

## آثار نظام کارآمد مالیاتی بر بهبود محیط کسب و کار در چارچوب سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی

محمود علیزاده<sup>۱</sup> و شاپور محمدی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۸/۵/۸

تاریخ پذیرش: ۹۸/۶/۲۹

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی آثار نظام کارآمد مالیاتی بر بهبود محیط کسب و کار در چارچوب سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی است. سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی در این پژوهش به عنوان چارچوبی عمل می‌کند که کلیه تصمیم‌ها و سیاست‌های اتخاذ شده جهت بهبود محیط کسب و کار باید در راستای آن صورت گیرد. بدیهی است چنانچه سیاست یا تصمیمی مغایر با این سیاست‌نامه باشد، در صورت امکان باید اصلاح و تعدیل شده و در صورت عدم امکان تعدیل، باید حذف شود. این پژوهش از لحاظ هدف و ماهیت مسئله مورد بررسی، پژوهشی کاربردی؛ از لحاظ روش گردآوری داده‌ها، پژوهشی پیمایشی؛ از نظر داده‌های مورد استفاده در زمره تحقیقات کمی و از لحاظ روش پژوهش، تحقیقی توصیفی است. در نهایت؛ روش گردآوری اطلاعات از نوع کتابخانه‌ای - میدانی است؛ بدین معنی که در بخش مطالعه ادبیات تحقیق، از روش کتابخانه‌ای و در بخش‌های دیگر از پرسشنامه برای گردآوری اطلاعات استفاده شده است. جهت سنجش روایی پرسشنامه از آزمون تحلیل عاملی تأییدی و جهت سنجش پایایی آلفای کرونباخ به کار می‌رود. به منظور سنجش روابط نیز آزمون مدل‌سازی معادلات ساختاری به کار رفته است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که کلیه شاخص‌های مولفه‌های فرآیندی نظام کارآمد مالیاتی با اثرگذاری بر شاخص پرداخت مالیات بر بهبود محیط کسب و کار اثر دارند.

**کلید واژه‌ها:** مالیات، نظام کارآمد مالیاتی، بهبود محیط کسب و کار، شاخص پرداخت مالیات.

<sup>۱</sup> دکترای مدیریت راهبردی دانشگاه عالی دفاع ملی

<sup>۲</sup> عضو هیئت علمی دانشگاه تهران

## ۱. مقدمه

امروزه دستیابی به رشد اقتصادی بالا، تامین اشتغال مولد برای جوانان، تامین معاش خانوارها، مهار تورم، حفظ ارزش پول ملی و سایر اهداف اقتصادی-اجتماعی همگی مستلزم توسعه بخش خصوصی و هدایت سرمایه‌ها و توسعه فعالیت‌های این بخش، جذب سرمایه‌های خارجی و از همه مهمتر ارتقای بهره‌وری و کارایی در فعالیت‌های اقتصادی است. همه این نیازمندی‌ها، مستلزم بهبود محیط کسب‌وکار<sup>۱</sup> می‌باشد. منظور از محیط کسب‌وکار، عوامل خارج از بنگاه موثر بر عملکرد واحدهای اقتصادی است؛ مانند کیفیت دستگاه‌های حاکمیت، ثبات قوانین و مقررات، کیفیت زیرساخت‌ها و غیره که تغییر دادن آنها فراتر از اختیارات و قدرت مدیران بنگاه‌های اقتصادی است (میدری و قودجانی، ۱۳۸۷: ۱). در تعریفی دیگر، محیط کسب‌وکار، محیطی نهادی، سیاستی و تنظیمی است که فعالان اقتصادی و بنگاه‌ها در چارچوب آن فعالیت می‌کنند (علیزاده، ۱۳۹۳: ۳۵).

یکی از مهمترین شاخص‌های اندازه‌گیری وضعیت محیط کسب و کار، شاخص «سهولت انجام کسب‌وکار»<sup>۲</sup> است که توسط بانک جهانی هر ساله منتشر می‌شود. این شاخص که از ۱۰ شاخص فرعی شروع کسب‌وکار<sup>۳</sup> (فرآیند ثبت شرکت)، اخذ مجوز ساخت<sup>۴</sup> (تمامی فرآیندهای الزامی از اخذ مجوز تا تاسیس و راه‌اندازی یک کارگاه)، دسترسی به برق<sup>۵</sup>، ثبت دارایی<sup>۶</sup> (فرآیندهای لازم برای ثبت دارایی در دفاتر اسناد رسمی)، اخذ اعتبار<sup>۷</sup>، حمایت از سرمایه‌گذاران<sup>۸</sup> (سهامداران)، پرداخت مالیات<sup>۹</sup>، تجارت فرامرزی<sup>۱۰</sup>، قراردادهای الزام‌آور<sup>۱۱</sup> و انحلال فعالیت تشکیل شده<sup>۱۲</sup>، مبنایی برای رتبه‌بندی کشورها از نظر سهولت

- 
1. Business Environment Improvement
  2. Ease of Doing Business
  3. Starting a business
  4. Dealing with construction permits
  5. Getting electricity
  6. Registering property
  7. Getting credit
  8. Protecting investors
  9. Paying taxes
  10. Trading across borders
  11. Enforcing contracts
  12. Resolving insolvency

انجام کسب و کار قرار گرفته است (گزارش بهبود محیط کسب و کار بانک جهانی، ۲۰۱۸: ۷۴). در تازه‌ترین آمار منتشره از سوی بانک جهانی در سال ۲۰۱۸، جمهوری اسلامی ایران از لحاظ شاخص سهولت محیط کسب و کار در رتبه ۱۲۴ جهان بوده است. این در حالی است که در میان ۲۰ کشور خاورمیانه و شمال آفریقا، ایران در رتبه ۱۲ است. وضعیت نامساعد محیط کسب و کار حاکم بر کشور سبب کاهش حجم سرمایه‌گذاری‌های خارجی، کاهش رقابت‌پذیری بنگاه‌ها، عدم شکل‌گیری شبکه‌های اقتصادی رسمی و گسترش بخش غیررسمی شده است. براساس آمارهای منتشر شده سازمان توسعه و تجارت ملل متحد «آنکتاد» حجم سرمایه‌گذاری خارجی در سال ۲۰۱۶ نه تنها رشد نداشته، بلکه با کاهش ۲/۷ درصدی، به دو میلیارد و پنجاه میلیون دلار رسیده و این در یک دهه گذشته بی‌سابقه است. در یک نگاه آسیب‌شناسانه می‌توان فضای نامناسب کسب و کار و عدم ثبات و امنیت این محیط را در فهرست اصلی‌ترین عوامل اثرگذار بر شرایط نامناسب فعلی به‌شمار آورد.

یکی از عوامل اصلی اثرگذار بر فضای کسب و کار، مالیات است که می‌توان نمود آن را در شاخص هفتم بهبود محیط کسب و کار بانک جهانی مشاهده کرد. این شاخص تحت عنوان شاخص پرداخت مالیات دارای چهار مولفه فرعی زمان پرداخت مالیات<sup>۱</sup>، نرخ مالیات<sup>۲</sup>، تعداد پرداخت مالیات<sup>۳</sup> و فرآیند پس از پرداخت مالیات<sup>۴</sup> است. از لحاظ چهار زیرشاخص عمده پرداخت مالیات ایران در طی هشت سال اخیر تغییر قابل توجهی رخ نداده است. این در حالی است که از لحاظ رتبه ایران در این شاخص، نوسانات زیادی دیده می‌شود. بیشتر نوسانات به وجود آمده به دلیل تغییراتی است که سایر کشورهای دنیا، از لحاظ شاخص پرداخت مالیات، برای بهبود فضای کسب و کار خود اعمال کرده‌اند. یکی از دلایل این ادعا را می‌توان عدم تغییر اساسی در چهار زیرشاخص مربوط به پرداخت مالیات در ایران عنوان کرد. براساس شاخص سهولت کسب و کار ارائه شده از سوی بانک جهانی و مولفه پرداخت مالیات، نظام کارآمد مالیاتی با اصلاح چهار شاخص فرعی نرخ مالیاتی،

1. Time
2. Total tax and contribution rate
3. Payments
4. Postfiling Processes Index

مدت زمان لازم جهت انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات، زمان لازم جهت انجام فرآیند آماده سازی، تکمیل اظهارنامه و پرداخت مالیات و در نهایت تعداد دفعات مراجعه مؤدی می تواند به بهبود محیط کسب و کار کشور کمک کند. براساس آمارهای منتشر شده از سوی بانک جهانی در سال ۲۰۱۸ رتبه منطقه‌ای و بین‌المللی ایران در این شاخص رتبه‌ای نامطلوب بوده و مغایر با اسناد بالادستی نظام جمهوری اسلامی ایران است. با عنایت به این مباحث، سوال اصلی پژوهش این است که در چارچوب سیاست‌های کلی اقتصادمقاومتی، نظام مالیاتی کشور با چه مولفه‌ها و شاخص‌هایی می‌تواند نرخ مالیاتی، مدت زمان لازم جهت انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات، زمان لازم برای انجام فرآیند آماده‌سازی، تکمیل اظهارنامه و پرداخت مالیات و در نهایت تعداد دفعات مراجعه مؤدی را بهبود بخشد؟

نکته حایز اهمیت اینکه در این پژوهش سیاست‌های کلی اقتصادمقاومتی به عنوان چارچوبی است که همه تصمیم‌ها و سیاست‌های اتخاذ شده برای بهبود محیط کسب‌وکار باید بر آن مبنا باشند. بدیهی است، چنانچه سیاست یا تصمیمی مغایر با این سیاست‌نامه باشد، در صورت امکان باید اصلاح و تعدیل شده و در صورت عدم امکان تعدیل، باید حذف شود.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱. مفهوم نظام مالیاتی و اجزای آن

نظام مجموعه‌ای از اجزا و روابط میان آنهاست که توسط ویژگی‌هایی معین به هم وابسته و مرتبط می‌شوند و این اجزا با محیطشان یک کل را تشکیل می‌هند (رضائیان، ۱۳۷۳: ۲۷). نظام مالیاتی<sup>۱</sup> نظامی است مبتنی بر قوانین و مقررات که به منظور تشخیص و مطالبه و وصول مالیات تشکیل می‌شود. به‌بیانی دیگر، نظام مالیاتی مجموعه‌ای از قوانین و مقررات و رویه‌هایی است که به موجب آن پایه‌ها، منابع و نرخ‌های مالیاتی تعیین و همچنین اشخاص مشمول آن مشخص و فرآیندها و رویه‌های چگونگی شناسایی، تشخیص و مطالبه مالیات

را وضع می‌کند به طوری که اسلمود و گیلیتزر (۲۰۱۴) در کتاب خود با عنوان «نظام‌های مالیاتی» این مفهوم را چنین تعریف کرده است: نظام مالیاتی مجموعه‌ای از قوانین و مقررات و رویه‌هایی است که تکالیف مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را در قالب پایه و نرخ‌های مالیاتی مشخص کرده و چارچوب‌ها و فرآیندهای و رویه‌های اخذ مالیات را پس از وضع جرایم و ضمانت‌های اجرایی قانونی تعیین می‌کند.

نظام مالیاتی از اجزاء و عناصری مختلفی تشکیل شده است. قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات‌ستان و مؤدیان مالیاتی ارکان تشکیل دهنده نظام مالیاتی هستند (نظری و فدایی، ۱۳۹۲: ۹۶). از نظر این محققان کارایی یا عدم کارایی یک نظام مالیاتی به ویژگی‌ها و نقاط قوت و ضعف ارکان مذکور مربوط می‌شود. اولین جزء نظام مالیاتی، قوانین و مقررات مالیاتی هستند. این جزء ناظر بر چگونگی و نحوه دریافت مالیات و میزان آن از پایه‌ها و منابع مختلف مالیاتی و همچنین چگونگی و نحوه شناسایی مؤدیان مالیاتی و ورودی‌ها و فرآیندهای مالیاتی و وجه قانونی بخشیدن به آن است. به بیانی دیگر، این جزء به عنوان مجوز وصول مالیات از مؤدیان توسط دولت، رکن اساسی یک نظام مالیاتی محسوب می‌شود؛ چراکه این قوانین و مقررات نه تنها دربرگیرنده سیاست‌های مالیاتی (از جمله نرخ و پایه مالیاتی) است، بلکه حاوی فرایندهای کلی وصول مالیات نیز می‌باشند. دومین جزء یک نظام مالیاتی، سازمان اجرایی مالیات یا دستگاه مالیات‌ستان است. اهمیت دستگاه مالیات‌ستان از آنجایی دوچندان می‌شود که عملکرد آن تأثیر مستقیم و قابل توجهی بر کیفیت اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، تمکین مالیاتی و همچنین هزینه‌های مطالبه و وصول مالیات دارد. مؤدیان مالیاتی نیز سومین جزء یک نظام مالیاتی قلمداد می‌شوند. در واقع مؤدیان مالیاتی همان مخاطبان سازمان اجرایی مالیات‌ستانی، هستند (نظری و فدایی، ۱۳۹۲: ۹۶-۹۸).

