

# طراحی و تبیین مدل مبتنی بر خط مشی گذاری سیستمی (با تأکید بر مدل آلموند) در سازمان امور مالیاتی کشور

حمزه اسدپور<sup>۱</sup>

علیرضا امیرکبیری<sup>۲</sup>

محمدرضایبوعی مندرجین<sup>۳</sup>

## چکیده

سازمان امور مالیاتی به عنوان مجری خط مشی های عمومی، در به کارگیری خط مشی ها، با مسائلی از قبیل تدوین هدف های سالانه، تدوین خط مشی های سازمانی، تشویق و انگیزش مجریان، مشارکت و پشتیبانی سیاسی خط مشی گذاران، تخصیص منابع، تقویت فرهنگ پشتیبان خط مشی عمومی، مدیریت منابع انسانی، کاهش دادن مقاومت در برابر تغییر، مدیریت تعارض و مانند آنها روبه رو می باشد؛ نقایص خط مشی موجود سازمان، بیانگر ضرورت طراحی و تبیین مدل مبتنی بر خط مشی گذاری سیستمی به عنوان خط مشی عمومی جدید در نظام امور مالیاتی کشور است. نحوه خط مشی گذاری سازمانی و درک واقعیاتی که در راستای تحقق آن از مرحله قانون گذاری تا به مرحله اجرا با نظر به شرایط درونی و بیرونی مرتبط با سازمان اجرا کننده رخ می دهد، می تواند به یافتن چالش های فرآیند خط مشی گذاری و اجرای آن در راستای اصلاح و یا تغییر کامل خط مشی کمک نماید. با نظر به مشکلات کاربرد خط مشی های ترکیبی (نهادی، جزئی-تدریجی) در سازمان امور مالیاتی می توان در راستای تغییر خط مشی سازمان به خط مشی سیستمی - محیطی با تأکید بر افزایش هماهنگی عوامل درون و برون سازمانی نظام امور مالیاتی گام برداشت. پژوهش حاضر با رویکرد کیفی و راهبرد نظریه داده بنیاد با هدف شناسایی کارویژه های مدل سیستمی از طریق مصاحبه با صاحب نظران حوزه خط مشی گذاری مالیاتی شاغل در سازمان امور مالیاتی کشور انجام شده است و بعد از طی فرآیند کدگذاری باز، محوری و انتخابی، مدل خط مشی گذاری سیستمی شامل کارویژه سیستمی با ۳ مقوله و ۶ کد مفهومی و ۳۱ کد اولیه، کارویژه فرآیندی با ۴ مقوله و ۹ کد مفهومی و ۴۵ کد اولیه، کارویژه سیاست گذاری با ۲ مقوله و ۶ کد مفهومی و ۱۶ کد اولیه، عوامل محیطی با ۳ مقوله، ۷ کد مفهومی و ۳۱ کد اولیه بر اساس شرایط بومی سازمان مالیاتی کشور طراحی گردیده است.

**واژه های کلیدی:** خط مشی گذاری سیستمی، کارویژه سیستمی، کارویژه فرآیندی، کارویژه سیاست گذاری، عوامل محیطی و نظریه داده بنیاد.

۱. دانشجوی دکتری تخصصی مدیریت دولتی گرایش خط مشی گذاری، دانشکده مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول).  
hamze.asadpour@gmail.com

۲. دانشیار گروه مدیریت دولتی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. ali.amirkabiri@iauctb.ac.ir  
۳. استادیار گروه مدیریت دولتی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. m.rabiee2012@yahoo.com

## ۱- مقدمه

ایران به عنوان کشوری در حال توسعه دارای سیاست‌های کلان توسعه‌ای و سند چشم انداز بیست ساله برای پیشرفت و توسعه می‌باشد که نیاز دارد به صورت یک نظام جامع تمام خرده نظام‌های آن (اقتصادی، سیاسی، اداری و فرهنگی) برای رسیدن به اهداف کلان پیش بینی شده، پویا و بیش فعال باشد. در این میان مسأله‌ای که کارگزاران دولت و سیاست‌گذاران کشور به خوبی آن را شناسایی کردند، ناکارآمدی نظام اداری در راه رسیدن به توسعه و پیشرفت بود. حیات مؤثر نظام اداری درگرو «اثر بخشی» الگوی خط مشی گذاری است؛ اثر بخشی به این معنا که باید خط مشی‌های «مطلوبی» طراحی و اجرا شود که به عملکرد مؤثر منجر گردد. این نوع عملکرد هدف مشترک نظام‌های اداری و به طور کلی دولتها می‌باشد (Ghasemi, 2015:10). مالیات ابزار اجرای عدالت اجتماعی و یکی از مهمترین دغدغه‌های هر دولتی است که استفاده درست از آن نقش گسترده‌ای در سرمایه‌گذاری دولت و رشد اقتصادی کشور دارد (Hamidi et al, 2015:189). از این رو سازمان امور مالیاتی به عنوان رابط اصلی بین دولت و شهروندان جهت دریافت مالیات و افزایش درآمدهای غیر نفتی در کشور با اصلاح خط مشی خود می‌تواند با عملکرد خوب خود نمادی از دولت خوب محسوب گردد. در این راستا نظام مالیاتی ایران در دو دهه اخیر شاهد تحولات عمده‌ای در فرآیندها و خط مشی گذاری‌های مالیاتی بوده است. این سازمان هزینه‌های فراوان و زمان زیادی را صرف تهیه، تدوین و اجرای استراتژی‌هایی می‌نماید تا بتواند به اهداف بلندمدت و چشم اندازهای سازمان خود دست یابد. بنابراین آگاهی از اینکه عملکرد سازمان تا چه حد در جهت رسیدن به اهداف آن بوده است و موقعیت سازمان در محیط پیچیده و پویا امروز کجاست، برای مدیران و سازمان‌ها اهمیت فراوان دارد. با این وجود، به نظر می‌رسد انجام اصلاحات بنیادی در بخش اداری از طریق مکانیزاسیون با تکیه بر تجارب جهانی همگام با پیشرفت‌های اخیر در فناوری اطلاعات، بیش از هر زمان دیگری ضروری باشد. نظام مالیاتی باید برای افزایش درآمدهای مالیاتی، تا حد ممکن در جهت کاهش بوروکراسی، شفاف‌سازی و اطلاع رسانی، بالا بردن فرهنگ مالیاتی، حذف کاغذ بازی‌ها و مراحل اداری زائد از مرحله خوداظهاری، تشخیص تا وصول مالیات گام بردارد.

بی‌تردید سطح پایین تمکین داوطلبانه مالیاتی، هزینه‌های بسیاری را به منظور شناسایی، تشخیص، مطالبه و وصول مالیات به نظام مالیاتی تحمیل می‌کند (Sobhkhiz et al, 2020:9). عدم آگاهی مودیان مالیاتی از قوانین و مقررات و ابهام در خصوص مراحل مختلف کار مشکلات عدیده‌ای را برای کارکنان و مردم ایجاد می‌کنند که در نهایت باعث ایجاد نارضایتی و کاهش درآمدهای مالیاتی خواهد گردید. اگر با اطلاع رسانی و شفاف سازی به مردم آگاهی و اطمینان داده شود که مالیات‌های پرداختی صرف رفا، آرامش و امنیت آنها می‌شود، فرهنگ پرداخت مالیات کم کم در کشور نهادینه می‌شود. وجود مشکلاتی از قبیل فرار مالیاتی، نیاز دولت به افزایش درآمدهای

مالیاتی و ... دولتمردان را برآن داشت تا به دنبال تغییرات و اصلاحات اساسی در سیستم مالیاتی کشورمان باشند. این تحول در قالب طرح جامع مالیاتی مذکور با هدف افزایش درآمدهای مالیاتی، کاهش هزینه‌های اجرایی و افزایش میزان رضایتمندی صاحبان منافع در سازمان امور مالیاتی در حال پیاده‌سازی می‌باشد و بخش‌هایی از آن از جمله ثبت نام، تسلیم اظهارنامه، پرداخت مالیات و دریافت گواهی مالیاتی به صورت الکترونیکی انجام می‌پذیرد. این جنبه از اصلاح مالیاتی در کشورهای در حال توسعه از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

سازمان امور مالیاتی، وصول کارآ و عادلانه درآمدهای مالیاتی، وفق قوانین و مقررات، از طریق طراحی و استقرار نظام مالیاتی هوشمند را مأموریت خود عنوان نموده است. نظام مالیاتی هوشمند، نظامی یکپارچه، داده‌مبنا و مؤدی محور است که بر فناوری‌های هوشمند ساز مبتنی است (ICT Governance Council Res-olution, 2020). بهبود شاخص سهولت پرداخت مالیات به عنوان یکی از شاخص‌های ده گانه ارزیابی محیط کسب و کار کشورها از سوی بانک جهانی که مشتمل بر سه شاخص فرعی تعداد پرداخت مالیات، زمان پرداخت مالیات و نرخ مالیات می‌باشد، از دیگر آثار مثبت الکترونیکی شدن فرایندهای مالیاتی است. الکترونیکی شدن فرایندهای مالیاتی موجب کاهش هزینه‌های تمکین مؤدیان شده و سطح تمکین داوطلبانه را به شکل قابل قبول و مقرون به صرفه‌ای افزایش می‌دهد (World Bank, 2015). سازمان‌های دولتی مجری خط‌مشی‌های عمومی در به کارگیری این خط‌مشی‌ها، با مسائلی همچون تدوین هدف‌های سالانه، تدوین خط‌مشی‌های سازمانی، تشویق و انگیزش مجریان، مشارکت و پشتیبانی سیاسی خط‌مشی‌گذاران، تخصیص منابع، تقویت فرهنگ پشتیبان خط‌مشی عمومی، مدیریت منابع انسانی، کاهش دادن مقاومت در برابر تغییر، مدیریت تعارض و مانند آنها روبرو می‌باشد (Daneshfard, 2016: 247). که در بسیاری از موارد سازمان امور مالیاتی را به عنوان تنها متولی وصول مالیات و احتمالاً تنها پاسخگوی نتایج اجرای خط‌مشی‌های وضع شده در انجام وظایف خود با مشکل مواجه می‌سازد (Sheikh Hassani et al, 2017:133).

هر سازمانی در کنار حکمران خوب نیازمند خط‌مشی‌گذاری عمومی می‌باشد؛ خط‌مشی‌گذاری عمومی تصمیم بلندمدتی است که حکومت‌ها یا مقامات دولتی به منظور رسیدگی به مسائل عمومی یا ایده‌پردازی یا رفع مشکلات عمومی آن را اتخاذ می‌کنند (Azhar Abas, 2019)؛ به عبارتی خط‌مشی‌گذاری عمومی فرایندی است که دولت با آن ایده‌های خود را به برنامه‌ها و فعالیت‌های اجرایی برای دستیابی به نتایج و ایجاد تغییرات مطلوب در دنیای واقعی عملی می‌کند (Bagheri and Pourazat, 2013:167). اداره امور هر کشور براساس خط‌مشی‌های اساسی و عمومی آن کشور صورت می‌گیرد. خط‌مشی‌های برای اجرا نیازمند مشروعیت قانونی هستند و به این لحاظ خط‌مشی‌های عمومی را که به تصویب پارلمان می‌رسد، قانون می‌نامند. پس از آن یکی از مراحل اصلی و مهم دیگر در فرآیند خط‌مشی‌گذاری عمومی، مرحله اجرای خط‌مشی عمومی است. در اجرای

خط‌مشی عمومی یا قانون، موانع و عوامل متعددی وجود دارند که بدون در نظر گرفتن آن‌ها تحقق قانون میسر نمی‌شود (Mortazavi et al, 1396:131). بررسی فرآیند خط‌مشی‌گذاری عمومی نشان می‌دهد که عوامل متعددی در اتخاذ خط‌مشی‌های عمومی و اجرای آن‌ها دخیل هستند. در این مورد عواملی وجود دارد که در درون سیستم اداری خط‌مشی‌گذاری عمومی دخیل‌اند و در محیط داخلی خط‌مشی‌گذاری عمومی اتفاق می‌افتند. اما عوامل دیگری هم هستند که در خارج از سیستم خط‌مشی‌گذاری عمومی (در خارج از محیط) قرار دارند. این عوامل با آن‌که در خارج از محیط خط‌مشی‌گذاری عمومی قرار دارند، اما بر روی فرآیند خط‌مشی‌گذاری عمومی تأثیر می‌گذارند و آن را در جهتی که می‌خواهند سوق می‌دهند (Hejazifar, 2012:172). از چشم‌انداز عملی، مشارکت جامعه در فرآیند خط‌مشی‌گذاری عمومی که تدوین و پیاده‌سازی خط‌مشی را شامل می‌شود، امری ضروری است. بنابراین، فرآیند خط‌مشی‌گذاری عمومی مستلزم همکاری و مشارکت ذینفعانی است که نیازمند یک حکومت خوب هستند (AzharAbas, 2019). با نظر به قرار گرفتن مقوله اصلاح مالیاتی در فرآیند طراحی و تبیین مدل‌های مبتنی بر خط‌مشی‌گذاری، یکی از تدابیری که برای شناخت بهتر و ساده‌تر عوامل و متغیرهای مسأله به کار گرفته می‌شود، استفاده از مدل‌سازی است. منظور از مدل تصویری است که از واقعیت‌ها و روابط موجود گرفته شده است و نشان‌دهنده متغیرها، نحوه ارتباط و نتایج حاصل از کنش و واکنش آنها است (Al-vani, 2008: 52). در واقع، الگوی تعیین خط‌مشی‌گذاری عمومی، چارچوب اساسی استفاده از راهبرد خاصی را معین می‌سازد (Muller, 1999:54). از این الگوها می‌توان به عنوان پایه و اساس معیارها و استانداردهای ارزشیابی خط‌مشی‌گذاری عمومی و راهنمای توسعه و پیشرفت بهره‌گرفت و مسیر و فرآیند خط‌مشی‌گذاری عمومی و روش به کارگیری آن را مشخص کرد (Gholipour, 2008:148). خط‌مشی‌گذاری سیستمی مالیات، فرآیندی است که از طریق آن سیاست‌های مالیاتی و روش‌های وصول یا مدیریت مالیات با هدف بهبود کارایی سازمان وصول‌کننده مالیات و دستیابی به اهداف کلان اقتصادی و همچنین افزایش درآمدهای مالیاتی دولت‌ها، تغییر پیدا می‌کند (Mir Mohammadi and Jannati, 2016:80). با در نظر گرفتن مدل تغییرات جزئی-تدریجی به عنوان مدل خط‌مشی‌گذاری عمومی سازمان امور مالیاتی و با توجه به نقص‌های این مدل از جمله ناتوانی در ارائه توضیحی واضح از رقابت گروه‌های ذی‌نفع در جریان خط‌مشی‌گذاری، عدم ترسیم مرز روشنی بین تغییرات تدریجی و سریع؛ عدم ارائه درک مناسبی از تقابل ارزش‌ها، اهداف و غلبه ترجیحات نخبگان و اکتفا کردن به توضیح کوتاهی از آنچه در وضعیت عادی و تصمیم‌گیری‌های غیر حساس روی می‌دهد؛ همچنین به علت توصیه و تأکید بر تغییرات جزئی و این‌که وضع موجود را حتی اگر غلط هم باشد به چالش نمی‌کشد؛ و از سوی دیگر در درازمدت به علت ایستایی زیاد و عدم پویایی در ارائه خط‌مشی‌های جدید باتلاقی از خط‌مشی‌ها ایجاد می‌شود که انباشت آن‌ها قابلیت اجرا ندارد. می‌توان گفت که وجود این نقص‌ها محقق را برآن داشت تا با طراحی و

تبیین مدلی مبتنی بر خط‌مشی‌گذاری سیستمی با تأکید بر مدل آلموند در نظام مالیاتی کشور در سال ۱۳۹۸ به دنبال راهی برای وصول حداکثر میزان مالیات عادلانه و قانونی با حداقل نیرو و هزینه در کوتاه‌ترین مدت باشد. با توجه به اهمیت خط‌مشی‌های نظام مالیاتی و کارکرد آن در توسعه کشور و حساسیت‌های آن در برخورد با مؤدیان، تحقیق حاضر ضمن شناسایی درون‌دادها، برون‌داده‌ها و سه‌کارویژه سیستمی، فرآیندی و سیاست‌گذاری سعی در ارائه مدل مبتنی بر خط‌مشی‌گذاری سیستمی با تأکید بر مدل آلموند در نظام مالیاتی کشور در سال ۱۴۰۰-۱۳۹۹ خواهد داشت. در این مقاله در ابتدا پیشینه‌ای از تحقیقات مشابه ارائه شده است. سپس مبانی نظری و فرآیند تدوین مدل بر اساس نظرات صاحب‌نظران حوزه خط‌مشی‌گذاری با تأکید بر مدل آلموند و با بهره‌گیری از روش‌های تئوری (تحلیل داده‌بنیاد) بیان گردیده است. در ادامه نحوه‌ی مطابقت مدل استخراج شده بر اساس تئوری داده‌بنیاد با مدل آلموند در راستای اصلاح سیستم مالیاتی کشور ارائه شده است. در نهایت نتایج و پیشنهادات حاصل از تحقیق به عنوان اولین پژوهش در راستای اصلاح و تغییر خط‌مشی سازمان مالیاتی به خط‌مشی سیستمی (با تأکید بر مدل آلموند) به عنوان خط‌مشی ملاک سازمان ذکر گردیده است.

