

نکاتی درباره

تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی

متن سخنرانی آقای محمد شریعتی، عضو هیئت‌عامل سازمان حسابرسی در همایش حسابرسی مالیاتی



بیان خلاصه این اطلاعیه با در نظر گرفتن محدوده اجرای قانون در سال ۱۳۸۰ به شرح مندرج در ماده

۲۷۳ این است که کلیه اشخاص حقوقی که مکلف به نگهداری دفاتر قانونی می‌باشند می‌توانند برای عملکرد سال ۱۳۸۰ خود از خدمات سازمان حسابرسی، مؤسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی برای ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی استفاده نمایند. ناگفته نماند که حسابداران رسمی شاغل انفرادی عضو جامعه حسابداران رسمی منحصرأً مجاز به انجام حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی مالیاتی اشخاص موضوع بند «ز» ماده ۲ آئین‌نامه تبصره ۴ قانون جامعه حسابداران رسمی خواهند بود.

در اینجا لازم است با توجه به اهمیت موضوع، مندرجات ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم را با دقت بیشتری مورد توجه و بررسی

با سلام به همکاران ارجمند و تشکر از برگزاری این همایش، همان‌گونه که مستحضرید اصلحیه

بر پایه ماده ۲۷۳ قانون، تاریخ اجرای آن ابتدای سال ۱۳۸۱ تعیین شده، با این حال در همین ماده اشخاص حقوقی که شروع سال مالی آنها ۱۳۸۰/۱/۱ به بعد است از لحاظ نرخ مالیاتی و ترتیب رسیدگی مشمول مقررات این قانون قرار گرفته‌اند.

متعاقب پیش‌بینی وظیفه رسیدگی مالیاتی برای حسابداران رسمی در قانون، سازمان امور مالیاتی با در نظر گرفتن مراتب پیش‌بینی شده در مواد ۵، ۶ و ۷ آیین‌نامه تبصره ۴ قانون تشکیل جامعه حسابداران رسمی، طی اطلاعیه مهمی که روز دوشنبه مورخ ۳ تیرماه ۱۳۸۱ در جراید به چاپ رسید، امکان استفاده از خدمات حسابرسان را برای انجام حسابرسی مالیاتی اعلام داشت.

قانون مالیاتهای مستقیم که حاوی تغییرات اساسی نسبت به قوانین قبلی است در بهمن ماه سال ۱۳۸۰ به تصویب رسید و مهمترین فراز آن کاهش و سادگی اعمال نرخهای مالیاتی و واگذاری نقش مؤثر و منحصر به فرد برای سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی و مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی جهت حسابرسی مالیاتی است. فراز اخیر از یک طرف موجب تحول و ارتقای سطح کیفی شیوه‌های سنتی در رسیدگی مالیاتی و تعیین درآمد مشمول مالیات خواهد شد و از طرف دیگر زمینه‌ها و انگیزه لازم را برای استقرار نظم و انضباط مالی در حوزه اقتصاد و تجارت و ایجاد شفافیت در فعالیت بنگاههای اقتصادی و اطلاعات مالی آنان فراهم خواهد کرد.

قرار دهیم.

براساس این ماده، فقط حسابرسی مجاز به انجام حسابرسی مالیاتی هستند که از جمله سازمان حسابرسی، مؤسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران باشند. به‌علاوه این اشخاص باید وظیفه حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی صورت‌های مالی مؤدی را نیز عهده‌دار بوده باشند.

مطلب دیگر این‌که حسابرسی مالیاتی بنا به درخواست مؤدی انجام خواهد شد و در صورت درخواست مؤدی پذیرش آن توسط حسابدار رسمی تکلیف قانونی است. مگر این‌که توسط حسابدار رسمی و قبل از پذیرش وظیفه بازرسی قانونی یا حسابرسی، توافق دیگری با مؤدی صورت گرفته باشد.

