

بررسی و تحلیل آثار هدفمندسازی یارانه‌ها بر تغییر مالیات غیرمستقیم استان خراسان رضوی

تقی ابراهیمی سالاری

استادیار اقتصاد دانشگاه فردوسی مشهد¹

سید مهدی نعمتی خیرآبادی

دانشجوی دکتری اقتصاد دانشگاه عدالت-

تهران

اعظم قزلباش

دانشجوی دکتری علوم اقتصادی دانشگاه

فردوسی مشهد²

تاریخ پذیرش: 1393/5/6

تاریخ دریافت: 1392/6/17

چکیده

طرح هدفمندسازی یارانه‌ها در ایران یکی از مهم‌ترین بخش‌ها و نمایان‌ترین بخش طرح تحول اقتصادی است که به تغییر فرآیند اعطای یارانه‌ها می‌انجامد. گسترش تعهدات دولت در عرصه‌های اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق رشد اقتصادی و توزیع عادلانه درآمد، پرداخت و دریافت مالیات را به امری مهم و تأثیرگذار تبدیل کرده است. مالیات یکی از اهرم‌های بسیار مهم اقتصادی در دست دولت است که در جلوگیری از تورم و رکود و همچنین در تعدیل و توزیع عادلانه ثروت در جامعه نقش عمده‌ای دارد. در این مقاله با استفاده از نظرات کارشناسان و متخصصان مالیاتی و نیز تکیه بر آمار موجود و تدوین پرسشنامه، به تشخیص مسیرهای تأثیرگذاری طرح هدفمندی یارانه‌ها بر تغییر ترکیب مالیاتی استان خراسان رضوی پرداخته شده است و اثرات این تغییر در سال 1391، مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد در صورت اعمال قانون هدفمندسازی یارانه‌ها، تغییراتی قابل ملاحظه‌ای در سهم

1- ebrahimi@um.ac.ir

2- mahdi.nemati@gmail.com

a.ghzelbash@stu.um.ac.ir

3- نویسنده مسئول

مالیات‌ها صورت نگرفته است. در مورد مالیات غیرمستقیم (مالیات بر کالا و خدمات)، شواهد نشان می‌دهد که تغییرات مقادیر وصولی مالیات بر کالا و خدمات بیش از آنکه تابع سیاست هدفمندسازی باشد، تابع متغیرهای برون‌زایی است که بر مالیات‌ستانی اثرگذارند.

کلیدواژه‌ها: هدفمندسازی، یارانه، مالیات، جدول داده-ستانده.

طبقه‌بندی JEL: I38, E31, D57

1. مقدمه

از دیدگاه نظری، یارانه و مالیات دو ابزار مهم اقتصادی هستند که دولت‌ها به وسیله آن‌ها در بازار دخالت می‌کنند. یارانه یکی از ابزارهای مهم اقتصادی جهت حمایت از اقشار آسیب‌پذیر می‌باشد. مالیات نیز قسمتی از درآمد یا دارایی اشخاص است که به موجب قوانین و به منظور پرداخت مخارج عمومی، اجرای سیاست‌های مالی و حفظ منابع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور به وسیله اهرم‌های اداری و اجرایی دولت وصول می‌شود. گسترش و تنوع فعالیت‌های اقتصادی و همچنین نقش فزاینده دولت‌ها در ایجاد و گسترش خدمات عمومی، تأمین اجتماعی و گسترش تعهدات دولت در عرصه‌های اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق رشد اقتصادی و توزیع عادلانه درآمد، پرداخت و دریافت مالیات را به امری مهم و تأثیرگذار تبدیل کرده است. مالیات یکی از اهرم‌های بسیار مهم اقتصادی در دست دولت است که در جلوگیری از تورم و رکود و همچنین در تعدیل و توزیع عادلانه ثروت در جامعه نقش عمده‌ای دارد. اجرای قانون هدفمند کردن یارانه‌ها بخش زیادی از فعالیت‌های اقتصادی را در کشور، از لحاظ ماهیت فعالیت‌ها به روز می‌کند. چون مالیات بر اساس قیمت‌های جاری در اقتصاد تحصیل می‌شود و با شفاف شدن قیمت بسیاری از حامل‌های انرژی و به تبع آن شفاف شدن قیمت بسیاری از کالاها و خدمات در اقتصاد، ماهیت فعالیت‌های اقتصاد به طور کلی در اقتصاد شفاف‌تر می‌شود و به تبع آن درآمدهای مالیاتی هم متناسب با آن به شفافیت نزدیک‌تر می‌شود و در برخی مواقع ممکن است، به افزایش درآمدهای مالیاتی منجر شود. در حالت کلی با توجه به اینکه افزایش تورم یکی از پیامدهای حتمی افزایش قیمت حامل‌های انرژی می‌باشد، پیش‌بینی شده است که درآمدهای مالیاتی دولت نیز افزایش یابد. زیرا، این درآمدها با توجه به ارزش اسمی محاسبه می‌شود و افزایش تورم نیز به

معنی افزایش اسمی پایه مالیاتی است. (Department of Commerce Bureau of Economic Research, 2008)

تنوع فعالیت‌های اقتصادی از یک سو و نقش رو به افزایش دولت‌ها در جهت گسترش خدمات عمومی، تأمین اجتماعی، تعهدات دولت در عرصه‌های اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق رشد اقتصادی و توزیع عادلانه درآمد، نحوه ترکیب مالیاتی را به مسئله‌ای مهم و تأثیرگذار تبدیل کرده است که در این خصوص تحقیق حاضر با ارائه تصویری شفاف از اثر قانون هدفمندسازی یارانه‌ها بر ترکیب مالیاتی استان می‌تواند به سیاست‌گذاران در بحث‌های مربوط به سیاست‌گذاری و قانون‌گذاری یاری رساند. با توجه به اینکه درآمدهای مالیاتی از ترکیب اجزائی مانند مالیات بر دارایی، مالیات بر درآمد و ... حاصل می‌شود و نیز با در نظر گرفتن اثرات احتمالی قانون هدفمندی یارانه‌ها بر ترکیب مالیاتی، در این مطالعه در ابتدا به تشخیص مسیرهای تأثیرگذاری طرح هدفمندی یارانه‌ها بر تغییر ترکیب مالیاتی استان و سپس به ارزیابی این تأثیر فقط در یکی از حوزه‌های مالیات‌های غیر مستقیم (مالیات بر کالا و خدمات)، پرداخته‌ایم.

سازمان‌دهی مقاله بدین صورت است که در بخش 2، به بررسی پیشینه تحقیق موجود در این زمینه پرداخته خواهد شد. در بخش 3، مبانی نظری تحقیق مورد بحث قرار می‌گیرد. بخش 4 به تحلیل و برآورد الگو می‌پردازد و سرانجام در بخش 5 جمع‌بندی و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

2. پیشینه تحقیق

فتینی و بکون (Fetini & Bacon, 1994) در مطالعه‌ای با عنوان (پیامدهای اقتصادی افزایش قیمت انرژی تا سطح قیمت جهانی)، با استفاده از جدول داده ستانده، به بررسی اثر تعدیل قیمت انرژی تا سطح قیمت جهانی، در ایران بر قیمت دیگر کالاها و سطح زندگی با فرض ثبات دستمزد و قیمت دیگر عوامل تولید پرداختند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد که به جز بخش‌های انرژی، تنها 8 بخش از 43 بخش دارای افزایش قیمتی بیش از 20 درصد بوده‌اند که چهار بخش از این مجموعه مواد ساختمانی هستند که جزء بخش‌های تولیدی بوده و به‌طور مستقیم از سوی خانوارها مصرف نمی‌شوند. در مجموع مطالعه مزبور نشان داد که افزایش یکباره قیمت حامل‌های انرژی حدود 13 درصد، بر تورم موجود در سال 2001، می‌افزاید.

هوپ و سینگ (Hope & Sing, 1995) تجربه شش کشور مالزی، غنا، اندونزی، زیمبابوه،

کلمبیا و ترکیه را که در دهه 1980 قیمت فرآورده‌های نفتی و برق را افزایش دادند، بررسی کرده‌اند. بر اساس نتایج مطالعه مذکور، واکنش قیمت‌ها به افزایش قیمت انرژی بین کشورها متفاوت است. در بیشتر کشورها افزایش بالایی در قیمت مصرف‌کننده در دوره اصلاح در مقایسه با دوره قبل از اصلاح به وجود نیامده است. علت این امر، تأثیرگذاری بیشتر قیمت‌های مواد غذایی بر شاخص قیمت مصرف‌کننده است. لذا افزایش قیمت انرژی بر CPI به عکس‌العمل بخش کشاورزی و غذایی به قیمت‌های انرژی بستگی دارد و چون اهمیت نهاده انرژی در بخش کشاورزی (به‌ویژه برای کشاورزان خرده‌پا)، اغلب ناچیز است، بنابراین تغییر چندانی در CPI ایجاد نمی‌شود.

گروه مشورتی بانک جهانی (World bank, 2003) در مطالعه‌ای با استفاده از جدول داده-ستانده به بررسی افزایش قیمت حامل‌های انرژی در چارچوب طرح هدفمند کردن یارانه‌ها بر افزایش قیمت در زیر بخش‌های اقتصادی و تورم اقتصاد ایران پرداخته است. بر اساس برآوردهای انجام شده در صورتی که قیمت حامل‌های انرژی در سال 2003، به سطح قیمت‌های جهانی برسد، 30/5 درصد به سطح تورم موجود افزوده می‌شود. در مجموع نتایج مطالعه مذکور نشان‌دهنده تورمی در حدود 30/5% برای اقتصاد ایران است.

آلم و تورگلر (Alm & Torgler, 2006) در مقاله‌ای با عنوان: تفاوت‌های فرهنگی و روحیه مالیات دهی در ایالات متحده و اروپا به این موضوع پرداخته که تفاوت ارزش‌ها، هنجارهای اجتماعی و طرز برخورد افراد در کشورهای مختلف چه تأثیرات سنجش‌پذیری بر رفتار اقتصادی و به‌طور موردی بر تسلیم مالیات دارد. نتایج، روحیه مالیات دهی بالایی را در ایالات متحده در مقایسه با اسپانیا نشان می‌دهد. از دیگر نتایج پژوهش آن‌ها وجود یک همبستگی منفی بین اندازه اقتصاد سایه‌ای و درجه روحیه مالیات دهی در این کشورها است.

