

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



دانشگاه آزاد اسلامی – واحد تهران مرکزی

دانشکده اقتصاد و حسابداری، گروه حسابداری

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد

عنوان:

«مقایسه میزان مالیات بر ارزش افزوده با مالیات پرداختی در

نظام مالیاتی قبلی»

استاد راهنما:

سرکار خانم دکتر آرزیتا جهانشاد

استاد مشاور:

جناب آقای دکتر امیررضا کیقبادی

پژوهشگر:

زهره نوین کرم جوان



Tehran Central Branch

Faculty Of Economics And Accounting Dementment

M.A Thesis

On Accounting

Subject:

**Comparison between Value added Tax Rate
&
Paid Tax in the previous Tax System**

Advisor:

Dr.Azita Jahanshad

Reader:

Dr.Amir Reza Keykhobadi

By:

Zohreh Novin Karam Javan

Summer 2010

سپاس:

پروردگار هستی را سپاس، که نور ایمان را در دلم، پوئیدن علم و دانش را در پیش رویم، بینش حقیقت را در سرم و آرامش را در زندگی‌ام قرار داد. سپاس که در روی زمین من چون تویی دارم و تو چون خود نداری. این امر میسر نبود مگر به عنایت پروردگار و یاری اساتید بزرگوام که در این راه از بذل هر کوششی دریغ نوزیدند و همواره با راهنمایی‌های ارزنده‌شان مرا مورد لطف قرار دادند. در پایان از کلیه دوستانی که مرا در این مسیر یاری نموده و مورد توجه و محبت خویش قرار دادند کمال امتنان را دارم.

تقدیم به مادر عزیزم؛

که همواره جام زندگی ام لبریز از مهر وجود اوست، وجودش معجزه هستی من، مهر و نوازش هایش بهترین امید زیستنم و انگیزه پویدنم و کلامش فانوس شبهای تیره من است.

تقدیم به همسر مهر بانم؛

او که نامش بهتر از تمام شعرهای ناب و بهترین سرود زندگی است، او که همواره با کلامی از شوق و امید، ترانه عشق و پویایی را در زندگی ام سراییده است.

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
۱	چکیده.....
	فصل اول: کلیات تحقیق
۳	۱-۱ مقدمه.....
۴	۱-۲ بیان مسأله.....
۵	۳-۱ ضرورت تحقیق.....
۶	۴-۱ هدف تحقیق.....
۷	۵-۱ فرضیه تحقیق.....
۷	۶-۱ تعاریف مفاهیم و واژگان اختصاصی.....
۸	۷-۱ روش انجام تحقیق.....
۸	۸-۱ اقلمر و زمانی تحقیق.....
۹	۹-۱ اقلمر و مکانی تحقیق.....
	فصل دوم: مبانی نظری تحقیق
۱۱	۲-۱ مقدمه.....
	۲-۱ بخش اول: نظام مالیاتی ایران
۱۴	۱-۱-۲ مالیات.....
۱۶	۲-۱-۲ نظام مالیاتی در ایران.....
۱۷	۳-۱-۲ انواع مالیات ها.....
۲۰	۴-۱-۲ نرخ مالیات و عوارض کالاها.....
۲۱	۵-۱-۲ مالیات و عوارض دریافتی از برخی خدمات.....
۲۲	۶-۱-۲ اهداف اجرائی قانون تجميع عوارض.....
۲۳	۷-۱-۲ مشکلاتی از قانون موسوم به تجميع عوارض که با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده رفع خواهد شد.....

۲-۲- بخش دوم : ارزش افزوده

- ۲۷ ۲-۲-۱ تاریخچه انتشار صورت ارزش افزوده.....
- ۲۸ ۲-۲-۲ مفهوم ارزش افزوده
- ۲۸ ۲-۲-۳ تعاریف ارزش افزوده
- ۲۹ ۲-۲-۴ روش‌های محاسبه ارزش افزوده
- ۲۹ ۲-۲-۵ ارزش افزوده اقتصادی
- ۳۰ ۲-۲-۶ ارزش افزوده بازار
- ۳۰ ۲-۲-۷ مزایا و دلایل بکارگیری ارزش افزوده
- ۳۲ ۲-۲-۸ چگونگی تهیه صورت ارزش افزوده.....
- ۳۸ ۲-۲-۹ ارزش افزوده و اهداف گزارشگری مالی.....
- ۳۸ ۲-۲-۱۰ ویژگی‌های کیفی اطلاعات صورت ارزش افزوده.....
- ۳۹ ۲-۲-۱۱ کاربرد ارزش افزوده در حسابداری.....

۲-۳ بخش سوم : مالیات بر ارزش افزوده

- ۴۵ ۲-۳-۱ تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده در جهان
- ۴۶ ۲-۳-۲ تاریخچه استقرار قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران
- ۴۶ ۲-۳-۳ تعریف مالیات بر ارزش افزوده
- ۴۷ ۲-۳-۴ مفهوم مالیات بر ارزش افزوده
- ۴۹ ۲-۳-۵ اصل مبداء در مقایسه با اصل مقصد.....

۴۹	..... ۲-۳-۶ نرخ‌گذاری در سیستم مالیات بر ارزش افزوده
۴۹	..... ۲-۳-۷ نرخ‌های متعدد در مقابل نرخ واحد
۵۰	..... ۲-۳-۸ نرخ‌های مؤثر
۵۰	..... ۲-۳-۹ نرخ صفر
۵۰	..... ۲-۳-۱۰ معافیت
۵۱	..... ۲-۳-۱۱ آستانه معافیت
۵۲	..... ۲-۳-۱۲ روش‌های اعمال مالیات بر ارزش افزوده
۵۴	..... ۲-۳-۱۳ روش اعتباری یا فاکتورنویسی
۵۵	..... ۲-۳-۱۴ انواع مالیات بر ارزش افزوده
۵۷	..... ۲-۳-۱۵ مقایسه بین سه نوع مالیات بر ارزش افزوده
۵۸	..... ۲-۳-۱۶ مراحل اجرای مالیات بر ارزش افزوده
۲-۴ بخش چهارم : ویژگی‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده	
۶۰	..... ۲-۴-۱ معرفی مالیات بر ارزش افزوده
۶۰	..... ۲-۴-۲ مزایای اصلی
۶۱	..... ۲-۴-۳ جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی
۶۲	..... ۲-۴-۴ ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده
۶۸	..... ۲-۴-۵ دامنه شمول
۶۸	..... ۲-۴-۶ نرخ‌های مالیات و عوارض کالاها و خدمات مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده
۶۹	..... ۲-۴-۷ معافیت در نظام مالیات بر ارزش افزوده

۶۹	..... ۲-۴-۸ نرخ صفر برای صادرات.....
۶۹	..... ۲-۴-۹ مالیات بر ارزش افزوده جایگزین تجمیع عوارض.....
۷۱	..... ۲-۴-۱۰ مصرف‌کنندگان و خرید کالاها و خدمات.....
۷۱	..... ۲-۴-۱۱ تکالیف فعالان اقتصادی.....
۷۲	..... ۲-۴-۱۲ جرائم قانونی نظام مالیات بر ارزش افزوده.....
۷۳	..... ۲-۴-۱۳ خصوصیات اصلی قانون مالیات بر ارزش افزوده.....
۷۴	..... ۲-۴-۱۴ نکاتی پیرامون تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات و عوارض توسط مضمولین ثبت‌نام واجرا.....
۷۶	..... ۲-۱۵ پیشنهاد تحقیق.....
	فصل سوم: روش‌شناسی تحقیق
۸۱	..... ۳-۱ مقدمه.....
۸۱	..... ۳-۲ فرضیه تحقیق.....
۸۱	..... ۳-۳ متغیرهای مورد مطالعه.....
۸۱	..... ۳-۴ روش تحقیق.....
۸۲	..... ۳-۵ مالیات پرداختی در نظام مالیات بر ارزش افزوده.....
۸۴	..... ۳-۶ مالیات پرداختی بر مبنای قانون تجمیع عوارض.....
۸۴	..... ۳-۷ قلمرو زمانی و مکانی تحقیق.....
۸۴	..... ۳-۸ جامعه آماری تحقیق.....
۸۵	..... ۳-۹ روش نمونه‌گیری و تعیین میزان نمونه.....
۸۸	..... ۳-۱۰ چگونگی جمع‌آوری اطلاعات.....
۸۸	..... ۳-۱۱ روش آزمون فرضیات.....

فصل چهارم: آزمون فرضیات

۹۲	..... ۴-۱ مقدمه
۹۲	..... ۴-۲ روش آزمون فرضیه
۹۴	..... ۴-۳ بلوک‌های تصادفی و تحلیل دو عاملی بدون اثر متقابل
۹۶	..... ۴-۴ آزمون فرضیه
۹۸	..... ۴-۵ تحلیل آزمون فرضیات تحقیق

فصل پنجم: نتیجه‌گیری و پیشنهادات

۱۰۱	..... ۵-۱ نتیجه‌گیری
۱۰۱	..... ۵-۲ پیشنهادات حاصل از تحقیق
۱۰۲	..... ۵-۳ سایر پیشنهادات
۱۰۳	..... ۵-۴ پیشنهاد برای تحقیقات آتی

منابع و ماخذ :

۱۰۵	..... فهرست منابع
۱۰۹	..... چکیده انگلیسی

چکیده:

در راستای گسترش شناخت نسبت به نظام مالیات بر ارزش افزوده و باتوجه به کارائی، نقات قوت و در نتیجه ضرورت اجرای این نظام مالیاتی، پژوهش حاضر به بررسی مقایسه بین میزان مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده و نظام مالیاتی پیشین (قانون تجمیع عوارض) می-پردازد. برای این منظور با بررسی شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، از میان شرکت‌های دارای شاخص‌های مدنظر تحقیق و با توجه به محاسبه گویایی حجم، نمونه‌گیری لازم انجام گردید. سپس میزان مالیات در دو نظام مالیاتی محاسبه گردید و براساس آزمون تحلیل واریانس دو عامله بدون تأثیر متقابل، پژوهش حاضر به این نتیجه دست یافت که بین میزان مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده و میزان مالیات براساس قانون تجمیع عوارض تفاوت معنی‌داری وجود دارد و از آنجا که میزان مالیات شرکت‌ها در نظام مالیات بر ارزش افزوده نسبت به مالیات در قانون تجمیع عوارض کمتر می‌باشد، این امر بزرگترین انگیزه برای پرداخت مالیات بوده و کاهش فرار مالیاتی را در پی خواهد داشت.

فصل اول: کلیات تحقیق

۱-۱ - مقدمه:

توسعه اقتصادی از عمده‌ترین اهداف اقتصادی کشورهای در حال توسعه است. در این راستا، سیاست‌های مالی از طریق تأثیر بر تخصیص عوامل تولید، توزیع درآمد و ثروت، بهبود بازدهی نیروی کار و نهایتاً، تأمین مالی سیاست‌های توسعه اقتصادی به تحقق این هدف کمک می‌کند. سیاست‌های مالیاتی نیز بخش مهمی از سیاست‌های مالی است که خود در چارچوب نظام اقتصادی کشور قرار دارد و به صورت هماهنگ با سایر سیاست‌های اقتصادی به کار گرفته می‌شود.

(یعقوبی، راحله، ۱۳۸۳، ۱)

مالیات‌بندی و دریافت مالیات را شاید بتوان از مهمترین، دشوارترین و پیچیده‌ترین فعالیت‌های اقتصادی حکومتی هر دولتی به شمار آورد. «مهمترین» است زیرا به طور معمول بقای دولت و نیز جامعه بر آن تکیه دارد. «دشوارترین» است چون با همه افراد جامعه یک به یک سر و کار دارد و «پیچیده‌ترین» است زیرا به طور ذاتی هیچ انسان اقتصادی تمایل ندارد تا از درآمد شخصی خود به سود جامعه صرف‌نظر کند. این ویژگی‌ها را نباید تنها چالش‌های یک دولت که مسئولیت اداره جامعه خود را به عهده دارد، دانست. به عبارت دیگر، از زمان آدام اسمیت اصول یا قواعدی برای مالیات‌بندی، مطرح شده است که هنوز نیز اعتبار خاص خود را دارد، این اصول عبارتند از:

- اصل «عدالت» که طبق آن افراد می‌باید بر پایه توان پرداخت خود مالیات بدهند.
- اصل «سهولت» که بر وصول مالیات در مناسب‌ترین زمان و تحت شرایط ثابت تأکید دارد.
- اصل «اطمینان» که مسایلی مانند مبلغ مالیات، زمان و چگونگی پرداخت برای مؤدی باید روشن باشد. و
- اصل «صرفه‌جویی» که به پایین بردن هزینه گردآوری مالیات نظر دارد.

به این ترتیب چالش‌های مدیریتی نظام مالیاتی هر کشوری روشن می‌شود. گردآوری مالیات به منظور تأمین مالی انواع فعالیت‌های حیاتی جامعه به طوری که عدالت رعایت شود، هزینه گردآوری حداقل باشد، فرار از مالیات به پایین‌ترین نقطه برسد، و در عین حال مردم از حمایت خود از دولت دست نکشند. در این چالش‌ها و طی تاریخ چند دهه اخیر شیوه‌های گوناگون برای مالیات‌گیری طراحی و اجرا شده است که از آن میان می‌باید در شرایط کنونی جامعه ایران به اعمال مالیات بر ارزش افزوده اشاره کرد. (ماهنامه تدبیر، شماره ۱۹۸، آبان ۸۷)

۱-۲- بیان مسأله:

اقتصاددانان، بر این عقیده‌اند که معقولترین و مناسبترین نوع درآمد دولت، مالیات است و افزون بر این، مهمترین ابزار برای اعمال سیاست‌های مالی به شمار می‌آید. همچنین به عنوان مهمترین بازار برای انتقال درآمد از گروهی از جامعه (بیشتر، گروه پر درآمد) به گروه دیگر جامعه (بیشتر، گروه کم درآمد) مورد استفاده قرار می‌گیرد. از این رو، مالیات را مؤثرترین ابزار اقتصادی دولت می‌دانند.

از سوی دیگر در کشورهایمانند کشور ما که برای تأمین هزینه‌های دولت، بیشتر به درآمدهای فروش منابع طبیعی تکیه دارند یا به طور کلی، تک محصولی هستند و در عین حال نظام مالیاتی به ویژه مالیات‌های غیرمستقیم، به دلیل پایه‌های بسیار محدود و ضعیف از ناکارآمدی جدی رنج می‌برند با توجه بیشتر به نقش مالیات‌ها در بودجه دولت و انجام اقداماتی به منظور افزایش سهم این نوع درآمدها در کل درآمدهای دولت ضرورت دارد. (دوانی، غلامحسین، ۱۳۸۷، ۸-۷)

لذا اجرای مالیات بر ارزش افزوده در راستای اصلاح و تحول نظام مالیاتی و مکانیزه نمودن سیستم مالیاتی کشور در دستور کار سازمان امور مالیاتی کشور قرار گرفت. دلایل انتخاب مالیات بر ارزش افزوده در بین کشورهای مختلف، متفاوت بوده است. لیکن تجربه کشورهای استفاده‌کننده این مالیات حاکی از موارد عدیده ذیل به عنوان مزایا و ضرورت اجرای این نوع مالیات می‌باشد:

- ۱- مالیات بر ارزش افزوده متدولوژی و تفکری است که چندین دهه از تجربه مثبت آن در سایر کشورها گذشته و مورد تأکید اکثر صاحب‌نظران و کارشناسان اقتصادی و مالیاتی بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول می‌باشد.
- ۲- این مالیات در بسیاری از کشورها ضمن تأمین بیشتر عدالت اجتماعی نسبت به سایر مالیات‌ها، و بدون از بین بردن انگیزه سرمایه‌گذاری و تولید، به عنوان منبع درآمد جدیدی در جهت افزایش درآمدهای دولت بکار برده شده است.

- ۳- از آنجایی که سیستم مالیات بر ارزش افزوده یک سیستم خود اجراست و همه مؤدیان نقش مأمور مالیاتی را ایفا می‌نمایند، هزینه وصول آن پایین است.
- ۴- با توجه به این که در این مالیات، مؤدیان برای استفاده از اعتبار مالیاتی ملزم به ارائه فاکتور خواهند بود، زمینه برای شناسایی خود به خود میزان معاملات مؤدیان فراهم می‌شود. در نتیجه، یک سیستم اطلاعاتی کامل از معاملات و مبادلات تجاری ایجاد می‌شود که علاوه بر شفاف‌سازی مبادلات و فعالیت‌های اقتصادی موجب سهولت اعمال مالیات‌های دیگر از قبیل مالیات بر درآمد و مالیات بر مشاغل می‌گردد.
- ۵- مالیات بر ارزش افزوده یک منبع درآمد باثبات و در عین حال انعطاف‌پذیر است.
- ۶- به دلیل مقطوع بودن نرخ این مالیات، زمان قطعیت آن بسیار کوتاه بوده و مشکلات طولانی بودن قطعیت مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت را ندارد. بنابراین، تأخیر در وصول درآمدهای مالیاتی به حداقل می‌رسد.
- ۷- از آنجایی که مالیات بر ارزش افزوده یک مالیات مدرن است، اجرای آن به بهبود و فن-آوری و بهره‌وری از طریق اتوماسیون اداری در سیستم مالیاتی و حسابداری مالیاتی کمک شایانی خواهد کرد. (سایت سازمان امور مالیاتی کشور طرح استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده)
- بنابراین تلاش به منظور مرتفع نمودن مشکلات نظام مالیاتی و در عین حال برخورداری از مزایای نظام مالیات بر ارزش افزوده لزوم اجرای این نظام مالیاتی را دو چندان می‌نماید. اما آیا بسترهای فرهنگی لازم برای اجرای این نظام مالیاتی در جامعه ایجاد گردیده است؟ آیا شناخت کافی نسبت به این نظام مالیاتی به جامعه ارائه گردیده است؟

۳-۱- ضرورت تحقیق:

اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی و اصلاح نظام مالیاتی الزامی و ضروری است. موفقیت نظام مالیات بر ارزش افزوده در تأمین اهداف دنبال شده از استقرار آن و همچنین برخورداری از مزایای آن، منوط به پذیرش آن توسط مؤدیان مالیاتی می‌باشد.

اصولاً در تمامی جوامع، افراد از پذیرش مالیات‌های جدید و یا افزایش ابعاد مالیات‌های موجود سرباز زده و در مقابل آن مقاومت می‌نمایند. این امر می‌تواند به دلیل تمایل افراد به کسب منافع بیشتر مادی و حفظ آن باشد. از سوی دیگر عدم آشنایی افراد با مفاهیم بخش عمومی نظیر جایگاه و نقش دولت در جامعه و ضرورت وجود آن و همچنین منافع حاصل از عملکرد صحیح بخش عمومی و به عبارتی فقر فرهنگ اقتصادی می‌تواند موجبات گسترش مقاومت مؤدیان مالیاتی را فراهم سازد. از اینرو می‌بایست، در راستای آگاه‌سازی جامعه از

اهداف، نحوه عملکرد و مزایای برقراری نظام مالیاتی فوق اقدام نمود. (ضیائی بیگدلی؛ محمدتقی، طهماسبی بلداجی؛ فرهاد، ۱۳۸۳، ۶۱)

از سوی دیگر با توجه به ویژگی‌های خاص نظام مالیات بر ارزش افزوده که عبارتند از خوداظهاری و خوداجرایی مالیاتی و اینکه مؤدیان مالیاتی در عین حال که پرداخت‌کننده مالیات هستند، وصول‌کنندگان مالیات از مصرف‌کنندگان نیز می‌باشند، ضرورت شفاف‌سازی نحوه اجرایی این نظام مالیاتی دوچندان می‌گردد. بنابراین بایستی تحقیقات جامعی جهت بررسی ابعاد گوناگون نظام مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن صورت گیرد تا با بررسی بخش‌ها و زوایای مختلف آن به گسترش شناخت و اطلاع‌رسانی در سطح جامعه کمک نموده تا به دنبال آن مقاومت در برابر اجرای قانون که ناشی از کم‌اطلاعی است، کاهش یابد.

۱-۴- هدف تحقیق:

با توجه به اینکه بین سطح فرهنگ مالیاتی و فرار از پرداخت مالیات رابطه برقرار می‌باشد و از طرفی رواج و گسترش باور و فرهنگ مالیاتی در کشور و کاهش فرارهای مالیاتی، توسعه عدالت مالیاتی که مورد توجه مؤدیان مالیاتی می‌باشد را تضمین خواهد کرد، لذا اولین راه برای مقابله با فرار مالیاتی فرهنگ‌سازی است. آشنا ساختن مردم از آثار مثبت پرداخت مالیات در جامعه و ایجاد اطمینان از هزینه وصول مالیات در گسترش رفاه اجتماعی، از جمله عوامل گسترش فرهنگ مالیاتی است. (نیکخو، کسر؛ ۱۳۸۵، ۱۱۵)

در عین حال به نظر می‌رسد در کنار اشاعه فرهنگ مالیاتی، ارائه اطلاعات جامع و مناسب در زمینه نظام‌های مالیاتی و نحوه اجرای آنها نیز به گسترش شناخت مؤدیان مالیاتی و در پی آن کاهش فرار مالیاتی می‌انجامد.

پژوهش حاضر با هدف بررسی مقایسه میزان مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده و میزان مالیات بر اساس قانون تجمیع عوارض به عنوان محور اصلی، اهداف ذیل را نیز دنبال می‌کند:

۱) شناخت ویژگی‌های خاص نظام مالیات بر ارزش افزوده مصوب در ایران و نحوه اجرای آن (راهکارهای اجرایی لحاظ شده در آن).

۲) محاسبه میزان مالیات بر ارزش افزوده بر اساس اطلاعات مندرج در صورتهای مالی اساسی.

۳) پیش بینی میزان مقبولیت نظام مالیات بر ارزش افزوده بر اساس انجام مقایسات لازم میان نتایج حاصل از اجرای نظام جدید و قدیم مالیاتی .

۱-۵- فرضیه تحقیق:

بر اساس مساله اصلی تحقیق که عبارت است از : آیا اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده می تواند تغییرات عمده ای در میزان مالیات پرداختی شرکتها ایجاد نماید یا خیر؟ فرضیه زیر مورد توجه قرار می گیرد:
بین میزان مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده و نظام مالیاتی پیشین تفاوت معنی-داری وجود دارد.

۱-۶- تعریف مفاهیم و واژگان اختصاصی:

مالیات بر ارزش افزوده:

تعریف نظری مالیات بر ارزش افزوده: نوعی مالیات چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره واردات، توزیع و تولید بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالای فروخته شده یا خدمات ارائه شده در هر مرحله اخذ می‌گردد، ولی مالیات پرداختی در هر مرحله از زنجیره واردات، تولید و توزیع به عنصر مرحله بعدی زنجیره انتقال می‌یابد، تا نهایتاً توسط مصرف-کننده نهایی پرداخت گردد.

تعریف عملیاتی مالیات بر ارزش افزوده (مطابق مفاد عملیات مقرر در قانون):

مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی است که کلیه عرضه‌کنندگان کالاها و خدمات بعنوان مؤدیان این نظام مالیاتی باید علاوه بر بهای کالا یا خدمت عرضه شده، به صورت درصدی از بهای فروش کالاها یا خدمات، در زمان فروش از خریداران اخذ و به صورت دوره‌ای (فصلی) به سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند. (آشنایی با مالیات بر ارزش افزوده برای فعالان اقتصادی، ۱۳۸۷، ۴)

ارزش افزوده:

ارزش افزوده معادل ارزش ایجاد شده در هر مرحله از تولید است. به عبارتی ارزش افزوده برابر ارزش کالاها و خدمات ارائه شده منهای حاصل جمع ارزش نهاده‌های تولیدی مورد استفاده در هر مرحله از تولید (نظیر مواد خام، انرژی، وسائط نقلیه و غیره) است. (یعقوبی، مرحله، ۱۳۸۳، ۲۱)

قانون تجميع عوارض:

مالیات تجميع عوارض به عنوان مالیات بر مصرف که طبق قانون خاص تجميع عوارض نامیده شده و از تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱ جایگزین مالیات بر مصرف و فروش می‌باشد. این قانون پیش از تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده بعنوان جزئی از مالیات‌های غیرمستقیم بر مصرف و فروش، ملاک عمل بوده است و با اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده حذف گردیده است. (دوانی، غلامحسین، ۱۳۸۷، ۱۵)

مالیات‌های غیرمستقیم:

مالیات‌هایی هستند که بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و به مصرف کننده تحمیل می‌گردد شامل مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش می‌باشد. (عبدی؛ محمدرضا، مورد؛ اردشیر، کباری؛ رضا، ۱۳۸۸، ۲۱)

مؤدی:

فعالان اقتصادی اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی که اقدام به فروش، صادرات یا واردات کالاها و خدمات مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌کنند و طبق ضوابطی که سازمان امور مالیاتی اعلام می‌نماید مکلف به ثبت‌نام شده‌اند، مؤدی محسوب می‌شوند. (وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور، راهنمای مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده، ۱)

۱-۷- روش انجام تحقیق:

روش این تحقیق در بخش ادبیات موضوع کتابخانه ای و در بخش متدلوژی توصیفی و تحلیلی و در عین حال تاریخی است. و تاریخی است زیرا ارائه اطلاعات بر اساس اطلاعات تاریخی صورتهای مالی اساسی صورت گرفته است.

۱-۸- قلمرو زمانی تحقیق:

در این تحقیق امکان دسترسی به متغیرهای موردنیاز حسابداری از اهمیت زیادی برخوردار است. از جمله آنها می‌توان به فروش، خرید موجودی کالا، هزینه‌های تحقق یافته و ... اشاره نمود که از طریق صورتهای مالی قابل استخراج می‌باشند. بنابراین دوره پنج ساله از سال ۱۳۸۳ لغایت سال ۱۳۸۷ به عنوان قلمرو زمانی تحقیق در نظر گرفته می‌شود.

۹-۱- قلمرو مکانی تحقیق:

جامعه آماری، مجموعه شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. البته شرایط خاص موردنظر می باشد که احراز این شرایط توسط شرکت ها جهت انجام بررسی های آماری ضروری است. این شرایط در فصل سوم مورد بحث قرار خواهند گرفت.

فصل دوم: مباني نظري

مقدمه:

دولت‌ها برای ایفای نقش خود در اقتصاد، نیازمند برخورداری از منابع درآمدی هستند. مالیات‌ها مهمترین منبع درآمد دولت‌ها می‌باشند. در واقع مالیات‌ها، قیمت‌یابهای خدمات دولت است که مردم می‌پردازند. اتکاء بیمارگونه بعضی از دولت‌ها به درآمدهای سهل‌الوصول نظیر درآمدهای نفتی، عوارض گمرکی و ... به ارتباط ارگانیک دولت و مردم در بعضی از امور خدشه وارد نموده است، به نحوی که دولت‌ها می‌توانند بدون توجه به تقاضای مردم روز به روز بزرگتر و غیرکاراثر شوند. بدیهی است در این شرایط مالیات‌ها کارکرد مناسب خود را از دست داده و خود را با پیکره بیمار اقتصاد هماهنگ می‌سازند. (طهماسبی بلداجی، فرهاد، ۱۳۸۳، و)

در ایران با وجود گسترش نقش دولت در اقتصاد در چند دهه گذشته، نظام مالیاتی ما نه تنها نتوانسته نقش شایان توجهی در تأمین مالی دولت داشته باشد، بلکه به مرور هم از توان آن کاسته شده است. نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی، یکی از مهمترین و رایج‌ترین شاخص‌هایی است که برای مقایسه میزان استفاده از ظرفیت مالیاتی کشورها به کار گرفته می‌شود و تعیین کننده توان و کارایی نظام مالیاتی به شمار می‌آید. این نسبت در سال ۱۳۴۹، در بالاترین سطح خویش، یعنی ۱۰/۱ درصد قرار داشت و از آن پس، با نوسان‌هایی با یک روند کاهش، به پایین‌ترین سطح خود یعنی ۳/۹ درصد در سال ۱۳۷۴ رسید. کاهش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در دوره مورد بررسی، نشان‌دهنده روند کاهشی توان نظام مالیاتی در انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت است. از طرف دیگر نبود مالیات‌های عمومی بر مصرف در ایران باعث شده که کشور از یک نظام پایه‌ای مالیاتی محروم بماند. (دوانی، غلامحسین، ۱۳۸۷، ۱۱)

در این میان مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک نوع مالیات بر مصرف مدرن تا حد زیادی برای اصلاح نظام مالیاتی ایران مفید می‌باشد. چرا که بررسی نتایج حاصل از اجرای این نظام مالیاتی در کشورهایی که آن را تجربه کرده‌اند بیانگر این مطلب است که اجرای این سیستم مالیاتی اثر مثبت بر درآمدهای دولت داشته و در برخی موارد این افزایش قابل توجه بوده است. (طهماسبی بلداجی، فرهاد، ۱۳۸۳، و)

قابل ذکر است که موفقیت نظام مالیات بر ارزش افزوده در تأمین اهداف دنبال شده از استقرار آن و همچنین برخورداری از مزایای آن، منوط به پذیرش آن توسط مؤدیان مالیاتی می‌باشد. چرا که بروز مقاومت از سوی مؤدیان مالیاتی و همچنین وجود انگیزه‌های مالیات‌گریزی می‌تواند موجبات گسترش هزینه‌های اجرایی این نظام مالیاتی را سبب شود و عملاً از کارایی آن بکاهد. از اینرو مشاهده می‌شود که در بسیاری از جوامع برخوردار از نظام مالیات بر ارزش افزوده، پیش از استقرار نظام فوق‌فعالیتهای گسترده‌ای جهت ایجاد زیرساخت‌های لازم فرهنگی و روانی در جامعه صورت پذیرفته است. آماده‌سازی جامعه در پذیرش این نظام

مالیاتی به مراتب مهمتر و سخت تر از فراهم آوردن امکان سخت‌افزاری مورد نیاز می‌باشد. چرا که شکل‌گیری فرهنگ مالیاتی در طول زمان صورت پذیرفته و از نسلی به نسل دیگر منتقل می‌شود. (ضیائی بیگدلی؛ حمدتقی، طهماسبی بلداجی؛ فرهاد، ۱۳۸۳، ۶۰)

از اینرو می‌بایست در راستای استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در زمینه آگاه‌سازی و اطلاع‌رسانی جامعه از اهداف، نحوه عملکرد و مزایای برقراری نظام فوق کوشید.

بخش اول: نظام مالیاتی ایران

1-1-2- مالیات چیست؟

مالیات همزاد تشکیل اولین جوامع بشری می‌باشد. بشر در تقابل با خطرات ناشی از حمله حیوانات درنده و حوادث طبیعی و امکان تأمین معیشت بهتر به زندگی اجتماعی روی آورد. در زندگی اجتماعی پاره‌ای از خدمات به صورت جمعی انجام می‌گرفت که جهت انجام آن همکاری تمام یا بخشی از افراد جامعه ضرورت می‌یافت.

این همکاری جمعی در دوران اولیه با در اختیار نهادن نیروی بدنی افراد به اجتماع آغاز شد که این نوع همکاری اصطلاحاً «بیگار» یا «بیگاری» خوانده می‌شد که در واقع نوعی مالیات غیر نقدی بوده است. با تکامل اجتماع و فزونی نیازهای همگانی اخذ مالیات نقدی و جنسی متداول گشت. از عمر تاریخ مستند زندگی بشر که از سرزمین سوم یعنی منطقه جنوبی کشور امروزی عراق آغاز می‌شود حدود پنج هزار سال می‌گذرد که در تمام این ادوار اخذ مالیات به صورت «باج و خراج» وجود داشته است. تکامل جامعه بشری و تبدیل روستا به شهر و گسترش شهرنشینی مفهوم مالیات را عقلانی نمود.

