

نقدی بر گزارش حسابرسی مالیاتی

اگر چه حسابداران رسمی، به ویژه در بخش خصوصی، برای بقا مجبور به قبول شرایطی هستند که به آنان تحمیل می شود، لیکن باید نسبت به چنین شرایطی واکنش نشان دهند و از صدور هرگونه گزارشی با حق الزحمه های ناچیز و بدون در نظر گرفتن مسئولیت های حرفه ای و قانونی پرهیزند.

منصور شمس احمدی

مقدمه

نظر سازمان امور مالیاتی کشور تعیین خواهد شد.

به موجب ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم و قانون اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۲/۲۷ سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دار وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص حقوقی هستند در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلف اند گزارش حسابرسی مالیاتی را طبق نمونه ای که سازمان امور مالیاتی تهیه کرده است، تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مودی قرار دهند.^۱

نرم گزارش حسابرسی مالیاتی
 فرم گزارش حسابرسی مالیاتی براساس ماده ی مزبور در ۱۴ فصل به شرح زیر توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و به حسابداران رسمی ابلاغ شده است:
 قسمت اول: توضیحات مربوط به شخص حقوقی.
 قسمت دوم: اطلاعات مربوط به اظهارنامه و سوابق مالیاتی.
 قسمت سوم: توضیحات مربوط به دفاتر و اسناد و مدارک و مندرجات آنها شامل اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری.

قسمت چهارم:

- اظهار نظر نسبت به صحت مانده حساب ها و اسناد دریافتی و پرداختی.
- اظهار نظر نسبت به صورت مغایرت بانکی.
- اظهار نظر راجع به صورت جریان وجوه نقد.
- اظهار نظر نسبت به بهای تمام شده ی کالای فروش رفته و تاثیر آن بر درآمد مشمول مالیات.
- اظهار نظر نسبت به ماخذ محاسبه هزینه استهلاک.
- اظهار نظر راجع به تغییرات ایجاد شده در اقلام دارایی ها نسبت به سال قبل.

اجرای گزارش حسابرسی مالیاتی

اجزای گزارش حسابرسی مالیاتی عبارت اند از:

- الف - اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد قانون و مقررات مربوط به رعایت اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری.
- ب - تعیین درآمد مشمول مالیات براساس مفاد قانون مالیات های مستقیم و مقررات مربوط.
- ج - اظهار نظر نسبت به مالیات های تکلیفی که مودی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی بوده است.
- د - سایر مواردی که در نمونه ی گزارش حسابرسی مالیاتی مورد

- سایر موارد مندرج در قسمت چهارم.

قسمت پنجم: اظهار نظر نسبت به ارسال خلاصه اطلاعات معاملات مربوط به عملکرد سال مورد رسیدگی.

قسمت ششم: اطلاعات مربوط به مالیات‌های تکلیفی

قسمت هفتم: رسیدگی به هزینه و مالیات حقوق و دستمزد

قسمت هشتم: ذکر انواع فعالیت‌های شخص حقوقی طبق دفاتر ارائه شده و اظهار نظر نسبت به کلیه منابع درآمد که مبالغ آن باید به حساب دوره عمل منظور گردد.

قسمت نهم: معافیت‌های مالیاتی

قسمت دهم، رسیدگی به حساب هزینه‌ها و تعیین اقلام غیر قابل قبول

قسمت یازدهم: تعیین میزان درآمد مشمول مالیات

قسمت دوازدهم: اظهار نظر راجع به مالیات‌های متعلقه

قسمت سیزدهم: سایر توضیحات

قسمت چهاردهم: اظهار نظر نسبت به:

الف: کفایت اسناد و مدارک حسابداری

ب: درآمد مشمول مالیات

ج: مالیات‌های تکلیفی

در گزارش حسابرسی مالیاتی اظهار نظر حسابرس به شرح زیر است:

۱- اظهار نامه‌ی مالیاتی، ترازنامه، صورت سود و زیان و یادداشت‌های توضیحی پیوست آن، مربوط به شرکت برای سال منتهی به ۱۳..... و اطلاعات تکمیلی آن که توسط هیات مدیره‌ی شرکت تهیه و تایید شده مورد حسابرسی مالیاتی این موسسه قرار گرفته است. مسئولیت این موسسه اظهارنامه نسبت به چگونگی روش‌های رسیدگی، کفایت اسناد مدارک حسابداری شرکت برای امر حسابرسی مالیاتی، تعیین درآمد مشمول مالیاتی و اظهار نظر نسبت به کسر و پرداخت مالیات‌های تکلیفی و هم چنین مالیات‌های مقطوع قابل احتساب در منبع طبق مقررات مربوط، به اتکای رسیدگی‌های انجام شده جهت تهیه‌ی گزارش حسابرسی مالی مورخ این موسسه و نیز براساس حسابرسی مالیاتی انجام شده، نسبت به اسناد و مدارک و دفاتر قانونی مودی است.

