

## شناسایی موانع اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران (مطالعه موردی استان قم)

### لیلا پرواره

دانش آموخته کارشناسی ارشد علوم اقتصادی، گرایش اقتصاد اسلامی، دانشگاه قم.

کد ملی مسئول مقاله: ۳۳۲۹۸۲۴۹۷۲

### چکیده

هدف اصلی این پژوهش، شناسایی موانع اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران است. پژوهش حاضر به لحاظ روش، توصیفی، به لحاظ اجرا، پیمایشی و از نظر هدف، کاربردی است. تحقیق حاضر در حوزه استان قم پیاده شده و جامعه آماری این تحقیق مشتمل بر ۹۵ نفر از کارکنان امور مالیاتی که متصدیان اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند و تعداد ۴۰۰۰ نفر از مؤدیان مالیاتی در نظر گرفته شده است، حجم نمونه مربوط به کارشناسان و کارکنان اداره مالیاتی از طریق فرمول کوکران محاسبه که مشتمل بر ۵۰ نفر می‌باشند و حجم نمونه مؤدیان مالیاتی مشتمل بر ۶۱ نفر که روش محاسبه به صورت تصادفی در دسترس می‌باشد. برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه با مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است که روایی محتوایی آن از طریق بررسی توسط صاحب‌نظران و پایایی آن طبق روش آلفای کرونباخ (با میزان ۰/۷۵) مورد تأیید قرار گرفته است. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از آمار توصیفی جهت جداول و نمودارها، از آزمون کولموگروف- اسمیرنوف جهت آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها، از آزمون رگرسیون و همبستگی، جهت آزمون فرضیه‌ها و از آزمون فریدمن جهت اولویت‌بندی فرضیات با استفاده از نرم افزار spss استفاده شده است. تحلیل‌ها بیانگر این است که عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر، ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش، نبود نیروی متخصص و خبره و مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی به ترتیب اولویت به عنوان موانع اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤثر می‌باشند.

**واژگان کلیدی:** اجرایی قانون، مالیات، ارزش افزوده

**مقدمه**

مالیات بخشی 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 (فارابی، ۱۳۹۰، ص. ۶۴). مالیات در کشورهای مختلف دنیا بخش عمده‌ای از هزینه‌های عمومی را تشکیل می‌دهد، به نحوی که در بخشی از کشورها ۹۰ تا ۹۵ درصد از هزینه‌های عمومی مورد نیاز دولت از طریق مالیات تأمین می‌شود. اما این رقم در ایران حتی با تلاش‌های فراوان دولت بسیار کم است و با رقم‌های مرسوم در دنیا بسیار فاصله دارد. در طبقه‌بندی مالیات‌ها، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات غیر-مستقیم بر مصرف و فروش داخلی کالاها و خدمات است. این نوع مالیات، چند مرحله‌ای است و در هر یک از مراحل تولید و تکمیل تا مصرف‌نهایی، بر حسب ارزش افزوده ایجاد می‌شود. به عبارت دیگر، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند (کميجانی، ۱۳۷۴). این نوع مالیات با گذشت مدت زمان کوتاهی از شکل‌گیری آن، به طور وسیعی در سطح جهان گسترش یافته است و هم اکنون با گذشت تقریباً سه دهه از ایجاد این مالیات، کشورهای زیادی از این سیستم مالیات‌گیری استفاده می‌کنند. این نوع مالیات در حال حاضر به مهم‌ترین مالیات غیرمستقیم در کشورهای در حال توسعه و توسعه‌یافته تبدیل شده است و این کشورها بخشی از درآمد مورد نیاز خود را از این نوع مالیات تأمین می‌کنند. (نادران و رنجبرکی، ۱۳۸۶، ص. ۲۷۸).

نظام مالیاتی دولت ایران و به ویژه مالیات‌های غیرمستقیم از ناکارآمدی جدی رنج می‌برند (نادران، ۱۳۸۰، ص. ۶۵). لذا سیاستگذاران به دنبال یافتن راهکاری برای اصلاح مالیاتی به مالیات بر ارزش افزوده به عنوان گزینه مناسب تجدیدنظر ساختار مالیاتی می‌نگرند. اقدامات اصلاحات مالیاتی برای افزایش درآمدهای مالیاتی، کاهش اتکای دولت به منبع درآمدی حاصل از نفت، کاهش کسری بودجه و یافتن یک منبع درآمدی با ثبات عنوان شده است (خوش‌طینت و یعقوبی، ۱۳۸۵، ص. ۳۶).

**اهمیت، ضرورت و اهداف تحقیق**

از میان درآمدهای عمومی دولت، هزینه‌های جاری نسبت به درآمدهای مالیاتی حساسیت بیشتری را نشان می‌دهد. بدون شک برای تأمین بخشی از مخارج دولت با توجه به عملکرد مالیات‌ها در مقایسه با مخارج جاری در هر کشور باید تحول در نظام مالیاتی و تغییر اساسی در سیستم اجرایی و جمع‌آوری مالیات ایجاد شود (مخنت‌فر، ۱۳۸۳، صص. ۹۷-۹۸). ایجاد منبع درآمد جدید، ثبات و انعطاف‌پذیر به منظور پاسخگویی به هزینه‌های روزافزون دولتها، از جمله دلایل اصلی وضع مالیات بر ارزش افزوده در برخی کشورها بوده است (آقایی و کميجانی، ۱۳۸۰، ص. ۱۳۷). وابستگی بالای اقتصاد ایران به درآمدهای نفتی و نوسان شدید بهای نفت در بازارهای جهانی به عنوان یک عامل برونزا در تعیین سطح درآمدهای نفتی، بی‌ثباتی کل درآمدهای دولت و نیز بی‌توجهی به ارتقای سهم درآمدهای مالیاتی در بودجه می‌شود (فارابی، ۱۳۹۰، ص. ۷۶). که این مسئله برای نظام اقتصادی کشور مشکلات عدیده‌ای ایجاد خواهد کرد.

در اقتصاد کشور ایران، متناسب با برنامه سوم توسعه، به منظور کاهش اتکای بودجه به درآمد نفت مقرر شده است تا سهم درآمدهای مالیاتی با گسترش پایه‌های مالیاتی از طریق وضع مالیات بر ارزش افزوده افزایش پیدا کند (فرهانیان و پیرایی، ۱۳۸۳، ص. ۲۶۵). ثبات و تداوم وصول مالیات موجب ثبات در برنامه‌ریزی دولت برای ارائه خدمات مورد نیاز کشور در زمینه‌های مختلف می‌شود. از سوی دیگر دوره‌های کوتاه‌مدت وصول آن تداوم تأمین نقدینگی خزانه دولت را تأمین می‌کند. از طرفی با شفاف‌سازی از فرار مالیاتی جلوگیری، و باعث افزایش درآمد مالیاتی شده و فشار بر بخش‌های مولد را کاهش می‌دهد. اهمیت این نوع مالیات در تأمین منابع درآمدی نبوده، بلکه در شاخه‌های مختلف اقتصادی مانند اشتغال، صادرات، تولید، تراز بازرگانی، اصلاح الگوی تولید و الگوی مصرف و... کاربرد دارد. لذا با محاسنی که این قانون دارد هنوز در کشور ما به صورت کامل اجرایی نشده و این تحقیق می‌تواند با شناسایی موانع اجرایی و مشکلات و چالش‌های اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده، ما را در جهت اجرای موفق این قانون کمک کند.

