

## شناسایی معیارها و سنجه‌های ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده

نوع مقاله: پژوهشی

بهزاد کیا<sup>۱</sup>

احمد جعفری صمیمی<sup>۲</sup>

علی فرهادی محلی<sup>۳</sup>

مجتبی طبری<sup>۴</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۸/۱۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۲۱

### چکیده

از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده از مراحل مختلف تولید دریافت می‌شود و می‌تواند همه کالاها و خدمات را در برگیرد، پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد و درآمد زیادی نصیب دولت می‌کند. در حقیقت نظام مالیات بر ارزش افزوده نوعی تغییر ساختار مالیاتی است که بیشتر به منظور افزایش درآمدها و تجهیز منابع مالی به منظور تأمین هزینه‌های دولت می‌باشد. معرفی مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های اخیر یکی از ارکان مهم اصلاح نظام مالیاتی در کشورهای مختلف جهان را تشکیل داده است. هدف اصلی این پژوهش، شناسایی معیارها و سنجه‌های ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت بود. تحقیق حاضر از لحاظ هدف، از نوع تحقیقات کاربردی و روش نمونه‌گیری، روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای با استفاده از فرمول کوکران بود. 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

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

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

<sup>۳</sup> استادیار گروه مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی، واحد گرگان، گرگان، ایران  
afarhadi19@yahoo.com

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

واریانس استخراج شده، تأیید شد. نتایج بررسی‌ها ضرایب آلفای کرونباخ ۰,۸۹۹ و پایایی مرکب را ۰,۹۱۹ نشان داد، بنابراین پایایی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از این دو شاخص هم تأیید شد. برای رسیدن به معیارها و سنجه‌های نهایی تحقیق، از تحلیل عاملی استفاده گردید. در ادامه به منظور اطمینان از اینکه آیا سنجه‌های ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت صحیح دسته‌بندی شده‌اند، از تحلیل عاملی اکتشافی کمک گرفته شد. نتایج آزمون کفایت نمونه‌گیری، اولین هدف تحلیل عاملی را برآورده کرد. در ادامه هم به تحلیل عاملی تأییدی پرداخته شد. نتایج تحلیل عاملی تأییدی مؤید انطباق و هم‌نواپی بین سازه نظری و سازه تجربی مدل تحقیق داشت.

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

**طبقه‌بندی JEL:** C54, H20, L60

## مقدمه

پیچیدگی اجرای مالیات بر ارزش افزوده از قبیل نیاز به کادر پرسنلی متخصص و هزینه‌های اجرایی، ثبت منظم حساب‌ها، مشکل فهم مالیات بر ارزش افزوده، تعدد نرخ‌های مالیات، معافیت‌ها و ... خود مسائلی را در راستای عدم تحقق این هدف به وجود آورده است. این مشکل به خصوص در کشورهای در حال توسعه بیشتر از کشورهای پیشرفته است.

علاوه بر این برخی از نارسائی‌ها و مشکلات عملی نظام مالیات بر ارزش افزوده از قبیل تاثیر آن بر تورم، تنازلی بودن این مالیات، برخورد این مالیات با بخش‌های خدمات مالی، چگونگی وضع مالیات در مورد مؤسسات بخش عمومی و غیره هنوز از نگرانی‌های دولت در برخی از کشورهای مهم جهان می‌باشد که تاکنون این مالیات را مطرح و معرفی نکرده اند (باه، ۱۹۹۹). بعضی از کشورها با بکارگیری سیستم مالیات بر ارزش افزوده کاهش درآمد را تجربه کردند. شاید یکی از دیگر از دلائل مهم در عدم بکارگیری مالیات بر ارزش افزوده در بعضی از کشورهای جهان نگرانی آنها از مسئله کاهش درآمد باشد (تایت، ۱۹۹۱).

اهمیت نقش دولت در اقتصاد، با توجه به نحوه تاثیرگذاری بودجه و سیاست مالی بر فعالیت‌های اقتصادی مشخص می‌گردد. از آنجایی که اتخاذ سیاست‌های مالی می‌تواند بر متغیرهای اساسی اقتصاد تاثیر بسیار گذارد، بررسی درآمدها هزینه‌ها دولت که از ابزارهای مهم این سیاست‌ها هستند از اهمیت زیادی برخوردارند. به همین دلیل در بررسی مهمترین دلایل اصلاح نظام مالیاتی در ایران می‌توان بیان کرد، که درآمدهای حاصل از فروش نفت و درآمدهای مالیاتی دو بخش مهم تشکیل دهنده درآمدهای دولت هستند. اتکا بیش از حد به درآمدهای نفتی با توجه به نوسان بهای آن در بازارهای جهانی، بی‌ثباتی بسیار شدیدی در درآمدهای دولت را موجب گشته است. به عبارت دیگر درآمدهای مالیاتی در کشور هم به طور غیر مستقیم تحت تأثیر جریان ارزی حاصل از فروش نفت است زیرا کاهش درآمد های ارزی موجب کاهش واردات و به دنبال آن کاهش مالیات غیرمستقیم (مالیات بر واردات) می‌شود.

