

شهرام عبدالهی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، حسابرس دیوان محاسبات استان تهران

سعید خدایار یگانه

کارشناس ارشد حسابداری

## حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

### چکیده:

از آنجایی که قانون مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های تحول اقتصادی کشور، توسط مجلس شورای اسلامی به تصویب رسیده و اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در دستور کار دولت قرار گرفته است، بنابراین، در این نوشتار سعی شد که با پرداختن به بحث حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، بخشی از مبانی تئوریک این بحث تبیین و آشکار گردد. برای رسیدن به این هدف، ابتدا، به صورت بسیار کوتاه به بیان نظام مالیاتی بر ارزش افزوده همراه با ذکر برخی ویژگی‌های آن پرداخته شده است.

در بخش دیگر این مقاله، از آنجایی که تمرکز اصلی بحث بر روی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده است، ابتدا موارد عدم تمکین مالیاتی از جمله فرار مالیاتی و انواع تقلب‌های مالیاتی مورد بحث و بررسی قرار گرفته و در ادامه سعی شده است که با ذکر انواع، ویژگی‌ها و روش‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، استقرار طرح‌های حسابرسی قوی و اثر بخش را که قادر به شناسایی به موقع موارد عدم تمکین و تخلفات مالیاتی بوده و متخلفین مالیاتی را به مراجع قضایی معرفی کند، را به عنوان

به طور عادلانه می‌باشد. بنابراین دولت‌ها برای انجام وظایف و مسؤولیت‌های خود نیازمند منابع مختلف مالی هستند تا بتوانند از محل آن منابع هزینه‌های مورد نیاز را برای ارائه خدمات عمومی جهت دستیابی به اهدافی همچون تثبیت قیمت‌ها، اشتغال کامل و رشد و توسعه اقتصادی که منتج به ایجاد رفاه عمومی در جامعه می‌گردد، تأمین کنند.

اصولاً منابع مالی دولت‌ها از محل درآمدهای مالیاتی و درآمدهای غیر مالیاتی تأمین می‌شود. درآمدهای مالیاتی یکی از مهم‌ترین منابع مالی دولت‌ها جهت تأمین هزینه‌هایشان به شمار می‌آید. امروزه در کشورهای توسعه یافته برخلاف کشورهای در حال توسعه - که مالیات‌ها نقش ناچیزی در تأمین مخارج دولت دارند، تقریباً تمامی مخارج دولت از محل وصول درآمدهای مالیاتی تأمین می‌شود.

به طور کلی مالیات‌ها بر اساس سه پایه درآمد، مصرف و ثروت به صورت مستقیم و غیر مستقیم وصول می‌شوند که مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup> از نوع مالیات بر مصرف می‌باشد که به صورت غیر مستقیم اخذ می‌شود. در واقع مالیات بر ارزش افزوده برخلاف نامش مالیات بر خود ارزش افزوده نیست بلکه منظور از آن نوعی مالیات بر مصرف است که در مراحل مختلف زنجیره ارزش<sup>۲</sup> همچون واردات، تولید و توزیع و بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولید شده یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف ایجاد ارزش اخذ گردیده و به مرحله بعدی زنجیره منتقل می‌شود تا نهایتاً توسط مصرف کننده نهایی پرداخت گردد.

حال، استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از مکمل‌های نظام مالیاتی، ضمن گسترش پایه‌های مالیاتی و تأمین بخش قابل ملاحظه‌ای از بودجه دولت، موجب شفاف سازی مبادلات اقتصادی و کشف بخش قابل ملاحظه‌ای از اقتصاد پنهان خواهد شد که به علت دارا بودن خصوصیات و ویژگی‌های منحصر به فرد، هم اکنون، بعد از گذشت تقریباً ۶۰ سال از اجرای اولین نظام مالیات بر ارزش افزوده در فرانسه، بیش از ۱۴۶ کشور جهان مجبور به پذیرش و اجرای آن به



یک راهکار بسیار مفید و اثر بخش برای افزایش توان و قدرت نظام مالیات بر ارزش افزوده معرفی کنیم که در نهایت به این نتیجه دست یافتیم که در کل زنجیره نظام مالیات بر ارزش افزوده وجود حلقه ای بنام حسابداری برای افزایش توان و قدرت این نظام مالیاتی امری ضروری و غیر قابل اجتناب است.

**واژگان کلیدی:** مالیات بر ارزش افزوده، زنجیره ارزش، تمکین مالیاتی، ثقل مالیاتی

#### مقدمه:

از جمله وظایف دولت‌ها ارائه خدمات عمومی از قبیل امنیت، بهداشت و درمان، آموزش و... تخصیص بهینه منابع کمیاب ملی و توزیع درآمد و ثروت بین گروه‌های مختلف جامعه

پرداخت کرده و یا از سازمان امور مالیاتی مطالبه خواهند کرد. همان طوری که مشاهده می‌گردد در نتیجه سه فرایند فوق عملاً فعالان اقتصادی خود هیچگونه مالیاتی را نپرداخته و با انتقال بار مالیاتی به مراحل بعد زنجیره ارزش، نهایتاً کل بار مالیاتی را بر دوش مصرف کننده نهایی قرار می‌دهند.

