

اولویت‌های اصلاح نظام مالیاتی ایران با تأکید بر فعالیت‌های گردشگری (رویکرد مدل‌سازی تفسیری ساختاری)^۱ سید محمد میرمحمدی^۲، نادر جنتی^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۰۱/۰۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۳/۲۷

چکیده

یکی از ابعاد مهم برنامه‌های اصلاح مالیاتی، در کشورهای گوناگون، اصلاح دستگاه وصول مالیات و به تبع آن مکانیزاسیون فرایندهای مالیاتی است. در این ارتباط، به حوزه‌هایی چون ثبت‌نام مؤدیان مالیاتی، دریافت و پردازش اظهارنامه‌ها، حسابرسی، پرداخت مالیات، تبادل اطلاعات بین دستگاه‌های گوناگون، مدیریت منابع مالی و انسانی، جمع‌آوری اطلاعات و مدیریت تمکین می‌توان اشاره کرد که پتانسیل‌های زیادی برای توسعه، از طریق فناوری اطلاعات و ارتباطات، دارند. نظام مالیاتی ایران، در طول بیش از یک دهه اخیر، شاهد اصلاحات عمده‌ای در سیاست‌ها و مدیریت مالیاتی بوده است. با وجود این پیشرفت‌ها، هنوز شاهد پراکندگی و تعدد سیستم‌های کامپیوتری در سازمان امور مالیاتی هستیم. فقدان یکپارچگی در مدیریت سیستم‌ها، نبود مراکز داده، ضعف در مدیریت جریان اطلاعات، ارتباط نداشتن با پایگاه اطلاعاتی سایر دستگاه‌ها و مدیریت جزیره‌ای سیستم‌ها از اهم مشکلات سازمان امور مالیاتی در مدیریت مالیاتی است. در این مقاله، پس از مرور کلی ادبیات موضوع و تجارب جهانی، از نظرهای خبرگان مالیاتی برای شناسایی چالش‌ها و مشکلات نظام مالیاتی ایران، با تأکید بر توسعه کاربردهای فناوری اطلاعات و ارتباطات، در مدیریت مالیاتی بهره گرفته شده است؛ در این میان صنعت گردشگری مورد توجه ویژه قرار گرفته است. در فرایند آسیب‌شناسی نظام مالیاتی، از رویکرد سیستمی برای شناسایی چالش‌ها و مشکلات مزبور، در سه بخش ورودی‌های سیستم، خروجی‌های آن و در نهایت تبدیل فرایندهای سیستم مالیاتی کشور استفاده شده است. در گام بعدی، با بهره‌گیری از نظر خبرگان، ۲۹ گزینه یا مؤلفه اصلاح در بخش‌های گوناگون دستگاه مالیاتی شناسایی و با استفاده از رویکرد مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM)، به تعیین اولویت‌های اصلاح اقدام شد. براساس نتایج تحقیق، برنامه اصلاح نظام مالیاتی ایران در این بخش در شش سطح، که با یکدیگر ارتباطات پسین و پیشین دارند، طبقه‌بندی شده است.

واژه‌های کلیدی: اصلاح نظام مالیاتی، اصلاح دستگاه مالیاتی، فناوری اطلاعات و ارتباطات، مکانیزاسیون، رویکرد سیستمی، مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM)

۱. این مقاله برگرفته از پایان‌نامه دانشجویی دوره دکتری اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی است که توسط نویسنده مسئول نگارش شده است.

۲. نویسنده مسئول: عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی (yaremardom@yahoo.com)

۳. دانشجوی دکتری اقتصاد، دانشگاه علامه طباطبائی

مقدمه

دستیابی به اهداف سند چشم‌انداز بیست‌ساله در افق ۱۴۰۴ و سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی مستلزم اصلاحات بنیادی در اقتصاد کشور است. در اجرای سیاست‌های کلی سند چشم‌انداز، سیاست‌های اصل ۴۴، تکالیف برنامه‌های توسعه و از همه مهم‌تر سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی ابلاغی مقام معظم رهبری، اصلاح نظام مالیاتی یکی از اولویت‌های اصلی کشور است. علی‌رغم اقدامات بسیار مهمی که در طول پانزده سال اخیر، در جهت توسعه نظام مالیاتی کشور، انجام شده است نظیر: اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۸۰، اصلاحیه اخیر این قانون در ۱۳۹۴، معرفی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ۱۳۸۷ و همچنین در حوزه مدیریت مالیاتی: طرح جامع مالیاتی و الکترونیکی کردن اغلب فرایندهای مالیاتی، هنوز مشکلات و چالش‌های زیادی وجود دارد که نیازمند توجه ویژه‌اند. از این گذشته، یکی از صنایعی که در راستای کاهش اتکا به منابع نفتی و تحقق اقتصاد مقاومتی مورد توجه ویژه قرار گرفته، صنعت گردشگری است؛ تدوین نظام مالیاتی متناسب با این حوزه، که بتواند رشد و توسعه این صنعت را نیز پشتیبانی کند، ضروری است. شاید سیاست‌های اقتصاد مقاومتی ابلاغی از سوی مقام معظم رهبری در بخش مالیات، که در بندهای ۷ و ۸ پروژه‌های اقتصاد مقاومتی به‌طور مشخص به دو موضوع پیاده‌سازی کامل مالیات بر ارزش افزوده و پیاده‌سازی طرح جامع مالیاتی اشاره شده، مسیر راه اصلاح نظام مالیاتی با رویکرد فناوری اطلاعات را کاملاً روشن کرده است. اما در صنعت گردشگری، با توجه به تأکید بر وجود مشوق‌های مالیاتی در جهت کمک به رشد صنعت و نیز ماهیت بین بخشی این صنعت، که از ستاده بسیاری از صنایع دیگر در ارائه محصول و خدمت به مشتریان (که همان گردشگران هستند) استفاده می‌کند، طبقه‌بندی مشاغل و تعیین سازوکار مالیاتی مناسب با چالش‌هایی مضاعف مواجه است. سیستم طبقه‌بندی مشاغل ISIC، به‌عنوان یکی از حوزه‌های اصلاح نظام مالیاتی، در ایران مورد توجه قرار گرفته که در آن فعالیت‌هایی مانند هتل و رستوران، حمل‌ونقل و دیگر حوزه‌های مرتبط با گردشگری وجود دارد و در اصلاح نظام مالیاتی نیز مدنظر قرار گرفته است.

به‌طور کلی درآمدهای مالیاتی تابع دو عامل نرخ‌ها و پایه‌های مالیاتی است؛ به‌گونه‌ای که افزایش نرخ‌های مالیاتی یا گسترش پایه‌های مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی دولت را در پی خواهد داشت. افزایش نرخ‌های مالیاتی حساسیت‌زا است و می‌تواند نارضایتی مالیات‌دهندگان را به‌همراه داشته باشد؛ درحالی‌که گسترش پایه‌های مالیاتی این معایب را به‌دنبال ندارد و حتی نسبت به حالت اول دارای مزایایی نیز هست. پایه مالیاتی، عامل متغیر یا هر مفهوم دیگری است که طبق قوانین مالیاتی کشور مالیات بر آن وضع می‌شود. گسترش پایه‌های مالیاتی در هر کشور از یک‌سو می‌تواند باعث افزایش درآمدهای مالیاتی دولت شود بدون اینکه افزایش نرخ‌های مالیاتی را در پی داشته باشد، و از سوی دیگر فشار مالیاتی را بر بخش‌های گوناگون تقسیم می‌کند و با این تمرکززدایی نارضایتی مالیات‌دهندگان را از پرداخت مالیات سنگین تحمیلی بر یک بخش کاهش می‌دهد. خوشبختانه محصول گردشگری محصولی صرف و بسته نیست، بلکه زنجیره‌ای از کالاها و خدمات است که در نهایت تجربه‌ای را برای

گردشگر رقم می‌زند. این قابلیت می‌تواند در وضع مالیات گردشگری مورد توجه قرار گیرد و گسترش پایه‌های مالیاتی را، در این بخش، در پی داشته باشد؛ به‌گونه‌ای که دولت می‌تواند همان میزان درآمد مالیاتی را با وضع نرخ‌های مالیاتی پایین‌تر بر پایه‌های مالیاتی گسترده‌تر، به‌جای وضع نرخ‌های مالیاتی بالا بر پایه‌های مالیاتی محدود، به‌دست آورد. پایه‌های مالیاتی مورد استفاده در گردشگری می‌تواند شامل حمل‌ونقل بین‌المللی، حمل‌ونقل داخلی، ورودیه سایت‌های خاص، خدمات غذا و نوشیدنی، خدمات اقامتی و سایر خدمات ارائه‌شده به گردشگران باشد. در این گزارش تأکید شده که وضع نرخ مالیاتی بر هرکدام از این پایه‌های مالیاتی باید متناسب با کیفیت خدمات ارائه‌شده در هر بخش باشد تا نارضایتی گردشگران را در پی نداشته باشد (اتاق بازرگانی ایران، ۱۳۹۵).

یکی از مؤلفه‌های مهم اصلاح مالیاتی، اصلاحات مدیریت مالیاتی^۱ است. بدون وجود تشکیلات قوی برای مدیریت امور مالیاتی، بهترین سیاست مالیاتی نیز اثربخشی لازم را نخواهد داشت (کاترینا، اوتو، ۱۹۹۵)^۲. اصلاح مدیریت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه، به‌علت ظرفیت‌های محدود اداری برای اجرا و پیاده‌سازی قوانین مالیاتی، اهمیت زیادی دارد. در این میان، یکی از مؤلفه‌های کلیدی اصلاح دستگاه مالیاتی، مکانیزاسیون فرایندهای مالیاتی است که با هدف افزایش کارایی، کاهش هزینه‌های تمکین و هزینه‌های اداری انجام می‌شود. محورهای مکانیزاسیون فرایندهای مالیاتی را می‌توان در حوزه‌های گوناگونی نظیر ثبت‌نام مؤدیان، دریافت و پردازش اظهارنامه‌ها، پرداخت مالیات، مدیریت منابع انسانی، گردآوری اطلاعات و مدیریت تمکین دنبال کرد.

بدون تردید، با افزایش تعداد بنگاه‌ها و فعالان اقتصادی و پیچیدگی فعالیت‌های اقتصادی، اصلاح نظام مالیاتی کشور جز با مکانیزاسیون فرایندها و استفاده از فناوری‌های جدید در جمع‌آوری و رصد اطلاعات مالی و اقتصادی افراد و بنگاه‌ها و الکترونیکی کردن فرایندهای مالیاتی امکان‌پذیر نیست. به همین منظور، شناسایی چالش‌های نظام مالیاتی ایران، اولویت‌بندی محورهای اصلاح نظام مالیاتی ایران با تمرکز بر توسعه کاربردهای فناوری اطلاعات و ارتباطات، با تأکید بر حوزه گردشگری، از محورهای اصلی پژوهش حاضر است. در این مقاله ضمن بهره‌گیری از تجربیات جهانی، گزینه‌های اصلاح دستگاه مالیاتی، با تأکید بر کاربردهای فناوری اطلاعات، شناسایی و اولویت‌های اصلاح مالیاتی، با استفاده از رویکرد مدل‌سازی ساختاری تفسیری^۳، تعیین شده است. بر این اساس، در بخش نخست مقاله، ابتدا ادبیات اصلاح مالیاتی، با تأکید بر اصلاح دستگاه مالیاتی و مکانیزاسیون فرایندها و تجربه برخی از کشورها در این زمینه، بررسی می‌شود. در بخش دوم، مروری بر عملکرد نظام مالیاتی ایران و چالش‌های آن و نیز مالیات بر فعالیت‌های گردشگری خواهیم داشت. در بخش سوم، اولویت‌های اصلاح دستگاه وصول مالیات در ایران، با استفاده از مدل‌سازی ساختاری تفسیری، تعیین و در پایان نیز پیشنهادها را لازم ارائه می‌شود.

1. Tax Administration
2. Katrina Otto(1995)
3. Interpretive structural modelling

اصلاح مالیاتی، اهداف، ابعاد و رویکردهای آن

اصلاح مالیاتی فرایندی است که طی آن سیاست‌های مالیاتی و روش‌های مدیریت مالیاتی، با هدف افزایش وصول مالیات و افزایش کارایی و تحقق برخی اهداف اقتصادی و اجتماعی مالیات‌ستانی، بهبود می‌یابند. در ادبیات موضوع، اهداف و یا نیروهای اصلی محرک اصلاحات مالیاتی ریشه در ضرورت تأمین مالی بودجه دولت از طریق مالیات‌ها دارد و این هدف باید با حداقل آثار تحریفی (شامل آثار اقتصادی مالیات) و هزینه‌های مالیات‌ستانی (شامل هزینه‌های اداری و هزینه‌های تمکین) محقق شود (زائر، ۱۳۸۸).

به طور کلی، محورهای کلی اصلاحات مالیاتی شامل اصلاح سیاست‌های مالیاتی و اصلاح دستگاه وصول مالیات (مدیریت مالیاتی) است. در این میان، یکی از مؤلفه‌های مهم اصلاح مالیاتی، اصلاح دستگاه وصول مالیات است (ماندل، ۱۹۹۷)^۱ که به علت ظرفیت‌های اداری محدود کشورهای در حال توسعه برای اجرا و پیاده‌سازی قانون از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است.

- اصلاح دستگاه وصول مالیات، اهداف و رویکردهای آن

اهمیت یک سازمان و تشکیلات اداری کارآمد از دیرباز، برای کسانی که درگیر سیاست‌گذاری مالیاتی هستند، روشن بوده است. از نظر تانزی (۱۹۹۱)، بدون توجه به ابعاد اداری اصلاحات، بهترین سیاست مالیاتی نیز نتیجه‌ای نخواهد داشت؛ از این رو، نحوه مدیریت سیستم مالیاتی به شدت بر وصول مالیات و کارایی آن تأثیر دارد. بنابراین هرگونه تغییر در سیاست‌های مالیاتی بدون تغییر در نظام اداری آن بی‌فایده است (بیرد، ۱۹۸۹) و تغییرات در سیاست مالیاتی نیز باید متناسب و سازگار با ظرفیت‌های اداری دستگاه مالیاتی باشد (بانک جهانی، ۱۹۹۱).

دستگاه وصول مالیات، در فعالیت‌های خود، باید درآمدهای مالیاتی را مطابق قوانین و مقررات مالیاتی وصول و هم‌زمان خدماتی (خدمات عمومی) با حداقل هزینه (شامل هزینه‌های اداری و هزینه‌های تمکین مؤدیان) به مؤدیان ارائه کند. دستگاه مالیاتی، برای تأمین این نیازها، به همان اصول و روش‌هایی متوسل می‌شود که در اداره یک شرکت بزرگ و در عین حال مدرن به کار می‌رود (کاترینا اوتو، ۱۹۹۵)^۲.

به اصلاح دستگاه مالیاتی، علی‌رغم اهمیت بسیار زیاد آن، در ادبیات موضوع کمتر توجه شده است (ماندل، ۱۹۹۷)^۳. وظایف نسبتاً ساده و اولیه نظیر ثبت‌نام مؤدیان، شناسایی فعالیت‌ها و مؤدیان مالیاتی، پردازش سریع اظهارنامه‌ها، وصول مالیات، حسابرسی، دادرسی و حل اختلاف مالیاتی، اعمال جریمه و... از مواردی است که، باتوجه به حجم انبوهی از پرونده‌های مالیاتی و کار نسبتاً زیاد، به بازمهندسی فرایندهای اداری نیاز دارد. استقرار ساختار جدید، آموزش کارکنان و مکانیزاسیون فرایندها همگی از عناصر اصلی اصلاح دستگاه مالیاتی هستند (تانزی، ۱۹۹۲)^۴. مطالعات در زمینه اصلاح مدیریت مالیاتی محدود است. باوجود این، به برخی از جنبه‌های موضوع در مطالعات جنکینز

1. Mundel, (1997)

2. Katrina Otto (1995)

3. Mundel, (1997)

4. Tanzi, 1992

(۱۹۹۴)۱، آندیک (۱۹۹۴)۲، تانزی و پله چیو (۱۹۹۵)۳ پرداخته شده است. شروع برنامه اصلاح دستگاه مالیاتی مستلزم کسب شناخت کافی از مسائل و مشکلات آن در دستیابی به اهداف موردنظر است. برای این منظور، تحلیل آسیب‌شناسی جامعی از محیط بیرونی سازمان وصول و شناسایی مسائل کلیدی مرتبط با عملکرد سازمان ضروری است. در اینجا، مهم‌ترین ضعف‌ها و کاستی‌های دستگاه مالیاتی در انجام وظایف خود و همچنین اولویت‌های اصلاحی برای سیاست‌گذاران تعیین می‌شود.

یکی از رویکردهای میانه در اصلاح دستگاه مالیاتی، اصلاح سیستم‌ها و روش‌هاست. بسیاری از کشورهای در حال توسعه با مسائل و چالش‌هایی چون ممکن نبودن گردآوری و پردازش اطلاعات مؤدیان مالیاتی، اثربخشی کم حسابرسی مالیاتی مشاغل و کسب‌وکارهای کوچک و متوسط، فقدان سیستم مناسب کد شناسایی مؤدیان، فقدان سیستم مناسب گردآوری اطلاعات از اشخاص ثالث و وضعیت نامناسب ذخیره‌سازی اطلاعات و نقش در سیستم ذخیره‌سازی اطلاعات، فقدان یا پراکندگی مراکز ذخیره‌سازی اطلاعات و... مواجه هستند. اغلب این مشکلات بدون مکانیزاسیون سیستم‌های اطلاعاتی و بهره‌گیری از فناوری اطلاعات و ارتباطات حل‌شدنی نیستند.

اگرچه مکانیزاسیون فرایندهای مالیاتی بخشی از فرایند اصلاح دستگاه مالیاتی است، این حوزه، به‌علت برخی ویژگی‌های خاص، نیازمند توجه ویژه‌ای است. نکته قابل توجه اینکه توسعه و اصلاح دستگاه مالیاتی نباید همچون یک بسته سیاستی مستقل از سایر برنامه‌های اصلاح مالیاتی دنبال شود، بلکه لازمه موفقیت آن اصلاحات در سیاست‌های مالیاتی است. این اصلاحات، پیش‌نیاز اصلاح دستگاه مالیاتی و مکانیزاسیون فرایندهای مالیاتی است و بدون تردید الکترونیکی کردن فرایندهای مالیاتی، بدون اصلاحات در سایر بخش‌ها، ثمری نخواهد داشت (کاترینا اوتو، ۱۹۹۵).

در بررسی تجربه برخی از کشورهای موفق نظیر سنگاپور، نیوزیلند، کانادا، اسپانیا، شیلی، کره جنوبی، پیش‌شرط‌های زیر برای پیاده‌سازی و استفاده بهتر از فناوری اطلاعات در دستگاه مالیاتی رعایت شده‌اند:

- ۱- وجود استراتژی مناسب و درعین حال روشن در زمینه مدرنیزه کردن دستگاه وصول مالیات.
- ۲- بازمهندسی فرایندها و ساختارهای سازمانی به‌منظور آماده‌سازی سازمان برای فضای مبتنی بر کامپیوتر
- ۳- استانداردسازی تجهیزات و نرم‌افزار به‌منظور تسهیل عملیات، شبکه‌سازی و تعمیر و نگهداری.
- ۴- تخصیص یک کد شناسایی منحصر به فرد به هر یک از مؤدیان.
- ۵- یک پارچه‌سازی سیستم‌ها
- ۶- آموزش کارکنان

1. Jenkins(1994)
2. Andic(1994)
3. Pellechio(1995)

شناسایی مؤلفه‌های اساسی تشکیل‌دهنده سیستم مالیاتی ایران

در این مقاله، از تفکر سیستمی برای شناسایی چالش‌های نظام مالیاتی ایران، با تأکید بر مدیریت مالیاتی، استفاده شده است. براساس این نگرش سازمان امور مالیاتی، در حکم یک سیستم باز، با جهان پیرامون خود در ارتباط است و عوامل بیرونی و محیطی بر رفتار آن تأثیر می‌گذارد و همانند همه سیستم‌های باز دارای ورودی، واحد پردازش (تبدیل فرایندها) و خروجی است. این سیستم پس از دریافت ورودی‌ها آن‌ها را، براساس راهبردهای موجود، به واحد پردازش یا تبدیل انتقال می‌دهد (استرمن، جان، دی، ۲۰۰۰)^۱. در این بخش، ورودی‌های گوناگون، براساس روابط موجود بین زیرسیستم‌های سازمان، به خروجی‌های موردنظر تبدیل می‌شوند. این خروجی‌ها درحقیقت محصول نهایی عملکرد سازمان مالیاتی هستند که بر اساس آن درباره عملکرد کلی سازمان قضاوت می‌شود. همچنین این سیستم دارای مکانیسم‌های بازخور است که از آن‌ها برای کنترل و تصحیح رفتار خود استفاده می‌کند. علاوه بر این، با ترکیبات مختلف عناصر یا مؤلفه‌های سیستم می‌توان به مجموعه‌ای از خروجی‌های یکسان دست یافت. این نکته بیانگر این است که برای دستیابی به اهداف سازمانی فقط یک راه وجود ندارد؛ لذا باید راه‌حلی با کمترین هزینه و درعین حال بیشترین بازدهی انتخاب شود (جیت بی. اس. گیل، ۲۰۰۰)^۲.

- ورودی‌های محیطی سازمان امور مالیاتی ایران

سازمان امور مالیاتی توسط عوامل محیطی وسیعی احاطه شده است. دستگاه‌های اجرایی، افراد، محیط اقتصادی، میزان شفافیت یا رسمی بودن فعالیت‌های اقتصادی و به تبع آن اندازه بخش غیررسمی، قوانین و مقررات، هنجارها و... از عوامل محیطی تأثیرگذار بر عملکرد سازمان امور مالیاتی است. این عوامل ضمن تحمیل برخی خواسته‌ها، چارچوب فعالیت‌های سازمان را مشخص می‌کند و فرصت‌ها و تهدیداتی برای آن به وجود می‌آورد. نحوه تأثیر عوامل محیطی بر رفتار و عملکرد سیستم مالیاتی متفاوت است. برخی از آن‌ها، به طور مستقیم، بر اندازه پایه‌های مالیاتی و به تبع آن بر ظرفیت مالیاتی و برخی دیگر نظیر هنجارها، قوانین و مقررات و جدیت در مبارزه با فساد بر تمکین مالیاتی مؤدیان اثر می‌گذارند (زایر، ۱۳۸۶)^۳.

- سایر منابع یا ورودی‌های غیر محیطی سازمان امور مالیاتی

سایر منابع سازمان شامل همه انواع نهاده‌ها و دارایی‌ها نظیر سرمایه، زیرساخت‌ها، کارکنان، فناوری اطلاعات، قوانین و مقررات و... است که برای فعالیت‌های سازمان از آن‌ها استفاده می‌شود. مشخصه بارز این ورودی‌ها معلوم و قابل کنترل بودن آن‌ها از سوی مدیریت سازمان است. این ورودی‌ها به دو گروه ورودی‌های معلوم و قابل کنترل و ورودی‌های معلوم و غیرقابل کنترل طبقه‌بندی می‌شوند.

- واحد پردازش یا واحد تبدیل در سازمان امور مالیاتی ایران

1. Jhon.D.sterman(2000)

2. Jit B. S. Gill(2000)

۳. زایر، آیت (۱۳۸۶)، «معیارهای سنجش عملکرد در سازمان امور مالیاتی کشور، رویکرد سیستمی»، گزارش منتشر نشده، دفتر برنامه‌ریزی، سازمان امور مالیاتی کشور

براساس دیدگاه سیستمی، سازمان امور مالیاتی همانند یک واحد تولیدی دارای ورودی، واحد پردازش یا تبدیل فرایندها و خروجی است. ورودی‌ها در این واحد به محصولی به نام درآمد مالیاتی تبدیل می‌شوند. در کنار محصول اصلی و مطلوب، ممکن است محصولات نامطلوب نظیر فساد، نارضایتی و... نیز تولید شود. هدف مدیریت سیستم مالیاتی، حداقل کردن خروجی‌های نامطلوب است. برخی از مهم‌ترین بخش‌هایی که در تعامل با یکدیگر ورودی‌های سازمان را به خروجی‌های موردنظر تبدیل می‌کنند، عبارتند از: زیرسیستم‌های مدیریت منابع انسانی، منابع مالی، ثبت نام مؤدیان، دریافت اظهارنامه، حسابرسی و تشخیص مالیات، پرداخت مالیات، دادرسی، اجرائیات، ذخیره‌سازی و مدیریت اطلاعات، معوقات مالیاتی، استرداد مالیاتی، خدمات مؤدیان (زایر، ۱۳۸۶).

