

نقش حسابداری در اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران

احمد جعفری صمیمی*

سید جعفر لاریمی**

چکیده

تمرکز اصلی برنامه‌های اصلاح نظام مالیاتی تقریباً در کلیه کشورهای جهان در سال‌های اخیر بر مالیات بر ارزش افزوده متمرکز شده است. بر اساس آخرین اطلاعات موجود در سال ۲۰۰۲ مالیات بر ارزش افزوده در بیش از ۱۲۰ کشور جهان با جمعیت حدود ۴ میلیارد نفر (۷۰ درصد جمعیت جهان) اجرا شده است. همچنین این مالیات توانسته است در سال ۲۰۰۱ معادل ۱۸۰۰۰ میلیارد دلار درآمد برای دولت‌ها ایجاد کند که این رقم حدود ۲۵ درصد کل درآمدهای دولت در این کشورها بوده است. در کشور ما نیز به دلیل سهم ناچیز مالیات‌ها در تولید ناخالص داخلی و همچنین در درآمدهای دولت لایحه مالیات بر ارزش افزوده بعد از تصویب در مجلس شورای اسلامی قرار است برای فراهم کردن شرایط و صرف یک دوره انتقال دو ساله از سال ۱۳۸۴ در کشور اجرا شود.

هدف مقاله حاضر بررسی نقش و اهمیت حسابداری و مخصوصاً نظام حسابداری برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور می‌باشد. برای این منظور، بعد از ارزیابی مشخصات و مزایای بسیار مهم مالیات بر ارزش افزوده و همچنین تجربه کشورهای جهان نقش با اهمیت حسابداری در تعیین دقیق مالیات با توجه به روش‌های مختلف محاسبه این مالیات، جلوگیری از فرار مالیات و تحقق درآمدهای مالیاتی دولت، آموزش کارشناسان و صاحبان مشاغل در زمینه ثبت منظم کلیه معاملات و کنترل لازم برای افزایش کارایی و صحت محاسبات و اقلام مربوط به خرید و فروش مورد بررسی قرار می‌گیرد. با توجه به بحث‌های فوق می‌توان گفت وجود یک نظام حسابداری مناسب به عنوان شرط لازم برای موفقیت اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور تلقی می‌شود. لذا ضروری است حسابداران با احساس مسئولیت آمادگی کامل خود را در دوره انتقال جهت تأمین شرایط مورد نیاز برای اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده اعلام کنند.

واژه‌های کلیدی

حسابداری، اصلاح نظام مالیاتی ایران، مالیات بر ارزش افزوده.

* استاد گروه اقتصاد دانشگاه مازندران.

** عضو هیأت علمی مؤسسه آموزش عالی محدث نوری.

۱- مقدمه

بر اساس آخرین اطلاعات مربوط به درجه‌بندی کشورهای جهان در زمینه اصلاحات و آزادسازی اقتصادی، همان طوری که از ارقام موجود در جداول (۱) و (۲) مشاهده می‌شود کشور ما در بین ۱۵۵ کشور جهان در سال ۲۰۰۲ مقام ۱۵۱ و در سال ۲۰۰۳ با وجود این که کشورمان یکی از کشورهایی بوده است که بیشترین موفقیت را کسب کرده به رتبه ۱۴۶ ارتقا یافته است. بدون شک آن جام اصلاحات اقتصادی در زمینه آزادسازی نرخ ارز، سرمایه‌گذاری خارجی، اصلاحات اولیه در نظام مالی دولت و نحوه تأمین مالی مخارج در بهبود وضعیت اقتصادی کشورمان و همچنین در ارتقای جایگاه کشورمان مؤثر بوده است؛ اما با برنامه‌ریزی و اتخاذ سیاست‌های مناسب در مورد هر یک از ده شاخص مورد نظر تعیین‌کننده درجه آزادسازی اقتصادی می‌توان وضعیت کشورمان را بهبود بخشید.

در مقاله حاضر تأکید اصلی بر اصلاحات اقتصادی با توجه به معرفی مالیات بر ارزش افزوده و تشریح نقش بسیار مهم و تعیین‌کننده حسابداری در اجرای موفقیت‌آمیز این مالیات می‌باشد. برای این منظور در بخش دوم مقاله اهمیت مالیات بر ارزش افزوده مورد بررسی قرار می‌گیرد. بخش سوم به دلایل توجیهی معرفی این مالیات در ایران اشاره می‌کند. در بخش چهارم نقش مالیات بر ارزش افزوده در اصلاح نظام مالیاتی کشور تجزیه و تحلیل می‌شود. بخش پنجم مفهوم مالیات بر ارزش افزوده و محاسبه آن مورد بحث قرار می‌گیرد. در بخش ششم الگوی پیشنهادی فرآیند یک معامله و یک سیستم ساده حسابداری مالیات بر ارزش افزوده معرفی می‌شود. سر آن جام بخش آخر به نتیجه‌گیری اختصاص می‌یابد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

۲- اهمیت موضوع مالیات بر ارزش افزوده

در حال حاضر مالیات بر ارزش افزوده مهمترین منبع اصلی درآمدهای دولت در بیش از ۱۲۰ کشور جهان می‌باشد به عبارت دیگر بر اساس آخرین اطلاعات موجود حدود ۴ میلیارد از مردم جهان (۷۰ درصد جمعیت جهان) در کشورهای زندگی می‌کنند که در آن نظام مالیات بر ارزش افزوده در حال اجرا می‌باشد. این مالیات توانسته است در سال ۲۰۰۱ مبلغی معادل هجده هزار میلیارد دلار درآمد برای این کشورها ایجاد کند که این مبلغ تقریباً معادل ۰/۲۵ کلیه درآمدهای دولت در این کشورها بوده است. به دلیل مزایای متعدد معرفی این مالیات در کشورهای در حال توسعه در سال‌های اخیر به صورت قابل توجهی گسترش یافته است به گونه‌ای که اکنون اغلب کشورهای تازه استقلال یافته آسیای میانه که حدود ده سال از زمان استقلال آنها گذشته است این مالیات را معرفی کرده و اجرای آن را موفقیت‌آمیز دانسته‌اند. در کشورمان نیز به دلیل سهم پایین مالیات‌ها در تولید ناخالص داخلی و همچنین در درآمدهای دولت لایحه مالیات بر ارزش افزوده معرفی شده که پس از تصویب نهایی آن در مجلس شورای اسلامی قرار است از سال ۱۳۸۴ اجرا شود.

هر چند که تأمین مخارج دولت از منابع دیگر همچون نفت، استقرار از بانک مرکزی و غیره می‌تواند صورت گیرد، اما تجربه سال‌های گذشته کشورمان نشان می‌دهد که تکیه بر درآمدهای غیرمالیاتی زیان بخش و ناپایدار است و در مقابل اتکا بر درآمدهای مالیاتی یکی از سالمترین روش‌های تأمین مالی مخارج دولت‌ها می‌باشد. از آن جایی که در سال‌های اخیر به دلیل کمبود منابع مالی و مالیاتی در کشور خودمان مشکلاتی در اقتصاد بخش عمومی ایجاد شده به طوری که دولت مجبور بوده است کسری بودجه خود را از طریق استقرار از سیستم بانکی و ایجاد تورم تأمین مالی کند؛ لذا معرفی یک نظام مالیاتی با مبنای وسیع مانند مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند در افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و کاهش مشکلات ناشی از مالیات تورمی نقش مهمی ایفا کند. دلایل معرفی مالیات بر ارزش افزوده از دیدگاه کشورهای مختلف متفاوت است. برخی از کشورها عنوان کرده‌اند که سیستم مالیاتی قبلی آنان با برنامه توسعه اقتصادی کشورشان متناسب نبوده است. همچنین بعضی از کشورها به دلیل ورود به بعضی از اتحادیه‌ها، سیستم مالیات بر ارزش افزوده را پذیرفته‌اند. به طور کلی

می‌توان گفت که هر چند از زمان کاربرد عملی مالیات بر ارزش افزوده کمتر از پنجاه سال می‌گذرد، در همین زمان کوتاه تعداد کشورهای استفاده‌کننده از آن به سرعت افزایش یافته است؛ به طوری که تا سال ۲۰۰۲ بیش از ۱۲۰ کشور جهان این مالیات را در کشور خود معرفی کرده‌اند. مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها به عنوان یک منبع درآمد جدید دولت به کار برده شده است. برخی اوقات از مالیات بر ارزش افزوده تحت عنوان «ماشین پول» یاد شده است. دلیل این نام به علت وسعت مبنای این مالیات است که در برگیرنده انواع درآمدها (مزد و حقوق، اجاره، بهره و سود) است. بسیاری از صاحبانظران مالی هم از این مالیات به عنوان یک منبع درآمد با ثبات و انعطاف‌پذیر یاد کرده‌اند. برخی از کشورها مثل کره، اندونزی، ژلاندون، پرتغال و تانزانیا در عمل دریافته‌اند که درآمد اولیه آنها از اعمال مالیات بر ارزش افزوده بسیار بیشتر از درآمد اولیه برآورد شده بوده است.

