

آسیب‌شناسی تدوین و اجرای لایحه تحول نظام مالیاتی از منظر خطمشی‌گذاری (مورد مطالعه: سازمان امور مالیاتی)

فاطمه ثنایی اعلم^۱ - سید مهدی الوانی^۲

چکیده

زمینه: لایحه تحول نظام مالیاتی کشور یکی از اسناد بالادستی مهم مدیریت عمومی به شمار می‌رود که باید از منظر خطمشی‌گذاری ارزیابی شود.

هدف: هدف این تحقیق، مطالعه آسیب‌شناسانه تدوین و اجرای لایحه تحول نظام مالیاتی از منظر خطمشی‌گذاری بوده است.

روش: با توجه به رویکرد اتخاذ شده، هفت متغیر اصلی مؤثر بر توفیق خطمشی تحول نظام مالیاتی در سه عرصه سیاست‌گذاری، نهادی و عرصه خرد از ادبیات نظری استخراج شد. جهت عملیاتی‌سازی عوامل مذکور علاوه بر مطالعه ادبیات تحقیق با ۵ نفر از متخصصان دانشگاهی حوزه خطمشی‌گذاری عمومی مصاحبه نیمه ساختارمند به عمل آمد که بر مبنای تحلیل آن‌ها ۶۹ مؤلفه برای متغیرهای فوق استخراج شد. جهت ارزیابی مؤلفه‌های مذکور در خطمشی تحول نظام مالیاتی، روش پیمایش مبتنی بر پرسش‌نامه کتبی در بین ۱۵ نفر از کارشناسان امور مالیاتی و سیاست‌گذاری مالی انجام شد.

نتایج: بیش‌ترین نقاط ضعف لایحه تحول نظام مالیاتی از منظر خطمشی‌گذاری در عرصه سیاست‌گذاری بوده است که در آن به‌اندازه کافی به عوامل مربوط به ویژگی‌های خطمشی و مؤلفه‌های مهم شکل‌گیری خطمشی توجه نشده است. هم‌چنین عامل‌های مربوط به عرصه خرد نیز کمتر مورد توجه تدوینگران و مجریان بوده است. در این لایحه مؤلفه‌های مربوط به بازخوردهای جمعیت هدف نیز تا حد زیادی مغفول واقع شده و توجه زیادی به عوامل محیطی کلان مداخله‌گر نشده است. اما نقاط مثبت لایحه مذکور صرفاً در عرصه نهادی یا سازمانی بوده است که به ترتیب عبارت است از: تعیین دقیق روابط بین سازمانی در اجرای خطمشی، توجه به مؤلفه‌های لایحه‌ها و سطوح درگیر و مؤلفه‌های مؤثر بر پاسخ‌های مطلوب مجریان خطمشی.

کلیدواژه: نظام مالیاتی، خطمشی‌گذاری، آسیب‌شناسی، عرصه نهادی

^۱ دانش‌آموخته دکترای مدیریت دولتی، گروه مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، تهران، ایران
(مسئول مکاتبات) fatimasana90@gmail.com

^۲ استاد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قزوین، گروه مدیریت دولتی، قزوین، ایران.

۱- مقدمه

است که با آسیب‌شناسی قانون مالیات بدوی و اصلاح نقاط ضعف آن و اضافه کردن مواد جدید، سیاست‌های مالی و مالیاتی بخش‌های مختلف اقتصاد ایران را تبیین کرده است؛ به این ترتیب آن را می‌توان خط‌مشی عمومی مالیاتی کشور قلمداد کرد.

تحقیقات مختلفی در جهت ارزیابی نظام مالیاتی کشور انجام شده است از جمله؛ نظری و فدایی (۱۳۹۲) در تحقیقی باهدف آسیب‌شناسی نظام مالیاتی کشور به این نتیجه رسیده‌اند که نظام مالیاتی کشور در هر سه رکن قوانین و مقررات مالیاتی، سازمان اجرایی یا دستگاه مالیات ستان و مؤدیان مالیاتی دارای نواقص متعددی است، آن‌ها چالش‌ها و مشکلات نظام مالیاتی را در قالب نواقص موجود در این سه رکن تشریح می‌کنند. امیر خاکی (۱۳۹۱) مطالعه‌ای در زمینه آسیب‌شناسی تحقق درآمدهای مالیاتی انجام داده است. وی در مقاله خود به کارکردهای مثبت نظام مالیاتی در ایران از جمله رعایت عدالت اجتماعی و اقتصادی، کاهش وابستگی دولت به نفت و سیاست‌های تثبیت اقتصادی را برشمرده و از دیدی انتقادی مشکلاتی مانند ابهام و پیچیدگی در قوانین و بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های مالیاتی، ضعف در روابط بین سازمانی و نبود ضمانت اجرا، ضعف قانونی و اجتماعی در روحیه مالیاتی را به‌عنوان موانع دستیابی به اهداف سیاست‌های مالیاتی برمی‌شمرد. سپهر دوست و همکاران (۱۳۹۴) نیز در آسیب‌شناسی عملکرد نظام مالیاتی کشور، عدم پیاده‌سازی مؤلفه‌های شش‌گانه حکمرانی خوب را علت عملکرد نامطلوب نظام مالیاتی قلمداد می‌کند. همچنین مرور سوابق تحقیقی در حوزه مورد مطالعه نشان داده است که باوجود اهمیت خط‌مشی مالیاتی کشور در قالب لایحه تحول نظام مالیاتی، جامعه دانشگاهی کشور از نقد و ارزیابی محتوایی، فرایند تدوین و اجرا این لایحه مغفول بوده و تنها کلانتری بنگر و همکارانشان (۱۳۹۲) به ارزیابی توصیفی طرح تحول نظام مالیاتی پرداخته‌اند. از نظر

مالیات به‌عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت، نقش مهمی در سیاست‌گذاری‌های اقتصادی ایفا می‌نماید و می‌تواند متغیرهای کلان اقتصادی از جمله تولید، تورم، بیکاری، تراز پرداخت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد، از این رو بررسی این موضوع از جهات مختلف حائز اهمیت است. از طرفی با توجه به این که در اقتصاد ایران، نفت نقش تعیین‌کننده‌ای در جهت تأمین هزینه‌های دولت به عهده دارد، کاهش وابستگی به این منبع و جایگزینی آن توسط مالیات از اهمیت بالایی برخوردار است (امین خاکی، ۱۳۹۱: ۲۷) در واقع اقتصاد سالم اقتصادی است که بیشتر هزینه‌های عمرانی و جاری دولت از طریق مالیات تأمین شود (سپهر دوست و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۰۴)؛ بنابراین اجرای صحیح سیاست‌های مالیاتی را می‌توان وسیله‌ای برای افزایش پویایی اقتصادی و حرکت به سمت توسعه تلقی کرد. در عین حال، اجرای ناصحیح سیاست‌های مالیاتی موجب ضعف بخش‌های مختلف اقتصادی و عدم تأمین منابع مالی دولت از این روش و کند شدن حرکت توسعه اقتصادی و اجتماعی می‌شود (شیر خانی، ۱۳۸۵: ۴۴).

لایحه تحول نظام مالیاتی به‌عنوان یک سند قانونی در راستای یکی از محورهای طرح تحول اقتصادی، مجاری قانونی را طی کرده و به مرحله اجرا رسیده است. این لایحه به‌عنوان خط‌مشی مالیاتی کشور در جهت دستیابی به اهداف سند چشم‌انداز بیست‌ساله به اجرا درآمده است (کلانتری بنگر و همکاران، ۱۳۹۲: ۶۰). از منظر معرفت‌شناختی، تعریف خط‌مشی عمومی عبارت است از مجموعه‌ای از تصمیمات به هم وابسته است که به وسیله گروه‌ها یا بازیگران سیاسی باهدف دستیابی به اهداف خاص یا به دست آوردن ابزار مناسب برای دستیابی به آن اهداف اتخاذ می‌شود (جنکینز، ۱۹۷۸: ۱۰). لایحه تحول نظام مالیاتی نیز مجموعه‌ای از تصمیمات به‌هم‌پیوسته و قابل اجرایی

این لایحه موردنظر بوده است ارتقاء جایگاه مالیات‌ها به‌عنوان یک ابزار سیاست‌گذاری و ابزاری جهت مقابله با سوداگری در بازارهای مختلف می‌باشد (وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۰: ۲).

