

آسیب‌شناسی فرایندی نظام مالیاتی ایران

فاطمه رحیمی^۱، طیبه امیرخانی^{۲*}، بهمن حاجی پور^۳، علی اکبر عرب مازار^۴

۱. دانشجوی دکتری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران
۲. استادیار، گروه مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران
۳. دانشیار، گروه مدیریت بازرگانی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران
۴. استاد، گروه اقتصاد، دانشکده اقتصاد و علوم سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۸/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۲۰

چکیده

هدف پژوهش حاضر «آسیب‌شناسی فرایندی نظام مالیاتی ایران» است. این پژوهش به روش ترکیبی انجام شده است، بدین‌ترتیب که ابتدا در بخش کیفی از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، آسیب‌های مرتبط با فرایندهای اصلی سازمان امور مالیاتی، شناسایی و از روش تحلیل تم طبقه‌بندی شده‌اند. سپس از طریق تحلیل محتوای متون مرتبط با آسیب‌های نظام مالیاتی، سایر آسیب‌های مرتبط با کلیت نظام مالیاتی، با این استدلال که می‌تواند منجر به برخی از آسیب‌های فرایندی یا مانع از اصلاح آن‌ها باشد، شناسایی و در قالب عوامل سازمانی (مدیریت منابع انسانی، فرهنگ سازمانی، فناوری اطلاعات و زیرساخت‌ها، سیستم اطلاعاتی و فرایندها، قوانین و مقررات و ساختار) و عوامل محیطی (اقتصادی، فرهنگی، سیاسی) دسته‌بندی شدند. در بخش کمی، آسیب‌های مرتبط با کلیت نظام مالیاتی به شکل پرسشنامه تهیه و در اختیار خبرگان امور مالیاتی قرار گرفتند تا مواردی که تأثیرگذاری آن‌ها بر فرایندها معنادار است، مشخص شوند. جامعه آماری این پژوهش در بخش کیفی و کمی، صاحبان فرایندها و افراد آشنا با فرایندها در سازمان امور مالیاتی تهران و البرز بوده‌اند. به‌طور کلی نتایج این پژوهش، نشانگر وجود آسیب‌های متعددی در فرایندهای سازمان امور مالیاتی است که بسیاری از این آسیب‌ها از عوامل سازمانی و محیطی نشأت می‌گیرد و برای رسیدن به فرایندهای مطلوب مالیاتی، لازم است تغییرات زیربنایی و بلندمدت اقتصادی، فرهنگی، سیاسی و سازمانی انجام پذیرد.

کلیدواژه‌ها: آسیب‌شناسی، فرایند، مالیات، نظام مالیاتی ایران، پیچیدگی فرایندها.

۱- مقدمه

فرایندها هسته مرکزی سازمان‌های امروزی هستند؛ کلیه فعالیت‌های سازمان در قالب تعداد معینی فرایند خواهند بود [۱]؛ ازاین‌رو عملکرد صحیح سازمان و دستیابی به نتایج مورد انتظار، مستلزم شناسایی و بهبود فرایندهای سازمان است [۲]. با توجه به این امر، بررسی فرایندهای سازمان و شناسایی نقاط ضعف در جهت تقویت فرایندها به افزایش کارایی و بهره‌وری سازمان منتهی می‌شود [۱]. یکی از روش‌های مطرح جهت شناسایی موانع و محدودیت‌های احتمالی فرایندها، استفاده از الگوهای آسیب‌شناسی فرایندی است. به‌وسیله مدل آسیب‌شناسی فرایندی، چگونگی شناسایی، طبقه‌بندی، تجزیه و تحلیل، ارزیابی و بهبود فرایندهای سازمان ارائه می‌شود [۳]؛ به عبارت دیگر آسیب‌شناسی فرایندی، شناخت فرایندهای سازمانی در چارچوب هدف‌های مطلوب است [۴]. در این راستا هدف اصلی این پژوهش، آسیب‌شناسی فرایندی در سازمان امور مالیاتی است؛ چرا که مالیات، به عنوان درآمد اصلی و پایدار دولت‌ها که بر همه جنبه‌های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشور اثرگذار است، از دیرباز مورد توجه اندیشمندان مالیه عمومی بوده است و تلاش‌های نظری و عملی متعددی در راستای بهبود نظام‌های مالیاتی در راستای دستیابی به خروجی‌های مطلوب، صورت گرفته است [۵]؛ اما متأسفانه نظام مالیاتی در ایران با آسیب‌های متعددی روبه‌رو است و این امر به نوبه خود منجر شده است که هدف‌های مورد انتظار از آن محقق نشود؛ ازاین‌رو پژوهش‌های متعددی، با هدف آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران انجام شده است [۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲]، ولی در محدوده جستجوها و بررسی‌های انجام شده، پژوهشی که متمرکز بر آسیب‌شناسی فرایندها در نظام مالیاتی ایران باشد، یافت نشد. اهمیت توجه به فرایندها در نظام مالیاتی ایران از این امر نشأت می‌گیرد که خروجی یک سیستم حاصل فرایندهای آن است؛ ازاین‌رو توجه به فرایندها در سیاست‌های کلی نظام نیز منعکس شده است؛ بدین گونه که بند ۱۲ سیاست‌های کلی نظام اداری ابلاغی بر «توجه به اثربخشی و کارایی در فرایندها و روش‌های اداری به منظور تسریع و تسهیل در ارائه خدمات کشوری» تأکید دارد و ماده ۳۶ قانون مدیریت خدمات کشوری نیز به این نکته اشاره می‌کند که «دستگاه‌های اجرایی موظفند فرایندهای مورد عمل و روش‌های انجام کار خود را با هدف افزایش بهره‌وری نیروی انسانی و کارآمدی فعالیت‌ها به اجرا گذارند» [۱۳].

در راستای اصلاح نظام مالیاتی ایران، در طرح جامع مالیاتی نیز فرایندهای پیچیده و ناکارآمد را به عنوان یکی از نقاط ضعف سیستم مالیاتی تشخیص داده شد. همچنین در

برنامه راهبردی سال ۱۴۰۰ سازمان امور مالیاتی، فرایندهای مالیاتی به‌عنوان سنگ بنا و ارکان اصلی نظام مالیاتی کارآمد و مؤلفه‌های زیربنایی در نظر گرفته شده است که در طرح جامع مالیاتی توسط شرکت دیلویت^۱ نیز به‌عنوان محورهای اصلی به آن اشاره شده است و در چارچوب مرجع کوبیت^{۲۵} نیز به‌عنوان توانمندسازها، مبنا قرار گرفتند. با اجرای این طرح، اصلاحاتی در فرایندهای مالیاتی ایجاد شد که به سمت مکانیزه شدن و عبور از مرحله اجرای سنتی و دستی و کاهش دخالت نیروی انسانی در اجرا پیش رفت؛ اما علی‌رغم پیاده‌سازی طرح جامع مالیاتی و تعریف چند پروژه در این زمینه مانند پروژه «استانداردسازی فرایندهای مالیاتی»، بهبود چشم‌گیری در این حوزه حاصل نشد و همچنان یکی از مهم‌ترین تأثیرگذارترین مشکلات نظام مالیاتی، فرایندهای ناکارآمد است؛ با توجه به این امر می‌توان گفت، فرایندها یکی از حوزه‌های چالش‌برانگیز سازمان بوده و همگام‌سازی این حوزه با تحولات هوشمندسازی نظام مالیاتی، تحقق بخش عمده‌ای از استراتژی‌ها و اهداف نظام مالیاتی مطلوب است [۱۴]. با توجه به اهمیت فرایندها در سازمان امور مالیاتی، در محدوده جستجوهای انجام شده، مرتبط‌ترین پژوهشی که در این راستا انجام شده است، پژوهشی با عنوان «بررسی فرایندهای دادرسی مالیاتی در ایران: آسیب‌شناسی و راهکارهای بهبود آن» که توسط دفتر مطالعات بخش عمومی معاونت امور اقتصادی در سال ۱۳۹۷ انجام شده است؛ که صرفاً بر فرایندهای دادرسی مالیاتی متمرکز شده است؛ از این رو این پژوهش با تمرکز بر کلیه فرایندهای کلیدی در سازمان امور مالیاتی برای نخستین بار انجام می‌گیرد.

۲- پیشینه و مبانی نظری پژوهش

فرایند، مفهوم مهمی است که مورد توجه بسیاری از پژوهش‌گران قرار دارد و تفسیر، دیدگاه و تعاریف مختلفی از این مفهوم وجود دارد. تعریف معروف از فرایند، تبدیل ورودی به خروجی است [۱۵]. در تعریف اولد^۲ (۲۰۰۵) [۱۶] فرایند مجموعه‌ای منسجم از فعالیت‌هایی است که توسط یک گروه همکار به‌منظور دستیابی به هدفی واحد انجام می‌شود؛ این فعالیت‌ها در راستای کسب‌وکار سازمان است. جستون و نیلز^۴ (۲۰۰۸) [۱۷] یک فرایند را دربرگیرنده چگونگی انجام کار و جریان یافتن فعالیت‌ها در یک سازمان یا واحد خاص می‌دانند. فرایندهای کاری به‌وسیله سیستم‌های اطلاعاتی به‌طور مستقیم و یا غیرمستقیم به‌سوی رشد و بقای سازمان سوق داده می‌شوند. شرط بقای سازمان‌ها نزدیکی بیشتر به مشتریان و



ارائه خدمات یا کالاها با ارزش افزوده، در کمترین زمان ممکن است که این مسئله به بهبود و یکپارچگی فرایندهای سازمان نیاز دارد [۱۸].

