

عوامل کلیدی موفقیت در مدیریت سازمان‌های امور مالیاتی (مطالعه موردی سازمان امور مالیاتی کشور)

نادر آریا^۱

جلیل دلخواه^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۷/۱، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۲/۸

چکیده

این پژوهش با هدف شناسایی عوامل کلیدی موفقیت در نظام‌های مالیاتی و بررسی میزان اهمیت و تحقق آن در سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان مورد مطالعه صورت گرفته است. ابتدا بر مبنای تجارب و دانش موجود، عوامل کلیدی موفقیت در نظام‌های مالیاتی استخراج گردیده‌اند و جمعاً ۶۲ عامل، شناسایی و در محورهای (۱) قوانین، مقررات و فرایندهای مالیاتی (۲) ساختار و منابع انسانی (۳) مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان (۴) فناوری اطلاعات و ارتباطات طبقه‌بندی گردیدند. سپس پرسشنامه تهیه شده به منظور سنجش «اهمیت» و «تحقق» هر شاخص، توسط مدیران ارشد ستادی و اجرایی سازمان امور مالیاتی پاسخ داده شد. در ادامه ماتریس اهمیت و تحقق (عملکرد) عوامل حیاتی موفقیت در سازمان امور مالیاتی ترسیم و دو ناحیه دارای درجه اهمیت بالا و تحقق پایین و اهمیت پایین و تحقق بالا مشخص گردیدند. عوامل کلیدی موفقیت در سازمان امور مالیاتی کشور بر اساس یافته‌های مقاله عبارتند از: ایجاد پایگاه اطلاعاتی مؤدیان مالیاتی، دریافت اطلاعات عملکرد اقتصادی مؤدیان از اشخاص ثالث، بهره‌گیری از زیرساخت قدرتمند فاوا، استقرار روش‌های الکترونیکی تعامل با مؤدیان، دریافت اطلاعات مورد نیاز از عملکرد مؤدیان، بهره‌برداری از سامانه جامع مدیریت فرایندهای درون سازمانی و آموزش تخصصی و ارتباطی نیروی انسانی.

واژه‌های کلیدی: عوامل حیاتی موفقیت، مدیریت نظام مالیاتی، نظام مالیاتی ایران

۱. کارشناس ارشد مدیریت دولتی، گرایش تشکیلات و روش‌ها، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، N.Arya@modares.ac.ir

۲. دکترای مدیریت سیاستگذاری، استادیار مرکز مطالعات مدیریت و توسعه فناوری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، (نویسنده مسئول)، J.Delkhah@

۱- مقدمه و بیان مسأله

نقش اصلی دستگاه‌های مالیاتی کشورها، حصول اطمینان از اجرای صحیح قوانین و مقررات مالیاتی است. میزان اثربخشی سازمان‌های مالیاتی به عوامل بیرونی متعددی همچون وضعیت کلی اقتصادی، پشتیبانی عمومی از اولویت‌های دولت و میزان علاقه‌مندی و توجه مؤدیان برای رعایت قوانین مالیاتی بستگی دارد. در شرایطی که محیط دائماً در حال تغییر می‌باشد، دستگاه‌های مالیاتی بایستی تمرکز مشخص و ویژه‌ای بر روی اهداف خود داشته باشند و دائماً رویکردها و رویه‌های عملیاتی خود را بازبینی نمایند تا اطمینان حاصل نمایند که در حال استفاده از منابع در اختیار خود، با بهترین اثربخشی و کارایی می‌باشند. با اجرای این امور است که دستگاه‌های مالیاتی پیشرو و موفق در جهان، چهره خود نزد مردم را بهبود بخشیده و سازماندهی اجرایی فرایندهای کاری خود را بهینه می‌سازند.

به منظور ایجاد و برخورداری از یک سازمان مالیاتی مطلوب، بایستی فرایندهای عملیاتی این سازمان به خوبی شناسائی و به بهترین شکل به مورد اجرا گذاشته شود. در نظام‌های نوین مالیاتی در جهان، فرایندهای اصلی و مادر زیر انجام می‌پذیرند:

شناسائی و ثبت نام مؤدیان^۱؛ جمع‌آوری و پردازش اولیه اظهارنامه مؤدیان^۲؛ وصول مالیات^۳؛ ارزیابی ریسک مؤدیان و انتخاب برای حسابرسی^۴؛ حسابرسی و تشخیص مالیات^۵؛ اعتراضات و شکایات مؤدیان^۶؛ عملیات اجرایی^۷؛ ارائه خدمات مالیاتی^۸.

حال باید دید که یک سازمان مالیاتی در چه صورت می‌تواند موفق به اجرای مطلوب و مؤثر این فرایندها گردد. شناسایی عوامل حیاتی موفقیت^۹ در فرایندهای مادر هشت‌گانه فوق‌الذکر در یک سازمان مالیاتی، اولین گام برای موفقیت یک نظام مالیاتی محسوب می‌شود. شناسائی عوامل حیاتی موفقیت از آن جهت حائز اهمیت می‌باشد که موفقیت هر سازمان، فرایند یا پروژه در گرو شناسائی عوامل حیاتی موفقیت و نهایتاً توجه و تمرکز بر روی این عوامل به منظور حصول نتیجه مطلوب می‌باشد. در واقع عوامل حیاتی موفقیت در راه موفقیت سازمان‌ها و دستیابی به اهداف استراتژیک مطلوب به عنوان گلوگاه شناسایی می‌شوند. بنابراین ضروری است این گلوگاه‌ها

1. Taxpayer Identification & Registration
2. Tax Return Collection and Initial Process
3. Tax Payments Collection
4. Taxpayer Risk Evaluation & Selection for Audit
5. Taxpayer Audit & Assessment
6. Objection & Appeal
7. Enforcement
8. Taxpayer Services
9. CSF: Critical Success Factor

در سازمان‌ها شناسایی و به منظور توفیق سازمان توجه ویژه‌ای به آن‌ها صورت پذیرد. ایده عوامل حیاتی موفقیت اولین بار توسط د. رونالد دانیل در دهه ۱۹۶۰ میلادی ارائه گردید. این ایده سپس و در دهه بعدی توسط جان ف. روکارت از مدرسه مدیریت اسلون دانشگاه ام آی تی^۱ عملیاتی گردیده و توسعه یافت. از منظر روکارت، «عوامل حیاتی موفقیت، عبارت است از: تعداد محدودی از حوزه‌ها که نتایج آن‌ها، اگر رضایتمندانه باشد، به صورت مطمئنی کارایی رقابتی سازمان را تضمین خواهد نمود. حوزه‌های کلیدی معدودی وجود دارند که باید خوب پیش بروند، تا کل سازمان شکوفا گردد. همچنین اگر نتایج در این حوزه‌های منتخب کافی نباشند، تلاش‌های سازمان در یک دوره کمتر از انتظار خواهد بود.»

بسترها، نظام‌ها و روش‌های عملیات تجاری و مالی مؤدیان از یک سو و بسترها و روش‌های تأمین درآمدهای مالیاتی دولت‌ها از سوی دیگر در حال تغییر می‌باشد. در چنین شرایطی و مخصوصاً در مقطع زمانی کنونی که سازمان امور مالیاتی کشور در حال اجرای برنامه جامع تحول خود می‌باشد، شناسایی عوامل حیاتی موفقیت سازمان و تعیین اهمیت و میزان تحقق این عوامل در موفقیت این سازمان از اهمیت به‌سزایی برخوردار است. شناسایی عوامل حیاتی موفقیت^۲ از آن جهت حائز اهمیت است که در راه موفقیت سازمان‌ها و دستیابی به اهداف استراتژیک مطلوب به عنوان گلوگاه شناسایی می‌شوند. بنابراین ضروری است این گلوگاه‌ها در سازمان‌ها شناسایی شوند.

۲- مبانی نظری پژوهش

بهبود مدیریت سازمان‌های امور مالیاتی مدت‌هاست که موضوعی مورد توجه و نگران‌کننده به خصوص در رابطه با کشورهای در حال توسعه است. علاوه بر این، نظام مالیاتی یکی از واسطه‌های اصلی بین شهروندان و دولت در هر کشوری است؛ بنابراین نحوه اداره امور مالیاتی نه تنها بر آینده سیاسی دولت تأثیر می‌گذارد، بلکه اساساً اعتماد عمومی به دولت را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد (لیبرمن، ۲۰۰۸).

تا چندی پیش، اطلاعات کمی درباره اداره سازمان‌های مالیاتی در دسترس بود و حتی توجه علمی کمتری به واقعیت چگونگی اداره نظام‌های مالیاتی در کشورهای در حال توسعه صورت می‌گرفت. با این حال، تلاش پیشگامانه سازمان توسعه و همکاری اقتصادی^۳ (۱۹۹۱، ۲۰۰۱، ۲۰۰۶ و ۲۰۱۳)، برای جمع‌آوری اطلاعات مقایسه‌ای در مورد نحوه اداره امور مالیاتی در کشورهای عضو، به یک مجموعه گسترده‌تر از کشورها گسترش یافته است و اخیراً چندین مطالعه تجربی بر اساس مطالعات این سازمان صورت پذیرفته است.

1. MIT's Sloan School of Management

2. CSF

3. OECD

یک سازمان مالیاتی کارآمد، عامل کلیدی برای محیط سرمایه‌گذاری است که به جذب سرمایه‌گذاری بیشتر، کاهش فقر و افزایش رشد اقتصادی کمک می‌کند. این امر همچنین دولت را قادر می‌سازد درآمدهایش را با نرخ پایین‌تر مالیات به دست آورد (رحمان، ۲۰۰۹).

ایرارد (۱۹۹۴) اظهار داشت که هدف اصلی نظام مالیاتی، گردآوری مالیات به موجب قوانین و به گونه‌ای است که اطمینان مالیات دهندگان به نظام مالیاتی و اداره آن را ایجاد می‌کند. اداره خوب سازمان مالیاتی نیازمند تضمین پیروی^۱ و اجرای اثربخش و کارای خطمشی‌های مالیاتی است.

