

شرایط و عوامل موثر بر اجرای خط مشی‌های مالیاتی در ایران

دکتر غلامرضا معمارزاده*

دکتر حبیب‌ا.. طاهرپور کلانتری**

چکیده

در پی یافتن عوامل موثر بر اجرای خط مشی‌های مالیاتی مجلس و دلایل عدم اجرای این خط مشی‌ها، ابتدا با توجه به مبانی نظری تحقیق و نظر اهل خبره ۳۶ متغیر شناسایی گردید. بر اساس متغیرهای شناسایی شده، پرسشنامه‌ای با ۱۶۷ سوال تهیه شد. از ۳۵۰ نفر (حجم نمونه) از ممیزان کل و سر ممیزان درخواست گردید، نسبت به ۲۳۳ قانون مصوب مجلس که وظیفه اجرای آنها را بر عهده داشتند، اظهار نظر نمایند. با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی، به روش واریماکس، عوامل موثر بر اجرای خط مشی‌های مالیاتی عبارتند از: (۱) شفافیت سیاست‌ها و قوانین مالیاتی، (۲) رهبری سازمانی و توجه به فرهنگ جامعه و مشارکت در امر قانونگذاری، (۳) شرایط اجتماعی و سیاسی و حمایت مردمی، (۴) اهمیت سازمان مجری برای سایر سازمانها و نهادها، (۵) تعهد سازمان مجری و مسئولین‌شان به اجرا، (۶) گرایش مجریان به اجرا و منطقی بودن آن از نظر آنها، (۷) جو همدلی و همکاری در سازمان، (۸) انگیزش و تمایلات کارکنان سازمان مجری، (۹) گوناگونی و تنوع مودیان و سازمان‌های وابسته، (۱۰) محدودیت زمانی و ضمانت اجرا، (۱۱) شرایط اقتصادی، و (۱۲) دانش و آگاهی‌های کارکنان سازمانهای مجری سیاستها و قوانین مالیاتی. مجمع واریانسی که این عوامل تبیین می‌کنند، برابر با ۴۹/۷ است.

واژگان کلیدی

خط مشی عمومی، خط مشی انضباطی، خط مشی توزیعی، خط مشی توزیعی مجدد، خط مشی‌های قضایی، خط مشی‌های اجرایی، خط مشی‌های تقنینی، اجرای خط مشی.

* عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران

** عضو هیات علمی موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی کشور

مقدمه

به طور عملی، خط مشی گذاری در دنیا و از جمله در کشورمان، ایران، سابقه طولانی دارد. اگرچه مطالعات و تحقیقات نظری درباره فرآیند خط مشی گذاری، به طور کلی، و عناصر و مراحل خط مشی گذاری، به طور اخص، در کشورهای غربی سابقه نسبتاً طولانی دارد. اما در ایران مطالعه و تحقیق در خط مشی گذاری هنوز مراحل اولیه خود را طی می‌کند. تحقیق حاضر در پی شناسایی عوامل موثر بر اجرای خط مشی‌های مالیاتی مصوب مجلس طراحی و اجرا شده است. در این مقاله، قلمرو نظری بحث هم از نظر نوع خط مشی (مرجع و موضوع) و هم از نظر مرحله‌ای از خط مشی گذاری که این تحقیق بر آن تمرکز دارد، تعیین شده است. لذا ابتدا به طور مختصر به تعریف برخی از مفاهیم از جمله خط مشی و انواع آن، فرآیند خط مشی گذاری، و مراحل آن از جمله صورت بندی، اجرا، و ارزیابی خط مشی پرداخته شده است. پس از تشریح روش اجرای تحقیق، در پی شناسایی شرایط و عوامل موثر بر اجرای قوانین مالیاتی، حاصل و نتایج تحقیق انجام شده در حوزه میدانی به طور مشروح‌تری ارائه می‌گردد.

خط مشی عمومی

تعاریف زیادی از خط مشی توسط صاحب نظران این رشته ارائه شده است. بنا بر یک تعریف خط مشی عمومی تصمیمی است که در قبال یک مشکل عمومی اتخاذ می‌شود. اما باید در نظر داشت خط مشی صرفاً اتخاذ تصمیم نیست بلکه فرآیندی است شامل تمام اقدامات که از زمان احساس مشکل شروع می‌شود و به ارزیابی نتایج حاصل از اجرای خط مشی ختم می‌گردد (الوانی و شریف‌زاده، ۷۹، ۲). توماس‌دای^۱ (۱۹۹۳) در کتاب خود خط مشی را این گونه تعریف می‌کند: «هر آنچه که حکومتی انتخاب می‌کند تا انجام دهد یا انجام ندهد».

انواع خط مشی

یکی از متداول‌ترین طبقه بندی انواع خط مشی به قوای سه‌گانه هیات حاکمه مربوط می‌شود که متناسب با حوزه فعالیت، اختیار و عملکرد خود خط مشی‌های سه‌گانه را تهیه و تدوین می‌نمایند.

۱- خط مشی‌های قضایی- به وسیله قوه قضائیه و دادگاه‌ها اتخاذ و تدوین می‌شود مانند دستورالعمل‌های قوه قضائیه و یا

آرای دیوان عالی کشور که به وحدت رویه در رسیدگی به دعاوی می‌انجامد.

۲- خط مشی‌های اجرایی - که به وسیله سازمانها و دستگاههای قوه مجریه تهیه و تنظیم می‌شود. نظیر آیین نامه‌ها، تصویب نامه و بخشنامه‌های وزارتخانه‌ها یا هیات دولت.

۳- خط مشی‌های تقنینی - که به وسیله نمایندگان مجلس قانونگذاری از طریق ارائه طرحها یا لوایح قانونی مطرح و تصویب می‌شوند مانند قوانین موضوعه.

با توجه به کارکرد و ویژگی خط مشی یکی از دانشمندان برای تبیین فعالیت‌های خط مشی عمومی یک تقسیم بندی سه‌گانه را ارائه داده است:

الف- خط مشی انضباطی - بازدارنده: به طور کلی این قوانین فعالیت‌ها و اعمال شهروندان را در سطح جامعه تنظیم می‌نماید. ضوابط انضباطی - بازدارنده در زمینه‌های مختلف نظیر: بازرگانی، ثبت نرخ‌ها، بهداشت و امنیت عمومی، ارتباطات و دیگر مسائل اجتماعی، برای رفع نیازها و مشکلات مردم مورد استفاده قرار می‌گیرد.

