

بهینه‌سازی اجرای طرح جامع مالیاتی بر اساس شناسایی، تحلیل و اولویت‌بندی عوامل مؤثر از طریق تکنیک تحلیل شبکه‌ای فازی (FANP)

حسین بخشی^۱

محمدرضا عبدلی^۲

محمد عطایی^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۹/۱۲، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۲/۸

چکیده

پویایی و تقویت نظاممند ساختارهای مالیاتی کشورها به عنوان یک استراتژی، همواره مورد بازنگری و اصلاح قرار می‌گیرد، چرا که نقش تأثیرگذار آن بر توسعه اقتصادی کشورها غیر قابل انکار می‌باشد. طرح جامع مالیاتی در کشور ما با این هدف و در راستای سیاست‌های کلان دولت تدوین گردید و طی سالیان اخیر بنا به دلایل مختلف و با استناد به گزارش‌های آماری نتوانسته طبق برنامه‌های تعیین شده رو به جلو حرکت نماید و دچار مشکلات متعددی شده است. هدف این پژوهش شناسایی و اولویت‌بندی علل مؤثر بر اجرای طرح جامع مالیاتی بر اساس تکنیک تحلیل شبکه‌ای فازی (FANP) می‌باشد. در این پژوهش که به صورت روش شناسی ترکیبی انجام گرفته است، در مرحله کیفی تعداد ۲۰ نفر از متخصصان امور مالیاتی مشارکت داشتند که در دو بخش، ارزیابی انتقادی که اقدام به تعیین مؤلفه‌ها بر اساس تحقیقات گذشته نمودند و در بخش تحلیل دلفی اقدام به تأیید یا حذف شاخص‌ها به منظور برآزش معیارهای تأثیرگذار بر اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی نمودند. در بخش کمی تعداد ۲۰۰ نفر از مدیران سازمان امور مالیاتی که دارای تجربه و تخصص بودند با محققان مشارکت داشتند و بر اساس تحلیل شبکه‌ای فازی (FANP) مشخص گردید نظام یکپارچه جامع مالیاتی به عنوان یک معیار اصلی دارای اولویت در سیاست‌گذاری‌های کلان برای اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی می‌باشد و در بعد شاخص‌ها نیز فرهنگ‌سازی مالیاتی برای تمکین پرداخت‌های مالیاتی باید به عنوان شاخص‌های خرد در سیاست‌ها و برنامه‌ها مورد توجه ویژه قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: یکپارچگی نظام مالیاتی، زیرساخت‌های فنی، توانمندسازی منابع انسانی، نظارت بر اجرای طرح

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شاهرود، Hbakhshi900@yahoo.com

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد شاهرود، (نویسنده مسئول)، MRA830@yahoo.com

۳. استاد گروه طراحی و برنامه‌ریزی، دانشگاه صنعتی شاهرود، شاهرود، ataei@shahroodut.ac.ir

۱- مقدمه

طراحی هر نظام مالیاتی باید بر اساس سه اصل عدالت، کارایی و توجیه اداری- اجرایی صورت پذیرد چرا که وظیفه دولت به عنوان یک نهاد حاکمیتی، توسعه برابر و توازن در بین مردم یک کشور می باشد و ساختار نظام مالیاتی کشور به عنوان یک اهرم در این زمینه می تواند بسیار حائز اهمیت باشد (سیگل و همکاران^۱، ۲۰۱۸: ۳). اصل عدالت به معنای آنست که اخذ مالیات با برداشت جامعه از عدالت منطبق باشد. همچنین منظور از کارایی در نظام مالیاتی هر کشور توجه به این موضوع است که اخذ مالیات نباید موجب هزینه های اضافی اجتنابپذیر برای دولت گردد و در دستیابی به اهداف رشد و توزیع عادلانه خللی وارد سازد (لیزیتزکی، ۲۰۱۸: ۱۹۷). به بیانی دیگر اخذ مالیات در صورتی موجه است که منجر به افزایش کارایی در دسترسی به اهداف و استراتژی های هر نظام مالیاتی گردد (اتکینسون و استیگلیتز، ۲۰۱۵: ۴) و در نهایت توجه اداری و اجرایی در طرح جامع مالیاتی نیز اشاره به این موضوع دارد که هزینه های اجرایی نظام، نسبتی مطلق با درآمدهای کسب شده داشته باشد (گلو سو و همکاران^۲، ۲۰۱۴: ۲۷). در واقع توجه به اصل یاد شده، لازمه یکپارچگی هر نظام مالیاتی پویا است که به طور هدفمند از طریق درآمدهای مالیاتی به دنبال رشد و توسعه کشور می باشد. در ایران طرح تحولات اقتصادی به عنوان برنامه ای جامع برای رفع مشکلات نظام های کلیدی و تحقق سند چشم انداز ۲۰ ساله کشور و برنامه های توسعه ای به ویژه برنامه پنجم توسعه با توجه به سه رکن یاد شده، مطرح گردید، زیرا دستیابی به اهداف اقتصادی و متعالی اسناد مذکور همچون قرار گرفتن ایران در جایگاه اول اقتصادی، علمی و فناوری در سطح منطقه آسیای جنوب غربی، رشد پرشتاب و مستمر اقتصادی، توزیع مناسب درآمد و ارتقای نسبی سطح درآمد سرانه، دستیابی به اشتغال کامل و غیره با ساختار فعلی اقتصاد کشور ممکن نیست، چرا که بررسی شاخص های مختلف اقتصادی کشور حاکی از وجود فاصله معناداری میان ظرفیت بالفعل و بالقوه اقتصاد کشور است (عسگری، ۱۳۹۲: ۸۶).

علیرغم تلاش های صورت گرفته طی سال های اخیر برای توسعه نظام مالیاتی کشور هنوز نظام مالیاتی کشور با چالش های زیادی روبه رو است. سهم پایین نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، نسبت پایین مالیات به هزینه های جاری دولت، نسبت پایین مالیات به بودجه عمومی کشور و سرانجام گستردگی معافیت های مالیاتی و غیره جملگی از نقش ضعیف مالیات در اداره امور کشور، تأمین مالی بودجه دولت و همچنین تأثیر اندک آن در سیاست گذاری های اقتصادی و اجتماعی حکایت دارند که به نوبه خود بر ضرورت تلاش همه جانبه تمام ارکان اقتصادی و تصمیم گیری کشور به حل مشکلات و چالش های نظام مالیاتی اشاره دارند (ایزد خواستی، ۱۳۹۶: ۱۹۲). در واقع، تحول نظام مالیاتی کشور در قالب طرح جامع مالیاتی، به عنوان یکی از محورهای هفت گانه

1. Sigle et al
2. Golosov et al

طرح تحولات اقتصادی با هدف ارتقای جایگاه مالیات‌ها در تأمین مالی دولت و کاهش اتکال بودجه دولت به عواید حاصل از صادرات نفت از طریق افزایش مشارکت عمومی و بدون تحمیل بار مالیاتی مضاعف بر پایه‌های موجود، فراهم آوردن بستر مناسب برای دسترسی و تجمیع اطلاعات مبادلات اقتصادی کشور، احصای درآمدها به‌خصوص درآمدهای پنهان و در نتیجه ایجاد شفافیت اقتصادی و به تبع آن جلوگیری از فرار مالیاتی تدوین شده است (شیخ حسنی و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۳۸).

در این پژوهش، فرآیندهای مالیاتی مستقل از منابع مالیاتی طراحی شده به گونه‌ای که برای هر منبع و پایه مالیاتی قابل اجراست و با تغییر منابع مالیاتی خللی در فرآیندهای مالیاتی ایجاد نمی‌شود؛ این بدان معناست که در فرآیندها، محور نگاه، دیگر کسب و کارها نبوده و مؤدی مبنا و محور است (واعظی و محمدی، ۱۳۹۶: ۴۹). اما این سؤال مطرح است که با توجه به تدوین سیاست‌ها و استراتژی‌های طرح جامع مالیاتی، چرا طبق آمار سازمان امور مالیاتی در سال ۱۳۹۵ رشد دو درصدی در ارتقای سطح مسئولیت‌پذیری مالیاتی اتفاق افتاده است (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۶). آیا راه کارهای لازمی برای ایجاد هماهنگی و تقویت فرهنگ تمکین مالیاتی اندیشیده شده است؟ آیا زیرساخت‌های فنی اثربخشی لازم را برای اجرای طرح جامع مالیاتی داشته است؟ تا چه میزان از فرارهای مالیاتی کاسته شده است؟ وجود بیشمار از این دست سؤالات مبتنی بر آمار رسمی دولت، می‌تواند گویای این واقعیت باشد که ضعف‌های ساختاری و عملکردی در نظام مالیاتی کشور سد جدی بر سر راه اجرای اثربخش طرح جامع مالیاتی در سطح کشور است. لذا این پژوهش تلاش دارد با شناخت عوامل مؤثر برای اجرای بهینه طرح و با اتکاء به نظرات تخصصی، اولویت‌های تسهیل اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی را مشخص نماید تا از این طریق بتواند در کنار سایر پژوهش‌ها گامی در جهت تقویت و توسعه نظام مالیاتی کشور بردارد.

۲- مبانی نظری

ساختار و سیاست‌های مالیاتی

ساختار نظام مالیاتی با توجه به کارکردهای خود، نقش بسیار مهمی در اقتصاد کشورها دارد. در متون مالیه عمومی سه کارکرد درآمدی، اجتماعی و مدیریت اقتصادی را با درجه اهمیت متفاوت برای نظام مالیاتی متصور می‌باشند (مینیک و نوگا، ۲۰۱۰: ۷۰۳). هدف درآمدی در ساختار نظام مالیاتی کشورها، تأمین مالی بودجه دولت است که از اهمیت فوق العاده‌ای برخوردار است، زیرا مالیات‌ها از پایدارترین و با ثبات‌ترین منابع درآمدی دولت‌ها هستند که حاصل کارکرد درونزای اقتصاد کشورند. مهم‌ترین هدف از ساختار نظام مالیاتی در بعد اجتماعی، تصحیح نابرابری‌های درآمدی و کاهش فاصله طبقاتی است، در حالی که هدف آن در بعد اقتصادی، یک ابزار

سیاست گذاری مهم، تثبیت نوسان‌های اقتصادی، هدایت و تخصیص منابع به بخش‌های موردنظر و کمک به تسریع فرایند توسعه بخشی یا منطقه ای می‌باشد (واندرهلوان و همکاران^۱، ۲۰۱۵: ۷۶۳). باید توجه داشت، ساختار مالیات‌ها و سیاست‌های مالیاتی در کشورهای در حال توسعه چالش برانگیز است. در کشورهای در حال توسعه بر خلاف کشورهای توسعه یافته، مالیات بر درآمد شرکت‌ها، تعرفه‌های وارداتی و حق الضرب به عنوان منابع مهم درآمدی دولت است (کِرچلتر و همکاران^۲، ۲۰۱۴: ۸۹). همچنین، دولت در کشورهای فقیر درآمد کمتری از مالیات بر درآمد اشخاص کسب می‌کند و هنوز این چالش وجود دارد که ترجیحات توزیعی باید به طور سیستماتیک در بین کشورهای فقیرتر و ضعیف‌تر دنبال شود. همچنین، کشورهای فقیرتر به طور متوسط دو سوم یا کمتر نسبت به کشورهای ثروتمند درآمد مالیاتی به صورت نسبتی از تولید ناخالص داخلی کسب می‌کنند. در حالی که نیاز بیشتری به سرمایه گذاری در زیرساخت‌های اقتصادی و آموزش و بهداشت در این کشورها وجود دارد (لیو، ۲۰۱۴: ۶۹). بنابراین، یک واکنش طبیعی به تفاوت‌های مربوط به پیش بینی سیاست‌ها در کشورهای در حال توسعه به این نتیجه منتهی می‌شود که این سیاست‌ها در کشورهای در حال توسعه باید تغییر کند.

علیرغم اهمیت نظام‌های مالیاتی، آسیب شناسی نظام مالیاتی کشور در چارچوب ارکان سه گانه آن (شامل قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات ستان و مؤدیان مالیاتی) نشان دهنده نقاط ضعف هر یک از ارکان است و این نقاط ضعف از علل ناکارآمدی نظام مالیاتی می‌باشند (کلانتری بنگر و همکاران، ۱۳۹۲: ۶۱). در ارتباط با قوانین و مقررات مالیاتی می‌توان نارسایی‌هایی از قبیل پیچیدگی و عدم جامعیت، وجود معافیت‌های غیر هدف دار، گسترده و در عین حال ناکارآمد، ضعف در ضمانت‌های اجرایی و محدودیت در پایه‌های مالیاتی را احصاء نمود. در خصوص سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات ستان به عنوان مجری قوانین و مقررات مالیاتی نیز می‌توان به مشکلاتی مانند ضعف در زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و به تبع آن عدم به کارگیری گسترده فناوری اطلاعات در انجام امور، عدم وجود و بهره مندی از پایگاه جامع اطلاعات مؤدیان، عدم ارتباط اطلاعاتی و آماری میان تشکیلات اجرایی، ساختار تشکیلات اجرایی گسترده و فرایندهای ناکارآمد مالیاتی را عنوان نمود (لیسی^۳، ۲۰۱۴: ۲۵). در ارتباط با مؤدیان مالیاتی که در واقع همان مخاطب دستگاه مالیات ستان می‌باشند علاوه بر مقوله شناسایی که خود یکی از وظایف دستگاه مالیات ستان است، موضوع اصلی چگونگی و درجه تمکین مؤدیان می‌باشد. بررسی‌ها نشان دهنده وضعیت نامطلوب تمکین مالیاتی به ویژه تمکین داوطلبانه آحاد مردم کشور نسبت به نظام مالیاتی است که ریشه آن علاوه بر نواقص موجود در دو رکن دیگر تا حدود

1. Van der Hel-Van et al
2. Kirchler et al
3. Lisi et al

زیادی در فرهنگ جامعه نهفته است.

اجرای طرح جامع مالیاتی

سیستم یکپارچه اطلاعات مالیاتی به عنوان قلب و هسته مرکزی نظام مالیاتی محسوب می شود و موفقیت هر نظام مالیاتی تا حد زیادی در گرو میزان توسعه سیستم اطلاعات مالیاتی آن می باشد (کلانتری بنگر و همکاران، ۱۳۹۲: ۶۲). تنوع در روابط و فعالیت های اقتصادی، افزایش مبادلات اقتصادی و استفاده از تکنولوژی های جدید در انجام این مبادلات، نظام های مالیاتی را در شناسایی دقیق منابع و صاحبان درآمد یا ثروت و نوع و میزان این منابع با مشکل مواجه ساخته است و دیگر نمی توان با تکیه بر روش های سنتی اطلاعات مربوط به فعالیت ها و مبادلات اقتصادی را در دنیای امروز رهگیری کرد و همچنین نظام مالیاتی در فضای عدم وجود نگاه یکپارچه به مؤدیان مالیاتی، ضعف اطلاعات مالیاتی و فقدان اشراف اطلاعاتی بر مؤدیان قادر به انجام صحیح وظایف قانونی محوله و نیز ارائه خدمات مناسب به مؤدیان مالیاتی نبوده که این امر به نوبه خود مسائلی چون نارضایتی مؤدیان، عدم تمکین مؤدیان، فرار مالیاتی و کاهش درآمدهای مالیاتی را در پی خواهد داشت (برایسی و همکاران^۱، ۲۰۱۶: ۱۱). یک سیستم اطلاعات مالیاتی منسجم که به نحو مطلوبی طراحی و برنامه ریزی شده باشد، عامل مؤثری در بهبود روش های تشخیص و وصول مالیات، کاهش فرار مالیاتی، کاهش فساد اداری، رفع تبعیض و افزایش کارایی و همچنین عاملی جهت تنظیم دقیق تر بودجه محسوب می شود. از این رو، اغلب کشورهای دنیا در راستای دستیابی به چنین سیستم اطلاعات مالیاتی تلاش نموده اند و بسیاری از کشورهای پیشرفته نیز به آن دست یافته اند. در کشور ما نیز فقدان یک نظام منسجم، هماهنگ و مکانیزه اطلاعات مالیاتی سبب پدید آمدن شکاف بین ظرفیت بالقوه مالیاتی اقتصاد و ظرفیت بالفعل آن و محروم ماندن از درآمدهای مالیاتی بالاتر شده است، ضمن اینکه وصول همین میزان مالیات نیز هزینه های گزافی در تمام ابعاد اعم از هزینه های مادی، اجتماعی و اقتصادی برای کشور به همراه داشته است (آدام و همکاران^۲، ۲۰۱۵: ۲). بر این اساس، طرح جامع مالیاتی مورد توجه تصمیم گیران اقتصادی قرار گرفت. با توجه به توضیحات داده شده و توضیحات مندرج در بند «ب» ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه، وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف شد نسبت به طراحی و راه اندازی نظام جامع اطلاعات مالیاتی کشور اقدام نماید.

۳- پیشینه تحقیق

با توجه به اینکه در تحقیقات و پیشینه های تجربی محققان کشورهای دیگر به یکپارچه سازی نظام مالیاتی توجه و تمرکز شده است، محقق با این رویکرد، پیشینه های تجربی پژوهش های مختلف را مورد بررسی قرار داده

1. Bryce et al

2. Adam et al

است. چن و هوآنگ (۲۰۱۸) پژوهشی در مورد تأثیر فاکتورهای اقتصاد کلان بر مالیات ضمنی در یک نظام یکپارچه مالیاتی با رویکرد اقتصاد نوظهور در کشور چین انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد، مالیات‌های ضمنی عمدتاً هزینه قابل توجهی از یارانه‌های مالیاتی در یک اقتصاد با رشد سریع و نظام یکپارچه مالیاتی را به خود اختصاص می‌دهند. به علاوه، این تحقیق نشان داد که مالیات‌های ضمنی در این نظام مالیاتی باعث کاهش یارانه‌های مالیاتی می‌شود. سیگل و همکاران^۱ (۲۰۱۸) تغییر به سمت استراتژی‌های مالیاتی بر اساس اعتماد متقابل در راستای رعایت عدالت در نظام یکپارچه مالیاتی کشور هلند را بررسی نمودند. داده‌های بدست آمده از سازمان‌های انتفاعی و غیرانتفاعی در کشور هلند نشان داد که یک رابطه بین اعتماد و تمکین مالیاتی وجود دارد. چنین به نظر می‌رسد که یک رابطه منفی بین قدرت و پیروی داوطلبانه وجود داشته باشد، اما در این تحقیق هیچ رابطه معناداری بین قدرت و تمکین اجباری مشاهده نشد. به علاوه، در این تحقیق مشخص شد که قدرت در رابطه بین اعتماد و پیروی داوطلبانه، نقش تعدیل کننده ای ایفاء می‌کند، به طوری که هرچقدر میزان قدرت بیشتر باشد، تأثیر مثبت اعتماد بر تمکین داوطلبانه خود گزارش دهی را کاهش می‌دهد.

آدام و همکاران^۲ (۲۰۱۵) پژوهشی درباره نقش نابرابری درآمد بر ساختار یکپارچه نظام مالیات‌ها و رشد اقتصادی در کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته انجام دادند. در این پژوهش که داده‌های ۲۰ کشور مورد بررسی قرار گرفت نتایج نشان داد، که نابرابری بیشتر درآمد در کشورها منجر به مالیات بیشتر بر سرمایه و آن نیز منجر به کاهش نرخ رشد اقتصادی می‌شود. در تحقیقی دیگر، کاناویر و همکاران^۳ (۲۰۱۳) در پژوهشی تأثیر ساختار مالیات‌ها بر رشد اقتصادی در کشورهای آمریکای لاتین با استفاده از تکنیک خودرگرسیون انجام دادند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که درآمد مؤدیان مالیاتی اثر مورد انتظار منفی بر رشد اقتصادی نداشته است. همچنین، مالیات بر درآمد شرکت‌ها اثر منفی ضعیفی بر رشد اقتصادی داشته است. از طرف دیگر در پژوهش‌های داخلی این موضوع تا حدی مورد توجه قرار گرفت و بیشتر تحقیقات به صورت کمی و مبتنی بر بررسی تأثیر و ارتباط ساختار نظام مالیات کشور با سایر معیارهای اقتصادی بودند و کمتر به جنبه‌های کیفی آن توجه نموده اند. به عنوان مثال شیرازی و نمایان (۱۳۹۴) پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر اجرای طرح جامع مالیاتی بر ارتقاء تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور انجام داده‌اند. ابزار جمع‌آوری اطلاعات برای سنجش متغیرها پرسشنامه است. پرسشنامه محقق ساخته از ۱۹ سؤال تشکیل شده است که به بررسی ابعاد تمکین داوطلبانه مؤدیان با توجه به اجرای طرح جامع مالیاتی می‌پردازد. فرضیات تحقیق با انجام

1. Sigle et al

2. Adam et al

3. Canavire-Bacarreza et al

آزمون T مستقل به بوته آزمون قرار داده شدند و تأثیر معنی‌دار و مثبت آن‌ها به اثبات رسید؛ به این معنی که اجرای طرح جامع مالیاتی بر ارتقاء تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی در سازمان امور مالیاتی کشور تأثیر مثبتی دارد. مهرآرا و اصفهانی (۱۳۹۴) در پژوهشی ارتباط ساختار مالیات‌ها و توزیع درآمد در منتخبی از کشورها در دوره زمانی ۱۹۹۵ تا ۲۰۱۲ را بررسی کردند. نتایج حاصل از آن بیانگر این است که با افزایش سهم مالیات بر کالاها و خدمات از کل درآمدهای مالیاتی، توزیع درآمد بدتر می‌شود. همچنین افزایش مالیات بر مجموع درآمد باعث بهبود وضعیت توزیع درآمد شده است. در تحقیقی دیگر ایزد خواستی (۱۳۹۶) پژوهشی درباره تحلیل اثرات اصلاح سیاست مالیاتی بر متغیرهای کلان اقتصادی انجام داد. در این پژوهش با رویکرد مالیه عمومی و با استفاده از الگوی تعادل عمومی پویا با محدودیت خرید پیشاپیش نقد (CIA) نتایج حاصل از کالیبره کردن و تحلیل حساسیت الگو بیانگر این است که در سناریوهای مختلف کاهش نرخ مالیات تورمی و افزایش نرخ مالیات بر مصرف، به همراه کاهش اندازه دولت و کاهش محدودیت نقدینگی بر سرمایه گذاری باعث افزایش ذخیره سرمایه سرانه، تولید سرانه، مصرف سرانه، مانده‌های واقعی پول سرانه و سطح رفاه در وضعیت یکنواخت شده است. شیخ حسنی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان تحلیل خط مشی گذاری مالیاتی در طرح نظام مالیات ایران انجام دادند.

در این پژوهش با استفاده از رویکرد کیفی و استراتژی مطالعه موردی، نحوه ایجاد یا انتخاب تصمیم‌های مالیاتی تحلیل شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد هرچند خط مشی‌های مالیات بر ارزش افزوده باید از اصول وضع شده برای مالیات پیروی کند یا در امتداد آن‌ها باشد، دلایل گوناگونی موجب می‌شود که در انتخاب گزینه‌های خط مشی مالیاتی، این اصول نادیده گرفته شوند یا مغفول بمانند. بنابراین قبل از هرگونه تصمیم‌گیری در این حوزه، باید سازگاری آن تصمیم با اصول مالیاتی بررسی شود.

۴- روش تحقیق

این تحقیق از لحاظ نتیجه، جزء تحقیقات توسعه‌ای قلمداد می‌گردد، زیرا به دنبال شناسایی و تحلیل موانع اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی و رتبه‌بندی آن‌ها به کمک تکنیک تحلیل شبکه‌ای می‌باشد. از لحاظ هدف انجام، این تحقیق جزء تحقیقات اکتشافی است و بر این مبنا استراتژی تحقیق کیفی ما از نوع میدانی است. در واقع رویکرد پژوهشی این مطالعه به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقرایی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که نظریه جامعی درباره آن در سازمان امور مالیاتی در مورد طرح جامع مالیاتی وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. به عبارت دیگر از طریق رویکرد استقرایی و بر اساس انجام تحلیل دلفی و تحلیل شبکه‌ای و فازی ارائه می‌گردد. رویکرد این تحقیق در راستای روش تحلیل کیفی، مبتنی بر تولید محتوا و تکررگرایی می‌باشد. در واقع

در طرح‌های اکتشافی، معمولاً از طریق پژوهش کیفی به تدوین یک مدل فراگیر پرداخته می‌شود.

سؤالات پژوهش

با توجه به ماهیت پژوهش و استفاده از سه روش ارزیابی انتقادی، تحلیل دلفی و تحلیل فازی شبکه‌ای سه سؤال زیر در این پژوهش مد نظر می‌باشد:

۱. چه عواملی در اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی مؤثر است؟
۲. تأثیرگذاری روابط درون‌زای هر یک از معیارهای اصلی و شاخص‌ها در اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی چگونه است؟
۳. اولویت‌های معیارهای اصلی و شاخص‌ها در اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی چگونه است؟

روش گردآوری داده‌ها

در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز، با اتکاء به روش کتابخانه‌ای، ابتدا تحقیق‌های مشابه جمع‌آوری و دسته‌بندی شد و بر اساس روش ارزیابی انتقادی که یک روش کیفی ارزیابی روش شناختی مطالعات انجام شده در این زمینه و تجربیات مشابه کشورهای دیگر می‌باشد، اقدام به انتخاب مؤلفه‌های پژوهش می‌گردد. برای این منظور روش ارزیابی انتقادی به عنوان یک روش امتیازی بسیار می‌تواند کمک کننده باشد. به عبارت دیگر، در این روش، پژوهشگر کیفیت روش شناختی مطالعات انجام شده را مورد ارزیابی قرار می‌دهد و بر مبنای امتیازی، با تعیین ۱۰ معیار اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق به هر مطالعه در راستای موضوع امتیاز می‌دهد. به عبارت دیگر، در این مرحله، پژوهشگر به هر یک از سؤالات یک امتیاز کمی می‌دهد و سپس یک فرم ایجاد می‌کند (فهمین نیا و همکاران، ۱۳۹۶: ۶). بر اساس مقیاس ۵۰ امتیازی برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی، پژوهش نظام امتیاز بندی زیر را مطرح کرده و هر مقاله‌ای را که پایین تر از امتیاز خوب (پایین تر از ۳۰) باشد را حذف می‌کند. این برنامه، شاخصی است که به پژوهشگر کمک می‌کند تا دقت، اعتبار و اهمیت مطالعه‌های کیفی پژوهش را مشخص کند. بنابراین، با توجه به جدول زیر، ابتدا می‌بایست تحقیقات مرتبط با استفاده از روش امتیاز دهی بر مبنای جدول زیر شناسایی و سپس عوامل مؤثر بر اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی مشخص گردد و در نهایت بر اساس تحلیل شبکه‌ای (FANP) تلاش گردد تا معیارهای مؤثر اولویت‌بندی گردد. نکته قابل توجه اینست که امتیازات بر اساس مشارکت ۲۰ نفر از متخصصان مالیاتی در رشته‌های فناوری اطلاعات، مدیریت و حسابداری که بر اساس نمونه‌گیری همگن انتخاب شده‌اند، صورت پذیرفته است.