چالش‌های متعددی که مانع کارایی مدیریت نظام مالیاتی و سازمان‌های امور مالیاتی شده‌اند، گزارش شده‌اند. بعضی از این چالش‌ها عبارتند از: عدم توانایی اولویت بندی تلاش‌ها، کارایی ضعیف اداری، عدم ارائه پرونده مالیاتی، گزارش اشتباه و عمدی درآمد (سرکان و همکاران، ۲۰۱۶؛ استغن و همکاران، ۲۰۱۷).

علاوه بر این انزوئا (۲۰۰۷)، ادعا می‌کند که ناکارآمدی نظام مالیاتی زمانی ممکن است رخ دهد، که فساد در سطح بالایی توسط مقامات دولتی صورت گرفته و شفافیت مالی نیز وجود نداشته باشد. انزوئا همچنین اعلام کرد که فقدان مجازات شدید بازدارنده برای پیگرد قانونی مجرمان مالیاتی و فقدان آگاهی یا نادیده گرفتن قوانین مالیاتی نیز از عوامل ناکارآمدی نظام مالیاتی می‌باشند.

جون و کیم (۲۰۱۱) در بحث اصلاحات اداره امور مالیاتی در کره، اظهار داشتند که ممیزی‌های (حسابرسی‌های) داخلی مالیاتی و نظارت مؤثر و قوی بر کارکنان مالیاتی، دو عامل اصلی است که می‌تواند درآمد و همچنین بهره‌وری سازمان‌های امور مالیاتی را افزایش دهد. آن‌ها اظهار داشتند که درآمد مالیاتی می‌تواند با ایجاد یک اداره مالیات مؤثر، به جای تأکید بر خطمشی‌ها و قوانین مالیاتی بهبود یابد. با این حال، گارد (۲۰۰۴) اظهار داشت که اداره اثربخش امور مالیاتی نیاز به اصلاح خطمشی‌ها و اداره امور مالیاتی، فرآیندهای مالیاتی مدرن و کارآمد و همچنین کارکنان شایسته دارد.

سؤالات زیادی در مورد چگونگی جمع‌آوری مالیات مطرح می‌شود. به عنوان مثال، این سؤال ساده راجع به اینکه "آیا مالیات دهندگان باید درآمد مشمول مالیات را اظهار کنند" را در نظر بگیرید. برخی معتقدند که انجام این کار برای اکثر مالیات دهندگان هزینه‌بر و سخت است، به طوری که کشورها باید از نیاز مالیات دهندگان به ارائه سالیانه اظهارنامه خودداری کنند (گرائتز، ۱۹۹۷). در همین راستا بسیاری از کشورها در سال‌های اخیر نقش خوداظهاری در مالیات بر درآمد را با استفاده از اظهارنامه‌های "پیش تکمیلی" کاهش داده‌اند و حتی تمام اطلاعات توسط سازمان امور مالیاتی پر شده و نقش اصلی مالیات دهندگان به سادگی برای امضاء و تأیید اظهارنامه است (اوای سی دی، ۲۰۰۶)

در میان بسیاری از عواملی که ماهیت و تأثیر مدیریت سازمان امور مالیاتی را شکل می‌دهند، ماهیت نظام حقوقی، میزان فساد و نگاه مردم به دولت از اهمیت بالایی برخوردار می‌باشند. از سوی دیگر، این که چگونه مالیات جمع‌آوری می‌شود، به طرق مختلف موجب تضعیف یا تقویت اعتماد عمومی (سرمایه اجتماعی) می‌شود. تلاش‌های اولیه برای کشف این وابستگی متقابل نشان می‌دهد که این یک تأثیر دو بعدی است، با سطوح بالاتری از اعتماد، درآمدهای مالیاتی رشد یافته و از طرف دیگر سطح اعتماد بالاتر با حاکمیت بهتر مرتبط است، که به صورت کیفیت بهتر خدمات رسانی سازمان‌های دولتی مانند سازمان امور مالیاتی تحقق می‌یابد (کولمن، ۲۰۰۷).

چگونگی کارکرد نظام مالیاتی تا میزان زیادی به محیطی که در آن مشغول به فعالیت است بستگی دارد (گیل، ۲۰۰۰). ماهیت ساختار مالیاتی و نظام حقوقی زیربنایی، یکی از عواملی است که در کنار عامل میزان استفاده از نظام مالیاتی برای دستیابی به اهداف، به غیر از جمع‌آوری درآمد مطرح است. یکی دیگر از عوامل مهم، ساختار اقتصادی و ماهیت آن است. به عنوان مثال، توسعه ابزارهای مالی، به ویژه استفاده از کانال‌های الکترونیک بانکی برای پرداخت، معاملات را آسان‌تر می‌کند و بنابراین بازده بالقوه مالیات‌ستانی را بهبود می‌دهد و مدیریت مالیات را ساده‌تر می‌کند (گوردون و لی، ۲۰۰۹).

از آنجا که رشد معمولاً همراه با افزایش سهم بخش رسمی یا سازمان یافته است، این امر پایه‌ای برای افزایش بیشتر مالیات‌ها می‌گردد. با این وجود، به رغم اینکه سیستم‌های مدرن حسابداری کسب و کار به طور گسترده‌ای مورد استفاده قرار می‌گیرند، استفاده از چنین مالیات مدرنی به عنوان مالیات بر درآمد، مالیات بر شرکت‌ها و مالیات بر ارزش افزوده بسیار دشوار است. تنها زمانی که سیستم‌های حسابداری متداول و استاندارد شوند، کشورها می‌توانند از سختی‌های بررسی حضوری ارقام دارای مالیات‌های قدیمی مثل مالیات تمبر و عوارض خاص، اجتناب کنند. هنگامی که فعالیت اقتصادی غیر رسمی اهمیت دارد، باید تعدادی از مالیات‌های احتمالی را اتخاذ کنند و امیدوار باشند که در طول زمان این مشکل رفع شود (آلم و دانکن، ۲۰۱۴؛ آلم، ماتینز-واسکز و تورگلر، ۲۰۱۰).

رایانه و استفاده مناسب از فناوری اطلاعات به روز می‌تواند به مقدار زیادی کمک کند، اما تکنولوژی به تنهایی نمی‌تواند این کار را انجام دهد. علاوه بر این، فناوری باید با دقت در سازمان امور مالیاتی ادغام شود. بسیاری از کشورها ایجاد یک ترکیب مناسب و توالی برای بهبود فناوری اطلاعات و منابع انسانی، را دشوار یافته‌اند. در نهایت، کارکنان به خوبی آموزش دیده با حمایت سیاسی کافی برای مدیریت اثربخش نظام مالیاتی مورد نیاز است. باید بستر لازم برای آموزش و پرورش مجدد کارکنان به میزان لازم فراهم شود. اطلاعات مورد نیاز برای

مدیریت مؤثر باید از مالیات دهندگان، اشخاص ثالث مربوطه و دیگر سازمان‌های دولتی که به صورت قابل دسترس و مفید ذخیره می‌شوند، جمع‌آوری شود و مورد استفاده قرار گیرد تا اطمینان حاصل شود کسانی که باید در ردیف‌های مالیاتی قرار گیرند، به درستی شناسایی شده و کسانی که تمکین نمی‌نمایند، کشف، پیگیری و در صورت لزوم مجازات می‌شوند. همه این موارد ممکن است آشکار و در دسترس به نظر برسد اما هیچکدام از آن‌ها آسان نیست و بخش کمی از این امور ساده اند (بیرد و زولت، ۲۰۰۵ و ۲۰۰۸).

۲-۱- ارزیابی و بهبود نظام مالیاتی

یکی از رویکردهای بهبود اداره امور مالیاتی، شروع از یک مدل بهینه است؛ آنچه که دولت باید به عنوان نظام مالیاتی مطلوب داشته باشد، و سپس بررسی سیستم مالیاتی موجود در کشور برای تعیین اینکه تا چه اندازه از مدل بهینه متفاوت است. گام بعدی این است که تغییراتی را پیشنهاد دهیم که نقص‌های وضعیت فعلی را رفع و سیستم را به "چیزی که باید" باشد تبدیل کند. گزینه‌های این رویکرد در دانش موجود و در بسیاری از موارد در عمل تمرکز دارند. به عنوان مثال، اساساً رویکرد در "اصول" اداره و در مدیریت خوب (او ای سی دی، ۱۹۹۹) و همچنین در چارچوب تشخیصی بانک جهانی (گیل، ۲۰۰۰) مورد استفاده قرار گرفته است. با این حال گسترش مدل استاندارد اصلاحات مالیاتی به جنبه‌های بیشتری از مدیریت امور مالیاتی مرتبط است (اسلمرود و گیلیتزر، ۲۰۱۰).

همانطور که بیان شد هیچ مجموعه دستورالعمل و یا هیچ روش یک باره مخفی وجود ندارد که بعد از اجرای آن در هر کشور، مدیریت نظام مالیاتی را بهبود بخشد. با این حال، تجربه نشان می‌دهد که تعدادی از قوانین ساده وجود دارد که احتمال بیشتری برای اصلاحات موفقیت آمیز به وجود می‌آورند. این قوانین ساده شامل موارد زیر می‌باشند:

شناخت کامل محیط: کشورها، طیف وسیعی از سطوح تمکین مالیات را نشان می‌دهند، که نه تنها اثربخشی سازمان امور مالیاتی خود را نشان می‌دهند، بلکه نگرش مالیات دهندگان نسبت به مالیات را نشان می‌دهد. نگرش‌ها بر روی اهداف و نیت تأثیر می‌گذارند. خطامشی‌های دولتی ممکن است بر نگرش مالیات دهندگان تأثیر بگذارد و از این رو سطح تمکین مالیات دهندگان را تحت تأثیر قرار دهد (فری و تورگلر، ۲۰۰۷).

