

بررسی تحقق هدف‌های چشم‌انداز تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور بر اساس فرایند تحلیل سلسله مراتبی (AHP)

محمد حسین پور کاظمی*، حمید آسایش**

چکیده

سازمان امور مالیاتی، با هدف فراهم کردن موجبات اجرای مطلوب کلیه برنامه‌ها و تکالیف مربوط به وصول مالیات و افزایش کارایی نظام مالیاتی و تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات در سازمانی واحد، در سال ۱۳۸۰ به عنوان سازمانی مستقل تشکیل شده است. بنابراین هدف‌های افزایش درآمدهای مالیاتی، کاهش هزینه‌های وصول مالیات، افزایش رضایت‌مندی مؤدیان و ذینفعان نظام مالیاتی، آموزش و توسعه منابع انسانی و ارتقای سلامت نظام اداری، مکانیزاسیون نظام مالیاتی (مالیات الکترونیکی) و ارتقای بهره‌وری برای این سازمان در نظر گرفته می‌شود. حال این سؤال اساسی پیش می‌آید که آیا هدف‌های تشکیل سازمان از قبیل کارایی و اثربخشی نظام مالیاتی، برآورده شده است. در این مقاله با اجرای پژوهشی میدانی با کمک روش تحلیل سلسله مراتبی به عوامل مؤثر بر رشد بهره‌وری و سایر هدف‌ها می‌پردازیم.

نتایج حاکی از آن است که نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی و رضایت‌مندی مؤدیان و ذینفعان نظام مالیاتی و شاخص آموزش و توسعه منابع انسانی و ارتقای سلامت نظام اداری از سال تشکیل تا سال ۱۳۸۵ افزایش داشته است و لیکن هزینه‌های وصول مالیات نیز افزایش داشته است. در نهایت به این جمع‌بندی می‌رسیم که بهره‌وری تغییرچندان محسوس‌تری نداشته است. ضمن اینکه سال ۱۳۸۳ حداکثر بهره‌وری برای سازمان بوده است.

کلید واژه‌ها: بهره‌وری، تحلیل سلسله مراتبی (AHP)، سازمان امور مالیاتی کشور.

تاریخ دریافت مقاله: ۸۹/۰۳/۰۱ تاریخ پذیرش مقاله: ۸۹/۰۸/۱۸.

* دانشیار گروه اقتصاد دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی دانشگاه شهید بهشتی.

** مدرس دانشگاه آیت‌الله بروجردی و کارشناس دیوان محاسبات کشور (نویسنده مسئول).

Email: hamid_asaiesh@yahoo.com

مقدمه

حجم بالایی از درآمد دولت ایران، ارز حاصله از فروش نفت است. نوسانات بالای قیمت نفت باعث ایجاد شوک‌های متعددی برای اقتصاد ایران شده است که آثار منفی زیادی را به همراه داشته است. حذف این شوک‌ها نیازمند ایجاد یک منبع درآمدی با ثبات می‌باشد که همین امر نیاز توجه بیشتر و بهتر به درآمدهای مالیاتی را ایجاد کرده است که نتیجه نهایی این کار، قطع اتکای هزینه‌های جاری به نفت و تأمین آن از محل درآمدهای مالیاتی و اختصاص عواید نفت برای توسعه سرمایه‌گذاری براساس کارآیی، خواهد بود.

در سال ۱۳۷۹ براساس مفاد بند الف ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، سازمان امور مالیاتی کشور "به منظور افزایش کارایی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و همچنین تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات" ایجاد شد. سازمان امور مالیاتی به استناد مصوبه شماره ۲۷۱۳۳ت۲۳۹۱۳هـ مورخ ۱۳۸۰.۰۶.۱۰ هیات دولت تشکیل شد، در این مصوبه اهداف تشکیل سازمان به شرح ذیل ذکر گردیده است؛ فراهم کردن موجبات اجرای تکالیف مربوط به وصول مالیات؛ نظارت بر حسن اجرای قوانین و مقررات مالیاتی؛ ایجاد بستر مناسب جهت تحقق اهداف مالیاتی کشور؛ افزایش کارآیی نظام مالیاتی؛ و تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات در سازمانی واحد.

حال این سؤال اساسی پیش می‌آید که آیا هدف‌های تشکیل سازمان از قبیل کارایی و اثربخشی نظام مالیاتی، برآورده شده است. از این رو در این پژوهش، سعی می‌شود به سؤال‌هایی از قبیل اینکه آیا سازمان امور مالیاتی به اهداف تشکیل خود دست یافته است، پاسخ داده شود. برای بررسی کارایی از روش تحلیل سلسله مراتبی (AHP) استفاده شده است. این روش برای طبقه‌بندی گزینه‌ها و تخصیص منابع از طریق تبدیل یک وضعیت پیچیده، به بخش‌های کوچکتر، مورد استفاده واقع می‌شود.

مروری مبانی نظری

سنجش بهره‌وری مالیات

مالیات توسط اندیشمندان مالیه عمومی عبارت است از سهمی که به موجب اصل تعاون ملی و طبق مقررات موضوعه، هر یک از افراد کشور موظف هستند از درآمد و یا دارایی خود به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشور، بر حسب توانایی و استطاعت مالی خود، به خزانه دولت بپردازند» [۵]. به عبارت دیگر، مالیات برداشت از درآمد یا ثروت افراد حقیقی یا حقوقی به منظور پرداخت هزینه‌های عمومی و اجرای سیاست‌های اقتصادی است که این برداشت، به موجب قوانین و بوسیله دولت صورت می‌گیرد [۱۲].

مالیات‌ها از اجزای مهم سیاست‌های دولت در بهبود توزیع درآمد هستند. همه انواع مالیات‌ها دارای اثر درآمدی و مؤثر بر توزیع درآمدند. آدام اسمیت در کتاب معروف «ثروت ملل» در سال ۱۷۷۶ میلادی، شرایط چهارگانه عدالت، مشخص بودن، سهل‌الوصول بودن، و صرفه‌جویی را برای مالیات قائل می‌شود. از این رو یک سیستم مالیاتی باید دارای معیارهای عملی معروف به معیار هاروارد (اطمینان، هزینه‌های پرداخت و جمع‌آوری، قابلیت اجرا، مقبولیت) باشد که اتواکستاین نیز این امر را تأیید کرده است [۱۳] [۱۴] [۱۸].

