

درجه توفیق اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی استان آ-غ)

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۱۱/۲۰

عبداله محمودی^۱

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۱۲/۶

مسعود قهرمانی^۲

رضا عبدالله پور^۳

چکیده

هدف پژوهش حاضر که با روش توصیفی-همبستگی صورت گرفته است، درجه توفیق اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در استان آذربایجان غربی است. جامعه آماری این پژوهش را کلیه کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی تشکیل می‌دهند از بین این افراد براساس روش نمونه‌گیری تصادفی متناسب با حجم و از طریق فرمول تعیین حجم نمونه کوکران تعداد ۲۴۱ نفر کارمند انتخاب گردید. ابزار پژوهش پرسشنامه ساخته محقق است که جهت سنجش روایی آن از طریق خبرگان و استادان بررسی و پایایی از طریق نمونه آزمایش مورد بررسی قرار گرفت پایایی ابزار پژوهش از ضریب آلفای کرونباخ ۰/۸۵۶ برآورد گردید. و نتایج بدست آمده از تحقیق نیز نشان داد آموزش ماموران مالیاتی و صاحبان مشاغل حرفه‌ای، مهلت پرداخت، نحوه اطلاع رسانی، نحوه برخورد، نحوه دریافت و نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده بر درجه توفیق اجرای این نظام مالیاتی تأثیر دارد.

واژه‌های کلیدی: نظام مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده، موفقیت

۱. عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد مهاباد

۲. عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد مهاباد

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد مهاباد

۱- مقدمه

مالیات از منابع مهم درآمد دولتها محسوب می‌شود که تحت عناوین مختلفی وصول می‌شود. درآمد حاصل از مالیاتها، بخش قابل ملاحظه‌ای از بودجه دولتها را تشکیل می‌دهد؛ در کشورهایی که مالیات از نظام قانونی و مردمی برخوردار است، بیش از 60٪ بودجه عمومی از طریق مالیات تأمین می‌شود و توجه به این موضوع آنقدر مهم است که به طور کلی می‌توان گفت ثبات و تداوم وصول مالیاتها موجب ثبات در برنامه ریزی دولت، و ارائه مناسب خدمات مورد نیاز جامعه در زمینه‌های گوناگون می‌شود (جوادزاده، 1390).

اما به نظر می‌رسد در جوامع امروزی موفقیت در وصول مالیاتها و افزایش دادن درآمدهای دولتی نمی‌تواند تنها هدف نظام مالیاتی مطرح شود؛ بلکه به دلیل اثرات ریشه‌ای که این موضوع می‌تواند بر اقتصاد یک جامعه داشته باشد چگونگی وصول مالیاتها و درآمدهای مالیاتی و نیز عدم توازن در هزینه‌ها و درآمدهای دولتی از جمله مهمترین موضوعات اقتصادی هستند که باید مورد توجه قرار گیرند (یاری، 1392).

به دلیل عدم توانایی نظام مالیاتی و معایبی که در گذشته بر قانون مالیاتی مطرح بوده است، اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم می‌تواند یکی از مهمترین موارد برای رسیدن به اهداف مدرن اقتصادی در کشورها تلقی شود که براساس آن علاوه بر تحولات اساسی در فرآیندهای مدیریتی و اداره امور مالیاتی، نرخها و معافیت‌های مالیاتی نیز با تغییرات اساسی مواجه می‌شوند. لذا چندی است که طرح و اجرای مالیات بر ارزش افزوده (VAT) در حوزه مسائل مالیه عمومی در کشور ما مطرح و اجرا گردیده است. که جزء مالیاتهای مدرنی است که بعد از جنگ جهانی دوم در کشورهای اروپایی وضع شد و عملاً از اواخر دهه 50 میلادی به صورت اجرایی درآمد. این مالیات برای نخستین بار توسط زیمنس در سال 1951 به منظور فائق آمدن به مسائل مالی کشور آلمان طرح ریزی شد. اما علی‌رغم علاقه و تمایل شدید کشورهای نظیر آرژانتین و فرانسه در خصوص آگاهی از چگونگی ساختار آن، این مالیات به طور رسمی تا سال 1954 در هیچ کشوری به کار گرفته نشده است. از سال 1954 به بعد، برزیل، فرانسه، دانمارک و آلمان در زمره کشورهایی بودند که این مالیات را در نظام مالیاتی کشور خود معرفی کردند (سنوسن، 1، 2001، ص 488). کره جنوبی نخستین کشور آسیایی بود که در سال 1977 با کمک صندوق بین‌المللی پول توانست این مالیات را در نظام مالیاتی خود پیاده کند و

به دنبال آن کشورهای ترکیه، پاکستان، بنگلادش و لبنان نیز اقدام به اجرای این مالیات کردند (یاری، ۱۳۹۲).

در این مقاله سعی می‌شود تا درجه توفیق اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در استان آذربایجان غربی در بعد سازمانی بارویکردی پژوهشی پرداخته شده است.

۲- بیان مساله

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چند مرحله‌ای است که به کالاها و خدمات تعلق می‌گیرد و منظور از آن اخذ مالیات از اضافه ارزش کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف تولید و توزیع می‌باشد که در هر مرحله از تولید و توزیع به صورت درصدی جدا از قیمت اخذ می‌گردد. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر قیمت فروش است که بار مالیاتی آن بر دوش مصرف کننده نهایی است و از ارزش افزوده بنگاهها یعنی ما به التفاوت بین عایدی ناشی از فروش کالاها و خدمات و کل هزینه‌هایی که بابت خرید نهاده‌های تولید (به استثنای نیروی انسانی) پرداخت شده است، دریافت می‌شود (نعمت الهی و یار احمدی، ۱۳۸۸).

در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، هر فروشنده در هنگام فروش کالا و خدمات، مالیات متعلقه را بر صورت حساب افزوده و آن را همراه با قیمت کالا و خدمات از مشتری دریافت می‌نماید. اولین فروشنده، مالیات را یکجا به دولت پرداخت کرده و در مراحل بعدی، هر فروشنده تنها مابه‌التفاوت مالیات (مالیات دریافتی پس از کسر مالیاتی که خود قبلاً پرداخت نموده) را به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می‌کند. (کاپلان اوغلی ۲ و نوبری ۳، ۲۰۰۶، صص ۱۳۲-۱۳۰).

