



فصلنامه مدیریت کسب و کار نوآورانه  
دوره پانزدهم، شماره شصتم، زمستان ۱۴۰۲  
نوع مقاله: علمی پژوهشی  
صفحات: ۲۲-۴۲

## ارائه الگوی خطمشی گذاری عمومی مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور

حمزه اسدیپور<sup>۱</sup>

علیرضا امیرکبیری<sup>۲</sup>

محمد رضاربیبی مندرجین<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۱/۰۹/۱۸ تاریخ پذیرش مقاله: ۱۴۰۱/۱۲/۱۳

### چکیده

هدف این مقاله، شناسایی شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، استراتژی‌ها و پیامدهای ارائه الگوی خطمشی گذاری عمومی در سازمان امور مالیاتی کشور است. خطمشی گذاری عمومی فرآیندی است که طی آن بعضی مسائل مورد توجه حکومت قرار می‌گیرد، راه‌حلهایی برای آن تدوین و از بین راه‌حل‌ها، یک سیاست تصویب و اجرا می‌شود. در واقع الگوی تعیین خطمشی گذاری عمومی، چارچوب اساسی استفاده از راهبرد خاصی را معین می‌سازد. این تحقیق از نظر روش‌شناسی، پژوهشی کیفی (نظریه داده بنیاد) است. روش نمونه‌گیری، نظری و هدفمند و حجم نمونه، ۱۴ نفر از صاحب‌نظران حوزه خطمشی گذاری در نظام مالیاتی کشور است. محتوای پژوهش با استفاده از مصاحبه نیمه ساختاریافته و ساختاریافته با خبرگان گردآوری شده است. یافته‌ها بیانگر این است که الگوی خطمشی گذاری عمومی مطلوب سازمان مالیاتی کشور در بردارنده شرایط علی (۳ مقوله و ۱۲ کد مفهومی و ۱۷۳ کد اولیه)، شرایط زمینه‌ای (۴ مقوله و ۲۳ کد مفهومی و ۱۶۸ کد اولیه)، شرایط مداخله‌گر (۶ مقوله و ۲۲ کد مفهومی و ۲۲۰ کد اولیه)، استراتژی‌ها (۳ مقوله، ۸ کد مفهومی و ۴۸ کد اولیه) و پیامدها (۲ مقوله، ۴ کد مفهومی و ۳۰ کد اولیه) است.

### کلمات کلیدی

خطمشی گذاری عمومی، سازمان امور مالیاتی ایران، خطمشی گذاری جزئی - تدریجی، نظریه داده

بنیاد.

۱- گروه مدیریت دولتی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. hamze.asadpour@gmail.com

۲- گروه مدیریت دولتی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسؤل) ali.amirkabiri@iauctb.ac.ir

۳- گروه مدیریت دولتی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. m.rabice2012@yahoo.com

## مقدمه

نظام مالیاتی ایران در دو دهه اخیر شاهد تحولات عمده‌ای در فرآیندها و خطمشی گذاری‌های مالیاتی بوده است از آنجاکه طراحی و اجرای خطمشی‌های مالیاتی، هسته اقتصاد سیاسی را تشکیل می‌دهد، لذا خطمشی‌گذاران سعی می‌کنند با طراحی نظام مالیاتی مناسب و ارائه پیشنهادهایی برای اصلاح آن، حداکثر مشارکت جامعه را به دست بیاورند (پرافتا و اسکاپرستی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). هدف اصلی خطمشی‌های مالیاتی، تأمین منابع مالی حکومت‌ها است؛ علاوه بر تأمین مالی، حکومت‌ها با به‌کارگیری خطمشی‌های مالیاتی می‌توانند به رشد و توسعه اقتصادی کمک کنند، فعالیت‌های اقتصادی در یک حوزه را افزایش یا کاهش دهند و توزیع عادلانه ثروت در جامعه را بهبود بخشند. برای اینکه خطمشی‌های مالیاتی به‌درستی انتخاب، تدوین و اجرا شوند، باید فرآیند خطمشی‌گذاری مالیاتی حتی‌الامکان در جهت تأمین منافع عامه حرکت و روالی اصولی و منطقی را طی کند. با این حال فرآیند خطمشی‌گذاری فرآیندی است پیچیده و تحت تأثیر عوامل مختلف و بازیگرانی که هر کدام ارزش‌ها و منافع خاص خود را مدنظر دارند (میرزمانی و همکاران، ۲۰۱۳، ۱۳۹۷). بررسی فرآیند خطمشی‌گذاری عمومی نشان می‌دهد که عوامل درونی و بیرونی متعددی در اتخاذ خطمشی‌گذاری عمومی و اجرای آن‌ها دخیل هستند؛ این عوامل بر روی فرآیند خطمشی‌گذاری عمومی تأثیر می‌گذارند و آن را در جهتی که می‌خواهند، سوق می‌دهند (حجازی‌فر، ۱۷۲، ۱۳۹۱).

## بیان مساله

از آنجاکه نظام مالیاتی ایران در دو دهه اخیر، هزینه‌ها و زمان زیادی را صرف تهیه، تدوین و اجرای استراتژی‌هایی نموده تا بتواند به اهداف بلندمدت و چشم‌اندازهای سازمان خود دست یابد؛ لذا جهت تحقق چشم‌اندازها، نظام مالیاتی باید برای افزایش درآمدهای مالیاتی تا حد ممکن در جهت کاهش بوروکراسی، شفاف‌سازی و اطلاع‌رسانی، بالابردن فرهنگ مالیاتی، حذف کاغذبازی‌ها و مراحل اداری زائد از مرحله خود اظهاری، تشخیص تا وصول مالیات گام بردارد. وجود مشکلاتی از قبیل فرار مالیاتی، نیاز دولت به افزایش درآمدهای مالیاتی و ... دولتمردان را بر آن داشت تا به دنبال تغییرات و اصلاحات اساسی در سیستم مالیاتی کشور ایران باشند. این تحول در قالب طرح جامع مالیاتی مذکور با هدف افزایش درآمدهای مالیاتی، کاهش هزینه‌های اجرایی و افزایش میزان رضایت‌مندی صاحبان منافع در سازمان امور مالیاتی در حال پیاده‌سازی می‌باشد و بخش‌هایی از آن از جمله ثبت‌نام، تسلیم اظهارنامه، پرداخت مالیات و دریافت گواهی مالیاتی به صورت الکترونیکی انجام می‌پذیرد. (دانش‌فرد، ۲۴۷، ۱۳۹۵). با مطالعه تحقیقات انجام‌شده پیرامون موضوع حاضر می‌توان گفت که حاجی پور و همکاران (۱۳۹۴) و قاسمی و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیقات خود به طراحی الگوی آسیب‌شناسی اجرای خطمشی عمومی در ایران و

از جمله قانون مدیریت خدمات کشوری و از جمله موانع اصلی و واکاوی شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر در فضای خطمشی‌گذاری کشور پرداخته‌اند و مقدس پور و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهش خود به بررسی و واکاوی عوامل عدم موفقیت برخی خطمشی‌های عمومی در نظام مالیاتی کشور پرداخته‌اند و از ارائه عوامل زمینه‌ای، علی و ... با توجه به زمینه مطالعاتی خود غافل بوده‌اند. در واقع تحقیقات پیشین از نقایص خطمشی عمومی سازمان و نقش تعیین‌کننده عوامل برون‌سازمانی و ارتباط آن با عوامل درون‌سازمانی غافل بوده‌اند. با توجه به اهمیت خطمشی‌های نظام مالیاتی و کارکرد آن در توسعه کشور و حساسیت‌های آن در برخورد با مودیان، محقق در تحقیق حاضر ضمن شناسایی مؤلفه‌ها و موانع موجود در خطمشی کنونی نظام مالیاتی کشور به دنبال ارائه مدل خطمشی‌گذاری مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور است. لذا سؤال تحقیق حاضر این است که شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، استراتژی‌ها و پیامدهای الگوی خطمشی‌گذاری عمومی مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور شامل چه مقوله‌ها و کدهای مفهومی است؟