ب- خط مشی توزیعی: خط مشی‌های توزیعی نحوه استفاده از کالاها و خدمات را برای بخش‌های معینی از جامعه روشن می‌سازد. از مهمترین زمینه‌های کاربرد خط مشی توزیعی، بهداشت و رفاه عمومی است.

ج- خط مشی توزیعی مجدد: هدف این نوع خط مشی‌ها توزیع مجدد امکانات و منابع در جامعه می‌باشد، مانند مالیات تصاعدی برای افرادی که از سطح درآمد بالایی برخوردارند و از محل این نوع درآمدها، برنامه‌های رفاه و تامین اجتماعی تهیه و تنظیم می‌شود (الوانی و شریف‌زاده، ۱۳۷۹، ۱۰).

در این پژوهش، از یک سو، تمرکز بر خط مشی‌های تقنینی و سیاسی - تقنینی بوده، از سوی دیگر، تمرکز بر خط مشی‌های توزیعی مجدد بوده است. زیرا خط مشی‌هایی که توسط مجلس شورای اسلامی و در ارتباط با موضوع مالیات می‌باشد، مورد بررسی قرار گرفته است. پس از تعیین تمرکز تحقیق از نظر نوع خط مشی (مرجع و موضوع خط مشی)، مناسب است که تاکید این پژوهش از نظر مرحله خط مشی گذاری نیز مشخص شود.

فرآیند خط مشی گذاری عمومی

در عمل شاید نتوان مراحل خط مشی گذاری را از یکدیگر جدا نمود. ولی برای تجزیه و تحلیل فرآیند خط مشی گذاری، به طور کلی می‌توان آن را شامل مراحل زیر دانست:

۱- مرحله شناخت، درک و بیان مسئله یا مشکل

1. Thomas dye

عبارت است از فرآیندی که در آن، برنامه‌ها یا خط‌مشی‌ها به اجرا گذاشته می‌شوند. مرحله‌ای که نشان می‌دهد طرح‌ها چگونه عملی می‌شوند. الوانی و شریف زاده (۱۳۸۱) در کتاب خود دو تعریف از اجرای خط‌مشی ارائه داده‌اند:

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

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

نویسنده دیگری (جاستین لونگو^۲ ۱۹۹۷) اجرای خط‌مشی را مرحله‌ای از فرآیند خط‌مشی می‌داند، که در آن:

- نیاتی که زمینه خط‌مشی‌های پذیرفته هستند، عملی می‌شوند،

- ایده‌هایی که به اقداماتی تبدیل می‌شوند،

- اقداماتی که به وسیله بازیگران، هم‌دولتی و هم‌غیردولتی برای نیل به هدف یا عملی ساختن یک استراتژی اعمال می‌شود،

- اقداماتی که نتایج و اثراتی را در این زمینه در بر دارد.

تا اوایل دهه ۱۹۷۰ در عرصه خط‌مشی، مرحله اجرا مشکل‌آفرین تلقی نمی‌شد. فرض بر این بود که بلافاصله با تنظیم خط‌مشی، می‌توان آن را به سادگی به اجرا در آورد. این تصور با انتشار کارهای پرسمن^۳ و وایلداوسکی^۴ درباره اجرای برنامه‌ها دستخوش تغییر شد. بررسی آنها از برنامه‌های اشتغال ساکنان شهرهای اوکلند و کالیفرنیا نشان داد که برنامه‌های ایجاد شغل به نحوی که خط‌مشی‌گذاران پیش‌بینی کرده بودند، به اجرا در نیامده است. بررسی‌های دیگر نیز تایید کردند که برنامه‌های جامعه بزرگ دولت جانسون^۵ تا سال ۱۹۶۸ در ایالات متحده به اهداف منظور نظر دست نیافتند و ریشه مشکل در شیوه اجرای آنها بوده است. تحقیقات سایر کشورها نیز نتایج مشابهی را نشان می‌داد. حاصل همه این مطالعات، تلاش منظم برای شناخت عواملی بود که اجرای خط‌مشی‌های عمومی را آسان یا دشوار می‌کرد (هاولت و رامش، ۱۳۸۰، ۲۴۶-۲۴۵).

عملی کردن برنامه، آن‌طور که در ابتدا به نظر می‌رسد چندان ساده نیست. به دلیل وجود مجموعه عواملی، برنامه‌ها ممکن است آن‌گونه که منظور نظر بوده‌اند، به اجرا در نیایند. این‌ها واقعیت‌های اجرایی هستند. واقعیت‌هایی که از اهداف در نظر

۲- ارجاع و طرح مسئله در سازمانهای عمومی

۳- شکل‌گیری، تهیه و تدوین خط‌مشی

۴- قانونی کردن و مشروعیت دادن به خط‌مشی

۵- ابلاغ و اجرای خط‌مشی عمومی

۶- ارزیابی خط‌مشی اجرا شده و کسب اطلاعات از بازتاب عملیات اجرا شده

به طور کلی، در دسته بندی دیگر، می‌توان فرآیند خط‌مشی را به سه مرحله تقسیم نمود:

۱- صورت‌بندی و تصویب خط‌مشی: مرحله‌ای از فرآیند خط‌مشی است که در آن برای یک مشکل خاص، یک سلسله اقدامات قابل قبول و مرتبط شناسایی شده و به شکل قانونی در می‌آید. به عبارت دیگر، نتایج مورد انتظار از این مرحله، ارایه راه حلی برای مشکل عمومی است (لستر و جی آر، ۸۱).

۲- اجرا یا پیاده‌سازی خط‌مشی: که با توجه به این که تمرکز پژوهش حاضر بر اجرای خط‌مشی است، بعداً به طور مفصل تری تشریح می‌شود.

۳- ارزیابی خط‌مشی: لستر و جی آر (۱۳۸۱) معتقدند که ارزیابی خط‌مشی با آگاهی از پیامدهای خط‌مشی عمومی ارتباط مستقیم دارد. به عبارت دیگر ارزیابی خط‌مشی بررسی اثربخشی کلی از یک برنامه ملی در پاسخ‌گویی به اهداف آن یا ارزشیابی از اثر بخشی نسبی دو یا چند برنامه در پاسخ‌گویی به اهداف متداول است. همان‌گونه که در قبل آمد، تمرکز این پژوهش از نظر فرآیند خط‌مشی‌گذاری، مرحله اجرای خط‌مشی است. در ادامه به تشریح این مرحله و عوامل و شرایط موثر بر آن پراخته می‌شود.

