

عوامل مؤثر بر اجرای موفق خط‌مشی‌های مالیاتی مصوب مجلس

حبیب‌اله طاهرپور کلانتری*
غلامرضا معمارزاده**

برای یافتن دلایل اجرای موفق خط‌مشی‌های مالیاتی با توجه به مبانی نظری، مطالعات انجام شده، و وجود عاملهای هفده‌گانه مؤثر بر اجرای خط‌مشی؛ شامل 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 مالیاتی برای سایر سازمانها و نهادها، تعهد سازمان مالیاتی و

* دکتر حبیب‌اله طاهرپور کلانتری؛ عضو هیات علمی مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی کشور.
E.mail: habtaherk@yahoo.com

** دکتر غلامرضا معمارزاده؛ عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.
E. mail: gmemar@gmail.com

مسئولان آن به اجرا، گرایش مجریان به اجرا و منطقی بودن آن از نظر آنها، جو همدلی و همکاری در سازمان، انگیزش و تمایلات کارکنان سازمان مالیاتی، گوناگونی و تنوع مؤدیان و سازمانهای وابسته، محدودیت زمانی و ضمانت اجرا، شرایط اقتصادی، تحصیلات و رشته تحصیلی مجریان، تجربه کاری مجریان، اجرای آزمایشی قانون، و دانش و آگاهی های کارکنان سازمان مجری سیاستها و قوانین مالیاتی، از روش تحلیل تشخیصی استفاده شد. بر پایه نتایج حاصل از تحلیل تشخیصی؛ سه سطح اجرا (اجرای ضعیف، اجرای متوسط و اجرای قوی)، و دو تابع: بعد شفافیت و اهمیت سازمان مالیاتی برای سایر سازمانها و نهادها متمایز شدند. قوانین با اجرای قوی در بعد یکم (شفافیت) دارای بیشترین میانگین بودند. در بعد یا تابع دوم اجرای متوسط، دارای بیشترین میانگین بود. ۹۱ درصد تغییرات میان سطوح مختلف اجرا توسط شفافیت؛ یعنی بعد یکم تشخیصی، قابل توجیه است. یعنی اگر قوانین و سیاستهای مالیاتی بخواهند بطور قوی اجرا شوند باید شفافیت لازم را داشته باشند. بعد دوم حاصل از تحلیل تشخیصی، اهمیت سازمانهای مجری برای سایر سازمانها و نهادها است، که در حدود ۹ درصد تغییرات سطوح اجرای قوانین و خط مشی ها را توجیه می کند.

کلید واژه‌ها:

خط مشی، اجرای خط مشی، اجرای موفقیت آمیز خط مشی

مقدمه

این مقاله بر آن است که علل عدم اجرای موفقیت آمیز خط مشی مالیاتی را مشخص کند. خط مشی مالی یا سیاستهای مالی^۱ در زبان انگلیسی تمامی مالیه عمومی را در بر می گیرد. سیاست مالی، سیاستی است که در آن دولت از طریق مخارج و درآمدهای خودش تلاش می کند تا بتواند تأثیر مثبتی بر درآمد ملی، تولید، و اشتغال بگذارد و از تأثیر منفی بر آنها نیز جلوگیری نماید. سیاست مالی: تغییرات مخارج و درآمدهای دولت در بودجه است. تمرکز این پژوهش بر قوانین مالیاتی مصوب مجلس است. در جمهوری اسلامی ایران محور اساسی حاکمیت ملت از طریق نمایندگانی اعمال می شود که در مجلس اجتماع می کنند و تحت شرایط و ضوابطی تصمیم گیرنده امور مملکت هستند. قوه مقننه در ایران در یک معنی عمومی و کلی دارای دو رکن اصلی و اساسی است، مجلس شورای اسلامی و شورای نگهبان. شورای نگهبان مکمل مجلس است. و در واقع رکن اساسی است از مجلس واحد. قانونگذاری اولین و اساسی ترین وظیفه مجلس شورا است. بر اساس قانون اساسی، لوایح قانونی پس از تصویب هیأت وزیران به مجلس تقدیم می شود و طرحها به پیشنهاد حداقل پانزده نفر از نمایندگان در مجلس شورای اسلامی قابل طرح است. بر اساس اصل چهارم قانون اساسی تمامی قوانین و مقررات مدنی، جزایی، مالی، اقتصادی، اداری، فرهنگی، نظامی، سیاسی، و غیر آنها باید بر اساس موازین اسلامی باشد.

تأکید اساسی این پژوهش بر قوانین مالیاتی است که در قوه مقننه تصویب می شود و باید توسط قوه مجریه یا سازمانهای مجری اجرا شوند. قوه مجریه به تمامی افراد و دستگاهها و سازمانهایی اطلاق می شود که عملشان جنبه اجرایی دارد. اگر قوه مجریه را در سطح حاکمیت مورد نظر قرار دهید، مشتمل بر نهاد ریاست جمهوری و هیأت وزیران و ارکان اجرایی که در این ردیف جای می گیرند، است. اگر آن را در مفهوم وسیع در نظر بگیریم، همه سطوح اجرایی کشور را در بر می گیرد و شامل عواملی گوناگون می شود، که امور اجرایی سراسر مملکت را به عهده دارند. بنابراین هر عاملی که بر حسب قوانین جاری کشور در سلسله مراتب اداری، سیاسی و اجرایی دولت واقع شده را در بر می گیرد. «ماسگریو و

^۱. Fiscal Policy

ماسگریو»^۱ برخی از ویژگیهای یک نظام مالیاتی خوب را با توجه به نظرات برخی صاحب‌نظران برشمرده‌اند: ۱. توزیع مالیاتی باید عادلانه باشد و هر کس به نوبه خود سهم عادلانه را بپردازد. ۲. مالیاتها باید بگونه‌ای انتخاب شوند که حداقل مزاحمت را برای تصمیمات اقتصادی در بازارهایی که بدون این مزاحمت کاراً هستند، ایجاد کنند. این اختلالات سبب تحمیل بار اضافی می‌شوند که باید حداقل شوند. ۳. در آنجا که از سیاست مالیاتی جهت حصول به سایر هدفها نظیر کمکهای انگیزشی برای سرمایه‌گذاری استفاده می‌شود، این کار باید به نحوی انجام پذیرد که کمترین مزاحمت را برای عدالت نظام مالیاتی ایجاد کند. ۴. ساختار مالیاتی باید راههای استفاده از سیاست مالی برای حصول به هدفهای تثبیت و رشد اقتصادی را تسهیل نماید. ۵. نظام مالیاتی باید مدیریت منصفانه مالیات را امکانپذیر سازد و برای مودیان مالیاتی نیز قابل درک باشد. ۶. هزینه اداره و تمکین باید در حداقل ممکن و سازگاری با سایر هدفها باشد.

مالیات و درآمدهای مالیاتی در بیشتر کشورهای جهان امروز از سه نظر مورد توجه قرار گیرد: درآمد برای تأمین هزینه خدمات دولتی، وسیله یا ابزاری در جهت حرکت به سوی قسط و عدالت اقتصادی، و ابزار و وسیله مهم سیاستگذاری اقتصادی.^۲

تعریف و مفهوم اجرای خط مشی

خط مشی را مجموعه تصمیمات متعامل بازیگر یا گروهی از بازیگران سیاسی در مورد انتخاب اهداف و ابزار دستیابی به آنها در شرایط مشخص، به شرط آنکه این تصمیمات قانوناً در چارچوب اختیارات بازیگران اتخاذ شده‌باشند، تعریف کرده‌اند^۳؛ هر آنچه که حکومتی

۱. ریچارد ماسگریو و پگی ماسگریو، *مالیه عمومی در تئوری و عمل*، (تهران، انتشارات سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۷۲)، ص ۳۰۵.