مطلب بعدی این‌که گزارش حسابرسی مالیاتی برای ارائه به اداره امور مالیاتی باید در اختیار مؤدی قرار گیرد و لذا اگرچه در قانون به صراحت ذکر نشده لیکن به‌لحاظ عدم تصریح به الزام مؤدی در تحویل گزارش مالیاتی به اداره امور مالیاتی استنباط بر این است که مؤدی در خصوص تحویل گزارش به اداره امور مالیاتی مخیر است.

همچنین طبق این ماده گزارش حسابرسی مالیاتی باید طبق فرم نمونه‌ای که توسط سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود تنظیم و ارائه شود و این گزارش باید حاوی مطالب زیر باشد:

- اظهارنظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد این قانون و مقررات مربوط با رعایت اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری،
- تعیین درآمد مشمول مالیات براساس مفاد قانون مالیاتهای مستقیم و مقررات مربوط،
- اظهارنظر نسبت به مالیاتهای تکلیفی که مؤدی طبق قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی است،
- سایر موارد که به تشخیص سازمان امور مالیاتی کشور تعیین خواهد شد.

موضوع درخورد ذکر دیگر این‌که اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول خواهد کرد و برگ تشخیص مالیات طبق مقررات براساس آن صادر خواهد شد، مشروط بر اینکه حسابرسی صورت‌های مالی مؤدی توسط همان حسابرسی انجام شده باشد

که حسابرسی مالیاتی را انجام داده است. در واقع می‌توان گفت انجام حسابرسی صورت‌های مالی پیش‌شرط انجام حسابرسی مالیاتی است و بدون حسابرسی صورت‌های مالی انجام حسابرسی مالیاتی و ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی فاقد اعتبار قانونی است. گزارش حسابرسی مالیاتی باید به‌ضمیمه گزارش حسابرسی صورت‌های مالی همراه با اظهارنامه مالیاتی و یا حداکثر ظرف ۳ ماه از تاریخ تسلیم اظهارنامه مالیاتی به اداره امور

اصلی مربوط به تهیه گزارش حسابرسی، در حسابرسی موارد خاص که در بخش ۸۰ استانداردهای حسابرسی به آن اشاره شده مورد توجه قرار گیرد.

این فرم شامل عنوان گزارش، مخاطب گزارش، بند مقدمه، بند حدود رسیدگی، بندهای میانی، بند اظهارنظر، تاریخ و امضای گزارش است. بندهای میانی گزارش در این فرم شامل

اظهارنامه مالیاتی، ترازنامه، صورت سود و زیان و جداول پیوست آن، مربوط به شرکت برای سال مالی منتهی به ۱۳ که توسط هیئت مدیره شرکت تهیه و تأیید شده، مورد حسابرسی مالیاتی این اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری شرکت برای امر حسابرسی مالیاتی، تعیین درآمد مشمول مالیات و اظهارنظر نسبت به کسر و پرداخت مالیاتهای تکلیفی طبق مقررات مربوط، به اتکای رسیدگیهای انجام شده جهت تهیه گزارش حسابرسی مالی مورخ این نسبت به صورت‌های مالی و نیز براساس حسابرسی مالیاتی انجام شده، نسبت به مدارک و دفاتر قانونی مؤدی است.

حسابرسی این ، براساس مفاد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی و همچنین اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و مقررات مربوط، استانداردهای حسابرسی، مصوبات سازمان امور مالیاتی کشور و دستورالعمل حسابرسی مالیاتی انجام شده است. مبنای رسیدگی مزبور ایجاب می‌کند که این ، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که اطمینان معقول در نیل به اهداف حسابرسی مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم به‌شرح بند یک فوق به‌دست آید.

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

مالیاتی کشور ارائه شود.

گزارش حسابرسی مالیاتی

قبلاً گفته شد که فرم گزارش حسابرسی مالیاتی باید توسط سازمان امور مالیاتی تهیه شود. این فرم با کسب نظرات مشورتی سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در اواخر مهرماه سال ۱۳۸۱ ابلاغ شد و کار چاپ و انتشار آن هم در اوایل آبان‌ماه سال جاری صورت گرفت.