#### اهمیت مساله

خطمشی‌گذاری عمومی به‌عنوان تصمیم بلندمدتی که حکومت‌ها یا مقامات دولتی به‌منظور رسیدگی به مسائل عمومی یا ایده‌پردازی یا رفع مشکلات عمومی اتخاذ می‌کنند (ازهر عباس، ۲۰۱۹) فرآیندی است که دولت با آن ایده‌های خود را به برنامه‌ها و فعالیت‌های اجرایی برای دستیابی به نتایج و ایجاد تغییرات مطلوب در دنیای واقعی تبدیل می‌کند (باقری و پورعزت، ۱۳۹۲، ۱۶۷). در سیاست‌های مالیاتی، اینکه چه مسئله‌ای موردتوجه سیاست‌گذاران قرار گیرد، حائز اهمیت فراوان است؛ زیرا خطمشی‌گذاری نیازمند درک عمیق علل و تأثیرات خطمشی‌گذاری عمومی در جامعه به‌منظور بهبود استراتژیک و در چهارچوب دیدگاه علمی است. توجه حکومت به یک مسئله در حوزه مالیات و اقدام برای رفع آن، در واقع از لحاظ درآمدی به نفع یک گروه از افراد جامعه بوده و ممکن است به زبان گروهی دیگر باشد؛ بنابراین فرآیند دستورگذاری مالیاتی نسبت به سایر سیاست‌ها محل منازعات و کشمکش‌های بیشتری بوده و به علت حساسیت بیشتر، عوامل و بازیگران متعدد و پیچیدگی‌های مضاعفی دارد. مطالعه و بررسی فرآیند خطمشی‌گذاری مالیاتی برای شناخت کل فرآیند خطمشی‌گذاری و درک موانع، معایب و چالش‌های آن ضروری بوده و به یافتن راهکارهایی برای بهبود فرآیند سیاست‌گذاری کمک می‌کند (میرزمانی و همکاران، ۱۳۹۷، ۲۱۴). لذا با توجه به خطمشی‌های مورداستفاده در نظام مالیاتی کشور می‌توان عنوان نمود که خطمشی‌گذاری جزئی-تدریجی به‌عنوان خطمشی عمومی کاربردی در سازمان امور مالیاتی دارای نقایصی است که عملکرد سازمان را دچار مشکل نموده است؛ این خطمشی دارای

## ارائه الگوی خط‌مشی‌گذاری عمومی مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور / اسدی‌پور، امیر کبیری و مندرچین

نقایصی همچون ناتوانی در ارائه توضیحی واضح از رقابت گروه‌های ذی‌نفع در جریان خط‌مشی‌گذاری، عدم ترسیم مرز روشنی بین تغییرات تدریجی و سریع؛ عدم ارائه درک مناسبی از تقابل ارزش‌ها، اهداف و غلبه ترجیحات نخبگان و اکتفا کردن به توضیح کوتاهی از آنچه در وضعیت عادی و تصمیم‌گیری‌های غیرحساس روی می‌دهد؛ توصیه و تأکید بر تغییرات جزئی و این‌که وضع موجود را حتی اگر غلط هم باشد به چالش نمی‌کشد، است. در واقع عدم پویایی در ارائه خط‌مشی‌های جدید در نظام مالیاتی کشور، باتلاقی از خط‌مشی‌ها را ایجاد نموده‌است که انباشت آن‌ها قابلیت اجرا ندارد. لذا این نقایص محقق را بر آن داشت تا با ارائه الگوی خط‌مشی‌گذاری عمومی مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور به تحقق اهداف سازمان با حداقل نیرو و هزینه در کوتاه‌ترین مدت کمک نماید. در ادامه به اهداف تحقیق حاضر پرداخته شده است

### **اهداف پژوهش**

هدف اصلی این پژوهش، ارائه الگوی خط‌مشی‌گذاری عمومی مطلوب در نظام مالیاتی کشور ایران است که محقق جهت ارائه الگو به دنبال شناسایی شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، استراتژی‌ها و پیامدهای ارائه الگوی خط‌مشی‌گذاری عمومی مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور است.

### **پیشینه تحقیق**

ایمانی خوشخو و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان «ارتقای فرهنگ مالیاتی و تأثیر آن بر گسترش چتر مالیاتی و شناسایی مؤدیان جدید» ضمن شناسایی عوامل مؤثر بر فرهنگ مالیاتی به این نتیجه رسیده‌اند که ضمانت اجرایی، دانش مالیات، هنجارهای فرهنگی، به ترتیب رتبه‌های اول تا سوم را به خود اختصاص داده‌اند. از سویی نتایج بررسی میزان تأثیر عوامل شناسایی‌شده بر توسعه چتر مالیاتی، نشان داده است که هنجارهای فرهنگی، ارزش‌های اجتماعی و میزان فساد مالی و اداری، به ترتیب، بیشترین میزان تأثیر را به خود اختصاص داده‌اند. میرزمانی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان «فهم فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران: عوامل مؤثر بر دستورگذاری مالیاتی در سطح ملی و بازیگران آن» به این نتیجه رسیده‌اند که عوامل مؤثر بر سیاست‌گذاری مالیاتی شامل سه گروه، عوامل مربوط به مسئله، عوامل سیاسی و عوامل مربوط به سیاست پیشنهادی است. شیخ حسنی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان «آسیب‌شناسی خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران: مطالعه نظام مالیات بر ارزش‌افزوده» به این نتیجه رسیده‌اند که عواملی چون ایده خط‌مشی‌گذاران، شیوه قرار گرفتن مسأله در دستور کار و کیفیت ضعیف تصمیمات مالیاتی که متأثر از بستر سیاسی، اقتصادی، اداری و اجتماعی کشور است، در مرحله اجرا منجر به شکست در اهداف قانون‌گذار، کاهش اعتماد مردم به نظام مالیاتی و آسیب به فرآیند مالیات ستانی می‌شود. قاسمی و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان «موانع اجرای

خطمشی عمومی در قانون مدیریت خدمات کشوری» به بررسی و اولویت‌بندی موانعی که در اجرای قانون مدیریت خدمات کشوری وجود دارد، پرداخته‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که موانع به‌دست‌آمده شامل ۷ مانع اصلی «موانع محیطی، موانع مدیریتی، موانع قانونی، موانع انسانی، موانع سیستمی، موانع مربوط به گروه‌های هدف و موانع ارتباطی» است. حاجی پور و همکاران (۱۳۹۴) در تحقیقی با عنوان «طراحی الگوی آسیب‌شناسی اجرای خطمشی عمومی در ایران» به این نتیجه رسیده‌اند که چالش‌های فضای خطمشی‌گذاری در حوزه‌های خطمشی‌گذاران، ساختاری و فرایند خطمشی‌گذاری عمومی در ایران، شرایط علی برای محتوای ضعیف خطمشی عمومی محسوب می‌شوند؛ راهبرد سبک نامناسب اجرای خطمشی عمومی، شرایط مداخله‌گر محیط کلان (شرایط سیاسی، شرایط اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و بین‌المللی) و شرایط مداخله‌گر محیط خرد (شامل مجریان خطمشی، ساختار سازمان‌های مجری، منابع و ظرفیت‌ها، ارزیابی و نظارت) پیامد اجرای ناموفق خطمشی عمومی شامل شکست خطمشی، سلب اعتماد عمومی و آسیب دیدن اعتبار خطمشی‌گذار و مجری را در پی خواهد داشت. مقدس پور و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی با عنوان «واکاوی عوامل عدم موفقیت برخی خطمشی‌های عمومی در جمهوری اسلامی ایران با تأکید بر خطمشی مالیاتی کشور» به این نتیجه رسیده‌اند که بی‌توجهی به ارزش زمان و سپری شدن فرصت‌ها در اجرای خطمشی‌های ملی، بی‌ثباتی مدیریتی در بخش دولتی متولی اجرای خطمشی‌ها، ناهم‌سویی ابزارهای اجرای خطمشی‌های ملی، بحران‌های داخلی و خارجی مؤثر بر اجرای خطمشی‌ها، فقدان ساختار اجرایی مناسب برای اجرای خطمشی‌های ملی و ... از مهم‌ترین عوامل کلیدی مانع‌زای اجرای خطمشی‌های عمومی در ایران هستند. ازهر عباس<sup>۲</sup> (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان «خطمشی‌گذاری عمومی و حکمرانی: نظریه و رویه» به تعریف مفاهیم خطمشی‌گذاری عمومی و حکمرانی و اجرای خطمشی عمومی در قالب رویکردهای بالا به پایین و پایین به بالا و ترکیبی از این دو و ذکر نمونه‌هایی از حکمرانی خوب و ضعیف و بیان نمونه‌هایی از جوامع موردبررسی پرداخته است. گوبنا و دیجیک<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان «ترس و مراقبت: عدالت رویه‌ای، اعتماد و شناسایی جمعی به‌عنوان پیشگامان رعایت مالیات داوطلبانه» به بررسی تأثیر ترس و نگرانی، عدالت، اعتماد و شناخت جمعی، به‌عنوان عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی پرداخته‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که عدالت رویه‌ای، سطح پاسخگویی و عوامل روان‌شناختی بر تمکین مالیاتی تأثیر دارند. کناور<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان «سیاست انتقادی مالیاتی: راهی برای اصلاح» به این نتیجه رسیده است که نظام مالیاتی باید به‌طور مداوم ویژگی‌های شخصیتی، اختلافات موجود بین مالیات دهندگان و وجود بی‌عدالتی مالیاتی را در نظر داشته باشد. علاوه بر این نظام مالیاتی باید تشخیص دهد که شکست و

## ارائه الگوی خط‌مشی‌گذاری عمومی مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور / اسدیپور، امیر کبیری و مندرچین

نادیده گرفتن چنین ملاحظات می‌تواند منجر به پیامدهای ناگوار شود. به‌زعم وی سیاست مالیاتی خنثی گاهی می‌تواند نابرابری و بی‌عدالتی را تقویت و چند برابر کند. دریک جمع‌بندی از عناوین، روش‌شناسی و نتایج تحقیقات مورد بررسی می‌توان گفت که اکثر تحقیقات انجام‌شده در حوزه مورد بررسی با رویکرد کمی انجام‌شده‌اند، در بررسی تحقیقات انجام‌شده با رویکرد ترکیبی و کیفی بیشتر به تأثیر متغیرهای درون‌سازمانی بر خط‌مشی‌گذاری پرداخته‌شده است و از پرداختن به نقایص خط‌مشی عمومی سازمان و نقش تعیین‌کننده عوامل برون‌سازمانی و ارتباط آن با عوامل درون‌سازمانی غفلت شده است؛ به‌عبارتی در زمینه مورد مطالعه، به شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، استراتژی‌ها و پیامدهای پدیده مورد بررسی پرداخته نشده است؛ لذا در تحقیق حاضر با نظر به خلاء تحقیقاتی در زمینه مورد به بررسی مواردی پرداخته‌شده است که در تحقیقات پیشین مورد غفلت واقع گردیده است.