فرآیند مطالعه و تدوین این لایحه از سال ۱۳۸۷ شروع شده و در سال ۱۳۹۱ به تصویب مجلس رسیده و در تابستان سال ۱۳۹۴ نسخه اصلاح‌شده آن به تصویب و تأیید مجلس شورای اسلامی و شورای نگهبان رسید و در مرداد همان سال از طریق ریاست جمهوری ابلاغ و اجرا شده است. این لایحه شامل یک ماده واحد، ۶۰ بند و ۷ ماده اضافه‌شده به قانون مالیات می‌باشد. در حال حاضر این لایحه به‌عنوان خطمشی مالیاتی کشور در سه استان تهران، کرمانشاه و اصفهان به‌صورت آزمایشی اجرا شده است.

اتخاذ یک رویکرد نظری مرتبط جهت مطالعه آسیب‌شناسی هر پدیده‌ای ضروری است. در تحقیق حاضر خطمشی تحول نظام مالیاتی به‌عنوان پدیده محوری تحقیق از دیدی خطمشی‌گذاری و اجرای خطمشی عمومی آسیب‌شناسی می‌شود؛ بنابراین می‌بایست از لحاظ نظری و تجربی، متغیرها و مؤلفه‌های مؤثر در تدوین و اجرای موفق یک خطمشی عمومی تعیین شود. اهداف نهایی خطمشی‌های عمومی ارتقای کیفیت تصمیمات و برنامه‌های آینده سازمان جهت بهبود کیفیت جنبه‌های زندگی بشری است (ثنایی اعلم، ۱۳۹۴).

مدل هدف خطمشی مالیاتی کشور باید دارای سطحی از انتزاع باشد که حتی‌الامکان همه عوامل مؤثر بر تدوین و اجرای خطمشی مالیاتی را در نظر بگیرد. لذا در جهت دستیابی به این مهم از مطالعه هیل و هوپ (۲۰۰۲) برای جمع‌بندی و طبقه‌بندی عوامل مؤثر بر تدوین و اجرای موفق خطمشی عمومی در تنظیم چارچوب نظری استفاده شده است. در چارچوب نظری برای شناسایی عوامل مؤثر بر تدوین و اجرای موفق خطمشی، عوامل مختلف نظری بر اساس جمع‌بندی

ایشان مهم‌ترین دست آورد طرح تحول نظام مالیاتی ایجاد بسترهای حقوقی، مدیریتی و اجرایی مناسب در قانون مالیات‌ها بوده است.

بنابراین می‌توان اذعان کرد که نظام مالیاتی کشور موردنقد و بررسی خطمشی‌گذاران قرار نگرفته است؛ و حتی آخرین خطمشی مالیاتی کشور باهدف پوشش نواقص و محدودیت‌های سیاست‌های مالیاتی گذشته موردنقد و بررسی محافل علمی کشور قرار نگرفته است. این در حالی است که خطمشی مالیاتی کشور چه در مرحله قبل از نگارش و چه در مرحله تدوین، تصویب و اجرای آن نیاز به مطالعه آسیب‌شناسانه کارشناسان مالیاتی و خطمشی‌گذاری دارد. لذا در مطالعه حاضر به ارزیابی نقاط قوت ضعف لایحه تحول نظام مالیاتی از دید خطمشی‌گذاری می‌پردازیم. به این ترتیب که عوامل و فاکتورهای اثرگذار بر تدوین و اجرای موفق خطمشی‌های عمومی را در ارتباط با نظام مالیاتی کشور شناسایی کرده و میزان توجه به این عوامل در فرآیند تدوین و اجرای خطمشی لایحه تحول نظام مالیاتی کشور را از دید کارشناسان و مطلعین امر، ارزیابی می‌کنیم.

- تشریح لایحه تحول نظام مالیاتی: لایحه تحول نظام مالیاتی کشور به‌عنوان بخشی از برنامه طرح تحولات اقتصادی باهدف ارتقاء جایگاه مالیات‌ها در تأمین مالی دولت و کاهش اتکای بودجه دولت به عواید حاصل از صادرات نفت (بند ۲۲-۳ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه) از طریق افزایش مشارکت عمومی و بدون تحمیل بار مالیاتی مضاعف بر پایه‌های موجود، فراهم آوردن بستر مناسب برای دسترسی و تجمیع اطلاعات مبادلات اقتصادی کشور، احصاء درآمدها به‌خصوص درآمدهای پنهان و در نتیجه ایجاد شفافیت اقتصادی و به تبع آن جلوگیری از فرار مالیاتی تدوین شده است. از دیگر اهداف لایحه مذکور افزایش بعد عدالت در نظام مالیاتی کشور است. یکی دیگر از اهدافی که در تدوین

نظری هیل و هوپ مطرح شده است و در نهایت مدل تحلیل خطمشی لایحه تحوّل نظام مالیاتی ترسیم شده است:

هیل و هوپ (۲۰۰۲: ۱۲۳)، با بررسی همه نظریه‌های موجود در زمینه تدوین و اجرای خطمشی‌های عمومی چارچوبی کلی در مورد عوامل مؤثر خطمشی ارائه داده‌اند که آن‌ها را در سه سطح عرصه سیاست‌گذاری^۱، عرصه نهادی^۲ و عرصه خرد^۳ طبقه‌بندی کرده است. این عوام شامل هفت بخش یا متغیر مستقل می‌شوند که در واقع به‌عنوان متغیرهای مؤثر در اجرای موفق لایحه تحوّل نظام مالیاتی در نظر گرفته می‌شوند:

در این طبقه‌بندی عوامل مربوط به ویژگی‌های خطمشی و روند شکل‌گیری خطمشی، به‌عنوان عوامل عرصه سیاست‌گذاری معرفی شده و متغیرهای لایه‌های درگیر در روند خطمشی، روابط بین سازمانی و عوامل مؤثر بر پاسخ‌های سازمان‌های مجری خطمشی به‌عنوان متغیرهای عرصه نهادی طبقه‌بندی شده و در نهایت دو متغیر تأثیر بازخورد افراد تحت تأثیر خطمشی بر اجرا و نیز عوامل محیطی کلان (غیرقابل کنترل) را به‌عنوان متغیرهای عرصه خرد در نظر می‌گیرند (همان، ۱۸۴-۱۸۸). توضیحات این متغیرها در ذیل آمده:

الف) مشخصات خطمشی: یکی از بخش‌ها یا متغیرهای کلی به عقیده بسیاری از متخصصان، مشخصات یک خطمشی، نحوه اجرای آن را تحت تأثیر قرار می‌دهد. معمول‌ترین رویکرد در رابطه با این موضوع، به‌کارگیری طبقه‌بندی لوئی^۴ (۱۹۷۲) برای انواع خطمشی‌هاست: توزیعی، توزیعی مجدد، انضباطی-بازدارنده و سازنده^۵ (هیل و هوپ، ۲۰۰۲: ۱۲۴).

ب) شکل‌گیری خطمشی: به عقیده هیل و هوپ (۲۰۰۲: ۵۰) یکی از نگرانی‌های صاحب‌نظران اجرای خطمشی‌ها این بوده است که با مشورت با طراحان خطمشی‌ها به آن‌ها اعلام کنند که یک خطمشی چه

محتویات و شکلی داشته باشد تا اجرای موفق آن را تضمین کنند. در این میان برخی از صاحب‌نظران مانند وان متر^۶ وان هورن^۷ مطالعات خود را به استانداردها و اهداف خطمشی‌ها اختصاص دادند تا بتوانند استانداردهای بیشتری برای تضمین رسیدن به اهداف خطمشی‌ها ارائه دهند (۱۹۷۵: ۶۶۴). آن‌ها بر اهمیت دسترسی به منابع و محرکه‌ای خطمشی‌ها نیز تأکید می‌کنند. این همان متغیری است که گاگین^۸ و همکارانش (۱۹۹۰) آن را تحت عنوان «انگیزش و محدودیت‌های» بالا-پایین^۹ می‌شناسند (هیل و هوپ، ۲۰۰۲: ۱۲۵-۱۲۶).

ج) ترازها یا سطوح^{۱۰} و لایه‌های^{۱۱} درگیر در خطمشی (مدیریت عمومی عمودی): مدیریت عمومی عمودی یکی دیگر از متغیرهای مستقل در چارچوب فکری هیل و هوپ بشمار می‌رود که در واقع به مباحث مربوط به سطوح و لایه‌های درگیر در خطمشی و اجرای آن می‌پردازد. در این مباحث بین سطوح و لایه‌ها تمایز قائل می‌شود. از نظر هیل و هوپ، در خطمشی، سطح یا تراز به وسعت فضایی-محیطی و بخش‌های متمایز چرخه خطمشی توجه دارد که به‌عنوان سازه‌های منطقی و تحلیلی در نظر گرفته می‌شوند (همان، ۱۲۶): اما در بخش دیگر مدیریت عمومی عمودی به بحث لایه‌های درگیر در خطمشی توجه می‌شود. منظور از لایه‌ها، بخش‌های مشروع دولتی جدا از هم است که هرکدام به نسبت بخش‌های دیگر دارای قدرتی نسبی است و در مجموع به‌وسیله ترجمان‌های دموکراتیک کنترل می‌شوند (همان، ۱۲۷).

