

موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی استان زنجان)

غلامرضا سلیمانی امیری* و فاطمه بابائی**

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۴/۰۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۸/۰۴

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی جامع موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده و ارائه مدل مناسب با استفاده از روش مدل سازی معادلات ساختاری است. جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش، مودیان و کارشناسان امور مالیاتی استان زنجان است. با بررسی مبانی نظری مرتبط و مرور پژوهش های پیشین، موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده تعیین شد که توسط خبرگان مورد تایید قرار گرفت. موانع موجود در اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده در چهار گروه اصلی موانع ساختاری، موانع اجرایی، موانع فرهنگی، موانع اقتصادی و سیاسی و عوامل موثر بر اجرای بهینه این قانون نیز در چهار گروه اصلی عوامل منابع انسانی، عوامل مودیان مالیاتی، عوامل سیستم مالیاتی و عوامل قانونی طبقه بندی شد. سپس پرسش نامه ها بین مودیان و کارشناسان امور مالیاتی توزیع شد و داده های به دست آمده از طریق نرم افزار SPSS و Amos مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته های پژوهش موید این است که موانع ساختاری، موانع اجرایی، موانع فرهنگی، موانع اقتصادی و سیاسی و عوامل منابع انسانی، عوامل مودیان مالیاتی، عوامل سیستم مالیاتی و عوامل قانونی رابطه مثبت و معناداری با اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده دارند. بنابراین، بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده تاثیر گذار هستند. نوآوری پژوهش حاضر این است که طیف گسترده ای از موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده را شناسایی و رتبه بندی می کند. در راستای اقتصاد مقاومتی و در شرایط تشدید تحریم ها، شناسایی موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده می تواند گام موثری در افزایش وصولی های این مالیات و کاهش وابستگی دولت به منابع نفتی باشد.

طبقه بندی JEL: H21, H71, K34

کلید واژه ها: مالیات، مالیات بر ارزش افزوده، مدل معادلات ساختاری.

* دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، پست الکترونیکی:

gh_soleimany@yahoo.com

** مربی گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران - نویسنده مسئول، پست الکترونیکی:

f.babaei87@gmail.com

۱- مقدمه

در سراسر جهان در آمد مالیاتی نقش مهمی در توسعه اقتصادی کشورها ایفا می‌کند و می‌تواند بخش مهمی از مخارج ملی را در بودجه پوشش دهد. وضع مالیات و وصول آن بیشتر به ساختار اقتصادی کشور، میزان توسعه یافتگی و صنعتی شدن آن، رشد بخش‌های خدماتی، سهم کشاورزی در تولید ناخالص داخلی، سطح اشتغال و نیز میزان حقوق و دستمزد نیروی کار بستگی دارد. علاوه بر عوامل فوق، وصول مالیات تا حد زیادی تحت تاثیر کارآیی اداره مالیاتی است که این کارایی هم تابعی از کارایی سیستم دولتی و استراتژی‌های مالی و پولی آن و نیز میزان همکاری مودیان و کارکنان اداره مالیاتی در وصول مالیات است (زمان و همکاران^۱، ۲۰۱۲). مالیات هزینه‌ای است که بر تمام واحدهای انتفاعی که به نوعی در آمدزایی می‌کنند از جانب دولت تحمیل می‌شود (پور حیدری و همکاران، ۱۳۹۳).

در حال حاضر بیشتر کشورهای کمتر توسعه یافته به منابع مالی خارجی برای تامین فعالیت‌های توسعه‌ای خود وابسته هستند در نتیجه، مشکلات بودجه‌ای آن‌ها به طور دائم در حال افزایش است. برای نیل به توسعه پایدار، این کشورها باید از منابع مالی داخلی خود استفاده کنند. از آنجا که منابع خارجی بی‌ثبات هستند، تحقق رشد پایدار اقتصادی با وابستگی به منابع خارجی دشوار است و این منابع نمی‌تواند منبع اصلی درآمد دولت برای حمایت از ملت باشد (تارکی و همکاران^۲، ۲۰۱۳).

مالیات بر ارزش افزوده^۳ (VAT) مهم‌ترین رویدادی است که منجر به تکامل ساختار مالیاتی در نیمه دوم قرن بیستم شد. از اواخر دهه ۱۹۶۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده در ۱۰۵ کشور صنعتی و در حال توسعه اجرا شد. در صورتی که مالیات بر ارزش افزوده به درستی طراحی شده باشد، درآمد بیشتری را با هزینه‌های اجرایی و اقتصادی کمتر از سایر مالیات‌های مصرفی رایج در بر خواهد داشت. مالیات بر ارزش افزوده همچنین با معاف کردن صادرات از مالیات و در نظر گرفتن شرایط مالیاتی یکسان با کالاهای داخلی بر واردات، اصل بی‌طرفی را در مبادلات بین‌المللی تضمین می‌کند (قاعده مقصد^۴). پرواضح

1- Zaman *et al.*

2- Tareke *et al.*

3- Value Added Tax (VAT)

4- Destination Principle

موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات ... ۲۲۵

است که این ویژگی نظام مالیاتی در دنیای رقابتی امروز از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار است. مالیات بر ارزش افزوده برای اولین بار توسط کشورهای عضو اصلی اتحادیه اروپا (فرانسه، آلمان، ایتالیا و کشورهای بنلوکس^۱ (بلژیک، هلند و لوکزامبورگ)) اجرا شد. کشورهای برزیل و اروگوئه نیز نسبت به جایگزینی نظام مالیاتی فوق به جای سایر مالیات‌ها اقدام کردند.

طی سال‌های ۱۹۷۰ تا ۱۹۸۰ مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورهای آمریکای جنوبی و مرکزی و همچنین کشورهای آسیایی پذیرفته شد. در دهه ۱۹۸۰ نیز موج جدیدی از پذیرش مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای اروپای شرقی و مرکزی و ایالت‌های مستقل جدیدی (که پیشتر بخشی از اتحاد جماهیر شوروی بودند) که استراتژی اقتصاد بازارمحور را پذیرفته بودند، شکل گرفت (نوسن^۲، ۱۹۹۸).

تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران در سال ۱۳۸۷ و اجرای آزمایشی آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی و گسترش پایه مالیاتی بوده است که نقش مهمی در شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی داشته است. باین وجود در همان روزهای آغازین اجرای این قانون، به دلیل عدم اطلاع‌رسانی به موقع در مورد فواید و آثار این قانون در نظام اقتصادی کشور و همچنین سازوکارهای اجرایی آن با انتقاد گسترده فعالان اقتصادی و اصناف مواجه شد. سازمان امور مالیاتی کشور با صدور اطلاعیه‌ای در مورخ ۱۳۸۷/۷/۲۱ آمادگی سازمان امور مالیاتی کشور را به منظور ایجاد تسهیلات لازم جهت اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و رفع نگرانی اصناف، برگزارای جلسات هماهنگی، آموزشی و اطلاع‌رسانی لازم اعلام کرد (ایزدخواستی و عرب‌مازار، ۱۳۹۶).

نتایج بررسی‌های به عمل آمده نشان می‌دهد که اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به شیوه فعلی و با احکام و بسترهای موجود با تمام مزیت‌هایی که در بحث شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی دارد، مشکلاتی را برای تولیدکنندگان بخش صنعت 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 مودیان از این قانون و یا از تفسیر ناصحیح ممیزین مالیاتی از احکام قانون ناشی می‌شود. معافیت برخی کالاها و خدمات نهایی از

1- Benelux

2- Cossen

مالیات بر ارزش افزوده در مقابل عدم معافیت زنجیره پیشین و مواد واسطه‌ای تولید آن‌ها، زمان بر بودن استرداد مالیات پرداختی کالاهای معاف (که جزء هزینه‌های قابل قبول تلقی می‌شود)، دوره کوتاه زمانی برای ارائه اظهارنامه و پرداخت مالیات توسط مودیان، شفاف نبودن گستره انواع کالاهای معاف از مالیات، معضل شناسایی و احراز اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی برای انجام معاملات، عدم وجود زیرساخت‌های کامل نرم‌افزاری و سخت‌افزاری برای اجرای دقیق قانون و... از جمله موارد مهمی است که از نگاه فعالان اقتصادی، باعث ایجاد اخلال در فعالیت‌های تولیدی شده است (عطائی و توتونچی ملکی، ۱۳۹۵).

از آنجایی که قانون مالیات بر ارزش افزوده دارای توان بالای درآمدزایی باثبات برای دولت است، رفع نواقص موجود در قانون می‌تواند نقش مهمی در میزان رضایتمندی مودیان این مالیات و تامین درآمدهای پایدار برای دولت ایفا کند (قوامی و همکاران، ۱۳۹۶).

در راستای اقتصاد مقاومتی و در شرایط تشدید تحریم‌ها علیه ایران، افزایش درآمدهای مالیاتی از طریق اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده تاثیر قابل توجهی در کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی در پی خواهد داشت. بنابراین، باید تدابیر و تمهیدات لازم جهت رفع مشکلات و موانع پیش روی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و تقویت عوامل موثر بر افزایش کارایی و بهره‌وری آن جهت نیل به شرایط رشد اقتصادی پایدار، ارتقای بهره‌وری و مهار تورم اندیشیده شود.

هدف پژوهش حاضر بررسی جامع موانع موجود و عوامل موثر بر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده از طریق شناسایی و اولویت‌بندی آن‌ها جهت اجرای بهینه این قانون به منظور تحقق وصولی‌های بالقوه مالیاتی است که در سال ۱۳۹۶ از طریق نظرسنجی از مودیان و کارشناسان امور مالیاتی استان زنجان اجرا شده است.

نوآوری پژوهش حاضر این است که به شناسایی و رتبه‌بندی طیف گسترده‌ای از موانع و عوامل اثرگذار بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده پرداخته است. موانع موجود در اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده در چهار گروه اصلی موانع ساختاری، موانع اجرایی، موانع فرهنگی، موانع اقتصادی و سیاسی و عوامل موثر بر اجرای بهینه این قانون نیز در چهار گروه اصلی عوامل منابع انسانی، عوامل مودیان مالیاتی، عوامل سیستم مالیاتی و

موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات ... ۲۲۷

عوامل قانونی طبقه‌بندی شد و معنادار بودن رابطه آن‌ها با اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده مورد بررسی قرار گرفت.

ساختار پژوهش حاضر بدین صورت است که بعد از مقدمه، در بخش دوم و سوم مبانی نظری و پیشینه پژوهش بیان می‌شود. در بخش چهارم روش پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد. در بخش پنجم یافته‌های پژوهش بیان می‌شود و بخش پایانی نیز به نتیجه‌گیری اختصاص داده شده است.

