**حسابداران رسمی و ماده 272**

**پديدآورنده:‌ فریدون کشــانی**

مالیات بر درامد اشخاص حقوقی و کسانی‌که مکلف به نگاهداری دفاتر قانونی هستند مهم و پر ابهام‌ترین بخش قانون مالیاتهای مستقیم است که با تنوع فعالیت در بخشهای خدماتی و تولیدی و حجم گردش مالی قابل توجه از اهمیت خاص برخودار می‌باشد، لذا طبق مفاد ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم مرحله تشخیص این بخش از مالیات تحت شرایط خاص به حسابداران رسمی محول گردیده است.
با سپری شدن حدود 10 سال از اجرای قانون استفاده ازخدمات حسابداران رسمی و همزمان با تهیه لایحه اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم، بررسی محدودیتهای موجود در اجرای فعلی این بخش از قانون مالیاتها، که مواردی از آن به‌شرح زیر می‌باشد، می‌تواند در تدوین لایحه اصلاحیه مورد توجه قرار گیرد.

**الف- ماده 272**
استفاده از خدمات حسابداران رسمی مسبوق به سابقه بوده و در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 1345 نیز پیش‌بینی شده بود. لکن تفاوت عمده ماده 279 قانون مصوب سال 1345 و 272 قانون مصوب سال 1380 الزام قانونی در حسابرسی مالی با رعایت استانداردهای حسابداری در حسابرسی مالیاتی است. در حالیکه در قانون سال 1345 تشخیص مالیات صرفاً با بررسی هزینه‌های غیر قابل قبول، هزینه های مازاد بر نصاب و تعیین پرداختهای مشمول مالیاتهای تکلیفی انجام می‌شد.
ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم از ابتدا با برداشتهای متفاوت در اجرا مواجه گردید.
اگر خوانندگان محترم بخاطر داشته باشند ماده مذکور، در کمیسیونهای مربوط در مجلس شورای اسلامی از متن قانون حذف شده بود ولی در جلسه علنی مورخ 27/11/1380 مطرح و با تغییراتی عمده نسبت به لایحه تقدیمی، احیا و به تصویب رسید. در همان زمان همکارانی که تا سال 1359 وظايف حسابدار رسمی را به‌عهده داشتند بر این عقیده بودند که این بار حسابداران رسمی با اختیارات ظاهراً نامحدود در قانون مالیاتها، از سوی دیگر بام سقوط کرده‌اند، زیرا عبارت «اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می‌کند» مندرج در صدر تبصره 1 ماده مذکور، مانند پوست خربزه‌ای بود که در پیش پای حسابدار رسمی، به‌عنوان مرجع بی‌چون‌وچرای تشخیص مالیات قرار داشت.
به‌طوریکه ذکر شد در ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم آمده است "...اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می‌نماید..." ولی در آئین‌نامه اجرائی تبصره 4 قانون استفاده از خدمات حسابداران رسمی مصوب مورخ 13/6/1379 به صورت "... حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی مکلف است حد اکثر ظرف یک‌ماه از تاریخ ابلاغ، دفاتر موضوع تبصره 1 و توضیحات و اطلاعات تکمیلی و مدارک موضوع این تبصره را حسب مورد به اداره امور مالیاتی مربوط ارائه نماید..." اصلاح شد.
این مصوبه به معنی رسیدگی مجدد واحدهای حسابرسی‌شده توسط حسابداران رسمی به‌وسیله سازمان امور مالیاتی بوده که برای مودیان مالیاتی غیرقابل قبول بود. در اصلاح مورخ 10/1/1387 بند الف ماده 6 تبصره 4 آئین‌نامه به‌صورت زیر تغییر کرد:
"حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی و یا سازمان حسابرسی مکلفند ظرف یک‌ماه از تاریخ دریافت استعلام، توضیحات تکمیلی را به رئیس امور مالیاتی ارائه نمایند...".