۲- حسابرسی این موسسه، براساس مفاد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی و هم چنین اصلاحیه‌ی مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و رویه‌ها و مقررات مربوط و مراجعه به مصوبات سازمان امور مالیاتی کشور و

دستورالعمل حسابرسی مالیاتی انجام شده است.

مفاد قانون فوق‌الذکر و دستورالعمل مزبور ایجاب می‌کند که این موسسه حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که اطمینانی معقول در نیل به اهداف حسابرسی مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم به شرح بند یک فوق به دست آید.

این حسابرسی از جمله شامل رسیدگی به شواهد و مدارک پشتوانه‌ی مبالغ و اطلاعات مندرج در مستندات مزبور و در انطباق با مفاد قانون فوق‌الذکر است، به گونه‌ای که همراه با سایر رسیدگی‌ها، مبنایی معقول برای اظهار نظر فراهم آورد.

۳- با توجه به رسیدگی‌های مالیاتی به عمل آمده:

الف: به نظر این موسسه، اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی مالیاتی طبق مفاد قانون مالیات‌های مستقیم و با رعایت اصول و ضوابط حسابداری کفایت داشته است.

ب: به نظر این موسسه، درآمد مشمول مالیات (زیان) ابراز شده در اظهارنامه‌ی مالیاتی سال مالی منتهی به شرکت به مبلغ ریال صحیح بوده و تایید می‌شود.

ج: به نظر این موسسه، با توجه به آثار موارد مندرج در فرم گزارش حسابرسی، درآمد مشمول مالیات (زیان) ابراز شده در اظهارنامه مالیاتی سال مالی منتهی به از مبلغ ریال به مبلغ ریال تغییر و تعیین می‌گردد.

د: این موسسه، به شواهدی که نشان دهد مالیات‌های تکلیفی و هم چنین مالیات‌های مقطوع قابل وضع در منبع که طبق مفاد مواد قانونی مربوط کسر و پرداخت نشده، برخورد نکرده است.

ه: به نظر این موسسه، به دلیل نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع ابهام اساسی مندرج در بندهای گزارش حسابرسی و در نتیجه عدم امکان تعیین آثار آن، تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت برای سال مالی منتهی به امکان‌پذیر نبوده و مطابق مقررات موضوعه منوط به اعلام نظر سازمان امور مالیاتی کشور است.

و: به نظر این موسسه، به دلیل اهمیت موارد مندرج در بندهای گزارش حسابرسی، قوانین و مقررات مالیاتی در خصوص کسر و پرداخت تمام یا قسمتی از مالیات‌های تکلیفی توسط شرکت رعایت نشده است. بنابراین مالیات‌های تکلیفی کسر و پرداخت نشده و جرائم متعلق به شرح جداول گزارش مزبور است.

فرم گزارش حسابرسی مالیاتی دارای ایرادات شکلی و

همان استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی است باید اذعان داشت که آن استانداردها در بسیاری موارد از جمله، استانداردهای مربوط به اهمیت، برآورد خطر، روش‌های تحلیلی و نمونه‌گیری با اهداف و نوع گزارشگری حسابرسی مالیاتی تفاوت‌های فاحش دارد. آیا حسابرسی در حسابرسی مالیاتی می‌تواند میزان قابل قبولی از اهمیت (کف یا سطح حداقل اهمیت) را مشخص کند؟ آیا در حسابرسی مالیاتی می‌توان از آزمون‌های تحلیلی در مرحله‌ی برنامه‌ریزی یا به عنوان نوعی آزمون محتوا مثلاً در خصوص ارتباط بین درآمدها و هزینه‌ها استفاده کرد؟ آیا حسابرسی در حسابرسی مالیاتی حق دارد خطر نمونه‌گیری، تحریف تحمل‌پذیر و تحریف مورد انتظار را ارزیابی کند؟