برای مثال در اندونزی مالیات بر ارزش افزوده بر سطح تولید کالاهای صنعتی در سال اول اجرا توانست درآمد را تقریباً ۴۵ درصد افزایش دهد. از سوی دیگر، کشورهای مئیل فیلیپین و کنیا که در سال‌های اولیه اعمال مالیات بر ارزش افزوده کاهش درآمد را تجربه کرده‌اند، دلیل کاهش درآمد را زمان ناکافی برای معرفی این مالیات و عدم آگاهی در مورد مراحل و نحوه اجرای آن ذکر کرده‌اند.^(۱)

۳- دلایل توجیهی معرفی مالیات بر ارزش افزوده در ایران

۳-۱- سهم پایین مالیات در تولید ناخالص داخلی

بالا بودن نسبت کل درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی، نشان‌دهنده کارایی نظام مالیاتی کشور است. این رقم در اقتصاد کشور ما همواره در سطحی پایین قرار داشته و هیچ‌گاه به مرز ده درصد نیز نرسیده است.^(۲)

در کشور ما در کنار درآمدهای مالیاتی درآمد حاصل از فروش نفت از اقلام عمومی تشکیل‌دهنده درآمدهای دولت است. اتکای بیش از حد به درآمدهای نفتی با توجه به نوسان‌های شدید بهای نفت در بازار جهانی، بی‌ثباتی کل درآمدهای دولت را در طول دو دهه اخیر در اقتصاد ایران موجب گردیده است. درآمدهای مالیاتی که نوع

دیگری از درآمدهای دولت است، در مقایسه با درآمدهای نفتی همواره مبلغ ناچیزی بوده است.

۲-۳- نقش ناچیز مالیات‌ها در تأمین هزینه‌های دولت

یکی از منابع درآمد مهم و قابل اتکا برای دولت مالیات است. مقایسه این منبع با دیگر منابع حاکی از این است که هر چه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی به میزان چشمگیر جلوگیری می‌کند. مالیات‌ها نقش بسیار مهمی از یک سو در تأمین منابع مالی دولت و از سوی دیگر در تنظیم امور اقتصادی جامعه ایفا می‌کند و از این نظر، از حساسیت زیادی برخوردار است. یکی از نکات مهمی که در طرح ساماندهی اقتصاد کلان و در برنامه سوم توسعه اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی مورد توجه قرار گرفته است، تأمین مالی مخارج جاری دولت از طریق مالیات‌ها و در نتیجه سهم مالیات‌ها در تأمین هزینه‌های جاری دولت بوده است. به عبارت دیگر یکی از اهداف مطلوب دولت در این زمینه حرکت به سمت رساندن نسبت مالیات به هزینه جاری دولت به عدد یک یعنی صد درصد می‌باشد. با مقایسه نسبت فوق در سال‌های ۷۰ تا ۸۱ مشاهده می‌شود که بیشترین رقم مربوط به این نسبت یعنی ۰/۴۸۳ و ۰/۴۵۵ در سال‌های ۷۸ و ۷۱ بوده است، همچنین این نسبت در سال‌های ۱۳۸۱-۱۳۷۹ نه تنها با افزایش مواجه نشده بلکه کاهش نیز یافته است.^(۳) این وضعیت نشان می‌دهد که دولت نه تنها به هدف مطلوب فوق نزدیک نشده است بلکه تا حدودی از آن هدف مهم نیز دورتر شده است.

۳-۳- وابستگی بالای دولت به استقراض از نظام بانکی و مالیات توری

در سال‌های گذشته بودجه دولت به دلیل عدم تناسب میان درآمدها و هزینه‌ها و یا به عبارت دیگر ناچیز بودن درآمدهای مالیاتی و نیز سیر صعودی هزینه‌های دولت عمدتاً با کسری مواجه بوده است. به طور کلی تأمین کسری بودجه دولت در سال‌های قبل از انقلاب عمدتاً با اتکا به درآمدهای نفتی، اعتبارات و وام‌های خارجی صورت گرفته است. اگرچه این سیاست مشکل اقتصاد کشور را در کوتاه مدت رفع کرده و مسأله کسری بودجه را حل کرده است، در بلندمدت افزایش بدهی‌های خارجی و داخلی دولت را به دنبال داشته است. پس از انقلاب کسری بودجه عمدتاً با توسل

به استقراض از سیستم بانکی تأمین شده که این امر یکی از دلایل عمده افزایش حجم نقدینگی، سطح عمومی قیمت‌ها و افزایش مداوم تورم بوده است. استقراض از سیستم بانکی در قالب انتشار پول اضافی به عنوان یکی از ابزارهای تأمین کسری بودجه در سال‌های اخیر مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. این روش از تأمین بودجه که به مالیات تورمی^(۴) معروف است موجب افزایش تورم و در نتیجه کاهش قدرت خرید مردم و انتقال آن به دولت می‌شود، و آثار تخریبی بسیار شدیدی را در پی داشته است. برای مثال از بین ۴۳ کشور استفاده‌کننده از استقراض از سیستم بانکی در قالب نشر پول اضافی ایران رتبه هفدهم در سال ۱۹۷۳ و رتبه پنجم را در سال ۱۹۸۵ داشته است^(۵). آثار تخریبی مالیات تورمی زمانی تشدید می‌شود که درآمدهای غیرمالیاتی دولت نیز کاهش یابد. علاوه بر موارد فوق سایر مشخصات دیگر این مالیات که موجب استقبال دولت‌ها از آن شده است و می‌تواند در توجیه اجرای این مالیات در کشور ما نیز مورد توجه قرار گیرد به شرح زیر می‌باشد:^(۶)

- ۱- مبنای مالیاتی وسیع مالیات بر ارزش افزوده
- ۲- مقاوم بودن مالیات بر ارزش افزوده در مقابل تورم
- ۳- عدم تبعیض مالیات بر ارزش افزوده بین عوامل تولید
- ۴- توان بالای درآمد زایی مالیات بر ارزش افزوده (ماشین پول)
- ۵- جلوگیری از فرار مالیاتی به علت سیستم خود کنترلی

چنانچه مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی ایران برقرار شود و به نحو مؤثر و مطلوب اجرا گردد، پیش‌بینی می‌شود بسیاری از حلقه‌های زنجیره مبادلات اقتصادی که در وضعیت موجود از نظارت دستگاه مالیاتی و بخش مالیات بر درآمد خارج است شناسایی شود. زیرا طبق این سیستم، کلیه مبادلات بایستی با صدور فاکتور آن جام شود. این امر به مشخص شدن حجم واقعی فعالیت اقتصادی هر واحد تولیدی و تجاری و میزان مالیات بر درآمد واقعی آن کمک خواهد کرد.