بدین ترتیب آیین‌نامه قبلی قدری تعدیل شد و مقرر گردید در مواردی که دفاتر مودی حاکی از ثبت کلیه عملیات مالی بود نیاز به ارائه مدارک توسط حسابداران رسمی به سازمان امور مالیاتی نمی‌باشد. ولی این بخش از قانون هیچگاه ملاک عمل سازمان امور مالیاتی قرار نگرفت و کماکان درخواست ارسال مدارک مطرح می‌شد. در بعضی موارد مدارک خواسته‌شده بیش از چندین کلاسور بود. لذا در چنین مواردی حسابداران رسمی به ناگزیر اعلام می‌داشتند که مدارک درخواستی در محل شرکت برای رسیدگی آماده است.
در این میان مودیانی مالیاتی که تصور می‌نمودند به‌جای تعیین مالیات بر اساس قرائن و سابقه مالیاتی، مالیات را برمبنای قانون خواهند پرداخت گرفتار شدند به‌نحوی که در موارد عدیده از حسابرسی مالیاتی صرف نظر و یا حتی از دریافت گزارش مالیاتی خودداری نمودند.
انعکاس این موارد به جامعه حسابداران رسمی موجب گردید جامعه طی نامه شماره 187/89- مورخ 21/1/89 مراتب عدم رعایت ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم و آیین‌نامه مربوط را به اطلاع سازمان امور مالیاتی برساند ولی کماکان ماده 272 از سوی سازمان امور مالیاتی نقض می‌شود.
این نکته قابل توجه است که حسابداران رسمی علی‌رغم اطلاع از تکلیف قانونی خود، صرفاً به‌منظور عدم ایجاد مشکل برای صاحبکاران، نسبت به ارائه مدارک درخواستی به سازمان امور مالیاتی اقدام می‌نمایند.

**ب- هیئت هماهنگی**
از تغییرات ایجادشده در آئین‌نامه اجرائی تبصره 4 استفاده از خدمات حسابداران رسمی مصوب13/6/1379، ایجاد هیئتهای هماهنگی سه نفره بود که مقرر می‌دارد در صورتی که پاسخ حسابدار رسمی کافی به مقصود نباشد موضوع به هیئت هماهنگی ارجاع گردد.
هیئت مذکور در مورد کفایت پاسخ ارائه شده توسط حسابدار رسمی اظهارنظر می‌نماید. در این هیئت یک حسابدار رسمی با انتخاب جامعه حسابداران رسمی شرکت دارد که به‌دلیل اهمیت موضوع تاکنون از بین اعضای شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب شده است.
اولین شرط مقرر در آیین‌نامه برای این هیئت، مذاکره با حسابداران رسمی رسیدگی‌کننده گزارش مالیاتی می‌باشد، ولی عوامل زیر باعث گردید اهداف موردنظر به‌طور مطلوب از این هیئت حاصل نگردد.
1- پرونده‌های قابل ارجاع به هیئت توسط سازمان امور مالیاتی جمع‌آوری و ارائه آنها به هیئت در فاصله زمانی محدود از مهلت باقیمانده برای رسیدگی بوده است.
2- تعداد هیئت‌ها با توجه به بند بالا و تعدد پرونده‌های ارجاعی موجب گردیده وقت کافی برای رسیدگی بسیار محدود شود.
اخیرا در پایگاه اینترنتی جامعه اعلام گردیده که به اعضای هیئت هماهنگی افزوده شده است.
3- در بسیاری از موارد از حسابداران رسمی برای استماع دلایل آنها علیرغم صراحت در آیین‌نامه دعوت به‌عمل نیامده است.
4- عدم اظهارنظرصریح در بعضی موارد و اکتفا به جمله " پاسخ کافی به مقصود نبود، وفق مقررات اقدام شود" می‌تواند باعث برداشت شخصی رسیدگی‌کننده از قانون مالیاتها گردد.
5- در مواردی پرونده مودیان، بدون طرح در هيئت هماهنگی، از طرف سازمان امور مالیاتی مستقيماً به هيئت سه نفره موضوع بند 3 ماده 97 قانون مالياتی ارجاع شده است.