هر حرکت علمی اهداف متعددی را دنبال می‌کند. یک دسته از این اهداف عمومی هستند که هر محقق در شروع کار به آنها توجه دارد از جمله شروع حرکتی مثبت در جهت حل مسائل موجود و گشودن راه به منظور کشف مسائل جدید برای تحقیقاتی که زمینه مباحث مالیاتی انجام می‌گردد. با توجه به اینکه درآمدهایی که بودجه دولت را تشکیل می‌دادند باثبات نبودند. مالیات بر ارزش افزوده نقش ارزنده‌ای در کاهش اتکا به درآمدهای نفتی و جلوگیری از پرداخت مالیات‌های مضاعف دارد و در صورت وصول تأمین مالی مطمئن برلی دولت و همچنین پیامدهای آن که شامل شفافیت اقتصادی، کنترل مصرف خانوار، رشد پس‌انداز ملی، کمک به امر صادرات و رهیابی کشور به پیمان‌های منطقه‌ای و بین‌المللی و تجارت کشورهای مجری می‌باشد. هدف کلی از پژوهش حاضر تحلیل و بررسی چالش‌های اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده در کشور می‌باشد که در قالب اهداف ویژه به صورت زیر قابل مطرح است:

- شناسایی و بیان عوامل مؤثر بر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده
- اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده
- ارائه راهکارهای کاربردی جهت موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده
- هدف از رتبه‌بندی چالش‌ها ضرورت اعمال توجه و تمرکز بر هر یک از این چالش‌ها به ترتیب اولویت توسط سازمان امور مالیاتی جهت بهبود عملیات اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

### بیان مسئله

از سالی که تشکیلات قانونی به نام وزارت امور اقتصادی و دارایی در کشور ما شکل گرفت و امور مالیاتی در اختیار آن قرار گرفت تا به امروز هیچ‌گاه موضوعی به مانند موضوع مالیات بر ارزش افزوده با چالش روبه‌رو نبوده است (یعقوبی، ۱۳۸۸، ص. ۶۶). در حال حاضر در ایران نظام مالیاتی و به ویژه مالیات‌های غیرمستقیم از ناکارآمدی جدی رنج می‌برد و از طرفی پایه‌های مالیات غیرمستقیم بسیار محدود و ضعیف تدوین شده است. محدود بودن تعداد کالاهای مشمول مالیات باعث تغییر قیمت شده و تعادل بازار کالا را بر هم زده است و موجب عدم کارایی نظام مالیاتی در راستای عدالت اجتماعی گردیده است (گودرزی، ۱۳۸۹، ص. ۳). اقتصاد ایران که با پدیده‌های قاچاق کالا، اقتصاد زیرزمینی و بازارهای اقتصادی بدون مالیات، همزیستی دیرین دارد، ناگزیر برای شفاف‌سازی و گسترش پایه‌های مالیاتی، با مشکلات و موانعی مواجه خواهد شد. بنابراین ابتدا باید اطلاعات جامع و کامل از مبانی و پایه‌های مالیاتی در کشور تهیه شود و سپس قانون مالیات بر ارزش افزوده بر بستر آن مستقر شود. از آنجا که اصلی‌ترین هدف قانون مالیات بر ارزش افزوده شفاف‌سازی هر نوع فعالیت اقتصادی است به همین خاطر مهم‌ترین عامل مقاومت در برابر این قانون، نگرانی از شفاف‌شدن معاملات، درآمدها و گردش مالی است (دفتر اطلاع‌رسانی سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۷، ص. ۵۹).

اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده با تمام مزیت‌هایی که در بحث شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی دارد، مشکلاتی را برای تولیدکنندگان کشور به وجود آورده که این مشکلات، اغلب ناشی از احکام مبهم قانون، اجرای ناصحیح قانون و یا نبود بسترهای لازم برای اجرا و عدم اطلاع کامل مؤدیان از این قانون و یا تفسیر ناصحیح ممیزین مالیاتی از احکام قانون، ناشی می‌شود. معافیت برخی از کالاها و خدمات نهایی از مالیات بر ارزش افزوده در مقابل عدم معافیت زنجیره پیشین و مواد واسطه‌ای تولید آنها، زمانبر بودن استرداد مالیات پرداختی کالاهای معاف (که جزء هزینه‌های قابل قبول تلقی می‌شود)، دوره کوتاه زمانی برای ارائه اظهارنامه و پرداخت مالیات توسط مؤدیان، شفاف نبودن گستره انواع کالاهای معاف از مالیات، معضل شناسایی و احراز اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی برای انجام معاملات، عدم وجود زیر ساخت‌های کامل نرم‌افزاری و سخت‌افزاری برای اجرای دقیق قانون و ... از جمله موارد مهمی است که از نگاه فعالان اقتصادی، باعث ایجاد اخلاف در فعالیت‌های تولیدی شده است (عطایی، توتونچی، ۱۳۹۵، صص. ۴-۳).

همچنین بخشی از مشکلات این قانون که مانع اجرای این قانون می‌گردد، نداشتن اطلاعات موثر و دقیق برخی از مؤدیان بوده است. برخی کارشناسان اقتصادی بر این عقیده‌اند که اجرای خوب یک قانون بد به مراتب بهتر از اجرای بد یک قانون خوب است و

در شرایطی که اجرای این قانون بدون اطلاع‌رسانی قبلی و آگاهی‌رسانی به تمامی مردم و بازاریان انجام شود، ممکن است ادامه وضعیت موجود به اجرای بد یک قانون خوب بیانجامد.

بنابراین قانون مالیات بر ارزش‌افزوده اگر با هوشمندی و بسترسازی کامل اجرا شود، می‌تواند هزینه تمام شده طرح بزرگ تحول اقتصادی را کاهش دهد از طرف دیگر کاربردهای اقتصادی، اجتماعی و توسعه‌ای نظام مالیاتی را به شدت افزایش خواهد داد. این مهم زمانی تحقق می‌یابد که نظام مالیاتی کشور دارای قدرت بازدارندگی در مقابل فرار مالیاتی و صاحب پایه‌های گسترده مالیاتی با رویکرد عدالت مالیاتی در سراسر کشور باشد (گودرزی، ۱۳۸۹، ص. ۴).