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱ مفهوم مالیات بر ارزش افزوده و انواع آن

مالیات‌ها عموماً به دو گروه مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می‌شوند. مالیات بر ارزش افزوده در گروه مالیات‌های غیرمستقیم قرار می‌گیرد. براساس تعریف هروی^۱ (۲۰۰۴) مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر مصرف عمومی است که از طریق ارزش افزوده شده به کالاها و خدمات ارزیابی می‌شود و تمام فعالیت‌های تجاری از جمله تولید و توزیع کالاها و خدمات ارائه شده را دربر می‌گیرد. از آنجا که این مالیات توسط مصرف‌کننده نهایی پرداخت می‌شود، نوعی مالیات بر مصرف محسوب می‌شود (صاحب و دمیلی^۲، ۲۰۱۸).

در میان مالیات‌های دیگر، مالیات بر ارزش افزوده منبع اصلی و پایدار درآمد است. از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با مالیات بر درآمد فروش (که وصول آن‌ها در مرحله نهایی چرخه تولید است) آسیب‌پذیری کمتری نسبت به فرار مالیاتی دارد، کشورهایی که سیستم مالیات بر ارزش افزوده را اجرا می‌کنند، نسبت به سایر کشورها درآمد مالیاتی بیشتری دارند (جرین^۳، ۲۰۱۶).

از لحاظ نظری مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان به سه دسته طبقه‌بندی کرد که عبارتند از: ۱- مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، ۲- مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی و ۳- مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی. مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی مالیات

1- Herouy

2- Saheb and Demilie

3- Jerene

کلی بر فروش است و در آن بهای تمام شده کالاهای تولیدی و مصرفی مشمول مالیات می‌شود و کالاهای سرمایه‌ای که به منظور جبران استهلاک (و یا حفظ ظرفیت تولید) و توسعه ظرفیت تولید خریداری می‌شوند از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف نیستند و این موضوع باعث تضعیف انگیزه سرمایه‌گذاری می‌شود. در مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی، هزینه استهلاک سرمایه‌ها از پایه مالیاتی کسر و مخارج سرمایه‌گذاری خالص مشمول مالیات می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی نیز نوعی مالیات عمومی بر مصرف است و تاثیری بر تصمیمات تولیدی یا سرمایه‌گذاری ندارد، زیرا سرمایه‌گذاری خالص مشمول مالیات نمی‌شود (ابریل و همکاران^۱، ۲۰۰۱). مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی به لحاظ اینکه اختلال کمتری در تصمیمات سرمایه‌گذاری عاملان اقتصادی ایجاد می‌کند، بیشتر مورد توجه قرار گرفته شده است.

نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده در چهار دسته استاندارد (عمومی)، کمتر از استاندارد، بالای استاندارد و نرخ صفر طبقه‌بندی می‌شود. در حالت کلی، بیشتر کالاها و خدمات با نرخ استاندارد مشمول مالیات می‌شوند و نرخ کمتر از استاندارد در موارد حمایتی اعمال می‌شود و مربوط به کالاهای مصرفی ضروری است که بیشتر توسط اقشار کم‌درآمد مصرف می‌شوند. اعمال نرخ بالاتر از نرخ استاندارد نیز بر کالاهای مصرفی لوکس و تجملی اعمال می‌شود که بیشتر توسط اقشار پردرآمد مصرف می‌شوند. تولیدکننده یا عرضه‌کننده‌ای که کالای آن مشمول مالیات با نرخ صفر است از پرداخت این مالیات معاف می‌شود و تمام پرداختی‌های وی بابت نهاده‌ها نیز به وی برگردانده می‌شود.

نرخ استاندارد اولیه مالیات بر ارزش افزوده در ایران در سال اول اجرای آزمایشی ۳ درصد مقرر شده است و براساس تبصره ۲ ماده ۱۱۷ قانون برنامه پنجم توسعه ایران، مقرر شد تا نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده از سال اول برنامه، سالانه یک درصد افزایش یابد به گونه‌ای که در پایان برنامه پنجم توسعه در سال ۱۳۹۳ به ۸ درصد برسد. در سال ۱۳۹۴ و ۱۳۹۵ نیز بر مبنای بند ب تبصره ۶ قانون بودجه سالیانه، مدت اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده تمدید شد و نرخ آن به ۹ درصد رسید. نرخ ۹ درصد برای سال ۱۳۹۶ نیز تمدید شد (ایزدخواستی و عرب‌مازار، ۱۳۹۶).

۲-۲ موانع و عوامل موثر بر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده

امروزه در بسیاری از کشورهای جهان مالیات بر ارزش افزوده بخش مهمی از نظام مالیاتی را تشکیل می‌دهد. اجرای موفقیت آمیز قانون مالیات بر ارزش افزوده به میزان قابل توجهی تحت تاثیر میزان اثربخشی عملکرد اداره مالیاتی در شناسایی، مجازات و جلوگیری از تخلف مالیاتی است.

برد^۱ (۲۰۰۴) معتقد است که بهترین سیاست مالیاتی جهان در صورت اجرای غیر اثربخش آن، ارزش چندانی نخواهد داشت (مک‌لارن^۲، ۲۰۰۳). اجرای مالیات بر ارزش افزوده باید از طریق وضع قوانینی باشد که فرایند ثبت نام، ارزیابی و وصول آن را تضمین می‌کند. با ارتقا بخشیدن به این قوانین، اداره مالیاتی می‌تواند از فرار مالیاتی مودیان ممانعت به عمل آورد و امکان تحقق کامل ظرفیت مالیاتی را فراهم کند (بانک جهانی^۳، ۱۹۹۱). ادعای اصلی طرفداران مالیات بر ارزش افزوده این است که این روش برای افزایش درآمد مالیاتی بسیار مفید است. نوسن (۱۹۹۰) استدلال می‌کند که مالیات بر ارزش افزوده تنها از نقطه نظر درآمد، احتمالاً بهترین نوع مالیات اختراع شده است. با این وجود، مالیات بر ارزش افزوده همانند سایر مالیات‌ها نسبت به فرار و تقلب آسیب پذیر است، اما ویژگی‌های متمایز مالیات بر ارزش افزوده منجر به کاهش آسیب پذیری آن نسبت به انواع دیگر مالیات‌ها شده است (کین و اسمیت^۴، ۲۰۰۷). البته ممکن است نقاط ضعفی در نحوه اجرای مالیات بر ارزش افزوده وجود داشته باشد که به نوبه خود نقاط قوت این مالیات و اهداف سیاسی دولت را که متاثر از مالیات است (مانند ثبات اقتصادی، تخصیص منابع و توزیع مجدد درآمد) تحت تاثیر قرار دهد.

مطالعات تجربی نشان داده‌اند که بین عملکرد مالیات بر ارزش افزوده و میزان توسعه یافتگی کشورها رابطه مستقیمی وجود دارد. کشورهایی که دارای درآمد سرانه بیشتر و سطح سواد بالاتری هستند، احتمالاً درآمد حاصل از مالیات بر ارزش افزوده در آن‌ها بیشتر خواهد بود (ابریل و همکاران، ۲۰۰۱). اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای در حال توسعه چالش‌های خاص خود را دارد. تمکین مالیات بر ارزش افزوده یکی از این

1- Bird

2- McLaren

3- World Bank

4 - Keen and Smith

چالش‌ها است. تمکین مالیاتی^۱ به معنای پایبندی مودیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آن‌ها است.

در بیشتر کشورهای در حال توسعه بخش عمده‌ای از وصولی‌های مالیات بر ارزش افزوده ناشی از واردات و یا تمرکز بر چند مودی بزرگ است که خود حاکی از مشکلات تمکین مالیاتی در این کشورها است. بنابراین، برای گسترش دامنه مالیات بر ارزش افزوده لازم است قانون مالیات بر ارزش افزوده ویژه کسب و کارهای کوچک در کشورهای در حال توسعه ایجاد شود در حالی که ایجاد چنین قانونی در اقتصادهای پیشرفته ضرورت چندانی ندارد (اسمیت و همکاران^۲، ۲۰۱۱). اداره مالیاتی باید استراتژی‌ها و ساختارهای لازم را در اختیار داشته باشد تا اطمینان حاصل شود که عدم تمکین مالیاتی به حداقل رسیده است.

کرچلر^۳ (۲۰۰۷) و لو^۴ (۲۰۰۶) عوامل تعیین کننده تمکین مالیاتی را به پنج بخش کلی طبقه‌بندی کردند: ۱- عوامل اقتصادی (نرخ مالیات، حساسی مالیاتی و آگاهی از مخارج دولت)، ۲- عوامل سازمانی (نقش اداره مالیاتی یا دولت، سهولت در شناسایی و استرداد مالیات بر ارزش افزوده)، ۳- عوامل اجتماعی (اخلاق و نگرش نسبت به تمکین مالیاتی، درک از عدالت مالیاتی، وابستگی سیاسی و تغییرات در سیاست‌های فعلی دولت)، ۴- عوامل فردی (محدودیت‌های مالی شخصی و میزان آگاهی از جرائم مالیاتی) و ۵- سایر عوامل (سن، سطح درآمد، فرهنگ، تحصیلات و جنسیت) (صاحب و دمیلی، ۲۰۱۸).

فرار مالیاتی^۵ و اجتناب مالیاتی^۶ نیز از دیگر مشکلات اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده است که نه تنها گریبان‌گیر کشورهای در حال توسعه است، بلکه در اکثر کشورهای جهان نیز شیوع یافته است. وجود این دو پدیده ناپسند موجب ایجاد شکاف میان درآمد برآوردی و واقعی دولت‌ها و ایجاد وقفه در مسیر ارائه خدمات عمومی به مردم می‌شود. با وجود اینکه اجتناب و فرار مالیاتی هر دو منجر به کاهش درآمد دولت

1- Tax compliance

2- Smith *et al.*

3- Kirchler

4- Loo

5- Tax evasion

6- Tax avoidance

موانع و عوامل موثر بر اجرای بهبود قانون مالیات ... ۲۳۱

می شوند، اما از نظر مفهومی کاملاً از یکدیگر متمایزند. اجتناب مالیاتی شامل تلاش مودیان مالیاتی برای پیدا کردن راه‌های مختلف جهت کاهش یا از بین بردن بدهی مالیاتی و یا کمتر از واقع نشان دادن درآمد خود بدون نقض قانون است. درحالی که فرار مالیاتی نقض عامدانه قانون توسط مودیان مالیاتی جهت امتناع از پرداخت مالیات است (موگال و اکرم^۱، ۲۰۱۲).

مالیات بر ارزش افزوده مانند همه مالیات‌ها در معرض فرار مالیاتی قرار دارد (مانند عدم ثبت نام مودیان مشمول مالیات بر ارزش افزوده، کمتر از واقع نشان دادن فروش، نرخ‌های چندگانه مالیاتی و معافیت‌های متعدد در نظام مالیات بر ارزش افزوده) و با عدم خرید کالاها یا خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌توان از پرداخت آن اجتناب کرد (صاحب و دمیلی، ۲۰۱۸).