مالیات در واقع انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت و یا بخشی از سود فعالیت‌های اقتصادی است که نصیب دولت می‌گردد، زیرا ابزار و امکانات دستیابی به این درآمد و سودها را دولت فراهم ساخته است. در واقع با اجرای عادلانه قانون مالیات‌ها دولت آحاد مردم را به یک نوع پس‌انداز اجباری سوق می‌دهد. امروزه در کلی‌ترین تعریف «مالیات یک نوع هزینه اجتماعی به شمار می‌رود که افراد جامعه به تناسب استفاده از این هزینه اجتماعی باید تقبل پرداخت آن را نمایند.» (دوانی، غلامحسین، ۱۸۷، ۷)

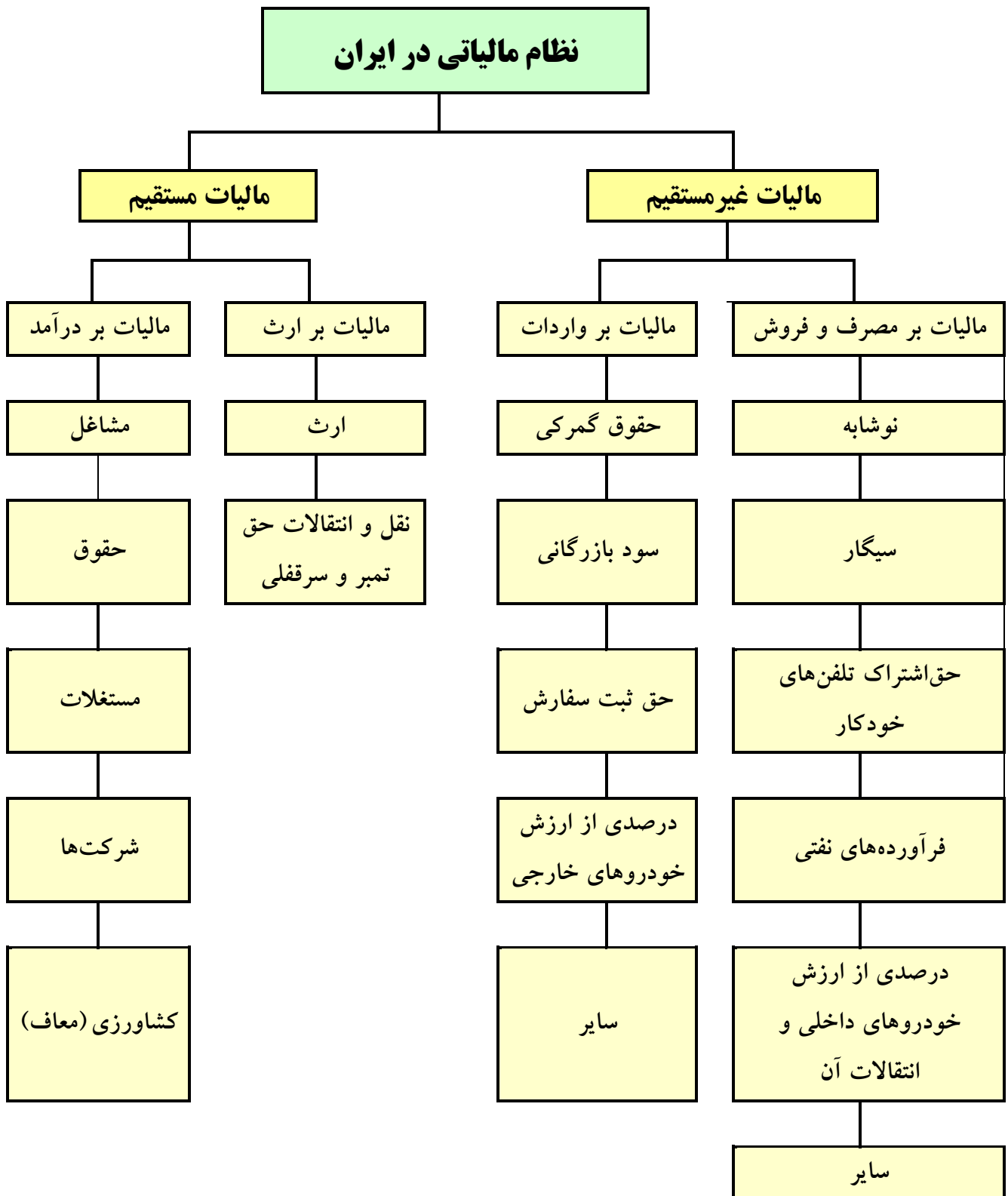
بنابر تعریفی دیگر، پول‌هایی را که دولت، بر پایه قانون، از درآمدها، اموال و دارایی‌های اشخاص حقیقی و حقوقی دریافت می‌کند «مالیات» گویند. مالیات بر پایه درآمد، دارایی و مصرف جامعه دریافت می‌شود که سهم هر یک از این منابع در درآمدهای مالیاتی دولت، از وضع اقتصادی و اجتماعی و نظام مالیاتی آن جامعه پیروی می‌کند. این درآمدها در برگیرنده مالیات بر درآمد، مالیات بر دارایی، مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش (مالیات بر کالاها و خدمات) است.

مالیات‌ها جدای از نقش اصلی خود، یعنی تأمین منابع مالی، نقش‌های کلیدی دیگری، از جمله تثبیت و کاهش نوسانات اقتصادی، هدایت کارکردهای اقتصادی و توزیع دوباره درآمدها را بر عهده دارند که اهمیت شناخت آنرا دو چندان می‌کنند. (صبوری دیلمی؛ محمدحسن، شفیع؛ سعیده، ۱۳۸۷، ۲۰۰)

پرداخت مالیات در ایران به زمان هخامنشیان باز می‌گردد. از آن تاریخ به بعد، علیرغم تغییر سلسله‌های شاهی، مالیات به عناوین مختلف از مردم اخذ شده است. پس از ورود اسلام و استقرار حکومت اسلامی در ایران، مسأله مشارکت مردم در اداره امور کشور تحت عناوین خمس، خراج، جزیه و غیره ادامه یافت. ولی نخستین قانون مالیاتی کشورمان تحت عنوان

«مالیات بر شرکت‌ها و تجارت» در تاریخ ۱۲ فروردین ۱۳۰۹ به تصویب رسید تا قبل از پیروزی انقلاب اسلامی، قوانین متعددی در جهت اصلاح و تکمیل قوانین مالیاتی وضع شد. اما پس از انقلاب، اختلاف نظر جدی سیاستمداران و علمای وقت در خصوص تغییر عنوان مالیات در گرفت. اما در نهایت، قانون مالیات‌ها پذیرفته شد. (ماهنامه اقتصادی و مالی بین‌الملل، اقتصاد و ایران، ۱۳۸۶، ۱۷)

و اما آخرین قانون مالیاتی در خصوص مالیات بر مصرف و فروش، مالیات بر ارزش افزوده مصوب دوم خرداد ۱۳۸۷ می‌باشد.



(دوانی، غلامحسین، ۱۳۸۷، ۹)

۳-۱-۲- انواع مالیات‌ها:

بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ انواع مالیات‌ها به شرح ذیل می‌باشد:
(۱) مالیات‌های مستقیم که به طور مستقیم از دارایی و درآمد افراد وصول و شامل مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد می‌باشد.

۱/۱- مالیات بر دارایی

۱/۱/۱- مالیات بر ارث

۱/۱/۲- حق تمبر

۱/۲- مالیات بر درآمد

۱/۲/۱- مالیات بر درآمد املاک

۱/۲/۲- مالیات بر درآمد کشاورزی

۱/۲/۳- مالیات بر درآمد حقوق

۱/۲/۴- مالیات بر درآمد مشاغل

۱/۲/۵- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

۱/۲/۶- مالیات بر درآمد اتفاقی

(۲) مالیات‌های غیرمستقیم که بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و به مصرف کننده تحمیل می‌گردد بر دو نوع می‌باشد:

۲/۱- مالیات بر واردات

۲/۲- مالیات بر مصرف و فروش

۲/۱- مالیات بر واردات شامل موارد ذیل می‌باشد:

۲/۱/۱- حقوق گمرکی

۲/۱/۲- سود بازرگانی

۲/۱/۳- ۳۰٪ اتومبیل‌های وارداتی

۲/۱/۴- ۱۵٪ حق ثبت

۲/۲- مالیات بر مصرف و فروش شامل موارد ذیل می‌باشد:

۲/۲/۱- مالیات بر فرآورده‌های نفتی

۲/۲/۲- مالیات تولید الکل طبی

۲/۲/۳- مالیات نوشابه‌های غیرالکلی

۲/۲/۴- مالیات بر فروش سیگار

۲/۲/۵- مالیات اتومبیل

۲/۲/۶- مالیات نقل و انتقال اتومبیل

۲/۲/۷- مالیات حق اشتراک تلفن‌های خودکار و خدمات بین‌المللی

۲/۲/۸- مالیات نوار ضبط صوت و تصویر

۲/۲/۹- مالیات فروش خاویار

۲/۲/۱۰- مالیات بر مصرف که از ۱۳۷۶/۱/۱ طبق تبصره قانون بودجه سال ۱۳۷۶ وضع گردیده است.

۲/۲/۱۱- مالیات تجمیع عوارض به عنوان مالیات بر مصرف که طبق قانون خاص تجمیع عوارض نامیده شده و از تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱ جایگزین مالیات‌های موضوع بند ۲/۲ فوق گردیده است. (همان منبع ۱۵-۱۴)

بین مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیرمستقیم از لحاظ علم مالیه تفاوت‌های ذیل وجود دارد:
(الف) موضوع مالیات‌های مستقیم معمولاً چیزهای دائمی مثل درآمد و دارایی می‌باشد، در حالی که مالیات‌های غیرمستقیم جنبه غیرواقعی دارند و معمولاً از فعالیت‌ها و عملیات اشخاص از قبیل مصرف آنان یا تولید و فروش کالاها اخذ می‌گردد و شخصی مؤدی مالیاتی واقعی است که به چنین فعالیتی پردازد و به عملی که مشمول مالیات است اقدام کند. در غیر این صورت مالیات به او تعلق نمی‌گیرد.

(ب) به دلیل اینکه مالیات مستقیم جنبه استمراری دارد مطمئن‌تر و ثابت‌تر است. در کشورهایی که از لحاظ اقتصادی توسعه یافته می‌باشند و افراد به اظهار مالیات و پرداخت آن اقدام می‌کنند، وصول این مالیات آسان‌تر و مخارج وصول آن نیز کمتر است.

در کشور ما، از لحاظ ثابت بودن میزان وصول و قلیل بودن مخارج وصول، مالیات‌های غیرمستقیم به مالیات‌های مستقیم برتری دارد. باید توجه نمود که مالیات‌های مستقیم به صورت یک بدهی شخصی از مؤدیان وصول می‌شود و به همین دلیل اکثر مؤدیان میل به پرداخت آن نیستند، ولی پرداخت مالیات‌های غیرمستقیم تدریجی و غیرمحسوس است و شخص در ضمن پرداخت قیمت کالاها، مالیات آنرا بدون اینکه توجه داشته باشد چه قسمت از آن قیمت اصلی کالا است می‌پردازد. بنابراین افزایش میزان مالیات‌های غیرمستقیم در مقایسه با مالیات‌های مستقیم مواجه با عکس‌العمل و عدم رضایت مؤدیان نمی‌شود.

(ج) در بررسی مالیات‌ها موضوع عدالت مالیاتی اهمیت زیادی دارد. البته از این لحاظ مالیات‌های مستقیم بر مالیات‌های غیرمستقیم برتری دارند، زیرا مالیات غیرمستقیم معمولاً از میزان مصرف اشخاص و احتیاجات آنان وصول می‌شود و شکی نیست که ثروتمندان از توانایی بیشتری نسبت به فقرا برای خرید کالاهاى مورد احتیاج خود برخوردار هستند.

(د) از لحاظ علم مالیه بین مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم تفاوت مهم دیگری نیز هست و اینکه مالیات‌های مستقیم برای جلوگیری از افزایش عمومی قیمت‌ها مناسب‌تر از مالیات‌های

غیرمستقیم است. اما به لحاظ افزایش پایه مالیاتی به خصوص هنگامی که دولت احتیاج به درآمد بیشتری دارد، مالیات‌های غیرمستقیم مناسب‌تر است. یک سیستم کامل مالیاتی معمولاً دارای مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم به موازات هم و به صورت مکمل عمل می‌نماید. (عبدی، محمدرضا؛ بورد، اردشیر؛ کباری، رضا؛ ۱۳۸۸؛ ۱۵-۱۳)

با توجه به آنچه گذشت درمی‌یابیم آخرین قانون مالیاتی در خصوص مالیات‌های غیرمستقیم و مالیات بر مصرف و فروش پیش از تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده، قانون تجمیع عوارض بوده است و از آنجا که موضوع این تحقیق محاسبه میزان مالیات پرداختی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات پرداختی در نظام مالیاتی پیشین می‌باشد. به اختصار به توضیح در مورد قانون تجمیع عوارض می‌پردازیم. طبق ماده ۳۰ قانون تجمیع عوارض، مالیات و عوارض دریافتی از کالاها به شرح زیر تعیین می‌گردد:

الف) انواع نوشابه‌های گازدار ساخت داخل (به استثناء نوشابه‌های حاصل از فرآورده‌های لبنی و کنسنتانتره انواع میوه‌ها و آب معدنی) که با وسایل ماشینی تهیه می‌شوند و همچنین شربت‌های غلیظ تولیدی مورد استفاده در دستگاه‌های نوشابه‌سازی کوچک (دستگاه پست میکس) که به منظور تهیه نوشابه به بازار عرضه می‌گردد پانزده درصد (۱۵٪) بهای فروش کارخانه [دوازده درصد (۱۲٪) مالیات و سه درصد (۳٪) عوارض].

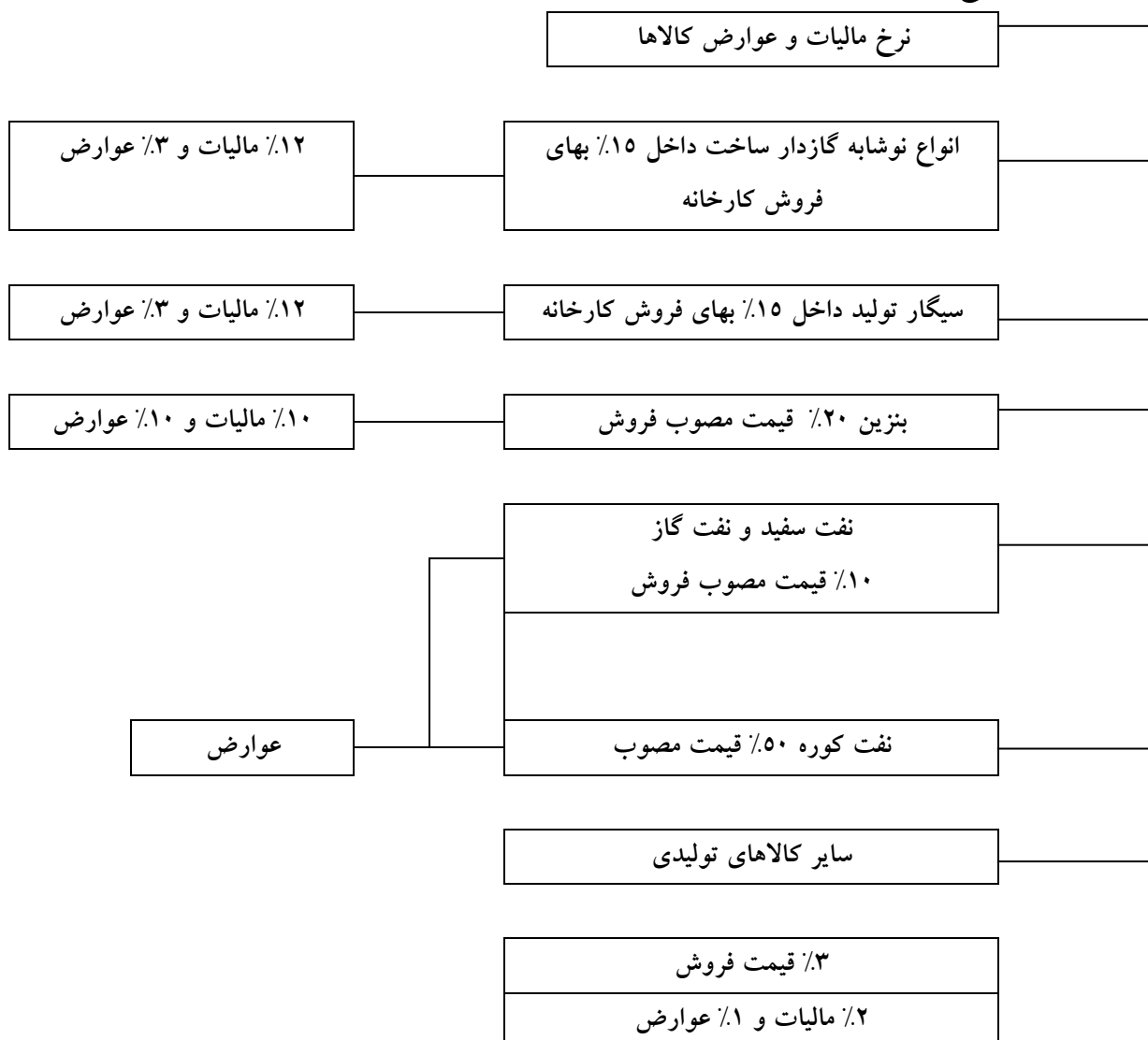
ب) سیگار تولید داخل پانزده درصد (۱۵٪) بهای فروش کارخانه [دوازده درصد (۱۲٪) مالیات و سه درصد (۳٪) عوارض].

ج) بنزین بیست درصد (۲۰٪) قیمت مصوب فروش [ده درصد (۱۰٪) مالیات و ده درصد (۱۰٪) عوارض].

د) نفت سفید و نفت گاز ده درصد (۱۰٪) و نفت کوره (۵٪) قیمت مصوب فروش (به عنوان عوارض).

ه) سایر کالاهای تولیدی (به استثنای محصولات بخش کشاورزی) که امکان استفاده از آنها به عنوان محصول نهایی وجود دارد مطابق فهرستی که به پیشنهاد کارگروهی از وزیر امور اقتصادی و دارایی (رئیس)، وزیرای بازرگانی، صنایع و معادن و کشور و رئیس سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تا پانزدهم بهمن ماه هر سال برای سال بعد به تصویب هیأت وزیران می‌رسد. سه درصد (۳٪) قیمت فروش [دو درصد (۲٪) مالیات و یک درصد (۱٪) عوارض]. آن دسته از محصولات صنایع آلوده محیط زیست به تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست که در فهرست فوق قرار می‌گیرد. یک درصد (۱٪) قیمت فروش (به عنوان عوارض). (دوانی، غلامحسین، ۱۳۸۷، ۲۰۹)

۴-۱-۲ نرخ مالیات و عوارض کالاها



(همان منبع، ۲۳۱)

۵-۱-۲ مالیات و عوارض دیافتی از برخی خدمات به شرح زیر تعیین می گردد:



(همان منبع، ۲۳۰)

۶-۱-۲- اهداف اجرائی قانون تجميع عوارض:

(۱) تمرکز امور مربوط به اخذ مالیات و حذف عوارض و درآمدهای شبه مالیاتی: قانون تجميع عوارض از ابتدای سال ۱۳۸۲ به مورد اجرا درآمد و کلیه عوارض و مالیاتهای غیرمستقیم که تا آن زمان وصول می‌گردید را طبق ماده یک حذف نمود. (به استثناء موارد ذکر شده در ماده یک قانون مذکور) و طبق همان ماده اختیار و یا اجازه وصول مالیات و تعدادی از عوارض را به سازمان امور مالیاتی کشور واگذار نمود. در این قانون اجازه وصول تعداد مشخصی از عوارض طبق مواد قانون مذکور به شهرداری‌ها محول گردید.

(۲) کاهش فشار بر بخش تولید و سرمایه‌گذاری از طریق کاهش تعداد عوارض و مراجعات سازمان‌های مختلف دولتی به تولیدکنندگان:

بدیهی است پیچیدگی نظام مالیاتهای غیرمستقیم با عوارض متعدد که توسط دستگاههای مختلف در بیرون از وزارت امور اقتصادی و دارایی وصول می‌شد، همچنین انتخاب غیرعلمی مالیات و عوارض سنگین بر واردات کالا، سرمایه و خدمات سرمایه‌ای (بیش از ۴۰ نوع مالیات و عوارض بر واردات) مانع بزرگی در سر راه سرمایه-گذاران و مشکلات عدیده‌ای برای کارکرد بهینه گمرک ایجاد نموده بود. از طرفی در داخل کشور، طیف وسیعی از عوارض و مالیات‌های غیرمستقیم طی سالیان گذشته وضع گردیده و مداخله سازمان‌های مختلف در امر وصول، منجر به تحمیل هزینه‌های گزاف اقتصادی از لحاظ سیاست‌های ناهماهنگ و تشکیلات موازی به دولت و باعث افزایش هزینه‌های تمکین و عدم علاقه به توسعه در تولیدکنندگان شده بود. دولت با اجرای این قانون کمک بزرگی به تولیدکنندگان و سرمایه‌گذاران کشورمان نمود. با حذف تعداد زیادی از عوارض و مالیات‌های غیرمستقیم فشار بر تولید و سرمایه‌گذاری کاهش یافت و تعداد مراجعات سازمان‌های متفاوت برای وصول مالیات و عوارض به واحدهای تولیدی کاهش چشمگیری یافت.

(۳) افزایش مشارکت عمومی در کسب درآمدهای مالیاتی و گسترش خوداظهاری: سیستم خوداظهاری در قانون تجميع عوارض نسبت به قوانین قبلی (مالیات‌های غیرمستقیم) به طور مؤثرتری مطرح گردیده و مؤدیان هر سه ماه یکبار مبادرت به تسلیم اسناد و مدارک فروش خود می‌کنند. به دلیل کاهش تعداد مراجعات و روش‌های وصول مالیات مصرف و فروش.

از آنجایی که مالیات‌های مصرف و فروش عمدتاً توسط تولیدکنندگان، عرضه‌کنندگان و واردکنندگان پراخت و متعاقباً به مصرف‌کننده نهایی انتقال می‌یابد، لذا روش‌های

اجرائی وصول این بخش از مالیات‌های از سادگی و سهولت بیشتری برخوردار و هزینه کمتری را به دنبال خواهد داشت. زیرا تنش‌های رایج میان مؤدیان مالیاتی و سیستم مالیاتی که در سایر بخش‌ها وجود دارد مانند بخش‌های دادرسی مالیاتی که به اعتراضات و عدم تمکین مؤدیان مالیاتی رسیدگی می‌نمایند در این بخش وجود ندارد و یا منحصر به موارد بسیار محدودی است. بر اساس مبانی قانونی موجود، کلیه عرضه-کنندگان کالاها و خدمات مشمول مالیات، مکلفند در سررسیدهایی که مشخص گردیده مالیات متعلق را که عمدتاً از خریداران محصولات خود و یا دریافت‌کنندگان خدمات وصول می‌نمایند به حساب‌های مربوطه واریز و رسید آن را ارائه نمایند. علاوه بر ضمانت‌های اجرایی موجود بر وصول مالیات‌ها، برای تعدادی از منابع مالیات‌های مصرف و فروش جرائمی نیز نسبت به عدم انجام تکالیف مقرر، در نظام مالیاتی دیده شده است.

(عبدی، محمدرضا؛ برد، اردشیر؛ کباری، رضا؛ ۱۳۸۸؛ ۲۰-۱۹)

۲-۱-۷- مشکلاتی از قانون موسوم به تجمیع عوارض که با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده رفع خواهد شد:

۱- اخذ عوارض مضاعف:

۱-۱- بر اساس بند «ه» ماده ۳ قانون موسوم به تجمیع عوارض کالاهای تولیدی که امکان استفاده از آنها به عنوان محصول نهایی وجود دارد مطابق فهرستی که به پیشنهاد کار گروهی مرکب از وزراء امور اقتصادی و دارایی (رئیس)، بازرگانی، صنایع و معادن، کشور و رئیس سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تا پانزدهم بهمن ماه هر سال برای سال بعد به تصویب هیأت وزیران می‌رسد مشمول پرداخت ۳٪ (۲٪ مالیات و ۱٪ عوارض) بر قیمت فروش می‌گردند.

با توجه به تعریف محصول نهایی که تفاسیر مختلفی از آن شده است و مشروح مذاکرات مجلس شورای اسلامی در هنگام تصویب این قانون که برخی محصولات را خارج از تعاریف متداول مصداق محصول نهایی قرار داده‌اند (مانند میلگرد) و از طرف دیگر نگرش خاص برخی از اعضای کارگروه جهت تأمین منابع مالی مورد نیاز منجر به تهیه فهرستی از تولیدات مشمول پرداخت ۳٪ شده که مورد اعتراض انجمن‌ها و تشکل‌های تولیدی قرار گرفته است و اقلام متعددی از فهرست یاد شده را محصول نهایی نمی‌دانند بلکه آنها را محصولات میانی یا واسطه‌ای می‌دانند که در تولید سایر محصولات بکار می‌روند و این امر را موجب پرداخت عوارض مضاعف دانسته که اثرات نامطلوبی همچون، افزایش قیمت تمام شده

محصولات، کاهش توان رقابت، عدم سرمایه‌گذاری در این بخش‌ها، کاهش توان رقابت، عدم سرمایه‌گذاری در این بخش‌ها، کاهش تولید، کاهش اشتغال و ... را در پی دارد.

۲-۱- در قانون مالیات بر ارزش افزوده کلیه تولیدکنندگان کالاها اعم از مواد اولیه، واسطه-ای و نهایی مشمول پرداخت مالیات خواهند بود ولی نه براساس قیمت فروش کالاهای تولید بلکه به میزان ارزش افزوده ایجاد شده در هر مرحله از چرخه تولید یک کالای نهایی در واحدهای تولیدی متفاوت که در نهایت مالیات بر مصرف‌کننده منتقل خواهد شد. به این ترتیب موضوع تهیه فهرست کالاهای نهایی مشمول پرداخت مالیات و عوارض منتفی خواهد شد و عوارض مضاعفی اعمال نمی‌گردد.

۲- تعدد مراجع وصول کننده عوارض و مالیات:

۲-۱- یکی از علل تصویب قانون موسوم به تجمیع عوارض تعدد مراجع وصول اینگونه عوارض و مشکلات واحدهای تولیدی به جهت پاسخگویی به دستگاه مختلف وصول کننده این گونه عوارض‌ها بوده است که این موضوع زمان قابل توجه و توان تشکیلات اداری واحدهای تولیدی و مدیران آنها را صرف می‌نمود و در تدوین قانون یاد شده هدف تعیین یک مرجع وصول کننده (وزارت امور اقتصادی و دارایی) بود ولی هنگام تدوین و تصویب آیین‌نامه اجرایی قانون یاد شده علاوه بر وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) شهرداری‌های محل نیز بخشی از عوارض موضوع این قانون را وصول می‌نمایند، ماده ۲۱ آیین‌نامه اجرایی قانون یاد شده به شماره ۷۴۵۲/ت/۲۸۳۲۸ هـ مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۸ به شرح زیر:

«ماده ۲۱- وصول عوارض موضوع بندهای (ج)، (د)، (ه) و (و) ماده (۴) قانون به شهرداری‌های محل محول می‌گردد. شهرداری‌های مذکور مکلفند ...» می‌باشد.

۲-۲- با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده:

«از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون کلیه قوانین و مقررات خاص و عام مغایر ملغی و همچنین برقراری و دریافت هرگونه مالیات مستقیم از تولیدکنندگان و واردکنندگان کالاها و ارائه‌دهندگان خدمات ممنوع می‌باشد و کلیه قوانین و مقررات مربوط به

هرگونه مالیات غیرمستقیم که بر تولید و واردات کالاها و ارائه خدمات برقرار شده است لغو می‌شود...».

قاعداً قانون موسوم به تجمیع عوارض لغو خواهد شد و تنها مرجع وصول وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان امور مالیاتی کشور) خواهد بود.

۳- عدم پرداخت ۳٪ عوارض و مالیات از سوی خریداران به فروشندگان:

۳-۱- «براساس تبصره ۲ ماده ۶ قانون موسوم به تجمیع عوارض تولیدکنندگان کالاهای موضوع ماده ۳ و همچنین ارائه دهندگان خدمات موضوع ماده ۴ این قانون مکلفند مالیات و عوارض موضوعه را در مبادی تولید یا ارائه خدمات با درج در سند فروش از خریداران کالا یا خدمات اخذ و تا پایان دو ماه بعد به حساب‌های بانکی تعیین شده واریز نمایند...» همانگونه که ملاحظه می‌شود طبق قانون خریداران باید ۳٪ عوارض و مالیات را به فروشنده (تولید کننده) پرداخت نمایند ولی در عمل پس از اجرای قانون مشکلات زیر پدیدار گردید:

الف- واحدهائیکه خریدار کالای مشمول پرداخت ۳٪ بودند به دلیل اینکه محصولات تولیدی آنها نیز مشمول پرداخت ۳٪ می‌شدند از پرداخت ۳٪ عوارض کالای مورد نیاز تولید خود، خودداری می‌نمایند و اعلام می‌دارند که کالایی را که می‌خرند نباید مشمول پرداخت ۳٪ باشد زیرا ماده اولیه یا واسطه‌ای برای تولید آنهاست که تولید آنها ۳٪ را پرداخت می‌نماید. این امر ناشی از عدم دقت در تنظیم فهرست کالاهای مشمول پرداخت ۳٪ موضوع بند «ه» ماده ۳ این قانون می‌باشد.

ب- برخی تولیدکنندگان محصولاتشان صرفاً مورد نیاز تولیدکنندگان خاص محصولات دیگر می‌باشد و خریداران آنها انحصاری می‌باشند و نمی‌توانند محصولات خود را به بازار ارائه نمایند و در صورت عدم فروش این محصولات به خریداران انحصاری، تولید متوقف خواهد شد و خریدار می‌تواند از محل واردات نیاز خود را تأمین نماید. به همین دلیل خریدار ۳٪ را به فروشنده پرداخت می‌نماید و نمی‌تواند از خریدار شکایت نماید، زیرا ادامه فعالیت تولید او وابسته به رضایت و خرید محصولاتش از سوی خریدار می‌باشد.

۳-۲- با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و حذف فهرست کالاهای مشمول پرداخت عوارض و مالیات مشکل بند «الف» حل خواهد شد و عوارض مضاعف مصداق نخواهد داشت. با عام شدن پرداخت این نوع مالیات قاعداً واحدهای مشمول بند «الف» بوده‌اند حل خواهد شد. (همان منبع، ۲۹-۲۷)

بخش دوم: ارزش افزوده

1-2-2 تاریخچه انتشار صورت ارزش افزوده :

استفاده از مفهوم ارزش افزوده در حسابداری را برای اولین بار در سال ۱۹۵۴ سوجانن در مجله Accounting Review پیشنهاد کرد. ۲۰ سال بعد در دهه ۱۹۷۰، در انگلستان پس از پیروزی حزب کارگر و نفوذ اتحادیه‌های کارگری در دولت وقت، گزارشگری سود که تا آن زمان مورد حمایت بود، کمرنگ گردید و ایده‌ی جدیدی در حرفه‌ی حسابداری انگلستان پدید آمد. براساس تفکر جدید در آمد تنها متعلق به سهامداران نیست، بلکه به گروه‌های دیگری مانند کارکنان، دولت و تأمین‌کنندگان مالی نیز تعلق دارد. بر این اساس، در سال ۱۹۷۵ کمیته‌ی استانداردهای حسابداری انگلستان با انتشار گزارش شرکت‌های سهامی ارائه صورت ارزش افزوده توسط شرکت‌های سهامی را در گزارش سالانه پیشنهاد داد. در انگلستان صورت ارزش افزوده در ابتدا با اشتیاق فراوان پذیرفته شد و طبق بررسی انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان شرکت‌های ارائه دهنده‌ی صورت ارزش افزوده از ۴/۷٪ در سال ۱۹۷۶ به ۳۰٪ در سال ۱۹۷۹ افزایش یافت. (فرقاندوست حقیقی، کامبیز، ۱۳۸۱، ۱۴). مروری بر نوشته‌های موجود در این زمینه حاکی از آن است که بیش از ۱۵۰ مقاله، کتاب و گزارش تحقیقی در ارتباط با این موضوع از سال ۱۹۵۴ از وقتی که سوجانن اولین مقاله مربوط به ارزش افزوده در حسابداری را نوشت، انتشار یافته است.

