

# جایگاه حسابرسی مالیاتی در نظام مالیاتی

جواد بستانیان

مقدمه

این مقاله قصد دارد جایگاه حسابرسی مالیاتی را در نظام مالیاتی کشور تشریح کند و دلیل بیاورد که اگر اختلاف نظرها و چالش هایی دربارۀ حسابرسی مالیاتی وجود دارد، به لحاظ انجام این کار توسط حسابرسان نیست، بلکه مسائل دیگری موجب آنها است.

حسابرسی مالیاتی فقط بخش کوچکی از مجموعه نظام مالیاتی است. از آنجا که کار حسابرسی مالیاتی معمولاً در مورد واحدهایی انجام می شود که شفافیت مالی دارند، لذا این اختلاف نظرها و چالش ها اصیل نیست. موضوع اصلی، اشکالات مترتب بر تشخیص مالیات در مورد سایر واحدهاست، اشکالاتی که در زیر گرد و غبار برخاسته از غوغای حسابرسی مالیاتی پنهان مانده اند.

## عدالت مالیاتی

یکی از خواسته های اصلی مردم از حکومت رعایت عدالت و انصاف است. چون سرچشمه اصلی تأمین منابع مالی دولت مالیات است مردم باید احساس کنند که در مالیات ستانی عدالت رعایت می شود. رعایت عدالت و انصاف در مالیات ستانی را می توان در چهار بخش خلاصه کرد:

۱- گرفتن مالیات بیش تر از صاحبان درآمد بیش تر. یعنی اصل توانایی پرداخت باید مورد توجه قرار گیرد.

۲- رفتارهای مشخص، یکسان و منصفانه. هر قدر ضوابط و مقررات شفاف تر باشد و نیز مشخص باشد که در هر زمینه ای چه چیز باید انجام شود و چه چیز نباید و عبارات استفاده شده روشن، ساده و تفسیرناپذیر باشد، پایه های برقراری عدالت استوارتر می شود. زیرا ابهام و پیچیدگی همواره منشاء فساد است.

۳- رابطه مالیات دهنده و حکومت منتخب. اشخاص مشمول مالیات باید احساس کنند که مالیات پرداختی برای توسعه و نیازهای اقتصادی کشور مصرف می شود و از این رو اهداف اقتصادی مالیات ستانی تأمین می شود. ضمن آن که رابطه بین مالیات پرداز و دولت باید یک رابطه منطقی و دو طرفه باشد. این رابطه نباید به رابطه حاکم و محکوم تبدیل شود.

۴- جلوگیری از فرار مالیاتی. اگر عده ای مالیات پردازند، آثار منفی آن به کشور تحمیل می شود. زیرا

نتیجه، یا افزایش نرخ توسط دولت است یا اگر دولت نتواند نرخ مالیات را افزایش دهد، موجب کسری بودجه یا تأمین بودجه از دیگر منابع می شود، که در هر حال به بی عدالتی مالیاتی می انجامد.

## پیچیدگی، ابهام و تفسیر پذیری مقررات موجب بی عدالتی

هر قدر قانون مبهم و تفسیرپذیر باشد موجبات بی عدالتی مالیاتی فراهم می شود. بنابراین نگارنده برای حل و فصل تفسیرپذیری و ابهام از روح قانون پیشنهادهایی را در ادامه مطرح خواهد کرد.

## الف) قانون باید بدون اشکال، با متن مناسب و روشن، جامع و مانع تنظیم شده باشد

اگر ساز و کاری فراهم شود که انتقادات از قانون در مرکزی جمع آوری شود و پاسخ های علمی و مناسب برای آنها وجود داشته باشد یا زمینه های اصلاح قانون با توجه به آنها فراهم شود، به تدریج قانونی صحیح و بدون غلط و بی نیاز از تفسیر نوشته می شود. مشارکت افراد حرفه ای در تدوین قانون می تواند موجب برخورد آراء و افکار و پختگی متون قانونی شود. در این زمینه برخی از اشکالات قانون فعلی که آن را تفسیرپذیر می سازد به شرح زیر برشمرده می شود:

۱- ترتیب و تنظیم. شکل تنظیم قانون مالیات های مستقیم و ترتیب و فصل بندی آن اشکالات متعدد دارد که موجب می شود مراجعه کننده به قانون به



راحتی و با یک ترتیب منظم به تکالیف و حقوق خود دست نیابد و فقط افراد حرفه ای بتوانند اطلاعات مورد نیاز خود را به دست آورند.