تجربه کشورهای پیشرفته نشان می‌دهد که وجود یک برنامه حسابرسی که به‌خوبی طراحی شده باشد، نقش مهمی در کاهش میزان تقلب و فرار مالیات بر ارزش افزوده دارد، چراکه متخلفان بالقوه با اعتقاد به اینکه احتمال معقولی جهت تشخیص تخلف و مجازات آن‌ها وجود دارد از فرار مالیاتی اجتناب می‌کنند. در بسیاری از کشورها به‌ویژه کشورهای درحال توسعه، عملکرد حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در ادارات مالیاتی ضعیف است. شواهد حاکی از این است که در برخی از کشورهای درحال توسعه باوجود اینکه بیش از ۱۰ تا ۱۵ سال از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌گذرد، هنوز برنامه حسابرسی موثری وجود ندارد (مارکوس^۲، ۲۰۱۰).

جرائم مالیاتی یکی دیگر از روش‌های برخورد با متخلفان است که می‌تواند فرار مالیاتی را کاهش داده و موجب افزایش تمکین قوانین مالیاتی شود. با این وجود، نتایج برخی از مطالعات تجربی (فریدلند^۳، ۱۹۸۲ و پارک و هیون^۴، ۲۰۰۳) نشان می‌دهد که اعمال جرائم بر میزان رعایت قوانین مالیاتی تاثیر چندانی ندارد درحالی که افزایش سطح دانش مالیاتی مودیان می‌تواند بر میزان رعایت قوانین مالیاتی تاثیرگذارتر باشد (ایسوابودی^۵،

1- Mughal and Akram

2- Markos

3- Friedland

4- Park and Hyun

5- Iswahyudi

۲۰۱۸). از دیگر مشکلات اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده، قوانین پیچیده و مبهم مالیاتی است که مانع از درک کامل جزئیات قانون توسط مودیان می‌شود و ممکن است این تصور در آن‌ها ایجاد شود که مالیات تعلق گرفته به آن‌ها بیش از مبلغ واقعی است. پیامد این سوء برداشت این است که انگیزه مودیان نسبت به ایفای کامل تعهدات خود کاهش می‌یابد و ممکن است زمینه لازم برای فرار مالیاتی در آن‌ها ایجاد شود.

لیمن و زکهر^۱ (۲۰۰۵) معتقدند که عکس‌العمل مودیان به قوانین پیچیده مالیاتی نادیده گرفتن جزئیات قوانین و استفاده از استدلال‌های شخصی است. ترکیب این اشتباهات غیر عمدی با تخلفات عمدی اعمال مجازات برای سرپیچی از قوانین مالیاتی را دشوار می‌کند و ممکن است در این میان مودیان صادقی که تنها به علت عدم درک قوانین پیچیده مالیاتی دچار اشتباه شده‌اند نیز مجازات شوند. بنابراین، باید اصلاحاتی به منظور ساده‌سازی قوانین صورت گیرد تا کارایی و قابلیت اتکای سیستم مالیاتی ارتقا یابد (کاپچوک^۲، ۲۰۰۷).

با توجه به چالش‌های مطرح شده، وصول مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای در حال توسعه به میزانی که در بودجه پیش‌بینی شده، دشوار است. براساس پژوهش‌های تجربی انجام شده نیز برخی از مهم‌ترین موانع اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده در این کشورها فرار مالیاتی و تقلب (کین و لکوود^۳، ۲۰۰۷)، اجرای ضعیف (آیزمن و جین جارک^۴، ۲۰۰۸)، بالا بودن هزینه‌های اجرایی و هزینه‌های تمکین (آقا و هوتن^۵، ۱۹۹۶)، عدم درک مودیان از قانون مالیات بر ارزش افزوده و مدیریت فناوری ضعیف به‌ویژه در زمینه ثبت نام الکترونیکی مودیان (تی^۶، ۲۰۱۱) است (جرین، ۲۰۱۶).

در ایران نیز عوامل مختلفی در عدم توفیق نظام مالیاتی در کسب رقم‌های بالای درآمدی ناشی از سیستم مالیات بر ارزش افزوده نقش دارند که از مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به عدم آگاهی مودیان، فقدان عوامل زیرساختی و اشکالات عوامل قانونی اشاره کرد. این عوامل خود به عوامل جزئی تری تقسیم می‌شود که عبارتند از: وجود نگرش‌های سنتی در

1- Liebman and Zeckhauser
2- Kopcuk
3- Keen and Lockwood
4- Aizenman and Jinjarak
5- Agha and Haughton
6- Teye

موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات ... ۲۳۳

ثبت، نگهداری و پرداخت مالیات و عوارض توسط فعالان اقتصادی، عدم همکاری برخی از اصناف مهم در اجرای قانون، هزینه‌های گزاف حسابرسی‌ها در نظام مالیاتی، مشکلات سازمانی از قبیل کمبود شدید نیروی انسانی، کمبود فضای اداری مناسب، عدم کفایت اعتبارات و بودجه مناسب در امور حسابرسی و خدمات مالیاتی، کمبود منابع اطلاعاتی، وجود پدیده کدفروشی، عدم همکاری دستگاه‌های اجرایی در خصوص پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده، وصول عوارض موازی با مالیات و عوارض ارزش افزوده، عدم وجود ارتباط بین بانک‌های اطلاعاتی موجود در کشور، عدم آگاهی مودیان از چگونگی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، ضعف اطلاع‌رسانی به مودیان در خصوص قانون مالیات بر ارزش افزوده، عدم سهولت دسترسی به منابع مرتبط با ارزش افزوده از سوی مودیان در اجرای صحیح این قانون، داشتن ذهنیت منفی نسبت به مالیات بر ارزش افزوده، ضعف مسائل حسابداری مرتبط در زمینه مالیات بر ارزش افزوده، پایین بودن میزان دسترسی به شبکه اینترنت، مشکلات نظام بانکی و عدم استفاده فراگیر از پول الکترونیک به جای پول نقد (سالاری، ۱۳۹۲).

۳- پیشینه پژوهش

یسگت^۱ (۲۰۰۸) طی پژوهشی مشکلات اساسی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در کشور اتیوپی را مورد بررسی قرار داد. نتایج پژوهش وی نشان داد که مشکلات اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در این کشور کمبود کارکنان ماهر و شکاف در اجرای این قانون در حوزه‌های مرتبط با استرداد مالیات بر ارزش افزوده، صدور صورتحساب و شناسایی و ثبت نام مودیان است. علاوه بر این، نتایج بیانگر این بود که اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده با چالش‌هایی از جمله کمبود آگاهی مالیاتی در سطح جامعه، عدم اجرای برنامه‌های آموزشی قوی و همچنین فقدان اعتماد بین مودیان و اجراکنندگان این قانون مواجه است. در این پژوهش بر تقویت ظرفیت اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده، حسابرسی مالیاتی و نیز واگذاری اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده از دولت مرکزی به دولت‌های محلی جهت اجرای دقیق قوانین و مقررات تاکید شده است.

زمان و همکاران (۲۰۱۲) از طریق نظرسنجی از خانوارهای کشور پاکستان به بررسی جنبه‌های نظری و تجربی اجرای مالیات بر ارزش افزوده پرداختند. از آنجا که در کشور پاکستان نرخ تورم بالا، نرخ رشد اقتصادی و سطح اشتغال پایین و میزان فقر در حال افزایش است، اجرای مالیات بر ارزش افزوده در چنین شرایطی تأثیر منفی بر رفاه تمام اقشار جامعه دارد. نتایج این پژوهش نشان داد که اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده برخلاف کشورهای توسعه یافته در کشورهای توسعه نیافته مانند پاکستان باعث افزایش سطح قیمت‌ها شده و اجرای آن مطلوب نیست.

تارکی (۲۰۱۳) به ارزیابی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در شهر مکل در کشور اتیوپی پرداخت. پرسش‌نامه پژوهش بین ثبت‌نام کنندگان مالیات بر ارزش افزوده (شامل شرکت‌ها و مصرف کنندگان نهایی) توزیع شد. نتایج این پژوهش نشان داد که مودیان تصور می‌کنند که دولت ذی‌نفع نهایی مالیات بر ارزش افزوده است، ثبت‌نام شرکت‌ها هنوز به سطح مطلوب نرسیده است، دیدگاه منفی بین مودیان نسبت به عدالت در پرداخت مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد، پس از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده کاهش قابل توجهی در تعداد مشتریان مشاهده شد و بسیاری از مصرف کنندگان بر این باور بودند که مالیات بر ارزش افزوده دلیلی برای بالا بردن قیمت کالاها و خدمات توسط شرکت‌ها بوده است.

تارکی و همکاران (۲۰۱۳) طی پژوهشی به بررسی مشکلات و چشم‌اندازهای مالیات بر ارزش افزوده در منطقه تیگرای کشور اتیوپی پرداختند. پرسش‌نامه پژوهش بین ثبت‌نام کنندگان مالیات بر ارزش افزوده (شامل شرکت‌ها و مصرف کنندگان نهایی) توزیع شد. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که هنوز ثبت‌نام آگاهانه شرکت‌ها برای پرداخت مالیات بر ارزش افزوده به سطح مطلوب نرسیده است، دیدگاه منفی بین مودیان نسبت به عدالت در پرداخت مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد، پس از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده کاهش قابل توجهی در تعداد مشتریان مشاهده شد و بسیاری از مصرف کنندگان بر این باور بودند که مالیات بر ارزش افزوده دلیلی برای بالا بردن قیمت کالاها و خدمات توسط شرکت‌ها بوده است.

موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات ... ۲۳۵

درسا و همکاران^۱ (۲۰۱۵) به بررسی چالش‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در شرق منطقه ولگا واقع در کشور اتیوپی پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که موانعی در مسیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد که عبارتند از: عدم آگاهی مودیان از قانون مالیات بر ارزش افزوده، ممانعت برخی از مودیان از ثبت نام مالیات بر ارزش افزوده، پایین بودن سطح فرهنگی مالیات دهندگان، حساسی ضعیف، نقاط ضعف موجود در سیستم اجرای مالیات بر ارزش افزوده، فروش کالاها و خدمات بدون فاکتور، عدم اعمال جرائم برای متخلفان و عدم استقرار مکانیزم کنترلی اثربخش جهت پیگیری مودیانی که ثبت نام نکرده‌اند. این مشکلات از جمله مهم‌ترین مواردی هستند که مانع تحقق کامل ظرفیت‌های درآمدی ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شوند.