### پیشینه تحقیق

وندواسن جرین (۲۰۱۸) در تحقیقی به بررسی چالش‌های عملکرد مالیات بر ارزش‌افزوده در اداره درآمد شهر هاوسا (جنوب اتیوپی) می‌پردازد. یافته‌های حاصل از این تحقیق نشان می‌دهند که درک اشتباه از مالیات بر ارزش‌افزوده توسط پرداخت‌کنندگان مالیات و مشتریان در کنار عدم توانایی اداری، این مالیات را به چالش می‌کشند. بی‌زوالم بلیت (۲۰۱۵) در تحقیقی تحت عنوان « ارزیابی چالش‌های مالیات بر ارزش‌افزوده در اتیوپی پس از ژانویه ۲۰۰۳ » با هدف بررسی شیوه‌ها و چالش‌های اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده در اتیوپی و شناسایی نقاط ضعف و قوت در جهت دستیابی به اهداف مالیات بر ارزش‌افزوده انجام شده است. نتیجه تحقیق نشان داد که مالیات بر ارزش‌افزوده به طور قابل توجهی به افزایش کل درآمد دولت و رشد اقتصادی اتیوپی در کل کمک می‌کند. در نهایت، اگر اتیوپی به سازمان تجارت جهانی ملحق شود، کشور باید منابع داخلی را که عمدتاً از مالیات بر ارزش‌افزوده تولید شده است، افزایش دهد. لیزا کایاگا (۲۰۰۷) در تحقیقی تحت عنوان «چالش‌های سیاست مالیات در کشورهای توسعه یافته (مطالعه موردی اوگاندا)» با هدف بررسی جوانب مثبت و منفی تغییرات در مالیات جهت حل کردن کسری بودجه پرداخته است. محقق نشان می‌دهد موانعی که دولت اوگاندا نمی‌تواند به سیاست مالیاتی مؤثر دست یابد در نظر گرفتن پدیده‌های اجتماعی داخلی مانند بیماری ایدز، جنگ داخلی مداوم در شمال اوگاندا، بخش غیررسمی در حال گسترش، که همه آنها به سرعت مالیات را تخریب می‌کنند. هانیه کشتکار، محمدتقی ضیایی بیگدلی (۱۳۹۲) در تحقیقی تحت عنوان « شناسایی موانع مؤثر در اجرای بهینه نظام مالیات بر ارزش‌افزوده » با هدف شناسایی موانع اجرایی مؤثر در جهت رفع آن‌ها و کمک به بهبود این سیستم انجام شده است. تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده با ضریب همبستگی و رگرسیون صورت گرفته است. در نهایت مشخص گردید عدم آموزش کافی مأموران مالیاتی و عدم اطلاع‌رسانی کافی نسبت به ضعف نرم‌افزار بیشتر مانع اجرای بهینه نظام مالیات بر ارزش‌افزوده می‌گردند. علی عسکری، امین توتونچی (۱۳۹۰) پژوهشی را در زمینه بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای کارآمد مالیات بر ارزش‌افزوده در اداره کل مالیاتی مؤدیان بزرگ خوداظهاری و به تبع آن افزایش سطح تمکین مالیاتی از دغدغه‌های اصلی مدیران سازمان امور مالیاتی است. بهبود فرهنگ مالیاتی موجب افزایش سطح رضایتمندی مؤدیان مالیاتی می‌شود. محسن محمد نوربخش لنگرودی و محمدرضا جوادی نیک‌گو (۱۳۸۸) در تحقیقی با عنوان « بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران » سعی شده است موانع استقرار کامل این نظام و ترتیب اولویت آنها مشخص گردند براساس نتایج این تحقیق، تمام متغیرهای بیرونی کلان، بیرونی خرد و درونی، به ترتیب اولویت، در عدم استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران مؤثر بوده و براساس نتایج آن، کلیه فرضیه‌های تحقیق مورد تأیید قرار گرفت.

### فرضیه‌های تحقیق

با مرور مفاهیم و مستندات علمی در زمینه‌ی استقرار مالیات بر ارزش‌افزوده، فرضیاتی به شرح زیر مورد توجه قرار گرفت

1. Wondwossen Jerene (2018).
2. Habtamu Dheressa K. K Reddy Debela Yadeta (2017).
3. Lisa Kayaga (2007).

### فرضیه اصلی

چالش‌های اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده در استان قم باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.

### فرضیه‌های فرعی

۱. عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر سازمان امور مالیاتی باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.

۲. نبود نیروی متخصص و خبره در سازمان امور مالیاتی باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.

۳. مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.

۴. ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.

### روش تحقیق

پژوهش حاضر به لحاظ روش، توصیفی<sup>۴</sup> و به لحاظ اجرا پیمایشی<sup>۵</sup> و از نظر هدف، کاربردی است. برای جمع‌آوری داده‌های تحقیق، از روش کتابخانه‌ای شامل ابزارهایی همچون کتاب‌ها، مقالات و پایان‌نامه‌ها و روش میدانی شامل توزیع پرسشنامه و مصاحبه به صورت محدود استفاده شده است. متغیرهای مستقل در این مقاله شامل عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر، نبود نیروی متخصص و خبره، مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی، ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش طبقه‌بندی شده‌اند. متغیر وابسته نیز اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده است. همچنین در این تحقیق برای انجام آزمون فرضیه‌ها ابتدا از آزمون همبستگی استفاده شده است و پس از آن از آزمون معنی‌داری از آزمون رگرسیون و سپس برای تأیید ضریب رگرسیون از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه استفاده شده است.

### روایی، پایایی و مقیاس اندازه‌گیری پرسشنامه

برای اندازه‌گیری روایی پرسشنامه مورد استفاده، از دو نوع روایی محتوایی و صوری استفاده شد از آنجا که ابعاد و مؤلفه‌های مورد استفاده در پرسشنامه، از مطالعه وسیع ادبیات موضوع استخراج شده، پرسشنامه دارای روایی محتوایی است. به دلیل تأیید روشنی و واضح بودن سؤالات پرسشنامه توسط اساتید و خبرگان امر، پرسشنامه دارای روایی صوری نیز است. از روش آلفای کرونباخ برای بررسی پایایی پرسشنامه استفاده شده است. در این تحقیق مقدار محاسبه شده برای آلفای کرونباخ برابر ۰/۷۵۰ می‌باشد که نشان دهنده پایایی بالای این پرسشنامه و قابلیت اعتماد آن است. همچنین مقیاس اندازه‌گیری مورد استفاده در این تحقیق، طیف پنج-گزینه‌ای لیکرت بوده است.

### جامعه آماری

در این تحقیق متناسب با موضوع پژوهش بدلیل اینکه قانون مالیات بر ارزش افزوده، در رابطه با اجرا با دو گروه سروکار دارد (مؤدیان مالیاتی و مأموران مالیاتی) ایجاب می‌کند که در این تحقیق دو جامعه آماری را مورد مطالعه قرار دهیم. جامعه اول: مأموران و کارشناسان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی استان قم که ۹۵ نفر را در این تحقیق شامل می‌شود.

4 . Descriptive Research

5 . Survey Research

6 . Cronbach Alpha

جامعه دوم: شامل مؤدیان مالیاتی است که در مجموع ۴۰۰۰ نفر می‌باشند.

### روش نمونه‌گیری

در این تحقیق از طریق نمونه‌گیری تصادفی ساده، و از طریق فرمول‌های آماری برای تعیین حجم نمونه استفاده می‌گردد. از طرف دیگر پرسشنامه مربوط به فرضیات تحقیق بین مؤدیان و کارکنان امور مالیاتی که متصدیان اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند، توزیع شده و دیدگاه آنان مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

حجم نمونه مربوط به کارشناسان و مأموران مالیاتی ۷۶ نفر می‌باشد که پس از حذف پرسشنامه‌های فاقد اعتبار تعداد آنها به ۵۰ نفر رسید.