از اینرو متناسب با مفاد ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه، سازمان امور مالیاتی کشور زیر نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی تأسیس شد. از جمله وظایف این سازمان در راستای اصلاح و تحول نظام مالیاتی و مکانیزه نمودن سیستم مالیاتی کشور، اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. اما تجربه چند سال اخیر نشان می‌دهد که با توجه به تلاشهای دولت باز این قانون بطور کامل در کشور ما اجرایی نشده است و در اجرای این قانون با برخی از چالشها و موانع مواجه گشته است. به عنوان مثال نظام مالیاتی با مقاومت‌هایی از سوی برخی از فعالان اقتصادی و اصناف مانند صنف طلا و جواهر فروشان مواجه شده است. فعالان این صنف بر

این باورند که قانون مالیات بر ارزش افزوده نسبت به این صنف نباید جدی شود و یا روش اجرای آن تغییر کند. فعالان صنف یاد شده با اشاره به برخی از دغدغه‌ها و مشکلات صنف طلا و جواهر، محاسبه تجمعی مالیات بر ارزش افزوده و آثار تورمی آن در بازار خرید و فروش و نهایتاً رکود تورمی کسب و کار فعالان صنف طلا و جواهر، حق العمل کاری سهم بالایی از معاملات درون صنفی، نحوه ثبت سنتی معاملات طلا و جواهر در مبادلات درون صنفی، پیچیدگی در اجرای قانون و کم اطلاعی فعالان صنف از جزئیات آن و.... را به عنوان مهمترین مشکلات و دغدغه‌های صنف طلا و جواهر فروش در اجرای این قانون معرفی کردند. با برگزاری نشستها و جلسات توجیهی و تبیین موضوع توسط سازمان امور مالیاتی حل و فصل شده است اما بخشی از چالشهای مطرح شده توسط برخی از اصناف حل و فصل نشده و در برخی از موارد این مسائل منجر به تعطیلی و یا اعتصاب برخی از اصناف شده است.

توسعه اقتصادی از عمده ترین اهداف اقتصادی کشورهای در حال توسعه است و در این راستا، سیاست‌های مالی از اهمیت فراوانی برخوردار است. سیاست‌های مالیاتی نیز بخش مهمی از سیاست‌های مالی است که خود در چارچوب نظام اقتصادی کشور قرار دارد و بصورت هماهنگ با سایر سیاست‌های اقتصادی به کار گرفته می‌شود. به طور کلی شاید سیاست‌های مالیاتی را بتوان سیاستی در جهت افزایش تحرک، پویایی و حرکت جامعه به سمت توسعه تلقی کرد. نظام مالیاتی ترکیبی از دستگاه مالیاتی، مؤدیان مالیاتی، قانون و روش‌های عملیاتی است. از این رو، برای ترسیم موقعیت و موفقیت نظام مالیاتی باید به جنبه‌های درونی آن از جمله روش‌های عملیاتی و مؤدیان توجه نمود (صدقی و همکاران، 1388).

اجرای مالیات بر ارزش افزوده در بیشتر کشورها مانند ایران هنوز در مرحله ابتدایی خود می‌باشد. و این در حالی است که آگاهی مدیران از موفقیت اجرای آن، ذهن آنها را متوجه راه‌های آزاد سازی این ظرفیت‌ها پر کرده است؛ به گونه‌ای که محققین اذعان نموده‌اند که اجرای این سیستم، می‌تواند منبع عمده کسب مزیت رقابتی پایدار باشد. اکنون کشورها نسبت به اهمیت مالیات بر ارزش افزوده آگاه شده‌اند و آنرا به عنوان یک منبع با اهمیت تشخیص داده‌اند و با توجه به اهمیت آن، بایستی فرایندی برای اجرای موفقیت آن ایجاد شود.

با عنایت به مطالب مذکور نیاز به پیاده سازی مالیات بر ارزش افزوده مشخص شد و کشورهای که تصمیم به پیاده سازی مالیات بر ارزش افزوده دارند روز به روز در حال افزایش

است. با توجه به دلایل محقق در این کار تحقیقی به دنبال بررسی درجه توفیق اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی مورد کاوی استان آذربایجان غربی و جواب به سوال اصلی تحقیق درجه توفیق اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی مورد کاوی استان آذربایجان غربی چقدر است؟

۳- مطالعات پیشین

یاری (۱۳۹۲) در تحقیقی با عنوان «بررسی میزان رضایت مودیان مالیاتی از قانون مالیات بر ارزش افزوده در شهر ایلام» بیان کرد، یکی از اهداف دیگر، وضع و جمع آوری مالیات، تامین مالی هزینه‌های دولت است از اهداف دیگر، مالیات، اعمال نوعی توزیع مجدد درآمدی باشد چون می‌توان از طریق مالیات از یک سری درآمدهای بالا کاسته و درآمدهای حاصل را جهت بهبود زندگی کم درآمدهای جامعه بکار برد. و نتیجه گرفت رضایت مودیان قانون مالیات بر ارزش افزوده در شهر ایلام مناسب است

صدقی و همکاران (۱۳۸۸) در تحقیقی با عنوان «بررسی مقایسه‌ای مدل‌های شاخص رضایت مشتری و ارائه مدلی برای سنجش رضایت مشتریان سازمان‌ها» به یکی از دغدغه‌های اصلی مدیران آنها بدل گشته است. نتایج تحقیق نشان داد که پنج دسته از عوامل جهت سنجش رضایت مودیان مالیاتی دخیل می‌باشند که شامل کارکنان، انتظارات، ارتباطات، قانون و فرهنگ می‌باشد و مدل استخراج شده نیز توسط تحلیل عاملی تاییدی، مورد تایید قرار گرفت. در نهایت، مدل برمبنای پرسش نامه‌ای که در اختیار مودیان مالیاتی مستقر در اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ قرارداد شده، مورد سنجش قرار گرفت.