انتشار این مقالات در پی تمایل به انتشار صورت ارزش افزوده در انگلستان آغاز شد، تا جایی که بیش از ۸۰٪ مقالات منتشر شده در ارتباط با این موضوع مربوط به سال‌های ۱۹۷۵ تا ۱۹۹۰ است. (استادن، قرن، ۲۰۰۰ میلادی، ۲)

با پیروزی حزب محافظه‌کار در انتخابات سال ۱۹۷۹ تعداد شرکت‌ها ارائه‌دهنده‌ی صورت ارزش افزوده در این کشور به شدت کاهش یافت و بدین ترتیب صورت ارزش افزوده به پدیده‌ای فراموش شده تبدیل گردید. اما بی‌علاقگی شرکت‌های انگلیسی نسبت به ارزش افزوده بر مباحث حسابداری دانشگاهی و حرفه‌ای سایر نقاط جهان به خصوص آفریقا، آسیا و اقیانوسیه تأثیر گذاشت. در دهه‌ی ۸۰ میلادی کاربرد صورت ارزش افزوده در این مناطق گسترش یافت و به عنوان ابزار مناسب پیش‌بینی حسابداری مالی در آفریقای جنوبی و استرالیا و حسابداری مدیریت در ژاپن یا حتی در هر دو زمینه در سنگاپور مورد استفاده قرار گرفت. در آمریکا حسابداران و دانشگاهیان عموماً تمایلی به انتشار صورت ارزش افزوده نشان نمی‌دهند، اما کاربرد این گزارش را به خوبی می‌شناسند. به رغم آن که صورت ارزش افزوده در حسابداری از رسمیت و اعتبار جهانی برخوردار شده است، اما هنوز در هیچ کشوری برای محاسبه‌ی ارزش افزوده استاندارد دی که مطابق با اهداف حسابداری مالی و حسابداری مدیریت باشد، تهیه نگردیده است. (فرقاندوست حقیقی، کامبیز، ۱۳۸۱، صفحات ۱۶-۱۵)

۲-۲-۲ مفهوم ارزش افزوده:

مفهوم ارزش افزوده در اقتصاد کلان ریشه دارد. ارزش افزوده در کشورهای توسعه یافته‌ای که سیستم اقتصاد سرمایه‌داری دارند برای اندازه‌گیری ثروت ملی، یعنی تولید ناخالص داخلی، استفاده می‌شود. در یک بنگاه اقتصادی، ارزش افزوده مقدار باقی‌مانده از بازدهی است که با بهره‌گیری از ظرفیت تولیدی مثل کار و سرمایه به وجود آمده است. ارزش افزوده، سهم بنگاه اقتصادی از تولید ناخالص داخلی را نشان می‌دهد و بیانگر توانایی بنگاه در افزایش ارزش کالاها و خدمات تولیدی است. (همان منبع، ۱۶)

۲-۲-۳ تعاریف ارزش افزوده:

(۱) ارزش افزوده در یک واحد تولیدی عبارت از ارزشی است که آن واحد ایجاد کرده و یا به ارزش‌های تولید شده توسط تولیدکنندگان دیگر افزوده است. (یعقوبی، راحله، ۱۳۸۳، ۲۱)

(۲) ارزش افزوده، ثروت ایجاد شده توسط شرکت طی یک دوره مالی است و صورت ارزش افزوده بیانگر چگونگی ایجاد این ثروت و سهم هر یک از گروه‌های ذینفع در آن است. (ککس، برنارد، ۱۹۷۹، ۲۵)

(۳) ارزش افزوده، سهم بنگاه اقتصادی از تولید ناخالص داخلی را نشان می‌دهد و بیانگر توانایی بنگاه در افزایش ارزش کالاها و خدمات تولیدی است. (فرقاندوست حقیقی، کامبیز، ۱۳۸۱، ۱۶)

(۴) ارزش افزوده نشان‌دهنده جمع بازده حاصله مؤسسه توسط سرمایه‌گذاران به علاوه کارمندان و دولت می‌باشد. (بلکیو، احمد، ۱۹۹۳، ۱۴۰)

(۵) ارزش افزوده عبارت است از تفاوت بین درآمد ناخالص عاید شده، توسط یک فرد حقیقی یا حقوقی از محل فروش کالا یا ارائه خدمات، یا مبالغ پرداخت شده برای خرید مواد اولیه و بهای خدماتی که از سوی دیگران به او عرضه شده است و این افزایش ارزش در صورت ارزش افزوده اندازه‌گیری و گزارش می‌گردد. (عباس‌زاده، محمدرضا، ۱۳۷۲، ۶۸)

(۶) Aaren ارزش افزوده را چنین تعریف می‌کند: «تفاوت بین ارزش فروش‌های یک شرکت و ارزش مواد اولیه‌ی خریداری شده مورد استفاده در تولید کالای فروش رفته».

وی

می‌افزاید که ارزش افزوده جمع حقوق و دستمزد، مبالغ بهره پرداختی، سود قبل از کسر مالیات در یک شرکت است. (Henry J. Aaron, 1981, 2)

۲-۲-۴ روش‌های محاسبه ارزش افزوده:

ارزش افزوده در یک واحد تجاری معمولاً با دو روش قابل محاسبه است. اولین روش که اصطلاحاً به «روش تفریق» معروف است، عبارت است از تفرق ارزش کالاهای واسطه‌ای از بهای کل محصول شده که در تولید محصول جدید باعث افزایش ارزش محصول جدید شده است. روش دیگر محاسبه ارزش افزوده که به آن «روش جمع» اطلاق می‌شود، عبارت است از جمع مبالغ پرداختی به عوامل تولید که شامل کارگر، سرمایه (ساختمان و تجهیزات)، تأمین-کنندگان مالی (بهره) و ... می‌باشد.

هر یک از روش‌های فوق می‌تواند مدیریت را به نوعی در تجزیه و تحلیل فعالیت‌های واحد تجاری کمک نماید.

«روش تفریق» را می‌توان جهت ارزیابی کارایی شرکت بکار برد. چنین تحلیلی مدیریت را قادر می‌سازد تا درباره موضوع‌هایی مانند کاهش هزینه و تراکم سرمایه تصمیم‌گیری کند. از طرف دیگر «روش جمع» که نشانگر توزیع ارزش افزوده بین ایجادکنندگان آن است، بیانگر رابطه بین مزایای دریافتی کارکنان و موفقیت مؤسسه می‌باشد.

بنابراین اگر از روش جمع استفاده شده باشد داریم:

استهلاک + هزینه نیروی کار + بهره + مالیات + اندوخته‌ها + سود سهام عادی + باقیمانده سود تقسیم نشده = ارزش افزوده ناخالص

و اگر از روش تفریق استفاده شود داریم :

بهای تمام شده مواد و خدمات خریداری شده - فروش و سایر درآمدها = ارزش افزوده ناخالص

برای به دست آوردن ارزش افزوده خالص نیز کافی است استهلاک را از ارزش افزوده ناخالص کسر نماییم. (یعقوبی، راحله، ۱۳۸۳، ۲۵-۲۳)

۲-۲-۵ ارزش افزوده اقتصادی:

سرمایه‌گذاران همواره نیازمند اطلاعاتی بوده‌اند که بتوانند برای ارزیابی تصمیمات استراتژیک خود از آن‌ها بهره‌گیرند. خاصه این که این تصمیمات باید از لحاظ مالی دیدگاه تحلیلگر مالی چنان باشد که در شرکت ارزش ایجاد کند. یکی از معیارهایی که امروزه مورد توجه مدیریت مالی و حسابداری مدیریت قرار گرفته، مفهوم ارزش افزوده اقتصادی (EVA) است. با این معیار می‌توان سود اقتصادی شرکت را به نحو درستی اندازه‌گیری کرد. بنابراین، معیار مناسبی برای سنجش کارایی عملیاتی شرکت محسوب می‌شود و آثار تصمیمات مدیریت بر قیمت سهام شرکت، در بورس اوراق بهادار را نیز می‌توان با آن برآورد کرد. ارزش افزوده

اقتصادی (GVA) از حاصل ضرب تفاوت بین نرخ بازده (r) و نرخ هزینه سرمایه (c) در مبلغ سرمایه به دست می‌آید که فرمول محاسبه آن به صورت زیر است: (همان منبع، ۲۷)

$$\text{Capital} \times \text{GVA} = (r-c)$$

مبلغ سرمایه \times (نرخ هزینه سرمایه - نرخ بازده سرمایه) = ارزش افزوده اقتصادی

ارزش افزوده اقتصادی (EVA) به عنوان بهترین معیار اندازه‌گیری عملکرد می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد، زیرا این روش ارزش را برای شرکت تعیین می‌کند که به ارزش بازار شرکت بسیار نزدیک است. شرکت‌هایی که ارزش افزوده اقتصادی مثبت دارند، سهامشان در بازار سهام به صرف فروخته می‌شود. اگر ارزش افزوده اقتصادی برای سال‌های آتی یک شرکت پیش‌بینی و به ارزش فعلی تنزیل شود، مجموع این ارزش فعلی، ارزش اضافی (اضافه بر سرمایه بکار گرفته شده در شرکت) را نشان می‌دهد. (جهانخانی علی، ۷۴، ۱۳۷۳، ۷۸)

۲-۲-۶ ارزش افزوده بازار:

ارزش افزوده بازار (MVA)، تفاوت بین ارزش بازار و سرمایه بکار گرفته شده در شرکت می‌باشد. این نوع ارزش افزوده برخلاف نرخ بازده که نشان‌دهنده سود یک دوره است، حاصل ارزش فعلی خالص طرح‌های گذشته و فرصت‌های سودآور آتی است. ارزش افزوده بازار نشان‌دهنده این موضوع است که چگونه یک شرکت به طور موفقیت‌آمیزی سرمایه‌اش را بکار گرفته و فرصت‌های سودآور آینده را پیش‌بینی و برنامه‌ریزی کرده است. (یعقوبی، راحله، ۲۸، ۱۳۸۳)

ارزش افزوده بازار به صورت زیر محاسبه می‌گردد:

سرمایه بکار گرفته شده در شرکت - ارزش بازار = ارزش افزوده بازار

و یا

ارزش فعلی همه ارزش افزوده‌های اقتصادی آتی = ارزش افزوده بازار

۲-۲-۷ مزایا و دلایل بکارگیری ارزش افزوده:

(۱) بهبود رویه همکاری بین کارکنان:

معمولاً کارکنان و کارگران واحد تجاری به دلیل آنکه سود واحد تجاری را متعلق به خود نمی‌دانند نسبت به پیشینه کردن سود از خود علاقه نشان نمی‌دهند. زیرا معتقدند که سود متعلق به

سهامداران است، در حالی که ارزش افزوده بیانگر ثروت به وجود آمده توسط گروهی است که کارکنان نیز شامل این گروه می‌شوند و در توزیع این ثروت سهیم هستند. لذا اطلاع کارکنان از این موضوع می‌تواند موجب بهبود روحیه همکاری جهت نیل به اهداف شرکت گردد.

۲) استقرار سیستم پاداش‌دهی:

به نظر می‌رسد جهت نشان دادن ارتباط بین کارفرما و کارگر، ارزش افزوده نسبت به سود کاربرد بیشتری داشته باشد، چرا که با استفاده از صورت ارزش افزوده می‌توان شاخص‌های علمی و قابل فهم‌تری جهت اعطای پاداش بهره‌وری تولید به کارگران به دست آورد.

۳) مقایسه شرکت‌ها و صنایع مختلف:

ارزش افزوده معیار اندازه‌گیری مناسبی جهت بررسی اهمیت و اعتبار شرکت‌ها است. جهت رتبه‌بندی شرکت‌ها معیارهای متفاوتی می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. از قبیل درآمد حاصل از فروش و سود یا سرمایه بکار برده شده. اما این معیارها می‌تواند گمراه‌کننده باشد، مثلاً اگر به حجم فروش توجه شود ممکن است این حجم بالا به دلیل هزینه‌های زیاد، بی‌اثر باشد. همچنین توجه به سود به دلیل امکان دستکاری آن توسط مدیران می‌تواند گمراه‌کننده باشد، ولی ارزش افزوده معیار مناسب‌تری جهت اندازه‌گیری اهمیت و اعتبار شرکت‌ها است.

۴) کمک به بررسی نحوه سرمایه‌گذاری مجدد:

یکی دیگر از مزیت‌های صورت ارزش افزوده این است که استفاده‌کنندگان را به طور مستقیم به سمت مبالغ تولید شده در شرکت مانند استهلاک و سود تقسیمی رهنمون می‌سازد که صرف سرمایه‌گذاری مجدد و توسعه دارایی‌های ثابت شده است.

۵) تعیین سهم واحد تجاری در اقتصاد ملی:

ارزش افزوده، سهم شرکتها را در محاسبه درآمد ملی گزارش می‌نماید. در ارتباط مثبتی بین حسابداری مالی و درآمد ملی ایجاد می‌نماید. از آنجائیکه اطلاعات ارزش افزوده براساس اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه می‌شود. قابلیت اطمینان به ارقام درآمد ملی نیز افزایش می‌یابد.

۶) بررسی کارایی بنگاه:

مهمترین دلیل به کارگیری ارزش افزوده آن است که تجزیه و تحلیل ارزش افزوده می‌تواند در برآورد کارایی بنگاه مفید واقع شود. چنین تحلیل‌هایی مدیران را در تصمیم‌گیری پیرامون مباحثی از قبیل کاهش هزینه و افزایش سرمایه توانا می‌سازد. به عبارتی دیگر، تحلیل‌ها نحوه

ارتقاء بهره‌وری و به تبع آن افزایش سود را نشان می‌دهد و از سوی دیگر، تجزیه و تحلیل و توزیع ارزش افزوده از آن جهت که رابطه بین پاداش کارکنان و موفقیت بنگاه را نشان می‌دهد، سودمند است. (همان منبع، ۲۷-۲۵)

۲-۲-۸ چگونگی تهیه صورت ارزش افزوده:

تاکنون برای تهیه صورت ارزش افزوده استاندارد تهیه نشده است و شرکت‌های خارجی صورت ارزش افزوده را براساس صورت سود و زیان تهیه می‌کنند. ارائه محاسبات ارزش افزوده در یک صورت مالی، شامل دو قسمت، ابتدا محاسبه ارزش افزوده و سپس توزیع آن بین کارکنان، تأمین کنندگان مالی، دولت و بنگاه اقتصادی است. در اینجا با استفاده از صورت سود و زیان فرضی، نحوه تهیه صورت ارزش افزوده نشان داده می‌شود. (فرقاندوست حقیقی، کامبیز، ۱۳۸۱، ۱۷)

شرکت نمونه، صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۷۹

۲۰۰۰۰	فروش خالص
	قیمت تمام شده کالای فروش رفته:
۱۰۰۰	مواد اولیه مصرف شده
۷۰۰	دستمزد مستقیم
۲۰۰	هزینه استهلاک کارخانه
۳۰۰	سایر هزینه‌های کارخانه
۲۲۰۰	بهای تولید
۲۰۰۰	اضافه می‌شود: کالای در جریان ساخت اول دوره
(۱۵۰۰)	کسر می‌شود: کالای در جریان ساخت پایان دوره
۲۷۰۰	قیمت تمام شده کالای ساخته شده
۳۰۰۰	اضافه می‌شود: کالای ساخته شده اول دوره
(۴۰۰۰)	کسر می‌شود: کالای ساخته شده پایان دوره
(۱۷۰۰)	قیمت تمام شده کالای فروش رفته
۱۸۳۰۰	سود ناخالص
	کسر می‌شود:
۲۰۰	هزینه‌های حقوق و مزایای کارکنان فروش
۳۰۰	هزینه‌های حقوق و مزایای کارکنان اداری
۱۵۰	هزینه استهلاک اداری و فروش
۲۵۰	سایر هزینه‌های اداری و فروش
(۹۰۰)	جمع هزینه‌ها
۱۷۴۰۰	سود خالص قبل از بهره و مالیات
(۲۰۰۰)	کسر می‌شود: بهره
۱۵۴۰۰	سود قبل از مالیات
(۵۰۰۰)	کسر می‌شود: مالیات
۱۰۴۰۰	سود خالص پس از مالیات
(۷۰۰۰)	سود تقسیم شده
۳۴۰۰	سود باقی مانده نقل به سود زیان انباشته

شرکت نمونه، صورت ارزش افزوده برای سال مالی منتهی به تاریخ ۳۰ اسفند ۱۳۷۹

۲۰۰۰۰	فروش خالص
(۱۵۰۰)	کسر می شود: مواد و خدمات خریداری شده از خارج شرکت ^۱
(۲۰۰۰)	کسر می شود: کار در جریان ساخت اول دوره
۱۵۰۰	اضافه می شود: کار در جریان ساخت آخر دوره
(۳۰۰۰)	کسر می شود: کالای ساخته شده اول دوره
<u>۴۰۰۰</u>	اضافه می شود: کالای ساخته شده آخر دوره
<u>(۱۰۵۰)</u>	
<u>۱۸۹۵۰</u>	ارزش افزوده
	توزیع ارزش افزوده به کارکنان:
۱۲۰۰	دستمزد، حقوق و مزایای کارکنان ^۲
	به تأمین کنندگان مالی:
۷۰۰۰	سود تقسیم شده
<u>۲۰۰۰</u>	بهره
۹۰۰۰	به دولت:
۵۰۰۰	مالیات
	اقلام باقیمانده در بنگاه:
۳۴۰۰	سود تقسیم نشده
<u>۳۵۰</u>	استهلاک ^۳
<u>۳۷۵۰</u>	
<u>۱۸۹۵۰</u>	ارزش افزوده

۱- جمع مواد، سایر هزینه های کارخانه و سایر هزینه های اداری و فروش

(۱۰۰۰+۳۰۰+۲۵۰)

۲- جمع هزینه های دستمزد مستقیم، حقوق و مزایای کارکنان اداری و فروش

(۷۰۰+۲۰۰+۳۰۰)

۳- جمع هزینه استهلاک کارخانه و هزینه استهلاک اداری و فروش

(۲۰۰+۱۵۰)

صورت منابع ارزش افزوده

فروش

- بهای تمام شده مواد و خدمات خریداری شده از خارج از واحد تجاری که در کالاهای فروش رفته مصرف شده است.

- کاهش در کالای ساخته شده و کار در جریان

= ارزش افزوده‌ی ناخالص عملیاتی مبتنی بر فروش

+ افزایش در کالای ساخته شده و کار در جریان

+ بهای تمام شده‌ی دارایی‌های غیرجاری که واحد تجاری رأساً آن را ایجاد کرده است.

- مواد و خدمات خریداری شده از بیرون واحد تجاری در رابطه با ساخت دارایی

= ارزش افزوده‌ی ناخالص عملیاتی مبتنی بر تولید

+ دارایی‌های نامشهود ایجاد شده و درآمد حاصل از دارایی‌های نامشهود

- مواد و خدمات خریداری شده از بیرون واحد تجاری در رابطه با ساخت دارایی نامشهود

+ سایر درآمدهای عملیاتی

- مواد و خدمات خریداری شده از بیرون واحد تجاری در رابطه با سایر درآمدهای عملیاتی

- هزینه‌های اجاره

- باقی‌مانده‌ی بهای تمام شده‌ی مواد و خدمات خریداری شده از بیرون واحد تجاری

= ارزش افزوده‌ی ناخالص عملیاتی

- استهلاك دارایی‌های ثابت مشهود

- استهلاك دارایی‌های نامشهود

= ارزش افزوده‌ی خالص عملیاتی

+ درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها

+ سودهای انتقالی دریافت شده

+ درآمد حاصل از سایر اوراق بهادار و وام‌ها

+ بهره‌های دریافت شده

= ارزش افزوده‌ی خالص عادی

+/- درآمدها/ هزینه‌های استثنایی

+ ارزش افزوده‌ی حاصل از فعالیت‌های متوقف شده

- زیان‌های جذب شده

= ارزش افزوده‌ی ایجاد شده

صورت تخصیص ارزش افزوده

سهم کارکنان:

دستمزد خالص

+ مالیات تکلیفی دستمزد

+ سهم بیمه‌های اجتماعی تکلیفی

+ حق بیمه بازنشستگی

+ پاداش

+ سایر مزایای مربوط به کارکنان

= جمع سهم کارکنان

سهم دولت

مالیات بر درآمد:

+ مالیات‌های غیرمستقیم

+ سایر مخارج و حقوق ملی (مثل حقوق و عوارض گمرکی و ...)

+/- افزایش یا کاهش در مالیات‌های انتقالی دارایی‌ها و بدهی‌ها

- یارانه

= سهم دولت

+ سایر کمک‌های واحد تجاری به جامعه

= جمع کمک‌های عمومی

سهم تأمین‌کنندگان مالی

بهره پرداخت شده:

+ سود سهام و سایر پرداخت‌ها به سهامداران

= جمع سهم تأمین‌کنندگان مالی

ارزش افزوده تخصیص نیافته:

+/- افزایش یا کاهش ذخایر

- زیان، زیان‌های انتقالی به دوره‌های آتی

+ سود حاصل از زیان‌های جذب شده

= جمع ارزش افزوده تخصیص نیافته

= ارزش افزوده قابل توزیع

تفاوت ارزش افزوده قابل توزیع و ارزش افزوده ایجاد شده:

ارزش افزوده قابل توزیع:

+/- حذف یا افزایش ارزش دفتری دارایی‌های ثابت مشهود

+/- زیان یا سود حاصل از واگذاری دارایی‌های ثابت

+/- حذف یا افزایش ارزش دفتری سرمایه‌گذاری‌ها

+/- زیان یا سود حاصل از واگذاری سرمایه‌گذاری‌ها

+/- حذف یا افزایش ارزش دفتری دارایی‌های جاری

- سود حاصل از کاهش ذخایر

+/- زیان و سود حاصل از واگذاری دارایی‌های فعالیت متوقف شده

+/- زیان یا سود اقلام غیرمترقبه

+/- تفاوت‌های ناشی از ارزیابی ارزش‌های جاری و تاریخ

ارزش افزوده ایجاد شده

۹-۲-۲ ارزش افزوده و اهداف گزارشگری مالی:

در چارچوب‌های مفهومی حسابداری آمده است که صورت‌های مالی در عین تهیه اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران، باید برای سایر اشخاص ذی‌نفع نیز مفید باشند. همان‌گونه که بیان شد ارزش افزوده، بازدهی کل قابل تخصیص به اشخاص ذی‌نفع نظیر سرمایه‌گذاران، بستانکاران، کارکنان، دولت و جامعه را نشان می‌دهد. به نظر می‌رسد هر یک از گروه‌های ذی‌نفع علاقمندند اطلاعاتی را در زمینه‌ی ایجاد ارزش افزوده و چگونگی توزیع آن داشته باشند، زیرا ادامه‌ی فعالیت یک واحد تجاری تنها در صورتی تضمین می‌شود که بتواند ارزش افزوده‌ی کافی را برای تأمین منافع پولی اشخاص ذی‌نفع ایجاد نماید. بنابراین ایجاد ارزش افزوده پیش‌شرط اصلی فرض تداوم فعالیت است. در این میان، صورت ارزش افزوده نیز به عنوان یک صورت مالی، اطلاعات سودمندی را ارائه می‌دهد. ارزش افزوده مقدار افزایش در ثروتی است که می‌تواند بین افراد مختلفی که نسبت به فعالیت شرکت ذی‌نفع‌اند، توزیع شود. بنابراین صورت ارزش افزوده موفقیت یک واحد تجاری را در تأمین منافع اشخاص ذی‌نفع نشان می‌دهد، همچنین این صورت، بسیار بهتر از صورت سود و زیان سهم اقتصادی یک شرکت را در سطح اقتصاد ملی آشکار می‌سازد. اگرچه مفهوم ارزش افزوده تنها تأمین‌کنندگان مالی را شامل نمی‌شود بلکه شامل تمام اشخاص ذی‌حقوق است، با وجود این، به نظر می‌رسد ارزش افزوده توجه خاصی به منافع سرمایه‌گذاران دارد زیرا ارزش افزوده یکی از پیش شرط‌های سود خالص ارزش افزوده است. سود خالص بدون ارزش افزوده، به دست نمی‌آید، اما ارزش افزوده را می‌توان حتی در صورت تحمل زیان نیز ایجاد کرد. همچنین صورت ارزش افزوده درباره‌ی تشخیص اثربخشی منابع مازادی که واحد اقتصادی از آنها استفاده می‌کند، سودمند است. صورت ارزش افزوده به عنوان صورت مکمل صورت‌های مالی سنتی می‌تواند چنین اطلاعات را در زمینه عملکرد شرکت ارائه نماید. (همان منبع، ۱۷)

۱۰-۲-۲ ویژگی‌های کیفی اطلاعات صورت ارزش افزوده :

به طور کلی اشخاص ذی‌نفع، اطلاعاتی را مربوط می‌دانند که دارای ارزش پیش‌بینی باشد. بنابراین تصور می‌شود اطلاعاتی که بتواند توانایی یک شرکت در فروش محصولات را افشا نماید از درجه‌ی مربوط بودن بالایی برخوردار است، زیرا عامل فروش پیش شرط اصل موفقیت اقتصادی واحدهای تجاری در آینده است که باعث کسب سود و جریان‌های نقدی می‌شود. از این دیدگاه، معیار ارزش افزوده را می‌توان به عنوان اطلاعاتی مربوط در نظر گرفت، زیرا ارزش افزوده مقدار باقی مانده از ستانده‌ای (فروش) است که پس از کسر مواد و خدمات خریداری شده مورد نیاز برای تولید محصولات فروخته شده، جهت توزیع بین اشخاص

ذی‌ربط، باقی‌مانده است. این موضوع بیانگر آن است که تغییرات ارزش افزوده با تغییرات فروش رابطه‌ای مستقیم دارد.

با توجه به استفاده از ارقام ارزش افزوده و نسبت‌های آن برای تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی در کشورهای مختلف به ویژه فرانسه، آلمان، سنگاپور و آفریقای جنوبی معلوم می‌شود که از ارزش افزوده و نسبت‌های مبتنی بر آن برای تجزیه و تحلیل عملکرد گذشته‌ی واحدهای تجاری و پیش‌بینی رویدادهای آینده، جهت تهیه اطلاعات بیشتری درباره فعالیت‌های یک شرکت، استفاده می‌شود. بنابراین استفاده از ارزش افزوده در تجزیه و تحلیل گزارشگری مالی خارجی، روشی برای انتقال اطلاعات و ابزار مورد استفاده مدیریت است، که بدین ترتیب مربوط بودن اطلاعات ارزش افزوده در تصمیم‌گیری نقش خود را آشکار می‌سازد.

یکی دیگر از ویژگی‌های ارزش افزوده این است که قابلیت مقایسه بیشتری نسبت به سود دارد. دلیل قابلیت مقایسه ارزش افزوده جامعیت مفهوم آن است. به عبارت دیگر معیار ارزش افزوده در مقایسه با سود خالص کمتر تحت تأثیر روش‌های حسابداری قرار می‌گیرد. به علاوه محاسبه ارزش افزوده، تحت تأثیر محاسبه سود خالص نیست، زیرا ارزش افزوده، افزایش ثروت واحد تجاری را قبل از توزیع آن نشان می‌دهد در حالی که سود خالص فقط بخشی از ثروت ایجادشده‌ای است که به صاحبان سرمایه تعلق می‌گیرد.

ویژگی قابلیت اتکای صورت ارزش افزوده به شکل و محتوای آن بستگی دارد. اما معمولاً دلیلی وجود ندارد که بگوئیم صورت ارزش افزوده نسبت به سایر صورت‌های مالی از قابلیت اتکای پایینی برخوردار است. بی‌طرفی مفهوم ارزش افزوده نسبت به مفهوم سود، بیشتر است. زیرا ارزش افزوده تنها منافع سرمایه‌گذاران را در نظر نمی‌گیرد بلکه منافع تمام گروه‌های ذی‌نفع را شامل می‌شود. همچنین به دلیل جامعیت مفهوم ارزش افزوده نسبت به سود، مدیران شرکت‌ها کمتر می‌توانند صورت ارزش افزوده را تحت نفوذ خود قرار دهند و آن را تحریف نمایند. صورت ارزش افزوده به خاطر جامعیت آن و جهت‌دهی سود به سوی اشخاص ذی‌نفع، ویژگی قابلیت فهم را دارا است. (همان منبع . ۷۲-۷۰)

۱۱-۲-۲ کاربرد ارزش افزوده در حسابداری:

روش‌های تجزیه و تحلیل ارزش افزوده در حسابداری:

جهت استفاده از صورت ارزش افزوده مانند سایر صورت‌های مالی اساسی می‌توان از نسبت‌های ارزش افزوده استفاده نمود. اندازه‌گیری این نسبت‌ها مؤسسات دارای بهره‌وری را در بین صنایع مشابه و شرکت‌های رقیب مشخص می‌سازد. علاوه بر این، نسبت‌ها میزان موفقیت بنگاه‌های انفرادی را در دستیابی به اهداف بهره‌وری اندازه‌گیری می‌کند. عمده‌ترین این نسبت‌ها عبارتند از:

۱) ارزش افزوده هر فرد شاغل:

نسبت اولیه‌ای که در تجزیه و تحلیل ارزش افزوده مورد استفاده قرار می‌گیرد، ارزش افزوده هر فرد شاغل است و نزدیکترین نسبت به بهره‌وری محسوب می‌شود که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{ارزش افزوده هر فرد شاغل} = \frac{\text{ارزش افزوده}}{\text{تعداد کارکنان}}$$

این نسبت مقدار ثروت ایجاد شده توسط بنگاه را براساس تعداد کارکنانی که دارد مشخص می‌کند. این نسبت نه تنها کارایی تولیدی کارکنان را منعکس می‌سازد، بلکه عوامل دیگری از قبیل سرمایه‌گذاری در دارائی‌های سرمایه‌ای، کارایی مدیریت، روابط مدیریت و کارکنان و توجه به کار را تا حدی روشن می‌سازد.

۲) ارزش افزوده هر ریال سرمایه (بهره‌وری سرمایه):

این نسبت به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{ارزش افزوده هر ریال سرمایه} = \frac{\text{ارزش افزوده}}{\text{سرمایه در گردش}}$$

این نسبت شاخص بهره‌وری سرمایه است. به عبارت دیگر این نسبت نشانگر آن است که سرمایه به چه نحو مورد استفاده قرار می‌گیرد. استفاده‌کنندگان می‌توانند از این نسبت به منظور بررسی عملکرد و بهره‌وری شرکت‌ها در یک صنعت خاص و مقایسه شرکت‌ها با یکدیگر استفاده نمایند و براساس اولویت‌ها تصمیمات سرمایه‌گذاری خود را اتخاذ نمایند.

۳) درصد ارزش افزوده به دارایی‌های ثابت:

این نسبت درجه استفاده از دارایی‌های ثابت را نشان می‌دهد. البته بایستی توجه داشت که این نسبت از عوامل زیادی مثل تورم و شرایط بازار تأثیر می‌پذیرد و بالا بودن آن به مفهوم کارایی در استفاده از دارایی‌هاست. نحوه محاسبه این نسبت به شرح زیر می‌باشد:

ارزش افزوده

$$\text{درصد ارزش افزوده به دارایی‌های ثابت} = \frac{\text{ارزش افزوده}}{\text{دارایی‌های ثابت}} \times 100$$

۴) درصد ارزش افزوده به فروش:

نحوه محاسبه این نسبت عبارت است از:

ارزش افزوده

$$\text{درصد ارزش افزوده به فروش} = \frac{\text{فروش}}{\text{فروش}} \times 100$$

از این نسبت می‌توان در اندازه‌گیری میزان مصرف مواد خریداری شده و دریافت خدمات از بیرون بنگاه و تفاوت قیمت‌های خرید و فروش استفاده کرد. بالا بودن میزان این نسبت به این معنی است که مواد مصرفی و خدمات خریداری شده ناچیز می‌باشد. در نتیجه فروشندگان مواد و خدمات نقش کمی در خدمات شرکت دارند.

