررسی همگرایی استان‌ها، درآمدهای مالیاتی هر استان به صورت سرانه قرار داده‌ایم. البته لازم به ذکر است که همگرایی بایستی در جهت حرکت استان‌ها با درآمد مالیاتی پایین‌تر به سمت استان‌ها با درآمد مالیاتی بالاتر صورت پذیرد.

## ۲- مبانی نظری و ادبیات موضوع

در ریاضیات مفهوم همگرایی به خوبی مطرح شده است. بدین صورت که اگر دنباله ای مانند  $f(n)=U_n$  را در نظر بگیریم، چنانچه حد این دنباله زمانی که  $n$  به سمت بی نهایت میل کند، برابر با عددی حقیقی مانند  $L$  باشد، می‌گوییم دنباله همگرا شده است. رابطه ۱ این موضوع را نشان می‌دهد (پورکاظمی، ۱۳۷۰، ص ۱۶۳-۱۶۴).

$$\lim_{n \rightarrow \infty} U_n = \lim_{n \rightarrow \infty} f(n) = L \quad (1)$$

مفهوم همگرایی در سیاست و اقتصاد نیز به کار برده شده است. در سیاست همگرایی فرآیندی است که طی آن واحدهای سیاسی به‌طور داوطلبانه از اعمال اقتدار تام خویش صرف نظر کرده و از یک قدرت فوق ملی پیروی می‌کنند (قوام، ۱۳۷۰، ص ۶۸). در اقتصاد نیز به‌طور کلی زمانی که دو یا چند متغیر سری زمانی براساس مبانی نظری با یکدیگر ارتباط داده شوند و طی بررسی‌هایی مشخص شود که دارای یک رابطه تعادلی بلند مدت هستند، می‌گوییم متغیرهای سری زمانی هم‌انباشته (همگرا) می‌باشند، هر چند ممکن است این سری‌های زمانی دارای روند تصادفی بوده (ناپایا باشند) اما چنانچه در طول زمان یکدیگر را به خوبی دنبال کنند به‌گونه‌ای که تفاضل میان آن‌ها باثبات (پایا) باشد، می‌گوییم همگرا هستند. بنابراین مفهوم همگرایی تداعی‌کننده وجود یک رابطه تعادلی بلند مدت است که سیستم اقتصادی به سمت آن

حرکت می‌کنند. در واقع وجود هماهنگی در حرکت بین سری‌های زمانی ایده اساسی همگرایی است و این هماهنگی مبین آن است که احتمالاً یک رابطه تعادلی بلند مدت وجود دارد (نوفرستی، ۱۳۷۴، ص ۲۰).

همگرایی در اقتصاد در قالب مدل‌های مختلفی به کار برده می‌شود از جمله مدل مقطعی که خود شامل مدل همگرایی مطلق و شرطی، مدل توزیعی که شامل مدل سیگما و مدل شعاعی یا دسته‌ای و مدل سری زمانی می‌باشد. اما لازم به ذکر است که تمامی این مدل‌ها تداعی کننده‌ی همان مفهوم همگرایی در ریاضیات می‌باشد. ما در این پژوهش از مدل همگرایی به روش شعاعی یا دسته‌ای که با استفاده از روش خوشه-بندی فازی که بر مبنای منطق فازی انجام می‌گیرد و بررسی روند ضریب تغییرات به انجام آزمون همگرایی می‌پردازیم. ابتدا به بررسی منطق فازی می‌پردازیم.

## ۲-۱- منطق فازی

منطق فازی اولین بار در پی تنظیم نظریه مجموعه‌های فازی توسط ماکس بلک<sup>۱</sup> و پروفیسور لطفی زاده (۱۹۶۵م) در صحنه محاسبات نو ظاهر شد. واژه‌ی فازی fuzzy به معنای غیردقیق، ناواضح و مبهم (شناور) است. منطق فازی از جمله منطق‌های چند ارزشی بوده و بر نظریه مجموعه‌های فازی تکیه می‌کند. مجموعه‌های فازی خود از تعمیم و گسترش مجموعه‌های قطعی<sup>۲</sup> به صورتی طبیعی حاصل می‌آیند (زاهدی، ۱۳۷۸). منطق فازی دارای دو معنای متفاوت می‌باشد. در معنای اول (که دارای دید محدودتری است) منطق فازی یک سیستم منطقی است که از منطق چند مقداری<sup>۳</sup> منتج شده است. اما در معنای گسترده‌تر منطق فازی تقریباً مترادف با تئوری مجموعه‌های فازی می‌باشد. تئوری مجموعه‌های فازی با کلاس‌هایی از اشیا در هر یک از کلاس‌ها با مفهومی تحت عنوان درجه عضویت توصیف می‌شود (کیا، ۱۳۸۹، ص ۱۱۲).

روش منطق فازی از انعطاف پذیری بیش‌تری نسبت به منطق کلاسیک برخوردار است. منطق فازی توان تحمل داده‌های غیر دقیق فازی را به شکل مطلوبی دارا است. با نگاه دقیق به هر چیزی متوجه نوعی نادرستی در آن می‌شود و به این مفهوم یک پردازش سازمان یافته است. ما نیز به دلیل ویژه‌گی‌هایی که ذکر شد از این منطق

1- Max Black

2- Crisp sets

3- Multivaluated Logic

به جای منطق کلاسیک استفاده کرده‌ایم. به این صورت که فرض می‌کنیم تعداد استان‌های مورد بررسی ما می‌باشند و  $X_i$  میزان درآمد مالیاتی سرانه‌ی استان  $i$ ام است. چنانچه درآمدهای استان‌ها را به صورت نزولی رتبه‌بندی کنیم که طی آن مقادیر بالاتر نشان‌دهنده‌ی میزان برخورداری بیشتر از درآمد مالیاتی باشد، این مقادیر به‌عنوان ورودی از حالت مقداری به صورت فازی و توصیفی تبدیل می‌شوند برای آن‌ها تابع عضویت تعریف می‌شود، که به این فرآیند سازی گفته می‌شود. تابع عضویت برای هر استان به صورت رابطه ۲ می‌باشد:

$$\mu_j(i) = \begin{cases} 1 & \text{if } X_j^i \leq X_j^{\text{Min}} \\ (X_j^{\text{Max}} - X_j^i) / (X_j^{\text{Max}} - X_j^{\text{Min}}) & \text{if } X_j^{\text{Min}} < X_j^i < X_j^{\text{Max}} \\ 0 & \text{if } X_j^i \geq X_j^{\text{Max}} \end{cases} \quad (2)$$

که در آن  $x_j^{\text{max}} = \text{Max}_i(X_j^i)$  و  $x_j^{\text{min}} = \text{Min}_i(X_j^i)$  تابع  $\mu_j(i)$  درجه برخورداری  $i$  که در آن امین استان را نسبت به شاخص  $j$  اندازه‌گیری می‌کند. پس از آن خروجی‌ها با توجه به تابع عضویت تعیین شده با برآورد قواعد و محاسبه‌ی نتیجه فازی به دست می‌آید. در واقع ورودی یک تابع عضویت با دارا بودن شرایط بیان شده در قسمت اگر، یک خروجی خواهد داد. مقدار نهایی فازی از ترکیب منطقی نتایج قواعد حاصل می‌شود (Berneger, p30).

مراحل فرآیند فازی سازی در شکل زیر نشان داده شده است:



شکل ۱- مراحل روش فازی

در این پژوهش ما جهت بررسی همگرایی درآمد مالیاتی میان استان‌ها از روش خوشه‌بندی فازی و روند ضریب تغییرات استفاده کرده‌ایم، که در ادامه به آن می‌پردازیم.

## ۲-۲- خوشه‌بندی

در قلمرو مشاهده و بررسی داده‌ها، ما اغلب در جستجوی آن هستیم ساختاری را که در دل داده‌ها وجود دارد را، به دست آوریم. یافتن ساختار در داده‌ها نمودی از طبقه‌بندی می‌باشد. خوشه‌بندی داده‌های عددی، پایه و اساس بسیاری از الگوریتم‌های طبقه‌بندی و مدل‌سازی سیستم‌ها می‌باشد. هدف از خوشه‌بندی، گروه‌بندی مجموعه داده‌های بسیار بزرگ و فرآهم آوردن یک نمایش ساده و مختصر از رفتار سیستم می‌باشد. تحلیل خوشه‌بندی به دنبال سازمان‌دهی مجموعه‌ای از داده‌ها در یک سری خوشه است به طوری که داده‌ها در هر خوشه بالاترین درجه شباهت یا همگنی را دارا بوده و داده‌های متعلق به خوشه‌های مختلف دارای حداکثر درجه عدم شباهت هستند. روش‌های خوشه‌بندی به دو روش عمده سلسله مراتبی و تفکیکی تقسیم می‌شوند. روش‌های تفکیکی نیز به دو بخش خوشه‌بندی سخت و فازی تقسیم می‌شوند. در خوشه‌بندی سخت، هر داده به یک و فقط یک خوشه نسبت داده می‌شود، در حالی که در خوشه‌بندی فازی، یک تفکیک فازی صورت می‌گیرد به این معنی که هر داده با یک درجه تعلق به هر خوشه متعلق است. در شرایط واقعی خوشه‌بندی فازی، بسیار طبیعی‌تر از خوشه‌بندی سخت است. هدف اصلی این روش‌ها چه سخت یا فازی تفکیک یک ماتریس داده با  $n$  نمونه و  $p$  متغیر به  $c$  گروه همگن به وسیله دسته‌بندی دقیق نمونه‌های مرتبط به خوشه‌های مشخص است. در نتیجه‌ی این تقسیم‌بندی، نمونه‌های درون یک خوشه یکسان به وسیله درجه بالایی از تشابه مشخص می‌شوند، در حالی که نمونه‌های متعلق به خوشه‌های مختلف با درجه بالایی از عدم تشابه مشخص می‌شوند. پس از آن این خوشه‌های همگن توسط ماتریس  $c \times p$  بعدی نمایش داده می‌شوند، که متشکل از  $c$  نمونه شاخص، نماینده هر خوشه و مقادیر پارامترهای  $p$  آن است. در خوشه‌بندی سخت، خوشه‌ها به ویژگی مجموعه‌ای وابسته هستند یا نیستند، بنابراین می‌توان گفت که درجه عضویت هر یک از خوشه‌ها با توجه به تعداد مجموعه می‌تواند صفر یا یک باشد. اما در خوشه‌بندی فازی کرانه‌ها و مرزهای مجموعه‌ها تیز یا شکننده هستند. در این حالت درجه عضویت هر مقداری بین صفر و یک را می‌تواند اختیار کند و هر خوشه با تمام مجموعه‌ها مرتبط شود. این موضوع توسط ماتریس‌های زیر نشان داده شده است (مرادی، ۲۰۰۷).

خوشه بندی سخت

$$U_{N \times C} = \begin{bmatrix} 1 & 0 \\ 0 & 1 \\ 1 & 0 \\ \dots & \dots \\ 0 & 1 \end{bmatrix}$$

خوشه بندی فازی

$$U_{N \times C} = \begin{bmatrix} 0/8 & 0/2 \\ 0/3 & 0/7 \\ 0/6 & 0/4 \\ \dots & \dots \\ 0/9 & 0/1 \end{bmatrix}$$

تئوری مجموعه‌های فازی به کار گرفته شده در تحلیل خوشه‌یابی عمدتاً بر روی خوشه‌یابی فازی بر پایه روابط فازی و توابع هدف تمرکز دارد. یکی از اولین روش‌های خوشه‌یابی فازی، بر پایه تابع هدف، و با استفاده از فاصله اقلیدسی توسط دان<sup>۱</sup> در سال ۱۹۷۳ ارائه شد و بعدها توسط بزدرک<sup>۲</sup> در سال ۱۹۸۱ تعمیم داده شد. الگوریتم c میانگین فازی (FCM) یک تکنیک کلاسترینگ یا خوشه‌بندی است که در آن هر نقطه که در اینجا استان‌ها هستند، با درجه‌ی خاصی که با توجه به امتیاز عضویت تعیین می‌شود، به یک کلاستر متعلق می‌باشند. این تکنیک اولین بار توسط جیم بزدرک در سال ۱۹۸۱ در راستای بهبود کارآیی روش‌های پیشین کلاسترینگ مطرح گشت. در این روش، نحوه‌ی گروه‌بندی داده‌ها در فضای چند بعدی به تعداد معینی از کلاسترهای مختلف تشریح شده است. تکنیک آماری خوشه‌بندی با به‌کارگیری اصول و روش‌های خاص منجر به شناسایی گروه‌های واقعی مشابه و همگن می‌شوند. در روش خوشه‌بندی فازی ابتدا تعداد خوشه‌ها (C) مشخص می‌شود و سپس n داده درون این c دسته فازی تقسیم می‌شوند (جایی که  $n > c$ ).

در خوشه‌بندی فازی برخلاف روش کلاسیک صحبت از انتساب داده تنها به یک خوشه نیست بلکه انتساب هر داده با درجه عضویت مختلف به هر خوشه، هدف اصلی می‌باشد. الگوریتم معمول FCM براساس معیار مجذور فاصله خطا<sup>۳</sup> استوار است. تابع هدفی که برای این الگوریتم تعریف شده به صورت رابطه ۳ است:

$$J = \sum_{i=1}^c \sum_{k=1}^n (u_{ik})^m (d_{ik})^2 = \sum_{i=1}^c \sum_{k=1}^n (u_{ik})^m |x_k - v_i|^2 \quad 1 \leq m < \infty \quad (3)$$

1- Dunn

2- Jame Bezdek

3- Squared Error Distance

در این فرمول  $x_k$  نمونه‌ی  $k$ ام است و  $c_i$  نماینده‌ی مرکز خوشه‌ی  $i$ ام است.  $u_{ik}$  میزان تعلق نمونه‌ی  $i$ ام در خوشه‌ی  $k$ ام را نشان می‌دهد.  $|x_k - v_i|$  میزان فاصله‌ی نمونه  $x$  از مرکز خوشه  $v$  است. از روی  $u_{ik}$  می‌توان یک ماتریس  $u$  تعریف کرد که دارای  $c$  سطر و  $n$  ستون باشد و مؤلفه‌های آن هر مقداری بین صفر و یک را اختیار کنند. با اینکه مؤلفه‌های ماتریس  $u$  می‌توانند هر مقداری بین صفر و یک را اختیار کنند اما مجموع هر یک از ستون‌ها باید برابر با یک باشد. همان طور که به وسیله‌ی بزدک (۱۹۸۱) بحث شده است در اینجا تجویز رفتاری برای انتخاب پارامتر شرح دهنده،  $m$  وجود ندارد، به طوری که می‌تواند هر مقدار واقعی بیش‌تر از واحد باشد. هرچه مقدار  $m$  بزرگ‌تر باشد نتیجه خوشه‌بندی داده‌ها فازی‌تر می‌شود.

برای بهینه ساختن تابع هدف از طرح تکراری زیر استفاده می‌کنیم:

گام اول: انتخاب مرکز خوشه‌های اولیه به طور تصادفی با شناخت از ماهیت داده‌ها  
گام دوم: ایجاد یک تقسیم‌بندی جدید اطلاعات به وسیله‌ی قرار دادن هر نقطه داده در نزدیک‌ترین مرکز دسته  
گام سوم: ثابت کردن  $u_{ij}$ ها و یافتن مرکز خوشه‌های جدید به عنوان میانگین تمام داده‌های منتسب به خوشه‌ها

گام چهارم: تکرار مراحل فوق تا زمانی که تغییرات تابع هدف از مقداری از پیش تعیین شده کم‌تر باشد و یا اینکه الگوریتم به دلیل رسیدن به تعداد مراحل تکرار متوقف گردد.

برای به دست آوردن مرکز خوشه‌ها و درجات عضویت از روابط ۴ و ۵ استفاده می‌گردد:

$$U_{ij} = \left[ \frac{v_i / (d_{ij})^{(m-1)}}{\sum_{i=1}^k (d_{ij})^{2/(m-1)}} \right] \quad (4)$$

$$v_i = \left[ \frac{\sum_{j=1}^n (u_{ij})^m x_j}{\sum_{j=1}^n (u_{ij})^m} \right]; \quad i=1, 2, \dots, c \quad (5)$$

چنانچه از الگوریتم  $c$  میانگین کلاسیک استفاده کنیم داده‌ها به دو خوشه مجزا تقسیم خواهند شد و هر نمونه تنها متعلق به یکی از خوشه‌ها خواهد بود.

فرآیند کلاسترینگ فازی را می‌توان با استفاده از نرم افزارهای ++C, R-ko و Matlab انجام داد. پس از انجام فرآیند کلاسترینگ فازی، همگرایی میان استان‌ها را بررسی می‌کنیم به این صورت که با استفاده از مجموعه‌های فازی اطلاعات شاخص‌ها که در اینجا درآمد مالیاتی سرانه می‌باشد، برای استان‌های مورد بررسی دسته‌بندی



نموده و سپس شکاف فاصله بین مرکزهای این خوشه‌ها در طول زمان بررسی می‌گردد. اگر مرکزهای خوشه‌های فازی در طول زمان به سمت یکدیگر حرکت کنند، این نوع ویژگی از همگرایی را بیان می‌کند که به آن همگرایی دسته‌ای گفته می‌شود. همگرایی دسته‌ای براساس کاهش در طول زمان واریانس شاخص‌ها بین استان‌ها یا کشورها به بررسی همگرایی می‌پردازد. آزمون همگرایی دسته‌ای دارای یک فرآیند منعطف و آموزنده نسبت به سایر آزمون‌های همگرایی است. برای انجام آزمون همگرایی بایستی نسبت مرکز خوشه با استان‌های برخوردارتر از شاخص‌های مورد بررسی را به مرکز خوشه‌های پایین‌تر در طی زمان به‌دست آوریم. چنان‌چه این نسبت در حال کاهش باشد می‌توانیم همگرایی استان‌های خوشه‌های پایین را به استان‌های خوشه‌های بالاتر نتیجه‌گیری کنیم (Gills & Stroomer, 2003). حال به بررسی روش دیگری که از طریق آن به همگرایی میان استان‌ها پی بردیم، می‌پردازیم.

### ۲-۳- روش ضریب تغییرات (شاخص نابرابری ویلسامسون)

ضریب تغییرات<sup>۱</sup> یک شاخص کلیدی برای اندازه‌گیری نابرابری‌های میان استان‌ها و مناطق<sup>۲</sup> می‌باشد. با کاهش ضریب تغییرات در طول زمان همگرایی و با افزایش آن در طول زمان واگرایی مشخص می‌شود. ضریب تغییرات یک معیار به‌هنگام برای اندازه‌گیری توزیع داده‌های آماری است که از تقسیم انحراف معیار مجموعه‌ی داده‌ها بر میانگین آن‌ها مطابق با رابطه ۶ به‌دست می‌آید:

$$CV = \frac{\sigma}{\mu} \quad (6)$$

این معیار در واقع میزان پراکندگی مجموعه داده‌ها را به ازای یک واحد از میانگین بیان می‌کند و زمانی تعریف می‌شود که میانگین صفر نباشد. در این پژوهش به این دلیل از ضریب تغییرات استفاده شده است که یک معیار اندازه‌گیری نرمال پراکندگی است، به این معنا که می‌توان به کمک آن سطح تنوع مجموعه‌ای از داده‌ها با واحدهای مختلف و میانگین‌های بسیار مختلف را مقایسه کرد و از طریق بررسی کاهش یا افزایش آن در طول زمان به همگرایی یا واگرایی استان‌ها پی برد (Capeluck, 2013).

1- Coefficient of variation

2- Regional disparities

## ۳- پیشینه پژوهش‌ها

اسریواستاوا و باجاج<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۳ با استفاده از روش خوشه‌بندی فازی همگرایی محصول سرانه میان کشورهای G6 و BRIC<sup>۲</sup> را بررسی و وجود همگرایی را برای این دو دسته کشور تا سال ۲۰۵۰ پیش‌بینی کردند (Srivastavav, 2003).

دیوید گیلز<sup>۳</sup> در سال ۲۰۰۵ با استفاده از روش سری زمانی و روش همگرایی شعاعی یا دسته‌ای، همگرایی و وجود روندهای مشترک را برای محصول سرانه نیوزلند و ۴ شریک تجاریش بررسی کرد. نتایج آنالیز سری زمانی شواهد محدودی از همگرایی میان کشورها را نشان داد، اما آنالیز همگرایی به روش دسته‌ای شواهد بسیار قوی از همگرایی محصول سرانه را، زمانی که تجارت ۵ کشور در یک گروه بررسی شد، نشان داد. (Giles, 2005)

حبیب‌الله و اسمیت<sup>۴</sup> در سال ۲۰۰۸ به بررسی همگرایی درآمدی بین سیزده ایالت مالزی با استفاده از مدل سری زمانی به‌منظور اثرگذار سیاست‌های دولت مالزی در وضعیت درآمد سرانه ایالت‌های این کشور در چند دهه‌ی اخیر پرداختند، اما بیش‌ترین تمرکز آن‌ها بر ایالت کلاتن<sup>۵</sup> بوده است. این ایالت یکی از فقیرترین ایالات مالزی برای پنج دهه‌ی گذشته است که با وجود چندین برنامه‌ی توسعه‌ای در چند دهه‌ی اخیر، اما تفاوت‌های منطقه‌ای میان این ایالت و سایر ایالات مالزی همچنان باقی مانده است. آن دو جهت انجام این آزمون از داده‌های سال‌های ۱۹۶۱ تا ۲۰۰۳ استفاده کردند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که، به‌جز یک ایالت، کلاتن به سایر ایالات در حال همگرا شدن می‌باشد و این به‌معنای اثربخشی سیاست‌های دولت مالزی در چند دهه‌ی اخیر است. (Habibullah & Smith, 2008)

کالرا<sup>۶</sup> در سال ۲۰۱۰ مطالعه‌ای را درباره‌ی همگرایی شرطی میان ایالات هندوستان را انجام داده است. نتایج آزمون در قبل از دهه‌ی ۱۹۸۰ نشان داد که بین ایالات هندوستان همجمعی وجود دارد. در این دوران از میان ۱۵ استان بررسی شده، در ۷ استان تمایل قوی به همگرایی درآمد وجود دارد. رد فرضیه‌ی صفر مبنی بر عدم

1- kr Bajaj-Rakesh, Srivastava-Amit

2- G6: US, UK, Japan, Germany, France & Italy & BRIC: Brazil, Russia, India & China

3- David Giles

4- M.S.Habibullah and Peter Smith

5- Kelantan

6- Sanjay Kalra

همگرایی در سال‌های ۱۹۸۰-۱۹۹۲ ضعیف‌تر از گذشته شد به طوری که تنها در میان سه تا از ایالت‌ها وجود همگرایی تأیید شد. نتایج سال‌های بعد از ۱۹۹۲ نیز شبیه نتایج سال‌های ۱۹۸۰-۱۹۹۲ بود و تنها ۵ استان از ۱۵ استان فرضیه‌ی صفر مبنی بر عدم همگرایی را رد می‌کرد (Kalra, 2010).

کاپلاک<sup>۱</sup> در مقاله خود در سال ۲۰۱۳ با استفاده از شاخص‌هایی چون سرانه تولید ناخالص داخلی، نرخ بیکاری، نرخ مشارکت اقتصادی و شاخص‌های توسعه انسانی به بررسی همگرایی میان ایالات کانادا پرداخت. او در این مقاله ابتدا با اندازه‌گیری ضریب تغییرات<sup>۲</sup> هر یک از شاخص‌ها در هر ایالت، به اندازه‌گیری نابرابری‌های میان مناطق پرداخت، به این صورت که در هر سال مشخص هرچه ضریب تغییرات شاخص مورد نظر کوچک‌تر باشد، نشان‌دهنده‌ی نابرابری منطقه‌ای کم‌تر در رابطه با آن شاخص می‌باشد. سپس با بررسی روند ضریب تغییرات در طول دوره‌ی ۱۹۶۱ تا ۲۰۱۲ به وجود واگرایی و همگرایی هر شاخص میان استان‌ها پی برد. به این ترتیب که چنانچه در طول دوره‌ی مورد بررسی ضریب تغییرات شاخص مورد نظر کاهش یابد، همگرایی میان استان‌ها در رابطه با آن شاخص وجود دارد و چنانچه ضریب تغییرات افزایش یابد، از وجود واگرایی میان مناطق خبر می‌دهد. او در مطالعات خود به این نتیجه دست یافت که همگرایی گسترده‌ای میان ایالات کانادا به لحاظ اقتصادی از سال ۲۰۰۰ به بعد به وجود آمده است به طوری که ایالات کم‌تر توسعه یافته زمینه‌های لازم جهت همگرایی به سمت ایالات توسعه یافته را به وجود آورده‌اند (Capeluck, 2013).

در مطالعات داخلی نیز تاجیک در پایان نامه خود در سال ۱۳۸۸ آزمون همگرایی دسته‌ای را بر روی پنج شاخص اقتصادی محصول سرانه واقعی به قیمت ثابت سال ۲۰۰۰، تولید سرانه (PPP)، مصرف سرانه انرژی، صادرات و ارزش افزوده بخش صنعت بین ایران و نه کشور همسایه به روش خوشه‌بندی فازی انجام داد. نتایج حاصل از بررسی همگرایی دسته‌ای حاکی از آن بود که در رابطه با شاخص محصول سرانه واقعی، بین ایران و کشورهای نفتی و غیرنفتی همگرایی دسته‌ای ضعیفی وجود داشت. در رابطه با شاخص محصول سرانه (PPP)، بین ایران و کشورهای نفتی همگرایی دسته‌ای وجود داشت اما بین ایران و کشورهای غیر نفتی همگرایی مشاهده نشد. آزمون همگرایی شاخص مصرف سرانه انرژی نیز نشان داد که همگرایی دسته‌ای بین ایران و کشورهای

1- Evan Capeluck

نفتی و غیرنفتی در رابطه با این شاخص وجود ندارد. در رابطه با شاخص صادرات نیز وجود همگرایی میان ایران و کشورهای نفتی ثابت شد اما همگرایی بین ایران و کشورهای غیرنفتی به اثبات نرسید. در کل تاجیک در تحقیقات خود به این نتیجه رسید که بین ایران و کشورهای نفتی همگرایی دسته‌ای وجود دارد اما وجود همگرایی میان ایران و کشورهای غیر نفتی را نمی‌توان پذیرفت (تاجیک، ۱۳۸۸).

رحمانی در سال ۱۳۹۰ در مقاله‌ای اثر مهاجرت بر رشد اقتصادی و همگرایی منطقه‌ای در ایران را با استفاده از مدل مقطعی برای سال‌های ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۶ مورد بررسی قرار داد. نتایج به دست آمده وجود همگرایی بتا در بین استان‌های ایران را تأیید کرد. اما، نتایج برای همگرایی سیگما نشان‌دهنده نبود این نوع همگرایی در بین استان‌های کشور بود. به این معنی که پراکندگی درآمد سرانه در بین استان‌های ایران در این سال‌ها افزایش پیدا کرده است. او همچنین اثر مهاجرت بین استانی را بر همگرایی درآمد سرانه‌ی بین آن‌ها مورد بررسی قرار داد. نتایج تحقیق او نشان می‌دهد با خالص ورود مهاجرت به معادله‌ی همگرایی، شکاف بین استان‌ها افزایش می‌یابد. زیرا در ایران جریان مهاجرت به‌طور معمول از سوی استان‌های فقیر به استان‌های ثروتمند است، در این شرایط با ورود مهاجران به استان‌های ثروتمند، نرخ رشد درآمد این استان‌ها افزایش می‌یابد و این به معنی واگرایی و شکاف بیش‌تر بین استان‌های کشور است (رحمانی، ۱۳۹۰).

#### ۴- تصریح مدل و انجام آزمون همگرایی

در این بخش آزمون همگرایی میان استان‌های ایران با استفاده از روش خوشه‌بندی فازی و ضریب تغییرات برای شاخص درآمد مالیاتی سرانه برای دوره‌ی ۱۳۸۱-۱۳۹۱ انجام گرفته است.

##### ۴-۱- آزمون همگرایی درآمد مالیاتی سرانه به روش خوشه‌بندی فازی

برای انجام این آزمون استان‌ها را به لحاظ برخورداری از درآمد مالیاتی سرانه به سه خوشه تقسیم کرده‌ایم. در دسته سوم استان‌هایی قرار گرفته‌اند که از درآمد مالیاتی بالاتری برخوردارند و دارای مرکز دسته بالاتری نیز می‌باشند. مرکز خوشه استان‌های دسته دوم نیز از مرکز خوشه استان‌های دسته اول بالاتر است. جدول ۱ دسته‌بندی

استان‌ها در هر سه خوشه را نشان می‌دهد. استان تهران در طول دوره‌ی مورد بررسی همواره در دسته‌ی سوم با مرکز دسته‌ی بالاتر قرار داشته است. استان‌های اصفهان، بوشهر، خوزستان، قزوین، مرکزی، هرمزگان و یزد در طول دوره همواره در دسته دوم قرار داشته‌اند. استان سمنان نیز از سال ۸۳ از دسته‌ی اول به دسته‌ی دوم با مرکز دسته‌ی بالاتر منتقل شده است. سایر استان‌ها در دسته‌ی اول قرار گرفته‌اند.

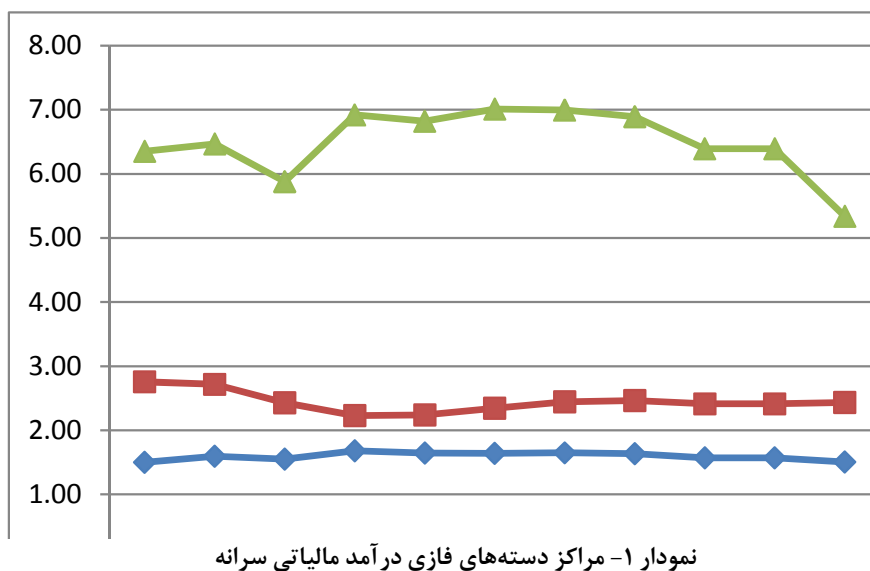
جدول ۱- نتایج دسته‌بندی فازی درآمد مالیاتی سرانه

سال	دسته اول	دسته دوم	دسته سوم
۱۳۸۱	آذربایجان شرقی، آذربایجان غربی، اردبیل، ایلام، چهارمحال و بختیاری، خراسان ج، خراسان ر، خراسان ش، زنجان، سمنان، سیستان بلوچستان، فارس، قم، کردستان، کرمان، کرمانشاه، کهگیلویه و بویراحمد، گلستان، لرستان، مازندران، همدان، گیلان	اصفهان، بوشهر، خوزستان قزوین، هرمزگان، یزد مرکزی	تهران
۱۳۸۲	آذربایجان شرقی، آذربایجان غربی، اردبیل، ایلام، چهارمحال و بختیاری، خراسان ج، خراسان ر، خراسان ش، زنجان، سمنان، سیستان بلوچستان، فارس، قم، کردستان، کرمان، کرمانشاه، کهگیلویه و بویراحمد، گلستان، لرستان، مازندران، همدان، گیلان	اصفهان، بوشهر، خوزستان قزوین، هرمزگان، یزد مرکزی	تهران
۱۳۸۳	آذربایجان شرقی، آذربایجان غربی، اردبیل، ایلام، چهارمحال و بختیاری، خراسان ج، خراسان ر، خراسان ش، زنجان، سیستان بلوچستان، فارس، قم، کردستان، کرمان، کرمانشاه، کهگیلویه و بویراحمد، گلستان، لرستان، مازندران، همدان، گیلان	اصفهان، بوشهر، خوزستان قزوین، هرمزگان، یزد مرکزی، سمنان	تهران
۱۳۸۴	آذربایجان شرقی، آذربایجان غربی، اردبیل، ایلام، چهارمحال و بختیاری، خراسان ج، خراسان ر، خراسان ش، زنجان، سیستان بلوچستان، فارس، قم، کردستان، کرمان، کرمانشاه، کهگیلویه و بویراحمد، گلستان، لرستان، مازندران، همدان، گیلان	اصفهان، بوشهر، خوزستان قزوین، هرمزگان، یزد مرکزی، سمنان	تهران
۱۳۸۵	آذربایجان شرقی، آذربایجان غربی، اردبیل، ایلام، چهارمحال و بختیاری، خراسان ج، خراسان ر، خراسان ش، زنجان، سیستان بلوچستان، فارس، قم، کردستان، کرمان، کرمانشاه، کهگیلویه و بویراحمد، گلستان، لرستان، مازندران، همدان، گیلان	اصفهان، بوشهر، خوزستان قزوین، هرمزگان، یزد مرکزی، سمنان	تهران

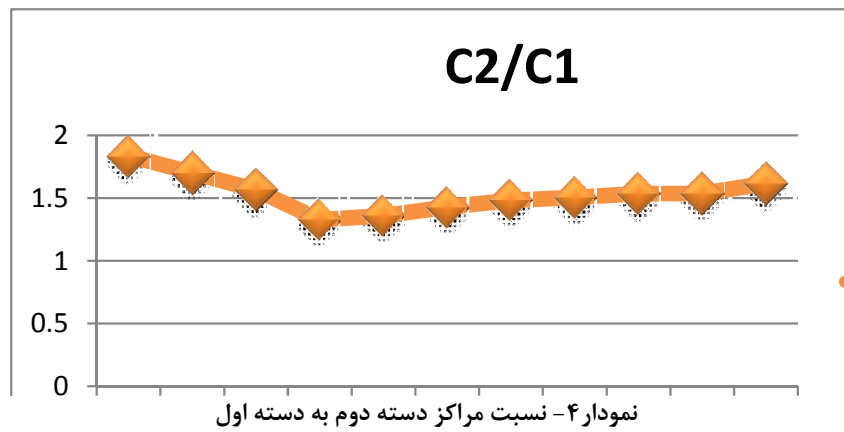
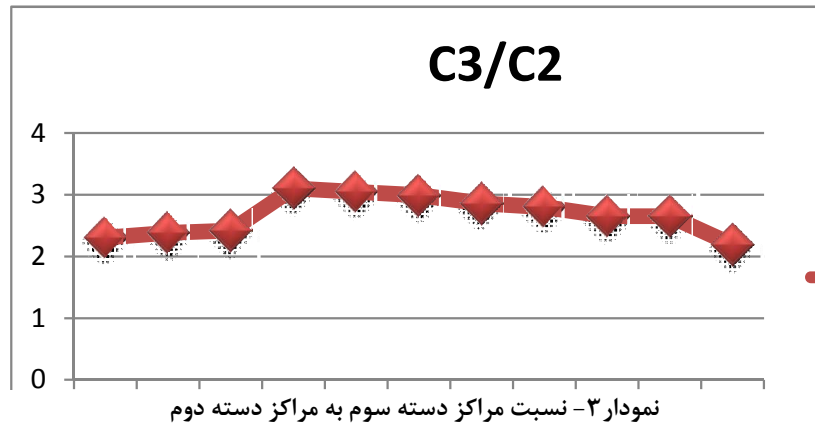
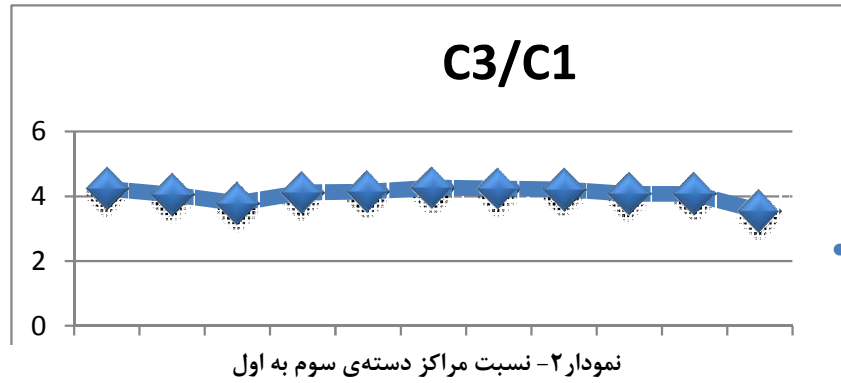
سال	دسته اول	دسته دوم	دسته سوم
	گلستان، لرستان، مازندران، همدان، گیلان		
۱۳۸۶	آذربایجان شرقی، آذربایجان غربی، اردبیل، ایلام، چهارمحال و بختیاری، خراسان ج، خراسان ر، خراسان ش، زنجان، سیستان بلوچستان، فارس، قم، کردستان، کرمان، کرمانشاه، کهگیلویه و بویراحمد، گلستان، لرستان، مازندران، همدان، گیلان	اصفهان، بوشهر، خوزستان قزوین، هرمزگان، یزد مرکزی، سمنان	تهران
۱۳۸۷	آذربایجان شرقی، آذربایجان غربی، اردبیل، ایلام، چهارمحال و بختیاری، خراسان ج، خراسان ر، خراسان ش، زنجان، سیستان بلوچستان، فارس، قم، کردستان، کرمان، کرمانشاه، کهگیلویه و بویراحمد، گلستان، لرستان، مازندران، همدان، گیلان	اصفهان، بوشهر، خوزستان قزوین، هرمزگان، یزد مرکزی، سمنان	تهران
۱۳۸۸	آذربایجان شرقی، آذربایجان غربی، اردبیل، ایلام، چهارمحال و بختیاری، خراسان ج، خراسان ر، خراسان ش، زنجان، سیستان بلوچستان، فارس، قم، کردستان، کرمان، کرمانشاه، کهگیلویه و بویراحمد، گلستان، لرستان، مازندران، همدان، گیلان	اصفهان، بوشهر، خوزستان قزوین، هرمزگان، یزد مرکزی، سمنان	تهران
۱۳۸۹	آذربایجان شرقی، آذربایجان غربی، اردبیل، ایلام، چهارمحال و بختیاری، خراسان ج، خراسان ر، خراسان ش، زنجان، سیستان بلوچستان، فارس، قم، کردستان، کرمان، کرمانشاه، کهگیلویه و بویراحمد، گلستان، لرستان، مازندران، همدان، گیلان	اصفهان، بوشهر، خوزستان قزوین، هرمزگان، یزد مرکزی، سمنان	تهران
۱۳۹۰	آذربایجان شرقی، آذربایجان غربی، اردبیل، ایلام، چهارمحال و بختیاری، خراسان ج، خراسان ر، خراسان ش، زنجان، سیستان بلوچستان، فارس، قم، کردستان، کرمان، کرمانشاه، کهگیلویه و بویراحمد، گلستان، لرستان، مازندران، همدان، گیلان	اصفهان، بوشهر، خوزستان قزوین، هرمزگان، یزد مرکزی، سمنان	تهران
۱۳۹۱	آذربایجان شرقی، آذربایجان غربی، اردبیل، ایلام، چهارمحال و بختیاری، خراسان ج، خراسان ر، خراسان ش، زنجان، سیستان بلوچستان، فارس، قم، کردستان، کرمان، کرمانشاه، کهگیلویه و بویراحمد، گلستان، لرستان، مازندران، همدان، گیلان	اصفهان، بوشهر، خوزستان قزوین، هرمزگان، یزد مرکزی، سمنان	تهران

نتایج آنالیز دسته‌بندی فازی درآمد مالیاتی سرانه‌ی استان‌ها مربوط به ۳۰ استان در دوره‌ی (۱۳۸۱-۱۳۹۱) در نمودار ۱ نشان داده شده است. همان‌طور که از نمودار

زیر مشاهده می‌شود مراکز دسته‌ی سوم در طول دوره‌ی مورد بررسی به‌خصوص در سال‌های اخیر کاهش یافته است، که این بیانگر نزدیک شدن مراکز دسته‌ی سوم به مراکز دسته اول و دوم می‌باشد.



نمودارهای ۲، ۳ و ۴ به ترتیب نسبت مراکز دسته‌ی بالاتر یعنی دسته سوم به اول، دسته سوم به دوم و دسته دوم به اول را نشان می‌دهد. در نمودار ۲ مشاهده می‌شود که نسبت مراکز دسته‌ی سوم به اول از سال ۸۶ با شیب ملایمی کاهش یافته است. می‌توان گفت بین استان‌های دسته‌ی سوم و دسته‌ی اول همگرایی دسته‌ای ضعیفی وجود دارد. نمودار ۳ نیز نشان می‌دهد که نسبت مراکز دسته‌ی سوم به دوم از سال ۸۴ در حال کاهش است که این موضوع بیانگر نزدیک شدن استان‌های دسته‌ی سوم و دوم و در واقع همگرایی دسته‌ای آنان می‌باشد. در نمودار ۴ مشاهده می‌شود که تا سال ۸۴ نسبت مراکز در حال کاهش اما پس از آن در حال افزایش می‌یابد که این موضوع بیانگر واگرایی استان‌های دسته‌ی دوم و اول در سال‌های اخیر می‌باشد.





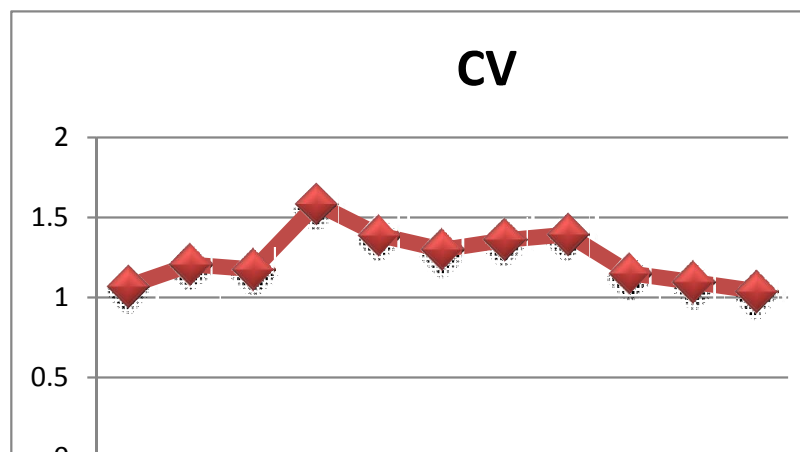
جدول ۲ تغییرات نسبت مراکز دسته‌های درآمد مالیاتی سرانه را در ۳ دوره نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود تغییرات نسبت مراکز دسته سوم که شامل استان تهران می‌باشد و دسته اول که شامل استان آذربایجان شرقی و غربی می‌باشد، در همه دوره‌های مورد بررسی در حال کاهش است. تغییرات نسبت مراکز استان‌های دسته سوم به دسته دوم که شامل استان‌های خوزستان و اصفهان می‌باشد، در حال کاهش است اما نسبت مراکز استان‌های دسته دوم و اول در کل دوره مورد بررسی در حال کاهش اما در ۳ سال اخیر و طی دوره ۸۶ تا ۹۱ در حال افزایش می‌باشد. به‌طور کلی می‌توان گفت استان‌های دسته دوم و اول در حال همگرا شدن به استان‌های دسته سوم می‌باشند.

جدول ۲- تغییرات نسبت مراکز استان‌ها شاخص درآمد مالیاتی

تغییرات نسبت مراکز استان‌ها شاخص درآمد مالیاتی	۱۳۸۱	۱۳۸۶	۱۳۸۹	۱۳۹۱	تغییرات ۸۱-	تغییرات ۸۶-	تغییرات ۳ سال اخیر
C3/c1	۴.۲۳	۴.۲۷	۴.۰۷	۳.۵۵	-۰.۶۸	-۰.۷۲	-۰.۵۲
C3/c2	۲.۳	۲.۹۹	۲.۶۵	۲.۱۹	-۰.۱۱	-۰.۸	-۰.۴۶
C2/c1	۱.۸۴	۱.۴۳	۱.۵۴	۱.۶۲	-۰.۲۲	۰.۱۹	۰.۰۸

#### ۲-۴- آزمون همگرایی درآمد مالیاتی سرانه به روش ضریب تغییرات

نتایج روند ضریب تغییرات تولید ناخالص داخلی سرانه با احتساب نفت استان‌ها در نمودار ۵ نشان داده شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود در طول دوره‌ی مورد بررسی روند ضریب تغییرات درآمد مالیاتی استان‌ها به‌خصوص در سال‌های اخیر در حال کاهش می‌باشد که این موضوع بیان‌گر همگرایی استان‌ها در رابطه با این شاخص می‌باشد.



نمودار ۵- روند ضریب تغییرات درآمد مالیاتی سرانه استان‌ها

جدول ۳ روند ضریب تغییرات شاخص درآمد مالیاتی سرانه نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، روند ضریب تغییرات شاخص‌های درآمد مالیاتی سرانه در تمامی دوره‌های مورد بررسی منفی و نشان دهنده‌ی نزدیک شدن استان‌ها در رابطه با این شاخص‌ها می‌باشد. می‌توان گفت در کل دوره مورد بررسی استان‌ها در حال نزدیک شدن به یکدیگر در رابطه با این شاخص می‌باشند.

جدول ۳- روند ضریب تغییرات درآمد مالیاتی سرانه

تغییرات ۳ سال اخیر	تغییرات ۸۶-	تغییرات ۸۱-	۱۳۹۱	۱۳۸۹	۱۳۸۶	۱۳۸۱	ضریب تغییرات
-۰.۱۱	-۰.۶۵	-۰.۰۷	۳.۱۳	۳.۲۴	۳.۷۸	۳.۲۰	درآمد مالیاتی سرانه

۵- بررسی نتایج حاصل از همگرایی به‌روشن خوشه‌بندی فازی و ضریب تغییرات درآمد مالیاتی سرانه، استان تهران در طول دوره‌ی مورد بررسی همواره در دسته‌ی سوم با مرکز دسته‌ی بالاتر قرار دارد. استان‌های اصفهان، بوشهر، خوزستان، قزوین، مرکزی، هرمزگان و یزد در طول دوره همواره در دسته دوم قرار داشته‌اند. استان سمنان نیز از سال ۸۳ از دسته‌ی اول به دسته‌ی دوم با مرکز دسته‌ی بالاتر منتقل شده است. سایر استان‌ها در دسته‌ی اول قرار گرفته‌اند. با انجام آزمون همگرایی دسته‌ای فاصله

استان‌های دسته سوم و دسته اول پس از افزایش در سال ۸۴ و در سال‌های بعد آن با شیب ملایمی در حال کاهش است. فاصله استان‌های دسته سوم و دسته دوم همانند دسته سوم و اول در حال کاهش است. بنابراین می‌توان همگرایی دسته‌ای میان استان تهران با استان‌های دسته دوم و اول را به خصوص در سال‌های اخیر پذیرفت. اما فاصله استان‌های دسته دوم و اول با شیب بسیار ملایمی در حال افزایش می‌باشد. نتایج حاصل از بررسی درآمد مالیاتی سرانه نشان می‌دهد، در طول دوره‌ی مورد بررسی روند ضریب تغییرات به خصوص در سال‌های اخیر در حال کاهش می‌باشد که این موضوع بیان‌گر همگرایی درآمد مالیاتی سرانه استان‌ها می‌باشد.

همان گونه که در جدول ۴ مشاهده می‌کنیم هر دو روش به کار گرفته جهت آزمون همگرایی یکدیگر را تأیید می‌کنند. با توجه به نتایج به دست آمده هر دو روش وجود همگرایی میان استان‌ها را در رابطه با شاخص درآمد مالیاتی تأیید می‌کند.

جدول ۴- مقایسه نتایج همگرایی به روش FCM و CV

CV	FCM	شاخص‌ها
همگرایی	همگرایی	درآمد مالیاتی سرانه

#### ۶- پیشنهاد

بررسی شاخص درآمد مالیاتی سرانه نشان داد که استان‌های کشورمان در حال همگرا شدن می‌باشند. این موضوع نشان می‌دهد که برنامه‌ریزی‌های صورت گرفته توسط سازمان امور مالیاتی کشورمان در خصوص اصلاح نظام مالیاتی تا حدودی موفق بوده است و عملکرد درآمدهای مالیاتی از رشد مناسبی برخوردار بوده‌اند. اما هنوز مشکلاتی در این زمینه وجود دارد، برای مثال هنوز شرکت‌هایی هستند که درآمدهای آنها از کل کشور تأمین می‌شود اما مالیاتشان برای استان تهران منظور می‌گردد. چنانچه مشکلاتی از این قبیل را بتوان رفع کرد و ظرفیت مالیاتی بالقوه استان‌ها را دقیق شناسایی و تبدیل به بالفعل کرد، هم می‌توان درآمد جایگزین مناسبی برای نفت ایجاد کنیم و هم همگرایی میان استان‌ها را سرعت بخشیم.

## فهرست منابع

- ام برد، ریچارد و جانتشره، کاسانگراد، بهبود مدیریت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه، ترجمه عرب مازار، علی اکبر، ۱۳۷۵.
- پورکاظمی، محمد حسین، (۱۳۸۵)، ریاضیات عمومی و کاربردهای آن، نشر نی، صص ۱۶۳-۱۶۴.
- تاجیک، جلیل، بررسی شاخص‌های همگرایی اقتصادی بین ایران و برخی کشورهای منطقه به روش منطق فازی، پایان نامه ارشد، دانشگاه شهید بهشتی، (۱۳۸۸).
- رحمانی، تیمور، اثر مهاجرت بر رشد اقتصادی و همگرایی منطقه‌ای در ایران، فصلنامه تحقیقات مدل‌سازی اقتصادی، (۱۳۹۰).
- قوام، عبدالعلی، اصول سیاست خارجی و سیاست بین‌الملل، نشر سمت، ۱۳۷۰، صص ۲۲۳.
- مرادی، محمد حسن، بررسی و مقایسه روش‌های مختلف خوشه‌بندی فازی تفکیکی، ۲۰۰۷.
- مهرگان، نادر، برآورد ظرفیت مالیاتی و ارتباط آن با درآمد نفتی، ۱۳۸۸.
- میر دهقان، سید عباس، بررسی و تعیین مزیت نسبی و کارآیی صنایع استان یزد، ۱۳۸۶ صص ۲۶-۳۰.
- نوفروستی، محمد، (۱۳۷۴)، ریشه واحد و همجمعی در اقتصادسنجی، نشر رسا، صص ۷۶-۷۷.
- Bajaj, Rakesh & Srivastava, Amit, Fuzzy Clustering Algorithm for Testing the Convergence of Projected Per Capita GDP of BRIC & G6 Countries, Goldman Sachs Report, (2003).
- Bezdek, James, Pattern Recognition with Objective Function Algorithms, Plenum Press, (1981).
- Capeluck, Evan, Convergence Across Provincial Economics in Canada, CSLS Research Report, (2013), pp.1-90.
- Giles, David, Outcome Convergence & International Trade, Time Series & Fuzzy Clustering Evidence for New Zealand & her Trading, (2005).

Habibullah, M.s.& Peter, Smith, Has Kelanten grown faster than other states in Malaysia? A Panel Data Analysis, mpra.ub.uni-muenchen.da, (2008).

Kalra, Sanjay, The book of Growth Convergence and Spillovers among Indian States, (2010), pp.15-10.

Makhalova, Elena, Fuzzy C-Means Clustering in Matlab, The 7th International Days of Statistics and Economics, Prague, (2013).

Stroomer Chad & Giles David, Income Convergence and Trade Openness: Fuzzy Clustering and Time Series Evidence, (2003).

Sulaiman, Ablajan & Bryant, Cristopher, Convergence measures between and within Canada and China, CIRSS (online), (2004), pp.175-190.

[www.tax.gov.ir](http://www.tax.gov.ir)



## برقراری مالیات سبز و آثار اقتصادی خارجی مثبت آن بر اقتصاد در ایران (باتأکید بر مصرف فرآوردهای نفتی بنزین و گازوئیل ۱۳۹۴)

امیرخادم علیزاده

استادیار دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی، aalizadeh@atu.ac.ir

صهبا مولائی

کارشناس ارشد اقتصاد انرژی دانشگاه آزاد علوم و تحقیقات، sahiba.molaei@gmail.com

### چکیده

برقراری مالیات سبز می‌تواند یک اهرم بازدارنده و مناسب برای کاهش اثرات مخرب انسانی بر روی محیط زیست و حفظ آن باشد، توجه به آثار خارجی مثبت اقتصادی، اخذ مالیات می‌تواند به‌عنوان یک منبع مناسب برای دولت‌ها به شمار آید و یک عامل مؤثر جهت تغییر رفتار به سمت فعالیت‌های سازگار با محیط زیست باشد. در این بررسی با استفاده از مدل VAR یک نرخ مالیات بر دو فرآورده نفتی گازوئیل و بنزین وضع گردیده و تغییرات مصرف ارزیابی می‌گردد و به‌عنوان آلوده‌کنندگان محیط زیست چهار فاکتور  $SPM$ ،  $CO_2$ ،  $SO_2$  و  $NO_2$  به‌نسبت انتشار در سطح احتراق انتخاب شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد برقراری یک مالیات سبز بر روی این دو فرآورده می‌تواند موجب کاهش در مصرف و کاهش در سطح آلودگی محیطی گردد، پس از برقراری مالیات بیش‌ترین وابستگی مصرف به قیمت در بلند مدت در جدول تجزیه واریانس برای بنزین خواهد بود اثرشوک قیمتی متغیر مصرف بر خود متغیر در دوره اول تا سوم به شدت کاهش یافته است اما از اواسط دوره سوم تا چهارم مجدداً فزاینده و در بلند مدت به‌طور کامل تعدیل می‌شود.