در شرایط کنونی بیشتر اندیشمندان اقتصادی بر لزوم استقرار نظام‌های کارآمد مالیاتی در جوامع و اتکا دولت‌ها بر این منابع درآمدی، تأکید دارند و آنرا شرط لازم جهت دستیابی به ثبات و استمرار در رشد اقتصادی کشورها و در نتیجه، توسعه همه جانبه آنها می‌دانند، چرا که اتکا دولت‌ها به منابع درآمد مالیاتی بعنوان اصلی‌ترین منبع تامین مالی هزینه‌های آنان سبب خواهد شد تا همخوانی و تناسب در اهداف، عملکرد و منافع بخش عمومی با بخش خصوصی بوجود آمده و بین آنها پیوندی برقرار شود که مانع از اتخاذ سیاست‌های ناکارآمد توسط دولت‌ها گردد.

در این پژوهش، گزینه‌های لازم جهت تحقق هدف‌های چشم‌انداز تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی (AHP) مورد بررسی قرار می‌گیرد. همان‌گونه که توضیح داده خواهد شد از فرایند تحلیل سلسله مراتبی برای طبقه‌بندی گزینه‌ها و تخصیص منابع می‌توان استفاده کرد. محدودیت‌های روش AHP این است که کلیه اعضای گروه (مورد پرسش) می‌بایستی برای تصمیم‌گیری و بحث در مورد ساختار مسأله اجماع کنند. همچنین وابستگی متقابل اجزا را مورد توجه قرار می‌دهد. با عنایت به جمع‌آوری اطلاعات از افراد خبره و توانایی‌های روش تحلیل سلسله مراتبی (AHP) از قبیل قابلیت درک آسان و بدون نیاز به متخصصان، ارائه ساختاری جهت همکاری و مشارکت گروهی در تصمیم‌گیری، استفاده از هر دو بعد نگرش سیستمی و تحلیل جزء به جزء برای حل مسائل، مقیاس اندازه‌گیری مختص، و اندازه‌گیری موارد نامشهود، در این پژوهش روش AHP مورد استفاده واقع می‌شود. به طور کلی AHP دارای مزایای وحدت، تکرار فرایند و قضاوت و اجماع، بده و بستان، ترکیب و سازگاری و وابستگی متقابل اجزا است [۱۶].

مراحل فرایند تحلیل سیستمی مراتبی (AHP)

فرایند تحلیل سلسله مراتبی را می‌توان در مراحل اصلی شامل تشکیل درخت سلسله مراتبی، مقایسه زوجی جایگزین‌ها و معیارهای تحقیق، عملیات محاسبه داده‌ها، و تعیین نرخ ناسازگاری ترسیم و اجرا کرد که در ادامه موارد یاد شده بیان می‌شود [۷].

۱. تشکیل درخت سلسله مراتبی

۲. مقایسه زوجی جایگزین‌ها و معیارهای تحقیق
۳. عملیات محاسبه داده‌ها؛ برای تعیین اولویت هر یک از گروه‌های مقایسه شده گذر از دو مرحله «نرمال‌سازی» و محاسبه «میانگین موزون» لازم است.
۴. تعیین نرخ ناسازگاری؛ در روش "AHP" میزان نرخ ناسازگاری قابل تحمل کمتر از ۰/۱ در نظر گرفته شده است. در این پژوهش با استناد به جدول شاخص تصادفی پروفیسور هاگر و ساتی و شاخص سازگاری، نرخ سازگاری محاسبه شده است.

پیشینه پژوهش

از جمله پژوهش‌هایی که پیرامون این امر در داخل کشور انجام گرفته است، پایان‌نامه‌ای با عنوان «محاسبه کارایی و کوشش مالیاتی سازمان امور مالیاتی استان‌های مختلف کشور: روش تحلیل پوششی داده‌ها» است که در سال ۱۳۸۷ با استفاده از بهینه‌سازی ریاضی، کارایی سازمان امور مالیاتی استان‌های مختلف کشور، مورد ارزیابی قرار گرفته است. در مطالعه مزبور، سازمان امور مالیاتی هر استان به عنوان یک واحد تصمیم‌گیرنده قلمداد شده که دارای چندین نهاد و ستانده می‌باشد. در این پژوهش، متغیرهای مالیات به عنوان محصول و ارزش افزوده بخش صنعت و خدمات و هزینه‌های جاری سازمان امور مالیاتی، تعداد پرسنل سازمان امور مالیاتی هراستان (که با روش مقایسه زوجی تعدیل شده است)، میزان اشتغال، میزان سواد، میزان شهرنشینی به عنوان عوامل در نظر گرفته شده است؛ برای ارزیابی کارایی از روش تحلیلی پوششی داده‌ها (DEA) ادارات مالیاتی استفاده شده است. در نهایت متوسط کوشش مالیاتی کل کشور در طی سه سال ۱۳۸۳، ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵، معادل ۷۵ درصد به‌دست آمد [۱۱].

لیکن تاکنون از الگوهای تصمیم‌گیری چند شاخصه (MADM)^۱ برای محاسبه کارایی سازمان امور مالیاتی استفاده نشده است. ضمن اینکه میزان تحقق چشم‌انداز، که بیانگر جهت‌گیری سازمان بوده و هویت، آرمان و چگونگی رسیدن به آن را نشان می‌دهد [۱۶] [۱۷]، برای سازمان مالیاتی به رغم تدوین راهبردهای مختلف در برنامه راهبردی سازمان (به جهت دستیابی به اهداف کلی سازمان) مورد بررسی قرار نگرفته است و تنها در برنامه راهبردی سازمان به شاخص‌های رسیدن به چشم‌انداز و انجام مأموریت سازمان اشاره شده است. [۹] در یک نگاه کلی الگوی فوق‌الذکر به تصمیم‌های خاصی مانند ارزیابی، اولویت‌گذاری و یا انتخاب از بین گزینه‌های موجود اطلاق می‌شود. خصوصیات مشترک الگوهای MADM عبارت‌اند از انتخاب از بین گزینه‌های مشخص، وجود چندین شاخص مؤثر در تصمیم‌گیری، واحدهای بی‌مقیاس و اطلاعات منجر به وزن‌بندی شاخص‌ها می‌باشد [۴].