جرین (۲۰۱۶) چالش‌های وصول مالیات بر ارزش افزوده در شهر هاوسا در کشور اتیوپی را مورد بررسی قرار داد. یافته‌های این پژوهش نشان داد که ناآگاهی مودیان مالیات بر ارزش افزوده، عدم صدور صورتحساب توسط فروشندگان، عدم کارایی اداره مالیات بر ارزش افزوده، عدم وجود روش‌ها و معیارهای ارزیابی مالی مشخص، کمبود کارکنان متعهد، تبانی برخی از کارکنان اداره مالیاتی با مودیان، حساسی ضعیف مالیاتی، محدودیت‌های اجرایی در تخصیص منابع جهت آگاهی بخشی، آموزش، دریافت بازخورد، کنترل و مبارزه با فرار مالیاتی زمینه را برای عدم وصول کامل مالیات بر ارزش افزوده فراهم می‌کند.

ایسواپودی (۲۰۱۸) به بررسی عوامل موثر بر روند نزولی درآمد ناشی از وصولی‌های مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های پس از اجرای این قانون در کشور اندونزی پرداخت. این عوامل در سه گروه شامل سیاست‌های مربوط به هزینه‌های مالیاتی، عدم تمکین مودیان و سهم مصرف کل در اقتصاد مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان داد که عملکرد نامطلوب وصول مالیات بر ارزش افزوده تحت تاثیر سیاست‌های مربوط به هزینه‌های مالیاتی و عدم تمکین قوانین مالیاتی است. در این راستا اصلاحاتی در جهت کاهش دامنه معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده، ایجاد رویکرد سیستماتیک برای جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها جهت نظارت دقیق بر

روند رفتار مودیان و تغییرات آن، ساده‌سازی سیستم مالیاتی از طریق ایجاد یک نرخ واحد جهت اعمال بر نوع مشخصی از مصرف و اثربخشی حسابرسی با ایجاد اعتماد بین مقامات مالیاتی و مودیان پیشنهاد شده است.

سیدنورانی و توتونچی ملکی (۱۳۸۹) به بررسی برخی از چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که نبود زمینه‌ها، امکانات و زیرساخت‌های اجرایی قانون در اقتصاد ایران، بی‌توجهی به موضوع معاملات معاوضه‌ای برخی از کالاها و خدمات (طلا و جواهر) با ویژگی‌های خاص و نحوه معاملات آن‌ها و عدم آموزش مودیان و فعالان اقتصادی یا بی‌اطلاعی و کم‌اطلاعی آن‌ها از جزئیات اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده از جمله موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران است.

کشتار رجبی و ضیایی بیگدلی (۱۳۹۲) طی پژوهشی به شناسایی موانع موثر بر اجرای بهینه نظام مالیات بر ارزش افزوده پرداختند. جامعه آماری این پژوهش مودیان و کارکنان امور مالیاتی متصدی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بودند. نتایج این پژوهش نشان داد که پیچیدگی سازمان امور مالیاتی، عدم اطلاع‌رسانی کافی، ضعف نرم‌افزار مناسب، عدم آموزش کافی ماموران مالیاتی بر اجرای بهینه نظام مالیات بر ارزش افزوده موثرند و مشخص شد عدم آموزش کافی ماموران مالیاتی و عدم اطلاع‌رسانی کافی نسبت به ضعف نرم‌افزار بیشتر مانع اجرای بهینه نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌شوند.

کریم‌پور و همکاران (۱۳۹۲) طی پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره نهایی توزیع پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که بین توانمندسازی زیرساخت‌های لازم در فرآیند وصول مالیات و اجرایی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره نهایی توزیع رابطه معناداری وجود دارد و همچنین بین شفاف‌سازی مبادلات اقتصادی و اطلاع‌رسانی صحیح و به‌موقع قانون مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره نهایی توزیع رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

مبینی و همکاران (۱۳۹۵) طی پژوهشی موانع و پیش‌برنده‌های استقرار مالیات بر ارزش افزوده را مورد بررسی قرار دادند. براساس نتایج پژوهش ایشان، ۱۲ شاخص به‌عنوان موانع ساختاری، ۲۳ شاخص به‌عنوان موانع اجرایی و ۶ شاخص به‌عنوان موانع فرهنگی استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده شناسایی شد.

موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات ... ۲۳۷

نتایج پژوهش‌های اشاره شده نشان می‌دهد که موانع متعددی در مسیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد که مانع از تحقق کامل ظرفیت مالیات بر ارزش افزوده می‌شود. در اکثر این مطالعات تعداد محدودی از موانع موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده مورد بررسی قرار گرفته است و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده کمتر مورد توجه قرار گرفته است. در پژوهش حاضر تلاش شده تا با مطالعه بخش عمده‌ای از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه، طیف وسیع تری از موانع موجود در مسیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده شناسایی شود و در ادامه عواملی که به منظور برون رفت از وضعیت موجود و نیل به وضعیت مطلوب مناسب است، تعیین شود. بنابراین، وجه تمایز پژوهش حاضر نسبت به پژوهش‌های پیشین شناسایی و رتبه‌بندی طیف وسیعی از موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده است که باعث سامان‌دهی مطالعات گذشته و انسجام بخشی به ادبیات موجود در قالب یک چارچوب جامع می‌شود.

۴- روش پژوهش

هدف پژوهش حاضر بررسی جامع موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده است. موانع و عوامل موثر بر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده با بررسی مبانی نظری، مرور پژوهش‌های پیشین، مصاحبه با اساتید دانشگاهی مسلط به قانون مالیات بر ارزش افزوده و کارشناسان مجرب مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی تعیین شده است. این پژوهش بر اساس هدف کاربردی و براساس شیوه گردآوری داده‌های توصیفی-تحلیلی و از شاخه پیمایشی است. پژوهش حاضر از آن جهت کاربردی است که نتایج حاصل از آن در فعالیتهای سازمانی بکار گرفته می‌شود. با توجه به اینکه محقق هیچ گونه دخل و تصرفی در داده‌ها و متغیرها نمی‌کند، پژوهش توصیفی است. از آنجا که این پژوهش به بررسی ارتباط متغیر با پیامد مورد نظر به منظور کشف یک ارتباط می‌پردازد از نوع تحلیلی است. داده‌های مورد نیاز این پژوهش با استفاده از پرسش‌نامه به دست آمده است، بنابراین، روش پژوهش یک بررسی پیمایشی محسوب می‌شود.

۱-۴- جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش، مودیان و کارشناسان امور مالیاتی استان زنجان هستند. با توجه به اینکه اطلاع دقیقی از حجم جامعه وجود ندارد و بالطبع اطلاعی از واریانس جامعه در دسترس نیست، حجم نمونه با استفاده از رابطه ۲ مشخص گردید.

جهت محاسبه انحراف معیار با توجه به طیف پنج درجه‌ای لیکرت که در این پژوهش استفاده گردید، می‌توان عنوان نمود، چون در این طیف بزرگ‌ترین مقدار عدد ۵ و کوچک‌ترین مقدار عدد ۱ می‌باشد، بنابراین انحراف معیار برابر با ۰/۶۶۷ است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۹):

$$\delta \approx \frac{\min(x) - \max(x)}{6} = \frac{5-1}{6} = 0.667 \quad \text{رابطه ۱}$$

$$n = \frac{\left(\frac{Z_{\alpha}^2 \times \delta^2}{\varepsilon^2}\right)}{0.1^2} = \frac{(1.96^2 \times 0.667^2)}{0.1^2} \cong 171 \quad \text{رابطه ۲}$$

در این رابطه، Z مقدار احتمال نرمال استاندارد (که بر اساس جدول احتمال‌های نرمال استاندارد استخراج می‌شود)، α سطح خطا، δ انحراف معیار و ε دقت مورد نظر محقق است. در این پژوهش سطح اطمینان ۹۵ درصد ($Z=1.96$) و دقت ۱۰ درصد در نظر گرفته شد و طبق محاسبات انجام شده حداقل حجم نمونه آماری ۱۷۱ نفر برآورد گردید. پس از تأیید اعتبار پرسش‌نامه توسط خبرگان دانشگاهی و مالیاتی، به دلیل احتمال عدم برگشت برخی از پاسخ‌نامه‌ها، تعداد ۲۳۰ پرسش‌نامه توزیع شد که از این تعداد در نهایت ۱۷۴ پرسش‌نامه قابل قبول شامل ۱۲۱ پرسش‌نامه مربوط به مودیان و ۵۳ پرسش‌نامه مربوط به کارشناسان امور مالیاتی تکمیل و دریافت شد. اطلاعات استخراج شده از پرسش‌نامه‌ها از طریق اکسل تلخیص و طبقه‌بندی شد و در نهایت از طریق نرم‌افزار SPSS و Amos مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

۲-۴- مدل معادلات ساختاری

مدل معادلات ساختاری^۱ یک تکنیک تحلیل چند متغیری بسیار کلی و نیرومند از خانواده رگرسیون چند متغیری و به بیان دقیق تر بسط مدل خطی کلی^۲ است که به پژوهشگر امکان می دهد مجموعه ای از معادلات رگرسیون را به گونه همزمان مورد آزمون قرار دهد. مدل یابی معادله ساختاری یک رویکرد آماری جامع برای آزمون فرضیه هایی درباره روابط بین متغیرهای مشاهده شده و مکنون است که گاه تحلیل ساختاری کوواریانس، مدل یابی علی نامیده شده است. اما اصطلاح غالب در این روزها، مدل یابی ساختاری یا به طور خلاصه SEM است (هومن، ۱۳۹۱).

مدل معادلات ساختاری یک ساختار علی خاص بین مجموعه ای از متغیرهای پنهان و متغیرهای مشاهده شده است. به طور کلی روابط بین متغیرها در مدل معادلات ساختاری دو دسته است:

۱- مدل اندازه گیری یا تحلیل عاملی تاییدی: روابط بین متغیرهای پنهان با متغیرهای آشکار.

۲- مدل ساختاری یا مدل تحلیل مسیر: روابط بین متغیرهای پنهان با یکدیگر.

برای بررسی مدل، نخست از تحلیل عاملی تاییدی برای سنجش روابط متغیرهای پنهان با گویه های سنجش آنها استفاده می شود. مدل اندازه گیری (تحلیل عاملی تاییدی) ارتباط گویه ها یا همان سوالات پرسش نامه را با سازه ها مورد بررسی قرار می دهد. سپس با استفاده از مدل ساختاری ارتباط عامل ها با یکدیگر جهت آزمون فرضیات مورد بررسی قرار خواهند گرفت. در واقع تا ثابت نشود نشانگرها یا همان سوالات پرسش نامه، متغیرهای پنهان را به خوبی اندازه گیری کرده اند، نمی توان روابط را مورد آزمون قرار داد. بنابراین، برای اثبات اینکه مفاهیم به خوبی اندازه گیری شده اند از مدل اندازه گیری یا تحلیل عاملی تاییدی استفاده می شود (حبیبی، ۱۳۹۱).