ریچاردسون (Richardson, 2008) در مقاله‌ای با عنوان: رابطه فرهنگ با فرار مالیاتی در بین کشورها: شواهد تکمیلی و تعمیم‌ها، که بر مبنای کار تساکومیس شکل گرفته است، به تحلیل عملی بیشتری در مورد رابطه ابعاد فرهنگی مطالعه هافستد با عنوان تبعات فرهنگی، تفاوت‌های بین‌المللی در ارزش‌های مرتبط با کار با فرار مالیاتی در بین کشورها با استفاده از شاخص‌های متعدد فرار مالیاتی انجام داده است تا شواهد بیشتری در رابطه با این موضوع به دست آورد. نتایج رگرسیون نشان داده که هرچه سطح اجتناب از عدم اطمینان بالاتر باشد و سطح فردگرایی، اجبار

قانونی، اعتماد به دولت و تعصب مذهبی پایین تر باشد، سطح فرار مالیاتی در کشورها بالاتر خواهد بود. این یافته‌ها در مورد انواع فرارهای مالیاتی صادق است.

مطالعاتی در این زمینه نیز در داخل کشور صورت گرفته است.

حیدری و همکاران (Heidari, et al., 2006) در مطالعه‌ای با عنوان اصلاح نظام پرداخت یارانه کالاهای اساسی در ایران با تأکید بر هدفمندی، با استفاده از ماتریس حسابداری اجتماعی به بررسی آثار اقتصادی (تورمی)، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی هدفمندسازی یارانه‌ها در قالب چهار سناریو به این شرح پرداخته‌اند. بیشترین افزایش قیمت در بخش صنعت مشاهده می‌شود. آثار بازخوردی موجب افزایش 66/131، 62/557 و 60/276 درصدی شاخص قیمت قند و شکر، آرد و فرآورده‌های آن و روغن‌های خوراکی می‌شود. افزایش شاخص قیمت عوامل نیز در دامنه 8/6، 6/2 درصد نوسان دارند. شاخص هزینه زندگی خانوارها نیز به‌طور متوسط 6/6 درصد افزایش می‌یابد که در این صورت نیز افزایش شاخص هزینه زندگی خانوارهای روستایی بیش از خانوارهای شهری است.

اسدی مهماندوستی (Asadi Mehmandoost, 2009) در مطالعه‌ای با عنوان لزوم و چگونگی اصلاح الگوی مصرف و یارانه‌های فرآورده‌های نفتی و سنجش آثار تورمی آن، به بررسی لزوم و چگونگی اصلاح الگوی مصرف و یارانه‌های فرآورده‌های نفتی و سنجش آثار تورمی آن پس از اجرای طرح هدفمند کردن یارانه‌ها پرداخته است. در بررسی مذکور با تکیه بر معرفی روش‌های مختلف اصلاح قیمت، با استفاده از روش جدول داده ستانده مربوط به سال 1383 شامل 56 قلم کالا، آثار تورمی واسط و خانوار، اصلاح قیمت فرآورده‌ها به روش‌های یکباره و تدریجی در قالب روش‌های خطی محاسبه شده است. نتایج به دست آمده از مطالعه وی نشان می‌دهد که آثار تورمی ناشی از روش اصلاح یکباره و دفعی قیمت‌ها بسیار شدید بوده و شیوه اصلاح یکباره قابل اجرا نمی‌باشد. در بین روش‌های تدریجی نیز روش اصلاح خطی دارای کمترین آثار تورمی بوده و به نوعی بهترین روش است. در مجموع مطالعه وی نشان داد که تورم ناشی از روش‌های مختلف اصلاح قیمت فرآورده‌های نفتی چنانچه افزایش قیمت فرآورده‌های نفتی به صورت یکباره باشد، به ترتیب به ایجاد تورم واسط و خانواری در حدود 58 و 33 درصد منجر می‌گردد و چنانچه این افزایش قیمت فرآورده‌های نفتی به صورت تدریجی از طریق روش خطی باشد، آنگاه به ترتیب به ایجاد حدود 21 و 13 درصد تورم واسط و خانوار منجر می‌شود.

صادقی و همکاران (Sadeghi, et al., 2010) در مطالعه‌ای با عنوان اثرات تعدیل قیمت حامل‌های انرژی بر متغیرهای کلان اقتصادی با استفاده از یک مدل خود رگرسیون ساختاری (SVAR) سعی کرده‌اند، تأثیر افزایش قیمت حامل‌های انرژی بر سه متغیر مهم اقتصاد کلان: رشد تولید ناخالص ملی، تورم و مصرف بخش خصوصی در چارچوب مدل خود رگرسیون برداری ساختاری در دوره‌ی 1370-1386 را بررسی نمایند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان می‌دهد که با اصلاح قیمت حامل‌های انرژی، رشد اقتصادی و مصرف بخش خصوصی کاهش یافته؛ ولی، تورم افزایش می‌یابد و همچنین تعدیل قیمت انرژی، بیشترین تأثیر را در توضیح دهندگی نوسان‌های تورم دارد. همه نتایج به دست آمده بدون در نظر گرفتن اثرات باز توزیع پرداخت منابع دریافتی دولت از محل یارانه‌ها است.

اکبری و جمشیدی (Akbar and Jamshidi, 2011) در مقاله‌ای تحت عنوان (تحلیل تأثیر هدفمند کردن یارانه‌ها بر درآمد و هزینه کلان‌شهرها)، آثار هدفمندی یارانه‌ها را قبل از اجرای آن مورد بررسی قرار داده و با بررسی نتایج واقعی اطلاعات مربوط به 5 ماه سال 90 به بررسی میزان تأثیر هدفمند کردن یارانه‌ها بر درآمد و هزینه شهرداری اصفهان پس از اجرای قانون از دیدگاه مدیران و کارشناسان کلان‌شهر اصفهان پرداخته‌اند، روش مورد استفاده در این تحقیق نگرش سنجی با استفاده از ابزار پرسشنامه بوده است. نتایج واقعی به دست آمده درباره تأثیر هدفمندسازی یارانه‌ها بر هزینه و درآمدهای شهرداری تا حد زیادی منطبق بر پیش‌بینی‌های صورت گرفته پیش از هدفمندسازی یارانه بوده است. درآمدهای شهرداری از محل عوارض ساختمان، با وقفه از هدفمندسازی تأثیر گرفته‌اند. درآمدهای ناشی از مالیات بر ارزش افزوده برای شهرداری اصفهان مطابق با پیش‌بینی افزایش یافته است. هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم شهرداری پس از هدفمندسازی یارانه‌ها منطبق بر پیش‌بینی افزایش یافته است.

زورار پرمه و همکاران (Zorar, et al., 2011) در مقاله‌ای با عنوان (برآورد اثرات طرح تحول هدفمندسازی یارانه حامل‌های انرژی بر سطح قیمت کالاها و خدمات)، با استفاده از ماتریس حسابداری اجتماعی به تأثیر اصلاح قیمت یارانه انرژی بر اقتصاد ایران پرداخته‌اند، نتایج سناریوهای مورد بررسی افزایش قیمت حامل‌های انرژی نشان داد که شاخص قیمت‌ها به میزان 36/8 درصد افزایش پیدا خواهد کرد.

یاوری و نصیری اقدم (Yavari and Nasir Aghdam, 2012) در مقاله‌ای با عنوان (آثار

هدفمندسازی یارانه‌ها بر نظام مالیه شهرداری‌ها)، به دنبال ارزیابی آثار هدفمندی یارانه بر مالیه عمومی شهرداری تهران بوده‌اند، در این مقاله بر دو مسیر اصلی درآمدها و هزینه‌ها تمرکز شده است، بر طبق اجرای این قانون، درآمد ساخت و ساز را به میزان 5/5 هزار میلیارد ریال (حدود 550 میلیون دلار) با فرض ثبات سایر شرایط کاهش می‌دهد. درآمد شهرداری از بابت مالیات بر ارزش افزوده 1/4 هزار میلیارد ریال افزایش می‌یابد و در صورت تعمیم نتایج به کل اقلام هزینه‌ای و درآمدی شهرداری تهران، اثر هزینه‌ای هدفمندسازی یارانه‌ها بالغ بر 23/6 هزار میلیارد ریال (حدود 2/4 میلیارد دلار) خواهد شد. این رقم بالغ بر 32/17 درصد از کل بودجه شهرداری تهران و 44/3 درصد از بودجه نقدی آن خواهد بود.

3. مبانی نظری

3-1. کلیاتی در خصوص هدفمند کردن یارانه‌ها

هدفمندسازی یارانه‌ها (اصلاح نظام قیمت‌های نسبی کالا و خدمات یارانه‌ای) به‌عنوان یکی از مهم‌ترین و اساسی‌ترین محورهای طرح تحول اقتصادی می‌تواند در شفاف‌سازی و رقابتی کردن فضای کسب و کار، افزایش کارایی برنامه‌ریزی‌ها و سیاست‌گذاری‌های دولت، اصلاح الگوی مصرف، تخصیص بهینه منابع و امکانات و عوامل تولید، برقراری عدالت در توزیع حمایت‌های دولت و ... نقش داشته باشد. مفهوم هدفمندسازی بر این فرض استوار است که بخشی از جامعه برای دریافت کمک‌های انتقالی در اولویت بیشتری هستند و از آنجا که منابع محدود است باید در توزیع این کمک‌ها، اولویت‌ها رعایت شود. بنابراین، انتخاب و تعیین افراد واجد شرایط و گروه‌های هدف، شرط لازم هدفمندسازی است. همچنین منظور از جامعه هدف، افراد و خانوارها یا گروه‌هایی هستند که در چارچوب طرح هدفمندسازی یارانه‌ها مورد حمایت قرار می‌گیرند (Reint Gropp and Kristin a Kostial, 2000) یکی از محورهای مهم در نظام پرداخت یارانه‌ها (هدفمندسازی یارانه) به‌منظور توزیع مناسب‌تر درآمد و ثروت میان افراد مختلف جامعه می‌باشد در یک مفهوم کلی هدفمندسازی یارانه را می‌توان به صورت کاهش یا حذف تدریجی یارانه خانواده‌های پردرآمد و افزایش میزان یارانه اعطائی به خانوارهای کم‌درآمد تعریف کرد (Department of Commerce Bureau of Economic Research, 2008)

2-3. کلیاتی در مورد نظام مالیاتی

مالیات: مالیات به مثابه یک نوع هزینه اجتماعی است که آحاد یک ملت در راستای بهره‌وری از امکانات و منابع یک کشور موظف‌اند آن را پرداخت نمایند تا توانائی‌های جایگزینی این امکانات و منابع فراهم شود. در واقع انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت و یا بخشی از سود فعالیت‌های اقتصادی است که نصیب دولت می‌گردد؛ زیرا ابزار و امکانات دست یابی به درآمد و سودها را دولت فراهم ساخته است. از طرفی نرخ پایین تشکیل سرمایه، یکی از مشکلات عمده در رشد اقتصادی کشورهای در حال توسعه است. سیاست‌های مالیاتی دولت، با کاهش هزینه تجهیز منابع مالی برای ایجاد سرمایه‌گذاری، نقش مهمی در رفع این معضل ایفا می‌کند.

