

## ارائه مدل پارادایمی خط مشی گذاری مسئله محور در زمینه مالیات های سبز با روش تئوری داده بنیاد

مجید حسنی<sup>۱</sup>

محمد رضا ربیعی مندجین<sup>۲\*</sup>

[moh.Rabiee\\_mondin@iauctb.ac.ir](mailto:moh.Rabiee_mondin@iauctb.ac.ir)

حسن گیوریان<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۷/۱۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۶/۵

### چکیده

**زمینه و هدف:** امروزه، با توجه به رشد فزاینده مسائل زیست محیطی در کشورهای مختلف، استفاده از ابزارهای مختلف از جمله مالیات سبز برای مدیریت آن ها افزایش یافته است. مالیات سبز دارای کارآیی قابل قبولی برای ایجاد توازن بین اهداف اقتصادی و زیست محیطی برخوردار است. با این وجود، شواهد نشان می دهد که خط مشی گذاری در زمینه مالیات های سبز کاستی هایی دارد که عمدتاً به دلیل کم توجهی به مسائل و عدم شناخت کامل از آن ها است. از این رو، این تحقیق به دنبال طراحی مدل خط مشی گذاری مسئله محور در زمینه مالیات های سبز است.

**روش بررسی:** تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی-توسعه ای بوده و در زمره تحقیقات آمیخته است. به منظور طراحی مدل تحقیق از روش نظریه داده بنیاد استفاده شد و بدین منظور از ۲۷ نفر از خبرگان مالیاتی که با روش هدفمند انتخاب شدند، مصاحبه عمیق به عمل آمد. **یافته ها:** مدل طراحی شده با روش مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار Smart PLS اعتبارسنجی شد. جامعه آماری این مرحله شامل مدیران و کارشناسان سازمان امور مالیاتی تهران هستند که با پرسشنامه طراحی شده توسط محقق از آن ها نظرخواهی شد. حجم نمونه محاسبه شده با روش کوکران ۱۸۸ نفر و روش نمونه گیری نیز تصادفی ساده بود که به بررسی مدل پارادایمی خط مشی گذاری مسئله محور در زمینه مالیات های سبز با روش تئوری داده بنیاد می پردازد.

**بحث و نتیجه گیری:** براساس یافته ها، مدل پارادایمی شامل ۶ دسته متغیر طراحی شد که در آن ۵ راهبرد شامل شناخت کامل مسائل مالیات های سبز، شکل گیری خط مشی مساله محور، مشروعیت بخشی به خط مشی منتج از مسائل مالیات های سبز، اجرای خط مشی منتج از

۱- دانشجوی دکتری مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲- استادیار گروه مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. \* (مسوول مکاتبات)

۳- دانشیار گروه مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

مسائل مالیات‌های سبز و ارزیابی اجرا و اصلاح خط‌مشی مسأله‌محور شناسایی گردید. همچنین، یافته‌های کمی نشان داد که اعتبار مدل مورد تایید است. نتایج پژوهش نشان داد که بهره‌گیری از رویکرد مسأله‌محور در خط‌مشی‌گذاری مالیات‌های سبز اثربخشی مناسبی دارد و باعث بهبود عملکرد نظام مالیاتی و تأمین منافع ذینفعان می‌گردد.

**واژه‌های کلیدی:** مسئله عمومی، خط‌مشی‌گذاری، مالیات‌های سبز، سازمان امور مالیاتی، تئوری داده بنیاد.

# **Presenting a paradigmatic model of problem-oriented policy making in the field of green taxes with the grounded theory method**

**Majid Hasani<sup>1</sup>**

**Mohammad Reza Rabiee Mandajin<sup>2</sup> \***

[moh.Rabiee\\_mondin@iauctb.ac.ir](mailto:moh.Rabiee_mondin@iauctb.ac.ir)

**Hasan Givarian<sup>3</sup>**

Admission Date: October 2, 2023

Date Received: August 27, 2023

## **Abstract**

**Background and Objective:** Nowadays, due to the increasing growth of environmental issues in different countries, the use of various tools, including green tax, has increased to manage them. Green tax has an acceptable efficiency to create a balance between economic and environmental goals. Nevertheless, the evidence shows that the policy-making in the field of green taxes has shortcomings, which are mainly due to the lack of attention to the issues and lack of full knowledge of them. Therefore, this research seeks to design a problem-oriented policy model in the field of green taxes.

**Material and Methodology:** The current research is applied-developmental in terms of purpose and is among mixed research. In order to design the research model, the grounded theory method was used, and for this purpose, an in-depth interview was conducted with 27 tax experts who were selected by a targeted method.

**Findings:** Also, the model designed by structural equation modeling method was validated with Smart PLS software. The statistical population of this stage includes the managers and experts of Tehran Tax Affairs Organization, whose opinions were asked with a questionnaire designed by the researcher. The sample size calculated by Cochran's method was 188 people and the sampling method was simple random.

**Discussion and Conclusion:** Based on the findings, a paradigm model including 6 categories of variables was designed, in which 5 strategies include full understanding of green tax issues, issue-oriented policy formation, legitimization of the policy resulting from green tax issues, implementation of the policy resulting from green tax issues, and evaluation. The implementation and modification of

---

1- PhD student in Public Administration, Faculty of Management and Economics, Science and Research branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

2- Assistant Professor, Department of Public Administration, Faculty of Management, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. \* (*Corresponding Author*)

3- Associate Professor, Department of Public Administration, Faculty of Management, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

the problem-oriented policy was identified. Also, the findings of the quantitative section showed that the validity of the model is confirmed.

The results of the research showed that using the problem-oriented approach in the policy of green taxes is effective and improves the performance of the tax system and ensures the interests of the beneficiaries.

**Keywords:** public issue, policy making, green taxes, tax affairs organization, grounded theory method.

## مقدمه

مالیات سبز می تواند توسعه پایدار اقتصاد و صنعت انرژی های تجدیدپذیر را ارتقاء دهد. با توجه به جنبه های زیست محیطی، اکثر محققین همواره بر این باورند که سیاست مالیات سبز نقش مثبتی در بهبود محیط زیست ایفا می کند (۶). از طرفی، مالیات سبز فعالیت های اقتصادی را تشویق می کند که دوستدار محیط زیست هستند و از فعالیت های مخرب زیست محیطی جلوگیری می کند (۷). مالیات های زیست محیطی باعث افزایش رشد اقتصادی در اقتصادهای غنی می شود، که همیشه در سایر اقتصادها صدق نمی کند. مالیات سبز پایداری زیست محیطی را تا حد زیادی افزایش می دهد زیرا افراد برای فرار از این فشار مالی اقدامات سازگار با محیط زیست را اتخاذ می کنند (۸).

از طرفی، مالیات یک ابزار اجتماعی حقوقی ضروری است که توسط دولت در هر جامعه ای برای مدیریت موثر و همچنین ارائه سود اقتصادی و اجتماعی سیاسی حاکمیت مورد استفاده قرار می گیرد (۹). خط مشی های مالیاتی، مهمترین عامل در بهینه سازی سیستم مالیاتی هر کشوری محسوب می شوند (۱۰). الگوهای مالیات از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. شکل خط مشی مالیاتی تحت تأثیر شرایط تاریخی و همچنین تغییرات در شرایط کلان اقتصادی قرار دارد (۱۱). به عنوان یک رویه بین المللی، خط مشی های مالیاتی عموماً حمایت لازم را برای تجدید ساختار شرکت ها فراهم می کنند (۱۲). جهانی شدن اقتصاد پویایی فرآیند قانونگذاری را تغییر داده و بر تصمیم گیری در زمینه خط مشی مالیاتی تأثیر گذاشته است. اگرچه تصمیمات هنوز توسط پارلمان های ایالتی اتخاذ می شود، اما آنها نه تنها

امروزه با توجه به وخامت شرایط زیست محیطی جهانی، مفهوم توسعه پایدار مطرح شده که (محیط زیست، اجتماعی، و حکمرانی) از این بحث حمایت می کند که رشد اقتصادی و حفاظت از محیط زیست باید در کنار هم و همزمان باشد (۱). در پاسخ به فشارهای گسترده جامعه به مسائل زیست محیطی، کشورها از ابزارهای مختلفی برای دستیابی به اهداف توسعه پایدار و حفظ محیط زیست استفاده کرده اند. دولت ها مجموعه ای از ابزارهای اقتصادی برای بکارگیری در اختیار دارند که شامل سیاست های نوآوری، مقررات، یارانه های زیست محیطی، به اشتراک گذاری اطلاعات و برنامه های آگاهی و مالیات های زیست محیطی می شود (۲). در این بین، مالیات به ویژه به عنوان یک ابزار کلیدی مطرح است. با وجود اینکه ابزارهای مختلف اقتصادی در اختیار دولت ها قرار دارد، مالیات های زیست محیطی به مهم ترین و پربازده ترین ابزار اقتصادی در مبارزه با تغییرات اقلیمی و حفظ محیط زیست تبدیل شده است (۳). مالیات سبز یک ابزار سیاست اقتصادی نوظهور است که در طول دهه ها در بسیاری از کشورها، به ویژه در کشورهای توسعه یافته مورد استفاده قرار گرفته است. در چند سال گذشته، کشورهای نوظهور نیز شروع به آزمایش مالیات های سبز زیست محیطی به عنوان ابزار سیاستی برای ارتقای سلامت زیست محیطی کرده اند (۴).

مالیات های سبز، به ویژه برای توسعه اقتصادی حیاتی هستند؛ زیرا به عنوان یک اهرم کلیدی برای دولت در تنظیم اقتصاد ملی و بهبود کیفیت محیط زیست عمل می کنند (۱). همچنین، معرفی مشوق های مالیاتی سبز مرتبط با محیط زیست و تغییرات آب و هوایی به اهداف پایداری رشد و توسعه کمک می کند (۵). سیاست

در حال پیگیری است. این در حالی است که خط مشی های مالیاتی تدوین شده در بسیاری از موارد، فاقد کارایی لازم هستند و نمی توانند به اهداف مدنظر دست یابند. دلیل این موضوع، شناخت نادرست از ابعاد و جوانب مختلف مسائل مربوط به خط مشی می باشد و به علت همین ناآگاهی و عدم شناخت، خط مشی های تدوین شده فاقد کیفیت و کارایی لازم هستند. نمونه ای از خط مشی های ناموفق در سازمان امور مالیاتی که به دلیل عدم مساله محوری اتفاق افتاده است را می توان شامل طرح مالیات بر خانه های خالی، مالیات بر خودروهای لوکس، مالیات بر عایدی سرمایه و طرح صندوق های فروشگاهی برشمرد. با وجود اینکه این طرح ها چندین سال است که مطرح است اما نتوانسته به یک خط مشی کارآمد منتهی شود و به شکلی ناقص و پر از بحث و اشکال اجرا می شود. در مورد این طرح ها می توان گفت که حتی خود مجریان و سازمان امور مالیاتی درک درستی از مسائل مربوط به آن ها ندارند و این ناآگاهی به تمام جوانب خط مشی گذاری لطمه و آسیب زده است.

