

بررسی قانون مالیات بر ارزش افزوده و چالش های موجود در اجرای این قانون در ایران

رمضان امیدواری^{۱*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۸/۱۰ تاریخ چاپ: ۱۴۰۰/۰۹/۱۵

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 "تثبیت قیمت‌ها" به دولت مسترد گردید. در سال ۱۳۷۰ بخش امور مالی صندوق بین المللی پول، در راستای اصلاح نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران، اجرای سیاست مالیات بر ارزش افزوده را بعنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی و اصلاح نظام مالیاتی پیشنهاد نمود یکی مهمترین مشکلاتی که به نظر می رسد 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 شفاف سازی هر چه بیشتر مبادلات اقتصادی و کاهش فرار مالیاتی و جلوگیری از سوءنیت عده ای 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 می باشد. برای این منظور، بعد از ارزیابی مفاهیم مالیات بر ارزش افزوده، شیوه های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده، روش های حسابداری مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی و چالش های موجود در اجرای مالیات بر ارزش افزوده مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به بحث های فوق می توان گفت وجود یک نظام حسابداری و حسابرسی مناسب به عنوان شرط لازم برای موفقیت اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور تلقی می شود. لذا ضروری است حسابداران با احساس مسئولیت آمادگی کامل خود را در دوره انتقال جهت تأمین شرایط مورد نیاز برای اجرای موفقیت آمیز مالیات بر ارزش افزوده اعلام کنند.

واژگان کلیدی

مالیات بر ارزش افزوده، حسابرسی، حسابداری، فرار مالیاتی

۱. کارشناسی رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد میانه، میانه، ایران.

مقدمه

یکی از تحولات گسترده ای 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 مالیات های مرسوم یک مالیات جدید است. گسترش این سیستم، یکی از مهم ترین توسعه های مالیاتی و بی شک یکی از جدال برانگیز ترین مباحثی است که در اواخر قرن بیستم مطرح شده است (طهماسبی بلداجی و همکاران، ۱۳۸۳). همه دولت ها برای تأمین هزینه های خود از طرق مختلف، درآمد ایجاد می کنند که یکی از انواع آن مالیات ستانی است. در طول تاریخ حیات اقتصادی دولت ها، 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، حمل و نقل و انحصارهای دولتی و در حال حاضر درآمدهای ناشی از واگذاری شرکت های دولتی تأمین می شود؛ اما به اجماع اقتصاددانان و متخصصان مالیه عمومی، مالیات ستانی رکن پایدار درآمدی برای تأمین هزینه دولت ها دانستند و دولتمردان عقل گرا تلاش می کنند سایر منابع درآمدی را به سمت سرمایه گذاری سوق دهند.

دولت با اخذ مالیات و جمع آوری و هدایت آن در جهت انجام سرمایه گذاریها 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 مهم ترین سیاست های اقتصادی و درآمدی کشورها وصول مالیات است که به عنوان یک ابزار مالی مؤثر برای تأمین منابع مالی هزینه های ضروری دولت و تعدیل در توزیع درآمد و ثروت و هدایت فعالیت های اقتصادی جامعه به کار می رود. اصولاً مالیات ها از نظر منابع یا پایه های وصول آن به مالیات بر درآمد، ثروت و مصرف و همچنین از نظر نحوه وصول آن به دو روش مستقیم و غیر مستقیم تقسیم بندی می شود؛ اما یکی از انواع مالیات ها که از لحاظ پایه اصول از نوع مصرف و از لحاظ روش وصول، از نوع غیر مستقیم می باشد، 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 می شود و مالیاتی که بر آن اعمال می گردد را مالیات بر ارزش افزوده می نامند.

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

مالیات بر ارزش افزوده نه تنها جهان را از مالیات بر فروش پیش از خود که مستعد مالیات بندی 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 عمده ای از درآمد دولتها بوده، پیش گرفته است. از آنجاییکه ساختار کنونی اقتصاد کشور کارآمد نبوده، لذا اصلاح آن یکی از اولویتهای اصلی دولت جمهوری اسلامی ایران محسوب می گردد. برای تحقق این هدف، اصلاح نظام مالیاتی کشور ضروری است. یکی از اولویتهای اصلی برنامه های پنج ساله توسعه کشور و طرح ساماندهی اقتصادی، اصلاح نظام مالیاتی کشور است (شهریاری راد، ۱۳۸۳، ۳۶).