### **مبانی نظری خط‌مشی عمومی**

خط‌مشی عمومی وسیله‌ای برای تعیین اولویت‌ها در انجام دادن امور و فعالیت‌ها در جامعه است؛ به‌بیان‌دیگر خط‌مشی عمومی راهنمای عمل بوده و باید‌ها و نبایدها را معین می‌کنند (درور، ۱۹۶۸: ۱۴). دای<sup>۶</sup> معتقد است "خط‌مشی‌های عمومی جهت‌گیری‌های کلی‌ای هستند که چگونگی عمل سازمان‌ها و نهادهای دولتی را در آینده مشخص می‌سازند و معمولاً برای مقابله با یک مسأله و مشکل عمومی و به‌منظور حل آن پدید می‌آیند" (دای، ۲۰۱۳). در معرفی و شناخت فرایند خط‌مشی‌گذاری مالیاتی، منبع قوانین و مقررات مالیاتی ایده‌هایی دانسته می‌شود که از سوی منابع مختلف دولت یا خارج از آن ارائه می‌شود و با سایر عوامل زمینه‌ای ارتباط تنگاتنگی دارد (سلکیف‌ولیرسه<sup>۷</sup>، ۲۰۲۰). فرآیند خط‌مشی‌گذاری عمومی دربرگیرنده حداقل چهار گروه متغیر؛ حوادث و رویدادهای عمومی، بازیگران (از جمله بازیگران رسمی مانند قوای سه‌گانه و بازیگران غیررسمی مانند احزاب و یا گروه‌های ذی‌نفع)، مجریان خط‌مشی‌ها و تصمیمات و اقدامات موردنظر است (دانش‌فرد، ۱۳۹۵). افراد و به‌طور خاص خط‌مشی‌گذاران به‌واسطه محدودیت‌های شناختی، سوگیری‌های حزبی، باندی و خویش‌خدمتی‌های سازمان‌ها با اخلاص در گردآوری، دریافت، تفسیر، خلق، انتقال و اشاعه اطلاعات لازم بر خط‌مشی‌گذاری دولت‌ها تأثیر می‌گذارند (دانایی‌فرد، ۷، ۱۴۰۰-۶). مک‌کونلوتی‌هارت<sup>۸</sup> (۲۰۱۹) ضمن بحث از ماهیت «کاری نکردن دولت‌ها» مدعی‌اند انواعی از این پدیده در رفتار دولت‌ها همچون «اقدام نکردن حساب‌شده، اقدام نکردن ایدئولوژیک، اقدام نکردن تحمیلی» وجود دارد (مک‌کونل و تی‌هارت، ۲۰۱۹). محققان برای خط‌مشی‌های عمومی نقش‌هایی که برشمرده‌اند که عبارت‌اند از: راهنمای عمل بودن، هماهنگ‌کنندگی، تأمین‌کننده و تضمین‌کننده منافع عامه، ارزیابی و کنترل برنامه‌ها و اقدامات بخش عمومی، روشن‌کننده روح قوانین و

## فصلنامه مدیریت کسب و کار نوآورانه / دوره ۱۵ / شماره ۶۰ / زمستان ۱۴۰۲

مقررات حاکم بر جامعه (الوانی، ۱۳۹۵، ۱۸-۱۵). با توجه به نقایص خطمشی جزئی-تدریجی به‌عنوان خطمشی عمومی غالب در سازمان امور مالیاتی کشور ایران، این سازمان نیازمند خطمشی عمومی است که اثربخشی، کارایی و بهره‌وری فرآیندهای تشخیص و وصول مالیات را افزایش دهد و این امر در پرتو شناسایی موانع خطمشی موجود و اصلاح و ارائه خطمشی‌گذاری مطلوب امکان‌پذیر است. در ادامه با توجه به اهمیت موانع اجرای اثربخشی خطمشی‌های عمومی به اهم آن‌ها از دیدگاه صاحب‌نظران پرداخته شده است. گان و هاگ‌وود<sup>۹</sup> (۱۹۸۴) شرایطی را که باعث عدم اجرای درست خطمشی‌ها می‌شوند را شامل «عوامل خارج از سازمان و غیرمترقبه، زمان ناکافی و در دسترس نبودن منابع لازم و مناسب، نبودن نظریه معتبر علت و معلولی، عدم ارتباط مستقیم بین علت‌ها و معلول‌ها، ارتباطات بیش‌ازحد بین واحدهای اجرایی، عدم‌درک و نبود توافق در مورد اهداف، مشخص نبودن وظایف و مسئولیت‌های دستگاه‌های اجرایی و نبود هماهنگی لازم، عدم درخواست مقامات و صاحبان قدرت به اجرای کامل خطمشی، عدم ارتباط و هماهنگی کامل بین عناصر مختلف اجرا» می‌دانند (حاجی‌پور و همکاران، ۱۳۹۴، ۱۰). از سوی لیندبلوم<sup>۱۰</sup> (۱۹۸۴) موانع موجود بر سر راه اجرای خطمشی‌های عمومی را شامل «عدم مشخص بودن خطمشی، معیارهای مختلف و متعارض اجرا، عدم انگیزه اجرایی، دستورات متفاوت، عدم صلاحیت و توانمندی مجریان (منوریان، ۱۳۹۴، ۱۷۴)، عدم کفایت منابع و امکانات اجرا (هاگ‌وود و گان<sup>۱۱</sup>، ۱۹۸۴، ۲۴۰)، ساختارهای بوروکراتیک و گروه‌های ذی‌نفع می‌داند. گیوریان و ربیعی (۱۳۹۱) موانع اجرای اثربخش خطمشی‌های دولتی را با نظر به جامعه ایران، در قالب ده مورد بیان نموده‌اند که تعدادی از آن‌ها با موانع مطرح‌شده از سوی دیگر صاحب‌نظران، مشترک می‌باشد. این موانع عبارت‌اند از: نبود مبنای تئوریک (ساباتیر و مازمانیان<sup>۱۲</sup>، ۱۹۹۶، ۲۸۳-۲۸۲)؛ کمبود منابع، نقش گروه‌های هدف، انتخاب ابزار خطمشی، شرایط محیطی (اقتصادی، سیاسی، فرهنگی و اجتماعی) در اجرای خطمشی عمومی، عدم مشارکت گروه‌های مختلف در تدوین خطمشی، تعارض خطمشی‌ها با ارزش‌های افراد مجری، جزئی‌نگری و تک‌بعدی شدن در خطمشی‌ها، عدم تمایل به اجرای آزمایشی خطمشی‌ها در محدوده‌ای کوچک و در نهایت عدم انعطاف در خطمشی (الوانی، ۱۳۹۵، ۱۷۴-۱۶۳؛ گیوریان و ربیعی، ۱۳۹۱، ۲۳۷-۲۲۷). اندرسون (۱۹۸۲) علل عمده اجرای صحیح خطمشی را شامل ناآگاهی و درک نادرست دستورها توسط مجریان، عملی نبودن اجرای تصمیم و مقاومت مجریان در اجرای خطمشی می‌داند (اندرسون<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۱). ونهورن و ون‌میتتر<sup>۱۴</sup> (۱۹۷۵) متغیرهای مؤثر در اجرا خطمشی را شامل استانداردها و اهداف، منابع، ارتباطات بین سازمانی، ویژگی‌های مؤسسات اجرایی، ویژگی‌های شخصی مجریان و شرایط اقتصادی، سیاسی و اجتماعی می‌داند. از دیدگاه میلیبری مک لوگین<sup>۱۵</sup> (۱۹۷۵) عوامل کلیدی مؤثر در موفقیت یا

## ارائه الگوی خطمشی گذاری عمومی مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور / اسدیپور، امیر کبیری و مندرجین