همانند دیگر انواع مالیات‌ها، فرار از مالیات بر ارزش افزوده نیز امکان پذیر است. بنابراین، در این راستا، ایجاد طرح‌های حسابرسی موثر و کارآمد جهت کشف و جلوگیری از تخلفات مالیاتی ضرورت دارد. چنانچه واحد حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده ضعیف و نا کارآمد باشد، عملیات کل تشکیلات مالیاتی ضعیف و نا کارآمد خواهد بود. در واقع، چنانچه کل تشکیلات مالیاتی را به صورت حلقه‌های زنجیره‌ای متصل بهم فرض کنیم، از آنجایی که توان کل زنجیره با قدرت ضعیف‌ترین حلقه آن زنجیره مشخص می‌گردد، بنابراین، اگر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از حلقه‌های زنجیر، عملکرد ضعیفی داشته باشد، عملکرد کل تشکیلات مالیاتی را تحت تأثیر قرار داده و در نتیجه عملکرد کل سیستم مالیات بر ارزش افزوده ضعیف خواهد شد. بنابراین برای این که نظام مالیات بر ارزش افزوده کارآمد باشد و بتواند به اهداف مد نظر خود، در اجرای این نظام مالیاتی نائل آید وجود یک واحد حسابرسی قوی جهت دستیابی به اهداف مد نظر ضروری و غیر قابل اجتناب است.

### حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده<sup>۲</sup>:

از آنجایی که مالیات بر ارزش افزوده نوعی نظام مالیاتی مبتنی بر خود اظهاری<sup>۴</sup> است بنابراین ممکن است بین میزان مالیات اظهار شده توسط مودیان و میزان مالیات برآورد شده توسط سازمان امور مالیاتی اختلاف وجود داشته باشد که جهت نزدیک کردن تفاوت‌های بین این دو نوع مالیات و همچنین جهت کشف و جلوگیری از تخلفات مالیاتی، ایجاد طرح مناسب و کارآمد حسابرسی جهت محکم‌تر شدن زنجیره تشکیلات نظام مالیات بر ارزش افزوده ضروری است.

عنوان ساختار نوین مالیاتی و یک نظام مکمل اخذ مالیات شدند. برخی از ویژگی‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر است:

- پایه مالیاتی بسیار گسترده‌ای دارد. (بر پایه مصرف وضع می‌شود)

- موجب شفاف سازی مبادلات و در نتیجه شناسایی بخشی از اقتصاد پنهان می‌شود.

- موجب اخذ هیچگونه مالیات مضاعف از کالاها و خدمات نمی‌گردد.

- به دلیل فرار گرفتن بر پایه مصرف، هیچگونه افزایش فشار بر فعالان اقتصادی را به دنبال نخواهد داشت.

- یک نظام مالیاتی خود اجرا و بر مبنای خود اظهاری می‌باشد.

- محاسبه و اعمال آن ساده است.

- سرعت وصول آن بالا بوده و موجب حداقل اختلافات بین تشکیلات مالیاتی و مؤدیان است.

روش محاسبه مالیات بر ارزش افزوده بر اساس استانداردهای حسابداری و با تکیه بر روش صورتحساب ارائه گردیده و به هیچ وجه متکی بر محاسبات پیچیده بهای تمام شده نمی‌باشد و هر مودی در این نظام مالیاتی:

- در هنگام خرید نهاده‌ها جهت تولید کالاها و خدمات: علاوه بر بهای کالاها و خدماتی که خریداری می‌نماید حاصل ضرب نرخ مالیات بر ارزش افزوده در بهای کالاها و خدمات خریداری شده را به فروشنده می‌پردازد که این پرداخت به عنوان اعتبار مالیاتی مودی محسوب می‌شود.

- در هنگام فروش کالاها و خدمات: علاوه بر بهای کالاها و خدماتی که عرضه می‌کند حاصل ضرب نرخ مالیات بر ارزش افزوده در بهای کالاها و خدمات فروخته شده را از خریدار اخذ می‌نماید.

- در پایان هر دوره مالیاتی (مثلاً سه ماه): مابه التفاوت مالیات بر ارزش افزوده پرداختی در زمان خرید نهاده‌های تولید کالا و خدمات با مالیات بر ارزش افزوده اخذ شده در زمان فروش کالاها و خدمات به مشتریان را به سازمان امور مالیاتی

تمکین مودیان متخلف را شناسایی و جلوگیری نماید، در این صورت مودیان درستکار توان رقابت با شرکت‌های (مودیان) گریزان از مالیات بر ارزش افزوده را نخواهند داشت که در این شرایط ممکن است آن‌ها نیز به نوبه خود تصمیم به کم‌نمایی بدهی مالیاتی خود را اتخاذ نمایند.