۴- نقش مالیات بر ارزش افزوده در اصلاح نظام مالیاتی کشور

مالیات بر ارزش افزوده یکی از روش‌های مالیاتی است که در دهه‌های اخیر در جهان به طور وسیع به کار برده شده است. ویژگی‌های مثبت آن در قیاس با سایر

مالیات‌ها موجب شده است که در حال حاضر همان طوری که قبلاً نیز اشاره شد بیش از ۱۲۰ کشور در سراسر دنیا از آن استفاده کنند.^(۴) جدول شماره (۳) اطلاعات مربوط به برخی از این کشورها را نشان می‌دهد.



()

کشورهای سازمان

| سال | آفریقا | اقتصادی و توسعه سال |
|------|-------------------|-------------------------|
| ۱۹۶۰ | ساحل عاج | ۱۹۹۰ نوامبر پاکستان |
| ۱۹۶۱ | مارس سنگال | ۱۹۹۱ ژوئیه بنگلادش |
| ۱۹۶۶ | ژانویه مراکش | ۱۹۹۲ ژانویه تایلند |
| ۱۹۶۹ | ژانویه ماداگاسکار | ۱۹۹۴ ژانویه چین |
| ۱۹۶۷ | نیجر | ۱۹۹۴ آوریل سنگاپور |
| ۱۹۸۸ | ژوئیه تونس | سال آمریکای لاتین |
| ۱۹۸۹ | مه مالاوی | ۱۹۶۷ ژانویه برزیل |
| ۱۹۹۰ | ژانویه کنیا | ۱۹۶۸ ژانویه اروگوئه |
| ۱۹۹۱ | ژانویه مالی | ۱۹۷۰ ژوئیه اکوادور |
| ۱۹۷۰ | ژانویه مکزیک | |
| ۱۹۹۱ | آوریل بنین | ۱۹۷۳ اکتبر بولیوی |
| ۱۹۹۱ | آفریقای جنوبی | ۱۹۷۵ ژانویه آرژانتین |
| ۱۹۹۲ | الجزایر | ۱۹۷۵ ژانویه کلمبیا |
| سال | دیگر کشورها | انگلستان آوریل ۱۹۷۳ |
| ۱۹۹۳ | ژانویه مجارستان | ۱۹۷۵ ژانویه نیکاراگوئه |
| ۱۹۹۱ | ژانویه استونی | ۱۹۷۵ ژانویه کاستاریکا |
| ۱۹۹۵ | ژانویه روسیه | ۱۹۷۵ مارس شیلی |
| ۱۹۹۲ | ژانویه روسیه سفید | ۱۹۸۶ ژانویه هندوراس |
| ۱۹۹۲ | اکراین | ۱۹۷۶ ژوئیه پرو |
| ۱۹۹۲ | ازبکستان | ۱۹۷۷ مارس پاناما |
| ۱۹۹۳ | ژانویه چک | ۱۹۸۲ نوامبر هائیتی |
| ۱۹۹۳ | ژانویه اسلواکی | ۱۹۸۳ ژوئیه گواتمالا |
| ۱۹۹۳ | ژوئن آذربایجان | ۱۹۸۳ نوامبر دومینیک |
| ۱۹۹۳ | ژوئیه لهستان | ۱۹۸۶ گرانا |
| ۱۹۹۳ | ژوئیه رومانی | ۱۹۹۱ ترینیداد و توباگو |
| ۱۹۹۳ | نوامبر ترکمنستان | ۱۹۹۱ ژانویه پاراگوئه |
| ۱۹۹۴ | آوریل بلغارستان | ۱۹۹۱ اکتبر جامائیکا |
| ۱۹۹۴ | مه لیتوانی | ۱۹۹۲ سپتامبر السالوادور |
| ۲۰۰۰ | آوریل مقدونیه | ۱۹۹۳ اکتبر ونزوئلا |
| ۱۹۸۶ | تایوان | ۱۹۹۵ ژانویه باربادوس |
| ۱۹۹۹ | ژانویه ویتنام | |

پس از مالیات‌های سنتی که از گذشته در بین کشورها عمومیت یافت، هیچ مالیاتی به اندازه مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های اخیر مورد استقبال کشورها قرار نگرفته است. به طوری که تقریباً در کلیه اصلاحات نظام مالیاتی آن جام شده در کشورهای مختلف جهان، معرفی مالیات بر ارزش افزوده مشاهده می‌شود. این مالیات نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که به عنوان درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید کالا یا خدمت وضع می‌شود. از آن جا که این مالیات بر مبنای ارزش افزوده کالاها و خدمات محاسبه و اخذ می‌شود، لذا پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی کشور را مهیا می‌سازد. ایجاد منبع درآمد جدید، باثبات و قابل انعطاف برای پاسخ‌گویی به هزینه‌های روزافزون دولت‌ها از جمله دلایل اصلی انتخاب مالیات بر ارزش افزوده در برخی از کشورها بوده است. روش مالیات بر ارزش افزوده به دلیل متکی بودن بر ارزش افزوده مراحل مختلف تولیدی و وسیع شدن پایه مالیاتی کاهش در نرخ مالیات را توجیه می‌کند که خود از ویژگی بارز این روش در جهت تشویق فعالیت‌های اقتصادی تلقی می‌شود. رفع نارسایی‌های سایر مالیات‌ها، خنثی بودن و بی‌طرفی این مالیات نسبت به مواردی از قبیل توزیع عوامل تولید، سرمایه‌گذاری، تجارت، اشتغال، تکنیک تولید، میزان دخالت دولت در فعالیت‌های اقتصادی، نحوه ادغام بنگاه‌های تولید، تصمیم‌گیری اقتصادی مؤسسات و اشخاص و نیز کارآیی بالای آن و امکان و انگیزه فرار کمتر مالیاتی در این روش و در نتیجه پایین بودن هزینه‌های ناچیز وصول در مقایسه با دیگر مالیات‌ها، انعطاف‌پذیری و اجرای ساده مالیات به دلیل مجبور بودن مؤدیان به نگهداری فاکتورها و اسناد فروش و همچنین تجارب نسبتاً موفق برخی از کشورها در به کارگیری آن از جمله مزایای مالیات بر ارزش افزوده است که پذیرش و اجرای آن را در میان دولت‌ها تقویت می‌کند. هر چند که مانند هر روش مالیاتی دیگر مالیات بر ارزش افزوده نیز دارای مشکلات خاص خود است، به نظر می‌رسد که با فراهم آوردن اقداماتی برای برطرف ساختن این مشکلات، نارسایی‌های مالیات بر ارزش افزوده در قیاس با سایر مالیات‌ها ناچیز باشد.^(۹)

جدول شماره (۴) نرخ‌های مختلف مالیات بر ارزش افزوده از سال معرفی این مالیات تا سال ۲۰۰۱ در برخی از کشورهای جهان را نشان می‌دهد. همان طوری که

از اطلاعات موجود در این جدول مشاهده می‌شود نرخ‌های تقلیل یافته و ترجیعی در اغلب این کشورها وجود داشته است که این نرخ‌ها از نرخ‌های استاندارد و نرمال کمتر می‌باشد.^(۱۰) نرخ‌های ترجیعی پایین معمولاً در مورد کالاها و خدماتی از قبیل مواد غذایی، روزنامه، کالاهای اساسی، دارو، حمل و نقل عمومی و کتاب استفاده شده است. همچنین باید اضافه کرد که در مجموع نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای در حال توسعه از کشورهای توسعه یافته کمتر می‌باشد.

