

بررسی عوامل موثر بر کیفیت مالیات در ایران با استفاده از رویکرد سلسله مراتبی

محمد ایمانی برندق*، پرویز پیری**، توفیق قربانی***

تاریخ دریافت: ۲۷/۰۲/۹۴

تاریخ پذیرش: ۱۵/۰۶/۹۴

چکیده

مالیات به عنوان یکی از اصلی‌ترین ابزارهای کسب درآمد دولت‌ها در مسیر دستیابی به اهداف اقتصادی و اجتماعی مطرح است. گسترش و تنوع فعالیت‌های اقتصادی و نقش فزاینده دولت‌ها در ایجاد و گسترش خدمات عمومی، تأمین اجتماعی و گسترش تعهدات دولت در عرصه‌های اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق رشد اقتصادی و توزیع عادلانه درآمد، پرداخت و دریافت مالیات را به مسئله‌ای مهم و مؤثر تبدیل نموده است. لذا هدف این مقاله بررسی کیفیت مالیات و عوامل موثر بر آن است که بر اساس پرسشنامه (۹۵ عدد) و با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی میسر شده است. براساس یافته‌های این تحقیق، عوامل مؤثر بر کیفیت مالیات به ترتیب اولویت بدین صورت است: "هزینه‌های دریافت مالیات" (۱.۲۶٪)، "زمان وصول مالیات" (۷.۲۳٪)، "استفاده از نرخ و منبع مالیاتی مناسب" (۲.۱۷٪)، "استفاده از قوانین و دستورالعمل‌های مناسب و قابل اجرا" (۸.۱۱٪)، "بسترهای مناسب مالیاتی" (۲.۸٪)، "عملکرد مناسب سازمان مالیاتی" (۹.۵٪)، "پاسخ‌گویی مالیاتی" (۱.۴٪) و "اطلاع و آگاهی مودیان مالیاتی" (۱.۳٪). به عبارتی می‌توان گفت که هزینه‌ها و زمان وصول مالیات، اهمیت خاصی در افزایش کیفیت مالیات داشته و در این مسیر نباید از نرخ مالیاتی و تنوع منابع آن و قوانین و دستورالعمل‌ها غافل شد.

واژه‌های کلیدی: مالیات، کیفیت مالیات، تحلیل سلسله مراتبی

طبقه‌بندی موضوعی: H۲۰

* استادیار گروه حسابداری دانشگاه زنجان، نویسنده مسئول (imani_barandagh@yahoo.com)

** استادیار گروه حسابداری دانشگاه ارومیه، (parvizpiry@yahoo.com)

*** کارشناس ارشد حسابداری، (toofeghg@yahoo.com)

مقدمه

یکی از مشکلات مهم دولت‌ها در کشورهای در حال توسعه، کمبود درآمد برای دستیابی به اهداف عمومی است. کمبود منابع درآمدی دولت، مخارج عمومی دولت‌ها را به شدت محدود کرده و سرمایه‌گذاری در منابع انسانی و زیرساخت‌های فیزیکی به عنوان عوامل مهم تأثیرگذار بر رشد اقتصادی و در نتیجه افزایش رفاه جامعه را با مشکلات جدی مواجه می‌کند. مالیات به عنوان مهم‌ترین منبع درآمدی دولت‌ها نقش ویژه‌ای در تأمین مالی دولت‌ها ایفا می‌کند. با وجود اینکه برخی کشورها همچون ایران، به دلیل دسترسی به منابع جایگزین مثل نفت، آن‌چنان که شایسته است به درآمدهای مالیاتی توجه نمی‌کنند، ولی به نقش اساسی مالیات در ساختار بودجه خود اذعان دارند و بدنبال بررسی و چگونگی افزایش ظرفیتهای بالقوه مالیاتی خود هستند. علیرغم تلاشهای صورت گرفته طی سال‌های اخیر در جهت توسعه نظام مالیاتی کشور، نظام مالیاتی کشور هنوز با چالش‌های بسیاری مواجه است (عسکری، ۱۳۹۲).

در کشورهای پیشرفته، مالیات اهرمی قوی برای اعمال سیاستهای مالی و اقتصادی، فعالیت‌های اجتماعی و تأمین هزینه‌های دولت محسوب می‌گردد. درآمدهای مالیاتی چنین کشورهایی برخلاف کشور ما، در رأس درآمدهای عمومی دولت قرار داشته و سهم آن از کل درآمدهای دولت غالباً بیش از سایر درآمدهاست.^۲

بنابراین نقش مالیات در رفاه اجتماعی و توزیع مجدد ثروت و به دنبال آن کاهش شکاف طبقاتی، غیرقابل انکار است. اما برخی مواقع، مالیات وصولی، بنابه دلایلی چون هزینه وصول بالا، عدم رعایت عدالت، عدم وصول به موقع، وجود قوانین مبهم و یا کارایی پایین، انتظارات را برآورده نمی‌سازد. همه این موارد را می‌توان در اصطلاحی به نام کیفیت مالیاتی جستجو کرد. با توجه به عزم دولت در بهبود نظام مالیاتی، توجه به کیفیت این درآمد می‌تواند کمک شایانی به پیشبرد اهداف دولت داشته باشد. زیرا باید در کنار کمیت، کیفیت را نیز مدنظر قرار داد. لذا توجه به کیفیت مالیات برای داشتن منابع درآمدی مطلوب و بادوام، ضروری است.

در این زمینه باید مطالعات مناسبی انجام داد و علاوه بر تجربه داخلی و مطالعات خارجی، به داشته‌های معنوی غنی خود نیز رجوع کرد که از آن جمله می‌توان به خطابه‌ها و نامه‌های امام علی (ع) اشاره کرد. زیرا مالیات و خراج جایگاه خاصی در ادبیات آن حضرت دارد؛ به

