شناسایی معیارهای بهبود تخصیص عوارض مالیات بر ارزش افزوده میان شهرداری‌های ایران: مطالعه اسنادی و تطبیقی قانون

یلدا مصطفی‌پور[۱]؛ مصطفی شکری[۲*]

۱. پژوهشگر پسادکتری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه لرستان، خرم آباد، ایران.
۲. استادیار اقتصاد، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه لرستان، خرم‌آباد، ایران.

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت:1405-07-11

تاریخ بازنگری:1405-08-11

تاریخ پذیرش: 1405-08-20

چکیده

تفاوت شهرداری‌ها در توان درآمدزایی و منابع مورد نیاز برای ارائه خدمات، نحوه تخصیص عوارض مالیات بر ارزش افزوده را به یکی از مسائل مهم مالیه محلی تبدیل کرده است. این پژوهش با هدف شناسایی و طبقه‌بندی معیارهای شناسایی‌شده برای بهبود تخصیص عوارض میان شهرداری‌ها انجام شده و میزان بازتاب آن‌ها را در قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌سنجد. پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر رویکرد کیفی و اکتشافی است و با تحلیل محتوای اسنادی و رویکرد تطبیقی اجرا شده است. مطالعات علمی داخلی و خارجی و متن قانون مالیات بر ارزش افزوده (مواد ۳۸ تا ۴۲) بر پایه چهار محور اولیه و با امکان استخراج استقرایی کدگذاری شدند، سپس مفاهیم هم‌پوشان ادغام و معیارها بر اساس پشتوانه نظری و تجربی، تمایز مفهومی، قابلیت اجرا و پیامد انگیزشی پالایش شدند. نتیجه این فرایند، ده معیار نهایی در چهار محور تقاضای خدمات عمومی، ظرفیت مالی، تلاش و انگیزه درآمدی، و عوامل ساختاری، توسعه‌ای و جغرافیایی بود. تطبیق این معیارها با قانون نشان داد که تنها جمعیت و توسعه‌یافتگی به‌صراحت در آن آمده‌اند و توسعه‌یافتگی نیز فاقد تعریف عملیاتی است و به آیین‌نامه ارجاع شده است. ظرفیت مالی و تلاش درآمدی صرفاً از مسیر اصل مبدأ و به‌صورت ضمنی اثر می‌پذیرند و معیار جغرافیایی تنها در عوارض آلایندگی دیده می‌شود. پنج معیار دیگر، شامل ساختار جمعیتی و اجتماعی، تراکم و پراکندگی، مخارج، پایه اقتصادی و وابستگی به منابع مرکزی، در متن قانون مشاهده نشد. افزون بر این، ابزار اصلی قانون، یعنی سهم ثابت بر پایه نوع سکونتگاه، در ادبیات به‌عنوان معیار مستقل شناسایی نشده است. این یافته‌ها از شکاف پوشش مفهومی میان ادبیات و قانون حکایت دارد. بر این اساس، افزودن ضرایب تعدیل تقاضا، سنجش هم‌زمان ظرفیت مالی و تلاش درآمدی، و تصریح شاخص‌های توسعه‌نیافتگی در سطح قانون یا آیین‌نامه پیشنهاد می‌شود.

واژه‌های کلیدی: شهرداری‌ها، عوارض مالیات بر ارزش افزوده، معیارهای تخصیص، هم‌ترازی مالی.

* نویسنده مسئول: shokri.m@lu.ac.ir

juep.net

۱. مقدمه

تخصیص عوارض مالیات بر ارزش افزوده میان شهرداری‌ها، یکی از مسائل مهم در تأمین مالی مدیریت شهری و تحقق توزیع متوازن منابع عمومی در سطح محلی است. شهرداری‌ها از نظر جمعیت، گستره و تراکم سکونت، سطح توسعه‌یافتگی، ظرفیت ایجاد درآمدهای محلی و میزان تقاضا به ارائه خدمات عمومی تفاوت دارند؛ ازاین‌رو، تخصیص منابع صرفاً بر مبنای یک شاخص واحد ممکن است نتواند تفاوت‌های موجود در نیازهای هزینه‌ای و توان مالی آن‌ها را به‌طور کامل منعکس کند. در ادبیات مالیه محلی، تفاوت در نیاز به هزینه‌کرد و ظرفیت درآمدزایی از عوامل مهم در طراحی نظام‌های انتقال مالی بین‌دولتی و هم‌ترازی مالی شناخته می‌شود (Ladd, 1992; Turley & McNena, 2021).

مطالعات مربوط به تخصیص منابع میان دولت‌های محلی عموماً بر چند دسته معیار تأکید دارند: تقاضای خدمات عمومی، ظرفیت مالی، تلاش و انگیزه درآمدی، و ویژگی‌های ساختاری، توسعه‌ای و جغرافیایی. معیارهای مرتبط با نیاز هزینه‌ای (Expenditure Needs) به عواملی اشاره دارند که بر حجم و هزینه ارائه خدمات عمومی اثر می‌گذارند؛ از جمله جمعیت و ویژگی‌های سکونتگاهی (Ladd, 1992; Miyauchi & Setoguchi, 2023). ظرفیت مالی ناظر بر توان بالقوه یک واحد محلی برای تأمین درآمد است، درحالی‌که تلاش درآمدی به میزان استفاده از ظرفیت‌های موجود برای کسب درآمد اشاره دارد. پژوهش‌های مربوط به هم‌ترازی مالی و انتقالات بین‌دولتی نشان می‌دهند که توجه هم‌زمان به نیازهای هزینه‌ای و ظرفیت مالی می‌تواند مبنایی برای طراحی سازوکارهای توزیع منابع میان واحدهای محلی باشد (Turley & McNena, 2021; Kiziltan & Yereli, 2023; Choe, 2023). با وجود این، وزن‌دهی به معیارها و نحوه ترکیب آن‌ها به شرایط نهادی، ساختار درآمدی و اهداف سیاستی هر کشور وابسته است؛ بنابراین، نمی‌توان یک الگوی واحد را بدون بررسی زمینه حقوقی و مالی به همه نظام‌های محلی تعمیم داد. افزون بر این، رابطه میان وضعیت مالی شهرداری‌ها و توان ارائه خدمات عمومی ممکن است دوسویه باشد. از یک سو، تفاوت در ظرفیت درآمدی و منابع در دسترس می‌تواند بر امکان تأمین مالی خدمات و سرمایه‌گذاری محلی اثر بگذارد؛ از سوی دیگر، ویژگی‌های اقتصادی، جمعیتی و توسعه‌ای هر منطقه نیز ممکن است بر پایه درآمدی و نیازهای هزینه‌ای آن تأثیرگذار باشد. پژوهش‌های مربوط به واکنش بودجه‌های شهرداری‌ها به شوک‌های درآمدی و آثار انتقالات بین‌دولتی بر مالیات‌های محلی، ابعاد مختلف این ارتباط را بررسی کرده‌اند (Helm & Stuhler, 2024; Mauri & Peter, 2025). بااین‌حال، وجود چنین ارتباطی لزوماً به معنای اثبات یک رابطه علّی مشخص یا یکسان در همه زمینه‌ها نیست. ازاین‌رو، در بررسی نظام تخصیص عوارض باید میان مبانی نظری معیارها، شواهد تجربی مربوط به پیامدهای آن‌ها و مفاد قانونی حاکم بر توزیع منابع تمایز قائل شد.

در ایران، قانون مالیات بر ارزش افزوده (۱۴۰۰) منابع حاصل از عوارض را از طریق ترکیبی از سهم‌های ثابت و شاخص‌هایی مانند جمعیت و توسعه‌نیافتگی میان شهرداری‌ها، دهیاری‌ها و سایر دریافت‌کنندگان توزیع می‌کند. اینکه این ترکیب تا چه اندازه ابعاد اصلی تفاوت میان شهرداری‌ها را بازتاب می‌دهد، پیش از هر بحث درباره وزن‌دهی معیارها و طراحی فرمول نهایی، به شناسایی نظام‌مند معیارها و مقایسه آن‌ها با متن قانون نیاز دارد. به‌ویژه در مورد عوارض مالیات بر ارزش افزوده، معیارهای مورد استفاده باید بتوانند هم‌زمان تفاوت در نیازهای مالی، ظرفیت درآمدی و شرایط ارائه خدمات را منعکس کنند و از نظر اجرایی نیز قابلیت استفاده داشته باشند.بر این اساس، خلأ موجود بیش از آنکه صرفا به فقدان یک فرمول جدید برای توزیع منابع مربوط باشد، به نبود چارچوبی منسجم برای شناسایی، استخراج و طبقه‌بندی معیارهای مناسب تخصیص عوارض مالیات بر ارزش افزوده میان شهرداری‌ها بازمی‌گردد. پژوهش حاضر با تمرکز بر این خلأ، می‌کوشد، مجموعه‌ای منسجم از معیارهای مؤثر بر تخصیص عوارض مالیات بر ارزش افزوده میان شهرداری‌ها را شناسایی و تبیین کند. در ادامه، بخش دوم به ادبیات

juep.net

موضوع و مطالعات مرتبط با معیارهای تخصیص و بازتوزیع عوارض مالیات بر ارزش افزوده و هم‌ترازی مالی میان شهرداری‌ها می‌پردازد. در بخش سوم، روش‌شناسی پژوهش و فرایند شناسایی و دسته‌بندی معیارهای مورد استفاده تشریح می‌شود. سپس،یافته‌های پژوهش و معیارهای شناسایی‌شده در بخش چهارم ارائه می‌شود و در نهایت، بخش پنجم به جمع‌بندی و نتیجه‌گیری پژوهش می‌پردازد.

۲. مبانی نظری

۲-۱. هم‌ترازی مالی و مبانی تخصیص منابع میان شهرداری‌ها

تمرکززدایی مالی، بخشی از مسئولیت تأمین و ارائه خدمات عمومی را به دولت‌های محلی واگذار می‌کند و در نتیجه، تصمیم‌گیری درباره بخشی از منابع و مخارج عمومی در سطح محلی انجام می‌شود (Wang et al., 2024). بااین‌حال، واگذاری مسئولیت‌های مشابه به واحدهای محلی الزاماً به معنای برخورداری آنها از شرایط مالی مشابه نیست. تفاوت در پایه‌های درآمدی و سطح فعالیت‌های اقتصادی می‌تواند ظرفیت بالقوه واحدهای محلی برای تأمین درآمد را تحت تأثیر قرار دهد؛ هم‌زمان، تفاوت در اندازه و ساختار جمعیت، پراکندگی سکونتگاه‌ها، ویژگی‌های جغرافیایی و سطح خدمات موردنیاز می‌تواند منابع لازم برای ارائه خدمات عمومی را تغییر دهد. ازاین‌رو، حتی در شرایطی که شهرداری‌ها مسئولیت‌های مشابهی در زمینه ارائه خدمات عمومی بر عهده داشته باشند، ممکن است از نظر ظرفیت مالی و میزان منابع موردنیاز برای ارائه سطح معینی از خدمات در موقعیت‌های متفاوتی قرار گیرند. این تفاوت‌ها، مبنای نظری شکل‌گیری سازوکارهای هم‌ترازی مالی را فراهم می‌کنند؛ زیرا یکی از مسائل اصلی در طراحی چنین سازوکارهایی، شناسایی تفاوت در ظرفیت مالی و سطح مخارج عمومی واحدهای محلی و انعکاس آنها در نحوه تخصیص منابع است (Primorac et al., 2022).