1 Multiple Attribute Decision Making (MADM)

انواع روش‌های MADM با عنایت به داده‌ها عبارت‌اند از الگوهای جبرانی که تبادل بین شاخص‌ها صورت می‌گیرد، از قبیل میانگین وزنی، Topsis, ELECTRE، تخصیص خطی، غیره، AHP و الگوهای غیرجبرانی که تبادل بین شاخص‌ها صورت نمی‌گیرد مانند روش تسلط، لکسیکوگراف، حذف، ماکسی‌مین، مینی‌ماکس، رضایت بخش خاص و شمول [۴].

در برنامه عملیاتی سال ۱۳۸۶ مالیاتی از روش Topsis جهت تعیین ظرفیت مالیاتی استان‌ها استفاده شده است [۱۰]. تاکنون تحقیق درخصوص اهداف تشکیل سازمان انجام نشده است لذا این پژوهش نخستین پژوهشی است که در جریان انجام آن، تحقق هدف‌های تشکیل سازمان امور مالیاتی از قبیل کارایی و بهره‌وری به طور مستقیم و کلی سنجیده شده است.

مالیات و سازمان امور مالیاتی

در سال ۱۳۷۶ و به دنبال آن در سال ۱۳۷۸ تدوین طرح ساماندهی اقتصادی با مسئولیت وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت پذیرفت که در نهایت منجر به تشکیل سازمان امور مالیاتی به عنوان سازمانی مستقل و زیر نظر وزیر امور اقتصادی و دارایی جهت کسب کارایی و تمرکز امور مربوط مالیات شد و در ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاح و وظایف از معاونت وزارت امور اقتصادی و دارایی به سازمان امور مالیاتی منتقل شد [۹].

فرایند مالیاتی و تشخیص علی‌الرأس

قبل از بیان عملکرد درآمدهای مالیاتی باید توجه داشت که فرایند اخذ مالیات به چه طریق است در این خصوص باید توجه داشت که صدور اوراق تشخیص، به عنوان اولین گام در فرایندهای مالیاتی محسوب می‌شود. صدور اوراق تشخیص، مشمول و معاف از مالیات بودن را مشخص می‌کند پس از آن، اوراق تشخیص به مؤدی ابلاغ می‌شوند که در نتیجه آن از طریق تمکین و توافق مؤدی با اداره‌های مالیاتی برخی اوراق تشخیص قطعی می‌گردند و برخی به هیأت‌های حل اختلاف جهت قطعی شدن فرستاده می‌شود و در نهایت اوراق قطعی شده برای وصول صادر می‌گردد که در صورت عدم تمکین، بخش وصول و اجرا در خصوص وصول آن اقدام می‌نماید.

در کنار این فرایند، رویه تشخیص علی‌الرأس نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد که عبارت از این است که مأموران تشخیص مالیات با توجه به نوع و رشته شغلی هر مؤدی عواملی از فعالیت‌های تولیدی و کار و کسب مانند تولید، خرید سالیانه، فروش سالیانه، درآمد ناویژه و غیره را با تحقیق و مراجعه به طرف معامله مودی و بررسی اطلاعیه‌های واصله، تعیین و آن‌ها را در ارقام مشخصه‌ای که ضریب نامیده می‌شوند ضرب می‌کنند تا درآمد مشمول مالیات به دست آید.

عملکرد درآمدهای مالیاتی کشور از سال ۱۳۸۰ تا سال ۱۳۸۵

در سال ۱۳۸۰ نظام مالیاتی کشور شاهد اصلاحات ساختاری و تشکیلاتی گسترده‌ای بود، در این میان می‌توان به اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۸۰، قانون تجمع عوارض در سال ۱۳۸۱ و تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور و غیره اشاره کرد. میزان مالیات مستقیم در سال ۱۳۸۰ برابر ۲۲۹۸۶ میلیارد ریال بود که البته در سال ۸۵ با احتساب مالیات بر شرکت نفت به رقم ۹۷۶۹۱ میلیارد ریال رسیده است که بدون احتساب رقم مالیات بر شرکت نفت به رقم ۷۱۵۵۷ میلیارد ریال رسیده است یعنی طی ۵ سال مالیات‌های مستقیم بیش از سه برابر شده است. بررسی ترکیب مالیات مستقیم درآمدهای مالیاتی طی سال‌های ۸۵-۸۰ حاکی از آن است که سهم مالیات بر اشخاص حقوقی در مالیات‌های مستقیم از ۵۳.۸ درصد سال ۱۳۸۰ به ۷۴.۶ درصد در سال ۱۳۸۵ رسیده است و این سهم طی سال‌های ۸۰ تا ۸۵ روند افزایشی داشته است و سهم مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت در مالیات‌های مستقیم کاهش یافته است. مالیات بر کالا و خدمات از ۴۱۷۴ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۰ به رقم ۱۴۱۲۳ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۵ رسیده است و رشد سالانه مالیات بر کالاها و خدمات از سال ۸۱ تا ۸۵ به ترتیب برابر با ۴۷، ۷۴، ۱۱-، ۵۸، و ۵- درصد بوده است [۳].

تشکیل سازمان امور مالیاتی

در اجرای قانون برنامه سوم، آیین‌نامه اجرایی بند (الف) ماده (۵۹) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی با شماره ۲۷۱۳۳/ت ۲۳۹۱۳ هـ مورخ ۱۳۸۰.۰۶.۱۰ تصویب شد، بنابراین سازمان امور مالیاتی کشور در خرداد سال ۱۳۸۱ با حدود ۷۲۰۰ حوزه مالیاتی در سراسر کشور و بیش از ۱۷ هزار نیروی شاغل فعالیت خود را آغاز کرد. در بهمن ماه همان سال تشکیلات تفصیلی پیشنهادی ادارات کل مالیاتی در قالب ۱۴۸۱۹ پست سازمانی به این اداره‌ها ابلاغ شد. این سازمان در سال ۱۳۸۳ نیز همچنان درگیر انتظام امور داخلی خود از جمله ارتقای سطح ادارات امور مالیاتی به ادارات کل امور مالیاتی و تهیه و ابلاغ تشکیلات تفصیلی ادارات کل امور مالیاتی استان‌ها و شهر تهران بوده است. در سال ۱۳۸۳ تهیه و ابلاغ تشکیلات تفصیلی ادارات کل امور مالیاتی استان‌ها و شهر تهران و تطبیق پست‌های سازمانی ادارات وصول و اجرا، نظارت و پیگیری مالیات‌های غیر مستقیم و نیز پست‌های کمک ممیز، ممیز، سر ممیز و ممیز کل به کاردان مالیاتی، کارشناس مالیاتی، کارشناس ارشد مالیاتی، رئیس گروه مالیاتی بر اساس ماده ۲۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم انجام شد.

