

## بررسی تاثیرات نظام حسابداری و حسابرسی در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و چالش‌های اجرای آن در ایران

نسرین سبادتنی

کارشناس مالی

**چکیده-** به منظور اجرای این مالیات در کشور جمهوری اسلامی ایران، لایحه آن برای اولین بار در دی ماه ۱۳۶۶ تقدیم مجلس شورای اسلامی گردید که پس از تصویب ۶ ماده از آن بنا به تقاضای دولت و به دلیل اجرای سیاست "ثبیت قیمت‌ها" به دولت مسترد گردید. در سال ۱۳۷۰ بخش امور مالی صندوق بین‌المللی پول، در راستای اصلاح نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران، اجرای سیاست مالیات بر ارزش افزوده را به‌عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی و اصلاح نظام مالیاتی پیشنهاد نمود. یکی مهم‌ترین مشکلاتی که به نظر می‌رسد فراروی 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. هدف مقاله حاضر بررسی نقش و اهمیت حسابداری و حسابرسی و مخصوصاً نظام حسابداری برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور می‌باشد. برای این منظور، بعد از ارزیابی مفاهیم مالیات بر ارزش افزوده، شیوه‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده، روش‌های حسابداری مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی و چالش‌های موجود در اجرای مالیات بر ارزش افزوده مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به بحث‌های فوق می‌توان گفت وجود یک نظام حسابداری و حسابرسی مناسب به‌عنوان شرط لازم برای موفقیت اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور تلقی می‌شود. لذا ضروری است حسابداران با احساس مسئولیت آمادگی کامل خود را در دوره انتقال جهت تأمین شرایط مورد نیاز برای اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده اعلام کنند.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات بر ارزش افزوده، حسابرسی، حسابداری، فرار مالیاتی

### مقدمه

یکی از تحولات گسترده‌ای که از حدود چهار دهه پیش به این طرف، نظام مالیاتی بسیاری از کشورها را تحت تاثیر خود قرار داده، معرفی و استقرار مالیات بر ارزش افزوده در آن کشورها است. مالیات بر ارزش افزوده نسبت

به سایر مالیات‌های مرسوم یک مالیات جدید است. گسترش این سیستم، یکی از مهم‌ترین توسعه‌های مالیاتی و بی‌شک یکی از جدال‌برانگیزترین مباحثی است که در اواخر قرن بیستم مطرح شده است (طهماسبی بلداجی و همکاران، ۱۳۸۳).

همه دولت‌ها برای تأمین هزینه‌های خود از طرق مختلف، درآمد ایجاد می‌کنند که یکی از انواع آن مالیات ستانی است. در طول تاریخ حیات اقتصادی دولت‌ها، منابع درآمدی به تدریج افزایش یافته است و امروزه بخشی از منابع دولت در کشور از طریق استقراض از بانک مرکزی، فروش نفت خام و فروش خدمات مختلف مانند خدمات پستی، حمل‌ونقل و انحصارهای دولتی و در حال حاضر درآمدهای ناشی از واگذاری شرکت‌های دولتی تأمین می‌شود. اما به اجماع اقتصاددانان و متخصصان مالیه عمومی، مالیات ستانی رکن پایدار درآمدی برای تأمین هزینه دولت‌ها دانستند و دولت‌مردان عقل‌گرا تلاش می‌کنند سایر منابع درآمدی را به سمت سرمایه‌گذاری سوق دهند.

دولت با اخذ مالیات و جمع‌آوری و هدایت آن در جهت انجام سرمایه‌گذاری‌ها در واقع نقش زیربنایی را در توسعه اقتصادی ایفا می‌کند تا بتواند موجبات رشد و توسعه اقتصادی را فراهم نماید. (پورمقیم، ۱۳۸۰، ۵۷)

یکی از مهم‌ترین سیاست‌های اقتصادی و درآمدی کشورها وصول مالیات است که به‌عنوان یک ابزار مالی مؤثر برای تأمین منابع مالی هزینه‌های ضروری دولت و تعدیل در توزیع درآمد و ثروت و هدایت فعالیت‌های اقتصادی جامعه به کار می‌رود. اصولاً مالیات‌ها از نظر منابع یا پایه‌های وصول آن به مالیات بر درآمد، ثروت و مصرف و همچنین از نظر نحوه وصول آن به دو روش مستقیم و غیرمستقیم تقسیم‌بندی می‌شود. اما یکی از انواع مالیات‌ها که از لحاظ پایه اصول از نوع مصرف و از لحاظ روش وصول، از نوع غیرمستقیم می‌باشد، مالیات بر ارزش افزوده است. براساس 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 دوره معین، ارزش افزوده نامیده می‌شود و مالیاتی که بر آن اعمال می‌گردد را مالیات بر ارزش افزوده می‌نامند.

مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یک تحول در نظام مالیاتی کشور از اوایل مهرماه سال ۱۳۸۷ اجرایی شد و صرف‌نظر از مشکلات اجرایی آن، مزایای فراوانی برای کشور داشته است.

