

## واکاوی تحقیقات تجربی حوزه حسابرسی نظام مالیات بر ارزش افزوده

مسعود نیک‌اندیش (نویسنده مسئول)، دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی زاهدان، حسابرس ارشد

دیوان محاسبات خراسان جنوبی، ایران nikandishproject@gmail.com

احمد مخمل‌باف، مدیر دپارتمان حسابداری و مدیریت، جهاد دانشگاهی واحد خراسان جنوبی، بیرجند، ایران

**چکیده** - فقدان یک نظام رسیدگی مناسب در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران، موجب شده که هم هزینه تمکین مودیان و هم کارایی نظام مالیاتی با مشکل مواجه شود. لذا لازم است از طریق واکاوی نتایج تحقیقات تجربی انجام شده در این حوزه ضمن شناسایی موانع و چالش‌های اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، راهکارهای کاربردی و اجرایی حاصل از تحقیقات جمع‌بندی و ارائه گردد تا از طریق بررسی تحقیقات مزبور به ویژه در شرایطی که طرح دائمی قانون مالیات بر ارزش افزوده در حال تدوین و تصویب است، ضمن بیان اهداف و مفاهیم بنیادین مالیات بر ارزش افزوده، بتواند در جهت شناسایی چالش‌ها و ارائه راهکار جهت اصلاح رویه مورد استفاده قرار گیرد. به منظور واکاوی تحقیقات تجربی حوزه حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مطالعات انجام شده در این حوزه در پنج بخش طبقه‌بندی و مطالعات مربوط به هر بخش بصورت جداگانه مورد تحلیل و بررسی قرار گرفته است نتایج تحقیقات تجربی انجام شده در این حوزه نشان می‌دهد پیاده‌سازی و استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده مستلزم تحقق شرایط خاص اقتصادی و پیش‌بینی زیرساخت‌های لازم جهت اجرای صحیح آن می‌باشد. در ایران فقدان یک نظام رسیدگی یا حسابرسی مبتنی بر ریسک، موجب شده که هم هزینه تمکین مودیان و هم کارایی نظام مالیاتی با مشکل مواجه شود. با توجه به مشکلاتی از قبیل حجم انبوه و رو به افزایش اظهارنامه‌های مالیاتی، محدودیت زمانی جهت رسیدگی به اظهارنامه‌ها، نبود معیارهای مدون جهت رسیدگی، محدودیت نیروی انسانی، وجود قضاوت سلیقه‌ای گسترده در تشخیص مالیات و عدم ارائه اظهارنامه توسط برخی از مودیان در سیستم مالیاتی کشور نیاز است تا رویکرد جدیدی در راستای برطرف ساختن مسائل فوق اتخاذ گردد.

**کلمات کلیدی:** مالیات بر ارزش افزوده، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی مبتنی بر ریسک.

### مقدمه

در کشور ایران مالیات و چگونگی گرفتن آن از مؤدیان همواره یکی از معضلات اصلی دولت بوده است به گونه‌ای که گاه وضع یک نوع مالیات و گرفتن آن، صنعتگران و تولیدکنندگان را به سوی نابودی سوق

می‌دهد و گاه باعث فرار مالیاتی آنها می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک نظام مالیاتی جدید در کشور ما با ساختاری متفاوت از اخذ مالیات در گذشته، روش‌های حسابرسی خاصی را طلب می‌کند. موفقیت یک نظام مالیات بر ارزش افزوده، در گرو وجود یک برنامه منسجم و قوی در مولفه‌های موثر در نظام مالیات بر ارزش افزوده و سرانجام یک برنامه جامع برای حسابرسی مبتنی بر ریسک است.

به‌طور کلی نظام‌های مالیاتی مدرن و ساختار اداری آن بر پایه تمکین داوطلبانه استوار هستند در چنین شرایطی تمکین داوطلبان از طریق سیستم خوداظهاری یا خودارزیابی انجام می‌شود و طی آن تمام امور مربوط، از محاسبه میزان مالیات پرداختی گرفته تا پرداخت مالیات توسط مودی و با راهنمایی و مشاوره‌های مورد نیاز سازمان مالیاتی انجام می‌شود. مودی نیز بعد از انجام تکالیف خود در معرض حسابرسی احتمالی قرار دارد و در این زمینه چنانچه اعتبارات دریافتی و استردادهای درخواستی وی غیرمعمول باشند، آن‌وقت ریسک انجام حسابرسی از وی نیز بالا خواهد بود.

به منظور واکاوی تحقیقات تجربی حوزه حسابرسی نظام مالیات بر ارزش افزوده ابتدا مطالعات انجام شده در حوزه مالیات بر ارزش افزوده در پنج بخش به شرح زیر طبقه‌بندی و مطالعات مربوط به هر بخش بصورت جداگانه مورد تحلیل و بررسی قرار گرفته است:

بخش اول: مطالعات حوزه‌ی تاریخیچه، روند شکل‌گیری نظریه‌ها و تئوری‌های مالیات بر ارزش افزوده

بخش دوم: مطالعات حوزه‌ی نرخ مالیات بر ارزش افزوده

بخش سوم: مطالعات حوزه‌ی نحوه اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده

بخش چهارم: مطالعات حوزه‌ی بسترهای اقتصادی، رفتاری و نهادی مالیات بر ارزش افزوده

بخش پنجم: مطالعات حوزه‌ی حسابرسی در نظام مالیات بر ارزش افزوده

به‌منظور واکاوی مطالعات انجام شده مشروح فوق، ابتدا خلاصه‌ای از نتایج تحقیقات تبیین و پس از جمع‌بندی و بررسی پیشنهادات مطالعات مزبور نتیجه‌گیری نهایی ارائه می‌گردد. سپس به منظور شناسایی موانع و چالش‌های حسابرسی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، راهکارهای کاربردی و اجرایی حاصل از تحقیقات مزبور جمع‌بندی و ارائه می‌گردد.

### مطالعات حوزه روند شکل‌گیری نظریه‌ها و تئوری‌های مالیات بر ارزش افزوده

به علت پایین بودن سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین مخارج بخش عمومی، دولت در سال‌های مختلف با کسری بودجه مواجه شده است. بنابراین ضرورت اصلاح و تجدیدنظر در نظام مالیاتی کشور یک راهکار اساسی جهت بهبود اقتصاد ملی است و توسعه بخش مالیات باعث تقویت ساختاری دموکراسی نیز می‌شود. یکی از راهکارهای اساسی اصلاح نظام مالیاتی و هماهنگ کردن آن با شرایط اقتصادی کشور، استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده محسوب می‌شود که اجرای آزمایشی آن از سال ۱۳۸۷ آغاز شده است. از آنجا که سابقه کشور ما در اجرای مالیات بر ارزش افزوده کوتاه است، می‌توان برخی از نارسایی‌های موجود را به نوظهور بودن این سیستم نسبت داد؛ لذا بازخوانی مطالعات در این حوزه می‌تواند راهگشای حل مشکلات نظام مالیات بر ارزش افزوده باشد. در این بخش؛ بررسی و تحلیل نتایج حاصل از ۱۴ مطالعه و پروژه تحقیقاتی در زمینه‌ی تاریخیچه، روند شکل‌گیری نظریه‌ها و تئوری‌های مالیات بر ارزش افزوده ارائه می‌گردد.

نخستین افکار در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده در دهه ۱۹۲۰ در فرانسه ظاهر شد اما اقدام عملی در این زمینه تا ۱۹۴۱ انجام نشد، این مالیات بطور رسمی تا سال ۱۹۵۴ در هیچ کشوری بکارگرفته نشد. از سال ۱۹۵۴ به بعد برزیل، فرانسه، دانمارک و آلمان در زمره کشورهای بودند که این مالیات را در نظام مالیاتی کشور خود معرفی نمودند؛ سپس ساحل عاج، برزیل، دانمارک، آلمان، اوروگوئه، سوئد و هلند در دهه ۱۹۶۰ میلادی در این خصوص اقدام نمودند. کره جنوبی نخستین کشور آسیائی است که در سال ۱۹۷۷ با کمک صندوق بین-المللی پول توانست این مالیات را در نظام مالیاتی خود پیاده نماید و بدنبال آن کشورهای ترکیه پاکستان، بنگلادش و لبنان نیز اقدام به اجرای این مالیات نمودند. هم اکنون بیش از ۱۲۰ کشور جهان از سیستم مالیات بر ارزش افزوده بهره‌مند هستند (باوری، ۱۳۹۱).