سازمان به عنوان یک تشکیلات تازه تأسیس در سال ۱۳۸۳ موفق به دریافت مجوز استخدام ۱۴۵۰ نفر از طریق درج آگهی استخدام در روزنامه‌های کثیرالانتشار شد.

همچنین درخصوص تربیت نیروی انسانی متخصص، سازمان اقدام به تشکیل کلاس‌های آموزشی برای کارکنان خود نموده است. روند شرکت کارکنان در کلاس‌های آموزشی در سال ۱۳۸۳، با رشد فزاینده چشمگیری سرانه آموزشی را در این سازمان به ۲۶۰ نفر/ساعت رسانید. آموزش‌های بلندمدت میان‌مدت و کوتاه‌مدت در قالب دوره‌های آموزشی مکاتبه‌ای و حضوری ساماندهی شده‌اند. ضمن آنکه کارگاه‌های آموزشی متعددی نیز طراحی و اجرا شده‌اند.

تبیین الگوی AHP

به منظور بررسی تحقق اهداف چشم‌انداز تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور بر اساس فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP)، سال‌های ۸۵-۸۱ عملکرد مرتبط با اهداف سازمان امور مالیاتی کشور مورد بررسی قرار گرفت. اطلاعات به دو صورت کتابخانه‌ای و کار میدانی (تکمیل پرسشنامه) جمع‌آوری شدند. الگوی کامل و دقیق با عنایت با اطلاعات کامل به نتیجه خواهد رسید. مهمترین محدودیت این تحقیق نبود داده‌ها و اطلاعات دقیق بوده است. این پژوهش در گام نخست به اطلاعات تئوریک و کتابخانه‌ای در زمینه مالیات و سازمان امور مالیاتی، نیازمند بوده است. پس از مطالعات تئوریک با استفاده از نماگرهای مالیاتی منتشره دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات سازمان امور مالیاتی کشور، آمار مالیات اخذ شده، به دست آمد. در اینجا توجه به این نکته لازم است که دستیابی به سایر آمار و اطلاعات مورد نیاز چندان ساده نبوده است (از قبیل هزینه‌های سازمان، خوداظهاری‌ها، تعداد اوراق تشخیص مالیات و غیره). برای گردآوری چنین اطلاعاتی علاوه بر مراجعه به کتاب‌های مختلف (از جمله برنامه عملیاتی سال ۱۳۸۶، سازمان امور مالیاتی کشور و برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی کشور و غیره) به کارشناسان مربوطه نیز مراجعه شد. با همکاری برخی از کارکنان و دست‌اندرکاران شاغل در سازمان امور مالیاتی و وزارت امور اقتصادی و دارایی، آمار و اطلاعات گردآوری شده است. همزمان با جمع‌آوری اطلاعات و آمار علاوه بر مصاحبه‌های حضوری، پرسشنامه‌ای بر اساس نظر کارشناسان و با کمک برنامه راهبردی سازمان تهیه شد. در تهیه و تکمیل پرسشنامه از نظر ۲۰ متخصص امور مالیاتی استفاده شد و اعتبار پرسشنامه به وسیله روش‌های آلفای کرونباخ و دو نیمه کردن اثبات شد بنابراین برای استفاده از روش AHP، از نظرات متخصصان و کارشناسان مالیاتی استفاده شده است. ضمن اینکه با توجه به سیستم خودکنترلی روش AHP سازگاری جواب‌ها به پرسش‌ها مورد بررسی قرار گرفت. در ادامه این فرایند تشریح می‌شود.

معیارها و زیرمعیارهای تحقق اهداف تشکیل سازمان از کتاب طرح جامع مالیاتی که نتیجه تحقیق و تفحص کارشناسان مالیاتی بوده است و مورد تأیید متخصصان منتخب، می‌باشد انتخاب شده‌اند که در ادامه شرح داده می‌شوند [۸].

همانطور که توضیح داده شده است ماده ۹ آیین نامه اجرایی با شماره ۲۳۹۱۳ت۲۷۱۳۳ مورخ ۱۳۸۰.۰۶.۱۰ هیأت دولت، وظایف سازمان امور مالیاتی را برشمرده است. چشم‌انداز سازمان نیز با عنایت به قانون برنامه سوم و مصوبه مورد اشاره، به شرح ذیل است:

"سازمان امور مالیاتی کشور، سازمانی است بالنده که در سایه دستیابی به نیروی انسانی توانمند، فناوری‌های روزآمد و جدیدترین روش‌های مالیاتی بر آن است بگونه‌ای عمل کند تا نه تنها کلیه هزینه‌های جاری دولت از محل درآمدهای مالیاتی تأمین شود بلکه کشور از نظر درآمدهای مالیاتی سرآمدکشورهای در حال توسعه باشد و سازمان نیز به عنوان کاراترین و اثربخش‌ترین دستگاه دولتی شناخته شود."

بنابراین اهداف ۱. افزایش درآمدهای مالیاتی، ۲. کاهش هزینه‌های وصول مالیات، ۳. افزایش رضایت‌مندی مودیان و ذینفعان نظام مالیاتی، ۴. آموزش و توسعه منابع انسانی و ارتقای سلامت نظام اداری، ۵. مکانیزاسیون نظام مالیاتی (مالیات الکترونیکی) و ۶. ارتقای بهره‌وری، را برای این سازمان به عنوان متغیرهای خروجی در نظر می‌گیریم. با توجه به هدف‌های یاد شده لازم است که ۶ شاخص کلان، تعریف و محاسبه شود. بدین منظور زیر شاخص‌هایی نیز مشخص شده است که در جداولی که در ادامه می‌آید به آنها اشاره می‌شود.