د) عوامل مؤثر بر پاسخ عامل‌های مجری خطمشی: در این بخش منظور از سازمان‌های مجری خطمشی و پاسخ‌های آن‌ها در واقع مشخصات کلی سازمان‌ها و وضعیت آن‌ها؛ و مسائل مربوط به رفتار کادر میدانی (سطح خیابان) آن‌ها است (همان، ۱۲۸).

ه) روابط افقی بین سازمانی: روابط افقی بین سازمانی بر اجرای خطمشی تأثیرگذار است. توجه داشت که

دارند و می‌توانند نقش سلبی و یا ایجابی در اجرای مطلوب خطمشی ایفا کنند.

عوامل محیطی لزوماً در اختیار و کنترل مدیران سطوح مختلف نیستند به همین جهت در اجرای خطمشی ممکن است عواملی محیطی به‌عنوان متغیر غیرقابل کنترل ظاهر شوند و از آنجایی که قابل دست‌کاری نیستند، در اجرای خطمشی مشکلاتی به وجود آورند (همان: ۱۵۲). بر اساس چارچوب فوق، مدل پیشنهادی تحقیق به‌صورت شماتیک در ذیل ترسیم شده است.

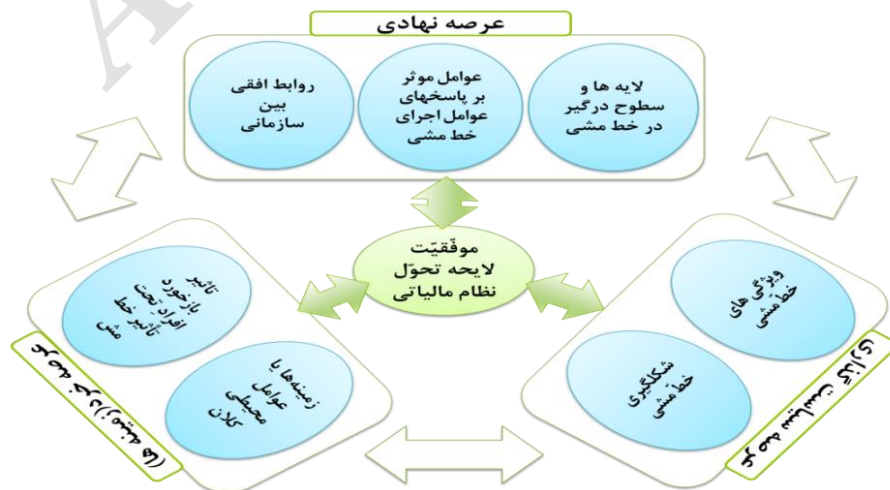
۲- روش تحقیق

تحقیق حاضر به دنبال کشف نقاط قوت و ضعف لایحه تحول نظام مالیاتی از منظر خطمشی‌گذاری است. در واقع در این تحقیق ابتدا مؤلفه‌های تعیین‌کننده موفقیت خطمشی مالیاتی کشور بر اساس ادبیات تحقیق و نظر خبرگان مشخص شده و در ادامه میزان توجه به هر یک از این عوامل در خطمشی لایحه تحول نظام مالیاتی از دید کارشناسان (مطالعه سیاست‌گذاری مالیاتی) ارزیابی می‌شود. به این ترتیب تحقیق حاضر از نوع تحقیقات توصیفی بوده که با استفاده از روش ترکیبی به مطالعه آسیب‌شناسانه لایحه تحول نظام

اجرای بسیاری از خطمشی‌های عمومی به عهده سازمان‌های مختلفی است که می‌بایست با یکدیگر در ارتباط مداوم باشند. در این راستا اجرای خطمشی مالیاتی به عهده سازمان‌های دولتی و غیردولتی کثیری است که به‌صورت سلسله به اجرای خطمشی فقرزدایی می‌پردازند، هماهنگی و ارتباط افقی بین این سازمان‌ها نقش تعیین‌کننده‌ای در اجرای موفق خطمشی مالیاتی خواهد داشت (همان: ۱۵۰-۱۵۱).

(و) تأثیر بازخورد افراد تحت تأثیر خطمشی (جمعیت هدف): هدف نهایی تدوین و اجرای خطمشی در واقع افراد یا گروه‌های ذینفعی (جمعیت هدف) هستند که خطمشی به خاطر آن‌ها به وجود آمده و بر آن‌ها تأثیر می‌گذارد؛ اما فرآیند اجرای یک خطمشی، تحت تأثیر بازخوردهای افرادی که خطمشی بر آن‌ها اعمال می‌شود، قرار می‌گیرد. این امر بیشتر در خطمشی‌های سامان‌بخش یا کنترل‌کننده، به‌ویژه زمانی که گروه‌های ذینفع، صاحب قدرت باشند، اتفاق می‌افتد، مثلاً شرکت‌های بزرگ (همان: ۱۳۴).

ز) عوامل محیطی کلان: متغیرهای محیطی (غیرقابل کنترل) و متغیرهای قابل کنترل: یکی دیگر از متغیرهای مؤثر بر اجرای خطمشی در عرصه خرد، عوامل محیطی کلان است. این عوامل فیزیکی و ذهنی مربوط به محیط، بر اجرای خطمشی‌ها تأثیرات مختلفی



شکل ۱: مدل نظری تحقیق

در بین آنها انجام شد. به این ترتیب داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم‌افزار آماری spss مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت که نتایج آن در ذیل آمده است.

۳- یافته‌های تحقیق

در این بخش به صورت هم‌زمان مؤلفه‌های استخراج شده از مطالعه ادبیات تحقیق و مصاحبه با خبرگان را بیان کرده و از منظر کارشناسان وضعیت توجه به هر کدام از آنها را طبقه‌بندی خواهیم کرد. قبل از ارائه نتایج آزمون فریدون جهت رتبه‌بندی این عوامل و مؤلفه‌ها، به توصیف متغیرهای جمعیت شناختی نمونه‌های تحقیق می‌پردازیم

۳-۱- توصیف متغیرهای جمعیت شناختی: همچنان که در روش تحقیق ذکر شد، در تحقیق حاضر جهت شناسایی مؤلفه‌های مربوط به متغیرهای چهارچوب نظری از دو منبع شناختی ادبیات نظری و مصاحبه با خبرگان استخراج شده است. مصاحبه انجام شده با ۵ نفر از اساتید حوزه مدیریت دولتی بوده که در زمینه خط‌مشی‌گذاری عمومی تخصص داشته‌اند. همه افراد مذکور دارای تحصیلات دکتری تخصصی بوده و بیش از ده سال سابقه تدریس داشته‌اند.

همچنین توصیف وضعیت ۱۵ نفر از نمونه تحقیق پیمایشی نیز به این صورت بوده است که همه افراد انتخاب شده دارای حداقل ۵ سال تجربه کاری در حوزه مالیات و سیاست‌گذاری‌های مالی بوده‌اند. دامنه سنی این افراد از ۲۶ سال تا ۵۹ سال بوده که شامل ۳ زن و ۱۲ مرد می‌شوند. ۴ نفر از این افراد تحصیلات کارشناسی داشته و ۸ نفر نیز کارشناسی ارشد بوده و در نهایت ۳ نفر تحصیلات دکتری داشته‌اند. از بین این افراد ۶ نفر بین ۵ تا ۱۰ سال تجربه کاری داشته و ۷ نفر نیز بین ۱۰ تا ۲۰ سال سابقه اجرایی داشته و سابقه کار اجرایی ۲ نفر نیز بالای بیست سال بوده است. در

مالیاتی پرداخته است. بر این اساس ابتدا با استفاده از روش کتابخانه‌ای و روش مصاحبه با خبرگان مؤلفه‌های متغیرهای مدل نظری را استخراج شده و در قالب طیف لیکرت تبدیل به پرسشنامه کتبی شده و در ادامه میزان توجه به این مؤلفه‌ها در بین کارشناسان تدوین و اجرای لایحه تحول نظام مالیاتی پیمایش شده است.