۲ - تعیین هزینه های قابل قبول به جای هزینه های غیر قابل قبول. هر چقدر تهیه کنندگان یا تصویب کنندگان قانون دقت داشته باشند و هر چه هزینه های قابل قبول را برشمارند، باز هم تعداد بسیار زیادی هزینه وجود دارد که مربوط به فعالیت مالیات پرداز است ولی جزء فهرست هزینه های قابل قبول منظور نشده است. مثال: ذخیره کاهش ارزش موجودی های کالا، تفاوت بین ارزش موجودی های شمارش شده با مانده موجودی ها طبق حساب ها (کسری انبار)، افزایش بهای کالاهای امانی دریافتی از دیگران که توسط موسسه مصرف شده است. این در حالی است که به راحتی می شود هزینه های غیر قابل قبول را با تعریفی جامع و مانع مشخص کرد. مثلاً: هزینه هایی که با فعالیت واحد ارتباط ندارند، هزینه هایی که مستندات لازم را ندارند، هزینه های مربوط به درآمدهای معاف از مالیات یا درآمدهای مشمول مالیات مقطوع، هزینه های مازاد بر حد نصاب های تعیین شده، و مالیات بر درآمد.

۳ - عبارات مبهم. به عنوان مثال قسمت د بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم که به مصادیق هزینه های قابل قبول می پردازد چنین است: "حقوق بازنشستگی، وظیفه، پایان خدمت طبق مقررات استخدامی موسسه و خسارت اخراج و باز خرید طبق قوانین موضوعه مازاد بر مانده حساب ذخیره مربوط." در اینجا صراحتاً به انواع حقوق و مزایای بازنشستگی اشاره شده است ولی به دلیل این که از اصطلاحات دیگری در قوانین دیگر استفاده شده است ابهام ایجاد می کند. مثلاً طبق ماده ۲۴ قانون کار، در صورت خاتمه قرارداد کارفرما باید "مزایای پایان کار" و طبق ماده ۲۷ همان قانون در صورت اخراج کارگر باید "حق سنوات" بپردازد. طبق ماده ۳۱ همان قانون نیز در صورت از کار افتادگی و بازنشستگی معادل ۳۰ روز و

طبق ماده ۳۲ در صورت از کار افتادگی ناشی از کار معادل دو ماه آخرین حقوق به کارگر (بدون ذکر نام برای این گونه پرداخت ها) تعلق می گیرد.

می بینیم که اصطلاحات متعددی که در قسمت د بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم ذکر شده، با هیچ یک از اصطلاحاتی که در قانون کار آمده است مطابقت ندارد. از طرف دیگر طبق استانداردهای حسابداری پرداخت های فوق تحت عنوان مزایای پایان خدمت کارکنان پیش بینی شده است.

به هر حال مشخص نیست در قانون مالیات های مستقیم تفاوت پایان خدمت با خسارت اخراج و باز خرید چیست. ضمن آن که با توجه به برداشت های مختلف و رویه های متفاوت که به وسیله مقامات مسئول مالیاتی در نظر گرفته می شود مشخص نیست منظور از درج قید "مقررات استخدامی موسسه" یا "قوانین موضوعه" در این بند چیست.

علت درج عبارت "مازاد بر مانده حساب ذخیره مربوط چیست؟ اگر در زمان پرداخت همه پرداخت ها هم به حساب هزینه منظور شود، چون ذخیره منظور شده در پایان سال که طبق قسمت د بند ۲ ماده ۱۴۸ قابل قبول است، مساوی با ذخیره مورد نیاز بر اساس یک ماه حقوق و دستمزد به ازای هر سال سابقه کار پس از کسر مانده ذخیره موجود است، بنابراین بود یا نبود آن عبارت تفاوتی ایجاد نمی کند.

۴ - موارد عبث. به عنوان مثال ماده ۱۸۹ می گوید: "اشخاص حقوقی و همچنین اشخاص حقیقی موضوع بندهای الف و ب ماده ۹۵ این قانون چنانچه طی سه سال متوالی ترازنامه و حساب سود و زیان و دفاتر و مدارک آنان مورد قبول قرار گرفته باشد و مالیات هر سال را در سال تسلیم اظهارنامه بدون مراجعه به هیأت های حق اختلاف مالیاتی پرداخت کرده باشند، معادل پنج درصد اصل مالیات سه سال مذکور علاوه بر استفاده از مزایای مقرر در ماده ۱۹۰ این قانون به عنوان جایزه خوش حسابی از محل وصولی های جاری پرداخت یا در حساب سنوات بعد آنان منظور

اصطلاحات متعددی که در قسمت "د" بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم ذکر شده، با هیچ یک از اصطلاحاتی که در قانون کار آمده است مطابقت ندارد

قانون مالیات های مستقیم قبول ذخیره مطالباتی را که وصول آن مشکوک است مشروط می داند به این که:

۱) مرتبط با فعالیت های موسسه باشد،

۲) لاوصول ماندن آن غالب باشد، و

۳) در حساب مخصوص در دفاتر موسسه ثبت شده باشد

خواهد شد. جایزه مزبور از پرداخت مالیات معاف خواهد بود" (تأکید از نگارنده است).