۵- مفهوم مالیات بر ارزش افزوده و روش‌های مهم محاسبه این مالیات

مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی است که بر ارزش افزوده یک محصول در هر مرحله‌ای از تولید و توزیع وضع می‌گردد. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده در هر مرحله از تولید که کالاها و خدمات به تولید کننده دیگر و یا مصرف‌کننده نهایی عرضه می‌شود قابل پرداخت می‌باشد. همچنین به عرضه‌کننده اجازه داده می‌شود که مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بابت خرید عوامل تولید را از میزان قابل پرداخت مالیات بر ارزش افزوده خود کسر کند. این نوع مالیات، تمام فعالیت‌های مولد اقتصادی را به طور یکسان در نظر می‌گیرد. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالا و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌سازد. مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر قیمت.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

()

| کشور | نرخ (درصد) | کشور | نرخ (درصد) |
|------------|------------|----------------|------------|
| ارمنستان | ۲۰ | مکزیک | ۱۰,۱۵ |
| اتریش | ۱۰,۲۰ | موناکو | ۲۰,۶ |
| بلاروس | ۲۰ | مراکش | ۲۰,۷ |
| بلژیک | ۶,۱۲,۲۱ | هلند | ۱۷,۷ |
| برزیل | ۷-۲۵ | نروژ | ۲۳ |
| بلغارستان | ۲۲ | فیلیپین | ۱۰ |
| کانادا | ۷-۱۵/۰۲۵ | لهستان | ۲۲,۷ |
| شیلی | ۱۸ | پرتغال | ۱۷,۵ |
| چین | ۶,۱۳,۱۷ | رومانی | ۲۲,۱۱ |
| دانمارک | ۲۵ | روسیه | ۲۰,۱۰ |
| اکوادور | ۱۰ | جمهوری اسلواکی | ۲۳,۱۰ |
| استونی | ۱۸ | آفریقای جنوبی | ۱۴ |
| فنلاند | ۸/۲۲ | اسپانیا | ۱۶,۷ |
| فرانسه | ۲۰,۶/۵,۵ | سوئد | ۲۵,۱۲ |
| آلمان | ۱۶,۷ | سوئیس | ۷/۵ , ۳/۲ |
| یونان | ۱۸/۸ | تایوان | ۷ |
| مجارستان | ۲۵/۱۲ | ترکیه | ۱۵ |
| اندونزی | ۱۰/۵ | اکراین | ۲۰ |
| ایرلند | ۱۲/۵ , ۲۱ | انگلستان | ۵ , ۱۷/۵ |
| ایتالیا | ۲۰,۱۰ | ازبکستان | ۲۰,۱۵ |
| کره جنوبی | ۱۰ | ونزوئلا | ۱۵/۵ |
| لیتوانی | ۱۸ | ویتنام | ۱۵-۲۰ |
| لوکزامبورگ | ۳,۱۲,۱۵ | | |

فروش است که در اصل بار مالیاتی آن بر دوش مصرف‌کنندگان نهایی می‌باشد و این مالیات بر اساس درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله‌ای از تولید اخذ می‌شود. در حقیقت ارزش افزوده در یک بنگاه برابر تفاوت بین فروش بنگاه و هزینه‌های خرید کالا و خدمات خریداری شده از بنگاه‌های دیگر است. برای مثال فرض کنید نرخ مالیات بر ارزش افزوده ده درصد باشد و تولیدکننده‌ای مقداری مواد اولیه به قیمت هزار تومان (به اضافه صد تومان مالیات به ارزش افزوده) را خریداری کند. چنانچه وی کالاهای تولیدی خود را به مبلغ دو هزار تومان (به علاوه دویست تومان مالیات بر ارزش افزوده) به فروش رساند آنگاه وضعیت مالیاتی وی را می‌توان به صورت زیر نشان داد:

| | |
|---|------------|
| دریافتی فروش کالا | ۲۰۰۰ تومان |
| مالیات بر ارزش افزوده وضع شده به مصرف‌کننده | ۲۰۰ تومان |
| هزینه مواد اولیه | ۱۰۰۰ تومان |
| مالیات بر ارزش افزوده وضع شده از طرف عرضه‌کننده | ۱۰۰ تومان |
| مالیات بر ارزش افزوده قابل پرداخت به اداره مالیات | ۱۰۰ تومان |

برای بررسی روش‌های محاسبه ارزش افزوده لازم است یکبار دیگر به مفهوم آن بپردازیم و سپس با نحوه محاسبه آن آشنا شویم. ارزش افزوده، ارزشی است که تولیدکننده به مواد خام و عوامل تولید دیگری که خریده است اضافه می‌کند. با استفاده از مفهوم ارزش افزوده به شیوه‌های مختلف برای نمونه می‌توان به دو روش زیر اشاره کرد:

۱- خرید مواد اولیه - ارزش کل تولید (فروش) = ارزش افزوده

۲- سود + بهره + اجاره + مزد و حقوق = ارزش افزوده

توضیح این نکته لازم است که برای اجتناب از احتساب مضاعف و یا چندگانه، در محاسبه تولید ناخالص ملی نباید فروش کالاها و خدمات واسطه‌ای در نظر گرفته شود. بنابراین پس از کسر خدمات معاملات واسطه از کل معاملات، آنچه باقی می‌ماند برابر ارزش فروش نهایی است. به همین دلیل فروش نهایی برابر ارزش کل دستمزد، بهره، اجاره، استهلاک و سود است. این تعریف در مورد تولید ناخالص ملی نیز صدق می‌کند. بر این اساس می‌توان عنوان کرد که مجموع ارزش افزوده تمام بنگاه‌های تولیدی

نوع دیگر تعریف تولید ناخالص ملی است. لذا، مالیات بر ارزش افزوده برابر مالیات بر تولید ملی است.^(۱۲)

بر این اساس پایه مالیات در محاسبه مالیات بر ارزش افزوده کل درآمد حاصل از فروش منهای هزینه‌های خرید مواد اولیه تولید است. برای توضیح بیشتر در مورد مفهوم مالیات ارزش افزوده و رابطه آن با سود یک واحد تولیدی می‌توان نوشت:

اجاره - بهره - دستمزد - استهلاک - خرید مواد - فروش = سود

با جا به جایی جملات در رابطه فوق می‌توان مبنای بر ارزش افزوده را به صورت زیر نوشت:

$$\text{استهلاک} - \text{خرید مواد} - \text{فروش} = \text{ارزش افزوده (مبنای مالیات)}$$
$$\text{سود} + \text{بهره} + \text{اجاره} + \text{دستمزد} =$$

بنابراین مشاهده می‌شود که مبنای مالیات هر بنگاه تولیدی در حقیقت پرداختی این بنگاه به عوامل تولید می‌باشد. همچنین می‌توان گفت که مالیات بر ارزش افزوده وضع شده هر بنگاه تولیدی با مالیات بر درآمد تناسبی وضع شده بر دریافتی عوامل تولید یکسان است. علاوه بر این مجموع مبنای مالیاتی برای کلیه بنگاه‌های تولیدی در اقتصاد در حقیقت تولید ناخالص ملی (تولید خالص ملی پس از کسر استهلاک) اقتصاد را تشکیل می‌دهد.^(۱۳)

بنابراین با توجه به مطالب فوق ارزش افزوده از دو دیدگاه تجمعی^(۱۴) (یعنی حاصل جمع دستمزد، بهره اجاره، سود و تفریقی^(۱۵) ستانده‌ها^(۱۶) منهای داده‌ها^(۱۷)) حاصل می‌گردد. به این ترتیب می‌توان نوشت که:

$$\text{داده‌ها} - \text{ستانده‌ها} = \text{سود} + \text{اجاره} + \text{بهره} + \text{دستمزد} = \text{ارزش افزوده}$$

بر اساس تعاریفی که از ارزش افزوده بیان شد و با توجه به دیدگاه تجمعی و تفریقی

چهار روش مختلف به شرح زیر است:^(۱۸) t (نرخ مالیات است)

$$\text{VAT} = t (\text{سود} + \text{اجاره} + \text{بهره} + \text{دستمزد}) \quad \text{۱- روش تجمعی مستقیم}$$

$$\text{VAT} = t (\text{سود}) + t (\text{اجاره} + \text{بهره} + \text{دستمزد}) \quad \text{۲- روش تجمعی غیرمستقیم}$$

$$\text{VAT} = t (\text{داده} - \text{ستانده}) \quad \text{۳- روش تفریقی مستقیم}$$

$$\text{VAT} = t (\text{داده}) - t (\text{ستانده}) \quad \text{۴- روش تفریقی غیرمستقیم}$$

روش چهارم به این دلیل که بنگاه‌ها در جریان پرداخت مالیات بایستی فاکتور خرید و فروش برای هر پرداخت مالیاتی را در هر دوره حسابداری برای کسب اعتبار مالیاتی ارائه کنند به روش فاکتور نویسی یا اعتبار مالیاتی معروف است. این روش، معمولی‌ترین روش محاسبه مالیات بر ارزش افزوده است که تاکنون از طرف بسیاری از کشورها به کار گرفته شده است. لازم به توضیح است که برای ارزیابی و تعیین دقیق مالیات بر ارزش افزوده همان طوری که از روش‌های فوق نیز مشاهده می‌شود وجود اطلاعات مربوط به ارقام تشکیل‌دهنده ارزش افزوده از یک طرف و ارائه یک سیستم حسابداری برای بررسی و کنترل مراحل مختلف این مالیات از اهمیت خاصی برخوردار خواهد بود.