حجم نمونه مربوط به مؤدیان مالیاتی به صورت تصادفی در دسترس می‌باشد. که پس از حذف پرسشنامه‌های فاقد اعتبار تعداد آنها به ۶۱ نفر رسید.

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل داده‌ها در آمار استنباطی از روش همبستگی مورد استفاده قرار گرفته است، رابطه همبستگی به بررسی ارتباط بین دو یا چند متغیر پرداخته و ضریب آن را محاسبه می‌نماید. همبستگی بین متغیرها ممکن است مثبت یا منفی باشد.

برای انجام آزمون فرضیه‌ها ابتدا از آزمون همبستگی استفاده شده است و پس از آن از آزمون معنی‌داری از آزمون رگرسیون و سپس برای تأیید ضریب رگرسیون از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه استفاده شده است.

### روش‌ها و ابزار گردآوری اطلاعات

#### روش گردآوری اطلاعات

روش‌های جمع‌آوری داده‌های اطلاعاتی بخش لاینفکی از طرح پژوهش است. پژوهشگر باید با ابزارهایی داده‌های لازم را از جامعه آماری جمع‌آوری نماید و با تحلیل، پردازش و تبدیل آنها به اطلاعات به آزمون فرضیه‌ها پردازد. برای جمع‌آوری داده‌ها به ابزارهای گوناگونی نیاز است. نوع این ابزارها تابع گوناگونی از جمله ماهیت و روش تحقیق است (خاکی، ۱۳۸۴، ص. ۲۳۹).

در این تحقیق از روشها و ابزارهای زیر جهت گردآوری اطلاعات استفاده شده است.

الف) از روش کتابخانه‌ای جهت مطالعه ادبیات، سوابق مسئله و موضوع تحقیق مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این تحقیق جهت جمع‌آوری چارچوب نظری تحقیق از روش کتابخانه‌ای بهره‌گیری شده است.

ب) روش میدانی به روشهایی گفته می‌شود که محقق برای گردآوری اطلاعات ناگزیر است به محیط بیرون برود و با مراجعه به افراد یا محیط، و نیز برقراری ارتباط مستقیم با واحد تحلیل یعنی افراد، اعم از انسان، مؤسسات، سکونت‌گاهها، موردها و غیره اطلاعات مورد نظر خود را گردآوری کند (حافظ‌نیا، ۱۳۸۷، ص. ۷۹). برای اثبات یا رد فرضیه از روش میدانی استفاده می‌شود.

#### ابزار گردآوری اطلاعات

چهار ابزار عمومی برای گردآوری داده‌ها عبارتند از سندکاوی، مشاهده، مصاحبه و پرسش‌نامه، که هر کدام دارای محاسن و معایبی هستند (خاکی، ۱۳۷۴، ص. ۱۵۹). پرسشنامه دارای مزایا و ویژگی‌هایی از قبیل به صرفه بودن، سهولت و دقت در اجرا، داشتن فرصت کافی برای جمع‌آوری آنها، ارائه سؤالات یکسان برای کلیه افراد و همچنین سهولت و دقت در استخراج و تجزیه و تحلیل نتایج می‌باشد. در این پژوهش به منظور جمع‌آوری اطلاعات میدانی از پرسشنامه استفاده خواهد شد. پرسشنامه ابزار بسیار ساختارمندی برای گردآوری داده‌ها است که در آن از هر پاسخگویی مجموعه یکسانی از پرسش‌ها پرسیده می‌شود.

**قلمرو تحقیق**

به طور کلی قلمرو تحقیق با توجه به سه حیطة موضوع، زمان و مکان تعریف می‌شود. قلمرو موضوعی تحقیق حاضر در بعد چالش-های اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده است، و قلمرو زمانی آن مربوط به سال ۱۳۹۶ می‌باشد، و قلمرو مکانی تحقیق را اداره کل امور مالیاتی استان قم تشکیل می‌دهد.

**مدل مفهومی پژوهش**

چارچوب نظری تحقیق حاضر شامل متغیرهای زیر می‌باشد:

متغیر وابسته: متغیر وابسته متغیری است که تحت تأثیر متغیر مستقل می‌باشد که در این تحقیق متغیر وابسته اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده است.

متغیر مستقل: متغیر مستقل متغیری است که بر متغیر وابسته تأثیر می‌گذارد و مستقل از آن است.

متغیرهای مستقل این تحقیق عبارتند از:

۱. عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر

۲. نبود نیروی متخصص و خبره

۳. مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی

۴. ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش

با توجه به متغیرهای بیان شده مدل مفهومی شناسایی چالش‌های اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده پیشنهاد می‌گردد.

**آزمون فرضیات تحقیق**

جدول ۱. ضریب همبستگی اسپیرمن بین متغیرهای مستقل<sup>۷</sup> و متغیر وابسته امکان اجرای موفقیت آمیز قانون

**مالیات بر ارزش افزوده**

کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده	عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر	کاهش امکان اجرا	کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده
۰/۵۲۵**	۱	ضریب همبستگی	آزمون اسپیرمن
۰/۰۰۰	۰	معناداری	عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر
۱۱۱	۱۱۱	تعداد	فرهنگ‌سازی فراگیر
۱	۰/۵۲۵**	ضریب همبستگی	کاهش امکان اجرا
۰/۰۰۰	۰	معناداری	کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده
۱۱۱	۱۱۱	تعداد	کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده
کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده	نبود نیروی متخصص و خبره	کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده	کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده
۰/۵۹۴**	۱	ضریب همبستگی	آزمون اسپیرمن
			نبود نیروی متخصص و خبره

۷ عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگی، نبود نیروی متخصص و خبره، مقاومت برخی فعالان در برابر شفافیت اقتصادی، ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش

۰/۰۰۰	۰	معناداری	
۱۱۱	۱۱۱	تعداد	
۱	۰/۵۹۴**	ضریب همبستگی	کاهش امکان اجرا
۰	۰/۰۰۰	معناداری	
۱۱۱	۱۱۱	تعداد	
مقاومت برخی فعالان		کاهش امکان اجرای	
اقتصادی در برابر		موفقیت آمیز قانون	
شفافیت اقتصادی		مالیات بر ارزش افزوده	
آزمون اسپیرمن			
۰/۵۰۷**	۱	ضریب همبستگی	مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی
۰/۰۰۰	۰	معناداری	
۱۱۱	۱۱۱	تعداد	
۱	۰/۵۰۷**	ضریب همبستگی	کاهش امکان اجرای موفقیت آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده
۰	۰/۰۰۰	معناداری	
۱۱۱	۱۱۱	تعداد	
ضعف در نگهداری و		کاهش امکان اجرای	
نظارت بر صندوق های		موفقیت آمیز قانون	
مکانیزه فروش		مالیات بر ارزش افزوده	
آزمون اسپیرمن			
۰/۶۲۰**	۱	ضریب همبستگی	ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق های مکانیزه فروش
۰/۰۰۰	۰	معناداری	
۱۱۱	۱۱۱	تعداد	
۱	۰/۶۲۰**	ضریب همبستگی	کاهش امکان اجرای موفقیت آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده
۰	۰/۰۰۰	معناداری	
۱۱۱	۱۱۱	تعداد	

\*\* همبستگی در ۰/۰۱

معنادار است.