۵) درصد سود به ارزش افزوده:

این نسبت شاخص عملکرد است که معین می‌سازد چند درصد ارزش افزوده را سود عملیاتی تشکیل می‌دهد به صورت زیر محاسبه می‌شود:

سود عملیاتی

$$\text{درصد سود به ارزش افزوده} = \frac{\text{ارزش فروش}}{\text{ارزش فروش}} \times 100$$

بالا بودن این نسبت را می‌توان به فروش زیاد و یا هزینه کم تعبیر کرد. بالا بودن نسبت امکان پرداخت‌های رضایت‌بخش به کارکنان را فراهم می‌سازد و اصولاً به معنی شرایط مطلوب واحد تجاری است. نسبت مزبور در واحدهای سرمایه‌ای تمایل بیشتری به بالا رفتن از خود نشان می‌دهد. پایین بودن این نسبت نیز نشانگر پایین بودن سطح فروش و یا بالا بودن هزینه‌هاست که در هر حال نیاز به اصلاح ارقام وجود دارد و همچنین می‌تواند یکی از علائم کاربر بودن واحد تجاری باشد.

علاوه بر نسبت‌های یاد شده می‌توان نسبت‌های دیگری از صورت ارزش افزوده استخراج نمود و بکار گرفت. این نسبت‌ها که سهم هر یک از گروه‌های ایجادکننده ارزش افزوده را نشان می‌دهند عبارتند از:

۶) درصد هزینه‌های دستمزد به ارزش افزوده:

این نسبت نشانگر مخارجی است که در قالب هزینه‌های پرسنلی پرداخت می‌شود تا یک واحد ارزش افزوده را ایجاد نماید. این نسبت به صورت زیر محاسبه می‌شود:

هزینه‌های دستمزد

$$۱۰۰ \times \frac{\text{ارزش افزوده}}{\text{درصد هزینه‌های دستمزد به ارزش افزوده}}$$

۷) درصد بهره وام‌ها به ارزش افزوده:

این نسبت نشان دهنده سهم تأمین‌کنندگان مالی در ایجاد ارزش افزوده است. این نسبت در کنار نسبت‌های اهرمی می‌تواند معیار مناسبی جهت تجزیه و تحلیل تأمین مالی باشد و به صورت زیر محاسبه می‌گردد:

بهره وام‌ها

$$۱۰۰ \times \frac{\text{ارزش افزوده}}{\text{درصد بهره وام‌ها به ارزش افزوده}}$$

۸) درصد مالیات به ارزش افزوده:

این نسبت سهم دولت را از ارزش افزوده نشان می‌دهد. این نسبت مشخص می‌کند که مالیات شرکت موجب کاهش سود تقسیم شده و در نتیجه کاهش منابع مالی شرکت جهت سرمایه‌گذاری مجدد می‌گردد. این نسبت می‌تواند شاخصی برای دولت ارائه نماید که براساس این نسبت مالیات دریافتی را متناسب با ارزش افزوده اخذ نماید، محاسبه این نسبت به شرح زیر است:

مالیات

$$۱۰۰ \times \frac{\text{ارزش افزوده}}{\text{درصد مالیات به ارزش افزوده}}$$

۹) درصد سود سهام به ارزش افزوده:

این نسبت سهم سهامداران را از ثروت ایجاد شده نشان می‌دهد. روند سالانه این نسبت می‌تواند راهنمای مناسبی جهت سرمایه‌گذاران به منظور تصمیم‌گیری در ارتباط باشد و محاسبه آن نیز به صورت زیر است:

سود سهام

$$\text{ارزش فروش} \times 100 = \text{درصد سهام به ارزش افزوده}$$

۱۰) نسبت انعطاف‌پذیری مالی شرکت:

این نسبت توانایی شرکت را در ارتباط با تحولات تجاری و محیطی بررسی می‌کند. اگر نسبت بالا باشد شرکت با منابع مالی در دسترس می‌تواند راههای مختلف سرمایه‌گذاری را بررسی و نسبت به انجام سرمایه‌گذاری مناسب اقدام کند. این نسبت نیز به صورت زیر محاسبه می‌شود:

سود تقسیم نشده

$$\text{ارزش فروش} = \text{نسبت انعطاف‌پذیری مالی شرکت}$$

۱۱) نسبت کارایی تحقیقات شرکت:

این نسبت نشان‌دهنده تأثیر هزینه‌های تحقیق و توسعه در بهبود وضعیت شرکت می‌باشد. محاسبه این نسبت به صورت زیر است:

هزینه‌های تحقیق و توسعه

$$\text{ارزش افزوده} = \text{نسبت کارایی تحقیقات شرکت}$$

(شهریاری، علی‌اکبر، ۱۳۸۱، ۵۱-۴۳)

بخش سوم: مالیات بر ارزش افزوده

1-3-2 تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده در جهان:

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر مصرف است که برای اولین بار در سال ۱۹۱۸ توسط فون زیمنس بازرگان آلمانی برای فائق آمدن بر مشکلات کمبود درآمد دولت آلمان پس از جنگ جهانی اول مطرح گردید. فرانسه نخستین کشوری بود که پس از جنگ جهانی دوم در سال ۱۹۴۸ این نظام مالیاتی را که فقط بر کالاها در مرحله تولید و بر کالاهای سرمایه‌ای اعمال می‌شد انتخاب و اجرا کرد که در سال ۱۹۵۴ به نوع مالیات بر مصرف تغییر یافت. موريس لوره در نظریه‌پردازی و به خدمت گرفتن تئوری‌های اقتصادی در طراحی مالیات بر ارزش افزوده و همچنین توسعه مفهومی این سیستم مالیاتی سهم قابل توجهی داشت، بطوری که امروزه در فرانسه از او به عنوان پدر مالیات بر ارزش افزوده فرانسه یاد می‌شود. از سال ۱۹۵۴ به بعد کشورهایمانند فرانسه، آلمان و دانمارک به عنوان پیشگامان به کارگیری این نظام مالیاتی جدید به جای سایر نظام‌های مالیاتی غیرمستقیم اقدام کردند. با توجه به مزایا و استقبال کشورها در اواخر دهه ۱۹۶۰ میلادی روند اجرای این مالیات تسریع شد، سپس در دهه ۷۰ قرن بیستم سایر اعضای جامعه اروپا نیز نسبت به استقرار نظام مالیاتی فوق اقدام نمودند. روند اجرای این نظام مالیاتی در دهه ۱۹۸۰ سرعت گرفت، به طوری که در نیمه دوم دهه ۸۰ و دهه ۹۰ میلادی به اوج خود رسید. بسیاری از کشورها این نوع مالیات را با تعدیلاتی خاص مطابق اولویت‌هایشان پذیرفته‌اند. بطوری که در حال حاضر حدود ۱۴۰ کشور جهان به خیل مجریان این نظام مالیاتی پیوسته‌اند و اهمیت آن به حدی رسیده است که به مهمترین منبع درآمد مالیاتی بیشتر کشورهای در حال توسعه و در حال گذار تبدیل شده است. در آسیا کره جنوبی اولین کشوری بود که با همکاری صندوق بین‌المللی پول در سال ۱۹۷۵ این مالیات را پذیرفت و در کشورهای مسلمان هم مالیات بر ارزش افزوده توانسته جایگاه خود را پیدا نموده و درآمد مناسبی ایجاد کند، بطوری که از ۵۷ کشور مسلمان که در اجلاس سازمان کنفرانس اسلامی شرکت می‌کنند، ۳۶ کشور این نوع مالیات را اجرا کرده‌اند. (یعقوب‌نژاد، یحیی، رمضانی، سعید، قبول، محمد، لعل قادری، سعید، ۱۳۸۷، ط ت ا ی)

توجه و تأکید سازمان‌های بین‌المللی و اتحادیه‌های منطقه‌ای به اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو، برای یکسان کردن و ایجاد هماهنگی هرچه بیشتر در سیستم‌های مالی منطقه‌ای و بین‌المللی، از جمله دلایل عمده اقبال گسترده کشورها به اجرای این نوع مالیات است. در سطح جهان، صندوق بین‌المللی پول با تشکیل دپارتمان امور مالی، اجرای مالیات بر ارزش افزوده را در کشورهای مختلف توسعه یافته و در حال توسعه در رأس برنامه‌های کاری خود قرار داده است. صندوق بین‌المللی پول با فرستادن کارشناسان خبره و متخصص به کشورهای مختلف، به تبیین ویژگی‌ها و مزیت‌های این نوع مالیات در این کشورها پرداخته و سعی دارد با ابزارهای مختلف، این کشورها را به اجرای مالیات بر ارزش افزوده تشویق کند. (Tait, 1988, 88)

۲-۳-۲ تاریخچه استقرار قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران:

در سال ۱۳۶۶ لایحه قانون مالیات بر ارزش افزوده به مجلس رفت و پس از تصویب شش ماده از آن در شور دوم به دلیل شرایط خاص ناشی از جنگ تحمیلی و اجرای سیاست تثبیت قیمت‌ها در آن دوران، به دولت مسترد گردید. پس از آن بررسی گسترده کارشناسان داخلی و بین‌الملل در سال ۱۳۷۰، اجرای نظام قانون مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان یکی از راه‌کارهای اصلی افزایش کارایی نظام مالیاتی پیش روی دولت قرار داد. انجام مطالعات علمی بر روی استقرار نظام قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط معاونت وقت درآمدهای مالیاتی وزارت دارایی در سال ۱۳۷۶ مجدداً آغاز گردید. در سال ۱۳۷۹ دفتر مستقل طرح قانون مالیات بر ارزش افزوده در سازمان امور مالیاتی کشور تأسیس گردید. ارائه پیش‌نویس لایحه قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی به هیأت وزیران در سال ۱۳۸۰ صورت پذیرفت و در مهر ماه ۱۳۸۱ لایحه قانون مالیات بر ارزش افزوده تقدیم مجلس شورای اسلامی گردید.

در آذر ماه ۱۳۸۳ مجمع تشخیص مصلحت نظام، استقرار نظام قانون مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان بخشی از سیاست‌های کلان نظام در بخش مالی به تصویب رسانید. کلیات لایحه قانون مالیات بر ارزش افزوده در فروردین ماه ۱۳۸۴ تصویب و در همان سال جزئیات لایحه توسط کمیسیون‌های اصلی و فرعی در شور دوم بررسی شد. پس از انتشار گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس در تأیید اظهارنظر درباره لایحه در تیر ماه ۱۳۸۵، مجلس شورای اسلامی بر اساس اصل ۸۵ قانون اساسی تصویب اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده را به کمیسیون امور اقتصادی تفویض نمود. تصویب مواد لایحه مالیات بر ارزش افزوده توسط کمیسیون اقتصادی مجلس از شهریور ۱۳۸۵ لغایت مهر ماه ۱۳۸۶ به طول انجامید که پس از تصویب صحن علنی مجلس در خصوص مدت پنج سال اجرای آزمایشی لایحه قانون مالیات بر ارزش افزوده در بهمن ماه ۱۳۸۶، ایرادات شورای نگهبان به لایحه قانون مالیات بر ارزش افزوده در دو نوبت از اسفند ماه ۱۳۸۶ تا اردیبهشت ماه ۱۳۸۷ رفع گردید.

در پایان قانون مالیات بر ارزش افزوده در تاریخ ۱۳۸۷/۲/۱۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی و در تاریخ ۱۳۸۷/۳/۲ به تأیید شورای نگهبان رسید و در اول تیر ماه ۱۳۸۷ توسط رئیس‌جمهور به وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ گردید. (همان منبع، ی تا ک)

۲-۳-۳ تعریف مالیات بر ارزش افزوده:

- مالیاتی است گسترده پایه بر فروش کالا تا مرحله تولید و حداقل شامل خود آن، به طوری که مالیات پرداختی بابت کالاهای خریداری شده به عنوان نهاده‌ها - احتمالاً به

- جز کالاهای سرمایه‌ای – در برابر مالیات دریافتی بابت ستانده‌ها تهاتر شود. (لیام ابریل، حدادی؛ مریم، ۱۳۸۵، ۲)
- مالیات بر ارزش افزوده: عبارتست از نوعی مالیات غیرمستقیم بر مصرف (ملاً بر هزینه) که به طور غیرانباشته بر کلیه مراحل تولید و توزیع خصوصی کالا و خدمات تعلق می‌گیرد. (فصلنامه مالیات، ۱۳۷۴، ۱۳)
 - مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف تولید و توزیع بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده گرفته می‌شود. (آقانظری، حسن، ۱۳۸۷، ۱۸۷)
 - مالیات بر ارزش افزوده یک نوع مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند. برای معاف کردن خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای روش‌های متفاوتی پیشنهاد شده است. یکی از معمول‌ترین روش‌ها، منظور کردن اعتبار برای خریدهای واسطه‌ای می‌باشد. پس در اعمال مالیات بر ارزش افزوده یک اعتبار مالیاتی برای خریدهای واسطه‌ای بنگاه اقتصادی در نظر گرفته می‌شود که این امر باعث از بین رفتن پدیده مالیات‌بندی مضاعف در اجرای این نوع مالیات می‌شود، یعنی عوامل اقتصادی برای هر ارزش ایجاد شده فقط یکبار مالیات می‌پردازند. (طهماسبی بلداجی، فرهاد، بوستانی، بهار، ۱۳۸۳، ۵۱)
 - Price و pancano به منظور مقایسه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر خرده‌فروشی بیان می‌کنند که «مالیات بر ارزش افزوده یک مالیات چندمرحله‌ای است، در حالی که مالیات بر خرده‌فروشی یک مالیات تک مرحله‌ای می‌باشد». (Price and Parcano, 1992, 45)
 - Trebby مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان «مالیاتی بر ارزش افزوده ایجاد شده توسط یک شرکت در طول برآورد تولید و توزیع بر کالاها و خدماتی که از سایر شرکت‌ها خریداری می‌کند» تعریف کرده است. (James P. Trebby, 1990, 8)

۲-۳-۴ مفهوم مالیات بر ارزش افزوده:

مالیات بر ارزش افزوده در مفهوم ساده به صورت مالیات بر ارزش اضافی طی مراحل مختلف تولید و توزیع کالاها و خدمات تعریف می‌گردد. به عبارتی مالیات بر ارزش افزوده یک نوع مالیات چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید – توزیع، بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌گردد. این مالیات غیرمستقیم در واقع نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند.

مالیات بر ارزش افزوده با انتقال پایه مالیاتی از درآمد به مصرف، انگیزه‌های سرمایه‌گذاری را افزایش داده و منابع لازم جهت گسترش سرمایه‌گذاری‌ها را از طریق افزایش پس‌انداز تأمین می‌نماید و از جابجایی سرمایه از بخش‌های تولیدی به بخش‌های خدماتی جلوگیری می‌کند.

این نوع مالیات در فرآیند تولید یعنی از کارخانه تا محل فروش، مرحله به مرحله اخذ می‌شود. در مالیات بر فروش انباشت مالیات در مراحل تولید و توزیع کالاها وجود دارد. به عبارتی مالیات در هر مرحله از تولید که بر کالاها اعمال شده، به مرحله بعدی انتقال یافته و بار اضافی آن به شکل قیمت تمام شده بر مصرف‌کننده نهایی تحمیل می‌گردد. در صورتی که در مالیات بر ارزش افزوده، انباشت مرحله‌ای مالیات وجود نداشته و مالیات به صورتی جدا از قیمت اصلی کالاها و خدمات محاسبه می‌گردد. (صیامی نمینی، سیما، ۱۳۸۲، ۲۶)

در واقع این نوع مالیات اختلال در فرآیند تولید یا تخصیص سرمایه و سایر منابع اقتصادی به وجود نمی‌آورد و در نتیجه، تغییری در تقاضا و عرضه ایجاد نمی‌کند و چون از پایه گسترده‌ای برخوردار می‌باشد، زمینه افزایش درآمد مالیاتی را فراهم می‌نماید. همچنانکه معافیت مالیاتی نسبت به ارزش افزوده کالاهای صادراتی و وضع مالیات بر کالاهای وارداتی بهبودی تراز بازرگانی خارجی و افزایش صادرات غیرنفتی را به دنبال خواهد داشت. این مالیات در تغییر الگوی مصرف نقش چشمگیر خواهد داشت، زیرا اکثر کالاهای ضروری و مواد غذایی از پرداخت این مالیات معاف می‌باشند و در مقابل، بر کالاهای تجملی و لوکس در مراحل مختلف تولید و توزیع، مالیات بر ارزش افزوده اعمال می‌گردد. (آقائظری، حسن، ۱۸۷، ۱۸۷)

اصلی‌ترین مشخصات مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از این که این نوع مالیات، مالیاتی گسترده پایه است که بر مراحل متعدد تولید وضع می‌شود، به طوری که مالیات‌های متعلق به نهاده‌ها، در مقابل مالیات‌های متعلق به ستانده‌ها قابل تهاتر است. یعنی در عین حال که فروشندگان موظف به دریافت مالیات نسبت به تمام فروش خویش هستند می‌توانند در مقابل مالیات‌های پرداختی بابت نهاده‌های خود نیز اعتبار مطالبه نمایند. مزیت این نظام آن است که بر خلاف مالیات بر خرده‌فروشی، با وصول مالیات در سراسر فرآیند تولید، درآمد را تضمین کرده و بر خلاف برخی مالیات‌های دیگر و به ویژه مالیات بر گردش سرمایه، هیچ اختلافی در اخذ تصمیمات مربوط به تولید ایجاد نمی‌کند. (ابریل، لیام، حدادی، مریم، میرزایی، بهداد، ۱۳۸۵، ۷)

۲-۳-۵ اصل مبداء در مقایسه با اصل مقصد:

مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان تحت دو اصل مبداء و یا اصل مقصد مورد استفاده قرار داد. در اصل مبداء، مالیات بر ارزش افزوده بر کلیه کالاها و خدماتی که در داخل تولید و ارائه می‌شود، اعمال می‌گردد. لیکن در اصل مقصد، مالیات بر ارزش افزوده بر کلیه کالاها و خدماتی که در داخل مصرف می‌شود، برقرار می‌گردد. بدیهی است که این دو اصل در یک اقتصاد بسته کاملاً یکسان می‌باشد. تفاوت بین این دو اصل در یک اقتصاد باز تنها به نحوه عمل در خصوص صادرات و واردات کالاها و خدمات مربوط می‌شود. براساس اصل مبداء، صادرات کالاها و خدمات مشمول مالیات قرار گرفته و واردات آن معاف از مالیات می‌باشند لیکن چگونگی این جریان در خصوص اصل مقصد کاملاً بر عکس می‌باشد. به عبارتی در اصل مقصد صادرات کالا و خدمات معاف از مالیات بوده و واردات آن مشمول مالیات می‌گردد. (صیامی نمینی، ۱۳۸۲، ۳۶)

۲-۳-۶ نرخ‌گذاری در سیستم مالیات بر ارزش افزوده:

در اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده، مانند هر سیستم مالیاتی دیگری، دو مقوله پایه مالیاتی و نرخ مالیات باید کاملاً مشخص باشد. نرخ مالیات درصدی از ارزش افزوده بنگاه تجاری را که مشمول مالیات می‌شود، معین می‌سازد.

از مهمترین مسائلی که در سیستم مالیات بر ارزش افزوده باید در مورد آن تصمیم‌گیری شود، اندازه نرخ مالیاتی است و اینکه این نرخ باید روی همه کالاها و خدمات یکسان باشد یا متعدد. به طور کلی نرخ‌گذاری در سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند شامل نرخ واحد، نرخ‌های متعدد، نرخ صفر و یا معافیت باشد.

۲-۳-۷ نرخ‌های متعدد در مقابل نرخ واحد:

صاحب‌نظران اقتصادی در زمینه مفید بودن اعمال یک نرخ واحد دیدگاه یکسانی را ندارند. اما اکثر طرفداران مالیات بر ارزش افزوده ترجیح می‌دهند که به جای نرخ‌های متعدد، نرخ واحدی به کار گرفته شود. زیرا اعمال نرخ واحد مزایایی دارد که از جمله می‌توان به اجرای آسان و ساده این نوع مالیات، نیاز کمتر به پرسنل اجرایی، پایین بودن هزینه‌های وصول و نیز پذیرش راحت‌تر آن از طرف مردم اشاره نمود. از طرف دیگر برخی معتقدند که اعمال نرخ واحد با هدف عدالت و برابری در سیستم مالیاتی تناقض دارد. زیرا در یک سیستم تک‌نرخ، بر تمام عوامل تولید با یک نرخ مالیات بسته می‌شود، حال آنکه عوامل تولید از نظر فراوانی و بازدهی در شرایط یکسانی قرار ندارند، بنابراین، از اعمال نرخ‌های متعدد

مالیاتی حمایت می‌کنند. بیشتر کشورها برای کاهش خصلت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده، ساختار نرخ‌گذاری دوگانه اعمال می‌کنند.

این ساختار شامل یک نرخ عمومی برای کلیه کالاها و خدمات و نرخ پایین‌تر از نرخ عمومی برای کالاها و خدمات ضروری، می‌باشد. این نرخ حمایتی می‌تواند به سه روش اجراء شود: نرخ مثبت اما پایین‌تر از عمومی، معافیت برخی کالاها و نرخ‌گذاری صفر.

۲-۳-۸ نرخ‌های مؤثر:

نرخ مؤثر مالیاتی نرخ است که عملاً بر کالاها و خدمات اعمال می‌شود. این نرخ ممکن است در برخی موارد متفاوت از نرخ‌های رسمی در نظر گرفته شده باشد. اعمال نرخ‌های متعدد و معافیت‌های گسترده معمولاً باعث می‌شود که نرخ‌های مؤثر مالیات بر ارزش افزوده بیشتر از نرخ‌های موردنظر قانون‌گذار گردد. برای سنجش کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده، می‌بایست نرخ مؤثر مالیاتی با نرخ قانونی مقایسه شود.

۲-۳-۹ نرخ صفر:

فروش کالاها و خدماتی که مشمول نرخ صفر می‌شوند، موضوع مالیات بر ارزش افزوده قرار نمی‌گیرند. به عبارت دیگر تولیدکننده بر فروش خود مالیاتی را اخذ نمی‌کند. البته ممکن است تولیدکنندگان این نوع محصول از نهاده‌هایی استفاده کرده باشند که مالیات بر آنها بسته شده است. در نتیجه، تولیدکنندگان در هنگام خرید نهاده‌ها متحمل مالیات بر ارزش افزوده-اند. در نرخ‌گذاری صفر، تولیدکنندگان می‌توانند به ازای مالیات پرداختی روی خریدهای واسطه خود، اعتبار مالیاتی درخواست کنند و این اعتبار مالیاتی را از سیستم مالیاتی دریافت نمایند. در واقع، تولیدکننده یا عرضه‌کننده کالایی که با نرخ صفر مشمول مالیات شده است از پرداخت هر نوع مالیات معاف می‌شود و تمام پرداختی بر نهاده‌ها را بازپس می‌گیرد. خریدار چنین کالایی هیچ نوع مالیات بر ارزش افزوده‌ای را از طریق افزایش قیمت متحمل نمی‌شود. قابل توجه است که نرخ صفر گاهی با عنوان معافیت با اعتبار نامیده می‌شود. بنابراین نرخ صفر به معنی معافیت از مالیات ستانده است. برخی از صاحب‌نظران اعمال نرخ‌گذاری صفر را نامناسب تلقی می‌کنند، زیرا این عمل را به مفهوم کمک مالی یا یارانه برای آن فعالیت اقتصادی یا معامله موردنظر می‌دانند.

۲-۳-۱۰ معافیت:

برخی کالاها و خدمات به دلایل مختلف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌شوند. معافیت به معنی آن نیست که تولیدکنندگان این قبیل کالاها و خدمات کاملاً خارج از

سیستم این مالیات قرار دارند. تولیدکنندگان مزبور، مالیات بر ارزش افزوده مربوط به نهاده-های مورد نیاز را زمان خرید این نهاده‌ها می‌پردازند، اما مالیات پرداختی بابت نهاده‌ها به آنها مسترد نمی‌گردد. (برخلاف روش نرخ‌گذاری صفر که مالیات پرداختی بابت نهاده‌ها مسترد می‌شود.)

معمولاً کالاها و خدمات به دلایل مختلف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌شوند، برخی از این دلایل عبارتند از:

- ۱) اعمال معافیت برای کاهش خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده.
- ۲) برخی کالاها و خدمات ویژه که از طرف عمومی جامعه تقاضا می‌شوند.
- ۳) مشکلات اجرایی مالیات‌بندی بر بعضی کالاها و خدمات (مانند خدمات بیمه، بانکداری و ...)

برای برقراری برابری و عدالت اجتماعی، استفاده از روش نرخ‌گذاری صفر در مقایسه با روش معافیت کارایی بیشتری دارد، زیرا تاجری که کالای معاف شده را می‌فروشد، سعی می‌کند مالیات پرداختی بابت خریدهایش را به نحوی به خریدار منتقل کند در حالیکه در روش نرخ‌گذاری صفر، مالیات پرداختی بابت نهاده‌ها از طرف دولت مسترد می‌شود. لذا بهتر است سیاست‌گذاران مالیاتی به جای آنکه کالایی را از مالیات بر ارزش افزوده معاف کنند، از نرخ-گذاری صفر استفاده نمایند. البته نرخ‌گذاری صفر در مقایسه با معافیت، پایه مالیاتی را به شدت فرسوده می‌کند. در اکثر کشورها معافیت خدمات بیمه و بانکداری، خدمات آموزشی، اجاره‌نامه و خدمات پزشکی اجرا می‌شود. (طهماسبی بلداجی؛ فرهاد، ۱۳۸۳، ۴۸-۴۳)

۱۱-۳-۲ آستانه معافیت:

از آنجائیکه مالیات بر ارزش افزوده کلیه کالاها و خدمات تولید و توزیع شده را در برمی‌گیرد، بنابراین از گستردگی اجرایی خاصی برخوردار است. در این راستا ارزش افزوده ایجاد شده توسط بنگاه‌های کوچک و فعالان بخش خرده‌فروشی در مقایسه با تعداد زیاد آنها، بسیار ناچیز بوده و در نتیجه مالیات بر ارزش افزوده وصولی از آنها با عنایت به گستردگی فعالیت‌های اجرایی سازمان وصول مالیات، قابل توجیه نیست. بدین لحاظ معاف نمودن مؤسسات اقتصادی با ارزش افزوده پایین، در جهت افزایش کارایی سازمان مالیاتی از اهمیت خاصی برخوردار است. تجربه سایر کشورها نشان می‌دهد که اغلب کشورهایی که از سیستم مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌کنند، در مراحل اولیه اجرایی این نوع مالیات، برای کاهش هزینه‌های اجرایی و هزینه‌های تمکین مؤدیان، از یک سطح آستانه معافیت برابر معاف نمودن تعداد زیادی از بنگاه‌های کوچک و فعالان بخش خرده‌فروشی استفاده کرده‌اند. تعیین سطح

آستانه معافیت، این امکان را به سازمان مالیاتی می‌دهد که در جهت تحقق اهداف درآمدی نظام مالیاتی، به میزان قابل توجهی در هزینه‌های اجرایی صرفه‌جویی نموده و با عنایت به کاهش حجم کارها، در تحقق وصول مالیات بر ارزش افزوده بالقوه موفق عمل کند.

از معیارهای متعددی برای تعیین سطح آستانه معافیت استفاده می‌شود که مهمترین آنها عبارتند از: حجم فروش سالیانه، مقدار سرمایه مورد استفاده، سطح اشتغال، حجم خرید سالیانه و نوع تجارت.

اغلب کشورها از معیار حجم فروش سالیانه برای تعیین سطح آستانه معافیت استفاده نموده‌اند. بر این اساس هرچه نسبت ارزش افزوده ایجاد شده به کل فروش بیشتر باشد، سطح آستانه معافیت پایین می‌آید. تعیین دقیق سطح آستانه معافیت در اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده بسیار مهم است. از طرف دیگر بالا بودن آستانه معافیت از طریق گسترش فرار مالیاتی و انشعاب در شرکت‌ها (در نتیجه کاهش پایه مالیات) موجب عدم اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده می‌شود. اگر هزینه‌های اجرایی VAT (که توسط سازمان امور مالیاتی تحمل می‌شود) و هزینه‌های تمکین آن (که توسط مؤدیان تحمل می‌شود) نبود، بهترین سطح آستانه معافیت صفر بود. بنابراین، ضرورت برقراری آستانه معافیت از آنجا ناشی می‌شود که سازمان مالیاتی مایل است به منظور کاهش هزینه‌های وصول خود، از مقداری درآمد خود دست بکشد. همان منبع، ۴۸-۵۰)

۱۲-۳-۲ روش‌های اعمال مالیات بر ارزش افزوده:

ارزش افزوده معادل ارزش ایجاد شده در هر مرحله تولید است. به عبارتی ارزش افزوده برابر ارزش کالاها و خدمات ارائه شده منهای حاصل جمع ارزش نهاده‌های تولیدی (نظیر مواد خام، انرژی، وسائط نقلیه و غیره) مورد استفاده در هر مرحله تولید است. ارزش افزوده را می‌توان از دو دیدگاه تجمعی (حاصل جمع دستمزد، بهره، اجاره، سود) و تفریقی (خروجی منهای ورودی) به دست آورد. (صیامی نمینی، سیما، ۱۳۸۲، ۳۷)

بر این اساس دو روش کلی جهت محاسبه مالیات بر ارزش افزوده معرفی می‌گردند که عبارتند از روش تجمعی و روش تفریقی.

در روش تجمعی بر مبنای تعریف ارزش افزوده، از حاصل جمع عواید نهاده‌های تولید یعنی دستمزد، اجاره، سود بانکی، سود بنگاه و ... مالیات محاسبه و اخذ می‌گردد. در حالیکه در روش تفریقی ارزش افزوده به عنوان اختلاف میان ارزش کل معاملات و ارزش معاملات واسطه‌ای (اختلاف میان ورودی و خروجی) در نظر گرفته شده و بر این اساس مالیات فوق محاسبه می‌گردد. از سوی دیگر هر یک از روش‌های فوق نیز خود به دو شیوه اعمال مالیات مستقیم و غیرمستقیم رتبه‌بندی می‌شوند. به این ترتیب چهار شیوه کلی اعمال مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد:

(۱) روش تجمعی مستقیم:

$$\text{VAT} = (\text{سود} + \text{اجاره} + \text{بهره} + \text{دستمزد}) \text{ نرخ مالیاتی}$$

(۲) روش تجمعی غیرمستقیم:

$$\text{VAT} = (\text{سود}) \text{ نرخ مالیاتی} + (\text{اجاره} + \text{بهره} + \text{دستمزد}) \text{ نرخ مالیاتی}$$

(۳) روش تفریقی مستقیم:

$$\text{VAT} = (\text{ورودی} - \text{خروجی}) \text{ نرخ مالیاتی}$$

(۴) روش تفریقی غیرمستقیم:

$$\text{VAT} = (\text{ورودی}) \text{ نرخ مالیاتی} - (\text{خروجی}) \text{ نرخ مالیاتی}$$

همانگونه که از روابط فوق برمی آید، تفاوت عمده شیوه‌های مستقیم و غیرمستقیم، در این است که در شیوه مستقیم کل ارزش افزوده در هر مرحله محاسبه و مبنای مالیات قرار می‌گیرد، حال آنکه در روش غیرمستقیم، اجزاء تولیدکننده ارزش افزوده به طور مجزا مشمول مالیات واقع می‌شوند (روش تجمعی غیرمستقیم)، و یا آنکه مالیات کل فروش در هر مرحله محاسبه و مالیات پرداختی به فعالیت‌های بالادست، از آن کم می‌گردد. (روش تفریقی غیرمستقیم).

به روش‌های غیرمستقیم، روش حسابی نیز اطلاق می‌گردد چرا که در این روش هر مؤدی مالیاتی در اظهارنامه خود، پایه مالیاتی را محاسبه و مشخص می‌نماید.