۶- معرفی یک سیستم ساده حسابداری مالیات بر ارزش افزوده

مجموعه اطلاعاتی که به یک سیستم حسابداری وارد می‌شود در حساب‌های مختلف طبقه‌بندی و جمع‌آوری می‌گردد. با توجه به الگوی فرآیند معامله در یک مؤسسه تولیدی در ارتباط با خرید، تولید و فروش چنین به نظر می‌رسد که قسمت‌های فوق از یکدیگر جدا می‌باشند؛ در حالی که به علت آثار متقابل آنها با یکدیگر ارتباط دارند. بنابراین برای کنترل و اثرات متقابل لازم است مؤسسات از سر فصل‌های مناسب برای ثبت عملیات از جمله مالیات بر ارزش افزوده استفاده کنند. چنانچه فرض شود در یک سیستم مالیاتی از نرخ‌های مختلف ۵٪ و استاندارد ۱۷/۵٪ و ۳۰٪ استفاده شود با توجه به ماهیت مالیات ارزش افزوده با فرض این که بازرگانی که کالایی به قیمت صد واحد پولی می‌فروشد باید مالیاتی به نام مالیات محصول (فروش) به آن بیفزاید در این صورت چنانچه نرخ متوسط ۱۷/۵٪ در نظر گرفته شود در نتیجه قیمت فروش شامل صد واحد پولی به علاوه ۱۷/۵٪ یا به عبارتی مبلغ ۱۱۷/۵ واحد پولی خواهد بود. در واقع بازرگان به کالا صد واحد پولی ارزشی اضافه نکرده است. برای این که کالای خریداری شده یا مواد خام آن کالا به قیمت پایین‌تری تهیه شده است. تصور کنید مواد اولیه به ارزش چهل واحد پولی با هفت واحد مالیات ارزش افزوده جمعاً ۴۷ واحد خریداری شده باشد در واقع بازرگان شصت واحد پولی به آن اضافه کرده است. بنابراین بازرگان مجاز است هفت واحد پولی پرداختی به کالا را از ۱۷/۵ واحد پولی

دریافتی از مشتریان کسر کند تا مالیات قابل پرداخت $10/5 = 17/5 - 7$ به دست آید.
پس:

مالیات قابل پرداخت = مالیات پرداختی (داده) - مالیات دریافتی (ستانده)
بنابراین با وجودی که بازرگان مالیات را جمع‌آوری و پرداخت می‌کند همه مالیات پرداخت نمی‌گردد. در واقع مشتری که $17/5$ واحد پولی مالیات پرداخت کرده است $10/5$ واحد پولی به عنوان مالیات بر ارزش افزوده به اداره دارایی پرداخت می‌گردد و هفت واحد پولی دیگر به فروشنده کالا برگشت داده می‌شود.

۶-۱- ثبت مالیات بر ارزش افزوده

ساماندهی ثبت حسابداری VAT از اهمیت بالایی برخوردار می‌باشد، لذا لازم است کلیه واحدهای اقتصادی دارای سیستم حسابداری کارا VAT و دفاتر و سرفصل مناسب ثبت شده باشد. عدم وجود سیستم حسابداری امکان پیگیری VAT را مشکل خواهد کرد.

بنابراین با وجود سیستم حسابداری مناسب بازرگانان یا مؤسسات می‌توانند مدعی مالیات پرداختی بابت تمام اقلام خریداری شده از قبیل کالای موجود در انبار و کالای سرمایه‌ای شوند.

برای ثبت VAT می‌توان از فرم‌هایی که از طرف مقامات مالیاتی تهیه می‌شود استفاده کرد. برای ثبت مراحل زیر را باید آن جام داد:

الف- ثبت مالیات پرداختی که از ارقام فاکتورهای خرید دریافتی از فروشندگان استخراج می‌گردد.

ب- ثبت مالیات اخذ شده از مشتریان که در فاکتورهای فروش صادر شده درج می‌گردد که البته نسخه اصلی به مشتری داده می‌شود و نسخه دوم برای ثبت VAT مورد استفاده قرار می‌گیرد. لازم است نسخه دوم برای چند سال در بایگانی نگهداری شود. اما بعضی از بازرگانان کالای بدون فاکتور به صورت نقدی می‌فروشند که در این صورت تمامی کالاهای مشمول مالیات می‌بایستی با نرخ استاندارد تعیین شده (برای مثال $17/5\%$) به عنوان VAT روزانه در دفاتر منعکس شود.

ج- تکمیل اظهارنامه VAT حداقل برای هر سه ماه به طوری که مقامات مالیاتی بتوانند با بررسی اظهارنامه ارائه شده و تعیین میزان بدهی مالیاتی از نحوه عملکرد اطمینان پیدا کنند.

د- برای این اهداف لازم است اسناد به صورت دقیق و درست تنظیم، ثبت و نگهداری گردد.

۶-۲- روش‌های حسابداری برای VAT

دو روش حسابداری برای VAT می‌توان در نظر گرفت:

الف- روش معمولی که در آن برای تک تک کالاها فاکتور فروش صادر می‌گردد.
ب- روش خرده‌فروشی که به صورت نقدی از طریق صندوقدار آن جام می‌شود. در مواردی که یک بازرگان برای فعالیت خود از فاکتور فروش استفاده می‌کند، یا به عبارت دیگر فاکتورهای صادره که برای مشتریان با اضافه کردن مالیات صورت می‌گیرد می‌تواند مبنای ثبت حسابداری VAT را تشکیل دهد. هنگامی که کالاها یا خدمات از طرف خریداران از فروشندگان یا تولیدکننده خریداری شود از فروشندگان صورت‌حساب (فاکتور) دریافت می‌شود که فاکتور دریافت شده شامل VAT می‌باشد؛ بنابراین از طریق این فاکتورها مالیات قابل وصول محاسبه می‌گردد که این روش، روش معمولی VAT خواهد بود.

بعضی از خریداران (بازرگانان) به صورت خرده‌فروشی کالای خود را بدون صدور فاکتور به مشتریان می‌فروشند. فروش‌های نقدی از طرف صندوقدار دریافت می‌گردد. چنین افراد نیز می‌توانند از روش معمولی برای ثبت فاکتورهای دریافتی (صورت‌حساب خرید) استفاده کنند، ولی قادر به ثبت فروش تک تک اقلام نخواهند بود. اما لازم است در پایان روز از محل دریافت‌های نقدی روزانه مالیات فروش با نرخ استاندارد را محاسبه و در دفاتر ثبت کنند.

VAT به روش معمول

برای ثبت حسابداری VAT در این روش که استفاده از فاکتورهاست مالیات پرداختی از فاکتورهای خرید دریافتی از فروشندگان و مالیات دریافتی از فاکتورهای

فروش صادره برای مشتریان محاسبه می‌گردد. البته در صورت کالای برگشتی به فروشندگان یا برگشتی از طرف مشتریان برگهٔ بستانکاری دریافت یا صادر می‌گردد. در این صورت هنگام محاسبه VAT به روش معمولی این برگهٔ بستانکاری در نظر گرفته می‌شود. نکتهٔ مهم در مورد هر گونه ثبت VAT این است که با داشتن بایگانی درست بتوان با به کارگیری سیستم دقت‌داری دوبر به طور ساده در سال‌های آینده نیز حساب‌ها پیگیری کرد.