- خروجی‌های سازمان امور مالیاتی کشور

سومین مؤلفه سیستم مالیاتی ایران، خروجی‌های آن است. خروجی‌های سازمان، محصول نهایی سازمان است که به دو گروه مطلوب و نامطلوب تقسیم می‌شود. خروجی‌های مطلوب، که سازمان به‌خاطر آن‌ها ایجاد شده است، در سه سطح سازمانی، واحدهای اداری و فردی قابل بررسی‌اند. برخی از مهم‌ترین خروجی‌های سازمان شامل درآمدهای مالیاتی، رضایت مؤدیان، استرداد مالیاتی، پرونده‌های مالیاتی مختومه در مراجع دادرسی و اوراق قطعی‌شده‌اند. خروجی‌های نامطلوب نیز در سه سطح سازمانی، واحدهای اداری و سطح فردی قابل بررسی‌اند. تخلفات مالیاتی، معوقات مالیاتی، فرار مالیاتی، افزایش زمان استرداد، افزایش زمان دادرسی و نارضایتی مؤدیان از خروجی‌های نامطلوبند (زایر، ۱۳۸۶).

آسیب‌شناسی اصلاح نظام مالیاتی و شناسایی حوزه‌های اصلاح مالیاتی در ایران

نظام مالیاتی ایران از ابتدای برنامه سوم شاهد اصلاحات عمده‌ای، هم در سیاست‌گذاری مالیاتی و هم در مدیریت مالیاتی، بوده است. اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۸۰، قانون تجمیع عوارض مصوب سال ۱۳۸۱، معرفی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ۱۳۸۷، اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در ۱۳۹۴ مهم‌ترین اصلاحات در زمینه سیاست‌های مالیاتی بوده‌اند. در زمینه مدیریت مالیاتی نیز می‌توان به تشکیل سازمان امور مالیاتی، ایجاد واحد مؤدیان بزرگ مالیاتی، الکترونیکی کردن بسیاری از فرایندها و خدمات مالیاتی و آغاز طرح جامع مالیاتی اشاره کرد (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۵)^۱

برخی از دستاوردهای اصلاحات در دستگاه مالیاتی به شرح ذیل است:

- امکان ارسال الکترونیکی اظهارنامه مالیاتی
- امکان پرداخت الکترونیکی مالیات در منابع گوناگون مالیاتی
- امکان ارسال الکترونیکی صورت معاملات فصلی مؤدیان مالیاتی
- امکان ارسال الکترونیکی فهرست مالیات حقوق و دستمزد

۱. «گزارش ظرفیت مالیاتی اقتصاد ایران، چالش‌ها و راهکارهای توسعه آن»، دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۵

با وجود این، سازمان امور مالیاتی کشور با برخی مشکلات روبروست که حل آن‌ها نیازمند اصلاح و بازمهندسی مدیریت دستگاه مالیاتی از طریق مکانیزاسیون فرایندهای مالیاتی و ارائه خدمات در بستر فناوری اطلاعات است که در ذیل به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود:

- دسترسی نداشتن به پایگاه اطلاعات اقتصادی و نبود نگاه یکپارچه به مؤدی
- ثبت نام مؤدی و تخصیص شماره شناسایی به او، فقدان سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک
- فقدان سیستم‌های ارائه خدمات الکترونیکی به مؤدیان
- ورودی زیاد نظام دادرسی مالیاتی، اطاله دادرسی و ضعف سیستم‌های مدیریت فرایند دادرسی
- زیاد بودن درخواست‌های فریب‌کارانه استرداد در نظام مالیات بر ارزش افزوده و همچنین طولانی بودن زمان رسیدگی به درخواست‌های استرداد مالیاتی
- عدم پیاده‌سازی صندوق‌های مکانیزه فروش
- فقدان مشارکت و همکاری دستگاه‌های دولتی، بانک‌ها و شهرداری‌ها در ارائه اطلاعات به سازمان

سیستم مالیاتی کارآمد، سیستمی است که ورودی‌های خود را با دقت و سرعت بالا از منابع گوناگون دریافت و در حداقل زمان ممکن به خروجی‌های مطلوب تبدیل کند و حجم خروجی‌های نامطلوب را به حداقل ممکن برساند.

با بررسی ادبیات موضوع، مشخصه‌های یک سیستم مالیاتی مطلوب و همچنین عملکرد سازمان امور مالیاتی کشور در دو دهه اخیر، چالش‌های احتمالی سازمان در انجام تکالیف قانونی خود و رسیدن به اهداف مدنظر به تفکیک ورودی‌ها و واحد تبدیل یا پردازش و خروجی‌های سازمان امور مالیاتی در هر دو حوزه سیاست‌گذاری و مدیریت مالیاتی شناسایی شدند. نتیجه آسیب‌شناسی مذکور، به فهرست بلندی از چالش‌ها و راهکارهای احتمالی اصلاح منجر شد. به منظور دستیابی به هدف تحقیق، از آرای بیست نفر از خبرگان مالیاتی، برای تحدید چالش‌های مذکور و گزینش آن‌ها متناسب با هدف تحقیق، استفاده شد. در این مرحله که به روش دلفی انجام شد، از بین مشکلات و چالش‌های مذکور، تنها آن دسته از مشکلات مرتبط با وظایف فنی سازمان انتخاب شدند که یا به‌طور مستقیم با توسعه و کاربرد فناوری اطلاعات قابل حل بودند و یا حل آن‌ها، به‌طور غیرمستقیم، به‌عنوان پیش‌نیاز مکانیزاسیون فرایندهای مالیاتی، ضروری بود. به‌عنوان مثال، اصلاح و ساده‌سازی فرم‌های مالیاتی پیش‌نیاز اصلاح دستگاه اداری است؛ اگرچه خود از مؤلفه‌های اصلاح دستگاه مالیاتی، با تأکید بر فناوری اطلاعات، محسوب نمی‌شود. پس از جمع‌بندی نظر خبرگان، ۲۹ گزینه در یازده محور برای اصلاح شناسایی شد (جدول ۱).

جدول ۱: حوزه‌های اصلاح نظام مالیاتی ایران با تأکید بر فناوری اطلاعات

کد	شرح کلی گزینه‌های اصلاح	اقدام اصلاحی
A	سازوکارهای قانونی تبادل منظم و بدون وقفه اطلاعات بین نهادهای عمومی، بانک‌ها و سازمان‌ها	تصویب قانون تبادل اطلاعات
B	استانداردها و سیستم‌های الکترونیکی تبادل اطلاعات با ثبت شرکت‌ها، گمرک، بانک‌ها و..	تدوین استانداردهای تبادل اطلاعات با دستگاه‌ها
C	سیاست‌های مالیاتی و ساده‌سازی فرایندها و فرم‌های مالیاتی	اصلاح قانون مالیات‌ها، ساده‌سازی فرایندها و فرم‌های مالیاتی
D	سازوکارهای قانونی نگهداری الکترونیکی اسناد و تبادل اطلاعات	تصویب قانون الزام نگهداری الکترونیکی اسناد و تبادل اطلاعات
E	مدیریت منابع انسانی	طراحی و توسعه سیستم‌های مدیریت منابع انسانی سازمان
F	مدیریت منابع مالی	طراحی و توسعه سیستم‌های مالی و حسابداری سازمان
G	مدیریت دانش	طراحی و توسعه سیستم مدیریت دانش در سازمان
H	استانداردسازی قواعد گزارش‌دهی	تدوین استانداردهای گزارش‌دهی در سازمان
I	پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی	طراحی و تدوین سیستم‌های پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی
J	وصول معوقات و بدهی‌های مالیاتی	طراحی و توسعه سیستم‌های مدیریت معوقات مالیاتی
K	نظارت بر برنامه‌های عملیاتی	توسعه سیستم‌های نظارت بر اجرای برنامه‌های عملیاتی سازمان
L	هماهنگی بین واحدهای سازمانی و خارج سازمانی	توسعه سیستم‌های اتوماسیون اداری برخط (آنلاین)
M	تخصیص شماره اقتصادی به مؤدیان مالیاتی (TIN)	طراحی و تخصیص کد شناسایی منحصر به فرد برای مؤدیان
N	ثبت نام برخط مؤدیان و به‌هنگام‌سازی دوره‌ای اطلاعات هویتی مؤدیان	طراحی و توسعه سیستم‌های برخط ثبت نام مؤدیان
O	ثبت نام از طریق استعلام از سایر دستگاه‌های ذی ربط نظیر ثبت شرکت‌ها و...	توسعه شبکه ارتباط برخط با سازمان‌ها و دستگاه‌های ذی ربط برای ارسال اطلاعات فعالان جدید به منظور ثبت نام خودکار مؤدیان
P	طبقه‌بندی پرونده‌های مالیاتی براساس کد ISIC	طراحی سیستم کدینگ پرونده‌های مالیاتی براساس استاندارد ISIC
Q	تسهیلات تکمیل و پیش تکمیل الکترونیکی اظهارنامه‌های مؤدیان و پرداخت الکترونیکی مالیات	توسعه خدمات تکمیل و پیش تکمیل اظهارنامه‌های مالیاتی و همچنین پرداخت برخط مالیات
R	خدمات آموزشی و مشاوره مالیاتی الکترونیکی و برخط به مؤدیان	توسعه سیستم‌های آموزشی برخط مؤدیان
S	سازوکارهای قانونی و اجرایی برای خرید اطلاعات از اشخاص مطلع	تصویب قانون خرید اطلاعات از اشخاص و تدوین استانداردهای آن

کد	شرح کلی گزینه‌های اصلاح	اقدام اصلاحی
T	سیستم تحلیل و پردازش اطلاعات مؤدیان به‌منظور کشف فرار	توسعه سیستم‌های الکترونیکی تحلیل و پردازش داده‌های بزرگ
U	ایجاد شبکه مؤدیان مالیاتی مظنون	توسعه شبکه طبقه‌بندی و نگهداری اطلاعات سوابق مالیاتی مؤدیان
V	نظارت بر عملکرد کارکنان مالیاتی	توسعه و طراحی سیستم‌های مدیریت و نظارت بر عملکرد کارکنان
W	دریافت و پردازش اظهارنامه‌های مالیاتی و پرداخت‌ها	توسعه سیستم‌های دریافت و پردازش اطلاعات اظهارنامه‌ها
X	تحلیل ریسک و انتخاب پرونده‌ها برای حسابرسی مبتنی بر ریسک	توسعه سیستم‌های تحلیل ریسک
Y	استعلام برخط از اشخاص ثالث	توسعه سیستم‌ها و استانداردهای استعلام از دستگاه‌های ذی‌ربط
Z	حسابرسی و رسیدگی به پرونده‌ها، صدور اوراق مالیاتی و غیره	توسعه سیستم‌های (برپایه مدیریت داشبوردی) فرایند تشخیص مالیات
AA	سیستم‌های مدیریت پرونده‌های مالیاتی در نظام دادرسی مالیاتی	توسعه و طراحی سیستم مدیریت پرونده‌ها در نظام دادرسی
BB	سامانه الکترونیکی برخط تخصیص کد، کنترل و نظارت بر صدور فاکتور	توسعه سیستم الکترونیکی متمرکز برای صدور فاکتور
CC	مدیریت استرداد مالیاتی	توسعه و طراحی سیستم مدیریت استرداد مالیاتی

منبع: یافته‌های تحقیق

مالیات بر فعالیت‌های گردشگری

محیط سرمایه‌گذاری مناسب برای گردشگری، که با نظام مالیاتی سالم پشتیبانی می‌شود، می‌تواند نقش محوری در رشد دولت و استراتژی توسعه بازی کند. در بسیاری از کشورها، سیستم‌های مالیاتی بخش گردشگری را معاف کرده‌اند. سه بحث اصلی در مالیات گردشگری که سیاست‌گذاران کشورهای درحال توسعه با آن روبرویند عبارت است از: مشوق‌های مالی، عوارض ویژه بخش و مالیات بر ارزش افزوده. این مقاله درخصوص گزینه‌های گوناگون برای تشویق سرمایه‌گذاری گردشگری بحث می‌کند. بررسی شرکت‌های اقتصادی متعدد نشان می‌دهد که بسیاری از فعالان گردشگری مالیات (شامل نرخ‌های بالا و هزینه‌های مطابقت) را مانعی مهم در کسب‌وکار و سرمایه‌گذاری می‌دانند. تلاش برای هموار کردن نظام مالیاتی می‌تواند، از طریق کاهش هزینه‌های شروع و فعالیت کسب‌وکارها، رشد بخش گردشگری را تحریک کند.