منبع: یافته های تحقیق

با توجه به آزمون کلموگروف- اسمیرنوف و سطح معناداری بدست آمده در تمامی متغیرها کمتر از ۰/۰۵ می باشد. بنابراین کلیه داده ها غیرنرمال بوده، پس آزمون های ناپارامتریک به کار گرفته می شوند. برای بررسی رابطه بین متغیرها از ضریب همبستگی اسپیرمن و برای پیش بینی رابطه بین متغیر وابسته و متغیرهای مستقل تحقیق از آزمون رگرسیون چند متغیره استفاده می گردد.



در آزمون فرضیه اول، ضریب همبستگی اسپیرمن بین عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر با کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده ۰/۵۲۵ به دست آمده است. همچنین مقدار معناداری ۰/۰۰۰ محاسبه شده است و این مقدار از ۰/۰۵ کوچک‌تر است، پس این ضریب همبستگی هم در سطح ۰/۰۵ و هم در سطح ۰/۰۱ معنی‌دار است، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه صفر رد و فرضیه یک مبنی بر عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر سازمان امور مالیاتی باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌شود، پذیرفته می‌شود. با توجه به پایین بودن نسبی مقدار ضریب همبستگی می‌توان گفت که رابطه متوسطی بین عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر و کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده وجود دارد.

در آزمون فرضیه دوم، ضریب همبستگی اسپیرمن بین نبود نیروی متخصص و خبره با کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده ۰/۵۹۴ به دست آمده است. همچنین مقدار معناداری ۰/۰۰۰ محاسبه شده است و این مقدار از ۰/۰۵ کوچک‌تر است، پس این ضریب همبستگی هم در سطح ۰/۰۵ و هم در سطح ۰/۰۱ معنی‌دار است، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه صفر رد شده و فرضیه یک مبنی بر نبود نیروی متخصص و خبره در سازمان امور مالیاتی باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌شود، پذیرفته می‌شود. با توجه به پایین بودن نسبی مقدار ضریب همبستگی می‌توان گفت که رابطه متوسطی بین نبود نیروی متخصص و خبره و متغیر کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده وجود دارد.

در آزمون فرضیه سوم، ضریب همبستگی اسپیرمن بین مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی با کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مقدار ۰/۵۰۷ به دست آمده است. همچنین مقدار معناداری ۰/۰۰۰ محاسبه شده است و این مقدار از ۰/۰۵ کوچک‌تر است، پس این ضریب همبستگی هم در سطح ۰/۰۵ و هم در سطح ۰/۰۱ معنی‌دار است، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه صفر رد و فرضیه یک مبنی بر مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌شود، پذیرفته می‌شود. با توجه به پایین بودن نسبی مقدار ضریب همبستگی می‌توان گفت که رابطه متوسطی بین مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی و کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده وجود دارد.

در آزمون فرضیه چهارم، ضریب همبستگی اسپیرمن بین ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش با کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مقدار ۰/۶۲۰ به دست آمده است. همچنین مقدار معناداری ۰/۰۰۰ محاسبه شده است و این مقدار از ۰/۰۵ کوچک‌تر است، پس این ضریب همبستگی هم در سطح ۰/۰۵ و هم در سطح ۰/۰۱ معنی‌دار است، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه صفر رد و فرضیه یک مبنی بر معنادار بودن رابطه این دو متغیر پذیرفته می‌شود. با توجه به بالا بودن نسبی مقدار ضریب همبستگی می‌توان گفت که رابطه قوی بین متغیر ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش و کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده وجود دارد.

### برازش مدل رگرسیونی

در جدول ۲ خلاصه مدل رگرسیونی آمده است. همبستگی بین متغیرهای مستقل عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر، نبود نیروی متخصص و خبره، مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی و ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش و متغیر وابسته کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده برابر ۰/۷۵۷ است که بیانگر همبستگی بالا بین متغیر وابسته و متغیرهای مستقل به‌طور توأم است. ضریب تعیین ۰/۵۷۴ به دست آمده و این مقدار به آن معنی است که ۵۷ درصد تغییرات یا پراکندگی در متغیر کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده (متغیر پاسخ) توسط متغیرهای مستقل (متغیرهای پیشگو) به‌طور توأم تبیین می‌شود. ضریب تعیین برابر با مجذور ضریب همبستگی چندگانه است. چون این مقدار درجه آزادی را در نظر نمی‌گیرد لذا از ضریب تعدیل شده برای این منظور استفاده می‌شود که آن

هم در این آزمون برابر با ۵۵ درصد است. این شاخص صرفاً برای مقایسه ضریب تعیین دو مدل مختلف که دارای تعداد متغیرهای مستقل متفاوتی هستند. به عبارت دیگر برای مقایسه ضریب تعیین در دو مدل مختلف که این دو مدل دارای متغیرهای مستقل متفاوتی هستند از ضریب تعیین تعدیل شده استفاده می‌شود و کاربرد دیگری ندارد. آخرین ستون این جدول نیز خطای استاندارد برآورد است. مقدار این شاخص حدود ۴/۸۷۴ محاسبه شده است. این به آن معنی است که مقدار پیش‌بینی شده متغیر پاسخ توسط این مدل به‌طور متوسط حدود ۴/۸۷۴ واحد با مقدار واقعی فاصله دارد.

### جدول ۳ خلاصه مدل رگرسیونی

مدل	قدر مطلق ضریب همبستگی	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب تعیین خطای استاندارد
۱	۰/۷۵۷ <sup>a</sup>	۰/۵۵۷	۴/۸۷۵

a. پیش‌بینی کنندگان (ثابت): عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر، نبود نیروی متخصص و خیره، مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی و ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش

منبع: یافته‌های تحقیق

جدول ۳ مربوط به تحلیل واریانس مربوط به آزمون معنی‌دار بودن مدل رگرسیونی است. مقدار P\_value این آزمون خیلی کوچک بوده و دست‌کم تا سه رقم اعشار صفر است. بنابراین فرض صفر مبنی بر معنی‌دار نبودن این مدل در سطح خطای ۰/۰۱ (و در نتیجه ۰/۰۵) رد می‌شود؛ یعنی مدل معنی‌دار است.

