



# حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده: چالش‌های موجود

دلیر ناصرآبادی

کارشناس ارشد حسابداری

و کارشناس حسابرسی اداره مالیات بر ارزش افزوده شهرستان سنندج

مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یک تحول در نظام مالیاتی کشور از اوایل مهرماه سال ۱۳۸۷ اجرایی شد و صرف نظر از مشکلات اجرایی آن، مزایای فراوانی برای کشور داشته است. مشکلات موجود در فرایند اجرای آن بدون شک انکارناپذیر است، اما یکی مهم‌ترین مشکلاتی که به نظر می‌رسد فرا روی اجرای این قانون وجود داشته باشد، حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده است. وجود یک نظام کنترل و حسابرسی دقیق برای ایفای مسئولیت پاسخگویی مؤدیان این نظام مالیاتی باعث شفاف‌سازی هر چه بیشتر مبادلات اقتصادی و کاهش فرار مالیاتی و جلوگیری از سوءنیت عده‌ای مؤدیان مالیاتی خواهد شد. از این رو محورهای مورد بحث در مقاله حاضر شامل حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، اهمیت و ویژگی‌های آن، فرایند و مدل حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و برخی چالش‌های موجود در زمینه حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده است و در نهایت به نظر می‌رسد تقویت هر چه بیشتر نظام حسابرسی در این نظام مالیاتی منجر به تقویت و اجرای صحیح‌تر آن می‌گردد.

## مقدمه

دوره‌ی معین، ارزش افزوده نامیده می‌شود و مالیاتی که بر آن اعمال می‌گردد را مالیات بر ارزش افزوده می‌نامند. مالیات بر ارزش افزوده به‌رغم سابقه‌ی نه چندان طولانی، در بیش‌تر کشورهای جهان اجرا و یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی برای این کشورهاست. در ایران نیز قانون مالیات بر ارزش افزوده از اول مهر ماه سال ۱۳۸۷ اجرایی شده است. اما صرف نظر از مزایای فراوان، در عمل مشکلاتی پیش روی اجرای این قانون وجود دارد که یکی از این مشکلات به مبحث حسابرسی آن مربوط است.

در این مقاله سعی شده که کلیاتی در مورد مالیات بر ارزش افزوده، نحوه‌ی حسابرسی و چالش‌های پیش روی آن مطرح گردد تا باعث شفاف‌سازی مباحث مربوطه و اجرای صحیح‌تر این قانون گردد.

یکی از مهم‌ترین سیاست‌های اقتصادی و درآمدی کشورها وصول مالیات است که به‌عنوان یک ابزار مالی موثر برای تامین منابع مالی هزینه‌های ضروری دولت و تعدیل در توزیع درآمد و ثروت و هدایت فعالیت‌های اقتصادی جامعه به‌کار می‌رود. اصولاً مالیات‌ها از نظر منابع یا پایه‌های وصول آن به مالیات بر درآمد، ثروت و مصرف و همچنین از نظر نحوه‌ی وصول آن به دو روش مستقیم و غیرمستقیم تقسیم‌بندی می‌شود. اما یکی از انواع مالیات‌ها که از لحاظ پایه‌ی وصول از نوع مصرف و از لحاظ روش وصول، از نوع غیرمستقیم می‌باشد، مالیات بر ارزش افزوده است. بر اساس ماده ۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک



**انواع حسابرسی و حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده**

حسابرسی عبارت است از فرایند سیستماتیک رسیدگی به صورت‌های مالی، اجرای قوانین و مقررات و عملیات یک سازمان به کمک تکنیک‌های مختلف رسیدگی و به منظور اطمینان از مطابقت با استانداردها و معیاری‌های تعیین شده.