در ایران نیز در مرداد ماه ۱۳۳۱ قانونی به تصویب مجلسین سابق رسید که به موجب آن به مصدق نخست وزیر وقت اختیار داده شد، لوایحی را که جهت اجرای برنامه دولت ضروری می‌داند تهیه کند و به مورد اجرا بگذارد یکی از موارد اصلاحی تعدیل، بودجه امور مالی و کاهش هزینه‌ها و تعدیل مالیات‌ها بود. در این زمان لایحه قانونی مالیات بر اراضی در لایحه قانونی اصلاحیه قانون مالیات بر درآمد در لایحه قانونی مالیات اتومبیل و رادیو و قانون مالیات بر درآمد املاک مزروعی مستغلات و حق تمبر لایحه قانونی اصلاح مالیات مستغلات قوانینی بر این مالیات تصویب و به مرحله اجرا گذاشته شد. هم‌چنین در سال‌های ۱۳۳۱ درآمد مستغلات و املاک مزروعی و ارث به تصویب رسید و به مورد اجرا گذاشته شد. (یامینی‌پور، ۱۳۷۹)

لایحه مالیات بر ارزش افزوده برای اولین بار در سال ۱۳۶۶ توسط دولت وقت به مجلس تقدیم شد. در سال ۱۳۷۱ دپارتمان امور مالی صندوق بین‌المللی پول اجرای مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی به ایران پیشنهاد کرد. قانون مالیات بر ارزش افزوده در اول مهر ۱۳۸۷ به مدت ۵ سال در کشور به صورت آزمایشی اجرا شد. (بختیاریان، ۱۳۹۳)

از نظر گستره‌ی جغرافیایی، خاورمیانه تنها منطقه‌ای است که این مالیات به دلیل وجود منابع نفت و گاز هنوز آنطور که باید جایگاه خود را پیدا نکرده است. از بین کشورهای واقع در این حوزه و آسیای میانه کشورهای پاکستان، ترکیه، ترکمنستان، قزاقستان، قرقیزستان، آذربایجان، ارمنستان، اردن و لبنان این نظام مالیاتی را اجرا نموده‌اند و برخی کشورهای دیگر همچون یمن، عربستان سعودی و ... نیز مقدمات اجرای این نظام مالیاتی را فراهم آورده‌اند. (پناهی، ۱۳۹۳)

همانگونه که ملاحظه می‌گردد نتایج اکثر مطالعات در حوزه‌ی روند شکل‌گیری نظریه‌ها و تئوری‌های مالیات بر ارزش افزوده موید این مطلب است که در اکثر کشورها مالیات بر ارزش افزوده به دلیل گستردگی پایه مالیاتی، درآمدزایی و انعطاف‌پذیری آن مورد توجه قرار گرفته است و روزبه‌روز بر مطلوبیت آن افزوده می‌شود ولیکن پیاده‌سازی و استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده مستلزم تحقق شرایط خاص اقتصادی و پیش-بینی زیرساخت‌های لازم جهت اجرای صحیح آن می‌باشد.

### مطالعات حوزه قانون‌گذاری و تعیین نرخ مالیات بر ارزش افزوده

به زعم سیاست‌گذاران و مسئولین اقتصادی، بخش مهمی از اختلالات نظام مالیاتی کشور به خلأهای قانونی برمی‌گردد که مطالعه و شناسایی آنها و مقایسه با سایر کشورها می‌تواند مؤثر باشد. عسکری (۱۳۹۱)، در یک مطالعه که با در نظر گرفتن معیار کارایی به بررسی نرخ بهینه مالیات بر ارزش افزوده می‌پردازد نشان می‌دهد که ترجیحاً دولت یک سیستم تک‌نرخ ۳ درصد را بر روی همه گروه‌های کالایی اعمال نکند زیرا علی‌رغم مزایایی که دارد به جنبه‌های توزیع درآمدی توجهی نکرده است. بهتر است دولت یک سیستم دو نرخ را مورد توجه قرار دهد به طوری که کالاهایی مانند خوراکی‌ها و آشامیدنی‌ها و مسکن و بهداشت و درمان را که سهم عمده‌ای از مخارج دهک‌های پایین را تشکیل می‌دهد با نرخ پایین‌تر و گروه کالاهای غیرضروری و لوکس را با نرخ بالاتر مشمول مالیات نماید. نتایج حاکی از آن است که کالاها با رتبه پایین‌تر نسبت به کالاها با رتبه‌ی بالاتر در نرخ‌های مختلف ضریب‌گریز از نابرابری که متناسب با اهداف

دولت و مبتنی بر عدالت و کارایی است به عنوان کاندید برای دریافت مالیات اضافی ترجیح داده می‌شوند ضمن اینکه کالاهای با جاذبه مالیاتی بالا کاندید برای اعمال نرخ‌های بالاتر مالیات هستند.

کیانی (۱۳۹۱)، در تحقیق دیگری به محاسبه نرخ بهینه مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات مشمول برای سه سطح مختلف از درآمد مالیات بر مصرف پرداخته است و داده‌های ده دهک درآمدی خانوار شهری و روستایی به روش داده‌های تابلویی برآورد و کشش‌های قیمتی و درآمدی مورد نیاز استخراج شده است. این نرخ‌های بهینه با استفاده از الگوی دایموند میرلس و معیار مطلوبیت نهایی اجتماعی به دست آمده است. نرخ‌های بدست آمده در سه سطح درآمدی و برای سطح گریز از نابرابری اجتماعی صفر تقریباً برابر و بطور متوسط ۴ درصد است که این به نوبه خود سیستم تک نرخ فعلی را تایید می‌کند. لذا نرخ مالیات بر ارزش افزوده مستقل از درآمدهای موردنیاز و مصوب دولت تعیین می‌گردد. اما با افزایش نرخ گریز از نابرابری اجتماعی، پراکندگی نرخ‌های بهینه‌ی مالیات بیشتر می‌شود به طوری که با افزایش نرخ گریز از نابرابری اجتماعی نرخ مالیات بر خوراکی‌ها و آشامیدنی‌ها، پوشاک و کفش، بهداشت و درمان کاهش می‌یابد.

شمس‌الدینی (۱۳۹۰)، در مطالعه‌ای که با استفاده از قوانین، روند پیاده‌سازی یک الگوی مالیاتی مناسب طرح‌ریزی شده و در این راستا از احکام خمس و زکات استفاده شده است با استفاده از استخراج قوانین اقتصادی از خمس و زکات و مقایسه با سیستم‌های مالیاتی موجود، سیستم مالیات بر ارزش افزوده را به‌عنوان مناسب‌ترین سیستم مالیاتی در حال حاضر معرفی نموده است. همچنین نتایج نشان دادند که اجرای یک سیستم مالیاتی در ایران تنها با همکاری خود مردم و تعاون اجتماعی امکان‌پذیر است؛ از این جهت توجه به بعد اعتقادی این مسأله و تمرکز بر رهنمودهای الهی می‌تواند روند پیاده‌سازی یک الگوی مالیاتی مناسب را تسهیل کند. به‌دلیل مشابهت فعالیت‌های تولیدی در جامعه‌ی کنونی با فعالیت‌های کشاورزی در صدر اسلام و مقایسه آنها نرخ هفت‌ونیم درصد برای این نوع فعالیت‌ها به دست آمد. در مورد فعالیت‌های سرمایه‌ای نیز در اثر مطابقت با زکات طلا و نقره، نرخ مالیاتی دوونیم درصد به دست آمد؛ برای معادن و منابع نیز براساس اصل حکم خمس، نرخ مالیاتی بیست درصد در نظر گرفته شد و در پایان نیز با تجزیه و تحلیل صنعت دامپروری در صدر اسلام، معافیت مالیاتی برای صنایع و مشاغل استراتژیک و تحت حمایت بیان شد.

پلجو و هیل (۱۹۹۶) مطالعه‌ای با عنوان هم‌ارزی روش‌های تولید و مصرف در برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده، در کشور زامبیا انجام دادند. در این مطالعه دو روش برای برآورد مالیات بر ارزش افزوده با چهارچوبی

مشترک ارائه شده است. نتیجه حاصل از برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده در روش تولید، پایه مالیاتی ۳۰ درصدی از تولید ناخالص داخلی است. در حالی که در روش مصرف، این نسبت ۲۰ درصدی است. جنکینز و کئو (۲۰۰۰)، پایه مالیات بر ارزش افزوده را براساس ارزش کالاها و خدمات خرید شده به وسیله مصرف‌کنندگان نهایی برآورد کردند. این رهیافت از برابری پایه مالیات بر ارزش افزوده با مالیات بر فروش استفاده می‌کند پایه مالیاتی در این تحقیق با استفاده از ارزش فروش محصولات، در سطح مصرف‌کننده نهایی برای کشور نپال کمتر از ۲۰ درصد تولید ناخالص داخلی محاسبه شده است (پیرایی و فرهانیان، ۳۸۳).

