حسابرسی مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده
با تأکید بر ریسک حسابرسی

محمدرضا عبدی[۱]

رضا رسولی شمیرانی[۲]

مجتبی امیری [۳]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۳/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۸/۲۸

چکیده

مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک نظام مالیاتی جدید در کشور ما با ساختاری متفاوت از اخذ مالیات در گذشته، روش‌های حسابرسی خاصی را طلب می‌کند. در زمینه حسابرسی مالیاتی کارهای زیادی انجام شده است ولی بدلیل اینکه نظام مالیات بر ارزش افزوده سابقه چندانی در ایران ندارد، خلأ پژوهشی محسوسی در این زمینه به چشم می‌خورد. در این مقاله، در چارچوب یک تحقیق کتابخانه‌ای به بررسی روش‌های تعیین ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در سایر کشورها و انطباق آن با روشهای موجود در حسابرسی این نوع مالیات در ایران پرداخته‌ایم. یافته‌های تحقیق مبین آن است که در برخی از کشورها در سالهای اولیه استقرار این نظام برای گسترش تمکین، شناسایی و تشخیص مؤدیان پرریسک و جبران ضعف در فرآیندهای حسابرسی از شیوه مقابله کامل فاکتورهای خرید و فروش استفاده می‌شود. با این که این روش در سال‌های اولیه اجرای نظام مذکور می‌تواند بکار گرفته شود اما لازم است در سال‌های بعد از روش نمونه‌گیری و انتخاب تصادفی پرونده‌ها و حتی انتخاب طبقه‌ای معاملات استفاده کرد. سایر یافته‌های تحقیق نیز مبین استفاده از سیستم IT، آموزش کارکنان و یکپارچه سازی نظام مالیاتی به عنوان اقدامات پشتیبان برای کاهش ریسک حسابرسی در نظام مالیات بر ارزش افزوده است.

واژه های کلیدی: ریسک حسابرسی، مالیات بر ارزش افزوده، روش نمونه‌گیری

۱- معاون پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل سازمان امور مالیاتی کشور

۲- کارشناس ارشد سیستم‌های اقتصادی و اجتماعی و پژوهشگر دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها، سازمان امور مالیاتی کشور

۳- کارشناس ارشد MBA و پژوهشگر دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها، سازمان امور مالیاتی کشور

۱- مقدمه

ادارهٔ امور مالیاتی برای تشخیص و تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان مالیاتی از طریق رسیدگی به دفاتر و مدارک حسابداری مبادرت به رسیدگی (حسابرسی مالیاتی) دفاتر و مدارک حسابداری، ترازنامه، حساب سود و زیان و اظهارنامه مالیاتی مؤدیان مالیاتی می‌کند تا پس از حصول اطمینان از صحت و درستی آنها، اقدام به تشخیص درآمد مشمول مالیات و صدور برگ تشخیص و وصول مالیات نماید. از این رو می توان گفت هدف حسابرسی مالیاتی، تشخیص درآمد مشمول مالیات و تعیین میزان مالیات مربوط به آن است که از مبادرت به آن علاوه بر رسیدگی به دفاتر قانونی و اسناد و مدارک حسابداری باید تحقق رعایت قوانین موضوعه، مقررات، بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها، موازین و اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی مورد توجه قرار داده شوند (معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات، ۱۳۸۸: ۳). اما این حسابرسی فاقد ریسک نیست. نظیر سایر مالیات‌ها، حسابرسی در نظام مالیات بر ارزش افزوده نیز دارای ریسک است. ریسک حسابرسی مالیاتی عبارتست از کمتر از واقع نشان دادن درآمد فروش و بیش از واقع نشان دادن خریدها، هزینه‌ها و معافیت‌های مالیاتی. بنابراین طراحی و تدوین یک برنامه مؤثر حسابرسی (که ریسک سوء استفاده را شناسایی و صاحبان فعالیت‌هایی را که از تکالیف مالیات بر ارزش افزوده تمکین نمی‌کنند را مجازات کند)، بسیار حیاتی و لازم است. هر چند تقلب[۱] در مالیات بر ارزش افزوده در بیشتر مواقع پیچیده‌تر از تقلب در دیگر مالیات‌های غیرمستقیم است ولی معمولاً راه‌های فرار مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری موارد شبیه مالیات بر فروش می‌باشد (لیام ابریل و همکاران، ۲۰۰۱ : ۱۴۸)، عدم ثبت‌نام شرکت‌ها، کم گویی[۲] مبالغ دریافتی، سوءاستفاده از تعدد نرخ‌ها، عدم ارایه فاکتور مالیات پرداخت شده توسط مؤدی به مأمور مالیات، استفاده از فاکتورهای جعلی برای سوء استفاده از سیستم اعتبار مالیاتی، گزارش صادرات به جای فروش داخلی برای استفاده از نرخ صفر و مطالبه اعتبار مالیات بر ارزش افزوده برای خریدهای غیر اعتباری از مهم‌ترین راه‌های تقلب در سیستم مالیات بر ارزش افزوده

۱- مطابق با تعریف استانداردهای حسابرسی ایران (که در سال ۱۳۸۴ تجدید نظر شد)، " تقلب" عبارت است از هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث برای برخورداری از یک مزیتی ناروا یا غیرقانونی. هرچند تقلب یک مفهوم قانونی گسترده دارد، اما آنچه به حسابرس مربوط می‌شود، اقدامات متقلبانه‌ای است که به تحریف با اهمیت در صورتهای مالی می‌انجامد (استانداردهای حسابرسی،۱۳۸۴).

2. Understatement

است. در صورت عدم برخورد مناسب با این نوع تقلب‌ها به ویژه در موارد سوء استفاده از ساز و کار اعتبار و سیستم استرداد چه بسا کل سیستم مالیات بر ارزش افزوده تحت تأثیر قرار گیرد و موجب افت سطوح تمکین مؤدیان و از دست رفتن اعتبار و اطمینان نسبت به تشکیلات مالیاتی شود.

در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای در حال گذار، عملکرد حسابرسی مالیاتی بویژه در زمینه مالیات بر ارزش افزوده بسیار ضعیف است. شواهد بسیاری نشان می‌دهد که در این کشورها انطباق با وضعیت این مالیات بین ۱۰ تا ۱۵ سال به طول می انجامد (ITD، ۲۰۰۵: ۲۵). تجربیات کشورهای مختلف حکایت از آن دارد که اجرای موثر مالیات بر ارزش افزوده ۱۸ تا ۲۴ ماه به طول می‌انجامد (همان ماخذ) و کلید موفقیت آن تک نرخی بودن، معافیت کم، آستانه بالا، قوانین و رویه‌های ساده، ساختار و منابع مدیریتی مناسب و انجام حسابرسی بر مبنای ریسک است (همان ماخذ). برای جبران ضعف در فرایندهای حسابرسی، سازمان‌های مالیاتی تسلیم اظهارنامه را الزامی می‌کنند و مقابله فاکتورهای خرید و فروش را انجام می‌دهند هرچند ترکیب این دو فرایند سبب بالا رفتن هزینه تمکین می شود.

روند تحول و توسعه نظام مالیات ستانی درکشورمان به قانون مالیات برارزش افزوده، منجر به اهمیت توجه به حسابرسی این نوع مالیات شده است. در این راستا انجام رسیدگی دقیق‌تر و صحیح-تر توسط مأموران مالیاتی موجب افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و کاهش سوءاستفاده‌های احتمالی توسط مؤدیان مالیاتی خواهد شد.

