

ضرورت استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران

دکتر محسن خوش طینت

عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبایی

راحله یعقوبی

کارشناس ارشد حسابداری

چکیده:

سیاستگذاران به دنبال یافتن راهکاری برای اصلاح مالیاتی به مالیات بر ارزش افزوده به عنوان گزینه مناسب تجدید ساختار نظام مالیاتی می‌نگرند. ضرورت استقرار یک نظام مالیاتی خاص از جمله مفاهیمی است که قبل از طراحی یا تجدید ساختار یک نظام مالیاتی مفهوم می‌یابد.

این تحقیق به دنبال آن است که ضرورت استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران را با توجه به شرایط کنونی اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی جامعه بررسی نماید. نتایج حاصل از این تحقیق حاکی از آن است که اعمال نرخ ۷ درصد پیشنهادی دولت در لایحه مالیات بر ارزش افزوده نه تنها باعث افزایش خالص درآمدهای مالیاتی دولت نمی‌شود بلکه به نظر می‌رسد با توجه به هزینه‌های گراف پیاده‌سازی و اجرای این نظام مالیاتی جدید، خالص درآمدهای مالیاتی را نیز کاهش داده و به کاهش رفاه شهروندان بیانجامد. بنابراین، اعمال نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۱۰ درصد منطقی‌تر به نظر می‌رسد.

کلیدواژه‌ها: ارزش افزوده، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر مبنای روش فعلی، ارائه منصفانه صورتهای مالی، عدالت مالیاتی، فرار مالیاتی

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. به طور کلی شاید سیاست مالیاتی را بتوان سیاستی در جهت افزایش تحرک، پویایی و حرکت جامعه به سمت توسعه تلقی نمود (کميجانی و فهيم يحيایي، ۱۳۷۰).

تجربیات اخیر کشورهای در حال توسعه در زمینه سیاست تعدیل اقتصادی حاکی از آن است که تغییر در نظام مالیاتی یکی از اجزاء اساسی هر استراتژی جامع برای تعدیلات ساختاری و تسریع در رشد اقتصادی است. نظامهای مالیاتی فعلی در کشورهای در حال توسعه بعضاً آثار نامطلوبی بر عوامل و بخشهای اقتصادی داشته و اختلالات و آثار سویی را در آنها باعث شده‌اند (تقی نژاد عمران و شایانی، ۱۳۷۲). بنابراین با شروع اصلاحات اقتصادی در کشورهای در حال توسعه نظامهای مالیاتی نیز دستخوش تغییر و تحول شد. طی تحقیقات صورت گرفته، استفاده از مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک روش نوین مالیاتی، مورد پذیرش اغلب کشورهای جهان قرار گرفته است (آقایی محمد و کميجانی، ۱۳۸۰).

در حال حاضر در ایران، نظام مالیاتی و به ویژه مالیاتهای غیرمستقیم از ناکارآمدی جدی رنج می‌برد (نادران، ۱۳۸۰). نگاهی اجمالی به سطح مالیاتها در ایران نشان می‌دهد که نسبت درآمدهای مالیاتی به کل درآمدها بسیار پایین است. برای مثال، این نسبت در سال ۱۳۸۰ حدود ۳۲ درصد و در سال ۱۳۸۱ حدود ۲۱/۶ درصد بوده است. در حالی که در حال حاضر نسبت درآمدهای مالیاتی به کل درآمدها در ترکیه حدود ۸۳ درصد است (درآمدهای مالیاتی، ۱۳۸۲).

در ایران نیز مانند اکثر کشورهای در حال توسعه منابع غیرمالیاتی به ویژه درآمدهای نفتی، سهم عمده‌ای از درآمد دولت را ایجاد می‌کند. این امر موجب بی‌ثباتی در درآمدهای غیرنفتی دولت شده است که این بی‌ثباتی با توجه به سهم ناچیز درآمدهای مالیاتی، کسر بودجه را در برخی سالها به دنبال داشته است. شکاف قابل توجه بین ظرفیت بالقوه مالیاتی و وصولی‌های بالفعل مالیاتی (کميجانی و فهيم يحيایي، ۱۳۷۰) از یک سو، و لزوم دسترسی به منابع درآمدی با ثبات از سوی دیگر، بازنگری در سیستم کنونی مالیاتها و اتخاذ سیستم مالیاتی با کارآمدی بالا را ایجاب می‌نماید (وقوعی، ۱۳۸۱).

پس می‌توان گفت ساختار مالیاتی کشور نیازمند اصلاح اساسی است. ساختاری که از نظر اداری و اجرایی پیچیده، از لحاظ تناسب و همخوانی با برنامه‌های توسعه اقتصادی انعطاف‌ناپذیر، از دیدگاه درآمدزایی غیرکارا و از جهت عدالت نسبی مالیاتی غیرمنصفانه به نظر می‌رسد (جعفری صمیمی و صالح نژاد، ۱۳۷۸).

بنابراین، با توجه به ویژگی‌های عمومی مالیات بر ارزش افزوده و نیاز شدید دولت بر اصلاح نظام مالیاتی موجود، توجه به امکان اجرای این مالیات از اهمیت خاصی برخوردار است و از آن جا که اجرای هر قانونی نیاز به بستر مناسب و فراهم آوردن مقدمات و ملزوماتی دارد، بررسی وجود یا عدم وجود بستر و ملزومات اجرایی لازم جهت استقرار این نظام جدید مالیاتی نیز ضروری می‌باشد. در همین راستا تحقیق حاضر بررسی می‌کند آیا با استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران درآمدهای مالیاتی دولت افزایش یافته، عدالت مالیاتی برقرار و صورتهای مالی به طور منصفانه ارائه می‌گردد.

مروری بر ادبیات موضوع

مفهوم ارزش افزوده در اقتصاد کلان ریشه دارد. جهت ارزش افزوده تعاریف و مفاهیم مختلفی ارائه شده است که از جمله این تعاریف می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱- ارزش افزوده ارزشی است که یک واحد تولیدی ایجاد کرده و یا به ارزشهای تولید شده توسط تولیدکنندگان دیگر افزوده است (عباسی صدراله، ۱۳۸۰).