مطالعه «ساراوان» در هند (۱۹۷۰) ساراوان «جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده، با مالیات بر سود شرکتها را در هند» مورد مطالعه قرارداد. در این مطالعه محقق براساس محاسباتی که برای سالهای ۱۹۶۹-۱۹۷۰ انجام داده است، نشان داد که نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۱۳ درصد خواهد بود که در مقایسه با نرخ موثر ۴۶ درصد مالیات بر سود شرکتها منجر به کاهش فرار مالیاتی می‌شود. همچنین او تاکید نمود به جای سیستم مالیات بر سود شرکتها، هزینه‌های اداری اضافی وجود نخواهد داشت زیرا تعداد شرکتهای که به جای سیستم مالیات بر سود شرکتهایی که به عنوان مودی مالیاتی ثبت نام شده‌اند، ثابت باقی می‌ماند.

تحقیق «کولیس و میلنوویچ» در مورد کرواسی (1997) کولیس و میلنوویچ در سال 1997 در تحقیقی با عنوان «برآورد درآمد ناشی از مالیات برارزش افزوده در جمهوری کرواسی» نشان داده‌اند که مبنای مالیات برارزش افزوده در این کشور در فاصله سالهای 1994-1997 بین 50 تا 58 درصد تولید ناخالص داخلی در این کشور نوسان داشته است. نتیجه گیری نموده‌اند که افزایش نرخ مالیات و وسعت پایه مالیاتی می‌تواند درآمد ناشی از مالیات برارزش افزوده را افزایش دهد. علاوه بر این، نتایج الگوی رگرسیونی آنها حاکی از تاثیر منفی وجود تعدد نرخهای مالیات برارزش افزوده بر درآمد ناشی از این نوع مالیات می‌باشد.

۴- سئوالات تحقیق

درجه توفیق اجرای نظام مالیات برارزش افزوده در نظام مالیاتی موردکاوی استان آذربایجان غربی چقدر است؟

۵- روش پژوهش

جامعه آماری این پژوهش کلیه کارکنان اداره کل امور مالیاتی استان آخ در سال 1392 می‌باشند از بین افراد براساس روش نمونه گیری تصادفی متناسب با حجم تعداد $n=241$ نفر کارمند براساس فرمول کوکران ذیل انتخاب گردید.

که در آن $P=0,5$: برآورد نسبت صفت متغیر؛

Z : متغیر نرمال واحد متناظر با سطح اطمینان 95 درصد؛ $Z_{\alpha/2} = 1,96$

E : مقدار اشتباه مجاز؛ $\varepsilon = 0/05$ (براساس تحقیقات گذشته) $N =$ تعداد جامعه آماری؛ $N = 640$

$$n = \frac{NZ_{\alpha/2}^2 pq}{\varepsilon^2 (N-1) + Z_{\alpha/2}^2 pq}$$

$$n = \frac{640 \times [1.96]^2 \times 0.5 \times 0.5}{(0.05)^2 \times (640-1) + (1.96)^2 \times 0.5 \times 0.5} = 240.29 \cong 241$$

جمع آوری اطلاعات در بخش اول کتابخانه‌ای و با مراجعه به منابع موجود مرتبط داخلی و خارجی صورت گرفت و از آنجا بی که رایج ترین وسیله جمع آوری اطلاعات در تحقیقات پیمایش پرسشنامه است برای جمع آوری اطلاعات در بخش دوم از پرسشنامه محقق ساخته

استفاده شده است. از طریق پست الکترونیکی و همچنین توزیع پرسشنامه به صورت دستی اطلاعات جمع آوری گردید. از مجموع پرسشنامه‌های توزیع شده 231 پرسشنامه از کارکنان امور مالیاتی بازگشت که مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت جهت سنجش روایی از روایی محتوایی و روایی سازه استفاده شد. در این تحقیقات به منظور شناسایی متغیرهای مکنون و اطمینان از صحت مدل‌های اندازه‌گیری از تحلیل اکتشافی و تاییدی استفاده شده است در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید از این مساله اطمینان حاصل شود که می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرار داد. با استفاده از آزمون بارتلت می‌توان از کفایت نمونه‌گیری اطمینان حاصل نمود. این شاخص در دامنه صفر تا یک قرار دارد. اگر مقدار شاخص نزدیک به یک باشد، داده‌های مورد نظر برای تحلیل عاملی مناسب هستند و در غیر اینصورت نتایج تحلیل عملی برای داده‌های مورد نظر چندان مناسب نمی‌باشد (مومنی، 1386: 193).

روشهای مختلفی برای این کار وجود دارد که از جمله آنها می‌توان به آزمون (Kaiser-Meyer-olkin) (KMO) اشاره کرد که مقدار آن همواره بین 0 تا 1 در نوسان است. در صورتیکه مقدار KMO کمتر از 0/50 باشد داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب نخواهد بود و اگر مقدار آن بین 0/50 تا 0/69 باشد می‌توان با احتیاط بیشتر به تحلیل عاملی پرداخت ولی در صورتیکه مقدار آن بزرگتر از 0/70 باشد همبستگی‌های موجود در بین داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب خواهد بود.

از سوی دیگر برای اطمینان از مناسب بودن داده‌ها مبنی بر اینکه ماتریس همبستگی‌هایی که پایه تحلیل قرار می‌گیرد در جامعه برابر با صفر نیست از آزمون بارتلت (Bartlett Test) استفاده کرده‌ایم. عبارتی با استفاده از آزمون بارتلت می‌توان از کفایت نمونه‌گیری اطمینان حاصل نمود.

جدول ۱- آزمون کفایت نمونه برداری

.765	Kaiser-Meyer-oLkin Measure of Sampling Adequacy.
2.390E3	Approx. Chi-Square Bartlett's Test of Sphericity
231	def.
.000	Sig.

با توجه به عدد KMO (بزرگتر از ۰/۷) و عدد معناداری آزمون بارتلت ($\text{sig} < 0.05$) می‌توان گفت که داده‌ها برای اجرای تحلیل عاملی مناسب است و از شرایط مورد نیاز برخوردار است.

