

بررسی و محاسبه ظرفیت بالقوه مالیات بر حقوق و دستمزد در استان فارس

بهادر بهاءالدین^{*}

در ساختار نظام مالیاتی ایران، مالیات بر حقوق و دستمزد بخشی از ساختار مالیاتی را تشکیل می‌دهد که از نظر حجم عملیات از اهمیت بالایی برخوردار است. ۱۷ درصد کل منابع مالیاتی استان فارس را مالیات بر حقوق و دستمزد تشکیل می‌دهد و در بخش مالیات بر درآمد که مالیات بر حقوق و دستمزد جزئی از آن است این منبع مالیاتی تا ۴۵ درصد را پوشش می‌دهد که بیش از متوسط کل کشور است.

طی دو دهه ۶۰ و ۷۰ در استان فارس نسبت مالیات بر حقوق و دستمزد به مالیات بر درآمد استان یک سیر نزولی ملایمی را طی کرده است اما به رغم گسترش مشاغل و افزایش جمعیت آنها، این نسبت در مقایسه با نسبت مالیات بر مشاغل به درآمد یک حرکت موازی داشته است.

روند تغییرات مالیات بر حقوق در مقایسه با پایه‌های حقوقی که مبنای مالیاتی را تشکیل می‌دهد حکایت از آن دارد که گرچه پایه‌های حقوقی همواره به میزانی ترمیم یافته‌اند، مانند آنچه در نظام هماهنگ اتفاق افتاده است اما، همواره با صعود حقوق بگیران به طبقات بالاتر جدول درآمدی و اعمال نرخ بالاتر مالیاتی، متأسفانه قسمت عمده‌ای از درآمد قابل تصرف حقوق بگیران به صورت سهم مالیاتی از دست رفته است و روند تغییرات نشان می‌دهد که انجام تعدیلاتی در نرخ مالیات حقوق نیز چندان کارساز نبوده است. از نقطه نظر کارایی، مالیات بر حقوق و دستمزد در استان فارس به‌رغم اتلاف قابل ملاحظه‌ای که در ظرفیت آن مشاهده می‌شود همواره از درجه‌ای از کارایی برخوردار بوده است. به عبارتی برخلاف بخش مشاغل، اقشار حقوق بگیر، سهم مالیاتی خود را به دولت پرداخت کرده‌اند.

با توجه به اینکه حدود ۸۲ درصد کارگاه‌های استان فارس که حداقل یک نفر مزدبگیر دارند، به طور غیررسمی فعالیت دارند و در تور مالیاتی قرار نگرفته‌اند اما چنین شرایطی باعث شده که از کل ظرفیت بالقوه موجود به میزان ۶۱/۶ درصد مالیات واقعی از حیث وصول خارج شود. این میزان رقم تلف شده ۱/۶ برابر عملکرد فعلی را تشکیل می‌دهد و به تنهایی معادل ۷۳ درصد کل مالیات بر درآمد استان است.

۱. مقدمه

درآمد حاصل از حقوق و دستمزد در ادبیات مالیه عمومی، اکتسابی تلقی می‌شود و با درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری متفاوت است. بنابراین مالیاتی که از درآمد حقوق و دستمزد به دست می‌آید، به

^{*} کارشناس ارشد علوم اقتصادی، معاون سازمان امور اقتصادی استان شیراز

سبب شخصی بودن آن از ظرافت خاصی برخوردار است. مالیات بر حقوق و دستمزد در نظام مالیاتی ایران طبق تعریف، به صورت جزئی از مالیات بر درآمد در نظر گرفته می‌شود و در ردیف مالیاتهای مستقیم قرار می‌گیرد و میزان این مالیات معمولاً به صورت نسبی از درآمد شخص تعیین می‌شود.

طبق آمار خزانه کل کشور ۴۴/۸ درصد مالیات بر درآمد کشور، در عملکرد سال ۱۳۸۲ را مالیات بر حقوق و دستمزد تشکیل می‌دهد. همین رقم در استان فارس ۴۵ درصد گزارش شده است^۱ و با توجه به اینکه ۳۷/۳ درصد مالیاتهای استان را مالیات بر درآمد پوشش می‌دهد، مالیات بر حقوق و دستمزد یک منبع با اهمیت تلقی می‌شود.

در ساختار اقتصادی استان فارس طی دوره ۱۳۷۵ تا ۱۳۷۹ به میزان ۱۲ درصد از سهم فعالیت بخش صنعت و معدن که مفر مالیاتی کمتری دارد کاسته و معادل ۶/۲ درصد به سهم بخش خدمات که گریزگاه مالیاتی بیشتری دارد اضافه شده است^۲. بدیهی است که چنین تغییرات ساختاری در حجم مالیات وصولی بی‌تأثیر نبوده است.

۴۵ درصد مالیات بر درآمد استان فارس را مالیات بر حقوق و دستمزد تأمین می‌کند اما به رغم انتظار، سهم مالیات بر مشاغل کمی بیش از ۴۹ درصد است، در حالی که سهم بزرگی از نقدینگی جامعه در این بخش متمرکز است و در مقام مقایسه با مالیات بر مشاغل، مالیات بر حقوق و دستمزد، از اعتبار و ماندگاری بیشتری برخوردار است. به همین سبب در برنامه سوم توسعه که نظام درآمد- هزینه استان مطرح شده است مالیات بر حقوق و دستمزد به عنوان یک منبع با اهمیت تلقی شده است.

در سالهای اخیر که کسریهای بودجه دولت به طور پیاپی بالا رفته است و دولت ناچار به استقراض از نظام بانکی یا برداشت از ذخایر ارزی شده و همین‌طور تحت فشار پی‌گیری سیاستهای عدم اتکا به درآمد نفتی قرار گرفته است، بدیهی است که منابع مالیاتی، سالم‌ترین و مشروع‌ترین ابزار جانشینی برای دولت به حساب می‌آیند که ناگزیر باید به آن دست یابد. در برنامه سوم نیز بیشترین تأکید بر اتکا به درآمد مالیاتی مشاهده می‌شود.

با این توصیفات تعیین ظرفیتهای واقعی مالیاتی، چگونگی دستیابی به آن، گسترش و توسعه منابع مالیاتی و تغییر در روشهای مالیاتی همواره دغدغه مسئولان وزارت امور اقتصادی و دارایی

۱. ستاد درآمد و تجمیع منابع استان فارس.

۲. آمارنامه استان فارس سال‌های ۱۳۷۹ و ۱۳۸۰.

بررسی و محاسبه ظرفیت بالقوه مالیات بر حقوق و ... ۲۱

به عنوان متولیان جمع‌آوری درآمدها و سایر مسئولان برنامه‌ریزی و بودجه‌ای کشور بوده است، به طوری که بهبود روشها و شناسایی منابع جدید درآمدی و دست یافتن به ظرفیتهای واقعی مالیاتی جزو اهداف برنامه سوم قلمداد شده است.

در این پژوهش بررسی و برآورد ظرفیت بالقوه مالیات بر حقوق و دستمزد در استان فارس به منظور دستیابی به درآمد واقعی در این بخش به عنوان تأمین‌کننده بخشی از درآمد دولت، مورد نظر قرار گرفته است. گرچه تعیین شکاف مالیات بالقوه و بالفعل حقوق و دستمزد استان، مسئولان را متوجه کاستی‌های موجود می‌کند، اما اندازه‌گیری کارایی این بخش مالیاتی نیز لازم به نظر می‌رسد.

۲. مروری بر ادبیات موضوع

مالیات بردرآمد در ابتدای قرن ۱۹ در جهان متداول شد. در آن زمان دو نوع درآمد مورد نظر بوده است، یکی درآمد حاصل از سرمایه و دیگری درآمد حاصل از حقوق و دستمزد. از آنجا که دستمزدها در آن زمان از پایداری مناسبی برخوردار نبوده، بنابراین در عمل نرخ کمتری بر آن اعمال می‌شد.

در ایران در اولین قانون مدون مالیاتی، که در ۱۲۸۳ به تصویب مجلس اول رسید، مقوله مالیات بردرآمد تا ۱۳۰۹ که قانون مالیاتی به تصویب رسید مطرح نشد. درآمدها در این قانون بر حسب منابع تشکیل دهنده آن طبقه‌بندی و با نرخ تصاعدی وارد نظام مالیاتی کشور شد که نرخ‌گذاری، مالیات بر حقوق با نرخ ۵/۰ تا چهار درصد و سایر درآمدها از یک تا سه درصد در جدول قرار می‌گرفتند^۱. در آن زمان مالیات‌دهندگان حقوق فقط کارمندان دولت و کارکنان شهرداریها بودند.

در اصلاحات بعدی قانون مالیاتها که در ۱۳۱۱ صورت گرفت، منابع درآمدی به چهار گروه با نرخهای متفاوت تقسیم‌بندی شد که در هر حال نرخها از چهار درصد تجاوز می‌کرد، ضمن اینکه نرخ مالیات بر حقوق در مقایسه با سایر منابع باز هم بیشترین بود. در اصلاحیه ۱۳۱۲ باز هم بیشترین فشار مالیات بر روی بخش حقوق اعمال می‌شد. در اصلاحات ۱۳۱۴ و ۱۳۱۶ نرخ مالیات بر درآمد تا ۲۰ درصد صعود کرد و طبقه‌بندی گروه‌های مختلف درآمدی، همراه با اعمال نرخهای حاشیه‌ای طراحی شد. تا پیش از ۱۳۴۵، قانون مالیاتها در شرایطی قرار داشت که مرتب تغییر می‌کرد تا اینکه در ۱۳۴۵ قانون جامع مالیات با ویژگیهای امروزی به تصویب رسید. در تمام مواردی که قوانین

۱. جولی‌ن باربر، توسعه اقتصادی ایران، لندن: دانشگاه آکسفورد، ۱۹۰۰-۱۹۶۰.