۲- ارزش افزوده ثروت ایجاد شده توسط یک شرکت طی یک دوره مالی است و صورت ارزش افزوده نحوه ایجاد این ثروت و سهم هر یک از گروههای ذینفع در آن را نشان می‌دهد (Mook و همکاران 2003).

۳- ارزش افزوده نشان‌دهنده جمع بازده حاصله مؤسسه توسط سرمایه‌گذاران به علاوه کارمندان و دولت می‌باشد (Meek و همکاران 1988).

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 تفریق ارزش کالاهای واسطه‌ای از بهای کل محصول تولید شده که در تولید محصول جدید باعث افزایش ارزش محصول جدید شده است. روش دیگر محاسبه ارزش افزوده «روش جمع» است که عبارتست از جمع مبالغ پرداختی به عوامل تولید که شامل کارگر، سرمایه (ساختمان و تجهیزات)، تأمین‌کنندگان مالی (بهره) و ... می‌باشد (شهریاری، ۱۳۸۱). در این تحقیق برای محاسبه ارزش افزوده از روش جمع استفاده شده است.

ارائه محاسبات ارزش افزوده در یک صورت مالی، شامل دو قسمت ابتدا محاسبه ارزش افزوده و سپس توزیع آن بین کارکنان، تأمین‌کنندگان مالی، دولت و بنگاه اقتصادی است. لازم به ذکر است که تاکنون برای تهیه صورت ارزش افزوده استاندارد ارائه نشده است (فرقاندوست حقیقی و بنی مهد، ۱۳۸۱)، اما در کتب علمی سه روش برای ارائه صورت ارزش افزوده وجود دارد (خاکی، ۱۳۷۶):

۱- روش از پایین به بالا (Bottom up method) که اصطلاحاً CR گفته می‌شود.

۲- روش بهای تمام شده کالای فروش رفته (Cost of sales method).

۳- روش حسابهای ملی.

در روش اول ابتدا قسمت انتهایی صورت ارزش افزوده تهیه شده و سپس قسمت فوقانی آن تکمیل می‌گردد. قسمت انتهایی بیانگر چگونگی توزیع ثروت است و قسمت بالایی نحوه ایجاد ثروت را نشان می‌دهد. ارزش مواد و خدمات خریداری شده در این روش تفاوت بین فروش و ارزش افزوده است (خاکی، ۱۳۷۶). برای ارائه صورت ارزش افزوده شرکت‌های عضو نمونه آماری تحقیق از این روش استفاده شده است.

مالیات بر ارزش افزوده نیز دارای تعاریف گوناگونی است (Payne و همکاران 1991) مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان «مالیاتی بر ارزش افزوده ایجاد شده توسط یک شرکت در طول فرآیند تولید و توزیع بر کالاها و خدماتی که از سایر شرکتها خریداری می‌کند» تعریف کرده است. (Anes و Alice 2003) «مالیات بر ارزش افزوده» را چنین تعریف می‌کند: «مالیات بر تفاوت بین ارزش فروشهای یک شرکت و ارزش مواد اولیه خریداری شده مورد استفاده در تولید کالاهای فروش رفته». وی می‌افزاید ارزش افزوده، جمع حقوق و دستمزد، مبالغ بهره‌پرداختی و سود قبل از کسر مالیات در یک شرکت است (Anes و Alice 2003).

Brooks و (Brooks and Coop, 1989) مالیات بر ارزش افزوده را چنین تعریف می‌کنند: «مالیات بر ارزش افزوده مالیات اضافه شده بر ارزش کالاها و خدماتی است که توسط افرادی عرضه می‌شود که مجری یک فعالیت تجاری هستند.» Price و (Price and Parcano, 1992) به منظور مقایسه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر خرده فروشی بیان می‌کنند که «مالیات بر ارزش افزوده یک مالیات چند مرحله‌ای است، در حالی که مالیات بر خرده فروشی یک مالیات تک مرحله‌ای می‌باشد».

همانطور که پیش از این اشاره شد، ارزش افزوده را می‌توان از دو دیدگاه تجمعی (حاصل جمع دستمزد، بهره، اجاره و سود) و تفریقی (خروجی منهای ورودی) به دست آورد. بر این اساس برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده می‌توان از چهار روش متعدد ذیل استفاده کرد (صیامی نمینی، ۱۳۸۲):

- ۱- روش تجمعی مستقیم و یا روش حسابی:

$$\text{سود} + \text{اجاره} + \text{بهره} + \text{دستمزد} = \text{مالیات بر ارزش افزوده}$$
- ۲- روش تجمعی غیرمستقیم:

$$\text{سود} + \text{مالیاتی} + (\text{اجاره} + \text{بهره} + \text{دستمزد}) = \text{مالیات بر ارزش افزوده}$$
- ۳- روش تفریقی مستقیم و یا روش حسابی:

$$\text{ورودی} - \text{خروجی} = \text{مالیات بر ارزش افزوده}$$
- ۴- روش تفریقی غیرمستقیم:

$$\text{ورودی} - \text{مالیاتی} - \text{خروجی} = \text{مالیات بر ارزش افزوده}$$

در این تحقیق از روش تجمعی مستقیم برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده استفاده شده است.

سابقه تحقیق‌های مشابه

از جمله تحقیقاتی که در این خصوص در فاصله سالهای ۱۳۸۲-۱۳۷۲ در ایران انجام شده است می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

بررسی تحلیلی مالیات بر ارزش افزوده و نقش اطلاعات حسابداری در آن - نتایج تحقیق نشان داد احتساب مالیات بر ارزش افزوده موجب تشخیص مالیات واقعی می‌شود (خسروانی ۱۳۸۲).

تغییرات توزیع درآمد در اثر اعمال مالیات بر ارزش افزوده - نتایج تحقیق نشان داد اعمال مالیات بر ارزش افزوده باعث ایجاد خاصیت تنازلی می‌شود (وقوعی ۱۳۸۱).

جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات بر شرکتها و تأثیر آن در بودجه دولت در ایران - نتایج تحقیق نشان داد این جایگزینی درآمدهای مالیاتی دولت را به طور قابل توجهی افزایش می‌دهد (جعفری صمیمی، صالح‌نژاد ۱۳۷۸).

برآورد آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده - نتایج تحقیق نشان داد 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 افراد دارای انتظارات تورمی نبوده و سیاستهای مالی و پولی دولت هم مناسب باشد، این اثر تورمی به دوره‌های بعد منتقل نمی‌شود (تجلی ۱۳۷۷).

به طور کلی موضوع سایر تحقیقات انجام شده پیرامون مباحثی از قبیل بررسی سودمندی صورت ارزش افزوده، بررسی ارائه صورت ارزش افزوده در گزارشگری مالی ایران، بررسی زمینه اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران و برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرد.

از جمله تحقیقاتی خارجی که در فاصله سالهای ۱۹۹۵-۱۹۸۲ در این خصوص صورت گرفته است عبارتند از:

بررسی تجربی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر نوسان درآمد - نتایج تحقیق نشان داد که نوع مالیات بر ارزش افزوده تأثیر با اهمیتی بر نوسان درآمدهای مالیاتی دارد (1995 Steve Carroll, wells).

تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر جریان وجوه نقد شرکت‌ها - نتایج نشان داد که پذیرش مالیات بر ارزش افزوده در ایالات متحده باعث ایجاد تغییرات با اهمیتی در جریان‌ات نقدی می‌شود (1991 Murphy).

بررسی خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده در ایالات متحده آمریکا - نتایج نشان داد که مالیات بر ارزش افزوده در سطح فدرال تنازلی است و سیاستگذاران آمریکایی خاصیت تنازلی مالیات را از نظر سیاسی غیر قابل پذیرش می‌دانند (1991 whitsitt).

نقش مالیات بر ارزش افزوده در تجارت بین‌الملل - نتایج نشان داد که وضع مالیات بر ارزش افزوده در تجارت بین‌الملل باعث تحمیل یک نوع مالیات بر ارزش افزوده در کشور یا افزایش بیشتر در نرخهای مالیاتی موجود می‌شود (1982, wade).

سایر تحقیقات انجام شده به بررسی بی طرفی انواع مالیات بر ارزش افزوده، تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر صنعت حمل و نقل، اثرات اقتصادی جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیاتهای زنجیره‌ای در کره و بررسی خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده در اندونزی پرداخته است.

فرضیه‌های تحقیق

جهت حصول به اهداف موردنظر تحقیق سه فرضیه طراحی و مورد آزمون قرار گرفت:

۱- بین درآمدهای مالیاتی دولت در نظام مالیات بر ارزش افزوده و نظام مالیات بر مبنای فعلی تفاوت معنی داری وجود دارد.

۲- استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث ارائه منصفانه صورتهای مالی می‌شود.

۳- استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث برقراری عدالت مالیاتی در جامعه می‌شود.

روش اجرایی تحقیق

این تحقیق از دیدگاه فرضیه اول یک تحقیق میدانی از نوع پس رویدادی است که هدف آن مقایسه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات قطعی شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. از دیدگاه فرضیه‌های دوم و سوم نیز یک تحقیق پیمایشی است که ابزار اصلی جمع‌آوری اطلاعات در آن‌ها پرسشنامه است. برای آزمون فرضیه اول تحقیق ابتدا ارزش افزوده ایجاد شده در شرکت‌ها در دوره مالی منتهی به ۱۳۸۰/۱۲/۲۹ با استفاده از روش جمع و با پیروی از الگوی زیر محاسبه می‌گردد:

هزینه‌های مالی + مالیات + سود خالص پس از مالیات + هزینه‌های پرسنلی + استهلاک
یعنی برای ارائه صورت ارزش افزوده از روش پایین به بالا استفاده شده است.

پس از محاسبه ارزش افزوده، میزان مالیات بر آن با استفاده از روش تجمعی مستقیم اضافه می‌شود. از آن جا که اولین نرخ پیشنهادی برای اعمال مالیات بر ارزش افزوده ۱۰ درصد بود که پس از تجدیدنظر و اصلاح به ۷ درصد کاهش یافت، به منظور گسترش حوزه مقایسه که هدف فرضیه اول تحقیق می‌باشد برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده از دو نرخ ۷ درصد و ۱۰ درصد استفاده گردید.

از آن جا که قانون مالیات بر ارزش افزوده در مواردی به موازات قانون مالیاتهای مستقیم اجرا خواهد شد^۱، لذا با خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی شرکت طبق قانون مالیاتهای مستقیم این اقلام مشمول نرخ ۲۲/۵ درصد می‌باشند (کرمی، ۱۳۸۲). بنابراین به منظور آزمون فرضیه اول تحقیق مجموع مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی شرکت با مالیات قطعی شده آن در دوره مالی منتهی به ۱۳۸۰/۱۲/۲۹ مقایسه می‌شود.

قلمرو زمانی و مکانی تحقیق

از آن جا که روش تحقیق برای فرضیه‌های دوم و سوم به صورت پیمایشی و از طریق توزیع پرسشنامه است، لذا تعیین قلمرو زمانی تحقیق تنها در مورد فرضیه اول

۱- تبصره ۴ فصل سوم لایحه مالیاتی بر ارزش افزوده با عنوان «مأخذ، نرخ و نحوه محاسبه مالیات»

مصادق می‌یابد. هدف اصلی این فرضیه مقایسه میزان مالیات بر ارزش افزوده و مالیات قطعی شده شرکت‌های عضو بورس بهادار تهران در دوره مالی منتهی به ۱۳۸۰/۱۲/۲۹ است.