جدول ۲- اشتراکات اولیه

Extraction	Initial	
.812	1.000	Q1
.834	1.000	Q2
.790	1.000	Q3
.621	1.000	Q4
.729	1.000	Q5
.668	1.000	Q6
.632	1.000	Q7
.576	1.000	Q8
.812	1.000	Q9
.806	1.000	Q10
.599	1.000	Q11
.836	1.000	Q12
.747	1.000	Q13
.756	1.000	Q14
.765	1.000	Q15
.694	1.000	Q16
.605	1.000	Q17
.616	1.000	Q18
.615	1.000	Q19
.627	1.000	Q20
.709	1.000	Q21
.712	1.000	Q22
.620	1.000	Q23
.619	1.000	Q24
.710	1.000	Q25
.748	1.000	Q26
.747	1.000	Q27
.662	1.000	Q28
.717	1.000	Q29
.746	1.000	Q30
.619	1.000	Q31
.520	1.000	Q32

Extraction Method: Principal Component Analysis.

جدول اشتراکات نشان دهنده مناسب بودن همه سئوالات این حوزه در فرآیند تحلیل عاملی می‌باشد به علت اینکه عدد اشتراکات سئوالات از ۰/۵ بیشتر است.

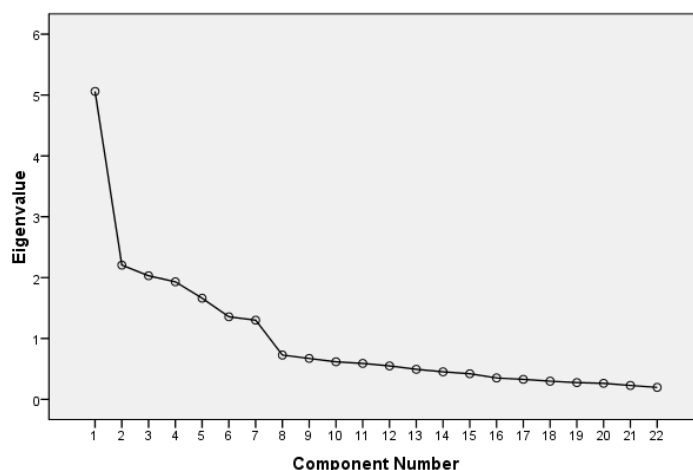
جدول ۳- واریانس تبیین شده

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	5.060	22.999	22.999	5.060	22.999	22.999	3.170	14.409	14.409
2	2.206	10.026	33.025	2.206	10.026	33.025	2.461	11.186	25.595
3	2.030	9.229	42.254	2.030	9.229	42.254	2.186	9.938	35.533
4	1.930	8.774	51.028	1.930	8.774	51.028	2.185	9.934	45.467
5	1.662	7.553	58.581	1.662	7.553	58.581	2.008	9.126	54.592
6	1.356	6.164	64.746	1.356	6.164	64.746	1.851	8.415	63.007
7	1.300	5.910	70.655	1.300	5.910	70.655	1.683	7.648	70.655

Extraction Method: Principal Component Analysis.

جدول کل واریانس تبیین شده نشان می‌دهد که این سئوالاًتجمعاً ۷ عامل را تشکیل می‌دهد و این ۷ عامل در حدود ۷۰/۶۵ درصد واریانس توفیق اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را تبیین و پوشش می‌نماید که در واقع نشان دهنده روایی مناسب سئوالات این حوزه می‌باشد. در ادامه ماتریس عاملی این حوزه آورده می‌شود که نشان می‌دهد که چه سئوالاتی و با چه بارهای عاملی به این عاملهای شناسایی شده مرتبط هستند.

Scree Plot



شکل ۱- مقدار ویژه ابعاد

برای سنجش عوامل سازنده توفیق اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در مجموع ۳۲ سوال در نظر گرفته شده است. نتایج حاصل از تحلیل عاملی اکتشافی توسط نرم‌افزار SPSS در

جدول زیر نشان داده شده است. بطور کلی همانطور که انتظار می‌رفت ۳۲ گویه باقیمانده بعد از حذف در ۷ بعد طبقه‌بندی شدند. اندازه کفایت نمونه (KMO) و همچنین آزمون معناداری کرویت نمونه بارتلت نیز در تحلیل عاملی اکتشافی توسط SPSS به ترتیب برابر ۰/۷۶۵ و ۰/۰۰۰ است. همچنین این ۷ عامل در مجموع حدود ۷۰/۶۵۵ درصد واریانس نمرات را تبیین می‌کنند لذا می‌توان نتیجه گرفت که داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب می‌باشد. ماتریس چرخش یافته عاملی نشان دهنده همبستگی بالای گویه‌ها با عوامل مرتبط و همبستگی پائین اشان با سایر عوامل می‌باشد (روایی واگرا).

جدول - ماتریس چرخش یافته عاملی

	Component						
	1	2	3	4	5	6	7
Q1	.141	.874	-.014	.157	.023	.008	.055
Q2	.149	.861	-.021	.116	.070	.027	.081
Q3	.153	.779	.049	.154	.095	.023	.110
Q4	.135	.719	-.081	.049	.054	.013	.079
Q5	.773	.128	-.038	.130	.166	-.014	-.087
Q6	.737	.190	-.057	.132	.160	-.045	-.064
Q7	.684	-.004	-.071	.260	.148	-.114	-.022
Q8	.734	-.002	-.031	.049	-.058	-.007	.197
Q9	.715	.049	-.047	.047	.047	-.058	.191
Q10	.811	.041	.168	-.075	.017	-.002	.027
Q11	-.089	-.090	.900	-.012	-.003	-.037	-.092
Q12	-.060	-.078	.857	.027	-.030	.033	-.027
Q13	-.036	.009	.747	.002	-.066	.103	-.101
Q14	.151	.079	.636	.104	.021	.054	-.002
Q15	.149	.116	-.021	.861	.070	.027	.081
Q16	.153	.154	.049	.779	.095	.023	.110
Q17	.135	.049	-.081	.719	.054	.013	.079
Q18	.173	.130	-.038	.628	.166	-.014	-.087
Q19	.137	.132	-.057	.690	.160	-.045	-.064
Q20	.184	-.004	-.071	.260	.148	-.114	.822
Q21	.034	-.002	-.031	.049	-.058	-.007	.897
Q22	-.015	.049	-.047	.047	.047	-.058	.891
Q23	-.001	.041	.168	-.075	.017	-.002	.727
Q24	-.089	-.090	.100	-.012	-.003	.837	-.092
Q25	-.060	-.078	.357	.027	-.030	.733	-.027
Q26	.285	.081	.028	.314	.050	.621	.046
Q27	.192	.124	-.057	.129	.134	.753	.044
Q28	.148	.233	-.045	.176	.776	.043	.031
Q29	-.019	.045	.002	.076	.753	.153	.096
Q30	-.035	.000	-.051	-.016	.775	.075	-.056
Q31	.124	.050	-.056	.149	.837	.047	-.008
Q32	.204	.002	.071	.017	.684	.078	-2.024E-5

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 6 iterations.