ترکیب مالیاتی: ترکیب مالیاتی متشکل از دو دسته مالیات (مستقیم و غیر مستقیم) است، یک دسته از مالیات‌ها در گروه مالیات‌های مستقیم قرار می‌گیرند. این دسته از مالیات‌ها به‌طور مستقیم از دارایی یا درآمد افراد وصول می‌شود و شامل مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد است. مالیات بر درآمد شامل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (شرکت‌ها و مؤسسه‌ها) و مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (حقوق‌بگیران بخش دولتی و غیردولتی) می‌شود. مالیات بر دارایی (ثروت) نیز به‌طور عمده شامل مالیات بر ارث و حق تمیر است. دسته دیگر مالیات‌ها، مالیات‌های غیرمستقیم است که بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و از مصرف‌کننده کالا و خدمت دریافت می‌شود و بر دو نوع مالیات بر واردات (مانند حقوق گمرکی، سود بازرگانی، اتومبیل‌های وارداتی و حق ثبت) و مالیات بر مصرف و فروش (مانند مالیات بر فرآورده‌های نفتی، مالیات تولید الکل طبی و صنعتی، مالیات نوشابه‌های غیرالکلی، مالیات فروش سیگار، مالیات اتومبیل، مالیات اتومبیل‌های داخلی، مالیات فروش خاویار، مالیات حق اشتراک تلفن خودکار و خدمات بین‌الملل، مالیات ضبط صوت و تصویر و...) است. مالیات بر ارزش افزوده نیز از جمله مالیات‌های غیرمستقیم در دسته‌بندی مالیات بر مصرف و فروش است. (Frzbd, et al., 2002)

درآمد مالیاتی: علاوه بر اصل مالیات، بهره مالیات‌های معوق، جرائم عمدی در پرداخت یا تأخیر در پرداخت مالیات‌ها را در می‌گیرد (Frzbd, et al., 2002)

3-3. جایگاه استان خراسان رضوی در وصول درآمدهای مالیاتی در کشور

مجموع درآمدهای مالیاتی کشور در سال 1389 به رقمی معادل 284527/6 میلیارد ریال بالغ

گردید. استان خراسان رضوی با سهم $2/31$ درصد از کل درآمدهای مالیاتی پس از استان‌های تهران، هرمزگان، خوزستان، اصفهان و بوشهر در جایگاه ششم قرار دارد. در استان خراسان رضوی وصولی در زمستان بیشترین مقدار و در تابستان کمترین مقدار را داشته است. این استان با سهمی معادل $2/54$ درصد از کل مالیات‌های مستقیم پس از استان‌های تهران، اصفهان، خوزستان و بوشهر در جایگاه پنجم و با سهم $1/97$ درصدی در جایگاه دهم کشور قرار دارد. (Frzbd, et al., 2010)

مالیات مستقیم

مجموع مالیات‌های مستقیم وصولی کشور در سال 1389 به رقمی معادل $۱۶۸,۷۴۸/4$ میلیارد ریال بالغ گردید. در توزیع فصلی داده‌های مربوط به مالیات‌های مستقیم فصل تابستان با $32/4$ درصد بیشترین سهم و فصل بهار با $18/6$ درصد کمترین سهم را داشته است. استان خراسان رضوی با سهمی معادل $2/54$ درصد از کل مالیات‌های مستقیم پس از استان‌های تهران، اصفهان، خوزستان و بوشهر در جایگاه پنجم قرار دارد.

مالیات‌های غیرمستقیم

در سال 1389 مجموع مالیات‌های غیرمستقیم در کل کشور به رقمی معادل $۱۱۵,۷۷۹/2$ میلیارد ریال رسید. در توزیع فصلی مالیات‌های غیرمستقیم فصل زمستان با $33/9$ درصد بیشترین سهم و فصل بهار با $20/1$ درصد کمترین سهم از وصولی مالیات‌های غیرمستقیم را داشته‌اند. استان خراسان رضوی با سهم $1/97$ درصدی در جایگاه دهم کشور قرار دارد. میزان وصولی مالیات غیرمستقیم استان خراسان رضوی در زمستان حداکثر و در پاییز حداقل بوده است.

مالیات بر کالاها و خدمات

جمع درآمد مالیات بر کالاها و خدمات در سال 1389 معادل $۳۷,۸۹۳/2$ میلیارد ریال است. در توزیع فصلی داده‌های این مالیات فصل زمستان با $38/7$ درصد بیشترین سهم و فصل بهار با $18/9$ درصد کمترین سهم را داشته‌اند. استان خراسان رضوی با سهم $4/9$ درصدی پس از تهران و اصفهان در جایگاه سوم وصول مالیات بر کالاها و خدمات قرار دارد.

4. تجزیه و تحلیل برآورد الگو

1-4. جامعه آماری، متغیرهای تحقیق و روش تحقیق

در جهت رسیدن به اهداف تحقیق فرضیه‌های زیر بیان می‌شود:

فرضیه اصلی: هدفمند سازی یارانه‌ها بر روی ترکیب مالیاتی تأثیر گذار است.
فرضیه فرعی: قانون هدفمندی یارانه‌ها، بر مالیات بر کالا و خدمات تأثیر گذار است. جامعه آماری این تحقیق شامل افراد مطلع و صاحب نظر در مورد عوامل اثر گذار بر درآمدهای مالیاتی هستند که شامل کارشناسان و متخصصین سازمان امور مالیاتی در حوزه‌های مالیاتی می‌باشند؛ از آنجا که به دلیل مسائلی مانند در دسترس نبودن برخی از واحدهای جامعه، وقت گیر بودن، افزایش هزینه، کاهش دقت و... نمی‌توان کل جامعه را مورد بررسی قرار داد، ناگزیر در این تحقیق از نمونه به جای کل جامعه استفاده شد. نمونه آماری شامل 35 نفر بود که پس از جمع آوری پرسشنامه‌ها، تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم افزار spss صورت گرفت. روش انتخاب نمونه نیز، شیوه‌ی نمونه‌گیری تصادفی می‌باشد.

با در نظر گرفتن این که متغیر مورد ارزیابی در این تحقیق بر اساس یک مقیاس فاصله‌ای اندازه‌گیری می‌شود، می‌توان از روابط زیر برای تعیین حجم نمونه استفاده نمود:

$$n_o = \left(\frac{z}{r} \cdot \frac{S}{\bar{Y}_N} \right)^2 \quad (1)$$

$$n = \frac{n_o}{1 + n_o / N} \quad (2)$$

که در این روابط حد بالای خطای نسبی است که از قبل تعیین می‌شود، تعداد افراد جامعه، و پارامترهای جامعه‌اند (ضریب خطای و ضریب اطمینان 99 درصد. حجم نمونه لازم برای هر گروه از جامعه آماری به شرح جدول زیر به دست آمد.

جدول 1- حجم جامعه و نمونه

حجم نمونه نهایی	برآورد پارامتر از نمونه مقدماتی		حجم جامعه	گروه
	انحراف معیار	میانگین		
35	0/72	3/65	82	مالیات بر کالا و خدمات

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

سنجش میزان اثرگذاری متغیرها بر درآمدهای مالیاتی، در چهار دسته (متغیرهای کلان اقتصادی، متغیرهای رفتاری - مؤدیانی، متغیرهای سازمانی و متغیرهای قانونی) تقسیم شده‌اند و 29 متغیر استخراج گردیده‌اند (متغیرهای به دست آمده را می‌توان در 2 دسته تقسیم بندی کرد: دسته

اول متغیرهای واسطی که از هدفمندسازی اثر پذیرفته و بر میزان تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی اثر می‌گذارند؛ دسته دوم متغیرهای برونزای مدل که بر درآمدهای مالیاتی اثر گذارند اما لزوماً از هدفمندسازی تأثیر نگرفته و یا نمی‌گیرند). تأثیر متغیرهای مستقل شناسایی شده بر متغیر وابسته (میزان مالیات بر کالا و خدمات) مورد پرسش قرار گرفته شده است.