۳-۴- پایایی و روایی پرسش نامه

جهت اطمینان از پایایی و روایی ابزار اندازه گیری (پرسش نامه) در مرحله اجرای پیش آزمون، تعداد ۳۵ پرسش نامه در بین جامعه آماری این پژوهش توزیع و جمع آوری

1- Structural Equation Model (SEM)

2- General Linear Model (GLM)

۲۴۰ فصلنامه علمی پژوهشنامه اقتصادی، سال نوزدهم، شماره ۷۵، زمستان ۱۳۹۸

شد. برای محاسبه ضریب پایایی ابزار اندازه گیری شیوه‌های مختلفی به کار برده می‌شود. مناسب‌ترین روش برای سنجش روایی طیف لیکرت ضریب آلفای کرونباخ^۱ است که با استفاده از نرم‌افزار SPSS20 این کار ممکن است. هرچه مقدار آلفا به یک نزدیک‌تر باشد، نشان‌دهنده پایایی بیشتر پرسش‌نامه است. اگر مقدار آلفا بیشتر از ۰/۷ باشد، پایایی خوب و اگر بین ۰/۵ تا ۰/۷ باشد، پایایی متوسط و اگر کمتر از ۰/۵ باشد، پرسش‌نامه فاقد پایایی لازم است.

جدول (۱): شاخص آلفای کرونباخ برای تعداد ۳۵ پرسش‌نامه پیش‌آزمون

عنوان متغیرها	تعداد سوالات	آلفای کرونباخ	نتیجه
کل پرسش‌نامه	۹۴	۰/۹۳۲	قابل قبول

منبع: یافته‌های پژوهش

شاخص آلفای کرونباخ به دست آمده نشان می‌دهد پرسش‌نامه پژوهش از پایایی کافی و مناسبی برخوردار است. برای تایید روایی داده‌های پژوهش نیز از تحلیل عاملی استفاده شد. در این روش با استفاده از آزمون کیسیر، مایر و الکین^۲ (KMO) کفایت نمونه‌های آماری بررسی شد.

شاخص KMO شاخصی از کفایت نمونه‌گیری است که کوچک بودن همبستگی جزئی بین متغیرها را بررسی می‌کند و از این طریق مشخص می‌سازد که آیا واریانس متغیرهای پژوهش، تحت تاثیر واریانس مشترک برخی عامل‌های پنهان و اساسی است یا خیر (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۸۹). این شاخص در دامنه ۰ تا ۱ قرار دارد و اگر مقدار آن نزدیک به ۱ باشد، داده‌های موردنظر برای تحلیل عاملی مناسب هستند و در غیر این صورت (معمولاً کمتر از ۰/۶) داده‌های نتایج تحلیل عاملی برای داده‌های موردنظر چندان مناسب به نظر نمی‌رسند. همچنین در تحلیل عاملی اکتشافی، آزمون بارتلت^۳ بررسی می‌کند چه هنگام ماتریس همبستگی، شناخته شده است. بنابراین، برای شناسایی ساختار مدل مناسب نیست. در صورتی که سطح معناداری این آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد، تحلیل

1- Cronbach 's Alpha

2- Kaiser-Meyer- Olkin (KMO)

3- Bartlett

موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات ... ۲۴۱

عاملی برای شناسایی ساختار مناسب است، زیرا فرض شناخته شده بودن ماتریس همبستگی رد می شود.

جدول (۲): آماره KMO و نتایج آزمون بارتلت

متغیرها	آماره KMO	میزان بارتلت	درجه آزادی	سطح معناداری
کل پرسش نامه	۰/۷۷۹	۸۶۶۸/۲۸	۴۲۷۸	۰/۰۰۰

منبع: یافته های پژوهش

همان طور که مشخص است، میزان آماره KMO پژوهش ۰/۷۷۹ است که نشان از کفایت نمونه های پژوهش دارد. همچنین سطح معناداری آزمون بارتلت، کمتر از ۰/۰۵ است که در مجموع روایی پرسش نامه را اثبات می کند. بنابراین، پرسش نامه از روایی مناسبی جهت انجام تحلیل عاملی برخوردار است.

۵- یافته های پژوهش

در این پژوهش اطلاعات دموگرافیک شامل ۱۷۴ نفر پاسخ دهنده (شامل ۱۲۱ نفر مودی و ۵۳ نفر کارشناس مالیاتی) است که ۸۳/۳ درصد از پاسخ دهندگان مرد و ۱۶/۷ درصد زن هستند و از بین آن ها ۰/۶ درصد کمتر از ۲۰ سال، ۳۳/۳ درصد ۲۱-۳۰ سال، ۴۲/۹ درصد ۳۱-۴۰ سال و ۲۳/۲ درصد ۴۱-۵۰ سال بودند. همچنین از این افراد ۶/۹ درصد زیر دیپلم، ۲۹/۵ درصد دیپلم، ۱۷/۹ درصد کاردانی، ۲۶/۰ درصد کارشناسی، ۱۹/۷ درصد کارشناسی ارشد و بالاتر بودند. از بین ۵۳ نفر کارشناس اداره مالیاتی ۹/۵ درصد رییس اداره، ۶۶/۰ درصد کارشناس ارشد و ۲۴/۵ درصد کارشناس بودند که ۴۱/۶ درصد آن ها ۲-۵ سال، ۱/۹ درصد ۶-۹ سال، ۲۴/۵ درصد ۱۰-۱۵ سال و ۳۲/۰ درصد ۱۵ سال به بالا سابقه خدمت داشتند.

برای بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است که نتیجه آن در جدول (۳) ارائه شده است.

۲۴۲ فصلنامه علمی پژوهشنامه اقتصادی، سال نوزدهم، شماره ۷۵، زمستان ۱۳۹۸

جدول (۳): نتایج آزمون کولموگروف- اسمیرنوف

متغیر	موانع ساختاری	موانع اجرایی	موانع فرهنگی	موانع اقتصادی و سیاسی	عوامل موانع انسانی	عوامل مودیان مالیاتی	عوامل سیستم مالیاتی	عوامل قانونی
آماره کولموگروف- اسمیرنوف	۱/۱۰۵	۱/۰۶۹	۱/۰۸۹	۱/۱۲۰	۱/۱۵۴	۱/۰۴۹	۱/۳۵۴	۱/۱۸۴
سطح معناداری	۰/۰۹۴	۰/۰۹۱	۰/۰۹۳	۰/۰۸۹	۰/۰۷۲	۰/۰۹۱	۰/۰۵۶	۰/۰۷۸

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به مقادیر سطح معناداری به دست آمده در جدول (۳) که همگی بزرگ‌تر از ۵ درصد است، فرض نرمال بودن توزیع نمونه‌ها در سطح خطای ۵ درصد تایید می‌شود، یعنی اختلاف معناداری بین توزیع نمونه‌ها با توزیع نرمال وجود ندارد.

۱-۵- برآزش مدل اصلی و بررسی موانع اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده

مدل تاییدی موانع اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده در محیط نرم افزار Amos طراحی و نتایج آن در جداول (۴) و (۵) ارائه شده است. این نتایج در حالت تخمین استاندارد ارائه شده است. برای شناخت میزان تناسب داده‌های تجربی با مدل مفهومی یا مدل نظری از شاخص‌ها و معیارهایی استفاده می‌شود که به آن‌ها شاخص‌های نیکویی برآزش و یا شاخص‌های تناسب مدل گفته می‌شود.

موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات ... ۲۴۳

نتایج تخمین مدل که در جدول (۴) ارائه شده است، حاکی از مناسب بودن نسبی شاخص‌ها است. یکی از شاخص‌های برازش مدل شاخص کای دو (χ^2) است که برای ارزیابی برازش کلی مدل و تعیین میزان شدت اختلاف بین ماتریس‌های کوواریانس برآورد و مشاهده شده، تعریف می‌شود و برای این شاخص باید مقدار سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵ باشد. این شاخص به شدت تحت تاثیر اندازه نمونه است و در نمونه‌های بالا، برازش خوب مدل را نشان می‌دهد. با توجه به این محدودیت، شاخص نسبت کای دو به درجه آزادی برای ارزیابی برازش مدل معرفی شد که تاثیر اندازه نمونه را در شاخص کای دو به حداقل می‌رساند. سخت‌گیرترین معیار برای این شاخص را تیاچنیک و فیدل^۱ مطرح کرده‌اند که مقدار بین ۱ تا ۲ را بهترین مقدار برای این شاخص می‌دانند (کارسازی و همکاران، ۱۳۹۴). با توجه به خروجی Amos مقدار χ^2 محاسبه شده برابر با ۲۵۳۵/۶۳ است که نسبت به درجه آزادی آن، یعنی ۱۴۸۰ برابر با ۱/۷۱۳ (کمتر از عدد ۳) است. پایین بودن میزان این شاخص نشان‌دهنده تفاوت اندک میان مدل مفهومی با داده‌های مشاهده شده پژوهش است. مقدار RMSE برابر با ۰/۰۴۵ است. مقدار شاخص‌های GFI، CFI، IFI و TLI به ترتیب برابر با ۰/۹۳۲، ۰/۹۵۲، ۰/۹۲۶ و ۰/۹۳۵ است که نشان‌دهنده برازش بالای مدل است. بارهای عاملی و مقادیر t نیز برای زیرسازه‌های مدل (۱) در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول (۴): شاخص‌های برازش مدل موانع اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده

شاخص برازش	مقدار مطلوب	نتیجه
$df^2\chi$	<۳/۰۰	۱/۷۱۳
GFI(goodness of fit index)	>۰/۹۰	۰/۹۳۲
RMSE(Root Mean Squared error)	<۰/۰۸	۰/۰۴۵
IFI(Incremental Fit Index)	>۰/۹	۰/۹۲۶
TLI(Tucker-lewise Index)	>۰/۹	۰/۹۳۵
CFI(Comparative Fit Index)	>۰/۹۰	۰/۹۵۲

منبع: یافته‌های پژوهش

۲۴۴ فصلنامه علمی پژوهشنامه اقتصادی، سال نوزدهم، شماره ۷۵، زمستان ۱۳۹۸

جدول (۵): بار عاملی و مقادیر t برای زیرسازه‌های مدل (۱)