نحوی که ایشان جمع آوری خراج و مالیات را یکی از چهار محور فرمان معروف مالک اشتر می‌شمارند و پرداخت آن را امر خداوندی و یکی از شانزده صفات پارسیان تلقی می‌کنند. همچنین تأثیر آن را بر عمران و آبادانی مهم پنداشته و همه را نان خور مالیات می‌دانند. توصیه زیادی به رعایت حال و طرز برخورد با مالیات‌دهندگان کرده و توجه زیادی به مکان‌های مالیات‌خیز در مقایسه با وصول مالیات می‌نمایند. استفاده از زور را در وصول نهی کرده، انجام‌دهندگان صحیح امور مالیاتی را تشویق نموده و حال آنکه خائنان در این زمینه را تنبیه می‌کنند. به اصطلاح امروزی فرمان‌هایی برای حسابرسی مالیاتی داشته و برای ماموران مالیاتی ویژگی‌های خاصی برمی‌شمارند. در پرداخت و انتقال به موقع مالیات جدید به خرج داده و مکان‌های مصرف مالیات را مشخص می‌نمایند. اگرچه بر خوداظهاری مالیاتی تأکید می‌کنند ولی در کنار آن، نظارت مستقل را نفی نمی‌نمایند (ایمانی برندق، ۲۰۱۵؛ رحیمی ۱۳۹۰؛ دشتی ۱۳۸۴) می‌توان خلاصه دیدگاه‌های آن حضرت را همراه با مرجع بیانات ایشان به صورت نگاره (۱) بیان نمود:

نگاره (۱): خلاصه دیدگاه‌های حضرت علی در رابطه با مالیات

موضوع تأکید	مرجع بیانات امام علی (ع)
حسابرسی مالیاتی، تنبیه متخلفین مالیاتی	یزید بن حجه تیمی
جدیدت در پرداخت و انتقال به موقع خراج	یزید بن قیس
توضیح خواستن در زمینه کمبود مالیات، عدم وصول مالیات پیش از موعود.	زیاد بن ابیه
تقدیر بخاطر انجام صحیح امور مالیاتی و خراج	سعد بن مسعود
همکار تلقی شدن مالیات‌دهندگان در بدست آوردن حقوق دولت، چگونگی مصرف خراج	نامه ۲۶
دستور به وصول صحیح و درست خراج و مالیات	قیس بن سعد
چگونگی وصول، رفتار ماموران وصول، خوداظهاری مالیاتی و دینداری ماموران وصول مالیات	نامه ۲۵
چگونگی رفتار مامورین وصول و عدم استفاده از زور	نامه ۵۱
اهمیت مالیات، رعایت حال مالیات‌دهندگان، تخفیف مالیاتی، رابطه مالیات با عمران و آبادانی، رسیدگی و بررسی دقیق مالیاتی و تلقی نمودن خراج به عنوان امر خداوندی	نامه ۵۳
اهمیت وصول مالیات	خطبه ۱۱۸

موضوع تاکید	مرجع بیانات امام علی (ع)
جمع‌آوری اموال عمومی	خطبه ۴۰
مالیات از اضافی اموال که زیادی است، برابر بودن همه در مالیات، خودداری از گرفتن مالیات از طریق اجبار به فروش دارایی‌های سرمایه‌ای	مردی از قبیله ثقیف
جلسه و مشورت با مودیان و شنیدن نظرات آنها در باره مالیات و چگونگی وصول، رعایت حال مودیان و استفاده از نظر سایر صاحب‌نظران و غیره	عهدنامه بامالک بر پایه تحف العقول

نکته قابل ذکر درباره تحقیق حاضر آن است که براساس اطلاعات حاصل از کاوش‌های کتابخانه‌ای و رایانه‌ای محقق، با وجود مطالعات زیاد درباره مالیات، ولی مطالعه‌ای در زمینه کیفیت مالیاتی صورت نگرفته است؛ که به نوعی بیانگر نوآوری در ادبیات مالیاتی است. لذا تحقیق حاضر به دنبال شناسایی عوامل موثر بر کیفیت مالیات براساس رویکرد تحلیل سلسله مراتبی است تا جرقه‌ای در این مسیر بوده و راه را برای مطالعات جدی بعدی باز نماید.

ادبیات تحقیق

در هر اجتماعی دولت‌ها برای ادای مسئولیت خود، نیازمند به انجام یک سری هزینه‌ها بوده که انجام این هزینه‌ها نیاز به یک سری درآمدها دارند. در بین انواع درآمدهای دولت، مالیات قابل قبول‌ترین و مناسب‌ترین نوع از نظر اقتصادی است و به عنوان ابزاری کارآمد در جهت اجرای سیاست‌های اقتصادی، اعم از توزیعی و مالی و حتی هدایت اقتصاد در مسیر اهداف کلان اقتصادی مانند تثبیت اقتصاد، ایجاد اشتغال، رشد اقتصادی و بهبود رفاه اجتماعی بشمار می‌آید. لذا از نظر اقتصاددانان، وجود یک نظام مالیاتی کارآمد برای تداوم فعالیت‌های دولت، ضروری است. افزون بر این، در کشورهای تک‌محصولی، مانند کشور ما که برای تامین هزینه‌های دولت، بیشتر متکی به درآمدهای حاصل از صادرات منابع طبیعی هستند، توجه بیشتر، به نقش مالیات در بودجه دولت ضرورت دارد (مجتهد و احمدیان، ۱۳۸۶).

بدون شک، توسعه نظام مالیاتی به عنوان یکی از محورهای اساسی توسعه اقتصادی کشور شناخته می‌شود. در این راستا، جایگزینی درآمدهای مالیاتی به جای درآمدهای ناپایدار نفتی همواره از مهمترین محورهای برنامه‌های توسعه اقتصادی و اجتماعی کشور بوده و این مهم با

عنایت به الزام قانون برنامه پنجم بر قطع وابستگی هزینه‌های جاری دولت به درآمدهای نفت و گاز به دلیل تحریم‌های اقتصادی بیش از پیش احساس می‌شود (عسکری، ۱۳۹۲). بنابراین، پی‌ریزی و توجه به نظام مالیاتی^۳ مطلوب امری ضروری است و شناخت چنین نظامی می‌تواند اولین قدم در این راه باشد. در این مسیر باید مواظب کارایی و کیفیت بود. در این خصوص می‌توان گفت که وصول انواع مالیات، اثرات و عوارض جانبی متفاوتی را همراه خواهد داشت. بنابراین مالیات باید به نحوی وضع شود که کمترین اثرات اختلالی را در سیستم اقتصادی بر جای بگذارد (هژبر کیانی و همکاران، ۱۳۸۸).

اما باید اعتراف کرد که به دلیل مشکلات موجود در سیستم مالیاتی کشور، این سیستم قادر به تامین بخش عمده‌ای از درآمدهای دولت نیست. براین اساس، لازم است تا با برآورد توان و کارایی نظام مالیاتی، به تحلیل مشکلات موجود در نظام مالیاتی کشور پرداخت و با اتخاذ تدابیر در جهت رفع آنها اقدام نمود (عرب‌مازار و دهقانی، ۱۳۸۸). بنابراین باید با اجرای تحقیقات کاربردی در این مسیر، زمینه برای شناسایی عوامل موثر بر مالیات را شناسایی و بسترهای لازم برای توسعه سیستم مالیاتی کشور فراهم نمود که توجه به کیفیت مالیات در این مسیر ضروری است.

