

شناسایی موانع اجرای خط مشی‌ها در سازمان امور مالیاتی

مه‌ها طاهری^۱، غلامرضا معمارزاده طهران^{۲*}، مرتضی موسی خانی^۳

^۱ دانشجوی دکتری، گروه مدیریت دولتی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
^۲ دانشیار، گروه مدیریت دولتی، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران (عهده‌دار مکاتبات)

^۳ استاد، گروه مدیریت دولتی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
تاریخ دریافت: دی ۱۳۹۸، اصلاحیه: اردیبهشت ۱۳۹۹، پذیرش: خرداد ۱۳۹۹

چکیده

یکی از مسائل مهم در سازمان امور مالیاتی، فقدان دستیابی به عملکرد قابل قبول و اهداف تعریف شده در اجرای خط مشی‌ها می‌باشد. در این تحقیق، موانع مؤثر بر اجرای خط مشی‌ها در سازمان امور مالیاتی با محوریت قانون مالیات‌های مستقیم شناسایی شده و دیدگاهی ترکیبی از رویکردهای بالا به پایین و پایین به بالا در اجرا ارائه شد. بعد از شناسایی اولیه موانع اجرای خط مشی‌های مالیاتی با بررسی مبانی نظری و تحقیقات پیشین و همچنین مصاحبه با خبرگان (خبرگان سازمان امور مالیاتی)، پرسشنامه دلفی طراحی شد. سپس با نظرخواهی از ۱۲ نفر از خبرگان دانشگاهی و مالیاتی، ۴۷ مانع اجرای خط مشی‌های مالیاتی در ۱۰ بعد دسته بندی شدند. نهایتاً، براساس داده‌های جمع‌آوری شده از مدیران و کارشناسان اداره کل امور مالیاتی تهران، تحلیل عاملی تاییدی انجام شد که ساختار استخراج‌شده تحقیق را تایید کرد. نتایج تحقیق حاضر می‌تواند به مدیران و سیاستگذاران سازمان امور مالیاتی در اجرای خط مشی‌های مالیاتی کمک کند.

واژه‌های اصلی: اجرای خط مشی عمومی، سازمان امور مالیاتی، آسیب شناسی، روش دلفی

۱- مقدمه

را برای دولت‌ها داشته و به عدالت و توزیع مجدد درآمدها در کنار فرهنگ سازی، قانونمند بودن و اعتماد متقابل بین دولت و مردم کمک نماید، از جمله اهداف بسیار مهم سیستم‌های مالیاتی محسوب می‌شود [۱۰]. شواهد جدید نشان می‌دهد که مالیات همیشه یک موضوع واقعی در مباحث عمومی است، زیرا اصل اساسی در سیستم روابط اقتصادی است و مدیریت مسائل اقتصادی بدون تأثیرگذاری بر مالیات پیچیده است [۱۸]. یکی از مهم‌ترین مسائلی که سازمان امور مالیاتی به طور متوالی و مستمر با آن مواجه می‌باشد، ناکارآمدی در اجرای قوانین و مقررات مالیات‌های مستقیم می‌باشد. این امر منجر به صدور اصلاحیه‌های متعدد در طی سال مالیاتی شده است که تضاد و سردرگمی در اجرای آن، برای ماموران مالیاتی که در حوزه عملیاتی فعالیت می‌کنند را ایجاد نموده و همچنین منجر به صدور بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، تبصره‌های متعدد، از دیدگاه‌های مختلف مسئولین شده است، بطور مثال مدیر کل دادستانی سازمان امور مالیاتی برای جلوگیری از فساد مالی در پرونده‌های مالیاتی، بر بعد جرم‌انگاری و جرم‌شناسی قوانین تکیه می‌کند؛ این درحالیست که مدیران میانی سازمان بر افزایش حق دسترسی به اطلاعات و حق تصمیم‌گیری در مدیران خط مقدم تأکید دارند. همچنین، علاوه بر تضاد در تدوین خط مشی‌ها، سوگیری در صدور اصلاحیه‌ها، سلیقه‌ای

واژه Policy در زبان فارسی، سیاست یا خط مشی معنا شده است. این واژه وقتی در کنار واژه Public به معنای عمومی قرار گیرد، شاخه‌ای از دانش را با عنوان علم دولت در عمل تشکیل می‌دهد که برخی آن را زیرمجموعه علم سیاست و برخی نیز علمی مستقل قلمداد می‌کنند [۱۷]. خط مشی عمومی مجموعه‌ای از اقدامات نسبتاً پایدار، ثابت و هدفمند دولت به منظور حل مشکلات یا دغدغه‌های عمومی جامعه است [۲۱]. خط‌مشی‌های عمومی حلقه پیونددهنده دولت و جامعه هستند؛ آن‌ها سازوکارهای اعمال اراده ملی هستند که مدیریت دولتی، متولی اجرای آن‌هاست [۱۶]. خط مشی مالیاتی تخصیص دهنده اصلی منابع بین بخش‌های دولتی و خصوصی در یک کشور است و معمولاً به افراد و نهادهایی که در یک کشور فعالیت می‌کنند، تحمیل می‌شود. خط مشی‌های مالیاتی یکی از مهم‌ترین حوزه‌های خط مشی عمومی است که دولت‌ها از ابتدای تاریخ مدنی تاکنون برای تأمین مالی عمومی ملزم به اتخاذ آن بوده‌اند و دارای آثار متعددی است که صرفاً اقتصادی نیست [۲۷]. خط مشی‌های مالیاتی مهم‌ترین عامل در بهینه‌سازی سیستم مالیاتی هر کشور محسوب می‌شوند. در واقع، وصول مالیات از طریق سیستم مالیاتی و تعیین نرخ‌های مالیاتی برای اقشار مختلف یک جامعه بطوری که بتواند با کسب حداکثر ظرفیت مالیاتی، بالاترین درآمد

* gmemar@gmail.com

و برنامه‌های مختلف است [۳۴]. اجرای خط مشی مرحله‌ای از فرآیند خط مشی است که در آن نیاتی که زمینه خط مشی‌های پذیرفته شده هستند، عملی می‌شوند، ایده‌ها به اقدامات عملی تبدیل می‌شوند و اقدامات به وسیله بازیگران (هم دولتی و هم غیر دولتی) برای نیل به هدف یا عملی ساختن یک استراتژی اعمال می‌شوند [۲۷]. با توجه به پیشرفت‌های به دست آمده در دهه‌های اخیر در خصوص اجرای خط مشی عمومی، تا حدودی اهمیت آن برای تحلیل‌گران خط مشی عمومی روشن شده است، ولی هنوز نتوانسته جایگاه واقعی خود را در خط مشی‌گذاری به دست آورد و در بسیاری از کشورها، به خصوص کشورهای جهان سوم به عنوان "حلقه مفقوده" از آن یاد می‌شود [۱]. علی‌رغم اهمیت فزاینده‌ای که خط مشی عمومی در حاکمیت اثربخش و کارآمد دولت‌ها دارد، اما آنچه در عمل با آن مواجه هستیم این است که معمولاً دولت‌ها در اجرای خط مشی عمومی موفق عمل نمی‌کنند. از مهم‌ترین مسائلی که امروزه بیشتر کشورها اعم از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه با آن مواجهند، اجرای ناموفق خط‌مشی‌های عمومی است [۲۲].

مجموعه ادبیات نظری مربوط به اجرای خط مشی را می‌توان به چند دسته تقسیم کرد: اجرای خط مشی با رویکرد "بالا به پایین"، اجرای خط مشی با رویکرد "پایین به بالا" و رویکرد ترکیبی یا تلفیقی [۱۴]. محققانی که رویکرد بالا به پایین را در تحقیقات خود پیش گرفته‌اند، به بیان روشن و واضح خط مشی تأکید دارند. هر چه خط مشی بیان شده مبهم‌تر باشد، احتمال موفقیت آن در مرحله اجرا هم کمتر خواهد بود. علاوه بر این، خط مشی‌ها باید تغییرات محدود را نسبت به وضع موجود مدنظر داشته باشند و میزان تغییرات را در حد پایین لحاظ کنند، ساختار اجرا را ساده بگیرند، نقاط گسست تصمیم‌گیری را کم کنند، شمار بازیگران مشمول خط مشی را به حداقل برسانند و مشکلات و مسائل بالقوه را در اجرا در نظر بگیرند [۱۴].

دیدگاه بالا به پایین فرض می‌کند که اهداف خط مشی‌گذاری توسط خط مشی‌گذاران مشخص می‌شود و اجرای آن با تنظیم مکانیسم‌های خاص می‌تواند با موفقیت انجام شود [۴۶]. این دیدگاه "خط مشی محور" است و نمایانگر نظرات خط مشی‌گذار است. نکته حیاتی توانایی خط مشی‌گذار برای اعمال کنترل بر محیط و مجریان است. از دیدگاه مازمانیان و ساباتیر (۱۹۷۸)، اجرا مربوط به درجه‌ای است که اقدامات مقامات اجرایی و گروه‌های هدف با اهداف تحقق یافته در یک خط مشی معتبر مطابقت داشته باشد. دیدگاه بالا به پایین تمایل شدیدی به "عمومی‌سازی" توصیه‌های سیاسی را نشان می‌دهد. این امر مستلزم یافتن الگوهای سازگار و قابل تشخیص در رفتار در حوزه‌های مختلف خط مشی است [۳۸]. نگاه از پایین به بالا توجه را به روابط رسمی و غیر رسمی تشکیل‌دهنده زیرسیستم‌های سیاسی درگیر در تدوین و اجرای خط مشی‌ها سوق می‌دهد. این دیدگاه به عنوان نقطه شروع خود مشکلاتی در جامعه را در نظر دارد و تمرکز آن روی افراد و رفتار آن‌ها است و از این نظر بوروکرات‌های سطح خیابان در روند سیاسی محور قرار دارند. در این رویکرد در نظر گرفته می‌شود که بوروکرات‌های سطح خیابان درک بهتری از نیازهای مشتری‌ها دارند، زیرا آن‌ها مستقیماً با

