

## الگوی برای ارزیابی خط‌مشی‌های عمومی در ایران (مطالعه خط‌مشی مالیات بر ارزش‌افزوده)

رضا واعظی\*، محسن محمدی\*\*

### چکیده

ارزیابی ازجمله مهم‌ترین الزامات کمال‌بخش خط‌مشی‌های عمومی است که ضامن اندیشیده‌بودن، اجرای دقیق و بهبود مستمر آن‌ها است؛ اما در عرصه اجرایی و دانشگاهی خط‌مشی‌گذاری ایران، کمتر به این مهم توجه شده است. در پژوهش حاضر، به‌منظور پوشش نسبی خلأ دانشی مزبور، خط‌مشی مالیات بر ارزش‌افزوده که ازجمله خط‌مشی‌های عمومی اقتصادی زیربنایی و تحول‌آفرین 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 ارزش‌افزوده چیست؛ بنابراین پس از تبیین مفاهیم پایه و مرور مبانی نظری، گزارش‌ها 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 خط‌مشی‌گذاری عمومی ایران با بهره‌گیری از استراتژی تحلیل مضمون، استخراج شد؛ درنهایت الگوی ترکیبی مناسب ارزیابی با توجه به سطوح محیطی، نهادی و سازمانی، پیشنهاد شد.

**کلیدواژه‌ها:** الگوهای ارزیابی؛ خط‌مشی عمومی؛ تحلیل مضمون؛ مالیات بر ارزش‌افزوده.

---

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۵/۰۳/۰۱، تاریخ پذیرش مقاله: ۱۳۹۵/۱۱/۱۷.

\* دانشیار، دانشگاه علامه طباطبایی.

\*\* دانش‌آموخته دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی (نویسنده مسئول).

## ۱. مقدمه

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 دانست (محقق‌معین، ۱۳۸۸)؛ همچنین می‌توان وجود اغتشاشات مفهومی در اصطلاحات پایه ارزیابی و عدم تبیین شایسته جایگاه و کارکردهای ارزیابی خطمشی (امامی میبیدی، ۱۳۹۱)، به‌علاوه 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 (Coryn & Stufflebeam, 2014).

خطمشی‌های مالیاتی یکی از مهم‌ترین حوزه‌های خطمشی عمومی است که دولت‌ها از ابتدای تاریخ مدنی تاکنون برای تأمین مالیه عمومی ملزم به اتخاذ آن بوده‌اند و دارای آثار متعددی است که صرفاً اقتصادی نیست (Dye, 2012). 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 به‌صورت 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 بودجه‌ی عمومی و عدم تکیه بر درآمدهای حاصل از فروش نفت و گاز، تأکید شده است. علی‌رغم تأکید اسناد کلان، تصریح قوانین برنامه‌های پنج‌ساله و تصویب قوانین مالیاتی جدید، همچنان این اهداف محقق نشده است و آمارها (Heritage Foundation, 2016) از نقش ضعیف مالیات در اداره امور کشور ایران و همچنین تأثیر اندک آن در خطمشی‌گذاری‌های اقتصادی و اجتماعی حکایت دارند؛ البته وجود شکاف بین اهداف بیان‌شده در اسناد بالادستی و آنچه در عمل اتفاق افتاده، مختص کشور ایران نیست. 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 غیر کلیشه‌ای بررسی شود.

با توجه به عدم تحقق کامل اهداف خطمشی‌های مالیاتی گذشته و استمرار ضعف نظام مالیاتی در ایران، پژوهش حاضر سعی دارد از نظر اصول دانش خطمشی‌گذاری عمومی و با این

پیش‌فرض که وجود مدل ارزیابی، پیش‌نیاز تحول و بهبود در خطمشی‌های مالیاتی است، چارچوب الگوی را ارائه کند که از دقت، واقع‌گرایی، جامعیت و صرفه اقتصادی برخوردار باشد و بتواند خطمشی‌گذاران را در تدوین خوب و مجریان را در اجرای دقیق یاری داده و رضایت ذی‌نفعان از جمله شهروندان را به دنبال داشته باشد. از آنجاکه بسیاری از خبرگان، از جمله نهادهای تخصصی داخلی (مرکز پژوهش‌های مجلس، ۱۳۸۷) و نهادهای تخصصی بین‌المللی (IMF, 2011)، یکی از مهم‌ترین راهکارهای تحقق اهداف مزبور را تدوین، اجرا و اصلاح خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده به‌عنوان پایه تحول در نظام مالیاتی کشور دانسته‌اند، تمرکز اصلی پژوهش بر این خطمشی خاص استقرار یافته است؛ بنابراین سؤال اصلی این پژوهش عبارت است از اینکه الگوی ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران چیست؟ و در راستای پاسخ به این سؤال تلاش می‌شود ابعاد و عناصر الگوی ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران شناسایی شده و روابط میان آن‌ها مشخص شود.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

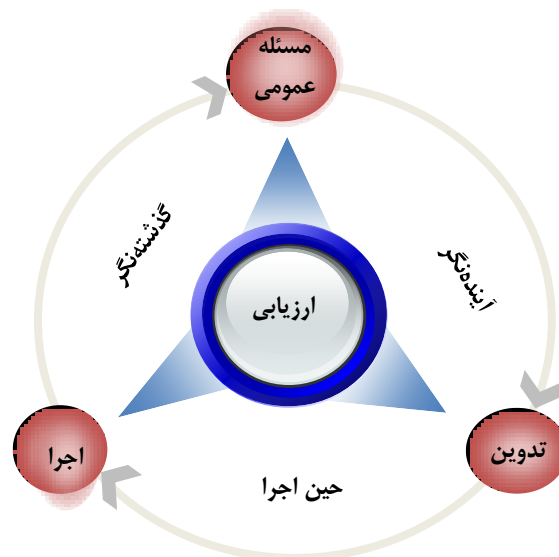
خطمشی‌گذاری عمومی، پدیده‌ای پیچیده است که برای ساده‌کردن آن باید به منطق اصلی آن اشاره کرد. چرخه چندمرحله‌ای خطمشی‌گذاری شامل کارگزاری مسئله عمومی، تنظیم و تصویب خطمشی، اجرای خطمشی و ارزیابی خطمشی است (Howlett et. al, 2009). از خلال نظرهای اندیشمندان خطمشی‌گذاری، مفهومی فراتر نمایان می‌شود، به‌گونه‌ای 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 آینده‌نگر 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 (Funnell & Roger, 2011).

ب) ارزیابی حین اجرا؛ نظارتی است که طی عمر اجرایی یک خطمشی و به‌طور مستمر و مرحله‌ای انجام می‌شود تا با اعلام هشدار سریع به مجریان، اصلاحات لازم حین اجرای خطمشی، انجام پذیرد (Miles et. al., 2006, p.65).

ج) ارزیابی گذشته‌نگر 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 (Miles et. al., 2006).

برخی از پژوهشگران حوزه خطمشی، نیز از ارزیابی تکوینی<sup>۱</sup> و ارزیابی پایانی<sup>۲</sup> نام می‌برند (Alkin, 2010) که با توجه به همپوشانی مفاهیم می‌توان ارزیابی 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 به‌کارگیری چرخه سایبرنتیکی بازخوردمحور در فرآیند تصمیم‌گیری، ارزیابی خطمشی در تمام مراحل چرخه خطمشی، ظهور و بروز دارد؛ بنابراین جایگاه مفهومی ارزیابی مطابق شکل ۱، بازتعریف شده و در پژوهش حاضر مدنظر قرار گرفته است.



شکل ۱. جایگاه ارزیابی در فرآیند خطمشی‌گذاری (بگاردنگان)

**الگوهای ارزیابی خطمشی.** تعریف واژه «ارزیابی»، مقدمه معرفی الگوهای ارزیابی است. برخی ارزیابی را استفاده از رویه‌های پژوهش اجتماعی برای بررسی نظام‌مند میزان اثربخشی مداخلات اجتماعی، در قالب برنامه یا خطمشی، به‌منظور ارتقای شرایط موجود دانسته‌اند (Rossi, et. al., 2004) و برخی دیگر ارزیابی را وسیله‌ای برای ایجاد درک مشترک و تقویت احساس معناداری مداخلات اجتماعی در اذهان مردم از طریق جمع‌آوری و تشریح نظام‌مند اطلاعات (Mark, et. al., 2000) می‌دانند؛ بنابراین ارزیابی، شامل گستره وسیعی از مفاهیم، نظیر سنجش، پایش، کنترل، نظارت و قضاوت است. این تنوع را می‌توان در جریان تاریخی الگوهای ارزیابی

1. Formative Evaluation  
2. Summative Evaluation

جست‌وجو کرد. گوبا و لینکلن (۱۹۸۹)، سیر تحول الگوهای ارزیابی را به چهار نسل تقسیم کردند: نسل نخست ارزیابی از سال ۱۹۰۰ با تأکید بر اندازه‌گیری کمی خطمشی و تحت‌تأثیر فضای نظریه مدیریت علمی تیلور به‌وجود آمد؛ نسل دوم ارزیابی از سال ۱۹۴۲ با تمرکز بر توصیف‌گری کمی-کیفی به‌جای اندازه‌گیری آغاز شد؛ نسل سوم ارزیابی با چرخش نگاه از توصیف‌گری تحقق اهداف به قضاوت‌گری ارزشمندی و شایستگی خطمشی، در سال ۱۹۶۷ شروع می‌شود؛ نسل چهارم ارزیابی از سال ۱۹۸۵ با معرفی ارزیابی ساختارگرا<sup>۱</sup> با ترویج مدل تعاملی ارزیاب-گروه‌های ذی‌نفع به‌جای قضاوت‌گری فردی و مبتنی بر معرفت‌شناسی پسامدرن، آغاز می‌شود.