شکست اجرا عبارت‌اند از: نخبگان سیاسی، رای‌دهندگان، گروه‌های صاحب نفوذ، احزاب سیاسی، روابط شخصی بین مجریان و تدوین‌کنندگان خطمشی، میزان پذیرش مجریان نسبت به تغییر خطمشی و میزان علاقه، تعهد و حمایت بازیگران خطمشی (حاجی‌پور و همکاران، ۱۳۹۴، ۱۰). پالمبو و کالیستا<sup>۱۶</sup> (۱۹۹۰) عوامل مؤثر در شکست اجرای خطمشی را شامل سیاست‌های نمادین، نبودن مبنای نظری مناسب، تغییرات سریع اجتماعی، اقتصادی و سیاسی و نبود پویایی‌های لازم در دولت، منابع ناکافی، نبود کاردانی لازم مجریان در استفاده از برنامه‌ها و ساختارهای نامناسب (همان). کالیستا<sup>۱۷</sup> (۱۹۹۵) متغیرهای اثرگذار و موانع اجرای خطمشی را شامل «موانع اجرا شامل ناکافی بودن منابع، ابزارهای نامناسب، انحرافات ناشی از اهداف سیاسی، زد و بندهای سیاسی، نارسایی طرح‌های اولیه (پیش‌بینی‌های نادرست)، بی‌تعهدی مجریان خطمشی و عوامل یا متغیرهای مؤثر در اجرا شامل عوامل درونی شامل تنظیمات قدرت یا اختیارات (ترکیبی شبکه‌ها و محل‌های اجرا)، عوامل بیرونی شامل آراء عمومی، نهادهای تفسیر کننده و اشخاص» می‌داند (حاجی‌پور و همکاران، ۱۳۹۴، ۱۱). هی‌یونگ‌سوک<sup>۱۸</sup> (۱۹۸۸) چهار دسته عوامل تأثیرگذار بر اجرای خطمشی را برشمرده است که عبارت‌اند از: عوامل خطمشی (نوع خطمشی، منابع، مشوق‌های خطمشی، درجه تغییر و پیچیدگی، سازگاری و مشروعیت و وضوح و مشخص بودن خطمشی)، عوامل مداخله (ارتباط و هماهنگی، زمان، راهبردهای اجرا، آموزش کارکنان، فرآیند پذیرش، همبستگی روشن و مستمر و حذف ترس و عدم اطمینان)، عوامل محیطی (حمایت اجتماعی-اقتصادی و سیاسی، زمینه ساختار سازمانی، زمینه‌ی جو سازمانی و حمایت سایرین) و عوامل مجری درک کارکنان، شایستگی کارکنان و تمایل آن‌ها (همان). از دیدگاه هاوالت و رامش<sup>۱۹</sup> (۱۳۸۰) محدودیت‌ها و معیارهای طراحی و اجرای خطمشی عبارت‌اند از: الف) محدودیت‌های اجرای خطمشی شامل محدودیت‌های مربوط به ماهیت مسئله (دشواری‌های فنی، تعداد اهداف، اندازه گروه هدف و تغییرات رفتاری ناشی از خطمشی در گروه هدف)، اوضاع و احوال حاکم بر جامعه (شامل شرایط سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و ظهور فناوری جدید)، محدودیت‌ها و مشکلات مربوط به سازمان‌های و مجریان خطمشی و ب) معیارهای لازم برای طراحی و اجرای خطمشی؛ خطمشی‌گذاران باید هدف‌های خطمشی و سلسله‌مراتب آن‌ها را تا حد ممکن واضح و به‌صورت دستورالعمل روشن بیان نمایند، تهیه خطمشی باید به‌صورت آشکار یا ضمنی به یک نظریه علی معتبر متکی باشد، خطمشی باید اجرای موفق از اعتبار کافی برخوردار باشد، خطمشی باید حاوی مقررات روشنی باشد تا به‌طور صحیح به‌وسیله سازمان اجرا شود، باید وظیفه اجرا به سازمان‌هایی محول شود که از تجربه و تعهد کافی برخوردار باشند (هاوالت و رامش، ۲۰۰۱). مکیند<sup>۲۰</sup> (۲۰۰۵) عوامل شکست اجرای خطمشی را شامل «ارتباطات و اطلاعات ناکافی، غیبت منابع و تسهیلات کافی، تمایلات، انگیزه‌ها و



نگرش‌های مجریان، ارزیابی اجراکنندگان از اجرای خطمشی تضاد بین اجرا و منافع آن‌ها، ساطع شدن خطمشی از سوی حکومت به‌جای گروه‌های هدف، بی‌توجهی به متغیرهای اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و اداری، عدم برخورداری مدیران از فضای حمایتی لازم برای تصمیم‌گیری، ناکافی بودن حقوق و دستمزد مجریان، نبود تخصص لازم در مجریان، خطمشی‌های مبهم، تعدد خطمشی‌ها، تصمیم‌گیری متمرکز، سازوکار ناهماهنگ، عدم کنترل اطلاعات دریافتی، هم‌راستا نبودن برنامه‌های اجرایی دولت‌ها، بی‌توجهی به گروه‌های ذی‌نفع، عدم حمایت شهروندان، اشتغال به دغدغه‌های سیاسی، تعدد و تداخل اختیارات مراجع خطمشی‌گذاری، ناهمسویی اهداف خطمشی‌گذاران، تعویق در اجرا، کندی روند اصلاح خطمشی‌ها در دستگاه‌های اجرایی» می‌داند.

### روش‌شناسی تحقیق

#### روش پژوهش

این پژوهش از لحاظ نتیجه، جزء تحقیقات توسعه‌ای قلمداد می‌شود؛ زیرا به دنبال ارائه الگوی مطلوب خطمشی‌گذاری در نظام مالیاتی کشور است. از لحاظ هدف، جزء تحقیقات اکتشافی است و بر این مبنا استراتژی تحقیق از نوع میدانی است. روش‌شناسی تحقیق حاضر از نوع کیفی است که غالباً از داده‌های کیفی با استفاده از روش داده بنیاد استفاده می‌نماید. استراوس و کوربین<sup>۲۱</sup> رهیافت نظریه بنیادی را چنین تعریف می‌کنند: "یک روش پژوهش کیفی که مجموعه منظمی از رویه‌ها را برای توسعه یک نظریه بنیادین برخاسته از استقراء در مورد یک پدیده به کار می‌گیرد" (از کیا و ایمانی جاجرمی، ۲۴، ۱۳۹۰).

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

جامعه آماری صاحب‌نظران حوزه خطمشی‌گذاری مالیاتی و شیوه نمونه‌گیری، نظری و هدفمند است؛ در این شیوه محقق با افراد شاغل در سازمان تماس برقرار نموده است که در زمینه موضوع موردبررسی یا جنبه‌هایی از آن دارای اطلاعات و شناخت مناسب و نسبتاً کافی هستند. حجم نمونه ۱۴ نفر از روسا، ممیزان کل و سرممیزان نظام مالیاتی کشور است که ملاک کفایت تعداد آن‌ها، رسیدن به اشباع نظری است. منبع اصلی داده‌ها، مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با سیاست‌گذاران مالیاتی و افراد دخیل در فرآیند خطمشی‌گذاری مالیاتی شاغل در نظام امور مالیاتی است؛ در بخش اول مصاحبه‌ها، از مصاحبه عمیق و در بخش دوم مصاحبه‌ها از مصاحبه نیمه ساختار یافته به‌عنوان ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده است. ضمن آن که در خلال انجام کار، مرور پژوهش‌های پیشین و مستندات موجود مبنای یادداشت‌برداری قرار گرفت. زمان اختصاص یافته برای ۱۴ مصاحبه بین ۵۰ تا ۹۰ دقیقه بوده است. تمامی مصاحبه‌ها به صورت

## ارائه الگوی خط‌مشی‌گذاری عمومی مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور / اسدیپور، امیر کبیری و مندرچین

حضوری انجام شده است. جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات از کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شد؛ فرآیند تحلیل داده‌ها با کدگذاری باز آغاز شد؛ در واقع این مرحله فرآیندی تحلیلی است که با آن مفهومی‌ها شناسایی و ویژگی‌ها و ابعاد آن‌ها در داده‌ها کشف می‌شوند» (استراوس و کوربین، ۱۳۹۵، ۱۲۳). در مرحله بعد طی فرآیند کدگذاری محوری به تلفیق داده‌هایی پرداخته می‌شود که در مرحله کدگذاری باز خرد شده‌اند. به منظور پیش برد مرحله کدگذاری محوری، از الگوی پارادایمی استراوس و کوربین (۱۹۹۸) برای تلفیق داده‌ها استفاده شده است.

### یافته‌های پژوهش

#### استخراج کدهای اولیه، ثانویه (کد مفهومی) و مقوله‌ها.

نتایج کدگذاری بیانگر این است که از بین، ۹۰۷ کد اولیه، ۹۶ کد مفهومی و ۲۵ مقوله هسته به دست آمده که ۴ مقوله و ۱۷۳ کد مفهومی مربوط به شرایط علی، ۴ مقوله و ۱۶۸ کد مفهومی متعلق به شرایط زمینه‌ای، ۱۲ مقوله و ۴۸۸ کد مفهومی مربوط به شرایط مداخله‌گر، ۳ مقوله و ۴۸ کد مفهومی مربوط به استراتژی‌ها و ۲ مقوله و ۳۰ کد مفهومی متعلق به پیامدها است.