### جدول ۴ تحلیل واریانس مربوط به آزمون معنی‌دار بودن مدل رگرسیونی<sup>b</sup>

مدل	مجموع مربعات	درجات آزادی	میانگین مجموع مربعات	آماره F	معناداری
رگرسیون	۳۳۵۶/۷۴۲	۴	۸۳۹/۱۸۵	۳۵/۳۲۴	۰/۰۰۰ <sup>a</sup>
باقیمانده	۲۴۹۴/۴۳۱	۱۰۵			
کل	۵۸۵۱/۱۷۳	۱۰۹			

a. پیش‌بینی کنندگان (ثابت): عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر، نبود نیروی متخصص و خیره، مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی و ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش

b. متغیر وابسته: کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده

منبع: یافته‌های تحقیق

جدول ۴ برآورد ضرایب رگرسیونی و نتیجه آزمون معنی‌دار بودن ضرایب را نشان می‌دهد. در این جدول برآورد ضرایب مدل را داریم؛  $\hat{\beta}_0 = 60/546$ ،  $\hat{\beta}_1 = -0/519$ ،  $\hat{\beta}_2 = -0/422$ ،  $\hat{\beta}_3 = -0/477$  و  $\hat{\beta}_4 = -0/611$  بنابراین برآورد مدل رگرسیون به شکل زیر است:

$$\hat{y} = 60/546 - 0/519x_1 - 0/422x_2 - /477x_3 - 0/611x_4 \quad (۱)$$

لازم است معنی‌دار بودن این مدل و نیز معنی‌دار بودن وجود هر کدام از این ضرایب در مدل آزمون شود که آزمون معنی‌دار بودن مدل رگرسیون دارای فرضیه‌ای به صورت زیر است:

$H_0$ : مدل رگرسیون معنی‌دار نیست.

$H_1$ : مدل رگرسیون معنی‌دار است.

و نیز آزمون معنی‌دار بودن هر کدام از این ضرایب در مدل دارای فرضیه‌ای به صورت زیر است.

$H_0$ : وجود  $\beta_i$  در مدل معنی‌دار نیست.

$H_1$ : وجود  $\beta_i$  در مدل معنی‌دار است.

در این مدل رگرسیون چند متغیره ضریب یک متغیر مشخص می‌کند که با فرض ثابت بودن سایر متغیرها هر یک واحد تغییر در آن متغیر مستقل باعث ایجاد چقدر تغییر در متغیر وابسته خواهد شد. ضریب  $x_1$  حدوداً ۰/۵۱۹ است این به آن معنی است که با فرض ثابت بودن سایر متغیرها هر یک واحد افزایش در متغیر عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر ( $x_1$ ) باعث ایجاد ۰/۵۱۹- واحد کاهش در متغیر امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد شد. ضریب  $x_2$  حدوداً ۰/۴۲۲- است این به آن معنی است که با فرض ثابت بودن سایر متغیرها هر یک واحد افزایش در متغیر نبود نیروی متخصص و خبره ( $x_2$ ) باعث ایجاد ۰/۴۲۲- واحد کاهش در متغیر امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد شد و ضریب  $x_3$  حدوداً ۰/۴۷۷- است این به آن معنی است که با فرض ثابت بودن سایر متغیرها هر یک واحد افزایش در متغیر مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی ( $x_3$ ) باعث ایجاد ۰/۴۷۷- واحد کاهش در متغیر امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد شد. و ضریب  $x_4$  حدوداً ۰/۶۱۱- است این به معنی آن است که با فرض ثابت بودن سایر متغیرها هر یک واحد افزایش در متغیر ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش ( $x_4$ ) باعث ایجاد ۰/۶۱۱- واحد کاهش در متغیر امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهد شد.

#### جدول ۵ برآورد ضرایب رگرسیونی و نتیجه آزمون معنی‌دار بودن ضرایب<sup>a</sup>

مدل	ضرایب غیراستاندارد		ضرایب استاندارد شده		معناداری
	خطای استاندارد برآورد	برآورد	پارامترهای استاندارد شده	آماره t	
۱	۶۰/۵۴۶	۳/۵۹۴	۱۶/۸۴۶	۰/۰۰۰	مقدار ثابت
	-۰/۵۱۹	۰/۱۲۸	-۰/۲۸۹	۰/۰۰۰	عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر
	-۰/۴۲۲	۰/۱۳۰	-۰/۲۴۴	۰/۰۰۲	نبود نیروی متخصص و خبره
	-۰/۴۷۷	۰/۱۶۵	-۰/۲۱۴	۰/۰۰۵	مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی
	-۰/۶۱۱	۰/۱۶۶	-۰/۲۸۵	۰/۰۰۰	ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش

منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به ضرایب استاندارد شده می‌توان نتیجه گرفت که متغیر عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر با ضریب -۰/۲۸۹- بیشترین تأثیر را بر متغیر امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده دارد و پس از آن به ترتیب متغیرهای ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش با ضریب ۰/۲۸۵، نبود نیروی متخصص و خبره با ضریب -۰/۲۴۴- و مقاومت برخی

فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی با ضریب ۰/۲۱۴ قرار دارند، در جدول ۴ همان طور که مشاهده می شود تمامی P\_value ها کوچک تر یا مساوی ۰/۰۱ بوده و بر این اساس فرض صفر مبنی بر معنی دار نبودن این ضرایب در سطح خطای ۰/۰۱ (و در نتیجه در سطح خطای ۰/۰۵) رد می شود. بر این اساس وجود همه این ضرایب در مدل معنی دار است.

به طور خلاصه نتیجه ای که از انجام این تحلیل رگرسیونی به دست آمده آن است که رابطه بین متغیر کاهش امکان اجرای موفقیت آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده به عنوان متغیر وابسته و متغیرهای عدم اطلاع رسانی و فرهنگ سازی فراگیر، نبود نیروی متخصص و خبره، مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی و ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق های مکانیزه فروش به عنوان متغیرهای مستقل را می توان به شکل مدل ریاضی (۲) نشان داد:

$$\hat{y} = 60/546 - 0/519x_1 - 0/422x_2 - 0/477x_3 - 0/611x_4 \quad (2)$$

که این مدل معنی دار است و نیز وجود هر کدام از ضرایب در مدل معنی دار است. ضریب تعیین مدل  $R^2 = 0/574$  است یعنی ۵۷/۴ درصد از تغییرات یا پراکندگی در متغیر اجرای موفقیت آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط مدل فوق به متغیرهای عدم اطلاع رسانی و فرهنگ سازی فراگیر، نبود نیروی متخصص و خبره، مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی و ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق های مکانیزه فروش بستگی دارد. بنابراین با معلوم بودن مقادیر این چهار متغیر در اداره مالیات و قرار دادن آن ها در مدل فوق می توان مقدار کاهش امکان اجرای موفقیت آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده آن اداره را پیش بینی کرد که خطای استاندارد این پیش بینی ۴/۸۷۴ است.

#### آزمون فریدمن و تأثیرگذارترین متغیرهای مستقل

در این قسمت با استفاده از آزمون فریدمن به دنبال این هستیم تا ببینیم کدام یک از متغیرهای مستقل در پرسشنامه بیشترین تأثیر را خواهند داشت. برای اینکار ابتدا فرضیه ای را مطرح می کنیم که به صورت زیر نشان داده شده است.