جدول (۱) - ارزیابی انتقادی مقالات مرتبط با موضوع پژوهش

مکان تحقیق	معیار مقاله	اهداف تحقیق	منطق روش تحقیق	طرح تحقیق	نمونه برداری	جمع‌آوری داده‌ها	انعکاس‌پذیری	ملاحظات الحاقی	دقت تجزیه و تحلیل	بیان توریک و شفاف یافته‌ها	ارزش تحقیق	جمع
تحقیقات خارجی	زوریتا و همکاران ^۱ (۲۰۱۸)	۴	۴	۴	۳	۴	۴	۴	۲	۴	۳	۳۶
	بن نگی و کالینز (۲۰۱۸)	۳	۴	۴	۳	۳	۳	۲	۳	۲	۳	۳۰
	سیگل و همکاران (۲۰۱۸)	۴	۵	۴	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۴	۴۰
	چن و هوآنگ (۲۰۱۸)	۴	۵	۳	۳	۳	۵	۳	۳	۳	۵	۳۷
	کاستیلو و همکاران ^۲ (۲۰۱۷)	۵	۵	۴	۳	۴	۴	۴	۵	۴	۳	۴۱
	مچوری و کیاری ^۳ (۲۰۱۶)	۳	۵	۳	۳	۵	۴	۵	۵	۵	۴	۴۲
	گوارو و همکاران ^۴ (۲۰۱۶)	۳	۳	۵	۵	۵	۲	۴	۳	۲	۵	۳۹
	های و یان (۲۰۱۵)	۵	۳	۳	۳	۳	۴	۵	۲	۲	۴	۳۷
	ماریا (۲۰۱۵)	۴	۵	۵	۵	۳	۴	۳	۴	۵	۵	۴۳
	ماندولا (۲۰۱۴)	۴	۵	۳	۴	۴	۴	۵	۴	۲	۴	۴۰
	کاناوایر و همکاران ^۵ (۲۰۱۳)	۳	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۵	۴	۴	۳۷
	موتاسکو و دانیولیتو (۲۰۱۳)	۲	۲	۳	۲	۴	۲	۲	۱	۳	۲	۲۳
	توسبیرا (۲۰۱۳)	۳	۳	۳	۳	۳	۲	۳	۲	۲	۲	۲۷
	آتاودی و اویچکا (۲۰۱۲)	۵	۳	۱	۳	۳	۴	۳	۲	۳	۲	۲۹
تحقیقات داخلی	اوکول (۲۰۱۲)	۵	۵	۵	۵	۵	۴	۳	۴	۵	۵	۴۶
	پالیل و مصطفی (۲۰۱۰)	۴	۵	۳	۳	۴	۵	۵	۵	۵	۵	۴۴
	نوذری و شهبابی (۱۳۹۶)	۵	۲	۳	۴	۴	۵	۴	۵	۵	۵	۴۲
	مهدوی خو و همکاران (۱۳۹۶)	۴	۴	۴	۴	۴	۳	۲	۴	۴	۵	۴۱
	مدنی زاده و ابراهیمیان (۱۳۹۶)	۴	۴	۳	۵	۴	۴	۴	۵	۴	۴	۴۱
	محمدی آزاد (۱۳۹۶)	۴	۳	۴	۴	۴	۳	۴	۵	۴	۴	۳۸
	علم الهدی (۱۳۹۵)	۲	۲	۳	۴	۲	۲	۴	۴	۵	۴	۲۹
	جنتی و میر محمدی (۱۳۹۵)	۵	۴	۴	۵	۵	۴	۵	۵	۴	۴	۴۵
	حمیدی و همکاران (۱۳۹۵)	۴	۴	۵	۵	۴	۵	۳	۴	۴	۵	۴۳
	عسکری (۱۳۹۲)	۱	۲	۳	۳	۳	۲	۴	۴	۴	۳	۲۹

منبع: یافته‌های تحقیق

ذکر این نکته مهم است که، با توجه به اینکه طرح جامع مالیاتی یک طرح ملی است و در کشورهای دیگر نمونه‌های مشابه و سامانه‌های یکپارچه وجود دارد، لذا سایر تحقیقات با عنایت به ماهیت تحقیق در مورد سامانه‌های یکپارچه مالیاتی در کشورهای دیگر مورد واکاوی و بررسی قرار گرفت. بر اساس جدول فوق که توسط ۲۰ نفر از افراد خبره مالیاتی در رشته‌های فناوری اطلاعات، مدیریت و حسابداری که بر اساس نمونه‌گیری همگن انتخاب شده‌اند، امتیاز بندی شد. از مجموع ۲۲ مقاله که در بازه زمانی ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۸ میلادی و ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ شمسی بررسی شدند، مشخص شد، ۴ تحقیق موتاسکو و دانیولیتو (۲۰۱۳)؛ توسیبارا (۲۰۱۳)؛ آتاودی و اوجیکا (۲۰۱۲) و علم الهدی (۱۳۹۵) حذف شدند و ۱۸ مقاله برای تعیین معیارها و شاخص‌های اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی مورد بررسی مجدد قرار می‌گیرند. جدول (۲) فراوانی مؤلفه‌های مدنظر تحقیقات تأیید شده را برای تعیین مؤلفه‌های فرعی نشان می‌دهد:

جدول (۲) - توزیع فراوانی مؤلفه‌های فرعی اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی

مکان تحقیق	معیار مقاله	زیرساخت‌های فنی	توانمندسازی منابع انسانی	فناوری اطلاعات	نظارت بر اجرای طرح	توجه به حقوق شهروندان	مؤدیان مالیاتی	مسئولیت اجتماعی	یکپارچگی نظام اجرا
مقالات خارجی	زوریتا و همکاران (۲۰۱۸)	*	*	*	*	-	*	-	-
	بن نگی و کالینز (۲۰۱۸)	*	*	*	*	-	-	-	-
	گیتاریو (۲۰۱۷)	*	-	-	-	*	-	-	*
	کاستیلو و همکاران ^۱ (۲۰۱۷)	-	-	-	*	*	-	*	*
	مچوری و کیاری (۲۰۱۶)	-	*	*	*	-	-	-	-
	گاوارو و همکاران ^۲ (۲۰۱۶)	-	*	*	*	-	*	-	*
	های و یان (۲۰۱۵)	-	*	*	*	-	-	*	*
	ماریا (۲۰۱۵)	*	-	-	-	-	*	-	*
	ماندولا (۲۰۱۴)	*	*	*	*	-	*	-	-
	اوکول (۲۰۱۲)	-	-	*	-	-	-	*	-
	پالیل و مصطفی (۲۰۱۰)	-	*	-	-	-	*	-	-

مکان تحقیق	معیار مقاله	زیرساخت‌های فنی	توانمندسازی منابع انسانی	فناوری اطلاعات	نظارت بر اجرای طرح	توجه به حقوق شهروندان	مؤدیان مالیاتی	مسئولیت اجتماعی	یکپارچگی نظام اجرا
تحقیقات داخلی	نوذری و شهبابی (۱۳۹۶)	*	*	*	*	-	*	-	-
	مهدوی خو و همکاران (۱۳۹۶)	-	*	-	*	*	*	*	*
	مدنی زاده و ابراهیمیان (۱۳۹۶)	*	-	-	-	-	-	*	-
	محمدی آزاد (۱۳۹۶)	*	*	*	*	-	*	-	-
	جنتی و میر محمدی (۱۳۹۵)	*	-	-	*	-	-	-	*
	حمیدی و همکاران (۱۳۹۵)	*	-	-	-	*	*	-	*
	عسکری (۱۳۹۲)	-	*	-	-	*	-	-	-
جمع		۱۰	۱۱	۹	۱۱	۵	۹	۵	۹

1. Castillo et al
2. Gwaro et al

منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به امتیازهای فراوانی تحقیقات کسب شده، مشخص گردید، ۵ مؤلفه فرعی یکپارچگی نظام اجرا، زیرساخت‌های فنی، توانمندسازی منابع انسانی، توجه به انگیزه‌های مالیاتی مؤدیان و نظارت بر اجرای طرح جامع مالیاتی به عنوان معیارهای اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی محسوب می‌شوند که می‌بایست برای تحلیل دلفی در قالب چک لیست طراحی و در اختیار متخصصان قرار بگیرد.

جدول (۳) - مؤلفه‌های اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی

مؤلفه اصلی	مؤلفه‌های فرعی	شاخص‌ها
اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی	نظام یکپارچه مالیاتی (گیتاریو، ۲۰۱۷؛ کاستیلو و همکاران، ۲۰۱۷؛ گوارو و همکاران، ۲۰۱۶؛ های و یان، ۲۰۱۵؛ ماریا، ۲۰۱۵؛ مهدوی خو و همکاران، ۱۳۹۶؛ جنتی و میر محمدی، ۱۳۹۵؛ حمیدی و همکاران، ۱۳۹۵)	ارتقای سرعت خدمات آنلاین کسب دانش تخصصی از طریق مشاوره توسعه سیستم اطلاعات مالیاتی افزایش سطح شفافیت‌های اطلاعاتی ارائه اطلاعات مفید و خلاصه
	انگیزه‌های مالیاتی مؤدیان (زوریتا و همکاران، ۲۰۱۸؛ گوارو و همکاران، ۲۰۱۶؛ ماریا، ۲۰۱۵؛ ماندولا، ۲۰۱۴؛ پالیل و مصطفی، ۲۰۱۰؛ نوذری و شهبابی، ۱۳۹۶؛ مهدوی خو و همکاران، ۱۳۹۶؛ محمدی آزاد، ۱۳۹۶؛ حمیدی و همکاران، ۱۳۹۵)	آموزش به مؤدیان مالیاتی فرهنگ‌سازی از طریق رسانه پویا سازی استراتژی‌های اتخاذ مالیات از مؤدیان کاهش هزینه‌های رسیدگی به پرونده‌های مؤدیان امکان سازی ارتباطات آنلاین مؤدیان با سازمان افزایش انگیزه‌های مؤدیان جهت پرداخت به موقع
	زیر ساخت فنی (زوریتا و همکاران، ۲۰۱۸؛ بن نگی و کالینز، ۲۰۱۸؛ گیتاریو، ۲۰۱۷؛ ماریا، ۲۰۱۵؛ ماندولا، ۲۰۱۴؛ نوذری و شهبابی، ۱۳۹۶؛ مدنی زاده و ابراهیمیان، ۱۳۹۶؛ محمدی آزاد، ۱۳۹۶؛ جنتی و میر محمدی، ۱۳۹۵؛ حمیدی و همکاران، ۱۳۹۵)	تغییر شیوه‌های سنتی ارتقای سیستم‌های اینترنتی مکانیزه کردن فرآیندهای شغلی اصلاح قوانین مدنی در جامعه تدوین قوانین جدید در حوزه‌های مختلف همچون بازرگانی و تجاری اصلاح قوانین مربوط به خدمات الکترونیک با آیین نامه‌های سازمان همراستایی فرآیندهای سازمانی با زیرساخت‌های طرح جامع مالیاتی شناخت حفره‌های اطلاعاتی به کارگیری ابزارها و مکانیزم‌های هوشمند
	توانمند سازی منابع انسانی (زوریتا و همکاران، ۲۰۱۸؛ بن نگی و کالینز، ۲۰۱۸؛ مچوری و کیاری، ۲۰۱۶؛ گوارو و همکاران، ۲۰۱۶؛ های و یان، ۲۰۱۵؛ ماندولا، ۲۰۱۴؛ پالیل و مصطفی، ۲۰۱۰؛ نوذری و شهبابی، ۱۳۹۶؛ مهدوی خو و همکاران، ۱۳۹۶؛ محمدی آزاد، ۱۳۹۶؛ عسکری، ۱۳۹۶)	توسعه توانمندی‌های مهارتی کارکنان کاهش مقاومت در برابر تغییر به کارگیری استراتژی‌های توانمندسازی نگرشی و رفتاری ارتقای سطح تعهدهای فردی بازخورد جریان اطلاعات به کارکنان تدوین سیاست‌ها و استراتژی‌های منابع انسانی همراستا با نیازهای طرح جامع مالیات

مؤلفه اصلی	مؤلفه های فرعی	شاخص ها
مالیات بر ارزش افزوده	نظارت بر اجرای طرح جامع مالیاتی (گیتاریو، ۲۰۱۷؛ کاستیلو و همکاران، ۲۰۱۷؛ گوارو و همکاران، ۲۰۱۶؛ های و یان، ۲۰۱۵؛ ماریا، ۲۰۱۵؛ مهدوی خو و همکاران، ۱۳۹۶؛ جنتی و میر محمدی، ۱۳۹۵؛ حمیدی و همکاران، ۱۳۹۵)	تدوین مکانیزم‌های نظارتی بر اجرای درست طرح استقرار سیستم‌های ارزیابی درآمدهای ارائه شده به کارگیری مکانیزم‌های کنترل چندگانه در ارزیابی پرونده‌های مؤدیان نظارت بر رسیدگی به پرونده‌های مؤدیان اجرای رتبه‌بندی مؤدیان در طرح جامع مالیاتی

منبع: یافته‌های تحقیق

پس از این مرحله و تعیین مؤلفه‌های پژوهش از طریق تحلیل دلفی اقدام به ارزیابی تأیید یا حذف شاخص‌های مربوط به هر مؤلفه می‌شود تا از این طریق شاخص‌های پژوهش که مورد توافق خبرگان می‌باشد، مشخص گردد و برای تحلیل شبکه‌ای فازی آماده شود.

۵- جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل دو بخش کیفی و کمی است، بدین صورت که ابتدا تعداد ۲۰ نفر از افراد خبره مالیاتی در رشته‌های فناوری اطلاعات، مدیریت و حسابداری برای بخش کیفی که از طریق نمونه‌گیری همگن انتخاب شده‌اند، تحلیل دلفی و ارزیابی حیاتی معیارهای پژوهش را انجام می‌دهند. سپس به منظور تحلیل عوامل مؤثر بر اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی از تعداد ۲۰۰ نفر از مدیران سازمان اداره امور مالیاتی سه استان سمنان، تهران و گلستان انتخاب و برای مشارکت در انجام تحقیق انتخاب شدند.

ابزار گردآوری اطلاعات

در مورد ابزار گردآوری اطلاعات نیز روش‌های متعددی وجود دارد. در این پژوهش از روش پرسشنامه‌ای استفاده شد که طی آن خبرگان، معیارهای مورد نظر پژوهش را به صورت زوجی و با استفاده از طیف لیکرت مقایسه کردند. به منظور تعیین اوزان شاخص‌ها (مؤلفه‌ها و زیرمؤلفه‌ها) و تعیین نوع و شدت ارتباطات میان آن‌ها به لحاظ نیاز به دانش مدیریتی و آشنایی با نقش و اهمیت هر یک از شاخص‌ها در تحقق طرح جامع مالیاتی از نظرات خبرگان به طور مستقیم بهره گرفته شد. به منظور تأیید روایی پرسشنامه سنجش پایداری از روش اعتبار محتوا استفاده شد. بدین منظور پرسشنامه نهایی شده برای خبرگان ارسال شد و با تجمیع نظر آن‌ها اعتبار شاخص‌های مطرح شده در پرسشنامه تأیید شد. همچنین پرسشنامه مورد نظر بر مبنای چارچوب استخراجی از مرور ادبیات بر اساس روش نظاممند استخراج شده‌است که این موضوع می‌تواند گواهی اعتبار محتوای پرسشنامه به کار گرفته شده در این پژوهش باشد. پایایی پرسشنامه نیز از طریق محاسبه نرخ ناسازگاری

ماتریس‌های مقایسه زوجی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. در محاسبه اوزان ماتریس‌های مقایسه زوجی فازی، روش‌های متعددی وجود دارد که در تحقیق حاضر از تکنیک فرآیند تجزیه و تحلیل شبکه‌ای فازی استفاده شده است که دلیل عمده به کارگیری آن عبارت است از این که، از جهت نظری، اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی به عنوان یک سیستم بسیار پیوسته که مجموعه‌ای از عناصر با وابستگی‌های متقابل را در خود جای می‌دهد، در نظر گرفته می‌شود. در نتیجه مدلی که قادر به در نظر گرفتن ارتباطات نباشد، نمی‌تواند منعکس کننده مناسب ابعاد مختلف آن باشد. لذا، در تحقیق حاضر از تکنیک فرآیند تجزیه و تحلیل شبکه‌ای فازی به نحو مؤثری برای در نظر گرفتن ارتباطات، استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز از نرم‌افزار MATLAB و EXCEL استفاده شده است.

تکنیک فرآیند تحلیل شبکه‌ای فازی (FUZZY ANP)

با توجه به اینکه در دنیای واقعی معیارها معمولاً وابسته به یکدیگرند، ره یافت‌های سنتی در این زمینه به شکل مناسبی قابل به کارگیری نیستند. به همین علت، فرآیند تحلیل شبکه‌ای که توسعه یافته فرایند تحلیل سلسله مراتبی است، برای به دست آوردن مجموعه‌ای از وزن‌های مناسب برای معیارها معرفی شد (عالم تبریز و باقرزاده آذر، ۱۳۸۸؛ قدسی پور، ۱۳۸۹). لازمه استفاده از این روش، شناخت کافی از هدف تصمیم‌گیری، محیط تصمیم و تمامی عناصر تصمیم‌گیری به وسیله تصمیم‌گیرنده است. این شناخت به این علت لازم است که تصمیم‌گیرنده بتواند همه ملاک‌های مؤثر در تصمیم را تعیین کرده و تأثیر آن‌ها بر یکدیگر را مشخص نماید و بتواند واقعیت‌ترین حالت از شبکه را رسم کند. مقایسه‌های زوجی بایستی اولویت واقعی عناصر نسبت به یکدیگر را نشان دهند، اما از آنجاییکه شناخت کافی از سیستم همیشه موجود نیست و تصمیم‌گیرنده نمی‌تواند در حالت کلی با اطمینان کامل در مقایسه‌های زوجی قضاوت کند، لذا برای رفع این مشکل مدل تحلیل شبکه‌ای توسعه داده شد. راه حل طبیعی برای انجام مقایسه‌ها در حالت‌های نبود قطعیت استفاده از مقایسه‌های فازی است که حالت‌های ابهام در مقایسه را مدل‌سازی می‌کند (رزمی و همکاران، ۱۳۸۷). به عبارت دیگر، استفاده از مجموعه‌های فازی، سازگاری بیشتری با توضیحات زبانی و گاه مبهم انسانی دارد و بنابراین بهتر است با استفاده از مجموعه‌های فازی (به کارگیری اعداد فازی) به پیش‌بینی بلندمدت و تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخته شود (ملکیان و همکاران، ۱۳۹۱).

فرایند تحلیل شبکه‌ای فازی از تلفیق فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی و ماتریس تأثیرات وابستگی متقابل بین معیارها به دست می‌آید که در ادامه به تشریح می‌پردازیم. ابتدا روش فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی از دیدگاه چانگ بیان می‌شود. اعداد مورد استفاده در این روش، اعداد مثلثی فازی می‌باشند. مفاهیم و تعاریف

فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی بر اساس روش تحلیل توسعه‌ای تشریح می‌شوند (عالم تبریز و باقرزاده آذر، ۱۳۸۸؛ مؤمنی، ۱۳۸۹).

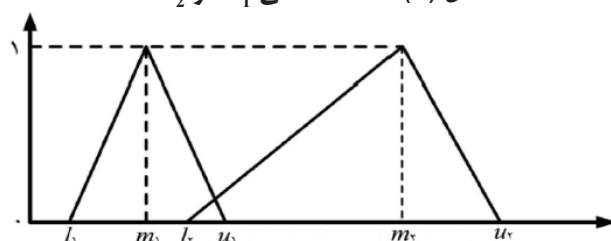
دو عدد مثلثی $M_1=(l_1, m_1, u_1)$ و $M_2=(l_2, m_2, u_2)$ که در شکل ۱ رسم شده‌اند، را در نظر بگیرید. عملگرهای ریاضی آن به صورت روابط ۱، ۲ و ۳ تعریف می‌شود.

$$M_1 + M_2 = (l_1 + l_2, m_1 + m_2, u_1 + u_2) \quad \text{رابطه (۱)}$$

$$M_1 \times M_2 = (l_1 \times l_2, m_1 \times m_2, u_1 \times u_2) \quad \text{رابطه (۲)}$$

$$M_1^{-1} = \left[\frac{1}{u_1}, \frac{1}{m_1}, \frac{1}{l_1} \right], M_2^{-1} = \left[\frac{1}{u_2}, \frac{1}{m_2}, \frac{1}{l_2} \right] \quad \text{رابطه (۳)}$$

شکل (۱) - اعداد مثلثی M_2 و M_1



باید توجه داشت که حاصل ضرب دو عدد فازی مثلثی، یا معکوس یک عدد فازی مثلثی، دیگر یک عدد فازی مثلثی نیست. این روابط، فقط تقریبی از حاصل ضرب واقعی دو عدد فازی مثلثی و معکوس یک عدد فازی مثلثی را بیان می‌کنند. در روش تحلیل توسعه‌ای، برای هر یک از سطرها ماتریس مقایسه‌های زوجی، مقدار S_k ، که خود یک عدد مثلثی است، به صورت رابطه ۴ محاسبه می‌شود.

$$S_k = \sum_{j=1}^n M_{i,j} \times \left[\sum_{j=1}^n \sum_{j=1}^n M_{ij} \right]^2 \quad \text{رابطه (۴)}$$

که k بیانگر شماره سطر است و i و j به ترتیب نشان‌دهنده گزینه‌ها و شاخص‌ها می‌باشند. در روش تحلیل توسعه‌ای، پس از محاسبه S_k ‌ها، باید درجه بزرگی آن‌ها را نسبت به هم به‌دست آورد. به‌طور کلی اگر M_1 و M_2

دو عدد فازی مثلثی باشند، درجه بزرگی M_1 بر M_2 ، که با $V(M_2 \geq M_1)$ نشان داده شده است، به صورت رابطه ۵ تعریف می شود.

$$\begin{cases} V(M_1 \geq M_2) & \text{if } M_1 \geq M_2 \\ V(M_1 \geq M_2) = \text{hgt}(M_1 \cap M_2) & \text{otherwise} \end{cases} \quad \text{رابطه (۵)}$$

همچنین داریم: $\text{hgt}(M_1 \cap M_2) = \frac{u_1 - l_2}{(u_1 - l_2) + (m_2 - m_1)}$ میزان بزرگی عدد فازی مثلثی از K عدد فازی مثلثی دیگر نیز از رابطه ۶ به دست می آید.

$$V(M_1 \geq M_2, \dots, M_k) = V(M_1 \geq M_2), \dots, V(M_1 \geq M_k) \quad \text{رابطه (۶)}$$

برای محاسبه وزن شاخص ها در ماتریس مقایسه زوجی به صورت رابطه ۷ عمل می شود.

$$W'(x_i) = \text{Min}\{V(S_i \geq S_k)\} \quad k=1,2,\dots,n \quad k \neq i \quad \text{رابطه (۷)}$$

بنابراین، بردار وزن^۱ شاخص ها به صورت رابطه ۸ خواهد بود.

$$W'(x_i) = [W'(c_1), W'(c_2), \dots, W'(c_n)]^T \quad \text{رابطه (۸)}$$

که همان بردار ضرایب غیرنرمال فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی است. به کمک رابطه ۹ نتایج غیرنرمال به دست آمده از رابطه ۸ نرمال می شوند. نتایج نرمال شده حاصل از رابطه ۹، W نامیده می شود.

$$W_i = \frac{w'_i}{\sum w'_i} \quad \text{رابطه (۹)}$$

سپس، تأثیرات وابستگی متقابل بین معیارها تعیین می شود. اعضای گروه، تأثیر همه معیارها را بر هم مجدداً از طریق مقایسه های زوجی می سنجند. برای کمک به تسهیل فرآیند مقایسه، به مجموعه ای از سؤالاتی همچون «کدام معیار بیشتر بر معیار A_3 تأثیر می گذارد؟ A_2 یا A_1 ؟ و چقدر بیشتر؟» پاسخ داده می شود. برای هر معیار، ماتریس هایی از مقایسه های زوجی تشکیل می شود. این ماتریس های مقایسه های زوجی برای تعیین تأثیرات نسبی روابط وابستگی معیارها لازم هستند.

بردارهای ویژه اصلی نرمالیزه شده برای این ماتریس‌ها به صورت عناصر ستونی در ماتریس مربوط به وابستگی وزن‌ها محاسبه و نشان داده می‌شوند. در این ماتریس، صفرها برای وزن‌های بردارهای ویژه معیارهایی در نظر گرفته می‌شوند که رابطه وابستگی با یکدیگر ندارند.

اکنون می‌توانیم وابستگی نسبی معیارها را با تلفیق نتایج حاصل از دو مرحله پیشین به دست آوریم. منظور از تلفیق در اینجا اعمال ضرایب ماتریس وابستگی متقابل (B) بر نتایج حاصل از فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی (W) است. تلفیق این دو همان فرایند تحلیل شبکه‌ای فازی است.

$$\omega_c = B.W \quad \text{رابطه (۱۰)}$$

۶- نتایج تجربی

الف) تحلیل دلفی

در این بخش به منظور تأیید مؤلفه‌های پژوهش از روش دلفی استفاده شد. در این بخش همانطور که بیان شد ۲۰ نفر از افراد خبره مالیاتی در رشته‌های فناوری اطلاعات، مدیریت و حسابداری شرکت داشتند. پنج مفهوم اصلی شناسایی شده در مورد اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی عبارتست از:

۱. یکپارچگی نظام اجرا

۲. زیرساخت‌های فنی

۳. توانمندسازی منابع انسانی

۴. توجه به انگیزه‌های مالیاتی مؤدیان

۵. نظارت بر اجرای طرح جامع مالیاتی

در مجموع ۵ مؤلفه اصلی و ۴۰ شاخص طراحی گردیدند. برای سنجش آن‌ها از طیف ۷ گانه لیکرت استفاده گردید. برای انجام دور اول دلفی در انتهای شاخص‌های مربوط به هر مؤلفه، محلی برای اضافه نمودن شاخص‌های اضافی از دیدگاه پاسخگویان در نظر گرفته شد. پس از طراحی پرسشنامه‌های دور اول، کار توزیع آن‌ها آغاز گردید. مهم‌ترین مسئله برای دسترسی به پاسخگویان، پراکندگی و جدایی آن‌ها از یکدیگر بود. از آنجا که اغلب پاسخگویان بخش کیفی، متخصصان رشته‌های حسابداری، مدیریت فناوری اطلاعات، مدیریت منابع انسانی و مدیریت دولتی بودند، با تعیین وقت قبلی و مراجعه به محل کار آن‌ها، پرسشنامه‌ها به آن‌ها تحویل داده شد. در جدول شماره (۴) نتایج آماری دور اول دلفی نمایش داده شده است:

جدول (۴) - تحلیل دلفی دور اول

مؤلفه اصلی	مؤلفه های فرعی	شاخص ها	شاخص های تناسب	
			میانگین	ضریب توافق
ادای رهنمود طرح جامع مالیاتی	نظام یکپارچه مالیاتی	ارتقای سرعت خدمات آنلاین	۴/۰۹	۰/۴۲
		کسب دانش تخصصی از طریق مشاوره	۳/۹۸	۰/۳۵
		توسعه سیستم اطلاعات مالیاتی	۵/۶۵	۰/۸۳
		افزایش سطح شفافیت های اطلاعاتی	۵/۳۲	۰/۶۳
		ارائه ی اطلاعات مفید و خلاصه	۵/۰۳	۰/۶۸
	انگیزه های مالیاتی مؤدیان	آموزش به مؤدیان مالیاتی	۵/۴۷	۰/۵۴
		فرهنگ سازی از طریق رسانه	۴/۶۸	۰/۶۴
		پویا سازی استراتژی های اتخاذ مالیات از مؤدیان	۳/۸۹	۰/۴۴
		کاهش هزینه های رسیدگی به پرونده های مؤدیان	۴/۸۳	۰/۳۲
		امکان سازی ارتباطات آنلاین مؤدیان با سازمان	۵/۲۱	۰/۶۹
	زیر ساخت فنی	افزایش انگیزه های مؤدیان جهت پرداخت به موقع	۳/۴	۰/۴۳
		تغییر شیوه های سنتی	۵/۴۳	۰/۵۶
		ارتقای سیستم های اینترنتی	۴/۱	۰/۴۳
		مکانیزه کردن فرآیندهای شغلی	۵/۱	۰/۵۱
		اصلاح قوانین مدنی در جامعه	۳/۶	۰/۳۱
	توانمند سازی منابع انسانی	تدوین قوانین جدید در حوزه های مختلف همچون بازرگانی و تجاری	۶/۲	۰/۶۷
		اصلاح قوانین مربوط به خدمات الکترونیک با آیین نامه های سازمان	۵/۶	۰/۵۹
		همراستایی فرآیندهای سازمانی با زیرساخت های طرح جامع مالیاتی	۴/۲	۰/۳۱
		شناخت خفیه های اطلاعاتی	۵/۳۶	۰/۶۲
		بکارگیری ابزارها و مکانیزم های هوشمند	۵/۲۷	۰/۷۷
	نظارت بر اجرای طرح جامع مالیاتی	توسعه ی توانمندی های مهارتی کارکنان	۴	۰/۳۹
		کاهش مقاومت ها در برابر تغییر	۴/۱۷	۰/۴
		بکارگیری استراتژی های توانمندسازی نگرشی و رفتاری	۴/۲۳	۰/۳۹
		ارتقای سطح تعهدی های فردی	۶/۱	۰/۹۲
		بازخورد جریان اطلاعات به کارکنان	۵/۷۱	۰/۸۷
		تدوین سیاست ها و استراتژی های منابع انسانی همراستا با نیازهای طرح جامع مالیات	۵/۸۳	۰/۸۹
		تدوین مکانیزم های نظارتی بر اجرای درست طرح	۴/۶	۰/۴۷
		استقرار سیستم های ارزیابی درآمدهای ارائه شده	۴/۱۱	۰/۴۲
		بکارگیری مکانیزم های کنترل های چندگانه در ارزیابی پرونده های مؤدیان	۴/۰۳	۰/۴۴
		نظارت بر رسیدگی به پرونده های مؤدیان	۵/۴۷	۰/۶۸
		اجرای رتبه بندی مؤدیان در طرح جامع مالیاتی	۳/۶۹	۰/۷۴

منبع: یافته های تحقیق

برای تحلیل دلفی همانطور که بیان گردید از پرسشنامه ۷ گزینه ای لیکرت استفاده نمودیم و برای تأیید یا حذف شاخص های پژوهش از میانگین و ضریب توافق استفاده گردید. با توجه به اینکه مقیاس پرسشنامه ها ۷

گزینه‌ای بود، شاخص‌هایی که میانگینی بالاتر از ۵ را کسب نموده باشند، تأیید هستند و بر اساس ضریب توافق اگر بالاتر از ۰/۵ امتیاز گرفته باشند، نشان دهنده توافق مشارکت کنندگان بر روی آن شاخص می‌باشد. پس شاخص‌هایی که میانگین زیر ۵ و ضریب توافق زیر ۰/۵ دارند، حذف شده‌اند. با توجه به توضیحات داده شده، می‌توان بیان کرد بر اساس تحلیل دلفی تعداد ۱۴ شاخص از مجموع ۳۱ شاخص حذف شدند. این شاخص‌ها عبارتند از:

جدول (۵) - شاخص‌های حذف شده در تحلیل دلفی

مؤلفه‌ها	شاخص‌های حذف شده
نظام یکپارچه مالیاتی	ارتقای سرعت خدمات آنلاین کسب دانش تخصصی از طریق مشاوره
انگیزه‌های مالیاتی مؤدیان	پویا سازی استراتژی‌های اتخاذ مالیات از مؤدیان کاهش هزینه‌های رسیدگی به پرونده‌های مؤدیان افزایش انگیزه‌های مؤدیان جهت پرداخت به موقع
زیر ساخت فنی	ارتقای سیستم‌های اینترنتی اصلاح قوانین مدنی در جامعه همراستایی فرآیندهای سازمانی با زیرساخت‌های طرح جامع مالیاتی
توانمند سازی منابع انسانی	توسعه توانمندی‌های مهارتی کارکنان کاهش مقاومت‌ها در برابر تغییر به کارگیری استراتژی‌های توانمندسازی نگرشی و رفتاری
نظارت بر اجرای طرح جامع مالیاتی	تدوین مکانیزم‌های نظارتی بر اجرای درست طرح استقرار سیستم‌های ارزیابی درآمدهای ارائه شده به کارگیری مکانیزم‌های کنترل‌های چندگانه در ارزیابی پرونده‌های مؤدیان

منبع: یافته‌های تحقیق

تحلیل شبکه‌ای فازی (FANP)

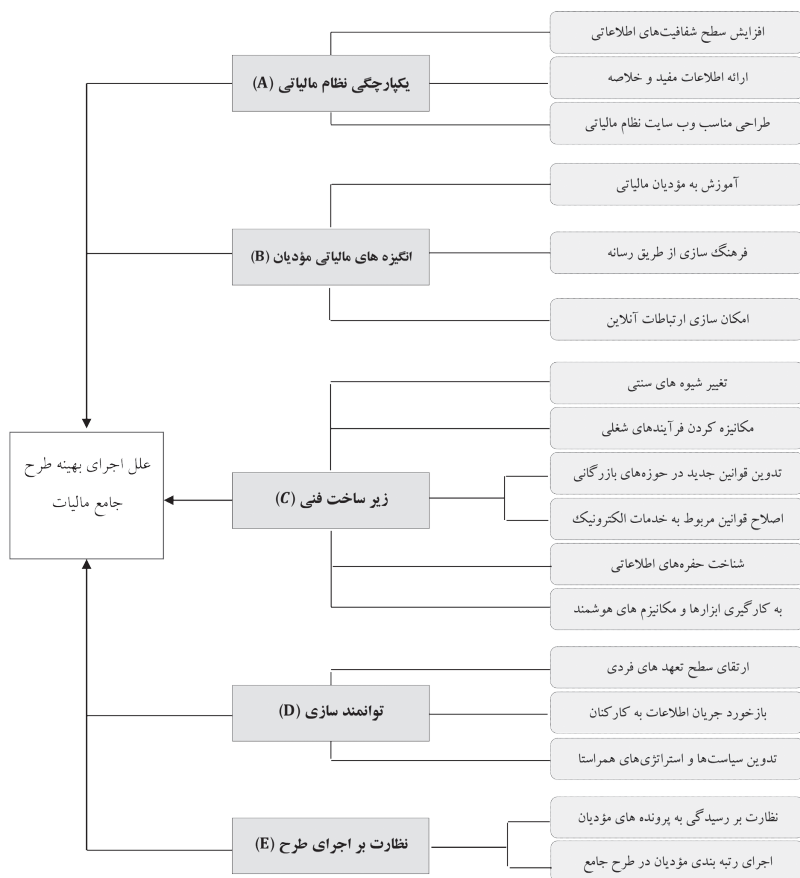
در گام نخست، بر اساس تحلیل دلفی، شاخص‌ها و مؤلفه‌های مؤثر بر اجرای طرح جامع مالیاتی با توجه به مرور متون و تحقیقات گذشته بر اساس روش ارزیابی انتقادی شناسایی و سپس با استفاده از نظرات خبرگان در قالب تحلیل دلفی تکمیل گردید. حاصل این مرحله ۱۷ عامل مؤثر در قالب ۵ عامل اصلی دسته‌بندی شده است که این درخت سلسله مراتبی در شکل (۲) ارائه شده است. برخلاف فرآیند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) که ارتباط بین معیارها، زیرمعیارها و گزینه‌ها، سلسله مراتبی و یکسویه است، در فرآیند تحلیل شبکه‌ای، افزون بر ارتباط سلسله مراتبی، در بخش‌هایی از مدل ممکن است معیارها و زیرمعیارها با یکدیگر ارتباط و وابستگی متقابل داشته

باشند. جدول (۷) وابستگی‌های درونی معیارها با یکدیگر و زیرمعیارها را با یکدیگر نشان می‌دهد. همانطور که در جدول (۶) مشاهده می‌شود، ۵ عامل اصلی در سطح یک، یکپارچگی نظام مالیاتی (A)، انگیزه‌های مالیاتی مؤدیان (B)، زیر ساخت فنی (C)، توانمند سازی (D) و نظارت بر اجرای طرح (E) به عنوان معیار و ۱۷ شاخص مربوط به هر مؤلفه طبق جدول (۶) ارائه شده است.

جدول (۶) - کد گذاری ۱۷ مؤلفه و شاخص تأیید شده طرح جامع مالیاتی

مؤلفه‌های فرعی	شاخص‌ها	علائم اختصاری جدید
نظام یکپارچه مالیاتی (A)	افزایش سطح شفافیت‌های اطلاعاتی	A۱
	ارائه اطلاعات مفید و خلاصه	A۲
	طراحی مناسب وب سایت نظام مالیاتی	A۳
انگیزه‌های مالیاتی مؤدیان (B)	آموزش به مؤدیان مالیاتی	B۱
	فرهنگ‌سازی از طریق رسانه	B۱
	امکان سازی ارتباطات آنلاین مؤدیان با سازمان	B۱
زیر ساخت فنی (C)	تغییر شیوه‌های سنتی	C۱
	مکانیزه کردن فرآیندهای شغلی	C۲
	تدوین قوانین جدید در حوزه‌های مختلف همچون بازرگانی و تجاری	C۳
	اصلاح قوانین مربوط به خدمات الکترونیک با آیین نامه‌های سازمان	C۴
	شناخت حفره‌های اطلاعاتی	C۵
	به کارگیری ابزارها و مکانیزم‌های هوشمند	C۶
توانمند سازی (D)	ارتقای سطح تعهدهای فردی از طریق مکانیزم‌های انگیزشی	D۱
	بازخورد جریان اطلاعات به کارکنان	D۲
	تدوین سیاست‌ها و استراتژی‌های منابع انسانی همراستا با نیازهای طرح جامع مالیات	D۳
نظارت بر اجرای طرح (E)	نظارت بر رسیدگی به پرونده‌های مؤدیان	E۱
	اجرای رتبه‌بندی مؤدیان در طرح جامع مالیاتی	E۲

شکل (۲) - علل اصلی و فرعی تأثیر گذار بر اجرای طرح بهینه نظام جامع مالیاتی



منبع: یافته های تحقیق

تشکیل ماتریس های مقایسه ای و کنترل سازگاری آن ها

در این مرحله به دلیل محدودیت های مقاله، ماتریس های مقایسه ای معیارهای اصلی، وابستگی معیارهای اصلی با یکدیگر، تشکیل شده و سازگاری آن ها نیز کنترل می شود در نهایت نیز ابر ماتریس موزون به منظور تعیین اولویت بندی شاخص ها مشخص می گردد.

مقایسه دو دویی معیارهای اصلی (ماتریس W_{21})

مقایسه دو دویی معیارهای اصلی پنج گانه بر اساس مقیاس نه کمیتی ساعتی و به همان ترتیبی که در فرآیند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) مورد استفاده قرار می گیرد، انجام می شود. نتیجه مقایسه دو دویی معیارهای اصلی

و همچنین بردار موزون حاصل از آن (W_{21})، در جدول ۷ ارائه شده است. برای دستیابی به نتیجه مطلوب، از قضاوت گروهی برای مقایسه دو دویی استفاده می‌شود. در این صورت عناصر ماتریس مقایسه دو دویی معیارها از میانگین هندسی اعداد فازی مثلثی نظرات گروهی حاصل خواهد شد.

جدول (۷) - ماتریس روابط متقابل بین عوامل اصلی و فرعی بر اساس مدل

هدف A		عوامل اصلی					عوامل فرعی																		
		B	C	D	E	A1	A2	A3	B1	B2	B3	C1	C2	C3	C4	C5	C6	D1	D2	D3	E1	E2			
عوامل اصلی	A		✓	✓	✓	✓																			
	B	✓		✓	✓	✓																			
	C	✓	✓		✓	✓																			
	D	✓	✓	✓		✓																			
	E	✓	✓	✓	✓																				
عوامل فرعی	A1	✓								✓					✓				✓						
	A2	✓							✓								✓							✓	
	A3	✓							✓						✓		✓								
	B1		✓				✓														✓				
	B2		✓									✓	✓				✓								
	B3		✓								✓		✓			✓					✓				
	C1			✓							✓	✓							✓						
	C2			✓												✓					✓		✓		
	C3			✓			✓		✓														✓		
	C4			✓								✓		✓											
	C5				✓			✓	✓		✓												✓		
	C6				✓														✓	✓	✓			✓	
	D1				✓		✓						✓					✓		✓					
	D2				✓													✓					✓	✓	
	D3					✓				✓		✓		✓					✓						
	E1					✓									✓		✓				✓				
	E2					✓		✓							✓			✓		✓					

منبع: یافته‌های تحقیق

اوزان عوامل اصلی در جدول (۷) نشان می‌دهد، بر اساس تحلیل معیارهای شخص عامل نظام یکپارچه‌سازی مالیاتی (A) با وزن نسبی ۰/۲۸۶ در رتبه اول و پس از آن عامل نظارت بر اجرای طرح (E) با وزن نسبی ۰/۲۳۹.

در رتبه دوم و عامل زیر ساخت فنی (C) با وزن نسبی ۰/۲۰۰ در رتبه سوم و عامل انگیزه‌های مالیاتی مؤدیان (B) با وزن نسبی ۰/۱۷۴ در رتبه چهارم و عامل توانمند سازی (D) با وزن نسبی ۰/۱۰۱ در رتبه پنجم اهمیت قرار دارند. همچنین نرخ ناسازگاری این ماتریس مورد قبول می‌باشد و می‌توان به قضاوت خبرگان اعتماد کرد. نتیجه این مقایسه زوجی و همچنین بردار ویژه حاصل از آن، یعنی W_{21} در زیر ارائه شده است.

مقایسه دو دویی وابستگی‌های درونی معیارهای اصلی (ماتریس W_{22})

برای درک وابستگی‌های متقابل بین معیارهای اصلی، مقایسه دو دویی بین معیارهای اصلی به منظور دستیابی به عناصر ماتریس W_{22} انجام می‌شود. نحوه محاسبه ضریب اهمیت هریک از معیارهای اصلی (با توجه به وابستگی متقابل آن‌ها) بدین ترتیب است که، مقایسه دو دویی معیارهای اصلی چهارگانه دیگر (با کنترل یک معیار اول یعنی یکپارچه‌سازی مالیاتی) در جدول ۴ ارائه شده است. نحوه سؤال کردن در این مورد، به این ترتیب است: اهمیت نسبی «زیر ساخت فنی» در مقایسه با «انگیزه‌های مالیاتی مؤدیان» وقتی که «نظام یکپارچه‌سازی مالیاتی» کنترل شود، چقدر است؟

جهت محاسبه ماتریس مربوط به وابستگی‌های متقابل معیارهای اصلی (W_{22}) به چهار ماتریس مقایسه دو دویی دیگر علاوه بر جدول (۸) (ضمن کنترل ضریب سازگاری هر یک) نیاز می‌باشد. لذا با توجه به محدودیت تعداد صفحات از درج سایر جداول خودداری کرده و صرفاً نتایج ارائه می‌گردند (شکل ۳).

جدول (۸) - ماتریس مقایسات زوجی عوامل اصلی

عوامل اصلی	A	B	C	D	E	رتبه	وزن	$\sum_{j=1}^m M_{i,j}$
A	(1,1,1)	(1.27,1.50,1.74)	(0.98,1.25,1.56)	(1.16,1.61,2.07)	(1.02,1.28,1.55)	1	(0.286)	(5.43,6.64,7.92)
B	(0.57,0.67,0.79)	(1,1,1)	(0.81,1.07,1.15)	(1.00,1.46,1.94)	(0.70,0.83,1.04)	4	(0.174)	(4.09,5.03,5.92)
C	(0.64,0.80,1.02)	(0.87,0.93,1.23)	(1,1,1)	(1.10,1.41,1.74)	(1.11,1.22,1.33)	3	(0.200)	(4.73,5.36,6.32)
D	(0.48,0.62,0.87)	(0.51,0.68,1.00)	(0.57,0.71,0.91)	(1,1,1)	(0.78,0.98,1.26)	5	(0.101)	(3.35,3.99,5.04)
E	(0.64,0.78,0.98)	(0.97,1.20,1.43)	(0.75,0.82,0.90)	(0.79,1.02,1.29)	(1,1,1)	2	(0.239)	(4.15,4.83,5.60)

شکل (۳) - مقایسه دو دویی معیارهای اصلی (ماتریس W_{21})

$$w_2 = \begin{matrix} A \\ B \\ C \\ D \\ E \end{matrix} \begin{bmatrix} 0 & 0.348 & 0.535 & 0.274 & 0.393 \\ 0.305 & 0 & 0.320 & 0.485 & 0.251 \\ 0.240 & 0.166 & 0 & 0.030 & 0.094 \\ 0.229 & 0.243 & 0.108 & 0 & 0.262 \\ 0.227 & 0.244 & 0.037 & 0.210 & 0 \end{bmatrix} \quad \text{ضریب سازگاری } (CR) = 0.02$$

منبع: یافته‌های تحقیق

۱. اگر $CR < 0.1$ باشد، امتیازهای داده شده توسط تصمیم گیرندگان سازگار بوده و نیاز به بازنگری ندارد. بنابراین ماتریس مقایسات زوجی سازگار می‌باشد.

محاسبه ابرماتریس حد

برای محاسبه سوپر ماتریس حد لازم است مراحل ذیل طی شوند:

تشکیل ابرماتریس ناموزون

با توجه به آن که کلیه ماتریس‌های مقایسه‌ای موجود در ساختار ابرماتریس ناموزون $(W_{33}, W_{32}, W_{22}, W_{21})$ محاسبه گردیده و سازگاری آن‌ها کنترل شده است، می‌توان با جایگزین کردن این ماتریسها در ابرماتریس اولیه، ابرماتریس ناموزون را بدست آورد (جدول ۹). در ادامه ابرماتریس ناموزون باید به ابرماتریس موزون^۱ تبدیل شود.

جدول (۹) - ماتریس خوش‌های اولیه

هدف A B		عوامل اصلی					عوامل فرعی																		
		C	D	E	A1	A2	A3	B1	B2	B3	C1	C2	C3	C4	C5	C6	D1	D2	D3	E1	E2				
عوامل اصلی	A	0.286	.	0.348	0.535	0.274	0.393	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	B	0.174	0.305	.	0.320	0.485	0.251	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	C	0.200	0.240	0.166	.	0.030	0.094	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	D	0.101	0.229	0.243	0.108	.	0.262	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	E	0.239	0.27	0.244	0.037	0.210	.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
عوامل فرعی	A1	0	0.428	0	0	0	0	0	0	0	0.644	0	0	0	0	0.466	0	0	0	0.270	0	0	0	0	0
	A2	0	0.247	0	0	0	0	0	0	0.429	0	0	0	0	0	0	0	0.371	0	0	0	0	0	0	0.311
	A3	0	0.325	0	0	0	0	0	0.586	0	0	0	0	0	0	0.198	0	0.033	0	0	0	0	0	0	0
	B1	0	0	0.566	0	0	0	0.411	0	0	0	0	0	0	0	.	0	.	0	0	0	0.388	0	0	0
	B2	0	0	0.175	0	0	0	0	0	0	0	0	0.183	0.482	0	0	0	0.276	0	0	0	0	0	0	0
	B3	0	0	0.259	0	0	0	0	0	0	0	0.232	0	0.278	0	0	0.458	0	0	0	0	0.302	0	0	0
	C1	0	0	0	0.457	0	0	0	0	0	0	0.479	0.394	0	0	0	0	0	0	0.343	0	0	0	0	0
	C2	0	0	0	0.235	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.542	0	0	0	0	0.121	0	0.295	0
	C3	0	0	0	0.146	0	0	0.344	0	0.280	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.305	0	0
	C4	0	0	0	0.162	0	0	0	0	.	0	0	0.259	0	0.705	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	C5	0	0	0	0	0.227	0	0	0.202	0.291	0	0.289	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.337	0	0
	C6	0	0	0	0	0.436	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.168	0.393	0	0	0.158	0
	D1	0	0	0	0	0.233	0	0.246	0	0	0	0	0	0.241	0	0	0	0	0.215	0	0	0.189	0	0	0
	D2	0	0	0	0	0.104	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.470	0	0	0	0.358	0.235	0
	D3	0	0	0	0	0	0.575	0	0	0	0.356	0	0.164	0	0.093	0	0	0	0	0.218	0	0	0	0	0
	E1	0	0	0	0	0	0.178	0	0	0	0	0	0	0	0	0.336	0	0.320	0	0	0.462	0	0	0	0
	E2	0	0	0	0	0	0.247	0	0.211	0	0	0	0	0	0.202	0	0	0	0.315	0	0.145	0	0	0	0

منبع: یافته‌های تحقیق

برای تبدیل ابرماتریس ناموزون به ابرماتریس موزون باید ابرماتریس ناموزون را در ماتریس خوش‌های^۲ ضرب کرد. ماتریس خوش‌های میزان تأثیرگذاری هریک از خوشه‌ها برای دستیابی به اهداف مطالعه را منعکس

۱. ماتریسی که ساعتی آن را ماتریس تصادفی می‌نامد و جمع اجزاء ستون آن ۱ است.

2. Cluster Matrix

می‌کند. ماتریس خوش‌های از مقایسه دو دویی خوشه‌ها در چارچوب ساختار ابرماتریس اولیه (ناموزون) حاصل می‌شود. بر اساس پیشنهاد ساعتی، برای به دست آوردن اهمیت نسبی خوشه‌ها در ابرماتریس اولیه (ناموزون) لازم است ماتریس خوش‌های به گونه‌ای محاسبه شود که خوشه‌های ستونی آن به عنوان عناصر کنترلی در نظر گرفته شوند. به عبارت دیگر، خوشه‌های ستونی غیر صفر ابرماتریس اولیه (ناموزون) با خوشه‌های دیگر واقع در آن ستون مورد مقایسه دو دویی قرار گیرند تا بردار اهمیت هریک از خوشه‌های ستونی به دست آمده و در نهایت با در کنار هم قراردادن بردار اهمیت هریک از خوشه‌ها، ماتریس خوش‌های حاصل شود (ساعتی، ۱۹۹۹). با توجه به ساختار ابرماتریس اولیه فقط لازم است خوشه ستونی مربوط به «معیارهای اصلی» با خوشه زیرمعیارها مورد مقایسه قرار گیرد (جدول ۱۰). در نتیجه، ماتریس خوش‌های به صورت شکل ۸ حاصل می‌شود:

جدول (۱۰) - مقایسه دو دویی خوشه‌ها

خوشه‌ها	معیارهای اصلی	زیرمعیارها	بردار ویژه (W)
معیارهای اصلی	1	(0.97, 1.23, 1.52)	0.644
زیرمعیارها	(0.66, 0.81, 1.03)	1	0.356

شکل (۴) - ماتریس خوش‌های اولیه

	خوشه‌ها		
	هدف	معیارهای اصلی	زیرمعیارها
هدف	۱	۰	۰
معیارهای اصلی	۰	0.644	۰
زیرمعیارها	۰	0.356	۱

محاسبه ابرماتریس موزون

برای بدست آوردن ابرماتریس موزون، هریک از عناصر خوشه‌های ستونی ابرماتریس ناموزون در بردار اهمیت نسبی آن خوشه (از ماتریس خوش‌های) باید ضرب شود. ابرماتریس موزون به دست آمده تصادفی / احتمالی می‌باشد. یعنی، جمع عناصر ستونی آن یک است (جدول ۱۱).

جدول (۱۱) - ابر ماتریس موزون

هدف A B		عوامل اصلی					عوامل فرعی																	
		C	D	E	A1	A2	A3	B1	B2	B3	C1	C2	C3	C4	C5	C6	D1	D2	D3	E1	E2			
عوامل اصلی	A	0.286	.	0.348	0.535	0.274	0.393	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	B	0.174	0.305	.	0.320	0.485	0.251	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	C	0.200	0.240	0.166	.	0.030	0.094	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	D	0.101	0.229	0.243	0.108	.	0.262	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	E	0.239	0.27	0.244	0.037	0.210	.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
عوامل فرعی	A1	0	0.428	0	0	0	0	0	0	0	0.644	0	0	0	0	0.466	0	0	0	0.270	0	0	0	0
	A2	0	0.247	0	0	0	0	0	0	0.429	0	0	0	0	0	0	0	0.371	0	0	0	0	0	0.31
	A3	0	0.325	0	0	0	0	0	0.586	0	0	0	0	0	0	0.198	0	0.033	0	0	0	0	0	0
	B1	0	0	0.566	0	0	0	0.411	0	0	0	0	0	0	0	.	0	.	0	0	0	0.388	0	0
	B2	0	0	0.175	0	0	0	0	0	0	0	0	0.183	0.482	0	0	0	0.276	0	0	0	0	0	0
	B3	0	0	0.259	0	0	0	0	0	0	0	0.232	0	0.278	0	0	0.458	0	0	0	0	0.302	0	0
	C1	0	0	0	0.457	0	0	0	0	0	0	0.479	0.394	0	0	0	0	0	0	0.343	0	0	0	0
	C2	0	0	0	0.235	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.542	0	0	0	0	0.121	0	0.29
	C3	0	0	0	0.146	0	0	0.344	0	0.280	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.305	0
	C4	0	0	0	0.162	0	0	0	0	.	0	0	0.259	0	0.705	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	C5	0	0	0	0	0.227	0	0	0.202	0.291	0	0.289	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.337	0
	C6	0	0	0	0	0.436	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.168	0.393	0	0	0.15
	D1	0	0	0	0	0.233	0	0.246	0	0	0	0	0	0.241	0	0	0	0	0.215	0	0	0.189	0	0
	D2	0	0	0	0	0.104	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0.470	0	0	0	0.358	0.23
	D3	0	0	0	0	0	0.575	0	0	0	0.356	0	0.164	0	0.093	0	0	0	0	0.218	0	0	0	0
	E1	0	0	0	0	0	0.178	0	0	0	0	0	0	0	0	0.336	0	0.320	0	0	0.462	0	0	0
	E2	0	0	0	0	0	0.247	0	0.211	0	0	0	0	0	0.202	0	0	0	0.315	0	0.145	0	0	0

منبع: یافته‌های تحقیق

هدف از به حد رساندن ابرماتریس موزون این است که تأثیر نسبی درازمدت هریک از عناصر آن در یکدیگر حاصل شود. برای واگرایی ضریب اهمیت هر یک از عناصر ماتریس موزون، لازم است آن‌ها را به توان که یک عدد اختیاری بزرگ است، رساند. در این حالت همه عناصر ابرماتریس همانند هم (با هم برابر) خواهند شد (زبردست، ۱۳۸۹). با تکرار این کار، ابرماتریس حد بدست خواهد آمد.

در پژوهش حاضر در توان ۸۲ ابرماتریس موزون، ابرماتریس حد بدست آمده است که تمامی عناصر آن با یکدیگر تقریباً برابر شده‌اند (جدول ۱۲). لازم به ذکر است، عناصر ابرماتریس حد باید نرمال شوند تا حالت تصادفی/احتمالی به دست آید (جمع عناصر ستونی آن یک شود). بردار اهمیت نهایی برای هدف این پژوهش پس از نرمال شدن در شکل ۹ ارائه شده است. بر اساس بردار اهمیت نهایی (W_{ANP}) (جدول ۱۳)، ۳ زیرمعیار

«فرهنگ‌سازی از طریق رسانه (B2 = ۰/۱۱۰)»، «آموزش به مؤدیان مالیاتی (B1 = ۰/۱۰۲)» و «تغییر شیوه‌های سنتی (C1 = ۰/۰۹۸)»، به عنوان مهم‌ترین عوامل مؤثر بر اجرای بهینه طرح جامع نظام مالیاتی می‌باشند.

جدول (۱۲) - ماتریس اولویت بندی شاخص‌ها

هدف A B C D E			عوامل اصلی					عوامل فرعی																	
			C	D	E	A1	A2	A3	B1	B2	B3	C1	C2	C3	C4	D1	D2	D3	D4	E1	E2	E3			
			0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
عوامل اصلی	A	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	C	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	D	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	E	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
عوامل فرعی	A1	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090	0.090
	A2	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056	0.056
	A3	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072	0.072
	B1	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102	0.102
	B2	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036	0.036
	B3	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057	0.057
	C1	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098	0.098
	C2	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044	0.044
	C3	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031	0.031
	C4	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038	0.038
	D1	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048	0.048
	D2	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092	0.092
	D3	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039	0.039
	D4	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019	0.019
	E1	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110	0.110
	E2	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030	0.030
	E3	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040	0.040

منبع: یافته‌های تحقیق

پس از بررسی نهایی ماتریس جدول فوق رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اجرای بهینه طرح نظام مالیاتی به ترتیب زیر ارائه شده است:

جدول (۱۳) - رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اجرای بهینه طرح نظام مالیاتی

رتبه (اولویت)	وزن نهایی	معیار
۵	۰/۰۹۰	A1
۸	۰/۰۵۶	A2
۶	۰/۰۷۲	A3
۲	۰/۱۰۲	B1
۱	۰/۱۱۰	B2
۷	۰/۰۵۷	B3
۳	۰/۰۹۸	C1
۱۰	۰/۰۴۴	C2
۱۵	۰/۰۳۱	C3
۱۳	۰/۰۳۸	C4
۹	۰/۰۴۸	C5
۴	۰/۰۹۲	C6
۱۲	۰/۰۳۹	D1
۱۷	۰/۰۱۹	D2
۱۴	۰/۰۳۶	D3
۱۶	۰/۰۳۰	E1
۱۱	۰/۰۴۰	E2

منبع: یافته‌های تحقیق

همانطور که بر اساس تحلیل شبکه‌ای فازی (FANP) پس از تشکیل ماتریس‌های ساختاری مشخص گردید، مهم‌ترین اولویت در اجرای بهینه طرح جامع نظام مالیاتی شاخص فرهنگ‌سازی از طریق رسانه (B2) به عنوان شاخص مؤلفه انگیزه‌های مالیاتی مؤدیان می‌باشد. در رتبه دوم شاخص‌های تأثیرگذار بر اجرای بهینه طرح جامع نظام مالیاتی شاخص آموزش به مؤدیان مالیاتی (B1) به عنوان شاخص انگیزه‌های مالیاتی مؤدیان قرار گرفته است و رتبه سوم شاخص تغییر شیوه‌های سنتی (D3) به عنوان شاخص مؤلفه زیر ساخت فنی قرار گرفته است و در آخرین رتبه نیز بازخورد جریان اطلاعات به کارکنان (D2) قرار گرفته است.

۷- بحث و نتیجه گیری

منبع اصلی درآمدهای دولت در اکثر کشورهای جهان به ویژه کشورهای پیشرفته صنعتی، درآمدهای مالیاتی است که برای عرضه خدمات عمومی مورد استفاده قرار می گیرد. هدایت فعالیت های اقتصادی نیز به کمک سیاست های مالی انجام می شود. افزایش (یا کاهش مالیات) های وضع شده بر بخش های اقتصادی یا فعالیت های گوناگون موجب محدودیت (یا گسترش) آن فعالیت ها می شود. همچنین، به کمک ابزارهای مالیاتی می توان به توزیع مجدد درآمد ملی بین صاحبان نهادهای تولید مبادرت کرد و سهم درآمدی گروه های مختلف را تغییر داد (علم الهدی، ۱۳۹۵). از طرف دیگر، مالیات ها به عنوان ابزار کنترل دولت ها بر اقتصاد به شمار می روند و دولت ها می توانند از مالیات ها به عنوان ابزار سیاست گذاری اقتصادی نیز استفاده نمایند.

اگرچه برخی کشورها از جمله ایران، به دلیل دسترسی به منابع جایگزین مانند نفت، آن چنان که شایسته است به درآمدهای مالیاتی توجه نمی کنند؛ اما این کشورها به نقش مهم و اساسی آن در ساختار بودجه خود اذعان دارند و به دنبال بررسی و چگونگی افزایش ظرفیت های بالقوه مالیاتی خود هستند. در واقع، مالیات قسمتی از درآمد یا دارایی افراد است که به منظور پرداخت مخارج عمومی و اجرای سیاست های مالی در راستای حفظ منابع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور به موجب قوانین و به وسیله اهرم های اداری و اجرایی دولت وصول می شود. در تعریف دیگر، مالیات وجوهی است که دولت از اشخاص، شرکت ها و مؤسسات، بر طبق قانون برای تقویت حکومت و تأمین مخارج عمومی اخذ می کند. در این پژوهش علل مؤثر بر اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی ابتدا بر اساس روش ارزیابی انتقادی و با مطالعه تحقیقات گذشته مشخص و بر اساس تحلیل دلفی مؤلفه ها و شاخص های اجرای طرح جامع مالیاتی در سازمان امور مالیاتی مورد برآزش (تأیید/حذف) قرار گرفتند. ابتدا بر اساس روش ارزیابی انتقادی مشخص شد، ۵ مؤلفه اصلی نظام یکپارچه مالیاتی، انگیزه های مالیاتی مؤدیان، زیر ساخت فنی، توانمندسازی منابع انسانی و نظارت بر اجرای طرح جامع مالیاتی به عنوان معیارهای اصلی طرح جامع مالیاتی در تحقیق های مختلف مورد توجه بوده است و در این پژوهش به منظور ایجاد یکپارچگی در درک اجرای طرح جامع مالیاتی می بایست مورد توجه قرار گیرد. سپس ۳۱ شاخص در قالب این ۵ مؤلفه اصلی بر اساس روش ارزیابی انتقادی انتخاب شدند که از مجموع ۳۱ شاخص، ۱۷ شاخص بر اساس تحلیل دلفی تأیید شدند و وارد بخش تحلیل شبکه ای فازی گردیدند.

در بخش تحلیل شبکه ای فازی (Fuzzy ANP) که تعداد ۲۰۰ نفر از مدیران سازمان امور مالیاتی شرکت داشتند، نتایج نشان داد، عامل نظام یکپارچه سازی مالیاتی (A) با وزن نسبی ۰/۲۸۶ در رتبه اول و پس از آن عامل نظارت بر اجرای طرح (E) با وزن نسبی ۰/۲۳۹ در رتبه دوم و عامل زیر ساخت فنی (C) با وزن نسبی

۰/۲۰۰ در رتبه سوم و عامل انگیزه‌های مالیاتی مؤدیان (B) با وزن نسبی ۰/۱۷۴ در رتبه چهارم و عامل توانمندسازی (D) با وزن نسبی ۰/۱۰۱ در رتبه پنجم اهمیت قرار دارند.

در واقع این نتیجه نشان داد با توجه به تحلیل شبکه‌ای، نظام یکپارچه مالیاتی اولویت اول را در اجرای طرح جامع مالیاتی به خود اختصاص داده است و نظارت بر اجرای طرح نیز در جایگاه دوم قرار دارد. در واقع نظام یکپارچه مالیاتی کشور با افزایش سطح شفافیت‌های اطلاعاتی و ارائه اطلاعات مفید و به موقع به مؤدیان می‌تواند به تغییر رویکردهای سنتی و ایجاد انگیزه بیشتر مؤدیان مالیاتی در پرداخت به موقع مالیات‌ها نقش اساسی داشته باشد، چراکه وحدت رویه عملکردی بیشتری در بین مؤدیان با سازمان امور مالیاتی ایجاد می‌شود و این موضوع می‌تواند هرگونه فقدان اطلاعات و سردرگمی در اجرای طرح جامع مالیاتی را از بین ببرد و با ارائه اطلاعات مفید و خلاصه از طریق طراحی مناسب وب سایت، باعث تقویت اجرای طرح گردد. از طرف دیگر در رتبه دوم مؤلفه‌های اصلی پژوهش نظارت بر اجرای طرح قرار گرفته است که می‌تواند به عنوان یک عامل مهم مانع از فرارهای مالیاتی گردد و باعث شود نظارت‌های کارآمدتر و اثربخش‌تری بر اجرای طرح جامع مالیاتی کشور ایجاد شود. نظارت بر اجرای طرح همچون یک استراتژی ارزیابی شده است که اگر به آن توجه نشود، در بلندمدت رو به انحطاط و افول می‌رود و با توجه به سطح تغییرات سیاسی، اقتصادی و اجتماعی عدم بازنگری منجر به شکست در اجرای طرح خواهد شد.

در واقع نظارت‌های پویاتر در این زمینه می‌تواند باعث شود سرعت رسیدگی به پرونده‌ها افزایش یابد و رتبه‌بندی مؤدیان مالیاتی برای مزایا و جواز مالیاتی یا تخفیفات و یا مجازات‌ها و جرائم قانونی برای عدم پرداخت مالیات‌ها امکان پذیر باشد. در رتبه سوم مشخص شد، زیرساخت‌های فنی سازمان امور مالیاتی در اجرای طرح جامع در رتبه سوم این اولویت قرار گرفته‌اند و نشان می‌دهند تا چه اندازه توجه به تغییر مکانیزم‌های سنتی به سمت مکانیزم‌های نوآورانه و پوشش حفره‌های اطلاعاتی از طریق به کارگیری ابزارها و مکانیزم‌های هوشمند می‌تواند باعث تقویت زیرساخت‌های فنی در مکانیزم‌های فناوری اطلاعات گردد. این نتیجه نشان می‌دهد برای بهینه‌سازی اجرای طرح جامع مالیاتی نیاز است سازمان با شناخت ضعف‌های فناوری و استفاده از اثربخشی دولت الکترونیک با تدوین قوانین و آیین‌نامه‌هایی به توسعه فناوری خدمات الکترونیک بهبود بخشیده و باعث ایجاد تعامل با سرعت بیشتر بین مؤدیان با سازمان و کاهش هزینه‌های متقابل شود. از طرف دیگر در رتبه چهارم انگیزه‌های مؤدیان مالیاتی قرار گرفته است که نشان می‌دهد آموزش و ایجاد فضای تعاملی با توجه به استفاده از ایده‌های خود مؤدیان تا چه اندازه می‌تواند به تسهیل اجرای طرح جامع مالیاتی کمک نماید. به نظر می‌رسد حلقه مفقوده طرح عدم مشارکت مؤدیان در ایجاد راهکارهای بهبود آن می‌باشد و لازم است از طریق

ایجاد فضای تعاملی، انگیزه‌های مثبتی از نظر رفتاری و عملکردی به مؤدیان وارد آید تا آن‌ها نیز در اجرای آن همکاری نمایند. نبود درک مناسب از اجرای طرح و عدم پرداخت‌های مسئولانه مالیات‌ها از جانب مؤدیان همواره دلیلی بر عدم انگیزه آن‌ها در کنار سایر دلایل اقتصادی، اجتماعی، فرهنگ منفعت طلبی و عدم انسجام و یکپارچگی اجتماعی و ... می‌تواند محسوب شود. در نهایت مشخص شد توانمندسازی درون سازمانی برای ارتقای ظرفیت‌های آموزشی و توانمندی‌های فردی کارکنان عاملی است که در درجه آخر اهمیت در اجرای طرح جامع مالیاتی قلمداد شده است و در این راه می‌توان با افزایش جریان و بازخورد اطلاعات به آن‌ها از حضور پر قدرت‌تر کارکنان در اجرای طرح جامع مالیاتی بهره برد و با تدوین سیاست‌ها و استراتژی‌های منابع انسانی همسو با اجرای طرح، به اثربخشی بیشتر اجرای طرح جامع مالیاتی کمک نمود.

همچنین بر اساس ترتیب ۱۷ شاخص درونزای اجرای طرح جامع مالیاتی، فرهنگ‌سازی از طریق رسانه به عنوان اولویت اول شاخص‌ها و آموزش به مؤدیان مالیاتی به عنوان اولویت دوم به منظور اجرای بهینه طرح می‌بایست مورد توجه قرار گیرد. در واقع رتبه‌بندی مؤدیان مالیاتی کمک می‌کند تا درک بهتری نسبت به اجرای طرح جامع مالیاتی ایجاد شود و بر اساس این رتبه‌بندی‌ها مشخص شد، فرهنگ‌سازی به عنوان مهم‌ترین اولویت و استراتژی در اجرای بهینه طرح جامع مالیاتی مؤثر است.

در واقع فرهنگ‌سازی به ارتقای سطح مسئولیت‌های اجتماعی مؤدیان نسبت به جامعه کمک می‌کند و درک متقابل تری با دولت برای پرداخت به موقع مالیات‌ها ایجاد می‌نماید. دولت می‌بایست از طریق ابزارهای پر قدرتی همچون رسانه و شبکه‌های اجتماعی تلاش نماید در بازه زمانی میانمدت و حتی بلندمدت اقدام به ایجاد فرهنگ عمومی پرداخت مالیات‌ها نماید، تا از این طریق بخشی از درآمدهای دولت که از محل مالیات‌هاست به طور اثربخش تری جمع‌آوری گردد. فرهنگ‌سازی به توسعه اثربخش اجرای طرح جامع مالیاتی کمک می‌کند و باعث می‌شود تا فرآیندهای اجتماعی اثربخش تری در سطح جامعه در جهت پرداخت مسئولانه مالیات‌ها صورت پذیرد. همچنین مشخص گردید، آموزش به مؤدیان مالیاتی به عنوان اولویت دوم اجرای بهینه نظام مالیاتی کشور قرار گرفته است. در واقع این شاخص در کنار فرهنگ‌سازی مؤدیان مالیاتی می‌تواند به تقویت هر چه بیشتر ساختارهای نظام مالیاتی کمک نماید. زیرا بسیاری از مؤدیان مالیاتی نحوه تدوین دفاتر را به درستی نمی‌دانند و از طریق آموزش و اطلاع رسانی در مورد معافیت‌ها و قوانین و مقررات می‌توان به تقویت احساس مسئولیت بیشتر مؤدیان مالیاتی کمک شایان توجهی نمود تا اجرای نظام طرح جامع مالیاتی با اثربخشی بهتری انجام پذیرد. همچنین مشخص شد تغییر شیوه‌های سنتی به عنوان شاخص زیر ساخت‌های فنی، در اولویت سوم بهینه‌سازی اجرای طرح جامع مالیاتی مطرح می‌باشد که به دلیل وجود مشکلات زیرساختی در پرداخت نظاممند مالیات‌ها،

توجه جدی به آن به شدت احساس می شود.

تغییر شیوه های سنتی در دریافت مالیات ها کمک می کند رویکردهای مؤدیان همراستا با استراتژی های اداره امور مالیاتی تغییر نماید و به صورت توانمندتر تلاش کنند تا مؤدیان مالیاتی به سمت استفاده از فناوری های پیشرفته تر در پرداخت به موقع مالیات های خود ترغیب شوند. در اولویت ششم شاخص های اجرای طرح مشخص گردید، به کارگیری ابزارها و مکانیزم های هوشمند به عنوان شاخص زیرساخت های فنی نقش مهم و قابل توجهی در تسهیل اجرای بهینه نظام جامع مالیاتی ایفاء خواهد کرد و در بلندمدت استفاده از شیوه های سنتی را به دست فراموشی می سپارد. همچنین در رتبه هفتم مشخص شد امکان سازی ارتباطات آنلاین مؤدیان با سازمان به بهبود اجرای طرح جامع مالیاتی کمک می نماید و باعث می شود تا سرعت تعامل بین مؤدیان با سازمان افزایش یابد و از این طریق هزینه های ارتباط حضوری به طور مستقیم و سایر هزینه های اجتماعی کاهش یابد و آگاهی بیشتری در مؤدیان نسبت به اجرای طرح ایجاد شود. در رتبه آخر نیز بازخورد جریان اطلاعات به کارکنان به عنوان شاخص توانمندسازی اجرای طرح قرار گرفته است که نشان می دهد، تمرکز بر ابعاد فنی و فرهنگ سازی در نظام طرح جامع مالیاتی در مراحل اولیه به مراتب دارای اولویت بیشتری می باشد و سازمان در استراتژی های بعدی خود می تواند به حضور دل گرم کننده کارکنان در اجرا امیدوار باشد. نتایج بدست آمده در این بخش با تحقیق علم الهدی (۱۳۹۵)؛ عسگری (۱۳۹۲)؛ کلانتری بنگر و همکاران (۱۳۹۲) که نتایج این پژوهش را تأیید می نمایند، مطابقت دارد.

بر اساس نتایج به دست آمده پیشنهاد می شود، نظام یکپارچه جامع مالیاتی تقویت شود. برای این کار لازم است فرآیندهای توسعه اقتصادی و اجتماعی از محل جمع آوری مالیات ها در قالب همسوسازی با چشم انداز ۱۴۰۴ با عنایت به مأموریت سازمان مورد بررسی های دوره ای قرار گیرد، چرا که اگر بی توجهی به همسوسازی اتفاق بیفتد، سازمان دچار رکود می شود و توانایی اجرای طرح دچار خدشه می گردد. همچنین پیشنهاد می شود، فرهنگ سازی به عنوان یک هدف و برنامه اجرایی از جانب سازمان امور مالیاتی مورد توجه قرار گیرد و با انعقاد قراردادهایی در زمینه ترویج فرهنگ عمومی پرداخت مالیاتی با رسانه ملی و استفاده از قدرت شبکه های مجازی در جهت پیشبرد این اهداف کوشا باشد تا احساس مسئولیت بیشتری در قبال جامعه در بین مؤدیان مالیاتی به منظور پرداخت به موقع مالیات ها ایجاد گردد. در این بین سیاست های آموزشی و استفاده از مشاورهای مالیاتی می تواند بسیار مؤثر باشد، چراکه کمک می کند مؤدیان مالیاتی درک بهتری از قوانین، آیین نامه ها، مشوق ها و معافیت های مالیاتی برایشان ایجاد شود و آن ها با اتکاء به این آموزش ها می توانند هزینه های بهره مالی سالانه خود را نیز از طریق پرداخت های به موقع مالیاتی کاهش دهند و تا حدی به استانداردسازی رفتارها در این زمینه کمک گردد.

فهرست منابع

۶. ایزد خواستی، حجت (۱۳۹۶). تحلیل اثرات اصلاح سیاست مالیاتی بر متغیرهای کلان اقتصادی در ایران: رویکرد خرید پیشاپیش نقد، فصلنامه تحقیقات مدل سازی اقتصادی، شماره ۲۸، تابستان، ۱۹۱-۲۱۴.
۷. حمیدی، ناصر، محمد زاده، امیر، محمدی، فاطمه (۱۳۹۵). بررسی جایگاه جرایم مالیاتی در جلوگیری از فرار در نظام مالیات بر ارزش افزوده (مطالعه موردی استان قزوین)، پژوهشنامه مالیات، شماره بیست و هفتم، مسلسل ۷۵، پاییز، ۱۴۷-۱۶۶.
۸. شیخ حسنی، علی، فقیهی، ابوالحسن، دانش فرد، کرم اله (۱۳۹۷). تحلیل خط مشی گذاری مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران، فصلنامه مدیریت دولتی، دوره ۱۰، شماره ۱، بهار، ۱۳۶-۱۶۰.
۹. عسکری، علی (۱۳۹۲). کالبد شکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور: چالش ها، برنامه ها و عملکرد نظام مالیاتی، فصلنامه سیاست های مالی و اقتصادی، ویژه نامه کارنامه اقتصادی دولت، سال یکم، شماره ۲، تابستان، ۸۵-۱۲۰.
۱۰. علم الهدی، سید سجاد (۱۳۹۵). تحلیلی از شاخص های نظام مالیات اسلامی به عنوان الگوی هدف برای نظام مالیاتی ایران، فصلنامه اقتصاد تطبیقی، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، سال سوم، شماره دوم، پاییز و زمستان، ۹۵-۱۰۹.
۱۱. کلانتری بنگر، محسن، نظری، علیرضا، فدایی، ایمان (۱۳۹۲). مروری بر عملکرد طرح تحول نظام مالیاتی، فصلنامه سیاست های مالی و اقتصادی، سال یکم، شماره ۱، بهار، ۵۹-۸۰.
۱۲. محمدی آزاد، مهران (۱۳۹۶). شناسایی و رتبه بندی عوامل مؤثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، شماره ۳، زمستان، ۵۰-۶۲.
۱۳. مدنی زاده، سیدعلی، ابراهیمیان، مهران (۱۳۹۶). طراحی و کالیبراسیون مدل تعادل عمومی پویایی پایه برای اقتصاد ایران، فصلنامه پژوهش ها و سیاست های اقتصادی، شماره ۸۴، سال بیست و پنجم، زمستان، ۷-۴۲.
۱۴. مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی (۱۳۹۶). چالش های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در بخش صنعت ایران: مطالعه موردی صنایع منتخب. گزارش شماره ۸: ۱۴۹.
۱۵. مهدوی خو، مهدی، کرمی، غلامرضا، ختن لو، محسن (۱۳۹۶). بررسی و تبیین جایگاه

- ارزشهای اخلاقی در حرفه مالیات، مجله مدیریت فراگیر، سال ۳، شماره ۴، زمستان، ۳۷-۴۳.
۱۶. نوذری، روح اله، شهابی، علیرضا (۱۳۹۶). بررسی نگرش مؤدیان مالیاتی نسبت به سیستم ابراز و پرداخت مالیات الکترونیکی، فصلنامه مدیریت صنعتی، دانشگاه علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد سنج، سال دوازدهم، شماره ۳۱، پاییز، ۱۰۶-۱۱۸.
۱۷. واعظی، ر.، محمدی، م. (۱۳۹۶). الگویی برای ارزیابی خط مشی‌های عمومی در ایران (مطالعه خط مشی مالیات بر ارزش افزوده)، چشم‌انداز مدیریت دولتی، ۸ (۲۹): ۴۷-۷۲.
18. Adam, A., Kammas, P., & Lapatinas, A. (2015). Income Inequality and the Tax Structure: Evidence from Developed and Developing Countries, *Journal of Comparative Economics*, 43, 138-154.
19. Atawodi. O. W., Ojeka, S. A. (2012). Factors that Affect Tax Compliance among Small and Medium Enterprises (SMEs) in North Central Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 7(12), 87-96.
20. Atkinson, A. B., Stiglitz, J. E. (2015). *Lectures in Public Economics*. Princeton University Press, Princeton, NJ.
21. Ben Ngigi, M., Wanguu Collins, K. (2018). The Effect of Integrated Tax Management System on Tax Compliance by Small and Medium Enterprises in the Central Business District, Nairobi County, Kenya, *International Journal of Economics, Commerce and Management*, Vol. V, Issue 6, June; 454-466.
22. Bryce, Luis A., Bonfatti, Roberto, Pisano, Luigi. (2016). Tax Policy and the Financing of Innovation, *Journal of Public Economics*, doi: 10.1016/j.jpubeco.2015.12.010.
23. Canavire-Bacarrea, G., Martinez-Vazquez, J. and Vulovic, V. (2013). Taxation and Economic Growth in Latin America, *Inter-American Development Bank (IDB)*.
24. Castillo, A., Niño, J., & Zurita, S. (2017). Debt Tax Shields around the OECD World. *Emerging Markets Finance and Trade*, 53(1), 26-43.
25. Chen, M, Ch., Hung, Ch, Y. (2018). The Effects of Macroeconomic Factors on Implicit Taxes: Evidence from an Emerging Economy, *Journal of International Ac-*

- counting, Auditing and Taxation 19; 79–92.
26. Gitaru, K. (2017). The Impact of System Automation on Revenue Collection in Kenya Revenue Authority. (A Case Study of SIMBA), MPRA Paper No. 80343, posted 27 July; 15:43 UTC.
27. Golosov, M., Tsyvinski, A., Werquin, N., (2014). A Variational Approach to the Analysis of Tax Systems. NBER Working Paper No. 20780.
28. Gwaro, O. T., Maina, K. & Kwasira, J. (2016). Influence of Online Tax Filing on Tax Compliance among Small and Medium Enterprises in Nakuru Town, Kenya. IOSR Journal of Business and Management, 18(10), 82-92.
29. Hai, Y. X., Yan, W. (2015). Workflow Model based on Stochastic Petri nets and Performance Evaluation. IT in Medicine & Education IEEE International Symposium on. 1: 245-249.
30. Ilzetzki, E. (2018). Tax Reform and the Political Economy of the Tax Base, Journal of Public Economics, 164; 197-210.
31. Kirchler, E. Kogler, C., & Muehlbacher, S. (2014). Cooperative Tax compliance: from Deterrence to Deference. Current Directions in Psychological Science, 23, 87-92.
32. Lisi, G. (2014). The Interaction between Trust and Power: Effects on Tax Compliance and Macroeconomic Implications. Journal of Behavioral and Experimental Economics, 53, 24-33.
33. Liu, X. (2014). Use Tax Compliance: The Role of Norms, Audit Probability, and Sanction Severity. Academy of Accounting & Financial Studies Journal, 18, 65-80.
34. Mandola, V. (2013). Factors Influencing the Adoption and use of Integrated Tax Management System by Medium and Small Taxpayers in Nairobi Central Business District, Kenya Unpublished Dissertation, University of Nairobi.
35. Mararia, A. K. (2015). The Effect of Integrated Tax Management System on Tax Compliance by Small and Medium- sized Enterprises in Nairobi Central Business

- District. Unpublished Project. University of Nairobi.
36. Minnick, K., & Noga, T. (2010). Do Corporate Governance Characteristics Influence Tax Management? *Journal of Corporate Finance*, 16, 703-718.
 37. Mutascu, M., Danuletiu, D. (2013). The Literacy Impact on Tax Revenues. *Economics Discussion Papers*, No. 2013-63.
 38. Muturi, H. M., Kiarie, N. (2015). Effects of Online Tax System on Tax Compliance among Small Taxpayers in Meru County, Kenya. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 3(12); 280-297.
 39. Ochola A. J. (2012). The Impact of Integrated Tax Management System on Large Corporate Taxpayer's Compliance. Unpublished Project. University of Nairobi.
 40. Palil, M., Mustapha, A. F. (2010). Determinants of Tax Compliance in Asia: A Case of Malaysia. *European Journal of Social Sciences*, 24(1), 7-32.
 41. Sigle M, Goslinga S., Spekl'e R., Van Der Hel L., Veldhuizen R. (2018). Corporate Tax Compliance: Is a Change towards Trust-based Tax Strategies Justified?, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. <https://doi.org/10.1016/j.intac-caudtax.2018.06.003>.
 42. Tusubira, F. N. (2013). Income Tax Compliance among SMEs in Uganda. *Taxpayers Proficiencies Perspective*, 1(11), 133 – 141.
 43. Van der Hel-Van Dijk, L., & Siglé, M. (2015). Managing Compliance Risks of Large Businesses: A Review of the Underlying Assumptions of Co-operative Compliance. *E-Journal of Tax Research*, 13, 760-783.
 44. Zurita, S., Castillo, A., Niño, J. (2018). Inflation, Tax Integration and Company Valuation: The Latin American Case, *Journal of Business Research*.