ساده‌سازی: یک پیش شرط ضروری برای اصلاح مدیریت نظام مالیاتی، ساده کردن نظام مالیاتی است. مدیریت امور مالیاتی به دلیل تمایل بسیاری از دولت‌ها برای تغییر قانون مالیات، پیچیده است (اولف، ۲۰۱۴). اغلب حتی ساده‌سازی‌های کوچک در خطامشی‌های مالیاتی ممکن است باعث پیشرفت قابل توجهی در مدیریت این نظام شود. حتی در کشورهای توسعه یافته، اقداماتی نظیر کاهش تعداد کسور و اقساط مالیات بر درآمد حقوق

کارکنان ممکن است به حذف یا تسهیل الزامات پرونده برای اکثر دستمزد کارکنان کمک کند، بنابراین به میزان قابل توجهی باعث کاهش بار اداری می‌شود، زیرا تنها پرداختن به آن کافی است تا مالیات دهندگان بیشتری تعهدات خود را کامل کنند. البته برخی از کشورها مسیر متفاوتی را طی کرده‌اند و مدیریت امور مالیاتی را به شدت پیچیده کرده‌اند و این پیچیدگی‌ها را به عنوان پرونده‌های مشترک تحت مالیات بر درآمد، نرخ‌های ویژه مالیات بر ارزش افزوده^۱ و مشوق‌های مالیاتی بسیار پیچیده معرفی کرده‌اند (سیلوانی و رادانو، ۱۹۹۲).

استراتژی اصلاحی: مالیات‌ها و وظایف ممکن است نیاز به روش‌های مختلف اجرایی داشته باشند. به عنوان مثال، در مالیات بر املاک، بر اساس تصمیم نظام مالیاتی و به صورت اداری مالیات تعیین می‌شود در حالی که مالیات بر ارزش افزوده (در واقع) یک مالیات اساساً مبتنی بر عملیات و حساب مؤدیان است. بنابراین مجموعه مهارت‌ها و تکنولوژی‌های مختلفی مورد نیاز است. در مالیات بر املاک نیاز به ورود نهادهای متعددی در خارج از اداره درآمد مانند ثبت اسناد، اطلاعات مربوط به فروش و غیره و همچنین متخصصان ارزیابی است. مالیات بر ارزش افزوده، مانند مالیات بر درآمد، نیازمند وجود حسابداران متخصص است و نیز افرادی است که به چگونگی کارکرد صنایع مختلف آگاه باشند. بعید است استراتژی‌های مناسب برای تمکین رعایت و رسیدگی به عدم تمکین، با توجه به تفاوت این دو مالیات یکسان باشند (اسلمرود، ۲۰۱۰).

مالیات دهنده به عنوان مشتری: مهمترین بازیکن بازی‌های مالیاتی (مالی)، مالیات دهنده است. مهمترین تغییر در تفکر در مورد مدیریت نظام مالیاتی در سال‌های اخیر، شناخت فزاینده نقش مرکزی مالیات‌دهندگان بخش خصوصی و عوامل شخص ثالث مانند بانک‌ها و کارفرمایان در روند مالیات‌ستانی است. بهبود تطابق مالیات همان چیزی است که مانع از عدم پذیرش است. این نتیجه‌گیری متعارف ممکن است از مطالعات جامعه شناختی و روانشناختی مالیاتی که در سال‌های اخیر بر اساس شواهد تجربی و نظری (کیرچلر، ۲۰۰۷) انجام شده است، حاصل شود. این دانش موجود نشان می‌دهد رفتار مالیات دهندگان به میزان قابل ملاحظه‌ای نشان دهنده این است که مقامات مالیاتی چگونه با آن‌ها رفتار کرده‌اند.

اهمیت هزینه‌های مربوط به تمکین: هزینه‌های تمکین هزینه‌هایی هستند که مالیات دهندگان برای اجرای قانون مالیات متحمل می‌شوند (ایوانز، ۲۰۰۸). مطالعات مربوط به هزینه‌های انطباق بخش خصوصی نشان می‌دهد که این هزینه‌ها بیشتر از هزینه‌های اداری پیش‌بینی شده هستند، که عمدتاً هزینه‌های اداری را جایگزین می‌کنند و بروز آن‌ها می‌تواند کاملاً متفاوت از خود مالیات‌ها باشد (سندفورد، ۱۹۹۵). به طور خاص، پیچیدگی و روش‌های اداری غم‌انگیز معمولاً در رابطه با چنین مالیاتی به عنوان مثال مالیات تمبر و عوارض جزئی در برخی از حوزه‌ها می‌تواند هزینه‌های بسیار زیاد تمکین را ایجاد کند. تمکین پایین ممکن است تا حدی

به عنوان یک عامل هزینه‌های بالای تمکین، و همچنین از جمله مشکلات اساسی‌تر از قبیل فقدان مشروعیت دولت، ارتباط نامناسب بین مالیات‌ها و منافع و ادراک بی‌عدالتی مالیاتی باشد. از آنجا که هزینه‌های تمکین طبیعتاً «هزینه تقریباً ثابت» می‌باشند، و از این رو برای خرده فروشان بسیار مهم‌تر و سنگین‌تر از تجار بزرگ است. چنین هزینه‌هایی اغلب در کشورهای در حال توسعه قابل توجه است و مانع دیگری برای رسمیت دادن به فعالیت‌های اقتصادی هستند (کولیدج، ایلک، ۲۰۰۹).

مدیریت درست فناوری اطلاعات: اداره امور مالیاتی آن قدر که در رابطه با اطلاعات است در رابطه با پول نیست. سازمان امور مالیاتی خوب، باید اطلاعات را بگونه‌ای جمع‌آوری و استفاده کند تا درآمدهایی که در قانون تعیین شده‌اند را به بهترین و مؤثرترین شکل موجود دریافت کند. شگفت‌آور نیست که تلاش‌های اخیر برای بهبود مدیریت نظام مالیات در کشورهای در حال توسعه به میزان قابل توجهی در بکارگیری سامانه‌های مبتنی بر فناوری اطلاعات جدید تمرکز کرده است.

نظارت بر فرایندها و اقدامات: ساده‌سازی رویه‌هایی که در پرداخت مالیات وجود دارد همیشه یک روش محبوب است. اگر نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه بخواهد از هسته مرکزی موجود مالیات دهندگان بزرگ به سمت باقی مانده مؤدیان از پایه مالیاتی بالقوه گسترش یابد، شماره شناسایی قابل اعتماد برای مؤدیان^۱ ضروری است. با این حال قبل از اینکه تلاش زیادی برای انجام این کار دشوار انجام شود، لازم است تا اطمینان حاصل شود که کنترل شدید بر پرداخت‌ها و بدهی‌های مالیات دهندگان بزرگ، مثلاً با ایجاد یک واحد مالیات دهندگان بزرگ^۲ و نظارت دقیق بر عدم تشکیل پرونده، عدم تسلیم اظهارنامه، توقف پر کردن و میزان تمکین با چنین مالیات دهندگان پس از انجام این کار، توجه را می‌توان به مشکل مؤدیان معطوف کرد. حتی پس از آن هم، نیازی نیست هر فرد و همه چیز شماره شناسایی مالیاتی بگیرند (بیر، بنون و تورو، ۲۰۰۲).

مقابله با عدم تمکین مالیاتی: وظایف اساسی مدیریت نظام مالیاتی شامل سه فعالیت متمایز (گرچه متصل) - شناسایی مؤدیان، ارزیابی و تعیین مالیات و وصول مالیات است. سازمان‌های امور مالیاتی همچنین باید اطمینان حاصل کنند که اشخاص ثالثی که به موجب قانون مکلف به گزارش معاملات هستند، به طور پیش فرض به تعهدات خود عمل کنند. وظیفه اصلی اداره مالیات، نظارت بر تمکین و اعمال محرومیت‌های مندرج در قانون در برابر مجرمین است. حتی با بهترین سازمان و تلاش، هیچ سازمان مالیاتی نمی‌تواند تمام مجرمان مالیاتی را شناسایی کند. از این رو، یک قاعده عمده در استراتژی اجرای مالیات، اتخاذ روش‌هایی برای جلوگیری (یا به حداقل رساندن) عدم تمکین در همه این مراحل است. از جمله چنین روش‌هایی، دو استراتژی اثبات شده

1. TIN

2. LTU

شامل استفاده از فناوری اطلاعات و ابزارهای دیگری برای ایجاد استراتژی‌های مدیریت ریسک موثر و استفاده از حداکثر مالیات‌های تکلیفی - همراه با دو اقدام معمول یعنی حسابرسی (با استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات) و اعمال محرومیت‌هایی است که به خوبی طراحی و اعمال شده‌اند.

۲-۲- تاریخچه اخذ مالیات در ایران

مطابق کاوش‌های انجام شده قدیمی‌ترین مقررات مالیاتی مربوط به یکی از پادشاهان سومر به نام (اور-نمو) بود که در اواسط قرن سوم پیش از میلاد تدوین شده است. تا زمان مادها از چگونگی وصول مالیات اطلاعات دقیقی در دست نیست به نظر می‌رسد که در دوره مادها حکام ولایات به تشخیص خود مالیات‌هایی را از مردم دریافت می‌کردند و در دوره هخامنشیان مالیات بر مبنای سکه طلای آن زمان دریافت می‌شد و مردم حق اعتراض داشتند و دادرسان ملزم به رسیدگی بودند. بعد از هخامنشیان، اشکانیان نیز همان روش‌های متداول هخامنشیان را ادامه دادند و در دوره حکومت اسلام، مالیات‌های اسلامی (خمس و زکات) وجود داشت.

در دوران سلطنت سلاطین ایران اصول مالیات‌ها و طرز اداره وصول آن‌ها همان بود که از زمان ساسانیان در ایران متداول بود و عربها هم با جزئی تفاوت از آن متابعت کردند. در دوره مغول وصول مالیات‌ها به زور و تحمیل انجام شد. در عهد تیموریان فشار ماموران وصول مالیات نسبت به مردم افزایش یافت بطوریکه اخذ مالیات منجر به قتل افراد بیگناه که به علت بینوایی از پرداخت آن سرباز می‌زدند، می‌شد. در دوران صفویه، افشاریه و زندیه فشار مالیات کماکان بر دوش برزگران و دهقانان سنگینی می‌کرد و شاه عباس اصلاحاتی در امور مالیاتی انجام داد، سپس ناصرالدین شاه اصلاحاتی را در امور مالیه پدید آورد و اداره آن را به مستوفیان واگذار کرد. اولین قانون مالیات بردرآمد ویژه در ایران تحت عنوان «قانون مالیات بر شرکت‌ها و تجارت» در ۱۲ فروردین ۱۳۰۹ به تصویب رسیده و درآمد ویژه شرکت‌ها، بازرگانان، مشاغل آزاد و حقوق بگیران را مشمول مالیات قرار داده است (<http://www.iran-tax.ir>).