دارای تأثیرگذاری یکسانی هستند  $H_0$   $sig \geq 0.5$

دارای تأثیرگذاری متفاوتی هستند  $H_1$   $sig < 0.5$

بدین صورت اگر در طی محاسبات معناداری حاصله برای هر یک از متغیرها کمتر از عدد ۰/۵ باشد، آنگاه متغیرها دارای تأثیرگذاری متفاوتی بوده و می توان از رتبه بندی بدست آمده برای تفسیرهای بعدی استفاده نمود. در طی محاسبات انجام شده معناداری به دست آمده برای همه متغیرها کمتر از مقدار فرضیه بوده و بدین ترتیب، سؤالات تأثیرگذاری یکسانی را نشان نمی دهند. بنابراین تمامی متغیرهای مستقل براساس میزان اهمیت و تأثیرگذاری رتبه بندی شدند، که نتایج به شرح جدول زیر می باشد، هر یک از متغیرها به ترتیب از بالا به پایین دارای بیشترین تأثیر و سطح اهمیت می باشند.

#### جدول ۵ رتبه بندی فرضیات تحقیق

رتبه	متغیرهای مستقل
۲/۷۳	عدم اطلاع رسانی و فرهنگ سازی فراگیر
۲/۶۱	ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق های مکانیزه فروش
۲/۵۲	نبود نیروی متخصص و خبره
۲/۱۴	مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی

منبع: یافته های تحقیق

مقایسه میانگین رتبه‌ها نشان می‌دهد که بالاترین میانگین رتبه (۲/۷۳) به عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر اختصاص دارد و پس از آن به ترتیب ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش، نبود نیروی متخصص و خیره و مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی قرار دارند.

#### جدول ۵-۱: نتایج آزمون فرضیات

فرضیه	نوع تأثیر	نتیجه
عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر سازمان امور مالیاتی باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.	مثبت	پذیرش فرضیه
نبود نیروی متخصص و خیره در سازمان امور مالیاتی باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.	مثبت	پذیرش فرضیه
مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.	مثبت	پذیرش فرضیه
ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.	مثبت	پذیرش فرضیه

منبع: یافته‌های تحقیق

#### جمع بندی و نتیجه گیری

به طور کلی نتایج حاصل از این تحقیق را می‌توان بصورت زیر خلاصه کرد:

با توجه به نتایج تحلیل آماری انجام شده، عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر سازمان امور مالیاتی باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود. طی آزمون همبستگی و رگرسیون این فرضیه مورد تأیید قرار گرفت. هر سیستم جدیدی، قبل از استقرار و به کارگیری توسط گروه هدف، نیاز به اطلاع‌رسانی مشخصات و فرآیند اجرای آن توسط متولیان اجرای خود دارد، بدلیل اطلاع‌رسانی ناکافی سازمان امور مالیاتی، این قانون هنوز ابهام‌هایی دارد و سطح معافیت و غیرمعاف بودن و تأثیر آن بر قیمت‌های کالاها در اصناف معاف و غیرمعاف مشخص نیست. همچنین این امکان وجود دارد که عدم اطلاع‌رسانی جامع و کافی سازمان امور مالیاتی، در مورد مشخصات، ویژگی‌ها و فرآیند اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده پیش از آغاز مراحل اجرایی آن، موجب ایجاد مانع بر سر راه استقرار و اجرای کامل و صحیح آن شده باشد. به عبارت دیگر اطلاع‌رسانی از طرف سازمان امور مالیاتی و ایجاد فرهنگ صحیح در بین اصناف مختلف و فراهم‌سازی زمینه چگونگی تعیین نرخ‌های مالیاتی و همچنین نحوه مصارف درآمدهای حاصل از مالیات به طرق مختلف، می‌تواند به کارآمدن این نظام مالیاتی منجر شده و باعث افزایش امکان اجرای صحیح و موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده گردد. به عبارتی دیگر سازمان امور مالیاتی، هر چه بیشتر نسبت به اطلاع‌رسانی اقدام می‌نمود در نتیجه امکان اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده افزایش می‌یافت و این قانون با موفقیت اجرا می‌گردید طبق نتایج این تحقیق نبود نیروی متخصص و خیره باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود. طی آزمون همبستگی و این فرضیه مورد تأیید قرار گرفت. اساس کار هر سیستم مالیاتی و موفق و کارآمد نیروی انسانی متخصص آن نظام می‌باشد، بهره‌گیری از مدیران متخصص و نیروی آموزش دیده و خیره در سازمان امور مالیاتی می‌تواند نقش مؤثری در اجرای موفقیت‌آمیز این نظام داشته باشد. عدم توجه به این موضوع می‌تواند اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک قانون کاملاً تخصصی و نسبتاً پیچیده را با چالش و مشکل مواجه کند. سازمان امور مالیاتی در آموزش و تجهیز نیروی انسانی متخصص و کارآمد اقدام لازم را انجام نداده و در حال حاضر عدم استرداد به موقع اعتبار مالیاتی مؤدیان و طولانی شدن بسیاری از پرونده‌های

مالیاتی و اختلافات بین مؤدیان و ممیزان مالیاتی از همین معضل ناشی می‌شود. آموزش کارکنان و مأموران مالیاتی می‌تواند از طریق برگزاری کلاسهای توجیهی در سازمان‌های مالیاتی در تمام سطوح کشور و همچنین برگزاری سمینارها، همایش‌های تخصصی با هدف تبیین طرح جامع مالیاتی شهرها و استان‌های کشور باشد، هدف از اجرای این طرح‌ها رفع ایرادات و ناهمسویی‌ها در سیاست‌ها، قوانین و فرآیند اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده، رفع ناکارآمدی فرآیندهای آن و ایجاد نگاه یکپارچه به مؤدیان مالیاتی است که با اجرای این طرح و ارائه این آموزش‌های تخصصی به مأموران مالیاتی حجم بالای فرار مالیاتی، شکایات و هزینه‌های بالای عملیاتی کاهش یافته و فرهنگ خوداظهاری در سایه آن رشد می‌کند و با تقویت امکان توزیع مجدد درآمدها در راستای تحقق عدالت اجتماعی افزایش یافته و رضایت و اعتماد صاحبان منافع نسبت به عملکرد نظام مالیاتی با اجرای طرح آموزش جامع مالیاتی در کشور محقق می‌شود.

نتایج تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد، مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌شود. طبق آزمون همبستگی و رگرسیون این فرضیه نیز مورد تأیید قرار گرفت. از آنجا که همواره از نظام مالیات بر ارزش‌افزوده به عنوان یک نظام مترقی با مشارکت بیشتر شهروندان یاد می‌شود، لذا داشتن اعتماد میان بخش خصوصی و بخش دولتی و نیز داشتن اطلاعات کافی و دقیق مؤدیان مالیاتی از قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، برای پذیرش این نظام و میزان آشنایی آنها با مفاهیم تئوری و عملی نظام مربوطه می‌تواند نقش مؤثری در اجرای موفقیت‌آمیز این نظام داشته باشد. بنابراین بخشی از مشکلات اجرایی این قانون واضح‌نبودن وظایف و تکالیف مربوط به مؤدیان مالیاتی و همچنین نداشتن اطلاعات مؤثر و دقیق مؤدیان مالیاتی از قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشد و چنین به نظر می‌رسد که شیوه‌های آموزشی مؤدیان مالیاتی از لحاظ کیفی و کمی کافی و مؤثر نبوده است. با این وجود آموزش مداوم و مؤثر مؤدیان مالیاتی و آشناکردن آنها با مکانیسم مالیاتی جدید، می‌تواند عامل مؤثری در کارکردن نظام مالیات بر ارزش‌افزوده باشد که در این ارتباط تدوین بروشورهای آموزش به زبان عامیانه و ساده، ایجاد کلاس‌های آموزشی برای مؤدیان صنوف مختلف می‌تواند موثر واقع شود. در نهایت سازمان امور مالیاتی در اجرای بهتر و موفقیت‌آمیز این قانون باید برنامه‌ریزی آموزشی در کنار خبررسانی و اطلاع‌رسانی کافی و به موقع به مؤدیان و اصناف را مورد توجه قرار دهد.