از روش غیرمستقیم، به دلیل الزام فروشنده به صدور فاکتور در هر مرحله و مشخص نمودن و ثبت میزان مالیات اخذ شده از خریدار در آن، به عنوان روش فاکتورنویسی نیز یاد می‌شود. روش فوق به دلیل فراهم نمودن امکان آسانتر اعمال کنترل، و نیز محاسبه فعالیت‌های اقتصادی بنگاهها، بیش از سایر روش‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. امروزه، در جامعه اروپا و اکثر کشورهای بکارگیرنده مالیات بر ارزش افزوده، روش فاکتورنویسی اعمال می‌شود. بنابراین علیرغم ظاهر ساده شیوه‌های مستقیم، امروزه شیوه‌های غیرمستقیم به دلیل مزایای متعددی، از جمله پدیده ضد فرار مالیاتی بیشتر متداول شده است. این امر نشأت گرفته از این است که در این سیستم، خریدار قانوناً پرداخت‌کننده مالیات بوده و لذا هر بنگاه خریدار، اسنادی را از فروشنده طلب می‌کند، تا در مرحله بعد بتواند آن را به بنگاه خریدار ارائه نموده و همچنین از خود در مقابل فرار احتمالی فروشنده از پرداخت مالیات مقاومت نشان می‌دهد چرا که عدم پرداخت مالیات در یک مرحله موجب انتقال مالیات به مرحله بعد و در نتیجه هزینه

خریداران بعدی شده، موجبات کاهش قدرت رقابتی فروشندگان را در مراحل بعدی به دنبال آورد. این عمل خود ابزار کارآمدی را در سیستم تولید و توزیع کالا و خدمات برای کنترل‌های داخلی فراهم می‌آورد. (ضیائی بیگدلی؛ حمدتقی، طهماسبی بلداجی؛ فرهاد، ۱۳۸۳، ۳۶)

۱۳-۳-۲ روش اعتباری یا فاکتورنویسی:

روش اعتباری یا فاکتورنویسی اولین بار در فرانسه توسعه یافت و پس از آن به طور گسترده در کشورهای بازار مشترک اروپا بکار گرفته شد. در روش اعتباری تمامی معاملات، بدون توجه به اینکه واسطه‌ای یا نهایی باشند، با نرخ ثابتی موضوع مالیات قرار می‌گیرند و لازم است مقدار مالیات بر ارزش افزوده برای هر معامله بطور دقیق و مشخص در فاکتور قید شود. سپس به مؤدیان مالیاتی اجازه داده می‌شود برای تعیین بدهی مالیاتی خود، مالیات پرداختی روی خریدهای واسطه‌ای را از مالیات جمع‌آوری شده روی فروششان کسر کنند. بدهی مالیاتی از طریق بکارگیری نرخ ثابت مالیات روی کل فاکتور فروش و سپس کسر کردن مقدار مالیات پرداخت شده روی خریدهای واسطه‌ای تعیین می‌شود. این شیوه، اعتباری نامیده می‌شود. چون به ازای مالیات پرداخت شده روی خریدهای واسطه‌ای، برای مؤدی اعتباری مالیاتی در نظر گرفته شده و فاکتورنویسی نامیده می‌شود. زیرا بر اساس صدور فاکتور کار می‌کند. در پایان هر دوره مالیاتی، بنگاه تجاری اظهارنامه مالیاتی خود را تنظیم می‌کند و به سازمان مالیاتی ارائه می‌دهد. در اظهارنامه مالیاتی صورت معاملات اعم از خریدها و فروشها، نرخ مالیاتی مربوط به هر معامله و بدهی مالیاتی مشخص می‌شود.

روابط زیر نشان می‌دهند که با استفاده از روش اعتباری، ارزش افزوده بنگاه تجاری مشمول مالیات می‌شود و لزومی ندارد که ارزش افزوده بنگاه به صورت جداگانه محاسبه شود:

مالیات پرداخت شده روی خریدهای واسطه‌ای - مالیات دریافت شده روی فروش = بدهی مالیاتی

(خرید) t - (فروش) t = بدهی مالیاتی

(کل خریدهای واسطه‌ای - فروش کل) t = بدهی مالیاتی

(ارزش افزوده) t = بدهی مالیاتی

که در آن t نرخ مالیات بر ارزش افزوده است. مالیات از خریداران در هر مرحله زنجیره تولید - توزیع اخذ می‌شود. در مرحله نهایی از زنجیره تولید - توزیع، مصرف‌کنندگان، کالاها

و خدمات را با قیمت‌هایی که مالیات در آنها وجود دارد خریداری می‌کنند. از طرف دیگر، مصرف‌کنندگان معاملات واسطه‌ای ندارند تا بدهی مالیاتی خود را جبران کنند و در نتیجه آنها کل مالیات را پرداخت می‌کنند. در این روش تنها تولیدکنندگان می‌توانند بدهی مالیاتی خود را، به میزانی که اعتبار مالیاتی (مالیات پرداختی روی خریدهای واسطه‌ای) دریافت می‌کنند، جبران می‌کنند. (طهماسبی بلداجی؛ فرهاد، ۱۳۸۳، ۳۵-۳۳)

۱۴-۳-۲ انواع مالیات بر ارزش افزوده:

از دیدگاه نظری مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان با سه مبنای تولید ناخالص داخلی، تولید خالص داخلی و مصرف معرفی نمود. به عبارتی پایه مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان در سطح اقتصاد کلان به سه نوع تولیدی، درآمدی و مصرفی محاسبه کرد. هر یک از این سه نوع پایه مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان بر پایه دو اصل مبداء و اصل مقصد به کار گرفت. محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده بر پایه دو اصل یاد شده به دو روش اعتباری و یا فاکتورنویسی و روش تفریقی میسر است. به منظور اجرای بهتر مالیات بر ارزش افزوده می‌بایست نوع مناسب مالیات بر ارزش افزوده، اصل و روش محاسبه به همراه تعدد نرخ‌های مالیاتی، حدود نرخ‌گذاری صفر، معافیت‌ها و سطح آستانه معافیت مورد توجه قرار گیرد.

اینک هر یک از انواع مالیات بر ارزش افزوده به اجمال مورد بررسی قرار می‌گیرد:

مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی (P-VAT):

مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی بر اساس اصل مبداء، شامل کلیه هزینه‌های تولید ناخالص داخلی به استثناء مخارج پرداختی بابت حقوق و دستمزد توسط دولت است. در واقع مخارج پرداختی بابت حقوق و دستمزد توسط دولت در هر نوع محاسبه مالیات بر ارزش افزوده قابل مالیات‌گیری است. در اصل مبداء، کالاهای صادراتی مشمول مالیات و کالاهای وارداتی که در خارج از کشور تولید می‌گردد، معاف از مالیات می‌باشند. تحت این شرایط پایه مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی معادل مجموع مخارج (بجز خالص مخارج پرداختی بابت حقوق و دستمزد توسط دولت) است.

$$(P - VAT) = GDP - G_W = C + I + G_C + (X + m) \quad \text{به عبارتی:}$$

در این معادله GDP محصول ناخالص داخلی، G_W دستمزد پرداختی توسط دولت، C مخارج مصرفی بخش خصوصی، I تشکیل سرمایه ثابت ناخالص داخلی، G_C مخارج مصرفی بخش دولتی، X صادرات و m واردات را نشان می‌دهد. شایان ذکر است چنانچه در محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده از اصل مقصد تبعیت گردد، تولید، خالص داخلی نسبت به تراز

تجاری (X + m) تعدیل می‌شود. در این صورت مالیات بر ارزش افزوده معادل مالیات بر فروش اعمال شده بر روی کالاهای مصرفی و سرمایه‌ای است. نظر به اینکه درآمد ناخالص ملی GDI معادل مجموع پرداختی به عوامل تولید بابت دستمزد، بهره، سود و غیره به اضافه استهلاک D است و پرداختی به عوامل تولید همان ارزش افزوده تولید V می‌باشد، لذا داریم:

$$GDI = V + D$$

با برابری بین درآمد مخارج، اتحاد حسابداری درآمد ملی به صورت زیر ارائه می‌شود:

$$GDP = GDI$$

مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی (I - VAT) :

در مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی بر اساس اصل مبدأ مخارج سرمایه‌گذاری ناخالص تعدیل می‌شود. مخارج سرمایه‌گذاری ناخالص که بخشی از پایه مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی را تشکیل می‌دهد، مبین کل مخارج واقعی اقتصاد بر روی کالاهای سرمایه‌ای است. بخشی از این مخارج برای جبران کالاهای سرمایه‌ای مصرف شده و یا مستهلک شده به کار می‌رود. همانطور که می‌دانید، استهلاک فقط در حساب‌های دفتری وارد شده و در معاملات واقعی اقتصاد در نظر گرفته نمی‌شود، لیکن محاسبه سود و زیان و از این روی ارزش افزوده بنگاه‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بنابراین در محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی، استهلاک از پایه مالیات کسر شده و مالیات بر تشکیل سرمایه ثابت خالص داخلی موضوع می‌گردد.

به این ترتیب خواهیم داشت:

$$(I - VAT) = GDP - G_W - D = C + (I - D) + G_C + (X - M)$$

با استفاده از معادلات ارائه شده در مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، پایه مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی را می‌توان به صورت زیر نوشت:

$$(I - VAT) = GDI - G_W - D = V - G_W$$

در این معادله مشخص می‌گردد که پایه مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی معادل مجموع درآمد عوامل تولیدی منهای مخارج بابت حقوق و دستمزد توسط دولت است.

مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی (C- VAT):

در اعمال مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف بر اساس اصل مبدأ و با هدف تشویق تولید، خرید کالاهای سرمایه‌ای از تولید ناخالص داخلی کسر می‌گردد. در نتیجه سرمایه‌گذاری ناخالص مشمول مالیات قرار نمی‌گیرد. تحت این شرایط خواهیم داشت:

$$(C - VAT) = GDP - G_W - I = C + G_C + (X - M)$$

۱۵-۳-۲ مقایسه بین سه نوع مالیات بر ارزش افزوده:

مقایسه بین این سه نوع مالیات بر ارزش افزوده نشان می‌دهد که مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی از بیشترین پایه مالیاتی و مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی از کمترین پایه مالیاتی برخوردار می‌باشد. با این حال گستردگی پایه مالیات در مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی به طور بالقوه قیمت‌های اقتصادی بالایی را منجر می‌گردد. از اینرو با تحمیل بار مالیاتی بر خرید ناخالص کالاهای سرمایه‌ای بدون دریافت هیچگونه کمکی حتی برای استهلاک، موجبات عدم تمایل به سرمایه‌گذاری فراهم می‌گردد. در این راستا اگر تولیدکنندگان بتوانند حداقل بخشی از هزینه‌های سرمایه‌ای خود را به جامعه انتقال دهند، حتی اگر از روش اعتباری استفاده نمایند، اعمال مالیات بر کالاهای سرمایه‌ای سبب انتقال مالیات شده و پدیده مالیات مضاعف را ایجاد می‌کند این جریان با شدتی کمتر نیز در مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی اتفاق می‌افتد. لیکن مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی از کمترین پایه مالیاتی برخوردار بوده و از نظر اقتصادی خنثی‌ترین نوع مالیات به شمار می‌آید. زیرا در فرآیند تولید هیچگونه اختلالی در بین سرمایه و سایر نهاده‌ها ایجاد نمی‌شود. به این ترتیب با توجه به مزیت‌های مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی نسبت به دو نوع دیگر، اکثر کشورها از این نوع مالیات در نظام مالیاتی خود استفاده می‌کنند. (صیامی نمینی، سیما، ۱۳۸۲، ۳۵-۳۲)

۱۶-۳-۲ مراحل اجرای مالیات بر ارزش افزوده:

برای اجرای درست و کامل مالیات بر ارزش افزوده، بایستی به شش بخش اساسی توجه کرد. این شش بخش اساسی عبارتند از: شناسایی، ثبت نام مؤدیان، خوداظهاری و پرداخت مالیات، حسابرسی و استرداد، حسابداری و صدور و نگهداری فاکتور (Tail, 1991). البته باید برای این موضوع تأکید کرد که این تقسیم‌بندی بر جدا بودن مراحل اجرای مالیات بر ارزش افزوده دلالت ندارد و فقط برای بررسی دقیق‌تر انجام پذیرفته است. به طور کلی مراحل اجرای مالیات بر ارزش افزوده کاملاً به یکدیگر وابسته‌اند و ضعف و قوت یک مرحله بر دیگر مراحل تأثیر می‌گذارد.

شناسایی، اولین مرحله اجرای مالیات بر ارزش افزوده و هر مالیات جدید دیگری است. در مرحله شناسایی، فهرست اشخاص حقیقی و حقوقی - که در آینده مالیات جدید را پرداخت خواهند کرد - مشخص می‌شود. شناسایی به سازمان مالیاتی کمک می‌کند که نسبت به تعداد و ویژگی‌های مؤدیان بالقوه، شناخت پیدا کرده و از این شناخت در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی استفاده کند. چرا که طراحی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده به تصمیم‌گیری‌های حساسی نیاز دارد که بدون این شناخت اولیه ناممکن است.

دومین مرحله از اجرای مالیات بر ارزش افزوده، ثبت نام مؤدیان است. در این مرحله، سازمان مالیاتی از مؤدیان دعوت می‌کند برای ثبت نام در مالیات جدید در مکان‌های تعیین شده حضور یابند. در اجرای مالیات بر ارزش افزوده، مؤدی، مالیات را از خریدار اخذ و پس از کسر اعتبار مالیاتی خود، مابقی را به حساب سازمان مالیاتی واریز می‌کند. از این رو در این سیستم، سازمان مالیاتی و مصرف‌کنندگان باید بدانند چه کسانی مالیات جدید را اخذ می‌کنند.

اطلاع‌رسانی صحیح به مؤدیان و مصرف‌کنندگان از مهم‌ترین نکات مرحله ثبت نام است. در این مرحله ضمن اینکه مؤدی باید از زمان، مکان و نحوه ثبت نام مطلع شود، با وظایف خود در برابر سازمان مالیاتی و تعهدات سازمان مالیاتی در برابر مؤدی آگاه می‌شود.

مرحله بعدی نوع حسابداری اعمال شده برای ثبت خریدها و فروش‌هاست که در تعیین بدهی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر است. در بیشتر کشورها از حسابداری تعهدی و الکترونیکی برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌شود. همچنین اسناد و مدارکی که به وسیله مؤدی نگهداری می‌شود باید این روش حسابداری را پشتیبانی کند و از آنجا که اجرای حسابداری تعهدی برای بنگاه‌های کوچک هزینه‌بر است، در برخی کشورها به مؤدیان امکان داده می‌شود که از حسابداری نقدي استفاده کنند. (نادران، الیاس، رنجبرکی، علی، ۱۳۸۶، ۳)

بخش چهارم: ویژگی‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران

۱-۴-۲ معرفی مالیات بر ارزش افزوده:

تأمین هزینه‌های عمومی کشورها همچون تأمین امنیت، بهداشت و درمان، آموزش و ... نیازمند منابع مناسب و مستمر برای دولت‌ها می‌باشد و مهمترین منبع درآمدی دولت‌ها برای تأمین این هزینه‌ها در جهان امروز مالیات است. این منبع (مالیات‌ها) در کشورهای پیشرفته و توسعه یافته اکثر قریب به اتفاق درآمدهای دولت‌ها را تشکیل می‌دهد و اساساً تکیه بر درآمدهای مالیاتی، که منبعی پایدار هستند، حکایت از سلامتی اقتصادی کشورها دارد.

مالیات‌ها بطور کلی بر سه پایه درآمد، مصرف و ثروت وضع، و به دو صورت مستقیم و غیرمستقیم وصول می‌شوند. مالیات بر ارزش افزوده از انواع مالیات‌های غیرمستقیم محسوب می‌شود، که بر مصرف وضع می‌گردد. این نوع مالیات نوعی مالیات چند مرحله‌ای است، که در مراحل مختلف زنجیره واردات / تولید / توزیع از هر فعال اقتصادی زنجیره به فعال اقتصادی بعدی انتقال می‌یابد، تا نهایتاً به مصرف‌کننده نهایی منتقل و توسط وی پرداخت می‌گردد. بنابراین پرداخت‌کنندگان واقعی این مالیات، مصرف‌کنندگان کالاها و خدمات هستند و عناصر حاضر در زنجیره تنها عامل انتقال این مالیات به مصرف‌کننده نهایی می‌باشند، و وجهی را به عنوان مالیات بر ارزش افزوده از محل درآمدهای خود نخواهند پرداخت.

در جمهوری اسلامی ایران، مالیات بر ارزش افزوده به عنوان جایگزین انواع مالیات‌هایی که از مصرف اخذ می‌شوند، به ویژه مالیات‌ها و عوارض مندرج در قانون موسوم به تجمیع عوارض (که با اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده حذف و جایگزین می‌گردد)، با هدف بهینه‌سازی نظام اخذ مالیات بر مصرف، حذف اثرات سوء مالیات‌های چندگانه و آبخاری و شفاف‌سازی معاملات اقتصادی و عملاً با همان نرخ قانون موسوم به تجمیع عوارض به مورد اجرا گذاشته شده است.

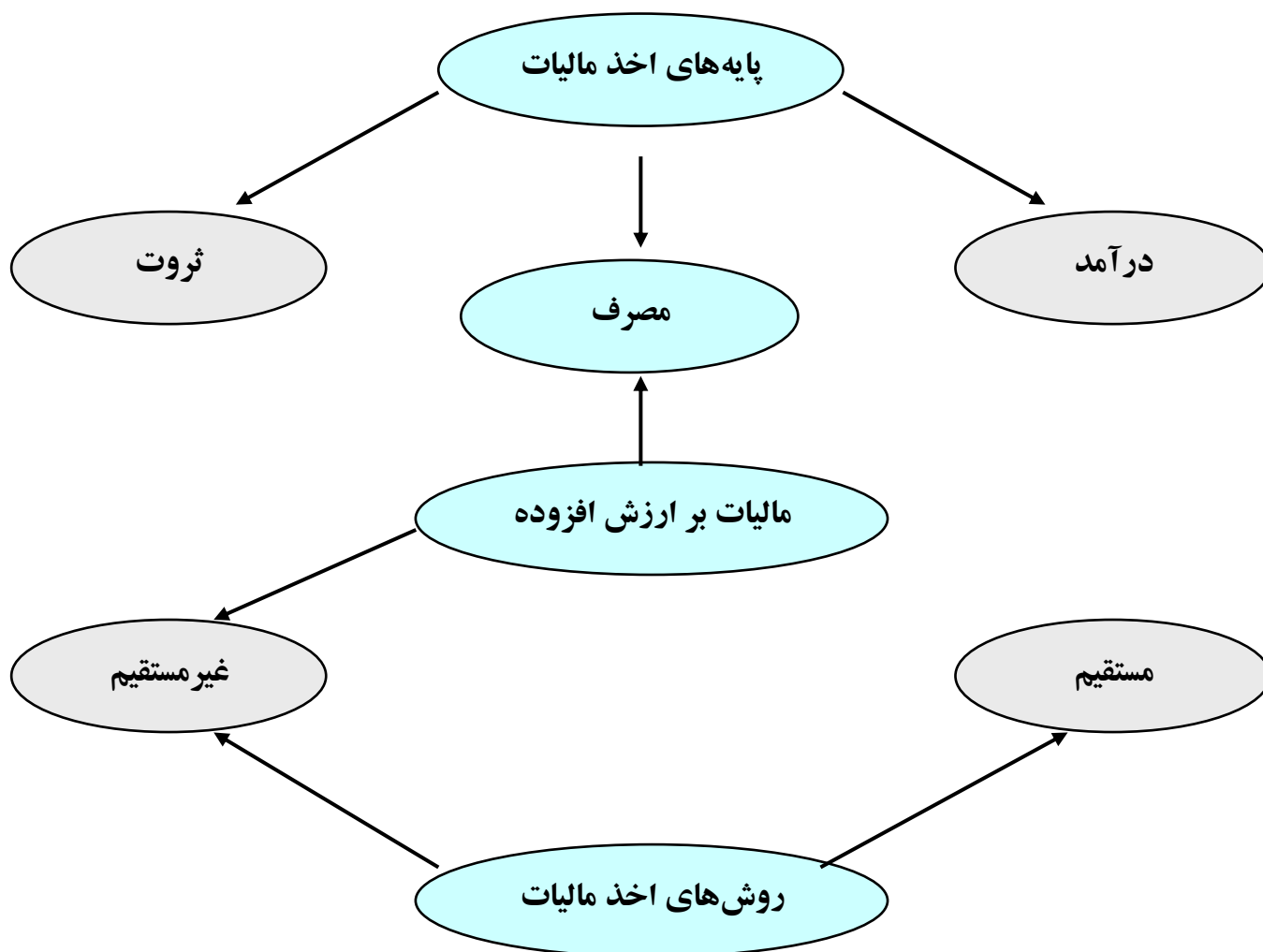
۲-۴-۲ مزایای اصلی:

موارد ذیل از جمله اساسی‌ترین محاسنی هستند که برای نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌توان برشمرد:

- شفاف‌سازی مبادلات اقتصادی (به علت ردیابی معاملات در زنجیره‌های واردات/تولید/توزیع/صادرات)؛
- تشویق سرمایه‌گذاری، تولید و صادرات؛
- اخذ مالیات بیشتر، از آن دسته از افراد جامعه که کالاها و خدمات لوکس و غیرضروری بیشتری را مصرف می‌نمایند.
- افزایش مستقیم و غیرمستقیم میزان درآمدهای مالیاتی و نسبت درآمدهای مالیاتی از کل درآمدهای جاری دولت (با توجه به اینکه نرخ اجرای این نظام مالیاتی معادل نرخ

اجرای قانون موسوم به تجميع عوارض، که این مالیات جایگزین آن خواهد گردید می- باشد، افزایش مستقیم درآمدهای مالیاتی ناشی از اجرای آن ناچیز خواهد بود.)
 - جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف از محصول (یا خدمت) نهایی واحد.

۲-۴-۳ جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی:



(آشنایی با مالیات بر ارزش افزوده برای فعالان اقتصادی، ۱۳۸۷، ۲)

مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی غیرمستقیم و مالیاتی بر مصرف می‌باشد. مالیات‌های غیرمستقیم بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و به تمامی مصرف‌کنندگان بدون نگاه به اندازه و چگونگی درآمد و دارایی آنان وابسته است.
 مالیات بر مصرف بخشی از مالیات‌های غیرمستقیم است که بر قیمت و مقدار کالا و خدمات وضع می‌شود. تشخیص وصول این مالیات نسبتاً آسان است. زیرا که به محض انتقال

کالا و خدمات (صورت گرفتن معامله) در بازار، مالیات دریافت می‌شود. (رامین، ابراهیمی، ۱۳۸۵، ۷۰)

۴-۴-۲ ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده:

۱- شفاف‌سازی تدریجی مبادلات اقتصادی:

از آن جایی که به موجب ماده ۱۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان مکلفند در قبال عرضه کالا یا خدمات موضوع این قانون، صورت حسابداری با رعایت قانون نظام صنفی و حاوی مشخصات متعاملین و مورد معامله صادر نمایند، با اجرای این نظام مبادلات اقتصادی به تدریج شفاف می‌گردد.

۲- خودکنترلی بودن این نوع مالیات:

با توجه به اینکه مالیات بر ارزش افزوده یک نوع مالیات بر فروش مرحله‌ای است که در هر مرحله مالیات‌های پرداختی بر روی نهاده‌ها قابل کسر از مالیات‌های دریافتی حاصل از فروش محصول یا خدمات می‌باشد، فعالان اقتصادی به منظور استفاده از اعتبار مالیاتی و عدم تحمل بار مالیاتی فعال اقتصادی قبل از خود، اقدام به دریافت فاکتور جهت ارایه به سازمان امور مالیاتی و استفاده از اعتبار مالیاتی می‌نمایند که این عمل منجر به ویژگی خودکنترلی این نظام می‌گردد.

۳- قابلیت ردیابی معاملات در زنجیره واردات، تولید، توزیع و مصرف:

نظام مالیات بر ارزش افزوده براساس روش فاکتورنویسی اجرا می‌شود که امکان ردیابی و پیگیری معاملات را ایجاد می‌کند. این بدین معناست که می‌توان با مقایسه اطلاعات موجود در صورت‌حساب‌های خرید و فروش فعالان اقتصادی گوناگون، حلقه‌های مختلف موجود در زنجیره مبادلات کالاها و یا خدمات را پیگیری و ردیابی نمود.

۴- گسترش پایه مالیاتی:

دامنه مالیات بر ارزش افزوده در برگیرنده طیف وسیعی از کالاها و خدمات است و از طرفی به دلیل تنوع کالاها و خدمات مورد مبادله در هر کشور و اینکه ارزش افزوده در هر مرحله مشمول مالیات می‌شود، پایه‌های مالیاتی گسترده‌تری را نسبت به مالیات‌های دیگر بوجود می‌آورد.

۵- حمایت از سرمایه‌گذاری و تولید:

در قسمت آخر ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده آمده است: «ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید نیز از جمله کالای مورد استفاده برای فعالیت‌های اقتصادی مؤدی محسوب می‌گردد». این بدین معناست که اعتبار مالیاتی کسب شده در زمان خرید ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید قابل تهاثر با مالیات‌های پرداختی و یا قابل استرداد می‌باشد، از این رو به نحوی از سرمایه‌گذاری و تولید حمایت شده است.

۶- تشویق صادرات با اعمال نرخ صفر:

همان‌گونه که در ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده بیان شده است، صادرات کالا و خدمات به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی مشمول مالیات نبوده و مالیات‌های پرداخت شده بابت آنها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت، مسترد می‌گردد. بر این اساس عرضه کالاها و خدمات معاف که به موجب تبصره ۵ ماده ۱۷ مالیات‌های پرداختی بابت آنها غیرقابل کسر از مالیات‌های پرداختی یا غیرقابل استرداد بوده و جزو هزینه‌های قابل قبول موضوع ق.م.م. می‌باشد، در صورتی که صادر شوند کلیه مالیات‌های پرداختی قابل استرداد است.

۷- اخذ مالیات بیشتر از مصرف‌کنندگان کالاها و خدمات لوکس و غیرضروری:

موارد مندرج در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده به طور متوسط ۴۸ درصد سبب کالاهای مصرفی خانوارها را از پرداخت مالیات معاف می‌سازد. این مقدار در خصوص خانوارهای با دهک‌های درآمدی پایین تا ۷۰ درصد سبب کالاهای مصرفی‌شان را پوشش می‌دهد. عکس این موضوع در مورد خانوارهای با دهک درآمدی بالا صادق است، یعنی میزان بهره‌گیری از معافیت، کمتر از میزان متوسط می‌باشد.

۸- کاهش فرار مالیاتی:

از آن جا که هر یک از بنگاه‌های اقتصادی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، سعی می‌کنند حساب‌های خرید خود را از عوامل تولید و مالیات‌های پرداخت شده در مراحل مختلف را نگهداری نمایند، لذا بر این اساس یک سیستم خودکنترلی در مقابل فرار مالیاتی ایجاد می‌شود.

۹- افزایش میزان درآمدهای مالیاتی:

بدلیل گستردگی پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده، این نوع مالیات درآمدزا می‌باشد. البته با نرخ مالیات بر ارزش افزوده (۳ درصد) که شامل ۱/۵ درصد مالیات و ۱/۵ درصد

عوارض می‌باشد این ویژگی در مقایسه با ویژگی شفاف‌سازی اقتصادی کمرنگ‌تر و کم-اهمیت‌تر شده است.

۱۰- کسب درآمد باثبات و انعطاف‌پذیر:

به دلیل این که مصرف به عنوان سهمی از تولید ناخالص داخلی دچار نوسانات کمتری می‌شود، لذا اعمال مالیات بر ارزش افزوده که به نوعی مالیات بر مصرف، است درآمدی ثابت برای دولت ایجاد می‌کند. همچنین چون این مالیات بر پایه جاری اعمال می‌شود ایجاد یک تغییر در نرخ آن فوراً به افزایش یا کاهش درآمدهای دولت می‌انجامد.

۱۱- افزایش نسبت درآمدهای مالیاتی و غیرمالیاتی از کل درآمدهای جاری دولت:

درآمدهای دولت عمدتاً به دو گروه درآمدهای مالیاتی و غیرمالیاتی تقسیم می‌شود. البته از میان منابع درآمدی مختلف درآمدهای مالیاتی نقش مهمتری را ایفا می‌کند و اتکای دولت به این گونه درآمدها حکایت از سلامت اقتصادی دارد. بطور کلی هرچه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد می‌توان از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی به میزان قابل توجهی جلوگیری نمود.

۱۲- جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف بر مصرف محصول یا خدمت نهایی:

به موجب ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده مالیات‌های پرداخت شده بر روی کالاها و خدمات خریداری شده، در هنگام عرضه کالا یا ارائه خدمت توسط مشمولین این نظام، قابل کسر از مالیات‌های دریافت شده می‌باشد و به این ترتیب از اخذ مالیات مضاعف و بروز پدیده مالیات آبشاری جلوگیری می‌شود.

۱۳- حذف مالیات‌ها و عوارض موضوع قانون موسوم به تجمیع عوارض:

به موجب ماده ۵۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده از تاریخ لازم‌الاجرا شدن قانون مورد اشاره، قانون موسوم به تجمیع عوارض لغو گردیده است.

۱۴- از نوع مصرفی بودن این نوع مالیات:

مالیات بر ارزش افزوده بر اساس نحوه محاسبه هزینه‌های سرمایه به سه نوع تقسیم می‌شود که عبارت است از: نوع تولید ناخالص، درآمد و مصرف می‌باشند. در روش مصرف که بیشتر از انواع دیگر کاربرد دارد، پایه مالیاتی هر بنگاه برابر با دریافتی‌های ناخالص بنگاه منهای هزینه‌های مربوط به مواد واسطه‌ای کالاهای سرمایه‌ای و استهلاک آنها خواهد بود.

۱۵- فصلی بودن دوره‌های مالیاتی با امکان تقلیل به دوره‌های کوتاه‌تر:

همان‌گونه که در ماده ۱۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده تصریح شده است، هر سال شمسی به چهار دوره مالیاتی سه ماهه تقسیم می‌شود و وزیر امور اقتصادی و دارایی مجاز است با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی مدت دوره مالیاتی را به دو ماهه یا یک ماهه تقلیل دهد.

۱۶- تک نرخی بودن:

از جمله مزایایی که تک نرخی بودن مالیات بر ارزش افزوده دارد عبارت از اجرای ساده و آسان این مالیات، پایین بودن هزینه‌های اجرایی و وصول آن و نیز پذیرش راحت‌تر توسط عمومی مردم است.

۱۷- وجود نرخ‌های خاص برای دخانیات (۱۵ درصد) و انواع سوخت (۳۰ درصد):

وضع نرخ‌های خاص در نظام مالیات بر ارزش افزوده با هدف جهت‌دهی مصرف عمومی به سمت مصرف بهینه از منابع انرژی و یا پرهیز از مصرف برخی کالاهای مضر صورت می‌پذیرد.

۱۸- پایین‌ترین نرخ در دنیا:

با تصویب نرخ ۱/۵ درصد مالیات (ماده ۱۶) و ۱/۵ درصد عوارض (ماده ۳۸) در حال حاضر پایین‌ترین نرخ مالیات بر ارزش افزوده در جهان متعلق به کشور ما می‌باشد.

۱۹- گستردگی معافیت‌ها:

برخی از کالاها و خدمات به دلایل زیر از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشند:

- ۱- برای کاهش خاصیت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده معافیت‌ها اعمال می‌شود.
- ۲- برخی کالاها و خدمات که مورد مصرف عامه‌اند و اصطلاحاً به آنها کالاهای ویژه می‌گویند از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌شود.
- ۳- مالیات‌بندی بر بعضی کالاها و خدمات به لحاظ مسایل اجرایی مشکل می‌باشد، از این-رو معافیت در مورد آنها اعمال می‌شود.

۲۰- در نظر گرفتن نرخ یکنواخت جرایم تأخیر برای سازمان امور مالیاتی (در مورد استرداد)

و مؤدیان (ماهانه ۲ درصد):

با مقایسه تبصره ۶ ماده ۱۷ و ماده ۲۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده ملاحظه می‌شود که جریمه در نظر گرفته شده برای سازمان امور مالیاتی برای تأخیر در استرداد اضافه پرداختی مالیات و جریمه تأخیر در پرداخت مؤدی برابر و معادل ۲ درصد در ماه نسبت به مبلغ مالیات و مدت تأخیر می‌باشد که در مقایسه با قانون مالیات‌های مستقیم یک ویژگی قابل توجه می‌باشد.