در این مقاله ابتدا ضرورت حسابرسی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده مورد بحث و بررسی قرار گرفته و در ادامه به بررسی عوامل مؤثر در ریسک حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به تفکیک برنامه های حسابرسی، مدیریت ریسک، اولویت‌بندی ریسک و همچنین تکنیک‌های حسابرسی جهت استقرار طرح های حسابرسی قوی و اثر بخش که قادر به شناسایی به موقع موارد عدم تمکین و تخلفات مالیاتی باشد، پرداخته شده است.

۲- مروری بر پیشینه تحقیق

کوشانفر (۱۳۹۰) در پایان نامه کارشناسی ارشد خود تحت عنوان عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به بررسی عوامل مؤثر در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده می‌پردازد. یافته‌های این پژوهش نشان از تأثیر متغیرهای رعایت استانداردها در تنظیم صورت‌های مالی و کنترل اعتبار فاکتورها در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

دارد. لیکن، محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته واحد مورد رسیدگی توسط کارشناس مستقل در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مؤثر نبوده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که یکسان سازی فرم‌ها و اظهار نامه‌های مالیاتی با صورت‌های مالی، کاهش موارد افتراق استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی، تشکیل کمیته‌های حسابرسی در ادارات مالیاتی، الزام شرکت‌ها به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده و رسیدگی نمونه‌ای در جهت اثبات اصالت فاکتورهای ارائه شده سبب افزایش کارایی حسابرسی در این مالیات می‌شود.

عبدالهی و خدایار یگانه (۱۳۸۸) به بررسی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و همچنین موارد عدم تمکین مالیاتی و انواع تقلب‌های مالیاتی پرداخته‌اند و ضمن ذکر انواع ویژگی‌ها و روش‌های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، استقرار طرح های حسابرسی قوی و اثربخش را که قادر به شناسایی به موقع موارد عدم تمکین و تخلفات مالیاتی باشند را مورد مطالعه قرار داده‌اند. این دو به این نتیجه رسیده‌اند 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 غیر قابل اجتناب است.

جعفری صمیمی (۱۳۸۴) به بررسی سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و همچنین بررسی اثرات اقتصادی مخصوصاً درآمدزایی ناشی از از اجرای مالیات بر ارزش افزوده و جایگزینی آن با مالیات درآمد شرکتها و واحدهای اقتصادی در استان مازندران پرداخته و ضمن بررسی مشخصات عمده اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده و روش عمده اجرای این مالیات در اغلب کشورهای جهان، شرایط لازم برای اجرای موفقیت آمیز سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده در کشورمان را با توجه به تجربه کشورهای موفق، تجزیه و تحلیل کرده است و به این نتیجه رسیده است که با توجه به سابقه تاریخی حسابداری در کشورمان و همچنین برخورداری از نیروهای متخصص در این زمینه در مقایسه با سایر کشورهای جهان می‌توان گفت که اجرای موفقیت آمیز مالیات بر ارزش افزوده در ایران با برنامه‌ریزی مناسب قابل پیش‌بینی می‌باشد.

گزارش فعالیت ۲۰۰۴ کارگروه مالیات بر ارزش افزوده تحت عنوان " مشاوره برای سیستم حسابرسی مالیات بر ارزش افزوه : یک توافق مشترک اعضای اتحادیه اروپا " حضور حسابرسانی از دیوان محاسبات را در بدنه سازمان امور مالیاتی برای حفظ درآمدهای دولت و جلوگیری از فساد مالی ضروری می‌داند. این دیوان باید از استانداردها، مشاوره ها و رویه های قابل قبولی برای فعالیت

حسابرسان برخوردار باشد. اگر چه ماهیت حسابرسی در کشورهای عضو اتحادیه اروپا متفاوت است، استانداردها و روش‌های ارایه شده در این گزارش برای تصمیم‌گیران مفید است.

داس گاپتا و گنگ (۱۹۹۶) از یک مدل استاندارد برای بررسی اثر اجرای مقابله فاکتورهای خرید و فروش بر کارایی و اثر بخشی درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده استفاده کرده‌اند. یافته‌های عمده در این پژوهش عبارتند از :

۱-حسابرسی و مقابله فاکتورهای خرید و فروش اثرات متفاوتی بر رفتار تمکین بنگاه ها دارد. حتی در شرایط ثابت که حسابرسی به تنهایی ممکن است منجر به گزارش صفر برای بنگاه شود، مقابله فاکتورها منجر به کشف موارد فرار مالیاتی با استفاده از نرخ صفر می‌شود.

۲-مقابله فاکتورهای خرید و فروش باعث تغییر ضوابط نگهداری اسناد و رفتار خرید و فروش بنگاه‌ها می‌شود.

۳-حسابرسی و مقابله فاکتورهای خرید و فروش اثرات مستقلی روی تولید و قیمت‌های ورودی دارد. تحریف قیمت‌های داخلی ممکن است از اعمال روش مقابله فاکتورهای خرید و فروش ناشی شود حتی وقتی که حسابرسی به تنهایی تحریف قیمت‌های داخلی را نشان می‌دهد و بر عکس.

هاشمی‌زاده و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی تقلب مالیات بر ارزش افزوده در ادعای اعتبار مالیاتی محصولات صادر شده در چین می‌پردازند. نتایج تحقیق مذکور نشان می‌دهد که دو گزینه را برای مجازات تقلب در این مالیات می‌توان در نظر گرفت: یکی بر اساس وسعت تقلب و یکی بر اساس ارزش تقلب. وسعت تقلب با افزایش نرخ مالیاتی افزایش می‌یابد اما ارزش تقلب در نرخ های متفاوت ثابت باقی می‌ماند. یافته‌های این تحقیق در هر دو مورد حاکی از آن است که نرخ بهینه مالیات اثری از گستردگی تقلب نمی‌پذیرد. بنابراین، تقلب دلالت بر انحراف نرخ مالیات از مقدار واقعی آن ندارد. همچنین نتایج این تحقیق حاکی از آن است که وقتی میزان مجازات‌ها با مقدار مالیات پرداخت نشده ارتباط فزاینده نداشته باشد، شرکت‌ها انگیزه لازم برای حداکثر تقلب را دارند مگر اینکه سیستم نظارتی قوی برقرار شود. بنابراین، دولت می‌تواند با طراحی مجازات‌هایی که میزان آن با مقدار مالیات پرداخت نشده ارتباط معنی‌داری داشته باشد، از هزینه‌های نظارت بکاهد.

۳- زمینه نظری

۳-۱- مفهوم کلی حسابرسی

حسابرسی عبارت است از تحقیق و بررسی در دفاتر و حساب‌ها یا اظهارنامه‌ها و صورت‌های مالی مؤدیان از سوی یک عامل خارجی نظیر مؤسسات حسابرسی یا مراجع مالیاتی. این کار یا به طور معمول و روزمره انجام می‌شود و یا در زمانی صورت می‌پذیرد که احتمال گریز مالیاتی در میان است. در بسیاری از کشورها، مؤسسات بزرگ تجاری (بویژه آنهایی که با مشارکت عمومی تشکیل شده‌اند) قانوناً مکلفند حسابداران یا حسابرسانی را برای تهیه یا تأیید صورت‌های مالی سالانه خود از نظر مالیاتی به کار گمارند. حسابرسی مراجع مالیاتی جنبه کنترل روزمره دارد و یا به خاطر بررسی موارد احتمال سوء اداره یا تقلب انجام می‌پذیرد(توکل،۱۳۷۹ : ۲۹).