طبق پژوهش نورلنکیزی^۵ (۲۰۱۹) [۱۹] ویژگی‌های فرایند عبارت‌اند از: ۱- هدف خاص که تابع اهداف کلی سازمان است؛ ۲- صاحبانی که بتوانند منابع را مدیریت کنند و مسئول اجرای فرایند باشند؛ ۳- منابع؛ ۴- سیستم کنترل کیفیت و تصحیح خطا؛ ۵- سیستم شاخص‌های فرایند.

تمامی فرایندها در سازمان به سه دسته تقسیم می‌شوند، که عبارت‌اند از:

۱- فرایندهای اصلی: این فرایندها هسته مرکزی و فرایندهای ارزش‌ساز شرکت هستند. آن‌ها به صورت محوری در شرکت اجرا می‌شوند و فعالیت‌های مستقیم را از تأمین‌کنندگان تا مشتری در برمی‌گیرند. ۲- فرایندهای پشتیبانی: این فرایندها به صورت مستقیم ارزش‌ساز نیستند، اما برای پشتیبانی فرایندهای اصلی مورد نیاز هستند. فعالیت‌هایی همچون مدیریت مالی و مدیریت پرسنلی در این گروه قرار دارند. ۳- فرایندهای توسعه: این فرایندها با هدف بالا بردن سطح کارایی زنجیره ارزش با فرایندهای اصلی و پشتیبانی آن انجام می‌شوند، مانند توسعه محصول و توسعه تأمین‌کننده [۱].

با توجه به ویژگی‌های فرایند در سازمان، بررسی، ارزیابی و بهبود کارایی فرایندها در هر سازمانی باید متناسب با ویژگی‌های آن سازمان باشد [۲]. در این راستا مدل‌های آسیب‌شناسی فرایندی، سازمان را در کسب ارزش و بهبود فرایندها یاری می‌دهد. به منظور بررسی مدل‌های آسیب‌شناسی، لازم است ابتدا تعریفی از آسیب‌شناسی سازمانی ارائه شود.

جانی سیجویک^۶ (۲۰۱۰) آسیب‌شناسی سازمانی را تعریف و به کارگیری یک الگو برای درک مسائل سازمانی، جمع‌آوری، تحلیل داده‌ها و نتیجه‌گیری‌هایی بر مبنای یافته‌ها به منظور انجام دادن تغییرات و اصلاحات احتمالی می‌داند [۳]. از دیدگاه هریسون^۷ (۲۰۱۴) آسیب‌شناسی سازمانی، فرایند استفاده از مفاهیم و روش‌های علوم رفتاری به منظور تعریف و تشریح وضعیت جاری سازمان‌ها و یافتن راه‌هایی برای افزایش اثربخشی آن‌ها است؛ سه وجه اصلی آسیب‌شناسی و کاربردهایی که برای تغییر و بهبود سازمان‌ها وجود دارد عبارت‌اند از: ۱- فرایندها: کار با افراد یک سازمان برای برنامه‌ریزی یک مطالعه آسیب‌شناسی، اجرای آن و اخذ بازخورد از نتایج حاصله؛ ۲- الگوسازی: استفاده از الگوها برای تعیین چارچوب مسئله، هدایت مسیر گردآوری داده‌ها، شناسایی شرایط بنیادی مسئله

و سازماندهی بازخوردها؛ ۳- روش‌ها: فنونی جهت گردآوری، تجزیه و تحلیل و خلاصه نمودن داده‌های آسیب‌شناسی [۲۰].

در بحث آسیب‌شناسی سازمانی، داشتن الگو از رخ دادن خطا و پراکندگی مفهومی در مطالعات آسیب‌شناسی جلوگیری می‌کند. تاکنون در زمینه آسیب‌شناسی سازمانی الگوهای متفاوتی ارائه شده است که عوامل مورد تأکید آن‌ها با توجه به زمینه، حوزه نظری و علمی هر یک، تا حدودی متفاوت است. برای مثال، در مقاله جانی‌سیجویک (۲۰۱۰) ضمن تأکید بر ضرورت آسیب‌شناسی سازمانی در فرایندها به‌عنوان اولین گام در فرایند مدیریت تغییر سازمانی، مدلی برای بررسی و آسیب‌شناسی فرایندها ارائه نموده است که گام‌های این مدل عبارت‌اند از: ۱- شناسایی صاحبان فرایند؛ ۲- معیارهای ساختار فرایند؛ ۳- شاخص‌های کلیدی عملکرد فرایند؛ ۴- صلاحیت سازمانی برای انجام فرایند؛ ۵- سهم ارزش‌افزوده فرایند برای مشتری؛ ۶- شناسایی ضعف‌ها و مشکلات موجود در فرایند؛ ۷- دستورالعمل‌ها برای بهبود فرایند کسب‌وکار؛ ۸- اولویت‌های مربوط به بهبود فرایند کسب‌وکار [۳].

پادوا^۸ و همکاران (۲۰۱۴) بر تغییر سازمانی از طریق آسیب‌شناسی فرایندی با رویکرد مهندسی مجدد فرایندهای سازمان، تمرکز دارند. آن‌ها بر این امر تأکید می‌کنند که مدل‌سازی فرایندها، درک فعالیت‌های فرایند را برای شرکت‌کنندگان امکان‌پذیر می‌سازد [۴].

مهندسی مجدد مشهورترین و جنجال برانگیزترین نظریه مدیریتی در طول سال‌های اخیر است که اصل مشهور و چند ساله تقسیم کار آدام اسمیت را به آسانی نقض کرد، آن‌چه مهندسی مجدد را از دیگر روش‌های مدیریتی پیش از خود متمایز ساخت، شیوه بدیع مهندسی مجدد بود که براساس بررسی و اصلاح فرایند طرح‌ریزی می‌شد [۲۱].

در حوزه مهندسی مجدد فرایند کسب‌وکار (BPR)، متدلوژی‌های متعددی برای بررسی فرایندها ارائه شده است که اغلب آن‌ها مراحل و گام‌های مشابهی را اجرایی می‌کنند.

در این پژوهش، پنج مرحله مهم انتخاب و اجرایی شده است که به دلیل اهمیت چشم‌انداز و مأموریت سازمان در کسب اهداف سازمان بیشترین تطابق را با مدل داونپورت و شورت^۹ (۱۹۹۰) [۲۲] دارد؛ این پنج مرحله عبارت‌اند از: ۱- مطالعه چشم‌انداز، مأموریت و برنامه استراتژیک سازمان؛ ۲- دسته‌بندی فرایندهای سازمان بر اساس فرایند اصلی و کلیدی و دارای ارزش افزوده؛ ۳- شناسایی صاحبان و متخصصان فرایند انتخاب شده؛ ۴- شناسایی و مدل‌سازی دقیق فرایند موجود و درک کامل آن‌ها؛ ۵- کشف آسیب‌ها، ضعف و مشکلات



فرایندی (آسیب‌های سازمانی و محیطی و آسیب‌شناسی به تفکیک فرایندها)؛ ۶-ارائه راهکار با توجه به آسیب‌های موجود.

نظام مالیاتی ایران با آسیب‌های زیادی روبه‌رو است. در خصوص آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران، پژوهش‌های انجام شده در یکی از دو دسته زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

الف: بررسی عوامل تأثیرگذار (در ابعاد کلان اقتصادی، سیاسی، فرهنگی، قانونی) بر نظام مالیاتی و درآمدهای مالیاتی [۵، ۶، ۷].

ب: آسیب‌شناسی نظام مالیاتی و علل فرار مالیاتی [۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲] (به دلیل جلوگیری از افزایش حجم مقاله از مرور نتایج پژوهش‌ها در این بخش خودداری شده و در جدول دو به آن پرداخته شده است).

با مطالعه پژوهش‌های متعدد در حوزه آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران، خلأ پژوهش در حوزه آسیب‌شناسی فرایندی وجود دارد؛ ازاین‌رو هدف این پژوهش، شناسایی، طبقه‌بندی، تجزیه و تحلیل آسیب‌های فرایندها و ارائه راهکارهای بهبود است.