ریشه بسیاری از مشکلات اجرایی در خط مشی های مربوط به مالیات های سبز، ضعف در نگاه سیستمی به مسائل مربوط به آن ها است. نتایج بررسی های محقق نشان داد که در پژوهش های داخلی و خارجی کمتر به خط مشی گذاری مسئله محور در زمینه مالیات های سبز پرداخته شده و مطالعات محدودی در این زمینه وجود دارد و بنابراین، موضوع تحقیق نوآورانه است. شرایط بومی کشور ما باعث می شود که ماهیت مسائل مالیات های سبز در زمینه امور مالیاتی دارای ویژگی های خاصی باشد. مسائل مربوط به مالیات های سبز معمولاً دارای مخاطبان متعدد در جامعه و پیچیدگی مساله هستند و آثار متعددی در جامعه و در بین فعالان اقتصادی به همراه دارد. از طرفی، شکست بسیاری از خط مشی ها به دلیل شناخت نادرست مسائل مالیات های سبز و فقدان مسئله محوری در فرآیند خط مشی گذاری در این زمینه بوده است. به همان اندازه که خط مشی گذاری در زمینه مالیات های سبز ضرورت دارد، شناخت جوانب و ابعاد مختلف مسائل مالیات-های سبز نیز ضرورت دارد و پرکردن شکاف تحقیقاتی در این زمینه که هدف اصلی تحقیق است، می تواند کیفیت خط مشی

نیازهای بودجه را منعکس می کنند، بلکه رقابت بین المللی سیستم مالیاتی را تضمین می کنند و از فرسایش مالی محافظت می کنند (۱۱). یکی از بخش های کلیدی نهاد مالیاتی در بیشتر کشورها واحد خط مشی گذاری مالیاتی بوده و ضرورت وجود این واحد در بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه جهان نیز به اثبات رسیده است (۱۳).

نبود توجه کافی به نهاد خط مشی گذاری مالیاتی و عناصر کلیدی آن در کشور، از جمله بازیگران، قواعد نهادی، و عوامل زمینه ای موثر بر این عرصه است که می تواند به شکاف عمیق و شکل گیری خط مشی های ناکارآمد این حوزه منجر گردد (۱۴). سازمان امور مالیاتی به عنوان مجری خط مشی های عمومی، در بکارگیری خط مشی ها، با مسائلی از قبیل تدوین هدف های سالانه، تدوین خط مشی های سازمانی، تشویق و انگیزش مجریان، مشارکت و پشتیبانی سیاسی خط مشی گذاران، تخصیص منابع، تقویت فرهنگ پشتیبان خط مشی عمومی، مدیریت منابع انسانی، کاهش دادن مقاومت در برابر تغییر، مدیریت تعارض و مانند آنها روبه رو می باشد (۱۵). ضعف خط مشی گذاری مالیاتی در ایران به عنوان یک مساله جدی از گذشته تا به امروز مورد توجه مقامات ارشد دولتی و همچنین پژوهشگران این حوزه قرار داشته و به باور ایشان، الگوی سیاست گذاری مالیاتی در ایران فرآیند نظام مندی را با تأکید بر نقش کلیدی نهادها دنبال نکرده است (۱۴).

نظام مالیاتی و عملکرد آن از اهمیت بالایی برخوردار است. در سیاست های کلی اقتصادی مقاومتی ابلاغی مقام معظم رهبری، اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی مورد تأکید قرار گرفته است. همچنین، سند چشم انداز ۲۰ ساله کشور، در قالب ۷ محور ارائه گردیده که در انتخاب هر یک از محورهای ۷ گانه، میزان اثرگذاری و اهمیت آن ها در اقتصاد و نیز شکاف بین وضعیت مطلوب و موجود آن ها مؤثر بوده است. بر اساس اصول مذکور، نظام مالیاتی نیز به عنوان یکی از محورهای ۷ گانه طرح تحول اقتصادی انتخاب گردید. همچنین، براساس اهداف و برنامه های مطرح شده از سوی سازمان امور مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی در این مقطع از اقتصاد ایران با جدیت

های تدوین شده و اجرای آن‌ها را بهبود دهد و نهایتاً، منافع آن عاید دولت، جامعه و نظام مالیاتی شود. بنابراین، نوآوری اصلی تحقیق حاضر طراحی مدلی است که ضمن شناسایی ابعاد و جنبه‌های بومی مسائل زیست محیطی در زمینه امور مالیاتی، چگونگی خط مشی گذاری با رویکرد مسئله محور در زمینه مالیات های سبز را تعیین کند. شناسایی متغیرهای بومی و رشته‌ای در زمینه خط مشی گذاری مالیات های سبز و بهره گیری از رویکرد مساله محور با روش تئوری داده بنیاد که در تحقیقات گذشته کمتر مدنظر بوده، مهم ترین نوآوری تحقیق است. همچنین، سوال اصلی این تحقیق بدین صورت است که: مدل پارادایمی خط مشی گذاری مسئله محور در زمینه مالیات های سبز با روش تئوری داده بنیاد چگونه است؟

### مبانی نظری

در ارتباط با موضوع تحقیق حاضر، تعدادی از پژوهش های داخلی و خارجی انجام شده است. یافته‌های اسدپور و همکاران (۱۶) بیانگر این است که الگوی خط‌مشی‌گذاری عمومی مطلوب سازمان مالیاتی کشور دربردارنده شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، استراتژی‌ها و پیامدها است. دانایی فرد و همکاران (۱۷) در پژوهشی به گونه شناسی نظریه ها و منشور طیف نوری تعریف مسئله در تحلیل خط مشی پرداختند. براساس یافته ها، منشور طیف نوری تعریف مسئله به نمایش درآمد که در ۷ لایه، طیف فکری نظریه های تعریف مسئله را تشریح می کند: هدف، موضوع محوری، هستی شناسی، پارادایم علمی، روش، رویکرد و سطح تحلیل. این پژوهش بر پیچیدگی های فرآیند تعریف مسئله تاکید کرده و تلاش دارد مخاطبان را از ساده انگاری در تعریف مسائل خط مشی پرهیز دهد. اسدپور و همکاران (۱۵)، در تحقیق خود دریافتند که با کاربرد خط مشی های ترکیبی (نهادی، جزئی- تدریجی) در سازمان امور مالیاتی می- توان در راستای تغییر خط مشی سازمان به خط مشی سیستمی- محیطی با تأکید بر افزایش هماهنگی عوامل درون و برون سازمانی نظام امور مالیاتی گام برداشت. یافته های تحقیق

هراتی و همکاران (۱۴) نشان داد که طراحی و تدوین سیاست- های مالیاتی کارآمد در کشور می‌توان از راهبردهایی همچون مشارکت رسمی، بهبود جریان اطلاعات، مشارکت عمومی و رویکرد پایین به بالا در سیاست‌گذاری بهره برد. نتایج پژوهش نیز حسنوند و همکاران (۱۸) نشان داد عدم تمکین مالیاتی، ضعف نظام اطلاعات مالیاتی، عدم وجود فرهنگ و باور مالیاتی صحیح مؤدیان، جابجایی‌های متعدد و سیاسی برای مدیران نظام مالیاتی، گستره و توزیع نامناسب معافیت‌های مالیاتی، عدم وجود نظارت و ارزیابی کافی در سیاست‌های مالیاتی به ترتیب از جمله مهم‌ترین آسیب‌های سیاست‌گذاری مالیاتی در ایران است. یافته های تحقیق خانزادی و قادری (۱۹) گویای آن است که رابطه بین مالیات سبز و سرمایه‌گذاری در ایران منفی می‌باشد که می‌توان به این نتیجه رسید که مالیات بر انواع وسایل سرمایه‌گذاری به طور مؤثر نرخ خالص بازگشت آن‌ها را کاهش می‌دهد، که این امر باعث کاهش سرمایه‌گذاری خواهد گردید. همچنین، پورعزت و همکاران (۲۰)، در تحقیق خود به ارائه چارچوبی برای شاخص‌های اولویت‌بندی عادلانه مسائل عمومی پرداختند. براساس نتایج این پژوهش با ملاحظه سیستم حکومتی ایران، مسئله‌ای از اولویت بیشتر برخوردار است که شدیدتر، گسترده‌تر، فوری‌تر و تسهیلگرتر برای حل سایر مسائل عمومی، و متناسب‌تر با ارزش‌های غالب اجتماعی باشد. یافته‌های پژوهش گل وردی و همکاران (۲۱) نیز وجود احساس بیگانگی مجریان از خط‌مشی‌های مالیاتی را نشان داد. ضمناً، پورعزت و همکاران (۲۲)، به بررسی نقش مدل های ذهنی خط مشی گذاران در چگونگی اولویت بندی مسائل در هنگام تدوین دستور کار خط مشی های عمومی پرداختند. براساس نتایج، در بسیاری از موارد اولویت‌بندی خط‌مشی‌ها، هیچ ارتباطی به جهان واقع نداشته و بر مبنای ذهنیت خط‌مشی گذاران شکل می‌گیرد.

یافته‌های پژوهش مرگونی و وایت<sup>۱</sup> (۲۰۲۳) نشان داد که ترکیب کارآیی و اثربخشی برای ارزیابی مداخلات عمومی و شناسایی ناکارآمدی‌ها در سطح سیاست، به‌ویژه در بخش‌های کلیدی مانند آموزش، بهداشت و محیط زیست، اساسی است. نتایج

## روش تحقیق

این تحقیق از نظر هدف از نوع تحقیقات توسعه ای- کاربردی است. نتایج تحقیق می تواند در ارتقای سیاستگذاری در سازمان امور مالیاتی استفاده شود. همچنین، این تحقیق از نظر روش، آمیخته به حساب می آید. پژوهش های آمیخته، پژوهش هایی هستند که با استفاده از ترکیب دو مجموعه روش های تحقیق کمی و کیفی به انجام می رسند. در این تحقیق به منظور دستیابی به هدف تحقیق، از دو مرحله کیفی و کمی بهره گرفته می شود. در مرحله کیفی تحقیق به منظور طراحی مدل پارادایمی خط مشی گذاری مسئله محور در زمینه مالیات های سبز، از روش نظریه داده بنیاد بهره گرفته شد. در مرحله کمی نیز به منظور اعتبارسنجی مدل تحقیق، از روش مدل سازی معادلات ساختاری استفاده گردید. ضمناً، با توجه به اینکه محقق در پی شناخت الگوی خط مشی گذاری مسئله محور در زمینه مالیات های سبز است که پژوهش های محدودی در مورد انجام گرفته، تحقیق از نوع اکتشافی به حساب می آید. در طرح های تحقیق آمیخته اکتشافی، پژوهشگر درصدد زمینه یابی درباره موقعیت نامعین می باشد. برای این منظور ابتدا به گردآوری داده های کیفی می پردازد. با استفاده از این شناسایی اولیه، امکان صورت بندی فرضیه (هایی) درباره بروز پدیده مورد مطالعه فراهم می شود. پس از آن، در مرحله بعدی پژوهشگر می تواند از طریق گردآوری داده های کمی، فرضیه (ها) را مورد آزمون قرار دهد.

