

# مالیات بر ارزش افزوده و حسابرسی عملکرد مؤدیان

نوروز داداش زاده ✍️

## مقدمه

در دنیای کنونی، مالیات به عنوان ابزار مهم اقتصادی بین محققان و کارشناسان اقتصادی و مالی مطرح است. مالیات در کشور پهناور ایران نیز مشابه بسیاری از کشورها، در بودجه عمومی دولتها جایگاهی ویژه دارد. مالیات بر ارزش افزوده، از انواع روش مالیات‌ستانی در کشورهای جهان است که ابتدا از کشور آلمان آغاز و سپس در بیش از ۱۵۰ کشور جهان گسترش یافته است. در ایران نیز قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷ به تصویب رسیده است. در این مقاله، ابتدا نظام مالیاتی بهینه و کارآمد و اصول آن و سپس پیشینه و تعریف مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup> و روشهای محاسبه آن ارائه می‌شود و در ادامه پیامدهای مالی و نیز حسابرسی عملکرد مالیات بر ارزش افزوده و ویژگیهای اساسی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، مورد بحث و بررسی قرار خواهد گرفت.



دارد. از دیدگاه او، درآمد افراد جامعه از سه منبع اصلی اجاره، سود و دستمزد تأمین می‌شود. از این رو مالیات باید از این سه منبع وصول شده و چهار اصل زیر در خصوص وصول مالیات رعایت شود:

**الف) اصل عدالت مالیاتی:** مالیات دریافتی از افراد جامعه، باید متناسب با توانایی مالیات‌دهنده باشد، عمومیت داشته و تمام افراد در پرداخت آن شرکت کنند و افراد به نسبت درامدی که در سایه حمایت دولت کسب می‌نمایند، در پرداخت مالیات سهیم باشند.

**ب) اصل مشخص بودن مالیات:** مالیاتی که هر فرد جامعه موظف به پرداخت آن است، باید مشخص و معین بوده، از لحاظ مبلغ، محل دریافت مالیات، زمان پرداخت و روش پرداخت، معلوم باشد. در واقع، مسئولیت مالیات‌دهنده نسبت به مالیات مقرر و واضح باشد و هیچ‌یک از امور مربوط به مالیات به نظر، رأی و تفسیر مأموران مالیات واگذار نشود.

**ج) اصل سهل الوصول بودن مالیات:** مالیات باید در مناسبترین شرایط از مؤدیان دریافت شود و برای پرداخت‌کننده

## ویژگی نظام مالیاتی بهینه

دولتها همواره انجام وظایف مهمی مانند تأمین امنیت ملی، تأمین آموزش، تأمین اجتماعی و دیگر خدمات عمومی را به عهده دارند که انجام هزینه‌های این خدمات مستلزم در اختیار داشتن منابع لازم است؛ همچنین، دولتها در اجرای سیاستهای اقتصادی، اجتماعی و سیاسی خود نیز نیازمند تأمین منابع مالی هستند و مالیات، بهترین منبع برای تأمین درآمدهای عمومی، توزیع عادلانه درآمدها، ایجاد نظم اقتصادی و مدیریت صحیح است (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۳).

در لغت‌نامه دهخدا اصطلاح **بهینه**<sup>۲</sup>، به‌گزیده‌ترین و نیکوترین چیز معنی شده است. در اصل، مالیاتها برای دولتها ابزار کنترل، هدایت اقتصاد و جامعه محسوب می‌شوند. توان اجرای عدالت اجتماعی در نظام مالیاتی بهینه باید کارا و اثربخش بوده و از هرگونه ابهام و ناکارآمدی مبرا باشد. **آدام اسمیت** (Adam Smith) پدر علم اقتصاد نوین و نویسنده کتاب ثروت ملل، دیدگاه ویژه‌ای در خصوص مالیات بهینه

**کمیته مالی اتحادیه اقتصادی اروپا**<sup>۲</sup> برای کشورهای عضو اتحادیه اروپا توصیه شد و بعد از تصویب هیئت وزیران، به تصویب اعضای اتحادیه رسید. سپس از اول آوریل ۱۹۶۷، مقرر شد اعضای شورای اتحادیه اقتصادی اروپا در تلاش برای حمایت از تجارت بین اعضا از اول ژانویه ۱۹۷۰ نظام مالیات بر ارزش افزوده را اعمال کنند. امروزه به دستور کمیسیون اتحادیه اروپا، تمامی کشورهای عضو این اتحادیه باید مالیات بر ارزش افزوده را در نظام مالیاتی خود به کار گیرند و پذیرش این مالیات، از پیش نیازهای لازم برای عضویت در این اتحادیه است. مالیات بر ارزش افزوده به طور فزاینده‌ای به وسیله کشورهای اجرا شده است که به طور متوسط دارای توسعه اقتصادی پایینی هستند. برای نمونه، بیشتر کشورهای آفریقایی خود را با نظام مالیات بر ارزش افزوده تطبیق داده‌اند؛ به گونه‌ای که در آوریل ۲۰۰۱، ۱۲۳ کشور جهان نظام مالیات بر ارزش افزوده را داشته‌اند (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۳).