۳-روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با توجه به هدف شناسایی آسیب‌های فرایندی سازمان امور مالیاتی در ایران و ارائه راهکارهایی برای بهبود، انجام گرفته است. فرایند انجام پژوهش بدین صورت بوده است که ابتدا مشابه با مدل داوِنپورت و شورت (۱۹۹۰) که در بخش مبانی نظری به آن اشاره شد، چشم‌انداز، مأموریت و برنامه استراتژیک سازمان از منظر جایگاه فرایندها در آن بررسی شده است و سپس، فرایندها بر اساس طبقه‌بندی اصلی و کلیدی و دارای ارزش افزوده، طبقه‌بندی شدند و در گام بعد، اقدام به شناسایی صاحبان و متخصصان فرایند شد و با کمک آن‌ها فرایندهای موجود، شناسایی و مدل‌سازی شدند. در راستای شناسایی آسیب‌های فرایندها، مصاحبه‌های عمیق نیمه‌ساختار یافته با صاحبان فرایندها و خبرگان سازمانی انجام شده است. نتیجه تحلیل مصاحبه‌ها نشان‌گر این بود که تمرکز صرف بر آسیب‌های فرایندی ممکن است به تحلیل و نتیجه‌گیری اشتباه بینجامد؛ چراکه عوامل درون و بیرون سازمانی متعددی می‌تواند کارکرد صحیح فرایندها را تحت تأثیر قرار دهد. از آنجایی که مطالعه‌های متعددی نیز به آسیب‌شناسی نظام مالیاتی از سایر جنبه‌ها پرداخته‌اند و عوامل درون و بیرون سازمانی متعددی را به‌عنوان آسیب‌های نظام مالیاتی به‌طور کلی معرفی کرده‌اند، به موازات کدگذاری و تحلیل مصاحبه‌ها، مبانی نظری موجود در خصوص

آسیب‌های نظام مالیاتی ایران (به‌طور کلی) جمع‌آوری و با روش تحلیل محتوا کدگذاری شده است. سپس کلیه مضامینی که به عواملی خارج از فرایندهای سازمان، به‌عنوان آسیب نظام مالیاتی اشاره داشتند، به شکل پرسشنامه تنظیم و در اختیار خبرگان پژوهش قرار گرفتند تا از نظر معناداری تأثیر آن‌ها بر فرایندهای مالیاتی، تحلیل شوند. با توجه به این فرایند در ادامه، روش پژوهش مرتبط با این تحقیق، به تفکیک بخش کمی و کیفی، تشریح شده است.

۳-۱- روش پژوهش در بخش کیفی

روش‌شناسی کیفی به پژوهشگر اجازه می‌دهد تا مبانی نظری را از ویژگی‌های عمومی یا کلی یک موضوع که هم‌زمان ریشه در مشاهدات یا داده‌های تجربی دارد، ارائه دهد [۲۳]. بخش کیفی این پژوهش از دو بخش تشکیل شده است: مصاحبه با خبرگان سازمانی و صاحبان فرایندها و مطالعه متون چاپ شده در خصوص آسیب‌های نظام مالیاتی. **جامعه و نمونه:** جامعه مورد نظر در بخش مصاحبه، خبرگان سازمانی (صاحبان فرایند) سازمان امور مالیاتی تهران و البرز بودند. منظور از خبرگان سازمانی در این پژوهش، افرادی هستند که دارای ویژگی‌های زیر باشند: ۱- مدرک تحصیلی حداقل لیسانس؛ ۲- پست حداقل کارشناس ارشد؛ ۳- حداقل ۵ سال سابقه کاری؛ ۴- داشتن نقش در فرایندها و آشنایی کامل با فرایند مورد نظر. دلیل انتخاب خبرگان سازمانی بدین دلیل بوده است که افرادی در خصوص آسیب‌های فرایندها نظر دهند که از نزدیک فرایندها را می‌شناسند و با آن‌ها کار کرده‌اند. در این پژوهش، برای نمونه‌گیری از میان جامعه مورد نظر از روش نمونه‌گیری قضاوتی هدفمند استفاده شده است تا با افرادی مصاحبه شود که تمایل به همکاری دارند و اطلاعات دقیق را منتقل می‌کنند. تا زمانی فرایند مصاحبه با مشارکت‌کنندگان ادامه یافت که اطلاعات گردآوری شده به مرحله اشباع برسد. بنابراین نمونه این پژوهش ۴۰ نفر از خبرگان سازمانی این حوزه بوده‌اند. اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان از نظر جنسیت، ۱۹ زن و ۲۱ نفر مرد؛ از نظر رده سازمانی، ۲۲ نفر کارشناس ارشد، ۱۲ نفر رئیس امور و رئیس گروه، و ۶ نفر مدیر کل و بالاتر؛ از نظر تحصیلات، ۹ نفر کارشناسی، ۲۵ نفر کارشناسی ارشد و ۶ نفر دکتری؛ و از نظر سابقه کار سازمانی نیز ۱۱ نفر کمتر از ۱۰ سال، ۲۳ نفر بین ۱۰ تا ۲۰ سال و ۶ نفر بالای ۲۰ سال سابقه است. شایان ذکر است انتخاب خبرگان مورد نظر به تفکیک فرایندهای سازمانی بوده است.



ابزار جمع‌آوری داده: ابزار اصلی استفاده شده برای جمع‌آوری داده‌ها در بخش کیفی مصاحبه نیمه‌ساختار یافته است. مصاحبه‌ها در فضای کاملاً خصوصی صورت گرفت و به افراد اطمینان داده شد که اطلاعات آن‌ها محرمانه باقی خواهد ماند. همچنین برای اینکه اطلاعات دقیق‌تری از مصاحبه‌شوندگان دریافت شود، هدف و اهمیت مطالعه برای آن‌ها کاملاً شرح داده شد. هر مصاحبه به طور میانگین ۵۰ دقیقه به طول انجامید. سؤال‌های مصاحبه حول محور آسیب‌های موجود در اجرای فرایند مورد نظر (از جهت هدررفت هزینه، زمان، کیفیت کار و فساد اداری) بود. شایان ذکر است که مصاحبه‌ها به تفکیک فرایندها انجام شده است. با هدف اینکه در مرحله تجزیه و تحلیل داده‌ها شفافیت بیشتری وجود داشته باشد، مصاحبه‌شوندگان بر اساس یک الگو کدگذاری شدند: جنسیت: زن (F)، مرد (M)؛ مدرک تحصیلی: کارشناسی (B)، کارشناسی ارشد (M)، دکتری (D)؛ رده سازمانی: کارشناس ارشد (S)، رییس گروه یا امور (Su)، مدیرکل و بالاتر (M). برای مثال کد F38BS به معنای زن، ۳۸ ساله، تحصیلات کارشناسی، سمت کارشناس ارشد است.

ابزار تجزیه و تحلیل اطلاعات: برای تعیین و تحلیل و بیان الگوهای موجود در درون داده‌های کیفی، جهت مستندسازی و کشف آسیب‌ها، ضعف و مشکلات فرایندهای اصلی، از روش تحلیل تم استفاده شد. جامعه آماری در بخش دوم، مقاله‌های چاپ شده در نشریات معتبر هستند که به موضوع آسیب‌شناسی نظام مالیاتی در ایران پرداخته‌اند و از سال ۱۳۹۰ به بعد به چاپ رسیده‌اند.

۳-۲- روش پژوهش در بخش کمی

جامعه و نمونه: در این بخش نمونه‌گیری به روش قضاوتی هدفمند بوده و سعی شده است افرادی انتخاب شوند که به تشخیص پژوهش‌گران از دانش کافی در خصوص مباحث مرتبط با پرسشنامه برخوردار باشند؛ پرسشنامه به صورت الکترونیکی بین ۹۰ نفر از اعضای منتخب (خبرگان سازمان امور مالیاتی کشور) توزیع شد. اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه از نظر جنسیت، ۳۷ زن و ۵۳ نفر مرد؛ از نظر رده سازمانی، ۶۰ نفر کارشناس ارشد، ۲۴ نفر رییس امور و رئیس گروه، و ۶ نفر مدیرکل و بالاتر؛ از نظر تحصیلات، ۱۲ نفر کارشناسی، ۶۸ نفر کارشناسی ارشد و ۱۰ نفر دکتری؛ و از نظر سابقه کار سازمانی نیز ۵۴ نفر کمتر از ۱۰ سال، ۲۰ نفر بین ۱۰ تا ۲۰ سال و ۱۶ نفر بالای ۲۰ سال سابقه است.

ابزار جمع‌آوری داده: ابزار اصلی جمع‌آوری داده‌ها در بخش کمی، پرسشنامه است. همان گونه که در بخش فرایند پژوهش، شرح داده شد، پرسشنامه این پژوهش از کدهای حاصل از تحلیل محتوای متون چاپ شده در خصوص آسیب‌های نظام مالیاتی و مضامین حاصل از مصاحبه در خصوص آسیب‌هایی به غیر از آسیب‌های مرتبط با فرایندها تشکیل شده است. منطق استفاده از پرسشنامه، این بوده است که معناداری اثرگذاری آسیب‌هایی که به‌طور مستقیم متمرکز بر فرایندها نیستند، بر کارکرد صحیح فرایندها، بررسی و شناسایی شود.

ابزار تجزیه و تحلیل اطلاعات: برای تجزیه و تحلیل اطلاعات کمی از آزمون دوجمله‌ای استفاده شد.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- یافته‌های بخش کیفی

با توجه به مدل آسیب‌شناسی منتخب، یافته‌ها به تفکیک هر مرحله به شرح ذیل ارائه می‌گردد: (۱) *مطالعه چشم‌انداز، مأموریت و برنامه استراتژیک سازمان:* در نخستین مرحله، برنامه راهبردی سازمان مشتمل بر چشم‌انداز و مأموریت سازمان، مطالعه شد. هدف از انجام این مرحله، شناسایی جایگاه فرایندها از منظر چشم‌انداز، مأموریت و برنامه استراتژیک سازمان است. در مطالعه چشم‌انداز، مأموریت و برنامه استراتژیک سازمان، سازمان امور مالیاتی کشور، سازمانی است هوشمند، قانون مدار، مقتدر و مورد اعتماد ذی‌نفعان. یکی از اهداف مهم سازمان کاهش مداخلات انسانی در فرایندهای مالیاتی است که مستلزم طراحی و بهبود مناسب فرایندهای مالیاتی است [۷].