اهمیت موضوع مالیات بر ارزش افزوده

در حال حاضر مالیات بر ارزش افزوده مهمترین منبع اصلی درآمد های دولت در بیش از ۱۲۰ کشور جهان می باشد به عبارت دیگر بر اساس آخرین اطلاعات موجود حدود ۴ میلیارد از مردم جهان (۷۰ درصد جمعیت جهان) در کشورهای زندگی می کنند که در آن نظام مالیات بر ارزش افزوده در حال اجرا می باشد. 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 کشور های در حال توسعه در سال های اخیر به صورت قابل توجهی گسترش یافته است به گونه ای 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 دانسته اند. در کشورمان نیز به دلیل سهم پایین مالیات ها 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 می تواند صورت گیرد، اما تجربه سال های گذشته کشورمان نشان می دهد که تکیه بر درآمدهای غیرمالیاتی زیان بخش و ناپایدار است و در مقابل اتکا بر درآمدهای مالیاتی یکی از سالم ترین روش های تأمین مالی مخارج دولت ها می باشد. از آن جایی که در سال های 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 می تواند در افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و کاهش مشکلات ناشی از مالیات تورمی نقش مهمی ایفا کند. دلایل معرفی مالیات بر ارزش افزوده از دیدگاه کشورهای مختلف متفاوت است. برخی از کشورها عنوان کرده اند که سیستم مالیاتی قبلی آنان با برنامه توسعه اقتصادی کشورشان متناسب نبوده است. همچنین بعضی از کشورها به دلیل ورود به بعضی از اتحادیه ها، سیستم مالیات بر ارزش افزوده را پذیرفته اند. به طور کلی می توان گفت که هر چند از زمان کاربرد عملی مالیات بر ارزش افزوده کمتر از پنجاه سال می گذرد، در همین زمان کوتاه تعداد کشورهای استفاده کننده 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 کرده اند. مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها به عنوان یک منبع درآمد جدید دولت به کار برده شده است. برخی اوقات از مالیات یاد شده است. دلیل این نام به علت وسعت «ماشین پول» بر ارزش افزوده تحت عنوان مبنای این مالیات است که در برگیرنده انواع درآمدها (مزد و حقوق، اجاره، بهره و سود) است. بسیاری از صاحب نظران مالی هم از این مالیات به عنوان یک منبع درآمد با ثبات و انعطاف پذیر یاد کرده اند. برخی از کشورها مثل کره، اندونزی، ژاپن، پرتغال و تانزانیا در عمل دریافته اند که درآمد اولیه آنها از اعمال مالیات بر ارزش افزوده بسیار بیشتر از درآمد اولیه برآورد شده بوده است. برای مثال در اندونزی مالیات بر ارزش افزوده بر سطح تولید کالاهای صنعتی در سال اول اجرا توانست درآمد را تقریباً ۴۵ درصد افزایش دهد. از سوی دیگر، کشورهایی مثل فیلیپین و کنیا که در سال های اولیه اعمال مالیات بر ارزش افزوده کاهش درآمد را تجربه کرده اند، دلیل کاهش درآمد را زمان ناکافی برای معرفی این مالیات و عدم آگاهی در مورد مراحل و نحوه اجرای آن ذکر کرده اند. (بانک مرکزی، ۱۳۸۱).

ادبیات و پیشینه پژوهش

هاشم زاده و دیگران در مقاله خود در سال ۲۰۱۰ با عنوان "تقلب مالیاتی توسط شرکت ها و حسابرسی مطلوب" تقلب مالیاتی در چین را بررسی کردند. به عقیده آنان یکی از تقلب های خاصی که اتفاق می افتد ادعای استرداد بیش از اندازه برای کاهش مالیات بر ارزش افزوده روی کالاهای صادر شده، است و نتیجه گیری نمودند که وجود تقلب بر روی تصمیم های واقعی خروجی شرکت و سیاست های مالیاتی دولت تأثیر ندارد و منابع حسابرسی می تواند شرکت هایی که درگیر تقلب شده اند را شناسایی کرده و نه واسطه هایی که اسناد جعلی را فراهم کرده اند.