۲. حسین عظیمی، *مدارهای توسعه نیافتگی در اقتصاد ایران*، (تهران، نشر نی)، ۱۳۷۱.

۳. مایکل هاوالت، ام رامش، *مطالعه خط مشی عمومی*. ترجمه عباس منوریان و ابراهیم گلشن، (تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۸۰)، ص ۸.

انتخاب می‌کند تا انجام دهد یا انجام ندهد.^۱ اگر به خط‌مشی‌گذاری به عنوان مجموعه‌ای از مراحل نگریده شده شود، و یا اگر به آن به عنوان یک فرایند نگاه شود، اگر قائل به جدایی اداره از سیاست باشیم و یا بر عکس، در هر کدام از این شرایط، که مجریان در هر یک از آنها درگیر هستند^۲، اجرای خط‌مشی تعریف متفاوتی را خواهد داشت. در ساده‌ترین شکل، اجرا، انجام کامل نیت خط‌مشی توسط کارکنان دولتی معرفی می‌شود. در تعریفی دیگر اجرای خط‌مشی، شامل اقداماتی می‌شود که به وسیله افراد یا گروه‌های دولتی یا خصوصی برای نیل به اهداف خط‌مشی انجام می‌شود.^۳ یکی از صاحب‌نظران به نام «کرازبی»^۴ بین اجرای خط‌مشی، اجرای برنامه، و اجرای پروژه تفاوت قائل است.

اجرای خط‌مشی عبارت است از فرایندی که در آن، برنامه‌ها یا خط‌مشی‌ها به اجرا گذاشته می‌شوند. مرحله‌ای که نشان می‌دهد طرح‌ها چگونه عملی می‌شوند. «الوانی و شریف‌زاده»^۵ در کتاب خود دو تعریف از اجرای خط‌مشی ارائه داده اند:

۱. تعامل بین هدف‌گذاری و اعمال و اقداماتی که در جهت حصول به آنها طرح‌ریزی شده است.

۲. قدرت و توانایی در ایجاد پیوندهای متوالی در زنجیره روابط علی به صورتی که نتایج مطلوب بدست آیند.

نویسنده دیگری^۶ اجرای خط‌مشی را مرحله‌ای از فرایند خط‌مشی می‌داند، که در آن نیاتی که زمینه خط‌مشی‌های پذیرفته شده هستند، عملی می‌شوند، ایده‌هایی که به اقداماتی

^۱. Dye Thomas, *Understanding Public Policy*, (Englewood Cliffs, Nj:printice Hall, 1993), p. 14.

^۲. Dennis J. Palumbo & Calista, Donald J. *Implementation and Policy Process: Opening up the Black Box*, (USA, Greenwood Press Inc, 1990), p. 10.

^۳. Robert M. Friedman, A. *Conceptual Framework for Developing and Implementing Effective Policy in Children's Mental Health*, (USA, University of South Florida, 1999), p. 3.

^۴. Crosby, Benjamin. L. (1996).

^۵. سید مهدی الوانی و فتاح شریف‌زاده، *فرایند خط‌مشی‌گذاری*، (تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، سال ۱۳۸۱)، ص ۱۰۶.

^۶. Justin Longo, "From Collective Decisions to Social Outcomes: Policy Formulation and Policy Implementation in a Shared Decision Making Environment", University of Victoria – School of Public Administration, *Graduate Paper*, (1997).

تبدیل می‌شوند، اقداماتی که به وسیله بازیگران هم دولتی و هم غیر دولتی برای نیل به هدف یا عملی ساختن یک استراتژی اعمال می‌شود، و اقداماتی که نتایج و اثراتی را در این زمینه در بر دارد.

عوامل مؤثر بر اجرای خط‌مشی (متغیرهای مستقل)

صاحب‌نظران زیادی درباره شرایط و عوامل لازم و ضروری برای اجرای موثر و موفق اظهار نظر نموده‌اند. برخی از آنها مدل‌ها و فهرست‌هایی درباره این عوامل ارائه نموده‌اند. «مازمنیان و ساباتیر»^۱ در مدل خود سه دسته عوامل: ۱. قابلیت مهار و حل مسائل (که شامل مشکلات و دشواریهای فنی، تنوع و گوناگونی رفتار منع شده، گروههای هدف به عنوان درصدی از جامعه، و میزان تغییر لازم در رفتار می‌شود)؛ ۲. توانایی تصمیم خط‌مشی برای ساخت‌دهی اجرا (که شامل دسته‌بندی دقیق و روشن اهداف قانونی، روایی نظریه علمی، تخصیص اولیه منابع مالی، انسجام سلسله مراتبی در داخل و بین مؤسسات مجری، مقررات تصمیم برای مؤسسات مجری، تعهد مسئولان به اهداف قانون، و دسترسی رسمی خارجیها می‌شود)؛ و ۳. متغیرهای غیر مقرر تأثیرگذار بر اجرا (که شامل شرایط اجتماعی و اقتصادی و تکنولوژی، حمایت عمومی، گرایشها و منابع گروههای قانونگذار، حمایت کنترل‌کنندگان منابع مالی و قانونی، و تعهد و مهارت رهبری مسئولان مجری می‌شود) را بر اجرای خط‌مشی مؤثر دانسته‌اند.

«هی یونگ سوک»^۲ در مطالعه خویش چهار دسته عوامل تأثیرگذار بر اجرای خط‌مشی را بر شمرده است: عوامل خط‌مشی (شامل نوع خط‌مشی، منابع، مشوقهای خط‌مشی، درجه تغییر و پیچیدگی، سازگاری و مشروعیت، و وضوح و مشخص بودن خط‌مشی)، عوامل مداخله (شامل ارتباط و هماهنگی، زمان، استراتژی‌های اجرا، آموزش کارکنان، فرایند پذیرش، همبستگی روشن و مستمر، و حذف ترس و عدم اطمینان)، عوامل محیطی (شامل حمایت

^۱. Daniel A. Mazmanian, & Paul A. Sabatier, "The Conditions of Effective Implementation", *Policy Analysis*, 5, No. 4, (Fall 1979).

^۲. So HyungSok, "Factors Affecting The Implementation Of Democratic School Management Policy In The Republic Of Korea", (University of Pittsburgh, 1988).

اجتماعی - اقتصادی و سیاسی، زمینه ساختار سازمانی، زمینه جو سازمانی، و حمایت سایرین)، و عوامل مجری (درک کارکنان، شایستگی کارکنان، و تمایل آنها).

«وینتر»^۱ نیز با جمع‌بندی نظرات برخی صاحب‌نظران، مدلی را ارائه می‌دهد که در آن چهار دسته از متغیرها را که بر اجرای خط‌مشی تأثیر می‌گذارد، نام می‌برد: متغیرهای مربوط به فرایند صورت‌بندی خط‌مشی، متغیرهای مربوط به اجرای سازمانی و بین‌سازمانی، متغیرهای مربوط به رفتار بوروکراتهای سطح خیابان^۲، و متغیرهای مربوط به واکنش گروه هدف و تغییرات جامعه.

