

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۱۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۱/۱۴

از صفحه ۱۹ الی ۳۳

فصلنامه خط‌مشی‌گذاری عمومی در مدیریت

سال سیزدهم / شماره چهل و پنجم / بهار ۱۴۰۱

## مدل ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت

بهزاد کیا<sup>۱</sup> - احمد جعفری صمیمی<sup>۲</sup> - علی فرهادی محلی<sup>۳\*</sup> - مجتبی طبری<sup>۴</sup>

### چکیده

**زمینه و هدف:** اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به شکل کنونی در صنایع کشور نشان می‌دهد که این قانون در شرایط فعلی از لحاظ احکام مصوب، نحوه اجرا و نبود زیرساخت‌های لازم، مشکلاتی را برای تولیدکنندگان در بخش صنعت به وجود آورده است. هدف اصلی این پژوهش، ارائه مدل ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت بود.

**روش:** تحقیق حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر روش، روش تحقیق کیفی بود. روش نمونه‌گیری، غیرتصادفی هدفمند بود. در بخش کیفی، با بکارگیری تکنیک دلفی و با استفاده از پرسشنامه نیمه ساختاریافته، ۵ معیار مشتمل بر ۹ سنجه برای ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت شناسایی و تأیید شد.

**یافته‌ها:** با استفاده از پرسشنامه محقق ساخته نتایج آزمون توزیع دو جمله‌ای نشان داد که شاخص‌های مستخرج از دلفی در توزیع دوجمله‌ای نیز مورد تأیید خبرگان قرار گرفت و هر ۱۷ نفر خبره با دسته‌بندی مشخص شده اتفاق نظر کامل داشتند.

**نتیجه‌گیری:** نتایج بررسی مقادیر واریانس استخراج شده متغیرهای پنهان پژوهش نشان داد که همه متغیرها مقدار ۰/۵۶۱ به خود اختصاص دادند. لذا روایی همگرایی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از شاخص میانگین واریانس استخراج شده، تأیید شد. بنابراین پایایی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از این دو شاخص هم تأیید شد و در انتها هم مدل پژوهش، مدل مقبول و قابل تعمیمی بود.

**واژگان کلیدی:** ارزیابی خط‌مشی، مالیات بر ارزش افزوده، صنعت

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری، گروه مدیریت دولتی، گرایش تصمیم‌گیری و خط‌مشی‌گذاری عمومی، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. Behzadkia.bk@gmail.com

<sup>۲</sup> استاد، گروه مدیریت، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران و گروه اقتصاد، دانشکده اقتصاد، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. Jafarisa@umz.ac.ir

<sup>۳</sup> استادیار، گروه مدیریت، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. (نویسنده مسئول) Afarhadi19@yahoo.com

<sup>۴</sup> دانشیار، گروه مدیریت، واحد قائم شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائم شهر، ایران. Mo\_tabari@yahoo.com

## مقدمه

درآمد دولت‌ها عمدتاً به دو گروه درآمدهای مالیاتی و درآمدهای غیرمالیاتی تقسیم می‌شود. نقش درآمدهای مالیاتی در بسیاری از کشورها در مقایسه با سایر منابع درآمدی بیشتر حائز اهمیت است. به عبارت دیگر مقایسه این منبع مهم با سایر منابع حاکی از این است که هرچه سهم مالیاتها در تامین مخارج دولت بیشتر باشد آثار نامطلوب اقتصادی کمتر خواهد شد. به همین دلیل در کشورهای پیشرفته برخلاف کشورهای در حال توسعه مالیات‌ها در تامین مالی مخارج دولت نقش بسیار بالایی را دارند و تقریباً قسمت عمده مخارج دولت از این طریق تامین می‌شود. موضوع تامین مالی هزینه‌های دولت از طریق درآمدهای عادی و مخصوصاً درآمدهای مالیاتی یکی از موضوعاتی است که در سال‌های اخیر در کشورهای در حال توسعه و کشور خودمان نیز مورد تاکید قرار گرفته شده است (جعفری صمیمی، احمد، ۱۳۸۴). در همین راستا دای (۲۰۱۲) معتقد است، علت شکاف بین نظریه و عمل در نظام مالیاتی به تأثیر عوامل مختلفی برمی‌گردد که فقط اقتصادی نیست و لازم است با نگرشی جامع و غیرکلیشه‌ای بررسی شود.

درمعدود تحقیقات انجام گرفته در این حوزه جعفری صمیمی و همکاران (۱۳۹۶)، به مزیت نسبی مالیات بر ارزش افزوده استان خراسان رضوی و مقایسه آن با سایر استان‌های ایران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داده که مالیات بر ارزش افزوده در بیشتر استان‌های کشور دارای مزیت نسبی بوده و در تعداد کمی از استان‌ها دارای عدم مزیت نسبی می‌باشد. در سال‌های اخیر از تعداد استان‌های دارای عدم مزیت نسبی کاسته شده و در سال ۹۳ تنها استان تهران بر اساس شاخص مزیت نسبی متقارن در مالیات بر ارزش افزوده دارای عدم مزیت نسبی بوده است. استان خراسان رضوی در مقایسه با سایر استان‌ها با توجه به شاخص مزیت نسبی آشکار شده و شاخص مزیت نسبی آشکار شده متقارن به طور متوسط دارای رتبه یازدهم و در جایگاه

ارزیابی یکی از مهم‌ترین ابزارهای لازم برای تضمین کارایی و اثربخشی خط‌مشی‌های عمومی است که در عین اهمیت، کمتر مورد توجه خط‌مشی‌گذاران و خط‌مشی‌پژوهان ایرانی قرار گرفته است. شاید بتوان ریشه عدم توجه درخور به حوزه ارزیابی خط‌مشی در ایران را کمبود آثار جریان‌ساز توسط استادان صاحب کرسی در دانشگاه‌های معتبر و اندیشمندان حوزه خط‌مشی در ایران، حبس الگوهای ارزیابی در قلمرو علوم آموزشی و سیطره نگرش کمی در روش پژوهش (محقق معین، ۱۳۸۸)؛ همچنین وجود اغتشاشات مفهومی در اصطلاحات پایه ارزیابی و عدم تبیین شایسته جایگاه و کارکردهای ارزیابی خط‌مشی دانست (امامی میبیدی، ۱۳۹۱)، به علاوه بخشی‌نگری و بسنده کردن به استفاده صرف از مدل‌های ارزیابی در علوم اقتصادی و یا عدم اهتمام نهادهای خط‌مشی‌گذار به پژوهش‌های نظری و کاربردی در ارزیابی خط‌مشی را مزید بر علت پنداشت. این در حالی است که ارزیابی خط‌مشی نقشی بی‌بدیل در ارتقای پاسخگویی، بهبود، یادگیری و حتی اطلاع‌رسانی دستاوردهای خط‌مشی‌های عمومی از سطوح کلان ملی تا سطوح خرد و بخشی، بر عهده دارد (کورین و استافلیم، ۲۰۱۴). خط‌مشی‌های مالیاتی یکی از مهم‌ترین حوزه‌های خط‌مشی عمومی است که دولت‌ها از ابتدای تاریخ مدنی تا کنون برای تأمین مالی عمومی ملزم به اتخاذ آن بوده‌اند و دارای آثار متعددی است که صرفاً اقتصادی نیست (دای، ۲۰۱۲). از مهمترین اهداف فعالیتهای اقتصادی دولت مواردی از قبیل تخصیص بهینه منابع، توزیع عادلانه درآمد، رشد اقتصادی، افزایش اشتغال، ثبات اقتصادی، حفظ سطح عمومی قیمت‌ها، بهبود تجارت بین‌المللی و تراز پرداختها است. برای انجام این وظایف دولت‌ها مجبورند هزینه‌های بسیار سنگینی را متحمل شوند. برای تامین مالی این مخارج لازم است منابع درآمد گوناگونی مهیا شود.