۲۱- امکان بهره‌برداری از خدمات حسابداران رسمی توسط سازمان امور مالیاتی و بنگاه‌های اقتصادی:

ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده و تبصره ۲ آن که مشابه ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد همزمان به مؤدیان موضوع این قانون و سازمان امور مالیاتی امکان تنظیم گزارش‌های حسابرسی مالیاتی توسط سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را می‌دهد. همانطور که از تبصره ۲ این ماده قابل استنباط است امکان استفاده از حسابداران رسمی تنها برای سازمان امور مالیاتی در نظر گرفته شده است که از این لحاظ تفاوت ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده با ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم را نمایان می‌سازد.

۲۲- وضع جرایم سنگین برای انجام ندادن تکالیف قانونی یا تخلف از مقررات این قانون:

ماده ۲۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده یکی از موادی است که قانون‌گذار به عنوان یکی از ضمانت‌های اجرایی این قانون و الزام مؤدیان مشمول به انجام تکالیف قانونی خود در نظر گرفته است. جرایم در این ماده از حداقل ۲۵ درصد مالیات متعلق تا حداکثر معادل یک برابر مالیات متعلق می‌باشد که البته تجمیع این جرایم تا میزان ۲۷۵ درصد مالیات متعلق یعنی ۸/۲۵ درصد از مأخذ محاسبه مالیات قابل تصور است که در نوع خود قابل توجه می‌باشد.

۲۳- حذف شورای عالی مالیاتی در فرایند اعتراض مؤدیان:

با توجه به صراحت ماده ۳۳ در خصوص جاری نبودن حکم ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در مورد قانون مالیات بر ارزش افزوده، حذف شورای عالی مالیاتی از تفاوت‌های بارز این قانون با قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

۲۴- امکان تغییر الگوی مصرف:

از آنجایی که دولت با کاهش نرخ مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند مصرف برخی از کالاهای خاص را تشویق و ترغیب کند و یا برعکس با افزایش نرخ در خصوص کالاهای زیان‌آور، مصرف عمومی را در استفاده کمتر از آن هدایت کند امکان تغییر الگوی مصرف جامعه وجود دارد.

۲۵- به علت مرحله‌ای بودن و تفکیک مالیات از قیمت کالاها یا خدمات، انباشت مالیات وجود ندارد:

با توجه به اینکه در مالیات‌های فروش چند مرحله‌ای امکان ادغام عمومی بنگاه‌های تولیدی و نیز ایجاد کارتل به منظور اجتناب از پرداخت مالیات خرید و فروش کالاهای واسطه‌ای وجود دارد و به منظور فرار از پرداخت مالیات‌ها بنگاه‌ها ترجیح می‌دهند که با گسترش ادغام عمومی مواد واسطه مورد نیاز خود را تهیه و تولید کنند، لذا به علت مرحله‌ای بودن مالیات بر ارزش افزوده و تفکیک مالیات از قیمت کالاها و خدمات امکان انباشت مالیات وجود ندارد.

۲۶- معاف بودن کالاها و خدمات واسطه‌ای از پرداخت مالیات:

معافیت کالاهای سرمایه‌های از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده باعث تشویق سرمایه‌گذاری می‌شود و این مهم‌ترین عامل در رابطه با معافیت این کالاهاست. لیکن در برخی کشورها، قبل از معرفی مالیات بر ارزش افزوده، بخش مهمی از درآمدهای مالیاتی از محل اعمال مالیات بر این نوع کالاها به دست می‌آمد، لذا معافیت این قبیل کالاها منجر به کاهش شدید پایه مالیاتی می‌شود. علیرغم این مسأله در جهت حمایت از سرمایه‌گذار، کالاها و خدمات واسطه‌ای، معاف از پرداخت مالیات می‌باشد.

۲۷- سهل‌الوصول بودن مالیات:

از آنجا که مالیات متعلق در زمان صدور صورتحساب از خرید کالا یا خدمات اخذ می‌گردد سهل‌الوصول می‌باشد و می‌تواند در صورت مناسب بودن نرخ این مالیات ایجاد درآمد مالیاتی قابل اتکا برای دولت نماید.

۲۸- کارایی بالا به لحاظ داشتن ساختاری ساده:

معمولاً گفته می‌شود که مالیات بر ارزش افزوده کارایی بالایی دارد. این امر عمدتاً به دلیل ساده بودن ساختار اخذ این مالیات است. درک نحوه محاسبه و اخذ آن برای پرداخت‌کنندگان

آسان بوده و جمع‌آوری آن نیز برای دستگاه مأمور وصول مالیات‌ها ساده می‌باشد و با سرعت زیاد انجام می‌شود. هزینه‌های وصول این مالیات نیز ناچیز است.

۲-۹- کمک به افزایش وصولی‌های مالیات بر درآمد:

اجرای مالیات بر ارزش افزوده به افزایش وصولی‌های مالیات بر درآمد کمک زیادی می‌کند. زیرا طبق این سیستم کلیه مبادلات باید با صدور صورت‌حساب انجام شود. این امر منجر به مشخص شدن حجم فعالیت‌های تجاری کلیه مشاغل و مؤسسات تجاری و شناسایی بیشتر فعالان اقتصادی می‌شود و با استفاده از اطلاعات حاصل از نظام مالیات بر ارزش افزوده فرار مالیاتی به حداقل می‌رسد. البته باید تعیین مالیات بر درآمد نیز بر اساس سود واقعی و نه از طریق علی‌الراس و اعمال ضرایب دور از واقع صورت پذیرد. (یعقوب- نژاد، یحیی، ۱۳۸۷، ۸۷-۷۹)

۲-۴-۵ دامنه شمول این نظام مالیاتی:

عرضه و فروش کلیه کالاها و ارائه خدمات (مگر کالاها و خدمات معاف) و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول این نظام مالیاتی است. منظور از عرضه کالا، انتقال کالا از طریق هر نوع معامله و منظور از ارائه خدمات، انجام خدمات برای دیگران در قبال دریافت حق‌الزحمه می‌باشد. بنابراین، به جز کالاها و خدمات معاف که عمدتاً کالاها و خدمات اساسی سبد مصرفی خانوار به ویژه خانوارهای کم درآمد می‌باشند، سایر کالاها و خدمات مصرفی مشمول اخذ مالیات بر ارزش افزوده می‌شوند. (آشنایی با مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۷، ۳-۱)

۲-۴-۶ نرخ‌های مالیات و عوارض کالاها و خدمات مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده:

شرح	مالیات	عوارض
انواع سیگار و محصولات داخلی	۱۲٪	۳٪
انواع بنزین و سوخت هواپیما	۲۰٪	۱۰٪
نفت سفید و نفت گاز	۱/۵٪	۱۰٪
نفت کوره	۱/۵٪	۵٪
سایر کالاها و خدمات غیرمعاف	۱/۵٪	۱/۵٪

۲-۴-۷ معافیت در نظام مالیات بر ارزش افزوده:

در قانون مالیات بر ارزش افزوده، برخی از کالاها و خدمات از شمول این نظام مالیاتی و در نتیجه اخذ این مالیات از مصرف‌کنندگان این اقلام معاف شده‌اند. این بدان معناست که عرضه این دسته از کالاها و خدمات مشمول اعمال مقررات این قانون نخواهند بود. معافیت‌های این نظام مالیاتی عموماً اقلام سبد کالاهای مصرفی خانوارهای کم‌درآمد را شامل می‌شود که عبارتند از:

- ۱- محصولات و نهاده‌های کشاورزی؛
- ۲- انواع دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و کرم ابریشم؛
- ۳- اقلام عمده و ضروری سبد مصرفی خانوار (نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان)؛
- ۴- انواع دارو و خدمات بهداشت - درمانی؛
- ۵- خدمات توان‌بخشی و حمایتی؛
- ۶- خدمات پژوهشی و آموزشی؛
- ۷- خدمات بانکی؛
- ۸- خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی؛
- ۹- اقلام فرهنگی مانند: کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات؛
- ۱۰- خرید، فروش و اجاره، اموال غیرمنقول (زمین و ساختمان)؛
- ۱۱- فرش دستباف.

۲-۴-۸ نرخ صفر برای صادرات:

در نظام مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات صادراتی مشمول نرخ صفر می‌گردند. اعمال این نرخ بدان معناست که کالاها و خدمات صادراتی نه فقط در زمان صادرات مشمول مالیات نمی‌شوند، بلکه کلیه مالیات بر ارزش افزوده‌های پرداختی بابت خرید کالاها و خدمات مصرفی که در تولید و عرضه محصول صادراتی پرداختی گردیده نیز توسط سازمان امور مالیاتی به مؤدی بازگردانده می‌شود.

۲-۴-۹ مالیات بر ارزش افزوده جایگزین تجمیع عوارض:

تا پیش از تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده، نظام مالیات بر مصرف در چارچوب قانون موسوم به تجمیع عوارض در حال اجرا می‌باشد که تحت آن اکثر کالاها مشمول مالیات و عوارضی جمعاً به نرخ ۳ درصد قیمت می‌باشند. بنابراین اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده

به علت جایگزینی آن با مالیات قبلی (قانون موسوم به تجمیع عوارض) موجب افزایش محسوسی در سطح قیمت کالاها و خدمات نمی‌شود.

از سوی دیگر در قانون مالیات بر ارزش افزوده نرخ این مالیات ۱/۵ درصد پیش‌بینی شده است که با احتساب ۱/۵ درصد عوارض شهرداری‌ها، جمعاً به ۳ درصد مالیات و عوارض بالغ می‌گردد. این نرخ اولاً کمترین نرخ در مقایسه با ۱۴۰ کشور مجری این مالیات محسوب گردیده و ثانیاً با توجه به جایگزینی نرخ تقریباً مشابه قبلی مالیات و عوارض در قانون موسوم به تجمیع عوارض (جمعاً ۳ درصد)، موجب افزایش قیمت‌ها نخواهد شد.

ثبت‌نام مرحله‌ای:

ثبت‌نام مرحله‌ای در نظام مالیات بر ارزش افزوده بدان معناست که در ابتدای پیاده‌سازی این نظام مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور به صورت مرحله‌ای اقدام به ثبت‌نام فعالان اقتصادی در این نظام مالیاتی می‌نماید.

مؤدیانی که حائز حداقل یکی از شرایط زیر باشند، مشمول اولین مرحله ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند:

- ۱- کلیه واردکنندگان؛
- ۲- کلیه صادرکنندگان؛
- ۳- کلیه فعالان اقتصادی با فروش بالاتر از سه میلیارد ریال در سال.

کلیه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی صرف‌نظر از میزان فعالیت که مشمول مرحله اول ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده نگردیده بوده‌اند، به شرح زیر مشمول مرحله دوم ثبت‌نام و اجرای این نظام مالیاتی می‌باشند:

- ۱- کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی که برای آنها جواز تأسیس و پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه ذیربط صادر شده یا می‌شود.
- ۲- بهره‌برداران معادن
- ۳- ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی، حسابداری و دفتری و همچنین خدمات مالی
- ۴- حسابداران رسمی شاغل و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
- ۵- ارائه‌دهندگان خدمات مدیریتی و مشاوره‌ای
- ۶- ارائه‌دهندگان انواع خدمات انفورماتیک، رایانه‌ای اعم از سخت‌افزاری، نرم‌افزاری و طراحی سیستم
- ۷- هتل‌ها و هتل‌های سه ستاره و بالاتر
- ۸- بنکداران، عمده‌فروش‌ها، فروشگاه‌های بزرگ، واسطه‌های مالی، نمایندگان توزیع کالاها داخلی و وارداتی و صاحبان انبارها

۹- نمایندگان مؤسسه‌های تجاری و صنعتی، اعم از داخلی و خارجی
۱۰- مؤسسات حمل و نقل موتوری و باربری دارای مجوز از مراجع ذیربط، زمینی، دریایی و هوایی باربری به استثناء واحدهایی که صرفاً به امر حمل و نقل مسافر اشتغال دارند.

۱۱- مؤسسات مهندسی و مهندسی مشاور

۱۲- مؤسسات تبلیغاتی و بازاریابی

۱۰-۴-۲ مصرف‌کنندگان و خرید کالاها و خدمات:

مصرف‌کنندگان کالاها و خدمات در صورتی که از فروشگاه‌های ثبت‌نام شده در نظام مالیات بر ارزش افزوده، اقدام به خرید کالاها نمایند، بایستی قیمت کالاهای خریداری شده بعلاوه مالیات بر ارزش افزوده آنها را در قبال دریافت صورتحساب، بپردازند. در غیر اینصورت در زمان خرید از سایر فروشگاه‌ها، مالیاتی به عنوان مالیات بر ارزش افزوده به صورت جداگانه اخذ نمی‌شود و تنها بهای کالا در قبال دریافت صورتحساب اخذ می‌گردد. لازم به تأکید و توضیح است که جمع مبلغ پرداختی بابت کالا یا خدمت خریداری شده در هر دو فروشگاه (ثبت‌نام شده و غیر از آن) تفاوتی نخواهد داشت. یعنی مجموع قیمت کالا بعلاوه مالیات بر ارزش افزوده در فروشگاه ثبت‌نام شده، با قیمت کالا (که در واقع مبلغ مالیات را در دل خود دارد) در سایر فروشگاه‌ها تقریباً برابری خواهد نمود. در واقع بهای نهایی در فروشگاه‌های ثبت‌نام شده به صورت دو جزء و در سایر فروشگاه‌ها به صورت یکجا دریافت می‌گردد. (شامل قیمت کالا و مالیات و عوارض مربوطه).

۱۱-۴-۲ تکالیف فعالان اقتصادی:

اشخاص حقیقی و حقوقی اعم از تولیدکنندگان، توزیع‌کنندگان و عرضه‌کنندگان کالا و خدمات مشمول که با توجه به اعلام سازمان امور مالیاتی کشور اقدام به ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌نمایند و همچنین وارد و صادرکنندگان کالاها و خدمات، در زمان خرید یا واردات کالاها و خدمات، علاوه بر بهای کالا و خدمات خریداری شده مالیات بر ارزش افزوده متعلق را نیز پرداخت می‌نمایند. ولی از آنجا که این نظام مالیاتی یک نظم مالیاتی به منظور اخذ مالیات از فعالان اقتصادی نمی‌باشد، این مالیات‌های پرداختی طلب فعالان اقتصادی از سازمان امور مالیاتی محسوب می‌گردد.

از طرف دیگر فعالان اقتصادی ثبت‌نام شده باید در زمان عرضه کالاها و خدمات علاوه بر بهای کالاها و خدمات، مالیات بر ارزش افزوده متعلق را نیز از خریداران محصولات خود اخذ و آن را به عنوان طلب دولت نزد خود نگهداری نمایند.

در پایان دوره‌های مالیاتی سه ماهه، هر یک از مؤدیان این نظام مالیاتی با تسلیم اظهارنامه‌های مخصوص و مختصر، پس از کسر طلب خود بابت مالیات بر ارزش افزوده‌های پرداختی از مالیات‌های وصولی به نیابت از دولت که نزد ایشان می‌باشد، مانده را با سازمان امور مالیاتی کشور تسویه می‌نماید. در این حالت در صورتی که مانده این تفاضل بدهی مؤدی به سازمان امور مالیاتی را نشان دهد، مابه‌التفاوت به عنوان مالیات قابل پرداخت به حساب سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌گردد. اما در صورتی که طلب مؤدی از دولت بیش از طلب دولت از ایشان باشد، می‌تواند مانده طلب خود را با ارائه درخواست از سازمان امور مالیاتی کشور مسترد نماید. (آشنایی با مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۷، ۶-۳)

۱۲-۴-۲ جرائم قانونی نظام مالیات بر ارزش افزوده

جریمه متعلق	نوع تخلف
<ul style="list-style-type: none"> ● معادل ۷۵٪ مالیات متعلق ● یک برابر مالیات متعلق ● معادل یک برابر مابه‌التفاوت مالیات متعلق ● ۲۵٪ مالیات متعلق ● ۵۰٪ مالیات متعلق ● ۲۵٪ مالیات متعلق ● معادل ۲٪ در ماه نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تأخیر 	<ul style="list-style-type: none"> ● عدم ثبت‌نام در مهلت مقرر ● عدم صدور صورتحساب ● عدم درج صحیح قیمت در صورتحساب ● عدم درج و تکمیل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه ● عدم تسلیم اظهارنامه ● عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک ● تأخیر در پرداخت در موعد مقرر

(آشنایی با مالیات بر ارزش افزوده برای فعالان اقتصادی، ۱۳۸۸، ۶)

۱۳-۴-۲ خصوصیات اصلی قانون مالیات بر ارزش افزوده:

- ۱- واردات، عرضه و صادرات کالاها و خدمات مشمول مقررات این قانون است و در زمان اجرای هر معامله مقررات این قانون بایستی اعمال گردد.
 - ۲- نظام مالیات بر ارزش افزوده کلیه کالاها و خدمات، مگر کالای معاف، را شامل می-شود.
 - ۳- نرخ صفر در مورد صادرات اعمال می-گردد. (عدم اخذ مالیات و استرداد مالیات‌های پرداخت شده قبلی)
 - ۴- نرخ عمومی شامل ۱/۵ درصد مالیات و ۱/۵ درصد عوارض شهرداری‌ها می‌باشد که جمعاً به ۳ درصد بالغ می‌شود.
 - ۵- معافیت‌های گسترده‌ای ویژه کالاها و خدماتی که عمدتاً مورد استفاده دهک‌های پایین درآمدی جامعه می‌باشند در نظر گرفته شده است.
 - ۶- برای انواع سوخت و دخانیات نرخ‌های خاص و بالاتر در نظر گرفته شده است.
 - ۷- مأخذ اخذ این مالیات از کالاهای وارداتی، ارزش گمرکی بعلاوه حقوق ورودی می-باشد.
 - ۸- دوره‌های مالیاتی سه ماهه در نظر گرفته شده است (دوره‌های مالیاتی دو و یک ماهه نیز در آینده برای گروه‌های خاص مؤدیان امکان‌پذیر است).
 - ۹- مالیات بر ارزش افزوده پرداختی مؤدیان در زمان خرید به عنوان اعتبار مالیاتی و طلب ایشان محسوب و از مالیات بر ارزش افزوده دریافتی ایشان در زمان فروش کسر می‌گردد.
 - ۱۰- جرائم برای عدم انجام تکالیف قانونی مقرر در مورد ثبت‌نام، فروش، تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات در نظر گرفته شده است.
 - ۱۱- براساس ضوابط این قانون، ثبت‌نام مؤدیان، مؤدیان به صورت مرحله‌ای و براساس اعلام سازمان امور مالیاتی کشور صورت می‌پذیرد.
 - ۱۲- اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده از ابتدای مهر ماه ۱۳۸۷ تعیین گردیده است.
- با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده کلیه مالیات‌ها و عوارض اخذ شده قبلی بر کالاها و خدمات، به ویژه مالیات‌ها و عوارض قانون موسوم به تجمیع عوارض حذف و این نظام مالیاتی جدید جایگزین آنها می‌گردند. (آشنایی با مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۷، ۸)

۱۴-۴-۲ نکاتی پیرامون تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات و عوارض توسط مشمولین ثبت نام و اجرا :

شرایط احتساب مالیات بر ارزش افزوده به عنوان «اعتبار»:

مالیات بر ارزش افزوده و عوارض خرید تنها هنگامی به عنوان «اعتبار» قابل احتساب بوده و قابل کسر از مالیات‌ها و عوارض دریافتی و یا استرداد می‌باشند که:

- ۱) فروشنده مشمول و ثبت نام شده در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.
- ۲) فروشنده در صدور صورتحساب ضوابط دستورالعمل صدور صورتحساب را رعایت نموده باشد.
- ۳) مؤدی (خریدار) مالیات و عوارض مربوطه را در حساب‌ها درج و پرداخت نموده باشد.
- ۴) مؤدی (خریدار) کالاها و خدمات خریداری شده را برای فعالیت‌های اقتصادی خود بکار گرفته باشد.
- ۵) کالا یا خدمات خریداری شده در تولید یا عرضه کالاها و خدمات معاف (موضوع ماده ۱۲ قانون) بکارگیری شده باشد.
- ۶) مالیات‌ها و عوارض پرداختی بابت کالاهای خاص موضوع تبصره (۱۶) و بندهای (ب)، (ج) و (د) ماده (۳۸) (شامل انواع سوخت و سیگار) صرفاً در مراحل واردات، تولید و توزیع مجدد آنها به عنوان اعتبار مالیاتی قابل محاسبه می‌باشد و در مرحله مصرف نهایی توسط مؤدیان حتی در صورت رعایت بندهای (الف) تا (ه) فوق قابل محاسبه به عنوان اعتبار مالیاتی برای مؤدیان نمی‌باشد.

نحوه تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده :

مؤدیان مشمول ثبت نام و اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده مکلفند ظرف مدت ۱۵ روز از پایان هر دوره مالیاتی سه ماهه (مثلاً تا روز ۱۵ تیر ماه در مورد دوره مالیاتی بهار) نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی خود اقدام نمایند.

فرآیند اصلی تنظیم و تسلیم اظهارنامه در این نظام مالیاتی به قرار زیر می‌باشد:

الف) درج اطلاعات عملیات خرید و فروش در نسخه پیش نویس اظهارنامه، که از طریق پست برای مؤدیان محترم ارسال گردیده و یا از طریق پایگاه اطلاع رسانی این نظام مالیاتی به نشانی WWW.VAT.ir در دسترس می‌باشد.

ب) ثبت اطلاعات اظهارنامه از طریق بخش «تسلیم اظهارنامه» در سامانه اینترنتی عملیاتی الکترونیکی نظام مالیات بر ارزش افزوده به نشانی WWW.eVAT.ir و «ثبت

نهایی» اظهارنامه در این بخش (این امر با استفاده از نام کاربری و رمز عبور مؤدی که در مرحله ثبت نام در این نظام مالیاتی در اختیار مؤدیان گرامی قرار داده شده است صورت می پذیرد).

ج) اخذ نسخه چاپی اظهارنامه، که پس از ثبت نهائی اظهارنامه توسط سامانه اینترنتی ارائه می گردد، و مهر و امضای مجاز کلیه صفحات آن.

اداره کل امور مالیاتی/ مالیات بر ارزش افزوده ذیربط در رابطه با تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده: برابر ماده (۲۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان برحسب محل فعالیت خود اقدام به تسلیم اظهارنامه می نمایند. در این چارچوب اگر محل فعالیت مؤدی در استان تهران قرار داشته باشد، مؤدی حسب مورد مکلف به تسلیم اظهارنامه به یکی از ادارات کل ذیربط زیر خواهد بود:

- مؤدیانی که پرونده مالیاتی ایشان در اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ نگهداری و رسیدگی می گردد: اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ.
- مؤدیان فعال در شهر تهران که پرونده مالیاتی، مالیات های مستقیم ایشان با توجه به محل فعالیت در یکی از ادارات کل امور مالیاتی شمال، جنوب، مرکز، شرق یا غرب تهران نگهداری و رسیدگی می گردد: اداره کل مالیات بر ارزش افزوده شهر تهران.
- مؤدیان فعال در شهرستان های استان تهران (بجز شهر تهران)، شهری و شمیرانات که پرونده مالیاتی مالیات های مستقیم ایشان در ادارات کل امور مالیاتی استان تهران، شهری، کرج و یا مدیریت های شرق استان تهران، شمیرانات و یا شهریار نگهداری و رسیدگی می گردد. اداره کل مالیات بر ارزش افزوده استان تهران.
- ضمناً مؤدیانی که محل فعالیت آنها در سایر استان های کشور قرار دارد مکلف به تشکیل پرونده و تسلیم اظهارنامه به اداره کل امور مالیاتی همان استان می باشند.
- عدم امکان تسلیم اظهارنامه اصلاحی توسط مؤدیان به سازمان امور مالیاتی کشور: در قانون مالیات بر ارزش افزوده امکان تسلیم اصلاحیه اظهارنامه (یا اظهارنامه اصلاحی) پس از مهلت قانون تسلیم اظهارنامه پیش بینی نگردیده است. بنابراین ضروری است مؤدیان گرامی برای برخورداری از تسهیلات و جلوگیری از تعلق جرائم قانونی، حداکثر دقت را در تسلیم اظهارنامه خود به ویژه در درج اطلاعات زیر نمایند. (نکاتی پیرامون تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات و عوارض توسط مشمولین ثبت نام و اجرا)
- مشخصات کامل مؤدی
- اداره کل امور مالیاتی ذیربط
- استان، شهرستان، شهر و داخل یا خارج حریم بودن محل فعالیت.

- و نهایتاً و از همه مهمتر درج صحیح و کامل اطلاعات خرید و فروش و مالیات و عوارض قابل پرداخت.

۲-۵ پیشینه تحقیق:

در گذشته تحقیقات متعددی در مورد بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده، صورت گرفته است که از میان آنها می توان به موارد زیر اشاره نمود:

- نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در ایران - علی اصغر ترابی- زمستان ۷۴ -
دانشگاه علامه طباطبایی

موضوع این رساله مطالعه مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و تجارب کشورهای که مالیات مورد نظر را در نظام مالیاتی خود برقرار کرده اند، جهت تطبیق اطلاعات حاصله با شرایط و اوضاع و احوال کشور جهت امکان سنجی استقرار این مالیات در ایران می باشد. این رساله بعنوان خلاصه تجارب کشورها و مجموعه ای از نکات مهم جهت برنامه ریزی می تواند مورد استفاده قرار گیرد.

نتیجه آنکه مالیات بر ارزش افزوده: از نظر درآمدزایی به ماشین چاپ اسکناس دولت ها شهرت دارد.

مأخذ آن مطمئن، وصولی آن مستمر و کنترل آن آسان است.

نظام بازرگانی (معاملات) را مستند نموده و تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص را مقرون به واقع می سازد.

به دلایل فوق استقرار این مالیات یکی از ملاکهای سازمان اقتصادی و مالی کشورها به حساب می آید.

- ضرورت استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران - راحله یعقوبی - زمستان
۸۳ - دانشگاه علامه طباطبایی

فرضیه تحقیق:

(۱) بین درآمدهای مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و نظام مالیات بر مبنای روش فعلی تفاوت معنی داری وجود دارد.

(۲) نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث ارائه منصفانه صورتهای مالی می شود.

(۳) نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث برقراری عدالت مالیاتی در جامعه می شود.

نتایج آزمون فرضیه های تحقیق:

نتیجه فرضیه اول: در نرخ مالیاتی ۷ درصد بین درآمدهای مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و نظام مالیات بر مبنای روش فعلی تفاوت معنی داری وجود ندارد اما در نرخ مالیاتی

۱۰ درصد این تفاوت معنی‌دار خواهد بود.

نتیجه فرضیه دوم: بررسی‌های صورت گرفته نشان می‌دهد از دیدگاه کارشناسان مالی استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث ارائه منصفانه صورتهای مالی می‌شود.
نتیجه فرضیه سوم: بررسی‌های صورت گرفته بیانگر آن است که از دیدگاه کارشناسان مالیاتی استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث برقراری عدالت مالیاتی در جامعه می‌شود.

– بررسی جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی ایران - نظام براتی –

زمستان ۸۷ - دانشکده حقوق تهران مرکزی

در این تحقیق جایگاه نظام مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی ایران به تفصیل مورد بررسی قرار گرفته است. در این زمینه اصول اقتصادی این نظام مالیاتی و سپس موارد قانون مالیات بر ارزش افزوده و قوانین مرتبط با آن مورد تجزیه و تحلیل واقع شده است. در این راستا مبانی اقتصادی و حقوقی این نظام مالیاتی که شامل مفهوم مالیات بر ارزش افزوده، انواع آن، اصول حقوقی و اقتصادی و همچنین نرخ‌گذاری در این نظام مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته، همچنین اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی ایران و مزایای آن از قبیل خودکنترلی بودن، کاهش فرار مالیاتی، شفاف‌سازی، اجتناب از مالیات‌بندی مضاعف، گسترش پایه مالیاتی و ... مورد بررسی قرار گرفته است.

– برآورد آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده (VAT) در ایران - آیت‌الله تجلی .

کارشناسی ارشد . اقتصاد نظری . دانشگاه شهید بهشتی . سال ۱۳۷۷ .

در این تحقیق اثر توری ناشی از جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر مصرف و فروش در اقتصاد ایران بررسی می‌شود. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که اثرات تورمی فقط به صورت یک انتقال در شاخص بهای کالا و خدمات مصرفی می‌باشد، یعنی نرخ تورم فقط در یک دوره افزایش می‌یابد و اگر تولیدکننده و مصرف کننده دارای انتظارات تورمی نبوده و سیاست‌های پولی و مالی دولت نیز مناسب باشد، اثر تورمی به دوره‌های بعد منتقل نخواهد شد.

– جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات بر شرکت‌ها و تأثیر آن بر بودجه

دولت در ایران – سیدحسین صالح‌نژاد – دکترای حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی.

سال ۱۳۷۸ .

هدف این تحقیق بررسی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر شرکت‌ها و تأثیر آن در بودجه دولت در ایران است. نتایج حاصل از این تحقیق نشان می‌دهد که مالیات شرکت‌ها به تناسب ارزش افزوده آنها تغییر نکرده است و جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به مالیات بر شرکت‌ها درآمدهای مالیاتی را به طور قابل توجهی افزایش می‌دهد.

- بررسی زمینه اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران / الله محمد آقائی -
کارشناس ارشد دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران- سال ۱۳۷۶ .

با توجه به ویژگی‌های عمومی مالیات بر ارزش افزوده و نیاز شدید دولت برای اصلاح نظام مالیاتی موجود به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی، با توجه به امکان اجرای این مالیات از اهمیت خاصی برخوردار است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که اثرات این مالیات بر روی رشد اقتصادی و سرمایه‌گذاری مثبت بوده و دلایل موجه و قابل قبول دال بر وجود رابطه مثبت و مستمر بین اعمال آن و تورم فزاینده وجود ندارد. اگر هم اثری وجود داشته باشد موقتی می‌باشد.

تحقیقات خارجی:

- نقطه شناخت مالیات بر ارزش افزوده در اندونزی/ بمبانگ کوسامانتو.

این تحقیق به تجزیه و تحلیل امکان تحقق یک مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف در اندونزی پرداخت است. نتایج نشان داد که در مقایسه با نظام مالیات قبلی، این نوع مالیات بر ارزش افزوده تخصیص بهینه منابع را افزایش می‌دهد. همچنین، این نوع مالیات بر ارزش افزوده در ارتباط با درآمد خانوار و توزیع سود اقتصادی دارای خاصیت تنازلی کمتری است. این خاصیت تنازلی بعد از معافیت‌های مالیاتی بر برخی کالاهای اساسی کمتر نیز خواهد شد.

- نقش مالیات بر ارزش افزوده در تجارت بین‌الملل / جان الکساندروید.

این تحقیق یک مدل ضمنی تجارت بین‌المللی ارائه می‌کند که برای تعیین اثرات وضع مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت بین‌المللی استفاده می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که یک تحریف در ابعاد تجارت ملی باعث تحمیل یک مالیات بر ارزش افزوده یا افزایش بیشتر در نرخ‌های مالیاتی موجود می‌گردد. این تحقیق به بررسی کاربردهای نتیجه تحقیق در خصوص کوشش‌های مبتنی بر هماهنگ- سازی مالیاتی بین‌المللی می‌پردازد.

- مطالعه تجربی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر نوسان درآمد/ استوکردل ونز.

ثبات یا بالعکس عدم ثبات (نوسان) درآمد، یکی از مفاهیم اقتصادی سنتی است که هنگام طراحی یا تجدید ساختار یک نظام مالیاتی مدنظر قرار می‌گیرد. در حالی که ادعا می‌شود ثبات یکی از مزایای اصلی مالیات بر ارزش افزوده است، هیچ تحقیقی وجود ندارد که نوسان مالیات بر ارزش افزوده را مشخص و به طور جداگانه اندازه‌گیری کند. این تحقیق

نوسان مالیات بر ارزش افزوده را با استفاده از تجزیه و تحلیل رگرسیونی برای محاسبه «بتا» معیار کوواریانس که در متون مالی استفاده گسترده دارد، بررسی می‌کند. در این تحقیق ۲۴ نوع مالیات بر ارزش افزوده از طریق ترکیب گوناگون ۴ عامل مشخص می‌شود. نحوه برخورد با صادرات، روش وصول، نوع (نحوه برخورد با کالاهای سرمایه‌ای)، و روش شناخت موجودی کالا.