حسابرسی‌ها اغلب به چند نوع تفکیک می‌شود و عاملی که موجب این تقسیم‌بندی می‌گردد اهداف و انتظاراتی است که گروه‌های متنوع از یک سازمان دارند، مثلاً: استفاده‌کنندگان برون سازمانی انتظار دارند که صورت‌های مالی که مبنای تصمیم‌گیری‌های آنها قرار می‌گیرد مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری باشد یا نهادهای دولتی انتظار دارند که فعالیت‌ها یا امور سازمانها مطابق با قوانین و مقررات مربوطه باشد. با این حال سه نوع اصلی حسابرسی به شرح زیر است:

حسابرسی صورت‌های مالی: حسابرسی صورت‌های مالی با هدف تعیین مطابقت نحوه‌ی تهیه‌ی صورت‌های مالی با استانداردهای پذیرفته‌شده‌ی حسابرسی است. این نوع حسابرسی معمولاً توسط مؤسسات حسابرسی انجام می‌گیرد و استفاده‌کنندگان آن شامل مدیریت، سهامداران و اعتباردهندگان، تحلیلگران مالی و دولت می‌باشد.

حسابرسی عملیاتی یا عملکرد: رسیدگی هدفمند و منظم شواهد و مدارک یک سازمان، یک طرح یا فعالیت است که به منظور ارزیابی مستقل عملکرد آن در مقایسه با

معیارهای مشخص، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات و یا ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات انجام می‌گیرد (GAO, 2007).

حسابرسی رعایت: اجرای حسابرسی رعایت به وجود اطلاعات قابل اثبات، و ضابطه یا استاندارد شناخته‌شده‌ای بستگی دارد که توسط مقامات مجاز مقرر شده باشد. مثلاً رسیدگی مالیاتی نوعی حسابرسی رعایت است و یا رسیدگی به منظور اطمینان از اجرای قوانین و مقررات مختلف از قبیل قانون تجارت یا قانون کار و... در حسابرسی صورت‌های مالی با هدف حسابرسی رعایت است. این نوع حسابرسی معمولاً توسط بازرسان دولتی، حسابرسان داخلی و گاهی اوقات مؤسسات حسابرسی انجام می‌گردد.

بنابراین حسابرسی مالیاتی نیز یکی از انواع حسابرسی رعایت است و به عبارتی می‌توان گفت که حسابرسی مالیاتی تلفیقی از اصول و موازین حسابرسی و قوانین و مقررات مالیاتی می‌باشد. حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده نیز نوعی از حسابرسی رعایت و در گروه حسابرسی مالیاتی قرار دارد.

#### حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

به‌طورکلی، در سال‌های اخیر نیاز به تقویت طرح‌های حسابرسی مالیات‌بر ارزش‌افزوده همواره مورد توجه برخی کشورها، از جمله کشورهای صنعتی بوده است. برای مثال، در

سال ۱۹۹۳ اجرای سیستم جدید مالیات بر ارزش افزوده برای معاملات بین کشورهای اتحادیه اروپایی مستلزم ایجاد چند طرح برای کاستن از خطرات تقلب بود اما از آن زمان تاکنون، بهرغم اجرای این طرح‌ها، گسترش انواع پیچیده‌های از تقلب در مالیات بر ارزش افزوده، همواره موجب نگرانی کمیسیون اتحادیه‌ی اروپایی و اغلب کشورهای این اتحادیه بوده است. طبق باور اغلب این کشورها به منظور کاهش خطرات مزبور، هنوز تلاش زیادی برای ارتقای تمکین از مالیات بر ارزش افزوده، و نیز طرح‌های حسابرسی مربوطه لازم است.

در ایران نقطه‌عطف اصلی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، ماده ۲۷ قانون یادشده می‌باشد؛ براساس ماده‌ی فوق، مؤدیان مالیاتی می‌توانند تنظیم گزارش‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده خود را به سازمان حسابرسی یا موسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ارجاع نمایند. براساس همین ماده، اشخاص مذکور مکلفند در صورت درخواست مؤدی گزارش حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را با رعایت شرایط زیر و طبق نمونه و دستورالعملی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌کند، تنظیم نموده و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط، در اختیار مؤدی قرار دهند. موارد اصلی مطرح شده در این ماده شامل:

الف- اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر مالیات بر ارزش طبق مفاد قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری؛

ب- تعیین مآخذ مشمول مالیات و مالیات متعلق هر دوره مالیاتی براساس مفاد این قانون و مقررات مربوط.

