



## Original Research Paper

## Providing a Problem-Oriented Policy Making Model in the Field of Green Tax

Majid Hasani <sup>1</sup>, Mohammad Reza Rabiee Mandajin <sup>2\*</sup>, Hasan Givarian <sup>2</sup>

<sup>1</sup> Department of Public Administration, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

<sup>2</sup> Department of Public Administration, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

## Key Words

Public issue  
Policymaking  
Green tax  
Environment  
Tax Affairs Organization

## Abstract

**Introduction:** Today, environmental issues have gained significant importance among business stakeholders and society at large. One of the most effective tools for managing these challenges is the use of green taxation. Moreover, for successful policymaking in the area of green taxes, special attention to the environmental issues underlying these policies is essential. Therefore, the objective of this research is to present a problem-oriented policymaking model for green taxation.

**Materials & Methods:** This study is developmental-applied in nature and falls under the category of exploratory mixed-methods research. In the qualitative phase, thematic analysis was employed to develop the model, while in the quantitative phase, confirmatory factor analysis was used to validate it. In the qualitative phase, semi-structured interviews were conducted with 27 experts selected purposefully. For model validation, a sample of 188 managers and experts from the Tax Affairs Organization in Tehran Province was surveyed using a questionnaire designed for this purpose. The questionnaire data were analyzed using confirmatory factor analysis and Smart PLS software.

**Results:** Based on thematic analysis findings, five strategies were identified: comprehensive understanding of green tax issues, problem-oriented policy formation, legitimization of policies derived from green tax issues, implementation of policies addressing green tax concerns, and evaluation and revision of green tax-related policies. Quantitative findings also confirmed the proposed model and its variables. Among these, the dimensions of policy implementation and comprehensive understanding of issues ranked highest in priority with determination coefficients of 0.745 and 0.712, respectively.

**Conclusion:** The research results indicate that adopting a problem-oriented approach in green tax policymaking is effective and leads to multiple benefits.

\* Corresponding Author's email: [moh.rabiee\\_mondin@iauctb.ac.ir](mailto:moh.rabiee_mondin@iauctb.ac.ir)

Received: 28 February 2023; Reviewed: 20 March 2023; Revised: 9 April 2023; Accepted: 29 April 2023

(DOI): 10.70102/AEJ.2025.16.3.15

## مقاله پژوهشی

## ارائه الگوی خط‌مشی‌گذاری مسئله‌محور در زمینه مالیات سبز

مجید حسنی<sup>۱</sup>، محمدرضا ربیعی مندجین<sup>۲\*</sup>، حسن گیوریان<sup>۲</sup><sup>۱</sup> گروه مدیریت دولتی، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران<sup>۲</sup> گروه مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

## کلمات کلیدی

## چکیده

مسئله عمومی  
خط‌مشی‌گذاری  
مالیات سبز  
محیط زیست  
سازمان امور مالیاتی

**مقدمه:** امروزه، مسائل زیست‌محیطی در بین فعالان کسب و کار و سایر آحاد جامعه اهمیت زیادی پیدا کرده و یکی از بهترین راه‌های مدیریت آن‌ها استفاده از ابزار مالیات سبز است. هم‌چنین، به‌منظور موفقیت خط‌مشی‌گذاری در زمینه مالیات سبز، توجه ویژه به مسائل زیست‌محیطی موضوع سیاست‌ها ضروری است. بنابراین هدف تحقیق حاضر، ارائه الگوی خط‌مشی‌گذاری مسئله‌محور در زمینه مالیات سبز است.

**مواد و روش‌ها:** پژوهش حاضر از نظر هدف توسعه‌ای- کاربردی و در زمره تحقیقات آمیخته اکتشافی است. در مرحله کیفی تحقیق از روش تحلیل تم برای ارائه الگو و در مرحله کمی از تحلیل عاملی تاییدی برای اعتبارسنجی آن استفاده شد. در مرحله کیفی، از ۲۷ نفر از خبرگان که به‌صورت هدفمند انتخاب شدند، مصاحبه نیمه‌ساختار یافته به‌عمل آمد. هم‌چنین، برای اعتبارسنجی الگو، از نمونه‌ای شامل ۱۸۸ نفر از مدیران و کارشناسان سازمان امور مالیاتی در استان تهران که با روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شدند، با ابزار پرسشنامه نظرخواهی شد. داده‌های پرسشنامه با روش تحلیل عاملی تاییدی و نرم‌افزار Smart PLS تحلیل شدند.

**نتایج:** براساس یافته‌های تحلیل تم، ۵ راهبرد شامل شناخت کامل مسائل مالیات سبز، شکل‌گیری خط‌مشی مساله محور، مشروعیت بخشی به خط‌مشی منتج از مسائل مالیات سبز، اجرای خط‌مشی منتج از مسائل مالیات سبز و ارزیابی اجرا و اصلاح خط‌مشی مربوط به مالیات سبز شناسایی گردید. یافته‌های کمی نیز نشان داد که الگوی ارائه شده و متغیرهای آن مورد تایید است. هم‌چنین، دو بعد اجرای خط‌مشی و شناخت کامل مسائل به‌ترتیب با مقدار ضریب تعیین ۰/۷۴۵ و ۰/۷۱۲ دارای بالاترین اولویت بودند.

**بحث و نتیجه‌گیری:** نتایج پژوهش نشان داد که بهره‌گیری از رویکرد مساله‌محور در خط‌مشی‌گذاری مالیات سبز اثربخش است و باعث ایجاد منافع متعددی می‌گردد.

\* پست الکترونیکی نویسنده مسئول: moh.rabiee\_mondin@iauctb.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹ اسفند ۱۴۰۱؛ تاریخ داوری: ۲۹ اسفند ۱۴۰۱؛ تاریخ اصلاح: ۲۰ فروردین ۱۴۰۲؛ تاریخ پذیرش: ۹ اردیبهشت ۱۴۰۲

(DOI):10.70102/AEJ.2025.16.3.15

## مقدمه

در چند سال گذشته، با توجه به افزایش آلودگی‌ها، مسائل حفاظت از محیط زیست و توسعه پایدار به موضوعی مهم تبدیل شده است. هم‌چنین، دولت‌ها تحت فشار هستند تا راه‌هایی برای به حداقل رساندن آسیب‌های زیست محیطی و در عین حال کاهش اثرات منفی بهره‌برداری از منابع طبیعی و مصرف انرژی ارائه دهند (۱). هم‌چنین، از آن‌جا که جهان با چالش‌های زیست محیطی مواجه است که اثرات جانبی نامطلوبی بر توسعه اقتصادی کشورها دارد، تمایل و ظرفیت برای رویارویی با این چالش‌ها در سراسر جهان در دهه‌های گذشته افزایش یافته است (۲). علاوه بر این، از با اهمیت‌ترین مشکلات محیط زیست کشورها حراست از منابع ژنتیکی و تنوع زیستی در قلمرو سرزمین می‌باشد نظر به آن که ایران جزء ۲۰ کشور نخست جهان در تنوع زیستی است. لذا این موضوع جایگاه ویژه‌ای در قوانین کشور دارد و سیاست‌های کلی محیط زیست بر این مهم تأکید نموده است (۳). در پاسخ به این فشار گسترده، کشورها از ابزارهای مختلفی برای دستیابی به اهداف توسعه پایدار و حفظ محیط زیست استفاده کرده‌اند. دولت‌ها مجموعه‌ای از ابزارهای اقتصادی برای به کارگیری در اختیار دارند که شامل سیاست‌های نوآوری، مقررات، یارانه‌های زیست محیطی، به اشتراک گذاری اطلاعات و برنامه‌های آگاهی و مالیات‌های زیست محیطی می‌شود (۴). در این بین، مالیات به‌ویژه به‌عنوان یک ابزار کلیدی مطرح است. با وجود این که ابزارهای مختلف اقتصادی در اختیار دولت‌ها قرار دارد، مالیات‌های زیست محیطی به مهم‌ترین و پربازده‌ترین ابزار اقتصادی در مبارزه با تغییرات اقلیمی و حفظ محیط زیست تبدیل شده است (۵). نوآوری در تکنیک‌ها و فناوری‌های جدید برای کاهش آلودگی زیست محیطی می‌تواند هزینه‌های مداخلات زیست محیطی آتی را به‌طور قابل توجهی کاهش دهد و مالیات‌های زیست محیطی یکی از ابزارهای بالقوه برای دستیابی به اهداف زیست محیطی و تحریک نوآوری‌های تکنولوژیکی و توسعه فناوری‌های پاک‌تر است (۶). با توجه به افزایش تعداد آلاینده‌های زیست محیطی، توجه به تعریف و اجرای سیاست‌های مالیاتی در قالب مالیات‌های سبز از اهمیت زیادی برخوردار است (۷). مالیات سبز منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی می‌شود و به دولت‌ها کمک می‌کند هزینه جبران آلودگی‌ها را تأمین کنند و در نتیجه کیفیت محیط زیست افزایش پیدا کند (۸). مالیات‌های سبز به‌طور بالقوه بر کالاهایی تحمیل می‌شود که تأثیر نامطلوبی بر محیط زیست، به‌ویژه بر منابع طبیعی کمیاب دارند. این مالیات‌ها می‌توانند کیفیت زیست محیطی را با ایجاد انگیزه در بخش تولید برای توسعه و اتخاذ فناوری‌های کارآمد یا تولید کالاهای سازگار با محیط زیست بهبود بخشند. بنابراین، مالیات‌های زیست محیطی با جلوگیری از اقدامات مضر زیست محیطی به دستیابی