تعریف گردشگری برای اهداف مالیاتی

گردشگری، صنعتی پیچیده و متشکل از زیربخش‌های فرعی است. شناسایی دقیق عوامل تشکیل‌دهنده محصول گردشگری و اینکه چگونه باید آن را مشمول مالیات کرد، چالش برانگیز است. گردشگری یک کالای واحد نیست بلکه بیشتر مجموعه‌ای از کالاها و خدمات متفاوت است که توسط طیف وسیعی از عرضه‌کنندگان فراهم می‌شود. زنجیره تأمین گردشگری انواع متعددی از بازیگران از جمله هتل‌ها، شرکت‌های هوایی و حمل‌ونقل، اپراتورهای تور، آژانس‌های مسافرتی، نهادهای اجاره‌ای و عرضه‌کنندگان بی‌شماری از سایر بخش‌ها را دربر می‌گیرد.

اجزای قیمتی یک بسته مسافرتی به تشریح پیچیدگی دیدگاه مالیات درباره این بخش کمک می‌کند: همه کالاها و خدماتی که هزینه‌های گردشگری را تشکیل می‌دهند تحت تأثیر انواع گوناگونی از مالیات‌ها قرار می‌گیرند. چهار بخش اصلی در طراحی نظام مالیاتی ویژه گردشگری مهم هستند:

- گردشگری بازاری بسیار رقابتی است که در آن محصولاتی ثابت توسط مصرف‌کنندگان سیار، با نیت‌های گوناگون، انتخاب می‌شوند. این پویایی ممکن است کشش قیمتی تقاضا را افزایش دهد. بنابراین این بخش، به‌طور ویژه‌ای، به مسائل مرتبط با مشوق‌های مالی و رقابت مالیاتی حساس است.

- محصول صنعت گردشگری خدمات است؛ اما بسیاری از ورودی‌ها خدمات نیستند. خدمات گردشگری هم تقاضای نهایی (مصرف توسط گردشگر) و هم تقاضای واسطه‌ای (خرید توسط یک شرکت) را برآورده می‌سازد.

- اخذ مالیات از گردشگری ممکن است، هنگامی که بلوکی از مالیات‌ها بر اجزای غیرسازنده قرار داده شود، خوشایند و جذاب به نظر بیاید اما اخذ مالیات از مسافران داخلی همانند اخذ مالیات از صادرات رقابت را از بین می‌برد. این تفکیک می‌تواند بین مالیات‌هایی که توسط گردشگران، به‌عنوان استفاده‌کنندگان نهایی، پرداخت می‌شود و آن‌هایی که اغلب متأثر از کسب‌وکار گردشگری هستند نامشخص باشد و به میزان مالیات‌هایی بستگی دارد که مستقیماً به گردشگران انتقال داده می‌شود

- نظام مالیاتی باید با شرکت‌های بزرگ و شرکت‌های کوچک رفتار متفاوتی داشته باشد. بسیاری از فعالیت‌های بخش توسط هتل‌ها و گردانندگان تور کوچک انجام می‌شود که به‌طور ویژه‌ای به هزینه‌های تمکین حساسند.

از آنجاکه اخذ مالیات از توریسم آسان نیست، دولت‌ها برای جمع‌آوری درآمدهای این بخش رویکردهای متعددی را توسعه داده‌اند. چنین تفاوت‌های سیاستی در مقایسه نرخ مالیاتی مؤثر برای سرمایه‌گذاران گردشگری، حتی در بین اقتصادهای همسایه نیز، تا حدی مشهود است (کورتای و لئوپریک، ۲۰۱۰).

نتایج حاصل از تخمین‌ها نشان می‌دهد که توجه بیشتر دولت به درآمدهای مالیاتی، کاهش درآمدهای نفتی و جایگزینی درآمدهای مالیاتی در سیستم درآمدی دولت می‌تواند وابستگی بیش از

حد اقتصاد ایران را به درآمد نفتی کاهش دهد. همچنین در بلندمدت این درآمدهای مالیاتی هستند که بیشترین اثر را در کاهش کسری بودجه دولت می‌گذارند. گردشگری، به‌عنوان یک حوزه اقتصادی، در بخش عرضه نیازمند خدمات و امکاناتی است که پاسخ‌گوی نیازمندی‌های گردشگران در زمینه‌های گوناگون باشد. این خدمات گاه به‌صورت عمومی است و علاوه بر گردشگران از سوی جامعه محلی نیز استفاده می‌شود و گاه مختص گردشگران است و جامعه محلی استفاده چندانی از آن نمی‌کنند. نکته مهم این است که تأمین این امکانات و خدمات، چه در بخش عمومی (مانند زیرساخت‌های حمل‌ونقل) و چه در بخش اختصاصی (مانند هتل‌ها)، هزینه‌هایی را برای دولت‌ها به‌همراه خواهد داشت. بحث مالیات گردشگری برای پاسخ‌گویی به هزینه‌های تحمیلی به دولت در بخش گردشگری مطرح و بررسی می‌شود. در بخش گردشگری، مالیات را می‌توان بر کسب‌وکارهای گردشگری یا مستقیماً بر خود گردشگران اعمال کرد. طبق گزارش کمیسیون گردشگری، اقتصاد ورزش و اقتصاد هنر اتاق بازرگانی ایران، یکی از شاخص‌هایی که نشان‌دهنده کارآمدی نظام مالیاتی یک کشور است، نسبت درآمدهای مالیاتی آن کشور به تولید ناخالص داخلی (GDP) است که به‌صورت درصدی بیان می‌شود. نگاهی به این نسبت، در ایران و سایر کشورها، به‌وضوح ضعف نظام مالیاتی ایران را در مقایسه با بسیاری از کشورهای جهان نشان می‌دهد. در سال ۲۰۱۴ نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی در ایران ۵/۷ درصد بوده است؛ این در حالی است که، براساس گزارش کمیسیون اروپا، این رقم برای کشورهای اروپایی نظیر دانمارک ۳۱/۵۱ درصد، فرانسه ۴۵/۶۲ درصد، بلژیک ۴۵/۰۱ درصد، ایتالیا ۴۳/۳۳ درصد و برای کشورهای همسایه نظیر پاکستان ۱۰/۵ درصد برآورد شده است. این ارقام نشان می‌دهد که ایران در نظام مالیاتی خود دچار نارسایی‌هایی شده است که درآمدهای مالیاتی دولت را محدود می‌کند و تکیه بر سایر درآمدهای دولتی مانند نفت را به‌دنبال دارد (اتاق بازرگانی ایران، ۱۳۹۵).

– مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM)

در ادامه، به‌منظور اولویت‌بندی محورهای ۲۹گانه و تعیین ارتباطات درونی و تقدم و تأخر بین آن‌ها، از رویکرد سیستمی «مدل‌سازی ساختاری تفسیری»^۱ استفاده شده است. اساس این روش استفاده از نظریات، مفاهیم و ابزارهای محاسباتی، برای توضیح و تبیین الگوی پیچیده‌ای از روابط محتوایی موجود بین مجموعه‌ای از متغیرهای اثرگذار بر یک مسئله، در سیستم تحت‌بررسی است. هدف اصلی استفاده از تفکر سیستمی و منطقی و نگرش کل‌گرا نمایش یک مسئله پیچیده از جهان واقعی است. ایده اولیه مدل‌سازی ساختاری تفسیری به وارفیلد (۱۹۷۴) برمی‌گردد. از این روش برای شناخت سیستم‌های پیچیده و یافتن اقدامات عملی مستقل یا به‌هم‌پیوسته برای حل مسئله‌ای پیچیده استفاده می‌شود. در واقع این روش، مدل‌های ذهنی غیرشفاف، مبهم و کلی از سیستم‌ها را به مدلی قابل مشاهده تبدیل می‌کند.

1. Interpretive Structural Modeling (ISM)

این روش یک فرایند یادگیری تعاملی است و در آن مجموعه‌ای از عناصر مرتبط به هم در یک مدل نظام‌مند و جامع سازمان‌دهی می‌شوند. در این روش، روابط پیچیده میان عناصر سیستم به هم ارتباط داده می‌شوند (فایسال و همکاران، ۲۰۰۶). منطق اصلی این روش این است که همواره عناصری که در یک سیستم تأثیر بیشتری بر سایر عناصر همان سیستم دارند از اهمیت بالاتری برخوردارند. مدلی که با استفاده از این روش ساخته می‌شود ساختاری از یک مسئله یا موضوع پیچیده و یک سیستم یا حوزه را نشان می‌دهد. بنابراین این روش، نه تنها بینشی در خصوص روابط میان عناصر مختلف یک سیستم فراهم می‌کند، بلکه ساختاری براساس اهمیت و یا تأثیرگذاری عناصر بر یکدیگر ایجاد می‌کند. همچنین، از آنجاکه در این روش قضاوت افراد خبره در خصوص وجود یا فقدان رابطه میان این عناصر و نیز نوع این روابط تعیین‌کننده است، روشی تفسیری است و چون بر روابط بین مجموعه پیچیده‌ای از متغیرهای یک سیستم استوار است، ساختاری است و سرانجام به این علت که روابط مشخص و ساختار کلی را در یک مدل دیاگرام (گراف جهت‌دار) نشان می‌دهد، مدل‌سازی است. اساس این رویکرد تجزیه سیستمی پیچیده به چند زیرسیستم، با استفاده از تجربه عملی و دانش خبرگان، به منظور ساخت یک مدل ساختاری چندسطحی است. در واقع این روش، مدل‌های ذهنی و اغلب نامفهوم و کلی از سیستم‌های پیرامونی را به مدل‌های مشهود و خوش‌تعریف تبدیل می‌کند (ژاکرایا، اس و شانکار، ۲۰۰۵).

مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM)، کاربردهای متنوعی دارد و برای حل بسیاری از مسائل برنامه‌ریزی بلندمدت، طراحی فرایندها، طراحی محصول، برنامه‌ریزی استراتژیک، مسائل مهندسی، تصمیم‌گیری مالی، منابع انسانی، تحلیل رقابتی و تجارت الکترونیک استفاده شده است. از تحقیقاتی که از این مدل‌سازی استفاده کرده‌اند به مطالعه فیروزجائیان و همکاران (۱۳۹۲) در زمینه بررسی موانع توسعه گردشگری در ایران، مطالعه عادل آذر و دیگران (۱۳۸۷) به منظور تدوین مدل جامع چابکی زنجیره تأمین ذوب آهن، مطالعه کرباسیان و دیگران (۱۳۹۰) برای شناسایی معیارهای سنجش تأمین‌کنندگان چابک، مطالعه وی‌بی ماهاجان و دیگران (۲۰۱۳) به منظور بررسی مسائل چالشی زنجیره تأمین JIT در ژاپن، مطالعه اچ‌دی شارما^۱ (۱۹۹۵) برای مدیریت پسماندهای شهری در هندوستان و مطالعه ریک^۲ (۲۰۰۷) برای شناسایی ریسک شرکت‌های بیمه می‌توان اشاره کرد. با وجود این، استفاده از آن در مطالعات مربوط به نظام مالیاتی محدود بوده است.

شناسایی اولویت‌های اصلاح نظام مالیاتی ایران با تأکید بر فناوری (مکانیزاسیون)

مرحله اول: شناسایی معیارها و شاخص‌های بررسی سیستم

در مرحله اول، با استفاده از رویکرد سیستمی، به آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران اقدام شد. نتیجه این آسیب‌شناسی، فهرست بلندی از چالش‌ها و مشکلات بود. در گام بعدی با توجه به هدف تحقیق، از نظر خبرگان مالیاتی و روش دلفی در گزینش چالش‌های مرتبط با مکانیزاسیون بهره گرفته

1. H.D.Sharma

2. Rick

شد. بر این اساس، ۲۹ گزینه برای برنامه اصلاح نظام مالیاتی انتخاب شد که شرح کلی هر کدام به همراه اقدام اصلاحی احتمالی در جدول ۱ ارائه شده است.