مالیات و کیفیت آن

مالیات، تعهد مالی و قانونی اشخاص نسبت به دولت است. در واقع، آن یک حق اجتماعی بر گردن کسانی است که در سایه مواهب جامعه به زندگی و کار مشغول‌اند یا اینکه سهمی از حاصل کار و تلاش افرادی است که به جامعه تعلق دارند (قربانی، ۱۳۸۹). از طرفی دیگر، مالیات زمینه مهم برای ایجاد دموکراسی در کشورها را ایجاد می‌کند؛ چراکه بستر لازمی برای اطاعت دولت‌ها از شهروندان را فراهم می‌نماید. به عبارتی، اگر دولت‌ها در تامین مالی مخارج خود به منابعی غیر از مردم متکی باشند، اتکا و نیازمندی کمی به مردم داشته و زمینه برای حرکت به طرف حکومت‌های غیردموکراسی فراهم می‌شود.^۴

کیفیت در راس امور و ارتقای آن مهمترین موضوع هر سازمان در رسیدن به اهداف و انجام مناسب فعالیت‌ها است. البته، علیرغم اهمیت موضوع برای بسیاری از مردم، مفهوم کیفیت مبهم است. زیرا تشریح و سنجش آن پیچیده و دشوار است، اما افراد به خوبی آن را

حس می‌کنند. همه افراد در عمل کیفیت را می‌شناسند اما شرح و توصیف آن امری دشوار است (سیدی و همکاران، ۱۳۸۸).

کیفیت امری نسبی بوده و تعریف جامعی از آن ارائه نشده است. ولی تا حدی به میزان تامین نیازهای استفاده‌کننده برمی‌گردد و در بحث مالیاتی نیز می‌توان آن را به میزان برآورده شدن انتظارات طرفهای ذینفع (مالیات‌دهندگان و مالیات‌گیرندگان) در آن تعمیم داد. به عبارت دیگر، تا چه حد مالیات وصولی، انتظارات دولت‌ها و مودیان را برآورده می‌سازد. لذا اگر عوامل مؤثر بر کیفیت مالیات، از دیدگاه این دو گروه مطرح و مشخص شود، می‌توان به بررسی و ارزیابی کیفیت مالیات پرداخت. شعری (۱۳۸۰) در مطالعه‌ای کیفیت را موضوعی غیر کمی دانسته که اندازه‌گیری هزینه آن سخت است. از دیدگاه وی، کیفیت تابعی از میزان تامین نیاز مشتریان و نیاز مشتریان نیز تابع عوامل مختلفی مانند عرضه و تقاضا برای کالا و خدمات معین، اوضاع اقتصادی و انتظارات و فرهنگ جامعه است. پس کیفیت پدیده‌ای نسبی است. کالا یا خدمتی که از نظر یک فرد یا جامعه با کیفیت بالا تلقی می‌شود، ممکن است از دیدگاه دیگران دارای کیفیت مطلوب نباشد. اگرچه برای کیفیت تعاریف متعددی ارائه شده، شاید جامع‌ترین آن را بتوان به صورت میزان تامین نیازهای استفاده‌کنندگان ارائه کرد.

کیفیت مالیات را نیز می‌توان با میزان تامین نیازهای استفاده‌کنندگان آن برآورد کرد. اگرچه تعمیم این موضوع به بحث مالیات سخت بوده و دارای ادبیات تحقیقی ضعیفی است ولی می‌توان تا حدی آن را براساس انتظارات دولت و مودیان از مباحث مالیاتی فرمول‌بندی نمود. این تحقیق بر بعد دولت و وصول‌کنندگان مالیات متمرکز است. در بحث مالیات، دولت انتظار دارد تا مالیات صحیح را در زمان مناسب وصول نماید. لذا هرچه این انتظارات معقول دولتمردان برآورده شود، مالیات از کیفیت بالایی برخوردار خواهد بود. بنابراین، عناصری که در راستای برآورده نمودن این انتظارات هستند، می‌توانند به عنوان عناصر کیفیت مالیات تلقی شوند. یعنی هرچه نظام وصول، کارآمدی بالایی داشته و مودیان به سادگی مالیات واقعی خود را به موقع پردازند، می‌توان گفت که کیفیت بیشتری در این زمینه وجود دارد. این تحقیق نیز به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت مالیات و رتبه‌بندی آن‌ها از نظر اهمیت، می‌باشد.

با مرور مقالات و پژوهش‌های انجام شده در این مقوله، در می‌یابیم که بیشتر مطالعات، مقوله کارایی و کمی مالیات را مورد بحث قرار داده و به کیفیت مالیات نپرداخته‌اند. در این

خصوصاً، تنها در مطالعات محدودی، کیفیت و کارایی عملکرد ادارات مالیاتی بررسی شده است که از آن جمله می‌توان به تحقیق عرب‌مازار و دهقانی (۱۳۸۸) اشاره کرد. آن‌ها اخذ مالیات را راهی برای پوشش هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای دولت‌ها می‌دانند که از مسیر نظام مالیاتی میسر است. یکی از مواردی که همواره مورد توجه می‌باشد، کارایی و کیفیت این نظام است که در کشورهای در حال توسعه‌ای همانند کشور ما قابل توجه‌تر است؛ چراکه به دلیل مشکلات موجود در سیستم مالیاتی کشور، این سیستم قادر به تامین بخش عمده‌ای از درآمدهای دولت نبوده است. براین اساس، لازم است تا با برآورد توان و کارایی نظام مالیاتی، به تحلیل مشکلات موجود در نظام مالیاتی کشور پرداخت و با اتخاذ روش‌ها و تدابیر لازم در جهت رفع آنها و شناسایی روش‌های جدید مالیاتی، اقدام نمود.

خالقی و نوریان (۱۳۸۸)، بهبود سیستم مالیاتی را نیازمند تسهیل فرایندها با کمک پرداخت الکترونیکی مالیات و ساده‌سازی فرایندهای مالیاتی از طریق مکانیزاسیون اداری می‌دانند. به عبارت دیگر، با پیاده‌سازی این دو فن‌آوری در کنار یکدیگر، کارایی نظام مالیاتی افزایش یافته و با تحقق اصل سهولت دریافت مالیات، رضایت مودیان حاصل می‌شود. از طرفی، شناسایی ظرفیت‌های مالیاتی، ایجاد شبکه‌های اطلاعاتی مناسب بین دواير سازمانی و همچنین بین مودیان مالیاتی و سازمان مالیاتی و نیز ارتقای کارایی وصول درآمدهای مالیاتی کشور، مستلزم به کارگیری فن‌آوری‌های نوین در زمینه پیاده‌سازی سامانه الکترونیکی مالیات و مکانیزاسیون اداری است.