اجرای خط‌مشی

اگر به خط‌مشی‌گذاری به عنوان مجموعه‌ای از مراحل نگریسته شود، و یا اگر به آن به عنوان یک فرایند نظر شود، اگر قائل به جدایی اداره از سیاست باشیم و یا بر عکس، در هر کدام از این شرایط اجرای خط‌مشی تعریف متفاوتی را خواهد داشت. در ساده‌ترین شکل، اجرا، انجام کامل نیات خط‌مشی توسط کارکنان دولتی معرفی می‌گردد.

پاپادوپولوس^۱ اجرا را مرحله‌ای در فرآیند خط‌مشی می‌داند که در طی آن خط‌مشی عملیاتی می‌شود - مسئولین دولتی خط‌مشی را عملی خواهند کرد یا برای عملی کردن آن سعی می‌کنند و بنابراین اهداف خط‌مشی حاصل خواهد شد، یا برای نیل به آن تلاش می‌کنند. در تعریف دیگری، اجرای خط‌مشی

2. Justin Longo
3. Perssman
4. Wildavsky
5. Janson

1. T.Papadopoulos

مشی برای اجرا باید حاوی مقررات روشنی باشد تا سازمان‌های مجری به وسیله آنها خط مشی را به اجرا در آورند. همچنین وظیفه اجرا باید به سازمان مجری داده شود که از تجربه و تعهد لازم بر خوردار باشد (هاولت و رامش، ۱۳۸۰، مازمانیان و ساباتیئر، ۱۹۸۹). متغیرهای تاثیرگذار اجرای خط مشی وجود دارد، که به دلیل جلوگیری از طولانی شدن بحث از ادامه آن صرف نظر می‌شود، و علاقه‌مندان به این بحث، به اصل گزارش تحقیق رجوع داده می‌شوند.

روش پژوهش

سوال تحقیقی که محقق در این پژوهش در پی یافتن جواب آن است، عبارت از این است که عوامل موثر بر اجرای خط مشی‌های مالیاتی مصوب مجلس کدامند. در این تحقیق جامعه آماری، از یک سو شامل کلیه قوانین مالیاتی مصوب مجلس شورای اسلامی ایران از ابتدای سال ۵۸ لغایت سال ۸۱ است (به استثنای قوانین بودجه مجلس شورای اسلامی ایران از ابتدای سال ۱۳۵۸ لغایت سال ۱۳۸۱، در ارتباط با موضوع مالیات تعداد ۲۳۳ قانون تصویب شده است). از سوی دیگر، شامل کلیه ممیزان کل و سر ممیزان شاغل در سازمان مالیاتی استان تهران است. علت انتخاب این افراد به دلیل تجربه و آشنایی آنها در ارتباط با قوانین تصویب شده دو دهه ۶۰ و ۷۰ می‌باشد، که تعداد آنها بیش از ۴۵۰ نفر می‌باشد. حجم نمونه از حیث شاغلین در سازمان مالیاتی ۳۲۰ نفر و از حیث قوانین مصوب مجلس، بر حسب شماره و موضوع قانون، ۷۹ قانون است.

در این پژوهش از دو ابزار جمع‌آوری اطلاعات، پرسشنامه و اسناد و مدارک استفاده شده است. از پرسشنامه در دو مرحله استفاده شده است. که در زیر به تشریح هر یک پرداخته می‌شود.

الف- پرسشنامه خبره

در مرحله یکم بر اساس نظریه‌های مختلف ارائه شده از سوی صاحب نظران در امر اجرای خط مشی، ابتدا فهرستی از عوامل و شرایط تاثیرگذار بر اجرای خط مشی تهیه شد. سپس با استفاده از این فهرست و طیف لیکرت پرسشنامه‌ی خبره‌ای تدوین گردید. در این پرسشنامه از خبرگان و صاحب نظران در امر قوانین مالیاتی خواسته شد که نسبت به میزان اهمیت هر یک از عوامل و شرایط تاثیرگذار بر اجرای خط مشی اظهار نظر نمایند. پاسخ دهنده‌گان به این پرسشنامه، در این مرحله، کلیه

گرفته شده و مقررات تعیین شده برای دستیابی به آنها کاملاً متفاوت هستند.

اجرای خط مشی تابع عوامل و شرایط زیاد و گوناگونی است. صاحب نظران زیادی در شناسایی عوامل موثر مطلب نوشته‌اند. در زیر برخی از این عوامل به طور اشاره و گذرا مطرح می‌شود. هاولت و رامش (۱۳۸۰) معتقدند که طبیعت مسایل بر اجرای برنامه‌هایی که برای مواجهه با آنها طراحی شده‌اند، به شیوه‌های مختلف اثر می‌گذارند. تعدد اهداف مسائل در برنامه‌های دولت ممکن است اجرای آنها را با دشواری همراه سازد (مازمانیان و ساباتیئر، ۱۹۸۹، هاولت و رامش ۱۳۸۰). ابعاد گروه هدف نیز عامل موثر دیگری بر اجرای خط مشی است. هر چه گروه هدف، وسیع‌تر و متنوع‌تر باشد، اثرگذاری بر رفتار اعضا به نحو مطلوب دشوارتر خواهد بود (هی یونگ سوک، ۱۹۸۸، مازمانیان و ساباتیئر، ۱۹۸۹، هاولت و رامش ۱۳۸۰). میزان تغییر رفتاری که خط مشی در نظر دارد، در گروه هدف ایجاد کند، تعیین کننده میزان مشکلاتی است که در اجرا پدید خواهند آمد (وان هورن و وان متر، هی یونگ سوک، ۱۹۸۸، مازمانیان و ساباتیئر، ۱۹۸۹، هاوت و رامش ۱۳۸۰، پاپادوپولوس، ۲۰۰۰). اوضاع اجتماعی می‌تواند بر درک ما از مسئله و در نتیجه شیوه اجرای برنامه تاثیر گذارد. تغییرات اوضاع اقتصادی تاثیر مشابهی بر اجرای خط مشی‌ها می‌گذارد. دسترسی به فن آوریهای جدید نیز می‌تواند باعث دگرگونی‌هایی در خط مشی شود. تغییرات اوضاع و احوال سیاسی نیز عامل تاثیر گذار مهمی در اجرای خط مشی‌ها است (هی یونگ سوک، ۱۹۸۸، مازمانیان و ساباتیئر، ۱۹۸۹، هاولت و رامش ۱۳۸۰). نحوه سازماندهی تجهیزات اداری مؤسسات مجری خط‌مشی نیز شیوه اجرای خط مشی تاثیر می‌گذارد. منابع سیاسی و اقتصادی گروه‌های هدف نیز بر اجرای خط مشی اثر می‌گذارند. شفافیت در بیان اهداف خط مشی، به اجرای آن به مجریان کمک می‌کند (هوگوود و گان، ۱۹۸۶، پاپادوپولوس، ۲۰۰۰، مازمانیان و ساباتیئر، ۱۹۸۹). تهیه خط مشی باید به صورت ضمنی یا آشکار به یک نظریه علی معتبر متکی باشد، تا مشخص شود چرا از موارد تعیین شده انتظار می‌رود مشکل موجود را بر طرف کند (مازمانیان و ساباتیئر، ۱۹۸۹، پاپادوپولوس، ۲۰۰۰، هوگوود و گان، ۱۹۸۶). برای آنکه خط‌مشی بتواند در اجرا موفق باشد، باید از اعتبار کافی برخوردار باشد. یکی از مطمئن‌ترین راه‌های از بین بردن یک برنامه، عدم تخصیص اعتبار لازم برای آن است (هی یونگ سوک، ۱۹۸۸، مازمانیان و ساباتیئر، ۱۹۸۹، پاپادوپولوس، ۲۰۰۰، هوگوود و گان، ۱۹۸۶). خط