بر اساس تبصره یک ماده فوق ادارات مالیاتی مکلفند گزارش‌هایی را که با شرایط فوق تنظیم شده باشد، بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات مربوط برگه مطالبه صادر نمایند.

قانون مالیات بر ارزش افزوده در مواد ۱۴، ۱۵، ۱۶ و ۱۷ به نحوه محاسبه این نوع مالیات پرداخته که لازم است مورد توجه مؤدیان و حسابرسان قرار گیرد. اصولاً نتیجه‌ی رویه‌های حسابرسی پذیرفته شده توسط حسابرس، باید به گونه‌ای باشد که اطمینانی معقول در مورد مبالغ فروش، خرید و امور مربوط به آنها مانند طبقه‌بندی درست برای اعمال نرخها، محاسبات صحیح و... را به دست دهد. علاوه بر موارد فوق حسابرسان مسئول ارزیابی زمانبندی درست ارائه بدهی یا طلب مربوط به مالیات بر ارزش افزوده نیز هستند. بنابر الزامات قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران، دوره‌ی ارائه‌ی اظهارنامه‌ی مالیات بر ارزش افزوده سه ماه است و هر اظهارنامه بایستی دربرگیرنده‌ی تمامی درآمدها و هزینه‌های سه‌ماهه‌ی خود باشد. حسابرسان، مسئول رسیدگی به زمانبندی درست ارائه

درآمدها و هزینه‌ها و پی‌گیری هرگونه تقدم و تاخر در این مورد هستند (اصغری، ۱۳۸۷). در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، حسابرسان بایستی اصول عمومی حسابرسی را در هر کار حسابرسی به‌کار گیرند. انتظار می‌رود حسابرسان، کار خود را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند که از کسب اطلاعات لازم برای انجام کار حسابرسی و ارائه‌ی اظهارنظر، اطمینان حاصل شود. گردش حساب‌های خرید و فروش کالاها بایستی نه تنها در رابطه با اصول پذیرفته شده حسابداری بلکه با رعایت قوانین و مقررات مربوط به مالیات بر ارزش افزوده به‌درستی تعیین شده باشد. به عنوان مثال، در برخی از کشورها فروش دارایی ثابت نیز جزئی از درآمد مشمول مالیات بر ارزش افزوده، تلقی می‌شود که بایستی برای تعیین مالیات مربوطه با فروش کالا و درآمد ناشی از خدمات جمع شود (شالیندر، ۲۰۰۵). ضمن این‌که در واقع چون حسابرسی مالیاتی در نگاهی خاص جزو اظهارنظرهای ویژه‌ی حسابرسی تلقی می‌شود (که براساس آن حسابرس تنها نسبت به قابلیت اتکای اظهارنامه‌های مالیاتی اظهارنظر می‌کند) حسابرسان باید از برآورده شدن تمامی الزامات قانونی کار اطمینان کسب کنند. تکنیک‌های حسابرسی مفید جهت حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده تکنیک‌های سنتی حسابرسی مانند روش‌های تحلیلی، آزمون‌های محتوا و معقول بودن، آزمون جزئیات حسابها و... هستند. سایر تکنیک‌هایی چون آزمون خریدها و مشاهدات پای کار برای تعیین موارد عدم رعایت قوانین و مقررات به‌کار می‌روند. (مینگ، ۲۰۰۴)

### حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و انواع آن

به‌طور کلی در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر شرح و وظایف، طرح حسابرسی اغلب انواع حسابرسی‌های زیر را در برمی‌گیرد (ابریل و همکاران، ۱۳۸۵):

**حسابرسی اداری:** این نوع حسابرسی که سالی یک بار انجام می‌گیرد، بیش‌تر مبتنی بر دو عامل است: (الف) بررسی اظهارنامه‌های مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده (شامل بررسی نسبت‌های اولیه از قبیل حاشیه سود، جریان وجوه نقد، هزینه‌ی پرسنل، و مقایسه با نسبت‌های مشابه در دوره‌های قبل و نسبت‌های سایر مؤدیان در صنایع مشابه)؛ و (ب) مقایسه‌ی متقابل اطلاعات موجود در پرونده‌های مؤدیان (به‌ویژه اطلاعات مربوط به مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده، و گمرک).