در جدول زیر، پژوهش‌های داخلی و خارجی صورت گرفته در این حوزه، به صورت خلاصه نشان داده شده است:

جدول (۱) - پیشینه پژوهش‌های صورت گرفته

پژوهشگر	عنوان (موضوع)	نتیجه
امین (۲۰۱۱)	کیفیت در سازمان‌های امور مالیاتی	وی به بررسی کیفیت سازمان‌های امور مالیاتی با توجه به اندازه کشورها پرداخته و نتیجه گرفته است که کیفیت سازمان‌های امور مالیاتی در کشورهای کوچک در مقایسه با کشورهای بزرگ بهتر است.

پژوهشگر	عنوان (موضوع)	نتیجه
عاملی (۱۳۸۳)	تبیین و ارائه الگوی مناسب بازاریابی خدمات به منظور افزایش کارایی سازمان امور مالیاتی کشور	به نظر صاحب‌نظران مالیاتی بانک جهانی، نظام مالیاتی واحدی که بتوان به عنوان الگوی بهینه برای همه کشورها تجویز نمود، وجود ندارد؛ بلکه تنها می‌توان عواملی را که در هر نظام مالیاتی وجود دارد را بیان و ارائه نمود. وی هشت عامل محصول، قیمت، مکان و زمان، فعالیت‌های ترغیبی و تشویقی، فرآیند، کارکنان، عوامل فیزیکی و بهروری و کیفیت را در این خصوص مطرح می‌نماید.
پورمقیم و همکاران (۱۳۸۴)	عوامل تأثیرگذار بر میزان وصول درآمدهای مالیاتی از دیدگاه متغیرهای کلان اقتصادی در ایران	عوامل آماری، نهادی- اجتماعی و خط‌مشی‌های مالیاتی نقش موثری در وصول درآمدهای مالیاتی ایفا می‌نمایند.
عرب مازار و همکاران (۱۳۹۰)	تبیین رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی در ایران	نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر وجود یک رابطه مثبت بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی بوده است؛ به طوری که در صورت تهیه گزارشگری مالیاتی به ضمیمه گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری مالی تا حدود زیادی تأمین خواهد شد.

منبع: یافته‌های تحقیق

پژوهش‌هایی که داخل کشور در رابطه با موفقیت سازمان‌های امور مالیاتی تا کنون صورت گرفته یا با رویکردی تک بعدی به مقوله‌های درون سازمانی خاص مانند کیفیت (امین، ۲۰۱۱)؛ کارایی (عاملی، ۱۳۸۳) و یا شاخص‌های کلیدی عملکرد پرداخته‌اند و یا تأثیر عوامل محیطی (پورمقیم و همکاران، ۱۳۸۴) را بر عملکرد سازمان امور مالیاتی بررسی کرده‌اند. این در حالی است که پژوهش حاضر از یک طرف، رویکردی جامع هم درون سازمان و هم برون سازمانی داشته و از طرف دیگر از لحاظ سطح تحلیل از سطح تحلیل بالاتری در مقایسه با شاخص‌های کلیدی عملکرد برخوردار است. زیرا که مقوله عوامل حیاتی موفقیت نقطه آغاز و شاخص‌های کلیدی عملکرد^۱ مکانیزم اندازه‌گیری نتیجه و توفیقات حاصله است. شاخص‌های کلیدی عملکرد در واقع شاخص‌هایی هستند که به صورت کمی بوده و با تعریف و اندازه‌گیری آن‌ها میزان دستیابی به اهداف استراتژیک سنجیده می‌شود. در حالی که عوامل حیاتی موفقیت که موضوع این پژوهش می‌باشد به منظور توسعه و رشد و تحقق اهداف استراتژیک در سازمان امور مالیاتی کاربرد دارند و نشان دهنده حوزه‌هایی در سازمان هستند که در آن حوزه‌ها نیاز به توجه و اصلاح وجود دارد و موفقیت و دستیابی به اهداف استراتژیک سازمان امور مالیاتی را تضمین می‌کند. بعد از مطالعه پژوهش‌های مختلف، دانش موجود و انجام مصاحبه با خبرگان این امر، ۲۶ شاخص کلیدی عملکرد

1. KPI: Key Performance Index

در چهار حوزه اصلی شناسایی شد. در نهایت در جدول زیر عوامل کلیدی موفقیت مدیریت نظام‌های مالیاتی بیان شده‌اند و مشخص شده است که هر یک از این شاخص‌ها در ارتباط با کدام حوزه اصلی می‌باشد.

جدول (۲) - شاخص‌های پژوهش (برد، ۲۰۱۰ و ۲۰۱۵؛ نظر خبرگان حوزه مالیات کشور)

ردیف	شاخص‌ها	تعریف	حوزه
۱	اصلاح مقررات به منظور ساده‌سازی عملیات	بازبینی و اصلاح خطمشی‌ها، قوانین و آیین‌نامه‌های مالیاتی با هدف تسهیل و تسریع فرآیندهای مالیاتی	قوانین، مقررات و فرایندهای مالیاتی
۲	اصلاح فرآیندها به منظور ساده‌سازی عملیات	بازبینی کلیه فرم‌ها، دستورالعمل‌ها و رویه‌ها با هدف تسهیل و تسریع فرآیندهای مالیاتی و الکترونیکی‌سازی تعاملات	
۳	توسعه مالیات‌های تکلیفی و علی‌الحساب	توسعه قانون مقررات اخذ علی‌الحساب مالیات به طوری که منجر به شناسایی و اخذ پیشاپیش مالیات مؤدیان گردد.	
۴	واگذاری وظایف غیرحاکمیتی	شناسایی کلیه وظایف غیرحاکمیتی و قابل واگذاری و اصلاح مقررات و فرایندها در جهت واگذاری این وظایف	
۵	استقرار رویه‌های اخذ بازخورد در مورد مقررات	ایجاد رویه رسمی و دائمی برای شناسایی مسائل و مشکلات موجود در قوانین و مقررات از دیدگاه کارکنان سازمان، مؤدیان و عموم مردم	
۶	بازبینی نظام جبران خدمات	بازنگری در نظام جبران خدمات کارکنان به طوری که مزایای متغیر کارکنان صرفاً براساس عملکرد کارکنان در چارچوب برنامه‌های سازمان تعیین گردد	ساختار و منابع انسانی
۷	بازطراحی ساختار سازمانی	بازطراحی ساختار سازمانی واحدهای ستادی سازمان و واحدهای عملیات مالیاتی سازمان، متناسب با فرایندهای عملیاتی جدید و سایر نیازمندی‌های سامانه‌ها.	
۸	بازآرایی نیروی انسانی	بازتوزیع نیروی انسانی سازمان بر اساس توانمندی‌های فردی، آرایش جدید ساختار و همچنین اهمیت و زمان‌بری هر بخش از عملیات سازمان.	
۹	اجرای برنامه‌های مدیریت تغییر	اجرای مؤثر برنامه‌های مدیریت تغییر برای کارکنان جهت بسترسازی پذیرش تغییر و روال‌های نوین در جریان پیاده‌سازی.	
۱۰	آموزش تخصصی و ارتباطی نیروی انسانی	برنامه‌ریزی جامع و اجرای مؤثر برنامه‌های آموزش در حوزه‌های نحوه اجرای رویه‌ها و سامانه‌های نوین و همچنین مدیریت ارتباطات.	
۱۱	نظارت بر اجرای عملیات و کشف تخلفات	ایجاد روال‌ها و سامانه‌های جامع نظارت بر انطباق عملکرد کارکنان با رویه‌های عملیاتی مصوب سازمان و کشف تخلفات.	
۱۲	استقرار نظام مسیر شغلی و پرورش مدیران	ایجاد روال‌ها لازم به منظور تعیین مسیر شغلی و ارتقاء کارکنان و شناسایی و پرورش مدیران و جانشین‌پروری	

ردیف	شاخص‌ها	تعریف	حوزه
۱۳	اطلاع رسانی و آموزش مؤدیان	اجرای برنامه‌های اطلاع‌رسانی و آموزش مؤثر ذینفعان به ویژه مؤدیان در رابطه با حقوق و تکالیف مالیاتی و همچنین روبه‌ها و سامانه‌های نوین	مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان
۱۴	تعامل با تشکلهای صنفی	برنامه‌ریزی و اجرای مؤثر برنامه تعامل با تشکلهای صنفی مختلف.	
۱۵	دریافت اطلاعات مؤدیان از نرم افزارهای مالی/تجاری	برنامه‌ریزی و اجرای تعامل با شرکتهای تولیدکننده نرم افزارهای مالی / تجاری/اداری و ایجاد مکانیزم خودکار تبادل اطلاعات.	
۱۶	دریافت اطلاعات مورد نیاز از عملکرد مؤدیان	شناسایی اطلاعات مؤثر بر عملیات مالیات‌ستانی در رابطه با اعطای مجوز و عملکرد مؤدیان مالیاتی و منابع اطلاعاتی مربوطه.	
۱۷	دریافت اطلاعات عملکردی مؤدیان از اشخاص ثالث	دریافت الکترونیکی اطلاعات مؤثر بر عملیات مالیات ستانی نزد دستگاه‌های دولتی، تشکلهای غیردولتی و سایر ذینفعان.	
۱۸	راه اندازی مرکز جامع پاسخ‌گویی	ایجاد و عملیاتی‌سازی مؤثر مرکز جامع پاسخ‌گویی همه جانبه به مؤدیان مالیاتی	
۱۹	پایگاه اطلاعاتی مؤدیان مالیاتی	جمع‌آوری اطلاعات مؤدیان و بکارگیری مؤثر اطلاعات سامانه الکترونیکی پایگاه اطلاعاتی مؤدیان مالیاتی	فناوری اطلاعات و ارتباطات
۲۰	سامانه جامع مدیریت فرآیندهای درون سازمانی	بکارگیری سامانه مدیریت الکترونیکی جامع فرایندهای مالیاتی مشتمل بر مدیریت گردش کار داخلی نظام مالیاتی و بکارگیری نیروی انسانی	
۲۱	استقرار روش‌های الکترونیکی تعامل با مؤدیان	حذف تعاملات حضوری مؤدیان با نظام مالیاتی و جایگزینی روش‌های الکترونیکی و غیرحضور و دسترسی مؤدیان به پرونده الکترونیکی و همچنین یادآوری و پیگیری خودکار تکالیف مؤدیان و اعلام انجام و بازخورد اجرای تکالیف مؤدیان	
۲۲	استفاده از خدمات پیشخوان‌ها و مشاورین مالیاتی	برون سپاری و ایجاد زنجیره تأمین و تبادل الکترونیکی اطلاعات با مؤدیان مالیاتی از طریق دفاتر پیشخوان و مشاورین مالیاتی	
۲۳	استقرار صندوق‌های فروش الکترونیکی	ایجاد زنجیره تأمین و تبادل الکترونیکی اطلاعات صندوق‌های فروش از طریق شرکتهای واسط تبادل اطلاعاتی	
۲۴	تأمین زیرساخت فاوا	تأمین زیرساخت پایدار، سریع و امن فاوایی برای بهره‌گیری از سامانه‌ها و تبادل مؤثر اطلاعات درون و برون سازمانی	
۲۵	ارزیابی ریسک مالیاتی مؤدیان	استقرار سامانه انتخاب مؤدیان برای حسابرسی بر مبنای ارزیابی ریسک مالیاتی مؤدیان (احتمال + اهمیت)	
۲۶	پیش تکمیل اظهارنامه مؤدیان	پیش تکمیل الکترونیکی توسط سامانه‌های دستگاه مالیاتی و ارائه اظهارنامه مالیاتی تکمیل شده به مؤدیان براساس اطلاعات موجود در سامانه‌ها	