مالیات بر درآمد مطرح شد این بخش درآمدی همواره به عنوان یک منبع مهم و قابل اتکا مورد نظر بوده است.

مالیات بر حقوق و دستمزد، از نظر اهمیتی که در حجم و ثبات و کارایی و سهولتی که در وصول دارد و همین‌طور ظرافتی که در منشاء و تعلق واقعی آن مورد نظر است، جای تحقیق و بررسی بسیار دارد اما متأسفانه کمتر مورد توجه مسئولان و حتی محققین قرار گرفته است البته باید گفت که در سطح کلان و کشوری، کارهای مفیدی در حجم و کارایی و تأثیر آن صورت گرفته است. مالیات بر حقوق در الگوی پرهیزگاری سال ۱۳۵۵، تابعی از مربوط‌ترین عوامل آن است یعنی تابعی از مالیات مستقیم بر حقوق دوره قبل و کل حقوق پرداختی در نظر گرفته شده است.

در تحقیقات دیگری که دکتر اکبر کمیجانی و فریبا فهیم یحیایی (۱۳۶۸) انجام داده‌اند معلوم شده که طی دوره ۱۳۶۸-۱۳۵۰ متوسط وصولیهای مربوط به مالیات بر حقوق کشور حدود ۸/۴ درصد کل درآمدهای مالیاتی و ۱۸/۲ درصد کل مالیاتهای مستقیم بوده است. در این کار تحقیقی، از تولید ناخالص داخلی به عنوان متغیر مستقل برای پایه مالیاتی استفاده شده است و با استفاده از سری زمانی ۱۳۶۷-۱۳۵۰ سهم کسب‌پذیری مالیات بر حقوق، ۸۴ درصد به دست آمده است. بنابراین مالیات بر حقوق فاقد کارایی مناسب تشخیص داده شده است.

دکتر ذوالنور (۱۳۸۰) کار پژوهشی دیگری انجام داده که در آن اثر وضع مالیات بر دستمزد در بخش صنعت، مورد بررسی قرار گرفته است. در این الگو مشخص شده که اگرچه وضع مالیات بر دستمزد در بخش صنعت، به فرض ثابت بودن کل نیروی کار، بر کل اشتغال اثر ندارد، ساختار اشتغال را بر حسب بخش‌های اقتصادی تغییر می‌دهد، به عنوان مثال گرایش به سوی روشهای تولید را تغییر می‌دهد.

تحقیقات ویژه استانی، حداقل در مورد استان فارس مشاهده نشد. از آنجا که هر استانی ویژگیهای ساختاری اقتصادی و اجتماعی خود را داراست، بنابراین بررسی منابع مختلف مالیاتی از جمله مالیات بر حقوق در سطح استانی مفید به نظر می‌رسد.

چگونگی توزیع نیروی انسانی بین بخشهای مختلف اقتصادی در استانها متفاوت است. در استان فارس، بخش خدمات که بیشترین ویژگی فرار مالیاتی را دارد متأسفانه بخش غالب اقتصادی و در عین حال غیر متشکل به حساب می‌آید و از این بابت آسیب‌پذیری بیشتری را نیز دربر دارد. به این ترتیب برای دستیابی به ظرفیت واقعی منابع توسعه، توجه لازم را داراست.

۳. طراحی مدل

در این پژوهش مطالعه از نوع کتابخانه‌ای است و از نظر آمار و ارقام رسمی کشور و استان برای یک دوره ۲۳ ساله طی سالهای ۸۲-۱۳۶۰ استفاده شده است. در مراحل اولیه از مزایای آمار توصیفی در قالب نمودارها و جدولها بهره گرفته شده آنگاه با تجزیه و تحلیل آماری و با استفاده از رگرسیون، درجات اهمیت متغیرها بررسی و تفسیر شده است.

از آنجا که جزئی از تحقیق، بررسی حقوق و دستمزد بوده، لازم بود تعریفی کلی و جامع با مبانی فنی و حقوقی از حقوق و دستمزد صورت گیرد. متأسفانه موردی که با مبانی نظری اقتصادی همخوانی داشته باشد در هیچ‌یک از تعاریف عرفی و قانونی ارائه شده، به دست نیامد. نظریه دستمزد در علم اقتصاد از مبانی قوی و شفاف برخوردار است اما این مبانی زمانی مؤثر و مفید عمل می‌کند که با سایر متغیرهای اقتصادی قابل ترکیب و سازمان‌دهی باشد. چنین شرایطی میسر نخواهد بود مگر اینکه اقتصاد، آزاد و مبتنی بر بازار باشد.

در اقتصاد ایران طرف عرضه نیروی کار به سبب فشار نیروی کار، بدون کشش عمل می‌کند. طرف تقاضا نیز با وجود عواملی مانند دخالت‌های دولت، وجود قوانین دست و پاگیر و حمایتی و بسیاری از موانع دیگر، با شکست کامل روبه‌روست بنابراین بررسی مقوله دستمزد با توجه به نظریه‌های اقتصادی، تردید برانگیز است.

مشکل تحقیق از آنجا شروع شد که متأسفانه تعاریف موجود حقوق و دستمزد و عملکرد آن در اقتصاد با قوانین عرضه و تقاضا همخوانی نداشته که البته اگر چنین تناسبی احساس می‌شد در آن صورت، سطح حقوق و دستمزد به صورت تابعی از واقعیت‌های اقتصادی مانند بهره‌وری و یا ارزش کار، قابل ارزیابی بیشتری بود و به این ترتیب متغیرهایی مانند حجم تولید، سرمایه‌گذاری، قدرت خرید و اشتغال و غیره تعیین‌کننده می‌شد.

در چنین فضایی، برآورد حجم مالیات بر حقوق و دستمزد از طریق پایه‌های مرسوم مانند محصول ناخالص منطقه‌ای (GDP)، هزینه‌های دولتی، هزینه حقوق سنوات گذشته، درآمد مالیاتی و غیره رضایت‌بخش به نظر نمی‌رسد به همین علت این پژوهش علاوه بر اعمال روشهای یاد شده از سناریوی دیگری برای دستیابی به ظرفیت بالقوه مالیات بر حقوق و دستمزد استفاده کرده است. این سناریو گروه‌های مختلف فعالیتهای اقتصادی و توزیع جمعیت شاغل رسمی و غیر رسمی در کارگاه‌ها و مراکز پرداخت حقوق و دستمزد را در نظر گرفته است. بنابراین در این پژوهش از سه سناریو برای اندازه‌گیری ظرفیت مالیات بر حقوق و دستمزد استفاده شده است.

الف - روش مستقیم

در این روش مالیات بر حقوق و دستمزد به صورت تابعی از مالیات بر حقوق و دستمزد و هزینه آنها در دوره قبل تخمین زده شده است.

ب - روش غیرمستقیم

ظرفیت مالیات بر درآمد در این روش به صورت نسبی از مالیات بر درآمد محاسبه شده است. برای دستیابی به ظرفیت بالقوه مالیات بر حقوق و دستمزد، ابتدا درآمد متناسب استان به عنوان منشأیی برای مالیات بر حقوق به صورت تابعی از محصول ناخالص استان تخمین و سپس مالیات بر حقوق و دستمزد به صورت درصدی از این درآمد و به موجب نرخهایی که طی دوره از عملکرد واقعی به دست آمده، اندازه گیری شده است.

از محاسن این روش آن است که برآوردها و اندازه گیریها برای هر سال و بر حسب نرخ واقعی همان سال به دست آمده است. برای هر روش از روش حداقل مربعات معمولی (OLS) و طی دوره ۲۳ ساله آمار موجود و رسمی استان استفاده شده است.

ج - سناریوی واقعی

در روش سوم ظرفیت بالقوه مالیات بر حقوق و دستمزد از طریق گروه‌های عمده فعالیت‌های اقتصادی استان و بر اساس حداقل دستمزد رسمی شامل کلیه دریافت‌های قانونی و مرسوم، برآورد شده و در نتیجه ظرفیت محاسبه شده نیز به صورت حداقل ظرفیت موجود به دست آمده است.

برای بررسی کارایی از مزایای کشش‌ها استفاده شده است. هر جا که پایه مالیاتی مورد استفاده تحت تأثیر تغییرات سیستمی قرار گرفته، آثار یا سیاست‌های اعمال شده بررسی و به طریق شاخص دیویژیا (Divisia)، پالایش‌های لازم صورت گرفته است. برای محاسبه کشش از الگوی $T = aX^u$ استفاده شده که در آن درآمد مالیاتی به صورت تابعی از هر پایه‌ای است که لازم می‌باشد.

در تخمین معادلات از بسته نرم افزاری Eviews استفاده شده و پارامترها به این ترتیب محاسبه شده است. روش برآورد به طریق حداقل مربعات معمولی (OLS) بوده و معنا دار بودن ضرایب در سطح پنج درصد مورد آزمون قرار گرفته است. با محاسبه ضریب تشخیص تعدیل شده \bar{R}^2 ، سطح جامعیت متغیرها بررسی شده و هر گونه عوامل هم خطی که مشاهده شده، ماهیت آن بررسی و به طریق لازم برطرف شده است.

۴. نتایج برآوردها

الف- روند زمانی مالیات بر حقوق و دستمزد

$$\ln TW = \frac{7}{0,164} + \frac{0,236}{0,128} \quad \text{معادله (۴-۱)}$$

TW: مالیات بر حقوق و دستمزد

t: زمان بر حسب سال

ب- روند نسبت مالیات بر حقوق و دستمزد

$$P_s = \frac{0,570}{0,037} - \frac{0,006}{0,0028} \quad \text{معادله (۴-۲)}$$

P_s : نسبت مالیات بر حقوق و دستمزد به مالیات بر درآمد

t: زمان بر حسب سال

ج- روند زمانی نسبت مالیات بر مشاغل به مالیات بر درآمد

$$P_j = \frac{0,352}{0,041} - \frac{0,009}{0,0032} \quad \text{معادله (۴-۳)}$$

P_j : نسبت مالیات بر مشاغل به مالیات بر درآمد

t: زمان بر حسب سال

د- روند زمانی برای تغییرات در حجم درآمد مالیات بر حقوق و دستمزد

$$TW = -\frac{35281724}{11457} + \frac{892}{892} \quad \text{معادله (۴-۴)}$$

TW: مالیات بر حقوق و دستمزد

t: زمان بر حسب سال

ه- روند زمانی تغییرات در حجم مالیات بر مشاغل

$$TJ = -\frac{39942788}{11968} + \frac{934}{934} \quad \text{معادله (۴-۵)}$$

و- روند زمانی رشد هزینه حقوق و دستمزد (هزینه جبران کار)

$$\ln WE = \frac{10260215}{0,12} + \frac{0,215}{0,009} \quad \text{معادله (۴-۶)}$$

WE: هزینه حقوق و دستمزد

t: زمان بر حسب سال

ز- روند تغییرات مالیات بر حقوق و دستمزد بر حسب هزینه حقوق و دستمزد

$$TW = \frac{543350048}{4937} + \frac{87}{0,0036} \quad \text{معادله (۴-۷)}$$

TW: مالیات بر حقوق و دستمزد

WE: هزینه حقوق و دستمزد

ح- کتشی مالیات بر حقوق و دستمزد بر پایه محصول ناخالص داخلی استان

$$\ln TW = -0.633 + 1.045 \ln GDP \quad \text{معادله (۴-۸)}$$

$$\hat{r} = 1.045 - 0.015 = 1.03$$

GDP: محصول ناخالص داخلی استان

TW: مالیات بر حقوق و دستمزد و \hat{r} : کتشی تعدیل شده بر حسب شاخص دیویژیا

ط- کتشی مالیات بر حقوق و دستمزد بر پایه هزینه‌های دولتی (جاری و عمرانی) G

$$\ln TW = -0.36 + 1.051 \ln G \quad \text{معادله (۴-۹)}$$

$$\hat{r} = 1.051 - 0.072 = 1.129$$

G: هزینه‌های دولتی (جاری و عمرانی) و \hat{r} : کتشی تعدیل شده

ی- کتشی مالیات بر حقوق و دستمزد بر پایه هزینه‌های جاری دولت (CE)

$$\ln TW = -0.36 + 1.067 \ln CE \quad \text{معادله (۴-۱۰)}$$

$$\hat{r} = 1.067 - 0.074 = 1.14$$

CE: هزینه‌های جاری دولت و \hat{r} : کتشی تعدیل شده

ک- کتشی مالیات بر حقوق و دستمزد بر پایه هزینه‌های عمرانی دولت (CE)

$$\ln TW = -0.76 + 0.94 \ln DE \quad \text{معادله (۴-۱۱)}$$

$$\hat{r} = 0.94 - 0.107 = 1.047$$

DE: هزینه‌های عمرانی دولت و \hat{r} : کتشی تعدیل شده

ل- کتشی مالیات بر حقوق و دستمزد بر پایه هزینه‌های حقوق و دستمزد (WE)

$$\ln TW = -0.43 + 1.1 \ln WE \quad \text{معادله (۴-۱۲)}$$

WE: هزینه‌های حقوق و دستمزد و \hat{r} : کتشی تعدیل شده

م- مالیات بر حقوق و دستمزد و هزینه‌های جاری دولت

$$TW = 45390.06156E \quad \text{معادله (۴-۱۳)}$$

TW: مالیات بر حقوق و دستمزد و CE: هزینه‌های جاری دولت

ن- مالیات بر حقوق و دستمزد و هزینه‌های عمرانی دولت (DE)

$$TW = 57880.19945E \quad \text{معادله (۴-۱۴)}$$

DE: هزینه‌های عمرانی دولت

س- تابع مالیات بر درآمد مالیات مستقیم (TD)

$$TD = \frac{48570}{8194} \frac{000}{0,0005} RGDP \quad \text{معادله (۴-۱۵)}$$

$$DW=1/0,3 \quad F=329 \quad \bar{R}^2=0,94$$

TD: مالیات بر درآمد مستقیم و RGDP: محصول ناخالص داخلی استان

ع- تابع مالیات بر حقوق و دستمزد

$$TW = - \frac{322020}{1261\beta} \frac{20}{0,21} TW_{t-1} + \frac{0,029744}{(0,011)} WE_{t-1} + \frac{3655}{1164\beta} Di^* \quad \text{معادله (۴-۱۶)}$$

$$DW=1/68 \quad F=88/87 \quad \bar{R}^2=0,93$$

TW: مالیات بر حقوق و دستمزد^۱، Di: متغیر مجازی ناشی از اعمال سیاستها

۵. تفسیر نتایج

مالیات بر حقوق در استان فارس، مطابق آخرین عملکرد ۱۳۸۲ معادل ۱۷ درصد از کل درآمدهای مالیاتی را پوشش می‌دهد و در ترکیب مالیات بر درآمد، مالیات بر حقوق و دستمزد در این استان، معادل ۴۵ درصد است. همین شرایط برای مالیات بر مشاغل که حجم عظیمی از نقدینگی اقتصاد را در دست دارد، به ترتیب ۱۸/۳ و ۴۹ درصد است.

طی دوره ۱۳۶۰-۱۳۸۲ نسبت مالیات بر حقوق و دستمزد به مالیات بر درآمد با نوساناتی رو به کاهش بوده است، به طوری که از ۰/۶۴۶ و در ۱۳۶۰ به ۰/۴۵۴ در ۱۳۸۲ تغییر یافته است. همین وضع برای مالیات مشاغل به ترتیب ۰/۲۱۶ و ۰/۴۹۰ بوده است. همان طور که در جدول شماره (۲) مشاهده می‌شود گرچه سهم مالیات بر حقوق و دستمزد طی این دوره کاهش یافته، اما به‌رغم توسعه بخش مشاغل حاصل از افزایش طبیعی جمعیت، مهاجرت و گسترش حجم نقدینگی؛ سهم مالیات بر مشاغل افزایش نیافته است، به طوری که طی دوره مذکور نسبت مالیات بر حقوق به مالیات مشاغل، تمایل به واحد شدن داشته و به عبارتی برابر بوده‌اند.

بررسی روند مالیات بر حقوق و دستمزد طی دوره مورد مطالعه، بیان‌کننده آن است که این بخش مالیاتی نوسانات شدیدی را پشت سر گذاشته است، البته وجود چنین ساختاری، برنامه‌ریزی و

۱. به دلیل اصلاح جدول مالیات بر حقوق و کاهش شدیدی مالیات بر حقوق و دستمزد در سالیهای ۱۱۲۲ تا ۱۱۸۱ معیّر مجازی به کار گرفته شده است.

تصمیم‌گیرها را در زندگی قشر حقوق‌بگیر مشکل کرده است. در نتیجه مقوله مالیات بر حقوق، معافیتها و نرخ‌گذاریهای آن نیز مطالعه بیشتری را می‌طلبد.

طی دوره مورد مطالعه، درآمد مالیات بر حقوق و دستمزد، به طور متوسط ۲۳/۶ درصد رشد را نشان می‌دهد اما به سبب نوسانات شدید و پراکندگی زیاد مشاهدات که طی سالهای مختلف این دوره رخ داده است در استفاده از این نتیجه برای تحلیل صرف نظر شده است.

از نظر مقداری، مالیات بر حقوق و دستمزد از ۱۸۳۵ میلیون ریال در ۱۳۶۰ شروع و به رقم ۱۵۹۴۲۷ میلیون ریال در ۱۳۸۲ رسیده است. مالیات بر حقوق طی دوره مورد مطالعه تا ۱۳۶۸ یک حرکت ملایم افقی و کم‌نوسانی را طی کرده ولی پس از آن حرکات سریع و افزایشی از خود نشان داده است. به طوری که از ۱۳۷۲ به بعد در پی برنامه‌های انبساطی دولت و اصلاحاتی که در پایه‌های حقوق و دستمزد به عمل آمد، مانند اجرای نظام هماهنگ پرداخت حقوق کارکنان، سهم قابل توجهی از درآمد حاصل از حقوق، در قالب مالیات به دولت پرداخت شده است. همان‌طور که در جدول شماره (۴) مشاهده می‌شود گرچه به عنوان مثال در فاصله سالهای ۱۳۷۱ تا ۱۳۷۵ هزینه‌های جبران کار و خدمات در استان چهار برابر شده است، در همین فاصله مالیات پرداخت شده رقمی نزدیک به هشت برابر را نشان می‌دهد.

همچنین طی دوره مورد مطالعه، مالیات بر حقوق سالیانه به طور متوسط ۷۲۴۰ میلیون ریال به درآمد مالیاتی دولت افزوده است. به رغم تمرکز نقدینگی جامعه در دست صاحبان مشاغل و گسترش روزافزون آن در اقتصاد، متأسفانه فقط ۰/۹ درصد، نسبت به قشر حقوق‌بگیران، مالیات بیشتری پرداخت کرده‌اند و مالیات بخش مشاغل کارایی مناسبی را از خود نشان نداده است.

در بررسی کارایی مالیات بر حقوق و دستمزد، نتایج بیان‌کننده آن است که طی دوره مورد مطالعه، این بخش مالیاتی و بخش مالیات بر مشاغل، هر دو در برابر محصول ناخالص استان واکنش مناسب نشان داده‌اند. طی سالهای انبساطی بودجه (از ۱۳۷۲ به بعد) که محصول ناخالص داخلی استان سیر صعودی سریع‌تری را پیموده است، مالیات بر حقوق و دستمزد نیز چنین روندی را دنبال کرده است. نوساناتی که در این دوره زمانی مشاهده می‌شود، حاصل از اعمال سیاستهای موقتی تعدیل نرخها یا ایجاد معافیتهای رفاهی بوده است.