با توجه به شرایط زمانی و مکانی و چارچوب‌های معرفت‌شناسانه، 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 (۲۰۰۴)، استافل‌بیم و کورین (۲۰۱۴)، اون (۲۰۱۲) و هانسن (۲۰۰۵). به نظر می‌رسد گونه‌شناسی الکین و کریستی (۲۰۱۲) 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.

الکین و کریستی (۲۰۱۲)، معتقدند، به‌طور کلی الگوهای ارزیابی خطمشی را با توجه به تمرکز خاص و زاویه دید نظریه‌پرداز به موضوع ارزیابی خطمشی عمومی، می‌توان به سه دسته تقسیم کرد: «روش‌محور» که به‌دنبال ارزیابی با تکنیک‌های علمی اثبات‌گرایانه برای سنجش است؛ «ارزش‌محور» که به‌دنبال استفاده از روش‌های تعاملی و گفتگومانی برای ایجاد ادراک مشترک جمعی هستند و «کاربردی» که به‌دنبال ترکیب اقتضایی رویکردهای روش‌محور و ارزش‌محور به فراخور مسئله هستند. مطابق با این تعریف می‌توان، الگوهای هدف‌گرای تایلر (قلی‌پور، ۱۳۹۳)، حسابرسی نتایج لسینگر (Stufflebeam, 2003)، موارد موفق برینکرهاوف (Brinkerhoff, 2005)، آزمایشگاهی و شبه‌آزمایشگاهی کمپل (Dye, 2012)، فراتحلیل گلاس (Borenstein, et. al., 2009)، اطلاعات‌گرای دمینگ (Stufflebeam, 2003)، هزینه مبنای لوین (الوانی و شریف‌زاده، ۱۳۹۴)، نظریه مبنای گلاسر و استراوس (Funnell & Rogers, 2011)، موردپژوهشی کمپل (Coryn & Stufflebeam, 2014) را جزو طبقه الگوهای روش‌محور قلمداد کرد. از سوی دیگر می‌توان الگوهای رایج ارزیابی خبره‌گرای آیزنر (۲۰۱۲)، محکمه‌ای ولف و اونز (قلی‌پور، ۱۳۹۳)، مشتری‌گرای اسکریون (۲۰۱۵)، ذی‌نفع‌گرای استیک (۲۰۱۰)،

ساختارگرایی گوبا و لینکلن (Mertens & Wilson, 2012) را در زمره الگوهای ارزش‌محور به حساب آورد. سرانجام، الگوهای ارزیابی مشهوری همچون الگوی واقع‌گرای پائسون و تاپلی (Pawson, 2013; Hewitt et al, 2012)، تصمیم‌گرایی استافل‌بیم (Coryn & Stufflebeam, 2014)، مشارکتی کوزینز (۱۹۹۶)، مطلوبیت‌گرایی پاتون (۲۰۰۵) را نیز می‌توان گونه‌ای از الگوهای ارزیابی کاربردی نامید و با عنوان «طبقه ترکیبی»، به حساب آورد.

علاوه بر رویکرد غالب سه‌گانه ارزش‌محور، روش‌محور و کاربردمحور به نظر می‌رسد الگوهای ارزیابی خط‌مشی را با چند بُعد دیگر نیز می‌توان مورد‌مقایسه قرار داد و با توجه به برجستگی خصایص ساختاری هر الگو در سنخیت با ویژگی‌های مزبور آن‌ها را طبقه‌بندی کرد: نخست، ویژگی‌های کلی پاسخگویی، شفاف‌سازی، آموزش و بهبود را می‌توان فصل مشترک کارکردهای ارزیابی قلمداد کرد (Fetterman & Wandersman, 2005; Coryn & Shadish, et. al., 2002, 2014; Miles et al, 2006; (گذشته‌نگر)، بینابین (حین اجرا) و پیشینی (آینده‌نگر) در ارزیابی (Miles et al, 2006; Funnell & Roger, 2011) یا به عبارتی تمرکز توجه به فازهای مختلف برنامه‌ریزی، در حال توسعه بودن و استقرار یافتگی خط‌مشی (Owen, 2012)؛ سوم، روش غالب مورد استفاده اعم از کیفی یا کمی در الگوی مورد نظر و چهارم، میزان توجه مستقیم یا غیرمستقیم به زمینه و بستر محیطی خط‌مشی.

ویژگی‌های قیاسی الگوهای ارزیابی در جدول ۱، نشان داده شده است.

جدول ۱. مقایسه الگوهای ارزیابی خطمشی (نگارندگان)

محوریت	کانون توجه ارزیابی	کارکرد اصلی	افق زمانی	روش غالب	توجه به بافت
هدف‌گرا	روش	سنجش نتایج	آموزش/پاسخگویی	گذشته‌نگر	کمّی
حسابرسی نتایج	روش	سنجش نتایج	پاسخگویی	گذشته‌نگر	کمّی
موارد موفق	روش	نظارت و پایش	آموزش/پاسخگویی	حین اجرا	کمّی
آزمایشگاهی	روش	نتایج/پیامدها	پاسخگویی	گذشته‌نگر	کمّی
فراتحلیل	روش	نتایج/پیامدها	پاسخگویی	گذشته‌نگر	کمّی
اطلاعات‌گرا	روش	نظارت و پایش	پاسخگویی	حین اجرا	کمّی
هزینه‌منا	روش	نتایج/پیامدها	پاسخگویی	هر سه	کمّی
نظریه‌منا	روش	سنجش پیامدها	شفاف‌سازی/پاسخگویی	هر سه	هر دو
موردپژوهی	روش	سنجش نتایج	پاسخگویی	گذشته‌نگر	هر دو
خبره‌گرا	ارزش	سنجش پیامدها	شفاف‌سازی/پاسخگویی	گذشته‌نگر/آینده‌نگر	کیفی
محکمه‌ای	ارزش	سنجش پیامدها	شفاف‌سازی/پاسخگویی	گذشته‌نگر/آینده‌نگر	کیفی
مشتری‌گرا	ارزش	نتایج و پیامدها	پاسخگویی	گذشته‌نگر	کیفی
ذی‌نفع‌گرا	ارزش	تعامل	بهبود	گذشته‌نگر	کیفی
ساختارگرا	ارزش	تعامل	بهبود	گذشته‌نگر	کیفی
واقع‌گرا	کاربرد	سنجش پیامدها	شفاف‌سازی/پاسخگویی	هر سه	هر دو
تصمیم‌گرا	کاربرد	تعامل/سنجش نتایج	بهبود/پاسخگویی	هر سه	کیفی
مشارکتی	کاربرد	تعامل	بهبود	هر سه	کیفی
مطلوبیت‌گرا محور	کاربرد	تعامل	بهبود/پاسخگویی	هر سه	هر دو

**خطمشی‌های مالیاتی.** خطمشی‌های مالیاتی به دو دسته مستقیم شامل مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد و غیرمستقیم شامل مالیات بر واردات، مالیات بر مصرف و فروش و مالیات بر ارزش‌افزوده، تقسیم می‌شود. منظور از ارزش‌افزوده «تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه‌شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل‌شده در یک دوره معین است» (قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، ۱۳۸۷)؛ بنابراین مالیات بر ارزش‌افزوده نوعی مالیات چندمرحله‌ای است که در مراحل مختلف تولید و توزیع بر اساس درصدی از ارزش‌افزوده کالاها تولیدشده و یا خدمات ارائه‌شده اخذ می‌شود (ارشدی و همکاران، ۱۳۹۰).

اهداف خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده 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 از سیستم بانکی به منظور احراز اعتبارات]، کاهش بار مالیات تولید [با انتقال آن به منبع مصرف]، کنترل و جهت‌دهی مصرف، کمک به حفظ

محیط‌زیست و سلامت شهروندان [به‌واسطه وضع عوارض به واحدهای آلاینده، کاهش مصرف فرآورده‌های نفتی، اعمال مالیات و عوارض بر سیگار و محصولات دخانی]، تأمین عدالت شهروندی از طریق عدم‌اعمال مالیات و عوارض بر نیازهای اولیه اقشار آسیب‌پذیر 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 ارزش‌افزوده سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۴).

لایحه قانون مالیات بر ارزش‌افزوده برای نخستین بار در سال ۱۳۶۶ تقدیم مجلس شد و در شور اول تصویب و در شور دوم نیز ۶ ماده آن تصویب شد؛ اما به‌دلیل سیاست تثبیت قیمت‌ها به دولت مسترد شد. در سال ۱۳۷۶ انجام مطالعات علمی درباره استقرار نظام مالیات بر ارزش‌افزوده توسط معاونت وقت درآمدهای مالیاتی «وزارت دارایی» مجدداً آغاز شد و نتیجتاً پیش‌نویس جدید لایحه قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۳۸۱ توسط دولت به مجلس ارائه شد که پس از سال‌ها رفت‌و‌برگشت بین دولت و مجلس در نهایت، این قانون در اردیبهشت ۱۳۸۷ در کمیسیون اقتصادی ذیل اصل ۸۵ قانون اساسی به تصویب رسید و توسط رئیس مجلس شورای اسلامی برای اجرای آزمایشی به مدت پنج سال (شروع از مهرماه ۱۳۸۷) به دولت ابلاغ شد (ارشدی و همکاران، ۱۳۹۰).