بعد از مشخص شدن عاملها و سئوالات مربوط به آنها، با توجه به مفهوم و ماهیت سئوالات تشکیل دهنده هر عامل نام مناسبی برای عامل انتخاب می شود

جدول ۵- متغیرهای تحقیق

سئوالات مرتبط با آن	اختصار	نام عامل به ترتیب اهمیت (بر اساس درصد واریانس تبیین شده توسط عامل)
۴-۱	TR	آموزش ماموران مالیاتی و صاحبان مشاغل حرفه‌ای
۱۰-۵	IN	نحوه اطلاع رسانی
۱۴-۱۱	PA	مهلت پرداخت
۱۹-۱۵	CO	نحوه برخورد
۲۳-۲۰	RE	نحوه دریافت
۲۷-۲۴	CL	نحوه محاسبه
۳۲-۲۸	SC	توفیق اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده

در این بخش، نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی هر یک از متغیرهای پژوهش توسط نرم افزار LISREL به صورت جداگانه برای هر متغیر آورده شده است. لازم به ذکر است که به منظور کاهش متغیرها و در نظر گرفتن آنها به عنوان یک متغیر مکنون، بار عاملی به دست آمده باید بیشتر از ۰/۳ باشد (مؤمنی و فعال قیوم، ۱۳۸۶). در تحلیل عاملی تأییدی محقق می داند چه سوالی مربوط به چه بعدی است. یعنی در تحلیل عاملی تأییدی مدل مفهومی برای هر یک از مفاهیم یا متغیرهای تحقیق وجود دارد.

در بررسی هر کدام از مدل‌ها سوال اساسی این است که آیا این مدل‌های اندازه‌گیری مناسب است؟ به عبارت دیگر آیا داده‌های تحقیق با مدل مفهومی همخوانی دارد یا نه؟ بطور کلی دو نوع شاخص برای آزمودن برازش مدل وجود دارد. ۱- شاخص‌های خوب بودن و ۲- شاخص‌های بد بودن

شاخص‌های خوب بودن مانند AGFI، AGFI، NFI و... می باشد که هر چقدر مقدار آنها بیشتر باشد بهتر است. مقدار پیشنهادی برای چنین شاخص‌هایی ۰/۹ می باشد. همچنین شاخص‌های بد بودن نیز شامل χ^2/df و RMSEA می باشد که هر چقدر مقدار آنها کمتر باشد

مدل دارای برازش بهتری است. حد مجاز χ^2/df عدد ۳ می‌باشد و حد مجاز RMSEA ۰/۰۸ می‌باشد.

برای پاسخ به پرسش برازش مدل بایستی شاخص‌های خوب بودن و بد بودن به هم (χ^2/df ، RMSEA، AGFI، AGFI، NFI و CFI) مورد بررسی قرار گیرند.

همانطور که آشکار است، نرم افزار LISREL یک سری شاخص‌های برای سنجش نیکویی برازش مدل تدوین شده ارائه می‌دهد. در ادامه کلیه شاخص‌های ذکر شده مورد بررسی قرار می‌گیرند.

شاخص کای دو (2χ): که نشان دهنده میزان آماره کای دو برای مدل است. در واقع این شاخص اختلاف بین مدل و داده‌ها را نشان می‌دهد و معیاری برای بد بودن مدل است. لذا هر قدر که میزان آن کمتر باشد، حاکی از اختلاف کمتر بین ماتریس واریانس-کوواریانس نمونه اتخاذ شده و ماتریس واریانس-کوواریانس حاصل از مدل اتخاذ شده بوده و بد بودن مدل را نشان می‌دهد. البته لازم به ذکر است که میزان این شاخص تحت تأثیر تعداد نمونه اتخاذ شده قرار می‌گیرد. در واقع چنانچه حجم نمونه بیشتر از ۲۰۰ بشود، این شاخص تمایل زیادی به افزایش دارد. لذا تحلیل برازندگی مدل با این شاخص، معمولاً در نمونه‌های بین ۱۰۰ تا ۲۰۰ قابل اتکا است. همچنین بهتر است که این شاخص، با در نظر گرفتن درجه آزادی تفسیر شود. درجه آزادی (df): این شاخص درجه آزادی مدل را نشان می‌دهد و نباید کوچکتر از صفر باشد.

نسبت کای دو بر درجه آزادی (χ^2/df): یکی از بهترین شاخص‌های بررسی نیکویی برازش مدل، بررسی نسبت آماره کای دو بر درجه آزادی است که البته حد استاندارد برای مناسب بودن میزان این شاخص وجود ندارد. اما بسیاری از اندیشمندان بر این عقیده‌اند که این شاخص باید کمتر از ۳ باشد. در نهایت حد مناسب بودن باید با تشخیص محقق و بر اساس نوع تحقیق صورت گیرد.

شاخص P-Value: این شاخص نیز معیاری دیگر برای سنجش مناسب بودن مدل است. اما در مورد میزان قابل قبول بودن این شاخص، اجماع نظری وجود ندارد. برخی از اندیشمندان حوزه آماری معتقدند که میزان آن باید کمتر از ۰/۰۵ باشد در حالی که برخی بر بیشتر بودن این میزان تأکید دارند.