بنا به تجربهٔ ساده‌ترین روش ثبت حسابداری VAT شامل:

- یک دفتر اختصاصی برای ثبت‌های سه ماهه، شش ماهه یا یک‌ساله
- ستون‌های مناسب برای فاکتورهای دریافتی (خرید) و فاکتورهای صادره (فروش)
- ستون‌های مناسب برای برگه‌های بستانکاری دریافتی از فروشندگان و برگهٔ بستانکاری برای خریداران
- صفحات مناسب برای ثبت روزانه اگر طرح VAT نقدی خرده فروشی استفاده گردد.

از مزایای نگهداری دفتر اختصاصی برای ثبت VAT این است که با مراجعه به بایگانی اسناد برای مقامات مالیاتی اطمینان حاصل می‌شود که مالیات ارزش افزوده اخذ شده تحریف نشده است.^(۱۹)

۷- نتیجه‌گیری

هدف مقاله حاضر بررسی نقش حسابداری در اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده در کشور بوده است. برای این منظور پس از بررسی مفاهیم، مشخصات و تجربهٔ کشورهای مختلف جهان در زمینهٔ مالیات بر ارزش افزوده و تأکید بر معرفی این مالیات در کلیهٔ برنامهٔ اصلاحات نظام مالیاتی در این کشورها و همچنین اهمیت این مالیات در تحقق اهداف مالیاتی برنامهٔ سوم و چهارم توسعهٔ اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور، نقش با اهمیت و تعیین‌کنندهٔ حسابداری در محاسبهٔ مالیات بر ارزش افزوده مورد تأکید قرار گرفت و یک الگوی پیشنهادی فرآیند یک معامله و در حقیقت یک سیستم سادهٔ حسابداری مالیات بر ارزش افزوده معرفی و پیشنهاد شد. همچنین مزایا و مشخصات این مالیات و استقبال بیش از ۱۲۰ کشور جهان از نظام مالیات بر ارزش

افزوده و تجربه موفق کشورهای تازه استقلال یافته آسیای میانه از معرفی این مالیات خود می‌تواند به عنوان یک عامل مثبت و اطمینان بخش در مورد معرفی این مالیات در سایر کشورهای در حال توسعه و کشور خودمان تلقی شود. البته پیچیدگی‌های اجرای مالیات بر ارزش افزوده از قبیل نیاز به کادر پرسنلی متخصص و هزینه‌های اجرایی، ثبت منظم حساب‌ها، مشکل فهم مالیات بر ارزش افزوده، تعدد نرخ‌های مالیات، معافیت‌ها و... خود مشکلاتی را می‌تواند به دنبال داشته باشد که این مشکلات بخصوص در کشورهای در حال توسعه بیشتر از کشورهای توسعه یافته است. اغلب کشورها با به کارگیری سیستم مالیات بر ارزش افزوده توانستند درآمدها را به شدت افزایش دهند در حالی که تعدادی از کشورها در سال‌های اولیه اعمال مالیات بر ارزش افزوده کاهش درآمد را تجربه کردند. شاید یکی دیگر از دلایل مهم در عدم به کارگیری مالیات بر ارزش افزوده در بعضی از کشورهای جهان نگرانی آنها از مسأله کاهش درآمد تلقی باشد.^(۲۰) بنابراین با توجه به نتایج حاصل از تحقیق حاضر پیشنهاد می‌شود با یک برنامه‌ریزی دقیق ابتدا از وجود شرایط لازم و دوره زمانی مورد نیاز انتقال جهت آمادگی اقتصاد برای معرفی این مالیات اطمینان حاصل کرد. در این زمینه علاوه بر مطالعه تجربه کشورهای موفق در مورد معرفی مالیات بر ارزش افزوده که تعداد این کشورها بسیار زیاد می‌باشد تجربه کشورهای اندک ناموفق در مورد این مالیات نیز می‌تواند مفید واقع شود. برای مثال، یکی از دلایل عدم موفقیت مالیات بر ارزش افزوده در کشور نیجر وجود نظام نامناسب حسابداری و سهم قابل توجه بخش غیررسمی در اقتصاد عنوان شده است. همچنین یکی از عوامل مهم شکست مالیات بر ارزش افزوده در کشور غنا دوره زمانی نسبتاً محدود از زمان تصویب این مالیات در مجلس این کشور تا زمان اجرای آن بوده است. پارلمان غنا مالیات بر ارزش افزوده را در ماه دسامبر ۱۹۹۴ در این کشور تصویب کرد و جمع‌آوری مالیات به لا فاصله از اول ماه مارس ۱۹۹۵ شروع شد. به دلیل عدم آمادگی اقتصاد کشور در مدت بسیار کوتاه بین وضع قانون و اجرای آن باعث شکست این مالیات در این کشور شد و دولت مجبور گردید تا مجدداً این مالیات را در سال ۱۹۹۸ معرفی کند.^(۲۱)

علاوه بر این وجود نظام اجرایی مناسب و نیروی متخصص مناسب برای مدیریت مالیات بر ارزش افزوده به تناسب جمعیت مالیات‌دهنده نیز لازم است در کشور فراهم شود. در اغلب کشورهای اروپایی نسبت مالیات‌دهندگان به کارکنان دایره مالیات بر ارزش افزوده بین ۱۵۰ تا ۲۰۰ در نوسان است، در حالی که این نسبت در کشورهای در حال توسعه از نوسان بیشتری برخوردار بوده است به گونه‌ای که کمترین نسبت فوق یعنی ۱۲۵ مربوط به پاکستان و بیشترین آن یعنی ۳۱۰ به کره جنوبی اختصاص داشته است.^(۲۲) در نهایت آموزش‌های لازم برای صاحبان مشاغل و شرکت‌ها در زمینه تدوین نظام حسابداری مدرن و پیشرفته که قادر به ثبت کلیه معاملات و اطلاعات مورد نیاز باشد و ارتقای فرهنگ مالیاتی در کشور و حمایت‌های همه جانبه کلیه مسئولین اجرایی، سیاسی و فرهنگی کشور از مسأله اصلاح نظام مالیاتی می‌تواند میزان موفقیت ناشی از معرفی مالیات بر ارزش افزوده در کشور را افزایش دهد. به هر حال با توجه به این که اکنون که در اواسط سال ۱۳۸۲ قرار داریم کمتر از هجده ماه از دوره زمانی انتقال جهت اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور در سال ۱۳۸۴ باقیمانده است لذا لازم است مسئولین محترم کشور و مخصوصاً حسابداران با احساس مسئولیت بیشتر آمادگی خود را جهت تأمین شرایط مورد نیاز برای اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده اعلام کنند.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

پیوست

چگونگی ثبت حسابداری مالیات بر ارزش افزوده

فرض کنید یک سیستم چند نرخ مالیات در نظر گرفته شده که شامل نرخ استاندارد ۱۷/۵٪ نرخ حداقل ۵٪ و نرخ حداکثر ۳۰٪ باشد.

ثبت VAT مربوط به فاکتورهای دریافتی

جدول پ - ۱ در صورت حساب دریافتی از فروشنده الف برای چهار قلم کالا فرض شده، پنجاه واحد پولی با نرخ استاندارد ۱۷/۵٪ و چهل واحد پولی با نرخ ۵٪ و صد واحد پولی با نرخ ۳۰٪ و پنج واحد پولی با نرخ صفر در نظر گرفته شود. در نتیجه برای چنین فاکتوری VAT جمعاً به مبلغ ۴۰/۷۵ واحد پولی خواهد شد. به عبارت دیگر می‌توان نوشت:

$$50 \times 17/5\% = 8/75$$

$$40 \times 5\% = 2$$

$$100 \times 30\% = 30$$

$$5 \times 0\% = 0$$

$$\hline 40/75$$

چنانچه بر اساس اطلاعات جدول پ - ۱ جمع مبلغ VAT کلیه فاکتورهای دریافتی ۴۷۳۲ و برگشتیها ۸۸ واحد پولی باشد، در نتیجه مبلغ قابل انتقال به حساب VAT به عنوان مالیات پرداختی ۴۶۴۴ ریال منظور می‌شود.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

- .

