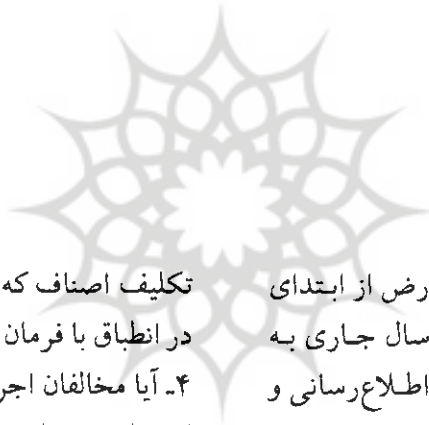


گذری بر مالیات بر ارزش افزوده

سعید جمشیدی فرد

عضو شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران



تکلیف اصناف که تخصیصی بر فرمان رئیس جمهور است، در انطباق با فرمان مزبور و قانون است؛

۴- آیا مخالفان اجرای قانون، واقعاً دلیل اصلی شان برای اعتصاب و مقاومت برای اجرا عدم اطلاع رسانی و بی مسما بودن نام قانون بوده و یا دلایل مهم تری در پس آن وجود داشته است؟

۵- آیا معرفی پیاده سازی و به مرحله اجرا گذاشتن قانونی با گستره ای این چنین فراگیر و تاثیرگذار و از نظر سابقه جدید و غیر قابل مقایسه با سایر مقررات، نباید در سطح بالا و برجسته تری مدیریت می شد؟

۶- چرا سیستم جامع مالیاتی به عنوان بستر اصلی نظام مالیاتی کشور تاکنون پیاده نشده و در نبود آن آیا اجرای این قانون می تواند موفق عمل کند؟ و

۷- آیا واقعاً کل کشورهایی که چنین قانونی را جاری کرده اند، از همان روز اول به طور ایده آل آن را پیاده کرده و یا به تدریج به وضعیتی مطلوب رسیده اند.

بلکه در این نوشتار ضمن تاکید بر ضرورت برقراری کامل قانون، با نگرشی کارشناسی و کاربردی در نظر است تا ابهام ها و خلاء های قانون برحسب هر یک از فصول آن

قانون مالیات بر ارزش افزوده، از نظر عوارض از ابتدای خردادماه و از نظر مالیات از ابتدای مهرماه سال جاری به مورد اجرا گذاشته شد. مخالفان این قانون اطلاع رسانی و بسترسازی نامناسب را از مهم ترین دلایل برای درخواست عدم اجرا یا تعویق آن اعلام می نمایند. اما با توجه به بحث و تبادل نظر ها، مخالفت های برجسته و استثنایی از جمله اعتصاب و به دنبال آن صدور فرمان تعویق توسط رئیس جمهور، حال می توان ادعا کرد کمتر قانونی به اندازه قانون یاد شده در طی یک مدت کوتاه پس از اجرا محک خورده و مورد نقد قرار گرفته است. در این نوشتار بنا نداریم به بیان تعریف، تاریخچه، مزایا و معایب، جایگاه اقتصادی، طبقه بندی و تقسیمات مالیاتی و اهداف مالیات بر ارزش افزوده پردازیم. همچنین در این نوشتار قصد نداریم موضوع های زیر را بررسی و ارزیابی کنیم که:

۱- آیا قوه مقننه به موجبات لازم برای اجرایی کردن قانون از نظر تاریخ اجرا توجه کرده است؟

۲- آیا فرمان رئیس جمهور برای تعویق دوماهه قانون موافق موازین حقوق اساسی و قانونی می باشد؟

۳- آیا بخشنامه رئیس سازمان امور مالیاتی در مورد تعلیق

شناسایی گردد تا در، اصلاح و یا در تدوین دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌ها مورد استفاده قرار گیرد.