نظام مالیات بر ارزش افزوده، از مهمترین نظامهای اقتصادی محسوب شده و به شدت در حال گسترش است. هم‌اکنون در بیش از ۱۵۰ کشور جهان، این نظام مالیاتی کم‌وبیش اعمال می‌شود.

در ایران، قانون مالیات بر ارزش افزوده در راستای اصل ۸۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در مهرماه ۱۳۸۶ به وسیله مجلس شورای اسلامی تصویب و در خردادماه ۱۳۸۷ به تأیید شورای محترم نگهبان رسید و در تیرماه ۱۳۸۷ توسط رئیس‌جمهور محترم برای اجرا به وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ شد. با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، قانون تجمیع عوارض لغو شد؛ قانونی که از اوایل دهه ۱۳۸۰ در کشور ایران اجرا می‌گردید. براساس تبصره ۲ ماده ۱۱۷ قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، نرخ مالیات بر ارزش افزوده کالا و خدمات عمومی در سال ۱۳۹۲، ۶ درصد تعیین شده که ۳/۶ درصد آن مالیات و ۲/۴ درصد مابقی عوارض است.

### مالیات بر ارزش افزوده چیست؟ و پرداخت آن به

#### عده کیست؟

همان‌گونه که در بخش راهنمای مؤدیان قانون مالیات بر

مالیات کمترین مزاحمت را ایجاد کند. مالیات منطبق با این اصل، مالیات بر مصرف است که پرداخت آن برای مالیات‌دهنده، چه از نظر پرداخت و چه از نظر زمان پرداخت و وصول آن برای دولت بسیار آسان است.

**د) اصل صرفه‌جویی:** منظور از این اصل آنست که هر مالیات باید چنان باشد که افزون بر آنچه بر خزانه دولت می‌افزاید، کمترین مقدار را از کیسه مردم خارج کند. این اصل از یک سو ناظر بر سازمان وصولی دولت بوده و از سوی دیگر، نوع مالیاتها را در سیستم مالیاتی دولت مورد توجه قرار می‌دهد. به‌طور خلاصه، مالیات باید طوری وصول شود که هزینه وصول آن نسبت به اصل مالیات وصول شده ناچیز باشد (Smith, 1776).

در قانون اساسی همه کشورها، از جمله قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، تصریح و تأکید شده است که هیچ نوع مالیاتی را نمی‌توان دریافت کرد و هیچ وجهی را به هیچ عنوان نمی‌توان مطالبه کرد مگر به حکم قانون. همچنین این موضوع در اصل ۵۱ قانون اساسی تصریح شده که هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود، مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود.

### پیشینه مالیات بر ارزش افزوده در جهان و ایران

این مالیات اولین بار در سال ۱۹۱۸ توسط فون زیمنس (Von Siemens) به منظور تأمین مسائل مالی بعد از جنگ، طرح‌ریزی و به دولت آلمان معرفی و سپس در سال ۱۹۲۱ توسط آدامز (Adams) به منظور استفاده در ایالات متحده مطرح شد. منافع گسترده مالیات بر ارزش افزوده در اواخر دهه ۱۹۵۰ مشخص شد و کشورهای مختلفی به آن روی آوردند. به‌رغم اظهار علاقه و تمایل کشورهای دیگر مانند آرژانتین و فرانسه در مورد چگونگی ساختار مالیات بر ارزش افزوده، این مالیات به‌طور رسمی تا سال ۱۹۵۴ در هیچ کشوری به‌کار گرفته نشد. برزیل اولین کشوری بود که مالیات بر ارزش افزوده را در شکل جامع پیاده کرد، این کشور در سال ۱۹۶۷، انواع مالیات بر فروش چند مرحله‌ای را که به مدت ۳۰ سال در برزیل اعمال می‌شد برچید. در سال ۱۹۶۲، مالیات بر ارزش افزوده به وسیله

هر واحد اقتصادی تنها به میزان ارزش افزوده‌ای که ایجاد کرده، مالیات واریز می‌کند و انتقال مالیات از مراحل اولیه تا مصرف‌کننده نهایی ادامه یافته و سرانجام مصرف‌کننده نهایی، کل مالیاتی را که در مراحل مختلف به‌وسیله تولیدکننده و توزیع‌کننده انباشته شده است، پرداخت می‌کند (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۳).

### روشهای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان از دو روش کلی جمعی و تفریقی محاسبه کرد. در روش جمعی از تعریف ارزش افزوده به‌صورت حاصل جمع پرداختیهای بنگاه به نهاده‌های تولید یا همان حاصل جمع دستمزد، اجاره، بهره، سود و ... استفاده می‌شود. در حالی‌که روش تفریقی بر مبنای تعریف ارزش افزوده به‌صورت تفاوت ارزش فروش منهای ارزش خریدهای واسطه‌ای بنگاه یا در اصطلاح خروجی منهای ورودی، قرار دارد. در هر یک از روشهای جمعی و تفریقی، می‌توان مالیات بر ارزش افزوده را به دو صورت مستقیم و غیرمستقیم محاسبه کرد (Tait, 1988).