مالیات بر ارزش افزوده نه تنها جهان را از مالیات بر فروش پیش از خود که مستعد مالیات‌بندی آبشاری (مضاعف) است، پاکسازی نموده، بلکه در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و در حال گذار از مالیات بر درآمد هم که منبع بخش عمده‌ای از درآمد دولت‌ها بوده، پیش گرفته است. از آنجایی که ساختار کنونی اقتصاد

کشور کارآمد نبوده، لذا اصلاح آن یکی از اولویت‌های اصلی دولت جمهوری اسلامی ایران محسوب می‌گردد. برای تحقق این هدف، اصلاح نظام مالیاتی کشور ضروری است. یکی از اولویت‌های اصلی برنامه‌های پنج ساله توسعه کشور و طرح ساماندهی اقتصادی، اصلاح نظام مالیاتی کشور است (شهریاری‌راد، ۱۳۸۳، ۳۶).

### اهمیت موضوع مالیات بر ارزش افزوده

در حال حاضر مالیات بر ارزش افزوده مهم‌ترین منبع اصلی درآمدهای دولت در بیش از ۱۲۰ کشور جهان می‌باشد به عبارت دیگر براساس آخرین اطلاعات موجود حدود ۴ میلیارد از مردم جهان (۷۰ درصد جمعیت جهان) در کشورهایی زندگی می‌کنند که در آن نظام مالیات بر ارزش افزوده در حال اجرا می‌باشد. این مالیات توانسته است در سال ۲۰۰۱ مبلغی معادل هجده هزار میلیارد دلار درآمد برای این کشورها ایجاد کند که این مبلغ تقریباً معادل ۲۵٪ کلیه درآمدهای دولت در این کشورها بوده است. به دلیل مزایای متعدد معرفی این مالیات در کشورهای در حال توسعه در سال‌های اخیر به صورت قابل توجهی گسترش یافته است به گونه‌ای که اکنون اغلب کشورهای تازه استقلال یافته آسیای میانه که حدود ده سال از زمان استقلال آنها گذشته است این مالیات را معرفی کرده و اجرای آن را موفقیت آمیز دانسته‌اند. در کشورمان نیز به دلیل سهم پایین مالیات‌ها در تولید ناخالص داخلی و همچنین در درآمدهای دولت لایحه مالیات بر ارزش افزوده معرفی شده که پس از تصویب نهایی آن در مجلس شورای اسلامی قرار است از سال ۱۳۸۴ اجرا شود.

هر چند که تأمین مخارج دولت از منابع دیگر همچون نفت، استقراض از بانک مرکزی و غیره می‌تواند صورت گیرد، اما تجربه سال‌های گذشته کشورمان نشان می‌دهد که تکیه بر درآمدهای غیرمالیاتی زیان‌بخش و ناپایدار است و در مقابل اتکا بر درآمدهای مالیاتی یکی از سالم‌ترین روش‌های تأمین مالی مخارج دولت‌ها می‌باشد. از آنجایی که در سال‌های اخیر به دلیل کمبود منابع مالی و مالیاتی در کشور خودمان مشکلاتی در اقتصاد بخش عمومی ایجاد شده به طوری که دولت مجبور بوده است کسری بودجه خود را از طریق استقراض از سیستم بانکی و ایجاد تورم تأمین مالی کند؛ لذا معرفی یک نظام مالیاتی با مبنای وسیع مانند مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند در افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و کاهش مشکلات ناشی از مالیات توری نقش مهمی ایفا کند. دلایل معرفی مالیات بر ارزش افزوده از دیدگاه کشورهای مختلف متفاوت است. برخی از کشورها عنوان کرده‌اند که سیستم مالیاتی قبلی آنان با برنامه توسعه اقتصادی کشورشان متناسب نبوده است. همچنین بعضی از کشورها به دلیل ورود به بعضی از اتحادیه‌ها، سیستم مالیات بر ارزش افزوده را پذیرفته‌اند. به طور کلی می‌توان

گفت که هر چند از زمان کاربرد عملی مالیات بر ارزش افزوده کمتر از پنجاه سال می‌گذرد، در همین زمان کوتاه تعداد کشورهای استفاده‌کننده از آن به سرعت افزایش یافته است؛ به طوری که تا سال ۲۰۰۲ بیش از ۱۲۰ کشور جهان این مالیات را در کشور خود معرفی کرده‌اند. مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها به‌عنوان یک منبع درآمد جدید دولت به کار برده شده است.

### ادبیات و پیشینه پژوهش

هاشم‌زاده و دیگران در مقاله خود در سال ۲۰۱۰ با عنوان "تقلب مالیاتی توسط شرکت‌ها و حسابرسی مطلوب" تقلب مالیاتی در چین را بررسی کردند. به عقیده آنان یکی از تقلب‌های خاصی که اتفاق می‌افتد ادعای استرداد بیش از اندازه برای کاهش مالیات بر ارزش افزوده روی کالاهای صادر شده، است و نتیجه‌گیری نمودند که وجود تقلب بر روی تصمیم‌های واقعی خروجی شرکت و سیاست‌های مالیاتی دولت تأثیر ندارد و منابع حسابرسی می‌تواند شرکت‌هایی که درگیر تقلب شده‌اند را شناسایی کرده و نه واسطه‌هایی که اسناد جعلی را فراهم کرده‌اند.