6- در مواردی بدون اطلاع حسابدار رسمی رسیدگی‌کننده، که گزارش مربوط در موعد مقرر به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم گردیده، برای رسیدگی مجدد به شرکت مراجعه شده است.

**پ- بازرس قانونی**
یکی از مواردی که در ابتدای اجرای قانون با برداشتهای متفاوت روبرو شد «ماده 2 آیین‌نامه اجرایی تبصره 4» قانون استفاده از خدمات حسابداران رسمی بود که مقرر می‌دارد " اشخاص حقوقی ذیل مکلفند حسب مورد «حسابرس و بازرس قانونی» یا «حسابرس» خود را از میان موسسات حسابرسی که عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند انتخاب نمایند" به‌نظر می‌رسد منظور از کلمه «حسب مورد» مودیانی است که طبق قانون نیاز به بازرس قانونی ندارند (مانند شرکتهای با مسئولیت محدود با کمتر از 12نفر شریک و شرکتهای تعاونی که طبق قانون بازرس از بین سهامداران انتخاب می‌گردند) لذا درمواردی که از جامعه حسابداران رسمی توسط حسابرسان در این مورد سئوال شده، جامعه حسابداران رسمی نیز همین برداشت را اعلام كرده‌‌است. ولی بعد سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه شماره 4489-211مورخ 6/12/84 اعلام نمود که بازرس در شرکتهایی که منع قانونی ندارند می‌تواند از بین غیرحسابرس شرکت انتخاب گردد.
طبق قانون تجارت بازرس توسط مجمع عمومی صاحبان سهام انتخاب می‌گردد و در مواردی که حسابرس و بازرس قانونی دو شخص متفاوت می‌باشند، حسابرس توسط هیئت‌مدیره و به‌منظور ارائه گزارش حسابرسی به آنها یا مراجع خاص انتخاب می‌شود و گزارش لزوماً در مجمع عمومی مطرح نمی‌گردد. لذا ممکن است نتایج رسیدگی یکسان نباشد که در این صورت گزارشهای مالی و مالیاتی که به سازمان امور مالیاتی ارائه می‌گردد به اطلاع مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت نرسیده و بوسیله آنها تائید نشده است.

**ت- کنترل حسابرسان**
همانطور که در بند مربوط به ماده 279 ذکر شد ماده مذکور بدون ضمانت اجرای لازم برای کنترل حسابداران رسمی در تهیه گزارش مالیاتی تدوین شده که می‌تواند موجب بروز مشكلاتی در آينده شود. در صورت قبول پیشنهاد جامعه حسابداران رسمی برای اصلاح ماده 272 قانون جدید، اصولاً موضوع منتفی است. در غیر این صورت ضروری است به‌نحوی گزارشهای مالیاتی رسیدگی شده توسط حسابداران رسمی کنترل گردد. شاید روش نمونه‌گیری و رسیدگی توسط مامورین مجرب و با همکاری جامعه حسابداران رسمی، روش مناسبی باشد.
در این مورد باید توجه داشت که در رسیدگی مالیاتی با اشکالات اساسی که در قانون مالیاتها و به‌طور اخص در مورد هزینه‌های قابل‌قبول (زیرا در قانون، هزینه‌های قابل‌قبول به‌جای غیرقابل‌قبول مشخص شده است) و شرایط قبول دفاتر، که با شرایط فعلی همخوانی ندارد، چنانچه رسیدگی یک مودی در یک سال واحد توسط چند گروه مامور تشخیص انجام شود نتیجه تشخیص مالیات به تعداد گروههای رسیدگی کننده متفاوت خواهند بود.

**ث - نقش حسابداران رسمی در مالیات**
روش سازمان امور مالیاتی برای تعیین درامد مشمول مالیات، با توجه به مدت زمان محدود مامورین تشخیص، تعداد پرونده ها، سابقه تجربه عملی آنها در امور حسابداری (که مرحوم دکتر عزیز نبوی استاد گرانقدر معتقد بودند حسابداری یک فن است و طبعاً نیاز به تجربه علمی و عملی دارد)، تجربه در حرفه حسابرسی و بالاخره مشکلات ناشی از تغییر تشخیص در مراحل تشخیص، حل اختلاف و یا بالاتر (موضوع ماده 250 قانون مالیاتهای مستقیم) موجب گردیده که قرائن مالیاتی از قبیل فروش، مالیات مشخصه قطعی سال یا سالهای قبل، سود و یا زیان شرکتهای مشابه، و تورم سالانه ملاک اولیه و اصلی تشخیص مالیات باشد و بعد از عوامل مذکور، میزان تخفیف برای قبولی برگ تشخیص نقش اصلی را ایفا می‌نماید.
در رسیدگی حسابرسی مالیاتی، گزارش مالی بر اساس استانداردها و رسیدگی کامل به حسابهای سود و زیان و ترازنامه و ضمائم مربوط انجام می‌گردد، که مبنای اصلی رسیدگی می‌باشند و اظهارنظر حسابرس در گزارش مالیاتی نیز موثر خواهد بود، لذا قرائن مالیاتی نقشی ندارند.
از ابتدای اجرای قانون مالیاتهای مستقیم، درامد مشمول مالیاتهای رسیدگی شده توسط حسابداران رسمی، با سابقه مالیاتی مودیان مربوط در مواردی متناسب نبوده. این تغییر در صورتی که مالیات کمتر شده بود، ملاک ارزیابی نتیجه کار حسابداران رسمی قرارداده شد ولی وصول مالیاتهای تکلیفی از مودیان که به نسبت سالهای قبل بطور قابل‌توجهی افزایش پیدا کرده بود، در مقایسه نقشی نداشته‌اند.
تفاوت درامد مشمول مالیات در موارد خاص از یکسو و اشتباهات معدود از حسابداران رسمی در تشخیص هزینه‌های قابل قبول که طبق استانداردهای حسابداری جزء هزینه‌های عملیاتی و یا غیرعملیاتی بوده و طبق قانون مالیاتها قابل تفسیر بودند (سازمان امور مالیاتی در مواردی ازجمله دستورالعمل‌های شماره 28345/2401/232 مورخ 18/7/85 و 30545/393/211 مورخ 18/3/88 حدود قابل قبول بخشی از اقلام مورد اختلاف را رفع نمود) و یا بخشنامه‌های مغایر باقانون (که توسط خود سازمان و یا دیوان عدالت اداری لغو شدند) و در مواردی هم به علت عدم تسلط کافی به قانون مالیاتهای مستقیم و برداشت متفاوت از مفاهیم سازمان امور مالیاتی و متاسفانه موارد عدم توجه به وظايف حرفه‌ای، موجب گردید جو نامناسبی در بدنه سازمان امور مالیاتی ایجاد گردد به نحوی که حتی بر اساس یک گزارش و بدون توجه به مبنای تهیه آمار مندرج در آن گزارش، مقایسه درامد مشمول مالیات تعیین‌شده توسط حسابداران رسمی با ارقام مشابه توسط سازمان امور مالیاتی موجب گردید، گزارش مذکور با عنوان نگرانی از لوث شدن حقوق دولت، درسطح مراجع عالی کشور مطرح شود.
با توجه به اینکه در حسابرسی مالیاتی حسابداران رسمی احتمال اشتباه و غفلت عمدی و سهوی وجود دارد، ولی روش کار اصولی و منطقی است، ضمن اینکه موارد اشکالات مذکور عیناً در رسیدگیهای سازمان امور مالیاتی نیز وجود دارند، ولی بعلت اینکه رسیدگی آنها خلاصه و در چند برگ تهیه می‌گردد و رقم نهائی مالیات براساس توافق صورت می‌گیرد اصولاً امکان بررسی و کشف اشتباهات بسیار محدود است.