پژوهش‌های انجام شده در خصوص مفهوم نظام مالیاتی در کشورهای مختلف جهان و مطالب منتشر شده در این خصوص صرفاً به موضوعات مربوط به پایه‌ها، منابع و نرخ‌های مالیاتی و همچنین قوانین و مقررات مربوط به نحوه مالیات‌ستانی پرداخته‌اند. این در حالی است که مفهوم نظام مالیاتی مفهومی فراتر از قوانین و مقررات مالیاتی است. از نظر عرب‌مازار و ملانظر (۱۳۸۱) نظام مالیاتی از چهار جزء ورودی، فرآیندهای انجام کار،

خروجی و حلقه‌های بازخوری تشکیل شده که در یک محیط کار می‌کنند. ورودی‌های نظام مالیاتی، شامل: قوانین و مقررات مالیاتی، منابع انسانی، منابع مالی، منابع فیزیکی، منابع نامشهود، اهداف و راهبردها، ساختار سازمانی، اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی، فرهنگ سازمانی، حسن شهرت سازمان، اختیارات قانونی و فناوری، می‌شود. فرآیندهای اساسی یک نظام مالیاتی، شامل: شناسایی و ثبت نام، دریافت و پردازش اظهارنامه، مدیریت ریسک، رتبه‌بندی و انتخاب جهت حسابرسی، حسابرسی و رسیدگی مالیاتی، وصول و حسابداری مالیاتی، اعتراض در امور مالیاتی، اعتراض به تشخیص و رسیدگی مالیاتی در هیات‌های حل اختلاف مالیاتی، ارائه خدمات به مؤدیان و دریافت اطلاعات از مؤدیان، است. خروجی‌های یک نظام مالیاتی را می‌توان در دو سطح نتایج<sup>۱</sup> و پیامدها<sup>۲</sup> دسته‌بندی کرد. به این ترتیب، افزایش درآمدهای مالیاتی، ارتقای سطح تمکین مالیاتی، کاهش میزان معوقات مالیاتی، کاهش تعداد مؤدیان ثبت نام نشده (فاقد پرونده)، افزایش سطح بهره‌وری، کاهش هزینه‌های وصول مالیات را می‌توان از اساسی‌ترین نتایج یک نظام مالیاتی کارآمد در نظر گرفت. از سویی دیگر، برقراری عدالت اجتماعی از طریق مالیات، استفاده اثربخش از مالیات به عنوان ابزار مدیریت اقتصادی، تامین حداکثری مخارج دولت و ارتقای سطح اعتماد جامعه به نظام مالیاتی را می‌توان از پیامدهای اساسی یک نظام کارآمد مالیاتی قلمداد کرد. در خصوص بازخورهای کنترلی، ذکر این موضوع اهمیت دارد که وجود این بازخورها ضامن اصلاح و به‌روز بودن نظام مالیاتی است. بازخورها، ابزار ایجاد تعادل در یک نظام هستند. چنانچه این حلقه‌ها در نظام مالیاتی طراحی نشود، نقصیات کارکردی مغفول مانده و کارآمدی نظام را به مخاطره می‌اندازد. تشخیص نقاط کنترل استراتژیک و اتخاذ راهبردهای اصلاحی در یک نظام ضامن انطباق آن با تغییرات محیطی است. طراحی یک نظام مالیاتی بدون در نظر گرفتن محیط خارجی و بررسی اثرات آن، کاری بی‌ثمر خواهد بود. اعرابی (۱۳۸۴) در طرحی پژوهشی با عنوان برنامه ریزی استراتژیک سازمان امور مالیاتی کشور، اجزای محیطی نظام مالیاتی ایران را در قالب شش دسته محیط

1. Outputs
2. Outcomes

اقتصادی<sup>۱</sup>، محیط اجتماعی و فرهنگی<sup>۲</sup>، محیط سیاسی، حقوقی و قانونی<sup>۳</sup>، محیط تکنولوژیکی<sup>۴</sup>، محیط بین الملل<sup>۵</sup> و محیط نهادی<sup>۶</sup> طبقه‌بندی کرده است.

در نهایت، انتساب صفت کارآمدی به نظام مالیاتی زمانی صورت عملیاتی پیدا می‌کند که سبب بهبود محیط کسب و کار شود. بنابراین، تعریف عملیاتی کارآمدی نظام مالیاتی هر آن چیزی است که در درون یک نظام مالیاتی سبب بهبود محیط کسب و کار شود. از آنجایی که این پژوهش بدنبال بررسی آثار نظام کارآمد مالیاتی بر بهبود محیط و کسب و کار است، همچنین با توجه به اینکه بهبود محیط کسب و کار مقوله‌ای فرآیندی می‌باشد، در نتیجه در این پژوهش سایر ابعاد نظام مالیاتی کنار گذاشته شده و به بررسی آثار شاخص‌های فرآیندی نظام مالیاتی بر بهبود محیط کسب و کار تاکید شده است.

## ۲-۲. مفهوم «محیط کسب و کار»

منظور از محیط کسب و کار، عوامل موثر بر عملکرد واحدهای اقتصادی مانند کیفیت دستگاه‌های حاکمیت، ثبات قوانین و مقررات، کیفیت زیرساخت‌ها و غیره است که تغییر دادن آنها فراتر از اختیارات و قدرت مدیران بنگاه‌های اقتصادی است (میدری و قودجانی، ۱۳۸۷: ۲۲). در تعریفی دیگر، «محیط کسب و کار» را می‌توان به شرایط محیطی مورد نیاز برای افزایش تولید و گسترش کسب و کار تعبیر کرد؛ به عبارت دیگر، محیط کسب و کار متغیرهای مؤثر بر کسب و کار بنگاه‌های اقتصادی است که با وجود تأثیر بسیار بر نتایج تلاش آنان، خارج از تسلط و قدرت بنگاه‌ها است. محیط کسب و کار و سرمایه‌گذاری به مثابه محیط سیاستی، نهادی و رفتاری است که بازدهی و مخاطرات مرتبط با فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد (استرن، ۲۰۱۰: ۳۵).

1. Economic Environment
2. Social –cultural Environment
3. Political –Legal Environment
4. Technological Environment
5. International Environment
6. Institutional Environment

بانک جهانی با استفاده از شاخص سهولت انجام کسب و کار<sup>۱</sup> محیط کسب و کار ۱۹۰ کشور جهان را رصد می‌کند و ضمن رتبه‌بندی کشورها، با استفاده از تجارب آنها، راهکارهایی برای بهبود محیط کسب و کار ارائه می‌دهد. این شاخص ۱۰ شاخص فرعی از جمله شاخص پرداخت مالیات<sup>۲</sup> را اندازه‌گیری می‌کند. شاخص پرداخت مالیات به عنوان یکی از شاخص‌های فرعی، دارای چهار مولفه فرعی زمان پرداخت مالیات<sup>۳</sup>، نرخ مالیات<sup>۴</sup>، تعداد پرداخت مالیات<sup>۵</sup> و فرآیند پس از پرداخت مالیات<sup>۶</sup> است و براساس امتیاز هر یک از این شاخص‌های فرعی، رتبه کلی شاخص پرداخت مالیات برای هر کشور تعیین می‌شود. بنابراین در تعیین رتبه شاخص پرداخت مالیات، بهبود هر کدام از مولفه‌های فرعی زمان، نرخ، تعداد پرداخت و فرآیند پس از پرداخت مالیات، اهمیت بسزایی دارد. رتبه ایران در گزارش ۲۰۱۸ با ۵۰ پله سقوط، در بین بیش از ۱۹۰ کشور جهان، ۱۵۰ است. علت کاهش رتبه ایران به عملکرد کشورمان و عملکرد بهتر سایر کشورها بستگی دارد. ایران در بین ۲۰ کشور خاورمیانه و شمال آفریقا جایگاه ۱۸ را دارد. این رتبه علاوه بر این که نقش نامناسب مالیات را در محیط کسب و کار نشان می‌دهد، تاثیر منفی بر روی شاخص اصلی سهولت کسب و کار نیز دارد.

#### الف. شاخص فرعی تعداد پرداخت

برای محاسبه شاخص فرعی تعداد پرداخت، تعداد دفعاتی که شرکت فرضی اقدام به پرداخت مالیات می‌کند و روش پرداخت مالیات بررسی می‌شود. منظور از شرکت فرضی شرکتی است که بانک جهانی با در نظر گرفتن مفروضاتی از آن برای اندازه‌گیری سهولت انجام کسب و کار استفاده می‌کند. تعداد پرداخت در ایران برای شش نوع مالیات ۲۰ مرتبه است. سهم مالیات مالیات حقوق و دستمزد و حق بیمه تامین اجتماعی ۱۲ بار و مالیات بر ارزش افزوده ۴ بار است.

- 
1. Ease of doing business
  2. Paying Taxes
  3. Time
  4. Total tax and contribution rate
  5. Payments
  6. Postfiling Processes Index



جدول ۱. مقایسه تعداد پرداخت مالیات برای شرکت فرضی در ایران

ردیف	نوع مالیات پرداختی	تعداد پرداخت (واقعی)	تعداد پرداخت (بانک جهانی)
۱	مالیات بر حق تمبر چک	۱	۱
۲	۲۳٪ تامین اجتماعی سهم کارفرما	۱	۱۲
۳	مالیات بر عملکرد شرکت	۱	۱
۴	مالیات نقل و انتقال زمین	۱	۱
۵	عوارض شهرداری بابت ساختمان	۱	۱
۶	مالیات بر ارزش افزوده	۱	۴
جمع کل -		۶	۲۰

برگرفته از گزارش انجام کسب و کار بانک جهانی، ۲۰۱۸.

#### ب. شاخص فرعی زمان پرداخت مالیات

شاخص فرعی زمان پرداخت، بیانگر متوسط ساعاتی است که شرکت فرضی بانک جهانی در طول یک سال صرف انجام اقدامات لازم برای آماده سازی، تکمیل و تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات شرکت، مالیات حقوق و دستمزد و حق بیمه تامین اجتماعی و مالیات بر ارزش افزوده می کند.

جدول. خلاصه زمان صرف شده برای شرکت فرضی در ایران

ردیف	شرح	مالیات بر سود (عملکرد)	حقوق و دستمزد و تامین اجتماعی	مالیات بر ارزش افزوده	جمع کل
۱	مرحله آماده سازی	۲۲	۱۴۴	۴۲	۲۰۸
۲	مرحله تکمیل و تسلیم اظهارنامه	۶	۶۰	۱۸	۸۴
۳	مرحله پرداخت مالیات	۴	۳۶	۱۲	۵۲
جمع کل		۳۲	۲۴۰	۷۲	۳۴۴

برگرفته از گزارش انجام کسب و کار بانک جهانی، ۲۰۱۸.

### ج. شاخص فرعی نرخ مالیات

سومین شاخص فرعی، نرخ موثر مالیات شرکت مفروض بانک جهانی است. براساس تعریف بانک جهانی، به هرگونه پرداخت اجباری از سود شرکت فرضی، مالیات اطلاق می‌شود. بر این اساس، نرخ موثر مالیات برابر است با حاصل نسبت مالیات پرداخت شده بر سود تجاری<sup>۱</sup> شرکت فرضی. بر اساس این شاخص نرخ موثر مالیات ایران معادل ۴۴,۷٪ است. نرخ موثر مالیات بر سود (۱۸,۴٪)، نرخ موثر حق بیمه تامین اجتماعی (۲۵,۹٪) و نرخ موثر مالیات بر نقل و انتقال املاک (۰,۴٪) می‌باشد.

جدول ۳. نرخ موثر مالیاتی برای شرکت فرضی در ایران

نرخ موثر مالیاتی ۲۰۱۸	نوع پایه مالیاتی
۱۸,۴٪	مالیات بر سود (عملکرد)
۲۵,۹٪	حق بیمه تامین اجتماعی (سهم ۲۳٪ کارفرما)
۰,۴٪	مالیات بر نقل و انتقال املاک
۴۴,۷٪	جمع

برگرفته از گزارش انجام کسب و کار بانک جهانی، ۲۰۱۸.