با توجه به این که درآمدهای مالیاتی که قلم عمده‌ای از درآمدهای دولت است، می‌تواند به عنوان ابزار مالی مؤثر برای تأمین منابع مالی هزینه‌های ضروری دولت و تعدیل در توزیع درآمد و ثروت و هدایت فعالیت‌های اقتصادی جامعه به کار رود لذا با توجه به این مهم لزوم استفاده از یک سیستم مالیاتی کارآ در اقتصاد کشور ضروری به نظر می‌رسد.

---

<sup>1</sup> Bah

<sup>2</sup> Tait

اساس ارزشیابی خطمشی، تأثیری است که بر تغییرات خطمشی موردنظر می‌گذارد. هدف ضمنی ارزشیابی خطمشی، عبارت است از: تغییر خطمشی در صورتی که برای اجرا، این تغییر ضرورت داشته باشد، برای درک رابطه متقابل ارزشیابی خطمشی و تغییر خطمشی باید ابتدا فرایند یادگیری را بررسی کنیم (یورگن فیک، ۱۹۹۲<sup>۱</sup>). ارزشیابی خطمشی از نظر یادگیری فرآیندی دوسویه از یادگیری خلاق بین عوامل خطمشی، ماهیت مسائل خطمشی و راه‌حل‌های آن‌هاست (ریست، ۱۹۹۴<sup>۲</sup>)

### ادبیات تحقیق

درمعدود تحقیقات انجام گرفته در این حوزه تیمرمانز و اچن<sup>۳</sup>، (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان از مالیات بر ارزش افزوده به زیان مالیات بر ارزش افزوده براساس ارزیابی چرخه حیات ارائه دادند که هدف آن بررسی استدلال به نفع تغییر از مالیات بر ارزش افزوده یا مالیات به فروش به زیان مالیات بر ارزش افزوده بویژه براساس ارزیابی چرخه زندگی کالا و خدمات بود. با این تغییر کالاها و خدماتی که آسیب جدی به محیط وارد می‌کنند و برای سلامتی مضرند، گران خواهند شد.

مارسیکال و ورنر<sup>۴</sup>، (۲۰۱۸)، در پژوهشی مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن را بر روی توزیع درآمد مورد بررسی قرار دادند. برای معرفی این اثرات به دو اصطلاح مالیاتی که در مکزیک انجام می‌شد تکیه کردند که نرخ مالیات را برای گروهی از شهرها افزایش داده و گروهی دیگر را معاف کردند. ما نرخ تورم شهرهایی که در آنها مالیات افزایش یافته را با گروهی که معاف شدند را قبل و بعد از اعمال قانون جدید مقایسه کردند و دریافتند که تأثیر قیمت‌ها محدود است و در نتیجه بار مالیات در واقع بین تولیدکننده و مصرف‌کننده تقسیم می‌شود. درمورد سود، متوجه شدند که مالیات بر ارزش افزوده در هر دو حالت مطلق و نسبی هزینه‌های کل را افزایش می‌دهد. ژیان‌زو و همکاران<sup>۵</sup>، (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر روی اهرم مالیاتی: برگرفته از اصلاح مالیات بر ارزش افزوده چین بیان داشتند که ما از مالیات بر ارزش افزوده چین که در سال ۲۰۰۷ اصلاح شده است، استفاده می‌کنیم که هدفش جذب سرمایه‌گذاری ثابت، به عنوان یک آزمایش طبیعی برای کشف اثر اهرم مالی بود.

<sup>1</sup> Jurgen Feick

<sup>2</sup> Rist

<sup>3</sup> Benit Timmermans & Wouter M.J. Acthen

<sup>4</sup> Rodrigo Mariscal & Alejandro Werner

<sup>5</sup> Jingxian Zou & Guangium Shen & Yaxian Gong

دانگ و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) بیان داشتند که شواهد نشان می‌دهد که حفظ شفافیت و ثبات اقتصادی به کاهش موثر بار مالیاتی کمک می‌کند و حسینی و بریاند<sup>۲</sup> (۲۰۲۰)، به بررسی تأثیر جایگزینی مالیات بر فروش توسط مالیات بر ارزش افزوده بر کارایی تولید و غیر رسمی بودن در ایالت‌های هند پرداخته و جلیس ون هوی ولد، دیوید مارتنز، برونو پیترز<sup>۳</sup> (۲۰۲۰)، با استفاده از تکنیک‌های تشخیص ناهنجاری مقیاس پذیر 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. متدلوژی آنها شامل اعمال روشهای آگهی به بنگاه‌های متعلق به همان بخش است و یک استراتژی حسابرسی کارآمد را قادر می‌سازد که می‌تواند توسط مقامات مالیاتی در سراسر جهان اتخاذ شود. کی سانگا و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان ارزیابی تأثیر توزیعی کاهش نرخ مالیات بر ارزش افزوده برای امتیاز استاندارد اقلام در تانزانیا و گزینه‌هایی برای بازپس‌گیری زیان درآمد بیان داشتند که این انتشار نتایج از راه‌حل‌های توسعه پایدار برای تقویت تحقیقات تانزانیا برای دستیابی به اهداف توسعه یافته است. پروژه همکاری بین موسسه یونگوزی در دارالسلام تانزانیا و موسسه جهانی برای تحقیقات توسعه اقتصادی در هلستینکی 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 امور خارجه فنلاند، این پروژه مشترک راه اندازی شد در سال ۲۰۱۸ با سوالات کلیدی که به شرکا چارچوبی برای همکاری و کار تحقیقاتی ارائه داد. این پروژه 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.