## ۲- هدف‌های پژوهش

هدف نهایی این پژوهش، طراحی مدل مبتنی بر خط‌مشی‌گذاری سیستمی (با تأکید بر مدل آلموند) در نظام مالیاتی کشور ایران است و اهداف فرعی پژوهش به این ترتیب مطرح می‌شود:

- شناسایی کارویژه‌های سیستمی در ارائه مدل مبتنی بر خط‌مشی‌گذاری سیستمی با تأکید بر مدل سیستمی آلموند در نظام مالیاتی کشور ایران.
- شناسایی کارویژه‌های فرآیندی در ارائه مدل مبتنی بر خط‌مشی‌گذاری سیستمی با تأکید بر مدل سیستمی آلموند در نظام مالیاتی کشور ایران.
- شناسایی کارویژه‌های سیاست‌گذاری در ارائه مدل مبتنی بر خط‌مشی‌گذاری سیستمی با تأکید بر مدل سیستمی آلموند در نظام مالیاتی کشور ایران.
- شناسایی عوامل محیط خارجی در ارائه مدل مبتنی بر خط‌مشی‌گذاری سیستمی با تأکید بر مدل سیستمی آلموند در نظام مالیاتی کشور ایران.
- شناسایی درون‌دادها در ارائه مدل مبتنی بر خط‌مشی‌گذاری سیستمی با تأکید بر مدل سیستمی آلموند در نظام مالیاتی کشور ایران.

### ۳- اهداف مالیات در نظام اقتصادی

در ادبیات اقتصادی برای وضع مالیات سه هدف کلی بودجه‌ای، اقتصادی و اجتماعی ذکر شده است؛ اهداف بودجه‌ای وضع مالیات، ناظر بر تأمین مالی بودجه دولت از طریق مالیاتها است؛ اهداف اقتصادی ناظر بر تثبیت نوسان‌های اقتصادی در شرایط رکود و تورم و تخصیص منابع بین بخش‌های مختلف اقتصادی از طریق سیاست‌های مالیاتی است؛ اهداف اجتماعی که ناظر بر بازتوزیع درآمد در جامعه و کاهش شکاف طبقاتی از طریق ابزارهای مالیاتی می‌باشد (Asgari, 1393:95-97). بدیهی است رسیدن به یک نظام مالیاتی مطلوب که بتواند در کنار تأمین مالی بودجه دولت و تأمین برابری و عدالت، رشد اقتصادی را تضمین کرده و محرک اقتصاد باشد به عملکرد ارکان تشکیل دهنده نظام مالیاتی یعنی تولید ملی، قوانین و مقررات مالیاتی و سازمان وصول مالیات بستگی دارد. با تقویت توان تولید ملی، اصلاح ساز و کارهای قانونی و سرانجام تقویت دستگاه وصول مالیات می‌توان به بهبود عملکرد نظام مالیاتی کشور امیدوار بود.

### ۴- پیشینه تحقیق

طاهرپور کالانتري، حبیب‌اله و معمارزاده طهران، غلامرضا در پژوهشی با عنوان «عوامل مؤثر بر اجرای موفق خط مشی‌های مالیاتی مصوب مجلس» به این نتیجه رسیده‌اند که عوامل مؤثر بر اجرای خط مشی‌های مالیاتی عبارتند از: شفافیت سیاست‌ها و قوانین مالیاتی، رهبری سازمانی و توجه به فرهنگ جامعه و مشارکت در امر قانونگذاری، شرایط اجتماعی و سیاسی و حمایت مردمی، اهمیت سازمان مجری برای سایر سازمانها و نهادها، تعهد سازمان مجری و مسئولین شان به اجرا، گرایش مجریان به اجرا و منطقی بودن آن از نظر آنها، جو همدلی و همکاری در سازمان، انگیزش و تمایلات کارکنان سازمان مجری، گوناگونی و تنوع مؤدیان و سازمان‌های وابسته، محدودیت زمانی و ضمانت اجرا، شرایط اقتصادی، و دانش و آگاهی‌های کارکنان سازمانهای مجری سیاستها و قوانین مالیاتی (Taherpour Kalantari; Memarzadeh Tehran, 2008). مقدس پور در پژوهشی با عنوان «واکاوی عوامل عدم موفقیت برخی خط‌مشی‌های عمومی در جمهوری اسلامی ایران (مورد کاوی: خط مشی مالیاتی کشور)» با هدف احصاء عوامل عدم موفقیت خط‌مشی‌های عمومی در جمهوری اسلامی ایران با استفاده از روش دلفی به این نتیجه رسیده است که بی‌توجهی به ارزش زمان و سپری شدن فرصت‌ها در اجرای خط‌مشی‌های ملی، بی‌ثباتی مدیریتی در بخش دولتی متولی اجرای خط‌مشی‌ها، ناهمسویی ابزارهای اجرای خط‌مشی‌های ملی، بحران‌های داخلی و خارجی مؤثر بر اجرای خط‌مشی‌ها، فقدان ساختار اجرایی مناسب برای اجرای خط‌مشی‌های ملی و ... از مهم‌ترین عوامل کلیدی مانع زای اجرای خط‌مشی‌های عمومی در ایران هستند (Moghadaspour, 2011). قاسمی، مبینا و همکاران در پژوهشی با عنوان «موانع اجرای خط‌مشی

عمومی مورد مطالعه: قانون مدیریت خدمات کشوری» با استفاده از روش کیفی به بررسی و اولویت‌بندی موانعی که در اجرای قانون مدیریت خدمات کشوری وجود دارد، پرداخته و به این نتیجه رسیده است که موانع به دست آمده شامل ۷ مانع اصلی است که عبارتند از: موانع محیطی، موانع مدیریتی، موانع قانونی، موانع انسانی، موانع سیستمی، موانع مربوط به گروه‌های هدف و موانع ارتباطی (Ghasemi; Hosseini; Beiginia, 2016).

حاجی پور و همکاران در پژوهشی با عنوان «طراحی الگوی آسیب‌شناسی اجرای خط‌مشی عمومی در ایران» به این نتیجه رسیده‌اند که چالش‌های فضای خط‌مشی‌گذاری در حوزه‌های خط‌مشی‌گذاران، ساختاری و فرایند خط‌مشی‌گذاری عمومی در ایران، شرایط علی برای محتوای ضعیف خط‌مشی عمومی محسوب می‌شوند؛ راهبرد سبک نامناسب اجرای خط‌مشی عمومی، شرایط مداخله‌گر محیط کلان (شرایط سیاسی، شرایط اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و بین‌المللی) و شرایط مداخله‌گر محیط خرد (شامل مجریان خط‌مشی، ساختار سازمان‌های مجری، منابع و ظرفیت‌ها، ارزیابی و نظارت) پیامد اجرای ناموفق خط‌مشی عمومی شامل شکست خط‌مشی، سلب اعتماد عمومی و آسیب دیدن اعتبار خط‌مشی‌گذار و مجری را در پی خواهد داشت (Hajipour; Forouzandeh; Danaeifard; Fani, 2015).

مختاری، محمد علی در پژوهشی با عنوان «الگوی تدوین خط‌مشی‌های فرهنگی مراکز استانی صدا و سیما جمهوری اسلامی ایران» به این نتیجه رسیده است که عواملی همچون تأثیر افکار عمومی، نخبگان علمی، نهادها و پایگاه‌های دینی و حکومتی، میل و نیاز مخاطبان، آداب و رسوم و ... بر خط‌مشی‌های فرهنگی تأثیر گذار می‌باشند (Mokhtari, 2015).

بنوچی و همکاران در پژوهشی با عنوان «سیاست‌های مالیاتی؛ تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری و رشد اقتصادی» به این نتیجه رسیده‌اند که بین هزینه‌کاربر و سرمایه‌گذاری در چارچوب یک مدل اقتصادسنجی کامل و عوامل تعیین‌کننده تقاضا برای سرمایه‌گذاری شامل تقاضای کل، انتظارات و عدم اطمینان؛ رابطه وجود دارد (Bonucchi, 2015). ایمانی خوشخو، محمد حسین و امیرمستوفیان، طیبیه در پژوهشی با عنوان «ارتقای فرهنگ مالیاتی و تأثیر آن بر گسترش چتر مالیاتی و شناسایی مؤدیان جدید» با شناسایی عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی در ۹ گروه هنجارهای فرهنگی و جمعیتی، ارزش‌های اجتماعی، میزان فساد مالی و اداری در جامعه، قانون مداری، دانش مالیاتی، ضمانت اجرایی، رضایتمندی مؤدیان، رضایتمندی کارگزاران، عزم و اراده دولت مردان به این نتیجه رسیده‌اند که ضمانت اجرایی، دانش مالیات، هنجارهای فرهنگی، به ترتیب رتبه‌های اول تا سوم را به خود اختصاص داده‌اند. همچنین زیرمعیارهای تفاوت سنی افراد، بهبود اخلاق شاغلان هر حرفه، وجود فقر در جامعه و عدم رفاه کافی، رعایت قوانین، رعایت اخلاق و ارزش، آشنایی اشخاص با جرائم، شاخص نظارت نهاد مردمی بر مصرف مالیات، درک مؤدیان از اعمال تساوی قانون، تکریم کارگزاران، شفاف‌سازی قانون و کارآمد کردن آن، بالاترین امتیاز را در الویت‌بندی زیرمعیارها، به خود اختصاص داده است. نتایج بررسی میزان

تأثیر عوامل شناسایی شده بر توسعه چتر مالیاتی، نشان داد هنجارهای فرهنگی، ارزش‌های اجتماعی و میزان فساد مالی و اداری، به ترتیب، بیشترین میزان تأثیر را به خود اختصاص داده‌اند (Imani Khoshkhou, Mostofi-an, Tayyeba, 2016). میرزمانی، اعظم و همکاران در پژوهشی با عنوان «فهم فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران: عوامل مؤثر بر دستورگذاری مالیاتی در سطح ملی و بازیگران آن» عوامل مؤثر بر سیاست‌گذاری مالیاتی را در سه گروه، عوامل مربوط به مسئله، عوامل سیاسی و عوامل مربوط به سیاست‌پیشنهادی، دسته‌بندی نموده‌اند. یافته‌ها شامل ۷ عامل (تعریف مسئله از دید سیاست‌گذاران، تعریف مسئله از دید گروه‌های تحت تأثیر مسئله، تشدید مسئله به مرور زمان و گسترش مسئله به حوزه‌های دیگر، تضاد مسئله با مسائل موجود در دستور کار، رویدادهای مهم و فراگیری مسئله) و ۱۱ زیر عامل مربوط به مسئله، ۴ عامل (تغییر سیاست‌گذاران، فشار گروه‌های ذی‌نفع یا نیروهای سازمان یافته سیاسی، ملاحظات انتخابی و حمایت و فشار گروه‌های درون دولت) و ۱۱ زیر عامل سیاسی، و ۷ عامل (الزامات و ملاحظات اجرا، پیش‌بینی سیاست‌گذاران در مورد نتایج و تبعات پیشنهادی، اشاعه سیاست یا خط مشی، جزئی یا کلی بودن تغییرات لازم در سیاست‌های موجود، تبعیض آمیز بودن یا نبودن سیاست‌پیشنهادی، تضاد سیاست‌پیشنهادی با مسائل موجود در دستورکار، میزان انطباق با سیاست‌های کلی) و ۱۲ زیر عامل مربوط به سیاست‌پیشنهادی هستند که بر فرآیند دستورگذاری مالیاتی تأثیرگذار هستند. در انتها مؤثرترین بازیگران این فرآیند نیز معرفی شده‌اند (Mirzamani; Alavi Brotherhood; Amiri; Ismaili, 2017). گوبنا و دیجیک در پژوهشی با عنوان «ترس و مراقبت: عدالت رویه‌ای، اعتماد و شناسایی جمعی به عنوان پیشگامان رعایت مالیات داوطلبانه» به بررسی تأثیر ترس و نگرانی، عدالت، اعتماد و شناخت جمعی، به عنوان عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی پرداخته‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که عدالت رویه‌ای، سطح پاسخگویی و عوامل روانشناختی بر تمکین مالیاتی تأثیر دارد (Gobena and Dijke, 2017). تایلاهون در اثر خود تحت عنوان «عوامل تعیین‌کننده انطباق مالیاتی: بررسی سیستماتیک، اقتصاد» بیان می‌کند که «مالیات دهندگان تحت تأثیر عوامل مختلفی از قبیل مجازات، عدالت در سیستم مالیاتی، نرخ مالیات، احتمال کشف و ممیزی و غیره قرار دارند. با این پیشنهاد که نهاد وصول‌کننده مالیاتی برای کاهش ریسک تمکین و افزایش سطح تمکین مؤدیان، می‌بایست با ایجاد عدالت مالیاتی (نه سیاست چماق و هویج)، سطح مجازات مناسب را حفظ کند و رویه شهروندان مسئول را برتری ببخشد» (Tilahun, 2019). ازهر عباس در پژوهشی با عنوان «خط‌مشی‌گذاری عمومی و حکمرانی: نظریه و رویه» به تعریف مفاهیم خط‌مشی‌گذاری عمومی و حکمرانی و اجرای خط‌مشی عمومی در قالب رویکردهای بالا به پایین و پایین به بالا و ترکیبی از این دو و ذکر نمونه‌هایی از حکمرانی خوب و ضعیف و بیان نمونه‌هایی از جوامع مورد بررسی پرداخته است (Azhar Abas, 2019).

با نظر به پیشینه تحقیق می‌توان عنوان نمود که تحقیقات انجام شده با رویکرد کمی - کیفی بیشتر پیرامون



عوامل مؤثر بر اجرای موفق خط‌مشی‌های مالیاتی، نقش عقلانیت در مرحله تدوین خط‌مشی، واکاوی عوامل عدم موفقیت برخی خط‌مشی‌های عمومی در نظام مالیاتی کشور، راهکارهای ارتقای قابلیت‌پذیری خط‌مشی‌های عمومی کشور، عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی و تمکین مالیاتی و ... انجام شده است؛ در واقع تحقیقات انجام شده به بررسی مفاهیم درون‌سازمانی پرداخته در صورتی که از نقایص خط‌مشی عمومی سازمان و نقش تعیین‌کننده عوامل برون‌سازمانی غافل بوده‌اند؛ لذا در تحقیق حاضر با نظر به نقایص خط‌مشی موجود سازمان می‌توان گامی در راستای طراحی و تبیین مدل مبتنی بر خط‌مشی سیستمی با تأکید بر مدل آلموند برداشت؛ چرا که موفقیت هر سازمانی و به خصوص سازمان امور مالیاتی با نظر به حساسیت‌های آن در گرو ارتباط عوامل درون‌سازمانی با عوامل برون‌سازمانی (به عنوان عواملی بسیار تعیین‌کننده در تدوین و اجرای خط‌مشی) غفلت شده است.