### د. شاخص فرعی فرآیند پس از پرداخت مالیات

در گزارش سال (۲۰۱۷) بانک جهانی، مولفه‌ی جدیدی در محاسبه شاخص پرداخت مالیات تحت عنوان *فرآیند پس از پرداخت مالیات* معرفی شده است. این شاخص دو فرآیند را اندازه‌گیری می‌کند: ۱- استرداد مالیات بر ارزش افزوده شامل: زمان صرف شده برای انجام کامل فرآیند استرداد مالیات بر ارزش افزوده (برحسب ساعت)، زمان لازم (انتظار) برای دریافت استرداد مالیات بر ارزش افزوده (بر حسب هفته) و ۲- حسابرسی مالیاتی شامل: زمان صرف شده برای انجام کامل فرآیند حسابرسی مالیات بر درآمد شرکت (برحسب ساعت)، زمان لازم (انتظار) برای تکمیل حسابرسی مالیات بر درآمد شرکت (برحسب هفته).

جدول ۴. شاخص فرعی فرآیند پس از پرداخت مالیات برای شرکت فرضی در ایران

۲۰۱۸		مؤلفه
مقدار	امتیاز٪	
۱۷	۶۶	زمان صرف شده توسط مؤدی برای انجام فرآیند استرداد مالیات برارزش افزوده (برحسب
۳۳,۵	۴۱,۵۱	زمان لازم (انتظار مؤدی) برای دریافت استرداد مالیات برارزش افزوده (بر حسب هفته)
۹۶	۰	زمان صرف شده توسط مؤدی برای انجام فرآیند حسابرسی مالیات بر درآمد شرکت (برحسب
۸۱,۹	۰	زمان لازم (انتظار مؤدی) برای تکمیل حسابرسی مالیات بر درآمد شرکت (برحسب هفته)
---	۲۶,۸	میانگین

برگرفته از گزارش انجام کسب و کار بانک جهانی، ۲۰۱۸.

### ۲-۳. سیاست‌های کلی اقتصادمقاومتی

«اقتصادمقاومتی» به نظام اقتصادی با خصوصیت ویژه مقاومتی بودن اطلاق می‌شود. کار ویژه این نظام اقتصادی آن است که در شرایط وجود چالش بتواند اهداف اساسی خود را محقق سازد. از این رو منظور از مقاومتی بودن، ایستادگی در برابر طوفان‌های بیرونی و ثمردهی در شرایط نامساعد است (سیف، ۱۳۹۲: ۹۴-۹۶).

اقتصادمقاومتی، کاهش وابستگی‌ها و تاکید روی مزیت‌های تولید داخل و تلاش برای خوداتکایی است. مقام معظم رهبری با ابلاغ سیاست‌های کلی «اقتصادمقاومتی» در تاریخ ۲۹/۱۱/۹۲ تاکید کردند که اقتصادمقاومتی خواهد توانست الگویی الهام‌بخش از نظام اقتصادی اسلام را عینیت بخشد و زمینه و فرصت مناسب را برای نقش‌آفرینی مردم و فعالان اقتصادی در تحقق حماسه اقتصادی فراهم کند. بر اساس بند ۱۷ ابلاغیه مذکور اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی مورد تاکید قرار گرفته است. در بند ۱۰ سیاست‌های کلی اقتصادمقاومتی، حمایت همه جانبه هدفمندی از صادرات کالاها و خدمات، به تناسب ارزش افزوده و با خالص ارزآوری مثبت، از طریق تسهیل مقررات و گسترش مشوق‌های لازم مورد تاکید قرار گرفته است. تسهیل مقررات و گسترش مشوق‌های لازم و همچنین تشویق سرمایه‌گذاری خارجی برای صادرات اهرم‌هایی برای بهبود فضای کسب‌وکار کشور هستند.

بند ۱۹ این سیاست نامه به شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیت‌ها و زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری و ارزی اشاره دارد. بدیهی است ایجاد شفافیت و سالم‌سازی فضای اقتصادی کشور و نیز مبارزه با زمینه‌های فسادزا می‌تواند به بهبود محیط کسب‌وکار کمک قابل توجهی کند.

افزون بر این، در ماده ۲۳ سیاست‌ها نیز به نظام توزیع، قیمت‌گذاری و نظارت بر بازار اشاره شده و بهبود آنچه که منجر به حمایت از تولید و بهبود محیط کسب‌وکار می‌گردد، بیان شده است. در این ماده آمده است: «شفاف‌سازی و روان‌سازی نظام توزیع و قیمت‌گذاری و روزآمدسازی شیوه‌های نظارت بر بازار».

#### ۴-۲. پیشینه پژوهش

در ادامه به بررسی نتایج تعدادی از پژوهش‌های مرتبط با موضوع این مقاله در قالب مرور ادبیات پژوهش پرداخته می‌شود.

رحمانی و نیکجو (۱۳۹۰) در مقاله ای با عنوان: «مقایسه نقش نظام مالیاتی در بهبود فضای کسب و کار، با تکیه بر امنیت اقتصادی در ایران و کشورهای MENA» با استفاده از روش‌های تحلیل آماری، پس از بررسی مفهوم فضای کسب و کار و امنیت اقتصادی به تحلیل و بررسی نقش مالیات و جایگاه سازمان امور مالیاتی در بهبود فضای کسب و کار در ایران و مقایسه آن با کشورهای منطقه منا پرداخته است. محققین در قسمت نتیجه‌گیری معتقدند که سازمان امور مالیاتی باید با اصلاح نظام مالیاتی و مکانیزه کردن تمامی فرآیندهای مالیاتی، به شکلی عمل نماید که رتبه شاخص‌های مربوط به پرداخت مالیات بهبود یابد. تسهیل فضای کسب و کار به خودی خود هدف مطلوبی است، ولی بهتر آن است که این هدف از طریق کاهش تعداد پرداخت‌ها و زمان لازم برای پرداخت تامین شود. کاهش نرخ مالیاتی برای بهبود فضای کسب و کار با توجه به وضعیت نرخ‌های موجود و در مقایسه با سایر کشورها به هیچ وجه توصیه نمی‌شود.

بهبودی و باستا (۱۳۸۹) در پژوهشی با عنوان: «بررسی تاثیر نظام مالیاتی بر بهبود فضای کسب و کار به روش دلفی» با استفاده از تکنیک دلفی، آثار نظام مالیاتی بر بهبود فضای

کسب و کار را مورد بحث و بررسی قرار دادند. با توجه به نتایج حاصله، موارد زیر به عنوان مهمترین عوامل اثرگذار در میزان پرداخت مالیات و بهبود فضای کسب و کار کشور تعیین گردید:

الف. کاهش زمان پرداخت مالیات، کاهش هزینه‌های وصول مالیات از طریق: استفاده از سیستم الکترونیکی پرداخت مالیات، گسترش و ترویج روش خوداظهاری به منظور تمکین مؤدیان در پرداخت مالیات، ترویج و آموزش سایر دستگاه‌ها و نهادها و همکاری بین آنها به منظور کاهش فرار مالیاتی.

ب. افزایش پایه مالیاتی، میزان وصول پرداخت مالیات و بهبود فضای کسب و کار از طریق: بازنگری در قوانین، اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده و بسته‌های سیاستی آن، کاهش اندازه بخش غیررسمی (اقتصاد زیرزمینی).

ج. گسترش و ارتقای فرهنگ پرداخت مالیات از طریق: اجرای برنامه‌های تشویقی برای مؤدیان خوش حساب و تنبیهی برای متخلفان، تبیین دقیق موارد مصرف مالیات توسط دولت و گزارش منظم آن به مردم و ایجاد اطمینان برای مالیات دهندگان از پوشش منصفانه نظام مالیاتی.

باستانی و رضایی (۱۳۸۸) در پژوهشی با عنوان: «امکان سنجی بهبود فضای کسب و کار و ارتقای قدرت رقابت پذیری بنگاه‌ها از طریق اصلاح شیوه‌های مالیات ستانی در ایران» معتقدند که اجرای کامل طرح تحول در حوزه مالیات می‌تواند منجر به استقرار سیستم‌های الکترونیکی و اصلاح نهادهای سیستم مالیاتی کشور شده و شرایط موجود را کارآمدتر نماید؛ اما به نظر می‌رسد نباید تنها به این اقدامات بسنده نمود. از دیگر اقدامات تکمیلی که باید مورد توجه قرار گیرد، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

الف. استقرار سیستم پنجره واحد مالیاتی در کشور: براساس این سیستم کلیه سازمان‌های مرتبط با انواع مالیات به مفهوم عام اعم از سازمان امور مالیاتی، گمرک و سازمان تامین اجتماعی و غیره در یک سیستم مجازی واحد قرار گیرند و کلیه پرداخت‌ها به صورتی الکترونیکی و با کمترین مراجعه انجام شود.

ب. استمرار در روش‌ها به منظور شفافیت بیشتر و سهولت در پرداخت مالیات: در موسسات مالیاتی بسیاری از کشورها نظیر ایرلند با اطلاع رسانی مناسب نظیر معرفی انواع مالیات‌ها و میزان آنها از طریق سایت‌های اینترنتی فضای کاملاً شفاف را برای مؤدیان مالیاتی فراهم نموده‌اند. علاوه بر این، شیوه‌های مناسب پرداخت و حداقل نمودن زمان صرف شده برای مالیات را نیز همواره مدنظر دارند.

عرب مازار و احمدیان (۱۳۸۹) در پژوهشی با عنوان: «چالش‌های مالیاتی محیط کسب و کار ایران» در مطالعه‌ای مروری تجمیع مالیات‌ها، کاهش معافیت‌ها و امتیازات ویژه، تسهیل مراحل تشکیل پرونده مالیاتی، گسترش پایه‌های مالیاتی با تعدیل در نرخ مالیاتی را از راهکارهای بهبود مولفه‌های مالیاتی محیط کسب و کار عنوان می‌کنند.

Kindsfaterienė, Lukaševičius (۲۰۰۸) در پژوهشی با عنوان اثر نظام مالیاتی بر فضای کسب و کار به پنج نتیجه اساسی دست یافتند. نخست، محیط کسب و کار تحت تاثیر متغیرهای بسیاری قرار دارد؛ اما تصمیمات مربوط به سرمایه‌گذاری تنها به عوامل اقتصادی نظیر، ماهیت سیاست‌های مالیاتی، میزان بار مالیاتی بر اشخاص و نرخ مالیات بر درآمد. دوم، یک نظام مالیاتی کارآمد هرگز آثار منفی بر فضای کسب و کار ندارد. سوم، نرخ مالیات بر درآمد نقشی اساسی در تصمیمات سرمایه‌گذاران و فعالان اقتصادی ایفا می‌کند. چهارم اینکه نرخ مالیاتی بالا نه تنها تحقق وصولی‌های پیش‌بینی شده را تضمین نمی‌کند، بلکه فعالان اقتصادی را به پنهان‌سازی بخش اعظمی از درآمدهای خود تشویق می‌نماید. همچنین کاهش نرخ‌های مالیاتی می‌تواند سبب رشد اقتصادی شود. در نهایت نیز اصلاحات ساختاری نظام مالیاتی و تلاش در جهت افزایش کارآمدی آن می‌تواند بر اعتماد عمومی جامعه به این نظام افزوده و سرمایه‌گذاران را تشویق به سرمایه‌گذاری در بخش مختلف کند.

### ۳. روش‌شناسی

#### ۳-۱. روش

نوع پژوهش حاضر از لحاظ هدف و ماهیت موضوع مورد مطالعه، پژوهشی کاربردی، از لحاظ روش جمع‌آوری داده‌ها، پژوهشی پیمایشی و از لحاظ روش پژوهش نیز، پژوهشی توصیفی است. به منظور گردآوری داده‌های پژوهش نیز از پرسشنامه استفاده می‌شود.

### ۳-۲. سنجه‌ها (پرسشنامه)

پژوهش شامل هفت مولفه اصلی بوده که در واقع فرآیندهای اساسی نظام کارآمد مالیاتی تلقی می‌شوند. این فرآیندها، عبارتند از: شناسایی و ثبت نام، دریافت و پردازش اظهارنامه عملکرد، دریافت و پردازش اظهارنامه ارزش افزوده حسابرسی و رسیدگی مالیاتی، وصول و حسابداری مالیاتی، اعتراض‌ها و واخواهی مالیاتی و ارائه خدمات به مودیان. جهت مطالعه مولفه‌های فوق پرسشنامه‌ای با رویکرد بهبود محیط کسب و کار طراحی شد. جهت کنترل روایی این پرسشنامه در اختیار خبرگان دانشگاهی قرار گرفت و از لحاظ روایی محتوا تایید شد. همچنین به منظور بررسی پایایی پرسشنامه با انجام یک پیش‌آزمون آلفای کرونباخ گویه‌های پرسشنامه با استفاده از بسته نرم افزاری SPSS بررسی شد که نظر به اینکه آلفای کرونباخ کلیه گویه‌های تشکیل دهنده پرسشنامه بالاتر از ۰.۷ بوده‌اند؛ بنابراین از پایایی لازم جهت انجام پژوهش برخوردار است.