۳- روش شناسی پژوهش

روش تحقیق مورد استفاده در این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر نحوه گردآوری اطلاعات، پیمایشی از شاخه همبستگی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش کلیه مدیران کل سازمان امور مالیاتی کشور بوده‌اند. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه و مطالعات کتابخانه‌ای بوده است.

در این پژوهش بعد از بررسی‌های اکتشافی مورد نظر ۲۷ عامل کلیدی موفقیت شناسایی گردید که این عوامل در چهار حوزه: حوزه قوانین، مقررات و فرایندهای مالیاتی، حوزه ساختار و منابع انسانی، حوزه مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان و حوزه فناوری اطلاعات و ارتباطات دسته‌بندی شده‌اند.

در فرایند انجام پژوهش به منظور طراحی ابزار گردآوری اطلاعات، تلفیقی از پرسشنامه‌های استاندارد و پژوهشگر ساخته استفاده شده است که در نهایت به تأیید چند تن از خبرگان علمی و اجرایی رسیده است. در ادامه پرسشنامه طراحی شده، برای کلیه مدیران ارشد سازمان امور مالیاتی کشور (۹۰ نفر) ارسال شد که در نهایت ۷۳ پرسشنامه مورد تحلیل قرار گرفت. پرسشنامه پژوهش شامل ۲۷ شاخص بوده که اهمیت و وضعیت تحقق هر یک از شاخص‌ها به طور جداگانه و در طیف ۵ تایی لیکرت مورد سؤال قرار گرفته است.

قبل از به‌کارگیری ابزارهای اندازه‌گیری، لازم است پژوهشگر نسبت به روایی ابزار اندازه‌گیری مورد نظر و پایایی آن که مکمل هم به حساب می‌آیند، اطمینان نسبی پیدا کند. در این پژوهش روایی و اعتبار محتوایی این پرسشنامه با نظرسنجی از خبرگان مورد تأیید قرار گرفته است و از اعتبار لازم برخوردار می‌باشد. پایایی این پژوهش نیز با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ، اندازه‌گیری شده است. هرچه این معیار به عدد یک نزدیکتر باشد، نشان‌دهنده پایایی بالا و هرچه این مقدار به صفر نزدیکتر باشد، نشان‌دهنده عدم پایایی پرسشنامه می‌باشد. میزان آلفای کرونباخ پرسشنامه برابر با ۰,۹۶۷ بوده است که در نتیجه پرسشنامه استفاده شده از اعتبار کافی برخوردار می‌باشد. در جدول زیر مقادیر مربوط به آلفای کرونباخ تمامی حوزه‌های کلیدی موفقیت در سازمان امور مالیاتی کشور نشان داده شده است:

جدول (۳) - مقادیر آلفای کرونباخ

مقدار آلفای کرونباخ	نام حوزه
۰/۸۱۴	قوانین، مقررات و فرایندهای مالیاتی (اهمیت)
۰/۹۷۴	ساختار و منابع انسانی (اهمیت)
۰/۹۷۷	مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان (اهمیت)
۰/۹۸۰	فناوری اطلاعات و ارتباطات (اهمیت)
۰/۷۳۰	قوانین، مقررات و فرایندهای مالیاتی (تحقق)
۰/۸۰۲	ساختار و منابع انسانی (تحقق)
۰/۷۰۶	مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان (تحقق)
۰/۷۷۹	فناوری اطلاعات و ارتباطات (تحقق)

منبع: یافته‌های تحقیق

۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این بخش، ابتدا به بررسی متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش پرداخته شده است. اولین متغیر جمعیت شناختی، سن پاسخ دهندگان بوده است که مقدار میانگین سن پاسخ دهندگان برابر با ۵۱٫۲ سال بوده است و کمترین و بیشترین سن نیز به ترتیب برابر با ۳۸ و ۶۲ سال بوده است. در متغیر جمعیت شناختی سن، بعد از بدست آوردن میانگین، پاسخ ها در چهار طبقه، دسته بندی شده اند. در جدول زیر به طور خلاصه درصد فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی نشان داده شده است.

جدول (۴) - درصد فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی

سن			
بیشتر از ۶۰ سال	۶۰-۵۰ سال	۵۰-۴۰ سال	۴۰-۳۰ سال
٪۴/۱	٪۷۲/۷	٪۲۰/۵	٪۲/۷
مدرک تحصیلی			
دکتری	کارشناسی ارشد	کارشناسی	تا کاردانی
٪۸/۳	٪۶۳	٪۲۶	٪۲/۷
بالاترین سمت دوران خدمت			
بالاتر از مدیر کل	مدیر کل	پایین تر از مدیر کل	
٪۱۷/۸	٪۷۴	٪۸/۳	
نوع تجربه در نظام مالیاتی			
فقط تجربه مالیاتی	ترکیب ستادی و اجرایی	صرفاً اجرایی	صرفاً ستادی

٪	٪۶۸/۵	٪۱۷/۸	٪۱۱
---	-------	-------	-----

منبع: یافته‌های تحقیق

پس از توصیف متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش، نوع توزیع داده‌ها به وسیله دو آزمون کولموگروف-اسمیرنوف و شاپیرو-ویلک بررسی شده است. در جدول زیر سطح معناداری مربوط به حوزه‌ها نشان داده شده است:

جدول (۵) - سطح معناداری آزمون‌های کولموگروف-اسمیرنوف و شاپیرو-ویلک

حالت و نام حوزه	قوانین، مقرات و فرآیندهای مالیاتی		ساختار و منابع انسانی		مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان		فناوری اطلاعات و ارتباطات	
	اهمیت	تحقق	اهمیت	تحقق	اهمیت	تحقق	اهمیت	تحقق
کولموگروف-اسمیرنوف	۰/۰۰۰	۰/۰۵۴	۰/۰۰۰	۰/۰۶۴	۰/۰۰۰	۰/۰۱۵	۰/۰۰۰	۰/۰۰۴
آزمون شاپیرو-ویلک	۰/۰۰	۰/۱۱۶	۰/۰۰۰	۰/۳۹۱	۰/۰۰۰	۰/۲۵۹	۰/۰۰۰	۰/۰۲۲

منبع: یافته‌های تحقیق

فرض H_0 در هر دو آزمون این است که متغیرها دارای توزیع نرمال هستند و فرض H_1 نیز مبین غیر نرمال بودن توزیع داده‌ها است. در رابطه با داده‌های اهمیت، تمام سطح معناداری‌ها در هر حوزه و در هر دو آزمون کمتر از $0,05$ می‌باشد و این بدان معنی است که فرض H_0 رد و فرض H_1 تأیید می‌شود و داده‌های مربوط به اهمیت عوامل کلیدی موفقیت دارای توزیع غیرنرمال هستند. در رابطه با داده‌های مربوط به تحقق، نیز به این دلیل که در هر دو آزمون حداقل یکی از حوزه‌ها دارای سطح معناداری کمتر از $0,05$ و یا عبارتی دارای توزیع غیر نرمال می‌باشد، در نتیجه می‌توان نتیجه گرفت که توزیع کل داده‌ها در رابطه با داده‌های مربوط به تحقق نیز غیرنرمال می‌باشد.