حسابرسی در کلی‌ترین تعریف خود عبارت از بازرسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورت‌های مالی. امروزه با توجه به پیشرفتهای جوامع صنعتی، حسابرسی‌ها به سه گروه اصلی تقسیم می‌شوند: حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملیاتی. حسابرسی مالیاتی با توجه به ماهیت آن نوعی حسابرسی رعایت به شمار می‌رود. در حسابرسی مالیاتی، حسابرسان در واقع ابزار اجرای اعمال حاکمیت دولت به شمار می‌روند. به همین علت قلمرو وظایف و محدودهٔ رسیدگی آنها در ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم تعیین شده است.

۳-۲- ضرورت حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

عدم تمایل به ارایه فاکتور در انجام معاملات تجاری، فروش فاکتور توسط گروهی از مؤدیان (فاکتور فروشی) و استفاده از فاکتورهای جعلی برای سوء استفاده از سیستم اعتبار مالیاتی، گزارش فروش داخلی به جای صادرات برای استفاده از نرخ صفر و ادعای مطالبه اعتبار مالیات بر ارزش افزوده برای خریدهای غیر اعتباری از مهم‌ترین دلایلی است که وجود یک سیستم حسابرسی کارا را برای نظام مالیات بر ارزش افزوده ضروری قرار داده است. زیرا در صورت عدم برخورد مناسب با این نوع تقلب-ها به ویژه در موارد سوء استفاده از مکانیسم اعتبار و سیستم استرداد چه بسا کل سیستم مالیات بر ارزش افزوده تحت تأثیر قرار گیرد و موجب افت تمکین مؤدیان و از دست رفتن اعتبار و اطمینان نسبت به تشکیلات مالیاتی شود (لیام ابریل و همکاران، ۲۰۰۱ : ۱۴۸).

راه‌های فرار مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده را که باید در حسابرسی این نوع مالیات در نظر گرفته شود را می توان به صورت زیر برشمرد (موسوی جهرمی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۶ : ۸۷):

۱-خودداری افراد مشمول مالیات بر ارزش افزوده از نام نویسی

۲-ضعف در کنترل ورودی و خروجی بنگاه های اقتصادی

۳-اعتبار مالیاتی

۴-چند نرخی بودن مالیات و معافیت های متعدد

۵-مشکلات حقوقی مربوط به ضمانت اجرایی قانون

۶-عدم ثبت خریدهای نقدی

۷-فروش کالای قاچاق مشمول مالیات

۸-خود مصرفی کالاها و خدمات

۹-تبانی در معامله

۱۰-عدم ارسال مالیات بر ارزش افزوده وصول شده به ادارات امور مالیاتی

۱۱- اعلان فروش کمتر از حد واقعی

۱۲- ثبت معاملات در دو دفتر جداگانه

۳-۳- ریسک حسابرسی

مجموعه عواملی که مانع دستیابی ما به هدف حداکثر سازی سطح تمکین مؤدیان مالیاتی می‌شود، ریسک نامیده می‌شود (بایبر و حمد، ۲۰۱۱A). در حسابرسی مالیاتی، ریسک به خطرات و پیامدهایی که مربوط به عدم تشخیص صورت‌های مالی است، گفته می‌شود. شرایطی که ریسک را افزایش می‌دهد عبارتند از (VAT WG، ۲۰۰۴: ۱۲):

تجربیات پیشین یا اتفاقاتی که صلاحیت و درستی مدیریت یا کارکنان را مورد تردید قرار می‌دهد؛

- صورت‌های مالی خاص یا فشار گزارش‌دهی؛
- ضعف در طراحی و عملکرد سیستم‌های کنترل داخلی و حسابداری؛
- کنترل ناکافی بر داده‌ها در محیط سیستم اطلاعات.

در یک سیستم مناسب حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، حسابرس باید درجه‌ای از ریسک را در کار خود بپذیرد. این امر به حسابرس این امکان را می‌دهد که از منابع حسابرسی در حوزه‌هایی که

بیشترین ریسک را دارند استفاده کند. ممکن است برای حسابرس بسیار مشکل باشد که منابع دارای ریسک بالا را شناسایی و مورد حسابرسی قرار دهد. حسابرسی سیستم مالیات بر ارزش افزوده بسیار پیچیده است زیرا حسابرس برای ارزیابی اطلاعات جامع علاوه بر دانش حسابرسی، به شناخت سیستم‌های فناوری اطلاعات نیاز دارد (همان ماخذ).

سازمان امور مالیاتی برخی از اظهارنامه‌ها را بر اساس پارامترهایی نظیر ماهیت محصول تولیدی، اندازه مشاغل، مشکوک بودن به اظهار درست فروش و غیره، مورد بازرسی قرار می‌دهد. این سیستم با دو محدودیت روبرو است (بنرجی و همکاران، ۲۰۰۸: ۱۵) : اول اینکه انتخاب پرونده‌ها، بیشتر بر اساس صلاحدید است تا ملاحظات ریسک پرونده‌ها؛ دوم اینکه شخص تأیید کننده هر نوع انتخابی را می‌پذیرد. موفقیت در مالیات بر ارزش افزوده بستگی به موفقیت در تشویق تمکین داوطلبانه بر اساس تکنیک‌های مدرن حسابرسی دارد. برای ارزیابی ریسک حسابرسی پیشنهاد می‌شود مدل‌های ریسک برای انتخاب پرونده‌ها بر اساس سیستم اتوماسیون باشد تا دخالت انسان(همان ماخذ).

فرایند مدیریت ریسک

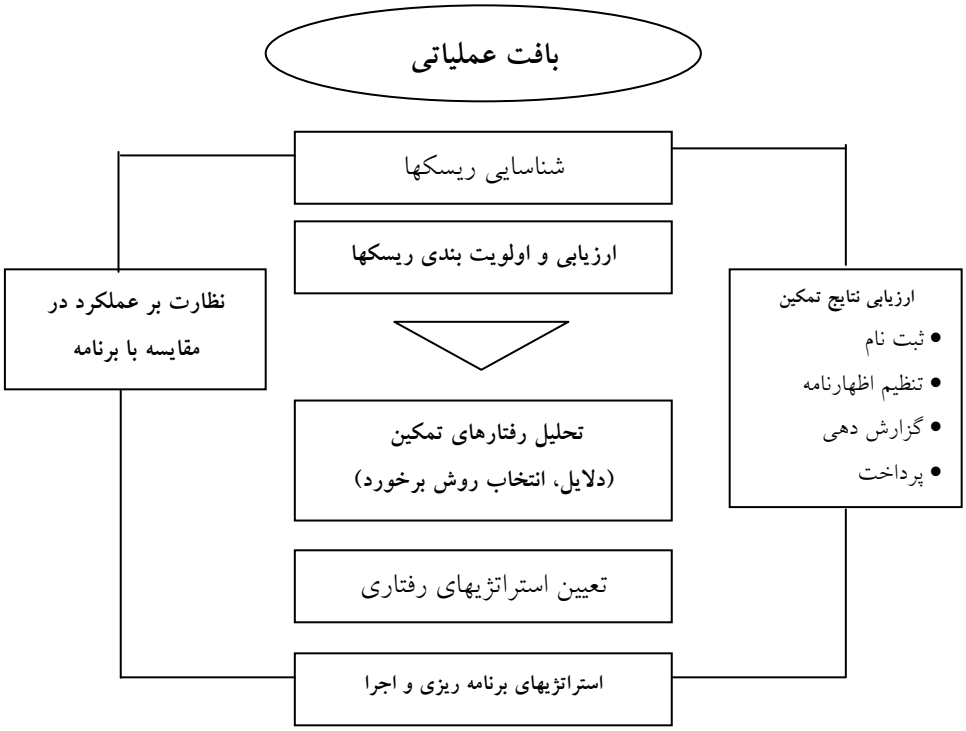
حسابرسی مالیاتی یک فرایند تک وظیفه‌ای نیست و لازم است مدیریت ریسک در مراحل زیر بکار گرفته شود :

- ثبت نام
- تنظیم و تسلیم اظهارنامه
- نگهداری اسناد و گزارش دهی
- مدیریت حساب‌ها و وصول (بایبر و حمد،C ۲۰۱۱)

برای کمک به برنامه‌ریزی، تعیین اهداف، تدوین راهبردها و اولویت‌بندی و ایجاد ارتباط میان فعالیت‌ها نیاز به فرآیند مدیریت ریسک می‌باشد که شامل موارد ذیل است:

- درک محیط، رفتار مؤدی، تکالیف مؤدی و قوانین
- شناسایی ریسک‌ها
- ارزیابی و اولویت‌بندی ریسک‌ها
- برنامه‌ریزی راهبردها
- اجرای راهبردها
- پایش، بررسی، ارزیابی و بهبود (بایبر و حمد، A۲۰۱۱).