جدول 2- شناسایی متغیرهای تأثیرگذار بر ترکیب مالیاتی استان

دسته بندی متغیر	روش کشف نحوه اثرپذیری مالیات	متغیر واسط (تأثیرپذیر از هدفمندسازی یارانه‌ها/ اثرگذار بر مالیات‌های وصولی)	تأثیرپذیری از هدفمندسازی	منبع داده و روش	ردیف	متغیرها با بیشترین تأکید
کلان اقتصادی	پیمایشی	کاهش میزان صادرات (ناشی از عدم رقابت پذیری کالاهای ایران در سطح بین الملل و ...)	✓	اسنادی	1	
کلان اقتصادی	پیمایشی	افزایش میزان واردات	✓	اسنادی	2	
کلان اقتصادی	پیمایشی	کاهش تولید (کاهش رشد اقتصادی)	✓	اسنادی	3	
کلان اقتصادی	اسنادی - پیمایشی	افزایش سطح عمومی قیمت‌ها (تورم ناشی از افزایش هزینه‌های تولید، افزایش انتظارات تورمی، کاهش تولید و...)	✓	اسنادی - پیمایشی	4	*
کلان اقتصادی	اسنادی پیمایشی	کسری بودجه (افزایش بدهی‌های دولت، انتشار بیشتر پول برای تأمین مخارج دولت)	✓	اسنادی	5	
کلان اقتصادی	پیمایشی	توزیع مجدد درآمدها (افزایش عدالت اجتماعی)	✓	اسنادی پیمایشی	6	
کلان اقتصادی	اسنادی - پیمایشی	افزایش نرخ ارز	✓	اسنادی - پیمایشی	7	
کلان اقتصادی	پیمایشی	عدم ثبات اقتصادی	-	پیمایشی	8	*
کلان اقتصادی	پیمایشی	عوامل سیاسی در عرصه داخلی و عرصه بین المللی (مانند تحریم‌ها)	-	پیمایشی	9	
رفتاری مؤدیان	پیمایشی	کاهش درآمدهای حاصل از فروش	✓	اسنادی	10	
رفتاری مؤدیان	پیمایشی	افزایش هزینه‌ها (بهای نهاده‌های تولید و هزینه‌های مربوط به توزیع)	✓	اسنادی -	11	

				پیمایشی		
رفتاری مؤدیان	پیمایشی	روی آوردن به مشاغل و فعالیت‌های غیرمولد و غیراستاندارد (رشد اقتصاد غیر رسمی)	v	اسنادی پیمایشی	12	*
رفتاری مؤدیان	اسنادی پیمایشی	وجود فرصت چانه زنی و مذاکره برای اصناف	-	اسنادی- پیمایشی	13	*
رفتاری مؤدیان	اسنادی- پیمایشی	عدم اعتماد به دولت و بخش عمومی و عملکرد سازمان (ناشی از عدم پایداری دولت به تعهدات در قبال تولید کنندگان، عدم اطلاع از نحوه هزینه شدن مالیات‌ها، عدم رعایت عدالت اقی و عمودی میان مؤدیان، عدم اعتماد مؤدی به تشخیص درست مالیات و ...)	-	اسنادی- پیمایشی	14	*
رفتاری مؤدیان	اسنادی پیمایشی	فرهنگ غلط مالیات ستیزی (اعم از عدم تبلیغ و حمایت توسط نهادهای مذهبی و تعصب مذهبی)	-	اسنادی پیمایشی	15	*
رفتاری مؤدیان	پیمایشی	عدم اظهار درآمدهای واقعی توسط مؤدیان در زمان تشخیص (کتمان اطلاعات و حسابسازی، کاهش تقارن اطلاعات، عدم ابراز مالیات بر ارزش افزوده توسط فعالان اقتصادی)	v	اسنادی پیمایشی	16	*
سازمانی	اسنادی پیمایشی	ساده سازی نظام مالی (با تأکید بر کاهش هزینه‌های تمکین و تشویق خود اظهاری)	-	اسنادی پیمایشی	17	*
سازمانی	اسنادی- پیمایشی	کمبود نیروی انسانی متخصص (حجم بالای پرونده‌های مالیاتی در حوزه‌های مالیاتی)	-	اسنادی- پیمایشی	18	*
سازمانی	پیمایشی	عدم شفافیت اطلاعات (محدودیت در دسترسی به اطلاعات مؤدیان مانند حساب بانکی، دارایی‌های ثبتی اشخاص، ثبت شرکت‌ها، میزان دقیق فروش، عدم تجمیع اطلاعات مؤدیان در قالب بانک اطلاعاتی جامع، عدم ارائه دفاتر مالی حسابرسی شده، عدم ثبت کلیه معاملات بر اساس کد اقتصادی)	-	اسنادی- پیمایشی	19	*
سازمانی	اسنادی- پیمایشی	مکانیزاسیون فرایند اظهار، تشخیص و وصول (اعم از سیستم اظهارنامه الکترونیکی، ایجاد و توسعه پیشخوان دولت، استفاده از روش‌های پرداخت POS الکترونیک مانند دستگاه)	-	اسنادی پیمایشی	20	*
سازمانی	پیمایشی	عدم وجود جریان اطلاعاتی از سازمان به مؤدیان (اعم از اطلاع رسانی قوانین و بخشنامه‌ها، تبلیغات و ...)	-	پیمایشی	21	*

سازمانی	پیمایشی	عدم حمایت مالی و قضایی از پرسنل سازمان	-	پیمایشی	22	*
سازمانی	پیمایشی	ویژگی‌های سازمانی (تمرکزگرایی در سازمان - عدم شایسته‌سالاری در سازمان - بروکراسی طولانی بودن فرایند اخذ مالیات)، عدم وجود آموزش مناسب برای ممیزان، عدم تکریم ارباب رجوع، عدم نظارت دقیق بر وصول مالیات، ضعف سازمان‌آسیستم	-	پیمایشی	23	
سازمانی	پیمایشی	عملکرد نامناسب ممیزان مالیاتی (مانند استفاده از آمار نادرست و غیر واقعی در هنگام تشخیص، ضعف در کارشناسی، فساد و نادرستی میان مأموران مالیاتی و...)	-	پیمایشی	24	
قانونی	اسنادی پیمایشی	ضعف قوانین و مقررات، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها (من جمله عدم شفافیت قانون و قرائت‌های مختلف از قانون، ضعف مکانیزم‌های تشویقی و تنبیهی مؤدیان و مأموران مالیاتی، عدم وجود ضمانت اجرا برای برخی قوانین، خلاءهای قانونی (مانند مالیات بر منازل خالی، بر ثروت، بر جمع درآمدها، عدم شمول همه اشخاص، کالاها و خدمات)	-	اسنادی پیمایشی	25	*
قانونی	پیمایشی	وجود معافیت‌های قانونی گسترده (مانند معافیت آستان قدس رضوی، معافیت افزایش سرمایه، معافیت‌های موازی با ق.م.م، منافذ قانونی برای گریز مالیاتی (مانند مواد 132 و 138 ق.م.م))	-	پیمایشی	26	*
قانونی	پیمایشی	عدم گسترش نظام مالیات بر ارزش افزوده	-	اسنادی - پیمایشی	27	*
قانونی	پیمایشی	روش تشخیص علی‌الرأس	-	پیمایشی	28	
قانونی	اسنادی - پیمایشی	معرفی پایه جدید مالیاتی (مانند ارزش افزوده، مجموع درآمد و)	-	اسنادی پیمایشی	29	*

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق (مطالعات اسنادی و پیمایشی)

پرسشنامه^{۱۱} ای تهیه و بر حسب موارد مورد سنجش، در سطح ادارات مالیات در سطح شهر مشهد، توزیع گردید.

پرسشنامه، اثرگذاری عوامل مختلف بر میزان مالیات بر کالا و خدمات (شامل مالیات بر

واردات، مالیات بر مصرف و فروش سیگار، نوشابه‌های غیر الکلی، فرآورده‌های نفتی و بنزین و مالیات بر ارزش افزوده)، را مورد پرسش قرار می‌دهد.

روایی پرسشنامه

مقصود از روایی این است که ابزار تهیه شده تا چه حدی مفهوم خاص مورد نظر را اندازه می‌گیرد (Skaran, 2001)). روایی پرسشنامه مورد استفاده در تحقیق با توجه به استفاده از مبانی نظری و نظر کارشناسان، ناظرین و مشاورین، مورد تأیید قرار گرفته است.

پایایی پرسشنامه

برای محاسبه ضریب آلفای کرونباخ لازم است که ابتدا واریانس نمره‌های هر زیرمجموعه پرسش‌های پرسشنامه و سپس واریانس کل محاسبه شود. سپس با قرار دادن آن‌ها در فرمول زیر مقدار ضریب آلفای کرونباخ به دست می‌آید:

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \cdot \left(1 - \sum \frac{s_j^2}{s^2}\right)$$

که در آن تعداد زیرمجموعه‌های پرسشنامه یا سؤالات پرسشنامه است؛ واریانس سؤال ام است و واریانس کل می‌باشد.

بنابراین آلفای کرونباخ میزان همبستگی مثبت اعضای یک مجموعه را با هم منعکس می‌کند.

جدول 3- ضریب کرونباخ

ضریب آلفای کرونباخ	پرسشنامه
0/840	مالیات بر کالا و خدمات

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

2-4. پرسشنامه: سنجش میزان اثرگذاری عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی در بخش مالیات بر کالا و خدمات (شامل مالیات بر واردات، مالیات بر مصرف و فروش سیگار، نوشابه‌های غیر

الکلی، فرآورده‌های نفتی و بنزین و... مالیات بر ارزش افزوده)

در بررسی این فرضیه، برای آشنایی با چگونگی پاسخ‌های ارائه شده به سؤالات پرسشنامه و آزمون معنی‌داری هر یک از آن‌ها، ابتدا با استفاده از جداول فراوانی به بررسی پاسخ‌ها می‌پردازیم و سپس با استفاده از آزمون معنی‌داری t- استودنت به بررسی میانگین پاسخ‌ها پرداخته می‌شود تا در مورد دیدگاه پاسخگویان در مورد هر سؤال نتیجه روشنی حاصل گردد.

در جدول 4 نتایج بررسی درصد فراوانی پاسخ‌های ارائه شده به سؤالات متغیر مستقل (مالیات بر کالا و خدمات) گزارش گردیده است.