اگر منظور این ماده این است که اشخاص را تشویق کند به هیات های حل اختلاف مراجعه نکنند و در همان مرحله صدور برگ تشخیص یا توافق با رئیس امور مالیاتی (ممیز کل) موضوع خاتمه یابد، در این صورت شرط پرداخت مالیات هر سال در سال تسلیم اظهارنامه برای چیست. اگر مامور تشخیص مالیات به طور معمول در سال بعد از سال تسلیم اظهارنامه مراجعه کند، موضوعیت این ماده منتفی می شود. اگر منظور این باشد که چنانچه مأمور تشخیص مالیات هزینه های غیر قابل قبولی را شناسایی کرده باشد این جایزه تعلق نمی گیرد، پس عبارت بدون مراجعه به هیات های حل اختلاف مالیاتی برای چیست؟ و اگر منظور همان است که امروز عمل می شود اصولاً چرا چنین ماده ای درج شده است؟ آیا غیر قابل قبول دانستن حتی هزینه های جزئی موسساتی که همه هزینه هایشان واقعی و معقول و در چارچوب هزینه های قابل قبول است، به این دلیل است؟

ب) آیین نامه هایی که طبق قانون تهیه و تصویب می شود نباید با روح قانون در تضاد باشد

در بسیاری از موارد اجرای مواد قانونی موکول به تصویب آیین نامه شده است. در برخی از این موارد به دلیل نگرش متفاوت به کارکرد مالیات، آیین نامه ها با روح قانون متفاوت و بعضاً متضاد هستند. موارد زیر نمونه هایی از این آیین نامه ها است:

۱- بند ۱۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم (هزینه های قابل قبول) می گوید: "ذخیره مطالباتی که وصول آن مشکوک باشد مشروط بر این که: اولاً- مربوط به فعالیت موسسه باشد، ثانیاً- احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن موجود باشد، و ثالثاً- در دفاتر موسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا

زمانی که طلب وصول گردد یا لاوصول بودن آن محقق شود".

اما از شرایطی که در آیین نامه به این متن اضافه شده و تمام بند را بی اثر و بی محتوا کرده، بند ۳ آن است که می گوید "اسناد و مدارک مربوط به احتمال لاوصول ماندن طلب موسسه که برای آن ذخیره منظور شده است از کفایت لازم برخوردار باشد" (تأکید از نگارنده است).

۲- بند ۹ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم که می توانست بخش عمده ای از هزینه های واقعی و مرتبط و قابل قبول موسسه را که در بندهای دیگر فهرست نشده بپوشاند می گوید: "هزینه های مربوط به جبران خسارت وارده مربوط به فعالیت و دارایی موسسه مشروط بر این که: اولاً- وجود خسارت محقق باشد، ثانیاً- موضوع و میزان آن مشخص باشد، و ثالثاً- طبق مقررات قانون یا قراردادهای موجود جبران آن به عهده دیگری نبوده یا در هر صورت از طریق دیگر جبران نشده باشد".

اما آیین نامه این بند احراز شروط فوق را منوط به: "الف) اعلام کتبی موضوع خسارت توسط مؤدی حداکثر ظرف مدت سه ماه از تاریخ ایجاد خسارت به فعالیت و دارایی موسسه، همراه با اسناد و مدارکی که در اختیار دارد به اداره امور مالیاتی ذیربط، و ب) احراز خسارت وارده از سوی اداره امور مالیاتی ذی ربط پس از بررسی اسناد و مدارک ارائه شده توسط مؤدی و اطلاعات مکتسبه" کرده است. در نتیجه کاربرد این بند محدود به موارد خاصی شده است.