کلیات

● تبصره ماده ۴ و جزء ۲ بند «الف» ماده ۱۱ به ثبت در دفاتر اصالت داده است، در حالی که اجرای این امر برای مودیان استفاده‌کننده از سیستم‌های مکانیزه و رایانه‌ای مجاز به ثبت ماهانه اسناد، مقررات را تفسیرپذیر نموده و موجب گردیده تا مشکل اصالت دادن به دفاتر در مقابل اسناد و مدارک مثبتی را که در قانون مالیات‌های مستقیم محل ایراد است، به این قانون هم سرایت کند. لذا تاریخ ثبت در سیستم حسابداری در جریان عادی عملیات، می‌تواند به‌طور مفیدتری امکان اعمال کنترل را در سیستم‌های مکانیزه فراهم سازد.

● در جزء ۳ بند «الف» ماده ۹ و جزء دو بند «ب» ماده ۱۱، به معاوضه کالاها و خدمات و تاریخ تعلق آن اشاره شده است. از آنجا که در معاوضه ممکن است تاریخ تحویل عوض و معوض یکی نباشد و در عین حال توافقنامه معاوضه در تاریخی مقدم و یا موخر بر تاریخ‌های تحویل عوض و معوض منعقد شده باشد و همچنین با توجه به اینکه از نظر اخذ مالیات بر ارزش افزوده، معاوضه دو معامله جداگانه تلقی می‌گردد (ماده ۹)، به‌منظور احتراز از ابهام لازم است تا تاریخ تعلق در این موارد به تاریخ تحویل عوض، تاریخ تحویل معوض و تاریخ تحقق معاوضه تفکیک شود.

● با عنایت به تعاریف و کلیات مندرج در فصل اول، شامل مواد ۱ و ۳، تبصره ماده ۴ و مواد ۶ الی ۹، توجه به معافیت‌های موضوع مواد ۱۲ و ۱۳ و همچنین تبصره‌های مواد ۱۹ و ۳۸، کالاهای فیزیکی مورد نظر قانونگذار بوده و کالاهای مالی و اوراق بهادار از شمول این قانون خارج است. افزون بر این، ماده ۳ ارزش افزوده یک کالا را عبارت از تفاوت بین ارزش کالای عرضه شده با ارزش کالای خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین می‌داند. اگرچه در عمل با ثبت خرید یا تحصیل از یک سو و عرضه از سوی دیگر به نتیجه‌ای که فرضاً ارزش افزوده تلقی می‌گردد، دست یافته می‌شود، ولی این عمل در مورد سهام مدنظر نبوده و یا تشخیص آن به‌طور گسترده به‌صرفه و امکان‌پذیر نیست. از اینرو، در غیاب قانون و مقررات مالیات بر عایدات سرمایه‌ای (Capital Gain Tax)، مالیات فروش سهام و

● در خصوص تاریخ تعلق «ماده ۱۲»، به‌جز در بند ج که تاریخ تعلق در مورد واردات خدمت را تاریخ پرداخت به‌ازاء تعیین نموده، روش نقدی و تاریخ دریافت و پرداخت وجه در معاملات مورد توجه قرار نگرفته است، در حالی که در بسیاری از کشورهای موفق در اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده (VAT) و یا مالیات برکالاها و خدمات (GST)، روش نقدی در کسب‌وکارهای انفرادی و فاقد شخصیت حقوقی و همچنین کسب‌وکارهای در اندازه کوچک (Small Business)، مجاز تلقی شده و به تبع آن امکان شناسایی درآمد و هزینه در مواقع دریافت و پرداخت وجه وجود دارد. در این صورت، فعالان اقتصادی در سطوح مزبور که با در نظر گرفتن شاخص‌هایی چون آستانه مبلغی درآمد، آستانه مبلغی دارایی‌های قابل استهلاک و تعداد کارکنان اندازه‌گیری می‌شوند، لازم است تاریخ دریافت و پرداخت نیز در مقررات تاریخ تعلق در نظر گرفته می‌شود.

معافیت‌ها

از ویژگی‌های اصلی اعطای معافیت، قرار داشتن کالاها و خدمات مشمول معافیت در سبب نیازهای اساسی خانوار، در مقابل مصارف تجملی و غیرضروری است. با در نظر گرفتن ویژگی مزبور و توجه به نکاتی چون جلوگیری از اتلاف منابع، تشویق در به‌کارگیری نیازهای ضروری و کاهش تشریفات بی‌مورد و هزینه‌زا، خدمات زیر نیز می‌توانست در زمره خدمات معاف قرار گیرد:

آنجا که عرضه کنندگان کالاها و خدمات معاف نمی‌توانند از حق استرداد مالیات‌های پرداختی برخوردار گردند، بند ۶ نه تنها لطفی در حق اهداکننده نیست بلکه باید علاوه بر گذشت از ۱۰۰ درصد ارزش کالا، ۳ درصد دیگر نیز بابت مالیات پرداختی در هنگام خرید کالای اهدایی هزینه متحمل شود. حذف معافیت بند ۶ و اعمال نرخ صفر برای کالاهای اهدایی مزبور به مانند صادرات، می‌توانست به انصاف نزدیک‌تر باشد.

ماخذ، نرخ و نحوه محاسبه مالیات

● تبصره ماده ۱۴ مواردی را که جزء ماخذ محاسبه مالیات نمی‌باشد، در سه ردیف تعیین نموده است. صدر ماده ۱۴ مقرر می‌دارد که "ماخذ محاسبه مالیات، بهای کالا یا خدمت مندرج در صورت‌حساب است". با مقایسه بندهای «الف»، «ب» و «ج»، به نظر می‌رسد که موارد بندهای «ب» و «ج» از نظر ماهیتی و محاسباتی با بند «الف» متفاوت است. با توجه به تمایز بندها، این‌که تبصره عنوان می‌دارد "جزء ماخذ محاسبه (بهای کالا یا خدمت) نمی‌باشد"، چنین استنباط می‌شود که تخفیف‌های اعطایی نیز نباید از بهای کالا و خدمات کسر گردد و مالیات باید قبل از کسر تخفیف‌های اعطایی محاسبه گردد. در حالی که فرض بر این است که در صورت اعطای تخفیف، فروش تحقق می‌یابد و در غیر این صورت، معامله‌ای صورت نمی‌گیرد. بنابراین، باید ماخذ محاسبه مالیات، بهای کالا یا خدمات پس از کسر تخفیف‌ها (اعم از اعطا و یا اخذ شده) باشد، با توجه به انشای ماده ۱۴ و بندهای تبصره، ماده مزبور حاوی ابهام است.

وظایف و تکالیف مودیان

سازمان امور مالیاتی با توجه به اختیار مندرج در ماده ۱۸، آستانه ۳ میلیارد ریال درآمد سالانه را برای ثبت‌نام تعیین و مودیانی که بالاتر از این آستانه درآمد دارند را مکلف به رعایت قانون اخیر نموده است. در این خصوص، نکات زیر حائز توجه است:

● اگر چه با توجه به گستردگی و پیچیدگی پیاده‌سازی قانون، ثبت‌نام و تکالیف مربوط باید به تدریج و متناسب با شرایط کسب‌وکار صورت گیرد، لیکن انشای ماده ۱۸ با توجه به

● بیمه از جمله خدمات و یا به تعبیری صناعی است که در ایران به اهمیت آن در کاهش مخاطرات و پوشش ریسک در سطح خانوار، کمتر توجه شده، در حالی که اغلب محصولات بیمه‌ای آثار مخاطره‌انگیز خسارات قابل ورود به اشخاص را تخفیف داده و موجب آرامش خانوار می‌شود. افزون بر این، معافیت خدمات بیمه اهرمی تشویقی در استفاده از این خدمات ضروری است. یادآوری مجدد این نکته مفید است که مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی است که به مصرف‌کننده نهایی تحمیل می‌شود و لذا بیمه‌گران به هیچ وجه متحمل مالیات نمی‌گردند بلکه عامل وصول هستند.