شکل (۱)- فرایند مدیریت ریسک تمکین OECD



اولویت بندی ریسک

اغلب حسابرسان مالیاتی تعداد زیادی ریسک را شناسایی می‌کنند. نیاز است آنان روی ریسک-هایی تمرکز کنند که احتمال وقوع‌شان بیشتر و تأثیرشان بر روی درآمدهای مالیاتی دولت بیشتر است. حسابرسان مالیاتی به سیستمی برای طبقه‌بندی ریسک‌ها نیاز دارند. در قسمت زیر یکی از راه-های انجام فرایند طبقه‌بندی ریسک‌ها آورده شده‌است (VAT WG ، ۲۰۰۴: ۱۴):

بیشترین تأثیر / بیشترین احتمال	بیشترین تأثیر / کمترین احتمال
کمترین تأثیر / بیشترین احتمال	کمترین تأثیر / کمترین احتمال

این ماتریس ابتدا باید با دقت ریسک را شناسایی و با توجه به اهمیت آن، آنرا طبقه‌بندی می‌کند. ریسک‌های دارای درجه اهمیت و احتمال وقوع بالا در گوشه بالا سمت راست قرار داده می‌شوند و ریسک‌های دارای درجه اهمیت و احتمال وقوع کم در گوشه پایین سمت چپ قرار داده می‌شود.

در مرحله بعد ارزیابی ریسک انجام می‌شود و شامل قضاوت و تصمیم‌گیری درباره این است که آیا می‌توان از این ریسک صرف نظر کرد و یا اینکه احتیاج به تاکید بیشتر بر فرایند حسابرسی دارد. در بعضی مواقع، به علت پیچیدگی مسائل ریسک، نیاز به تصمیم مدیریت مراجع مالیاتی است و پاسخگویی مدیریت، عامل مهمی در اندازه‌گیری وسعت و ماهیت فرایند حسابرسی و پوشش دهی آن است. این امر بسیار حیاتی است که هر تغییری در ارزیابی ریسک و بهبود نتایج در فرایند حسابرسی لحاظ شود (همان ماخذ).

۳-۴- برنامه های حسابرسی

مهم‌ترین خط مشی‌های تدوین شده برای گسترش یک برنامه حسابرسی بر روی عوامل کلیدی زیر تأکید می‌کند (لیام ابریل و همکاران، ۲۰۰۱ : ۱۴۶):

پوشش[1] : چند درصد از پرداخت‌کنندگان مالیات بایستی حسابرسی شوند؟

انتخاب[2] : چگونه باید پرونده‌ها را برای حسابرسی انتخاب کرد؟

روش‌ها[3] : چه نوع روش‌های حسابرسی باید اعمال شود؟ مدت دوره حسابرسی و رهیافتی که توسط حسابرس باید به کار گرفته شود، چگونه باید باشد؟

نظارت[4] : نیازهای سیستم مدیریت برای نظارت بر برنامه‌های حسابرسی چیست (شامل هدف-گذاری، گسترش کیفیت در زمان استاندارد تعریف شده، اطمینان از جمع‌آوری مالیات تعیین‌شده در مهلت مقرر)

یک برنامه موفق حسابرسی باید اصول زیر را در خود داشته باشد: (ITD، ۲۰۰۵: ۲۶)

- گروه وسیعی از مؤدیان از جهت اندازه و نوع فعالیت و مسایل تمکین را پوشش دهد؛
- منابع حسابرسی و تمامی عناصر یک برنامه حسابرسی را شامل شود و اطمینان حاصل کند که ادعاهای استرداد واقعی را بازپرداخت کرده است؛

1. Coverage
2. Selection
3. Methods
4. Monitoring

- دوره حسابرسی کوتاه و شامل یک یا دو دوره مالیاتی باشد؛
- ارتباط نزدیک بین برنامه های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده و دیگر انواع مالیات بخصوص مالیات بر درآمد وجود داشته باشد؛
- به موارد تقلب با پیشینه تعقیب جزایی رسیدگی کند.

انتخاب پرونده

دلایل انتخاب پرونده با توجه به ساختار مالیاتی و رفتار تمکین مؤدیان مالیاتی متفاوت است. در شرایط مطلوب، انتخاب پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده برای حسابرسی بر مبنای شناسایی ریسک پرونده‌ها و راه‌های فرار مالیاتی در این سیستم انجام می‌گیرد.

از مهمترین دلایل انتخاب پرونده برای حسابرسی می‌توان به ضرورت رسیدگی به موارد اعلام فروش کمتر از واقعیت، استفاده از معافیت‌ها، تقاضای اعتبار برای اولین بار و تقاضای اعتبار بیشتر از مبلغ قبلی استرداد اشاره کرد.

شناسایی تخلفاتی نظیر پایین گزارش کردن گردش مالی، بالا گزارش کردن اعتبار مالیاتی در این مالیات، استفاده از فاکتورهای جعلی نیاز به مأموران آموزش دیده دارد. تجربه کشورهای موفق در زمینه حسابرسی نشان می‌دهد که یک برنامه موفق حسابرسی در این مالیات باید بر اساس کمترین زمان و پوشش دوره مالیاتی باشد.

تجربه کشورهای دارای نظام‌های حسابرسی موفق حکایت از آن دارد که برنامه حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده ابتدا باید بر پایه حسابرسی کوتاه و با نگرش موردی به مسایل تحت پوشش یک دوره مالیاتی کوتاه تدوین شود (یعنی دوره حسابرسی برای بیش از یک یا دو دوره اظهار نامه نباشد) .در این برنامه، باید پوشش وسیع مؤدیان برحسب دامنه و نوع فعالیت آنها پیش‌بینی شود. طبق اتفاق نظر بیشتر کارشناسان مالیاتی و بنابر استانداردهای بین‌المللی، طرح حسابرسی مؤثر مالیات بر ارزش افزوده باید در سال‌های اولیه اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده هر سال پوشش ۲۵ تا ۳۰ درصد مؤدیان را پیش‌بینی نماید (لیام ابریل و همکاران، ۲۰۰۱ : ۱۴۶).

حسابرسی در این مالیات برای تمام فعالیت‌هایی که ریسک بالا دارند به صورت انتخاب تصادفی پرونده‌ها اعمال می‌شود. انتخاب حسابرسی برای مشاغل بر اساس گروه شغلی صنعتی و عمومی نیز انجام می‌شود.