پاشو در مقاله خود در سال ۲۰۰۶ با عنوان "مقابله با تقلب مالیاتی (تجربه بلغارستان)" به توصیف تجربه کشور بلغارستان در شناسایی انواع و شیوه های انجام تقلب مالیات بر ارزش افزوده با تمرکز بر سوء استفاده از اعتبار مالیاتی می پردازد و نتیجه مقاله این است که راه حل های ممکن باید در امتداد خطوطی که مدیریت خطر و اصل مسئولیت را بهینه کرده، جستجو شود و نه از طریق اعمال کنترل های سخت تر در درون و اداره کسب و کار.

بزرگ اصل 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 می باشد و مقایسه ای بین نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران با کشور انگلستان داشته و نتیجه اینکه قانون مالیات بر ارزش افزوده می تواند اتکای دولت به درآمد نفت را کاهش دهد و دامنه فرار مالیاتی را محدود تر سازد و حسابداران، هم در اجرا و هم در حسابرسی با این قانون سر و کار دارند و گزارشگری مالی مالیات بر ارزش افزوده بسیار ساده است اما در حسابرسی به خصوص از جهت نگهداری مدارک و مستندات کافی و طراحی روش های رسیدگی لازم، تاحدی کار سخت تر است.

کالیناگانا در سال ۲۰۰۷ در تحقیقی با عنوان "توسعه سیستم مالیات بر ارزش افزوده در اتحادیه اروپا و لتونی، مشکلات اجرایی و راه حل های بالقوه" به تجزیه و تحلیل تاریخی مالیات بر ارزش افزوده، جنبه های تئوری و روش های اجرای آن می پردازد. نتایج تحقیق راهکارهای ذیل را به منظور توسعه مالیات بر ارزش افزوده در شرایط کنونی اتحادیه اروپا و لتونی ارائه می نماید: اخذ مالیات بر کالا و خدمات با نرخ ۵ درصد، توسعه مالیات بر ارزش افزوده برای خدمات حمل و نقل و مسافری با نرخ ۵ درصد و اعمال معافیت برای معاملات املاک و مستغلات.

در ایران نیز پژوهش های 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 متغیر های اقتصاد کلان این مطلب را اینگونه مطرح نموده است که: دلایل موجه و قابل قبولی در خصوص رابطه ای 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 به طور 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 مالیات دهندگان را در نظر می گیرد و از نظر وی برای مالیات بر ارزش افزوده اجرای تطبیق صورتحساب خرید و فروش یک تکنیک مهم به شمار می آید.

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 به طور کلی و برنامه حسابرسی مالیاتی بطور خاص را مورد تاکید قرار می دهد.

زارع مقدم و غنی در سال ۱۳۸۸ در مقاله خود تحت عنوان "فرصت ها و چالش های 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 نمی دهند و خرده فروشان براین عقیده اند که نمی توانند صورت حساب های حقیقی خود را ارائه دهند زیرا آن ها نیز صورتحساب های واقعی از عمده فروشان دریافت نمی کنند و همچنین راه کارهایی برای آن بررسی کرده است که به شرح زیر است: (۱) اطلاع رسانی گسترده به وسیله رادیو، تلویزیون و روزنامه و آموزش موضوع های گوناگون در خصوص مالیات بر ارزش افزوده؛ (۲) برگزاری کلاس های آموزشی متناسب با کارهای رایانه ای برای کارمندان؛ (۳) مبادرت به اقدام هایی 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.

عبدالهی و خدایار یگانه 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 تقلب های مالیاتی پرداخته و ذکر انواع، ویژگی ها و روش های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، استقرار طرح های حسابرسی قوی و اثر بخش را که قادر به شناسایی به موقع موارد عدم تمکین و تخلف های مالیاتی است را مورد مطالعه قرارداد و نتیجه گیری می کنند که در کل زنجیره نظام مالیات بر ارزش افزوده وجود حلقه ای به نام حسابرسی برای افزایش توان و قدرت این نظام مالیاتی امری ضروری و غیر قابل اجتناب است.

جعفری صمیمی در گزارش طرح تحقیقاتی خود در سال ۱۳۸۴ با عنوان "ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکت ها و صاحبان مشاغل در استان مازندران" به بررسی تدوین سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و همچنین بررسی اثرات اقتصادی به خصوص درآمدزایی ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده و جایگزینی آن با مالیات شرکت ها و واحدهای اقتصادی در استان مازندران پرداخته و علاوه بر این 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 با توجه به تجربه کشورهای موفق را تجزیه و تحلیل کرده است و نتیجه اینکه با توجه به سابقه تاریخی حسابداری در کشورمان و همچنین برخورداری از نیروهای متخصص

در این زمینه در مقایسه با سایر کشورهای جهان می توان گفت که اجرای موفقیت آمیز مالیات بر ارزش افزوده در ایران با برنامه ریزی مناسب قابل پیش بینی می باشد.