طبقه‌بندی JEL: Q53, D62, H23

کلیدواژه‌های: مالیات سبز، آثار اقتصادی خارجی مثبت، آلودگی محیط زیست

## ۱- مقدمه

با توجه به اینکه اکنون در اقتصاد ایران فشار زیادی به برخی از پایه‌های مالیاتی مانند مالیات بر شرکت‌ها و مالیات بر حقوق و دستمزد می‌آید، این موضوع منجر به تضعیف انگیزه فعالیت‌های اقتصادی و تولیدی در کشور می‌شود و حتی ممکن است موجب بی‌عدالتی و تشدید فرار مالیاتی در نظام اجرایی شود. به منظور برون رفت از این مشکل باید برنامه‌ریزی دقیقی برای برقراری سیستمی جهت گسترش پایه‌های مالیاتی صورت پذیرد که با این کار ضمن افزایش درآمدهای مالیاتی، فشار مالیاتی نیز بر پایه‌های موجود کاهش خواهد یافت، یکی از بهترین روش‌ها در این راستا اخذ مالیات زیست محیطی است. بر این اساس مطالعه تغییرات مصرف بنزین با توجه به اثر درآمدی بر میزان مصرف در ماه‌های نخست سهمیه بندی می‌تواند نمونه‌ای مناسب از سطح واکنش نسبت به تغییرات قیمتی در اثر یک شوک می‌باشد، بررسی قیمت بنزین و دلار در ابتدای سهمیه بندی در سال ۸۹ و میزان تأمین هزینه برطبق قیمت تحویلی بنزین فوب خلیج فارس به‌عنوان مبنا قرار گرفته و در ادامه با توجه به تغییر نرخ برابری دلار به ریال تغییرات اثر درآمدی بر میزان مصرف با توجه به کشش قیمتی تقاضا مشاهده می‌گردد. چهار فاکتور SPM، Co<sub>2</sub>، So<sub>2</sub>، و No<sub>2</sub> و میزان انتشار آن به ازای احتراق هرلیتر بنزین و گازوئیل و سهم هر فاکتور در شاخص آلاینده‌گی هوا و اکوسیستم، در این پژوهش مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. در این بررسی سطح مصرف و سهم احتراق این دو فرآورده در انتشار آلاینده‌های ذکر شده مورد ارزیابی قرار خواهد گرفت و سپس با وضع مالیات مستقیم میزان تغییرات مصرف مبنایی برای تغییرات سطح آلودگی قرار می‌گیرد. مالیاتی بر میزان مصرف بنزین و گازوئیل که از الگویی مشابه با مالیات ارزش افزوده برخوردار است می‌تواند به‌عنوان مالیات سبز در اقتصاد ایران مطرح شود تا بتواند اول، موجب تغییر در الگوی مصرف فرآورده‌های سوختی بنزین و گازوئیل شود. دوم، ایجاد یک منبع درآمدی برای امکان تخصیص مجدد منابع برای کمک به محیط زیست شود. و سوم قیمت فرآورده‌های نفتی ذکر شده را به سبب تحویلی در بازار جهانی نزدیک کند. بر طبق شاخص<sup>۱</sup> EPI ایران به لحاظ آلودگی هوا در رتبه ۱۲۴ از ۱۷۸ کشور بررسی شده طی ده سال منتهی به ۲۰۱۵ می‌باشد و این یک هشدار در ارتباط با وضعیت محیط زیست می‌باشد. با توجه به آلودگی محیط زیست و خصوصاً هوا و سهم دو

1- Environmental Performance Index



فرآورده نفتی بنزین و گازوئیل در آن بررسی یک مالیات سبز برای کنترل مصرف و ایجاد یک منبع درآمدی برای امکان تخصیص مجدد منابع در محیط زیست ضروری می باشد. همچنین آلاینده‌های ذکر شده از عوامل باران‌های اسیدی و در نتیجه تغییرات محیطی و همچنین با توجه به اثرات مخرب شیمیایی بر انسان جزو آلاینده‌های خطرناک به‌شمار می‌روند، بنزین و گازوئیل سهم بسیار زیادی در انتشار آنها در محیط زیست دارند، کنترل مصرف و اختصاص منابعی برای ترمیم محیط زیست بسیار ضروری است. هدف این پژوهش یافتن راهکاری در جهت بهبود وضعیت محیط زیست، با ایجاد یک مالیات سبز بر سوخت و بررسی آثار اقتصادی خارجی مثبت آن با تأکید بر مصرف بنزین و گازوئیل می‌باشد تا افزایش قیمت سوخت با ایجاد اثر درآمدی بتواند به کاهش سطح آلاینده‌های هوا کمک نماید و همچنین، منتهی به کاهش شکاف قیمت عرضه با قیمت تمام شده بنزین و گازوئیل شود.

پرسش‌های اصلی این پژوهش این است که: بین مالیات زیست محیطی و وضع مقررات بیش‌ترین کارایی و آثار اقتصادی خارجی مثبت را کدامیک در بردارد، آیا شاخص‌های ذکر شده برای آلودگی محیط زیست انتخاب مناسبی جهت سنجش آلاینده‌گی می‌باشند و اثر وضع مالیات بر آلاینده‌های انتخابی چیست، آیا تغییرات قیمت بر مصرف دو فرآورده منتخب در کوتاه‌مدت و بلند مدت تأثیرگذار است؛ که در راستای یافتن پاسخی علمی برای این پرسش‌ها فرضیه‌های زیر ارائه می‌شود:

اول، برقراری مالیات سبز بر مصرف بنزین و گازوئیل در ایران با آثار اقتصادی خارجی مثبت رابطه مثبت و معنا داری دارد. دوم، وضع مالیات سبز می‌تواند اثر کوتاه‌مدت و بلند مدت بر مصرف دو فرآورده داشته باشد. در این پژوهش با استفاده از روش VAR<sup>۱</sup> ارتباط بین قیمت و مصرف سوخت و سطح آلودگی و برقراری مالیات سبز و آثار خارجی مثبت آن در ایران بررسی و تحلیل می‌شود.

این مقاله در پنج بخش ساماندهی شده است. پس از مقدمه، ادبیات پژوهش در ارتباط با محیط زیست و مالیات سبز، مفاهیم پایه و پیشینه علمی موضوع در داخل و خارج مطرح می‌شود. مبانی نظری پژوهش در بخش سوم می‌آید. در بخش چهارم، روش پژوهش بیان می‌شود و برآورد مدل و تجزیه و تحلیل نتایج آن در بخش پنجم می‌آید و در پایان این پژوهش با بیان خلاصه و نتیجه‌گیری سامان می‌یابد.

1- Vector Auto Regression (VAR)

## ۲- ادبیات پژوهش

در این بخش تعریف مفاهیم اساسی مالیات سبز و آثار اقتصادی خارجی مثبت آن می‌آید در ادامه، پیشینه‌ای از آن را بیان نموده و به مطالعه‌های مربوطه در زمینه عنوان پژوهش که در داخل و خارج انجام شده است ارایه می‌شود.

### ۲-۱- پیشینه تاریخی مالیات سبز و آثار اقتصادی خارجی

مارشال<sup>۱</sup> (۱۸۹۰) اولین کسی بود که روشی را برای تحلیل اقتصادی تخریب محیط زیست از طریق معرفی مفهومی به نام صرفه‌های جانبی ارائه کرد. اگر چه مارشال فقط منافع ناشی از توسعه صنعتی را مدنظر داشت، کلید اصلی تحلیل مسائل محیط‌زیست در این مفهوم نهفته است. مالیات سبز را برای اولین بار، اقتصاددانی به نام پیگو<sup>۲</sup> در حدود هشتاد سال قبل با تأکید بر اخذ مالیات از عوامل ایجاد آلودگی و تخریب منافع طبیعی ارائه کرده است. بعدها مفهوم آثار جانبی را به شمشیری دو لبه تشبیه کرد که نه فقط منافع، بلکه هزینه‌ها را نیز شامل می‌شود. پیگو به‌عنوان نمونه، از اراضی جنگلی یاد می‌کند که توسط راه‌آهن تخریب می‌شوند. وی می‌گوید روشن است که نه فقط وضعیت تولید افرادی که خارج از این بازار هستند (در واقع طرف سوم است) نیز تحت تأثیر قرار می‌گیرد، بلکه رفاه افراد خصوصی (یا طرف‌های اصلی که طرف اول و دوم هستند) را از طریق تغییر در هزینه‌ها و منافع متأثر می‌سازد. منشاء اقتصاد محیط زیستی از سال ۱۹۶۰ مقارن با اولین جنبش‌های سبز و برداشتهای سیاسی در کشورهای پیشرفته که به محیط‌زیست‌گرایی<sup>۳</sup> معروف است، شروع شد. البته به صورت موردی مباحثی در خصوص اقتصاد محیط‌زیست از گذشته مطرح بوده است، برای مثال، هزینه اجتماعی مبین بار مستقیم و غیرمستقیم است که توسط فعالیت‌های اقتصادی به مردم تحمیل می‌شود. او به‌روشنی تمامی هزینه‌هایی را ذکر می‌کند که از فرایند تولید ناشی شده و با آلوده کردن آب و هوا به دیگران منتقل می‌شود (سوری و همکاران، ۱۳۸۷). آثار جانبی با نام‌های دیگری از قبیل، آثار خارجی، یا بیرونی، اثرهای انتشار، آثار فرعی و صرفه‌ها و عدم صرفه‌های بیرونی و هزینه‌های معطوف به غیر نیز مطرح می‌شود (پوراصغر، ۱۳۸۰). این آثار زمانی به وجود می‌آیند که فعالیت واحدهای

1- Marshal

2- Pigou

3- Environmentalism

اقتصادی (بنگاه‌ها و مصرف‌کنندگان) به تولید و مصرف واحدهای دیگر اثر گذاشته و این هزینه‌ها و منافع‌ها که به دیگران تحمیل می‌شود به‌طور رسمی در محاسبات سود و زیان وارد نمی‌شود. به عبارت دیگر، اگرچه این آثار در عمل مشاهده می‌شوند، قیمت‌گذاری نشده و به‌طور رسمی هیچ جبرانی برای آنها در نظر گرفته نمی‌شود. اگر بتوانیم این آثار جانبی را قیمت‌گذاری کرده و زیان دیدگان را جبران کنیم، در این صورت می‌گوییم که آثار جانبی، یا بیرونی را درونی کرده‌ایم (پوراصغر سنگاچین، ۱۳۷۹). برخی از اقتصاددانان مانند باتور<sup>۱</sup> تأکید می‌کنند که آثار جانبی صرفاً ناشی از ناتوانی بازار است. بامول و اوتس<sup>۲</sup> (۱۹۷۵) اشاره می‌کنند که ناتوانی بازار مفهوم خیلی کلی است که در بسیاری از مباحث اقتصادی مطرح می‌شود. آنها روش بوکانان و استابل بین<sup>۳</sup> (۱۹۶۲) را مورد تأکید قرار می‌دهند که بر اساس آن، آثار جانبی برحسب این که چه تأثیری دارند، تعریف می‌شوند، نه برحسب این که چه هستند. بدین معنی که مهم‌ترین کاری که آثار جانبی انجام می‌دهند این است که شرایط تخصیص بهینه منابع در اقتصاد را مختل می‌کنند (سوری، ۱۳۷۷). دخالت دولت در ایران برای کنترل آلودگی و حفاظت از محیط زیست تجربه موفق‌تری نبوده است. همان‌طور که قبلاً یادآور شد در ایران مقوله حفاظت از محیط‌زیست بیشتر از طریق وضع قانون و تدوین استانداردها دنبال شده و کمتر از ابزارهای اقتصادی و سازوکارهای بازار برای تخصیص منابع و حفاظت از محیط‌زیست استفاده شده است. تجربه توسعه اقتصادی در ایران مبین این واقعیت است که در امور تولیدی و سرمایه‌گذاری نقش گسترده دولت در فعالیتهای اقتصادی تعیین‌کننده است. این مسئله باعث شده است تا دولت به‌منظور رفع نیازهای جامعه به تولید کالاهایی مبادرت ورزد که در فرایند تولید آنها استانداردهای محیط‌زیستی رعایت نشده است (صالح و همکاران، ۱۳۸۰). از آنجایی که منابع محیط‌زیستی محدود است و از طرف دیگر با گسترش فعالیتهای تولیدی از کیفیت این‌گونه منابع کاسته می‌شود، ضرورت دارد تا به منظور منطقی کردن استفاده از منابع محیط‌زیستی، سیستم قیمت‌گذاری تعریف و به تناسب آن ابزارهای اقتصادی مرتبط استفاده شود. گاهی بروز معضلات و مخاطرات گوناگون آلودگی هوا در سطح جهان به صورت فاجعه در بعضی از شهرهای جهان نمایان می‌شود که از مهم‌ترین آنها می‌توان به مه-دود فتوشیمیایی که در

1- Francis Michel Bator

2- Baumol and Oates

3- Buchanan and Astable been

دسامبر سال ۱۹۵۲ شهر لندن حادث و بعدها به Pea-Super Smog معروف شد (۱۱)، اشاره کرد. در این واقعه حدود ۴۰۰۰ نفر جان خود را از دست دادند (۱۲). به دنبال مخاطرات پیش آمده تلاش‌های گسترده برای کنترل آلودگی هوا در بسیاری از کشورها از جمله بریتانیا و ایالات متحده آغاز شد. با روشن شدن ابعاد خطرهای آلودگی هوا و آثار آن بر سلامت شهروندان، به تدریج مطالعات گسترده‌ای برای تعیین آثار و برآوردهای اقتصادی آنها بر محیط‌زیست و شهروندان در بسیاری از کشورها شروع شد، تا به واسطه آنها بتوان سیاست‌ها و ابزارهای مناسبی را برای بهینه‌سازی مصرف سوخت و کاهش انتشار آلاینده‌ها اتخاذ کرد. ادبیات ارزش‌گذاری اقتصادی آلودگی‌های هوا ابتدا در کشورهای توسعه یافته شروع شد، اما به تدریج این مسئله در بسیاری از کشورهای در حال توسعه نیز مورد استقبال قرار گرفته و مطالعات گوناگونی در این خصوص انجام شده است.

## ۲-۲- مفهوم مالیات سبز و آثار اقتصادی خارجی مثبت

- مالیات سبز<sup>۱</sup>: مالیات پرداخت شده توسط مصرف‌کنندگان برای محصولات یا خدمات بوده که سازگار با محیط زیست نباشد. که برای جبران تأثیر منفی ناشی از استفاده محصولات و خدمات غیرسازگار با محیط زیست است. پس هدف اصلی از مالیات سبز، برای تشویق رفتار مثبت سازگار با محیط زیست بوده و با افزایش آلودگی محیط زیست این مالیات نیز افزایش می‌یابد.

- آثار اقتصادی خارجی مثبت<sup>۲</sup>: آثار خارجی زمانی به وجود می‌آیند که فعالیت واحدهای اقتصادی (بنگاه‌ها و مصرف‌کنندگان) به تولید و مصرف واحدهای دیگر اثر گذاشته و این هزینه‌ها و منافع که به دیگران تحمیل می‌شود به‌طور رسمی در محاسبات سود و زیان وارد نمی‌شود. به عبارت دیگر، اگرچه این آثار در عمل مشاهده می‌شوند، قیمت‌گذاری نشده و به‌طور رسمی هیچ جبرانی برای آنها در نظر گرفته نمی‌شود. اگر بتوانیم این آثار جانبی را قیمت‌گذاری کرده در این صورت می‌گوییم که آثار جانبی، یا بیرونی را درونی کرده‌ایم (پورا صغر سنگاچین، ۱۳۷۹). آثار مثبت خارجی در

1- Green tax- [www.businessdictionary.com](http://www.businessdictionary.com)

2- Positive external effects

شرایطی است که منافع اجتماعی و منافی که به دیگران تحمیل می‌شود دارای مطلوبیت و اثر مثبت بوده و منافع فردی و اجتماعی بالاتری را ایجاد کند.

- **روش‌های مفید اخذ مالیات سبز:** از انواع مالیات سبز می‌توان به مالیات‌های انتشار کربن، مالیات مصرف انرژی، مالیات بر ازدیاد نفوس، مالیات بر آلودگی صنایع را نام برد (ملازاده و همکاران ۱۳۹۰).

اما از جهت طبقه‌بندی اخذ مالیات، (مک موران و نلور)<sup>۱</sup> راهکارهای کنترل آلودگی را که پیشنهاد و به مورد اجرا گذاشته شده است در قالب سه گروه دسته‌بندی نموده‌اند (میلانی و محمودی ۱۳۸۹).

#### - مالیات مستقیم زیست محیطی

که این مالیات به صورت مستقیم بر واحدهای ایجاد شده بر آلاینده‌ها وضع می‌شود.

#### - مالیات غیر مستقیم زیست محیطی

به جای اخذ مالیات مستقیم برحسب هر واحد آلودگی، می‌توان مالیات را بر نهاده‌های تولیدی و یا کالاهای مصرفی که استفاده آنها به نوعی با آسیب زیست محیطی در ارتباط است وضع نمود. که البته کارایی کم‌تری را نسبت به مالیات مستقیم دارا هستند.

#### - قوانین و مقررات زیست محیطی

در مقابل روش‌های قبلی روش نظارت مستقیم، متضمن برقراری استانداردهای زیست محیطی با وضع قوانین و مقررات و نیل به اهداف زیست محیطی بدون کمک گرفتن از انگیزه مبتنی بر بازار می‌باشد، آنها ممکن است تنها یک بعد کاهش آلودگی را مد نظر قرار دهند و با عدم تحقق هدف کاهش آلودگی با کم‌ترین هزینه، زمینه ناکارایی اجتماعی و اقتصادی را فراهم آورند.

### ۲-۳- پیشینه علمی موضوع در مطالعه‌های داخل

پژویان و امین رشتی (۱۳۸۶) در پژوهشی با عنوان "مالیات‌های سبز با تأکید بر مصرف بنزین" پایه مالیات‌های سبز را معرفی کرده‌اند. آنها بیان می‌کنند این مالیات بر پایه هزینه اعمال می‌شود و درآمد مناسبی را برای دولت به همراه دارد و همچنین اثر اختلال‌زایی مالیات‌های دیگر را کاهش داده و برای جامعه از حیث کاهش آلودگی دارای فواید زیادی است. این مطالعه با استفاده از یک مدل سیستمی روتردام، نشان می‌دهد

1- Mac moran and Newell

وضع مالیات بر کالاهای آلوده‌کننده می‌تواند میزان تقاضا برای کالاهای مزبور را کاهش دهد.

حسینی و مزرعتی (۱۳۸۳) در پژوهشی تحت عنوان "برآورد هزینه‌های اجتماعی ناشی از مصرف سوخت‌های فسیلی بر سلامت ساکنان تهران" با استفاده از نتایج بررسی‌های اپیدمیولوژیک شهر تهران و نتایج مطالعات طرح جامع ارزیابی خسارات وارده بر سلامت، حاصل از آلودگی هوای تهران بزرگ، هزینه‌های اجتماعی ناشی از مصرف سوخت‌های فسیلی بر سلامت شهروندان را محاسبه کردند. در این بررسی، کل هزینه‌های اجتماعی ناشی از بیماری‌ها در اثر انتشار سه آلاینده منواکسیدکربن، دی‌اکسید نیتروژن و ذرات جامد معلق (PM10) در سال ۱۳۸۰ در شهر تهران، حدود ۴۴۲۳ میلیون ریال برآورد شد. هزینه‌های اجتماعی ناشی از مصرف سوخت‌های فسیلی بر نیروی انسانی در تهران نیز براساس روش ارزش آماری زندگی انسان، معادل ۲۸۶/۶۶ میلیارد ریال تخمین زده شد آنها همچنین پیش‌بینی کردند که این هزینه‌ها به قیمت‌های اسمی به بیش از ۹۰۰۰ میلیارد ریال در سال ۱۳۹۰ افزایش یابد. ضمناً با مدل‌سازی مصرف سوخت در تهران و پیش‌بینی مصرف، هزینه‌های اجتماعی آلودگی هوا برای سال‌های آتی برآورد شد.

میلانی و محمودی (۱۳۸۹) در پژوهشی با عنوان "مالیات زیست محیطی و اثر تخصیصی آن (مطالعه موردی: فرآورده‌های نفتی ایران)" با استفاده از مدل خودرگرسیون برداری<sup>۱</sup> اطلاعات سری زمانی مصرف بنزین، نفت گاز، نفت کوره، نفت سفید و گاز مایع را مورد مطالعه و تجزیه و تحلیل قرار دادند و اثر وضع مالیات در قالب شوک افزایش قیمت بر فرآورده‌ها و عکس‌العمل مصرف نسبت به آن را بررسی کردند. براساس آزمون علیت گرنجری رابطه علی از سمت متغیرهای قیمت و درآمد ملی بر متغیر مصرف تأیید شد. طبق نتایج، وضع مالیات بر قیمت بنزین، نفت گاز، نفت کوره و گاز مایع موجب کاهش روند افزایشی مصرف آنها خواهد شد ولی در مورد نفت سفید برقراری مالیات موجب افزایش مصرف این فرآورده شد.

ترابی و وراثی (۱۳۸۸) در پژوهشی با عنوان "بررسی آلاینده‌گی زیست محیطی صنایع کشور با استفاده از رویکرد داده-ستانده (مورد خاص دی‌اکسید کربن)" مبادرت به طراحی مدلی برای اندازه‌گیری شدت و میزان تولید دی‌اکسید کربن بخش‌های مولد

اقتصاد کشور نموده‌اند، براساس مدل میزان دی اکسید کربن منتشر شده به چهار عامل بستگی دارد. یک، میزان کربن سوخت‌های مختلف. دوم، شدت انرژی مستقیم که در واقع نشانگر فن‌آوری درون هر بخش است. سوم، روابط متقابل بین بخش‌های مختلف اقتصاد. چهارم، ساختار و سطح تقاضای نهایی برای کالاهای بخش‌های مختلف. نتایج حاصل از اجرای مدل بیانگر آن است که قسمت عمده انتشار CO<sub>2</sub> توسط اکثر رشته فعالیت‌ها، به صورت غیرمستقیم است و نه آنچه که آنها به صورت مستقیم منتشر می‌کنند، رشته فعالیت‌های (پالایش و توزیع گاز طبیعی). (ساخت محصولات کانی غیرفلزی). (جمع‌آوری، تصفیه و توزیع آب) به ترتیب رتبه‌های یکم تا سوم شدت دی اکسید کربن را به خود اختصاص داده است.

مقیم و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی تحت عنوان "بررسی آثار رفاهی و زیست محیطی مالیات سبز و کاهش یارانه سوخت در ایران با استفاده از مدل تعادل عمومی قابل محاسبه" با استفاده از جدول داده ستانده ۱۳۸۰ و مدل تعادل عمومی قابل محاسبه، آثار رفاهی و زیست محیطی دو سیاست وضع مالیات سبز و کاهش یارانه سوخت را بررسی کرده‌اند. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که با وضع مالیات بر سوخت تقاضای واسطه‌ای و مصرفی سوخت‌های فسیلی کاهش می‌یابد. در همه سناریوها با لحاظ اثر مثبت کاهش آلودگی، تغییرات رفاه مثبت است و میزان آن با افزایش نرخ مالیات افزایش می‌یابد.

#### ۲-۴- پیشینه علمی موضوع در مطالعه‌های خارج

هوارت<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) تقابل بین مالیات بر انتشار CO<sub>2</sub> و مالیات بر درآمد رابه صورت مدل عددی کالیبره مورد بررسی قرار داد و مشاهده کرد در غیاب اثرات نسبی مصرف، میزان مالیات‌های بهینه انتشار از ۴۴ دلار آمریکا به ۲۲۹ دلار آمریکا به ازای هر تن کربن تا قرن آینده افزایش خواهد یافت. اما هنگامی که اثرات نسبی مصرف در نظر گرفت، میزان مالیات بهینه انتشار از ۶۳ دلار آمریکا در هر تن کربن در سال ۲۰۰۵ به ۳۸۴ دلار آمریکا در هر تن کربن در سال ۲۰۱۵ افزایش خواهد یافت.

گالواش<sup>۲</sup> (۲۰۰۷) به بررسی تجربی واکنش‌های متفاوت مصرف کنندگان به منظور ارائه یا تغییر در مالیات‌های زیست محیطی پرداخت. وی نشان داد که کشش قیمتی

1- Howarth

2- Ghalwash

مالیات برای حامل‌های انرژی مدرن که به منظور گرمایش استفاده می‌شوند، به‌طور معنا داری بیش‌تر از کشش قیمتی سوخت‌های سنتی است، درحالی که این امر برای حامل‌های انرژی مدرن برعکس است.

وست<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) به برآورد پارامترهای ضروری به منظور محاسبه نرخ بهینه دوم مالیات بر بنزین با توجه به کشش قیمتی تقاطعی بین فراغت و بنزین پرداختند. این دو نشان دادند که بنزین و فراغت کاملاً وابسته‌اند و نرخ مالیات بهینه بر بنزین به‌طور معنا داری بیش‌تر از خسارت نهایی است که این امر خلاف نتایج پیشنهادی در پژوهش‌های اولیه بوده است.

پاتونلی و همکاران (۲۰۰۴)<sup>۲</sup> با توجه به نوع مالیات، سیاست بازیافت و مدل اقتصادی به‌کاررفته با روش متا آنالیز، به آثار دو گانه زیست محیطی (کاهش انتشار CO<sub>2</sub>) و اقتصادی (اهداف اشتغال) اجرای این نوع مالیات پرداخته‌اند. آنها نتیجه می‌گیرند که به‌طور قاطع درمورد رسیدن به مزیت‌های دوگانه (از ابعاد زیست محیطی و اقتصادی) بالاتر در اثر ترکیب این سیاست‌ها و مدل‌ها نمی‌توان سخن گفت. ولی دریافتند که اجرای توامان سیستم مالیات و بازیافت، آثار معنی‌داری بر متغیرهای اقتصادی دارد (مزیت اقتصادی)

بررسی پیشینه موضوع نشان می‌دهد که هیچ یک از پژوهش‌های صورت گرفته به برقراری مالیات بر نرخ بنزین و گازوئیل و ایجاد اثر درآمدی با توجه به کشش قیمتی تقاضا و امکان تخصیص درآمد به‌دست آمده برای کمک به محیط زیست نپرداخته‌اند و بررسی اثرات خارجی اقتصادی مثبت آن در اقتصاد را لحاظ ننموده‌اند، هم‌چنین توجه به شکاف قیمتی عرضه با توجه به قیمت تمام شده مواد سوختی عرضه شده از جمله نوآوری‌های این پژوهش می‌باشد.

### ۳- مبانی نظری پژوهش

برای رسیدن به توسعه پایدار در اقتصاد، حفظ و حراست از محیط زیست مبنا قرار می‌گیرد، استفاده از ابزاری مناسب برای نیل به این هدف بسیار مهم و ضروری می‌باشد و اقتصاد محیط زیست نقش کلیدی در به‌کارگیری مدیریت محیط زیست ایفا می‌کند

1- west

2- Roberto Patuelli & Nijkamp & Pels



### ۳-۱- علل برتری برقراری مالیات سبز نسبت به مالیات‌های متعارف

به‌طور کلی مالیات‌های زیست محیطی یکی از ابزارهای اقتصادی در اختیار دولت و به منظور کاهش پیامدهای خارجی و کنترل میزان آلودگی به حساب می‌آید، اقتصاددانان محیط زیست معتقد هستند که اعمال مالیات سبز نسبت به وضع قانون و مقررات، هزینه کم‌تری را بر جامعه تحمیل می‌نماید و از سوی دیگر مالیات سبز بر پایه هزینه اعمال می‌شود و از این رو می‌توان آن را به‌عنوان یک پایه مالیاتی گسترده و درآمد زا به حساب آورد که می‌تواند جانشین سایر مالیات‌ها شود. بدین ترتیب اعمال مالیات سبز می‌تواند قیمت کالاهای آلاینده را افزایش داده و به‌طور مستقیم در میزان مصرف کالاهای مورد نظر کاهش ایجاد نماید. (پژویان و دامن کشیده ۱۳۸۷)

پژوهش‌های مختلف نشان می‌دهد که مالیات سبز به‌عنوان یک ابزار برای کاهش اثرات منفی محیط زیست و ایجاد آثار خارجی اقتصادی مثبت مورد استفاده کشورها قرار می‌گیرد، پیگو بر این باور بود که آلوده کننده می‌بایست بر اساس خسارتی که در اثر انتشار آلودگی بر محیط زیست وارد می‌کند، مالیات جبرانی بپردازد. حکم این مالیات در واقع، حکم نوعی جریمه را دارد و به‌عنوان (مالیات پیگویی) به ادبیات اقتصادی وارد شده است (درودیان ۱۳۸۷). به دلیل اهمیت آثار زیست محیطی و ضرورت کاستن از آلاینده‌های موجود در هوا، بهره‌گیری از نظام مالیات سبز در چارچوب نظام مالیاتی کشور می‌تواند به میزان قابل ملاحظه‌ای در کاهش آلودگی مؤثر باشد، لذا اعمال مالیات سبز به‌عنوان یکی از مالیات‌های غیر مستقیم ضروری است (شاهنوشی و همکاران ۱۳۹۰). متخصصان اقتصاد همواره در پی شناسایی پایه‌هایی از مالیات هستند که کم‌ترین ناکارایی را بر جامعه تحمیل کند در بین انواع مالیات‌ها تنها پایه مالیاتی که چنین ویژگی را دارد، مالیات‌های زیست محیطی (مالیات سبز) است (پژویان و امین رشتی، ۱۳۸۵). به‌طور مثال سیاست افزایش قیمت بنزین و به دنبال آن سیاست وضع مالیات بر نشر بیش‌ترین تأثیر را در کاهش میزان انتشار آلاینده‌ها دارد. (منظور و صفا کیش ۱۳۹۰) مالیات‌های زیست محیطی یا مالیات‌های سبز، یکی از ابزارهای اقتصادی قدیمی در حفظ محیط زیست است که سالیان طولانی در کشورهای مختلف از آن استفاده شده است، استفاده از این ابزار بسیار لازم و ضروری است و مانع انتشار آلاینده‌های بیش از حد بهینه اجتماعی می‌شود، اما آنچه را که در باب اخذ مالیات سبز در ایران باید بیان کرد اینستکه، در قیمت نهایی آن، مالیات بر بنزین هیچ سهمی را ندارد (ملازاده و همکاران ۱۳۹۰)

**- مالیات در مقایسه با مقررات**

اگر قرار باشد مالیاتی با استاندارد قانونی (به‌طور سراسری و فراگیر) وضع شود، اقتصاددانان به جای حمایت از وضع مقررات، از تعدیلات قیمتی بیش‌تر حمایت می‌کنند. چون گمان دارند که گروه‌های تحت تأثیر سیاست آزادی عمل بیش‌تری دارند تا به محدودیت‌های مالیاتی واکنش نشان دهند، در اینجا دو دیدگاه در مقام مقایسه کارایی مالیات در مقابل مقررات مطرح می‌گردد.

**- اثرات جانبی چند جانبه**

در اغلب موارد افراد زیادی از اثرات جانبی متأثر شده، یا این اثرات توسط افراد زیادی تولید می‌شوند. این حالت به ویژه در مورد آن نوع اثرات جانبی نظیر آلودگی صنعتی، دود ناشی از استفاده از اتومبیل‌ها یا ازدحام، به‌طور وسیع دیده می‌شود و به عنوان مشکلات سیاستی تلقی می‌گردند.

می‌توان در مورد اثرات بیرونی چند جانبه، بر طبق اینکه تمام شدنی باشند یا نباشند، یک تمایز اساسی قایل شد. اثرات خارجی تمام شدنی دارای این خصوصیت هستند که تجربه این اثر جانبی توسط یک عامل اقتصادی سبب کاهش مقدار محسوس آن توسط دیگر عوامل اقتصادی می‌شود. برای مثال، اگر اثرات بیرونی به شکل انباشته شدن زباله در املاک افراد باشد، با انباشته شدن یک واحد اضافی از زباله بر روی ملک یک فرد، به همان اندازه از انباشته شدن آن بر روی ملک افراد دیگر کاسته می‌شود. بنابراین اثرات خارجی تمام شدنی (تسخیرپذیر) دارای ویژگی‌های کالاهای خصوصی هستند. در مقابل، آلودگی هوا اثر خارجی تمام شدنی (تسخیر پذیر) نیست. مقداری از آلودگی هوا که توسط یک فرد احساس می‌شود سبب کاهش مقدار آلودگی هوای احساس شده توسط افراد دیگر نمی‌گردد، بنابراین اثرات خارجی تمام نشدنی ویژگی‌های کالای عمومی را دارند.

**- راه‌های رفع عدم بهینگی**

ثابت می‌شود که برای یک اثر جانبی چند جانبه تمام شدنی تا زمانی که اختیار مالکیت تعریف شده و لازم‌الاجرا وجود داشته باشد (کال و همکاران)<sup>۱</sup>، راه حل چانه زنی که یک راه حل بازاری غیرمتمرکز است به خوبی ایفای نقش می‌نماید. در واقع اگر

1- Mas-Colell, Andreu, Michael D. Whinston & Jerry R. Green

حقوق مالکیت به دقت تعریف شده و لازم الاجرا بوده و اگر تعداد تولید و مصرف کننده های اثر جانبی به اندازه‌های زیاد باشد که "قیمت پذیر بودن" یک فرضیه قابل قبول تلقی گردد، آنگاه همانند تحلیل‌های بازار رقابت کامل برای کالاهای خصوصی، می‌توان انتظار داشت که یک بازار برای این اثرات جانبی می‌تواند منجر به سطوح بهینه‌ای از تولید و مصرف اثر جانبی در حالت تمام شدنی بودن آن بشود.

از طرف دیگر برای یک اثر جانبی چند جانبه تمام نشدنی غیرمحمول است که راه حل‌های مبتنی بر بازار - همان‌طور که در مورد کالاهای عمومی هم قابل اثبات است - سودمند واقع گردند. در واقع در این حالت موضوع عرضه خصوصی کالای عمومی و نیز معرفی انواع متعارفی از بازار برای اثرات جانبی - همانند نتایجی که برای کالای عمومی گرفته می‌شود - منجر به یک نتیجه بهینه نمی‌شود. زیرا در این حالت مشکل سواری مجانی به‌وجود می‌آید و مقدار تعادلی اثر جانبی (منفی) از مقدار بهینه آن بیش‌تر می‌شود. راه حل مبتنی بر ایجاد بازارهای خصوصی شده - همانند آنچه که در مفهوم تعادل لیندال بیان می‌شود - هم مشکلات خاص خود را دارد. مثلاً تمام مشکلات و محدودیت‌های مربوط به تعادل لیندال به‌طور مشابه در این بازارها نیز وجود دارد. در نتیجه، راه حل‌های به‌طور محض مبتنی بر بازارهای شخصی شده<sup>۱</sup> یا نشده، برای اثرات خارجی تمام نشدنی غیر محتمل است. در مقابل، با برخورداری از اطلاعات کافی (که یک فرض قوی به شمار می‌آید)، دولت می‌تواند بهینگی را با به‌کارگیری سهمیه‌ها یا مالیات‌ها برقرار سازد.

#### - مالیات برای درونی کردن اثرات خارجی تمام نشدنی

مصرف کنندگان سوخت‌های فسیلی بنزین و گازوئیل با توجه به سطح تولید آلاینده‌ای که دارند، اثر منفی بر محیط زیست اطراف و سلامتی محیطی دارند، چون مجبور به پرداختن مبلغی جداگانه به جهت این سهم آلودگی ایجاد شده نیستند، مبلغ پرداختی بابت استفاده از کالای آلاینده محیطی، ارزان‌تر از حالتی است که اگر مجبور به پرداخت هزینه تحمیل شده بر سایرین می‌بود، باید می‌پرداخت. در نتیجه میزان مصرف بیشتری خواهند داشت. البته دیگر افراد مجبور به پرداخت هزینه‌های تحمیل شده بر سلامتی خود می‌شوند که متأثر از آلودگی هوا و محیط زیست پیرامونی می‌باشد، اگر مصرف کننده کالای آلاینده (بنزین و گازوئیل) با استفاده از ابزار مالیاتی دولت

مجبور بشود که هزینه‌های تولید آلودگی را بپردازد، این امر باتوجه به قانون نزولی بودن تقاضا منتهی به کاهش مصرف و کاهش مقدار آلودگی منتشر شده ناشی از احتراق سوخت‌های فسیلی ذکر شده می‌گردد. این مبلغ مازاد پرداختی باعث درونی کردن اثر خارجی منفی می‌شود، از سوی دیگر کاهش میزان مصرف ناشی از وضع مالیات (ابزار ایجاد بهینگی برای مقابله با اثرات خارجی تمام نشدنی) موجب ایجاد یک اثر اقتصادی خارجی مثبت بر اقتصاد می‌شود. برای برآورد این اثر می‌توان به تحلیل هزینه فایده موارد ذیل پرداخت:

- ۱- کاهش میزان بیماری‌هایی که انتشار گازهای ذکر شده به‌طور مستقیم و غیرمستقیم بر آن تأثیر می‌گذارند
- ۲- کاهش استفاده از وسایل آلاینده که ورودی مصرفی آنها سوخت‌های فسیلی بنزین و گازوئیل است
- ۳- کاهش سطح مصرف سوخت بنزین و تغییر در میزان نیاز بنزین وارداتی به کشور
- ۴- مصرف بهینه در انرژی‌های تجدید ناپذیر
- ۵- الزام به تغییر تکنولوژی تولید، برای پایین آوردن سهم آلودگی وسایل آلاینده مصرف کننده سوخت‌های فسیلی
- ۶- ایجاد یک پایه مالیاتی جدید، تمرکز زدایی از چند پایه مالیاتی متداول و ایجاد یک منبع درآمدی جدید برای دولت

#### - بررسی کارایی مالیات نسبت به مقررات زیست محیطی از دیدگاه روزن<sup>۱</sup>

دو بنگاه  $M$  و  $N$  وجود دارند. در شکل  $MPC^2$  به هزینه خصوصی نهایی تولید و  $MSC^3$  به هزینه اجتماعی نهایی تولید و  $e^4$  هزینه نهایی زیان جانبی اشاره دارد. هزینه اجتماعی نهایی برابر است با هزینه خصوصی نهایی به اضافه هزینه نهایی زیان جانبی  $e$ ، که ثابت فرض می‌شود و ضمن تولید دو کالا ایجاد می‌گردد. منحنی‌های  $MB_n$  و  $MB_m$  منفعت فزاینده مصرف کنندگان دو کالا می‌باشند و منفعت نهایی را نشان

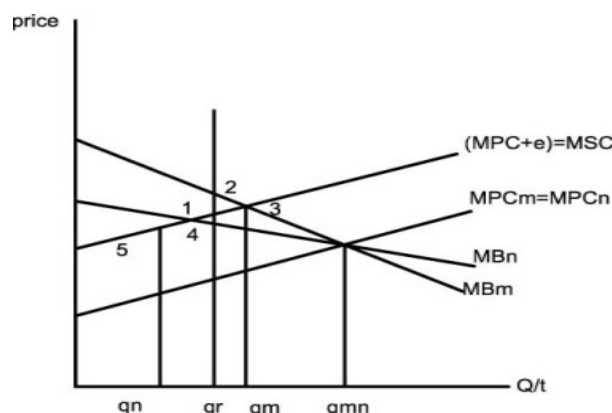
1- Rosen-1988

2- Marginal Private Cost

3- Marginal Social Cost

4- Marginal Externality Cost

می‌دهند که مصرف کنندگان در پی تولید اضافی هربنگاه کسب می‌کنند. این منحنی‌ها تقاضای محصولات بنگاه‌ها هستند که میزان تمایل به پرداخت افراد را به ازای واحدهای اضافی ستاده منعکس می‌کنند.



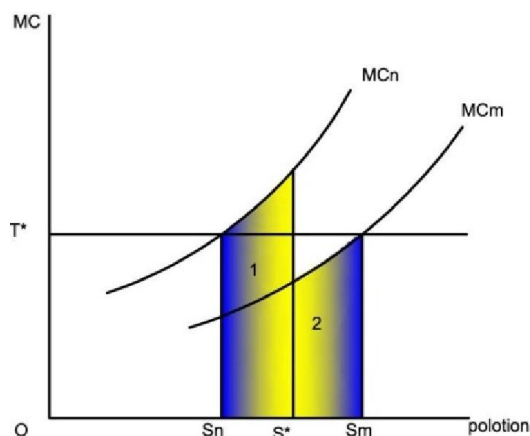
نمودار ۱- بررسی کارایی از دیدگاه روزن

نخست، اگر هر دو بنگاه فقط به هزینه‌های خصوصی شان محدود شوند، تولیدشان در سطح  $q_{nm}$  خواهد بود، که این سطح از تولید را برای هر دو بنگاه یکسان در نظر می‌گیریم و  $MB=MP$ . اگر مالیاتی تنبیهی برابر با ارزش هزینه جانبی تولید اضافی وضع شود، هر دو بنگاه به سطوح بهینه تولید دست می‌یابند. یعنی، تولید بنگاه  $M$  در سطح  $q_m$  و تولید بنگاه  $N$  در سطح  $q_n$  خواهد بود. روشن است که برای رسیدن به کارایی به کاهش تولید یکسان هر دو بنگاه نیازی نیست. با این حال، اگر دو بنگاه مشمول مقررات قرار بگیرند به گونه‌ای که مجبور شوند خود را با سطح ثابتی از تولید مثل  $q_r \left[ = \frac{1}{2}(q_m + q_n) \right]$  وفق دهند، محصولات تولیدی این دو بنگاه در سطح بهینه قرار نمی‌گیرند. محصولات تولیدی بنگاه  $M$  در سطحی قرار می‌گیرند که  $MSC > MB$  است. زیان رفاهی ناشی از محصولات تولیدی بنگاه  $M$  در نقطه  $Oqr$  برابر با مساحت مثلث ۱۴۵ است. در اینجا پیامد تأثیر یکسان استاندارد قانونی و خاص در همه تولید کنندگان، بدون توجه به سایر ملاحظات مشاهده می‌گردد، بنگاه‌ها قادر نیستند رفتار خود را برای بهینه سازی، با توجه به پارامترهای خاص هزینه و شرایط تقاضای خود، تعدیل کنند. توابع منفعت نهایی دو تولید کننده فوق، یکسان نیستند و بنابراین قطع

کردن یکسان آنها در سطحی زیر  $q_{mm}$  یعنی  $q_T$  اشتباه است که مطابق با شرایط مدل تعادل عمومی جونز و کولیس<sup>۱</sup> می باشد.

### - بررسی کارایی مالیات نسبت به مقررات زیست محیطی از دیدگاه شون<sup>۲</sup>

در این دیدگاه نیز، همانند دیدگاه روزن، همان اصل را نشان می‌دهد با این تفاوت که در اینجا توانایی دو بنگاه برای به کارگیری فناوری کاهنده آلودگی متفاوت است. در اینجا هزینه‌های کاهش آلودگی برای دو بنگاه  $M$  و  $N$  را مقایسه می‌کنیم و یکی از بنگاه‌ها  $N$  تجهیزاتی بسیار قدیمی‌تر از بنگاه دیگر به کار می‌برد. این مسئله هزینه کاهش آلودگی را برای بنگاه  $N$  افزایش می‌دهد. فرض کنید کاهش مطلوبیت به میزان برابر و به سطحی دو برابر سطح  $OS^*$  مطلوب باشد، پس:



نمودار ۲- بررسی کارایی از دیدگاه شون

الف) یا می‌توان مالیاتی به اندازه  $OT^*$  که منعکس کننده هزینه سرریز می‌باشد، وضع کرد تا بنگاه‌ها، خود، با کاهش میزان آلودگی، سطح آلودگی خود را تعدیل کنند. در اینجا کاهش تولید بنگاه  $N$  ( $S_n$ ) از کاهش تولید بنگاه  $M$  کم‌تر است. با این حال،  $S_m + S_n = 2(OS^*)$ ، و سطح کلی مطلوب کاهش آلودگی، حاصل شده است.

ب) یا می‌توان مقرراتی وضع کرد تا هر بنگاه سطح آلودگی خود را تا سطح  $OS^*$  کاهش دهد و سطح کلی کاهش آلودگی به میزان  $2(S^*)$  به دست آید. هزینه‌های وضع مقررات آشکارا از هزینه‌های گزینه تعدیل قیمت که از طریق راه حل مالیاتی اعمال

1- Jones and Collins

2- Shone1981

می‌شود بیش‌تر است. با وضع مقررات بنگاه N آلودگی را باید بیش‌تر از حالت وضع مالیات کاهش دهد. یعنی، هزینه‌های بیش‌تری بر بنگاه تحمل شده است که در اینجا برابر با مساحت ناحیه هاشور زده می‌باشد. بنگاه M نیز لازم نیست آلودگی را بیش‌تر  $S^*$  کاهش دهد و بنابراین، به میزان ناحیه هاشور زده ۲ در هزینه‌ها صرفه جویی می‌شود. هزینه‌های اضافی سهمیه بندی با تفاوت میان سطوح ۱ و ۲ برابر است که مقداری مثبت است. در اینجا نیز آزادی بیش‌تر واکنش نسبت به تعدیل قیمت، مالیات ستانی یکنواخت را در مقایسه با وضع مقررات یکسان، به ابزار مالی کاراتری تبدیل می‌کند.

### ۳-۲- نقش مالیات سبز در افزایش آثار اقتصادی خارجی مثبت

مالیات سبز در راستای اصلاح نظام مالیاتی کشورهای توسعه‌یافته بیش از سی سال است که در این کشورها وضع و اجرا شده است. با توجه به اینکه این مالیات دارای اهداف کمک به محیط زیست و همچنین افزایش یا حداقل حفظ سطح درآمدهای مالیاتی است، در اصطلاح به‌عنوان منفعت مضاعف<sup>۱</sup> نامیده می‌شود. فواید وضع مالیات‌های سبز (۹) به شرح زیر است:

۱- اخذ مالیات از تولیدکنندگانی که موجب آلودگی‌های زیست محیطی می‌شوند، می‌تواند به اصلاح فرآیند و سازوکارهای تولید کمک کند که در نهایت منجر به کاهش این آلودگی‌ها و افزایش فواید اجتماعی شود.

۲- از طریق مالیات‌های سبز این امکان به وجود می‌آید که تولیدکنندگان از تکنولوژی‌هایی که ایجاد آلودگی می‌کنند و مصرف انرژی آنها بالا است کم‌تر استفاده کنند و به سمت استفاده از فرآیند تولید کاربر حرکت کنند.

۳- دولت می‌تواند با وضع مالیات‌های سبز، ضمن حداکثر کردن منافع اجتماعی، نسبت به کسب درآمدهای مالیاتی بیش‌تر اقدام کند.

۴- وضع مالیات بر آلودگی‌های زیست محیطی تولیدکنندگان موجب افزایش قیمت این گروه و کالاهای تولیدی می‌شود و این موضوع باعث می‌شود که مصرف کالاهای مزبور کاهش یابد.

با توجه به دیدگاه‌های ذکر شده می‌توان نتیجه گرفت اخذ مالیات شیوه کاراتری نسبت به وضع مقررات می‌باشد و جهت ایجاد آثار خارجی اقتصادی مثبت وضع مالیات سبز بر روی دو فرآورده بنزین و گازوئیل ضروری می‌باشد در ادامه به روش پژوهش و بیان مدل می‌پردازیم.

1- Double Dividend

## ۴- روش پژوهش

این پژوهش به روش خودرگرسیون برداری و با استفاده از داده‌های سازمان مدیریت سوخت کشور، سازمان محیط زیست، شرکت کنترل کیفیت هوای تهران انجام می‌گردد. از نظر زمان مقطعی بوده و داده‌ها فصلی جمع‌آوری گردیده است. داده‌های میزان تقاضای بنزین و گازوئیل از سال ۱۳۷۳ تا سال ۱۳۹۲ به صورت فصلی موجود می‌باشد، که در اینجا میزان مصرف این دو فرآورده را مطابق با میزان تقاضای آنها در نظر گرفته‌ایم و برای قیمت نیز قیمت‌های سال‌های فوق منظور گردیده است. میزان انتشار گازها  $CO_2$ ،  $SPM$ ،  $SO_2$  و  $NO_2$  حاصل از احتراق هر لیتر بنزین و گازوئیل به‌عنوان مبنای آلاینده‌گی قرار گرفته شده است. تا در مدل به‌کار گرفته شود، نرخ مالیات به صورت درصدی لحاظ گردیده است و تغییرات مصرف و به طبع آن تغییر در میزان انتشار آلاینده‌ها در این ارتباط مورد بررسی قرار می‌گیرد. در شهرها گازهای خروجی خودروها به همراه دیگر مواد آلوده کننده، در سلامت انسان‌ها و دیگر موجودات نقش مهمی را ایفا می‌کنند. با توجه به اهمیت گازهای خروجی نیاز است که این گازها را بیش‌تر بشناسیم. نوع این گازها به همراه اثرات آنها در جدول زیر معرفی گردیده‌اند.

جدول ۱- اثرات گازهای منتخب آلاینده محیط زیست

نوع گاز خروجی	اثر گاز خروجی
نیتروژن ( $N_2$ )	بدون اثر
اکسیژن ( $O_2$ )	بدون اثر
آب ( $H_2O$ )	بدون اثر
دی اکسید کربن ( $CO_2$ )	از گازهای سمی نبوده اما باعث افزایش متوسط دمای جو زمین می‌گردد
مونو اکسید کربن ( $CO$ )	به دلیل احتراق ناقص ایجاد شده و باعث کاهش توانایی حمل اکسیژن توسط خون و ایجاد سر درد و مشکلات تنفسی شده و مقدار زیاد آن نیز موجب مرگ می‌گردد
اکسیدهای نیتروژن ( $NO_x$ )	در هر احتراقی تولید شده و این گاز با اکسید شدن در اتمسفر تولید بارانهای اسیدی می‌کند. این گاز برای گیاهان و حیوانات نیز مضر می‌باشد
دی اکسید سولفور ( $SO_2$ )	باعث تولید باران‌های اسیدی و خوردگی موتور شده و در تشکیل ازن و ذرات ریز معلق نیز مؤثر است. این گاز هم‌چنین باعث آسیب دیدن کاتالاسیت موتور می‌گردد.



نوع گاز خروجی	اثر گاز خروجی
هیدروکربن‌های نسوخته (HC)	این هیدروکربن‌ها به دلیل احتراق ناقص موتور و هم‌چنین بخار شدن سوخت در باک خودرو ایجاد می‌شود. این گاز باعث سوزش چشم و گلو می‌شود.
بنزن (C <sub>6</sub> H <sub>6</sub> )	این ماده به‌طور طبیعی به مقدار ناچیزی در سوخت‌های بنزینی و دیزلی موجود بوده و در گازهای خروجی به‌عنوان گازهای نسوخته خارج شده و هم‌چنین از باک خودرو نیز به صورت بخار منتشر می‌شود. سمی و سرطان‌زا بوده و تماس طولانی مدت آن مرگبار می‌باشد
سرب (Pb)	این ماده باعث اختلالات خونی شده و امروزه با حذف آن از بنزین، دیگر در گازهای خروجی یافت نمی‌شود
ذرات معلق (SPM)	این ذرات از سوختن سوخت‌های دیزلی ایجاد شده و استنشام آن می‌تواند به سیستم تنفسی بدن آسیب برساند

منبع: شرکت کنترل کیفیت هوای تهران

همان‌طور که ملاحظه می‌گردد به دلیل میزان آلاینده‌گی و اثرات مخرب محیط زیستی این چهار فاکتور آلاینده، از میان فاکتورهای ذکر شده انتخاب گردیده است. در ادامه به ارائه و برآورد مدل می‌پردازیم.

##### ۵- ارائه و برآورد مدل

مدل خود رگرسیونی برداری (var) مدلی است که در آن هر متغیر بر روی مقادیر با وقفه خودش و مقادیر با وقفه کلیه متغیرهای دیگر در مدل رگرس می‌گردد. بنابراین به دلیل ظهور متغیر وابسته با وقفه زمانی اتو رگرسیو بوده و به دلیل وجود متغیرهای متعدد صحبت از بردار به میان می‌آید که در نتیجه مدل به مدل اتو رگرسیون برداری معروف است.

یک فرآیند خود رگرسیونی برداری از رتبه n برای یک سیستم با M متغیره صورت

زیر تعریف می‌شود:

$$Y_t = (Y_{1t}, Y_{2t}, \dots, Y_{mt}) \quad (5-1)$$

$$Y_t = v + \theta_1 Y_{t-1} + \dots + \theta_n Y_{t-n} + v_t \quad (5-2)$$

که در این سیستم M معادله‌ای v یک بردار m بعدی به قرار ذیل است:

$$v = (v_1, \dots, v_M)$$

$$\theta_i \begin{vmatrix} \theta_{11,i} & \theta_{1M,i} \\ \theta_{M1,i} & \theta_{MM,i} \end{vmatrix}$$

ماتریس ضرایب  $M \times M$  و  $v = (v_{1t}, \dots, v_{Mt})$  دارای همان خواص استوکاستیک خطاهای فرم خلاصه شده در یک سیستم معادلات همزمان است. به عبارت دیگر  $v_t$  دارای میانگین صفر است یعنی  $E(v_t) = 0$  و دارای ماتریس کوواریانس (غیرمنفرد)  $\Sigma v = E(v_t v_t')$  برای کلیه  $t$  است. به علاوه برای  $v_t, t \neq \delta$  و  $v_\delta$  ناهمبسته هستند. یک مدل  $\text{var}_n$  را می‌توان به‌عنوان فرم خلاصه شده یک دستگاه معادلات همزمان در نظر گرفت و از روش‌های تخمین فرم خلاصه شده استفاده کرد:

$$Y_{mt} = v_m + \theta_{m1,i} Y_{1,t-1} + \dots + \theta_{mM,i} Y_{M,t-1} + \dots + \theta_{m1,n} Y_{1,t-n} + \dots + \theta_{mM,n} Y_{M,t-n} + v_{mt} \quad (3-5)$$

با فرض آنکه دارای  $T$  مشاهده و  $n$  مقدار قبل از نمونه باشیم (برای هر یک از متغیرها آنگاه بردارهای ذیل را می‌توانیم به‌دست بیاوریم):

$$(m=1, \dots, M) \quad (i=1, \dots, p)$$

$$y^m = \begin{vmatrix} Y_{m1} \\ Y_{m2} \\ \vdots \\ Y_{mT} \end{vmatrix} \quad Y_{-i}^m = \begin{vmatrix} Y_{m,1-i} \\ Y_{m,2-i} \\ \vdots \\ Y_{m,T-i} \end{vmatrix}$$

به عبارت دیگر،  $Y_{-i}^m$  شامل متغیرهای بردار  $Y^m$  با  $i$  دوره تأخیر می‌باشد، هم چنین تعریف می‌کنیم:

$$v^m = (v_{m1}, \dots, v_{mT}) \quad (4-5)$$

و داریم:

$$Y^m = v_{mj} + \theta_{m1,i} Y_{1,t-1} + \dots + \theta_{mM,i} Y_{M,t-1} + \dots + \theta_{m1,n} Y_{1,t-n} + \dots + \theta_{mM,n} Y_{M,t-n} + v_{mj} \quad (5-5)$$

که  $Z$  یک بردار  $(T \times 1)$  حاوی یک هاست. این سیستم را به‌طور خلاصه می‌توان به شکل زیر نوشت:

$$Y^m = X\theta_m + v^m$$

که:

$$X = (j, Y - 1^M, \dots, Y - 1^M, Y - 2^M, \dots, Y - 2^M, \dots, Y - n^M, \dots, Y - n^M) \quad (6-5)$$

$$\theta_m = (\nu_m, \theta_{m,1}, \dots, \theta_{mM,1}, \theta_{m,2}, \theta_{mM,2}, \dots, \theta_{m,n}, \dots, \theta_{mM,n})$$

بردار ضریب معادله  $m$ ام سیستم است. که هر یک از  $M$  معادله دارای یک ماتریس رگرسیون  $X$  است.

- در ادامه باید به تعیین طول وقفه پرداخت که در این مورد می‌توان از معیارهای موجود استفاده نمود، در حالت یک متغیره انتخاب یک درجه مناسب برای یک فرایند خودرگرسیون (AR) بر مبنای ضرایب خود همبستگی جزئی صورت می‌گیرد، برای فرآیندهای برداری خود همبستگی جزئی به شکل ماتریس می‌باشد که می‌توان از آزمون‌های رسمی در این رابطه با معنی‌دار بودن آنها استفاده کرد، یکی از ملاک‌های معتبر برای تعیین طول وقفه یا گزینش درجه مدل قاعده حداقل کردن آکائیک<sup>۱</sup> است:

$$AIC(n) = \ln \det(\hat{\Sigma}^n) + \frac{2M^2n}{T} \quad (7-5)$$

$$AIC = T \ln(\delta_n^2) + 2n \quad (8-5)$$

که  $M$  تعداد متغیرهای در سیستم

$$\delta_n^2 = \frac{SSE_n}{T} \quad \text{حجم نمونه } d_n^2 \text{ برآورد کننده حداکثر درست نمایی و}$$

$\hat{\Sigma}^n$  تخمینی از ماتریس کواریانس باقیمانده  $\Sigma_v$  است که از یک مدل  $VAR(n)$

به دست آمده است عناصر  $(\hat{\Sigma}^n)$  بدین صورت محاسبه می‌گردند:

$$\delta_{ij} = \frac{(Y^i - x\hat{\theta}_i)(Y^j - x\hat{\theta}_j)}{T} \quad (9-5)$$

یعنی مجموع مربعات یک حاصل ضرب‌های متقاطع بر حجم نمونه تقسیم می‌شوند و نه بر درجات آزادی رتبه  $n$  چنان انتخاب می‌شود که  $AIC$  حداقل می‌گردد. به عبارت دیگر، مدل‌های با درجه  $(n=0,1,\dots,n)$  برای یک فرایند  $(VAR)$  با درجه حداکثر  $n$  تخمین زده می‌شود. آنگاه ماتریس‌های  $(\hat{\Sigma}^n)$  برای  $(n=0,1,\dots,n)$  و مقادیر متناظر  $AIC(n)$  محاسبه می‌گردد، ارزش  $AIC(n)$  آن درجه‌ای است که  $AIC(n)$  را طی  $(n=0,1,\dots,n)$  حداقل نماید، در این فرایند حجم  $T$  ثابت است. اکنون به شرح معیار  $AIC$  می‌پردازیم:

1- Akaike Information Criterion (AIC)

فرض کنید  $\ln(\hat{\theta})$  مقدار ماکزیمم شده از تابع لگاریتم درست‌نمایی از مدل باشد جایی که  $\hat{\theta}$  یک برآوردکننده حداکثر درست‌نمایی از  $\theta$  بر اساس نمونه به اندازه  $n$  خواهد بود معیار آکائیک برای این مدل بدین شرح است:

$$AIC_t = \ln(\hat{\theta}) \cdot p(\alpha) \quad (10-5)$$

$p =$  بعد  $(\hat{\theta}) =$  درجه آزادی پارامترهای برآورده شده،

- در ادامه به فرآیند مدل تصحیح خطا EMC<sup>۱</sup> می‌پردازیم:

سازوکار تصحیح خطا یک فرآیند تعدیل است که حرکت پویای دو یا چند متغیر را با رابطه تعادلی آنها جمع می‌کند یعنی تغییرات  $Y_t$  (یعنی  $\Delta X_t$ ) و نیز مقدار عدم تعادل دوره قبل از مسیر بلند مدت توضیح داده می‌شود. اگر همه متغیرها نا ایستا باشند و پس از  $d$  با تفاضل‌گیری ایستا شوند، یعنی همبسته از درجه  $d$  باشند (که با نماد  $I \sim I(d)$  نشان داده می‌شود) آنگاه ترکیب خطی از آنها نظیر  $Z_t$  همبسته از درجه کم‌تر از  $d$  یعنی  $Z_t \sim I(d')$  و  $d > d'$  باشد میان متغیرهای مذکور رابطه بلند مدت (تعادلی) وجود دارد که مدل (ECM) برای متغیرهای فوق به شرح ذیل می‌باشد:

$$I(1)\Delta Y_t = a\Delta x_t + \gamma(\gamma_{t-1} - \beta x_{t-1}) + e_t \quad (11-5)$$

- فرآیند توابع عکس‌العمل<sup>۲</sup> هر مدل (VAR) می‌تواند به‌عنوان مدل مرتبه اول

یا بیش‌تر، اگر لازم باشد به صورت معادلات اضافی نوشته شود. فرضاً

$$Y_t = \mu + \Delta_1 y_{t-1} + \Delta_2 y_{t-2} + v_t \quad (12-5)$$

که می‌توان نوشت:

$$\begin{vmatrix} Y_t \\ Y_{t-1} \end{vmatrix} = \begin{vmatrix} \mu \\ 0 \end{vmatrix} + \begin{vmatrix} \Delta_1 & \Delta_2 \\ 1 & 1 \end{vmatrix} \begin{vmatrix} Y_{t-1} \\ Y_{t-2} \end{vmatrix} + \begin{vmatrix} v_t \\ 0 \end{vmatrix}$$

که یک مدل مرتبه اول خواهد بود. می‌توان خصوصیات دینامیکی مدل را در هر کدام از دو حالت در نظر گرفت، اما مدل دوم مناسب‌تر خواهد بود که در ادامه با استفاده از نرم افزار به شرح نتایج خواهیم پرداخت؛

$$Y_t = \mu + \Delta y_{t-1} + v_t \quad (13-5)$$

اگر ریشه‌های مفسر  $\Delta$  میانگین کم‌تر از یک داشته باشد تعادل پویا انجام شده است

در نتیجه:

$$Y_t = \mu + \Delta(L)y_t + v_t \quad (14-5)$$

1- Error Correction Mechanism

2- Impulse Response Functions.

$$[1 - \Delta(L)] = (\mu + v_t)$$

در نتیجه:

$$Y = [1 - \Delta(L)]^{-1} (\mu + v_t) \quad (15-5)$$

$$= (1 - \Delta)^{-1} \mu + \sum_{i=0}^{\infty} \Delta^i v_{t-i}$$

$$= \bar{\mu} + \sum_{i=1}^{\infty} \Delta^i v_{t-i}$$

$$= \bar{\mu} + v_t + \Delta v_{t-1} + \Delta^2 v_{t-2} \quad (17-5)$$

ضرایب مربوط به  $\Delta$  در سیستم فزاینده هستند. اگر  $v=0$  برای اینکه  $Y$  به تعادل  $Y$  برسد زمان به قدر کافی باید باشد، حال با تغییر یکی  $V$ ها برای یک دوره، تزریق یک شوک در سیستم مثل بالا رفتن قیمت سوخت به دلیل وضع مالیات سبز و سپس بازگشت آن به صفر، پس از آن ملاحظه می‌کنیم. به طوری که می‌توان دید  $Y_{mt}$  از حالت تعادل خارج و سپس با آن حرکت خواهد کرد. مسیر جابه‌جایی که کتغیرها به حالت تعادل بر می‌گردند عکس العمل آنی<sup>۱</sup> از VAR نامیده می‌شود.

متغیرهای مدل به شرح ذیل می‌باشد

$$CGG = TPG + TPGO + TCM + ECO_p + ESO_p + ENO_x + ESPM \quad (18-5)$$

که متغیرهای آن در جدول ۲ معرفی شده‌اند.

جدول ۲- معرفی متغیرهای مدل

انتشار دی اکسید کربن	ECO <sub>2</sub>	مجموع مصرف گاز و گازوئیل	CGG
انتشار دی اکسید گوگرد	ESO <sub>2</sub>	قیمت بنزین	TPG
انتشار اکسیدهای نیتروژن	ENO <sub>x</sub>	قیمت گازوئیل	TPGO
انتشار ریزگرد	ESPM	هزینه‌های پزشکی کل	TCM

منبع: یافته‌های پژوهش

در این مطالعه از متغیرهای هزینه پزشکی خانوار و میزان انتشار آلاینده‌های انتخابی به‌عنوان فیلتر زیست محیطی و از مصرف بنزین و گازوئیل و قیمت این دو

1- Impulse Response of VAR

فرآورده به‌عنوان عوامل مؤثر برای وضع مالیات مستقیم استفاده گردید که این اطلاعات در طی سال‌های ۱۳۷۳ الی ۱۳۹۲ به صورت فصلی جمع‌آوری شده‌اند.

### - آزمون ریشه واحد دیکی - فولر

با توجه به انجام این آزمون، همه داده‌ها در مرحله تفاضل‌گیری مرتبه اول<sup>۱</sup> مانا می‌گردد. لذا فرضیه صفر مبنی بر وجود ریشه واحد رد می‌شود.

جدول ۳- آزمون ریشه واحد

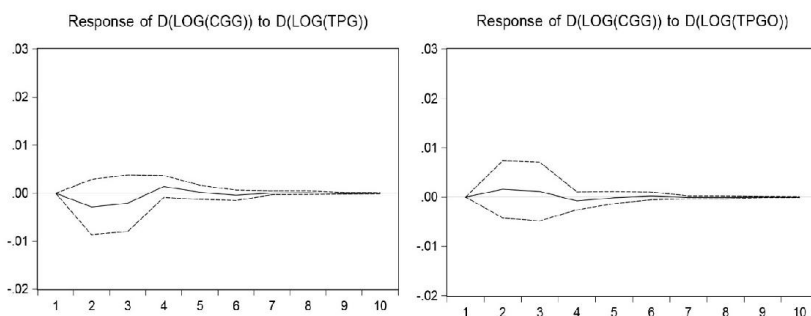
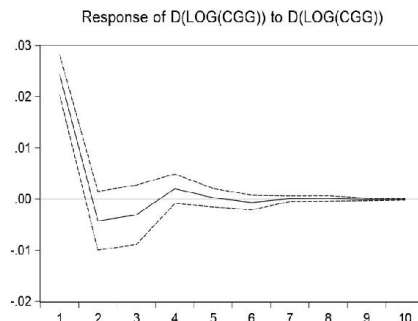
متغیر	آماره	مقدار بحرانی ۵٪	مقدار بحرانی ۱٪	آماره محاسبه شده	نتیجه آزمون
CGG	۰/۰۰۰۰	-۲/۸۹۹۱	-۳/۵۱۶۶	-۸/۵۲۰۳	فرضیه صفر رد می‌شود
TPG	۰/۰۰۰۰	-۲/۸۹۹۱	-۳/۵۱۶۶	-۸/۸۷۱۲	فرضیه صفر رد می‌شود
TPGO	۰/۰۰۰۰	-۲/۸۹۹۱	-۳/۵۱۶۶	-۸/۸۴۲۷	فرضیه صفر رد می‌شود
TCM	۰/۰۰۰۰	-۲/۸۹۹۱	-۳/۵۱۶۶	-۵/۷۱۰۰	فرضیه صفر رد می‌شود
ESPM	۰/۰۰۰۰	-۲/۸۹۹۱	-۳/۵۱۶۶	-۷/۱۰۹۱	فرضیه صفر رد می‌شود
ECO <sub>2</sub>	۰/۰۰۰۰	-۲/۸۹۹۱	-۳/۵۱۶۶	-۹/۶۲۵۲	فرضیه صفر رد می‌شود
ESO <sub>2</sub>	۰/۰۰۰۰	-۲/۸۹۹۱	-۳/۵۱۶۶	-۸/۷۶۰۴	فرضیه صفر رد می‌شود
ENO <sub>x</sub>	۰/۰۰۰۰	-۲/۸۹۹۱	-۳/۵۱۶۶	-۹/۳۶۳۹	فرضیه صفر رد می‌شود

منبع: یافته‌های پژوهش

بر اساس نتایج حاصل از آزمون دیکی - فولر متغیرها هم درجه و هم انباشته هستند که برای تخمین روش خود رگرسیون برداری با اهمیت است.

### - توابع عکس‌العمل آنی

در بررسی عکس‌العمل آنی، اثر یک انحراف معیار تکانه متغیر روی متغیرهای دیگر بررسی می‌شود و نشان می‌دهد که اگر یک تکانه یا تغییر ناگهانی به اندازه یک انحراف معیار در قیمت بنزین یا گازوئیل ایجاد شود اثر آن بر مصرف دوره‌های بعد چگونه خواهد بود. (پیوست اول و دوم)

Response to Cholesky One S.D. Innovations  $\pm 2$  S.E.

منبع: یافته‌های پژوهش

نمودار ۳- عکس العمل مصرف به تکانه‌های وارد شده از طرف قیمت (سه نمودار منتخب)

- تکانه وارد شده از طرف قیمت بنزین از دوره اول تا دوره دوم کاهنده و منفی و از دوره دوم تا دوره سوم منفی اما با شیب مثبت و از دوره چهارم تا هفتم مثبت اما مجدداً کاهنده تا دوره دهم که به‌طور کامل تعدیل می‌شود.
- اثر تکانه قیمت بر مصرف گازوئیل از ابتدا تا دوره چهارم فزاینده بوده و با شیب کم به سمت منفی و سپس صفر میل می‌کند
- اثر تکانه وارد شده از سوی مصرف بر خود متغییر در شکل اول آمده است بر این اساس اگر به اندازه‌یک انحراف معیار تکانه وارد شود، اثر بلند مدت بر مصرف دو فرآورده می‌گذارد این اثر از دوره اول تا دوم با شیب بسیار زیادی کاهنده بوده و در ادامه تا دوره چهارم منفی می‌باشد و از دوره چهارم تا هفتم مثبت اما مجدداً نزولی است و از دوره هفتم به بعد به‌طور کامل تعدیل می‌گردد. این نمودار اثر بسیار مهمی در سیاست‌گذاری اقتصادی نشان می‌دهد به این معنی که هر ضربه به مصرف فرآورده‌های سوختی، از

جانب قیمت، اثر کاهنده شدید بر آن می‌گذارد، اما این اثر از دوره چهارم تا هفتم (میان مدت) به آرامی تعدیل شده و در بلند مدت به صفر می‌رسد.

#### - تجزیه واریانس

در این قسمت، با توجه به مدل برآورد شده، تجزیه واریانس متغیرهای مدل صورت گرفته است، برای نرخ مالیات قیمت این دو فرآورده را به‌عنوان مالیات سبز افزایش دادیم تا با استفاده از آزمون تجزیه واریانس<sup>۱</sup> سهم هر متغیر در تغییر سایر متغیرها و اینکه چه میزان از تغییر مصرف هر فرآورده را قیمت آن توضیح می‌دهد، به‌دست آوریم

#### - پیش از برقراری مالیات

تغییرات مصرف دو فرآورده گاز و گازوئیل از ۱۰۰٪ در دوره اول به ۹۳٪ در دوره‌های بعدی رسیده است در ادامه میزان سهم مصرف بنزین و گازوئیل در متغیر هزینه‌های پزشکی مورد بررسی قرار گرفت

جدول تجزیه واریانس پیش از برقراری مالیات به شرح ذیل می‌باشد:

جدول ۴- تجزیه واریانس قبل از مالیات

Variance Decomposition of D (LOG (CGG))									
Period	S.E	CGG	CO2	NOX	TPG	TPGO	SO2	SPM	TCM
۱	۰,۰۲۵۷۳۶	۱۰۰,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰
۲	۰,۰۲۶۶۲۴	۹۶,۲۷۰۴۳	۰,۳۲۵۹۵۲	۰,۰۰۰۰۰۴	۱,۹۶۴۶۵۸	۰,۰۹۱۷۵۵	۰,۶۷۹۳۵۷	۰,۳۸۸۰۳۵	۰,۲۷۹۷۷۱
۳	۰,۰۲۶۹۳۳	۹۵,۰۵۸۲۳	۰,۴۳۱۸۹۴	۰,۰۰۰۰۰۵	۲,۶۰۳۲۲۲	۰,۱۲۱۵۷۸	۰,۹۰۰۱۶۵	۰,۵۱۴۱۵۷	۰,۳۷۰۷۰۴
۴	۰,۰۲۷۲۸۹	۹۳,۷۱۳۸۲	۰,۵۴۹۳۹۱	۰,۰۰۰۰۰۷	۳,۳۱۱۴۲۷	۰,۱۵۴۶۵۳	۱,۱۴۵۰۵۴	۰,۶۵۴۰۳۳	۰,۴۷۱۵۵۴
۵	۰,۰۲۷۲۸۹	۹۳,۷۱۲۶۷	۰,۵۴۹۴۹۲	۰,۰۰۰۰۰۷	۳,۳۱۲۰۳۵	۰,۱۵۴۶۸۱	۱,۱۴۵۲۶۴	۰,۶۵۴۱۵۳	۰,۴۷۱۶۴۰
۶	۰,۰۲۷۳۴۳	۹۳,۵۱۲۸۶	۰,۵۶۶۹۵۴	۰,۰۰۰۰۰۷	۳,۴۱۷۲۹۰	۰,۱۵۹۵۹۷	۱,۱۸۱۶۶۰	۰,۶۷۴۹۴۲	۰,۴۸۶۶۲۹
۷	۰,۰۲۷۳۵۴	۹۳,۴۷۵۴۱	۰,۵۷۰۲۲۷	۰,۰۰۰۰۰۷	۳,۴۳۷۰۱۸	۰,۱۶۰۵۱۸	۱,۱۸۸۴۸۲	۰,۶۷۸۸۳۸	۰,۴۸۹۴۳۸
۸	۰,۰۲۷۳۵۶	۹۳,۴۶۵۰۵	۰,۵۷۱۱۳۲	۰,۰۰۰۰۰۷	۳,۴۴۲۴۷۴	۰,۱۶۰۷۷۳	۱,۱۹۰۳۶۸	۰,۶۷۹۹۱۶	۰,۴۹۰۲۱۵
۹	۰,۰۲۷۳۶۰	۹۳,۴۵۰۸۸	۰,۵۷۲۳۷۱	۰,۰۰۰۰۰۷	۳,۴۴۹۹۳۹	۰,۱۶۱۱۲۲	۱,۱۹۲۹۵۰	۰,۶۸۱۳۹۰	۰,۴۹۱۲۷۸
۱۰	۰,۰۲۷۳۶۰	۹۳,۴۵۰۸۳	۰,۵۷۲۳۷۵	۰,۰۰۰۰۰۷	۳,۴۴۹۹۶۵	۰,۱۶۱۱۲۳	۱,۱۹۲۹۵۹	۰,۶۸۱۳۹۵	۰,۴۹۱۲۸۲

منبع: یافته‌های پژوهش



## جدول ۵- بررسی اثرات کوتاه مدت و بلند مدت گازهای آلاینده منتخب قبل از برقراری

## مالیات

دوره	متغیر	SPM	CO2	SO2	NO2
کوتاه مدت		۰/۰۸	۰/۰۰۱	۰/۰۲	۰/۰۶
بلند مدت		۰/۱۲	۰/۰۰۲	۰/۰۳	۰/۰۸

منبع: یافته‌های پژوهش

\* بیش‌ترین وابستگی مصرف به قیمت برای گازوئیل می‌باشد که برای دوره کوتاه مدت در حدود ۱/۳ درصد است اما در بلندمدت در نهایت به ۱/۷ خواهد رسید، این مقدار برای قیمت بنزین در حدود ۰/۰۹ درصد برای کوتاه مدت می‌باشد که در نهایت در بلند مدت به ۰/۱۳ در صد خواهد رسید. در ادامه به بررسی این موضوع پرداختیم که چه میزان از هزینه‌های پزشکی را مصرف فرآورده‌های بنزین و گازوئیل توضیح می‌دهد، در کوتاه مدت وابستگی هزینه‌های پزشکی به مصرف دو فرآورده نفتی ۳/۳۶ درصد است، اما این وابستگی در بلند مدت به ۴/۴۲ درصد خواهد رسید، میزان وابستگی CO2، SPM، SO2، و NO2 در جدول فوق قابل مشاهده است. ملاحظه می‌شود بیش‌ترین میزان وابستگی انتشار را ذرات معلق بر عهده دارد. اما به جهت انتشار دی اکسید کربن کم‌ترین وابستگی را بر عهده دارد.

## - پس از برقراری مالیات

تغییرات مصرف دو فرآورده گاز و گازوئیل از ۱۰۰٪ در دوره اول به ۹۳٪ در دوره های بعدی رسیده است در ادامه میزان سهم مصرف بنزین و گازوئیل در متغیر هزینه های پزشکی مورد بررسی قرار گرفت

جدول تجزیه واریانس پیش از برقراری مالیات به شرح ذیل می‌باشد:

## جدول ۶- تجزیه واریانس پس از برقراری مالیات

Variance Decomposition of D(LOG(CGG))									
Period	S.E	CGG	CO2	NOX	TPG	TPGO	SO2	SPM	TCM
۱	۰,۰۲۶۱۶۷	۱۰۰,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰۰۰
۲	۰,۰۲۷۰۷۴	۹۶,۲۳۷۹۲	۰,۳۲۵۷۵۶	۰,۰۰۰۰۰۴	۰,۹۸۹۷۳۳	۰,۰۲۵۲۹۵	۰,۱۷۰۱۲۶	۰,۰۰۳۲۰۷	۲,۲۳۳۳۴۳
۳	۰,۰۲۷۳۸۸	۹۵,۰۲۴۰۴	۰,۴۳۰۸۶۵	۰,۰۰۰۰۰۵	۱,۳۰۹۰۸۴	۰,۰۳۳۴۵۷	۰,۲۲۵۰۱۹	۰,۰۰۴۲۴۲	۲,۹۵۳۹۶۰
۴	۰,۰۲۷۷۵۴	۹۳,۶۵۸۰۵	۰,۵۴۹۱۴۶	۰,۰۰۰۰۰۷	۱,۶۶۸۴۵۱	۰,۰۴۲۶۴۱	۰,۲۸۶۷۹۱	۰,۰۰۵۴۰۷	۳,۷۶۴۸۷۶
۵	۰,۰۲۷۷۵۴	۹۳,۶۵۶۶۴	۰,۵۴۹۲۶۸	۰,۰۰۰۰۰۷	۱,۶۶۸۸۲۳	۰,۰۴۲۶۵۱	۰,۲۸۶۸۵۵	۰,۰۰۵۴۰۸	۳,۷۶۵۷۱۵
۶	۰,۰۲۷۸۱۰	۹۳,۴۵۲۰۲	۰,۵۶۶۹۱۷	۰,۰۰۰۰۰۷	۱,۷۲۲۴۴۵	۰,۰۴۴۰۲۱	۰,۲۹۶۰۷۲	۰,۰۰۵۵۸۲	۳,۸۸۶۷۱۳
۷	۰,۰۲۷۸۲۱	۹۳,۴۱۳۶۹	۰,۵۷۰۳۰۴	۰,۰۰۰۰۰۷	۱,۷۳۲۷۳۷	۰,۰۴۴۲۸۴	۰,۲۹۷۸۴۱	۰,۰۰۵۶۱۵	۳,۹۰۹۹۳۷
۸	۰,۰۲۷۸۲۴	۹۳,۴۰۳۲۲	۰,۵۷۱۲۱۲	۰,۰۰۰۰۰۷	۱,۷۳۵۴۹۴	۰,۰۴۴۳۵۵	۰,۲۹۸۳۱۵	۰,۰۰۵۶۲۴	۳,۹۱۶۱۵۸
۹	۰,۰۲۷۸۲۸	۹۳,۳۸۸۴۲	۰,۵۷۲۴۹۳	۰,۰۰۰۰۰۷	۱,۷۳۹۳۸۶	۰,۰۴۴۴۵۴	۰,۲۹۸۹۸۴	۰,۰۰۵۶۳۷	۳,۹۲۴۹۴۱
۱۰	۰,۰۲۷۸۲۸	۹۳,۳۸۸۳۶	۰,۵۷۲۴۹۸	۰,۰۰۰۰۰۷	۱,۷۳۹۴۰۲	۰,۰۴۴۴۵۵	۰,۲۹۸۹۸۷	۰,۰۰۵۶۳۷	۳,۹۲۴۹۷۷

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۷- بررسی اثرات کوتاه مدت و بلند مدت گازهای آلاینده منتخب

دوره	متغیر	SPM	CO <sub>2</sub>	SO <sub>2</sub>	NO <sub>x</sub>
کوتاه‌مدت		۰/۰۰۷	۰/۷۶	۰/۳۹	۰/۰۰۰۰۹
بلند مدت		۰/۰۲	۱/۷۲	۰/۸۹	۰/۰۰۰۲

منبع: یافته‌های پژوهش

### بعد از برقراری مالیات

- پس از وضع مالیات بیش‌ترین وابستگی مصرف به قیمت در جدول تجزیه واریانس برای بنزین خواهد بود که برای دوره کوتاه‌مدت در حدود ۲/۳ درصد است اما در بلند مدت نهایتاً به ۵/۲ خواهد رسید، این مقدار برای قیمت گازوئیل در حدود ۰/۰۵ درصد برای کوتاه‌مدت می‌باشد که در نهایت در بلند مدت به ۰/۱۳ درصد خواهد رسید. در ادامه مجدداً برای اینکه چه میزان از هزینه‌های پزشکی را مصرف فرآورده‌های بنزین و گازوئیل توضیح می‌دهد، در کوتاه‌مدت وابستگی هزینه‌های پزشکی به مصرف دو فرآورده نفتی ۵/۱۹ درصد است، اما این وابستگی در بلند مدت به ۱۱/۷۶ درصد خواهد رسید، میزان وابستگی CO<sub>2</sub>، SPM، SO<sub>2</sub>، NO<sub>x</sub> در جدول ذیل قابل مشاهده است. ملاحظه می‌شود بیش‌ترین میزان وابستگی انتشار را پس از برقراری مالیات دی‌اکسید کربن بر عهده دارد. اما به جهت انتشار اکسیدهای نیتروژن کم‌ترین وابستگی را بر عهده دارد.

### ۶- خلاصه و نتیجه‌گیری

این پژوهش به بررسی کارایی اثرات وضع مالیات نسبت به قوانین و مقررات پرداخت که با استناد به دیدگاه‌های موجود وضع مالیات کارا تر بود، در ادامه و با استفاده از مدل خود رگرسیون برداری<sup>۱</sup> به برآورد مدل پرداخته شد، که قبل و بعد از وضع مالیات اثر توضیح دهنده‌گی متغیرها تغییر کرد و مشاهده شد که مالیات می‌تواند منتهی به تغییرات اساسی در ضرایب گردد، اینکه سیاست‌های آتی به سمت قطع یارانه سوخت مصرفی و برقراری مالیات حرکت نماید، فارغ از اینکه منتهی به کاهش مصرف سوخت خواهد شد در بلند مدت می‌تواند منجر به تغییر اهداف تکنولوژیک در ساخت

محصولات بر مصرف گردد که راهبرد بهینه کردن مصرف سوخت از جمله این موارد خواهد بود و در نهایت پس از برآورد مدل تجربی، نتایج زیر به دست آمد:

- ۱- بین مالیات زیست محیطی و وضع مقررات بیشترین کارایی و آثار اقتصادی خارجی مثبت را با استناد به دیدگاه روزن و شون، وضع مالیات زیست محیطی دارد.
- ۲- شاخص‌های ذکر شده برای آلودگی محیط زیست با توجه به اطلاعات به دست آمده از شرکت کنترل کیفیت هوای تهران انتخاب مناسبی جهت سنجش آلاینده‌گی می باشد.
- ۳- برقراری مالیات بر مصرف بنزین و گازوئیل در ایران موجب کاهش مصرف و کاهش سطح آلودگی شده است در نتیجه فرضیه اول پژوهش تأیید گردید.
- ۴- اثر وضع مالیات بر آلاینده‌های انتخابی در کوتاه‌مدت و بلند مدت بررسی گردید و که نشانگر تغییر در جدول تجزیه واریانس برای چهار فرآورده شد.
- ۵- تغییرات قیمت بر مصرف دو فرآورده منتخب در کوتاه‌مدت و بلندمدت تأثیرگذار است و در دوره کوتاه‌مدت اثر وضع مالیات بر بنزین تا اواسط دوره سوم نزولی و با شیب منفی بوده اما در بلند مدت تا دوره دهم تعدیل می‌گردد. اما بر مصرف گازوئیل در کوتاه‌مدت تأثیر افزایشی کمی داشته که در بلند مدت تعدیل می‌گردد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش تأیید گردید.

### فهرست منابع

پژویان، ج و ن. امین رشتی (۱۳۸۶)، مالیات سبز با تأکید بر مصرف بنزین، پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۷

دفتر برنامه‌ریزی کلان و برق کشور، ترازنامه انرژی، سال ۱۳۹۱ وزارت نیرو

شاهنوشی، دانش، اکبری مقدم، مقیمی، دانشور (۱۳۹۰)، بررسی آثار رفاهی وزیست محیطی مالیات سبز و کاهش یارانه سوخت در ایران با استفاده از مدل تعادل عمومی قابل محاسبه، اقتصاد کشاورزی و توسعه، شماره ۷۵

نصراصفهانی، رضا؛ اکبری، نعمت اله؛ بیدرام، رسول (۱۳۸۴). محاسبه شکافت ولید ناخالص داخلی فصلی و تأثیر عوامل اسمی بر آن در ایران (رهیافت خود رگرسیون برداری var)، پژوهش‌های اقتصادی ایران، شماره ۲۲

میلانی، محمودی (۱۳۸۹) مالیات زیست محیطی و اثر تخصیصی آن مطالعه موردی؛ فرآورده‌های نفتی ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره ۵۶.

منظور، صفا کیش (۱۳۹۰)، اثرات زیست محیطی و اقتصادی بر رفتار حمل و نقل شهری با رویکرد قیاسی - استقرایی مطالعه موردی؛ شهر تهران، فصلنامه تحقیقات مدل‌سازی اقتصادی، شماره ۴.

جان کالیز و فیلیپ جونز، ترجمه؛ نادران، اسلامی، چشمی (۱۳۸۸)، مالیه عمومی و انتخاب عمومی، جلد ۱ و ۲.

شرکت کنترل کیفیت هوای تهران گزارش آماری وضعیت هوای تهران.

حیدری هراتمه، مصطفی (۱۳۸۳) روش شناختی الگوهای اقتصادسنجی (ECM)، (VAR)، پژوهش‌های مدیریت راهبردی، شماره ۳۲ و ۳۳.

Ilex Energy Consulting, Strbac, G., 2002. Quantifying the system costs of Additional renewables in 2020. DTI /http://www.dti.gov.uk/energy/Developed /080scar\_report\_v2\_0.pdfS.

Ilex Energy Consulting, 2005. Storage, gas prices and security of supply.

Ilex Energy Consulting, 2006. Projections of the price for wholesale Electricity in Great Britain.

Kennedy, S., 2005. Wind power planning: assessing long-term costs and Benefits. Energy Policy 33 (13), 1661-1675.

Land Use Consultants, 2004. Clyde Windfarm Environmental Statement, September 2004.

MacLeod, M., Moran, D., Spencer, I., 2006. Counting the cost of water Use in hydroelectric generation in Scotland. Energy Policy 34/15, 2048-2059.

Bartocci, A, Pisani, M, 2013, "Green" fuel tax on private transportation services and subsidies to electric energy. A model-based assessment for the main European countries, Energy Economics 40 S32-S57.

Mas-Colell, Andreu, Michael D. Whinston & Jerry R. Green: Microeconomic Theory; Oxford University Press

[www.yale.org](http://www.yale.org)

Johansen, S (1988) statistical analysis of co integration vectors, Journal of economic and control, 12, 231-54

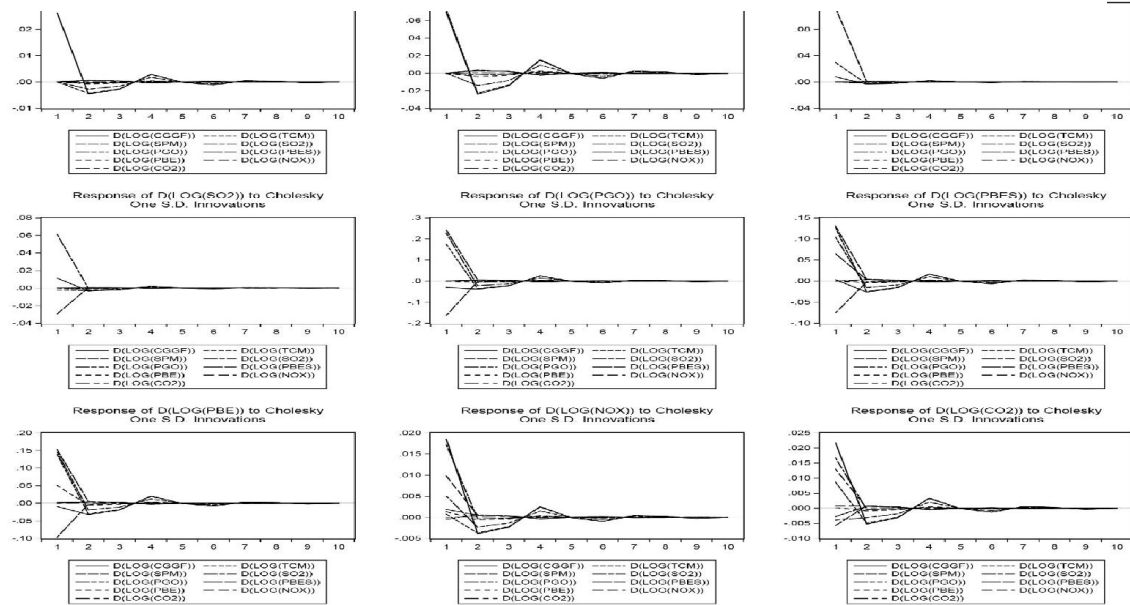
Fouquet, Roger; et al.(June 2001).External Cost and Environmental Policy in the UK and the EU (PDF).Imperial College Centre for Energy Policy and Technology.p.18.ISBN 1-903144-02-7.

Bell, Michelle L.; Michelle L.Bell; Devra L.Davis; Tony Fletcher (January 2004)."A retrospective assessment of mortality from the London smog episode of 1952: the role of influenza and pollution".Environ Health Perspect 112 (1): 6–8.doi: 10.1289/ehp.6539.PMC 1241789.PMID 14698923.

Mas-Colell, Andreu, Michael D.Whinston & Jerry R.Green: Microeconomic Theory; Oxford University Press

Impulse Responses Combined Graphs before tax

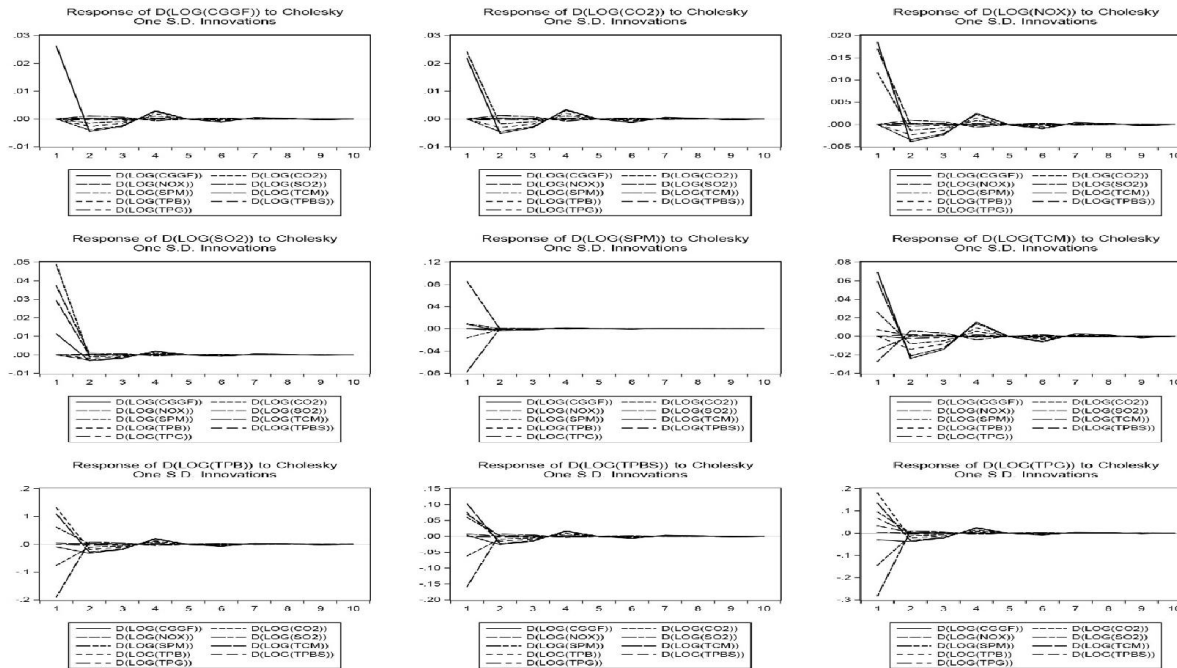
پیوست اول



Source: The results of the model

Impulse Responses Combined Graphs after tax

پیوست دوم



Source: The results of the model





## پدیده گردوغبار و تأثیر آن بر ظرفیت مالیاتی در استان ایلام<sup>۱</sup>

علی سایه میری

استادیار اقتصاد دانشگاه ایلام، asayehmiri@gmail.com

عبداله شایان

استادیار اقتصاد دانشگاه ایلام، zeinvand@gmail.com

### چکیده

گردوغبار به عنوان یکی از بلایای طبیعی در بعضی از نقاط جهان و ایران بخصوص در نقاط غرب و جنوب غرب کشور و مشخصاً در استان ایلام موجب بروز خسارت‌های زیاد و مسائل و مشکلاتی عدیده در حوزه‌های مختلف اقتصادی و اجتماعی و زیست‌محیطی گردیده است و میزان خسارات وارده بر جامعه در بخش‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی، سلامت انسان و محیط‌زیست در حد بسیار بالایی است. در این بررسی به تحلیل آثار گردوغبار بر بخش‌های مختلف اقتصادی استان ایلام با تأکید بر کاهش ظرفیت مالیاتی به روش تحلیل داده- ستاده پرداخته شده است. برای این منظور ابتدا با استفاده از روش‌های سهم مکانی، جدول داده- ستانده استان ایلام برای سال ۱۳۸۵ استخراج شده و ضرایب آن برای سال ۱۳۹۳ به روز شده است. با استفاده از فراوانی روزهای گرد و خاک و ضرایب کاهش تولید، میزان کاهش ظرفیت مالیاتی در بخش‌های اقتصادی محاسبه شده است. بررسی ضرایب مستقیم ماتریس داده- ستانده سال ۱۳۹۳ در استان ایلام نشان می‌دهد که بخش‌های ساختمان، حمل و نقل و معدن به ترتیب با ۳۳۶/۱، ۳۰۵/۴۶، ۲۹۷/۲۸ کیلوگرم بر میلیون ریال بیش‌ترین ضریب مستقیم کاهش ظرفیت مالیاتی را داشته‌اند.

**کلید واژه‌ها:** گردوغبار، استان ایلام، روش داده ستاده، ظرفیت مالیاتی

---

۱- این مقاله از گزارش طرح تحقیقی تحت عنوان: بررسی آثار و خسارت‌های اقتصادی و اجتماعی گردوغبار در استان ایلام (با تأکید بر کاهش درآمدها و ظرفیت مالیاتی) که توسط سازمان مالیاتی کشور حمایت شده است استخراج شده است.

## ۱- مقدمه

با بروز پدیده خشک‌سالی در سال‌های اخیر در استان ایلام حجم آسیب‌های وارده ناشی از گردوغبار افزایش یافته است. این پدیده در زمان وقوع علاوه بر اینکه جریان عادی زندگی مردم مختل می‌سازد تأثیر جدی بر فعالیت‌های اقتصادی، درآمد‌های خصوصی و عمومی، زیرساخت‌های جامعه، حمل‌ونقل و ارتباطات و خدمات و ... دارد. همچنین هزینه‌های نظافت و بهداشت در مکان‌های عمومی و خصوصی افزایش می‌دهد. با افزایش شدت گردوغبار پیامدهای زیان بار زیست‌محیطی به وقوع می‌پیوندد. منابع طبیعی، زیستگاه‌ها، پوشش جنگلی و گیاهی نابود شده و باعث انقراض گونه‌های جانوری و پرندگان می‌شود. همچنین بر منابع آب‌و خاک آسیب زیادی وارد می‌کند. این پدیده خواه ناشی از شرایط طبیعی و اقلیمی و خواه ناشی از فعالیت‌ها و دخالت‌های بشر باشد، دارای آثار مخرب و زیان‌بار کاملاً محسوس در عرصه‌های اقتصاد، اجتماع، سلامت، بهداشت، منابع طبیعی و محیط‌زیست است. این خسارات شامل خسارات وارده بر منابع طبیعی و کشاورزی (افت کمی و کیفی محصولات و فرآورده‌های کشاورزی)، کاهش ایمنی و اخلال در پرواز هواپیماها، اختلال در فعالیت بنگاه‌های اقتصادی، تعطیلی مدارس، ادارات و بانک‌ها و کارخانه‌ها، کاهش کارایی و بازدهی فردی و اجتماعی، کاهش شعاع دید و بروز تصادفات و خسارات ناشی از آن و نبودن محیط‌زیست می‌شود. ظرفیت مالیاتی مستقیماً از میزان تولید و فعالیت‌های افراد جامعه تأثیر می‌پذیرد لذا زمانی که پدیده گردوغبار بسیاری از فعالیت‌ها را متوقف می‌کند یا آن‌ها را کاهش می‌دهد این ظرفیت را تحت تأثیر قرار می‌دهد. گردوغبار دارای آثار اولیه (آنی) و آثار ثانویه (تأخیری)، آثار مستقیم و غیرمستقیم و آثار بر سمت تقاضا و آثار بر سمت عرضه اقتصاد می‌باشد و موجب نقصان در تولید، اشتغال، تقاضا و همین‌طور افزایش هزینه‌های جامعه می‌شود. از این طریق ظرفیت مالیاتی و پایه‌های گوناگون آن متأثر می‌شوند.

ظرفیت مالیاتی هر جامعه‌یکی از پایه‌های توسعه به حساب می‌آید زمانی که گردوغبار بر میزان تولید (ارزش‌افزوده)، اشتغال، سرمایه‌گذاری، هزینه‌های خانوار و مخارج جامعه تأثیر می‌گذارد در واقع پایه‌ها و ظرفیت مالیاتی را نشانه رفته است لذا شناسایی و اندازه‌گیری آثار زیان‌بار اقتصادی-اجتماعی این پدیده اهمیت زیادی دارد به طوری که در سطوح ملی و محلی (استانی) مورد توجه برنامه‌ریزان، سیاست‌گذاران و تصمیم‌گیران مربوطه است.

هدف کلی این مقاله بررسی آثار گردوغبار بر ظرفیت مالیاتی در استان ایلام است. اهداف جزئی به صورت بررسی آثار و خسارت‌های پدیده‌ریزگردها بر پایه مالیاتی استان مبتنی بر فعالیت‌های مختلف تعریف شده در جدول داده-ستانده و ارائه راهکارها و سیاست‌های لازم برای مقابله با پدیده گردوغبار است. با توجه به اینکه آثار ریزگردها بر ظرفیت مالیاتی در استان ایلام تاکنون بررسی نشده است، لذا این مقاله دارای نوآوری است.

مقاله حاضر در پنج بخش به شرح زیر تنظیم شده است: در بخش اول به ارائه مقدمه پرداخته است. در بخش دوم، مفاهیم و مبانی نظری مربوط به آثار اقتصادی ریزگردها و همچنین مطالعات و بررسی‌های انجام شده در زمینه‌ی اثرات ریزگردها در برخی کشورهای جهان و ایران ارائه می‌شود. بخش سوم به بررسی اثرات ریزگردها در استان ایلام در بخش‌های اقتصادی می‌پردازد. بخش چهارم با استفاده از جدول داده-ستانده (IOA)<sup>۱</sup> به بررسی و تجزیه و تحلیل آثار ریزگردها می‌پردازد. در بخش پنجم نیز نتیجه‌گیری نهایی، تحلیل‌ها و پیشنهادات ارائه می‌شود.

## ۲- ادبیات و پیشینه تحقیق

آنچه در عصر کنونی مرزها را درمی‌نوردد و در سطح جهانی و به‌طور فراگیر، تمامی ملت‌ها را تهدید می‌کند، بحران‌های زیست‌محیطی و در رأس آن، آلودگی هوا و به‌تبع آن، تغییرات غیرمنتظره آب و هوایی است. ریزگردها به‌عنوان یکی از بلایای طبیعی شناخته شده، مورد توجه بسیاری از اندیشمندان و محققان شاخه‌های مختلف علوم جوی است. ریزگردها به‌عنوان یک ماده آلاینده هوا، همراه با دیگر آلاینده‌های جوی مورد سنجش قرار می‌گیرد (ذوالفقاری و همکاران، ۱۳۹۰: ۱۸).

ریزگردها به‌عنوان یکی از مهم‌ترین اشکال آلودگی‌های جوی از ابعاد مختلفی موردتوجه محققان قرار گرفته است. بررسی آثار ریزگردها در هوای مناطقی از ایران و مشکلات بهداشتی و پزشکی مانند بروز بیماری‌های ریوی، تنفسی و بیماری‌های چشمی، قابل توجه است. به‌علاوه اینکه پدیده گردوغبار یکی از بلایای جوی - اقلیمی است که وقوع آن باعث وارد شدن خسارت‌هایی درزمینه‌های زیست - محیطی ترافیک هوایی و زمینی و تهدید گردشگری، کشاورزی و غیره می‌شود. کشور ما به دلیل قرار گرفتن در کمربند خشک و نیمه‌خشک جهان، مکرراً در معرض سیستم‌های گردوغبار محلی و

سینوپتیکی متعدد می‌باشد (رسولی و همکاران، ۱۳۸۹). از مهم‌ترین شرایط ایجاد ریزگردها در کنار هوای ناپایدار، وجود یا عدم وجود رطوبت است به طوری که اگر هوای ناپایدار، رطوبت کافی داشته باشد، بارش و طوفان رعدوبرق و اگر فاقد رطوبت باشد، طوفان ریزگردها ایجاد می‌نماید (علی جانی، ۱۳۷۶، ص ۹۵).

فراوانی وقوع گردوغبار در یک منطقه علاوه بر شدت باد، سرعت باد و خشکی ذرات خاک، به اندازه و قطر ذرات نیز بستگی دارد. پوشش گیاهی و نوع آن نیز در شدت وقوع گردوغبار نقش مؤثری ایفا می‌کند. تراکم و ساختار گیاهان، دو عامل کنترل‌کننده اساسی در وقوع و فراوانی حرکت ریزگردها می‌باشند (انگلستادلر، ۲: ۲۰۰۱).

کاهش قدرت دید، یکی از ویژگی‌های اصلی سیستم‌های گردوغباری است که علاوه بر آثار ناخوشایند بهداشتی مانند مشکلات تنفسی، ریوی و آلودگی محیط زندگی انسان‌ها، اختلالاتی را در سیستم‌های حمل‌ونقل زمینی و هوایی به وجود می‌آورد. مطالعات پزشکی نشان می‌دهد که مشکلات بینایی و بیماری‌های تنفسی مثل آسم و بیماری‌های عفونی از مهم‌ترین عوارض طوفان‌های ریزگردها به شمار می‌روند (حسین زاده، ۱۳۷۶: ۱۲۷).

با توجه به آثار مخرب بهداشتی، اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی ریزگردها در منطقه‌ی تحت نفوذ خود می‌توان این بحران را به‌مثابه‌ی یک تهدید بالقوه برای امنیت زیست‌محیطی و ملی ایران در منطقه تلقی کرد. آلودگی ناشی از ریزگردها در چند سال اخیر استان‌های غربی و جنوب غربی و در صورت افزایش شدت و وسعت به‌صورت موردی هوای دیگر استان‌های ایران را بحرانی ساخته است. گردوغبار در طی یک دهه‌ی گذشته، تبعات اجتماعی و اقتصادی مخربی برای استان‌های متأثر در ایران داشته است.

## ۲-۱- تعریف طوفان ریزگردها

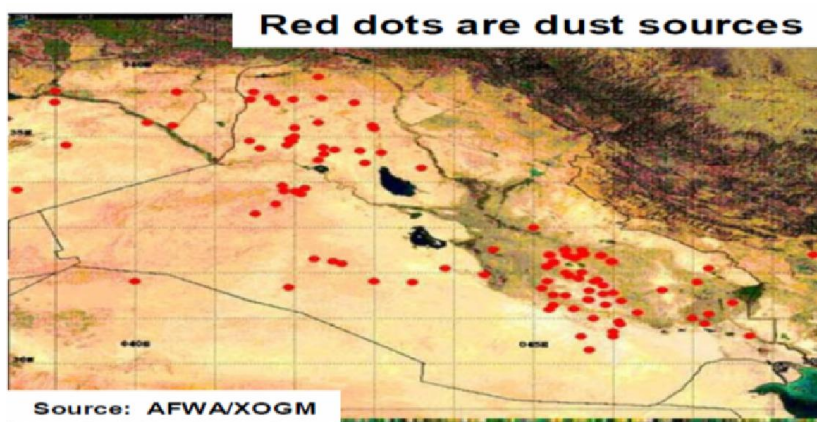
باد عامل اصلی حرکت و جابه‌جایی خاک به حساب می‌آید. در اثر برخورد باد با سطح زمین به دلیل ناهمواری‌های سطحی، پیچک‌هایی تولید می‌شود و علاوه بر جریان‌های افقی، حرکات عمودی بالاسو و پایین‌سو به وجود می‌آید که موجب بلند شدن ذرات خاک به هوا می‌شود (همتی، ۱۳۷۴).

طبق تعریف سازمان هواشناسی جهانی (W.M.O) هرگاه سرعت باد از ۱۵ متر بر ثانیه (حدود ۳۰ نات) تجاوز کند و دید افقی به علت گردوغبار به کمتر از یک کیلومتر (۱۰۰ متر) برسد طوفان گردوغبار نامیده می‌شود.

به بادهایی که با سرعت زیاد در مدت کوتاهی می‌وزند طوفان می‌گویند طوفان‌ها معمولاً با هوای ناپایدار همراه هستند. اگر هوای ناپایدار رطوبت داشته باشد، طوفان رعدوبرق یا تندی و اگر خشک باشد طوفان ریز گردها نامیده می‌شوند (علی جانی، ۱۳۷۹).

### ۲-۲- منشأ ریز گردها

براساس بررسی‌های صورت گرفته، علت وقوع پدیده‌ریز گردهای منطقه‌ای عمدتاً ناشی از جریانات منطقه‌ای با منشأ خارجی می‌باشد. این مناطق به شدت تحت تأثیر جریانات گردوغبار قرار می‌گیرد. به دلیل تغییرات شدید فشار در صحاری عربستان و بر طبق بررسی‌های انجام شده، عمده‌ترین علت بروز این پدیده را باید در بزرگ‌ترین صحرای ماسه‌ای جهان به نام ربع الخالی که در کشورهای عربستان سعودی، یمن و امارات عربی متحده استقرار یافته است جستجو کرد. این بیابان کاملاً عاری از پوشش گیاهی بوده و طی سال‌های اخیر به دلیل وقوع خشک‌سالی‌های پی‌پی، پوشش گیاهی اندک آن نیز از میان رفته است؛ بنابراین مهم‌ترین راهکار عملی برای مقابله با بحران ریز گردها رایزنی و همکاری چندجانبه با کشورهای نظیر عربستان و عراق می‌باشد تا فعالیت‌های پیشگیرانه لازم به منظور جلوگیری از برخاستن ذرات ماسه‌ای ریز و شکل‌گیری جریانات گردوغبار به سوی کشورمان انجام پذیرد (عبدی نژاد، ۱۳۸۹: ۴۳-۴۲).



شکل ۲- کانون‌های شکل‌گیری ریزگردها در منطقه

### ۲-۳- مهم‌ترین علل تشکیل ریزگردها

۱- کاهش نزولات جوی در مناطق مستعد و وقوع خشک‌سالی‌های متوالی، کاهش میزان بارش در مناطق واقع در مسیر ریزگردها مشهود بوده است. علاوه بر آن کشورهای مستعد تولید این پدیده (عمدتاً عراق) نیز به‌ندرت بارش سالیانه قابل‌توجهی طی این مدت داشته‌اند.

- ۲- وزش باد از بیابان‌های واقع در کشورهای همسایه غربی و کانون گردوغبار: عراق ۷ کانون، سوریه ۳ کانون، مرز عراق و سوریه ۱ کانون، عربستان ۳ کانون.
- ۳- تغییر مسیر رودخانه‌ها و خشکاندن تالاب‌های منطقه توسط رژیم سابق عراق
- ۴- فقدان پوشش گیاهی در مسیر.

### ۲-۴- ریزگردها در ایران

کشور ایران در یک منطقه با آب‌وهوای خشک قرار گرفته است و بیش از ۳۰ درصد از مساحت این کشور را مناطق خشک و نیمه‌خشک در برمی‌گیرد. این کشور از سالیان گذشته با پدیده طوفان‌های گردوغبار روبرو بوده است. در بسیاری از منابع علمی، جنوب شرق ایران به‌عنوان یکی از مناطق اصلی گردوغبار در جهان شناخته شده است.

بررسی‌های مربوط به فراوانی روزهای گردوغباری کشور نشان می‌دهد که چاله‌های مرکزی ایران بیشترین روزهای گردوغباری را دارند. به‌عنوان مثال بادهای ۱۲۰ روزه در استان سیستان و بلوچستان به بیش از ۱۵۰ روز در سال افزایش یافته است. به دلیل مجاورت مناطق غرب و جنوب غربی کشور با بیابان‌های بزرگ کشورهای هم‌جوار روزهای غبارآلود در این مناطق قابل‌توجه است. امارهای سازمان هواشناسی کشور نشان می‌دهد که میانگین روزهای غبارآلود در طی ۵۰ ساله گذشته در شهرهای اهواز و آبادان به‌طور میانگین به ترتیب ۶۵ و ۸۲ روز بوده است که فراوانی وقوع آن در مردادماه بیش از ماه‌های دیگر برآورد می‌شود.

منابع اصلی ریزگردهای ورودی به غرب ایران، نواحی بیابانی نسبتاً نزدیک به این منطقه مثل صحرای سوریه، عراق و صحرای موجود در شمال شبه‌جزیره عربستان است که نقش صحرای کبیر آفریقا در این میان بسیار ناچیز قلمداد می‌شود (ندافی و جعفری، ۱۳۸۷).