مبنای ارزیابی ریسک بر اساس تجزیه و تحلیل مالی و نوع شغل (صنعتی، طبابت، وکالت و ...) و پتانسیل تخلف (مشاغلی که بیشتر مستعد خطا یا تخلف در ارایه گزارش ها هستند) انجام می‌شود. فرایند انتخاب مشاغل برای حسابرسی علاوه بر نیاز به تکنولوژی رایانه برای آنالیز داده‌ها، مستلزم دانش کافی درباره مشاغل و رشته فعالیت‌های اقتصادی و تجربه مالیاتی حسابرسان مالیاتی نیز هست. برنامه‌های حسابرسی بر اساس اطلاعات ابرازی در ادعای استرداد، محاسبات رایانه ای داده‌ها از منابع مختلف و انتخاب مشاغل حساس اعمال می شود (انگ لی مینگ،۲۰۰۴: ۳).

در کشور نپال، از سال ۱۹۹۸معیارهای انتخاب در زمینه حسابرسی در اداره مالیات بر ارزش افزوده تدوین گردیدند که البته این معیارها مرتباً در حال تغییر هستند. ابتدا لیستی از مؤدیانی که باید به منظور شناسایی مورد بازدید قرار گیرند توسط سازمان مالیات بر ارزش افزوده تهیه می‌شد تا صحت اظهارنامه‌هایشان مورد بررسی قرار گیرد. معمولا در دوره اول به اظهارنامه هایی که میزان اعتبار انباشته شده آنها بالا بود، رسیدگی می‌شد و به تدریج این نوع حسابرسی مؤدیان دیگر را نیز در بر گرفت (کوشانفر،۱۳۹۰:۴۴).

سطوح برنامه‌ریزی حسابرسی

فقدان منابع کافی برای حسابرسی تمام مؤدیان، انتخاب اهداف حسابرسی در جهت تحقق اهداف سازمان و ضرورت حسابرسی مؤدیانی که بیشترین ریسک عدم تمکین و یا سابقه عدم تمکین را دارند، از ضرورت‌های تدوین برنامه‌ریزی حسابرسی است.

در تهیه برنامه حسابرسی، قابل دست‌یابی بودن اهداف با توجه به منابع قابل دسترس باید مدنظر قرار گیرد. یکی دیگر از عوامل مهم در تهیه برنامه حسابرسی، زمان تخصیص‌یافته برای تکمیل فرآیند حسابرسی است. موضوعات زمان‌بر در حسابرسی شامل موارد ذیل است:

- دامنه حسابرسی و روش اتخاذ شده
- نوع مؤدی
- سطح مهارت حسابرس‌ها
- تعداد حسابرس تخصیص داده شده به پرونده یا پروژه
- زمان‌هایی که صرف مواردی غیر از فعالیت حسابرسی می‌شود.

همچنین، در برنامه‌ریزی حسابرسی، تفکیک جامعه مؤدیان به گروه‌های مشخص امری ضروری است زیرا ریسک مؤدیان و وزن هر یک از لحاظ تأثیرگذاری بر درآمدهای مالیاتی متفاوت است.

معمولاً بهترین تفکیک مؤدیان براساس اندازه و گروه و نوع مؤدیان، فعالیت شغلی، مکان فعالیت و نوع مالیات مربوطه است.

برنامه‌ریزی حسابرسی در سه سطح راهبردی، عملیاتی و موردی انجام می‌شود. در سطح راهبردی تدوین هدف‌ها، فعالیت‌ها، منابع، زمان‌بندی، ارزیابی عملکرد و مسئولیت‌پذیری مورد توجه قرار می‌گیرد. در سطح عملیاتی بر تخصیص منابع، ایجاد پوشش حسابرسی بر مبنای بخش‌های مختلف شغلی تأکید می‌شود. سطح موردی نیز شامل برنامه‌ریزی برای مواجهه با ریسک در هر پرونده حسابرسی جهت حصول اطمینان از کاربرد روش‌ها، تکنیک‌ها و فرآیندهای مناسب در تمام مراحل حسابرسی است.

دامنهٔ حسابرسی بستگی به ارزیابی ریسک، ساختار مؤدیان و نوع عملیات تجاری دارد. در ارزیابی ریسک، باید تأکید را بر پرونده‌های با ریسک بالا و تمرکز بر موضوعات در بردارندهٔ ریسک قرار داد. در انتخاب پرونده جهت حسابرسی شاخص‌های زیر باید مورد توجه قرار گیرد (بایبر، B۲۰۱۱):

- مؤدیان بزرگ
- اطلاعات اشخاص ثالث
- اطلاعات داخلی
- سوابق تمکین پایین
- خطای روشن در اظهارنامه
- پایین بودن حساب‌های دریافتنی
- پایین بودن حاشیه سود ناخالص
- اعلام درآمد نامتناسب با وضعیت مالی مؤدیان ثروتمند

ناکارآمدی برنامه‌های حسابرسی

دلایل عدم اجرای مناسب و مؤثر برنامه‌های حسابرسی در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و با اقتصادهای در حال گذار به شرح زیر است : (ITD، ۲۰۰۵: ۲۶)

۱-عدم مهارت و حقوق کافی برای حسابرسان؛

۲-فقدان پیشینه اقدامات صحیح حسابرسی؛

۳-تبانی بین مؤدیان و حسابرسان؛

۴-فقدان زمینه سازی مناسب برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده، که باعث می شود ضعف در برنامه های حسابرسی در زمان کوتاه محسوس نباشد؛

۵-نبود یک سیاست روشن و واضح برای پشتیبانی از سازمان مالیاتی؛

۶-نبود شرایط قضایی و حقوقی مناسب

در راستای دستیابی به مهارت کافی برای حسابرسان مالیاتی، اداره درآمدهای داخلی سنگاپور[1] رویکرد خود را بر دو شاخه آموزش و اجرا برای کارکنان قرار داده است (انگ لی مینگ،۲۰۰۴: ۳). همچنین مروری بر تجربه عملیاتی کشور نپال مبین آن است که کار حسابرسی سیستم مالیات بر ارزش افزوده تحت شرایطی در این کشور شروع شد که در زمینه مالیات بر درآمد و مالیات بر فروش سیستم حسابرسی دقیقی وجود نداشت. بنابراین، در سازمان مالیات بر ارزش افزوده و همچنین دفاتر آن بخش جدیدی به نام حسابرسی و رسیدگی مالیاتی تأسیس گردید. همین طور نیز واحد مؤدیان بزرگ به منظور رسیدگی ویژه به امور حسابرسی این نوع مؤدیان در سازمان مالیات بر ارزش افزوده شروع به کار کرد. حسابرسان انتخاب شدند و دوره های آموزشی حسابداری و حسابرسی در دو مقطع پایه و پیشرفته برای آنها تشکیل شد. تعدادی مشاور برای مدت زمان کوتاه از کشور دانمارک برای سامان‌دهی دوره های حسابرسی و همچنین راهنمایی حسابرسان مالیاتی به کشور نپال اعزام شدند و در نهایت، گروه اصلی حسابرسی مالیاتی در ماه می ۱۹۹۸ شکل گرفت (کوشانفر، ۱۳۹۰: ۴۴).

از جمله استراتژی‌های اداره درآمدهای داخلی سنگاپور برای حداکثر کردن کارایی و ثمربخشی خوداظهاری، بالا بردن سطح تمکین داوطلبانه با عمل به قانون است. برای رسیدن به این استراتژی اهداف زیر در نظر گرفته می‌شود: " شناسایی و اعمال جریمه برای عدم تمکین"،" ایجاد حسابرسی فعال برای جلوگیری از عدم تمکین" و" فرهنگ‌سازی برای ارتقای تمکین داوطلبانه". برای رسیدن به این اهداف، این اداره تلاش مستمری برای شناسایی و اصلاح شکاف‌های حقوقی و سیاسی و اصلاح فرایند مدیریتی انجام می‌دهد(انگ لی مینگ،۲۰۰۴: ۳).