به توسعه پایدار کمک می‌کند (۹). مالیات سبز تنوع فناوری‌های سبز را افزایش می‌دهد، مشاغل جدید ایجاد می‌کند و شرایط زیست محیطی را ارتقاء می‌دهد. علاوه بر این، مالیات سبز برای جمع‌آوری و تخصیص مجدد وجوه به منظور ترویج سرمایه‌گذاری‌های جدید ضروری است. این سرمایه‌گذاری‌ها، فناوری‌های جدید، سیستم تولید سبزتر و اقتصاد پایدار را فراهم می‌کند (۱۰). مالیات سبز را می‌توان مجموع مالیات برای حل مشکلات اجتماعی ناشی از آلودگی محیط زیست دانست. بر مبنای سیاست مالیات زیست محیطی، مالیات سبز از شرکت‌هایی که به‌طور مستقیم آلاینده‌ها را به محیط زیست تخلیه می‌کنند، دریافت می‌شود (۱۱). بر اساس تحلیل‌های نظری، مطالعات قبلی نشان داده‌اند که رابطه بین کاهش انتشار آلاینده‌ها و نرخ‌های مالیات غیریکنواخت است (۱۲). هم‌چنین، محققان استدلال کرده‌اند که مالیات سبز می‌تواند به دستیابی به اهداف زیست محیطی پاک‌تر کمک کند (۱۳). ماهیت مالیات سبز انتقال بار مالیاتی از نتایج اقتصادی مطلوب اجتماعی مانند اشتغال، درآمد و سرمایه گذاری به موارد نامطلوب اجتماعی مانند آلودگی و کاهش منابع است (۱۴). هدف اصلی مالیات‌های زیست محیطی، انتقال بار مالیاتی به سمت صنایعی است که آلودگی، مصرف انرژی و استفاده از منابع طبیعی را موجب می‌شوند. به‌طور دقیق‌تر، مقررات زیست محیطی به بهبود بهره‌وری انرژی کمک می‌کند (۱۵). اگر چه ایجاد آگاهی در مورد حفاظت از محیط زیست در میان جوامع، قاعده حیاتی برای دستیابی به هدف محیط زیست پاک است، تغییر رفتار بدون اجرای قوانین به‌طور موثر امکان‌پذیر نیست (۵). مالیات‌های زیست محیطی به نسبت هزینه‌های آلودگی اخذ می‌شود. هر دو هزینه تخلیه آلاینده و مالیات‌های سبز، مقررات زیست محیطی مبتنی بر بازار هستند. هنگامی که شرکت‌ها سطوح بالایی از آلودگی را منتشر می‌کنند، مالیات‌های زیست محیطی با نرخی بالاتر از هزینه تخلیه آلاینده‌ها اخذ می‌شود. هم‌چنین، زمانی که بنگاه‌ها آلاینده‌های کم‌تری را تخلیه می‌کنند، تخفیف مالیاتی داده می‌شود (۱۶). محققان نشان داده‌اند که وضع مالیات‌های سبز می‌تواند بر محیط زیست، اقتصاد و استفاده از منابع برای تضمین توسعه سبز تأثیر بگذارد. مطالعات حاکی از اثرات متعدد مالیات‌های زیست محیطی بر پیشرفت اقتصادی است. به‌عنوان مثال، نشان داده شده است که اصلاح مالیات‌های سبز باعث افزایش رشد اقتصادی در اقتصادهای نوظهور می‌شود (۱۷). هدف اصلی مالیات‌های سبز ایجاد درآمد یا افزایش سود نیست، بلکه تغییر رفتارها از طریق اعمال مسئولیت در قبال اثرات خارجی زیست محیطی است (۱۸). مالیات‌های سبز قیمت نهاده‌های تولید را افزایش می‌دهد و تولیدکنندگان را ترغیب می‌کند که فناوری‌ها و فرآیندهای سازگارتر با محیط زیست را اتخاذ کنند (۱۹). اعمال مالیات‌های سبز، با تحمیل کم‌ترین هزینه

خط‌مشی‌گذاری مالیاتی در ایران فرآیند نظام‌مندی را با تاکید بر نقش کلیدی نهادها دنبال نکرده است (۲۶). هم‌چنین، ریشه بسیاری از مشکلات اجرایی در نظام مالیاتی، فقدان درک و شناخت درست و نگاه سیستمی در زمینه مسائل عمومی از جمله مسائل زیست‌محیطی است. نتایج بررسی‌های محقق نشان می‌دهد که تاکنون تحقیقی در زمینه خط‌مشی‌گذاری مسئله‌محور در زمینه مالیات سبز در بین تحقیقات داخلی و خارجی انجام نشده و موضوع تحقیق نوآورانه است. هم‌چنین، شرایط بومی کشور باعث می‌شود که ماهیت مسائل زیست‌محیطی با رویکرد مالیاتی دارای ویژگی‌های خاصی باشد. از طرفی، شکست بسیاری از خط‌مشی‌های مالیاتی به دلیل شناخت نادرست مسائل عمومی و فقدان مسئله‌محوری در فرآیند خط‌مشی‌گذاری بوده است. به همان اندازه که خط‌مشی‌گذاری مالیات سبز ضرورت دارد، شناخت جوانب مختلف مسائل زیست‌محیطی نیز ضرورت دارد و پرکردن شکاف تحقیقاتی در این زمینه که هدف اصلی تحقیق است، می‌تواند کیفیت خط‌مشی‌های مالیات سبز را ارتقاء دهد. بنابراین، هدف اصلی تحقیق حاضر، طراحی مدلی است که ضمن شناسایی ابعاد و جنبه‌های بومی مسائل عمومی در زمینه مالیات سبز، چگونگی خط‌مشی‌گذاری با رویکرد مسئله‌محور در نظام مالیاتی را تعیین می‌کند. از این رو، سوال اصلی این تحقیق بدین صورت است که: "مدل خط‌مشی‌گذاری مسئله‌محور در زمینه مالیات سبز به چه صورت است؟"

## مواد و روش‌ها

این تحقیق از نظر هدف از نوع تحقیقات توسعه‌ای- کاربردی است. نتایج تحقیق می‌تواند در ارتقای سیاست‌گذاری در سازمان امور مالیاتی استفاده شود. هم‌چنین، این تحقیق از نظر روش، آمیخته به حساب می‌آید. پژوهش‌های آمیخته، پژوهش‌هایی هستند که با استفاده از ترکیب دو مجموعه روش‌های تحقیق کمی و کیفی به انجام می‌رسند. در این تحقیق به منظور دستیابی به هدف تحقیق، از دو مرحله کیفی و کمی بهره گرفته می‌شود. در مرحله کیفی تحقیق به منظور طراحی الگوی خط‌مشی‌گذاری مسئله‌محور در زمینه مالیات سبز از روش تحلیل تم بهره گرفته شد. در مرحله کمی نیز به منظور اعتبارسنجی مدل تحقیق، از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده گردید. ضمناً با توجه به این که محقق در پی شناخت الگوی خط‌مشی‌گذاری مسئله‌محور در زمینه مالیات سبز است که در مورد آن شناخت و آگاهی وجود ندارد، تحقیق از نوع اکتشافی به حساب می‌آید. در طرح‌های تحقیق آمیخته اکتشافی، پژوهشگر درصد زمینه‌یابی درباره موقعیت نامعین می‌باشد. برای این منظور ابتدا به گردآوری داده‌های کیفی می‌پردازد. با استفاده از این شناسایی اولیه، امکان صورت‌بندی