۱- روش جمعی یا روش حسابی

(سود بنگاه + بهره + اجاره + دستمزد)  $\times t =$  بدهی مالیاتی

۲- روش جمعی غیرمستقیم

(سود بنگاه)  $\times t +$  (اجاره + بهره + دستمزد)  $\times t =$  بدهی مالیاتی

۳- روش تفریقی مستقیم یا روش حسابی

(ارزش خریدهای واسطه‌ای بنگاه - ارزش فروش)  $\times t =$  بدهی مالیاتی

(ورودی - خروجی)  $\times t =$  بدهی مالیاتی

۴- روش تفریقی غیرمستقیم (روش صورت‌حساب)

(ارزش خریدهای واسطه‌ای بنگاه)  $\times t -$  (ارزش فروش)  $\times t =$  بدهی مالیاتی

(ورودی)  $\times t -$  (خروجی)  $\times t =$  بدهی مالیاتی

$t$ : نرخ مالیات بر ارزش افزوده است.

همان‌گونه که در روابط ریاضی نمایان است، تفاوت شیوه‌های مستقیم در این است که در شیوه مستقیم کل ارزش افزوده محاسبه می‌شود و مبنای محاسبه مالیات قرار می‌گیرد؛ در حالی‌که در روش غیرمستقیم، اجزای تشکیل‌دهنده ارزش افزوده به‌طور جداگانه مشمول مالیات واقع می‌شوند. روش مستقیم را روش حسابی نیز می‌گویند؛

ارزش افزوده (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۷) بیان شده: "ارزش افزوده عبارتست از تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین. مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات بر مصرف است که در زنجیره واردات، تولید و توزیع بر حسب درصدی از ارزش کالاها و خدمات مشمول دریافت می‌شود." کلمه مؤدی در لغتنامه دهخدا اداکننده معنی شده است. مالیات‌هایی که مؤدیان در موقع خرید کالا و خدمات برای فعالیتهای اقتصادی خود به استناد صورتحسابهای صادر شده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده پرداخت کرده‌اند، حسب مورد از مالیاتهای وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می‌شود. ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید از جمله کالاهاى مورد استفاده برای فعالیتهای اقتصادی مؤدی محسوب می‌گردد (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۷).

فعالان اقتصادی اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی که اقدام به فروش، صادرات یا واردات کالاها و خدمات مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌کنند، طبق ضوابطی که سازمان امور مالیاتی اعلام می‌کند و مکلف به ثبت نام شده‌اند، مؤدی محسوب می‌شوند (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۷).

ارزش افزوده، تفاوت بین دریافتیهای بنگاه از محل فروش محصول تولیدشده و پرداختیهای آن برای منابع و مواد اولیه به‌کار گرفته شده در فرایند تولید آن محصول است. به‌عبارت دیگر، ارزش افزوده برابر جمع پرداختیهای بنگاه به عوامل تولید، شامل اجاره، دستمزد، بهره و سود است. این پرداختیها پایه‌ای را تشکیل می‌دهند که مالیات بر ارزش افزوده بر آن وضع خواهد شد. مالیات بر ارزش افزوده همان‌گونه که از نام آن پیداست، مالیاتی است که بر ارزش افزوده ایجادشده از سوی تولیدکنندگان در هر یک از مراحل تولید، وضع می‌شود (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۳).

در نظام مالیات بر ارزش افزوده، بنگاه اقتصادی نباید مالیاتی پرداخت کند و مالیات فقط باید از مصرف‌کننده نهایی دریافت شود. از این رو واحد اقتصادی، مالیات پرداختی بابت خرید مواد اولیه و سایر کالاها را از وجوه مالیات دریافتی از خریداران کالاها و دریافت‌کنندگان خدمات خود کسر و مابه‌التفاوت را به خزانه دولت واریز کند.

ارزش افزوده پرداختی به خزانه دولت معادل مالیاتی است که مصرف کننده نهایی (که همان پرداخت کننده واقعی می باشد) به مغازه دار پرداخت کرده و طی فرایند تولید و توزیع محصول، از تولیدکنندگان دریافت شده است؛ ولی در نهایت این مصرف کننده نهایی است که مالیات را می پردازد.

### پیامدهای مالی مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده مشابه دیگر رویدادهای اقتصادی، پیامدهای مالی گسترده ای در عوامل اقتصادی دارد که در اینجا به آثار تورمی، درامدزا بودن و بهبود تراز پرداختها اشاره شده است.

#### الف) مالیات بر ارزش افزوده و تورم

از دیدگاه اقتصاددانان، از آثار مهم مالیات بر ارزش افزوده، تورمزا بودن است. با وضع این مالیات، قیمت کالاهای مشمول مالیات و در نتیجه سطح عمومی قیمتها افزایش پیدا می کند؛ ولی به دلیل پرداخت مالیات از سوی مصرف کنندگان و کاهش قدرت خرید ناشی از پرداخت مالیات، این امکان وجود دارد که فشار تورمی مربوط به این مالیات برطرف شود.