برخی از رایج‌ترین موارد عدم تمکین به شرح زیر است:

- تقلب مالیاتی
- پرهیز از پرداخت مالیات

### تقلب مالیاتی<sup>۷</sup>:

متقلبین مالیاتی به اقداماتی از قبیل دخل و تصرف و جعل اسناد و ساختن حساب‌های جعلی می‌پردازند. بنابراین کار آن‌ها فراتر از عدم تمکین مالیاتی و در واقع نوعی ارتکاب جرم است. تقلب مالیاتی حتی در صورتی که منجر به از دست رفتن درآمدهای مالیاتی نگردد باید تحت پیگرد قانونی قرار گیرد. برای مقابله با تقلب می‌باید برنامه حسابرسی خاصی طراحی و به اجرا درآید تا بتوان موارد تقلب را کشف و مورد پیگرد قرار داد. راه‌های زیادی برای تقلب مالیاتی پیش روی مودیان قرار دارد که برخی از این راه‌های تقلب بین انواع مختلف مالیات‌ها مشترک بوده و برخی دیگر مختص مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود، که جداسازی و تفکیک هر یک از انواع تقلب‌ها برای درک بهتر مخاطرات اصلی مفید خواهد بود که به شرح زیر می‌باشد:

### تقلب‌های مشترک بین مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر خرده‌فروشی:

۱. کم‌نمایی فروش<sup>۸</sup>: در این حالت مودی تنها قسمتی از فروش خود را گزارش می‌کند، به عبارتی دیگر با عدم شناسایی رویداد فروش در دفاتر و دستکاری در حساب‌ها سعی در کم‌تر نشان دادن فروش دارد. موفقیت نهایی مودی در فرار از مالیات در این روش، به توانمندی یا ناتوانی تشکیلات مالیاتی در کشف صورت‌حساب‌های اظهار شده‌ای بستگی دارد که کسی مدعی

یک طرح حسابرسی مناسب و اثر بخش می‌بایست علاوه بر این‌که روش‌های متفاوتی را برای مقابله با موارد عدم تمکین در بر داشته باشد، موارد کلیدی زیر را نیز می‌باید تحت پوشش قرار دهد:

- پوشش: چه درصدی از مودیان باید حسابرسی شوند؟
- گزینش: موارد حسابرسی چگونه باید شناسایی شوند؟
- شیوه‌ها: چه نوع حسابرسی باید انجام گیرد؟
- استخدام کارکنان و آموزش آن‌ها: امکانات پرسنلی لازم برای اجرای طرح حسابرسی کدام است و چه نوع آموزش‌هایی باید به کارکنان داده شود؟

• نظارت: سیستم‌های مدیریتی لازم شامل تعیین اهداف، تدوین استانداردهای زمانی، بازرسی کیفیت و... برای نظارت بر طرح حسابرسی کدام است؟

همان‌طوری که در بالا نیز بدان اشاره شد، دولت‌ها در اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده نیز، همانند سایر مالیات‌ها ممکن است با موارد عدم تمکین روبرو شوند. بنابراین آن‌ها جهت مدیریت بهتر فرایند اجرای مالیات بر ارزش افزوده و حصول اطمینان از پرداخت مالیات به طور صحیح توسط مودیان<sup>۹</sup>، به منظور تخصیص بهتر منابع کمیاب جهت دستیابی به تمکین مالیاتی<sup>۶</sup> بهینه و مطلوب اقدام به اجرای تکنیک‌هایی جهت مدیریت ریسک تمکین نموده‌اند که یکی از تکنیک‌های موثر در این خصوص تدوین و اجرای طرح‌های حسابرسی موثر و اثر بخش جهت کشف و مقابله با موارد عدم تمکین مالیاتی است.

یکی دیگر از مشکلات عدم وجود بخش حسابرسی فعال و موثر در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، اُفت تمکین از مالیات بر ارزش افزوده و از دست رفتن اعتبار و اطمینان نسبت به تشکیلات مالیاتی می‌باشد، که حتی در صورت وجود مجازات‌های قانونی کافی باز هم نمی‌توان از عدم تمکین مودیان جلوگیری کرد. برای نمونه چنانچه مودیان احتمال چندانی را برای حسابرسی خود احساس نکنند نمی‌توان مانع از کم‌نمایی آن‌ها در بدهی مالیاتی‌شان شد، برای این‌که زمانی که سیستم حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به موقع نتواند موارد عدم

### تقلب‌های خاص مالیات بر ارزش افزوده:

از آنجایی که در مالیات بر ارزش افزوده، مازاد اعتبار تخصیص یافته به فروش‌ها که از خریدار دریافت می‌شود و مالیات پرداخت شده از بابت خرید نهاده‌های تولید می‌بایست به مودی مسترد گردد (مالیات پرداختی برای نهاده‌ها بیش‌تر از مالیات دریافتی از محل فروش‌ها است)، همین مساله باعث به وجود آمدن فرصتی برای انواع مختلف تقلب در مالیات بر ارزش افزوده شده است که نمونه‌هایی از آن به شرح زیر است:

۱. درخواست‌های نابجا برای تخصیص اعتبار یا استرداد<sup>۱</sup>: این روش آشکارترین شیوه سوء استفاده از ساز و کار تخصیص اعتبار در مالیات بر ارزش افزوده است. به عبارتی دیگر، صورت‌حساب‌های مالیات بر ارزش افزوده را در اصل می‌توان چک صادر شده برای دریافت پول از حساب دولت دانست، که از این منظر، این نوع تقلب می‌تواند گسترده باشد. این نوع تقلب می‌تواند از طریق صدور صورت‌حساب‌های جعلی برای خریدهایی که هرگز انجام نشده‌اند و یا بیش‌نمایی مبلغ خریدهای انجام شده در صورت‌حساب انجام گردد. البته این شیوه تقلب زمینه مساعدتری را برای واحدهای تجاری تازه تاسیس ایجاد می‌کند. چون به علت خرید کالاهای

**اصولاً منابع مالی دولت‌ها از محل درآمدهای مالیاتی و درآمدهای غیر مالیاتی تامین می‌شود. درآمدهای مالیاتی یکی از مهم‌ترین منابع مالی دولت‌ها جهت تأمین هزینه‌هایشان به شمار می‌آید**

سرمایه‌ای و یا سایر نهاده‌ها در آغاز فعالیت تجاری سبب می‌شود که مبلغ مورد در خواست بدون کنترل دقیق مورد قبول واقع گردد، بدون این‌که مورد سوء ظن کسی قرار گیرد.

۲. در خواست اعتبار مالیات بر ارزش افزوده برای خریدهایی که مشمول اعتبار نیست: زمانی که مودی ستانده‌های مختلفی عرضه می‌کند که برخی مشمول مالیات و برخی دیگر معاف از مالیات بر ارزش افزوده هستند (عرضه همزمان اقلام مشمول و معاف)، از آنجایی که مودی فقط می‌تواند مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بابت نهاده‌های مورد استفاده در تولید مشمول مالیات

صدور آن‌ها نشده است. البته نکته قابل ذکر این‌که صدور صورت‌حساب‌های جعلی برای فروش به مصرف کننده نهایی یا واحدهای تجاری معاف هیچ تاثیری ندارد، چون اعتباری به آن‌ها تعلق نمی‌گیرد.

۲. عدم ثبت نام: رایج‌ترین موارد عدم ثبت نام برای مالیات بر ارزش افزوده در واحدهای نسبتاً کوچک مشاهده می‌شود، که سطح فروش آن‌ها نزدیک به سطح فروش اعلام شده برای ثبت نام است. این مودیان با عدم ثبت نام، هم مالیات بر ارزش افزوده را نمی‌پردازند و هم از هزینه‌های تمکین می‌گریزند.

۳. طبقه‌بندی نادرست کالاها: اگر مودیان فروش‌های مشمول نرخ‌های متفاوت<sup>۲</sup> یا خارج از شمول مالیات (معاف) داشته باشند ممکن است با زیاد نشان دادن فروش‌های معاف یا فروش‌های با نرخ مالیاتی کم‌تر، مالیات کم‌تری پرداخت نمایند.

۴. حذف عرضه به خود: در این حالت کالاها و خدمات تولید شده در واحدهای تجاری توسط خود واحدها یا توسط کارمندان آن‌ها به مصرف می‌رسد. این نوع مبادلات مشمول مالیات است ولی ممکن است اساساً اظهار نشوند.

۵. مالیات وصول شده اما پرداخت نشده: این نوع تقلب اکثراً توسط

دستکاری‌های حسابداری مانند کم‌نمایی فروش، جعل حساب‌ها و اسناد مالی و یا با دیگر روش‌های حسابداری انجام می‌گیرد.

۶. کالاهای وارداتی که مالیات آن‌ها پرداخت نمی‌گردد: چنانچه مالیات بر ارزش افزوده در مبادی مرزی اعمال نشود، مودیان می‌توانند از آن برای فرار از مالیات سوء استفاده کنند. البته این نوع تقلب بیش‌تر در مالیات بر خرده‌فروشی‌ها دیده شده است و در مالیات بر ارزش افزوده از آنجایی که مالیات کالاهای وارداتی به محض ورود به کشور اعمال می‌شود. در مقابل این تقلب ایمن‌تر هستند.