اولین هجوم گسترده‌ریزگردها در ایران به سال ۱۳۸۲ برمی‌گردد و هم‌اکنون حدود ۲۰ استان کشور را با مشکل مواجه کرده است. این پدیده، دارای آثار گسترده‌ی

بهداشتی، اقتصادی و زیست‌محیطی برای جامعه‌ی ایران بوده است. الودگی ناشی از ریزگردها در چند سال اخیر استان‌های غربی و جنوب غربی و در صورت افزایش شدت و وسعت به‌صورت موردی هوای دیگر استان‌های ایران را بحرانی ساخته است. ریزگردها در طی یک دهه‌ی گذشته، تبعات اجتماعی و اقتصادی مخربی برای استان‌های متأثر در ایران داشته است. تشدید روند مهاجرت افراد (به‌ویژه افراد متخصص و نخبه) از مناطق متأثر از ریزگردها، بیکاری و یا کاهش درآمد در مشاغل مختلف روستایی و شهری، کاهش تولید محصولات کشاورزی، رکود گردشگری، اختلال در حمل‌ونقل هوایی و امنیت پروازها، کاهش کارایی فردی و اجتماعی، تعطیلی مراکز آموزشی و تفریحی و ... نمونه‌های بارزی از پیامدهای مخرب طوفان ریزگردها در استان‌های متأثر از این پدیده در دهه‌ی اخیر بوده‌اند. بررسی موردی آثار طوفان ریزگردها در استان‌های غربی و جنوبی کشور به‌خوبی وسعت فاجعه را آشکار می‌سازد:

- طوفان ریزگردها در سال ۱۳۸۸ باعث کاهش ۷۲۶ هزار تن محصولات کشاورزی (معادل ۳۴۱.۵ میلیارد تومان) در استان کرمانشاه شده است.

- سالانه به علت بروز این پدیده، حدود ۱۹ هزار بیمار به جمع بیماران کشور اضافه می‌شود که سهم استان خوزستان از این میزان، حدود ۵ هزار نفر است. استان خوزستان در سال ۱۳۸۸ بیش از ۱۰۰ روز با مشکل پدیده‌ی ریزگردها بوده است. در سال ۱۳۹۱ حدود ۶۴۰ پرواز هوایی استان با مشکل مواجه بوده‌اند. طوفان ریزگردها باعث گسترش مهاجرت خوزستانی‌ها به استان‌های شیراز، اصفهان و یزد شده است.<sup>۱</sup>

- برخی کارخانه‌ها و مراکز تولیدی استان‌های متأثر به دلیل ریزگردها تعطیل می‌شوند. به دلیل بروز ریزگردها نزدیک به ۳۰۰ گونه گیاهی کم‌یاب با کاربردهای دارویی در استان ایلام در حال نابودی هستند. در این مناطق، اکنون بسیاری از کشاورزان و دامداران به دلیل افزایش ریزگردها کار خود را از دست داده‌اند.<sup>۲</sup>

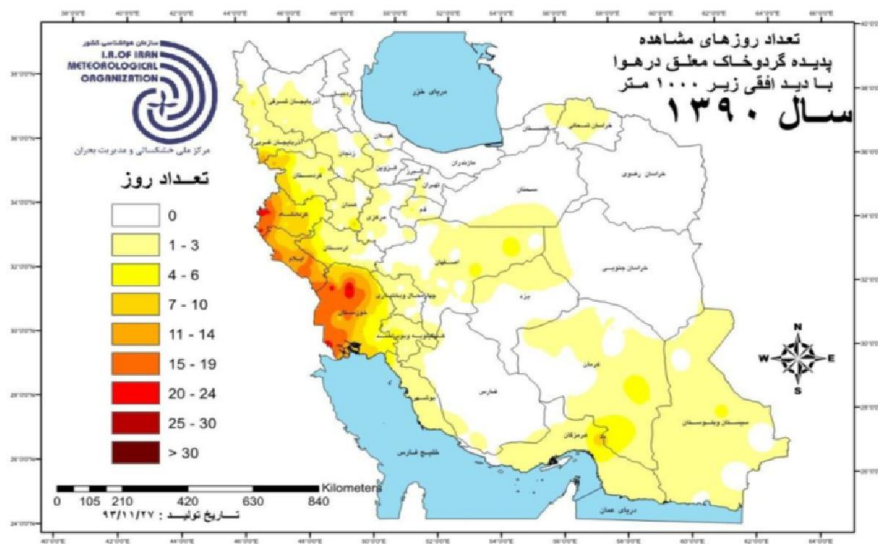
- روزهای توأم با ریزگردها در شهر اهواز از ۳۲ روز در سال ۱۳۸۶ به ۶۹ روز در سال ۱۳۸۸ (بیش از دو برابر) و در کرمانشاه از ۲۵ روز در سال ۱۳۸۶ به ۱۰۲ روز در سال ۱۳۸۸ (حدود چهار برابر) رسیده است (طوفان، ۱۳۸۹).

۱- اقتباس از سخنرانی نمایندگان اهواز و آبادان در مجلس شورای اسلامی در نشست علنی روز یکشنبه ۱۵ مرداد ۱۳۹۱، قابل‌دسترسی در وبسایت سلامت نیوز

۲- اقتباس از سخنرانی نمایندگان دهلران در مجلس شورای اسلامی در نشست علنی روز یکشنبه ۱۵ مرداد ۱۳۹۱، قابل‌دسترسی در وبسایت یالثارات.

گستره‌ی مکانی و زمانی طوفان گردوغبار در استان‌های غربی و جنوبی کشور، فراتر از موضوعاتی است که به‌صورت موردی توسط مراکز تحقیقاتی و رسانه‌های جمعی منتشر می‌گردد. پیامدهای مخرب و گسترده‌ی گردوغبار باعث شده است که روزبه‌روز بر ضرورت حل معضل این پدیده مخرب در نزد مردم و دولت‌مردان افزوده شود. بررسی پیشینه‌ی برنامه‌های دولت در این زمینه نشان می‌دهد که هراندازه، گردوغبار، مراکز سیاسی و کلان کشور را بیش‌تر تحت فشار قرار داده است، بر عزم دولت‌مردان برای یافتن راهی عملی جهت حل آن نیز افزوده شده است. تصویب اعتبار ۱۰۰ میلیارد تومانی در بودجه‌ی سال ۱۳۹۰ (با عنوان مهار آب‌های مرزی و مهار گردوغبار استان‌های مرزی و ریزگردهای استان و حفظ و احیای دریاچه‌ها و تالاب‌های کشور)<sup>۱</sup> و تشکیل دبیرخانه‌ی کارگروه ملی گردوغبار، بخشی از این اقدامات بوده است. در برخورد با چنین پدیده‌ای باید سه اقدام اساسی به ترتیب زیر انجام شود: شناسایی آثار مخرب طوفان ریزگردها، تدوین و اجرای سیاست‌ها و برنامه‌های موردنیاز برای رفع علل بروز این پدیده و کاهش آثار آن و ارزیابی دوره‌ای برنامه‌ها و سیاست‌های اجرایی.

تعداد روزهای گردو غبار در استان ایلام در سال‌های پر گردوغبار در شکل (۴) نشان داده شده است.



۱- مجلس شورای اسلامی به دلیل عملیاتی نشدن ردیف بودجه‌ای سال ۱۳۹۰ در مورد ریزگردها، در سال ۱۳۹۱ هیچ ردیف بودجه‌ای مشخصی برای مقابله با ریزگردها معین نکرده است.



## ۲-۵- آثار ریزگردها

ریزگردها می‌تواند منجر به تغییرات اقلیم در مقیاس جهانی و محلی، تغییر در چرخه بیولوژیکی، زمین‌شناسی، شیمیایی و یا محیط‌زیست انسان گردد. آئروسول‌های معدنی حاصل از ریزگردها می‌تواند بر تشکیل ابر، خصوصیات ابر و میزان نزولات جوی اثر گذارد. غبار اتمسفری مانع از نفوذ نور خورشید شده و می‌تواند منجر به کاهش تولیدات کشاورزی به میزان ۳۰ - ۵ درصد گردد. هم‌زمان با پدیده گردوغبار غلظت برخی از فلزات سنگین از جمله سرب تا ۳ برابر افزایش می‌یابد (ویانا<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸). هم‌چنین غلظت فلزات سمی جیوه و آرسنیک نیز به میزان زیادی افزایش خواهد یافت. آنالیز ذرات گردوغبار نشان می‌دهد که غلظت عناصری هم‌چون آلومینیم، آهن، پتاسیم، منیزیم، گوگرد، فسفر و سدیم بیش از ۵۰۰ میکروگرم در مترمکعب است و غلظت عناصر منگنز، باریم و وانادیوم بین ۵۰۰ - ۱۰۰ میکروگرم در مترمکعب قرار دارد هم‌چنین غلظت فلزات سنگین روی، نیکل، سرب، کروم، کبالت ۱۰۰ - ۱ میکروگرم در مترمکعب می‌باشد (هولمس و میلر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۴).

طوفان‌های گردوغباری قادرند که به‌صورت غیرمستقیم و از طریق تحریک پلانکتون‌های موجود در سواحل افزایش برخی نوترینت‌ها (به‌ویژه آهن) را موجب شوند این امر در نهایت پدیده شکوفایی جلبک و به وجود آمدن موج‌های قرمز رنگ در سواحل را تسهیل می‌دهد، هم‌چنین آئروسول‌های معدنی از طریق کاهش میزان فتولیز (تجزیه شیمیایی بر اثر نیروی تابشی) باعث تغییر اقلیم زمین می‌گردند ذرات گردوغبار باعث انعکاس نور خورشید به سمت فضا و در نتیجه خنک شدن هوا می‌گردند که این پدیده به دو شکل مستقیم و غیرمستقیم انجام می‌گیرد. ذرات گردوغبار مستقیماً و هم‌چنین از طریق تشکیل ابر به‌صورت غیرمستقیم باعث انعکاس پرتوهای خورشیدی می‌گردند. در زمان ایجاد طوفان‌های گردوغباری، مواد مغذی و مواد آلی خاک از بین رفته که باعث پایین آمدن بهره‌وری کشاورزی می‌گردد.

هم‌چنین گردوغبار باعث آلودگی آب آشامیدنی و در نتیجه بیماری‌های گوارشی از این طریق می‌گردد. تحقیقی که در کشور ژاپن انجام شد نشان داد که گردوغبار آسیایی باعث افزایش سزیوم ۱۳۷ در هوای آن شده است. منشأ سزیوم موجود در گردوغبار

1- Viana

2- Holms and Miller

آسیب‌های بیابان‌های کشور چین و مغولستان می‌باشد (اکس یان<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴). در کشاورزی کنه گرد آلود از جمله آفاتی است که پدیده گردوغبار نقش بسیار مهمی در تزايد نسل آن دارد. این پدیده طی سال‌های اخیر و به موازات ظهور گردوغبار به شکل جدید، سبب کاهش قابل‌ملاحظه کیفیت و کمیت محصولات کشاورزی استان از جمله نخلیات و سبزیجات گردیده است. در سلامت آثار پدیده گردوغبار افزایش آلودگی هوا و تأثیر آن بر سلامت افراد می‌باشد. مطابق با استاندارد محیط‌زیست چنان‌چه شاخص آلودگی هوا (psi) بین صفر تا ۵۰ باشد هوا پاک، بین ۵۰ تا ۱۰۰ هوا ناسالم، بین ۲۰۰ تا ۳۰۰ هوا بسیار ناسالم و بالاتر از ۳۰۰ وضعیت اضطراری اعلام می‌گردد. در هوای بسیار ناسالم نشانه‌های بیماری‌های قلبی و عروقی بروز کرده و تعداد بیماران قلبی و ریوی افزایش می‌یابد. ضمن اینکه در وضعیت اضطراری احتمال مرگ‌ومیر نیز وجود دارد. به‌طور کلی پیامدهای ریزگردها مطابق شکل (۳) می‌باشد:



## ۲-۶- آسیب‌های ریزگردها

آسیب‌های مربوط به ریزگردها را می‌توان در سه دسته کلی یعنی آسیب‌های مستقیم، آسیب‌های غیرمستقیم و آسیب‌های ثانویه تقسیم‌بندی کرد. سنجش آثار

1- Xuan

مخرب عوامل طبیعی نظیر گردوغبار از یکسو به دلیل گستردگی حوزه‌ی تخریب و تائی زمانی ظهور برخی پیامدها و از سوی دیگر، به دلیل عدم آگاهی کامل از تمامی تبعات این دسته از عوامل طبیعی به سهولت انجام نمی‌شود. گاهی خسارات ناشی از حوادث ثانویه، بیش از خسارات ناشی از خود پدیده مخرب طبیعی است. به‌طور خلاصه آثار گردوغبار را می‌توان به دودسته کلی‌تر تقسیم‌بندی کرد: آثار هزینه‌ای شامل افزایش هزینه‌های اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و ... است. برای محاسبه آثار هزینه‌ای هر پدیده مخرب نظیر طوفان گردوغبار، رهیافت‌های متعددی وجود دارد (قربانی و همکاران، ۱۳۸۷) و آثار تولیدی شامل کاهش تولید در بخش‌های مختلف اقتصادی به دلیل تعطیلی واحدهای تولیدی، کاهش بهره‌وری عوامل تولید، عدم تکمیل طرح‌های سرمایه‌گذاری و ... است.

## ۲-۷- راه‌های مقابله با ریزگردها

در صورت دسترسی به مناطق برداشت ذرات ابتدایی‌ترین کار برای جلوگیری از برداشت مجدد ذرات در کوتاه‌مدت، مالچ پاشی جهت مهار خاک‌های نرم عرصه‌های بیابانی می‌باشد و همچنین تأمین حقابله مناطق تالابی محیط‌های موردنظر از جمله اقداماتی است که باید برای آن برنامه‌ریزی کرد زیرا در تحقیقات مشخص شده است با افزایش رطوبت ذرات رسی از ۱۰ درصد به ۱۵ درصد سرعت باد لازم برای انتقال ذرات از ۵ متر در ثانیه به حدود ۱۲ متر در ثانیه خواهد رسید، همین‌طور در مراحل بعدی می‌توان از نهال‌کاری و اجرای طرح سپر سبز استفاده کرد اما نباید فراموش کرد که برای آنکه درختان بتوانند جلوی گرد و خاک را بگیرند باید به محل برداشت ذرات نزدیک باشند زیرا با فاصله گرفتن ذرات گرد و خاک از محل برداشت فاصله آن‌ها از زمین زیاد شده و عملاً درختان نمی‌توانند در مقابل ذرات قرار گیرند، در تحقیقاتی مشخص شده است که پوشش گیاهی که در نزدیکی محل برداشت ذرات گرد و خاک وجود دارد با شروع طوفان می‌تواند قسمت زیادی از ذرات را گرفته و باعث نشست آن‌ها شود ولی هرچه پوشش گیاهی از محل برداشت ذرات فاصله داشته باشد ذرات معلق گرد و خاک ضمن فاصله گرفتن از سطح زمین از بالای پوشش گیاهی عبور کرده و پوشش گیاهی در فیلتر کردن هوا کم‌تر مؤثر است، علاوه بر این آب‌های زیرسطحی برای بقای پوشش گیاهی در مناطق برداشت ذرات بسیار حائز اهمیت می‌باشد پس انجام راهکارهای مناسب در جلوگیری از حفر چاه‌های عمیق و نیز برداشت بیش‌ازحد از سفره‌های زیرزمینی و

هم‌چنین انجام طرح جامع منابع و مصارف آب برای رودخانه‌های منطقه می‌تواند از زمینه‌های مبارزه با گردوخاک در محل برداشت ذرات باشد، از شیوه مفید و مؤثر مشارکت مردم در امر بیابان‌زدایی نیز می‌توان بهره برد، چراکه عرصه‌های بیابانی توان تولید را برای چند سال در خصوص کشت صیفی یا علوفه و غلات را دارا هستند می‌توان این مناطق به شرط درختکاری برای مدت محدود در اختیار متقاضیان قرارداد که پس از چند سال به عرصه‌های سرسبز و خرم تبدیل گردد. تأمین آب جهت بیابان‌زدایی از طریق تبصره ۵ ماده ۳۴ هم یکی از اقدامات مفید و مناسبی است که با اخذ اعتبارات استانی شروع شده است و امید می‌رود که حرکت خوبی جهت بیابان‌زدایی با مشارکت مردم و ایجاد اشتغال و درآمد برای ساکنین عرفی عرصه‌های بیابانی باشد (رشنو، ۱۳۸۸).

### ۲-۷-۱- راهکارهای مهم در کاهش اثرات ریزگردها

به‌طور کلی مدیریت پایدار اکوسیستم‌های مرتعی و بیابانی و کنترل عوامل مؤثر در تخریب سرزمین، فعالیت‌های اصلاحی و روش‌های احیایی همراه با افزایش پوشش گیاهی و بهبود شرایط سیاسی و اقتصادی در کشورهای منشأ گردوغبار از مهم‌ترین راهکارهای کلان به‌منظور مهار بحران ریزگردها به شمار می‌آیند. در یک نگاه کلی غلبه بر بحران ریزگردها را می‌توان به دو بخش مدیریت بحران و مدیریت پیشگیری تقسیم‌بندی کرد. بدیهی است در حال حاضر اولویت با اجرای طرح‌ها و اقدامات درمان‌کننده و یا همان مدیریت بحران است که عملیات شاخصی هم‌چون مالچ پاشی، نهال‌کاری و احداث بادشکن را در برمی‌گیرد. این طرح‌ها با توجه به منشأ منطقه‌ای ریزگردها قاعدتاً جنبه فراملی داشته و مستلزم اراده سیاسی و همکاری‌های فنی لازم در این بخش میان دستگاه‌های ذی‌ربط در کشورهای منطقه می‌باشد. با اینحال در موارد زیر می‌توان اثرات ریزگردها را کاهش داد.

- هشدار و پایش پدیده‌ریزگردها در داخل و خارج از مرزها.
- حفاظت خاک و تثبیت شن‌های روان.
- راهکارهای کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت بیابان‌زدایی.
- تقویت پوشش گیاهی و ایجاد کمربند سبز.
- حفاظت و احیای منابع آبی مؤثر در کنترل و کاهش گردوغبار به‌ویژه تالاب‌ها و دریاچه‌های واقع در مناطق تحت نفوذ گردوغبار.
- آماده‌سازی بخش پزشکی و سلامت (توسعه و تجهیز مراکز پزشکی، تحقیق و شناسایی عوارض و بیماری‌های ناشی از گردوغبار)

- ارائه آموزش‌های فراگیر به منظور ارتقای آگاهی عمومی (در شهرها و روستاها) در جهت حفظ سلامتی و کاهش آسیب‌ها و بیماری‌های ناشی از گردوغبار
- برگزاری جلسات متعدد با کشورهای همسایه غربی
- ایجاد پایگاه داده‌های هواشناسی در کشورهای همسایه غربی (اطلاعات ماهواره‌ای) و امکان مدیریت و مراقبت توزیع آب.
- اعزام برخی کارشناسان عراقی به ایران جهت آموزش نحوه تثبیت شن‌های روان (مالچ پاشی)
- تخصیص یک هزار میلیارد تومان از جانب دولت عراق برای تثبیت یک میلیون هکتار از شن‌های روان با مدیریت، طراحی و نظارت ایران.
- برگزاری جلسات در کشور سوریه.
- حصول توافق با کشور ترکیه جهت رهاسازی بیش‌تر آب‌های پشت سد (بیش از ۱۰۰ سد).

## ۲-۱- پیشینه تحقیق

بررسی متون علمی داخلی و خارجی مرتبط با گردوغبار نشان می‌دهد که اکثر مطالعات انجام‌شده در زمینه‌ی تأثیر ریز گرد‌ها بر کیفیت آب‌وهوا، بررسی‌های سینوپتیک، مدل‌سازی و پایش این پدیده توسط تصاویر ماهواره‌ای بوده است. با توجه به اینکه ریز گرد‌ها در ایران، پدیده‌ی جدید محسوب می‌شود، مطالعات علمی و پژوهشی چندانی در این زمینه انجام نشده است.

ژان و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۵)، در مطالعه‌ای با استفاده از روش داده ستانده، به ارزیابی اثرات مستقیم، غیر مستقیم و تأخیری، گردوغبار روی فعالیت‌های اقتصادی پرداخته‌اند. این مطالعه از طریق به هم پیوستن چهار عنصر اصلی شامل وقوع طوفان گردوغبار زرد، فعالیت‌های اقتصادی، منابع محیطی و روش‌های نوآوری، رابطه کمی بین بارندگی، دمای هوا، پوشش گیاهی و روزهای گردوغباری را تخمین می‌زند. این تحقیق هم‌چنین قدرت روش داده ستانده را در ارزیابی اثرات اقتصادی حوادث طبیعی، هم با اثرات فوری و تأخیری و هم با اثرات مستقیم و غیر مستقیم نشان می‌دهد.

فنگجیان<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۰۸)، بین رخداد گردوغبار و عوامل آب و هوایی در تکل مکان همبستگی گرفتند و اظهار داشتند که باران از عوامل تأثیرگذار بر رخداد گردوغبار است و بین بارش و رخداد گردوغبار همبستگی منفی وجود دارد که در سطح ۹۹ درصد معنادار است. هم‌چنین گرم شدن سطح زمین باعث افزایش تبخیر از سطح زمین و هرز رفتن بیش‌تر خاک می‌شود و مواد مستعد را برای وقوع گردوغبار در بهار آماده می‌کند. هم‌چنین آنها نشان دادند که بین تعداد روزهای گردوغبار، سرعت باد و تعداد روزهایی که سرعت باد بزرگ‌تر یا برابر ۵ متر بر ثانیه است همبستگی مثبت وجود دارد.

ذوالفقاری و همکاران (۱۳۸۴)، به واکاوی همدید سامانه‌های گردوغبار در غرب ایران در بازه‌ی زمانی ۵ ساله از سال ۱۹۸۳ تا ۱۹۸۷ پرداختند و نشان دادند که پرفشار جنب حاره همراه با سامانه‌های مهاجر بادهای غربی از مهم‌ترین عوامل همدید تأثیرگذار بر منطقه هستند. مهرشاهی و همکاران (۱۳۸۸)، به بررسی آماری پدیده‌ی گردوغبار و واکاوی الگوی وزش بادهای گردوغبارزا در شهرستان سبزوار پرداخته‌اند، در این پژوهش واکاوی زمانی و مکانی پدیده‌ی گردوغبار با استفاده از داده‌های ساعتی سمت و سرعت باد و وضعیت هوای حاضر و گذشته، طی دوره‌ی آماری بیست‌ساله ۱۳۶۷ تا ۱۳۸۷ انجام گرفت. ایشان نشان دادند که طی دوره‌ی آماری بررسی‌شده، رخداد روزهای همراه با گردوغبار در شهرستان سبزوار روند افزایشی داشته و بیش‌ترین احتمال رخداد آن در ماه‌های اردیبهشت و خرداد بوده است و در بیش از ۷۱ درصد مواقع در ساعات بعدازظهر رخ می‌دهد.

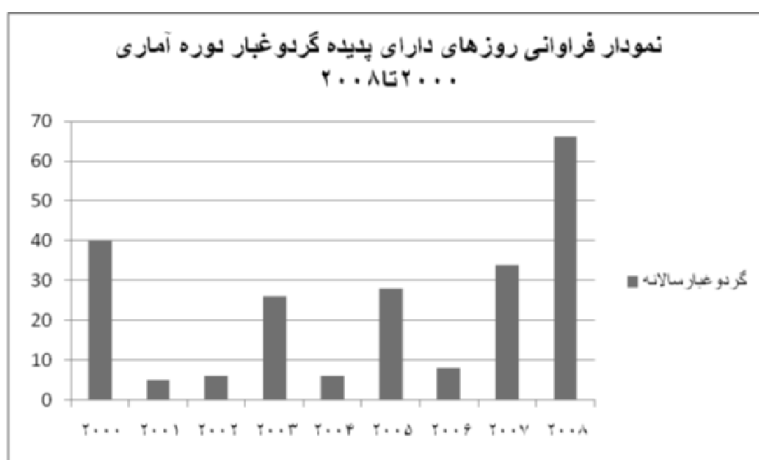
بوچانی و همکاران (۱۳۹۰)، نشان داده‌اند که در سال‌های اخیر در غرب ایران و استان ایلام غلظت گردوغبار بیش‌تر از حد استاندارد جهانی شده است. بحیرایی و همکاران (۱۳۹۰)، در یک مطالعه نشان دادند بیابان‌های آفریقا، عربستان و عراق منبع اصلی تولید گردوغبار در ایران هستند. خوش کیش و همکاران (۱۳۹۰)، منابع عمده‌ی گردوغبارهای واردشده به استان لرستان را شامل بیابان‌های شمال عربستان، جنوب عراق، جنوب شرق سوریه و تا حدودی شمال صحرای آفریقا می‌دانند. خالدی (۱۳۹۲)، در یک مطالعه با استفاده از روش‌های پارامتریک، بخشی از خسارات گردوغبار بر اقتصاد سه استان شدیداً متأثر (ایلام، خوزستان و کرمانشاه) برای سال‌های ۹۰-۱۳۸۵ برآورد نمود. مجموع خسارات اقتصادی گردوغبار بر کل بخش کشاورزی سه استان در سال‌های

1- fengjin

مورد مطالعه از ۲۲۲۷ میلیون دلار در سناریوی اول تا ۱۳۳۶۱ میلیون دلار در سناریوی چهارم بوده است. در سال ۱۳۸۸ هر یک روز تعطیل در اثر گردوغبار بر مبنای ارزش افزوده‌ی استانی، ۱۴۲ میلیون دلار بر مبنای متوسط ارزش افزوده‌ی کشور، ۶۶ میلیون دلار، مجموعاً بر اقتصاد سه استان زیان وارد کرده است. پیگیری حقوق شهروندان ایرانی از طریق سازمان‌های بین‌المللی و منطقه‌ای، استفاده از مدیریت بحران، تشویق دولت عراق به کنترل کانون‌های گردوغبار و حمایت کامل از فعالان اقتصادی استان‌های متأثر به‌ویژه کشاورزان توسط دولت پیشنهاد شده است.

### ۳- بررسی اثرات ریزگردها در ایلام

بررسی دوره ۸ ساله روزهای همراه با پدیده گردوغبار بیش از حد استاندارد (مطابق با شاخص‌های جهانی و سازمان آب و هواشناسی کشور) در ایستگاه شهر ایلام، به‌عنوان نمونه‌ای در غرب کشور نشان می‌دهد در سال (۱۳۶۹) با ۵ روز و در سال (۱۳۸۷) با ۶۶ روز گردوغبار بیش از حد استاندارد مواجه بوده‌ایم (نمودار ۴).



نمودار ۴- روزهای همراه با گردوغبار ایستگاه ایلام آمارهای سال‌های (۱۳۶۹ تا ۱۳۷۸)

### ۳-۱- بررسی اثرات ریزگردها بر تولیدات کشاورزی

اولین تأثیر گردوغبار بر کشاورزی در حوزه تولید است، چرا که گردوغبار باعث می‌شود ذخیره رطوبتی کم شود. این آلودگی‌ها سبب می‌شود سهم عمده محصولات

کشاورزی تلف شود (رسولی، ۸۹: ۱۳۹۰). چون مناطق روستایی نسبت به مناطق شهری در معرض آلودگی بیشتری هستند و به دلیل کمبود امکانات نسبت به طوفان‌های خاک آسیب‌پذیرتر هستند، لذا خسارات وارد شده به روستاها که سهم مهمی در اقتصاد استان‌های غربی و جنوب غربی دارند، بیشتر است و در نهایت کشور مجبور به واردات مواد غذایی می‌شود. به‌طور کلی گردوغبار باعث بروز آفات و امراض در محصولات و تولیدات کشاورزی و گیاهان می‌شود (زراوندی؛ ۱۰۹: ۱۳۸۸)

### ۳-۲- بررسی اثرات ریزگردها بر منابع آب و منابع طبیعی

بررسی‌های سازمان محیط‌زیست نشان می‌دهد، هر هکتار جنگل پهن برگ ۶۸ تن گردوغبار را مهار و هوا را سالم و تمیز می‌کند، اما گردوغبار گسترده که در سال‌های اخیر جنگل‌های غرب و ایلام را به شدت متأثر کرده، سبب تخریب درختان بلوط شده است. برگ‌های بلوط کرکی هستند و قابلیت جذب گردوغبار را دارند و بسته شدن روزنه برگ‌های کرکی بلوط به دلیل شدت بالای گردوغبار در زاگرس موجب شده که این درختان دیگر توانایی جذب و کنترل این‌همه غبار را نداشته باشند. علاوه بر این مشکل، عوامل دیگری هم چون انگل لورانتوس و سوسک چوب‌خوار نیز از فرصت استفاده کرده و به درختان صدمه می‌زنند (زراوندی، ۱۲۳: ۱۳۸۸) این پدیده در نهایت سبب بیابان‌زایی و تشدید کانون‌های گردوغبار است.

### ۳-۳- بررسی اثرات ریزگردها بر حمل‌ونقل

تعطیلی حمل‌ونقل عمومی: در اثر ورود ریزگردها در درجه نخست فرودگاه استان به‌طور کامل تعطیل می‌شود. تعطیلی فرودگاه و تصادف‌های جاده‌ای بخشی از خسارت‌هایی است که در اثر ریزگردها بر اقتصاد استان وارد می‌شود.

### ۳-۴- بررسی اثرات ریزگردها بر گردشگری

یکی دیگر از آسیب‌های جدی پدیده گردوغبار بر صنعت گردشگری استان می‌باشد. این استان به دلیل جاذبه‌های گوناگون طبیعی، تاریخی و آب‌وهوای مناسب و هم‌چنین مردم مهمان‌نواز و خونگرم یکی از مقاصد گردشگری ایرانی به شمار می‌آید. بدیهی است



در صورت استمرار هوای خاک آلود به تدریج مسافران این منطقه نقاط دیگری را برای گردشگری انتخاب خواهند کرد.

### ۳-۵- بررسی اثرات ریزگردها بر اداره‌ها و بخش آموزش

در اثر بالا رفتن غلظت ریزگردها در طول سال بارها با تعطیلی اداره‌ها، آموزشگاه‌ها و کسب‌وکار بخش خصوصی روبه‌رو هستیم. تاکنون دولت و دستگاه‌های دولتی آمار دقیقی از میزان خسارتی که به دلیل این تعطیلی‌های ناخواسته بر اقتصاد استان و همچنین کشور اعم از بخش دولتی یا خصوصی وارد می‌شود گزارش نداده‌اند.

### ۳-۶- بررسی اثرات ریزگردها بر کوچ جمعیت

اگرچه آمار دقیقی در این باره وجود ندارد، اما به دلیل تأثیرات روانی و روحی ریزگردها در سال‌های گذشته عده‌ای از شهروندان ایلامی به شهرهایی هم‌چون اصفهان، تهران و برخی شهرهای دیگر کوچ کرده‌اند که در درازمدت جای پای این کوچ اجباری بر اقتصاد استان دیده خواهد شد.

### ۳-۷- تأثیر بر راندمان تولید و صنایع

خسارات ناشی از تعطیلی نیروی کار در اثر طوفان ریزگردها: هزینه‌های روزهای تعطیلی ناشی از طوفان گردوغبار می‌تواند شاخص دیگری از آثار مخرب این پدیده بر اقتصاد استان ایلام می‌باشد. تعطیلی اجباری فعالیت‌های اقتصادی در اثر طوفان ریزگردها هم باعث کاهش تولید بنگاه‌های اقتصادی و هم باعث افزایش هزینه پرداختی ناموجه کارفرمایان اقتصادی به نیروی کارمزد بگیر خواهد شد. یکی از راه‌های بررسی آثار اقتصادی تعطیلی نیروی کار در اثر طوفان گردوغبار در استان ایلام استفاده از هزینه فرصت از دست‌رفته نیروی کار شاغل از طریق محاسبه ارزش‌افزوده سرانه‌ی نیروی کار در روز می‌باشد.<sup>۱</sup>

ریزگردها به صورت مستقیم فعالیت‌های اقتصادی را در این استان مختل کرده و به صنایع مختلف، ماشین‌آلات و نیروی انسانی آسیب جدی وارد کرده و بر راندمان تولید

۱- چون ارزش‌افزوده برابر است با ارزش تولید منهای هزینه‌ی واسطه، لذا استفاده از ارزش‌افزوده‌ی سرانه هم تغییرات تولید و هم تغییرات هزینه را پوشش خواهد داد.

تأثیر منفی مستقیم داشته است. در زمان یورش ریزگردها بسیاری از واحدهای تولیدی و کارخانه‌ها فعالیت خود را متوقف می‌کنند، زیرا امکان کار و فعالیت وجود ندارد. در چنین شرایطی تولید به‌ویژه در حوزه صنایع خوراکی به علت احتمال ایجاد مسمومیت تولیدات واحدهای صنایع خوراکی متوقف می‌شود. مشکل بزرگ‌تر این است که در صورت استمرار ریزگردها به تدریج برخی صنایع از این استان کوچ خواهند کرد و سرمایه‌گذاری در شهری که روزهای فراوانی از سال دارای هوای آلوده و غیرقابل تنفس باشد، بی‌شک نظر هیچ سرمایه‌گذاری را جلب نخواهد کرد و در آینده با رکود اقتصادی این منطقه مواجه خواهیم شد.

#### ۴- معرفی و توضیح تکنیک‌های مورد استفاده، تخمین مدل و تحلیل نتایج

##### ۴-۱- روش‌شناسی

به منظور بررسی آثار و خسارت‌های اقتصادی و اجتماعی گرد و غبار بر کاهش درآمدها و ظرفیت مالیاتی، ابتدا به چارچوبی برای مدل‌سازی مسیری که این آلاینده‌ها با فعالیت‌های اقتصادی تولید می‌شوند، نیاز است (دهقانی‌زاده، ۱: ۱۳۹۰) تحلیل داده-ستانده یکی از روش‌های کارا برای تحلیل آثار زیست‌محیطی بر روی فعالیت‌های اقتصادی است. به منظور استفاده از تحلیل داده-ستانده زیست‌محیطی در استان ایلام، ابتدا لازم است که جدول داده-ستانده منطقه‌ای برای این استان استخراج شود. بر این اساس در این بخش پس از معرفی چارچوب داده-ستانده به بررسی روش استخراج داده-ستانده منطقه‌ای اشاره می‌شود.

##### ۴-۲- چارچوب تحلیل داده-ستانده

بر اساس تحلیل داده-ستانده، فرآیند تولید در هر بخش به وسیله برداری از ضرایب ساختاری نشان داده می‌شود که بیان‌کننده رابطه بین نهاده جذب شده و ستانده تولید شده است. کل ستانده (تولید) بخش  $i$ ،  $X_i$  می‌تواند برای تقاضای واسطه و تقاضای نهایی مورد استفاده قرارگیرد، بر این اساس معادله ستانده یا تراز تولیدی به شکل زیر تعریف می‌شود:

$$X_i = \sum X_{ij} + Y_i$$

که عنصر  $X_{ij}$  نهاده‌ای است که از بخش  $i$  به بخش  $j$  واگذار می‌شود و  $Y_i$  کل تقاضای نهایی برای بخش  $i$  است که شامل تولید برای مصرف خانوارها، دولت، سرمایه‌گذاری و صادرات است. بنا به فرض تابع تولید خطی، اگر  $a_{ij}$  را ماتریس ضرایب فنی بنامیم، می‌توان رابطه:

$$X_i = a_{ij}X_j$$

را تعریف کرد، با جایگذاری آن در رابطه (۱) خواهیم داشت:

$$(I - A)X = Y \quad (۲-۴)$$

$$X = (I - A)^{-1}Y$$

که در آن  $I$  ماتریس واحد،  $A$  ماتریس ضرایب فنی،  $Y$  بردار تقاضای نهایی و  $X$  بردار تولید کل است. این عبارت ماتریس بنیادی تحلیل داده-ستانده است و  $(I - A)^{-1}$ ، ماتریس معکوس لئونتیف (ماتریس ضرایب فزاینده تولید) نامیده می‌شود.

#### ۴-۳- تحلیل داده- ستانده اثرات گرد و غبار

روش داده- ستانده معمولاً برای تحلیل آثار اقتصادی - اجتماعی مورد استفاده قرار می‌گیرد زیرا اطلاعات تفصیلی را به صورت بخشی ادغام می‌کند بنابراین در ارزیابی تأثیرات اقتصادی محسوس و نامحسوس بر سطح منطقه نتایج دقیق‌تری نشان می‌دهد. اعتقاد بر این است چنین دیدگاهی به صورت بخشی در مقایسه با دیگر روش‌های موجود برای ارزیابی تأثیر اقتصادی به بهترین وجه تأثیرات چندگانه طوفان‌های گردوغبار را به صورت جامع و دقیق سازمان‌دهی و مشخص می‌کند.

با اینکه تقاضای کاهش یافته از بخش‌های متأثر (یعنی خانوار) ممکن است تولید را در بخش‌های دیگر بعد از طوفان‌های گردوغبار کاهش دهد، تحلیل‌گران ممکن است تأثیرات مربوط به ستانده یک منطقه را با تغییرات در تقاضای نهایی کاهش یافته بررسی کنند. این روش سنتی نمی‌تواند تمام تأثیرات اقتصادی طوفان‌های گردوغبار را بررسی کند زیرا برخی از بخش‌ها ظاهراً متأثر از طوفان‌های گردوغبار، ممکن است تقاضای دیگر صنایع را تغییر ندهند. به طور مثال، فروشندگان در هوای آزاد (دست‌فروش) که روزنامه یا میوه را می‌فروشند نیاز به سفارشات جدید برای فروش در روز بعد دارند، به جای اینکه کالاهایی از مد افتاده که به خاطر طوفان‌های گردوغبار مانده‌اند را بفروشند، فعالیت‌های ساخت‌وساز ممکن است در طول طوفان گردوغبار مختل شوند، اگرچه مقدار مواد خام ممکن است در یک پروژه‌ی طولانی یک‌ساله تغییر

نکند؛ فراورده‌ها و محصولات کشاورزی ممکن است بعد از اینکه کشاورزان دانه را کاشتند، بارور کردند و دیگر تسهیلات کشاورزی یا حتی بعد از فصل برف، آسیب ببینند. بنابراین این بخش‌ها ممکن است آسیب کمتری نسبت به بخش‌های دیگر ببینند و یا کم‌تر از مناطق دیگر آسیب ببینند؛ بنابراین افتراق قائل شدن در ارزیابی تأثیرات اقتصادی به وجود آمده در اثر طوفان‌های گردوغبار ضروری است. بنابراین تفکیک آثار گردوغبار در سمت عرضه و در سمت تقاضا ضروری است.

معادله‌ی (۳-۴) بیانگر برابری مقدار نهاده‌های کل و ستانده‌های کل اقتصاد است چراکه مجموع نهاده‌های اولیه و نهاده‌های واسطه (برحسب ارزش افزوده) آن.

$$F^T X + V = X \quad (۳-۴)$$

در اینجا

$F$  = ماتریس  $f_{ij} = (x_{ij} / x_i)$ ، یا هر عامل ورودی میانی که بر مجموع مواد خام تقسیم شده است.

$X$  = ماتریس ستانده کل هر بخش

$V$  = ماتریس ارزش افزوده هر بخش

سپس می‌توان تغییرات کل نهاده‌ها یا ستانده‌های منطقه‌ای ناشی از تأثیرات سمت عرضه از طریق تبدیل معادله‌ی (۱) به معادله‌ی (۴-۴) به دست آوریم. به این معنی که تأثیرات بر اقتصاد منطقه‌ای از طریق تأثیرات عرضه را می‌توان به وسیله‌ی حاصل ضرب قسمت ثابت  $(I - F^T)^{-1}$  در تغییرات ارزش افزوده‌ی بخش‌ها تعیین نمود.

$$X = (I - F^T)^{-1} V; \text{ or } \Delta X = (I - F^T)^{-1} \Delta V \quad (۴-۴)$$

در اینجا  $(I - F^T)^{-1}$  معکوس لئونتیف یا ترانس پوزه ماتریس  $F$  است.

$\Delta X$  = تغییرات ستانده کل است.

$\Delta V$  = تغییرات در ارزش افزوده است.

$F$ ،  $X$  و  $V$  همان‌گونه که در معادله‌ی (۴-۴) نشان داده شده است دارای معانی یکسان هستند.

ساده‌ترین مدل داده ستانده اثرات گرد و غبار با اضافه کردن یک یا چند سطر به جدول داده ستانده اصلی به دست می‌آید. در این حالت فرض می‌شود که گرد و غبار

باعث کاهش تولید بخش‌های اقتصادی می‌شود. بر این اساس می‌توان نوشت (میلر و بیلر<sup>۱</sup>، ۴۴۷: ۲۰۰۹)

$$e_{kj} = \frac{E_{kj}}{X_j} \quad (۵-۴)$$

که در آن  $E_{kj}$  اثرات گرد و غبار  $k$  در بخش  $j$  و  $e_{kj}$  ضرایب مستقیم اثرات گرد و غبار  $k$  است. با توجه به فرضیات نظام داده-ستانده، و پیوند روابط فوق خواهیم داشت:

$$E = e(I - A)^{-1} Y \quad (۶-۴)$$

عبارت فوق که بر اساس واحدهای فیزیکی چون گرم، کیلو، تن و ... بیان می‌شود، نمایانگر پیوند تقاضای نهایی تولید و اثرات گرد و غبار است (بامول و ولف<sup>۲</sup>، ۱۰۴: ۱۹۹۴).

#### ۴-۴- روش استخراج داده- ستانده منطقه‌ای

یکی از روش‌های استخراج جداول منطقه‌ای، روش سهم مکانی است و در بین روش‌های سهم مکانی، الگوی اصلاح‌شده شبه لگاریتمی بخش تخصصی یا بومی (AFLQ) مناسب‌ترین گزینه برای بررسی کمی ابعاد اقتصاد فضا و ضرایب داده- ستانده مناطق در تحلیل‌های ساختار اقتصاد منطقه‌ای است (بانویی و همکاران، ۱۶۴: ۱۳۸۵). نقطه شروع روش سهم مکانی در شرایط فقدان آمار و اطلاعات مورد نیاز در سطح مناطق رابطه زیر است (همان، ۱۵۰: ۱۳۸۵):

$$\tau_{ij} = (LQ) a_{ij} \quad (۷-۴)$$

که  $\tau_{ij}$  عنصری از ماتریس ضرایب واسطه‌ای درون منطقه‌ای،  $a_{ij}$  عنصری از ماتریس ضرایب ملی و  $LQ$  ضریب الگوی سهم مکانی را نشان می‌دهد  $T$  در این تحقیق با استفاده از روش (AFLQ) می‌توان نوشت:

$$AFILQ_{ij} = ACILQ_{ij}^* \lambda^\beta \log_2(1 + SLQ_j) \quad (۸-۴)$$

$$e_{ij} = \{ACILQ_{ij}^* \lambda^\beta \log_2(1 + SLQ_j)\} a_{ij}$$

که در آن:  $ACILQ_{ij}$ : ضریب مکانی سهم مکانی متقاطع اصلاح‌شده،  $\lambda$  ضریب تعدیل اندازه منطقه است به طوری که  $0.663 \leq \lambda \leq 1$

$\beta$  ضریب تعدیل ساختار اقتصادی منطقه که برابر ۱ در نظر گرفته می‌شود.

1- Miller and Blair

2- Baumol & Wolf

z SLQ سهم مکانی ساده بخش تقاضا کننده

در این روش اصطلاح تخصصی تنها زمانی به کار می‌رود که  $z < SLQ$  باشد. چنانچه برای بخشی  $z < SLQ$  باشد آنگاه مقدار  $\text{Log}_2(1 + SLQ_z)$  بزرگ‌تر از یک خواهد بود و بنابراین مقدار FLQ در عددی بزرگ‌تر از یک ضرب می‌شود و این امکان وجود دارد که ضرایب نهاده منطقه‌ای از مقدار مشابه ملی آن بزرگ‌تر شود (فلک و تهمو<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸)

#### ۴-۵- برآورد نتایج و تجزیه و تحلیل آن

این تحقیق با استفاده از جدول به هنگام شده مرکز پژوهش‌های مجلس برای سال ۱۳۸۵ انجام گرفته است. به این منظور جدول داده-ستانده به ۲۰ بخش تقلیل یافته و با استفاده از مدل AFLQ جدول ملی به منطقه‌ای تبدیل شد. در محاسبه AFLQ، ضریب  $RE_i$  (تولید بخش i ام منطقه)، با استفاده از حساب‌های منطقه‌ای مرکز آمار استخراج شد. پس از استخراج جدول داده-ستانده منطقه‌ای استان ایلام از آنجا که هدف اصلی پژوهش، ارزیابی رابطه بین گرد و غبار و کاهش درآمدها و ظرفیت مالیاتی از طریق تأثیری که آلاینده‌ها بر بخش‌های مختلف اقتصادی است، به منظور ارزیابی، چگونگی تأثیر مکانی پدیده گرد و خاک در منطقه مورد مطالعه، روزهای همراه با پدیده گرد و خاک به عنوان روزهای نمونه (شاهد) طی دوره آماری موجود برای شش ایستگاه منتخب استخراج گردید. به منظور بررسی چگونگی توزیع ماهانه پدیده در طول سال، نمودار ماهانه هریک از ایستگاه‌ها ترسیم گردیده است. تعداد کل روزهای شش ایستگاه منتخب ۱۳۵۲ روز بوده است به عبارت روشن در طول ۱۳۵۲ روز ایستگاه‌های مورد بررسی، تعداد روزهای همراه با گرد و غبار ایستگاه‌های دهلران (۳۳۸)، ایلام (۲۵۸) و ایوان (۲۵۶) بالاترین تعداد روزهای همراه با گرد و غبار را داشته‌اند.

کم‌ترین تعداد را ایستگاه سرابله با (۱۴۸) روز گرد و خاک دارا می‌باشد. در ماه‌های اردیبهشت، خرداد، تیر و مرداد بیشترین روزهای گرد و خاک را شاهد هستیم، زیرا هر چه به سمت ماه‌های گرم سال نزدیک می‌شویم، به دلیل افزایش میزان تبخیر و کمبود بارندگی و نبود پوشش گیاهی شرایط برای فرسایش خاک و وقوع پدیده گرد و غبار مساعدتر است. ایستگاه دهلران به دلیل عرض جغرافیایی پایین (۳۲/۴۲ درجه) و

۱- استفاده از ارزش‌افزوده‌ی سرانه هم تغییرات تولید و هم تغییرات هزینه را پوشش خواهد داد.

نزدیکی به بیابان‌های عراق و عربستان و بیابانی بودن منطقه بیش‌ترین روزهای گرد و غبار را دارد. (جدول ۱)

جدول ۱- تعداد روزهای همراه با گردوغبار در ایستگاه‌های استان ایلام در طول ۱۳۵۲ روز

ردیف	نام ایستگاه	تعداد روزهای همراه با گردوخاک	ارتفاع به متر	عرض جغرافیایی	طول جغرافیایی
۱	ایلام	۲۵۸	۱۳۳۸	۳۳/۳۵	۴۶/۲۶
۲	مهران	۱۷۴	۱۵۰	۳۳/۷۰	۴۶/۱۱
۳	ایوان	۲۵۶	۱۱۷۰	۳۳/۵	۴۶/۱۹
۴	دره شهر	۱۷۸	۶۷۰	۳۳/۸	۴۷/۲۴
۵	سرابله	۱۴۸	۹۰۰	۳۳/۴	۴۶/۴۸
۶	دهلران	۳۳۸	۲۳۳	۳۲/۴۱	۴۷/۱۶

مأخذ: سازمان آب‌وهوا شناسی استان ایلام در طول سال‌های (۱۳۹۰ تا ۱۳۹۳)

همان‌طور که بیان شد ایستگاه ایلام از ۱۳۵۲ روز، ۲۵۸ روز در بین ۴ سال دوره آماری موجود، شاهد پدیده گرد و خاک بوده است، کم‌ترین فراوانی را ماه‌های دی و آذر با حدود صفر درصد و بیش‌ترین فراوانی مربوط به ماه تیر با ۲۶/۲۲ درصد از کل است. ماه‌های اردیبهشت، خرداد، تیر، مرداد به ترتیب ۲۸/۱۳ و ۷۵/۱۸ و ۲۶/۲۲ و ۹۶/۱۳ درصد، شدت فراوانی رخداد گرد و خاک را تشکیل می‌دهند. به‌طور کلی در مناطقی که از آب‌وهوای گرم و خشک برخوردار می‌باشند گرد و غبار در اواخر فصل زمستان شروع می‌شود، برای نمونه می‌توان دهلران را نام برد و در مناطقی که آب و هوای کوهستانی دارند گرد و غبار از اوایل بهار شروع می‌شود (فاضلی، ۱۱۰: ۱۳۹۰).

بنابراین با برآورد تعداد روزهای که استان با پدیده گرد و خاک مواجه است و این پدیده با تعطیلی بخش‌های مختلف و دیگر اثرات مخرب همراه خواهد بود و در نتیجه باعث کاهش تولید بخش‌های مختلف استان شده و از طریق کاهش تولید هر بخش می‌توان میزان تأثیری که بر کاهش درآمد را لحاظ نمود، در نتیجه با استفاده از ضرایب مستقیم و غیر مستقیم جدول داده ستانده استان می‌توان از طریق کاهش درآمد، میزان کاهش ظرفیت مالیاتی را محاسبه کرد.

پس از محاسبه میزان کاهش تولید به تفکیک هر بخش، با استفاده از ضرایب مستقیم و غیرمستقیم حاصل از جدول داده- ستانده منطقه‌ای استان ایلام، میزان ضرایب مستقیم و غیرمستقیم کاهش ظرفیت مالیاتی برای استان استخراج شد. نتایج

نشان که بخش‌های ساختمان، حمل و نقل و معدن به ترتیب با ۳۳۶/۱، ۳۰۵/۴۶، ۲۹۷/۲۸ کیلوگرم بر میلیون ریال بیش‌ترین ضریب مستقیم کاهش ظرفیت مالیاتی را دارند.

ضرایب غیرمستقیم کاهش ظرفیت مالیاتی به این دلیل صورت می‌گیرد که هر بخش برای برآورد تقاضای خود در فرآیند تولید، با تأمین نهاده‌های مورد نیاز از سایر بخش‌ها، تقاضای جدیدی را نیز در سایر بخش‌ها ایجاد می‌کند و از این طریق به‌طور زنجیره‌وار بخش‌های وسیعی از اقتصاد را وارد فرایند زنجیره تأمین خود می‌کند. ضرایب مستقیم و غیرمستقیم نشان می‌دهد که بخش‌های "کشاورزی، شکار، جنگلداری و ماهیگیری"، ساختمان، "عمده فروشی، خرده فروشی، تعمیر وسایل نقلیه و کالا" بالاترین میزان ضرایب را به خود اختصاص داده‌اند به‌گونه‌ای که به ازای هر میلیون ریال تقاضا به‌طور مستقیم و غیرمستقیم، به ترتیب ۲۹۸۳/۶، ۱۹۱۰/۳۲، ۱۳۸۵/۲ کیلوگرم بر میلیون ریال کاهش ظرفیت مالیاتی را دارند.

میزان کاهش تولید بخش‌های اقتصادی و ضرایب مستقیم و غیرمستقیم کاهش تولید و کاهش ظرفیت مالیاتی استان ایلام به شرح جدول (۲) می‌باشد.

جدول ۲- کاهش تولید در بخش‌های اقتصادی و ضرایب مستقیم و غیرمستقیم و کاهش

ظرفیت مالیاتی- سال (۱۳۹۳) استان ایلام

ردیف	بخش‌های اقتصادی	میزان کاهش تولید - درصد	ضرایب مستقیم (کیلوگرم بر میلیون ریال)	ضرایب غیرمستقیم و کاهش تولید (کیلوگرم بر میلیون ریال)	ضرایب مستقیم و غیرمستقیم کاهش ظرفیت مالیاتی (کیلوگرم بر میلیون ریال)
۱	کشاورزی، شکار، جنگلداری و ماهیگیری	۷/۷۳	۲۸۶/۲۷	۲۹۷۱/۳	۲۹۸۳/۶
۲	ساختمان	۶/۹۷	۳۴۰/۲	۱۸۹۰/۰۹	۱۹۱۰/۳۲
۳	عمده‌فروشی، خرده‌فروشی، تعمیر وسایل نقلیه و کالا	۶/۴۶	۱۳/۹۹	۱۳۷۲/۳	۱۴/۹۶
۴	حمل‌ونقل، انبارداری و ارتباطات	۶/۲۸	۳۰۰/۵۷	۶۵۳/۲۴	۳۰۵/۴۶
۵	امور عمومی، شهری، دفاعی، انتظامی و تأمین اجتماعی اجباری	۵/۹۴	۱۳۶/۶	۶۳۵/۱۸	۱۴۲/۸
۶	ساخت چوب و محصولات چوبی، ساخت کاغذ و محصولات	۵/۸۲	۳۱۳/۷۴	۵۱۸/۷۱	۳۱۶/۳۱



ردیف	بخش‌های اقتصادی	میزان کاهش تولید - کاهش تولید (کیلوگرم بر میلیون ریال)	ضرایب مستقیم و غیرمستقیم کاهش تولید (کیلوگرم بر میلیون ریال)	ضرایب مستقیم کاهش ظرفیت مالیاتی (کیلوگرم بر میلیون ریال)	ضرایب مستقیم و غیرمستقیم کاهش ظرفیت مالیاتی (کیلوگرم بر میلیون ریال)
	کاغذی، انتشار، چاپ و تکثیر رسانه‌های ضبط شده				
۷	معادن	۵/۷۰	۲۸۸/۳۱	۴۹۴/۶۸	۲۹۷/۲۸
۸	هتل، خوابگاه و رستوران	۵/۴۶	۲۲/۴۲	۳۷۶/۴۵	۲۳/۳۸
۹	آموزش	۵/۲۳	۳۹/۹۸	۳۴۲/۲۸	۳۸/۸۷
۱۰	سایر خدمات	۳/۹۷	۶۶/۶۵	۳۰۷/۱۹	۷۲/۵۴
۱۱	تأمین آب، برق، گاز طبیعی	۲/۵۷	۹۷/۱۶	۳۰۰/۱۶	۹۹/۲۱
۱۲	سایر بخش صنعت	۲/۴۲	۱۲۳/۴۳	۲۷۵/۳۳	۱۲۹/۱۲
۱۳	ساخت فلزات اساسی، ساخت محصولات فلزی فابریکی به جز ماشین‌آلات و تجهیزات	۱/۷۵	۶۵/۹۶	۲۶۴/۲۹	۹۴/۸۵
۱۴	خدمات مستغلات	۱/۵۶	۴/۳۲	۲۴۱/۴۸	۴/۴۱
۱۵	کانی‌های غیرفلزی	۱/۳۶	۱۵۶/۰۳	۲۲۶/۳۵	۱۶۳/۱۲
۱۶	ساخت محصولات لاستیکی و پلاستیکی	۱/۲۵	۶۵/۸۸	۱۹۰/۹۵	۶۷/۹۲
۱۷	واسطه‌گری‌های مالی	۱/۱۲	۱۲۰/۴	۱۸۲/۸۱	۱۲۲/۶
۱۸	ساخت منسوجات، پوشاک و عمل‌آوری و رنگ کردن خز و دباغی و محصولات چرمی	۰/۴۹	۷۱/۹۹	۱۷۵/۱۷	۷۴/۶۷
۱۹	ساخت محصولات غذایی، آشامیدنی، توتون و تنباکو	۰/۰۶	۳۴/۳۸	۵۳/۲۹	۴۱/۴۶
۲۰	کک، فرآورده‌های نفتی، سوخت هسته‌ای، مواد و محصولات شیمیایی	۰/۱۱	۲۴/۵۵	۳۸/۹۸	۲۵/۶۲

منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به اینکه بیش‌ترین تأثیر پذیری از پدیده گرد و غبار در بخش کشاورزی، شکار، جنگلداری و ماهیگیری اتفاق افتاده است به لحاظ اینکه بخش مذکور معاف از مالیات می‌باشد اثرات آن بر ظرفیت مالیاتی از طریق ارتباط پسین و پیشین با سایر بخش‌ها از طریق کاهش تولید آن بخش‌ها به‌طور غیرمستقیم از طریق ضرایب فزاینده ظرفیت مالیاتی را کاهش داده است.