با توجه به شرایط زمانی و مکانی و چارچوب‌های معرفت شناسانه، تاکنون، الگوهای ارزیابی متعددی، ایجاد شده‌اند 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 ارزیابی ضمن تبیین نقاط اشتراک و افتراق الگوها انجام گرفته است؛ از جمله روسی و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۴)، استافل بیم و کورین<sup>۱</sup> (۲۰۱۴)، اون<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) و هانسن<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) به

<sup>1</sup> Dang & et al

<sup>2</sup> Mohammad Hoseini, Oceane Briand

<sup>3</sup> Bruno peeters, David martens, Jellis Vanhoey veld

<sup>4</sup> Elineema Kisanga, Vincent Leyaro, Wahabi Matengo, Michel Nobel, Helen Barens & Gemma Wright

<sup>5</sup> Rossi et al

نظر می‌رسد گونه شناسی آلکین و کریستی<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) از الگوهای ارزیابی جامع‌تر و معتبرتر از بقیه باشد؛ چراکه خود نظریه‌پردازان نیز با ارائه بازخورد به ایشان سهمی در تکمیل و بهبود طبقه‌بندی مزبور داشته‌اند. تحقیق حاضر کوشش به اقدام برای شناسایی معیارها و سنجه‌های ارزیابی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت بر اساس مدل ارزشیابی استافیل بیم و آزمون (تجربی) آن در بخش دولتی (سازمان امور مالیاتی ایران) نموده است. لذا، این مهم با قبض و بسط مدل ارزشیابی استافیل بیم (۲۰۰۳) و مدل دای<sup>۵</sup> (۲۰۱۳) و مدل یادگیری خط‌مشی پرسمن و ویلداویسکی<sup>۶</sup> (۱۹۸۳) عملیاتی گردید.

### اهداف مشخص تحقیق

۱. شناسایی معیارهای ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت
۲. شناسایی سنجه‌های ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت

### تحلیل عاملی اکتشافی

آیا سنجه‌های ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت صحیح دسته‌بندی شده‌اند؟ برای پاسخ به این سوال از تحلیل عاملی اکتشافی استفاده شده است. در واقع برای اینکه پی ببریم آیا می‌توان داده‌های مربوطه را به چندین عامل تقلیل دهیم یا خیر از دو آزمون زیر استفاده می‌شود:

شاخص کفایت نمونه‌گیری کیزر-میر-اولکین و آزمون کرویت بارتلت

جدول ۱. شاخص کفایت نمونه‌گیری و ضریب بارتلت

مقدار	شاخص
۸۸۵.	شاخص کفایت نمونه‌گیری کیزر-میر-اولکین (KMO)
۳۵۵.۱۶۶۳	آزمون بارتلت
۳۶	درجه آزادی
۰۰۰.	سطح معناداری

منبع: یافته‌های پژوهش

<sup>1</sup> Stuffle beam & Coryn

<sup>2</sup> Own

<sup>3</sup> Hansen

<sup>4</sup> Alkin & Cristy

<sup>5</sup> Day

<sup>6</sup> Persman & Wildavsky

در این پژوهش، با استناد به نتایج ستون دوم جدول زیر با عنوان Extraction می‌توان پی برد که مجموع عامل‌های استخراج‌شده توانسته‌اند به چه میزان تغییرات هر شاخص را تبیین کنند. به عنوان مثال، این عامل‌ها توانسته‌اند ۹۶ درصد از واریانس متغیر «Q1» را تبیین کنند.

جدول ۲. میزان اشتراکات هر متغیر

Extraction	Initial	
.۹۶۳	1.000	C11
.۹۷۵	1.000	C12
.۹۹۳	1.000	C13
.۸۷۶	1.000	C21
.۸۶۲	1.000	C22
.۷۷۷	1.000	C31
.۸۱۳	1.000	C32
.۸۴۹	1.000	C41
.۸۲۵	1.000	C51

منبع: یافته‌های پژوهش

در جدول ۳ قسمتی که با چسب Initial Eigenvalues آورده شده است مربوط به مقادیر ویژه است و تعیین‌کننده عامل‌هایی است که در تحلیل باقی می‌ماند (عامل‌هایی که دارای مقدار ویژه کمتر از ۱ هستند از تحلیل خارج می‌شوند). عوامل خارج شده از تحلیل، عواملی هستند که حضور آن‌ها باعث تبیین بیشتر واریانس نمی‌شود. نتایج نشان می‌دهد ۵ عامل دارای مقدار ویژه بزرگ‌تر از ۱ هستند و در تحلیل باقی می‌مانند؛ به عبارت دیگر سنجه‌ها تحت تأثیر ۵ عامل زیربنایی قرار دارد. این ۵ معیار می‌توانند بیش از ۸۸ درصد از تغییر پذیری (واریانس) ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت را توضیح دهند.