فعالیت‌های کامل مودی است؟

ب: آیا محاسبات مربوط، به خوبی و بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی صورت می‌گیرند؟

حسابرسی، راهبردی است که ضمانت اجرایی مناسب را برای تشکیلات مالیاتی جهت رسیدن به قسمت بالای هرم تمکین فراهم می‌کند. در واقع، مقررات حسابرسی، ضمانت‌های اجرایی عامی هستند که حوزه شمول قدرت اجرایی تشکیلات مالیاتی را در جامعه شفاف کرده و دیگران را به تمکین تشویق می‌کنند و اطلاعات جمع‌آوری شده در زمان حسابرسی را می‌توان به عنوان مجموعه‌ای اساسی و مناسب برای بهبود ریسک تمکین و طراحی روش‌ها به حساب آورد. بنابراین، طراحی و اجرای یک برنامه حسابرسی موفق علاوه بر تأثیر مستقیم بر فعالیت‌های مودیان، می‌تواند تأثیر غیر مستقیمی نیز در ثابت نگه داشتن سطوح تمکین به شرح زیر داشته باشد:

۱. تأثیر اصلاحی: سوق دادن تمامی مودیان به سوی بهترین نقطه هرم تمکین.
۲. اثر بازدارنده: تشویق گروه‌هایی از مودیان که از تمکین بیش‌تر منتفع می‌شوند.
۳. اثر غیر مستقیم بازدارنده: اثر شناخته شده و بازدارنده حسابرسی‌ها در دیگر مودیان.

### انواع حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

برای اجرای صحیح مالیات بر ارزش افزوده جهت نیل به اهداف مورد نظر در این سیستم مالیاتی، وجود انواع متعدد حسابرسی جهت شناسایی و جلوگیری از موارد عدم تمکین الزامی است. بنابراین انواع طرح‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر است:

#### ۱. بازدیدهای مشاوره‌ای:

هرچند که بازدیدهای مشاوره‌ای را نمی‌توان جزو طرح‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به شمار آورد، ولی وجود بازدیدهای مشاوره‌ای که اکثراً بعد از ثبت نام و عضویت مودیان آغاز می‌شود برای معرفی مالیات بر ارزش افزوده و آموزش

را استرداد نماید، طبیعی است که تمایل خواهد داشت که کلیه نهاده‌های خود را در فهرست نهاده‌های مورد استفاده برای تولید محصولات مشمول مالیات قرار دهد. مسأله دیگر این است که، اقلامی که برای مصرف خصوصی خریداری می‌شوند ممکن است به عنوان نهاده‌های فعالیت اقتصادی اعلام شوند، تا منجر به کاهش بدهی مالیاتی و یا افزایش مالیات قابل استرداد شود.

### پرهیز از پرداخت مالیات:

مودیانی که به قوانین و مقررات تسلط کامل داشته و در اصل راه‌های فرار از قوانین مالیاتی را می‌دانند، می‌توانند از اشکالات مفهومی مفاد قانونی و تفسیرپذیری آن‌ها سود برده و از پرداخت مالیات سر باز زنند. البته با شناسایی یکی از این موارد می‌توان با تغییر ماده قانونی مربوط و مسدود نمودن راه‌های تفسیر آن، از این قبیل تخلفات جلوگیری کرد.

در نهایت ذکر این نکته حائز اهمیت است که، در مالیات بر ارزش افزوده برخلاف سایر مالیات‌ها، تعداد راه‌های فرار از مالیات اهمیتی ندارد، بلکه میزان و اهمیت مبالغ مالیات گریخته شده مهم است که احتمالاً تحت تأثیر تعداد مودیان است که با توجه به میزان احتمال ردیابی شدن تخلفات و مشمولیت در جرائم و ضمانت‌های قانونی که در صورت کشف تقلب اعمال خواهد شد موقعیت را برای سوء استفاده از فرصت‌های موجود و تقلب مغتنم می‌شمارند و در واقع، شیوه طراحی و یا ساختار مالیات در این خصوص اهمیتی ندارد.

### نقش حسابرسی در مدیریت ریسک تمکین:

از دیرباز، حسابرسی تنها روش برخورد با ریسک تمکین در تشکیلات مالیاتی بوده و اکنون نیز نقش بسیار مهمی در تدوین راهبردهای جامع دارد. همچنین می‌توان این روش را به عنوان روشی تعریف کرد که مستلزم رسیدگی به اسناد و مدارکی است که اظهارنامه‌های مالیاتی و همچنین روش‌های محاسبه مالیات را از دو دیدگاه مورد بررسی قرار می‌دهد:

الف: آیا اسناد و مدارک موجود به خوبی منعکس کننده



موردی، احتمال فرار مالیاتی مشاهده شود. این نوع بازرسی عموماً شامل بازرسی محل کسب و کار، محل سکونت، ضبط مدارک و شواهد و موارد دیگری است که می‌بایست مطابق با قوانین دادرسی کیفری انجام گیرد.