ساروان (۲۰۰۱)، جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با مالیات بر سود شرکت‌ها را در هند انجام داد و به این نتیجه رسید که نرخ مالیات بر ارزش افزوده‌ی ۱۳ درصد در مقایسه با نرخ مؤثر ۴۶ درصد مالیات بر سود شرکت‌ها، منجر به کاهش فرار مالیاتی می‌شود. همچنین قابلیت رقابت با صنایع امریکا و تراز پرداخت‌ها را در این کشور بهبود می‌بخشد.

آسانو و فوکوشیما (۲۰۰۶) به محاسبه نرخ‌های بهینه مالیات بر کالاهای مختلف در ژاپن پرداخته‌اند. نتایج نشان دهنده‌ی آن است که سیستم تک‌نرخ مالیات می‌تواند سیستم مطلوبی باشد.

تعداد ۶۵ کشور جهان یعنی ۴۲ درصد از کشورهایی که نظام مالیات بر ارزش افزوده دارند، نظام تک‌نرخ را پذیرفته‌اند. غالب کشورها نرخ استاندارد ۲۰ درصد را برای نظام مالیات بر ارزش افزوده‌ی خود انتخاب کرده‌اند؛ بعد از نرخ استاندارد ۲۰ درصد، نرخ استاندارد ۱۸ درصد رایج‌ترین نرخ استاندارد است و سومین نرخ استاندارد مسلط در جهان نرخ ۱۰ درصد است که ۱۴ درصد از کشورهای دارای سیستم مالیات بر ارزش افزوده را شامل می‌شود (مولایی‌پور، ۱۳۸۵).

بطور کلی بررسی نتایج مطالعات انجام شده حاکیست؛ استفاده از نرخ واحد و استاندارد حدود ۱۰ درصد همراه با اعمال برخی نرخ‌های صفر و معافیت‌های مناسب که مورد تایید و تاکید اکثر کشورهای جهان و سازمان‌های بین‌المللی می‌باشد نتایج موثری را در پی خواهد داشت.

### مطالعات در حوزه‌ی اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده

در این بخش؛ بررسی و تحلیل نتایج حاصل از مطالعات و پروژه‌های تحقیقاتی در زمینه‌ی اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده ارائه می‌گردد. براساس نتایج مطالعه تقی زهی (۱۳۸۹) عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در سه دسته قرار گرفته‌اند؛ عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی که مودیان کادر مالیاتی بر آن اتفاق نظر دارند؛ شامل عدم ترویج

کارآمد فرهنگ مالیاتی در جامعه ضعف، تعدد و پیچیدگی قوانین و مقررات موضوعه در ارتباط با مالیات، بوروکراسی اداری و ساختار ناکارآمد مالیاتی، ناکارآمد بودن نظام و مکانیزم تشویق و تنبیه مالیاتی، عدم موفقیت در شناسایی کامل مودیان مالیاتی پایه‌های مختلف مالیاتی، عدم وجود یا ضعف نظارت و پیگیری اثربخش در پروسه تشخیص و اخذ مالیات، عدم توانایی عملی، مهارتی برخی از مامورین مالیات در ممیزی و حسابرسی، حساب‌سازی و کتمان درآمدی برخی از مودیان مالیاتی، تشخیص علی‌الراس مالیات و پدیده پولشویی می‌باشد ضمن اینکه عوامل موثر در فرار مالیاتی که فقط مودیان مالیاتی بر آن اتفاق نظر دارند؛ شامل الگوپردازی، یادگیری و برداشت از کردار و عملکرد سایر مودیان، وجود معافیت‌های متنوع و متعدد در ساختار مالیاتی، وجود فساد در میان مامورین مالیات می‌باشد از طرفی عوامل موثر بر فرار مالیاتی که فقط کارکنان مالیاتی به آن معتقدند؛ فقدان باور مالیاتی در بین آحاد مردم جامعه است.

تأثیر مالیات بر ارزش افزوده همچنین مالیات بر درآمد شرکت‌ها بر خالص صادرات در ایران و دیگر کشورهای آسیایی تأییدکننده‌ی آن است که این نوع مالیات‌ها در کوتاه‌مدت دارای اثر منفی و معنی‌داری بر خالص صادرات کشورهای آسیایی داشته و در بلندمدت خنثی هستند. مالیات بر درآمد شرکت‌ها برخلاف مالیات بر ارزش افزوده در کوتاه‌مدت دارای اثر مثبت و معنی‌داری بر خالص صادرات بوده است. (صامتی، ۱۳۸۹)

یافته‌های غلامی (۱۳۹۳) در بررسی مؤلفه‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ۲۲ کشور مجری مالیات مزبور و مقایسه تطبیقی آن با ایران حاکی از آن است که مالیات بر ارزش افزوده در ایران همانند کشورهای منتخب از نوع مصرفی و مبتنی بر اصل مقصد است. ملاک ثبت‌نام در اغلب کشورها گردش مالی سالانه یا گردش مالی مشمول مالیات سالانه است. در حالی که در ایران علاوه بر استفاده از این معیارها ماهیت فعالیت‌های اقتصادی نیز به کار می‌رود. به علاوه، نرخ مالیات بر ارزش افزوده تقریباً در تمام کشورها به جز اتریش و هند همانند ایران به صورت واحد می‌باشد. در کشورهایی که در ساختار نرخ مالیاتی آنها نرخ‌های تخفیفی وجود ندارد، معمولاً دامنه کالاها و خدمات دارای معافیت بدون اعتبار گسترده‌تر است که این موضوع در کشورهای ایران، ارمنستان و ... مشاهده می‌شود.

جعفری صمیمی (۱۳۸۹)، در بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر صادرات در کشورهای منتخب در یک دوره ۱۰ ساله نشان می‌دهد در اکثر کشورها، پس از اجرای مالیات بر ارزش افزوده میانگین هر چهار شاخص صادرات (شاخص‌ها شامل صادرات کالاها و خدمات، رشد سالانه صادرات کالاها و خدمات، سهم صادرات

در تولید ناخالص داخلی و سهم صادرات در تراز تجاری می‌باشند) افزایش داشته است. بنابر نتایج به دست آمده در مجموع، معرفی مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند باعث تشویق صادرات شود.

نتایج مطالعه آقایی (۱۳۸۰) درخصوص محاسبه کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده همچنین بررسی تاثیر معافیت های مالیاتی در پنج اقتصاد در حال گذار اروپای شرقی و مرکزی نشان دهنده کارایی نسبتاً بالا برای کشورهای جمهوری چک، لهستان و جمهوری اسلواک است و برای گروه دیگر شامل مجارستان و رومانی سطوح کارایی نسبتاً پایین را نشان می‌دهد. همچنین آستانه معافیت‌ها برای کشورهای کارا، بسیار بیشتر از کشورهایی است که دارای کارایی کمتر می‌باشند. در کشوری مثل کانادا هزینه‌ی وصول این مالیات خیلی کم است ولی در ایران علیرغم ناچاری دولت از اقدام در این مورد تردیدهای جدی وجود دارد.

تجربه‌ی کشور نپال نشان می‌دهد وجود ثبات سیاسی به‌منظور اجرای مؤثر سیستم‌های مالیاتی از قبیل مالیات بر ارزش افزوده، نقش مهمی به عهده دارد. ضمن اینکه ایجاد ثبات سیاسی و تعهدات قوی سیاسی در اجرای موفق مالیات بر ارزش افزوده ضرورت دارد و در جهت اجرای موفق مالیات بر ارزش افزوده، ضرورت ایجاد یک محیط مناسب به‌شدت احساس می‌شود. این شرایط با ایجاد تغییرات لازم در سیستم‌های مالیاتی و اقدامات آنها امکان‌پذیر می‌شود. در نپال با وجود اصلاحات در زمینه‌ی مالیات بر درآمد و حقوق گمرکی، اجرای مالیات بر ارزش افزوده نتوانست با این تغییرات هماهنگ و هم‌تراز گردد. تجربه‌ی نپال همچنین نشان می‌دهد هرگونه انحراف از موازن مالیات بر ارزش افزوده، به‌جای حل مشکل، مشکلات بسیاری ایجاد می‌کند. در کل این نتیجه حاصل شد که توجه بیشتر به اصول و موازن سیستم مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده، مشکلات کمتری به‌وجود می‌آورد و این سیستم در مرحله اجرا هموارتر می‌گردد (پورعسکری، ۱۳۸۴).

### مطالعات در حوزه بسترهای اقتصادی، رفتاری و نهادی مالیات بر ارزش افزوده

در این بخش به نتایج حاصل از مطالعاتی که پیرامون عوامل و بسترهای لازم جهت اجرایی کردن این نوع مالیات می‌باشد پرداخته شده است. استقرار مالیات بر ارزش افزوده بر نسبت درآمدهای دولت به تولید ناخالص داخلی اثرگذاری معنی‌دار و مثبت دارد که نشان‌دهنده خاصیت درآمدزایی مالیات بر ارزش افزوده است. اتخاذ سیستم مالیات بر ارزش افزوده همزمان با سیاست آزادسازی تجاری و بهبود درآمد سرانه هزینه‌بر است و مالیات بر ارزش افزوده در جهت مخالف اهدافی عمل می‌کند که تمایل به بزرگتر شدن درآمدهای بالاتر و اقتصادهای بازتر دارند. به عبارتی در صورتی که کشورهای نمونه بخواهند این سیستم مالیاتی را در کنار



سیاست آزادسازی تجاری و بهبود درآمد سرانه بکار گیرند، دیگر وسیله درآمدزایی برای دولت آنها محسوب نمی‌شود (پژویان، ۱۳۹۲).