به‌غیر از هدف افزایش درآمد مالیاتی برای سایر اهداف و به‌منظور جمع‌بندی داده‌های زیر شاخص‌ها و در نهایت به‌دست آوردن شاخص‌های کلان، احتیاج به تخصیص وزن‌های نسبی است که این وزن‌ها با بهره‌گیری از تکنیک تحلیل سلسله مراتبی (AHP) و نظرات ۲۰۰ نفر از مدیران و کارشناسان سازمان مالیاتی بالای ۱۰ سال سابقه کار با مدرک فوق لیسانس از طریق پرسشنامه اخذ می‌گردد. پس از ثبت پاسخ در قالب ماتریس زوجی با استفاده از میانگین هندسی عملیات ترکیب داده‌ها انجام گرفته است. حال درخصوص هر هدف، جدول زوجی ترکیب شده را نوشته و به تفکیک، استخراج اولویت‌ها را به‌دست آورده و همزمان تحلیل حساسیت و سازگاری پرسشنامه را بررسی می‌کنیم. گفتنی است که به منظور راحتی، برای همه زیر شاخص‌ها علامت اختصاری را در جداول جایگزین می‌کنیم.

فرایند AHP درخصوص هدف کاهش هزینه‌های وصول مالیات

به منظور ساده‌سازی طبق جدول ۱، نمادها را جایگزین زیر شاخص‌ها نموده‌ایم.

جدول ۱. علامت اختصاری زیرشاخص‌های هدف کاهش هزینه‌های وصول مالیات

نام متغیر در ماتریس زوجی و جداول هدف کاهش هزینه‌های وصول مالیات	علامت اختصاری
تعداد نیروی کار کادر تشخیص	a
نسبت هزینه وصول مالیات به درآمدهای مالیاتی	b
کل هزینه‌های جاری وصول درآمدهای مالیاتی دولت	c
نسبت تعداد اوراق تشخیص مشمول به تعداد کادر تشخیص	d
نسبت تعداد اوراق تشخیص مطرح نشده در هیأت‌های حل اختلاف به تعداد اوراق تشخیص مشمول	e
نسبت تعداد اوراق قطعی ابلاغ شده به تعداد اوراق قطعی صادره	f
عکس نسبت تعداد اوراق قطعی ارسال شده به اجراییات به تعداد اوراق قطعی صادره	g
کاهش هزینه جاری و هزینه از محل درآمدهای اختصاصی	h

ماتریس زوجی ترکیبی نظرات کلیه متخصصین مورد پرسش قرار گرفته شده به شکل جدول ۲ است.

جدول ۲. ماتریس زوجی هدف کاهش هزینه‌های وصول مالیات

	h	g	f	e	d	c	b	a	
a	۱.۲۸	۱.۸۲	۰.۹۱	۱.۱۴	۱.۰۵	۰.۵۴	۰.۵۸	۱	
b	۱.۰۵	۲.۱۴	۱.۹۹	۱.۶۱	۲.۰۳	۱.۶۱	۱	۱.۷۲	
c	۱.۹۹	۱.۹۴	۲.۷۵	۱.۷۷	۲.۰۸	۱	۰.۶۲	۱.۸۶	
d	۱.۹۲	۱.۱۶	۰.۹۴	۲.۱۱	۱	۰.۴۸	۰.۴۹	۰.۹۶	
e	۰.۶۸	۰.۸۷	۰.۷۹	۱	۰.۴۷	۰.۶۶	۰.۶۲	۰.۸۸	
f	۱.۱۶	۱.۲۸	۱	۱.۲۷	۱.۱۱	۰.۳۶	۰.۵	۱.۱	
g	۰.۸۵	۱	۰.۷۸	۱.۱۴	۰.۸۳	۰.۴۷	۰.۴۷	۰.۵۵	
h	۱	۱.۱۸	۰.۸۶	۱.۴۸	۰.۵۲	۰.۵۲	۰.۹۵	۰.۷۸	

ماخذ: نتایج تحقیق

حال قضاوت‌ها را با هم تلفیق می‌کنیم برای این کار ابتدا اعداد هر ستون را با یکدیگر جمع می‌کنیم و بعد اعداد هر ستون را بر مجموع اعداد تقسیم می‌کنیم و در نهایت جمع ردیف‌ها بدست آورده و با تقسیم جمع ردیف‌ها بر مجموع آن‌ها، سهم هر ردیف را به عنوان اولویت هستند طبق جدول ۳ بدست می‌آوریم.

جدول ۳. جدول الویت زیرشاخص‌ها جهت هدف کاهش هزینه‌های وصول مالیات

اولویت	جمع ردیف‌ها	h	G	f	e	d	c	b	a	
۰/۱۱	۰/۹۱	۰/۱۳	۰/۱۶	۰/۰۹	۰/۱	۰/۱۲	۰/۱	۰/۱۱	۰/۱۱	a
۰/۱۹	۱/۵۳	۰/۱۱	۰/۱۹	۰/۲	۰/۱۴	۰/۲۲	۰/۲۹	۰/۱۹	۰/۱۹	b
۰/۱۹	۱/۵۳	۰/۲	۰/۱۷	۰/۲۷	۰/۱۵	۰/۲۳	۰/۱۸	۰/۱۲	۰/۲۱	c
۰/۱۲	۰/۹۷	۰/۱۹	۰/۱	۰/۰۹	۰/۱۸	۰/۱۱	۰/۰۹	۰/۰۹	۰/۱۱	d
۰/۰۹	۰/۷	۰/۰۷	۰/۰۸	۰/۰۸	۰/۰۹	۰/۰۵	۰/۱۲	۰/۱۲	۰/۱	e
۰/۱۱	۰/۸۵	۰/۱۲	۰/۱۱	0.10	۰/۱۱	۰/۱۲	۰/۰۶	۰/۱	۰/۱۲	f
۰/۰۸	۰/۶۸	۰/۰۹	۰/۰۹	۰/۰۸	۰/۱	۰/۰۹	۰/۰۸	۰/۰۹	۰/۰۶	g
۰/۱	۰/۸۴	۰/۱	۰/۱	۰/۰۹	۰/۱۳	۰/۰۶	۰/۰۹	۰/۱۸	۰/۰۹	h

ماخذ: نتایج تحقیق

برای بررسی ناسازگاری ابتدا اعداد مربوط به اولویت‌ها را در ستون‌های هم عدد ضرب می‌کنیم که این عملیات در جدول ۴ آمده است.