«وان متر و وان هورن»^۳ نیز در مدل خویش، شش دسته از متغیرها، که بین خط‌مشی و خروجی آن پیوند ایجاد می‌کنند، را بر می‌شمارند. استانداردها و اهداف، منابع، ارتباطات بین سازمانی و فعالیتهای تقویت، ویژگیهای مؤسسات مجری، شرایط اقتصادی، اجتماعی و سیاسی، و تمایل و گرایش مجریان.

«ناکامورا و اسمال وود»^۴ ضمن تشریح سه محیط خط‌مشی (صورت‌بندی خط‌مشی، اجرای خط‌مشی و ارزیابی آن)، سه دسته متغیر را ذکر می‌کنند: بازیگران و حوزه‌ها، ساختارهای سازمانی و هنجارهای بوروکراتیک، و شبکه‌های ارتباطی و سازکارهای اجابت و پذیرش.

هوگوود به نقل از پایادوپولس عوامل موثر بر اجرای موفق خط‌مشی را به شرح زیر می‌داند: نبود و فقدان محدودیتهای فلج‌کننده خارجی، زمان و منابع کافی و در دسترس، ترکیب لازم از منابع برای دسترسی، وجود یک نظریه علی معتبر، وجود رابطه علت و معلولی،

^۱. Soren. Winter, *Integrating Implementation Research*, Palumbo, D., Calista, D., Implementation and the Policy Process: Opening up the Black Box, (Greenwood Press, New York, NY, 1990), pp. 19-38.

^۲. Street level bureaucrat به افرادی اطلاق می‌شوند که وظیفه تحویل خدمات دولتی به گروه هدف یک قانون به عهده آنهاست؛ مانند یک ممیز مالیاتی.

^۳. Meter, D. S. Van, & Horn, C. W. Van, "The Policy Implementation Process: A Conceptual Framework", (Administration & Society, 6, 1975), pp. 445-488.

^۴. R. T. Nakamura & F. Smallwood, *The Politics of Policy Implementation*, (New York, St., Martin's Press, 1980).

وابستگی حداقل به سایر مؤسسات، توافق و درک کامل از اهداف، مشخص بودن وظیفه هر یک از دست اندرکاران، ارتباط و تعامل کامل و اطاعت کامل از دستورات^۱.

اجرای موفقیت آمیز (متغیر وابسته)

از یکسو می‌توان پذیرش گروه هدف نسبت به خروجی خط مشی را اجرای موفقیت آمیز خط مشی دانست. چندین مطالعه درباره پذیرش و اجابت قوانین حقوقی و اداری نشان داده است که در عمل، اجابت رفتاری عموماً مرتبط با ارزیابی افراد از هزینه‌ها و منافع نسبی است که آنها از پیروی دستورات قانونی بدست می‌آورند. این مطالعات اشاره دارند که تصمیم برای اطاعت، تابعی است از: الف) احتمال این که عدم اجابت قانون کشف و نمایان شود و تحت پیگرد قانونی قرار گیرد؛ ب) جریمه‌ها و تنبیه‌های عدم اجابت قانون؛ ج) گرایشهای گروه هدف در ارتباط با مشروعیت اساسی قوانین؛ و د) هزینه‌های اجابت یا رعایت قانون برای گروههای هدف.

از سویی دیگر تأثیرات درک شده خروجیهای خط مشی می‌تواند نشانه اجرای موفق خط مشی باشد. در حالیکه تحلیلگران و مدیران، ممکن است مجذوب تأثیرات واقعی خروجیهای خط مشی مؤسسات مجری شوند؛ اما اغلب ممکن است سنجش آنها در یک روش جامع و نظام مند بسیار دشوار باشند. «مازمانیان و ساباتییر»^۲ استدلال می‌کنند که تأثیرات درک شده، تابعی از تأثیرات واقعی - که توسط ارزشهای درک کننده همراهی می‌شوند - خواهد بود. بطور کلی، آنها ارتباط و همبستگی بالایی را بین تمایل اولیه، نسبت به یک قانون و درک و ارزیابی تأثیرات آن انتظار دارند. به علاوه، طبق نظریه ناسازگاری شناختی، بازیگری که تأثیرات درک شده یک قانون را نپسندد؛ الف) هم آنها را ناسازگار با اهداف قانون خواهد دید؛ ب) هم قانون را نامشروع خواهد دید؛ ج) و هم اعتبار داده‌های آن تأثیر را زیر سوال خواهد برد.

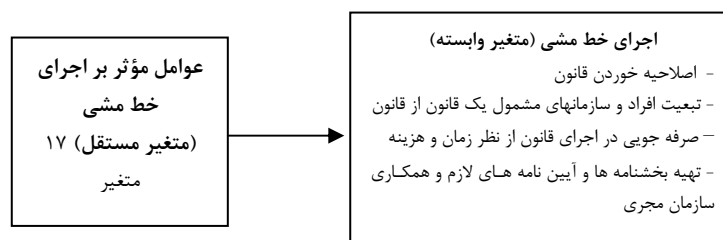
^۱. T. Papadopoulos, *Greek Family Policy From a Comparative Perspective in Drew*, Emerek R. and Mahon E. (eds.), *Reconciling Family and Working Life*, (London, Routledge, 1998), p 1-2.

^۲. Daniel A. Mazmanian & Paul A. Sabatier, *Implementation and Public Policy*, (USA, University of America, 1989), p. 38.

بازبینی عمده در قانون نیز می‌تواند به عنوان معیار دیگری برای موفقیت یا شکست یک قانون باشد. درست همانگونه که تصویب یک قانون بایستی به عنوان نقطه شروع تجزیه و تحلیل اجرا نگریسته شود، تجدید نظر یا صورت بندی مجدد آن قانون نیز باید به عنوان مرحله اوج آن فرایند نگریسته شود (اگرچه آن فرایند ممکن است چندین مرتبه تکرار شود). میزان یا جهت تغییر (یا تلاش برای تغییر) در دستورات قانونی مؤسسات مجری، تابعی از تأثیر درک شده فعالیت‌های گذشته مؤسسه، تغییر در اولویتهای خط مشی در بین مردم و نخبگان خط مشی در نتیجه تغییر شرایط اجتماعی _ اقتصادی، منابع سیاسی گروه‌های رقیب، و موقعیتهای راهبردی صاحبان قدرت حامی و مخالف خواهد بود^۱.

«آلیش و پتاک»^۲ نیز در مقاله خود معیارهایی را برای ارزیابی میزان اجرای موفقیت آمیز خط مشی ارائه می‌دهند. این معیارها در قالب پرسشهایی مطرح شده اند: آیا خط‌مشی بطور جزئی اثر مورد نظر را در گروه هدف مورد نظر داشته است؟ تا چه حدی اثرات جنبی غیرمنتظره وجود دارد و آیا آن اثرات ناسازگار و مغایر بودند؟ تا چه حدی عناصر شبکه اجرا دستورات خط مشی را برآورده نموده است؟ گروه هدف چه چیزی را بدست آوردند؟ آیا اجرا در یک چارچوب زمانی منطقی به وقوع پیوسته است؟ آیا هزینه های اجرا قابل قبول و منطقی بودند؟ با توجه به مباحث یاد شده و مرور متغیرها می‌توان چارچوب مفهومی را به صورت شکل (۱) نشان داد:

شکل ۱. مدل تحلیلی پژوهش



^۱. *Ibid*, p.37.