برآوردها نشان می‌دهد که کشش مالیات بر حقوق و دستمزد بر پایه محصول ناخالص داخلی استان پس از تعدیل، معادل ۱/۰۲۹ است. آزمونهای آماری، واحد بودن کشش‌ها را در سطح پنج درصد اطمینان تأیید کرده و نتیجه نشان می‌دهد که با تغییرات متناسب در تولید ناخالص داخلی

استان، تغییراتی نیز در درآمد مالیاتی حقوق ایجاد شده است اما انتظار بر این است که کارایی نظام مالیاتی حقوق و دستمزد به مراتب بالاتر از چنین سطحی باشد. بدیهی است با دستیابی به ظرفیت‌های تلف شده، این انتظار نیز برآورده خواهد شد.

همچنین مالیات بر حقوق و دستمزد در برابر هزینه‌های جاری و عمرانی دولت واکنش نشان داده است. محاسبه کشش بر پایه هزینه کل دولت، پس از تعدیل، عدد ۱/۱۲۳ را به دست می‌دهد و می‌توان اذعان کرد که در این پایه، مالیات بر حقوق و دستمزد، کارایی مناسبی را نشان داده است. کشش بر پایه هزینه‌های جاری دولت ۱/۱۴۱ و بر پایه هزینه‌های عمرانی ۱/۰۴۷ به دست آمده است. در نتیجه هزینه‌های عمرانی دولت واکنش کمتری بر مالیات بر حقوق و دستمزد ایجاد کرده است. ضمن منطقی بودن چنین رفتاری، نباید فراموش کرد که قسمتی از این ناکارآمدی به دلیل گسترش فرار مالیاتی در بخش خصوصی به وجود آمده است. اگر این واقعیت را بپذیریم که هزینه‌های عمرانی به عنوان یک محرک به طور مستقیم و غیرمستقیم در به کارگیری نیروی انسانی نقش مهمی را ایفا می‌کنند، بنابراین کارایی کمتر مالیات حقوق در این بخش نشان‌دهنده آن است که کارفرمایان بخش خصوصی که بیشترین سهم را در جذب هزینه‌های عمرانی به عهده دارند، در هنگام به کارگیری عوامل کار، مالیات بر دستمزد را پرداخت نمی‌کنند. نباید از نظر دور داشت که در اجرای بودجه‌های عمرانی دولت قسمت بزرگی از هزینه‌های عمرانی صرف خرید تجهیزات، خدمات و محصولات تولیدی بخش خصوصی می‌شود.

مالیات بر حقوق و دستمزد بر پایه هزینه حقوق و دستمزد نیز به میزانی ناکافی واکنش نشان داده است. نتیجه این محاسبه، عدد ۱/۱۱۶ را نشان می‌دهد و واحد بودن کشش نیز آزمایش شده است.

در ساختار بودجه‌ای استان فارس در سال ۱۳۸۲، تا ۷۶ درصد بودجه کل استان را هزینه‌های جاری تشکیل می‌دهد و در همین ساختار بیش از ۹۰ درصد هزینه جاری به هزینه‌های حقوق و دستمزد تخصیص می‌یابد. بنابراین رابطه بسیار نزدیکی بین تغییرات هزینه‌های جاری و کل دولت با هزینه‌های حقوق و دستمزد به عنوان یک پایه قوی مالیاتی وجود دارد. نتایج برآورد طی دوره مورد مطالعه نشان داده که به ازای هر یک میلیون ریال افزایش در هزینه‌های دولت معادل ۶۱۵۵۰ ریال به طور متوسط به درآمد مالیات بر حقوق استان اضافه شده است.

در اصل هزینه‌های دولت به‌ویژه هزینه‌های عمرانی - زیربنایی، محرک بخش خصوصی به حساب می‌آیند و معمولاً تا حدی در سرمایه‌گذاری بخش خصوصی تأثیرگذارند. به موجب

مطالعات انجام شده، در ساختار اقتصادی ایران به ازای هر یک درصد افزایش در مخارج سرمایه‌گذاری دولت، ۰/۶۲ درصد سرمایه‌گذاری در بخش خصوصی افزایش می‌یابد^۱. بنابراین مخارج دولتی، سطح اشتغال و به‌کارگیری نیروی انسانی و بالا رفتن آمار مزدبگیران و افزایش حجم هزینه‌های جبران کار و خدمات و پایه‌های حقوقی در جامعه تحت تأثیر قرار می‌گیرد و در پی آن مالیات بر حقوق نیز افزایش می‌یابد.

در این پژوهش برآوردها حکایت از آن دارد که در استان فارس، به ازای هر یک میلیون ریال سرمایه‌گذاری زیربنایی دولت، به‌طور متوسط معادل ۲۰۰,۰۰۰ ریال به حجم وصولیهای مالیات بر حقوق و دستمزد اضافه می‌شود. در بررسی کارایی این واکنش، برآورد نشان داده که به ازای هر یک درصد افزایشی که در هزینه‌های زیربنایی دولت در استان صورت می‌گیرد معادل ۱/۰۴۷ درصد به حجم وصولیهای مالیات بر حقوق و دستمزد افزوده می‌شود. با اجرای آزمون، واحد بودن کشش، مورد تردید قرار گرفت و می‌توان اذعان کرد که به‌رغم سرمایه‌گذاریهای زیربنایی دولتی و رونق در بخش خصوصی، همچنان بخش خصوصی در پرداخت مالیات بر حقوق کوتاهی کرده است. البته فراموش نکنیم که ۸۲ درصد کارگاه‌های استان که حداقل یک کارگر دارند به‌طور غیررسمی به کار مشغول هستند و جمعیت مزدبگیر بیش از ۳۷۳ هزار نفر را تشکیل می‌دهند. بدیهی است در صورتی که چنین پتانسیلی در تور مالیاتی قرار بگیرد حجم بزرگی به ظرفیت مالیاتی استان افزوده خواهد شد.

حجم مالیات بر حقوق و دستمزد می‌تواند رابطه نزدیکی با هزینه‌های جبران کار و خدمات داشته باشد. طی دوره مورد مطالعه، برآورد نشان می‌دهد که هزینه حقوق و دستمزد به‌طور متوسط، سالیانه ۲۱/۵ درصد رشد داشته است. همچنین نتایج بیان‌کننده آن است که به ازای هر یک میلیون ریال تغییراتی که در حجم هزینه حقوق و دستمزد اتفاق افتاده است، معادل ۴۸۰۰۰ ریال در کل ظرفیت متناظر مالیاتی آن اثر گذاشته است. کشش ۱/۱۱۶ نشان می‌دهد که به‌میزانی کارایی در این بخش مشاهده می‌شود اما انتظار می‌رود که واکنش سریع‌تری باید انجام گیرد.

۱. محمد نوفرستی و عباس عرب مازار، مروری بر ساختار اقتصاد ایران، معاونت اقتصادی، مجله اقتصادی، ۱۳۷۶.

۱-۵. کسش‌های مالیات بر حقوق و دستمزد بر پایه هزینه‌های دولت و محصول ناخالص داخلی
استان فارس

نوع هزینه	هزینه کل	هزینه‌های جاری	هزینه‌های عمرانی	محصول ناخالص استان	هزینه حقوق و دستمزد
کسش	۱/۱۲۳	۱/۱۴۱	۱/۰۴۷	۱/۰۲۹	۱/۱۱۶

۶. مالیات بر حقوق و دستمزد و سناریوی واقعی آن

برآوردها در سناریوی اول و دوم از استنباط آمارهای رسمی و شامل جمعی از حقوق بگیران و مزدبگیرانی بوده است که در تور مالیاتی اداره امور مالیاتی قرار گرفته‌اند، اما این سناریوها همه آنچه باید باشد نیست. حجم عظیمی از مراکز اقتصاد صنعتی و خدماتی و کارگاهی در استان فارس وجود دارد که همچنان به صورت فردی و غیر رسمی فعالیت می‌کنند و در تور مالیاتی قرار نمی‌گیرند. همان‌طور که پیش‌تر گفته شد حجم این مراکز به ۸۲ درصد می‌رسد. در بین این مراکز تا چهار گروه قابل تشخیص هستند:

الف- واحدهای اقتصادی بخش خصوصی که به‌طور کلی و ساختاری مالیات حقوق خود را پرداخت نمی‌کنند.

ب- واحدهای اقتصادی که فهرست حقوق را به‌طور کامل ارائه نمی‌دهند و معمولاً آن را با حداقل میزان تعیین شده نشان می‌دهند.

ج- واحدهای اقتصادی که قسمت مهمی از هزینه‌های جبران کار را به‌طور غیررسمی و خارج از فهرست حقوق پرداخت می‌کنند.

د- واحدهایی که مالیات حقوق را کسر می‌کنند ولی به دولت پرداخت نمی‌کنند یا با تأخیر زمانی بالا پرداخت می‌کنند.

به نظر می‌رسد قسمت مهمی از ظرفیت مالیاتی حقوق در این بخش‌ها قرار دارد که در صورت شناسایی و جمع‌آوری، به‌طور قطع هم حجم درآمد مالیاتی حقوق بیشتر خواهد شد و هم کارایی نظام مالیات حقوق به درجه بالایی صعود خواهد کرد. از سوی دیگر طبق آمار رسمی استان طی دوره ۱۳۷۵-۱۳۵۵ تغییرات ساختاری اقتصاد استان به سمتی حرکت کرده که همواره از

بخشهای رسمی و منسجم‌تر صنایع و معادن کاسته و هر تعداد بخش خدمات غیررسمی که مفرّ مالیاتی بیشتری دارد اضافه شده است.