اجرای این قانون در ایران با فراز و نشیب‌های زیادی همراه شد، برای مثال حاشیه‌های بسیاری در فضای اقتصادی ایران رخ داد؛ از جمله موج اعتصاب صنوف آهن‌فروشان، پارچه‌فروشان، طلافروشان و غیره. دولت برای فائق‌آمدن بر این مشکلات تغییرات مکرری در دستورالعمل‌ها و نرخ‌های مالیات بر ارزش‌افزوده به‌وجود آورد و حتی این قانون پس از اجرا به مدت یک سال به حالت تعلیق درآمد (اقتصاد ایران، ۱۳۸۹).

هم‌اکنون نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده ۹ درصد، معادل ۶ درصد مالیات و ۳ درصد عوارض است. جدول ۲، نرخ این مالیات در ایران و برخی از کشورهای منتخب را نشان می‌دهد.



جدول ۲. مقایسه نرخ‌های مالیات بر ارزش‌افزوده در کشورهای منتخب (معاونت مالیات بر ارزش‌افزوده، ۱۳۹۴)

کشور	۲۰۰۹ (۱۳۸۸)	۲۰۱۰ (۱۳۸۹)	۲۰۱۱ (۱۳۹۰)	۲۰۱۲ (۱۳۹۱)	۲۰۱۳ (۱۳۹۲)	۲۰۱۴ (۱۳۹۳)	۲۰۱۵ (۱۳۹۴)	۲۰۱۶ (۱۳۹۵)
ایران	۳	۳	۴	۵	۶	۸	۹	۹
استرالیا	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰
آلمان	۱۹	۱۹	۱۹	۱۹	۱۹	۱۹	۱۹	۱۹
کره	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰
مکزیک	۱۵	۱۶	۱۶	۱۶	۱۶	۱۶	۱۶	۱۶
ترکیه	۱۸	۱۸	۱۸	۱۸	۱۸	۱۸	۱۸	۱۸
انگلستان	۱۵	۱۷/۵	۲۰	۲۰	۲۰	۲۰	۲۰	۲۰
مالزی	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰
متوسط	۱۵	۱۵	۱۵	۱۶	۱۶	۱۶	۱۶	۱۶

با اتمام مهلت آزمایشی، قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در سال‌های ۹۲ تا ۹۵ در قانون بودجه هر سال تمدید شد و همچنان منتظر بررسی رأی و نظر مجلس درخصوص خاتمه این خطمشی یا دائمی‌شدن آن است که لازمه آن وجود یک برنامه ارزیابی دقیق و جامع از خطمشی مزبور است.

### ۳. روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و توسعه‌ای محسوب می‌شود، مبتنی بر پارادایم تفسیری و با رویکردی استقرایی است و از استراتژی پژوهش کیفی تحلیل مضمون بهره می‌برد. در این پژوهش ابتدا از طریق مطالعات آرشیوی، الگوهای ارزیابی خطمشی مشهور و خصایص آن‌ها شناسایی شد. در ادامه، با توجه به ماهیت اکتشافی و خبره‌گرا بودن سؤال‌های پژوهش، برای کشف مفاهیم پایه، سازمان‌دهنده و فراگیر از «استراتژی تحلیل مضمون»<sup>۱</sup> استفاده شد. برای جمع‌آوری داده‌ها نیز ابزار بررسی اسناد و مصاحبه به کار رفت.

جامعه پژوهش شامل تمامی مستندات و گزارش‌های رسمی (لایحه، قانون و گزارش‌های پشتیبان آن) و خبرگان حوزه خطمشی‌گذاری مالیات بر ارزش‌افزوده، اعم از خبرگان دانشگاهی و اجرایی، است. برای انتخاب مصاحبه‌شوندگان از روش نمونه‌گیری غیراحتمالی و به‌طور مشخص، نمونه‌گیری قضاوتی هدفمند، استفاده شد. در گزینش خبرگان سعی شد همگی حائز معیارهای لازم برای انتخاب، از جمله تجربه زیاد (برخورداری از سابقه اجرایی در سطوح عالی حوزه خطمشی‌گذاری عمومی و به‌طور ویژه حوزه مالیاتی)، تناسب رشته تحصیلی (مدیریت یا اقتصاد)، تحصیلات عالی (کارشناسی ارشد یا دکتری) و آشنایی عمیق به حوزه خطمشی‌های مالیاتی،

1. Thematic Analysis

باشند. ویژگی‌های افراد مزبور به‌طور خلاصه در جدول ۳، نشان داده شده است. به علت کیفی بودن روش تحلیل مضمون، برای کنترل روایی پایایی پژوهش حاضر از معیارهای کمی و رویکرد اثبات‌گرایانه استفاده نشد؛ بلکه همان‌گونه که گویا و لینکلن بیان داشته‌اند، سنجه‌های باورپذیری، اطمینان‌پذیری<sup>۱</sup>، تأییدپذیری<sup>۲</sup> و انتقال‌پذیری<sup>۳</sup> (محمدپور، ۱۳۹۰) مبنا قرار گرفت و مطابق با توصیه کینگ و هاروکز (۲۰۱۰)، از چهار رویه خودآزمون کدگذاری، استفاده از کدگذاران مستقل، دریافت بازخور از مصاحبه‌شوندگان ضمن ارائه توصیف غنی و ثبت جزئیات بررسی‌ها، استفاده شد.

جدول ۳. ویژگی‌های مصاحبه‌شوندگان (نگارندگان)

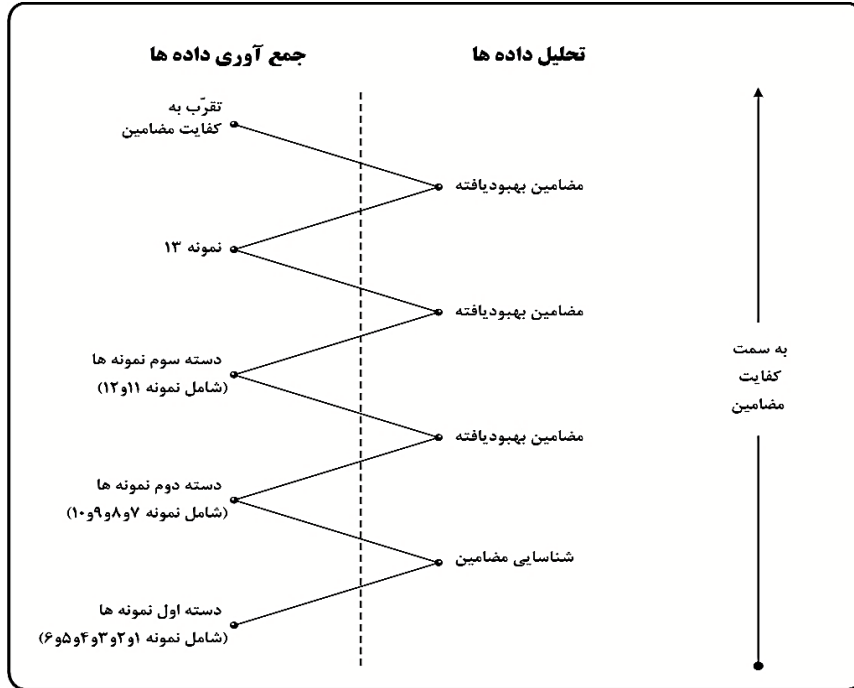
تعداد	توضیحات	مصاحبه‌شوندگان
۳	نماینده کنونی و سابق مجلس به‌عنوان عضو مؤثر در کمیسیون اقتصادی	نمایندگان مجلس
۵	وزرای اقتصاد و دارایی سابق، روسای سابق و معاونین سازمان امور مالیاتی	وزرا و مدیران عالی
۳	تصدی مشاغل کارشناسی در دستگاه‌های قانون‌گذار یا مشاوران عالی کمیسیون اقتصادی مجلس مطالعاتی در حوزه مالیات	کارشناسان ارشد
۲	رئیس یا نایب‌رئیس دو صنف بزرگ مشمول قانون مالیات بر ارزش‌افزوده	نمایندگان صنوف

\* شایان ذکر است هشت نفر از خبرگان مزبور هم‌زمان به‌عنوان عضو هیئت‌علمی دانشگاه در رشته‌های اقتصاد و مدیریت نیز فعالیت داشتند.

## ۵. تحلیل داده‌ها و یافته‌ها

ابتدا اسناد مربوط از جمله گزارش‌های پشتیبان لایحه قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۳۸۶ و ۱۳۹۴، خود قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و همچنین گزارش‌های تخصصی مرکز پژوهش‌های مجلس در خصوص خط‌مشی مالیات موردبررسی دقیق و تحلیل اولیه قرار گرفت که در نتیجه آن، چارچوب کلی و اولیه مضامین شکل گرفت؛ سپس با هدف شناسایی ابعاد و عناصر الگوی مطلوب ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش‌افزوده و بر مبنای چارچوب کلی به‌دست‌آمده از مرور اسناد بالادستی و پشتیبان، پرسش‌های مصاحبه نیمه‌ساختاریافته در خصوص ضرورت‌ها، الزامات، شیوه‌ها، بسترها، مشکلات و آسیب‌ها، چگونگی و غیره، ارزیابی خط‌مشی‌های مالیاتی با تمرکز بر خط‌مشی مالیات بر ارزش‌افزوده طراحی شد. بعد از آن، مصاحبه با سیزده خبره به‌طور تدریجی (در چهار دسته) برای نیل بهتر به کفایت مضامین، مطابق شکل ۲، انجام گرفت.