عمل کردن مدیران عملیاتی و سوءاستفاده از خلأ‌های قانونی و عدم شفافیت بعضی قوانین برای کلیه سطوح مدیریتی، حتی اعضای تدوین‌کننده قوانین و مقررات مالیاتی و ... منجر به وجود آمدن شرایطی شده است که رسالت اصلی و فلسفه وجودی سازمان امور مالیاتی که موظف به احقاق حقوق حقه دولت است، را به چالش کشیده است. اگرچه سازمان از طریق آموزش و برگزاری همایش‌های سازمانی در راستای ارتقای سلامت اداری و فرهنگ‌سازی کردن این موضوع تلاش بسیار نموده است، اما همچنان ناکارآمدی در اجرای قوانین مالیاتی ابلاغ شده و سردرگمی‌های موجود در اجرای قوانین و سوءاستفاده از خلأ‌های قانونی از مهم‌ترین مسائل مطرح در این سازمان می‌باشد. از این رو در این پژوهش سعی بر آن داریم تا مسئله مذکور را مورد بررسی قرار دهیم. مشاهده این مسأله که سازمان امور مالیاتی به دلیل شکست در اجرایی کردن برخی قوانین مالیاتی متحمل هزینه‌ها و دوباره کاری‌های زیادی شده است، محقق را بر آن داشت که تلاشی در جهت شناسایی عوامل شکست در اجرا مصوبه‌های مالیاتی انجام دهد؛ زیرا که عدم موفقیت سازمان مذکور در اجرای سیاست‌ها بطور کلی اعتبار دولت را خدشه دار کرده و شهروندان را نسبت به خط مشی‌های مالیاتی و فرهنگ پرداخت مالیات داوطلبانه بی‌اعتماد می‌کند. ضرورت انجام این پژوهش از دیدگاه محقق کمک به برطرف کردن خلأ‌های تحقیقاتی بویژه راهنمایی برای اندیشمندیانی که در بخش پژوهشی و تحقیقاتی وزارت اقتصاد و دارائی مشغول به تحقیق در رابطه با شناسایی عوامل موثر بر اجرای موفق و اجرای ناموفق قوانین مندرج در کتاب قانون مالیات‌های مستقیم و یافتن خلأ‌های قانونی که منجر به فرار مالیاتی ذینفعان (مودیان) و همچنین شفاف‌سازی قوانین صادره از سوی نهادها، ... می‌باشند، تا با بررسی ابعاد مؤثر بر اجرای خط‌مشی‌های ابلاغی در سازمان امور مالیاتی بتوانیم موانعی که اجرای یک خط‌مشی را با مشکل روبرو می‌کند، شناسایی کرده و همچنین با پیدا کردن متغیرها و مؤلفه‌های مهم، چارچوبی ایجاد شود که به لحاظ علمی قابلیت کاربردی داشته باشد تا بوسیله آن امکان آسیب‌شناسی اجرای خط مشی در سازمان امور مالیاتی برای متخصصین آسوده گردد. این پژوهش با توجه به اهمیت اجرای موفق خط مشی‌های ابلاغی در سازمان امور مالیاتی، به دنبال شناسایی موانع اجرا می‌باشد. سؤال اصلی تحقیق به این صورت است: ابعاد و مؤلفه‌های موانع اجرای موفق خط مشی‌های ابلاغی در سازمان امور مالیاتی چه مواردی هستند؟ به منظور پاسخ به این پرسش، در این تحقیق از روش دلفی استفاده خواهد شد. ضمناً، این پژوهش تلاش می‌کند رویکردی ترکیبی از دیدگاه‌های بالا به پایین و پایین به بالا در اجرای خط مشی‌های مالیاتی را ارائه دهد.

۲- ادبیات تحقیق

۲-۱- اجرای خط مشی‌های عمومی

مهم‌ترین مرحله پس از تدوین خط مشی، اجرای آن است. شاید، به دلیل اهمیت آن، برخی از محققان از مرحله اجرای سیاست به عنوان قطب فرآیند سیاست‌گذاری یاد کنند. اساساً، اجرای خط مشی فرآیند ترجمه یک خط مشی به اقدامات و پیش‌فرض به نتایج از طریق پروژه‌ها

مشی اظهار نظر نموده اند. در مطالعات انجام گرفته در این حوزه، نگاه پایین به بالا و همچنین نگاه بالا به پایین حاکم بوده است. کالیستا (۱۹۹۴) بیان می کند که به علت وجود فاصله زیاد بین آنچه در مرحله تصویب خط مشی وعده داده می شود و آنچه در عمل واقعا رخ می دهد، بسیاری از برنامه های دولتی شکست خورده اند. یک مؤلفه بسیار مهم تقریباً در هر چارچوب معاصر که موفقیت و عدم موفقیت در اجرای خط مشی را توضیح می دهد، مربوط به روابط بین سازمانی است [۲۸]. روابط کاری سازنده بین سازمان ها مستلزم این است که سازمان های درگیر مشوق هایی برای همکاری داشته باشند. محدودیت منابع و ظرفیت به احتمال زیاد بر طراحی فنی اصلاحات و انگیزه های سازمان های درگیر برای همکاری تأثیر می گذارد [۲۹]. باید بین «منابع سیاسی» و «منابع بوروکراتیک» تفاوت قائل شد. منابع سیاسی به حمایت از اصلاحات توسط رهبری سیاسی اشاره کنند؛ اما منابع بوروکراتیک شامل منابع مالی، مدیریتی و فنی است [۳۱]. در بیشتر موارد، این بوروکراسی عمومی است که مسئولیت اجرای خط مشی را بر عهده دارد. در واقع، تقریباً در هر کشور جهان، خط مشی های عمومی در درجه اول توسط بوروکراسی عمومی و به طور خاص توسط بوروکرات ها یا کارمندیانی انجام می شود که در سازمان های دولتی کار می کنند [۴۵]. از طرفی، مشارکت موفقیت آمیز گروه های مختلف در محیط، جامعه مدنی و بخش خصوصی برای اجرا مهم است، زیرا هر بخش چشم اندازها، مهارت ها و منابع بی نظیری را عرضه می کند. توافق میان مدیران ارشد، میانی و عملیاتی می تواند به اجرای موفقیت آمیز خط مشی منجر گردد. اگر بین آن ها درک مشترکی وجود نداشته باشد امکان دارد که آن ها در مسیر اجرای خط مشی موانعی را بوجود آورند [۴۰]. اجرای مؤثر نیازمند برنامه ریزی و بسیج منابع کافی است. در فرآیند اجرا، منابع سیاسی، مالی، مدیریتی و فنی مورد نیاز است. بنابراین، در طول فرآیند، کنترل افرادی که مخالف تغییر خط مشی هستند و دسترسی به این منابع مورد نیاز را مسدود می کنند، مهم است. این روند این واقعیت را تأیید می کند که گاهی اوقات نتیجه خط مشی با آنچه که برنامه ریزان انتظار دارند و آنچه به دلیل فرآیند درگیری در مرحله اجرا اتفاق می افتند، بسیار متفاوت است [۲۳]. یکی دیگر از دلایل شکاف اجرا، عدم موفقیت خط‌مشی‌گذاران در بررسی متغیرهای اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و اداری برای تدوین خط مشی است. یک خط مشی گذار در یک جامعه تحت سلطه مسلمانان که سیاستی را تدوین می کند که به اصول اسلام توهین کند، با مشکلات اجرایی روبرو خواهد شد [۳۷]. با توجه به اینکه در این تحقیق خط مشی های مالیاتی مدنظر هستند، نقش بوروکرات های سطح خیابان^۱ (ممیزها و کارشناسان) براساس دیدگاه پایین به بالا بسیار پررنگ است. بوروکرات های سطح خیابان خط‌مشی‌های عمومی را اجرا می کنند. با این حال، بوروکرات های سطح خیابان باید فقط با مقدار محدودی از اطلاعات یا زمان برای تصمیم گیری، به شهروندان پاسخگو باشند. علاوه بر این، اغلب قوانینی که بوروکرات های سطح خیابان باید رعایت کنند با وضعیت خاص شهروند درگیر مطابقت ندارد [۳۶]. می توان ادعا کرد که

مردم ارتباط برقرار می کنند [۴۷]. لیپسکی (۱۹۸۰)، نظریه ای درباره "بوروکراسی در سطح خیابان" مطرح می کند. نظریه لیپسکی بر تصمیمات اختیار متمرکز است که هر نیروی میدانی یا بوروکرات سطح خیابان در زمانی که در حال انجام خط مشی است، با شهروندان در ارتباط است. این نقش اختیاری در ارائه خدمات یا اجرای مقررات باعث می شود که بوروکرات های سطح خیابان، بازیگران اساسی در اجرای خط مشی های عمومی باشند. در واقع، لیپسکی ادعا می کند که بوروکرات های سطح خیابان خط مشی گذاران واقعی هستند. به اعتقاد هال و هجرن (۱۹۸۱)، تفاوت بین دیدگاه های اجرا از بالا به پایین و پایین به بالا در جدول شماره ۱ نشان داده شده است.

جدول(۱): تفاوت دیدگاه های اجرا از بالا به پایین و پایین به بالا [۴۷]

متغیر	دیدگاه بالا به پایین	دیدگاه پایین به بالا
تصمیم گیرنده خط‌مشی	خط مشی گذاران	بوروکرات‌های سطح خیابان
نقطه آغاز	اظهار قانونی	مسائل اجتماعی
ساختار	رسمی	رسمی و غیررسمی
فرآیند	کاملاً اداری	شبکه سازی، از جمله اداری
اختیار	تمرکز	عدم تمرکز
نتایج / پیامدها	تجویزی	توصیفی
صلاحیت	بوروکرات های سطح بالا	بوروکرات های سطح پایین

هر دو دیدگاه از بالا به پایین و پایین به بالا توجه به روند اجرا را جلب می کنند. با این حال، بین این دو دیدگاه تضاد وجود دارد و هر کدام تمایل دارند بخشی از واقعیت اجرا را که توسط دیگری توضیح داده شده است، نادیده بگیرند. در این پژوهش، تلاش می شود که دیدگاهی ترکیبی از رویکردهای بالا به پایین و پایین به بالا در اجرای خط مشی های مالیاتی ارائه شود.