میانه قرار دارد. واعظی و محمدی (۱۳۹۶) در پژوهشی به نام الگویی برای ارزیابی خطمشی‌های عمومی در ایران مطالعه خطمشی مالیات بر ارزش افزوده خطمشی مالیات بر ارزش افزوده که از جمله خطمشی‌های عمومی اقتصادی زیربنایی و تحول آفرین محسوب می‌شود مبنای پژوهش قرار گرفته است. این پژوهش با رویکردی اکتشافی در پی پاسخ به این سؤال اساسی است که ابعاد و مؤلفه‌های الگوی ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده چیست؛ بنابراین پس از تبیین گزارش، مفاهیم پایه و مرور مبانی نظری و اسناد مرتبط بررسی و راهنمای مصاحبه تهیه شد؛ سپس ضمن شناسایی هدفمند سیزده نفر از خبرگان دانشگاهی و اجرایی متخصص و مرتبط، مصاحبه عمیق انجام پذیرفت و در پی آن مفاهیم، ابعاد و مؤلفه‌های الگوی ارزیابی از دیدگاه خبرگان حوزه خطمشی گذاری عمومی ایران با بهره‌گیری از استراتژی تحلیل مضمون، استخراج شد؛ در نهایت الگوی ترکیبی مناسب ارزیابی با توجه به سطوح محیطی، نهادی و سازمانی، پیشنهاد شد. خباززاده و جهانشاد (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده و نقش نسبت‌های سودآوری مودیان مالیاتی در سیستم حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد، از بین عوامل مؤثر مورد بررسی در پژوهش بر ریسک حسابرسی (رسیدگی) مالیاتی مؤدی ارتباط بین ارائه اظهارنامه مالیاتی و دوره رسیدگی معاملات مؤدی با ریسک حسابرسی معکوس است اما ارتباط بین حجم معاملات مؤدی با ریسک حسابرسی مستقیم است و همچنین نتایج بیانگر عدم وجود رابطه بین عضویت شرکت مؤدی در بورس و نسبت‌های سودآوری مودیان (بازده سرمایه در گردش، بازده سهام، سود هر سهم) با ریسک حسابرسی مؤدی می‌باشد. طاهری و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان تدوین مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام

مالیات بر ارزش افزوده ایران پرداختند. در این پژوهش برای بار نخست، با بهره‌مندی از رهیافت کیفی و با کمک روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان و استفاده از مصاحبه‌های عمیق، ذینفعان اساسی نظام حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده مورد پژوهش قرار گرفتند. برای این منظور با ۲۶ نفر از خبرگان با تخصص حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده که در این حوزه دارای تجربه اجرایی بوده‌اند در اواخر سال ۱۳۹۸ مصاحبه‌های عمیق صورت پذیرفت. روش نمونه‌گیری در این تحقیق، روش نمونه‌گیری نظری و انتخاب نمونه با استفاده از تکنیک گلوله برفی صورت پذیرفته است. داده‌های پژوهش به کمک روش گدگذاری باز، گدگذاری محوری و انتخابی که از اجزاء پیکره روش نظریه پردازی زمینه بنیان است، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های اصلی و خردمقوله‌ها (مفاهیم) استخراج شد. در این پژوهش، در مجموع ۴۹ مقوله اصلی و همچنین ۲۵۶ خردمقوله‌ها (مفاهیم) کشف و شناسایی گردید و در قالب مدل جامع راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده ارائه گردید. مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده بر اساس رویکرد سیستمی که دربرگیرنده دو بخش کلان شامل ارائه دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در سه خرده سطح (سطح کارحسابرسی مالیاتی، سطح ارکان رفع اختلاف مالیاتی و سطح سازمانی) و بخش دریافت کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در یک خرده سطح (مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده) با کشف و شناسایی عوامل راهبردی، شرایط مداخله‌گر (زمینه‌ای) و پیامدهای آن به همراه شرایط بستر طراحی و ارائه شد. حسین سالیان<sup>۲</sup>، (۲۰۱۶)، در پژوهشی تحت عنوان تاثیر مالیات بر ارزش افزوده بر روی جریان نقدی شرکت درغناکه هدف آن ایجاد یک رابطه مهم آماری بین مالیات بر ارزش افزوده و جریان نقدی شرکت بود. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که تفاوت

بیشتری دارند. نتیجه کار بسیار متأثر از پاسخ‌های شرکت‌های خصوصی داخلی است و از بازنگری در مورد خصوصیات پیش بینی شده است.

خط‌مشی‌گذاری عمومی، پدیده‌ای پیچیده است که برای ساده کردن آن باید به منطق اصلی آن اشاره کرد. چرخه چندمرحله‌ای خط‌مشی‌گذاری شامل دستور کارگزاری مسئله عمومی، تنظیم و تصویب خط‌مشی، اجرای خط‌مشی و ارزیابی خط‌مشی است (هاولت و دیگران<sup>۷</sup>، ۱۴۵، ۲۰۱۸). از خلال نظرهای اندیشمندان خط‌مشی‌گذاری، مفهومی فراتر نمایان می‌شود، به گونه‌ای که ارزیابی در تمام مراحل خط‌مشی حضور و بروز دارد. ارزیابی خط‌مشی را با توجه به مرحله زمانی موردبررسی در چرخه خط‌مشی به سه دسته عمده تقسیم کرد:

الف) ارزیابی آینده نگر یا پیشینی در زمان تدوین خط‌مشی انجام می‌شود و طی آن عقلانیت و دلایل توجیهی خط‌مشی یا برنامه بررسی می‌شود. در این ارزیابی، روش کار و الگوی منطقی انجام فعالیت‌های خط‌مشی برای حصول نتایج ترسیم شده و زمان و میزان تحقق نتایج خط‌مشی برآورد می‌شود (فیونل و روگر<sup>۸</sup>، ۲۱۹، ۲۰۱۹).

ب) ارزیابی حین اجرا؛ نظارتی است که طی عمر اجرایی یک خط‌مشی و به طور مستمر و مرحله‌ای انجام می‌شود تا با اعلام هشدار سریع به مجریان، اصلاحات لازم حین اجرای خط‌مشی، انجام پذیرد.

ج) ارزیابی گذشته نگر یا پسینی، پس از اتمام اجرای خط‌مشی انجام می‌شود و خروجی‌های بلافصل، پیامدها و اثرات خط‌مشی را بررسی می‌کند و درخصوص کارآمدی خط‌مشی در تحقق اهداف قضاوت انجام می‌دهد (مایلز و دیگران<sup>۹</sup>، ۲۰۲۰).