مالیاتی	
۲۹	مشروعیت سازمانهای مجری سیاستها و خط مشی های مالیاتی
۳۰	انگیزش و تمایلات کارکنان سازمانهای مجری سیاستها و قوانین مالیاتی
۳۱	نظارت و ارزیابی عملکرد سازمانهای مجری توسط سایر ارگانها و نهادهای جامعه
۳۲	میزان توجه قانونگذار به ریشه های مختلف عدم پرداخت مالیات
۳۳	گرایشهای مجریان سیاستها و قوانین مالیاتی
۳۴	فرهنگ حاکم بر جامعه
۳۵	اجرای آزمایشی قوانین مالیاتی در بخشی از کشور و برای مدتی معین
۳۶	کمیت و تعداد گروههای مودیان مالیاتی
۳۷	تجربه سازمانهای مسئولین مجری برای اجرای قوانین مالیاتی
۳۸	مشارکت سازمانهای مجری در تدوین طرحها و لایحه های مالیاتی

اعضای شورای عالی مالیاتی و برخی از نمایندگان مجلس ششم در دو کمیسیون اقتصاد و برنامه و بودجه مجلس و برخی صاحب نظران دیگر بوده‌اند. همچنین از این خبرگان خواسته شده بود، اگر عوامل و شرایط دیگری را، به غیر از آنچه که در نظریه‌ها آمده است، در اجرای خط مشی‌ها موثر می‌دانند، به فهرست قبلی اضافه نمایند. جدول ۱ مجموعه عوامل و شرایط تاثیرگذار بر اجرای خط مشی حاصل از نظریه‌ها و اظهار نظرهای خبرگان را نشان می‌دهد.

جدول ۱ فهرست عوامل و شرایط موثر بر اجرای سیاستها و قوانین مالیاتی

عوامل و شرایط موثر بر اجرای سیاستها و قوانین مالیاتی	
۱	پيچيدگي يا سادگي اجرای قانون
۲	گوناگونی و تنوع گروههای مودیان مالیاتی
۳	میزان تغییر رفتار مورد نیاز در مودیان مالیاتی
۴	تغییرات اوضاع اجتماعی برای تدوین و اجرای سیاستها و قوانین مالیاتی
۵	تغییرات در اوضاع اقتصادی در تدوین و اجرای قوانین و سیاستهای مالیاتی
۶	شرایط اقلیمی و جغرافیایی در تدوین و اجرای قوانین مالیاتی
۷	شرایط و اوضاع سیاسی در تدوین و اجرای قوانین مالیاتی
۸	فناوریهای جدید در اجرای قوانین و سیاستهای مالیاتی
۹	ساختار سازمانی سازمانهای مجری سیاستها و قوانین مالیاتی
۱۰	حمایت مردمی از خط مشیها و قوانین مالیاتی در طول اجرای آنها
۱۱	پشتیبانی یا مخالفت مودیان مالیاتی در تدوین و اجرای قوانین و سیاستهای مالیاتی
۱۲	بیان روشن اهداف و سلسله مراتب قوانین و سیاستهای مالیاتی
۱۳	وجود مقررات و دستورالعملهای روشن و لازم برای اجرای قوانین و سیاستهای مالیاتی
۱۴	میزان منطقی بودن قوانین و سیاستهای مالیاتی (یا به عبارت دیگر، پشتیبانی قوانین و سیاستهای مالیاتی بوسیله یک نظریه معتبر)
۱۵	تخصیص اعتبار کافی (منابع مالی) برای اجرای قوانین و سیاستهای مالیاتی
۱۶	تعهد سازمانهای مجری و مسئولینشان به اجرای سیاستها و قوانین مالیاتی
۱۷	تجربه سازمانهای مجری در باره اجرای سیاستها و قوانین مالیاتی
۱۸	ابزارهای خط مشی برای ترغیب و وادار ساختن مودیان مالیاتی (وسایل یاتدابیری که قانونگذار یا سازمان مجری برای ترغیب یا وادارسازی مودیان مالیاتی از آنها استفاده می کند)
۱۹	میزان اختیار و آزادی عمل سازمان مالیاتی، اعطا شده از سوی قوانین مالیاتی
۲۰	وجود انسجام و هماهنگی سلسله مراتبی در داخل و در میان سازمانهای مجری قوانین و سیاستهای مالیاتی
۲۱	گرایشها و منابع گروههای قانونگذار (تهیه کنندگان و تصویب کنندگان) سیاستها و قوانین مالیاتی
۲۲	زمان اجرای سیاستها و قوانین مالیاتی
۲۳	آموزش برای کارکنان سازمانهای مجری سیاستها و قوانین مالیاتی
۲۴	سیستم اطلاعاتی برای اجرای سیاستها و قوانین مالیاتی
۲۵	جوسازمانی حاکم بر سازمانهای مجری
۲۶	میزان حمایت موسساتی که سازمانهای مجری را از نظر مالی و قانونی پشتیبانی می کنند
۲۷	مهارتهای رهبری مسئولین سازمانهای مجری سیاستها و قوانین مالیاتی
۲۸	توافق و سازگاری در بین نمایندگان مجلس یا مجریان سیاستها و قوانین

همان گونه که در جدول ۲، که مربوط به کل خبرگان اعم از نماینده و عضو شورای عالی مالیاتی است، مشاهده می‌شود، به استثنای متغیر ۳۶ (کمیت و تعداد گروههای مودیان مالیاتی)، میانگین بقیه پاسخ‌های خبرگان بالای ۲/۵ از ۴ است. به عبارت دیگر، خبرگان اذعان دارند، به استثنای متغیر ۳۶، متغیرهای دیگر در جدول فوق بر اجرای قوانین تاثیر دارد.