بر جامعه، میزان آلودگی و مصرف انرژی را کاهش می‌دهد (۲۰). اتخاذ سیاست مالیات سبز، ضمن بهبود درآمد مالیاتی دولت، مطابق با انتظار با کاهش سطح تولید و مصرف در کشور، میزان انتشار آلاینده‌هایی هم چون دی‌اکسید کربن، متان و اکسید نیتروژن با کاهش همراه خواهد بود (۲۱). نتایج پژوهش Zamani و همکاران (۲۲) نشان دادند که بازدیدکنندگان و گردشگران برای حفاظت از محیط زیست با دریافت مالیات بر ارزش افزوده از سوی دولت برای حفاظت از اکوسیستم و گونه‌های گیاهی و جانوری منطقه موافق هستند (۲۲). هم‌چنین، مالیات سبز منجر به کاهش مصرف و شدت انرژی در ایران می‌شود. مالیات‌های زیست‌محیطی شرکت را ملزم می‌کند که هزینه‌های آلودگی خود را با فعالیت‌های محیطی جبران نمایند و یا مالیات بیش‌تری پرداخت نمایند (۲۳). نظام مالیاتی و عملکرد آن از اهمیت بالایی برخوردار است. در سیاست‌های کلی اقتصادی مقاومتی ابلاغی مقام معظم رهبری، اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی مورد تاکید قرار گرفته است. هم‌چنین، سند چشم‌انداز ۲۰ ساله کشور، در قالب ۷ محور ارائه گردیده که در انتخاب هر یک از محورهای ۷ گانه، میزان اثرگذاری و اهمیت آن‌ها در اقتصاد و نیز شکاف بین وضعیت مطلوب و موجود آن‌ها مؤثر بوده است. براساس اصول مذکور، نظام مالیاتی نیز به‌عنوان یکی از محورهای ۷ گانه طرح تحول اقتصادی انتخاب گردید. هم‌چنین، براساس اهداف و برنامه‌های مطرح شده از سوی سازمان امور مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی در این مقطع از اقتصاد ایران با جدیت در حال پیگیری است. از طرفی، مسأله عمومی، دال بر وضعیت یا موقعیتی است که نیازها یا نارضایتی‌هایی بین عامه مردم ایجاد کرده باشد و رهایی از آن، مستلزم مداخله حکومت باشد (۲۴). هم‌چنین مسئله، رابطه‌ای تعاملی بین یک موضوع و محیط پیرامون آن موضوع است که به منظور انتقال از شرایط اولیه به شرایط نهایی (هدف) مناقشات درونی ایجاد می‌کند؛ وجود مناقشه منجر به پویایی و هم‌چنین انگیزه می‌شود. سه عنصر مهم در هر مسئله وجود دارد که عبارتند از: ۱) فاصله میان وضعیت موجود و وضعیت مورد انتظار؛ ۲) آگاهی از آن فاصله؛ ۳) احساس نیاز برای بهبود شرایط موجود (۲۵). در خط‌مشی‌های مالیاتی نیز، این که چه مسئله‌ای مورد توجه خط‌مشی‌گذاران قرار گیرد، و برای رفع کدام مشکل اقدام شود، بسیار مهم و تأثیرگذار خواهد بود. خط‌مشی‌های مالیاتی ابزار باز توزیع درآمد بوده و به علت ارتباط مستقیم با درآمد، از حساسیت بیش‌تری نسبت به سایر سیاست‌ها برخوردار است (۲۶). در بحث مالیات سبز، مسأله عمومی همان مسائل زیست‌محیطی هستند. ضعف سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران به‌عنوان یک مسئله جدی از گذشته تا به امروز مورد توجه مقامات ارشد دولتی و هم‌چنین پژوهشگران این حوزه قرار داشته و به زعم ایشان، الگوی

جدول ۱: مشخصات افراد نمونه

تعداد	عنوان
	مدرک تحصیلی
۲۵	دکتر
۱۱۲	کارشناسی ارشد
۵۱	کارشناسی
	سابقه کاری
۱۹	بیش از ۳۰ سال
۷۴	بین ۲۰ تا ۳۰ سال
۵۴	بین ۱۰ تا ۲۰ سال
۴۱	زیر ۱۰ سال
	جنسیت
۱۴۲	مرد
۴۶	زن

## نتایج

در پژوهش، برای تحلیل داده‌های استخراج شده از مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته، از روش تحلیل تم استفاده شد. فرآیند طی شده به منظور طراحی مدل تحقیق با بهره‌گیری از روش تحلیل تم به شکل زیر است (۲۷).

**گام اول - آشنایی با داده‌ها:** در گام اول محقق به بررسی محتوای مصاحبه‌ها پرداخت. مصاحبه‌ها در بازه زمانی ۲ هفته‌دو مرتبه گوش داده شد تا تمام نکات مطرح شده توسط خبرگان استخراج شود. پس از یادداشت‌برداری از محتوای مصاحبه‌ها، محقق به بررسی و مرور یادداشت‌های تهیه شده پرداخت تا نکته‌ای از قلم نیفتاده باشد.

**گام دوم - ایجاد کدهای اولیه:** در گام دوم، پس از این که محتوای مصاحبه‌ها بررسی شد، محقق به تعیین کدهای اولیه پرداخت. کد تعریف شده، ویژگی داده‌ها را معرفی می‌کند که از دیدگاه محقق جالب به نظر می‌رسد. داده‌های کدگذاری شده از واحدهای تحلیل یعنی تم‌ها متفاوت هستند (۲۷). روش انجام کار به این شکل بود که محقق برای مطالب مطرح شده توسط خبرگان که به نکته خاصی اشاره می‌کرد، یک کد اختصاص می‌داد.

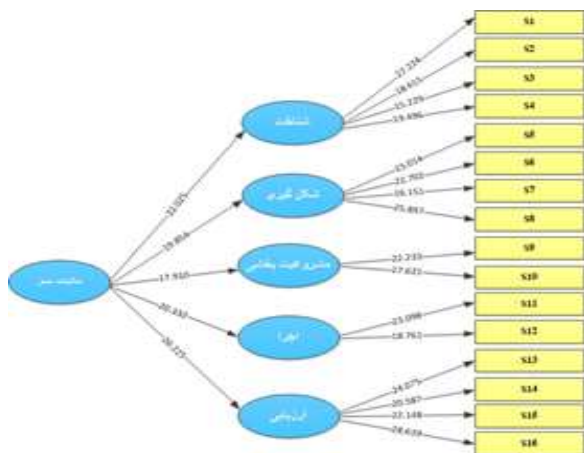
**گام سوم - جستجوی تم‌ها:** در این گام، کدهایی که مرحله استخراج شده از مرحله پیشین که از نظر محتوا و مفهوم دارای اشتراک بودند، توسط محقق ادغام شد و تم‌ها را ایجاد کردند.

**گام چهارم - بازبینی تم‌ها:** در گام بعد، محقق تم‌ها را مجدداً بررسی کرد و نتایج به دست آمده از مرحله کدگذاری را با نتایج شناسایی تم‌ها انطباق داد. همچنین، نقشه تم‌ها بررسی شد که نتایج نشان داد ساختاری قابل قبول دارد.