در جداول زیر میانگین، انحراف از معیار، واریانس و خطای استاندارد حوزه‌های چهارگانه عوامل کلیدی موفقیت نشان داده شده است:

جدول (۶) - میانگین، انحراف معیار، واریانس و خطای استاندارد اهمیت و تحقق حوزه‌های

چهارگانه عوامل کلیدی موفقیت

حالت و نام حوزه	قوانین، مقرات و فرآیندهای مالیاتی		ساختار و منابع انسانی		مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان		فناوری اطلاعات و ارتباطات	
	اهمیت	تحقق	اهمیت	تحقق	اهمیت	تحقق	اهمیت	تحقق
میانگین	۳/۲۱۴	۳/۳۶۴	۳/۲۴۰	۳/۲۷۷	۳/۲۶۷	۳/۴۵۲	۳/۲۷۰	۳/۰۰۵
انحراف معیار	۱/۴۰۸	۰/۴۰۴	۱/۴۱۵	۰/۴۹۶	۱/۵۰۵	۰/۶۳۷	۱/۴۹۲	۰/۴۸۷
واریانس	۱/۹۸۲	۰/۱۶۳	۲/۰۰۱	۰/۲۴۶	۲/۲۶۶	۰/۴۰۶	۲/۲۲۶	۰/۲۳۷

فناوری اطلاعات و ارتباطات		مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان		ساختار و منابع انسانی		قوانین، مقررات و فرآیندهای مالیاتی		حالت و نام حوزه
تحقق	اهمیت	تحقق	اهمیت	تحقق	اهمیت	تحقق	اهمیت	
۰/۰۵۷	۰/۱۷۵	۰/۰۷۵	۰/۱۷۶	۰/۰۵۸	۰/۱۶۶	۰/۰۴۷	۰/۱۶۵	خطای استاندارد

منبع: یافته‌های تحقیق

همانطور که در جدول بالا نشان داده شده است، در بخش اهمیت حوزه‌های عوامل کلیدی موفقیت، بیشترین میزان میانگین مربوط به حوزه فناوری اطلاعات و ارتباطات می‌باشد که دارای میانگین ۳/۲۷ می‌باشد. در بخش تحقق، حوزه‌های عوامل کلیدی موفقیت، حوزه مؤدیان مالیاتی و ذینفعان دارای میانگین بیشتری هستند و این بدان معنی است که بیشترین تحقق در شاخص‌های حوزه مؤدیان مالیاتی و ذینفعان روی داده است و کمترین میزان تحقق نیز مربوط به حوزه فناوری اطلاعات و ارتباطات بوده است. ذکر این نکته ضروری می‌باشد که با توجه به داده‌های جمع‌آوری شده و همانطور که در بخش بالا ذکر شد، حوزه فناوری اطلاعات و ارتباطات در بین حوزه‌های کلیدی موفقیت دارای بیشترین میزان اهمیت بوده است، حال آن که تحقق این شاخص دارای کمترین میانگین‌ها می‌باشد.

در بخش بعدی تحلیل، آزمون کروس- کاروالیس^۱ در مورد نوع تجربه پاسخ دهندگان در اهمیت و تحقق حوزه‌های کلیدی موفقیت انجام شده است که سطوح معناداری این آزمون در جدول زیر نشان داده شده است: **جدول (۷) - سطوح معناداری آزمون کروس کاروالیس با توجه به نوع تجربه در سازمان امور مالیاتی**

سطح معناداری		حوزه‌ها
تحقق	اهمیت	
۰/۵۵۵	۰/۳۹۳	قوانین، مقررات و فرآیندهای مالیاتی
۰/۰۲۳	۰/۲۵۷	ساختار و منابع انسانی
۰/۹۱۸	۰/۳۷۳	مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان
۰/۸۴۷	۰/۴۶۶	فناوری اطلاعات و ارتباطات

منبع: یافته‌های تحقیق

همانطور که در جدول بالا نشان داده شده است، تنها در تحقق حوزه ساختار و منابع انسانی سطوح معناداری کمتر از ۰/۵۰ می‌باشد و این بدان معنی است که فرض H_0 رد و H_1 مورد تأیید قرار می‌گیرد یا به عبارتی تنها بین نظرات پاسخ دهندگان با تجارب مختلف در مورد تحقق حوزه ساختار و منابع انسانی تفاوت معناداری وجود دارد. در جداول زیر مقادیر ضریب همبستگی اسپیرمن در اهمیت و تحقق حوزه‌های عوامل کلیدی موفقیت به ترتیب

1. Kruskal-Wallis Test

نشان داده شده است:

جدول (۸) - ضریب همبستگی اسپیرمن (اهمیت حوزه‌ها)

فناوری اطلاعات و ارتباطات	مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان	ساختار و منابع انسانی	قوانین، مقررات و فرآیندهای مالیاتی	
-	-	-	-	قوانین، مقررات و فرآیندهای مالیاتی
-	-	-	۰,۹۳۶	ساختار و منابع انسانی
-	-	۰,۹۳۹	۰,۹۰۰	مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان
-	۰,۸۹۱	۰,۹۱۰	۰,۹۰۵	فناوری اطلاعات و ارتباطات

منبع: یافته‌های تحقیق

جدول (۹) - ضریب همبستگی اسپیرمن (تحقق حوزه‌ها)

فناوری اطلاعات و ارتباطات	مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان	ساختار و منابع انسانی	قوانین، مقررات و فرآیندهای مالیاتی	
-	-	-	-	قوانین، مقررات و فرآیندهای مالیاتی
-	-	-	۰/۵۲۴	ساختار و منابع انسانی
-	-	۰/۵۶۲	۰/۴۲۰	مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان
-	۰/۶۲۵	۰/۵۰۲	۰/۵۴۳	فناوری اطلاعات و ارتباطات

منبع: یافته‌های تحقیق

بیشترین میزان همبستگی میان اهمیت دو حوزه قوانین، مقررات و فرآیندهای مالیاتی و حوزه ساختار و منابع انسانی می‌باشد که دارای ضریب همبستگی ۰/۹۳۶ می‌باشد و کمترین میزان همبستگی میان حوزه مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان و حوزه فناوری اطلاعات و ارتباطات بوده است که دارای همبستگی ۰/۸۹۱ در بخش اهمیت این حوزه‌ها بوده است. در جدول دوم بیشترین میزان همبستگی بین تحقق حوزه‌های مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان و فناوری اطلاعات و ارتباطات می‌باشد که دارای همبستگی ۰/۶۲۵ است. کمترین میزان همبستگی نیز میان تحقق حوزه‌های مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان و قوانین، مقررات و فرآیندهای مالیاتی می‌باشد که دارای ضریب همبستگی اسپیرمن ۰/۴۲ می‌باشد. همانطور که مشخص می‌باشد، همبستگی در بخش تحقق حوزه‌ها در مقایسه با اهمیت حوزه‌ها کمتر می‌باشد.

در بخش بعدی آزمون فریدمن در دو حالت اهمیت و تحقق حوزه‌های کلیدی موفقیت انجام شده است که

سطوح معناداری در جدول زیر نشان داده شده است:

جدول (۱۰) - سطح معناداری آزمون فریدمن

سطح معناداری	حالت
۰/۸۹۷	اهمیت
۰/۰۰۰	تحقق

منبع: یافته‌های تحقیق

همانطور که در جدول بالا نشان داده شده است، سطح معناداری در مورد اهمیت حوزه‌های کلیدی موفقیت بیشتر از ۰/۰۵ است و این بدان معنی است که تفاوت معناداری از نظر پاسخ دهندگان بین اهمیت حوزه‌های کلیدی موفقیت وجود ندارد. در بخش تحقق سطح معناداری کمتر از مقدار ۰/۰۵ است با توجه به این که تفاوت معناداری در تحقق حوزه‌های عوامل کلیدی موفقیت وجود دارد، در جدول زیر حوزه‌های کلیدی موفقیت به ترتیب رتبه به همراه میانگین رتبه هر حوزه نشان داده شده است:

جدول (۱۱) - نتایج آزمون فریدمن در تحقق حوزه‌های عوامل کلیدی موفقیت

نام حوزه	میانگین رتبه
ساختار و منابع انسانی	۲/۹۶
فناوری اطلاعات و ارتباطات	۲/۹۲
قوانین، مقررات و فرایندهای مالیاتی	۲/۴۹
مؤدیان مالیاتی و سایر ذینفعان	۱/۶۳

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

این پژوهش به شناسایی و اولویت‌بندی عوامل کلیدی موفقیت در مدیریت نظام‌های مالیاتی در نظام مالیاتی کشور پرداخته است. با توجه به داده‌های به دست آمده در بخش اهمیت شاخص‌های کلیدی موفقیت و همچنین درجه تحقق این شاخص‌ها، ماتریس اهمیت - تحقق (عملکرد) شاخص‌های کلیدی موفقیت در نظام مالیاتی کشور ارائه شده است. در جدول زیر میانگین شاخص‌ها در بخش اهمیت و تحقق نشان داده شده و در قسمت آخر تفاوت میان اهمیت هر شاخص و میزان تحقق آن به دست آمده است:

جدول (۱۲) - مقایسه میزان اهمیت و تحقق شاخص‌های کلیدی عملکرد

ردیف	نام شاخص	اهمیت (I)	تحقق (P)	I-P
۱	اصلاح مقررات به منظور ساده‌سازی عملیات	۳/۲۳	۲/۸۴	-۰/۴۰

ردیف	نام شاخص	اهمیت (I)	تحقق (P)	I-P
۲	اصلاح فرآیندها به منظور ساده‌سازی عملیات	۳/۲۲	۲/۹۰	-۰/۳۲
۳	توسعه مالیات‌های تکلیفی و علی‌الحساب	۳/۴۷	۳/۵۱	-۰/۰۴
۴	واگذاری وظایف غیر حاکمیتی	۲/۹۶	۳/۲۱	-۰/۲۵
۵	استقرار روبه‌های اخذ بازخورد در مورد مقررات	۳/۱۹	۳/۹۳	-۰/۷۴
۶	بازبینی نظام جبران خدمات	۳/۲۵	۳/۵۳	-۰/۲۸
۷	بازطراحی ساختار سازمانی	۳/۱۹	۳/۴۱	-۰/۲۲
۸	بازآرایی نیروی انسانی	۳/۲۷	۳/۵۶	-۰/۲۹
۹	اجرای برنامه‌های مدیریت تغییر	۳/۲۹	۳/۴۲	-۰/۱۳
۱۰	آموزش تخصصی و ارتباطی نیروی انسانی	۳/۲۹	۳/۲۱	-۰/۰۸
۱۱	نظارت بر اجرای عملیات و کشف تخلفات	۳/۱۱	۳/۳۴	-۰/۲۳
۱۲	استقرار نظام مسیر شغلی و پرورش مدیران	۳/۲۷	۳/۶۹	-۰/۴۲
۱۳	اطلاع رسانی و آموزش مؤدیان	۳/۲۲	۲/۹۲	-۰/۳۱
۱۴	تعامل با تشکل‌های صنفی	۳/۲۶	۲/۴۶	-۰/۸۱
۱۵	دریافت اطلاعات مؤدیان از نرم افزارهای مالی/تجاری	۳/۲۵	۳/۴۹	-۰/۲۴
۱۶	دریافت اطلاعات مورد نیاز از عملکرد مؤدیان	۳/۳۱	۳/۰۹	-۰/۲۲
۱۷	دریافت اطلاعات عملکردی مؤدیان از اشخاص ثالث	۳/۳۶	۲/۹۴	-۰/۴۲
۱۸	راه اندازی مرکز جامع پاسخ‌گویی	۳/۲۰	۳/۱۴	-۰/۰۶
۱۹	پایگاه اطلاعاتی مؤدیان مالیاتی	۳/۳۲	۲/۸۹	-۰/۴۳
۲۰	سامانه جامع مدیریت فرآیندهای درون سازمانی	۳/۳۵	۳/۱۸	-۰/۱۶
۲۱	استقرار روش‌های الکترونیکی تعامل با مؤدیان	۳/۳۲	۳/۰۷	-۰/۲۵
۲۲	استفاده از خدمات پیشخوان‌ها و مشاورین مالیاتی	۳/۲۹	۳/۳۳	-۰/۰۴
۲۳	استقرار صندوق‌های فروش الکترونیکی	۳/۲۷	۳/۶۹	-۰/۴۲
۲۴	تأمین زیرساخت فاوا	۳/۳۱	۳/۰۶	-۰/۲۵
۲۵	ارزیابی ریسک مالیاتی مؤدیان	۳/۱۸	۳/۷۱	-۰/۵۳
۲۶	پیش تکمیل اظهار نامه مؤدیان	۳/۱۳	۳/۹۹	-۰/۸۶