**کنترل ثبت‌نام:** این کنترل به شکل بازدید غیرمنتظره از محل مؤدی انجام می‌شود (معمولاً در مورد مؤدیان کوچک و متوسط جدید)، و مأمور مالیاتی به مدد کنترل‌های مزبور اطمینان می‌یابد که (الف) مؤدی درک اولیه‌ی از تعهدات خود

دارد؛ (ب) حساب‌ها به صورت صحیح نگهداری می‌شوند؛ و (ج) صورت‌حسابهای فروش یا صورت وضعیت‌های ارائه خدمات به درستی صادر می‌شود.

**حسابرسی برای استرداد مالیات بر ارزش افزوده:** برای اولین مرتبه‌ی مطالبه‌ی استرداد، باید حسابرسی پیش از استرداد انجام شود (به ویژه در مورد مطالبات بنگاه‌های تجاری جدید)؛ حسابرسی برای مطالبات بیش‌تر باید به صورت گزینشی انجام گیرد. در حسابرسی به منظور استرداد، باید فقط دوره‌ی مربوط به مطالبه مورد توجه قرار گیرد.

حسابرسی موردی: هدف از این حسابرسی‌ها صرفاً تحقیق درباره اشکالات مشاهده شده در اظهارنامه‌ها است. در مورد مالیات بر ارزش افزوده، حسابرسی موردی نباید بیش از یک

یا دو اظهارنامه را مورد توجه قرار دهد.

**حسابرسی جامع:** تمامی پرونده‌هایی که ضمن انجام حسابرسی اداری، کنترل مثبت نام، حسابرسی استرداد مالیات بر ارزش افزوده یا حسابرسی موردی، نوعی کم‌نمایی گسترده در آن‌ها مشاهده شود، باید به واحد متولی انجام حسابرسی‌های جامع در مورد مشمولیت تمام مالیات‌ها (از جمله مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد) ارجاع شود. حسابرسی‌های جامع شاید طبق تمهیدات قانونی، تا چند سال ادامه یابد.

در نمودار دو فعالیت‌های اصلی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده (مدل حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده) و جریان رسیدگی از جمله کنترل متقابل اطلاعات مندرج در اظهارنامه را نشان داده شده است (ای. تیت، ۱۳۸۶):





۶- شناسایی مؤدیان خاطی و اخذ حداکثر جرایم متعلق

ویژگی‌های اساسی حسابرسی در مالیات بر ارزش

افزوده

ویژگی‌های اساسی سیستم‌های موفق حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر است:

۱- پرونده‌ی مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده براساس میزان احتمال ارتکاب تخلف برای حسابرسی مالیاتی انتخاب شود.

۲- در مالیات بر ارزش افزوده تعداد دفعات حسابرسی بسیار بیش‌تر از مالیات بر درآمد است.

۳- حوزه‌ی فعالیت حسابرسی در مالیات بر ارزش افزوده، کاملاً متفاوت از حوزه‌ی فعالیت حسابرسی در مالیات بر درآمد است. حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مستلزم انجام بازدیدهای کوتاه برای فرارهای مالیاتی است. این گونه حسابرسی به معنای حسابرسی مالی تفصیلی و بسیار دقیق (گرفته‌برداری یا نسخه‌برداری از حسابرسی مالیات بر درآمد) نیست.

۴- تقلب‌های مالیاتی توسط حسابرسانی که آموزش خاص دیده‌اند رسیدگی می‌شود. (ابریل و همکاران، ۱۳۸۵)