برخی از پژوهشگران حوزه خط‌مشی، نیز از ارزیابی تکوینی و ارزیابی پایانی نام می‌برند (آلکین<sup>۹</sup>، ۳۱۴، ۲۰۲۰). که با توجه به همپوشانی مفاهیم می‌توان ارزیابی

آماري مهمی در الگوهای جریان نقدی بین شرکت‌هایی که مالیات برارزش افزوده می‌پردازند و شرکت‌هایی که مالیات بر ارزش افزوده پرداخت نمی‌کنند وجود دارد. همچنین این تحقیق نشان می‌دهد که جدا از فروش، تمام متغیرهای مستقل دیگر رابطه منفی با مالیات برارزش افزوده دارند. بهر حال نتایج با این ادعا مخالف بودند که بار مالیات بر ارزش افزوده به طور کامل بر دوش مصرف کننده نهایی باشد. وارشا بنگالی و فاطیما سالمان<sup>۴</sup> (۲۰۱۶)، در پژوهشی با عنوان صرفه‌جویی در سرمایه برای حذف مالیات بر ارزش افزوده داروهای ضد ویروسی در مراکز درمانی خصوصی آفریقای جنوبی به تجزیه و تحلیل برای نشان دادن صرفه‌جویی در هزینه‌های صورت گرفته با حذف مالیات ارزش افزوده از هزینه پرداخت داروهای ضروری پرداختند و به این نتیجه رسیدند که فشار برای حذف مالیات بر ارزش افزوده از زنجیره تامین داروها باید تشدید شود. توسعه سیاست نظارت و بهبود درآمد از دست رفته دولت از طریق مالیات باید مورد بررسی قرار گیرد. لی ژنگ و یوچن و زونگیان هی<sup>۵</sup>، (۲۰۱۷)، در پژوهشی با عنوان تاثیر انگیزه‌های مالیات بر سرمایه: براساس شواهد و مدارکی از اصلاح مالیات بر ارزش افزوده چین بیان داشتند که ما تاثیر اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری را در یک چارچوب خیلی متفاوت می‌خواهیم بر آورد کنیم. با استفاده آزمایشی اصلاح مالیات بر ارزش افزوده سال ۲۰۰۴ چین که یک اعتبار مالیاتی ۱۷ درصد را برای سرمایه‌گذاری ثابت برای ۶ صنعت در منطقه شمال شرقی ارائه می‌کند. اعتبار مالیاتی بطور قابل توجهی سرمایه‌گذاری ثابت شرکت‌های واجد شرایط را بطور متوسط ۲۸ درصد در طول سالهای ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۷ نسبت به سال‌های ۲۰۰۱ تا ۲۰۰۳ افزایش می‌دهد، متناظر با قابلیت مصرف ۱/۸۴. انگیزه مالیاتی تاثیر بیشتری بر شرکت‌هایی دارد که از لحاظ مالی ضعیف ترند مثل شرکت‌های کوچکتر و شرکت‌هایی که جریان وجوه نقدی

از سیستم بانکی به منظور احراز اعتبارات)، کاهش بار مالیات تولید (با انتقال آن به منبع مصرف)، کنترل و جهت دهی مصرف، کمک به حفظ محیط زیست و سلامت شهروندان (به واسطه وضع عوارض به واحدهای آلاینده، کاهش مصرف فرآورده‌های نفتی، اعمال مالیات و عوارض بر سیگار و محصولات دخانی)، تأمین عدالت شهروندی از طریق عدم اعمال مالیات و عوارض بر نیازهای اولیه اقشار آسیب پذیر جامعه، ایجاد ظرفیت اخذ مالیاتی مدرن و منعطف با توجه به نیازهای کشور، ایجاد تحول در نظام مالیاتی و اجرای طرح جامع مالیاتی در بستر سازمان با ارائه خدمات الکترونیکی، وصول مالیات در کمترین زمان نسبت به ایجاد درآمد و هزینه مصرف‌کننده (معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۸).

شکاف قابل توجهی میان ظرفیت بالقوه و بالفعل مالیاتی وجود دارد که می‌توان با اتخاذ تدابیری در جهت اصلاح نظام مالیاتی مدرن (مالیات بر ارزش افزوده) وصولی‌های مالیاتی را افزایش داده و اتکای درآمدهای دولت به مالیات را بهبود بخشید. براین اساس لازم است ضمن پرداختن به موانع موجود در اجرای مالیات بر ارزش افزوده و اتخاذ روش‌ها و تدابیری در جهت رفع آنها، در پی شناخت این نظام مالیات بود تا در صورت معقول بودن مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین در این پژوهش هدف ارائه مدل ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت با استفاده از تکنیک دلفی فازی بود.

### روش تحقیق

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و توسعه‌ای محسوب می‌شود، رویکرد این پژوهش توسعه‌ی کاربردی است. از سوی دیگر، با توجه به اینکه در این پژوهش از روش‌های کمی برای دستیابی به اهداف پژوهش استفاده شد، پارادایم این پژوهش اثباتی است. ابزار گردآوری اطلاعات پژوهش، در مرحله جمع‌آوری

تکوینی را جمع میان ارزیابی آینده‌نگر و ارزیابی حین اجرا پنداشت و ارزیابی پایانی را مترادف ارزیابی گذشته‌نگر دانست. در همین چارچوب، با توجه به ضرورت بررسی دقیق خطمشی‌ها از ابتدای چرخه تا انتهای چرخه خطمشی‌گذاری و همچنین به کارگیری چرخه سایبرنتیکی بازخورد محور در فرآیند تصمیم‌گیری، ارزیابی خطمشی در تمام مراحل چرخه خطمشی، ظهور و بروز دارد.



شکل ۱: جایگاه ارزیابی در فرآیند خطمشی

### خطمشی‌های مالیاتی

خطمشی‌های مالیاتی به دو دسته مستقیم شامل مالیات بر داری و مالیات بر درآمد و غیرمستقیم شامل مالیات بر واردات، مالیات بر مصرف و فروش و مالیات بر ارزش افزوده، تقسیم می‌شود. منظور از ارزش افزوده «تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین است». بنابراین مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چندمرحله‌ای است که در مراحل مختلف تولید و توزیع بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاها تولیدشده و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌شود (ارشدی و همکاران، ۱۹۴، ۱۳۹۷). اهداف خطمشی مالیات بر ارزش افزوده عبارت‌اند از: تأمین درآمدهای پایدار و سالم برای دولت و شهرداری‌ها، شفاف‌سازی در اقتصاد (از طریق الزام صدور فاکتور در مبادلات اقتصادی، الزام به تنظیم دفاتر و اسناد و مدارک، استفاده

پیشینه، مطالعه کتابخانه‌ای و مصاحبه باز بود و در مرحله ارزیابی معیارها با کمک پرسش نامه اطلاعات مورد نظر از خبرگان جمع آوری شد. در این پژوهش از روش دلفی فازی و بهترین بدترین فازی برای تحلیل داده‌ها کمک گرفته شد. ابزار تحلیل داده‌ها در روش دلفی فازی نرم افزار اکسل و در روش بهترین بدترین فازی نرم افزار لینگو بود. روش نمونه‌گیری، غیرتصادفی هدفمند بود. در بخش کیفی، با بکارگیری تکنیک دلفی و با استفاده از پرسشنامه نیمه ساختاریافته ۵ معیار مشتمل بر ۹ سنجه برای ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت شناسایی و تأیید شد. با توجه به هدف پژوهش، که شناسایی و رتبه بندی معیارهای بهره‌وری کارکنان دانشی بود، به روش‌های مشخص نیاز بود که در این پژوهش از روش دلفی فازی برای تعیین معیارهای بهره‌وری کارکنان و از روش بهترین بدترین فازی جهت ارزیابی وزن هر یک از معیارها استفاده شد. در ادامه به تشریح هر یک از این روش‌ها پرداخته می‌شود.