در مقایسه بین ضرایب مستقیم و ضرایب مستقیم و غیرمستقیم چنین استنباط می‌شود که بخش ساختمان از نظر ضرایب مستقیم بالاترین ضریب کاهش تولید و ظرفیت مالیاتی را در بین ۲۰ بخش اقتصادی دارا است. اما از نظر ضرایب مستقیم و غیرمستقیم در رتبه دوم کاهش تولید و ظرفیت مالیاتی قرار دارد. که نشان از این واقعیت دارد که تأثیر غیرمستقیم آن به مراتب کم‌تر از تأثیر مستقیم آن است و برای برنامه‌ریزی افزایش تولید آن لازم است خود بخش بازسازی و نوسازی شود. از سویی دیگر، بخش کشاورزی از نظر ضرایب مستقیم و غیرمستقیم بالاترین ضریب کاهش تولید و ظرفیت مالیاتی را در بین ۲۰ بخش اقتصادی استان به خود اختصاص داده و از نظر ضریب مستقیم پس از بخش ساختمان قرار دارد. بنابراین با توجه به نتیجه حاصل‌شده بیش‌ترین برنامه‌ریزی برای افزایش تولید و ظرفیت مالیاتی را بایستی در دیگر بخش‌های تأثیرپذیر از کشاورزی قرار داد.

##### ۵- نتایج و پیشنهادها

با تداوم روند فعلی انتشار گرد و غبار، مشکلات بزرگی در آینده گریبان‌گیر زندگی انسان می‌شود. به همین منظور، مقابله با انتشار گرد و غبار در کشور، نیازمند شناخت دقیق ابعاد و پیچیدگی آن است. در این راستا این تحقیق با هدف بررسی روابط متقابل گرد و غبار و کاهش ظرفیت مالیاتی در استان ایلام، از الگوی داده-ستانده اثرات گرد و غبار استفاده کرده است. برای این منظور ابتدا با استفاده از روش‌های سهم مکانی، جدول داده-ستانده استان ایلام برای سال ۱۳۸۵ استخراج شده و ضرایب برای سال ۱۳۹۳ به روز شده است و با استفاده از روزهای گرد و خاک و ضرایب کاهش تولید، میزان کاهش ظرفیت مالیاتی توسط هر بخش اقتصادی محاسبه شده و به تبیین روابط متقابل کاهش تولید و ظرفیت مالیاتی پرداخته شد. بررسی ضرایب مستقیم نشان می‌دهد که بخش‌های ساختمان، حمل و نقل، معدن به ترتیب با ۳۰۵/۴۶، ۳۳۶/۱، ۲۹۷/۲۸ کیلوگرم بر میلیون ریال بیش‌ترین ضریب مستقیم کاهش ظرفیت مالیاتی را دارند. بررسی ضرایب مستقیم و غیرمستقیم نشان می‌دهد که بخش "کشاورزی، شکار، جنگلداری و ماهیگیری"، ساختمان، "عمده فروشی، خرده فروشی، تعمیر وسایل نقلیه و کالا" بالاترین میزان ضرایب را به خود اختصاص داده‌اند به گونه‌ای که به ازای هر میلیون ریال تقاضا به‌طور مستقیم و غیرمستقیم، به ترتیب ۲۹۸۳/۶، ۱۹۱۰/۳۲، ۱۳۸۵/۲ کیلوگرم بر میلیون ریال کاهش ظرفیت مالیاتی را دارند. اهمیت این نتایج

زمانی افزایش می‌یابد که با توجه به تحلیل نقشه‌ها و آمارهای سازمان هواشناسی مشخص گردید، تعداد روزهای همراه با پدیده گرد و غبار و تعداد روزهایی همراه با رخداد غلظت بیش از حد مجاز هوا در طول سه دهه گذشته و تقریباً هر سال نسبت به سال‌های قبل بیشتر شده است. به طوری که تعداد کانون‌های گرد و غبار در سه دهه گذشته تقریباً ۵/۳ برابر شده است.

### پیشنهادها

- ۱- تهیه طرح راهبردی و ساختاری منطقه‌ای (افق بیست ساله) جهت مقابله با ریزگردهای گردوغبار.
- ۲- مناطق خشک و بیابانی باید تنها به‌عنوان منابع حفاظت آب و خاک و پوشش گیاهی تلقی شوند؛ و هرگونه بهره‌برداری بدون مطالعه از این مناطق باید جداً متوقف شود.
- ۳- ایجاد مراکز پژوهشی در سطح بین‌المللی برای آلودگی هوا و انتقال دانش بین کشورهای که با موضوع درگیر هستند.
- ۴- تجهیز کانون‌های اصلی جمعیت به دستگاه‌های هشدار و کنترل ریزگردها.
- ۵- بررسی دقیق و تکمیلی گرد و غبارها از لحاظ شیمیایی و ترکیبات آن‌ها توسط مراکز پژوهشی.
- ۶- تحقق سیاست‌های کلی نظام در مورد پیشگیری و کاهش خطرات ناشی از سوانح طبیعی و حوادث غیرمترقبه.

### فهرست منابع

- اخباری، محمد، محاسبه آلاینده‌های مصارف نهایی خانوارها با استفاده از تحلیل جدول داده-ستانده زیست محیطی سال ۱۳۷۸، دومین همایش کاربردهای جدول داده-ستانده، اسفند ماه ۱۳۸۱.
- بانویی و همکاران، تهیه جدول داده‌ستانده پست و مخابرات سال ۱۳۷۳، مرکز تحقیقات شرکت مخابرات ۱۳۸۱
- ترازنامه انرژی سال ۱۳۷۸ وزارت نیرو.

- حساب‌های ملی سال ۱۳۷۸، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
- آتشی، ناهید. (۱۳۹۲). شناسایی گونه هواهای جزیره ابوموسی، پایان نامه کارشناسی ارشد آب و هواشناسی، مسعودیان، سیدابوالفضل، دانشگاه اصفهان، اصفهان، صص ۱۷.
- بحیرایی، حمید، سید محمود، هادی ایازی، محمد علی، رجایی، حمزه، احمدی. (۱۳۹۰) تحلیل آماری سینوپتیکی پدیده گرد و غبار در استان ایلام، فصلنامه علمی- پژوهشی نگرش‌های نو در جغرافیای انسانی، سال چهارم، شماره اول.
- بوچانی، محمد حسین، داریوش، فاضلی. (۱۳۹۰). چالش‌های زیست محیطی و پیامدهای ناشی از آن ریزگردها و پیامدهای آن در غرب کشور ایران، فصلنامه ره‌نامه سیاست‌گذاری، سال دوم، شماره سوم.
- بهداری، علیرضا، هوشمند، عطایی، پیام، مساعدی. (۱۳۹۰). تحلیل همدیدی گرد و غبار در استان بوشهر (بررسی موردی گرد و غبار ۲۴ فروردین ۱۳۹۰). اولین همایش منطقه‌ای معماری و معماری پایدار، شهرسازی ایزده (خشت اول).
- چوپانی، محمد حسین. (۱۳۸۸). الاینده‌های زیست محیطی و حفاظت از محیط زیست، آموزش و تجهیز نیروی انسانی شرکت ملی گاز ایران.
- خسروی، محمود، طاووسی، تقی، رئیس‌پور، کوهزاد. (۱۳۸۹). تحلیل همدیدی سامانه‌های گرد و غباری در استان خوزستان، جغرافیا و توسعه، شماره بیستم.
- خسروی، محمود. (۱۳۸۷). تأثیرات محیطی اندرکنش نوسان‌های رودخانه هیرمند با بادهای ۱۲۰ روزه سیستان، فصلنامه تحقیقات جغرافیایی، شماره ۹۹، صص ۴۹.
- خوشحال دستجردی، جواد، سید حجت، موسوی، عبدالرضا، کاشکی. (۱۳۹۱). تحلیل همدید توفان‌های گرد و غبار در ایلام (۲۰۰۵-۱۹۸۷)، جغرافیا و برنامه‌ریزی محیطی، شماره دوم.
- خوشکیش، اسدالله، بهلول، علیجانی، زهرا، حجازیزاده. (۱۳۹۰). تحلیل سینوپتیکی گرد و غبار در استان لرستان، نشریه تحقیقات کاربردی علوم جغرافیایی، جلد ۱۸، سال ۲۳، پیاپی ۴۶، شماره ۲.

ذوالفقاری، حسن، حیدر، عابدزاده. (۱۳۸۴). تحلیل سینوپتیک سیستم‌های گرد و غبار در غرب ایران، مجله جغرافیا و توسعه.

ذوالفقاری، فرهاد، شهریاری، علیرضا، فخریه، اکبر، نوری، سهیلا، راشکی، علیرضا، خسروی، حسن. (۱۳۸۸). بررسی میزان تأثیر معیارهای خاک و فرسایش بادی در بیابان‌زایی منطقه سیستان به کمک GIS.

عطایی، هوشمند. (۱۳۸۳). پهنه بندی آماری نواحی بارشی ایران، رساله دکترا رشته جغرافیای طبیعی، گرایش اقلیم‌شناسی، دانشگاه اصفهان.

علیجانی، بهلول، کوهزاد رئیس پور، تحلیل آماری. (۱۳۹۰). همدیدی توفان‌های گرد و خاک در جنوب شرق ایران (مطالعه موردی: منطقه سیستان)، سال دوم، مطالعات جغرافیایی مناطق خشک، شماره پنجم،

فرزاده، منوچهر، خاطره، علیزاده، ۱۳۹۰، تحلیل زمانی و مکانی توفان‌های گرد و غبار در ایران، مدرس علوم انسانی، برنامه‌ریزی و آمایش فضا، دوره پانزدهم، شماره یک.

مفیدی، عباس، سمیه، کمالی (۱۳۹۰). بررسی و تحلیل ساختار توفان‌های گرد و غباری در دشت سیستان با استفاده از مدل اقلیم منطقه‌ای RegCM؛ مطالعه موردی ۳۰ جولای ۲۰۰۱، مرکز تحقیقات بین‌المللی بیابان، ۱۳۹.

مهرشاهی، داریوش، زری، نکونام (۱۳۸۸). بررسی آماری پدیده گرد و غبار و تحلیل الگوی وزش بادهای گرد و غبارزا در شهرستان سبزوار، نشریه علمی - پژوهشی انجمن جغرافیایی ایران، سال هفتم، دوره جدید، شماره ۲۲.

Ayres, R. and A. Kneese. 1969. Production, consumption, and externalities. *American Economic Review* 59: 282-97.

Cumberland, J.H. 1971. "Application of Input-Output Technique to the Analysis of Environmental Problems," paper presented at the Fifth International Conference on Input-Output Techniques.

Daly, H.E. "Economics as a Life Science," *Journal of Political Economy*, 76, 1968, pp.392-406.

Daly, H.E.; Goodland, R. 1994. "An Ecological Economic Assessment of Deregulation of International Commerce Under GATT," *Ecological Economics*, pp.73-92.

Isard, W., 1968, "On the Linkages of the Ecologic and Economic Systems", *Regional Science Association Papers*, No 21, pp.79-99.

Karunaratne, N.D.1989.Australian Development Issues: An Input-Output Analysis, Aldershot, United Kingdom: Avebury.

Lange, G.1997.“Strategic planning for sustainable development in Indonesia using natural resource accounts.” In J.van den Bergh and J.van der Straaten, eds., Economy and Ecosystems in Change: Analytical and Historical Approaches.Aldershot, UK: Edward Elgar Publishing.

Leontief W.W,1973 “Environmental Repercussions and the Economic Structure: An INPUT-OUTPUT Approach”,Review and Statistics,52,pp 260-271.

Leontief W.W; Ford.D, 1972, “Air Pollution and the Economic Structure: Empirical Results of Input-Output Computations,” in A.Brody; A.P.Carter, eds., Input-Output Techniques, Amsterdam,Netherlands: North Hilland, pp.1-9.

LoizouS,Mattas,Tzouvelekas,Fotopoulos,Galanopoulos,1999,“Regional Economic Development and Environmental Repercussions: An Environmental INPUT-OUTPUT Approach”,Advances in Economic Research, 6(3),PP 373-386.

Engestadler, s,(2001), Dust storms frequencies and their relationship to land surface conditions,frei drich- schiller university press, jena, Germany, p, 56

fengjin, Xiao, Zhou caiping, liao yaoming,(2008) Dust storms evolution in Taklimakan Desertand its correlation with climatic parameters, J.geogr.Sci, 18: 514-425

fengmei,Yang, E, chongyi, (2010), correlation analysis between send – dust events and meteorological factors in shapotou, Northern china, Environ Earth Sci.

Wang, x, etal, (2009), characterization of the composition of dust fallout and identification of dustsources in arid and semiarid North china, Geomophology, vol 112, pp 144-1570

Zijiang, Zhiu, wang xiwen,(20012), analysis of the severe group dust storms in eastern part of northwest china, journal of Geographical sciences 12, 3, 357-362.

## تبیین تأثیر ادراک از خدمات سیستم مالیات الکترونیکی بر اعتماد به آن (مورد مطالعه: ادارات کل امور مالیاتی استان گیلان)

ثمین یوسفی

دانشجوی مقطع دکتری تخصصی رشته مدیریت رفتار سازمانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمان،  
samin.y64@gmail.com

مهرداد گودرزوند چگینی

دانشیار و عضو هیأت علمی گروه مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت

مصطفی مهاجر

کارشناس ارشد رشته کامپیوتر دانشگاه گیلان

### چکیده

ظهور دولت الکترونیک، با رشد سریعی در ارائه خدمات آنلاین همراه بوده است. یکی از مهم‌ترین انواع کاربرد دولت الکترونیک، ارائه خدمات مالیاتی الکترونیکی دولت به مؤدیان مالیاتی است. اقدام بارز سازمان امور مالیاتی کشور جهت طراحی و اجرای صحیح وصول مالیات به‌عنوان یک منبع درآمدی گسترده، روی آوردن به سمت فناوری‌های جدید الکترونیکی می‌باشد و امنیت، اعتماد و رعایت حریم شخصی افراد یکی از ضروری‌ترین زیرساخت‌های مورد نیاز سیستم مالیاتی الکترونیک است. تحقیق حاضر به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر اعتماد آنلاین مؤدیان به خدمات الکترونیک است. این پژوهش از حیث روش توصیفی و از لحاظ هدف کاربردی است. روش گردآوری اطلاعات به‌صورت کتابخانه‌ای و تحقیقات میدانی با استفاده از پرسشنامه استاندارد کروبیت و همکاران (۲۰۰۷) حاوی ۲۷ سؤال و در ۵ بعد می‌باشد. جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات به منظور ارزیابی فرضیه‌ها و تحلیل آماری از روش رگرسیون چندگانه استفاده شد. نتایج تحقیق نشان داد که قابلیت اعتماد فنی، تجربه کاربر از وب، کیفیت وب سایت بر اعتماد ادراک شده از خدمات الکترونیک تأثیر مثبتی دارند و به ترتیب متغیرهای قابلیت اعتماد فنی، کیفیت وب سایت و تجربه کاربر از وب بیش‌ترین میزان اثرگذاری هستند. همچنین متغیر ریسک ادراک شده دارای تأثیر منفی بر اعتماد ادراک شده از خدمات الکترونیک می‌باشد.

**کلید واژه‌ها:** خدمات الکترونیک، ریسک ادراک شده و اعتماد ادراک شده، کیفیت وب سایت، قابلیت اعتماد فنی و تجربه کاربر از وب

### بیان مسأله

رشد سریع فناوری اطلاعات خصوصاً در دو دهه گذشته، به‌عنوان مهم‌ترین عامل تغییر در سطح جامعه و سازمان‌ها تلقی می‌شود. یکی از مهم‌ترین انواع کاربرد دولت الکترونیک، ارائه خدمات مالیاتی الکترونیکی دولت به مؤدیان مالیاتی است که در آن، مؤدیان با پر نمودن اظهارنامه‌های الکترونیکی به صورت آنلاین (اینترنتی) ضمن صرفه جویی قابل توجه در وقت و زمان و کاهش هزینه‌ها به بهترین صورت ممکن مالیات‌های خود را پرداخت می‌نمایند (رضایی، ۱۳۸۳). با ظهور فناوری‌های اطلاعات و ارتباط (ICTs)، رقابت شدت یافته و عملکردها و فرآیندهای سازمانی رشد پیدا کردند. بسیاری از سازمان‌ها و نهادهای دولتی در حال بررسی پتانسیل استفاده از دولت الکترونیک برای ارائه خدمات هستند. امروزه، دولت الکترونیک برای افزایش مشارکت شهروندان، انتشار اطلاعات، ارائه خدمات و مدیریت سیستم‌های دولتی از فناوری‌های اطلاعات و ارتباط استفاده می‌کند (Christina and Dogan, 2009). پیشرفت در تکنولوژی، مسیرهای جدیدی را برای ارائه خدمات فراهم نموده و در تعامل میان سازمان‌ها و مشتریان، تغییرات اساسی به وجود آورده است (Joo Lee and Yang, 2013). ظهور دولت الکترونیک، با رشد سریعی در ارائه خدمات آنلاین همراه بوده است (Long Wu, 2013). وب سایت مهم‌ترین کانال توزیع جهانی کالا و خدمات سازمان‌ها در دولت الکترونیک است. نحوه طراحی وب سایت و کیفیت خدمات و اطلاعات ارائه شده در آن به‌گونه‌ای که سبب ایجاد اعتماد اولیه در مشتری و استفاده از خدمات سازمان شود، نقش مهمی در مشارکت دادن مؤدیان در استفاده از خدمات الکترونیک به عهده دارد (Liang, 2002). اعتماد تأثیری حیاتی روی فعالیت‌های استفاده کننده و در نتیجه موفقیت دولت الکترونیک دارد (Corbitt et al., 2007). با توجه به خطرات ذاتی مبادلات و فعل و انفعالات آنلاین و وابستگی آنها به یک حیطة خاص، اعتماد همیشه مؤلفه‌ی مهمی است (Mostafa & El-Masry, 2013). معمولاً اعتماد می‌تواند به دو مؤلفه تقسیم شود: اعتماد به نهاد ارائه دهنده‌ی خدمات (دولت) و اعتماد به ابزار به‌کار رفته در ارائه‌ی خدمات (فناوری) که عوامل مهمی هستند و بر اعتماد به وب سایت‌های دولت الکترونیک تأثیر می‌گذارند (Weerakkody, 2013). اعتماد بیش‌تر به وب سایت‌های دولت الکترونیک هم‌چنین به این معنا است که شهروندان انتظارات و



برداشت‌های مثبتی از کیفیت خدمات دارند که بر چگونگی ارزیابی کیفیت خدمات به‌وسیله‌ی شهروندان تأثیر می‌گذارد (Khayun et al, 2011). اگر مردم اعتماد داشته باشند که دولتشان می‌تواند خدمات عالی را ارائه دهد، آنها به اشکال دیگر خدماتی که دولت ارائه می‌دهد نیز اعتماد پیدا خواهند کرد. علاوه بر آن، اگر مردم اعتماد داشته باشند که فناوری یک کانال برای مبادلاتشان است، آنگاه به خدمات آنلاین دولت نیز اعتماد خواهند داشت. در محیط آنلاین، مردم نه تنها باید به خود وب سایت اعتماد کنند، بلکه باید به سازمان و زیرساخت آن نیز اعتماد داشته باشند. توضیح این مسأله که اعتماد به وب سایت دولت چگونه بر ابعاد کیفیت وب سایت تأثیر می‌گذارد یک مسیر جالب دیگر است، زیرا میزان اعتماد شهروندان بر ارزیابی آنها از وب سایت تأثیر می‌گذارد (Chen et al, 2015). شهروندان باید قبل از ارزیابی اطلاعات ارائه شده، به سازمانی که اطلاعات را به آنها ارائه می‌دهد اعتماد کنند. در این صورت، اعتماد به وب سایت دولت الکترونیک به کیفیت اطلاعات مربوط می‌شود زیرا ارزیابی به موقع، معتبر و دقیق بودن اطلاعات در وب سایت به میزان قابلیت اطمینان به وب سایت مربوط می‌شود. برای این منظور، کیفیت اطلاعات شهروندان به میزان اعتماد آنها به وب سایت دولت الکترونیک بستگی دارد. زیرا اعتماد سوخت انتظارات است به این دلیل که اعتماد بیش‌تر موجب برداشت مطلوب‌تر از کیفیت اطلاعات می‌شود. هرچه شهروندان بیش‌تر به وب سایت دولت الکترونیک اعتماد کنند، بهتر می‌توانند کیفیت اطلاعات ارائه شده به آنها به‌وسیله‌ی آن وب سایت را تشخیص دهند (Khayun et al, 2011).

اعتماد پیش‌بینی‌کننده‌ی اصلی کاربرد فناوری و سازه‌ی اساسی در درک برداشت کاربر بوده، به ویژه با در نظر گرفتن مسائل امنیتی و حریم خصوصی که مانع از کاربرد سیستم‌های الکترونیکی می‌شوند (Lee et al, 2011). این امر باعث می‌شود ارزش اعتماد در فناوری بسیار بالا رود. در این صورت، اعتماد به فناوری اساساً اعتماد به ابزارهای به‌کار رفته در ارائه‌ی خدمات است (Weerakkody, 2013). به سادگی می‌توان گفت این امر بدان معنا است که اعتماد به فناوری برای تشویق شهروندان برای اعتماد به وب سایت دولت الکترونیک و مبادله و اشتراک گذاری اطلاعات با آن حیاتی است. اعتماد به دولت زمانی تحقق پیدا می‌کند که شهروندان به دولت اطمینان داشته باشند که برداشت از یکپارچگی و قابلیت اطمینان را تقویت می‌کند. ایجاد اعتماد یک فرآیند تکاملی است که نشان می‌دهد بسته به چگونگی کارکرد واقعی دولت، اعتماد به دولت با چه سرعتی تغییر می‌کند. اعتماد به وب سایت‌های دولت الکترونیک زمانی ایجاد

می‌شود که شهروندان به دولتشان اعتماد کنند که باعث اعتماد به برنامه‌های دولتی می‌شود. به عبارت دیگر، تمایل به اتخاذ دولت الکترونیک به اعتماد به فناوری و اعتماد به دولت بستگی دارد (Chen et al, 2015).

موضوع ارائه خدمات از سوی سازمان‌ها را می‌توان در نظام مالیاتی در چارچوب رویکرد خدمات مؤدی مطرح کرد. رویکرد خدمات مؤدیان در راستای حمایت از فعالیت‌های تمکین مؤدیان طراحی شده است. اساس فکری این رویکرد آن است که هر چه سطح خدمات ارائه شده به مؤدی بالاتر باشد، هزینه تمکین در سطوح مالی و روانی کاهش یافته و سطح تمکین داوطلبانه افزایش می‌یابد.

نظارت مداوم چنین سیستم‌هایی مهم است زیرا مالیات‌ها منبع اصلی سرمایه‌های دولت برای ارائه خدمات ملی، منطقه‌ای و محلی به شهروندان می‌باشند. به ویژه، در میان ناکارآمدی‌ها و فسادهای اداری که در کشورهای در حال توسعه شایع هستند، هموارسازی فرآیند جمع‌آوری مالیات تا حد امکان از اهمیت زیادی برخوردار است (Venkatesh et al, 2012). بیشتر افراد در حین ارائه اظهارنامه‌های مالیاتی کاغذی هرگز به خودشان زحمت نمی‌دهند که کشف کنند چه کسی مسئول پست است یا هرگز نسبت به دقت خدمات پست نگرانی ندارند اما وقتی بحث بایگانی الکترونیک مطرح می‌شود، مردم به مدت طولانی نسبت به امنیت اطلاعاتشان در سیستم نگران هستند. دلیل چنین رفتار ناسازگاری می‌تواند این باشد که نقض مسائل امنیتی در سیستم‌های مبتنی بر اینترنت در مطبوعات معروف و ذهن مردم در سراسر جهان انگشت نما شده است. این برداشت از امنیت در مبادلات آنلاین باعث می‌شود اکثر مالیات دهندگان به استفاده از این روش از بایگانی اظهارنامه‌های مالیاتی تمایل نداشته باشند. ممکن است مردم تصور کنند که تجهیزات فعلی در وب سایت بایگانی الکترونیک مالیات به اندازه‌ی کافی ایمن و یا سودمند نیست. این امر همچنین منجر به یک باور کلی می‌شود مبنی بر اینکه مبادلات الکترونیکی ذاتاً ناامن هستند و هر هکری می‌تواند وارد سیستم کامپیوتری شود و اطلاعات شخصی و محرمانه را بدزدد یا از آنها سوء استفاده کند. به عبارت دیگر، تمام این مسائل موجب ناامیدی کاربران برای استفاده از سیستم مالیات الکترونیکی مالیاتی می‌شود. بنابراین اگر یک کاربر بتواند احساس کند که سیستم از امنیت بالایی برخوردار و قابل اعتماد است، وی می‌تواند به وب سایت اعتماد کرده و از آن استفاده کند. به راحتی می‌توان استدلال کرد که کاربران دولتی در ارائه‌ی اطلاعات بدون شک به وب سایت‌های دولتی اعتماد می‌کنند (Wang, 2010).

هرچند، کاربران می‌توانند به انتقال یا ذخیره‌ی اطلاعات ارائه شده در سازمان شک کنند. یک مسئله‌ی جدی دیگر در برداشت، پذیرش و کاربرد سیستم بایگانی الکترونیک به‌وسیله‌ی کاربر به سهولت خود سایت و در دسترس بودن پشتیبانی مربوط می‌شود. اگر سیستم با مدل ذهنی کاربران مطابقت داشته باشد و کاربران چیز عجیبی مشاهده نکنند، آنگاه به سایت بایگانی الکترونیک مالیات اعتماد بیش‌تری پیدا می‌کنند. اگر آنها سهولت استفاده و امنیت را احساس کنند، نسبت به ارائه‌ی اطلاعات خود نگران نخواهند بود. به عبارت دیگر، این حس که هیچ چیز در وب سایت مالیات الکترونیک پنهان یا مبهم نیست به‌عنوان یک عامل بسیار مهم برای کاربران است تا بتوانند این سایت را بسیار ایمن و قابل اعتماد تصور کنند و هم‌چنان به استفاده از آن ادامه دهند. بنابراین، سهولت استفاده و احساس کاربران از کنترل سیستم مالیاتی الکترونیک باعث اعتماد آنها به سیستم فناوری جدید می‌شود (Carter et al, 2011). برداشت کاربر از صداقت وب سایت مالیات، احراز هویت، قابلیت اعتماد و سهولت فرآیند بایگانی اظهارنامه‌ی مالیاتی نیز زمانی ارتقا پیدا می‌کند که کاربر بداند در هنگام بایگانی الکترونیک اظهارنامه‌ی مالیاتی چه کاری انجام می‌دهد. از این رو، آگاهی و تجربه‌ی کاربر به افزایش حفظ آنها به شدت کمک می‌کند. به‌طور خلاصه، اول اینکه، ممکن است مردم یک دیدگاه مثبت نسبت به سیستم مالیات الکترونیک و باور به مزایای آن از لحاظ زمان، به صرفه بودن و افزایش مقبولیت آن داشته باشند. دوم اینکه، وقتی مردم احساس کنند نسبت به فناوری کنترل ندارند و به استفاده‌ی درست از فناوری اعتماد ندارند، ممکن است نسبت به سیستم مالیات الکترونیک ناامید شوند. سومین نکته ناامنی است که می‌تواند منجر به عدم اعتماد به سیستم مالیات الکترونیک و تردید نسبت به توانایی کارکرد مؤثر آن برای رفع نیازهای کاربران شود.

نظر به تأثیراتی که مالیات‌ها بر متغیرهای اقتصادی به جای می‌گذارند، اتخاذ سیاست‌های مالیاتی مناسب در راستای اصلاح و بهبود سیستم از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردار است. استفاده از فن‌آوری اطلاعات در اجرای مالیات ستانی الکترونیک و مکانیزه نمودن نظام مالیاتی کشور می‌تواند بر رضایت مؤدیان و سهل الوصول بودن اخذ مالیات بیافزاید. شناسایی ظرفیت‌های مالیاتی، ایجاد شبکه‌های اطلاعاتی درون سازمانی و برون سازمانی (مؤدیان مالیاتی) و نیز ارتقای کارایی جمع‌آوری مالیات کشور مستلزم به‌کارگیری فن‌آوری‌های نوین در زمینه پیاده‌سازی سیستم‌های الکترونیک اخذ مالیات و مکانیزاسیون اداری می‌باشد.

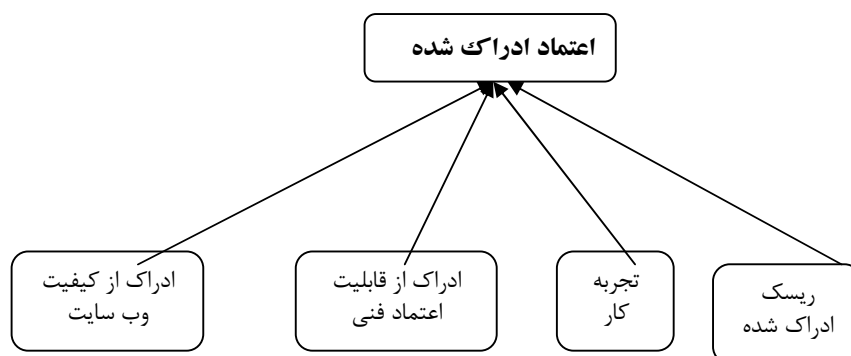
نظام مالیاتی در کشورهای توسعه نیافته و در حال توسعه هزینه بالایی را بر جامعه تحمیل می‌کند، مانند میزان وصولی کم، هزینه وصولی بالا، اتلاف وقت مودیان مالیاتی و انحراف تخصیص بهینه منابع و ... از این‌روی، یکی از سیستم‌های فرعی دولت الکترونیک برای اصلاح نظام مالیاتی، نظام مالیات الکترونیک است که علاوه بر آنکه گامی بزرگ به سوی دولت الکترونیک است، سبب صرفه‌جویی‌های زیادی در وقت و هزینه مودیان مالیاتی و نظام بخشیدن به اظهارنامه‌های مالیاتی، افزایش اعتماد مردم به منظور خود اظهاری، کاهش اختلاف میان مودیان و مأموران مالیاتی برای شناسایی میزان واقعی مالیات‌ها، ایجاد ثبات و ساماندهی اقتصادی شده و سبب آن می‌شود که سلیقه‌های انسانی به‌طور کامل از بین رفته و عدالت مالیاتی گسترش یابد. با این حال شواهد نشان می‌دهد که با وجود سرمایه‌گذاری‌های عظیم در زمینه سیستم‌های فناوری اطلاعات ناکامی در این سرمایه‌گذاری‌ها بیشتر از توفیق در آن بوده است و سازمان‌ها نتوانسته‌اند به اهداف خود در این امر دست یابند. از این‌رو با توجه مطالب مطروحه و در نظر گرفتن نقش اساسی اعتماد در سیستم‌های آنلاین مالیات الکترونیکی تحقیق حاضر به بررسی تأثیر ادراک از خدمات سیستم مالیات الکترونیکی بر اعتماد به آن می‌پردازد.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در عصر کنونی هر لحظه حجم عظیمی از داده‌ها بر روی خطوط ارتباطی داخلی، شبکه‌های محلی و شبکه جهانی اینترنت رد و بدل می‌شود، این در حالی است که این داده‌ها به‌عنوان منابع و دارایی‌های راهبردی سازمان‌ها شمرده می‌شوند و مدیریت آنها امروزه یکی از اساسی‌ترین وظایف مدیران است (Khosrowpour, 2005). با به‌کارگیری فناوری اطلاعات و ارتباطات در حوزه‌های مختلف کسب و کار و نفوذ هرچه بیشتر آن در ساختارهای صنعتی و خدماتی، تأثیر شگرف این پدیده بیش از پیش نمایان شده است. در همین راستا، خدمات دولتی به‌عنوان یکی از ارکان اساسی خدمات حمایتی می‌بایست همگام و همراه با حرکت سایر بخش‌های صنایع و خدمات، خود را متحول و به روز کند (گرمکی و مرتضوی، ۱۳۹۰). در ایران نیز، سازمان‌های دولتی برای گسترش خدمات الکترونیکی از این قاعده مستثنی نیستند. از آنجایی که خدمات الکترونیک در ایران پدیده نوظهوری است و برخی سازمان‌ها در سایت‌های خود اقدام به ارائه خدمات الکترونیک کرده‌اند، چنین سازمان‌هایی می‌توانند با ایجاد اعتماد در شهروندانی که به سایت آن‌ها مراجعه کرده‌اند، اطمینان و انگیزه بیش‌تر برای دریافت اطلاعات درباره ارائه

خدمات الکترونیک را در آن‌ها به‌وجود آورده و بدین ترتیب نه تنها در راه برقراری ارتباط با مشتری قدم بردارند، بلکه باعث روی آوردن هرچه بیشتر به این خدمات و در نتیجه گسترش و توسعه خدمات الکترونیک در کشور شوند. گام اول برای موفقیت در این امر اینست که عوامل تأثیرگذار بر ایجاد اعتماد در محیط مجازی را شناسایی کرده و به این ترتیب در ارتقای سطح اعتماد و اطمینان مردم نسبت به خدمات خود بکوشند. از سوی دیگر می‌توان گفت، با توجه به اهداف ارائه خدمات الکترونیکی مالیاتی در خصوص کاهش هزینه‌های رفت و آمد برای مؤدیان، بهینه سازی استفاده از زمان مؤدیان و کاهش میزان تردها و همچنین تبدیل ساختار سنتی نظام مالیاتی به ساختارهای مدرن، ایجاد اعتماد در مؤدیان برای برقراری ارتباط آنلاین با آن‌ها جهت حصول به اهداف فوق ضروری است (حقیقی و دیگران، ۱۳۹۱). خدمات مؤدیان مجموعه‌ای از تدابیری است که توسط سازمان امور مالیاتی برای کمک به مؤدیان در تمکین به قوانین مالیاتی اتخاذ می‌شود و در بردارنده طیف وسیعی از خدمات است که از آن جمله می‌توان به ارائه خدمات الکترونیکی، ساده‌سازی مالیات و آموزش مؤدیان اشاره کرد (حاج محمدی و آقایی، ۱۳۹۰). از این‌رو با توجه به ضرورت استفاده از سیستم مالیات الکترونیکی جهت اجرای طرح جامع مالیاتی و همچنین با توجه به اینکه شرط استفاده از چنین سیستمی درک و اعتماد به آن توسط مؤدیان می‌باشد، در این پژوهش به شناخت عوامل مؤثر بر شکل‌گیری اعتماد مؤدیان در استفاده از خدمات مالیات الکترونیکی از سوی سازمان امور مالیاتی می‌پردازیم که برای ارزیابی عوامل مؤثر بر اعتماد آنلاین مؤدیان به خدمات مالیات الکترونیکی از عناصر مدل تعدیل یافته تحقیق کربیت و همکاران<sup>۱</sup> استفاده می‌شود. در مدل مذکور، اثرگذاری پنج عامل بر اعتماد ادراک شده مؤدیان مورد ارزیابی و تحلیل قرار خواهد گرفت. مدل مفهومی این پژوهش در شکل ذیل ارائه شده است:

1- Corbitt, Thanasankit, Yi



مدل مفهومی تحقیق (Corbitt, et al,2007)

**اعتماد ادراک شده<sup>۱</sup>:** اعتماد عامل تسهیل کننده تعاملات بشری است. اعتماد به افراد امکان انجام معاملات را داده و به حرکت روانتر اقتصاد کمک می‌کند. از طرف دیگر، عدم اعتماد خود یک حالت ذهنی مفید است که ما را در دوری جستن از سیستم‌ها یا افراد و سازمان‌های غیرقابل اعتماد و ناسالم توانا می‌سازد. اعتماد به‌عنوان میزان حساسیت یک طرف نسبت به رفتار طرف دیگر تعریف شده است که بر این اساس انتظار می‌رود طرف معتمد فعالیت‌های خاصی را که برای طرف اعتماد کننده اهمیت دارد را انجام دهد، بدون آنکه توانایی نظارت یا کنترل او را داشته باشد (Zhu and Gee Chen, 2012).

**ریسک ادراک شده<sup>۲</sup>:** به ادراک فرد نسبت به امنیت سامانه از لحاظ حفظ حریم شخصی در انجام مبادلات الکترونیکی و خطرات احتمالی ناشی از آن اطلاق می‌شود (Son et al., 2012) در این مطالعه، ادراک فرآیندی است که مردم به‌وسیله‌ی آن احساس خود را تفسیر و سازماندهی می‌کنند. به عبارت دیگر، پذیرش سیستم مالیاتی الکترونیک از یک طرف به میزان آمادگی مردم بسیار ارتباط دارد و از طرف دیگر به سهولت و سودمندی سیستم مالیاتی الکترونیک و همچنین پشتیبانی امنیتی و تسهیل کننده مربوط می‌شود. آمادگی فناوری به‌صورت تمایل مردم برای پذیرش و استفاده از فناوری‌های جدید برای انجام وظایف خاصی تعریف می‌شود. تمایل مردم به

1- Perceived Trust

2- Perceived Risk

سیستم خدمات مالیاتی الکترونیک با میزان خوش بینی، نوآوری، ناراحتی و امنیت سیستم مربوط می‌شود.

**ادراک از قابلیت اعتماد فنی<sup>۱</sup>:** یک حالت شناختی از اعتماد که می‌تواند به‌عنوان ترکیبی از خیرخواهی (اعتقاد به حسن نیت عمدی شخص دیگری) و اعتبار (عدم تردید و شک ناخواسته به شخص مقابل) نگریسته شود. بسیاری از محققان بر اهمیت اعتماد الکترونیک در توسعه روابط بلندمدت بین سازمان‌ها و مشتریان تأکید کرده‌اند. ماهیت اینترنت، آنرا به‌عنوان یک وسیله ایده آل برای انجام معامله مطرح ساخته است. دسترسی جهانی به اینترنت، اعتماد را به‌عنوان یک عنصر حیاتی برای تجارت الکترونیک مطرح نموده است. در مواردی که نمی‌توان مقررات تجاری را به‌طور کامل قانونمند نمود و نیاز به اطمینان به طرف مقابل به منظور انجام تعهداتش می‌باشد، اعتماد نقش کلیدی و حیاتی ایفای کند (غفاری آشتیانی و همکاران، ۱۳۹۰).

**تجربه کاربر از وب<sup>۲</sup>:** بیان‌کننده سابقه و پیشینه فرد در استفاده از رایانه و به‌ویژه اینترنت و وب سایت در حوزه خرید و فروش محصولات اینترنتی در محیط آنلاین می‌باشد. عموماً برای تبیین تجربه کاربران جهت استفاده از خرید آنلاین سه عامل پذیرش اینترنت، تداوم استفاده و رضایت در نظر گرفته می‌شود. می‌توان گفت پذیرش هرچه بیش‌تر اینترنت، به تناوب بیش‌تر استفاده منجر می‌شود که خود رضایت بیش‌تر را در پی خواهد داشت. انتخاب متغیرهای متفاوت برای تبیین تجربه فناوری اطلاعات می‌تواند به نتایج متفاوتی منتج شود (علم قلیلو و رضازاده، ۱۳۸۹).

**ادراک از کیفیت وب سایت<sup>۳</sup>:** کیفیت وب سایت عامل بسیار مهمی در کسب مزیت رقابتی نسبت به سایر وب سایت‌ها و جذب مشتریان بیش‌تر می‌باشد. در حالی که در محیط آنلاین فروشنده به‌طور کلی وجود ندارد؛ سادگی، قابلیت دسترسی آسان به گزینه‌های خرید، وجود اطلاعات کامل در خصوص محصولات ارائه شده علاوه بر شمای ظاهری سایت می‌تواند در ترغیب کاربر به مراجعه و خرید آنلاین مطمئن کمک کند (Barnes and Vidgen, 2000). کیفیت عبارت است از مجموعه‌ای از ویژگی‌ها و مشخصات محصول یا خدمت که قادر به برآوردن نیازهای صریح یا ضمنی است در اغلب تعاریف، جلب رضایت مشتریان و برآوردن خواسته‌های آنان مهم‌ترین عامل کیفیت

1- Perceived Technical Trustworthiness

2- User's Web Experience

3- Web Site Quality

قلمداد شده است. امروزه اهمیت وب سایت‌ها برای سازمان‌ها بیشتر از محصولات و خدمات آن‌هاست زیرا اکثر محصولات با استفاده از اینترنت به فروش می‌رسد بنابراین سازمان‌ها باید دارای وب سایتی باشند که انتظارات مشتریان را برآورده سازد. هویزنگ کیفیت وب سایت‌ها را از دیدگاه سازمان مطالعه کرده است. لیو و آرنه نیز از دیدگاه مشابهی پیروی کردند و مسئولان وب سایت‌ها را نیز در مطالعه خود گنجانند (زاهدی، ۱۳۸۹).

امنیت و اعتماد و رعایت حریم شخصی افراد یکی از ضروری‌ترین زیرساخت‌های مورد نیاز سیستم مالیاتی الکترونیک است. در این میان زیرساخت‌های حقوقی نظیر تدوین قانون نظارت بر نحوه انجام رویه‌های اداری، حفاظت از داده‌ها و اطلاعات، امضای الکترونیکی و قانون جرائم رایانه‌ای برای ارائه خدمات مالیات الکترونیکی نیاز می‌باشد. خدمات مالیات الکترونیک بدون ایجاد امنیت و اعتماد برای مؤدیان نمی‌تواند به اهداف خود دست یابد (کرد و همکاران، ۱۳۹۰). سازمان امور مالیاتی با روی آوردن به ارائه محصولات و خدمات به صورت الکترونیکی و در محیطی مجازی برای تسهیل روند ارائه خدمات و ایجاد انگیزه در آنان برای استفاده از خدمات آنلاین باید بتوانند اعتماد اولیه را در آنان ایجاد کنند و قدم اصلی در برقراری ارتباط با مؤدیان را از راه اینترنت بردارند. با توجه به اینکه سیستم خدمات الکترونیک در کشور ما پدیده نوظهوری است و تعداد چندی از سازمان‌ها در سایت‌های خود اقدام به ارائه خدمات الکترونیک کرده‌اند، سازمان‌ها می‌توانند با ایجاد اعتماد در افرادی که به سایت آنها مراجعه کرده‌اند اطمینان و انگیزه بیشتر برای دریافت اطلاعات درباره خدمات الکترونیک را در آنها به وجود آورده و بدین گونه نه تنها در راه برقراری ارتباط با مشتری قدم بردارند بلکه باعث روی آوردن هرچه بیشتر مردم به این خدمات شوند (حقیقی و همکاران، ۱۳۹۱). تحقیقات صورت گرفته در این زمینه بسیار کم می‌باشد اما در ادامه به نتایج برخی از پژوهش‌های صورت گرفته در این خصوص اشاره می‌کنیم:

کوروبیت و همکاران در سال ۲۰۰۷، به ارزیابی عوامل مؤثر بر اعتماد به بیمه‌های الکترونیکی و سپس تأثیر این اعتماد بر پذیرش و مشارکت در استفاده بیمه‌های الکترونیکی پرداخته‌اند. عناصر اثرگذار انتخابی این پژوهشگران بر اعتماد شامل پنج عامل: ادراک از قابلیت اعتماد فنی، بازارگرایی، ادراک از کیفیت وب سایت و ریسک درک شده و تجربه کاربر از وب می‌باشد. تحلیل داده‌ها به واسطه نرم افزار آموس و روش تحلیل مدل یابی معادلات ساختاری نشان داد که هر پنج مؤلفه یاد شده بر اعتماد



کاربران اثری مثبت داشته‌اند و خود عامل اعتماد نیز، اثری قابل ملاحظه بر مشارکت و استفاده از خدمات بیمه الکترونیک دارد (Corbitt et al, 2007).

سان و همکاران<sup>۱</sup> در سال ۲۰۱۲، مفهوم اعتماد و مدیریت اعتماد را در خدمات وب سایت مورد ارزیابی قرار دادند. آنها در پژوهش خود رویکرد استراتژیک ساختار سلسله مراتبی مدیریت اعتماد در شبکه‌های وب سایت خدمات را طراحی نمودند (Sun et al, 2012).

### فرضیه‌های تحقیق

- فرضیه ۱: ریسک ادراک شده بر اعتماد ادراک شده مؤدیان اثرگذار است.
- فرضیه ۲: ادراک از قابلیت اعتماد فنی بر اعتماد ادراک شده مؤدیان اثرگذار است.
- فرضیه ۳: تجربه کاربر از وب بر اعتماد ادراک شده مؤدیان اثرگذار است.
- فرضیه ۴: ادراک از کیفیت وب سایت بر اعتماد ادراک شده مؤدیان اثرگذار است.

### روش شناسی پژوهش

روش تحقیق یعنی مشخص نمودن اینکه برای بررسی موضوعی خاص چه روش تحقیقی لازم است و محقق چه روش و شیوه‌ای را اتخاذ کند تا هر چه دقیق‌تر و سریع‌تر به پرسش یا پرسش‌های تحقیق مورد نظر دست یابد. این تحقیق براساس طرح تحقیق، توصیفی و از نوع همبستگی می‌باشد و براساس هدف، کاربردی است. جامعه آماری در این تحقیق شامل مؤدیان ادارات امور مالیاتی استان گیلان می‌باشند. که تعداد آنها ۲۳۶۵۶۹ می‌باشد. برای تعیین حجم نمونه از جدول مورگان استفاده شد و تعداد ۳۸۴ نفر به‌عنوان نمونه در نظر گرفته شدند. هم‌چنین داده‌های تحقیق نیز با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شده است. در این تحقیق برای گردآوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه بسته استفاده خواهد شد و برای سنجش متغیرهای مورد استفاده قرار گرفته از مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای استفاده شده است. از آنجا که در تحقیق حاضر از پرسشنامه استاندارد استفاده شده است، دارای روایی می‌باشند ولی جهت اطمینان بیشتر پرسشنامه توسط صاحب‌نظران مورد بررسی قرار گرفته و تأیید شد. پایایی ابزار

1- Sun, Sun, Li & Zhao

اندازه‌گیری از طریق آلفای کرونباخ محاسبه گردید که آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

جدول ۱- ضرایب آلفای کرونباخ برای متغیرهای پژوهش

متغیرها	اعتماد	کیفیت ادراک شده	ریسک ادراک شده	تجربه کاربر	قابلیت اعتماد فنی	کل پرسشنامه
تعداد سؤال	۸	۶	۶	۳	۴	۲۷
آلفای کرونباخ	۰/۸۷	۰/۹۱	۰/۸۹	۰/۸۶	۰/۸۶	۰/۸۸

همان‌طور که از جدول فوق پیداست میزان پایایی متغیرها بالاتر از ۰/۷۰ می‌باشد بنابراین می‌توان گفت که متغیرها دارای پایایی مناسبی هستند. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از روش‌های آماری در سطح توصیفی و در سطح استنباطی نیز، از رگرسیون چند متغیره استفاده شده و جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار آماری SPSS20 استفاده گردید. برای تصمیم‌گیری در خصوص استفاده از آزمون‌های پارامتریک یا ناپارامتریک، نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده می‌شود که در جدول ذیل نشان داده شده است. سپس برای آزمون هر یک از فرضیه‌ها، نظر جامعه آماری از طریق آزمون رگرسیون چندگانه مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

جدول ۲- آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن داده‌ها

ادراک از کیفیت وب سایت	ادراک از قابلیت اعتماد فنی	تجربه کاربر از وب	ریسک ادراک شده	اعتماد ادراک شده	ادراک از کیفیت وب سایت
۳۸۴	۳۸۴	۳۸۴	۳۸۴	۳۸۴	تعداد
۴/۳۶	۴/۲۲	۴/۰۱	۴	۴/۲۰	میانگین
۰/۴۱	۰/۵۲	۰/۴۳	۰/۴۱	۰/۳۵	انحراف معیار
۰/۱۶	۰/۱۴	۰/۱۱	۰/۱۷	۰/۱۵	بیش‌ترین انحراف
۰/۱۴	۰/۱۲	۰/۲۴	۰/۱۶	۰/۱۴	بیش‌ترین انحراف مثبت
-۰/۱۶	-۰/۱۵	-۰/۱۴	-۰/۱۸	-۰/۳۰	بیش‌ترین انحراف منفی
۱/۵۳	۱/۴۴	۱/۳۶	۱/۲۴	۱/۳۰	آماره کولموگروف-اسمیرنوف (Z)
۰/۰۷۰	۰/۰۶۲	۰/۰۷۷	۰/۰۶۹	۰/۰۶۶	سطح معنی‌دار دوسویه

همان طور که ملاحظه می‌شود، مقدار سطح معنی‌داری برای داده‌های مربوط به هر پنج عامل از مقدار  $\alpha$ ، یعنی  $0/05$  بیش‌تر است. از طرف دیگر نیز مقادیر بحرانی (Z) به‌دست آمده برای آزمون کولموگروف-اسمیرنوف کم‌تر از مقدار بحرانی جدول (۱/۹۶) می‌باشد، بنابراین در سطح معنی‌دار  $95\%$  شواهد قوی برای رد فرضیه  $H_0$  وجود نداشته و فرض  $H_0$  پذیرفته می‌شود. بنابراین داده‌های همه متغیرها از توزیع نرمال برخوردارند. جهت بررسی وجود رابطه خطی بین دو متغیر عوامل مؤثر بر اعتماد ادراک شده و اعتماد ادراک شده مؤدیان نسبت به خدمات مالیاتی الکترونیک یا به عبارت دیگر معنی‌داری کل مدل رگرسیون به تحلیل آن می‌پردازیم.

جدول ۳- آنالیز واریانس مدل رگرسیونی عوامل مؤثر بر اعتماد ادراک شده و اعتماد ادراک شده

مدل	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	مقدار احتمال Sig
رگرسیون	۴۱/۱۸	۱	۲۸		
خطا	۳۸/۱۹	۳۸۳	۰/۴۱	۰/۹۸	۰/۰۰۰
کل	۷۹/۳۷	۳۸۴			

با توجه به جدول فوق مقدار سطح معنی‌داری (Sig) کم‌تر از  $0/05$  و برابر صفر می‌باشد، پس فرض خطی بودن رابطه دو متغیر تأیید می‌شود. بعد از حصول اطمینان از معنی‌داری مدل رگرسیونی، نوبت به تخمین ضرایب مدل رگرسیون می‌رسد که نتایج آن در جداول زیر خلاصه شده است. نتایج نشان می‌دهد که ریسک ادراک شده، تجربه کاربر از وب، ادراک از قابلیت اعتماد فنی، ادراک از کیفیت وب سایت اثر قابل ملاحظه‌ای روی اعتماد ادراک شده از نگاه مؤدیان دارند و  $55/55\%$  درصد از تغییرات آن را پیش‌بینی می‌کنند.

جدول ۴- ضریب همبستگی چندگانه

خطای معیار تخمین	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب تعیین	ضریب همبستگی
۳/۱۴	۰/۵۵۴	۰/۵۵۵	۰/۷۴

از آنجایی که در آزمون رگرسیون، سطح معنی‌داری کلیه متغیرها (Sig)، کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، بنابراین این چهار متغیر مستقل بر متغیر وابسته اثرگذارند. به عبارت دیگر تحلیل رگرسیون، ارتباط مستقیم قابل توجهی را میان چهار بعد مورد آزمون (ریسک ادراک شده، تجربه کاربر از وب، ادراک از قابلیت اعتماد فنی، ادراک از کیفیت وب سایت) و اعتماد ادراک شده در سطح معنی‌داری ۰/۰۵ نشان می‌دهد. از اینرو، نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که سازمان امور مالیاتی منجر به افزایش اعتماد مؤدیان نسبت به خدمات مالیاتی الکترونیک خواهد شد، اگر این سازمان در کاهش ریسک ادراک شده، افزایش تجربه کاربر از وب، افزایش ادراک از قابلیت اعتماد فنی، ادراک از کیفیت وب سایت خود به‌خوبی عمل نمایند. علامت مثبت هر یک از متغیرها نشان می‌دهد که هر چقدر میزان اندازه آن‌ها بزرگ‌تر باشد، سطح اعتماد مؤدیان نسبت به خدمات مالیاتی الکترونیک نیز بالاتر خواهد بود. بنابراین همه سطوح موضوع تحقیق، کاملاً تأیید می‌شود.