در مرحله کیفی تحقیق حاضر، به منظور گردآوری داده ها برای انجام مراحل کدگذاری و تشکیل مدل تحقیق با روش تئوری داده بنیاد، از خبرگان دانشگاه و مدیران و متخصصان سازمان امور مالیاتی مصاحبه عمیق به عمل آمد. روش انتخاب مشارکت کنندگان در این مرحله، از نوع هدفمند می باشد و از خبرگانی که تجربه، دانش، تخصص و تحصیلات در زمینه سیاستگذاری مالیاتی را داشتند، نظرخواهی به عمل آمد. تعداد خبرگان مصاحبه شده ۲۷ نفر بود که به صورت هدفمند انتخاب شدند. خبرگان مصاحبه شده با فرآیند سیاستگذاری مالیاتی آشنایی

تحقیق تان<sup>۱</sup> و همکاران (۲۴) نیز گویای آن است که قانون گذاری و طراحی نهادی، آموزش و تبلیغات، و اداره و مدیریت، جنبه های کلیدی اجرای سیاست های مالیاتی هستند. براساس یافته های نیکیتیشین<sup>۲</sup> (۲۵)، یکی از وظایف مهم سیاستگذار مالیاتی به عنوان یک واسطه نهادی در روابط مالیاتی دولت و مودیان، کاهش هزینه های معاملاتی و همچنین حل مشکل اطلاعات نامتقارن مربوط به روابط مالیاتی است. براساس دیدگاه دزیمونسز<sup>۳</sup> (۱۱)، سیستم مالیاتی به عنوان یک نوع توافق اجتماعی تعریف می شود که بین دولت و جامعه منعقد می شود. سطح و ساختار مالیات تعیین کننده «توازن اجتماعی» ویژه ای است که بین منافع متضاد به دست می آید. یافته های شلوین<sup>۴</sup> و همکاران (۲۶) نیز نشان داد که بین نرخ های مالیات موثر در سطح کشور و رشد اقتصاد کلان آینده رابطه وجود دارد. همچنین، یافته های پژوهش هاوالت<sup>۵</sup> (۲۷) نشان داد که دولت ها برای اجرای سیاست گذاری مبتنی بر شواهد و اجتناب از شکست خط مشی، به سطح قابل قبولی و بالایی از ظرفیت تحلیل خط مشی برای مدیریت فرآیند سیاست گذاری نیاز دارند.

در مجموع، نتایج بررسی مبانی نظری و تحقیقات پیشین در زمینه "خط مشی گذاری عمومی" و "خط مشی گذاری مالیاتی" نشان داد که اگرچه تاکنون تحقیقاتی در این زمینه بررسی هایی انجام داده اند، اما تاکنون هیچ کدام به طور خاص به "سیاستگذاری مسئله محور در زمینه های مالیات های سبز" نپرداخته اند. از این رو، در این زمینه خلاء تحقیقاتی مشهود است و این تحقیق به دنبال طراحی الگوی خط مشی گذاری مسئله محور دولت در زمینه مالیات های سبز است. همچنین، به دلیل اینکه در مبانی نظری و تحقیقات پیشین به طور خاص "خط مشی گذاری مسئله محور در زمینه مالیات های سبز" بررسی نشده است، نمی توان مدل اولیه ای استخراج نمود. در این تحقیق، به منظور طراحی مدل از روش تئوری داده بنیاد استفاده شد و مدل پارادایمی براساس دیدگاه استراوس و کوربین<sup>۶</sup> (۱۹۹۸) استخراج گردید.

4- Shevlin  
5- Howlett  
6- Strauss & Corbin

1- Tan  
2- Nikitishin  
3- Dziemianowicz

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. به 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 اعتبارسنجی مدل ایجاد شده، از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم افزار Smart PLS بهره گرفته شد. قبل از انجام محاسبات روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، 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 مدل‌سازی معادلات ساختاری مناسب است. مشخصات افراد نمونه در جدول ۱ آورده شده است.

جدول ۱- مشخصات افراد نمونه

Table 1. Characteristics of the sample

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

کامل داشتند. 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 جمع بندی 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. همچنین، اعتبار یافته‌های مرحله کیفی پس از ارائه یافته‌ها بررسی شده است. در این تحقیق، به منظور انجام مصاحبه‌ها، پروتکلی تهیه شد که ضمن مشخص کردن سوالات، چارچوب اجرای مصاحبه‌ها را نیز تعیین کرده بود. تعدادی از سوالات مصاحبه‌ها به شکل زیر است:

- از دیدگاه شما، وضعیت خط مشی گذاری در زمینه مالیات‌های سبز در سازمان امور مالیاتی چگونه است؟
- از دیدگاه شما، چرا مسأله در خط مشی گذاری مالیات‌های سبز اهمیت زیادی دارد؟
- از دیدگاه شما، چگونه می‌توان خط مشی گذاری در زمینه مالیات‌های سبز را با تمرکز بر مسائل مربوطه بهبود داد؟
- از دیدگاه شما، خط مشی گذاری مسأله محور در زمینه مالیات‌های سبز از چه عواملی تاثیر می‌پذیرد؟
- از دیدگاه شما، بهبود کیفیت خط مشی گذاری مسأله محور در زمینه مالیات‌های سبز چه پیامدهایی دارد؟

در مرحله کمی تحقیق نیز، به منظور اعتبارسنجی مدل طراحی شده، جامعه آماری شامل مدیران و متخصصان ادارات امور مالیاتی استان تهران هستند. 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



## یافته های تحقیق

در تحقیق حاضر، از الگوی پارادایمی استراوس و کوربین<sup>(۲۸)</sup>، به منظور طراحی خط مشی گذاری مسئله محور در سازمان امور مالیاتی کشور با محوریت مالیات های سبز استفاده شد. برای طراحی مدل تحقیق با روش تئوری داده بنیاد، نیاز است سه مرحله کدگذاری شامل کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام شود. در این تحقیق پس از طراحی سوالات، نسبت به انجام مصاحبه های عمیق با خبرگان اقدام شد. مطالب بیان شده در مصاحبه ها مبنای انجام مراحل کدگذاری و نیز طراحی مدل تحقیق قرار گرفت. متن مصاحبه ها توسط محقق به دقت بررسی شد و از محتوای آن ها یادداشت برداری انجام شد. مثلا، در پاسخ به این سوال که: چرا مسأله در خط مشی گذاری مالیات های سبز اهمیت زیادی دارد؟ یکی از خبرگان به شکل زیر پاسخ داد.

"مسائل مالیات های سبز بسیار پیچیده هستند. شما باید تاثیر هر سیاست و طرح را بر بسیاری از متغیرها در نظر بگیرید. مثلا، شما زمانی که در بخش تولید نرخ مالیات را تغییر می دهید یا اینکه مشوق یا معافیتی را در نظر می گیرید، تاثیر آن را بر درآمدهای مالیاتی و نیز بر رقابت پذیری آن بخش در بازار باید در نظر بگیرید. خط مشی های مالیات های سبز، علاوه بر آثار کوتاه مدت، در بلندمدت نیز نتایج متعددی را می تواند به همراه داشته باشد. نباید نگاه کوتاه بینانه در این زمینه داشت."

همچنین، سه خبره دیگر در پاسخ به این سوال بیان کردند که: "خیلی وقت ها در خط مشی گذاری مالیات های سبز مهم ترین قسمت یعنی بررسی مسأله در حد لازم جدی گرفته نمی شود. اگر بررسی کنیم بسیاری از مشکلات ناشی از عدم موفقیت و مشکلات ایجاد شده در زمینه مالیات های سبز به این موضوع برمی گردد که درک درستی از مسأله ایجاد نشده و با یک برداشت سطحی نسبت به تدوین سیاست اقدام شده است. هرچه درک و شناخت کامل تری از مسأله به وجود آید، تعریف خط مشی مناسب نزدیک تر است. البته، برای شناخت بهتر مسائل می توان از نخبگان، کارشناسان، ذینفعان مختلف و ... استفاده کرد. مثلا،

در زمینه مالیات سبز باید با در نظر گرفتن تاثیر آن بر سرمایه گذاری و آینده صنعت اعمال شود".  
"متأسفانه خیلی از سیاست های مالیات های سبز مسأله محور نیست. یعنی مسأله و خط مشی تدوین شده با هم انطباق لازم را ندارد. خیلی از موارد تلاش می شود با آزمون و خطا و اصلاح خط مشی، ضعف های موجود در خط مشی گذاری رفع شود. اگر نگاه علمی و واقع بینانه باشد، می توان فهم بهتری از خط مشی ها به دست آورد. مثلا، اگر برای مالیات سبز شناخت درست از مسأله و تاثیر هرگونه تغییری با نگاه علمی سنجیده شود، خط مشی هایی که تدوین می شود حداقل خطا و مشکل در زمان اجرا دارد".

"در خط مشی های مالیات سبز، وقوع تعارض منافع بین ذینفعان محتمل است. اینکه در خط مشی گذاری منافع کلیه ذینفعان دیده شود و همزمان از پیگیری منافع فردی و گروهی جلوگیری شود، مهم است. خط مشی های مالیات سبز باید متوازن و عادلانه باشد. نمی شود به زیان یک گروه و در جهت منافع گروه دیگر سیاستی تدوین کرد و انتظار پذیرش آن را داشت. البته، در مالیات های سبز رعایت توازن بین اهداف اقتصادی و زیست محیطی نیز بسیار مهم است".

پس از استخراج محتوای مصاحبه ها، کدهای باز استخراج شد. کدگذاری باز به دنبال آن است که داده ها و پدیده ها را در قالب مفاهیم عرضه نماید. عبارات یا گزاره ها (کلمات منفرد یا مجموعه ای کوچک از چند کلمه) بر اساس واحدهای معنایی دسته بندی می شوند، تا مفاهیم (کدها) به آن الصاق شوند. گاه بر اساس کدگذاری باز، ده ها کد به دست می آید. سپس، کدگذاری محوری انجام شد. با کدگذاری محوری است که روابط و نسبت های میان مقوله ها را باز می کنند. زمانی که یک مقوله شناسایی شد، محقق به داده ها بر می گردد تا مقوله هایی را اطراف آن شناسایی کند. درحالی که کدگذاری باز، داده ها را به مقوله های مختلف تفکیک می کند، کدگذاری محوری، مقوله ها و زیرمقوله ها را به یکدیگر مرتبط می کند. نتایج کدگذاری راهبردهای خط مشی گذاری

مساله محور در زمینه مالیات های سبز در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲- نتایج کدگذاری محوری راهبردهای خط مشی گذاری مساله محور در سازمان امور مالیاتی

Table 2. The results of core coding of problem-oriented policy strategies in the Tax Administration

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفهوم	کد اولیه
راهبردها	شناخت کامل از مسائل مالیات های سبز	کشف تمام جانبه مسائل مالیات های 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
		هوشمندی سازمانی در مسائل مالیات های سبز	توسعه بانک های داده از مودیان مالیاتی، یکپارچه سازی داده های مالی مودیان مالیاتی، بهره گیری از ظرفیت فناوری اطلاعات در تحلیل مسائل، بهره گیری از تجارب، دانش و حافظه سازمانی، تحلیل حساسیت مسائل مالیاتی و بهره گیری از ابزارها و روش های علمی در تحلیل مسائل
		درک مسائل مالیات های سبز	ارائه تعریف روشن و شفاف از مسائل مالیاتی، شناخت و فهم صحیح مسائل مالیاتی، شناسایی بازیگران و ذینفعان مسائل مالیاتی، بررسی جوانب مختلف مسائل مالیاتی، شناخت تمامی متغیرها و روابط موجود در مسائل مالیاتی و پایش بینی آینده و روند مسائل مالیاتی
		دستور کارگذاری هدفمند مسائل مالیات های سبز	تعیین معیار ارزیابی مسائل مالیاتی، تعیین اولویت مسائل، رویکرد علمی در دستور کارگذاری، توجه به منابع در دستور کارگذاری، توجه به فوریت و اهمیت در دستور کارگذاری و هماهنگی بین سازمانی در دستور کارگذاری
شکل گیری خط مشی مساله محور مالیات های سبز	توجه به کیفیت خط- مشی منتج از مسائل مالیاتی	مساله محوری در تدوین خط مشی مالیات های سبز	توجه به شواهد در مورد مساله مالیاتی، توجه به پشتوانه علمی در مورد مساله مالیاتی، گنجاندن تمامی ابعاد مساله در خط مشی تدوین شده، گنجاندن رویکرد سیاسی در کنار عقلایی در تدوین خط مشی و حیطه نفوذ مساله مالیاتی و رفع پیچیدگی و ابهامات مسائل مالیاتی موضوع خط مشی
		توجه به کیفیت خط- مشی منتج از مسائل مالیاتی	شفافیت و وضوح خط مشی، پیوستگی و هماهنگی بین خط مشی ها، انعطاف پذیری و پویایی خط مشی و هدف گذاری واقع بینانه خط مشی
		ذینفع گرایی در تدوین خط مشی مالیات های سبز	تامین منافع و خواسته های ذینفعان مسائل، مشارکت دادن ذینفعان در تدوین خط مشی، گنجاندن نظرات کارشناسان مسائل مالیات سبز در خط مشی، توجه به منافع بلندمدت ذینفعان در تدوین خط مشی و تحلیل آثار خط مشی بر فعالیت کلیه ذینفعان
		آگاهی بخشی به ذینفعان در مورد مسائل مالیات سبز	تشریح ابعاد مساله برای ذینفعان، 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
منتج از مسائل	تعامل با ذینفعان درگیر در مسائل مالیات های سبز	مشارکت ذینفعان در حل مسائل، 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 و توجه به خواسته ها و انتظارات ذینفعان در مورد مسائل	