### یافته‌های پژوهش

همانگونه که در بخش مقدمه و مواد و روش‌ها بیان شد، در این پژوهش برای انتخاب ارائه مدل ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت بوده است. براساس مطالعات انجام شده معیارها و سنجه‌هایی برای غربالگری انتخاب و به منظور حصول اطمینان از انتخاب درست شاخص‌های شناسایی شده و انتخاب شاخص‌های نهایی از روش دلفی فازی استفاده شده است. به منظور دست‌یابی به اهداف پیش‌روی در پژوهش حاضر در گام اول با بررسی‌های جامع کتابخانه‌ای و ارزیابی مطالعات مرتبط گذشته ۹ معیار و ۲۷ سنجه مهم و موثر بر فرآیند ارزیابی

خطمشی‌گذاری شناسایی و استخراج گردید و در گام دوم برای طراحی پرسشنامه با استفاده از نظر سنجی از گروه دلفی (خبرگان) ۴ معیار و ۶ سنجه از معیارها و سنجه‌های استخراج شده در گام اول انتخاب و ۱ معیار و ۳ سنجه توسط گروه دلفی به آنها اضافه گردید و پرسشنامه نیمه ساختار یافته با طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت طراحی و طی دو راند در اختیار خبرگان قرار گرفت. در نهایت ۵ معیار مشتمل بر ۹ سنجه برای ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت شناسایی شد.

روش دلفی با مشارکت افرادی انجام می‌پذیرد که در موضوع پژوهش دارای دانش و تخصص باشند این افراد با نام گروه دلفی شناخته می‌شوند. گزینش اعضای واجد شرایط برای گروه دلفی از مهمترین مراحل این پژوهش شمرده می‌شود؛ زیرا اعتبار نتایج کار بستگی به شایستگی و دانش این افراد دارد.

در این مطالعه برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است و دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۵ درجه گردآوری شده است.

میانگین فازی و برون‌داد فازی زدائی شده مقادیر مربوط به شاخص‌ها در جدول ۲ آمده است. حد آستانه در این پژوهش مقدار ۷ در نظر گرفته شده است. مقدار فازی زدائی شده بزرگتر از ۷ مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز کمتر ۷ داشته باشد رد می‌شود (وو و فانگ، ۲۰۱۱، ۷۵۱).

تمامی مواردی که امتیازی کمتر از ۷ کسب کرده‌اند حذف خواهند شد. نتایج نشان داد که تمام سنجه‌ها مقداری بیشتر از ۷ کسب کردند و در نتیجه در ارزیابی باقی ماندند.

جدول ۱: فازی سازی دیدگاه پنل خبرگان برای هریک از شاخص‌ها- راند اول

۶			۵			۴			۳			۲			۱			
U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	
۱	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰	۱	۰.۸	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	C11
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	C12
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۵	۱	۰.۸	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	C13
۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۸	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	C21
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	C22
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۸	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	C31
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	C32
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	C41
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	C51

ادامه جدول ۱: فازی سازی دیدگاه پنل خبرگان برای هریک از شاخص‌ها- راند اول

۱۱			۱۰			۹			۸			۷			
U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	C11
۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۵	۰.۲۵	۰	C12
۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰	۰	C13
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	C21
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	C22
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰.۲۵	۰	۰	C31
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰	۰	C32
۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	C41
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰	۰	C51

ادامه جدول ۱: فازی سازی دیدگاه پنل خبرگان برای هریک از شاخص‌ها- راند اول

۱۷			۱۶			۱۵			۱۴			۱۳			۱۲			
U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	C11
۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	C12
۱	۱	۰.۷۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	C13
۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	C21
۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	C22
۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۵	۰.۲۵	۰	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	C31
۱	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	C32
۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	C41
۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	C51

جدول ۲: میانگین فازی و غربالگری فازی شاخص‌ها (راند یک)

Result	Crisp	U	M	L	R1
پذیرش	8.241	8.868	8.430	7.424	تمرکز زدایی مالی
پذیرش	7.998	8.746	8.128	7.120	مقایسه عملکرد با هدف
پذیرش	7.986	8.667	8.153	7.139	خوداتکایی درآمد
پذیرش	8.212	8.876	8.382	7.378	ارزیابی مبتنی بر قانون
پذیرش	8.382	9.000	8.574	7.572	حسن اجرای قانون
پذیرش	8.163	8.868	8.314	7.308	ارزیابی برنامه
پذیرش	7.900	8.618	8.047	7.036	ارزیابی عملکرد
پذیرش	7.678	8.507	7.768	6.760	آثار یا پیامدها بر مردم
پذیرش	8.229	8.788	8.456	7.443	مزیت نسبی مالیات بر ارزش افزوده

راند دوم

جدول ۳: فازی سازی دیدگاه پنل خبرگان برای هر یک از شاخص‌ها-راند دوم

۶			۵			۴			۳			۲			۱			
U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	
۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۸	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	C11
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	C12
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	C13
۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۸	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	C21
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	C22
۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۸	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۱	۰.۷۵	C31
۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	C32
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۸	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	C41
۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	C51

ادامه جدول ۳: فازی سازی دیدگاه پنل خبرگان برای هر یک از شاخص‌ها-راند دوم

۱۲			۱۱			۱۰			۹			۸			۷			
U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	
۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۸	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	C11
۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۸	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	C12
۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۵	۰.۲۵	۰	۰	C13
۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	C21
۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۸	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	C22
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	C31
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰	۰	C32
۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۱	۰.۷۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	C41
۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰	۰	C51



ادامه جدول ۳: فازی دیدگاه پنل خبرگان برای هریک از شاخص‌ها-راند دوم

	۱۷			۱۶			۱۵			۱۴			۱۳			
	U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	U	M	L	
C11	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	
C12	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	
C13	۱	۱	۰.۷۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	
C21	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	
C22	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	
C31	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	
C32	۱	۱	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۰	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	
C41	۰.۷۵	۰.۵	۰.۲۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	
C51	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	۱	۰.۷۵	۰.۵	۱	۱	۰.۷۵	

جدول ۴: میانگین فازی و غربالگری فازی شاخص‌ها (راند دو)

Result	Crisp	U	M	L	R2
پذیرش	8.319	8.868	8.548	7.541	تمرکز زدایی مالی
پذیرش	8.099	8.807	8.249	7.242	مقایسه عملکرد با هدف
پذیرش	8.088	8.727	8.275	7.261	خوداتکایی درآمد
پذیرش	8.316	8.938	8.507	7.504	ارزیابی مبتنی بر قانون
پذیرش	8.382	9.000	8.574	7.572	حسن اجرای قانون
پذیرش	8.163	8.868	8.314	7.308	ارزیابی برنامه
پذیرش	7.937	8.618	8.103	7.091	ارزیابی عملکرد
پذیرش	7.714	8.507	7.822	6.813	آثار یا پیامدها بر مردم
پذیرش	8.268	8.788	8.515	7.502	مزیت نسبی مالیات بر ارزش افزوده

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۵: فاصله مقدار قطعی راند نخست و راند دو