1. Dependability
2. Confirmability
3. Transformability



شکل ۲. حرکت رفت و برگشتی جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها برای دستیابی به کفایت مضامین در پژوهش حاضر (نگارندگان)

در ابتدای هر مصاحبه خلاصه‌ای از طرح پژوهش و تعاریف مبنایی برای ایجاد مبنای گفتگویی مشترک بیان شد. هر مصاحبه حدود دو ساعت به طول انجامید؛ سپس تحلیل متون (منابع مکتوب و مصاحبه‌های پیاده شد) با کدگذاری مضمونی صورت گرفت و شبکه مضامین به دست آمد و بر اساس آن مدل نهایی استخراج شد. فرآیند صورت گرفته در قالب شکل ۳، نشان داده شده است.

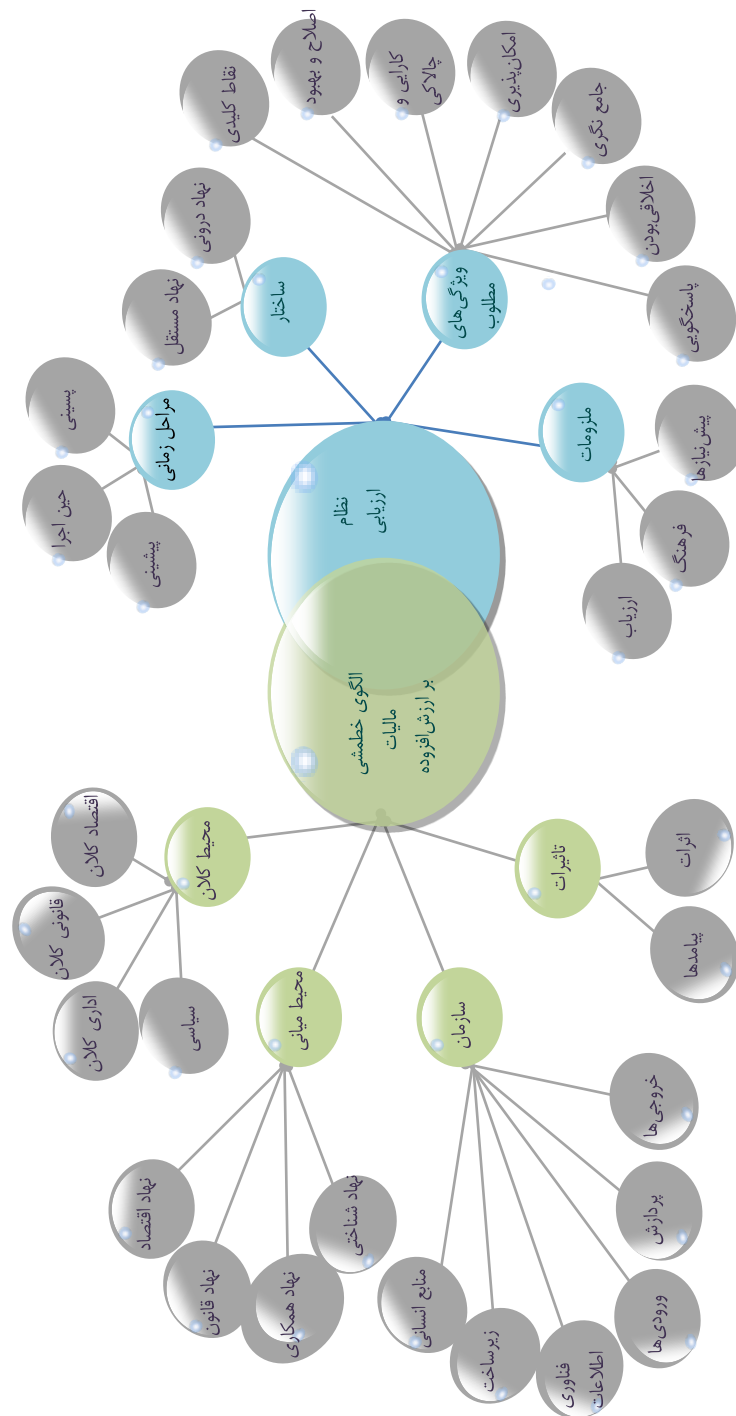
<b>مرحله اول: آماده‌سازی</b>
<p>۱. قوانین، مستندات و گزارش‌های مرتبط به خط‌مشی مالیات بر ارزش‌افزوده جمع‌آوری شد؛</p> <p>۲. مصاحبه از خبرگان شناسایی‌شده حوزه خط‌مشی مالیات بر ارزش‌افزوده اخذ شده و صوت مصاحبه پیاده‌سازی شد.</p>
<b>مرحله دوم: کدگذاری توصیفی (مضامین پایه)</b>
<p>۱. مستندات و مصاحبه‌های اخذشده به‌صورت کلی صورت مرور شد؛</p> <p>۲. گزاره‌های مرتبط با موضوع شناسایی و کنار آن‌ها یادداشت‌گذاری شد و گزاره‌های کاملاً بی‌ربط حذف شد؛</p> <p>۳. با مرور مجدد گزاره‌ها، کدهای توصیفی (شامل مفاهیم کلیدی صریح یا مکنون) در کنار هر گزاره درج شد.</p>
<b>مرحله سوم: کدگذاری تفسیری (مضامین سازمان دهنده)</b>
<p>۱. تمامی کدهای توصیفی (پایه) در کنار هم قرار داده شده و سعی شد با یافتن وجوهی از اشتراک یا افتراق، کدهای اولیه دسته‌بندی شوند و بدین ترتیب کدهای تفسیری ظاهر شده و ذیل آن کدهای توصیفی درج شدند؛</p> <p>۲. معنای خوشه‌ها در ارتباط با سؤال پژوهش و حوزه مطالعاتی، بارها موردبازبینی، تحلیل و تفسیر قرار گرفت.</p>
<b>مرحله چهارم: کدگذاری رابطه‌ای (یکپارچه‌سازی از طریق مضامین فراگیر)</b>
<p>۱. با مرور و تحلیل چندباره کدهای سازمان‌دهنده سعی شد مضامینی فراگیر که رابطه مضامین تفسیری را نشان می‌دهد، استخراج شود و بدین صورت شبکه مضامین ایجاد شد؛</p> <p>۲. شبکه مضامین در قالبی شماتیک برای تجسم مضامین سطوح سازمان‌دهنده و فراگیر در تحلیل، ترسیم شد.</p>
<b>مرحله پنجم: ارائه الگوی تحلیلی و اعتبارسنجی</b>
<p>۱. الگوی نهایی ارزیابی خط‌مشی مالیات بر ارزش‌افزوده با تطبیق و تحلیل شبکه مضامین و مبانی نظری موضوع استخراج شد؛</p> <p>۲. کدگذاری مضامین و الگوی مستخرجه اعتبارسنجی شد.</p>

شکل ۳. فرآیند تحلیل مضمونی در پژوهش حاضر (نگارندگان)

با انجام تحلیل مضمون، در مجموع ۲۴۹ کد توصیفی (مضمون پایه) استخراج شد و از تحلیل آن‌ها ۳۵ کد تفسیری (مضمون سازمان‌دهنده) به‌دست آمد و در آخر نیز با بررسی نهایی ۸ کد رابطه‌ای (مضمون فراگیر) حاصل شد. در جدول ۳، به‌علت کثرت کدها، از ذکر کدهای توصیفی خودداری شده و تنها کدهای تفسیری و رابطه‌ای ارائه شده است.

جدول ۳. کدهای تفسیری و رابطه‌ای استخراج‌شده (نگارندگان)