جدول ۴. بررسی سازگاری و ناسازگاری در AHP جهت هدف کاهش هزینه‌های وصول مالیات

اولویت‌ها	تقسیم بردار وزنی بر اولویت‌ها	بردار مجموع وزنی	h	g	f	e	d	c	B	a	
۸/۲۲	۰/۹۴	۰/۱۳	۰/۱۵	۰/۱	۰/۱	۰/۱۳	۰/۱	۰/۱۱	۰/۱۱	۰/۱۱	a
۸/۳	۱/۵۸	۰/۱۱	۰/۱۸	۰/۲۱	۰/۱۴	۰/۲۵	۰/۳۱	۰/۱۹	۰/۲	۰/۲	b
۸/۳	۱/۵۹	۰/۲۱	۰/۱۶	۰/۲۹	۰/۱۵	۰/۲۵	۰/۱۹	۰/۱۲	۰/۲۱	۰/۲۱	c
۸/۲۴	۱	۰/۲	۰/۱	۰/۱	۰/۱۸	۰/۱۲	۰/۰۹	۰/۰۹	۰/۱۱	۰/۱۱	d
۸/۲۳	۰/۷۲	۰/۰۷	۰/۰۷	۰/۰۸	۰/۰۹	۰/۰۶	۰/۱۳	۰/۱۲	۰/۱	۰/۱	e
۸/۲۴	۰/۸۷	۰/۱۲	۰/۱۱	۰/۱۱	۰/۱۱	۰/۱۳	۰/۰۷	۰/۱	۰/۱۳	۰/۱۳	f
۸/۲۶	۰/۷	۰/۰۹	۰/۰۸	۰/۰۸	۰/۱	۰/۱	۰/۰۹	۰/۰۹	۰/۰۶	۰/۰۶	g
۸/۱۹	۰/۸۶	۰/۱	۰/۱	۰/۰۹	۰/۱۳	۰/۰۶	۰/۱	۰/۱۸	۰/۰۹	۰/۰۹	h

بردار مجموع وزنی را بر بردار اولویت تقسیم می‌کنیم و بعد میانگین اعداد بردار به‌دست آمده را می‌گیریم که برابر با ۸/۲۵ شده است. که تعداد ماتریس را از آن کم و نتیجه را بر یک عدد کمتر از تعداد ماتریس تقسیم می‌کنیم تا شاخص سازگاری به‌دست آید که برابر ۰/۰۴ شد حال شاخص سازگاری بر ارزش تصادفی شاخص سازگاری که از جدول سازگاری استخراج شده (۱/۴۱) تقسیم می‌شود که اگر کمتر از ۱۰ درصد باشد سازگاری خوب است. که در این مورد عدد برابر با ۲/۵۲ درصد درآمد بنابراین سازگاری وجود دارد.

برای سایر اهداف نیز این روند تکرار شد و اولویت هر یک از زیر شاخص‌ها در اهداف بدست می‌آید. در مجموع بعد از تجمیع زیرشاخص‌ها، مقادیر شاخص‌های کلان در طی سال‌های

۱۳۸۱ الی ۱۳۸۵ مشخص شد. که در جدول ۵ مقادیر شاخص هدف پس از نرمال‌سازی آمده است.

جدول ۵. مقادیر نرمال‌شده برخی از شاخص‌های هدف

شاخص	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵
شاخص نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی	۱/۷۲	۲/۲۷	۱/۶	۲/۶۱	۳/۴۳
شاخص هزینه‌های وصول مالیات	۲/۷۴	۲/۷۷	۳/۲۹	۳/۹۴	۴/۱
شاخص رضایت‌مندی مودیان و ذینفعان نظام مالیاتی	۲/۴۹	۱/۹۷	۲/۷۷	۳/۰۵	۳/۰۵
شاخص آموزش و توسعه منابع انسانی و ارتقای سلامت نظام اداری	۲/۵۱	۲/۶۳	۳/۸۸	۳/۸	۳/۵۲
شاخص بهره‌وری	۲/۵۵	۲/۷	۲/۹۹	۲/۵۶	۲/۵۸

ماخذ: نتایج تحقیق

نتیجه‌گیری

با عنایت به یافته‌ها و تخمین‌های پژوهش، می‌توان به نتایج ذیل اشاره کرد:

- ابتدا باید بیان داشت که در راستای انجام این پژوهش، محدودیت دسترسی به آمار و اطلاعات وجود داشته است که البته با کمک کارشناسان سازمان مرتفع شد. لیکن برخی از زیرشاخص‌ها و متغیرها مانند زیرشاخص‌های مکانیزاسیون سازمان قابل اندازه‌گیری نبودند.
- با عنایت به محاسبات می‌توان نتیجه گرفت که در سال ۱۳۸۵ به نسبت سال تأسیس سازمان (۱۳۸۱) نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی افزایش یافته است.
- کل هزینه سازمان طی سال‌های ۸۱ تا ۸۵ روند افزایش داشته است. به طوری که رقم آن پس از نرمال‌سازی از ۴۵۹ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۱، به رقم ۲۱۱۹ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۵ رسیده است یعنی طی ۵ سال بیش از ۵ برابر شده است. آمار حاکی از آن است که بیشترین عامل مؤثر بر کاهش هزینه را نسبت هزینه وصول مالیات به درآمدهای مالیاتی یعنی اخذ مالیات با هزینه کمتر و همچنین کاهش هزینه‌های جاری وصول درآمدهای مالیاتی دولت تشکیل می‌دهند که در این خصوص باید اشاره کرد که طبق برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی کشور، برخی از پایه‌ها و منابع درآمدی در کشور مانند مالیات مستغلات و املاک اجاری و نقل و انتقالات املاک و همچنین مالیات بر ثروت با وجود اینکه کمترین سهم را در ترکیب درآمدهای مالیاتی را دارا می‌باشند بیشترین هزینه‌های مربوط به وصول مالیات را هم از نظر ساختار سازمانی و واحدهای مالیاتی و همچنین امکانات و نیروی انسانی به خود اختصاص داده‌اند. به طوری که در برخی از این منابع در استان‌ها و مراکز وصول مالیات نسبت هزینه‌های وصول از

۱۵ تا ۳۶ درصد در نوسان است. بنابراین یکی از اهداف مهم سازمانی امور مالیاتی کشور می‌تواند این باشد که این نوع مالیات را با کمترین هزینه وصول کند و مأمورین شاغل در این زمینه را به منابع پربازده مثل مالیات شرکت‌ها هدایت نماید. بنابراین برای افزایش کارایی سازمان پیشنهاد می‌گردد هزینه و نیروی انسانی کاهش یابد. ضمن اینکه هزینه جاری سازمان بیش از ۶۰ درصد هزینه‌های سازمان را تشکیل می‌دهد که مربوط به هزینه‌های وصل مالیات است.