**گام پنجم - تعریف و نام‌گذاری تم‌ها:** پس از نهایی شدن نقشه تم‌ها، در این گام محقق نسبت به نام‌گذاری تم‌ها اقدام نمود. نتایج

فرضیه(هایی) درباره بروز پدیده مورد مطالعه فراهم می‌شود. پس از آن، در مرحله بعدی، پژوهشگر می‌تواند از طریق گردآوری داده‌های کمی، فرضیه(ها) را مورد آزمون قرار دهد. در مرحله کیفی تحقیق حاضر، از خبرگان دانشگاهی و مدیران و متخصصان سازمان امور مالیاتی مصاحبه نیمه‌ساختار یافته به عمل آمد. تعداد خبرگان مصاحبه شده ۲۷ نفر بود که به صورت هدفمند انتخاب شدند. مدیران و خبرگان سازمان امور مالیاتی که در تحقیق مشارکت داشتند، به غیر از دانش زمینه‌ای در مورد موضوع تحقیق، دارای حداقل ۱۰ سال سابقه در مشاغل مدیریتی و حداقل مدرک فوق لیسانس بودند. خبرگان دانشگاهی نیز، دارای مدرک دکترا و دارای پژوهش در زمینه سیاستگذاری مالیاتی بودند. انجام مصاحبه عمیق با خبرگان تا رسیدن به اشباع نظری و جمع‌بندی دیدگاه‌ها ادامه یافت. در زمان انجام مصاحبه‌ها، محقق مصاحبه‌شوندگان را در شرایطی قرار داد که بتوانند آزادانه نظرات خود را بیان کنند و نسبت به محرمانگی مطالب مطرح شده به آن‌ها اطمینان لازم را می‌داد. مدت زمان انجام مصاحبه‌ها نیز بین ۴۰ تا ۶۰ دقیقه بوده است. در مرحله کمی تحقیق نیز، به منظور اعتبارسنجی مدل ایجاد شده، جامعه آماری شامل مدیران و متخصصان ادارات امور مالیاتی استان تهران بودند. در این مرحله، حجم نمونه با روش کوکران ۱۸۸ نفر محاسبه شد و به منظور جلوگیری از ارباب داده‌ها، با روش نمونه‌گیری تصادفی ساده افراد نمونه انتخاب گردیدند. بدین منظور، حجم جامعه تعداد ۳۶۵ نفر بود که این افراد پس از بررسی محقق در شعب سازمان امور مالیاتی در استان تهران شناسایی شدند و لیست آن‌ها تهیه شد و سپس با محاسبه حجم نمونه توسط محقق (تعداد ۱۸۸ نفر)، افراد با روش تصادفی ساده از لیست تعیین شدند. البته به منظور اطمینان از دریافت پرسشنامه‌ها، ۲۱۱ پرسشنامه توزیع شد که پس از پیگیری محقق موفق شد ۱۸۸ پرسشنامه تکمیل شده دریافت کند. منظور گردآوری داده‌ها، از پرسشنامه با طیف ۵ تایی لیکرت استفاده شد که روایی آن توسط ۴ نفر از خبرگان تایید گردید. همچنین، پایایی پرسشنامه با استفاده از روش آلفای کرونباخ مقدار ۰/۸۱۰ محاسبه گردید که مقداری مناسب است. به منظور اعتبار سنجی مدل ایجاد شده، از روش تحلیل عاملی تاییدی و نرم افزار Smart PLS بهره گرفته شد. قبل از انجام محاسبات، کفایت حجم نمونه با بهره‌گیری از شاخص KMO و آزمون بارتلت و همچنین، نرمال بودن داده‌ها با آزمون کولکوگروف- اسمیرنوف بررسی شد که نتایج نشان داد که حجم نمونه کافی است و داده‌ها برای انجام محاسبات مناسب است. مشخصات افراد نمونه در جدول ۱ آورده شده است.

به متغیرهای مکنون به طور مستقل موضوع متفاوت را اندازه‌گیری می‌کنند. برای برازش الگوی ایجاد شده، ۷ شاخص برازش مدل برای متغیرهای مکنون محاسبه گردید که در جدول ۶ ارائه شده‌اند. همان‌طور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود، شاخص‌ها وضعیت مناسبی دارند و قابل قبول هستند. در پایان، فرضیات مدل تحلیل عاملی آزمون شدند. معیار ابتدایی برای بررسی رابطه بین سازه‌ها در تحلیل عاملی، اعداد معنی‌داری  $t$  است. در صورتی که مقدار آماره  $t$  خارج از بازه  $(-1/96$  تا  $1/96)$  قرار داشته باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار خواهد بود و اگر مقدار آماره  $t$  داخل این بازه قرار گیرد، ضریب مسیر محاسبه شده معنی‌دار نبوده و فرضیه مربوط به آن رد می‌شود. در شکل ۱ با توجه به این که مقدار  $t$  برای تمام متغیرها بیش‌تر از عدد  $1/96$  شده است، رابطه بین متغیرها و متغیر مورد نظر معنی‌دار بوده و در نتیجه، این متغیرها تبیین‌کننده مناسبی برای متغیر مورد نظر خواهند بود. هم‌چنین، در حالت تخمین استاندارد بارهای عاملی نشان داده می‌شود. هرچه بار عاملی بزرگ‌تر و به عدد یک نزدیک‌تر باشد، یعنی متغیر مشاهده شده بهتر می‌تواند متغیر مکنون یا پنهان را تبیین نماید. اگر بار عاملی کم‌تر از  $0/4$  باشد، رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف‌نظر می‌شود. همان‌طور که در شکل ۲ نشان داده شده است، بار عاملی همه سوالات بزرگ‌تر از  $0/5$  می‌باشد؛ بنابراین، این شاخص‌ها تبیین‌کننده مناسبی برای متغیر مورد نظر هستند. نهایتاً، پس از اعتبارسنجی عوامل شناسایی شده، الگوی خط‌مشی‌گذاری مساله محور در زمینه مالیات سبز ایجاد شد. الگوی ایجاد شده شامل ۵ بعد اصلی شناخت کامل از مسائل مالیات سبز، شکل‌گیری خط‌مشی مساله‌محور، مشروعیت بخشی به خط‌مشی منتج از مسائل مالیات سبز، اجرای اثربخش خط‌مشی منتج از مسائل مالیات سبز و ارزیابی اجرا و اصلاح خط‌مشی مربوط به مالیات سبز است که در شکل ۳ قابل ملاحظه است.



شکل ۱: مدل اندازه‌گیری برازش شده با تحلیل عاملی تأییدی در حالت معنی‌داری

کدگذاری راهبردهای خط‌مشی‌گذاری مساله‌محور در زمینه مالیات سبز در جدول ۲ ارائه شده است. پس از انجام فرآیند تحلیل تحلیل تم و استخراج راهبردهای خط‌مشی‌گذاری مساله محور در زمینه مالیات سبز، از روش تحلیل عاملی تأییدی برای اعتبارسنجی کمی استفاده گردید. در ابتدا به منظور انجام تحلیل عاملی تأییدی، باید اطمینان حاصل نمود که نمونه‌ها از کفایت لازم برخوردارند. برای اطمینان از کفایت نمونه‌گیری، آزمون بارتلت انجام گرفت و شاخص KMO محاسبه گردید. مقدار شاخص KMO محاسبه شده برابر با  $0/815$  است که بزرگ‌تر از  $0/6$  و نزدیک به عدد ۱ است و ضریب معنی‌داری آزمون بارتلت با مقدار  $0/000$  کوچک‌تر از  $0/05$  است که نشان می‌دهد تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار و مدل عاملی مناسب است. پس از تأیید کفایت حجم نمونه، وضعیت روایی و پایایی باید مورد بررسی قرار گیرد. به منظور بررسی پایایی، مقدار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی محاسبه شد که مقادیر محاسبه شده برای هر یک از سازه‌های مکنون مدل در جدول ۳ قابل مشاهده است. مقدار پایایی در صورتی که بالاتر از  $0/7$  باشد، مورد قبول است. همان‌گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، تمام سازه‌های مدل از پایایی مناسبی برخوردار هستند. در ادامه، مقادیر مربوط به روایی همگرا و واگرا (تشخیصی) محاسبه شد. AVE میزان همبستگی بین یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هرچه این همبستگی بیش‌تر باشد، برازش نیز مناسب‌تر می‌باشد. معیار AVE را برای روایی همگرا معرفی شده است به طوری که مقدار AVE زمانی که بالاتر از  $0/5$  است، بیانگر روایی همگرای قابل قبول است. همان‌طور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود، مقدار AVE محاسبه شده برای همه سازه‌های مدل از مقدار  $0/5$  بالاتر است و بنابراین، روایی همگرای سازه‌های مدل قابل قبول است. همچنین، روایی تشخیصی، بیانگر وجود همبستگی‌های جزئی میان شاخص‌های یک سازه و شاخص‌های مربوط به سازه‌های دیگر می‌باشد. بر این اساس، ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده هر سازه، باید بزرگ‌تر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد. بیان شده که روایی واگرا زمانی قابل قبول است که مقدار محاسبه شده AVE برای هر سازه، مقداری بیش‌تر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر (مربع مقدار ضرایب همبستگی بین سازه‌ها) داشته باشد. در جدول ۵، ماتریس سنجش روایی تشخیصی قابل ملاحظه است. همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، در مورد روایی تشخیصی، نتایج تحقیق نشان می‌دهد که مربع ضرایب همبستگی میان متغیرهای مکنون الگوی تحقیق به صورت دو به دو، کم‌تر از میانگین واریانس استخراج شده (AVE) برای تک تک متغیرهای مکنون بود. بر این اساس، ابزار تحقیق اعتبار تشخیصی مناسبی دارد و هر گروه از مولفه‌های مربوط