(۲) *دسته بندی فرایندهای سازمان بر اساس فرایند اصلی و کلیدی و دارای ارزش افزوده:* برای تشخیص فرایندهای سازمان و تجزیه و تحلیل آن‌ها، طبقه‌بندی پورتر از فرایندها که آن‌ها را به دو دسته فرایندهای اصلی و فرایندهای پشتیبانی [۳] تقسیم می‌کند، مبنا قرار گرفت؛ بدین ترتیب که در این پژوهش، فرایندهای اصلی و دارای ارزش افزوده مد نظر است.

برای شناسایی فرایندهای اصلی، برنامه‌های راهبردی سازمان امور مالیاتی در سال ۱۴۰۰ و اسناد طرح جامع مالیاتی، مطالعه و بررسی شدند. بر این اساس فرایندهای اصلی، جهت دستیابی به چشم‌انداز و مأموریت سازمان به شرح زیر شناسایی شده است: فرآیند شناسایی و ثبت نام، فرآیند دریافت و پردازش اظهارنامه، فرآیند حسابرسی و رسیدگی

مالیاتی، فرایند وصول و حسابداری مالیاتی، فرایند ارائه خدمات به مؤدیان و دریافت اطلاعات از مؤدیان، فرایند اعتراضات در امور مالیاتی و اعتراض به تشخیص و رسیدگی‌های مالیاتی در هیأت‌های حل اختلاف، فرایند اجرائیات [۱۴]. شایان ذکر است که مصاحبه با صاحبان فرایند به تفکیک فرایندهای یاد شده انجام شده است.

۳) شناسایی صاحبان و متخصصان فرایند انتخاب شده: صاحبان و متخصصان فرایند، افرادی هستند که تأثیر به سزایی بر عملکرد فرایند دارند [۳]. جهت مدل‌سازی دقیق فرایندهای منتخب موجود و درک کامل آن‌ها، شناسایی صاحبان فرایند و مصاحبه با آن‌ها اهمیت زیادی دارد؛ از این رو سعی شد با شناخت دقیق سازمان و در نظر گرفتن شاخص‌های گفته شده در بخش کیفی نمونه آماری، صاحبان فرایند که درک درستی از فرایندها داشتند، شناسایی شوند و دیدگاه آن‌ها در آسیب‌شناسی فرایندها لحاظ شود.

۴) شناسایی و مدل‌سازی دقیق فرایند موجود و درک کامل آن‌ها: با هدف به دست آوردن درک درست از فرایندهای سازمانی، در این بخش با مصاحبه با صاحبان فرایند و ماژول‌های نرم‌افزار طرح جامع (ایریس) که در حال حاضر در سازمان مورد استفاده قرار می‌گیرد، فرایندهای اصلی سازمان به تفکیک مستند شده و با زبان BPMN ترسیم شد (نقشه فرایندی موجود است و به‌منظور رعایت محدودیت صفحه، در مقاله نیامده است).

۵) کشف آسیب‌ها، ضعف و مشکلات فرایند: آسیب‌ها به دو دسته ۱- آسیب‌های فرایندهای نظام مالیاتی ایران ۲- آسیب‌های تأثیرگذار بر فرایندهای نظام مالیاتی ایران تقسیم می‌شوند.

۵-۱) کشف آسیب‌های فرایندهای نظام مالیاتی ایران: در این مرحله پس از انجام مصاحبه‌ها و تجزیه و تحلیل آن‌ها، آسیب‌های مرتبط به فرایندها شناسایی شدند؛ بدین ترتیب که آسیب‌های مرتبط با فرایندها به تفکیک فرایندهای اصلی با ابزار مصاحبه نیمه‌ساختاریافته جمع‌آوری و با روش تحلیل تم، تحلیل شد. در جدول زیر به دلیل محدودیت حجم مقاله از آوردن کدها خودداری شده است و مضامین استخراج شده به تفکیک هر فرایند بیان می‌شود:

جدول ۱. مضامین مستخرج از مصاحبه با صاحبان فرایندهای مالیاتی

فرایند شناسایی و ثبت نام مؤدیان مالیاتی		
ضعف یکپارچگی داده و اطلاعات بین سازمانی در فرایند شناسایی مؤدیان	الکترونیکی نبودن کامل فرایند ثبت نام و لزوم حضور فیزیکی	ضعف فرایندی تشخیص اطلاعات از روی شناسه مؤدیان

طولانی و هزینه بر بودن فرایند ثبت نام برای مؤدیان مالیاتی	نبود شناسه یکتا برای هر مؤدی و ایجاد مشکلات فرایندی	نبود فرایند ثبت نام یکپارچه برای انجام کلیه امور مالیاتی
فرایند دریافت و پردازش اظهارنامه		
ضعف فرایند بارگذاری به موقع اظهارنامه	دقیق نبودن اطلاعات اظهارنامه‌ها	تعدد اظهارنامه برای یک مؤدی
پیچیدگی و طولانی بودن فرایند انتقال پرونده و تولید آن		
فرایند حسابرسی و رسیدگی مالیاتی		
ایجاد مشکلات در سیستم به دلیل ورود اطلاعات اشتباه و ناقص در سیستم	ناممکن بودن فرایند اصلاحات به دلیل خطای سهوی	استفاده از مدل منسوخ سندرسی و یا توافق با مؤدیان در حسابرسی
پیچیدگی و طولانی بودن فرایند حسابرسی	ضعف دسترسی به اطلاعات یکپارچه درون و برون سازمانی	فرایند طولانی و دستی محاسبه جرائم و بخشودگی آن
تعداد زیاد پرونده رسیدگی و صرف زمان زیاد برای آن‌ها	عدم وجود فرایند کارآمد تجزیه و تحلیل داده و اطلاعات	حسابرسی مبتنی بر قضاوت شخصی و ناعادلانه بودن مالیات
مرتبط نبودن سیستم مالی مؤدیان به سازمان مالیاتی		عدم ثبت گزارش رسیدگی در سیستم، جهت استفاده در آینده
فرایند وصول و حسابداری مالیاتی		
ضعف در فرایند حسابداری و محاسبه دقیق مانده بدهی مؤدیان	پیچیدگی فرایند ثبت سندهای حسابداری	عدم وجود گزارش گیری دقیق پرونده‌ها جهت پیگیری و نظارت
فرایند ارائه خدمات به مؤدیان و دریافت اطلاعات از مؤدیان		
یکپارچگی ضعیف در ارائه خدمات مالیاتی در سطح کشور	ارائه نامناسب خدمات الکترونیکی و اطلاع رسانی نامناسب	ضعف ارجاع خودکار برخی امور توسط سیستم
فرد محور بودن فرایندها		
فرایند اعتراضات در امور مالیاتی و اعتراض به تشخیص و رسیدگی‌های مالیاتی در هیأت‌های حل اختلاف		
طولانی بودن فرایند اعتراض و دادرسی	تعریف نشدن سیستمی برخی نقش‌های مهم	اعتراض بی مورد و زیاد مؤدیان
پیچیدگی و وجود فرایندهای زائد و طولانی در فرایند اعتراضات	مغایرت دلیل تعدیل با اعمال تغییرات در ویرایش اظهارنامه	ناکارآمدی سیستم‌های اطلاعاتی جهت تعدیل در مالیات
ضعف در اطلاع‌رسانی سیستم جهت انجام کارها		
فرایند اجرائیات		
پیچیدگی و طولانی بودن فرایند اجرا	ضعف در ثبت و شناسایی اموال و عدم اتصال به ارکان‌های ذیصلاح	



در ادامه مهم‌ترین مضامین احصا شده از مصاحبه‌ها به تفکیک فرایندها شرح داده شده است:

در فرایند «شناسایی و ثبت‌نام مؤدیان مالیاتی»، «ضعف یکپارچگی داده و اطلاعات بین سازمانی در فرایند شناسایی مؤدیان» یکی از مضامین بدست آمده از مصاحبه‌ها است در این راستا مصاحبه‌شوندگان (M60MM) (M33DS) (M34MSu) بیان می‌دارند:

«عدم اتصال و تبادل داده با سازمان‌های دیگر، عدم یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی (سامانه‌های درون و برون سازمانی) و ضعف و ناکارآمدی در این سیستم‌ها، شناسایی مؤدیان جدید را با مشکل مواجه کرده است»

اعتقاد مصاحبه‌شوندگان (M32MS) (F30MS) بر این است که «نبود شناسه ملی یکتا برای پرونده‌های مختلف در منابع مختلف باعث شده است تا بسیاری از فرایندها به صورت جداگانه و چندباره انجام می‌شود» و این امر منجر به شکل‌گیری مضمون «نبود شناسه یکتا برای هر مؤدی» شده است.

در خصوص فرایند «ارائه اظهارنامه» یکی از مضامینی که مورد اشاره مصاحبه‌شوندگان زیادی قرار گرفته است، «پیچیدگی و طولانی بودن فرایند انتقال پرونده و تولید آن» است که برای مثال مصاحبه‌شوندگان (F35BS) (F35MS) (M34BS) به وجود مراحل و گام‌های زیاد و گیج‌کننده (۵ مرحله) برای انتقال اظهارنامه اشاره داشته‌اند.