۴. مهمترین عوامل مؤثر بر رضایتمندی ذی‌نفعان مالیاتی، نسبت تعداد اوراق قطعی شده از طریق توافق به تعداد اوراق تشخیص صادره مشمول (ضریب اهمیت ۱۷) و تعداد خوداظهاری (ضریب اهمیت ۱۶) و نسبت ارزش اظهارنامه مالیاتی به مالیات کشور (ضریب اهمیت ۱۵) و نسبت تعداد اوراق قطعی شده از طریق سکوت و تمکین به اوراق تشخیص صادره مشمول (ضریب اهمیت ۱۴) است. تا سال ۱۳۸۲ درصد اوراق که در هیأت حل اختلاف مطرح شده افزایش یافته و از آن سال به بعد روند پرونده‌های مطرح شده در هیأت حل اختلاف کاهش یافته است. که روند شاخص رضایت نیز مشابه آن است. که این نتایج با تحقیق ابراهیم حبشی مقدم، (۱۳۷۶)، با عنوان « طرح خود اظهاری و تأثیر آن بر رضایتمندی مودیان اداره کل مالیات‌های شرق تهران» و تحقیق شایسته و دیگران (۱۳۸۷) با عنوان «ارائه روشی در ارزیابی عملکرد ادارات مالیاتی با به‌کارگیری تحلیل مؤلفه‌های اصلی و تحلیل خوشه‌ای» تطبیق دارد [۱].

۵. تعداد شرکت کنندگان در دوره‌های آموزش فناوری اطلاعات و تعداد شاغلین لیسانس به بالا نسبت به تعداد شاغلین لیسانس به پایین در هدف آموزش بیشترین تأثیر را داشته‌اند و این شاخص در سال ۱۳۸۳ بیشترین بوده است که می‌تواند ناشی از استخدام نیروهای دانشگاهی و آموزش تعداد زیادی از افراد در این سال و شروع دوره‌های پودمانی در این سال دانست. این نتیجه با نتایج تحقیق حسینی (۱۳۸۳) با عنوان تعیین میزان تأثیر دوره های آموزش ضمن خدمت بر کارایی کارکنان اداره کل امور مالیاتی تبریز و پایان نامه جوادعلی محمدی نایخی (۱۳۸۴) با عنوان «بررسی میزان تأثیر آموزش های ضمن خدمت بر کارایی کارکنان و مدیران اداره کل امور مالیاتی استان چارمهال و بختیاری» همسو بوده است [۲].

۶. در مکانیزه کردن مالیات ارزش امکانات نرم افزاری و سخت افزاری و هزینه مکانیزه کردن سازمان امور مالیاتی بیشترین تأثیر را دارد علی‌الاحال بدلیل در دسترس نبودن اطلاعات، این شاخص محاسبه نشد که این امر ما را به این فکر وا می‌دارد که سازمان باید در مکانی آمار و اطلاعات خود را جمع آوری و سازمان‌دهی کند.

۷. بهره‌وری، روند نامنظم داشته است. ضمن اینکه تمام زیرشاخص دارای وزن‌های یکسان در بهره‌وری است که این نشان از زنجیره‌ای بودن و وابسته بودن مراحل وصول مالیات به یکدیگر است. البته این بهره‌وری از منظر کسب مالیات است و به سایر اهداف از قبیل افزایش رضایت

مودیان و ذی‌نفعان مالیاتی، نمی‌پردازد. ارقام افزایش درآمدهای مالیاتی نیز موید این امر است که این نتایج با پایان نامه آقای شجاعی (۱۳۸۶) با عنوان «بررسی عوامل مؤثر بر کارایی نظام مالیاتی از دیدگاه کارشناسان مالیاتی اداره کل امور مالیاتی شهر تهران» هماهنگ است.

۸. درنهایت بهره‌وری سازمان مالیاتی محاسبه شده از روش تحلیل سلسله مراتبی حاکی از آن است که در سال ۸۳ نسبت به سایر سال‌ها در اوج و از سال ۸۳ به ۸۴ بهره‌وری کاهش یافته است و دوباره روند افزایش داشته است.

پیشنهادها

۱. برای بهبود قابل توجه کارایی کلی سازمان و تحقق چشم‌انداز آن لازم است تک تک عناصر فرآیندهای وصول مالیات بهبود یابند. وصول مالیات را می‌توان زنجیره‌ای شمرد که هر یک از مراحل وصول در آن مستقیم و یا غیرمستقیم به مرحله دیگر مرتبط است. در نتیجه، مشکلات در هر مرحله از این فرایند می‌تواند اثرات منفی بر سایر مراحل داشته باشد. به طور مثال، ثبت نام نادرست مودیان یا عدم تخصیص شماره شناسایی مالیاتی (TIN) به همه مودیان باعث دشواری در پردازش اظهارنامه‌ها و شناسایی مودیانی که اظهارنامه تسلیم نکرده‌اند خواهد شد و ناتوانی در پردازش اظهارنامه موجب بروز مشکل در شناسایی مودیانی که مالیات‌های خود را پرداخت نکرده‌اند می‌شود. بنابراین باید تمام مراحل اخذ مالیات برای کارا شدن کنترل گردند. از زیرشاخص‌های مهمی که شاخص بهره‌وری را می‌سازد، نسبت تعداد اوراق قطعی صادره به تعداد کادر تشخیص است که بیشترین تاثیر را دارد، این همراستا با این است که سازمان با واحد امکانات و نیرویش در هر سال چه میزان در تشخیص و جلوگیری از فرار مالیاتی تاثیر داشته است. می‌توان پیشنهاد نمود با هدفمند کردن ادارات مالیاتی، کاهش پراکنده‌کاری و هزینه (مامورین شاغل در مالیات‌های کم بازده را به منابع پربازده مثل مالیات شرکت‌ها هدایت نمود)، زمان تشخیص مالیات نیز کمتر شده و با کاهش زمان تشخیص کارایی تشخیص افزایش می‌یابد. افزایش کارایی تشخیص به نوبه خود علاوه بر افزایش کارایی و بهره‌وری سازمان آثار و پیامدهای مختلفی در سایر بخش‌ها دارد. با افزایش کارایی تشخیص نرخ و تعداد گزارش‌های تعیین درآمد افزایش می‌یابد. با افزایش گزارش‌های تعیین درآمد اوراق تشخیص صادره نیز افزایش پیدا می‌کند. با افزایش اوراق تشخیص صادره، افزایش ابلاغ اوراق تشخیص که به نوبه خود افزایش نرخ تمکین، توافق و طرح در هیات‌های حل اختلاف می‌شود با افزایش سکوت و تمکین اوراق ارسالی و هیات‌های حل اختلاف کاهش و از طرف دیگر شاخص رضایت مودیان و ذی‌نفعان مالیاتی افزایش می‌یابد یعنی شاخص بهره‌وری در دو شاخص افزایش درآمد مالیاتی و رضایت مودی تبلور می‌یابد و براینکه این افزایش رضایت مودی و رشد بهره‌وری، کاهش