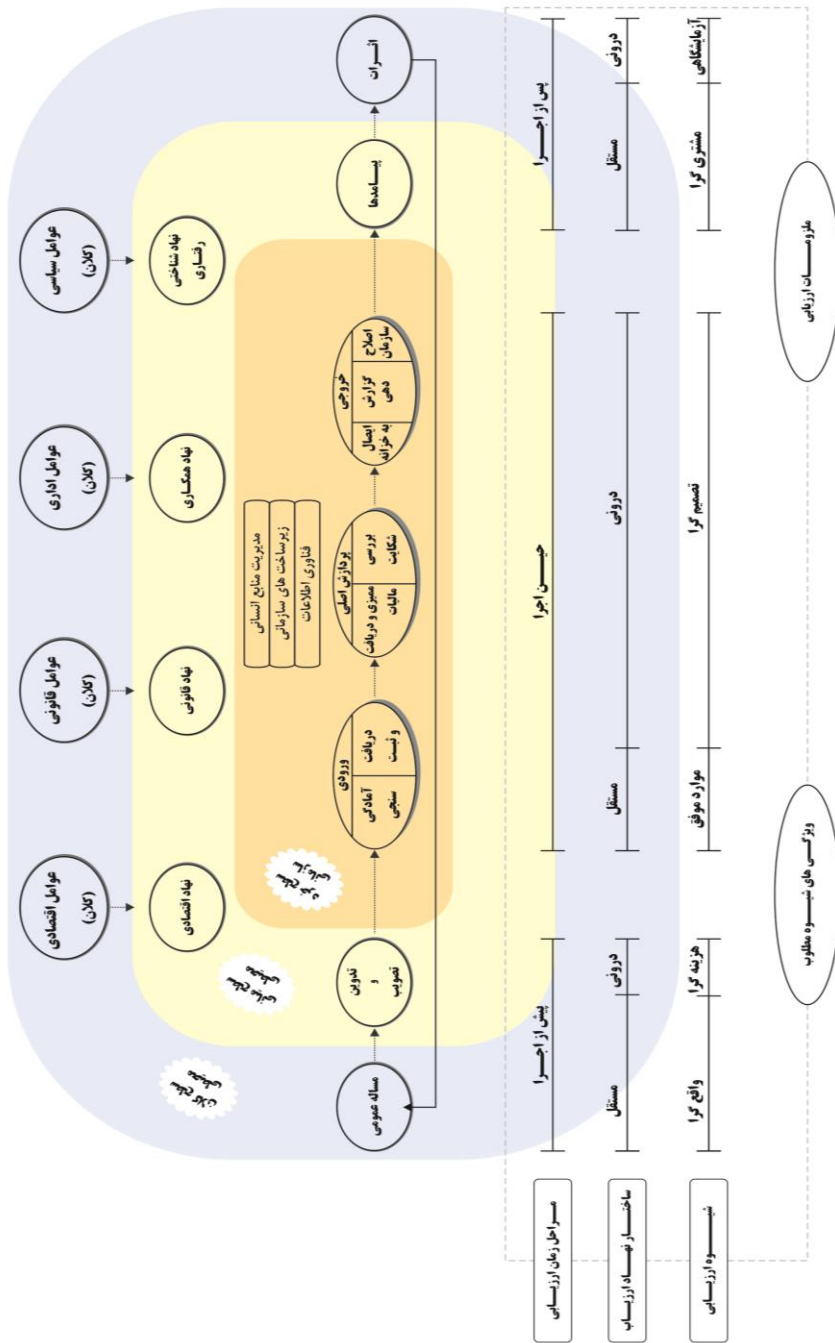
رابطه‌ای	تفسیری	رابطه‌ای	تفسیری
مراحل زمانی ارزیابی	ارزیابی پیشینی	مؤلفه‌های محیطی	عوامل اقتصاد کلان
	ارزیابی حین اجرا		عوامل قانونی کلان
	ارزیابی پسینی		اداری کلان
ساختار ارزیابی	نهاد ارزیابی مستقل	سطح نهادی	سیاسی
	نهاد ارزیابی درونی		نهاد اقتصاد میانه
	سنجش نقاط کلیدی		نهاد قانونی میانه
ویژگی‌های شیوه مطلوب ارزیابی	توجه به اصلاح و بهبود	سطح سازمانی	نهاد همکاری
	کارایی و چالاکی		نهاد شناختی - رفتاری
	امکان پذیر بودن		مدیریت منابع انسانی
ملزومات ارزیابی	جامع‌نگر بودن	سطح سازمانی	زیرساخت‌های سازمانی
	اخلاقی بودن		فن‌آوری اطلاعات
	تسهیل‌پاسخگویی		آمادگی سنجی (ورودی)
ملزومات ارزیابی	پیش‌نیازهای ارزیابی	سطح سازمانی	دریافت و ثبت اطلاعات (ورودی)
	فرهنگ ارزیابی		ممیزی و دریافت مالیات
	ویژگی ارزیابان		بررسی شکایات (پردازش اصلی)
			ایصال به خزانه (خروجی‌ها)
			گزارش‌دهی (خروجی‌ها)
			اصلاح سازمان (خروجی‌ها)
			پیامدها (میان‌مدت)
		تأثیرات	اثرات (بلندمدت)



شکل ۴. شبکه مضامین ارزیابی خطمی مایات بر ارزش افزوده (تک‌اندگان)

متعاقب تکمیل فرآیند کدگذاری، مضامین پایه، سازمان دهنده و فراگیر برای تفهیم بهتر در قالب شبکه مضامین ترسیم شد که در شکل ۴، (بدون ذکر مضامین پایه) نشان داده شده است. در پاسخ به سؤال‌های پژوهش و بر اساس یافته‌های تحلیل مضمون، شامل مضامین پایه، سازمان دهنده و فراگیر و با توجه به مبانی نظری موضوع، الگوی جامع و نظام‌مند خطمشی مالیات بر ارزش افزوده، پیرامون مضامین فراگیر خطمشی‌گذاری و به‌طور خاص مؤلفه‌های سطح سازمان، ترسیم شد. این الگو با عاریه مدل پویای چرخه خطمشی‌گذاری که از تشخیص مسئله شروع و به تدوین و اجرا به خروجی منتج می‌شود و تلفیق آن با مدل ایستای سطوح سه‌گانه زمین‌های کلان، میانه و خرد، تلاش کرده است مضامین مستخرج را در قالبی جامع و اندیشیده بازچینش کند؛ از سوی دیگر، با عطف منطقی مضامین ارزیابانه مستتر در اسناد و مصاحبه‌ها به الگوی به‌دست‌آمده، سعی کرده است مدل جامع ارزیابی در تمام مراحل خطمشی مالیات بر ارزش افزوده را در بستر محیطی خود ارائه کند (شکل ۵).

این ترکیب با مفاهیم اصلی مستتر در الگوهای متعالی ارزیابی رایج که اغلب بر نقش زمینه در فرآیند خطمشی‌گذاری و ارزیابی آن هم‌نظر هستند، نیز همخوانی دارد.



شکل ۵. الگوی جامع ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش افزوده (نگارندگان)



در این الگو، سطوح زمینه‌ای به دو قسمت محیط کلان و محیط میانی تقسیم شده است. با بررسی دقیق و همه‌جانبه مضامین به‌دست‌آمده از مطالعات و مصاحبه‌های انجام‌شده، مشخص شد که یکی از بارزترین موضوع‌هایی که در تمام محتوای بررسی‌شده مورد اشاره واقع شده است، بحث پیرامون عوامل محیطی و چالش‌های کلان اثرگذار بر خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده است. عواملی که در این سطح قرار می‌گیرند دارای چند ویژگی هستند؛ نخست، امکان تأثیرگذاری بر آن‌ها بسیار کم است؛ دوم، احتمال تغییر کوتاه‌مدت در آن‌ها بسیار کم است؛ سوم، میزان تأثیر آن‌ها بر مؤلفه‌های خطمشی مالیاتی بسیار زیاد است؛ چهارم، اصلاح رویه‌های اشتباه در آن‌ها خارج از توان سازمان امور مالیاتی است. در ادامه با بررسی مجدد مضامین به‌دست‌آمده، دسته‌ای از مؤلفه‌های محیطی خودنمایی کرد که هرچند در نگاه نخست، شکل عوامل محیطی را به خود می‌گیرند، اما تفاوت‌هایی با آن‌ها داشتند؛ ازجمله آنکه نخست، تأثیر مستقیم، سریع و نزدیک‌تری بر فرآیند اجرای خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده دارند و دوم، در میان مدت امکان تأثیرگذاری بر آن‌ها و تغییر آن‌ها میسر است. با توجه به نزدیکی صفات این مضامین با تعریف نهاد در علوم اجتماعی به معنای هنجارهای اجتماعی (اشتریان، ۱۳۸۷) و در علوم اقتصادی به معنای عادات فکری جمعی شکل‌دهنده قواعد بازار (مشهدی احمد، ۱۳۹۲) این دسته از مضامین سازمان‌دهنده، سطح نهادی نامیده شدند.

سطح سوم بررسی، سطح سازمانی است که در آن تمام عوامل و مؤلفه‌های مرتبط با عملیات اجرایی خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده در سازمان امور مالیاتی، بررسی می‌شوند. این مؤلفه‌ها که امکان تغییر در آن‌ها در کوتاه‌مدت وجود دارد و بخش عمده آن در اختیار سازمان امور مالیاتی است را می‌توان به‌طور کلی در دو دسته ستادی و صفی طبقه‌بندی کرد.

مؤلفه‌های ستادی که خبرگان پژوهش به‌طور مکرر حل معضلات این بخش را شرط لازم حل مشکلات عملیات اصلی خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده عنوان کرده بودند، عبارت‌اند از: مدیریت منابع انسانی، زیرساخت‌های سازمانی و فناوری اطلاعات.

از سوی دیگر، مضامین مطرح‌شده درخصوص عملیات اجرایی که به‌طور مستقیم با وظایف و فرآیندهای مرتبط با هدف خطمشی در بخش صف طبقه‌بندی شد، با توجه به ماهیت سیستماتیک و پویای عملیات، محوریت مدل به این بخش محول شد؛ بدین صورت که عملیات آمادگی‌سنجی، دریافت اظهارنامه و ثبت اطلاعات آن به‌عنوان ورودی، ممیزی هوشمند، دریافت مالیات و رسیدگی صحیح به شکایات به‌عنوان پردازش اصلی و ایصال مالیات و عوارض به خزانه دولت و شهرداری‌ها، همچنین انواع گزارش‌دهی و اصلاح سازمان به‌عنوان خروجی اولیه سیستم سازمانی به‌دست آمد؛ البته سعی شده است در دسته‌بندی مضامین این بخش، توالی مضامین سازمان‌دهنده رعایت شود و از مفهوم سیستم درون مرحله اجرای چرخه خطمشی به‌عنوان نخ

تسبیحی که مضامین سازمان‌دهنده را به هم متصل می‌کند، بهره‌برداری شد؛ بنابراین دو مرحله تشخیص مسئله و تدوین راه‌حل به‌طور توالی منطقی قبل از اجرا ترسیم شد که تکرار زیاد مفاهیم مرتبط با آن در مصاحبه‌ها، مؤید حضور آن‌ها در مدل است.