۲-۲- مولفه های مختلف اجرای خط مشی

اجرای خط مشی فرآیند تغییر یک خط مشی تدوین شده به واقعیت است. اجرا، حوزه عملیاتی عملکرد در اجرای خط مشی های عمومی اعلام شده توسط مرجع ذیصلاح را فراهم می کند. در اجرای خط مشی های عمومی، ترکیب انسان، مواد، ماشین و پول بسیار ضروری است [۱۹]. از دیدگاه قلی پور و همکاران (۱۳۹۰)، دو دیدگاه متفاوت در اجرای خط مشی ها وجود دارد. اولین دیدگاهی که نگرشی سنتی به مسأله اجرای خط مشی دارد و مفروضات اصلی آن جدایی مرحله تنظیم و تدوین خط مشی و اجرای آن می باشد. با این حال و پس از نتایج بسیار ضعیفی که از اجرای خط مشی های تدوین شده به شیوه سنتی به دست آمد، بسیاری از نظریه پردازان حوزه خط مشی گذاری و اجرا، نگرش جدیدی را در اجرای خط مشی مورد توجه قرار دادند که پیوستگی و وابستگی متقابلی بین تمام گام های فرآیند خط مشی گذاری و اجرا متصور بودند [۱۲]. صاحب‌نظران متعددی در مورد عوامل مؤثر بر اجرای مؤثر و موفق خط

¹ street-level bureaucrats

این است که مقدار مشخصی از اختیارات (درک شده) معناداری را برای مشتریان (ارباب رجوع) افزایش می‌دهد که به نوبه خود تمایل آنها برای اجرای این خط مشی را افزایش می‌دهد. در جدول شماره ۲، تعدادی از تحقیقاتی که به بررسی اجرای خط مشی های مالیاتی و عمومی پرداخته اند، بررسی شده است.

ارائه اختیارات بوروکرات های سطح خیابان، تمایل آن ها به اجرای خط مشی را افزایش می‌دهد [۴۱]. تومرز (۲۰۱۱)، این اثر را هنگام مطالعه به عنوان یک مفهوم جدید "بیگانگی از خط مشی، برای درک مشکلات بوروکرات های سطح خیابان با خط مشی های جدید نشان داد. به نظر می‌رسد یکی از سازوکارهای زیربنایی رابطه بین اختیار و تمایل به اجرا،

جدول (۲): بررسی تحقیقات پیشین در زمینه اجرای خط مشی های مالیاتی و عمومی (منبع: یافته های تحقیق)

ردیف	عنوان	نویسنده و سال	موانع / عوامل شناسایی شده
۱	بررسی عوامل مؤثر بر اجرای خط‌مشی های قوه قضائیه	اعتباریان و کشوریان آزاد (۱۳۹۸)	عوامل مؤثر بر اجرای خط‌مشی در قوه قضائیه: مجریان، تدوین کنندگان، ارزیابان، رابطه بین مجریان و تدوین کنندگان و معیارهای ارزیابی پیامدهای خط‌مشی
۲	عوامل کلیدی موفقیت در خط‌مشی‌گذاری بخش خدمات عمومی ایران	خوبرو و ابراهیمی (۱۳۹۸)	عوامل کلیدی موفقیت در خط مشی گذاری: خردمایه سیاسی، خردمایه حرفه ای، خردمایه اقتصادی و خردمایه قانونی
۳	بررسی موانع اجرای خط‌مشی های عمومی در سازمان های دولتی با استفاده از روش فراترکیب	رنگریز و همکاران (۱۳۹۷)	موانع اجرای خط‌مشی های عمومی در سازمان های دولتی: موانع مربوط به مجریان خط‌مشی، موانع مدیریتی، موانع ساختاری، موانع مربوط به منابع و موانع محیطی
۴	آسیب شناسی تدوین و اجرای لایحه تحول نظام مالیاتی از منظر خط مشی گذاری	ثنایی اعلم و الوانی (۱۳۹۷)	عوامل مؤثر بر موفقیت لایحه تحول نظام مالیاتی: ویژگی های خط مشی تحول نظام مالیاتی، شکل گیری خط مشی تحول نظام مالیاتی، لایه ها و ترازهای درگیر در خط مشی تحول نظام مالیاتی، عوامل مؤثر بر پاسخ های مجریان خط مشی طرح تحول نظام مالیاتی، روابط بین سازمانی خط مشی طرح تحول نظام مالیاتی، بازخورد جمعیت هدف در خط مشی طرح تحول نظام مالیاتی، عوامل محیطی کلان در خط مشی طرح تحول نظام مالیاتی
۵	آسیب شناسی خط مشی گذاری مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران: مطالعه نظام مالیات بر ارزش افزوده	شیخ حسنی و همکاران (۱۳۹۷)	شرایط علی آسیب در شکل گیری خط مشی مالیات بر ارزش افزوده (ایده خط مشی گذاران، دستور کار خط مشی، قانونی شدن، نظارت بر شکل گیری خط مشی)، محیط خط مشی گذاری مالیات بر ارزش افزوده (شرایط سیاسی، شرایط اجتماعی و فرهنگی، شرایط اقتصادی، شرایط اداری (بوروکراسی))، اجرای خط مشی مالیاتی ضعیف (اهمال، تفسیر شخصی، اجرای ناقص، اجرا با اکراه)، خط مشی ضعیف مالیات بر ارزش افزوده (منسجم نبودن، مبهم بودن وظایف مجریان، مبانی نظری، اهداف مبهم یا متناقض)، پیامد اجرای خط مشی ضعیف مالیات بر ارزش افزوده (شکست در اهداف قانون گذار، کاهش اعتماد جامعه به نظام مالیاتی، آسیب به فرآیندهای مالیات ستانی)
۶	بررسی وجود بیگانگی مجریان از خط مشی های مالیاتی	گل وردی و همکاران (۱۳۹۷)	ابعاد بیگانگی مجریان از خط مشی های مالیاتی: بی قدرتی استراتژیک بین مجریان خط مشی های مالیاتی، بی قدرتی تاکتیکی بین مجریان خط مشی های مالیاتی، بی قدرتی عملیاتی بین مجریان خط مشی های مالیاتی، ادراک بی معنایی خط مشی های مالیاتی برای جامعه در بین مجریان خط مشی های مالیاتی، ادراک بی معنایی خط مشی های مالیاتی برای ارباب رجوع در بین مجریان خط مشی های مالیاتی
۷	شناسایی و اولویت بندی موانع اجرای خط مشی های عمومی در سازمان های دولتی با استفاده از مدل های تصمیم گیری چند معیاره	رنگریز و مؤذنی (۱۳۹۶)	موانع اجرای خط مشی های عمومی در سازمان های دولتی: موانع محتوای خط مشی، موانع ساختار و نهاد، موانع پشتیبانی، موانع مجریان و سازمان های مجری، موانع محیطی
۸	شناسایی و رتبه بندی عوامل مؤثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران	محمدی آزاد (۱۳۹۶)	عوامل مؤثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران: فرهنگ مالیاتی، شفافیت خط مشی های مالیاتی، تعهد سازمان های مالیاتی، استفاده از مشوق های مالیاتی، نظام یکپارچه مالیاتی، شرایط کسب و کار
۹	واکاوی عوامل کلیدی در عدم موفقیت برخی خط مشی های عمومی در ج. ا. ایران: مطالعه خط مشی های مالیاتی کشور	مقدس پور و همکاران (۱۳۹۵)	عوامل مؤثر بر اجرای خط مشی: شاخص های مربوط به هدف گذاری، تعیین و تدوین خط‌مشی ها، شاخص های مربوط به ویژگی های رفتاری و شخصیتی مجریان، شاخص های مربوط به تخصص و مهارت مجریان، شاخص های مربوط به گروه های هدف و استفاده کنندگان خط مشی، شاخص های مربوط به نظام اداری و بوروکراسی، شاخص های مربوط به منابع و ابزارهای اجرای خط مشی ها

۱۰	بررسی موانع اجرای خط مشی های عمومی در سازمان های دولتی	عباسی و همکاران (۱۳۹۵)	موانع اجرای خط مشی های عمومی در سازمان های دولتی: تدوین کنندگان (نظام ارزیابی عملکرد، ارتباطات، جزئی نگری)، مجریان خط مشی (ویژگی های رفتاری، تخصص و مهارت، استفاده کنندگان)، ماهیت خط مشی (هدف گذاری، حقوقی، عدم انعطاف)، سازمان مجری (بوروکراسی، منابع و ابزارها، زمان)، انواع کنش (کنش نظام اداری و سیاسی، کنش نظام اداری و جامعه، گروه های فشار)، محیط سازمانی (فرهنگی، سیاسی، اقتصادی، فیزیکی)
۱۱	آسیب شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین عوامل مؤثر در بروز آسیب ها	احمدی موسوی و همکاران (۱۳۹۳)	آسیب های قانونی در نظام مالیاتی ایران: ابهام، عدم ثبات و تورم منابع فوقانونی (بخشنامه های مالیاتی)، عدم توجه قانونگذار و سیاست گذاران قانونی به ضرورت تدوین قانون منسجم و رفع ایرادات قانونی، فقدان زیرساخت مناسب در جهت پیشگیری از قانون گریزی مالیاتی در قالب عدم تمکین مالیاتی، عدم تمکین مؤدیان مالیاتی یا تمکین ناقص و نامناسب آن ها، نابسامانی فرهنگ مالیاتی، وجود چالش های اقتصادی
۱۲	عوامل مؤثر بر اجرای موفق خط مشی های مالیاتی مصوب مجلس	کلانتری و معمارزاده (۱۳۸۷)	عوامل مؤثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی: شامل شفافیت سیاست ها و قوانین مالیاتی، رهبری سازمانی و توجه به فرهنگ جامعه و مشارکت در امر قانون گذاری، شرایط اجتماعی و سیاسی و حمایت مردمی، اهمیت سازمان مالیاتی برای سایر سازمان ها و نهادهای، تعهد سازمان مالیاتی و مسئولان آن به اجراء گرایش مجریان به اجراء و منطقی بودن آن از نظر آن ها، جو همدلی و همکاری در سازمان، انگیزش و تمایلات کارکنان سازمان مالیاتی، گوناگونی و تنوع مؤدیان و سازمان های وابسته، محدودیت زمانی و ضمانت اجراء، شرایط اقتصادی، تحصیلات و رشته تحصیلی مجریان، تجربه کاری مجریان، اجراء آزمایشی قانون و دانش و آگاهی های کارکنان سازمان مجری سیاست ها و قوانین مالیاتی
۱۳	تجزیه و تحلیل سیاسی برای اجرای سیاست های سلامت	Campos & Reich (2019)	۶ گروه عمده که احتمالاً در اجراء تأثیر می گذارند: سیاست گروه ذینفعان، سیاست بوروکراسی، سیاست بودجه، سیاست رهبری، سیاست ذینفع و سیاست بازیگران خارجی
۱۴	شکست سیاست و شکاف اجراء سیاست: آیا برنامه های پشتیبانی از سیاست می توانند کمک کنند؟	Hudson et al (2019)	دلایل شکست خط مشی: انتظارات بیش از حد خوش بینانه، حکمرانی پراکنده، سیاست گذاری مشارکتی نامناسب، تأثیرپذیری از چرخه سیاسی
۱۵	چالش های اجراء خط مشی در آفریقا و اهداف توسعه پایدار	Ajulor (2018)	چالش های پیاده سازی خط مشی: تنظیم اهداف غیرواقعی، حمایت های سیاسی، نادیده گرفتن ذینفعان هدف، عدم توجه به محیط سیاسی
۱۶	مشکلات و چالش های مدیریت عمومی در بنگلادش: مسیر توسعه پایدار	Sarker et al (2017)	مشکلات خط مشی های عمومی: مشکلات سازمانی، مشکلات فرهنگی، مشکلات اقتصادی، مشکلات روانی، مشکلات آموزشی، مشکلات اجتماعی، مشکلات سیاسی
۱۷	مشکلات و چالش های اجراء خط مشی برای توسعه ملی	Iyanda & Bello (2016)	موانع اجراء خط مشی: عدم تعریف دقیق و واضح اهداف، اهداف سیاسی مبهم، فقدان فناوری مناسب برای اجراء، عدم تعهد به خط مشی، عدم تعریف دقیق مسولیت ها و هماهنگی ها، فساد (گرایش های فاسد مقامات دولتی و سیاست مداران)، مقایسه در طول اجراء خط مشی (معمولاً خط مشی با خط مشی های شکست خورده قبلی مقایسه می شوند).
۱۸	بررسی نقش بوروکرات های سطح خیابان در اجراء خط مشی اجاره مسکن مقرون به صرفه برای خانواده های دارای درآمد بسیار کم	Williams (2014)	موانع اجراء خط مشی ها: ابهامات و پیچیدگی خط مشی ها، کلی بودن خط مشی ها، فقدان قدرت تصمیم گیری بوروکرات های سطح خیابان، منابع محدود بوروکرات های سطح خیابان
۱۹	موانع اجراء موثر خط مشی توسط بوروکراسی عمومی در کشورهای در حال توسعه: مطالعه نیجریه	Ikechukwu & Chukwuemeka (2013)	موانع اثربخشی اجراء خط مشی های عمومی توسط بوروکراسی عمومی: رهبری بوروکراسی توسط افراد فاسد و ناکارآمد، جاه طلبانه و غیرواقعی بودن بیش از حد برخی از خط مشی های عمومی، فقدان منابع مالی و انسانی مورنیز، تمایل به حفظ منافع شخصی و تعصبات بوروکرات ها، نفوذ سیاسی فراگیر در برابر بوروکراسی عمومی، تأثیر تغییرات سیاسی بر اجراء خط

مشی‌ها توسط بوروکراسی عمومی			
چالش‌های پیش روی نظام مالیاتی در نیجریه: عدم دسترسی به داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز، ناتوانی در تعیین اولویت اقدامات مالیاتی، اجرای ضعیف خط مشی، چندگانگی مالیات‌ها، چالش‌های قانونی، مشکلات ساختاری در اقتصاد، اقتصاد زیرزمینی	Micah et al (2012)	سیستم مالیاتی در نیجریه: چالش‌ها و مسیر پیش رو	۲۰
موانع اجرای خط مشی: بی توجهی مدیران به خط مشی‌های تدوین شده توسط خبرگان، نبود تعهد لازم در اجرا، اعمال نظرهای شخصی مدیران و مجریان، تضاد بین منافع مجریان و اجرا، نبود تخصص کافی، نبود توافق همگانی با خط مشی‌ها، غیرواقعی بودن خط مشی‌ها، نبود ساز و کارهای هماهنگی، ارتباطات ناکافی دستگاه‌های مجری، بی توجهی به گروه‌های ذینفع، عدم حمایت شهروندان، اشتغال به رفع دغدغه‌های سیاسی، تعدد و تداخل اختیارات مراجع خط مشی‌گذاری، ناهمبوسی اهداف خط مشی‌گذاران، تعویق در اجرا، کندی روند اصلاح خط مشی‌ها در دستگاه‌های اجرایی	Brynard (2005)	اجرای خط مشی: درس‌هایی از ارائه خدمات. لیونگستون، زامبیا	۲۱
موانع اجرای خط مشی: ناکافی بودن منابع، ابزارهای نامناسب، انحرافات ناشی از نیت سیاسی (زدو بندهای سیاسی)، نارسا بودن طرح‌های اولیه، عدم تعهد لازم مجریان خط مشی	Calista (1994)	اجرای خط مشی	۲۲

۳- روش تحقیق

در یک تقسیم بندی می توان انواع جهت گیری های پژوهش را به سه دسته کاربردی، بنیادی و توسعه ای تقسیم نمود. این تحقیق براساس هدف از نوع توسعه ای- کاربردی می باشد. به این دلیل که سعی دارد موانع اجرای خط مشی های عمومی را به طور خاص در حوزه قانون مالیات های مستقیم بررسی کند، کار محقق نسبت به سایر محققان تخصصی تر و بومی شده در یک حیطه خاص است. از طرف دیگر، این تحقیق از نوع تحقیقات کاربردی است؛ چون نتایج و پیشنهادات ارائه شده در پایان تحقیق در بخش پژوهشی و تحقیقاتی وزارت اقتصاد و دارائی مطرح شده و در کمیسیون اجرائیات قانون مالیات های مستقیم واقع در سازمان امور مالیاتی که با هدف دریافت بازخورد از اجرای قوانین مالیاتی، اصلاح، خاتمه و یا صدور دستورالعمل ها و بخشنامه ها و آئین نامه ها تشکیل شده است، بکارگرفته خواهد شد. ضمناً، پژوهش حاضر از آن جا که به دنبال آسیب شناسی اجرای خط مشی های ابلاغی سازمان امور مالیاتی می باشد که کاری نو و جدید است و پژوهشگران تحقیقات کمی روی آن انجام داده اند، از نوع اکتشافی به حساب می آید.

این پژوهش با استفاده از استراتژی پژوهشی دلفی به جمع آوری و تحلیل داده ها می پردازد. روش دلفی به منظور برقراری یک تعامل صحیح بین نظرات واقعی افراد طراحی شده است. دلفی از جمع آوری نظرات کارشناسان در دفعات متعدد با استفاده متوالی از پرسشنامه ها به دست می آید و برای نمایاندن همگرایی نظرات و تشخیص اختلاف عقیده ها یا واگرایی آرا به کار می رود. روش دلفی یکی از روش های تحقیق کیفی است که از آن به منظور دستیابی به اجماع در تصمیم گیری های گروهی استفاده می شود. در عمل، روش دلفی یک سری از پرسشنامه ها یا دوره های متوالی به همراه بازخورد کنترل شده ای است که تلاش دارد به

اتفاق نظر میان یک گروه از افراد متخصص درباره یک موضوع خاص دست یابد [۵].

این پژوهش در دو مرحله اصلی انجام گرفته است. مرحله اول مربوط به فرآیند دلفی است. همچنین، مرحله دوم مربوط به روش تحلیل عاملی تاییدی می باشد. پس از شناسایی اولیه مؤلفه های موانع اجرای خط مشی های مالیاتی براساس مبانی نظری و تحقیقات پیشین، پرسشنامه دلفی طراحی شد و از ۱۲ نفر از اساتید دانشگاهی و خبرگان مالیاتی نظرخواهی به عمل آمد. پس از ۳ دور رفت و برگشت پرسشنامه ها، نظرات به جمع بندی رسید. در این تحقیق، موانع اولیه شناسایی شده ۵۶ مورد بودند که پس از پایان مراحل دلفی، به ۴۷ مانع کاهش یافتند. مولفه های نهایی شده، براساس مبانی نظری توسط محقق در ۱۰ بعد مجزا دسته بندی شدند.

در مرحله دوم، به منظور آزمون ساختار متغیرهای تحقیق (ابعاد و مولفه های دسته بندی شده) و تایید تأثیر آن ها بر اجرای خط مشی های مالیاتی، از روش تحلیل عاملی تاییدی استفاده شد. روش تحلیل عاملی تاییدی که در این تحقیق مورد استفاده قرار گیرد، برای تعیین ساختار عاملی زیربنایی با تأیید فرضیه ای معین استفاده می شود. در تحلیل عاملی تاییدی که هدف پژوهشگر تأیید ساختار عاملی ویژه ای است، درباره تعداد عامل ها به طور آشکار فرضیه ای بیان می شود و برآزش ساختار عاملی مورد نظر در فرضیه با ساختار کوواریانس های اندازه گیری شده آزمون می گردد [۱۹]. به منظور انجام تحلیل عاملی تاییدی، نمونه ای ۸۴ نفره از مدیران، ممیزها و کارشناسان اداره کل امور مالیاتی تهران انتخاب شدند و پرسشنامه بین آن ها توزیع گردید. حجم نمونه با روش کوکران محاسبه شده و روش نمونه گیری تصادفی ساده است. نرخ بازگشت پرسشنامه ها، ۷۹ درصد بود. نتایج تحلیل عاملی تاییدی، گویای تایید بودن کلیه ابعاد و مولفه های موانع اجرای خط مشی های مالیاتی می باشد.

۴- یافته‌های تحقیق

اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی شناسایی شده است. این ۱۰ بعد مجموعه- ای از عوامل مربوط به خط‌مشی، سازمان مجری، مؤدیان، سازمان‌های سیاستگذار و عوامل محیطی را شامل می‌شود. جدول ۳، جمع‌بندی ابعاد و مولفه‌های موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی را نشان می‌دهد.