هزینه‌های وصول مالیات است، ضمن اینکه افزایش نرخ توافق و نرخ تمکین زمان وصول مالیات را کاهش می‌دهد و این نیز باعث افزایش درآمدهای مالیاتی می‌گردد.

۲. محاسبه شاخص‌های مورد نظر تحقیق می‌تواند مدیران سازمان را در رسیدن و بازنگری در اهداف استراتژیک کمک نماید لیکن برای رسیدن به هدف پیشنهاد می‌گردد این اهداف با استفاده از تکنیک‌های مدیریتی مانند کارت امتیازی متوازن تبدیل به برنامه‌های عملیاتی گردند. زیرا گاهی اوقات دلیل موفقیت سازمان‌های موفق، نه در داشتن یک راهبرد خوب بلکه در اجرای خوب یک راهبرد نهفته است. موفقیت راهبردی زمانی حاصل می‌شود که راهبرد صحیح به شکلی صحیح پیادسازی شده باشد.



منابع

۱. حبشی‌مقدم، ابراهیم، (۱۳۷۶)، « طرح خود اظهاری و تأثیر آن بر رضایتمندی مودیان اداره کل مالیات‌های شرق تهران»، اداره مطالعات سازمان مالیاتی، زمستان ۸۶.
۲. حسینی نبی‌ا...، (۱۳۸۳)، « بررسی میزان تأثیر خوداظهاری بر رضایتمندی مالیات‌دهندگان»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، مؤسسه آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی.
۳. دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی (۱۳۸۶)، «نماگرهای مالیاتی، عملکرد درآمدهای مالیاتی»، سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات، شماره چهارم.
۴. عادل آذر (۱۳۸۱)، «تصمیم‌گیری کاربردی»، تهران: نگاه دانش، چاپ سوم.
۵. عاملی، آنژلا (۱۳۸۴)، «تبیین و ارائه الگوی مناسب بازایابی خدمات به منظور افزایش کارایی سازمان امور مالیاتی کشور»، پژوهشنامه اقتصادی.
۶. زائر و خادمی (۱۳۸۶)، «ارزیابی و رتبه‌بندی عملکرد ادارات کل امور مالیاتی استانها با استفاده از تاکسونومی عددی»، فصلنامه مالیات، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، تابستان.
۷. صامتی، مجید، مرتضی سامتی، مریم اصغری، (۱۳۸۲)، «اولویت توسعه بخش صنعت استان اصفهان بر اساس روش و فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP)»، پژوهشنامه بازرگانی، فصلنامه شماره ۲۷.
۸. مرادی، نرجس خاتون، (۱۳۸۷)، «بررسی میزان عملکرد بخش تعاون استان خوزستان در دستیابی به اهداف کمی برنامه سوم و چهارم توسعه اقتصادی کشور و مقایسه آن با سایر استان‌ها»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد برنامه‌ریزی سیستم‌های اقتصادی، دانشگاه شهید بهشتی.
۹. معاونت برنامه‌ریزی و پژوهشی، برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی کشور ۱۳۸۸-۱۳۸۵، سال ۱۳۸۴.
۱۰. معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات، برنامه عملیاتی سال ۱۳۸۶، سازمان امور مالیاتی کشور، سال ۱۳۸۵.
۱۱. موسوی، سید یحیی (۱۳۸۷)، «محاسبه کارایی و کوشش مالیاتی سازمان امور مالیاتی استان‌های مختلف کشور: روش تحلیل پوششی داده‌ها»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی، رشته اقتصاد نظری.
۱۲. نصر اصفهانی، علی (۱۳۷۳)، «بررسی مالیات‌های تحقق یافته در طول برنامه پنج‌ساله اول و مقایسه آن‌ها با اهداف وضع مالیات در اقتصاد، مالیه عمومی و سیاست‌های مالی»، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، رشته مدیریت دولتی.
13. BYRD, C., CHEN, I.(2010).Canadian Tax Principles, and Canadian Tax Principles - Study Guide, 2009-2010 ed.
14. Croos sss nnn Brrrows. (2007).TTechn d oooavvv fffnnnnnn of xxx off aas suudy.. Injjj.pub secoo prr formnnee aa nggmnnn oo 1.
15. Jeff Kunz (2010), The Analytic Hierarchy Process (AHP),theEagle City Hall Location Options Task ForceFebruary/March .
16. Rddunn, C. R, Jggkk, ,, nnnnn,, A, Ammm, I. I, (2009), “aa nggmnnn Strategic Management Theories and the Linkage with Organizational Competitive

Advantage from the Resource-Bddddwww European Journal of Social Sciences – Volume 11, Number 3.

17. Richard L. Priem johne butler " (2001), IS the reasource-based view auseful presectivef or strategic angentment research "Academy of Management Review, Vol. 26, No. 1, 22-40.

18. Otto Ekstein, (1973), public finance, by prentice Hall, engle wood cliffs, newjersey, Third edition. pages 52-54.