ج) تنظیم و صدور بخشنامه های پی در پی موجبی برای رفتار مالیاتی خارج از چارچوب قانون می شود

موارد متعددی وجود دارد که دیدگاه اشخاص مسئول در سازمان امور مالیاتی به شکل بخشنامه لازم الاجرا تنظیم و صادر می شود که بعضاً برخلاف متن یا روح قانون هستند: بخش نامه شماره



۱۰۲۷- ۲۵۵۹/۲۳۰ مورخ ۱۳۸۳/۶/۱۶ سازمان امور مالیاتی که صراحتاً برخلاف ماده ۲۷۲ قانون صادر شده و بخشنامه شماره ۷۷۲۸ مورخ ۱۳۸۴/۴/۲۸ در مورد معافیت ناشی از افزایش سرمایه نمونه های بارزی از این موارد هستند.

به عنوان نمونه دیگر، بخشنامه شماره ۱۳۷۷/۱۲/۹ مزایای پایان خدمت کارکنان با مدت معین را که در پایان قرارداد طبق قانون به آنان پرداخت می شود، در صورت تمدید قرارداد مشمول مالیات حقوق تلقی کرده است. در حالی که طبق قانون کار پرداخت فوق مزایای پایان کار است و طبق بند ۵ ماده ۹۱ ق.م.م. جزء معافیت های مالیات حقوق فهرست شده است. علاوه بر آن برخی رفتارهای مسئولان تشخیص مالیات به گونه ای نهادینه شده است که در توافق با قانون یا روح قانون نیست، ولی در تشخیص مالیات ملاک قرار می گیرد. مثلاً طبق قسمت ب بند ۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم "مزایای غیر مستمر اعم از نقدی و غیرنقدی از قبیل خواروبار، بهره وری، پاداش، اضافه کار، هزینه سفر و فوق العاده مسافرت (تأکید از نگارنده) جزو هزینه های قابل قبول شناخته شده است. ولی تجربه نشان داده است که مسئولان تشخیص مالیات، پاداش اعضای غیر موظف هیات مدیره را عموماً و پاداش اعضای موظف را بعضاً غیر قابل قبول تشخیص می دهند و در مورد علت پذیرش آن توسط حسابرسان نیز سوال می کنند.

**د) باید از ایجاد تکالیف سخت و غیر معقول برای پرداخت کنندگان مالیات جلوگیری شود و فرایند مالیات باید حتی المقدور ساده شود**

ایجاد تکالیف سخت و زیاد برای واحدهای مشمول مالیات موجب جدایی ذهنی آنها از نظام مالیاتی می شود. برخی از تکالیف زیادی که در حال حاضر پیش بینی شده عبارت اند از:

- ۱) تسلیم خلاصه عملیات سه ماهه حساب ها ظرف ۱۰ روز پس از پایان هر دوره سه ماهه،
- ۲) تهیه و تسلیم صورت خرید و فروش های انجام شده ظرف ۳۰ روز پس از پایان هر دوره سه ماهه،
- ۳) تهیه و تسلیم کپی قراردادهای خدمات و صورت نام و نشانی طرف های ارائه خدمات بدون قرارداد ظرف ۳۰ روز پس از تاریخ پرداخت،
- ۴) کسر و پرداخت مالیات تکلیفی برای هر پرداختی که بابت خرید خدمات انجام می شود، و
- ۵) کسر و پرداخت مالیات حقوق ظرف ۳۰ روز پس از پرداخت یا تخصیص حقوق.

متأسفانه به دلیل آن که راه های کنترل را نمی شناسیم یا خود را با آنها آشنا نمی کنیم حجم عظیمی از تکالیف را به واحدهای اقتصادی تحمیل می کنیم که ماهانه موجب چندین هزار مراجعه به اداره های مالیاتی می شود.

همان طور که قبلاً ذکر شد عدم تسلیم خلاصه عملیات سه ماهه از حساب ها ظرف مدت ۱۰ روز پس از پایان دوره برای شرکت هایی که از سامانه رایانه ای استفاده می کنند، موجب رد دفاتر و تشخیص علی الراس مالیات می شود.

علت این تکلیف و این جریمه حاد برای این دسته از واحدها مشخص نیست، زیرا در مقابل، واحدهایی که سندهای حسابداری خود را یک به یک در دفتر قانونی ثبت می کنند، چنین تکلیفی ندارند. آیا این تکلیف برای تشویق واحدها به ثبت دستی همه اسناد در دفاتر روزنامه و کل است؟ بر طبق اصل عقلانیت اقتصادی نتیجه این برخورد آن خواهد شد که واحدهایی که از سامانه رایانه ای استفاده می کنند، عطای آن را به لقایش ببخشند و با استخدام یک دفتر نویس نیمه وقت، دفاتر قانونی را سند به سند ثبت کنند.