مرحله دوم: تعریف رابطه محتوایی بین معیارها

با استفاده از معیارهای مرحله اول، یک رابطه محتوایی میان هر جفت از آن‌ها تعریف می‌شود. رابطه محتوایی در این تحقیق، رابطه تأثیری است. از چهار نشان زیر برای نشان دادن چگونگی روابط میان دو معیار i و j استفاده شده است:

- ۱: معیار i فقط بر معیار j تأثیر می‌گذارد.
- ۲: هم معیار i بر j و هم معیار j بر i تأثیر می‌گذارد.
- ۱-: فقط معیار j بر i تأثیر می‌گذارد.
- ۰: هیچ رابطه تأثیرگذاری میان دو معیار i و j وجود ندارد.

مرحله سوم: تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM)

با قرار دادن ۲۹ معیار یا گزینه اصلاح در سطرها و ستون‌های ماتریس، نظر خبرگان در خصوص تأثیرگذاری بین این معیارها به صورت زوجی اخذ شد (جدول ۳). در تکمیل درایه‌های ماتریس خودتعاملی ساختاری توسط خبرگان از یکی از حالات ۱، -۱، ۰، ۲ استفاده شده است.

جدول ۲: ماتریس خودتعاملی اصلاح نظام مالیاتی با رویکرد فناوری اطلاعات

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	R	S	T	U	V	W	X	Y	Z	AA	BB	CC		
A	1	1	2	2	0	0	0	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	2	1	1	0	1	1	1	0	0	1	1		
B		1	2	2	0	0	0	1	0	1	0	0	-1	1	1	-1	0	0	-1	1	1	0	0	1	1	1	1	0	1	1	
C			1	2	0	0	0	1	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0	2	1	1	0	1	1	1	0	0	1	1		
D				1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	2	1	0	1	1	1	1	1	1	1		
E					1	2	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0		
F						1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0		
G							1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	0	0	0	0		
H								1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1	0	0	0		
I									1	2	2	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	2	2	0	1	0	0	0	1		
J										1	2	2	-1	0	0	0	2	-1	-1	-1	2	0	2	-1	-1	2	0	0	2		
K											1	2	0	2	2	-1	-1	0	0	-1	0	-1	-1	-1	-1	2	2	0	2		
L												1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
M													1	1	1	-1	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1		
N														1	2	-1	0	0	0	1	1	0	1	1	1	1	0	0	1		
O															1	-1	0	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1		
P																1	0	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1		
Q																	1	0	0	0	0	0	1	1	-1	1	0	1	1		
R																		1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
S																			1	1	1	0	0	1	1	1	0	1	1		
T																				1	2	0	0	2	0	2	0	0	1		
U																					1	0	0	2	2	2	0	-1	2		
V																						1	0	0	0	0	0	0	0		
W																							1	2	0	-1	0	0	1		
X																								1	-1	2	0	-1	2		
Y																										1	-1	0	2	1	
Z																											1	1	0	1	
AA																												1	0	0	
BB																														1	2
CC																															1

منبع: محاسبات تحقیق

مرحله چهارم: تشکیل ماتریس دسترسی اولیه

پس از تشکیل ماتریس خودتعاملی (SSIM)، که نتایج آن در جدول ۲ ارائه شده، اکنون براساس قاعده زیرماتریس دسترسی اولیه، به صورت جدول ۳، استخراج می‌شود. ماتریس خودتعاملی یک ماتریس بالامثلثی یا پایین‌مثلثی است. ابتدا بخش پایین‌مثلثی آن تکمیل می‌شود؛ به این صورت که در درایه‌های متناظر در ماتریس پایین‌مثلثی، به جای عدد ۱، ۰ به جای ۱-، ۱ به جای ۰، ۰ و به جای ۲، ۲ قرار می‌دهیم. پس از تکمیل ماتریس خودتعاملی، با استفاده از جبر بولی، آن را به ماتریس دسترسی اولیه تبدیل می‌کنیم. برای این منظور، درایه‌های ۱- و ۲ به ترتیب به ۰ و ۱ تبدیل می‌شوند و بقیه درایه‌ها عیناً به ماتریس دسترسی اولیه منتقل می‌شوند.

جدول ۴: ماتریس دسترسی اولیه اصلاح نظام مالیاتی با رویکرد فناوری اطلاعات

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	R	S	T	U	V	W	X	Y	Z	AA	BB	CC	
A	1	1	1	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	1	1	1	0	1	1	1	0	0	1	1	
B	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	1	1	0	0	1	1	1	1	0	0	1	1
C	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0	1	1	1	0	1	1	1	0	0	1	1	
D	1	1	1	1	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	
E	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	
F	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	
G	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	
H	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1	0	0	0	
I	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	1	0	0	
J	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	
K	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	
L	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
M	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	
N	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	1	0	0	1	
O	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	
P	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1	0	0	0	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	
Q	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	0	1	
R	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
S	1	1	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	1	1	1	0	1	1	
T	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	1	0	1	0	0	1	
U	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	1	1	1	0	0	1	
V	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	
W	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	
X	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	1	0	1	0	0	
Y	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	1	1	
Z	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	1	0	0	1	
AA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0
BB	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	0	1	1
CC	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	1

منبع: محاسبات تحقیق

مرحله پنجم: تشکیل ماتریس دسترسی نهایی

پس از استخراج ماتریس دسترسی، لازم است از وجود سازگاری درونی بین مؤلفه‌های آن اطمینان حاصل شود. برای سازگاری باید بین این مؤلفه‌ها یا درایه‌های ماتریس دسترسی نهایی استخراج‌شده، رابطه تسری برقرار باشد. به‌عنوان نمونه، اگر متغیر A منجر به متغیر B شود و متغیر B هم منجر به متغیر C شود، آنگاه A باید منجر به متغیر C شود. اگر در ماتریس دسترسی نهایی این

رابطه برقرار نباشد، باید ماتریس دسترسی اولیه اصلاح شود و رابطه‌ای که از قلم افتاده جایگزین شود. برای سازگار کردن ماتریس دسترسی، روش‌های متعددی وجود دارد. در اینجا، از روش جبر بولی استفاده شده است. بدین منظور ماتریس دسترسی اولیه را به توان $k+1$ می‌رسانیم، به طوری که حالت پایدار برقرار شود. بدین ترتیب برخی عناصر صفر تبدیل به ۱ خواهد شد؛ البته به توان رساندن ماتریس باید از این قوانین پیروی کند: $1+1=1$ و $1*1=1$.

جدول ۵: ماتریس دسترسی نهایی (سازگار شده)

		قدرت نفوذ																													
		A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	R	S	T	U	V	W	X	Y	Z	AA	BB	CC	درجه وابستگی
A	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	23
B	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	23
C	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	23
D	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	23
E	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	5
F	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	5
G	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	5
H	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	0	1	15
I	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	17
J	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	16
K	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	16
L	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	12
M	0	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	21
N	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	17
O	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	17
P	0	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	22
Q	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	16
R	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	1	1	0	0	1	0	1	0	0	1	0	0	1	0	10
S	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	1	0	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	23
T	1	1	1	1	0	0	0	1	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	21
U	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	15
V	0	0	0	0	1	1	1	0	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1	0	1	13
W	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	15
X	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	17
Y	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	0	1	1	1	1	1	16
Z	0	0	0	1	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	17
AA	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	9	
BB	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	0	1	1	12
CC	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	1	0	1	1	1	1	1	1	1	1	16

منبع: محاسبات تحقیق

مرحله ششم: تعیین سطوح سیستم و اولویت گزینه‌های اصلاح

برای تعیین سطوح سیستم و اولویت‌بندی مؤلفه‌های تحت بررسی، مجموعه دسترسی (متأخر) و مجموعه مقدم (پیش‌نیاز) برای هریک از مؤلفه‌ها تشکیل می‌شود. مجموعه دسترسی هر مؤلفه، مجموعه مؤلفه‌هایی است که از طریق آن مؤلفه می‌توان به سایر مؤلفه‌ها رسید و مجموعه مقدم هر مؤلفه، مجموعه مؤلفه‌هایی است که از طریق آن‌ها می‌توان به یک مؤلفه موردنظر رسید. در واقع،

مجموعه دسترسی شامل عناصر واقع در سطرهاى ماتریس دسترسى نهایی است و به همین ترتیب، عناصر واقع در ستون ماتریس دسترسى نهایی مجموعه مقدم را تشکیل می‌دهند. پس از تعیین مجموعه دسترسى و مقدم برای هر مؤلفه، عناصر مشترک در مجموعه دسترسى و مقدم شناسایی می‌شوند. به تعداد مؤلفه‌هاى سیستم، مجموعه دسترسى و مقدم وجود دارد.

پس از تعیین مجموعه‌هاى دسترسى، مقدم و عناصر مشترک آن‌ها، نوبت به تعیین سطح مؤلفه‌ها (معیارها) می‌رسد. در اولین جدول، مؤلفه‌ای دارای بالاترین سطح است که مجموعه دسترسى و عناصر مشترک آن کاملاً یکسان باشد. پس از تعیین این مؤلفه یا مؤلفه‌ها، آن‌ها را از جدول حذف می‌کنیم و با بقیه مؤلفه‌هاى باقی‌مانده جدول بعدی را تشکیل می‌دهیم. در جدول دوم نیز همانند جدول اول، مؤلفه‌هاى سطح دوم را مشخص می‌کنیم و این کار را تا آخرین سطح ادامه می‌دهیم (جدول ۵ الی ۱۱).

جدول ۶: سطوح مختلف سیستم اصلاح نظام مالیاتی ایران - تکرار اول

گزینه	مجموعه دسترسى	مجموعه مقدم	اشتراک	سطح
A	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,Q, S,T,U,W,X,Y,Z,AA,BB,CC	A,B,C,D, S,T	A,B,C,D,S,T	
B	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,Q, S,T,U,W,X,Y,Z,AA,BB,CC	A,B,C,D,M,P,S,T	A,B,C,D,M,S,T	
C	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,Q, S,T,U,W,X,Y,Z,AA,BB,CC	A,B,C,D,M,P, S,T	A,B,C,D,M,S,T	
D	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,Q, S,T,U,W,X,Y,Z,AA,BB,CC	A,B,C,D,I,M,N,O,P,S,T,U,X,Z	A,B,C,D,I,M,N,O,S,T,U,X,Z	
E	E,F,G,K,V	E,F,G,V	E,F,G,V	
F	E,F,G,K,V	E,F,G,V	E,F,G,V	
G	E,F,G,K,V	E,F,G,V	E,F,G,V	
H	H,I,J,K,L,N,O,T,U,W,X,Y,Z, AA,CC	A,B,C,D,H,M,P,S,T	H,T	
I	D,I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y Z,AA,BB,CC	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,P,Q,R,S,T ,U,V,W,X,Y,Z,AA,BB,CC	D,I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y, Z ,AA,BB,CC	L1
J	I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y,Z ,AA,BB,CC	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,P,Q,R,S,T ,U,V,W,X,Z,AA,BB,CC	I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y,Z, AA,BB,CC	L1
K	I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y,Z, AA,BB,CC	A,B,C,D,E,F,G,H,I,J,K,L,M,N,O,P,Q ,R,S,T,U,V,W,X,Y,Z,AA,BB,CC	I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y,Z, AA,BB,CC	L1
L	I,J,K,L,N,O,Q,U,W,Z,AA,C C	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,P,Q,R,S,T ,U,V,W,X,Y,Z,AA,CC	I,J,K,L,N,O,Q,U,W,Z,AA,C C	L1
M	B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,Q,T, U,W,X,Y,Z,AA,BB,CC	A,B,C,D,M,P,S	B,C,D,M	
N	D,I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y Z,AA,BB,CC	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,P,Q,S,T,V ,W,X,Y,Z,AA,CC	D,I,J,K,L,N,O,Q,T,W,X,Z,A A,CC	
O	D,I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y Z,AA,BB,CC	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,P,Q,S,T,V ,W,X,Y,Z,AA,CC	D,I,J,K,L,N,O,Q,T,W,X,Y,Z, AA,CC	
P	B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,P,Q, T,U,W,X,Y,Z,AA,BB,CC	P	P	
Q	I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y,Z, AA,BB,CC	A,B,C,D,I,J,K,L,M,N,O,P,Q,R,S,T,U ,W,X,Y,Z,BB,CC	I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y,Z, BB,CC	
R	I,J,K,L,Q,R,U,W,Z,CC	R	R	
S	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,Q, S,T,U,V,W,X,Y,Z,AA,BB,C C	A,B,C,D,S	A,B,C,D,S	