1.Inland Revenue Authority of Singapore

۳-۵- تکنیک‌های حسابرسی

تکنیک‌های سنتی حسابرسی در کنار سایر تکنیک‌ها شامل کنترل اسناد خرید و فروش و مشاهده میدانی(در محل) به طور معمول همچنان به کار می‌روند. با افزایش پیشرفت در اتوماسیون معاملات و حسابداری مشاغل، حسابرسی مالیاتی نمی‌تواند صرفاً متکی بر نظارت بر اسناد دست نوشته[1] باشد.

برای انجام بهتر حسابرسی سر به سر برای مالیات بر ارزش افزوده و هماهنگ حرکت کردن با شرایط مشاغل (که این امر در این مالیات روی معاملات بسیار حیاتی است) یک تیم کاری برای سنجش پیشرفت در دیگر سازمان‌های مالیاتی تعیین می‌شود. برای حمایت از ترویج صنعت، این مالیات بر مبنای خوشه‌های صنعتی (نظیر محصول، مدیریت و اجرای طرح، ساختار و مستغلات) مشاغل صنعتی را دسته‌بندی می‌کند. این امر به مدیران اجازه می‌دهد به تغییرات محیطی، بهسازی داخلی برای تولید بیشتر و تغییرات قانونی سریعاً پاسخگو باشند (انگ لی مینگ،۲۰۰۴: ۴).

کنترل متقابل[2] فاکتورهای خرید و فروش

مراجعه به ادبیات تحقیق مبین آن است که بیشتر کشورهای فاقد برنامه حسابرسی مؤثر، دارای رویه‌ها و سیستم‌های مالیات بر ارزش افزوده پیچیده‌اند. برخی از کشورها نظیر کره‌جنوبی، چین، ساحل عاج، اندونزی و بلغارستان برای گسترش تمکین، از روش کنترل متقابل فاکتورهای خرید و فروش استفاده کرده‌اند. در این کشورها، مؤدیان ملزم به الصاق رونوشت یا فهرستی از صورتحساب-های خرید به اظهارنامه مالیاتی می‌شوند. در تعدادی از کشورها، ۱۰۰ درصد پرونده‌هایی که ادعای استرداد دارند مورد حسابرسی قرار می‌گیرند که نتیجتاً نه تنها سیاست تأخیر در پرداخت مطالبات انجام می‌شود بلکه بیشتر منابع و امکانات حسابرسی برای تأیید و تعیین استرداد به کار گرفته می-شود. تصور بر این است که برخورداری از پایگاه داده‌ها حاوی تمام صورت‌حساب‌های خرید و فروش، تحقیق در صحت و سقم مطالبات استرداد را آسان‌تر می‌کند. در سال ۱۹۷۷ کره جنوبی طرح کنترل متقابل را برای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به کار گرفت. با وجود افزایش تمکین مودیان در ابتدای این طرح، هزینه‌های مربوط به افزایش کارکنان، امکانات رایانه ای برای ورود و پردازش اطلاعات صورت‌حساب‌ها و افزایش هزینه تمکین مؤدیان اجرای این طرح را دشوار ساخت و سرانجام بی‌ثمری و بیهودگی این طرح را مغلوب کرد (لیام ابریل و همکاران، ۲۰۰۱ : ۱۴۸).

1.Manual Record
2.Cross Controls

نمونه‌گیری

نمونه گیری یکی از تکنیک‌های آماری و بر پایهٔ قضاوت شخصی است و زمانی به کار می‌رود که پوشش ۱۰۰ درصدی حسابرسی منطقی و ممکن نباشد و یا مدارک و اسناد که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری مورد نیاز است، کافی نباشد. در نمونه‌گیری، حسابرس در خصوص کل معاملات یا طبقه‌ای از معاملات یا یک ماندهٔ حساب بر پایهٔ نتایج نمونهٔ انتخاب شده از آن طبقه یا حساب نتیجه‌گیری می نماید.

حسابرسی به کمک رایانه

برای شناسایی و کنترل موارد ضعف در فرایند حسابرسی که در نهایت بر روی گزارش‌های مالیاتی تاثیر می‌گذارد، استفاده از سیستم اطلاعات رایانه ای برای حسابرسی مالیاتی لازم است. حسابرسان مالیاتی برای تکنیک‌های حسابرسی رایانه ای به منظور کشف خطاها و آنالیز داده‌های گسترده مالی (نظیر حسابرسی شرکتهای چندملیتی) آموزش داده می‌شوند (انگ لی مینگ،۲۰۰۴: ۴).

این نوع حسابرسی زمانی به کار می‌رود که ثبت‌های حسابداری مؤدیان در قالب نرم‌افزارهای الکترونیکی باشد و حجم بالایی از اطلاعات نیز در دست باشد. حسابرسی به کمک رایانه، جانشینی برای قضاوت حسابرسی نیست زیرا باز هم نیاز به موارد ارزیابی ریسک، انتخاب رویه‌های مناسب و نتیجه‌گیری می‌باشد. در این سیستم، همچنین نیاز به پرسنل آموزش دیده، ثبت مناسب رویدادهای مالی توسط مؤدیان و تهیهٔ نرم‌افزارهای مناسب مانند ACL، IDEA و ... است. از مزایای استفاده از حسابرسی به کمک رایانه می‌توان به موارد زیر اشاره کرد (بایبر، ۲۰۱۱D):

- قابلیت آزمون حجم بالایی از داده‌ها
  - امکان تجزیه و تحلیل تفصیلی
  - کنترل متقابل مبالغ و اعداد و ارقام گزارش شده
  - تهیهٔ گزارش موارد استثنایی
  - طبقه‌بندی آسان داده‌ها
  - استخراج داده‌ها بر مبنای معیارهای تعیین شده
  - نمونه‌گیری داده‌ها
  - شناسایی شکاف‌ها در یک توالی عددی و زمانی
- انطباق فایل‌ها

۴- مشکلات حسابرسی در مالیات بر ارزش افزوده

وجود طرح‌های حسابرسی بی‌اثر در سطوح متفاوت در کشورهای مختلف دلایل متعددی دارد. اول آنکه حسابرسی در مقایسه با بیشتر وظایف تشکیلات مالیاتی اصولاً به سطوح مهارتی بالاتری نیاز دارد و منابع این مهارت‌ها گاه کمیاب است. دوم آنکه امکان تبانی مؤدی و مسئولان مالیاتی در زمان حسابرسی بسیار زیاد است. به‌علاوه، اشتباهات حسابرسان شاید به فعالیت‌های بازرگانی آسیب برساند. در نتیجه شاید گاهی دولت‌ها به پشتیبانی از طرح حسابرسی جامع تمایلی نشان ندهند.

از جمله عوامل دیگر در فقدان حسابرسی مؤثر می‌توان به موارد زیر اشاره کرد (لیام ابریل و همکاران، ۲۰۰۱ : ۱۵۱) :

- کافی نبودن تمهیدات برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده
- ضعف تعهد سیاسی
- نامناسب بودن فضای حقوقی و قضایی
- نبود سیستم‌های گزینش و نظارت بر حسابرسی
- نبود طرح آموزشی مؤثر

بیشتر فرار مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده شامل جعل صورت حساب و ادعای اعتبار مالیاتی برای معاملاتی که شامل اعتبار نمی‌شوند، می‌باشد. مهم‌ترین وجه تمایز حسابرسی در این سیستم از مالیات بر فروش، توانایی تشخیص صحیح همین استردادها است (ITD، ۲۰۰۵: ۲۶).