پاشو در مقاله خود در سال ۲۰۰۶ با عنوان "مقابله با تقلب مالیاتی (تجربه بلغارستان)" به توصیف تجربه کشور بلغارستان در شناسایی انواع و شیوه‌های انجام تقلب مالیات بر ارزش افزوده با تمرکز بر سوءاستفاده از اعتبار مالیاتی می‌پردازد و نتیجه مقاله این است که راه‌حل‌های ممکن باید در امتداد خطوطی که مدیریت خطر و اصل مسئولیت را بهینه کرده، جستجو شود و نه از طریق اعمال کنترل‌های سخت‌تر در درون و اداره کسب‌وکار.

بزرگ‌اصل در مقاله خود در سال ۱۳۸۷ با عنوان، «مالیات بر ارزش افزوده و گزارشگری مالی آن» به بررسی حسابداری مالیات بر ارزش افزوده پرداخته و به این نتیجه رسیده است که نیاز به تدوین استاندارد حسابداری جدیدی نیست و استاندارد موجود برای گزارشگری مالی آن کافی می‌باشد و مقایسه‌ای بین نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران با کشور انگلستان داشته و نتیجه اینکه قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند اتکای دولت به درآمد نفت را کاهش دهد و دامنه فرار مالیاتی را محدودتر سازد و حسابداران، هم در اجرا و هم در حسابرسی با این قانون سروکار دارند و گزارشگری مالی مالیات بر ارزش افزوده بسیار ساده است اما در حسابرسی به‌خصوص از جهت نگهداری مدارک و مستندات کافی و طراحی روش‌های رسیدگی لازم، تا حدی کار سخت‌تر است.

کالیناگانا در سال ۲۰۰۷ در تحقیقی با عنوان "توسعه سیستم مالیات بر ارزش افزوده در اتحادیه اروپا و لتونی، مشکلات اجرایی و راه‌حل‌های بالقوه" به تجزیه و تحلیل تاریخی مالیات بر ارزش افزوده، جنبه‌های تئوری و روش‌های اجرای آن می‌پردازد. نتایج تحقیق راهکارهای ذیل را به‌منظور توسعه مالیات بر ارزش افزوده در شرایط کنونی اتحادیه اروپا و لتونی ارائه می‌نماید: اخذ مالیات بر کالا و خدمات با نرخ ۵ درصد، توسعه مالیات بر ارزش افزوده برای خدمات حمل‌ونقل و مسافرتی با نرخ ۵ درصد و اعمال معافیت برای معاملات املاک و مستغلات.

در ایران نیز پژوهش‌های مشابهی انجام گرفته، از جمله دکتر اکبر کمیجانی در سال ۱۳۷۸ نیز در کتاب خود تحت عنوان "تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران" در فصل مربوط با تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر متغیرهای اقتصاد کلان این مطلب را این‌گونه مطرح نموده است که: دلایل موجه و قابل قبولی در خصوص رابطه‌ای مثبت و مستمر بین اعمال مالیات بر ارزش افزوده و تورم فزاینده وجود ندارد و اگر مالیات بر ارزش افزوده بر سطح قیمت‌ها اثری هم داشته باشد، آن اثر به‌طور مستمر نبوده بلکه افزایش یک‌باره در سطح عمومی قیمت‌ها خواهد بود.

گاپتا در مقاله خود در سال ۲۰۰۱ با عنوان "فرار از مالیات بر ارزش افزوده"، حسابرسی و تطبیق معاملات مدل تئوری استاندارد از اجرای مالیاتی برای تطبیق متقابل معاملات علاوه بر حسابرسی مالیات‌دهندگان را در نظر می‌گیرد و از نظر وی برای مالیات بر ارزش افزوده اجرای تطبیق صورت حساب خرید و فروش یک تکنیک مهم به‌شمار می‌آید.

یسگات در مقاله خود در سال ۲۰۰۸ با عنوان "اجرای مالیات بر ارزش افزوده در اتیوپی"، به بررسی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در اتیوپی و شناسایی مشکلات کلیدی از قبیل نبود تعداد کافی پرسنل ماهر و ایجاد شکاف در اجرای آن پرداخته و نیاز برای تقویت ظرفیت اجرا به‌طور کلی و برنامه حسابرسی مالیاتی به‌طور خاص را مورد تأکید قرار می‌دهد.

زارع‌مقدم و غنی در سال ۱۳۸۸ در مقاله خود تحت عنوان "فرصت‌ها و چالش‌های مالیات بر ارزش افزوده" یکی از بزرگ‌ترین مشکلات موجود در اجرای مالیات بر ارزش افزوده را این دانسته است که بسیاری از فروشندگان، فاکتورهای فروششان را ارائه نمی‌دهند و خرده‌فروشان بر این عقیده‌اند که نمی‌توانند صورت-حساب‌های حقیقی خود را ارائه دهند زیرا آن‌ها نیز صورت حساب‌های واقعی از عمده‌فروشان دریافت نمی‌کنند و همچنین راه‌کارهایی برای آن بررسی کرده است که به شرح زیر است: (۱) اطلاع‌رسانی گسترده به وسیله

رادیو، تلویزیون و روزنامه و آموزش موضوع‌های گوناگون درخصوص مالیات بر ارزش افزوده؛ ۲) برگزاری کلاس‌های آموزشی متناسب با کارهای رایانه‌ای برای کارمندان؛ ۳) مبادرت به اقدام‌هایی در زمینه حسابرسی مالیاتی با هدف افزایش کارایی نظام مالیات بر ارزش افزوده که توسعه این کار برای اجرای مؤثر و دقیق این مالیات لازم و ضروری است؛ ۴) ایجاد ثبات سیاسی و تعهدهای محکم سیاسی در اجرای موفق مالیات بر ارزش افزوده.