۶- هدف از هر حسابرسی، اظهار نظر نسبت به مطابقت یک ادعا با معیارهای از پیش تعیین شده است. در حسابرسی صورت‌های مالی این ادعا عبارت از صورت‌های مالی است که توسط مدیریت تهیه می‌شود و معیارهای از پیش تعیین شده عبارت از استانداردهای حسابداری است. از طرف دیگر استانداردهای حسابرسی اصول بنیادی و روش‌های ضروری را توأم با راهنمایی‌های لازم برای حسابرسی صورت‌های مالی به دست می‌دهد بنابراین قانون مالیات‌های مستقیم و دستورالعمل حسابرسی چنان که در بند دامنه‌ی رسیدگی ذکر شده، اساس حسابرسی نیست، بلکه معیارهایی است که ادعا (اظهارنامه) باید با آن مطابقت شود. این گونه نگارش درست مثل آن است که در بند دامنه‌ی حسابرسی گزارش حسابرسی صورت‌های مالی بنویسیم "حسابرسی مزبور براساس استانداردهای حسابداری (معیارها) انجام شده است".

حسابرسی فقط می‌تواند براساس استانداردهای حسابرسی انجام شود که در مورد حسابرسی مالیاتی فعلاً چنین استانداردهایی تدوین نشده است.

اگر منظور از مبانی اشاره شده رعایت قانون مالیات‌های مستقیم و دستورالعمل حسابرسی باشد، نوع گزارشگری می‌بایست به گزارش یافته‌های عینی براساس اجرای روش‌های توافقی موضوع بخش ۹۲ تغییر می‌یافت.

در همه انواع گزارش‌های حسابرسی اعم از گزارش حسابرسی صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی در موارد خاص با صراحت قید شده که حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد و مدارک پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و یا اطلاعات مورد رسیدگی است. در بند دامنه‌ی رسیدگی گزارش ۲۷ حسابرسی مالیاتی به‌رغم این که به حصول اطمینان معقول در

محتوایی عیده‌ای است که برخی از آن‌ها عبارت‌اند از:

۱- گزارش مزبور ظاهراً باید پرمینای بخش ۸۰ استانداردهای حسابرسی گزارش حسابرسی در موارد خاص تنظیم می‌شد، در صورتی که این گزارش با هیچ یک از انواع گزارش‌های بخش ۸۰ مطابقت ندارد.

۲- شاید اولین بار در تاریخ گزارش نویسی حسابرسی باشد که بدون وجود هرگونه بند مقدمه و دامنه‌ی حسابرسی (رسیدگی) و قبل از شروع گزارش حسابرسی (فصل چهاردهم) درباره‌ی صورت جریان وجوه نقد و چهار قلم از صورت‌های مالی به شرح فصل چهارم اظهار نظر می‌شود.

۳- در بند مقدمه‌ی گزارش حسابرسی مالیاتی از اظهارنامه مالیاتی، ترازنامه، صورت سود و زیان و یادداشت‌های توضیحی پیوست آن به عنوان اطلاعات مالی مورد حسابرسی نام برده شده است، در صورتی که در ادامه‌ی همان بند، مسئولیت حسابرسی، اظهار نظر نسبت به چگونگی روش‌های رسیدگی، کفایت اسناد و مدارک حسابداری شرکت برای حسابرسی مالیاتی، تعیین درآمد مشمول مالیات و اظهار نظر نسبت به کسر و پرداخت مالیات‌های تکلیفی، توصیف می‌شود. براین اساس در بند اظهار نظر نسبت به سه مورد آخر اظهار نظر می‌شود اما اظهار نظر نسبت به چگونگی روش‌های رسیدگی از قلم افتاده است. اساساً پرسش این است که چگونه امکان دارد مسئولیت حسابرسی نسبت به روش‌های رسیدگی خودش باشد.

۴- مسئولیت حسابرسی باید با عناوین اطلاعات مالی مورد رسیدگی مطابقت داشته باشد، این موضوع در همه‌ی انواع گزارش حسابرسی اعم از گزارش حسابرسی صورت‌های مالی، گزارش بررسی اجمالی و گزارش حسابرسی در موارد خاص رعایت می‌شود. در صورتی که در فرم گزارش حسابرسی مالیاتی مغایرت بین عناوین اطلاعات مالی و مسئولیت حسابرسی به وضوح مشهود است. در فرم مزبور مشخص نیست که مسئولیت حسابرسی اظهار نظر نسبت به درآمد مشمول مالیات است یا تعیین درآمد مشمول مالیات، چرا که اظهار نظر نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات بی‌معنی است و تعیین درآمد مشمول مالیات از طریق حسابرسی امکان‌پذیر نیست و نتیجه‌ی هر حسابرسی اظهار نظر نسبت به ادعای شخص دیگری است نه تعیین آن.