در مطالعه نقیبه و دیگران (۱۳۹۱)، بر طبق مالیات بر ارزش افزوده از منظر شریعت اسلام نتیجه‌گیری شده است که اگرچه نمی‌توان بر ناسازگاری مالیات بر ارزش افزوده با آموزه‌های اسلامی صحه گذاشت اما با توجه به این استنباط منطقی که مالیات مذکور حداقل از یک تطابق کامل با آموزه‌های یاد شده برخوردار نیست، پیشنهاداتی در خصوص نحوه تعامل با این موضوع در ساختار و اندازه مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است و آن اینکه با توجه به ویژگی‌های مثبت این مالیات در سایر ابعاد آن، اعمال آن با یک نرخ پایین با ساختار نظام مالیه دولت اسلامی تطابق بیشتری دارد.

نتایج حاصل از پژوهش ملازاده (۱۳۹۳) که به عوامل مؤثر بر ارتقای فرهنگ مالیاتی در میان مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده استان آذربایجان غربی (صنف پلافروشان) می‌پردازد نشان می‌دهد که عوامل اجتماعی شدن، عوامل برون سازمانی، عوامل درون سازمانی و عوامل فردی بر ارتقای فرهنگ مالیاتی مؤثرند.

نتایج تحقیق الماسی (۱۳۹۱)، در بررسی عوامل سازمانی مؤثر بر فرار مالیاتی بر ارزش افزوده به عنوان یک فساد مالی در شهر تهران که جامعه آماری آن کلیه متخصصان و کارشناسان اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران و مودیان مالیاتی این اداره هستند نشان می‌دهد که بیشترین میانگین نمره پاسخ در بعد سازمانی از نظر متخصصان مربوط به سوالات عدم توانایی در کشف مبادلات و داده‌های غیرواقعی و تقلبی، عدم توانایی در برقراری عدالت مالیاتی (تبعیض بین مودیان با وضعیت مشابه)، ناتوانی تکنولوژیکی در شناسایی و ثبت صحیح مودیان مالیاتی است. همچنین بیشترین میانگین نمره پاسخ از نظر مودیان مربوط به سوالات، ناکافی بودن سیستم اطلاع‌رسانی و آموزش به مودیان، عدم توانایی در برقراری عدالت مالیاتی (تبعیض بین مودیان با وضعیت مشابه، تشریفات بیش از حد در انجام تکالیف قانونی توسط مودیان) است.

غلامی (۱۳۸۹)، در بررسی اثرات احتمالی اجرایی شدن قانون هدفمند شدن یارانه‌ها بر عملکرد درآمدی مالیات بر ارزش افزوده در ایران، نتایج بیانگر این است که هدفمند شدن یارانه‌ها در سال ۱۳۸۹ اثری ۱۹ درصدی و در سال ۱۳۹۰ اثری ۴۱ درصدی بر درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده به قیمت جاری خواهد داشت. همچنین چنانچه به جای مالیات بر ارزش افزوده در حالت عدم هدفمندشدن یارانه‌ها برای سال ۱۳۸۹ از پیش‌بینی موجود در بودجه استفاده شود، مالیات بر ارزش افزوده در حالت عدم هدفمندشدن یارانه‌ها نسبت به پیش‌بینی بودجه رشد منفی زیادی دارد که با هدفمندشدن یارانه‌ها این تفاوت تا مقدار زیادی پوشش داده

خواهد شد. بنابراین، این‌گونه استنباط می‌شود که هدفمندشدن یارانه‌ها می‌تواند ما را به هدف موجود در پیش‌بینی بودجه برساند.

بک و اهارت (۲۰۱۱) در مطالعه‌ای به بررسی این موضوع پرداخته‌اند که آیا روی آوردن به مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند در تثبیت درآمدهای مالیاتی برای کشورهای در حال توسعه سودمند باشد. آنها با استفاده از داده‌های ۱۰۳ کشور و با استفاده از تکنیک‌های مختلف نتیجه گرفتند که کشورهای دارای مالیات بر ارزش افزوده به طور متوسط بین ۴۰ تا ۵۰ درصد نسبت به کشورهای فاقد آن از ثبات درآمدهای مالیاتی بیشتر برخوردارند. البته با افزایش درجه توسعه‌یافتگی و درجه باز بودن اقتصاد این تاثیر کمتر است.

آثار تجربی پیاده کردن نظام مالیات بر ارزش افزوده در ۳۵ کشور جهان با توجه به مسئله تورم تاییدکننده است که در ۲۹ مورد هیچ‌گونه افزایش تورمی بعد از اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده مشاهده نشده است و در ۶ مورد افزایش تورم مشهود بوده که به غیر از یک مورد که تورم ایجاد شده ناشی از معرفی نظام مالیاتی جدید بوده در بقیه موارد سیاست‌های دیگری از جمله سیاست‌های پولی در ایجاد تورم موثر بوده و لذا ارتباطی بین تورم و نظام مالیات بر ارزش افزوده مشاهده نگردیده است. از سویی تاثیر مالیات بر ارزش افزوده به افزایش سطح قیمت‌ها موقتی بوده و در ۶ تا ۹ ماه از بین خواهد رفت.

همانگونه که ملاحظه می‌گردد نتایج اکثر مطالعات در حوزه‌ی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده موید این مطلب است پذیرش مالیات بر ارزش افزوده در ایران و سایر کشورها در ایجاد ثبات درآمدهای مالیاتی دولت موثر بوده است ولیکن پیاده‌سازی و استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده مستلزم تحقق شرایط خاص فرهنگی اجتماعی و پیش‌بینی زیرساخت‌های فنی لازم جهت اجرای صحیح آن می‌باشد. بررسی تجارب کشورهای دیگر در زمینه‌ی مالیات بر ارزش افزوده و نظام کنونی مالیات در کشور نشان می‌دهد که اصلاح ساختار کنونی با اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده انجام خواهد گرفت و از برخی مشکلات کنونی نظام مالیاتی مانند افزایش درآمدهای مالیاتی، شناسایی نکردن همه‌ی مؤدیان و حجم فعالیت اقتصادی آنها، وقفه‌های زمانی طولانی وصول و فرار مالیاتی کاهش خواهد یافت. پیش‌بینی می‌شود با افزایش درآمدهای مالیاتی، اتکا به درآمدهای نفتی کاهش یابد و با افزایش ذخایر ارزی در جهت عمران و آبادانی کشور و همچنین بهبود وضعیت اقتصادی کشور اقدام‌های مهمی انجام شود.

### مطالعات حوزه حسابرسی نظام مالیات بر ارزش افزوده

در این بخش؛ بررسی و تحلیل نتایج حاصل از (۱۱) مطالعه و پروژه تحقیقاتی در زمینه‌ی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده ارائه می‌گردد.

عبدی و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیقی با عنوان "حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده با تاکید بر ریسک حسابرسی" در چارچوب یک تحقیق کتابخانه‌ای به بررسی روش‌های تعیین ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در سایر کشورها و انطباق آن با روش‌های موجود در حسابرسی این نوع مالیات در ایران پرداخته و یافته‌های تحقیق مبین آن است که در برخی از کشورها در سال‌های اولیه استقرار این نظام برای گسترش تمکین، شناسایی و تشخیص مؤدیان پریسک و جبران ضعف در فرآیندهای حسابرسی از شیوه مقابله کامل فاکتورهای خرید و فروش استفاده می‌شود. با این‌که این روش در سال‌های اولیه اجرای نظام مذکور می‌تواند بکار گرفته شود اما لازم است در سال‌های بعد از روش نمونه‌گیری و انتخاب تصادفی پرونده‌ها و حتی انتخاب طبقه‌ای معاملات استفاده کرد. سایر یافته‌های تحقیق نیز مبین استفاده از سیستم IT، آموزش کارکنان و یکپارچه‌سازی نظام مالیاتی به عنوان اقدامات پشتیبان برای کاهش ریسک حسابرسی در نظام مالیات بر ارزش افزوده است.

رمضانی و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیقی با عنوان "ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک اشخاص حقوقی در ایران" ۱۵ متغیر مستقل به عنوان عوامل موثر بر ریسک تمکین اشخاص حقوقی شناسایی و در قالب ۳ فرضیه اصلی (شامل کیفیت حاکمیت شرکتی، ویژگی‌های مودیان و سابقه مالیاتی) و ۱۴ فرضیه فرعی، معنی‌داری آنها با متغیر وابسته ریسک تمکین مودی در بین ۲۲۸ مودی حقوقی مالیات‌های مستقیم در اداره کل امور مالیاتی غرب تهران مورد آزمون قرار گرفته است. در این تحقیق از آزمون‌های مختلفی متناسب با نوع متغیرهای مستقل جهت آزمون فرضیات استفاده گردیده که نتایج آن حاکی از تایید ۲ فرضیه اصلی (شامل ویژگی‌های مودیان و سابقه مالیاتی) و ۶ فرضیه فرعی دارد.

باقری و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیقی با عنوان "شناسایی و اولویت‌بندی نسبت‌های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات" ضمن تبیین اینکه در پروژه انتخاب برای حسابرسی مبتنی بر ریسک (RAS) یکی از معیارهای مهم در شناسایی اظهارنامه‌های پر ریسک مودیان، نسبت‌های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات است. در این تحقیق به دنبال شناسایی و اولویت‌بندی نسبت‌هایی است که می‌توانند با اثرگذاری بر درآمد مشمول مالیات در تعیین ریسک اظهارنامه‌های مودیان نقش اساسی ایفا نمایند. با به کارگیری پرسشنامه و تجزیه و

تحلیل داده‌های آن براساس تکنیک تحلیل سلسله مراتبی (AHP) این نتیجه حاصل شد که نسبت‌هایی از قبیل نسبت سود خالص، نسبت سود ناخالص، سود هر سهم، بازده سهام، بازده سرمایه در گردش که به نوعی براساس سود شرکت محاسبه می‌شوند با اثرگذاری بر درآمد مشمول مالیات، در تعیین ریسک اظهارنامه‌های مودیان از اهمیت بیشتری برخوردار هستند.

رمضانی و همکاران (۱۳۹۲) در تحقیقی با عنوان "حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن با تأکید بر اندازه مؤدیان مالیاتی و تجربه سایر کشورها" ضمن بررسی حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن با تأکید بر اندازه مؤدیان مالیاتی، تبیین نموده است که تجربه سایر کشورها حاکیست؛ از طریق شناخت عوامل مؤثر بر ریسک تمکین برنامه‌ریزی حسابرسی براساس ریسک، روش‌های محاسبه و ارزیابی ریسک و مدیریت تمکین مالیاتی همراه با ارائه خدمات و آموزش مناسب به مؤدیان انجام شده است. براساس مدل ارائه شده در این تحقیق، سازمان مالیاتی می‌تواند با استفاده از داده‌های بیرونی و درونی سازمان مالیاتی از قبیل داده‌های گمرکی، بانکی، بیمه، اظهارنامه‌های قبلی و ... به تطبیق اطلاعات مؤدیان از طریق تحلیل بر مبنای ریسک بپردازد.

صفرزاده (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان "توانایی نسبت‌های مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی" با استفاده از تحلیل لاجیت در داده‌های مقطعی به بررسی نقش داده‌های حسابداری در ایجاد یک الگو برای کشف عوامل مرتبط با تقلب در گزارشگری مالی پرداخته است. نتایج تحقیق حاکی است که شرکت‌های دارای نسبت بدهی بیشتر و نسبت‌های جاری، گردش دارایی، بازده دارایی، بازده فروش، سود انباشته به دارایی، سرمایه در گردش به دارایی، و حاشیه سود عملیاتی کمتر از وضعیت مالی و نتیجه عملیات نامناسب‌تری برخوردار است؛ لذا تمایل بیشتری به تقلب در گزارشگری مالی دارند.

سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۱)، به منظور تحقق درآمدهای مالیاتی و توسعه و گسترش مالیات بر ارزش افزوده، با ابلاغ دستورالعمل شماره ۱۹۳۱ مورخ ۱۳۹۱/۰۲/۲۷، ادارات کل امور مالیاتی را موظف نموده اقدامات اجرائی ذیل را به مورد اجرا در آورند:

- ۱- شناسایی فعالان اقتصادی بالقوه ثبت‌نام نشده حائز شرایط فراخوان‌ها از منابع اطلاعاتی موجود و ثبت‌نام این دسته از مؤدیان در سامانه مالیات بر ارزش افزوده جهت عملیات مکانیزه رسیدگی در اولویت قرار گیرد.
- ۲- مکاتبه با مؤدیان ثبت‌نام شده حائز شرایط که از ارائه اظهارنامه مالیاتی اعم از الکترونیکی یا دستی خودداری نموده‌اند، جهت تسلیم اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی در اولویت قرار گیرد.

- ۳- رسیدگی، مطالبه و وصول مالیات مربوط به مؤدیانی که از ثبت‌نام و تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری نموده‌اند، در اولویت اول رسیدگی، قرار گیرد.
- ۴- پیگیری وصول و یا تعیین تکلیف پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده ابرازی فعالان اقتصادی (به استثنای مؤدیانی که تکلیف کسر و پرداخت مالیات و عوارض آنان به عهده خزانه می‌باشد) در زمان تسلیم اظهارنامه اینترنتی مدنظر قرار گیرد.
- ۵- بررسی و کنترل مالیات و عوارض ارزش افزوده ابرازی و پیگیری پرداخت یا ترتیب پرداخت فعالان اقتصادی و در صورت عدم پرداخت یا عدم ترتیب پرداخت مالیات و عوارض ابرازی نسبت به مکاتبه با مؤدی جهت پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده اقدام گردد.
- ۶- ادارات کل امور مالیاتی موظفند در صورت عدم پرداخت یا عدم ترتیب پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده ابرازی، (که قطعی محسوب می‌گردد) حداکثر ظرف مدت پانزده روز از تاریخ انقضای مهلت مقرر، تصویر اظهارنامه را به ادارات امور مالیاتی وصول و اجرا جهت وصول مطابق مقررات اجرائی ارسال نمایند.
- ۷- ادارات کل امور مالیاتی موظفند پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی، فهرست فعالان اقتصادی فاقد اظهارنامه مالیاتی را استخراج و جهت تسلیم اظهارنامه مالیاتی با آنان مکاتبه نمایند.
- ۸- رسیدگی مؤثر و هدفمند از اولویت‌های نظام مالیاتی است، لذا مقتضی است ادارات کل امور مالیاتی جهت رسیدگی و حسابرسی ترکیب مناسبی از کلیه فعالیت‌ها و مؤدیان حائز شرایط کلیه مراحل فراخوان شده انتخاب و مطابق با اولویت‌بندی موضوع دستورالعمل رسیدگی اقدام به رسیدگی و حسابرسی نمایند و جهت تحقق برنامه عملیاتی، رسیدگی معطوف به فعالیت یا فعالیت‌های خاص نگردد.
- لیل و فریق مصطفی (۲۰۱۱)، معیارهای تمکین مالیاتی در کشور مالزی را بررسی و فاکتورهای احتمال ممیزی، درک مؤدی از چگونگی هزینه‌کرد توسط دولت، درک مؤدی از انصاف سیستم مالیاتی، جرایم مالیاتی، محدودیت بودجه‌ای مؤدی، تغییر در سیاست‌های دولت، نقش خانواده و نزدیکان مؤدی، نقش سازمان و دانش مؤدی را در تمکین مالیاتی مؤثر دانسته‌اند. نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد که دانش مالیاتی یک اثر معنی‌دار بر تمکین مالیاتی دارد، همچنین، به طور ویژه، تمکین مالیاتی تحت تأثیر احتمال حسابرسی، درصد مخارج دولت، جرایم، محدودیت بودجه و اثرگذاری خانواده و نزدیکان مؤدی قرار می‌گیرد.
- آلابد و همکاران (۲۰۱۱)، با استفاده از بسط مدل فیشر و ترکیب کیفیت خدمات اداره مالیاتی کیفیت حاکمیت عمومی، تفاوت‌های قومی و همچنین اثر تعدیلی شرایط مالی و اولویت ریسک را بر روابط بین نگرش مؤدیان

و تمکین مالیاتی مورد ارزیابی قرار دادند. در این مقاله عوامل اقتصادی، اجتماعی، روانشناسی و فرهنگی در یک مدل جامع آورده شده است و وضعیت مناسب و محیطی ویژه‌ای را برای بهتر فهمیدن رفتار مالیاتی مؤدیان حقیقی برمی‌شمرد.

همچنین آلابد و همکاران (۲۰۱۱)، در مقاله دیگری، با عنوان "نگرش و رفتار مؤدیان مالیاتی در نیجریه: نقش تعدیلی وضعیت مالی و ترجیح ریسک"، نگرش مؤدیان را به عنوان یک عامل مهم در رفتار تمکین مالیاتی در نظر گرفته و تأثیر وضعیت مالی و ترجیح ریسک را بر رابطه بین نگرش مؤدیان و رفتار تمکین مالیاتی ارزیابی می‌کنند.

کریچلر و همکاران (۲۰۰۷)، در مقاله دیگری تحت عنوان "چرا مالیات می‌پردازیم؟ نگاه اجمالی به تصمیمات تمکین مالیاتی" بیان می‌کنند که در یک جو بی‌اعتمادی، فشار زیاد سازمان مالیاتی از طریق وادار کردن به تمکین مالیاتی، افزایش جرایم و احتمال ممیزی ممکن است یک سیاست مالیاتی مؤثر باشد. اما در جوی که مؤدیان به سازمان مالیاتی اعتماد دارند، متغیرهای دیگری نیز از اهمیت برخوردارند. دانش، گرایش‌ها، اخلاق، انصاف و دموکراسی ممکن است منجر به تمکین داوطلبانه شود. در این مورد، جرایم بالا و ممیزی‌های سرزده می‌تواند منجر به اثرات غیرعمدی شود و طرز فکر مالیاتی را عوض نماید (و منجر به عدم تمکین مالیاتی شود حاصل این تحقیقات، طبقه‌بندی عوامل یا فاکتورهای مؤثر بر تمکین و یا عدم تمکین مالیاتی ناشی از رویکردها و تجربیات کشورها در قالب عوامل مرتبط با وضعیت واحد تجاری، عوامل صنعت، عوامل اجتماعی، عوامل اقتصادی و عوامل روان‌شناسی خواهد بود و این عوامل می‌تواند به عنوان متغیرهای توضیحی مدل ممیزی مبتنی بر ریسک تمکین باشد.

نمیروسکی و ویرینگ (۲۰۰۳)، نقش موسسات مالیاتی در تمکین مالیاتی را مورد ارزیابی قرار دادند و با استفاده از عواملی شامل رفتارها، ارزش‌ها، عقاید و گرایش‌ها، صلاحیت، انصاف، دانش مالیاتی، رضایت و نوع زندگی به طبقه‌بندی مؤدیان پرداختند و با استفاده از فاکتورهای تجربیات مؤدیان از خدمات سازمان مالیاتی استرالیا و میزان درک‌شان از عملکرد اظهارنامه مالیاتی توسط وکیل مالیاتی، نقش این‌گونه موسسات را در تمکین مالیاتی مورد سنجش قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد که وکیل مالیاتی نقش عمده‌ای در ارائه مشورت و توصیه‌های مالیاتی، تصحیح اظهارنامه مالیاتی و مدیریت ریسک برای به حداقل رساندن مالیات‌ها برعهده دارد. نمیروسکی و همکاران (۲۰۰۲)، نشان دادند که یک رابطه بین ارزش‌ها، عقاید، گرایش‌ها، دانش باید کمیته خدمات به ATO مالیاتی و رفتار تمکین مالیاتی واقعی وجود دارد و پیشنهاد کردند که واحد مشاوره مؤدیان

را تاسیس نموده و همکاری با موکلان مالیاتی را افزایش دهد و برنامه‌های آموزش مالیاتی جهت بازپرداخت بدهی‌های مالیاتی را فراهم کند.

هیون (۲۰۰۵)، تمکین مالیاتی را در کره و ژاپن با هم مقایسه کرد و دریافت که ژاپن سطح بالاتری از سیاست‌ها را هم در ممیزی مالیاتی و هم در ساختار جریمه نسبت به کره دارد. نتایج این پژوهش نشان داد که ژاپن نسبت به کره، سطح بالاتری از فرهنگ مالیاتی را داراست و سیستم قانونی بیشترین اهمیت را در فاکتورهای تعیین سطح فرهنگ مالیاتی نسبت به دیگر بخش‌های دولتی دارد.

براساس کتاب حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، رویکردها و تجربیات کشورها از انتشارات بانک جهانی، عوامل تأثیرگذار بر تمکین مالیاتی مؤدیان به شرح زیر می‌باشد:

**عوامل صنعت:** شامل تشریح و اندازه صنعت، شرکاء عمده در صنعت، حاشیه سود، ساختار سرمایه، قوانین صنعت، الگوهای کار، مسائل مربوط به صنعت (سطح رقابت، عوامل فصلی و مسائل مربوط به زیرساخت‌ها)

**عوامل اجتماعی:** شامل هنجارهای فرهنگی، پیشینه قومی، نگرش به دولت، سن، جنس و سطح تحصیلات

**عوامل اقتصادی:** شامل سرمایه‌گذاری، نرخ بهره دموگرافیک، نظام مالیاتی، دولت، سیاست، نفوذ بین‌المللی، تورم و بازارها

**عوامل روانشناسی:** شامل حرص و آز، خطر، ترس، اعتماد، ارزش‌ها، انصاف و عدالت، فرصت فرار

### نتیجه‌گیری

- اهم نتایج مطالعات انجام شده در حوزه‌های مختلف مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر قابل ذکر می‌باشد:
- مالیات بر ارزش افزوده باید در مرحله‌ی نخست در بنگاه‌های بزرگ تولیدی اجرا گردد و به تدریج با شناسایی کامل مؤدیان، نظام مالیات بر ارزش افزوده به مرحله‌ی خرده‌فروشی گسترش یابد.
  - اجرای قانون در زمانی که اقتصاد کشور در حالت آرامش و ثبات نسبی قیمت‌ها باشد.
  - اطلاع‌رسانی شفاف و آموزش لازم درخصوص فلسفه و نحوه‌ی اجرای این قانون
  - محدود کردن قاچاق کالا قبل از اجرای این قانون
  - مطالعه علمی در جهت انتخاب کالاهای ضروری و اساسی، جهت معاف کردن آن‌ها از مالیات بر ارزش افزوده برای کاهش اثر تنازلی اجرای این مالیات.
  - بررسی و مطالعه ظرفیت‌های اجرایی نظام کنونی مالیاتی برای اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده

- شروع اجرای مالیات بر ارزش افزوده در دوره رکود اقتصادی و ثبات نسبی قیمت‌ها، به منظور پیشگیری از آثار تورمی اجرای آن
- تبلیغات گسترده و آگاه کردن مردم و فعالان اقتصادی کشور از مزایای این نوع مالیات، به منظور کاهش آثار تورمی آن و اجرای موفقیت آمیز آن.
- در سیستم‌های چند نرخ مالیات بر ارزش افزوده، بالاترین نرخ در سنگال (۵۱ درصد) و پایین‌ترین نرخ در بلژیک (یک درصد) بوده است.
- در اکثر موارد جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده، بازدهی مساوی با مالیات‌های جایگزین شده داشته است. در ۱۳ کشور منجر به افزایش درآمد شده و در ۲ کشور درآمد را کاهش داده است.
- در بسیاری از کشورها محصولات کشاورزی به دلیل مشکلات مربوط به تنوع تکنولوژی، تنوع اجتماعات و یا دلایل سیاسی از مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌شوند. همچنین در بسیاری از کشورها کالاهای مورد مصرف عموم مردم و برخی خدمات و بخش‌های مالی مانند بیمه و بانکداری از مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌شوند.
- تجربه بسیاری از کشورها نشان می‌دهد که اغلب کشورهایی که از سیستم مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌کنند در مراحل اولیه اجرای آن برای کاهش هزینه‌های اجرایی و هزینه‌های تمکین مودیان از یک سطح آستانه معافیت برای معاف نمودن تعداد زیادی از بنگاه‌های کوچک و فعالان بخش خرده‌فروشی استفاده کرده‌اند.
- بررسی تجربه کشورهای کره جنوبی، اندونزی و ترکیه و سیاست‌های آنها برای مقابله با آثار منفی ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده به ویژه افزایش سطح عمومی قیمت‌ها نشان از آن دارد که احتمال بروز تورم جدا از نرخ مالیات و میزان گستردگی پایه مالیات به وجود زیرساخت‌های مناسب برای اجرای درست مالیات بر ارزش افزوده بستگی دارد. بهره‌گیری از سیاست‌های کنترل قیمت در این کشورها تاثیر بسزایی در کاهش آثار تورمی دارد.
- مالیات بر ارزش افزوده باید در مرحله‌ی نخست در بنگاه‌های بزرگ تولیدی اجرا گردد و به تدریج با شناسایی کامل مؤدیان، نظام مالیات بر ارزش افزوده به مرحله‌ی خرده‌فروشی گسترش یابد.
- اجرای قانون در زمانی که اقتصاد کشور در حالت آرامش و ثبات نسبی قیمت‌ها باشد.