چامبرلن و کستلمن (۲۰۰۲) در تحقیقی تحت عنوان "تجزیه و تحلیل سیستم مالیات الکترونیکی استرالیا" با بررسی عواملی از قبیل توانایی دسترسی به سایت سازمان مالیاتی، بارگذاری نرم افزارها در اینترنت، امنیت نرم‌افزار، شکل سوالها و آسان بودن استفاده از این سیستم الکترونیکی از منظر مودیان در استرالیا، درمی‌یابند که عوامل مربوط به صرفه‌جویی در هزینه‌ها و دسترسی سریع به تصفیه حساب‌ها کمترین میزان اهمیت و عوامل مربوط به مناسب بودن دسترسی سریع به خدمات و صرف زمان کمتر، بیشترین اهمیت را از نظر مودیان مالیاتی، داشته‌اند. در تحقیقی مشابه پورمقیم و همکاران (۱۳۸۴)، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر میزان وصول درآمدهای مالیاتی از دیدگاه متغیرهای کلان اقتصادی در ایران پرداخته و دریافته‌اند که عوامل آماری، نهادی- اجتماعی و سیاست‌های مالیاتی نقش موثری در وصول درآمدهای

مالیاتی ایفا می‌نمایند. در این مسیر باربوتا (۲۰۰۸) عوامل اقتصادی موثر را شامل سطح درآمد‌ها، احتمالات ممیز، ممیزی مالیاتی، نرخ مالیات، مجازات و جریمه‌ها عنوان نمود و عوامل شخصی، هنجارهای اجتماعی و ملی و احساس غیرمنصفانه بودن را در ردیف عوامل غیراقتصادی عنوان کرد.

از بین تحقیقات قبلی انجام شده در زمینه مالیات، تنها در تحقیق امین (۲۰۱۱) از عنوان کیفیت استفاده شده است. وی به بررسی کیفیت ادارات مالیاتی با توجه به اندازه کشورها پرداخته و نتیجه گرفته است که کیفیت ادارات مالیاتی در کشورهای کوچک در مقایسه با کشورهای بزرگ بهتر است. در این مسیر، عاملی (۱۳۸۳)، در تحقیقی به تبیین و ارائه الگوی مناسب بازاریابی خدمات به منظور افزایش کارایی سازمان امور مالیاتی کشور پرداخته و نشان داده است که به نظر صاحب‌نظران مالیاتی بانک جهانی، سیستم مالیاتی واحدی که بتوان به عنوان الگوی بهینه برای همه کشورها تجویز نمود، وجود ندارد؛ بلکه تنها می‌توان عواملی را که در هر سیستم مالیاتی وجود دارد را بیان و ارائه نمود. وی ۸ عامل محصول، قیمت، مکان و زمان، فعالیتهای ترغیبی و تشویقی، فرآیند، کارکنان، عوامل فیزیکی و بهروری و کیفیت را در این خصوص مطرح می‌نماید.

سعی محققین حاضر در این پژوهش نیز بر آن بوده تا در راستای تحقیقات فوق‌الذکر، عوامل موثر بر کیفیت را شناسایی و با استفاده از تحلیل سلسله‌مراتبی، اهمیت آنان را تشخیص، رتبه‌بندی و راه را بر مطالعات جدی در این زمینه باز نماید تا براین اساس، کمک شایانی به سیستم مالیاتی شود.

روش تحقیق

تحقیق حاضر از نوع توصیفی- کاربردی بوده که طی آن جهت جمع‌آوری اطلاعات و تدوین مدل تحقیق از روش‌های کتابخانه‌ای، اسنادی و پیمایشی استفاده شده است. برای جمع‌آوری اطلاعات، روش‌های فراوانی وجود دارد که در این پژوهش از ابزار پرسشنامه در این خصوص استفاده شده است. جامعه آماری در این تحقیق، ممیزین مالیاتی ادارات کل امور مالیاتی استان‌های غرب و شمال غرب کشور شامل استان‌های ایلام، کردستان، آذربایجان غربی و آذربایجان شرقی، بالغ بر حدود ۵۰۰ نفر می‌باشند. اعضای نمونه از بین ممیزین مالیاتی

جامعه آماری اشاره شده در بالا تعیین می‌شوند که با استفاده از فرمول کرجسی و مورگان تعداد اعضای نمونه برابر با ۲۱۷ نفر تعیین گردید. از آنجا که روش تحقیق این پژوهش بر تحلیل سلسله مراتبی استوار است، لذا در ادامه به تحلیل این رویکرد می‌پردازیم.

فرآیند تحلیل سلسله مراتبی یکی از معروف‌ترین فنون تصمیم‌گیری چندمنظوره است که اولین بار توسط ال. ساعتی عراقی الاصل (۱۹۷۰) ابداع گردید. این فرآیند در زمانی که عمل تصمیم‌گیری با چند گزینه رقیب و معیار تصمیم‌گیری روبرو است، می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. معیارهای مطرح شده می‌تواند کمی و یا کیفی باشند. اساس این روش بر مقایسات زوجی نهفته است که با فرآهم شدن درخت سلسله مراتبی تصمیم، آغاز می‌شود. درخت مذکور، عوامل مورد مقایسه و گزینه‌های رقیب مورد ارزیابی در تصمیم را نشان می‌دهد. سپس یک سری مقایسات زوجی انجام می‌گیرد. این مقایسات، وزن هر یک از فاکتورها را در راستای گزینه‌های رقیب مورد ارزیابی در تصمیم، نشان می‌دهد. در نهایت منطق فرآیند به گونه‌ای ماتریس‌های حاصل از مقایسات زوجی را با یکدیگر تلفیق می‌سازد تا تصمیم بهینه حاصل آید (عباس نژاد، ۱۳۸۰).