فرضیه چهارم: ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌گردد.

طبق نتایج این تحقیق، ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه فروش باعث کاهش امکان اجرای موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌شود. طبق آزمون همبستگی و رگرسیون این فرضیه نیز مورد تأیید قرار گرفت. مکانیزه کردن سیستم صندوق اصناف مطابق قانون نظام صنفی کشور در ارتباط با ثبت ماشینی حساب‌های اصناف از الزامات اجرای صحیح و موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشد. در ایران نیز، در نیمه دوم سال ۱۳۸۷ و در راستای شفاف‌سازی تدریجی مبادلات تجاری و فعالیت‌مالی، تمهیدات خاصی در قالب قانون برنامه پنجم توسعه و قانون نظام صنفی و همچنین قانون مالیات بر ارزش‌افزوده برای پیاده‌سازی صندوق‌های مکانیزه فروش، اندیشیده شد. به دلایل مختلف که مهمترین آن نبود یک قانون جامع و مستقل در خصوص استفاده از صندوق‌های مکانیزه فروش می‌باشد، اجرای این طرح با مانع همراه شد. هر چند در قوانین و دستورالعمل‌های پیشین، جرایمی برای عدم اجرای قانون در نظر گرفته شده بود، ولی این جرایم به دلیل عدم ضمانت اجرایی، توانایی الزام فعالان اقتصادی به نصب و نگهداری صندوق‌های فروش را دارا نبوده‌اند. از جمله اقداماتی که این سازمان برای اجرای موفقیت‌آمیز این قانون می‌تواند انجام دهد، الزام فعالان برای استفاده از مکانیسم صندوق فروش الکترونیکی، ایجاد بسترهای نرم‌افزاری و سخت‌افزاری، دسترسی فعالان اقتصادی به شبکه‌های ارتباط الکترونیکی است که اطلاعات اقتصادی فعالان و حجم گردش مالی آنها بطور شفاف قابل دسترسی خواهد بود و انگیزه فرار مالیاتی را از بین می‌برد. و می‌تواند کمک شایانی به موفقیت این نظام و افزایش درآمد مالیاتی داشته باشد.

با توجه به نتایج تحلیل آماری که جهت رتبه‌بندی عوامل مؤثر در کاهش اجرای صحیح و موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده که به عنوان موانع اجرای این نظام مالیاتی مطرح شده‌اند. متغیرهای عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر، ضعف در نگهداری و نظارت بر صندوق‌های مکانیزه‌فروش، نبود نیروی متخصص و خبره و مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی به ترتیب مهمترین عوامل مؤثر در کاهش امکان اجرای صحیح و موفقیت‌آمیز قانون مالیات بر ارزش‌افزوده به عنوان موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشند.

### منابع و مآخذ

#### الف: منابع فارسی

- آقای، الله محمد، و کمیجانی، اکبر. (۱۳۸۰). مبانی نظری مالیات بر ارزش‌افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی. پژوهشنامه اقتصادی، (۲)، ۱۳۵-۱۵۸.
- جوادی نیک گو، محمدرضا، و لنگرودی، محسن محمد نوربخش. (۱۳۸۸)، بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران. فصلنامه تخصصی مالیات، (۵۴)، ۱۳۸-۱۱۵.
- دفتر روابط عمومی و اطلاع‌رسانی. (۱۳۸۷). انجام و فرجام قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
- عسکری، علی، و توتونچی، امین، و مطلبی، داود. (۱۳۹۰). بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای کارآمد مالیات بر ارزش‌افزوده در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ، پژوهشنامه مالیات، (۵۸).
- فرهانیان، سید محمد جواد، و پیرایی، خسرو. (۱۳۸۳). حداقل نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده قابل اعمال در ایران. مجله تحقیقات اقتصادی، (۶۶)، ۲۷۰-۲۳۷.
- فارابی، هیرو. (۱۳۹۰). مالیات بر ارزش‌افزوده و اثرات آن: تجربه کشورها و شیوه اجرا در ایران. مجله اقتصادی- ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، ۱۱ (۴۳)، ۹۰-۶۳.
- کشتکار رجبی، هانیه. (۱۳۹۲). شناسایی موانع مؤثر در اجرای بهینه نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران. فصلنامه رسالت مدیریت دولتی، ۴ (۱۱ و ۱۲)، ۱-۱۵.
- کمیجانی، اکبر. (۱۳۷۴). تحلیلی بر مالیات بر ارزش‌افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران. تهران: نشر وزارت امور اقتصادی و دارایی.
- گودرزی، رضا. (۱۳۸۹). بررسی موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. گروه مدیریت دولتی. دانشکده مدیریت و اقتصاد. دانشگاه آزاد اسلامی تهران.
- محنت‌فر، یوسف. (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر هزینه‌های جاری دولت در ایران (۱۳۸۰-۱۳۳۸). پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی، ۴ (۱۵)، ۱۰۹-۸۰.
- نادران، الیاس، و رنجبرکی، علی. (۱۳۸۶). پیامدهای اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده و زمینه‌سازی برای اجرای موفقیت‌آمیز آن در ایران. مجلس و پژوهش، ۱۴ (۵۶)، ۲۲۷-۳۱۰.
- نادران، الیاس. (۱۳۸۰). مالیات بر ارزش‌افزوده روشها و آثار. پژوهشنامه اقتصادی، (۱)، ۷۲-۵۷.
- یعقوبی، محسن. (۱۳۸۸). چالش‌های مالیات بر ارزش‌افزوده. ماهنامه اقتصاد بین‌الملل، ۱ (۴).

#### ب: منابع لاتین

1. Bizualem Belete, Evaluating the Added Taxation Challenges Added in Ethiopia after January 2003. (2015). Master's thesis on economic affairs management, Islamic Azad University, Science and Research Branch.

2. Lisa Kayaga, "The Policy Challenges Facing Developing Countries: a Case Study of Uganda. (2007). a Thesis Submitted to The Faculty of Law in Conformity With The Requirement for the Degree of Master of Laws, queens University Kingston, Ontario, Canada September.
3. Wondwossen Jerene (2018), "Challenges of Value Added Tax (VAT) Collection Performance: a Case Study of Hawassa City Revenue Authority (South Ethiopia)", The International Journal of Business & Management (Issn 2321-891).