جدول ۲: نتایج فرآیند تحلیل تم راهبردهای ختمشی گذاری مساله محور در زمینه مالیات سبز

مقوله	مفهوم	شاخص (کدباز)
	کشف همه جانبه مسائل مالیات سبز	دریافت ایده های مجریان مالیاتی، نظرخواهی از نخبگان و دانشگاهیان، الگوگیری از کشورهای دارای نظام مالیاتی موفق، پایش و شناسایی مسائل روز مالیاتی، نظرخواهی از فعالان کسب و کار، توسعه کانون های فکر و پایش رسانه ها و افکار عمومی
شناخت کامل از مسائل مالیات سبز	هوشمندی سازمانی در مسائل مالیات سبز	توسعه بانک های داده از مودیان مالیات سبز، یکپارچه سازی داده های مالی مودیان مالیات سبز، بهره گیری از ظرفیت فناوری اطلاعات در تحلیل مسائل مرتبط با مالیات سبز، بهره گیری از تجارب، دانش و حافظه سازمانی، تحلیل حساسیت مسائل مالیات سبز و بهره گیری از ابزارها و روش های علمی در تحلیل مسائل مالیات سبز
	درک مسائل مالیات سبز	ارائه تعریف روشن و شفاف از مسائل مالیات سبز، شناخت و فهم صحیح مسائل مالیات سبز، شناسایی بازیگران و ذینفعان مسائل مالیات سبز، بررسی جوانب مختلف مسائل مالیات سبز، شناخت تمامی متغیرها و روابط موجود در مسائل مالیات سبز و پیش بینی آینده و روند مسائل مالیات سبز
	دستور کارگذاری هدفمند مسائل مالیات سبز	تعیین معیار ارزیابی مسائل مالیات سبز، تعیین اولویت مسائل مالیات سبز، رویکرد علمی در دستور کارگذاری مسائل مالیات سبز، توجه به منابع در دستور کارگذاری، توجه به فوریت و اهمیت در دستور کارگذاری و هماهنگی بین سازمانی در دستور کارگذاری
	مساله محوری در تدوین ختمشی مالیات سبز	توجه به شواهد در مورد مسائل مالیات سبز، توجه به پشتوانه علمی در مورد مسائل مالیات سبز، گنجاندن تمامی ابعاد مساله در ختمشی تدوین شده، گنجاندن رویکرد سیاسی در کنار عقلایی در تدوین ختمشی مالیات سبز، توجه به گستره و حیطه نفوذ مساله مالیات سبز و رفع پیچیدگی، و ابهامات مسائل مالیات سبز موضوع ختمشی
شکل گیری ختمشی مساله محور	توجه به کیفیت ختمشی منتج از مسائل مالیات سبز	شفافیت و وضوح خط مشی مالیات سبز، پیوستگی و هماهنگی بین ختمشی های مالیات سبز، انعطاف پذیری و پویایی ختمشی و هدف گذاری واقع بینانه ختمشی مالیات سبز
	ذینفع گرایی در تدوین ختمشی مالیات سبز	تامین منافع و خواسته های ذینفعان مسائل مالیات سبز، مشارکت دادن ذینفعان در تدوین ختمشی مالیات سبز، گنجاندن نظرات کارشناسان مسائل مالیات سبز در خط مشی، توجه به منافع بلندمدت ذینفعان در تدوین خط مشی مالیات سبز و تحلیل آثار ختمشی مالیات سبز بر فعالیت کلیه ذینفعان
مشروعیت بخشی به ختمشی منتج از مسائل مالیات سبز	آگاهی بخشی به ذینفعان در مورد مسائل مالیات سبز	تشریح ابعاد مساله برای ذینفعان مالیات سبز، ارائه اطلاعات کامل در مورد مساله به ذینفعان، توجیه ذینفعان در مورد مسائل مالیات سبز، آموزش ذینفعان در مورد مسائل مالیات سبز و اعتمادسازی با ذینفعان
	تعامل با ذینفعان درگیر در مسائل مالیات سبز	مشارکت ذینفعان در حل مسائل زیست محیطی، دریافت پیشنهادات ذینفعان در مورد مسائل مالیات سبز، درگیر کردن ذینفعان در حل مسائل مالیات سبز، ارتباط مداوم و دوسویه با ذینفعان در مورد مسائل مالیات سبز و توجه به خواسته ها و انتظارات ذینفعان
اجرای اثربخش ختمشی منتج از مسائل مالیات سبز	بستر سازی برای اجرای ختمشی مالیات سبز	اجرای آزمایشی ختمشی مربوط به مسائل مالیات سبز، بهره گیری از ظرفیت های فناوری در اجرا، مقابله با فساد در اجرای ختمشی مسائل مالیات سبز، ائتلاف بین ذینفعان در اجرای ختمشی مسائل مالیات سبز، قانون گرایی در اجرای ختمشی مسائل مالیات سبز و هماهنگی بین سازمانی در اجرای ختمشی ها
	بالنده سازی مجریان ختمشی های مالیات سبز	آموزش مجریان، انگیزش مجریان، نظارت بر مجریان، حمایت از مجریان و ارائه اختیار و استقلال به مجریان
	ارزیابی مساله محور	بررسی و پایش شرایط مساله بعد از اجرای ختمشی، بررسی تاثیر اجرای ختمشی مالیات سبز بر مساله، تعیین ابعاد جدید احتمالی مساله بعد از اجرای ختمشی، مطالعه آینده مساله بعد از اجرا و ارزیابی روش تحلیل و بررسی مساله مالیات سبز
ارزیابی اجرا و اصلاح ختمشی مربوط به مالیات سبز	ارزیابی فرآیند ختمشی گذاری مالیات سبز	تعیین گلوگاه های فرآیند ختمشی گذاری مالیات سبز، بررسی اهداف تعیین شده و نتایج به دست آمده از ختمشی، ارزیابی همکاری ذینفعان در ختمشی گذاری، ارزیابی کارایی و اثربخشی فرآیند ختمشی گذاری مالیات سبز و ارزیابی کیفیت ختمشی تدوین شده
	ارزیابی دقیق فرآیند اجرای مالیات سبز	ارزیابی نتایج برنامه های اجرا شده، ارزیابی فرآیند اجرا، ارزیابی روش اجرا و قواعد مربوطه، ارزیابی عملکرد مجریان و ارزیابی عملکرد سازمان مجری
	انجام اصلاحات مساله محور	تطبيق مداوم مساله زیست محیطی و ختمشی مالیات سبز و انجام اصلاحات لازم (فرآیند رفت و برگشتی)، گنجاندن تغییرات مساله در اصلاحات ختمشی، پویایی و انعطاف انجام اصلاحات در ختمشی مالیات سبز برای دستیابی به نتایج واقعی و شناسایی و رفع کاستی های فرآیند تدوین و اجرای ختمشی مالیات سبز