این فرایند گزینه‌های مختلف را در تصمیم‌گیری دخالت داده و امکان تحلیل حساسیت در خصوص معیارها و زیرمعیارها را فراهم می‌کند. همچنین میزان سازگاری و ناسازگاری تصمیم را نشان می‌دهد که از مزایای ممتاز این تکنیک در تصمیم‌گیری چند معیاره است. اولین گام در این فرآیند، ایجاد یک نمایش گرافیکی از مسئله است که در آن هدف، معیارها و گزینه‌ها نشان داده می‌شوند. سلسله مراتبی یک نمایش گرافیکی از مسئله پیچیده واقعی می‌باشد که در راس آن هدف کلی مسئله و در سطوح بعدی معیارها و گزینه‌ها قرار دارند. در این فرآیند، عناصر هر سطح نسبت به عنصر مربوطه خود در سطح بالاتر به صورت زوجی مقایسه شده و وزن آنها که به وزن نسبی معروف است، محاسبه می‌گردد. سپس با تلفیق وزن‌های نسبی، وزن نهایی هر گزینه مشخص می‌گردد که آن را وزن مطلق می‌نامیم (قدسی پور، ۱۳۹۲).

تجزیه و تحلیل داده‌ها

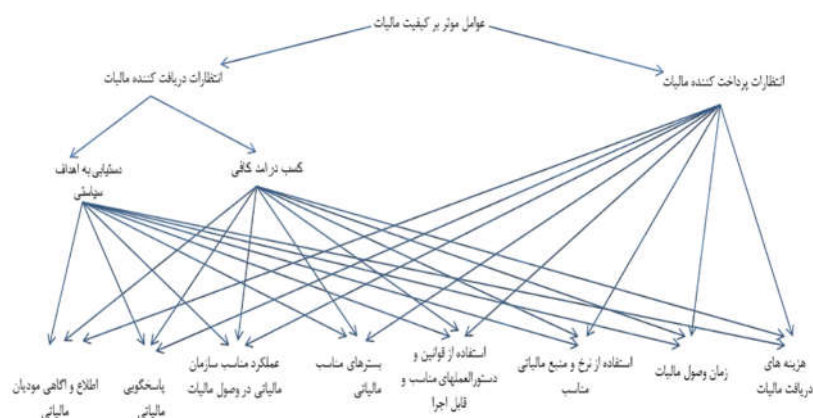
در تجزیه و تحلیل تحلیل سلسله مراتبی، حکم بر آن است که ابتدا هدف، معیار و گزینه‌ها تعیین و سپس نمودار سلسله مراتبی آنها، تهیه گردد. در این تحقیق، هدف رتبه‌بندی عوامل

موثر بر کیفیت مالیات است و معیارهای سنجش عوامل نیز با توجه به تعریف ارائه شده از کیفیت مالیات، انتظارات پرداخت کنندگان مالیات و انتظارات دریافت کنندگان مالیات می‌باشد که در سطح پایین‌تر از عوامل، انتظارات دولت را انتظارات کسب درآمد تعریف نمودیم. در سطح گزینه‌ها، عواملی که از طریق تحلیل عاملی به عنوان عوامل موثر بر کیفیت مالیات شناخته شدند، به عنوان گزینه‌های سلسله مراتبی تحقیق حاضر قرار داده شد؛ که شامل (۱) هزینه‌های دریافت مالیات، (۲) زمان وصول مالیات، (۳) استفاده از نرخ و منبع مالیاتی مناسب، (۴) استفاده از قوانین و دستورالعمل‌های مناسب و قابل اجرا، (۵) بسترهای مناسب مالیاتی، (۶) عملکرد مناسب سازمان مالیاتی در وصول مالیات، (۷) پاسخگویی مالیاتی و (۸) اطلاع و آگاهی مودیان مالیاتی است.

در این تحقیق پس از تهیه نمودار سلسله مراتبی (نمودار ۱)، پرسشنامه نهایی تهیه و در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت. سپس از آنها خواسته شد تا با استفاده از طیف استاندارد پیشنهاد شده در تحقیق ساعتی (۱۹۷۰) که به صورت نگاره ۲ می‌باشد، به پرسش‌ها پاسخ دهند.

نگاره (۲): طیف استاندارد ساعتی

نوع ترجیح	مساوی	مساوی تا متوسط	متوسط	متوسط تا قوی	قوی	قوی تا خیلی قوی	خیلی قوی	خیلی قوی تا بینهایت قوی	بینهایت قوی
عدد	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹



شکل (۱): نمودار سلسله مراتبی تحقیق

در این شکل، درباره "انتظارات پرداخت کنندگان مالیات" باید عنوان نمود که پرداخت کنندگان انتظار دارند که در این فرآیند، حقوق آنها رعایت شود، قوانین مناسب مالیاتی تدوین و رعایت گردد و چگونگی فرآیند وصول تسهیل شده و سازمان مالیاتی پاسخگویی مناسبی بابت مالیات وصولی داشته باشد تا انگیزه آنها در پرداخت مالیات دوچندان گردد. "انتظارات دریافت کننده مالیات" در بحث کیفیت مالیات نیز مهم است؛ زیرا آنها باید از این مسیر به درآمد کافی دست یابند. البته باید ابعاد سیاسی آن در نظر گرفته شود زیرا در این مسیر نمی توان درآمد زیادی کسب کرد چراکه موجب نارضایتی مودیان می شود.

نهایتاً از پرسشنامه های توزیع شده تعداد ۱۱۰ پرسشنامه دریافت گردید. از این میان، تعداد ۹۵ مورد مناسب و قابل تجزیه و تحلیل بودند که نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آنها در ادامه ارائه گردیده است. پس از جمع آوری پرسشنامه ها، نتایج آنها وارد نرم افزار EXPERT CHOICE گردید و میانگین قضاوت های انجام گرفته برای هر یک از معیارهای سنجش در نگاره های زیر که خلاصه پاسخ ها برای هر یک از معیارهای سنجش می باشند، ارائه شده است. در نگاره ۳ میانگین قضاوت ها برای معیار سنجش انتظارات مودیان، در نگاره ۴ میانگین قضاوت ها برای معیار سنجش درآمد دولت و در نگاره ۵ میانگین قضاوت ها برای معیار سنجش انتظارات سیاستی دولت ارائه شده است.