منبع: یافته‌های تحقیق

در ادامه ماتریس، اهمیت-تحقق (عملکرد) نشان داده شده است که در این ماتریس عوامل حیاتی موفقیتی که دارای میانگین اهمیت و تحقق‌های کمتر و بیشتر از ۳ هستند، تقسیم بندی شده‌اند:

جدول (۱۳) - ماتریس نهایی اهمیت-تحقق (عملکرد)

۳/۵								۳					
۳/۴			۱۷										
۳/۳	۱۴		۱۹	۲۴ و ۲۱ و ۱۶	۲۰ و ۱۰	۲۲	۹	۱۵	۸	۲۳ و ۱۲			
۳/۲		۱	۱۳ و ۲	۱۸			۷	۶		۲۵	۵		
۳/۱						۱۱							۲۶
۳					۴								
	۲،۵	۲/۸	۲/۹	۳	۳/۱	۳/۲	۳/۳	۳/۴	۳/۵	۳/۶	۳/۷	۳/۹	۴/۰

منبع: یافته‌های تحقیق

در ادامه به طور خلاصه شاخص‌های کلیدی موفقیت که در ماتریس بالا، دسته‌بندی شده‌اند تشریح شده است: همانطور که در جدول بالا نشان داده شده است، شاخص‌های شماره ۱، ۲، ۱۳، ۱۴، ۱۷ و ۱۹ دارای اهمیت بالا و در عین حال تحقق پایین می‌باشند و این شاخص‌ها نیازمند بهبود هستند. شاخص‌های مذکور عبارتند از:

- اصلاح مقررات به منظور ساده‌سازی عملیات
 - اصلاح فرآیندها به منظور ساده‌سازی عملیات
 - اطلاع‌رسانی و آموزش مؤدیان
 - تعامل با تشکل‌های صنفی
 - دریافت اطلاعات عملکردی مؤدیان از اشخاص ثالث
 - پایگاه اطلاعاتی مؤدیان مالیاتی
- شاخص شماره ۴ (واگذاری وظایف غیرحاکمیتی) دارای اهمیت کم و در عین حال دارای تحقق بالا می‌باشد. شلوغ‌ترین بخش ماتریس، شاخص‌هایی هستند که دارای تحقق و اهمیت بالا هستند که نشان دهنده وضعیت خوب این شاخص‌ها در نظام مالیاتی کشور از نظر پاسخگویی می‌باشد. این شاخص‌ها عبارتند از:

- توسعه مالیات‌های تکلیفی و علی‌الحساب
- استقرار رویه‌های اخذ بازخورد در مورد مقررات
- بازبینی نظام جبران خدمات
- بازطراحی ساختار سازمانی
- بازآرایی نیروی انسانی
- اجرای برنامه‌های مدیریت تغییر
- آموزش تخصصی و ارتباطی نیروی انسانی
- نظارت بر اجرای عملیات و کشف تخلفات

- استقرار نظام مسیر شغلی و پرورش مدیران
 - دریافت اطلاعات مؤدیان از نرم افزارهای مالی/تجاری
 - دریافت اطلاعات مورد نیاز از عملکرد مؤدیان
 - راه اندازی مرکز جامع پاسخ‌گویی
 - سامانه جامع مدیریت فرآیندهای درون سازمانی
 - استقرار روش‌های الکترونیکی تعامل با مؤدیان
 - استفاده از خدمات پیشخوان‌ها و مشاورین مالیاتی
 - استقرار صندوق‌های فروش الکترونیکی
 - تأمین زیرساخت فاوا
 - ارزیابی ریسک مالیاتی مؤدیان
 - پیش تکمیل اظهار نامه مؤدیان
- در نهایت در بخش اهمیت و تحقق کم، هیچ‌گونه شاخصی وجود نداشته است. با توجه به نتایج پژوهش پیشنهادت زیر ارائه می‌شود:
- ایجاد پایگاه اطلاعاتی مؤدیان مالیاتی: عملیات نظام مالیاتی در گذشته، بر اساس «تشخیص» مأمور مالیاتی که به همین دلیل به عنوان «ممیز» شناخته می‌شد، صورت می‌گرفت در حالی که در نظام نوین مالیاتی، تعیین مالیات توسط سازمان امور مالیاتی کشور صورت می‌پذیرد. با توجه به این که ایجاد و تکمیل پایگاه اطلاعاتی مؤدیان بایستی در اولویت دستگاه مالیاتی قرار گیرد، این مهم با تعیین اولویت‌های نیاز اطلاعاتی نظام مالیاتی کشور، تعیین نحوه پردازش و بهره‌برداری از اطلاعات پایگاه اطلاعاتی مؤدیان و تعامل با دستگاه‌ها برای دریافت اطلاعات مورد نیاز دستگاه مالیاتی، می‌تواند صورت گیرد. البته شایان ذکر است قانون‌گذار در اصلاحیه تیرماه سال ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم بستر قانونی لازم برای تحقق این امر را به طور کامل فراهم نموده است.
 - دریافت اطلاعات عملکرد مؤدیان از اشخاص ثالث: معاملات تجاری مشمول مالیات بین اشخاص حقیقی و حقوقی صورت می‌پذیرد. اگر در یک نظام مالیاتی، سازمان امور مالیاتی را طرف اول و مؤدی مورد رسیدگی را طرف دوم بدانیم، طرف‌های معامله مؤدی اصلی اشخاص ثالث در این پژوهش موضوع بسیار با اهمیتی ارزیابی شده که به طور کامل و صحیح مورد

توجه سازمان امور مالیاتی قرار نگرفته و به طور کامل محقق نشده است. ابزار این کار در ماده ۱۶۹ اصلاحیه سال ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم در اختیار سازمان قرار گرفته است. بر این اساس، بررسی راهکارهای افزایش درجه توفیق در دریافت، پالایش و بهره‌برداری از اطلاعات معاملات دریافتی از اشخاص ثالث در رابطه با مؤدیان پیشنهاد می‌گردد.

- پردازش‌های اطلاعاتی مورد نیاز: بهره‌مندی از یک نظام مالیاتی موفق جز به بهره‌مندی از زیر ساخت مناسب فناوری اطلاعات و ارتباطات (فاوا) مقدور نمی‌باشد. با وجود اقدامات صورت گرفته توسط نهاد مالیاتی کشور در این ارتباط، بهبود وضعیت موجود زیر ساخت فاوا از طریق بررسی وضع موجود زیر ساخت فاوا نظام مالیاتی و نیازمندی‌های تکمیلی و پیشنهاد ارتقای وضع موجود به وضعیت مطلوب پیشنهاد می‌گردد.

- استقرار روش‌های الکترونیک تعامل با مؤدیان: حذف روش‌های حضوری تعامل با مؤدیان و جایگزینی روش‌های الکترونیک تعامل دو سویه با مؤدیان بر اساس نتایج پژوهش حاضر از ضروریات توفیق نظام مالیاتی محسوب می‌گردد که بایستی به صورت جدی و بیش از پیش مورد توجه نظام مالیاتی کشور قرار گیرد. در این ارتباط، بررسی وضع موجود خدمات الکترونیکی نظام مالیاتی، استخراج وضع مطلوب و اولویت‌بندی برنامه پیاده‌سازی خدمات الکترونیکی جدید پیشنهاد می‌گردد.

- دریافت اطلاعات مورد نیاز از عملکرد مؤدیان: دریافت اطلاعات مورد نیاز سازمان امور مالیاتی از هر مؤدی در رابطه با عملکرد فعالیت‌های اقتصادی ایشان، آن هم به صورت الکترونیک از ضروریات می‌باشد. این امر از آن جهت حائز اهمیت است که سامانه‌های الکترونیکی نظام مالیاتی تنها از مقایسه اطلاعات دریافتی از مؤدیان با اطلاعات دریافتی از اشخاص ثالث و دستگاه‌ها می‌توانند نسبت به ارزیابی ریسک و حسابرسی نیمه الکترونیکی اقدام نمایند. در این ارتباط پیشنهاد می‌شود که وضع موجود اقلام و روش دریافت اطلاعات عملکرد مؤدیان و ارائه راهکار در این ارتباط، ارزیابی گردد.

- بهره‌برداری از سامانه جامع مدیریت فرآیندهای درون سازمانی: سامانه جامع مدیریت فرآیندهای درون سازمانی، سازمان امور مالیاتی هسته اصلی مدیریت نظام مالیاتی و فرآیندهای مالیاتی و فرآیندهای عملیاتی آن است که از یک طرف به پایگاه اطلاعاتی مؤدیان متصل می‌شود تا ارزیابی ریسک مالیاتی و حسابرسی نیمه الکترونیکی انجام می‌پذیرد و از طرف مقابل با دریافت

اطلاعات مؤدیان از ایشان، دستگاه‌ها و اشخاص ثالث زمینه اجرای این فرآیندها فراهم آورده شود. بر اساس مطالعات صورت گرفته این سامانه توسط سازمان امور مالیاتی کشور و با همکاری پیمانکار خارجی تولید شده، لیکن بایستی به بهره‌برداری سراسری برسد.