در تحقیقی که آلن تایت (Alan Tait, 1988) در ارتباط با اعمال مالیات بر ارزش افزوده و تأثیر آن بر سطح عمومی قیمتها (ژانویه ۱۹۹۸ الی مارس ۱۹۹۰) انجام داده، رابطه مستقیم بین تورم و مالیات بر ارزش افزوده به اثبات نرسیده است. او در این تحقیق شاخص قیمت کالاهای مصرفی را در ۳۱ کشور قبل و بعد از اعمال مالیات بر ارزش افزوده مورد مطالعه قرار داد و مشاهده کرد در ۲۱ مورد (۶۸ درصد)، مالیات بر ارزش افزوده بر شاخص قیمت کالاهای مصرفی

زیرا در این روش پرداخت کننده مالیات در اظهارنامه خود، پایه مالیاتی را محاسبه و مشخص می کند. به روش غیرمستقیم، روش صورتحساب نیز می گویند؛ زیرا فروشنده در هر مرحله ملزم است صورتحساب صادر کند و در آن مبلغ مالیات بر ارزش افزوده ای را مشخص کند که در خرید کالاهای واسطه ای پرداخته است. در این روش فروشنده با کسب اعتبار مالیاتی می تواند ابتدا به کل صورتحسابهای نوشته شده مربوط به فروش، نرخ ثابت مالیاتی را اعمال کرده و سپس مقدار مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده در مراحل قبلی را از این مالیات بر فروش کسر کند (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۳).

در اینجا برای نمونه، روش تفریقی غیرمستقیم (روش چهارم) که در ایران اجرا می شود، در قالب مثالی در خصوص صنعت طلا و جواهرات بیان خواهیم کرد؛ زیرا قیمت طلا نزدیک به نرخ واقعی است. در این روش، مالیات کل فروش در هر مرحله محاسبه و مالیات پرداختی در مراحل قبل از آن کم می شود.

در این فرایند سه مرحله ای (سازنده، عمده فروش و مغازه دار)، یک گرم طلای خام تبدیل به محصول می شود. بهای یک گرم طلای خام در این مثال فرضی معادل ۱۰۰ هزار تومان، سود سازنده و عمده فروش گرمی ۵ هزار تومان، سود فروش مغازه دار (فروش نهایی به مصرف کننده) هر گرم معادل ۷ هزار تومان و نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۶ درصد در نظر گرفته شده است. این فرایند در **جدول ۱** نشان داده شده است.

ملاحظه می شود مالیات بر ارزش افزوده یک گرم طلا در فرایند تولید، توزیع و فروش برای دولت معادل ۷,۸۱۷ تومان است. با اندکی توجه خواهیم دید جمع کل مالیات بر

جدول ۱- روش تفریقی غیرمستقیم مالیات بر ارزش افزوده در خصوص طلا (مبالغ به تومان)

شرح فرایند	بهای خرید طلا	سود	مبنای محاسبه مالیات	مبلغ مالیات	صورتحساب	خالص پرداختی به خزانه
سازنده طلا	۱۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰	۱۰۵,۰۰۰	۶,۳۰۰	۱۱۱,۳۰۰	۶,۳۰۰
عمده فروش	۱۱۱,۳۰۰	۵,۰۰۰	۱۱۶,۳۰۰	۶,۹۷۸	۱۲۳,۲۷۸	$(۶,۹۷۸ - ۶,۳۰۰) = ۶۷۸$
مغازه دار	۱۲۳,۲۷۸	۷,۰۰۰	۱۳۰,۲۷۸	۷,۸۱۷	۱۳۸,۰۹۵	$(۷,۸۱۷ - ۶,۹۷۸) = ۸۳۹$
جمع کل						۷,۸۱۷

جدول ۲- تأثیر مالیات بر ارزش افزوده روی تولید ناخالص داخلی ایران (ارقام به میلیارد ریال)

سال	تولید ناخالص داخلی	مالیات بر ارزش افزوده	نسبت مالیات بر ارزش افزوده به تولید ناخالص داخلی
۱۳۸۷	۳,۳۳۳,۲۳۵	۲۴۴۹	۰/۰۰۰۷
۱۳۸۸	۳,۵۴۳,۵۷۴	۱۶۱۵۴	۰/۰۰۰۴
۱۳۸۹	۴,۳۰۰,۵۳۱	۲۰,۸۹۷	۰/۰۰۰۴
۱۳۹۰	۵,۹۵۱,۱۲۴	۳۲۷۰۲	۰/۰۰۰۵
۱۳۹۱	۶,۵۸۳,۰۰۰	۵۴۱۲۹	۰/۰۰۰۸

مأخذ: اداره بررسیها و سیاستهای اقتصادی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، فروردین ماه ۱۳۹۲ صفحات ۴۸ و ۷۳ و آمار سنوات ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ مرکز اطلاع رسانی اینترنتی صندوق بین المللی پول<sup>۲</sup>

### ب) آثار مالیات بر ارزش افزوده بر درآمد دولت

از مهمترین دلایل معرفی این مالیات در کشورهای مختلف جهان، خاصیت بالقوه درآمدزایی آن می باشد؛ به طوری که به علت وسعت پایه مالیات می تواند با نرخ به نسبت پایینی درآمد قابل توجهی برای دولت ایجاد کند.