با ابلاغ قانون جدید مالیاتهای مستقیم در تاریخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۳ مقرر شد شرکت‌هایی که دوره مالی آنها ۱۳۸۰/۱۲/۲۹ و به بعد بود با عطف به این قانون مورد رسیدگی مالیاتی قرار گیرند. بنابراین تک نرخی شدن مالیاتها در قانون جدید مالیاتهای مستقیم تک نرخی بودن مالیات بر ارزش افزوده در لایحه مربوط، ایجاب می‌کرد سالهای قبل از ۱۳۸۰ و دوره‌های مالی بجز ۱۳۸۰/۱۲/۲۹ که مالیات قطعی شده در آنها با نرخهای صعودی تعیین می‌شد، از قلمرو زمانی تحقیق حذف گردد. این امر با هدف افزایش قابلیت مقایسه مالیاتها در دو نظام و افزایش قابلیت اتکای نتایج صورت گرفت.

از سوی دیگر، از آن جا که دسترسی به مالیات قطعی شده شرکت‌ها از ضروریات امکان پذیری آزمون فرضیه اول تحقیق می‌باشد و همچنین از آن جا که فرآیند قطعی شدن مالیات شرکت‌ها به ویژه شرکت‌های سهامی عام (که کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نیز از این دسته می‌باشند) همواره به دلیل عدم پذیرش مالیات تشخیصی کارشناسان مالیاتی توسط شرکت‌های مزبور و ارجاع پرونده به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی چندین سال به طول می‌انجامد، لذا اهمیت انتخاب یک قلمرو زمانی مناسب به گونه‌ای که تعداد اعضای جامعه آماری تحقیق را به دلیل در دسترس نبودن مالیات قطعی شده شرکت‌ها آنقدر محدود ننماید که نتایج قابلیت تعمیم خود را از دست بدهد، دوره مالی منتهی به ۱۳۸۰/۱۲/۲۹ را به عنوان گزینه مناسب برای قلمرو زمانی فرضیه اول تحقیق پیشنهاد نمود.

قلمرو مکانی فرضیه اول تحقیق، مجموعه شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و سازمان امور مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد.

جامعه آماری تحقیق

جامعه آماری فرضیه اول تحقیق «مجموعه شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» می‌باشند که دارای شرایط زیر می‌باشند:

- ۱- شرکت باید قبل از سال ۱۳۸۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد. این گزینش به سبب این است که کلیه شرکت‌های انتخابی تا سال ۱۳۸۰ حداقل یک سال فعالیت خود را در بورس بوده باشند (افزایش قابلیت مقایسه).
 - ۲- پایان سال مالی این شرکت باید پایان اسفندماه ۱۳۸۰ بوده و شرکت باید صورتهای مالی منتهی به ۱۳۸۰/۱۲/۲۹ به سازمان بورس تسلیم کرده باشد.
 - ۳- مالیات مربوط به سال ۱۳۸۰ این شرکت‌ها حداکثر تا پایان دوره مالی منتهی به ۱۳۸۲/۱۲/۲۹ قطعی شده باشد.
 - ۴- باید به صورتهای مالی شرکت (شامل یادداشتهای همراه) دسترسی لازم وجود داشته باشد.
 - ۵- این شرکت نباید جزء بخش واسطه‌گری‌های مالی فعال در بورس باشد. زیرا این بخش مشمول مالیاتهای تکلیفی است که هنگام دریافت سود توسط شرکت‌های پرداخت کننده سود، پرداخت می‌شود و خود مالیات جداگانه پرداخت نمی‌کند.
 - ۶- این شرکت‌ها نباید جزء شرکت‌های فعال در صنعت دارو، خدمات درمانی انسانی و دامی باشد. زیرا به موجب ماده ۱۲ لایحه مالیات بر ارزش افزوده با عنوان معافیتها این صنعت از مالیات بر ارزش افزوده معاف است.
- با توجه به شرایط فوق، تعداد جامعه آماری فرضیه اول تحقیق تعداد ۱۹۶ شرکت می‌باشد.
- جامعه آماری فرضیه دوم تحقیق عبارتست از: حسابداران، رؤسای حسابداری، مدیران مالی، کارشناسان مالی، کارشناسان حسابداری و تحلیلگران مالی که از این پس «کارشناسان مالی» نامیده می‌شوند.
- جامعه آماری فرضیه سوم تحقیق عبارتست از: کارشناسان ارشد مالیاتی، رؤسای گروه مالیاتی، رؤسای اداره مالیاتی و نمایندگان هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی که از این پس «کارشناسان مالیاتی» نامیده می‌شوند.
- تعداد اعضای جامعه آماری فرضیه دوم و سوم تحقیق به دلیل عدم دسترسی به کلیه اعضای جامعه آماری نامحدود است.

روش نمونه‌گیری و تعیین اندازه نمونه

با استفاده از فرمول تعیین حجم نمونه که در ادامه به آن اشاره خواهد شد، تعداد ۶۴ شرکت به عنوان شرکت‌های موردنظر جهت مطالعه انتخاب شدند و از آن جا که شرکت‌هایی که شاخصهای لازم برای مطالعه و بررسی بیشتر را دارند بین کلیه صنایع توزیع شده‌اند، بررسیها در این تحقیق به صنعت یا صنایع محدود نمی‌شود:

$$n = \frac{z^2 \alpha / 2pq}{d^2}, z = 1.96 \quad p = q = 0.5 \quad D = 10\%$$

با استفاده از فرمول فوق حجم نمونه آماری فرضیات دوم و سوم ۱۰۰ عدد می باشد.

چگونگی جمع‌آوری اطلاعات

جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز برای فرضیه اول تحقیق از طریق مراجعه به کتابخانه بورس اوراق بهادار تهران، استفاده از نرم‌افزارهای تدبیرپرداز، صحرا و بورس اوراق بهادار تهران و انتقال کلیه اطلاعات به صفحه گسترده اکسل صورت گرفته است.

به لحاظ این که روش تحقیق در فرضیه‌های دوم و سوم روش پیمایشی است، ابزار اصلی جمع‌آوری اطلاعات از طریق پرسشنامه است که برای هر یک از جوامع آماری دوم و سوم به صورت جداگانه طراحی و توزیع گردید.