۲-۲. تفاوت در هزینه ارائه خدمات عمومی میان شهرداری‌ها

در نظام‌های هم‌ترازی مالی، ارزیابی وضعیت مالی واحدهای محلی بر دو مؤلفه ظرفیت درآمدی و مخارج مورد انتظار برای ارائه خدمات استوار است. الزامات مالی ارائه خدمات به میزان منابع موردنیاز یک واحد محلی برای ارائه سطح معینی از خدمات عمومی، با توجه به شرایط جمعیتی، اجتماعی، اقتصادی و جغرافیایی آن، اشاره دارد. واحدهای محلی با وجود مسئولیت‌های مشابه، لزوماً با هزینه یکسانی برای ارائه خدمات مواجه نیستند؛ زیرا تفاوت در ساختار جمعیت، تراکم، پراکندگی سکونتگاه‌ها و ویژگی‌های جغرافیایی می‌تواند هزینه ارائه خدمات را تغییر دهد(Dafflon & Mischler, 2007). ازاین‌رو، هم‌ترازی مالی علاوه بر تفاوت در منابع درآمدی، تفاوت در هزینه انجام وظایف عمومی را نیز مورد توجه قرار می‌دهد (Primorac et al., 2022).

در سنجش نیاز هزینه‌ای، تفکیک میان مخارج واقعی و منابع موردنیاز برای ارائه سطح مشخصی از خدمات اهمیت دارد. مخارج مشاهده‌شده می‌تواند تحت تأثیر سطح خدمات، ترجیحات محلی، تصمیم‌های مدیریتی و کارایی قرار گیرد و بنابراین، الزاماً بیانگر نیاز ساختاری واحد محلی نیست (Dafflon & Mischler, 2007) همچنین، شواهد تجربی نشان می‌دهد که تغییر در منابع درآمدی شهرداری‌ها می‌تواند بر الگوی مخارج و سرمایه‌گذاری آنها اثر بگذارد (Helm & Stuhler, 2024). بنابراین، مخارج واقعی شهرداری‌ها را نمی‌توان بدون توجه به عوامل مؤثر بر رفتار مالی آنها، معیاری کامل برای سنجش نیاز هزینه‌ای در نظر گرفت. جمعیت یکی از معیارهای اصلی انعکاس تقاضا برای خدمات عمومی است، اما به‌تنهایی تفاوت هزینه ارائه خدمات را توضیح نمی‌دهد. تراکم و پراکندگی جمعیت، ساختار سنی و شرایط جغرافیایی می‌توانند هزینه ارائه خدمات را در شهرداری‌هایی با جمعیت مشابه متفاوت کنند (Ladd, 1992). بررسی‌های تطبیقی نیز بر استفاده از ترکیبی از معیارهای جمعیتی، اجتماعی و جغرافیایی برای انعکاس تفاوت نیازهای هزینه‌ای تأکید دارد(OECD, 2022). بر این اساس، نیاز هزینه‌ای مفهومی چندبعدی است و شناسایی معیارهای مرتبط با آن باید متناسب با تفاوت‌های ساختاری میان شهرداری‌ها انجام شود. این مبنا، چارچوب نظری لازم برای شناسایی و طبقه‌بندی معیارهای مؤثر بر تخصیص عوارض مالیات بر ارزش افزوده میان شهرداری‌ها را فراهم می‌کند.

۲-۳. ظرفیت مالی؛ تفاوت میان «درآمد موجود» و «توان درآمدزایی»

ظرفیت مالی نشان‌دهنده تفاوت توان واحدهای محلی در تأمین منابع از پایه‌های درآمدی موجود است. این مفهوم در نظام‌های هم‌ترازی مالی از آن جهت اهمیت دارد که برخورداری یک شهرداری از درآمد بیشتر، الزاماً به معنای برخورداری از ظرفیت درآمدی بالاتر نیست. درآمد تحقق‌یافته می‌تواند حاصل تفاوت در پایه‌های درآمدی، میزان استفاده از این پایه‌ها و عملکرد مالی شهرداری باشد؛ در حالی که سنجش ظرفیت مالی به دنبال برآورد توان بالقوه درآمدزایی واحدهای محلی در شرایط قابل مقایسه است. بر همین اساس، تورلی و مک‌ننا (۲۰۲۱) ظرفیت مالی را برای شوراهای محلی ایرلند برآورد کردند تا تفاوت توان درآمدزایی واحدها در تعیین انتقالات هم‌ترازی لحاظ شود. از این منظر، ظرفیت مالی یکی از ابعاد تعیین‌کننده وضعیت مالی نسبی شهرداری‌هاست و در تحلیل نظام‌های هم‌ترازی در کنار نیازهای هزینه‌ای قرار می‌گیرد (Turley and McNena, 2021). تفاوت این دو مؤلفه باعث می‌شود ارزیابی وضعیت مالی شهرداری‌ها تنها بر میزان منابع موجود متمرکز نباشد و هم‌زمان تفاوت در توان تأمین منابع و میزان منابع موردنیاز برای ارائه خدمات عمومی را نیز دربرگیرد. این رویکرد در مطالعات نظام‌های هم‌ترازی مالی نیز مشاهده می‌شود؛ برای مثال، در بررسی نظام هم‌ترازی مالی کرواسی، ظرفیت مالی و نیازهای هزینه‌ای به‌عنوان دو مؤلفه مستقل در ارزیابی وضعیت مالی واحدهای محلی بررسی شده‌اند (Primorac et al., 2022).

۲-۴. تلاش درآمدی و مسئله انگیزه در نظام تخصیص

تلاش درآمدی به میزان استفاده یک واحد محلی از ظرفیت‌های درآمدی در دسترس اشاره دارد و از ظرفیت مالی، که بیانگر توان بالقوه ایجاد درآمد است، متمایز می‌شود. این تمایز در نظام‌های هم‌ترازی اهمیت دارد؛ زیرا درآمد تحقق‌یافته می‌تواند علاوه بر ظرفیت درآمدی، تحت تأثیر تصمیم‌های مالی و میزان تلاش مدیریت محلی قرار گیرد. کیزیلتان و یرلی(۲۰۲۳) در بررسی دولت‌های محلی ترکیه، ظرفیت مالی و تلاش مالی را به‌صورت متمایز سنجیدند و نشان دادند که افزایش وابستگی به منابع مرکزی با کاهش تلاش مالی دولت‌های محلی همراه بوده است (Kiziltan and Yereli,2023). چو (۲۰۲۳) با بررسی نظام هم‌ترازی مالی کره جنوبی نشان می‌دهد که استفاده از درآمدهای واقعی برای سنجش ظرفیت مالی می‌تواند مسئله انگیزشی ایجاد کند؛ زیرا تصمیم‌های محلی درباره نرخ مالیات، وصول درآمد و معافیت‌ها ممکن است بر میزان انتقال دریافتی اثر بگذارد. از این منظر، در طراحی معیارهای تخصیص باید میان تفاوت‌هایی که از شرایط ساختاری و ظرفیت درآمدی شهرداری‌ها ناشی می‌شوند و تفاوت‌هایی که به عملکرد مالی آنها مربوط‌اند، تفکیک ایجاد شود(Choe,2023). تجربه نظام‌های هم‌ترازی نیز نشان می‌دهد که اندازه‌گیری ظرفیت مالی با استفاده از پایه‌های درآمدی استاندارد می‌تواند امکان مقایسه واحدهای محلی را مستقل‌تر از تصمیم‌های مالی آنها فراهم کند (Turley & McNena, 2021). بنابراین، تلاش درآمدی در چارچوب شناسایی معیارهای تخصیص، واجد دو جنبه مرتبط است: نخست، شناخت تفاوت عملکرد درآمدی شهرداری‌ها و دوم، توجه به پیامدهای انگیزشی شیوه محاسبه انتقالات. این ملاحظه اقتضا می‌کند که در بررسی معیارهای تخصیص عوارض ارزش افزوده، میان شاخص‌هایی که ظرفیت بالقوه درآمدزایی را نشان می‌دهند و شاخص‌هایی که عملکرد بالفعل شهرداری را منعکس می‌کنند، تمایز روشنی برقرار شود.

۲-۵. عوامل ساختاری، توسعه‌ای و جغرافیایی

شرایط جمعیتی و ساختاری مناطق می‌تواند تفاوت قابل‌توجهی در هزینه‌های شهرداری‌ها ایجاد کند. یکی از عوامل مهم در این زمینه، تراکم جمعیت است؛ زیرا نحوه استقرار جمعیت در فضای شهری بر هزینه سرانه ارائه خدمات عمومی و کارایی استفاده از زیرساخت‌ها اثر می‌گذارد. شواهد تجربی حاصل از بررسی شهرداری‌های ژاپن نشان می‌دهد که میان تراکم جمعیت و مخارج عمومی سرانه رابطه‌ای مشخص وجود دارد و با کاهش تراکم، به‌ویژه در سطوح پایین تراکم، مخارج عمومی سرانه افزایش می‌یابد. این یافته نشان می‌دهد که تراکم جمعیت می‌تواند در ارزیابی تفاوت هزینه‌های ارائه خدمات میان شهرداری‌ها مورد توجه قرار گیرد(Miyauchi & Setoguchi, 2023).

ساختار جمعیتی نیز از عوامل مؤثر بر نیازهای مالی شهرداری‌هاست. تغییر در تعداد جمعیت و ترکیب سنی آن می‌تواند سطح و ترکیب مخارج عمومی محلی را تغییر دهد. بررسی شهرداری‌ها و شهرهای آلمان در دوره 2000 تا 2016 نشان داده است که کاهش جمعیت و تغییر ساختار سنی با افزایش مخارج و مبالغ انتقالی سرانه همراه بوده و اثرات ناشی از کاهش جمعیت در مناطق مختلف از نظر جغرافیایی شدت یکسانی نداشته است. این نتایج بیانگر آن است که تغییرات جمعیتی می‌تواند به ایجاد نیازهای مالی متفاوت میان شهرداری‌ها منجر شود و در تعیین نیاز مالی در نظام‌های هم‌ترازی مورد توجه قرار گیرد(Starke, 2021).

علاوه بر ویژگی‌های جمعیتی، ساختار اجتماعی مناطق نیز می‌تواند بر نحوه تخصیص منابع در سطح محلی اثرگذار باشد. مطالعه ۳۰۰ شهرداری فلاندر در بلژیک نشان می‌دهد که ترکیب مخارج شهرداری‌ها تحت تأثیر شرایط جمعیتی و اجتماعی قرار دارد و ساختار سنی جمعیت و تنوع اجتماعی با تفاوت در اولویت‌های هزینه‌ای شهرداری‌ها ارتباط دارد. این یافته اهمیت توجه به ویژگی‌های اجتماعی و جمعیتی را در تحلیل تفاوت‌های مالی و هزینه‌ای میان واحدهای محلی تقویت می‌کند (Iliopoulos & De Witte, 2024).