جدول 4- درصد فراوانی پاسخ‌های ارائه شده-متغیر مالیات بر کالا و خدمات (درصد)

ردیف	عامل	بسیار افزایش می‌دهد	افزایش می‌دهد	تغییر نمی‌دهد	کاهش می‌دهد	بسیار کاهش می‌دهد
1	کاهش میزان صادرات	0	20	48/6	28/6	2/9
2	افزایش میزان واردات	25/7	42/9	14/3	17/1	0
3	کاهش تولید (کاهش رشد اقتصادی)	0	2/9	8/8	58/8	29/4
4	افزایش سطح عمومی قیمت‌ها	2/9	77/1	0	17/1	2/9
5	کسری بودجه (افزایش بدهی‌های دولت و انتشار بیشتر پول برای تأمین مخارج دولت)	2/9	76/5	14/7	5/9	0
6	توزیع مجدد درآمدها	0	61/8	32/4	5/9	0
7	عدم ثبات اقتصادی	8/6	14/3	22/9	48/6	5/7
8	افزایش نرخ ارز	17/1	40	14/3	25/7	2/9
9	تحریم‌های بین‌المللی	2/9	20	20	57/1	0
10	کاهش درآمدهای حاصل از فروش (توسط بنگاه‌های اقتصادی)	0	0	5/7	82/9	11/4
11	افزایش هزینه‌ها (بهای نهاده‌های تولید و هزینه‌های مربوط به توزیع)	0	25/7	20	48/6	5/7
12	روی آوردن به مشاغل و فعالیت‌های غیرمولد و غیراستاندارد (رشد اقتصاد غیر رسمی)	0	14/3	8/6	62/9	14/3
13	وجود فرصت چانه زنی و مذاکره برای اصناف	0	31/4	28/6	34/3	5/7

14/3	65/7	11/4	8/6	.	عدم اعتماد به دولت و بخش عمومی و عملکرد سازمان	14
25/7	62/9	5/7	5/7	.	فرهنگ غلط مالیات ستیزی	15
17/1	77/1	5/7	.	.	عدم اظهار درآمدهای واقعی توسط مؤدیان در زمان تشخیص	16
.	11/8	8/8	73/5	5/9	ساده سازی نظام مالی (با تأکید بر کاهش هزینه‌های تمکین و تشویق خود اظهاری)	17
14/7	79/4	5/9	.	.	کمبود نیروی انسانی متخصص	18
36/4	51/5	21/1	.	.	عدم شفافیت و تجمیع اطلاعات مؤدیان	19
2/9	2/9	2/9	68/8	22/9	مکانیزاسیون فرایند اظهار، تشخیص و وصول	20
.	88/6	8/6	2/9	.	عدم وجود جریان اطلاعاتی از سازمان به مؤدیان	21
21/9	75	3/1	.	.	عدم حمایت مالی و قضایی از پرسنل سازمان	22
18/8	71/9	6/3	3/1	.	ویژگی‌های سازمانی	23
6/3	90/6	3/1	.	.	عملکرد نامناسب ممیزان مالیاتی	24
22/9	71/4	5/7	.	.	ضعف قوانین و مقررات، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها	25
48/4	32/3	19/4	.	.	وجود معافیت‌های قانونی گسترده	26
17/1	68/6	8/6	.	5/7	عدم گسترش نظام مالیات بر ارزش افزوده	27
2/9	28/6	25/7	34/3	8/6	روش تشخیص علی الرأس	28
.	5/7	25/7	51/4	17/1	معرفی پایه جدید مالیاتی (مانند ارزش افزوده، مجموع درآمد و ...)	29

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

با توجه به نتایج جدول 4 می‌توان چگونگی پاسخ‌های داده شده به هر یک از سؤالات متغیر مستقل پرسشنامه مالیات بر کالا و خدمات را ملاحظه و مورد بررسی قرار داد. برای مثال حدود 97% از پاسخگویان معتقد بوده‌اند که عواملی همچون: عملکرد نامناسب ممیزان مالیاتی و عدم حمایت مالی و قضایی از کارکنان سازمان باعث کاهش مالیات بر کالا و خدمات خواهند شد و یا در مقابل بیش از 90% پاسخگویان اعتقاد داشته‌اند که مکانیزاسیون فرایند اظهار، تشخیص و وصول باعث افزایش مالیات بر کالا و خدمات می‌گردد.

اگر چه نتایج ارائه شده در جدول 4، درصد فراوانی پاسخ‌ها تا حد زیادی دیدگاه پاسخگویان را راجع به عوامل مؤثر بر تغییرات مالیات بر کالا و خدمات مشخص می‌کند اما به‌طور جامع نمی‌توان در مورد هر یک از آن‌ها اظهار نظر نمود. بدین منظور با استفاده از آزمون t- استودنت به بررسی پاسخ‌های ارائه شده پرداخته شده است که نتایج آن را می‌توان در جدول 5 ملاحظه نمود.

جدول 5- نتایج آزمون t- استودنت (متغیرهای مستقل مالیات بر کالا و خدمات)

ردیف	عامل	میانگین	انحراف معیار	آماره‌ی t- استودنت	P-value	نتیجه آزمون: مالیات بر کالا و خدمات را ...
1	کاهش میزان صادرات	2/86	0/772	-1/094	0/284	تغییر نمی‌دهد
2	افزایش میزان واردات	3/77	1/031	4/425	.	افزایش می‌دهد
3	کاهش تولید (کاهش رشد اقتصادی)	1/85	0/702	-9/527	.	کاهش می‌دهد
4	افزایش سطح عمومی قیمت‌ها	3/60	0/914	3/884	.	افزایش می‌دهد
5	کسری بودجه (افزایش بدهی‌های دولت و انتشار بیشتر پول برای تأمین مخارج دولت)	3/76	0/606	7/358	.	افزایش می‌دهد
6	توزیع مجدد درآمدها	3/56	0/613	5/319	.	افزایش می‌دهد
7	عدم ثبات اقتصادی	2/71	1/073	-1/575	0/124	تغییر نمی‌دهد
8	افزایش نرخ ارز	3/43	1/145	2/214	0/34	افزایش می‌دهد
9	تحریم‌های بین‌المللی	2/69	0/9	-2/066	0/47	کاهش می‌دهد
10	کاهش درآمدهای حاصل از فروش (توسط بنگاه‌های اقتصادی)	1/94	0/416	-15/032	.	کاهش می‌دهد
11	افزایش هزینه‌ها (بهای نهاده‌های تولید و هزینه‌های مربوط به توزیع)	2/66	0/938	-2/163	0/38	کاهش می‌دهد
12	روی آوردن به مشاغل و فعالیت‌های غیرمولد و غیراستاندارد (رشد اقتصاد غیر رسمی)	2/23	0/877	-5/202	.	کاهش می‌دهد
13	وجود فرصت چانه زنی و مذاکره برای اصناف	2/86	0/944	-0/895	0/377	تغییر نمی‌دهد
14	عدم اعتماد به دولت و بخش عمومی و عملکرد سازمان	2/14	0/772	-6/565	.	کاهش می‌دهد
15	فرهنگ غلط مالیات ستیزی	1/91	0/742	8/651	.	کاهش می‌دهد

16	عدم اظهار درآمدهای واقعی توسط مؤدیان در زمان تشخیص	1/89	0/471	-13/996	.	کاهش می‌دهد
17	ساده سازی نظام مالی (با تأکید بر کاهش هزینه‌های تمکین و تشویق خود اظهاری)	3/74	0/751	5/708	.	افزایش می‌دهد
18	کمبود نیروی انسانی متخصص	1/91	0/452	-14/046	.	کاهش می‌دهد
19	عدم شفافیت و تجمع اطلاعات مؤدیان	1/76	0/663	-10/767	.	کاهش می‌دهد
20	مکانیزاسیون فرایند اظهار، تشخیص و وصول	4/06	0/802	7/795	.	افزایش می‌دهد
21	عدم وجود جریان اطلاعاتی از سازمان به مؤدیان	2/14	0/430	-11/794	.	کاهش می‌دهد
22	عدم حمایت مالی و قضایی از پرسنل سازمان	1/81	0/471	-14/264	.	کاهش می‌دهد
23	ویژگی‌های سازمانی	1/94	0/619	-9/711	.	کاهش می‌دهد
24	عملکرد نامناسب میزان مالیاتی	0/97	0/309	-18/851	.	کاهش می‌دهد
25	ضعف قوانین و مقررات، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها	1/83	0/514	-13/491	.	کاهش می‌دهد
26	وجود معافیت‌های قانونی گسترده	0/71	0/783	-9/177	.	کاهش می‌دهد
27	عدم گسترش نظام مالیات بر ارزش افزوده	2/09	0/887	-6/099	.	کاهش می‌دهد
28	روش تشخیص علی الرأس	3/17	1/043	0/973	0/338	تغییر نمی‌دهد
29	معرفی پایه جدید مالیاتی (مانند ارزش افزوده، مجموع درآمد و ...)	3/80	0/797	5/938	.	افزایش می‌دهد

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

با توجه به نتایج جدول 5 می‌توان ضمن بررسی دیدگاه پاسخگویان در مورد چگونگی اثرگذاری عوامل مختلف بر تغییرات مالیات بر کالا و خدمات، میزان تأثیرگذاری آن‌ها را نیز بر اساس میانگین به دست آمده برای هر عامل مورد بررسی و توجه قرار داد. برای مثال می‌توان گفت: پاسخگویان مهم‌ترین عوامل را در کاهش میزان مالیات بر کالا و خدمات، عواملی همچون کاهش درآمدهای حاصل از فروش، عدم اظهار درآمدهای واقعی توسط مؤدیان، عملکرد نامناسب میزان مالیاتی، وجود معافیت‌های قانونی گسترده (بالاخص عدم شمول همه کالاها و خدمات)، عدم شفافیت و تجمع اطلاعات مؤدیان و عدم حمایت مالی و قضایی از پرسنل سازمان

معرفی کرده‌اند و در مقابل عواملی همچون مکانیزاسیون فرایند اظهار، تشخیص و وصول، توزیع مجدد درآمدها و همچنین معرفی پایه جدید مالیاتی را مهم‌ترین عوامل در افزایش میزان مالیات بر کالا و خدمات اعلام کرده‌اند. از دیدگاه پاسخگویان عواملی همچون: کاهش میزان صادرات، عدم ثبات اقتصادی، وجود فرصت چانه‌زنی و مذاکره برای اصناف و روش تشخیص علی‌الرأس نیز تغییر محسوسی در میزان مالیات بر کالا و خدمات ایجاد نمی‌کنند.

پس از بررسی دیدگاه پاسخگویان در مورد سؤالات مرتبط با متغیرهای مستقل با استفاده از جداول درصد فراوانی و آمار توصیفی و آزمون میانگین هر سؤال، در این قسمت به بررسی اثر همزمان متغیرهای به دست آمده از این سؤالات پرداخته می‌شود. برای انجام تحلیل مسیر، ابتدا بین متغیر وابسته (مالیات بر کالا و خدمات) و متغیرهای مستقل یک مدل رگرسیون با استفاده از روش گام به گام برازش می‌دهیم و برای رسم نمودار تحلیل مسیر از برآورد پارامترهای استاندارد شده معنی‌دار استفاده خواهیم کرد. نتایج آنالیز واریانس و برآورد ضرایب متغیرهای مستقل در جدول 6 گزارش شده است.