	مالیات های سبز	
اجرای آزمایشی خط مشی مربوط به مسائل، بهره گیری از ظرفیت های فناوری در اجرا، مقابله با فساد در اجرای خط مشی مسائل، ائتلاف بین ذینفعان در اجرای خط مشی مسائل، قانون گرایی در اجرای خط مشی و هماهنگی بین سازمانی در اجرای خط مشی ها	بسترسازی برای اجرای خط مشی مالیات های سبز	اجرای اثربخش خط مشی
آموزش مجریان، انگیزش مجریان، نظارت بر مجریان، حمایت از مجریان و ارائه اختیار و استقلال به مجریان	بالنده سازی مجریان خط مشی های مالیات های سبز	منتج از مسائل مالیات های سبز
بررسی و پایش شرایط مساله بعد از اجرای خط مشی، بررسی تاثیر اجرای خط مشی بر مساله، تعیین ابعاد جدید احتمالی مساله بعد از اجرای خط مشی، مطالعه آینده مساله بعد از اجرا و ارزیابی روش تحلیل و بررسی مساله	ارزیابی مساله محور خط مشی مالیات های سبز	ارزیابی مساله محور خط مشی مالیات های سبز
تعیین گلوگاه های فرآیند خط مشی گذاری، بررسی اهداف تعیین شده و نتایج به دست آمده از خط مشی، ارزیابی همکاری ذینفعان در خط مشی گذاری، ارزیابی کارآیی و اثربخشی فرآیند خط مشی گذاری و ارزیابی کیفیت خط مشی تدوین شده	ارزیابی فرآیند خط- مشی گذاری مالیات های سبز	ارزیابی اجرا و اصلاح خط مشی در
ارزیابی نتایج برنامه های اجرا شده، ارزیابی فرآیند اجرا، ارزیابی روش اجرا و قواعد مربوطه، ارزیابی عملکرد مجریان و ارزیابی عملکرد سازمان مجری	ارزیابی دقیق فرآیند اجرای	زمینه مالیات های سبز
تطبیق مداوم مساله و خط مشی و انجام اصلاحات لازم (فرآیند رفت و برگشتی)، گنجاندن تغییرات مساله در اصلاحات خط مشی، پویایی و انعطاف انجام اصلاحات در خط مشی برای دستیابی به نتایج واقعی و شناسایی و رفع کاستی های فرآیند تدوین و اجرای خط مشی	انجام اصلاحات مساله محور در مالیات های سبز	سبز

عوامل علی، عوامل زمینه ای و عوامل مداخله گر دسته بندی شده است. نتایج کدگذاری محوری عوامل شناسایی شده در جدول ۳ قابل ملاحظه است.

همچنین، مراحل کدگذاری برای عوامل موثر بر خط مشی گذاری مساله محور در زمینه مالیات های سبز نیز انجام گرفت. عوامل شناسایی شده براساس ساختار مدل پارادایمی در سه دسته

جدول ۳- نتایج کدگذاری محوری عوامل موثر بر خط مشی گذاری مساله محور در سازمان امور مالیاتی

Table 3. The results of the central coding of factors affecting problem-oriented policy making in the Tax Administration

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
پیچیدگی ذاتی مسائل مالیاتی، تکرر ابعاد مسائل مالیاتی، پویایی مسائل مالیاتی، گستره تاثیر مسائل مالیاتی و ریسک بالای مسائل مالیاتی	ماهیت مسائل مالیات های سبز	عوامل علی
تعدد ذینفعان مسائل مالیاتی، یکدست نبودن ذینفعان مالیاتی، تعدد بازیگران مسائل مالیاتی، تکرر ارتباط با سازمان های مختلف، درگیری آحاد جامعه در مسائل مالیاتی و تعارض منافع بین ذینفعان مسائل مالیاتی، تعارض منافع ذینفعان	چندگانگی ذینفعان مالیات های سبز	

انتظارات عمومی	توسعه عدالت مالیاتی، کاهش فرار مالیاتی، توسعه فرهنگ مالیاتی و ارتقای درآمد مالیاتی	عوامل زمینه‌ای
محیط اقتصادی	تورم، تولید ناخالص داخلی، بهره بانکی، نرخ ارز و وضعیت سرمایه گذاری	
محیط فرهنگی و اجتماعی	فرهنگ مالیاتی، باورها و ارزش های جامعه، نگاه جامعه به موضوع مالیات و باورها و اعتقادات مذهبی	
محیط سیاسی و قانونی	اعتماد عمومی به دولت، قوانین مجلس شورای اسلامی، تحریم، قوانین و مقررات مالیاتی، مردم سالاری و روابط بین المللی	
محیط تکنولوژی	توسعه فناوری اطلاعات و ارتباطات، دولت الکترونیک، تجارت الکترونیک و خدمات الکترونیکی مالیاتی	
محیط کسب و کار	سهولت فعالیت فعالان اقتصادی، رونق فعالیت کسب و کارها، کسب و کارهای مجازی و اینترنتی و ظرفیت سیستم بانکی	
ویژگی های سازمان امور مالیاتی	فرهنگ سازمانی، ظرفیت و توانمندی نیروی انسانی، شایستگی مدیریت، بوروکراسی سازمانی و ساختار سازمانی	عوامل مداخله‌گر
ویژگی های مودیان	سطح سواد و دانش مالیاتی مودیان، اعتماد بین مودیان و سازمان امور مالیاتی، بهره گیری مودیان از خدمات شرکت های مالی و داشتن سیستم حسابداری رسمی و دفاتر قانونی	
ویژگی های دولت	ثبات دولت، مشروعیت دولت، سیاست های مالیاتی دولت، قدرت چانه زنی دولت در مقابل مجلس و توان مالی و اجرایی دولت	

نتایج کدگذاری محوری پیامدهای خط مشی گذاری مساله محور در سازمان امور مالیاتی در جدول ۴ ارائه شده است.

نهایتاً مراحل کدگذاری روش داده بنیاد برای پیامدهای خط مشی گذاری مساله محور در سازمان امور مالیاتی نیز انجام گرفت. براساس یافته ها، سه دسته پیامد شامل پیامدهای عملکردی، پیامدهای ذینفعان و پیامدهای مسائل مالیاتی شناسایی شد.

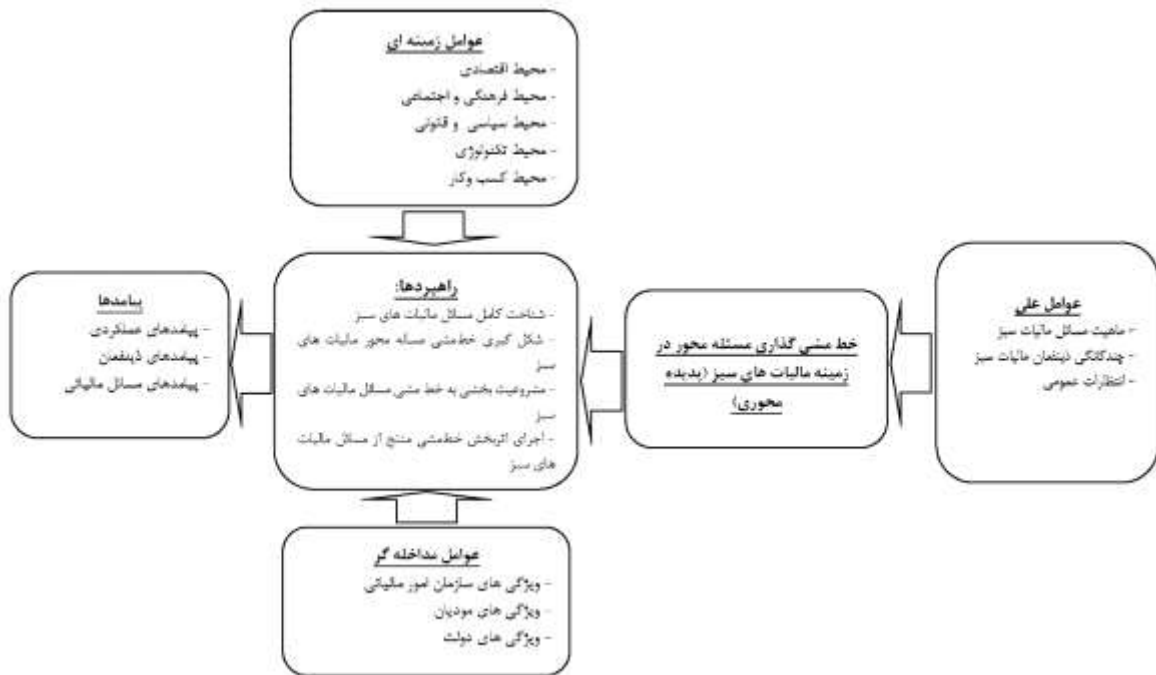
#### جدول ۴- نتایج کدگذاری محوری پیامدهای خط مشی گذاری مساله محور در سازمان امور مالیاتی

Table 4. The results of core coding of the consequences of problem-oriented policy making in the Tax Administration

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
افزایش مبلغ درآمدهای مالیاتی، اثربخشی و کارایی، ارتقای تنوع درآمدهای مالیاتی و ارتقای تمکین مالیاتی مودیان	پیامدهای عملکردی	پیامدها
رضایت ذینفعان، ارتقای عدالت مالیاتی بین ذینفعان، تامین منافع ذینفعان و تقویت اعتماد ذینفعان به سازمان امور مالیاتی	پیامدهای ذینفعان	
حل عمیق و ریشه ای مسائل مالیاتی، کاهش اختلالات ناشی از مسائل مالیاتی، آمادگی مواجهه با مسائل مالیاتی آینده و تبدیل تهدیدات مسائل مالیاتی به فرصت	پیامدهای مسائل مالیاتی	

تا حد امکان در مدل اعمال شد. ضمناً، روابط بین اجزای مدل براساس مبانی نظری، نظرخواهی از خبرگان و منطقی بودن آن‌ها و نیز براساس ساختار مدل پارادایمی استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، مشخص شده است. مدل طراحی شده در این تحقیق، شامل ۶ دسته عوامل شامل عوامل علی، پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها است که در شکل ۱ قابل مشاهده است.