عبداللهی و خدایاریگانه در مقاله خود در سال ۱۳۸۸ با عنوان "حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده" به بررسی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و همچنین موارد عدم تمکین مالیاتی از جمله فرار مالیاتی و انواع تقلب‌های مالیاتی پرداخته و ذکر انواع، ویژگی‌ها و روش‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، استقرار طرح‌های حسابرسی قوی و اثربخش را که قادر به شناسایی به موقع موارد عدم تمکین و تخلف‌های مالیاتی است را مورد مطالعه قرار داده و نتیجه‌گیری می‌کنند که در کل زنجیره نظام مالیات بر ارزش افزوده وجود حلقه‌ای به نام حسابرسی برای افزایش توان و قدرت این نظام مالیاتی امری ضروری و غیرقابل اجتناب است.

### مفهوم مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی است که بر ارزش افزوده یک محصول در هر مرحله‌ای از تولید و توزیع وضع می‌گردد. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده در هر مرحله از تولید که کالاها و خدمات به تولیدکننده دیگر و یا مصرف‌کننده نهایی عرضه می‌شود قابل پرداخت می‌باشد. همچنین به عرضه‌کننده اجازه داده می‌شود که مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بابت خرید عوامل تولید را از میزان قابل پرداخت مالیات بر ارزش افزوده خود کسر کند. این نوع مالیات، تمام فعالیت‌های مولد اقتصادی را به‌طور یکسان در نظر می‌گیرد. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالا و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌سازد. نظام مالیات بر ارزش افزوده، نظام مالیاتی است که کلیه عرضه‌کنندگان کالاها و خدمات به‌عنوان مودیان این نظام مالیاتی باید علاوه بر بهای کالا و خدمات عرضه شده، به‌صورت درصدی از بهای فروش کالاها و خدمات، در زمان فروش از خریداران اخذ و به‌صورت دوره‌ای به سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند (نوربخش لنگرودی و نیک‌گو، ۱۳۸۸).

مالیات بر ارزش افزوده به‌رغم نامش مالیاتی بر خود ارزش افزوده نیست، بلکه معمولاً منظور از آن نوعی مالیات بر مصرف است. مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی است گسترده پایه بر فروش کالا تا مرحله تولید و حداقل

شامل خود آن، به طوری که مالیات پرداختی بابت کالاهای خریداری شده به عنوان نهادها - احتمالاً به جز کالاهای سرمایه‌های در برابر مالیات دریافتی بابت ستانده‌ها تهاتر شود (ابریل و همکاران، ۱۳۸۵).

### نقش مالیات بر ارزش افزوده در اصلاح نظام مالیاتی کشور

مالیات بر ارزش افزوده یکی از روش‌های مالیاتی است که در دهه‌های اخیر در جهان به طور وسیع به کار برده شده است. ویژگی‌های مثبت آن در قیاس با سایر مالیات‌ها موجب شده است که در حال حاضر همان طوری که قبلاً نیز اشاره شد بیش از ۱۲۰ کشور در سراسر دنیا از آن استفاده کنند (وزارت اقتصاد، ۱۳۷۴).

پس از مالیات‌های سنتی که از گذشته در بین کشورها عمومیت یافت، هیچ مالیاتی به اندازه مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های اخیر مورد استقبال کشورها قرار نگرفته است. به طوری که تقریباً در کلیه اصلاحات نظام مالیاتی انجام شده در کشورهای مختلف جهان، معرفی مالیات بر ارزش افزوده مشاهده می‌شود. این مالیات نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که به عنوان درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید کالا یا خدمت وضع می‌شود. از آن جا که این مالیات بر مبنای ارزش افزوده کالاها و خدمات محاسبه و اخذ می‌شود، لذا پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی کشور را مهیا می‌سازد. ایجاد منبع درآمد جدید، باثبات و قابل انعطاف برای پاسخ‌گویی به هزینه‌های روزافزون دولت‌ها از جمله دلایل اصلی انتخاب مالیات بر ارزش افزوده در برخی از کشورها بوده است.