جدول 6- برآورد ضرایب مدل رگرسیون گام به گام بین متغیرهای مستقل و متغیر مالیات بر کالا و خدمات

متغیر	برآورد پارامتر استاندارد	آماره‌ی آزمون	P-value
متغیرهای ساختاری سازمان (دسته 2) ¹	0/473	3/103	0/004
معرفی پایه جدید مالیاتی	0/341	2/234	0/033

P-value = 0/003

R² = 0/33

F = 7/034

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

همان‌طور که از این جدول بر می‌آید، وجود اثرات نامتقارن در شوک‌های نفتی بر بازار سهام تأیید نمی‌گردد.

همان‌طور که در نتایج جدول 7 مشاهده می‌شود با توجه به بزرگ‌تر بودن P-value از سطح آزمون، رگرسیون برازش داده شده به متغیرها و همچنین ضریب متغیر مستقل موجود در مدل

1- متغیرهای ساختاری سازمان دسته 2 (شامل مکانیزاسیون فرایند اظهار، تشخیص و وصول (اعم از سیستم اظهارنامه الکترونیکی، ایجاد و توسعه پیشخوان دولت، استفاده از روش‌های پرداخت الکترونیک) و ساده سازی نظام مالی) می‌باشد.

معنی دار نیستند.

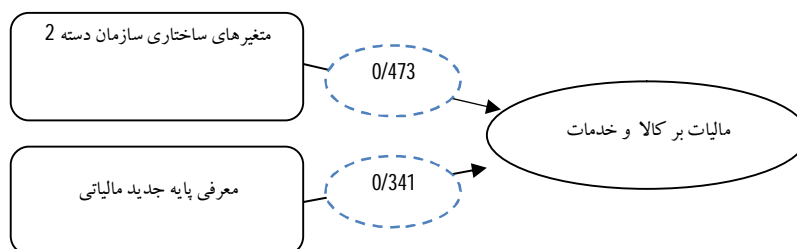
جدول 7- برآورد ضرایب مدل رگرسیون بین متغیرهای مستقل باقیمانده در مدل و متغیر کاهش تولید

متغیر	برآورد پارامتر استاندارد	آماره‌ی آزمون	P-value
معرفی پایه جدید مالیاتی	-0/053	-0/302	0/764

F = 0/091 P-value = 0/764 R² = 0/00

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

حال بعد از شناخت روابط مابین متغیرهای تحقیق، نمودار تحلیل مسیر را رسم می‌کنیم تا به اثرات مستقیم و غیرمستقیم متغیرهای مستقل و وابسته پی ببریم. تحلیل مسیر متغیرهای مورد بررسی در این سؤال تحقیق را می‌توان در شکل 1 ملاحظه نمود.



شکل 1- نمودار تحلیل مسیر متغیرهای تحقیق (مالیات بر کالا و خدمات)

اثر کلی (به تفکیک میزان اثر مستقیم و غیر مستقیم) متغیرهای مستقل این سؤال تحقیق در جدول 8 گزارش گردیده است که میزان تأثیر متغیرهای مدل را می‌توان با توجه به نتایج آن مورد بررسی قرار داد.

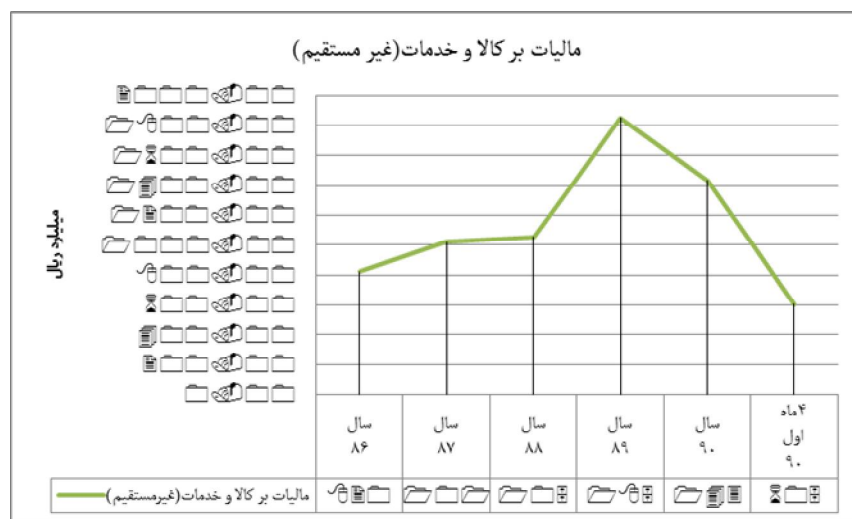
جدول 8- اثر متغیرهای مستقل (ضرایب مسیر) بر متغیر وابسته (متغیر مالیات بر کالا و خدمات)

متغیر	اثر	
	مستقیم	غیر مستقیم
متغیرهای ساختاری سازمان (دسته 2)	0/473	---
معرفی پایه جدید مالیاتی	0/341	---

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

3-4. بررسی روند درآمدهای مالیاتی پس از اجرای قانون هدفمندی یارانه‌ها (مقادیر مطلق وصولی) مالیات بر کالاها و خدمات:

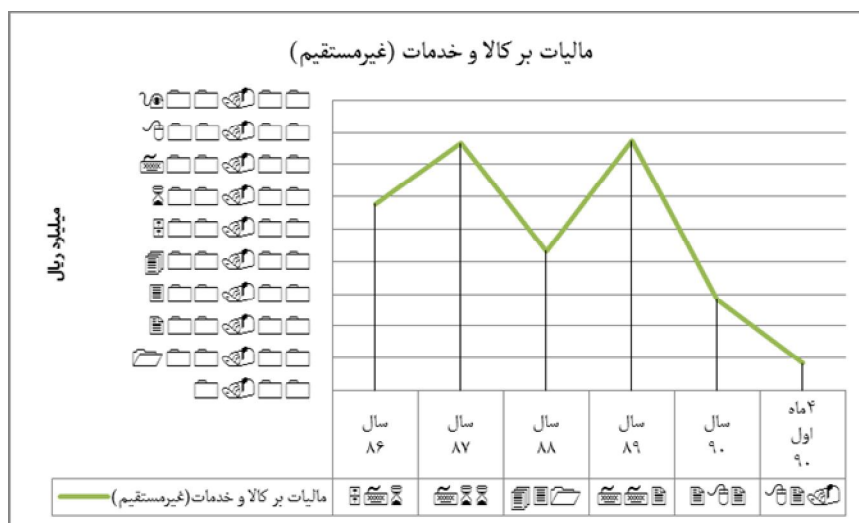
مقدار وصولی این نوع مالیات از 820/98 میلیارد ریال در سال 1386 به 1434/60 میلیارد ریال در پایان سال 1390 رسیده است. (مقدار مالیات بر کالا و خدمات در سال 1389- سال اعمال قانون هدفمندسازی یارانه‌ها - به مبلغ 1852/82 میلیارد ریال رسیده است). در بازه زمانی فروردین 1388 تا خرداد 1391 مالیات بر کالاها و خدمات (مالیات غیرمستقیم) با روندی صعودی همراه بوده است؛ اما به‌طور کلی در سه ماهه اول هر سال مالیات‌های غیرمستقیم با کاهش روبه‌رو هستند. کمترین مقدار این مالیات مربوط به فروردین 88 است و بیشترین مقدار آن در مهرماه 1388 محقق شده است. در ماه‌های مهر 88، آذر 88، خرداد 89، مرداد 89 و بهمن 89 به علت وجود مالیات بر فروش فرآورده‌های نفتی و بنزین که در سایر ماه‌ها صفر می‌باشد، افزایش‌های غیرمنتظره‌ای در مقدار مالیات بر کالاها و خدمات مشاهده می‌شود.



نمودار 1- مالیات بر کالا و خدمات (غیر مستقیم)

اجزای مالیات غیر مستقیم در طول دوره مورد بررسی دارای نوسانات زیادی هستند. برای مثال مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یکی از مهم‌ترین اجزای مالیات‌های غیر مستقیم، دارای روندی

صعودی همراه با نوسانات شدید است. این مالیات در مهرماه هر سال نسبت به شهریورماه با افزایش و در ماه‌های بهمن هر سال با کاهش روبه‌رو بوده است. با حذف ردیف درآمدی مالیات بر فروش فرآورده‌های نفتی و بنزین نوسانات مالیات‌های غیرمستقیم روند منظم‌تری پیدا می‌کند. در این حالت بیشترین مقدار مربوط به اسفندماه 1390 است. اگر ردیف درآمدی مالیات بر ارزش افزوده را نیز در نظر بگیریم، روند نشان‌دهنده این است که میزان مالیات‌ها بر کالاها و خدمات پس از هدفمندسازی یارانه‌ها با کاهش همراه بوده است.