نهایتاً، در سومین گام کدگذاری انتخابی (گزینشی) انجام شد. کدگذاری گزینشی برای یکپارچه سازی و پالایش نظریه‌ها است. اولین گام در یکپارچه‌سازی تعیین مقوله مرکزی است که نمایان‌گر مضمون اصلی پژوهش است. پس از انجام مراحل کدگذاری باز، محوری و گزینشی، مدل خط مشی گذاری مساله محور در زمینه مالیات های سبز نهایی شد. مدل به دست آمده، در اختیار ۴ نفر از خبرگان قرار گرفت که آن‌ها پس از بررسی مدل، نظرات و پیشنهادات خود را در جهت بهبود مدل ارائه دادند که این موارد



شکل ۱- مدل خط مشی گذاری مساله محور در سازمان امور مالیاتی

Figure 1. Problem-oriented policy model in the Tax Affairs organization

#### اعتبارسنجی مدل پژوهش

تفسیری شامل اعتمادپذیری، انتقال پذیری، اتکاپذیری، تصدیق-پذیری و راستی و معیارهای نظریه تئوری داده بنیاد شامل تطابق، فهم‌پذیری، عمومیت و کنترل‌پذیری هستند. کفایت فرآیند تحقیق براساس معیارهای مذکور در جدول ۵ مورد بررسی قرار گرفته است.

محقر و صادقی مقدم (۲۹)، در پژوهش خود، به تبعیت از فلینت و همکاران برای ارزیابی قابل اتکا بودن داده‌ها و تفسیرها، ترکیبی از معیارهای مورد استفاده در ارزیابی تحقیقات تفسیری و تحقیقات برخاسته از داده را مورد استفاده قرار داده‌اند که در این تحقیق این معیارها برای سنجش کفایت فرآیند تحقیق، بکار گرفته می‌شود. بر این اساس، معیارهای مربوط به پژوهش‌های

## جدول ۵- سنجش کفایت فرایند تحقیق

Table 5. Measuring the adequacy of the research process

معیار	مفهوم معیار	توضیحات
تطابق	میزانی که نشان می‌دهد یافته‌ها با ساختار ذهنی افراد نسبت به پدیده مورد بررسی تطبیق دارد.	پس از تعیین مقوله‌ها و در تعیین روابط مدل تحقیق، از تعدادی از خبرگان نظرخواهی شد. در حین انجام مصاحبه‌ها، تلاش شد که ادراک مصاحبه شونده‌گان به صورت ملموس و به صورت باز بیان شود.
فهم پذیری	میزانی که نشان می‌دهد نتایج حاصل از تحقیق تا چه حد نماینده‌ای از دنیای واقعی مصاحبه شونده‌گان است.	با توجه به اینکه در مصاحبه‌ها بر تجربیات و وقایع تمرکز شده است، نتایج حاصل با دنیای واقعی خبرگان تطابق دارد. ضمناً، متغیرهای مدل توسط ۴ نفر از خبرگان مورد تایید قرار گرفت.
عمومیت	میزانی که نشان می‌دهد یافته‌ها، ابعاد مختلف پدیده مورد بررسی را در خود جای داده است.	انجام مصاحبه با ۲۷ نفر از خبرگان با دیدگاه‌های مختلف و نیز انجام مصاحبه به صورت باز، امکان شناسایی ابعاد مختلف را فراهم کرد. تمرکز بر تجربیات به شکل تفصیلی نیز، امکان شناسایی ابعاد مختلف را ایجاد کرد.
کنترل پذیری	میزانی که نشان می‌دهد تا چه حد بر ابعاد قابل کنترل پدیده مورد بررسی تمرکز شده است.	با توجه به اینکه در مصاحبه با خبرگان بر تجربیات آن‌ها تمرکز شده و یافته‌های به دست آمده حاصل تجارب واقعی آن‌ها است، بر ابعاد به دست آمده امکان کنترل وجود دارد.
اعتماد پذیری	میزانی که نشان می‌دهد نتایج حاصل از تحقیق تا چه حد نماینده داده‌های تحقیق است.	در این تحقیق، مستندسازی کامل مصاحبه‌ها و مرور مصاحبه‌ها در دو مرحله جهت اطمینان از قلم نیفتادن داده‌ها انجام شد. در فرآیند تفسیر نتایج و شکل دادن به ابعاد و مقوله‌ها نیز، از خبرگان نظرخواهی به عمل آمد.
انتقال پذیری	میزانی که قابلیت بکارگیری یافته‌های تحقیق را در موقعیت‌های مشابه دیگر نشان می‌دهد.	چون که یافته‌های تحقیق حاصل مصاحبه خبرگان با تجارب و سوابق مختلف و نیز مبتنی بر دیدگاه‌های آن‌ها می‌باشد، قابل انتقال است. ضمناً، یافته‌های تحقیق حاصل داده‌هایی است که از بستر پدیده و از خبرگان فعال در این زمینه استخراج شده است.
اتکا پذیری	میزانی که منحصر بودن یافته‌ها به زمان و مکان را نشان می‌دهد. ثابت و پایداری در تبیین‌های صورت گرفته.	اتکا به تجربیات متعدد خبرگان در طول سوابق کاری خود و نیز بررسی پدیده سیاستگذاری مالیاتی در بستر وقوع آن، اتکاپذیری یافته‌ها را تایید می‌کند.
تصدیق پذیری	میزانی که نشان می‌دهد تا چه حد تفسیرهای صورت گرفته، برآمده از مصاحبه‌شونده‌گان است و تحت تاثیر سوگیری محقق نبوده است.	نظرخواهی از ۴ نفر از خبرگان در مورد مقوله‌ها و نتایج تحقیق پس از تحلیل داده‌ها و نیز مرور چندباره یادداشت‌ها و مصاحبه‌های انجام گرفته تا حدود بسیار زیادی، تاثیر نظرات محقق را به حداقل رسانده است. همچنین، در موارد ابهام در مصاحبه‌ها، محقق با برقراری تماس با خبرگان نظر دقیق آنان را جویا شد تا دیدگاه مطرح شده برای محقق شفاف شود.
راستی	میزانی که نشان می‌دهد تفسیرها تحت تاثیر اطلاعات نادرست یا طفره	برای اطمینان از درستی یافته‌ها، مصاحبه با خبرگان در فضایی دوستانه و صمیمی انجام گرفته و این اطمینان برای مصاحبه شونده حاصل شد که هیچ‌گونه

رفتن مصاحبه‌شوندگان قرار نگرفته است.	افشای اطلاعات از مصاحبه انجام نمی شود و صرفا مصاحبه‌ها به صورت یکجا و توسط محقق در راستای اهداف تحقیق ارزیابی می شود.
--------------------------------------	---

n1 تعداد واحدهای کدگذاری شده در مرحله اول  
 n2 تعداد واحدهای کدگذاری شده در مرحله دوم  
 بدین منظور از بین مصاحبه های انجام شده، تعداد ۴ مصاحبه به عنوان نمونه انتخاب گردید و هر کدام در فاصله زمانی ۲۰ روز توسط محقق کدگذاری شد. سپس کدهای تعیین شده برای هریک از مصاحبه ها با هم مقایسه شدند. در هر یک از مصاحبه ها، کدهای مشابه به عنوان "توافق" و کدهای غیرمشابه به عنوان "عدم توافق" مشخص گردید. پایایی یافته های پژوهش در جدول ۶ نشان داده است.

همچنین، معیار پایایی به پایداری داده ها در طول زمان و شرایط متفاوت اطلاق می شود. پایایی مصاحبه ها عمیقا تحت تأثیر فرآیند کدگذاری آنها است و درصد بالای توافق یا عدم توافق در کدگذاری به ترتیب نشان دهنده کم یا زیاد بودن پایایی مصاحبه است. به منظور بررسی قابلیت اعتماد نتایج پژوهش حاضر از ضریب توافق درصدی یا سنجش رابطه خام آبر اساس فرمول زیر استفاده گردید:

$$PAO = 2M / (n1 + n2)$$

PAO<sup>۳</sup> درصد توافق مشاهده شده (ضریب پایایی)

M تعداد توافق در دو مرحله کدگذاری

#### جدول ۶- قابلیت اعتماد یا پایایی نتایج پژوهش

Table 6. Reliability or reliability of research results

درصد پایایی	تعداد عدم توافقات	تعداد توافقات	تعداد کدهای مرحله دوم	تعداد کدهای مرحله اول	مصاحبه
۰/۹۲	۶	۳۶	۴۲	۳۶	۱
۰/۹۴	۴	۳۱	۳۵	۳۱	۲
۰/۹۴	۴	۳۳	۳۷	۳۳	۳
۰/۹۲	۵	۳۱	۳۶	۳۱	۴
۰/۹۳	۵/۲۵	۳۲/۷۵	۳۷/۵	۳۲/۷۵	کل

روابط بین ۶ دسته متغیر ارائه شده است. در ابتدا برای اعتبارسنجی مدل، باید از کفایت حجم نمونه که ۱۸۸ نفر بود، اطمینان حاصل شد. روش های مختلفی برای بررسی کفایت حجم نمونه وجود دارد که از جمله آنها آزمون KMO و آزمون بارتلت<sup>۴</sup> است که مقدار آماره بین ۰ تا ۱ در نوسان است. برای اطمینان از مناسب بودن داده ها مبنی بر اینکه ماتریس همبستگی هایی که پایه تحلیل قرار می گیرد در جامعه برابر با صفر نیست، از آزمون بارتلت استفاده شد. خروجی آزمون KMO و بارتلت در جدول ۷ ارائه شده است.

همان طور که در جدول ملاحظه می شود، میانگین کدها در مرحله اول ۳۲/۷۵، میانگین کدها در مرحله دوم ۳۷/۵ میانگین توافقات ۳۲/۷۵، میانگین عدم توافقات ۵/۲۵ و پایایی کل ۹۳ درصد است که با توجه به اینکه بالاتر از ۰/۷ درصد می باشد، پایایی مرحله کیفی تایید گردید.

#### اعتبارسنجی کمی مدل تحقیق

به منظور تایید اعتبار مدل تحقیق و براساس خروجی روش تئوری داده بنیاد، پرسشنامه ای طراحی شد. در مدل ساختاری

3- Percentage of Agreement Observation (POA)  
 4- Bartlett Test

1- Raw Percent Agreement  
 2- Crude Association

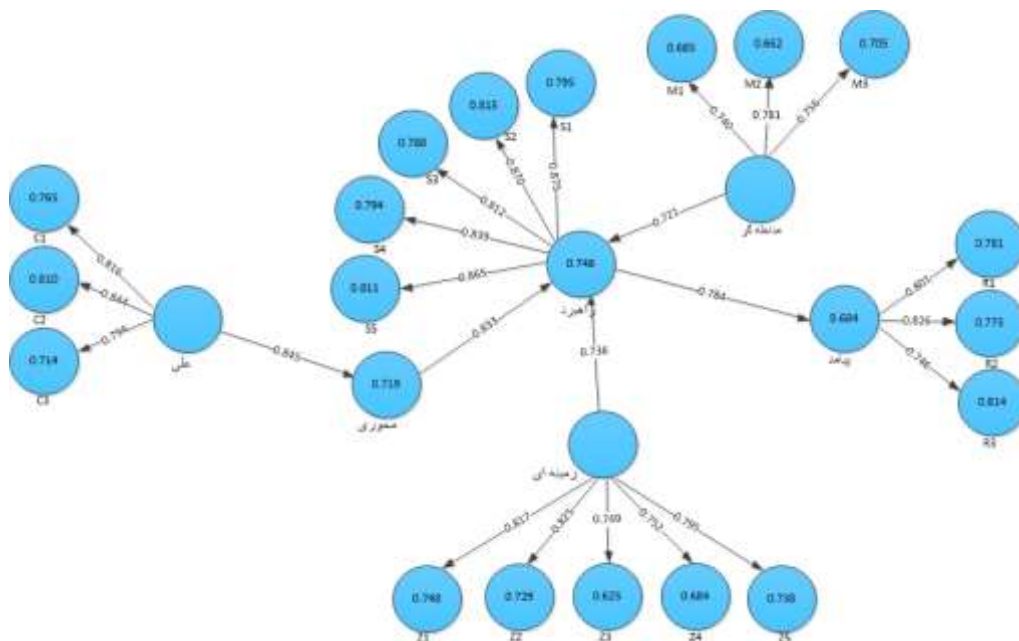
## جدول ۷- نتایج محاسبه شاخص KMO و آزمون بارتلت

Table 7. Calculation results of KMO index and Bartlett's test

نتیجه آزمون	درجه آزادی	Sig	بارتلت	KMO	شاخص
تایید	۷۵	۰/۰۰۰	۲۲۴۸۱/۱۵	۰/۸۱۴	مقدار

برازش یافته است. همچنین شکل ۲ معناداری مدل ساختاری تحقیق در حالت استاندارد و پارامترهای به دست آمده را نشان می‌دهد. ضرایب به دست آمده زمانی معنادار است که مقدار بارهای عاملی محاسبه شده از مقدار ۰/۴ بالاتر است و بنابراین، مدل مورد تایید است.