جدول ۵- تحلیل رگرسیون چندگانه

متغیرها	ضرایب غیراستاندارد B	ضرایب استاندارد $\beta$	مقدار آماره t	سطح معنی‌داری Sig
مقدار ثابت	۷/۲۳		۲/۵۵	۰/۰۰۰
ریسک ادراک شده	۴/۴۷	-۰/۳۹	۳/۴۴	۰/۰۰۰
تجربه کاربر از وب	۳/۳۹	۰/۴۸	۳/۴۱	۰/۰۰۰
ادراک از قابلیت اعتماد فنی	۳/۰۵	۰/۵۴	۳/۲۱	۰/۰۰۰
ادراک از کیفیت وب سایت	۳/۲۲	۰/۵۱	۲/۴۲	۰/۰۰۱

همان‌طور که ملاحظه می‌شود ضرایب بتا به‌دست آمده برای هر چهار متغیر (ریسک ادراک شده، تجربه کاربر از وب، ادراک از قابلیت اعتماد فنی و ادراک از کیفیت وب سایت) مثبت بوده بنابراین هر چهار فرضیه تحقیق نیز مورد تأیید قرار می‌گیرند. از میان چهار متغیر فوق، ادراک از قابلیت اعتماد فنی با ضریب ۰/۵۴ بیش‌ترین اثرگذاری را داشته و تجربه کاربر از وب نیز با ضریب ۰/۴۸ دارای کم‌ترین اثر بر اعتماد مؤدیان به خدمات مالیاتی الکترونیک می‌باشد. لازم به ذکر است، در میان این عوامل چهارگانه،

ریسک ادراک شده دارای اثری معکوس بر اعتماد بوده است. به عبارت دیگر، با افزایش احساس خطر، اعتماد مؤدیان نیز به این خدمات الکترونیکی کاهش می‌یابد.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادات

یکی از بزرگ‌ترین مشکلات سازمان‌های کشور در بعد استفاده از فناوری اطلاعات - نداشتن استراتژی ثابت در استفاده از فناوری اطلاعات می‌باشد به طوری که هنوز بسیاری از مدیران ارشد نیز در سازمان‌های کشور دید صحیحی نسبت به استفاده از فناوری اطلاعات ندارند. این مشکل در سازمان امور مالیاتی هم در راستای اجرای طرح جامع مالیاتی حائز اهمیت می‌باشد. در واقع سازمان باید سعی نماید تا به مؤدیان این موضوع را القاء کند که یکی از اهداف راه اندازی این خدمات، حفظ و در نهایت افزایش منافع مؤدیان است. به طور کلی وب سایت سازمان امور مالیاتی و نحوه کارکرد آنها و همچنین کیفیت خدمات ارائه شده در آن باید بگونه‌ای باشد که نه تنها انتظارات مؤدی را برآورده کند بلکه باید تا حدی فراتر از آن برود. چراکه در این صورت است که مؤدیان تمایل به استفاده از خدمات اینترنتی سازمان پیدا خواهند کرد. این همان مفهوم واقعی شکل‌گیری تجربه مثبت در ذهن کاربر و به طور مشخص مؤدیان است و در واقع رویکرد مشتری مداری است که باید به آن توجه نمود. همان‌طور که در نتایج مشاهده شد، ضرایب بتا به دست آمده برای متغیرهای ادراک از قابلیت اعتماد فنی، تجربه کاربر از وب، کیفیت وب سایت مثبت ۰/۵۴، ۰/۴۸ و ۰/۵۱ می‌باشد و از لحاظ اثرگذاری در میان عوامل چهارگانه مؤثر بر اعتماد ادراک شده به ترتیب در رتبه‌های اول، سوم و دوم قرار می‌گیرند. همچنین ضریب بتا ریسک ادراک شده منفی و برابر ۰/۳۹- بوده و در میان مجموعه عوامل، تنها عاملی است که دارای ضریب منفی است. با توجه به نتایج حاصله پیشنهادات ذیل جهت بهبود کاربرد فناوری اطلاعات و ایجاد رغبت مؤدیان به کاربرد چنین سیستم‌هایی ارائه می‌گردد:

- آموزش و القای تفکر استفاده از فناوری اطلاعات و ایجاد یک استراتژی ثابت در سازمان‌ها برای استفاده از فناوری اطلاعات قدمی اساسی برای توسعه ابعاد مختلف در کشور خواهد بود.

- کیفیت ادراک شده وب سایت تأثیر زیادی در پذیرش خدمات مالیات الکترونیکی دارد لذا پیشنهاد می‌شود ادارات مالیاتی، خدمات مالیات الکترونیکی را ساده‌تر کنند تا تمامی افراد بتوانند از آن استفاده نمایند. یکی از راهکارهای مهم در این امر می‌تواند

طراحی مناسب وب سایت باشد چرا که با طراحی مناسب و رعایت الگویی مشابه در تمامی ادارات مالیاتی، کار با آن برای کاربران راحت شده و نیازی نیست که در هر بازدید از وب سایت‌های گوناگون، راهبری و نحوه استفاده از آن را فرا بگیرند.

- به منظور افزایش اعتماد مؤدیان به وب سایت سازمان امور مالیاتی، پیشنهاد می‌شود ترتیبی داده شود تا نظرات مثبت افرادی که از خدمات الکترونیک سازمان استفاده کرده‌اند در صفحات اول وب سایت نمایش داده شود. به این ترتیب می‌توان اعتماد مؤدیان را به وب سایت سازمان تا حدی جلب کرد چرا که شهرت، خوشنامی و توصیه‌های کلامی به جذابیت سایت کمک می‌کنند.

- به منظور جلب اعتماد مؤدی نسبت به توانایی سازمان، در نقل و انتقالات مالی که به صورت آنلاین انجام می‌گیرد و همچنین مطمئن بودن تکنولوژی مورد استفاده در طراحی وب سایت، پیشنهاد می‌شود لوگوی بانک‌های مورد قبول سازمان و همچنین سازمانی که طراحی وب سایت آن‌ها را به عهده گرفته است در تمام صفحات وب سایت به نمایش گذاشته شود. همچنین سازمان می‌تواند به معرفی تکنولوژی مورد استفاده در وب سایت خود نیز بپردازد.

- به منظور شکل‌گیری یک تجربه موفق برای کاربر یا مؤدی از ورود به وب سایت سازمان، پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی وب سایت خود را به گونه‌ای طراحی کند که عملکرد آن برای مؤدیان قابل پیش‌بینی بوده و استفاده از آن برای آنها به راحتی امکانپذیر باشد.

- به‌طور کلی مؤدیان باید نسبت به عملکرد منظم و بدون نقص وب سایت سازمان امور مالیاتی اطمینان حاصل کنند و باید سازمان امور مالیاتی، مؤدیان خود را نسبت به توانایی تکنولوژیکی خود در ارائه خدمات الکترونیکی از طریق اینترنت مطمئن سازند. تکنولوژی مورد استفاده در طراحی و عملکرد وب سایت سازمان باید به گونه‌ای انتخاب شود که امکان بروز خطا و نقص را در هنگام تبادل اطلاعات شخصی افراد یا تبادلات آنلاین مالی به حداقل برساند و دارای این قابلیت باشد که در صورت وقوع خطا آن را به مؤدی اعلام کند تا عملیات را متوقف کنند. در خصوص امنیت و حفظ حریم شخصی افراد پیشنهاد می‌شود که سازمان به بیان خط مشی‌های مربوط به امنیت و حریم شخصی بپردازد و به مؤدیان این اطمینان را بدهند که اطلاعات آنان بدون تغییر در نزد سازمان محفوظ خواهد ماند و در صورت تخلف و سوء استفاده از اطلاعات شخصی سازمان، مسئولیت آن را قبول خواهد کرد. در صورت پرداخت آنلاین مالیات توسط

مؤدی نیز بهتر است او را از دریافت وجه مطمئن سازند و امکان پیگیری وجه پرداختی را نیز از طریق شماره تراکنش یا پیگیری برای او فراهم سازند. حتی بهتر است در صورت پرداخت ناموفق وجه مالیات به صورت آنلاین و کسر وجه از حساب مؤدی، سازمان امور مالیاتی امکان بازپرداخت وجه را برای مؤدی فراهم نمایند.

- با توجه به آنکه کاربران نسبت به افشای اطلاعات شخصی و نا امن بودن سیستم‌های الکترونیکی دغدغه خاصی داشته که این امر ریسک کاربران را به پذیرش خدمات بالا می‌برد لذا جهت بالا بردن اطمینان و اعتماد کاربر به سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات نسبت به برگزاری کلاس‌های آموزشی توجیهی و راهنمایی برای آنان اقدام شود، تا شفاف سازی گردد.

- همان‌طور که نتایج نشان داد، ریسک ادراک شده رابطه‌ای معکوس با اعتماد داشت. از این رو، سازمان باید تلاش کنند تا ریسکی را که امکان دارد مؤدیان در هنگام استفاده از خدمات اینترنتی سازمان درک کنند، به حداقل برسانند. از آنجایی که یکی از دلایل عدم اعتماد مؤدیان به استفاده از خدمات مالیات اینترنتی، ترس از غیرقابل قبول بودن آن از سوی کارکنان و مدیران مربوطه است، لذا پیشنهاد می‌شود امکان امضای الکترونیکی از طرف مدیران و کارکنان سازمان برای خدماتی که از طریق اینترنت به مؤدیان ارائه می‌شود فراهم گردد تا خود تأییدی بر قانونی بودن این سیستم باشد. عدم ارسال به موقع اظهار نامه و صورت معاملات فصلی ریسک دیگری است که مؤدیان با آن مواجه هستند. در این مورد نیز پیشنهاد می‌شود که سازمان امور مالیاتی از جدول‌های زمان بندی برای ارسال اظهارنامه و صورت معاملات و ... استفاده کنند و این جداول زمانی را برای مؤدیان در وب سایت به نمایش بگذارند.

### فهرست منابع

حاج محمدی، فرشته و اله محمد آقایی (۱۳۹۰)، «ارتقای تمکین داوطلبانه با کاهش هزینه‌های تمکین: رویکرد خدمات مؤدی»، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۰، صص ۳۷-۵۰.

حقیقی، مهدی، مظلومی، نادر و اخوی راد، سیده ایما (۱۳۹۱)، «تأثیر اعتماد آنلاین بر استفاده بیمه‌گذاران از خدمات الکترونیکی شرکت‌های بیمه»، پژوهشنامه بیمه، سال بیست و هفتم، شماره ۴، صص ۲۵-۵۰.

رضایی، ابراهیم (۱۳۸۳)، «بررسی اثر سیاست‌های مالی بر اشتغال و مصرف»، فصلنامه پژوهشنامه علوم اقتصادی، شماره ۱۵، پژوهشکده امور اقتصادی، تهران.

زاهدی، شمس السادات (۱۳۸۹)، «ارزیابی کیفیت وب سایت‌ها ابزارها و معیارها، مدیریت توسعه و تحول»، شماره ۴، صص ۱۶-۵.

علم‌قلیلو، پیام و رضازاده، علی (۱۳۸۹)، «بررسی اثر تجربه خرید اینترنتی در رفتار مصرف کننده با استفاده از مدل پذیرش تکنولوژی (TAM)»، چهارمین کنفرانس ملی مدیریت تکنولوژی ایران، صص ۸-۱.

غفاری آشتیانی، پیمان، صادق حری، محمد و غلامی، بهمن (۱۳۹۰)، «بررسی نقش اعتماد الکترونیک و هنجار ذهنی در پذیرش وب سایت تجارت الکترونیک توسط مشتریان (مطالعه موردی: شرکت قطارهای مسافری رجاء)»، مدیریت بازاریابی، دوره ۶، شماره ۱۲، ۸۰-۶۳.

کرد، باقر، میرشفیعی، علی و ساروقی، حسام الدین (۱۳۹۰)، «بررسی تجربیات پیاده سازی بیمه‌های الکترونیکی در کشورهای پیشرفته و چالش‌های مؤسسات بیمه گر در ارائه‌ی آنها»، تهران، اولین کنفرانس بین‌المللی بیمه الکترونیکی.

گرمکی، مه‌دا و مرتضوی، لیلا (۱۳۹۰)، «ارتقاء سطح آمادگی الکترونیکی از طریق شناخت مدل‌های آمادگی و بلوغ الکترونیکی در صنعت بیمه»، تهران، اولین کنفرانس بین‌المللی بیمه الکترونیکی.

Barnes S.J., Vidgen R., (2001). "An evaluation of cyber-bookshops: the WebQual method", *International Journal of Electronic Commerce* (48), pp.11-30.

Carter, L., Shaupp, L.C., Hobbs, J. and Campbell, R. (2011), "The role of security and trust in the adoption of online tax filing". *Transforming Government: People, Process and Policy*, 5 (4), pp.303 – 318.

Chen, J.V., M.Jubilado, R.J., Capistrano, E.P.S and Yen, D.C. (2015), "Factors affecting online tax filing – An application of the IS Success Model and trust theory". *Journal of Computers in Human Behavior*, 43, pp.251-262.

Christina G, Chi ; Dogan, Gursoy (2009), "Employee satisfaction, customer satisfaction, and financial performance: An empirical examination", *International journal of Hospitality Management*, Volume 28, Issue 2, pp.245-253.



Corbitt, B.J., Thanasankit, T. and Yi, H., (2007). "Trust and e-commerce: a study of consumer perceptions". *Electronic Commerce Research and Applications*, 2(3), pp.203-15.

Joo Lee, Hyun and Yang, Kiseol (2013), "Interpersonal service quality, self-service technology (SST) service quality, and retail patronage", *Journal of Retailing and Consumer Services* 20, p51.

Khayun, Vachiraporn; Ractham, Peter; Firpo, Daniel. (2011), "Assessing e-ExciseE Success With Delone and Mclean's Model", *The Journal of Computer Information Systems*, 52(3): 31-40.

Khosrow-Pour, M. (2005), "Encyclopedia of Information Science and Technology". Vol.1-5.

Lee, J., Kim, H., & Ahn, M.J. (2011), "The Willingness of e-government Service Adaption by Business Users: The role of offline Service Quality and Trust in Technology". *Government Information Quarterly*, 28(2), pp.222-230.

Long Wu, Ing (2013), "The antecedents of customer satisfaction and its link to complaint intentions in online shopping: An integration of justice, technology, and trust", *International Journal of Information Management*, 33, p 166.

Liang, Y., (2002). "Special trust and universal trust: the structure and characteristics of Chinese trust". *Sociological research*, 3.

Mostafa, M., & El-Masry, A.A. (2013), "Citizens as consumers: Profiling e-government services' users in Egypt via data mining techniques", *International Journal of Information Management*, 33(4): pp.627-641.

Son, Hyojoo., Park, Yoora., Kim, Changwan., Jui-Sheng (2012), "Toward an understanding of construction professionals' acceptance of mobile computing devices in South Korea: An extension of the technology acceptance model", *Automation in Construction*, 28, pp.82-90.

Sun, J. Sun, Z. Li, Y and Zhao, S (2012), "A Strategic Model of Trust Management in Web Services", *Physics Procedia* 24, pp.1560 - 1566.

Venkatesh, V., Sykes, T.A., & Venkatraman, S. (2012). "Understanding e-government portal use in rural India: Role of demographic and personality characteristics", *Information Systems Journal*.

Wang, J. (2010), "Your take: how do you prepare your taxes?", available at: [www.bargaineering.com](http://www.bargaineering.com).

Weerakkody, V., El-Haddadeh, R., Al-Sobhi, F., Shareef, M.A. and Dwivedi, Y.K. (2013), "Examining the influence of intermediaries in facilitating e-government adoption: An empirical investigation", *International Journal of Information Management*, 33(5), pp.716-725.

---

Zhu, Yu-Qian and Gee Chen, Houn(2012), "Service fairness and customer satisfaction in internet banking Exploring the mediating effects of trust and customer value", Internet Research Vol.22, No.4, pp.482-498.

## تحلیل تمکین مالیاتی از طریق مدل سازی ریاضی رفتار متقابل مؤدیان و حسابرسان سازمان مالیاتی در شرایط نااطمینانی هزینه

یگانه موسوی جهرمی

دانشیار گروه اقتصاد دانشگاه پیام نور، yeganehmj@gmail.com

محمد خیراله پورسرای

دانشجوی دکترای اقتصاد دانشگاه آزاد اسلامی اراک- رئیس گروه مالیاتی قم، porsaraee@yahoo.com

### چکیده

در سال‌های اخیر موضوع تمکین مالیاتی مؤدیان بسیار مورد توجه سازمان امور مالیاتی کشور قرار گرفته است از دلایل این امر می‌توان به کاهش هزینه‌های حسابرسی، عملیاتی و اجرایی، ارتقای سطح اعتماد عمومی و فرهنگ مالیاتی هم‌چنین بهبود فرآیندهای مالیات‌ستانی اشاره نمود. روابط و رفتارهای متقابل مؤدیان مالیاتی و کارکنان اجرایی سازمان امور مالیاتی که در واقع همان حسابرسان مالیاتی تلقی می‌شوند تأثیر مستقیم و قابل اعتنایی به سطح تمکین مالیاتی دارد. این مقاله بر دو نااطمینانی بنا شده است اول نااطمینانی مؤدیان از اینکه آیا در صورت تسلیم اظهارنامه از سوی اداره امور مالیاتی مورد حسابرسی و بازرسی قرار می‌گیرند یا نه؟ که در صورت حسابرسی با هزینه‌ای مواجه می‌شوند که مقدار آن نامشخص است دوم نااطمینانی اداره امور مالیاتی از واقعی بودن در آمد اظهاری مودی است که موجب تحمیل هزینه حسابرسی مضاعف به سازمان امور مالیاتی می‌گردد. با استفاده از متغیرهایی همانند تلاش حسابرسی، هزینه‌های حسابرسی که مؤدیان و اداره مالیاتی متحمل می‌شود، نرخ مالیاتی، جرایم متعلقه، درآمد اظهاری مودی و ... به ارایه مدل‌های ریاضی پرداخته می‌شود که ضمن فرموله نمودن واکنش مؤدیان و حسابرسان مالیاتی با وجود نااطمینانی مزبور رفتار متقابل آن‌ها با پیش فرض‌های موجود مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاکی از آن است که مؤدیان با در نظر گرفتن احتمال حسابرسی و هزینه‌هایی که ممکن است از این بابت به وی تحمیل شود در آمد شخصی خود را حداکثر نموده از طرف دیگر حسابرسان مالیاتی نیز با نااطمینانی از اینکه مودی درآمد واقعی خود را اظهار نموده باشد یا خیر درآمد او را حداکثر می‌نمایند که در نتیجه مالیات و هزینه عدم تمکین وی افزایش خواهد یافت. براساس روابط ریاضی ارایه شده اگر واریانس هزینه تمکین افزایش یابد سطح تمکین مؤدیان نیز افزایش خواهد یافت.

**کلید واژه‌ها:** تمکین مالیاتی، هزینه تمکین، مدل ریاضی بهینه، نااطمینانی

## ۱- مقدمه

موضوع تمکین مالیاتی و بهبود و ارتقاء آن همواره مورد توجه سازمان‌های مالیاتی دنیا بوده است. کشورها مجری استراتژی‌های اصلاحی علاوه بر اصلاح ساختار مالیات؛ به روش‌های کارآمد اصلاح تمکین مالیاتی نیز توجه داشته‌اند، علت اصلی این دقت و توجه، وجود مشکل عدم تمکین است که سازمان‌ها در بیش‌تر کشورهای در حال توسعه و حتی کم و بیش در کشورهای توسعه‌یافته با آن روبرو هستند. اگر بخواهید در انجام اصلاحات نظام مالیاتی به نتایج مطلوب دست پیدا کنیم حتماً باید مسأله تمکین را نیز مورد توجه قرار دهیم که این امر مبین اهمیت همبستگی میان سیاست‌های مالیاتی و موضوعات اجرایی است. (جنکنیز، ۱۹۹۱)

تمکین داوطلبانه بنا به تعریف، یعنی اینکه مودی آزادانه و به دور از هرگونه اجباری به تعهدات قانونی خود از قبیل تنظیم و گزارش به‌موقع اطلاعات مالیاتی، اظهار صحیح مبلغ مالیات و پرداخت آن در موعد مقرر عمل کند. (اداره امور درآمدهای مالیاتی آمریکا - ۱۹۸۷) مدل‌های متنوعی برای تمکین آرایه گردیده است که از جمله آن‌ها مدل عدم اطمینان‌ی باشد این مدل در راستای منطق مدل اقتصادی است و ضمن حفظ فرضیه افزایش منافع مالی این نکته را نیز اضافه می‌کند که در دنیای واقعی اطلاعات مربوط به مقررات، جریمه‌ها در یک حسابرسی معمولاً کامل نیست و بنابراین مؤدیان مجبورند بیش‌تر به مشاهدات خود متکی باشد. از این‌رو بیش‌تر مودیانی که یک بار مورد حسابرسی قرار می‌گیرند با وجود کاهش ریسک حسابرسی مجدد در مقایسه با افرادی که مورد حسابرسی قرار نگرفته‌اند بیش‌تر به تعهدات و تکالیف قانونی خود پایبندند.

معمولاً هدف درآمدی سیستم مالیاتی به‌عنوان معیار اندازه‌گیری عملکرد، مورد توجه مسئولین قرار می‌گیرد به نحوی که بیشینه کردن وصولی کل به صورت تنها وظیفه مدیران مالیاتی جلب توجه می‌کند. اما باید در نظر داشت که چنین درآمدی چگونه وصول شده است یعنی اثر آن بر عدالت مالیاتی، عواقب سیاسی آن برای دولت‌ها و تأثیر آن بر سطح رفاه اقتصادی نیز به همان اندازه مهم است. بنابراین سطح وصولی مالیات، معیار ساده‌ای برای اندازه‌گیری کارآیی مدیریت مالیاتی است. معیار دقیق‌تر اندازه‌گیری کارآیی مدیریت مالیاتی، درجه تمکین مؤدیان در بخش‌های مختلف جامعه مؤدیان است (ریچارد ام برد، ۱۳۷۵).

به هر اندازه که سیستم مالیاتی با نرخ تمکین داوطلبانه بیش‌تری روبرو باشد، بهبود در وضعیت شاخص‌های مالیاتی امکان‌پذیرتر می‌شود. با افزایش نرخ تمکین، نسبت درآمدهای مالیاتی واقعی به درآمدهای پیش‌بینی شده بودجه افزایش می‌یابد و ضمن کاهش شکاف مالیاتی، تشکیلات مالیاتی به سمت عدالت خواهد رفت. تمکین مالیاتی، زمانی به لحاظ فرهنگ سازی مالیاتی اهمیت می‌یابد که به صورت داوطلبانه و از جانب مؤدیان صورت پذیرد. صورت ایده آل تمکین در خود اظهاری مالیاتی تجلی می‌یابد. اما دایره تمکین مالیاتی تا پذیرش اولیه مالیات‌های تشخیصی توسط سازمان هم گسترش می‌یابد (گزارش عملکرد سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۳).

## ۲- مبانی نظری

### هزینه‌های تمکین

سهمی از هزینه‌های وصول مالیات بر عهده سازمان مالیاتی است اما بخش عمده آن بر دوش مؤدی است. هزینه‌های مودی را می‌توان به سه گروه هزینه‌های مادی، زمانی و روانی طبقه‌بندی نمود. هزینه‌های مادی مبالغی است که در راستای رعایت کامل قوانین، تنظیم و تسلیم اظهارنامه، نگهداری اسناد و مدارک، انجام امور حسابداری، پرداخت مالیات و غیره به مودی تحمیل می‌شود.

در این مقاله یک چارچوب یکپارچه برای تحلیل اثرات دو منبع نااطمینانی شامل ۱- نااطمینانی مؤدیان از احتمال حسابرسی سازمان مالیاتی و تحمیل هزینه و ۲- نااطمینانی سازمان مالیاتی از درآمد اظهاری مؤدیان و هزینه‌های رسیدگی به کار گرفته می‌شود. در واقع واکنش استراتژیک بین حسابرسان و مؤدیان مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

مقاله با استفاده از یک مدل ریاضی که مبتنی بر متغیرها و پارامترهای تعریف شده ناشی از رفتار مؤدیان و حسابرسان فرموله گردیده است حالت‌ها و وضعیت‌های مختلف را مورد ارزیابی قرار داده و اثر آن‌ها بر تمکین مالیاتی مؤدیان را می‌سنجد.

اولین مدل‌هایی که پدیده فرار مالیاتی از طریق روش انتخاب‌داری را تحلیل نمودند فرض کردند که همه مؤدیان به‌طور پیوسته و مساوی با احتمال حسابرسی توسط سازمان مالیاتی روبرو هستند. حسابرسان مقدار درآمد اظهار شده را قبل از اجرای حسابرسی مشاهده می‌نمایند لذا اگر بخواهند درآمد اظهاری هر مودی را حداکثر کنند دلیل آشکاری بر این موضوع وجود ندارد بنابراین یک حسابرسان از همه اطلاعات در اختیار خود برای رسیدگی و تشخیص درآمد اظهار شده مؤدیان استفاده بهینه می‌نماید.

از آنجایی که مؤدیان درآمد اظهار خود را کم‌تر از سطح واقعی و معین اظهار می‌کنند لذا حسابرسان سعی در حداکثر سازی درآمد آنها می‌نمایند. اما در بسیاری از مقالات سناریوهای جایگزین بحث می‌شود مبنی بر اینکه بهتر است مقامات مالیاتی به جای حداکثرسازی در آمد مؤدیان یک سیاست بهینه برای تشخیص و درک واقع‌تر اظهارنامه‌های مؤدیان اتخاذ نمایند.

در چارچوب بهینه‌یابی احتمال رسیدگی همه اظهارنامه در بازه (0,1) تعریف می‌گردد. بعد از تسلیم اظهارنامه توسط مودی، سازمان مالیاتی احتمال‌های بهینه‌ای را که مؤدیان باید تحت رسیدگی واقع شوند را اتخاذ می‌کند. (مدیریت ریسک) واکنش بین مؤدیان و حسابرسان معمولاً در معرض چند عامل غیر تصادفی است. برای مثال هر مودی با هزینه ویژه‌ای روبرو است که از بابت رسیدگی به او تحمیل می‌گردد. این هزینه‌های برای مؤدیان با شغل‌های متفاوت، یکسان نیست و اینکه مودی سابقه حسابرسی شدن پرونده مالیاتی را داشته باشد یا خیر در میزان هزینه او مؤثر است.

هم‌چنین رسیدگی مالیاتی موجب تحمیل هزینه روانی ناشی از فشار عمومی و بالقوه فرآیند رسیدگی و نگرانی‌های حاصل از تحقیقات حسابرسان می‌گردد. ارزش مطلق هزینه تحمیل شده به وسیله یک حسابرسی مالیاتی در سازمان اجرایی مالیات ناشناخته (غیر قابل شناسایی) است.

از دلایلی که چرا گزارش‌های مالیاتی بین افراد برخوردار از درآمد مشابه فرق می‌کند مربوط به ملاحظات اخلاقی است بنابراین آن مودی که از تقلب و نیرنگ بیزار و معتقد باشد که فرار مالیاتی غیر اخلاقی است درآمد خود را به صورت شفاف اظهار می‌نماید.

مدلی که ما در این مقاله ارائه می‌دهیم منابع نااطمینانی مشابه مدل‌های قبلی را بررسی می‌کند و واکنش بین مؤدیان و سازمان مالیاتی مدل‌سازی می‌گردد. مؤدیان هنگامی که تحت حسابرسی قاعده‌مند قرار نمی‌گیرند یک رویکرد تئوری بازی را با سازمان مالیاتی اتخاذ می‌کنند. بنابراین حسابرسان مالیاتی درآمد مالیاتی انتظاری را حداکثر می‌نمایند و تلاش خود را به تحقیق در مورد درآمد مؤدیان اختصاص می‌دهند. مفهوم تعادل مورد استفاده یک تعادل ترتیبی است جایی که ابتدا مؤدیان حرکت را آغاز می‌کنند سپس حسابرسان به دنبال مؤدیان عمل نموده و واکنش نشان

می‌دهند. درآمد افزایش یافته ناشی از حسابرسی مبتنی بر تلاش حسابرسان بوده و در واقع همان میزان فرار مالیاتی است که از سوی مودی اتفاق افتاده است.

هزینه حسابرسی برای مودی معلوم و قابل شناسایی اما برای حسابرسان نامعلوم است نشان داده می‌شود که افزایش در واریانس این هزینه ویژه موجب درآمد بیش‌تر برای دولت خواهد شد و این یعنی حساسیت حسابرسان برای رسیدگی به اظهارنامه‌ها زمانی که واریانس هزینه مؤدیان افزایش می‌یابد زیادتر می‌گردد.

### ۳- پیشینه تحقیق

در زمینه تمکین مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن تحقیقات کمی در کشور انجام شده و عمدتاً از دیدگاه نظری و توصیفی به آن پرداخته‌اند به طوری که نگارنده در جستجوهای که انجام داده است در بین مقالات فارسی بحث بهینه‌یابی ریاضی در این خصوص یافت شده و این تحقیق به نوعی جزء اولین‌ها در این حوزه محسوب می‌گردد.

اله محمد آقایی و فرشته حاج محمدی، در مقاله‌ای با عنوان ارتقاء تمکین داوطلبانه با کاهش هزینه‌های تمکین رویکرد خدمات مؤدی در چارچوب یافته‌های نظری جنکینز و فورلمو (۱۹۹۳) و در قالب یک تحقیق کتابخانه‌ای، ضمن مرور اجمالی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی و مؤلفه‌های اساسی رویکرد خدمات مؤدیان کوشیده‌اند تا بر ضرورت وجود ارتباط تنگاتنگ میان تمکین داوطلبانه، خدمات مؤدبان و پیاده سازی فناوری اطلاعات صفحه بگذارد. به این منظور، به دو چارچوب مفهومی تمکین داوطلبانه پرداخته شده و آنگاه بعد از رده شناسی مدل‌های تمکین چهارگانه، رویکرد خدمات محور با تأکید بر نقش بهره‌گیری از سیستم‌های فناوری اطلاعات معرفی شده است و در نهایت، مؤلفه‌های بنیادین رویکرد خدمات مؤدبان جنکینز و فورلمو به بحث گذاشته شده است.

مهدی صالحی و ... تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مؤدیان امور مالیاتی را در بین مؤدیان امور مالیاتی در ۱۱ استان که دارای شاخص تمکین ۹۳٪ درصد و بالاتر بوده بررسی کردند. از روش پرسشنامه جهت جمع‌آوری داده‌ها استفاده گردید، جامعه آماری این پژوهش ۱۱ استان است که دارای شاخص تمکین ۹۳٪ درصد و بالاتر بوده و به‌طور کلی ۳۲۴ مؤدی به‌عنوان نمونه آماری انتخاب گردید. داده‌ها با برنامه SPSS\_18 با استفاده از آزمون T تک عاملی و تحلیل عاملی اکتشافی تجزیه و تحلیل شدند. پایایی پرسشنامه‌ها با ضریب آلفای کرونباخ محاسبه و برابر با ۰/۹۲ شد.

تمامی فرضیات در سطح ۰/۹۵ مورد آزمون قرار گرفته و معنادار بودند، هم‌چنین از میان عوامل و ویژگی‌های فرهنگ مالیاتی عدالت و کارکرد سازمان با میانگین ۳/۵۹ دارای بیش‌ترین میزان تأثیر بر تمکین مالیاتی بوده، صداقت و احساس مسئولیت مؤدیان با میانگین ۳/۱۷ در رتبه دوم و نیز تمایل به پرداخت مالیات با میانگین ۳/۱۴ در رتبه سوم و کم‌ترین میزان تأثیر را به نسبت دو متغیر دیگر بر تمکین مالیاتی داشته است.

سعید کمالی و سعیده شفیعی در مقاله‌ای به‌عنوان مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران بحث کرده‌اند که تمکین مالیاتی در ادبیات مالیاتی به‌عنوان مهم‌ترین هدف یک سیستم مالیاتی کارا به شمار می‌رود. در اغلب نظام‌های مالیاتی تعریف دقیق، روشن و عملیاتی از تمکین مالیاتی وجود دارد، در حالی که در نظام مالیاتی ایران این مفهوم بسیار مبهم و ناشناخته است. در متون مالیاتی ایران، تمکین و مفهوم پای‌بندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آنها شناخته شده است. این تعریف علاوه بر مبهم بودن، تفسیرپذیر بوده و پژوهش در این عرصه را با مشکل مواجه می‌سازد. از این رو لازم است کارشناسان و پژوهشگران در این حوزه به بررسی و تحقیق پیرامون ارائه تعریفی دقیق و عملیاتی از تمکین مالیاتی با توجه به شرایط اقتصادی کشور بپردازند. در این مطالعه ضمن بررسی مفاهیم مختلف از تمکین مالیاتی، تعریف دقیق و روشنی از آن ارائه گردیده و در نهایت سطح تمکین و موانع آن در نظام مالیاتی ایران محاسبه شده است.

علی اکبر خادمی جامخانه و ... در تحقیقی تحت عنوان جایگاه تحول و تمکین در اصلاحات نظام مالیاتی، تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران را بررسی کرده اند در این مقاله جنبه‌های مختلف تمکین مالیاتی، وضعیت سیستم مالیاتی ایران در این خصوص، تجارب کشورهای مختلف در زمینه تمکین مالیاتی و تأثیرات آن در ابعاد مختلف مورد بررسی قرار گرفته است و در نهایت توصیه‌های سیاستی لازم برای اصلاح نظام مالیاتی کشور در جهت افزایش تمکین مالیاتی، ارائه شده است.

فریدالدین علامه حائری، امیر هرتمنی و... موضوع تأثیر تبلیغات بر تمکین مؤدیان مالیاتی (مطالعه موردی مشمولان بند (ج)، ماده ۹۵ ق. م. م) را مورد بررسی قرار داده‌اند جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه مشاغل مشمول بند (ج) قانون مالیات‌های مستقیم در شهرستان شهرکرد می‌باشد که تعداد آنها ۶۳۰۰ نفر برآورد شده و با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۳۶۲ نفر به روش نمونه‌گیری تصادفی به‌عنوان نمونه انتخاب شد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که به غیر از حیطه پرداخت به موقع مالیات که



تأثیر تبلیغات در آن در حد متوسط بود در زمینه‌هایی چون افزایش آگاهی مردم از قوانین و جرایم مالیاتی و نحوه هزینه کردن آن، گسترش فرهنگ مالیاتی و افزایش احساس عدالت مالیاتی این تأثیر کم‌تر از متوسط ارزیابی گردید.

#### ۴- معرفی مدل و متغیرهای مورد استفاده

در این مقاله، اقتصادی بررسی می‌شود که متشکل از زنجیره‌ای از مؤدیان است که در بازه [۰ و ۱] توزیع شده‌اند.

#### متغیرهای مدل

$\bar{y}$ : درآمد هر مودی یک متغیر تصادفی با توزیع نرمال است

$\bar{y}$ : میانگین درآمد هر مودی

$V_y > 0$  واریانس درآمد مودی - طبق قانون اعداد بزرگ درآمد متوسط به‌طور

تجربی برابر  $\bar{y}$  است

$\tau\epsilon(0,1)$ : نرخ مالیاتی که بر اساس قانون تعیین می‌شود

$e^*$ : تلاش حسابرسی (مؤدیان زمانی که حسابرسی می‌شوند با هزینه‌ای مواجه می‌شوند، فرض هزینه تحمیل شده به مودی متناسب با تلاش حسابرسی  $e^*$  می‌باشد که توسط مسئولان مالیاتی اتخاذ می‌شود)

$\epsilon^*$ : هزینه رسیدگی هر واحد حسابرسی

$e^*\epsilon^*$ : هزینه کل، فرض کنید ارزش هزینه هر مودی به صورت نرمال توزیع شده است و از هزینه سایرین مستقل باشد.

$y$ : درآمد محقق شده هر مودی

$x$ : درآمد اظهار شده مودی بعد از تحقق درآمد  $y$  و پارامتر هزینه  $\epsilon^*$

یک مودی به صورت بهینه تصمیم می‌گیرد به میزان  $x$  درآمد خود را به سازمان مالیاتی اظهار نماید. سازمان مالیاتی از حسابرسان زبده‌ای برخوردار است که اظهارنامه‌های ارجاع شده را به صورت تصادفی رسیدگی می‌کنند. حسابرسان تلاش  $e^*$  را برای رسیدگی هر مودی و حداکثر سازی درآمد خالص انتظاری او به کار می‌گیرند (مالیات، جریمه) - متغیری همانند  $e$  تعریف می‌کنیم که مساوی حاصل ضرب  $e^*$  و نرخ جریمه یعنی  $f$  می‌باشد یعنی  $e = e^*f$  اگر:

f: نرخ جریمه  
y: درآمد واقعی و x: درآمد اظهار شده  
آن‌گاه داریم:

$$e^* f \tau (y - x) = e \tau (y - x) \quad (1)$$

درآمد جریمه =  $e \tau (y - x)$

• درآمد جریمه  $\Rightarrow y = x$  یعنی اگر درآمد محقق شده با درآمد اظهار شده برابر باشد آنگاه درآمد جریمه مساوی صفر است.

$$f = 0 \rightarrow \text{فرار و } 0 = \text{درآمد اضافه} \rightarrow e^* = 0$$

مقدار  $f$  و  $\tau$  را از قبل تعیین شده در نظر می‌گیریم و  $e$  را به‌عنوان متغیر تصمیم حسابرسان قلمداد می‌نماییم چون  $e$  به صورت درونزا از تلاش حسابرس برای مؤدیان محاسبه می‌شود.

به دلایل مشابه

می‌توانیم متغیری همانند  $\varepsilon = \frac{\varepsilon^*}{\tau f}$  تعریف کنیم که متناسب با هزینه رسیدگی  $\varepsilon^*$

به هر مودی تحمیل می‌شود بنا براین کل هزینه تحمیلی زمانی که تلاش حسابرسی برابر  $e^*$  باشد مساوی است با

$$\varepsilon^* e^* = \varepsilon \tau f e^* = \varepsilon \tau e \quad (2)$$

$\tilde{\varepsilon}$  متغیر تصادفی و  $E(\tilde{\varepsilon}) = 0$  و واریانس آن  $V_s$  است.

اگر هزینه کل حسابرسی برابر  $\frac{1}{\tau} C^* e^*$  باشد به‌طوری که  $C^* > 0$  این هزینه شامل

مبالغ مصرف شده برای حسابرسی در فرآیند رسیدگی است اگر داشته باشیم:

$$C = \frac{C^*}{f^2 \tau} > 0 \text{ تابع هزینه قبلی به صورت } \frac{1}{\tau} C \tau e^2 \text{ درمی‌آید.}$$

مقدار پارامتر  $C$  می‌تواند وابسته به مهارت حسابرسان یا میزان آموزش‌های طی شده متفاوت باشد ارزش مطلق هزینه توسط حسابرسان قابل مشاهده اما از سوی مؤدیان غیر قابل مشاهده است بنابراین از دیدگاه مؤدیان پارامتر هزینه یک متغیر تصادفی همانند  $\tilde{C}$  با یک توزیع معلوم است.

در آخر فرض متغیرهای تصادفی  $\tilde{C}, \tilde{\varepsilon}, \tilde{y}$  متقابلاً مستقل هستند و:

$e(x, c)$ : تلاش حسابرسی یک حسابرس ( $C$  پارامتر هزینه با مشاهده مقدار  $X$ )

باشد حسابرسان می‌خواهند خالص درآمد هر مودی را حداکثر کنند البته آنهایی را که

مورد حسابرسی قرار می‌دهند، بنابراین حسابرس یک هزینه حسابرسی مساوی  $C$  انتخاب نموده و تلاش حسابرسی  $e$  را برای مودی که درآمد  $x$  را اظهار نموده است را به کار گرفته و  $e(x, c)$  را حداکثر می‌نماید.

$$e(x, c) = \arg \max E \left[ \tau x + e\tau(\tilde{y} - x) - \frac{1}{\gamma} C\tau e^2 | x \right] \quad (3)$$

تابع فوق مدل آرگومان حداکثر سازی درآمد مودی از سوی حسابرس با توجه به  $e$  می‌باشد که در آن:

$\tau x$ : مالیات قبل از رسیدگی

$- e\tau(y - x)$ : درآمد اضافه شده که حسابرسی از طریق حسابرسی وصول می‌کند.

$\frac{1}{\gamma} C\tau e^2$  ← هزینه تحمیل شده توسط سازمان مالیاتی می‌باشند.

شرط اول بهینه‌یابی:

$$E[\tilde{y} - x - Ce] = 0$$

شرط دوم بهینه‌یابی:  $C > 0$  لذا تلاش حسابرسی عبارت است از:

$$e = \frac{1}{c} [E(\tilde{y}|x) - x] \quad (4)$$

چون مؤدیان تحقق متغیر تصادفی  $\tilde{c}$  را نمی‌بینند لذا درباره تلاشی که حسابرسان برای بررسی اظهارنامه آنها به خرج می‌دهند نامطمئن هستند. مؤدیان ریسک خنثی بوده و می‌خواهند مقدار انتظاری خود از درآمد از دست رفته را بعد از رسیدگی حداکثر نمایند.

توجه شود که  $y - \tau x - e(x, c)\tau(y - x)$  خالص درآمد مالیاتی و جریمه می‌باشد.

درآمد انتظاری از دست رفته برابر است با:

$$E\{y - \tau\tilde{x} - e(x, \tilde{c})\tau(y - x) - \varepsilon\tau e(x, \tilde{c})\} \quad (5)$$

مؤدیان نیز انتظارات عقلایی خود درباره استراتژی‌های مورد عمل حسابرسان را شکل می‌دهند چون آنها درآمد حقیقی و هزینه حسابرسی که تحمل می‌کنند را مشاهده می‌نمایند لذا از استراتژی زیر پیروی می‌کند:

$$x(y, \varepsilon) = \arg \max E\{y - \tau x - e(x, \tilde{c})\tau(y - x) - \varepsilon\tau e(x, \tilde{c})\} \quad (6)$$

$$\text{شرط اول: } -1 - E \left[ \frac{\partial e(x, \tilde{C})}{\partial x} (y - x) - e(x, \tilde{C}) + \varepsilon \left( \frac{\partial e(x, \tilde{C})}{\partial x} \right) \right] = 0 \quad (7)$$

$$-E \left[ \frac{\partial^2 e(x, \tilde{C})}{\partial x^2} (y-x) - \gamma \left( \frac{\partial e(x, \tilde{C})}{\partial x} \right) + \varepsilon \left( \frac{\partial^2 e(x, \tilde{C})}{\partial^2 x} \right) \right] = 0 \quad (8)$$

تعدادل مدل عبارتست از استراتژی خوداظهاری یعنی  $c(y, \varepsilon)$  و استراتژی حسابرسی یعنی  $e(x, c)$  که از برابری همزمان رابطه (۳) و (۶) پدید می‌آید.

تعدادل مدل: (۶) = (۳)

استراتژی اظهار خطی:  $c(y, \varepsilon) = \alpha + \beta y + \lambda \varepsilon$

استراتژی خطی حسابرسی:  $e(x, c) = \delta(c) + \gamma(c)x$

برای این استراتژی‌های خطی حسابرسی شرط کافی عبارتست از:

$$E[\gamma(\tilde{c})] < 0$$

#### ۵- نتایج و تحلیل‌های منتج از مدل‌های مزبور

۱. فرض  $V_s > V_y$  آنگاه یک تعداد منحصر به فرد وجود دارد در جایی که  $x(0, 0)$  و  $e(0, c)$  خطی باشند این تعداد توسط معادله روبرو تعیین می‌شود.

$$x(y, \varepsilon) = \alpha + \beta y + \lambda \varepsilon$$

$$\alpha = \frac{1}{\gamma} \left\{ \tilde{y} - \frac{1}{E(\frac{1}{\tilde{c}})} \left[ 1 + \frac{V_y}{V_\varepsilon} \right] \right\} \quad (9)$$

$$\beta = \frac{1}{\gamma} \quad (10)$$

$$\lambda = \frac{1}{\gamma} \quad (11)$$

$$e(x, \varepsilon) = \delta(c) + \gamma(c)x$$

$$\delta(c) = \frac{1}{c} \left\{ \frac{1}{E(\frac{1}{\tilde{c}})} \left( \frac{V_y}{V_\varepsilon} \right) - \bar{y} \left( \frac{V_y - V_\varepsilon}{V_y + V_\varepsilon} \right) \right\} \quad (12)$$

$$\delta(c) = \frac{1}{c} \left( \frac{V_y - V_\varepsilon}{V_y + V_\varepsilon} \right) \quad (13)$$

فرض  $V_s > V_y$  حفظ می‌شود.

وقتی  $V_s \leq V_y$  مؤدیان درآمد کم‌تری اظهار می‌کنند لذا گزارش درآمد آنها

اختلاف زیادی با درآمد واقعی دارد. از آنجا که  $\beta = \frac{1}{\gamma}$  مقدار فرار مالیاتی برابر

$y - x(y, \varepsilon)$  می باشد لذا حسابرسان جریمه عدم اظهار درآمد واقعی را حداکثر نموده و شدت عمل بیش تری به خرج می دهند.

**ویژگی های تعادل:** شاخص های تمکین در تعادل مطالعه می شوند زوج مرتب تعادل استراتژی ها عبارتند از:

$$x(y, \varepsilon) = \frac{1}{\tau} \left\{ (y + \tilde{y}) + \varepsilon - \frac{1}{E(\frac{1}{\tilde{c}})} \left[ 1 + \frac{V_y}{V_\varepsilon} \right] \right\} \quad (14)$$

$$e(x, c) = \frac{1}{c} \left\{ \left( \frac{V_y - V_\varepsilon}{V_y + V_\varepsilon} \right) (y - \tilde{y}) + \frac{1}{E(\frac{1}{\tilde{c}})} \left( \frac{V_y}{V_\varepsilon} \right) \right\} \quad (15)$$

از رابطه ۱۴ می توانیم درآمد اظهار شده سرانه در اقتصاد را به دست آوریم.

$$E(\tilde{x}) = E[x(\tilde{y}, \tilde{\varepsilon})] = \tilde{y} - \frac{1}{\tau E(\frac{1}{\tilde{c}})} \left[ 1 + \frac{V_y}{V_\varepsilon} \right]$$

#### درآمد خالص تصادفی از هر مودی

$$\tilde{R} = \tau x(\tilde{y}, \tilde{\varepsilon}) + \tau e(x(\tilde{y}, \tilde{\varepsilon}); \tilde{c}) (\tilde{y} - x(\tilde{y}, \tilde{\varepsilon})) - \frac{1}{\tau} \tilde{c} [e(x(\tilde{y}, \tilde{\varepsilon}), \tilde{c})]^2$$

نتیجه آنکه درآمد خالص انتظاری  $\varepsilon(\tilde{R})$  در  $V_\varepsilon$  افزایش می یابد و در  $V_y$  کاهش می یابد به علاوه  $\varepsilon(\tilde{R})$  نیز با  $\varepsilon\left(\frac{1}{\tilde{c}}\right)$  افزایش می یابد.

#### رابطه تمکین و جریمه

وضع جرایم مالیاتی برای الزام مؤدیان به تمکین بیش تر جهت انجام تکالیف قانونی است. بر اساس مدل های ارائه شده اعمال جرایم سبب می شود تا سطح درآمد انتظاری مودی ناشی از عدم تمکین کاهش یافته، به عبارتی هزینه عدم تمکین افزایش یابد. رابطه ۶ را به خاطر بیاورید که مربوط به حداکثرسازی درآمد انتظاری مودی بود:

$$x(y, \varepsilon) = \arg \text{Max } E \{ y - \tau x - e(x, \tilde{c}) \tau (y - x) - \varepsilon \tau e(x, \tilde{c}) \} \quad (6)$$

درآمد جریمه  $e\tau(y - x)$  به عنوان یک عبارت کاهنده استراتژی خود اظهاری و درآمد انتظاری مؤدیان عمل نموده و موجب می شود مودی احتیاط بیش تری در خصوص عدم تمکین به خرج دهد لذا وجود جریمه های منطقی و قابل قبول برای افزایش سطح ارتقای تمکین ضروری خواهد بود.

## ۶- بررسی وضعیت مالیات بر درآمد مشاغل

در این بخش آمار مربوط به وضعیت مالیات ابرازی و قطعی شده اصناف کشور در سال‌های ۸۸-۹۱ را مورد تحلیل و بررسی قرار می‌دهیم.

مطابق ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم مؤدیان مکلفند تا پایان تیرماه هر سال اظهارنامه مالیاتی عملکرد سال گذشته را به سازمان مالیاتی تسلیم نموده و درآمد سالانه خود را ابراز و مالیات آن را نیز پرداخت نمایند. برای نشان دادن تفاوت و فاصله مالیات‌های ابرازی و مالیات‌های قطعی شده چند صنف از مشاغل کشور را انتخاب و جداول مربوطه را طی سال‌های ۸۸-۹۱ بررسی می‌کنیم:

جدول ۱- وضعیت مالیاتی صنغف منسوجات و انواع پوشاک (ارقام به ریال و درصد)

سال	سرانه مالیات ابرازی	رشد سرانه مالیات ابرازی	سرانه مالیات تشخیص	رشد سرانه مالیات تشخیص	سرانه مالیات قطعی	رشد سرانه مالیات قطعی
۱۳۸۸	۱.۳۳۶.۲۶۴	-	۳.۵۴۸.۷۳۵	-	۳.۶۱۴.۵۷۷	-
۱۳۸۹	۲.۰۶۶.۵۰۸	۵۴.۶	۵.۰۴۱.۴۶۰	۴۲.۱	۴.۲۹۷.۴۴۹	۱۸.۹
۱۳۹۰	۱.۴۶۷.۹۷۰	-۲۹	۶.۶۴۵.۱۲۰	۳۱.۸	۵.۴۵۶.۳۵۱	۲۷
۱۳۹۱	۲.۱۶۰.۴۷۲	۴۷.۲	۱۰.۹۴۳.۶۵۷	۶۴.۷	۷.۰۸۰.۹۲۴	۲۹.۸
میانگین	۱.۷۷۰.۴۷۵	۱۷.۴	۶.۷۶۱.۵۵۹	۴۵.۶	۵.۲۳۰.۷۱۲	۲۵.۱

منبع: پایگاه اطلاعات اقتصادی سازمان امور مالیاتی کشور

طی سال‌های مزبور مالیات ابرازی مؤدیان این بخش به‌طور میانگین ۳۳.۸۴ درصد مالیات قطعی شده (تعیین شده توسط حسابرس مالیاتی) بوده است.

جدول ۲- وضعیت مالیاتی صنغف تالاهار و سالن‌های پذیرایی (ارقام به ریال و درصد)

سال	سرانه مالیات ابرازی	رشد سرانه مالیات ابرازی	سرانه مالیات تشخیص	رشد سرانه مالیات تشخیص	سرانه مالیات قطعی	رشد سرانه مالیات قطعی
۱۳۸۸	۱۰.۸۱۸.۴۱۵	-	۱۷.۰۴۱.۸۷۵	-	۱۵.۱۹۸.۱۱۶	-
۱۳۸۹	۱۱.۳۲۳.۸۸۴	۴.۷	۲۳.۹۲۸.۰۵۱	۴۰.۴	۱۹.۵۱۸.۶۸۸	۲۸.۴
۱۳۹۰	۵.۵۱۸.۵۳۹	-۵۱.۳	۲۸.۸۷۴.۷۲۳	۲۰.۷	۲۵.۲۹۳.۹۱۳	۲۹.۶
۱۳۹۱	۲۹.۱۱۷.۸۱۵	۴۲۷.۶	۴۴.۳۸۵.۶۳۱	۵۳.۷	۲۸.۵۲۱.۰۰۰	۱۲.۸
میانگین	۱۴.۵۷۱.۵۲۰	۳۹.۱	۲۹.۶۰۶.۰۰۴	۳۷.۶	۲۲.۵۰۴.۱۵۵	۲۳.۳

منبع: پایگاه اطلاعات اقتصادی سازمان امور مالیاتی کشور

طی سال‌های مزبور مالیات ابرازی مؤدیان این بخش به‌طور میانگین ۶۴.۴۷ درصد مالیات قطعی شده (تعیین شده توسط حسابرس مالیاتی) بوده است.

جدول ۳- وضعیت مالیاتی میوه و سبزی (ارقام به ریال و درصد)

سال	سرانه مالیات ابرازی	رشد سرانه مالیات ابرازی	سرانه مالیات تشخیص	رشد سرانه مالیات تشخیصی	سرانه مالیات قطعی	رشد سرانه مالیات قطعی
۱۳۸۸	۱.۱۹۴.۱۶۵	-	۳.۶۳۹.۳۸۳	-	۳.۴۱۹.۸۲۰	-
۱۳۸۹	۲.۰۲۸.۹۳۳	۶۹.۹	۴.۲۸۵.۹۹۹	۱۷.۸	۳.۶۱۴.۹۵۶	۵.۷
۱۳۹۰	۱.۴۸۶.۳۲۵	-۲۶.۷	۵.۶۸۶.۰۵۸	۳۲.۷	۷.۶۰۸.۱۶۷	۱۱۰.۵
۱۳۹۱	۱.۷۳۳.۸۷۵	۱۶.۷	۸.۶۸۰.۶۹۸	۵۲.۷	۵.۸۵۰.۴۵۳	-۲۳.۱
میانگین	۱.۶۱۲.۶۳۱	۱۳.۲	۵.۶۰۱.۸۸۳	۳۳.۶	۵.۱۲۲.۵۹۸	۱۹.۶

منبع: پایگاه اطلاعات اقتصادی سازمان امور مالیاتی کشور

طی سال‌های مزبور مالیات ابرازی مؤدیان این بخش به‌طور میانگین ۳۱.۴۸ درصد مالیات قطعی شده (تعیین شده توسط حسابرس مالیاتی) بوده است.

وضعیت مزبور تقریباً در تمامی مشاغل هم‌چنین سایر منابع همانند مالیات بر ارزش افزوده و اشخاص حقوقی حاکم بوده و شکاف زیادی بین درآمد ابرازی و درآمد تعیین شده در واحدهای مالیاتی وجود دارد به نظر می‌رسد مؤدیان از این طریق توانسته‌اند درآمد انتظاری خود را با وجود تحمل هزینه‌های عدم تمکین و حسابرسی‌های سازمان مالیاتی حداکثر کنند اما حسابرسان سازمان در حداکثرسازی درآمد مؤدیان و رسیدن به نقطه تعادل توفیق چندانی نداشته‌اند چرا که اگر چنین بود اختلاف مالیات‌های ابرازی و مالیات‌های قطعی شده می‌بایست به‌طور معنی‌داری کاهش می‌یافت.