	A,B,C,D,H,I,J,K,N,O,Q,T,U, W,X,Y,Z,BB,CC	A,B,C,D,H,I,J,K,M,N,O,P,Q,S,T,U, W,X,Y,Z,BB,CC	A,B,C,D,H,I,J,K,L,N,O,Q,T, U,W,X,Y,Z,AA,BB,CC	T
	D,I,J,K,L,Q,T,U,W,X,Y,Z,B B,CC	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,P,Q,R,S,T ,U,W,X,Y,Z,BB,CC	D,I,J,K,L,Q,T,U,W,X,Y,Z,A A,BB,CC	U
	E,F,G,V	E,F,G,V	E,F,G,I,J,K,L,N,O,Q,T,U,V, W,X,Z,AA,BB,CC	V
	I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y,B B,CC	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,P,Q,R,S,T ,U,W,X,Y,Z,BB,CC	I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Z,A A,BB,CC	W
	D,I,J,K,N,O,Q,T,U,W,X,Y,Z, BB,CC	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,P,Q,S,T,U, W,X,Y,Z,BB,CC	D,I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y ,Z,AA,BB,CC	X
	I,J,K,N,O,Q,T,U,X,Y,Z,BB, CC	A,B,C,D,H,I,J,K,M,N,O,P,Q,S,T,U, X,Y,Z,BB,CC	I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y,Z, AA,BB,CC	Y
L1	D,I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y, Z ,AA,BB,CC	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,P,Q,R,S,T ,U,V,W,X,Y,Z,AA,BB,CC	D,I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y ,Z,AA,BB,CC	Z
L1	I,J,K,L,N,O,Z,AA,CC	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,P,Q,S,T,U ,V,W,X,Y,Z,AA,CC	I,J,K,L,N,O,Z,AA,CC	AA
L1	I,J,K,Q,T,U,W,X,Y,Z,BB,CC	A,B,C,D,I,J,K,M,N,O,P,Q,S,T,U,W, X,Y,Z,BB,CC	I,J,K,Q,T,U,W,X,Y,Z,BB,C C	BB
L1	I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y,Z, AA,BB,CC	A,B,C,D,H,I,J,K,L,M,N,O,P,Q,R,S,T ,U,V,W,X,Y,Z,AA,BB,CC	I,J,K,L,N,O,Q,T,U,W,X,Y,Z ,AA,BB,CC	CC

جدول ۷: سطوح مختلف سیستم اصلاح نظام مالیاتی ایران - تکرار دوم

گزینه	مجموعه دسترسی	مجموعه مقدم	اشتراک	سطح
A	A,B,C,D,H,M,N,O,Q,S,T,U, W,X,Y	A,B,C,D, S,T	A,B,C,D,S,T	
B	A,B,C,D,H,M,N,O,Q,S,T,U, W,X,Y	A,B,C,D,M,S,T	A,B,C,D,M,S,T	
C	A,B,C,D,H,M,N,O,Q,S,T,U, W,X,Y	A,B,C,D,M,P, S,T	A,B,C,D,M,S,T	
D	A,B,C,D,H,M,N,O,Q,S,T,U, W,X,Y	A,B,C,D,M,N,O,P,S,T,U,X	A,B,C,D,M,N,O,S,T,U,X	
E	E,F,G,V	E,F,G,V	E,F,G,V	L2
F	E,F,G,V	E,F,G,V	E,F,G,V	L2
G	E,F,G,V	E,F,G,V	E,F,G,V	L2
H	H,N,O,T,U,W,X,Y	A,B,C,D,H,M,P,S,T	H,T	
M	B,C,D,H,M,N,O,Q,T,U,W,X ,Y	A,B,C,D,M,P,S	B,C,D,M	
N	D,N,O,Q,T,U,W,X,Y	A,B,C,D,H,M,N,O,P,Q,S,T,V,W,X, Y	D,N,O,Q,T,W,X	
O	D,N,O,Q,T,U,W,X,Y	A,B,C,D,H,M,N,O,P,Q,S,T,V,W,X, Y	DN,O,Q,T,W,X,Y	
P	B,C,D,H,M,N,O,P,Q,T,U,W, X,Y	P	P	
Q	N,O,Q,T,U,W,X,Y	A,B,C,D,M,N,O,P,Q,R,S,T,U,W,X, Y	N,O,Q,T,U,W,X,Y	L2
R	Q,R,U,W	R	R	
S	A,B,C,D,H,M,N,O,Q,S,T,U, V,W,X,Y	A,B,C,D,S	A,B,C,D,S	
T	A,B,C,D,H,N,O,Q,T,U,W,X, Y	A,B,C,D,H,M,N,O,P,Q,S,T,U,W,X, Y	A,B,C,D,H,N,O,Q,T,U,W,X,Y	L2
U	D,Q,T,U,W,X,Y	A,B,C,D,H,M,N,O,P,Q,R,S,T,U,W, X,Y	D,Q,T,U,W,X,Y	L2
V	E,F,G,N,O,Q,T,U,V,W,X	E,F,G,V	E,F,G,V	
W	N,O,Q,T,U,W,X,Y	A,B,C,D,H,M,N,O,P,Q,R,S,T,U,W, X,Y	N,O,Q,T,U,W,X,Y	L2

L2	D,N,O,Q,T,U,W,X,Y	A,B,C,D,H,M,N,O,P,Q,S,T,U,W,X, Y	D,N,O,Q,T,U,W,X,Y	X
L2	N,O,Q,T,U,X,Y	A,B,C,D,H,M,N,O,P,Q,S,T,U,X,Y	N,O,Q,T,U,W,X,Y	Y

جدول ۸: سطوح مختلف سیستم اصلاح نظام مالیاتی ایران - تکرار سوم

سطح	اشتراک	مجموعه مقدم	مجموعه دسترسی	گزینه
	A,B,C,D,S	A,B,C,D, S	A,B,C,D,H,M,N,O,S,Y	A
	A,B,C,D,M,S	A,B,C,D,M,S	A,B,C,D,H,M,N,O,S,Y	B
	A,B,C,D,M,S	A,B,C,D,M,P, S	A,B,C,D,H,M,N,O,S,Y	C
	A,B,C,D,M,N,O,S	A,B,C,D,M,N,O,P,S	A,B,C,D,H,M,N,O,S,Y	D
	H	A,B,C,D,H,M,P,S	H,N,O,Y	H
	B,C,D,M	A,B,C,D,M,P,S	B,C,D,H,M,N,O,Y	M
L3	D,N,O,Y	A,B,C,D,H,M,N,O,P,S,V,Y	D,N,O,Y	N
L3	D,N,O,Y	A,B,C,D,H,M,N,O,P,S,V,Y	D,N,O,Y	O
	P	P	B,C,D,H,M,N,O,P,Y	P
L3	R	R	R	R
	A,B,C,D,S	A,B,C,D,S	A,B,C,D,H,M,N,O,S,V,Y	S
	V	V	N,O,V	V
L3	N,O,Y	A,B,C,D,H,M,N,O,P,S,Y	N,O,Y	Y

جدول ۹: سطوح مختلف سیستم اصلاح نظام مالیاتی ایران - تکرار چهارم

سطح	اشتراک	مجموعه مقدم	مجموعه دسترسی	گزینه
	A,B,C,D,S	A,B,C,D,S	A,B,C,D,H,M,S	A
	A,B,C,D,M,S	A,B,C,D,M,S	A,B,C,D,H,M,S	B
	A,B,C,D,M,S	A,B,C,D,M,P,S	A,B,C,D,H,M,S	C
	A,B,C,D,M,S	A,B,C,D,M,P,S	A,B,C,D,H,M,S	D
L4	H	A,B,C,D,H,M,P,S	H	H
	B,C,D,M	A,B,C,D,M,P,S	B,C,D,H,M	M
	P	P	B,C,D,H,M,P	P
	A,B,C,D,S	A,B,C,D,S	A,B,C,D,H,M,S,V	S
L4	V	V	V	V

جدول ۱۰: سطوح مختلف سیستم اصلاح نظام مالیاتی ایران - تکرار پنجم

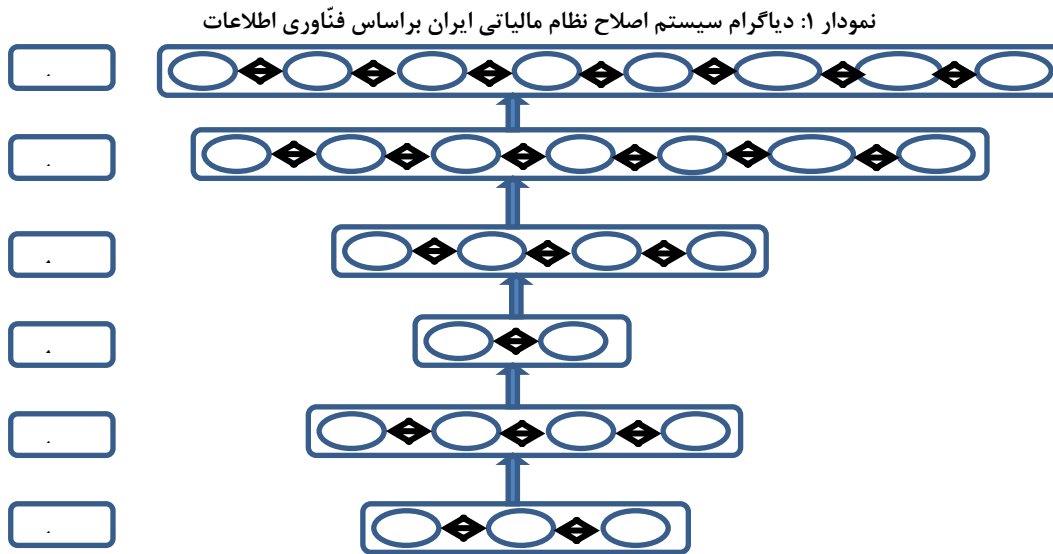
گزینه	مجموعه دسترسی	مجموعه مقدم	اشتراک	سطح
A	A,B,C,D,M,S	A,B,C,D,S	A,B,C,D,S	
B	A,B,C,D,M,S	A,B,C,D,M,S	A,B,C,D,M,S	L5
C	A,B,C,D,M,S	A,B,C,D,M,P,S	A,B,C,D,M,S	L5
D	A,B,C,D,M,S	A,B,C,D,M,P,S	A,B,C,D,M,S	L5
M	B,C,D,M	A,B,C,D,M,P,S	B,C,D,M	L5
P	B,C,D,M,P	P	P	
S	A,B,C,D,M,S	A,B,C,D,S	A,B,C,D,S	

جدول ۱۱: سطوح مختلف سیستم اصلاح نظام مالیاتی ایران - تکرار ششم

گزینه	مجموعه دسترسی	مجموعه مقدم	اشتراک	سطح
A	A,S	A,S	A,S	L6
P	P	P	P	L6
S	A,S	A,S	A,S	L6

مرحله هفتم: ترسیم گراف جهت‌دار یا مدل سیستم

در این مرحله، نتایج جداول فوق را به شکل دیاگرام (گراف‌های جهت‌دار) ارائه می‌کنیم. برای این منظور، مؤلفه‌هایی که در یک سطح قرار دارند در یک ردیف کنار هم قرار داده می‌شوند و ارتباطات بین آنها از طریق خطوط جهت‌دار نشان داده می‌شود. همان طوری که در نمودار ۱ نشان داده شده، ارتباط بین سطوح مختلف سیستم از پایین به بالاست که به نوبه خود حاکی از این است که ابتدا باید گزینه‌ها یا مؤلفه‌های واقع در سطح اول سیستم انجام شوند و پس از آن مؤلفه‌های واقع در سطح دوم و الی آخر.



سطوح شش گانه سیستم به همراه مؤلفه‌های واقع در هر یک از سطوح به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱- سطح اول سیستم شامل هشت مؤلفه اصلاح: I, J, K, H, L, Z, AA, BB, CC.

۲- سطح دوم سیستم شامل هفت گزینه اصلاح: E, F, Q, T, U, W, X.

۳- سطح سوم سیستم شامل چهار گزینه اصلاح: N, O, R, Y.

۴- سطح چهارم سیستم شامل دو گزینه اصلاح: H, V.

