فصلنامه رویکردهای پژوهشی نو در علوم مدیریت
Journal of New Research Approaches in Management Science
سال دوم. شماره چهاردهم. پاییز ۱۳۹۸، صص۱۱۵-۹۱ Vol 2. No 14. 2019, p 91-115
شماره شاپا (۲۵۸۸-۵۵۶۱) ISSN: (2588-5561)

بررسی چالش‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده

رضا رحیمی اصل
دانشجوی مقطع دکتری مدیریت دولتی، دانشگاه آزاداسلامی واحد دهاقان
مدرس دانشگاه علمی کاربردی
rahimiaslreza@yahoo.com

چکیده

مالیات، ریشه تاریخی طولانی و عمیقی دارد و عمر آن با پیدایش نخستین حکومت‌ها و سازمان‌های مدیریت اجتماعی همراه است. مالیات بر ارزش افزوده، شکل اصلی مالیات بر مصرف است و نوعی مالیات غیرمستقیم عام بر عموم کالاها و خدمات (مگر موارد معاف) است که به صورت چند مرحله‌ای از اضافه ارزش کالاهای تولید شده (ارزشی که درهرمرحله به ارزش کالا افزوده می‌شود) یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف تولید و توزیع اخذ می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده هم اکنون در بیش از ۱۵۰ کشور جهان به مورد اجراء گذاشته شده است. استقرار این نظام مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران به عنوان بخش مهمی از تحولات نظام مالیاتی کشور محسوب می‌گردد. در راستای اجرایی کردن مالیات بر ارزش افزوده، چالش‌هایی وجود دارد. هدف این پژوهش شناسایی چالش‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده، بوده است. در این تحقیق با بررسی ادبیات تحقیق، چالش‌های اجرایی در چهار حوزه، ضعف نرم افزار مناسب، پیچیدگی سازمانی و اداری، ضعف اطلاع رسانی کافی و مناسب و ضعف آموزش ماموران مالیاتی، شناسایی گردید. با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی (AHP) به رتبه بندی عوامل پرداخته شده است. نتایج تحقیق نشان داد ضعف آموزش ماموران مالیاتی، پیچیدگی سازمانی و اداری، ضعف اطلاع‌رسانی کافی و مناسب، ضعف نرم‌افزار مناسب، به ترتیب رتبه‌های اول تا چهارم را به خود اختصاص داده‌اند.

واژه‌های کلیدی: مالیات، مالیات بر ارزش افزوده، چالش‌های اجرای مالیات بر ارزش افزوده

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

۱- مقدمه

مالیات یک جبنه اساسی از زندگی مدرن است. بودجه هایی که دولت‌ها از مالیات بدست می آورند برای ارائه خدمات ضرروی و کالاهای عمومی، پرداخت می‌شود. لذا تمایل افراد به پرداخت مالیات، نقش مهمی در ایجاد رفاه اقتصادی و اجتماعی هر کشوری دارد. انتظار می‌رود که تقاضای روبه روشد برای مراقبت‌های بهداشت ملی، فرصت‌های آموزشی و دیگر خدمات ضروری عمومی جامعه، دولت‌ها بر مالیات‌دهندگان برای جلوگیری از فرار مالیاتی فشار آورند و سعی نمایند که میزان تمکین مالیاتی مالیات‌دهندگان را افزایش دهند. تمکین مالیاتی معمولا به عنوان درجه‌ای است که فرد یا یک سازمان، از قوانین و مقررات مالیاتی، پیروی می‌کند. یکی دیگر از اصول کلیدی در ادبیات موجود، این است که تمکین مالیاتی از سوی مالیات‌دهندگان، زمانی اجرایی می‌شود که قوانین و مقررات مالی مربوطه، به وضوح، مشخص شده و در دسترس باشد. با این حال در واقعیت، چنین نیست. تمکین مالیاتی، چیز ساده‌ای نیست. بسیاری از عوامل فردی و سازمانی بر تمکین مالیاتی، تاثیر دارد (یانگ[1] و همکاران، ۲۰۱۶).

درآمد مالیاتی در بحث های توهم مالی، به وسیله پووانی[2](۱۹۰۳)، ارائه شده است. تئوری توهم مالی، بیان می‌کند که وقتی درآمدهای دولتی، کاملا شفاف نیستند و مالیات‌دهندگان آن را به خوبی درک نمی‌کنند، بنابراین، سبب می‌شود که هزینه‌های دولت نسبت به درآمد، کمتر تخمین زده شود. پووانی (۱۹۰۳) بیان کرده است که هدف اصلی طراحی سیستم های مالیاتی، کاهش مقاومت مالیات‌دهندگان، در مقابل سیستم است. بنابراین دولت‌ها در صدد پاسخ به این پرسش هستند که به منظور کم کردن مقاومت مالیات‌دهندگان برای هر سطح درآمد مشخص، سیستم مالی، چگونه باید سازماندهی شود. چنین سوالی، اهمیت مدیریت مالیاتی در معادله تمکین مالیاتی، بیان می‌کند. محققانی نظیر آرماحتیتو و اوول[3](۲۰۱۳) نشان دادند که ظرفیت یک کشور برای فراهم کردن رفاه و امنیت شهروندان، علاوه به توسعه و تقویت دموکراسی مرتبط است بلکه توانایی دولت‌ها برای جمع‌آوری مناسب مالیات نیز بستگی دارد. همچنین بیان می کنند که جمع‌آوری مناسب درآمد مالیاتی، بیشتر از سایر عوامل اقتصادی، میزان خدمات عمومی را افزایش می‌دهد و توسعه و دستیابی به اهداف را در کشورهای در حال توسعه، تسهیل می‌کند (کروتارو و همکاران[4]، ۲۰۱۷).

در سال ۲۰۰۸، بحران مالی جهانی و پس از آن رکود اقتصادی در سراسر جهان، منجر به بکاگیری سیاست‌های دولتی برای تثبیت اقتصاد کلان گردید. کشورها اقدامات مختلفی را برای تحرک مالی استفاده

1- Young
2- Puviani
3- Armah-Attoh and Awal
4- Korutaro

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

کردند تا بر میزان مصرف عمومی، سرمایه‌گذاری زیرساخت‌ها و اقدامات لازم برا افزایش درآمد قابل تصرف بکار بردند (کلاسو ، ۲۰۱۳)

سیاست‌های مالی یک ابزار اقتصادی مهم برای دولت‌ها برای توسعه اقتصادی است و می تواند بر اندازه بخش‌های دولتی و خصوصی، کل تقاضا و سطح فعالیت اقتصادی را تحت تاثیر قرار دهد. ابزار اساسی دولت در سیاست‌های مای آن، بودجه دولت است که از تجمع درآمد های دولت و مخارج آن تعیین می‌گردد. دولت از طریق دخالت بر میزان عرضه و تقاضا عملکرد اقتصادی را تحت تاثیر قرار می‌دهد و بزرگترین سهم درآمد دولت را مالیات تشکیل می‌دهد (هاجکوا و همکاران، ۲۰۱۵)

یکی از عناصر نظام مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده است. مالیات بر ارزش افزوده نسبت به سایر مالیات‌ها یکی از مهمترین منابع درآمدی دولت‌هاست که بیشتر بخش درآمد بودجه‌ای دولت‌ها را تشکیل می‌دهد. در زمان نوسانات چرخه‌های اقتصادی، مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک عامل تثبیت‌کننده درآمد دولتی و تصمین کننده عملکرد عمومی، می‌باشد (بیکاس و اندرسویک[1] ۲۰۱۳).

مالیات بر ارزش افزوده یکی از انواع مالیات‌های غیرمستقیم است و به عنوان یکی از روش‌های جدید دریافت مالیات جایگاه ویژه‌ای در اقتصاد کشورها ایفا می‌کند. قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران نیز از ابتدای مهرماه سال ۱۳۸۷ قابلیت اجرایی داشته و از آن تاریخ تاکنون سبب بروز چالش‌های گوناگون شده است. از دیدگاه اقتصادی، ارزش افزوده ما به التفاوت ارزش ستانده و ارزش داده است. بر این اساس ارزش افزوده را می‌توان تفاوت میان ارزش کالاها و خدمات عرضه‌شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری‌شده یک شخص در یک دوره معین تعریف کرد. با توجه به تعریف ارایه‌شده، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید و یا خدمات ارایه‌شده دریافت می‌شود. این قانون به طور کلی به سه دسته تقسیم می‌شود:

الف) مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی که در صورتی که از اصل مبدا استفاده شود، همه مخارج در تولید ناخالص داخلی (به جز مخارج دولت بابت دستمزد که نمی‌تواند زیرپوشش مالیات بر ارزش افزوده قرار گیرد) را در بر می‌گیرد.

ب) مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی، که علاوه بر استهلاک، مخارج مربوط به کالاهای سرمایه‌ای نیز از شمول پایه مالیاتی خارج می‌شود.

ج) مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی که استهلاک را در بر نمی‌گیرد و به این ترتیب مخارج سرمایه‌ای خالص را شامل می‌شود (زارع مقدم و غنی، ۱۳۸۸).

تحقیقات انجام گرفته در خصوص مالیات بر ارزش افزوده عموماً بر مزایای بی‌شمار استقرار این نظام مالیاتی در کشورها اشاره داشته است، لیکن برخی از کشورها به دلیل برخی مشکلات در استقرار این نظام

1- Bikas Egidijus. Andruskaite Emile

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

مالیاتی دچار تردید می‌شوند. ازجمله مشکلاتی که دراین میان درتحقیقات مختلف به آن اشاره شده است مشکل تعیین و وصول مالیات برارزش افزوده در بخش‌های خدماتی و عدم صرفه اقتصادی (فزونی مخارج تعیین و وصول بر منافع حاصل ازآن) دراستقرار این نظام مالیاتی دراین حوزه هاست (جمال لیوانی و همکاران، ۱۳۹۱).