نتایج تجربی نشان می‌دهد که نوع مالیات بر ارزش افزوده تأثیر با اهمیتی بر نوسان درآمدهای مالیاتی دارد. ویژگی بیشترین نوسان‌پذیری در مواردی است که از روش محصول برای شناخت موجودی کالا استفاده می‌شود. در مالیات بر ارزش افزوده با کمترین ویژگی-های نوسان‌پذیری نیز روش ادواری شناخت موجودی کالا به کار می‌رود. آزمون ANOVA نشان می‌دهد که عامل نوع و عامل شناخت موجودی کالا در سطح ۹۵٪ با اهمیت هستند.

- تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر جریان نقد شرکت‌ها / جان دانیل مورفی .

این تحقیق به طور تجربی تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر جریان نقدی شرکت‌های تولیدی را به منظور ارزیابی بهتر بی‌طرفی مالیات بر ارزش افزوده بررسی می‌کند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که پذیرش مالیات بر ارزش افزوده در ایالات متحده آمریکا باعث ایجاد تغییر با اهمیتی در جریان نقدی می‌شود. همچنین، وجود تأثیرات متفاوت بر جریان نقدی در بین زیرگروه‌های صنایع تولیدی مستلزم تجدیدنظر در مورد بی‌طرفی مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده است.

- توسعه سیستم مالیات بر ارزش افزوده در اتحادیه اروپا و لتونی، مشکلات اجرایی و راه حل‌های بالقوه/کالینا گانتا .

این تحقیق به تجزیه و تحلیل تاریخی مالیات بر ارزش افزوده، جنبه‌های تئوری و روش‌های اجرایی آن می‌پردازد. نتایج تحقیق راهکارهای ذیل را به منظور توسعه مالیات بر ارزش افزوده در شرایط کنونی اتحادیه اروپا و لتونی ارائه می‌نماید: اخذ مالیات بر کالاها و خدمات با نرخ ۵ درصد، توسعه مالیات بر ارزش افزوده برای خدمات حمل و نقل مسافربری با نرخ ۵ درصد و اعمال معافیت برای معاملات املاک و مستغلات .

فصل سوم: روش شناسی تحقیق

۳-۱ مقدمه:

علوم نه از طریق موضوع بلکه توسط روش شناسی با یکدیگر پیوند دارند. آنچه رویکرد علمی را از دیگر روشهای کسب معرفت متمایز می‌کند، روش‌شناسی آن و همچنین فرض‌هایی است که بر پایه آنها قرار گرفته است.

روش‌شناسی علمی، نظامی از قواعد و روش‌ها است که پژوهش بر اساس آنها استوار است و با استفاده از آنها ادعاهای معرفت‌ارزیابی می‌شوند. این نظام بسته و لغزش‌ناپذیر نیست. بلکه قواعد و روش‌های پیوسته پیشرفت می‌کنند. دانشمندان در پی ابزار جدید برای مشاهده، استنباط، تعمیم و تحلیل‌اند. هر چه این قواعد و روش‌ها توسعه می‌یابند و هر چه با فرض‌های اساسی علمی سازگارتر می‌شوند، بیشتر در نظام قواعدی گنجانده می‌شوند که بر روش‌شناسی علمی حاکم‌اند. (چاوا فرانکفورد؛ لاریجانی، فاضل؛ ۲۳-۲۲)

۳-۲ فرضیه تحقیق:

فرضیه: بین میزان مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده و نظام مالیاتی پیشین تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه صفر: بین میزان مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده و نظام مالیاتی پیشین تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

۳-۳ متغیرهای مورد مطالعه:

متغیرهای مورد مطالعه در این پژوهش عبارتند از:

(۱) مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده

(۲) مالیات در نظام مالیاتی پیشین (قانون تجمیع عوارض)

۳-۴ روش تحقیق:

اگر روش را مجموعه راههای رسیدن به مقصود بدانیم، هر پژوهشگر پس از تعیین و تنظیم موضوع باید در اندیشه‌گزینش روش پژوهش باشد. چرا که روش تحقیق جز روش کشف قوانین و یا نیل به حقیقت نیست. هر تحقیق با توجه به اهداف، ماهیت پژوهش و ادوات کاربردی، یک یا چند روش را برمی‌گزیند.

عمده‌ترین روش‌های تحقیق عبارتند از: روش تاریخی، روش توصیفی، روش همبستگی یا همخوانی، روش علی یا پس از وقوع، روش تجربی و روش علمی (فرشاد گهر، ناصر، ۱۳۸۱، ۶۷)

روش این تحقیق برای فرضیه مورد نظر آن یک توصیفی و تحلیلی است که هدف آن مقایسه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات در نظام مالیاتی پیشین (قانون تجمیع عوارض) در شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. برای آزمون فرضیه می‌بایست مالیات بر ارزش افزوده و مالیات در نظام مالیاتی پیشین که همان قانون تجمیع عوارض بوده است مورد محاسبه قرار گیرد.

۳-۵ مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده :

قاعده کلی محاسبه میزان مالیات و عوارض قابل پرداخت برای هر دوره مالیاتی به سازمان امور مالیاتی کشور عبارت است از: « مابه التفاوت مالیاتها و عوارض دریافتی به هنگام فروش مؤدی با مالیاتها و عوارض پرداختی به هنگام خرید مؤدی » که برای دست یافتن به این مقدار بر اساس روشی که در متن قانون تصریح گردیده است از روش فاکتور نویسی (روش تفریقی غیر مستقیم) استفاده می‌گردد. طبق فرمول ذیل :

(ورودی) نرخ مالیاتی - (خروجی) نرخ مالیاتی = VAT

نرخ عمومی مالیات در قانون مالیات بر ارزش افزوده ، یک و نیم درصد (۱/۵٪) می‌باشد و نرخ عمومی عوارض کالاها و خدمات (عوارض شهرداری‌ها و دهیاری‌ها) در قانون مالیات بر ارزش افزوده معادل یک و نیم درصد (۱/۵٪) است که جمعاً نرخ ۳٪ اعمال می‌گردد.

خروجی شامل کلیه فروش‌ها و درآمدهای حاصل از ارائه خدمات می‌باشد که از مجموع ارقام ذیل حاصل می‌گردد:

فروش خالص که در صورت حساب سود و زیان درج گردیده است.
فروش دارائی‌های ثابت مشهود، فروش دارائی‌های نامشهود و فروش سایر دارائی‌ها که در صورت جریان وجوه نقد قید گردیده است.
فروش ضایعات که در بخش هزینه‌ها و درآمدهای عملیاتی در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی مشاهده می‌شود.

در محاسبه مبلغ خروجی موارد ذیل در نظر گرفته می‌شود:

الف) مبلغ فروش مندرج در صورت حساب سود و زیان به شکل خالص در نظر گرفته می‌شود. چرا که طبق قانون در موارد برگشت کالا، فروشنده باید مالیات و عوارض مربوط به کالای برگشت شده را به خریدار برگردانده و از سوی دیگر نیز، تخفیفات تجاری، عمده فروشی، عیب و نقص کالا، جزء مأخذ محاسبه مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد و بهای کالا و یا خدمت پس از کسر تخفیفات، ملاک محاسبه خواهد بود. بنابراین در مبلغ فروش، میزان برگشت از فروش و تخفیفات در نظر گرفته نمی‌شود.

ب) از آنجا که صادرات کالاها و خدمات از مضمون نرخ صفر در نظام مالیات بر ارزش افزوده می باشد یعنی علاوه بر اینکه هیچ مالیات و عوارضی به آن تعلق نمی گیرد، کلیه مالیات ها و عوارضی که طبق این قانون بابت تهیه آن پرداخت شده است به صادرکننده مسترد خواهد شد، میزان صادرات از مبلغ فروش کسر می گردد.

ج) اموال غیر منقول طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده، معاف از مالیات می باشند و از آنجا که در خروجی، فروش دارائی های ثابت در نظر گرفته شده و این مبلغ می تواند شامل فروش زمین و ساختمان نیز باشد، بایستی مبلغ فروش زمین و ساختمان که معاف از مالیات بر ارزش افزوده هستند از میزان فروش دارائی های ثابت کسر گردد.

چ) حصه بلندمدت وام کارکنان قیده شده در بخش سایر دارائیها، مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی گردد، لذا بایستی از حساب سایر دارائیها کسر گردد.

ه) درآمدهای غیر عملیاتی تأثیری روی ارزش افزوده نداشته بنابراین در مبنا و مأخذ محاسبه مالیات بر ارزش افزوده جای نمی گیرد.

ورودی ها شامل کلیه خریدها و هزینه ها می باشد که از مجموع خرید دارائیهای ثابت مشهود، خرید دارائیهای نامشهود، خرید سایر دارائیها، خرید مواد اولیه و هزینه های سربار، هزینه های اداری و عمومی، هزینه های توزیع و فروش (به استثناء هزینه های حقوق و دستمزد، اجاره، هزینه های بانکی، هزینه استهلاک و هزینه مطالبات مشکوک الوصول که مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نمی باشند) بدست می آید.

در محاسبه ورودی ها موارد ذیل در نظر گرفته می شود:

الف) بدلیل معافیت اموال غیر منقول در قانون مالیات بر ارزش افزوده، خرید زمین و ساختمان مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده نگردیده لذا مبلغ خرید زمین و ساختمان که در جدول استهلاک قید گردیده از جمع کل خریدها کسر می گردد.

ب) از آنجا که هزینه های حقوق و دستمزد و هزینه اجاره مشمول قانون مالیات های مستقیم می باشند، این هزینه ها بایستی از سایر هزینه های سربار، هزینه های توزیع و فروش و اداری تفکیک شده و کسر گردد.

ج) خدمات بانکی و اعتباری که توسط بانک ها، تعاونی های اعتباری، صندوق های قرض-الحسنه مجاز و صندوق تعاون ارائه می شوند در نظام مالیات بر ارزش افزوده مطابق قانون معاف بوده و مشمول مقررات این نظام مالیاتی نمی باشند. بنابراین در زمان ارائه خدمات و دریافت کارمزد از دریافت کنندگان این نوع خدمت مبلغی به عنوان مالیات و عوارض موضوع قانونی دریافت نخواهد شد، بنابراین هزینه های خدمات بانکی نیز، بایستی از سایر هزینه ها تفکیک شده و کسر گردد.

چ) هزینه استهلاک چون مستلزم خروج وجه نقد نبوده و در زمان خرید دارائی‌های ثابت، مالیات بر ارزش افزوده آن پرداخت گردیده است در محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفته نشده و از سایر هزینه‌ها کسر می‌گردد.

ه) هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول نیز بایستی از سایر هزینه‌ها کسر گردد چرا که هزینه-ای قطعی نشده بوده و مستلزم خروج وجه نقد از شرکت نمی‌باشد.

خ) هزینه‌های غیر عملیاتی که در ایجاد ارزش افزوده تأثیری ندارند، در ورودی‌ها در نظر گرفته نمی‌شوند چرا که مأخذ محاسبه مالیات بر ارزش افزوده مواردی هستند که در ایجاد ارزش افزوده تأثیرگذار بوده و در عین حال مشمول قانون مالیاتهای مستقیم نمی‌باشند.

د) در مواردی خاص که خرید مواد اولیه به طور مشخص در صورتهای مالی تبیین نگردیده است، از مابه‌التفاوت موجودی مواد خریداری شده ابتدا و انتهای دوره که در بخش موجودی کالا در یادداشت‌های همراه ارائه گردیده است، استفاده شده است.

۳-۶ مالیات بر مبنای قانون تجمیع عوارض:

برای محاسبه مالیات بر مبنای قانون تجمیع عوارض از رابطه ذیل استفاده می‌شود:

$$T = 3\% \text{ (فروش)}$$

از حاصلضرب فروش خالص شرکت در نرخ مالیات در قانون تجمیع عوارض که ۳٪ می‌باشد، میزان مالیات پرداختی در قانون تجمیع عوارض حاصل می‌شود، البته در این قانون نیز صادرات از پرداخت مالیات معاف می‌باشد، لذا بایستی میزان صادرات از فروش کسر گردد.

۳-۷ قلمرو زمانی و مکانی تحقیق:

هدف اصلی فرضیه این تحقیق مقایسه میزان مالیات بر ارزش افزوده و مالیات در نظام مالیاتی پیشین (قانون تجمیع عوارض) طی سالهای ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۸۷ می‌باشد. این محدوده زمانی ۵ ساله در نظر گرفته شده تا علاوه بر آنکه قابلیت مقایسه را افزایش دهد، قابلیت اتکاء نتایج را نیز به شکل قابل توجهی ارتقاء بخشد.

قلمرو مکانی فرضیه، مجموعه شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که صورتهای مالی منتهی به ۱۳۸۳/۱۲/۲۹ لغایت ۱۳۸۷/۱۲/۲۹ را به سازمان بورس اوراق بهادار تهران ارائه کرده باشند.

۳-۸ جامعه آماری تحقیق:

جامعه آماری تحقیق، مجموعه شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد، البته احراز شرایط خاص توسط شرکتهای جهت انجام بررسی‌های آماری ضروری است. شرایط مذکور به شرح زیر می‌باشند:

- (۱) پایان سال مالی شرکت باید پایان اسفند ماه باشد و شرکت صورتهای مالی منتهی به ۲۹ اسفند را به سازمان بورس و اوراق بهادار تهران تسلیم کرده باشد.
- (۲) بایستی امکان دسترسی به صورتهای مالی شرکت (شامل یادداشتهای همراه) وجود داشته باشد.
- (۳) شرکتهایی برگزیده شده‌اند که فعالیت‌هایشان مشمول معافیت‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده نباشد طبق ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه برخی کالاها و ارائه برخی خدمات نظیر محصولات کشاورزی، دام و طیور زنده، نان، گوشت، کتاب، فرش دستباف و ... از پرداخت مالیات معاف می‌باشند.
- (۴) شرکتهای منتخب، شرکتهای مستقل بوده و جزء شرکتهای گروه نیستند چرا که تحت این شرایط میزان مالیات بر ارزش افزوده هر شرکت باید به تفکیک مشخص شود و این امر باعث پیچیده‌تر شدن محاسبات می‌گردد.
- با توجه به شرایط فوق، تعداد جامعه آماری تحقیق تعداد ۱۰۴ شرکت می‌باشد که به تفکیک صنعت در جدول ۱-۳ آماده است.

تعداد شرکت	نام صنعت
۱	صنایع چوب و کارتن و کاغذ و بسته بندی
۱۴	صنایع خودرو و قطعات
۴	صنعت ساخت رادیو ، تلویزیون
۴	ساخت محصولات فلزی
۲۷	سایر محصولات کانی غیر فلزی
۱	سایر وسایل حمل و نقل
۱۲	فلزات اساسی
۴	گروه لاستیک و پلاستیک
۱۳	ماشین‌آلات و تجهیزات
۵	ماشین‌آلات و دستگاههای برقی
۴	منسوجات
۱۴	مواد و محصولات شیمیایی
۱	وسایل اندازه‌گیری پزشکی
۱۰۴	جمع

۳-۹ روش نمونه‌گیری و تعیین میزان نمونه:

در نمونه‌گیری با استفاده از اطلاعاتی محدود به تعمیم‌هایی دست می‌یابیم که از حمایت تجربی برخوردارند. جمع‌آوری داده‌ها از همه واحدهای بالقوه موجود در پژوهش غیرممکن ،

غیر عملی یا بسیار پرخرج است. با این حال، هنگامی می‌توان استنباطهای دقیق در مورد همه واحدها را بر اساس تعدادی نسبتاً کم از آنها انجام داد که زیر مجموعه‌ها به درستی، تمام ویژگی‌های مجموعه را داشته باشند. (چاو فرانکفورد، لاریجانی، فاضل، ۲۵۶)

به منظور تعیین حجم نمونه از روش «نمونه‌گیری احتمالی تصادفی ساده» استفاده شده است. فرمول مربوط به تعیین حجم نمونه به قرار زیر می‌باشد:

$$n = \frac{z_{\alpha/2}^2 pq}{d^2}$$

که در آن $z_{\alpha/2}$ به مقدار فاصله اطمینان بستگی داشته و d خطای استاندارد می‌باشد. مقدار p و q را در نظر گرفته تا صورت کسر بزرگترین مقدار ممکن را پیدا کرده و در پی آن بیشترین تعداد حجم نمونه را داشته باشیم با فاصله اطمینان ۹۵٪ و خطای برآورد ۱۰٪، حجم نمونه با توجه به فرمول برآورد نمونه آماری از رابطه زیر مشخص می‌گردد:

$$n_0 = \frac{(1/96)^2 (0/5)(0/5)}{(0/1)^2} = 96/04 \quad \text{تعداد نمونه آماری}$$

$$n_1 = \frac{n_0}{1 + \frac{n_0}{N}} = \frac{96/04}{1 + \frac{96/04}{104}} = 50/02 \cong 50 \quad \text{تعداد نمونه آماری}$$

در نتیجه این فرآیند تعداد ۵۰ شرکت به عنوان شرکتهای مورد مطالعه انتخاب شد. (یعقوبی، راحله، ۱۳۸۳، ۱۱۶)

در جدول ۲-۳ اطلاعاتی در مورد شرکتهای عضو نمونه‌ی آماری تحقیق به تفکیک صنایع که به صورت تصادفی از میان شرکتهای عضو جامعه آماری تحقیق انتخاب شده‌اند، ارائه می‌گردد.

جدول ۲-۳

نام شرکتها عضو نمونه آماری تحقیق	تعداد شرکتها عضو نمونه آماری تحقیق	تعداد شرکتها عضو جامعه آماری تحقیق	نام صنعت
تولید فیبر ایران	۱	۱	چوب و کارتن و کاغذ و بسته بندی
تولید محور خودرو رینگ سازی مشهد ریخته گری تراکتورسازی ایران سازه پویش فنسازي خاور سایا اذین	۶	۱۴	خودرو و ساخت قطعات
صنایع بسته بندی ایران صنعتی جام دارو سولیران	۳	۴	ساخت محصولات فلزی
تولیدی گرانت بهسرام سایا شیشه سرامیک صنعتی اردکان سیمان قائن کاشی تکسرام کاشی نیلو کاشی و سرامیک سینا شیشه و گاز کاشی و سرامیک الوند کاشی و سرامیک سعدی ورزیران کارخانه تولیدی شیشه دارویی رازی	۱۲	۲۷	سایر محصولات کانی غیر فلزی
آلومینیوم پارس آلومینیوم ایران تولید فرمولیون کرمان فولاد کاویان آلومراد فراوری مواد معدنی ایران	۶	۱۲	فلزات اساسی
پلاستیران تولیدی پلاستیکی شاهین پلاسکو کار سایپا	۳	۴	لاستیک و پلاستیک
پارس خزر بلبرینگ ایران مهندسی تکنوتار کمیابن سازی ایران صنایع نساجی ایران گسترش صنایع و خدمات کشاورزی	۶	۱۳	ماشین آلات و تجهیزات
کابل باختر کابل تک لامپ پارس شهاب	۳	۵	ماشین آلات و دستگاههای برقی
نساجی بابکان نساجی بروجرد ایران مریئوس	۳	۴	منسوجات
الیاف صنایع شیمیایی سینا نیروکلر معدنی املاح ایران ملی شیمی کشاورز صنایع شیمیایی رنگین	۶	۱۴	مواد و محصولات شیمیایی
	۵۰	۱۰۴	جمع

۳-۱۰ چگونگی جمع‌آوری اطلاعات:

نحوه جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز به شرح ذیل صورت گرفته است:

(۱) مراجعه به کتابخانه‌های سازمان امور مالیاتی و همچنین واحد ارزش افزوده و کسب اطلاعات جامع و مبسوط در زمینه قانون مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی نحوه اجرای آن و قانون تجمیع عوارض.

(۲) مراجعه به کتابخانه بورس اوراق بهادار تهران و جمع‌آوری صورتهای مالی اساسی به انضمام یادداشت‌های همراه برای سالهای ۱۳۸۳ لغایت ۱۳۸۷ و استخراج داده‌های لازم از متن صورتهای مالی اساسی و به‌طور اخص از یادداشت‌های همراه صورتهای مالی. از جمله این اطلاعات می‌توان به فروش، خرید و فروش دارائی‌های ثابت مشهود، دارائی‌های نامشهود، سایر دارائی‌ها، زمین و ساختمان، خرید مواد اولیه، هزینه‌های سربار، توزیع و فروش، اداری و عمومی بگونه‌ای که هزینه‌های حقوق و دستمزد، استهلاک، اجاره، مطالبات مشکوک‌الوصول تفکیک شده باشند، درآمدها و هزینه‌های ناشی از فروش ضایعات اشاره نمود. از مشکلات عمده در مرحله جمع‌آوری اطلاعات می‌توان به عدم افشای کامل برخی اطلاعات، عدم پیروی از یک روش ثابت و مشخص در طبقه‌بندی نمودن اطلاعات و در واقع سلیقه‌ای عمل نمودن شرکت‌ها در طبقه‌بندی، وجود برخی اطلاعات به شکل تجمعی و یا بعضاً کاملاً پراکنده در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی اشاره نمود.

(۳) استفاده از سایت مدیریت پژوهش توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس و اوراق بهادار (www.rdis.ir) و نرم‌افزار اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، تهیه شده در شرکت اطلاع‌رسانی و خدمات بورس و نرم‌افزارهای EXCEL و SPSS.

(۴) انتقال کلیه اطلاعات به صفحه گسترده اکسل و طبقه‌بندی آنها و در نهایت محاسبه میزان مالیات بر ارزش افزوده و محاسبه میزان مالیات بر مبنای قانون تجمیع عوارض.

۳-۱۱ روش آزمون فرضیه :

برای آزمون فرضیه پژوهش از روش واریانس دو عامله بدون اثر متقابل (بلوک بندی) استفاده می‌گردد. تحلیل واریانس نامی است بر مجموعه‌ای از روش‌های تحلیل آماری داده‌ها که در آن مجموع مجذورات کل به مؤلفه‌هایی که با منابع خاصی مربوطند تجزیه می‌شود. با مقایسه این مؤلفه‌ها می‌توان نتیجه گرفت که کدام یک از منابع تغییر مؤثرند و اثر کدام یک از

منابع تغییر ناچیز و صرف نظر کردنی است. (هارادی؛ جان؛ ملکمیان؛ ضیا؛ برومندزاده؛ تقی؛ ۱۳۸۴؛ ۲۵۷)

در تحلیل واریانس، F متوسط تغییرات ناشی از تفاوت نمونه‌ها را با متوسط تغییرات ناشی از خطا مقایسه می‌کند. بزرگ بودن مقدار F یعنی اینکه تفاوت میانگین نمونه‌ها بزرگتر از آن است که تنها به علت خطای تصادفی رخ داده باشد. بنابراین مقدار F گواهی است بر وجود اثر نمونه‌ها، آزمون F برای آن است که معلوم شود آیا F آنقدر بزرگ هست که دال بر تفاوت نمونه‌ها باشد یا نه در آزمون F آماره مشاهده شده F را با مقدار بحرانی جدول F مقایسه می‌کنیم. شکل کلی جدول F برای سطح معناداری ۵٪ در جدول صفحه بعد آمده است.

جدول F برای سطح معنی داری ۵٪ $\alpha = 5\%$

ν_1	۱	۲	۳	۴	۵	...	۲۰	۳۰
ν_2								
۱	۱۶۱/۴۵							
۲								
:								
۱۵	۴/۵۴۳۱							
:								
۱۲۰	۳/۹۲۰۱							

در این جدول ν_1 درجه آزادی میانگین مجزورات بین نمونه‌ها و ν_2 درجه آزادی میانگین مجزورات خطاها (MC) را نشان می‌دهد اگر $\nu_1 = 4$ و $\nu_2 = 15$ باشد؛ آنگاه $0.05 = pr(F_{4/15} > 3.0556)$ (همان منبع، ۲۶۳-۲۶۲)

به طور کلی آزمون معنی‌داری می‌تواند نشان دهد که اختلاف‌های بین میانگین‌های نمونه‌ای بزرگتر از آن هستند که بتوان آنها را معلول تصادف دانست، اما نمی‌تواند بگوید چرا این

اختلالها پیش آمده‌اند در واقع اگر بخواهیم عاملی را از بین عوامل مختلف، علت پدیده‌ای بدانیم باید تاثیر عوامل دیگر را به حداقل برسانیم. در این صورت است که می‌توان گفت، آزمایش قویاً کنترل شده است. در اغلب موارد، آزمایشهای «قویاً کنترل شده» غیر عملی است و یا نمی‌تواند اطلاعات مورد نظر را در اختیار ما قرار دهد. بنابراین باید دنبال راه دیگری بود. این راه که نقطه مقابل روش فوق است «تصادفی کردن» است، یعنی آزمایش‌ها چنان طراحی شود که تغییرات ناشی از عوامل غیرمربوط به صورت تصادفی توزیع شود. با تصادفی کردن، خود را در مقابل عوامل غیرمربوط محافظت می‌کنیم. وقتی که همه تغییرات ناشی از عوامل غیرمربوط را بتوان بدین سان به صورت یکنواخت توزیع کرد، به این طرح «طرح آزمایشی کاملاً تصادفی» گویند. اما زمانیکه در طرح آزمایش‌ها، عامل زمان به عنوان عامل غیرمربوط دخالت می‌نماید. به منظور بررسی آزمون معنی‌داری یا باید عامل غیرمربوط زمان را ثابت گرفت، ولی با این کار بندرت به اطلاعاتی که لازم داریم، می‌رسیم و یا امکان دیگر آن است که عامل غیرمربوط را به عنوان یک عامل مهم در نظر گرفته، آزمایش را طوری طراحی کنیم که بتوانیم اثر آن را اندازه بگیریم. در این صورت تحلیل واریانس دو عامله به کمک ما می‌آید که در آن تغییرات کل داده‌ها به سه جزء افراز می‌شود: تیمارها، عامل غیرمربوط (زمان) و خطای آزمایش یا تصادف. روشی که پیشنهاد می‌شود بلوک‌بندی نام دارد. در حال کلی، بلوکها سطوحی هستند که عامل غیرمربوط را در آن ثابت می‌گیریم تا بتوانیم سهم آن را در مجموع کل تغییرات داده‌ها اندازه بگیریم. (آذر، عادل، فومنی، منصور، ۱۳۸۵، ۱۵۸-۱۵۶)

فصل چهارم: آزمون فرضیه

۴-۱ مقدمه:

تدوین فرضیه و انتخاب فرضیه اهم به معنی پایان کار فرضیه‌سازی نیست. فرضیه به منظور پیشگیری از صرف هزینه‌های اضافی و از دست رفتن وقت بایستی آزمون گردد. آزمون فرضیه در واقع منجر به تدوین برنامه تحقیق می‌شود و شیوه‌های تحقیق را روشن و گزینش می‌کند و ابزارهای لازم برای جمع‌آوری اطلاعات را معین می‌نماید. (فرشاد گهر؛ ناصر، شهیدی؛ محمدحسن، ۱۳۸۱، ۴۵)

برای آزمون فرضیه بایستی از تفکر علمی بهره گرفت. یکی از ویژگی‌های تفکر علمی استفاده از روش‌های آماری در آزمون فرضیه است. به کار بردن تجزیه واریانس، آزمون استقلال، آمار و احتمال، روش تحلیل رگرسیون چند متغیره مرحله‌ای، متغیرهای وابسته یا پیشگویی شونده، متغیر مستقل پیشگویی کننده و سایر روش‌ها منجر به تصمیم‌گیری صحیح درباره فرضیه خواهد شد. (همان منبع، ۴۸)

۴-۲ روش آزمون فرضیه :

به منظور آزمون فرضیه تحقیق که عبارت است از: بین میزان مالیات پرداختی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات پرداختی در نظام مالیاتی پیشین (قانون تجمیع عوارض) تفاوت معنی‌داری وجود دارد. اقدامات زیر به ترتیب صورت پذیرفته است:

(۱) تعیین جامعه آماری تحقیق براساس احراز شرایط خاص در میان شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.

(۲) تعیین حجم نمونه براساس روش نمونه‌گیری احتمالی تصادفی ساده.

(۳) محاسبه میزان مالیات براساس نظام مالیات بر ارزش افزوده و قانون تجمیع عوارض، بر مبنای اطلاعات مندرج در صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای همراه برای شرکتهای عضو نمونه تحقیق.

(۴) آزمون فرضیه تحقیق که براساس تحلیل واریانس (روش فیشر) انجام می‌شود.

تجزیه و تحلیل واریانس روشی است که بوسیله آن کل پراکندگی موجود در مجموعه‌ای از داده‌ها را به مؤلفه‌های گوناگون تفکیک (افزار) می‌کنند، بطوریکه با هر یک از این مؤلفه‌ها منبع خاصی از پراکندگی وجود دارد که در تجزیه و تحلیل آن می‌توان مقدار سهم هر یک از این منابع را به پراکندگی کل نسبت داد.

اساس تحلیل واریانس بر این فرض است که بر طبق آن مقدار صفت متغیر بدست آمده در نتیجه یک آزمایش می‌تواند بصورت حاصل جمع اجزاء بیان گردد. (صفاری؛ مهدی، هادی-نژاد؛ منیره، حق‌شناس؛ فریده، ۱۳۸۴، ۱۹۸) در انجام تحلیل (آنالیز) واریانس فرض بر این است که:

الف) نتایج مشاهدات، متغیرهای تصادفی هستند که مستقل از هم بوده و برطبق قانون نرمال توزیع می‌شوند.

ب) واریانس در هر گروه از نتایج مشاهدات با واریانس گروه‌های دیگر یکسان هستند.

در ارائه شیوه تجزیه و تحلیل واریانس مراحل مختلف زیر دنبال می‌گردد:

- ۱) الگو یا مدل- الگو عبارت است از بیان نمادی و یا فرمولی یک مقدار معرف از داده-هائی که مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند.
- ۲) مفروضات- انتخاب عوامل سطح و نظایر آن.
- ۳) فرضیه‌ها- فرضیه‌هائی که در هر الگو باید آزمون شوند، فرضیه‌های H_0 و H_1 .
- ۴) محاسبات - محاسبات عددی لازم.
- ۵) جدول ANOVA - نتایج محاسبات عددی در جدولی که به نام جدول تجزیه واریانس و یا ANOVA معروف است خلاصه می‌گردد.
- ۶) تصمیم‌گیری - تصمیم آماری بر قبول یا رد فرضیه صفر (H_0) اتخاذ می‌شود. (همان منبع، ۱۹۹-۲۰۰)

در تحلیل واریانس بسته به تعداد عوامل که در ساختمان الگو یا مدل وارد می‌شوند طبقه-بندی یا گروه‌بندی مجموعه نتایج را یک عاملی و یا دو عاملی و بالاخره چندعاملی می‌نامند. تجزیه و تحلیل آنها نیز تحلیل یک یا دو یا چند عاملی گفته می‌شود. (همان منبع، ۱۹۹)

از آنجا که در آزمون فرضیه تحقیق با دو عامل مواجه می‌شویم، یکی عامل سالها با پنج سطح و دیگر عامل قانون با دو سطح بایستی از تحلیل واریانس دو عامله استفاده نماییم.

تحلیل واریانس دو عامله به بررسی اثر دو عامل در ایجاد تغییرات می‌پردازد. مفهوم اساسی که در تحلیل واریانس دو عامله باید معرفی شود «تأثیر متقابل» است. تأثیر متقابل در آزمایش دو عامله بدین معناست که دو تیمار مستقل نیستند و اثر خاص سطوح مختلف تیمار در یک عامل بر اساس سطوح عامل دیگر تغییر می‌کند. (آذر؛ عادل، مؤمنی؛ منصور، ۱۳۸۵، ۱۵۸)

بنابراین تحقیق واریانس دو عاملی به دو شکل با اثر متقابل و بدون اثر متقابل صورت می‌گیرد. تحلیل واریانس دو عامله با تأثیر متقابل زمانی کاربرد دارد که دو تیمار از هم مستقل نیستند و ما نه تنها علاقمند به بررسی تأثیر هر یک از دو عامل (دو نوع تیمار)، هستیم بلکه به بررسی تأثیر متقابل آنها نیز علاقمند می‌باشیم. در حالیکه در تحلیل واریانس بدون اثر متقابل اثرهای تیماری مستقل هستند.