۵- اجرای سریع‌تر فرایند رسیدگی و انجام مراحل مربوط

فرار مالیاتی و مزایای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

فرار مالیاتی در اکثر کشورها موضوع بااهمیتی است. همانند دیگر انواع مالیات، فرار از مالیات بر ارزش افزوده نیز امکان‌پذیر است. ایجاد طرح‌های حسابرسی مؤثر برای افزایش خطر شناسایی و مجازات شرکت‌های مرتکب عدم‌تمکین از مالیات بر ارزش افزوده، نقشی اساسی و حساس دارد. معمولاً رایج‌ترین موارد فرار از مالیات بر ارزش افزوده مشابه روش‌های فرار از مالیات سنتی بر فروش است و شامل عدم ثبت‌نام شرکت‌ها، کم‌نمایی دریافتی‌های ناخالص، سوءاستفاده از تعدد نرخها، تبانی بین مؤدیان برای انجام معاملات زیرزمینی و کم نشان دادن فروش و عدم پرداخت مالیات دریافتی از مشتریان به مراجع مالیاتی میشود. با وجود این، تقلب در مالیات بر ارزش افزوده شاید پیچیده‌تر از دیگر مالیات‌های غیرمستقیم باشد. یک نوع تقلب با اهمیت شامل افزایش اعتبار برای کاستن از مالیات بر ارزش افزوده پرداختی مربوط به کالاهای صادراتی است (هاشم‌زاده و همکاران، ۲۰۱۰). مطابقت و حسابرسی

اثرات متفاوت زیادی در پذیرش رفتار شرکت‌ها دارد؛ حتی در وضعیتی که حسابرسی تنها منجر به گزارش‌های صفر توسط شرکت‌ها شود، مطابقت و حسابرسی می‌تواند منجر به فرار مالیاتی صفر اساساً به‌خاطر ویژگی خودکنترلی مالیات بر ارزش افزوده شود. برخلاف حسابرسی، تطبیق دفترداری و نحوه‌ی خرید شرکت‌ها منجر به تغییراتی خواهد شد. این ممکن است که کاربردهای مغایری برای اختصاص کارایی در حضور مقیاس‌های اقتصادی در کل خرید و فروش‌ها داشته باشد؛ مانند سفارش‌های انباشته. ضمن این‌که حسابرسی اثرات مستقلی در کارایی تولید از طریق قیمت‌های ورودی دارد؛ قیمت‌های ورودی مختل شده ممکن است به‌دلیل حسابرسی به‌دست آیند، درست هنگام انجام حسابرسی صرفاً قیمت‌های

ورودی اوراق مختل نشده و مهارت تقلب از بین می‌رود (گانگ و داس گپتا، ۱۹۹۶).

برخی تقلب‌های ویژه‌ی مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از نگهداری دفاترهای دوگانه، استفاده از صورت حساب‌های جعلی برای سوءاستفاده از سیستم اعتبار، گزارش دادن فروش داخلی به جای صادرات به منظور بهره‌برداری از نرخ صفر، ارائه‌ی صورت حساب‌های خرید بیش از یک بار به حساب‌سازان، کم‌نمایی

فروش و درآمد، انجام فروش یا ارائه‌ی خدماتی خارج از موضوع فعالیت بعضی از مؤدیان و مخفی کردن آن‌ها، انحصاری بودن فعالیت بعضی از مؤدیان، مطالبه‌ی اعتبار مالیات بر ارزش افزوده برای خریدهای بدون اعتبار و سایر موارد تقلبی که بحث آن خارج از چارچوب این مقاله است. در صورت عدم برخورد مناسب با این نوع تقلب‌ها، به‌ویژه در موارد سوءاستفاده از مکانیسم اعتبار و سیستم استرداد، چه بسا کل سیستم مالیات بر ارزش افزوده آلوده شود. لذا حساب‌سازان باید در عمل الزامات استاندارد بخش ۲۴ با عنوان «مسئولیت حساب‌ساز در ارتباط با تقلب و اشتباه در حسابرسی صورت‌های مالی» را در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

مدنظر داشته و مطابق با استانداردهای حسابداری بخش‌های ۷۰ و ۸۰ با عناوین «گزارش حساب‌ساز مستقل» و «گزارش حساب‌ساز در حسابرسی موارد خاص» عمل نمایند. از طرف دیگر اگر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به قدر کافی کارآمد نباشد، عملکرد تشکیلات مالیاتی بی‌اثر خواهد شد. تشکیلات مالیاتی مجموعه‌ای از حلقه‌های یک زنجیر است و توان کل زنجیر با قدرت ضعیف‌ترین حلقه مشخص می‌شود. وقتی حسابرسی مالیاتی ضعیف باشد، عملکرد کل تشکیلات نیز ضعیف خواهد بود. اگر دیگر سیستم‌های اجرایی چون سیستم شناسایی افراد فاقد پرونده و کنترل مؤدیان خاطی (عملکرد وصول) کارایی خوبی داشته باشند، در صورت ضعف حسابرسی، عدم تمکین به فرار مالیاتی تبدیل می‌شود.