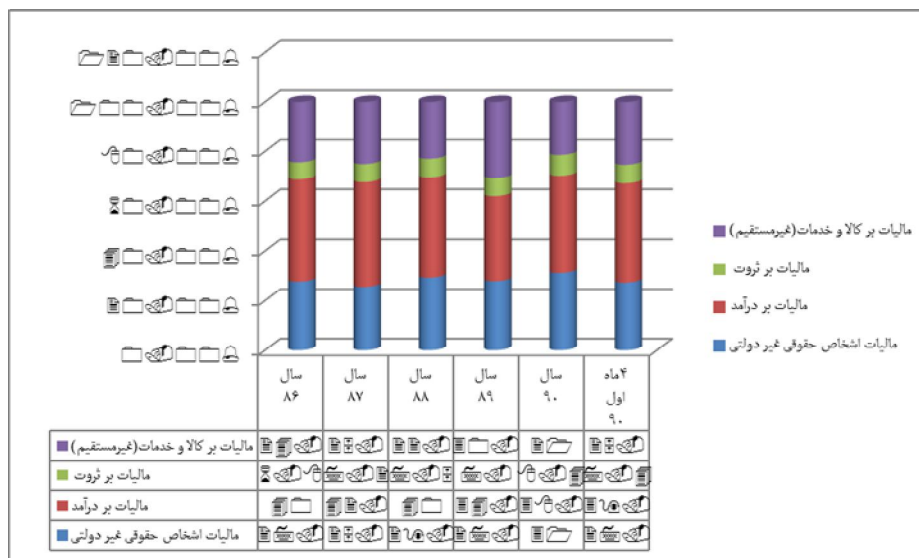


نمودار 2- نمودار مالیات بر کالا و خدمات

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

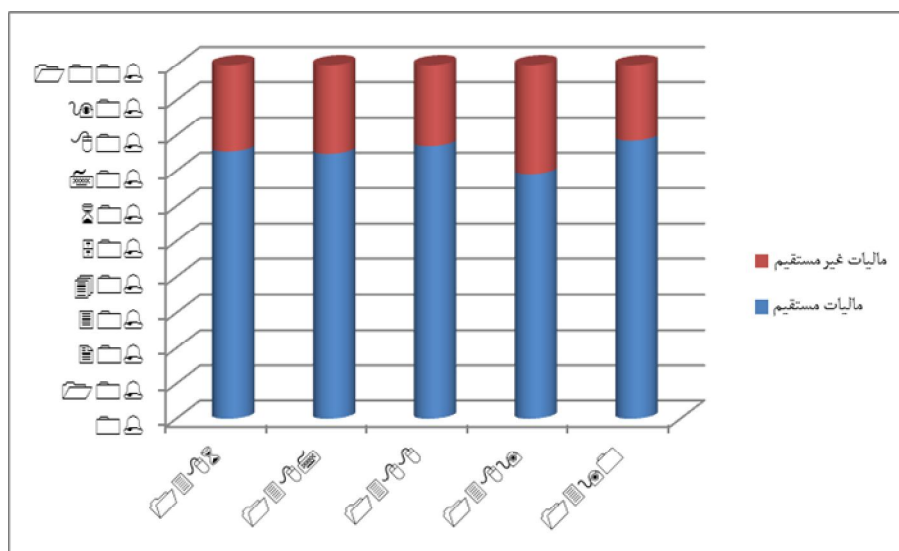
5- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

بر طبق نمودار زیر سهم درآمدهای مالیاتی در سال 1389 همراه با نوساناتی بوده است. بنا به اظهار معاون ارزش افزوده اداره کل امور مالیاتی استان، این نوسانات ناشی از کاهش سهم مالیات بر درآمد و مالیات بر اشخاص حقوقی غیر دولتی و افزایش سهم مالیات بر کالا و خدمات (وصول معوقات مربوط به سال 1388) است.



نمودار 3- نوسانات سهم درآمدهای مالیاتی به تفکیک 4 بخش در فاصله سالهای (1386-1390)

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق



نمودار 4- نوسانات سهم درآمدهای مالیاتی به تفکیک مالیات مستقیم و غیر مستقیم در فاصله سالهای (1386-1390)

* نتایج حاصل از محاسبات تحقیق

با توجه به اینکه اجرای قانون هدفمندسازی تقریباً در انتهای سال 1389 صورت گرفته بنابراین این تغییرات نمی‌تواند ناشی از اجرای قانون باشد، با توجه به نمودار در سال 1390 سهم مالیات‌ها تقریباً مشابه سال 1388 بوده است؛ بنابراین همانطور که از نمودار ذیل و بررسی آمار مالیات‌های وصولی بر می‌آید، تغییرات قابل ملاحظه‌ای ناشی از اجرای قانون هدفمندسازی یارانه در سهم مالیات‌ها صورت نگرفته است.

در مجموع نکته حائز اهمیت در تحلیل روند و سهم مقادیر وصولی مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم، این است که: در مورد مالیات غیرمستقیم (مالیات بر کالا و خدمات) مشاهده می‌گردد که در سال 1389 یعنی سال اجرای سیاست هدفمندسازی، یک تغییر در روند از جنس افزایش (و به تبع آن افزایش سهم) را مشاهده می‌کنیم که در سال بعد از آن یعنی سال 1390 این رشد ناگهانی، تعدیل می‌گردد. شواهد نشان می‌دهد که تغییرات مقادیر وصولی مالیات بر کالا و خدمات بیش از آنکه تابع سیاست هدفمندسازی باشد، تابع متغیرهای برون زایی است که بر مالیات‌ستانی اثرگذارند. همانگونه که ذکر گردید، رشد ناگهانی مقادیر و سهم مالیات غیرمستقیم در سال 1389 به مقادیر وصولی مالیات بر ارزش افزوده - به‌عنوان یکی از مهم‌ترین اجزای مالیات غیرمستقیم - در آن سال باز می‌گردد؛ زیرا در سال 1389 دستورالعمل استرداد ابلاغ و اجرا گردید که منجر به افزایش مقادیر وصولی مالیات بر ارزش افزوده و به تبع آن مالیات غیرمستقیم (مالیات بر کالا و خدمات) گردید.

دلایل عدم تأثیرپذیری درآمدهای مالیاتی استان از سیاست هدفمندسازی (در بازه زمانی کوتاه مدت)

طبق بررسی‌های انجام شده، موارد زیر چه به صورت کلی و چه به صورت جزئی می‌تواند منجر به عدم تأثیرپذیری درآمدهای مالیاتی استان از سیاست هدفمندسازی و یا خنثی شدن افزایش درآمد مالیاتی در یک بخش یا کاهش درآمد در بخشی دیگر گردیده باشد:

1. توزیع مجدد درآمد به گونه‌ای صورت پذیرفته که بعضاً پایه‌های مالیاتی (که مالیات بر آن‌ها وضع می‌گردد) به صورت مستقیم تغییر نکرده است.

2. افزایش پیش‌بینی شده درآمدهای اسمی مالیاتی (به علت رشد پیش‌بینی شده پایه مالیاتی، ناشی از تورم) در بخش مالیات بر کالا و خدمات با کاهش حجم تولید و فروش (بالاخص در مورد محصولات که کالای خارجی مشابه با قیمت پایین‌تر و یا کشش قیمتی بالا دارند) جبران

شده است.

3. روی آوردن به مشاغل و فعالیت‌های غیرموکد و غیر استاندارد به گونه ای که عدم شمول بیشتری حاصل گردد.
 4. تغییر ترکیب سبد دارایی‌ها (با هدف حفظ ارزش سبد دارایی‌ها با توجه به تورم ناشی از هدفمندسازی) به شکلی که سهم دارایی‌هایی با انتظار افزایش قیمت و عدم شمولیت (مانند طلا و ارز و ...) در این سبد افزایش یافته است (تبدیل وجوه به گونه ای که در قالب پایه‌های مالیاتی قرار نمی‌گیرد). بعضاً انتقال منابع و ارزش‌های مالیاتی به خارج از کشور با هدف دستیابی به ثبات و امنیت اقتصادی بالاتر مزید بر علت می‌گردد.
 5. تغییر سهم بخش‌های مختلف اقتصادی به گونه ای که رشد اسمی پایه مالیاتی ناشی از تورم، در مجموع درآمدهای مالیاتی خنثی شده است (کاهش سهم بخش صنعت در مقابل افزایش سهم بخش خدمات).
 6. عدم وجود نرخ‌های پلکانی در بخش مالیات بر کالا و خدمات (بالاخص ردیف مالیات بر ارزش افزوده) و زیان‌های درآمدی دولت در هنگام افزایش نرخ‌ها.
 7. عدم تغییر سیاست‌های مالیاتی (مانند استفاده از منابع مالیاتی خاص، تعداد مالیات‌ها در نظام مالیاتی کشور، سطح نرخ‌های مالیاتی، به کار بردن روش‌های تشویقی و هزینه‌های مالیاتی) متناسب با سیاست‌های یارانه ای، حداقل در کوتاه مدت. به عبارت ساده تر: مسیر جریان‌ات و نوع انباره‌های ارزش در اقتصاد تغییر کرده است، اما ما آن‌ها را ردیابی نکرده‌ایم.
 8. نقش روش تشخیص علی الرأس (بالاخص در عدم کاهش درآمدهای مالیاتی در کوتاه مدت، مانند مورد توافق دولت با اصناف) و نقش پشتیبان کسری بودجه دولت در تکیه بر این روش.
- توجه: روش تشخیص علی الرأس در کوتاه مدت به دلیل جبران مالیات‌های بالقوه کاهش یافته (ناشی از تبدیل ارزش پایه‌های مالیاتی به ارزش‌هایی که مالیات بر آن‌ها تعلق نمی‌گیرد)، باعث عدم کاهش درآمدهای مالیاتی و در بلند مدت به دلیل عدم شناسایی دقیق رشد ارزش پایه‌های مالیاتی و عقب افتادگی نسبت به ارزش پایه‌ها، باعث کاهش درآمدهای مالیاتی (زیان مالیاتی) دولت می‌گردد.
9. وجود خلاء های قانونی (مانند مالیات بر منازل خالی، مالیات بر ثروت، مالیات بر جمع

درآمدها و ...) و سرازیر شدن ارزش‌ها به سمت این خلاءها و کاهش درآمدهای مالیاتی در بلندمدت.

10. افزایش عدم اظهار درآمدهای واقعی و کتمان مؤدیان در زمان تشخیص به علت تورم ناشی از هدفمندسازی و نیز افزایش بی‌اعتمادی نسبت به سیاست‌های دولت (که بعضاً ناشی از عدم پایداری دولت به تعهدات نسبت به تولیدکنندگان می‌باشد).

11. عدم تغییر معنی دار در متغیرهای برونزا در کوتاه مدت (که خود ناشی از ماهیت این متغیرهاست به گونه‌ای که بعضاً در کوتاه مدت نمی‌توانند تغییر داشته باشند).

پیشنهادات راهبردی

1. حذف معافیت و احیاء قانون مالیات بر منازل مسکونی خالی (ماده 10 و 11 قانون مالیات مستقیم که در سال 1380 حذف گردید). بر طبق نتایج حاصل از بررسی مبانی نظری و مصاحبه با متخصصین، یکی از متغیرهای مهم و تأثیر پذیر از اجرای قانون هدفمندسازی و تأثیر گذار بر ترکیب مالیاتی، تغییر سطح عمومی قیمت‌ها و تورم است. بر طبق نتایج اجرای قانون هدفمندسازی یارانه، منجر به افزایش در سطح عمومی قیمت‌ها شده و این افزایش منجر به تغییر ترکیب دارائی-های افراد به سمت دارائی-های با دوام و ثابت مانند املاک و مستغلات بالاخص خانه‌های مسکونی گردیده (در واقع دارائی‌ها تبدیل به نوعی از آن شده که معاف از مالیات هستند) و این مسأله منجر به کاهش درآمدهای وصولی مالیاتی می‌گردد؛ بنابراین با حذف قانون‌های مذکور بر درآمدهای وصولی افزوده می‌گردد.