## ۵- مبانی نظری

### ۵-۱- خط‌مشی عمومی<sup>۱</sup> از دیدگاه صاحب‌نظران

خط‌مشی‌گذاری عمومی مرحله محوری در فرآیند سیاسی است؛ نقطه‌ای که در آن لویج، قانون می‌شوند و یا قانونگذاران، احکام خود را صادر می‌کنند (Bingham et al, 2014:236)؛ در واقع هر آنچه را که سازمان‌ها تصمیم می‌گیرند که به انجام رسانند یا از اجرای آن ممانعت به عمل آورند، خط‌مشی عمومی تلقی می‌شود (Alvani and sharifzadeh, 2017; Sharifzadeh and Madani, 2017:19)؛ بوچ هولز (۱۹۸۵) خط‌مشی عمومی را تصمیم‌ها و سیاست‌هایی می‌داند که به وسیله مراجع مختلف بخش عمومی از قبیل مجلس، دولت و قوه قضائیه که نماینده حفظ منابع عمومی جامعه می‌باشند، اتخاذ می‌گردند (Buchholz, 1985:29)؛ Alvani, 2016:12)؛ خط‌مشی عمومی وسیله‌ای برای تعیین اولویت‌ها در انجام دادن امور و فعالیت‌ها در جامعه است؛ به بیان دیگر همانگونه که اهداف، نتایج مورد نظر را مشخص می‌کنند و برنامه‌ها راه رسیدن به آنها را روشن می‌سازند، خط‌مشی عمومی راهنمای عمل بوده و باید‌ها و نبایدها را معین می‌کنند (Dror, 1968:14)؛ دای معتقد است "خط‌مشی‌های عمومی جهت‌گیری‌های کلی‌ای هستند که چگونگی عمل سازمان‌ها و نهادهای دولتی را در آینده مشخص می‌سازند و معمولاً برای مقابله با یک مساله و مشکل عمومی و به منظور حل آن پدید می‌آیند" (Dye, 2013)؛ اندرسون خط‌مشی عمومی را مجموعه اقدام‌های هدفمند و نسبتاً ثابتی می‌داند که توسط بازیگر یا مجموعه‌ای از بازیگران در مواجهه با یک مساله یا موضوع نگران‌کننده دنبال می‌شود (Anderson, 2011:7)؛ فرآیند خط‌مشی‌گذاری عمومی مجموعه‌ای متعامل از فعالیت‌ها و اقداماتی است که با شناسایی مسائل عمومی، ایده‌ها و اولویت‌های دولت را در حالت‌های مختلف برای افراد یا مراجع تصمیم

1. Public Policy

گیرنده تعیین نموده و به وسیله آن‌ها معین می‌کند که کدام گزینه و چه وقت باید به یک اقدام عملی تبدیل شود. این فرآیند پیچیده دربرگیرنده حداقل چهار گروه متغیر؛ حوادث و رویدادهای عمومی، بازیگران (از جمله بازیگران رسمی مانند قوای سه گانه و بازیگران غیر رسمی مانند احزاب و یا گروه‌های ذینفع)، مجریان خط مشی‌ها و تصمیمات و اقدامات مورد نظر است (Danesh Fard, 2016).

### ۵-۲- موانع اجرای اثربخشی خط مشی‌های عمومی (دولتی)

با توجه به عدم اجرای بسیاری از خط مشی‌ها شناسایی علت‌ها و موانع اجرای مناسب و کامل خط مشی‌های عمومی ضرورت پیدا می‌کند. با توجه به تمرکز صاحب‌نظران بر موانع و مشکلات مشترک و متفاوت، در ادامه به ذکر موانع از دیدگاه هر کدام پرداخته شده است. لیندبلوم (۱۹۸۴) موانع موجود بر سرراه اجرای خط مشی‌های عمومی را شامل عدم مشخص بودن خط مشی، معیارهای مختلف و متعارض اجرا، عدم انگیزه اجرایی، دستورات متفاوت، عدم صلاحیت و توانمندی مجریان (Willamson, 2009; Monavarian, 2015: 174)؛ عدم کفایت منابع و امکانات اجرا (Hogwood and Gunn, 1984: 240-241; Giurian and Rabiee, 2012: 228)؛ ساختارهای بوروکراتیک، گروه‌های ذی نفوذ (در زمان‌های طولانی، فعالیت‌های بسیاری از گروه‌های خاص ذی نفوذ، در راستای متمرکز کردن منافع برای خودشان و پراکنده کردن هزینه‌ها به دیگران بوده است که این امر منجر به ایجاد آئین نامه‌ها، برنامه‌ها و خدمات اضافی دولت می‌شود)؛ از این رو اثر جمع شونده فعالیت گروه‌های ذی نفوذ بر جامعه مؤید اصطلاح تصلب سازمانی است. بهترین نمونه از تصلب سازمانی در سازمان امور مالیاتی به عنوان جامعه هدف بند (ز) قانون بودجه ۱۳۹۵ است که تصویب آن در جهت واگذاری املاک تجاری بر خلاف ماده ۵۹ ق.م.م. بوده است). گیوریان و ربیعی (۱۳۹۱) موانع اجرای اثربخش خط مشی‌های دولتی را در قالب ده مورد بیان نموده‌اند که تعدادی از آنها با موانع مطرح شده از سوی دیگر صاحب‌نظران، مشترک می‌باشد. این موانع عبارتند از: نبود مبنای تئوریک (Sabatier and Mazmanian, 1996: 382-383)؛ کمبود منابع، نقش گروه‌های هدف (در پژوهش حاضر گروه‌های هدف شامل مؤدیان مالیاتی و کارکنان اداره کل امور مالیاتی غرب تهران با تأکید بر متخصصین این حوزه می‌باشند)؛ انتخاب ابزار خط مشی (طبق گفته شما و اینگرام ابزار خط مشی نیروهای محرکه صریح و ضمنی هستند که در خط مشی قرار گرفته‌اند و احتمال هماهنگی اقدامات در رسیدن به اهداف خط مشی را میسر می‌سازند. انتخاب مناسب ابزار خط مشی بر اساس شرایط گروه‌های هدف و شرایط سیاسی، فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی می‌تواند در اجرای موفقیت‌آمیز خط مشی کمک کند. با توجه به این که خط مشی‌ها تنها از طریق مردم اجرا می‌شوند، می‌توان از طریق پاره‌ای از ابزارهای خط مشی همچون اقتدار<sup>۱</sup>، مشوق‌ها<sup>۲</sup>، ظرفیت‌سازی<sup>۳</sup>، ابزارهای نمادین و ترغیبی<sup>۴</sup> و یادگیری<sup>۵</sup> موجب مشارکت

1. Authority  
2. Incentives

3. Capacity Building  
4. Symbolic and Hortatory

5. Learning

افراد در اجرای خط‌مشی‌ها شد؛ شرایط محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی و اجتماعی) در اجرای خط‌مشی عمومی؛ عدم مشارکت گروه‌های مختلف در تدوین خط‌مشی (لذا با استفاده از نظرات کارشناسان اجرایی و غیراجرایی، مشارکت گروه‌های هدف و غیر هدف می‌توان در جهت بر طرف نمودن این مانع گام برداشت و مسیر اجرای خط‌مشی را هموار ساخت)؛ تعارض خط‌مشی‌ها با ارزش‌های افراد مجری؛ جزئی‌نگری و تک‌بعدی شدن در خط‌مشی‌ها؛ عدم تمایل به اجرای آزمایشی خط‌مشی‌ها در محدوده‌ای کوچک و در نهایت عدم انعطاف در خط‌مشی (Alvani, 1395: 163-174; ; Giurian and Rabiee, 2012: 227-237). از دیدگاه گان و هاگ وود (۱۹۸۴) شرایطی که باعث عدم اجرای درست خط‌مشی‌ها می‌شوند، عبارتند از: عوامل خارج از سازمان و غیر مترقبه، زمان ناکافی و در دسترس نبودن منابع لازم و مناسب، نبودن نظریه معتبر علت و معلولی، عدم ارتباط مستقیم بین علت‌ها و معلول‌ها، ارتباطات بیش از حد بین واحدهای اجرایی، عدم درک و نبود توافق در مورد اهداف، مشخص نبودن وظایف و مسئولیت‌های دستگاه‌های اجرایی و نبود هماهنگی لازم، عدم درخواست مقامات و صاحبان قدرت به اجرای کامل خط‌مشی، عدم ارتباط و هماهنگی کامل بین عناصر مختلف اجرا (Hajipour et al, ۲۰۱۵: ۱۰). از دیدگاه هاوالت و رامش (۱۳۸۰) محدودیت‌ها و معیارهای طراحی و اجرای خط‌مشی عبارتند از: الف) محدودیت‌های اجرای خط‌مشی شامل محدودیت‌های مربوط به ماهیت مسئله (دشواری‌های فنی، تعداد اهداف، اندازه گروه هدف و تغییرات رفتاری ناشی از خط‌مشی در گروه هدف)، اوضاع و احوال حاکم بر جامعه (شامل شرایط سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و ظهور فناوری جدید)، محدودیت‌ها و مشکلات مربوط به سازمان‌های و مجریان خط‌مشی و ب) معیارهای لازم برای طراحی و اجرای خط‌مشی شامل خط‌مشی‌گذاران باید هدف‌های خط‌مشی و سلسله مراتب آن‌ها را تا حد ممکن واضح و به صورت دستورالعمل روشن بیان نمایند، تهیه خط‌مشی باید به صورت آشکار یا ضمنی به یک نظریه علی معتبر متکی باشد، خط‌مشی باید اجرای موفق از اعتبار کافی برخوردار باشد، خط‌مشی باید حاوی مقررات روشنی باشد تا به طور صحیح به وسیله سازمان اجرا شود، باید وظیفه اجرا به سازمان‌هایی محول شود که از تجربه و تعهد کافی برخوردار باشند (Ramesh and Howlett, 2001). طبق دسته‌بندی ساباتیرو و مازمانیان (۱۹۸۶) متغیرهای اساسی که مربوط به مشکلات و موانع ناشی از ماهیت حکم قانون می‌باشند را شامل موارد: دسترسی به نظریه‌ها و فناوری‌های معتبر، تنوع رفتارهای گروه‌های هدف، گروه‌های هدف به عنوان معرف جامعه، حدود تغییرات رفتارهای مورد نیاز؛ متغیرهای ساختاری که بر فرآیند اجرای خط‌مشی‌ها تأثیر می‌گذارند نیز شامل اهداف آشکار و یکسان، وجود نظریه‌ی علی، منابع مالی، یکپارچگی سلسله‌مراتبی با و بین نهادهای اجرایی، جذب و استخدام مقامات اجرایی، قواعد تصمیم‌گیری دستگاه‌های اجرایی، جلب حمایت رسمی و قانونی به بیرون و متغیرهای ماهیتی که قوانین و خط‌مشی‌ها را حمایت می‌کنند در بردارنده شرایط اقتصادی-اجتماعی

و فناورانه، توجه رسانه به مسئله، حمایت عمومی، گرایش‌ها و منابع گروه‌های ذی نفع، حمایت مقامات بالا و مهارت‌های رهبری و تعهد مقامات اجرایی می‌باشد (Sabatier, 1986; Hill and Hupe, 2014:51-53). از دیدگاه کالیستا (۱۹۹۵) متغیرهای اثرگذار و موانع اجرای خط مشی عبارتند از: الف) موانع اجرا شامل ناکافی بودن منابع؛ ابزارهای نامناسب، انحرافات ناشی از اهداف سیاسی، زد و بندهای سیاسی، نارسایی طرح‌های اولیه (پیش‌بینی‌های نادرست)، بی‌تعهدی مجریان خط مشی؛ ب) عوامل یا متغیرهای مؤثر در اجرا شامل عوامل درونی شامل تنظیمات قدرت یا اختیارات (ترکیبی شبکه‌ها و محل‌های اجرا)، عوامل بیرونی شامل آراء عمومی، نهادهای تفسیر کننده و اشخاص (Hajipour et al, 2015:10). هی یونگ سوک (۱۹۸۸) چهار دسته عوامل تأثیرگذار بر اجرای خط مشی را بر شمرده است که عبارتند از: عوامل خط مشی (نوع خط مشی، منابع، مشوق‌های خط مشی، درجه تغییر و پیچیدگی، سازگاری و مشروعیت و وضوح و مشخص بودن خط مشی)، عوامل مداخله (ارتباط و هماهنگی، زمان، راهبردهای اجرا، آموزش کارکنان، فرآیند پذیرش، همبستگی روشن و مستمر و حذف ترس و عدم اطمینان)، عوامل محیطی (حمایت اجتماعی-اقتصادی و سیاسی، زمینه ساختار سازمانی، زمینه‌ی جو سازمانی و حمایت سایرین) و عوامل مجری درک کارکنان، شایستگی کارکنان و تمایل آن‌ها (Ibid). اندرسون (۱۹۸۲) علل عمده اجرای صحیح خط مشی را شامل ناآگاهی و درک نادرست دستورها توسط مجریان، عملی نبودن اجرای تصمیم و مقاومت مجریان در اجرای خط مشی می‌داند (Anderson, 2011). ون هورن و ون میتر (۱۹۷۵) متغیرهای مؤثر در اجرا خط مشی را شامل استانداردها و اهداف، منابع، ارتباطات بین سازمانی، ویژگی‌های موسسات اجرایی، ویژگی‌های شخصیتی مجریان و شرایط اقتصادی، سیاسی و اجتماعی می‌داند. از دیدگاه میلبری مک لوگین (۱۹۷۵) عوامل کلیدی مؤثر در موفقیت یا شکست اجرا عبارتند از: نخبگان سیاسی، رای دهندگان، گروه‌های صاحب نفوذ، احزاب سیاسی، روابط شخصی بین مجریان و تدوین کنندگان خط مشی، میزان پذیرش مجریان نسبت به تغییر خط مشی و میزان علاقه، تعهد و حمایت بازیگران خط مشی (Hajipour et al, 2015:10). پالمبو و کالیستا (۱۹۹۰) عوامل مؤثر در شکست اجرای خط مشی را شامل سیاست‌های نمادین، نبودن مبنای نظری مناسب، تغییرات سریع اجتماعی، اقتصادی و سیاسی و نبود پویایی‌های لازم در دولت، منابع ناکافی، نبود کاردانی لازم مجریان در استفاده از برنامه‌ها و ساختارهای نامناسب (Ibid). از دیدگاه مکیند (۲۰۰۵) عوامل شکست اجرای خط مشی عبارتند از: ارتباطات و اطلاعات ناکافی، غیبت منابع و تسهیلات کافی، تمایلات، انگیزه‌ها و نگرش‌های مجریان، ارزیابی اجراکنندگان از اجرای خط مشی تضاد بین اجرا و منافع آن‌ها، ساطع شدن خط مشی از سوی حکومت به جای گروه‌های هدف، بی‌توجهی به متغیرهای اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و اداری، عدم برخورداری مدیران از فضای حمایتی لازم برای تصمیم‌گیری، ناکافی بودن حقوق و دستمزد مجریان، نبود تخصص لازم در

مجریان، خط‌مشی‌های مبهم، تعدد خط‌مشی‌ها، تصمیم‌گیری متمرکز، سازوکار ناهماهنگ، عدم کنترل اطلاعات دریافتی، هم‌راستا نبودن برنامه‌های اجرایی دولت‌ها، بی‌توجهی به گروه‌های ذی‌نفع، عدم حمایت شهروندان، اشتغال به دغدغه‌های سیاسی، تعدد و تداخل اختیارات مراجع خط‌مشی‌گذاری، ناهمسویی اهداف خط‌مشی‌گذاران، تعویق در اجرا، کندی روند اصلاح خط‌مشی‌ها در دستگاه‌های اجرایی. با توجه به موانع مطرح شده در اجرای اثربخش خط‌مشی عمومی در سازمان، دلیل ذکر آنها آگاهی نسبت به موانع مذکور و تلاش در جهت مهار آنها در راستای ارائه مدلی مبتنی بر خط‌مشی سیستمی (با تأکید بر مدل آلموند) است.