نگاره (۳): پاسخ‌های معیار انتظارات مودیان

انتظارات مودیان	زمان وصول	نرخ مناسب مالیاتی	قوانین مناسب مالیاتی	بسترهای مناسب مالیاتی	عملکرد سازمان مالیاتی	پاسخ‌گویی مالیاتی	اطلاع مودیان
هزینه‌های وصول	۲/۴	۲/۶	۳/۴	۳	۳/۱	۳/۴	۳/۱
زمان وصول		۳/۲	۳/۴	۳/۳	۴/۴	۴/۳	۴/۱
نرخ مناسب مالیاتی			۳/۹	۳/۸	۳/۷	۳/۶	۳/۲
قوانین مناسب مالیاتی				۳/۵	۳/۸	۳/۵	۳/۱
بسترهای مناسب مالیاتی					۳/۹	۳/۳	۲/۹
عملکرد سازمان مالیاتی						۳/۴	۳/۳
پاسخ‌گویی مالیاتی							۳/۸

نگاره فوق بیانگر پاسخ‌های معیار انتظارات مودیان است. برای مثال می‌توان گفت که از بعد مودیان، ارجحیت "هزینه وصول" به "زمان وصول" ۲/۴ برابر و نسبت به "بسترهای مناسب مالیاتی" ۳ برابر است.

نگاره (۴): پاسخ‌های معیار انتظارات درآمدی دولت

انتظارات درآمدی دولت	زمان وصول	نرخ مناسب مالیاتی	قوانین مناسب مالیاتی	بسترهای مناسب مالیاتی	عملکرد سازمان مالیاتی	پاسخ‌گویی مالیاتی	اطلاع مودیان
هزینه‌های وصول	۲/۷	۲/۸	۳/۵	۳/۴	۳/۶	۱/۴	۳/۸
زمان وصول		۳/۶	۴	۴	۴	۴/۸	۴/۴
نرخ مناسب مالیاتی			۳/۸	۴	۴/۳	۴/۶	۴
قوانین مناسب مالیاتی				۴/۳	۴/۳	۴/۵	۴
بسترهای مناسب مالیاتی					۳/۶	۴/۲	۳/۹
عملکرد سازمان مالیاتی						۴/۷	۴/۴
پاسخ‌گویی مالیاتی							۳/۵

نگاره فوق بیانگر پاسخ‌های معیار انتظارات درآمدی دولت است. برای مثال، می‌توان گفت که از بعد مالیات‌گیرندگان، ارجحیت "هزینه وصول" به "زمان وصول" ۲/۷ برابر و نسبت به "بسترهای مناسب مالیاتی" ۳/۴ برابر است.

نگاره (۵): میانگین قضاوت‌ها برای معیار سنجش انتظارات سیاستی دولت

انتظارات سیاستی دولت	زمان وصول	نرخ مناسب مالیاتی	قوانین مناسب مالیاتی	بسترهای مناسب مالیاتی	عملکرد سازمان مالیاتی	پاسخ‌گویی مالیاتی	اطلاع مودیان
هزینه‌های وصول	۳/۱	۲/۸	۳/۶	۳/۵	۳/۴	۴/۳	۴
زمان وصول		۴/۲	۴/۱	۳/۷	۳/۹	۶	۴/۵
نرخ مناسب مالیاتی			۴/۱	۴	۴/۳	۴/۶	۴
قوانین مناسب مالیاتی				۳/۸	۴/۲	۴/۳	۴/۶
بسترهای مناسب مالیاتی					۳/۸	۳/۹	۳/۶
عملکرد سازمان مالیاتی						۴/۴	۳/۵
پاسخ‌گویی مالیاتی							۳/۷

پس از وارد کردن مقایسات زوجی، وزن نسبی هریک از گزینه‌های مورد سنجش برای رسیدن به هدف، باید تعیین گردد (نگاره ۶) به عبارتی نگاره مذکور، بیانگر وزن عوامل در تعیین کیفیت مالیات است. براین اساس می‌توان ارزش عوامل را در دیدگاه‌های مختلف تعیین نمود. برای نمونه، می‌توان گفت که ارزش "هزینه‌های وصول" از دیدگاه دولت (۰/۲۶۵) بیشتر از مودیان (۰/۲۵۲) است. براین اساس، ترتیب وزن‌های نسبی برای هریک از معیارهای انتظارات مودیان، انتظارات درآمدی دولت و انتظارات سیاستی دولت با یکدیگر هماهنگ است و دارای یک ترتیب می‌باشند.

نگاره (۶): وزن‌های نسبی برای هریک از معیارهای سنجش

گزینه‌ها	انتظارات مودیان	انتظارات درآمدی دولت	انتظارات سیاستی دولت
هزینه‌های وصول	۰/۲۵۲	۰/۲۶۵	۰/۲۷۵
زمان وصول	۰/۲۳۲	۰/۲۳۸	۰/۲۴۵
نرخ مناسب مالیاتی	۰/۱۷۳	۰/۱۷۱	۰/۱۶۹
قوانین مناسب مالیاتی	۰/۱۱۷	۰/۱۲۲	۰/۱۱۴
بسترهای مناسب مالیاتی	۰/۰۸۶	۰/۰۷۹	۰/۰۷۸
عملکرد سازمان مالیاتی	۰/۰۶۰	۰/۰۶۰	۰/۰۵۶
پاسخ‌گویی مالیاتی	۰/۰۴۶	۰/۰۳۶	۰/۰۳۵
اطلاع مودیان	۰/۰۳۵	۰/۰۲۸	۰/۰۲۸

درباره نرخ ناسازگاری باید گفت که اگر کمتر از ۰/۱ باشد غالباً قابل قبول است و در غیر این صورت می‌توان در قضاوت‌ها تجدیدنظر کرد. براساس اطلاعات مندرج در نگاره ۷، نرخ

ناسازگاری برای هر سه معیار، غیرقابل قبول است ولی با توجه به اینکه برای رفع این ناسازگاری نیاز به تغییر قضاوتها وجود دارد، لذا از تغییر در قضاوتها صرف نظر شده و کار با قضاوت‌های موجود ادامه می‌یابد.

تکانه (۷): نرخ ناسازگاری

معیار سنجش	انتظارات مودیان	انتظارات در آمدی دولت	انتظارات سیاستی دولت
نرخ ناسازگاری	۰/۱۴	۰/۱۶	۰/۱۶

پس از تعیین وزن نسبی گزینه‌ها، گام بعدی، تعیین وزن نهایی یا وزن مطلق گزینه‌ها است (نگاره ۸). وزن نهایی در هریک از معیارهای سنجش، میزان اهمیت هر یک از گزینه‌های انتخابی را در آن معیار نشان می‌دهد.