تأثیرات، دسته دیگری از مضامین هستند که به لحاظ جایگاه در امتداد خروجی‌های خطامشی قرار دارند؛ یعنی می‌توان آن‌ها را مقاصد اصلی و فرعی خطامشی‌گذار به حساب آورد که برخی به‌صورت صریح در اسناد ذکر شده است و برخی دیگر را خبرگان عنوان داشتند.

جنس تأثیرات خطامشی از جنس اهداف خطامشی است که در لایه‌های سطح محیط میانی (نهادی) و سطح کلان محیطی به‌وقوع می‌پیوندد. آنچه باعث شد این دسته از مضامین در کنار مضامین سطوح میانی و کلان آورده نشود، نخست، تفاوت ماهیت مضامین بود که یکی از جنس مؤلفه‌ها و مشکلات مؤثر بر خطامشی است که بیشتر جنبه یک‌سویه داشته و اجرای خطامشی از آن متأثر است و دیگری (مضامین آثار) از جنس اهداف است که به‌نوعی نیت خطامشی‌گذار برای تأثیرگذاری در لایه میانی و محیطی و برآوردن نیازهایی است که در آن سطح پدیدار شده‌اند.

علی‌رغم شباهت سطح اثرگذاری و زمان اثرگذاری، مضامین تأثیرات، در ردیف دسته مضامین سطوح میانی و کلان قرار می‌گیرد؛ اما پژوهشگر این دسته از مضامین سازمان‌دهنده، یعنی پیامدهای میان‌مدت و اثرات بلندمدت را در جایگاهی در امتداد فرآیند اجرایی خطامشی و متمایز از بقیه قرار داده است. اولاً تأثیرات از جنس هدف هستند و اثرپذیر از خطامشی درحالی‌که مؤلفه‌های محیطی از جنس عوامل و چالش‌های مؤثر بر چرخه خطامشی، دوم اینکه مضامین دسته تأثیرات در امتداد نگاه سیستمی عملیات اجرایی قرار می‌گیرد؛ چراکه با بررسی مکرر خروجی‌ها، اعم از خروجی اولیه، پیامدها و اثرات، ارزیابی پس از اجرای خطامشی اتفاق می‌افتد که به خاتمه یا اصلاح خطامشی با توجه به الزامات محیطی می‌انجامد؛ بنابراین در یک نگاه نظام‌مند چرخه خطامشی‌گذاری از مسئله عمومی که یک نیاز ملی است آغاز و در ادامه با تدوین راه‌حل و تصویب آن در قالب قانون وارد فاز اجرا می‌شود. با این نگاه، محوریت مدل شکل گرفته و مضامین تعیین مسئله (در سطح کلان) و تدوین و تصویب (در سطح میانی) مفروض دانسته شد و چرخه تکمیل گردید.

اما جایگاه ارزیابی همان‌طور که در بخش اول بیان شد بخشی از مفهوم ارزیابی پس از اجرا است؛ بنابراین مضامین مطرح‌شده مرتبط با ارزیابی در مدل در جایگاهی به موازات تمام مراحل دستورکارگذاری، تدوین و اجرای خطامشی قرار داده شد تا ارتباط میان آن‌ها در بستر محیطی بهتر نمایش داده شود. مضامین سازمان‌دهنده ارزیابی عبارت‌اند از:

الف) ملزومات ارزیابی، دسته‌ای از مضامین پیرامون ارزیابی در قالب ملزومات تجمیع شدند که شامل پیش‌نیازهای ارزیابی (تعریف نظام ارزیابی، ضمانت اجرایی نظام ارزیابی در قانون، توجه به

جایگاه اصیل ارزیابی در فرآیند قانون‌گذاری)، فرهنگ ارزیابی (لزوم ایجاد زمینه فرهنگی برای ارزیابی در سطوح مختلف مردم و مسئولان) و ویژگی ارزیابان (ویژگی‌های موردنیاز برای افرادی که به ارزیابی دست می‌زنند است، از جمله تعهد به اصول اخلاقی و حرفه‌ای، شایستگی و تخصص و عدم سوگیری در بررسی‌ها) است.

ب) مراحل زمانی ارزیابی که خود به سه مرحله پیش از اجرا، حین اجرا و پس از اجرا تقسیم می‌شود. خبرگان و اسناد موردبررسی به‌صراحت بر لزوم اجرای ارزیابی در هر سه مرحله و ترکیب آن‌ها با یکدیگر، تأکید داشتند.

ج) ساختار ارزیابی: دسته‌ای از مضامین بر مفاهیمی چون لزوم نظارت مردمی و دستگاه‌های مستقل در مقابل خودکنترلی سازمان اشاره داشتند؛ بنابراین با این خط تمایز دو دسته ارزیابی درونی و مستقل شکل گرفت که در هر مرحله از ارزیابی لازم است دو دسته نهاد بیرونی و درونی به ارزیابی موازی یا متوالی بپردازند.

د) ویژگی‌های شیوه مطلوب ارزیابی: خبرگان موردمصاحبه در خلال صحبت‌های خود یا در پاسخ به سؤال صریح پژوهشگر درخصوص اینکه «یک ارزیابی مطلوب از خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده در هر مرحله چگونه تحقق می‌یابد؟» پاسخ‌هایی را ارائه کردند که بیشتر در وصف ویژگی‌های مطلوب مدل ارزیابی و پیشنهاد نهادهای مسئول ارزیابی بود تا مدل ارزیابی؛ بنابراین پژوهشگر با توجه به ویژگی‌های مدل ایده‌آل در هر مرحله و تطبیق آن‌ها با خصایص الگوهای ارزیابی موجود در مبانی نظری خطمشی، بهترین و نزدیک‌ترین گزینه را در هر مرحله ارائه کرد. این ویژگی‌ها عبارت‌اند از:

۱. سنجش نقاط کلیدی: الگوی ارزیابی مرز و حدود ارزیابی را رعایت کند و به‌جای ورود جزئی و مکرر (که هزینه‌های بسیاری در بردارد) به شناسایی و سنجش گلوگاه‌ها و نقاط کلیدی بپردازد؛ به عبارتی طبق قاعده پاره‌تو با ۲۰ درصد فعالیت ارزیابان، ۸۰ درصد نتایج ایده‌آل از ارزیابی به‌دست آید؛ ۲. توجه به اصلاح و بهبود: الگویی مطلوب است که با نیت اصلاح به‌کار گرفته شود و ماهیت ساختاری آن، به حل مسئله کمک کند، موجب افزایش آگاهی مجریان و خطمشی‌گذاران برای اتخاذ تصمیم‌های بهتر شود و در کل بر همدلی‌ها بی‌افزاید و نه آنکه مشکلات و تنش‌ها را افزایش دهد و ابزاری برای گروکشی سیاسی پدید آورد؛ ۳. کارایی و چالاکی: الگویی که برای مثال با ارائه چک‌فهرست‌های ساده و همه‌فهم، هزینه آموزش را پایین آورد و با توجه به سطح اهمیت موارد (ارزیابی مهم‌ترین پرونده‌ها)، با سرعت زیاد و هزینه کم نتایج موردنظر را محقق کند؛ ۴. امکان‌پذیر بودن: توجه به امکانات و ملزومات در الگوی ارزیابی مطلوب لازم است. برای مثال «سازمان و ساختار آن باید با الگوی پیشنهادی همخوانی داشته باشد و گرنه سنگ بزرگ علامت نزدن است»؛ ۵. جامع‌نگر بودن: نخست، ارزیابی باید دارای

نظامی هماهنگ با سایر بسته‌های نظارتی و سیاست‌های کلی نظارتی باشد؛ دوم، نتایج ارزیابی باید به قضاوت منصفانه کمک کند، نه آنکه بدون توجه به زمینه و امکانات موجود، مقایسه‌های بدمن مبنا انجام دهد؛ چراکه در این صورت مجریان ناامید می‌شوند و مقاومت آن‌ها زیاد شده و اساساً هدف ارزیابی مخدوش می‌شود؛ ۶ اخلاقی‌بودن: ارزیابی در هر مرحله باید تحت اصول انسانی و اسلامی انجام پذیرد. برای مثال، نفوذ به حریم خصوصی کارکنان برای دستیابی به برخی اطلاعات ارزیابانه ممنوع است؛ از سوی دیگر، ارزیاب وظیفه دارد صدای گروه‌هایی که در فرآیند اجرا، موردظلم واقع شده‌اند و دادشان به جایی نمی‌رسد به خطمشی‌گذاران و مسئولان منتقل کند؛ چه این‌ها مؤدی باشند و چه ممیز؛ ۷. تسهیل پاسخگویی: الگوی ارزیابی مطلوب باید نتایج صریح و شفاف ارائه کند و مستندات لازم را برای اثبات ادعای خود به همراه داشته باشد. کلی‌گویی و ابهام از سوی مسئولان برای مردم پذیرفته نیست.