● با توجه به غیرمشمول بودن اوراق بهادار و کالاهای مالی، به دلیل قابل توجه بودن عملیات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در مقابل وجوه قابل دریافت بابت حقوق الزامه خدمات بورسی شامل خدمات سازمان بورس، شرکت بورس، شرکت سپرده‌گذاری و کارگزاران از یک سو و وجود نظام‌های کنترلی بر این‌گونه بازارها در مقایسه با سایر محیط‌های اقتصادی و قابلیت استرداد عمده مالیات‌های ارزش افزوده پرداختی توسط اشخاص حقوقی معامله‌گر سهام از سوی دیگر، معاف نمودن خدمات قابل ارائه در بورس اوراق بهادار به صرفه‌تر به نظر می‌رسد. افزون بر این، با در نظر گرفتن آستانه ۳ میلیارد ریالی درآمد، نزدیک به یک سوم کارگزاران بورس اوراق بهادار در زیر آستانه قرار گرفته و تفکیک عملیات دو گروه کارگزاران مشمول و غیرمشمول و رفتار خریداران و فروشندگان سهام در انتخاب کارگزاران خود، بر پیچیدگی اجرای قانون تأثیر می‌گذارد.

● خدمات پستی از بسیاری از رفت‌وآمدها و تحمل هزینه‌های اضافی جلوگیری کرده و با نظارتی که معمولاً بخش عمومی بر آن اعمال می‌کند، امنیت مناسبی را برای اشخاص فراهم می‌کند. خدمات پستی از دیگر خدماتی است که در بعضی از کشورها از معافیت برخوردارند. از قلم افتادگی خدمات پستی را در قیاس با معافیت‌های مندرج در بند ۵ (کتاب و مطبوعات و کاغذ) و بند ۱۲ (خدمات حمل و نقل) ماده ۱۲ این قانون، می‌توان ملاحظه نمود.

● به موجب بند ۶ ماده ۱۲، کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تأیید هیئت وزیران و حوزه‌های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا، از پرداخت مالیات معاف است. از

اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مبنی بر اخذ مالیات مگر به موجب قانون و تعیین موارد معافیت، تخفیف و بخشودگی براساس قانون، منصرف از این حکم است که بتوان اشخاصی را مشمول و اشخاص دیگری را غیر مشمول نموده و به تدریج و در زمان‌های مختلف دعوت و تکلیف به ثبت نام کرد. چنین تفسیر موسعی با متن ماده ۱۸ سازگار نیست، در حالی که ماده مزبور ناظر بر ترتیب ارائه اطلاعات درخواستی سازمان امور مالیاتی و تکمیل فرم‌های مربوط و به تبع آن، مقدمات ثبت نام است. به عبارت دیگر، قانونگذار با در نظر گرفتن فاصله بین زمان تصویب تا اجرا، علاوه بر ایجاد فرصت زمانی برای تخلیه بار مالیاتی و عوارض سه درصدهای تجمیع عوارض (با برقراری بلافاصله عوارض از ابتدای خرداد ۸۷ صرفاً ۱٫۵ درصد تخلیه مالیاتی شد) مستتر در قیمت اجناس مشمول تجمیع عوارض، ترتیبات لازم پیش از لازم‌الاجرا شدن از جمله مفاد ماده ۱۸ را مدنظر داشته است. اگر چه این زمان برای قانون کم عنوان می‌گردد، لیکن با توجه به قدمت قانون و رفت و آمدهای لایحه بین دولت و قوه مقننه، ایراد وارده از سوی اصناف در مورد عدم اطلاع‌رسانی در این بخش صدق نمی‌کند. لذا فرض بر این است که قانونگذار با برنامه‌ریزی‌ها و هماهنگی‌های لازم با سازمان امور مالیاتی از جمله احکام فصل پنجم این قانون را تصویب کرده است.