جدول ۳. تعداد عامل‌ها و کل واریانس‌های استخراج شده

Initial Eigenvalues			عامل‌ها
درصد تجمعی	درصد واریانس	مقادیر ویژه	
56.125	56.125	2.830	۱
68.040	11.915	1.872	۲
76.456	8.416	1.128	۳
83.150	6.694	1.059	۴
88.151	5.001	1.045	۵

منبع: یافته‌های پژوهش

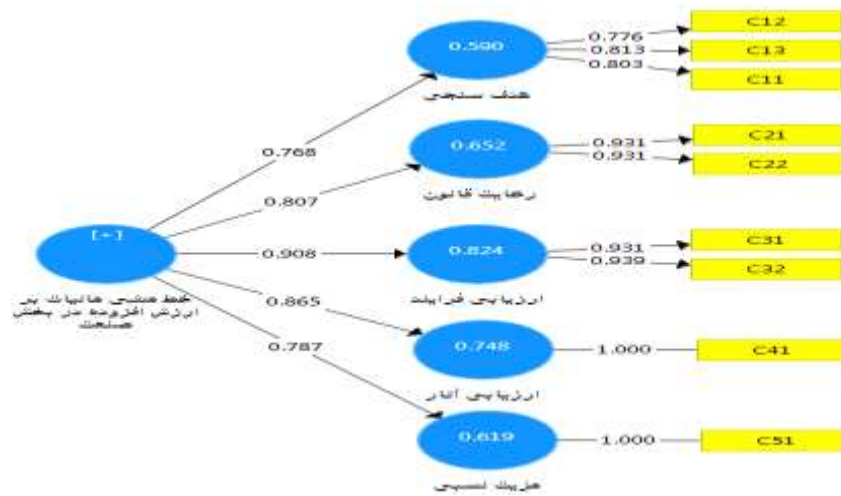
نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که هر عامل توانسته چند درصد از واریانس مجموعه متغیرها را تبیین کند. در خروجی جدول، ۵ عامل با ارزش ویژه بالاتر از یک استخراج شده است. ارزش ویژه نخستین عامل ۲,۸۳۰ و ارزش ویژه آخرین عامل ۱,۰۴۵ می‌باشد.

در جدول ۴ ماتریس چرخش‌یافته اجزا را نشان می‌دهد که شامل بارهای عاملی هر یک از متغیرهای باقی مانده پس از چرخش می‌باشد. متغیرهایی که در هر عامل بار عاملی بالایی دارند نشان داده شده است. بارعاملی متغیرهایی که از مقدار ۰/۳ کمتر بوده است در جدول ۴ حذف گردیده است تا باعث کاهش روایی سازه نشود. همچنین هر متغیر در عاملی که بارعاملی بیشتری دارد در نظر گرفته شده است.

جدول ۴. عوامل شناسایی شده و بار عاملی هر متغیر (ماتریس عامل‌های چرخش یافته)

عاملهای شناسایی شده					نماد	سنجه
مزیت نسبی	ارزیابی آثار	ارزیابی فرایند	رعایت قانون	هدف سنجی		
	.۳۱۳	.۴۵۸		.887	C11	تمرکز زدایی مالی
	.۳۱۶	.۴۳۵		.910	C12	مقایسه عملکرد با هدف
	.۳۳۸	.۳۶۹		.922	C13	خوداتکایی درآمد
.۴۳۳			.858		C21	ارزیابی مبتنی بر قانون
.۴۴۳	.۳۵۹		.840		C22	حسن اجرای قانون
.۳۹۳		.۷۳۵			C31	ارزیابی برنامه
		.۷۵۶		.396	C32	ارزیابی عملکرد
	.۸۲۱			.319	C41	آثار یا پیامدها بر مردم
.۸۶۸				.372	C51	مزیت نسبی مالیات بر ارزش افزوده

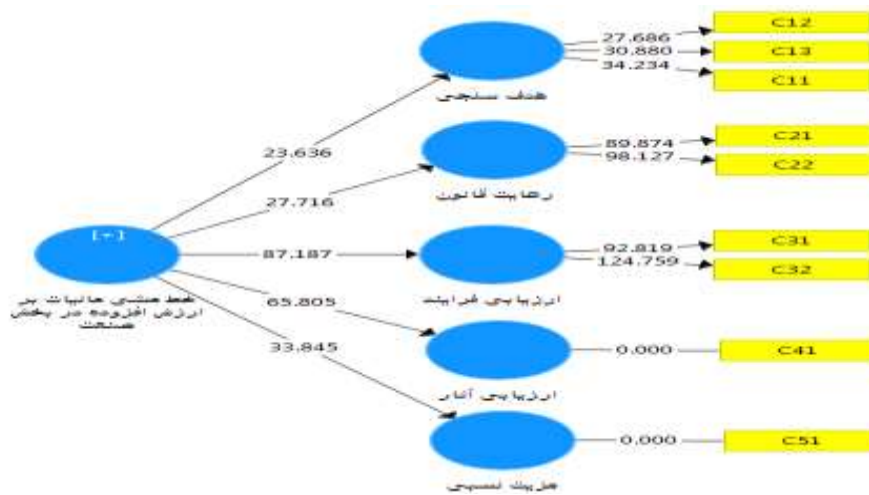
منبع: یافته‌های پژوهش



نمودار ۱. مقادیر بارهای عاملی

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج بررسی بارهای عاملی نشان داد که تمام سنجه‌ها بیشتر از ۰,۷ گزارش شد. در نتیجه نیازی به حذف هیچ سنجه‌ای نبود.