در ایران نیز

اگرچه اخذ مالیات بر ارزش افزوده به‌تازگی تصویب و به مرحله اجرا در آمده است، لیکن اهمیت حسابرسی به منظور تحقق اهداف پیاده‌سازی این نوع مالیات جایگاهی مهم داشته و بدون توجه به امکان پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز این طرح وجود ندارد (دلیلی و استاد حسین، ۱۳۸۷). تمکین و کاهش فرار مالیاتی از مهم‌ترین مزایای اجرای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده است؛ لذا

اثر بخشی حسابرسی انجام شده نباید بر اساس افزایش وصولی ارزیابی گردد بلکه باید بر اساس میزان تاثیر آن در تمکین مؤدیان مورد ارزیابی قرار گیرد. عملکرد واحد حسابرسی باید بر اساس کمیت و کیفیت حسابرسی‌های صورت گرفته و افزایش پرداخت داوطلبانه مالیات از سوی مؤدیان ارزیابی شود.

#### چالش‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

در تعامل با رعایت ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده و استانداردهای حسابرسی، مطالبی قابل تامل است. از جمله این که حساب‌سازان چه شکلی از گزارش را باید ارائه کنند؟ چه‌گونه



باید شواهد مورد لزوم را گردآوری کنند؟ و نیز مسئولیت آنان و مسئولیت مدیریت واحد مورد رسیدگی چگونه است؟

براساس دستورالعمل حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، هر گاه حسابرس مالیاتی در اجرای بند الف ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده به موارد ایرادی برخورد نماید که به اعتبار دفاتر و اسناد و مدارک خللی وارد ننماید و تعیین مآخذ واقعی مشمول مالیات امکان‌پذیر باشد، ضمن درج موارد ایراد در گزارش خود، مآخذ و مالیات و عوارض را تعیین خواهد کرد و در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک مزبور برای محاسبه مآخذ و مالیات و عوارض غیرقابل رسیدگی تشخیص داده شود یا به علت عدم رعایت موازین قانونی مورد قبول واقع نشود، باید اظهار نظر خود مبنی بر عدم کفایت اسناد و مدارک و دفاتر برای امر حسابرسی مالیاتی را به‌طور کتبی با ذکر

دلایل به اداره‌ی امور مالیاتی ذی‌ربط اعلام نماید، در این صورت اداره‌ی امور مالیاتی مکلف است نسبت به رسیدگی و تعیین مآخذ و مالیات و عوارض اقدام نماید.

از آن‌جا که براساس ماده ۱۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده، هر دوره‌ی مالیاتی برابر با سه ماه شمسی می‌باشد، باعث شفاف‌سازی بیش‌تری در مبادلات اقتصادی می‌گردد. ضمن این‌که رسیدگی به دوره‌های کوتاه‌تر توسط

حسابرسان نیز باعث افزایش کارایی حسابرسی و کاهش فرار مالیاتی می‌گردد. به‌طور کلی با وجود مزایای فراوان حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مهم‌ترین چالش‌هایی که در عمل ممکن است وجود داشته باشد، به شرح زیر است:

**درک نادرست فعالان اقتصادی از قانون:** متأسفانه با وجود گذشت حدود دو سال از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، هنوز بسیاری از مؤدیان و حتی مجریان دستگاه‌های دولتی درک صحیحی از نحوه اجرای قانون ندارند و بعضاً به نظر می‌رسد که مشکلات اصلی آنان به مفاد قانون و تا حدودی بخشنامه‌های مرتبط بر می‌گردد. به نظر می‌رسد که مهم‌ترین ایراد آنان در مواد ۹، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۹ و ۲۱ قانون مالیات بر

ارزش افزوده باشد. به‌عنوان مثال، طبق ماده ۱۱ در مورد ارائه خدمات، تاریخ انجام کار یا ارائه صورت وضعیت هر کدام که مقدم باشد (یعنی همان فرض تعهدی در حسابداری) ملاک برای تعلق مالیات است، در صورتی‌که در عمل بسیاری از پیمانکاران و کارفرمایان، بدون توجه به تاریخ مذکور مبنای تعلق مالیات را تاریخ پرداخت آن یا همان مبنای نقدی در نظر دارند. که این امر موجب تعلق جریمه ماده ۲۳ خواهد گردید.