بر طبق ماده ۱۰۴ قانون مالیات های مستقیم، "وزارتخانه ها، موسسات دولتی، شهرداری ها، موسسات وابسته به دولت و شهرداری ها، کلیه

**ایجاد تکالیف سخت و زیاد برای واحدهای مشمول مالیات موجب جدایی ذهنی آنها از نظام مالیاتی می شود**

## واحد‌های اقتصادی که وضعیت مالی آنها شفاف نیست بامکان فرار از پرداخت مالیات‌ها در فضای غیرعادلانه با واحد‌های اقتصادی درستکار رقابت می‌کنند

اشخاص حقوقی و ... در هر مورد که بابت حق الزحمه پزشکی، هزینه‌های بیمارستانی و آزمایشگاهی و ... و هرگونه حق الزحمه یا کارمزد ارائه خدمات ...، امور مربوط به نظافت اماکن و ابنیه ... پرداخت می‌کنند پنج درصد آن را به عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی کسر و ظرف ۳۰ روز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز و رسید را به مؤدی تسلیم نمایند ...

سوالاتی که درباره این ماده مطرح می‌شود عبارت‌اند از:

۱) اگر قانون حق الزحمه‌ها را اسم برده است، چرا در میان این ماده عبارت کلی "هرگونه حق الزحمه یا کارمزد ارائه خدمات" درج شده و سپس تعدادی دیگر از مصادیق حق الزحمه فهرست شده‌اند؟

۲) چرا در جایی که فروشندگان کالا و دلالتان همه گونه آزادی عمل دارند، این همه دقت در مورد مالیات کسانی شده است که حقوق بگیرند؟ چرا یک بار پرداخت کننده و یک بار مؤدی (انجام دهنده کار) باید در این مورد پاسخ بدهند؟

۳) چرا این همه جریان اداری برای چنین پرداختی باید طی شود (مراجعه به واحد مالیاتی، گرفتن برگ درخواست صدور قبض پرداخت مالیات، صدور قبض پرداخت مالیات در نظام رایانه‌ای؛ که برای آن جایی برای مشخصات کسرکنندگان مالیات‌های تکلیفی در نظر گرفته نشده، مراجعه به بانک و پرداخت مالیات، مراجعه مجدد به صادرکننده قبض پرداخت مالیات برای ثبت قبض پرداخت شده، ارسال برگ پرداخت مالیات برای مودی)؟ و

۴) چرا واحد‌های مالیاتی که می‌دانند قبض باید برای هر مؤدی جداگانه صادر شود، فشار وارد می‌آورند تا کسرکنندگان مالیات تکلیفی یک قبض جمعی برای مالیات‌های کسر شده بگیرند تا بعد آنها مجبور شوند کپی قبض پرداخت را به مؤدی تسلیم کنند تا وی مجدداً فرایند مراجعه، تنظیم درخواست استعلام توسط واحد مالیاتی خود، مراجعه به واحد مالیاتی

کسرکننده مالیات و ارائه پاسخ به واحد مالیاتی خود را طی کند؟

**فرار از پرداخت مالیات موجب بی‌عدالتی نسبت به پرداخت کنندگان**

اگر دولت نتواند همه اشخاص مشمول مالیات را شناسایی کند و از آنان مالیات بگیرد، مجبور می‌شود نرخ مالیات را افزایش دهد و فشار را به کسانی وارد کند که مالیات می‌پردازند. در نتیجه دولت باید با گسترش پایه‌های مالیاتی و جلوگیری از فرار صاحبان درآمد زیاد از پرداخت مالیات، نرخ‌ها را حتی المقدور کاهش دهد و از این نظر شرایط رعایت عدالت را فراهم کند.

**فرار از پرداخت مالیات در کجا صورت می‌گیرد؟**

به نظر نگارنده شفافیت مالی فعالیت‌های اقتصادی به ترتیبی است که از پی می‌آید: ۱- شرکت‌های دولتی؛ ۲- شرکت‌های بخش عمومی؛ ۳- شرکت‌های سهامی عام؛ ۴- شرکت‌های سهامی خاص و با مسئولیت محدود متعلق به اشخاص یا خانواده‌های محدود؛ ۵- کارخانه‌های فاقد شخصیت حقوقی؛ ۶- مؤسسات و دفاتر بازرگانی و خدماتی فاقد شخصیت حقوقی؛ ۷- فروشگاه‌های کالا و خدمات؛ و ۸- فعالان اقتصادی بدون مکان ثابت.

واحد‌های اقتصادی که وضعیت مالی آنها شفاف نیست امکان فرار از پرداخت مالیات بر درآمد، مالیات حقوق، مالیات غیرمستقیم و عوارض را دارند و در نتیجه در فضای غیرعادلانه با واحد‌های اقتصادی درستکار رقابت می‌کنند.

آیا تلاش مجموعه مسئولان مالیاتی در این جهت قرار دارد که به ترتیب اولویت راه‌های فرار از پرداخت مالیات مسدود شود؟ یا برعکس عمل می‌شود و همه تلاش‌ها، توجه‌ها، دقت‌ها و سخت‌گیری‌ها متوجه آنانی است که به طور ذاتی وضعیت مالی شفاف‌تری دارند؟



**حسابرسی صورت های مالی موجب شفافیت اطلاعات مالی و جلوگیری از فرار مالیاتی می شود**

علاوه بر انگیزه های شخصی، یکی از دلایل اصلی شفافیت شرکت های دولتی، متعلق به بخش عمومی و سهامی عام، این است که آنها عمدتاً طبق مقررات مشمول حسابرسی اجباری هستند و بقیه چنین اجباری ندارند و نیازی نیز به آن احساس نمی کنند.

اصولاً گزارش های مالی و از جمله صورت های مالی در همه جای جهان و به خصوص در شرایط محیطی کشور ما قابل اعتماد نیست مگر آن که توسط یک مرجع مستقل، با صلاحیت و درستکار حسابرسی شده باشد.

حسابرسی با استفاده از روش های مختلفی، که در سال های طولانی ایجاد شده و در طول زمان توسعه می یابند، می تواند با ضریب اطمینان بالایی تایید کند که صورت های مالی که از هزاران فقره عملیات مختلف خرید، فروش، تولید، دریافت، پرداخت و نظایر آن تشکیل شده قابل اتکاست. بنابراین به صورت های مالی حسابرسی نشده نمی توان از هیچ جنبه ای اتکا کرد و از جمله نمی توان آنها را مبنای تشخیص مالیات قرار داد.

با توجه به این که در حال حاضر مرجع تشخیص حسابداران رسمی، وزارت امور اقتصادی و دارایی است، وزارت مزبور نهایت تلاش خود را می کند تا اشخاص باصلاحیت را به عنوان حسابدار رسمی بپذیرد و قواعد بی طرفی و درستکاری را نیز خود تصویب کرده و جهت اجرا و نظارت به جامعه حسابداران رسمی ایران ابلاغ کرده است.

بر اساس قانون استفاده از خدمات تخصصی حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی (از این پس **قانون حسابدار رسمی**) به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی و همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد

بودن صورت های مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی حق و ذی نفع، به دولت اجازه داده می شود حسب مورد و نیاز، ترتیبات لازم را برای استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی در موارد زیر به عمل آورد:

الف - حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار

ب - حسابرسی و بازرسی قانونی سایر شرکت های سهامی

ج - حسابرسی شرکت های غیر سهامی و مؤسسات انتقاعی و غیرانتقاعی

د - حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت ها و مؤسسات موضوع بندهای الف و ب ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۶

ه - حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی هم چنین در تبصره ۴ **قانون حسابدار رسمی** آمده است: "حدود و ضوابط مربوط به چگونگی استفاده از خدمات و گزارش های حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی مزبور، مطابق آیین نامه ای می باشد که به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیات وزیران می رسد".

بر طبق ماده ۳ آیین نامه اجرایی تبصره ۴ **قانون حسابدار رسمی** که در سال ۱۳۷۹ به تصویب هیات وزیران رسیده است "صورت های مالی اشخاص موضوع ماده ۲ (به شرح زیر) که حسب مورد فاقد "گزارش حسابرس و بازرس قانونی" یا "گزارش حسابرس" موضوع این آیین نامه باشد در هیچ یک از وزارتخانه ها، موسسات دولتی، شرکت های دولتی، بانک ها و بیمه ها، مؤسسات اعتباری غیر بانکی، سازمان بورس اوراق بهادار و مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی معتبر نمی باشد و به نفع اشخاص مزبور قابل استناد نخواهد بود" و اما اشخاص موضوع ماده ۲ آیین نامه اجرایی **قانون حسابدار رسمی** عبارت اند از:

**حسابرسی با استفاده از روش های مختلف می تواند با ضریب اطمینان بالایی تایید کند که صورت های مالی که از هزاران فقره عملیات مختلف تشکیل شده قابل اتکاست**