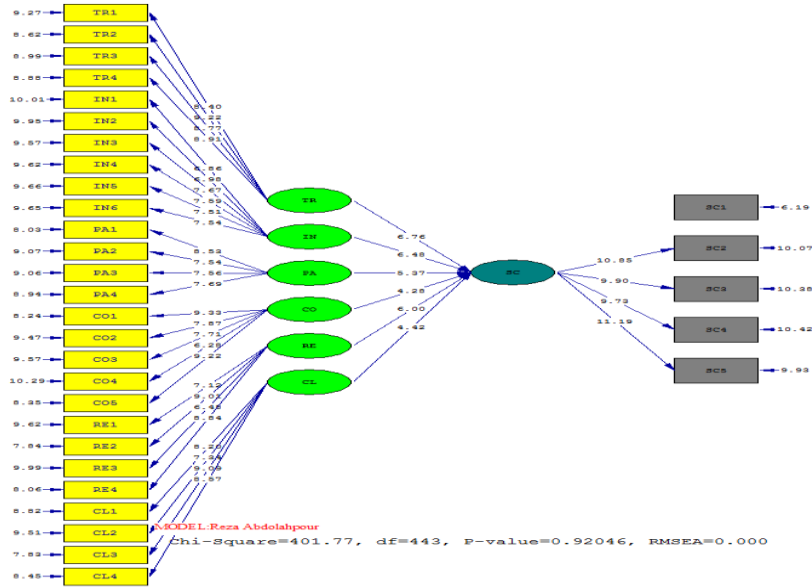
شاخص میانگین مجذور خطاهای مدل (RMSEA): این شاخص براساس خطاهای مدل ساخته شده و همانند شاخص کای دو، معیاری برای بد بودن مدل است. برخی از اندیشمندان

بر این عقیده‌اند که این شاخص باید کمتر از ۰/۵۰ باشد، همچنین برخی دیگر، میزان کمتر از ۰/۰۸ را مناسب می‌دانند.

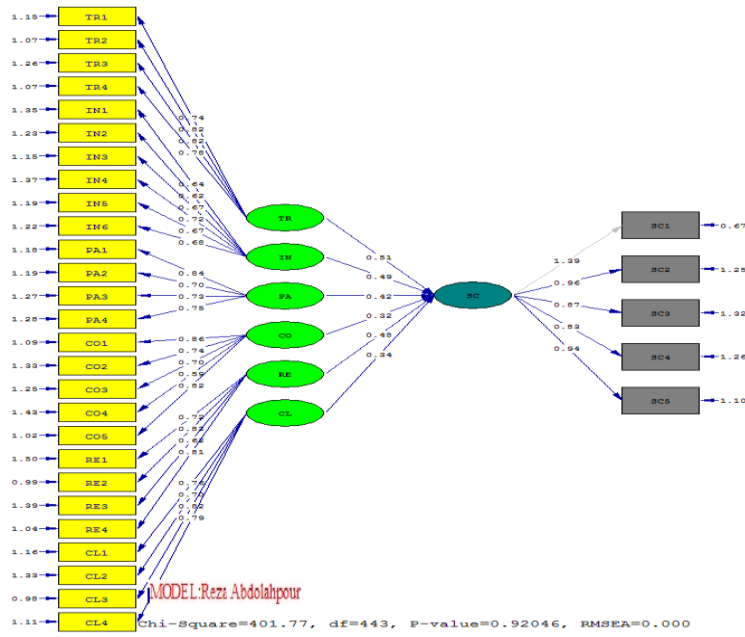
شاخص Goodness-of-Fit (GFI): این شاخص، معیاری برای سنجش میزان خوب بودن مدل است و میزانی بالاتر از ۰/۹ نشان دهنده مناسب بودن مدل استخراج شده با توجه به داده‌ها است. **شاخص Adjusted GFI (AGFI):** این شاخص، در واقع حالت تطبیق داده شده شاخص GFI با در نظر گرفتن میزان درجه آزادی (df) است و معیار دیگری برای خوب بودن مدل است. چنانچه میزان این شاخص بالاتر از ۰/۹ باشد، حاکی از مناسب بودن مدل استخراجی با توجه به داده‌ها است.

شاخص Normed Fit Index (NFI): این شاخص نیز یکی دیگر از شاخص‌ها برای سنجش میزان خوب بودن مدل به دست آمده با توجه به داده‌ها است. چنانچه میزان این شاخص بالاتر از ۰/۹ باشد، حاکی از مناسب بودن مدل استخراجی است

یکی از قوی ترین و مناسب ترین روش‌های تجزیه تحلیل در تحقیقات علوم رفتاری تجزیه و تحلیل چند متغیره است. زیرا ماهیت این گونه موضوعات چند متغیره بوده و نمی توان آنها را با شیوه دو متغیری (که هر بار تنها یک متغیر مستقل با یک متغیر وابسته در نظر گرفته می‌شود) حل نمود. از اینرو، در این تحقیق برای تأیید یا رد فرضیات از مدل معادلات ساختاری و بطور اخص تحلیل مسیر استفاده شده است. تحلیل مسیر (مدل ساختاری) تکنیکی است که روابط بین متغیرهای تحقیق (مستقل، میانجی و وابسته) را بطور همزمان نشان می‌دهد. هدف از تحلیل مسیرشناسایی علیت (تاثیر) بین متغیرهای مدل مفهومی تحقیق است.



شکل ۲- اعداد معنی داری مدل نهایی



شکل ۲- ضرایب تاثیر مدل

همچنین در آزمون فرضیات تحقیق با استفاده از مدل معادلات ساختاری اولاً خروجی نرم افزار نشان دهنده مناسب بودن مدل ساختاری برارزش یافته برای آزمون فرضیات هستند. نسبت χ^2 به df زیر ۱ می باشد بنابراین مقدار χ^2 مقدار مناسب و پایینی است. میزان $RMSEA = 0/000$ نیز نشان دهنده مناسب بودن برارزش مدل ساختاری است. به عبارت دیگر داده های مشاهده شده تا میزان زیادی منطبق بر مدل مفهومی تحقیق است. مقدار GFI ، $AGFI$ و NFI بترتیب برابر با $0/93$ ، $0/90$ و $0/96$ می باشد که نشان دهنده برارزش نسبتاً بالای مدل می باشد.