جدول ۲ آمار توصیفی پاسخهای خبرگان در باره عوامل و شرایط تاثیرگذار

عوامل و شرایط تاثیر گذار	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
۱	۲	۴	۳/۴۵	۰/۷۵
۲	۱	۴	۲/۹۱	۰/۸۷
۳	۱	۴	۳/۰۶	۰/۷۲
۴	۲	۴	۳/۳۹	۰/۶۱
۵	۲	۴	۳/۶۵	۰/۵۴
۶	۱	۴	۲/۸۲	۰/۸۰
۷	۱	۴	۲/۹۴	۰/۹۵
۸	۱	۴	۳/۱۵	۰/۹۹
۹	۱	۴	۳/۳۶	۰/۸۲
۱۰	۱	۴	۳/۳۹	۰/۷۹
۱۱	۱	۴	۲/۹۱	۰/۸۴
۱۲	۲	۴	۳/۱۵	۰/۸۳
۱۳	۲	۴	۳/۵۶	۰/۶۱
۱۴	۱	۴	۳/۱۹	۰/۸۲
۱۵	۱	۴	۳/۲۶	۰/۸۳
۱۶	۲	۴	۳/۳۸	۰/۷۴

اسلامی ایران کدامند، و با توجه به مقیاسها، نوع متغیرها، از تکنیک آماری تحلیل عاملی^۱ استفاده شده است. تحلیل عاملی روش مناسبی در ساختن مقیاس برای رشته ای از متغیرهای غیر دو شقی و فاصله ای است. تحلیل عاملی روش ریاضی پیچیده ای برای تقلیل مجموعه بزرگی از متغیرها به مجموعه کوچکتری از متغیرهای اساسی است که عامل خوانده می شوند (واس، ۷۶، ۲۵۳). همچنین به منظور پی بردن به متغیرهای زیر بنایی یک پدیده یا تلخیص مجموعه ای از داده‌ها از روش تحلیل عاملی استفاده می‌شود. با کمک تحلیل عاملی می‌توان به وجود الگوهایی در کل پاسخهای ارائه شده به پرسش‌ها پی برد.

قبل از آنکه تحلیل عاملی اجرا شود، می بایستی شاخص کفایت نمونه برداری (kmo) محاسبه شود. همان طور که در جدول زیر مشاهده می شود، این مقدار برابر با 0/892 می‌باشد. Kmo یکی از راه‌هایی است که در تعیین مناسب بودن مجموعه‌ای از متغیرها در ماتریس همبستگی برای تحلیل عاملی بکار می‌رود. دامنه Kmo از ۰ تا ۱ است. چنانچه مقدار این آماره بیش از ۰/۷۰ باشد همبستگی‌های موجود به طور کلی برای تحلیل عاملی بسیار مناسبند. اگر kmo بین ۰/۵۰ تا ۰/۶۹ باشد باید دقت زیادی به خرج داد و مقادیر کمتر از ۰/۵۰ بدان معناست که تحلیل عاملی برای آن مجموعه از متغیرها مناسب نیست (واس، ۷۶، ۲۵۶). همان‌گونه که در جدول زیر مشاهده می‌شود عدد بدست آمده برای آماره kmo بالاتر از ۰/۷۰ است. و همچنین سطح معنادار بودن مشخصه آزمون کرویت بارتلت کمتر از ۰/۰۰۰۱ است. بنابراین بر پایه هر دو ملاک می‌توان نتیجه گرفت که تحلیل عاملی قابل اجراء است. همچنین با توجه به مقدار دترمینان ماتریس همبستگی که مقدار آن برابر با ۰/۰۰۰۰۰۱۴ می‌باشد، می‌توان بر پایه این داده‌ها، به استخراج عامل‌ها اطمینان کرد.

جدول ۳ اندازه kmo و نتایج کرویت بارتلت ماتریس همبستگی

شاخص kmo	مشخصه کرویت بارتلت	احتمال	مقدار دترمینان ماتریس همبستگی
۰/۸۹۲	۲۹۴۲۳/۹۷۷	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۱۴

همان‌گونه که در جدول ۴ مشاهده می‌شود پس از اجرای تحلیل عاملی پرسشنامه (که تعداد ۳۸ متغیر را می‌سنجید)، تعداد ۱۲ عامل استخراج گردید. عوامل استخراج شده ۴۹/۷

عوامل و شرایط تاثیر گذار	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
۱۷	۲	۴	۳/۲۵	۰/۷۶
۱۸	۱	۴	۳/۰۹	۰/۶۳
۱۹	۱	۴	۲/۷۴	۰/۹۳
۲۰	۱	۴	۳/۳۰	۰/۸۵
۲۱	۱	۴	۲/۸۸	۰/۸۱
۲۲	۱	۴	۲/۷۱	۰/۶۳
۲۳	۲	۴	۳/۵۰	۰/۶۲
۲۴	۱	۴	۳/۴۸	۰/۷۱
۲۵	۲	۴	۲/۹۷	۰/۷۶
۲۶	۲	۴	۲/۹۷	۰/۷۶
۲۷	۲	۴	۳/۵۶	۰/۶۱
۲۸	۱	۴	۸۲,۲	۰/۸۷
۲۹	۱	۴	۳/۰۹	۰/۷۵
۳۰	۲	۴	۳/۵۹	۰/۵۶
۳۱	۱	۴	۲/۷۹	۰/۷۷
۳۲	۱	۴	۳/۱۸	۰/۹۴
۳۳	۱	۴	۲/۷۹	۰/۸۴
۳۴	۱	۴	۳/۴۵	۰/۶۷
۳۵	۱	۴	۲/۶۴	۰/۷۰
۳۶	۱	۴	۲/۴۵	۰/۷۵
۳۷	۲	۴	۳/۲۵	۰/۷۲
۳۸	۱	۴	۳/۱۸	۰/۷۳

ب- پرسشنامه اصلی

بر اساس نتایج آماری بدست آمده، می‌بایستی پرسشنامه اصلی، عواملی را که میانگینی کمتر از ۲/۵ از ۴ داشتند، در برنگیرد. ولی با توجه به اینکه قانون‌گذاران و خبرگان مورد بررسی در مرحله قبل اطلاع و آگاهی از مباحث علمی خط مشی‌گذاری نداشتند، لذا تصمیم گرفته شد کلیه عوامل و شرایط بدست آمده از نظریه یا پیشنهاد خبره، در پرسشنامه اصلی سنجیده شوند.