^۲. Daniel J. Alesch and William J. Petak, "Overcoming Obstacles to Implementation: Addressing Political, Institutional and Behavioral Problems in Earthquake Hazard Mitigation Policies, National Science Foundation, *Earthquake Engineering, Research Centers Program*, (1986), p. 10.

روش تحقیق

روش تحقیق در این پژوهش با توجه به تعاریف هر یک، میدانی، کاربردی، توصیفی، و همبستگی است. در این پژوهش جامعه آماری دو وجهی است. از یکسو شامل تمامی قوانین مالیاتی مصوب مجلس شورای اسلامی ایران از ابتدای سال ۸۱-۵۸ است. به استثنای قوانین بودجه مجلس شورای اسلامی ایران از ابتدای سال ۸۱-۱۳۵۸، در ارتباط با موضوع مالیات تعداد ۲۳۳ قانون تصویب شده است. از سوی دیگر، جامعه آماری محقق شامل کلیه میمیزان کل و سر میمیزان شاغل در سازمان مالیاتی استان تهران است. علت انتخاب این افراد، تجربه و آشنایی آنها در ارتباط با قوانین تصویب شده دو دهه ۶۰ و ۷۰ است، که تعداد آنها بیش از ۴۵۰ نفر است.

بنابر موارد مطرح شده در فوق و با توجه به مدل تحلیلی پژوهش، پرسشنامه‌ای طراحی شد که بطور کلی دو دسته عوامل را می‌سنجید؛ دسته اول شامل عوامل و شرایط تأثیرگذار بر اجرای خط‌مشی بود، که در این پژوهش متغیرهای مستقل نامیده می‌شود؛ به استثنای متغیر تجربه که با مقیاس نسبتی سنجیده می‌شد، و متغیرهای آموزش، تحصیلات، رشته تحصیلی، و اجرای آزمایشی قانون، که با مقیاس اسمی یا مقوله‌ای سنجیده می‌شد، برای سایر متغیرها پرسشهایی با استفاده از طیف لیکرت طراحی شد.

دسته دوم شامل پرسشهایی بود که میزان اجرای قوانین مالیاتی مصوب مجلس را اندازه‌گیری می‌نمود. این پرسشها بر اساس چهار متغیر مقرون به صرفه بودن (هزینه و زمان)، تبعیت افراد و سازمانهای مشمول قانون، تهیه بخشنامه‌ها و آیین نامه‌های لازم و همکاری سازمان مجری برای اجرای قانون، و میزان اصلاحات انجام شده در قانون، بعد از تصویب، توسط مجلس، تهیه و تنظیم شده بود. این سؤالات نیز با استفاده از طیف لیکرت تنظیم شده بودند.

همچنین با توجه به عنوان تحقیق و اهداف آن، لازم بود که فهرست کل قوانین به همراه متن کامل آن، که در ارتباط با موضوع مالیات در فاصله زمانی دو دهه ۶۰ و ۷۰ (از سال ۸۱-۵۸) تصویب شده بود؛ تهیه شود. این امر با مراجعه به کتابخانه و مرکز پژوهشهای مجلس عملی شد.

پس از آنکه حجم نمونه تعیین شد و همچنین پایایی و روایی ابزار جمع‌آوری اطلاعات؛ یعنی پرسشنامه، مشخص شد، به هر یک از افراد نمونه مراجعه و پس از توجیه آنها نسبت به هدف پژوهش، یک پرسشنامه (که به نوعی یک چک لیست بود) و یک قانون (منظور متن یکی از قوانین تصویب شده در بین سالهای ۸۱-۵۸) داده شد. از هر یک از افراد نمونه، با توجه به سنوات خدمتی، تجربه، و تخصص آنها در قانون مورد استفاده، خواسته شد که به سوالات پرسشنامه با توجه به قانون مورد استفاده (یعنی یک قانون خاص) پاسخ دهند. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از تکنیک آماری تحلیل تشخیصی یا تحلیل ممیز^۱ استفاده شده است. هر گاه متغیرهای مستقل در مقیاس کمی و متغیر وابسته در مقیاس اسمی اندازه‌گیری شده باشد، با نوعی از تحلیل سر و کار داریم که به تحلیل ممیز یا تشخیصی معروف است.^۲ تحلیل تشخیصی، مستلزم جواب به دو پرسش مهم است:

۱. آیا گروهها را بر پایه مجموعه اندازه‌های X که فرض می‌شود داده‌ها بر پایه آن در دست است، می‌توان از یکدیگر متمایز نمود؟ اگر پاسخ به این پرسش مثبت باشد، آنگاه پرسش دوم مطرح می‌شود؛ ۲. چگونه فرد بخصوصی را می‌توان بر اساس عضویت گروه طبقه‌بندی کرد؟ این فرد به کدام یک از چند گروه شباهت دارد؟

پژوهشگر برای تشخیص بین گروهها، مجموعه‌ای از متغیرهای تشخیصی را به منظور اندازه‌گیری ویژگیهایی که انتظار می‌رود این گروهها بر پایه آنها متفاوت باشد، برمی‌گزیند. هدف ریاضی، تحلیل تشخیصی وزن دادن و ترکیب خطی متغیرهای تشخیصی بگونه‌ای است که گروهها از لحاظ آماری هر چه ممکن است، متمایزتر باشند. به بیان دیگر، سعی بر آن است که بین گروهها تمایز قائل شویم. از طریق چندین مسئله و ترکیب آنها از طریق ریاضی، امیدوار هستیم بعد واحدی را یافت که بر پایه آن یکی از دو گروه در یک انتها و گروه دیگر در انتهای دیگر آن خوشه بندی شود. تحلیل تشخیصی، این عمل را از طریق تشکیل یک یا چند ترکیب خطی از متغیرهای تشخیصی انجام می‌دهد.

^۱. Discriminat Analysis

^۲. زهره سرمد، عباس بازرگان و الهه حجازی، روشهای تحقیق در علوم رفتاری، (تهران، انتشارات آگاه، ۱۳۷۸)، ص ۲۴۵.