براین اساس، چون دو عامل سال و قانون مستقل از یکدیگر می‌باشند، به منظور آزمون فرضیه، از روش تحلیل واریانس دو عاملی بدون اثر متقابل استفاده می‌گردد. که به طور مختصر به توضیح آن می‌پردازیم:

۳-۴ بلوک‌های تصادفی و همچنین تحلیل دو عاملی بدون اثر متقابل:

طرح بلوک تصادفی اولین بار توسط فیشر در زمینه کشاورزی بکار گرفته شده است و به این دلیل هم اکثر اصطلاحات در این بخش، از کشاورزی است. طرح بلوک تصادفی طرحی است که در آن واحدها (بنام واحدهای آزمایشی) در معرض عامل سطح (تیمار) قرار داده می‌شوند به گروه‌های همگنی که بلوک نام دارد تقسیم می‌شوند، بطوریکه تعداد واحدهای آزمایشی در یک بلوک با تعداد عامل سطح (تیمار) برابر یا مضربی از آنها باشد. سپس در درون هر بلوک سطح عامل (تیمار)ها بطور تصادفی به واحدهای آزمایشی توزیع می‌گردد، به قسمی که هر سطح عامل در هر بلوک و هر بلوک شامل سطح عامل یا تیمار باشد. (صفاری؛ مهدی، هادی‌نژاد؛ منیژه، حق شناس، فریده؛ ۱۳۸۴، ۲۱۰)

لذا در تحلیل واریانس دو عامله بدون تأثیر متقابل می‌توانیم دو متغیر (عامل) را تیمارها و بلوک‌ها بنامیم و تیمارها را در سطر و بلوک‌ها را در ستون نشان دهیم. فرض کنید x_{ij} به ازای $i=1, 2, \dots, k$ و $j=1, 2, \dots, n$ ، مقادیر n متغیر تصادفی مستقل نرمال با میانگین‌های μ_{ij} و واریانس مشترک σ^2 می‌باشند، این ماتریس را که قصد داریم تحلیل واریانس دو عامله (بدون تأثیر متقابل) را روی آن انجام دهیم، در نظر بگیرید:

X_{11}	X_{12}	...	X_{1n}
X_{21}	X_{22}	...	X_{2n}
\vdots	\vdots	...	\vdots
X_{k1}	X_{k2}	...	X_{kn}

مدل و مفروضات:

هر مشاهده را می‌توان به این صورت نوشت:

$$x_{ij} = \mu + \alpha_i + \beta_j + e_{ij}$$

که در آن μ میانگین کل، α_i اثرهای تیماری، β_j اثرهای بلوکی و همچنین $\sum_{i=1}^k \alpha_i = 0$ است.

نیز نشان دهنده مقادیر متغیرهای تصادفی مستقل نرمال با میانگین صفر $\sum_{j=1}^n \beta_j = 0$ است.

و واریانس مشترک σ^2 است.

فرضیه‌ها: دو فرض صفری که آزمون خواهیم کرد، عبارتند از صفر بودن اثرهای تیماری و اثرهای بلوکی، یعنی:

$$H_0 : \alpha_1 = \alpha_2 = \dots = \alpha_K = 0$$

و:

$$H'_0 : \beta_1 = \beta_2 = \dots = \beta_n = 0$$

فرض مقابل H_0 آن است که همه اثرهای تیماری برابر صفر نیستند و فرض مقابل H'_0 آن است که همه اثرهای بلوکی صفر نیستند، یعنی:

$$H_1 : \alpha_i \neq 0, \quad i \text{ دست کم به ازای یک مقدار}$$

و:

$$H'_1 : \beta_j \neq 0, \quad j \text{ دست کم به ازای یک مقدار}$$

محاسبات:

می‌توان به راحتی اثبات کرد که:

$$\text{مجموع توان دوم انحرافات باقیمانده} + \text{مجموع توان دوم انحرافات حاصل از تیمار} + \text{مجموع توان دوم انحرافات بلوک} = \text{مجموع توان دوم انحرافات}$$

$$\sum_{i=1}^k \sum_{j=1}^n (\bar{x}_{ij} - \bar{x}_{..})^2 = n \cdot \sum_{i=1}^k (\bar{x}_{i.} - \bar{x}_{..})^2 + k \cdot \sum_{j=1}^n (\bar{x}_{.j} - \bar{x}_{..})^2 + \sum_{i=1}^k \sum_{j=1}^n (x_{ij} - \bar{x}_{i.} - \bar{x}_{.j} + \bar{x}_{..})^2$$

$\bar{x}_{i.}$ میانگین مشاهدات برای تیمار i ام، $\bar{x}_{.j}$ میانگین مشاهدات برای بلوک j ام، و $\bar{x}_{..}$ میانگین همه nk مشاهده است؛ یا:

$$SST = SS(Tr) + SSB + SSE$$

فرمول‌های محاسباتی برای تفکیک انحرافات به سه جزء (بدون تأثیر متقابل) بدین ترتیب است:

$$SST = \sum_{i=1}^k \sum_{j=1}^n x_{ij}^2 - \frac{1}{kn} \cdot T^2 \dots$$

$$SS(Tr) = \frac{1}{n} \cdot \sum_{i=1}^k T_i^2 - \frac{1}{kn} \cdot T^2..$$

$$SSB = \frac{1}{K} \cdot \sum_{j=1}^n T_j^2 - \frac{1}{kn} \cdot T^2..$$

که در آن T_j مجموع مقادیر بلوک j ام و $T..$ مجموع کل تمام nk مشاهده است، همچنین:

$$SSE = SST - SS(Tr) - SSB$$

جدول ANOVA :

منبع تغییرات	مجموع توانهای دوم	درجه آزادی	میانگین توانهای دوم	F
تیمارها	SS (Tr)	k-1	MS (Tr) = $\frac{SS(Tr)}{k-1}$	$F_{Tr} = \frac{MS(Tr)}{MSE}$
بلوکها	SSB	n-1	MSB = $\frac{SSB}{n-1}$	$F_B = \frac{MSB}{MSE}$
خطا	SSE	(n-1)(k-1)	MSE = $\frac{SSE}{(n-1)(k-1)}$	
جمع	SST	nk-1		

نتیجه‌گیری:

در این حالت دو F محاسبه می‌شود. فرض H_0 را در صورتی رد می‌کنیم که $F_{\alpha, K-1, (n-1)(k-1)} \geq F_{Tr}$ باشد و فرض H'_0 را در صورتی رد می‌کنیم که $F_B \geq F_{\alpha, n-1, (n-1)(k-1)}$ باشد.

۴-۴ آزمون فرضیه :

حال به منظور آزمون اینکه آیا اختلاف‌های بین میانگین‌های حاصل برای قانون‌های مختلف (تیمارها) در سطح معنی‌دار ۵٪ معنی دارند یا خیر؟ و نیز آیا اختلاف‌های بین میانگین‌های حاصل برای سال‌های متفاوت (بلوک‌ها) معنی دارند یا خیر؟ به ترتیب زیر عمل می‌نمائیم:

فرض‌ها:

$$H_0 : \alpha_1 = \alpha_2 = 0 \quad \text{اثرهای تیماری (قانونها)}$$

$$H_0 : \beta_1 = \beta_2 = \beta_3 = \beta_4 = \beta_5 = 0$$

$B_j =$ اثرهاي بلوكي (سالها)

و

$$H_1 : \alpha_i \neq 0$$

دست كم به ازاي يك مقدار i ،

$$H_1' : \beta_j \neq 0$$

دست كم به ازاي يك مقدار j ،

محاسبات:

جدول اطلاعات و محاسبات اوليه به شكل زير مي باشد:

سطوح / تیمار	سال ۱۳۸۳	سال ۱۳۸۴	سال ۱۳۸۵	سال ۱۳۸۶	سال ۱۳۸۷	جمع	میانگین
مالیات بر ارزش افزوده	۷۲.۴۳۰.۴۷۸.۰۵۲	۱۳۸.۸۹۲.۸۵۰.۵۷۰	۲۵۸.۰۷۰.۶۷۹.۲۰۱	۳۱۵.۱۹۵.۴۱۶.۱۸۴	۲۶۰.۱۴۷.۱۹۱.۴۶۵	۱.۰۴۴.۷۳۶.۶۱۵.۴۷۳	۲۰۸.۹۴۷.۳۲۳.۰۹۵
تجمع عوارض	۳۷۵.۱۳۵.۴۱۳.۲۲۲	۴۲۵.۸۶۰.۸۳۴.۹۰۴	۵۹۶.۷۵۸.۱۷۲.۲۶۲	۸۰۸.۷۲۱.۹۸۲.۲۳۰	۷۲۱.۲۷۶.۲۳۹.۳۶۹	۲.۹۲۷.۸۵۲.۶۴۱.۹۸۸	۵۸۵.۵۷۰.۵۲۸.۳۹۸
جمع	۴۴۷.۵۶۵.۸۹۱.۲۷۴	۵۶۴.۷۵۳.۶۸۵.۴۷۴	۸۵۴.۸۲۸.۸۵۱.۴۶۴	۱.۱۲۳.۹۱۷.۳۹۸.۴۱۵	۹۸۱.۵۲۳.۴۳۰.۸۳۴	۳.۹۷۲.۵۸۹.۲۵۷.۴۶۰	
میانگین	۲۲۳.۷۸۲.۹۴۵.۶۳۷	۲۸۲.۳۷۶.۸۴۲.۷۳۷	۴۲۷.۴۱۴.۴۲۵.۷۳۲	۵۶۱.۹۵۸.۶۹۹.۲۰۷	۴۹۰.۷۶۱.۷۱۵.۴۱۷		۳۹۷.۲۵۸.۹۲۵.۷۴۶

در جدول فوق، مجموع مالیات پرداختی ۵۰ شرکت عضو نمونه با تفکیک سالها و قانونهاي متفاوت محاسبه شده و در خانه مربوط به خود جاي گرفته است، در مرحله بعد جمع و میانگین سطرها و ستونها محاسبه گردیده و به دنبال آن مجموع توان دوم انحرافات محاسبه گردید .

کليه محاسبات فوق الذکر در جدول زير تلخیص می گردد:

منبع تغییرات	مجموع توانهای دوم	مجموع توانهای دوم	درجه آزادی	میانگین توانهای دوم	f
تیمارها	Ss(tr)	۳۵۴.۶۱۲.۵۹۶.۹۳۱.۷۶۴.....	۱	۳۵۴.۶۱۲.۵۹۶.۹۳۱.۷۶۴.....	79/31
بلوکها	Ssb	۱۶۰.۱۳۹.۸۹۹.۸۱۰.۳۰۶.....	۴	۴۰.۰۳۴.۹۷۴.۹۵۲.۵۷۶.۴۰۰.....	8/95
خطا	Sse	۱۷.۸۸۲.۸۱۵.۹۶۲.۵۷۸.۱۰۰.....	4	4.470.703.990.644.530.000.000	
جمع	Sst	۵۲۹.۵۹۵.۹۸۱.۳۹۴.۶۰۳.....	9		

تصمیم‌گیری:

از آنجا که $F_{T1} = 79/31$ از $F_{0.05, 1, 4} = 7/71$ بیشتر است و نیز $F_B = 8/95$ از $F_{0.05, 4, 4} = 6/39$

بیشتر می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت که هر دو فرض صفر باید رد شوند. به عبارت دیگر اختلاف‌های بین میانگین‌های حاصل برای قانون‌های مختلف و سال‌های متفاوت معنی‌دار است و ناشی از تصادف نیست.

۴-۵ تحلیل آزمون فرضیه تحقیق:

تحلیل واریانس متکی است بر تمایز بین دو دسته از عوامل ناهمگونی در جامعه آماری، دسته اول عوامل و علل قابل کنترل در ایجاد واریانس یعنی ناهمگونی در جامعه هستند. این عوامل که اختصاص به فاکتور یا فاکتورهای قابل کنترل در یک تحلیل واریانس دارند، به عنوان واریانس عامل یا عوامل تغییر، مورد بررسی قرار می‌گیرند. دسته دوم عوامل و علل غیرقابل کنترل و کنترل نشده‌ای می‌باشند که باعث ایجاد واریانس در جامعه می‌شوند. به عبارت دیگر قسمت دیگر واریانس نتیجه تأثیر عوامل ناشناخته‌ای است که از حیطه فرضیه‌ها و متغیرهای مورد بررسی ما خارجند. این واریانس به واریانس خطا و یا واریانس باقیمانده معروف است. (کامران؛ فریدون، نیک خلق؛ علی‌اکبر، ۱۳۸۶، ۱۶۳)

در این تحقیق با فرضیه «بین میزان مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده و نظام مالیاتی پیشین تفاوت معنی‌داری وجود دارد». دو عامل قانون‌های مالیاتی متفاوت (تیمارها) و سال‌های مالی متفاوت (بلوکها) که مستقل از یکدیگر می‌باشند، عوامل تغییر محسوب می‌شوند. در فرضیه H_0 بیان گردید که:

- (۱) اثر تیمارها (قانون‌های مالیاتی متفاوت) برابر صفر می‌باشد.
 - (۲) اثر بلوکها (سال‌های مالی متفاوت) برابر صفر می‌باشد.
- و در مقابل آن در فرضیه H بیان گردید که:
- (۱) اثر تیماری (قانون‌های مالیاتی متفاوت) مخالف صفر می‌باشد.
 - (۲) اثر بلوکها (سال‌های مالی متفاوت) مخالف صفر می‌باشد.

بر اساس آزمون F صورت گرفته می‌توان فرضیه‌های H_0 را به نفع فرضیه H رد نمود. در واقع نتایج آزمون فرضیه‌ها بیانگر این مطلب است که قانون‌های مالیاتی متفاوت می‌توانند سبب ایجاد تغییر معنی‌دار در میزان مالیات پرداختی شرکتها گردد. در عین حال سال‌های مالی متفاوت نیز در ایجاد تغییر معنی‌دار در میزان مالیات پرداختی شرکتها مؤثر بوده‌اند و این

امر می‌تواند متأثر از وجود تورم در سال‌های مختلف باشد. بنابراین همانطور که انتظار می‌رفت با اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، تحوّل عظیم در بخش مالیات‌های غیرمستقیم رخ داده و یکی از اثرات آن که در این تحقیق نشان داده شد ایجاد تغییر در میزان مالیات پرداختی شرکت‌ها می‌باشد.

فصل پنجم: نتیجه‌گیری و پیشنهادات

۵-۱ نتیجه‌گیری:

در حال حاضر بیش از ۱۵۰ کشور جهان به اجرای مالیات بر ارزش افزوده پرداخته‌اند و از مزایای این مالیات مدرن بهره می‌برند. این مالیات، از ارزش افزوده بنگاه‌ها در مراحل مختلف فرایند تولید – توزیع اخذ می‌شود و از مزایای زیادی همچون توان درآمدزایی بالا برای دولت، پایه گسترده مالیاتی، سهولت اجرا، کاهش انگیزه فرار مالیاتی، مشارکت مستقیم مؤدی در فرایند مالیات‌گیری، تکیه به روش خوداظهاری، اعتماد به مؤدی، ساز و کار خودکنترلی، پایین بودن هزینه و اخذ مالیات به سبب خوداظهاری، اجتناب از پدیده مالیات مضاعف و غیره برخوردار است.

تحقیق حاضر با بررسی‌های صورت گرفته بر روی شرکت‌های عضو نمونه آماری به این نتیجه دست یافت که با اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران تفاوت معنی‌داری بین میزان مالیات شرکت‌ها در این نظام مالیاتی با مالیات بر اساس قانون تجمیع عوارض (نظام مالیاتی پیشین در خصوص مالیات بر مصرف) ایجاد شده است و در واقع میزان مالیات شرکت‌ها تحت این نظام کاهش چشمگیری داشته است که این امر می‌تواند سبب تقویت روحیه پرداخت مالیات در میان مؤدیان و کاهش فرار مالیاتی گردد. قابل ذکر است که با وجود آنکه میزان مالیات شرکت‌ها نسبت به قانون پیشین کاهش یافته اما می‌توان انتظار داشت که با وجود پایه گسترده مالیاتی در این نظام، درآمدهای مالیاتی دولت نه تنها کاهش نداشته، بلکه با افزایش قابل توجهی نیز روبرو گردد. باید توجه داشت که نتیجه ارائه شده بر اساس آزمون‌های صورت گرفته بر روی شرکت‌های عضو نمونه حاصل گردیده است و در تعمیم نتایج آن به کل جامعه بایستی جوانب احتیاط را رعایت نمود.

۵-۲ پیشنهادات حاصل از تحقیق:

پیشنهادات ذیل بر اساس پژوهش صورت گرفته ارائه می‌گردد:

(۱) نرخ‌های متفاوت برای کالاهای مصرفی گوناگون اعمال گردد:

دولت با معافیت برخی کالاها و گذاشتن نرخ‌های بالاتر بر کالاهای مضر، تجملی و لوکس در مراحل مختلف تولید و توزیع مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند الگوی مصرف جامعه را متأثر نماید. این نوع برخورد باعث بهبود الگوی مصرف جامعه و کاهش میل به مصرف‌گرایی، خصوصاً در مورد کالاهای لوکس و غیرضروری می‌شود. این امر به نوبه خود امکان افزایش توان پس‌انداز جامعه را در پی خواهد داشت. علاوه بر آن برای محدود کردن مصرف کالاهای مضر چون سیگار و ... بر این کالاها نرخ‌های فوق‌العاده سنگین وضع شود. (نادران، الیاس، ۱۳۸۳، ۱۶)

۲) به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی دولت، پایه مالیاتی گسترده‌تر گردد:

چرا که مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها به عنوان یک منبع جدید درآمدي به منظور افزایش درآمد دولت بکار برده شده است. دامنه این مالیات که در برگیرنده طیف وسیعی از کالاها و خدمات است درآمد قابل توجهی برای دولت ایجاد می‌کند. بدیهی است به دلیل وسعت کالاها و خدمات مورد مبادله در هر کشور و اینکه ارزش افزوده در هر مرحله مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود، پایه‌های مالیاتی نسبت به هر مالیات دیگر از گستردگی وسیعی برخوردار است. دلیل اصلی توجه به مالیات بر ارزش افزوده توان بالقوه جهت کاهش کسری بودجه و جنبه درآمدي عظیم آن است. در این مورد اگرچه پایه مالیاتی گسترده است اما چون اجرای آن براساس آمار و اطلاعات وسیع استوار است، بنابراین شروع با یک پایه محدود و در مراحل بعدی گسترش آن مطابق با تجربه کشورها قرین به موفقیت خواهد بود. (همان منبع، ۱۲-۱۱) در نظام مالیات بر ارزش افزوده باوجود راهکارهای متفاوتی چون افزایش نرخهای مالیاتی، کاهش معافیتها، کاهش نرخهای صفر به منظور گسترش درآمدهای مالیاتی دولتها، از دیدگاه اقتصادی گسترش پایه مالیاتی منطقی‌ترین راه ممکن برای دست‌یابی به درآمدهای بیشتر می‌باشد. (۲۱۲، Crossley، Thomas، ۲۰۰۹) در کشور ما با توجه به اینکه تاکنون دو مرحله فراهوانی پشت سر گذاشته شده و در این دو مرحله، اجرای این مالیات با موفقیت همراه بوده است، انتظار می‌رود پایه‌های مالیاتی گسترده‌تر گردد تا از مزایای آن به طور گسترده‌تر بهره‌برداری گردد.

۳-۵ سایر پیشنهادات :

۱) اهتمام به گسترش فرهنگ پرداخت مالیات:

نظام مالیاتی در صورتی به هدف نهایی خود می‌رسد که طبقات اجتماعی مختلف نسبت به رسالت آن آگاهی داشته باشند. فرهنگ مالیاتی به معنای باورها و شناخت مردم در مورد مالیات و لزوم پرداخت آن توسط آنهاست. هرگاه بتوانیم ضرورت دریافت مالیات از مردم را به صورت مستدل و منطقی برای آنها بیان کرده، به آنان آگاهی‌های لازم را داده و برای آنها به صورت شفاف توضیح دهیم که مالیات دریافتی از مردم، توسط دولت صرف چه هزینه‌هایی می‌شود و در صورت پرداختن مالیات، دولت و مردم دچار چه مشکلاتی خواهند شد و همچنین مردم به یک باور برسند که دولت مالیات دریافتی را برای بهبود وضع جامعه و توسعه اجتماعی و رفاه شهروندان هزینه می‌کند آنگاه می‌توان ادعا کرد که مقدمات یک فرهنگ مالیاتی خوب برای پرداخت مالیات توسط عامه مردم بوجود آمده است. (شیوائی، حکیم، ۱۳۸۶، ۹-۸) که این امر تنها با همت مضاعف مسئولین سازمان امور مالیاتی کشور میسر می‌گردد.

۲) فراهم ساختن يك پایگاه اطلاعاتي جامع در سازمان امور مالیاتی کشور:

این پایگاه می‌بایست علاوه بر ارائه اطلاعات صورت‌های مالی اساسی شرکت‌ها، اطلاعات مالیاتی آنها را نیز ارائه نماید تا امکان دسترسی ساده و آسانتر به اطلاعات برای کلیه محققین در زمینه موضوعات مختلف مالیاتی میسر گردد.

۳) فراهم نمودن تدابیری ویژه به منظور افزایش سطح کنترل بر روی اظهارنامه‌های مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده:

چرا که اداره مالیاتی باید بتواند حساب‌های مالیات بر ارزش افزوده مؤدیان خود را نگهداری و رسیدگی نماید. احتمال وقوع خطاهای مختلف، تخلفات عمدی و سوء استفاده برای اخذ مالیات بر ارزش افزوده پرداخت نشده، پیچیدگی‌های فرآیند رسیدگی را تشدید می‌کند و در پی آن این التزام ایجاد می‌گردد که سطح کنترل و رسیدگی روی اظهارنامه‌های مالیاتی گسترش یابد.

۴) ارائه دوره‌های تخصصی آموزشی:

به منظور آگاه‌سازی هر چه بیشتر مردم با این نظام مالیاتی لازم است دوره‌های تخصصی آموزشی به شکل گسترده ارائه گردد. از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده از طرفی حساب‌های مالی مؤدیان را بر هم می‌ریزد و از طرف دیگر نظام حسابداری و ثبت مبادلات آنها را متحول می‌نماید و علاوه بر آن سیستم مالیاتی کاملاً جدید می‌باشد، بنابراین مؤدیان – و حتی ممیزین مالیاتی – ممکن است نسبت به درک ماهیت، مکانیزم و فلسفه وجودی این مالیات دچار اشتباه شوند. از این جهت ضرورت دارد دوره‌های آموزشی تخصصی و عمومی فراهم شود و با اطلاع‌رسانی دقیق بخشی از واژه‌های افکار عمومی نسبت به این مالیات تخفیف یابد. نباید فراموش کرد که یکی از موانع جدی در اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده در برخی از کشورها، عدم اطلاع‌رسانی صحیح و به موقع و تبلیغات منفی قبل از اجرای آن بوده است. (همان منبع، ۱۹)

۴-۵) پیشنهاد برای تحقیقات آتی:

لازمه اجرای موفقیت‌آمیز یک نظام مالیاتی، کسب شناخت کامل نسبت به زوایا و بخش‌های گوناگون آن می‌باشد و این امر میسر نمی‌گردد مگر با تحقیق و پژوهش گسترده.

به این منظور ارائه تحقیقاتی در زمینه‌های ذیل پیشنهاد می‌گردد:

۱) بررسی میزان درآمدهای مالیاتی دولت در نظام مالیات بر ارزش افزوده هم در سطح کلان اقتصادی و هم در سطح صناعی خاص.

- (۲) بررسی میزان مالیات شرکت‌ها، درآمد مالیاتی دولت، آثار تورمی و ... در نظام مالیات بر ارزش افزوده با اعمال نرخ‌ی جز ۳٪ و ارائه نمودن نرخ مالیاتی مناسب که در مقایسه با سایر نرخ‌های مالیاتی، بیشترین مزیت را به دنبال داشته باشد.
- (۳) بررسی و تعیین بهترین میزان سطح آستانه معافیت با توجه به شرایط اقتصادی کشور.
- (۴) بررسی میزان کاهش فرار مالیاتی با اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده.
- (۵) بررسی میزان تورم ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده.

فهرست منابع تحقیق:

الف- منابع فارسی:

- (۱) ابراهیمی، رامین، ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده و مقایسه آن با نظام مالیاتی حاکم در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک، دانشکده تحصیلات تکمیلی گروه حقوق.
- (۲) ابري، لیام، کین، مایکل، پل بلولین، ژان، سامرز، ویکتوریا، حدادی، مریم، میرزایی، بهداد، آبان ۱۳۸۵، مالیات بر ارزش افزوده. نوین، تهران، طرح مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور.
- (۳) آذر، عادل، مؤمنی، منصور، ۱۳۸۵، تحلیل آماری (آمار و کاربرد آن در مدیریت)، جلد دوم، تهران.
- (۴) آشنایی با مالیات بر ارزش افزوده برای فعالان اقتصادی، خرداد ۱۳۸۹، سازمان امور مالیاتی کشور، طرح استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده.
- (۵) آقائطری، حسن، تابستان ۱۳۸۷، تبیین مشترکات بین خراج و مالیات بر ارزش افزوده، ماهنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره اموال، سال شانزدهم، شماره ۴۹.
- (۶) چالش‌های مالیاتی تولید و سرمایه‌گذاری، از خمس تا مالیات، تیر ۱۳۸۶، ماهنامه اقتصادی و مالی بین‌الملل (اقتصاد ایران)، شماره ۱۰۱، سال نهم.
- (۷) دوانی، غلامحسین، ۱۳۸۷، حسابداری مالیاتی، تهران، مؤسسه حسابرسی و خدمات مالی و دایرایان.
- (۸) راهنمای مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۸، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور.
- (۹) شهریاری، علی‌اکبر، ۱۳۸۱، بررسی محتوای اطلاعاتی ارزش افزوده در مقایسه با سود و وجوه نقد حاصل از عملیات، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران.
- (۱۰) صیوری دیلمی، محمدحسن، شفیعی، سعیده، کارشناس ارشد اقتصاد، بهمن و اسفند ۱۳۸۷، درآمدها و ترکیب مالیاتی کشور در چهار دهه، مجله اطلاعات سیاسی - اقتصادی، سال بیست و سوم، شماره پنجم و ششم.
- (۱۱) صیامی نمینی، سیما، ۱۳۸۲، درآمدی بر مالیات بر ارزش افزوده نگاهی تازه، تهران، انتشارات عصر تدبیر.
- (۱۲) ضیائی بیدگی، محمدتقی، طهماسبی بلداجی، فرهاد، ۱۳۸۳، مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی مدرن، تهران، پژوهشکده امور اقتصادی.

- (۱۳) طهماسبی بلداجی، فرهاد، بوستانی، بهار، ۱۳۸۳، نگرشی به مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران، تهران.
- (۱۴) فرانکفورد، چاوا، نجماس، دیوید، لاریجانی، فاضل، فاضلی، رضا، ۱۳۸۱، روش‌های پژوهش در علوم اجتماعی، تهران.
- (۱۵) فرشاد گهر، ناصر، شهیدی، محمدحسن، ۱۳۸۱، روش تحقیق و مآخذشناسی در علوم اجتماعی، انتشارات دانشکده امور اقتصادی.
- (۱۶) فرزندوست، کامبیز، بنی‌مهد، بهمن، تیر ۱۳۸۱، ارزش صورت ارزش افزوده، تهران، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۴۸.
- (۱۷) فرقانی، محمدمهدی، آبان ۱۳۸۷، مالیات بر ارزش افزوده چالشی نو، ماهنامه علمی - آموزشی در زمینه مدیریت (تدبیر)، شماره ۱۹۸، سال نوزدهم)
- (۱۸) عباس‌زاده، محمدرضا، ۱۳۷۲، چگونگی تعیین ارزش افزوده و کاربرد آن در پرداخت مالیات، پایان‌نامه کارشناسی ارشد در رشته حسابداری، تهران، دانشکده علوم انسانی، دانشکده تربیت مدرس.
- (۱۹) عبیدی؛ محمدرضا، اردشیر، بورد، کباری، رضا، خرداد ۱۳۸۸، مجموعه قوانین و مقررات مالیات‌های غیرمستقیم (مالیات کالا و خدمات) از آغاز مشروطیت تا تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده، تهران.
- (۲۰) کامران، فریدون، نیک‌خلق، علی‌اکبر، ۱۳۸۶، روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی، چاپ اول، چاپ پژمان.
- (۲۱) نادران، الیاس، رنجبرکی، علی، ۱۳۸۶، پیامدهای اجرای مالیات بر ارزش افزوده و زمینه‌سازی برای اجرای موفقیت‌آمیز آن در ایران، مجلس پژوهش، سال ۱۴، شماره ۵۶.
- (۲۲) نیکخو، کسری، ۱۳۸۵، بررسی تأثیر اجرای قانون تجمیع عوارض بر رضایت مالیات‌های شرکت‌های تولیدی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد واحد نراق.
- (۲۳) هاراوی، جان، ملک‌میان، لینا، برومند زاده، تقی، ۱۳۸۴، چاپ دوم، درآمدی بر روش‌های آماری - کاربرد آمار در پژوهش.
- (۲۴) یعقوب‌نژاد، یحیی، رضانی، سعید، قبول، محمد، لعل قادری، سعید، ۱۳۸۷، راهنمای کاربردی قانون مالیات بر ارزش افزوده، چاپ دوم، تهران، انتشارات محقق.
- (۲۵) یعقوبی، راحله، ۱۳۸۳، ضرورت استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد در رشته حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده حسابداری و مدیریت.

ب- منابع لاتین:

- 1) Bernard Cox, "Value Added", London: ICMA, Heinemann, 1979, P25.
- 2) Charles Price, Thomas Parcano, "The Value – Added Tax", Journal of Accountancy, October 1992, P45.
- 3) Gunta Kaulina “Development of The Value Added Tax System In The European Union And Latvia” -2007-Doctoral Thesis-Riga Technical University
- 4) Henry Aaron, "The Value-Added Tax", Washington, The Brookings Institution, 1981, P2.
- 5) James Trebbly, "An Analysis of the Value-Added Tax as an Alternative source of Federal Revenue", Akron Business and Economic Review 21, winter 1990. P8.
- 6) John Alexander, "The role of the Value – Added tax in international trade". Purdue University PHD, 1982.
- 7) John Brooks and Andrew Copp. "How To Live With VAT", Third Edition, Hill Book Company (UK) limited, 1989. P1.
- 8) Kusumanto, Bambang, Incidence of Value – Added Tax in Indonesia: A general equilibrium analysis, University of Illinois at Urbana – Champaign PHD, 1990.
- 9) Murphy John Daniel, The impact of a Value – Added Tax on cash flow of corporations, Florida Atlantic University PHD, 1991.

10) Tail, Alan A., "Value – Added Tax: International practice and problems, Washington: International Monetary Fund, 1988.

11) Tail, Alan A., "Value – Added Tax: Administrative and policy Issues", occasional paper, 1991, P88.

12) Thomas f. crossley –David Phillips and Matthew Wakefield”Value Added Tax”-2009-P212.

13) Wells Steve Carroll, An empirical study of effect of "Value – Added Tax on revenue volatility, The University of Mississippi, PHD, 1995.

ج- وب سائت ها:

WWW. majlis. ir

WWW. rdis. ir

WWW. VAT. ir

Abstract

In the course of cognition development to Value added Tax System and considering its function, strengths resulting to the execution of this Tax System, this research studies the Comparison between Value added Tax Rate and Paid Tax in the previous Tax System (Duties Accumulation Act). Studying manufacturing companies having been accepted in Tehran Stock Exchange and among companies having considered indexes and considering the volume expressive calculation, the necessary sampling was done. Then paid tax rates in 2 tax systems were calculated and based on double parameters Variance Analysis Test with no counter effect, the present research results in the significant difference between paid tax rate in Value Added Tax System and paid tax rate based on Duties Accumulation Act and whereas companies paid tax in Value Added Tax System is less than the related amount paid based on Duties Accumulation Act, this case been considered as the most important motivation to pay tax resulting in releasing the rate of tax evasion.

Key words: Indirect Taxes-Value Added Tax-Duties Accumulation Act-Taxpayer