شاخص‌ها	نتیجه راند ۱	نتیجه راند ۲	اختلاف	نتیجه
تمرکز زدایی مالی	8.241	8.319	0.078	توافق
مقایسه عملکرد با هدف	7.998	8.099	0.101	توافق
خوداتکایی درآمد	7.986	8.088	0.102	توافق
ارزیابی مبتنی بر قانون	8.212	8.316	0.104	توافق
حسن اجرای قانون	8.382	8.382	0	توافق
ارزیابی برنامه	8.163	8.163	0	توافق
ارزیابی عملکرد	7.900	7.937	0.037	توافق
آثار یا پیامدها بر مردم	7.678	7.714	0.036	توافق
مزیت نسبی مالیات بر ارزش افزوده	8.229	8.268	0.039	توافق

**مشخص نمودن متغیرها و مؤلفه‌های مدل ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت**

به منظور مشخص نمودن متغیرها و مؤلفه‌های مدل ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت، پرسشنامه‌ای در اختیار خبرگان قرار گرفت و از آنها در مورد ابعاد متغیرها نظرخواهی انجام گرفت. به منظور تحلیل نظرات خبرگان از آزمون دو جمله‌ای استفاده شد. آزمون دو جمله‌ای برای طیف‌های دو سطحی استفاده می‌شود چنانچه بیش از ۵۰ درصد خبرگان به سطح دوم (بلی) پاسخ داده باشند دسته بندی مورد نظر تایید می‌شود. نتایج آزمون دو جمله‌ای در جدول ۶ آمده است.

براساس نتایج مندرج در جدول ۵ مشخص گردید اختلاف میانگین نظرات خبرگان در پرسشنامه اول و دوم بزرگتر از ۲،۰ نمی‌باشد. بنابراین نیازی نبوده راند سوم انجام پذیرد و دلفی خاتمه یافت، بنابراین ۵ معیار (هدف سنجی رعایت قانون ارزیابی فرآیند ارزیابی آثار و مزیت نسبی) و ۹ سنجه (تمرکز زدایی مالی، مقایسه عملکرد با هدف، خوداتکایی درآمد، ارزیابی مبتنی بر قانون، حسن اجرای قانون، ارزیابی برنامه، ارزیابی عملکرد، آثار یا پیامدها بر مردم و مزیت نسبی مالیات بر ارزش افزوده) جهت ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده مورد تائید خبرگان قرار گرفت.

جدول ۶: نتایج آزمون دو جمله‌ای

عوامل	گزینه‌ها	دسته	فراوانی	نسبت فراوانی (درصد)	سطح معناداری	نتیجه
تمرکز زدایی مالی به عنوان یکی از مؤلفه‌های هدف سنجی، مورد موافقت شما است؟	خیر	۳<=	۰	۰،۰۰	۰،۰۰۰	۱۰۰ درصد خبرگان
	بله	۳>	۱۷	۱۰۰،۰۰		با دسته بندی انتخاب شده موافق هستند
	مجموع		۱۷	۱۰۰،۰۰		
مقایسه عملکرد با هدف به عنوان یکی از مؤلفه‌های هدف سنجی، مورد موافقت شما است؟	خیر	۳<=	۰	۰،۰۰	۰،۰۰۰	۱۰۰ درصد خبرگان
	بله	۳>	۱۷	۱۰۰،۰۰		با دسته بندی انتخاب شده موافق هستند
	مجموع		۱۷	۱۰۰،۰۰		
خوداتکایی درآمد به عنوان یکی از مؤلفه‌های هدف سنجی، مورد موافقت شما است؟	خیر	۳<=	۰	۰،۰۰	۰،۰۰۰	۱۰۰ درصد خبرگان
	بله	۳>	۱۷	۱۰۰،۰۰		با دسته بندی انتخاب شده موافق هستند
	مجموع		۱۷	۱۰۰،۰۰		
ارزیابی مبتنی بر قانون به عنوان یکی از مؤلفه‌های رعایت قانون، مورد موافقت شما است؟	خیر	۳<=	۱	۰،۰۰	۰،۰۰۰	۹۴ درصد خبرگان با دسته بندی انتخاب شده موافق هستند
	بله	۳>	۱۶	۹۴،۰۰		
	مجموع		۱۷	۱۰۰،۰۰		
حسن اجرای قانون به عنوان یکی از مؤلفه‌های رعایت قانون، مورد موافقت شما است؟	خیر	۳<=	۰	۰،۰۰	۰،۰۰۰	۱۰۰ درصد خبرگان
	بله	۳>	۱۷	۱۰۰،۰۰		با دسته بندی انتخاب شده موافق هستند
	مجموع		۱۷	۱۰۰،۰۰		
ارزیابی برنامه به عنوان یکی از مؤلفه‌های ارزیابی فرایند، مورد موافقت شما است؟	خیر	۳<=	۲	۰،۰۰	۰،۰۰۰	۸۸ درصد خبرگان با دسته بندی انتخاب شده موافق هستند
	بله	۳>	۱۵	۸۸،۰۰		
	مجموع		۱۷	۱۰۰،۰۰		
ارزیابی عملکرد به عنوان یکی از مؤلفه‌های ارزیابی فرایند، مورد موافقت شما است؟	خیر	۳<=	۲	۰،۰۰	۰،۰۰۰	۸۸ درصد خبرگان با دسته بندی انتخاب شده موافق هستند
	بله	۳>	۱۵	۸۸،۰۰		
	مجموع		۱۷	۱۰۰،۰۰		
آثار یا پیامدها بر مردم به عنوان یکی از مؤلفه‌های ارزیابی آثار، مورد موافقت شما است؟	خیر	۳<=	۱	۰،۰۰	۰،۰۰۰	۹۴ درصد خبرگان با دسته بندی انتخاب شده موافق هستند
	بله	۳>	۱۶	۹۴،۰۰		
	مجموع		۱۷	۱۰۰،۰۰		
مزیت نسبی مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از مؤلفه‌های مزیت نسبی، مورد موافقت شما است؟	خیر	۳<=	۰	۰،۰۰	۰،۰۰۰	۱۰۰ درصد خبرگان
	بله	۳>	۱۷	۱۰۰،۰۰		با دسته بندی انتخاب شده موافق هستند
	مجموع		۱۷	۱۰۰،۰۰		

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۸: آلفای کرونباخ و پایایی مرکب

کل		ابعاد		ابعاد	متغیر
پایایی مرکب	آلفای کرونباخ	پایایی مرکب	آلفای کرونباخ		
		1.000	1.000	ارزیابی آثار	
		0.933	0.856	ارزیابی فرایند	خطمشی مالیات بر
0.919	0.899	0.928	0.845	رعایت قانون	ارزش افزوده در
		1.000	1.000	مزیت نسبی	بخش صنعت
		0.840	0.715	هدف سنجی	

همان گونه که یافته‌ها در جدول شماره ۶ نشان می‌دهد هر ۱۷ نفره خیره با دسته بندی مشخص شده (۵ معیار و ۹ سنجه) برای ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده اتفاق نظر کامل دارند. آلفای کرونباخ<sup>۱۱</sup> و پایایی مرکب<sup>۱۱</sup>: روش آلفای کرونباخ برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری از جمله پرسش‌نامه‌ها یا آزمون‌هایی که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کنند، بکار می‌رود. در اینگونه ابزار، پاسخ هر سؤال می‌تواند مقادیر عددی مختلفی اختیار کند. برای محاسبه آلفای کرونباخ، ابتدا می‌بایست واریانس نمرات هر زیر مجموعه سوالات پرسش نامه و واریانس کل را محاسبه نمود. شاخص آلفای کرونباخ فرض بر این دارد که متغیرهای مشاهده‌پذیر هر مدل اندازه‌گیری دارای وزن‌های یکسانی هستند و در واقع اهمیت نسبی آنها را باهم برابر می‌گیرد. به منظور رفع این مشکل از شاخص پیشنهادی ورتس و همکاران (۱۹۷۴) با عنوان پایایی مرکب کمک گرفته می‌شود. در این شاخص به علت اینکه هنگام محاسبه، از بارهای عاملی گویه‌ها

استفاده می‌شود، مقادیر پایایی مرکب را نسبت به آلفای کرونباخ بیشتر و بهتر نشان می‌دهد. نتایج بررسی ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی مرکب در جدول ۷ نشان داد که مقادیر این شاخص‌ها برای همه متغیرهای پنهان، بیشتر از ۰٫۷ است و بنابراین پایایی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از این دو شاخص هم تأیید شد (هنسلر و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۱ و هیر، ۲۰۱۷).