**کافی نبودن تمهیدات برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده:** اثربخشی و عواقب طرح حسابرسی ضعف شاید بلافاصله قابل مشاهده نباشد. اگرچه نبود نظام‌های مؤثر وصول و اجرا به‌ویژه نظام‌های ضروری برای رسیدگی به متخلفان از تشکیل پرونده و پرداخت، اثری آنی بر درآمد دارد، اما نبود حسابرسی‌های مؤثر برای تشخیص کم‌نمایی دریافت‌های ناخالص و یا بیش‌نمایی اعتبارات شاید تنها در میان‌مدت بر تمکین مالیاتی اثر بگذارد. در موارد دیگر، به هنگام اجرای مالیات بر ارزش افزوده، توجه کافی به امر حسابرسی مذبول نشده است.

#### اعمال سلیقه‌ای

**حسابرسان در برخی موارد:** در مواردی که حسابرسان مالیاتی براساس ماده‌ی ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده اقدام به تعیین مآخذ و

مالیات و عوارض متعلقه می‌نمایند و در مواردی که براساس دستورالعمل حسابرسی امکان تعیین مآخذ برای حسابداران رسمی امکان‌پذیر نباشد، تعیین مآخذ مشمول مالیات توسط اداره‌ی مالیاتی ممکن است تا حدودی غیرواقعی و سلیقه‌ای باشد. اگرچه متأسفانه هنوز در برخی موارد تلاش‌هایی برای فرار مالیاتی وجود دارد، اما یک حسابرس همواره براساس مستندات واقعی باید اظهار نظر نماید.

**نامناسب بودن فضای حقوقی و قضایی:** در برخی موارد، فقدان فضای حقوقی و قضایی مناسب نیز به حسابرسی مؤثر آسیب فراوانی وارد کرده است. وجود چارچوب قانونی شفاف، حفظ حقوق مؤدیان را تضمین می‌کند و تشکیلات مالیاتی نیز



## نتیجه‌گیری

در این مقاله، حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و بخشی از مبانی نظری آن معرفی و تشریح شد. صرف نظر از اهداف و چالش‌های موجود، وجود نظام حسابرسی کارا توسط نقش‌آفرینان اصلی این قانون حیاتی است. نظام مالیات بر ارزش افزوده به دلیل این که به صورت غیرمستقیم از مؤدیان وصول می‌گردد، بعضی از مشکلات مالیات‌های مستقیم از جمله اعتراض‌های شدید مالیات بر درآمد را ندارد؛ ضمن این که باعث افزایش شفافیت و پاسخگویی و همچنین ارتقای بهره‌وری در بخش فعالیت‌های اقتصادی و گرایش بیش‌تر فعالان اقتصادی کشور به سمت قانون‌مندی می‌گردد. با توجه به مجموعه مباحث مطرح شده در این مقاله می‌توان به این نتیجه دست یافت که وجود نظام حسابرسی کارآمد برای اثربخشی در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده انکار ناپذیر بوده و بایستی به آن اهمیت بیش‌تری داده شود. ضمن این که بهتر است که سازمان امور مالیاتی اطلاع‌رسانی شفاف و آموزش لازم در خصوص فلسفه و نحوه اجرای این قانون را برای مؤدیان انجام دهد تا باعث کاهش ناآگاهی و رفع مشکلات این دسته از افراد گردد. همچنین توصیه می‌گردد که کارشناسان واحد حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در کنار مؤدیان و نه در مقابل آنان، اقدام به ارائه رهنمودهایی برای آگاه‌سازی مؤدیان نمایند تا باعث شفاف‌سازی مبادلات اقتصادی آنان گردند و از طرف دیگر با افزایش کارایی روش‌های حسابرسی خود باعث کشف تقلبات توسط مؤدیان خاطی گردند تا با شناسایی متخلفین، حداکثر جرایم و مجازات مربوطه برای آنان اعمال گردد.