### شرایط علی

طبق جدول ۱ مقولات شرایط علی شامل (۱) آگاهی مجریان از اهداف پنهان و آشکار سازمان امور مالیاتی در بردارنده ۵ کد مفهومی (ضرورت توجه به آموزش نیروی انسانی و هدفمند نمودن آن (هی‌یونگ، ۱۹۸۸ و مکیند، ۲۰۰۵)؛ فراهم شدن زیرساخت‌های مناسب (گان‌وهاگ‌وود، ۱۹۸۴)؛ پالمبو و کالیستا، ۱۹۹۰؛ لیندبلوم، ۱۹۸۴ و گیوریان و ربیعی، ۱۳۹۱)؛ افزایش تعهد و مسئولیت‌پذیری (میلبری‌مک‌لوگین، ۱۹۷۵؛ کالیسیا، ۱۹۹۵ و برنارد، ۲۰۰۵)؛ شناخت و تسلط مجریان از اهداف سازمان (اندرسون، ۱۹۸۲) و شفافیت قوانین و اهداف سازمان) می‌باشد. مقوله آگاهی مجریان از اهداف پنهان و آشکار (اندرسون، ۱۹۸۲ و ساباتیو و مازمانیان، ۱۹۸۶)؛ (۳) یکپارچگی نهادهای اجرایی سازمان امور مالیاتی در بردارنده ۲ کد مفهومی (ضرورت انسجام مکانی و تخصصی بخش‌های سازمان، صرفه‌جویی در زمان و هزینه (هی‌یونگ سوک، ۱۹۸۸ و ساباتیو و مازمانیان، ۱۹۸۶)؛ (۴) همکاری سازمان‌های ارائه‌دهنده اطلاعات مودیان با سازمان امور مالیاتی در بردارنده ۲ کد مفهومی (تسهیل همکاری مابین سازمان‌های ارائه‌دهنده اطلاعات مودیان و سازمان امور مالیاتی، خلاء همکاری مابین سازمان‌های ارائه‌دهنده اطلاعات مودیان و سازمان امور مالیاتی (هورن‌وون‌میتز، ۱۹۷۵ و گان‌وهاگ‌وود، ۱۹۸۴) تحت عنوان هماهنگی و نبود عوامل خارج از سازمان و دستگاه‌های اجرایی و مکیند (۲۰۰۵) تحت عنوان هم‌راستا نبودن برنامه‌های اجرایی

## فصلنامه مدیریت کسب و کار نوآورانه / دوره ۱۵ / شماره ۶۰ / زمستان ۱۴۰۲

دولت‌ها مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. (۵) نحوه جذب و انتصاب مقامات اجرایی در سازمان مالیاتی به‌عنوان چهارمین مقوله شرایط علی در بردارنده ۳ کد مفهومی (انتصابات به‌دوراز شایسته‌سالاری در سازمان، انتصابات فاقد تخصص و تجربه عامل ائتلاف زمان و انتصاب رئیس و مدیران اجرایی متخصص) (لیندبلوم، ۱۹۸۴ و ساباتیو و مازمانیان، ۱۹۸۶) است.

### جدول ۱- دسته‌های مفهومی تشکیل‌دهنده مقوله‌های شرایط علی.

شرایط	مقوله	کدگذاری ثانویه (کد مفهومی)
علی (A)	آگاهی مجریان از اهداف پنهان و آشکار سازمان	ضرورت توجه به آموزش نیروی انسانی و هدفمند نمودن آن
		فراهم شدن زیرساخت‌های مناسب
		افزایش تعهد و مسئولیت‌پذیری
		شناخت و تسلط مجریان از اهداف
	یکپارچگی نهادهای اجرایی سازمان	شفافیت قوانین و اهداف
		ضرورت انسجام مکانی و تخصصی بخش‌های سازمان
	همکاری سازمان‌های ارائه‌دهنده اطلاعات مودیان با سازمان امور مالیاتی	تسهیل همکاری مابین سازمان‌های ارائه‌دهنده اطلاعات مودیان و سازمان امور مالیاتی
		خلاء همکاری مابین سازمان‌های ارائه‌دهنده اطلاعات مودیان و سازمان امور مالیاتی
	نحوه جذب و انتصاب مقامات اجرایی	انتصابات به‌دوراز شایسته‌سالاری در سازمان
		انتصابات فاقد تخصص و تجربه عامل ائتلاف زمان
انتصاب رئیس و مدیران اجرایی متخصص		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### شرایط زمینه‌ای

طبق جدول ۲ مقولات شرایط زمینه‌ای شامل (۱) نقش رسانه ملی در فرهنگ‌سازی مالیاتی در بردارنده ۴ کد مفهومی (جامعه‌پذیری و نهادینه کردن فرهنگ مالیات؛ عملکرد نقص رسانه در آگاهی‌بخشی فرهنگ مالیاتی، آگاه‌سازی و شفاف‌سازی فرهنگ مالیاتی، ضرورت تقاضای سازمان مالیات از رسانه ملی جهت تهیه برنامه‌های مالیاتی و تعامل ضعیف سازمان با رسانه ملی) (ساباتیو و مازمانیان، ۱۹۸۶)؛ (۲) حمایت عمومی مودیان نیز در بردارنده ۶ کد مفهومی (اعتماد و اطمینان، سربلندی از تمکین، شفافیت قوانین و عملکرد مالیاتی، مشارکت مودیان، افزایش انگیزه مودی از طریق شفاف‌سازی و نقش سازمان در ترغیب مودی به تمکین) (ساباتیو و مازمانیان، ۱۹۸۶)؛ مکیند، ۲۰۰۵؛ هی‌یونگ‌سوک، ۱۹۸۸ و گیوریان و ربیعی (۱۳۹۱) تحت عنوان مشارکت گروه‌های هدف)؛ (۳) مقوله اهمیت مقامات اجرایی سازمان مالیات در

## ارائه الگوی خط‌مشی‌گذاری عمومی مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور / اسدیپور، امیر کبیری و مندرجین

بردارنده ۷ کدمفهومی (کشف و بیان نقایص بخشنامه‌های سازمان، توجه به شایستگی مجریان، بی‌توجهی مجریان به مشکلات سازمان، ایجاد انگیزه در کارکنان سازمان، اجرای قوانین و مصوبات در راستای عملکرد موفق سازمان، آگاهی مجریان از ضرورت‌ها و نیازهای سازمان و ضرورت توجه به مدیریت مشارکتی در سازمان) (ساباتیه و مازمانیان، ۱۹۸۶؛ اندرسون، ۱۹۸۲؛ لیندبلوم، ۱۹۸۴ و مکیند، ۲۰۰۵)؛ (۴ مقوله نقش امور قانون‌گذار بر فرآیند اجرای اثربخش خط‌مشی در سازمان مالیات در بردارنده ۵ کد مفهومی (ضرورت همکاری و هماهنگی بین سازمان مالیات و نهاد قانون‌گذار، آگاهی و اطلاع از منابع درآمدی سازمان و گسترش آن‌ها، پیچیدگی قوانین و بخشنامه‌های سازمان، گسترش حوزه فعالیتی دفتر فنی و شورای عالی مالیاتی جهت رسیدگی به مشکلات سازمان، وجود مجریان متخصص و باتجربه، تسهیل‌گر تعامل سازمان با نهاد قانون‌گذار) (مکیند، ۲۰۰۵)، است.

### جدول ۲- دسته‌های مفهومی تشکیل‌دهنده مقوله‌های شرایط زمینه‌ای.

شرایط	مقوله	کدگذاری ثانویه (کد مفهومی)
زمینه‌ای (B)	نقش رسانه ملی در فرهنگ‌سازی مالیاتی	جامعه‌پذیری و نهادینه کردن فرهنگ مالیات
		عملکرد ناقص رسانه در آگاهی‌بخشی فرهنگ مالیاتی
		آگاه‌سازی و شفاف‌سازی فرهنگ مالیاتی
		ضرورت تقاضای سازمان مالیات از رسانه ملی جهت تهیه برنامه‌های مالیاتی
	حمایت عمومی مودیان	تعامل ضعیف سازمان با رسانه ملی
		اعتماد و اطمینان
		سرپیچی از تمکین
		شفافیت قوانین و عملکرد مالیاتی
		مشارکت مودیان
		افزایش انگیزه مودی از طریق شفاف‌سازی
نقش مقامات اجرایی سازمان مالیات	نقش سازمان در ترغیب مودی به تمکین	
	کشف و بیان نقایص بخشنامه‌های سازمان	
	توجه به شایستگی مجریان	
	بی‌توجهی مجریان به مشکلات سازمان	
	ایجاد انگیزه در کارکنان سازمان	
	اجرای قوانین و مصوبات در راستای عملکرد موفق سازمان	
		آگاهی مجریان از ضرورت‌ها و نیازهای سازمان