بررسی ادبیات موجود نشان می‌دهد که در پذیرش مالیات بر ارزش افزوده، چندین عامل وجود دارد. بیک من[1] (۲۰۱۰) بیان کردند که سیاست‌های مالیاتی در زمینه اجرا نسبت به هدف تئوریک آن، متفاوت هستند و نتوانسته‌اند اثرات درمانی مناسبی در بهبود فعالیت‌های تجاری به همراه داشته باشند. در این راستا در زمینه پذیرش سیستم مالیات بر ارزش افزوده، چالش‌هایی وجود دارد که می‌تواند عامل تعیین‌کننده‌ای در پذیرش مالیات بر ارزش افزوده در دنیای واقعی فعالیت گردد (ماچاریا[2] ۲۰۱۴).

چنانچه مالیات بر ارزش افزوده به شکل موثر و مطلوب اجرا شود بسیاری از حلقه‌های زنجیره مبادله‌های اقتصادی که در وضعیت موجود از نظارت دستگاه مالیاتی و بخش مالیات بر درآمد خارج است کنترل می‌شود و به این ترتیب بخش مالیات بر درآمد از پایه متحول خواهد شد. مهمترین مزایای این نوع مالیات، درآمدزدایی، ثبات نسبی و فرارمالیاتی اندک می‌باشد که با هزینه کرد درست و تخصیص منابع صحیح در تمام حوزه ها از جمله حوزه های اجتماعی می‌توان در جهت توسعه‌ی رفاه اجتماعی، تاثیرات مثبت خود را نمایان کند. بدون شک اتکا به درآمدهای مالیاتی بویژه مالیات بر ارزش افزوده که راحت الوصول تر از سایر منابع مالیاتی می‌باشد، توسعه و رفاه اجتماعی را در بر خواهد داشت و کشور را از توسل به درآمدهای نفتی برای نیل به اهداف توسعه‌ایی رفاه اجتماعی، فارغ می سازد. زیرا ناپایداری در بازار نفت تمام تدابیر اتخاذ شده را دستخوش دگرگونی خواهد کرد و اجرای درست و منطقی مالیات بر ارزش افزوده در نهایت منجر به رشد رفاه اجتماعی و همچنین توسعه‌ی عمومی کشور خواهد شد. البته نباید از نظر دور داشت که نحوه اجرای مالیات بر ارزش افزوده، با چالش‌هایی مواجه است. اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیازمند سازوکار و زیرساخت‌های لازم است و بر این اساس باید تمام معاملات شناسنامه‌دار شوند تا با صدور فاکتور، نوع، مقدار، قیمت، تاریخ و محل فروش کالا مشخص شود؛ فراهم ساختن زیرساخت‌ها در نظام بانکی برای اجرای این طرح نیز ضرورتی دیگر است که باید به آن توجه شود؛ اما بدون شفاف‌سازی و فراهم کردن زیرساخت‌های لازم، با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، نوعی هیجان دور از واقعیت اقتصادی بر بازار حاکم می‌شود. مثلا در اجرای این قانون به‌دلیل ناآشنایی تجار و بازرگانان با اثرات مثبت آن و اینکه باید مالیات سال دیگر را امسال بپردازند، باعث می‌شود تا نوعی هیجان در بازار ایجاد شود و مالیات پرداختی روی قیمت تمام‌شده محصولات محاسبه شود. هم‌اکنون، دنیا به سمت اجرای قانون مالیات

1- Beekman
2- MACHARIA

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

بر ارزش افزوده یا مالیات بر مصرف پیش می‌رود تا افرادی که کمتر مصرف می‌کنند کمتر مالیات بپردازند که این باعث ارتقای سطح پایه زندگی مردم می‌شود و بر آن اساس کالای تولیدشده باید مالیات بیشتر و کالاهای در حال تولید مالیات کمتری بپردازند. باید نظام اداری اجرای این قانون به شکل شفاف و قانونمند فراهم شود تا اطمینان خاطر تمام طرف‌های ذی‌ربط حاصل شود و بتوان از اثرات مثبت آن استفاده کرد.

در نتیجه مسئله اصلی پژوهش حاضر، شناسایی و رتبه‌بندی چالش های اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده است. بنابراین با مرور بر مفاهیم و پژوهش‌های انجام گرفته عوامل اجرایی موثر بر اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده، شناسایی می‌گردد و سپس به رتبه‌بندی عوامل شناخته شده، پرداخته می شود. در بخش بعدی این مقاله، ادبیات تحقیق، آورده شده است و سپس، روش‌شناسی و تجزیه‌وتحلیل داده‌ها بیان می‌گردد. در این تحقیق با استفاده از نرم افزار سوپردسیژن و با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی (AHP) به رتبه بندی عوامل، پرداخته شده است. در بخش آخر نیز نتیجه گیری پژوهش آورده می شود.

۲- ادبیات تحقیق

۲-۱- مالیات بر ارزش افزوده

از سال ۱۹۴۵ به بعد، برزیل، فرانسه، دانمارک و آلمان در زمره نخستین کشورهایی بودند که این مالیات را در نظام مالیاتی کشور خود معرفی کردند و هم‌اکنون بیش از ۱۴۰ کشور جهان اجراکننده این نظام مالیاتی هستند و این نوع مالیات به مهمترین منبع درآمدی مالیاتی بیشتر کشورهای در حال توسعه تبدیل شده است. کره جنوبی نخستین کشور آسیایی است که با کمک صندوق بین‌المللی پول در سال ۱۹۷۷ این مالیات را پذیرفت و به دنبال آن کشورهای ترکیه، پاکستان بنگلادش و لبنان نیز اقدام به اجرای این مالیات کردند، به گونه‌ای که از ۵۷ کشور مسلمان که در اجلاس سازمان کنفرانس اسلامی شرکت می‌کنند، ۳۶ کشور این نوع مالیات را اجرا کردند که در ۶۱ درصد این کشورها سهم مالیات بر ارزش افزوده از تولید ناخالص داخلی ۴ درصد یا بیشتر بوده است. (غلامی، ۱۳۹۳).

مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با سایر مالیات‌های مرسوم یک مالیات جدید است که با تلاش اقتصاددانان برای رفع یا کاهش اختلال و نارسایی‌های مالیات‌های سنتی و نیز افزایش درآمد دولت‌ها شکل گرفت. در واقع، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره واردات، تولید، توزیع بر اساس درصدی از ارزش کالاهای فروخته شده یا خدمات ارائه شده در هر مرحله اخذ می‌گردد، اما مالیات پرداختی در هر مرحله از زنجیره واردات - تولید- توزیع به عنصر مرحله بعدی زنجیره انتقال می‌یابد تا در نهایت توسط مصر کننده نهایی پرداخت گردد. بررسی مطالعات تجربی در زمینه مالیات بر ارزش افزوده حاکی از آن است که در اغلب مطالعات جنبه درآمدی و آثار اجرای مالیات مذکور در کشورهای مختلف مدنظر بوده است و در تعداد معدودی از مطالعات به

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

بررسی نظام اجرایی مالیات بر ارزش افزوده پرداخته شده است. از جمله این مطالعات می‌توان به ارنت و یانگ اشاره نمود که هر ساله به بررسی جامع و تطبیقی مؤلفه‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف می‌پردازد (غلامی، ۱۳۹۳). در حال حاضر درآمد های مالیاتی نقش حیاتی در توسعه اقتصادی ایفا می کند. چندین مطالعه به بررسی اثرات درآمد مالیاتی بر تولید ناخالص داخلی پرداخته اند که اکثر این مطاعات بیانگر یک رابطه مثبت بین درآمد مالیاتی و تولید ناخالص داخلی بوده است (ویور[1] ۲۰۱۱).

طی چند دهه اخیر، نظام مالیات بر ارزش افزوده، در بیش از نیمی از کشورهای جهان اجرا شده است. کشورهای که تاکنون این نظام مالیاتی را دنبال نکرده و یا آنهایی که با تاخیر به اجرای آن می‌پردازند، یک نگرانی داشته‌اند و آن موضوع افزایش سطح عمومی قیمت‌ها پس از اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده است (کین و لاکوود[2] ۲۰۱۰). از طرف دیگر، تجربه کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزود، این نگرانی را غیرموجه نموده است. هنگامی که مالیات بر ارزش افزوده یا هر نوع مالیات غیرمستقیم دیگری در یک کشور اجرا می شود، تحلیل جایگاه و اثر مالیات در جریان مدور فعالیت های اقتصادی متفاوت است. در اکثر مطالعات انجام شده، عوامل تعیین‌کننده درآمد مالیاتی مانند، ماهیت نظام مالیاتی، ویژگی‌های نهادی و جمعیت شناختی و ساختار اقتصادی، مورد بررسی قرار نگرفته است. محققان مختلفی به تبیین متغیرهایی برای تعیین تاثیر مالیات در کشورها، پرداختند. برای مثال از متغیر های مانند نسبت کشاورزی به تولید ناخالص داخلی، درآمد سرانه، نسبت صادارت مواد معدنی به تولید ناخالص داخلی، درجه باز بود اقتصاد، نسبت تولید ناخالص داخلی به نقدینگی پرداختند و سعی در اندازه گیری سهم مالیات در تولید ناخالص داخلی داشته‌اند (ایزدونبی و اکونبار[3] ۲۰۱۴).