عجیب این است که براساس قانون مالیات های مستقیم اشکالات جزئی ناشی از خطای انسانی و از آن هم حیرت آورتر عدم تسلیم خلاصه عملیات سه ماهه مؤدیانی که از سیستم الکترونیکی استفاده می کنند در مدت مقرر موجب رد و عدم قبول صورت های مالی مؤدی مالیاتی شود اما عدم ارائه گزارش حسابرسی عملاً و رسماً هیچ خدشه ای به پذیرش صورت های مالی مؤدی وارد نخواهد کرد

الف - شرکت های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار و شرکت های تابعه و وابسته به آنها  
ب - شرکت های سهامی عام و شرکت های تابعه و وابسته به آنها

ج - شرکت های موضوع بندهای الف و ب ماده ۷ قانون اساسنامه سازمان حسابرسی با رعایت ترتیبات مقرر در تبصره یک ماده ۱۳۲ قانون محاسبات عمومی

ه - شعب و دفاتر نمایندگی شرکت های خارجی که در اجرای قانون اجازه ثبت شعبه و نمایندگی شرکت های خارجی - مصوب ۱۳۷۶ - در ایران ثبت شده اند

و - مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و شرکت ها، سازمان ها و مؤسسات تابعه و وابسته به آنها

ز - سایر اشخاص حقوقی و حقیقی زیر که با در نظر گرفتن عواملی از قبیل درجه اهمیت، حساسیت و حجم فعالیت آنها... مشخصات یا فهرست آنها توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تا پایان دی ماه هر سال اعلام می گردد..."

این ماده از آیین نامه منطبق با قانون و روح آن در جهت ایجاد شفافیت مالی در واحدهایی است که به اختیار علاقه ای به شفافیت و حسابرسی شدن صورت های مالی خود ندارند.

بر این اساس در سال ۱۳۸۱ مشمولان بند "ز" ماده ۲ آیین نامه اجرایی قانون حسابدار رسمی توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام شدند که بخشی از آنها جزو همان واحدهایی بودند که به اختیار یا اجبار شفافیت مالی داشتند و بخشی از آنها فعالان بخش های غیرشفاف اقتصاد بودند.

واحدهای اخیر شروع به تلاش جدی کردند که اطلاعات مالی خود را که در دو دفتر جداگانه، یکی صرفاً برای ارائه به سازمان امور مالیاتی و دیگری برای اطلاع شخصی خودشان ثبت می شد، در سال بعد به یک دفتر واحد منتقل کنند که مشمول حسابرسی خواهد شد. برخی از آنان دنبال راه حل هایی برای

انتقال اطلاعات از دفتر غیررسمی در سال قبل به دفاتر قانونی در سال جدید و همچنین رفع مشکلات دیگر از قبیل معاملات غیرقانونی و قاچاق و نحوه حل و فصل این موضوعات در آینده بودند. اما ناگهان با بی تفاوتی سازمان امور مالیاتی، اکثر بانک های کشور و سایر دستگاه های دولتی مواجه شدند و دریافتند که آن آیین نامه چندان جدی هم نبوده است و وزارت امور اقتصادی و دارایی به اطلاعیه ای که خود منتشر کرده هم وقعی نمی گذارد. تا اینکه با کمال تعجب رأی هیات عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۳۹۴-۲۰۱ مورخ ۱۳۸۴/۱/۲۳ دایر بر عدم ارائه صورت های مالی حسابرسی شده در مورد واحدهایی که طبق آیین نامه تبصره ۴ ملزم به حسابرسی صورت های مالی هستند، موجب تشخیص درآمد مشمول مالیات به طریق علی الراس نمی شود.

عجیب این است که براساس آیین نامه موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم اشکالات جزئی که می تواند ناشی از خطای انسانی باشد از جمله بستانکار شدن مانده حساب بانک در دفاتر و از همه حیرت آورتر عدم تسلیم خلاصه عملیات سه ماهه مؤدیانی که از سیستم های الکترونیکی استفاده می کنند ظرف ده روز پس از پایان سه ماه به اداره امور مالیاتی مربوط، موجب رد دفاتر و در نتیجه عدم قبول صورت های مالی مؤدی مالیاتی می شود. اما عدم ارائه گزارش حسابرسی که طبق مقررات پیش گفته باید موجب عدم قبول صورت های مالی شود و چنانچه با سعی بسیار شبیهه ای هم بر آن وارد باشد می توان در همین آیین نامه تبصره ۲ ماده ۹۵ که آیین نامه مربوط به روش های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت های مالی نهایی است، گنجانده، عملاً و رسماً هیچ خدشه ای به پذیرش صورت های مالی ارائه شده مؤدی وارد نخواهد کرد.