هرگاه اندازه‌ای را در چند گروه یک به یک اجرا کنیم، دقت تمایز بین گروهها را می‌توانیم از طریق نسبی از واریانس کل - که واریانس بین گروهها را تشکیل می‌دهد - بیان داریم.^۱ در تحلیل تشخیصی از رگرسیون متغیر وابسته (ملاک) روی متغیرهای مستقل (پیش بین) معادله ای بدست می‌آید که حداکثر تمایز را بین گروههای مورد نظر ایجاد می‌کند. از این معادله برای پیش بینی عضویت گروهی در آینده استفاده می‌شود.^۲

$$\bar{Z} = u_1 \bar{X}_{1g} + u_2 \bar{X}_{2g} + u_3 \bar{X}_{3g}$$

هنگامی که تعداد متغیرهایی که برای پیش بینی عضویت گروه بکار می‌رود و نیز تعداد گروههایی که باید از یکدیگر تفکیک شود، افزایش یابد - هر چند محاسبات به سرعت پیچیده‌تر می‌شود - اما منطق تجزیه و تحلیل که درباره دو گروه، مورد بحث قرار گرفت، ثابت می‌ماند. هنگامی که تحلیل تشخیصی برای چند گروه (سه گروه) بکار می‌رود، دو تابع خواهیم داشت؛ تابع اول، به مثل Z1 بعدی را که بر پایه آن گروهها حداکثر تمایز را خواهند داشت، تعریف می‌کند. دومین تابع، به مثل Z2 بعدی را که با تابع نخست ناپسته است و تفاوت بین گروهها بر پایه آن از لحاظ مقدار در مرتبه دوم قرار دارد، تعریف می‌کند. همه توابع متوالی با دو تابع نخست و نیز با یکدیگر متعامد است. بنابراین تحلیل تشخیصی تعدادی توابع متعامد با یکدیگر تولید می‌کند که مقدار آنها از لحاظ تمایز بین گروهها دارای ترتیب نزولی از بیشترین تا کمترین است.^۳ یکی از شیوه‌های تحلیل ممیز، رگرسیون همزمان تمام متغیرهای پیش‌بینی است که همبستگی دو متغیری معنی داری با یکدیگر نشان می‌دهد. شیوه دیگر روش رگرسیون گام به گام برای تمام متغیرهای پیش بین است که به شیوه ویلکز شهرت دارد.

۱. حیدر علی هومن، تحلیل داده‌های چند متغیری در پژوهش رفتاری، (تهران، انتشارات پارسا، ۱۳۸۱)، ص ۲۶۹.

۲. زهره سرمد، عباس بازرگان و الهه حجازی، پیشین، ص ۲۴۸.

۳. حیدر علی هومن، پیشین، ص ۲۷۵.

یافته‌های پژوهش

برای تجزیه و تحلیل داده‌های جمع آوری شده برای پاسخ به این سؤال که چرا خط مشی‌های مالیاتی مصوب مجلس به نحو مطلوب اجرا نمی‌شوند، از تحلیل ممیز یا تشخیصی استفاده می‌شود. در مواردی که متغیر وابسته اسمی، و متغیرهای مستقل کمی باشد، به منظور پیش بینی متغیر وابسته (عضویت گروهی) از متغیرهای مستقل، از تحلیل تشخیصی استفاده می‌شود. هدف از این تحلیل، تعیین میزان مشابهت و مطابقت نیمرخ‌های فرد در یک مجموعه از اندازه X (متغیرهای مستقل) با نیمرخ‌های نوعی افراد در مجموعه‌های معینی از طبقه‌های گسسته است.

تحلیل تشخیصی با این مقصود آغاز می‌شود که بخواهیم دو یا چند گروه را که از لحاظ کیفی متمایز است، از لحاظ آماری تفکیک کنیم. با توجه به موارد فوق ابتدا سعی شد که پاسخ سوال اول مشخص شود. در ارتباط با متغیر وابسته، با توجه به مبانی نظری، برای سنجش آن چهار معیار در نظر گرفته شد: ۱. آیا یک قانون یا خط مشی، اصلاحیه خورده است یا خیر^۱؟ ۲. آیا افراد و سازمانهای مشمول یک قانون از قانون تبعیت می‌کنند^۲؟ ۳. آیا در اجرای قانون از نظر زمان و هزینه صرفه جویی شده است^۳؟ ۴. آیا برای اجرای قانون، بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های لازم تهیه و سازمان مجری همکاری لازم را داشته است^۴؟

پس از جمع‌آوری پاسخ سؤالات فوق، قوانین به سه گروه دسته‌بندی شد (جدول ۱). گروه اول قوانینی که بطور قوی اجرا شدند (یعنی اگر قانون اصلاحیه نخورده باشد، و افراد و سازمانهای مشمول قانون از آن تبعیت نموده، و در اجرای قانون از نظر زمان و هزینه صرفه جویی لازم انجام شده باشد، و برای اجرای آن بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های لازم تهیه و سازمان مجری همکاری لازم را داشته باشد). گروه دوم قوانینی که بطور متوسط اجرا شدند. گروه سوم قوانینی که بطور ضعیف اجرا شده‌اند. به عبارت دیگر چهار معیار فوق تبدیل به یک معیار کیفی شده است.

¹ Daniel A. Mazmanian & Paul A. Sabatier, *Op. Cit*, p. 38.

² *Ibid*, p. 37.

³ Daniel J. Alesch and William J. Petak, *Op. Cit*, p. 10.

⁴ *Ibid*, p. 11.

جدول ۱. گروه‌های تعریف شده قوانین از نظر اجرا

-----DISCRIMINANT ANALYSIS-----
On groups defined by GRP

۳۱۲ (unweighted) cases were processed)
· of these were excluded from the analysis
۳۱۲ (unweighted) cases will be used in the analysis)

Number of Cases by Group

GRP	Number of Cases	
	Unweighted	Weighted Label
1	100	100.0
2	111	111.0
3	101	101.0
Total	312	312.0

تعیین توابع تشخیص و تعداد آن

بیشینه تعداد توابع تشخیص که می‌توان استخراج کرد برابر با تعداد گروه‌ها منهای یک و یا برابر با تعداد متغیرهای تشخیصی است^۱. در این پژوهش، از یکسو هفده متغیر مستقل بدست آمده از تحقیقات و مطالعات گذشته، وجود دارد. از سوی دیگر؛ همانگونه که در بالا اشاره شد، یک متغیر وابسته سه سطحی (اجرای قوی، اجرای متوسط، و اجرای ضعیف) وجود دارد. بنابراین، با توجه به متغیر وابسته، حداکثر با دو تابع تشخیصی سر و کار داریم.

۱. حیدر علی هومن، پیشین، ص ۲۸۷.

$$Z1 = -0.065ED + 0.096BR + 0.196YN - 0.095WK + 0.010EX + 0.304X1 + 0.294X2 + 0.279X3 - 0.424X4 + 0.449X5 - 0.020X6 + 0.145X7 + 0.310X8 - 0.274X9 - 0.277X10 + 0.022X11 + 0.042X12$$

$$Z2 = 0.334ED - 0.195BR - 0.016YN + 0.013WK + 0.364EX + 0.280X1 - 0.082X2 - 0.603X3 + 0.561X4 - 0.095X5 - 0.367X6 + 0.495X7 + 0.043X8 + 0.327X9 + 0.090X10 + 0.496X11 - 0.257X12$$

همانگونه که در جدول (۲) مشاهده می‌شود، در تابع یکم، قوانینی که بطور قوی اجرا شده‌اند، در مقیاس نمره‌های استاندارد بیشترین میانگین (۱/۱۴۶) و قوانینی که بطور ضعیف انجام شده‌اند، کمترین میانگین (-۰/۹۴۴) را به خود اختصاص داده‌اند. این در حالی است که در تابع دوم، بیشترین میانگین (۰/۳۶۲) مربوط به قوانینی است که بطور متوسط اجرا شده‌اند، و کمترین میانگین (-۰/۲۷۵) متعلق به قوانینی است که بطور ضعیف اجرا شده است. چنانکه ملاحظه می‌شود کمترین میانگین در هر دو تابع تشخیصی، مربوط به قوانینی است که بطور ضعیف اجرا شده‌اند.