### ۵-۳- مدل‌های منتخب خط‌مشی عمومی

#### ۵-۳-۱- مدل نهادی<sup>۱</sup>؛ خط‌مشی عمومی به مثابه یک بازده نهادی

این مدل بر بندهای قانونی، تصمیمات قضائی و وظایف قانونی متداول تمرکز می‌کند. نهادهای دولتی به خط‌مشی عمومی، سه مشخصه متفاوت می‌دهند؛ ابتدا، دولت به خط‌مشی‌ها مشروعیت عطاء می‌کند؛ دوم اینکه، خط‌مشی‌های دولت شامل کلیت<sup>۲</sup> (فراگیری) هستند؛ به عبارتی تنها خط‌مشی‌های دولتی به همه مردم در جامعه اشاعه می‌یابد و حال آن‌که خط‌مشی‌های سایر گروه‌ها و سازمان‌ها تنها به عنوان بخشی از اجتماع در نظر گرفته می‌شوند. در نهایت اینکه، دولت اعمال اجبار<sup>۳</sup> در جامعه را در انحصار خود دارد یعنی اینکه تنها دولت می‌تواند به طور مشروع ناقضین خط‌مشی‌هایش را مجرم شناخته و به جزای لازم برساند (Malone and Cochran, 2014; Fuentes et al, 2019; Giurian and Rabiee, 2012:76-79; Sharifzadeh and Madani, 2017:60-64).

#### ۵-۳-۲- مدل فرآیندی<sup>۴</sup>؛ خط‌مشی به عنوان فعالیت سیاسی

مدل فرآیندی بر چگونگی ایجاد و تولید خط‌مشی‌ها بحث دارد. این مدل به جای توجه به محتوا یا علل و نتایج خط‌مشی‌ها به چگونگی ایجاد آنها توجه می‌کند (Giurian and Rabiee, 2012:159). اجرای خط‌مشی‌گذاری در این مدل در مقطع خاص و به صورت عمل مستقل انجام نمی‌گیرد، بلکه به صورت یک چرخه، فرآیندی را تشکیل می‌دهد که شامل چندین فعالیت و مرحله است (Gupta, 2001:43). به عبارتی می‌تواند فرآیند خط‌مشی‌گذاری را همانند فعالیت‌هایی در قالب مراحل شناسایی مشکل، تدوین راه‌حل‌ها، قانونی کردن، اجرا و ارزیابی در نظر گرفت؛ این مدل بر تحلیل فرایندهای خط‌مشی تأکید دارد و آن را خروجی نهایی هر فرآیند می‌داند (Danesh Fard, 2016:194).

1. Institutional Model  
2. Universality

3. Coercion  
4. Process Model

### ۳-۳-۵- مدل گروهی (نظریه گروه)؛ خط مشی به عنوان تعادل و موازنه گروهها

در واقع مدل گروهی بر این فرض استوار است که تعامل بین گروهها عامل اصلی در تعیین خط مشی است. افراد با گروههایی که منافع مشترک دارند- چه رسمی و چه غیر رسمی- برای دستیابی به مطالبات خود به دولت فشار می‌آورند. طبق نظر ترومن، یک گروه ذینفع «یک گروه دارای نگرش مشترک است که تقاضاها و ادعاهای مشخصی را برای تأثیرگذاری بر سایر گروهها در جامعه مطرح می‌کند». افراد در خط مشی‌ها، تنها وقتی مهم هستند که به عنوان گروه ذی نفع عمل کنند. گروه، حلقه ارتباطی بین افراد و دولت می‌باشد. در واقع، مقصود از تلاش و فعالیت گروهها، «نفوذ» در فرآیند خط مشی‌گذاری عمومی است (Dye, 2013). مطابق نظریه گروهی، خط مشی عمومی در هر زمان، حاصل تعادل و موازنه در کشمکش‌های گروهی است؛ این موازنه به وسیله تأثیر نسبی هر یک از گروههای ذینفع تعیین می‌شود. در این حالت خط مشی به سمت مسیر مطلوب گروههایی که تأثیر و نفوذ را به دست می‌آورند حرکت می‌کند و از مطلوب گروههایی که نفوذ خود را از دست می‌دهند، دور می‌شود (Dye, 2013; Sharifzadeh and Madani, 2017:67-70; Giurian and Rabiee, 2012:83-85).

### ۳-۴-۵- مدل عقلایی<sup>۲</sup>؛ خط مشی به عنوان حداکثر سازی نفع (دستاورد) اجتماعی.

هدف یک خط مشی عقلایی، دستیابی به حداکثر دستاورد (نفع) اجتماعی است؛ به عبارتی دولت باید خط مشی‌هایی را انتخاب کند که منافع آنها بیشتر از هزینه‌های آنها باشد (Dye, 2013; Sharifzadeh and Madani, 2017:73-75). به منظور انتخاب یک خط مشی عقلایی، خط مشی‌گذاران باید: ۱- همه ترجیحات ارزشی جامعه و وزن نسبی آنان را بدانند، ۲- همه بدیل‌های خط مشی‌های در دسترس را بدانند، ۳- همه پیامدهای هر یک از بدیل‌های خط مشی را بدانند، ۴- برای هر بدیل خط مشی، نسبت منافع به هزینه‌ها را محاسبه کنند و ۵- کاراترین بدیل خط مشی را انتخاب کنند (Giurian and Rabiee, 2012: 88). نهایت این که خط مشی‌گذاری عقلایی، مستلزم یک سیستم تصمیم‌گیری است که عقلانیت را در شکل‌گیری خط مشی تسهیل نماید (Dye, 2013).

### ۳-۵-۵- مدل جزئی- تدریجی؛ خط مشی به مثابه تغییرات در خط مشی‌های گذشته.

تدریجی‌گرایی، به خط مشی عمومی به عنوان تداوم فعالیت‌های دولت قبل با تنها اصلاحاتی جزئی نگاه می‌کند. مطابق نظر لیندبلوم (۱۹۸۴) در این مدل، خط مشی‌گذاری بر مجموعه محدود و دامنه باریکی از گزینه‌ها متکی است. وی معتقد به تغییرات اندک و تدریجی و حفظ وضع موجود می‌باشد، نه اهداف انتزاعی بلندپروازانه و تغییرات

1. Group Theory  
2. Rational Model

شدید. این مدل در وهله اول بر تأثیرات و نتایج کوتاه مدت و پیامدهای مهم اجرا متمرکز می‌باشد و توجه چندانی بر روش‌های کمی و محاسبه هزینه و منفعت نیز ندارد (Bettis-Outland, 2012; sharifzadeh and Madani, 2017:136). طبق گفته لیندبلوم (۱۹۸۴) تصمیم‌گیران به صورت سالانه، کل گستره خط‌مشی‌های موجود و پیشنهادی را بازنگری نمی‌کنند، بلکه اهداف اجتماعی را شناسایی می‌کنند، منافع و هزینه‌های گزینه‌های خط‌مشی را در دستیابی به این اهداف مورد پژوهش قرار می‌دهند، سپس اولویت‌ها را برای گزینه خط‌مشی، بر حسب حداکثر منافع، مشخص می‌کنند و در انتها انتخابی را بر مبنای همه اطلاعات مرتبط انجام می‌دهند. در مقابل، محدودیت‌های زمانی و اطلاعاتی، خط‌مشی‌گذاران را از شناسایی کامل گزینه‌های خط‌مشی و نتایج آنها باز می‌دارد (Dye, 2013; Sharifzadeh and Madani, 2017:77). بنابراین، تدریجی‌گرایی در کاستن از تعارض، حفظ ثبات و مراقبت از خود سیستم سیاسی اهمیت دارد (Denhart, 2016:162-163; Giurian and Rabiee, 2012:92-93; Sharifzadeh and Madani, 2017:78-79).

#### ۵-۳-۶- مدل سیستمی - محیطی

رویکرد سیستمی بیشتر از آن که به تنهایی یک نظام علمی باشد، یک طرز تفکر، یک دیدگاه، یک روش و یک رویکرد است که در بررسی و تحلیل رویدادها، وضعیت‌ها، توسعه و تحولات مشخص به کار برده می‌شود (Im- megart & Pilecki, 1973:30; Amirkabiri, 2016:233). به طور خلاصه هدف چنین رویکردی تحقیق و بررسی رویدادهای مدیریتی در رابطه با وقایع دیگر و شرایط محیط بیرونی است؛ این رویکرد چارچوبی را فراهم می‌سازد که نشان دهنده عوامل خارجی و داخلی (در داخل و خارج سیستم) در رابطه با رویدادهای مدیریتی مشخص و لازم است (Kast and Rosenzweig, 1971:3; Amirkabiri, 2016:233). با توجه به مطالب فوق می‌توان سیستم را متشکل از اجزای جداگانه (زیرواحدها، زیر سیستم‌ها)، دارای روابطی مشخص بین این اجزاء، و در عین حال داشتن روابط با محیط خارجی، به صورت یکپارچه تعریف کرد (Immegart and Pilecki, 1973, 1973:3). در بنیان رویکرد سیستمی، تحقق هدف کل وجود دارد که به عنوان سیستم بدان پرداخته می‌شود. بنابراین آنچه اهمیت دارد، کل واحد است؛ اجزا به اندازه‌ای که برای کل واحد کمک و افزوده ایجاد می‌کنند، اهمیت دارند (Massie and Douglas, 1977:167; Amirkabiri, 2016:234). رویکرد سیستمی در قالب مدل نیز مورد بررسی قرار گرفته شده است؛ در مدل سیستمی، هر ورودی (درون داد<sup>۱</sup>) پس از ورود، به قسمت فرآیند یا پردازش منتقل شده و عملیات‌های لازم بر روی آن انجام می‌شود و برون داد<sup>۲</sup> حاصل، نتیجه یا خروجی نام دارد. اگر اثرات و نتایج خروجی به ورودی ارائه شوند، اصطلاحاً عمل بازخورد صورت گرفته

1. Inputs  
2. Outputs

است. مزیت رویکرد سیستمی-محیطی<sup>۱</sup> آن است که توجه ما را به وابستگی متقابل<sup>۲</sup> رویدادهای درون و میان کشورها جلب می‌نماید و واژگانی در اختیار ما می‌گذارد که به کمک آن می‌توانیم این رویدادهای متعامل را توصیف، مقایسه و تبیین کنیم. رویکرد سیستمی-محیطی ما را از قضاوت‌های سیاسی عجولانه و جانبدارانه باز می‌دارد. مفهوم سیستمی و وابستگی متقابل حتی از حد رابطه میان خط مشی‌ها و نهادها نیز فراتر می‌رود. اجزاء مختلف هر نظام سیاسی نیز متقابلاً به هم وابسته‌اند (Almond et al, 2004). برای این که بتوان در سازمان امور مالیاتی، به انتخاب‌های درست دست یافت، باید سازمان امور مالیاتی نظام سیاسی را در بستر محیط داخلی و خارجی مورد تحلیل قرار داد. زیرا امروزه به همان اندازه که خط مشی‌ها تحت تأثیر عوامل محیط داخلی هستند، از عوامل محیط خارجی نیز تأثیرپذیر هستند. مدل آلموند طبق شکل (۱) دربردارنده سه کارویژه فرآیندی<sup>۳</sup>، کارویژه سیستمی<sup>۴</sup> و کارویژه سیاست‌گذاری<sup>۵</sup> است؛ کارویژه‌های فرآیندی شامل تصریح منافع<sup>۶</sup> (با افراد و گروه‌هایی سروکار دارد که به بیان نیازها و خواسته‌های شان می‌پردازد)، تالیف منافع<sup>۷</sup> (خواسته‌های متفاوت را در قالب خط مشی‌های پیشنهادی که به واسطه منابع سیاسی قابل توجهی پشتیبانی می‌شوند، تلفیق می‌کند)، خط مشی‌گذاری<sup>۸</sup> (تصمیم می‌گیرد که کدام یک از خط مشی‌های پیشنهادی باید به قوانین معتبر و دارای اقتدار تبدیل شوند)، اجرای خط مشی<sup>۹</sup> (خط مشی‌های عمومی را به مرحله عمل می‌رساند و تقویت می‌کند) و قضاوت خط مشی<sup>۱۰</sup> (مباحثاتی در باب کاربرد خط مشی‌ها وارد می‌کند). چهار کارویژه فرآیندی نقشی مستقیم و ضروری در فرآیند خط مشی‌گذاری ایفاء می‌کنند (Almond et al, 2004:99). دولت‌ها سپس به خط مشی‌های بدیل یا جایگزین رسیدگی می‌کنند. کسی که کنترل دولت را در دست دارد، یکی از آنها را پشتیبانی می‌کند و خط مشی‌گذاری مقتدرانه‌ای صورت می‌گیرد. خط مشی باید به اجرا گذاشته و انجام شود، و اگر با چالش مواجه شد، باید برخی فرآیندهای قضاوت نیز وجود داشته باشد. هر خط مشی ممکن است به جنبه‌های متفاوتی از جامعه اثر بگذارد (Almond et al, 2004:99; Bingham et al, 2014:81). هر چند ممکن است احزاب، گروه‌های نفوذ و دیگر بازیگران در تصریح و تالیف منافع بسیار فعال باشند، این مقامات حکومت، قانون‌گذاران و کارکنان‌شان هستند که عملاً بیشتر سیاست‌های پیشنهادی را ابتکار و صورت‌بندی می‌کنند. تقاضاهای گروه‌های نفوذ برای کاهش مالیات‌ها یا حمایت از انواع موجوداتی که به خطر افتادند تنها در صورتی می‌تواند کامیاب شود که بر اساس نوعی قاعده پذیرفته شده تصمیم‌گیری، توسط مقامات دولتی به صورت قانون یا سیاست درآید. آن تقاضاها نمی‌تواند اثرگذار باشد، مگر این که مقام‌های دیگری این سیاست‌ها را چنان که باید و شاید به اجرا گذارند.

1. System-Environment Approach
2. Interdependence
3. Process Functions
4. System Functions
5. Policy Functions

6. Interest Articulation
7. Interest Aggregation
8. Policy Making
9. Policy Implementation
10. Policy Adjudication



اما اقدام حکومت تنها در یک سو جریان ندارد. تعامل میان حکومت و شهروندان فرآیندی دوسویه است که هم شامل جریان نفوذ و تقاضاها از جامعه روبه بالا و هم شامل جریان تصمیمات از حکومت رو به پایین می‌شود (Almond et al, 2004: 214). کارویژه‌های سیستمی شامل جامعه‌پذیری (شامل خانواده‌ها، مدارس، رسانه‌های ارتباطی، نهادهای مذهبی، گروه همسالان، طبقه اجتماعی و ...)، گزینش کارگزاران (به انتخاب افراد برای فعالیت سیاسی و دفاتر دولتی اشاره می‌کند) و ارتباط‌گیری (ارتباطات سیاسی به جریان اطلاعات میان جامعه و میان ساختارهای مختلفی که نظام سیاسی را می‌سازند، اشاره می‌کند) می‌باشد؛ این موارد حکایت از نقش آنها در پشتیبانی و نفوذ سیاسی می‌کنند. خروجی‌های مدل تحت عنوان کارویژه‌های سیاستگذاری مشخص شده‌اند؛ خروجی‌ها اجراهای فرآیند سیاسی هستند. اینها اثرات واقعی بر روی جامعه، اقتصاد و فرهنگ‌اند. آنها در واقع شامل شکل‌های متفاوتی از استخراج منابع در فرم مالیات‌ها و نظایر آن، تنظیم رفتار و توزیع منافع و خدمات به گروه‌های جمعیتی مختلف می‌شوند؛ پیامدهای همه این فعالیت‌های سیاسی بیانگر شیوه تعامل خط مشی‌ها با محیط داخلی و بین‌المللی است. گاهی این پیامدها نتایج مطلوب خط مشی‌های عمومی هستند. اما گاهی پیچیدگی‌های خط مشی و جامعه منجر به تبعات ناخواسته می‌شود. در این میان می‌توان از تقاضاهای تازه برای قانون‌گذاری و یا اقدام اداری، یا افزایش و یا کاهش حمایت از یک نظام سیاسی و متصدیان امر نام برد (Almond et al, 2004: 99; Bingham et al, 2014; 81-84). یکی از ابعاد دولت، خروجی‌های خط مشی عمومی یا ابزارهای مختلف خط مشی است. می‌توان اقدامات دولت‌ها را در دستیابی به اهداف خط مشی، تحت عنوان چهار نوع خروجی با هم مقایسه کرد:

۱- استخراج<sup>۱</sup> منابع از محیط‌های داخلی و بین‌المللی؛ معمولی‌ترین شکل استخراج منابع، مالیات<sup>۲</sup> و استقراض است. خط مشی‌های مالیاتی برای اهداف مختلفی طراحی شده‌اند که گاه با یکدیگر در تناقض هستند. از سویی، دولت‌ها اغلب می‌خواهند به منظور تامین مالی خدمات عمومی گوناگون از شهروندان خود مالیات هر چه بیشتری بگیرند. از سوی دیگر نمی‌خواهند کاری انجام دهند که به ضررشان تمام شود. هر چه دولت‌ها مالیات‌ها را افزایش دهند، انگیزه مردم و تجار برای افزایش درآمد خود و به عبارتی کار کردن کم‌تر می‌شود. اگر این بار مالیاتی بیش از حد سنگین شود، مردم ممکن است دست به دامن راه‌هایی برای فرار از پرداخت مالیات شوند و یا حتی در نهایت کشور خود را ترک کنند. در اغلب جوامع، نظام‌های مالیاتی به گونه‌ای است که توزیع مجدد ثروت به نفع افراد کم درآمد است. بنابراین به طور کلی مالیات بر درآمد، تصاعدی است، بدان معنی که شهروندان پردرآمد در مقایسه با افراد

1. Extraction  
2. Taxation

کم درآمد، باید مالیات بیشتری پرداخت کنند. با این حال، مالیات‌های تصاعدی<sup>۱</sup> شدید می‌تواند انگیزه افراد پردرآمد را برای کار و سرمایه‌گذاری کاهش دهد و در نتیجه این امر موجب کاهش انگیزه برای رشد اقتصادی کشور شود (Almond et al, 2004:271-272; Bingham et al, 2014;305-307).  
خط مشی‌های مالیاتی، علاوه بر توزیع مجدد و کارایی، اغلب ارزش‌هایی چون امور خیریه، صرفه جویی در مصرف انرژی و یا مالکیت مسکن را بالا می‌برد (Bingham et al, 2014; 307-308).