در مرحله استخراج مؤلفه‌های مؤثر بر اجرای موفق خط‌مشی عمومی مالیات کشور، علاوه بر منابع نظری و تجربی موجود با ۵ نفر از اساتید دانشگاهی متخصص خط‌مشی‌گذاری-براساس نمونه‌گیری قضاوتی و با توجه به اشباع نظری مؤلفه‌های مطرح شده- مصاحبه نیمه ساختارمند به عمل آمده است. تحلیل اطلاعات کتابخانه‌ای و مصاحبه‌های انجام شده منجر به استخراج ۱۵ مؤلفه برای ویژگی‌های خط‌مشی، ۱۲ مؤلفه برای شکل‌گیری خط‌مشی، ۷ مؤلفه برای لایه‌ها و ترازهای (سطوح سازمانی) درگیر در خط‌مشی، ۱۵ مؤلفه برای متغیر عوامل دخیل در پاسخ مجریان خط‌مشی، ۶ مؤلفه برای روابط سازمانی در خط‌مشی، ۷ مؤلفه برای تأثیر بازخورد جمعیت هدف و در نهایت ۷ مؤلفه برای عوامل محیطی کلان شد. مؤلفه‌های مذکور در بخش یافته‌های تحقیق به تفکیک متغیر ذکر شده است. این مؤلفه‌ها به صورت طیف لیکرت شش ارزشی (۱- اصلاً، ۲- خیلی کم، ۳- کم، ۴- متوسط، ۵- زیاد و ۶- خیلی زیاد) درآمده و در قالب پرسشنامه کتبی تدوین شد. همچنین اعتبار و پایایی پرسشنامه مذکور بر اساس نظر اساتید خط‌مشی‌گذاری مصاحبه شده، مورد ارزیابی و تأیید قرار گرفت.

در مرحله پیمایش از بین مطلعین حوزه سیاست‌گذاری‌های مالیاتی کشور به دلیل کم بودن تعداد آنها و نیز مشقات دسترسی به آنها، در نهایت ۱۵ نفر به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شده و با استفاده از روش نمونه‌گیری قضاوتی و نمونه‌گیری گلوله برفی، نمونه‌های تحقیق انتخاب شده و پیمایش مذکور

توجه خطمشی‌گذاران و مجریان بوده (نقاط قوت لایحه) و به کدام مورد کمتر توجه شده است (نقاط ضعف لایحه). در این تحلیل هم میانگین آماری و هم رتبه میانگین آن‌ها ذکر شده است:

جدول (۱): آزمون فریدمن رتبه‌بندی عوامل هفتگانه موفقیت لایحه تحول نظام مالیاتی

متغیر	میانگین آماری	رتبه	وضعیت
روابط بین سازمانی	۴٫۹۲	۵٫۴۵	نقطه قوت
لایه‌ها و ترازهای درگیر در خطمشی	۴٫۶۵	۵٫۰۷	نقطه قوت
عوامل مؤثر بر پاسخ‌های مجریان خطمشی	۴٫۳۷	۴٫۶۹	نقطه قوت
عوامل محیطی کلان	۴٫۲۲	۴٫۲۵	نقطه قوت
بازخورد جمعیت هدف	۴	۳٫۸۴	نقطه قوت
ویژگی‌های خطمشی	۳٫۱۴	۳٫۵۵	نقطه ضعف
شکستگی خطمشی	۳٫۰۵	۲٫۸۵	نقطه ضعف

مؤلفه‌های استخراج شده از ادبیات تحقیق و مصاحبه‌های نیمه ساختارمند با متخصصان خطمشی‌گذاری در نهایت ۶۹ مؤلفه بوده‌اند که در واقع جنبه‌های مختلف هفت عامل اصلی را تشکیل می‌دهند. لذا ابتدا با تجمیع مؤلفه‌های هر عامل، مقدار آماری آن متغیر اصلی را بر ساخته کرده و میزان توجه به متغیرهای تحقیق را بر اساس این مقادیر ارزیابی کردیم. جدول فوق نتیجه رتبه‌بندی میانگین عوامل هفت‌گانه تحقیق را نشان می‌دهد. بر اساس این نتایج در این لایحه به روابط بین سازمانی بیش از سایر عوامل توجه شده است. همچنین در این خطمشی به لایه‌ها و سطوح سازمانی درگیر در خطمشی نیز توجه شده است. در این خطمشی به مؤلفه‌های تاثیرگذار بر پاسخ مجریان خطمشی نیز نسبتاً توجه شده است. بر اساس نتایج فوق در تدوین و اجرای لایحه تحول نظام مالیاتی به دو عامل عوامل محیطی و خارجی کلان و

ادامه رتبه‌بندی مؤلفه‌های استخراج شده بر اساس متغیرهای اصلی تحقیق از دید کارشناسان ارائه می‌شود: ۲-۳- تحلیل میزان توجه به عوامل و مؤلفه‌های موفقیت خطمشی مالیاتی: در این بخش به گزارش ارزیابی تحول نظام مالیاتی از منظر خطمشی‌گذاری می‌پردازیم. این ارزیابی بر اساس نظر کارشناسان حوزه سیاست‌گذاری مالیاتی و کارشناسان مالیاتی بوده است. جهت رتبه‌بندی عوامل و مؤلفه‌های استخراج شده، از شاخص رتبه میانگین آزمون فریدمن استفاده شده است. این شاخص وضعیت برابری متغیرها را از لحاظ میانگین و پراکندگی نظرات، بررسی کرده و متغیرها را بر این اساس طبقه‌بندی می‌نماید. از آنجایی که طیف استفاده شده جهت ارزیابی مؤلفه‌های تحقیق از نوع طیف لیکرت با دامنه یک تا شش بوده است و در پیمایش انجام شده، میزان توجه به هر یک از این مؤلفه‌ها مورد سؤال قرار گرفته است لذا در تحلیل آماری یافته‌ها، مقادیر میانگین ۴ و بالای آن به‌عنوان نقاط قوت یا حد توجه بالا و مقادیر پایین‌تر از مقدار ۴ به‌عنوان نقاط ضعف یا حد توجه پایین در نظر گرفته شده است لذا به فرض مثال زمانی که میانگین توجه به مؤلفه‌های در دامنه عددی ۱-۳٫۹ قرار گرفته باشد، در تهیه و اجرای لایحه مورد بررسی به این مؤلفه توجه نشده و نقطه ضعف آن بشمار می‌رود. در ادامه ابتدا متغیرهای اصلی بر ساخته شده و بر اساس آزمون فریدمن میزان توجه به آن‌ها را رتبه‌بندی می‌کنیم و در ادامه وضعیت هر یک از مؤلفه‌های این متغیرها را به تفکیک متغیرهای اساسی تحقیق طبقه‌بندی خواهیم کرد:

۱-۲-۳- ارزیابی عوامل اصلی موفقیت لایحه تحول نظام مالیاتی

در تحلیل ذیل هفت متغیر اصلی برآمده از چارچوب نظری از نظر کارشناسان طبقه‌بندی شده است. این تحلیل نشان می‌دهد که در تدوین و اجرای لایحه تحول نظام مالیاتی کدام متغیرها بیش‌تر مورد

۳-۲-۱- ارزیابی مؤلفه‌های ویژگی‌های خط‌مشی طبق مدل نظری، در عرصه سیاست‌گذاری یکی از عوامل اصلی موفقیت خط‌مشی تحول نظام مالیاتی، ویژگی‌های خط‌مشی بوده است که برای آن ۱۵ مؤلفه استخراج و ارزیابی شد. براساس نتایج فوق، دو مؤلفه عدم دخالت دغدغه‌های سیاسی و واقع‌گرایی و پرهیز از آرمان‌گرایی بیش از سایر مؤلفه مورد توجه بوده است. هم‌چنین از بین ویژگی‌های خط‌مشی، سایر نقاط قوت این لایحه عبارت بوده است از توجه به مؤلفه‌های توجه به اولیتهای بخش خصوصی، تعریف مطلوب مالیات و تحول نظام مالیاتی، سازگاری مطلوب بین مشخصات خط‌مشی، تدوین خط‌مشی بر مبنای اطلاعات دقیق و معتبر و در نهایت تعریف دقیق و مشخص گروه‌های هدف. براساس رتبه بندی میانگین فریدمن، در این زمینه، اصلی‌ترین نقاط ضعف عبارت است از عدم اجرای آزمایشی و ارزیابی بازخورد آن و نیز انعطاف‌ناپذیری خط‌مشی مالیاتی

بازخورد‌های گروه هدف نیز در حد قابل قبولی توجه شده است. لذا از منظر خط‌مشی گذاری، در مجموع عوامل فوق به‌عنوان نقاط قوت لایحه تحول نظام مالیاتی معرفی شده اند.

اما جدول فوق نشان داده است که در لایحه مذکور به دو عامل سیاست‌گذاری ویژگی‌های خط‌مشی و توجه به شکل‌گیری خط‌مشی، توجه لازم نشده و نقاط ضعف این خط‌مشی مالیاتی محسوب می‌شوند.