مفهوم مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی است که بر ارزش افزوده یک محصول در هر مرحله ای از تولید و توزیع وضع می گردد. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده در هر مرحله از تولید که کالاها و خدمات به تولید کننده دیگر و یا مصرف کننده نهایی عرضه می شود قابل پرداخت می باشد. همچنین به عرضه کننده اجازه داده می شود 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 فعالیت های مؤلفه اقتصادی را به طور یکسان در نظر می گیرد. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله ای است که خرید کالا و خدمات واسطه ای را از پرداخت مالیات معاف می سازد. نظام مالیات بر ارزش افزوده، نظام مالیاتی است که کلیه عرضه کنندگان کالاها و خدمات به عنوان مودیان این نظام مالیاتی باید علاوه بر بهای کالا و خدمات عرضه شده، به صورت درصدی از بهای فروش کالاها و خدمات، در زمان فروش از خریداران اخذ و به صورت دوره ای به سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند (نوربخش لنگرودی و نیک گو، ۱۳۸۸).

مالیات بر ارزش افزوده برغم 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، بطوری که مالیات پرداختی بابت کالاهای خریداری شده بعنوان نهادها-احتمالاً به جز کالاهای سرمایه های در برابر مالیات دریافتی بابت ستانده ها تهاثر شود (ابریل و همکاران، ۱۳۸۵).

نقش مالیات بر ارزش افزوده در اصلاح نظام مالیاتی کشور

مالیات بر ارزش افزوده یکی از روش های مالیاتی است که در دهه های اخیر در جهان به طور وسیع به کار برده شده است. ویژگی های مثبت آن در قیاس با سایر مالیات ها 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 مالیات های سنتی که از گذشتن در بین کشورها عمومیت یافت، هیچ مالیاتی به اندازه مالیات بر ارزش افزوده در سال های اخیر مورد استقبال کشورها قرار نگرفته است. به طوری که تقریباً در کلیه اصلاحات نظام مالیاتی آن جام شده در کشورهای مختلف جهان، معرفی مالیات بر ارزش افزوده مشاهده می شود. این مالیات نوعی مالیات بر فروش چند مرحله ای است که به عنوان درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید کالا یا خدمت وضع می شود. از آن جا که این مالیات بر مبنای ارزش افزوده کالاها و خدمات محاسبه و اخذ می شود، لذا پایه مالیاتی گسترده ای دارد و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت های بالقوه مالیاتی کشور را مهیا می سازد. ایجاد منبع درآمد جدید، باثبات و قابل انعطاف برای پاسخ گویی به هزینه های روزافزون دولت ها 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 می کند که خود از ویژگی بارز این روش در جهت تشویق فعالیت های اقتصادی تلقی می شود. رفع نارسایی های سایر مالیات ها، خنثی بودن و بی طرفی این مالیات نسبت به مواردی از قبیل توزیع عوامل تولید، سرمایه گذاری، تجارت، اشتغال، تکنیک تولید، میزان دخالت دولت در فعالیت های اقتصادی، نحوه ادغام بنگاه های تولید، تصمیم گیری اقتصادی مؤسسات و اشخاص و نیز کارآیی بالای آن و امکان و انگیزه فرار کمتر مالیاتی در این روش و در نتیجه پایین بودن هزینه های ناچیز وصول در مقایسه با دیگر مالیات ها، انعطاف پذیری 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 دولت ها تقویت می کند. هر چند که مانند هر روش مالیاتی دیگر مالیات بر ارزش افزوده نیز دارای مشکلات خاص خود است، به نظر م ی رسد که با فراهم آوردن اقداماتی برای برطرف ساختن این مشکلات، نارسایی های 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، نشان دهنده کارآیی نظام مالیاتی کشور است. این رقم در اقتصاد کشور ما همواره در سطحی پایین قرار داشته و هیچ گاه به مرز ده درصد نیز نرسیده است. در کشور ما در کنار درآمد های مالیاتی درآمد حاصل از فروش نفت از اقلام عمومی تشکیل دهنده درآمدهای دولت است. اتکای بیش از حد به درآمدهای نفتی با توجه به نوسان های شدید بهای نفت در بازار جهانی، بی ثباتی 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 مالیات ها در تأمین هزینه های 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 مالیات ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی به میزان چشمگیر جلوگیری می کند. مالیات ها نقش بسیار مهمی از یک سو در تأمین منابع مالی دولت و از سوی دیگر در تنظیم امور اقتصادی جامعه ایفا می کند 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 مالیات ها و در نتیجه سهم مالیات ها در تأمین هزینه های 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 می باشد. با مقایسه نسبت فوق در سال های ۷۰ تا ۸۱ مشاهده می شود که بیشترین رقم مربوط به این نسبت یعنی ۰/۴۸۲ و