با توجه به جدول فوق، مقدار شاخص KMO و همچنین آزمون معناداری بارتلت<sup>۱</sup> در SPSS به ترتیب برابر با ۰/۸۱۴ و ۰/۰۰۰ است که نشان دهنده کفایت حجم نمونه می‌باشد. پس از تایید کفایت حجم نمونه، مدل ساختاری تحقیق آزمون شد. خروجی نرم افزار PLS نشان از تایید بودن مدل ساختاری



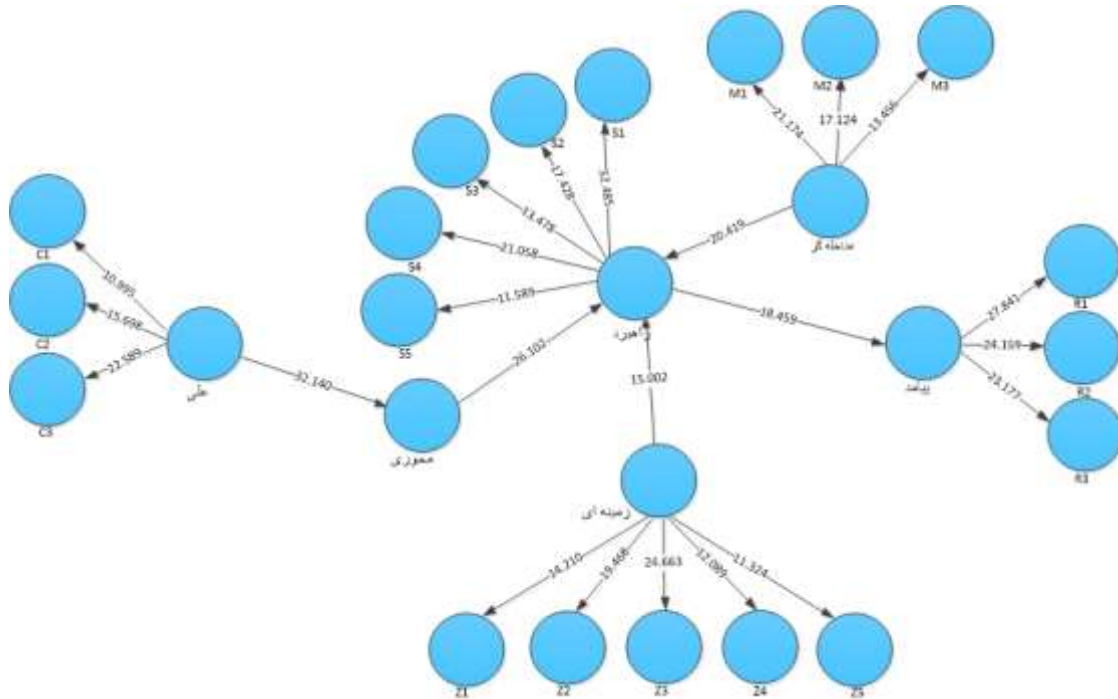
شکل ۲- مدل ساختاری تحقیق در حالت استاندارد

Figure 2. Structural model of research in standard mode

متناسب با آن رد می‌شود. شکل ۳ مدل مفهومی پژوهش را در حالت معناداری ضرایب نشان می‌دهد. همان طور که مشاهده می‌شود، کلیه ضرایب خارج از بازه قرار دارند و بنابراین، تمامی آن‌ها معنادار هستند.

ضمناً، ابتدایی‌ترین معیار برای سنجش رابطه بین سازه‌ها در مدل‌های معادلات ساختاری، اعداد معناداری  $t$  است. اگر مقدار آماره  $t$  خارج از بازه (  $-۱/۹۶$  تا  $+۱/۹۶$  ) قرار گیرد، در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار است و اگر مقدار آماره  $t$  درون این بازه قرار گیرد، در نتیجه ضریب مسیر برآورد شده معنادار نیست و فرضیه





شکل ۳- مدل ساختاری تحقیق در حالت ضرایب معنی داری

Figure 3. The structural model of the research in the case of significant coefficients

جدول ۸ روابط بین اجزای مدل را نمایش داده است. همانگونه که ملاحظه می شود، کلیه ضرایب مسیر معنادار هستند و بنابراین، روابط تعریف شده در مدل تحقیق مورد تایید قرار می - گیرند.

جدول ۸- نتایج تحلیل مسیر

Table 8. Path analysis results

نتیجه	آماره t	ضریب مسیر	مسیر	
تایید	۳۲/۱۴۰	۰/۸۴۵	پدیده محوری	عوامل علی
تایید	۲۶/۱۰۲	۰/۸۳۳	راهبردها	پدیده محوری
تایید	۱۵/۰۰۲	۰/۷۳۶	راهبردها	عوامل زمینه ای
تایید	۲۰/۴۱۹	۰/۷۲۱	راهبردها	عوامل مداخله گر
تایید	۱۸/۴۵۹	۰/۷۸۴	پیامدها	راهبردها

## جدول ۹- مقادیر CV Red

Table 9. CV Red values

مقدار CV Red	متغیر
۰/۳۶	پدیده محوری
۰/۳۲	راهبردها
۰/۳۳	پیامدها

معیار GOF نیز مربوط به بخش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است؛ بدین معنی که توسط این معیار، محقق می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. به طوری که میانگین Communalities نشانه میانگین مقادیر اشتراکی هر سازه بوده و  $Ave R^2$  سازه‌های درون‌زای مدل است. با توجه به جدول ۱۰ و سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۵ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF و حصول عدد ۰/۶۲ برای این مدل، نشان از برازش بسیار مناسب مدل تحقیق است.

همچنین، برای بررسی برازش مدل ساختاری پژوهش، ضریب تعیین متغیرهای پنهان درون‌زای مدل محاسبه شد. مقادیر ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضریب تعیین ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شود. با توجه به نمودار نتایج تحقیق، مقادیر ضریب تعیین برای متغیر پدیده محوری ۰/۷۱۹، راهبردها ۰/۷۴۸ و برای متغیر پیامدها ۰/۶۸۴ است که همگی بالای ۰/۳۳ بوده و نشان از برازش مناسب مدل دارد. ضمناً، معیار آزمون کیفیت مدل ساختاری ( $Q^2$ ) توسط استون و گیزر (۱۹۷۵) برای قدرت پیش‌بینی مدل ارائه شد. به اعتقاد آن‌ها مدل‌هایی که دارای برازش بخش ساختاری قابل قبولی هستند، باید قابلیت پیش‌بینی شاخص‌های مربوط به سازه‌های درون‌زای مدل را داشته باشند. هنسler و همکاران (۲۰۰۹) در مورد شدت قدرت پیش‌بینی مدل در مورد سازه‌های درون‌زای سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را تعیین نموده‌اند. با توجه به جدول ۹ و مقادیر افزونگی یا ضریب تغییرات شاخص افزونگی<sup>۱</sup> کیفیت مدل قوی می‌باشد.

جدول ۱۰- میزان communality و  $R^2$  متغیرهای تحقیق

Table 10. Communality and R2 of research variables

متغیر	communality	$R^2$
عوامل علی	۰/۵۵	-
پدیده محوری	۰/۶۲	۰/۷۱۹
عوامل زمینه‌ای	۰/۵۰	-
عوامل مداخله‌گر	۰/۵۲	-
راهبردها	۰/۶۰	۰/۷۴۸
پیامدها	۰/۵۸	۰/۶۸۴
میانگین	۰/۵۶۱	۰/۷۱۷
GOF	۰/۶۳۴	$\sqrt{AveR^2 \times (Ave\ of\ communalities)}$

## نتیجه‌گیری

زمینه‌های مهم خط‌مشی‌های مالیاتی، خط‌مشی‌های تدوین شده در زمینه مالیات‌های سبز است. در خط‌مشی‌های مالیات‌های سبز، مسأله عمومی مدنظر جایگاه مهمی دارد و از این رو، نیاز است توجه ویژه‌ای به مسائل عمومی شود. در این تحقیق،

امروزه، خط‌مشی‌گذاری مالیاتی یکی از مباحث مهم در بخش دولتی است و با توجه به اینکه دولت در تلاش است بودجه خود را از منابع مالیاتی تامین کند، دستیابی به اهداف مدنظر در خط‌مشی‌های تدوین شده اهمیت زیادی دارد. از طرفی، یکی از

ضروری برای هرگونه برنامه و اقدامی است. بدین منظور باید مسائل از منابع مختلف به درستی کشف شود و ایده‌ها و دیدگاه‌های مختلف در این زمینه شناسایی گردد. همچنین، توسعه سیستم‌های جامع اطلاعاتی و بهره‌گیری از فناوری اطلاعات می‌تواند راهگشا باشد. البته، نهایتاً مسائلی که در دستور کار قرار می‌گیرد، باید براساس اولویت، فوریت و توجه به منابع انجام گیرد. درک و شناخت مسائل مالیات های سبز هرچه دقیق‌تر و براساس روندهای آینده باشد، می‌تواند در تدوین خط مشی‌های اثربخش-تر کمک کند. حسونند و همکاران (۱۸) در تحقیق خود بر ضعف نظام اطلاعات مالیاتی اشاره کرده که با راهبرد شناخت کامل مسائل می‌توان بر آن فائق آمد. همچنین، یافته‌های پورعزت و همکاران (۲۰) در مورد دستورکارگذاری مسائل براساس فوریت، اهمیت و گسترده‌تر، با یافته‌های تحقیق حاضر سازگار است.

همچنین، راهبرد شکل‌گیری خط‌مشی مساله‌محور به این موضوع اشاره دارد که پایه تدوین خط مشی باید مسأله و حل آن باشد. رویکرد این راهبرد این است که عقلانیت باید در تدوین خط‌مشی مدنظر باشد و البته به تأمین منافع ذینفعان توجه شود. تکیه بر شواهد و پشتوانه علمی و تلاش در جهت شفافیت هرچه بیشتر خط‌مشی مالیاتی و همچنین، تأکید بر کیفیت بالای خط-مشی با شناخت کامل دیگر بحث مطرح شده در این راهبرد است. پورعزت و همکاران (۲۲)، در پژوهش خود بر اینکه خط‌مشی‌ها هیچ ارتباطی به جهان واقع نداشته و بر مبنای ذهنیت خط‌مشی-گذاران اشاره می‌کند که این راهبرد بر این نقطه ضعف غلبه می‌کند و عقلانیت توأم با تأمین منافع ذینفعان را مبنای شکل‌گیری خط مشی قرار می‌دهد. همچنین، تان و همکاران (۲۴) بر توجه همه جانبه به مسائل عمومی اشاره دارند که در مدل تحقیق حاضر مدنظر قرار گرفته است. در مورد راهبرد مشروعیت بخشی به خط‌مشی مالیاتی نیز می‌توان گفت که برای پذیرش خط‌مشی توسط ذینفعان، نیاز است آگاهی بخشی و تعامل با آن‌ها به شکل توأم انجام گیرد. به عبارتی، ذینفعان باید درگیر در تدوین و اجرای خط‌مشی شوند و از مشارکت آن‌ها در تمام مراحل بهره

تلاش شد تا با بهره‌گیری از رویکردی نسبتاً جدید با عنوان "خط‌مشی گذاری مسأله‌محور"، مدلی طراحی شود که بتواند با نگاهی ویژه به مسائل مالیاتی به امر خط‌مشی‌گذاری مالیات های سبز بپردازد. بدین منظور از روش تئوری داده بنیاد استفاده شد و براساس نظرات خبرگان، مدلی برای خط‌مشی‌گذاری مسأله محور در سازمان امور مالیاتی براساس مدل پارادایمی استراوس و کوربین (۲۸) طراحی شد.