تحلیل داده ها

برای پاسخ به این سوال پژوهش که، شرایط و عوامل موثر بر اجرای خط مشی های مالیاتی مصوب در مجلس شورای

1. factor analysis

را به حداکثر رساند. برای تشخیص این متغیرهای ناجور از میزان اشتراک استفاده می‌شود. دامنه اشتراک از صفر تا یک است. هر چه مقدار اشتراک بالاتر باشد، مجموعه عامل‌های منتخب به نحو بهتری واریانس آن متغیر را تبیین می‌کنند. معمولاً بهتر است متغیرهایی را که اشتراک آنها کم است حذف کرد تا بر مقدار کل واریانس تبیین شده افزوده شود (واس، ۷۶، ۲۵۹).

چنان که در جدول ۵ (پیوست ۱) ملاحظه می‌شود، کمترین میزان اشتراک به ترتیب با مقدار ۰/۲۴۴ و ۰/۲۷۳ مربوط به سوالات ۱۳۹ و ۱۰ می‌باشد. بیشترین میزان اشتراک با مقدار ۰/۶۶۹ و ۰/۶۶۴ مربوط به سوالات ۴۵ و ۱۸ است.

بعد از تعیین تعداد عامل‌ها باید دید عمدتاً چه متغیرهایی به هر یک از عامل‌ها تعلق می‌گیرد. استخراج مقدماتی عامل‌ها، مشخص نمی‌کند که چه متغیرهایی به چه عاملی تعلق دارند. برای تشخیص این که چه متغیرهایی به چه عاملی تعلق دارند و نیز برای تفسیر پذیرتر کردن عاملها، وارد مرحله سومی به نام دوران عامل^۱ می‌شویم. به طور مطلوب نتیجه دوران رسیدن به عامل‌هایی است که فقط بعضی از متغیرها بار آنها می‌شوند و نیز رسیدن به متغیرهایی است که فقط بار یک عامل می‌شوند. روش‌های مختلفی برای دوران متغیرها وجود دارد (واس، ۷۶، ۲۵۹). روش بکارگرفته شده برای دوران در اینجا روش واریماکس می‌باشد، که بر اثر ۱۲ تکرار حاصل شده است. در جدول ۶ (پیوست ۲) هر متغیری که بار بیشتری بر یک عامل داشته باشد بدان عامل تعلق می‌گیرد. در اینجا ضرایب کمتر از ۰/۳۰ مورد استفاده قرار نگرفته است.

بر پایه ماتریس ساختار عامل‌ها، مجموعه سوالاتی، که از نظر تجربی، به طور مشترک با یک عامل همبسته بوده و بار آن شده‌اند، به شرح زیر و به ترتیب بیشترین بار عامل استخراج و نامگذاری گردیدند. لازم به ذکر است برخی سوالات بار بیش از یک عامل شده بودند، که در اینجا بار آن عاملی که بیشترین مقدار را داشته است، آورده شده است.

عامل یکم: پرسشهای ۲۵، ۳۰، ۲۸، ۲۶، ۲۴، ۲۹، ۳۲، ۲۲، ۲۳، ۳۳، ۳۱، ۴، ۲۷، ۸۱، ۴۰، ۴۸، ۱۴، ۳: شفافیت سیاست‌ها و قوانین مالیاتی.

عامل دوم: پرسشهای ۱۲۷، ۱۲۸، ۱۳۰، ۱۳۶، ۱۲۹، ۱۳۸، ۱۳۳، ۱۲۰، ۱۳۴، ۱۲۶، ۱۲۱، ۱۳۲، ۱۲۵، ۱۲۴، ۱۲۳، ۱۱۹، ۱۳۷، ۱۱۶، ۱۳۱، ۱۴۳، ۱۱۷، ۱۲۲، و ۱۳۵: رهبری سازمانی و توجه آن به فرهنگ جامعه و مشارکت در امر قانونگذاری.

درصد کل واریانس را تبیین می‌کنند. عامل یکم با ارزش ویژه‌ای برابر با ۳۳/۹۹۲، مقدار ۲۴/۱ درصد از واریانس کل، و عامل دوازدهم با ارزش ویژه‌ای برابر با ۲/۲۰۴ مقدار ۱/۶ درصد از واریانس کل را نشان می‌دهند.

ارزش ویژه اندازه‌ای است که نشان دهنده مقدار واریانس در مجموعه متغیرهای اولیه است که توسط یک عامل تبیین می‌شود. هر چه این مقدار بیشتر باشد، آن عامل واریانس بیشتری را تبیین می‌کند. عاملهایی که ارزش آنها از یک بیشتر باشد بهترین عاملها هستند. ارزش ویژه هر عامل مقدار واریانس همه متغیرهاست که توسط آن عامل تبیین می‌شود. این رقم با مجذور کردن همبستگی‌ها در ماتریس عوامل برای به دست آوردن نسبت واریانس تبیین شده هر متغیر و جمع کردن ارقام مجذور شده در ستون به دست می‌آید (واس، ۱۳۷۶، ۲۵۷).

بنابراین با اجرای تحلیل عاملی ۳۸ متغیر که با توجه به مبانی نظری و نظرات خبره بدست آمده بود، در ۱۲ مجموعه عام تر دسته‌بندی شدند. این ۱۲ عامل بیشترین واریانس را (۴۹/۷ درصد) تبیین می‌کنند.

جدول ۴ ارزش ویژه، درصد واریانس، و درصد تراکمی عامل‌ها

عامل	ارزش ویژه	درصد واریانس	درصد تراکمی
۱	۳۳/۹۹۲	۲۴/۱	۲۴/۱
۲	۶/۲۸۹	۴/۵	۲۸/۶
۳	۴/۷۲۸	۳/۴	۳۱/۹
۴	۳/۸۰۲	۲/۷	۳۴/۶
۵	۳/۳۵۲	۲/۴	۳۷/۰
۶	۳/۲۶۴	۲/۳	۳۹/۳
۷	۲/۹۳۲	۲/۱	۴۱/۴
۸	۲/۶۲۷	۱/۹	۴۳/۳
۹	۲/۴۳۵	۱/۷	۴۵/۰
۱۰	۲/۲۸۱	۱/۶	۴۶/۶
۱۱	۲/۲۴۱	۱/۶	۴۸/۲
۱۲	۲/۲۰۴	۱/۶	۴۹/۷

می‌توان با افزایش عامل‌ها مقدار کل واریانس تبیین شده را افزایش داد، اما از آنجا که غالباً این امر مطلوب نیست سعی می‌شود با حذف متغیرهای ناجوری که واریانس آنها را عامل‌های اصلی تبیین نمی‌کنند مقدار کل واریانس تبیین شده

قانون گذار، حمایت کنترل کنندگان منابع مالی و قانونی، و تعهد و مهارت رهبری مسئولین مجری می شود) را بر اجرای خط مشی موثر دانسته اند.