عملکرد مالیات بر ارزش افزوده و تولید ناخالص داخلی<sup>۵</sup> از ابتدای اجرای قانون در ایران از پاییز ۱۳۸۷ لغایت ۱۳۹۱ در جدول ۲ ارائه شده است.

درآمد مالیات بر ارزش افزوده دولت در سال ۱۳۹۱ در مقایسه با سال ۱۳۸۸ بیش از سه برابر افزایش یافته است که حاکی از مزیت درآمدزایی این نوع مالیات است.

جدول مقایسه مالیات بر ارزش افزوده و تولید ناخالص داخلی و نسبت مالیات بر ارزش افزوده به تولید ناخالص داخلی چند کشور به شرح جدول ۳ است.

اثری نداشته و یا اثر آن بسیار ناچیز بوده است. در شش مورد (۲۰ درصد) شاخص قیمت کالاهای مصرفی بعد از اعمال مالیات بر ارزش افزوده، تغییری کاملاً مشخص و یکبار و برای همیشه در شاخص قیمت مصرف کننده روی داده است و در چهار مورد هر چند پس از اجرای قیمتها افزایش نسبی پیدا کرده، ولی قابل انتساب به مالیات ارزش افزوده نبوده است. بدین ترتیب از کل کشورهای مورد مطالعه، در ۲۵ کشور (۸۱ درصد) معرفی مالیات بر ارزش افزوده تغییری در قیمت کالاهای مصرفی ایجاد نکرده است (Weidenbaum et al., 1990).

در کشور ایران مالیات بر ارزش افزوده از نیمه دوم سال ۱۳۸۷ به صورت عملی اجرا شد و در خصوص تأثیر آن بر سطح عمومی قیمتها و تورم، شواهد و مستندات کافی در دسترس نیست.

جدول ۳- جدول مقایسه ای تأثیر مالیات بر ارزش افزوده به تولید ناخالص داخلی ۴ کشور جهان (ارقام به میلیون)

شرح	۲۰۰۹			۲۰۱۰			۲۰۱۱		
	VAT/GDP	GDP	VAT	VAT/GDP	GDP	VAT	VAT/GDP	GDP	VAT
انگلیس (پوند)	۰/۰۰۱	۱۴۰۱۸۶۲	۱۵۹۳	۰/۰۰۱	۱۴۶۶۵۶۹	۲۲۵۳	۰/۰۰۱	۱۵۱۶۱۵۳	۲۱۹۷
کانادا (دلار کانادا)	۰/۰۷	۱۵۶۷۰۰۷	۱۰۹۴۷۵	۰/۰۷	۱۶۶۲۷۵۷	۱۱۶۴۹۲	۰/۰۷	۱۷۶۰۰۱۱	۱۲۲۶۹۷
ژاپن (ین)	۰/۰۲	۴۷۱۱۳۹	۱۲۰۳۶	۰/۰۲	۴۸۲۳۸۴	۱۲۷۴۳	۰/۰۲	۴۷۰۶۳۲	۱۲۷۸۷
ایرلند (یورو)	۰/۰۶	۱۶۲۲۸۴	۱۰۱۷۵	۰/۰۶	۱۵۸۰۹۷	۹۸۶۲	۰/۰۶	۱۶۲۶۰۰	۹۵۸۸

مأخذ تولید ناخالص داخلی: <http://www.statcan.gc.ca/tables-tableaux/sum-som/I01/cst01/econ04-eng.htm>

مأخذ مالیات بر ارزش افزوده: <http://www5.statcan.gc.ca/cansim/a21>

### حسابرسی عملکرد مؤدیان

طبق مفاد ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مؤدیان می‌توانند تنظیم گزارش‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده خود را به سازمان حسابرسی یا مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ارجاع کنند. اشخاص مذکور در صورت قبول درخواست مؤدی، وظیفه دارند گزارش حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را با رعایت شرایط زیر و طبق نمونه دستورالعملی تنظیم کنند که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌کند و برای تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط، در اختیار مؤدی قرار دهند.