### ۳-۳. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای مطالعه پایایی از ضریب آلفای کرونباخ و برای مطالعه روایی پرسشنامه نیز از میانگین واریانس تبیین شده (AVE) و تحلیل عاملی تأییدی (CFA) استفاده می‌شود. به منظور سنجش روابط نیز آزمون مدل‌سازی معادلات ساختاری به کار رفته است. همچنین از آزمون دو جمله‌ای برای بررسی میزان اثرگذاری شاخص‌های هر یک از مولفه‌های فرآیندی نظام مالیاتی بر بهبود محیط کسب و کار استفاده می‌شود. برای تحلیل نیز از بسته‌های نرم افزاری LISREL و SPSS استفاده می‌شود.

### ۳-۴. جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش کلیه سیاستگذاران و کارشناسان ارشد مالیاتی، اساتید مطلع دانشگاهی، مدیران مالی و اقتصادی شرکت‌ها و همچنین کلیه خبرگان صاحب‌نظر و مطلع در حوزه موضوع پژوهش است. با در نظر گرفتن رابطه محاسبه حجم نمونه کوکران نمونه مورد استفاده در این پژوهش حداقل ۳۸۴ نفر از کارکنان با سابقه امور مالیاتی، مدیران مالی

شرکت‌ها، مدیران، سرپرستان و حسابرسان ارشد موسسات حسابرسی و در نهایت مطلعین دانشگاهی می‌باشد. روش نمونه‌گیری مورد استفاده در این پژوهش تصادفی ساده است. با توجه به مباحث فوق محقق اقدام به توزیع ۳۸۴ پرسشنامه در میان اشخاص ذکر شده کرد که در نهایت ۲۹۰ پرسشنامه از قابلیت تجزیه و تحلیل برخوردار بوده و در تجزیه و تحلیل‌های آماری مورد استفاده قرار گرفتند.

### ۳-۵. پایایی و روایی پرسشنامه

برای تحلیل روایی پرسشنامه، از تحلیل عاملی تأییدی و «میانگین واریانس تبیین شده AVE» استفاده شد و برای این منظور، «بارهای عاملی استاندارد شده» و شاخص AVE برای گویه‌ها و متغیرها محاسبه شد که در جدول ۶ نشان داده شده است. روایی زمانی برقرار است که مقدار بارهای عاملی استاندارد متغیرهای سنجش و مقدار شاخص «AVE» مولفه‌ها بزرگ تر از ۰,۵ باشد. همان طور که در جدول ۶ ملاحظه می‌شود، مقدار میانگین بارهای عاملی و شاخص «AVE» برای تمامی مولفه‌ها، بزرگ تر از ۰,۵ است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که پرسشنامه این پژوهش از روایی مورد قبولی برخوردار است. برای سنجش پایایی پرسشنامه نیز از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. برای برقراری پایایی، ضرایب آلفای کرونباخ برای تمامی مولفه‌ها باید بیشتر از ۰,۷ باشد (جدول ۵).

جدول ۵. ضریب آلفای کرونباخ، میانگین واریانس و بارهای عاملی مولفه‌ها

مولفه	ضریب آلفای کرونباخ	میانگین واریانس تبیین شده (AVE)	بارعاملی‌ها
شناسایی و ثبت نام	۰,۷۲۲	۰,۵۷۱	۰,۷۱۳
دریافت و پردازش اظهارنامه عملکرد	۰,۷۴۶	۰,۶۶۴	۰,۷۰۸
دریافت و پردازش اظهارنامه ارزش افزوده	۰,۷۸۶	۰,۵۹۵	۰,۷۶۲
حسابرسی و رسیدگی مالیاتی	۰,۷۲۹	۰,۵۲۵	۰,۸۱۴
وصول و حسابداری مالیاتی	۰,۷۴۴	۰,۵۸۵	۰,۶۵۴
اعتراض‌ها و واخواهی مالیاتی	۰,۷۷۱	۰,۵۷۹	۰,۷۷
ارائه خدمات به مودیان	۰,۷۵۹	۰,۵۳	۰,۶۶۵
کل	۰,۹۰۳	۰,۶۳	



## ۴. یافته‌ها

### ۴-۱. یافته‌های توصیفی

در پژوهش حاضر، نمونه ۲۹۰ نفری از پاسخ دهندگان مورد مطالعه قرار گرفتند که متغیرهای جمعیت شناختی به شرح جدول ۶ است.

جدول ۶. مشخصات جمعیت شناختی

درصد	فراوانی	مشخصات جمعیت شناختی	
۹۱	۲۶۵	مرد	جنسیت
۹	۲۵	زن	
۲۳	۶۵	کمتر از ۳۵ سال	سن
۴۹	۱۴۴	۳۵ تا ۴۵ سال	
۲۸	۸۱	بالای ۴۵ سال	
۳۲	۹۴	کارشناسی	تحصیلات
۵۶	۱۶۴	کارشناسی ارشد	
۱۲	۳۲	دکتری	
۸	۲۳	زیر ۵ سال	تجربه کاری
۲۸	۸۳	۵ تا ۱۰ سال	
۲۶	۷۶	۱۱ تا ۱۵ سال	
۲۲	۶۳	۱۶ تا ۲۰ سال	
۱۶	۴۵	بیش از ۲۰ سال	

### ۴-۲. یافته‌های استنباطی

#### آزمون نرمال بودن داده‌ها

پیش از انتخاب آزمون آماری و استفاده از آزمون‌های پارامتریک پیش فرض‌هایی باید مورد بررسی قرار گیرد. در این مطالعه از آزمون کولموگروف-اسمیرنف برای بررسی نرمال بودن داده‌ها استفاده شده است:

آزمون کولموگروف-اسمیرنف در سطح خطای ۰/۰۵ آزمون می‌شود. بنابراین اگر مقدار معناداری بزرگتر یا مساوی ۰/۰۵ بدست آید، در این صورت توزیع داده‌ها، نرمال خواهد بود. فرض‌های آماری به صورت زیر تنظیم می‌شود:

$$\begin{cases} H_0: Z \geq 0.05; \text{ توزیع داده‌ها نرمال است} \\ H_1: Z < 0.05; \text{ توزیع داده‌ها نرمال نیست} \end{cases}$$

نتایج آزمون نرمال بودن داده‌ها در جدول ۷ ارائه شده است. مقدار معناداری آماره KS در تمامی موارد کوچکتر از ۰/۰۵ بدست آمده است. بنابراین توزیع داده‌ها نرمال نیست و نمی‌توان از آزمون‌های پارامتریک استفاده کرد.

جدول ۷. آزمون نرمال بودن داده‌ها

مقدار معناداری	آماره KS	متغیرهای پژوهش
۰,۰۰۰	۰,۱۴۰	شناسایی و ثبت نام
۰,۰۰۰	۰,۱۵۲	دریافت و پردازش اظهارنامه عملکرد
۰,۰۰۱	۰,۱۲۰	دریافت و پردازش اظهارنامه ارزش افزوده
۰,۰۰۰	۰,۱۳۴	حسابرسی و رسیدگی مالیاتی
۰,۰۰۰	۰,۱۸۸	وصول و حسابداری مالیاتی
۰,۰۰۰	۰,۱۸۶	اعتراض‌ها و واخواهی مالیاتی
۰,۰۰۰	۰,۱۵۲	ارائه خدمات به مودیان

### ارزیابی برازش مدل

در این پژوهش برازش مدل ساختاری با استفاده از شاخص ضریب تعیین ( $R^2$ ), شاخص ( $Q^2$ ) و شاخص GOF استفاده شده است.

### ضریب تعیین

ضریب تعیین ( $R^2$ ) معیاری است که بیانگر میزان تغییرات هر یک از متغیرهای وابسته الگو است که به وسیله متغیرهای مستقل تبیین می‌شود. در این بخش ضریب تعیین توان دوم بار عاملی مرتبه دوم می‌باشد.

جدول ۸. ضریب تعیین سازه های درونزای مدل

شاخص $R^2$	متغیر دورنزا
۰,۵۰۹	شناسایی و ثبت نام
۰,۵۰۲	دریافت و پردازش اظهارنامه عملکرد
۰,۵۸۱	دریافت و پردازش اظهارنامه ارزش افزوده
۰,۶۶۲	حسابرسی و رسیدگی مالیاتی
۰,۴۲۸	وصول و حسابداری مالیاتی
۰,۵۹۳	اعتراض ها و واخواهی مالیاتی
۰,۴۴۳	ارائه خدمات به مودیان

### شاخص GOF

مهمترین شاخص برازش مدل در تکنیک حداقل مجذورات جزئی شاخص GOF است. این شاخص برای بررسی برازش مدل کلی است که هر دو بخش مدل اندازه گیری و ساختاری را ارزیابی می کند. این شاخص با استفاده از جذر حاصل ضرب «میانگین شاخص  $R^2$ » و «میانگین شاخص های افزونگی<sup>۱</sup>» محاسبه می شود:

رابطه ۱:

$$GoF = \sqrt{(R^2) \times (Communality)}$$

شاخص GOF توسط تننهاوس و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) ابداع گردید و طبق رابطه ۱ محاسبه می شود. ورتلس<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۲۵، ۰/۳۶ و ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای Gof معرفی نموده اند. مقدار نیکویی برازش در این مطالعه برابر است. بنابراین مقدار نیکویی برازش در این مطالعه برابر است:

$$0.531 = (\overline{R^2})$$

$$0.585 = (\overline{Communality})$$

$$GOF = \sqrt{0.531 \times 0.585} = 0.557$$

شاخص GOF برابر ۰/۵۵۷ بدست آمده است بنابراین مدل از برازش مطلوبی برخوردار است.

1. Communalities
2. Tenenhouse
3. Wetzless

## شاخص $Q^2$

معیار استون-گیزر<sup>۱</sup> یا شاخص  $Q^2$  قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد. بلایندفولدینگ یک تکنیک استفاده مجدد از نمونه است. این تکنیک امکان محاسبه شاخص استون-گیزر ( $Q^2$ ) را فراهم می‌کند. شاخص استون-گیزر معیاری برای ارزیابی روایی متقاطع در مدل حداقل مجذورات جزئی است. شاخص ضریب تعیین ( $R^2$ ) دقت پیش‌بینی را مشخص می‌کند و شاخص ( $Q^2$ ) رابطه‌مند بودن پیش‌بینی را تعیین می‌کند. چنانچه مقدار شاخص استون-گیزر مثبت باشد روایی پیش‌بینی مورد تایید است (هیر و همکاران، ۲۰۱۷).

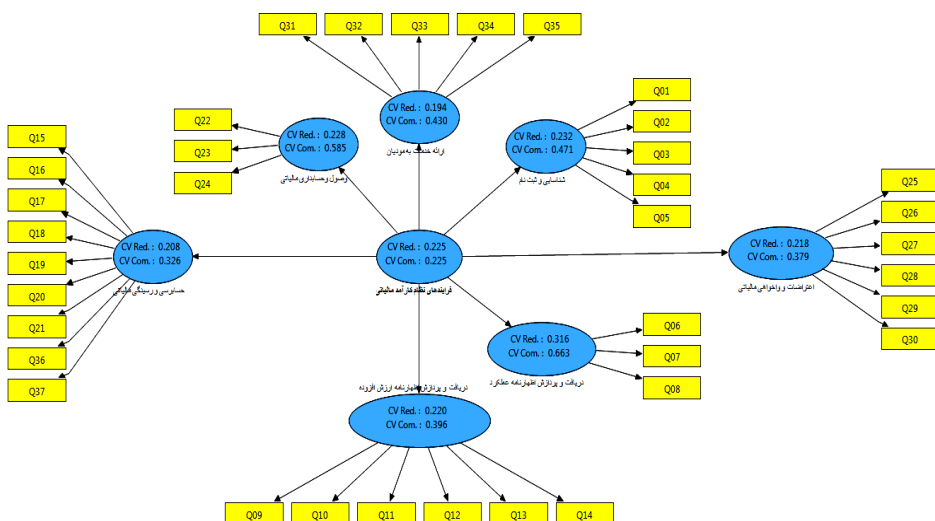
مدل‌هایی که برآزش بخش ساختاری قابل‌قبولی دارند، باید قابلیت پیش‌بینی شاخص‌های مربوط به سازه‌های درونزای مدل را داشته باشند. بدین‌معناکه اگر در یک مدل، روابط بین سازه‌ها به‌درستی تعریف شده باشند، سازه‌ها می‌توانند به‌قدر کافی بر شاخص‌های یکدیگر تأثیر گذاشته و از این راه، فرضیه‌ها به‌درستی تأیید شوند. هنسler<sup>۲</sup> و همکاران درباره شدت قدرت پیش‌بینی مدل در مورد سازه‌های درونزا، سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به‌ترتیب قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی تعیین نموده‌اند. در صورتی‌که مقدار  $Q^2$  در مورد یک سازه درونزا صفر و یا کمتر از صفر شود، نشانگر آن است که روابط بین سازه‌های دیگر مدل و آن سازه درونزا به‌خوبی تبیین نشده است. برای محاسبه مقدار  $Q^2$  در نرم‌افزار PLS از تکنیک بلایندفولدینگ<sup>۳</sup> استفاده می‌شود:

با استفاده از این تکنیک دو شاخص روایی بدست می‌آید:

روایی متقاطع افزونگی<sup>۴</sup> (CV-Red)

روایی متقاطع اشتراکی<sup>۵</sup> (CV-Com)

1. Stone-Geisser
2. Henseler et al, 2013
3. Blindfolding
4. Cross-validated Redundancy
5. Cross-validated Communality



شکل ۱. مقادیر روایی مقاطع افزونگی و اشتراکی

اعداد مثبت نشان دهنده کیفیت مناسب مدل هستند. همانطور که در شکل قابل مشاهده است این مقادیر برای تمامی سازه‌های پژوهش مثبت بدست آمده است. همچنین مقادیر متغیرها عموماً در رنج  $0/15$  تا  $0/35$  یا بزرگتر از  $0/35$  بدست آمده است. بنابراین قدرت قدرت پیشبینی سازه‌های پژوهش بصورت متوسط تا قوی برآورد می‌شود.