۰/۴۸۵۵ در سالهای ۷۸ و ۷۱ بوده است، همچنین این نسبت در سال های ۱۳۸۱-۱۳۷۹ نه تنها با افزایش مواجه نشده بلکه کاهش نیز یافته است. این وضعیت نشان می دهد که دولت نه تنها به هدف مطلوب فوق نزدیک نشده است بلکه تا حدودی از آن هدف مهم نیز دورتر شده است. (جعفری و صالح نژاد، ۱۳۷۸)

وابستگی بالای دولت به استقراض از نظام بانکی و مالیات تورمی

در سال های گذشته بودجه دولت به دلیل عدم تناسب میان درآمدها و هزینه ها و یا به عبارت دیگر ناچیز بودن درآمدهای مالیاتی و نیز سیر صعودی هزینه های دولت عمدتاً با کسری مواجه بوده است. به طور کلی تأمین کسری بودجه دولت در سال های قبل از انقلاب عمدتاً با اتکا به درآمدهای نفتی، اعتبارات و وام های خارجی صورت گرفته است. اگرچه این سیاست مشکل اقتصاد کشور را در کوتاه مدت رفع کرده و مسأله کسری بودجه را حل کرده است، در بلند مدت افزایش بدهی های 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 قیمت ها و افزایش مداوم تورم بوده است. استقراض از سیستم بانکی در قالب انتشار پول اضافی به عنوان یکی از ابزارهای تأمین کسری بودجه در سال های 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 می شود و آثار تخریبی بسیار شدیدی را در پی داشته است. برای مثال از بین ۴۳ کشور استفاده کننده 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 می شود که درآمدهای غیر مالیاتی دولت نیز کاهش یابد. علاوه بر موارد فوق سایر مشخصات دیگر این مالیات که موجب استقبال دولت ها از آن شده است و می تواند در توجیه اجرای این مالیات در کشور ما نیز مورد توجه قرار گیرد به شرح زیر می باشد:

- 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 درآمد زایی 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، پیش بینی می شود بسیاری از حلقه های 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 آن جام 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