جدول ۶- شاخص های برارزش مدل

شاخص ها	مقدار مجاز	اعداد بدست	نتیجه
نسبت کای دو به درجه آزادی	$\chi^2 / df < 3$	0/906	برارزش مناسب
RMSEA	$0/05 < 0/08$	0/000	برارزش مناسب
GFI	بالاتر از 0/9	0/93	برارزش مناسب
AGFI	بالاتر از 0/9	0/90	برارزش مناسب
CFI	بالاتر از 0/9	0/97	برارزش مناسب
NFI	بالاتر از 0/9	0/96	برارزش مناسب
NNFI	بالاتر از 0/9	0/97	برارزش مناسب
IFI	بالاتر از 0/9	0/97	برارزش مناسب
RFI	بالاتر از 0/9	0/96	برارزش مناسب

۶. بحث و نتیجه گیری:

برای موفقیت در اجرای مالیات برارزش افزوده یکی از اموری که باید بیش از اجرای سیستم مالیات برارزش افزوده در کشور به دقت مورد بررسی قرار می گرفت، چگونگی اجرای مالیات برارزش افزوده و تعیین سازمان وارگان متولی اجرای مالیات برارزش افزوده است. از آنجا که کشور ایران در مراحل اجرای آزمایشی نظام مالیات برارزش افزوده می باشد و درمدت کوتاه اجرای قانون در جذب و فراگیر کردن این نظام به موفقیت چشمگیری دست یافته است. لذا

حفظ و جلب اعتماد مودیان به تثبیت و موفقیت این نظام کمک شایانی می‌نماید. یکی از وظایف مدیران مالیاتی آگاهی رساندن به مودیان برای سهولت بیشتر کار و مطلع نمودن مردم در قبال قوانین مالیاتی است. آگاهی مردم از آیین نامه‌ها و بخشنامه‌ها و تصمیمات سازمان مالیاتی از مشکلات آتی می‌کاهد و موجب تمکین و فرمانبرداری مودیان می‌شود. از طرف دیگر ارائه خدمات و کمک به مودیان موجب اعتماد مودیان به سیستم مالیاتی می‌گردد. همچنین نقش آموزش، بهبود و توسعه دوره‌های آموزشی متناسب با شغل حرفه مودیان از ضروریات امر می‌باشد. از آنجائی که عدالت مالیاتی ریشه در فرهنگ اسلامی دارد هرچه فعالیت دستگاه‌ها برای بالا بردن سطح باورها و ارزش‌ها ی مردم بیشتر باشد بازده دستگاه اجرایی بیشتر خواهد بود. برنامه تخصصی شماره اقتصادی (کدا اقتصادی) به اشخاص حقوقی و حقیقی گام مهمی در شناسائی و ثبت نام مودیان و کاهش فرار مالیاتی و اجرای عدالت مالیاتی محسوب می‌گردد. و همچنین نصب صندوق فروش به طور دقیق می‌تواند حساب و کتاب مالیات را مشخص کند. در راستای سهولت انجام تکالیف و وظایف مودیان، طراحی فرم‌ها و رویه‌های ساده اداری، تمکین مالیاتی را تشویق می‌نماید. مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها ضمن تامین بیشتر عدالت اجتماعی نسبت به سایر مالیات‌ها، و بدون از بین بردن انگیزه سرمایه گذاری و تولید، به عنوان منبع درآمد جدیدی در جهت افزایش درآمدهای دولت بکار برده شده است. گفتنی است از آنجایی که سیستم مالیات بر ارزش افزوده یک سیستم خود اجراست و همه مودیان نقش مامور مالیاتی را ایفا می‌نمایند، هزینه وصول آن پائین است. در این مالیات، مودیان برای استفاده از اعتبار مالیاتی ملزم به ارائه فاکتور هستند، یادآور می‌شود که کارکرد این قانون به نحوی است که زمینه برای شناسایی خود به خود میزان معاملات مودیان فراهم می‌شود. در نتیجه، یک سیستم اطلاعاتی کامل از معاملات و مبادلات تجاری ایجاد می‌شود که علاوه بر شفاف سازی مبادلات و فعالیتهای اقتصادی موجب سهولت اعمال مالیاتهای دیگر از قبیل مالیات بر درآمد و مالیات بر مشاغل می‌گردد مالیات بر ارزش افزوده را یک منبع درآمد باثبات و در عین حال انعطاف پذیر می‌دانیم و می‌افزاییم که به دلیل مقطوع بودن نرخ این مالیات، زمان قطعیت آن بسیار کوتاه بوده و مشکلات طولانی بودن قطعیت مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت را ندارد. بنابراین، تاخیر در وصول درآمدهای مالیاتی به حداقل می‌رسد. وی همچنین با بیان اینکه مالیات بر ارزش افزوده یک مالیات مدرن است که اجرای آزمایشی آن از شش ماهه دوم سال 1387 آغاز و اخیراً تا پایان سال 92 تمدید گردیده است، هم اکنون

اجرای آن به بهبود فن آوری و بهره وری از طریق اتوماسیون اداری در سیستم مالیاتی و حسابداری مالیاتی کمک شایانی نموده و هزینه‌های اجرایی آن در مقایسه با دیگر روش‌ها برای طرفین بشدت پایین است. از آنجایی که هدف اساسی دستگاه مالیاتی کاهش مستمر هزینه تمکین مالیاتی است لذا در این راستا پیشنهاد می‌گردد که با تصویب قوانین و تعریف رویه‌های جدید، شیوه ابلاغ اوراق مالیاتی از حالت دستی به مکانیزه تغییر یابد.

منابع

۱. انصاری، منوچهر، رحمانی یوشانلوئی، حسین، سیفی، سارا (۱۳۹۱) " تأثیر رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای کارکنان بر وفاداری مشتریان بانک‌ها" مجله علمی پژوهشی اخلاق فناوری.
۲. اوپنهام، پ.ان (۱۳۷۹)، طرح سنجش پرسشنامه‌ها و سنجش نگرشها، مترجم: مرضیه کریم نیا، تهران: معاونت آستان قدس رضوی.
۳. ایران نژاد پاریزی، مهدی (۱۳۸۰)، روشهای تحقیق در علوم اجتماعی، تهران: موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی، چاپ اول.
۴. ایران نژاد پاریزی، مهدی، (۱۳۷۸)، " روشهای تحقیق در علوم اجتماعی"، موسسه تحقیقاتو
۵. آذر عادل. مومنی منصور، (۱۳۸۵) آمار و کاربرد آن در مدیریت (تحلیل آماری)، ج ۲، تهران، انتشارت سمت.
۶. آریا، نادر، (۱۳۸۵)، نگاهی به مالیات بر ارزش افزوده و برنامه پیاده سازی آن در ایران، مجله دانش و پژوهش حسابداری، شماره ششم.
۷. آقای الله محمد و اکبر کمیجانی، (۱۳۸۷)، مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی، پژوهشنامه اقتصادی، ۱۵۷۱۳۵.
۸. بابایی، الناز (۱۳۸۰)، جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در تحول نظام مالیاتی کشور، پژوهشنامه اقتصادی
۹. بابایی، الناز، (۱۳۸۰)، جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در تحول نظام مالیاتی کشور، پژوهشنامه اقتصادی