## فصلنامه مدیریت کسب و کار نوآورانه / دوره ۱۵ / شماره ۶۰ / زمستان ۱۴۰۲

ضرورت توجه به مدیریت مشارکتی در سازمان	نقش امور قانون گذار سازمان	
ضرورت همکاری و هماهنگی بین سازمان مالیات و نهاد قانون گذار		
آگاهی و اطلاع از منابع درآمدی سازمان و گسترش آن‌ها		
پیچیدگی قوانین و بخشنامه‌های سازمان		
گسترش حوزه فعالیتی دفتر فنی و شورای عالی مالیاتی جهت رسیدگی به مشکلات سازمان.		
وجود مجریان متخصص و باتجربه، تسهیل گر تعامل سازمان با نهاد قانون گذار		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### شرایط مداخله‌گر

طبق جدول ۳ مقوله‌های شرایط مداخله‌گر شامل (۱) تعامل بین نهادهای قانون گذار و نهادهای اجرایی سازمان در بردارنده ۳ کد مفهومی (اولویت نظرات کارشناسان اقتصادی غیر مالیاتی در تدوین قوانین، ضرورت استفاده از نظرات کارشناسان سازمان مالیات در تدوین قوانین، تصویب قوانین متقن و شفاف از سوی نهادهای قانون گذار) (هاولت و رامش، ۱۹۹۵؛ مکیند، ۲۰۰۵ و گیوریان و ربیعی، ۱۳۹۱؛ ۲) مقوله عدم درک و نبود توافق مجریان سازمان بر سر اهداف و اجرایی نمودن آن‌ها در بردارنده ۴ کد مفهومی (پیچیدگی و ابهام در قوانین، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، ضرورت توجه سازمان به نقطه نظرات مجریان سازمان، ضرورت ایجاد همکاری و هماهنگی بین عوامل اجرایی در سازمان مالیات، ضرورت تقویت اعتماد مابین عوامل اجرایی سازمان و مودیان) (اندرسون، ۱۹۸۲ و گان‌وهاگ‌وود، ۱۹۸۴؛ ۳) مقوله تأثیرگذاری صاحبان قدرت در بردارنده ۳ کد مفهومی (همکاری و هماهنگی بین سازمان مالیات و صاحبان قدرت گامی در جهت برطرف نمودن مشکلات سازمان، اعمال نفوذ صاحبان قدرت از طریق نفوذ در قوانین مالیاتی، ضرورت حذف تأثیرات منفی صاحبان قدرت) (گان‌وهاگ‌وود، ۱۹۸۴؛ ۴) مقوله نقش ذی‌نفوذهای در بردارنده ۳ کد مفهومی (ضرورت تعامل و همکاری ذی‌نفوذهای سازمان مالیات، ضرورت بستن راه‌های فرار مالیاتی و پرداخت مالیات متهورانه، تحقق عدالت مالیاتی جهت کاهش تأثیر منفی ذی‌نفوذهای) (گان‌وهاگ‌وود، ۱۹۸۴ و لیندبلوم، ۱۹۸۴؛ ۵) مقوله شرایط و اوضاع بین‌المللی در بردارنده ۴ کد مفهومی (تأثیر تحریم‌ها بر اقتصاد کشور، تعامل دولت با کشورهای سرمایه‌گذار جهت تقویت منابع مالیاتی، اوضاع نامناسب تجارت نفت، ضرورت جایگزینی مالیات به جای نفت و تسهیل تجارت جهانی قانونی جهت جلوگیری از تخلفات) (برنارد، ۲۰۰۵؛ ۶) شرایط و اوضاع سیاسی در بردارنده ۴ کد مفهومی (عدم پشتیبانی به موقع مقامات سیاسی در اخذ تصمیم، تعارض بین دیدگاه‌های سیاسی دولت‌های مختلف، کاهش نمود اعتراضات به قانون عملکرد موفق سازمان در گرو تأثیر مثبت فضای سیاسی کشور)

### ارائه الگوی خط‌مشی‌گذاری عمومی مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور / اسدی‌پور، امیر کبیری و مندرجین

(ون هورن و ون میتز، ۱۹۷۵؛ میلیبری مک‌لوگین، ۱۹۷۵؛ ساباتیو و مازمانیان، ۱۹۸۶؛ کالیستا، ۱۹۹۵؛ هاوالت و رامش، ۱۹۹۵؛ هی‌یونگ‌سوک، ۱۹۸۸؛ پالمبو و کالیستا، ۱۹۹۰ و گیوریان و ربیعی، ۱۳۹۱) است.

#### جدول ۳- دسته‌های مفهومی تشکیل‌دهنده مقوله‌های شرایط مداخله‌گر

شرایط	مقوله	کدگذاری ثانویه (کد مفهومی)	
مداخله‌گر (C)	تعامل بین نهادهای قانون‌گذار و نهادهای اجرایی سازمان	اولویت نظرات کارشناسان اقتصادی غیر مالیاتی در تدوین قوانین	
		ضرورت استفاده از نظرات کارشناسان سازمان در تدوین قوانین	
		تصویب قوانین متقن و شفاف از سوی نهادهای قانون‌گذار.	
	عدم درک و نبود توافق بین مجریان سازمان بر سر اهداف و اجرایی نمودن آنها	تأثیرگذاری صاحبان قدرت	پیچیدگی و ابهام در قوانین، بخشنامه‌ها و ...
			عدم انگیزه مجریان
			ضرورت توجه سازمان به نقطه نظرات مجریان سازمان
			ضرورت ایجاد همکاری و هماهنگی بین عوامل اجرایی
	نقش ذی‌نفوذا	شرایط و اوضاع بین‌المللی	ضرورت تقویت اعتماد مابین عوامل اجرایی سازمان و مودیان
			همکاری و هماهنگی بین سازمان مالیات و صاحبان قدرت اعمال نفوذ صاحبان قدرت از طریق نفوذ در قوانین مالیاتی.
			ضرورت حذف تأثیرات منفی صاحبان قدرت
	شرایط و اوضاع سیاسی	شرایط و اوضاع بین‌المللی	ضرورت تعامل و همکاری ذی‌نفوذا با سازمان مالیات
			ضرورت بستن راه‌های فرار مالیاتی و پرداخت مالیات متهورانه
تحقق عدالت مالیاتی راهی جهت کاهش تأثیر منفی ذی‌نفوذا			
تأثیر تحریم‌ها بر اقتصاد کشور			
شرایط و اوضاع سیاسی	شرایط و اوضاع سیاسی	تعامل دولت با کشورهای سرمایه‌گذار جهت تقویت منابع مالیاتی	
		اوضاع نامناسب تجارت نفت؛ ضرورت جایگزینی مالیات به جای نفت	
		تسهیل تجارت جهانی قانونی راهی برای جلوگیری از تخلفات	
		عدم پشتیبانی به موقع مقامات سیاسی در اخذ تصمیم	
شرایط و اوضاع سیاسی	شرایط و اوضاع سیاسی	تعارض بین دیدگاه‌های سیاسی دولت‌های مختلف	
		کاهش نمود اعتراضات به قانون	
		عملکرد موفق سازمان در گرو تأثیر مثبت فضای سیاسی کشور	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### استراتژی‌ها

طبق جدول ۴ در بخش استراتژی‌ها، (۱) استراتژی توسعه و توانمندسازی کارکنان در بردارنده ۲ کد

## فصلنامه مدیریت کسب و کار نوآوران/ دوره ۱۵/ شماره ۶۰/ زمستان ۱۴۰۲

مفهومی (مدیریت مشارکتی و استفاده از نظرات رده‌های میانی و متخصص سازمان)، تقویت ارتباطات بین سازمانی در بردارنده ۲ کد مفهومی (همکاری و هماهنگی سازمان مالیات با سازمان‌های دارنده اطلاعات مودیان و تهیه برنامه استراتژیک سیستمی) و ۲) استراتژی‌های پیشگیرانه نیز در بردارنده ۴ کد مفهومی (نهادینه کردن فرهنگ مالیاتی، شفاف‌سازی) مسدود نمودن راه‌های فرار مالیاتی و اولویت دادن به منابع مالیاتی قوی‌تر) به‌عنوان راهبرد مهم در ارائه و اجرای خط‌مشی مطلوب موردبحث و بررسی قرار گرفته است.