الف) اظهار نظر نسبت به کافی بودن اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده طبق مفاد قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری، و

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

براساس تبصره ۱ ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را که با رعایت شرایط ذکر شده در این ماده تنظیم شود، بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات مربوط برگه مطالبه صادر می‌کند. قبول گزارش حسابرسی مالیاتی هر دوره مالیاتی موکول به آن است که مؤدی گزارش مزبور را به همراه اظهارنامه

نسبت مالیات بر ارزش افزوده به تولید ناخالص داخلی در سالهای ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ مقدار ۰/۰۰۴ (چهار هزارم) و در سال ۱۳۹۱ عدد ۰/۰۰۸ (هشت هزارم) بوده است. این نسبت در خصوص کشورهای کانادا، ژاپن و ایرلند برای سال ۲۰۱۱ به ترتیب، ۰/۰۷، ۰/۰۳ و ۰/۰۶ است که به مراتب بزرگتر از نسبت مربوط به ایران و نشان دهنده سهم ناچیز مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران است. دولت انگلستان در سال ۲۰۱۰ میلادی مبلغ ۲۲۵۳ میلیون پوند و در سال ۲۰۱۱ بالغ بر ۲۱۹۷ میلیون پوند مالیات بر ارزش افزوده کسب کرده که این ارقام حاکی از اهمیت این مالیات در میزان درآمدهای کشورهای اروپایی است.

### ج) تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر تراز پرداختها

در اصل هر نوع افزایش درآمد مالیاتی می‌تواند کسری در تراز جاری را نیز تقلیل داده و به کاهش کسری بودجه دولت منجر شود. استقراض دولت از بازارهای مالی کاهش می‌یابد و این امر موجب کاهش نرخ بهره و در نتیجه جریان خروج سرمایه از کشور با فرض ثابت بودن دیگر عوامل تشویق می‌شود. این کار، به دنبال خود باعث کاهش تقاضا برای پول ملی نسبت به پولهای خارجی و در نتیجه کاهش ارزش خارجی پول ملی خواهد شد که موجب تشویق صادرات، کاهش واردات و در نتیجه کاهش کسری تراز تجاری می‌شود. لذا از آثار مثبت مالیات بر ارزش افزوده، بهبود تراز پرداختهای کشورهای اجراکننده این مالیات است و طبق نظر اقتصاددانان در اثر اجرای سیاست اقتصادی مذکور، حجم مبادلات بین‌المللی به‌طور گسترده‌ای افزایش یافته و تراز پرداختها مثبت می‌شود (Weidenbaum et al., 1990).

مالیات بر ارزش افزوده، تخفیفهای کافی را روی صادرات اعمال می‌کند؛ اما دیگر مالیاتها مانند مالیات بر فروش و مالیاتهای مستقیم مناسب این کار نیستند. از این رو بیشتر اوقات پیشنهاد می‌شود که برای بهبود تراز پرداختها به‌ویژه در ارتباط با حساب جاری و تشویق صادرات از مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیاتهای مذکور استفاده شود. البته این دو، بدون در نظر گرفتن سایر شرایط، خالی از خطا نیستند و باید پیامدهای جانشین‌سازی این مالیات به جای دیگر مالیاتها به‌طور کامل مورد بررسی قرار گیرد (Dve, 1980).

### مالیات بر ارزش افزوده

#### ابزاری برای نیل به

#### هدفهای اقتصادی

#### اجتماعی و فرهنگی

#### شامل توزیع عادلانه

#### درآمد و ثروت است



مالیاتی ایجاد نکند. برای مقابله با تقلب باید برنامه‌های حسابرسی خاصی برای نمونه‌های تصادفی کوچک اجرا شود. حساب مؤدیانی که براساس نتایج کنترل اولیه مشکوک به تقلب هستند، باید مورد رسیدگی قرار گرفته و برای موارد تقلب از جریمه‌های سنگین (مانند مجازات حبس و زندان) استفاده شود. هدف اصلی از مجازات متقلبان، آگاه کردن همگان و دور کردن آنها از این جرایم است؛ بنابراین مجازات و اعمال جریمه آنها باید به‌طور کامل آشکار باشد (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۶).

حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده معروف به حسابرسی تأییدی، حسابرسی کنترلی یا حسابرسی رایج کنترل است. این نوع حسابرسی به‌علت سادگی و محدودیت، با حسابرسی مالیات بر درآمد متفاوت بوده و مستلزم موارد خاصی از پرونده مؤدیان است و هدف آن کم کردن فرار مالیاتی از طریق کنترل‌های مکرر است که در نتیجه آن فرار مالیاتی به‌سرعت شناسایی و جریمه آن تعیین می‌شود.

### ویژگیهای اساسی حسابرسی در مالیات بر ارزش افزوده

برخی از ویژگیهای اساسی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۶):

- پرونده مؤدیان براساس میزان احتمال ارتکاب تخلف برای حسابرسی مالیاتی انتخاب می‌شود.
- در مالیات بر ارزش افزوده، تعداد دفعات حسابرسی بسیار بیشتر از مالیات بر درآمد است.
- حوزه فعالیت حسابرسی در مالیات بر ارزش افزوده، به‌طور کامل متفاوت از حوزه فعالیت حسابرسی در مالیات بر درآمد است.
- حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مستلزم انجام بازدیدهای کوتاه برای شناسایی فرارهای مالیاتی است. این‌گونه حسابرسی به معنای حسابرسی تفصیلی و بسیار دقیق نیست.
- تقلبهای مالیاتی به‌وسیله حسابرسی رسیدگی می‌شود که آموزشهای خاصی دیده‌اند. اگرچه در خصوص آمار و اطلاعات مالیات بر ارزش افزوده شواهد قابل اتکایی وجود ندارد، ولی به‌نظر می‌رسد مثل دیگر مالیاتها، امکان فرار مالیات بر ارزش افزوده نیز وجود دارد.