پرسشنامه ۱ برای جامعه آماری دوم یعنی کارشناسان مالی و پرسشنامه ۲ برای جامعه آماری سوم یعنی کارشناسان مالیاتی طراحی شده است.

ابتدا با توجه به مطالعات و بررسیهای اولیه پرسشنامه‌ای مقدماتی بر اساس اهم مطالب مورد نظر و فرضیه‌های تحقیق به تفکیک برای هر دو جامعه آماری دوم و سوم تنظیم و به شرح ذیل توزیع و جمع‌آوری گردید:

آمار توزیع پرسشنامه‌های مقدماتی فرضیه‌های دوم و سوم

تعداد پرسشنامه		شماره سوالات کنترلی	تعداد سوالات		نوع پرسشنامه
برگشت شده و قابل استفاده	توزیع شده		اختصاصی	عمومی	
۱۷	۳۰	۸-۱۶-۱۹-۲۱-۲۲	۲۲	۵	۱
۲۶	۳۰	۱۶-۱۹-۲۲-۲۳-۲۸-۳۰	۳۱	۵	۲

ساختار سؤالات پرسشنامه‌ها در این تحقیق از نوع بسته بوده است و طراحی سؤالات به گونه‌ای صورت گرفته است که با بهره‌گیری از مقیاس پنج فاصله‌ای لیکرت (خیلی زیاد، زیاد، متوسط، کم و خیلی کم) اندازه‌گیری متغیرها تحقق یابد. در نهایت با جمع‌بندی نظرات پاسخ‌دهندگان و انجام اصلاحات لازم، ضمن اطمینان از روایی و پایایی، پرسشنامه‌های نهایی طراحی و توزیع گردید. اطلاعات مربوط به پرسشنامه‌های اصلی در جدول زیر ارائه شده است:

آمار توزیع پرسشنامه‌های مقدماتی فرضیه‌های دوم و سوم

شماره سؤالات کنترلی	تعداد پرسشنامه			تعداد سؤالات			نوع پرسشنامه
	قابل استفاده	برگشتی	توزیمی	کنترلی	تخصصی	عمومی	
۸-۱۶-۱۹-۲۱-۲۲	۱۰۳	۱۲۴	۱۷۱	۵	۲۲	۵	۱
۱۶-۱۹-۲۲-۲۳-۲۸	۱۲۳	۱۳۰	۱۶۷	۵	۳۱	۵	۲

لازم به ذکر است برای بالا بردن احتمال برگشت پرسشنامه‌های مورد نیاز، در جوامع آماری دوم و سوم به ترتیب حدود ۷۱ درصد و ۶۷ درصد بیشتر پرسشنامه توزیع شد و در نهایت به ترتیب ۱۰۳ و ۱۲۳ پرسشنامه از جامعه آماری دوم و سوم قابل استفاده گردید، در نتیجه خطای استاندارد در جامعه آماری دوم از ۱۰ درصد به ۹/۶۶ درصد و در جامعه سوم به ۸/۸۴ درصد کاهش یافت.

تعیین پایایی پرسشنامه

در این تحقیق برای سنجش پایایی پرسشنامه‌ها از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. بر پایه علم آمار، حد استاندارد و قابل قبول نتیجه حاصل از آزمون آلفای کرونباخ بر روی پاسخ پرسشنامه در حدود ۶۰ تا ۹۰ درصد است. این ضریب برای پرسشنامه جامعه آماری دوم تحقیق حدود ۷۵/۸۳ درصد و برای پرسشنامه جامعه آماری سوم تحقیق حدود ۹۰/۱۶ درصد محاسبه شده است.

H₁: بین درآمدهای مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و نظام مالیات بر مبنای روش فعلی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

برای به دست آوردن اطلاعات لازم جهت آزمون این فرضیه ۶۴ شرکت از طریق روش نمونه‌گیری ساده انتخاب شدند. سپس با در نظر گرفتن دو نرخ مالیاتی ۷٪ و ۱۰٪ میزان مالیات بر ارزش افزوده محاسبه شده و با مالیات قطعی شده شرکتهای عضو نمونه آماری تحقیق مقایسه شد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول با استفاده از روش برآورد فاصله اطمینان برای میانگین و با بهره‌گیری از اطلاعات شرکتهای نمونه نشان می‌دهد: میزان میانگین برآورد شده برای نرخ ۷ درصد برابر با $6/71-$ است که با فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای آن به صورت $(9/07 و 22/51-)$ می‌باشد. لذا می‌توان گفت بین درآمدهای مالیاتی در دو نظام مالیات بر ارزش افزوده با نرخ مالیاتی ۷ درصد و مالیات بر مبنای روش فعلی تفاوت معنی‌داری وجود ندارد. اما با اعمال نرخ ۱۰ درصد میانگین برآورد شده برابر با $47/62-$ و با فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای آن $(26/22 و 69/03-)$ می‌باشد. لذا می‌توان نتیجه گرفت بین درآمدهای مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده با نرخ مالیاتی ۱۰٪ و نظام مالیات بر مبنای روش فعلی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

آزمون فرضیه دوم:

H₁: استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث ارائه منصفانه صورتهای مالی

می‌شود.

برای به دست آوردن اطلاعات لازم جهت آزمون این فرضیه از پرسشنامه‌ای شامل ۲۲ سؤال که بین ۱۰۳ نفر از کارشناسان مالی توزیع شد، استفاده شده است. میزان میانگین برآورد شده برای این فرضیه برابر با $3/56$ می‌باشد که یک فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای این میانگین به صورت $(3/62 و 3/50)$ است. یعنی با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند باعث ارائه منصفانه صورتهای مالی شود.

آزمون مقایسه میانگین (T-Test)

$$\begin{cases} H_0 : M \leq 3 \\ H_1 : M > 3 \end{cases}$$

در آزمون مقایسه میانگین مشاهده می‌شود مقدار آماره آزمون برابر با $18/42$ است که در ناحیه رد H_0 قرار دارد. چون مقدار نمونه ($n > 30$) می‌باشد توزیع T تقریباً با توزیع Z نرمال برابر است و مقدار میانگین بزرگتر از ۳ بوده و فرضیه H_1 رد نمی‌شود. عدم رد فرضیه H_1 به معنای آن است که استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث ارائه منصفانه صورتهای مالی می‌شود.

آزمون دوجمله ای (binomial Test)

$$\begin{cases} H_0 : P \leq 0/5 \\ H_1 : P > 0/5 \end{cases}$$

نتایج آزمون دوجمله‌ای فرضیه دوم با توجه به این که مقدار احتمال (P-Value) برابر با صفر می‌باشد. پس فرضیه صفر به شدت رد می‌شود یعنی اکثریت قریب به اتفاق پاسخ‌دهندگان در راستای عدم رد فرضیه اظهار نظر کرده‌اند.

آزمون کا-اسکور (chi-square)

$$\begin{cases} H_0 : P_1 = P_2 = P_4 = P_5 \\ H_1 : \text{حداقل یک جفت از نسبت‌ها نابرابرند} \end{cases}$$

مقدار آماره آزمون برابر با $74/223$ می‌باشد که این مقدار در ناحیه رد H_0 قرار می‌گیرد پس فرضیه صفر رد می‌شود.

آزمون فرضیه سوم:

H_1 : استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث برقراری عدالت مالیاتی در جامعه می‌شود.

برای به دست آوردن اطلاعات لازم جهت آزمون این فرضیه از پرسشنامه‌ای شامل ۳۱ سؤال که بین ۱۲۳ نفر از کارشناسان مالیاتی توزیع شد، استفاده شده است.

میزان میانگین برآورد شده برای این فرضیه برابر با ۳/۷۴ می‌باشد که با یک فاصله اطمینان ۹۵ درصد به صورت (۳/۸۱ و ۳/۶۸) است. یعنی با این سطح اطمینان می‌توان ادعا نمود که استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند باعث برقراری عدالت مالیاتی در جامعه شود.

آزمون مقایسه میانگین (T-Test)

$$\begin{cases} H_0 : M \leq 3 \\ H_1 : M > 3 \end{cases}$$

در آزمون مقایسه میانگین مشاهده می‌شود مقدار آماره آزمون برابر با ۲۱/۴۶ می‌باشد که به وضوح این مقدار در ناحیه رد H_0 قرار می‌گیرد. یعنی استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث برقراری عدالت مالیاتی می‌شود.

آزمون دوجمله ای (binomial Test)

$$\begin{cases} H_0 : P \leq 0/5 \\ H_1 : P > 0/5 \end{cases}$$

نتایج آزمون دوجمله‌ای فرضیه سوم با توجه به این که مقدار احتمال (P-Value) برابر صفر می‌باشد. پس فرضیه صفر به شدت رد می‌شود. یعنی اکثریت قریب به اتفاق پاسخ‌دهندگان در راستای عدم رد فرضیه اظهار نظر کرده‌اند.

آزمون کا-اسکور (chi-square)

$$\begin{cases} H_0 : P_1 = P_2 = P_4 = P_5 \\ H_1 : \text{حداقل یک جفت از نسبت‌ها نابرابرند} \end{cases}$$

مقدار آماره آزمون برابر با ۱۴۷/۰۸ می‌باشد که این مقدار در ناحیه رد H_0 قرار می‌گیرد پس فرضیه صفر رد می‌شود.

نتیجه‌گیری:

۱- سالهاست که بحث مالیات بر ارزش افزوده در محافل اقتصادی ایران مطرح است و همواره هدف از استقرار این نظام افزایش درآمدهای مالیاتی، کاهش اتکای دولت به منبع درآمدی حاصل از نفت، کاهش کسری بودجه و یافتن یک منبع درآمدی با ثبات عنوان شده است. در این تحقیق به دنبال یافتن پاسخی برای ضرورت استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده با ارائه فرضیه اول یعنی تغییر درآمدهای مالیاتی دولت با اجرای این نظام آزمون گردید و مشخص شد با اعمال یک نرخ مالیاتی ۷ درصدی، میزان درآمدهای مالیاتی دولت نسبت به آنچه اکنون بر اساس تعیین درآمد مشمول مالیات تعیین می‌شود در سطح ۹۵ درصد تفاوت معنی‌داری ندارد و برعکس با تحمیل هزینه‌های بسیار بالای رعایت و اجرای یک نظام مالیاتی جدید احتمالاً به کاهش خالص درآمدهای مالیاتی نسبت به وضعیت فعلی می‌انجامد. این در حالی است که اگر نظام مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۱۰ درصد اجرا شود، درآمدهای حاصل از آن بیشتر از درآمدهای نظام فعلی مالیاتی خواهد بود و با فرض این که میزان هزینه‌های رعایت و پیاده‌سازی این نظام جدید کمتر از درآمدهای حاصل از آن باشد (اصل هزینه- منفعت) و بتوان کلیه درآمدهای پیش‌بینی شده و بالقوه را وصول نمود، به نظر می‌رسد اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده اهداف فوق‌الذکر یعنی افزایش درآمدهای مالیاتی دولت را تأمین نماید.

۲- از آنجا که همواره از نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک نظام مترقی با مشارکت بیشتر شهروندان یاد می‌شود، لذا یکی از عوامل مهمی که می‌تواند در اجرای موفقیت‌آمیز این نظام نقش مؤثری داشته باشد و تحقق اهداف مورد نظر را میسر نماید، میزان آمادگی کارشناسان مالی به عنوان محاسبه‌کنندگان و پرداخت‌کنندگان مالیات بر ارزش افزوده، برای پذیرش این نظام و میزان آشنایی آنها با مفاهیم تئوری و عملی نظام مربوطه است. به دنبال بررسی ضرورت استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران فرضیه دوم تحقیق با هدف بررسی وجود تستر و ملزومات اجرایی کافی جهت استقرار این نظام از جنبه میزان آمادگی کارشناسان مالی برای پذیرش مالیات بر ارزش افزوده طراحی شد تا آزمون نماید آیا این نظام باعث ارائه منصفانه صورتهای مالی می‌شود. نتایج بیانگر آن است که از دیدگاه کارشناسان مالی استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث ارائه منصفانه صورتهای مالی می‌شود.