جدول ۲. میانگین سطوح اجرای قانون در دو تابع تشخیص

اجرای قانون	تابع	
	۱	۲
ضعیف	-۰/۹۴۴	-۰/۲۵۷
متوسط	-۰/۱۹۲	۰/۳۶۲
قوی	۱/۱۴۶	-۰/۱۴۳

با توجه به داده‌های جدول (۳)، تفاوت سطوح سه گانه اجرای قوانین و خط‌مشی‌ها در تابع یکم از نظر آماری معنادار است ($X=186,859$ $DF=34$ $P=0.000$).

در صورتی که تابع دوم از لحاظ آماری در سطح آلفای برابر با ۰/۰۵ معنادار نیست ($P=0.150$ $DF=16$ $X=21.785$). همچنین به منظور تشخیص اینکه آیا سه سطح اجرای قوانین و خط‌مشی‌ها بر اساس ترکیب خطی Z (معادله‌های فوق) متفاوت با یکدیگرند یا خیر، از آزمون ویلکز که بر روی گروه‌های با n بزرگ دارای توزیع مجذور کای با $(p-k+1)(g-k)$ درجه آزادی است استفاده شده است. نتیجه اینکه بر پایه $g=3$ (تعداد سطوح وابسته) و $p=17$ (تعداد متغیرهای مستقل) و برای $(k=1$ و $k=2)$ ، همانگونه که در جدول زیر مشاهده شده است، می‌توان نتیجه گرفت که در سه سطح اجرای قوانین و خط‌مشی، تنها تابع یکم بطور کامل همه اطلاعات موجود در متغیرهای تشخیصی (۱۷ متغیر) را در بر نمی‌گیرد؛ ولی از نظر آماری معنادار است، و مقدار اندکی برای تابع دوم باقی مانده است که از لحاظ آماری معنادار نیست.

جدول ۳. آزمون معناداری

مرتبه تابع تشخیصی K	آزمون توابع	لانداى ويلكز	مجذور کای	درجه آزادی	سطح معناداری
۰	تابع ۱	۰/۵۳۸	۱۸۶/۸۵۹	۳۴	۰/۰۰۰
۱	تابع ۲	۰/۹۳۰	۲۱/۷۸۵	۱۶	۰/۱۵۰

برای داوری درباره اهمیت توابع تشخیصی خروجیهای SPSS، دو اندازه را در اختیار می‌گذارند. یکی درصد نسبی ارزش ویژه همراه با آن توابع است. ارزش ویژه، اندازه خاصی است که در فرایند استخراج تابع تشخیص محاسبه می‌شود و شاخص اهمیت نسبی آن تابع است. مجموع ارزش‌های ویژه، اندازه‌ای از واریانس کل موجود در متغیرهای تشخیصی است. وقتی یک ارزش ویژه واحد به عنوان درصدی از جمع کل ارزش‌های ویژه بیان شود، مرجع ساده‌ای برای اهمیت نسبی تابع همراه آن خواهد بود. در جدول (۴)، همانگونه که مشاهده می‌شود تابع تشخیص یکم در حدود ۹۱ درصد و تابع دوم در حدود ۹ درصد واریانس سطوح

مختلف اجرای قوانین و خط مشی ها را توجیه می کند. این درصدها، اهمیت نسبی مجموع ارزشهای ویژه نخستین تابع را به خوبی نشان می دهد.

ملاک دیگر برای داوری درباره اهمیت تابع تشخیص، همبستگی بنیادی همراه آن است. همبستگی بنیادی اندازه همخوانی بین یک تابع تشخیص واحد و مجموعه (G-1) متغیر مجازی است که در آن G معرف عضویت گروه است. این همبستگی بیان می کند که بین تابع تشخیص و متغیر گروه تا چه حد ارتباط وجود دارد و دقیقاً شاخص دیگری از توانایی تابع برای تمایز گروهها است^۱. بنابراین ارقام جدول (۴) نشان می دهد که ضریب همبستگی بنیادی بین تابع یکم و میزان اجرای خط مشی ها و قوانین، برابر با ۰/۶۵ است که از لحاظ آماری حتی در سطح ۱ درصد نیز معنادار است. اما در همبستگی بنیادی بین تابع دوم و میزان اجرای خط مشی ها و قوانین با مقدار ۰/۲۶۴ با $\text{sig} = 0.15$ معنادار نیست. به بیان دیگر، تابع یکم به خوبی توانایی تمایز بین سطوح مختلف اجرای خط مشی ها و قوانین را دارا است و می توان گفت که ۰/۴۲۲۵ درصد پراکندگیهای بین متغیرهای مستقل (۱۷ متغیر) توسط سه سطح اجرای خط مشی تبیین می شود. این در حالی است که تابع دوم، تنها کمتر از ۷ درصد این پراکندگی را تبیین می کند.

جدول ۴. همبستگی بنیادی، درصد واریانس، و ارزش ویژه توابع تشخیصی

تابع	ارزش ویژه	درصد واریانس	همبستگی بنیادی
۱	۰/۷۳۱	۹۰/۶۸	۰/۶۵۰
۲	۰/۰۷۵	۹/۳۲	۰/۲۶۴

برای آنکه مشخص شود سطوح سه گانه اجرای قوانین و خط مشی ها بر حسب دو بعدی که از طریق توابع تشخیصی سنجیده می شود تا چه میزان از یکدیگر متمایزند، ضروری است که میانگین هر سطح اجزا در هر یک از توابع تشخیصی بدست آید. میانگین کل سه

^۱. پیشین، ص ۲۸۹.

سطح اجرا در تابع یکم، در ترکیب با هم برابر با $Z=0/761$ است؛ یعنی در تابع یکم، میانگین قوانین و خطمشی‌هایی با اجرای قوی، به مراتب بالاتر و در قوانین و خطمشی‌های با اجرای ضعیف، به مراتب پایین‌تر است.

با توجه به اینکه سطوح سه گانه اجرای قوانین و خطمشی‌ها در بعد یکم تشخیصی از یکدیگر متمایزند و تفاوت بین آنها نیز معنادار است، تعریف خصوصیتی که توسط این تابع اندازه‌گیری می‌شود (یعنی $Z1$) حائز اهمیت است. چون این تابع ترکیب خطی $X1$ تا $X12$ و پنج متغیر دیگر است، توصیف آنچه که اندازه می‌گیرد، باید بر اساس اهمیت نسبی X ها در آن ترکیب خطی باشد.

گزارش ضرایب برای توابع تشخیصی

هر تابع تشخیصی ممکن است برای تعیین متغیری که بیشترین ارتباط را با آن دارد، نامگذاری شود. یک تابع تشخیصی با بررسی اندازه همبستگی برای متغیرهای پیش‌بینی کننده در تابع و ضریبهای همبستگی بین متغیرهای پیش‌بینی کننده و تابع داخل یک گروه، نام گذاری شده است. برای اولین تابع تشخیصی متغیر $X1$ (شفافیت خطمشی‌ها و قوانین) دارای بیشترین همبستگی مثبت $0/663$ است. برای تابع دوم تشخیصی، بزرگترین همبستگی مثبت ($0/503$) برای متغیر بعد اهمیت سازمان مجری برای سایر سازمانها و نهادها است. بر اساس این همبستگی ساختاری، اولین تابع و دومین تابع را به ترتیب شفافیت خطمشی‌ها و قوانین و اهمیت سازمان مجری برای سایر سازمانها و نهادها گذاشته می‌شود.