صورت حساب خرید از جمع مبلغ قیمت تمام شده کالا نرخ صفر خدمات دریافتی VAT
صورت حساب (خالص)

| تاریخ | الف | ب | ج | ردیف | | |
|-----------------|-------|-------|--------|-------|------|------|
| ۱ | ۸/۱ | A | ۲۳۵/۷۵ | ۵۰ | ۴۰ | ۱۰۰ |
| ۲ | × | × | × | × | × | × |
| ۳ | × | × | × | × | × | × |
| ۴ | × | × | × | × | × | × |
| ۵ | × | × | × | × | × | × |
| <hr/> | | | | | | |
| جمع مبلغ فاکتور | ۳۳۷۸۴ | ۴۳۴۵ | ۴۰۱۷ | ۵۲۶۸ | ۳۴۰۶ | ۲۷۲۴ |
| برگشتی‌ها | (۴۷۹) | (۱۰۸) | (۴۶) | (۲۲۲) | (۱۷) | --- |
| <hr/> | | | | | | |
| | ۳۳۳۰۵ | ۱۲۳۳ | ۳۹۷۳ | ۵۰۴۶ | ۳۳۸۹ | ۲۷۲۴ |
| <hr/> | | | | | | |
| نقل به حساب VAT | | | | | | |

الف- نرخ استاندارد ب- حداقل نرخ ج- حداکثر نرخ

ثبت VAT مربوط به فاکتورهای صادره (فروش)

مبنای ثبت VAT فاکتورهای صادره نسخه دوم صورت حساب ارسالی برای مشتریان خواهد بود. ثبت حسابداری VAT مالیات دریافتی از مشتریان بابت فروش همانند ثبت مالیات پرداختی بابت خرید کالا به شرح جدول پ-۲ می‌تواند باشد. هرگونه کالایی از طرف مشتریان برگشت داده شود با صدور اعلامیه بستانکار نسخه دوم اعلامیه برگشت کالا از جمع مالیات دریافتی از مشتریان کسر شده تا VAT مربوط به فروش کالا و خدمات حاصل گردد.

صورت حساب فروش به مبلغ صورت حساب ارزش فروش کالا نرخ صفر معافیت VAT

| | | | | | | | ردیف تاریخ | | |
|----|------|----|-----|----|----|-----|------------|-----|---|
| | | | | | | | الف | ب | ج |
| ۴۷ | ---- | ۱۰ | ۱۰۰ | ۶۰ | ۸۰ | ۲۹۷ | الف | ۸/۱ | ۱ |
| × | × | × | × | × | × | × | ب | × | × |
| × | × | × | × | × | × | × | ج | × | × |
| × | × | × | × | × | × | × | د | × | × |

| | | | | | | | | | |
|-------|-------|------|-------|------|-------|-------|---------------|--|--|
| ۱۰۹۵۹ | ----- | ۴۰۱۲ | ۹۷۶۵ | ۸۲۱۱ | ۲۶۱۴۶ | ۵۹۰۹۳ | | | |
| (۲۱۳) | ----- | (۱۱) | (۱۶۰) | (۴۸) | (۳۲۵) | (۷۵۷) | جمع برگشتی ها | | |

| | | | | | | | | | |
|-------|-------|------|------|------|-------|-------|---------------|--|--|
| ۱۰۷۴۶ | ----- | ۴۰۰۱ | ۹۶۰۵ | ۸۱۶۳ | ۲۵۸۲۱ | ۵۸۳۳۶ | جمع خالص دوره | | |
| ===== | | | | | | | | | |

نقل به حساب VAT

حساب مالیات ارزش افزوده (VAT)

نتایج حاصله از محاسبه مالیات ارزش افزوده مالیات پرداختی به فروشندگان (داده) و مالیات دریافتی از خریداران (ستاده) حساب VAT تنظیم می شود. به خاطر داشته باشیم مالیات ارزش دریافتی (ستاده) از مالیات ارزش پرداختی (داده) بیشتر خواهد بود؛ زیرا همیشه مالیات دریافتی کالای فروخته شده بیش از مالیات پرداختی بابت خرید آن است بنابراین ۱۷/۵٪ قیمت فروش (مالیات ستاده) می بایست بیشتر از قیمت خرید مالیات داده باشد.

چنانچه اقلامی با نرخ صفر فروخته شود بابت آن مالیاتی دریافت نمی شود. لذا فروشنده در صورت پرداخت مالیات بابت خرید آن می تواند برگشت مالیات پرداختی

را از مقامات مالیاتی درخواست کند. هر سه ماه که اظهارنامه مالیات ارزش افزوده از اداره مالیاتی دریافت می‌گردد با مانده حساب مالیات ارزش افزوده در دفاتر تطبیق داشته و سپس نسبت به تسویه آن اقدام کرد. طی دوره در دفاتر مؤسسه حساب مالیات ارزش افزوده بابت مالیات پرداختی (داده) به فروشندگان بابت خرید بدهکار (۶۶۴) و مالیات دریافتی (ستاده) بابت فروش کالا به خریداران بستانکار (۱۰۷۴۶) می‌گردد.



پی‌نوشتها

- ۱- برای اطلاع بیشتر رجوع شود به: Tait (1988), p. 24.
- ۲- بر اساس اظهارات رئیس کل سازمان مالیاتی کشور، معرفی مالیات بر ارزش افزوده در اولین سال معرفی خود با نرخ ۱۰ درصد می‌تواند سهم مالیات در تولید ناخالص داخل کشور را به اندازه ۲/۵٪ بالا ببرد. برای توضیح بیشتر رجوع شود به: شهسوار خجسته، درباره مالیات بر افزایش افزوده، روزنامه اطلاعات، شماره ۲۲۶۳۴، آبان‌ماه ۱۳۸۱، ص ۱۸.
- ۳- رجوع شود به: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، نماگرهای اقتصادی، اداره بررسی‌های اقتصادی، تهران، ۱۳۸۱.
- ۴- تأمین کسری بودجه دولت از طریق استقراض از بانک مرکزی و خلق پول «پر قدرت» با استفاده از حق قانونی و انحصاری دولت برای چاپ اسکناس، ضمن ایجاد درآمد از طریق حق الضرب، موجب افزایش حجم پول و در نهایت تورم در جامعه می‌شود. این تورم ارزش پولی را که از طرف مردم نگهداری می‌شود کاهش می‌دهد و بدین وسیله به واسطه ایجاد پول جدید، مالیاتی را بر مردم تحمیل کرده است که در اصطلاح به آن «مالیات تورمی» می‌گویند.
- ۵- احمد جعفری صمیمی و رشید شمخال، بررسی اهمیت عوامل مؤثر بر مالیات تورمی در ایران، مجله علمی - پژوهشی تحقیقات اقتصادی، دانشگاه تهران، شماره ۵، بهار و تابستان ۱۳۷۶، ص ۱۳۵.
- ۶- برای توضیح بیشتر رجوع شود به: احمد جعفری صمیمی، طرح جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکتها و تأثیر آن در درآمدهای مالیاتی دولت در استان مازندران، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان مازندران، گروه مطالعات اقتصادی. و: احمد جعفری صمیمی و حسن صالح‌نژاد، جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات بر شرکتها و تأثیر آن بر بودجه دولت در ایران، مجله بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی، دانشگاه تهران، سال هفتم، شماره‌های ۲۶ و ۲۷، بهار ۱۳۷۸.
- ۷- این تعداد بر اساس اطلاعات موجود تا سال ۲۰۰۱ می‌باشد. برای اطلاعات بیشتر رجوع شود به: EBIRL, L etall (2001).

۸- جعفری صمیمی، (۱۳۸۱)، صفحات ۳۲۸ و ۳۲۹، و:

Burke and Meier (1997), pp. 9-23, Ministry of finance of Macedonia (2000).