۲- توزیع<sup>۲</sup> (پول، کالا و خدمات) میان شهروندان، ساکنان و ارباب رجوع‌های حکومت؛ خط مشی‌های توزیعی شامل انتقال پول، کالاها، خدمات، امتیازات ویژه و فرصت‌ها به افراد و گروه‌ها در جامعه است. به طور کلی، خط مشی‌های توزیعی بیش از هر کار دیگری در دولت‌های امروزی، از منابع دولت استفاده می‌کند و کارمندان دولتی بیشتری را به کار می‌گیرد. خط مشی‌های توزیعی، پشتیبانی از زیرساخت‌ها، صنایع کشاورزی و صنایع مختلف دیگر را شامل می‌شود، اما مرسوم‌ترین شکل آن برنامه‌های رفاه اجتماعی است (Almond et al, 2004:276; Bingham et al, 2014; 312-313).

۳- تنظیم<sup>۳</sup> رفتار انسانی، استفاده از اجبار و انگیزه برای ایجاد رفتار مطلوب؛ تنظیم، اعمال کنترل سیاسی بر رفتار افراد و گروه‌ها در جامعه است. جهانی شدن فشار مضاعفی بر تنظیم جریان بین‌المللی سرمایه، تجارت و مردم وارد آورده است. در نهایت، تغییر در ارزش‌های شهروندی، تقاضای انواع جدیدی از خط مشی‌های تنظیمی را به دنبال داشته است (Almond et al, 2004:283; Bingham et al, 2014; 317).

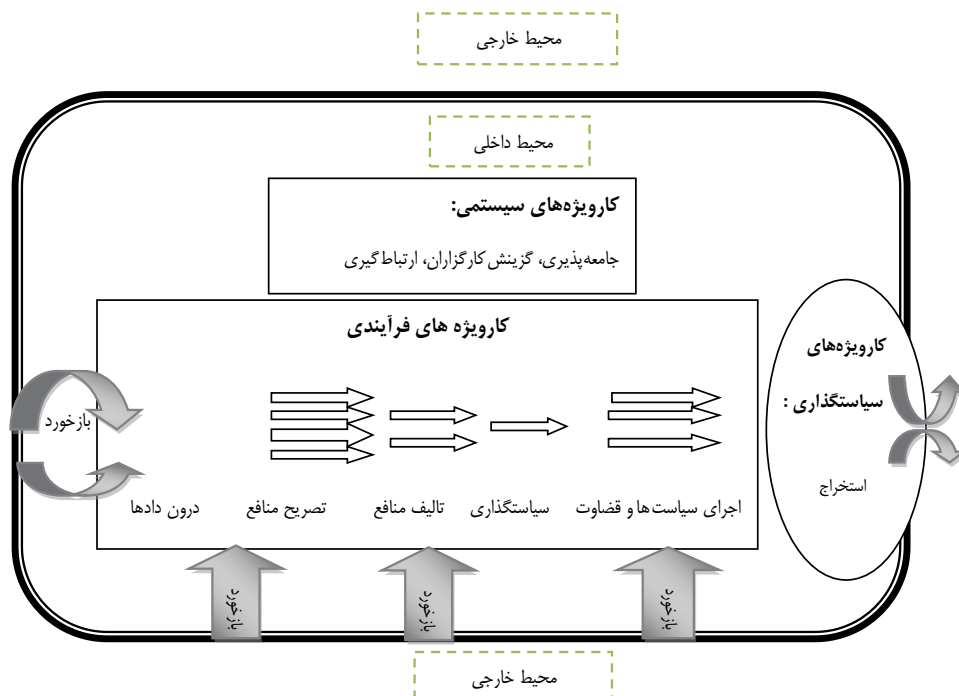
۴- خروجی‌های نمادین<sup>۴</sup>، با هدف تشویق و ترغیب شهروندان به مشارکت در انواع رفتارهای مطلوب، ساخت جامعه، یا گرامی‌داشت رفتار نمونه. نظام‌های سیاسی، خصوصیات مختلفی در اقدامات خط مشی دارند. اما هدف از برون‌دادهای نمادین، تقویت دیگر جنبه‌های عملکرد نظام هم هست؛ وادار نمودن مردم به پرداخت صادقانه تر و مشتاقانه تر مالیات، اطاعت از قانون از روی وظیفه‌شناسی و پذیرش از خودگذشتگی، خطر و مشقت‌ها (Almond et al, 2004:287; Bingham et al, 2014; 321).  
در بحث ارتباط سازمان امور مالیاتی با محیط پیرامون خود و به عبارتی کاربرد خط مشی نمادین می‌توان عنوان نمود که سازمان امور مالیاتی در مواقع فشار اقتصادی که منجر به افزایش اعتراضات در جامعه می‌شود، از فشار وارده بر مؤدیان می‌کاهد و در زمان رونق اقتصادی و برقراری آرامش و ثبات در جامعه

- 
1. Progressive
  2. Distribution
  3. Regulation
  4. Symbolic Outputs

نسبت به وصول مالیات، بر جامعه فشار وارد می‌کند. در واقع خط‌مشی مورد استفاده در سازمان امور مالیاتی به عنوان سازمانی که زیر مجموعه جامعه بزرگتر است، خط‌مشی تنظیمی و نمادین می‌باشد.

با نگاهی بر خط‌مشی‌های مورد استفاده در سازمان امور مالیاتی پر واضح است که مدل خط‌مشی‌گذاری مورد استفاده ترکیبی از مدل‌های جزئی-تدریجی، نهادی و انتخاب عمومی می‌باشد. خط‌مشی سازمان در مدل تدریجی‌گرایی تداوم فعالیت‌های سازمان تنها اصلاحاتی جزئی می‌باشد؛ به عبارتی به تغییرات اندک و تدریجی و حفظ وضع موجود تأکید دارد. طبق مدل انتخاب عمومی، نفع شخصی آگاهانه، افراد را به یک قرارداد قانونی هدایت می‌کند که در درازمدت باعث ایجاد حکومتی برای حفظ زندگی، آزادی و دارایی‌شان می‌شود. به عبارتی تأکید بر حفظ منفعت شخصی افراد در قبال مصالح عمومی جامعه دارد؛ در خط‌مشی نهادی، نهادهای دولتی واقعا الگوهای ساختاربندی شده‌ای از رفتار اشخاص و گروه‌ها هستند که در طی زمان گرایش به ثبات پیدا می‌کنند. در کل در مدل نهادی رابطه بین خط‌مشی عمومی و نهادهای دولتی بسیار نزدیک است؛ با توجه به مطالب فوق و در نظر گرفتن سازمان امور مالیاتی به عنوان یکی از سازمان‌های اجرایی در اجرای خط‌مشی، و ارتباط سازمان با محیط اطراف خود و تأثیرگذاری و تأثیرپذیری از آن محقق با در نظر گرفتن تمامی عوامل درون و برون سازمانی سعی در ارائه خط‌مشی سیستمی با تأکید بر مدل آلموند دارد به این امید که سطح کارایی، اثربخشی و بهره‌وری فرآیندهای تشخیص و وصول مالیات را در سازمان بهبود بخشید. در واقع سازمان امور مالیاتی با ایفای نقش خود در جهت ایجاد هماهنگی در بین اجزای سازمان و محیط پیرامون در قالب تأثیرگذاری و بالعکس تأثیرپذیری از آن طبق ماده ۱۶۹ ق.م.م.س در پیشبرد اهداف سازمان دارد.

### شکل (۱) - مدل سیستمی نظام سیاسی و فرآیند خط مشی گذاری



منبع: Almond et al, 2004:98

### ۶- روش‌شناسی پژوهش: راهبرد نظریه داده بنیاد

این پژوهش از لحاظ نتیجه، جزء تحقیقات توسعه‌ای قلمداد می‌شود؛ زیرا به دنبال ارائه و طراحی مدل مبتنی بر خط مشی گذاری سیستمی (ورودی‌ها، فرآیندها، خروجی‌ها و حلقه بازخورد) با تأکید بر مدل سیستمی آلموند است. از لحاظ هدف انجام، این تحقیق جزء تحقیقات اکتشافی است و بر این مبنا استراتژی تحقیق ما از نوع میدانی است. روش‌شناسی این تحقیق از نوع کیفی است که غالباً از داده‌های کیفی با استفاده از روش داده بنیاد (گرند تئوری) استفاده می‌نماید. نظریه بنیادی دارای سطحی انتزاعی و مبتنی بر داده‌ها و جزئیات پدیده یا موقعیت مورد بررسی است (Neuman, 2000:419; Mohammad Pur, 2016:95). استراوس و کوربین رهیافت نظریه بنیادی را چنین تعریف می‌کنند: "یک روش پژوهش کیفی که مجموعه منظمی از رویه‌ها را برای توسعه یک نظریه بنیادین برخاسته از استقراء در مورد یک پدیده به کار می‌گیرد" (Ezekiel and Imani Jajarmi, 2011:24). در این راستا داده‌های به دست آمده در مطالعات اسنادی و داده‌های استنتاج شده از مصاحبه‌ها، مرحله به مرحله

مورد واکاوی و تجزیه و تحلیل قرار گرفت. این راهبرد برای ارائه نظریه از روش استقرایی (در مقابل روش قیاسی) استفاده می‌کند. ایده‌های نظری از دل داده‌ها استخراج می‌شود، به جای اینکه از تحقیقات و نظریات پیشین سرچشمه گرفته باشد. علت استفاده از راهبرد نظریه داده بنیاد در این پژوهش، کاربرد آن در مواردی است که نیاز به نظریه‌ای برای شرایط و زمان خاص است (Faraskhah, 2016:91). برخلاف سایر روش‌های پژوهش‌های یکفی، در راهبرد نظریه داده بنیاد هم زمان با گردآوری داده‌ها، کدگذاری و تحلیل آن‌ها نیز انجام می‌پذیرد. انتخاب منبع جدید داده‌ها در هر مرحله مطابق با تحلیل داده‌های قبلی و در جهت تکمیل آن‌ها صورت می‌پذیرد.

### ۶-۱- جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و رویه گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها

منبع اصلی داده‌ها، مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته با سیاست‌گذاران مالیاتی و افراد دخیل در فرآیند خط‌مشی‌گذاری مالیاتی شاغل در سازمان امور مالیاتی است. ۱۴ مصاحبه با ۱۴ نفر از روسا، ممیزان کل و سرممیزان سازمان امور مالیاتی صورت پذیرفت و نهایتاً بعد از رسیدن به اشباع نظری روند انجام مصاحبه متوقف گردید. در واقع در پژوهش حاضر از نمونه‌گیری نظری و هدفمند استفاده شده است؛ از آنجا که هدف از مطالعه حاضر صورت بندی یک نظریه است، روش‌شناسی پژوهش، تکنیکی را برای نمونه‌گیری پیشنهاد می‌کند که به تمرکز کوشش‌های محقق بر محدوده پژوهش که همانا بسط و اعتبار یافتن نظریه در حال شکل‌گیری است، کمک کند. به اعتقاد استراوس و کوربین (۱۹۹۸) نظریه برخاسته از داده‌ها از نمونه‌گیری نظری برای حداکثر کردن فرصت‌های مقایسه رویدادها، وقایع، با اتفاقات استفاده می‌کنند تا از این طریق به تعیین نحوه تغییر یک مقوله بر اساس ویژگی‌ها و ابعاد آن دست یابد. این مطالعه، با در نظر گرفتن هدف پژوهش در خصوص ارائه الگویی از خط‌مشی‌گذاری سیستمی ناگزیر به جمع‌آوری داده‌ها از افراد فعال، مطلع و مرتبط در زمینه خط‌مشی‌گذاری بوده است. در این شیوه محقق با افراد شاغل در سازمان تماس برقرار نموده است که در زمینه موضوع مورد بررسی یا جنبه‌هایی از آن دارای اطلاعات و شناخت مناسب و نسبتاً کافی هستند. این افراد را مطلعان و یا دروازه بان می‌نامند. محقق کار را با انتخاب افراد (متخصصان حوزه خط‌مشی‌گذاری در نظام مالیاتی کشور) آغاز نموده است و با علم به این موضوع، مصاحبه‌ها را از افرادی که در این حوزه صاحب نظر هستند، آغاز و پس از تماس با این افراد، زمانی را برای مصاحبه با آنها تنظیم کرد. با تکیه بر تکنیک گلوله برفی از مصاحبه‌شوندگان در انتهای مصاحبه درخواست می‌شود تا محقق را در شناسایی افرادی دیگر که می‌توانند نقشی مؤثر در پیشبرد پژوهش داشته باشند، یاری کنند (البته لازم به ذکر است که حتی بدون تکنیک گلوله برفی نیز می‌توان به شناسایی افراد پرداخت چرا که متخصصان و صاحب‌نظران در حوزه خط‌مشی‌گذاری در سازمان امور مالیاتی کاملاً شناخته شده‌اند)؛ در واقع از آنها نیز خواسته شد تا افراد دیگری را به محقق معرفی کنند. مصاحبه‌ها جهت گردآوری اطلاعات، ترکیبی از مصاحبه ساختار یافته و باز، بوده است؛ نخست پرسش‌هایی به عنوان پرسش‌های کلی و اولیه پژوهش

مطرح شد و سپس از خلال اظهارات مصاحبه شوندگان، سوالات دیگری طرح و مفاهیم و کدهایی استخراج شد. در بخش اول مصاحبه‌ها، از مصاحبه عمیق و در بخش دوم مصاحبه‌ها از مصاحبه نیمه ساختار یافته به عنوان ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده است. ضمن آن که در خلال انجام کار، مرور پژوهش‌های پیشین و مستندات موجود مبنای یادداشت برداری قرار گرفت. زمان اختصاص یافته برای ۱۴ مصاحبه بین ۵۰ تا ۹۰ دقیقه بوده است. تمامی مصاحبه‌ها به صورت حضوری انجام شده است، به غیر از یک مصاحبه که با توجه به حساسیت مصاحبه شونده به صورت تلفنی صورت پذیرفت.

### ۷- استخراج کدهای اولیه، ثانویه (کد مفهومی) و مقولات

با نظر به مدل سیستمی آلموند در ادامه به فرآیند کدگذاری‌های انجام شده جهت شناسایی کارویژه‌های مورد بررسی با توجه به زمینه مورد بررسی (نظام مالیاتی کشور) پرداخته شده است.