۳-۲-۲- ارزیابی مؤلفه‌های موفقیت لایحه تحول نظام مالیاتی به تفکیک متغیرهای اصلی

در این بخش به بررسی وضعیت توجه به مؤلفه‌های موفقیت لایحه نظام مالیاتی در تدوین و اجرای این خط‌مشی مالیاتی می‌پردازیم طوری که به تفکیک متغیرهای اصلی، مؤلفه‌های هر عامل را در مقایسه بین خودشان رتبه بندی کرده و براساس وضعیت توجه به آن، نقطه قوت و یا نقطه‌ضعف بودن آن را تحلیل می‌نماییم:

جدول (۲): آزمون فریدمن رتبه بندی مؤلفه‌های ویژگی‌های خط‌مشی تحول نظام مالیاتی

مؤلفه	میانگین آماری	رتبه میانگین	وضعیت ارزیابی
دخالت ندادن دغدغه‌های سیاسی در خط‌مشی	۵،۵۳	۱۳،۲۵	نقطه قوت
عدم آرمان‌گرایی و واقعی بودن خط‌مشی	۵،۲۱	۱۲،۰۲	نقطه قوت
توجه به اولیتهای بخش‌های خصوصی در خط‌مشی	۴،۶۳	۱۰،۳۲	نقطه قوت
میزان توفیق در تعریف مالیات و تحول نظام مالیاتی	۴،۵۰	۹،۲۰	نقطه قوت
سازگاری بین مشخصات خط‌مشی	۴،۵۰	۹،۰۵	نقطه قوت
مستدل بودن خط‌مشی: بر مبنای اطلاعات دقیق و صحیح	۴،۳۵	۷،۷۸	نقطه قوت
تعریف دقیق گروه هدف	۴،۳۵	۵،۶۰	نقطه قوت
روشن بودن مقررات و قوانین اجرا برای مجریان	۳،۸۲	۴،۲۸	نقطه ضعف
مشخص بودن ابزارهای اجرا	۳،۷۳	۴،۱۰	نقطه ضعف
صراحت و وضوح: قابل درک بودن خط‌مشی برای همه	۳،۱۳	۳،۸۵	نقطه ضعف
جامعیت: پیش‌بینی همه جوانب اجرای خط‌مشی و پاسخ‌های آن	۲،۷۸	۳،۶۱	نقطه ضعف
توافق همگانی در مورد خط‌مشی	۲،۶۹	۳،۳۹	نقطه ضعف
مشخص بودن خط‌مشی تحول نظام مالیاتی در ایران	۲،۵۴	۳،۲۷	نقطه ضعف
اجرای آزمایشی و ارزیابی بازخورد خط‌مشی	۲،۱۰	۲،۶۵	نقطه ضعف
انعطاف پذیر بودن خط‌مشی	۱،۹۵	۲،۵۴	نقطه ضعف

مورد بحث. هم‌چنین در این لایحه به مؤلفه‌های خطمشی‌گذاری از جمله: قابل درک بودن خطمشی برای همه افراد (صراحت و وضوح)، پیش‌بینی همه جوانب اجرای خطمشی و پاسخ‌های آن (جامعیت)، اتّفاق نظر در مورد خطمشی مالیاتی تدوین شده و مشخص بودن خطمشی تحول نظام مالیاتی به اندازه کافی توجه نشده و به‌عنوان نقاط ضعف این خطمشی معرفی شده‌اند.

منابع قابل دسترس و محدودیت‌ها و انگیزش‌های لازم این منابع توجه شده است، در تدوین خطمشی عقلانیت قانونی، سیاسی، فنی و حرفه‌ای و اقتصادی اعمال شده، هم راستایی خطمشی در دولت‌های مختلف مورد توجه واقع گردیده و در زمان شکلگیری خطمشی، قدرت و فشار گروه‌های ذینفع و ذینفوذ تا حدی کنترل شده است.

اما براساس نظر خبرگان سیاستگذاری مالیاتی، لایحه مورد بحث از لحاظ فرآیند شکلگیری نقاط ضعفی نیز داشته است. اصلی‌ترین نقاط ضعف لایحه در این حوزه عبارت است از عدم تعیین استانداردها و اهداف خطمشی در جهت تشخیص فاصله با اهداف مقرر شده و تضمین رسیدن به آن، عدم مشخص کردن نحوه اثرگذاری خطمشی بر گروه‌های مختلف ذی نفع و گروه‌های متضرر و عدم توجه به نقش و همکاری گروه‌های هدف در تعیین و تدوین خطمشی تحول نظام مالیاتی.

۳-۲-۲-۲- ارزیابی مؤلفه‌های شکلگیری خطمشی یکی دیگر از عوامل اصلی عرصه سیاستگذاری مؤلفه‌های مربوط به شکلگیری خطمشی بوده است؛ بر اساس رتبه بندی میانگین ها، مهم‌ترین نقطه قوت لایحه تحول نظام مالیاتی در چارچوب شکلگیری خطمشی این بوده است که در آن سطح دانش و تکنولوژی سازمان‌ها و افراد کاملاً در نظر گرفته شده است. سایر نقاط قوت لایحه در فرآیند شکلگیری خطمشی عبارت بوده است از این‌که در این لایحه به

جدول (۳): آزمون فریدمن رتبه بندی مؤلفه‌های شکلگیری خطمشی تحول نظام مالیاتی

مؤلفه	میانگین آماری	رتبه میانگین	وضعیت ارزیابی
در نظر گرفتن سطح دانش و تکنولوژی	۵،۲۳	۱۱،۶۷	نقطه قوت
دسترسی به منابع و در نظر گرفتن محدودیت‌های آن و انگیزش لازم	۴،۵۷	۸،۴۵	نقطه قوت
اعمال عقلانیت قانونی، سیاسی، فنی یا حرفه‌ای و اقتصادی در تدوین خطمشی	۴،۵۷	۸،۴۰	نقطه قوت
توجه به امکان هم‌راستایی خطمشی در دولت‌های مختلف	۴،۳۳	۷،۲۷	نقطه قوت
کنترل فشار و قدرت گروه‌های ذی نفع و ذی نفوذ در زمان شکلگیری	۴،۲۲	۶،۶۵	نقطه قوت
همگرایی و پیوستگی بین جریان‌های تبیین مسئله و خطمشی نظام مالیاتی	۳،۷۵	۶،۱۱	نقطه ضعف
توجه به ویژگی‌های سلبی و ایجابی جمعیت هدف در زمان شکلگیری خطمشی	۳،۴۸	۵،۷۶	نقطه ضعف
مشورت طراحان خطمشی با صاحب‌نظران در مورد محتویات و شکل خطمشی	۳،۰۲	۵،۳۳	نقطه ضعف
درگیر کردن استفاده کنندگان خطمشی با تصمیم گیرندگان خطمشی در تحلیل‌ها و مراحل تدوین	۲،۶۷	۴،۵۲	نقطه ضعف
در نظر گرفتن نقش گروه‌های هدف در تعیین خطمشی طرح تحول نظام مالیاتی	۲،۱۳	۳،۱۵	نقطه ضعف
تعیین نحوه تاثیر خطمشی‌ها بر ذی نفعان مختلف	۱،۹۶	۲،۸۴	نقطه ضعف
تعیین استانداردها و اهداف خطمشی برای تضمین رسیدن به هدف	۱،۸۷	۲،۴۸	نقطه ضعف

جدول (۴): آزمون فریدمن رتبه بندی مؤلفه‌های لایه‌ها و ترازهای درگیر در خط‌مشی تحول نظام مالیاتی

مؤلفه	میانگین آماری	رتبه میانگین	وضعیت ارزیابی
تمرکز زدایی در لایه‌های اجرایی	۵،۵۵	۶،۲۵	نقطه قوت
تمرکز زدایی تراز یا سطحی در اجر	۵،۵۱	۶،۲۲	نقطه قوت
ارتباط بین سطوح میدانی سطح مدیریتی، سطح میانی	۵،۲۳	۵،۱۴	نقطه قوت
ساختار بوروکراسی مناسب	۴،۲۸	۴،۹۵	نقطه قوت
ایجاد فهم و دید مشترک ملی از خط‌مشی تحول نظام مالیاتی	۴،۲۲	۴،۲۵	نقطه قوت
کنترل کردن قدرت نسبی بخش‌های مشروع دولتی	۳،۱۵	۲،۹۸	نقطه ضعف
چانه‌زنی و مذاکره بین مجریان و جمعیت هدف	۲،۸۵	۲،۸۵	نقطه ضعف