برای اعتبارسنجی نتایج، ابتدا کدگذاری مجدد گزاره‌ها توسط پژوهشگر بعد از گذشت دو ماه از کدگذاری نخست و محاسبه نسبت ضریب توافق خو آزمون<sup>۱</sup> انجام شد که میزان ۹۴ درصد به‌دست آمد؛ سپس با درخواست از یکی از خبرگان مستقل آشنا به حوزه مالیات و ارزیابی، کدگذاری مجدد گزاره‌ها و محاسبه ضریب توافق دگرآزمون<sup>۲</sup> انجام شد که میزان ۸۲ درصد به‌دست آمد. سرانجام، الگوی نهایی پژوهش به پنج نفر از خبرگان مصاحبه‌شونده ارائه شد که آن‌ها در قالب طیف لیکرت میزان توافق خود با الگوی به‌دست‌آمده را از کاملاً بی‌ربط (عدد ۱) تا کاملاً مرتبط (عدد ۵) اعلام کردند و میانگین نظرهای آن‌ها ۴/۲ شد که نشان‌دهنده موافقت ۸۴ درصدی آن‌ها با مدل مستخرجه است.

### ۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

با تحلیل منطقی و قیاس تطبیقی ویژگی‌های اعلامی از سوی خبرگان و خصایص الگوهای ارزیابی موجود در مبانی نظری موضوع برای هر مرحله و ضمن تعیین نهاد ارزیابی‌کننده، الگوی مطلوب ذکر شد که عبارت است از:

الف) مرحله پیش از اجرا: هنگام دستور کارگزاری، تدوین و تصویب قانون مالیات بر ارزش‌افزوده باید انجام می‌پذیرفت که البته با توجه به آزمایشی‌بودن دوره کنونی و نهایی‌نشدن می‌توان آن را هم‌اکنون نیز اجرا کرد. این ارزیابی با توجه به نهاد ارزیابی‌کننده شامل دو قسمت مکمل هم است.

*الگوی ارزیابی هزینه‌گرا توسط نهاد مجری: با توجه به ارائه لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده از سوی*

1. Intra coder agreement rate

2. Inter coder agreement rate (Cohen's K)

دولت، لازم است گزارش پشتیبان و پیوست‌های مختلف، شامل تبیین شرایط موجود ستادی اعم از نیروی انسانی، ساختار سازمانی و منابع مالی و وضعیت زیرساخت فناورانه اطلاعات کاملاً تشریح شده و نصاب‌های لازم و هزینه‌های مربوط برای رسیدن به شرایط قابل قبول اجرای مناسب خطمشی تبیین شود؛ همچنین با توجه به پژوهش‌های علمی آثار نسبت‌های شاخص‌های اقتصادی، از جمله تولید ناخالص داخلی، بودجه، واردات و صادرات و غیره بر میزان وصولی مالیات تخمین زده شود؛ سپس با توجه به پیش‌بینی رشد سال‌های آینده (حداقل ۵ ساله) طی سه سناریو بدبینانه، خوش‌بینانه و میانه، نسبت‌های سه‌گانه هزینه - درآمد، هزینه - منفعت و هزینه - مطلوبیت استخراج شده و همراه لایحه به مجلس تقدیم شود.

*الگوی ارزیابی واقع‌گرا، توسط نهاد مستقل:* نهادهای مستقل، از جمله «دبیرخانه مجمع تشخیص مصلحت»، «مرکز پژوهش‌های مجلس» و به‌خصوص مراکز پژوهشی بخش خصوصی، نظیر «اتاق بازرگانی»، لازم است با توجه به زمینه و عوامل مختلف مؤثر، پیش‌نویس لایحه را به لحاظ منطقی تحلیل و تفسیر کرده و در قالب الگوی منطقی<sup>۱</sup> ترسیم کنند؛ سپس یک نهاد محوری (برای مثال، مرکز پژوهش‌های مجلس) جلسه‌های نقد و بررسی مشترک با حضور سایر نهادهای مستقل (اتاق بازرگانی، مجمع تشخیص، مراکز پژوهشی مردم‌نهاد) و مجری (سازمان امور مالیاتی) تشکیل دهند و «نظریه اقدام»<sup>۲</sup> خطمشی را مبتنی بر الگوی منطقی تعدیل‌شده استخراج کنند. نظریه اقدام باید تفصیلی و گام‌به‌گام باشد و شاخص‌هایی قابل سنجش برای پایش اجرا و رصد نتایج و پیامدها ارائه کند.

الگوی ارزیابی واقع‌گرای نهایی که حاصل تضارب آرای مجری، خطمشی‌گذار و سایر ذی‌نفعان بوده است برای استفاده در اختیار مجری قرار گرفته و برای عموم محققان جهت نظارت همگانی منتشر می‌گردد.

ب) مرحله حین اجرا: پس از تصویب و ابلاغ قانون باید با دبدی فراخ و با عنایت به وجود مشکلات اجرایی کار ارزیابی بیشتر به خود «سازمان امور مالیاتی» و نیز «وزارت اقتصاد» محول شود؛ البته ارزیابی بینابین به‌صورت مقطعی سالانه توسط نهاد مستقل صورت پذیرد.

*الگوی ارزیابی تصمیم‌گرا، توسط نهاد مجری:* الگوی ارزیابی تصمیم‌گرا به سازمان کمک می‌کند: نخست، در اخذ تصمیم‌ها؛ دوم، مقاومت در مقابل ارزیابی را می‌شکند؛ سوم، برای کارکنان شاخص‌های ارزیابی و نقاط هدف را همواره نصب‌العین قرار می‌دهد و به هم سویی کارکنان کمک می‌کند.

*الگوی ارزیابی موارد موفق، توسط نهاد مستقل:* در این الگو ارزیابان مستقل با الهام از الگوی ارزیابی موارد موفق برینکرهاوف، سعی می‌کنند ابتدا از طریق مصاحبه با خبرگان، نقاط کلیدی را

1. Logic Model  
2. Action Model

شناسایی کنند؛ سپس با اجرای پیمایش از کارکنان و بررسی داده‌ها بهترین و موفق‌ترین موارد فعالیت اجرایی را شناسایی کرده و برای تقویت آن برنامه‌ریزی کنند. طبق عقیده برینکرهاوف (مبدع این الگو) نقاط ضعف به‌سرعت دیده می‌شود؛ اما نقاط قوت را باید با تمرکز بررسی، شناسایی و تقویت کرد؛ بدین ترتیب مقاومت کارکنان نیز شکسته شده، جوّ همدلی جایگزین فضای پلیسی می‌شود، برآوردی منصفانه از روند تکاملی خطمشی به‌دست می‌آید و مهم‌تر از همه آموزشی حین ارزیابی برای مجریان به‌وقوع می‌پیوندد که این موارد پوشش‌دهنده دغدغه‌های خبرگان پژوهش درباره نظارت اجرایی است.

ج) مرحله پس از اجرا: معنای رایج ارزیابی به مرحله پس از اجرا گره خورده است. در اینجا خروجی‌ها و تأثیرات خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده، به‌خصوص پیامدهای میان‌مدت و اثرات بلندمدت، موردبررسی قرار می‌گیرند و بازخورد آن به خطمشی‌گذاران و عموم ذی‌نفعان منعکس می‌شود.

*الگوی شبه آزمایشگاهی، توسط نهاد مجری، الگوی ارزیابی برای شناخت پیامدهای میان‌مدت و آثار بلندمدت به‌ترتیب برای بازه‌های پنج‌ساله و ده‌ساله انجام پذیرد. بدین ترتیب اکنون (هنگام تدوین) شرایط شبه‌آزمایشگاهی تنظیم شود (برای مثال، گروه کنترل از صناعی که مشمول نیستند یا کنترل زمانی بدین‌صورت که شرایط یک صنعت اکنون به‌دقت ثبت شود و در مقاطع پنج و ده‌ساله پایش شود). این کار در قالب الگوی واقع‌گرایی که ابتدا ترسیم شده بود و مقاصدی که در آن تعریف شده بود باید انجام پذیرد؛ البته در این مدل علاوه بر اهداف قصدشده، آثار مطلوب یا نامطلوب بر گروه‌های هدف یا غیرهدف نیز بررسی می‌شود. بدین ترتیب قضاوت جامع و صریحی درخصوص خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده صورت می‌پذیرد و به مجلس و سایر ارکان سیاست‌گذار برای اتمام یا اصلاح خطمشی منعکس می‌شود. این پژوهش نیز با محوریت مجری باید انجام پذیرد و در پی آن، نتایج ارزیابی به مدل مشتری‌محور نهاد مستقل نیز وارد شود. نتیجه به نظریه جدید اقدام می‌انجامد و ذخیره دانشی خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده انباشته‌تر می‌شود و به‌طور خودکار به بهبود خطمشی‌گذاری می‌انجامد.*

*الگوی ارزیابی مشتری‌گرا، توسط نهاد مجری: «مرکز پژوهش‌های مجلس» با به‌کارگیری الگوی مشتری‌گرا به‌نوعی به‌صورت هنجاری و ارزش‌مدار نظر مشتری که به‌نوعی مؤدیان، اصناف، دولت، شهرداری‌ها و به‌طور عام، کل مردم را شامل می‌شود، دخصوص خدمات و اقدامات انجام پذیرفته را جويا می‌شود و بدین ترتیب ارزیابی از عملکرد سازمان را علاوه بر تحقق شاخص‌های عملکردی کمی، از منظر مشتری نیز به‌دست می‌آورد. خروجی این ارزیابی به‌عنوان بخشی از قضاوت نهایی با خروجی مدل شبه‌آزمایشگاهی می‌تواند ترکیب شود و بدین‌سان الگویی جامع که تمام زوایا و ابعاد موضوع را در نظر گرفته است، به‌دست می‌آید.*

الگوی پیشنهادی رافع و مانع سایر نظارت‌های قانونی مجلس (دیوان محاسبات، کمیسیون اصل نود) و قوه قضاییه (سازمان بازرسی کل کشور، دیوان عدالت اداری) و سایرین نیست؛ بلکه به‌عنوان ستون فقرات ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده پیشنهاد شده است که کمک می‌کند، نظارت‌های متکثر هم‌جهت شده، مکمل همدیگر شوند و از انباشت دانشی هم بهره ببرند.