## ۷- نتایج و پیشنهادها

در مفهوم مدل استراتژیک واکنش بین حسابرسان و مؤدیان مالیاتی، اثرات منابع مختلف نااطمینانی روی تمکین مالیاتی تحلیل گردید. به‌علاوه نوعی از نااطمینانی تحمیلی به مؤدیان، وابسته به درآمد آنها است و اینکه درآمد خود را چگونه اظهار می‌کنند. هم‌چنین دو منبع نااطمینانی گفته شده بررسی شد که نتایج عمده به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱. بزرگ بودن هزینه حسابرسی تحمیل شده به مؤدیان توسط سازمان مالیاتی موجب اظهار درآمد متوسط کم‌تر و درآمد مالیاتی خالص کم‌تر برای دولت می‌شود.
۲. ارتباط بین نرخ مالیات انتظاری متوسط و درآمد واقعی می‌توانست غیر یکنواخت باشد بنابراین سیستم مالیاتی می‌تواند به صورت محلی و مقطعی برخی راه‌های درآمدی را به صورت تصاعدی و برخی دیگر را به صورت تنازلی نرخ‌بندی نماید تا سطح تمکین مالیاتی مؤدیان افزایش یابد.
۳. چون بحث حسابرسی مبتنی بر ریسک از اولویت‌های اصلی سازمان محسوب می‌شود لذا تبیین شرایط نااطمینانی از سوی مؤدیان و سازمان اجرایی، کمک مؤثری به پیشبرد این هدف خواهد نمود.
۴. واریانس بزرگ‌تر توزیع هزینه مؤدیان موجبات درآمد متوسط اظهاری بیش‌تر، تلاش متوسط حسابرسی کم‌تر، درآمد خالص بیش‌تر برای دولت و رفاه انتظاری بیش‌تر برای مؤدیان را فراهم می‌آورد.
۵. هر چه واریانس توزیع درآمد بزرگ‌تر باشد، اظهار درآمد و سطح تمکین کم‌تر و تلاش حسابرسی بیش‌تر شده و درآمد خالص دولت نیز کاهش می‌یابد همچنین رفاه انتظاری برای مؤدیان کم‌تر خواهد بود.
۶. نرخ جریمه به علت کاهش درآمد انتظاری مودی، موجب ارتقای سطح تمکین خواهد شد اما نرخ بندی باید بهینه، منطقی و معقول باشد.
۷. بخشودگی جرایم گسترده و بعضاً "غیربهینه در سازمان امور مالیاتی موجب بی‌اثر شدن این حربه قانونی شده است لذا مؤدیان هنگام ابراز درآمد خود در اظهارنامه‌های تسلیمی آن را لحاظ نمی‌کنند و بدون در نظر گرفتن آن درآمد انتظاری خود را حداکثر می‌کنند که بشدت تأثیر منفی بر تمکین مالیاتی گذارده است.
۸. جریمه‌های با نرخ بالا به دلیل مقاومت‌های زیاد مؤدیان و غیر قابل وصول بودن عملاً خنثی کننده تمکین می‌باشد همانند نرخ‌های سنگین مالیات بر ارزش افزوده که نه تنها بخش زیادی از آن وصول نمی‌شود بلکه موجبات تنش بین مؤدیان و سازمان امور مالیاتی در نتیجه افزایش هزینه مالی و اجتماعی وصول مالیاتی را به همراه داشته است پیشنهاد می‌شود نرخ جرایم به ویژه در منبع مالیات بر ارزش افزوده تعدیل گردد.
۹. با استفاده از ظرفیت ماده ۱۵۸ ق. م. م برای عملکردهای مشمول قانون مالیات‌ها قبل از اصلاحات مورخ ۹۴/۴/۳۱ هم‌چنین ماده ۹۷ قانون در اصلاحیه ق. م. م نسبت به حسابرسی مودیانی که احتمال فرار بیش‌تر و ابراز درآمد پایین‌تر دارند تأکید



شده و تعداد نمونه‌ها افزایش یابد. تعداد نمونه‌ها برای هر صنف می‌تواند متفاوت و برابر متوسط شکاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی شده تعیین گردد.

### فهرست منابع

- آقایی، اله محمد، ۱۳۹۰ "ارتقاء تمکین داوطلبانه با کاهش هزینه‌های تمکین: رویکرد خدمات مؤدیان" پژوهشنامه مالیات، سال ۱۹ شماره ۱۰
- پژویان، جمشید، ۱۳۸۷. اقتصاد بخش عمومی: مالیات‌ها، نشر جنگل
- خادمی جامخانه، علی اکبر، ۱۳۸۹، "جایگاه تحول و تمکین در اصلاحات نظام مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران" پژوهشنامه مالیات سال ۱۸ شماره ۹
- سوری، علی ۱۳۹۰. اقتصاد ریاضی، نشر دانشگاهی
- صالحی، مهدی، ۱۳۹۳ "تأثیر عوامل فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی در بین مؤدیان امور مالیاتی" پژوهشنامه مالیات، سال ۲۳، شماره ۲۵
- عاملی، آنژلا، ۱۳۹۱ "بررسی طرز تلقی مؤدیان نسبت به تنصاف نظام مالیاتی و تأثیر آن بر رفتار تمکین مالیاتی" پژوهشنامه مالیات سال ۲۲ شماره ۲۲
- عرب مازار، علی اکبر، ۱۳۹۰ "سطح تمکین مالیاتی، مهم‌ترین شاخص دست یابی به یک نظام مالیاتی و مطلوب و کارآمد" پژوهشنامه مالیات، سال ۱۹ شماره ۱۲
- کمالی، سعید، ۱۳۹۰ "مفهوم تمکین مالیاتی و محاسبه آن در نظام مالیاتی ایران" پژوهشنامه مالیات سال ۱۹ شماره ۱۰
- موسوی جهرمی، یگانه، ۱۳۹۳، مالیه عمومی، سازمان امور مالیاتی کشور
- موسوی جهرمی، یگانه، ۱۳۸۸ "فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری" پژوهشنامه مالیات، سال ۱۷ شماره ۵

Allingham, M.G. and A. Sandmo. (1972). "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis," *Journal of Public Economics* 1, 323-338.

Alm, J., R. Bahl and M.N. Murray. (1993). "Audit Selection and Income Tax Underreporting in the Tax Compliance Game," *Journal of Development Economics* 42, 1-33.

- Alm, J., B. Jackson and M. McKee. (1992). "Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance," *American Economic Review* 82, 1018–1026.
- Alm, J., G.H. McClelland and W.D. Schulze. (1992). "Why Do People Pay Taxes," *Journal of Public Economics* 48, 21–38.
- Andreoni, J., B. Erard and J. Feinstein. (1998). "Tax Compliance," *Journal of Economic Literature* 36, 818–860.
- Border, K. and J. Sobel. (1987). "Samurai Accountant: A Theory of Auditing and Plunder," *Review of Economic Studies* 54, 525–540.
- Broadway, R. and M. Sato. (2000). "The Optimality of Punishing Only the Innocent: The Case of Tax Evasion," *International Tax and Public Finance* 7, 641–664.
- Erard, B. and J. Feinstein. (1994a). "Honesty and Evasion in the Tax Compliance Game," *RAND Journal of Economics* 25, 1–19.
- Erard, B. and J. Feinstein. (1994b). "The Role of Moral Sentiments and Audit Perceptions in Tax Compliance," *Public Finance/Finances Publiques* 48, 21–48.
- Galmarini, U. (1997). "On the Size of the Regressive Bias in Tax Enforcement," *Economic Notes by Banca Monteddei Paschi di Siena SpA* 26, 75–102.
- Jordi, C. and Judith. P. (2005). "Cost Uncertainty and Taxpayer Compliance" *International Tax and Public Finance*, 12, 239–263, 2005
- Jung, W. (1991). "Tax Reporting Game under Uncertain Tax Laws and Asymmetric Information," *Economics Letters* 37, 323–329.
- Mookherjee, D. and I. P'ng. (1989). "Optimal Auditing, Insurance, and Redistribution," *Quarterly Journal of Economics* 104, 399–415.
- Pestieau, P., U.M. Possen and S.M. Slutsky. (1998). "The Value of Explicit Randomization in the Tax Code," *Journal of Public Economics* 67, 87–103.
- Reinganum, J. and L. Wilde. (1985). "Income Tax Compliance in a Principal-Agent Framework," *Journal of Public Economics* 26, 1–18.
- Reinganum, J. and L. Wilde. (1986). "Equilibrium Verification and Reporting Policies in a Model of Tax Compliance," *International Economic Review* 27, 739–760.

## تعیین تأثیر مالیات الکترونیکی بر شاخص‌های بهبود فضای کسب و کار در بخش مالیات (مورد مطالعه: سازمان امور مالیاتی استان مرکزی)

سیده بنت الهدی جلالی

امور مالیاتی شهرستان دلیجان، jalali\_8990@yahoo.com

### چکیده

فضای کسب و کار متغیرهای مؤثر بر کسب و کار بنگاه‌های اقتصادی است که خارج از تسلط و قدرت آن بنگاه‌ها بوده اما بر نتیجه تلاش آنها بسیار مؤثر است. از آنجایی که از یک سو درآمدزایی دولت از محل اخذ مالیات بیش‌تر به توسعه همه‌جانبه اقتصادی چون رشد فضای کسب و کار، افزایش سطح تولید کیفی، اشتغال است، هدف این مقاله «تعیین تأثیر مالیات الکترونیکی بر شاخص‌های بهبود فضای کسب و کار در بخش مالیات (مورد مطالعه: سازمان امور مالیاتی استان مرکزی)» می‌باشد. روش تحقیق مورد استفاده در این مقاله، توصیفی و از نوع همبستگی-مدل معادلات ساختاری بوده است. جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه کارمندان و مدیران امور مالیاتی استان مرکزی که به تعداد ۶۰۰ می‌باشد که تعداد آنها نامحدود هستند و با توجه به فرمول کوکران ۳۰۵ نمونه انتخاب می‌شوند. ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه استاندارد بوده که روایی آن را اساتید متخصص تأیید کرده و پایایی آن با استفاده از آلفای کرونباخ ۰.۹۰ به‌دست آمده است که نشانگر تأیید پایایی پرسشنامه مورد نظر می‌باشد. در نهایت مجموعه داده‌ها به کمک نرم‌افزار LISREL مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان دادند ابعاد مالیات الکترونیک بر بهبود فضای کسب و کار در بخش مالیات تأثیر معناداری وجود دارد.

**کلید واژه‌ها:** مالیات الکترونیک، فضای کسب و کار

## ۱- مقدمه

رشد و توسعه اقتصادی از مهم‌ترین اهداف جوامع بشری است. لازمه دستیابی به این هدف ایجاد و گسترش فعالیت اقتصادی است و مهم‌ترین پیش شرط فعالان اقتصادی جهت فعالیت، وجود ثبات، آرامش و به عبارت دیگر امنیت اقتصادی در کشور است به نحوی که سرمایه‌گذاران بتوانند با انجام محاسبات بلندمدت نتیجه تولید، توزیع و سرمایه‌گذاری خود را پیش‌بینی کنند. (برومند، ۱۳۸۷). از آنجایی که فعالیت‌های اقتصادی بیش‌تر موجب رشد سرمایه‌گذاری، ایجاد اشتغال، افزایش درآمد مردم، مالیات برای دولت و رفاه جامعه می‌گردد، کلیه کشورها برای ایجاد فضای کسب و کار توسط فعالان اقتصادی تلاش می‌کنند و اقدامات اصلاحی زیادی انجام داده‌اند. (ترکزاد و شیرکوند، ۱۳۹۰)

منظور از فضای کسب و کار، عوامل مؤثر بر عملکرد واحدهای اقتصادی مانند کیفیت دستگاه‌های حاکمیت، ثبات قوانین و مقررات، کیفیت زیرساخت‌ها و غیره است که تغییر دادن آنها فراتر از اختیارات و قدرت مدیران بنگاه‌های اقتصادی است. (میدری و قودجانی، ۱۳۸۷)

بهبود فضای کسب و کار به معنای بهبود و رونق فضای تولیدی و در نتیجه سنگ بنا و محرک رشد اقتصادی است، به گونه‌ای که اصلاح و بهبود فضای کسب و کار زمینه مشارکت بخش خصوصی در عرصه اقتصاد، ارتقای سطح اشتغال و تولید را فراهم می‌سازد. (یکتا و فهیمی فر، ۱۳۹۰)

یکی از عوامل مهم در بهبود فضای کسب و کار توجه ویژه به بحث مالیات و مطالعات مستمر در این خصوص می‌باشد تا همواره با اتخاذ سیاست‌های مناسب شرایط بهبود فعالیت‌های اقتصادی به وسیله این ابزار مهم سیاست مالی فراهم گردد. (سالاری، ۱۳۹۰) هر دولتی برای اداره جامعه نیازمند امکانات مالی است تا بتواند وظایفی را که از جانب مردم به عهده گرفته به نحو مطلوبی انجام دهد. امروز در کلیه کشورها صاحب نظران مسائل اقتصادی بهترین منبع تأمین هزینه‌های دولت را مالیات می‌دانند (Saberifar, 2000). در ایران نیز همانند اکثر کشورهای جهان، سیستم‌های مالیاتی به‌عنوان یک منبع اولیه برای طیف وسیعی از برنامه‌های اقتصادی و اجتماعی تلقی می‌شود و از اینرو این موضوع در برنامه‌ها و قوانین توسعه‌ای کشور مورد توجه قرار گرفته است. (فیض پور و دیگران، ۱۳۹۰)

آنچه مسلم است اصلاح فضای کسب و کار و بهبود شاخص‌های مزبور در عرصه جهانی نه تنها گامی مثبت و اساسی در جهت تقویت جنبه مشارکت بخش خصوصی در عرصه اقتصاد، ارتقای سطح اشتغال و تولید در کشور محسوب می‌شود، بلکه به‌طور قطع سیگنالی مهم برای استقبال سرمایه‌گذاران خارجی برای ورود به کشور و ارتقا و تسهیل جریان ورود فناوری به کشور به شمار می‌رود. (احمدی، ۱۳۸۷)

سیاست‌گذاران و برنامه‌ریزان باید بدانند هنگامی که مالیات‌ها ساده و عادلانه وضع شوند، هم بنگاه‌ها و هم دولت از این موضوع نفع می‌برند. بنابراین رعایت نکات ذیل ضروری به نظر می‌رسد. تجمیع مالیات‌ها وضع و اجرای انواع متعدد مالیات، نیازمند تعامل بیشتر بنگاه‌ها با ادارات امور مالیاتی خواهد بود.

با توجه به اینکه فضای کسب و کار کشور ما تحت تأثیر تحریم‌های بین‌المللی، رکود تورمی و عوامل دیگر به ضعف دچار شده و نیاز به سیاست‌گذاری مناسب برای تقویت دارد تا بتواند فضای اقتصادی کشور را رقابتی نماید و بدینوسیله در فضای پر رقابت بیشترین منافع اقتصادی را برای کشور به ارمغان آورد. با عنایت به اینکه همواره برنامه‌هایی تدریجی از اقتصاد نفتی و نیز برجسته کردن نقش مالیات در اداره امور کشور مورد توجه دولتمردان و مردم بوده است و از آنجایی که از یکسو درآمد زائی دولت از محل اخذ مالیات بیشتر به توسعه همه جانبه اقتصادی چون رشد فضای کسب و کار، افزایش سطح تولید کیفی، اشتغال و از همه مهم‌تر جذب سرمایه‌گذار خارجی در ایجاد پروژه‌ها و طرح‌های بزرگ و کوچک زیرساختی باز می‌گردد و از سوی دیگر، مالیات نیز خود یک عامل اساسی محیطی و مؤثر بر فضای کسب و کار شناخته می‌شود. بدین ترتیب با توجه به روی آوردن دولت‌ها به استفاده از فناوری اطلاعات در مالیات که تحت عنوان مالیات الکترونیک مطرح می‌شود و نیز اهمیت بالای بهبود شاخص‌های فضای کسب و کار که یکی آنها شاخص پرداخت مالیات است، در این پژوهش به دنبال پاسخگویی به این سوال هستیم که تأثیر مالیات الکترونیک بر شاخص بهبود فضای کسب و کار در بخش مالیات چیست؟

## فرضیات تحقیق

### فرضیه اصلی

مالیات الکترونیکی بر شاخص‌های بهبود فضای کسب و کار در بخش مالیات تأثیر معنادار وجود دارد.

**فرضیات فرعی**

- مالیات الکترونیکی بر شاخص تعداد پرداخت مالیات تأثیر معنادار وجود دارد.
- مالیات الکترونیکی بر شاخص زمان صرف شده برای مالیات تأثیر معنادار وجود دارد.
- مالیات الکترونیکی بر شاخص نرخ مالیات کل تأثیر معنادار وجود دارد.

**۲- مبانی نظری پژوهش****۲-۱- تعاریف متغیرها**

- **تعداد پرداخت مالیات:** کل تعداد مالیات‌ها، عوارض پرداخت شده، روش پرداخت و دفعات پرداخت را شامل می‌شود. این شاخص، مالیات بر مصرف مانند مالیات بر فروش یا مالیات بر ارزش افزوده را نیز در بر می‌گیرد.
- **زمان صرف شده:** معیار زمان عبارت است از ساعات ثبت شده در سال برای پرداخت مالیات‌ها. این معیار، زمانی را که برای آماده کردن، بایگانی کردن و پرداخت (یا عدم پرداخت) سه نوع عمده از مالیات‌ها لازم است را محاسبه می‌کند. زمان آماده سازی شامل مدت جمع‌آوری همه اطلاعات لازم برای محاسبه مالیات قابل پرداخت است.
- **نرخ مالیات کل:** مجموعه مبلغ مالیات‌ها، پرداخت‌ها و کسورات قانونی قابل پرداخت توسط شرکت در سال دوم فعالیت را محاسبه می‌نماید. این نرخ به صورت درصدی از سود نشان داده می‌شود. کل مبلغ مالیات‌ها شامل جمع انواع مالیات‌ها و سهم حق بیمه‌های قابل پرداخت پس از محاسبه و کسر معافیت‌های مالیاتی است. (سالاری، ۱۳۹۰)
- **مالیات الکترونیک:** مالیات الکترونیک همان‌گونه که از نام آن استنباط می‌شود، مقدار وجوهی است که شهروند الکترونیک یک کشور طبق قانون از طریق نرم افزار اظهارنامه الکترونیک به دولت الکترونیک خود در جهت اداره امور کشور، تأمین کالا و خدمات عمومی و ضروری و امنیت و دفاع همگانی و عمران و آبادانی می‌پردازد.

**۲-۲- مالیات الکترونیک**

- مالیات الکترونیک، همان طور که از نام آن استنباط می‌شود، مقدار وجوهی است که شهروند الکترونیک یک کشور طبق قانون از طریق نرم افزار اظهارنامه الکترونیک به

دولت الکترونیک خود در جهت اداره امور کشور، تأمین کالاها و خدمات عمومی و ضروری و امنیت و دفاع همگانی و عمران و آبادانی می‌پردازد. (لطفی، ۱۳۸۷: ۳۷).

مالیات الکترونیک مورد خاصی از خدمات دولت الکترونیک است، زیرا استفاده از مالیات الکترونیک پیچیده‌تر از دیگر خدمات دولت الکترونیک است. پرداخت مالیات و جمع‌آوری آن در تایوان و بسیاری از کشورهای دیگر صرفاً به صورت کاغذی بود، در سال ۱۹۹۸، به شهروندان تایوان سه روش جایگزین اشاره شد:

روش دستی،  
روش دو بعدی (D۲، نیمه اینترنتی)،  
اینترنتی.

پرداخت دستی هم برای مالیات دهندگان و هم برای ادارات مالیات روشی خسته کننده، پیچیده و پر از کاغذبازی است. مالیات دهندگان معمولاً با استفاده از قلم و ماشین حساب، محاسبات پیچیده‌ای را انجام می‌دهند. سپس گزارش مالیات را شخصاً و یا از طریق پست به اداره مالیات تحویل می‌دهند. (نجفدر و دیگران، ۱۳۹۱)

اداره مالیات پس از تحویل گزارش مالیات، از خدمات ورود داده استفاده کرده تا اطلاعات مربوط به مالیات را وارد کند. کنترل اشتباه، فرایندی زمان بر و پر از خطا است که از قدیم توسط کارمندان صورت می‌گرفت. اما در دو روش دیگر مالیات دهندگان می‌توانند تصمیم بگیرند که آیا آیا اطلاعات خود را از طریق اینترنت به اداره مالیات بفرستند یا از دو یا سه صفحه حاوی اطلاعات خود، همراه با بارکد (D۲) پرینت بگیرند و آنها را به مقصد اداره مالیات پست کنند. برای پرداخت اینترنتی مالیات، مالیات دهنده‌ای که مجوز اصلی عمومی دارد می‌تواند اطلاعات مالیاتی خود را از اینترنت دانلود کند. این مجوز را اداره دولتی اعطا می‌کند. عموماً مالیات دهنده فقط باید صحت اسناد و اطلاعات مالیاتی خود را بدون هیچ گونه زحمتی جهت وارد کردن اطلاعات تایید کند. بنابراین روش پرداخت اینترنتی مالیات، فرایند پرداخت مالیات را برای مالیات دهندگان آسان و سریع می‌کند. (نجفدر و دیگران، ۱۳۹۱)

هدف اولیه پرداخت با بارکد (D۲)، آسان نمودن انتقال نرم از روش کاغذی به سمت روش اینترنتی است. بارکد مانند دیسک کاغذی عمل می‌کند که حاوی اطلاعاتی است که توسط دستگاه خواننده می‌شود و به اداره مالیات کمک می‌کند تا سریع‌تر اطلاعات فرم‌ها را از طریق اسکند وارد کامپیوتر کنند. انگیزه تشویق برای پرداخت الکترونیکی به‌جای پرداخت دستی برای دولت روشن شده است به‌طوری که نرخ اشتباه برای

گزارش مالیات بر درآمدی که به صورت الکترونیکی آماده شده است به طوری که نرخ اشتباه برای گزارش مالیات بر درآمدی که به صورت الکترونیکی آماده شده است کم‌تر از یک درصد است، این عدد در گزارشات کاغذی به ۲۰ درصد می‌رسد. بنابراین، اداره مالیات به پرداخت الکترونیکی مالیات به منزله موقعیتی برای مهندسی دوباره فرایند می‌نگرد. پرداخت الکترونیکی مالیات به منزله موقعیتی برای مهندسی دوباره فرایند می‌نگرد. پرداخت الکترونیکی مالیات در سال ۱۹۹۸ شروع شد و تا به حال با سرعت ثابتی رشد کرده است (نجفدر و دیگران، ۱۳۹۱).

### ۲-۳- فضای کسب و کار

هر چند واژه فضای کسب و کار در دهه‌های اخیر به‌عنوان یکی از کلیدواژه‌های مهم در مباحث اقتصاد کلان مطرح شده است، با تاملی در مباحث انجام شده پیرامون توسعه اقتصادی و پیش‌نیازهای یک اقتصاد شکوفا و رو به رشد خواهیم دید که این مفهوم همواره مورد توجه صاحب نظران و اندیشمندان بوده است. در سال‌های اخیر این مفهوم با دقت و ظرافت بیش‌تری مورد توجه اقتصاددانان قرار گرفته است و صاحب‌نظران کوشیده‌اند این مفهوم را با دقت و حساسیت بیش‌تری مورد توجه قرار دهند. (ترک نژاد و شیرکوند، ۱۳۹۰).

منظور از فضای کسب و کار، عوامل مؤثر بر عملکرد واحدهای اقتصادی مانند کیفیت دستگاه‌های حاکمیت، ثبات قوانین و مقررات، کیفیت زیرساخت‌ها و غیره است که تغییر دادن آن‌ها فراتر از اختیارات و قدرت مدیران بنگاه‌های اقتصادی است. (میدری و قودجانی، ۱۳۸۷).

به عبارت دیگر محیط کسب و کار شامل نهادها، مقررات و رویه‌های اداری مندرج در محیط فعالیت اقتصادی است و به نوعی هزینه‌های غیرفنی فعالیت اقتصادی را تعیین می‌کند. (یکتا و فهیمی فر، ۱۳۹۰)

عواملی از جمله سلامت نظام اداری، امنیت اجتماعی، ثبات در سیاست‌های اقتصادی، قوانین و مقررات و همچنین کیفیت نظام قضایی، در ایجاد یک کسب و کار جدید یا توسعه کسب و کارهای قدیمی مؤثرند. تغییر در این عوامل (فراتر از اختیارات و قدرت مدیران کسب و کار) می‌تواند بر عملکرد کسب و کارهای مختلف، مؤثر باشد. مجموعه این عوامل که بر بازده و ریسک سرمایه‌گذاران نیز تأثیرگذار خواهد بود را



محیط کسب و کار می‌نامند. این تعریف از محیط کسب و کار، بر اساس مطالعه میدری (۱۳۸۸) شامل سه دسته‌بندی گسترده است:

- دسته نخست، جنبه‌های کلان اقتصادی از قبیل سیاست‌های پولی، مالی و ارزی را شامل می‌شود و تأثیر روشنی بر بازده سرمایه‌گذاری دارد؛ برای مثال نرخ بالای مالیاتی باعث کاهش بازده سرمایه‌گذاری می‌شود؛ در حالی که تورم، نوسان پذیری بازده را افزایش خواهد داد.

- دسته دوم شامل حکمرانی، نهادها و ثبات سیاسی است؛ برای نمونه، حاکمیت قانون بر تصمیمات سرمایه‌گذار و میزان آن، بر سرمایه‌گذاری و سازماندهی آن تأثیرگذار می‌باشد. نهادها نیز شامل نهادهای غیررسمی؛ از قبیل میزان کلی اعتماد، سرمایه اجتماعی و شبکه‌های اجتماعی هستند و مسئولیت روابط معاملاتی جدید و گسترش بنگاه را برعهده دارند.

- دسته سوم شامل زیرساخت‌های ضروری برای سرمایه‌گذاری مولد؛ از قبیل حمل و نقل، برق و مخابرات می‌باشند. محیط کسب و کار در یک تعریف کلی، مجموعه عواملی است که بر عملکرد بنگاه تأثیر می‌گذارد اما مدیر نمی‌تواند آن را به سهولت تغییر دهد. بررسی وضعیت محیط کسب و کار در بخش‌های مختلف اقتصادی، تفاوت‌های اندکی با هم دارد که ضرورت بررسی برنامه‌ریزی استراتژیک جهت بهبود این محیط در هر بخش اقتصادی، لازم به نظر می‌رسد (براتی، ۱۳۹۲: ۱۱۰).

### شاخص‌های فضای کسب و کار

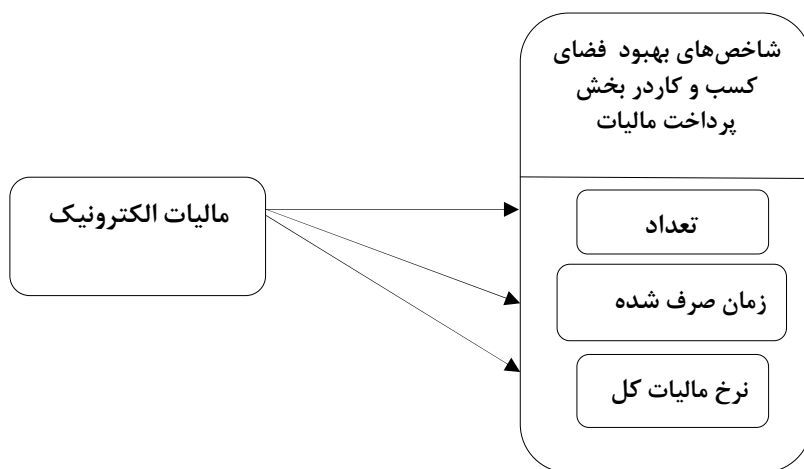
به دلیل ضرورت تجزیه و تحلیل محیط اقتصادی در ارزیابی وضعیت آن از زوایای مختلف عوامل مؤثر بر فضای کسب و کار از دیرباز مورد توجه سازمان‌های مختلف بوده و هر یک برای بررسی آنها شاخص‌های مختلفی معرفی نموده و به کار برده‌اند. (احمدی، ۱۳۸۷) در حال حاضر بانک جهانی با استناد به ده شاخص کمی که ده مرحله از عمر یک کسب و کار را از زمان شکل‌گیری تا انحلال آن در بر می‌گیرد در مورد میزان مناسب بودن محیط اقتصادی کشور برای انجام فعالیت اقتصادی قضاوت می‌کند. (ترکنژاد و شیرکوند، ۱۳۹۰)

۱- شاخص شروع یک کسب و کار: این شاخص کل فرایندی را که یک کارآفرین به منظور تاسیس یک شرکت تا بهره برداری رسمی برای شروع یک کسب و کار تجاری، خدماتی و یا صنعتی انجام می‌دهد، ارزیابی می‌کند.

- ۲- شاخص اخذ مجوز: در رابطه با شاخص اخذ مجوزها بیش‌تر توجه بانک جهانی مبتنی بر فرایندهای عملیاتی مربوط به اخذ مجوزهای بخش سازمان و همچنین امور مربوط به انشعابات آب، برق و گاز می‌باشد. این شاخص میزان سهولت یا سختی تعامل با مراجع قانونی صادرکننده مجوزهای ساخت را بررسی می‌کند.
- ۳- شاخص استخدام و اخراج نیروی کار: یکی از شاخص‌هایی که به صورت ملموس بر فضای کسب و کار تأثیر می‌گذارد. مشکلات و سختی‌هایی که کارفرمایان در استخدام و یا اخراج کارگران با آن مواجه‌اند در این شاخص مستتر است.
- ۴- شاخص ثبت و انتقال مالکیت: شاخص ثبت و انتقال مالکیت ارائه دهنده سهولت ثبت حقوق مالکیت می‌باشد. در این شاخص، فرایند کامل خرید یک زمین یا ساختمان و انتقال حق مالکیت آن از یک فرد به فرد دیگر ثبت می‌شود.
- ۵- شاخص اخذ اعتبار: معیارهای مرتبط با میزان دسترسی، کیفیت و به اشتراک‌گذاری و مبادله اطلاعات اعتباری و همچنین آگاهی افراد نسبت به حقوق قانونی خود را شامل می‌شود.
- ۶- شاخص حمایت از سرمایه‌گذاران: این شاخص دارای چهار مؤلفه شفافیت معاملات (انتشار اطلاعات)، مسئولیت مدیران، توانایی سهامداران در شکایت علیه سوء رفتار و تدبیر مدیران و مسئولین (سهولت شکایت سهامداران) و حمایت از سرمایه‌گذاران می‌باشد.
- ۷- شاخص پرداخت مالیات: این شاخص امور مربوط به اخذ مالیات را از جهت تعداد پرداخت‌ها، زمان صرف شده برای پرداخت مالیات و نرخ‌های مالیاتی ارزیابی می‌کند.
- ۸- شاخص تجارت برون مرزی: این شاخص تمام مراحل الزامی برای صادرات و واردات محموله استاندارد کالا (از جمله تمام مراحل اداری و نیز زمان و هزینه انجام امور) را گردآوری نموده و در واقع سهولت تجارت با خارج، موانع و مشکلات صدور و ورود کالاها را اندازه‌گیری می‌نماید.
- ۹- شاخص الزام آور بودن اجرای قراردادها: سهولت اجرای قانون در نظام قضایی و به‌طورکلی ضمانت اجرای قراردادهای تجاری با شاخص اجرای قراردادها ارزیابی می‌شود.
- ۱۰- شاخص انحلال یک فعالیت: شاخص انحلال فعالیت ارائه دهنده سختی یا سهولت بعد از ورشکستگی می‌باشد و براساس این شاخص اگر سهامداران امیدوار باشند

که می‌توانند آسان‌تر سهم بیش‌تری از دارایی‌های اولیه خود را پس از ورشکستگی به دست آورند، ریسک سرمایه‌گذاری کم‌تر خواهد شد. (یکتا و فهیمی فر، ۱۳۹۰)

## ۲-۴- مدل مفهومی پژوهش



منبع مدل: لیام ابریل (۲۰۰۲)

## ۲-۵- پیشینه تحقیق

**قاسمی اردکانی (۱۳۹۳)** پژوهشی تحت عنوان ارائه مدلی جهت شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات انجام داد. این پژوهش با هدف شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات انجام شده است. در این پژوهش جامعه آماری شامل ۱۱ نفر از خبرگان در حوزه مدیریتی سیستم‌های پرداخت مالیات و آشنا با مبحث پرداخت الکترونیکی بوده که به صورت قضاوتی انتخاب شده است. سپس جهت انتخاب معیارهای مؤثر بر گرایش مؤدیان مالیاتی به استفاده از سیستم الکترونیکی از تکنیک دلفی فازی استفاده شده است که پس از توزیع و بررسی پرسشنامه‌ها این معیارها مورد شناسایی قرار گرفت در نهایت جهت اولویت‌بندی معیارها و شاخص‌های شناسایی شده از تکنیک فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی FAHP استفاده شده است.

فیض پور و دیگران (۱۳۹۰) در مقاله "مالیات و جایگاه آن در فضای کسب و کار ایران: مطالعه دیدگاه کارشناسان صنعتی، صنعتگران و متولیان بخش صنعت استان یزد با استفاده از روش "AHP، می‌کوشد فضای کسب و کار و زیرشاخص اصلی آن یعنی پرداخت مالیات را در استان یزد به‌عنوان یکی از استان‌های برخوردار صنعتی و از نگاه کارگزاران بخش صنعت، کارشناسان این بخش و صنعتگران آن مورد بررسی قرار دهد. نتایج این مطالعه بیانگر آن است که براساس گزارش‌های جهانی، در میان ده زیرشاخص فضای کسب و کار، چگونگی وضعیت پرداخت مالیات در ایران طی سال‌های ۲۰۰۷-۲۰۱۲ از وضعیت مناسبی برخوردار نبوده و رتبه آن تنزل یافته است. با این وجود، اولویت شاخص‌های فضای کسب و کار از نگاه متولیان، کارشناسان و صنعت‌گران استان یزد بیانگر اهمیت و اولویت پایین‌تر شاخص پرداخت مالیات نسبت به سایر شاخص‌های فضای کسب و کار است.

دادستار (۲۰۰۶)، در تحقیقی به این نتیجه رسید که عدم توانایی و مهارت کافی در استفاده از اینترنت، مهم‌ترین تهدیدات برای استفاده از این سیستم در مالزی هستند. تعداد کاربران مالزیایی که از اظهارنامه الکترونیکی استفاده کردند در سال ۲۰۰۷ به ۵۳۸۵۵۸ نفر و در سال ۲۰۰۸ به مرز ۸۸۱۳۸۷ نفر رسید.

(لودویک کریستین<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹) تحقیقی در امریکا انجام شد، عامل‌های ریسک احساس شده، قضاوت خوش بینانه<sup>۲</sup>، انتظار تلاش (سهولت استفاده)، انتظار کارایی (سودمندی) و تأثیرات اجتماعی به‌عنوان عوامل مؤثر بر پذیرش اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی در امریکا شناخته شدند. قضاوت خوش بینانه به معنی یک خطای سیستماتیک در دریافت جایگاه واقعی خود توسط افراد نسبت به میانگین‌های گروه است. یعنی در رویدادهای منفی، افراد تصور می‌کنند که این اتفاقات بد برای آنها کم‌تر از حد متوسط گروه اتفاق می‌افتد و در رویدادهای مثبت، تصور می‌کنند که این اتفاقات خوب بیشتر از حد متوسط گروه برای آنها پیش می‌آید.

### ۳- روش تحقیق

انسان برای رسیدن به مقصود و حل مشکلات راه‌حل‌های مختلفی را تجربه می‌کند و مناسب‌ترین راه و روش را انتخاب می‌کند. در این پژوهش چون به دنبال بهبود و ارائه

1- Ludwig Christian

2- Optimism bias

راهکار می‌باشیم روش پژوهش ما کاربردی می‌باشد. تحقیقات کاربردی برای بهبود و بهینه‌سازی ابزارها، روش‌ها و اشیا و الگوها مورد استفاده تحقیقات علمی قرار می‌گیرد. هدف از تحقیق حاضر توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. این پژوهش به قصد کاربرد نتایج یافته‌هایش برای حل مشکلات خاص درون سازمان انجام می‌شود و تلاش برای پاسخ دادن به یک معضل و مشکل علمی است که در دنیای واقعی وجود دارد. بنابراین، تحقیق حاضر از لحاظ هدف کاربردی محسوب می‌شود و چون به صورت پژوهشی از پرسشنامه برای جمع‌آوری داده‌های آن استفاده شده و محقق عملاً در جریان تحقیق درگیر شده است؛ تحقیق از لحاظ نحوه گردآوری داده‌ها، از نوع تحقیقات میدانی به شمار می‌آورد.

جامعه این مقاله عبارت است از تمام کلیه کارکنان سازمان امور مالیاتی استان مرکزی برابر است با ۶۰۰ نفر. در این مقاله، جهت نمونه‌گیری از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است. برای تعیین حجم نمونه مورد نظر از فرمول کوکران استفاده شده است و با توجه به فرمول کوکران، نمونه تحقیق ۳۰۵ می‌باشد. با استفاده از آمار توصیفی به بررسی ویژگی جامعه آماری و سپس به آزمون فرضیات و ترسیم دیاگرام تحلیل مسیر می‌پردازیم. به منظور روابط علت و معلولی بین متغیرها و مؤلفه‌های مورد بررسی با استفاده از نرم افزار لیزرل معادلات ساختاری روابط بین متغیرها مدل سازی می‌گردد. برای بررسی فرضیات جمعیت‌شناختی از نرم‌افزار spss استفاده شده است.

### ۳-۱- روایی و پایایی پرسشنامه

در این مقاله نیز اعتبار پرسشنامه توسط اساتیدی که دارای مدرک دکتری و عضو هیأت علمی دانشگاه بودند، سنجیده شد.

هم‌چنین به منظور تعیین پایایی آزمون از روش آلفاکرونباخ استفاده شده است. این روش برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری که خصیصه‌های مختلف را اندازه می‌گیرد، به کار می‌رود. میزان آلفاکرونباخ محاسبه شده برای پرسشنامه به صورت کلی برابر ۰/۹۲ است. آلفاکرونباخ محاسبه شده برای هر کدام از متغیرها به تفکیک زیر بیان شده است.

جدول ۳-۱- پایایی پرسشنامه به تفکیک هر متغیر

سازه	آلفای کرونباخ
مالیات الکترونیک	٪۸۹
زمان پرداخت	٪۸۷
تعداد پرداخت	٪۹۰
نرخ مالیات کل	٪۸۹

## ۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها

## ۴-۱- تحلیل توصیفی

جدول ۴-۱- توزیع فراوانی پاسخگویان بر اساس جنسیت

ردیف	طبقات	فراوانی	درصد
۱	مرد	۲۰۰	٪۶۶
۲	زن	۱۰۵	٪۳۴
	جمع کل	۳۰۵	٪۱۰۰

جدول ۴-۲- توزیع فراوانی پاسخگویان بر اساس سن

ردیف	طبقات	فراوانی	درصد
۱	کمتر از ۳۰ سال	۱۰۰	٪۳۳
۲	۳۰ تا ۳۵ سال	۵۰	٪۱۶
۳	۳۶ تا ۴۰ سال	۷۰	٪۲۳
۵	۴۰ سال به بالا	۸۵	٪۲۸
	جمع کل	۳۰۵	٪۱۰۰

جدول ۴-۳- توزیع فراوانی پاسخگویان بر اساس سابقه خدمت

ردیف	طبقات	فراوانی	درصد
۱	کمتر از ۵ سال	۱۰۰	٪۳۳
۲	۵ تا ۱۰ سال	۵۰	٪۱۶
۳	۱۱ تا ۱۵ سال	۵۰	٪۱۶
۴	۱۶ تا ۲۰ سال	۴۵	٪۱۵
۵	۲۰ سال به بالا	۶۰	٪۲۰
	جمع کل	۳۰۵	٪۱۰۰

## ۴-۲- تحلیل استنباطی داده‌ها

## ۴-۲-۱- تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای تحقیق

در انجام تحلیل عاملی باید از این مسأله اطمینان حاصل شود که آیا می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرارداد یا نه. به عبارت دیگر؛ آیا تعداد داده‌های موردنظر برای تحلیل عاملی مناسب هستند یا خیر؟ بدین منظور از شاخص KMO و آزمون بارتلت استفاده گردیده‌است. براساس این دو آزمون داده‌ها زمانی برای تحلیل عاملی مناسب هستند که شاخص KMO بیش‌تر از (۰/۶) و نزدیک به یک و sig آزمون بارتلت کم‌تر از (۰/۰۵) باشد. خروجی این آزمون‌ها در جداول زیر ارائه گردیده‌است.

جدول ۴-۴- آزمون KMO و بارتلت برای سؤالات پرسشنامه

آزمون KMO		آزمون بارتلت
۰/۸۱۱	$\chi^2$	
۱۶۷۴/۲۲۵	درجه آزادی	
۳۰۴	Sig	
۰/۰۰۰		

با توجه به جدول (۴-۴)؛ مقدار شاخص KMO برابر ۰/۸۱۱ است (بیش‌تر از ۰/۶)، لذا تعداد نمونه (تعداد پاسخ‌دهندگان) برای تحلیل عاملی کافی می‌باشد. همچنین مقدار sig آزمون بارتلت، کوچک‌تر از ۰/۰۵ است؛ که نشان می‌دهد تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار مدل عاملی مناسب است و فرض شناخته شده بودن ماتریس همبستگی، رد می‌شود.

در تحلیل عاملی اکتشافی برای استخراج عامل‌ها از روش مؤلفه‌های اصلی<sup>۱</sup> و برای چرخش عامل‌ها از روش واریماکس<sup>۲</sup> با نرمال سازی کیسر<sup>۳</sup> بهره گرفته شده‌است. ملاک تصمیم‌گیری در مورد بقا یا حذف سؤالات پرسشنامه از تحلیل عاملی؛ مقادیر اشتراک استخراجی<sup>۴</sup> آن‌هاست. بدین ترتیب که اگر مقدار اشتراک استخراجی هر یک از سؤالات کم‌تر از (۰/۵) باشد، آن سؤال را از تحلیل عاملی کنار می‌گذاریم. همچنین ملاک تصمیم‌گیری در مورد دسته‌بندی سؤالات، مقادیر ویژه بالاتر از (۱) و نمرات عاملی بالاتر از (۰/۴) در نظر گرفته شده است. نتایج آزمون تحلیل اکتشافی در جداول (زیر) نمایان است. جهت اینکه نشان دهیم هر سؤال پرسشنامه در کدام عامل جای گرفته است،

- 1- Principle Component
- 2- Varimax Rotation
- 3- Kaiser Normalization
- 4- Communalities Extraction

بیش‌ترین بار عاملی آن سؤال با رنگی دیگر در جداول تحلیل عاملی اکتشافی مشخص شده است.

### تحلیل عاملی اکتشافی سؤالات پرسشنامه

جدول ۴-۵- ماتریس عوامل چرخش یافته با روش تحلیل مولفه اصلی و روش چرخش واریماکس با نرمال‌سازی کیسر برای سؤالات پرسشنامه

سؤالات	عامل اول	عامل دوم	عامل سوم	عامل چهارم	استخراج اشتراک
	تعداد پرداخت	زمان پرداخت	نرخ مالیات	محیط کسب و کار	
سؤال ۱	۰٫۶۶۱	۰٫۱۲۰	۰٫۲۰۴	۰٫۲۰۴	۰٫۵۷۲
سؤال ۲	۰٫۶۲۳	۰٫۲۱۵	۰٫۲۶۱	۰٫۱۸۸	۰٫۵۹۲
سؤال ۳	۰٫۶۶۲	۰٫۰۱۳	۰٫۳۰۵	۰٫۱۳۵	۰٫۵۸۱
سؤال ۴	۰٫۶۸۵	۰٫۱۲۴	-۰٫۰۳۸	۰٫۰۹۸	۰٫۵۰۱
سؤال ۵	۰٫۰۰۳	۰٫۷۶۲	۰٫۰۳۲	۰٫۰۷۸	۰٫۶۰۲
سؤال ۶	۰٫۱۱۸	۰٫۵۸۹	۰٫۲۸۰	۰٫۲۷۳	۰٫۵۷۷
سؤال ۷	۰٫۱۱۴	۰٫۸۰۸	۰٫۰۸۸	۰٫۱۲۶	۰٫۷۰۱
سؤال ۸	۰٫۰۷۱	۰٫۸۰۸	۰٫۱۱۵	۰٫۰۹۳	۰٫۶۸۵
سؤال ۹	۰٫۱۱۵	۰٫۲۱۹	۰٫۸۱۷	۰٫۰۶۱	۰٫۷۴۳
سؤال ۱۰	۰٫۰۸۹	۰٫۰۷۲	۰٫۸۰۵	۰٫۰۲۰	۰٫۶۸۲
سؤال ۱۱	۰٫۱۰۹	۰٫۰۳۶	۰٫۷۷۳	۰٫۲۰۴	۰٫۶۸۴
سؤال ۱۲	۰٫۱۲۵	۰٫۲۲۱	۰٫۱۳۵	۰٫۷۲۳	۰٫۶۳۹
سؤال ۱۳	۰٫۱۵۴	۰٫۰۹۱	-۰٫۰۰۳	۰٫۸۰۴	۰٫۶۹۰
سؤال ۱۴	۰٫۱۴۷	۰٫۰۳۸	۰٫۱۴۴	۰٫۷۳۶	۰٫۵۹۴
سؤال ۱۵	۰٫۱۱۸	۰٫۱۲۱	۰٫۲۱۹	۰٫۷۲۷	۰٫۶۴۵
سؤال ۱۶	۰٫۱۱۶	۰٫۰۹۶	۰٫۱۱۱	۰٫۰۷۱	۰٫۶۷۳
سؤال ۱۷	۰٫۱۴۵	۰٫۰۸۵	۰٫۰۹۸	۰٫۱۱۱	۰٫۶۵۲
سؤال ۱۸	۰٫۲۲۴	۰٫۲۵۲	۰٫۰۳۲	۰٫۱۳۸	۰٫۶۲۹
سؤال ۱۹	۰٫۱۸۳	۰٫۰۶۴	۰٫۲۶۴	۰٫۰۶۸	۰٫۶۷۶
سؤال ۲۰	۰٫۲۰۴	۰٫۰۸۱	۰٫۱۲۴	۰٫۱۳۶	۰٫۶۰۰
مقدار ویژه عامل‌ها	۷٫۴۶۰	۲٫۲۶۱	۱٫۹۲۷	۱٫۷۵۲	۰٫۷۵۶
واریانس تبیین شده توسط هر عامل	۳۰٫۵۴	۲۰٫۹۰۹	۲۰٫۷۸۷	۲۰٫۷۳۲	۰٫۶۷۶
درصد واریانس تبیین شده	٪۱۲٫۲۱۶	٪۱۱٫۶۳۸	٪۱۱٫۱۴۹	٪۱۰٫۹۲۷	۰٫۶۰۰
درصد تجمعی واریانس تبیین شده	٪۱۲٫۲۱۶	٪۲۳٫۸۵۳	٪۳۵٫۰۰۳	٪۴۵٫۹۳۰	۰٫۷۱۷



باتوجه به جدول فوق، مقدار اشتراک استخراجی برای تمام سؤالات بیش‌تر از (۰/۵) می‌باشد و هیچ سؤالی از پرسشنامه لازم نیست که کنار گذاشته شود. باتوجه به جدول، شش عامل با مقدار ویژه بالاتر از یک استخراج شده‌اند که تمام سؤالات مربوط به این متغیر در این شش عامل جای گرفته‌اند. همچنین باتوجه به بارهای عاملی سؤالات؛ هریک از سؤالات بیش‌ترین بار عاملی را در همان عاملی که از پیش تعیین شده بود، دارا هستند. پس هر سؤال دقیقاً همان عاملی را اندازه‌گیری می‌کند که برای آن طراحی شده است، بنابراین سؤالات پرسشنامه از روایی لازم برخوردار می‌باشد.

#### ۴-۲-۱- تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای تحقیق

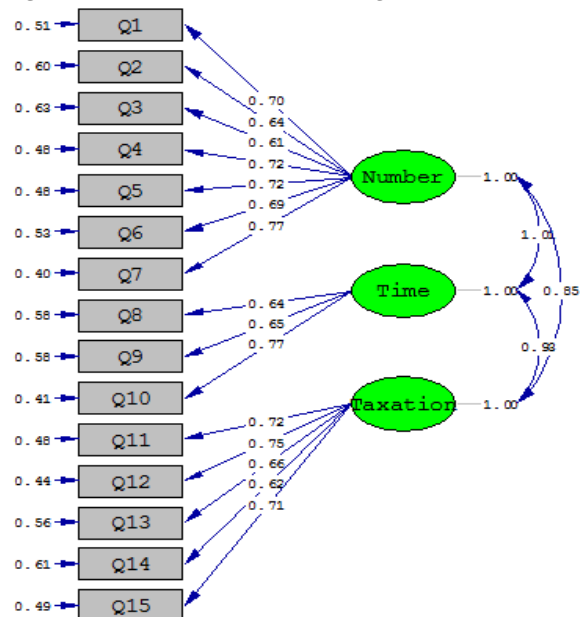
در تجزیه تحلیل استنباطی، پیش از آزمون فرضیه‌ها می‌بایست با استفاده از آزمون تحلیل عاملی تأییدی روایی سازه را مورد آزمون قرار دهیم. آزمون برازندگی در تحلیل تأییدی و مسیر، شاخص RMSEA، یا جذر برآورد واریانس خطای تقریب کم‌تر از هشت درصد شاخص  $\frac{\chi^2}{df}$  کم‌تر از سه و (GFH, CFL, IFI, NNFI) بالاتر از ۹۰ درصد می‌باشد. مقدار (T-Value) ضرایب معنی‌داری هر متغیر نیز بزرگ‌تر از ۲ و کوچک‌تر از ۲- باشد، مدل از برازش خوبی برخوردار است یا به عبارتی تقریبی معقولی از جامعه برخوردار می‌باشد.

از آنجا که در این بخش، خروجی نرم افزار بدون تغییر آورده شده است، قبل از مشاهده خروجی نرم افزار، جهت شناسایی علائم اختصاری متغیرهای مکنون و مشاهده‌ای، جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۴-۶- راهنمای شناسایی علائم اختصاری متغیرهای مدل

مؤلفه‌ها	سوال	علامت اختصاری
تعداد پرداخت	۱ تا ۷	Number
زمان پرداخت	۸ تا ۱۰	Time
نرخ مالیات	۱۱ تا ۱۵	Taxation
محیط کسب و کار	۱۶ تا ۲۰	Environment

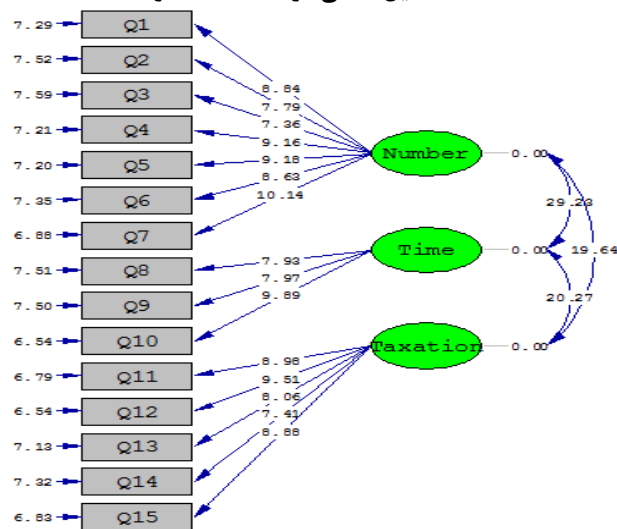
مدل اندازه‌گیری شاخص‌های بهبود فضای کسب و کار در بخش مالیات



Chi-Square=106.53, df=87, P-value=0.00000, RMSEA=0.073

شکل ۴-۱- مدل اندازه‌گیری شاخص‌های بهبود فضای کسب و کار بخش مالیات با استفاده از

تحلیل عاملی در حالت استاندارد

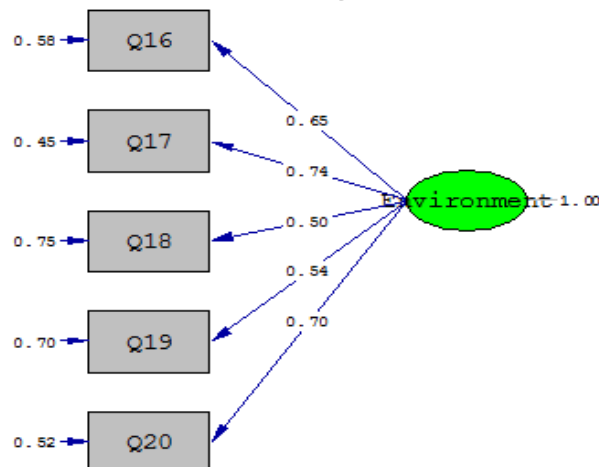


Chi-Square=106.53, df=87, P-value=0.00000, RMSEA=0.073

شکل ۴-۲- مدل اندازه‌گیری شاخص‌های بهبود فضای کسب و کار بخش مالیات با استفاده از

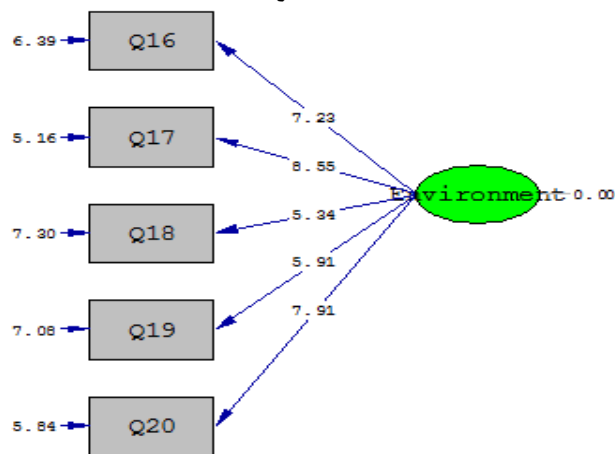
تحلیل عاملی در حالت معنی‌داری

مدل اندازه‌گیری مالیات الکترونیکی



Chi-Square=14.60, df=9, P-value=0.01221, RMSEA=0.022

شکل ۴-۳- مدل اندازه‌گیری ابعاد مالیات الکترونیکی با استفاده از تحلیل عاملی در حالت استاندارد



Chi-Square=14.60, df=9, P-value=0.01221, RMSEA=0.022

شکل ۴-۴- مدل اندازه‌گیری ابعاد مالیات الکترونیکی با استفاده از تحلیل عاملی در حالت معنی‌داری

۴-۲-۱- بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها

یکی از روش‌های بررسی ادعای نرمال بودن توزیع متغیر استفاده از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف است.

فرضیه صفر: متغیرهای تحقیق دارای توزیع نرمال هستند.  
فرضیه یک: متغیرهای تحقیق دارای توزیع نرمال نیستند.

جدول ۴-۷- توزیع نرمال متغیرها

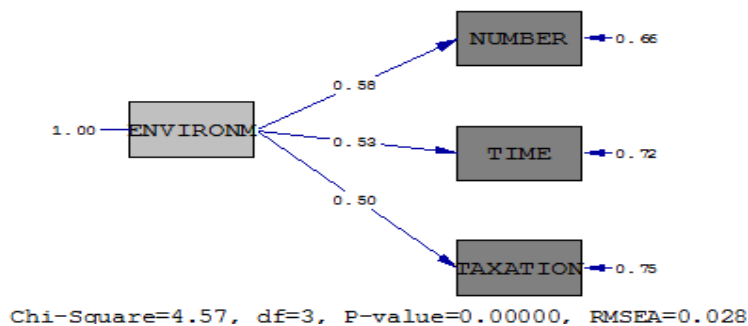
مقدار معنی داری	کولموگروف اسمیرنوف	مؤلفه‌ها
۰,۰۹۱	۱,۲۴۲	تعداد پرداخت
۰,۰۱۷	۱,۵۴۷	زمان پرداخت
۰,۰۶۰	۱,۳۲۵	نرخ مالیات
۰,۴۹۶	۰,۸۳۰	محیط کسب و کار

Test distribution is Normal.