روش مالیات بر ارزش افزوده به دلیل متکی بودن بر ارزش افزوده مراحل مختلف تولیدی و وسیع شدن پایه مالیاتی کاهش در نرخ مالیات را توجیه می‌کند که خود از ویژگی بارز این روش در جهت تشویق فعالیت‌های اقتصادی تلقی می‌شود. رفع نارسایی‌های سایر مالیات‌ها، خنثی بودن و بی‌طرفی این مالیات نسبت به مواردی از قبیل توزیع عوامل تولید، سرمایه‌گذاری، تجارت، اشتغال، تکنیک تولید، میزان دخالت دولت در فعالیت‌های اقتصادی، نحوه ادغام بنگاه‌های تولید، تصمیم‌گیری اقتصادی مؤسسات و اشخاص و نیز کارآیی بالای آن و امکان و انگیزه فرار کمتر مالیاتی در این روش و در نتیجه پایین بودن هزینه‌های ناچیز وصول در مقایسه با دیگر مالیات‌ها، انعطاف‌پذیری و اجرای ساده مالیات به دلیل مجبور بودن مؤدیان به نگهداری فاکتورها و اسناد فروش و همچنین تجارب نسبتاً موفق برخی از کشورها در به کارگیری آن از جمله مزایای مالیات بر ارزش افزوده است که پذیرش و اجرای آن را در میان دولت‌ها تقویت می‌کند. هر چند که مانند هر روش مالیاتی دیگر مالیات بر ارزش افزوده نیز دارای مشکلات خاص خود است، به نظر می‌رسد که با فراهم آوردن اقداماتی برای برطرف

ساختن این مشکلات، نارسایی‌های مالیات بر ارزش افزوده در قیاس با سایر مالیات‌ها ناچیز باشد (وزارت اقتصاد، ۱۳۷۴).

## دلایل توجیهی معرفی مالیات بر ارزش افزوده در ایران

### سهم پایین مالیات در تولید ناخالص داخلی

بالا بودن نسبت کل درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی، نشان‌دهنده کارایی نظام مالیاتی کشور است. این رقم در اقتصاد کشور ما همواره در سطحی پایین قرار داشته و هیچ‌گاه به مرز ده درصد نیز نرسیده است. در کشور ما در کنار درآمدهای مالیاتی درآمد حاصل از فروش نفت از اقلام عمومی تشکیل‌دهنده درآمدهای دولت است. اتکای بیش از حد به درآمدهای نفتی با توجه به نوسان‌های شدید بهای نفت در بازار جهانی، بی‌ثباتی کل درآمدهای دولت را در طول دو دهه اخیر در اقتصاد ایران موجب گردیده است. درآمدهای مالیاتی که نوع دیگری از درآمدهای دولت است، در مقایسه با درآمدهای نفتی همواره مبلغ ناچیزی بوده است. (جعفری و شمخال، ۱۳۶۷).

### نقش ناچیز مالیات‌ها در تأمین هزینه‌های دولت

یکی از منابع درآمد مهم و قابل اتکا برای دولت مالیات است. مقایسه این منبع با دیگر منابع حاکی از این است که هر چه سهم مالیات‌ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی به میزان چشمگیر جلوگیری می‌کند. مالیات‌ها نقش بسیار مهمی از یک سو در تأمین منابع مالی دولت و از سوی دیگر در تنظیم امور اقتصادی جامعه ایفا می‌کند و از این نظر، از حساسیت زیادی برخوردار است. یکی از نکات مهمی که در طرح ساماندهی اقتصاد کلان و در برنامه سوم توسعه اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی مورد توجه قرار گرفته است، تأمین مالی مخارج جاری دولت از طریق مالیات‌ها و در نتیجه سهم مالیات‌ها در تأمین هزینه‌های جاری دولت بوده است. به عبارت دیگر یکی از اهداف مطلوب دولت در این زمینه حرکت به سمت رساندن نسبت مالیات به هزینه جاری دولت به عدد یک یعنی صد درصد می‌باشد. با مقایسه نسبت فوق در سال‌های ۷۰ تا ۸۱ مشاهده می‌شود که بیشترین رقم مربوط به این نسبت یعنی ۰/۴۸۲ و ۰/۴۸۵۵ در سال‌های ۷۸ و ۷۱ بوده است، همچنین این نسبت در سال‌های ۱۳۸۱-۱۳۷۹ نه تنها با افزایش مواجه نشده بلکه کاهش نیز یافته است. این وضعیت نشان



می‌دهد که دولت نه تنها به هدف مطلوب فوق نزدیک نشده است بلکه تا حدودی از آن هدف مهم نیز دورتر شده است. (جعفری و صالح‌نژاد، ۱۳۷۸)

### وابستگی بالای دولت به استقراض از نظام بانکی و مالیات تورمی

در سال‌های گذشته بودجه دولت به دلیل عدم تناسب میان درآمدها و هزینه‌ها و یا به عبارت دیگر ناچیز بودن درآمدهای مالیاتی و نیز سیر صعودی هزینه‌های دولت عمدتاً با کسری مواجه بوده است. به‌طور کلی تأمین کسری بودجه دولت در سال‌های قبل از انقلاب عمدتاً با اتکا به درآمدهای نفتی، اعتبارات و وام‌های خارجی صورت گرفته است. اگرچه این سیاست مشکل اقتصاد کشور را در کوتاه‌مدت رفع کرده و مسأله کسری بودجه را حل کرده است، در بلندمدت افزایش بدهی‌های خارجی و داخلی دولت را به دنبال داشته است. پس از انقلاب کسری بودجه عمدتاً با توسل به استقراض از سیستم بانکی تأمین شده که این امر یکی از دلایل عمده افزایش حجم نقدینگی، سطح عمومی قیمت‌ها و افزایش مداوم تورم بوده است. استقراض از سیستم بانکی در قالب انتشار پول اضافی به‌عنوان یکی از ابزارهای تأمین کسری بودجه در سال‌های اخیر مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. این روش از تأمین بودجه که به مالیات تورمی معروف است موجب افزایش تورم و در نتیجه کاهش قدرت خرید مردم و انتقال آن به دولت می‌شود، و آثار تخریبی بسیار شدیدی را در پی داشته است. برای مثال از بین ۴۳ کشور استفاده‌کننده از استقراض از سیستم بانکی در قالب نشر پول اضافی ایران رتبه هفدهم در سال ۱۹۷۳ و رتبه پنجم را در سال ۱۹۸۵ داشته است.