۲-۶. پیوند نظری میان معیارهای تخصیص و بازتوزیع عوارض ارزش افزوده

برآیند مباحث نظری نشان می‌دهد که تفاوت وضعیت مالی شهرداری‌ها را نمی‌توان بر پایه یک عامل منفرد توضیح داد. جمعیت، بخشی از تقاضا برای خدمات عمومی را منعکس می‌کند؛ نیازهای هزینه‌ای، تفاوت منابع موردنیاز برای ارائه خدمات را نشان می‌دهد؛ ظرفیت مالی، تفاوت در توان بالقوه ایجاد درآمد را آشکار می‌سازد؛ و تلاش درآمدی، ارتباط میان ظرفیت موجود و نحوه بهره‌گیری از آن را مورد توجه قرار می‌دهد. در کنار این عوامل، ویژگی‌های ساختاری، اقتصادی و جغرافیایی نیز می‌توانند شرایط متفاوت شهرداری‌ها را از نظر هزینه خدمات و ظرفیت درآمدی توضیح دهند. ازاین‌رو، طراحی نظام انتقالات و هم‌ترازی مالی معمولاً با مجموعه‌ای از اهداف و ملاحظات مرتبط با ظرفیت مالی، نیازهای هزینه‌ای و رفتار مالی دولت‌های محلی مواجه است (Lago et al, 2024). در خصوص عوارض مالیات بر ارزش افزوده نیز، تفاوت قابل‌توجه میان شهرداری‌ها از نظر جمعیت، نیازهای خدماتی، ظرفیت درآمدی و شرایط اقتصادی و جغرافیایی، ضرورت توجه هم‌زمان به چند بعد را مطرح می‌کند. بنابراین، مبنای مناسب برای شناسایی معیارهای تخصیص، مجموعه‌ای از عواملی است که بتوانند ابعاد اصلی تفاوت میان شهرداری‌ها را توضیح دهند و ارتباط آنها با هدف بازتوزیع منابع قابل دفاع باشد. در این چارچوب، معیارها باید به‌گونه‌ای انتخاب شوند که تفاوت میان وضعیت مالی و هزینه ارائه خدمات شهری را منعکس کنند و در عین حال، قابلیت اندازه‌گیری و استفاده در سازوکار تخصیص را داشته باشند.

بر این اساس، چارچوب نظری پژوهش حاضر چهار محور اصلی را دربرمی‌گیرد: نیاز هزینه‌ای و تقاضای خدمات عمومی، ظرفیت مالی، تلاش و انگیزه درآمدی، و عوامل ساختاری و توسعه‌ای. این محورها مبنایی برای بررسی منظم ادبیات علمی و تجربه نظام‌های تخصیص و هم‌ترازی فراهم می‌کنند تا معیارهای مرتبط با هر یک شناسایی و طبقه‌بندی شوند. در این مرحله، هدف تعیین وزن یا اولویت معیارها نیست؛ تمرکز بر شناسایی مجموعه‌ای مستند از معیارهایی است که از پشتوانه نظری و تجربی برخوردار باشند و بتوانند در ادامه پژوهش برای بررسی و ارزیابی سازوکار بازتوزیع عوارض ارزش افزوده مورد استفاده قرار گیرند.

۳. پیشینه تحقیق

۱.۳. مطالعات داخلی

زعفرانی (۲۰۲۶) با هدف بررسی تأثیر مالیات بر ارزش‌افزوده بر درآمدهای پایدار شهرداری کاشان، با استفاده از روش مروری_تحلیلی و مطالعه کتابخانه‌ای، نقش درآمدهای حاصل از مالیات بر ارزش‌افزوده را در تأمین منابع مالی شهرداری بررسی کرد. نتایج مطالعه نشان داد که این منبع می‌تواند سهم قابل‌توجهی در تأمین درآمدهای پایدار شهری داشته باشد و وابستگی شهرداری به منابع ناپایدار، به‌ویژه درآمدهای مرتبط با ساخت‌وساز، را کاهش دهد (Zafarani,2026). شکری و ولی‌زاده (۲۰۲۵) عدالت در توزیع درآمد حاصل از مالیات بر ارزش‌افزوده میان شهرداری‌ها را بررسی کردند. این پژوهش با روش

توصیفی–پیمایشی و با استفاده از داده‌های رسمی انجام شد. نتایج نشان داد سرانه درآمد حاصل از مالیات و عوارض ارزش‌افزوده میان استان‌ها تفاوت قابل‌توجهی دارد و این تفاوت می‌تواند به افزایش نابرابری میان مناطق برخوردار و کمتر برخوردار منجر شود (Shokri and Valizadeh, 2025). ایزد خواستی و نگین تاجی (۲۰۲۴) با هدف برآورد ظرفیت‌های درآمدی بالقوه و قانونی شهرداری تهران از محل مالیات بر ارزش‌افزوده، ظرفیت درآمدی این منبع را در شهرستان تهران طی سال‌های2015 تا 2018 بررسی کردند. این پژوهش با استفاده از روش McKenzie (1991) و جدول داده_ستانده شهرستان تهران و بر مبنای رویکرد مصرف و اصل مقصد انجام شد. نتایج نشان داد درآمد بالقوه مالیات بر ارزش‌افزوده شهرداری تهران در سال‌های 2015, 2016, 2017, 2018 به‌ترتیب ۴۶/۰۲، ۵۴/۱۰، ۵۷/۱۷ و ۸۰/۰۴ هزار میلیارد ریال بوده است؛ درحالی‌که درآمد قانونی طی همین سال‌ها به‌ترتیب ۲۰/۳۱، ۲۵/۴۲، ۲۴/۲۵ و ۳۸/۵۸ هزار میلیارد ریال برآورد شد. این یافته‌ها بر ضرورت بازنگری در شیوه توزیع این منابع با هدف کاهش نابرابری‌های منطقه‌ای و ایجاد توزیع عادلانه‌تر میان شهرداری‌ها تأکید دارد(Izadkhasti and Negintaji, 2024). صدیقی و یار محمدیان (۲۰۲۲) در گزارشی از مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، نحوه وصول و تخصیص عوارض و مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های 2019 تا 2021 را بررسی کردند. یافته‌های گزارش حاکی از انحراف در توزیع برخی منابع از سهم‌های قانونی و وجود اشکال در اعمال نسبت‌های یکسان برای توزیع عوارض متمرکز میان استان‌ها با ترکیب جمعیتی متفاوت بود (Sedighi and Yarmohammadian, 2022). حاجیلو، میره ای و پیله ور(۲۰۱۹) ساختار درآمدی شهرداری قم را با تأکید بر درآمدهای پایدار را مورد بررسی قرار دادند. داده‌های درآمد و هزینه شهرداری قم طی سال‌های 2007 تا 2013 از منابع مکتوب و اسناد مالی استخراج شد و در کنار آن با رئیس مطالعات درآمد شهرداری مصاحبه صورت گرفت. در این پژوهش با روش توصیفی ـ تحلیلی نشان داد که در سال‌های 2012 و 2013 حدود ۷۹/۷۹ درصد درآمدهای شهرداری از منابع ناپایدار تأمین شده است؛ در مقابل، برخی اقلام مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده، از جمله عوارض موضوع بند ۲ ماده ۳۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده، در گروه منابع پایدار قرار گرفته‌اند (Hajilu, Mirei, and Pilevar, 2019). به بررسی ساختار درآمدی شهرداری تهران را طی دوره 2001 تا 2015 پرداختند. قلی زاده و امینی راد (۲۰۱۸) در این پژوهش علاوه بر مقایسه ساختار درآمد و هزینه چند شهرداری، از مدل پرتفوی مارکویتز برای تعیین ترکیب مطلوب منابع درآمدی با معیارهای ریسک، بازده مورد انتظار و نسبت شارپ استفاده شد. بر اساس نتایج بدست آمده ساختار موجود درآمدی شهرداری تهران با ترکیب بهینه برآوردشده فاصله دارد و انتقالات مالیاتی دولت به شهرداری، از جمله درآمدهای مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده، در میان منابع نسبتاً باثبات قرار می‌گیرد(Gholizadeh and Aminirad, 2018). کارایی توزیع عواید حاصل از قانون مالیات بر ارزش افزوده به شهرداری‌ها را مورد مطالعه قرار داد، این پژوهشگر شیوه دریافت و تخصیص بخشی از مالیات بر ارزش افزوده به شهرداری‌ها را از منظر مبانی مالیه عمومی محلی بررسی کرد. نتایج تحلیل نظری وی نشان داد که سازوکار تخصیص پیش‌بینی‌شده در مواد ۳۸ و ۳۹ قانون وقت مالیات بر ارزش افزوده، از منظر مبانی نظری مالیه عمومی محلی با چالش‌هایی مواجه است(Nasr Esfahani, 2014).

۲.۳. مطالعات خارجی

بورگه و همکاران(۲۰۲۶) به مطالعه نظام هم‌ترازی مالی شهرداری‌ها در دانمارک، فنلاند، نروژ و سوئد پرداختند. در این پژوهش از داده‌های جامع شهرداری‌های چهار کشور در سال ۲۰۲۰ و رویکرد مقایسه تجربی قبل و بعد از هم‌ترازی، نابرابری‌های ناشی از تفاوت در پایه مالیاتی و نیازهای هزینه‌ای استفاده شد. بر اساس نتایج به دست آمده نظام‌های هم‌ترازی در چهار کشور از نظر میزان کاهش نابرابری متفاوت هستند و طراحی نهادی نظام انتقالات نقش مهمی در میزان هم‌ترازی ظرفیت مالی و هزینه‌های لازم برای ارائه خدمات عمومی دارد(Borge et al, 2026). مائوری و پیتر (۲۰۲۵) اصلاح نظام انتقالات بین‌دولتی در سطح شهرداری‌های یکی از کانتون‌های سوئیس را بررسی کردند. در این اصلاح، فرمول انتقالات و نرخ مشارکت در سازوکار هم‌ترازی ظرفیت مالی تغییر کرد. نتایج نشان داد مالیات‌های محلی به تغییر در مبالغ انتقالی واکنش نشان دادند، در حالی که برای تغییر در نرخ مشارکت در نظام هم‌ترازی، اثر انگیزشی معناداری مشاهده نشد(Mauri and Peter, 2025). پانگ و وانگ (۲۰۲۵) آثار اصلاح تسهیم مالیات بر ارزش افزوده در چین را بر شدت مصرف انرژی بررسی

کردند. داده‌های شهرهای سطح استان طی سال‌های 2006 تا 2020 مورد استفاده قرار گرفت و اصلاح سال 2016 در نسبت تسهیم مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یک آزمایش شبه‌طبیعی در نظر گرفته شد. نتایج نشان داد افزایش سهم محلی از مالیات بر ارزش افزوده با افزایش شدت مصرف انرژی منطقه‌ای همراه بوده است. این اثر در مناطقی با رقابت بیشتر میان دولت‌های محلی قوی‌تر بود و مقررات زیست‌محیطی و نوآوری فناوری آن را تعدیل می‌کردند. یافته مطالعه نشان می‌داد نحوه تسهیم VAT می‌تواند انگیزه‌های مالی و رفتار دولت‌های محلی را تغییر دهد(Pang and Wang, 2025). وانگ و ژانگ (۲۰۲۵) آثار اصلاح تسهیم مالیات بر ارزش افزوده در چین را بر سرمایه‌گذاری بنگاه‌ها بررسی کردند. نمونه پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس چین طی سال‌های 2011 تا 2024 بود و اصلاح سال 2016 در نسبت تسهیم VAT به‌عنوان شوک سیاستی مورد استفاده قرار گرفت. نتایج نشان داد افزایش سهم محلی از VAT سرمایه‌گذاری بنگاه‌ها را به‌طور معناداری افزایش داده است و این اثر در بنگاه‌هایی که پیش از اصلاح با کم‌سرمایه‌گذاری مواجه بودند، بیشتر مشاهده شد. تحلیل سازوکار نیز نشان داد بهبود محیط کسب‌وکار و افزایش ظرفیت حمایت مالی دولت‌های محلی از مسیرهای اصلی این اثر بوده‌اند(Wang and Zhang ,2025).