#### ویژگی‌های اساسی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده:

- ویژگی‌های اساسی سیستم‌های موفق حسابرسی در مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیرند:
- پرونده مودیان بر اساس میزان احتمال ارتکاب تخلف برای حسابرسی مالیاتی انتخاب می‌شود.
- در مالیات بر ارزش افزوده تعداد و دفعات حسابرسی بسیار بیش‌تر از مالیات بر درآمد است.
- حوزه فعالیت حسابرسی در مالیات بر ارزش افزوده

مودیان بسیار مفید خواهد بود.

سازمان امور مالیاتی دو هدف عمده از بازدیدهای مشاوره‌ای مودیان را مد نظر دارد، که اولین هدف را می‌توان آموزش تکالیف مالیاتی مودیان و حصول اطمینان از کافی و مناسب بودن اسناد و مدارک آن‌ها و دومین هدف را جمع‌آوری اطلاعات اساسی و تکمیلی مفید برای تشکیلات مالیاتی دانست.

#### ۲. حسابرسی اداری:

این نوع حسابرسی که معمولاً سالی یک بار در محل اداره مالیاتی و بدون مذاکره با مودی صورت می‌گیرد برای بررسی صحت محاسبات و اطلاعات مندرج در اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده از یک طرف، و مقایسه متقابل اطلاعات موجود در پرونده مودیان از دیگر سو انجام می‌گیرد.

#### ۳. حسابرسی برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده:

در خصوص اولین درخواست استرداد از سوی مودی، بیش از استرداد می‌بایست مودی مورد حسابرسی قرار گیرد. در حسابرسی به منظور استرداد مالیات، صرفاً می‌باید دوره مورد مطالبه، مورد حسابرسی قرار گیرد. البته حسابرسی برای مطالبات بیش‌تر می‌بایست به صورت گزینشی انجام گیرد.

#### ۴. حسابرسی موردی:

هدف از این نوع حسابرسی صرفاً تحقیق درباره اشکالات مشاهده شده در اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده است. البته این نوع حسابرسی نباید بیش از یک یا دو اظهارنامه را در بر گیرد.

#### ۵. حسابرسی جامع مالیات بر ارزش افزوده:

این نوع حسابرسی که هدف اصلی این نوشتار می‌باشد شامل تمامی پرونده‌هایی است که ضمن انجام حسابرسی‌های اداری، حسابرسی برای استرداد مالیات و حسابرسی موردی، نوعی تخلف مالیاتی در آن‌ها مشاهده شده است، که در این صورت می‌بایست پرونده مربوط توسط تشکیلات مالیاتی مورد حسابرسی جامع قرار گیرد. البته، حسابرسی‌های جامع ممکن است برای چند دوره متوالی ادامه داشته باشد.

#### ۶. بازرسی تخلفات:

بازرسی تخلفات زمانی انجام می‌گیرد که پس از حسابرسی

- مقایسه اطلاعات خارجی مانند جداول پرداخت مالیات توسط خریداران با اطلاعات مندرج در دفاتر حسابداری و اظهارنامه‌های مودی.
- کنترل موارد استثنایی مانند صدور صورتحساب خرید برای عرضه به خود یا صدور صورتحساب خرید برای کالاهای مستعمل یا کالاهای برداشت شده توسط مالک.
- کنترل صورتحساب‌های خرید برای کشف موارد درخواست اعتبار مالیات بر نهاده برای خریدهای شخصی.
- تأیید صحت دسته‌بندی درست کالاها در رده‌های معاف یا مشمول نرخ صفر.
- کنترل نسبت‌های انحراف معیار استاندارد عملیات تجاری مانند نسبت داده به ستانده یا نسبت فروش معاف به مشمول و توجیه دلایل عدول از استانداردهای تجاری.
- کنترل کلیه اسناد مالی به صورت نمونه‌ای و کنترل صحت موجودی‌های انبار براساس آخرین اطلاعات مربوط به خرید و فروش.
- بررسی اسناد تولید برای کمک به ارزیابی صحت میزان مواد اولیه مصرفی ادعا شده و اعتبار درخواستی برای مالیات بر نهاده و همچنین ارزیابی صحت مالیات بر فروش محاسبه شده.
- تعیین هر نوع مغایرت و حصول اطمینان از این که تمامی مدارک و شواهد نگهداری و تمامی توضیحات مستند شده اند و ارزیابی احتمال تخلف و تهیه گزارش حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده برای مقامات ناظر در تشکیلات مالیاتی. پیچیدگی این وظایف و اهمیت ثبت صحیح نتایج برای پیگرد قانونی متخلفان و مجازات آن‌ها مستلزم تهیه فهرستی از موارد ملزم به کنترل و تعیین و تعریف استاندارد گزارشدهی است.

### معیارهای انتخاب پرونده برای حسابرسی:

- به منظور افزایش کارایی و اثر بخشی حسابرسی، باید سیستم انتخاب پرونده بر اساس موارد زیر تدوین گردد:
- نباید بخش عظیمی از حسابرسی را به مودیان بزرگ اختصاص داد. به عبارت دیگر برای افزایش درآمد مالیاتی

کاملاً متفاوت از حوزه فعالیت حسابرسی در مالیات بر درآمد است. حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مستلزم بازدیدهای کوتاه برای شناسایی فرار مالیاتی است.

- تقلب‌های مالیاتی توسط حسابرسانی که آموزش‌های خاصی دیده‌اند رسیدگی می‌شود.
- تفاوت عمده حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد در زمان مورد نیاز برای اجرای آن‌هاست. تکمیل فرآیند حسابرسی مالیات بر درآمد چندین ماه طول می‌کشد در حالی که زمان استاندارد حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در عرض یک یا دو روز کامل می‌شود.

### روش شناختی حسابرسی:

ساختار دقیق کنترل‌های حسابرسی بسته به نوع قانون مالیات بر ارزش افزوده متفاوت است. اما روش‌های اساسی زیر تقریباً در تمامی قوانین مالیات بر ارزش افزوده مشترک هستند:

- کنترل داده‌های مربوط به هر مودی در اداره مالیاتی که به صورت جداگانه در اسناد حسابداری مودی نگهداری می‌شود. این اسناد می‌تواند شامل اطلاعاتی از قبیل پرونده‌های مربوط به پرداخت مالیات، اطلاعاتی که از سایر حسابرسی‌ها به دست آمده است، اطلاعات مربوط به واردات و مشتریان و شرکت‌های تابعه و حتی صورتحساب‌های مالیات بر ارزش افزوده به دست آمده از حسابرسی سایر مودیان باشد.
- بررسی اسناد و مدارک حسابداری در ارتباط با دوره مالیاتی اظهار نامه انتخاب شده و یا دیگر اسناد حسابداری برای اطمینان از قابل قبول بودن آن‌ها و شناسایی نقاط ضعف آن‌ها برای بررسی بیشتر.

- تأیید صحت محاسبات عددی مالیات‌های نهاده و ستانده و همچنین سند رسمی آن از اظهارنامه تا کاربرگ‌ها و اسناد حسابداری.
- بررسی نمونه‌هایی از اسناد مرجع مانند صورتحساب‌ها و گزارشات بانک و برگه‌های واریز وجوه و نظایر آن‌ها جهت تأیید صحت محاسبات مالیات بر نهاده یا مالیات بر ستانده.



حسابرسی و متوسط زمان لازم برای انجام حسابرسی بستگی دارد. حسابرسی مالیات بر درآمد به دلیل پیچیدگی به زمان زیادی نیاز دارد. برعکس تشکیلات مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف به این نتیجه رسیدند که حسابرسی هدفمند، منظم و کوتاه به بهبود تمکین بیش تر کمک خواهد کرد و علت این امر به خاطر کوتاه بودن چرخه پرداخت مالیات بر ارزش افزوده بوده و بنابراین نیاز به شناسایی سریع تر نقایص و تخلفات وجود دارد، و دلیل دیگر کوتاه تر بودن فاصله حسابرسی در مالیات بر ارزش افزوده نسبت به مالیات بر درآمد، ساده تر بودن سیستم مالیات بر ارزش افزوده از سیستم مالیات بر درآمد می باشد.

### ارزیابی حسابرسی:

اثر بخشی حسابرسی انجام شده نباید بر اساس درآمد مالیاتی اضافی حاصل شده از انجام حسابرسی ارزیابی گردد. بلکه باید بر اساس میزان تاثیر آن در تمکین مودیان ارزیابی گردد. هدف اصلی تشکیلات مالیاتی از اجرای سیستم های حسابرسی، افزایش سطح تمکین داوطلبانه و یا به عبارتی به حداقل رساندن موارد عدم تمکین و کاهش ریسک تمکین است. عملکرد واحد حسابرسی باید بر اساس کمیت و کیفیت حسابرسی های صورت گرفته و افزایش پرداخت داوطلبانه مالیات از سوی مودیان ارزیابی شود.

### مالیات بر ارزش افزوده نیز

همانند سایر نظام های مالیاتی از لحاظ فرار، تخلف و عدم تمکین مالیاتی آسیب پذیر است. به ویژه در مورد مالیات بر ارزش افزوده، ساز و کار تخصیص اعتبار و استرداد آن فرصت مناسبی را برای سوء استفاده و تخلف ایجاد کرده است

### نتیجه گیری:

در نهایت می توان چنین نتیجه گیری کرد که مالیات بر ارزش افزوده نیز همانند سایر نظام های مالیاتی از لحاظ فرار، تخلف و عدم تمکین مالیاتی آسیب پذیر است. به ویژه در مورد مالیات بر ارزش افزوده، ساز و کار تخصیص اعتبار و استرداد آن

می بایست مودیان متوسط و کوچک نیز مورد حسابرسی قرار گیرند. مودیان بزرگ تمایلی به فرار مالیاتی مانند عدم صدور فاکتور فروش یا دستکاری کردن ارزش موجودی ها و غیره نداشته و علاوه بر آن، سازماندهی و سیستم های حسابداری مودیان بزرگ اجازه چنین عملی را به آن ها نمی دهد. بنابراین، اگر حساب های مودیان متوسط و کوچک مورد حسابرسی قرار گیرد، میزان وصولی مالیات افزایش یافته و در نتیجه اثر مثبت آن، سطح عمومی تمکین افزایش خواهد یافت.

- اجرای سیستم عملیات کارشناسی جهت انتخاب مودیان برای حسابرسی (سیکا). این سیستم را که به اختصار سیکا می نامند، سامانه رایانه ای است که مودیان را برای حسابرسی انتخاب می کند. این سامانه با استفاده از فرمول های ریاضی،

احتمال بروز خطای مالیاتی در اظهار نامه های مودیان را محاسبه کرده و مودیان را که دارای ریسک تمکین بالایی هستند، برای حسابرسی انتخاب می کند.

- بهتر است مکانیسمی برای انتخاب مودیان که برای یک دوره زمانی معینی (مثلاً دو سال) حسابرسی نشده اند، وجود داشته باشد. چون در غیر این صورت ممکن است یک مودی برای سالیان متوالی

حسابرسی نشده باشد. حداکثر طول زمانی بین حسابرسی ها با توجه به ماهیت و حجم فعالیت مودیان متفاوت است؛ برای مودیان بزرگ فاصله زمانی حداکثر یک سال، برای مودیان متوسط حداکثر ۳ سال و برای مودیان کوچک حداکثر ۷ سال، زمان ایده آلی خواهد بود.

### فاصله حسابرسی:

منظور از فاصله حسابرسی، طول چرخه متوسط حسابرسی است که به اندازه پایه مشمول مالیات مودی، تعداد کارکنان

## منابع و مأخذ فارسی:

۱. ابریل، لیام و دیگران. مالیات بر ارزش افزوده نوین. مترجمان: حدادی، مریم. میرزائی، بهداد. تهران: دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده - سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۵، صص ۱۹۹-۱۸۹
۳. راهنمای آموزشی: مبانی نظری و محاسباتی مالیات بر ارزش افزوده. دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده - سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۶، صص ۱-۱۲
۴. معصومی، ناهید. ۱۳۸۴. مدیریت ریسک تمکین: سیستم انتخاب پرونده جهت حسابرسی. دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده - سازمان امور مالیاتی کشور، صص ۱۱-۹

## منابع و مأخذ لاتین:

5. Report presented to the EU commission, "Combating VAT fraud in the EU", 2007, PP. 30-38
6. Michael Keen and Stephen Smith, "VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What can be Done?", 2007, PP. 5-15
7. International Tax Dialogue, "The value added tax experiences and issues", March 2005.
8. Tait, Alan A; Value- Added Tax: Administrative and Policy issues, Washington, S. C., The International Monetary Found Publication, October 1991.

فرصت مناسبی را برای سوء استفاده و تخلف ایجاد کرده است، که امروزه این مساله به عنوان یکی از دغدغه‌های مهم مسئولان مالیاتی کشورهای اجرا کننده این نوع نظام به شمار می‌آید. حال، پرسش اساسی که در اینجا مطرح می‌گردد این است که برای افزایش کارایی و اثربخشی نظام مالیات بر ارزش افزوده و رسیدن به اهداف تعیین شده در این نظام مالیاتی و همچنین کاهش ریسک تمکین و فرار و تخلفات مالیاتی که در نهایت منجر به تمکین مالیاتی می‌شود چه راهکارهایی را بایست به اجرا درآورد؟ همان طوری که در این نوشتار بدان تأکید شد، اغلب کشورهای اجرا کننده نظام مالیات بر ارزش افزوده برای رسیدن به اهداف مد نظر و همچنین جهت دستیابی به تمکین مالیاتی، راهکارهای متعددی را به اجرا در آورده‌اند که از آن میان، استقرار طرح‌های حسابرسی قوی و اثربخش که بتواند به موقع موارد عدم تمکین و تخلفات مالیاتی را شناسایی و متخلفین مالیاتی را به مراجع قضایی معرفی نماید، به عنوان یک راهکار بسیار مفید و اثر بخش معرفی شده و در تمامی آن کشورها به اجرا گذاشته شده است و همه کشورهای مجری این نظام مالیاتی به این نتیجه رسیده‌اند که در کل زنجیره نظام مالیات بر ارزش افزوده وجود حلقه محکمی به نام حسابرسی برای افزایش توان و قدرت این نظام مالیاتی امری ضروری و غیر قابل اجتناب است.

## پانوشته‌ها:

1. Value Added Tax
2. Value Chain
3. VAT Audit
4. Self Assessment
5. Tax Payers
6. Tax Compliance
7. Tax Fraud
8. Understate Of Sale
۹. در ایران نرخ عمومی مالیات بر ارزش افزوده ۱،۵٪ و عوارض ۱،۵٪ است.
10. Refund