- شروع اجرای مالیات بر ارزش افزوده در دوره رکود اقتصادی و ثبات نسبی قیمت‌ها، به منظور آثار تورمی اجرای آن
- با توجه به شرایط موجود اجرای طرح مالیات بر ارزش افزوده باید به دور از ملاحظات سیاسی و صرفاً با رعایت شرایط اقتصادی مردم و در صورت آمادگی افراد اجرا شود.
- سیستم جریمه و پاداش مالیاتی به طوری که انگیزه فرار از مالیات با تعیین جرایم مناسب از بین برود.
- جایگزین شدن مالیات بر ارزش افزوده بجای مالیات بر مصرف و فروش و مالیات بر شرکت‌ها
- معافیت مالیاتی برای کالاهای ضروری و برخی کالاهای بهداشتی و درمانی، معافیت بنگاه‌های کوچک و دارای ارزش افزوده پایین به دلیل هزینه‌بری اخذ مالیات و عدم تمکین مالی صاحبان این صنایع،
- معاف نمودن موسسات اقتصادی با ارزش افزوده پایین جهت افزایش کارایی سازمان مالیاتی،
- معافیت صادرات از پرداخت مالیات و بهبود تراز ارزی، معافیت سرمایه‌گذاری‌های مورد نیاز تولید برای رشد اقتصادی بالاتر پیشنهاد شده است
- توجه دولت به معافیت از واردات، تولیدات داخلی و نهایتاً عمده‌فروشی معطوف گردد و بخش خدمات نیز مستثنی شود.
- ضرورت نظام‌مند کردن روش‌های حسابداری و حسابرسی در شرکت‌های مختلف از ضروریات اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده است.
- ثبت منظم اقلام و حساب‌ها، الزام کلیه واحدهای اقتصادی به ثبت و نگهداری دفاتر حسابداری و استفاده از دانش آموختگان رشته‌های مرتبط در کمک به شرکت‌ها و واحدهای اقتصادی در تنظیم حساب‌ها و رعایت اصول حسابداری
- همکاری بیشتر متخصصین و کارشناسان حسابداری با کارشناسان امور مالیاتی و اقتصاددانان
- در کشورهای نفتی بهتر است این نوع مالیات را جایگزین مالیات بر درآمد و به مرور زمان آن را به جای درآمدهای نفتی دولت قرار دهند و وابستگی درآمد دولت را از درآمد نفتی کاهش دهند.
- پیاده‌سازی و استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده مستلزم تحقق شرایط خاص اقتصادی و پیش‌بینی زیرساخت‌های لازم جهت اجرای صحیح آن می‌باشد.
- در صورتی که دولت بخواهد مالیات بر ارزش افزوده را جایگزین مالیات بر درآمد فعلی شرکت‌ها نماید باید حداقل از نرخ‌های ۷ و ۱۰ درصدی استفاده نماید. البته استفاده از نرخ مطلوب و استاندارد مالیات ۱۰ درصد که

مورد تایید و تاکید اکثر کشورهای جهان و سازمان‌های بین‌المللی می‌باشد نتایج مطلوب و موثری را در پی خواهد داشت.

- در مورد اثرات تورمی نظام مالیات بر ارزش افزوده، مطالعات انجام شده نشان داده است که مالیات بر ارزش افزوده ذاتاً اثر تورم‌زایی ندارد و با اعمال سیاست‌های مناسب دولت‌ها می‌توان تأثیرات بالقوه‌ی تورمی مالیات بر ارزش افزوده را محدود و جبران نمود.

- نتایج اکثر مطالعات صورت گرفته حاکی از آن است که روش مناسب‌تر برای دستیابی به اهداف درآمدی بالاتر، تشویق به پرداخت مالیات از طریق پایین نگه داشتن نرخ‌های مالیات است. این امر می‌تواند در شناسایی گسترده فعالان اقتصادی و در نهایت گسترش پایه مالیاتی اقتصاد کشور موثر واقع شود و اقتصاد غیررسمی را به سمت رسمی شدن سوق دهد. البته کاهش نرخ‌های مالیات در یک نظام مالیاتی با ساختار ساده زمانی می‌تواند منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی شود که معافیت‌ها و ترجیحات و تخفیفات گسترده در این نظام به کاهش پایه مالیاتی منجر نشود. بنابراین گسترش پایه مالیاتی و اصلاح و تعدیل نرخ‌های مالیاتی دو ابزار کارآمد در افزایش سطح درآمدهای مالیاتی هستند.

- با توجه به مشکلاتی از قبیل حجم انبوه و رو به افزایش اظهارنامه‌های مالیاتی، عدم پیش‌ممیزی برای حسابرسی مالیاتی، محدودیت زمانی جهت رسیدگی به اظهارنامه‌ها، نبود معیارهای مدون جهت رسیدگی، محدودیت نیروی انسانی، وجود قضاوت سلیقه‌ای گسترده در تشخیص مالیات و عدم ارائه اظهارنامه توسط برخی از مودیان در سیستم مالیاتی کشور نیاز است تا رویکرد جدیدی در راستای برطرف ساختن مسائل فوق اتخاذ گردد.

در ایران فقدان یک نظام رسیدگی یا حسابرسی مبتنی بر ریسک، موجب شده که هم هزینه تمکین مودیان و هم کارایی نظام مالیاتی با مشکل مواجه شود. لذا لازم است با شناسایی موانع و چالش‌های اجرای سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظام مالیات بر ارزش افزوده (VAT)، مدلی کاربردی و اجرایی برای آن ارائه گردد. بنابراین صرف منابعی جهت انجام مطالعات پژوهشی در این زمینه ضروری به نظر می‌رسد؛ چرا که وضعیت اقتصادی و اجتماعی ایران به طور کلی با وضعیت اقتصادی و اجتماعی کشورهای توسعه یافته تفاوت دارد، لذا در شرایطی که طرح دائمی قانون مالیات بر ارزش افزوده در حال تدوین و تصویب است، بهتر است راهکارهای کاربردی و اجرایی حاصل از این‌گونه تحقیقات جهت اصلاح قوانین و مقررات مربوط، مورد استفاده قرار گیرد.

## منابع

- ۱- اصغرپورعسگری (۱۳۸۴)، "نگاهی به مالیات بر ارزش افزوده در کشور نپال". مجله اقتصادی ۴۳ و ۴۴
- ۲- افشاری (۱۳۹۱)، "ویژگی‌های اساسی مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان منبع درآمد قابل اتکا برای شهرداری‌ها". اقتصاد شهر
- ۳- آقایی، ا.م. و خوانساری، ش (۱۳۸۰) "کارایی اجرای مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه تطبیقی کشورهای در حال گذار اروپای شرقی و مرکزی)" پژوهشنامه اقتصادی.
- ۴- آقایی، ا.م. و کیمیجانی، ا (۱۳۸۰) "مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی". پژوهشنامه اقتصادی
- ۵- الماسی، ح.، مرجانی، ا.ب. و قریشی، ر (۱۳۹۱) عوامل سازمانی موثر بر فرار از مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران) پژوهشنامه مالیات.
- ۶- الوندی، م. و محمدیان، خ. (۱۳۸۹) شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بهبود نظام مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی استان قزوین). سازمان امور مالیاتی کشور چهارمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران دانشگاه شیراز.
- ۷- امین رشتی، ن. و رفعت میلانی، م (۱۳۹۰) بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد در کشورهای منتخب. پژوهشنامه مالیات، ۵۹
- ۸- باقری بهروز، (۱۳۸۸). "شناسایی و اولویت‌بندی نسبت‌های مالی اثرگذار بر درآمد مشمول مالیات" فصلنامه تخصصی مالیات شماره چهارم
- ۹- بزرگ اصل، م (۱۳۸۷) مالیات بر ارزش افزوده و گزارشگری مالی آن. حسابرس.
- ۱۰- پژوهان (۱۳۸۰) بررسی تبعات اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران. پژوهشنامه اقتصادی، ۱
- ۱۱- پژوهان، ج. و اسکندری، م (۱۳۹۱) اثرات انتظاری معرفی مجدد مالیات بر مجموع درآمد در اقتصاد ایران. پژوهشنامه مالیات
- ۱۲- پژوهان، ج. و ورشوساز، ب (۱۳۹۲)، اثر استقرار مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای منتخب منطقه منا (خاورمیانه و شمال آفریقا). پژوهشنامه مالیات، ۲۱
- ۱۳- پیرایی، خ. و جواد فراهیان، م (۱۳۹۱). حداقل نرخ مالیات بر ارزش افزوده‌ی قابل اعمال در ایران. مجله تحقیقات اقتصادی، ۶۶