۱۰. بازرگان، عباس و زهره سرمد و الهه حجازی (۱۳۸۰)، **روش تحقیق در علوم رفتاری**، تهران: نشر آگاه.
۱۱. بانک داده‌های بانک مرکزی (www.cbi.ir)
۱۲. بست، جان (۱۳۷۱)، **روشهای تحقیق در علوم رفتاری**، مترجم: حسن پاشاشریعتی، تهران: انتشارات رشد.
۱۳. پژوهان، جمشید و نارسیس امین رشتی، (۱۳۸۵)، **مالیاتیهای سبز: با تاکید بر مصرف بنزین**، مجله ویژه نامه اقتصادی.
۱۴. پژوهان، جمشید، (۱۳۷۹) **اقتصاد بخش عمومی**، موسسه تحقیقات اقتصادی دانشگاه تربیت مدرس.
۱۵. پژوهان، جمشید، (۱۳۸۰)، **بررسی تبعات اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران**، تهران: دانشگاه علامه طباطبائی مجموعه مقالات همایش نقش و جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران.
۱۶. پکی، ریچارد و ماسگریو، (۱۳۷۳) **مالیه عمومی در تئوری و عمل**، ترجمه: مسعود محمدی و یداله ابراهیمی فر، جلد دوم، سازمان برنامه و بودجه.
۱۷. پورمقیم، سید جواد و همکاران، بررسی عوامل مؤثر بر سطح وصول درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران، پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۲، تابستان ۱۳۸۴
۱۸. جواد زاده، مریم (۱۳۸۹) **بررسی موانع اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران**، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد واحد علوم تحقیقات.
۱۹. خاکی، غلامرضا، (۱۳۷۹) **روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی**، مرکز تحقیقات علمی کشور.
۲۰. رحمانی یوشانلوئی، حسین. (۱۳۹۰) "طراحی مدلی برای موفقیت مدیریت دانش با رویکرد چند سطحی" پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، به راهنمائی دکتر منوچهر انصاری.
۲۱. ساروخانی، باقر، (۱۳۸۱) "روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی: روش‌های کمی: فنون و ابزار پیشرفته". ناشر: نشر دیدار.

۲۲. سرمد، زهره، بازرگان، عباس، حجازی، الهه، (۱۳۸۵)، «روشهای تحقیق در علوم رفتاری»، چاپ هفتم تهران: انتشارات آگاه.
۲۳. ضیایی بیگدلی، محمدتقی، (۱۳۸۴)، جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در اصلاح نظام مالیاتی، فصلنامه مجلس و پژوهش، سال یازدهم، شماره ۴۵.
۲۴. طهماسبی، فرهادورضا بوستانی، (۱۳۸۳)، نگرشی به مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی.
۲۵. مالیات بر ارزش افزوده، مزایا معایب و آثار اقتصادی آن، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۳۸۴، ۷۴۷۱.
۲۶. مومنی، منصور و فعال قیوم، علی، (۱۳۸۶). تحلیل های آماری با استفاده از SPSS. تهران. کتاب نو.
۲۷. نادران، الیاس و حسن صدیقی، (۱۳۸۶)، بررسی اثر مالیاتها و اجرای آن بر حجم اقتصاد زیرزمینی در ایران (۱۳۸۲-۱۳۵۳)، فصل نامه پژوهشهای اقتصادی ایران.
۲۸. نگهبان، علیرضا، ۱۳۸۲، «راهنمای روش تحقیق به کمک پرسشنامه SPSS ۱۱.۵»، تهران، انتشارات جهاد دانشگاهی.
۲۹. الوانی، سید مهدی، (۱۳۸۶)، تصمیم گیری و تعیین خط مشی دولتی، تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها (سمت)، چاپ دوازدهم، تهران.
۳۰. الوانی، سید مهدی، (۱۳۸۶)، فرایند خط مشی گذاری عمومی دولتی، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، چاپ چهارم، تهران.
۳۱. هومن، حیدر علی، (۱۳۸۸)، «مدلیایمعادلات ساختاریا کاربرد نرم افزار لیزرل»، انتشارات سمت، چاپ اول.
۳۲. یاری، پرستو (۱۳۹۲) بررسی میزان رضایت مودیان مالیاتی از قانون مالیات بر ارزش افزوده در شهر ایلام، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد تهران شمال.

33. Alan.A. Tait (2007). Value Added Tax: International Practice and Problems, IMF.
34. Asano, S. & T, Fukushima, (2006), Some Empirical Evidence on Demand System an Optimal Commodity Taxation, the Japanese Economic Review.
35. Cnossen, Sijbren (2001). Tax Policy in the European Union Review of Issues and Options. Finanz Archive .R. 58. ISS4 pp 466-558.
36. Jekins, G. & Yankuo, C. (2000). A VAT Revenue Simulation Model for Tax Reform in Developing Countries. World Development, Vol. 28 Pp: 736-775.

37. Kaplanoglou .G. & D.M Newbery ,(2006) .Indiret Taxation in Greece: Evaluation and Possible eform. CES Working Paper.No.661.
38. Parthasarathi .shome and Carlos A. Aguirre, (2008) .the Mexican Value Added Tax (VAT): Methology for Calculating the Base National Tax Journal, vol.xli no: 14.
39. Pena Eduarda Marquez, (2010), Effects of Value Added Tax on Mexican Economy Amultisectorial Analysis By Devolving An Applied General Equilibrium Model. Mega. Business intrlligence Journal. Vol, 3.No:2. pp: 59-87.
40. Toder, Eric and Joseph Rosenberg, (2010), Effects of Imposing a Value Added Tax to Replace Payroll Taxes or Copporate Taxes. Urban –