وضعیت	مقدار آماره t	بار عاملی	زیرسازه	نشانه زیرسازه	سازه
تایید	۵/۵۹۶	۰/۹۹۳	معیوب بودن نظام سستی مالیات در ایران	q ⁶	منبع: ساجدی
تایید	۵/۴۲۰	۰/۴۳۱	عدم پاسخگویی دستگاه مالیاتی در مقابل دولت و مودیان	q ⁷	
تایید	۴/۵۵۱	۰/۳۷۲	نبود زیرساخت‌های لازم برای اجرای نظام خود تشخیصی در مودیان	q ⁸	
تایید	۵/۶۵۲	۰/۴۳۲	نبود راهبرد شفاف و مدیریت کارآمد مالیات بر ارزش افزوده	q ⁹	
تایید	۴/۸۳۹	۰/۹۹۷	عدم وجود قوانین کافی برای کنترل ضد فرار مالیاتی	q ¹⁰	
تایید	۵/۲۹۸	۰/۲۹۶	عدم اصلاح قوانین پولی و بانکی برای رسیدن به نظام پولی و بانکی مدرن	q ¹¹	
تایید	۸/۶۸۹	۰/۲۹۶	عدم اصلاح قوانین تجارت مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده	q ¹²	
تایید	۷/۴۶۵	۰/۴۰۹	کمبود منابع مالی برای استقرار قانون مالیات بر ارزش افزوده	q ¹³	
تایید	۴/۰۷۱	۰/۴۸۳	فقدان بانک اطلاعاتی جامع مودیان مالیاتی در سازمان متولی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده	q ¹⁴	
تایید	۴/۰۶۰	۰/۲۵۴	عدم وجود سیستم حسابداری سازگار با نظام مالیات بر ارزش افزوده در سطح مشاغل مودیان مالیاتی	q ¹⁵	
تایید	۵/۸۷۱	۰/۴۰۲	عدم استقرار کامل نظام جامع رفاه و تامین اجتماعی در کشور به موازات استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده	q ¹⁶	
تایید	۷/۲۳۳	۰/۴۶۲	امکانات، قوانین سستی و ممیز سالار که حدود ۸۰ درصد از مالیات در بخش مشاغل و شرکت‌ها به صورت علی‌الراس است.	q ¹⁷	
تایید	۵/۸۰۳	۰/۲۷۶	ناکارآمدی نظام اطلاع‌رسانی	q ¹⁸	
تایید	۲/۱۱۸	۰/۲۸۹	ضعف در برقراری عدالت مالیاتی	q ¹⁹	

موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات ... ۲۴۵

ادامه جدول (۵) - (موانع اجرایی)

سازه	نشانهگر زیرسازه	زیرسازه	بار عاملی	مقدار آماره	وضعیت
سازه‌های زیرساختی	q ²⁰	تضاد کارآیی مالیاتی و عدالت مالیاتی	۰/۴۶۱	۳/۶۳۱	تایید
	q ²¹	فقدان برنامه عملیاتی برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده	۰/۵۲۰	۳/۹۳۳	تایید
	q ²²	انتظارات تورمی ناشی از استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده	۰/۳۵۰	۵/۶۳۲	تایید
	q ²³	سستی بودن نحوه پرداخت‌های معاملات تجاری مودیان مالیاتی	۰/۴۲۹	۴/۶۰۱	تایید
	q ²⁴	تعداد ناکافی نیروی انسانی متخصص مالیاتی در سازمان متولی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده	۰/۴۰۹	۳/۶۵۶	تایید
	q ²⁵	ناکافی بودن میزان اطلاع‌رسانی به مودیان مالیاتی از طرف سازمان متولی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده	۰/۴۹۲	۷/۷۷۶	تایید
	q ²⁶	عدم شناسایی راه‌های احتمالی فرار مالیاتی	۰/۴۱۰	۴/۱۹۸	تایید
	q ²⁷	عدم توجه به توانایی مودیان در پرداخت مالیات	۰/۴۳۳	۴/۰۶۹	تایید
	q ²⁸	عدم توانایی کافی دستگاه مالیاتی کشور در وصول مالیات	۰/۵۲۸	۴/۵۶۷	تایید
	q ²⁹	عدم شناسایی دقیق و کامل مودیان مالیاتی	۰/۴۵۷	۴/۰۷۸	تایید
	q ³⁰	عدم اجرای دقیق قوانین و مقررات مالیات بر ارزش افزوده	۰/۳۷۵	۴/۲۲۴	تایید
	q ³¹	عدم تشویق به تمکین داوطلبانه مودیان مالیاتی	۰/۶۱۸	۴/۷۵۶	تایید
	q ³²	وجود انواع مالیات‌ها	۰/۴۰۱	۴/۳۷۰	تایید
	q ³³	متعدد بودن تعداد نرخ‌های مالیاتی	۰/۶۱۲	۳/۸۳۵	تایید
	q ³⁴	وجود تعداد فراوان معافیت‌های مالیاتی	۰/۴۵۰	۸/۷۴۳	تایید
	q ³⁵	کم بودن پایه مالیاتی	۰/۴۰۲	۲/۱۵۳	تایید
	q ³⁶	عدم عرضه‌ی فرم‌های مالیاتی در قالب ساده، گویا و موثر	۰/۳۰۸	۴/۳۳۰	تایید
	q ³⁷	عدم کارآیی سیستم جرائم مالیاتی	۰/۲۹۰	۵/۲۰۹	تایید
	q ³⁸	عدم آموزش و ارتقای علمی و شغلی ممیزان مالیاتی	۰/۴۶۲	۳/۳۱۲	تایید
	q ³⁹	عدم انگیزه شغلی ممیزان مالیاتی	۰/۴۶۷	۵/۸۲۰	تایید
	q ⁴⁰	سطح پایین بهره‌گیری از فناوری اطلاعات توسط سازمان متولی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده	۰/۳۴۳	۴/۴۰۰	تایید
	q ⁴¹	عدم همکاری دستگاه‌ها، نهادها، سازمان‌ها، وزارتخانه‌های مرتبط، اتاق‌ها، اصناف و همه تشکل‌های صنفی و خصوصی برای ایجاد بسترهای اجرای سخت و نرم‌افزاری	۰/۴۹۵	۴/۴۳۱	تایید
	q ⁴²	فقدان سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات	۰/۴۱۲	۴/۴۲۰	تایید
	q ⁴³	زمان نامناسب اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده با توجه به وضعیت فعلی اقتصادی کشور	۰/۴۹۹	۵/۴۲۰	تایید

۲۴۶ فصلنامه علمی پژوهشنامه اقتصادی، سال نوزدهم، شماره ۷۵، زمستان ۱۳۹۸

ادامه جدول (۵) - (موانع فرهنگی و اقتصادی و سیاسی)

وضعیت	مقدار آماره	بار عاملی	زیرسازه	نشانه زیرسازه	سازه
تایید	۵/۳۶۰	۰/۴۸۱	انتظارات افراد جامعه در خصوص افزایش سطح نابرابری اجتماعی در کشور پس از استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده	q ⁴⁵	موانع فرهنگی
تایید	۴/۴۵۸	۰/۶۱۱	نامناسب بودن سطح فرهنگ مالیاتی جامعه به معنی قصور در پرداخت به موقع مالیات به عنوان بخشی از وظایف شهروندی افراد جامعه	q ⁴⁶	
تایید	۴/۴۷۸	۰/۶۶۴	نبود نظام خود تشخیصی در مودیان	q ⁴⁷	
تایید	۵/۴۲۰	۰/۵۷۶	پایین بودن سطح تمکین مودیان مالیاتی	q ⁴⁸	
تایید	۵/۴۷۸	۰/۶۲۴	عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه	q ⁴⁹	
تایید	۶/۴۲۳	۰/۷۰۵	تمایل شدید به اجتناب مالیاتی در راستای پرداخت کمتر مالیات قانونی	q ⁵⁰	
تایید	۵/۰۸۰	۰/۴۵۹	ایجاد معضل رشوه و تمایل مودیان به پرداخت رشوه جهت کاهش مالیات پرداختی	q ⁵¹	
تایید	۴/۷۴۸	۰/۶۲۹	مصادف بودن اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده با تحریم های بی سابقه غرب و رکود اقتصادی	q ⁵²	موانع اقتصادی و سیاسی
تایید	۴/۵۴۱	۰/۴۲۵	مصادف بودن اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده با قانون هدفمندی یارانه ها و افزایش تورم	q ⁵³	
تایید	۳/۴۲۶	۰/۵۸۵	اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده در دوره ریاست جمهوری دولت نهم و دهم	q ⁵⁴	
تایید	۲/۶۴۲	۰/۴۴۲	تغییرات شدید نرخ ارز و افزایش قیمت ارز	q ⁵⁵	
تایید	۵/۸۲۲	۰/۵۳۹	وجود رکود تورمی	q ⁵⁶	
تایید	۵/۹۳۴	۰/۴۶۲	مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی	q ⁵⁷	
تایید	۶/۲۱۳	۰/۲۹۵	اعتماد به دولت در خصوص قانونگذاری و نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده	q ⁵⁸	
تایید	۵/۷۶۳	۰/۴۰۲	عدم پشتیبانی و هماهنگی سایر دستگاه ها و نهادهای دولتی و خصوصی	q ⁵⁹	
تایید	۶/۵۶۱	۰/۴۲۳	اقتصاد زیرزمینی	q ⁶⁰	
تایید	۳/۴۱۴	۰/۴۵۷	وجود اختلافات سیاسی بین جناح های مختلف	q ⁶¹	
تایید	۳/۵۹۴	۰/۶۱۶	کاهش رشد اقتصادی و کاهش شدید فروش نفت	q ⁶²	

منبع: یافته های پژوهش

موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات ... ۲۴۷

جدول (۶): بار عاملی و مقادیر t برای سازه‌های مدل (۱)

وضعیت	t-value	بار عاملی	
تایید شد	۵/۹۶۳	۰/۵۵	موانع ساختاری ← اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده
تایید شد	۵/۵۹۶	۰/۷۹	موانع اجرایی ← اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده
تایید شد	۵/۴۲۰	۰/۹۵	موانع فرهنگی ← اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده
تایید شد	۴/۵۵۱	۰/۸۷	موانع اقتصادی و سیاسی ← اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده

منبع: یافته‌های پژوهش

بارهای عاملی مدل در حالت تخمین استاندارد میزان تاثیر هر کدام از متغیرها و یا گویه‌ها در توضیح و تبیین واریانس نمرات سازه اصلی را نشان می‌دهد. به عبارت دیگر، بار عاملی نشان‌دهنده میزان همبستگی هر متغیر مشاهده گر (سوال پرسش نامه) با متغیر مکنون (عامل‌ها) است. قضاوت معناداری بارهای عاملی از طریق مقدار آماره t است، چراکه معناداری در سطح خطای ۰/۰۵ بررسی می‌شود. بنابراین، اگر آماره آزمون t-value از مقدار بحرانی ۱/۹۶ و ۱/۹۶- بزرگ‌تر باشد، تمامی بارهای عاملی معنادار است.

نتایج به‌دست آمده از ضریب مسیر و مقادیر t در جدول (۶) نشان می‌دهد که:

- سطح معنی‌داری بین موانع ساختاری و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده برابر ۵/۹۳۶ است که بزرگ‌تر از ۱/۹۶ است و نشان می‌دهد که ارتباط بین موانع ساختاری و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. همچنین بار عاملی (ضریب مسیر) این دو متغیر برابر ۰/۵۵ است که در مقایسه با سایر ابعاد، این عامل از لحاظ اثرگذاری بر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در رتبه چهارم قرار دارد.