در سناریوی سوم، مالیات بر حقوق و دستمزد بر اساس پایه‌های حقوق مورد انتظار در گروه‌های مختلف فعالیت‌های اقتصادی تخمین زده شده است. در بخش خصوصی گرچه عرضه کار بسیار گسترده‌تر از تقاضاست و در چنین شرایطی دستمزدهای پرداختی معمولاً تا سطح معیشت و حتی پایین‌تر از آن نزول می‌کند، این واقعیت نیز آشکار است که در همین بخش یا حتی در قسمت‌هایی با رسمیت کمتر، به مهارت‌های بالا دستمزدهای کلان پرداخت می‌شود. به عنوان مثال به یک استاد کار بنای عادی بیش از ۱۷۰,۰۰۰ ریال و به یک کارگر ساده موقت تا ۸۰,۰۰۰ ریال در روز مزد پرداخت می‌شود و در رده‌های تخصصی حق‌الزحمه‌های تا ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریالی در روز پرداخت می‌شود. در رده‌های تخصصی حق‌الزحمه‌هایی تا ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریالی نیز مشاهده شده است. در سناریوی اخیر، فعالیت‌های اقتصادی به ۱۱ گروه عمده و از نظر تحصیلات و مهارت به سه گروه مشاغل بی‌سواد، مشاغل دیپلم و پایین‌تر و مشاغل فوق دیپلم و بالاتر تقسیم شده است. گروه مشاغل بی‌سواد در این طبقه‌بندی تنها ۱۶ درصد را تشکیل می‌دهد، در حالی که گروه مشاغل دیپلم و پایین‌تر که از مهارت‌هایی برخوردارند، ۷۱ درصد و مشاغل با تخصص و مهارت بیشتر نیز ۱۳ درصد را دربر می‌گیرد.

اگر با تمهیداتی بتوان پایه‌های دستمزدی متداول هر گروه مهارتی را در یک سطح قابل انتظار و معمول در جامعه تعیین کرد، در آن صورت دریافت مالیات بر حقوق و دستمزد متناظر با آن نیز ممکن می‌شود. با بررسی‌های مختلف و پیگیری، مشاهده و مطالعه فهرستهای حقوق، مشاوره و کنکاش با مسئولان و کارشناسان امور آگاه به کار کارگاهی و کارخانه‌ای و با استفاده از آمارنامه‌های رسمی موجود با در نظر گرفتن انواع پرداخت‌هایی که معمولاً در محیط کارگاهی انجام می‌گیرد، این نتیجه به دست آمد که متوسط سرانه گروه اول در ماه، معادل ۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال؛ برای گروه دوم، ۲,۲۰۰,۰۰۰ ریال و برای گروه سوم، ۳,۲۵۰,۰۰۰ ریال قابل قبول است.

به منظور تبیین بیشتر ارقام ذکر شده، طبق یک آمار رسمی کارگاهی^۱ مشخص شد که سرانه دستمزد ابرازی ماهانه کارگاه‌ها به رقم ۲,۱۷۴,۳۹۰ ریال در ۱۳۸۰ بوده است و تعیین سرانه ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نهایت احتیاط در نظر گرفته شده است. ضمن اینکه در همان فهرست دستمزدهای ابرازی تا ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال نیز مشاهده شده است.

۱. آمارنامه استان فارس در سال ۱۳۸۱، سازمان مدی‌ریت و برنامه ریزی استان.

بررسی و محاسبه ظرفیت بالقوه مالیات بر حقوق و ... ۳۳

طی یک بررسی دیگر با مطالعه پایه‌های دستمزدی اجباری در قانون کار، مشخص شد در کارگاه‌های تابع قانون کار، دستمزد پایه یک کارگر ساده در ۱۳۸۴ معادل ۲,۱۸۴,۰۱۹ ریال تعیین شده است. بر اساس نتایج یاد شده با $\frac{1}{6}$ درصد افزایش در درآمد پیش بینی شده دولت در بخش مالیات بر حقوق و دستمزد در استان فارس به حیطه وصول در نیامده است. این رقم معادل $\frac{61}{100}$ درصد کل مالیات بالقوه در همین بخش مالیاتی استان است (جدول شماره ۵) و معادل $\frac{1}{6}$ برابر مالیات بالفعل حقوق در سال ۱۳۸۰ در استان است. همچنین این میزان از درآمد وصول نشده معادل ۷۳ درصد مالیات بر درآمد استان را تشکیل می‌دهد.

۷. نتیجه گیری

در این پژوهش با سناریوهای مختلفی که به منظور اندازه‌گیری ظرفیت و کارایی مالیات بر حقوق و دستمزد طی دوره ۱۳۸۲-۱۳۶۰ در استان فارس به کار گرفته شده، نتایج حکایت از آن دارد که: الف- مالیات بر حقوق و دستمزد به عنوان یک منبع مهم، پایدار و قابل اتکا در ساختار مالیاتی استان و کشور کاربرد دارد.

ب- مالیات بر حقوق و دستمزد در مقایسه با مالیات بر بخش مشاغل که انتظار بیشتری از آن می‌رود، رو به بهبود بوده و البته این بهبود ناشی از اقدام مدیریتی نبوده، بلکه در اثر سیاستهای انبساطی بودجه‌های سالیانه دولت با بالا رفتن پایه‌های حقوق و جمعیت حقوق‌بگیر طی این دوره، به وجود آمده است.

ج- مالیات بر حقوق و دستمزد، در طول دوره از کارایی بالایی برخوردار نبوده است اما این وضع فقط نتیجه ضعف در کارایی مدیریت مالیاتی نیست، بلکه به سبب مشکلات عمومی ساختاری، بخش عظیمی از منابع مالیات بر حقوق و دستمزد به طور انفرادی و غیر رسمی و خارج از حیطه نظارت مالیاتی عمل می‌کنند.

د- طی دوره مورد مطالعه دولت، به منظور جبران قسمتی از فشار تورمی و ترمیم قدرت خرید کارکنان، بارها پایه‌های حقوق و دستمزد را اصلاح کرده است یا برای حفاظت درآمد قابل تصرف کارکنان، از سیاستهای بودجه‌ای و معافیت‌های پایه‌ای پیروی کرده است، اما متأسفانه مشاهده می‌شود همواره با انتقال حقوق‌بگیران به طبقات بالاتر درآمدی، باز هم درآمد قابل تصرف

کارکنان به شدت، آسیب پذیرفته است، به طوری که برآوردها نشان می‌دهد با افزایش یک درصد در پایه‌های حقوق و دستمزد، درصد بیشتری از درآمد قابل تصرف کارکنان کاسته شده است.

ه- در سناریوهای مختلف تخمین ظرفیت بالقوه مالیات بر حقوق و دستمزد، شکاف عظیمی بین مالیات وصول شده و ظرفیت موجود، مشاهده شده است، به طوری که تا ۶۱/۶ درصد ظرفیت موجود وصول نشده تلقی می‌شود. این میزان از ظرفیت از دست رفته به تنهایی معادل ۷۳ درصد مالیات بر درآمد استان را تشکیل می‌دهد.

و- به سبب اتلاف قسمت عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی و در شرایط کسری مزمن بودجه‌ای، دولت ناچار بوده است که همچنان بر اتکاء خود بر منابع مالیاتی از جمله مالیات بر حقوق و دستمزد تأکید کند. تداوم چنین رفتاری از بار عدالتی این بخش مالیاتی که جنبه‌های شخصی آن اهمیت دارد می‌کاهد. اصلاحات موقتی انجام شده در قالب ایجاد معافیتها و تعدیل نرخها نیز کارساز نبوده است و قشر حقوق‌بگیری که در تور مالیاتی قرار دارد هیچ‌گاه نتوانسته از فشار مالیاتی رهایی یابد. مالیات بر حقوق و دستمزد دارای برخی ویژگیهایی است که بر جاذبیت آن می‌افزاید. از جمله این ویژگیها می‌توان به تمکین بالا، هزینه کم در وصول، تکلیفی بودن آن، سهل‌الوصولی و پرداخت در منشاء، اشاره کرد اما نباید فراموش کرد که درآمد حاصل از حقوق و دستمزد، ماهیت اکتسابی دارد و طرح مالیاتی آن، جنبه شخصی بودن این منبع درآمدی همواره مورد نظر مسئولان و صالحان اجتماعی نیز بوده است.

در ساختار اجتماعی - اقتصادی کشورهایی مانند ایران وضع به گونه‌ای است که مراکز اقتصادی و کارگاهی و کارفرمایی معمولاً کوچک و فاقد ثبت حسابداری است در نتیجه فرار مالیاتی در همه ابعاد وجود دارد. به این ترتیب مدیریت امور مالیاتی با مشکلات برون‌زای فراوان و در عین حال پیچیده‌ای روبه‌روست.

آنچه در این پژوهش نشان دهنده شکاف عظیم بین مالیات بر حقوق بالفعل و بالقوه بوده است در واقع وجود نارساییهای بسیار در ساختار اجتماعی و اقتصادی است. وجود ۸۲ درصد فعالیت‌های اقتصادی غیر رسمی و فاقد تشکیلات، نه تنها در جمع‌آوری مالیات، بلکه در کلیه ابعاد اقتصادی و اجتماعی کشور مشکل‌آفرین است. گرچه رفع همه مشکلات و موانع به تمام و کمال، همواره ممکن نیست اما با کاربرد تدابیری جدی و مطالعه شده می‌توان در زمینه مالیات بر حقوق و دستمزد به موفقیت‌هایی دست پیدا کرد.

۸. پیشنهادها

در قوانین مالیاتی کشور، هر پرداخت کننده حقوق و دستمزد مکلف به کسر مالیات متعلقه و واریز به حساب خزانه دولت است و در مراکز کارگاهی و کارفرمایی چنین تکلیفی به آسانی قابل اجراست، اما متأسفانه موانع و مشکلاتی وجود دارد که مفیدترین و مؤثرترین ابزار کاری که همان قانون است کارساز نیست. زیرا:

الف- کارفرمایان به تکلیف خود آشنا نبوده و به اهمیت موضوع پی نبرده‌اند.

ب- دستگاه مالیاتی کشور در این زمینه کار فرهنگی انجام نداده و در راستای اجرایی کردن آن اقدامی نکرده است.