## مالیاتها برای دولتها

### ابزار کنترل

### هدایت اقتصاد و جامعه

### محسوب می‌شوند



مالیاتی دوره مزبور یا حداکثر ظرف مدت یک ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، تسلیم اداره امور مالیاتی مربوط کرده باشد.

اگر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به قدر کافی کارا نباشد، عملکرد تشکیلات مالیاتی بی‌اثر خواهد شد. تشکیلات مالیاتی مجموعه‌ای از حلقه‌های 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 مانند سیستم شناسایی افراد بدون پرونده و کنترل مؤدیان خاطی کارایی خوبی داشته باشند، در صورت ضعف حسابرسی، تمکین نکردن به فرار مالیاتی تبدیل می‌شود (سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر طرح استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۶).

**تقلب** عبارتست از هرگونه اقدام عمومی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از یک مزیت ناروا یا غیرقانونی (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸). تقلب‌کنندگان مالیاتی، به اقدامهایی از قبیل دخل و تصرف و جعل اسناد و ساختن حسابهای جعلی می‌پردازند. بنابراین، کار آنها فراتر از تمکین نکردن مالیاتی و در واقع نوعی ارتکاب جرم است. تقلب مالیاتی باید با پیگرد قانونی مورد مجازات قرار گیرد؛ حتی در صورتی که هدررفت درامدی برای سازمان

## برزیل

## اولین کشوری بود که

## مالیات بر ارزش افزوده را

## در شکل جامع

## پیاده کرد



از سوی خریداران) با اطلاعات مندرج در دفاتر حسابداری و اظهارنامه‌های مؤدی؛

۷- کنترل موارد استثنایی مانند صورتحساب خرید برای «عرضه به خود» یا صدور صورتحساب خرید برای کالاهای مستعمل (به منظور دریافت اعتبار مالیات بر خرید)؛

۸- کنترل صورتحسابهای خرید برای کشف موارد درخواست اعتبار مالیات بر نهاده برای خریدهای شخصی؛

۹- بررسی اسناد تولید برای کمک به ارزیابی درستی میزان مواد اولیه مصرفی ادعاشده و اعتبار درخواستی برای مالیات بر نهاده و همچنین ارزیابی درستی مالیات بر فروش محاسبه شده.

## خلاصه و نتیجه‌گیری

بررسیها و شواهد موجود نشانگر آنست که تنها منبع مالی ایران در طول سالهای گذشته و حال حاضر، به‌طور عمده فروش نفت، مواد اولیه و منابع طبیعی است. مالیات بر ارزش افزوده، ابزاری برای دستیابی به هدفهای اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی شامل توزیع عادلانه درآمد و ثروت است؛ ولی ضعف عمده نظام مالیاتی در ایران، وابستگی درآمد دولت به درآمد نفت است؛ از این رو اصلاح ساختار مالیاتی و قطع وابستگی بودجه دولت به درآمد نفت که قیمت آن پیوسته در نوسان می‌باشد، ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است. وصول مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها به‌ویژه کشورهای توسعه‌یافته، نشان‌دهنده مقبولیت و کارایی این نظام مالیاتی است که منبع مالی قابل اتکایی

## وضعیت فعلی حسابرسی

## مالیات بر ارزش افزوده در ایران

با گذشت بیش از ۵ سال از شروع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، اقدامهای قابل قبولی در خصوص حسابرسی عملکرد مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده به عمل نیامده است. با در نظر گرفتن عواملی چون سنتهای نادرست اداری، سطح پایین حقوق و مزایای کارکنان دولت، ضعفهای نظارتی، شفاف نبودن قوانین و مقررات و فقدان امنیت شغلی کارکنان که در ظهور و بروز تقلب مالیاتی مؤثر هستند، حسابرسی عملکرد مؤدیان امری ضروری به نظر می‌رسد.

در اسفند ماه ۱۳۹۱ از سوی سازمان امور مالیاتی، فرم گزارش رسیدگی به عملکرد مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده برای سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ابلاغ شده است.

## روشهای اساسی حسابرسی

## مالیات بر ارزش افزوده

مهمترین روشهای اساسی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۶):

۱- کنترل داده‌های اشخاص ثالث که در اداره مالیاتی با نام مؤدی در اسناد حسابداری نگهداری می‌شود؛ شامل اطلاعات برگرفته از سایر حسابرسیها، اطلاعات مربوط به مالیات یا اطلاعات به‌دست‌آمده از مشتریان یا شرکتهای تابعه؛

۲- بررسی اسناد و مدارک حسابداری در ارتباط با دوره مالیاتی اظهارنامه انتخاب شده و یا دیگر اسناد تجاری برای اطمینان از قابل قبول بودن آنها و شناسایی نقاط ضعف احتمالی؛

۳- تأیید درستی محاسبات عددی مالیاتهای نهاده و ستانده و بررسی بازگشتی از اظهارنامه تا کاربرگها و اسناد حسابداری؛

۴- بررسی نمونه‌ای از اسناد مرجع مثبت محاسبات مالیات بر نهاده و مالیات بر ستانده (گزارشهای بانک، صورتحسابها، برگه‌های واریز وجه، نوارهای صندوق و نظایر آن)؛

۵- بررسی اصلاحات برای نقدینگی یا کالای برداشت شده از سوی مالک یا برای محاسبه فروش نقدی؛

۶- مقایسه اطلاعات خارجی (مانند جدول پرداخت مالیات



برای دولتهاست.