### مدل بیرونی پژوهش

مدل بیرونی نشان‌دهنده رابطه سوالات با سازه‌ها است. روایی سازه یکی از شاخص‌های برازش PLS بر اساس مدل بیرونی پژوهش در حداقل مجذورات جزیی می‌باشد. روایی سازه رابطه سوالات هر سازه (متغیر پنهان) با سازه موردنظر را بررسی می‌کند. این عملیات معادل تحلیل عاملی تأییدی در نرم‌افزار لیزرل و اموس است. یعنی جهت بررسی مدل، نخست باید از صحت سوالات مطمئن شد. روایی سازه ارتباط گویه‌ها یا همان سوالات پرسشنامه را با سازه‌ها مورد بررسی قرار می‌دهد. در واقع تا ثابت نشود پرسش‌های پرسشنامه، متغیرهای پنهان را به خوبی اندازه‌گیری کرده‌اند، نمی‌توان روابط را مورد آزمون قرار داد. برای آنکه نشان داده شود متغیرهای پنهان به درستی اندازه‌گیری شده‌اند از روایی سازه استفاده شده است. نتایج نهایی روایی سازه در جدول ۹ ارائه شده است.

جدول ۹. خلاصه نتایج بررسی روایی سازه براساس مدل بیرونی پژوهش

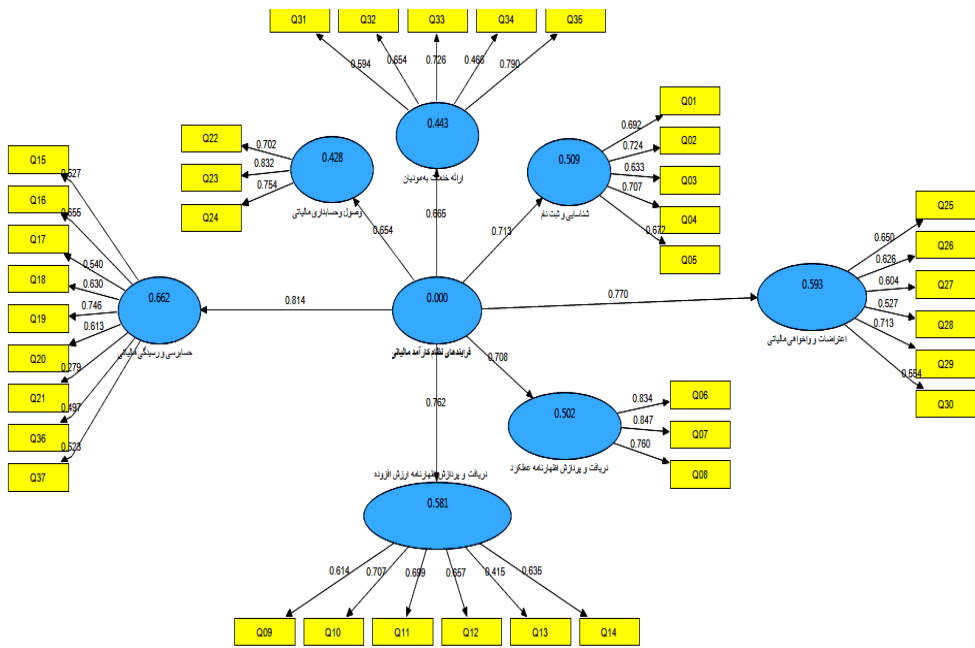
آماره تی	بارعاملی	گویه‌ها	سازه‌های پژوهش
۲۰,۱۱۴	۰,۶۹۲	Q01	شناسایی و ثبت نام
۱۹,۷۲۴	۰,۷۲۴	Q02	
۱۴,۷۳۸	۰,۶۳۳	Q03	
۲۲,۷۲۲	۰,۷۰۷	Q04	
۲۱,۶۹۰	۰,۶۷۲	Q05	
۵۲,۰۴۴	۰,۸۳۴	Q06	دریافت و پردازش اظهارنامه عملکرد
۵۸,۱۱۴	۰,۸۴۷	Q07	
۲۸,۸۵۲	۰,۷۶۰	Q08	
۱۸,۷۵۱	۰,۶۱۴	Q09	دریافت و پردازش اظهارنامه ارزش افزوده
۲۶,۱۸۴	۰,۷۰۷	Q10	
۲۱,۹۲۵	۰,۶۹۹	Q11	
۱۳,۰۸۰	۰,۶۵۷	Q12	
۶,۹۷۷	۰,۴۱۵	Q13	
۱۴,۲۹۳	۰,۶۳۵	Q14	حسابرسی و رسیدگی مالیاتی
۹,۸۹۴	۰,۵۲۷	Q15	
۲۰,۹۴۲	۰,۶۵۵	Q16	
۹,۸۰۰	۰,۵۴۰	Q17	
۱۶,۲۶۲	۰,۶۳۰	Q18	
۲۸,۲۴۳	۰,۷۴۶	Q19	
۱۶,۹۱۶	۰,۶۱۳	Q20	
۳,۰۹۷	۰,۲۷۹	Q21	
۲۰,۱۱۴	۰,۶۹۲	Q36	وصول و حسابداری مالیاتی
۱۹,۲۷۴	۰,۷۲۴	Q37	
۱۷,۳۹۸	۰,۷۰۲	Q22	
۳۸,۶۲۸	۰,۸۳۲	Q23	اعتراض‌ها و واخواهی مالیاتی
۲۴,۵۷۸	۰,۷۵۴	Q24	
۱۷,۳۸۷	۰,۶۵۰	Q25	اعتراض‌ها و واخواهی مالیاتی
۱۳,۷۲۳	۰,۶۲۶	Q26	
۱۳,۷۴۸	۰,۶۰۴	Q27	

سازه‌های پژوهش	گویه‌ها	بارعاملی	آماره تی
	Q28	۰,۵۲۷	۹,۰۱۱
	Q29	۰,۷۱۳	۲۵,۶۳۱
	Q30	۰,۵۵۴	۹,۳۱۷
ارائه خدمات به مودیان	Q31	۰,۵۹۵	۱۲,۷۳۷
	Q32	۰,۶۵۴	۱۸,۰۰۵
	Q33	۰,۷۲۷	۲۳,۶۳۳
	Q34	۰,۴۶۶	۷,۶۲۳
	Q35	۰,۷۹۰	۳۶,۲۵۵

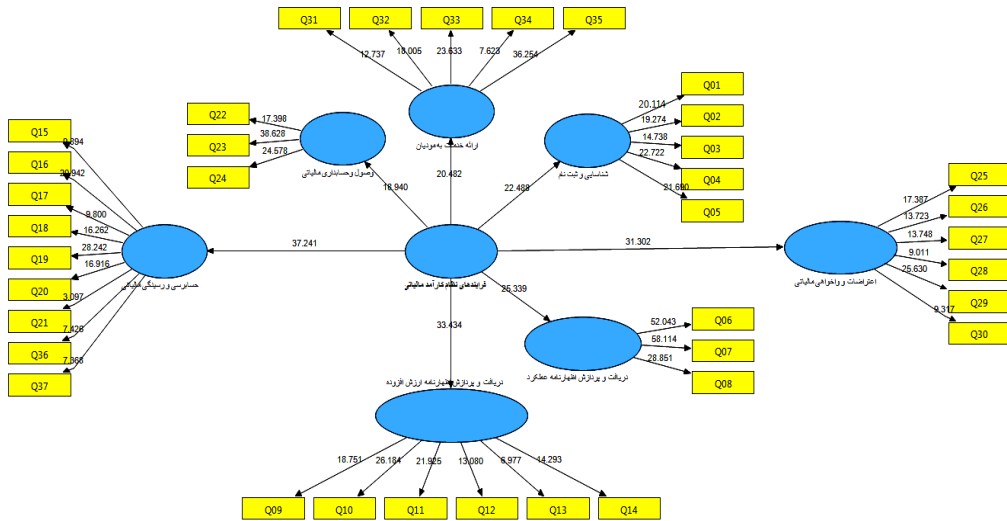
براساس نتایج روایی سازه مندرج در جدول ۹ بار عاملی مشاهده در تمامی موارد مقداری بزرگتر  $0/4$  دارد که نشان می‌دهد همبستگی بسیار مناسبی بین متغیرهای قابل مشاهده با متغیرهای پنهان مربوط به خود وجود دارد. همچنین براساس نتایج مدل اندازه‌گیری مندرج در جدول ۹ مقدار بوت استرایپینگ (آماره  $t$ ) در تمامی موارد از مقدار بحرانی  $1/96$  بزرگتر است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرهای قابل مشاهده با متغیرهای پنهان مربوط به خود معنادار است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت هر سازه به درستی مورد سنجش قرار گرفته است.

### تحلیل عاملی مرتبه دوم

زمانی که یک سازه بزرگ خود از چند متغیر پنهان تشکیل شده باشد، از تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم استفاده می‌شود که رابطه متغیرهای مشاهده‌پذیر با متغیر پنهان، رابطه متغیرهای پنهان با سازه اصلی خود نیز بررسی می‌شود.



شکل ۲. تکنیک حداقل مربعات جزئی مدل مفهومی پژوهش



شکل ۳. مدل مفهومی پژوهش (مقدار آماره  $\beta$  با بوت استرپینگ)



جدول ۱۰. خلاصه نتایج مدل بیرونی پژوهش

آماره t	بارعاملی	سازه اصلی	سازه‌های فرعی
۲۲,۴۸۹	۰,۷۱۳	نظام کارآمد مالیاتی	شناسایی و ثبت نام
۲۵,۳۳۹	۰,۷۰۸		دریافت و پردازش اظهارنامه عملکرد
۳۳,۴۳۴	۰,۷۶۲		دریافت و پردازش اظهارنامه ارزش افزوده
۳۷,۲۴۱	۰,۸۱۴		حسابرسی و رسیدگی مالیاتی
۱۸,۹۴	۰,۶۵۴		وصول و حسابداری مالیاتی
۳۱,۳۰۲	۰,۷۷		اعتراض‌ها و واخواهی مالیاتی
۲۰,۴۸۲	۰,۶۶۵		ارائه خدمات به مودیان

برای فرایندهای نظام کارآمد مالیاتی هر ۷ بعد اصلی دارای بارعاملی بزرگتر از ۰/۵ و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار ( $t > 1/96$ ) بوده‌اند.

### آزمون دو جمله‌ای

برای بررسی آثار نظام کارآمد مالیاتی بر بهبود محیط کسب و کار در چارچوب سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی از ۳۷ شاخص به شرح جدول ۱۱ استفاده شده است. نظرات خبرگان پیرامون میزان اثرگذاری هر یک از این شاخص‌ها با طیف لیکرت پنج درجه از خیلی کم تا خیلی زیاد بررسی شده است. بنابراین اثرگذار بودن هر شاخص یک «موفقیت» و عدم اثرگذاری یک «شکست» محسوب می‌شود. جهت بررسی اثرگذاری شاخص‌ها از آزمون دو جمله‌ای (نسبت موفقیت) استفاده شده است.