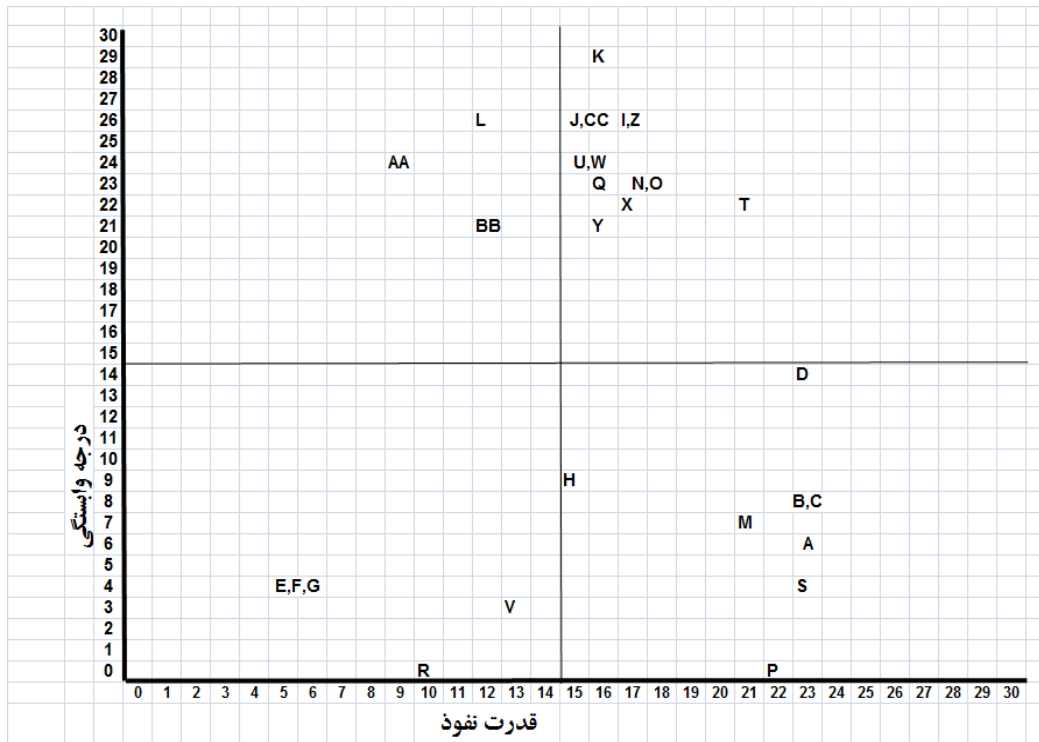
۵- سطح پنجم سیستم شامل چهار گزینه اصلاح: B, C, D, M.

۶- سطح ششم سیستم شامل سه گزینه اصلاح: N, O, R.

مرحله هفتم: تشریح مدل براساس دیاگرام نهایی ترسیم شده

پس از تعیین روابط و سطوح سیستم، اکنون می‌توان آن‌ها را به شکل مدلی قابل درک ترسیم کرد. به همین منظور، گزینه‌های انتخاب شده برحسب سطح قرارگیری آن‌ها، به ترتیب از بالا به پایین، تنظیم می‌شوند. در تحقیق حاضر، مؤلفه‌های سیستم در شش سطح طبقه‌بندی شده‌اند.

نمودار ۲: نمودار قدرت نفوذ و وابستگی گزینه‌های اصلاح نظام مالیاتی ایران



مؤلفه‌های واقع در سطوح شش‌گانه را، براساس قدرت نفوذ و درجه وابستگی آن‌ها (جدول ۵)، می‌توان در چهار سطح خودمختار، وابسته، پیونددهنده (اتصال‌دهنده) و مستقل طبقه‌بندی کرد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، مؤلفه‌های E، F، G، R و V، که به ترتیب مؤلفه‌ها یا پروژه‌های اصلاح مدیریت منابع انسانی، مدیریت مالی، مدیریت دانش، خدمات آموزش و مشاوره مالیاتی الکترونیکی و برخط مؤدیان و سرانجام نظارت بر عملکرد کارکنان است، باتوجه به شاخص درجه وابستگی و همچنین شاخص قدرت نفوذ پایینی که دارند، مؤلفه‌های خودمختارند. این گروه از پروژه‌ها از استقلال نسبی برخوردارند و با اندکی اغماض می‌توان برنامه اصلاح آن‌ها را، بدون توجه به سایر مؤلفه‌ها، پیش برد (مؤلفه‌های واقع در ربع سوم). مؤلفه‌های واقع در ربع چهارم را مؤلفه‌های وابسته می‌گویند؛ مؤلفه‌های A، S، P، C، B، M، D، H که به ترتیب نماینده پروژه‌های استانداردسازی قواعد گزارش‌دهی، سازوکارهای قانونی نگهداری و تبادل الکترونیکی اسناد و اطلاعات، تخصیص شماره اقتصادی به مؤدیان، استانداردها و سیستم‌های تبادل اطلاعات با نهادها و دستگاه‌های دولتی، اصلاح سیاست‌های مالیاتی و ساده‌سازی فرم‌ها، سازوکار قانونی تبادل اطلاعات بین نهادها و بانک‌ها، سازوکار قانونی برای خرید اطلاعات از اشخاص مطلع و طبقه‌بندی پرونده‌ها براساس کد ISIC هستند. این مؤلفه‌ها از پروژه‌هایی هستند که سایر مؤلفه‌ها به آن‌ها وابستگی دارند؛ به همین دلیل از شاخص قدرت نفوذ بالایی برخوردارند. تقریباً اغلب پروژه‌ها بدون این مؤلفه‌ها قابلیت اجرا و پیاده‌سازی ندارند.

مؤلفه‌های واقع در ربع اول نمودار به مؤلفه‌های پیونددهنده یا اتصال‌دهنده معروفند (CC, I, J, K, Z, U, W, Q, N, O, X, Y, T). این مؤلفه‌ها نماینده پروژه‌های پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی،

وصول معوقات مالیاتی، نظارت بر برنامه عملیاتی، ثبت نام برخط مؤدیان و به هنگام سازی اطلاعات مؤدیان، ثبت نام از طریق استعلام از سایر دستگاه های ذی ربط، تسهیلات تکمیل و پیش تکمیل اظهارنامه و پرداخت الکترونیکی، سیستم تحلیل و پردازش اطلاعات به منظور کشف فرار، شبکه مؤدیان مظنون، دریافت و پردازش اظهارنامه و پرداخت ها، تحلیل ریسک و انتخاب پرونده ها برای حسابرسی و استعلام برخط از اشخاص ثالث حلقه واسط بین سایر پروژه ها هستند و از قدرت نفوذ و درجه وابستگی بالایی برخوردارند.

مؤلفه های واقع در ربع دوم، که مؤلفه های مستقل نام دارند، از قدرت نفوذ پایین و درجه وابستگی بالا برخوردارند. مؤلفه های AA, BB, L, در زمره این مؤلفه ها هستند. این پروژه ها در سطح اول سیستم قرار دارند.

جمع بندی و پیشنهادها

اصلاحات مالیاتی به هرگونه اقدام برای اصلاح و بهبود سیاست های مالیاتی و یا مدیریت مالیاتی اطلاق می شود که با هدف افزایش کارایی و اثربخشی نظام مالیاتی انجام می گیرد. یکی از مؤلفه های کلیدی برنامه های اصلاح مالیاتی، اصلاح دستگاه مالیاتی و به تبع آن اصلاح مکانیزاسیون فرایندهای آن است. به این مسئله، در ادبیات موضوع، کمتر توجه شده است. اهدافی چون افزایش کارایی، کاهش هزینه های وصول و تمکین مالیاتی، افزایش تمکین و... از اهم اهداف برنامه اصلاح دستگاه مالیاتی در کشورهای گوناگون بوده است و این مهم با رویکردهایی نظیر ساده سازی فرایندها، مکانیزاسیون فرایندها و به کارگیری فناوری اطلاعات و ارتباطات، در مراحل فرایند شناسایی-تشخیص و وصول مالیات، انجام می شود. کشورهای جهان، در دو دهه اخیر، در کنار اصلاح سیاست های مالیاتی، اصلاحات عمده ای را در جهت بهبود مدیریت مالیاتی خود، به ویژه به کارگیری فناوری اطلاعات در حوزه های مختلف مالیات ستانی، انجام داده اند. در این مقاله ضمن مرور ادبیات موضوع، تجربه کشورهای منتخب و چالش ها و مشکلات نظام مالیاتی ایران و اولویت های اصلاح نظام مالیاتی ایران، با استفاده از نظر خبرگان و رویکرد سیستمی مدل سازی ساختاری تفسیری، تعیین شده است. بر این اساس، ۲۹ گزینه یا محور اصلاح، با تأکید بر اصلاح دستگاه مالیاتی ایران، تعیین شده و بنابه تأثیرات و تقدم و تأخر این گزینه ها، در شش سطح کلی طبقه بندی شده اند.

باتوجه به وجود سیستم جداگانه برای طبقه بندی فعالیت های گردشگری (SICTA)، می توان تحقیقات مشابهی را مشخصاً در حوزه گردشگری و جهت تدوین نظام مالیاتی کارآمد در گردشگری هدایت کرد که نتایج آن، در سامان دادن به درآمدهای گردشگری و وضعیت کسب و کارها در این حوزه، می تواند مثمرتر باشد.

در حوزه گردشگری، که بحث ارائه مشوقها مطرح است، تحقیقات نشان می دهد در اکثر کشورهای توسعه یافته، مالیات گردشگری بیشتر بر گردشگران تحمیل و از بار مالیاتی کسب و کارها کاسته می شود؛ به گونه ای که از ۴۳ نوع مالیات شناخته شده بخش گردشگری، ۳۰ نوع آن قابل پرداخت

توسط گردشگران است و ۱۵ نوع آن شامل کسب‌وکارها می‌شود. البته قابل ذکر است که تشخیص تحمیل مالیات بر بخش عرضه یا تقاضای گردشگری در هر کشوری منوط بر شناخت میزان کشش‌پذیری عرضه و تقاضای گردشگری در آن کشور خواهد بود؛ به طوری که کشش‌پذیری بالای تقاضا می‌تواند پذیرش افزایش قیمت ناشی از بار مالیاتی را دچار مشکل سازد. بنابراین، برآورد دقیق میزان واکنش بازار و همچنین ظرفیت تولید بخش عرضه در مقابل سیاست‌های مالیاتی و تغییرات کمی و کیفی آن بسیار ضروری است. بررسی‌ها حاکی از آن است که گردشگری در کشور ما کالایی لوکس محسوب می‌شود و سهم اندکی در سبد مصرفی خانوار ایرانی دارد. قرار گرفتن خدمات گردشگری در شمار کالاهای لوکس، با توجه به قیمت بالای خدمات ارائه شده در این بخش، مالیات قابل توجهی را بر مصرف‌کنندگان این خدمات تحمیل خواهد کرد. از طرفی افزایش قیمت ناشی از اثر اعمال مالیات بر ارزش افزوده، استفاده از خدمات گردشگری را برای بخش عظیمی از اقشار جامعه دور از دسترس خواهد کرد. نتیجه این فرایند افزایش گردشگری سازمان‌یافته است که مشکلات زیادی را برای جامعه میزبان ایجاد می‌کند و منافع و مزایای گردشگری سازمان‌یافته را در پی ندارد. طبق این گزارش، در اعمال مالیات بر ارزش افزوده در بخش گردشگری، تشخیص خدمات لوکس از خدمات موردنیاز برای یک سفر ارزان‌قیمت مناسب برای اقشار متوسط جامعه، بسیار حائز اهمیت است. در این صورت خدمات لوکس گردشگری (مثل اقامت در هتل‌های پنج ستاره) که اغلب توسط افراد با درآمد بالا مورد استفاده قرار می‌گیرد، می‌تواند مشمول نرخ مالیات بر ارزش افزوده معمول شود؛ در حالی که خدمات غیرلوکس (مانند اقامت در هتل یک یا دو ستاره) که مناسب اقشار متوسط جامعه است می‌تواند با مصوبه دولت از نرخ‌های پایین‌تر مالیاتی یا معافیت‌های مالیاتی برخوردار شود.