مزایای زیر در رسیدگی حسابرسی مالی چند سال اخیر به اثبات رسیده است:
1- هر سال که از ارجاع حسابرسی یک واحد تجاری به حسابداران رسمی سپری می‌گردد به وضوح رعایت قانون مالیاتهای مستقیم وقانونگرائی مودیان (به‌جای قانونگریزی) نسبت به سال قبل مشخص می‌باشد.
2- مودیان پس از بحث‌وگفتگو با حسابداران رسمی قانع می‌شوند که مالیات طبق مقررات محاسبه شده لذا با میل آن را پرداخت می‌نمایند.
3- به دلیل عدم اعتراض نسبت به تشخیص، در زمان مقرر مالیات وصول و مراحل هیئت حل اختلاف و کمیسیونها حذف می‌گردد.
4- مودیان در سال اول حسابرسی مالیاتی پس از پرداخت جرائم و مالیات سنگین دیگران که طبق مقررات مکلف به کسر آن بوده‌اند، در سالهای بعد تلاش می‌نمایند به‌دقت مقررات تکلیفی را رعایت نمایند.
5- مامورین تشخیص با کسب اطلاعات از گزارشهای مالی حسابرسی شده همانند یک سهامدار ذینفع حاضر در مجمع از عملیات شرکت مطلع می‌گردند. از سوی دیگر سوالات مطرح‌شده به‌طور مشهود نسبت به گذشته تخصصی‌تر بوده و در مواردی در بحث استانداردهای حسابداری می‌باشند.
6- حد اقل 75% هزینه رسیدگی مالیاتی از عهده سازمان امور مالیاتی ساقط و به عهده مودیان گذاشته شده است.
 **ج -بازار سیاه**
حرفه حسابرسی مانند بقیه حرفه‌ها دارای بازار سیاه مخصوص می‌باشد. کافی است برای چند و چون این بازار سری به بخش خدمات مالی نیازمندیهای روزنامه همشهری بزنید.
هرچند طبق آیین رفتار حرفه‌ای درج آگهی در نشریات برای قبول کار حسابرسی منع شده ولی درج آگهی خلاف قوانین مانند آگهی ارائه کد اقصادی که قبلاً رایج بود، اکنون برای ارزش‌افزوده و حسابرسی مالیاتی و تهیه گزارش برای بانکها نیز رواج دارد. در بعضی موارد شرط قبولی گزارش در مراجع مربوط و به نازلترین قیمت نیز تضمین می‌گردد.
نمونه‌هایی از آنها در این مقاله کلیشه شده است. به‌قول نسیم شمال شاعر " تو خود صد حدیث مفصل بخوان از این مجمل".

**چ- اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم**
براساس نظرخواهی‌های به‌عمل آمده، قانون مالیاتهای مستقیم، دردست اصلاح بوده وشنیده‌ها حاکی است استفاده از تکنولوژی پردازش و تبادل اطلاعات در تدوین آن مورد توجه قرارگرفته است. این امر می‌‌تواند نقش اساسی در اجرای اهداف قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و بالطبع اجرای صحیح قانون مالیاتهای مستقیم ایفا و وصول مالیات براساس قانون، از صاحبان درامدهای واقعی را امکانپذیر نماید.
سازمان امور مالیاتی، از جامعه حسابداران رسمی در مورد اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم نیز نظرخواهی نموده است که پاسخ آن در پایگاه اینترنتی جامعه منتشر شده است.
در پیشنهاد اصلاح ماده 272 عکس‌العمل جامعه در مقابل عدم رعایت ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم به نحو مطلوب منعکس شده و برای حسابداران رسمی که در چند سال گذشته در زمینه حسابرسی مالیاتی وظیفه خود را به‌طور حرفه‌ای انجام داده‌اند قابل درک است که دلیل رفع تکلیف از انجام ارائه خدمات مذکور صرفاً رعایت نشدن ماده 272 از طرف سازمان امور مالیاتی و برای حفظ شئون حرفه‌ای اعضای جامعه حسابداران رسمی بوده است.