تکانه (۸): وزن نهایی

گزینه‌ها	انتظارات مودیان	انتظارات در آمدی دولت	انتظارات سیاستی دولت
هزینه‌های وصول	۰/۱۲۶	۰/۰۶۶	۰/۰۶۹
زمان وصول	۰/۱۱۶	۰/۰۶۰	۰/۰۶۱
نرخ مناسب مالیاتی	۰/۰۸۶	۰/۰۴۳	۰/۰۴۲
قوانین مناسب مالیاتی	۰/۰۵۹	۰/۰۳۱	۰/۰۲۸
بسترهای مناسب مالیاتی	۰/۰۴۳	۰/۰۲۰	۰/۰۱۹
عملکرد سازمان مالیاتی	۰/۰۳۰	۰/۰۱۵	۰/۰۱۴
پاسخ‌گویی مالیاتی	۰/۰۲۳	۰/۰۰۹	۰/۰۰۹
اطلاع مودیان	۰/۰۱۷	۰/۰۰۷	۰/۰۰۷

پس از محاسبه وزن نهایی، آخرین مرحله در امر تصمیم‌گیری، تلفیق وزن‌ها برای اولویت‌بندی گزینه‌ها است. در این قسمت برای تلفیق گزینه‌ها، باید میزان اهمیت انتظارات مودیان (پرداخت‌کنندگان مالیات) و انتظارات دولت را نسبت به همدیگر تعیین کرد. در این تحقیق میزان اهمیت آنها برابر در نظر گرفته شد و نهایتاً با تلفیق وزن‌های بدست آمده و اعمال قضاوت‌ها، اولویت‌های زیر حاصل شد:

نگاره (۹): تلفیق وزن‌ها برای اولویت‌بندی

گزینه‌ها	درصد از ترجیح نهایی
هزینه‌های وصول	۱/۲۶
زمان وصول	۷/۲۳
استفاده از نرخ و منبع مالیاتی مناسب	۲/۱۷
استفاده از قوانین و دستورالعمل‌های مناسب و قابل اجرا	۸/۱۱
بسترهای مناسب مالیاتی	۲/۸
عملکرد سازمان مالیاتی	۵/۹
پاسخ‌گویی مالیاتی	۴/۱
اطلاع‌مندیان	۳/۱

با توجه به نتایج به دست آمده و اولویت‌بندی ارائه شده در نگاره ۹، مشاهده می‌شود که هزینه‌های وصول مالیات و زمان وصول مالیات از مهمترین عوامل موثر بر کیفیت مالیات می‌باشند. به گونه‌ای که این دو عامل به تنهایی ۴۹/۸ درصد از اهمیت نهایی را به خود اختصاص داده‌اند. بنابراین، مقوله‌های مذکور بسیار حائز اهمیت است. در این زمینه پیشنهاد می‌شود که در سازمان امور مالیاتی، بخش حسابداری مدیریت با تاکید بر بهای تمام شده مالیات وصولی، نهادینه شده و در این مسیر از تکنیک‌های مهم و به‌روزی چون هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت استفاده گردد. به زمان وصول مالیات نیز باید توجه اساسی شود؛ زیرا با توجه به افزایش تورم و انتظارات مردم از خدمات دولت، به نظر می‌رسد بخش بزرگی از ارزش مالیات در طولانی شدن فرآیند وصول آن، از بین می‌رود و مالیات وصولی از مطلوبیت مناسب برخوردار نخواهد شد. حتی اگر رقم صحیح مالیاتی بعد از فرآیندهای قانونی و غیره با اعمال ارزش زمانی پول وصول گردد، باز هم از مطلوبیت برخوردار نخواهد بود. اگر مالیات در زمان مناسب وصول و به دنبال آن در زمان مناسب وارد فرآیند خرج در دولت گردد، منجر به خاتمه یافتن پروژه‌ها در زمان پیش‌بینی شده و مناسب شده و اثر تصاعدی مناسبی برای اقتصاد مملکت خواهد داشت که با ارقام ارزش زمانی پول قابل قیاس نمی‌باشد.

نتیجه‌گیری

اهمیت مالیات در دنیای مدرن امروزی بر کسی پوشیده نیست و در کشور ما نیز این موضوع اهمیت ویژه‌ای دارد. با توجه به این که در کشور ما موضوع جایگزینی نفت با مالیات مورد بحث می‌باشد، لذا باید از زوایای مختلف این پدیده را مورد بررسی قرار داد تا در سطح

کشور، از آن استفاده بهینه و موثری گردد. براین اساس، این مطالعه که در منطقه غرب کشور صورت گرفت، به بررسی عوامل موثر بر کیفیت مالیات از طریق فرآیند تحلیل سلسله مراتبی پرداخت. پس از مطالعه ادبیات و پیشینه تحقیق و مشاوره با اساتید و افراد صاحب نظر در این مباحث، عواملی که قادر بودند بر کیفیت مالیات موثر باشند در قالب یک پرسشنامه در اختیار پاسخ دهندگان قرار گرفت که درباره نتایج حاصل از آن می توان به طور خلاصه چنین عنوان کرد: "هزینه های دریافت مالیات" با ۱/۲۶ درصد از ترجیح نهایی رتبه اول را به خود اختصاص داد و به دنبال آن "زمان وصول مالیات" با ۷/۲۳ درصد از ترجیح نهایی در رتبه دوم قرار گرفت که با هم ۴۹/۸ درصد از اهمیت نهایی را به خود تخصیص داده اند. این نتیجه اهمیت زمان وصول و هزینه وصول مالیات و تأثیر مستقیم آن ها بر کیفیت مالیات را بیش از پیش نمایان می سازد. به عبارت دیگر، هرچه هزینه وصول مالیات بالاتر باشد کارایی پایین آمده و هرچه زمان وصول مالیات دیرتر شود، به دلیل تورم و از دست رفتن فرصت استفاده دولت از آن، ارزش آن کاهش یافته و لذا کیفیت مالیات کاهش می یابد. "استفاده از نرخ و منبع مالیاتی مناسب" با ۱۷/۲ درصد از ترجیح نهایی، رتبه سوم را به خود تخصیص داده است که این موضوع، به دلیل متفاوت بودن منابع مالیاتی، دارای اهمیت فزاینده ای است. بدان معنی که، نوع منبع مالیاتی از جمله این که دولتی باشد یا خصوصی و یا اینکه مالیات بر درآمد باشد یا مشاغل و غیره بر کیفیت مالیات تأثیرگذار است. برای نمونه مالیاتهای که از منابع دولتی وصول می شود از کیفیت آن چنانی برخوردار نیست؛ زیرا از این جیب به آن جیب دولت است. رتبه چهارم را "استفاده از قوانین و دستورالعملهای مناسب و قابل اجرا" با ۱۱/۸ درصد از ترجیح نهایی به خود اختصاص داده است. زیرا وجود قوانین با قدرت و بدون ابهام می تواند فرآیند وصول را تسهیل نماید. در ادامه "بسترهای مناسب مالیاتی" با ۸/۲ درصد از ترجیح نهایی، "عملکرد مناسب سازمان مالیاتی" با ۵/۹ درصد از ترجیح نهایی، "پاسخ گویی مالیاتی" با ۴/۱ درصد از ترجیح نهایی و "اطلاع و آگاهی مودیان مالیاتی" با ۳/۱ درصد از ترجیح نهایی، در رتبه های بعدی قرار می گیرند. بنابراین پیشنهاد می شود، سازمان امور مالیاتی که امروزه به دنبال بهبود سیستم اخذ مالیات است، به عوامل فوق الذکر و اولویت های آن ها توجه اساسی نماید تا مالیات وصولی از کیفیت بالایی برخوردار گردد.