آزمون دو جمله‌ای معادل ناپارامتریک آزمون t تک‌نمونه است، بدین معنا که اگر توزیع جامعه نرمال نباشد از آزمون دو جمله‌ای به جای آزمون t تک‌نمونه استفاده می‌گردد. از آزمون دو جمله‌ای در SPSS زمانی استفاده می‌شود که متغیری شامل دو مقدار باشد. در این مطالعه چون از طیف لیکرت پنج درجه استفاده شده است چنانچه گزینه زیاد و خیلی زیاد انتخاب شده باشد، موفقیت محسوب می‌شود و اگر متوسط یا کمتر انتخاب شده باشد، شکست محسوب می‌شود. بنابراین فرضیه آزمون دو جمله‌ای به صورت زیر می‌باشد:

$$\begin{cases} H_0: p = 0.5 \\ H_1: p \neq 0.5 \end{cases}$$

جدول ۱۱. شاخص‌های فرآیندی نظام کارآمد مالیاتی جهت بهبود محیط کسب و کار

ردیف	مؤلفه	شاخص‌ها
۱	فرآیند شناسایی و ثبت نام	شناسایی و ثبت نام مودیان به صورت الکترونیکی، راستی آزمایی و تایید ثبت نام و در نهایت اختصاص نام کاربری و کلمه عبور منحصر به فرد از طریق پورتال برای هریک از مودیان
۲		استفاده از فرم‌های ثبت نام و اظهارنامه، متناسب با موضوع فعالیت مودی و دریافت اطلاعات موثر و حتی الامکان کوتاه و ساده از طریق پورتال الکترونیکی
۳		اخذ و پایش اطلاعات هویتی از پایگاه اطلاعاتی و به حداقل رساندن اطلاعات درخواستی از مودی و ذخیره سازی مناسب اطلاعات دریافتی از پورتال
۴		پاسخگویی آنلاین طی فرآیند ثبت نام جهت رفع ابهامات و مشکلات مربوط به ثبت نام در سامانه
۵		پرداخت مالیات حق تمبر در اداره ثبت شرکت‌ها و مالکیت صنعتی همزمان با ثبت سرمایه اولیه یا ثبت افزایش سرمایه
۶	فرآیند دریافت و پردازش اظهارنامه عملکرد	طراحی اظهارنامه منحصر به فرد با توجه به نوع فعالیت، اندازه، تنوع و حجم فعالیت از طریق طرح سوالات هایپرلینک شده
۷		استفاده از روش «پیش اظهارنامه» بر اساس اطلاعات پایگاه اطلاعاتی سازمان، ارسال الکترونیکی آن به مودیان متناسب با اندازه مودی و با نوع پایه مالیاتی و اظهار نظر مودی نسبت
۸		تسلیم اظهارنامه و ارسال الکترونیکی مستندات مربوط به استفاده از انواع معافیت‌های مالیاتی از طریق صفحه کاربری مودی در پورتال الکترونیکی سامانه نظام مالیاتی
۹	فرآیند دریافت اظهارنامه ارزش افزوده	دریافت الکترونیکی اظهارنامه ارزش افزوده و داده‌های مربوط به اقلام خرید، فروش، واردات و صادرات با جزئیات کامل به صورت الکترونیکی و تجزیه و تحلیل آن
۱۰		درج اطلاعات هویتی مودی در فرم اظهارنامه ارزش افزوده به صورت پیش فرض در طی فرآیند اظهارنامه ارزش افزوده
۱۱		اطلاع رسانی به مودی از طریق سامانه بدلیل ارسال اطلاعات و داده‌های ناقص، معیوب و یا دارای مغایرت بلافاصله پس از دریافت اظهارنامه ارزش افزوده به صورت الکترونیکی و هوشمند
۱۲		کراس چک‌های لازم بین اطلاعات ماحوزه از طرفین خریدار و فروشنده در سیستم اطلاعات مالیاتی براساس پایگاه داده
۱۳	ارزش افزوده	تکنیک، جداسازی و طبقه بندی اظهارنامه‌های دریافتی با تعیین سطح ریسک و خارج نمودن پرونده‌های مالیاتی کم ریسک از حسابرسی مالیاتی
۱۴		کاهش دوره‌های دریافت اظهارنامه‌های ارزش افزوده از دوره‌های سه ماهه به شش ماهه در هر سال

ردیف	مؤلفه	شاخص‌ها
۱۵	فرآیند	ابلاغ الکترونیکی دعوت نامه ارائه دفاتر و اسناد و مدارک
۱۶	حسابرسی و	اخذ اطلاعات مربوط به اسناد و مدارک درآمد و هزینه‌های انجام شده در قالب فرم‌های استاندارد
۱۷	رسیدگی مالیاتی	رسیدگی مالیاتی صرفاً نسبت به مغایرت‌های احتمالی میان دفاتر مودی و اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی براساس حسابرسی مبتنی بر ریسک
۱۸		رسیدگی متمرکز و همزمان به کلیه منابع مالیاتی مودی به موجب قوانین و مقررات
۱۹		طراحی اوراق تشخیص و مطالبه کلیه منابع مالیاتی در قالب فرمی واحد
۲۰		درخواست اسناد و مدارک از مودی متناسب با ریسک مودی و نیز متناسب با ریسک سرفصل حساب‌های مختلف
۲۱		استفاده از ظرفیت‌های جامعه مشاوران رسمی مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی در رسیدگی‌های مالیاتی
۲۲	فرآیند	اتصال مالیات ابرازی و قطعی شده به درگاه‌های بانکی و پرداخت الکترونیکی آنها و وصل شدن آن به پرونده الکترونیکی مودی
۲۳	وصول و حسابداری	طرح درخواست الکترونیکی مودی مبنی بر تقسیط مالیات ابرازی و قطعی شده و بررسی هوشمند آن از طریق پورتال
۲۴	مالیاتی	انجام فرآیند ترتیب پرداخت مالیات از طریق پورتال بدون حضور مودی در اداره مالیاتی
۲۵		دریافت اعتراض‌ها، لوائح اعتراضیه و مستندات آن به صورت الکترونیکی از طریق پورتال
۲۶	فرآیند	تعیین وقت زمان رسیدگی به اعتراض‌ها در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی به صورت الکترونیکی و ابلاغ الکترونیکی آن به مودی
۲۷	اعتراض‌ها	حضور مجازی مودی در جلسه رسیدگی به اعتراض‌ها به صورت ویدئو کنفرانس
۲۸	و واخواهی	استقلال هیات‌های حل اختلاف از ادارات کل امور مالیاتی و فعالیت آنها به عنوان یک اداره مستقل
۲۹	مالیاتی	پیگیری مستمر فرآیند انجام امور اعتراض در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی توسط مودی از طریق درگاه الکترونیکی با تعیین فرجه‌های زمانی معین برای هیئت‌ها
۳۰		استفاده از کارشناسان خیره و مجرب برای رسیدگی به اعتراض‌ها در فرجه‌های زمانی معین
۳۱	فرآیند ارائه	دریافت الکترونیکی درخواست صدور انواع مفاسد حساب، گواهی مالیاتی و استعلام‌های مودی و ارائه پاسخ به صورت الکترونیکی در قالب یک سامانه هوشمند
۳۲	خدمات به	پیگیری و رهگیری وضعیت درخواست‌ها و استعلام‌ها از طریق پورتال شخصی مودی
۳۳	مودیان	وجود یک سامانه به منظور اطلاع رسانی رخدادهای مالیاتی (شامل اخبار، اطلاعات و

ردیف	موفقه	شاخص‌ها
		بخشنامه‌های مالیاتی و ...)
۳۴		رتبه بندی مودیان مالیاتی از نظر سطح تمکین مالیاتی و در نظر گرفتن مشوق‌های لازم برای آنها
۳۵		دریافت درخواست الکترونیکی استرداد مالیاتی و رسیدگی به آن به صورت هوشمند از طریق پورتال
۳۶	بخش از فرآیند حسابرسی و رسیدگی مالیاتی	ایجاد کراس چک لازم از طریق اطلاعات موجود در سیستم اطلاعات مالیاتی و تراست هوشمند آن
۳۷	(جهت کنترل انحراف پاسخ)	حداقل سازی میزان اطلاعات درخواستی، ذخیره سازی اطلاعات مودی و اتصال آن به سامانه و پایگاه اطلاعات مالیاتی

خروجی آزمون دو جمله‌ای برای این پژوهش مطابق جدول ۱۲ می‌باشد.

جدول ۱۲. آزمون دو جمله‌ای برای طراحی نظام کارآمد مالیاتی بهبود محیط کسب و کار

معناداری	درصد	تعداد	موفقیت/شکست	بی تاثیر	تاثیر گذار
۰,۰۰۰	۰,۰۳	۲۵	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	تاثیر گذار
	۰,۹۱	۲۶۵	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	تاثیر گذار
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۱۲	۳۶	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	تاثیر گذار
	۰,۸۸	۲۵۴	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	تاثیر گذار
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۰۸	۲۳	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	تاثیر گذار
	۰,۹۲	۲۶۷	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	تاثیر گذار
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۱۲	۳۶	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	تاثیر گذار
	۰,۸۸	۲۵۴	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	تاثیر گذار
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۱۶	۴۵	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	تاثیر گذار
	۰,۸۴	۲۴۵	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	تاثیر گذار
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۱۴	۴۰	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	تاثیر گذار

معناداری	درصد	تعداد	موفقیت/شکست	تاثیر گذار	
	۰,۸۶	۲۵۰	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۱۶	۴۶	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	شاخص ۷
	۰,۸۴	۲۴۴	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
	۰,۰۹	۲۷	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	
۰,۰۰۰	۰,۹۱	۲۶۳	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	شاخص ۸
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
	۰,۰۶	۱۸	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	
۰,۰۰۰	۰,۹۴	۲۷۲	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	شاخص ۹
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
	۰,۱۶	۴۷	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	
۰,۰۰۰	۰,۸۴	۲۴۳	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	شاخص ۱۰
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
	۰,۱۴	۴۰	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	
۰,۰۰۰	۰,۸۶	۲۵۰	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	شاخص ۱۱
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
	۰,۱۳	۳۷	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	
۰,۰۰۰	۰,۸۷	۲۵۳	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	شاخص ۱۲
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
	۰,۰۷	۲۰	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	
۰,۰۰۰	۰,۹۳	۲۷۰	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	شاخص ۱۳
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
	۰,۲۴	۶۹	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	
۰,۰۰۰	۰,۷۶	۲۲۱	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	شاخص ۱۴
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
	۰,۱۳	۳۸	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	
۰,۰۰۰	۰,۸۷	۲۵۲	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	شاخص ۱۵
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
	۰,۱۳	۳۹	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	
۰,۰۰۰	۰,۸۷	۲۵۱	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	شاخص ۱۶
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
	۰,۰۹	۲۵	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	
۰,۰۰۰	۰,۹۱	۲۶۵	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	شاخص ۱۷
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
	۰,۱۰	۲۹	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	
۰,۰۰۰	۰,۹۰	۲۶۱	زیاد و خیلی زیاد	تاثیر گذار	شاخص ۱۸
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		

معناداری	درصد	تعداد	موفقیت/شکست		
۰,۰۰۰	۰,۱۶	۴۷	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	شاخص ۱۹
	۰,۸۴	۲۴۳	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۰۸	۲۴	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	شاخص ۲۰
	۰,۹۲	۲۶۶	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۲۷	۷۷	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	شاخص ۲۱
	۰,۷۳	۲۱۳	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۰۴	۱۲	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	شاخص ۲۲
	۰,۹۶	۲۷۸	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۰۸	۲۴	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	شاخص ۲۳
	۰,۹۲	۲۶۶	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۰۸	۲۴	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	شاخص ۲۴
	۰,۹۲	۲۶۶	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۱۰	۲۸	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	شاخص ۲۵
	۰,۹۰	۲۶۲	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۱۰	۳۰	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	شاخص ۲۶
	۰,۹۰	۲۶۰	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۲۶	۷۴	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	شاخص ۲۷
	۰,۷۴	۲۱۶	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۲۰	۵۸	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	شاخص ۲۸
	۰,۸۰	۲۳۲	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۱۴	۴۰	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	شاخص ۲۹
	۰,۸۶	۲۵۰	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۰۵	۱۴	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	شاخص ۳۰
	۰,۹۵	۲۷۶	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل		
۰,۰۰۰	۰,۰۷	۲۱	متوسط یا کمتر	بی تاثیر	شاخص ۳۱
	۰,۹۳	۲۶۹	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار	

معناداری	درصد	تعداد	موفقیت/شکست	
	۱,۰۰	۲۹۰	کل	
۰,۰۰۰	۰,۰۹	۲۷	متوسط یا کمتر	بی‌تاثیر
	۰,۹۱	۲۶۳	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار
	۱,۰۰	۲۹۰	کل	
۰,۰۰۰	۰,۱۴	۴۱	متوسط یا کمتر	بی‌تاثیر
	۰,۸۶	۲۴۹	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار
	۱,۰۰	۲۹۰	کل	
۰,۰۰۰	۰,۱۳	۳۸	متوسط یا کمتر	بی‌تاثیر
	۰,۸۷	۲۵۲	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار
	۱,۰۰	۲۹۰	کل	
۰,۰۰۰	۰,۰۹	۲۷	متوسط یا کمتر	بی‌تاثیر
	۰,۹۱	۲۶۳	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار
	۱,۰۰	۲۹۰	کل	
۰,۰۰۰	۰,۱۱	۳۱	متوسط یا کمتر	بی‌تاثیر
	۰,۸۹	۲۵۹	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار
	۱,۰۰	۲۹۰	کل	
۰,۰۰۰	۰,۰۳	۱۰	متوسط یا کمتر	بی‌تاثیر
	۰,۹۷	۲۸۰	زیاد و خیلی زیاد	تاثیرگذار
	۱,۰۰	۲۹۰	کل	

نتایج مندرج در جدول ۱۱ نشان می‌دهد که مقدار معناداری شاخص‌های مذکور ۰/۰۰۰ بدست آمده است، بنابراین فرض  $H_0$  رد شده و کلیه شاخص‌های مربوط به مولفه‌های نظام کارآمد مالیاتی از طریق اثرگذاری بر شاخص پرداخت مالیات بر بهبود محیط کسب و کار موثر می‌باشد.