«تعدد اظهارنامه برای یک مؤدی» از دیگر آسیب‌های شناسایی شده در فرایندهای مرتبط با ارائه اظهارنامه است که برای مثال مصاحبه‌شوندگان (M54MM) (F30MS) به این نکته اشاره می‌کنند که «مؤدیان برای هر یک از درآمدهای خود باید اظهارنامه جداگانه ارسال نمایند و مالیات بر اساس تجمیع درآمد مؤدیان مشخص نمی‌شود».

«فرایند حسابرسی» از جمله فرایندهایی بوده است که بیشترین میزان آسیب از سوی مصاحبه‌شوندگان به آن وارد شده است. در این خصوص «ناممکن بودن اصلاحات به دلیل خطای سهوی» یکی از مضامین بدست آمده است که برای مثال مصاحبه‌شوندگان (F35MS) (M35DS) (F35BS) بیان می‌دارند که «در صورت اشتباه سهوی صدور حکم و یا بارگذاری اظهارنامه اغلب انجام اصلاحات سخت و یا حتی ناممکن است. بعد از صدور حکم، ابطال احکام و انتقال آن به واحدی دیگر ناممکن است».

«حسابرسی مبتنی بر قضاوت شخصی و ناعادلانه بودن مالیات» از دیگر مضامین به دست آمده به عنوان آسیب‌های فرایند حسابرسی است که برای مثال مصاحبه‌شوندگان در

این خصوص بیان داشته‌اند:

«به دلیل عدم شفافیت در داده‌ها و نقص در داده و اطلاعات و عدم تجزیه و تحلیل خودکار سیستمی، حسابرسی‌ها بر مبنای قضاوت شخصی بوده و اشتباهات زیادی رخ می‌دهد و این امر موجب ناعدالتی را در تشخیص مالیات مؤدیان ایجاد می‌کند» (M35MS) (M32BS) (F41MS). «پیچیدگی فرایند ثبت سندهای حسابداری» از جمله مضامینی است که به عنوان آسیب «فرایند حسابداری» توسط مصاحبه‌شوندگان به شرح زیر مورد تأکید قرار گرفته است: «فرایند حسابداری و درج اسناد آن نیازمند انجام فرایندهای زائد و رفت و برگشت بسیار بین مدیر و کارمند است (F36BS) (M35DS)».

در فرایند «خدمات مؤدیان»، «یکپارچگی ضعیف در ارائه خدمات مالیاتی در سطح کشور» یکی از مضامین شناسایی شده است. «فرد محور بودن فرایندها» از دیگر آسیب‌های شناسایی شده در این راستا است که مصاحبه‌شونده (F30MS) در این خصوص بیان می‌دارد:

«ضعف و ناکارآمدی در مکانیزاسیون فرایندها و هوشمندسازی سیستم‌ها جهت تصمیم‌گیری و ارائه خدمات الکترونیک نقش نیروی انسانی را بسیار پر رنگ کرده است». «طولانی بودن مراحل قانونی اعتراضات و دادرسی» یکی از آسیب‌های مهم شناسایی شده برای فرایند «اعتراضات و دادرسی مالیاتی» است. بدین ترتیب که مصاحبه‌شوندگان (M34MSu) (M55BSu) در این راستا بیان می‌دارند:

«فرایند دادرسی مالیاتی بسیار زمان‌بر و طولانی است. مؤدی در هفت مرحله می‌تواند به مالیات خود اعتراض کند، این مراحل شامل، ماده ۲۳۸، ۲۴۴ و ۲۴۷، ۲۵۱ و ۲۵۱ مکرر شورای عالی مالیاتی و ۲۵۱ مکرر وزارت و هیات ۲۱۶ وصول و اجراء و دیوان عدالت اداری، است که هر مرحله فرایندهای بسیار پیچیده، طولانی و زمانبری را دارند».

در «فرایند وصول و اجراء» نیز مجدداً به پیچیدگی و طولانی بودن فرایندها اشاره شده است؛ برای مثال مصاحبه‌شوندگان (M34MSu) (F30MS) (M32MS) به این نکته اشاره می‌کنند که «فرایند وصول و اجراء با ۱۶ گام بسیار طولانی است، این مازول ضعف‌های بسیاری دارد و به دلیل عدم کارایی و داشتن فرایندهای مازاد، هنوز از فرایند سیستمی به طور کامل استفاده نشده و به صورت دستی و سنتی انجام می‌شود».

۲-۵) کشف آسیب‌های تاثیرگذار بر فرایندهای نظام مالیاتی ایران: همان گونه که پیشتر به تفصیل شرح داده شد، آسیب‌های طبقه‌بندی شده در این بخش از دو منبع تحلیل محتوای

متون چاپ شده در خصوص آسیب‌های نظام مالیاتی در ایران و مضامین حاصل از مصاحبه‌ها استخراج شده‌اند؛ بدین ترتیب که برخی مصاحبه‌شوندگان به عوامل سازمانی و محیطی به‌عنوان آسیب‌های بسیار مهمی اشاره کردند که می‌تواند مانعی بزرگ بر سر راه طراحی و بهبود فرایندهای سازمان باشد و تأثیر بسیار مهمی بر این حوزه دارند؛ این موارد در این بخش احصا شدند. همان گونه که جدول شماره دو نشان می‌دهد، عوامل اثرگذار بر فرایندها که مانع کارکرد مؤثر آنها می‌شود، به دو دسته کلی عوامل سازمانی و محیطی تقسیم شدند.

مقوله‌های ذیل عوامل سازمانی عبارت‌اند از: ۱- نیروی انسانی و مدیریت منابع انسانی، ۲- فرهنگ سازمانی، ۳- ساختار سازمانی، ۴- فناوری اطلاعات و زیرساخت‌ها، ۵- سیستم اطلاعاتی و فرایندهای کاری ۶- قوانین و مقررات و عوامل محیطی عبارت‌اند از: ۱- اقتصادی، ۲- سیاسی و ۳- فرهنگی.

۲-۴- یافته‌های بخش کمی

در بخش کمی این پژوهش، عواملی که به‌طور مستقیم به خود فرایند، مرتبط نیستند و از بیرون از فرایند امکان اثرگذاری بر آن را دارند، به‌صورت پرسشنامه، تنظیم و در اختیار خبرگان قرار گرفتند تا معناداری اثرگذاری آنها بر فرایندها مشخص شود. به‌دلیل نرمال نبودن نمونه، با آزمون دوجمله‌ای، میزان معناداری آنها در تاثیرگذاری بر فرایندهای مالیاتی بررسی شد. جدول زیر، این عوامل، منبع استخراج آن و سطح معناداری به‌دست آمده از آزمون دوجمله‌ای را نشان می‌دهد:

جدول ۲- عوامل سازمانی و محیطی اثرگذار بر فرایندهای مالیاتی

Sig.	عوامل سازمانی - فرهنگ سازمانی	Sig.	عوامل سازمانی - نیروی انسانی و مدیریت منابع انسانی
0.000	ضعف فرهنگ کار تیمی (مصاحبه)	0.000	عملکرد ضعیف مدیران سازمان مالیاتی [۱۲]
0.343	انجام امور مبتنی بر روابط [۲۷]	0.000	عملکرد ضعیف کارکنان سازمان مالیاتی [۲۴]
0.598	مشارکت و مسئولیت‌پذیری پایین کارکنان [۲۵]	0.000	کمبود نیروی انسانی متخصص، کارآمد و باتجربه مالیاتی در سازمان [۸، ۱۰، ۲۵]
0.170	ضعف اخلاق حرفه‌ای در کارکنان [۲۵]	0.000	ضعف در نظام ارزیابی عملکرد (مصاحبه)
0.002	وجود فساد در ماموران مالیاتی [۲۸]	0.000	عدم برنامه‌ریزی درست کارها و تشخیص به‌هنگام مالیات‌ها (مصاحبه)

0.000	مقاومت در برابر تغییر در سطوح سازمان (مصاحبه)	0.000	ضعف شایسته‌سالاری در جذب کارکنان [۲۶]
0.002	کارشنکی مدیران و کارکنان در برابر انجام اصلاحات (مصاحبه)	0.000	ضعف در شایسته‌سالاری در ارتقاء کارکنان [۲۷]
0.598	قائل شدن احترام و ارزش کم برای مؤدیان [۲۵]	0.000	کمبود نیروی انسانی متخصص در حوزه فناوری اطلاعات و فرایندها (مصاحبه)
0.000	فرد محور بودن انجام امور در سازمان (مصاحبه)	0.000	ضعف در نظام انگیزشی کارکنان (مصاحبه)
0.026	نادیده گرفتن دیدگاه‌ها و نظر ذی‌نفعان (مؤدیان) در انجام امور (مصاحبه)	0.000	ضعف در کیفیت سیستم آموزش به مؤدیان مالیاتی [۲۹]
Sig.	عوامل سازمانی- ساختار سازمانی	0.000	ضعف در کیفیت آموزش کادر مالیاتی [۸]
0.000	بوروکراسی پیچیده اداری [۲۴، ۸]	Sig.	عوامل سازمانی- فناوری اطلاعات و زیرساخت‌ها
0.008	منبع‌محور بودن فرایندهای مالیاتی و فقدان یک نظام جامع خوداظهاری [۱۴].	0.008	ضعف تکنولوژیکی در شناسایی و ثبت صحیح مؤدیان مالیاتی و اطلاعات آنها [۲۴، ۱۰، ۸، ۱۲]
0.073	ساختار ناکارآمد سلسله مراتبی سازمان و وجود پست‌های ناکارآمد [۲۴]	0.000	زیرساخت نامناسب تکنولوژیکی، ارتباطی و اطلاعاتی جهت تشخیص عادلانه مالیات [۲۵، ۲۹]
0.073	ممیزی محوری و اقتدار بی‌قاعده ممیزین [۳۰]	0.000	سیستم‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری نامناسب در راستای انجام امور سازمان [۲۵، ۳۰]
0.000	تراکم پرونده‌های مالیاتی در هر حوزه و حجم زیاد کاری [۱۰]	0.000	ضعف در ارائه خدمات مالیات الکترونیک از ارائه اظهارنامه تا تشخیص و وصول [۱۱، ۲۹]
Sig.	عوامل محیطی-عوامل اقتصادی	Sig	عوامل سازمانی-سیستم اطلاعاتی و فرایندهای کاری
0.000	مستند نبودن میزان درآمد فعالان اقتصادی [۳۱]	0.000	شفافیت پایین داده و اطلاعات مالیاتی [۲۶، ۱۰، ۳۱]
0.000	ضعف در ارائه آمار و اطلاعات دقیق و به روز در مورد تراکنش‌ها [۲۹]	0.002	ضعف در نظام نظارت و پیگیری در اخذ مالیات [۳۱] [۲۶] [۲۴]
0.000	بخش قابل توجه اقتصاد زیرزمینی و قاچاق در اقتصاد کشور [۳۱]	0.000	ضعف تجزیه و تحلیل اطلاعات درون و برون سازمانی جهت تشخیص مالیات عادلانه [۷]
0.000	انکای بیش از حد به درآمدهای نفتی [۳۲]	0.023	فقدان سیستم اطلاع‌رسانی و ارتباطی مناسب برای مؤدیان [۸]
0.000	سطح بالای فساد اداری و مالی در کشور [۱۲]	0.000	عدم یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی درون و برون سازمانی (مصاحبه)



Sig.	عوامل محیطی-عوامل فرهنگی	0.000	عدم دسترسی به پایگاه‌های اطلاعاتی برون سازمانی [۲۶]
0.000	ضعف در فرهنگ مالیاتی جامعه [۲۴، ۱۰، ۲۵، ۲۶]	0.000	ضعف در سیستم‌های اطلاعاتی سازمان امور مالیات [۳۲]
0.000	کم بودن آگاهی مؤدیان در مورد نحوه هزینه کردن مالیات [۳۳]	0.000	زمان‌بر بودن و پیچیدگی رویه‌ها و فرایندهای اجرایی [۸]
0.000	ادراک مؤدیان مبنی بر تبعیض و ناعادلانه بودن نظام مالیاتی [۲۵، ۸]	0.000	طولانی بودن فرایند دادرسی و حجم بالای ورودی پرونده‌ها به این فرایند [۸]
0.000	اعتماد اندک مؤدیان به دولت و سازمان امور مالیاتی [۶، ۱۰]	Sig.	عوامل سازمانی - قوانین و مقررات
0.000	پذیرفته بودن فرار مالیاتی در جامعه و دید مثبت بر آن [۱۲]	0.000	عدم اجرای جدی قوانین و مقررات مالیاتی موجود و به‌کارگیری ظرفیت‌های قانونی [۱۱]
0.000	اولویت دادن منافع فردی نسبت به منافع جمعی در همه سطوح [۱۱]	0.026	ناهماهنگی قوانین مالیاتی با سایر قوانین و سیستم حقوقی کشور (مصاحبه)
0.000	عدم آگاهی از ضرورت مالیات و نقش آن در اقتصاد [۱۲]	0.000	گسترده‌گی و غیرهدفمند بودن معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی و هرز رفت منابع [۲۶، ۹]
Sig.	عوامل محیطی-عوامل سیاسی	0.000	ابهام و تناقض در قوانین مالیاتی [۳۳، ۲۶]
0.000	عدم توانایی دولت برای جمع‌آوری مناسب مالیات [۳۴]	0.000	ضعف ضمانت اجرایی قوانین مالیاتی در عدم تسلیم اظهارنامه و فرارهای مالیاتی [۲۶، ۲۵، ۳۳]
0.000	فقدان یک ساختار نظام مند سیاست-گذاری مالیاتی در کشور [۲۶، ۳۰]	0.000	آیین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های غیرضروری و متعدد [۱۲]
0.000	عدم تمایل دولت و ذی‌نفعان به شناسایی و دریافت صحیح مالیات‌ها (مصاحبه)	0.002	تشخیص مالیات براساس قضاوت شخصی افراد [۲۸، ۲۶، ۲۴]
0.000	پایین بودن شاخص‌های حکمرانی خوب [۳۴]	0.000	تعدد و فراوانی قوانین مالیاتی [۳۳، ۲۸، ۲۴]
0.000	سیاست نامناسب اتحادیه‌ها و اصناف، وجود فشار سیاسی ذی‌نفعان [۸]	0.008	ضعف جرائم و تشویقات نظام‌مند جهت انگیزش مؤدیان در پرداخت مالیات [۲۴، ۲۶]
0.000	شفافیت پایین در عملکرد دولت [۳۴]	0.000	اجرایی نشدن کامل طرح جامع مالیاتی [۳۰]
		0.000	وجود راه‌های متعدد فرار در قوانین مالیاتی [۱۲]
		0.073	عدم جامعیت قوانین مالیاتی (مصاحبه)

نتایج آزمون دوجمله‌ای (جدول شماره دو) از دیدگاه خبرگان این پژوهش، بیانگر این است که تأثیر تمام مقوله‌های استخراج شده «عوامل محیطی- اقتصادی»، بر بهبود فرایندها معنادار است و خبرگان این پژوهش معتقدند، سهم قابل توجه اقتصاد زیرزمینی و قاچاق در اقتصاد کشور، مستند نبودن میزان درآمد فعالان اقتصادی، سطح بالای فساد اداری و مالی در کشور و ضعف در ارائه آمار و اطلاعات دقیق و به روز در مورد تراکنش‌ها از جمله عوامل اقتصادی اثرگذار بر بهبود فرایندها هستند.

کم بودن آگاهی مؤدیان در مورد نحوه هزینه کردن مالیات، ادراک مؤدیان مبنی بر تبعیض و ناعادلانه بودن نظام مالیاتی، اعتماد اندک مؤدیان به دولت و سازمان امور مالیاتی و پذیرفته بودن فرار مالیاتی در جامعه و دید مثبت بر آن، از جمله عوامل محیطی- فرهنگی هستند که از دید خبرگان این پژوهش، می‌تواند مانع از بهبود فرایندها در سازمان امور مالیاتی شود.

در بخش عوامل محیطی- سیاسی، ضعف در توانایی دولت برای جمع‌آوری مناسب مالیات و تمایل دولت در شناسایی و دریافت صحیح مالیات‌ها می‌تواند به نوبه خود بر بهبود فرایندها اثر معنادار منفی بر جای گذارد، ضمن اینکه فقدان یک ساختار نظام‌مند سیاست‌گذاری مالیاتی در کشور نیز از دیدگاه خبرگان بر بهبود فرایندها تأثیر دارد که می‌تواند خود حاصل ضعف در تمایل و توانایی دولت برای دریافت صحیح مالیات‌ها باشد.

در بخش عوامل سازمانی، تأثیر کلیه عوامل مرتبط با نیروی انسانی بر بهبود فرایندها معنادار تشخیص داده شده است، ولی شاید بتوان در میان این عوامل نقش عامل «ضعف در شایسته‌سالاری در جذب نیروی انسانی» را پررنگ‌تر دانست چرا که می‌تواند به‌عنوان یک عامل زیربنایی عمل نماید و منشأ بسیاری از ضعف‌های دیگری شود که در این بخش، تأثیر آن‌ها معنادار مشخص شده است.

«فرد محور بودن انجام امور در سازمان» در بین عوامل مرتبط با فرهنگ سازمانی است که تأثیر آن بر بهبود فرایندها معنادار است. بدین معنا که زمانی که فرد مبنای انجام فعالیتی در سازمان باشد، در بسیاری از اوقات، فرایند معنای خود را از دست می‌دهد و امکان دور زده شدن فرایند بوجود می‌آید.

این عوامل و سایر عوامل مانند زیرساخت نامناسب تکنولوژیکی، ارتباطی و اطلاعاتی، ضعف تجزیه و تحلیل اطلاعات درون و برون سازمانی جهت تشخیص مالیات عادلانه از جمله عوامل سازمانی شناسایی شده هستند که تأثیر آن‌ها بر بهبود فرایندها معنادار تشخیص داده شد.