این اساس انحرافی است که در موضوع اجباری کردن حسابرسی و لزوم شفاف سازی فعالیت های



اقتصادی ایجاد شد و حسابرسی مالیاتی فقط یک شاخه فرعی نسبت به این موضوع است.

### حسابرسی مالیاتی

حسابرسی مالیاتی در ایران به عنوان بخشی از نظام مالیاتی شمرده شده است. هم در قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی و هم در ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم از حسابرسی مالیاتی به عنوان یکی از ابزارهای تشخیص مالیات نام برده شده است.

در مورد حسابرسی مالیاتی تردیدی که ایجاد می کنند این است که تشخیص مالیات یک وظیفه حاکمیتی است و نباید توسط بخش خصوصی انجام شود. اگر بئینش و همچنین نظام انجام کار درست باشد، آیا بین فردی که در سازمان مالیاتی استخدام شده است با فردی که در یک مؤسسه حسابرسی کار می کند فرق ماهوی وجود دارد؟ آیا این افراد ممکن نیست در طول زمان جا به جا شوند؟ باید بپذیریم که هر دو ممکن است درستکار باشند، ممکن است فاسد باشند، ممکن است اشتباه کنند، و ممکن است قضاوت های متفاوتی داشته باشند.

بنابراین باید نظام کار به گونه ای تدوین شود که همه ملزم به درستکاری شوند. باید قانون و مقررات به گونه ای نوشته شود که "جامع و مانع" باشد. اگر تعابیر قابل تفسیر باشد، احتمال اشتباه یا سوء استفاده به وجود می آید، فارغ از اینکه چه کسی این کار را انجام دهد. نکاتی که باید در مقایسه بین مواردی که مالیات براساس حسابرسی مالیاتی انجام می شود و مواردی که بدون حسابرسی مالیاتی انجام می شود، در نظر گرفت عبارتند از:

الف - حسابرسان برای حسابرسی مالیاتی مدت زمان زیادی صرف می کنند که بسته به حجم فعالیت های واحد مورد رسیدگی گاه به بیش از یک

ماه و با یک گروه چند نفری نیز می رسد. طبیعی است که رسیدگی با چنین دقتی آنهم برای حسابرسی که قبلاً تمام عملیات واحد را در جریان حسابرسی صورت های مالی بررسی کرده است، با رسیدگی چند ساعته یک مامور تشخیص متفاوت است.

ب - چون حسابرسی مالیاتی حتی برای واحدهایی که صورت های مالی آنها حسابرسی می شود، اختیاری است، براساس اصل عقلانیت اقتصادی واحدهایی در خواست حسابرسی مالیاتی می کنند که تصور می کنند که در جریان تشخیص به واقعیت های اقتصادی حاکم بر فعالیت آنها یا استانداردهای حسابداری لازم الاجرا برای آنها که موجب ایجاد یک هزینه واقعی برای آنها می شود، توجه نمی شود یا مقررات قانونی در تشخیص هزینه های قابل قبول بعضاً مورد توجه قرار نمی گیرد.

ج - سازمان امور مالیاتی برای مقایسه نتیجه عملکرد حسابرسان با نتیجه تشخیص انفرادی ماموران تشخیص خود، باید تعدادی از واحدهایی را که مشمول حسابرسی و در نتیجه حسابرسی مالیاتی نشده اند، به صورت نمونه انتخاب کند و حسابرسی صورت های مالی و سپس حسابرسی مالیاتی آنها را به یک مؤسسه حسابرسی حسابداران رسمی ارجاع کند. با مقایسه مالیاتی که در نتیجه چنین رسیدگی ای محاسبه و تعیین می شود با آنچه با روش های معمول تشخیص مالیات در سازمان امور مالیاتی به دست می آمده، می توان نتیجه عملکرد حسابرسی مالیاتی را ارزیابی کرد.

۱) قانون مالیات های مستقیم، سازمان امور مالیاتی

کشور، ۱۳۸۰.

۲) ماهنامه حسابدار، بخشنامه ها و آیین نامه ها، شماره

۱۵۳، خرداد ۱۳۸۲.

۳) مجموعه قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی

ایران، جامعه حسابداران رسمی ایران، چاپ چهارم، پاییز

۱۳۸۳.

تردیدی که در انجام حسابرسی مالیاتی ایجاد می شود به دلیل آن است که تشخیص مالیات یک وظیفه حاکمیتی تلقی می شود که نباید توسط بخش خصوصی انجام شود