۵- در بند مقدمه اشاره شده است که اظهارنامه، ترازنامه و مورد حسابرسی مالیاتی قرار گرفته است. تاکنون استاندارد به نام استاندارد حسابرسی مالیاتی تدوین نشده است و اگر منظور از استاندارد حسابرسی در گزارش حسابرسی مالیاتی

تعریف کرده است مشخص کند. بنابراین حدود رسیدگی در خصوص این اقلام بسیار گسترده‌تر از حدود رسیدگی به منظور اظهار نظر نسبت به مجموعه‌ی صورت‌های مالی است و کاربرگ‌های تهیه شده در حسابرسی صورت‌های مالی نمی‌تواند در حسابرسی مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد و این مسئله هزینه‌ی حسابرسی مالیاتی و حق‌الزحمه‌ی آن را به‌نجو قابل ملاحظه‌ای افزایش خواهد داد.

گزارش حسابرسی مالیاتی نه یک گواهی نامه، نه گزارشی درباره‌ی اقلام صورت‌های مالی و نه گزارشی از یافته‌های عینی براساس اجرای روش‌های توافقی است. صدور چنین گزارشی قطعاً اعتبار حرفه را در داخل کشور و در سطح بین‌المللی خدشه‌دار خواهد کرد. اگر چه در حال حاضر حسابداران رسمی به‌ویژه در بخش خصوصی مظلوم واقع می‌شوند و برای بقا به ناچار این شرایط تحمیلی را می‌پذیرند اما باید نسبت به چنین شرایطی واکنش نشان داده و از صدور هر نوع گزارشی، با حق‌الزحمه‌های ناچیز و بدون در نظر گرفتن مسئولیت‌های حرفه‌ای و قانونی آن پرهیز کرد.

۱- در این نوشتار نگارنده می‌کوشد تا ابتدا گزارش حسابرسی مالیاتی را طبق قانون معرفی کند و سپس آن را در بوته‌ی نقد گذارد. ■

نیل به اهداف حسابرسی مالیاتی اشاره شده است، عملاً یا سهواً هیچ اشاره‌ای به رسیدگی نمونه‌ای نمی‌شود. اطمینان معقول مفهومی است که از جمله استفاده از روش‌های نمونه‌گیری را توجیه می‌کند. زیرا اطمینان مطلق مستلزم رسیدگی صددرصد تمام و کمال اسناد و مدارک حسابداری و شواهد پشتوانه‌شان است. بنابراین به موضوع رسیدگی نمونه‌ای باید با صراحت در گزارش حسابرسی مالیاتی اشاره می‌شد، چنانچه هدف اطمینان قطعی باشد در آن صورت اولاً باید اطمینان قطعی جایگزین اطمینان معقول شود و ثانیاً تکلیف حسابرس نیز در پذیرش مسئولیت، برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی صراحتاً مشخص شود.

۷- همان‌طور که قبلاً اشاره شد در فصل چهارم نسبت به صورت جریان وجوه نقد و چهار قلم از صورت‌های مالی اظهار نظر می‌شود. گزارش درباره‌ی اقلام صورت‌های مالی باید منطبق با الزامات گزارشگری اقلام صورت‌های مالی در بخش ۸۰ استانداردهای حسابرسی باشد. شاید استدلال تهیه‌کنندگان فرم گزارش حسابرسی مالیاتی این باشد که چون حسابرس قبلاً صورت‌های مالی واحد حسابرسی شونده را حسابرسی کرده است بنابراین باید بتواند نسبت به تک‌تک اقلام صورت‌های مالی نیز اظهار نظر کند. به نظر می‌رسد چنین استدلالی پذیرفتنی نیست، چرا که اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه به هیچ وجه به مفهوم اظهار نظر نسبت به تک‌تک اقلام صورت‌های مالی نیست. حسابرس به منظور اظهار نظر نسبت به اجزای صورت‌های مالی باید مبنای کوچک‌تری از سطح اهمیت را نسبت به سطحی که برای اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی

آقای حسن خورشیدی فر

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

انتصاب شایسته جنابعالی را به‌عنوان عضو هیات سه‌نفره موضوع بند (۳) ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم تبریک عرض می‌نماید. موفقیت جنابعالی را در ماموریت محوله آرزومند است.

شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران