

فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسی‌های حسابداری»

سال دوم - شماره ۶ و ۷ - زمستان ۱۳۷۲ و بهار ۱۳۷۳

ص ص ۱۲۷ - ۹۵

صورت ارزش افزوده و کاربرد آن در پرداخت مالیات

محمد رضا عباس زاده

مقدمه

عملکرد و رویه‌های حسابداری طی قرون متمادی تغییرات قابل ملاحظه‌ای داشته است و از ثبت نسبتاً ساده در دوران باستان، تا سیستم‌های حسابداری کامپیوتری و پیچیده امروزی تکامل یافته است. اما در جریان این تغییرات و تحولات هدف نهایی حسابداری که همانا تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان است بدون تغییر باقی مانده است.

استفاده‌کنندگان برون سازمانی از اطلاعات مالی، که گروه‌های ذی‌نفع زیادی را دربر می‌گیرد نیازهای اطلاعاتی خود را در چارچوب صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای پیوست آن مرتفع می‌سازند. گزارشگری مالی برون سازمانی همیشه در صدد آن بوده، روشهایی را ابداع نماید تا خواسته‌های این گروه از استفاده‌کنندگان را تأمین نموده و جامه عمل بپوشاند. امروزه در زمره صورتهای مالی اساسی در برخی از کشورهای توسعه یافته اقتصادی صورتی

به نام صورت ارزش افزوده^۱ تهیه می‌گردد که اطلاعات با ارزشی را در اختیار استفاده‌کنندگان برون سازمانی قرار می‌دهد.

در مفهوم اقتصادی ارزش افزوده مبلغی است که به ارزش یک محصول در یک مرحله تولیدی اضافه می‌شود. بنا به تعریفی دیگر ارزش افزوده عبارت است از تفاوت بین درآمد ناخالص عاید شده توسط یک فرد حقیقی یا حقوقی از محل فروش کالا یا ارائه خدمات، با مبالغ پرداخت شده برای خرید مواد اولیه و بهای خدماتی که از سوی دیگران به او عرضه شده است. در حسابداری این افزایش ارزش اندازه‌گیری و از طریق صورت ارزش افزوده گزارش می‌گردد.

هدف اساسی و نهائی هر طرح سرمایه‌گذاری از دیدگاه جامعه، افزایش هر چه بیشتر درآمد ملی است، انعکاس درآمد ملی در سطح واحدهای اقتصادی ارزش افزوده آن است و سیستمی که می‌تواند این ارزش افزوده را دقیقتر محاسبه کند همان سیستم اطلاعاتی حسابداری است. پیشرفت اقتصادی و اجتماعی و تحقق هدفهای مورد نظر، مستلزم تخصیص مناسب منابع محدود مانند نیروی کار، مدیریت، سرمایه، ارز، منابع طبیعی و نظایر آن است. بکارگیری منابع محدود در جهت تحقق یک هدف خاص، موجب عدم دسترسی به این منابع در دیگر موارد می‌شود. بنابراین استفاده منطقی و ثمربخش از منابع، امکان پیگیری هدفهای بیشتری را فراهم می‌کند.

یکی از سیاستهایی که باعث خواهد شد تا منابع محدود در جهت افزایش درآمد ملی و هدفهای توسعه اقتصادی قرار گیرد، بکارگیری «سیاستهای مالیاتی» می‌باشد. از این رو در این تحقیق سعی شده تا ضمن طرح محتوی و مبانی تئوری صورت ارزش افزوده، با استفاده از آن، کارائی سیستم مالیاتی در راستای اهداف توسعه اقتصادی مورد سنجش قرار گیرد.

هدف تحقیق

مالیات یکی از مسائل مهم اقتصادی هر جامعه است. قوانین مالیاتی از جمله قوانین مادر

در زمینه‌های اقتصادی محسوب شده و شاید مهمترین رکن اعمال سیاستهای اقتصادی دولت است و همگان در حساسیت این امر اتفاق نظر دارند. در پی به اجراء گذاشتن یک سیستم مالیاتی هدفهای زیادی نهفته است از جمله می‌توان هدفهایی همچون: ۱) محدود نمودن مصرف خصوصی و انتقال منابع از مصرف به سرمایه‌گذاری، ۲) افزایش پس‌انداز و سرمایه‌گذاری کردن، ۳) انتقال منابع از عموم مردم به دولت به منظور امر سرمایه‌گذاری در احداث واحدهای اقتصادی و اجتماعی، ۴) اصلاح روند سرمایه‌گذاری، ۵) کاهش نابرابریهای اقتصادی در میان توده‌های مردم ۶) ایجاد مازاد اقتصادی،^۱ را نام برد.

به منظور پی بردن به اینکه آیا هدفهای استقرار نظام مالیاتی در جامعه ما نمود عینی پیدا نموده یا خیر فرضیه‌ای اینچنین «هر واحد اقتصادی که دارای ارزش افزوده بیشتری می‌باشد، مالیات بیشتری نیز پرداخت می‌کند» مطرح و از طریق نمونه‌گیری آماری نسبت به صحت یا عدم صحت فرضیه فوق اظهار نظر می‌شود.

به عبارتی در این تحقیق فرض شده که سیاستهای مالیاتی هماهنگ با روند توسعه اقتصادی کشور نمی‌باشند. علاوه بر این در تحقیق سعی خواهد شد که مبانی تئوری و محتوی گزارش مالی جدیدی تحت عنوان «صورت ارزش افزوده» که امروزه در زمره صورتهای مالی اساسی در برخی از کشورهای توسعه یافته اقتصادی و بویژه انگلستان تهیه می‌گردد به جامعه حرفه‌ای (حسابداران و حسابرسان) و کلیه استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی معرفی گردد.

صورت ارزش افزوده - تاریخچه و مطالعات انجام شده

همانطور که ذکر گردید در مفهوم اقتصادی ارزش افزوده مبلغی است که به ارزش یک محصول در یک مرحله تولیدی اضافه می‌شود. این یک مفهوم جدید نیست بلکه برای اولین بار در اواخر قرن ۱۸ توسط اقتصاددانان به منظور اندازه‌گیری خالص عایدات شرکتها بکار گرفته شده است. در سال ۱۹۰۷ از طریق آمارگیری از تولیدات کشور بریتانیا، اطلاعاتی در

۱- دکتر مرتضی قره‌باغیان، «اقتصاد رشد و توسعه»، جلد دوم، «نقش سیاستهای مالی در توسعه اقتصادی»، نشر نی، تهران ۱۳۷۱، صفحه ۶۰۵-۶۰۰.

این زمینه جمع‌آوری گردید. در سال ۱۹۷۰ برای اولین بار این طرز تفکر که ارزش افزوده و صورت تهیه شده در خصوص آن می‌تواند یکی از راه‌های ارائه اطلاعات مالی باشد بوجود آمد و تعداد قابل توجهی از شرکتها به انتشار شکل ساده‌ای از صورت ارزش افزوده پرداختند. طبق تحقیقی که اخیراً از شرکتهای انگلیسی بعمل آمده در حال حاضر اکثر شرکتها این صورت را تهیه کرده و از «فروش» به عنوان در دسترس‌ترین ملاک اندازه‌گیری ارزش افزوده استفاده می‌کنند.

مفهوم و محتوی صورت ارزش افزوده

اندازه‌گیری اقتصادی ارزش افزوده از مفهوم خاص آن متمایز است. یک تعریف از صورت ارزش افزوده این است که این صورت نشان دهنده تفاضل درآمد حاصل از فروش کالا یا خدمات با مواد و خدمات خریداری شده می‌باشد. این یک تعریف بسیار ساده بوده و با مفهوم اولیه آن مطابقت می‌کند و توسط اقتصاددانان و مدیران تولید به منظور گزارشگری درون سازمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد. اگر بخواهیم صورت ارزش افزوده را برای مقاصد گزارشگری برون سازمانی تهیه کنیم، در سطحی بالاتر تعیین کننده ارتباط خاص جهت توزیع ارزش افزوده ایجاد شده بین گروه‌های ذی‌نفع خواهد بود. این گروه‌های ذی‌نفع عبارتند از: نیروی کار، سهامداران، تأمین کنندگان سرمایه و دولت.

در صورت ارزش افزوده این مسأله اصلی که ثروت به وسیله سه عامل اساسی یعنی زمین، کار و سرمایه ایجاد می‌گردد و این عوامل برای تولید یک کالا مورد نیاز می‌باشند مورد توجه قرار می‌گیرد.

برای آنکه مفهوم ارزش افزوده و نحوه محاسبه آن نشان داده شود با ذکر مثالی این موضوع تشریح می‌شود.^۱

۱- مثال فوق‌الذکر از کتاب زیر اقتباس شده است:

محمد طیبیان، «اقتصاد کلان»، مرکز مدارک اقتصادی سازمان برنامه و بودجه، تهران

۱۳۶۵، صفحه ۲۴-۲۵.

یک نظام اقتصادی بسیار ساده را تصور نمائید که در آن فقط ۱۰۰۰ کیلوگرم گندم به ارزش هر کیلو ۵۰ ریال تولید می‌شود. ارزش تولیدات این نظام اقتصادی ۵۰۰۰۰ ریال است. حال اگر تصور کنیم که همین مقدار گندم مراحل تولیدی دیگری را نیز طی می‌کند، لازم است ارزش تولید مراحل بعدی نیز به نوعی به حساب آید. مثلاً فرض کنید این مقدار گندم در یک آسیاب تبدیل به آرد شده است و هر کیلو آرد به مبلغ ۸۰ ریال به فروش رسیده و سپس در یک نانوائی تبدیل به ۱۰۰۰۰۰ ریال نان شود و نان به عنوان کالای نهائی مورد مصرف قرار گیرد. سؤالی که مطرح می‌شود این است که ارزش تولیدات این جامعه مفروض چقدر است؟ اگر بخواهیم ارزش محصولات را در مراحل مختلف (گندم، آرد، نان) با یکدیگر جمع کنیم، رقم ۲۳۰۰۰۰ ریال می‌شود. ارزش آرد دربرگیرنده ۵۰۰۰۰ ریال ارزش گندم بوده و ۱۰۰۰۰۰ ریال ارزش نان تولیدی نیز شامل ارزش آرد و در نتیجه گندم است. بنابراین در چنین جمع‌بندی به خاطر دوباره شماری (و یا چند باره شماری) ارزش کل محصول جامعه بیش از میزان واقعی به حساب می‌آید.

علت دوباره شماری این است که فعالیتهای اقتصادی به صورت زنجیره‌ای انجام می‌گیرد. مثلاً سنگ آهن در یک مرحله تولیدی تبدیل به چدن شده، چدن در مرحله تولیدی دیگر به فولاد و فولاد به فولادهای مخصوص تبدیل می‌شود. فولاد مخصوص در مراحل دیگر تبدیل به مثلاً شاسی اتومبیل شده و شاسی با سایر قطعات در مرحله تولید نهائی به اتومبیل تبدیل می‌گردد. حال اگر هر مرحله تولیدی توسط یک کارخانه یا یک واحد جداگانه انجام پذیرد، ارزش تولید معدن معادل ارزش مقدار سنگ آهنی است که استخراج کرده است و ارزش تولید چدن توسط ذوب آهن شامل ارزش سنگ آهن نیز هست، و به همین ترتیب فولاد دربرگیرنده ارزش چدن و در نتیجه سنگ آهن نیز خواهد بود و سرانجام اتومبیل دربرگیرنده ارزش کالاهای واسطه‌ای و نیم ساخته قبلی خود می‌شود. بدینگونه می‌بینیم که جمع کردن ارزش تولید مراحل مختلف تولیدی سبب می‌شود که ارزش سنگ آهن را به دفعات به حساب آوریم. برای جلوگیری از بروز این مشکل در سنجش تولید یک نظام اقتصادی از مفهوم «ارزش افزوده» استفاده می‌کنیم.

اگر ارزش افزوده کشاورزی را در مثال قبل ۵۰۰۰۰ ریال تصور کنیم، ارزش افزوده

آسیاب $30000 = 50000 - 80000$ ریال و ارزش افزوده نانوایی معادل $20000 = 80000 - 100000$ ریال می‌شود. به این ترتیب جمع ارزش افزوده فعالیت‌های تولیدی مورد نظر برابر $50000 + 30000 + 20000 = 100000$ ریال است. این شاخص یعنی حاصل جمع ارزش افزوده فعالیت‌های مختلف، بعنوان شاخص مناسب ارائه عملکرد یک نظام اقتصادی می‌تواند بکار رود.

ارزش افزوده فعالیت‌های اقتصادی معمولاً با دو روش قابل محاسبه است. یک روش عبارت است از تفریق کالاهای واسطه‌ای مورد استفاده در تولید یک کالا از ارزش محصول تولید شده، یعنی همان روشی که در مثال ساده یاد شده مورد استفاده قرار گرفت. روش دیگر، محاسبه ارزش افزوده از طریق محاسبه مبلغ پرداختی به عوامل تولید است. همانطور که گفته شد عوامل تولید نیز عبارتند از کارگر، سرمایه (ساختمان و ماشین‌آلات) و زمین، پرداختی به این عوامل نیز به صورت مزد، حقوق، سود و اجاره انجام می‌پذیرد. مثلاً در مثال بالا دیدیم که اگر ارزش آرد تولید شده توسط آسیاب را 80000 ریال تصور کنیم، از این مقدار 50000 ریال برای خرید گندم، که در اینجا به عنوان کالای واسطه‌ای محسوب می‌شود، پرداخت شده و در نتیجه ارزش افزوده آسیاب معادل 30000 ریال است. این ارزش افزوده طبعاً به صورت مزد و حقوق به کارگران و نیز به صورت اجاره، هزینه استهلاک ... و سرانجام سود به صاحبان عوامل مختلف تولید پرداخت می‌شود؛ بنابراین این از طریق جمع پرداختی به عوامل تولید در یک مرحله تولیدی یا واحد تولیدی نیز می‌توان ارزش افزوده آن مرحله تولیدی را محاسبه کرد.^۱

برای روشنتر شدن مسأله، به یک مثال فرضی دیگر توجه می‌کنیم. فرض کنید سه واحد تولیدی مختلف در یک نظام اقتصادی وجود دارد که یکی سنگ معدن آهن استخراج می‌کند و آن را به واحد ذوب آهن می‌فروشد. واحد ذوب آهن نیز چدن تولید می‌کند و آن را به منظور تولید فولاد به یک واحد تولیدی دیگر می‌فروشد. صورت درآمد و هزینه این سه واحد به

۱- محمد طبیبیان، «اقتصاد کلان»، مرکز مدارک اقتصادی سازمان برنامه و بودجه، تهران

ترتیب زیر در جداول شماره ۱ و ۲ و ۳ در نظر گرفته می شود:

دریافتها (ریال)		پرداختها (ریال)	
فروش - سنگ آهن	۱۰۰۰۰۰	هزینه مواد واسطه‌ای و اولیه	.....
		مزد و حقوق	۱۰۰۰۰
		اجاره	۲۰۰۰۰
		هزینه استهلاك	۵۰۰۰۰
		سایر هزینه‌ها	.....
		سود ویژه	۲۰۰۰۰
	۱۰۰۰۰۰		۱۰۰۰۰۰

جدول شماره ۱ - واحد استخراج سنگ معدن آهن

مأخذ: محمد طیبیان، اقتصاد کلان، مرکز مدارک اقتصادی سازمان برنامه و بودجه، تهران ۱۳۶۷، صفحه ۲۳

دریافتها (ریال)		پرداختها (ریال)	
فروش چدن	۲۵۰۰۰۰	هزینه مواد اولیه و واسطه‌ای	۱۰۰۰۰
		هزینه خرید سنگ آهن	.....
		سایر مواد اولیه و واسطه‌ای	.....
		مزد و حقوق	۲۰۰۰۰
		اجاره	۳۰۰۰۰
		استهلاك	۸۰۰۰۰
		سایر هزینه‌ها	.....
		سود ویژه	۲۰۰۰۰
	۲۵۰۰۰۰		۲۵۰۰۰۰

جدول شماره ۲ - واحد ذوب آهن

مأخذ: محمد طیبیان، اقتصاد کلان، مرکز مدارک اقتصادی سازمان برنامه و بودجه، تهران ۱۳۶۷، صفحه ۲۳

دریافتها (ریال)		پرداختها (ریال)	
۳۰۰۰۰۰	فروش فولاد	۲۵۰۰۰۰	هزینه مواد اولیه و واسطه‌ای: هزینه خرید چدن هزینه سایر مواد اولیه و واسطه‌ای
		۲۵۰۰۰	مزد و حقوق
		۵۰۰۰	اجاره
		۱۰۰۰۰	استهلاک
		۱۰۰۰۰	سایر هزینه‌ها سود ویژه
۳۰۰۰۰۰		۳۰۰۰۰۰	

جدول شماره ۳ - واحد تولید فولاد

ماخذ: محمد طیبیان، اقتصاد کلان، مرکز مدارک اقتصادی سازمان برنامه و بودجه، تهران ۱۳۶۷، صفحه ۲۴

لازم به تأکید است که مثال فوق برای بیان مفهوم «ارزش افزوده» و مبانی محاسبه‌های آن ارائه شده و بنابر این در تدوین این مثال فرضهای ساده‌کننده‌ای مورد استفاده قرار گرفته است. مثلاً همه هزینه‌های یک مؤسسه تولیدی (مانند هزینه سوخت، برق و آب و ...) در نظر گرفته نشده و در مقابل آن چند نقطه قرار گرفته است همچنین فرض شده است که هر واحد تولیدی محصول خود را کلاً به عنوان مواد اولیه و واسطه‌ای واحد تولیدی دیگر ارائه می‌کند. این فرض نیز برای نشان دادن ارتباط بین واحدهای تولیدی مختلف اتخاذ گردیده است. البته روابط بین رشته‌های مختلف فعالیت اقتصادی به مراتب پیچیده‌تر از مثال بالاست.

ارزش افزوده فعالیت‌های یاد شده را نیز از دو روشی که قبلاً اشاره شد می‌توان تعیین کرد. یعنی از طریق کسر کردن هزینه مواد و کالاهای واسطه‌ای از ارزش محصولات هر واحد تولیدی که در این صورت ارزش افزوده سه واحد تولیدی مورد نظر به ترتیب ۱۰۰۰۰۰، ۱۵۰۰۰۰ و ۵۰۰۰۰ ریال تعیین می‌شود. همچنین در صورتی که از طریق محاسبه پرداختی

به عوامل تولید نیز ارزش افزوده را حساب کنیم، ارزش افزوده واحد تولیدی اول برابر با:

$$۱۰۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰۰ + ۵۰۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰۰ = ۱۰۰۰۰۰۰$$

ارزش افزوده واحد تولیدی دوم برابر با:

$$۲۰۰۰۰۰ + ۳۰۰۰۰۰ + ۸۰۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰۰ = ۱۵۰۰۰۰۰$$

و برای واحد تولیدی سوم برابر با:

$$۲۵۰۰۰۰ + ۵۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰ = ۵۰۰۰۰۰$$

محاسبه می‌شود. بنابر این محاسبه ارزش افزوده از هر دو روش نتایج مشابهی به دست می‌دهد. بدین ترتیب در صورت ارزش افزوده هر دو رویه بدست آوردن ارزش افزوده نمایش داده می‌شود. رقمی که بدین صورت بدست می‌آید رقمی برابر و متوازن خواهد بود.

شکل و نحوه ارائه صورت ارزش افزوده عمدتاً به صورت زیر می‌باشد:

xx	فروش:
(xx)	کسر می‌شود: بهای تمام شده کالا و خدمات خریداری شده
xx	ارزش افزوده
xx	به شرح زیر بکار رفته:
xx	پرداخت به کارکنان (شامل بیمه، دستمزد و غیره)
xx	پرداخت به تأمین کنندگان سرمایه
xx	بهره و ام
xx	تقسیم سود بین سهامداران
xx	پرداخت به دولت - مالیات بر درآمد شرکت
xx	برای نگهداری و توسعه داراییها
xx	استهلاک
xx	سود تقسیم نشده
xx	ارزش افزوده
xx	

در خصوص انعکاس برخی از اقلام در صورت ارزش افزوده اختلاف نظرهایی وجود دارد از جمله:

- ۱- برخی استهلاك را به عنوان رقم کاهنده ارزش افزوده گزارش می‌کنند که این نحوه از نمایش صورت ارزش افزوده کمتر متداول و مرسوم می‌باشد.
 - ۲- اقلام غیر مترقبه مربوط به عملیات عادی مؤسسه نمی‌باشند، از آنجایی که ارزش افزوده صرفاً ناشی از جریان عادی فعالیت واحد تجاری است، پیشنهاد می‌گردد اقلام غیر مترقبه در طبقه بندی خاصی در صورتهای ارزش افزوده درج، بطوری که جداگانه قابل افشاء باشد.
 - ۳- درآمد حاصل از سرمایه گذاری، اجازه، حق الامتیاز و بهره را می‌توان در صورت ناچیز و کم اهمیت بودن با فروش تلفیق نمود اما در صورتی که این اقلام با اهمیت باشند باید همانند اقلام غیر مترقبه با آنها برخورد نموده و بطور جداگانه افشاء نمود.
- نحوه ارائه صورت ارزش افزوده با تأثیر اقلام فوق مجدداً در جدول شماره ۴ (صفحه بعد) ارائه می‌گردد.

مفهوم ارزش افزوده و مفهوم سود

سود یکی از قسمتهای تشکیل دهنده ارزش افزوده می‌باشد، در حقیقت سود جزئی از ارزش افزوده است. سود و ارزش افزوده در دو خصیصه کلی زیر مشترک می‌باشند:

- ۱- ارزش افزوده به بازار و محیط آن وابسته است یعنی قیمت تولیدات و خدمات ارائه شده از طرف شرکت در بازار تعیین و تثبیت می‌گردد این موضوع در مورد سود نیز مصداق دارد.
- ۲- ارزش افزوده در جریان دستیابی به افزایش ثروت که از افزایش بهای تولید ایجاد می‌شود بدست می‌آید و سود نیز همینطور.

تفاوتهای سود و ارزش افزوده را می‌توان به شرح زیر خلاصه نمود:

- ۱- صورت سود و زیانی که بطور مرسوم تهیه می‌شود کلیه درآمدها و عواید و همچنین هزینه‌ها و زیانها اعم از اینکه از عملیات عادی شرکت منتج شده باشد یا اینکه از حوادث و جریانات غیر عادی حاصل شده باشد را دربر می‌گیرد. اما هدف عمده صورت ارزش افزوده نمایش کوششهای معطوف شده به تولید که از منابع خود شرکت تأمین شده، می‌باشد که این

صورت ارزش افزوده
شرکت نمونه
برای سال ۱۳××

ریال	شرح
xx	فروش
(xx)	کسر می‌شود: بهای تمام شده کالا و خدمات خریداری شده
xx	ارزش افزوده عملیاتی شرکت
xx	اضافه می‌شود: درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
xx	سود (زیان) ناشی از اقلام غیر مترقبه
xx	ارزش افزوده قابل توزیع یا اندوخته کردن
xx	ارزش افزوده توزیع شده:
xx	به کارکنان (شامل بیمه، دستمزد و غیره)
xx	به تأمین‌کنندگان سرمایه:
xx	بهره‌وامهای دریافتی و اجاره
xx	توزیع سود سهام نقدی بین سهامداران
xx	به دولت:
xx	مالیات بر درآمد شرکت
xx	به منظور نگهداری و توسعه داراییها:
xx	استهلاک
xx	سود تقسیم نشده
xx	ارزش افزوده

ارزش به واسطه فروش تولیدات شرکت بدست خواهد آمد.

۲- اگر قبول کنیم که واحد اقتصادی به عنوان یک تیم در امر تولید شرکت می‌کند، گروه‌های متفاوتی در این واحد اقتصادی وجود دارند که از تشریک مساعی این گروه‌هاست که تولید انجام می‌شود و یکی از این گروه‌ها، سهامداران هستند و سود ثروتی است که در یک دوره مالی برای سهامداران ایجاد شده است. در مقابل ارزش افزوده عبارت است از ثروتی که بوسیله سعی و تلاش مشترک کارکنان، مدیریت، سهامداران و سایر افراد ذی‌نفع در یک شرکت ایجاد شده است و بین آنها به نحوی از انحاء توزیع گردیده است. این افراد یا گروه‌ها همانطور که قبلاً اشاره شد عبارتند از سهامداران، وام دهندگان، کارکنان، مدیران و دولت که اینها عرضه کننده سرمایه، کار و تسهیلات به شرکت هستند.

صورت ارزش افزوده‌ای که توسط حسابداری مالی تهیه می‌شود با ارزش افزوده در سطح حسابهای ملی تفاوتی دارد. ارزش افزوده در حسابهای ملی شامل اقلام ذیل است که معمولاً در حسابهای شرکت منعکس نمی‌شود:

(الف) سود موجودیها و کالای در جریان ساخت.

(ب) ارزش سرمایه‌ای کلیه اقلامی که به منظور کسب درآمد ساخته شده‌اند.

(ج) ارزش سرمایه‌ای دارائیهایی که مؤسسه برای استفاده خود ساخته است.

از سوی دیگر ارزش افزوده مؤسسه شامل اقلامی است که حسابهای ملی آن را منظور نمی‌کند:

(الف) تمام فعالیتهای مؤسسه که به خارج از کشور منتقل و یا انجام می‌شود. (روش

حسابهای ملی فقط تولید داخل کشور را محاسبه می‌کند.)

(ب) هزینه‌های دفتر مرکزی شرکت که لزوماً در حسابهای ملی منعکس نمی‌شود.

مفاهیم حسابداری ناظر بر صورت ارزش افزوده

در تهیه صورت ارزش افزوده مفاهیم اساسی حسابداری از جمله مفهوم تداوم فعالیت، مفهوم تطابق، مفهوم احتیاط، مفهوم ثبات رویه، مفهوم عینیت، مفهوم مربوط بودن و ... ناظر می‌باشد. به عنوان مثال؛ چنانچه شرایط حاکی از این باشد که فرض تداوم یا استمرار فعالیت دیگر مصداق ندارد یا نسبت به آن ابهام و تردید وجود دارد، گزارشگری مالی بر مبنای فرض

تداوم فعالیت ممکن است مناسب نباشد. خیلی خوش بینانه خواهد بود اگر تصور شود واحد تجاری در عین حالی که در صورت سود و زیان مستمراً زیان نشان می‌دهد بتواند به فعالیت خود ادامه دهد. ارائه صورت ارزش افزوده مثبت در واحد تجاری که بطور مطلق زیانده می‌باشد بی‌فایده خواهد بود.

در مفهوم تطابق، هزینه‌ها با درآمدها مطابقت داده شده و سهم مناسبی از هزینه‌های جاری در دوره جاری منعکس و گزارش می‌گردد و این عمل به صورت ارزش افزوده نیز تعمیم داده می‌شود. مبالغ گزارش شده در خصوص بهای تمام شده کالاها و خدمات از قبیل دستمزدها، بهره‌پرداختنی و ...، همه مبالغی هستند که به دوره اختصاص یافته‌اند نه مبالغی که بطور نقد ممکن است طی دوره توزیع شده باشند.

گروه‌های عمده استفاده‌کننده از صورت ارزش افزوده

سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه

صورتی که منافع سهامداران را طی یک دوره آشکار می‌کند معمولاً صورت سود و زیان است. صورت ارزش افزوده نشان‌دهنده منافع یک گروه کاری بزرگ می‌باشد و ممکن است به نسبت صورت سود و زیان برای سهامداران مطلوبیت نداشته باشد.

سرمایه‌گذاران ممکن است با نظر به صورت ارزش افزوده یک شرکت، نیروی انسانی در حال افزایش و سهم آن در ارزش افزوده را مشاهده نموده و در خصوص مخارج سرمایه‌گذاری مجدد تصمیم‌گیری نمایند. برخی دیگر ممکن است بر پرتفلیو Portfolio (سبد سرمایه‌گذاری) سرمایه‌گذاران توجه داشته و ترکیب پرداختها را در صورت ارزش افزوده جستجو نمایند. توجه به تخصیص ارزش افزوده به سود سهام و در جهت مقابل انباشته شدن آن جهت توسعه آتی مفید خواهد بود. این امر هم برای سرمایه‌گذاری که ممکن است به توزیع سود توجه داشته باشد (از قبیل مؤسساتی که از پرداخت مالیات معاف هستند) و هم برای اشخاصی که خواهان ابقاء نسبی توزیع سود می‌باشند (از قبیل مؤسساتی که مشمول نرخهای مالیات بر درآمد کل می‌باشند) مطلوبیت دارد.

اعتبار دهندگان بالمعل و بالقوه

این گروه از استفاده کنندگان از صورتهای مالی مؤسسات، به ارزش داراییها در هنگام انحلال و توانائی مؤسسه در ایجاد و جریان نقدی آتی مؤسسه توجه داشته به صورتی که این جریانات نقدی بتواند پرداخت بهره‌های آتی و پرداخت اصل وامهای اعطایی را تکافو نماید. برای این منظور ترازنامه و صورت جریانهای نقدی از صورت ارزش افزوده مفیدتر خواهند بود. استفاده این گروه از این صورت، احتمالاً لغو محدودیتهای در اعطای وام با توجه به سودهای گزارش شده و روند توزیع آن بین افرادی از قبیل نیروی انسانی، سهامداران و سایر گروههایی که در ارزش افزوده سهم هستند، خواهد بود.

کارکنان و اتحادیه‌های صنفی

برای اینکه افراد شاغل از تفاوت بین ارزش افزوده و سود آگاهی یابند نیازمند فراگیری مهارتهای حسابداری می‌باشند. تعداد اندکی از سهامداران گزارشها و صورتهای مالی سالیانه را درک می‌کنند اما منافعی که به دلیل اندک بودنشان محفوظ می‌ماند، اما گروه‌های پر قدرتی وجود دارند که این گزارشات را درک کرده و از آنها استفاده می‌کنند. نمونه‌هایی از این گروه‌ها مؤسسات سرمایه‌گذاری، مجلات و روزنامه‌نگاران مالی می‌باشند. نمایندگان اتحادیه‌های صنفی می‌توانند با آموزش اصول پایه‌ای حسابداری از صورت ارزش افزوده و اطلاعات منعکس در آن بهره‌برند.

اگر همه کارکنان در صنایع اتحادیه داشته باشند، این اتحادیه‌ها می‌توانند نسبت دستمزد به ارزش افزوده هر صنعت را با یکدیگر مقایسه نموده و سهم بیشتری برای اعضای اتحادیه در صورت ارزش افزوده درخواست نمایند. در مذاکرات سهم کردن نیروی کار در ارزش افزوده می‌توان ترکیب دستمزد و مزایای غیرنقدی را مورد بررسی قرار داد. بطور کلی مجامع کاری و اتحادیه‌ها از پرداخت مزایای غیرنقدی به کارکنان بیشتر از افزایش دستمزدها از سوی کارفرمایان حمایت می‌کنند. همچنین صورت ارزش افزوده می‌تواند به نسبت صورت سود و زیان و سود منعکس در آن برای بیکاریهای احتمالی آتی هشدار بهتری باشد.

عرضه کنندگان و مشتریان

یک عرضه کننده با بررسی صورت ارزش افزوده مشتریان خود قادر خواهد بود که تصمیم بگیرد قدرت بازرگانی در کدام شق از صورت ارزش افزوده قرار دارد. عرضه کننده می‌داند فروش او به مشتری چگونه است و اگر بخش بزرگی از مواد و کالاها واسطه‌ای در صورت ارزش افزوده افشاء گردد می‌توان به قدرت انحصاری عرضه کننده پی برد و در حالت عکس آن ممکن است عرضه کنندگان این واقعیت را دریابند که تمام فروش آنها به یک مشتری است در حالی که این فروش بخش کوچکی از خریدهای مشتری را تشکیل می‌دهد. یک مشتری همچنین قادر خواهد بود صورت ارزش افزوده را تجزیه و تحلیل نموده و با سنجش مقدار کالای خریداری شده از هر فروشنده میزان آسیب‌پذیری خود را به طریق مناسبی دریابد و امکان جایگزینی را بررسی نماید. ارزش افزوده شاخص بهتری از درآمد فروش برای وجه تمایز بین تولید کنندگان واقعی و آنهایی که تنها با خرید و مونتاژ کردن تولید می‌کنند می‌باشد.

دولت

دولت می‌تواند با استفاده از ارزش افزوده پتانسیل واقعی پیمانکاران و مدیران را در ایجاد انحصار کنترل نماید. همچنین با استفاده از صورتهای ارزش افزوده می‌توان درآمد ملی را محاسبه نمود و با استفاده از آن یک پیوستگی و یک چارچوبهٔ مدون ایجاد نمود. نفع حاصل از این روش افزایش آگاهی از کاربرد اقتصادی اطلاعات دقیق در خصوص اقتصاد کلان و آگاهی دقیقتر از کارائی ابزار سیاستگذاری اقتصادی می‌باشد. همچنین ارزش افزوده می‌تواند ملاک و معیاری مناسب برای انتخاب و تصمیم‌گیری روی طرح‌های سرمایه‌گذاری باشد و بر همین اساس می‌توان از بین صنایع موجود، صناعی را که دارای ارزش افزوده بالائی هستند مورد حمایت‌هایی از قبیل تخصیص ارز سوبسیددار، تشویق‌های صادراتی و حمایت‌های مالی دیگر قرار داد.

مزایای صورت ارزش افزوده

یکی از مزیت‌هایی که انتظار می‌رود از تهیه صورت ارزش افزوده حاصل شود تهیه و تدوین

یک طرح تولیدی بر مبنای ارزش افزوده می‌باشد. افزایش در منافع کارکنان و ارائه آن در صورت ارزش افزوده باعث خواهد شد که تمایل به تولید در کارکنان افزایش یابد. پرداخت بر اساس میزان کارایی، کارکنان را تشویق خواهد کرد سهم بیشتری را در ارزش افزوده بنا دریافت پاداش به دست آورده و سهم خود را نسبت به قبل بهبود بخشند.

یکی دیگر از مزیت‌های صورت ارزش افزوده این است که سهم کارکنان را در ارزش افزوده به طور مستقیم نشان داده تغییرات و روند آن را طی زمان مشخص می‌سازد. گسترش دانش کارکنان در خصوص ارزش افزوده، آنها را از این اعتقاد نادرست که کوشش‌های آنها صرف ثروتمند کردن سهامداران می‌شود بر حذر می‌داند. زیرا کارکنان به طور معمول ۷۰ درصد (یا در همین حدود) از ارزش افزوده یک شرکت را دریافت می‌دارند.

از دیگر مزیت‌های صورت ارزش افزوده این است که مستقیماً استفاده کنندگان را به سهم دولت در ارزش افزوده متوجه ساخته و روند آن را در طی دوره‌های زمانی آشکار می‌سازد. تعداد زیادی بر این عقیده‌اند که دولت فشار زیادی را بر صنایع خصوصاً صنایع تولیدی تحمیل می‌کند و این حقیقتی است که در صورت ارزش افزوده گزارش می‌گردد.

یک مزیت عمده صورت ارزش افزوده این است که برای کارکنان روشن می‌سازد که مالیات شرکت هزینه‌ای است که توان بالقوه سرمایه‌گذاری شرکت را کاهش می‌دهد و آنان را از این عقیده اشتباه که مالیات تنها بر سهامداران تحمیل می‌شود بر حذر می‌دارد.

یکی دیگر از مزیت‌های صورت ارزش افزوده این است که استفاده کنندگان را به طور مستقیم به سمت مبالغ تولید شده در شرکت که صرف سرمایه‌گذاری مجدد و توسعه دارایی‌های ثابت شده، مانند استهلاک و سود تقسیم شده سال، رهنمون می‌سازد. توجه به روند کاهشی این ارقام نسبت به ارزش افزوده در طی دوره‌های مختلف گویای این واقعیت خواهد بود که شرکت قادر به سرمایه‌گذاری مجدد با منافع داخلی خود نبوده و بالتسبب قابلیت رقابت را از دست خواهد داد.

دیگر از مزایای صورت ارزش افزوده این است که یک معیار و ملاک مناسب از اندازه و اهمیت شرکت تهیه می‌کند. معیارهای متفاوتی می‌تواند در این خصوص مورد استفاده قرار گیرد از قبیل درآمد حاصل از فروش و یا سرمایه‌بکار گرفته شده. اما برخی از این معیارها

می‌تواند گمراه‌کننده باشد. مثلاً اگر به حجم فروش توجه شود ممکن است این حجم بر اثر خرید کالاهای واسطه‌ای زیادی حجیم شده باشد و سرمایه بکار گرفته شده می‌تواند باعث گمراهی استفاده‌کننده شود مانند زمانی که سرمایه در یک شرکت به حد مفرطی انباشته شده و تنها نیروی کار اندکی را بکار گرفته، در صورتی که در یک شرکت دیگر تمرکز بر روی نیروی کار صورت گرفته است و این دو شرکت در یک صنعت کلیدی و حساس فعالیت می‌کنند.

آخرین مزیت صورت ارزش افزوده این است که سهم شرکت را در اقتصاد ملی گزارش می‌کند. البته باید توجه داشت صورت ارزش افزوده‌ای که توسط حسابداری مالی تهیه می‌شود با ارزش افزوده‌ای که توسط اقتصاددانان تهیه می‌شود در برخی جهات تفاوت دارد اما در صورتی که صورت ارزش افزوده به صورت یکنواخت تهیه شود می‌تواند کمک مؤثری به اقتصاددانان بنماید. داشتن یک گزارش منظم و معتبر در خصوص ایجاد ارزش مطمئناً اولین قدم در راه اصلاح و بهبود سیاستها و همچنین حداکثر کردن مطلوبیت می‌باشد. از رابطه بین ارزش افزوده و واردها و صادره‌های بخشهای اقتصادی می‌توان اطلاعاتی در خصوص اقتصاد کلان استخراج نمود. گزارشهای منظم ارزش افزوده قادر خواهند بود پیش‌بینی‌ها در خصوص ورودیهای صنایع را بهبود بخشیده و شرکتهای را در خصوص استفاده بالقوه از واردها و صادره‌ها و همچنین در خصوص روشهای پیش‌بینی، برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی آنها کمک و مساعدت نماید.

نسبتهای ارزش افزوده

نسبتهای مختلفی را می‌توان بر مبنای اطلاعات منعکس در صورت ارزش افزوده محاسبه نمود. نه نسبت اساسی و با اهمیت در جدول شماره ۵ ارائه می‌گردد.

نحوه تهیه صورت ارزش افزوده

برای تهیه صورت ارزش افزوده و محاسبه مواد و خدمات خریداری شده سه روش به شرح زیر وجود دارد:

۱- روش Corporate Report اصطلاحاً موسوم به CR.

ردیف	شرح نسبت	نحوه محاسبه	مفهوم نسبت
۱	ارزش افزوده به سرمایه بکار گرفته شده	ارزش افزوده بدهی جاری - دارایی جاری + سرمایه‌گذاری تجاری + دارایی ثابت	این نسبت را می‌توان بعنوان مبنای مولد بودن سرمایه بکار برد.
۲	ارزش افزوده به دارائیهای عملیاتی	ارزش افزوده مطالبات + موجودی کالا + دارایی ثابت	از این نسبت می‌توان فهمید که ارزش افزوده به ازاء هر یکصد ریال دارائیهای عملیاتی چقدر است.
۳	ارزش افزوده به هزینه‌های سرمایه‌ای	ارزش افزوده مخارج سرمایه‌ای	به این سؤال پاسخ می‌دهد که آیا مؤسسه توانایی تجهیز نمودن یا بررسی فرصت توسعه خود را داشته.
۴	ارزش افزوده به هزینه سرمایه مصرف شده	ارزش افزوده استهلاک	بعنوان مبنایی برای ارزیابی انتظار سرمایه‌گذاران از بازده سرمایه‌گذاری
۵	سود عملیاتی به فروش	سود عملیاتی ارزش افزوده	هر چه نسبت بیشتر باشد نشان دهنده سهم بیشتر سود در ارزش افزوده می‌باشد.
۶	ارزش افزوده بر فروش	ارزش افزوده فروش	بعنوان مبنایی برای شاخص وابستگی مؤسسات.
۷	ارزش افزوده به تعداد کارکنان	ارزش افزوده تعداد کارکنان	افزایش شاخص به معنی بهبود کارایی پرسنل است.
۸	ارزش افزوده به ساعات کار مستقیم	ارزش افزوده ساعات کار مستقیم	ارزش افزوده به ازاء هر ساعت کار مستقیم افزایش نسبت، افزایش کارایی را به دنبال دارد.
۹	ارزش افزوده به هزینه حقوق	ارزش افزوده هزینه حقوق	بهبود این نسبت به معنی افزایش کارایی نیروی کار است.

۲- روش هزینه فروش Cost of Sales Method .

۳- روش حسابهای ملی The National Accountant Method .

برای توضیح هر یک از سه روش جدول خلاصه شده حساب تولید شرکت نمونه به شرح جدول شماره ۶ آورده شده است.

ارزش افزوده	مواد و خدمات خریداری شده	جمع	شرح
۶۰	۵۰	۱۱۰	کار در جریان ساخت در اول دوره
(۸۵)	(۶۵)	(۱۵۰)	کار در جریان ساخت در پایان دوره
۲۰۰	۱۰۰	۳۰۰	کالای ساخته شده آغاز دوره
(۲۳۰)	(۱۳۰)	(۳۶۰)	کالای ساخته شده پایان دوره
<u>(۵۵)</u>	<u>(۴۵)</u>	<u>(۱۰۰)</u>	افزایش در موجودی کالای در جریان ساخت و ساخته شده: ورودیهای این دوره:
.....	۲۰۰	۲۰۰	مواد مستقیم
۲۰۰	.....	۲۰۰	دستمزد مستقیم سربار:
۱۵۰	.....	۱۵۰	دستمزد غیر مستقیم
.....	۵۰	۵۰	مواد غیر مستقیم
۱۰۰	.....	۱۰۰	استهلاک
<u>۳۹۵</u>	<u>۲۰۵</u>	<u>۶۰۰</u>	بهای تمام شده کالای فروش رفته
		<u>۱۰۰</u>	سود
		<u>۷۰۰</u>	فروش

جدول شماره ۶- تجزیه و تحلیل حساب تولید شرکت نمونه

برای تهیه صورت ارزش افزوده و محاسبه مواد و خدمات خریداری شده سه روش به شرح زیر وجود دارد:

۱- روش CR

در این روش صورت ارزش افزوده به صورت جدول شماره ۷ تهیه می‌شود:

شرکت نمونه جدول ارزش افزوده روش CR

ریال	شرح
۷۰۰	فروش
۱۵۰	کسر می‌شود مواد و خدمات خریداری شده
<u>۵۵۰</u>	ارزش افزوده
<u>۲۰۰</u>	دستمزد مستقیم
۱۵۰	دستمزد غیرمستقیم (از سربار)
۱۰۰	استهلاک
۱۰۰	سود
<u>۵۵۰</u>	

جدول شماره ۷

ارزش مواد و خدمات خریداری شده تفاوت بین فروش و ارزش افزوده می‌باشد. در این روش ابتدا قسمت انتهایی صورت ارزش افزوده تهیه شده سپس قسمت فوقانی آن تهیه می‌گردد. در قسمت انتهایی محاسبات چگونگی توزیع ثروت را نشان می‌دهد و در قسمت فوقانی نحوه ایجاد آن نشان داده می‌شود. ارقام به دست آمده دقیقاً با طرف دیگر برابر خواهد

بود. اینک سؤال این است که مواد و خدمات خریداری شده را چگونه می توان محاسبه نمود؟ می توان از تفاوت بین فروش (مبلغ ۷۰۰ ریال) و ارزش افزوده (۵۵۰ ریال) مواد و خدمات خریداری شده را محاسبه نمود. جدول شماره ۶ هیچ روش ساده ای را برای محاسبه ۱۵۰ ریال مواد و خدمات خریداری شده این دوره بدست نمی دهد. دستمزد و استهلاک ورودیهای این دوره در ارزش افزوده عمل شده اند.

مواد و خدمات خریداری شده این دوره ترکیبی از مواد ورودی این دوره که با توجه به جمع تغییر در موجودیها و کار در جریان اصلاح شده، خواهد بود. حال اگر خواسته باشیم قسمت فوقانی صورت ارزش افزوده در روش CR را به طور کامل ارائه کنیم به صورت جدول شماره ۸ خواهد بود:

ریال	شرح
۷۰۰	فروش
	اضافه می شود: افزایش در موجودیها و
۱۰۰	کالای در جریان ساخت
<u>۸۰۰</u>	خروجی ناخالص
	کسر می شود مواد و خدمات ورودی
۲۵۰	(خریداری شده)
<u>۵۵۰</u>	ارزش افزوده
<u><u>۵۵۰</u></u>	

جدول شماره ۸

۲- روش هزینه فروش

تعریف زیر توسط «انستیتوی حسابداران صنعتی و مدیریت» انگلستان در خصوص ارزش افزوده ارائه شده است:

«افزایش در ارزش بازار از تغییر در شکل، مکان یا توانایی در تولید یا خدمت ناشی می‌شود به استثناء بهای تمام شده مواد و خدماتی که از خارج از سازمان تهیه شده است».

به نظر می‌رسد که این تعریف از این ایده که بهای تمام شده مواد مصرف شده در بهای فروشها قبلاً به انجام رسیده‌اند حمایت می‌کند. بخشی از ارزش افزوده محتملاً در مکانی یافت خواهد شد که محتوای موجودیها و کالای در جریان ساخت از لحاظ مواد و خدمات خریداری شده نیز مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرند.

صورت ارزش افزوده‌ای که در روش هزینه فروش تهیه می‌شود شامل اقلامی خواهد بود که فروش آنها در دوره جاری تحقق یافته است و محتوای کالاها ساخت شده اول و آخر دوره و کار در جریان اول و آخر دوره آن مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و اقلام ارزش افزوده آن جدا شده‌اند. در این روش صورت ارزش افزوده طبق جدول شماره ۶ به صورت زیر تهیه می‌شود:

شرکت نمونه
صورت ارزش افزوده
روش هزینه فروش

ریال		شرح
۷۰۰		فروش کسر می‌شود: بهای تمام شده کالا و خدمات خریداری شده
	۲۰۰	مواد مستقیم
	۵۰	مواد غیر مستقیم
		افزایش در موجودی کالای در
		جریان ساخت و ساخته شده
	(۴۵)	خالص بهای تمام شده کالا و خدمات خریداری شده
۲۰۵		ارزش افزوده
<u>۴۹۵</u>		دستمزد مستقیم و غیر مستقیم
<u>۳۰۷</u>		استهلاک
۸۸		سود
<u>۱۰۰</u>		ارزش افزوده
<u><u>۴۹۵</u></u>		

مبنای محاسبه دستمزد مستقیم و غیر مستقیم به شکل زیر است:

۱- از جدول شماره ۶ داریم:

ریال	مبلغ	شرح
		ورودی دوره جاری:
۷۸	۳۵۰	دستمزد
<u>۲۲</u>	<u>۱۰۰</u>	استهلاک
<u>۱۰۰</u>	<u>۴۵۰</u>	
		۲- افزایش ارزش
	۵۵	افزوده موجودیها
	<u>۴۳</u>	۷۸ درصد دستمزد
	<u>۱۲</u>	۲۲ درصد استهلاک
	<u>۵۵</u>	

جدول شماره ۱۰

۳- بنابر این حقوق و دستمزد دوره جاری به صورت زیر محاسبه می‌شود:

ریال	شرح
۲۰۰	دستمزد مستقیم
<u>۱۵۰</u>	غیر مستقیم
۳۵۰	
	کسر می‌شود: دستمزد منظور شده
<u>۴۳</u>	در افزایش موجودیها
<u>۳۰۷</u>	دستمزد تحقق یافته دوره جاری

جدول شماره ۱۱

۴- همچنین هزینه استهلاک به صورت زیر خواهد بود:

ریال	شرح
۱۰۰	هزینه استهلاک
۱۲	کسر می‌شود استهلاک منظور شده در افزایش موجودیها
۸۸	استهلاک دوره جاری

جدول شماره ۱۲

۳- روش حسابهای ملی

روش سومی نیز برای تهیه صورت ارزش افزوده وجود دارد که به آن روش حسابهای ملی می‌گویند. در این روش اقلام زیر در صورت ارزش افزوده مشاهده می‌گردد:

- ۱- ارزش سرمایه‌ای کلیه اقلامی که به منظور کسب درآمد ساخته شده‌اند.
- ۲- ارزش کالاهای سرمایه‌ای که مؤسسه برای استفاده خود ساخته است.
- ۳- سود نهایی برای موجودی کالای ساخته شده و کالای در جریان ساخت.

حتی اگر مؤسسه مفروض اقدام به ساخت کالا برای کسب درآمد نکند و تنها تجهیزاتی برای خود تولید نموده باشد باز ارزش افزوده‌ای ایجاد شده و کماکان موضوع صادق است. در این روش صورت ارزش افزوده بر طبق جدول شماره ۶ به شرح زیر تهیه می‌شود:

ریال	شرح
۷۰۰	فروش
۱۱۷	افزایش در موجودیها
۸۱۷	خروجی ناخالص
۲۵۰	کسر می‌شود مواد واسطه‌ای تولید
۵۶۷	ارزش افزوده
۲۰۰	دستمزد مستقیم
۱۵۰	سربار
۱۰۰	استهلاک
۱۱۷	سود
۵۶۷	ارزش افزوده

جدول شماره ۱۳

سود منظور شده در موجودیها به صورت زیر محاسبه شده است. چنانچه برای ۶۰۰ ریال هزینه مبلغ ۱۰۰ ریال سود در دوره قبل قرض شود، منطقی خواهد بود که نسبت این رقم را برای افزایش موجودی در همان دوره بکار بریم. افزایش مقدار موجودی ۱۰۰ ریال است. مقدار سود $\frac{1}{6}$ بهای تمام شده است. در آن صورت ارزش جدید موجودیها به قیمت بازار ۱۱۷ ریال خواهد شد (۱۰۰+۱۷).

اطلاعات حاصله از سه روش فوق‌الذکر به صورت زیر خواهد بود:

شرح	ارزش افزوده ریال	هزینه حقوق ریال	استهلاک ریال
روش CR	۵۵۰	۳۵۰	۱۰۰
روش هزینه فروش	۴۹۵	۳۰۷	۸۸
روش حسابهای ملی	۵۶۷	۳۵۰	۱۰۰

جدول شماره ۱۴

کدام یک از روشهای محاسبه ارزش افزوده بهتر است؟
آیا می‌توان در عمل یکی از روشها را بهتر از دیگری دانست؟ پاسخ بستگی به آن دارد که ارقام را برای چه منظوری نیاز داریم.

چهار کاربرد اصلی ارزش افزوده در یک شرکت به شرح زیر است:

- ۱- اطلاع به سهامداران
- ۲- کاربرد در روابط عمومی
- ۳- اطلاع رسانی به مدیران مستقر در واحد اقتصادی
- ۴- مبنایی برای پرداخت مزایای کارکنان.

نکته‌ای که حائز اهمیت است اینکه مشکل بتوان سود برآوردی را به موجودیها افزود و آن را در حسابها منعکس نمود. می‌توان با حدس و گمان مبالغی را به عنوان سود احتمالی در زمره یادداشتهای پیوست افشاء نمود اما به عنوان کاربرد در روابط عمومی به نظر نمی‌رسد که

بتوان اطلاعات منتشر شده را به آسانی با وضعیت حسابها مرتبط نمود. در ارتباط با مدیران مستقر در واحدهای اقتصادی ملاحظات بیشتری در ارتباط با تولید سود مورد انتظار بازار آن مطرح است. در بسیاری موارد هنگامی که تولیدی به سفارش یک مشتری و با توجه به فهرست قیمتهای فروش صورت می‌گیرد، قیمت آن مشخص می‌شود، مشکل وقتی بوجود می‌آید که تولیدی بر اساس مشخصات فنی خاصی صورت می‌گیرد و هیچ‌گونه قیمت مشخصی برای آن در بازار وجود نداشته باشد.

به عنوان مبنایی برای تقسیم سود، روش سوم از آنجایی که سود روی موجودیها را نیز به حساب آورده روش مناسبی نمی‌باشد. به هر حال پرداخت سود سهام مبتنی بر سود بدست آمده از فروش خواهد بود.

در روش هزینه فروش محاسبات مربوط به دستمزد و استهلاک دوره جاری کمی وقت‌گیر و در برخی موارد مشکل می‌باشد.

بنا به نظر آقای برنارد کاکس^۱ روش CR برای اطلاع به هر چهار گروه فوق‌الذکر مناسبتر می‌باشد. چرا که از روش ساده‌ای برای محاسبه ارزش افزوده استفاده می‌کند و می‌تواند اطلاعات جامعتری را نسبت به روش هزینه فروش و اطلاعات واقعیت‌تری را نسبت به روش حسابهای ملی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد.

تحقیق

فرضیه‌ای که در این تحقیق مورد آزمون قرار گرفته بدین شرح است: «هر واحد اقتصادی که دارای ارزش افزوده بیشتری می‌باشد، مالیات بیشتری نیز پرداخت می‌کند» به عبارت دیگر فرض شده سیاستهای مالیاتی هماهنگ با روند توسعه اقتصادی کشور نمی‌باشد.

جامعه آماری مورد نظر شامل شرکتهای تولیدی تحت پوشش دولت می‌باشد. جهت انتخاب تعداد نمونه آماری از روش نمونه‌گیری غیر اتفاقی استفاده شده و شرکتهایی به عنوان

1- Cox, Bernard, FCMA, FCCA, "Value Added" published in association with the institute of Cost and Management Accountants, Heinemann, London, 1979, P. 36.

نمونه برگزیده شده‌اند که مشخصات و خصوصیات آنها با مشخصات و شرایطی که در طرح و برنامه تحقیق معین شده مطابقت داشته باشد.

شرکتهایی که در نمونه مورد تحقیق گنجانیده شده‌اند برخی دارای ارزش افزوده بالا و برخی دارای ارزش افزوده پایین تری می‌باشند تا بتوان نتایج حاصله از مقایسه را در اثبات یا رد فرضیه اهم طرح شده مورد استفاده قرار داد.

شرکتهای مورد مطالعه از گروه‌های زیر انتخاب شده‌اند:

- ۱- صنایع تولید سیمان، آهک و گچ
- ۲- صنایع تولید شیشه و محصولات شیشه‌ای
- ۳- صنایع تولید وسایط نقلیه موتوری
- ۴- صنایع ساخت رادیو و تلویزیون و وسایل ارتباطی
- ۵- صنایع تولید ظروف و جعبه‌های کاغذی و مقوایی.

مطالعاتی در خصوص میزان وابستگی هر یک از صنایع فوق‌الذکر به مواد و کالاهای وارداتی در سالهای اخیر جهت شناخت زیر ساخت اقتصادی کشور صورت گرفته که در این مطالعات میزان وابستگی هر یک از صنایع به واردات و یا وابستگی تولید به مواد واسطه‌ای مشخص شده است.^۱ جدول شماره ۱۵ اطلاعات مربوط به ۵ صنعت فوق‌الذکر را نشان می‌دهد.

همانطور که در جدول شماره ۱۵ مشاهده می‌شود، صنایع تولید شیشه و محصولات شیشه‌ای و صنایع تولید سیمان دارای ارزش افزوده‌ای به مراتب بالاتر از سه صنعت دیگر می‌باشند و بخش اعظمی از نیازهای داخلی را تأمین می‌کنند. از بین شرکتهایی که در صنایع فوق‌الذکر فعالیت می‌نمایند ۲۱ شرکت سهامی عام و خاص وابسته به دولت انتخاب گردیده و مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

۱- یدالله ابراهیمی فر، «تجارت و توسعه صنعتی در استراتژی رشد و توسعه اقتصادی»، معاونت امور اقتصادی وزارت برنامه و بودجه، دفتر اقتصاد کلان، آذر ماه ۶۸، صفحه

شاخص وابستگی تولید	شاخص جایگزینی	شرح
۳۷ درصد	۸۸ درصد	۱- صنایع تولید شیشه و محصولات شیشه‌ای
۱۹ درصد	۹۹ درصد	۲- صنعت سیمان، آهک و گچ
بالای ۵۰ درصد	۹۴ درصد	۳- صنایع تولید ظروف و جعبه‌های کاغذی و مقوایی
۶۸ درصد	۴۰ درصد	۴- صنایع تولید وسایط نقلیه موتوری
۷۹ درصد	۴۵ درصد	۵- صنایع ساخت رادیو و تلویزیون و وسایل ارتباطی

جدول شماره ۱۵

جهت گردآوری صحیح اطلاعات که منجر به نتایج منطقی و قابل قبول گردد استفاده از گزارشهای مالی و در صورت نیاز مراجعه مستقیم به شرکتها و مصاحبه با مدیران آن شرکتها بعمل آمده است. گزارشهای مالی چهار سال (سالهای ۱۳۶۸، ۱۳۶۹، ۱۳۷۰ و ۱۳۷۱) ۲۱ شرکت نمونه مورد بررسی قرار گرفته، ابتدا صورت ارزش افزوده با استفاده از روش CR از طریق صورت سود و زیان و یادداشتهای همراه صورتهای مالی برای هر شرکت در ۳ سال متوالی (۱۳۶۸ الی ۱۳۷۰) استخراج گردیده، همزمان میزان مالیات پرداخت شده به دولت از گزارشهای مالی استخراج گردیده، نسبت مالیات به ارزش افزوده عملیاتی و ارزش افزوده قابل توزیع محاسبه شده است.

همچنین برای آنکه بتوان فرضیه مطرح شده را با استفاده از اطلاعات جمع‌آوری شده از شرکتهای نمونه، رد یا اثبات نمود، باید علاوه بر نسبتهای فوق، نسبتهای دیگری را نیز محاسبه نمود، چرا که نرخهای مالیات تصاعدی بوده و به درآمدهای بالاتر نرخهای بالاتری تعلق می‌گیرد، در نتیجه مالیات اینگونه شرکتها نسبت به شرکتهایی که دارای درآمد پایین‌تری می‌باشند افزونتر خواهد شد و قابلیت مقایسه‌ای بین نسبتهای مالیات به ارزش افزوده را در بین شرکتها از بین خواهد برد. برای حذف این عامل از نسبتهایی همچون درآمد مشمول مالیات به فروش و به ارزش افزوده عملیاتی استفاده شده که در تجزیه و تحلیلها از آنها به

عنوان نسبتهای کلیدی استفاده شده است.

نتایج حاصله از تحقیق

نتایج حاصله از تحقیق را می توان به شرح زیر خلاصه نمود:

شرح یافته‌های تحقیق

فرضیه اهم مطرح شده:

هر واحد اقتصادی که دارای ارزش افزوده بیشتری می باشد، مالیات بیشتری نیز پرداخت می کند.

۱- در سال ۱۳۶۸ شرکتهای تولید کننده سیمان دارای ارزش افزوده‌ای به مراتب بیش از سایر شرکتهای بوده‌اند، اما تجزیه و تحلیلهای انجام شده گویای این واقعیت است که در مقایسه با شرکتهای تولید کننده خودرو و رادیو تلویزیون مالیات کمتری پرداخته‌اند لذا فرضیه طرح شده در مورد اینگونه شرکتهای اثبات نگردیده و رد می شود.

در سال ۱۳۶۸ فرضیه در مورد شرکتهای تولید کننده سیمان صدق نکرده و رد شده است.

ولی در همین حال شرکتهای تولید کننده کارتن که از کلیه شرکتهای منتخب ارزش افزوده‌ای به مراتب کمتر داشته‌اند، مالیاتی در سطح شرکتهای سیمان به دولت پرداخته‌اند.

فرضیه در مورد شرکتهای تولید کننده شیشه و محصولات شیشه‌ای در سال ۱۳۶۸ به اثبات رسیده است.

۲- در سال ۱۳۶۸ درآمد شرکتهای تولید کننده شیشه و محصولات شیشه‌ای بیش از همه شرکتهای دیگر مشمول مالیات قرار گرفته و به مراتب سهم بیشتری از ارزش افزوده‌شان را به عنوان مالیات به دولت انتقال داده‌اند. این در حالی است که ارزش افزوده این گروه شرکتهای بعد از شرکتهای سیمان در رتبه دوم اهمیت قرار دارد و روند آن در طی سالهای مورد مطالعه صعودی بوده است.

- ۳- در سال ۱۳۶۹ همانند سال قبل از آن، حمایت‌های مالیاتی از شرکتهای تولیدکننده سیمان به دلیل سوبسید دریافتی از دولت بعمل آمده و این گروه از شرکتهای از سایر شرکتهای منتخب، مالیاتی به مراتب کمتر پرداخته‌اند. اگرچه در مقایسه با سال قبل، درآمد مشمول مالیات دارای رشدی معادل ۴ درصد بوده است.
- ۴- در این سال شرکتهای تولیدکننده کاترین که ارزش افزوده‌ای به مراتب کمتر از سایر شرکتهای داشته‌اند، مالیات کمتری نیز پرداخت نموده‌اند.
- ۵- فرضیه در مورد شرکتهای تولیدکننده شیشه و محصولات شیشه‌ای همچنان صادق بوده و این گروه از شرکتهای در سال ۱۳۶۹ به نسبت از شرکتهای تولیدکننده رادیو و تلویزیون و کاترین مالیات بیشتری پرداخته‌اند و در مقایسه با شرکتهای تولیدکننده خودرو تقریباً به نسبت مساوی مشمول مالیات قرار گرفته‌اند.
- ۶- از تاریخ ۱۳۷۰/۴/۳ به دلیل افزایش قیمت در فروش سیمان از سوی سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان دیگر سوبسیدی به شرکتهای سیمان تعلق نگرفته است. در این سال می‌توان ادعا نمود با قطع سوبسید میزان حمایت‌های مالیاتی از اینگونه شرکتهای کاهش یافته است. دلیل بر این ادعا افزایش ۵/۵ درصدی در نسبت درآمد مشمول مالیات باضافه انتقالی به اندوخته توسعه و تکمیل به فروش سال ۱۳۷۰ نسبت به سال ۱۳۶۹ می‌باشد که میزان
- فرضیه رد شده است.
- فرضیه اثبات شده است.
- فرضیه اثبات شده است.
- فرضیه رد شده است.

این نسب را به ۱۸/۵ درصد فروش بالغ نموده است. از آنجایی که برخی از ارقام درآمد مشمول مالیات شرکتها در محاسبات به صورت ابرازی منظور شده است احتمال افزایش نسبت فوق الذکر دور از انتظار نخواهد بود که در نتیجه مالیات شرکتهای تولید کننده سیمان را افزایش خواهد داد.

ولی در مجموع شرکتهای سیمان در سال ۱۳۷۰ از شرکتهای تولید کننده خودرو و رادیو و تلویزیون مالیات کمتری پرداخته اند و می توان نتیجه گرفت که فرضیه صدق ننموده است.

فرضیه به اثبات می رسد.

۷- در سال ۱۳۷۰ شرکتهای تولید کننده شیشه و محصولات شیشه ای از لحاظ درآمد مشمول مالیات بعد از شرکتهای تولید کننده رادیو و تلویزیون قرار گرفته اند و در نتیجه به مراتب مالیات بیشتری نسبت به شرکتهای تولید کننده خودرو و کارتن پرداخت نموده اند. لذا فرضیه مطرح شده مجدداً در مورد اینگونه شرکتها به اثبات می رسد.

بطور خلاصه نتایج حاصله از این تحقیق در مورد شرکتهای دارای ارزش افزوده بالا به شرح زیر است:

۱- شرکتهای تولید کننده سیمان در دوره مورد مطالعه از کلیه شرکتها منتخب (شرکتها تولید کننده خودرو، رادیو و تلویزیون و کارتن) به مراتب ارزش افزوده (بطور متوسط ۶۳ درصد) بیشتری داشته اند اما مالیات کمتری پرداخته اند لذا فرضیه در مورد این گروه شرکتها صدق ننموده است و حمایتهای مالیاتی و تشویقی از این گروه شرکتها بعمل آمده است.

۲- شرکتهای تولید کننده شیشه و محصولات شیشه ای با ارزش افزوده ۵۹ درصدی از کلیه شرکتها منتخب به مراتب مالیات بیشتری پرداخته و فشار مالیاتی زیادی را تحمل

نموده‌اند. در مورد این گروه از شرکتها می‌توان گفت سیاست مالیاتی بصورت کارا عمل ننموده و باعث تشویق سرمایه‌گذاران به سرمایه‌گذاری در این صنعت نگردیده است.

فهرست منابع و مآخذ

الف: منابع فارسی

- ۱- طبیبیان، محمد، «اقتصاد کلان»، مرکز مدارک اقتصادی سازمان برنامه و بودجه، تهران ۱۳۶۷.
- ۲- عالی‌ور، عزیز، «صورت‌های مالی اساسی»، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، تهران، بهمن ماه ۱۳۶۶.
- ۳- زند حقیقی، منوچهر، «مالیه عمومی»، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۶۹.
- ۴- علیمدد، مصطفی، نظام الدین ملک آرای، «اصول حسابداری»، جلد اول، چاپ اول، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، تهران، شهریور ماه ۱۳۶۷.
- ۵- خدادوست، دکتر طاهره، «تحقیق و مآخذ شناسی و گزارش نویسی»، چاپ دوم، انتشارات دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران، آبان ماه ۱۳۵۵.
- ۶- ابراهیمی فر، یدالله، «تجارت و توسعه صنعتی در استراتژی رشد و توسعه اقتصادی»، معاونت امور اقتصادی وزارت برنامه و بودجه، دفتر اقتصاد کلان، تهران، آذر ماه ۱۳۶۸.
- ۷- قره‌باغیان، دکتر مرتضی، «اقتصاد رشد و توسعه»، جلد دوم، نشر نی، تهران، ۱۳۷۱.

ب: منابع انگلیسی

- 1- Morley, M.F., "The Value Added Statement", The Institute of Chartered Accountants of Scotland, GEE and Co limited, 1978.
- 2- COX, B., "Value Added", Institute of Cost and Management Accountants, Heinemann,

London, 1979.

- 3- Renshall, M., Allan, R. and Nicholson, K., "**Added Value in External Financial Reporting**", The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London, 1979.
- 4- Accounting Stanadards Committee, "**The Corporate Report**", London, 1975.
- 5- Cox, B. "**Added Value And The Corporate Report**". Management Accounting, April, 1976, PP. 142-146.