#### ۷-۱- کارویژه‌های سیستمی

طبق جدول (۱) کارویژه‌های سیستمی استخراج شده از مصاحبه‌های انجام شده با صاحب‌نظران در نظام مالیاتی کشور شامل جامعه پذیری (رسانه‌های ارتباطی، نهادهای مذهبی و مردمی و تقویت ارزش‌ها و فرهنگ مالیاتی حاکم بر جامعه)، گزینش کارگزاران (جذب و انتصاب مقامات اجرایی از بدنه خود سازمان مالیات) و ارتباط‌گیری (افزایش درک و توافق مجریان بر سر اهداف و اجرایی نمودن آنها و تعامل ما بین ذی‌نفعان) می‌باشد.

**جدول (۱) - کدهای اولیه، ثانویه و مقوله هسته کارویژه‌های سیستمی مدل سیستمی**

کارویژه	مقوله	کد مفهومی	کد اولیه
سیستمی جامعه‌پذیری رسانه			- نهادینه ساختن تمکین و تشویق مؤدی به پرداخت مالیات - جامعه‌پذیری و نهادینه کردن فرهنگ مالیات. - آماده کردن مردم جهت تمکین و پذیرش ضرورت مالیات در زندگی و بهبود شرایط جامعه. - تبدیل آگاهی از قوانین مالیات به عنوان جزئی از فرهنگ مالیاتی - ساخت فیلم‌های آموزشی، تبلیغات و ... در راستای کارایی و عملکرد سازمان امور مالیاتی - آگاهی دادن به جامعه و بالا بردن سطح اطلاعات عمومی جامعه نسبت به انجام تکالیف مالیاتی. - آگاه‌سازی و شفاف‌سازی فرهنگ مالیاتی - آگاه‌سازی رسانه ملی در گرو مطالبه سازمان در جهت انجام تبلیغات
نهادهای مذهبی و مردمی			- تأثیر مثبت اتحادیه‌ها، انجمن‌ها در راستای نهادینه سازی پرداخت مالیات - تأثیر مثبت انجمن‌ها و نهادهای مردمی در ترغیب مردم و اجرای قوانین مالیاتی. - تأثیر و نفوذ نمایندگان صنوف و اتحادیه‌ها بر اعضا جهت پرداخت مالیات - نهادهای مردمی گلوگاه‌های قانونی برای جلوگیری از فرار مالیاتی. - استفاده از نفوذ و نظرات علما و مراجع تقلید جهت عملکرد بهتر سازمان امور مالیاتی - تأثیر‌گذاری و نتیجه بخش بودن فتوای رهبری به وجوب پرداخت مالیات در جامعه.
تقویت ارزش‌ها و فرهنگ مالیاتی حاکم بر جامعه			- عدالت مالیاتی گامی در جهت تمکین مؤدیان - معرفی فرار مالیاتی به عنوان ضد ارزش در جامعه - تقویت فرهنگ مالیاتی در جامعه
ارتباط‌گیری افزایش درک و توافق مجریان بر سر اهداف و اجرای نمودن آنها			- شفافیت در قوانین، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها. - انگیزه مجریان - ضرورت توجه سازمان به نقطه نظرات مجریان سازمان - ضرورت ایجاد همکاری و هماهنگی بین عوامل اجرایی در سازمان مالیات. - ضرورت تقویت اعتماد مابین عوامل اجرایی سازمان و مؤدیان
تعامل مثبت مابین ذی‌نفعان			- ضرورت توجه سازمان به شفاف‌سازی به عنوان عامل اصلی در تمکین مؤدیان - کاهش تنش مابین مؤدیان و سازمان در گرو هماهنگی و هماهنگی آنها با یکدیگر - حمایت سازمان از مؤدیان گامی در جهت ترغیب آنها به تمکین.
گزینش کارگزاران			- جذب و انتصاب - مقامات اجرایی از بدنه خود سازمان مالیات - اهمیت به کارگیری و تأثیرگذاری نیروهای شایسته و متخصص و باسواد در سازمان. - استفاده از نیروهای متخصص در سازمان جهت جلوگیری از صرف هزینه‌های اضافی. - ضرورت انتصاب رئیس مسلط به اهداف، ساختار و خط‌مشی سازمان. - انتخاب رئیس سازمان از بدنه سازمان عامل موفقیت سازمان. - توجه به اصل شایسته‌سالاری در انتصاب رئیس سازمان.

منبع: یافته‌های محقق

## ۷-۲- کارویژه‌های فرآیندی

طبق جدول (۲) کارویژه‌های فرآیندی استخراج شده از مصاحبه‌های انجام شده با صاحب‌نظران در نظام مالیاتی کشور شامل تصریح منافع (تأثیر صاحبان قدرت و نقش ذی نفوذها)، تألیف منافع (تعامل بین نهادهای قانونگذار و نهادهای اجرایی سازمان مالیات و تعامل بین نهادهای قانونگذار و نهادهای مردمی) و خط مشی‌گذاری (خط مشی‌گذاری سیستمی مبتنی بر هماهنگی عوامل محیطی و عوامل خارجی) و اجرای سیاست‌ها و قضاوت (مطابقت و هماهنگی قوانین مصوب با نیازهای سازمان، شفافیت، بکارگیری نیروی انسانی مفید و افزایش نظم در سیستم می‌باشد.

## جدول (۲) - کدهای اولیه، ثانویه و مقوله هسته کارویژه‌های فرآیندی مدل سیستمی

کارویژه	مقوله	کد مفهومی	کد اولیه
فرآیندی تصریح	تأثیر صاحبان قدرت	- اشراف کامل صاحبان قدرت بر موضوع و مسائل مالیاتی. - هماهنگی تمامی ارگان‌ها چه در مقام ذی نفع و چه در مقام صاحب قدرت. - عدم توجه صاحبان قدرت به منافع شخصی خود. - همکاری و تعامل صاحبان قدرت با سازمان امور مالیاتی. - بررسی دقیق شرایط جامعه و مشکلات مردم از سوی صاحبان قدرت. - نفوذ صاحبان قدرت در تدوین و اجرای قانون. - کنار گذاشتن صاحبان قدرت در صورت اعمال نظر شخصی.	
نقش ذی نفوذها	تعامل و همکاری ذی نفوذها با سازمان مالیات	- تعامل و همکاری بخش‌های مختلف اعم از مجامع صنفی و اتاق بازرگانی و دیگر ذی نفوذها با سازمان امور مالیاتی در ارائه اطلاعات مؤدیان - نقش ذی نفوذها (نظام پزشکی، اتاق اصناف) در پرداخت مالیات؛ زمینه بهبود راندمان سازمان امور مالیاتی. - تصویب برخی قوانین همراستا با منافع شخصی توسط نمایندگان - قائل شدن امتیازات و معافیت‌های مالیاتی بخیر دستگاہ‌ها و اشخاص از طریق تصویب قوانین در مجلس. - گرفتن امتیازات خاص از سوی اشخاص ذی نفوذ	
تالیف	تعامل بین نهادهای قانونگذار و نهادهای اجرایی سازمان مالیات	- ضرورت توجه مجلس بر نظرات کارشناسان سازمان مالیات بخاطر تسلط آنها بر نواقص و مشکلات سازمان - اولویت منافع قانونگذاران در تدوین و تصویب قوانین مالیاتی. - هماهنگی و همکاری نهادهای قانونگذار با نهادهای اجرایی سازمان مالیاتی. - ضرورت ارتباط نهادهای قانون گذار با کارکنان رده‌های میانی درگیر در فرآیند اجرا و آگاه به مشکلات سازمان. - تأثیر مثبت کمیسیون اقتصادی مجلس در صورت هماهنگی با خط مشی سازمان.	



کارویژه	مقوله	کد مفهومی	کد اولیه
فرآیندی	تالیف	تعامل بین نهادهای قانونگذار و نهادهای اجرایی سازمان مالیات	<p>- ضرورت استفاده از ایده‌های رده‌های میانی سازمان در اتخاذ تصمیم‌ها و تصویب قوانین.</p> <p>- تغییر شکل ارتباط بین سازمان و قانونگذار از ارتباط یک سو به ارتباط دوسویه.</p> <p>- آگاهی داشتن نهادهای قانونگذار از موضوعات اقتصادی و مالیات.</p> <p>- تصویب قوانین متقن، ساده و شفاف از سوی نهادهای قانون‌گذار؛ زمینه تقویت ارتباط نهادهای قانونگذار و نهادهای اجرایی.</p>
		تعامل بین نهادهای قانونگذار و نهادهای مردمی	<p>- نقش مؤثر اتحادیه‌ها، انجمن‌ها در راستای نهادهای سازی پرداخت مالیات.</p> <p>- نقش مهم و مؤثر انجمن‌ها و نهادهای مردمی در ترغیب مردم و اجرای قوانین مالیاتی.</p> <p>- هماهنگی سازمان امور مالیاتی و نهادهای مردمی، عاملی برای اجرایی شدن خط‌مشی سیستمی.</p> <p>- ضرورت توجه نهادهای قانونگذار به موظف سازی نهادهای مردمی در راستای اجرای دستورات مالیاتی.</p> <p>- عملکرد موفق سازمان امور مالیاتی در گرو همکاری و هماهنگی نهادهای قانونگذار و نهادهای مردمی.</p> <p>- تصویب قوانین همراستا با نیازهای اتحادیه‌ها و انجمن‌ها؛ زمینه‌ای برای ترغیب مؤدیان به پرداخت مالیات.</p> <p>- اعتماد سازی عمومی؛ عاملی برای تمکین انجمن‌ها و اتحادیه‌ها به تعیین شفاف مالیات.</p> <p>- نهادهای مردمی گلوگاه‌های قانونی برای جلوگیری از فرار مالیاتی.</p>
خط مشی‌گذاری سیستمی	خط مشی‌گذاری	خط‌مشی‌گذاری سیستمی	خط‌مشی‌گذاری سیستمی
اجرای سیاست‌ها و قضاوت	مطابقت و هماهنگی قوانین مصوب با نیازهای سازمان	<p>- تطابق قوانین مصوب با نیازهای سازمان و نظرات کارشناسان؛ عامل موفقیت سازمان در اجرای خط‌مشی‌گذاری.</p> <p>- پیچیدگی در قوانین و صدور بخشنامه‌های متعدد.</p> <p>- تصویب قوانین متقن؛ زمینه بهبود عملکرد سازمان و اجرای بهتر خط‌مشی.</p> <p>- عدم تغییر قوانین قدیمی سازمان امور مالیاتی؛ زمینه اختلال در اجرای خط‌مشی.</p> <p>- ضرورت بازنگری و اصلاح قوانین قدیمی سازمان.</p>	<p>- شفاف سازی و اصل اطمینان مؤدی.</p> <p>- هوشمندسازی، شفافیت قوانین مالیاتی.</p> <p>- شفافیت اطلاعات در زمینه‌های مالی.</p> <p>- صریح و روشن بودن قوانینی (به شکلی که امکان فرار مالیاتی به حداقل برسد).</p> <p>- شفافیت درآمدها و هزینه‌ها.</p>
	بکارگیری نیروی سازمانی مفید	<p>- آموزش و تربیت صحیح نیروی انسانی؛ عامل تدوین مدل مبتنی بر خط‌مشی‌گذاری سیستمی.</p> <p>- بکارگیری نیروی انسانی متخصص.</p> <p>- بکارگیری افراد شایسته و متخصص در راس سازمان.</p>	
	افزایش نظم در سیستم	<p>- همبستگی بین بخش‌های مختلف سازمان امور مالیاتی.</p> <p>- نظم، عامل هماهنگی و کارایی در سیستم.</p> <p>- عدم مقبولیت؛ عامل ایجاد هرج و مرج مالیاتی.</p>	

## ۷-۳- کارویژه‌های سیاستگذاری

طبق جدول (۳) کارویژه‌های سیاستگذاری استخراج شده از مصاحبه‌های انجام شده با صاحب‌نظران در نظام مالیاتی کشور شامل تعلق اجتماعی مؤدیان (تنظیم، استخراج و توزیع) و ضروت همکاری و هماهنگی سازمان‌های ارائه دهنده اطلاعات مؤدیان با سازمان مالیات (همکاری عوامل محیطی راهی در راستای عملکرد موفق سازمان، تسهیل همکاری و خلاء همکاری مانع تحقق اهداف سازمان) می‌باشد.

## جدول (۳) - کدهای اولیه، ثانویه و مقوله هسته کارویژه‌های سیاستگذاری مدل سیستمی

کارویژه	مقوله	کد مفهومی	کد اولیه
سیاستگذاری	تعلق اجتماعی مؤدیان	تنظیم	- مشارکت اجتماعی مؤدی در گرو افزایش اعتماد آنها به سازمان - افزایش پذیرش و استقبال مؤدیان - اعتماد سازی زمینه ساز ایجاد تعلق مؤدی و بیان واقعی درآمد خود و تمکین مالیاتی
		استخراج	- اعلام دارایی‌ها و منابع درآمدی از سوی مؤدیان - بیان دارایی‌ها و حقیقت گویی
		توزیع	- مشاهده بازخورد مالیات از سوی مؤدی زمینه ساز تمایل وی برای پرداخت مالیات - ملموس بودن هزینه پرداخت مالیات در جامعه جهت رفاه مردم.
	ضرورت همکاری و هماهنگی سازمان‌های ارائه دهنده اطلاعات مؤدیان با سازمان مالیات	همکاری عوامل محیطی راهی در راستای عملکرد موفق سازمان	- همکاری سازمان‌های ذیربط در ارائه آمار و اطلاعات مؤدیان به منظور دستیابی مطلوبتر - برطرف شدن بسیاری از مشکلات سازمان در صورت همکاری سازمان‌های ذیربط - افزایش راندمان سازمان مالیات در صورت همکاری سازمان‌های ذیربط در ارائه آمار و اطلاعات.
	اطلاعات مؤدیان با سازمان مالیات	تسهیل همکاری	- تقویت ارتباط سازمان با نهادهای برون سازمانی - ارتباط زنجیره وار سازمان‌های دارنده اطلاعات مؤدیان با سازمان مالیات. - موظف نمودن سازمان‌ها در ارائه اطلاعات به سازمان مالیات تقویت ارتباط سازمان با نهادهای برون سازمانی
	خلاء همکاری مانع تحقق اهداف سازمان		- تحمیل هزینه به سازمان در صورت عدم همکاری سازمان‌های ذیربط. - عدم موفقیت در عملکرد سازمان پیامد کم کاری و ناهماهنگی در ارائه اطلاعات. - وجود کاستی در دریافت داده‌های مالی مؤدیان از سازمان‌های فوق.

منبع: یافته‌های محقق

#### ۴-۷- عوامل محیطی

در مدل سیستمی آلموند، عواملی تحت عنوان عوامل محیطی بر سه کارویژه فرآیندی، سیستمی و سیاستگذاری تأثیر گذارند که طبق جدول (۴) عوامل خارجی استخراج شده از مصاحبه‌های انجام شده با صاحب‌نظران در نظام مالیاتی کشور شامل شرایط و اوضاع سیاسی (عدم پشتیبانی به موقع مقامات سیاسی در اخذ تصمیم، تعارض بین دیدگاه‌های سیاسی دولت‌های مختلف)، شرایط و اوضاع اجتماعی (ضرورت تنظیم قوانین مالیاتی با توجه به جنبه‌های اجتماعی و فقدان اعتماد عمومی به نظام مالیاتی و اعتقاد منفی به مالیات) و شرایط و اوضاع بین‌المللی (تأثیر تحریم‌ها بر اقتصاد کشور، ضرورت تعامل دولت با کشورهای سرمایه‌گذار؛ مبنایی جهت تقویت منابع مالیاتی و تسهیل تجارت جهانی قانونی راهی برای جلوگیری از تخلفات) می‌باشد.