لذا به موجب این ماده، نمی‌توان حکم شمول عده‌ای و عدم شمول عده‌ای دیگر و در زمان‌های متفاوت بنا به تشخیص سازمان امور مالیاتی و پس از لازم‌الاجرا شدن قانون را استنباط کرد. فرمان تعلیق اجرای قانون توسط رئیس‌جمهور نیز در همین راستا قابل تحلیل است.

● از آنجا که مودی اصلی مالیات برارزش افزوده، مصرف‌کننده نهایی است، اصولاً فعالان اقتصادی (تا قبل از مصرف‌کننده) متحمل مالیات نمی‌شوند، اما با توجه به مصادیق معافیت‌ها (ماده ۱۲) و غیرقابل استرداد بودن مالیات پرداختی مودیان عرضه‌کننده کالاها و خدمات معاف (تبصره ۲ ماده ۱۷) و مودیان ثبت نام نکرده مجاز، مالیات به این دسته از اشخاص تحمیل می‌شود. در این خصوص، با در نظر گرفتن اصل ۵۱ قانون اساسی، باید حق ثبت نام به عنوان یک حق یکسان برای فعالان اقتصادی در نظر گرفته می‌شد تا آن دسته که در زیر آستانه ثبت نام قرار دارند نیز بتوانند با صلاحدید و در انطباق با وضعیت کسب و کار خود، داوطلبانه اقدام به ثبت نام نموده و یا از آن صرف نظر کنند. به عبارت دیگر، ثبت نام برای فعالان اقتصادی در وهله اول یک «حق» است؛ براین اساس و در چارچوب قانون، عده‌ای مکلف و عده‌ای دیگر مخیر می‌گردند. صرف نظر از محمل قانونی که اشاره شد و مبانی حقوقی اجتناب از برقراری تبعیض بین اشخاص، از دلایل عدم الزام اشخاص زیر آستانه می‌توان به مواردی از جمله به صرفه نبودن هزینه‌های کنترل، وصول و اعمال مقررات در مقایسه با عایدات، کم تاثیر بودن نقش آنان در زنجیره فعالیت‌های اقتصادی و وجود کنترل‌های جایگزین، اشاره کرد. قوانین موفقی مالیات بر ارزش افزوده، ترتیب ثبت نام و شمول قانون بر اشخاص را با در نظر گرفتن حقوق موصوف تعیین می‌نمایند.

عوارض کالاها و خدمات
تبصره یک ماده ۳۸، به عوارض واحدهای تولیدی آلاینده مسحوظ‌زیست اختصاص دارد. به موجب این تبصره، واحدهای آلاینده را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد. یکی واحدهای آلاینده که استانداردها و ضوابط حفاظت از محیط‌زیست را رعایت نمی‌کنند و با رفع آلایندگی از شمول این ماده خارج می‌شوند و دیگری پالایشگاه‌های نفت و واحدهای پتروشیمی که ذاتاً آلاینده تلقی شده و در هر صورت مشمول خواهند بود. به موجب تبصره مزبور، واحدهای آلاینده فوق مشمول پرداخت ۱٪ قیمت فروش به عنوان عوارض آلایندگی می‌باشند. با توجه به وجود رابطه آلایندگی با واحد آلاینده، عوارض مزبور در تعهد واحد آلاینده بوده و مانند ۳٪ مالیات و عوارض قابل انتقال به خریداران نبوده و لازمست با تسری تبصره ۵ ماده ۱۷، این عوارض جزء هزینه‌های قابل قبول قلمداد و از روش‌های متفاوت مورد کاربرد واحدهای آلاینده رفع ابهام شود.

اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مبنی بر اخذ مالیات مگر به موجب قانون و تعیین موارد معافیت، تخفیف و بخشودگی براساس قانون، منصرف از این حکم است که بتوان اشخاصی را مشمول و اشخاص دیگری را غیر مشمول نموده و به تدریج و در زمان‌های مختلف دعوت و تکلیف به ثبت نام کرد. چنین تفسیر موسعی با متن ماده ۱۸ سازگار نیست، در حالی که ماده مزبور ناظر بر ترتیب ارائه اطلاعات درخواستی سازمان امور مالیاتی و تکمیل فرم‌های مربوط و به تبع آن، مقدمات ثبت نام است. به عبارت دیگر، قانونگذار با در نظر گرفتن فاصله بین زمان تصویب تا اجرا، علاوه بر ایجاد فرصت زمانی برای تخلیه بار مالیاتی و عوارض سه درصدهای تجمیع عوارض (با برقراری بلافاصله عوارض از ابتدای خرداد ۸۷ صرفاً ۱٫۵ درصد تخلیه مالیاتی شد) مستتر در قیمت اجناس مشمول تجمیع عوارض، ترتیبات لازم پیش از لازم‌الاجرا شدن از جمله مفاد ماده ۱۸ را مدنظر داشته است. اگر چه این زمان برای قانون کم عنوان می‌گردد، لیکن با توجه به قدمت قانون و رفت و آمدهای لایحه بین دولت و قوه مقننه، ایراد وارده از سوی اصناف در مورد عدم اطلاع‌رسانی در این بخش صدق نمی‌کند. لذا فرض بر این است که قانونگذار با برنامه‌ریزی‌ها و هماهنگی‌های لازم با سازمان امور مالیاتی از جمله احکام فصل پنجم این قانون را تصویب کرده است.

لذا به موجب این ماده، نمی‌توان حکم شمول عده‌ای و عدم شمول عده‌ای دیگر و در زمان‌های متفاوت بنا به تشخیص سازمان امور مالیاتی و پس از لازم‌الاجرا شدن قانون را استنباط کرد. فرمان تعلیق اجرای قانون توسط رئیس‌جمهور نیز در همین راستا قابل تحلیل است.

● از آنجا که مودی اصلی مالیات برارزش افزوده، مصرف‌کننده نهایی است، اصولاً فعالان اقتصادی (تا قبل از مصرف‌کننده) متحمل مالیات نمی‌شوند، اما با توجه به مصادیق معافیت‌ها (ماده ۱۲) و غیرقابل استرداد بودن مالیات پرداختی مودیان عرضه‌کننده کالاها و خدمات معاف (تبصره ۲ ماده ۱۷) و مودیان ثبت نام نکرده مجاز، مالیات به این دسته از اشخاص تحمیل می‌شود. در این خصوص، با در

مقاله نوشتن

موضوع این مقاله تشریح مبانی، اجزا و ساختار انواع نوشتار است که نتایج هرگونه تحقیق، مطالعه و بررسی که در کار پاسخ پرسشی، وضع یک نظریه یا طرح یک اندیشه یا ایده نو، و یا حتی انتخاب گزینه مناسب تر از میان چند گزینه محتمل باشد را در قالب «مقاله» عرضه کند، و از طریق نشریات ادواری علمی، پژوهشی، حرفه‌ای و مانند آن، یا به عنوان فصلی از یک کتاب انتشار یابد. یا آنکه به سفارش کارفرمایی یا به عنوان جزیی از برنامه تحصیلی و تکلیف درسی دانشگاهی (مانند پایان‌نامه) انجام گیرد و در نسخه‌های محدود تکثیر و توزیع گردد. بدین ترتیب مقاله حاضر حتی انواع گزارش تحقیق و بررسی از جمله گزارش‌های مالی و مدیریت، گزارش‌های اقتصادی و مانند آن که حسابداران، حسابرسان و متخصصان رشته‌های وابسته به سفارش کارفرمایان، مشتریان و یا مدیرانشان فراهم می‌آورند را نیز در برمی‌گیرد؛ به این دلیل که هم در انجام پژوهش‌های مربوط و هم در تهیه و تنظیم گزارش نتایج حاصل، از شیوه‌های کم‌ویش یکسانی استفاده می‌شود. اما آن دسته از گزارش‌ها که به موجب الزامات مقررات قانونی یا استانداردهای کار حرفه‌ای، شکل و قالب خاصی برای تهیه و تنظیم و عرضه آنها مقرر گردیده است، و به وسیله حسابداران و حسابرسان تهیه می‌شود، از شمول بررسی این مقاله خارج است، مانند: گزارش حسابرسی صورت‌های مالی یا حسابرسی مالیاتی و مانند این‌ها.