- آموزش تخصصی و ارتباطی نیروی انسانی: اهمیت آموزش و اجرای برنامه‌های مدیریت تغییر برای ایجاد تحول در هر نظام اداری و به ویژه در نظام مالیاتی به هیچ وجه بر خبرگان و اهل فن پوشیده نیست. بر اساس نتایج این پژوهش اجرای آموزش‌های تخصصی و همچنین آموزش‌های ارتباطی برای توفیق تحول نظام مالیاتی یک ضرورت محسوب می‌گردد که تاکنون محقق نشده است. بر این اساس، مطالعه و تدوین برنامه اجرای آموزش‌های تخصصی و ارتباطی نیروی انسانی نظام مالیاتی و اجرای برنامه‌های آموزش تخصصی و ارتباطی کارکنان نظام مالیاتی پیشنهاد می‌گردد.

- باز طراحی ساختار سازمانی: از نظر نتایج این پژوهش بازطراحی ساختار سازمان از اولویت پایین‌تری برخوردار بوده در حالی که تمرکز روی آن بالا بوده است. از نظر پژوهشگر این نتیجه در اثر جامعه انتخابی پژوهش یعنی مدیران سازمان است که طبیعتاً تمایل کمتری به تغییر ساختار سازمانی موجود دارند.

- دریافت اطلاعات مؤدیان از نرم افزارهای مالی-تجاری: دریافت اطلاعات مؤدیان از نرم افزارهای مالی-تجاری در مقایسه با دریافت اطلاعات مؤدیان از سایر دستگاه‌ها، اشخاص ثالث و بر اساس خوداظهاری مؤدی از اولویت کمتری برخوردار است. نتایج پژوهش در این مورد با توجه به این که بنگاه‌های اقتصادی می‌توانند از دو نسخه نرم افزار مالی-تجاری و دو سری اطلاعات درجه شده در آن‌ها (همانند دو دفتری) استفاده نمایند در عمل هم معتبر به نظر می‌رسد.

- بازبینی نظام جبران خدمات: گرچه بازبینی نظام جبران خدمات بر مبنای عملکرد از اولویت‌های سازمان امور مالیاتی به نظر می‌رسد، لیکن نتایج این پژوهش بیانگر اولویت پایین‌تر آن در مقایسه با میزان تحقق است. شاید وجود پاداش در اختیار مدیران به میزان تقریباً معادل حقوق پایه در نظام مالیاتی (در چارچوب ماده ۲۱۷ قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۳۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده) دلیل این امر باشد.

در پایان پیشنهادات زیر جهت پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود:

- تعیین اولویت‌های نیاز اطلاعاتی نظام مالیاتی کشور

- بررسی راهکارهای افزایش درجه توفیق در دریافت، پالایش و بهره‌برداری از اطلاعات معاملات دریافتی از اشخاص ثالث در رابطه با مؤدیان مالیاتی
- بررسی وضع موجود زیر ساخت فاوا نظام مالیاتی و نیازمندی‌های تکمیلی و پیشنهاد ارتقای وضع موجود به وضعیت مطلوب
- بررسی وضع موجود خدمات الکترونیکی نظام مالیاتی، استخراج وضع مطلوب و اولویت‌بندی برنامه پیاده‌سازی خدمات الکترونیکی جدید
- مطالعه و تدوین برنامه اجرای آموزش‌های تخصصی و ارتباطی نیروی انسانی نظام مالیاتی

فهرست منابع

۱. عاملی، آنژلا (۱۳۸۳). تبیین و ارائه الگوی مناسب بازاریابی خدمات به منظور افزایش کارایی سازمان امور مالیاتی کشور. پژوهشنامه اقتصادی، ۴(۱۲)، ۵۷-۹۲.
۲. پورمقیم، س. ج.، نعمت پور، م.، موسوی، م. ح. (۱۳۸۴). بررسی عوامل مؤثر بر سطح وصول درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران. پژوهشنامه اقتصادی، ۵(۲)، ۱۶۱-۱۸۷.
۳. عرب مازار، ع. ا.، طالب نیا، ق.، وکیلی فرد، ح. ر.، صمدی لرگانی، م. (۱۳۹۰). تبیین ارتباط بین شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی در ایران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۳(۹)، ۲۲-۳۷.
4. Alm, J., & Duncan, D. (2014). Estimating Tax Agency Efficiency. *Public Budgeting & Finance*, 34(4), 92-110.
5. Alm, J., Martinez-Vazquez, J., & Torgler, B. (2010). *Developing Alternative Frameworks for Explaining Tax Compliance*. London, UK: Routledge.
6. Amin, M. (2011). Quality of Tax Administration: How Relevant is Country Size. *World Bank Policy Research Working Paper No. 5895*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1968792> .
7. Baer, K., Benon, O. & Toro, J. (2002). Improving Large Taxpayers' Compliance: A Review of Country Experience. *IMF Occasional Papers 215*, International Monetary Fund.
8. Bird, R. M. (2004). Administrative Dimensions of Tax Reform. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 10(3), 134-50.
9. Bird, R. M. (2010). Smart Tax Administration. *The World Bank (Economic Premise)*.
10. Bird, R. M. (2010). Visibility and Accountability: Is Tax Inclusive Pricing a Good Thing? *Canadian Tax Journal*, 58(1), 63-76.
11. Bird, R. M. (2015). 'Improving Tax Administration in Developing Countries. *Journal of Tax Administration*, 1(1):23-46.
12. Bird, R. M. (2015). Improving Tax Administration in Developing Countries. *Jour-*

- nal of Tax Administration Vol.1:1, 23-45.
13. Bird, R. M., & Zolt, E. (2005), Redistribution via Taxation: the Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries, *UCLA Law Review*, 52(6): 1627-1695.
 14. Bird, R. M., & Zolt, E. (2008). Technology and Taxation in Developing Countries: from Hand to Mouse, *National Tax Journal*, 61(4, Part 2): 791-821.
 15. Bird, R. M., Martinez-Vazquez, J. & Torgler, B. (2008). Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability, *Economic Analysis & Policy*, 38(1):55-71.
 16. Coleman, C. (2007). Tax Refund versus Tax Return? *Australian Tax Forum*, 22(2): 49-54.
 17. Coolidge, J., & Ilic, D. (2009). Tax Compliance Perception and Formalization of Small Business in South Africa, Policy Research working Paper , no. WPS 4992. World Bank, 4992.
 18. Erard, B. (1994). Honesty and Evasion in the compliance game. *The RAND Journal of Economics*, 25(1), 1-19.
 19. Evans, C. (2008). Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview. in Lang, M., Obermair, C., Schuch, J., Staringer, C., & Weninger, P. (Eds.), *Tax compliance costs for companies in an enlarged European community*. London, UK: Linde Verlag, Vienna and Kluwer Law International.
 20. Frey, B. & Torgler, B. (2007) "Tax Morale and Conditional Cooperation," *Journal of Comparative Economics*, 35(1):136–159.
 21. Garde, M. P. (2004). A Model for Tax Administration Reform. *Business Focus Bulletin* (November 15).
 22. Gill, J. (2000). A Diagnostic Framework for Revenue Administration. World Bank Technical Papers No. 472 Washington DC: World Bank.
 23. Gordon, R., & Li, W. (2009). Tax Structures in Developing Countries: many Puzzles and Possible Explanation, *Journal of Public Economics*, 93(7-8):855-866.

24. Graetz, M. (1997). *The Decline (and Fall) of the Income Tax*, New York, NY: W.W. Norton.
25. <http://www.iran-tax.ir>.
26. Joon, K. K., & Kim, K. S. (2011). *Tax Administration Reform in Korea and its Implications*. World Bank and KDI School Conference on Fiscal Policy and Management on 14-18 November 2011.
27. Kirchler, E. (2007). *The Economic Psychology of Tax Behaviour*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
28. Nzotta, S.M. (2007). *Tax Evasion Problems in Nigeria: A Critique*. *Nigeria Account*, 40, 40-43.
29. OECD (1999). *Principles of Good Tax Administration – Practice Note*. Paris: OECD.
30. OECD (2006). *Using Third Party Information Reports to Assist Taxpayers Meet their Return Filing Obligations— Country Experiences with the Use of Prepopulated Personal Tax Returns*. Paris: OECD.
31. OECD (2013). *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OECD.
32. OECD (2013a). *Addressing Base Erosion and Profits Shifting*. Paris: OECD.
33. Rahman, A. (2009). *Tackling Corruption through Tax Administration Reform*. *Investment Climate in Practice*; No. 3. World Bank, Washington, DC.
34. Serkan B., Tamer, B., Yüzba, B. & Mohdali, R. (2016). *The Impact of Religiosity on Tax Compliance among Turkish Self-employed Taxpayers, Religions*. *The Social Sciences*, 7(2), 37-39.
35. Silvani, C. & Radano, A. (1992). *Tax Administration Reform in Bolivia and Uruguay*. in Bird, R. M. & Casanegra de Jantscher, M. (Eds.). (1992) *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Washington, V (1).
36. Slemrod, J. & Gillitizer, C. (2013) *Tax Systems*. Cambridge, MA: MIT Press.
37. Slemrod, J. (2010). *Complexity in the Australian Tax and Transfer System*. Australia's Future Tax and Transfer Policy Conference. Melbourne: Melbourne Institute.

38. Stephen, A. O., Ayodotun, I., Iyoha, F. O., Charles, K. A., & Deniel, G. (2017). Role of E-governance in Nigerian Tax System: Strategy Perspective to Enhance Compliance. *The Social Sciences*, 12(8), 1482-1486.
39. Ulph, D. (2014). *Measuring Tax Complexity*, University of St. Andrew's School of Economics and Finance Discussion paper, V (2):1417-1428.