۳- از آنجا که برقراری عدالت مالیاتی از ویژگی‌های مهم یک نظام مالیاتی مطلوب محسوب می‌شود، لذا قبل از استقرار یک نظام مالیاتی جدید باید از عادلانه بودن آن از نظر تحمیل مساوی بار مالیاتی بر حسب توان مؤدیان، اطمینان معقولی حاصل کرد. نظام مالیات بر ارزش افزوده نیز در صورتی می‌تواند یک نظام مالیاتی کارا محسوب شود که اجرای آن به برقراری عدالت مالیاتی در جامعه بیانجامد. این امر باعث افزایش رفاه شهروندان و در نتیجه مشارکت بیشتر آنها در اجرای موفقیت‌آمیز این نظام خواهد بود. در این تحقیق به دنبال بررسی ضرورت استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران، فرضیه سوم تحقیق با هدف بررسی ویژگی عدالت مالیاتی این نظام از دیدگاه کارشناسان مالیاتی، طراحی و آزمون گردید. نتایج بیانگر آن است که از دیدگاه کارشناسان مالیاتی استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث برقراری عدالت مالیاتی در جامعه می‌شود.

۴- سایر نتایج حاکی از آن است که:

- ۸۳ درصد از کارشناسان مالی با مفهوم تئوری مالیات بر ارزش افزوده آشنایی دارند و این نسبت برای کارشناسان مالیاتی ۹۵ درصد بود.
- آشنایی قالب کارشناسان مالی و مالیاتی با مفهوم مالیات بر ارزش افزوده از طریق روزنامه، مجلات، کتب علمی و دانشگاهی حاصل شده است و دوره‌های آموزش ضمن خدمت در رده‌های بعدی قرار دارد.
- تنها ۲۵ درصد از آزمون‌شوندگان بازپرداخت مالیات اضافی به شرکتها توسط سازمان امور مالیاتی را محتمل می‌دانند و این نسبت برای کارشناسان مالیاتی ۴۴/۷ درصد است.

علیرغم تبلیغات سازمان امور مالیاتی در خصوص استرداد مالیات اضافی، شرکتها هنوز اعتماد لازم بین مؤدیان و دستگاه اخذ مالیات ایجاد نشده است و باید در این خصوص تلاشهای بیشتری صورت گیرد تا مؤدیان به واسطه این عدم اعتماد پرداخت مالیات حقه خود را به تعویق نیندازند و از این طریق درآمدهای مالیاتی وصولی دولت به پیش‌بینی نزدیک‌تر شود. این امر باعث افزایش قابلیت اتکا به درآمدهای مالیاتی خواهد شد که یکی از اصول اساسی و اهداف مهم استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده است. از طرف دیگر ۸۶ درصد از کارشناسان مالیاتی بیش از ۱۰ سال سابقه کار در

مسئولیت‌های مختلف کارشناسی ارشد مالیاتی و رئیس گروه مالیاتی را دارند، لذا این نتیجه قابلیت اتکای زیادی داشته و نشان می‌دهد که هنوز مکانیزم‌های اجرایی لازم در خصوص بازپرداخت مالیات اضافی به شرکتها وجود ندارد و یا به درستی به مرحله اجرا در نیامده است.

بدیهی است ایجاد اعتماد متقابل بین مؤدیان و سازمان اخذ مالیات اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را تسهیل و تسریع نموده و درآمدهای مالیاتی دولت را افزایش می‌دهد.

- ۳۷ درصد از کارشناسان مالی بر این باورند که پرداخت مالیات در بهبود شرایط فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی مؤثر است در حالیکه تنها ۲۱/۹ درصد از کارشناسان مالیاتی اجرای مالیات بر ارزش افزوده را در شرایط فعلی اقتصاد کشور مناسب می‌دانند.
- و بالاخره ۶۳ درصد از آزمون شوندگان کارشناسان مالی معتقدند که اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث افزایش تورم در جامعه می‌شود. مطالعات نشان می‌دهد که در موارد نادر نظام مالیات بر ارزش افزوده باعث افزایش قیمت‌ها و ایجاد تورم در کوتاه مدت می‌شود که تحقق این امر تا حد بسیاری به انتظارات تورمی افراد بستگی دارد. یعنی اگر افراد انتظار داشته باشند با استقرار این نظام قیمت‌ها افزایش یابد، خود به افزایش قیمت‌ها می‌پردازند و تورم ایجاد خواهد شد. بنابراین ایجاد درک صحیح و منطقی برای شهروندان در این خصوص نقش بسزایی در عدم افزایش قیمت‌ها و تحقق اهداف مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند داشته باشد.

پیشنهادها:

۱- اگر چه مفهوم مالیات بر ارزش افزوده در ایران از نظر تئوری مفهوم جدیدی نمی‌باشد اما هنوز بسیار اندکند افرادی که درباره این نظام مالیاتی اطلاعات لازم و کافی دارند. حال که قرار است با استقرار یک نظام مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران و با هدف کاراتر کردن نظام مالیاتی کشور، به سوی یک اقتصاد رشد یافته و افزایش رفاه شهروندان گام برداریم، بهتر است به گونه‌ای برنامه‌ریزی کنیم که مجبور نشویم همین درآمدهای اندک مالیاتی را صرف اجرای نظامی کنیم که هنوز شرایط اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جامعه آمادگی پذیرش آن را ندارد.

۲- گسترش فرهنگ پرداخت مالیات از طریق ارائه جلسات آموزشی، همایشها و حتی آموزش از طریق رسانه‌های گروهی می‌تواند احتمال اجرای موفقیت‌آمیز نظام مالیات بر ارزش افزوده را که یک طرح ملی است افزایش دهد.