- سطح معنی‌داری بین موانع اجرایی و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده برابر ۵/۵۹۶ است که بزرگ‌تر از ۱/۹۶ است و نشان می‌دهد که ارتباط بین موانع اجرایی و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. همچنین بار عاملی این دو متغیر برابر ۰/۷۹ است که در مقایسه با سایر ابعاد، این عامل از لحاظ اثرگذاری بر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در رتبه سوم قرار دارد.

- سطح معنی‌داری بین موانع فرهنگی و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده برابر ۵/۴۲۰ است که بزرگ‌تر از ۱/۹۶ است و نشان می‌دهد که ارتباط بین موانع فرهنگی و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است.

همچنین بار عاملی این دو متغیر برابر ۰/۹۵ است که در مقایسه با سایر ابعاد، این عامل از لحاظ اثرگذاری بر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در رتبه اول قرار دارد. - سطح معنی داری بین موانع اقتصادی و سیاسی و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده برابر ۴/۵۵۱ است که بزرگتر از ۱/۹۶ است و نشان می‌دهد که ارتباط بین موانع اقتصادی و سیاسی و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار است. همچنین بار عاملی این دو متغیر برابر ۰/۸۷ است که در مقایسه با سایر ابعاد، این عامل از لحاظ اثرگذاری بر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در رتبه دوم قرار دارد.

۵-۲- برآزش مدل اصلی و بررسی عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده

مدل تاییدی عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده در محیط نرم افزار Amos طراحی و نتایج آن در جداول (۷) و (۸) ارائه شده است. این نتایج در حالت تخمین استاندارد ارائه شده است.

جدول (۷): شاخص‌های برآزش مدل عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده

شاخص برآزش	مقدار مطلوب	نتیجه
χ^2/df	<۳/۰۰	۱/۵۸۳
GFI(goodness of fit index)	>۰/۹۰	۰/۹۵۲
RMSE(Root Mean Squared error)	<۰/۰۸	۰/۰۵۲
IFI(Incremental Fit Index)	>۰/۹	۰/۹۲۶
TLI(Tucker-lewise Indix)	>۰/۹	۰/۹۳۲
CFI(Comparative Fit Index)	>۰/۹۰	۰/۹۵۱

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج تخمین که در جدول (۷) ارائه شده، حاکی از مناسب بودن نسبی شاخص‌ها است. با توجه به خروجی Amos مقدار χ^2 محاسبه شده برابر با ۹۸۹/۶۲۹ است که نسبت به درجه آزادی آن یعنی ۶۲۵، برابر با ۱/۵۸۳ (کمتر از عدد ۳) است. پایین بودن میزان این شاخص نشان‌دهنده تفاوت اندک میان مدل مفهومی با داده‌های مشاهده شده تحقیق است. مقدار RMSE برابر با ۰/۰۵۲ است. مقدار شاخص‌های GFI، IFI، TLI و CFI به ترتیب

موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات ... ۲۴۹

برابر با ۰/۹۵۲، ۰/۹۲۶، ۰/۹۳۲ و ۰/۹۵۱ است که نشان‌دهنده برآزش بالایی مدل است. بارهای عاملی و مقادیر t نیز برای زیرسازهای مدل (۲) در جدول (۸) ارائه شده است.

جدول (۸): بار عاملی و مقادیر t برای زیرسازهای مدل (۲)

سازه	نشانهگر زیرسازه	زیرسازه	بار عاملی	مقدار آماره t	وضعیت
عوامل منابع انسانی	q ⁶³	بهبود تخصص مالی کارشناسان امور مالیاتی در خصوص مالیات بر ارزش افزوده	۰/۵۵۴	۳/۳۵۶	تایید
	q ⁶⁴	افزایش دوره‌های آموزشی نحوه اجرای مالیات بر ارزش افزوده	۰/۷۰۵	۳/۸۰۷	تایید
	q ⁶⁵	ایجاد دروس یا مهارت‌های تخصصی مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده	۰/۷۳۳	۵/۷۷۸	تایید
	q ⁶⁶	ارائه کنفرانس‌ها، آموزش‌ها، دوره‌ها و ... برای آگاهی بخشی در خصوص مالیات بر ارزش افزوده	۰/۶۲۸	۷/۴۵۲	تایید
	q ⁶⁷	ایجاد انگیزه در بین ممیزان مالیاتی برای اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده	۰/۶۴۳	۴/۴۸۲	تایید
	q ⁶⁸	به کارگیری نیروی انسانی متخصص کافی	۰/۶۵۵	۸/۴۵۹	تایید
	q ⁶⁹	برقراری کلاس‌ها و دوره‌های آموزشی برای مودیان	۰/۵۷۴	۸/۵۱۲	تایید
	q ⁷⁰	پذیرش قانون مالیات بر ارزش افزوده از طرف مودیان	۰/۶۳۶	۸/۵۷۶	تایید
	q ⁷¹	بهبود تخصص مالی مسئولین مالی مودیان مالیاتی در خصوص مالیات بر ارزش افزوده	۰/۵۹۷	۷/۹۷۴	تایید
	q ⁷²	برگزاری دوره‌های آموزشی برای مسئولین مالی از طرف مودیان مالیاتی در خصوص نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده	۰/۵۳۰	۸/۱۷۹	تایید
عوامل مودیان مالیاتی	q ⁷³	ایجاد دروس یا مهارت‌های تخصصی مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده برای مسئولین مالی از طرف مودیان مالیاتی	۰/۵۶۶	۸/۸۱۱	تایید
	q ⁷⁴	ایجاد تعامل مودیان و ادارات کل امور مالیات در خصوص نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده	۰/۵۴۹	۹/۰۹۹	تایید
	q ⁷⁵	ایجاد فرهنگ پذیرش مالیات بر مصرف‌کننده از طرف مودیان مالیاتی	۰/۶۶۴	۸/۸۱۶	تایید
	q ⁷⁶	ایجاد آموزش‌های اجتماعی در خصوص مالیات بر ارزش افزوده	۰/۶۸۱	۹/۰۷۵	تایید
	q ⁷⁷	اتخاذ تدابیر لازم جهت برخورد با اجرای برنامه‌های اجتناب مالیاتی مودیان که به صورت حرفه‌ای از طرف آن‌ها اعمال می‌شود	۰/۵۱۰	۸/۷۲۴	تایید
	q ⁷⁸	استفاده از نرم‌افزارهای مالی و حسابداری مطابق با مالیات بر ارزش افزوده از طرف مودیان مالیاتی	۰/۶۵۱	۷/۷۸۰	تایید
	q ⁷⁹	ایجاد انگیزه در مودیان برای ثبت نام مالیات بر ارزش افزوده	۰/۴۹۰	۹/۰۲۲	تایید

۲۵۰ فصلنامه علمی پژوهشنامه اقتصادی، سال نوزدهم، شماره ۷۵، زمستان ۱۳۹۸

ادامه جدول (۸) -

سازه	تشانگر زیرسازه	زیرسازه	بار عاملی	مقدار آماره t	وضعیت
عوامل سیستم مالیاتی	q ⁸⁰	برقراری اظهارنامه‌های الکترونیکی	۰/۵۶۴	۸/۹۹۵	تایید
	q ⁸¹	دریافت اطلاعات خرید و فروش مودیان به صورت سه ماه	۰/۵۵۷	۹/۰۵۰	تایید
	q ⁸²	استفاده از سامانه‌های تحت وب و حساب‌های بانکی مودیان	۰/۷۰۵	۸/۹۴۱	تایید
	q ⁸³	استفاده از رسانه‌های دیداری و شنیداری در خصوص مالیات بر ارزش افزوده	۰/۶۶۹	۸/۸۵۶	تایید
	q ⁸⁴	ایجاد زیرساخت‌های لازم برای شناسایی گزارش‌های صوری، مستندسازی و یا پنهان نمودن عملیات مالی	۰/۵۹۸	۹/۹۸۴	تایید
	q ⁸⁵	پیشرفت تکنولوژی در شناسایی و ثبت مودیان	۰/۴۶۹	۹/۰۲۶	تایید
	q ⁸⁶	حسابرسی موثر بر سیستم اجرای مالیات بر ارزش افزوده	۰/۴۸۲	۸/۸۷۳	تایید
	q ⁸⁷	کاهش میزان فروش کالاها و خدمات بدون فاکتور	۰/۶۷۳	۹/۱۶۱	تایید
q ⁸⁸	استقرار مکانیزم کنترلی کارا جهت پیگیری مودیبانی که ثبت نام نکرده‌اند	۰/۶۰۰	۹/۱۷۱	تایید	
عوامل قانونی	q ⁸⁹	شفاف بودن قانون و دستورالعمل‌های اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده	۰/۶۲۰	۹/۰۳۰	تایید
	q ⁹⁰	قابلیت درک قانون مالیات بر ارزش افزوده	۰/۵۲۰	۸/۸۸۴	تایید
	q ⁹¹	راهکارهای اجرایی چگونگی رعایت بندهای قانون مالیات بر ارزش افزوده	۰/۶۶۵	۸/۷۸۲	تایید
	q ⁹³	تلاش دولت برای پذیرش قانون از طرف مودیان مالیات بر ارزش افزوده	۰/۵۴۴	۹/۰۸۶	تایید
	q ⁹⁴	تلاش برای دائمی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده	۰/۵۲۶	۹/۰۷۷	تایید
	q ⁹⁵	وجود یک نرخ ثابت برای اعمال مالیات بر ارزش افزوده	۰/۴۵۵	۸/۹۶۴	تایید
	q ⁹⁶	قوانین و مقررات ساده و قابل درک	۰/۵۵۲	۹/۲۳۷	تایید
	q ⁹⁷	اعمال جرائم برای متخلفان	۰/۳۴۲	۹/۱۰۷	تایید
	q ⁹⁸	قواعد قانونی و اجرایی منظم و قابل اتکا برای ثبت و نگهداری اسناد مالی و اقتصادی توسط فعالان اقتصادی	۰/۴۰۹	۹/۱۷۴	تایید
	q ⁹⁹	یکسان بودن نرخ عمومی برای همه کالاها و خدمات مشمول	۰/۲۵۱	۹/۲۷۷	تایید
	q ⁹⁹	مشخص بودن دامنه مشمول و معاف و همچنین شفافیت مفاهیم و تعاریف	۰/۵۰۵	۹/۰۴۷	تایید

منبع: یافته‌های پژوهش

موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات ... ۲۵۱

جدول (۹): بار عاملی و مقادیر t برای سازه‌های مدل (۲)

وضعیت	t-value	بار عاملی	
تایید شد	۵/۶۳۲	۰/۹۲	عوامل منابع انسانی ← اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده
تایید شد	۵/۷۷۶	۰/۹۹	عوامل مودیان مالیاتی ← اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده
تایید شد	۵/۸۳۵	۰/۹۳	عوامل سیستم مالیاتی ← اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده
تایید شد	۵/۵۷۰	۰/۹۶	عوامل قانونی ← اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج به دست آمده از ضریب مسیر و مقادیر t در جدول (۹) نشان می‌دهد که:

- سطح معنی داری بین عوامل منابع انسانی و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده برابر ۵/۶۳۲ است که بزرگ‌تر از ۱/۹۶ است و نشان می‌دهد که ارتباط بین عوامل منابع انسانی و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار است. همچنین بار عاملی این دو متغیر برابر ۰/۹۲ است که در مقایسه با سایر ابعاد، این عامل از لحاظ اثرگذاری بر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در رتبه چهارم قرار دارد.
- سطح معنی داری بین عوامل مودیان مالیاتی و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده برابر ۵/۷۷۶ است که بزرگ‌تر از ۱/۹۶ است و نشان می‌دهد که ارتباط بین عوامل مودیان مالیاتی و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار است. همچنین بار عاملی این دو متغیر برابر ۰/۹۹ است که در مقایسه با سایر ابعاد، این عامل از لحاظ اثرگذاری بر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در رتبه اول قرار دارد.
- سطح معنی داری بین عوامل سیستم مالیاتی و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده برابر ۵/۸۳۵ است که بزرگ‌تر از ۱/۹۶ است و نشان می‌دهد که ارتباط بین عوامل سیستم مالیاتی و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار است. همچنین بار عاملی این دو متغیر برابر ۰/۹۳ است که در مقایسه با سایر ابعاد، این عامل از لحاظ اثرگذاری بر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در رتبه سوم قرار دارد.
- سطح معنی داری بین عوامل قانونی و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده برابر ۵/۵۷۰ است که بزرگ‌تر از ۱/۹۶ است و نشان می‌دهد که ارتباط بین عوامل قانونی و اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار است. همچنین بار عاملی

این دو متغیر برابر ۰/۹۶ است که در مقایسه با سایر ابعاد، این عامل از لحاظ اثرگذاری بر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در رتبه دوم قرار دارد.

۶- نتیجه گیری

جهانی شدن تجارت پیامدهای عمیقی بر الگوهای وصول مالیات بر جای گذاشت. بسیاری از کشورها برای رویارویی موثر با چالش‌های تجاری جدید از مالیات بر ارزش افزوده به عنوان ابزاری جهت افزایش منابع اقتصادی خود استفاده کردند. در ایران نیز با توجه به پایین بودن سهم مالیات و مشکلات و نارسایی‌های فراوان موجود در نظام مالیاتی، سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند به عنوان یکی از ابزارهای موثر افزایش درآمدهای عمومی دولت مطرح شود.

یافته‌های پژوهش موید این است که موانع ساختاری، موانع اجرایی، موانع فرهنگی و موانع اقتصادی و سیاسی در مسیر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده وجود دارند که مانع از اجرای بهینه آن می‌شوند. از بین این موانع، موانع فرهنگی بیشترین تاثیر را بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده دارند. همچنین عوامل منابع انسانی، عوامل مودیان مالیاتی، عوامل سیستم مالیاتی و عوامل قانونی رابطه مثبت و معناداری با اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده دارند و بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده تاثیرگذار هستند. همچنین عامل مودیان مالیاتی دارای بیشترین تاثیر بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده است.

با توجه به نتایج اشاره شده، می‌توان اذعان کرد که ارتقای سطح فرهنگ مالیاتی در کشور، تلاش برای جلب اعتماد مودیان مالیاتی و ایجاد بانک اطلاعاتی کارآمد مودیان می‌تواند سهم بسزایی در افزایش درآمدهای مالیاتی داشته باشد.

از نتایج این پژوهش می‌توان جهت پوشش کاستی‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و افزایش کارایی نظام مالیاتی کشور بهره جست. همچنین با توجه به اهمیت روزافزون نقش مالیات در تامین درآمدهای دولت و جبران کسری بودجه، علت‌یابی میزان اثرگذاری هر یک از این موانع و عوامل موثر بر اجرای بهینه قانون مالیات بر ارزش افزوده، می‌تواند موضوع مطالعات آینده باشد.

منابع

الف) فارسی

ایزدخواستی، حجت و عباس عرب‌مازار (۱۳۹۶)، «تحلیل عملکرد، کارایی وصول و چالش‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران»، *پژوهشنامه مالیات*، شماره سی و ششم (مسلسل ۸۴)، صص ۴۳-۸۰

پورحیدری، امید، محمد فدوی و میثم امینی‌نیا (۱۳۹۳)، «بررسی تاثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، *پژوهشنامه اقتصادی*، سال چهاردهم، شماره ۵۲، صص ۶۹-۸۵

حبیبی، آرش (۱۳۹۱)، *آموزش کاربردی نرم‌افزار SPSS*، پایگاه اینترنتی پارس مدیر. سالاری، ابوذر (۱۳۹۲)، *بررسی مالیات بر ارزش افزوده در استان تهران (۱۳۸۷-۱۳۹۲)*، تهران: سازمان امور اقتصادی و دارایی استان تهران.

سیدنورانی، سید محمدرضا و سعید توتونچی‌ملکی (۱۳۸۹)، «بررسی برخی از چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران (مطالعه موردی فعالان صنف طلا و جواهر)»، *پژوهشنامه مالیات*، سال ۱۸، شماره ۸، صص ۴۹-۸۰

عطائی، امید و سعید توتونچی‌ملکی (۱۳۹۵)، «چالش‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در بخش صنعت ایران: مطالعه موردی صنایع منتخب»، *دفاتر مطالعات انرژی، صنعت و معدن (گروه صنعت)*، مطالعات بخش عمومی (گروه بخش عمومی).

قوامی، هادی، محمدعلی شعبانی، راضیه رحیمی و هادی فرد شریفی (۱۳۹۶)، «بررسی تاثیر مالیات بر ارزش افزوده بر عملکرد بنگاه‌های اقتصادی (مطالعه موردی صنایع تولیدی و خدماتی استان‌های خراسان)»، *همایش ملی مالیات بر ارزش افزوده: فرصت‌ها و چالش‌ها*، دانشگاه فردوسی مشهد.

کارسازی، حسین، حامد فرداینی سفلی، میلاد جعفرپور رضائی، نعیمه ماشین‌چی عباسی و تورج هاشمی نصرت‌آباد (۱۳۹۴)، «روابط ساختاری سیستم‌های مغزی-رفتاری و دشواری در تنظیم هیجان با نشانه‌های اختلال اضطراب فراگیر»، *مجله دستاوردهای روانشناختی*، دوره چهارم، سال ۲۲، شماره ۱، صص ۱۵۳-۱۷۲.

۲۵۴ فصلنامه علمی پژوهشنامه اقتصادی، سال نوزدهم، شماره ۷۵، زمستان ۱۳۹۸

کریم پور، زهرا، طاهره منوری و محمدرضا عسگری (۱۳۹۲)، «بررسی عوامل موثر بر استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره نهایی توزیع»، اولین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت.

کشتاررجبی، هانیه و محمدتقی ضیایی بیگدلی (۱۳۹۲)، «شناسایی موانع موثر بر اجرای بهینه نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران (بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده)»، رسالت مدیریت دولتی (مدیریت دولتی)، شماره ۱۱-۱۲، صص ۱-۱۵.

میینی، محمد، غلامرضا معمارزاده طهران و عباس ابراهیمزاده (۱۳۹۵)، «شناسایی موانع و پیش‌برنده‌های استقرار مالیات بر ارزش افزوده»، مجله مدیریت توسعه و تحول، شماره ۲۴، صص ۲۳-۳۲.

مومنی، منصور و علی فعال قیومی (۱۳۸۹)، تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، تهران: انتشارات کتاب نو.

هومن، حیدر علی. (۱۳۹۱)، مدل یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم‌افزار لیزرل، تهران: انتشارات سمت.

ب- انگلیسی

Cnossen, S. (1998), "Global Trends and Issues in Value Added Taxation", *International Tax and Public Finance*, Vol. 5, No.3, PP. 399-428.

Dheressa, H., Reddy, K. K and Yadeta, D. (2015), "Challenges of Value Added Tax Administration: The Case of East Wollega Zone", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.6, No.2, PP. 132-137.

Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J. P., and Summers, V. (2001), *The Modern VAT*, International Monetary Fund. Washington D.C.

Iswahyudi, H. (2018), "Where has the Money Gone? The case of Value Added Tax Revenue performance in Indonesia", MPRA Paper 89876, University Library of Munich, Germany.

Jerene, W. (2016), "Challenges of Value Added Tax (VAT) Collection Performance: A Case Study of Hawassa City Revenue Authority (South Ethiopia)", *International Journal of Engineering Business Management*, Vol. 4, No. 12, PP. 13-19.

- Keen, M., & Smith, S. (2007), "VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?" IMF Working Paper, International Monetary Fund.
- Kopczuk, W. (2006), "Tax Simplification and tax Compliance: An Economic Perspective", <https://www.semanticscholar.org>.
- Markos, A. G. E. (2010), "Value Added Tax (VAT) Administration and Revenue Performance: Challenges and Opportunities in the Mekelle Branch of the Ethiopian Revenue and Custom Authority (ERCA)", Thesis, Mekelle: MU.
- McLaren, J. (2003), "Institutional Elements of Tax Design and Reform", The World Bank, Washington D.C.
- Mughal, M. M., and Akram, M. (2012), "Reasons of Tax Avoidance and Tax Evasion: Reflections from Pakistan", *Journal of Economics and Behavioral Studies*, Vol. 4, No. 4, PP. 217-222.
- Saheb, S. S., and Demilie, G. (2018), "Value Added Tax Challenges in Ethiopia", Lambert Academic Publishing.
- Smith, A. Islam, A., and Moniruzzaman, M. (2011), "Consumption Taxes in Developing Countries the Case of the Bangladesh", Working Paper No. 82, School of Accounting and Commercial Law, Victoria University of Wellington.
- Tareke, S. (2013), "Assessment on the Implementation of Value-Added Tax (VAT) in Mekelle City Administration", *International Journal of Science and Research (IJSR)*, Vol. 4, No. 8, PP. 452-467.
- Tareke, S., Hagos, Y., and Kassa, A. (2013), "Problems and Prospects of Value Added Tax (VAT) Implementation in Tigray Regional State", *Research journal's Journal of Accounting*, Vol. 4, No. 2, PP. 1-16.
- World Bank. (1991), "Lessons of Tax Reform", The World Bank, Washington, D.C.
- Yesegat, W. A. (2008), "Value Added Tax Administration in Ethiopia: A Reflection of Problems", *EJournal of Tax Research*, Vol. 6, No. 2, PP. 145-168.
- Zaman, Q., Okasha., and Iqba, M. (2012), "Value Added Tax-Theoretical Aspects and Empirical Evidence for Pakistan", *Journal of Managerial Sciences*, Vol. 6, No. 1, PP. 43-52