نتایج آزمون دوجمله‌ای همچنین بیانگر این است که عوامل زیر دارای سطح معناداری بیشتر از ۰,۰۵ است و فرض H_0 پذیرفته می‌شود؛ یعنی تأثیر این عوامل بر بهبود فرایندهای مالیاتی معنادار نیست. «انجام امور مبتنی بر روابط»، «مشارکت و مسئولیت‌پذیری پایین کارکنان»، «ضعف اخلاق حرفه‌ای در کارکنان سازمان» و «قائل شدن احترام و ارزش کم برای مؤدیان» از طبقه «عوامل سازمانی: فرهنگ سازمانی»، «ساختار ناکارآمد سلسله مراتبی سازمان و وجود پست‌های ناکارآمد و اضافی در سازمان»، «ممیزی محوری و اقتدار بی-قاعده ممیزین»، از طبقه «عوامل سازمانی: ساختار سازمانی»، «عدم جامعیت قوانین مالیاتی» از طبقه «عوامل سازمانی: قوانین و مقررات».

۵- بحث

همان گونه که نتایج بخش کمی نشان داد، ضعف در توانایی دولت برای جمع‌آوری مناسب مالیات و تمایل اندک دولت در شناسایی و دریافت صحیح مالیات‌ها، می‌تواند به نوبه خود بر بهبود فرایندها اثر معنادار منفی بر جای گذارد، ضمن اینکه فقدان یک ساختار نظام‌مند سیاست‌گذاری مالیاتی در کشور نیز از دیدگاه خبرگان بر بهبود فرایندها تأثیر دارد که می‌تواند خود حاصل ضعف در تمایل و توانایی دولت برای دریافت صحیح مالیات‌ها باشد. اگر بخواهیم به ریشه‌یابی این امر بپردازیم، شاید بتوان دلیل آن را ماهیت رانتی دولت در ایران و اتکای زیاد دولت به درآمدهای نفتی دانست که این امر به نوبه خود باعث شده است که اتکای دولت به نظام مالیاتی به عنوان رکن اساسی حکمرانی، ضعیف شود که تأیید تأثیر معنادار مقوله اتکای بیش از حد به درآمدهای نفتی در بخش عوامل اقتصادی نیز مؤید همین نکته است.

در بخش کیفی این پژوهش آسیب‌های مرتبط با فرایندهای نظام مالیاتی از طریق مصاحبه با خبرگان، بررسی شده است؛ همان گونه که در بخش یافته‌های پژوهش، اشاره شد، پیچیدگی و طولانی بودن فرایندها از جمله ویژگی‌هایی است که در خصوص فرایندهای یاد شده مورد تأکید مصاحبه‌شوندگان قرار گرفته است. در جدول شماره دو مرتبط با آسیب‌های کلی نظام مالیاتی، تأثیر مقوله‌های ضعف تکنولوژیکی در شناسایی و ثبت صحیح مؤدیان مالیاتی و اطلاعات آن‌ها، سیستم‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری نامناسب در راستای انجام امور سازمان و ضعف در ارائه خدمات مالیات الکترونیک از ارائه اظهارنامه تا تشخیص و وصول، بر بهبود فرایندها معنادار تشخیص داده شد و در این بخش نیز

الکترونیکی نبودن کامل فرایند ثبت‌نام و لزوم حضور فیزیکی به‌عنوان یکی از آسیب‌های فرایند «فرایند ثبت نام و شناسایی مؤدیان مالیاتی» معرفی شده است.

مشکلات مرتبط با سیستم‌ها و ابزارهای انجام کار و دستی بودن و الکترونیکی نبودن بسیاری از گام‌ها در فرایندهای گوناگون نیز در زمره مواردی است که مصاحبه‌شوندگان، ذیل بیشتر فرایندهای یاد شده به آن‌ها اشاره داشته‌اند. همان گونه که نتایج آزمون دوجمله‌ای نیز نشان می‌دهد، تأثیر همه عوامل شناسایی شده مرتبط با فناوری اطلاعات و زیرساخت‌ها از جمله ضعف تکنولوژیکی در شناسایی و ثبت صحیح مؤدیان مالیاتی و اطلاعات آن‌ها، زیرساخت نامناسب تکنولوژیکی، ارتباطی و اطلاعاتی جهت تشخیص عادلانه مالیات، سیستم‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری نامناسب در راستای انجام امور سازمان و ضعف در ارائه خدمات مالیات الکترونیک از ارائه اظهارنامه تا تشخیص و وصول، بر بهبود فرایندها معنادار بود؛ بدین معنا که برای بهبود فرایندها لازم است تا ابتدا گام‌های لازم در این راستا برداشته شود.

یکی از فرایندهایی که در مصاحبه‌های انجام شده انتقادهای زیادی بر آن وارد شده است، فرایند «حسابرسی» است که مراحل ورود اطلاعات، ناممکن بودن انجام اصلاح به‌دلیل خطاهای سهوی، طولانی بودن فرایندها، ضعف در دسترسی به اطلاعات یکپارچه و شفاف درون سازمانی و برون سازمانی، مدل حسابرسی مورد استفاده، تجزیه و تحلیل ناکارآمد اطلاعات، امکان قضاوت شخصی و ناعادلانه از جمله مقوله‌های شناسایی شده به‌عنوان آسیب‌های این فرایند در سازمان مالیاتی است. با توجه به نتایج جدول شماره دو، عوامل شفافیت پایین داده و اطلاعات مالیاتی، عدم یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی درون و برون سازمانی و ضعف تجزیه و تحلیل اطلاعات درون و برون سازمانی جهت تشخیص مالیات عادلانه، به‌عنوان آسیب‌های کلی نظام مالیاتی بر بهبود فرایندها تأثیر داشته‌اند. از این رو انتظار می‌رود برای رفع این آسیب‌ها به عوامل بیرونی اثرگذار نیز توجه شود.

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف این پژوهش، شناسایی آسیب‌های فرایندی در نظام مالیاتی ایران است. نتایج این پژوهش نشان داد که فرایندها در کلیت سیستم معنا می‌یابد و آسیب‌ها از درون و بیرون سیستم، می‌تواند کارکرد صحیح فرایندها را مختل سازد. نتایج این پژوهش نشانگر آسیب‌های متعددی در فرایندهای سازمان امور مالیاتی است و این امر به‌عنوان یکی از عوامل باعث



شده است تا مالیات به‌عنوان تنها منبع اصیل و منطقی درآمد دولت نتواند نقش درست خود را در نظام مالی ایران ایفا نماید. ولی همان گونه که نتایج جدول شماره دو نشان داد، بسیاری از این عوامل برون‌زا هستند؛ یعنی برای رسیدن به نتایج مطلوب لازم است تغییرات زیربنایی و بلند مدت سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و درون سازمانی انجام پذیرد.

به‌منظور بهبود فرایندهای مالیاتی و با توجه به نتایج پژوهش و مقوله‌های شناسایی شده به‌عنوان آسیب‌های فرایندی نظام مالیاتی در ایران، پیشنهادهای زیر به سیاست‌گذاران و دست‌اندرکاران امور مرتبط با نظام مالیاتی در ایران، پیشنهاد می‌شود:

- سازمان‌های مرتبط (بانک‌ها، گمرک، ثبت‌احوال، ثبت اسناد رسمی، شهرداری و ...) سیستم‌های یکپارچه‌ای از داده و اطلاعات را طراحی نموده و داده و اطلاعات بین سازمان‌ها و سازمان امور مالیاتی در بستری استاندارد تبادل گردد.

- ارتقاء اشراف اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی از طریق بهبود سیستم‌های درون سازمانی، اجرای کامل طرح جامع مالیاتی به‌ویژه پروژه سیستم یکپارچه اطلاعات مالیاتی، استقرار کامل پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و مالی و راه‌اندازی صندوق‌های مکانیزه فروش.

- فرایند شناسایی و ثبت‌نام به‌عنوان پایه و اساس فرایندهای مالیاتی است، پیشنهاد می‌شود برای هر فرد ایرانی یک پروفایل اقتصادی در نظر گرفته شود و ثبت‌نام یک بار برای همیشه در سیستم انجام شود و قابلیت بارگذاری مدارک هویتی و اعتبارسنجی اطلاعات در این سیستم وجود داشته باشد.

- برای تمامی مؤدیان حقیقی یک شناسه واحد در نظر گرفته شود و با ورود شناسه مؤدی در سیستم کلیه پرونده‌های مؤدی بارگذاری شود.

- پیشنهاد می‌شود این امکان فراهم شود تمامی فرایندهای مالیاتی و ارائه خدمات به مؤدیان مالیاتی به صورت مکانیزه و الکترونیکی باشد و مؤدیان مالیاتی بدون محدودیت مکانی و زمانی بتوانند از خدمات مالیاتی بدون حضور فیزیکی در سازمان امور مالیاتی بهره‌مند شوند.

- سیستم حسابرسی به‌عنوان مهمترین فرایند نظام مالیاتی، به‌گونه‌ای طراحی شود که به‌وسیله الگوریتم‌ها و قواعد از پیش طراحی شده، داده را تجزیه و تحلیل و مالیات مؤدیان را به‌صورت دقیق محاسبه کند؛ بدین ترتیب دخالت نیروی انسانی در محاسبه مالیات کم شده و در نهایت سو استفاده مؤدیان و یا فساد ماموران مالیاتی کاهش می‌یابد.