عبارت است از ارتباط قوی بین سطوح مختلف تدوین

و اجرای خط‌مشی تحول نظام مالیاتی از سطح کارمندان مالیاتی خرد گرفته تا سطح میانی و مدیریت کلان آن و نیز تمرکز زدایی در لایه‌ها و سطوح و ترازهای اجرا، به عبارت دیگر اختیارات اجرایی لازم به استان‌ها و شهرستان‌ها تفویذ شده و از تمرکز اجرا در یک سازمان یا بخش واحد جلوگیری به عمل آمده

۳-۲-۳- ارزیابی مؤلفه‌های لایه‌ها و ترازهای (سطوح سازمانی) درگیر در خط‌مشی

لایه‌ها و ترازهای درگیر در خط‌مشی یکی از عوامل عرصه نهادی بوده است که برای آن ۷ مؤلفه استخراج شده و وضعیت آن‌ها مورد ارزیابی کارشناسان قرار گرفته شد: براساس نظر نمونه آماری، مهم‌ترین نقاط قوت لایحه مورد بررسی در این حوزه

جدول (۵): آزمون فریدمن رتبه بندی مؤلفه‌های عوامل موثر بر پاسخ‌های مجریان خط‌مشی طرح تحول نظام مالیاتی

مؤلفه	میانگین آماری	رتبه میانگین	وضعیت ارزیابی
افزایش نظارت سازمانی	۵،۶۵	۱۴،۸۵	نقطه قوت
کاهش دخالت ملاحظات سیاسی کوتاه مدت مجریان در اجرا	۵،۵۳	۱۴،۸۰	نقطه قوت
تمایل مدیر به اجرای خط‌مشی	۵،۲۸	۱۳،۵۷	نقطه قوت
تعهد به اهداف قانونی، مهارت سیاسی و مدیریتی مقامات سازمان‌های مجری	۵،۰۷	۱۳،۰۵	نقطه قوت
موافقت مدیر با اجرای خط‌مشی	۴،۷۷	۱۰،۵۲	نقطه قوت
افزایش آگاهی مجریان از خط‌مشی	۴،۶۴	۹،۶۶	نقطه قوت
علاقه مجریان و کادر خیابانی (کارکنان خط مقدم) به اجرای خط‌مشی	۴،۶۴	۹،۵۹	نقطه قوت
ارزش‌ها و گرایشات مجریان و همسویی آنها با اجرای خط‌مشی	۴،۳۹	۸،۴۴	نقطه قوت
داشتن تعهد، تخصص و تجربه کافی مجریان	۳،۹۵	۷،۰۵	نقطه ضعف
حقوق و دستمزد کافی برای مجریان	۳،۲۵	۶،۴۸	نقطه ضعف
داشتن روابط رسمی و غیر رسمی با تدوین‌کنندگان و تقویت کنندگان خط‌مشی	۲،۸۹	۵،۸۴	نقطه ضعف
حمایت افراد و نهادهای قانونگذار	۲،۵۴	۴،۲۱	نقطه ضعف
تعادل و تلفیق ترغیب و تشویق در اجرای خط‌مشی	۲،۳۵	۳،۸۷	نقطه ضعف
مثبت بودن پاسخ مجریان و شدت بالای این پاسخ در برابر پاسخ‌های منفی و خشی	۱،۹۵	۳،۵۹	نقطه ضعف
درک مشترک کادر خیابانی (کارکنان خط مقدم) از اجرا خط‌مشی	۱،۵۸	۲،۸۴	نقطه ضعف

خط‌مشی در این بخش عبارت بوده است از موافقت مدیران با اجرای تحول نظام مالیاتی، افزایش آگاهی مجریان رده بالا و رده پایین (کادر خیابانی یا کارکنان خط مقدم) از تحول نظام مالیاتی اجرا شده و علاقه آن‌ها به اجرای آن و درنهایت هم‌سویی در نظر گرفتن ارزش‌ها و گرایش‌ها مجریان خط مشی و هم‌سویی خط‌مشی با آنها.

اما از نظر کارشناسان سیاست‌گذاری مالیاتی، لایحه تحول نظام مالیاتی دارای نقاط ضعفی نیز بوده است. طبق این بررسی، اساسی‌ترین نقاط ضعف این خط‌مشی در بخش مورد مطالعه عبارت بوده است از: عدم درک مشترک کارکنان اجرایی رده پایین از اجرای لایحه و عکس‌العمل منفی و خستگی آن‌ها نسبت به اجرای این لایحه و توجهی به خلق پاسخ مثبت آن‌ها، عدم تعیبه منابع انگیزشی لازم جهت ترغیب و تشویق مجریان و عدم حمایت کافی افراد و نهادهای قانون‌گذار از لایحه و مجریان آن. علاوه بر موارد فوق، در حوزه عوامل مربوط به مجریان مؤلفه‌های دیگری نیز شناسایی شده است که در لایحه مذکور به‌عنوان نقاط ضعف ارزیابی شده‌اند. این مؤلفه‌ها عبارت‌اند از عدم کفایت حقوق و دستمزد مجریان رده بالا و روابط ضعیف رسمی و غیر رسمی سازمان‌های مجری با تدوین‌کنندگان و حامیان اجرای خط‌مشی تحول نظام مالیاتی.

است. همچنین برقراری ساختار دیوانسالاری مناسب و ایجاد فهم و دید مشترک ملی از خط‌مشی مذکور در بین احاد جامعه از جمله نقاط قوت لایحه‌ای و ترازوی دیگر خط‌مشی به محسوب شده‌اند. اما از نظر جامعه مختصصین مطالعه شده، در سطح ترازوی و لایحه‌های درگیر در خط‌مشی، قدرت نسبی بخش‌های قانونی دولتی به اندازه کافی کنترل نشده و چانه‌زنی و مذاکره بین مجریان و جمعیت هدف نیز نامطلوب ارزیابی شده و به‌عنوان نقاط ضعف خط‌مشی نظام مالیاتی جدید ارزیابی شده‌اند.

۳-۲-۴- ارزیابی مؤلفه‌های عوامل موثر بر پاسخ‌های مجریان خط‌مشی

طبق جدول شماره ۵ در عرصه نهادی برای مؤلفه‌های مؤثر بر پاسخ مجریان خط‌مشی نیز ۱۵ مؤلفه استخراج شده است. براساس نتایج فوق، در لایحه تحول نظام مالیاتی نظارت سازمانی به اندازه مطلوبی افزایش یافته و امکانی فراهم شده است تا دخالت ملاحظیات سیاسی کوتاه‌مدت مجریان در اجرا به شدت کاهش یابد. همچنین مدیران تمایل زیادی به اجرای این خط‌مشی داشته و مقامات سازمان‌های مجری این خط‌مشی دارای مهارت سیاسی و مدیریت کافی بوده و به اهداف قانونی خط‌مشی در حد مطلوبی متعهد هستند. همچنین از جمله نقاط قوت دیگر

جدول (۶): آزمون فریدمن رتبه بندی مؤلفه‌های روابط بین سازمانی خط‌مشی طرح تحول نظام مالیاتی

مؤلفه	میانگین آماری	رتبه میانگین	وضعیت ارزیابی
رفع تداخلات سازمانی با حذف یا ادغام سازمانی	۵،۲۵	۵،۲۱	نقطه قوت
اعتماد سازمان‌های مجری به همدیگر	۵،۲۵	۵،۱۵	نقطه قوت
داشتن چهارچوب تعیین نقش سازمان‌ها در نوع همکاری	۴،۷۵	۴،۲۱	نقطه قوت
نگرش مثبت سازمان‌های مجری به همکاری	۴،۶۰	۴،۰۹	نقطه قوت
وابستگی همکاری بین سازمانی در چارچوب اجرای خط‌مشی به شبکه‌ای از روابط سازمانی	۴،۱۱	۳،۸۴	نقطه قوت
تعیین نقش سازمان‌ها در اجرای طرح تحول نظام مالیاتی	۳،۱۵	۲،۵۴	نقطه ضعف

مالیاتی بوده است که برای آن ۷ مؤلفه شناسایی و استخراج شده است. طبق نتایج فوق، مکانیزم‌های مشارکت جمعیت هدف از طریق منابع انگیزشی تشویقی-تنبیهی، ایجابی-سلبی و داوطلبانه-اجباری بودن بخوبی مقرر شده است. همچنین مشارکت جمعیت هدف در اجرا بالا رفته و به منافع همه گروه‌های هدف توجه شده است. در تدوین و اجرای خط‌مشی به ویژگی‌های شخصی و جمعیتی و طبقاتی گروه هدف توجه شده و در اجرای خط‌مشی به اندازه و تنوع گروه هدف و تغییرات رفتاری و مالی آن‌ها توجه شده است. نقاط ضعف لایحه مورد بررسی در این بعد عبارت است: از این‌که در خط‌مشی به اثرات و واکنش‌های گروه‌های هدف توجه لازم نشده و گروه‌های ذینفع صاحب قدرت و ثروت جهت‌گیری و نقش مثبت کافی در این زمینه نداشته‌اند.