کیزیلتان و یرلی (۲۰۲۳) وضعیت ظرفیت مالی و تلاش درآمدی دولت‌های محلی در ۸۱ استان ترکیه را طی دوره 2007 تا 2019 بررسی کردند. در این پژوهش با استفاده از مدل‌های فضایی دوربین و خودرگرسیون فضایی نتایج نشان داد که اصلاحات سال ۲۰۱۴ در جهت تقویت تمرکززدایی مالی، در عمل با کاهش ظرفیت مالی دولت‌های محلی همراه بوده است. همچنین افزایش سهم منابع دریافتی از بودجه عمومی، وابستگی دولت‌های محلی به منابع مرکزی را افزایش داده و با کاهش تلاش درآمدی همراه بوده است. پژوهش همچنین وجود وابستگی فضایی در ظرفیت مالی واحدهای محلی را نشان داد(Kiziltan and Yereli, 2023). میائوچی و ستوگوچی (۲۰۲۳) به مطالعه رابطه تراکم جمعیت و هزینه ارائه خدمات عمومی را در شهرداری‌های ژاپن پرداختند. داده‌های مربوط به شهرداری‌های ژاپن با تمرکز بر رابطه میان تراکم جمعیت و مخارج عمومی سرانه مورد استفاده قرار گرفت و تحلیل تجربی رابطه‌ای L شکل میان تراکم جمعیت و مخارج سرانه عمومی را نشان داد. یافته‌ها بیانگر آن بود که کاهش تراکم جمعیت می‌تواند هزینه ارائه خدمات عمومی را افزایش دهد و حفظ حداقل سطح تراکم جمعیتی برای پایداری مالی شهرداری‌ها اهمیت دارد. این نتیجه، نقش ویژگی‌های جمعیتی و فضایی را در سنجش نیازهای هزینه‌ای تقویت می‌کند(Miyauchi and Setoguchi, 2023). شانموگام و شانموگام (۲۰۲۲) آثار انتقالات مالی و میزان انتقالات موردنیاز بر اساس ظرفیت مالی و نیازهای هزینه‌ای برای ۲۹ ایالت هند را مورد بررسی قرار دادند. داده‌های مربوط به مخارج ایالت‌ها در قالب داده‌های تابلویی تحلیل شد و برای برآورد انتقالات، سناریوهای مختلفی بر اساس معیارهای ظرفیت مالی و نیاز هزینه‌ای مورد استفاده قرار گرفت. نتایج نشان داد انتقالات مالی اثر تقویت‌کننده بر مخارج عمومی ایالت‌ها دارد و در بسیاری از ایالت‌ها با افزایش مخارج جاری همراه است(Shanmugam and Shanmugam, 2022). نیاپتی و اوزدمیر اولوچ(۲۰۲۱) نشان دادند که پس از اصلاح نظام انتقالات مالی ترکیه، **شاخص** توسعه در کنار جمعیت و سایر متغیرهای ساختاری در تعیین انتقالات مالی میان دولت مرکزی و واحدهای محلی مورد توجه قرار گرفت و انتقالات با شاخص‌های اجتماعی–اقتصادی و ساختاری ارتباط معناداری داشت(Niyapti and Özdemir Uluç, 2021).

جدول۱– مقایسه‌ای مطالعات داخلی و خارجی

پژوهش	موضوع و روش مطالعه	یافته یا محور اصلی	ارتباط با پژوهش حاضر
Borge et al(2026)	مقایسه نظام‌های هم‌ترازی مالی در چهار کشور شمال اروپا با داده‌های شهرداری‌ها	تفاوت نظام‌ها در کاهش نابرابری ظرفیت مالی و نیازهای هزینه‌ای	اهمیت طراحی نهادی و توجه هم‌زمان به ظرفیت مالی و نیاز هزینه‌ای
Mauri and Peter (2025)	بررسی اصلاح انتقالات بین‌دولتی در شهرداری‌های یک کانتون سوئیس	واکنش مالیات‌های محلی به مبالغ انتقالی، بدون مشاهده اثر انگیزشی معنادار برای تغییر نرخ مشارکت	اهمیت تفکیک ظرفیت مالی از انگیزه‌های درآمدی
Pang and Wang	بررسی تجربی اصلاح تسهیم	ارتباط افزایش سهم محلی از	نشان‌دهنده اهمیت پیامدهای رفتاری

پژوهش	موضوع و روش مطالعه	یافته یا محور اصلی	ارتباط با پژوهش حاضر
(2025)	مالیات بر ارزش افزوده در چین	مالیات بر ارزش افزوده با شدت مصرف انرژی	سازوکار تسهیم درآمد
Wang and Zhang (2025)	بررسی اثر اصلاح تسهیم مالیات بر ارزش افزوده بر سرمایه‌گذاری بنگاه‌ها	افزایش سهم محلی از مالیات بر ارزش افزوده با افزایش سرمایه‌گذاری بنگاه‌ها همراه بود	اهمیت آثار اقتصادی و انگیزشی سازوکارهای تسهیم درآمد
Kiziltan and Yereli (2023)	تحلیل ظرفیت مالی و تلاش درآمدی دولت‌های محلی ترکیه با مدل‌های فضایی	ارتباط انتقالات، ظرفیت مالی، تلاش درآمدی و وابستگی فضایی	مبنایی برای تفکیک ظرفیت بالقوه درآمدی از تلاش درآمدی
Miyauchi and Setoguchi (2023)	تحلیل رابطه تراکم جمعیت و مخارج عمومی سرانه شهرداری‌های ژاپن	رابطه غیرخطی تراکم جمعیت و هزینه ارائه خدمات	اهمیت جمعیت و ویژگی‌های فضایی در برآورد نیازهای هزینه‌ای
Shanmugam and Shanmugam (2022)	بررسی انتقالات مبتنی بر نیاز هزینه‌ای و ظرفیت مالی در ایالت‌های هند	تحلیل انتقالات با توجه به تفاوت نیازهای هزینه‌ای و ظرفیت مالی	ارتباط مستقیم با معیارهای نیاز هزینه‌ای و ظرفیت مالی
Niyapti and Özdemir Uluç (2021)	بررسی انتقالات مالی در ترکیه و نقش عوامل سیاسی و ساختاری	توجه به شاخص‌های توسعه و ویژگی‌های ساختاری در انتقالات	اهمیت عوامل توسعه‌ای و نهادی در تخصیص منابع
Farghbali Khameneh, Ahmadi, and Rahmati (2022)	بررسی نابرابری انتقالات مالیات بر ارزش افزوده در ایران	سنجش نابرابری انتقالات در سطح استان‌ها	شواهد داخلی درباره توزیع منابع؛ با محدودیت تعمیم مستقیم به شهرداری‌ها
Sedighi and Yarmohammadian (2022)	بررسی نحوه وصول و تخصیص عوارض و مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۰	بررسی مسائل اجرایی و انحراف‌های گزارش‌شده در تخصیص منابع	مرتبط با سازوکار اجرایی و قانونی تخصیص در ایران
Ezzadkhasti and Negintaji (2024)	برآورد ظرفیت بالقوه و قانونی درآمد مالیات بر ارزش افزوده شهرداری تهران	مقایسه ظرفیت بالقوه درآمد با درآمد قانونی برآوردشده	مرتبط با ظرفیت درآمدی و تفاوت آن با منابع قانونی تخصیص‌یافته
Shokri and Valizadeh (2025)	بررسی عدالت توزیع درآمد مالیات بر ارزش افزوده میان شهرداری‌ها	گزارش تفاوت قابل‌توجه در سرانه دریافتی میان استان‌ها	مرتبط با عدالت توزیعی و ضرورت بررسی معیارهای تخصیص
Hajilu et al. (2019)	بررسی ساختار منابع درآمدی شهرداری قم با تأکید بر درآمدهای پایدار	بررسی ترکیب درآمدهای پایدار و ناپایدار شهرداری	زمینه‌ساز توجه به ثبات و ساختار درآمدی شهرداری‌ها
Gholizadeh and Aminirad (2018)	تحلیل ساختار درآمدی شهرداری تهران با رویکرد ریسک و بازده	بررسی ترکیب منابع درآمدی و ثبات نسبی برخی منابع	مرتبط با ویژگی‌های منابع درآمدی، نه مستقیماً با معیارهای توزیع بین شهرداری‌ها
Nasr Esfahani (2014)	بررسی نظری کارایی توزیع عواید مالیات بر ارزش افزوده به شهرداری‌ها	تحلیل سازوکار تخصیص از منظر مالیه عمومی محلی	پیشینه مستقیم در زمینه ارزیابی مبانی تخصیص عوارض

مرور تطبیقی مطالعات نشان می‌دهد که پژوهش‌های خارجی عمدتاً از سه منظر به مسئله تخصیص منابع مالی دولت‌های محلی پرداخته‌اند: نخست، شناسایی و برآورد نیازهای هزینه‌ای با توجه به جمعیت و ویژگی‌های فضایی؛ دوم، بررسی ظرفیت

مالی، تلاش درآمدی و سازوکارهای هم‌ترازی مالی؛ و سوم، تحلیل آثار انتقالات و اصلاحات تسهیم درآمد بر رفتار مالی دولت‌های محلی و پیامدهای اقتصادی. در مقابل، مطالعات داخلی بیشتر بر توزیع عوارض مالیات بر ارزش افزوده، تفاوت درآمدهای دریافتی، ظرفیت درآمدی شهرداری‌ها و مسائل اجرایی یا قانونی تخصیص متمرکز بوده‌اند. بنابراین، این دو دسته مطالعات از یک سو مبانی نظری و تجربی متنوعی برای شناسایی معیارهای تخصیص فراهم می‌کنند و از سوی دیگر، ضرورت بررسی ویژگی‌های خاص چارچوب قانونی ایران را نشان می‌دهند. با وجود مطالعات انجام‌شده درباره عدالت توزیعی و سازوکار تخصیص عوارض در ایران، در مجموعه منابع بررسی‌شده، چارچوبی که معیارهای مطرح‌شده در ادبیات داخلی و خارجی را به‌صورت یکپارچه شناسایی و طبقه‌بندی کند و سپس میزان انعکاس هر معیار را در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 2021 به‌طور تطبیقی بررسی کند، کمتر مشاهده می‌شود. ازاین‌رو، شکاف مورد توجه پژوهش حاضر، فقدان مطلق مطالعات درباره تخصیص عوارض نیست؛ بلکه نیاز به پیوند دادن ادبیات معیارهای تخصیص با تحلیل مشخص مفاد قانونی و تفکیک وضعیت انعکاس هر معیار در قانون است. بر همین اساس، پژوهش حاضر معیارهای شناسایی‌شده را در محورهای مفهومی مرتبط طبقه‌بندی و وضعیت آن‌ها را از حیث انعکاس صریح، ارتباط ضمنی، پوشش محدود یا نبود پوشش روشن در قانون بررسی می‌کند. این رویکرد می‌تواند زمینه‌ای برای شناسایی ظرفیت‌ها و خلأهای احتمالی چارچوب قانونی فراهم آورد؛ هرچند ارزیابی تجربی مطلوبیت معیارها یا آثار آن‌ها بر عدالت توزیعی، به داده‌های واقعی تخصیص شهرداری‌ها و تحلیل‌های تکمیلی نیاز دارد.

۴. روش‌شناسی

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر رویکرد، کیفی و اکتشافی است و با استفاده از تحلیل محتوای اسنادی با رویکرد تطبیقی انجام شده است. تحلیل اسنادی روشی برای بررسی و تفسیر نظام‌مند اسناد و متون در راستای پاسخ‌گویی به پرسش پژوهش است (Bowen, 2009). همچنین، تحلیل محتوای کیفی امکان استخراج، سازمان‌دهی و طبقه‌بندی مفاهیم را از طریق رویکردهای قیاسی و استقرایی فراهم می‌کند (Elo & Kyngäs, 2008). ر این اساس، در پژوهش حاضر، مطالعات علمی مرتبط با تخصیص و هم‌ترازی مالی، منابع مربوط به درآمدهای شهرداری‌ها و اسناد قانونی مرتبط بررسی شدند تا معیارهای قابل استفاده در تحلیل تخصیص عوارض مالیات بر ارزش افزوده میان شهرداری‌های ایران شناسایی شوند.