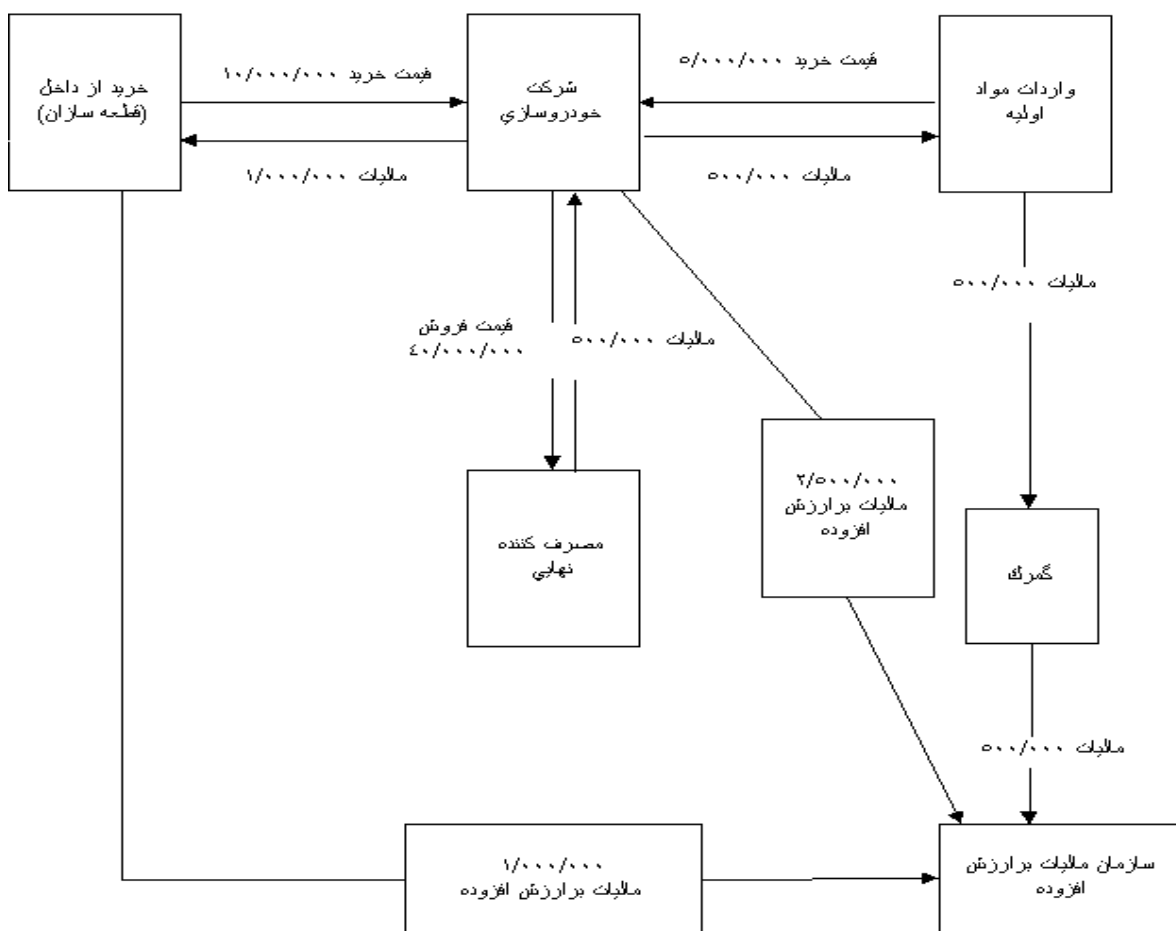
در سیستم مالیات بر ارزش افزوده هر فروشنده در هنگام فروش کالا و خدمات، مالیات مورد نظر را بر صورتحساب افزوده و آنرا همراه با قیمت کالا و خدمات از مشتری دریافت مینماید. اولین فروشنده مالیات دریافتی را به دولت پرداخت کرده و در مراحل بعدی، هر فروشنده تنها ما به التفاوت مالیات (مالیات دریافتی پس از کسر مالیاتی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

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

یک شرکت خودروسازی برای تولید محصولات خویش، قطعات مورد نیاز را از طریق بازار داخلی (قطعه سازان) و یا از طریق واردات تامین می نماید. اگر فرض شود خرید از داخل به مبلغ ده میلیون ریال و خرید به صورت 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 $(1,000,000 \times 10\% = 100,000)$ و در مرحله واردات به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال $(5,000,000 \times 10\% = 500,000)$ مالیات بر ارزش افزوده به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت می نماید. همچنین اگر فرض شود این شرکت محصول تولیدی خود را به مبلغ چهار میلیون ریال بفروشد موظف است هنگام صدور فاکتور، مالیات بر ارزش افزوده را جداگانه محاسبه از خریدار دریافت نماید $(4,000,000 \times 10\% = 400,000)$ بدیهی است قیمت پرداختی خریدار چهار و چهار میلیون ریال خواهد بود. این شرکت موظف است مالیاتهای پرداختی در مراحل قبلی (خرید از داخل و واردات) را از مالیات های وصولی کسر نموده و مابقی را همراه با اظهار نامه 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 $(1,500,000 + 2,500,000 = 4,000,000)$ خواهد بود، که پانصد هزار آن توسط گمرک، یک میلیون ریال آن توسط فروشندگان داخلی (قطعه سازان) و دو میلیون و پانصد هزار ریال آن نیز توسط شرکت خودروسازی به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز میگردد.



روش های حسابداری برای مالیات بر ارزش افزوده

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

الف- روش معمولی که در آن برای تک تک کالاها فاکتور فروش صادر می گردد.

ب- روش خرده فروشی که به صورت نقدی از طریق صندوقدار آن جام می شود.