ج- دولت برای الزام مردم به ایفای تکالیف خود، کارایی نداشته است.

د- از نظر ساختاری، واحدهای کارگاهی و کارفرمایی از نظر تعداد، زیاد می‌باشند ولی از نظر حجم، کوچک و غیرمتشکل هستند.

با توجه به موارد یاد شده و موارد بیشتری که می‌شود به این فهرست اضافه کرد متأسفانه باز هم مانند همیشه پیشنهادهای پرهزینه، نیروبر و مدیریت طلب، چاره کار به نظر می‌رسد:

۱-۸) ایجاد تشکیلات رسمی صنعتی - کارگاهی و خدماتی

امیدی به پیشنهاد ایجاد تشکیلات رسمی صنعتی - کارگاهی و خدماتی نیست اما تمامی کشورهای که برنامه توسعه در دست دارند باید در راستای سامان‌دهی واحدهای اقتصادی (در همه بخشها) اقدام کنند. وجود ۸۲ درصد کارگاه غیررسمی و غیرمتشکل در یک استان، حکایت از نابه‌سامانی عظیمی دارد که به طور قطع برنامه‌ریزیها و تصمیم‌گیریهای اقتصادی را متزلزل می‌کند. شهرها و مراکز اقتصادی به سرعت رو به گسترش هستند و چنانچه به چنین حرکات سریعی سامان داده نشود همه اقشار متضرر می‌شوند.

بنابراین به نظر می‌رسد برنامه سامان‌دهی در همه ابعاد باید با جدیت و شدت در برنامه‌های توسعه مورد نظر قرار گیرد. گرچه در برنامه سوم بارها از سامان‌دهی سخن رفته، اما متأسفانه از هیچ‌گونه سازوکار اجرایی سخن به میان نیامده است.

۲-۸) واحدهای عمومی و مستمر

برابر آخرین سرشماری عمومی کارگاهی ۱۳۸۱ در استان فارس تعداد ۱۲۸۳۱۷ کارگاه با فعالیت اقتصادی مستمر و منظم وجود دارد که علاوه بر کارفرما، حداقل یک نفر مزدبگیر در استخدام دارند. در حالی که مجموع پرونده‌های موجود حقوق در حوزه‌های مالیاتی استان، ۸۴۱۸ مورد، مشمول و غیرمشمول است که البته این تعداد، پرونده‌های بخش عمومی را نیز دربر می‌گیرد. (۵۲ درصد بخش عمومی و ۴۸ درصد بخش خصوصی). به این ترتیب تعداد بیشتری منابع مالیاتی بر حقوق در استان وجود دارد (بیش از ۹۵ درصد) که نیاز به شناسایی و بازبینی دارد. بنابراین در مرحله اول باید یک عملیات واحد یابی دقیق، حساب شده و برنامه‌ریزی شده و فراگیر صورت گیرد.

در مرحله دوم ایجاد یک تشکیلات منسجم و مشخص واحدیابی دائم و مستمر، ضروری به نظر می‌رسد که هم واحدهای موجود را کنترل کند و هم تغییرات کارگاه‌ها و مراکز اقتصادی موجود را به‌ویژه از نقطه نظر گسترش و افزایش ثبت کنند. وجود چنین تشکیلاتی، به خودی‌خود یک ابزار کنترلی مفید و کارآمد را ایجاد می‌کند به طوری که قادر باشد هم وضع موجود را نگه دارد و هم تغییرات را ثبت کند.

ج- استفاده از نقش حسابرسان مستقل

اجرای عملیات واحدیابی عمومی و استمرار آن، گرچه اطلاعات مفیدی را به دست می‌دهد، اما واقعی بودن ارقام ابراز شده را مشخص نمی‌کند و نیاز به رسیدگی دارد. به طوری که هم اکنون در بین پرونده‌های موجود و مورد عمل تا ۵۰ درصد آن غیر مشمول بیان شده است که بسیار جای تردید دارد.

امروزه در اقتصاد جهانی، نقش مثبت و کارآمد حسابرسان در تعیین میزان مطلوبیت ارائه صورتهای مالی و قابلیت اعتماد آنها قابل انکار نیست. حسابرسان مستقل و با تجربه و دانش کافی می‌توانند با گردآوری دلایل و شواهد کافی نسبت به صحت و سقم اظهارات مراکز اقتصادی و کارگاهی و نظایر آن به‌ویژه در مورد واقعی بودن حقوق و دستمزد اظهار نظر کنند. بنابراین توصیه می‌شود فرهنگ حسابرسی، به عنوان یک دستور کار در برنامه سازمان امور مالیاتی کشور قرار گیرد

بررسی و محاسبه ظرفیت بالقوه مالیات بر حقوق و ... ۳۷

که البته در آن صورت درآمد مشمول مالیات سایر بخش‌ها نیز همزمان با بخش حقوق و دستمزد قابل بررسی و ارائه است.

جدول شماره ۱. مالیاتها به تفکیک مالیات بر درآمد، حقوق و مشاغل (میلیون ریال)

سال	کل مالیاتها	مالیات بر درآمد مستقیم	مالیات بر حقوق	مالیات بر مشاغل	سایر
	TT	TD ^۱	TW	TJ	TO
۱۳۶۰	۴۷۸۲	۲۸۴۱	۱۸۳۵	۶۱۵	۳۹۱
۱۳۶۱	۷۳۷۹	۴۱۴۴	۲۵۵۶	۷۹۲	۷۹۶
۱۳۶۲	۹۲۱۰	۴۰۷۳	۲۵۶۹	۸۱۶	۶۸۸
۱۳۶۳	۱۰۵۳۵	۴۱۵۵	۲۶۲۸	۱۱۱۹	۴۰۸
۱۳۶۴	۱۴۴۱۴	۵۰۱۵	۲۸۵۸	۱۷۰۹	۴۴۸
۱۳۶۵	۱۲۲۳۷	۶۱۳۲	۳۳۶۸	۲۴۳۹	۳۲۵
۱۳۶۶	۱۵۵۸۲	۶۷۸۹	۲۵۱۰	۳۸۴۱	۴۳۸
۱۳۶۷	۱۸۵۰۰	۷۳۱۰	۲۸۲۴	۴۰۸۳	۴۰۳
۱۳۶۸	۲۳۰۷۱	۱۰۵۰۹	۴۰۲۲	۵۸۱۷	۶۷۰
۱۳۶۹	۳۲۱۱۰	۱۴۴۴۱	۵۸۹۸	۷۶۶۳	۸۸۰
۱۳۷۰	۴۹۵۶۵	۱۹۹۹۴	۹۵۶۷	۹۲۱۹	۱۲۰۸
۱۳۷۱	۷۰۹۴۸	۲۱۷۹۸	۹۱۶۳	۱۱۵۶۵	۱۰۷۰
۱۳۷۲	۵۶۰۳۱	۳۳۸۳۵	۱۷۰۹۵	۱۵۰۳۹	۱۷۰۱
۱۳۷۳	۸۶۸۴۴	۴۶۷۱۷	۱۹۹۰۶	۲۳۶۸۳	۳۱۲۸
۱۳۷۴	۱۵۷۶۸۰	۷۹۴۸۰	۴۰۷۲۸	۳۴۳۸۷	۴۳۶۵
۱۳۷۵	۲۲۶۱۵۷	۱۲۹۴۴۹	۷۱۹۶۹	۵۲۸۳۴	۴۶۴۶
۱۳۷۶	۲۵۵۵۰۸	۱۴۲۲۷۱	۶۸۳۰۴	۶۸۶۷۹	۵۲۸۸
۱۳۷۷	۲۸۴۰۶۲	۱۶۴۲۳۸	۶۸۳۷۰	۸۵۶۱۵	۱۰۲۵۳
۱۳۷۸	۳۸۳۷۴۵	۲۰۳۵۵۰	۸۹۷۴۹	۱۰۲۸۰۳	۱۰۹۹۸
۱۳۷۹	۵۴۸۴۱۴	۲۸۵۶۱۲	۱۲۹۲۵۱	۱۴۲۷۴۸	۱۳۶۱۳
۱۳۸۰	۶۸۱۶۰۹	۳۵۱۲۷۱	۱۷۷۰۱۲	۱۵۵۳۷۳	۱۸۸۸۶
۱۳۸۱	۷۹۶۵۷۹	۳۲۲۸۸۳	۱۲۸۶۵۸	۱۷۲۲۶۹	۲۱۹۵۶
۱۳۸۲	۹۴۰۷۶۵	۳۵۱۳۱۲	۱۵۹۴۲۷	۱۷۲۲۲۹	۱۹۶۵۶

مأخذ: خزانه معین استان فارس.