در تهیه فرم گزارش حسابرسی مالیاتی سعی شده است تا حد امکان اصول و مبنای

مطالب و اطلاعات کلی راجع به مشخصات و موضوع فعالیت مؤدی، وضعیت حسابها و دفترها و وضعیت مالیاتی مؤدی و همچنین مواردی از رسیدگی به حسابها و رعایت قوانین و مقررات مالیاتی و نتایج آن است که طبق نظر سازمان امور مالیاتی بنا به اختیار حاصل از بند «و» ماده ۲۷۲، درج شده است و در نهایت بندهای توضیحی (بندهای شرط) حسابرس است که بسته به مورد در بند اظهارنظر به آنها عطف داده می‌شود. به‌لحاظ اهمیت بند مقدمه و حدود رسیدگی نمونه متن آن عیناً ارائه می‌شود.

چنان‌که ملاحظه می‌شود، در بند مقدمه

به آنچه حسابرس باید رسیدگی کند به صراحت اشاره شده و نوع مسئولیت او مشخص شده است. موارد مورد رسیدگی عبارت است از اظهارنامه، ترازنامه، صورت سود و زیان و جداول پیوست که به وسیله هیئت مدیره شرکت تهیه و تأیید شده است. در اینجا اگر چه به صراحت به موضوع مسئولیت هیئت مدیره نسبت به اظهارنامه اشاره‌ای ندارد، لیکن بیان این موضوع که اظهارنامه و ترازنامه و صورت سود و زیان و جدولهای پیوست آن توسط هیئت مدیره تهیه و تأیید شده، خود متضمن مسئولیت هیئت مدیره نسبت به مدارک فوق است و عدم تصریح به آن ناقض چنین مسئولیتی نیست.

همچنین در بند مقدمه مسئولیت حسابرس را شامل موارد زیر می‌داند:

- اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری شرکت برای امر حسابرسی مالیاتی،
- تعیین درآمد مشمول مالیات، و
- اظهار نظر نسبت به این که مالیاتهای تکلیفی طبق قوانین و مقررات مربوط کسر و پرداخت شده است.

ایفای این مسئولیت مبتنی است بر نتایج حسابرسی انجام شده نسبت به صورتهای مالی مؤدی و همچنین انجام حسابرسی مالیاتی، لذا همان گونه که ملاحظه می‌شود این مطلب مورد تأکید قرار گرفته که انجام حسابرسی مالیاتی بدون انجام حسابرسی که به منظور اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی است، میسر نخواهد بود. و اما بند حدود رسیدگی که به اختصار به بیان ماهیت و شیوه‌های رسیدگی حسابرس اشاره می‌کند، بدین گونه بیان شده است که:

حسابرسی بر اساس مفاد مواد قانون مالیاتهای مستقیم و مقررات مربوط، استانداردهای حسابرسی، مصوبات سازمان امور مالیاتی کشور، و دستورالعمل حسابرسی مالیاتی انجام می‌شود.

در بند حدود رسیدگی اگر چه به وضوح به این موضوع که حسابرسی شامل رسیدگی نمونه‌ای به اسناد و مدارک و شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در اظهارنامه مالیاتی و است تصریح نشده، لیکن اشاره شده که مبنای مذکور ایجاب می‌کند که حسابرس، حسابرسی خود را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که اطمینان معقول در نیل به اهداف حسابرسی مالیاتی به دست آید. در واقع این موضوع بیانگر این مطلب

است که حسابرس در چارچوب استانداردهای حسابرسی که شامل شناخت سیستم کنترلهای داخلی و ارزیابی آن است، حدود رسیدگی خود را تعیین می‌کند و این لزوماً به مفهوم رسیدگی صد درصد نیست بلکه حسابرس تا آن حد دامنه رسیدگیهای خود را گسترش می‌دهد که اطمینان معقول حاصل شود.