در این میان آنچه بیش‌ازپیش خودنمایی می‌کند، خلأ وجود نهادهای تخصصی خطمشی‌پژوهی مردم‌نهاد است؛ همچنین توسعه ظرفیت کمی و کیفی «مرکز پژوهش‌های مجلس» و تعریف جایگاه قانونی و وظیفه‌ای جدید برای ارزیابی لوایح و رصد قوانین مصوب است.

امید است با به‌کارگیری این الگو لایحه قانون دائمی خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده بررسی شود و با آن پایش اجرا و ارزیابی پس از اجرا انجام شده و همه این موارد به بهبود آن و دانش خطمشی‌گذار کشور و نیل به اهداف والای آن قانون منتج شود.

در راستای تکمیل پژوهش حاضر برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود در چارچوب الگوی پیشنهادی شاخص‌های دقیق ارزیابی خطمشی مالیات بر ارزش‌افزوده در هر مرحله احصاء شده و اولویت‌بندی شود؛ همچنین با انجام پژوهشی مشابه برای خطمشی‌های دیگر، الگوی جامع ارزیابی مناسب آن خطمشی استخراج شود.

## منابع

۱. الوانی، سیدمهدی، و شریف‌زاده، فتاح (۱۳۹۴). *فرآیند خط‌مشی‌گذاری عمومی* (چاپ سیزدهم). تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
۲. ارشدی، علی، نجفی زاده، سید عباس و مهدوی، مهران (۱۳۹۰). تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر قیمت‌ها در ایران. *فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*. ۱۹(۵۸)، ۱۵۸-۱۲۷.
۳. اقتصاد ایران (۱۳۸۹). کشمکش بازاریان و دولت بر سر مالیات بر ارزش افزوده. *گزارش نشریه اقتصاد ایران*، آبان ۸۹، ص ۳۲.
۴. امامی میبدی، راضیه (۱۳۹۱). ارزیابی سیاست نابسامانی مفهومی؟. *فصلنامه تخصصی سیاست‌گذاری عمومی*، ۱(۱).
۵. محمدپور، احمد (۱۳۹۰). *ضدروشن: منطق و طرح در روش‌شناسی کیفی*. (جلد دوم). تهران: انتشارات جامعه‌شناسان.
۶. مشهدی احمد، محمود (۱۳۹۲). معنا و مفهوم نهاد در اقتصاد نهادگرا؛ نگاهی به اختلافات موجود بین نهادگرایی قدیم و جدید و نقش نهادها در مناسبات اقتصادی. *فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی (رویکرد اسلامی ایرانی)*، شماره ۴۸.
۷. اشتریان، کیومرث (۱۳۸۷). رهیافت نهادی در سیاست‌گذاری نوآوری تکنولوژیک. *فصلنامه سیاست*، ۳۸(۱).
۸. معاونت مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۹۴). *گزارش دلایل بازنگری قانون مالیات بر ارزش افزوده*. تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
۹. قلی‌پور، رحمت‌الله. (۱۳۹۳). *تصمیم‌گیری سازمانی و خط‌مشی‌گذاری عمومی* (چاپ ششم). تهران: انتشارات سمت.
۱۰. محقق معین، محمدحسن. (۱۳۸۸). *مبانی ارزشیابی برنامه*. تهران: نشر موسسه ارزشیابی توانمند ساز معین.
۱۱. سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی (۱۳۹۲). به‌دست‌آمده از تارنمای <http://maslahat.ir/>
۱۲. سیاست‌های کلی برنامه ششم توسعه (۱۳۹۴). به‌دست‌آمده از تارنمای <http://maslahat.ir/>
۱۳. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده (۱۳۸۷). روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران به آدرس <http://www.rrk.ir/Laws>
۱۴. مرکز پژوهش‌های مجلس (۱۳۸۶). *مالیات بر ارزش‌افزوده و الزامات آن در ایران با تأکید بر تجارب سایر کشورها*. دفتر مطالعات اقتصادی مجلس شورای اسلامی.
15. Alkin, M. C. (2010). *Evaluation Essentials: From A to Z (1 ed.)*. New York: The Guilford Press.
16. Alkin, M. C. & Christie, C. A. (2012). An Evaluation Theory Tree. In M. Alkin (Ed.), *Evaluation roots. A Wider Perspective of Theorists' Views and Influences* (pp. 11-58). Thousand Oaks: SAGE.
17. Borenstein, M., Hedges, L. V., Higgins, P. T. & Rothstein, H. R. (2009). *Introduction to Meta-Analysis*. Chichester, UK : Wiley.



18. Brinkerhoff, R. O. (2005). The Success Case Method. a strategic evaluation approach to increasing the value and effect of training. *Advances in Developing Human Resources*, 7, 86–101.
19. Coryn, C. & Stufflebeam, D. (2014). *Evaluation Theory, Models, and Applications*. San Francisco: Jossey-Bass.
20. Cousins, J. B. (1996). Consequences of researcher involvement in participatory evaluation. *Studies in Educational Evaluation*, 22, 3–27.
21. Dye, T. (2012). *Understanding Public Policy* (14th ed.). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
22. Funnell, S. C. & Rogers, P. J. (2011). *Purposeful Program Theory. Effective Use of Theories Of Change And Logic Models*. San Francisco: Jossey-Bass.
23. Eisner, E. W. (2012). The roots of connoisseurship and criticism: A personal journey. In M. Alkin (Ed.), *Evaluation roots. A Wider Perspective of Theorists' Views and Influences* (pp. 389–401). Thousand Oaks, CA Sage.
24. Fetterman, D. M. & Wandersman, A. (2005). *Empowerment evaluation principles in practice*, New York: Guilford Press.
25. Guba, E. G. & Lincoln, Y. S. (1989). *Fourth Generation Evaluation* (1th ed.) . New Delhi: SAGE Publications.
26. Hansen, H. F., (2005). Choosing Evaluation Models: A Discussion on Evaluation Design. *Evaluation*, 11 (4), 447–62.
27. Heritage Foundation (2016). 2016 Macro-economic Data and Index of Economic Freedom. Retrieved from <http://www.heritage.org/index/explore?view=by-variables>
28. Hewitt, G. S. & Sims, R. H. (2012). The Realist Approach to Evaluation Research. an Introduction, *International Journal of Therapy and Rehabilitation* 19 (5), 205–259.
29. Howlett, M, Ramesh, M, & Perl, A. (2009). *Studying Public Policy: Policy Cycles and Policy Subsystems*(Third edition). Toronto: Oxford University Press.
30. International Monetary Fund, the Executive Director for Iran. (2011). *Article IV Consultation: Staff Report; Public Information Notice on the Executive Board Discussion; and Statement*. Country Report No. 11/241. Retrieved from <http://www.imf.org/>
31. King, N., & Horrocks, C. (2010). *Interviews in qualitative research*. London: Sage.
32. Mark, M., Henry, G. & Julnes, G. (2000) . *Evaluation: An Integrated Framework for Understanding, Guiding, and Improving Policies and Programs* (1th ed.). San Francisco: Jossey-Bass.
33. Mertens, D. M. & Wilson, A. T. (2012). *Program Evaluation Theory and Practice: A Comprehensive Guide* (1th ed.). New York: The Guilford Press.
34. Miles, I., Cunningham, P., Cox, D., Crowe, C. & Malik, K. (2006) . *Smart Innovation. A Practical Guide to Evaluating Innovation Programmes*. Brussels-Luxembourg: ECSC-EC-EAEC, European Commission.
35. Owen, J. M. (2012 ). Evaluation Forms. toward an Inclusive Framework for Evaluation Practice. In M. Alkin (Ed.), *Evaluation roots. A Wider Perspective of Theorists' Views and Influences* (pp. 386-393). Thousand Oaks: SAGE.
36. Pawson, R. (2013). *The science of evaluation: a realist manifesto*, London:

SAGE Publications. P. 13.

37. Patton, M. Q. (2005) . Utilization-Focused Evaluation. In S. Mathison (Ed.), *Encyclopedia of evaluation* (pp. 429-432). Thousand Oaks: SAGE.

38. Rossi, P., Lipsey, M., Freeman, H. (2003) . *Evaluation: A Systematic Approach* (7th ed.). Thousand Oaks: SAGE.

39. Shadish, W. R., Cook, T. D. & Campbell, D. T. (2002) . *Experimental and Quasi-Experimental Designs for Generalized Causal Inference*. Boston, MA: Houghton Mifflin.

40. Stake, R. (2010). Program Evaluation Particularly Responsive Evaluation, *Journal of MultiDisciplinary Evaluation*, 7(15), 35-59.

41. Stufflebeam, Daniel (2003). *Evaluation Models, New Directions for Evaluation*, 89. San Francisco: Jossey Bass.

42. Scriven, M. (2015). *Key Evaluation Checklist (Kec)*. Retrieved from <http://www.michaelscriven.info/>.