جدول ۴- دسته‌های مفهومی تشکیل‌دهنده مقوله‌های راهبردها

جایگاه	مقوله	کدگذاری ثانویه (کد مفهومی)
استراتژی‌ها (D)	استراتژی توسعه و توانمندسازی کارکنان	مدیریت مشارکتی
		استفاده از نظرات رده‌های میانی و متخصص سازمان
	استراتژی تقویت ارتباطات بین سازمانی	همکاری و هماهنگی سازمان مالیات با سازمان‌های دارنده اطلاعات مودیان
		تهیه برنامه استراتژیک سیستمی
	استراتژی‌های پیشگیرانه	نهادینه کردن فرهنگ مالیاتی
		شفاف‌سازی
		مسدود نمودن راه‌های فرار مالیاتی
		اولویت دادن به منابع مالیاتی قوی‌تر

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### پیامدها

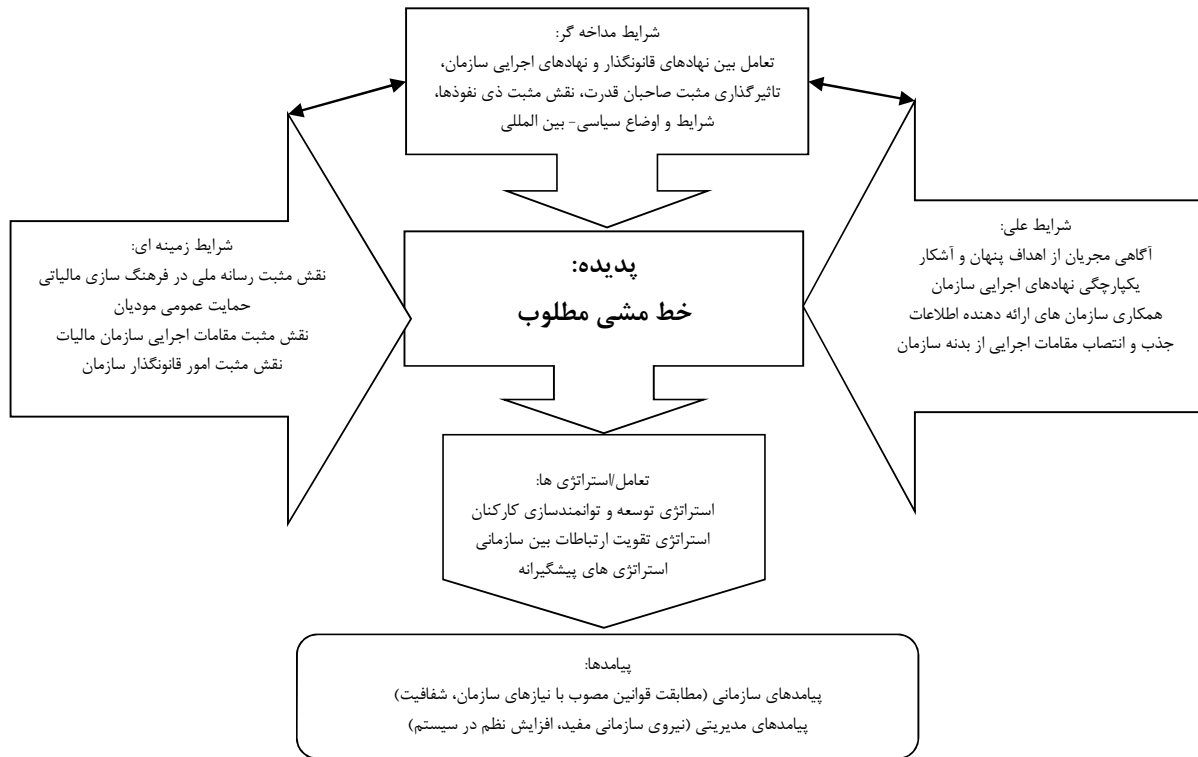
طبق جدول ۵ پیامدها در بردارنده ۲ مقوله است که عبارت‌اند از: (۱) پیامدهای سازمانی دارای ۲ کد مفهومی (مطابقت قوانین مصوب با نیازهای سازمان، شفافیت) و پیامدهای مدیریتی در بردارنده ۲ کد مفهومی (نیروی سازمانی مفید و نظم در سیستم) بوده است. در واقع با نظر به مدل طراحی شده می‌توان عنوان نمود که از آنجاکه مقولات آن بیانگر ارتباط عوامل درون و بیرون سازمانی با یکدیگر است، لذا می‌توان گفت که سازمان نیازمند اصلاح خط‌مشی موجود و یا به عبارتی ارائه خط‌مشی مطلوب می‌باشد.

جدول ۵- دسته‌های مفهومی تشکیل‌دهنده مقوله‌های پیامدها

جایگاه	مقوله	کدگذاری ثانویه (کد مفهومی)
پیامدها (E)	پیامدهای سازمانی	مطابقت قوانین مصوب با نیازهای سازمان
		شفافیت
	پیامدهای مدیریتی	نیروی سازمانی مفید
		نظم در سیستم

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ارائه الگوی خط‌مشی گذاری عمومی مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور / اسدیپور، امیر کبیری و مندرچین



شکل ۱- مدل مبتنی بر خط‌مشی مطلوب در نظام مالیاتی کشور (نظریه داده بنیاد)

### نتیجه‌گیری و بحث

پژوهش حاضر اولین تحقیق در رابطه با ارائه الگوی خط‌مشی گذاری عمومی مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور است؛ لذا محقق پیرو اهداف تحقیق طی فرآیند کدگذاری به دنبال شناسایی شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، استراتژی‌ها و پیامدهای الگوی خط‌مشی گذاری عمومی مطلوب در نظام مالیاتی کشور با در نظر گرفتن ضعف‌ها و کاستی‌های خط‌مشی گذاری موجود در سازمان است. نتایج حاصل بیانگر این است که مادامی که در نظام مالیاتی کشور مقوله‌هایی همچون آگاهی مجریان از اهداف پنهان و آشکار سازمان امور مالیاتی، یکپارچگی نهادهای اجرایی سازمان امور مالیاتی، مقوله یکپارچگی نهادهای اجرایی سازمان، همکاری سازمان‌های ارائه‌دهنده اطلاعات مودیان با سازمان امور مالیاتی و نحوه جذب و انتصاب مقامات اجرایی در سازمان مالیاتی به‌عنوان شرایط علی و تأثیرگذار بر خط‌مشی گذاری محقق نشوند، نمی‌توان انتظار عملکرد موفق و اجرای اهداف سازمان را داشت. از سویی اجرای خط‌مشی گذاری



عمومی در نظام مالیاتی کشور نیازمند فراهم شدن زمینه‌هایی است که طبق گفته صاحب‌نظران این حوزه و با توجه به شرایط کنونی نظام مالیاتی شامل نقش رسانه ملی در فرهنگ‌سازی مالیاتی، حمایت عمومی مودیان، بی‌توجهی مجریان به مشکلات سازمان، نقش مقامات اجرایی سازمان مالیات و نقش امور قانون‌گذار سازمان است. در کنار فراهم شدن این زمینه‌ها، نباید از نقش شرایط مداخله‌گر غافل شد؛ شرایطی که باوجود کنترل و در نظر گرفتن احتمالی آن‌ها باز می‌توانند در اجرای اهداف نظام مالیاتی تأثیرگذار باشند، این شرایط طبق زمینه مورد مطالعه و گفته صاحب‌نظران حوزه خطمشی‌گذاری شامل عوامل خارج از سازمان، تعامل بین نهادهای قانون‌گذار و نهادهای مردمی، عدم درک و نبود توافق مجریان سازمان بر سر اهداف و اجرایی نمودن آن‌ها، تأثیرگذاری صاحبان قدرت، نقش ذی‌نفعان، تعامل مثبت مابین ذی‌نفعان، شرایط و اوضاع بین‌المللی، اجتماعی و سیاسی، تقویت ارزش‌ها و فرهنگ مالیاتی حاکم بر جامعه و تقویت تعلق اجتماعی مودیان به سازمان است. از سویی با توجه به پدیده موردبررسی که همان ارائه خطمشی‌گذاری مطلوب در نظام مالیاتی کشور است، می‌توان استراتژی‌هایی را جهت تحقق آن ارائه نمود که عبارت‌اند از استراتژی توسعه و توانمندسازی کارکنان و استراتژی تقویت ارتباطات بین سازمانی و استراتژی‌های پیشگیرانه. در نظر گرفتن شرایط و استراتژی‌ها ما را متوجه در نظر گرفتن پیامدهای سازمانی (مطابقت قوانین مصوب با نیازهای سازمان و شفافیت) و پیامدهای مدیریتی (نیروی سازمانی مفید، نظمی در سیستم) می‌سازد. با توجه به نظرات صاحب‌نظران حوزه خطمشی‌گذاری مالیاتی در مورد ضعف‌های خطمشی‌موجود در نظام مالیاتی کشور، می‌توان پیشنهادهایی را در راستای بهبود عملکرد نظام مالیاتی کشور با نظر به ارائه الگوی خطمشی‌گذاری مطلوب ارائه نمود که در ادامه به آن‌ها پرداخته شده است:

تدوین قوانین مالیاتی متقن می‌تواند نقش منفی گروه‌ها و اشخاص ذی‌نفع و ذی‌نفع را کاهش دهد. در فرآیند خطمشی‌گذاری، به نهادهای تخصصی مردم‌نهاد بیشتر توجه کنند؛ چراکه مودیان در کشور همچون سایر قشرهای جامعه بیشتر از نهادهای مردم‌نهاد تأثیر می‌پذیرند. به نیروهای واقع در سلسله‌مراتب سازمانی بیشتر توجه شود؛ زیرا به‌عنوان افراد مطلع از مشکلات اجرای خطمشی نظام مالیاتی می‌توانند کمک زیادی به اصلاح و اجرای خطمشی مطلوب که خطمشی سیستمی است، نمایند. در زمینه استراتژی‌ها و پیامدها، تأثیر توسعه و توانمندسازی نیروی انسانی مفید در خطمشی‌گذاری مالیاتی مورد مطالعه قرار گیرد؛ اثرات ملموس و ناملموس خروجی‌های خطمشی‌گذاری مطلوب که همانا خطمشی‌گذاری سیستمی است در جامعه مورد مطالعه قرار گیرد. با توجه به متغیر بودن اولویت ورودی در نظام مالیاتی در کشورهای مختلف، نظام مالیاتی ایران در صورت در اولویت قرار دادن استخدام نیروی انسانی متخصص و شایسته و اطلاعات صحیح مودیان می‌تواند خروجی مطلوبی را داشته باشد که در درازمدت باعث بهبود عملکرد سازمان می‌شود.