در مواردی که یک بازرگان برای فعالیت خود از فاکتور فروش استفاده می کند، یا به عبارت دیگر فاکتورهای صادره که برای مشتریان با اضافه کردن مالیات صورت می گیرد می تواند مبنای ثبت حسابداری مالیات بر ارزش افزوده تشکیل دهد. هنگامی که کالاها یا خدمات از طرف خریداران از فروشندگان یا تولید کننده خریداری شود از فروشندگان صورت حساب (فاکتور) دریافت می شود که فاکتور دریافت شده شامل مالیات می باشد؛ بنابراین از طریق این فاکتورها مالیات قابل وصول محاسبه می گردد که این روش، روش معمولی ارزش افزوده خواهد بود. بعضی از خریداران (بازرگانان) به صورت خرده فروشی کالای خود را بدون صدور فاکتور به مشتریان می فروشند. فروش های نقدی از طرف صندوقدار دریافت می گردد. چنین افراد نیز می توانند از روش معمولی برای ثبت فاکتورهای دریافتی (صورت حساب خرید) استفاده کنند، ولی قادر به ثبت فروش تک تک اقلام نخواهند بود؛ اما لازم است در پایان روز از محل دریافت های 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 می گردد. البته در صورت کالای برگشتی به فروشندگان یا برگشتی از طرف مشتریان برگه بستانکاری دریافت یا صادر می گردد. در این صورت هنگام محاسبه به روش معمولی این برگه بستانکاری در نظر گرفته می شود. نکته مهم در مورد هر گونه ثبت VAT این است که با داشتن بایگانی درست بتوان با به کارگیری سیستم دفترداری دابل به طور ساده در سال های آینده نیز حسا بها پیگیری کرد. بنا به تجربه ساده ترین روش ثبت حسابداری شامل:

- یک دفتر اختصاصی برای ثبتهای سه ماهه، شش ماهه یا یک ساله
 - ستون های مناسب برای فاکتورهای دریافتی (خرید) و فاکتورهای صادره (فروش)
 - ستون های مناسب برای برگشتی های برگه بستانکاری دریافتی از فروشندگان و برگه بستانکاری برای خریداران
 - صفحات مناسب برای ثبت روزانه اگر طرح نقدی خرده فروشی استفاده گردد.
- از مزایای نگهداری دفتر اختصاصی برای ثبت این است که با مراجعه به بایگانی اسناد برای مقایسات مالیاتی اطمینان حاصل می شود که مالیات ارزش افزوده اخذ شده تحریف نشده است.

۳. حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

به طور کلی، در سال های اخیر نیاز به تقویت طرح های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده همواره مورد توجه برخی کشورها، از جمله کشور های 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 تا کنون، به رغم اجرای این طرح ها، گسترش انواع پیچیدگی ها از تقلب در مالیات بر ارزش افزوده، همواره موجب نگرانی کمیسیون اتحادیه اروپایی و اغلب کشورهای این اتحادیه بوده است. طبق باور اغلب این کشور ها به منظور کاهش خطرات مزبور، هنوز تلاش زیادی برای ارتقای تمکین از مالیات بر ارزش افزوده و نیز طرح های حسابرسی مربوطه لازم است. در ایران نقطه عطف اصلی حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده، ماده ۲۷ قانون یاد شده می باشد؛ بر اساس براساس ماده فوق، مؤدیان مالیاتی می توانند تنظیم گزارش های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده خود را به سازمان حسابرسی یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ارجاع نمایند. بر اساس 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 مؤدی قرار دهند. به طور کلی در حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر شرح و وظایف، طرح حسابرسی اغلب انواع حسابرسی های زیر را در بر میگیرد (ابریل و همکاران، ۱۳۸۵).

ویژگی های اساسی سیستم های موفق حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر است:

۱. پرونده ی 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 بیش تر از مالیات بر درآمد است.
۳. حوزه ی فعالیت حسابرسی در مالیات بر ارزش افزوده، کاملاً متفاوت از حوزه ی فعالیت حسابرسی در مالیات بر درآمد است. حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مستلزم انجام بازدیدهای کوتاه برای فرارهای مالیاتی است. این گونه حسابرسی به معنای حسابرسی مالی تفصیلی و بسیار دقیق (گرته برداری یا نسخه برداری از حسابرسی مالیات بر درآمد) نیست.
۴. تقلب های مالیاتی توسط حسابرسانی که آموزش خاص دیده اند رسیدگی می شود. (ابریل و همکاران، ۱۳۸۵)
۵. اجرای سریع تر فرایند رسیدگی و انجام مراحل مربوط
۶. شناسایی مؤدیان خاطی و اخذ حداکثر جرایم متعلق.

فرار مالیاتی و چالش های حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده:

فرار مالیاتی در اکثر کشورها موضوع بااهمیتی است. همانند دیگر انواع مالیات، فرار از مالیات بر ارزش افزوده امکا پذیر 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، کم نمایی دریافتی های ناخالص، سوءاستفاده از تعدد نرخ ها، تبانی بین مؤدیان برای انجام معاملات زیرزمینی و کم نشان دادن فروش و عدم پرداخت مالیات دریافتی از مشتریان به مراجع مالیاتی می شود. به طور کلی با وجود مزایای فراوان حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده مهم ترین چالش هایی 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

نتیجه گیری

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 انکار ناپذیر بوده و بایستی به آن اهمیت بیش تری داده شود. ضمن اینکه بهتر است که سازمان امور مالیاتی اطلاع رسانی 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 می گردد که کارشناسان واحد حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده در کنار مؤدیان و نه در مقابل آنان، اقدام به ارائه رهنمودهایی برای آگاه سازی مؤدیان نمایند. در نهایت آموزش های لازم برای صاحبان مشاغل و شرکت ها 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 حمایت های همه جانبه کلیه مسؤولین اجرایی، سیاسی و فرهنگی کشور از مسأله اصلاح نظام مالیاتی می تواند 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 مسؤولین محترم کشور و مخصوصا حسابداران با احساس مسؤولیت بیشتر آمادگی خود را جهت تأمین شرایط مورد نیاز برای اجرای موفقیت آمیز مالیات بر ارزش افزوده اعلام کنند.

منابع

- (۱) پور مقیم، سید جواد، 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) بزرگ اصل، 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 زارع مقدم، احمد (۱۳۸۸)، مالیات بر ارزش افزوده (فرصته ا و چالشه ا)، مجله حسابداری، شماره ۳۱.
- (۶) عبدالحی، شهرام و خدایار یگانه، 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 بررسی های 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 تورمی 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 ۲۲۶۳۴، ۲۷ آبان ۱۳۸۱.
- ۱۵) محمد نوربخش لنگرودی، محسن و محمد رضا جوادی نیک گو (۱۳۸۸)، بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران، فصلنامه تخصصی مالیات، ۵۴(۶): ۱۱۶-۱۳۸.
- 16) Pashev, Konstantin (2006), Fighting VAT Fraud: The Bulgarian Experience.
- 17) Guntakaulina "Development of the value added tax system in the European union and lativ "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) سایت سازمان امور مالیاتی کشور نظام مالیات بر ارزش افزوده www.vat.ir

Review of the VAT law and the challenges in the implementation of this law in Iran

Ramezan Omidvari ^{*1}

Date of Receipt: 2021/09/23 Date of Issue: 2021/10/23

Abstract

In order to implement this tax in the Islamic Republic of Iran, its bill was submitted to the Islamic Consultative Assembly for the first time in January 1987, which was returned to the government at the request of the government due to the implementation of the "price stabilization" policy. In 1991, the IMF Finance Department, in order to reform the tax system of the Islamic Republic of Iran, proposed the implementation of VAT policy as one of the main factors to increase efficiency and reform the tax system, one of the most important problems that seem to face If there is a law, VAT auditing. Existence of a strict control and audit system to fulfill the responsibility of taxpayers's accountability of this tax system will make economic transactions more transparent and reduce tax evasion and prevent the tax evasion of some taxpayers. Accounting system for the implementation of VAT in the country. For this purpose, after evaluating the concepts of VAT, VAT implementation methods, VAT accounting methods, tax evasion and challenges in the implementation of VAT have been examined. According to the above discussions, it can be said that the existence of a proper accounting and auditing system is considered as a necessary condition for the success of the implementation of VAT in the country. Therefore, it is necessary for accountants to feel fully prepared to declare their readiness in the transition period to provide the necessary conditions for the successful implementation of VAT.

Keywords

VAT, auditing, accounting, tax evasion

1. Bachelor of Accounting, Islamic Azad University, Miyaneh Branch, Miyaneh, Iran.