مراجع مالیاتی باید بلافاصله پس از دریافت اظهارنامه‌هایی که اعتبار اضافی در آنها قید شده است، استردادهای مالیات بر ارزش افزوده را انجام دهند. این رویه بیشتر در کشورهای توسعه یافته مرسوم است به طوری که مبالغ استرداد معمولاً ظرف ۴ هفته از ارائه درخواست پرداخت می‌شود. در عین حال، وضعیت در کشورهای در حال گذار و در حال توسعه متفاوت است. این رویه در این کشورها اغلب چندین ماه به طول می انجامد و گاهی رسیدگی به درخواست استرداد بیش از یک سال طول می کشد (سبزرو، ۱۳۸۹: ۶).

بی‌تردید استرداد، فرصت‌های زیادی را برای تقلب و فساد ایجاد می‌کند. برخورداری از سیستم مؤثر استرداد، با اجرای موفقیت‌آمیز برنامهٔ حسابرسی جامع در مالیات بر ارزش افزوده ارتباطی تنگاتنگ دارد. در بیشتر کشورهایی که حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده آنها هماهنگی نزدیکی با سایر انواع مالیات‌ها به ویژه مالیات بر درآمد دارد، تشکیلات مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد

ادغام شده و یا همکاری نزدیکی دارند. از این رو، تدوین طرحی مؤثر برای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به ارتقای تمکین از مالیات بر درآمد در این کشورها کمک کرده است (لیام ابریل و همکاران، ۲۰۰۱ : ۱۴۸).

۴-۱- برخی از مشکلات حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در ایران

۱-در مالیات بر درآمد (شرکت‌ها یا مشاغل) رد دفاتر قانونی مؤدیان پیش‌بینی شده است ولی در مالیات بر ارزش افزوده قانونی برای رد دفاتر پیش بینی نشده است. طبق ماده ۲۶ قانون مالیات بر ارزش افزوده، در صورت عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک جهت رسیدگی به اظهارنامه یا بررسی میزان معاملات، مؤدیان مشمول جریمه مقرر در ماده ۲۲ این قانون گردیده و مالیات متعلقه به صورت علی‌الرأس تشخیص داده می‌شود.

۲-در مالیات بر درآمد (حسب مورد، مالیات بر درآمد شرکت‌ها یا مالیات بر درآمد مشاغل) زمان رسیدگی به اسناد، مدارک و دفاتر قانونی یک سال است ولی در مالیات بر ارزش افزوده این زمان هر سه ماه یکبار است و در صورت کامل نبودن دفاتر، این مالیات به صورت علی‌الراس تعیین خواهد شد. این تنگنای زمان رسیدگی، عملیات حسابرسی را دشوارتر و پراسترس‌تر خواهد کرد.

۳- کمبود پرسنل ارزش افزوده نسبت به افزایش تعداد مؤدیان و تعداد رسیدگی پرونده در سال (۴ بار در یکسال).

۴- عدم وجود ضمانت اجرایی برای مجازات‌های پیش‌بینی شده در تبصره ماده ۱۹ این قانون که بیان می‌کند عرضه کالاهای مشمول مالیات بدون رعایت موارد خواسته شده سازمان در صورتحساب، علاوه بر جرائم متعلق، جزو کالای قاچاق محسوب شود.

۵- جهت حمایت از صنایع، معافیت‌هایی با محوریت نوع کالا و خدمات بدون در نظر گرفتن گیرنده کالا و خدمات طبق ماده ۱۲ ارائه می‌شود.

۶- بدلیل عدم وجود سیستم یکپارچه برای بررسی دفاتر، کنترل متقابل فاکتورها امکان‌پذیر نمی‌باشد.

۷- عدم وجود فرهنگ فاکتور نویسی صحیح در ایران

۸- عدم دسترسی مأموران مالیاتی به حساب‌های بانکی و عدم همکاری برخی از دستگاه‌ها و موسسات وابسته در ارایه اطلاعات مودیان با سازمان مالیاتی کشور.

۵- اولویت های رسیدگی به پرونده های مالیات بر ارزش افزوده در ایران

به منظور تحقق اهداف سازمانی (از جمله برنامه عملیاتی، تحقق درآمدهای مالیاتی و توسعه و گسترش مالیات بر ارزش افزوده) ادارات کل امور مالیاتی می‌توانند با توجه به اطلاعات مکتسبه در خصوص نوع و حجم فعالیت و همچنین در نظر گرفتن سوابق مؤدیان و سایر اطلاعات واصله نسبت به طبقه‌بندی، برنامه‌ریزی و اولویت‌بندی مؤدیان به منظور رسیدگی اقدام نمایند. مؤدیان دارای بالاترین درجه اولویت جهت اجرای رسیدگی توسط ادارات کل امور مالیاتی به شرح ذیل می‌باشند (معاونت مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۹۱: دستورالعمل شمارهٔ ۱۹۳۱):

۱- مؤدیانی که از ثبت نام و تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری نموده‌اند، رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی آنان در اولویت اول رسیدگی، مطالبه و وصول قرار می گیرد.

۲- به منظور نظارت بر پرونده‌های مهم که نقش اساسی در تأمین درآمدهای پیش بینی شده دارند ضرورت دارد مدیران کل امور مالیاتی، معاونین و رؤسای امور مالیاتی به ترتیب نظارت مستقیم بر حداقل ۱۰۰-۱۵۰-۲۵۰ پرونده اعمال و عملیات خود اظهاری، رسیدگی و تشخیص، و مطالبه و وصول مالیات و عوارض ارزش افزوده آنان را پیگیری نمایند.

۳- ادارات کل امور مالیاتی جهت رسیدگی و حسابرسی، ترکیب مناسبی از کلیه فعالیت‌ها و مؤدیان حائز شرایط کلیه مراحل فراخوان شده را انتخاب و مطابق با اولویت بندی دستورالعمل رسیدگی، اقدام به رسیدگی و حسابرسی نمایند و جهت تحقق برنامه عملیاتی، رسیدگی معطوف به فعالیت یا فعالیت های خاص نگردد.

۴- دفتر نظارت بر امور اجرایی مالیات بر ارزش افروده ضمن نظارت مستمر بر امور فوق و گزارش اقدامات انجام شده ادارات کل امور مالیاتی به معاونت مالیات بر ارزش افزوده، نظارت مستقیم بر اقدامات آن ادارات کل روی پرونده ارزش افزوده فعالان اقتصادی بالاخص ۱۰۰۰پرونده مهم کشور را عهده دار خواهد بود.

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در نظام مالیات بر ارزش افزوده، شناسایی ریسک و استفاده از منابع حسابرسی در حوزه‌هایی که بیشترین ریسک را دارند، حائز اهمیت است. حسابرسان در میان تعداد زیاد ریسک، باید توجه‌شان را بر روی ریسک‌هایی متمرکز کنند که احتمال وقوع‌شان بیشتر و تأثیرشان بر روی درآمدهای مالیاتی دولت بیشتر است.

در ایران اولویت رسیدگی به پرونده‌های مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده دارای ریسک را به صورت زیر معرفی کرده‌اند (معاونت مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۸: ۳):

۱- مؤدیانی که مکلف به ثبت نام بوده ولی ثبت نام ننموده‌اند،

۲- مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه خودداری نموده‌اند،

۳- مؤدیانی که درخواست استرداد مالیات و عوارض را دارند،

۴- مؤدیانی که ماندهٔ منفی اظهار نموده و درخواست انتقال ماندهٔ اعتبار مالیاتی خود به دوره بعد را دارند،

۵-مؤدیان بزرگ مالیاتی،

۶-مؤدیانی که حجم معاملات و یا نسبت میزان فروش به خرید کالاها و خدمات شان با سابقه و میزان عملکردشان فاصله قابل ملاحظه‌ای داشته باشد.

دستگاه مالیاتی باید علاوه بر شناسایی مؤدیان پر ریسک، سیستمی را نیز برای رتبه بندی مؤدیان در اختیار داشته باشد تا با اتخاذ شیوه‌ای عادلانه و معقول، مؤدیان مالیات گریز را شناسایی و مجازات‌های پیش‌بینی شده در قانون را برای آنها بکار گیرد. زیرا جامعه مؤدیان انتظار دارد تا سازمان مالیاتی توانایی شناسایی افراد مالیات گریز را داشته و در اعمال جریمه‌ها به طور مستمر و مجدانه پیگیر باشد. جریمه‌ها و مجازات تأخیر در پرداخت آنها باید معنی‌دار و مؤثر باشد (بایبر، B ۲۰۱۱).

پیشنهاد می‌شود هسته حسابرسی در رأس سازمان برای توسعه مهارت‌ها و تربیت کارشناسان خبره به وجود آید. این هسته حسابرسی با دقت اطلاعات جمع آوری شده از داده‌های ورودی را پردازش کرده و واحدی را برای ارزیابی ریسک بر مبنای موضوع انتخاب می‌کند. همچنین این واحد باید برای افرادی که مسئولیت حسابرسی به آنها واگذار می شود آموزش های لازم را فراهم کند (بنرجی و همکاران، ۲۰۰۸: ۱۵).

حجم بالای پرونده‌ها، زمان کم برای رسیدگی و حسابرسی پرونده‌های مالیاتی، شناسایی و کنترل موارد ضعف در فرایند حسابرسی (که در نهایت بر روی گزارش‌های مالیاتی تاثیر می‌گذارد)، وجود سیستم IT و ارزیابی جامع اطلاعات را ضروری می‌سازد. در این راستا لازم است زمینهٔ ایجاد نظام مالیاتی جامع و مکانیزه فراهم شود به طوری که امکان ردیابی کلیه فرآیندهای مبادلات اقتصادی از ورود و خرید تا توزیع و فروش و نیز زمینه همکاری بین سازمان‌های دولتی و شرکت‌های وابسته به دولت که در امر شفاف سازی اطلاعات و میزان مبادلات فعالیت‌ها و شناسایی منابع مالیاتی می‌تواند کمک قابل توجهی به سازمان مالیاتی داشته باشند فراهم گردد.

به عنوان یک اقدام پشتیبان برای حسابرسی، می‌توان آموزش و خدمات به مؤدی و وجود تعادل میان کمک به مؤدیان و اجرای قانون را نام برد. همچنین آموزش حسابرسان مالیاتی برای تکنیک-های حسابرسی رایانه ای به منظور کشف خطاها و تجزیه و تحلیل داده‌های گسترده مالی یکی از اقدامات اساسی در این زمینه می‌باشد.

همچنین در انتخاب تکنیک مناسب برای حسابرسی در ایران ، باید سئوالات زیر را در نظر داشت:

- آیا مؤدیان اسناد حسابداری (دفاتر مالی) را به طور کامل نگهداری می‌کنند؟
- آیا مؤدیان از سیستم‌های مناسب رایانه ای استفاده می‌کنند؟
- آیا سازمان امور مالیاتی نرم‌افزارها و مهارت‌های مورد نیاز را دارا می‌باشد؟
- آیا حسابرسان سعی در بازسازی همهٔ حساب‌ها با توجه به مستندات آنها دارند یا از تکنیک نمونه‌گیری استفاده می‌کنند؟
- آیا حسابرسی یکپارچه و جامع است یا به صورت رسیدگی‌های موردی است ؟
- روش‌های تعیین صحت و سقم اظهارات مؤدیان مالیاتی و میزان بدهی مالیاتی آنها چگونه است؟(بایبر، ۲۰۱۱D)

فهرست منابع

۱- استانداردهای حسابرسی، بخش ۲۴: مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه در حسابرسی صورت‌های مالی، کمیته تدوین استانداردها، چاپ اول ۱۳۸۴.

۲- توکل، محمد (۱۳۷۹)، فرهنگ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، مجله تخصصی مالیات، تهران.

۳- 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.

۴-دبلیوونا، لئونارد (۱۹۵۵)، ارزیابی ریسک تقلب ایجاد برنامه حسابرسی تقلب، ترجمه مؤسسه حسابرسی یکتا تدبیر، اصفهان.

۵-سبزرو، محبوبه (۱۳۸۹)، استرداد مالیات بر ارزش افزوده: مروری بر تجارب برخی کشورها و ارائهٔ راهکار برای ایران.

۶-عبدالهی، شهرام و خدایار یگانه، سعید (۱۳۸۸) ، حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۹.

۷-کوشانفر، ابوالفضل (۱۳۹۰)، ارزیابی عوامل مؤثر بر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در شرکت-های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان.

۸-موسوی جهرمی، یگانه و طهماسبی بلداجی، فرهاد (۱۳۸۶)، راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن، دفتر مطالعات و تحقیقات سازمان امور مالیاتی کشور.

۹-معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات (۱۳۸۸)، تدوین دستورالعمل حسابرسی مالیاتی درآمدهای اشخاص حقوقی بر پایهٔ استانداردهای حسابرسی و قوانین مالیاتی، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.

۱۰-معاونت مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۸۸)، دستورالعمل رسیدگی به عملکرد مؤدیان در خصوص اجرای مالیات بر ارزش افزوده و عوارض مربوطه، مخصوص رسیدگی به عملکرد دوره های مالیاتی پاییز ۱۳۸۷ لغایت تابستان ۱۳۸۸.

۱۱-معاونت مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۹۱)، تحقق برنامهٔ عملیاتی ارزش افزوده در سال ۱۳۹۱، دستورالعمل شمارهٔ ۱۹۳۱ مورخ ۱۳۹۱/۲/۲۷.

12. Biber, Edmund and Hamad, Chaouki (2011A), “ Modern Tax Administration and Managing Compliance” (Power point documentary), The Workshop Managing Taxpayer Compliance and Taxpeyer Audit, Tehran, INTA.
13.Biber, Edmund (2011B), “Risk Management and Audit Plannig” (Power point documentary), The Workshop Managing Taxpayer Compliance and Taxpeyer Audit, Tehran, INTA.
14.Biber, Edmund and Hamad, Chaouki (2011C), “ Self Assessment” (Power point documentary), The Workshop Managing Taxpayer Compliance and Taxpayer Audit, Tehran, INTA.
15.Biber, Edmund (2011D), “Audit Methods and Techniques” (Power point documentary), The Workshop Managing Taxpayer Compliance and Taxpeyer Audit, Tehran, INTA.
16.Das-Gapta Arindam and Ira N.Gang (1996), Value Added Tax Evasion Auditing and Transactions Matching, Technological University.
17.International Tax Dialogue (ITD), The Value Added Tax Experience and Issues, Prepared for the ITD Conference on the VAT Rome, March, 2005.
18. Liam Ebril et al (2001) , The Modern VAT, the Monetary Fund Publication.
19.Mrs Eng Li Ming (2004), VAT Accounting and Audit Techniques, Asian Development Bank- Fourteenth Tax Conference, 12-15 Oct, Tokyo, Japan.
20.Nigar Hashimzasde, Zhanyi Huang, Gareth d.Myles (2009), Tax Fraud by Firms Optimal Auditing, International Review of Law and Economics.
21.Ranen Banergee et al. (2008), Asian Development Bank ADB TA-IND Preparing the Mizoram Public Resource, Management Program, June.
22.Value Added Tax Working Group (VAT WG), Activity Report 2004 , Attachment No. 2, Guidance For the Auditing of Value

Added Tax Systems: A Common Understanding of the EU VAT Working Group, 26 November 2004.
23.Isurrender.blogfa.com/post-138.aspx.
24.www.vat.ir/bylaw.asp.