اینکه در این تحقیق، رویکرد مسأله محور مطرح شده، با ماهیت خط‌مشی های مالیات های سبز سازگار است. براساس یافته‌ها، عوامل علی که باعث ضرورت استفاده از رویکرد مسأله محور در خط‌مشی گذاری می‌شود شامل ماهیت مسائل مالیاتی، چندگانگی ذینفعان مالیاتی، انتظارات عمومی است. مسائل مالیات سبز معمولاً پیچیده است و گستردگی زیادی دارد و ذات این گونه مسائل است که باعث می‌شود مسأله جایگاه ویژه‌ای در خط‌مشی گذاری مالیات های سبز داشته باشد. همچنین، مسائل مالیاتی با تنوعی از ذینفعان با خواسته‌ها و منافع متفاوت (حتی در مواقعی متعارض) سرو کار دارد که این موضوع باعث حساسیت بالای خط‌مشی‌های مالیات های سبز می‌شود. از طرفی، چون مسائل مالیاتی با آحاد جامعه سروکار دارد، انتظارات عمومی زیادی در این زمینه وجود دارد. نهایتاً، برای عملکرد مطلوب خوب مالیاتی که یک آرمان در نظام مالیاتی کشور است، نیاز است از نگاه‌های مرسوم در خط‌مشی‌گذاری به سمت رویکردی برویم که بدون هرگونه اغماض به دنبال رفع مسائل مالیاتی است و مسأله را در مرکز توجه قرار می‌دهد.

همچنین براساس یافته‌های تحقیق، برای خط‌مشی گذاری مالیاتی مسأله محور مالیات های سبز، ۵ دسته راهبرد شامل شناخت کامل مسائل مالیات های سبز، شکل‌گیری خط‌مشی مساله محور، مشروعیت بخشی به خط مشی منتج از مسائل مالیات های سبز، اجرای خط‌مشی منتج از مسائل مالیات های سبز و ارزیابی اجرا و اصلاح خط‌مشی مساله محور شناسایی گردید. در مورد راهبرد شناخت کامل مسائل مالیات های سبز، باید گفت مسائل خود از اهمیت ویژه‌ای برخوردار هستند و باید شناخت کافی از آن‌ها به دست آید. شناخت درست، مقدمه

گرفته شود. این یافته با نتیجه تحقیق هراتی و همکاران (۱۴) مبنی بر مشارکت ذینفعان سازگار است و آن را تایید می‌کند.

در مورد راهبرد اجرای اثربخش خط مشی های مالیاتی می‌توان گفت که ایجاد بستر مناسب برای اجرای خط‌مشی و نیز بالنده‌سازی مجریان اهمیت زیادی دارد. اینکه بتوان زمینه‌ای ایجاد کرد که بستر قانونی و اجرایی مناسبی برای خط‌مشی ایجاد شود و مجریان توانمندی و انگیزه لازم را برای اجرای خط‌مشی داشته باشند، بسیار مهم است. البته، اجرای اثربخش از شناخت کامل و تدوین خط‌مشی با نگاه عقلایی جدا نیست و این‌ها مکمل هستند. به عبارتی، تاکید بر شناخت کامل مسأله و تدوین خط مشی براساس آن، ارزش خود را در مرحله اجرا نشان می‌دهد؛ هرچند در مرحله اجرا نیز باید بستر قانونی و اجرایی براساس شناخت حاصل شده از مسأله و سازگار با جوانب مختلف آن انجام شود. گل وردی و همکاران (۲۱) نیز بر جایگاه ویژه مجریان خط‌مشی تاکید دارند که در مدل این تحقیق نیز لحاظ شده است. نهایتاً، آخرین راهبرد، ارزیابی اجرا و اصلاح خط‌مشی مسأله محور است. باید توجه داشت در ارزیابی نتایج به دست آمده از خط‌مشی لازم است تاثیری که خط‌مشی بر مسأله مربوطه گذاشته بررسی گردد؛ به عبارتی، اگر نگاه این باشد که خط‌مشی برای حل مسأله ایجاد شده، باید بررسی شود که تا چه اندازه بهبود در آن ایجاد شده است. البته، اصلاحاتی در خط‌مشی انجام می‌گیرد نیز باید با در نظر گرفتن شرایط فعلی مسأله پس از اجرای خط‌مشی و نیز روند آینده آن باشد. همچنین، لازم است فرآیند خط‌مشی گذاری و اجرا نیز مورد بررسی قرار گیرد تا هرچه بیشتر بر آن‌ها نگاه و رویکرد مسأله محور حاکم شود و در تمامی فرآیندها، حل مسأله (و نه پیروی از منافع فردی و یا پرداختن به مسائل جانبی) اولویت اول باشد. حسنونند و همکاران (۱۸) در پژوهش خود بر عدم وجود نظارت و ارزیابی کافی در سیاست‌های مالیاتی تاکید کرده که این مشکل با نگاه مسأله محور در ارزیابی قابل رفع است. همچنین، مرگونی و وایت (۲۳) بر توجه به کارایی و اثربخشی توأمان در ارزیابی سیاست‌ها تاکید داشته که رویکرد مسأله محور در ارزیابی می‌تواند این قابلیت را ایجاد کند.

علاوه بر عوامل علی و راهبردها، عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر نیز بر خط‌مشی گذاری مالیاتی مسأله‌محور مؤثر است. عوامل زمینه‌ای مربوط به شرایطی است که مسأله در آن شکل می‌گیرد و خط‌مشی در آن اجرا می‌شود. عوامل زمینه‌ای برای مسائل مالیات های سبز شامل محیط اقتصادی، محیط فرهنگی و اجتماعی، محیط سیاسی و قانونی، محیط تکنولوژی و محیط کسب و کار است. همچنین، عوامل مداخله‌گر بر اثربخشی تدوین و اجرای خط مشی های مالیاتی مؤثر است. این عوامل شامل ویژگی‌های سازمان امور مالیاتی، ویژگی های مودیان و ویژگی‌های دولت می‌شود. نهایتاً، از خط‌مشی گذاری مسأله محور در سازمان امور مالیاتی، پیامدهای متعددی در سطح عملکرد، ذینفعان و مسائل مالیاتی ایجاد می‌شود. برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌گردد که مدل خط‌مشی گذاری 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. ضمناً، پیشنهاد می‌گردد همچنین، محدودیت تحقیق حاضر این است که مدل طراحی شده مربوط به مالیات های سبز در سازمان امور مالیاتی است و قابل تعمیم به دیگر زمینه های مالیاتی و همچنین سایر سازمان‌ها و بخش‌ها نیست. با توجه به ماهیت پویا و متغیر مسائل در شرایط امروزی، رجوع و بازگشت مستمر به مسئله در تمام مراحل خط مشی گذاری نیاز است. در مجموع، مزیت خط مشی گذاری مسئله محور نسبت به سایر روش های فعلی به شرح زیر است:

- توجه و بازگشت به مسئله در تمامی مراحل خط مشی گذاری مسئله محور نهادینه شده است و این در حالی است که در سایر روش های فعلی شناخت مسئله گام ابتدایی در فرآیند خط مشی گذاری است و پس از آن مسئله به حال خود رها می‌شود.
- خط مشی گذاری مسئله محور پیوند نزدیکتری بین مسئله و خط مشی تدوین شده ایجاد می‌کند و باعث می‌شود که خط مشی با واقعیت های موجود مسأله تطابق بیشتری داشته باشد.
- مدل خط مشی گذاری مسأله محور پیشنهاد شده در این تحقیق رویکرد نظام مندتر و عمیق تری دارد و پیوند مناسبی بین متغیرهای دخیل ایجاد کرده است و از این رو می‌تواند با

- پوشش دادن کاستی های موجود در روش های فعلی، زمینه برخورد بهتر با مسائل و مدیریت اثربخش تر آن ها را فراهم کند. مدل تحقیق با در نظر گرفتن ملاحظاتی که بیشتر به شرایط بومی و محیط اقتصادی کشورها برمی گردد، قابلیت کاربرد در کشورهای مختلف را دارد. البته، شرایط فرهنگی و اجتماعی جوامع که در مدل تحقیق نیز گنجانده شده، گویای نحوه برخورد جوامع با مقوله مالیات است که این شرایط بومی باید در کاربرد مدل تحقیق در سایر کشورها و جوامع مدنظر قرار گیرد.
- پیشنهادات کاربردی زیر براساس یافته های حاصل شده از تحقیق ارائه می گردد:
- پیشنهاد می گردد در سازمان امور مالیاتی تیمی تخصصی متشکل از خبرگان مالیاتی، نخبگان و دانشگاهیان تشکیل شود و مسائل فعلی و مسائل آتی مالیات سبز شناسایی شده و نسبت به بررسی تمامی جوانب و ایجاد شناخت کامل از آن ها اقدام شود. همچنین، اولویت بندی مسائل سبز برای قرار گرفتن در دستور کار خط مشی براساس روش های علمی و تخصصی انجام شود.
  - به دلیل اینکه مسائل مالیاتی ماهیتی فراسازمانی و چنددینفعی دارد، پیشنهاد می گردد از تشکیل کمیته های بین سازمانی و حتی بین وزارت خانه ای برای بررسی دقیق مسائل استفاده شود تا تمامی جوانب مسائل هم از نگاه مالیاتی و هم از نظر دینفعان آن بخش شناخته شود. مثلا، برای بررسی مسأله مالیات کشاورزان، کمیته ای متشکل از نمایندگان سازمان امور مالیاتی، وزارت جهاد کشاورزی و سایر سازمان ها و وزارت خانه های مرتبط تشکیل شود.
  - پیشنهاد می گردد خبرگان و متخصصان مسائل مالیاتی در گروه هایی که کار تدوین خط مشی ها را انجام می دهند گنجانده شوند تا خط مشی های تدوین شده واقع گرایانه باشد و تمامی جوانب در آن ها لحاظ گردد تا در مراحل اجرایی مشکلات کمتری ایجاد شود.
  - پیشنهاد می گردد تیم های آینده پژوهی در سازمان امور مالیاتی مستقر شوند و مسائل بالقوه آتی که می توانند در چندین سال آینده موضوع مسائلی مالیاتی قرار گیرند را مورد بررسی و تحلیل قرار دهند. مثلا، بحث مالیات بر مبادلات رمز ارزها را بررسی کنند.
  - پیشنهاد می شود برای درک بهتر واقعیت مسائل مالیاتی و تدوین خط مشی های مناسب تر، نظرات و دیدگاه های مجریان و کارشناسان عملیاتی اتخاذ شده و خود آن ها نیز در فرآیند خط مشی گذاری درگیر شوند.
  - پیشنهاد می گردد در سازمان امور مالیاتی، سیستم های اطلاعاتی و دانشی پیاده شود تا با رصد و تحلیل بهتر مسائل مالیاتی امکان تدوین خط مشی ها با رویکرد علمی و سیستمی فراهم شود.
  - پیشنهاد می گردد امکان مشارکت دینفعان در خط مشی گذاری مالیاتی فراهم شود تا علاوه بر استفاده از دیدگاه و نظرات آن ها، از ظرفیت و توانمندی های آن ها در مرحله اجرا استفاده شود و همچنین تعهد بیشتری برای موفقیت خط مشی داشته باشند.
  - پیشنهاد می گردد زمینه هرچه تعامل بیشتر با دینفعان و نیز اعتمادسازی با آن ها فراهم شود تا زمینه کاهش مقاومت ها و نیز مشارکت مؤثر آن ها فراهم گردد.
  - پیشنهاد می گردد سطح بورکراسی در سازمان امور مالیاتی کاهش یافته و سلسله مراتب ساختار سازمانی کاهش یابد تا سازمان بتواند با چابکی و انعطاف بیشتر به وظایف سیاستگذاری و اجرایی خود عمل کند.
  - پیشنهاد می گردد از روش ها و رویکردهای علمی جدید همراه با دانش تجربی موجود برای تحلیل و بررسی مسائل مالیات سبز و ارتقای فرآیند خط مشی گذاری مساله محور استفاده گردد.