۴-۱- ابعاد و مولفه‌های موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی

براساس یافته‌های تحقیق حاضر، ۱۰ بعد اصلی و ۴۷ مولفه برای موانع

جدول (۳): نتایج دسته‌بندی مولفه‌های موانع اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی (منبع: یافته‌های تحقیق)

ردیف	بعد	مولفه
۱	موانع مربوط به ضعف عملکرد بوروکرات‌های سطح خیابان (ممیزها و کارشناسان) خیابان	عدم ارائه منابع و امکانات موردنیاز به بوروکرات‌های سطح خیابان، فقدان ارائه اختیار و قدرت تصمیم‌گیری لازم به بوروکرات‌های سطح خیابان، عدم بهره‌گیری مناسب از دانش و تخصص موجود در نیروهای عملیاتی و بوروکرات‌های سطح خیابان، عدم ارائه مشوق‌های انگیزه‌بخش به بوروکرات‌های سطح خیابان، فقدان مهارت‌های ارتباطی و مذاکره‌ای در بین بوروکرات‌های سطح خیابان
۲	موانع ساختاری-اداری سازمان مجری	ساختار بوروکراتیک در سازمان مجری خط‌مشی، تغییرات مدیریتی زیاد در سازمان‌های مجری خط‌مشی، حاکم بودن روابط یکطرفه از بالا به پایین (عدم ارتباط بین مدیران سازمان مجری و بوروکرات‌های سطح خیابان)، تعدد سلسله‌مراتب در فرآیند اجرای خط‌مشی (فقدان رویکرد افقی)، سازمان دهی نامناسب و عدم تعریف صحیح وظایف و مسئولیت‌ها در سازمان مجری، فقدان برنامه‌ریزی و زمان‌بندی مناسب در اجرای خط‌مشی
۳	موانع فرهنگی-رفتاری در سازمان مجری	فقدان جو همدلی و فرهنگ جمع‌گرایی در سازمان مجری، ارتباطات ضعیف درون و برون سازمانی سازمان مجری، وجود رویکرد تمایل به حفظ وضع موجود و محافظه‌کاری در سازمان مجری، مهارت رهبری ضعیف در بین مدیران اجرایی، تعهد پایین مدیران نسبت به اجرای خط‌مشی
۴	ارتباطات ضعیف و ناکارآمد بین سازمانی	وابستگی زیاد و استقلال محدود سازمان‌های درگیر خط‌مشی، فقدان کانال‌های ارتباطی مناسب بین سازمان‌های درگیر در خط-مشی، ارتباطات محدود و یکطرفه بین سازمان‌های سطوح بالا و پایین درگیر در خط‌مشی
۵	موانع مربوط به پذیرش خط‌مشی از سوی مؤدیان مالیاتی	فرهنگ مالیاتی ضعیف بین مؤدیان مالیاتی، فقدان ارائه آموزش و آگاهی بخشی در مورد خط‌مشی‌ها به مؤدیان (فقدان شفافیت کامل در محاسبات مالیات و گزارش دهی)، تمرکز درآمدهای مالیاتی دولت بر گروه‌های خاص مانند تولیدکنندگان به جای عموم مردم (درک بی‌عدالتی مالیاتی توسط مؤدیان مالیاتی)، شناخت نادرست و جامع از گروه‌های هدف خط‌مشی (گروه‌های مختلف مؤدیان)، فقدان شفافیت مصارف مالیات و اطلاع‌رسانی عمومی در این زمینه
۶	عوامل خارجی (محیطی) مداخله‌گر و فلج‌کننده	تمایل به قانون‌گریزی و دور زدن قانون در سطح عمومی جامعه، عدم ثبات اقتصادی کشور و وقوع تغییرات گسترده در حوزه اقتصاد، مشکلات زیرساختی اقتصاد و گستردگی اقتصاد زیرزمینی، فقدان اعتماد عمومی نسبت به دولت و سازمان‌های دولتی، رنگ و لعاب سیاسی گرفتن کلیه اقدامات دولتی در نزد عموم مردم
۷	موانع مربوط به ماهیت و محتوای ضعیف خط‌مشی	پیچیدگی و ابهام بالای خط‌مشی، جاه‌طلبانه و غیرواقعی بودن بیش از حد خط‌مشی، پشتوانه نظری ضعیف خط‌مشی، محتوای ضعیف و عدم یکپارچگی اجزای خط‌مشی، فقدان انعطاف و پویایی خط‌مشی، هدف‌گذاری مبهم و متناقض برای خط‌مشی
۸	موانع مربوط به تدوین نامناسب خط‌مشی	تعارض محتوای خط‌مشی با خط‌مشی‌های دیگر، تخصص و دانش پایین خط‌مشی‌گذاران، عدم شناخت صحیح مسأله‌ای که منجر به تصویب خط‌مشی و تحلیل راهکارهای متعدد شده است، فقدان نگاه بلندمدت و پیوستگی بین خط‌مشی‌ها (در نظر نگرفتن تقدم و تاخر و رابطه علی و معمولی خط‌مشی‌ها)، تفکیک تدوین و اجرای خط‌مشی به جای در نظر گرفتن توان آن‌ها، فقدان تطبیق خط‌مشی‌ها با شرایط اجتماعی و فرهنگی حاکم بر جامعه
۹	عدم بهره‌گیری مناسب از بازخورد خط‌مشی	فقدان نظام ارزیابی و نظارت بر اجرای خط‌مشی، فقدان وجود نظام بازخورد مناسب در اجرای خط‌مشی، عدم اجرای آزمایشی و اصلاح خط‌مشی قبل از اجرای گسترده
۱۰	موانع مربوط به رفتارهای سیاسی در اجرای خط‌مشی	زد و بند و پیروی از منافع شخصی در اجرای خط‌مشی، ائتلاف ضعیف و نامطلوب بین ذینفعان خط‌مشی، حاکمیت روابط غیررسمی و دوستانه به جای حاکمیت قانون

۲- تمامی اندازه‌های قابلیت اطمینان شامل قابلیت اطمینان مرکب و

آلفای کرونباخ باید بزرگتر از 0.7 باشند.

۳- اعتبار همگرایی: یعنی مقادیر واریانس شرح داده شده (AVE) باید حداقل ۰/۵ باشد.

۴-۲- نتایج تحلیل عاملی تاییدی

برای ارزیابی چارچوب سنجش، معمولاً شاخص‌های زیر مورد توجه قرار می‌گیرند که در این تحقیق نیز از آن استفاده شده است [۲۷]:

۱- تمامی بارهای عاملی باید بامعنی و بزرگتر از ۰/۴ باشند.

شکل ۱ قابل مشاهده است، تمامی ضرایب مسیر یا بارهای عاملی در سطح 0/05 معنی دار می باشند که به معنی تاثیر متغیرها بر اجرای خط مشی های مالیاتی می باشد. بارهای عاملی، همبستگی بین متغیرهای مستقل و وابسته را نشان می دهند. اگر مقادیر بار عاملی مجذور شوند، نشان می دهند که چند درصد از واریانس در یک متغیر وابسته، توسط متغیر مستقل مربوطه تبیین می شود. برای مثال، در مورد متغیر "موانع مربوط به ضعف عملکرد ممیزها و کارشناسان" با بارعاملی ۰/۷۸۹ می توان گفت که حدود 62 درصد از واریانس متغیر وابسته، توسط این متغیر تبیین می‌شود.

۵- اعتبار تشخیصی: اعتبار تشخیصی، بیانگر وجود همبستگی‌های جزئی بین شاخص‌های یک سازه و شاخص‌های سازه‌های دیگر است. بدین منظور، ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده هر سازه، باید بزرگتر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد. مقادیر بار عاملی (FL)، آلفای کرونباخ (CA)، پایایی ترکیبی (CR) و اعتبار همگرایی (AVE) در جدول ۴ ارائه شده است. براساس دیدگاه گیفین و استراتپ (۲۰۰۵)، کلیه مقادیر محاسبه شده در حد قابل قبول هستند. همچنین، براساس نتایج جدول ۵، با توجه به اینکه ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده هر سازه، بزرگتر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر است، اعتبار تشخیصی تایید می‌گردد. همان طور که در

جدول(۴): مقادیر محاسبه شده بار عاملی، آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و اعتبار همگرایی

AVE	CR	CA	FL	مؤلفه	بعد
۰/۶۱۶	۰/۸۳۴	۰/۸۲۱	۰/۶۵۴	عدم ارائه منابع و امکانات موردنیاز به ممیزها و کارشناسان	موانع مربوط به ضعف عملکرد ممیزها و کارشناسان (D1)
			۰/۸۱۸	فقدان ارائه اختیار و قدرت تصمیم گیری لازم ممیزها و کارشناسان	
			۰/۷۱۶	عدم بهره‌گیری مناسب از دانش و تخصص موجود در ممیزها و کارشناسان	
			۰/۶۹۹	عدم ارائه مشوق‌های انگیزه بخش به ممیزها و کارشناسان	
			۰/۶۶۵	فقدان مهارت‌های ارتباطی و مذاکره‌ای در بین ممیزها و کارشناسان	
۰/۶۴۴	۰/۸۷۱	۰/۸۵۳	۰/۸۹۴	ساختار بوروکراتیک در سازمان مجری خط مشی	موانع ساختاری- اداری سازمان مجری (D2)
			۰/۶۸۲	تغییرات مدیریتی زیاد در سازمان‌های مجری خط مشی	
			۰/۷۱۶	حاکم بودن روابط یکطرفه بین مدیران سازمان مجری و ممیزها و کارشناسان	
			۰/۶۴۴	تعدد سلسله مراتب در فرآیند اجرای خط مشی (فقدان رویکرد افقی)	
			۰/۵۹۲	سازمان‌دهی نامناسب و عدم تعریف صحیح وظایف و مسئولیت‌ها در سازمان مجری	
			۰/۶۷۶	فقدان برنامه ریزی و زمان بندی مناسب در اجرای خط مشی	
۰/۵۹۳	۰/۷۹۵	۰/۷۹۲	۰/۵۷۹	فقدان جو همدلی و فرهنگ جمع گرایی در سازمان مجری	موانع فرهنگی- رفتاری در سازمان مجری (D3)
			۰/۶۸۸	ارتباطات ضعیف درون و برون سازمانی سازمان مجری	
			۰/۵۹۲	وجود رویکرد تمایل به حفظ وضع موجود و محافظه کاری در سازمان مجری	
			۰/۶۴۳	مهارت رهبری ضعیف در بین مدیران اجرایی	
			۰/۷۸۸	تعهد پایین مدیران نسبت به اجرای خط مشی	
۰/۷۱۷	۰/۸۹	۰/۸۶	۰/۷۳۶	فرهنگ مالیاتی ضعیف بین مودیان مالیاتی	موانع مربوط به پذیرش خط مشی از سوی مودیان مالیاتی (D4)
			۰/۶۸۵	فقدان ارائه آموزش و آگاهی بخشی در مورد خط مشی‌ها به مودیان	
			۰/۵۶۱	تمرکز درآمدهای مالیاتی دولت بر گروه‌های خاص مانند تولیدکنندگان به جای عموم مردم	
			۰/۵۹۸	شناخت نادرست و جامع از گروه‌های هدف خط مشی	
			۰/۶۱۱	فقدان شفافیت مصارف مالیات و اطلاع رسانی عمومی در این زمینه	
۰/۶۶۵	۰/۸۲۵	۰/۸۱۱	۰/۸۱۱	وابستگی زیاد و استقلال محدود سازمان‌های درگیر خط مشی	ارتباطات ضعیف و ناکارآمد بین سازمانی (D5)
			۰/۶۲۴	فقدان کانال‌های ارتباطی مناسب بین سازمان‌های درگیر در خط مشی	
			۰/۸۲۶	ارتباطات محدود و یکطرفه بین سازمان‌های سطوح بالا و پایین درگیر در خط مشی	
۰/۵۲۲	۰/۷۶۹	۰/۷۷۸	۰/۶۰۳	تمایل به قانون‌گریزی و دور زدن قانون در سطح عمومی جامعه	عوامل خارجی (محیطی) مداخله‌گر و فلج‌کننده (D6)
			۰/۶۲۳	عدم ثبات اقتصادی کشور و وقوع تغییرات گسترده در حوزه اقتصاد	
			۰/۴۸۱	مشکلات زیرساختی اقتصاد و گستردگی اقتصاد زیرزمینی	
			۰/۵۶۱	فقدان اعتماد عمومی نسبت به دولت و سازمان‌های دولتی	

			۰/۴۸۴	رنگ و لعاب سیاسی گرفتن کلیه اقدامات دولتی در نزد عموم مردم	
۰/۶۳۴	۰/۹۲۱	۰/۹۱۶	۰/۶۹۱	پپچیدگی و ابهام بالای خط مشی	موانع مربوط به ماهیت و محتوای ضعیف خط مشی (D7)
			۰/۶۱۵	جاه طلبانه و غیرواقعی بودن بیش از حد خط مشی	
			۰/۷۱۵	پشتوانه نظری ضعیف خط مشی	
			۰/۸۹۲	محتوای ضعیف و عدم یکپارچگی اجزای خط مشی	
			۰/۶۵۲	فقدان انعطاف و پویایی خط مشی	
			۰/۸۸۹	هدف گذاری مبهم و متناقض برای خط مشی	
۰/۶۴۴	۰/۹۱۰	۰/۸۹	۰/۶۰۵	تعارض محتوای خط مشی با خط مشی های دیگر	موانع مربوط به تدوین نامناسب خط مشی (D8)
			۰/۷۶۵	تخصص و دانش پایین خط مشی گذاران	
			۰/۵۹۷	عدم شناخت صحیح مساله ای که منجر به تصویب خط مشی و تحلیل راهکارها شده	
			۰/۷۱۰	فقدان نگاه بلندمدت و پیوستگی بین خط مشی ها	
			۰/۶۴۵	تفکیک تدوین و اجرای خط مشی به جای در نظر گرفتن توامان آن ها	
			۰/۶۴۹	فقدان تطبیق خط مشی ها با شرایط اجتماعی و فرهنگی حاکم بر جامعه	
۰/۶۸۲	۰/۹۳۵	۰/۹۳۵	۰/۷۰۱	فقدان نظام ارزیابی و نظارت بر اجرای خط مشی	عدم بهره گیری مناسب از بازخورد خط مشی (D9)
			۰/۷۱۶	فقدان وجود نظام بازخورد مناسب در اجرای خط مشی	
			۰/۶۸۳	عدم اجرای آزمایشی و اصلاح خط مشی قبل از اجرای گسترده	
۰/۵۶۱	۰/۸۴۰	۰/۸۳۴	۰/۸۲۱	زد و بند و پیروی از منافع شخصی در اجرای خط مشی	موانع مربوط به رفتارهای سیاسی در اجرای خط مشی (D10)
			۰/۷۱۱	ائتلاف ضعیف و نامطلوب بین ذینفعان خط مشی	
			۰/۶۶۷	حاکمیت روابط غیررسمی و دوستانه به جای حاکمیت قانون	
۰/۵	۰/۷	۰/۷	-	حداقل مقدار قابل قبول	

جدول (۵): اعتبار تشخیصی ابعاد موانع اجرای خط مشی های مالیاتی

C10	C9	C8	C7	C6	C5	C4	C3	C2	C1	
									۰/۸۹۴	D1
								۰/۹۱۵	۰/۴۵۶	D2
							۰/۷۹۸	۰/۴۱۲	۰/۳۶۱	D3
						۰/۸۰۹	۰/۴۶۱	۰/۴۱۲	۰/۵۶۱	D4
					۰/۷۶۸	۰/۲۹۸	۰/۳۷۸	۰/۴۷۱	۰/۴۱۴	D5
				۰/۸۴۶	۰/۴۶۶	۰/۵۷۲	۰/۵۶۹	۰/۵۲۳	۰/۶۱۱	D6
			۰/۸۸۹	۰/۴۷۸	۰/۴۴۲	۰/۳۷۸	۰/۵۱۵	۰/۶۳۱	۰/۵۲۴	D7
		۰/۸۴۱	۰/۵۵۳	۰/۵۶۴	۰/۴۸۹	۰/۶۵۴	۰/۴۷۱	۰/۴۴۶	۰/۵۴۲	D8
	۰/۷۸۷	۰/۳۹۵	۰/۵۱۱	۰/۴۹۱	۰/۴۲۶	۰/۳۶۹	۰/۲۵۴	۰/۵۴۲	۰/۶۵۰	D9
۰/۸۸۶	۰/۴۴۹	۰/۳۸۴	۰/۵۴۵	۰/۵۶۱	۰/۶۱۵	۰/۴۶۵	۰/۳۶۸	۰/۳۷۵	۰/۲۳۶	D10



شکل (۱): نتایج تحلیل عاملی تاییدی

جدول (۶): مشخصه‌های برازندگی تحلیل عاملی تاییدی

مقدار محاسبه شده	مقدار قابل قبول	شاخص
۰/۵۴	بین صفر و یک	میانگین مجذور پس ماندها (RMR)
۰/۹۱	> ۰/۸۵	شاخص برازندگی (GFI)
۰/۸۸	> ۰/۸	شاخص تعدیل برازندگی (AGFI)
۰/۸۳	> ۰/۸۰	شاخص نرم شده برازندگی (NFI)
۰/۸۳	> ۰/۸۰	شاخص نرم نشده برازندگی (NNFI)
۰/۹۴	> ۰/۹۰	شاخص برازندگی فزاینده (FIF)
۰/۹۳	> ۰/۹۰	شاخص برازندگی تطبیقی (CFI)
۰/۰۵	< ۰/۸	ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب (RMSEA)

برعهده دارد، اهمیت زیادی دارد. در این تحقیق با توجه به اهمیت موانع فرهنگی- رفتاری در سازمان مجری، بعد جداگانه ای در کنار موانع ساختاری- اداری برای آن ها در نظر گرفته شده است. قطعاً خط مشی های ضعیف و بدون پشتوانه، با بهترین مجریان هم اجرای موفق نخواهند داشت. بنابراین، بعدها "موانع مربوط به ماهیت و محتوای ضعیف خط مشی" و "موانع مربوط به تدوین نامناسب خط مشی" این حوزه را پوشش می دهند. مؤدیان مالیاتی، ضلع بعدی اجرای موفق خط مشی های مالیاتی هستند. در کنار ابزارهای قانونی، بالا بردن سطح پذیرش مؤدیان از طریق روش های نرم مبتنی بر عوامل رفتاری و فرهنگی، باید مدنظر قرار گیرد. ارتباطات مناسب بین سازمانی کارآمد در کنار حفظ استقلال عملکردی سازمان ها، دیگر رکن اجرای موفق می باشد. با توجه به اینکه انسان ها درگیر اجرای خط مشی ها هستند، وقوع رفتارهای سیاسی دور از ذهن نیست. رفتارهای سیاسی در خیلی مواقع می توانند به عنوان عنصری پیش برنده عمل کنند، مانند تشکیل ائتلاف ها یا تفاهم با افراد شاخص و تأثیرگذار؛ در مقابل اثرات منفی آن ها بیشتر به صورت زد و بند و منفعت طلبی شخصی و گروهی خود را نشان می دهد. بنابراین، مدیریت رفتارهای سیاسی و بهره گیری از آثار مثبت آن ها در اجرای موفق بسیار تأثیرگذار است. بهره گیری مناسب از بازخورد و نظارت اصلاح گرا و رصد عوامل محیطی و کاهش اثر آن ها بر اجرای خط مشی، ابعاد دیگر اجرای خط مشی های مالیاتی هستند.

ابعاد و مولفه های شناسایی شده برای اجرای خط مشی های مالیاتی، دیدگاهی جامع و نظام مند برای اجرای خط مشی های مالیاتی ارائه می دهد. در این تحقیق ۶ دسته عوامل شامل عوامل علی، عوامل زمینه ای، عوامل مداخله گر، پدیده محوری، راهبردها و پیامدها براساس دیدگاه های تحقیق ارائه شده است و ابعاد تحقیق براساس ماهیت و نقشی که در اجرای خط مشی های مالیاتی ایفا می کنند، در هر یک از گروه های ۶ گانه قرار گرفته اند. در این تحقیق، ۸ راهبرد اصلی اجرای خط مشی های مالیاتی با توجه به موانع شناسایی شده ارائه شده است که می توانند منجر به پیامدهای مطلوب گردند. ضمناً، عوامل زمینه ای شامل ضعف اداری- ساختاری و ضعف فرهنگی- رفتاری در سازمان مجری و همچنین عوامل مداخله گر محیطی و وقوع رفتارهای سیاسی در فرآیند اجرا می توانند روند دستیابی به پیامدهای مطلوب را تعدیل کند. در پایان، تحقیق حاضر تلاش نموده است بررسی جامعی از موانع اجرای خط مشی های مالیاتی ارائه دهد و از ترکیبی از ۲ رویکرد بالا به پایین و پایین به بالا در اجرای خط مشی بهره گرفته است. به نوعی، خروجی تحقیق ترکیبی از دیدگاه های بالا به پایین و پایین به بالا در اجرای خط مشی های عمومی است. شناخت مقدمه هرگونه تحولی است. لذا، امید می رود نتایج این تحقیق بتواند موانع اجرای خط مشی های مالیاتی را کاهش داده و زمینه ارتقاء عملکرد و بهبود سلامت اداری در نظام مالیاتی را مهیا کند.