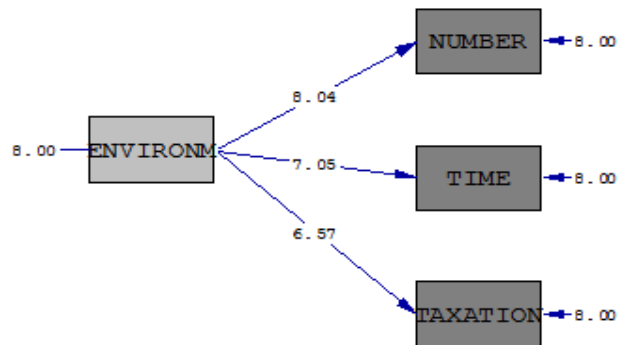
نتایج این آزمون نشان می‌دهد سطح معناداری تمامی متغیرهای تحقیق بیش‌تر از ۰.۰۵ است و همچنین باید خاطر نشان کرد نرم افزار Spss طبق قضیه حد مرکزی نتایج این پرسشنامه را نرمال تشخیص داده است، لذا فرضیه صفر یعنی نرمال بودن متغیرها مورد تأیید قرار می‌گیرد.

#### ۴-۲-۲- آزمون فرضیات فرعی با استفاده از روابط ساختاریافته خطی

پس از تعیین مدل‌های اندازه‌گیری به منظور ارزیابی مدل مفهومی تحقیق و همچنین اطمینان یافتن از وجود یا عدم وجود رابطه علی میان متغیرهای تحقیق و بررسی تناسب داده‌های مشاهده شده با مدل مفهومی تحقیق، فرضیه‌های تحقیق با استفاده از مدل معادلات ساختاری نیز آزمون شدند. نتایج آزمون فرضیه‌ها در نمودار منعکس شده‌اند.



شکل ۴-۵- اندازه‌گیری مدل کلی و نتایج فرضیه‌ها در حالت استاندارد



Chi-Square=4.57, df=3, P-value=0.00000, RMSEA=0.028

شکل ۴-۶- اندازه‌گیری مدل کلی و نتایج فرضیه‌ها در حالت معنی‌دار

جدول ۴-۸- شاخص‌های برازندگی مدل مفهومی تحقیق

X2/df	RMSEA	RMR	GFI	CFI	NNFI	IFI
1.52	0.028	0.023	1.00	0.99	0.97	0.91

نتیجه به‌دست آمده از معادلات ساختاری

فرضیه اول: مالیات الکترونیکی بر شاخص تعداد پرداخت مالیات تأثیر معنادار وجود دارد.

فرضیات آماری آزمون عبارتند از:

$H_0 =$  مالیات الکترونیکی بر شاخص تعداد پرداخت مالیات تأثیر معنادار وجود ندارد.

$H_1 =$  مالیات الکترونیکی بر شاخص تعداد پرداخت مالیات تأثیر معنادار وجود دارد.

$$\begin{cases} H_0: \rho_{xy} = 0 \\ H_1: \rho_{xy} \neq 0 \end{cases}$$

جدول ۴-۹- نتایج فرضیه اول

نتیجه آزمون	متغیر وابسته	متغیر مستقل	T-value	ضریب استاندارد
رد $H_0$	شاخص تعداد پرداخت	مالیات الکترونیکی	۸.۰۴	٪۵۸

H1 مدعی این است مالیات الکترونیکی بر شاخص تعداد پرداخت مالیات تأثیر معنادار وجود دارد. بر این اساس ضریب استاندارد بین دو متغیر مکنون مالیات الکترونیک و شاخص تعداد پرداخت برابر با ۰.۵۸ است، و با توجه به t به‌دست آمده (۸.۰۴) که بزرگ‌تر از ۱.۹۶ می‌باشد، لذا H0 رد و H1 تأیید می‌گردد. پس می‌توان نتیجه گرفت مالیات الکترونیکی بر شاخص تعداد پرداخت مالیات تأثیر معنادار وجود دارد. از این رو فرضیه اول پژوهش مورد تأیید است

**فرضیه دوم:** مالیات الکترونیکی بر شاخص زمان صرف شده برای مالیات تأثیر معنادار وجود دارد.

فرضیات آماری آزمون عبارتند از:

H0 = مالیات الکترونیکی بر شاخص زمان صرف شده برای مالیات تأثیر معنادار وجود ندارد.

H1 = مالیات الکترونیکی بر شاخص زمان صرف شده برای مالیات تأثیر معنادار وجود دارد.

$$\begin{cases} H0: \rho_{xy} = 0 \\ H1: \rho_{xy} \neq 0 \end{cases}$$

جدول ۴-۱۰- نتایج فرضیه دوم

نتیجه آزمون	متغیر وابسته	متغیر مستقل	T-value	ضریب استاندارد
رد H0	زمان صرف شده	مالیات الکترونیک	۷.۰۵	٪۵۳

H1 مدعی این است مالیات الکترونیکی بر شاخص زمان صرف شده برای مالیات تأثیر معنادار وجود دارد. بر اساس ضریب استاندارد بین دو متغیر مکنون مالیات الکترونیکی و زمان صرف شده برابر با ۰.۵۳ است، و با توجه به t به‌دست آمده (۷.۰۵) که بزرگ‌تر از ۱.۹۶ می‌باشد، لذا H0 رد و H1 تأیید می‌گردد. پس می‌توان نتیجه گرفت که مالیات الکترونیکی بر شاخص زمان صرف شده برای مالیات تأثیر معنادار وجود دارد. از این رو فرضیه دوم پژوهش مورد تأیید است.

**فرضیه سوم:** مالیات الکترونیکی بر شاخص نرخ مالیات کل تأثیر معنادار وجود دارد

فرضیات آماری آزمون عبارتند از:

H0 = مالیات الکترونیکی بر شاخص نرخ مالیات کل تأثیر معنادار وجود ندارد.

H1 = مالیات الکترونیکی بر شاخص نرخ مالیات کل تأثیر معنادار وجود دارد

$$\begin{cases} H0: \rho_{xy} = 0 \\ H1: \rho_{xy} \neq 0 \end{cases}$$

جدول ۴-۱۱- نتایج فرضیه سوم

نتیجه آزمون	متغیر وابسته	متغیر مستقل	T-value	ضریب استاندارد
H0 رد	نرخ مالیات	مالیات الکترونیکی	۶.۵۷	٪۵۰

H1 مدعی این است مالیات الکترونیکی بر شاخص نرخ مالیات کل تأثیر معنادار وجود دارد. بر اساس ضریب استاندارد بین دو متغیر مالیات الکترونیکی و نرخ مالیات برابر با ٪۵۰ است، و با توجه به t به دست آمده (۶.۵۷) که بزرگ‌تر از ۱.۹۶ می‌باشد، لذا H0 رد و H1 تأیید می‌گردد. پس می‌توان نتیجه گرفت که مالیات الکترونیکی بر شاخص نرخ مالیات کل تأثیر معنادار وجود دارد از این رو فرضیه سوم پژوهش مورد تأیید است.

جدول ۴-۱۲- نتایج فرضیه‌ها

نتیجه	معناداری	استاندارد	فرضیه‌ها
تأیید	۸.۰۴	۰.۵۸	مالیات الکترونیکی بر شاخص تعداد پرداخت مالیات تأثیر معنادار وجود دارد.
تأیید	۷.۰۵	۰.۵۳	مالیات الکترونیکی بر شاخص زمان صرف شده برای مالیات تأثیر معنادار وجود دارد.
تأیید	۶.۵۷	۰.۵۰	مالیات الکترونیکی بر شاخص نرخ مالیات کل تأثیر معنادار وجود دارد

##### ۵- نتیجه‌گیری

##### ۵-۱- نتایج و دستاوردهای حاصل از تحقیق

فرضیه‌ی اول: مالیات الکترونیکی بر شاخص تعداد پرداخت مالیات تأثیر معنادار وجود دارد.

با توجه به مسأله مطرحه،  $H_1$  مدعی این است مالیات الکترونیکی بر شاخص تعداد پرداخت مالیات تأثیر معنادار وجود دارد. بر اساس ضریب استاندارد بین دو متغیر مکنون مالیات الکترونیک و شاخص تعداد پرداخت برابر با ۰.۵۸ است، و با توجه به  $t$  به دست آمده (۸.۰۴) که بزرگ‌تر از ۱.۹۶ می‌باشد، لذا  $H_0$  رد و  $H_1$  تأیید می‌گردد. پس می‌توان نتیجه گرفت مالیات الکترونیکی بر شاخص تعداد پرداخت مالیات تأثیر معنادار وجود دارد. از این رو فرضیه اول پژوهش مورد تأیید است.

**فرضیه‌ی دوم:** مالیات الکترونیکی بر شاخص زمان صرف شده برای مالیات تأثیر معنادار وجود دارد.

$H_1$  مدعی این است بین مالیات الکترونیکی بر شاخص زمان صرف شده برای مالیات تأثیر معنادار وجود دارد. بر اساس ضریب استاندارد بین دو متغیر مکنون مالیات الکترونیکی و زمان صرف شده برابر با ۰.۵۳ است، و با توجه به  $t$  به دست آمده (۷.۰۵) که بزرگ‌تر از ۱.۹۶ می‌باشد، لذا  $H_0$  رد و  $H_1$  تأیید می‌گردد. پس می‌توان نتیجه گرفت که مالیات الکترونیکی بر شاخص زمان صرف شده برای مالیات تأثیر معنادار وجود دارد.

**فرضیه‌ی سوم:** مالیات الکترونیکی بر شاخص نرخ مالیات کل تأثیر معنادار وجود دارد

$H_1$  مدعی این است بین مالیات الکترونیکی بر شاخص نرخ مالیات کل تأثیر معنادار وجود دارد. بر اساس بر اساس ضریب استاندارد بین دو متغیر مالیات الکترونیکی و نرخ مالیات برابر با ۵۰٪ است، و با توجه به  $t$  به دست آمده (۶.۵۷) که بزرگ‌تر از ۱.۹۶ می‌باشد، لذا  $H_0$  رد و  $H_1$  تأیید می‌گردد. پس می‌توان نتیجه گرفت که مالیات الکترونیکی بر شاخص نرخ مالیات کل تأثیر معنادار وجود دارد. از این رو فرضیه سوم پژوهش مورد تأیید است.

## ۵-۲- نتایج فرضیات

در سال‌های اخیر نظام مالیاتی ایران با اصلاحات گسترده‌ای روبرو بوده است. از مهم‌ترین اصلاحات انجام شده در نظام مالیاتی ایران کاهش شدید مالیات بر شرکت‌ها از ۵۴ درصد به ۲۵ درصد و شرکت‌های دولتی از ۶۴ درصد به ۲۵ درصد است نرخ مالیات بر درآمد اشخاص از ۱۲ درصد تا ۵۴ درصد به ۱۵ درصد تا ۳۵ درصد کاهش یافت. شرکت‌هایی که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده‌اند ۱۰ درصد کم‌تر مالیات



می‌پردازند. مالیات بر ارزش افزوده در نیمه دوم سال ۱۳۸۷ با نرخ ۳ درصد اجرایی شد براساس گزارش فضای کسب و کار سال ۲۰۰۹ نرخ کلی مالیات در ایران معادل ۴۴/۲ درصد سود اعلام که در سال ۲۰۱۰ نیز برابر با ۴۴/۲ درصد و در سال ۲۰۱۱ نیز برابر با ۴۴/۱ درصد اعلام شده است. متوسط این رقم برای منطقه MENA برابر با ۳۳/۳ درصد و در کشورهای عضو OECD بالغ بر ۴۵/۳ درصد است نرخ مالیات بر سود در ایران معادل ۱۷/۹ درصد است و این رقم در کشورهای منطقه معادل ۱۲/۹ درصد و در کشورهای عضو OECD معادل ۱۷/۵ درصد است. نرخ پرداخت‌های تأمین اجتماعی در ایران ۲۵/۹ درصد است. این رقم در کشورهای منطقه ۱۶/۳ درصد و در کشورهای عضو OECD نیز ۲۴/۴ درصد است. البته پرداخت‌های تأمین اجتماعی که شامل سهم کارفرما از بیمه و مالیات حقوق کارکنان است در ایران جز مالیات‌ها محسوب نمی‌شود. در بسیار یاز کشورها کارفرما سهمی از مالیات بر حقوق کارکنان را بر عهده دارد اما در ایران این مسأله تنها در مورد بیمه‌های درمان و بازنشستگی صادق است. مالیات‌های دیگر نیز شامل مالیات بر دارایی‌های غیرمنقول، مالیات بر نقل و انتقال دارایی‌های غیرمنقول، مالیات بر سود تقسیم نشده شرکت‌ها، مالیات بر عایدی سرمایه، مالیات بر معاملات مالی، انواع عوارض شهرداری‌ها و مالیات جاده و وسائط نقلیه می‌شود. سود تقسیم نشده شرکت‌ها، عایدی سرمایه و دارایی‌های غیرمنقول در ایران مشمول مالیات نمی‌شود. در نهایت کل این مالیات‌ها تأثیر کمی بر نرخ کلی مالیات‌ها دارند.

سیاست‌گذاران و برنامه‌ریزان می‌بایست توجه داتشه باشند هنگامی که مالیات‌ها ساده و عادلانه باشند و برای رشد ایجاد انگیزه نمایند هم بنگاه‌ها و هم دولت نفع خواهند برد. در این قسمت به روش‌هایی برای این اقدام اشاره می‌گردد:

#### - تجمع مالیات‌ها

برخورداری از انواع متعدد مالیات، مستلزم تعامل بیش‌تر بنگاه‌ها با ادارت مالیاتی است. بنگاه‌ها عموماً از این مسئله ناراضی هستند، زیرا تعداد تنوع مالیات‌ها در دسر آنها را بیش‌تر می‌کند که این مسئله در کشورهای فقیر و در حال توسعه بیش‌تر است زیرا بر سایر مالیات‌ها در مقایسه با مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده اتکای بیش‌تری دارند.

**- کاهش معافیت‌ها و امتیازات ویژه**

ارائه معافیت‌های مالیاتی خاص باعث تضعیف پایه مالیاتی می‌گردد. در این نظام بنگاه‌هایی که از این معافیت برخوردار نیستند مجبورند مالیات بیش‌تری بپردازند. بنابراین از شفافیت این نظام کاسته شده و مدیریت آن پرهزینه‌تر می‌شود. اعطای معافیت‌های مالیاتی باعث اختلال در تخصیص بهینه منابع می‌شود. این طرح‌ها موجب ایجاد انگیزش برای رانت‌جویی می‌شود زیرا بنگاه‌ها می‌خواهند با روش‌هایی مانند دستکاری در درآمدها مالیات کم‌تری بپردازند.

**- تسهیل مراحل تشکیل پرونده مالیاتی**

حذف مراحل متعدد و گسترده مربوط به پرداخت مالیات مدت زمانی را بنگاه صرف رعایت قوانین مالیاتی می‌کند کاهش می‌دهد. در کشور انگلستان برای افزایش قانون‌پذیری، استراد مالیات بر ارزش افزوده با ارائه تنها یک فرم امکان‌پذیر است و این موضوع موجب سهولت عمل بنگاه‌ها در این خصوص شده است.

**- گسترش پایه مالیاتی با تعدیل نرخ مالیاتی**

به اعتقاد برخی اخذ مالیات بالا امری ضروری است تا خدمات عمومی تأمین شده و کسری بودجه تصحیح شود، اما باید توجه داشت که هر چند ایجاد در آمد برای دولت امری ضروری است، اما نرخ‌های مالیات بالا معمولاً این هدف را در کشورهای در حال توسعه و فقیر تأمین نمی‌نماید بلکه برعکس این نرخ‌ها سبب انتقال بنگاه‌ها به اقتصاد غیررسمی شده و در نتیجه پایه مالیاتی کوچک‌تر شده و درآمد کم‌تری نیز جمع‌آوری می‌شود. از سوی دیگر باید توجه داشت که نرخ‌های پایین‌تر هنگامی نتیجه می‌دهند که مدیریت مالیات ساده باشند، این اصلاحات می‌توانند به دلیل معافیت‌های که پایه مالیاتی را کوچک می‌سازند تضعیف گردند.

اصلاح نظام مالیاتی موجب شادابی و پویایی فضای کسب و کار می‌شود. بار مالی مالیات کم‌تر بنگاه‌ها را تشویق به سرمایه‌گذاری می‌کند. بررسی‌های اخیر نشان می‌دهند که ۱۰ درصد کاهش در مالیات‌های غیرمستقیم از قبیل مالیات بر ارزش افزوده باعث افزایش سرمایه‌گذاری تا ۷ درصد می‌شود.

**۶- پیشنهادات**

- اجرای سامانه نظام یکپارچه مالیاتی

- هدفمند کردن معافیت‌ها
- جلوگیری از سیستم الکترونیک به منظور محاسبه و پرداخت مالیات
- ارتقا شبکه محلی و گسترده و ارتباطات راه دور
- بازننگری و بهبود قوانین و مقررات و آیین‌نامه‌های امور مالیاتی
- تشکیل پرونده مالیاتی به صورت الکترونیکی
- اعتماد به سیستم خوداظهاری
- برنامه‌ریزی به منظور مشخص نمودن وضعیت ارتباط پرداخت حق بیمه و پرداخت مالیات به منظور بهبود مراحل پرداخت

### فهرست منابع

- احمدی، سید وحید (۱۳۸۷). بررسی مقایسه‌ای شاخص‌های فضای کسب و کار در ایران و جهان. مجموعه پژوهش‌های اقتصادی. اداره بررسی‌ها و سیاست‌های اقتصادی.
- برومند، شهزاد (۱۳۸۷). امنیت اقتصادی در ایران و چند کشور منتخب (مطالعه تطبیقی). مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- ترکنژاد، احمد و شیرکوند، سعید (۱۳۹۰). بررسی عوامل مؤثر بر سنجش و بهبود فضای کسب و کار در ایران. نظریات کارشناسی و پروژه‌های پژوهشی اتاق تهران. اتاق بازرگانی صنایع و معادن تهران.
- سالاری، ابوذر (۱۳۹۰). مجله اقتصادی. ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی. شماره‌ها ۹ و ۱۰.
- احمد، میدری و قودجانی، اصلان (۱۳۸۷). سنجش و بهبود محیط کسب و کار. انجمن مدیران صنایع.
- ملکی نجفدر، علیرضا و دیگران (۱۳۹۱). بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر پذیرش و کاربرد فناوری اطلاعات براساس مدل دیویس (مطالعه موردی مؤدیان اداره کل امور مالیاتی جنوب استان تهران). پژوهشنامه مالیات. شماره چهاردهم.
- اشرفی، یکتا و فهیمی فر، فاطمه (۱۳۹۰). بررسی شاخص‌های بهبود فضای کسب و کار با تأکید بر جایگاه ایران. مجله اقتصادی، سال یازدهم، شماره ۱۱.

---

Connolly, R. and Bannister, F.(2008)."eTax Filing & Service Quality: The Case of the Revenue Online Service", Proceedings of World Academy of Compeau, D.R., and Higgins, C.A.(1995).“Computer Self- Efficacy: Development of a Measure and Initial Test,” MIS Quarterly (19: 2), pp.189-211.

Fishbein, M., & Ajzen, I.(1975)."Belief, attitude, intention and behavior: An introduction to theory and research.Reading", MA: AddisonWesleyIranian Taxation Offical Web site.(2010)."Electronic innovation in Iranian taxation system",available online at <http://www.intamedia.ir/ShowNews.aspx?os=hj/YsDyubmk=&id=186>

## تعیین میزان تأثیر معافیت مالیاتی ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم در جذب سرمایه‌گذاری خصوصی در بخش صنعت (شهرک‌های صنعتی)

محمد صادقی سیاح

رئیس گروه حسابرسی مالیاتی غرب تهران، sayah\_s56@yahoo.com

حمید جمشیدی<sup>۱</sup>

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسلامشهر

### چکیده

هدف اصلی از انجام این پژوهش بررسی تأثیر معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم برافزایش سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در صنعت (شهرک‌های صنعتی) است. بدین منظور تأثیر سه عامل پوشش زمانی معافیت مالیاتی، محدودیت شعاع مکانی جهت برخورداری از معافیت مالیاتی و تأثیر مآخذ مورد محاسبه معافیت بر افزایش سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در صنعت نیز بررسی شد. روش پژوهش نیز از نوع پیمایشی و داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه گردآوری شد. نمونه پژوهش شامل ۹۶ مشاهده و روش آزمون فرضیه‌ها نیز روش مقایسه میانگین جامعه تک نمونه‌ای می‌باشد. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد معافیت مالیاتی ماده ۱۳۲ ق. م. و عوامل آن شامل پوشش زمانی، شعاع مکانی و مآخذ محاسبه معافیت مالیاتی تأثیر معناداری در افزایش و جذب سرمایه‌گذاران خصوصی در شهرک‌های صنعتی دارد.

**کلید واژه‌ها:** معافیت مالیاتی، قانون مالیات‌های مستقیم، پوشش زمانی معافیت مالیاتی، شعاع مکانی معافیت مالیاتی، مآخذ معافیت مالیاتی

## ۱- مقدمه

هر اقتصادی برای فراهم آوردن عنصر سرمایه نیازمند سرمایه‌گذاری است و سرمایه‌گذاری در صورتی در حد و اندازه مطلوب تحقق می‌یابد که نهادهای موجود در جامعه بتوانند امنیت مورد نیاز سرمایه‌گذاری را تأمین کنند. در ادبیات امروز سرمایه‌گذاری به ویژه سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی، مبحث امنیت سرمایه‌گذاری و تضمین حقوق سرمایه‌گذار، بخش وسیعی از مباحث را به خود اختصاص داده است. روند سرمایه‌گذاری بخش خصوصی و دولتی بیانگر نوساناتی در نقش این دو نوع سرمایه‌گذاری در فرایند تشکیل سرمایه می‌باشد. بخش خصوصی و دولتی دارای انگیزه‌های متفاوتی می‌باشند. بخش خصوصی به دنبال حداکثر کردن سود و به تبع آن به حداکثر رساندن ارزش فعلی خالص یک پروژه می‌باشد و انجام هر طرح و پروژه سرمایه‌گذاری را تا آنجا که امکان پذیر است در یک تصمیم عقلایی دنبال می‌کند و همین موضوع می‌تواند توضیح دهد چرا سرمایه‌گذار خصوصی به حوادث سیاسی و اقتصادی واکنش سریع نشان می‌دهد. لذا هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ ق. م. م. برافزایش سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در صنعت (شهرک‌های صنعتی) است.

**خلاصه‌ای از ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم (براساس آخرین اصلاحات)**

ماده ۱۳۲- درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود و هم‌چنین درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتلها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یادشده که از تاریخ مذکور از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری یا مجوز صادر می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کم‌تر توسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می‌باشد.

- دوره برخورداري محاسبه مالیات با نرخ صفر برای واحدهای اقتصادی مذکور موضوع این ماده واقع در شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی به مدت دو سال و

در صورت استقرار شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی در مناطق کم‌تر توسعه یافته، به مدت سه سال افزایش می‌یابد.

- شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در مناطق آزاد و سایر مناطق کشور تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موقع مقرر قانونی است. اظهارنامه مالیاتی اشخاص حقوقی شامل ترازنامه و حساب سود و زیان طبق نمونه‌ای است که توسط سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود

- نرخ صفر مالیاتی و مشوق‌های موضوع این ماده شامل درآمد واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز استان تهران و پنجاه کیلومتری مرکز استان اصفهان و سی کیلومتری مراکز سایر استان‌ها و شهرهای دارای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت براساس آخرین سرشماری نفوس و مسکن نمی‌شود.

- مالیات با نرخ صفر موضوع این قانون صرفاً شامل درآمد ابرازی به جز درآمدهای کتمان شده می‌باشد. این حکم در مورد کلیه احکام مالیاتی با نرخ صفر منظور در این قانون و سایر قوانین مجری است.

### فرضیه‌های اصلی

- ۱- معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم در افزایش میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در شهرک‌های صنعتی تأثیر داشته است؟
- ۲- معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم در افزایش میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در شهرک‌های صنعتی مناطق کم‌تر توسعه یافته تأثیر داشته است؟

### فرضیه‌های فرعی

- ۱- اصلاح پوشش زمانی معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم (افزایش مدت معافیت) از طرف دولت باعث افزایش سرمایه‌گذاری خصوصی در بخش‌های صنعتی می‌شود؟
- ۲- برخورداری شهرک‌های صنعتی مستقر در محدوده شعاع تعیین شده در تبصره ۲ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم از معافیت مالیاتی ماده مذکور باعث افزایش سرمایه‌گذاری خصوصی در بخش‌های صنعتی می‌شود؟

۳- اصلاح مآخذ محاسبه معافیت موضوع ماده ۱۳۲ق.م.م از سود ابرازی به درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط اداره امور مالیاتی باعث برخورداری بهینه از معافیت مزبور خواهد شد؟

## ۲- پیشینه پژوهش

پژوین و خسروی (۱۳۹۱) به بررسی تأثیر تورم بر سرمایه‌گذاری بخش خصوصی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاری بخش دولتی، تورم، مالیات بر شرکت‌ها و نرخ بهره رابطه منفی با سرمایه‌گذاری بخش خصوصی داشته، اما تسهیلات، سیاست‌های تعدیل و صندوق ذخیره ارزی، تأثیر مثبت بر روی سرمایه‌گذاری خصوصی داشته‌اند. با توجه به رابطه معکوس میان سرمایه‌گذاری و تورم، اعمال سیاست‌های مؤثر بر کاهش تورم که در نتیجه سبب تشویق پس اندازها و ایجاد انگیزه‌های سرمایه‌گذاری، جلوگیری از فرار سرمایه از بخش تولیدی به سمت فعالیت‌های سفته بازی و دلالی می‌گردد.

حکیمی (۱۳۹۲) به بررسی مکانیزم تحریک فرآیند سرمایه‌گذاری توسط مالیات در شرکت‌های صنعتی جمهوری اسلامی ایران اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم که در سال ۱۳۸۰ توسط مجلس شورای اسلامی به تصویب رسیده است، پرداختند و به این نتیجه رسیده شده است که صرف نظر از شرایط قبل از اصلاحیه و معافیت‌های مالیاتی حاضر در بخش صنعت، قانون جدید نقش تعیین کننده‌ای در نرخ سرمایه‌گذاری نداشته و در مقابل عواملی هم‌چون نرخ سود بانکی، نرخ رشد قیمت مسکن و غیره به مراتب مؤثرتر بوده‌اند.

عبدالملکی و شیردلیان (۱۳۹۲) تحقیقی با عنوان "تحلیل تأثیر معافیت‌های مالیاتی بر کارایی اقتصادی منطقه‌ای (مطالعه موردی معافیت‌های مالیاتی مناطق محروم موضوع ماده ۱۳۲ ق م م)" انجام دادند. نتایج نشان می‌دهد که عامل معافیت‌های مالیاتی اثری بر متوسط نرخ رشد و توسعه اقتصادی استان‌های کشور نداشته است و این می‌تواند به دلیل ضعیف بودن قدرت تحریک این سیاست، کم بودن دوره زمانی اجرای این قانون، عدم حساسیت سرمایه‌گذاری و تولید در مناطق نسبت به قوانین مالیاتی، عدم وجود عوامل همزمان جهت تأثیرگذاری عامل معافیت مالیاتی و یا نبود عوامل مهم و بسترساز برای تأثیر گذاری عامل معافیت مالیاتی باشد.



فیض (۱۳۹۳) به تجزیه و تحلیل عوامل مؤثر بر کارایی و اثر بخشی ساختار معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی در استان سمنان پرداخت. مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی یک سیاست مالیاتی است که از طریق آن دولت‌ها برای رسیدن به اهداف توسعه‌ای، افزایش سرمایه‌گذاری و افزایش اشتغال به گروه خاصی از سرمایه‌گذاران و یا فعالان اقتصادی (مشوق هدفمند) و یا به همه آنها (مشوق عام یا غیرهدفمند) با اعطای انواع تخفیف، ترجیحات، ارفاق، اعتبار و تعویقات مالیاتی، رفتارهای تبعیض آمیز مالیاتی می‌کنند. یکی از مشکلات عمده بین مردم و حکومت‌ها اخذ مالیات است. این مسأله حتی باعث سوء تفاهم و ایجاد شکاف بین مردم و طبقه حاکم می‌شود. میزان مالیات، نوع رفتار با مؤدیان مالیاتی، هدفمند نبودن معافیت مالیاتی از جمله اموری است که می‌تواند حس تبعیض و بی عدالتی را در مردم تقویت کند. از اینرو باید اصل عدالت که یک ملاک و معیار در نظام اسلامی برای تمام ابعاد زندگی فردی و اجتماعی است؛ چه در اصل مالیات و چه در مشوق‌های مالیاتی لحاظ شود. معمولاً مشوق مالیاتی به منظور جذب سرمایه اعطاء می‌شود. هر چند مشوق‌ها از کارکردهای متفاوتی از جمله حمایت‌های منطقه‌ای، بخشی و گروهی برخوردارند؛ ولی نتایج بررسی‌ها از بی تأثیری و یا تأثیر ناچیز آن حکایت دارد. در کنار تردیدهایی که از اثربخشی این سیاست مالیاتی در تحقق اهداف مورد نظر دولت‌ها وجود دارد، بحث الحاق تدریجی کشورهای جهان به سازمان تجارت جهانی و الزام آنها به کاهش و شفافسازی حمایت‌های مالیاتی و غیرمالیاتی خود از صنایع و شرکت‌ها، بسیاری از کشورهای جهان را بر آن داشته تا در سیاست‌های مالیاتی و به ویژه مشوق مالیاتی خود تجدید نظر نمایند. امروزه بسیاری از کشورها و سازمان‌های بین‌المللی نظیر بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول بر کاهش و هدفمند کردن مشوق‌های مالیاتی تأکید دارند و حتی این دو نهاد پولی بین‌المللی بسیاری از وام‌ها و کمک‌های خود را به حذف یا کاهش مشوق‌های مالیاتی مشروط کرده‌اند. اگرچه بخشودگی‌ها و یارانه‌های مالیاتی برای تشویق فعالیت‌ها تأثیر گذار هستند، ولی بنا به نظر کارشناسان مالی سیاست‌های مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی، در تأمین اهداف مورد نظر ناکارآمد بوده‌اند.

ان کووی (۲۰۰۰) نیز به بررسی تأثیر مشوق‌های مالیاتی بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در کشور تانزانیای پرداخته است. به اعتقاد وی، اگرچه تشویق‌های مالیاتی ممکن است به افزایش سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی منجر شود اما دولت را از بخشی از درآمدهای آتی محروم خواهد کرد. بنا بر این لازم است که حتی الامکان مشوق‌های

مالیاتی به‌طور مناسب برقرار شوند یعنی طوری وضع گردند که ورود سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی ناشی از آن منجر به افزایش رشد و در نتیجه، افزایش درآمدهای مالیاتی گردد.

ورگارا (۲۰۰۴) نیز در یک مطالعه تجربی که در کشور شیلی به انجام رسیده است، تأثیرات سیاست کاهش نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی را بر عملکرد سرمایه‌ای آن کشور مورد بررسی قرار داده است. وی هم در تحلیل کلان و هم در تحلیل خرد به این نتیجه معنادار رسیده که کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها یکی از دلایل رشد سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در طی اواخر دهه ۱۹۸۰ در کشور شیلی بوده است. داده‌های کلان مربوط به دوره زمانی ۱۹۷۵-۲۰۰۳ موید آن بوده است که اصلاح ساختار مالیاتی کشور شیلی و کاهش نرخ مالیات بر اشخاص حقوقی نرخ سرمایه‌گذاری بخش خصوصی را ارتقا بخشیده است. همچنین داده‌های خرد مربوط به ۸۸ شرکت در دوره زمانی ۱۹۸۸ لغایت ۲۰۰۳ نیز موید این نتیجه‌گیری بوده است.

ایفرت (۲۰۱۰)، در تحقیق خود عنوان می‌کند که اصلاحات نظارتی و معافیت مالیاتی در صنایع مختلف در کشورهای نسبتاً فقیر اما با وضعیت حکمرانی خوب منجر به افزایش رشد اقتصادی می‌شود.

ابراهیم حیدر (۲۰۱۱)، به بررسی اصلاحات فضای کار، نظام مالیاتی و معافیت مالیاتی و رشد اقتصادی در ۲۷۱ کشور جهان در دوره بیست ساله پرداخته است. نتایج تحقیق وی بیانگر آن است که اصلاحات فضای کسب و کار ارتباط مثبت معنی‌داری با رشد اقتصادی کشورها دارد.

اویلری (۲۰۱۱) در مطالعه خود به این نتیجه رسیده است که مالیات‌ها به‌طور کلی اثر قابل توجهی بر رشد و توسعه اقتصادی ندارند، در حالی که تغییرات کوچک هزینه‌های انرژی و دستمزد اثرات مهمی بر رشد اقتصادی می‌گذارد، اما در مقابل آرنولد و همکارانش (۲۰۱۱) به این نتیجه رسیده‌اند که با اصلاح نظام مالیاتی می‌توان علاوه بر جبران بخشی از خسارات بحران مالی غرب، رشد بلندمدت اقتصاد را تأمین نمود. لوین (۲۰۱۲) نیز معتقد است سیاست‌های مالیاتی از دو طریق جابجایی در تمایلات سرمایه‌گذاری و تغییر در شرایط قراردادهای مالی بر رشد اقتصادی اثر می‌گذارد. در خصوص اثرات معافیت‌های مالیاتی بر رشد نیز وکرون (۲۰۱۳) با تأکید بر تأثیر بلند مدت توزیع نا متوازن درآمدها بر رشد اقتصادی، نقش معافیت‌های بلندمدت را در رشد قابل توجه دانسته‌اند.

### ۳- روش تحقیق

در این تحقیق، برای جمع‌آوری داده‌ها از روش پرسشنامه‌ای استفاده خواهد شد. روش پرسشنامه‌ای از متداول‌ترین روش‌های جمع‌آوری داده‌ها در تحقیقات پیمایشی و میدانی است. در این گونه تحقیقات پرسشنامه‌ها از مهم‌ترین منابع جمع‌آوری اطلاعات هستند، و برای طراحی سئوالات و پاسخ‌ها بر مبنای طیف لیکرت استفاده می‌شود. طیف لیکرت یک مقیاس فاصله‌ای است که از تعدادی عبارت و گزینه‌های جوابیه تشکیل شده است. لذا مقیاس لیکرت یک مقیاس مرکب است که گزینه‌های جوابیه آن معمولاً نشانگر میزان موافقت یا مخالفت پاسخگو نسبت به یک موضوع یا مفهوم، اعم از مثبت یا منفی است. در این روش معمولاً برای هر سؤال ۵ جواب در نظر می‌گیرند و به هر جواب نمره‌ای می‌دهند. در طراحی پرسشنامه‌های این تحقیق، سئوالات به صورت زیر دسته‌بندی شده‌اند.

جواب‌ها:	بسیار زیاد	زیاد	متوسط	کم	بسیار کم
نمره:	۵	۴	۳	۲	۱

### جامعه و نمونه آماری پژوهش

با توجه به اینکه هدف این تحقیق تعیین میزان تأثیر معافیت مالیاتی ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم در جذب سرمایه‌گذاری خصوصی در بخش صنعت (شهرک‌های صنعتی) است، لذا جامعه مرتبط با آن کلیه مسئولین شرکت‌های سرمایه‌گذار تولیدی بخش خصوصی در این شهرک‌ها می‌باشند. با توجه به گستردگی این شرکت‌ها، عدم دسترسی به مسئولین شرکت‌ها، مشکلات مربوط به ارسال، جمع‌آوری و همچنین برگشت پرسشنامه از سوی مسئولین آنها و محدودیت زمانی پژوهش؛ لذا جامعه هدف یا به عبارتی دیگر جامعه آماری و چارچوب نمونه برداری مرتبط با موضوع تحقیق، شرکت‌های منتخب سرمایه‌گذار تولیدی در شهرک‌های صنعتی اشتهارد، شمس آباد تهران و شکوهیه قم که به نحوی در جذب و سرمایه‌گذاری بیش‌تر بخش خصوصی و صنعتی نقش دارند، در نظر گرفته شده است. سال مورد بررسی هم سال ۱۳۹۴ که پرسشنامه مورد نظر تکمیل خواهد شد، می‌باشد.

نمونه آماری با استفاده از فرمول نمونه‌گیری از جامعه نامحدود، در سطح خطای پنج درصد محاسبه خواهد شد. فرمول نمونه‌گیری نیز به صورت زیر می‌باشد:

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 S^2}{d^2}$$

که در رابطه بالا،

n: تعداد نمونه آماری،

$Z_{\alpha}^2$ : فاصله اطمینان،

$S^2$ : واریانس نمونه، و

e: سطح خطای مورد انتظار است.

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

پس از آنکه پژوهش‌گر داده‌ها را گردآوری و طبقه‌بندی کرد باید مرحله بعدی فرایند پژوهش، که به مرحله تجزیه و تحلیل داده‌ها معروف است، را آغاز کند. این مرحله در پژوهش اهمیت زیادی دارد، زیرا نشان‌دهنده تلاش‌ها و زحمات فراوان گذشته است. در این مرحله، پژوهش‌گر اطلاعات و داده‌ها را در جهت آزمون فرضیه و ارزیابی آن مورد بررسی قرار می‌دهد. در مرحله تجزیه و تحلیل، آنچه مهم است این است که پژوهش‌گر باید اطلاعات و داده‌ها را در مسیر هدف پژوهش، پاسخ‌گویی به سوالات پژوهش و نیز ارزیابی فرضیه‌های پژوهش خود، مورد تجزیه و تحلیل قرار دهد (حافظ نیا، ۱۳۸۵). در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها، از روش‌های مقایسه میانگین با استفاده از نرم افزار SPSS، فرضیه‌ها آزمون می‌شوند.

### آزمون مقایسه میانگین یک جامعه

این روش برای آزمون فرض پیرامون میانگین یک جامعه استفاده می‌شود. در بیشتر پژوهش‌هایی که با مقیاس لیکرت انجام می‌شوند، جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش و تحلیل سوالات تخصصی مربوط به آنها از این آزمون استفاده می‌شود.

**آزمون نرمال بودن داده‌ها: کولموگوروف - اسمیرنوف<sup>۱</sup>**

این آزمون که به افتخار دو آماردان روسی به این نام خوانده می‌شود، روش ناپارامتری ساده‌ای برای تعیین همگونی اطلاعات تجربی با توزیع‌های آماری منتخب است. در این آزمون فرض صفری که مورد آزمون قرار می‌گیرد، توزیع مشاهدات و توزیع مشخص با پارامتر معینی است که پژوهشگر با حدس و قرائن مختلف معتقد است توزیع مشاهدات با آن توزیع مشخص همخوانی دارد (آذر و مومنی، ۱۳۸۷). در صورتی که توزیع داده‌ها نرمال باشد از روش‌های پارامتریک. در صورت نرمال نبودن از روش‌های ناپارامتریک برای آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌شود. در پژوهش حاضر ابتدا با استفاده از آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف، نرمال بودن داده‌ها مورد آزمون قرار می‌گیرد. فرض صفر و فرض مقابل به منظور بررسی نرمال بودن داده‌ها، به صورت زیر است:

$H_0$ : توزیع داده‌ها نرمال است

$H_1$ : توزیع داده‌ها نرمال نیست

اگر مقدار  $P\text{-Value} < 0.05$  باشد یعنی داده‌ها نرمال و در غیر این صورت داده‌ها غیرنرمال است.

**۴- یافته‌های تحقیق****آزمون فرضیه‌ها****آزمون فرضیه اصلی اول**

فرضیه اصلی اول بدین صورت است:

"معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم درافزایش میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در شهرک‌های صنعتی تأثیر دارد." "نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با استفاده از روش مقایسه میانگین یک جامعه در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱- نتایج آزمون فرضیه اصلی اول

نتیجه	معناداری آماره t	آماره t	انحراف معیار	میانگین	فرضیه اصلی اول
معنادار	۰/۰۰۰	۶/۸۶	۰/۶۸۳	۳/۴۶	

برای این که فرضیه مورد بررسی معنادار باشد، باید سطح معناداری آماره  $t$  کم‌تر از سطح خطای آزمون (اینجا ۵ درصد) باشد. همان‌طور که مشاهده می‌شود معناداری آماره  $t$  برابر ۰/۰۰۰ و کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. بنابراین این فرضیه پذیرفته شده و می‌توان گفت معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم در افزایش میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در شهرک‌های صنعتی تأثیر دارد. میانگین پاسخ‌های داده شده به سوال‌های مربوط به آزمون این فرضیه نیز برابر ۳/۴۶ می‌باشد و نشان می‌دهد به نظر بیشتر پاسخ‌دهندگان معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم تأثیری بیش از حد متوسط (امتیاز ۳) بر افزایش میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در شهرک‌های صنعتی دارد.

### آزمون فرضیه اصلی دوم

فرضیه اصلی دوم بدین صورت است:

"معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم در افزایش میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در شهرک‌های صنعتی مناطق کم‌تر توسعه یافته تأثیر دارد."

نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با استفاده از روش مقایسه میانگین یک جامعه در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲- نتایج آزمون فرضیه اصلی دوم

نتیجه	معناداری آماره $t$	آماره $t$	انحراف معیار	میانگین	فرضیه اصلی دوم
معنادار	۰/۰۰۰	۱۲/۵۱	۰/۷۷۴	۳/۹۸	

همان‌طور که مشاهده می‌شود معناداری آماره  $t$  برابر ۰/۰۰۰ و کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. بنابراین این فرضیه پذیرفته شده و می‌توان گفت معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم در افزایش میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در شهرک‌ها یصنعتی مناطق کم‌تر توسعه یافته تأثیر دارد. میانگین پاسخ‌های داده شده به سوال‌های مربوط به آزمون این فرضیه نیز برابر ۳/۹۸ می‌باشد و نشان می‌دهد به نظر بیشتر پاسخ‌دهندگان معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم

تأثیری بیش از حد متوسط (امتیاز ۳) بر افزایش میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در شهرک‌های صنعتی مناطق کم‌تر توسعه‌یافته دارد.

### آزمون فرضیه فرعی اول

فرضیه فرعی اول بدین صورت است:

"اصلاح پوشش زمانی معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم از طرف دولت باعث افزایش سرمایه‌گذاری خصوصی در بخش‌های صنعتی می‌شود." نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با استفاده از روش مقایسه میانگین یک جامعه در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳- نتایج آزمون فرضیه فرعی اول

نتیجه	معناداری آماره t	آماره t	انحراف معیار	میانگین	فرضیه فرعی اول
معنادار	۰/۰۰۰	۱۴/۹۶	۰/۶۷	۴/۰۲	

همان‌طور که مشاهده می‌شود معناداری آماره t برابر ۰/۰۰۰ و کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. بنابراین این فرضیه پذیرفته شده و می‌توان گفت اصلاح پوشش زمانی معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم از طرف دولت باعث افزایش سرمایه‌گذاری خصوصی در بخش‌های صنعتی می‌شود. میانگین پاسخ‌های داده شده به سوال‌های مربوط به آزمون این فرضیه نیز برابر ۴/۰۲ می‌باشد و نشان می‌دهد به نظر بیش‌تر پاسخ‌دهندگان اصلاح پوشش زمانی معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم از طرف دولت تأثیری بیش از حد متوسط (امتیاز ۳) بر افزایش میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در شهرک‌های صنعتی دارد.

### آزمون فرضیه فرعی دوم

فرضیه فرعی دوم بدین صورت است:

"برخورداری شهرک‌های صنعتی مستقر در محدوده شعاع تعیین شده در تبصره ۲ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم از معافیت مالیاتی ماده مذکور باعث افزایش سرمایه‌گذاری خصوصی در بخش‌های صنعتی می‌شود."

نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با استفاده از روش مقایسه میانگین یک جامعه در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴- نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم

نتیجه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	معناداری آماره t	نتیجه
فرضیه فرعی دوم	۳/۸۱	۰/۶۲۲	۱۲/۸۸	۰/۰۰۰	معنادار

همان‌طور که مشاهده می‌شود معناداری آماره t برابر ۰/۰۰۰ و کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. بنابراین این فرضیه پذیرفته شده و می‌توان گفت برخورداری شهرک‌های صنعتی مستقر در محدوده شعاع تعیین شده در تبصره ۲ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم از معافیت مالیاتی ماده مذکور باعث افزایش سرمایه‌گذاری خصوصی در بخش‌های صنعتی می‌شود. میانگین پاسخ‌های داده شده به سوال‌های مربوط به آزمون این فرضیه نیز برابر ۳/۸۱ می‌باشد و نشان می‌دهد به نظر بیش‌تر پاسخ‌دهندگان اصلاح شعاع مکانی معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم تأثیری بیش از حد متوسط (امتیاز ۳) بر افزایش میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در شهرک‌های صنعتی دارد.

#### آزمون فرضیه فرعی سوم

فرضیه فرعی سوم بدین صورت است:

"اصلاح مآخذ محاسبه معافیت موضوع ماده ۱۳۲ ق.م.م از سود ابرازی به سود مشمول مالیات تعیین شده باعث برخورداری بهینه از معافیت مزبور خواهد شد." نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با استفاده از روش مقایسه میانگین یک جامعه در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵- نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم

نتیجه	میانگین	انحراف معیار	آماره t	معناداری آماره t	نتیجه
فرضیه فرعی سوم	۴/۰۳	۰/۴۹۷	۲۰/۴۴	۰/۰۰۰	معنادار

همان‌طور که مشاهده می‌شود معناداری آماره t برابر ۰/۰۰۰ و کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. بنابراین این فرضیه پذیرفته شده و می‌توان گفت اصلاح مآخذ محاسبه



معافیت موضوع ماده ۱۳۲ ق.م.م از سود ابرازی به سود مشمول مالیات تعیین شده باعث برخورداری بهینه از معافیت مزبور خواهد شد. میانگین پاسخ‌های داده شده به سوال‌های مربوط به آزمون این فرضیه نیز برابر ۴/۰۳ می‌باشد و نشان می‌دهد به نظر بیشتر پاسخ‌دهندگان اصلاح مآخذ محاسبه معافیت موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم تأثیری بیش از حد متوسط (امتیاز ۳) بر افزایش میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در شهرک‌های صنعتی دارد.

### رتبه‌بندی عوامل معافیت مالیاتی

برای این که ببینیم کدام یک از فعالیت‌های طبقه‌بندی شده از اهمیت بیشتری برخوردار است، از آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شد. نتایج آزمون فریدمن در جدول ۶ آمده است.

جدول ۶- آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی عوامل معافیت مالیاتی

معناداری	آماره کای-دو	
۰/۰۰۰	۱۵/۷۰	آزمون فریدمن

در این آزمون در صورتی که معناداری آماره کای-دو کمتر از سطح خطا (۵ درصد) باشد، نشان می‌دهد که بین عوامل مورد بررسی از نظر رتبه‌بندی تفاوت وجود دارد. همان‌طور که مشاهده می‌شود معناداری آماره کای-دو برابر ۰/۰۰۰ و کمتر از سطح خطای آزمون است. بنابراین بین سه عامل معافیت شامل پوشش زمانی، شعاع مکانی و نرخ معافیت مالیاتی از نظر رتبه‌بندی و اهمیت تفاوت معناداری وجود دارد. در جدول ۷ رتبه‌بندی این عوامل ارائه شده است.

جدول ۷- رتبه‌بندی عوامل اصلی

رتبه	میانگین رتبه	
اول	۲/۱۹	پوشش زمانی
دوم	۲/۱۴	شعاع مکانی
سوم	۱/۶۷	نرخ معافیت

همان‌گونه که مشاهده می‌شود، پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه بیشترین اهمیت بین عوامل معافیت مالیاتی ماده ۱۳۲ در افزایش و جذب سرمایه‌گذاری را به عامل پوشش زمانی معافیت داده‌اند. پس از آن شعاع مکانی معافیت عامل دوم از نظر اهمیت و در نهایت نرخ معافیت مالیاتی عامل سوم می‌باشد.

#### ۴- بحث و نتیجه‌گیری

همان‌گونه که مشاهده می‌شود، همه فرضیه مطرح شده با توجه به آزمون آماری پذیرفته شدند. در هر پنج فرضیه آزمون شده، متوسط پاسخ‌های داده شده بیش از ۳ می‌باشد که بدین معناست از نظر پاسخ‌دهندگان، عوامل ذکر شده در فرضیه‌ها تأثیری معنادار در افزایش و جذب سرمایه‌گذاری بخش خصوصی دارد. در ارتباط با معافیت مالیاتی مربوطه نیز سه عامل پوشش زمانی معافیت مالیاتی، شعاع مکانی معافیت مالیاتی و ماخذ محاسبه معافیت مالیاتی مطرح بود. به همین منظور از پاسخ‌دهندگان خواسته شده بود تا اولویت خود را در ارتباط با تأثیرگذاری هر کدام از این عوامل برای افزایش و جذب سرمایه‌گذاری بخش خصوصی تعیین کنند که در نتیجه آن، پاسخ دهندگان به پرسشنامه بیشترین اهمیت بین عوامل معافیت مالیاتی ماده ۱۳۲ در افزایش و جذب سرمایه‌گذاری را به عامل پوشش زمانی معافیت دادند. پس از آن شعاع مکانی معافیت عامل دوم از نظر اهمیت و در نهایت نرخ معافیت مالیاتی عامل سوم می‌باشد.

#### پیشنهاد‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری پژوهش و یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش، پیشنهاد‌های زیر مطرح می‌شود.

#### پیشنهاد‌های حاصل از یافته‌های پژوهش

همان‌طور که بیان شد، نتایج به دست آمده از پژوهش به‌طور کلی نشان داد معافیت مالیاتی ماده ۱۳۲ ق. م. م. و عوامل آن تأثیر معناداری بر افزایش و جذب سرمایه‌گذاری بخش خصوصی دارد. بدین منظور پیشنهادات زیر مطرح می‌گردد:

- ۱- به قانون‌گذاران و مسئولان سازمان امور مالیاتی و بخش صنعت کشور توصیه می‌شود پوشش زمانی بیش‌تری (حداقل ۱۰ سال) برای معافیت‌های مالیاتی شهرک‌های صنعتی در نظر بگیرند.
- ۲- پیشنهاد می‌گردد شهرک‌های صنعتی مستقر در تهران، اصفهان، مراکز سایر استان‌ها و شهرهای بیش از ۳۰۰ هزار نفر جمعیت نیز بدون محدودیت شعاع مکانی از معافیت مالیاتی ماده ۱۳۲ ق م م برخوردار گردند
- ۳- اصلاح مآخذ محاسبه معافیت مالیاتی ماده ۱۳۲ ق. م. م از درآمد ابرازی به درآمد مشمول مالیات تعیین شده در جذب سرمایه‌گذاران خصوصی تأثیر دارد.
- ۴- افزایش معافیت‌های مالیاتی شرکت‌های مستقر در شهرک‌های صنعتی موجب مناسب‌تر شدن بستر سرمایه‌گذاری خصوصی در این شهرک‌ها و در نهایت افزایش کارایی در صنعت و حمایت از تولیدات داخلی و اشتغال‌زایی می‌گردد.

#### فهرست منابع

- نظری، حسن؛ آقایی، اله محمد و سیدحمید جوشقانی نائینی (۱۳۹۰). "مالیات و مشوق مالیاتی در گردونه عدالت اجتماعی" پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۹، ۱۵۳-۱۸۲.
- برادران شرکاء، حمیدرضا و سید مهدی سید مطهری (۱۳۸۶). "رابطه متغیرهای مهم کلان اقتصادی با متغیرهای عمده حسابداری در ایران" مطالعات حسابداری، شماره ۲۰، ۳۵-۲.
- عبدالملکی حجت الله، شهناز شیردلیان "تحلیل تأثیر معافیت‌های مالیاتی بر کارایی اقتصادی منطقه ای" فصلنامه پژوهشنامه مالیات شماره ۲۰ (۱۳۹۲).
- آذربایجانی، کریم و همکاران "بررسی اثر سیاست‌های مالیاتی بر نابرابری درآمد و رشد اقتصادی" نشریه راهبرد یاس شماره ۲۶ (۱۳۹۱).
- رضائی، ابراهیم (۱۳۸۸). «بررسی رفتار مصرف و پس‌انداز در چارچوب مدل رشد نئوکلاسیک»،
- سازمان امور مالیاتی، نماگرهای مالیاتی، دوره‌های مختلف.
- پژویان، جمشید و تانیا خسروی (۱۳۹۱). "تأثیر تورم بر سرمایه‌گذاری بخش خصوصی" دانش سرمایه‌گذاری، شماره ۴، ۱-۱۷.

حکیمی (۱۳۹۲). "بررسی مکانیزم تحریک فرآیند سرمایه‌گذاری توسط مالیات در شرکت‌های صنعتی جمهوری اسلامی ایران." تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۸.

عبدالملکی، حجت‌ا... و شیردلیان، شهناز (۱۳۹۲). "تحلیل تأثیر معافیت‌های مالیاتی بر کارایی اقتصادی منطقه‌ای (مطالعه موردی معافیت‌های مالیاتی مناطق محروم موضوع ماده ۱۳۲ ق م م)." پژوهشنامه مالیات، شماره ۶۸، ۱۶۹-۱۹۸.

فیض (۱۳۹۳). "تجزیه و تحلیل عوامل مؤثر بر کارایی و اثر بخشی ساختار معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی در استان سمنان" پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی.

Hornby, A. S. (2001). Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English. 6th Ed, Oxford University Press.

Vergara, Rodrigo) (2004), "Taxation and private investment: evidence for Chile". available at: [ssrn.com](http://ssrn.com)

O'Leary, Sean (2011), Economic Development and the Business Personal Property Tax, Conference of Southern County Associations, [www.wvpolicy.org](http://www.wvpolicy.org)

Arnold, Jens Matthias (2011), Tax Policy for Economic Recovery and Growth, The Economic Journal, Volume 121, pages F59-F80.

Repetti, R. James & L. Caron, Paul (2013), Occupy the Tax Code: Using the Estate Tax to Reduce Inequality and Spur Economic Growth, University of Cincinnati – College of Law, Vol. 40, No. 5.

Leora kalpper, Inessa love, 2012. The Impact of Business Environment Reforms on New Firm Registration.

Jamal Ibrahim heidar, 2011. The Impact of Business Regulatory Reforms on Economic growth.

Aizenman, Josha and Nancy Marion, 1995. "Volatility, Investment and disappointment aversion". NBER Working paper, No 5363.

Dixit, avinash. & Robert, S. pindyck "Investment under uncertainty" princeton university press, princeton, new jersey (1994).

Guiso, L. & G, Parigi. 1998. "Investment and demand uncertainty" Mimeo, Banca, Italia.