- پیشنهاد می گردد بانک اطلاعاتی جامع از ذینفعان مالیات سبز تهیه گردد و نسبت به به روز رسانی آن در مقاطع زمانی معین اقدام گردد.
- پیشنهاد می گردد کمیته های متشکل از متخصصان در رشته های مرتبط زیست محیطی برای بررسی مسائل مالیات سبز تشکیل و سازمان دهی گردد.
- پیشنهاد می گردد نسبت به نهادینه سازی فرهنگ مالیات سبز از طریق آموزش و آگاهی رسانی به مردم به ویژه از طرق رسانه ملی اقدام گردد.
- پیشنهاد می گردد نسبت به ایجاد هماهنگی و همراستایی بین نهادهای مرجع در مورد مسائل مالیات سبز (به ویژه دولت و مجلس) و توسعه همکاری های فیما بین و ایجاد هم افزایی اقدام گردد.
- پیشنهاد می گردد تصمیمات مالیات سبز با شاخص های کلان اقتصادی منطبق گردد تا خط مشی های مالیاتی مسیری در جهت تقویت شرایط اقتصاد کلان داشته باشد.
- همچنین، در ادامه پیشنهادهایی به تفکیک اجزای مدل طراحی شده ارائه گردیده است.

#### پیشنهادهای تحقیق برای پدیده محوری

- پیشنهاد می گردد سطح بهره گیری از فناوری اطلاعات و سیستم های اطلاعاتی در نظام مالیاتی افزایش یافته و فرآیندهای مالیاتی مکانیزه شود.
- پیشنهاد می گردد از روش ها و رویکردهای علمی جدید همراه با دانش تجربی موجود برای تحلیل و بررسی مسائل مالیاتی و ارتقای فرآیند خط مشی گذاری مساله محور استفاده گردد.
- پیشنهاد می گردد بانک اطلاعاتی جامع از ذینفعان مالیاتی تهیه گردد و نسبت به به روز رسانی آن در مقاطع زمانی معین اقدام گردد.
- پیشنهاد می گردد کمیته های متشکل از متخصصان در رشته های مرتبط برای بررسی مسائل مالیاتی تشکیل و سازمان دهی گردد.

#### پیشنهادهای تحقیق برای عوامل علی

- پیشنهاد می گردد ذینفعان مسائل مالیاتی و منافع و انتظارات آن ها شناسایی گردد.
- پیشنهاد می گردد روابط بین سازمانی سازمان امور مالیاتی برای شناخت عمیق تر و بهتر مسائل مالیاتی و ارتقای کیفیت خط مشی های تدوین شده ارتقاء یابد.
- پیشنهاد می گردد زمینه های تعارض منافع بین ذینفعان نظام مالیاتی با یافتن راهکارهای مبتنی بر مساله جهت رفع ریشه ای تعارضات موجود رفع گردد.
- پیشنهاد می گردد نسبت به ارتقای دموکراسی و مردم سالاری در نظام مالیاتی جهت یافتن خط مشی های مورد تفاهم کلیه ذینفعان اقدام گردد و در تحلیل و

#### پیشنهادهای تحقیق برای عوامل زمینه ای

- پیشنهاد می گردد نسبت به نهادینه سازی فرهنگ مالیاتی از طریق آموزش و آگاهی رسانی به مردم به ویژه از طرق رسانه ملی اقدام گردد.
- پیشنهاد می گردد نسبت به ایجاد هماهنگی و همراستایی بین نهادهای مرجع در مورد مسائل مالیاتی (به ویژه دولت و مجلس) و توسعه همکاری های فیما بین و ایجاد هم افزایی اقدام گردد.
- پیشنهاد می گردد زمینه های فرار مالیاتی به ویژه فعالیت دلالان مورد بررسی قرار گرفته و با کاهش

- critical the network of environmental taxes, renewable energy and human capital is?" *Science of the Total Environment*, 752, 141853
5. Shafi, M., Ramos-Meza, C.S., Jain, V Salman, A., Kamal, M., Shabbir, M.S., Shahzad, M. & Rehman, M. 2023. "The dynamic relationship between green tax incentives and environmental protection". *Environmental Science and Pollution Research*, 30, 32184–32192.
  6. Fang, G., Chen, G., Yang, K., Yin, W., & Tian, L. 2023. "Can green tax policy promote China's energy transformation?" A nonlinear analysis from production and consumption perspectives. *Energy*, 269, 126818.
  7. Nchofoung, T.N., Fotio, H.K., & Miamo, C. 2023. "Green taxation and renewable energy technologies adoption: A global evidence". *Renewable Energy Focus*, 44, 334-343.
  8. Hassan, M., Oueslati, W., & Rousselière, D. 2020. "Environmental taxes, reforms and economic growth: An empirical analysis of panel data". *Economic Systems*, 44 (3), 100806.
  9. Olokooba, S. M. 2019. "Nigerian Taxation: Law, Practice and Procedures Simplified". Verlag: springer Singapore.
  10. Ziyai Begdali, M.T. & Kshetar Rajabi, H. 2012. "Identifying the effective obstacles in the optimal implementation of the value added tax system in Iran (based on the value added tax law)". *Public Administration Mission*, 4(11), 1-15.
  11. Dziemianowicz, R. 2019. "Tax policy in OECD countries in 2007–2016: trends and challenges". *Ekonomia i*
- مسیرهای فرار مالیاتی، زمینه تحقق عدالت مالیاتی فراهم گردد.
- پیشنهاد می گردد تصمیمات مالی با شاخص های کلان اقتصادی منطبق گردد تا خط مشی های مالیاتی مسیری در جهت تقویت شرایط اقتصاد کلان داشته باشد.
- نهایتاً، محدودیت تحقیق حاضر به شکل زیر است:
- مدل طراحی شده مربوط به مسائل مالیاتی در سازمان امور مالیاتی است و قابل تعمیم به دیگر زمینه ها و همچنین سایر سازمان ها و بخش ها نیست.
- یافته های تحقیق حاصل دیدگاه و نظرات خبرگان است و از شواهد و مدارک در تحقیق استفاده نشده است.
- در زمینه دسترسی به خبرگان برای انجام مصاحبه محدودیت هایی وجود داشت که با تلاش محقق رفع شد.

## References

1. Zhang, Q., Zhang, Y., Liao, Q., & Guo, X. 2023. "Effect of green taxation on pollution emissions under ESG concept". *Environmental Science and Pollution Research*, 30, 60196–60211.
2. 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.
3. Zhou, Z., Zhang, W., Pan, X., Hu, J., & 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.
4. Hao, L., Umar, M., Khan, Z. & Ali, W. 2021. "Green growth and low carbon emission in G7 countries: How

- non-green taxes on private sector investment in Iran". *Stable and sustainable economy*, 1(1), 61-79. (In Persian)
20. Pourezzat, A.A., Sodagar, H., Saadabadi, A.A. & Hashemi, M. 2018. "Indicators of fair prioritization of public issues", 13(2), 139-169. (In Persian)
21. Golwardi, M., Danai Fard, H., Rahmati, M. H. & Babashahi, J. 2017. "Investigating the existence of executives' alienation from tax policies". *Public Policy Quarterly*, 4(1), 71-98. (In Persian)
22. Pourezzat, A., Bigdali, S. & Saadabadi, A. 2012. "Prioritizing issues in the formulation of the agenda for public policy". *Journal of Political Science*, 9(18), 5-28. (In Persian)
23. Mergoni, A. & Witte, K. 2022. "Policy evaluation and efficiency: a systematic literature review". *International transaction in operational research*, 29(3), 1337-1359.
24. Tan, Z., Wu, Y., Gu, Y., Liu, T., WeiWang, W. & Liu, X. 2022. "An overview on implementation of environmental tax and related economic instruments in typical countries". *Journal of Cleaner Production*, 330, <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2021.129688>.
25. Nikitishin, A. 2021. "Tax policy as a component of achieving social development". *University Economic Bulletin*, 48, 182-190.
26. Shevlin, T., Shivakumar, L. & Urcan, O. 2019. "Macroeconomic effects of corporate tax policy". *Journal of Accounting and Economics*, 68(1), 101233.
- Prawo. *Economics and Law*, 18(4), 425-440.
12. Yeen, L., w, D. & Li, Y. 2022. "Effectiveness of Tax Policies in Corporate Restructuring: Evidence from China". *Emerging Markets Finance and Trade*, 58(10), 2942-2956.
13. Grote, M. 2019. "How to Establish a Tax Policy". *United States: International Monetary Fund*.
14. Herati, A., Hosseinpour, D. & Kameli, M. J. 2021. "Application of development framework and institutional analysis for tax policy in Iran". *Management and Development Process*, 34(115), 57-88. (In Persian)
15. Asadpour, H., Amirkabiri, A. & Rabiei, M. 2022. "Designing and explaining the model based on systemic policy (with emphasis on the Almond model) in the country's tax affairs organization". *Journal of Tax Research*, 101, 44-7. (In Persian)
16. Asadpour, H., Amirkabiri, A. & Rabiei, M. 2023. "According to the ideal public policy model in the country's tax affairs organization". *Business management*, published online from 03 April 2023. (In Persian)
17. Danaei Fard, H., Emami, M. & Torabzadeh Jahormi, M.S. 2022. "Typology of theories and optical spectrum of problem definition in policy analysis". *Strategic Management Thought Scientific Quarterly*, 16(31), 1-36.
18. Hassanvand, M., Yazdani, M.R. & Gudarzi, M. 2019. "Identifying and prioritizing the harms of the tax policy process in Iran". *Public Policy*, 6(1), 241-260. (In Persian)
19. Khanzadi, A. & Waqadri, S. 2019. "Evaluating the impact of green and



- Procedures for Developing Grounded Theory". London: SAGE.
29. Mohaqar, A. & Sadeghi Moghadam, M.R. 2013. "Coordination of the supply chain in the automotive industry: a theoretical approach based on data". *The perspective of industrial management*, 1(4), 29-63.
27. Howlett, M. 2009. "Policy analytical capacity and evidence-based policy-making: Lessons from Canada". *Canadian public administration*, 52(2), 153-175.
28. Strauss, A. & Corbin, J. 1998. "Basics of qualitative research: Techniques and