- در فرایند اعتراض و دادرسی مالیاتی، با اصلاح فرایند حسابرسی و تشخیص عادلانه مالیات با استفاده از داده و اطلاعات موجود، اعتراض مؤدیان کاهش می‌یابد. پیشنهاد می‌شود مراحل فرایند اعتراض و دادرسی مالیات، تقلیل یابد و از دومین مرحله مراجع برون سازمانی به اعتراضات مؤدیان رسیدگی کنند و مؤدیان از طریق پورتال خود و ابزارهای اطلاع‌رسانی دیگر از مهلت‌های قانونی مطلع شوند.

- پیشنهاد می‌شود تمامی فرایندهای حسابداری و پرداخت مالیات از طریق تکمیل امضای الکترونیک مکانیزه شود. وقتی حساب مؤدیان به‌صورت تمام مکانیزه به‌روز باشد، بدهکاران مالیاتی به‌سهولت برای سازمان قابل شناسایی خواهد بود.

استفاده از تجارب کشورهای مشابه در این زمینه کمک‌کننده خواهد بود. پژوهشگران می‌توانند ضمن تبیین و تشریح هر کدام از آسیب‌های شناسایی شده، با انجام مطالعات تطبیقی با دیگر کشورها، راهکارهایی در زمینه رفع آن‌ها پیشنهاد دهند. همچنین پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی مدل مطلوب فرایندی نظام مالیاتی ایران با توجه به آسیب‌های فعلی فرایندها طراحی شود.

مهم‌ترین محدودیت این پژوهش مصاحبه با خبرگان جهت شناسایی آسیب‌های فرایندها بود، زیرا که دسترسی به این افراد دشوار و موجب طولانی شدن فرایند تحقیق گردید.

۷- پی‌نوشت‌ها

1. Deloitte
2. COBIT5
3. Ould
4. Jeston & Nelis
5. Nurlankyzy
6. Janicijevic
7. Harrison
8. Pa'dua
9. Davenport & Short



۸- منابع

- [1] Anvary Rostami, A. A., Khosroanjom, D., & mollaei, M. (2011), Business Process Management with Emphasis on Business Process Reengineering, Second National Conference on Organizational Process Management.
- [2] Lemanska-Majdzika, A., & Okreglickaa, M. (2015), Identification of Business Processes in an Enterprise Management, 22nd International Economic Conference–IECS 2015, Economic Prospects in the Context of Growing Global and Regional Interdependencies.
- [3] Janicijevic, N. (2010), Business processes in Organizational, Diagnosis Management: Journal of Contemporary Management Issues, 15(2), 85-106.
- [4] Padua, S. I. D., Costa, J. M. H., Segatto, M., Júnior, M.A.D.S., Jabbour, C. J. C. J. (2014), BPM for change management: two process diagnosis techniques. Business Process Management Journal, vol. 20, Iss 2, pp. 247-271. 2014. Journal of Contemporary Management Issues, 15(2), 85-106.
- [5] validi, M. S., & Najafi tavana, A., Ahmadi Mosavi, M. (2017), Pathology of Iran's tax system, The Judiciary Law Journal, Volume 80, Issue 96-serial Number 96, pages 37-58
- [6] Moradi, M., Rostami, A., & Taghizadeh, R. (2013), Investigating into Determinants of Tax Evasion with Focusing on Cultural Factors, J Tax Res, ; 21 (18) :181-202
- [7] Lashkari zadeh, M., & Azizi, M. (2011), Exploration of some affective factorson taxation culture in Iran, Journal of industrial strategic management Management Quarterly, Year 8, No. 22. Volume 8, Number 22; Page(s) 82- 91.
- [8] Almasi, H., Marjani. A. B., & Ghoreishi, R. (2012), The Organizational Factors Affecting VAT Evasion (Case Study of Tehran City VAT Directorate). J Tax Res; 20 (15) :37-50
- [9] Nazari, A., & Fadaei, I. (2013), Pathology of Iran's Tax System. quarterly journal of fiscal and Economic policies. 2014; 1 (4) :95-110.

- [10] Hamidi, N., & Mohammadi, F. (2015) Identification and Prioritization of Factors Influencing Real Estate Tax Evasion in Qazvin province. J Tax Res. 2015; 23 (25).
- [11] Roustia, M., & Heidarieh, S. A. (2014), Ranking Causes of Tax Evasion by Analytic Hierarchy Process (AHP). J Tax Res. 2015; 22 (24)
- [12] Mohammad bagheri, M. (2020) identifying and prioritizing factors responsible for tax evasion and selecting the best solution to reduce it, The macro and Strategic policies. Volume 7, Issue 5, pages 118-137.
- [13] Safari, S., abasi, R., moradi doliskani, S., Zamandi, A. (2016) "Designing an Assessment Tool for Evaluating Business Process Reengineering Implementation Readiness in Iranian Organizations: Case of Mellat Bank", Management Research in Iran , Volume 21, Number 1, pages 177-200.
- [14] Iranian National Tax Administration (2020), the strategic plan of the Iranian National Tax Administration and the roadmap for the establishment of an intelligent tax system.
- [15] Adesola, S., & Baines, T (2005), Developing and evaluating a methodology for business process improvement, Business Process Management Journal, Vol. 11 Iss 1 pp. 37 – 46.
- [16] Ould, M. A (2005), Business process management: a rigorous approach, BCS, The chartered institute.
- [17] Jeston, J., & Nelis, J. (2008), Business Process management: practical Guidelines to successful implementations, Second Edition, Published by Elsevier Ltd. All rights reserved.
- [18] Mir Hosseini, S., Azar, A., Jahanian, S. (2019) " Examining the Risks and Obstacles to the Success of ERP implementation using the Critical System Heuristics (CSH) Approach" Modern Research in Decision Making, Volume 4, Number 4.
- [19] Nurlankyzy, N. A. (2019), Business Process as the Basis of the Process

Approach in Enterprise Management, International Journal of Engineering and Management Research, Volume- 9, Issue- 2.

- [20] Harrison, M. I.(2014), Diagnosing organizations.Methods Model and process.Bysagc publication.231-237.
- [21] Mahmoudi, J., bodaghi, Gh. (2012) Process Reengineering by Using Simulation Approach (Case Study: NIORDC), Management Research in Iran, Volume 16, Number 4, pages 145-170.
- [22] Davenport, T. H., Short, J. E., 1990. The new industrial engineering: Information technology and business process redesign. Sloan Management Review 31 (4), 11–27 .
- [23] Nazari Salari, L., Khadivar, A., Abdolvand, N. (2016) "A model for analyzing the barriers of using Business Intelligence (BI) in the tourism industry of Iran, a mixed method approach" Modern Research in Decision Making, Volume 1, Issue 1, Number 1, pages 79-102.
- [24] Zehi, N., Mohammadkhanli, S. (2011), A Study on Factors Affecting Tax Evasion (A Case Study of East Azerbaijan Province). J Tax Res; 18 (9) :25-60.
- [25] SayadiSoumar, A., Rahnema Roodposhti, F., & Kakaei Tabar, Z. (2018), The causes of tax evasion in Iran with Concentration in gap View of Taxpayers and Tax Staff Based on the AHP Model the AHP of taxpayers and tax staff based on the model (Case study of Ilam province, Accounting Research, 8 (28), pages 27-52
- [26] Nasr Isfahani, M., Nasr Isfahani, M., & Dalvi Isfahan, M. R. (2013), The Study of Different Factors Effectiveness Rate on The Tax Evasion Based on PESTEL Model from the Taxpayers and Tax Experts Perspective.
- [27] Jafariye, Z. S., Taherpour Kalantari, H. (2015), Identifying the Preventive Factors of Tendency Toward Financial Corruption in Iranian National Tax Administration. JMDP. 2015; 28 (2) :19-47.
- [28] Samadi, A., & Tabande, R. (2013), Tax Evasion in Iran: its Causes, Effects and

Estimation. J Tax Res. 2013; 21 (19) :77-106

- [29] Amirkabiri, A., Barzegar, B., & Mousavi, S. M. (2017), Investigating and Prioritizing the Effective factors of electronic tax enrollment (case study: General tax office of Tehran); Journal of business management, Volume 9, Issue 35 Number 35; Page 141-158.
- [30] Shakoori Moghadam, M. (2019), The inversion of the Iranian tax system: Signs and Consequences, simak Publishing, Tehran, 2019, First Edition.
- [31] Hadian, E., & Tahvili, A. (2013), Tax Evasion and Its Determinants in the Iranian Economy, The Journal of Planning and Budgeting, Volume 18, Number 2, pages 39-58.
- [32] Tutunchi Maleki, S., Mousavi Jahromi, Y., & Mehrara, M. (2020), Evaluation of the Most Important Factors Affecting the Income of Taxes in the Economy of Iran with the Approach of TVP DMA Models. J Tax Res. 2020; 27 (44) :71-100.
- [33] Shoa, N. (2011), Investigating the effect of tax evasion from the perspective of tax officials in the north of Tehran, Master Thesis in Management, Firoozkooh Branch of Azad University, Faculty of Management.
- [34] Sepehrdoust, H., Rajabi, F., & Barooti, M. (2015), The Impact of good governance on income performance of Tax system, , Journal of Applied Theories of Economics, volume 2, Issue 2, No. 2, pp. 103-126.