نمودار ۲. معناداری بارهای عاملی

منبع: یافته‌های پژوهش

بر اساس نتایج تحلیل عاملی تاییدی در حالت ضرایب معناداری، مقادیر همه سنجه‌ها در مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار هستند (قدر مطلق همه مقادیر بیشتر از ۱,۹۶ است).

### پایایی سازه

(۱) مقادیر بارهای عاملی متغیرهای مشاهده شده: طبق گفته پژوهشگران در صورتی مدل اندازه‌گیری انعکاسی، مدلی همگن خواهد بود که قدر مطلق بار عاملی هر یک از متغیرهای مشاهده شده متنظر با آن متغیر پنهان آن مدل دارای مقدار حداقل ۰,۷ باشد. برای این منظور مقادیر بارهای عاملی<sup>۱</sup> مورد بررسی قرار گرفت. برخی پیشنهاد حذف متغیر مشاهده شده انعکاسی را از مدل اندازه‌گیری که زیر ۰,۴ باشند، دادند، آن هم در صورتی که با حذف آن پایایی مرکب مدل اندازه‌گیری انعکاسی مربوطه افزایش یابد (هیر و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷).

(۲) معناداری بارهای عاملی: نتایج بررسی معناداری بارهای عاملی (بیرونی) در جدول ۵ آمده است. چنانچه مقدار بدست آمده بالای حداقل آماره در سطح مورد اطمینان در نظر گرفته شده باشد، آن رابطه یا فرضیه تایید می‌شود. در سطح معناداری ۹۰ درصد، ۹۵ درصد و ۹۹ درصد این مقدار به ترتیب با حداقل آماره  $t$  ۱,۶۴، ۱,۹۶ و ۲,۵۸ مقایسه می‌شود.

جدول ۵. نتایج مقادیر بارهای عاملی متغیرهای مشاهده‌پذیر

مرتبۀ دوم				مرتبۀ اول						
R <sup>2</sup>	P Values	آماره t	بار عاملی	P Values	آماره t	بار عاملی	نماد	سنجه	معیار	هدف
۵۹۰.۰	۰.۰۰۰.۰	۶۳۶.۲۳	۷۶۸.۰	۰.۰۰۰.۰	۲۳۴.۳۴	۸۰۳.۰	C۱۱	تمرکز زدایی مالی	هدف سنجی	ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده
				۰.۰۰۰.۰	۶۸۶.۲۷	۷۷۶.۰	C۱۲	مقایسه عملکرد با هدف		
				۰.۰۰۰.۰	۸۸۰.۳۰	۸۱۳.۰	C۱۳	خوداتکایی درآمد		
۶۵۱.۰	۰.۰۰۰.۰	۷۱۶.۲۷	۸۰۷.۰	۰.۰۰۰.۰	۸۷۴.۸۹	۹۳۱.۰	C۲۱	ارزیابی مبتنی بر قانون	رعایت قانون	بخش صنعت
				۰.۰۰۰.۰	۱۲۷.۹۸	۹۳۱.۰	C۲۲	حسن اجرای		

<sup>1</sup> Outer Loadings

<sup>2</sup> Hair et al

								قانون	
۸۲۴.۰	۰۰۰.۰	۱۸۷.۸۷	۹۰۸.۰	۰۰۰.۰	۸۱۹.۹۲	۹۳۱.۰	C۳۱	ارزیابی برنامه	ارزیابی فرایند
				۰۰۰.۰	۷۵۹.۱۲۴	۹۳۹.۰	C۳۲	ارزیابی عملکرد	
۷۴۸.۰	۰۰۰.۰	۸۰۵.۶۵	۸۶۵.۰	-	-	۰۰۰.۱	C۴۱	آثار یا پیامدها بر مردم	ارزیابی آثار
۶۱۹.۰	۰۰۰.۰	۸۴۵.۳۳	۷۸۷.۰	-	-	۰۰۰.۱	C۵۱	مزیت نسبی مالیات بر ارزش افزوده	مزیت نسبی

منبع: یافته‌های پژوهش

#### الف) نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول

همانطور که نتایج جدول ۵ نشان می‌دهد، مقادیر بار عاملی تمام سنج‌ها بیشتر از ۰,۴ است و بنابراین مدل اندازه‌گیری، مدلی همگن است و مقادیر بار عاملی، مقادیر قابل قبولی هستند.

نتایج بررسی معناداری مقادیر آماره  $t$  در جدول ۲ نشان داد که مقادیر آماره  $t$  برای همه سنج‌ها بیشتر از ۲,۵۸ گزارش شد. این بدان معناست که ارتباط بین گویه‌ها با متغیر مکنون مربوط به خود در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می‌شود.

#### ب) نتایج تحلیل عاملی مرتبه دوم

عدد معناداری ارتباط بین ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت و هدف سنجی برابر با ۲۳,۶۳۶ است که بزرگتر از (۲,۵۸) است. این بدان معناست که ارتباط هدف سنجی با ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار است. ضریب تعیین برابر با ۰,۵۹۰ است که نشان می‌دهد، هدف سنجی ۵۹ درصد از تغییرات ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت را تبیین می‌کند. مقدار ضریب مسیر هم ۰,۷۶۸ گزارش شد که میزان اثرگذاری هدف سنجی بر ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت را نشان می‌دهد.

عدد معناداری ارتباط بین ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت و رعایت قانون برابر با ۲۷,۷۱۶ است که بزرگتر از (۲,۵۸) است. این بدان معناست که ارتباط رعایت قانون با ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار است. ضریب تعیین برابر با ۰,۶۵۱ است که نشان می‌دهد، رعایت قانون ۶۵ درصد از تغییرات ارزیابی

خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت را تبیین می‌کند. مقدار ضریب مسیر هم ۰,۸۰۷، گزارش شد که میزان اثرگذاری رعایت قانون بر ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت را نشان می‌دهد.

عدد معناداری ارتباط بین ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت و ارزیابی فرایند برابر با ۸۷,۱۸۷ است که بزرگتر از (۲,۵۸) است. این بدان معناست که ارتباط ارزیابی فرایند با ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار است. ضریب تعیین برابر با ۰,۸۲۴ است که نشان می‌دهد، ارزیابی فرایند ۸۲ درصد از تغییرات ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت را تبیین می‌کند. مقدار ضریب مسیر هم ۰,۹۰۸، گزارش شد که میزان اثرگذاری ارزیابی فرایند بر ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت را نشان می‌دهد.

عدد معناداری ارتباط بین ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت و ارزیابی آثار برابر با ۶۵,۸۰۵ است که بزرگتر از (۲,۵۸) است. این بدان معناست که ارتباط ارزیابی آثار با ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار است. ضریب تعیین برابر با ۰,۷۴۸ است که نشان می‌دهد، ارزیابی آثار ۷۴ درصد از تغییرات ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت را تبیین می‌کند. مقدار ضریب مسیر هم ۰,۸۶۵، گزارش شد که میزان اثرگذاری ارزیابی آثار بر ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت را نشان می‌دهد.

عدد معناداری ارتباط بین ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت و مزیت نسبی برابر با ۳۳,۸۴۵ است که بزرگتر از (۲,۵۸) است. این بدان معناست که ارتباط مزیت نسبی با ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنادار است. ضریب تعیین برابر با ۰,۶۱۹ است که نشان می‌دهد، مزیت نسبی ۶۱ درصد از تغییرات ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت را تبیین می‌کند. مقدار ضریب مسیر هم ۰,۷۸۷، گزارش شد که میزان اثرگذاری مزیت نسبی بر ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت را نشان می‌دهد.

۳) آلفای کرونباخ<sup>۱</sup> و پایایی مرکب<sup>۲</sup>:

جدول ۶. آلفای کرونباخ و پایایی مرکب

کل		ابعاد			
پایایی مرکب	آلفای کرونباخ	پایایی مرکب	آلفای کرونباخ	ابعاد	متغیر
۹۱۹.۰	۸۹۹.۰	۰۰۰.۱	۰۰۰.۱	ارزیابی آثار	خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده در بخش صنعت
		۹۳۳.۰	۸۵۶.۰	ارزیابی فرایند	
		۹۲۸.۰	۸۴۵.۰	رعایت قانون	
		۰۰۰.۱	۰۰۰.۱	مزیت نسبی	
		۸۴۰.۰	۷۱۵.۰	هدف سنجی	

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج بررسی ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی مرکب در جدول ۶ 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>۳</sup> ۲۰۱۱ و هیر، ۲۰۱۷).

### روایی سازه

جدول ۷. میانگین واریانس استخراج شده

(AVE)			
کل	ابعاد	معیار	هدف
۵۶۱.۰	۰۰۰.۱	ارزیابی آثار	خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده در بخش صنعت
	۸۷۴.۰	ارزیابی فرایند	
	۸۶۶.۰	رعایت قانون	
	۰۰۰.۱	مزیت نسبی	
	۶۳۶.۰	هدف سنجی	

منبع: یافته‌های پژوهش

<sup>۱</sup> Cronbachs Alpha

<sup>۲</sup> Composite Reliability

<sup>۳</sup> Henceler et al

همانطور که در جدول ۷ ملاحظه می‌شود، نتایج بررسی مقادیر واریانس استخراج شده متغیرهای پنهان پژوهش نشان داد که همه متغیرها مقادیری بیش از ۰,۵، به خود اختصاص دادند. بر این اساس می‌توان گفت: روایی همگرایی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از شاخص میانگین واریانس استخراج شده، تأیید شد.  
(۲) روایی تشخیصی یا واگرا<sup>۱</sup>:

جدول ۸. روایی واگرا بارهای عاملی متقابل

هدف سنجی	مزیت نسبی	رعایت قانون	ارزیابی فرایند	ارزیابی آثار	
۸۰۳.۰	۴۰۴.۰	۴۷۴.۰	۵۶۶.۰	۴۹۲.۰	C۱۱
۷۷۶.۰	۳۷۱.۰	۳۲۱.۰	۴۱۶.۰	۴۶۸.۰	C۱۲
۸۱۳.۰	۳۰۷.۰	۳۴۱.۰	۴۰۱.۰	۳۸۴.۰	C۱۳
۴۷۲.۰	۴۷۳.۰	۹۳۱.۰	۶۱۱.۰	۵۵۲.۰	C۲۱
۴۲۵.۰	۵۱۷.۰	۹۳۱.۰	۶۳۰.۰	۵۵۴.۰	C۲۲
۵۳۴.۰	۶۰۸.۰	۶۰۷.۰	۹۳۱.۰	۶۷۱.۰	C۳۱
۵۶۲.۰	۶۷۳.۰	۶۳۸.۰	۹۳۹.۰	۷۷۱.۰	C۳۲
۵۶۶.۰	۷۶۶.۰	۵۹۴.۰	۷۷۳.۰	۰۰۰.۱	C۴۱
۴۵۶.۰	۰۰۰.۱	۵۳۲.۰	۶۸۶.۰	۷۶۶.۰	C۵۱

منبع: یافته‌های پژوهش

میزان افتراق گویه‌های متغیرهای پنهان موجود در مدل، انجام شد، نشان داد که بار عاملی هر گویه بر روی متغیر پنهان مربوط به خود، بیشتر از بار عاملی همان متغیر مشاهده‌پذیر بر متغیرهای پنهان دیگر گزارش شد. بر این اساس، روایی افتراقی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از شاخص بارهای عاملی متقابل، تأیید شد.

(ب) آزمون فورنل - لارکر: طبق این معیار یک متغیر پنهان در مقایسه با سایر متغیرهای پنهان، باید پراکندگی بیشتری را در بین مشاهده‌پذیرهای خود داشته باشد تا بتوان گفت متغیر پنهان مدنظر روایی تشخیصی بالایی دارد. بر این اساس جذر میانگین استخراج شده هر متغیر پنهان باید بیشتر

<sup>1</sup> Discriminant Validity

از حداکثر همبستگی آن متغیر پنهان با متغیرهای پنهان دیگر باشد (فورنل و لارکر،<sup>۱</sup> ۱۹۸۱). نتایج بررسی این آزمون روایی واگرا مدل اندازه گیری را تایید کرد.