۳- در خصوص نرخ ۷ درصدی در لایحه پیشنهادی نظام مالیات بر ارزش افزوده باید تجدیدنظر اساسی صورت گیرد تا با اجرای مالیات بر ارزش افزوده و افزایش درآمدهای مالیاتی حداقل بتوان هزینه‌های اولیه حاصل از اجرای آن را پوشش داد. در غیر اینصورت استقرار این نظام نه تنها کشور را به سوی توسعه سوق نخواهد داد بلکه باعث عقب‌ماندگی و افزایش فرارهای مالیاتی و در نتیجه کاهش رفاه شهروندان خواهد شد.

محدودیت‌های تحقیق:

- ۱- عدم افشای برخی از اطلاعات مورد نیاز جهت مالیات بر ارزش افزوده در یادداشتهای همراه صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- ۲- فقدان یک استاندارد پذیرفته شده در زمینه نحوه بهینه صورت ارزش افزوده اقتصادی و بنابراین احتمال تفاوت محاسبه ارزش افزوده نسبت به تحقیقات مشابه.
- ۳- عدم وجود یک آیین‌نامه اجرایی شفاف در خصوص ماهیت اقلامی که مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌شوند و نحوه برخورد با آنها به دلیل عدم وجود یک تجربه عملی در اجرای مالیات بر ارزش افزوده.
- ۴- عدم امکان دسترسی به میزان مالیات قطعی شده برخی از شرکتهای پذیرفته شده در بورس.

منابع و مأخذ

منابع فارسی

- ۱- آقای محمد، الله و اکبر کمیجانی؛ مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی؛ فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، پاییز ۸۰.
- ۲- تجلی، آیت‌الله؛ تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده؛ مجله تازه‌های اقتصاد؛ شماره ۸۲؛ سال ۱۳۷۷.
- ۳- تقی‌نژاد عمران، محمد و علی‌اصغر شایانی؛ سیاست‌گذاری و اصلاح نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه؛ مجله مالیات؛ شماره اول؛ فروردین ۷۲.
- ۴- جعفری صمیمی، احمد و حسن صالح نژاد؛ جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکتها و تأثیر آن در بودجه دولت در ایران؛ فصلنامه بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۶ و ۲۷؛ زمستان ۷۷ و بهار ۷۸.
- ۵- خسروانی، علی؛ بررسی تحلیلی مالیات بر ارزش افزوده و نقش اطلاعات حسابداری در آن؛ پایان‌نامه کارشناسی ارشد در رشته حسابداری؛ مؤسسه عالی بانکداری ایران؛ بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران؛ زمستان ۱۳۸۲.
- ۶- درآمد‌های مالیاتی؛ روزنامه همشهری، ۱۳/۴/۸۲.
- ۷- شهرباری، علی‌اکبر؛ بررسی محتوای اطلاعاتی ارزش افزوده در مقایسه با سود و وجوه نقد حاصل از عملیات؛ پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری؛ دانشگاه آزاد اسلامی؛ سال ۱۳۸۱.
- ۸- صیامی نمینی، سیما؛ درآمدی بر مالیات بر ارزش افزوده: نگاهی تازه؛ تهران: عصر تدبیر؛ ۱۳۸۲.
- ۹- عباسی، صدرالله؛ علل عدم اتکاء بانکهای تجاری به صورتهای مالی واحدهای اقتصادی در اعطای تسهیلات؛ پایان‌نامه کارشناسی ارشد در رشته حسابداری؛ دانشگاه علامه طباطبایی دانشکده حسابداری و مدیریت؛ تیر ۱۳۸۰.
- ۱۰- فرقاندوست حقیقی، کامبیز و بهمن بنی‌مهد؛ ارزش صورت ارزش افزوده؛ تهران: ماهنامه حسابدار شماره ۱۴۸؛ تیرماه ۱۳۸۱.
- ۱۱- کرمی، غلامرضا؛ مجموعه قوانین مالیاتی؛ تهران: شایورد؛ ۱۳۸۲.

۱۲- کمیجانی اکبر و فریبا فهیم یحیایی؛ *تحلیلی بر ترکیب مالیاتها و برآورد ظرفیت مالیات ایران*؛ مجله علمی و پژوهشی اقتصاد و مدیریت؛ شماره ۸ و ۹؛ بهار و تابستان ۷۰.

۱۳- نادران، الیاس؛ *مالیات بر ارزش افزوده، روشها و آثار*؛ فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی؛ سال اول، شماره اول، تابستان ۸۰.

۱۴- وقوعی، هاترا؛ *تغییرات توزیع درآمد در اثر اعمال مالیات بر ارزش افزوده*؛ پایان نامه کارشناسی ارشد اقتصاد نظری؛ دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی؛ سال ۸۱.

منابع لاتین

- 1- Anes, Alice; "VAT UP TO BAT"; Traditions Online; February 2003.
- 2- Brooks, John and Andrew Copp, "How to Live with VAT", (Third Edition), McGRAW HILL Book Company (UK) Limited, 1989,1,7.
- 3- Meek, Gray K. and Sidney J. Gray; "The Value Added Statement:An Innovation for U.S. Companies?" Accounting Horizons; June 1988.
- 4- Mook, Laurie, Jack Quarter and Betty Jane Richmond; "Expanded Value Added Statement"; Canadian Co- operative Association; April 2003.
- 5- Murphy, John "The Impact of a value – added Tax on cash flow of corporations , Florida Atlantic University/ Ph.d/ 1991.
- 6- Price, Charles E., and Thomas M. Porcano. "The Value-Added Tax." Journal of Accountancy (October 1992): 44-48.
- 7- Wade John "The role of the value – added Tax in international trade" Purdue University/ Ph.d/ 1982.
- 8- Wells, Steve Carroll; "An empirical study of the effects of value – added tax form on revenue volatility". UMI Dissertation Services; 1994.
- 9- Whitsitt, William F.; "The value – added tax in the United States: A policy window model examination of regressivity as a policy agenda impediment (Tax Policy, Policy Formulation)"; The Goarge Washington University; 1991; p.333.