جدول ۳: مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

پایایی	شناخت	شکل گیری	مشروعیت بخشی	اجرا	ارزیابی
آلفای کرونباخ	۰/۸۸	۰/۸۵	۰/۸۶	۰/۸۹	۰/۹۵
پایایی ترکیبی	۰/۸۶	۰/۸۰	۰/۸۲	۰/۸۴	۰/۹۱

جدول ۵: ماتریس سنجش روایی تشخیصی

ارزیابی	اجرا	مشروعیت بخشی	شکل‌گیری	شناخت	ابعاد
				۰/۸۱۰	شناخت
			۰/۷۷۸	۰/۳۱۶	شکل‌گیری
		۰/۷۵۶	۰/۲۲۸	۰/۳۴۹	مشروعیت بخشی
	۰/۸۴۵	۰/۳۱۶	۰/۲۲۹	۰/۳۱۰	اجرا
۰/۷۲۱	۰/۳۱۷	۰/۳۴۴	۰/۱۸۷	۰/۲۱۵	ارزیابی

جدول ۴: مقادیر شاخص AVE

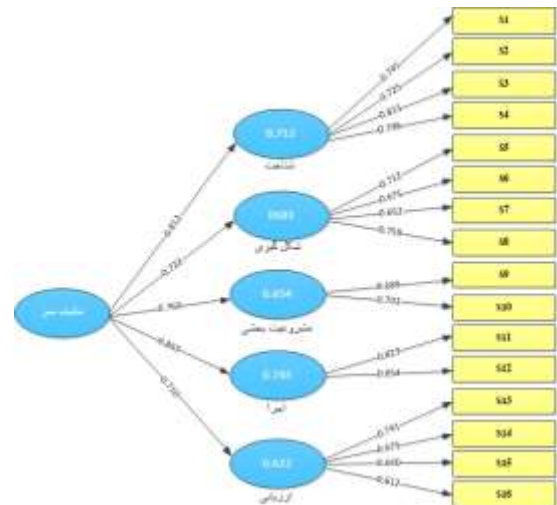
متغیرها	شاخص AVE
شناخت	۰/۷۲
شکل‌گیری	۰/۶۳
مشروعیت بخشی	۰/۶۶
اجرا	۰/۷۵
ارزیابی	۰/۷۳

جدول ۶: شاخص‌های برازش مدل

مقدار مناسب	ارزیابی	اجرا	مشروعیت بخشی	شکل‌گیری	شناخت	
کم‌تر از ۵	۴/۳۸	۳/۴۲	۴/۵۹	۲/۹۵	۳/۸۸	$\chi^2/df$
کم‌تر از ۰/۸	۰/۰۷	۰/۰۴	۰/۰۶	۰/۰۳	۰/۰۵	میانگین مجذور خطاهای مدل (RMSEA)
نزدیک به صفر	۰/۰۷	۰/۰۵	۰/۰۹	۰/۱۰	۰/۰۶	متوسط باقی‌مانده‌ها
نزدیک به یک	۰/۸۴	۰/۹۴	۰/۸۱	۰/۸۵	۰/۸۹	ارزیابی مقدار نسبی واریانس و کوواریانس (GFI)
بزرگ‌تر از ۰/۹	۰/۹۰	۰/۹۶	۰/۹۱	۰/۸۹	۰/۹۵	مقادیر CFI
بزرگ‌تر از ۰/۸	۰/۹۰	۰/۹۴	۰/۸۴	۰/۸۳	۰/۹۲	مقادیر NFI
بزرگ‌تر از ۰/۹	۰/۹۰	۰/۹۴	۰/۹۳	۰/۹۱	۰/۹۵	مقادیر NNFI



شکل ۳: الگوی خط‌مشی‌گذاری مسأله‌محور در زمینه مالیات سبز



شکل ۲: مدل اندازه‌گیری برازش شده با تحلیل عاملی تأییدی در حالت تخمین استاندارد

کشور ایران تجربه بهره‌گیری از ابزار مالیات سبز محدود است و نیاز است در این زمینه جهت‌گیری‌های جدی‌تری لحاظ شود. با توجه به اهمیت خط‌مشی‌گذاری در زمینه مالیات سبز، در این تحقیق تلاش الگویی بومی و کاربردی برای خط‌مشی‌گذاری مسأله‌محور در زمینه مالیات سبز توسط سازمان امور مالیاتی ارائه گردد. براساس یافته‌های تحقیق، برای خط‌مشی‌گذاری مالیاتی مسأله‌محور در زمینه مالیات سبز، ابعاد شناخت کامل مسائل مالیات سبز، شکل‌گیری خط‌مشی مسأله‌محور، مشروعیت بخشی به خط‌مشی منتج از مسائل مالیات سبز،

## بحث

امروزه، مسائل زیست‌محیطی از نگاه جامعه و شهروندان از اهمیت زیادی برخوردار شده و انتظار می‌رود دولت‌ها نقش پررنگ‌تری را در کاهش آلودگی‌های محیطی و مدیریت آن‌ها ایفا کنند. راهکارها و رویکردهای متعددی تاکنون برای مدیریت آسیب‌های زیست‌محیطی ایجاد شده توسط کسب و کارها و سایر فعالان در جامعه مطرح شده که یکی از کارآمدترین آن‌ها استفاده از مالیات سبز است. البته، در

اجرای خطمشی منتج از مسائل مالیات سبز و ارزیابی اجرا و اصلاح خطمشی مربوط به مالیات سبز در مورد بعد شناخت کامل مسائل مالیات سبز، باید گفت ماهیت مسائل زیست محیطی خود از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و باید شناخت کافی در مورد جوانب مختلف آن‌ها به دست آید. شناخت درست از مسائل زیست محیطی، مقدمه ضروری و لازم برای هرگونه برنامه و اقدامی در زمینه تدوین خطمشی مالیات سبز است. بدین منظور باید مسائل زیست محیطی از منابع مختلف به درستی کشف شود و ایده‌ها و دیدگاه‌های مختلف مرتبط و میزان اهمیت و فراگیری آن‌ها بررسی گردد. هم‌چنین، توسعه سیستم‌های جامع اطلاعاتی و بهره‌گیری از فناوری اطلاعات می‌تواند در این زمینه راهگشا باشد. البته، مسائل زیست محیطی که در دستور کار قرار می‌گیرد، باید براساس میزان جدیت، فوریت، فراگیری و توجه به منابع در دسترس انجام گیرد. درک و شناخت مسائل زیست محیطی هرچه دقیق‌تر و براساس روندهای آینده باشد، می‌تواند در تدوین خطمشی‌های مالیات سبز اثربخش‌تر کمک کند. هم‌چنین، بعد شکل‌گیری خطمشی مساله‌محور به این موضوع اشاره دارد که پایه تدوین خطمشی مالیات سبز باید تمرکز بر مسأله زیست محیطی و حل آن باشد. رویکرد این بعد این است که عقلانیت باید در تدوین خطمشی محور باشد و البته به تأمین منافع ذینفعان مختلف نیز توجه شود. تکیه بر شواهد و پشتوانه علمی و تلاش در جهت شفافیت هر چه بیش‌تر خطمشی مالیات سبز و هم‌چنین، تأکید بر کیفیت بالای خطمشی ایجاد شده با شناخت کامل دیگر بحث مطرح شده در این بعد است. در مورد بعد مشروعیت‌بخشی به خطمشی مالیات سبز می‌توان گفت که برای پذیرش خطمشی توسط ذینفعان مختلف، نیاز است آگاهی‌بخشی و تعامل موثر با آنان باید به شکل توأمان انجام گیرد. به عبارتی، ذینفعان مالیات سبز باید درگیر در تدوین و اجرای خطمشی شوند و از مشارکت آن‌ها استفاده شود. در مورد بعد اجرای اثربخش خطمشی‌های مالیات سبز می‌توان گفت که ایجاد بستر مناسب برای اجرای خطمشی تدوین شده و نیز بالنده‌سازی مجریان اهمیت دارد. این که بتوان زمینه‌ای ایجاد کرد که بستر قانونی و اجرایی مناسبی برای خطمشی مالیات سبز ایجاد گردد و مجریان دارای توانمندی و انگیزه برای اجرای خطمشی باشند، مهم است. البته، باید توجه داشت که اجرای اثربخش خطمشی مالیات سبز از شناخت کامل مسائل زیست محیطی و تدوین خطمشی با نگاه عقلایی جدا نیست و این‌ها مکمل هم هستند. به عبارتی، تأکید بر شناخت کامل مسأله زیست محیطی و تدوین خطمشی مالیات سبز براساس آن، ارزش خود را در مرحله اجرا نشان می‌دهد؛ هرچند در مرحله اجرا نیز باید بستر قانونی و اجرایی براساس شناخت ایجاد شده از مسأله زیست محیطی و سازگار با جوانب مختلف آن انجام پذیرد. نهایتاً،