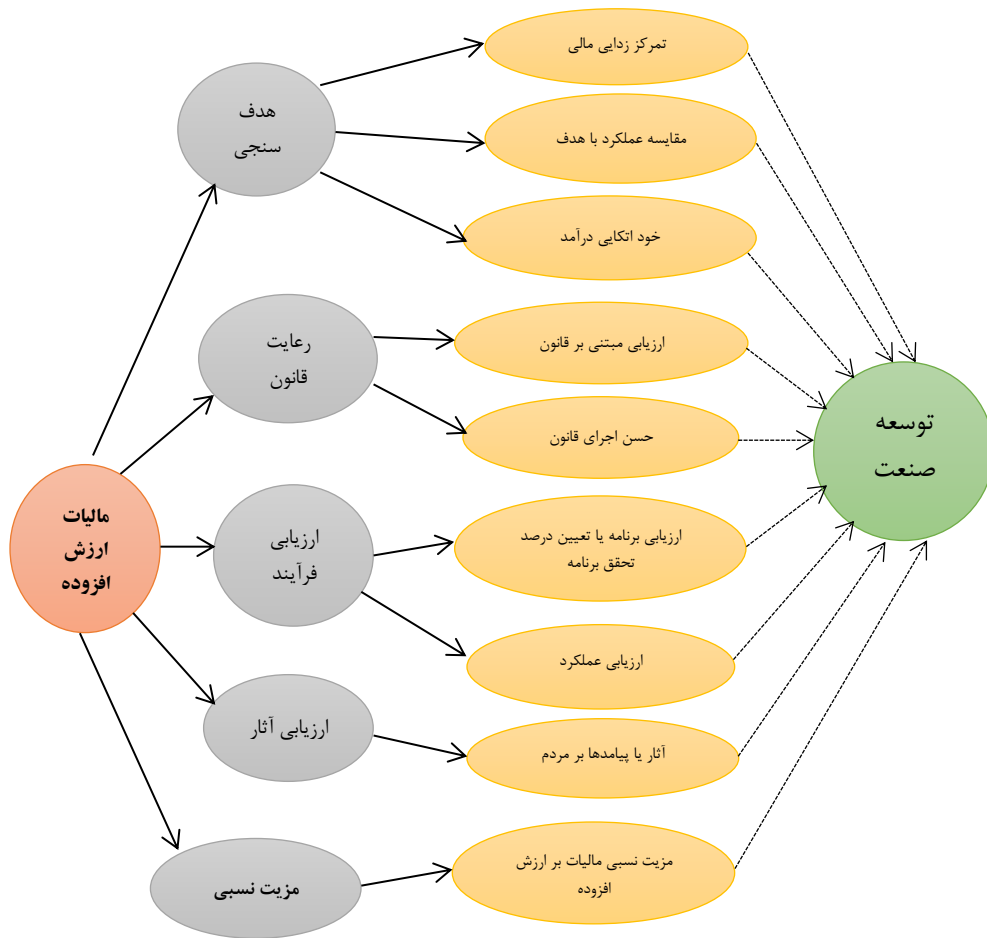
جدول ۹. آزمون فورنل - لارکر

هدف سنجی	مزیت نسبی	رعایت قانون	ارزیابی فرایند	ارزیابی آثار	
				۰۰۰.۱	ارزیابی آثار
			۹۳۵.۰	۷۷۳.۰	ارزیابی فرایند
		۹۳۱.۰	۶۶۷.۰	۵۹۴.۰	رعایت قانون
	۰۰۰.۱	۵۳۲.۰	۶۸۶.۰	۷۶۶.۰	مزیت نسبی
۷۹۸.۰	۴۵۶.۰	۴۸۲.۰	۵۸۷.۰	۵۶۶.۰	هدف سنجی

منبع: یافته‌های پژوهش

بر این اساس نتایج بدست آمده از جدول ۹ جذر میانگین استخراج شده هر متغیر پنهان، بیشتر از حداکثر همبستگی آن متغیر پنهان با متغیرهای پنهان دیگر است. بر این اساس روایی واگرا مدل اندازه گیری با استفاده از آزمون فورنل - لارکر هم تأیید شد. در نهایت ۵ معیار (هدف سنجی، رعایت قانون، ارزیابی فرایند، ارزیابی آثار و مزیت نسبی) مشتمل بر 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) برای ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش افزوده بخش صنعت شناسایی و تأیید شد.

<sup>1</sup> Fornell & Larcker



## منابع

1. Alkin, Marvin C. (Ed.). (2012). Evaluation roots: A wider perspective of theorists' views and influences. Sage Publications.
2. Bahl, Roy.(1999). Fiscal Decentralization, World Bank Institute, Intergovernmental Fiscal Relations & Local Financial Management Program, Washington , D . C .
3. Dye, Thomas R.(2012). Understanding Public Policy (14<sup>th</sup> ed). New Jersey : Pearson Prentice Hall.
4. Fornell, Claes, & David F. Larcker.(1981) ; Evaluation structural Equation Modeling with unobserved variables and Measurement Error. *Journal of Marking Research in Higher Education*, 30(6), 583-645.
5. Hansen, Jo-Ida C., and Melanie E. Leuty. (2012). Work values cross Generations. *Journal of career Assessment*, 20 (4). 34-52
6. Hair Jr, Joseph F., G. Tomas M. Hult, Christian M. Ringle, & Marko Sarstedt (2017). A primer on partial Least squares structural Equation Modeling (PLS-SEM). SAGE publications kindle Edition.
7. Henseler, Jörg, Christian M. Ringle, & Rudolf R. Sinkovics. (2009). The use of partial least squares path Modeling in International Marketing. *Advances in International Marketing* 20, 319-277.
8. Hoseini, Mohammad, & Oceane Briand. (2020). Production efficiency and self-enforcement in value-added tax : Evidance from state reform in India, Elsevier journal of Development Economics.
9. Kisanga, Elineema, Vincent Leyaro, Wahabi Matengo, Michael Noble, Helen Barnes, & Gemma Clare Wright.(2021) Assessing the distributional impact of lowering the value-added tax rate for standard-rated items in Tanzania and option for recouping revenue losses. February 2021 'UONGOZI Institute.
10. Mariscal, Rodrigo, & Alejandro M. Werner. (2018). The price and welfare Effects of the value-added tax : Evidence from Mexico, IMF working paper WP//8/240.
11. Pressman, Jeffrey L., & Aaron Wildavsky. (1984). Implementation: 3<sup>rd</sup> edn. Brekeley : university of colifornia press (1 st edn, 1973 ; 2<sup>nd</sup> edn, 1979).
12. Rossi, peter higgs., & Howard, Eugene F. (1989) Evaluation , 4 th ed . Newbury Park. London and New Dehli: Sage .
13. Stufflebeam, Daniel L., & Chris LS Coryn.(2014). Evaluation theory, models and applications. Jossey-Bass, 2014.
14. Tait, Alan A. (1991). Value Added Tax: Administative and policy Issues, Occasional Paper, IMF, no88. International Monetary Fundm, Washington, D.C.
15. Timmermans, Benoît, & Wouter MJ Achten. (2018). From value-added tax to a damage and value-added tax partially based on life cycle assessment:

- principles and feasibility. *The International Journal of Life Cycle Assessment*, 23(11), 2217-2247. <http://doi.org/10.1007/s11367-018-1429-7>
16. Zou, Jingxian, Guangjun Shen, & Yaxian Gong. (2019). The effect of value-added tax on leverage: Evidence from China's value-added tax reform. *China Economic Review*, 54, 135-146.