تشریح موارد پیش‌بینی شده در بندهای میانی گزارش حسابرسی و بیان حالات مختلف بند اظهار نظر حسابرسی در گزارش حسابرسی مالیاتی نیازمند فرصتی دیگر است.

در اینجا به اختصار مواردی را در مورد مطالب و رئوس اصلی دستور عمل حسابرسی مالیاتی و راهنمای انجام حسابرسی مالیاتی و تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی بیان می‌کنم.

مبنای تعیین درآمد مشمول مالیات

طبق این دستور عمل مبنای تعیین درآمد مشمول مالیات عبارت است از:

الف- قانون و مقررات مالیاتی،
ب- چنانچه در مواردی قوانین و مقررات مالیاتی نسبت به موضوع صراحت نداشته باشد ولی سایر قوانین موضوعه دارای حکم معین در باب آن موضوع باشد حکم آن قانون ملاک عمل قرار خواهد گرفت،
ج- در غیاب موارد فوق استانداردهای حسابداری ملاک عمل است.

البته مبنای چهارمی هم مطرح است که هر چند در این دستور عمل به آن اشاره نشده و یا به صراحت به رسمیت شناخته نشده ولی در هر حال وجود دارد و آن هم قضاوت حرفه‌ای حسابرس است که در غیاب مبنای مذکور خواه ناخواه اعمال خواهد شد.

موضوعی که در تعیین درآمد مشمول مالیات همواره از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده و باید مورد توجه قرار گیرد مقررات مندرج در مواد ۱۴۷ تا ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم و همچنین مقررات مربوط طبق تصویب هیئت دولت و وزارت امور اقتصادی و دارایی راجع به شرایط و احکام هزینه‌های قابل قبول است. این بخش از مقررات از جمله مواردی است که به طور مشخص ممکن است در مواردی با مبنای استانداردهای حسابداری در امر شناخت هزینه‌های دوره مورد رسیدگی مطابقت نداشته باشد.

موارد عدم امکان تعیین درآمد مشمول مالیات

چنانچه بنا به دلایلی حسابرس قادر به تعیین درآمد مشمول مالیات نباشد باید موضوع حسب مورد به طور مستدل به اطلاع مؤدی و سازمان امور مالیاتی برسد. این موارد عبارت است از:

الف- عدم ارائه ترازنامه و صورت سود و زیان در مهلت مقرر قانونی به اداره امور مالیاتی،
ب- عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک برای رسیدگی مالیاتی. توضیح این که چنانچه مؤدی از ارائه اسناد و مدارک مربوط به بخشی از فعالیت خود خودداری کند طبعاً درآمد مشمول مالیات این بخش از فعالیت مؤدی باید از طریق علی‌الراس تعیین شود که در این حالت موضوع به نحو مناسب و به صورت محدودیت در گزارش حسابرسی مورد اشاره قرار خواهد گرفت،

ج- در مواردی که به لحاظ عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر، موضوع باید توسط هیئت ۳ نفره حسابرسان موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم تصمیم‌گیری شود،

د- به هر دلیل که بنا به تشخیص حسابرس، اسناد و مدارک مؤدی برای تعیین درآمد مشمول مالیات کافی نباشد؛ بدین معنی که حسابرس با محدودیت اساسی مواجه باشد. از جمله وجود ضعف شدید در کنترلهای داخلی و نبود مدارک کافی به گونه‌ای که امکان تعیین درآمد مشمول مالیات میسر نگردد.

نحوه برخورد حسابرس با تعدیلات سود و زیان سنواتی در تعیین درآمد مشمول مالیات

موضوع نحوه برخورد حسابرس با تعدیلات سود و زیان سنواتی نیز از جمله موارد درخور تأکید دیگر است. سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات به دلیل اختلاف در مبنای تهیه با یکدیگر متفاوت است. از جمله این که تعدیلات سنواتی در سود سالانه حسابداری مؤثر نیست در حالی که این تعدیلات در صورت واجد شرایط بودن در تعیین درآمد مشمول مالیات در نظر گرفته خواهد شد. تعدیلات سنواتی شامل اقلام بدهکار و اقلام بستانکار این حساب است.