این تحقیق همچون سایر تحقیقات از محدودیت‌های رنج می‌برد که در آینده می‌توان با رفع آن‌ها بر کیفیت تحقیق افزود. از آن جمله می‌توان به مشکلات مربوط به دریافت پرسشنامه‌های تکمیل شده در ادارات امور مالیاتی، عدم همکاری ادارات مزبور و کیفی بودن این تحقیق اشاره نمود.

پی نوشت

- ۱ سهم درآمدهای مالیاتی بودجه ۹۳: ۸۰٪ در آمد جاری، ۳۸٪ منابع عمومی، ۳۴٪ بودجه عمومی و ۱۰٪ کل بودجه
- ۲ نظام مالیاتی ترکیبی از دستگاه مالیاتی، مودیان مالیاتی، قانون و روش‌های عملیاتی است.
- ۳ شاید دوام حکومت‌های پادشاهی در برخی از کشورهای نفت خیز به این موضوع مربوط باشد.

منابع

- پور مقیم، سیدجواد؛ نعمت‌پور، معصومه و موسوی، میرحسین. (۱۳۸۴). بررسی عوامل موثر بر سطح وصول درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران. *پژوهش‌های اقتصادی*، سال ۵، شماره ۲، ۱۶۱-۱۸۷.
- خالقی رخنه، زهرا و نوریان، عبدالحسن. (۱۳۸۸). سیستم مالیات ستانی جامع در آمد اجاره املاک. *فصلنامه تخصصی مالیات*، شماره ۴، ۹۹-۱۳۲.
- دشتی، محمد. (۱۳۸۴). ترجمه نهج البلاغه. چاپ هفتم، دفتر مطالعات تاریخ و معارف اسلامی. ص ۵۷۹.
- رحیمی، علیرضا. (۱۳۹۰). انسان‌گرایی حضرت علی علیه السلام در مدیریت امور مالیاتی. *پژوهش‌های نهج البلاغه*، سال نهم، (۳۱)، ۱۱۷-۱۳۷.
- سیدی، میر حسین؛ قاسم‌نژاد مقدم، نیما و رحیمی، غلامرضا. (۱۳۸۸). ارائه مدلی جهت سنجش کیفیت با توجه به مفهوم نوین کیفیت (NCQ) با استفاده از تئوری فازی. *فراسوی مدیریت*، سال سوم، شماره ۱۱، ۳۱-۵۸.
- شعری، صابر. (۱۳۸۰). تجزیه و تحلیل هزینه‌های کیفیت. *مجله حسابر، شماره ۱۰، ۶۴-۶۷*.
- شیرخانی، فریبا. (۱۳۸۵). بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی. *مجله اقتصادی - وزارت امور اقتصادی و دارائی*، سال ششم، شماره ۵۴، ۴۱-۶۴.
- عاملی، آتزلا. (۱۳۸۳). تبیین و ارائه الگوی مناسب بازاریاب خدمات به منظور افزایش کارایی سازمان امور مالیاتی کشور. *پژوهش‌های اقتصادی*، ۵۷-۹۲.

- عباس نژاد، علی اکبر. (۱۳۸۰). ارزیابی مالی شرکت‌های پذیرفته شده بورس تهران بر اساس فرایند تحلیل سلسله مراتبی (AHP). پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه امام صادق (ع).
- عرب‌مازار، علی اکبر و دهقانی، علی. (۱۳۸۸). برآورد کارایی مالیات بر درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی در استان‌های کشور. *فصلنامه تخصصی مالیات*، دوره جدید، شماره ۷، ۴۵-۶۴.
- عسکری، علی. (۱۳۹۲). کالبد شکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور: چالش‌ها، برنامه‌ها و عملکرد نظام مالیاتی. *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*، شماره ۲، ۸۵-۱۲۰.
- قدسی پور، سیدحسین. (۱۳۹۲). فرآیند تحلیل سلسله مراتبی. دانشگاه صنعتی امیر کبیر.
متن قانون بودجه ۹۳. (۱۳۹۳). <http://www.parliran.ir>.
- مجتهد، احمد، احمدیان، اعظم. (۱۳۸۶). اثر درآمدهای مالیاتی دولت بر رفاه اجتماعی ایران. *پژوهشنامه اقتصادی*، شماره ۷، ۴۵-۷۱.
- هژبر کیانی، کامبیز؛ محمدی، فردین و غلامی، الهام. (۱۳۸۸). محاسبه نرخ‌های بهینه مالیات بر درآمد مشاغل و شرکت‌ها. *نشریه اقتصاد*، شماره ۵۴، ۷-۴۰.
- Amin, mohamad. (۲۰۱۱). Quality of Tax Administration :How Relevant Is Country Size?, Enterprise Analysis Unit, World Bank, Washington DC, ۲۰۴۳۳ .
- Barbuta, Nicoleta. (۲۰۰۸). Economic and Non-Economic Factors for Tax Compliance, University of Galati .
- Chamberlain, Jeff, Castleman, Tanya. (۲۰۰۲). Egovernment business strategies and services to Citizens: an analysis of the Australian e-tax system, Deaking university, Faculty of Business and Law .
- Fuest, Clemens , Peichl, Andreas and Schaefer, Thilo. (۲۰۰۶). Does Tax Simplification yield more Equity and Efficiency? An empirical analysis for Germany, Center for Public Economics University of Cologn .
- Imani Barandagh, Mohammad (۲۰۱۵). Tax in Imam Allis' views and its conformity with current situation in Iran, *Journal of Social Issues & Humanities (Journal SIH)* , vol۳,no. ۱ .