۳-۲-۷- ارزیابی مؤلفه‌های عوامل محیطی کلان عوامل محیطی کلان نیز از جمله عوامل عرصه خرد (زمینه‌های موفقیت) لایحه تحول نظام مالیات‌محسوب می‌شود که برای آن ۷ مؤلفه از ادبیات نظری و مصاحبه‌های انجام شده، استخراج شده و مورد ارزیابی کارشناسان قرار گرفته است. براساس نتایج بدست‌آمده، هم‌سو بودن خط‌مشی با ارزش‌ها و هنجارهای

۳-۲-۵- ارزیابی مؤلفه‌های روابط بین سازمانی خط‌مشی

روابط بین سازمانی نیز یکی دیگر از عوامل نهادی مؤثر بر اجرای موفق خط‌مشی تحول نظام مالیاتی بوده است که برای آن ۶ مؤلفه شناسایی شده است. براساس نتایج فوق، مهم‌ترین نقاط قوت خط‌مشی مذکور در این بخش عبارت بوده است از رفع تداخلات سازمانی در اجرای وظایف یا حذف یا ادغام سازمانی و تقویت اعتماد سازمان‌های مجری به همدیگر. همچنین در سطح پایینی تر نقاط قوت این لایحه عبارت بوده است از تهیه چهارچوبی برای تعیین نقش سازمان‌ها و نوع همکاری آن‌ها، خلق نگرش مثبت سازمان‌های مجری به همکاری با همدیگر و ایجاد شبکه‌ای از روابط بین سازمانی که همکاری بین سازمانی را در چهارچوب آن امکان‌پذیر کرده است. اما از منظر کارشناسان، لایحه مذکور در بعد روابط بین سازمانی تنها دارای این نقطه‌ضعف بوده است که نقش سازمان‌های دولتی و غیر دولتی در اجرای تحول نظام مالیاتی بصورت مشخص، تعیین نشده است

۳-۲-۶- ارزیابی مؤلفه‌های بازخورد جمعیت هدف در خط‌مشی

بازخورد جمعیت هدف نیز از جمله عوامل عرصه خرد (زمینه) مؤثر بر اجرای موفق لایحه تحول نظام

جدول (۷): آزمون فریدمن رتبه بندی مؤلفه‌های بازخورد جمعیت هدف در خط‌مشی طرح تحول نظام مالیاتی

مؤلفه	میانگین آماری	رتبه میانگین	وضعیت ارزیابی
تعیین اختیاری، تشویقی و داوطلبانه بودن مشارکت جمعیت هدف در اجرا براساس ماهیت طرح تحول نظام مالیاتی	۵	۶،۲۵	نقطه قوت
افزایش مشارکت جمعیت هدف در اجرا	۴،۵۷	۵،۸۵	نقطه قوت
توجه به منافع گروه‌های هدف	۴،۴۱	۵،۲۱	نقطه قوت
توجه به ویژگی‌های شخصی و جمعیتی و طبقاتی گروه هدف	۴،۲۲	۴،۸۰	نقطه قوت
در نظر گرفتن اندازه و تنوع گروه هدف و تغییرات رفتاری ناشی از اجرای خط‌مشی	۴،۰۴	۴،۶۸	نقطه قوت
نقش و جهت‌گیری مثبت گروه‌های ذی‌نفع صاحب قدرت و ثروت	۳،۷۸	۴،۶۸	نقطه ضعف
تعیین اثرات و واکنش‌های گروه‌های هدف در اجرا	۳،۷۰	۳،۹۱	نقطه ضعف

جدول (۸): آزمون فریدمن رتبه بندی مؤلفه‌های عوامل محیطی کلان در خط‌مشی طرح تحول نظام مالیاتی

مؤلفه	میانگین آماری	رتبه میانگین	وضعیت ارزیابی
همسویی خط‌مشی با ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی	۵،۳۳	۶،۲۱	نقطه قوت
توجه به شرایط بین‌المللی و نیروی اقتصاد جهانی	۵،۳۳	۵،۷۹	نقطه قوت
توجه به زمینه اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی جامعه	۴،۲	۴،۳۴	نقطه قوت
تغییرات شرایط روحی (اخلاقی) جامعه	۳،۶۸	۳،۶۶	نقطه ضعف
تعیین مسایل و مشکلات ناشی از اجرای خط‌مشی	۳،۱۲	۳،۵۰	نقطه ضعف
پیش‌بینی اثرات عمدی و غیرعمدی اجرای خط‌مشی	۲،۹۰	۳،۵۸	نقطه ضعف
ارزیابی و در نظر داشتن تغییرات ساختار طبقاتی و درآمدی گروه‌های هدف	۲،۶۸	۲،۷۴	نقطه ضعف

اجتماعی و توجه لازم به شرایط بین‌المللی و نیروهای اقتصاد جهانی در محتوای خط‌مشی، به‌عنوان اصلی‌ترین نقاط مثبت خط‌مشی در این بخش محسوب شده‌اند. هم‌چنین در سطح پایین‌تر، به زمینه‌های اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی جامعه نیز به اندازه کافی توجه شده است. اما خط‌مشی مورد بررسی در این بعد، دارای نقاط ضعفی نیز بوده است که عبارت است از عدم توجه کافی به تغییرات وضعیت اخلاقی جامعه، عدم تعیین مسایل و مشکلات ناشی از اجرای خط‌مشی مالیاتی، پیش‌بینی نکردن اثرات عمدی و غیرعمدی اجرای خط‌مشی مالیاتی و در نهایت کمترین توجه به مسأله ارزیابی و پایش تغییرات ساختار طبقاتی و درآمدی گروه‌های هدف در اخذ مالیات و اجرای لایحه تحول نظام مالیاتی اعمال شده است.

۴- بحث و نتیجه‌گیری

هرچند از نظر هستی‌شناسی، لایحه تحول نظام مالیاتی، یک خط‌مشی عمومی در حوزه مالیاتی محسوب می‌شود اما از این نظر مورد نقد و بررسی علمی قرار گرفته نشده است. در مقاله حاضر از دید خط‌مشی‌گذاری به شناسایی آسیب‌ها و نقاط قوت این لایحه پرداخته شد. براساس نظریه ترکیبی هیل و هوپ (۲۰۰۲) از بین مدل‌های مختلف موفقیت خط‌مشی‌های عمومی، هفت عامل در سه عرصه نهادی، سیاست‌گذاری و خرد (زمینه) به‌عنوان عوامل اصلی موفقیت خط‌مشی

معرفی شده است. براساس این مدل نظری، با پنج متخصص دانشگاهی سیاست‌گذاری مصاحبه شده و در نهایت ۶۹ مؤلفه را برای هفت عامل مذکور شناسایی شده و وضعیت توجه و حضور این مؤلفه‌ها در جریان تدوین و اجرای خط‌مشی تحول نظام مالیاتی از منظر کارشناسان امور مالیاتی و سیاست‌گذاری مالیاتی ارزیابی شد. با توجه به این‌که در یافته‌های تحقیق نتایج مربوط به نقاط قوت و ضعف بصورت مفصل ذکر شده است در این بخش بر روی آسیب‌ها یا نقاط ضعف لایحه تحول نظام مالیاتی به‌عنوان یک خط‌مشی عمومی مالیاتی بحث خواهیم کرد.

نتایج ارزیابی میزان توجه به مؤلفه‌های تحقیق در جریان تدوین و اجرای خط‌مشی لایحه تحول نظام مالیاتی نشان داده است که جدی‌ترین آسیب لایحه مذکور مربوط به عدم توجه به عرصه سیاست‌گذاری در تدوین آن بوده است. از نظر کارشناسان در جریان تدوین و اجرای خط‌مشی مورد بررسی، به مؤلفه‌های شکلگیری خط‌مشی و ویژگی‌های خط‌مشی موفق توجه نشده است. طبق این نتایج در زمینه شکلگیری خط‌مشی آسیب‌های شناسایی شده عبارت بوده‌اند از: عدم تعیین استانداردها و اهداف خط‌مشی در جهت تشخیص فاصله با اهداف مقرر شده و تضمین رسیدن به آن، عدم مشخص کردن نحوه اثرگذاری خط‌مشی بر گروه‌های مختلف ذی‌نفع و گروه‌های متضرر و عدم توجه به نقش و همکاری گروه‌های هدف در

آسیب‌های شناسایی شده در زمینه مؤلفه‌های محیطی کلان نیز عبارت بوده است از عدم توجه کافی به تغییرات وضعیت اخلاقی جامعه، عدم تعیین مسایل و مشکلات ناشی از اجرای خطمشی مالیاتی، پیش‌بینی نکردن اثرات عمدی و غیرعمدی اجرای خطمشی مالیاتی و بی توجهی کامل به مسأله ارزیابی و پایش تغییرات ساختار طبقاتی و درآمدی گروه‌های هدف در اخذ مالیات و اجرای لایحه تحول نظام مالیاتی.