جدول ۵ ساختار ماتریس و متغیرهای منظم شده به وسیله اندازه همبستگی در داخل تابع

	تابع ۱	تابع ۲
شفافیت سیاستها و قوانین مالیاتی .	×۰/۶۶۳	۰/۲۲۵
رهبری سازمانی و توجه آن به فرهنگ جامعه و مشارکت در امر قانونگذاری	×۰/۶۲۳	۰/۳۰۳
شرایط اجتماعی و سیاسی و حمایت مردمی	×۰/۶۲۰	۰/۰۰۹
تعهد سازمانهای مجری و مسئولان آن به اجرا	×۰/۶۱۷	۰/۲۶۷
جو همدلی و همکاری در سازمان	×۰/۶۰۷	۰/۳۹۴
گرایش مجریان به اجرا و منطقی بودن آن از نظر آنها	×۰/۵۴۰	۰/۱۴۲
انگیزش و تمایلات کارکنان سازمانهای مجری سیاستها و قوانین مالیاتی	×۰/۵۴۰	۰/۳۵۷
آگاهی و دانش کارکنان سازمانهای مجری سیاستها و قوانین مالیاتی	×۰/۴۴۳	۰/۰۶۶
آموزش دیده یا خیر	×۰/۱۷۴	-۰/۰۳۲
اهمیت سازمان مجری برای سایر سازمانها و نهادها	۰/۳۸۶	×۰/۵۰۳
شرایط اقتصادی	۰/۳۳۹	×۰/۴۶۰
محدودیت زمانی و ضمانت اجرا	۰/۱۰۲	×۰/۴۳۶
گوناگونی و تنوع مؤدیان و سازمانهای وابسته	۰/۱۹۴	×۰/۳۶۰
میزان تجربه کاری	۰/۱۱۹	×۰/۳۳۲
تحصیلات	۰/۰۲۰	×۰/۱۶۲
اجرای آزمایشی قانون	۰/۰۰۲	×۰/۰۹۳
رشته تحصیلی	۰/۰۲۷	×-۰/۰۲۷

تفسیر نتایج

بر اساس نتایج تحلیل تشخیصی، سه سطح نحوه اجرای خطمشی‌ها و قوانین مالیاتی (اجرای ضعیف، اجرای متوسط و اجرای قوی) از لحاظ دو بعد اصلی، شفافیت و اهمیت سازمان مجری برای سایر سازمانها متمایز می‌شود. در بعد اول قوانین و خطمشی‌های با اجرای قوی دارای بیشترین میانگین، و در بعد دوم قوانین و خطمشی‌های با اجرای متوسط بیشترین میانگین را داراست. چنانچه بعد یکم که بر اساس آن تمایز بین سه سطح اجرای واقعی است، از مجموعه ابعاد تشخیصی حذف شود؛ تمایز این سه سطح، تنها بر پایه بعد دوم از حد شانس و تصادف تجاوز نمی‌کند و صرفاً ناشی از خطای نمونه برداری است.

ضریب همبستگی بین تابع یکم و نحوه اجرای قوانین و خطمشی‌های مالیاتی، برابر با ۰/۶۵ است، که نشان می‌دهد تقریباً ۴۲ درصد پراکندگی بین متغیرهای هدفه گانه مستقل به

وسیله سه سطح اجرا خطمشی‌ها تبیین می‌شود؛ در حالیکه میزان این درصد برای تابع دوم تقریباً ۷ درصد است.

با توجه به ضرایب همبستگی متغیرهای هفده گانه با توابع تشخیصی، می‌توان گفت نخستین تابع (شفافیت) در حدود ۹۱ درصد و دومین تابع (اهمیت سازمان مجری برای سایر سازمانها) در حدود ۹ درصد از واریانس این سه سطح مختلف اجرای خطمشی‌ها و قوانین مالیاتی را توجیه می‌کند. در باره بعد اول؛ یعنی شفافیت، باید اشاره کرد که تحقیقات گذشته نشان می‌دهد که یک اشتراک نظر بسیار بالا نسبت به شفافیت در بین اکثر صاحبان نظران اجرای خطمشی وجود دارد. وینتر، ساباتیرو و مازمانیان، گان و هوگ وود، فالان، پاپادوپولوس، ناکامورا، هی یونگ سوک، وان هورن و وان متر و بسیاری از صاحبان نظران دیگر استدلال می‌کنند که وضوح و روشنی خط مشی در باره اهداف و ابزار آن، عامل بسیار مهمی برای اجرای موفقیت‌آمیز خط مشی است. فالان (۱۹۸۲) اشاره دارد که فقدان روشنی و وضوح، پراکندگی اهداف و ابزارهای نامعین اجرا، مشکل و دشواری در مرحله اجرا را در پی خواهد داشت.

مازمانیان و ساباتیرو نیز با تأکید بر نقش شفافیت خاطر نشان می‌کنند که رتبه‌بندی دقیق و روشن اهداف از نظر اهمیت در ارزیابی برنامه، به عنوان دستورات غیر مبهم برای مسئولان مجری، و به عنوان منبعی برای حامیان آن اهداف، کمک بزرگی خواهد بود. پاپادوپولوس نیز اعتقاد دارد که زنجیره طولانی علیت باعث می‌شود برنامه بطور بدی اجرا شود. به عبارت دیگر، هر چه سلسله مراتب علت و معلولی بیشتر باشد، اجرا با مشکلات بیشتری مواجه می‌شود. تحقیقات مازمانیان و ساباتیرو نیز روشن کرده است که در پشت بسیاری از موارد شکست اجرا، نظریه‌های علی نامناسب قرار دارد.

همچنین مازمانیان و ساباتیرو اشاره دارند که فرایند اجرا می‌تواند به وسیله تصریح و قید قواعد رسمی تصمیمات موسسات مجری، تحت تأثیر قرار گیرد. هوگ وود و گان نیز استدلال می‌کنند که توالی صحیح، روشن و کامل وظایف، در اجرای هر چه بهتر برنامه نقش دارد.

بر اساس بعد دوم (اهمیت سازمان مجری برای سایر سازمانها) مطالعات نشان می‌دهد که نخبگان قدرت برای یک مؤسسه مجری، سازمانهایی هستند که منابع مالی و قانونی آن را کنترل می‌کند. این نخبگان عبارتند از قانونگذار، رئیس دولت، دادگاهها، و در برنامه‌های بین حکومتی و مؤسسات ارشد از نظر سلسله مراتبی.

ساباتیر و مازمانیان اشاره دارند که نخبگان قدرت مؤسسات مجری از طریق فراهم آوردن منابع مالی، احکام حقوقی جدید و متضاد، و اغماض از اهداف قانون حمایت می‌کنند. بارداچ این نخبگان قدرت را تثبیتگر می‌نامد.

مطالعات نیز نشان می‌دهد که ایجاد فرصت برای مشارکت بازیگران، خارج از مؤسسه مجری (ذینفعان بالقوه و یا گروههای هدف برنامه، و قانونگذاران، قوه مجریه و قضایی) می‌تواند فرایند اجرا را تحت تأثیر قرار دهد. از طریق ایجاد قوانین می‌توان به شهروندان اجازه داد به عنوان مداخله‌گران رسمی در اقدامات و روند مؤسسه و به عنوان دادخواهی، در تجدید نظرهای قضایی مشارکت نمایند. همچنین از طریق مخالفت قانونگذار، نسبت به مقررات اداری مؤسسه مجری می‌توان مانع نیل به اهداف شد.