2. استقرار سیستم اخذ مالیات غیر مستقیم در مراکز فروش محصولات: با توجه به اینکه مالیات غیر مستقیم از مصرف‌کننده نهائی اخذ می‌گردد، بنابراین یکی از مهم‌ترین عوامل در وصول این نوع مالیات، استقرار سیستم قوی توسط سازمان امور مالیاتی در مراکز فروش محصولات است به این صورت که به محض فروش، در سیستم ثبت شده و مالیات آن به صورت آن لاین وصول و به خزانه واریز گردد.

3. با توجه به نتایج قوانین مرتبط با معافیت‌های مالیاتی باید بازنگری و اصلاح شود، در طراحی نظام معافیت‌های مالیاتی توجه به موارد زیر اهمیت دارد:

- شفافیت و صریح بودن قوانین: قوانین می‌باید صریح و ساده باشد تا اعمال سلیقه توسط کارمندان به حداقل برسد. بالاخص از آنجایی که تغییرات قوانین مالیاتی به شدت با استانداردهای

نویین حسابداری وابسته است، مقررات مربوط به مؤدیان در نگهداری دفاتر و فاکتورها و چگونگی ارائه آن به سازمان مالیاتی می‌بایست به صورت شفاف تبیین شود.

- کاهش مدت و درصد معافیت: سیاست‌های معافیت مالیاتی باید به گونه ای باشد که به تدریج درصد معافیت کاهش یابد و به صفر برسد.

- موارد معافیت‌های مالیاتی در یک قانون تجمیع و توسط یک مرجع قانونی تصمیم‌گیری شود.

- معافیت‌های مالیاتی باید به گونه ای باشد که موجب تحریک و تشویق سرمایه‌گذاری‌های جدید باشد نه اینکه به سرمایه‌گذاری‌های قبلی تحت عنوان معافیت مالیاتی، یارانه پرداخت گردد.

- حتی الامکان سعی شود معافیت‌های مالیاتی به صورت اعتبار مالیاتی تعیین شود.

4. کاهش مجاری اجتناب و فرار مالیاتی: تمایز بین فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات به قانونی یا غیرقانونی بودن رفتار مؤدیان مربوط می‌شود. فرار مالیاتی، یک نوع تخلف از قانون است؛ اما اجتناب از مالیات، از خلاءهای قانونی در قانون مالیات‌ها نشأت می‌گیرد. نظام مالیاتی در شرایط آرمانی، باید قابلیت مقابله با هر دو نوع فرار مالیاتی را داشته باشد. می‌توان به این منظور از راهکارهای مختلف اصلاح و شفاف‌سازی قوانین و دستورالعمل‌های مربوطه، اصلاح سیستم‌های اخذ اطلاعات از مؤدیان، اصلاح فرهنگ مالیاتی استفاده نمود. به‌عنوان مثال یکی از نمونه‌های اصلاح فرایندهای اخذ مالیات می‌توان به تغییر شیوه‌های سنتی مانند توافقات ماده 158 ق.م.م. به شیوه‌های خود اظهاری بر مبنای اسناد و مدارک و کنترل اظهارنامه‌ها به شیوه‌های الکترونیکی اشاره کرد، یکی دیگر از روش‌ها در کاهش فرار و گریز مالیاتی می‌تواند ایجاد سیستم یکپارچه از اطلاعات مؤدیان اعم از معاف و غیر معاف توسط سازمان امور مالیاتی باشد.

5. تعیین نرخ‌های پلکانی و افزایش کالاها و خدمات مشمول مالیات در بخش مالیات بر کالا و خدمات

6. بکارگیری نیروی انسانی مکفی در سازمان امور مالیاتی: بین شمار شاغلین مالیاتی و ظرفیت بالقوه مالیاتی استان‌ها ناهماهنگی وجود دارد که این امر عواقب ناخوشایندی از قبیل فرار مالیاتی و تأخیر در جمع‌آوری مالیات‌های بالقوه را به دنبال داشته است؛ از طرف دیگر با بررسی نسبت کل شاغلین به مؤدیان برای استان‌های مختلف می‌توان به کمبود نیروی انسانی در ادارات

مختلف پی برد، اکثر ادارات سازمان مالیاتی به اندازه کافی کارمند ندارند تا حجم کار را کنترل کنند، بر طبق نتایج، نیروی انسانی مکفی در افزایش مالیات های وصولی نقش مهمی دارد.

7. آموزش و ارتقاء تخصص مأموران مالیاتی: آموزش نیروی انسانی شاغل در سیستم مالیاتی نقش مهمی در کارایی و نحوه انجام وظیفه آنان دارد. برخی مأموران مالیاتی سازمان تشخیص علی رغم آموزش های اولیه از مهارت لازم و کافی برای به فعلیت درآوردن توان بالقوه خود در تشخیص درآمد واقعی برخوردار نیستند. به این ترتیب، ضمن آن که بعضاً موجبات تضییع حق مؤدیان را فراهم می آورند، اغلب نمی توانند حقوق حقه دولت را مطالبه کنند، لذا باب طرح دعاوی اختلاف مالیاتی را افزایش می دهند. با افزایش توان تخصصی کادر موجود از طریق آموزش می توان بر این مشکل فائق آمد.

8. گسترش فرهنگ مالیاتی: هرگاه بتوانیم ضرورت دریافت مالیات از مردم را به صورت مستدل و منطقی برای آنها بیان کرده، به آنان آگاهی های لازم را داده و برای آنها به صورت شفاف توضیح دهیم که مالیات دریافتی از مردم و توسط دولت صرف چه هزینه هایی می شود و در صورت نپرداختن مالیات، دولت و مردم دچار چه مشکلاتی خواهند شد و همچنین مردم به یک باور برسند که دولت مالیات دریافتی را برای بهبود وضع جامعه و توسعه اجتماعی و رفاه شهروندان هزینه می کند آنگاه می توان ادعا کرد که مقدمات یک فرهنگ مالیاتی خوب برای پرداخت مالیات توسط عامه مردم به وجود آمده است.

9. ملموس ساختن محل صرف مالیات: بر طبق نتایج عدم اطلاع از نحوه خرج کرد مالیات و نبود اعتماد بین مؤدیان و دولت در این موضوع، منجر به کاهش درآمدهای وصولی مالیاتی گردیده است. یکی از راه کارهایی که می توان به منظور ملموس ساختن محل صرف مالیات، از آن استفاده نمود نصب تابلوی محل تأمین اعتبار از محل مالیات های مردم در کنار پروژه های عمرانی است.

References

- [1] Asadi Mehmandoost, E. (2009). "The necessity and how to modify consumption patterns and production of oil subsidies and its inflationary impact assessment", Journal of Energy Economics Studies, Year VI, No. 20(In Persian)
- [2] Akbar, Allah's blessings, Mvdm Jamshidi, H. (2011). "The impact of subsidies on the income and expenditure of large cities, identify

- processes and the impacts of subsidies (the case of Metropolis).**" Journal of urban planning and management, year IX, Issue 27(In Persian)
- [3] Department of Commerce Bureau of Economic Research, (2008). **"commodity subsidies"** (In Persian)
- [4] Fetini. Habib & Rabert Bacon. (1999). **"Economics Aspect of increasing Energy prices to Broder prices in Iran"** Document of World Bank.
- [5] Frzbd, J., Mullah Mohammad, M. et al. (2010). **"Operational strategies for administrative reform in tax systems Khorasan"**, Client: Province Administrative Staff development(In Persian)
- [6] Frzbd, J., Mullah Mohammad, M. et al. (2010). **"Strategies to increase tax revenue Khorasan"**, Client: Management and Planning Organization of Khorasan(In Persian)
- [7] Frzbd, J., Mullah Mohammad, M. et al. (2002). **"New sources of income Province"**, the province's economy and finance(In Persian)
- [8] Grant Richardson. (2008). **"The relationship between culture and tax evasion across countries: Additional evidence and extensions"**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 17, 67-78.
- [9] Hope, Einer and Balbir, sing. (1995). **"Energy price increases in developing countries"**, The world Bank policy Research Department public Economic Division.
- [10] Heidari, Khalil et al. (2006). **"commodity subsidies reform in Iran, with an emphasis on objectivity"** Publisher: Tehran, Institute for Trade Studies and Research(In Persian)
- [11] James Alm and Benno Torgler. (2006). **"Cultural differences and tax moral in the US and Europe"**, Journal of Economic Psychology, 27, 224-246
- [12] Majlis Research Center. (2009). **"The impact of energy prices, industrial production and transport costs"**, Office of Energy, Mining and Industry, code 310, Serial No. 10112(In Persian)
- [13] Reint Gropp and Kristin a Kostial (2000). **"The Disappearing Tax Base: Is Foreign Direct Investment Eroding Corporate Income Taxes?"** IMF, WP/00/173
- [14] Sadeghi,Hossein, K. Shehab Mahmoud Lavasani and Baghjry. (2010). **"The effects of energy price adjustment of macroeconomic variables using a regression model structural SVAR"**, Journal of Economic Modeling Research(In Persian)
- [15] Skaran, Uma. (2001). **"Research Methods in Management"**, Translated by Saba, M., Shirazi, Mohammad, Tehran, Public Administration Training Centre, First Edition(In Persian)
- [16] Zvrar parmeh, M., et al. (2011). **"Estimating the effects of energy subsidies reform plan, the level of prices of goods and services"**, Journal of Business Research, No. 58(In Persian)
- [17] Yavari, AR, Nasir Aghdam, A. (2010). **"Effects of targeted subsidies on municipal finance systems: a case study of Tehran"**, Proceedings of the

-
- Third Conference on municipal finance, Sharif University, Tehran Municipality, Tehran(In Persian)
- [18] World bank (2003). "**IRAN Medium Term Framework for Transition, Social and Economic Development Group East and North Africa Region**", Report No.25848- IRN, April 30, page 66