نتایج تحقیق در زمینه ارزیابی عامل‌های خطمشی گذاری مؤثر بر اجرای موفق لایحه تحول نظام مالیاتی از منظر کارشناسان نشان داده است که نقطه قوت لایحه مذکور مربوط به ویژگی‌های عرصه نهادی یا سازمانی دخیل در موفقیت خطمشی می‌باشد. طبق نظر کارشناسان در تدوین و اجرای لایحه تحول نظام مالیاتی به روابط بین سازمانی بیش‌تر از سایر عوامل توجه شده است. یکی دیگر از عوامل عرصه نهادی مربوط به لایه‌ها و ترازهای درگیر در خطمشی بوده است که این عامل نیز تا حد زیادی در لایحه تحول نظام مالیاتی مورد توجه واقع شده است.

در نهایت از منظر کارشناسان، فاکتور عوامل مؤثر بر پاسخ‌های مجریان به‌عنوان آسیب‌زا ترین عامل عرصه نهادی معرفی شده است. اگرچه لایحه مذکور دارای نقاط قوت کثیری در این زمینه بوده است اما از منظر آسیب‌شناختی با مشکلات مختلفی در بعد انسانی و عاملان اجرای عرصه نهادی روبرو بوده است. براساس نتایج بدست‌آمده، آسیب‌های کشف شده خطمشی لایحه تحول نظام مالیاتی به ترتیب ذیل بوده است: از منظر کارشناسان، اساسی‌ترین آسیب نهادی لایحه مورد بحث این بوده است که کارکنان اجرایی رده پایین درک مشترکی از اجرای لایحه اجرا شده نداشتند و عکس‌العمل آن‌ها نسبت به اجرای این لایحه بیش‌تر منفی و یا خنثی بوده است و در لایحه توجهی به زمینه‌های خلق پاسخ مثبت آن‌ها نشده است. هم‌چنین منابع انگیزشی لازم جهت ترغیب و تشویق مجریان

تعیین و تدوین خطمشی تحول نظام مالیاتی عدم توجه به مؤلفه‌های پیوستگی و ارتباط زنجیره ای بین جریان‌های تشریح و تبیین مسأله مالیات و خطمشی نظام مالیاتی، عدم توجه به ویژگی‌های سلبی و ایجابی جامعه هدف، عدم مشورت کافی طراحان خطمشی با صاحب نظران در مورد محتوای خطمشی و در نهایت عدم درگیر کردن گروه‌های مختلف استفاده کننده از خطمشی در تدوین آن؛ بنابراین در زمینه شکلگیری خطمشی، تدوین‌گران اهمیتی نسبت به به اصل مشارکت عمومی و مدل تدوین پایین به بالای خطمشی نداشته‌اند.

از نظر کارشناسان آسیب‌های جدی در زمینه ویژگی‌های خطمشی نیز وجود داشته است. این آسیب‌ها و نقاط ضعف عبارت بوده‌اند از: عدم اجرای آزمایشی و ارزیابی بازخورد آن عدم پیش‌بینی پتانسیل تغییر یا انعطاف خطمشی مالیاتی، روشن و واضح نبودن مقررات و قوانین اجرا برای مجریان، مشخص نبودن ابزارهای اجرا، نداشتن صراحت و وضوح خطمشی و عدم امکان درک خطمشی برای همه افراد، نبود جامعیت در خطمشی به معنای پیش‌بینی همه جوانب اجرای خطمشی و پاسخ‌های آن و در نهایت عدم اتفاق نظر در مورد ماهیت و محتوای خطمشی مالیاتی تدوین شده.

نتایج تحقیق نشان داده است که از نظر آسیب‌شناسی، عوامل مربوط به عرصه خرد یا زمینه‌های اجرای خطمشی مالیاتی نیز نسبتاً کمتر مورد توجه تدوین‌گران و مجریان لایحه تحول نظام مالیاتی بوده است. در این عرصه دو عامل اصلی بازخورد جمعیت هدف و عوامل محیطی کلان وجود دارد. از نظر کارشناسان آسیب‌های موجود در زمینه بازخورد جمعیت هدف یا مالیات دهندگان عبارت بوده است از: عدم توجه لازم به اثرات و واکنش‌های گروه‌های هدف و عدم مدیریت نقش و جهت‌گیری گروه‌های ذینفع صاحب قدرت و ثروت در تدوین و اجرای خطمشی.

کلاتری بنگر، محسن و نظری، علیرضا و فدایی، ایمان (۱۳۹۲) فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال یکم، شماره ۱، صص ۸۰-۵۹.

نظری، علیرضا و فدایی، ایمان (۱۳۹۲) آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال اول، شماره ۴، صص ۹۵-۱۱۰.

وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۹۰) پیش‌نویس لایحه تحول نظام مالیاتی، تاریخ انتشار ۱۳۹۰/۱۱/۰۵

Goggin, M.L. Bowman, A.O'M. Lester, J.P. and O'Toole, L.J. Jr (1990) *Implementation Theory and Practice: Toward a Third Generation*. Glenview Ill.: Scott Foresman/Little, Brown and Company.

Hill, Michael & Hupe, Peter (2002), *Implementing Public Policy: Governance in Theory and in Practice*, London: Sage Publication.

Hill, Michael and Hupe, Peter. (2002). *Doing Implementation Research*. In *Implementing Public Policy*. London: The Politics Of Central Europe.

Jenkins W. I (1978) *Policy, Analysis: A Political and Organizational Perspective*, NY: Palgrave Macmillan.

Lowi, T.J. (1972) 'Four systems of policy, politics, and choice', *Public Administration Review*, 32 (4): 298-310.

Van Meter, D. and Van Horn, C.E. (1975) 'The policy implementation process: A conceptual framework', *Administration and Society*, 6 (4): 445-88.

یادداشت‌ها

¹ Policy setting

² Institutional setting

³ Micro setting

⁴ Lowi

⁵ Constituent.

⁶ Van Meter

⁷ Van Horn

⁸ Goggin

⁹ top-down 'inducements and constraints

¹⁰ Levels

¹¹ Layers

در نظر گرفته نشده و لایحه و مجریان از حمایت افراد و نهادهای قانون‌گذار بی بهره بوده‌اند. علاوه بر موارد فوق، آسیب‌های خفیف دیگری نیز در این عرصه شناسایی شده است که عبارت‌اند از: عدم کفایت حقوق و دستمزد مجریان رده بالا و روابط ضعیف رسمی و غیر رسمی سازمان‌های مجری با تدوین کنندگان و حامیان اجرای خط‌مشی تحول نظام مالیاتی. در نهایت می‌توان نتیجه گرفت که از منظر خط‌مشی‌گذاری، لایحه تحول نظام مالیاتی به سه بعد ماهیت خط‌مشی بودن لایحه، عوامل اجرایی سطح میدانی و مدیریتی لایحه و در نهایت عوامل و زمینه‌های محیطی پیش‌بینی نشده و غیرقابل کنترل بی توجه بوده است. لذا پیشنهاد می‌شود که در فرآیندهای اصلاحی لایحه مذکور به آسیب‌های شناسایی شده در این سه بعد توجه شده و قانون نظام مالیاتی از این لحاظ تصحیح و تقویت شود.

منابع

امین خاکی، علی رضا (۱۳۹۱) آسیب‌شناسی تحقق درآمدهای مالیاتی با رویکردی بر جرم‌فرار مالیاتی، فصلنامه کارآگاه، شماره ۲۱، صص ۶۰-۲۶.

ثنایی اعلم (۱۳۹۴) ارائه الگوی اجرای خط‌مشی فقرزدایی در سند چشم‌انداز، رساله دکتری مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد اسلامی تهران واحد علوم تحقیقات، دانشکده مدیریت و اقتصاد.

سپهر دوست، حمید و رجبی، فهیمه و باروتی، مهسا (۱۳۹۴) بررسی تأثیر حکمرانی خوب بر عملکرد درآمدی نظام مالیاتی، فصلنامه نظریه‌های کاربردی اقتصاد، سال دوم، شماره ۲، صص ۱۲۶-۱۰۳.

شیرخانی، فریبا (۱۳۸۵) بررسی مسایل و سیاست‌های اقتصادی، مجله اقتصادی وزارت امور اقتصاد و دارایی، ۶ (۵۲ و ۵۴)، صص ۵۳-۴۱.