مطالعات (ساباتیر و مازمانیان) نشان می‌دهد تغییر در منابع و گرایشهای قانونگذار نسبت به اهداف قانون و خروجیهای خطمشی مؤسسات مجری، در فرایند اجرا تأثیر دارد. توان سوق دادن طرفداران به جهتی خاص له یا علیه یک قانون، توانایی طرح زودتر موضوع مورد علاقه، توانایی ارائه دادخواست به دادگاهها یا طرح آن با اذهان عمومی، مواردی است که در تحقیقات گذشته مشاهده شده است.

از یافته‌های دیگر این پژوهش این است که بین سه سطح اجرای خطمشی‌ها و قوانین مالیاتی (ضعیف، متوسط، و قوی) بر اساس ترکیب خطی مجموعه متغیرهای هفده‌گانه مستقل، تفاوت اساسی وجود دارد. این سه سطح بر پایه هر دو بعد تشخیصی؛ یعنی بعد شفافیت و بعد اهمیت سازمان مجری برای سایر سازمانها با یکدیگر تفاوت دارند. در بعد یکم قوانین و خطمشی‌های مالیاتی با اجرای قوی نسبت به سایر قوانین و خطمشی‌ها دارای میانگین بالاتری است. در حالیکه در بعد دوم قوانین و خطمشی‌های مالیاتی با اجرای

متوسط، نسبت به سایر قوانین و خط‌مشی‌ها دارای میانگین بالاتری است. اما باید توجه داشت که تفاوت این سه سطح تنها بر پایه بعد یکم (شفافیت) از نظر آماری معنادار است. به موجب دیگر یافته‌های این پژوهش و با توجه به نتایج حاصل از تحلیل تشخیصی و ضرایب معادله یکم تشخیصی آن، نحوه اجرای قوانین و خط‌مشی‌های مالیاتی از روی متغیرهای زیر بگونه معنادار پیش بینی می‌شود:

۱. شفافیت سیاستها و قوانین مالیاتی در نحوه اجرای این قوانین و خط‌مشی‌ها تأثیر مثبتی دارد. این یافته، پشتیبان نتایج حاصل از تحلیل تشخیصی که خصیصه مکتون بنیادی تابع یکم تشخیصی نیز هست.

۲. رهبری سازمانی و توجه آن به فرهنگ جامعه و مشارکت در امر قانونگذاری در نحوه اجرای قوانین و خط‌مشی‌های مالیاتی تأثیر مثبتی دارد.

۳. شرایط اجتماعی و سیاسی و حمایت مردمی نیز در نحوه اجرای قوانین و خط‌مشی‌های مالیاتی اثر مثبت دارد.

۴. تعهد سازمان مجری و مسئولان آن به اجرا، اجرای قوانین و خط‌مشی‌های مالیاتی را تحت تأثیر مثبت خود قرار می‌دهد.

۵. جو همدلی و همکاری در سازمان در نحوه اجرای قوانین و خط‌مشی‌های مالیاتی اثر مثبتی دارد.

۶. اجرای قوانین و خط‌مشی‌های مالیاتی بطور مثبتی تحت تأثیر گرایش مجریان به اجرا و منطقی بودن آن قوانین از نظر آنهاست.

۷. انگیزش و تمایلات کارکنان سازمانهای مجری سیاستها و قوانین مالیاتی نیز همچنین در اجرای قوانین و خط‌مشی‌های مالیاتی تأثیر مثبت دارد.

۸. دانش و آگاهیهای کارکنان سازمانهای مجری سیاستها و قوانین مالیاتی، اجرای قوانین و خط‌مشی‌های مالیاتی را بطور مثبت متأثر می‌سازد.

۹. اینکه کارکنان آموزش دیده‌اند یا خیر نیز بر اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی تأثیر دارد.

پی‌نوشتها:

۱. الوانی، سید مهدی و شریفزاده، فتاح. *فرایند خط مشی‌گذاری*. تهران: دانشگاه علامه طباطبایی، ۱۳۷۹.
۲. سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس و حجازی، الهه. *روشهای تحقیق در علوم رفتاری*. تهران: انتشارات آگاه، ۱۳۷۸.
۳. ماسگریو، ریچارد و ماسگریو، پگی. *مالیه عمومی در تئوری و عمل*. تهران: سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۷۲.
۴. مجلس شورای اسلامی، *مجموعه قوانین مالیاتی کشور از سال ۵۷ لغایت ۸۱*. تهران: مرکز پژوهشهای مجلس، ۱۳۸۲.
۵. هاولت مایکل و رامش، ام. *مطالعه خط مشی عمومی*. ترجمه عباس منوریان و ابراهیم گلشن، تهران: مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۸۰.
۶. هومن، حیدر علی. *تحلیل داده‌های چند متغیری در پژوهش رفتاری*. تهران: انتشارات پارس، ۱۳۸۱.
7. Alesch, Daniel J. and William J. Petak, "Overcoming Obstacles to Implementation: Addressing Political, Institutional and Behavioral Problems in Earthquake Hazard Mitigation Policies", National Science Foundation, Earthquake Engineering, *Research Centers Program*, (1986).
8. Crosby, Benjamin. L. *Managing Policy Reform: The Implementation Task Framework*, MSI Center for Implementing Policy Change., 1996.
9. Dye Thomas. *Understanding Public Policy, Englewood Cliffs*. Nj: Printice Hall., 1993.
10. Friedman, Robert M. *A Conceptual Framwork for Developing and Implementing Effective Policy in Children's Mental Health*. USA: University of South Florida., 1999.
11. Grindle, Merilee S. *Politics and Policy Implementation in the Third World*, New Jersey: Princeton University Press., 1980.
12. HyungSok So. *Factors Affecting The Implementation of Democratic School Management Policy In The Republic of Korea*. University of Pittsburgh., 1988.
13. Longo, Justin. *From Collective Decisions to Social Outcomes: Policy Formulation and Policy Implementation in a Shared Decision Making Environment*. University of Victoria- School of Public Administration Graduate Paper., 1997.
14. Mazmanian, Daniel A. & Sabatier, Paul A. "The Conditions of Effective Implementation", *Policy Analysis*, 5, No. 4, (Fall 1979).
15. Mazmanian, Daniel A. & Sabatier, Paul A. *Implementation and Public Policy*. USA: University of America., 1989.

16. Nakamura R. T. & Smallwood F. *The Politics of Policy Implementation*. New York: St., Martin's Press., 1980.
17. Palumbo, Dennis J, & Calista, Donald J. *Implementation and Policy Process: Opening up the Black Box*, USA: Greenwood Press Inc., 1990.
18. Winter, S. *Integrating Implementation Research*, Palumbo D., Calista D., Implementation and the Policy Process: Opening up the Black Box, Greenwood Press, New York, NY., 1990.
19. Van Meter. D. S., & Van Horn, C. W., "The Policy Implementation Process: A Conceptual Framework"., *Administration & Society*, No. 6, (1975): 445-488.