هی یونگ سوک (1988) در مطالعه خویش چهار دسته عوامل تاثیر گذار بر اجرا خط مشی را بر شمرده است: عوامل خط مشی (شامل نوع خط مشی، منابع، مشوقهای خط مشی، درجه تغییر و پیچیدگی، سازگاری و مشروعیت، و وضوح و مشخص بودن خط مشی)، عوامل مداخله (شامل ارتباط و هماهنگی، زمان، استراتژیهای اجرا، آموزش کارکنان، فرایند پذیرش، همبستگی روشن و مستمر، و حذف ترس و عدم اطمینان)، عوامل محیطی (شامل حمایت اجتماعی - اقتصادی و سیاسی، زمینه ساختار سازمانی، زمینه جو سازمانی، و حمایت سایرین)، و عوامل مجری (درک کارکنان، شایستگی کارکنان، و تمایل کارکنان).

وینتر نیز با جمع بندی نظرات برخی صاحب نظران، مدلی را ارائه می دهد که در آن چهار دسته از متغیرها را که بر اجرای خط مشی تاثیر می گذارد، نام می برد: متغیرهای مربوط به فرایند صورت بندی خط مشی، متغیرهای مربوط به اجرای سازمانی و بین سازمانی، متغیرهای مربوط به رفتار بوروکراتهای سطح خیابان، و متغیرهای مربوط به واکنش گروه هدف و تغییرات جامعه.

وان متر و وان هورن نیز در مدل خویش شش دسته از متغیرها، که بین خط مشی و خروجی آن پیوند ایجاد می کنند، را برمی شمارند. استانداردها و اهداف، منابع، ارتباطات بین سازمانی و فعالیتهای تقویت، ویژگیهای موسسات مجری، شرایط اقتصادی، اجتماعی و سیاسی، و تمایل و گرایش مجریان.

ناکامورا و اسمال وود (۱۹۸۰) ضمن تشریح سه محیط خط مشی (صورت بندی خط مشی، اجرای خط مشی و ارزیابی خط مشی)، سه دسته متغیر را ذکر می کنند: بازیگران و حوزه ها، ساختارهای سازمانی و هنجارهای بوروکراتیک، و شبکه های ارتباطی و سازکارهای اجابت و پذیرش.

- یکی از نتایج ضمنی این پژوهش تایید این نکته است که در عمل، اجرا قبل از تدوین و صورت بندی خط مشی آغاز می شود.

- مشخصه های آماری نهایی تحلیل عاملی با استخراج دوازده عامل فوق الذکر نشان می دهد که سهم عامل یکم (شفافیت سیاستها و قوانین مالیاتی) بیشترین واریانس کل و واریانس مشترک بین متغیرها را تبیین می کند. این عامل متغیرهایی

عامل سوم: پرسش های ۱۲، ۱۱، ۱۸، ۱۹، ۵۲، ۷۴، ۷۳، ۵۹، ۸، ۱۳، ۱۰۳، ۹، ۱۵۵، ۵۱، ۱۱۳، ۱۴۰، ۷۲، ۱۷، ۶۵، و ۵۰: شرایط اجتماعی و سیاسی و حمایت مردمی.

عامل چهارم: پرسش های ۱۰۰، ۹۹، ۶۱، ۱۰۱، ۱۱۲، ۶۰، ۶۲، ۱۳۹، ۵۷، ۱۱۸، ۱۱۰، ۸۷، ۱۵، ۵۶، ۶۳، ۹۸، و ۳۴: اهمیت سازمان مجری برای سایر سازمانها و نهادها.

عامل پنجم: پرسش های ۴۵، ۴۴، ۷۱، ۶۶، ۴۷، ۴۲، ۱۰۴، ۴۶، ۵۳، و ۱۰۶: تعهد سازمانهای مجری و مسئولین شان به اجرا. عامل ششم: پرسش های ۶۸، ۷۰، ۳۶، ۶۹، ۳۵، ۳۸، ۱۵۴، ۳۷، ۲۱، ۶۷، و ۹۴: گرایش مجریان به اجرا و منطقی بودن آن از نظر آنها.

عامل هفتم: پرسش های ۸۰، ۷۵، ۷۶، ۷۹، ۷۸، ۷۷، ۱۴۵، ۸۲، ۹۳، ۱۱۱، ۹۷، و ۱۰۲: جو همدلی و همکاری در سازمان.

عامل هشتم: پرسش های ۱۴۴، ۱۴۷، ۱۱۴، ۱۴۸، ۹۲، ۱۴۶، ۴۱، و ۹۶: انگیزش و تمایلات کارکنان سازمانهای مجری سیاستها و قوانین مالیاتی.

عامل نهم: پرسش های ۵۵، ۵۴، ۹۱، ۶، ۷، و ۳۹: گوناگونی و تنوع مودیان و سازمانهای وابسته

عامل دهم: پرسش های ۱۰۸، ۱۱۵، ۱۴۲، ۱۰، ۱۴۱، و ۱۵۳: محدودیت زمانی و ضمانت اجرا.

عامل یازدهم: پرسش های ۱۵۰، ۱۵۲، ۱۴۹، ۵، و ۱۰۷: شرایط اقتصادی.

عامل دوازدهم: پرسش های ۸۴، ۸۵، ۸۶، ۹۵، و ۸۸: آموزش برای کارکنان سازمانهای مجری سیاستها و قوانین مالیاتی.