ب: روایی سازه

۱) روایی همگرا<sup>۱۳</sup>: منظور از شاخص روایی همگرا سنجش میزان تبیین متغیر پنهان توسط متغیرهای مشاهده‌پذیر آن است (بارکلی و همکاران، ۱۹۹۵)<sup>۱۴</sup>. برای شاخص متوسط واریانس استخراج شده<sup>۱۵</sup> حداقل مقدار ۰٫۵، مقدار قابل قبولی است که این مقدار نشان دهنده این است که متغیرهای مشاهده‌پذیر حداقل ۵۰ درصد واریانس متغیر پنهان خود را تبیین می‌کند.

جدول ۹: میانگین واریانس استخراج شده

AVE))		معیار	هدف
کل	ابعاد		
	1.000	ارزیابی آثار	
	0.874	ارزیابی فرایند	خطمشی مالیات بر
0.561	0.866	رعایت قانون	ارزش افزوده در
	1.000	مزیت نسبی	بخش صنعت
	0.636	هدف سنجی	

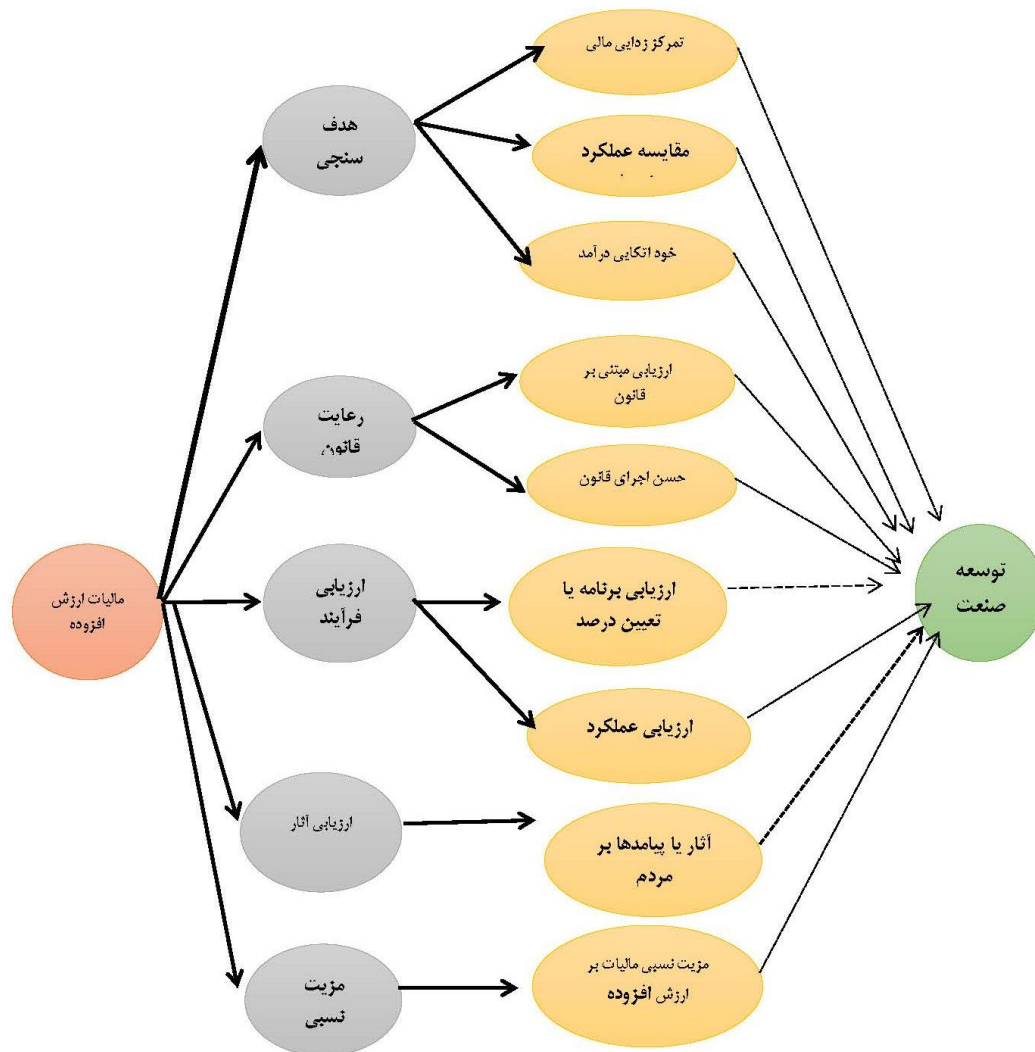
منبع: یافته‌های پژوهش

موضوع، مقایسه نتایج تحقیق حاضر را با یافته‌های قبلی از حیث بررسی همسویی و عدم همسویی دشوار می‌سازد، با این وجود نتایج برخی از تحقیقات که به لحاظ ماهیتی نزدیک به پژوهش حاضر هستند، می‌توانند برای مقایسه مورد نظر دیدگاه روشتری از موضوع مالیات بر ارزش افزوده بدست دهند. براساس مطالعات انجام شده معیارها و سنجه‌هایی برای غربالگری انتخاب و به منظور حصول اطمینان از انتخاب درست شاخص‌های شناسایی شده و انتخاب شاخص‌های نهایی از روش دلفی فازی استفاده شده است. به منظور دستیابی به اهداف پیش روی در پژوهش

همانطور که در جدول ۸ ملاحظه می‌شود، نتایج بررسی مقادیر واریانس استخراج شده متغیرهای پنهان پژوهش نشان داد که همه متغیرها مقدار  $0/561$  مقادیری بیش از  $0/5$  به خود اختصاص دادند. بر این اساس می‌توان گفت: روایی همگرایی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از شاخص میانگین واریانس استخراج شده، تأیید شد.