## ۵. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

نظام مالیاتی از چهار بعد اصلی ورودی، فرآیند، خروجی و حلقه‌های بازخور تشکیل شده که با محیط بیرونی خود در تعامل می‌باشد. از سوی دیگر هرگونه اقدامی در راستای بهبود محیط کسب و کار می‌تواند بسیاری از مطلوب‌های اقتصادی را محقق سازد. با توجه به اینکه بهبود محیط کسب و کار مقوله‌ای فرآیندی بوده و فرآیندهای نظام مالیاتی بیشترین اثر را بر آن داشته؛ لذا در این مقاله صرفاً به فرآیندهای مالیاتی پرداخته شده است. در راستای تامین هدف اصلی پژوهش، پرسشنامه‌ای طراحی و توزیع گردید که نتایج

تحلیلی آن در قسمت قبل ارائه شد. نتایج آزمون‌های آماری نشان می‌دهد که شاخص‌های فرآیندی نظام کارآمد مالیاتی که در واقع راهکارهایی جهت بهبود محیط کسب و کار می‌باشند، همگی بر بهبود محیط کسب و کار اثری مثبت دارند. در بخش پیشنهادها به تحلیل تعدادی از مهمترین راهکارهای بهبود محیط کسب و کار که در واقع نتایج عملی این پژوهش به‌شمار می‌آید، پرداخته می‌شود. نظام کارآمد مالیاتی علاوه بر بهبود محیط کسب و کار با گسترش چتر مالیاتی در محیط اقتصادی و ایجاد سیستم‌های کنترلی درونی موجب جلوگیری از فعالیت‌های اقتصادی زیرزمینی و فرار مالیاتی می‌شود که این امر خود باعث افزایش میزان درآمدهای مالیاتی دولت و اجرای مفاد بند ۱۷ سیاست‌های کلی اقتصادمقاومتی می‌گردد.

در ادامه، پیشنهادهای پژوهش در دو بخش پیشنهاد برای سازمان امور مالیاتی کشور و پیشنهاد برای محققان آتی ارائه می‌شود.

### پیشنهادها برای سازمان امور مالیاتی کشور

پیشنهادهای زیر بر اساس یافته‌های پژوهش و به منظور بهبود محیط کسب و کار از حیث میزان اثرگذاری شاخص‌های فرآیندی نظام کارآمد مالیاتی محیط کسب و کار از نظر نرخ مالیاتی، تعداد دفعات مراجعه مودی به واحد مالیاتی جهت پرداخت مالیات ابرازی، زمان صرف شده مودی جهت آماده سازی، ارسال اظهارنامه و پرداخت مالیات ابرازی و در نهایت زمان لازم جهت انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات ارائه می‌شود:

#### - فرآیند شناسایی و ثبت نام

- شناسایی و ثبت نام مودیان مالیاتی به صورت الکترونیکی، راستی آزمایی و تایید ثبت نام و در نهایت اختصاص نام کاربری و کلمه عبور منحصر به فرد از طریق پورتال برای هریک از مودیان با کاهش تعداد دفعات مراجعه مودی به واحد مالیاتی و همچنین کاهش زمان صرف شده مودی می‌تواند سبب بهبود محیط کسب و کار شود.



- استفاده از فرم‌های ثبت نام، متناسب با موضوع فعالیت مودی و دریافت اطلاعات موثر و حتی الامکان کوتاه و ساده از طریق پورتال الکترونیکی با کاهش تعداد دفعات مراجعه مودی به واحد مالیاتی و همچنین کاهش زمان صرف شده مودی می‌تواند سبب بهبود محیط کسب و کار شود.
- اخذ و پایش اطلاعات هویتی از پایگاه اطلاعاتی و به حداقل رساندن اطلاعات درخواستی از مودی و ذخیره سازی مناسب اطلاعات دریافتی از پورتال با کاهش تعداد دفعات مراجعه مودی به واحد مالیاتی و همچنین کاهش زمان صرف شده مودی می‌تواند سبب بهبود محیط کسب و کار شود. در حال حاضر به دلیل عدم وجود یک پایگاه اطلاعات هوشمند و وجود سامانه‌های متعدد و غیرمتمرکز، مودیان مالیاتی به ناچار باید برای انجام تکالیف قانونی خود هر بار اقدام به ورود اطلاعات اعم از هویتی و کارکردی کنند. در صورتی که دستگاه مالیات‌ستان اطلاعات هویتی و کارکردی بنگاه اقتصادی را در صفحه کاربری وی ذخیره سازی نماید تا نیازی به ورود مجدد اطلاعات نباشد. این امر می‌تواند از تعداد دفعات مراجعه مودی، زمان صرف شده وی و همچنین زمان لازم جهت انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیاتی کاهش دهد.
- در صورتی که فعال اقتصادی هنگام تکمیل فرآیند ثبت نام در پورتال دستگاه مالیات‌ستان امکان دریافت پاسخ برای ابهامات خود به صورت برخط را داشته باشد، این امر می‌تواند با کاهش زمان صرف شده و کاهش تعداد دفعات مراجعه، اثری مثبت بر بهبود محیط کسب و کار داشته باشد.
- پرداخت مالیات حق تمبر در اداره ثبت شرکت‌ها و مالکیت صنعتی همزمان با ثبت سرمایه اولیه و یا افزایش سرمایه موجب کاهش تعداد دفعات مراجعه و کاهش زمان صرف شده می‌گردد که این امر از طریق تاثیر بر شاخص پرداخت مالیات سبب بهبود محیط کسب و کار می‌شود.

### - فرآیند دریافت و پردازش اظهارنامه عملکرد

- طراحی اظهارنامه منحصر به فرد با توجه به نوع فعالیت، اندازه، تنوع و حجم فعالیت از طریق طرح سوالات هایپرلینک شده با کاهش تعداد دفعات مراجعه مودی به واحد مالیاتی و همچنین کاهش زمان صرف شده مودی می‌تواند سبب بهبود محیط کسب و کار شود. در حال حاضر مودیان مالیاتی صرف نظر از حجم و حوزه فعالیت از فرم‌های یکسانی برای ارسال اظهارنامه استفاده می‌کنند. در برخی موارد مودی مجبور است به منظور تکمیل فرآیند ارسال اظهارنامه به بسیاری از سوالاتی که خارج از حوزه فعلیتی آن است پاسخ دهد که این امر سبب افزایش زمان صرف شده مودی جهت آماده سازی، تکمیل و ارسال اظهارنامه می‌شود. بنابراین باید در همان ابتدا سامانه به نحوی هوشمند باشد که با توجه به حوزه فعلیتی مودی فرم‌های متناسب با آن را در صفحه کاربری آن بارگزاری نماید و از بارگزاری فرم‌های زائد خودداری کند.
- استفاده از روش «پیش اظهارنامه» بر اساس اطلاعات پایگاه اطلاعاتی سازمان، ارسال الکترونیکی آن به مودیان متناسب با اندازه مودی و یا نوع پایه مالیاتی و اظهار نظر مودی نسبت به آن می‌تواند از طریق کاهش تعداد دفعات مراجعه مودی، کاهش صرف شده مودی و در نهایت کاهش زمان لازم برای انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات ابرازی سبب بهبود محیط کسب و کار شود. این روش که در اکثر کشورهای پیشرفته اجراء می‌شود، بر این موضوع مبتنی است که پایگاه‌های اطلاعاتی عاملی مهم در کارآمدی و یا ناکارآمدی نظام‌های مالیاتی به‌شمار می‌آیند. در این کشورها داده‌های مالی فعالان اقتصادی به شکلی متمرکز در قالب یک پیش اظهارنامه به مودی ارائه می‌شود و مودی صرفاً نسبت به آن اظهار نظر می‌کند. چنانچه آن را بپذیرد برای پرداخت مالیات متعلقه به درگاه‌های الکترونیکی پرداخت هدایت می‌شود. به این ترتیب، به راحتی پس از پرداخت مالیات برگ قطعی مالیاتی به شکل الکترونیکی صادر می‌شود. چنانچه مودی نسبت به پیش اظهارنامه معترض باشد، متناسب با نظرات وی تعدیل شده و ثبت

می‌شود. به جهت وجود اختلاف این قبیل موارد جهت رسیدگی به واحدهای رسیدگی کننده، ارسال می‌شود. بدیهی است که هر چقدر پایگاه‌های اطلاعاتی نظام مالیاتی قوی تر باشد درصد کم تری از اظهارنامه‌های مودیان رسیدگی می‌شود. در نتیجه استفاده از پیش اظهارنامه و همچنین ارسال الکترونیکی آن برای مودی متناسب با اندازه و نوع پایه مالیاتی می‌تواند سبب بهبود محیط کسب و کار شود.

- تسلیم اظهارنامه و ارسال الکترونیکی مستندات مربوط به استفاده از انواع معافیت‌های مالیاتی از طریق صفحه کاربری مودی در پورتال الکترونیکی سامانه نظام مالیاتی می‌تواند از طریق کاهش تعداد دفعات مراجعه مودی، کاهش صرف شده مودی و در نهایت کاهش زمان لازم برای انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات ابرازی سبب بهبود محیط کسب و کار شود. همان‌طور که در فرآیند ثبت نام بیان شد مودی پس از تکمیل مراحل این فرآیند از طریق نام کاربری و کلمه عبور منحصر به فرد صاحب صفحه شخصی در پورتال سازمان امور مالیاتی کشور می‌شود که به شکلی متمرکز و منسجم کلیه تکالیف و درخواست‌های خود را از طریق آن انجام داده و از مراحل انجام آن آگاه می‌شود. بنابراین ارسال الکترونیکی اظهارنامه و مستندات مربوط به آن در صفحه شخصی می‌تواند از طریق اثرگذاری بر شاخص‌های فرعی بهبود محیط کسب و کار صدرالاشاره سبب بهبود محیط کسب و کار شود.

#### - فرآیند دریافت و پردازش اظهارنامه ارزش افزوده

- ارسال الکترونیکی اظهارنامه ارزش افزوده، درج اطلاعات هویتی مودی در فرم اظهارنامه ارزش افزوده به صورت پیش فرض و کاهش دوره‌های دریافت اظهارنامه‌های ارزش افزوده از دوره‌های سه ماهه به شش ماهه در هر سال می‌تواند از طریق کاهش تعداد دفعات مراجعه مودی، کاهش صرف شده مودی و

در نهایت کاهش زمان لازم برای انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات ابرازی سبب بهبود محیط کسب و کار شود.