اقلام بدهکاری که از درآمد مشمول مالیات می‌توان کسر کرد عبارت است از:

الف- هزینه‌های تحقق یافته سالهای قبل که در حسابهای سال جاری ثبت شده است، مشروط

بر این‌که به‌عنوان هزینه قابل‌قبول مالیاتی شناخته شود،

ب- درآمدهای ثبت‌شده سالهای قبل که در سال جاری برگشت شده است، مشروط بر اینکه در شمار درآمدهای مشمول مالیات سالهای قبل منظور شده باشد.

اقلام بستانکاری که قابل اضافه شدن به درآمد مشمول مالیات است عبارت است از:

الف- هزینه‌های ثبت‌شده سالهای قبل که در سال جاری برگشت شده است، مشروط بر این‌که در سال مربوط به‌عنوان هزینه قابل‌قبول پذیرفته شده باشد،

ب- درآمدهای تحقق‌یافته سالهای قبل که در سال جاری در حسابها ثبت می‌شود.

زیان فعالیت‌های معاف

موضوع درخور ذکر دیگر مربوط است به هزینه‌ها و زیان فعالیت‌های معاف مؤسسه. باید توجه داشت که هزینه‌ها و زیان فعالیت‌های معاف مؤسسه قابل کسر از درآمد مشمول مالیات فعالیت‌های غیرمعاف مؤسسه نخواهد بود.

زیان سالهای قبل

در اجرای مفاد ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم صرفاً زیانهای سالهای قبل مؤدی که توسط سازمان امور مالیاتی به‌عنوان زیان قابل‌قبول پذیرفته‌شده باشد قابل کسر از درآمد مشمول مالیات است.

سایر موارد

چنانچه حسابرس در رسیدگی‌های خود متوجه وجود درآمدهای تحقق‌یافته‌ای شود که در حسابها به ثبت نرسیده باشد این درآمدها به درآمد مشمول مالیات مؤدی اضافه خواهد شد، لیکن هزینه‌های تحقق‌یافته‌ای که در حسابها به ثبت نرسیده باشد ولو این‌که در گزارش حسابرسی صورتهای مالی شرط شده باشد از درآمد مشمول مالیات قابل کسر نخواهد بود. زیرا که حسابرس معمولاً در حین حسابرسی نسبت به صورتهای مالی، ضرورت ثبت چنین هزینه‌هایی را به مؤدی متذکر گردیده لیکن مؤدی به‌هر دلیل از ثبت آنها خودداری کرده و یا این‌که اساساً در پذیرش آن به‌عنوان هزینه سال مورد رسیدگی با حسابرس خود موافق نیست.

هرگاه مؤدی از ارائه مدارک مربوط به قسمتی از فعالیت خود خودداری نماید چنانچه این مدارک مربوط به هزینه باشد این هزینه‌ها در احتساب درآمد مشمول مالیات منظور نخواهد شد و اگر این مدارک مربوط به درآمد باشد درآمد فعالیت مذکور باید از طریق تشخیص علی‌الراس تعیین شود.

و نکته آخر که باید اشاره شود این‌که اگر حسابرس نسبت به صورتهای مالی در حسابرسی سالانه اظهارنظر مردود و یا عدم اظهارنظر ارائه کرده باشد این بدان مفهوم نیست که لزوماً امکان تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدی میسر نخواهد بود. مثلاً در مواردی ممکن است به‌لحاظ اثرات اساسی ناشی از بند شرط حسابرس در مورد تداوم فعالیت، حسابرس حسب مورد ناگزیر از ارائه اظهارنظر مردود و یا عدم اظهارنظر باشد در حالی‌که براساس مبانی قانونی مربوط به رسیدگی مالیاتی، شرایط مذکور محدودیتی برای تعیین درآمد مشمول مالیات فراهم نخواهد کرد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