آخرین بعد، ارزیابی اجرا و اصلاح خطمشی مربوط به مالیات سبز است. در ارزیابی نتایج به دست آمده از خطمشی مالیات سبز لازم است تأثیری که خطمشی بر مسأله زیست محیطی مربوطه و ابعاد مختلف آن گذاشته بررسی گردد؛ به عبارتی، اگر نگاه این باشد که خطمشی مالیات سبز برای حل یا کاهش سطح مسأله زیست محیطی ایجاد شده، باید بررسی شود که تا چه اندازه اثربخش بوده است. البته، اصلاحاتی که بر اثر ارزیابی انجام شده در خطمشی انجام می‌گیرد نیز باید با در نظر گرفتن شرایط فعلی مسأله زیست محیطی پس از اجرای خطمشی مالیات سبز و نیز روند آینده آن باشد. هم‌چنین، لازم است فرآیند خطمشی گذاری و اجرای مالیات سبز نیز مورد بررسی قرار گیرد تا هرچه بیش‌تر بر آن‌ها نگاه و رویکرد مسأله‌محور حاکم شود و در تمامی فرآیندها، حل مسأله زیست محیطی (و نه پیروی از منافع فردی و یا پرداختن به مسائل جانبی) مدنظر باشد. در تحقیقات دیگر، Sheikh Hasani و همکاران، در پژوهش خود بر عدم وجود نظارت و ارزیابی کافی در سیاست‌های مالیاتی تأکید کرده که این مشکل با نگاه مسأله محور در ارزیابی قابل رفع است (۲۸). Pourezat و همکاران، در پژوهش خود بر این که خطمشی‌ها هیچ ارتباطی به جهان واقع نداشته و بر مبنای ذهنیت خطمشی‌گذاران اشاره می‌کند که الگوی تحقیق نقطه ضعف غلبه می‌کند و عقلانیت توأم با تأمین منافع ذینفعان را مبنای شکل‌گیری خطمشی قرار می‌دهد (۲۹). هم‌چنین Tan و همکاران، بر توجه همه جانبه به مسائل عمومی اشاره دارند که در مدل تحقیق حاضر مدنظر قرار گرفته است. در این تحقیق به منظور ارتقای کیفیت تدوین و اجرای خطمشی‌های مالیات سبز تلاش شد الگویی با رویکرد مساله‌محور در زمینه خطمشی‌گذاری مالیات سبز ارائه گردد. توجه به مسائل زیست محیطی در زمان خطمشی‌گذاری و شناخت ابعاد و جوانب مختلف آن می‌تواند تأثیری مهم و تعیین‌کننده در کیفیت خروجی نظام خطمشی‌گذاری داشته باشد. در مجموع براساس یافته‌های پژوهش، پنج راهبرد شامل شناخت کامل مسائل مالیات سبز، شکل‌گیری خطمشی مساله‌محور، مشروعیت‌بخشی به خطمشی منتج از مسائل مالیات سبز، اجرای خطمشی منتج از مسائل مالیات سبز و ارزیابی اجرا و اصلاح خطمشی مربوط به مالیات سبز شناسایی گردید. یافته‌های کمی نیز نشان داد که الگوی ارائه شده و متغیرهای آن مورد تأیید است. هم‌چنین، دو بعد اجرای خطمشی و شناخت کامل مسائل به ترتیب با مقدار ضریب تعیین ۰/۷۴۵ و ۰/۷۱۲ دارای بالاترین اولویت بودند. در مجموع، نتایج پژوهش نشان داد که بهره‌گیری از رویکرد مساله‌محور در خطمشی‌گذاری مالیات سبز اثربخش است و باعث بهبود عملکرد نظام مالیاتی و تأمین منافع ذینفعان متعدد می‌گردد. برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌گردد که مدل خطمشی‌گذاری

گذاری مالیات سبز فراهم شود تا علاوه بر استفاده از دیدگاه و نظرات آن‌ها، از ظرفیت و توانمندی‌های آن‌ها در مرحله اجرا استفاده شود و هم‌چنین تعهد بیش‌تری برای موفقیت خط‌مشی‌های تدوین شده داشته باشند. پیشنهاد می‌گردد زمینه هرچه تعامل بیش‌تر با ذینفعان مالیات سبز و نیز اعتمادسازی با آن‌ها فراهم شود تا زمینه کاهش مقاومت‌ها و نیز مشارکت مؤثر آن‌ها فراهم گردد. پیشنهاد می‌گردد سطح بورکراسی در سازمان امور مالیاتی کاهش یافته و سلسله‌مراتب ساختار سازمانی کاهش یابد تا سازمان بتواند با چابکی و انعطاف بیش‌تر به وظایف سیاست‌گذاری و اجرایی خود در زمینه مدیریت مسائل زیست‌محیطی از طریق تدوین و اجرای مالیات سبز عمل کند.

### منابع

1. **Chan, Y.T., 2019.** Optimal environmental tax rate in an open economy with labor migration-An E-DSGE model approach. *Sustainability*. 11: 5147.
2. **Li, G. and Masui, T., 2019.** Assessing the impacts of China's environmental tax using a dynamic computable general equilibrium model. *Journal of Cleaner Production*. 208: 316-324.
3. **Mojabi, M., Maknoun, R. and Zibakalam, P., 2021.** The effect of the general policies of the system in the field of the environment in the realization of the law on the protection of genetic resources based on the protocols under the Convention on Biological Diversity. *Journal of Animal Environment*. 13(2): 413-422. (In Persian)
4. **Mpofu, F.Y., 2022.** Green taxes in Africa: Opportunities and challenges for environmental protection, sustainability, and the attainment of sustainable development goals. *Sustainability*. 14: 10239.
5. **Zhou, Z., Zhang, W., Pan, X., Hu, J. and Pu, G., 2021.** Environmental tax reform and the "double dividend" hypothesis in a small open economy. *International Journal of Environmental Research and Public Health*. 17(1): 217.
6. **Karmaker, S.C., Hosan, S., Chapman, A.J. and Saha, B.B., 2021.** The role of environmental taxes on technological innovation. *Energy*. 232: 121052.
7. **Qadri, Sh., Khanzadi, A. and Sharif Karimi, M., 2019.** Evaluation and analysis of the effects of implementing the green tax policy on the development of renewable energies in Iran. *Journal of Development and Capital*. 5(9): 105-121. (In Persian)
8. **Soltani Nejad, M., Jalali, A. and Zayandeh Roudi, M., 2022.** Examining the effects of the green tax on government spending and the economic well-being of households using the Nord Haus model. *Applied Economics*. 12(40): 68-79. (In Persian)
9. **Shahzad, U., 2020.** Environmental taxes, energy consumption, and environmental quality: Theoretical survey with policy implications. *Environmental Science and Pollution Research*. 27: 24848-24862.
10. **Rafique, M.Z., Fareed, Z., Ferraz, D., Ikram, M. and Huang, S., 2022.** Exploring the heterogeneous impacts of environmental taxes on environmental footprints: An empirical assessment from developed economies. *Energy*. 238: 121753.