### - فرآیند حسابرسی و رسیدگی مالیاتی

- ابلاغ الکترونیکی دعوت نامه ارائه دفاتر و اسناد و مدارک می‌تواند از طریق کاهش مدت زمان صرف شده مودی و کاهش تعداد دفعات مراجعه مودی به واحد مالیاتی سبب بهبود محیط کسب و کار شود. الکترونیکی کردن خصیصه‌ای است که در صدر لیست اصلاحات مثبت اعلام شده از سوی بانک جهانی در جهت بهبود محیط کسب و کار قرار دارد.
- اخذ اطلاعات مربوط به اسناد و مدارک درآمد و هزینه‌های انجام شده در قالب فرم‌های استاندارد می‌تواند از طریق کاهش مدت زمان صرف شده مودی، کاهش تعداد دفعات مراجعه مودی به واحد مالیاتی و در نهایت کاهش زمان لازم جهت انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات ابرازی سبب بهبود محیط کسب و کار شود. در حال حاضر اخذ اطلاعات از مودی در قالب فرم‌های متعدد و به اشکال مختلف انجام می‌شود که این موضوع وحدت رویه در رسیدگی‌های مالیاتی را مختل ساخته و با ایجاد مشکلاتی سبب نامساعد شدن محیط کسب و کار می‌شود. بنابراین، استفاده از فرم‌های استاندارد در این خصوص ضرورتی انکارناپذیر است.
- رسیدگی مالیاتی صرفاً نسبت به مغایرت‌های احتمالی میان دفاتر مودی و اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعاتی نظام مالیاتی براساس حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌تواند از طریق کاهش مدت زمان صرف شده مودی، کاهش تعداد دفعات مراجعه مودی به واحد مالیاتی و در نهایت کاهش زمان لازم جهت انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات ابرازی سبب بهبود محیط کسب و کار شود. بدیهی است با راه اندازی موتورهای ریسک و فراهم‌سازی امکان حسابرسی مبتنی بر ریسک مبتنی بر پایگاه‌های اطلاعاتی نظام مالیاتی رسیدگی صرفاً نسبت به مغایرت‌های احتمالی میان دفاتر مودی و اطلاعات موجود در پایگاه اطلاعاتی

نظام مالیاتی بوده که این امر می‌تواند تا حدود زیادی از طریق اثرگذاری بر شاخص‌های فرعی مولفه پرداخت مالیات سبب بهبود محیط کسب و کار شود.

- رسیدگی متمرکز و همزمان به کلیه منابع مالیاتی مودی به موجب قوانین و مقررات می‌تواند از طریق کاهش مدت زمان صرف شده مودی، کاهش تعداد دفعات مراجعه مودی به واحد مالیاتی و در نهایت کاهش زمان لازم جهت انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات ابرازی سبب بهبود محیط کسب و کار شود. در حال حاضر رسیدگی به منابع مالیاتی مودی به شکلی غیرمتمرکز انجام می‌شود. این موضوع سبب افزایش مدت زمان صرف شده مودی جهت پاسخگویی به چندین واحد رسیدگی کننده می‌شود. همچنین این کار سبب افزایش تعداد دفعات مراجعه مودی به واحد مالیاتی شده و زمان لازم جهت انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات را افزایش می‌دهد.

- طراحی اوراق تشخیص و مطالبه کلیه منابع مالیاتی در قالب فرمی واحد می‌تواند از طریق کاهش مدت زمان صرف شده مودی و کاهش تعداد دفعات مراجعه مودی به واحد مالیاتی سبب بهبود محیط کسب و کار شود. تجمیع اوراق مالیاتی سبب می‌شود که مودی یکبار برای ابلاغ و سایر امور در خصوص منابع مختلف مالیاتی به واحد مالیاتی خود مراجعه کند؛ از سوی دیگر در صورت ابلاغ الکترونیکی این اوراق، تجمیع آنها می‌تواند آثار آن را بر شاخص پرداخت مالیات دو چندان نماید.

- درخواست اسناد و مدارک از مودی متناسب با ریسک مودی و نیز متناسب با ریسک سرفصل حساب‌های مختلف، استفاده از ظرفیت‌های جامعه مشاوران رسمی مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی در رسیدگی‌های مالیاتی، ایجاد کراس چک لازم از طریق اطلاعات موجود در سیستم اطلاعات مالیاتی و تراست هوشمند آن و در نهایت حداقل سازی میزان اطلاعات درخواستی، ذخیره سازی اطلاعات مودی و اتصال آن به سامانه و پایگاه اطلاعات مالیاتی می‌تواند از طریق کاهش مدت زمان صرف شده مودی، کاهش تعداد دفعات مراجعه مودی به واحد

مالیاتی و در نهایت کاهش زمان لازم جهت انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات ابرازی سبب بهبود محیط کسب و کار شود.

#### - فرآیند اعتراض‌ها و واخواهی مالیاتی

- دریافت اعتراض‌ها، لوایح اعتراضیه و مستندات آن به صورت الکترونیکی از طریق پورتال، تعیین وقت زمان رسیدگی به اعتراض‌ها در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی به صورت الکترونیکی و ابلاغ الکترونیکی آن به مودی، حضور مجازی مودی در جلسه رسیدگی به اعتراض‌ها به صورت ویدئو کنفرانس، استقلال هیات‌های حل اختلاف از ادارات کل امور مالیاتی و فعالیت آنها به عنوان یک اداره مستقل، پیگیری مستمر فرآیند انجام امور اعتراض در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی توسط مودی از طریق درگاه الکترونیکی با تعیین فرجه‌های زمانی معین برای هیئت‌ها و در نهایت استفاده از کارشناسان خبره و مجرب برای رسیدگی به اعتراض‌ها در فرجه‌های زمانی معین می‌تواند از طریق کاهش مدت زمان صرف شده مودی، کاهش تعداد دفعات مراجعه مودی به واحد مالیاتی و در نهایت کاهش زمان لازم جهت انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات ابرازی سبب بهبود محیط کسب و کار شود.

#### - فرآیند ارائه خدمات به مودیان

- دریافت الکترونیکی درخواست صدور انواع مفصلا حساب، گواهی مالیاتی و استعلام‌های مودی و ارائه پاسخ به صورت الکترونیکی در قالب یک سامانه هوشمند، پیگیری و رهگیری وضعیت درخواست‌ها و استعلام‌ها از طریق پورتال شخصی مودی، وجود یک سامانه به منظور اطلاع رسانی رخدادهای مالیاتی (شامل اخبار، اطلاعات و بخشنامه‌های مالیاتی و ...)، رتبه بندی مودیان مالیاتی از نظر سطح تمکین مالیاتی و در نظر گرفتن مشوق‌های لازم برای آنها و در نهایت دریافت درخواست الکترونیکی استرداد مالیاتی و رسیدگی به آن به صورت هوشمند از طریق پورتال می‌تواند از طریق کاهش مدت زمان صرف شده مودی، کاهش تعداد دفعات

مراجعه مودی به واحد مالیاتی و در نهایت کاهش زمان لازم جهت انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات ابرازی سبب بهبود محیط کسب و کار شود.

### محدودیت‌ها و پیشنهادهایی برای محققان آینده

محقق در طول اجرای فرایند تحقیق با برخی از موانع و محدودیت‌ها مواجه بود که از جمله آنها می‌توان به موارد زیر اشاره کرد.

الف) تجزیه و تحلیل آماری و همچنین تفکیک انواع مالیات‌ها نشان می‌دهد که در ایران، مطلوب نبودن معیارهای چهارگانه شاخص پرداخت مالیات (نرخ مالیاتی، مدت زمان لازم برای انجام فرآیندهای پس از پرداخت مالیات، زمان لازم برای انجام فرآیند آماده‌سازی، تکمیل اظهارنامه و پرداخت مالیات و در نهایت تعداد دفعات مراجعه مؤدی) تا حدودی متأثر از پرداخت حق بیمه‌های اجتماعی است، که در حال حاضر در ایران زیرنظر مدیریتی مستقل از سازمان امور مالیاتی، قرار دارد.

ب) نکته حائز اهمیت در خصوص شاخص پرداخت مالیات، عدم انطباق تعریف مالیات در ایران با استاندارد بین‌المللی نظام مالی دولت، GFS<sup>1</sup>، است. براساس GFS هرگونه پرداخت اجباری از سوی واحد تجاری به عنوان مالیات تلقی می‌شود. اما در حال حاضر در ایران، پرداخت‌های اجباری به دولت، شهرداری‌ها و صندوق‌های بازنشستگی به عنوان مالیات تلقی نمی‌شوند و در زمره سیاست‌ها و برنامه‌های تحت مدیریت سازمان امور مالیاتی قرار ندارند. بنابراین اگرچه این پرداخت‌ها بر شاخص پرداخت مالیات اثرگذار هستند، ولی سازمان امور مالیاتی قادر به اعمال مدیریت در مورد آنها نیست.

ج) به استناد ماده ۲۰ قانون تجارت، شرکت‌های تجاری به هفت دسته تقسیم می‌شوند. با توجه به معیارها و شاخص‌های مورد استفاده از سوی بانک جهانی برای سنجش محیط کسب و کار کشورهای مختلف تنوع در نوع و تعداد شرکت‌های موضوع ماده ۲۰ قانون تجارت می‌تواند محدودیت‌هایی را برای محقق ایجاد نماید که این موضوع به تبع خود می‌تواند بر تعمیم‌پذیری نتایج برخاسته از این پژوهش تاثیر بگذارد.

علیرغم وجود این مشکلات و برخی دیگر از محدودیت‌ها، تلاش شد تا حد امکان از منابع و اطلاعات علمی به‌روز، استفاده شود و فرآیند تحقیق به گونه‌ای باشد که از قابلیت اتکای بالایی برخوردار شود.

با توجه به نتایج پژوهش و مطالعات انجام شده در این پژوهش، موارد زیر برای انجام پژوهش‌های آینده پیشنهاد می‌شود:

- آسیب‌شناسی نظام مالیاتی جمهوری اسلامی با رویکرد بهبود محیط کسب و کار و در چارچوب سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی؛
- اصلاح فرآیندهای نظام مالیاتی جمهوری اسلامی با رویکرد بهبود محیط کسب و کار در چارچوب سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی؛
- بهینه‌سازی فرآیندهای سازمان امور مالیاتی کشور جهت بهبود شاخص پرداخت مالیات در چارچوب سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی.



## فهرست منابع و مآخذ

### الف. منابع فارسی

- عسکری علی (۱۳۹۲)، کالبد شکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور: چالش‌ها، برنامه‌ها و عملکرد نظام مالیاتی، *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*، ۱۳۹۲؛ ۱ (۲): ۸۵-۱۲۰
- علیزاده، نوید (۱۳۹۵)، توسعه و بهبود فضای کسب و کار پیش‌نیاز جذب سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در دستیابی به رشد اقتصادی، *مجله اقتصادی (دوماهنامه بررسی مسائل و سیاستهای اقتصادی)*، ۱۶ (۷ و ۸): ۵۱-۳۳.
- گیل، جیت (۱۳۸۱)، مدیریت سازمان مالیاتی، ترجمه علی اکبر عرب مازار و مرتضی ملانظر، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی.
- میدری، احمد؛ قودجانی، اصلان (۱۳۸۷)، *سنجش و بهبود محیط کسب و کار*، سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی واحد تهران
- نظری، علیرضا؛ فدایی، ایمان (۱۳۹۲)، آسیب شناسی نظام مالیاتی ایران، *فصلنامه سیاستهای مالی و اقتصادی*، سال اول، شماره ۴، زمستان، صص ۹۵-۱۱۰.
- بهبودی، داود؛ باستان، فرانک (۱۳۸۹)، بررسی تأثیر نظام مالیاتی بر بهبود فضای کسب و کار در ایران به روش دلفی، *مجموعه مقالات برگزیده چهارمین همایش سیاستهای مالی و مالیاتی ایران*.
- عرب مازار، عباس؛ احمدیان، مریم (۱۳۸۹)، چالش‌های مالیاتی محیط کسب و کار ایران، *مجموعه مقالات چهارمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران*.
- باستانی، علیرضا؛ رضایی، جواد (۱۳۸۸)، امکان سنجی بهبود فضای کسب و کار و ارتقای قدرت رقابت پذیری بنگاه‌ها از طریق اصلاح شیوه‌های مالیات ستانی در ایران، *مجموعه مقالات سومین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران*.
- رحمانی، لیلا؛ نیکجو، فائزه (۱۳۹۰)، مقایسه نقش نظام مالیاتی در بهبود فضای کسب و کار، با تکیه بر امنیت اقتصادی در ایران و کشورهای MENA، *مجموعه مقالات پنجمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران*.

### ب. منابع لاتین

- Kindsfateriene, K & Lukaševičius, K. (2008). The impact of the tax system on business environment. *Engineering Economics*. 2. 70-77.
- Slemrod, Joel and Christian Gillitzer, (2014). 'Tax Systems,' Zeuthen Lectures Book Series, Cambridge, MA: MIT Press.
- Stern, Nicholas (2010); *A Strategy for Development*. Washington, D.C. World Bank.
- www.DoingBusiness.org