#### جدول (۴) - کدهای اولیه، ثانویه و مقوله هسته عوامل محیطی مدل سیستمی

عامل	مقوله	کدمفهومی	کد اولیه
محیطی	شرایط و اوضاع سیاسی	عدم پشتیبانی به موقع مقامات سیاسی در اخذ تصمیم	- اهمیت وجود احزاب در پشتیبانی از اهداف سازمان. - عدم توجه خط‌مشی گذاران به دلیل شفاف نبودن عملکرد و رانت‌های ایجاد شده توسط دولت. - عدم حمایت سیاستمداران از خط‌مشی سازمان. - نبود احزاب قوی و منسجم در کشور.
تعارض بین دیدگاه‌های سیاسی دولت‌های مختلف	تعارض بین دیدگاه‌های سیاسی دولت‌های مختلف	تأثیر منفی تغییر دولت‌ها در عملکرد سازمان.	- تأثیر منفی تغییر دولت‌ها در عملکرد سازمان. - تعارض‌های سیاسی بین دولت‌های مختلف و تعارض بین گرایش‌های مختلف سیاسی. - متاثر شدن خط‌مشی و عملکرد سازمان از تعارض‌های سیاسی بین دولت‌های مختلف (به هنگام تغییر دولت و کابینه). - متاثر شدن سیاست‌های داخلی و خارجی کشور به دنبال تغییر دولت و تأثیر آن در عملکرد سازمان.
شرایط و اوضاع اجتماعی	ضرورت تنظیم قوانین مالیاتی با توجه به جنبه‌های اجتماعی	فقدان اعتماد عمومی به نظام مالیاتی و اعتقاد منفی به مالیات	- وصول مالیات با در نظر گرفتن درآمد مؤدیان. - اعمال نظر در مالیات وصولی از مؤدیان به موجب شرایط بد اقتصادی. - متاثر شدن وضعیت زندگی مردم از تعطیل شدن بسیاری از مشاغل در شرایط کرونا. - عملکرد موفق سازمان مالیات در گرو اعتماد جامعه به نظام مالیاتی. - عدم باور عمومی مؤدیان به پرداخت مالیات - عدم اعتماد عمومی جامعه به نظام مالیاتی نیازمند اتخاذ سیاست شفاف‌سازی از سوی سازمان مالیات - کاهش اعتماد عمومی به نظام مالیاتی به دلیل شرایط بد اقتصادی خانواده، افزایش سن ازدواج، بیکاری و ...

عامل	مقوله	کدمفهومی	کد اولیه
محیطی شرایط و اوضاع بین المللی	تأثیر تحریم‌ها بر اقتصاد کشور	- کاهش سرمایه‌گذاری کشورهای خارجی در ایران. - کاهش تجارت بازرگانان ما در خارج از کشور متأثر از شرایط تحریم. - متضرر شدن سازمان مالیات از شرایط تحریم‌ها - کاهش منابع مالیاتی سازمان به موجب شرایط تحریم‌ها (کمبود سرمایه‌گذاری در داخل کشور و کاهش منابع مالیاتی). - عدم عملکرد مطلوب سازمان هم در داخل و در روابط بین المللی به دلیل -عدم وجود شفافیت در چرخه اقتصادی. - تحریم‌ها، مانع تجارت (صادرات و واردات). - تأثیر تحریم‌ها بر بخش تولیدی کشور.	
ضرورت تعامل دولت با کشورهای سرمایه گذار؛ مبنایی جهت تقویت منابع مالیاتی	با کشورهای سرمایه گذار؛ مبنایی جهت تقویت منابع مالیاتی	- تعامل با کشورهای خارجی و شرکت‌های سرمایه گذار. - تعامل با دیگر کشورها به جهت جذب سرمایه گذاری، رونق تجارت و ارز آوری خارجی - عملکرد موفق سازمان در افزایش وصولی‌ها در گرو ارتباطات بین المللی و وارد شدن در تجارت جهانی - افزایش پایه‌های مالیاتی از طریق ترغیب کشورها (که متحمل شرایط تحریم نیستند) به سرمایه -گذاری در ایران. - تأثیرگذاری تجارت جهانی و امور بین الملل بر فرآیند اخذ مالیات - عدم محدودیت‌های تجاری و باز بودن اقتصاد، مهمترین عامل واردات و صادرات به صورت قانونی	
تسهیل تجارت جهانی قانونی راهی برای جلوگیری از تخلفات	تسهیل تجارت جهانی قانونی راهی برای جلوگیری از تخلفات	- فراهم نشدن زمینه واردات و صادرات به صورت قانونی عامل گسترش اقتصاد زیرزمینی. - انعقاد معاهدات دوجانبه و چندجانبه ایران با کشورهای همچون بحرین، عراق و ... جهت جلوگیری از تخلفات - تسهیل واردات و صادرات قانونی راهی برای جلوگیری از فرار مالیاتی.	

منبع: یافته‌های محقق

## ۷-۵- دروندادها

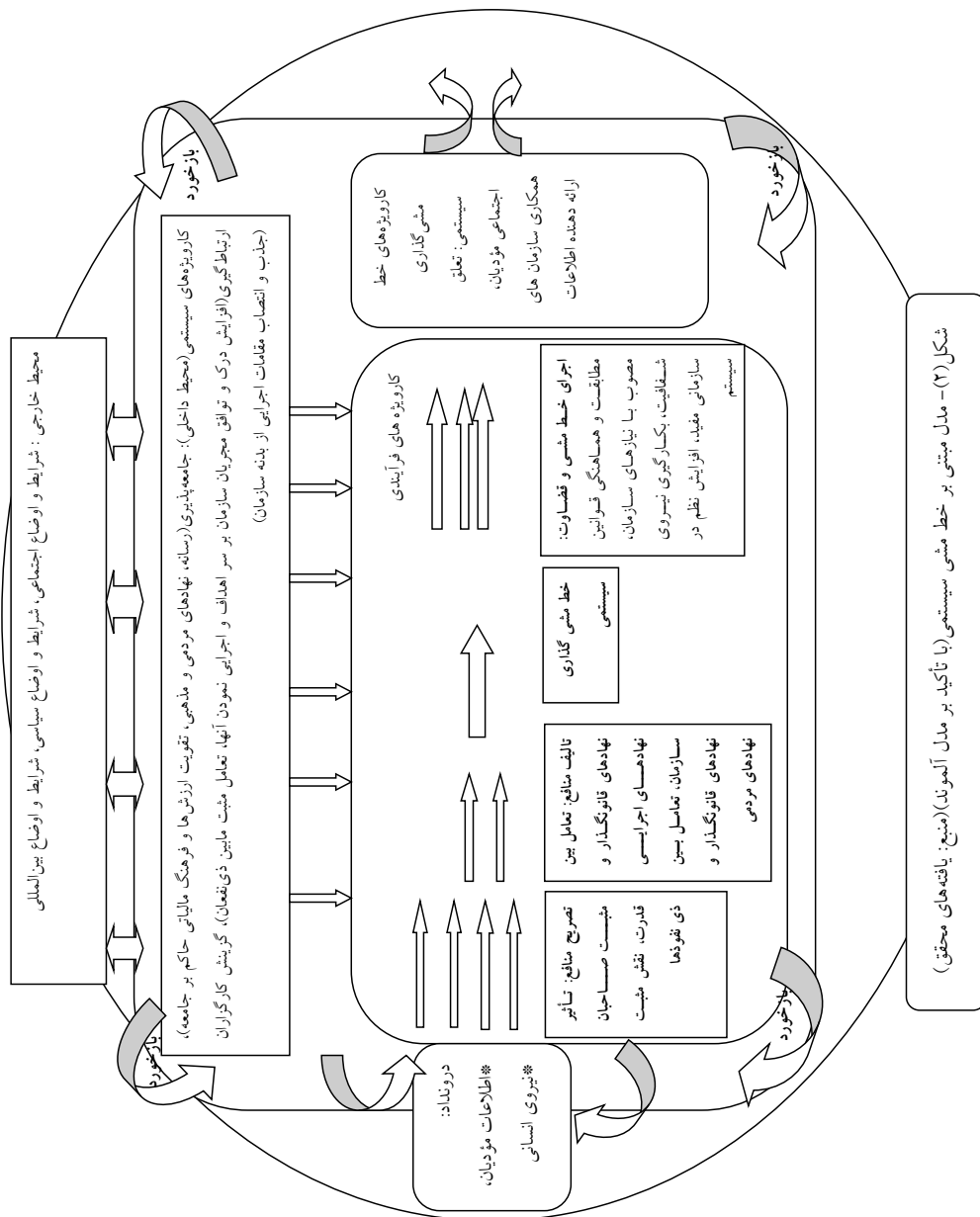
دروندادهای مطرح شده از سوی صاحب‌نظران حوزه خط مشی‌گذاری در نظام مالیاتی شامل اطلاعات مؤدیان و نیروی انسانی بوده است که با توجه به واضح بودن بیانات مصاحبه‌شوندگان نیازی به کدگذاری آنها نبوده است.

## ۸- روایی یافته‌های تحقیق

طراحی روش‌شناسی و طرح تحقیق این پژوهش به نحوی است که بتواند داده‌ها و تفسیرهایی مناسب و موثق را برای طراحی و ارائه مدل مبتنی بر خط مشی‌گذاری سیستمی با تأکید بر مدل آلموند در نظام مالیاتی کشور ارائه دهد. به تبعیت از فلینت و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) برای ارزیابی قابل اتکا بودن داده‌ها و تفسیرها، ترکیبی از معیارهای مورد استفاده در ارزیابی تحقیقات تفسیری و تحقیقات مبتنی بر روش‌شناسی نظریه برخاسته از داده‌ها مورد استفاده قرار گرفت. در این خصوص، معیارهای تحقیقات تفسیری شامل اعتماد‌پذیری، انتقال‌پذیری، انکاء‌پذیری، تصدیق‌پذیری و راستی (Goba and Lincoln, 1990) و معیارهای نظریه برخاسته از داده‌ها شامل تطابق، فهم‌پذیری، عمومیت و کنترل‌پذیری (Straus and Corbin, 2015) است.

---

1. Flint et al



## ۹- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

پژوهش حاضر اولین تحقیق در رابطه با ارائه مدل مبتنی بر خط‌مشی‌گذاری سیستمی با تأکید بر مدل سیستمی آلموند در سازمان امور مالیاتی کشور و به عبارتی در حوزه خط‌مشی‌گذاری است. لذا محقق پیرو اهداف تحقیق طی فرآیند کدگذاری به دنبال شناسایی کارویژه‌های سیستمی، فرآیندی و خط‌مشی‌گذاری در سازمان امور مالیاتی کشور با در نظر گرفتن دروندادها و عوامل خارجی تأثیرگذار بر آن است. نتایج حاصل از مصاحبه‌های انجام شده با صاحب‌نظران حوزه خط‌مشی‌گذاری در بخش کارویژه‌های سیستمی که در بردارنده مقولات جامعه‌پذیری، ارتباط‌گیری و گزینش کارگزاران است، گویای این مهم است که در بخش مقوله جامعه‌پذیری که در بردارنده کدهای مفهومی «جامعه‌پذیری از طریق رسانه، نهادهای مردمی و مذهبی و تقویت ارزش‌ها و فرهنگ مالیاتی حاکم بر جامعه» است، نتایج مؤید نظریات صاحب‌نظرانی همچون ساباتیه و مازمانیان (۱۹۸۶) و مکیند (۲۰۰۵) و نتایج تحقیق مختاری (۲۰۰۸) در تأکید بر نقش رسانه‌ها در اجرای موفق خط‌مشی است؛ از سویی مقوله ارتباط‌گیری در بردارنده کدهای مفهومی «افزایش درک و توافق مجریان سازمان بر سر اهداف و اجرایی نمودن آنها و تعامل مثبت مابین ذی‌نفعان» است، این نتایج با نظریات صاحب‌نظرانی همچون جیمز اندرسون (۱۹۸۲) و گان و هاگ وود (۱۹۸۴) به عنوان متغیر مهم در اجرای اثربخش خط‌مشی و نتایج حاصل از تحقیق طاهرپور کلانتری و معمارزاده طهران (۲۰۱۵) در تأکید بر دانش و آگاهی‌های کارکنان سازمان‌های مجری سیاست‌ها و قوانین مالیاتی همخوانی دارد. از سویی مقوله گزینش کارگزاران در بردارنده کدهای مفهومی «جذب و انتصاب مقامات اجرایی از بدنه سازمان» است، این نتایج مؤید نظریات صاحب‌نظرانی همچون لیندبلوم (۱۹۸۴) و ساباتیه و مازمانیان (۱۹۸۶) است. در بحث از مقوله کارویژه‌های فرآیندی می‌توان عنوان نمود که نتایج حاصل از مصاحبه‌های انجام شده با صاحب‌نظران حوزه خط‌مشی‌گذاری در این بخش که شامل مقولات تصریح منافع، تألیف منافع، خط‌مشی‌گذاری و اجرای خط‌مشی‌گذاری و قضاوت‌ها است، گویای این مهم است که در بخش مقوله تصریح منافع که در بردارنده کدهای مفهومی «تأثیر مثبت صاحبان قدرت و نقش مثبت ذی‌نفوذه‌ها» است، نتایج مؤید نظریات صاحب‌نظرانی همچون گان و هاگ وود (۱۹۸۴) تحت عنوان عدم درخواست مقامات و صاحبان قدرت به اجرای کامل خط‌مشی و لیندبلوم (۱۹۸۴) تحت عنوان گروه‌های ذی‌نفوذ به عنوان متغیر مهم در اجرای اثربخش خط‌مشی و نظریات میلبری مک لوگین (۱۹۷۵) در تأکید بر گروه‌های نفوذ و صاحب قدرت است. از سویی نتایج حاصل از کدهای مفهومی مقوله تألیف منافع که شامل (تعامل مابین نهادهای قانونگذار و نهادهای اجرایی و تعامل مابین نهادهای قانونگذار و نهادهای مردمی) است، مؤید نظریات هاوالت و رامش (۱۹۹۵)، هی یونگ سوک (۱۹۸۸) و گان و هاگ وود (۱۹۸۴)، مکیند (۲۰۰۵) و گیوریان و ربیعی (۲۰۱۲) است. همچنین نتایج حاصل از مقوله اجرای خط‌مشی‌گذاری و قضاوت که شامل کدهای مفهومی (مطابقت و هماهنگی قوانین مصوب با نیازهای سازمان،

شفافیت، بکارگیری نیروی انسانی مفید و افزایش نظم در سیستم) است، موید نظریات گان و هاگ وود (۱۹۸۴)، لیندبلوم (۱۹۸۴)، هی یونگ سوک (۱۹۸۸)، پالمبو و کالیستا (۱۹۹۰)، هاولت و رامش (۲۰۰۱) و مکیند (۲۰۰۵) و با نتایج تحقیق طاهرپور و همکاران (۲۰۰۸) در تأکید بر متغیر شفافیت و نیروی انسانی مفید همخوان است. نتایج حاصل از کدگذاری مقوله کارویژه‌های خط مشی‌گذاری سیستمی بیانگر این است که این کارویژه در بردارنده کدهای مفهومی (تعلق اجتماعی مؤدیان و همکاری سازمان‌های ارائه دهنده اطلاعات) است. با نگاهی به نتایج فوق می‌توان گفت که این نتایج موید نظریات صاحب‌نظرانی همچون هی یونگ سوک (۱۹۸۸) در تأکید وی بر عدم حمایت شهروندان و حذف ترس و عدم اطمینان و از سوی گیوریان و ربیعی (۲۰۱۲) تحت عنوان مشارکت گروه‌های هدف به عنوان متغیر مهم در اجرای اثربخش خط مشی و گان و هاگ وود (۱۹۸۴) تحت عنوان هماهنگی و نبود عوامل خارج از سازمان و دستگاه‌های اجرایی و مکیند (۲۰۰۵) تحت عنوان هم راستا نبودن برنامه‌های اجرایی دولت‌ها است. مقوله‌های عوامل محیطی تأثیرگذار استخراج شده از مصاحبه با صاحب‌نظران در مدل سیستمی عبارتند از شرایط و اوضاع اجتماعی، شرایط و اوضاع سیاسی و شرایط و اوضاع بین‌المللی. لذا می‌توان گفت که نتایج فوق در بخش شرایط و اوضاع اجتماعی و بین‌المللی با نظریات صاحب‌نظرانی همچون برنارد (۲۰۰۵) تحت عنوان ارتباطات، مکیند (۲۰۰۵)، ساباتیو و مازمانیان (۱۹۸۶)، هاولت و رامش (۱۹۹۵) تحت عنوان شرایط اجتماعی، هی یونگ و سوک (۱۹۸۸) با عنوان حمایت اجتماعی، پالمبو و کالیستا (۱۹۹۰) تحت عنوان تغییرات سریع اجتماعی و از سوی گیوریان و ربیعی (۲۰۱۲) با عنوان شرایط محیطی (اجتماعی) همخوان و نتایج در بخش شرایط و اوضاع سیاسی نیز با نظریات هی یونگ سوک (۱۹۸۸) با عنوان حمایت سیاسی و پالمبو و کالیستا (۱۹۹۰) با عنوان سیاست‌های نمادین و از سوی گیوریان و ربیعی (۲۰۱۲) با عنوان شرایط محیطی (سیاسی) به عنوان متغیر مهم در اجرای اثربخش خط مشی همخوان است.