آثار تخریبی مالیات تورمی زمانی تشدید می‌شود که درآمدهای غیرمالیاتی دولت نیز کاهش یابد. علاوه بر موارد فوق سایر مشخصات دیگر این مالیات که موجب استقبال دولت‌ها از آن شده است و می‌تواند در توجیه اجرای این مالیات در کشور ما نیز مورد توجه قرار گیرد به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- مبنای مالیاتی وسیع مالیات بر ارزش افزوده
- ۲- مقاوم بودن مالیات بر ارزش افزوده در مقابل تورم
- ۳- عدم تبعیض مالیات بر ارزش افزوده بین عوامل تولید
- ۴- توان بالای درآمدزایی مالیات بر ارزش افزوده (ماشین پول)
- ۵- جلوگیری از فرار مالیاتی به علت سیستم خود کنترلی

چنانچه مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی ایران برقرار شود و به نحو مؤثر و مطلوب اجرا گردد، پیش‌بینی می‌شود بسیاری از حلقه‌های زنجیره مبادلات اقتصادی که در وضعیت موجود از نظارت دستگاه مالیاتی و بخش مالیات بر درآمد خارج است شناسایی شود. زیرا طبق این سیستم، کلیه مبادلات بایستی با صدور فاکتور انجام شود. این امر به مشخص شدن حجم واقعی فعالیت اقتصادی هر واحد تولیدی و تجاری و میزان مالیات بر درآمد واقعی آن کمک خواهد کرد. (خجسته، ۱۳۸۱)

### شیوه اجرایی مالیات بر ارزش افزوده

در سیستم مالیات بر ارزش افزوده هر فروشنده در هنگام فروش کالا و خدمات، مالیات موردنظر را بر صورت حساب افزوده و آن را همراه با قیمت کالا و خدمات از مشتری دریافت می‌نماید. اولین فروشنده مالیات دریافتی را به دولت پرداخت کرده و در مراحل بعدی، هر فروشنده تنها مابه‌التفاوت مالیات (مالیات دریافتی پس از کسر مالیاتی که خود قبلاً پرداخت نموده) را به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می‌کند. این عمل براساس لایحه پیشنهادی طی یک دوره دو ماهه انجام می‌گیرد.

به‌منظور روشن شدن روش اجرایی مالیات بر ارزش افزوده به مثال ذیل توجه فرمائید:

یک شرکت خودروسازی برای تولید محصولات خویش، قطعات موردنیاز را از طریق بازار داخلی (قطعه-سازان) و یا از طریق واردات تامین می‌نماید. اگر فرض شود خرید از داخل به مبلغ ده میلیون ریال و خرید به‌صورت واردات به مبلغ پنج میلیون ریال باشد و با فرض این که نرخ مالیات ۱۰٪ باشد این شرکت در مرحله خرید از داخل یک میلیون ریال ( $10\% \times 10,000,000 = 1,000,000$ ) و در مرحله واردات به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال ( $10\% \times 5,000,000 = 500,000$ ) مالیات بر ارزش افزوده به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت می‌نماید. همچنین اگر فرض شود این شرکت محصول تولیدی خود را به مبلغ چهل میلیون ریال بفروشد موظف است هنگام صدور فاکتور، مالیات بر ارزش افزوده را جداگانه محاسبه از خریدار دریافت نماید ( $10\% \times 40,000,000 = 4,000,000$ ) بدیهی است قیمت پرداختی خریدار چهل و چهار میلیون ریال خواهد بود. این شرکت موظف است مالیات‌های پرداختی در مراحل قبلی (خرید از داخل و واردات) را از مالیات‌های وصولی کسر نموده و مابقی را همراه با اظهارنامه به سازمان مالیاتی پرداخت نماید.

$$[4,000,000 - (1,000,000 + 500,000)] = 2,500,000$$

بنابراین مجموع مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده به سازمان مالیاتی برابر ( $2,500,000 + 1,500,000 = 4,000,000$ ) خواهد بود، که پانصد هزار آن توسط گمرک، یک میلیون ریال آن

توسط فروشندگان داخلی (قطعه‌سازان) و دو میلیون و پانصد هزار ریال آن نیز توسط شرکت خودروسازی به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز می‌گردد.

### روش‌های حسابداری برای مالیات بر ارزش افزوده

دو روش حسابداری برای مالیات بر ارزش افزوده می‌توان در نظر گرفت:

الف- روش معمولی که در آن برای تک‌تک کالاها فاکتور فروش صادر می‌گردد.

ب- روش خرده‌فروشی که به‌صورت نقدی از طریق صندوق‌دار انجام می‌شود.

در مواردی که یک بازرگان برای فعالیت خود از فاکتور فروش استفاده می‌کند، یا به‌عبارت دیگر فاکتورهای صادره که برای مشتریان با اضافه کردن مالیات صورت می‌گیرد می‌تواند مبنای ثبت حسابداری مالیات بر ارزش افزوده تشکیل دهد. هنگامی که کالاها یا خدمات از طرف خریداران از فروشندگان یا تولیدکننده خریداری شود از فروشندگان صورت‌حساب (فاکتور) دریافت می‌شود که فاکتور دریافت‌شده شامل مالیات می‌باشد؛ بنابراین از طریق این فاکتورها مالیات قابل وصول محاسبه می‌گردد که این روش، روش معمولی ارزش افزوده خواهد بود. بعضی از خریداران (بازرگانان) به‌صورت خرده‌فروشی کالای خود را بدون صدور فاکتور به مشتریان می‌فروشند. فروش‌های نقدی از طرف صندوق‌دار دریافت می‌گردد. چنین افراد نیز می‌توانند از روش معمولی برای ثبت فاکتورهای دریافتی (صورت‌حساب خرید) استفاده کنند، ولی قادر به ثبت فروش تک‌تک اقلام نخواهند بود. اما لازم است در پایان روز از محل دریافت‌های نقدی روزانه مالیات فروش با نرخ استاندارد را محاسبه و در دفاتر ثبت کنند.

**به روش معمول:** برای ثبت حسابداری در این روش که استفاده از فاکتورهاست مالیات پرداختی از فاکتورهای خرید دریافتی از فروشندگان و مالیات دریافتی از فاکتورهای فروش صادره برای مشتریان محاسبه می‌گردد. البته در صورت کالای برگشتی به فروشندگان یا برگشتی از طرف مشتریان برگهٔ بستانکاری دریافت یا صادر می‌گردد. در این صورت هنگام محاسبه به روش معمولی این برگهٔ بستانکاری در نظر گرفته می‌شود. نکتهٔ مهم در مورد هرگونه ثبت VAT این است که با داشتن بایگانی درست بتوان با به‌کارگیری سیستم دفترداری دابل به‌طور ساده در سال‌های آینده نیز حساب‌ها پیگیری کرد.

بنا به تجربه ساده‌ترین روش ثبت حسابداری شامل:

- یک دفتر اختصاصی برای ثبت‌های سه‌ماهه، شش‌ماهه یا یک‌ساله

- ستون‌های مناسب برای فاکتورهای دریافتی (خرید) و فاکتورهای صادره (فروش)
  - ستون‌های مناسب برای برگه‌های برگه‌بستانکاری دریافتی از فروشندگان و برگه‌بستانکاری برای خریداران
  - صفحات مناسب برای ثبت روزانه اگر طرح نقدی خرده‌فروشی استفاده گردد.
- از مزایای نگهداری دفتر اختصاصی برای ثبت این است که با مراجعه به بایگانی اسناد برای مقامات مالیاتی اطمینان حاصل می‌شود که مالیات ارزش افزوده اخذ شده تحریف نشده است.

### حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

به‌طور کلی، در سال‌های اخیر نیاز به تقویت طرح‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده 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 پیچیدگی‌ها 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 به‌منظور کاهش خطرات مزبور، هنوز تلاش زیادی برای ارتقای تمکین از مالیات بر ارزش افزوده، و نیز طرح‌های حسابرسی مربوطه لازم است. در ایران نقطه عطف اصلی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، ماده ۲۷ قانون یاد شده می‌باشد؛ براساس ماده فوق، مؤدیان مالیاتی می‌توانند تنظیم گزارش‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده خود را به سازمان حسابرسی یا موسسات حسابرسی عضو جامعه 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 مربوط، در اختیار مودی قرار دهند. به‌طور کلی در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر شرح و وظایف، طرح حسابرسی اغلب انواع حسابرسی‌های زیر را دربر می‌گیرد (ابریل و همکاران، ۱۳۸۵).

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. این‌گونه حسابرسی به معنای حسابرسی مالی تفصیلی و بسیار دقیق (گرفته‌برداری یا نسخه-برداری 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

۶. شناسایی مؤدیان خاطی و اخذ حداکثر جرایم متعلق.

### فرار مالیاتی و چالش‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

فرار مالیاتی در اکثر کشورها موضوع بااهمیتی است. همانند دیگر انواع مالیات، فرار از مالیات بر ارزش افزوده امکان‌پذیر است. معمولاً رایج‌ترین موارد فرار از مالیات بر ارزش افزوده مشابه روش‌های فرار از مالیات سنتی بر فروش است و شامل عدم ثبت نام شرکت‌ها، کم‌نمایی دریافتی‌های ناخالص، سوءاستفاده از تعدد نرخ‌ها، تبانی بین مؤدیان برای انجام معاملات زیرزمینی و کم‌نشان دادن فروش و عدم پرداخت مالیات دریافتی از مشتریان به مراجع مالیاتی می‌شود.