- ۱۴- تجلی، سید آیت‌الله (۱۳۷۸) ضرورت توجه به سیستم مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای در حال توسعه. علوم سیاسی: اطلاعات سیاسی اقتصادی
- ۱۵- تجلی، سید آیت‌الله (۱۳۷۸) تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده. اقتصاد: تازه‌های اقتصاد
- ۱۶- جعفری صمیمی، ا (۱۳۸۴). ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکت‌ها و صاحبان مشاغل در استان مازندران. طرح پژوهشی، دبیرخانه کمیته تخصصی.
- ۱۷- جعفری صمیمی، ا. و صالح‌نژاد، ح (۱۳۷۷) جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات بر شرکت‌ها و تأثیر آن بر بودجه دولت ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۷
- ۱۸- جعفری صمیمی، ا.، عبدالهی، م (۱۳۸۹) بررسی تأثیر اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر صادرات در کشورهای منتخب. همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران.
- ۱۹- جمشیدی‌نوید، ب.، عبدل، ر. و کیانی، ا (۱۳۸۸) نگرشی مفهومی بر مالیات بر ارزش افزوده و پیاده‌سازی آن در ایران. دانش و پژوهش حسابداری، ۱۹
- ۲۰- حبیبیان نقیعی، م. و زمانی، ا (۱۳۹۱) بازخوانی مالیات بر ارزش افزوده از منظر شریعت اسلام. پژوهشنامه مالیات، ۲۱
- ۲۱- خوش‌طینت، م. و یعقوبی، ر (۱۳۸۵) ضرورت استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران. فصلنامه مطالعات حسابداری، ۱۵
- ۲۲- دانش جعفری، د (۱۳۸۰). مالیات بر ارزش افزوده و چالش تورم. پژوهشنامه اقتصادی، ۱
- ۲۳- رضانی سیدمهدی، (۱۳۹۴). "ارائه مدل انتخاب برای حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک اشخاص حقوقی در ایران" پژوهشنامه مالیات شماره ۲۵.
- ۲۴- رضانی سیدمهدی، (۱۳۹۲). "حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن با تأکید بر اندازه مؤدیان مالیاتی و تجربه سایر کشورها" پژوهشنامه مالیات شماره ۱۸.
- ۲۵- رویین، ا (۱۳۸۶). اتحادیه اروپا و مالیات بر ارزش افزوده تحولی بزرگ در قانون‌نویسی. پژوهشنامه مالیات.
- ۲۶- زهی، ت. و محمدخانلی، ش (۱۳۸۹) بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی (مطالعه موردی استان آذربایجان شرقی). پژوهشنامه مالیات، ۱۸

- ۲۷- سیزرو، م. (۱۳۹۲) استرداد مالیات بر ارزش افزوده: مروری بر تجارب برخی کشورها و ارائه راهکار برای ایران. پژوهشنامه مالیات، ۱۸
- ۲۸- سعیدی، پ.، نتانی، ه.ع (۱۳۸۸). بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت‌های غیرتولیدی، فصلنامه تخصصی مالیات
- ۲۹- سید علی اکبری، ش (۱۳۸۰) وضعیت اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور نپال. پژوهشنامه اقتصادی، ۱
- ۳۰- شمس‌الدینی، م. و شهرکی، ج (۱۳۹۰). پیاده‌سازی یک الگوی مالیاتی مناسب از منظر قوانین مالیاتی اسلام. فصلنامه علمی تخصصی مطالعات اقتصاد اسلامی
- ۳۱- صفرزاده محمدحسین، (۱۳۸۹). "توانایی نسبت‌های مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی" مجله دانش حسابداری شماره یک. ۳
- ۳۲- ضیایی بیگدلی، م.ت (۱۳۸۳) جایگاه نظام مالیاتی بر ارزش افزوده در اصلاح نظام مالیاتی. مجلس و پژوهش، ۱۱
- ۳۳- طیب‌نیا، ع. رفیعی، ع.ر. یزدان‌پناه، م (۱۳۸۴). بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر نابرابری. مجله تحقیقات اقتصادی، ۴۱
- ۳۴- عاملی، آ. و افشاری، ن (۱۳۹۲). بررسی مشکلات رویه و دستورالعمل فرآیند رسیدگی پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی واحدهای مالیات بر ارزش افزوده استان تهران). پژوهشنامه مالیات، ۲۱
- ۳۵- عبدالهی، ش. و خدایاریگانه، س. (۱۳۸۸). حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده. دانش حسابرسی، ۳۶
- ۳۶- عبدی محمدرضا، رحمانی، ت. و فلاحی، س (۱۳۹۱). مالیات بر ارزش افزوده و ثبات مالی دولت. فصلنامه پژوهشنامه مالیات، ۲۱
- ۳۷- عبدی، محمدرضا، رسولی شمیرانی، ر. و امیری، م (۱۳۹۳). حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده با تأکید بر ریسک حسابرسی. پژوهشنامه مالیات، ۲۲
- ۳۸- عسگری، ع.، توتونچی، ا. و مطلبی (۱۳۹۰). بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای کارآمد مالیات بر ارزش افزوده در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ (با استفاده از مدل سلامت فرهنگی) پژوهشنامه مالیات، ۵۱

- ۳۹- عسگری، ع، دامن کشیده، م. و احمدی خوی، م (۱۳۸۴). بررسی رابطه بین مالیات عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده شرکت‌های بازرگانی شمال شهر تهران. پژوهشنامه مالیات، ۱۱
- ۴۰- عسگری، ع، گرایی‌نژاد، غ. و سماواتی، هـ (۱۳۹۱). بررسی نرخ مالیات بر ارزش افزوده براساس سبد مصرفی خانوار. پژوهشنامه‌ی مالیات، ۲۱
- ۴۱- غلامی، ا (۱۳۸۹). بررسی اثر هدفمندشدن یارانه‌ها بر درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده. فصلنامه اقتصاد کاربردی
- ۴۲- غلامی، ا. (۱۳۹۲). بررسی پیامدهای اقتصاد کلانی افزایش نرخ مالیات ارزش افزوده در ایران. مجله اقتصادی
- ۴۳- غیاثوند، ا. و موقری سادات محله، ر (۱۳۹۰). برآورد درآمد مالیاتی ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران. پژوهشنامه اقتصادی، ۴۲
- ۴۴- فریدزاده، ع. پروین، س. و بانویی، ع.ا (۱۳۹۰). اثرات قیمتی مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از تکنیک داده ستانده، پژوهش‌های اقتصادی ایران، ۴۷
- ۴۵- فلاحتی، ع، فتاحی، ش.، عباسپور، س. و نظیفی نایینی، م (۱۳۸۴). برآورد ظرفیت مالیاتی کشور با استفاده از شبکه‌های عصبی. پژوهشنامه مالیات، ۱۱
- ۴۶- مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (۱۳۸۱). رویه مراجع بین‌المللی در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده. پژوهشنامه مالیات، ۳۵
- ۴۷- ملکی، ر. غیبی، ع.ر. و خوانساری، ش (۱۳۸۲). تخمین پایه مالیات بر ارزش افزوده و آثار تورمی آن. مجله اقتصادی
- ۴۸- معاونت مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۹۱). تحقق درآمدهای مالیاتی و توسعه و گسترش مالیات بر ارزش افزوده، دستورالعمل شماره ۱۹۳۱ مورخ ۱۳۹۱/۰۲/۲۷
- ۴۹- موسوی جهرمی، ی.، طهماسبی بلداجی، ف. و خاکی، ن (۱۳۸۸). فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده: یک مدل نظری. پژوهشنامه مالیات، ۱۷
- ۵۰- موسوی جهرمی، ی.، طهماسبی بلداجی، ف. و خاکی، ن (۱۳۸۸). راهکارهای پیشگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده. مجله مطالعات مالی، ۴

- ۵۱- نیزاده ولوکلایی، ح (۱۳۹۳). بررسی تأثیر متقابل تورم و مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران. مجله اقتصادی،
- ۵۲- نصیری، اقدم، ع.، موحدی‌بک‌نظر، م.، رضایی، م. ج. و مرتضوی‌فر، ز (۱۳۸۴). چگونگی تسهیل پرداخت مالیات در ایران. پژوهشنامه مالیات، ۲۱
- ۵۳- نورانی، م. ر. توتونچی ملکی، س (۱۳۸۹). بررسی برخی از چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران مطالعه موردی فعالان صنف طلا و جواهر، پژوهشنامه مالیات، ۱۱
- ۵۴- نوربخش لنگرودی، م. و جوادی نیکگو، م. ر (۱۳۹۲). بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران. پژوهشنامه مالیات، ۱۷
- ۵۵- هژبرکیانی، ک. غلامی، ا. و نوبخت سیاهرودکلایی، ج (۱۳۹۱). برآورد نرخ بهینه‌ی مالیات بر ارزش افزوده در ایران: کاربردی از الگوی دایموند میرلس. تحقیقات اقتصادی، ۹۹
- ۵۶- یاسری، ح (۱۳۸۵). بررسی جایگاه و نقش گمرک در اجرای مالیات بر ارزش افزوده. مجله اقتصادی، ۶۱ و ۶۲.