## ارائه الگوی خطمشی گذاری عمومی مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور / اسدیپور، امیر کبیری و مندرجین

### منابع

- ۱) ایمانی خوشخو، محمدحسین؛ امیرمستوفیان، طیبه (۱۳۹۷) ارتقای فرهنگ مالیاتی و تأثیر آن برگسترش چتر مالیاتی و شناسایی مؤدیان جدید، پژوهشنامه مالیات، شماره ۲۶ (پیاپی ۳۷)، صص ۱۴۶-۱۱۷.
- ۲) اشتراوس، آنسلم؛ کوربین، جولیت (۱۳۹۵) "مبانی پژوهش کیفی؛ فنون و مراحل تولید نظریه زمینه‌ای"، ترجمه ابراهیم افشار، چاپ پنجم، تهران، نشر نی.
- ۳) الوانی، سید مهدی (۱۳۹۵) "مدیریت عمومی"، چاپ ۵۳، تهران، نشر نی.
- ۴) باقری، محمدرضا؛ پورعزت، علی اصغر (۱۳۹۲) ارائه الگوی ترکیبی برای خطمشی گذاری در عرصه دانشگاه، فصلنامه مجلس و راهبرد، سال بیستم، شماره ۷۴، صص ۱۹۹-۱۶۵.
- ۵) حاجی پور، ابراهیم؛ فروزنده، لطف‌الله؛ دانایی‌فرد، حسن؛ فانی، اصغر (۱۳۹۴) طراحی الگوی آسیب‌شناسی اجرای خطمشی عمومی در ایران، فصلنامه مدیریت نظامی، شماره ۵۸، صص ۲۳-۱.
- ۶) حجازی فر، سعید (۱۳۹۱) محیط خطمشی گذاری، مجله راهبرد توسعه، شماره ۳۰، صص ۱۹۴-۱۷۲.
- ۷) دانش فرد، کرم الله (۱۳۹۵) "فرایند خطمشی گذاری عمومی"، چاپ اول، تهران، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- ۸) دانایی‌فرد، حسن (۱۴۰۰) آنچه کیفیت حکمرانی ملی کشور را تهدید می‌کند: خطمشی‌های بد، نبود خطمشی‌های لازم، خطمشی‌های تأخیری، مطالعات مدیریت دولتی ایران، سال چهارم، شماره ۲، صص الف-ی.
- ۹) شیخ‌حسینی، علی؛ فقیهی، ابوالحسن؛ دانش‌فرد، کرم‌اله (۱۳۹۷) آسیب‌شناسی سیاست مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران: بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور، شماره ۳۸ (پیاپی ۸۶)، صص ۱۶۴-۱۳۱.
- ۱۰) قاسمی، مبینا؛ حسینی، سید احمد؛ بیگی نیا، عبدالرضا (۱۳۹۶) شناسایی موانع اجرای خطمشی عمومی بر اساس قانون مدیریت خدمات کشوری، اولین کنفرانس بین‌المللی پارادایم‌های نوین مدیریت هوش تجاری و سازمانی، کد COI ماده OICONFERENCE01\_348.
- ۱۱) مقدس پور، سعید (۱۳۹۰) "واکاوی عوامل عدم موفقیت برخی خطمشی‌های عمومی در جمهوری اسلامی ایران (مورد کاوی: خطمشی مالیاتی کشور)" کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس.
- ۱۲) میرزمانی، اعظم؛ اخوان‌علوی، سیدحسین؛ امیری، علی‌نقی؛ اسماعیلی، حسین (۱۳۹۷) فهم فرآیند سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران: عوامل مؤثر بر دستورگذاری مالیاتی در سطح ملی و بازیگران آن، مجله تحقیقات مالیاتی، شماره ۳۶ (پیاپی ۸۴)، صص ۲۴۸-۲۱۱.

۱۳) منوریان، عباس (۱۳۹۴) "اجرا و ارزیابی خطمشی عمومی"، چاپ اول، تهران، موسسه کتاب مهربان نشر.

- 14) Azhar Abas, Muhamad, (2019). " Public Policy and Governance: Theory and Practice.", <https://www.researchgate.net/Publication / 332406879>
- 15) Anderson, E.J. (1982)."Public Policy making: An Introduction. Seventh Edition". Boston, MA: Wadsworth Publishing
- 16) Dye, Thomas R. (2013), "Understanding Public Policy". Fourteenth Edition Pearson Education.
- 17) Dror, Y. (1968), Public Policy Making Reexamind, San Francisco: chandler.
- 18) Gobena, Lemessa Bayissa, Dijke, Marius Van (2017). Fear and Caring: Procedural Justice, Trust, and Collective Identification as Antecedents of Voluntary Tax Compliance, Journal of Economic Psychology, Volume 62, October 2017, Pages1-16.
- 19) Howlett, Michael; Ramesh, M. (2001). "Study of public policy, translated by Abbas Manvarian and Ebrahim Golshan", Public Management Training Center, First Edition.
- 20) Hogwood, B and Gunn, L. (1984)."Why Prefect Implementation is Unattainabl? Policy analysis for the World", Oxford University Press, PP:240-241.
- 21) Knauer ,N. J. (2014). "Critical Tax Policy: A Pathway to Reform?" Northwestern Journal of Law & Social Policy. 9(2), 206-263.
- 22) Lindblom, C. (1984)." Policy Making Process", N. J: Prentice- Hall, Inc.
- 23) McConnell, A. & T Hart, P. (2019). Inaction and public policy: understanding why policymakers „do nothing“.Policy Sciences, 52(4), 645-661.
- 24) Profeta, P.& Scabrosetti, S. (2010)."The Political Economy of Taxation. Lessons from Developing Countries". Edward Elgar.
- 25) Sabatier, P and Mazmanian, D. (1996)."The Condition of Effective Implementation Houghton Mifflin", Sixth, PP:382-383.

ارائه‌الگوی خط‌مشی‌گذاری عمومی مطلوب در سازمان امور مالیاتی کشور / اسدی‌پور، امیر کبیری و مندرجین

یادداشت‌ها:

- 
- 1 Profeta and Scabrosetti
  - 2 Azhar Abas
  - 3 Gobena and Dijke
  - 4 Knauer
  - 5 Dror
  - 6 Dye
  - 7 Seelkopf & Lierse
  - 8 McConnel & T Hart
  - 9 Hogwood and Gunn
  - 10 Lindblom
  - 11 Hogwood and Gunn
  - 12 Sabatier and Mazmanian
  - 13 Anderson
  - 14 Van Horn and Van Mitter
  - 15 Milberry McLaughlin
  - 16 Palmbo and Calista
  - 17 Kalista
  - 18 Hey Young Suk
  - 19 Howlett and Ramesh
  - 20 Mackind
  - 21 Straus and Corbin

---

## Presenting the ideal public policy model in the Tax Organization of Iran

Hamze Asad Pour<sup>1</sup>

Receipt: 09/12/2022      Acceptance: 04/03/2023      Ali Reza Amir Kabiri<sup>2</sup>

Mohammad Reza Rabiee Mandjin<sup>3</sup>

### Abstract

The purpose of this article is to identify the causal, contextual, intervening conditions, strategies and consequences of presenting a public policy model in the country's tax affairs organization. Public policy making is a process during which some issues are brought to the attention of the government, solutions are developed for them, and a policy is approved and implemented from among the solutions. In fact, the pattern of determining the general policy determines the basic framework of using a specific strategy. In terms of methodology, this research is a qualitative research (foundation data theory). The sampling method is theoretical and purposeful and the sample size is 14 experts in the field of policy making in the country's tax system. The content of the research is using the semi-structured interview technique and Structured and compiled with experts. The findings during the process of open, central and selective coding indicate that the ideal general policy model of the country's tax organization includes the above conditions (3 categories and 12 conceptual codes and 173 primary codes), background conditions (4 category and 23 conceptual codes and 168 primary codes), intervening conditions (6 categories and 22 conceptual codes and 220 primary codes), strategies (3 categories, 8 conceptual codes and 48 primary codes) and outcomes (2 categories, 4 conceptual codes and 30 is the primary code).

### Keywords

general policy, Iran Tax Affairs Organization, partial-gradual policy, foundational data theory

1) Department of Public management, Central Tehran Branch, Islamic Azad university, Tehran, Iran. hamze.asadpour@gmail.com

2) Department of Public management, Central Tehran Branch, Islamic Azad university, Tehran, Iran. (Corresponding Author) ali.amirkabiri@iauctb.ac.ir

3) Department of Public management, Central Tehran Branch, Islamic Azad university, Tehran, Iran. m.rabiee2012@yahoo.com