مسأله محور در سایر سازمان‌ها و بخش‌ها مانند وزارت بهداشت، وزارت علوم و ... ارائه گردد. هم‌چنین، پیشنهاد می‌شود که اثربخشی مدل طراحی شده بررسی گردیده و راهکارهای عملیاتی برای بهبود اجرای آن شناسایی گردد. نهایتاً، محدودیت تحقیق حاضر این است که مدل طراحی شده مربوط به مالیات‌های سبز در سازمان امور مالیاتی است و قابل تعمیم به دیگر زمینه‌های مالیاتی و هم‌چنین سایر سازمان‌ها و بخش‌ها نیست.

**پیشنهادات کاربردی:** نهایتاً، پیشنهادات کاربردی تحقیق شامل موارد زیر است: پیشنهاد می‌گردد در سازمان امور مالیاتی تیمی تخصصی متشکل از خبرگان مالیاتی، نخبگان و دانشگاهیان تشکیل شود و مسائل فعلی و مسائل آتی زیست‌محیطی که می‌تواند موضوع مالیات سبز شناسایی شده و نسبت به بررسی تمامی جوانب و ایجاد شناخت کامل از آن‌ها اقدام گردد. هم‌چنین، اولویت‌بندی مسائل زیست‌محیطی برای قرار گرفتن در دستور کار خط‌مشی براساس روش‌های علمی و تخصصی و براساس میزان اهمیت و فراگیری آن‌ها انجام شود. به دلیل این‌که مسائل زیست‌محیطی مرتبط با مالیات سبز ماهیتی فراسازمانی و چندذینفعی دارد، پیشنهاد می‌گردد از تشکیل کمیته‌های بین‌سازمانی و حتی بین وزارتخانه‌ای برای بررسی دقیق مسائل استفاده گردد تا تمامی جوانب مسائل زیست‌محیطی هم از نگاه مالیاتی و هم از نظر ذینفعان آن بخش شناخته شود. مثلاً، برای بررسی مسأله مالیات سبز واحدهای تولیدی، کمیته‌ای متشکل از نمایندگان سازمان امور مالیاتی، سازمان صمت، سازمان منابع طبیعی و سایر سازمان‌ها و وزارتخانه‌های مرتبط تشکیل شود. پیشنهاد می‌گردد خبرگان و متخصصان مسائل زیست‌محیطی در گروه‌هایی که کار تدوین خط‌مشی‌ها را انجام می‌دهند گنجانده شوند تا خط‌مشی‌های مالیات سبز تدوین شده واقع‌گرایانه باشد و تمامی جوانب در آن‌ها لحاظ گردد تا در مراحل اجرایی مشکلات کم‌تری ایجاد شود. پیشنهاد می‌گردد تیم‌های آینده‌پژوهی در سازمان امور مالیاتی مستقر شوند و مسائل بالقوه آتی زیست‌محیطی که می‌توانند در چندین سال آینده موضوع مسائلی مالیات سبز قرار گیرند را مورد بررسی و تحلیل قرار دهند. مثلاً، بحث مالیات سبز بر کسب و کارهای دیجیتال و زمینه‌های آن‌را بررسی کنند. پیشنهاد می‌شود برای درک بهتر واقعیت مسائل زیست‌محیطی و تدوین خط‌مشی‌های مالیات سبز، نظرات و دیدگاه‌های مجریان و کارشناسان عملیاتی اتخاذ شده و خود آن‌ها نیز در فرآیند خط‌مشی‌گذاری درگیر شوند. پیشنهاد می‌گردد در سازمان امور مالیاتی، سیستم‌های اطلاعاتی و دانشی در زمینه مطالعات زیست‌محیطی پیاده‌شود تا با رصد و تحلیل بهتر مسائل مالیات سبز امکان تدوین خط‌مشی‌ها با رویکرد علمی و سیستمی فراهم شود. پیشنهاد می‌گردد امکان مشارکت ذینفعان در خط‌مشی

- policy in Iran: Factors affecting tax regulation at the national level and its actors. *Tax Research Journal*. 25(36): 211-249. (In Persian)
27. **Braun, V. and Clarke, V., 2006.** Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*. 3(2): 77-101.
  28. **Sheikh Hasani, A., Faqih, A. and Danesh Fard, K., 2017.** Pathology of tax policy in the Islamic Republic of Iran: A study of the value added tax system. *Tax Research Journal*. 10(1): 137-160. (In Persian)
  29. **Pourezat, A., Bigdley, S. and Saadabadi, A., 2013.** Prioritizing issues in developing agenda for public policy. *Journal of Political Science*. 9(18): 5-28. (In Persian)
  30. **Tan, Z., Wu, Y., Gu, Y., Liu, T., Wei Wang, W. and Liu, X., 2022.** An overview on implementation of environmental tax and related economic instruments in typical countries. *Journal of Cleaner Production*. 330: 129688.
  11. **Wang, M., Yao, M., Wang, S., Qian, H., Zhang, P., Wang, Y., Sun, Y. and Wei, W., 2020.** Study of the emissions and spatial distributions of various power-generation technologies in China. *Journal of Environmental Management*. 278: 111401.
  12. **Shi, X., Chan, H. and Dong, C., 2020.** Value of bargaining contract in a supply chain system with sustainability investment: An incentive analysis. *IEEE Transactions on Systems, Man, and Cybernetics: Systems*. 50(4): 1622–1634.
  13. **Mardones, C. and Mena, C., 2020.** Economic, environmental, and distributive analysis of the taxes to global and local air pollutants in Chile. *Journal of Cleaner Production*. 259: 120893.
  14. **Li, P., Lin, Z., Du, H., Feng, T. and Zuo, J., 2021.** Do environmental taxes reduce air pollution? Evidence from fossil-fuel power plants in China. *Journal of Environmental Management*. 295: 113112.
  15. **He, P., Chen, L., Zou, X., Li, S., Shen, H. and Jian, J., 2019.** Energy taxes, carbon dioxide emissions, energy consumption and economic consequences: A comparative study of Nordic and G7 countries. *Sustainability Times*. 11: 6100.
  16. **Huang, S., Lin, H., Zhou, Y., Ji, H. and Zhu, N., 2022.** The influence of the policy of replacing environmental protection fees with taxes on enterprise green innovation-Evidence from China's heavily polluting industries. *Sustainability*. 14: 6850.
  17. **Oueslati, W., 2014.** Environmental tax reform: Short-term versus long-term macroeconomic effects. *Journal of Macroeconomics*. 40: 190-201.
  18. **Bashir, M.F., Benjiang, M.A., Shahbaz, M., Shahzad, U. and Vinh, V.X., 2021.** Unveiling the heterogeneous impacts of environmental taxes on energy consumption and energy intensity: Empirical evidence from OECD countries. *Energy*. 226: 120366.
  19. **Wang, B., Liu, L., Huang, G.H., Li, W. and Xie, Y.L., 2018.** Effects of carbon and environmental tax on power mix planning - A case study of Hebei Province, China. *Energy*. 143: 645-657.
  20. **Xiong, Z. and Li, H., 2019.** Ecological deficit tax: A tax design and simulation of compensation for ecosystem service value based on ecological footprint in China. *Journal of Cleaner Production*. 230: 1128-1137.
  21. **Shakrin, S., Mousavi, N. and Amini Fard, A., 2022.** Economic-environmental analysis of adopting green tax policy in Iran with calculable general balance approach. *Applied Economic Studies of Iran*. 42: 195-218. (In Persian)
  22. **Zamani, N., Hatami, J., Shabiri, M. and Kabudondpur, S., 2022.** Estimating the value of ecotourism and the place of education, environmental and economic-social factors affecting it. *Journal of Animal Environment*. 13(3): 413-422. (In Persian)
  23. **Rasmi, J., Abedi, Z., Panahi, M. and Mousavi Jahormi, Y., 2022.** Investigating the implementation of the green tax system in Iran. *Sustainability, Development and Environment*. 3(9): 45-61. (In Persian)
  24. **Dye, T.R., 2005.** *Understanding Public Policy*, 11th Ed. Pearson Prentice Hall.
  25. **Esmailzadeh, S., Parverezi, A. and Mian Abadi, H., 2021.** Problem analysis and policy evaluation of Urmia Lake restoration headquarters. *Strategic Public Policy Studies*. 11(38): 38-59. (In Persian)
  26. **Mirzamani, A., Alavi Brotherhood, H., Amiri, A. and Ismaili, H., 2017.** *Understanding the process of tax*