۱.۴. شناسایی و انتخاب منابع

شناسایی منابع از طریق جست‌وجوهای موضوعی در پایگاه‌های نورمگز، پژوهشگر گوگل و پایگاه اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی، بررسی فهرست منابع مطالعات مرتبط و پیگیری منابع مرتبط با موضوع پژوهش انجام شد. موضوعات جست‌وجو بر مفاهیمی نظیر تخصیص منابع مالی میان دولت‌های محلی، هم‌ترازی و برابرسازی مالی، نیازهای هزینه‌ای، ظرفیت مالی، تلاش درآمدی، انتقالات بین‌دولتی، درآمدهای شهرداری‌ها و مالیات بر ارزش افزوده متمرکز بودند.

انتخاب منابع بر اساس ارتباط محتوایی آن‌ها با پرسش پژوهش و میزان کمک آن‌ها به تبیین ابعاد مختلف تخصیص منابع میان شهرداری‌ها صورت گرفت. مطالعات مرتبط با نیازهای مالی و هزینه‌ای، ظرفیت ایجاد درآمد، ویژگی‌های جمعیتی و جغرافیایی و سازوکارهای انتقال منابع مالی در شناسایی معیارها مورد توجه قرار گرفتند. همچنین، اسناد قانونی مرتبط برای بررسی نحوه انعکاس معیارهای شناسایی‌شده در چارچوب حقوقی تخصیص عوارض بررسی شدند. جست‌وجوی منابع بر اساس یک بازه زمانی از پیش تعیین‌شده و ثبت‌شده انجام نشده بود؛ ازاین‌رو، بازه زمانی مستقلی به‌عنوان محدوده رسمی جست‌وجو گزارش نمی‌شود. همچنین، فرایند شناسایی منابع مبتنی بر جست‌وجوهای موضوعی، بررسی فهرست منابع و پیگیری مطالعات مرتبط بود و به‌عنوان مرور نظام‌مند مبتنی بر پروتکل از پیش تعیین‌شده معرفی نمی‌شود.

۲.۴.واحد تحلیل و چارچوب اولیه معیارها

واحد تحلیل در این پژوهش، «معیار تخصیص منابع مالی میان شهرداری‌ها» بود. به این معنا که هر عامل یا مفهومی که بتواند تفاوت میان شهرداری‌ها را از نظر نیاز مالی، ظرفیت درآمدی، شرایط ارائه خدمات یا سایر ویژگی‌های ساختاری توضیح دهد، به‌عنوان یک معیار بالقوه بررسی می‌شود (Bowen, 2009). در مرحله نخست، مفاهیم و گزاره‌های مرتبط با تفاوت نیازهای خدمات عمومی، توان تأمین درآمد، نحوه استفاده از ظرفیت‌های درآمدی و ویژگی‌های ساختاری و جغرافیایی واحدهای محلی

از منابع بررسی‌شده استخراج شدند. برای سازمان‌دهی اولیه تحلیل، چهار محور شامل (۱) نیاز و تقاضای خدمات عمومی، (۲) ظرفیت مالی، (۳) تلاش و انگیزه درآمدی و (۴) عوامل ساختاری، توسعه‌ای و جغرافیایی در نظر گرفته شد. این محورها نقش چارچوب راهنما را در تحلیل داشتند و به‌عنوان طبقات قطعی و تغییرناپذیر در نظر گرفته نشدند. ازاین‌رو، امکان شناسایی مفاهیم جدید خارج از دسته‌بندی اولیه نیز وجود داشت. مفاهیم استخراج‌شده بر اساس نزدیکی معنایی، تمایز مفهومی و ارتباط با پرسش پژوهش مقایسه و دسته‌بندی شدند. در موارد دارای هم‌پوشانی مفهومی، معیارهای مشابه با حفظ تفاوت‌های معنایی ضروری در طبقات مناسب قرار گرفتند.

۳.۴. مراحل تحلیل و استخراج معیارها

فرایند تحلیل در سه مرحله انجام شد. در مرحله نخست، مفاهیم مرتبط با معیارهای تخصیص از مطالعات و اسناد بررسی‌شده استخراج شدند. در مرحله دوم، مفاهیم استخراج‌شده بر اساس ارتباط موضوعی و نزدیکی معنایی در چهار محور اولیه سازمان‌دهی شدند و امکان افزودن مفاهیم جدید نیز حفظ شد. در مرحله سوم، معیارها از نظر ارتباط با پرسش پژوهش، تمایز مفهومی، میزان هم‌پوشانی و قابلیت استفاده در تحلیل نظام تخصیص منابع بررسی و پالایش شدند. در فرایند پالایش معیارها، ارتباط آن‌ها با پرسش پژوهش، تمایز مفهومی، میزان هم‌پوشانی با سایر معیارها و قابلیت استفاده در تحلیل نظام تخصیص منابع مورد توجه قرار گرفت. بنابراین، معیارهای نهایی صرفاً بر اساس تکرار در منابع انتخاب نشدند، بلکه ارتباط محتوایی و جایگاه مفهومی آن‌ها نیز در دسته‌بندی مورد توجه قرار گرفت.این فرایند با اصول کلی تحلیل محتوای کیفی، شامل سازمان‌دهی و تفسیر داده‌های متنی و شکل‌گیری مقوله‌های مفهومی، سازگار اس (Elo & Kyngäs, 2008).

۴.۴. تطبیق معیارها با قانون مالیات بر ارزش افزوده

پس از استخراج و طبقه‌بندی معیارها، آن‌ها با احکام مرتبط در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ تطبیق داده شدند. هدف از این مرحله، بررسی میزان و نحوه انعکاس معیارهای شناسایی‌شده در چارچوب قانونی تخصیص عوارض میان شهرداری‌ها بود. در این بررسی، میان معیارهایی که به‌صراحت در احکام قانونی مورد اشاره قرار گرفته‌اند، معیارهایی که ارتباط آن‌ها با احکام قانونی غیرمستقیم است و مواردی که پوشش روشن آن‌ها در مواد بررسی‌شده مشاهده نشد، تمایز گذاشته شد. بنابراین، مشاهده‌نشدن حکم صریح درباره یک معیار، به‌تنهایی به معنای اثبات فقدان هرگونه انعکاس غیرمستقیم آن در قانون تلقی نشد.

۵.۴. اعتمادپذیری تحلیل و دامنه یافته‌ها

برای افزایش شفافیت تحلیل، مراحل شناسایی منابع، استخراج مفاهیم، دسته‌بندی معیارها و تطبیق آن‌ها با احکام قانونی به‌صورت تفکیک‌شده تشریح شدند. در تحلیل محتوای کیفی، شفافیت مراحل تحلیل و تناسب میان داده‌های بررسی‌شده، شیوه تفسیر و گزارش یافته‌ها از ملاحظات مهم اعتمادپذیری پژوهش به شمار می‌روند (Elo, et al,2014). در پژوهش حاضر، کدگذاری و دسته‌بندی مفاهیم توسط پژوهشگر انجام شد؛ ازاین‌رو، یافته‌ها حاصل تحلیل کیفی منابع بررسی‌شده‌اند و نباید به‌عنوان نتیجه کدگذاری مستقل چند ارزیاب یا اعتبارسنجی تجربی معیارها تفسیر شوند. همچنین، پژوهش حاضر بر شناسایی مفهومی معیارها و بررسی نحوه انعکاس آن‌ها در قانون تمرکز دارد و شامل آزمون تجربی عملکرد معیارها بر اساس داده‌های واقعی تخصیص منابع به شهرداری‌ها نیست. بر این اساس، معیارهای شناسایی‌شده مجموعه‌ای تحلیلی و قابل بازنگری محسوب می‌شوند که ارزیابی و تکمیل آن‌ها با استفاده از منابع بیشتر، نظر خبرگان و داده‌های واقعی تخصیص می‌تواند در پژوهش‌های آتی دنبال شود.

۵. یافته‌ها

۱.۵. شناسایی و استخراج معیارهای تخصیص

بررسی مطالعات علمی و اسناد مرتبط با هم‌ترازی مالی و تخصیص منابع میان واحدهای محلی نشان داد که معیارهای مورد استفاده برای تعیین سهم شهرداری‌ها، طیف متنوعی از عوامل جمعیتی، مالی، اقتصادی، اجتماعی و جغرافیایی را دربرمی‌گیرد. در فرایند تحلیل اسنادی، معیارهای مطرح‌شده در منابع منتخب استخراج و موارد دارای مفهوم مشابه، با حفظ معنای اصلی، در قالب مفاهیم مشترک سازمان‌دهی شدند. در این فرایند، معیارهایی مانند جمعیت، ساختار جمعیتی، تراکم و پراکندگی جمعیت، نیازهای هزینه‌ای، ظرفیت مالی، درآمد بالقوه، تلاش درآمدی و برخی شاخص‌های ساختاری و توسعه‌ای شناسایی

شد. برای افزایش انسجام مفهومی، معیارهای استخراج‌شده بر اساس نقشی که در تبیین تفاوت وضعیت مالی شهرداری‌ها ایفا می‌کنند، در چهار محور اصلی شامل « تقاضای خدمات عمومی»، «ظرفیت مالی»، «تلاش و انگیزه درآمدی» و «عوامل ساختاری، توسعه‌ای و جغرافیایی» طبقه‌بندی شدند. این طبقه‌بندی بر مبنای چارچوب نظری پژوهش انجام گرفت و در عین حال، امکان قرارگیری معیارهای جدید در مقولات موجود یا شکل‌گیری مقوله‌های تکمیلی در صورت مشاهده شواهد کافی در اسناد حفظ شد.

جدول (۲) معیارهای شناسایی‌شده، تعریف مفهومی آنها، محور مربوط و مهم‌ترین مطالعات یا اسناد پشتیبان هر معیار را نشان می‌دهد. این جدول مبنای مرحله تطبیقی پژوهش قرار گرفته و امکان بررسی میزان توجه نظام‌های مختلف به ابعاد گوناگون تخصیص منابع میان واحدهای محلی را فراهم می‌کند.

جدول ۲. معیارهای شناسایی‌شده در مطالعات مرتبط با تخصیص و هم‌ترازی مالی

معیار	تعریف/مفهوم	محور اصلی	مطالعات پشتیبان
جمعیت	اندازه جمعیت تحت پوشش خدمات عمومی و نمایانگر بخشی از تقاضای خدمات	تقاضای خدمات عمومی	Turley and McNena (2021); Shanmugam and Shanmugam (2022); Miyauchi and Setoguchi (2023)
نیازهای هزینه‌ای	منابع موردنیاز برای ارائه سطح مشخصی از خدمات عمومی با توجه به شرایط واحد محلی	تقاضای خدمات عمومی	Turley and McNena (2021); Shanmugam and Shanmugam (2022); Yan and Reshevski (2021); Primorac et al. (2022)
مخارج عمومی/هزینه ارائه خدمات	سطح منابع صرف‌شده برای ارائه خدمات عمومی	تقاضای خدمات عمومی	Shanmugam and Shanmugam (2022); Dafflon and Mischler (2007)
ساختار سنی جمعیت	ترکیب جمعیت از نظر گروه‌های سنی و آثار آن بر تقاضای خدمات	تقاضای خدمات عمومی	Ladd (1992); Starke (2021); Iliopoulos and De Witte (2024)
ویژگی‌های اجتماعی	ویژگی‌های اجتماعی جمعیت که می‌تواند بر سطح و ترکیب خدمات عمومی اثر بگذارد	تقاضای خدمات عمومی	Iliopoulos and De Witte (2024)
تراکم جمعیت	میزان تمرکز جمعیت در محدوده جغرافیایی شهرداری	تقاضای خدمات عمومی	Miyauchi and Setoguchi (2023)
پراکندگی جمعیت/سکونتگاه‌ها	میزان پراکندگی فضایی جمعیت و سکونتگاه‌ها و آثار آن بر هزینه ارائه خدمات	تقاضای خدمات عمومی	Dafflon and Mischler (2007); Ladd (1992)
ظرفیت مالی	توان بالقوه واحد محلی برای ایجاد درآمد از پایه‌های درآمدی موجود	ظرفیت مالی	Turley and McNena (2021); Yan and Reshevski (2021); Primorac et al. (2022); Kiziltan and Yereli (2023)

معیار	تعریف/مفهوم	محور اصلی	مطالعات پشتیبان
درآمد بالقوه	میزان درآمدی که واحد محلی تحت شرایط استاندارد می‌تواند از منابع درآمدی خود ایجاد کند	ظرفیت مالی	Turley and McNena (2021); Ezzadkhasti and Negintaji (2024)
فعالیت اقتصادی/پایه درآمدی	اندازه و ساختار فعالیت‌های اقتصادی مرتبط با ظرفیت ایجاد درآمد	ظرفیت مالی	Yan and Reshevski (2021)
ساختار و پایداری منابع درآمدی	ترکیب منابع درآمدی شهرداری و میزان پایداری آن‌ها	ظرفیت مالی	Hajilu et al. (2019); Gholizadeh and Aminirad (2018)
تلاش درآمدی	میزان بهره‌گیری واحد محلی از ظرفیت‌های درآمدی موجود	تلاش و انگیزه درآمدی	Kiziltan and Yereli (2023); Choe (2023)
وابستگی به منابع مرکزی	میزان اتکای منابع مالی واحد محلی به انتقالات و منابع دولت مرکزی	تلاش و انگیزه درآمدی	Kiziltan and Yereli (2023)
ویژگی‌های جغرافیایی	شرایط مکانی و جغرافیایی مؤثر بر هزینه ارائه خدمات عمومی	عوامل ساختاری، توسعه‌ای و جغرافیایی	Ladd (1992); Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD, 2022)
سطح توسعه‌یافتگی	وضعیت نسبی توسعه اقتصادی و اجتماعی منطقه و ارتباط آن با نیاز مالی	عوامل ساختاری، توسعه‌ای و جغرافیایی	Niyapti and Özdemir Uluç (2021)

جدول (۳) فرایند ادغام معیارهای جدول (۲) و طبقه‌بندی نهایی آن‌ها در ده معیار را نشان می‌دهد. این ده معیار مبنای مرحله تطبیقی پژوهش قرار گرفته‌اند.

جدول ۳. کدگذاری، ادغام و طبقه‌بندی نهایی معیارهای تخصیص عوارض مالیات بر ارزش افزوده

بعد اصلی	معیار نهایی	معیارهای اولیه مرتبط	منطق ادغام	جایگاه در تخصیص
نیاز و تقاضای خدمات عمومی	جمعیت	جمعیت	جمعیت حجم پایه تقاضا برای خدمات عمومی را نشان می‌دهد و مبنای اولیه برآورد نیاز مالی است.	سنجش حجم پایه نیاز
	ساختار جمعیتی و اجتماعی	ساختار سنی جمعیت؛ ویژگی‌های اجتماعی	ترکیب سنی و اجتماعی جمعیت نوع و شدت تقاضا برای خدمات عمومی را تغییر می‌دهد.	تعدیل نیاز

بعد اصلی	معیار نهایی	معیارهای اولیه مرتبط	منطق ادغام	جایگاه در تخصیص
	تراکم و پراکندگی جمعیت	تراکم جمعیت؛ پراکندگی جمعیت و سکونتگاه‌ها	هر دو معیار به الگوی استقرار جمعیت مربوط‌اند و بر دسترسی و هزینه ارائه خدمات اثر می‌گذارند.	تعدیل هزینه ارائه خدمات
	نیازهای هزینه‌ای	نیازهای هزینه‌ای؛ مخارج عمومی/هزینه ارائه خدمات	هزینه مشاهده‌شده و نیاز هزینه‌ای مفاهیم متفاوتی‌اند، اما هر دو برای سنجش منابع لازم برای ارائه سطح معینی از خدمات مطرح می‌شوند.	برآورد منابع موردنیاز
ظرفیت مالی	ظرفیت مالی و درآمد بالقوه	ظرفیت مالی؛ درآمد بالقوه	درآمد بالقوه یکی از اجزای اصلی سنجش توان درآمدزایی است و در چارچوب ظرفیت مالی بررسی می‌شود.	سنجش توان بالقوه تأمین درآمد
	پایه اقتصادی و ساختار درآمدی	فعالیت اقتصادی/پایه درآمدی؛ ساختار و پایداری منابع درآمدی	تفاوت در فعالیت اقتصادی و پایه‌های درآمدی و نیز ترکیب و پایداری منابع، توان و وضعیت درآمدی شهرداری‌ها را متفاوت می‌کند.	تعدیل بر اساس توان درآمدی
تلاش و انگیزه درآمدی	تلاش درآمدی	تلاش درآمدی	این معیار میزان بهره‌گیری شهرداری از ظرفیت موجود برای تجهیز منابع را منعکس می‌کند.	ایجاد انگیزه برای تجهیز منابع
	وابستگی به منابع مرکزی	وابستگی به انتقالات و منابع مرکزی	میزان اتکا به منابع خارج از اختیار شهرداری بیانگر وابستگی مالی و نیاز احتمالی به حمایت بین‌دولتی است.	تعدیل نیاز به انتقالات
عوامل ساختاری، توسعه‌ای و جغرافیایی	سطح توسعه‌یافتگی	سطح توسعه‌یافتگی	تفاوت در سطح توسعه اقتصادی و اجتماعی می‌تواند هم ظرفیت درآمدی و هم نیاز به منابع عمومی را تغییر دهد.	تعدیل نابرابری توسعه‌ای
	شرایط جغرافیایی و مکانی	ویژگی‌های جغرافیایی	موقعیت مکانی و شرایط جغرافیایی می‌تواند هزینه ارائه خدمات و دسترسی به منابع را تحت تأثیر قرار دهد.	تعدیل هزینه و شرایط ارائه خدمات

۲.۵. تحلیل معیارهای تخصیص در قانون مالیات بر ارزش افزوده (۱۴۰۰)

در این مرحله، متن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ به‌عنوان سند رسمی اصلی پژوهش، با استفاده از ماتریس تحلیل اسناد و بر پایه چهار محور مفهومی یافته‌های پیشین بررسی شد. واحد تحلیل، همانند مراحل قبل، «معیار تخصیص» بود؛ یعنی هر شاخص یا قاعده‌ای که در متن قانون مبنای تقسیم منابع میان شهرداری‌ها، دهیاری‌ها و سایر دریافت‌کنندگان قرار گرفته است.

سازوکارهای تخصیص در متن قانون. بررسی مواد ۳۸ تا ۴۲ نشان داد که قانون، منابع حاصل از عوارض را از طریق ترکیبی از سهم‌های ثابت و شاخص‌های مشخص توزیع می‌کند. مطابق ماده ۳۸، یک‌نهم «مالیات سلامت» کنار گذاشته می‌شود و باقیمانده به‌طور مساوی میان درآمد عمومی و شهرداری‌ها و دهیاری‌ها تقسیم می‌شود. در بند «الف» ماده ۳۹، ۹۰ درصد عوارض ماده ۷ و بندهای «ب» و «پ» ماده ۲۶ بر اساس شاخص جمعیت در سطح هر استان توزیع می‌شود و ۱۰ درصد باقیمانده، در حساب وزارت کشور، بر مبنای شاخص‌های توسعه‌نیافتگی مصوب هیئت وزیران تخصیص می‌یابد. در بند «ب» همین ماده (اصلاحی ۱۴۰۱)، منابع بندهای «الف» و «ت» ماده ۲۶ و ماده ۲۸ ابتدا با سهم ثابت ۱۲ درصد برای کلان‌شهرها، ۵۳ درصد برای سایر شهرها و ۳۵ درصد برای روستاها و عشایر تفکیک و سپس بر اساس جمعیت و توسعه‌نیافتگی توزیع می‌شود. ماده ۴۰ عوارض آلایندگی را بر مبنای جمعیت در هر شهرستان، و در آلودگی چندشهرستانی بر پایه جمعیت، اثرپذیری و فاصله از واحد آلاینده تقسیم می‌کند. ماده ۴۱ عوارض سالانه وسایط نقلیه را بر اساس محل سکونت مالک هنگام صدور پلاک (اصل مبدأ) و ماده ۴۲ دوازده در هزار ارزش گمرکی واردات را با سهم ثابت ۱۳، ۵۲ و ۳۵ درصدی و شاخص‌های مصوب هیئت دولت توزیع می‌کند. نتایج تطبیق این سازوکارها با چهار محور جدول (۲) در جدول (۴) خلاصه شده است.

جدول ۴. پوشش محورهای چهارگانه در قانون مالیات بر ارزش افزوده (۱۴۰۰)

محور	معیارهای مشاهده‌شده در قانون	وضعیت پوشش
نیاز و تقاضای خدمات عمومی	جمعیت (صریح، مواد ۳۹ و ۴۰)؛ نوع سکونتگاه (کلان‌شهر، شهر، روستا، عشایر) در قالب سهم ثابت	پوشش جزئی (تک‌شاخصی)
ظرفیت مالی	هیچ معیار صریحی وجود ندارد؛ اصل مبدأ فقط به‌طور ضمنی ظرفیت را به محل تولید و مصرف پیوند می‌دهد	فاقد پوشش
تلاش و انگیزه درآمدی	هیچ معیار صریحی وجود ندارد؛ تنها اثر انگیزشی احتمالی از اصل مبدأ برمی‌آید	فاقد پوشش
عوامل ساختاری، توسعه‌ای و جغرافیایی	توسعه‌نیافتگی (بدون تعریف در قانون)؛ اثرپذیری و فاصله (فقط در آلایندگی)؛ شفافیت (ماده ۳۹، تبصره ۹)	پوشش پراکنده و محدود

نتایج نشان می‌دهد نظام تخصیص قانون بر دو پایه اصلی استوار است: جمعیت به‌عنوان تنها شاخص کمی صریح در محور نیاز، و سهم‌های ثابت بر پایه نوع سکونتگاه به‌عنوان سازوکاری ساده برای تفکیک کلان‌شهر، شهر و روستا. در محور نیاز، معیارهای متمایزکننده‌ای که در جدول (۲) و جدول ادغام معیارها شناسایی شده بود، مانند ساختار سنی، ویژگی‌های اجتماعی، تراکم و پراکندگی جمعیت و نیازهای هزینه‌ای، در متن قانون به‌صورت صریح مشاهده نشد. محورهای ظرفیت مالی و انگیزه درآمدی نیز فاقد معیار مستقیم‌اند و صرفاً اصل مبدأ در ماده ۴۱ می‌تواند آثار غیرمستقیمی در این حوزه ایجاد کند. در محور چهارم، «توسعه‌نیافتگی» به‌عنوان مبنای تخصیص ۱۰ درصد منابع ماده ۳۹ و در بند «ب» آن به کار رفته، اما تعریف و شاخص‌های آن به آیین‌نامه هیئت وزیران واگذار شده است؛ بنابراین این معیار در سطح قانون، ابهام عملیاتی دارد. شاخص‌های «اثرپذیری» و «فاصله» تنها در حوزه عوارض آلایندگی به کار رفته‌اند و به کل نظام تخصیص قابل تعمیم نیستند. تبصره ۹ ماده ۳۹ نیز که انتشار فصلی سهم هر شهرداری را الزامی می‌کند، بیش از آنکه معیار تخصیص باشد، یک سازوکار شفافیت و پاسخگویی است. به طور کلی، تحلیل اسنادی نشان می‌دهد که قانون، معیارهای چهارگانه استخراج‌شده از ادبیات را به‌صورت نامتوازن پوشش داده است: بیشترین تمرکز بر نیاز (جمعیت) و توسعه‌یافتگی، و کمترین توجه به ظرفیت مالی و تلاش درآمدی. این یافته مبنای مرحله تطبیقی بعدی قرار می‌گیرد.

۳.۵. تحلیل تطبیقی: پوشش معیارهای ادبیات در قانون مالیات بر ارزش افزوده

در مرحله تطبیقی، ده معیار نهایی استخراج‌شده از مطالعات و اسناد (جدول ۳) با معیارهای مشاهده‌شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده (۱۴۰۰) مقایسه شدند. مبنای مقایسه سه ملاک بود: پشتوانه معیار در ادبیات (تعداد و تنوع منابع پشتیبان در جدول ۲)، وجود یا نبود معیار در متن قانون، و صراحت یا ضمنی‌بودن آن. نتایج در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول ۵. مقایسه تطبیقی معیارهای نهایی ادبیات با معیارهای قانون

محور	معیار نهایی	پشتوانه در ادبیات (جدول ۱)	وضعیت در قانون
نیاز و تقاضای خدمات عمومی	جمعیت	Turley and McNena (2021); Shanmugam and Shanmugam (2022); Miyauchi and Setoguchi (2023)	صریح (مواد ۳۹ و ۴۰)
	ساختار جمعیتی و اجتماعی	Ladd (1992); Starke (2021); Iliopoulos and De Witte (2024)	مشاهده نشد
	تراکم و پراکندگی جمعیت	Miyauchi and Setoguchi (2023); Dafflon and Mischler (2007); Ladd (1992)	مشاهده نشد
	نیازهای هزینه‌ای	Turley and McNena (2021); Shanmugam and Shanmugam (2022); Yan and Reshevski (2021); Primorac et al. (2022)	مشاهده نشد
ظرفیت مالی	ظرفیت مالی و درآمد بالقوه	Turley and McNena (2021); Yan and Reshevski (2021); Primorac et al. (2022); Kiziltan and Yereli (2023); Ezzadkhasti and Negintaji (2024)	ضمنی و غیرمستقیم (اصل مبدأ، ماده ۴۱)
	پایه اقتصادی و ساختار درآمدی	Yan and Reshevski (2021); Mirehei et al. (2019); Gholizadeh and Aminirad (2018)	مشاهده نشد
تلاش و انگیزه درآمدی	تلاش درآمدی	Kiziltan and Yereli (2023); Choe (2023)	مشاهده نشد (اثر انگیزشی ضمنی احتمالی از اصل مبدأ)
	وابستگی به منابع مرکزی	Kiziltan and Yereli (2023)	مشاهده نشد
عوامل ساختاری، توسعه‌ای و جغرافیایی	سطح توسعه‌یافتگی	Niyapti and Özdemir Uluç (۲۰۲۱)	صریح اما بدون تعریف (مواد ۳۹ و ۴۲، با ارجاع به آیین‌نامه یا شاخص‌های مصوب هیئت وزیران)
	شرایط جغرافیایی و مکانی	Ladd (1992); Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD, 2022)	محدود (فاصله، فقط در ماده ۴۰)

بر اساس جداول۲ تا ۵، از ده معیار نهایی، تنها دو معیار (جمعیت و توسعه‌یافتگی) در قانون به‌صورت صریح آمده‌اند و آن‌هم توسعه‌یافتگی بدون تعریف عملیاتی. دو معیار (ظرفیت مالی و تلاش درآمدی) فقط از مسیر اصل مبدأ اثر ضمنی می‌پذیرند و

یک معیار (جغرافیایی) به‌صورت محدود و فقط در عوارض آلایندگی دیده می‌شود. پنج معیار دیگر، یعنی ساختار جمعیتی و اجتماعی، تراکم و پراکندگی، نیازهای هزینه‌ای، پایه اقتصادی و وابستگی به منابع مرکزی، در متن قانون مشاهده نشدند.
نکته قابل‌توجه آن است که معیارهایی با پشتوانه گسترده‌تر در ادبیات، مانند نیازهای هزینه‌ای و ظرفیت مالی که هر کدام حداقل چهار منبع پشتیبان دارند، در قانون کمترین بازتاب را دارند؛ در مقابل، ابزار اصلی قانون یعنی سهم ثابت بر پایه نوع سکونتگاه* در جدول معیارهای ادبیات به‌عنوان معیار مستقل شناسایی نشده است. این شکاف بیانگر آن است که قانون بیشتر بر قاعده‌های ساده و از پیش‌تعیین‌شده تکیه کرده تا شاخص‌های تعدیل‌کننده نیاز و ظرفیت. طبق منطق روش‌شناختی پژوهش، این نتیجه نه به معنای «نامطلوب‌بودن» قانون، بلکه نشانه شکاف پوشش مفهومی است و مطلوبیت هر معیار در بخش بحث بر پایه پشتوانه نظری و قابلیت اجرا ارزیابی می‌شود.

۴.۵. بحث و ارزیابی معیارها

مطلوبیت هر معیار بر چهار ملاک سنجیده شد: پشتوانه نظری و تجربی، تمایز مفهومی، قابلیت اندازه‌گیری با داده در دسترس، و پیامد انگیزشی. جدول (۶) نتیجه این ارزیابی را نشان می‌دهد. این ارزیابی بر قضاوت پژوهشگر بر پایه محتوای اسناد استوار است و آزمون کمّی نیست؛ بخش قابلیت اجرا باید با واقعیت داده‌های موجود در ایران تکمیل و بازبینی شود.

جدول ۶. ارزیابی مطلوبیت معیارهای نهایی

معیار	پشتوانه	تمایز مفهومی	قابلیت اجرا	ملاحظه انگیزشی
جمعیت	بالا	بالا	بالا	خنثی
ساختار جمعیتی و اجتماعی	متوسط	متوسط	متوسط (نیازمند داده سرشماری)	خنثی
تراکم و پراکندگی جمعیت	متوسط	بالا	متوسط	خنثی
نیازهای هزینه‌ای	بالا	بالا	پایین تا متوسط (برآورد پیچیده)	مبنا قرار دادن هزینه واقعی نامطلوب است
ظرفیت مالی و درآمد بالقوه	بالا	بالا	متوسط	مطلوب با پایه‌های استاندارد، نه درآمد بالفعل
پایه اقتصادی و ساختار درآمدی	متوسط	متوسط	متوسط	خنثی تا حساس به عملکرد بالفعل
تلاش درآمدی	متوسط	بالا	وابسته به برآورد پیشین ظرفیت مالی	مفید برای انگیزه؛ خطر در صورت استفاده از درآمد بالفعل
وابستگی به منابع مرکزی	پایین	متوسط	بالا	بیشتر پیامد نظام انتقالات است تا ورودی فرمول
سطح توسعه‌یافتگی	متوسط (نیازمند تقویت منبع)	متوسط	بالا، مشروط به تعریف شاخص‌ها	خنثی

معیار	پشتوانه	تمایز مفهومی	قابلیت اجرا	ملاحظه انگیزشی
شرایط جغرافیایی و مکانی	متوسط	متوسط	متوسط	خنثی

در محور نیاز، قانون عمدتاً به جمعیت و سهم‌های ثابت سکونتگاهی تکیه دارد، در حالی که ادبیات ساختار سنی و تراکم و پراکندگی سکونتگاه‌ها را نیز از عوامل مؤثر بر تقاضا و هزینه ارائه خدمات می‌داند (Ladd, 1992; Dafflon & Mischler, 2007; Iliopoulos & De Witte, 2024). بنابراین امکان‌سنجی افزودن این شاخص‌ها به‌عنوان ضرایب تعدیل نیاز در کنار جمعیت پیشنهاد می‌شود. در محور ظرفیت مالی و تلاش درآمدی قانون معیار صریحی ندارد. با توجه به اینکه تلاش درآمدی در ادبیات بر پایه بهره‌گیری از ظرفیت موجود تعریف می‌شود (Kiziltan and Yereli, 2023)، سنجش آن مستلزم برآورد پیشین ظرفیت مالی است و ورود این دو معیار باید هم‌زمان یا با همین ترتیب صورت گیرد. در غیر این صورت، شهرداری‌های دارای پایه درآمدی محدود ممکن است در وضعیت نامطلوب قرار گیرند؛ این امر پرسشی برای پژوهش‌های تجربی آتی است. در محور ساختاری، واگذاری تعریف و شاخص‌های توسعه‌نیافتگی به آیین‌نامه هیئت وزیران، ارزیابی اثر واقعی این معیار را در سطح قانون دشوار می‌کند؛ تصریح شاخص‌ها، منبع داده و دوره به‌روزرسانی آن می‌تواند پیش‌بینی‌پذیری تخصیص را افزایش دهد. همچنین الزام به انتشار فصلی سهم شهرداری‌ها (ماده ۳۹، تبصره ۹) می‌تواند با انتشار مبنای محاسبه تکمیل شود تا امکان ارزیابی بیرونی فراهم شود.

دو نکته مفهومی نیز باید در نظر گرفته شود. نخست، «وابستگی به منابع مرکزی» و «تلاش درآمدی» در ادبیات بیشتر پیامد نظام انتقالات‌اند تا ورودی فرمول؛ به‌کارگیری مستقیم آن‌ها در فرمول می‌تواند اثر انگیزشی معکوس داشته باشد و بهتر است به‌عنوان شاخص پایش یا ضریب تعدیل با احتیاط به کار رود. دوم، سهم ثابت بر پایه نوع سکونتگاه در قانون ابزاری ساده و قابل اجرا است، اما چون در ادبیات منبع مستقلی ندارد، ارزیابی آن نیازمند پژوهش جداگانه است.

۶. بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف شناسایی و دسته‌بندی معیارهای بهینه تخصیص عوارض مالیات بر ارزش افزوده میان شهرداری‌ها انجام شد. معیارهای استخراج‌شده در چهار محور نیاز و تقاضای خدمات عمومی، ظرفیت مالی، تلاش و انگیزه درآمدی و عوامل ساختاری، توسعه‌ای و جغرافیایی دسته‌بندی شدند. نتایج تطبیق نشان داد که اگرچه برخی ابعاد، از جمله جمعیت و وضعیت توسعه‌یافتگی، در چارچوب قانونی مورد بررسی مورد توجه قرار گرفته‌اند، انعکاس سایر معیارهای شناسایی‌شده یکسان نیست. به‌ویژه، معیارهایی مانند نیازهای هزینه‌ای، ساختار سنی و پراکندگی جمعیت و نیز ظرفیت مالی و تلاش درآمدی، در مواد قانونی بررسی‌شده به‌عنوان شاخص‌های مستقل و صریح تخصیص شناسایی نشدند. این موضوع نشان می‌دهد که میان گستره معیارهای مطرح در ادبیات و نحوه بازتاب آن‌ها در چارچوب قانونی، تفاوت‌هایی وجود دارد که بررسی بیشتر آن‌ها می‌تواند به فهم دقیق‌تر مبانی توزیع منابع کمک کند. دستاورد اصلی پژوهش، ارائه چارچوبی تحلیلی برای شناسایی و مقایسه معیارهای تخصیص و مشخص‌کردن ابعادی است که در بررسی مقررات قانونی نیازمند توجه بیشترند. این چارچوب می‌تواند مبنایی برای بازنگری تحلیلی در معیارهای موجود و طراحی مطالعات بعدی درباره امکان به‌کارگیری معیارهای مکمل باشد.

۶-۱. پیشنهادهای اجرایی

با توجه به معیارهای شناسایی‌شده و نتایج تطبیق آن‌ها با قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، پیشنهاد می‌شود در بررسی و بازنگری سازوکار تخصیص عوارض میان شهرداری‌ها، علاوه بر جمعیت، امکان استفاده از شاخص‌های مرتبط با نیازهای خدمات عمومی، از جمله ساختار سنی جمعیت، تراکم و پراکندگی سکونتگاه‌ها و هزینه‌های ارائه خدمات، مورد توجه قرار گیرد. همچنین، بررسی ظرفیت بالقوه درآمدزایی شهرداری‌ها با درنظرگرفتن ویژگی‌های اقتصادی و ساختار منابع درآمدی

آن‌ها می‌تواند به شناخت دقیق‌تر تفاوت‌های مالی میان شهرداری‌ها کمک کند. در این زمینه، لازم است ظرفیت مالی از تلاش درآمدی تفکیک شود تا عملکرد شهرداری‌ها با توجه به امکانات بالقوه درآمدزایی آن‌ها ارزیابی شود. از سوی دیگر، پیشنهاد می‌شود شاخص‌های سنجش توسعه‌یافتگی و محرومیت، همراه با منابع داده و روش محاسبه آن‌ها، به‌صورت شفاف تعریف شوند و در کنار انتشار سهم شهرداری‌ها، اطلاعات مربوط به مبانی و شاخص‌های مؤثر بر تخصیص نیز در دسترس قرار گیرد. در نهایت، پیش از به‌کارگیری معیارهای مکمل، مناسب است آثار احتمالی آن‌ها با استفاده از داده‌های واقعی شهرداری‌ها و از طریق مقایسه الگوهای جایگزین با سازوکار موجود بررسی شود تا تصمیم‌گیری درباره اصلاح نظام تخصیص بر شواهد و ارزیابی پیامدهای توزیعی استوار باشد.

۶-۲. پیشنهادهای تحقیقات آتی و ملاحظات پژوهش

پژوهش حاضر با رویکرد تحلیل اسنادی و تطبیقی، چارچوبی برای شناسایی و دسته‌بندی معیارهای مرتبط با تخصیص عوارض مالیات بر ارزش افزوده میان شهرداری‌ها ارائه کرده و میزان انعکاس این معیارها را در مواد قانونی بررسی‌شده نشان داده است .با توجه به ماهیت کیفی پژوهش، هدف آن شناسایی ابعاد قابل‌توجه مسئله و فراهم‌کردن مبنایی تحلیلی برای بررسی‌های بعدی بوده است؛ ازاین‌رو، سنجش تجربی آثار هر معیار بر توزیع منابع در دامنه این مطالعه قرار نداشته است . همچنین، فرایند انتخاب و تحلیل اسناد بر ارتباط موضوعی منابع با پرسش پژوهش و بررسی تطبیقی آن‌ها استوار بوده است.

در پژوهش‌های آتی می‌توان با بهره‌گیری از داده‌های مالی و جمعیتی شهرداری‌ها، قابلیت سنجش و آثار توزیعی معیارهای شناسایی‌شده را ارزیابی کرد .همچنین، استفاده از نظر خبرگان و بررسی مقررات اجرایی می‌تواند به تدقیق معیارها و روشن‌ترشدن امکان به‌کارگیری آن‌ها در نظام تخصیص کمک کند. این اقدامات می‌توانند یافته‌های حاضر را تکمیل کرده و زمینه را برای طراحی و ارزیابی الگوهای متناسب‌تر تخصیص فراهم سازند.

مشارکت نویسندگان

همه‌ی نویسندگان در نگارش این مقاله به‌طور مساوی مشارکت داشته‌اند.

تشکر و قدردانی

بدین‌وسیله از تمامی افرادی که با حمایت‌ها، همکاری‌ها و راهنمایی‌های علمی خود در شکل‌گیری این پژوهش نقش داشته‌اند، صمیمانه قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

این مقاله فاقد هرگونه تعارض منافع از جانب نویسندگان می‌باشد.

منابع

Borge, L.-E., Etzerodt, S. F., Pedersen, N. J. M., Oulasvirta, L. O., & Wikström, M. (2026). Fiscal equalization in Nordic municipalities: Institutions and inequalities. *Journal of Public Policy*. https://doi.org/10.1017/S0143814X26101020

Bowen, G. A. (2009). Document analysis as a qualitative research method. *Qualitative Research Journal*, 9(2), 27–40. https://doi.org/10.3316/QRJ0902027

Choe, B. (2023). Applying the representative tax system to resolve the incentive effect of local share tax. *The Korean Journal of Local Public Finance*, 28(2), 61–94. https://doi.org/10.22785/kalf.2023.28.2.61

Dafflon, B., & Mischler, P. (2007). Evaluating the need assessment in fiscal equalization schemes at the local government level. *The Journal of Socio-Economics*, 36(5), 745–770. https://doi.org/10.1016/j.socec.2007.01.009

Elo, S., & Kyngäs, H. (2008). The qualitative content analysis process. *Journal of Advanced Nursing*, 62(1), 107–115. https://doi.org/10.1111/j.1365-2648.2007.04569.x

Elo, S., Kääriäinen, M., Kanste, O., Pölkki, T., Utriainen, K., & Kyngäs, H. (2014). Qualitative content analysis: A focus on trustworthiness. *SAGE Open*, 4(1). https://doi.org/10.1177/2158244014522633

Gholizadeh A A, Aminirad M. Determining the Optimal Structure of Tehran Municipality Income Basis Based on Risk and Returns. , IUESA. 2018; 6 (23) :81-95.

Hajilou, M, Mirehei, Mo, Pilevar, M (2019). Analysis of Municipalitys Revenue Sources, with an Emphasis on Sustaianable Revenues (Case Study: Qom City). *Journal of Studies of Human Settlements Planning*, 14(3), 677-695.

Helm, I., & Stuhler, J. (2024). The dynamic response of municipal budgets to revenue shocks. *American Economic Journal: Applied Economics*, 16(4), 484–527. https://doi.org/10.1257/app.20220718

Izadkhasti, H. and Negintaji, Z. (2024). Estimation of Potential and Legal Revenue Capacities of Tehran Municipality Resulting from the Provisions of the VAT Law. Urban Economics, 9(1), 1-18. https://doi: 10.22108/ue.2024.133525.1210

Kiziltan, M., & Yereli, A. B. (2023). Evaluating local fiscal capacity and fiscal effort of Turkish local governments: Evidence from spatial panel data analysis. *Economic Change and Restructuring*, 56(1), 441–472. https://doi.org/10.1007/s10644-022-09424-1

Ladd, H. F. (1992). Population growth, density and the costs of providing public services. *Urban Studies*, 29(2), 273–295. https://doi.org/10.1080/00420989220080321

Lago, M. E., Lago-Peñas, S., & Martinez-Vazquez, J. (2024). On the effects of intergovernmental grants: A survey. *International Tax and Public Finance*, 31(3), 856–908. https://doi.org/10.1007/s10797-023-09816-7

liopoulos, P., & De Witte, K. (2024). The expenditure composition and trade-offs in local government budgets. *Socio-Economic Planning Sciences*, 93, 101900. https://doi.org/10.1016/j.seps.2024.101900

Mauri, N., & Peter, L. (2025). The influence of intergovernmental transfers on local taxes: Evidence from Switzerland. *Regional Science and Urban Economics*, 115, 104153. https://doi.org/10.1016/j.regsciurbeco.2025.104153

Miyauchi, T., & Setoguchi, T. (2023). Does low urban density increase municipal expenditure? Population density as a performance target for compact city planning in Japan. *Journal of Urban Management*, 12(4), 375–384. https://doi.org/10.1016/j.jum.2023.08.003

Nasr Isfahani, R. (2014). An Analysis of the Efficiency of Distributing Revenues Derived from the Value Added Tax Law to Municipalities. The 6th National Conference on Urban Planning and Management, with an Emphasis on the Components of an Islamic City. Mashhad.

Neyapti, B., & Özdemir Oluk, B. (2021). Fiscal transfers in Turkey: Do politics matter? Economic Systems, 45(3), 100909.

OECD. (2022). Fiscal Federalism 2022: Making Decentralisation Work. *OECD Publishing*. https://doi.org/10.1787/201c75b6-en

Pang, Y., & Wang, M. (2025). Fiscal decentralization and energy intensity: Evidence from a quasi-natural experiment of VAT revenue-sharing reform in China. *Journal of Public Policy*. https://doi.org/10.1017/S0143814X24000254

Primorac, M., Martínez-Vázquez, J., & Arizti, P. (2022). Achievements and unfinished agenda of the fiscal equalization system in Croatia. *Public Sector Economics*, 46(4), 533–567. https://doi.org/10.3326/pse.46.4.5

Sedighi, A, and Yarmohammadian, N. (2022). "An Analysis of the Allocation of Levies and Value-Added Tax (VAT) from 2019 to 2021." (e9174). **Expert Reports Monthly* (Majlis Research Center),* 30(10).

Shanmugam, K., & Shanmugam, K. R. (2022). Equalisation transfers based on spending needs and fiscal capacity of state governments in India. Margin: *The Journal of Applied Economic Research*, 16(2), 139–165. https://doi.org/10.1177/09738010221074595

Shokri, M. & Valizadeh, H. (2025). Is the Distribution of Revenue from the Value Added Tax Law Among Municipalities Fair?. *Urban Economics and Planning*, 6(1), 162–175. https://doi.org/10.22034/uep.2025.513071.1616

Starke, T. (2021). Ausgabenseitige Effekte der demografischen Entwicklung aufdie Kom munalfinanzen [Expenditure-side effects of demographic developments on municipal finances]. *Zeitschrift für Politikwissenschaft*, 31(4), 507–537. https://doi.org/10.1007/s41358-021-00269-0

Turley, G., & McNena, S. (2021). Equalisation transfers and local fiscal capacity: A new methodology for Ireland. *The Economic and Social Review*, 52(1), 53–74. https://doi.org/10.2478/iesr-2021-0003

Wang, W., & Zhang, M. (2025). Revenue-sharing reform and corporate investment: Evidence from China's "five-to-five" sharing reform of value-added tax. *Humanities and Social Sciences Communications*, 12, 1970. https://doi.org/10.1057/s41599-025-06262-0

Wang, Y., Huang, X., Zhang, T., Jiang, B., & Wang, X. (2024). Impact of fiscal decentralization and local government competition on the supply of basic public services: Based on the empirical evidence of prefecture-level cities in China. *Heliyon*, 10(4), e26511. https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2024.e26511

Yan, Y., & Reschovsky, A. (2021). Fiscal disparities among local governments in Zhejiang Province, China. *Journal of Urban Affairs*, 45(2), 236–257. https://doi.org/10.1080/07352166.2020.1851138

zafarani, A. (2026). The impact of value-added tax on sustainable revenues of Kashan Municipality. Journal of Accounting and Management Vision, 9(113), 58–77.