با توجه به نتایج بدست آمده از پژوهش فوق می‌توان به ارائه پیشنهاداتی در راستای عملکرد بهتر سازمان امور مالیاتی پرداخت؛

یکی از مسائلی که سازمان مالیات با آن روبرو است، نادیده گرفتن نیروهای واقع در سلسله مراتب سازمانی است که در دسترسی به منابع و خط مشی‌گذاران محدودیت سازمانی دارند. این گروه‌ها در انتقال مشکلات خود به خط مشی‌گذاران به نسبت گروه‌های صاحب نفوذ و صاحبان قدرت ضعیف‌تر عمل می‌کنند؛ لذا سیاست‌گذاران باید تدابیری بیندیشند تا مشکلات همه گروه‌ها و اقشار مورد توجه قرار گیرد. به علاوه گروه‌های درون دولت، راحت‌تر از گروه‌های خصوصی می‌توانند منافع خود را در خط مشی‌گذاری‌های مالیاتی پیش ببرند و همین امر باعث تضییع حقوق بخش خصوصی می‌شود. مساله دیگر، ملاحظات انتخاباتی از سمت دولت و مجلس است که به طور جدی باعث می‌شود مصالح کشور قربانی شود و در بیشتر موارد باعث هدر رفتن فرصت‌ها می‌شود.



از آنجا که وظیفه اصلی سازمان امور مالیاتی کشور، اجرای دقیق قوانین مالیاتی است و می‌بایست پاسخگوی پیامدهای اجرای خط‌مشی‌های ضعیفی باشد که وضع آنها در مواردی خارج از حیطه اختیاراتش بوده است. بروز چنین مشکلاتی ناشی از می‌باشد که احتمالاً ملاحظات اجرایی سازمان امور مالیاتی در اخذ برخی تصمیمات مالیاتی دخالت داده نشده است، بنابراین به دلیل ویژگی‌های منحصر به فرد مقررات مالیاتی پیشنهاد می‌شود قبل از هرگونه تصمیم‌گیری مالیاتی، قابلیت اجرای مطلوب آن توسط مجریان اصلی آن تصمیم به شکل رسمی تأیید شود.

از سویی سیاست‌گذاران باید خود را به جای مؤدیان مالیاتی بگذارند و از دید آن‌ها به موضوعات نگاه کنند تا بتوانند مسائل و مشکلات آن‌ها را درک کنند. مساله دیگر در درک نادرست از بعضی مسائل مالیاتی است که بیشتر در مؤدیان مالیاتی و نمایندگان مجلس مشاهده می‌شود. باید تمهیداتی اندیشیده شود تا نمایندگان مجلس مسائل مالیاتی را بهتر بفهمند و در اثر تبلیغات گروه‌های ذی‌نفع، دچار کج‌فهمی نشوند.

از آن‌جا که برای خط‌مشی‌گذاری مالیاتی بهره‌مندی از نظرات کارشناسی شده که حاصل پژوهش دقیق درباره جنبه‌های مختلف اجرای خط‌مشی و سیاست‌های مالیاتی و در راستای برقراری هر چه بهتر اصول مالیات‌ها باشد، گریز ناپذیر عنوان شده است، بنابراین ایجاد واحدی تخصصی و کاملاً مستقل، به عنوان اندیشکده و پژوهشکده پویا متشکل از کارشناسان و صاحب‌نظران در حوزه‌های مختلف اقتصادی، سیاسی و همچنین جامعه‌شناسان و علمای دینی، احتمالاً می‌تواند در پیش‌بینی تبعات پیشنهادات و ایده‌های مطرح شده درباره ضرورت‌های مالیات، نقش کلیدی ایفا کند. به عبارتی باید سازوکاری اندیشیده شود که خط‌مشی‌گذاران را ملزم به بهره‌گیری از توصیه‌های آن واحد تخصصی نماید. همانگونه که در گزارش شورای علوم و فناوری وزارت تجارت بریتانیا اذعان شده، تعامل مناسب خط‌مشی‌گذاران با پژوهشگران به نوآوری و مهارت که از نیازهای خط‌مشی‌گذاری مالیاتی می‌باشد منجر خواهد شد و از طرف دیگر کاهش تعامل بین آنان موجب رفتار غیر حرفه‌ای خط‌مشی‌گذاران، شکست در درک منافع بالقوه و نگرشی منفی به یکدیگر و از هر دو سو (هم پژوهشگران و هم خط‌مشی‌گذاران) خواهد بود (شورای علوم و فناوری بریتانیا، ۲۰۰۸: ۳). در واقع سازمان امور مالیاتی باید در وهله اول با تغییر خط‌مشی‌کنونی خود به خط‌مشی سیستمی به طور جدی در راستای اصلاح نظام مالیاتی گام بردارد.

## فهرست منابع

1. Alwani, Seyed Mehdi. (2008). Decision Making and Determination of Government Policy, Tehran, Samat Publications, (Persian).
2. Alwani, Seyed Mehdi. (2016). General Management, Tehran, Ney Publishing, (Persian).
3. Alwani, Seyed Mehdi; Sharifzadeh, Fattah. (2017). General Policy Making Process, Fifteenth Edition, Tehran Allameh Tabatabai University Press. (Persian).
4. Amirkabiri, Alireza. (2016). Advanced Management Theories, First Edition, Tehran, Negah Danesh Publishing. (Persian).
5. Imani Khoshkhoo, Mohammad Hossein; Amir Mostofian, Tayyeba. (2017). Promoting Tax Culture and its Impact on Expanding the Tax Umbrella and Identifying New Taxpayers, Tax Research Journal, No. 37 (Serial 85,) Pp. 117-145. (Persian).
6. Ezkia, Mustafa; Imani Jajarmi, Hossein, (2011). Applied Research Methods, Volume II, Application of Theory, Bonyani, Tehran, Kayhan Publications. (Persian).
7. Strauss, Anselm; Corbin, Juliet. (2016). Fundamentals of Qualitative Research; Techniques and Stages of Production of Field Theory, Translated by Ebrahim Afshar, Fifth Edition, Tehran, Ney Publis. (Persian).
8. Bagheri, Mohammad Reza; Pourezat, Aliasghar. (2013). Presenting a Combined Model for Policy Making in the University, Quarterly Journal of Parliament and Strategy, Year 20, No. Seventy-four, p. 199 165, (Persian).
9. Hajipour, Ebrahim; Forouzandeh, Lotfallah; Danaeifard, Hassan; Fani, Asghar. (2015). Designing a Swimming Injury Model for Implementing Uncle May 's Policy in Iran, Military Management Quarterly, No. 58, Year 15, Page 1-23, (Persian).
10. Hejazifar, Saeed. (2012). Policy-making Environment, Journal of Development Strategy, No. 30, pp. 194. (Persian).
11. Daneshfard, Karamollah (2016). Public Policy Making Process, First Edition, Tehran, Islamic Azad University Science and Research Branch. (Persian).
12. Denhart, Robert B. (2016). Theories of Government Organizations and Individual Knowledge, Alvani Translation, First Edition, Tehran Saffar Publications. (Persian).
13. Sharifzadeh, Fattah; Madani, Javad. (1396). Basic and Advanced Concepts of

- Decision - making Knowledge and Policy .Public Layout, First Edition, Tehran, Ghalam Hemmat Publications. (Persian).
14. Taherpour Kalantari, Habibollah; Memarzadeh Tehran, Gholamreza. (2008). Factors Affecting the Successful Implementation of Tax Policies Approved by the Parliament, Special Letter of the Economic Adjustment Plan, No. 4, pp. 68- 45. (Persian).
  15. Askari, Ali. (2013). Anatomy of Tax Reform of the Country Challenges, Programs and Performance of the Tax System, Quarterly Journal of Fiscal and Economic Policies, Special Issue of Government Economic Record, First Year, No. 2, Pp. 85- 120. (Persian)
  16. Faraskhah, Maghsoud. (2016). Qualitative Research Method in Social Sciences with Emphasis on Basic Theory, Tehran Agah Publishing. (Persian).
  17. Gholipour, Rahmatollah. (2008). Organizational Decision Making and Government Policy Process, Second Edition, Tehran, Yakan. (Persian).
  18. Ghasemi, Farhad. (2015). Complex and Chaotic Systems of the Pattern of Sensitive Dependence, Deterrence and War, Journal of World Politics, No. 17, pp. 96 63. (Persian).
  19. Ghasemi, Mobina; Hosseini, Seyed Ahmad; Beiginia, Abdolreza. (2016). Identifying Barriers to the Implementation of Public Policy under the Civil Service Management Law, the First International Conference on New Paradigms of Business and Organizational Intelligence Management, COI Code Article OICONFERENCE01\_348. (Persian).
  20. Giurian, Hassan; Rabiee Mandjin, Mohammad Reza. (2012). Decision-making and Determination of Government Policy, Fourth Edition, Tehran, Atta Publications.
  21. Hamidi, Naser; Mohammadzadeh, Amir; Mohammadi, Fatemeh. (2015). Investigating the Status of Tax Crimes in Preventing Evasion in the VAT System (Case study of Qazvin province). Tax Research Journal, No. 27 (Serial 75), pp. 147-166. (Persian).
  22. Mir Mohammadi, Seyed Mohammad; Jannati, Nader. (2016). A Review of the Experience of Tax System Reform in Iran and the World with Emphasis on the Modernization of the Tax System, Tax Research Journal, No. 31 (Serial 79), pp. 79-100. (Persian).
  23. Müller, Pierre (1999). Public Policy, Translated by Hamid Reza Malek

- Mohammadi, Tehran, Dadgostar Publications. (Persian).
24. Manvarian, Abbas. (2015). Implementation and Evaluation of Public Policy, First Edition, Tehran, Mehraban Publishing Institute. (Persian).
  25. Mokhtari, Mohammad Ali. (2016). Model for Formulating Cultural Policies of the Provincial Centers of the Radio and Television of the Islamic Republic of Iran, PhD Thesis in Public Management, Decision Making and Policy Making, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabai University, under the Guidance of Fattah Sharifzadeh, Vajollah Ghorbanizadeh and Mir Ali Seyed Naqavi. (Persian).
  26. Mohammadpour, Ahmad. (2016). Qualitative Research Method; Anti-method 2, Tehran. (Persian).
  27. Mirzamani, Azam; Alavi Brotherhood, Seyed Hossein; Amiri, Ali Naghi; Ismaili, Hossein. (2018). Understanding the Tax Policy Process in Iran Factors Affecting Tax Ordering at the National Level and its Actors, Tax Research Journal, No. 36) Serial 84 (pp. 248 -211). (Persian).
  28. Moghadaspour, Saeed. (2011). Analysis of the Causes of Failure of some Public Policies in the Islamic Republic of Iran, Tarbiat Modares University Master's Thesis, under the Guidance of Assadollah Kordanayich and Hassan Danaeifard. (Persian).
  29. Mortazavi, Mehdi; Momen Kashani, Nooshin; Shahrokhi, Amir. (2011). Principles and Framework of Public Policy and Policy making with a Comparative Approach. Tehran, Saffar Publications. (Persian).
  30. Sobhkhiz, Mohammad Reza; Mehdizadeh, Ali; Mogibi, Torag; Otadi, Mohmood. (2020). Designing a Systemic Accountability Model in the Tax System of the Islamic Republic of Iran (Case Study of Tax Affairs Departments of Mazandaran Province), Tax Research Journal, No. 43 (Serial 91), pp. 7-33. (Persian).
  31. Sheikh Hassani, Ali; Faghihi, Abolhassan; Danesh Fard, Karamolah. (2016). Pathology of Tax Policy in the Islamic Republic of Iran: A Study of the VAT System, Tax Research Journal, No. 37 (Serial 86), pp. 131-165. (Persian).
  32. Azhar Abas, M. (2019). Public Policy and Governance: Theory and Practice., <https://www.researchgate.net/Publication/332406879>.
  33. Almond, Gabriel. A & Bingham, Powell. Jr & Kaare strom & Russell, j. Dalton. (2004). Cimparative Politics, New York: Pearson Longman.

34. Anderson, E.J. (2011). *Public Policy making: An Introduction*. Seventh Edition. Boston, MA: Wadsworth Publishing.
35. Bonucchi, M. & Ferrari, M. & Tomasini & Stefania and Tsenova, T. (2015). Tax Policy, Investment Decisions and Economic growth, *Revue de l'OFCE*, Presses de Sciences-Po, vol. 0(5), Pp. 225-262
36. Bettis- O, H. (2012). Decision- makings Impact on Organizational Learning and Information Overload. Article in *Journal of Business Research* 65(6).
37. Buchholz, R. A. (1985). *Essentials of Public Policy For Management*, N.J.:Prentice Hall. Inc.
38. Cochran, Ch. L and Malone, E. F. (2014). *Public Policy: Perspectives and Choices*, [www.rienner.com](http://www.rienner.com).
39. Corbin, Jt and Staruss, A. (1988). *Basics of Qualitative Research*. Third Edition, London: Sage Publications.
40. Council for Science and Technology (2008). How Academia and Government can Work together, October, page 3.
41. Dror, Y. (1968). *Public Policy Making Reexamined*, San Francisco: Chandler.
42. Dye, T. R.(2013). *Understanding Public Policy*. Fourteenth Edition Pearson Education.
43. Fuentes, M. A & Tessone, C, J. and Furtado, B, A. (2019). *Public Policy Modeling and Applications*, Volume , Article ID.4128703. [https:// doi.org/10.1155/2019](https://doi.org/10.1155/2019).
44. Goba, E. G., and Y. S. Lincoln. (1990). *Fourth Generation Evaluation*, Newbury Park, CA: Sage.
45. Gobena, Lemessa Bayissa, Dijke, Marius Van (2017). Fear and Caring: Procedural Justice, Trust, and Collective Identification as Antecedents of Voluntary Tax Compliance, *Journal of Economic Psychology*, Vol. 62, October 2017, Pp. 1-16.
46. Gupta, D. K. (2001). *Analyzing Public Policy: Concepts, Tools and Techniques*, Publisher CQ Press.
47. Hill, M., and Hupe, P.(2014). *Implementing Public Policy. Governance in Theory and in Practice*. London: Sage.
48. Hogwood, B and Gunn, L.(1984). *Why Prefect Implementation is Unattainabl?*, *Policy analysis for the World*, Oxford University Press, PP: 240-241.
49. ICT Governance Council Resolution, Ministry of Economic Affairs and Finance (2020). *Iran Tax Administration Vision Document: ITA Strategic Plan Headlines*

- and Roadmap of Design and Implementation of Intelligent Tax Administration, (Persian).
50. Immegart, G and pilecki, F. (1973). An Introudction to Systems for the Educational Administrator, Addison- Wesley Pub. Co; p.30.
  51. Kast, F and Rosenzweig, J. (1971). System Concepts: Pervasiveness and Potential, Personnal Management and Organization Development , (Ed: W. French and D. Hellriegel) Houghton – Mifflin, P.6.
  52. Lindblom, C. (1984). Policy Making Process, N. J: Prentice- Hall, Inc.
  53. Massie, J. and Douglas, J. (1977). Managing: A Contemporary Introduction, 2nd Ed., Prentice-Hall, Englwood Cliffs, N. J.
  54. Neuman, L. (2000). Social Research Methods: Quantitative and Quantitative Approaches, Third Edition. London: Allyn and Bacon.
  55. Sabatier, P.A. (1986). Top-Down and Bottom up Approaches to Implementation Research: A Critical Analysis and Suggested Synthesis. Journal of Public Policy.
  56. Sabatier, P. and Mazmanian, D. (1996).The Condition of Effective Implementation Houghton Mifflin, Sixth, PP: 382-383.
  57. Straus. A.&Corbin J (1998). Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques, 2nd Ed. Thousand Oaks. CA:Sage.
  58. Smith, B.(1975). Policy Making in Britich Government, London: Martin Publication.
  59. Tilahun, M. (2019). Determinants of Tax Compliance: a Systematic Review, Economics, 8(1), 1-7.
  60. World Bank (2015). Doing Business 2015,Going beyond Efficiency,World Bank Group, 2015.