به این ترتیب دولت با اتخاذ این سیاست به چند مهم دست می‌یابد: منابع مالیاتی خود را در بخش گردشگری از دست نخواهد داد. باعث رواج گردشگری ارزان‌قیمت و سازمان‌یافته می‌شود و از مزایای آن، از قبیل افزایش اشتغال و درآمد در جامعه محلی، برخوردار می‌شود. درآمدهای مالیاتی دولت در این بخش بیشتر توسط افرادی با درآمد بالا تأمین می‌شود. در این بین، نگاهی به میزان مالیات بر ارزش افزوده اماکن اقامتی در برخی کشورهای اروپایی نشان از شناور بودن مالیات‌ها دارد؛ نرخ که در اسپانیا شامل افراد زیر ۱۶ سال نمی‌شود. در همین حال، برخی کشورهای اروپایی نظیر دانمارک، قبرس، سوئد، فنلاند، نروژ، یونان، لهستان و پرتغال اماکن اقامتی را معاف از مالیات بر ارزش افزوده دانسته و از گردشگران نیز بابت اقامت در این اماکن مالیاتی دریافت نمی‌کنند. از سوی دیگر، در گردشگری نیز مانند سایر بخش‌های اقتصادی، مالیات مستقیم بر کسب‌وکارها و واحدهای فعال اقتصادی تحمیل می‌شود. هرچه مالیات اعمال شده بر بنگاه‌های اقتصادی فعال بیشتر شود، هزینه تولید یا ارائه خدمات گردشگری افزایش می‌یابد و در پی آن مطلوبیت سرمایه‌گذاری در این بخش پایین می‌آید. با توجه به عرضه نامناسبی که از نظر کیفی و کمی در زمینه خدمات گردشگری در کشور وجود دارد، اعمال مالیات مستقیم بر این بخش مضاف بر علت می‌شود و تمایل سرمایه‌گذاران را برای ورود به این بخش کاهش می‌دهد. اما در مقابل، مالیات در گردشگری مانند سایر بخش‌های اقتصادی

توان اعمال ضریب مالیاتی شناور را بر انواع خدمات دارد؛ به گونه‌ای که، چنانچه گفته شد، واحدهای عرضه‌کننده خدمات متوسط در مقایسه با واحدهای عرضه‌کننده خدمات لوکس، تحت فشارهای مالیاتی کمتری قرار می‌گیرند. به عنوان مثال، ضریب مالیاتی در هتل‌های پنج ستاره ۱۶ درصد است، در حالی که همین ضریب برای هتل‌هایی که یک و دو ستاره هستند ۱۱ درصد است. البته سیاست‌گذاران مالیاتی و گردشگری به منظور توسعه گردشگری و حمایت و تشویق سرمایه‌گذاران و کسب و کارهای گردشگری، از مشوق‌های مالیاتی مانند معافیت‌های چندساله و تخفیف‌های مالیاتی استفاده می‌کنند که در سال‌های اخیر این سیاست در ایران نیز دنبال شده است. به طور کلی برخی از نتایج و دستاوردهای کلیدی این پژوهش را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

- ۱- اصلاح دستگاه وصول مالیات، با تأکید بر فناوری اطلاعات، چیزی جدا از برنامه جامع اصلاح نظام مالیاتی (اصلاح سیاست‌های مالیاتی و اصلاح مدیریت یا دستگاه مالیاتی) نیست.
- ۲- تجربه سایر کشورها و همچنین بررسی ادبیات موضوع حاکی از این است که اصلاح سیاست‌ها و قوانین و مقررات مالیاتی مقدم بر اصلاح دستگاه مالیاتی به ویژه مکانیزاسیون فرایندهای مالیاتی است. به عبارت دیگر، ابتدا باید اصلاحات در حوزه سیاست‌ها، قوانین و مقررات مالیاتی انجام شود و به تصویب مجلس برسد، سپس برنامه اصلاح دستگاه مالیاتی آغاز گردد.
- ۳- برنامه اصلاح دستگاه مالیاتی باید دارای هدف و استراتژی روش باشد و در عین حال در بین مدیران اعتقاد کافی برای آن شکل گرفته باشد.
- ۴- اهداف اصلاح دستگاه وصول مالیات باید روی کارایی و بهبود تمکین تمرکز یابد.
- ۵- تمرکز بر ساده‌سازی فرایندها و فرم‌های مالیاتی، قبل از اجرای برنامه مکانیزاسیون فرایندهای مالیاتی، صورت گیرد.

منابع

- اتاق بازرگانی ایران. (۱۳۹۵). به نقل از دنیای سفر، <http://www.donyayesafar.com/n/7155>.
- ام برد ریچارد. (۱۳۷۵). *بهبود مدیریت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه*. دکتر علی اکبر عرب مازار و علی اصغر شایانی، نشر دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۷۵
- بهاتنگار، سوباش. (۱۳۸۳). *دولت الکترونیکی مالیاتی در سنگاپور*، ترجمه سید عزیز معصومی. دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده
- پورمقیم، س، نعمت‌پور، م و موسوی، م. (۱۳۸۴). بررسی عوامل موثر بر سطح وصول درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران. *پژوهش‌نامه اقتصادی*، شماره ۵، صص ۷-۱۳
- زایر، آیت. (۱۳۸۸)، جایگاه ساده‌سازی در برنامه اصلاح نظام مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران، دوره ۱۷، شماره ۶.
- زایر، آیت. (۱۳۸۶). معیارهای سنجش عملکرد در سازمان امور مالیاتی کشور، رویکرد سیستمی. گزارش منتشر نشده. دفتر برنامه‌ریزی، سازمان امور مالیاتی کشور

سازمان امور مالیاتی کشور. (۱۳۹۲). مجموعه گزارشات بررسی تطبیقی نظام‌های مالیاتی کشورهای منتخب جهان، سازمان امور مالیاتی کشور.

شالیزی زمارک، ترجمه علی اکبر عرب مازار، درس‌هایی از اصلاح سیستم مالیاتی سال ۱۳۷۲، انتشارات دانشکده امور اقتصادی.

عدل آذر، علی تیزرو و دیگران. (۱۳۸۹). طراحی مدل چابکی زنجیره تأمین؛ رویکرد مدل‌سازی تفسیری - ساختاری، مدرس علوم انسانی - پژوهش‌های مدیریت در ایران، دوره ۱۴، شماره ۴.

عرب مازار، علی اکبر، باقری، بهروز و گل محمدی، مریم. (۱۳۹۰). سطح تمکین مالیاتی، مهم‌ترین شاخص دستیابی به یک نظام مالیاتی مطلوب و کارآمد، دوره ۱۹، شماره ۱۲.

عسکری، علی. (۱۳۹۲). کالبدشکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور: چالش‌ها، برنامه‌ها و عملکرد نظام مالیاتی، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی ویژه‌نامه کارنامه اقتصادی دولت، سال ۸۵، شماره ۲.

کرباسیان، مهدی، اعظم خبوشانی و دیگران. (۱۳۹۰)، کاربرد مدل (ISM) جهت سطح‌بندی شاخص‌های انتخاب تامین‌کنندگان چابک و رتبه‌بندی تأمین‌کنندگان با استفاده از روش -TOPSIS AHP فازی، مجله علمی - پژوهشی مدیریت تولید و عملیات، سال دوم، شماره ۲.

سازمان امور مالیاتی کشور. (۱۳۹۵)، گزارش ظرفیت مالیاتی اقتصاد ایران، چالش‌ها و راهکارهای توسعه آن، دفتر پژوهش و برنامه‌ریزی

فیروز جانیان، علی اصغر، مجتبی فیروز جانیان و همکاران (۱۳۹۲)، کاربرد تکنیک مدل‌سازی ساختاری تفسیری در مطالعات گردشگری (تحلیلی با رویکرد آسیب‌شناسانه، مجله برنامه‌ریزی و توسعه گردشگری، سال دوم، شماره ۶، پاییز ۱۳۹۲

جنتی، نادر و میرمحمدی سید محمد. (۱۳۹۵). مروری بر تجربه اصلاح نظام مالیاتی در ایران و جهان (با تأکید بر مدرنیزاسیون دستگاه مالیاتی)، فصلنامه پژوهش‌نامه مالیات، در مرحله چاپ، شماره ۸۰

“Corthay, Laurent; Loepnick, Jan. 2010. Taxing Tourism in Developing Countries : Principles for Improving the Investment Climate Through Simple, Fair, and Transparent Taxation. Investment Climate in Practice; No. 14. World Bank, Washington, DC. © World Bank. <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/10485> License: CC BY 3.0 IGO.”

Agarwal, A., Shankar, R. and Tiwari, M.K. (2006), Modeling agility of supply chain. *Industrial Marketing Management*. 36, 443-457

Ardagna, S. (2007). Fiscal policy in unionized labor markets. *Journal of Economic Dynamics and Control*. 31, 1498-1534.

Asish, S., Kaushal, O.P., Ravi Shankar. (2010). Modeling the barriers of Six Sigma using Interpretive Structural Modeling.

Burgess, Robin and Nicholas Stern. (1992). *Taxation and Development*. London (London School of Economics).

Ehtisham, A., Stern, N. (1991), *The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries*, Cambridge (Cambridge University Press).

Faisal, M.N., Banwet, D.K., Shankar, R. (2006). Supply Chain Risk Mitigation: Modeling the Enablers. *Business Process Management Journal*, 12(4), 535-552.

Jharkharia, S. and Shankar, R.(2005). IT- Enablement of supply chains: Understanding the barriers, *Journal of Enterprise Information Management*, 18(1), 11-27

Khalizadeh s., Shahanvar, J. (1991). Tax Reform In Developing Countries. *Finance and Development*. 28.

Sharma, H.D., Gupta, A.D., Sushil. (1997), The objectives of Waste Management in India: A Futures Inquiry, *Technological Forecasting and Social Change*. 48, 285-309.

Tanzi, Vito(1996), *Fiscal Adjustment and Reform in Brazil*. Speech delivered at the first Brazil seminar on Public Finance, Brasilia, September.

Warfield, J.W.(1974), Developing interconnected matrices in structural modeling. *IEEE Transactions on Systems Men and Cybernetics*, 4(1), 51-81.

Aladwani, A. M. (2013), A cross-cultural comparison of Kuwaiti and British citizens' views of e-government interface quality. *Government Information Quarterly*,30(1), 74-86.

Belanger, F., & Carter, L. (2008), Trust and risk in e-government adoption, *Journal of Strategic Information Systems*, 17(2), 165-176.

Karkin, N., & Janssen, M. (2013). Evaluating websites from a public value perspective: A review of Turkish local government websites. *International Journal of Information Management*.

Reddick, C. G., & Roy, J. (2013). Business perceptions and satisfaction with e-government: Findings from a Canadian survey. *Government Information Quarterly*, 30(1), 1-9.

Asian Development Bank(2014), *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*, April, 2014.

R.M. Bird, The Administrative Dimension of Tax Reform in Developing Countries, in M. Gillis, ed., *Tax Reform in Developing Countries* (Durham NC: Duke University Press, 1989).

R.M. Bird, Tax Policy and Tax Administration in Transitional Countries, in *Liber Amicorum Leif Muten* (Kluwer International, 2000).

R.M. Bird and M. Casanegra de Jantscher, eds(1992), *Improving Tax Administration in Developing Countries*, (IMF,).

A. Harberger(1992), Lessons of Tax Reform from the Experiences of Uruguay, Indonesia, and Chile, in M. Gillis, ed., *Tax Reform in Developing Countries* (Durham NC: Duke University Press, 1989).

S. Pardo and C. McLure(1992), Improving the Administration of the Colombian Income Tax, in R.M. Bird and M. Casanegra de Jantscher, eds., *Improving Tax Administration in Developing Countries* (IMF, 1992).

Modernization of Tax Administration, Republic of Serbia, available at: http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/serbia/ipa/2011/04modernisation_of_tax_administration.pdf

Wayne Thirsk(1991), Lessons from Tax Reform: An Overview, world bank, working paper, available at: <http://documents.worldbank.org/curated/en/1991/01/700089/.pdf>

Modernization of tax Administration, Turkey, available at :
<http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/fiche-projet/turkey/2004/tr-0403.02-tax-administration-capacity-building.pdf>

Teresa Ter-Minassian(2009), Challenges in Tax Reform for Turkey, in an International Perspective, UNDP Seminar on Tax Policy Options on the Way to EU Accession, Ankara, January 12–13, 2009

Jit B. S. Gill(2000), A Diagnostic Framework For Revenue Administration, world bank

Jhon.D.Sterman(2000), *Business Dynamics, Systems Thinking and Modeling for a Complex World'*, McGraw hill

Rick Gorvett and Ningwei Liu (2007), *Using Interpretive Structural Modelling to Identify and Quantify Interactive Risks*. University of Illinois at Urbana-Champaign.

H D Sharma, A D Gupta and Sushil (1995), The objectives of Waste Management in India: A Futures Inquiry, *Technological Forecasting and Social Change* 48, pp. 285-309.