1. TD=TW+TJ+TO

جدول شماره ۲. نسبت مالیات بر حقوق به کل مالیاتها و مالیات بر حقوق و مشاغل استان فارس

سال	درصد تغییرات*		نسبت مالیات بر	نسبت مالیات بر	نسبت مالیات بر
	مالیات بر مشاغل	مالیات بر حقوق	حقوق به مالیات بر مشاغل	مشاغل به مالیات بر درآمد	حقوق به مالیات بر درآمد
	Rj	Rs	P(j/s)	Pj	Ps
۱۳۶۰	۹۵	۸	۲/۹۸۴	۰/۲۱۶	۰/۶۴۶
۱۳۶۱	۲۹	۴۰	۳/۲۲۷	۰/۱۹۱	۰/۶۱۷
۱۳۶۲	۳	۰/۵	۳/۱۴۸	۰/۲۰۰	۰/۶۳۱
۱۳۶۳	۳۷	۲/۳	۳/۲۴۸	۰/۴۶۴	۰/۶۳۲
۱۳۶۴	۵۳	۹	۱/۶۷۲	۰/۳۴۱	۰/۵۷۰
۱۳۶۵	۴۳	۱۸	۱/۳۸۱	۰/۳۹۸	۰/۵۵۰
۱۳۶۶	۱۲	-۲۵	۰/۶۵۳	۰/۵۶۶	۰/۳۷۰
۱۳۶۷	۶	۱۲/۵	۰/۶۹۲	۰/۵۵۸	۰/۳۸۶
۱۳۶۸	۴۲	۴۲	۰/۶۹۱	۰/۵۵۳	۰/۳۸۳
۱۳۶۹	۳۲	۴۷	۰/۷۶۹	۰/۵۳۱	۰/۴۰۱
۱۳۷۰	۲۰	۶۲	۱/۰۳۸	۰/۴۶۱	۰/۴۸۷
۱۳۷۱	۲۵	۹۵	۱/۷۹۲	۰/۵۳۰	۰/۴۲۰
۱۳۷۲	۳۰	۸۶	۱/۱۳۸	۰/۶۳۱	۰/۷۱۷
۱۳۷۳	۵۷	۱۶	۰/۸۴۰	۰/۵۰۷	۰/۴۲۶
۱۳۷۴	۷۲	۱/۴	۱/۰۰۰	۰/۵۱۲	۰/۵۱۲
۱۳۷۵	۳۰	۷۷	۱/۳۶۲	۰/۴۰۸	۰/۵۵۶
۱۳۷۶	۳۰	۰/۵	۰/۹۹۲	۰/۴۸۳	۰/۴۸۰
۱۳۷۷	۲۵	۰	۰/۷۹۸	۰/۵۲۱	۰/۴۱۶
۱۳۷۸	۲۰	۳۱	۰/۸۷۳	۰/۵۰۵	۰/۴۴۰
۱۳۷۹	۳۹	۴۴	۰/۹۰۵	۰/۵۰۰	۰/۴۵۲
۱۳۸۰	۹	۳۷	۱/۱۳۹	۰/۴۴۲	۰/۵۰۴
۱۳۸۱	۱۱	-۲۷	۰/۷۴۷	۰/۵۳۳	۰/۳۹۸
۱۳۸۲	۰	۲۴	۰/۹۲۵	۰/۴۹۰	۰/۴۵۴

مأخذ: خزانه معین استان فارس.

* تغییرات عبارت است از درصد تغییرات مالیات هر سال نسبت به سال قبل.

جدول شماره ۳. مقایسه عملکرد مالیات بر حقوق و دستمزد با متوسط برآورد به روش مستقیم و غیرمستقیم

نسبت عملکرد به برآورد متوسط	متوسط برآورد	برآورد		عملکرد مالیات بر حقوق	سال
		غیرمستقیم	مستقیم		
۰/۳۰۹	۵۹۳۹	۵۲۳۶	۶۶۴۲	۱۸۳۵	۱۳۶۰
۰/۴۰۱	۶۳۶۷	۵۵۱۳	۷۲۲۰۱	۲۵۵۶	۱۳۶۱
۰/۳۶۴	۷۰۶۱	۶۲۶۷	۷۸۵۵۰	۲۵۶۹	۱۳۶۲
۰/۳۵۷	۷۳۵۲	۶۷۶۰	۷۹۴۳۳	۲۶۲۸	۱۳۶۳
۰/۳۷۳	۷۶۶۶	۷۱۱۷	۸۲۱۴۷	۲۸۵۸	۱۳۶۴
۰/۴۲۵	۷۹۲۷	۷۲۹۸	۸۵۵۶۴	۳۳۶۸	۱۳۶۵
۰/۳۴۵	۷۲۷۱	۵۴۵۴	۹۰۸۸۵	۲۵۱۰	۱۳۶۶
۰/۳۸۵	۷۳۳۹	۶۰۱۰	۸۶۶۸۷	۲۸۲۴	۱۳۶۷
۰/۵۰۵	۷۹۵۸	۶۷۳۰	۹۱۸۵۰	۴۰۲۲	۱۳۶۸
۰/۶۱۷	۹۵۶۱	۸۷۸۹	۱۰۳۳۳۳	۵۸۹۸	۱۳۶۹
۰/۷۳۷	۱۲۹۸۳	۱۲۸۲۸	۱۳۱۳۸۴	۹۵۶۷	۱۳۷۰
۰/۶۰۳	۱۵۱۸۳	۱۴۳۷۷	۱۵۹۸۹۵	۹۱۶۳	۱۳۷۱
۰/۷۱۶	۲۳۸۱۰	۳۰۹۴۷	۱۶۷۹۲۹	۱۷۰۹۵	۱۳۷۲
۰/۷۹۵	۲۵۰۳۸	۲۳۴۱۳	۲۶۶۶۳۴	۱۹۹۰۶	۱۳۷۳
۱/۱۴۸	۳۵۴۶۹	۴۱۵۰۲	۲۹۴۳۶۸	۴۰۷۲۸	۱۳۷۴
۱/۲۷۹	۵۶۲۷۶	۶۲۰۹۵	۵۰۴۵۶۰	۷۱۹۶۹	۱۳۷۵
۱/۳۰۱	۵۲۴۸۸	۶۰۵۵۰	۴۴۴۲۶۱	۶۸۳۰۴	۱۳۷۶
۱/۲۳۱	۵۵۵۵۹	۶۱۴۳۳	۴۹۶۸۵۸	۶۸۳۷۰	۱۳۷۷
۱/۰۲۴	۸۷۶۵۱	۸۳۳۸۰	۹۱۹۲۱۵	۸۹۷۴۹	۱۳۷۸
۱/۱۷۷	۱۰۹۸۰۳	۱۰۲۶۶۳	۱۱۶۹۴۲۴	۱۲۹۲۵۱	۱۳۷۹
۱/۲۳۵	۱۴۳۲۷۲	۱۳۱۲۷۷	۱۵۵۲۶۷۱	۱۷۷۰۱۲	۱۳۸۰
۰/۸۲۱	۱۵۶۷۲۵	۱۴۲۳۲۷	۱۷۱۱۲۳۳	۱۲۸۶۵۸	۱۳۸۱
۰/۹۰۵	۱۷۶۱۵۲	۱۹۲۷۸۰	۱۵۹۵۲۳۸	۱۵۹۴۲۷	۱۳۸۲

مأخذ: خزانه معین استان فارس.

بررسی و محاسبه ظرفیت بالقوه مالیات بر حقوق و ... ۴۱

جدول شماره ۴. هزینه حقوق و دستمزد در استان فارس به تفکیک بخش دولتی و غیردولتی طی دوره ۸۲-۱۳۶۰
واحد: میلیون ریال

سال	هزینه جبران کار و خدمات		مالیات حقوق
	بخش دولتی	بخش غیردولتی	
۱۳۶۰	۳۶۶۳۹	۱۳۸۸۳	۱۸۳۵
۱۳۶۱	۳۹۴۰۵	۱۴۷۴۰	۲۵۵۶
۱۳۶۲	۳۶۷۱۴	۲۰۰۷۸	۲۵۶۹
۱۳۶۳	۴۱۶۵۱	۲۲۸۱۶	۲۶۲۸
۱۳۶۴	۴۵۱۹۷	۲۵۱۰۶	۲۸۵۸
۱۳۶۵	۴۹۰۰۵	۲۶۶۵۰	۳۳۶۸
۱۳۶۶	۵۱۵۰۱	۳۱۱۳۳	۲۵۱۰
۱۳۶۷	۵۶۶۵۷	۳۵۶۱۸	۲۸۲۴
۱۳۶۸	۶۲۶۹۱	۳۸۷۳۸	۴۰۲۲
۱۳۶۹	۷۶۷۵۵	۷۲۸۶۸	۵۸۹۸
۱۳۷۰	۸۶۴۷۶	۶۸۸۰۲	۹۵۶۷
۱۳۷۱	۱۰۵۵۶۶	۸۶۵۵۶	۹۱۶۳
۱۳۷۲	۲۱۱۵۴۶	۱۱۷۵۳۵	۱۷۰۹۵
۱۳۷۳	۲۲۶۹۶۴	۱۲۶۲۵۶	۱۹۹۰۶
۱۳۷۴	۳۰۸۴۴۰	۲۳۹۵۷۳	۴۰۷۲۸
۱۳۷۵	۵۱۰۳۸۸	۲۹۶۶۲۰	۷۱۹۶۹
۱۳۷۶	۷۰۲۷۲۷	۳۷۱۲۳۹	۶۸۳۰۴
۱۳۷۷	۷۲۸۷۵۰	۴۳۳۸۴۸	۶۸۳۷۰
۱۳۷۸	۹۸۸۱۷۳۳	۵۸۹۴۷۴	۸۹۷۴۹
۱۳۷۹	۱۲۳۲۰۵۵	۶۶۳۵۷۵	۱۲۹۲۵۱
۱۳۸۰	۱۷۳۱۷۰۴	۷۵۲۶۳۶	۱۷۷۰۱۲
۱۳۸۱	۲۲۰۱۳۹۲	۱۰۸۱۷۹۸	۱۲۸۶۵۸
۱۳۸۲	۲۶۷۱۰۸۰	۱۰۹۶۱۹۰	۱۵۹۴۲۷

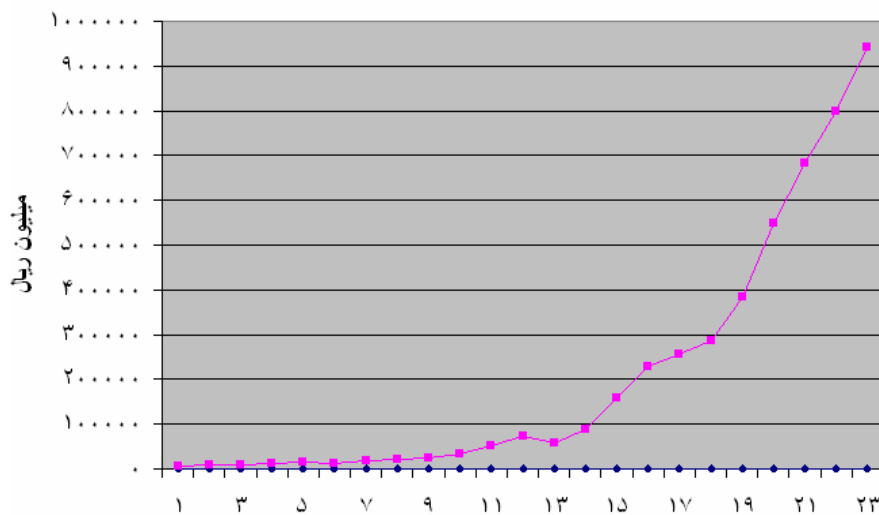
مأخذ: خزانه معین استان فارس.

جدول شماره ۵. برآورد ظرفیت بالقوه مالیات بر حقوق و دستمزد بر حسب گروه‌های عمده حقوق و مهارت استان
ریال

گروه‌های عمده فعالیت			شرح عملیات
مشاغل فوق دیپلم و بالاتر	مشاغل دیپلم و غیردیپلم	مشاغل بیسواد	
۵۸۷۶۶	۳۱۴۷۰۱	۷۱۳۳	تعداد کل افراد شاغل
۳۲۵۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰۰	متوسط حداقل حقوق و دستمزد یک ماهه یک نفر
۱۸۰۰۰۰	۷۵۰۰۰	۵۳۰۰	مالیات بر حقوق و دستمزد یک نفر در یک ماه، نرخ اصلاحی سال ۱۳۸۰
۲۱۶۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰	۶۳۶۰۰	مالیات بر حقوق و دستمزد یک نفر در یکسال
۱۲۶۹۳۴۵۶۰۰۰۰	۲۸۳۲۴۱۰۰۰۰۰۰	۴۵۳۶۵۸۸۰۰۰	مالیات بر حقوق و دستمزد یکساله کل
	۴۱۴۷۰۲۱۴۸۰۰۰		مالیات بالقوه حقوق و دستمزد یک ساله استان
	۱۵۹۲۷۵۱۴۸۰۰۰		مالیات بر حقوق و دستمزد، عملکرد سال ۸۰
	۲۵۵۴۲۷۰۰۰۰۰۰		ظرفیت وصول نشده
	۶۱/۶		درصد وصول نشده

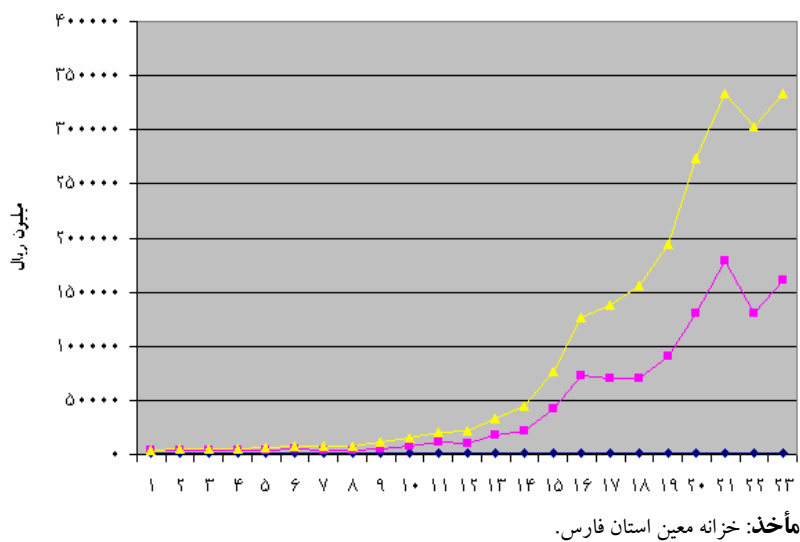
مأخذ: خزانه معین استان فارس.

نمودار شماره ۱. روند کل مالیاتهای طی دوره ۱۳۸۲-۱۳۶۰

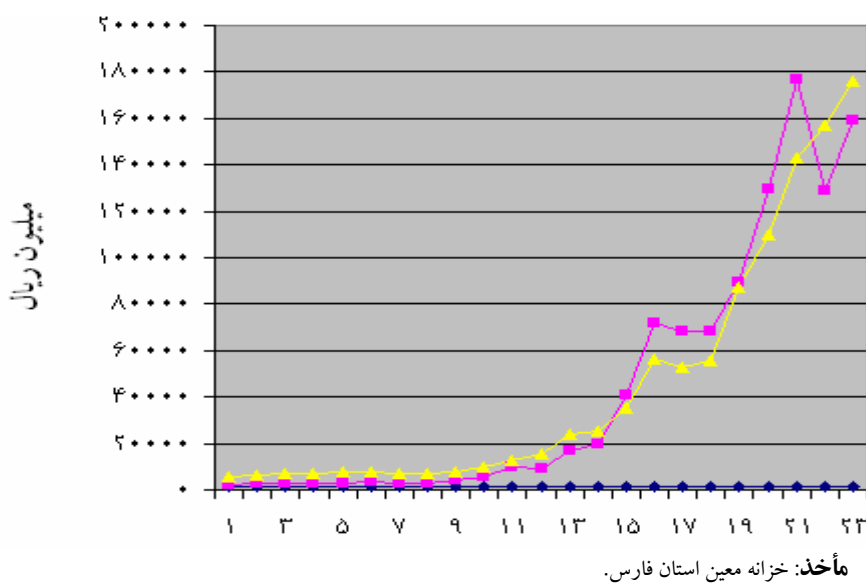


مأخذ: خزانه معین استان فارس.

نمودار شماره ۲. روند مالیات بر مشاغل و حقوق طی دوره ۱۳۸۲-۱۳۶۰



نمودار شماره ۳. مقایسه عملکرد و برآورد مالیات بر حقوق در استان فارس



منابع

الف) فارسی

- آمارنامه‌های استان فارس، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان فارس، ۱۳۸۱-۱۳۶۰.
- امینی، امیر هوشنگ (۱۳۷۷)، "وظایف دولت و چگونگی تأمین هزینه‌ها"، مجله اتاق بازرگانی، شماره‌های ۳۰۱۱ و ۱۰۲۴، خرداد.
- توکلی، اکبر (۱۳۷۳)، اقتصادسنجی، انتشارات جهاد دانشگاهی.
- توکلی آذربایجانی، اکبر و علی شهریاری (۱۳۷۹)، اندازه‌گیری و تجزیه و تحلیل بهره‌وری عوامل تولید در گروه‌های صنایع ایران (۱۳۷۲-۱۳۵۱)، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، شماره‌های ۴ و ۵، مرداد و شهریور.
- چهار محالی، علی اکبر و محمد خدایی (۱۳۸۳)، رابطه علیت بین هزینه‌های جاری دولت و درآمدهای مالیاتی دولت طی سال‌های (۱۳۸۲-۱۳۵۰)، ماهنامه اقتصادی، معاونت امور اقتصادی و دارایی، شماره ۳.
- خطیب زاده، مریم (۱۳۷۹) "بررسی اثر مالیات بر درآمد بر توزیع درآمد در ایران با تأکید بر سهم نیروی کار"، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاستهای اقتصادی، وزارت اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی، شماره ۱، بهار.
- ذوالنور، سیدحسین (۱۳۸۰)، "تحلیل اثر وضع برخی از مالیاتها بر اقتصاد ایران - یک الگوی تعادل عمومی"، فصلنامه پژوهشها و سیاستهای بازرگانی، فصلنامه علمی-ترویجی، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، شماره ۱، بهار.
- رضوی، سیدمحمد (۱۳۷۶)، بررسی وضعیت حداقل دستمزد، ماهنامه اتاق بازرگانی، آبان.
- سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ایران، ۱۳۸۳-۱۳۷۳، مرکز مدارک اقتصادی.
- سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، قانون بودجه سالهای ۱۳۷۹ و ۱۳۸۰ و پیوست‌های بودجه کشور، مرکز مدارک اقتصادی.
- عرب مازار، عباس و محمد نوفرستی (۱۳۷۶)، "مروری بر ساختار اقتصادی ایران"، مجله اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی، شماره ۱.

بررسی و محاسبه ظرفیت بالقوه مالیات بر حقوق و ... ۴۵

کمیجانی، اکبر و فریبا فهیم یحیایی (۱۳۷۰)، "تحلیلی بر ترکیب مالیاتها و برآورد ظرفیت مالیاتی ایران"، *اقتصاد و مدیریت*، شماره‌های ۸ و ۹، بهار و تابستان.

گجراتی، دامودار (۱۳۷۷)، *میانی اقتصادسنجی*، ترجمه دکتر حمید ابریشمی، دانشگاه تهران، چاپ دوم.
ماسگریو و سایرین (۱۳۷۳)، *مالی عمومی در تئوری و عمل*، ترجمه مسعود محمدی و یدالله ابراهیمی، سازمان حسابرسی.

مرکز آمار ایران، *آمار سرشماری عمومی سال ۱۳۷۵*.

مرکز آمار ایران، *آمار کارگاهی سال ۱۳۷۵*.

میگز، والتر و سایرین (۱۳۷۸)، *اصول حسابرسی*، ترجمه عباس ارباب سلیمانی و محمود نقوی، سازمان حسابرسی، شماره ۸۷.

نوفرستی، محمد و عباس عرب مازار (۱۳۷۵)، "بررسی ساختار الگوی اقتصادسنجی کلان ایران"، *ماهنامه اقتصاد ایران*، معاونت امور اقتصادی، شماره ۷، اسفند.

وحیدی، پریدخت (۱۳۷۹)، "تأثیر علم و فن آوری بر مزدهای واقعی در ایران"، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، *مجله برنامه و بودجه*، شماره‌های ۴ و ۵، مرداد و شهریور.

(ب) انگلیسی

Bahrier, Julian, 1971, *Economic Development in Iran 1900-1960*, London:

Oxford University Press.