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:

۱. درک نادرست فعالان اقتصادی از قانون

۲. کافی نبودن تمهیدات برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده

۳. نبود سیستم گزینش و نظارت بر حسابرسی

۴. نبود طرح آموزشی مؤثر

### نتیجه‌گیری

در این مقاله، حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و بخشی از مبانی نظری آن معرفی و تشریح شد. وجود نظام حسابرسی کارآمد برای اثربخشی در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده انکارناپذیر بوده و بایستی به آن اهمیت

بیشتری داده شود. ضمن اینکه بهتر است که سازمان امور مالیاتی اطلاع‌رسانی شفاف و آموزش لازم درخصوص 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. در نهایت آموزش‌های لازم برای صاحبان مشاغل و شرکت‌ها در زمینه تدوین نظام حسابداری مدرن و پیشرفته که قادر به ثبت کلیه معاملات و اطلاعات مورد نیاز باشد و ارتقای فرهنگ مالیاتی در کشور و حمایت‌های همه جانبه کلیه مسئولین اجرایی، سیاسی و فرهنگی کشور از مسأله اصلاح نظام مالیاتی می‌تواند میزان موفقیت ناشی از معرفی مالیات بر ارزش افزوده در کشور را افزایش دهد. به هر حال با توجه به این که اکنون که در اواسط سال ۱۳۸۲ قرار داریم کمتر از هجده ماه از دوره زمانی انتقال جهت اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور در سال ۱۳۸۴ باقیمانده است لذا لازم است مسئولین محترم کشور و مخصوصاً حسابداران با احساس مسئولیت بیشتر آمادگی خود را جهت تأمین شرایط موردنیاز برای اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده اعلام کنند.

#### منابع

- ۱) پورمقیم، سیدجواد، اقتصاد بخش عمومی، ۱۳۸۰، چاپ سوم، نشر نی
- ۲) طهماسبی بلداجی، فرهاد، افضل‌ی، اسماعیل، بوستانی، رضا، (۱۳۸۳)، نگرشی به مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران، چاپ اول تهران: وزارت امور اقتصاد و دارایی، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده
- ۳) بزرگ‌اصل، موسی (۱۳۸۷)، مالیات بر ارزش افزوده و گزارشگری مالی آن، مجله حسابرس، شماره ۴۱
- ۴) کمیجانی، اکبر، تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، مجله اقتصاد و مدیریت، شماره ۴۰، بهار ۱۳۷۸
- ۵) غنی، محسن و زارع‌مقدم، احمد (۱۳۸۸)، مالیات بر ارزش افزوده (فرصت‌ها و چالش‌ها)، مجله حسابدار، شماره ۳۱.
- ۶) عبدالهی، شهرام و خدایاریگانه، سعید (۱۳۸۸)، حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۹.

۷) جعفری صمیمی، احمد (۱۳۸۴)، ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکت‌ها و صاحبان مشاغل در استان مازندران، گزارش نهایی طرح تحقیقاتی، وزارت امور اقتصادی و دارایی

۸) 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

۹) بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، نماگرهای اقتصادی، اداره بررسی‌های اقتصادی، تهران، ۱۳۸۱  
 ۱۰) وزارت امور اقتصادی و دارایی: تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، معاونت امور اقتصادی، تهران، ۱۳۷۴

۱۱) ابریل، لیام، کین، مایکل، بودین، ژان پل، سامرز، ویکتوریا (۱۳۸۵)، مالیات بر ارزش افزوده نوین، مریم حدادی و بهداد میرزائی (مترجمان)، چاپ اول، تهران: سازمان امور مالیاتی

۱۲) جعفری صمیمی، احمد و رشید شمخال. بررسی اهمیت عوامل مؤثر بر مالیات توری در ایران، مجله علمی - پژوهشی تحقیقات اقتصادی، دانشگاه تهران، شماره ۵، بهار و تابستان ۱۳۶۷

۱۳) سازمان برنامه و بودجه: لایحه برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، سال ۱۳۷۸

۱۴) شهسوار خجسته، عیسی. درباره مالیات بر ارزش افزوده روزنامه اطلاعات شماره ۲۷، ۲۲۶۳۴، آبان ۱۳۸۱

۱۵) محمد نوربخش لنگرودی، محسن و محمدرضا جوادی نیک گو (۱۳۸۸)، بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران، فصلنامه تخصصی مالیات، ۵۴(۶): ۱۳۸-۱۱۶

16) Pashev, Konstantin (2006), Fighting VAT Fraud: The Bulgarian Experience

17) Guntakaulina "Development of the value added tax system in the European union and latin' 2007 doctoral thesis- Riga technical university

18) Das-gupta, Arindam and Gang, IRAN (2001), Value Added Tax Evasion, Auditing and Transactions Matching Gokhale Institute of Politics and Economics, Rutgers University.

19) Wollela Abehodie Yesegat (2008), Value Added Tax Administration in Ethiopia: A Reflection of Problems.

20) Nigar, Hashimzade, Zhanyi, Huang, Gareth D. Myles (2010), Tax fraud by firms and optimal auditing, International Review of Law and Economics 30.

(۲۱) سایت‌ها:

سایت سازمان امور مالیاتی کشور نظام مالیات بر ارزش افزوده [www.vat.ir](http://www.vat.ir)