۹- وزارت اقتصاد و دارایی، تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، معاونت امور اقتصادی، تهران، ۱۳۷۴.

۱۰- تحقیقات متعددی در سال‌های اخیر نشان داده است که وجود یک نرخ مالیاتی واحد بر ارزش افزوده (بین ۱۰ و ۲۰ درصد) با معافیت‌های بسیار کم و مبنای مالیاتی وسیع به مراتب مناسبتر از وجود تعدد نرخ‌ها و معافیت‌های بیشتر می‌باشد. علت این امر آن است که تعدد نرخ‌ها و معافیت‌های بیشتر باعث کاهش مبنای مالیاتی شده و مشکلات ناشی از جمع‌آوری درآمد مالیاتی را تشدید می‌کند.

برای توضیح بیشتر رجوع شود به Kulis & Miljenovic (1997), p5.

11- SALES TAX CLEARING HOUSE.INC (2001)

۱۲- البته باید اضافه کرد با توجه به این که در حال حاضر در کلیه کشورهای جهان نرخ صفر درصد مالیات بر ارزش افزوده در مورد صادرات اعمال می‌شود و در مقابل بر واردات مالیات بر ارزش افزوده وضع می‌شود و به اصطلاح بر اساس اصل مقصد (DESTINATION PRINCIPLE) مالیات وضع می‌شود، لذا مبنای مالیات بر ارزش افزوده دقیقاً با کل ارزش افزوده در اقتصاد برابر نمی‌شود.

۱۳- بنابراین می‌توان گفت وسیع‌ترین نوع مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای تولید ناخالص ملی می‌باشد که در آن بر تمامی کالاها و خدمات تولید شده شامل کالاهای مصرفی، سرمایه‌ای و خدمات مالیات وضع می‌شود. چنانچه مالیات بر مبنای تولید خالص ملی وضع شود آنگاه به بنگاه‌های تولیدی اجازه داده می‌شود که میزان استهلاک دارایی‌ها سرمایه‌ای را از مبنای مالیات بر ارزش افزوده خود کسر کنند. علاوه بر این چنانچه مالیات بر مصرف وضع شود در این صورت به بنگاه اجازه داده می‌شود که خرید بابت سرمایه‌گذاری و تجهیزات و ماشین‌آلات جدید را از مبنای مالیات بر ارزش افزوده خود کسر کند. این مبنا در حقیقت محدودترین مبنای مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. لازم به توضیح است که در حال حاضر ۲/۳ کشورها از مبنای مالیاتی وسیع یعنی کلیه کالاها و خدمات استفاده می‌کنند.

همچنین وسعت پایه مالیاتی در کشورهای مختلف با توجه به چگونگی شمول خدمات در پایه متفاوت است. آنچه مسلم است این است که معافیت خدمات از پایه مالیاتی می‌تواند اثرات نامساعد بر درآمد ناشی از مالیات بر ارزش افزوده ایجاد کند. برای توضیح بیشتر رجوع شود به (Cnossen (1991).

14- Additive

15- Subtractive

16- Output

17- Input

18- Tait, (1988) p. 219

۱۹- در پیوست مقاله جزییات روش معمولی حسابداری مالیات بر ارزش افزوده با یک مثال عددی توضیح داده شده است.

۲۰- بسیاری از کشورها مثل کره، اندونزی، زلاندنو، پرتغال و تانزانیا در عمل دریافته‌اند که درآمد اولیه آنها از اعمال مالیات بر ارزش افزوده بسیار بیشتر از درآمد اولیه تخمین زده شده بود. برای مثال، در اندونزی مالیات بر ارزش افزوده بر سطح تولید کالاهای صنعتی در سال اول اجرا توانست درآمد را تقریباً ۴۵ درصد افزایش دهد. از سوی دیگر، کشورهای مثل کنیا و فیلیپین که در سال‌های اولیه اعمال مالیات بر ارزش افزوده، کاهش درآمد را تجربه کرده‌اند، دلیل کاهش درآمد را زمان ناکافی برای معرفی این مالیات و عدم آگاهی در مورد مراحل و نحوه اجرای آن ذکر کرده‌اند. برای اطلاع بیشتر رجوع شود به:

Whitehead (1998); Tait (1991), p. 24.

۲۱- برای توضیح بیشتر رجوع شود به: Assibery - Mensah, G(1999)

۲۲- رجوع شود به: Tait (1991).

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

منابع و مأخذ

- ۱- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، *نماگرهای اقتصادی*، اداره بررسی‌های اقتصادی، تهران، ۱۳۸۱.
- ۲- جعفری صمیمی، احمد و رشید شمخال: *بررسی اهمیت عوامل مؤثر بر مالیات تورمی در ایران*، مجله علمی- پژوهشی تحقیقات اقتصادی، دانشگاه تهران، شماره ۵، بهار و تابستان ۱۳۶۷.
- ۳- جعفری صمیمی، احمد و حسن صالح‌نژاد: *جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات بر شرکت‌ها و تأثیر آن بر بودجه دولت در ایران*، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران، سال هفتم، شماره‌های ۲۶ و ۲۷، بهار ۱۳۷۸.
- ۴- جعفری صمیمی، احمد: *طرح جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکت‌ها و تأثیر آن در درآمدهای مالیاتی دولت در استان مازندران*، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان مازندران، گروه مطالعات اقتصادی، ۱۳۸۰.
- ۵- سازمان برنامه و بودجه: *لایحه برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی*، سال ۱۳۷۸.
- ۶- شهسوار خجسته، عیسی: *درباره مالیات بر ارزش افزوده روزنامه اطلاعات*، شماره ۲۲۶۳۴، ۲۷ آبان، ۱۳۸۱.
- ۷- وزارت امور اقتصادی و دارایی: *تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران*، معاونت امور اقتصادی، تهران، ۱۳۷۴.
- 8- Assibery-Menash, G (1999), *The Value Added Tax in Ghana, Public Budgeting & Finance*, Vol 19, No 2, pp. 76-89.
- 9- Burke, F and F Meier(1997), *East Asian Executive Reports*, vol 19, No 4.
- 10- Cnossen, S (1991), *Design Of The Value Added Tax: Lessons From Experience*, A World Bank Symposium, Washington D.C.
- 11- EBRIL, L ; KEEN, M; BODIN, J; & SUMMERS (2001) *THE MODERN VAT. A THOROUGH ACCOUNT OF THE RAPID*

- SPREAD OF VALUE-ADDED TAX AROUND THE WORLD**, INTERNATIONAL MONETARY FUND, WASHINGTON D.C.
- 12- Whitehead G (1998), **Book-keeping & Accounting**, 4th edition, Financial Times Professional Limited, Great Britain.
- 13- kulis, D; and Z. Miljenovic (1997), **Estimate Of Revenues From The Value Added Tax In The Republic Of Croatia**, Institute Of Public Finance, occasional paper No. 2, Zagreb, Croatia.
- 14- Ministry Of Finance Of Macedonia (2000), **Tax System Reform**, Macedonia.
- 15- Sales Tax Clearing House INC (2001), **VALUE ADDED TAXES AROUND THE WORLD**. SEE ALSO: <http://thestic.com/VAT.stm>
- 16- Tait, A (1988), **Value Added Tax**, International Monetary Fund, Washington, D.C.
- 17- Tait, A(1991), **Value Added Tax: Administrative and Policy Issues**, Occasional Paper, IMF, No. 88. International Monetary Fund, Washington D.C.
- 18- Tanzi, V; and H. Zee (2000), **Tax Policy For Emerging Markets: Developing Countries**, National Tax Journal, June.
- 19- THE HERITAGE FOUNDATION (2002), **INDEX OF ECONOMIC FREEDOM**, WASHINGTON D.C. SEE ALSO: <http://www.heritage.org>
- 20- THE HERITAGE FOUNDATION (2003), **INDEX OF ECONOMIC FREEDOM**, WASHINGTON D.C.

پښتو پوهنتون د مطالعاتو مرکز
پښتانه علومو او ادبياتو پوهنتون