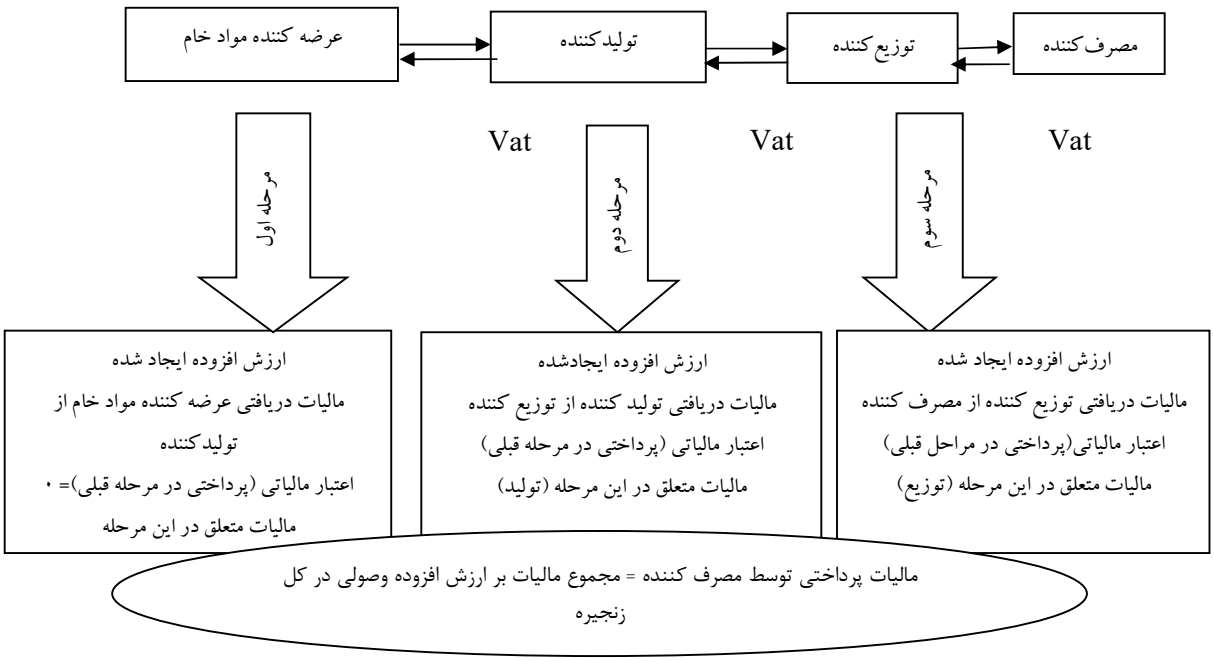
در نظام مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی، مجموع مالیات پرداختی توسط فعالان اقتصادی در یک زنجیره برابر با مالیات پرداختی مصرف‌کننده نهایی در انتهای زنجیره خواهد بود. به عبارت دیگر، پرداخت کننده اصلی مالیات مصرف‌کننده نهایی است و بار مالیاتی بر فعالان اقتصادی تحمیل نمی‌گردد. این موضوع یکی از ویژگی‌های مهم مالیات بر ارزش افزوده بوده و دلیل اصلی ارجحیت آن در مقایسه با سایر انواع مالیات‌های غیرمستقیم با وجود هزینه‌های اجرایی بیشتر آن می‌باشد. علاوه بر این عدم احتساب مالیات مضاعف در مراحل مختلف زنجیره تولید، توزیع و مصرف (ناشی از تفکیک ارزش کالا و خدمات و مالیات بر ارزش افزوده متعلق) و همچنین کاهش فرار مالیاتی ناشی از شفاف‌سازی مبادلات اقتصادی در یک زنجیره (مشمول بودن کل زنجیره مربوط به تولید کالاها و خدمات) از دیگر دلایل ارجحیت مالیات بر ارزش افزوده است. شایان ذکر است، ارجحیت مالیات بر ارزش افزوده ناشی از شفاف‌سازی مبادلات در

1- zwawire
2- Keen. Michael, Lockwood
3- Izedonmi. F. I. O. , Okunbor

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

صورتی به وقوع می‌پیوندد که مالیات بر ارزش افزوده تا انتهای زنجیره تسری یابد. به منظور روشن شدن این موضوع که در نظام مالیات بر ارزش افزوده مالیات پرداختی در کل زنجیره با مالیات پرداختی توسط مصرف‌کننده نهایی یکسان است در نمودار ۲ فرایند مالیات ستانی از یک زنجیره تولید، توزیع و مصرف با فرض نرخ مالیات بر ارزش افزوده، ارائه شده است.

نمودار ۲- روند انتقال مالیات بر ارزش افزوده به مصرف‌کننده نهایی و سهم هر یک از فعالان در وصا . آن (دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، ۱۳۹۳)



استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در این راستا و با هدف ایجاد شرایط و بسترهای قانونی اجرای سیاست‌های ذکر شده برای ایجاد تحول در نظام مالیاتی طراحی شد. در تقسیم بندی‌های مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده از نوع مالیات‌های غیرمستقیم است. پایه مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده مصرف بوده و این نوع از نظام مالیاتی دارای قابلیت‌های قابل توجهی مانند شفاف‌سازی فرآیندها و معاملات اقتصادی، ایجاد بانک‌های جامع اطلاعات اقتصادی، تقویت سیستم‌های نظارتی در مراحل مختلف واردات، صادرات، تولید، توزیع کالاها و خدمات و همچنین مصرف، کاهش بار مالیاتی تولید، بالا بردن انگیزه صادرات و. . . است. اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیازمند سازوکار و زیر ساخت های لازم

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

است و بر این اساس باید تمام معاملات شناسنامه دار شوند تا با صدور فاکتور، نوع، مقدار، قیمت، تاریخ و محل فروش کالا مشخص شود؛ اما هم اکنون در کشورمان، تنها فرش و طلا با صدور شناسنامه یا همان فاکتور معامله می‌شوند که برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده، این موضوع باید به سایر کالاها تعمیم داده شود. فراهم ساختن زیرساخت‌ها در نظام بانکی برای اجرای این طرح نیز ضرورتی دیگر است که باید به آن توجه شود؛ اما بدون شفاف سازی و فراهم کردن زیر ساخت های لازم، با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، نوعی هیجان دور از واقعیت اقتصادی بر بازار حاکم می‌شود. مثلا در اجرای این قانون به دلیل ناآشنایی تجار و بازرگانان با اثرات مثبت آن و اینکه باید مالیات سال دیگر را امسال بپردازند، باعث می‌شود تا نوعی هیجان در بازار ایجاد شود و مالیات پرداختی روی قیمت تمام شده محصولات محاسبه شود. رای جلوگیری از ضرر تولیدکنندگان و صنعت کشور، باید اطلاع رسانی قبل از اجرای این قانون صورت می گرفت. چراکه اجرای این قانون، کار بسیار مشکلی است و برای چیدمان ساز و کار اجرایی آن باید اعتماد طرفین حاصل شود تا آثار مثبت آن مشخص شود. هم اکنون، دنیا به سمت اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده یا مالیات بر مصرف پیش می‌رود تا افرادی که کمتر مصرف می کنند کمتر مالیات بپردازند که این باعث ارتقای سطح پایه زندگی مردم می‌شود و بر آن اساس کالای تولیدشده باید مالیات بیشتر و کالاهای در حال تولید مالیات کمتری بپردازند. باید نظام اداری اجرای این قانون به شکل شفاف و قانونمند فراهم شود تا اطمینان خاطر تمام طرف‌های ذی ربط حاصل شود. با این حال در راستای اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور، چالش‌هایی وجود دارد و دراین زمینه مطالعاتی، به بررسی چالش‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده پرداخته‌اند. ماچریا (۲۰۱۴) در بررسی عوامل موثر در پذیرش مالیات بر ارزش افزوده در سازمان‌ها و فعالیت‌های تجاری کنیا، نشان داد که مهارت‌های کارکنان و ذینفعان به منظور افزایش پذیرش مالیات بر ارزش افزوده، باد به روز شود و از طریق رسانه‌های اجتماعی، اطلاع رسانی کافی انجام شود و در این راستا، تعهد مدیران برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده در سازمان‌های تجاری و اجتماعی، نقش حیاتی را دارد و همچنین امنیت سیستم مالیات بر ارزش افزوده نیز نقش مهمی در این راستا دارد و باید نرم فزارهای جدید و به روز، برای ثبت معاملات آنلاین توسط فعالان تجاری فراهم شود و راه نفوذ هکرها نیز، کاملا بسته شود. بیکاس و اندرسویک (۲۰۱۳) نیز در بررسی عوامل موثر بر مالیات بر ارزش افزوده، نشان داد که شاخص‌های کلان مانند تولید ناخالص داخلی، هزینه مصرف، هزینه خانوار و هزینه های مصرفی دولتی، صادرات و واردات و بیکاری، در اجرایی کردن و افزایش درآمد مالیاتی ارزش افزوده، تاثیر دارد. کن و لاکوود[1] (۲۰۱۰) به بررسی مالیات بر ارزش افزوده وعلل و عواقب آن پرداختند. در این تحقیق به بررسی پیامدهای مالیات بر ارزش افزوده پرداخته شد. در این تحقیق به بررسی اثرات مالیات بر ارزش افزوده بر هزینه‌های در این تحقیق با برسی داده های پانل ۱۴۳ کشور به مدت ۲۵ سال،

1- Keen & Lockwood

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

نشان داد که عوامل تصویب‌کننده مالیات بر ارزش افزوده اثر قابل توجهی بر درآمد دولت دارد. ویر[1] (۲۰۱۱) به بررسی عوامل موثر بر ارزش افزوده مالیاتی بر درآمد کنیا، پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که کشش رشد مالیات بر ارزش افزوده بر تولید ناخالص داخلی تاثیر دارد و اقتصادهای زیر زمینی کنیا، نیز بر میزان درامد کشور موثر بوده است و این رابطه نمی تواند برای مدت طولانی پایدار باشد. کلاسو[2](۲۰۱۳) به بررسی اینکه آیا مالیات بر ارزش افزوده یک ابزار ثبات اقتصاد کلان مفید است، پرداخت. در این مقاله به بررسی مالیات بر ارزش افزوده پرداختند. در این تحقیق به بررسی تعادل عمومی برای ارزیابی سودمندی مالیات بر ارزش افزوده بر میزان مصرف فعلی و آینده پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد پس انداز و تصمیمات سرمایه گذاری و از این رو افزایش هزینه های اقتصادی از پرداخت مالیات متغیر خواهد بود و یک ابزار معمولی برای تثبیت می‌باشد و در نتیجه نرخ مالیات بر ارش افزوده متغیر، یک ابازر تثبیت‌کننده مفید می‌باشد. ایزدونبی و اکونبار (۲۰۱۴) به بررسی نقش مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی نیجریه پرداختند. در این تحقیق با بررسی درآمد مالیاتی و تولید ناخالص داخلی در بازه زمانی ۲۰۱۰-۱۹۹۴ و با استفاده از تجزیه و تحلیل رگرسیونی، نشان دادند که درآمد مالیاتی بر حساب درآمد کل و تولید ناخالص داخلی تاثیر قابل توجهی دارد. اودهیما و اودا[3](۲۰۱۵) به بررسی آثار مالیات بر ارزش افزوده بر درآمد دولت نامیبا پرداختند. در این تحقیق به بررسی سیاست‌های بودجه ایی و نرخ مالیات پرداختند. در این تحقیق با بررسی تئوری اقتصادی بر اساس اقتصاد باز، میزان مصرف، سرمایه‌گذاری، تقاضای دولت و خالص صادارت و تعادل بخش واقعی اقتصاد و عرضه و تقاضای کالا را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان داد میزان مخارج و هزینه‌های سالانه در درآمد دولت نسبت به سیاستهای مالیاتی متاثر می‌شود و هزینه های خانوارهای و میزان تقاضای کالا و خدمات بر میزان درآمد مالیاتی ارزش افزوده تاثیر دارد و در نهایت بر درآمد دولت موثر است. هاجکوا و همکاران[4](۲۰۱۵) به بررسی اثرات ارزش افزوده مالیات بر مخارج دولت بودجه و درآمدها پرداختند. در این تحقیق به بررسی ابزارهای اصلی سیاست مالیاتی در کشور پرداختند در این تحقیق با بررسی نرخ مالیات بر ارزش افزوده در بازه زمانی ۲۰۱۵-۱۹۹۳ به بررسی هزینه‌های مربوط به مالیات. اثرآن بر بودجه دولت پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که پس از افزایش یک درصدی در نرخ مالیات بر ارزش افزوده، درآمد دولت به میزان یک درصد افزایش نمی‌یابد. ارزیابی اثربخشی مالیات بر ارزش افزوده نشان داد که هزینه‌های مالیاتی و وظایف مربوط به عملکردهای اجرایی مالیات بر ارزش افزوده، درآمد مالیاتی بودجه دولت و عوارض دریافتی را مورد تاثیر قرار می‌دهد.

1. wawire
2. Claus
3. Odhiambo &, Odada
4. Hajdúchová et al

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

سید نورانی و همکاران (۱۳۸۹) در بررسی برخی از چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران، نشان داد:

ـ نبود زمینه‌ها، امکانات و زیرساخت‌های اجرایی قانون در اقتصاد ایران مانع از گسترش اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با اصناف شده است.

ـ بی‌توجهی به موضوع معاملات معاوضه‌ای برخی از کالاها و خدمات با ویژگی‌های خاص و نحوه معاملات آنها که منجر به عدم تمکین برخی از فعالان نسبت به قانون مالیات بر ارزش افزوده شده است.

ـ عدم آموزش مودیان و فعالان اقتصادی یا بی‌اطلاعی و کم اطلاعی آنها از جزییات اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده، منجر به بروز برخی مقاومت ها از طرف مودیان در رابطه با اجرای این قانون شده است.

سالاری (۱۳۹۲) در بررسی مالیات بر ارزش افزوده در استان تهران، چالش ها و راهکارها، نشان داد عوامل مختلفی در عدم توفیق نظام مالیاتی کشور در کسب رقم های بالای درآمدی ناشی از سیستم مالیات بر ارزش افزوده نقش دارند که مهمترین این دلایل مشتمل بر عدم آگاهی مودیان، فقدان عوامل زیرساختی و اشکالات عوامل قانونی می‌باشد. وراعی (۱۳۹۵) در بررسی موانع اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده در استان کردستان، نشان داد عدم ساختار سازمانی مناسب، عدم مدیریت منابع انسانی مناسب، عدم مودی محوری، عدم ساختار مکانیزاسیون مناسب، عدم هماهنگی و یکپارچه‌سازی مناسب، عدم اجرای مناسب رویه‌ها و دستورالعمل ها، عدم اطلاع رسانی و فرهنگ سازی مناسب، عدم نظارت و ارزش یابی مناسب از موانع اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در استان کردستان است. اسلامزاده و همکاران (۱۳۹۵) نیز در تبیین مشکلات مالیات بر ارزش افزوده، نشان دادند مشکلات قانونی، اقتصادی، اجرایی و فرهنگی محیطی را از عوامل موثر بر اجرای مالیات بر ارزش افزوده، نشان داده اند. حیدرپور و همکاران (۱۳۹۵) در بررسی آسیب شناسی مدیریت مالیات بر ارزش افزوده با هدف افزایش اثربخشی اجرا، نشان دادند چالشهای قانونی و سیاستگذاری مدیریت مالیات برارزش افزوده، چالشهای محیط اقتصادی و اداری مدیریت مالیات بر ارزش افزوده و چالشهای اجتماعی و فرهنگی از موانع اثربخشی اجرای آن می باشد. فشار پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده درحالی به مصرف‌کننده تحمیل می‌شود که یافته‌های این مطالعات انجام شده، علت آن را در نبود زیرساخت‌های موجود دنبال می‌کند. ناکافی بودن زیرساخت‌های نرم‌افزاری و نیروی انسانی لازم در سازمان امور مالیاتی ازجمله این مشکلات است. با وجود عمر ۷ساله اجرای این قانون در کشور همچنان سیستم یکپارچه و آنلاین نرم‌افزاری وجود ندارد و نیروی انسانی مشغول به کار در سازمان امور مالیاتی فاقد آموزش و تجهیزات لازم است. با این حال بررسی تجارب دیگر کشورها در اجرای این قانون نشان می‌دهد در کشور چین این قانون به بهترین شکل درحال اجرا شدن است. وجود سیستم مشترک فاکتور، علت اصلی موفقیت چینی‌ها در پیاده‌سازی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده بوده به طوری که همه بخش‌های اقتصادی این کشور فاکتورهایی با فرمت خاص خود دارند و همزمان با صادر کردن فاکتور برای مشتریان

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

خود، فاکتورها در سیستم جامع مالیاتی آن کشور ثبت می‌شوند. شکل یکپارچه فاکتور مشخص می‌کند کالا در چه زمان و مکان خریداری شده و از طرفی وجود سیستم مشوق‌های مالیاتی در این کشور موجب شده تا افراد در این زنجیره به صورت بسیار شفاف عمل می‌کنند. جمع‌بندی مطالعات کارشناسی انجام شده در خصوص آسیب‌شناسی مشکلات اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده منجر به استخراج برخی از این مشکلات به شرح ذیل بیان شده است (مرعشی، ۱۳۹۶):

ـ افزایش مستمر نرخ مالیات بر ارزش افزوده با هدف کسب درآمد بیشتر مالیاتی در تعارض با هدف اولیه عنوان شده به عنوان ابزاری برای ایجاد شفافیت در معاملات اقتصادی اشخاص و گسترش پایه‌های مالیاتی و در نتیجه ایجاد تورم با توجه به افزایش مستمر قیمت کالا و خدمات.

ـ تعمیق رکود اقتصادی در کشور به دلیل همزمانی سیاست‌های ضدتورمی با سیاست انبساطی مالیاتی و افزایش هزینه‌های تولید و کسب وکار.

ـ تعدد آئین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی در خصوص قانون که موجب پیچیدگی اجرای قانون و اختلاف نظر میان بخش‌های مختلف شده است.

ـ تعجیل در افزایش دامنه شمول اجرای قانون و عدم تناسب آن با ایجاد زیرساختها، آموزش، اطلاع‌رسانی فراگیر جوانب مختلف و عدم اهتمام جدی برای دستیابی به گفتمان مشترک اجرای قانون، فرهنگ‌سازی و رفع مشکلات قانونی، مقرراتی، اجرایی و نظارتی.

ـ عدم تأمین و عملیاتی‌سازی برخی زیرساخت‌های موردنیاز قانون از جمله استقرار صندوق‌های مکانیزه فروش در واحدهای اقتصادی.

ـ اجرای مرحله‌ای قانون و در نتیجه عدم تکمیل زنجیره شمول مالیات از واردکننده به تولیدکننده تا مصرف‌کننده نهایی و بروز مشکلاتی برای فعالان اقتصادی.

ـ اجرای مرحله‌ای قانون که موجب شمول بخشی از فعالان و عدم شمول برخی دیگر در درون یک صنعت یا صنف شده و قیمت ارائه خدمات به مصرف‌کننده نهایی را متفاوت ساخته و یا مبادلات میان ایشان را دچار مشکلات پیچیده کرده است و کم توجهی به برخی بخش‌ها مانند تعاونی‌های مصرف.

ـ تبدیل بنگاه‌ها و فعالان اقتصادی به ممیزان مالیاتی باتوجه به سیستم حسابداری قانون فعلی و پیچیده‌کردن فضای کسب‌وکار و افزایش هزینه‌های اداری فعالیت‌های اقتصادی و تحمیل هزینه ناکارایی سیستم های مالیاتی بر دوش مؤدیان و فعالان اقتصادی.

ـ اعمال نرخ یکسان مالیاتی برای تمامی بخش‌ها بدون توجه به نیازهای حمایتی و لزوم استفاده از سیاست‌های تشویقی برای بخش‌هایی مانند بخش تعاون و لزوم حمایت از تولید داخلی.

ـ وجود ابهامات متعدد در شناسایی کالاهای مشمول و معاف و ایجاد اختلافات مالیاتی و وضع جرائم فزاینده.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

ـ ایجاد مشکل مضاعف برای پیمانکاران و برخی مشاغلی که به دلیل انعقاد قرارداد مکلف به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده شده‌اند در شرایطی که هنوز مبالغ مربوط به قرارداد را دریافت نکرده‌اند.

ـ تاخیرهای طولانی و فرایند پیچیده و زمان بر استرداد مالیات بر ارزش افزوده صادرکنندگان.

ـ ایجاد مشکلات متعدد و افزایش هزینه مبادلات به دلیل دوره‌های کوتاه ۳ ماهه تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات.

ـ وجود بخش غیررسمی گسترده در کشور به دلیل پیچیده و پرهزینه بودن فضای کسب و کار و در نتیجه وجود مقاومتهایی در مقابل اجرای قانون به صورت سختگیرانه و بدون ایجاد زیرساخت‌های موردنیاز.

ـ وضع جرائم مالیاتی سنگین و غیرمتناسب با تخلفات بنگاه‌های اقتصادی در شرایطی که موانع و مشکلات متعددی پیشروی بنگاه‌های اقتصادی برای اجرای این قانون وجود داشت

ـ فقدان ابزار قانونی برای اخذ مالیات از خریدار و در نتیجه پرداخت مالیات در برخی موارد از طرف فروشندگان که موجب کاهش حاشیه سود و افزایش رکود می‌شود.

به گفته مرعشی علی‌رغم وجود مشکلات متعدد فوق در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و انتظار فعالان اقتصادی به نظر می‌رسد در لایحه اخیر نیز هنوز خلاها و نارسایی‌های جدی به شرح ذیل وجود دارد:

ـ عدم ارائه تعریفی جامع از مالیات بر ارزش افزوده و تعبیر ناصحیح بند (ط) ماده (۱) لایحه که مالیات فروش پس از کسر مالیات خرید در یک دوره معین را به عنوان مالیات بر ارزش افزوده تعبیر کرده است. این در حالی است که مالیات باید از ارزش افزوده ایجاد شده بر روی کالا دریافت شود.

ـ استمرار رویکرد تحمیل هزینه ناکارایی سیستم های مالیاتی بر دوش فعالان اقتصادی به واسطه تبدیل بنگاه‌ها و فعالان اقتصادی به ممیزان مالیاتی و عدم ارائه تحلیل هزینه فایده از آثار مخرب این امر بر تولید و اشتغال در کشور.

ـ کم‌توجهی به شرایط تولیدکنندگان که ناگزیر به پرداخت مالیات مربوط به کالاها و مواد اولیه وارداتی هستند و این درحالی است که عودت مالیات به زمان بعد از تولید و فروش باز می‌گردد و این امر نقدینگی بنگاه را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

ـ استمرار رویکرد اجرای مرحله‌ای قانون و وجود مواردی مانند حد آستانه اجرای قانون در بند (س) ماده (۱) که موجب قطع زنجیره مالیاتی شده و حقوق مالیاتی مؤدیان را تضییع می‌کند.

ـ وجود اختلاف نظرهای جدی در تفکیک حدود اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در سرزمین اصلی و مناطق آزاد و ویژه و ارائه تعاریف متضاد با قوانین اصلی مانند بند (و) ماده (۱) مبنی بر تلقی صادرات بر کالای انتقال یافته از سرزمین اصلی به مناطق آزاد و ویژه.

ـ عدم توجه به کالاهای سرمایه‌ای و کالاهایی که بعد از انتقال به مصرف‌کننده مجددا به چرخه تولید باز می‌شوند.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

ـ فقدان مبنای دقیق و مشخص برای اعمال معافیت برای برخی از کالاها و ایجاد زمینه چانه‌زنی برای کالاهای مختلف.

ـ اخذ مالیات بر ارزش افزوده از واردات کالاهایی که از حقوق گمرکی یا سود بازرگانی معاف هستند و در نتیجه ایجاد انگیزه برای قاچاق این کالاها.

ـ رویکرد ناصحیح لایحه در قانونی کردن اشکالات اجرایی ناظر بر قانون فعلی بدون توجه کافی به بخش تولید و فعالان اقتصادی خصوصی و تعاونی و عدم توجه به ظرفیت‌ها و مزیت‌های موجود در بخش تعاون و لزوم حمایت ویژه جهت دستیابی به اهداف بخش تعاون در اقتصاد کشور.

ـ معاون پارلمانی اتاق تعاون ایران با پیشنهاد دو سناریو در خصوص لایحه مذکور یادآور شد: بررسی اجمالی کلیات لایحه اخیر دولت در خصوص دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش افزوده بیانگر آن است که هنوز برخی از ابهامات و چالش‌ها و دغدغه‌های پیشروی فعالان اقتصادی پابرجا است و نیاز به اصلاحات اساسی دارد. با عنایت به موارد فوق سناریوهای ذیل در خصوص این لایحه قابل ارائه است:

ـ تغییر در رویکرد کلی حاکم بر سیستم اجرایی مالیات بر ارزش افزوده به منظور تسهیل فضای کسب و کار، کاهش قیمت تمام شده تولید و عرضه کالا و خدمات و گسترش بخش رسمی اقتصاد از طریق رد کلیات لایحه دولت و یا استرداد لایحه توسط دولت و بازنگری در کلیات لایحه.

ـ تصویب کلیات لایحه در ضمن پذیرش ضرورت بازنگری اساسی در لایحه و بررسی کارشناسی همه‌جانبه و به‌دور از تعجیل به منظور رفع مشکلات قانون فعلی و تغییر رویکرد در برخورد با فعالان اقتصادی.

۳- طرح تحقیق

هدف کلی از این پژوهش، چالش‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده، می‌باشد؛ بر اساس ادبیات تحقیق و مطالعات انجام شده، معیارهای زیر استخراج شده است الگوی معیارها و زیرمعیارهای مدل با استفاده از تکنیک AHP در شکل ترسیم شده است. همچنین معیارها و زیرمعیارهای تحقیق با اندیس عددی بصورت جدول زیر نامگذاری شده‌اند تا در جریان تحقیق به سادگی قابل ردیابی و مطالعه باشد.

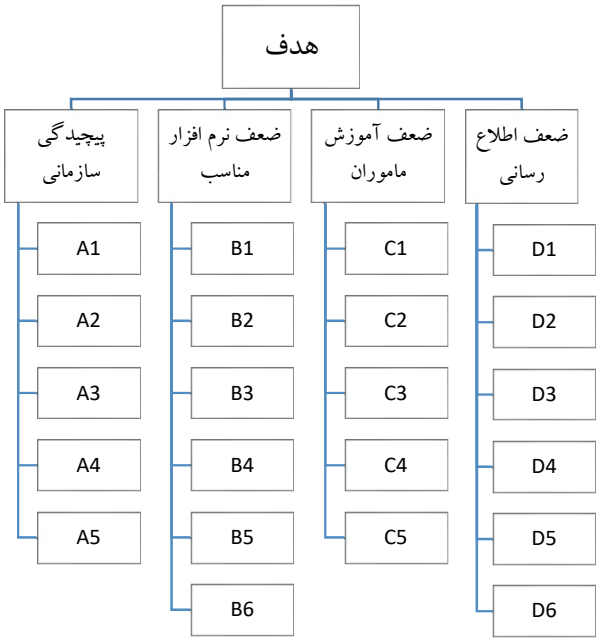
[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

جدول ۱- معیارها و زیرمعیارهای چالش‌های موثر بر اجرای مالیات بر ارزش افزوده

معیارهای اصلی		زیرمعیارها	نماد
A	پیچیدگی سازمانی و اداری	عدم همکاری برخی از اصناف مهم در اجرای قانون	۱A
		هزینه های گزاف حسابرسی ها در نظام مالیاتی	۲A
		عدم همکاری دستگاه های اجرایی درخصوص پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده	۳A
		عدم کفایت اعتبارات و بودجه مناسب	۴A
		وصول عوارض موازی با مالیات و عوارض ارزش افزوده	۵A
B	ضعف نرم افزار مناسب	پایین بودن میزان دسترسی به شبکه اینترنت	۱B
		مشکلات نظام بانکی و عدم استفاده فراگیر از پول الکترونیک به جای پول نقد	۲B
		عدم پوشش کامل شبکه اینترنتی	۳B
		عدم پذیرش نرم افزار از سوی مودیان	۴B
		عدم آموزش مناسب در زمینه استفاده از نرم افزار	۵B
		عدم صدور فاکتور آنلاین برای کلیه مودیان توسط سازمان امور مالیاتی	۶B
C	ضعف آموزش ماموران مالیاتی	عدم فرهنگ سازی و اطلاع رسانی درخصوص موضوعات مالیاتی	۱C
		کمبود شدید نیروی انسانی	۲C
		ضعف مسائل حسابداری مرتبط در زمینه مالیات بر ارزش افزوده	۳C
		عدم پاسخگویی ماموران مالیاتی در تبیین مفاهیم مالیات بر ارزش افزوده	۴C
		آموزش های ناکافی ماموران مالیاتی	۵C
D	ضعف اطلاع رسانی کافی و مناسب	کمبود منابع اطلاعاتی	۱D
		عدم وجود ارتباط بین بانک های اطلاعاتی موجود در کشور	۲D
		عدم آگاهی مؤدیان از چگونگی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده	۳D
		ضعف اطلاع رسانی به مؤدیان در خصوص قانون مالیات بر ارزش افزوده	۴D
		عدم سهولت دسترسی به منابع مرتبط با ارزش افزوده از سوی مودیان در اجرای صحیح این قانون	۵D
		داشتن ذهنیت منفی نسبت به مالیات بر ارزش افزوده	D6

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

نمودار ۱- الگوی سلسله‌مراتبی معیارها و زیرمعیارهای چالش‌های موثر بر اجرای مالیات بر ارزش افزوده



تحقیق حاضر از نظر هدف یک تحقیق کاربردی است؛ زیرا از نتایج آن می‌توان برای تدوین سیاست‌های عمومی در رستای ارتقای فرهنگ تمکین مالیاتی بهره گرفت. از نظر چگونگی گردآوری داده‌ها، این پژوهش توصیفی- پیمایشی می‌باشد؛ زیرا با استفاده از پرسشنامه، اطلاعات مورد نیاز از جامعه پژوهش حاصل می‌گردد.

جامعه آماری این تحقیق شامل خبرگان و کارشناسان اداره کل امورمالیاتی استان چهارمحال وبختیاری. از آنجایی که این تحقیق در سطح خبرگان اجرا شده است، ۵۰ نفر ازمتخصصان و خبرگان اداره کل امورمالیاتی استان چهارمحال‌وبختیاری به عنوان نمونه در نظر گرفته شده‌اند که به رتبه‌بندی عوامل، پرداختند.

برای تعیین اولویت معیارهای اصلی از تکنیک فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی (FAHP) استفاده شده است. روند تحلیل به صورت زیر است:

۱- مقایسه زوجی معیارهای اصلی براساس هدف و تعیین وزن معیارهای اصلی

۲- مقایسه زوجی زیرمعیارهای هر معیار و تعیین وزن زیرمعیارهای هر خوشه

۳- ضرب وزن زیرمعیارها در وزن معیار مربوط و تعیین وزن نهائی زیرمعیارها

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

برای مقایسه زوجی عناصر از مقیاس نه درجه ساعتی[1]استفاده شده است. مقیاس نه درجه ساعتی توسط توماس ساعتی واضع تئوری تحلیل سلسله مراتبی ارائه شده است. همچنین در این مطالعه برای کمی کردن مقادیر از رویکرد فازی استفاده شده است. بنابراین طیف فازی ساعتی مورد استفاده قرار گرفته است.

۱-۳-تعیین اولویت معیارهای اصلی براساس هدف

در گام نخست معیارهای اصلی براساس هدف بصورت زوجی مقایسه شده‌اند. مقایسه زوجی بسیار ساده است و تمامی عناصر هر خوشه باید به صورت دو به دو مقایسه شوند. بنابراین اگر در یک خوشه **n** عنصر وجود داشته باشد $\frac{\mathbf{n(n-1)}}{\mathbf{2}}$ مقایسه صورت خواهد گرفت. چون چهار معیار وجود دارد بنابراین تعداد مقایسه‌های انجام شده برابر است با:

$$\frac{n(n-1)}{2} = \frac{9(9-1)}{2} = 36$$

بنابراین ۳۶ مقایسه زوجی از دیدگاه گروهی از خبرگان انجام شده است. دیدگاه خبرگان با استفاده از مقیاس فازی کمی شده است. گردآوری دیدگاه خبرگان با طیف نه درجه ساعتی گردآوری شده است. بنابراین شش مقایسه زوجی چهار معیار اصلی براساس دیدگاه خبرگان صورت گرفته است. با استفاده از میانگین هندسی اقدام به تجمیع دیدگاه خبرگان گردیده است. برای محاسبه میانگین نظرات **n** پاسخ‌دهنده، تجمیع فازی بصورت زیر محاسبه خواهد شد:

رابطه ۱

$$F_{AGR} = \left(\prod(l), \prod(m), \prod(u)\right)$$

با استفاده از میانگین فازی دیدگاه خبرگان، ماتریس مقایسه زوجی در **Error! Reference source not found.** نمایش داده شده است.

جدول ۲- ماتریس مقایسه زوجی زیرمعیارهای عوامل موثر بر اجرای مالیات بر ارزش افزوده

	W1	W2	W3	W4
W1	(۱, ۱, ۱)	(۰.۲, ۰.۸, ۱. ۷۱, ۱. ۴۱)	(۰.۸۴, ۰. ۷۴, ۰. ۶۶)	(۰.۱, ۰.۵, ۰. ۸۶, ۰. ۷۱)
W2	(۰. ۷۱, ۰. ۵۸, ۰. ۴۸)	(۱, ۱, ۱)	(۰. ۹۸, ۰. ۸, ۰. ۶۵)	(۰.۱, ۰.۴, ۱. ۱۶, ۰. ۹۸)
W3	(۱. ۵۲, ۱. ۳۵, ۱. ۱۹)	(۱. ۵۴, ۱. ۲۴, ۱. ۰۳)	(۱, ۱, ۱)	(۱. ۱۱, ۰. ۹۲, ۰. ۷۷)
W4	(۱. ۴۱, ۱. ۱۶, ۰. ۹۵)	(۱. ۰۲, ۰. ۸۶, ۰. ۷۱)	(۱. ۳, ۱. ۰۹, ۰. ۹)	(۱, ۱, ۱)

1- Saaty

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

پس از تشکیل ماتریس مقایسه‌های زوجی بدست آمده، بردار ویژه محاسبه گردیده است. ابتدا بسط فازی هر سطر محاسبه می‌شود. هر درایه ماتریس مقایسه زوجی $\tilde{X}$ به صورت $\tilde{x}_{ij}$ نمایش داده می‌شود. بسط فازی هر سطر نیز با نماد $\tilde{S}_i$ نمایش داده شده است. سپس جمع فازی مجموع عناصر ستون ترجیحات محاسبه می‌شود. برای نرمال سازی ترجیحات هر معیار، باید مجموع مقادیر آن معیار بر مجموع تمامی ترجیحات (عناصر ستون) تقسیم شود. چون مقادیر فازی هستند بنابراین جمع فازی هر سطر در معکوس مجموع ضرب می‌شود. معکوس مجموع باید محاسبه شود. بنابراین نتایج حاصل از نرمال‌سازی مقادیر بدست آمده، وزن فازی و نرمال شده مربوط به معیارهای اصلی هستند. برای فازی‌زدائی مقادیر بدست آمده روش‌های متنوعی وجود دارد. در این مطالعه از روش پیشنهادی بوجادزیف برای فازی‌زدایی استفاده شده است.

جدول ۳- فازی‌زدایی و محاسبه وزن نهایی و نرمال معیارهای عوامل موثر بر اجرای مالیات بر ارزش افزوده

Normal	Deffuzy	max۳X	max۲X	max۱X	Crisp
۰.۲۶۱	۰.۲۶۷	۰.۲۶۳	۰.۲۶۵	۰.۲۶۷	۱W
۰.۲۱۵	۰.۲۲۰	۰.۲۲۰	۰.۲۲۰	۰.۲۲۰	۲W
۰.۲۷۴	۰.۲۸۰	۰.۲۷۵	۰.۲۷۸	۰.۲۸۰	۳W
۰.۲۵۱	۰.۲۵۷	۰.۲۵۳	۰.۲۵۵	۰.۲۵۷	۴W

نمودار ۲- نمایش گرافیکی اهمیت معیارهای عوامل موثر بر اجرای مالیات بر ارزش افزوده



[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

بر این اساس بردار ویژه اولویت معیارهای اصلی به صورت W_1 خواهد بود.

$$W_1=\begin{pmatrix} ۰.۲۶۱ \\ ۰.۲۱۵ \\ ۰.۲۷٤ \\ ۰.۲۵۱ \end{pmatrix}$$

براساس بردار ویژه بدست آمده:

ـ پیچیدگی سازمانی و اداری با وزن ۰. ۲۶۱ در رتبه دوم قرار گرفته است.

ـ ضعف نرم افزار مناسب با وزن ۰. ۲۱۵ در رتبه چهارم قرار گرفته است.

ـ ضعف آموزش ماموران مالیاتی با وزن ۰. ۲۷۴ در رتبه اول قرار گرفته است.

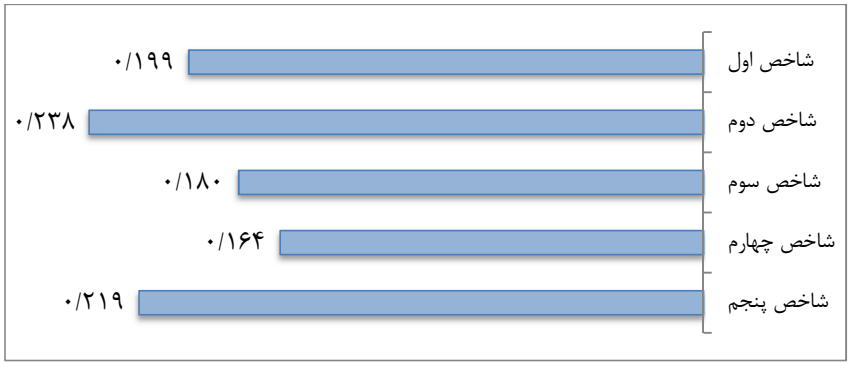
ـ ضعف اطلاع رسانی کافی و مناسب با وزن ۰. ۲۵۱ در رتبه سوم قرار گرفته است.

ـ نرخ ناسازگاری مقایسه‌های انجام شده ۰/۰۳۲ بدست آمده است که کوچکتر از ۰/۱ می‌باشد و بنابراین می‌توان به مقایسه‌های انجام شده، اکتفا کرد.

۲-۳- مقایسه و تعیین اولویت زیرمعیارها

در گام دوم از تکنیک **AHP** زیرمعیارهای مربوط به هر معیار بصورت زوجی مقایسه شده‌اند.

نمودار ۳- مقادیر فازی‌زدایی شده اوزان زیرمعیارهای پیچیدگی سازمانی و اداری



[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

بنابراین براساس نتایج مقایسه‌های زوجی انجام شده:

ـ شاخص عدم همکاری برخی از اصناف مهم در اجرای قانون با وزن ۰. ۱۹۹ در رتبه سوم قرار گرفته است.

ـ شاخص هزینه‌های گزاف حسابرسی‌ها در نظام مالیاتی، با وزن ۰. ۲۳۸ در رتبه اول قرار گرفته است.

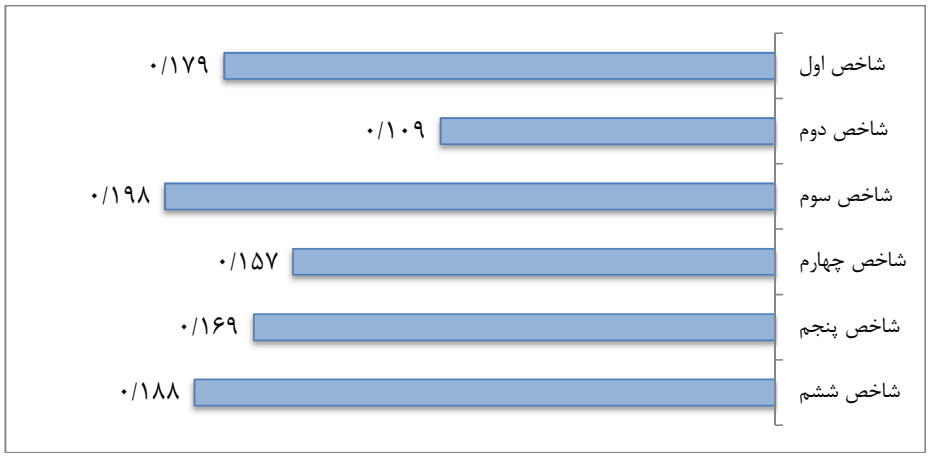
ـ شاخص عدم همکاری دستگاه‌های اجرایی درخصوص پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده، با وزن ۰. ۱۸ در رتبه چهارم قرار گرفته است.

ـ شاخص عدم کفایت اعتبارات و بودجه مناسب، با وزن ۰. ۱۶۴ در رتبه پنجم قرار گرفته است.

ـ شاخص وصول عوارض موازی با مالیات و عوارض ارزش افزوده، با وزن ۰. ۲۱۹ در رتبه دوم قرار گرفته است.

نرخ ناسازگاری مقایسه‌ها نیز ۰/۰۲۷ برآورده گردیده است و چون کوچکتر از ۰/۱ است بنابراین می‌توان به مقایسه‌های زوجی انجام شده اطمینان کرد.

نمودار ٤- نمایش گرافیکی اولویت شاخص‌های ضعف نرم افزار مناسب



بنابراین براساس نتایج مقایسه‌های زوجی انجام شده:

ـ شاخص پایین بودن میزان دسترسی به شبکه اینترنت، با وزن ۰. ۱۷۹ در رتبه سوم قرار گرفته است.

ـ شاخص مشکلات نظام بانکی و عدم استفاده فراگیر از پول الکترونیک به جای پول نقد، با وزن ۰. ۱۰۹ در رتبه ششم قرار گرفته است.

ـ شاخص عدم پوشش کامل شبکه اینترنتی، با وزن ۰. ۱۹۸ در رتبه اول قرار گرفته است.

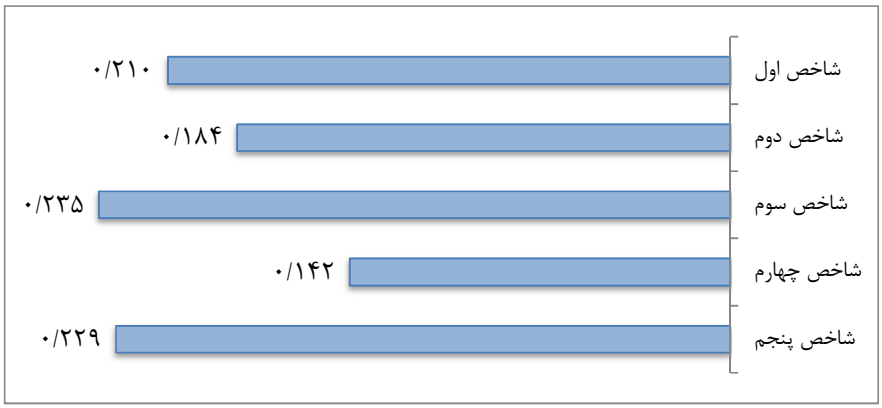
ـ شاخص عدم پذیرش نرم افزار از سوی مودیان، با وزن ۰. ۱۵۷ در رتبه پنجم قرار گرفته است.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

ـ شاخص عدم آموزش مناسب در زمینه استفاده از نرم‌افزار، با وزن ۰. ۱۶۹ در رتبه چهارم قرار گرفته است.

ـ شاخص عدم صدور فاکتور آنلاین برای کلیه مودیان توسط سازمان امور مالیاتی، با وزن ۰. ۱۸۸ در رتبه دوم قرار گرفته است.

نمودار ۵- نمایش گرافیکی اولویت شاخص‌های ضعف آموزش ماموران مالیاتی



بنابراین براساس نتایج مقایسه‌های زوجی انجام شده:

ـ شاخص عدم فرهنگ‌سازی و اطلاع‌رسانی درخصوص موضوعات مالیاتی، با وزن ۰. ۲۱ در رتبه سوم قرار گرفته است.

ـ شاخص کمبود شدید نیروی انسانی، با وزن ۰. ۱۸۴ در رتبه چهارم قرار گرفته است.

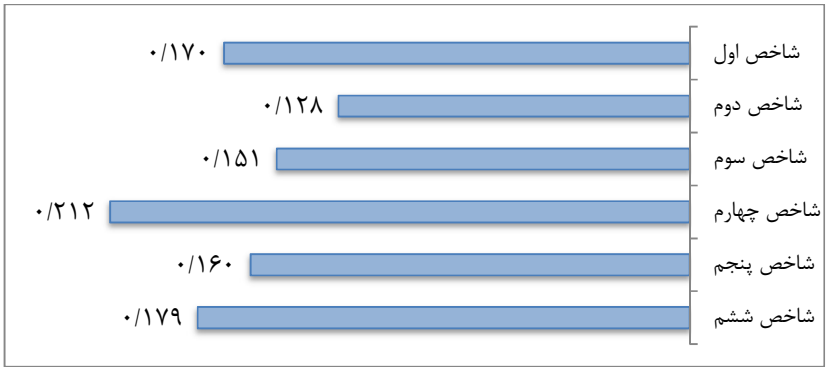
ـ شاخص ضعف مسائل حسابداری مرتبط در زمینه مالیات بر ارزش افزوده، با وزن ۰. ۲۳۵ در رتبه اول قرار گرفته است.

ـ شاخص عدم پاسخ‌گویی ماموران مالیاتی در تبیین مفاهیم مالیات بر ارزش افزوده، با وزن ۰. ۱۴۲ در رتبه پنجم قرار گرفته است.

ـ شاخص آموزش‌های ناکافی ماموران مالیاتی، با وزن ۰. ۲۲۹ در رتبه دوم قرار گرفته است.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

نمودار ٦- نمایش گرافیکی اولویت شاخص‌های ضعف اطلاع‌رسانی کافی و مناسب



بنابراین براساس نتایج مقایسه‌های زوجی انجام شده:

ـ شاخص کمبود منابع اطلاعاتی، با وزن ۰. ۱۷ در رتبه سوم قرار گرفته است.

ـ شاخص عدم وجود ارتباط بین بانک‌های اطلاعاتی موجود در کشور، با وزن ۰. ۱۲۸ در رتبه ششم قرار گرفته است.

ـ شاخص عدم آگاهی مؤدیان از چگونگی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، با وزن ۰. ۱۵۱ در رتبه پنجم قرار گرفته است.

ـ شاخص ضعف اطلاع رسانی به مؤدیان در خصوص قانون مالیات بر ارزش افزوده، با وزن ۰. ۲۱۲ در رتبه اول قرار گرفته است.

ـ شاخص عدم سهولت دسترسی به منابع مرتبط با ارزش افزوده از سوی مودیان در اجرای صحیح این قانون، با وزن ۰. ۱۶ در رتبه چهارم قرار گرفته است.

ـ شاخص داشتن ذهنیت منفی نسبت به مالیات بر ارزش افزوده، با وزن ۰. ۱۷۹ در رتبه دوم قرار گرفته است.

ـ نرخ ناسازگاری مقایسه‌ها نیز ۰/۰۶۷ برآورده گردیده است و چون کوچکتر از ۰/۱ است بنابراین می‌توان به مقایسه‌های زوجی انجام شده اطمینان کرد.

٤- نتیجه‌گیری

مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از مترقی‌ترین نظام‌های مالیاتی جهان، هم اکنون به رایجترین نظام مالیاتی جهان بدل گشته که اجرای آن، شفاف‌سازی درمبادلات اقتصادی، کاهش فرارهای مالیاتی، جلوگیری از قاچاق کالا، تشویق سرمایه‌گذاری، تولید و صادرات و برقراری عدالت مالیاتی را برای نظام‌های اقتصادی به ارمغان آورده است. براساس قانون برنامه‌وبودجه سند چشم‌انداز ۲۰ ساله، کشور باید

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

درآمدهای مالیاتی به نوعی جایگزین درآمدهای نفتی شود که زمانی به پایان خواهد رسید. . مالیات در کشورهای مختلف دنیا، بخش عمده‌ای از هزینه‌های عمومی را تشکیل می‌دهد به نحوی که دربرخی 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 بسیارزیاد دولت بسیار کم است و با رقم‌های مرسوم در دنیا بسیار فاصله دارد. . با تحریم‌های اقتصادی که کشورطی سال های اخیر با آن مواجه شده و باعث کاهش درآمد نفتی شده است، ضرورت پرداختن به سایر درآمدهای کشور از جمله درآمدهای مالیاتی بیش از پیش احساس می‌شود، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که بر اساس درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله تولید اخذ می‌شود. مالیات بـر ارزش افزوده دارای مزایا و معایبی است که مزایای آن را می‌توان، خنثی بودن، حداقل فرار مـالیاتی، حـداقل تاثیر منفی بر تخصیص منابع، سـهولت ورود به پیمانها، درآمدزایی و غیره نام برد. از جمله معایب این مالیات نیز تنازلی بودن مالیات، افزایش سطح قیمت‌ها، اشکالات اجرایی و غیره. اجرایی کردن مالیات بر ارزش افزوده در ایران، با چالش هایی روبرو است. نتایج تحقیق نشان داد ضعف آموزش ماموران مالیاتی، پیچیدگی سازمانی و اداری، ضعف اطلاع‌رسانی کافی و مناسب، ضعف نرم افزار مناسب، به ترتیب رتبه‌های اول تا چهارم را به خود اختصاص داده‌اند. بدین منظور، با توجه به مشکلات فوق‌الذکر می‌توان راه‌حل‌های مناسب برای بهبود وضعیت اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و افزایش درآمدهای ناشی از این محل را اینگونه خلاصه نمود:

ـ فرهنگ‌سازی و اطلاع‌رسانی درخصوص موضوعات مالیاتی

ـ استفاده از ظرفیت‌های موجود قانون مالیات بر ارزش افزوده و قانون برنامه پنج ساله ششم (به منظور ارایه ظرفیت قوانین مرتبط در پیوست گزارش برخی از مواد مهم قانون مالیات بر ارزش افزوده و دستورالعمل‌های صادره ارایه شده است).

ـ استفاده از نمایندگان بخش خصوصی به منظور اصلاح آیین‌نامه‌های موجود و تدوین آیین‌نامه‌های لازم.

ـ گزارش دوره‌ای شفاف در نشریات از عملکرد بخش‌هایی که گریزهای مالیاتی داشته‌اند.

ـ ایجاد تشکیلات قوی اداری و پاسخگو.

ـ ایجاد شبکه ملی معاملات اشخاص حقیقی و حقوقی به منظور استفاده برخط (آنلاین) ذینفعان و تصمیم گیرندگان.

ـ همکاری ذی‌حسابان دولتی و شهرداری‌ها در پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده.

ـ تدوین سیستم ا طلاعاتی یکپارچه.

زمینه سازی برای صدور فاکتور

ـ اتخاذ سیاست یکسان توسط دستگاه های دولتی در قبال موضوع ارزش افزوده

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

داشتن نظام وصول و اجرایی کارآمد

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

فهرست منابع و مآخذ

ـ ابوذر سالاری. ۱۳۹۲. بررسی مالیات بر ارزش افزوده در استان تهران (۱۳۹۲-۱۳۸۵) چالش‌ها و راهکارها، امور اقتصادی و دارایی استان تهران، معاونت اقتصادی، دی‌ماه ۱۳۹۲

ـ اسلام‌زاده، امید؛ فائزه شرعیاتی و فرشید قمری، ۱۳۹۵، تبیین مشکلات مالیات بر ارزش افزوده با روش دلفی و رتبهبندی آنها با فرآیند تحلیل رتبه‌ای، سومین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و علوم انسانی، باتومی - کشور گرجستان، موسسه سرآمد همایش کارین

https://www.civilica.com/Paper-ICMEH۰-ICMEH03_188 .html

ـ جمال لیوانی، حمید و علیرضا حسن ملکی، ۱۳۹۱، چالش‌های پیشروی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در بخش خدمات در ایران، اولین همایش منطقه‌ای رویکردهای نوین حسابداری و حسابرسی، بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرگز

https://www.civilica.com/Paper-RCNAAA01-RCNAAA01_071 .html

ـ حیدرپور، فرزانه؛ حسن عطری و شبنم کیهان پور، ۱۳۹۵، آسیب‌شناسی مدیریت مالیات بر ارزش افزوده با هدف افزایش اثربخشی اجرا، کنفرانس جامع علوم مدیریت و حسابداری، تهران، دبیرخانه کنفرانس جامع علوم مدیریت و حسابداری

https://www.civilica.com/Paper-MSACONF01-MSACONF01_421 .html

ـ زارع مقدم، احمد؛ غنی، محسن. ۱۳۸۸. مالیات بر ارزش افزوده (فرصت‌ها و چالش‌ها)، نامه اتاق بازرگانی مرداد ۱۳۸۸ - شماره ۴۹۶ (از صفحه ۱۰ تا ۱۴)

ـ سید نورانی سیدمحمدرضا، توتونچی ملکی سعید. ۱۳۸۹. بررسی برخی از چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران (مطالعه موردی فعالان صنف طلا و جواهر)، پژوهش‌نامه مالیات: بهار و تابستان ۱۳۸۹، دوره دوره جدید - ۱۸، شماره ۸ (مسلسل ۵۶) ; از صفحه ۵۰ تا صفحه ۸۰

ـ صمد مرعشی. ۱۳۹۶. چالش‌های شانزده‌گانه پیشروی قانون مالیات برارزش افزوده، معاون پارلمانی اتاق تعاون ایران، http://kasbokarnews.ir/fa/news-details/61226

ـ غلامی، الهام. ۱۳۹۳. بررسی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران و کشورهای منتخب، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال دوم، شماره ۵، بهار ۱۳۹۳، صفحات ۲۲

ـ وراعی، محمد، ۱۳۹۵، بررسی موانع اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده در استان کردستان، کنفرانس جهانی مدیریت، اقتصاد حسابداری و علوم انسانی در آغاز هزاره سوم، شیراز، پژوهش شرکت ایده بازار صنعت سبز

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

__ Bikas Egidijus. Andruskaite Emile, MA. (2014). FACTORS AFFECTING VALUE ADDED TAX REVENUE, Annual International Interdisciplinary Conference, AIIC 2013, 24-26 April, Azores, Portugal.

__ Claus, Iris. (2013). Is the value added tax a useful macroeconomic stabilization instrument?, Economic Modelling, Volume 30, January 2013, Pages 366-374.

__ Egidijus Bikas , Emile Andruskaite, MA. (2013). FACTORS AFFECTING VALUE ADDED TAX REVENUE, Annual International Interdisciplinary Conference, AIIC 2013, 24-26 April, Azores, Portugal.

__ Hajdúchová. Iveta, Sedliačiková. Mariana, Viszlai. Igor. (2015). Value-added Tax Impact on the State Budget Expenditures and Incomes, Procedia Economics and Finance, Volume 34, 2015, Pages 676-68.

__ Izedonmi. F. I. O. , Okunbor. Jonathan A. . (2014). The Roles of Value Added Tax in the Economic Growth of Nigeria, British Journal of Economics, Management & Trade,4(12): 1999-2007, 2014. ISSN: 2278-098X.

__ Keen. Michael, Lockwood. Ben. (2010). The value added tax: Its causes and consequences, Journal of Development Economics, Volume 92, Issue 2, July 2010, Pages 138-15.

__ Korutaro. Stephen Nkundabanyanga, Philemon Mvura, David Nyamuyonjo, Julius Opiso, Zulaika Nakabuye, (2017). Tax compliance in a developing country: understanding taxpayers' compliance decision by their perceptions", Journal of Economic Studies, https://doi. org/10. 1108/JES-03-2016-006.

__ macharia beatrice w. (2014). factors influencing adoption of value added tax (vat) in social commerce in kenya a case of kenya revenue authority, : http://hdl. handle. net/11732/194.

__ Odhiambo Ojijo, Odada. John E. . (2015). Effects of zero rating value added tax on government revenue in Namibia: A partial equilibrium analysis, African Journal of Economic and Management Studies, Volume: 6 Issue: 4, 2015.

__ wawire nelson h. . (2011). determinants of value added tax revenue in kenya, the 8th annual east african business forum, http://business. uonbi. ac. ke/node/972.

__ Young Angus Lawrence Lei Brossa Wong Betty Kwok , (2016),"Individual tax compliance in China: a review", International Journal of Law and Management, Vol. 58 Iss 5 pp.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]