در این مقاله نخست ویژگی‌های «مقاله پژوهشی» در چارچوب مفاهیم پیشگفته و کارکردهای آن مورد بحث قرار می‌گیرد. پس از آن اجزا و ساختار کلی این‌گونه مقاله بررسی می‌شود. محدوده بررسی قسمت اخیر، مرحله‌ای از تدوین مقاله را در برمی‌گیرد که با انتخاب «عنوان» آغاز و به «نتیجه‌گیری» می‌انجامد. اما مسائلی مانند نحوه تنظیم پی‌نوشت، نمایه، فهرست منابع یا کتابنامه و مانند این‌ها در این مقاله مدنظر قرار ندارد. در این مرحله از تدوین یک مقاله، فرض بر این است که عملیات اجرایی پژوهش انجام و پایان گرفته است، یادداشت‌ها، مستندات، شواهد و اطلاعات مورد نیاز و پشتیبانی‌کننده نظریه مضمون مقاله براساس طرح ساختار یافته پژوهش گرد آمده است تا در این مرحله به صورت «مقاله» ای درخور عرضه به مخاطبان تعریف و پیش‌بینی شده درآید. یک هدف ما از بررسی این مرحله از تدوین مقاله، عرضه پیشنهاداتی است در مورد نحوه برقرار کردن ارتباط شفاف، رسا و موثر با مخاطب، از نظر شیوه پردازش و پیوند یافته‌های تحقیق و شکل عرضه آن. در این راستا، این بررسی به لحن مقاله هم به اختصار می‌پردازد، اما به شیوه ادبی نگارش مقاله، یا نقطه‌گذاری (سجاوندی) و مانند آن، نه. همچنین نحوه قراردادن تصویر، عکس و نمودار در این مقاله مورد بررسی قرار نمی‌گیرد. اگرچه این ویژگی‌ها نیز هر یک اهمیت چشمگیری در برقراری ارتباط موثر با خواننده دارد. هدف دیگر بررسی این مرحله، ارائه راهکارهایی است درباره نحوه تدوین هر یک از اجزای «مقاله» در برگزیده «عنوان»، «چکیده»، «مقدمه»، «متن» (بیکره اصلی مقاله)، «خلاصه» و «نتیجه‌گیری» و نحوه پیوند این اجزا با یکدیگر از نظر تکنیکی؛ تکنیک به این مفهوم که چه تمهیداتی لازم است تا نگارش یک ایده سامان‌گیر (صلحجو، علی ۱۳۶۸).

اگرچه هر یک از سرفصل‌های این مقاله می‌تواند با تفصیل بیشتر نیز مورد بررسی قرار گیرد، اما در این جا بیشتر به طرح رئوس کلی مطالب مربوط اکتفا شده است. با این حال مقاله حاضر در چهار قسمت عرضه می‌شود. موضوع‌های مورد بررسی مقاله در این شماره عبارتند از: بحثی پیرامون تعریف ناپذیری مقاله، پیشینه تاریخی (مختصر) آن، واقعیت و ویژگی‌های عرفی مقاله، اهمیت توجه به مخاطب، و در پایان، عرضه طرح مقدماتی تنظیم مقاله.

پانوش:

مطلب حاضر مقدمه مقاله پژوهشی به قلم محقق ارجمند محمد شلیله است که در آدرس www.hesabras.org و یا مجله حسابرس