باید برای بازدید از محل مؤدیان و بررسی حسابهای آنها، اختیارات قانونی کافی و با تعریف روشن داشته باشد. تحت این اختیارات اتخاذ اقدامات مقتضی توسط تشکیلات مالیاتی (و در صورت لزوم قوه قضاییه) برای وصول مالیات‌های معوقه و جریمه‌ها تضمین می‌شود.

**نبود سیستم گزینش و نظارت بر حسابرسی:** برخی تشکیلات مالیاتی هنوز سیستم حسابرسی اولیه را ایجاد نکرده‌اند. این نقاط ضعف عبارتند از: (الف) فقدان سیستم گزینش موارد در خور حسابرسی؛ (ب) نبود اهداف حسابرسی و سستی استانداردهای زمانی فعالیت حسابرسان؛ (ج) سطحی بودن تکنیک‌ها (از قبیل کنترل ۱۰۰ درصد صورت حساب‌ها)؛ و (د) وجود کاستی در سیستم‌های گزارش‌دهی مدیریت.

**نبود طرح آموزشی مؤثر:** وجود دوره‌های آموزشی مستمر برای پرسنل حسابرسی مالیاتی بسیار مفید و موثر خواهد بود؛ نبود تخصص و آموزش لازم باعث عدم کشف تخلفات و افزایش فرار مالیاتی و کاهش تمکین مؤدیان خواهد گردید. ضمن این که تعیین برنامه‌ها، رویه‌ها و تعداد پرونده‌های مورد رسیدگی معقول نکته‌ی مهم دیگری در امر حسابرسی است زیرا رویه‌های فاقد طراحی مطلوب و فرم‌های پیچیده موجب اتلاف توان کاری بخش اعظم پرسنل در کاغذ بازی می‌شود. ضمن این که نگهداری و استفاده از دفاتر دوگانه برای ارائه به اداره‌ی مالیاتی و ارائه به مدیران و مالکان توسط بعضی از مؤدیان، و همچنین غیرقابل کنترل بودن سیستم‌های حسابداری، به عنوان مثال استفاده از سیستم ثبت ادواری موجودی کالا توسط بعضی شرکت‌های بازرگانی و پیمانکاری، قابلیت ره‌گیری و کنترل حسابرسان را در عمل با مشکلاتی مواجه ساخته است.

## منابع

کشور، معاونت مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۸  
"قانون مالیات بر ارزش افزوده"، مصوب ۱۳۸۷/۳/۱۷، سازمان امور مالیاتی کشور

1. Hashimzade, Nigar, Huang, Zhanyi, and Myles, Gareth D., Tax fraud by firms and optimal auditing, International Review of Law and Economics, Volume 30, Issue 1, March 2010, Pages 10-17

2. Gang, Ira N., Das-Gupta, Arindam, value added tax evasion, auditing and transactions matching, 1996, available from www.ssrn.com

3. Ming Eng, Li, Vat Accounting And Audit Techniques, Asian development Bank, Fourth Tax Conference, 12-15, 2004

4. Shailendra, Jian, Audit Under Value Added Tax, 2005, Online: "www.icaai.org.inp1644-49.pdf"

ابریل، لیام، کین، مایکل، بودین، ژان پل و سامرز، ویکتوریا، "مالیات بر ارزش افزوده نوین"، حدادی، مریم و میرزائی، بهداد، طرح مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۵  
اصغری، ایرج، "حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده"، فصلنامه

حسابدار رسمی، شماره دوم، ۱۳۸۷  
ای.تیت، آلن، "مالیات بر ارزش افزوده: مسائل مربوط به سیاست‌گذاری و اجرا"، طرح مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۶

"دستورالعمل حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده" برای سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، در اجرای ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۷  
دلیلی، شیما و استاد حسین، یاسر، "نقش دولت الکترونیک در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده"، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره دوم، ۱۳۸۷

"فرایند رسیدگی به عملکرد مؤدیان"، سازمان امور مالیاتی