نتیجه گیری

- هیچ یک از نظریه های اجرای خط مشی در قالب دوازده عامل فوق ارائه نشده است. ساباتیور و مازمانیان (1979) در مدل خود سه دسته عوامل: (۱) قابلیت مهار و حل مسائل (که شامل مشکلات و دشواری های فنی، تنوع و گوناگونی رفتار منع شده، گروههای هدف به عنوان درصدی از جامعه، و میزان تغییر لازم در رفتار می شود)، (۲) توانایی تصمیم خط مشی برای ساخت دهی اجرا (که شامل دسته بندی دقیق و روشن اهداف قانونی، روایی نظریه علمی، تخصیص اولیه منابع مالی، انسجام سلسله مراتبی در داخل و بین مؤسسات مجری، مقررات تصمیم برای مؤسسات مجری، تعهد مسئولین به اهداف قانون، و دسترسی رسمی خارجی ها می گردد)، و (۳) متغیرهای غیر مقرر تاثیر گذار بر اجرا (که شامل شرایط اجتماعی و اقتصادی و تکنولوژی، حمایت عمومی، گرایشها و منابع گروههای

مانند وضوح و روشنی اهداف، وجود مقررات لازم، منطقی بودن قانون، کمیت مودیان، سادگی اجرای قانون، تخصیص اعتبار کافی، و توافق و سازگاری بین مجریان را در بر می‌گیرد. اگر چه شفافیت سیاست‌ها و قوانین در این تحقیق مهمترین عامل به شمار می‌رود، لیکن وینتر (۱۹۹۰) اعتقاد دارد که اهمیت هر یک از متغیرهای تاثیرگذار در حوزه‌های مختلف خط مشی متفاوت است. از سوی دیگر، مازمانیان و ساباتیئر (۱۹۸۹) برای پیش بینی احتمال اجرای یک خط مشی (نیل به اهداف قانون) شش شرط را مطرح می‌کنند. سه شرط اول آنها، یعنی روشن و سازگاری دستورات قانون برای حل مشکل، وجود یک نظریه و پیوند علی به عنوان اهرم‌هایی برای نیل به اهداف مطلوب، و انسجام سلسله مراتبی مناسب و مقررات لازم و تامین منابع و اعتبار مالی کافی، تا حدودی در راستای عامل یکم این تحقیق است.

- عامل دوم (رهبری سازمانی و توجه آن به فرهنگ جامعه و مشارکت در امر قانونگذاری) متغیرهای ارتباطات، مهارت‌های رهبری سازمان مجری، فرهنگ جامعه، و مشارکت مجریان در امر قانونگذاری را در بر می‌گیرد. عامل سوم (شرایط اجتماعی

و سیاسی و حمایت مردمی) متغیرهای تغییرات اجتماعی، شرایط سیاسی، میزان پشتیبانی یا مخالفت مودیان، مشروعیت سازمان مجری، حمایت مردمی، و برخی از متغیرهای دیگر را شامل می‌شود. عامل چهارم (اهمیت سازمان مجری برای سایر سازمانها و نهادها) متغیرهایی مانند میزان پشتیبانی مالی و قانونی از سوی سایرین، میزان نظارت و ارزیابی عملکرد از سوی سایر سازمانها و نهادها، گرایش و منابع قانون گذار و برخی از متغیرهای دیگر را در بر می‌گیرد. عامل پنجم (تعهد سازمان مجری و مسئولان ذیربط به اجرا) متغیرهای تعهد مسئولین سازمان مجری و برخی از متغیرهای دیگر را شامل می‌شود. عامل ششم (گرایش مجریان به اجرا و منطقی بودن آن از نظر آنها) متغیرهای گرایش مجریان و منطقی بودن قانون از نظر آنها را در بر می‌گیرد. عامل هفتم (جو همدلی و همکاری در سازمان) شامل متغیرهای توافق و سازگاری بین مجریان، جو سازمانی، ساختار سازمانی، و برخی از متغیرهای دیگر می‌گردد.

منابع

- ۱- اداره روابط عمومی و امور اجتماعی، (۸۲)، اسامی نمایندگان ششمین دوره مجلس شورای اسلامی، تهران: مجلس شورای اسلامی.
- ۲- الوانی سید مهدی، فتاح شریف‌زاده، (۷۹)، فرایند خط مشی‌گذاری، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۳- دواس. دی. ای، (۷۶)، پیمایش در تحقیقات اجتماعی، ترجمه هوشنگ نایی، تهران: نشر نی.
- ۴- فرشادفر عزت‌اله، (۸۰) اصول و روش‌های آماری چند متغیره، تهران: انتشارات طاق بستان.
- ۵- لستر، جیمز. پی. و جوزف استوارت جی آر، (۱۳۸۱)، فرایند خط مشی‌گذاری عمومی، ترجمه مجتبی طبری، و دیگران، تهران: نشر ساوالان. ماسگریو، ریچارد و ماسگریو، پگی، (۷۲)، مالیه عمومی در تئوری و عمل، ترجمه مسعود محمدی و یدالله ابراهیمی فر، تهران: انتشارات سازمان برنامه و بودجه.
- ۶- مجلس شورای اسلامی، (۸۲)، مجموعه قوانین مالیاتی کشور از سال ۵۷ لغایت ۸۱، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس.
- ۷- هاولت مایکل، رامش ام، (۸۰)، مطالعه خط مشی عمومی، ترجمه عباس منوریان، ابراهیم گلشن، تهران: مرکز آموزش مدیریت دولتی.
- ۸- هومن حیدر علی، (۸۱)، تهیه و استاندارد ساختن مقیاس سنجش رضایت شغلی، تهران: مرکز آموزش مدیریت دولتی.
- ۹- هومن حیدر علی، (۸۰)، تحلیل داده‌های چند متغیری در پژوهش رفتاری، تهران: انتشارات پارسا.
- 10- Dye, Thomas, (1972), understanding public policy, Englewood cliffs: New Jersey: Prentice Hall.
- 11- Hamilton, Ian L, (2000), A Review of Policy Implementation and International Treaty implementation literature, University of Victoria.
- 12- HyungSok So, (1988), Factors Affecting The Implementation Of Democratic School Management Policy In The Republic Of Korea, University of Pittsburgh.
- 13- Longo, Justin, (1997), From Collective Decisions to Social Outcomes, University of Victoria.
- 14- Mazmanian, Daniel A. & Sabatier, Paul A, (1979), The Conditions of Effective Implementation, Policy Analysis, 5, no. 4.

- 15- Nakamura, Robert T. and Frank Smallwood. 1980. The Politics of Policy Implementation. New York: St. Martin's Press
- 16- Palumbo, Dennis J, & Calista, Donald J, (1990), Implementation and Policy Process: Opening up the black box, USA, Greenwood Press Inc.
- 17- Papadopoulos. T (2000), Policy Implementation: Theory and Reality.
- 18- Van Meter, D. S., & Van Horn, C. W. (1975). The policy implementation process: A conceptual framework. Administration & Society, 6, 445-488.
- 19- Winter, Soren C. Implementation Perspectives: Status and Reconsideration, in: Peters, Guy B. and Pierre, Jon (eds.) 2003, Handbook of Public Administration,