### بحث و نتیجه گیری

اگرچه نگاه پژوهش حاضر به مالیات بر ارزش-افزوده در بخش صنعت، نگاهی تازه بوده و این



شکل ۱: مدل نهایی پژوهش

شکل ۱: مدل نهایی پژوهش

حاضر در گام اول با بررسی‌های جامع کتابخانه‌ای و ارزیابی مطالعات مرتبط گذشته ۹ معیار و ۲۷ سنجه مهم و موثر بر فرآیند ارزیابی خطمشی‌گذاری شناسایی و استخراج گردید و در گام دوم برای طراحی پرسشنامه با استفاده از نظرسنجی از گروه دلفی (خبرگان) ۴ معیار و ۶ سنجه از معیارها و سنجه‌های استخراج شده در گام اول انتخاب و ۱ معیار و ۳ سنجه توسط گروه دلفی به آنها اضافه گردید و پرسشنامه نیمه ساختار یافته با طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت طراحی و طی دو راند در اختیار خبرگان قرار گرفت. در نهایت ۵ معیار مشتمل بر ۹ سنجه برای ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت با استفاده از تکنیک دلفی فازی و آزمون دو جمله‌ای شناسایی شد. واعظی و محمدی، (۱۳۹۶) در پی پاسخ پاسخ به این سؤال اساسی بودند که ابعاد و مؤلفه‌های الگوی ارزیابی خط-مشی مالیات بر ارزش افزوده چیست؛ و در پی آن مفاهیم، ابعاد و مؤلفه‌های الگوی ارزیابی از دیدگاه خبرگان حوزه خطمشی‌گذاری عمومی ایران با بهره-گیری از استراتژی تحلیل مضمون، استخراج شد، در نهایت الگوی ترکیبی مناسب ارزیابی با توجه به سطوح محیطی، نهادی و سازمانی، پیشنهاد شد. خباززاده و جهانشاد، (۱۳۹۹) به بررسی عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده و نقش نسبت‌های سودآوری مودیان مالیاتی در سیستم حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد، از بین عوامل مؤثر مورد بررسی در پژوهش بر ریسک حسابرسی (رسیدگی مالیاتی مؤدی ارتباط بین ارائه اظهارنامه مالیاتی و دوره رسیدگی معاملات مؤدی با ریسک حسابرسی معکوس است اما ارتباط بین حجم معاملات مؤدی با ریسک حسابرسی مستقیم است و همچنین نتایج بیانگر عدم وجود رابطه بین عضویت شرکت مؤدی در بورس و نسبت‌های سودآوری مودیان (بازده سرمایه در گردش، بازده سهام، سود هر سهم) با ریسک

حسابرسی مؤدی می‌باشد. طاهری و همکاران، (۱۴۰۰) به تدوین مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران پرداختند. در مجموع ۴۹ مقوله اصلی و همچنین ۲۵۶ خردمقوله-ها (مفاهیم) کشف و شناسایی گردید و در قالب مدل جامع راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده ارائه گردید مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده بر اساس رویکرد سیستمی که دربرگیرنده دو بخش کلان شامل ارائه دهندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در سه خرده سطح (سطح کارحسابرسی مالیاتی، سطح ارکان رفع اختلاف مالیاتی و سطح سازمانی) و بخش دریافت کنندگان خدمات حسابرسی مالیاتی ارزش افزوده در یک خرده سطح (مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده) با کشف و شناسایی عوامل راهبردی، شرایط مداخله‌گر (زمینه‌ای) و پیامدهای آن به همراه شرایط بستر طراحی و ارائه شد که اگر چه تحقیقات فوق به موضوع مالیات بر ارزش افزوده پرداختند ولی هدف آنها ارائه مدل ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت نبود. و همچنین محمد حسینی (۱۳۹۹)، به بررسی تاثیر جایگزینی مالیات بر فروش توسط مالیات بر ارزش افزوده بر کارایی تولید و غیر-رسمی بودن در ایالت‌های هند پرداخته و هوی ولد و همکاران<sup>۱۶</sup> (۲۰۲۰)، با استفاده از تکنیک‌های تشخیص ناهنجاری مقیاس‌پذیر بیان داشتند که دامنه تشخیص تقلب مالیاتی با تعداد بسیار کمی از داده‌های برجسب-دار شناخته شده (تقلب قانونی/مورد قانونی) است که نمایندگی برای جمعیت به دلیل سوگیری انتخاب نمونه مشخص می‌شود. متدلوزی آنها شامل اعمال روش‌های آگهی به بنگاه‌های متعلق به همان بخش است و یک استراتژی حسابرسی کارآمدرا قادر می‌سازد که می‌تواند توسط مقامات مالیاتی در سراسر جهان اتخاذ شود. کی سانگا و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۲۰) بیان داشتند که این پروژه همکاری بین موسسه یونگوزی در دارالسلام تازانیا و

ارزیابی ضمن تبیین نقاط اشتراک و افتراق الگوها انجام گرفته است.

### منابع

ارشدی، زهرا؛ منوری، طاهره. عسگری، محمدرضا (۱۳۹۷)، بررسی عوامل موثر بر استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره نهایی توزیع، اولین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت، شیراز، موسسه بین‌المللی آموزشی و پژوهشی خوارزمی. ۱۳۷-۱۵۶.

امامی میدی، رحمان (۱۳۹۱)، ارزیابی سیاست نابسامانی مفهومی، فصلنامه تخصصی سیاست گذاری عمومی، ۱۱ (۱). ۷۴-۹۳.

جعفری صمیمی، احمد (۱۳۸۴)، ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکت‌ها و صاحبان مشاغل در استان مازندران با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی و دانشگاه مازندران، تیرماه ۱۳۸۴.

جعفری صمیمی، احمد، احمدپور، الهام و شیرزاد کناری، سمیه (۱۳۹۶)، همایش ملی مالیات بر ارزش افزوده، فرصت‌ها و چالش‌ها، دانشگاه فردوسی مشهد، دی ماه ۱۱۲-۱۴۵.

خباززاده، محمداسماعیل و جهانشاد، آریتا (۱۳۹۹). نسبت‌های سود آوری و ویژگی‌های مودیان در سیستم مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر ریسک پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. شماره ۴۶. تابستان ۱۳۹۹.

محقق معین، محمد (۱۳۸۸)، مبانی ارزشیابی برنامه، تهران: نشر مؤسسه ارزشیابی توانمندساز معین.

معمارزاده، غفارو کلانتری، حسین (۱۳۸۴)، شرایط و عوامل مؤثر بر اجرای خط‌مشی‌های مالیاتی ایران، اقتصاد و مدیریت، شماره (۲۲) ۶۷ صص ۷۱-۸۰.

طاهری، محمد؛ خان محمدی، محمد حامد؛ جهانگیر نیا، حسین و غلامی جمکرانی، رضا (۱۴۰۰). تدوین مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی مالیاتی در

موسسه جهانی برای تحقیقات توسعه اقتصادی در هلسینکی فنلاند می‌باشد با هدف اطلاع رسانی برای توسعه و اجرای اهداف سیاسی برای تحول اقتصادی و توسعه پایدار در تانزانیا و منطقه شرق آفریقا با حمایت مالی ارائه شده توسط وزارت امورخارجه فنلاند این پروژه مشترک راه اندازی شد و بر دیدگاه‌های اقتصاد کلان منابع داخلی بسیج منابع استخراج صنعتی سازی معیشت پایدار و جنسیت به عنوان یک مساله مقطعی تمرکز دارد. این پروژه برای ذینفعان محلی بستری را برای تحقیقات و بحث‌های خط‌مشی در مورد تانزانیا فراهم می‌کند و این بحث را به مباحث منطقه‌ای و بین‌المللی پیوند می‌زند که یافته‌های هیچکدام از تحقیقات فوق‌الشاره با تحقیق حاضر هم‌خوانی نداشته اگر چه به موضوع مالیات بر ارزش افزوده پرداخته بودند. خط‌مشی‌های مالیاتی یکی از مهم‌ترین حوزه‌های خط‌مشی عمومی است که دولت‌ها برای تأمین مالیه عمومی ملزم به اتخاذ آن بوده اند و دارای آثار متعددی است که صرفاً اقتصادی نیست. دغدغه موجود در آبرخط‌مشی‌های عمومی کشور نیز که در اسناد ابلاغی سیاست‌های کلی نظام جمهوری اسلامی ایران تبلور یافته است، لزوم توجه به ارزیابی و مالیات را دوچندان می‌کند. شاهد مثال آنکه به صورت ویژه در سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی (۱۳۹۲) بر اصلاح نظام درآمدی دولت با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی، همچنین در سیاست‌های کلی برنامه ششم توسعه (۱۳۹۴) بر لزوم تغییر نگاه در تأمین بودجه عمومی و عدم تکیه بر درآمدهای حاصل از فروش نفت و گاز، تأکید شده است. با توجه به شرایط زمانی و مکانی و چارچوب‌های معرفت‌شناسانه، تاکنون، الگوهای ارزیابی متعددی، ایجاد شده اند که در نگاه اول پراکنده و غیرمرتبط جلوه می‌کنند؛ اما با وجود تعدد اسامی و تنوع زیاد الگوها، جوهره ارزیابی آن‌ها را به هم مرتبط می‌سازد تلاش‌های زیادی برای ترسیم جریان مطالعات