پیشنهادات عملیاتی که می توان با توجه به نتایج تحقیق و به منظور ارتقای وضعیت اجرای خط مشی های در سازمان امور مالیاتی ارائه داد،

براساس بارهای عاملی محاسبه شده، موانع فرهنگی- رفتاری در سازمان مجری، موانع ساختاری- اداری سازمان مجری و موانع مربوط به به ضعف عملکرد ممیزیها و کارشناسان به ترتیب بالاترین اولویت را دارند. همچنین، مقادیر مشخصه های برزندگی تحلیل عاملی تاییدی که در جدول ۶ ارائه شده است، همگی در حد مجاز قرار دارند.

۶- نتیجه گیری

مالیات در بسیاری از کشورها منبع اساسی درآمد دولت ها جهت اداره امور می باشد. خط مشی های مالیاتی یکی از مهم ترین حوزه های خط مشی عمومی است که دولت ها از آغاز تاریخ مدنی تا به امروز برای تأمین مالیه عمومی ملزم به اتخاذ آن بوده اند و دارای آثار زیادی است که صرفاً جنبه اقتصادی نیست. در کشور ما، اگرچه در گذشته با توجه به درآمدهای نفتی، وابستگی کمتری به درآمدهای مالیاتی وجود داشت، اما امروزه این وابستگی به درآمدهای مالیاتی با توجه به کاهش درآمدهای نفتی روبه افزایش می باشد. از این رو، تدوین و اجرای موفق خط مشی های مالیاتی به منظور دستیابی به اهداف درآمدی دولت و کاهش فساد از اهمیت زیادی برخوردار است. خط مشی های مالیاتی مهم ترین عامل در بهینه سازی سیستم مالیاتی هر کشوری محسوب می شوند.

در واقع، وصول مالیات از طریق سیستم مالیاتی و تعیین نرخ های مالیاتی برای اقشار مختلف یک جامعه به طوری که بتواند با کسب حداکثر ظرفیت مالیاتی، بالاترین درآمد را برای دولت ها داشته و به عدالت و توزیع مجدد درآمدها در کنار فرهنگ سازی، قانونمند بودن و اعتماد متقابل بین دولت و مردم کمک نماید، از جمله اهداف بسیار مهم سیستم های مالیاتی محسوب می شود. در این تحقیق، خط مشی های مربوط به مالیات های مستقیم مورد توجه گرفته است که قسمت عمده ای از درآمدهای مالیاتی دولت را هدف قرار می دهند.

در آغاز این تحقیق، مبانی نظری و تحقیقات پیشین مورد بررسی قرار گرفت و پس از شناسایی اولیه موانع موثر بر اجرای خط مشی ها، از تعدادی از خبرگان مالیاتی در مورد موانع شناسایی شده مصاحبه به عمل آمد. پس از جمع بندی موانع موثر بر خط مشی های مالیاتی، پرسشنامه دلفی طراحی شده ۵۶ مانع شناسایی شده را دربرمی گرفت. نهایتاً، پس از جمع بندی نظرات خبرگان، ۴۷ مانع در اجرای خط مشی های مالیاتی شناسایی شدند. موانع شناسایی شده با رجوع به مبانی نظری و نظرخواهی از خبرگان، در ۱۰ بعد دسته بندی شدند. ۳ بعد "موانع مربوط به ضعف عملکرد بوروکرات های سطح خیابان (ممیزیها و کارشناسان)"، "موانع ساختاری- اداری سازمان مجری" و "موانع فرهنگی- رفتاری در سازمان مجری"، بیشتر با بعد عملیاتی اجرا سرو کار دارد. بوروکرات ها با توجه به اینکه خط مقدم اجرای خط مشی ها هستند، تأثیر زیادی در موفقیت اجرای خط مشی های مالیاتی دارند و آموزش، تفویض اختیار، انگیزش و ... آن ها باید در نظر گرفته شود. موانع مرتبط با سازمان مجری نیز با توجه به اینکه وظیفه اصلی اجرا را

- در مراحل مختلف فرآیند اجرا بازخورد لازم دریافت شود و اصلاحات و به روز رسانی‌های موردنیاز انجام گیرد و تا مرحله اختتام اجرای خط مشی‌ها، مدیریت و کنترل‌های ضروری مدنظر قرار گیرد.

- افزایش شفافیت و پاسخ‌گویی و تلاش در جهت کاهش سهم عوامل انسانی و تفسیرهای شخصی در فرآیند اجرا، دیگر توصیه تحقیق است. البته، باید به منظور تقویت انگیزه و معناداری شغل ممیزها تا حد امکان به آن‌ها اختیاراتی داده شود؛ اما این توصیه باید جلوگیری از تفسیرهای شخصی و شکل‌گیری روابط غیررسمی را مدنظر قرار دهد.

- آموزش و یادگیری مستمر و مدیریت دانش باید به عنوان اصول بنیادین در سطوح مختلف سلسله مراتب سازمانی در سازمان امور مالیاتی باید مدنظر قرار گیرد.

منابع و ماخذ

- [۱] ابدالی، رقیه. (۱۳۸۹). تبیین مشکلات (تنگناهای) اجرای خط مشی عمومی در دستگاه‌های دولتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، مدیریت دولتی گرایش مدیریت سیستم‌های اطلاعاتی، استاد راهنما: غلامعلی طبرسا، دانشگاه شهید بهشتی.
- [۲] احمدی موسوی، سیدمهدی، صالح ولیدی، محمد، نجفی توانا، توانا. (۱۳۹۳). آسیب‌شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین عوامل مؤثر در بروز آسیب‌ها، مجله حقوقی دادگستری، دوره ۸۰، شماره ۹۶، ۵۹-۳۷.
- [۳] اعتباریان، اکبر، کشوریان آزاد، رقیه. (۱۳۹۸). تحلیل و بررسی عوامل مؤثر بر اجرای خط مشی در قوه قضائیه بر اساس مدل ناکامورا و اسمال وود، مجله خط‌مشی‌گذاری عمومی در مدیریت، دوره ۱۰، شماره ۱، ۱۰۳-۸۵.
- [۴] ثنائی اعلم، فاطمه، الوانی، سیدمهدی. (۱۳۹۷). آسیب‌شناسی تدوین و اجرای لایحه تحول نظام مالیاتی از منظر خط‌مشی‌گذاری، فصلنامه خط‌مشی‌گذاری عمومی در مدیریت، دوره ۹، شماره ۲۹، ۱۵-۱.
- [۵] درویش، حسن، کولیوند، پیرحسین، رسولی، رضا، مبارکی، حسن. (۱۳۹۳). طراحی مدل برنامه ریزی استراتژیک بیمارستان‌های خصوصی به کمک روش دلفی: یک مورد مطالعه در بیمارستان خاتم الانبیا، مجله شفای خاتم، دوره ۲، شماره ۳، ۱۰-۱.
- [۶] رنگریز، حسن، مؤذنی، بهرام. (۱۳۹۶). شناسایی و اولویت‌بندی موانع اجرای خط‌مشی‌های عمومی در سازمان‌های دولتی با استفاده از مدل‌های تصمیم‌گیری چند معیاره، فصلنامه خط‌مشی‌گذاری عمومی در مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۸، ۴۳-۲۷.
- [۷] رنگریز، حسین، خیراندیش، مهدی، لطیفی، سلیمه. (۱۳۹۷). بررسی موانع اجرای خط‌مشی‌های عمومی در سازمان‌های دولتی با استفاده از روش فراترکیب، فصل‌نامه علمی - پژوهشی سیاست‌گذاری عمومی، دوره ۱، شماره ۴، ۱۴۲-۱۲۷.
- [۸] شیخ حسینی، علی، فقیهی، ابوالحسن، دانش فرد، کرم‌الله. (۱۳۹۷). آسیب‌شناسی خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران: مطالعه نظام مالیات بر ارزش افزوده، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۸.
- [۹] سرمد، زهره، بازرگان، عباس، حجازی، الهه. (۱۳۹۸). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، انتشارات آگه، چاپ سی و دوم.

شامل موارد زیر می‌باشند:

- نیروی متخصص و تحصیل کرده در رشته‌های حسابداری و مالی به منظور جلوگیری از عملکرد ضعیف مجریان (ممیزها) با توجه به نیازسنجی جذب گردند.

- ارتباط حضوری و فیزیکی بین مؤدیان و ممیزها به منظور جلوگیری از توافقات غیررسمی که مقوله اجرا را منحرف می‌کند، به حداقل ممکن برسد.

- ساختار و سلسله مراتب سازمانی (ممیز، سر ممیز و ممیز کل) در سازمان امور مالیاتی تغییر کند و ساختار افقی جایگزین ساختار فعلی شود.

- تقسیم عادلانه کار بین سلسله مراتب سازمانی انجام شود (سر ممیز و ممیز کل حداقل کار مفید در روز را انجام می‌دهند). تقسیم عادلانه کار باعث می‌شود که ممیزها احساس نکنند که تمام فشار روی آن‌هاست و در حین اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی دچار دل‌زدگی از کار نشوند. این ساختار بیش از ۴۰ سال عمر دارد و در شرایط فعلی دیگر کارایی ندارد.

- علی‌رغم پیشرفت تکنولوژی و گسترش بکارگیری فناوری اطلاعات، هنوز هم مکاتبات و استعلامات از سایر ادارات و سازمان‌ها به صورت سنتی و کاغذی است که نه تنها فرآیند اجرا را کند می‌کند، بلکه در اکثر موارد نظارتی بر پاسخگویی به نامه‌ها وجود ندارد (بوروکراسی زاید). بهره‌گیری از فناوری اطلاعات در فرآیندهای اجرا به منظور افزایش کارایی و کاهش نقش عوامل انسانی توصیه می‌گردد.

- تدوین خط‌مشی‌های مالیاتی بیشتر براساس بایدها و نبایدهای سیاسی و اقتصادی است و نه تلفیقی از دیدگاه مدیران و تجربه نیروهای عملیاتی. از این رو، توصیه می‌گردد به منظور بهبود اجرا و افزایش تعهد مجریان، رویکرد مشارکتی و جمعی جایگزین رویکرد جاری گردد.

- از دیدگاه و نظرات مردمی و به ویژه نخبگان در سطح کشور در خط‌مشی‌گذاری و اجرا استفاده گردد و این طور نباشد که عده‌ای قانون‌گذار باشند و مابقی جامعه هدف قوانین.

- کلیه دستورالعمل‌ها و قوانین مالیاتی به منظور سهولت فهم و جلوگیری از تفسیرهای چندگانه (از جمله کتاب قانون مالیات‌ها) شفاف و با زبان روان و قابل فهم نگارش شوند.

- کانال‌های ارتباطی بین سازمانی مناسب که از سرعت و دقت لازم برخوردارند، ایجاد گردیده و تلاش شود که این کانال‌های ارتباطی موجب کاهش استقلال سازمانی نگردد.

- به منظور ترویج فرهنگ پرداخت مالیات در بین مردم، اطلاعات شفاف در مورد منابع و مصارف مالیات به عامه مردم ارائه شود.

- تلاش شود که تأثیر عوامل محیطی مؤثر بر اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی با تقویت اعتماد فی‌مابین و انجام اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی تا حد امکان کاهش یابد.

- از تدوین خط‌مشی‌هایی که محتوا و ماهیت آرمانی دارند و در مرحله اجرا با مشکل روبرو می‌شوند، تا حد امکان پرهیز شود.

- framework.** Public Management Institute, Katholieke Universiteit Leuven. Leuven.
- [29] Fjeldstad, O., Ali, M., Katera, L. (2019). **Policy implementation under stress: Central-local government relations in property tax administration in Tanzania.** Journal of Financial Management of Property and Construction, *https://doi.org/10.1108/JFMP-10-2018-0057*.
- [30] Gefen, D. & D. Straub. (2005). **A Practical Guide to Factorial Validity Using PLS-Graph: Tutorial and Annotated Example.** Communications of the AIS, 16(5), 91-109.
- [31] Grindle, M.S., Thomas, J.W. (1991). **After the decision: implementing policy reforms.** World Development, 18(8), 1163-1181.
- [32] Hudson, B., Hunter, D., Peckham, S. (2019). **Policy failure and the policy-implementation gap: can policy support programs help?** Policy Design and Practice, 2(1), 1-14.
- [33] Ikechukwu, U.B. & Chukwuemeka, E. EO. (2013). **The Obstacles to Effective Policy Implementation by the Public Bureaucracy in Developing Nations: The Case of Nigeria.** Journal of Business and Management Review, 7(2), 59-68.
- [34] Ikelegbe, A. (2006). **Public Policy Analysis: Concepts, Issues and Cases.** Lagos: Imprint Services.
- [35] Iyanda, K. A., Bello, S, D. (2016). **Problems and Challenges of Policy Implementation for National Development.** Research on Humanities and Social Sciences, 6 (15):60-65.
- [36] Lipsky, M. (1980). **Street-Level Bureaucracy.** New York: Russell Sage Foundation.
- [37] Makinde, T. (2005). **Problems of Policy Implementation in Developing Nations: The Nigerian Experience.** Journal of Social Sciences, 11(1), 63-69.
- [38] Matland, R. (1995). **Synthesizing the Implementation Literature: The Ambiguity- Conflict Model of Policy Implementation.** Journal of Public Administration: Research and Theory, 5 (2), 145-174.
- [39] Mazmanian, D.A., Sabatier, P.A. (1983). **Implementation and Public Policy.** Glenview, Ill: Scott, Foresman.
- [40] Mbaka, R. M., Mugambi, F. (2014). **Factors affecting successful strategy implementation in the Water Sector in Kenya.** Journal of Business and Management, 16(7), 61-68.
- [41] Meyers, M. K., Vorsanger, S. (2003). **Street-Level Bureaucrats and the Implementation of Public Policy' in B. Guy Peters and J. Pierre (eds) Handbook of Public Administration,** pp245-254. London: Sage.
- [42] Micah, L. C., Ebere, C., Umobong, A. A. (2012). **Tax System in Nigeria: Challenges and the Way Forward.** Research Journal of Finance and Accounting, 3(5), 9-16.
- [43] Tummers, L., Bekkers, V. (2014). **Policy implementation, street-level bureaucracy, and the importance of discretion.** Public Management Review, 16(4), 527-547.
- [44] Tummers, L. G. (2011). **Explaining the Willingness of Public Professionals to Implement New Policies: A Policy Alienation Framework.** International Review of Administrative Sciences, 77(3), 555-581.
- [45] Obodoechi, O. (2009). **Community Development.** Enugu: Computer Edge Publishers.
- [46] Palumbo, D. J., Donald, J. (1990). **Implementation and the Policy Process, opening the Black Box,** Greenwood Press: New York, Wetport.
- [47] Paudel, N. P. (2009). **A critical account of policy implementation theories status and reconsideration.** Nepalese Journal of Public Policy and Governance, 25(2), 36-54.
- [48] Sarker, N. I., Bingxin, Y., Sultana, A., Prodhan, A.S. (2017). **Problems and challenges of public administration in Bangladesh: pathway to sustainable development.** International Journal of Public Administration and Policy Research, 3(1), 16-25.
- [49] Williams, R. T. (2014). **Examining the Role of Street-level Bureaucrats in the Implementation of an Affordable Rental Housing Policy for Extremely Low Income Households in the District of Columbia.** University of Arkansas.
- [۱۰] ضیایی بیگدلی، محمدتقی، کشتار رجیبی، هانیبه. (۱۳۹۲). **شناسایی موانع موثر در اجرای بهینه نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران (بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده)**، رسالت مدیریت دولتی، دوره ۴، شماره ۱۱، ۱۵-۱.
- [۱۱] طاهرپور کلانتری، حبیب اله، معمارزاده، غلامرضا. (۱۳۸۷). **عوامل مؤثر بر اجرای موفق خط مشی های مالیاتی مصوب مجلس، پژوهشنامه اقتصادی**، شماره ۴، ۴۵-۶۸.
- [۱۲] عباسی، عباس، معتضدیان، رسول، میرزایی، محمد قاسم. (۱۳۹۵). **بررسی موانع اجرای خط مشی های عمومی در سازمان های دولتی، پژوهش های مدیریت منابع سازمانی**، دوره ۶، شماره ۲، ۴۹-۶۹.
- [۱۳] گل وردی، مهدی، دانایی فرد، حسن، رحمتی، محمد حسین، باباشاهی، جبار. (۱۳۹۷). **بررسی وجود بیگانگی مجریان از خط مشی های مالیاتی، فصلنامه علمی - پژوهشی سیاستگذاری عمومی**، دوره چهارم، شماره ۱، ۷۱-۹۸.
- [۱۴] لکی، بهمن. (۱۳۹۷). **بررسی نارسائی های تدوین و اجرای خط مشی گذاری در سازمان های ایرانی، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری**، دوره ۲، شماره ۵، ۹۸-۱۰۹.
- [۱۵] محمدی آزاد، مهران. (۱۳۹۶). **شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی در ایران، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری**، دوره ۱، شماره ۳، ۶۲-۵۰.
- [۱۶] مقدس پور، سعید، دانایی فرد، حسن، کردنائیچ، اسدالله. (۱۳۹۲). **واکاوی عوامل کلیدی در عدم موفقیت برخی خط مشی های عمومی در ج.ا. ایران: مطالعه خط مشی های مالیاتی کشور، فصل نامه علمی پژوهشی مدیریت فرهنگ سازمانی**، دوره ۱۱، شماره ۱، ۳۳-۶۸.
- [۱۷] ملک محمدی، حمیدرضا. (۱۳۸۳). **مدرس و سیاست گذاری عمومی**، مرکز اسناد انقلاب اسلامی، تهران، چاپ اول.
- [18] Abuselidze, G. (2020). **Optimality of Tax Policy on the Basis of Comparative Analysis of Income Taxation.** European Journal of Sustainable Development, 9(1), 272-293.
- [19] Ajulor, O.V. (2018). **The Challenges of Policy Implementation in Africa and Sustainable Development Goals.** PEOPLE: International Journal of Social Sciences, 3(3), 1497-1518.
- [20] Ajulor, O. V. (2016). **Change management in public policy making process.** LASU Journal of Public Administration & Management. Department of Public Administration, Faculty of Management Sciences, Lagos State University, 2 (1), June.
- [21] Anderson, E.J. (2011). **Public Policymaking: An Introduction.** Seventh Edition. Boston, MA: Wadsworth Publishing.
- [22] Batsuuri, G. (2016). **Foreign Investment Policy Implementation Effectiveness: A Case Study from Mongolia.** Imperial Journal of Interdisciplinary Research, 2 (3), 309-320.
- [23] Brynard, P.A. (2007). **Multiplicity in Public Policy Implementation.** African Journal of Public Affairs, 1(1):34-40.
- [24] Brynard, P. A. (2005). **Policy implementation: Lessons for service delivery.** Livingstone, Zambia, 27th aapam annual roundtable conference.
- [25] Calista D. (1994). **Policy Implementation.** In S. Nagle (Ed), **Encyclopedia of policy studies** (2nd ed., pp. 117-158), New York, Marcel Dekker Inc.
- [26] Campos, P. A., Reich, M. R. (2019). **Political Analysis for Health Policy Implementation.** Health Systems & Reform, 5(3), 224-235.
- [27] Dye, T. (2013). **Understanding Public Policy.** Florida State University, 14th Edition.
- [28] Ferraro, G. (2008). **Implementation: inducements and constraints, Report on the public policies: Part B the theoretical**