فرار مالیاتی در ایران به پدیده‌ای شوم اقتصادی تبدیل شده و حجم معاملات زیر زمینی روزبه‌روز افزایش یافته است. اگر مردم تصور کنند که دیگران از پرداخت مالیات سرباز می‌زنند، آنان نیز راه فرار مالیاتی را در پیش خواهند گرفت. در واقع، شروع رفتار فرار از مالیات از سوی گروه خاصی از عوامل اقتصادی مثل بعضی از اصناف، شرکتها و صنایع، موجب می‌شود که این رفتار به تدریج ترویج یافته و به رفتار ضد فرهنگ مالیاتی تبدیل شود. راه حل منطقی، شناسایی بنگاههایی است که از پرداخت مالیات خودداری می‌کنند. با افزایش جرایم مالیاتی، مالیات‌گیران با هزینه بیشتری مواجه خواهند شد و تمایل آنان برای فرار از مالیات کاهش می‌یابد. الزام به حسابرسی مستمر و دائمی، به‌ویژه حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده پرداختی به فروشندگان کالاها و خدمات، موجب پیروی بیشتر بنگاههای اقتصادی از قانون مالیات بر ارزش افزوده شده و در نهایت سهم درآمد مالیات بر ارزش افزوده در تولید ناخالص داخلی افزایش پیدا می‌کند.

از این‌رو در خصوص اجرایی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده فرهنگ مالیاتی باید متحول شود؛ به‌گونه‌ای که گسترش فرهنگ مالیاتی نیاز به عزم ملی دارد. از آثار مثبت اجرای مالیات بر ارزش افزوده، تأمین منابع مالی و بهبود تراز پرداختهاست. در ضمن، همه اقشار جامعه به نسبت درآمدهای خود که به‌دست می‌آورند، بدون هیچ تبعیضی در پرداخت مالیات مشارکت می‌کنند. اگر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده کارآمد نباشد، عملکرد تشکیلات مالیاتی بی‌اثر خواهد شد. برای به کاهش رساندن اختلاف میزان مالیات گزارش شده از سوی مؤدیان و مالیات برآورده شده به‌وسیله سازمان امور مالیاتی و نیز کاهش اعتراضهای مؤدیان نسبت به برگه‌های تشخیص صادر شده و جلوگیری از اعمال نظرهای شخصی، باید حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در حجم گسترده‌ای اجرا شود و تعداد بیشتری از مؤدیان (اعم از بنگاههای کوچک و بزرگ) در پوشش حسابرسی

قرار گیرند.

### پانوشتها:

- 1- Value Added Tax (VAT)
- 2- Optimum
- 3- European Economic Community (EEC)
- 4- International Monetary Fund (IMF)
- 5- Gross Domestic Product (GDP)
- 6- Fraud

### منابع:

- جعفری صمیمی احمد، طرح تحقیقاتی ارائه سیستم مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکتها و صاحبان مشاغل در استان مازندران، دانشگاه مازندران، تیرماه ۱۳۸۴
- جهانگیر منصور، قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، نشر دوران، چاپ چهل‌ونهم، ۱۳۸۶
- دهخدا علی‌اکبر، لغت‌نامه دهخدا، دانشگاه تهران، ۱۳۸۷
- سازمان امور مالیاتی، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، بررسی اثر احتمالی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر تورم و نابرابری، جلد اول، ۱۳۸۳
- سازمان امور مالیاتی، آشنایی با کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده، مردادماه ۱۳۸۵
- سازمان امور مالیاتی، دفتر طرح استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر ارزش افزوده، مسائل مربوط به سیاستگذاری و اجرا، آبان‌ماه ۱۳۸۶
- سازمان امور مالیاتی، قانون مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۷
- سازمان امور مالیاتی، راهنمای مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده، نسخه ۲/۳، آبان، ۱۳۸۷
- سازمان حسابرسی، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۸
- Dve J.F., **Economics of The Value Added Tax**: F, 1980
- Smith A., **An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations**, An Electronic Classics Series Publication, 1776
- Tait A.A., **Value Added Tax, International Practice and Problems**, Washington D.C., International Monetary Fund, 1988
- Weidenbaum M.L., D.G. Raboy, E.S. Jr. Christian, **The Value Added Tax: Orthodoxy and New Thinking**, Second Printing, 1990