evidence from china, s value-added tax reform: Int tax publish finance doi 10,10700/s10797-017-9475-y.  
 Keesanga,a.r.t,Dale,B.G.,Zairi,A. (2020),"Quality is Dead in Europe Long Live Excellence",Business Excellence,No45,p.4.211-245.  
 Mayelez, Robert S. and Steven M. Fazzari, and Andrew P. Meyer (2020). How Responsive is Business Capital Formation to its User Cost? An Exploration with Micro Data. *Journal of Public Economics*, 74 (1):53.  
 Varsha B., & Fatima, S. (2016). Cost-savings accruable to removing value-added tax from antiretrovirals in the south African private health sector,journal homepage : <http://ees.elsevier.com/hsag/default.asp>.  
 Werts, C.E., Linn, R.L. and Joreskog, K.G. (1974). Intraclass reliability estimates: testing structural assumptions Educational and Psychological Measurment,34 (1): ,25 \_33.

یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Coryn & Stufflebeam
- <sup>2</sup> Day
- <sup>3</sup> Hussein salia
- <sup>4</sup> VarshaBangalee&Fatima Suleman
- <sup>5</sup> Lei Zhang&Yuyu Chen&Zangyan He
- <sup>6</sup> Howllet et al
- <sup>7</sup> Funell & Roger
- <sup>8</sup> Mailez et al
- <sup>9</sup> Alkin
- <sup>10</sup> Cronbachs Alpha
- <sup>11</sup> Composite Reliability
- <sup>12</sup> Henseler
- <sup>13</sup> Convergent Validity
- <sup>14</sup> Barclay et al
- <sup>15</sup> Average Variance Extracted (AVE)
- <sup>16</sup> Howyweld et al
- <sup>17</sup> Kesanga et al

نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران مجله علمی دانش حسابداری مالی.دوره ۸-شماره (۱) پیاپی ۲۸- صفحه ۲۹-۶۴.  
 واعظی، رضا و محمدی، محسن (۱۳۹۶)، الگویی برای ارزیابی خطمشی عمومی در ایران (مطالعه خطمشی مالیات بر ارزش افزوده)، فصلنامه چشم انداز مدیریت دولتی، شماره ۲۹ (۱۱).۲۱۱-۲۴۵.  
 وزارت امور اقتصاد و دارایی (۱۳۹۸)، سازمان امور مالیاتی کشور.  
 Alkin. R. (2020). Aggregate Investment. In John B. Taylor and Michael Woodford, editors, *Handbook of Macroeconomics*, volume 1B, pages 813- 862.,  
 Barclay, M. J., & Smith Jr, C. W. (1995). The priority structure of corporate liabilities. *The Journal of Finance*, 50 (3), 899-917.  
 Cheng, c.H., & Lin, Y. (2002). Evaluation the best mail battle tank using fuzzy decision theory with linguistic criteria evaluation, *European journal of operational Research*, 142, 147-160.  
 Coryn, C.& Stufflebeam. D. (2014 (. Evaluation Theory, Models, and Application. San Francisco: Jossey-Bass.  
 Dye. T. (2012). Understanding Public Policy (14<sup>th</sup> ed). New Jersey: Pearson Prentice Hall.  
 Funel, E, and Roger, W, (2019). The Impact of Tax Incentives to Stimulate Investment in South Africa, *International Center for Public Policy Working Paper Series*,13-06.  
 Havelt, Jason G. and Kevin A. Hassett (2018). The Effects of Taxation on nvestment: New Evidence From Firm Level Panel Data, *National Tax Journal*, Vol. 45, No.3, pp: 243-51.  
 Henseler, J. Ringle, CM. Sinkovics, R.R (2009). The use of partial least squares path Modeling in International Marketing. *Advances in International Marketing* 20, 319-277.  
 Hussein, Salia, *International journal of business and management*, vol.11,7:2016 Issn 1833-3850.  
 Hsu, C.P; Change, C.W, Huang, H.C. chiang, C.Y (2011). The relaxtioship among social capital, organizational and customer-oriented prosocial behavior of hospital nurses *Journal of clinical Nursing*, Vol 19, pp 1383-1392.  
 Howiveled, Brad L., Barnes, Michael D., Thacheray & Rosemary,Lindman,Natalie (2020), Use of the Delphi method and nominal group technique in font-end & market segmentation, *American journal of Health Study*, vol.17,No.33,p.111.  
 Lei Zhang, Yuyu Chen, Zangyan He. (2017). The effect of investment tax incentives:



## Evaluating the VAT Policy of the Industry

Behzad Kia<sup>1</sup>- Ahmad Jafari Samimi<sup>2</sup>- Ali Farhadi Mahalli\*<sup>3</sup>- Mojtaba Tabari<sup>4</sup>

### Abstract

**Background and purpose:** The implementation of the VAT law in its current form in the country's industries shows that this law has created problems for producers in the current situation in terms of approved provisions, implementation, and lack of necessary infrastructure. The main purpose of this study is to present a model for evaluating the VAT policy of the industry.

**Research method:** The present study is applied in terms of purpose and qualitative in terms of method. The sampling method is non-random and purposive. In the qualitative section, using the Delphi technique and a semi-structured questionnaire, five criteria consisting of 9 measures for evaluating the VAT policy of the industry were identified and approved.

**Findings:** Using a researcher-made questionnaire, the results of the binomial distribution test showed that the indices extracted from Delphi in the binomial distribution were also approved by experts, and all 17 experts fully agreed with the specified classification.

**Conclusion:** The analysis of variance extracted of latent variables showed that all variables were 0.561. Therefore, the convergent validity of the measurement instruments was confirmed using the average variance extracted index. Therefore, the reliability of measurement tools was confirmed using these two indicators. Finally, the research model was acceptable and generalizable.

**Keywords:** Policy Assessment, VAT, Industry

---

<sup>1</sup> PhD Student, Department of Public Administration, General Decision Making and Policy Making, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran.

<sup>2</sup> Professor, Department of Management, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran and Department of Economics, Faculty of Economics, Mazandaran University, Babolsar, Iran.

<sup>3</sup> Assistant Professor, Department of Management, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran. (Corresponding Author)

<sup>4</sup> Associate Professor, Department of Management, Ghaemshahr Branch, Islamic Azad University, Ghaemshahr, Iran.