



بررسی نقش حسابرسان در مالیات ستانی با تحلیلی بر کارکرد ماده ۲۷۲ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ و ۱۳۹۴

آن شرکت‌های سهامی موظف می‌شدند افرادی را به عنوان مفتش (بازرس) برای رسیدگی به حساب‌ها و اسناد و مدارک انتخاب کنند و گزارشی را دربارهٔ اوضاع

۱ - حسابرسی در ایران
اولین باری که در قوانین رسمی ایران به حسابرسی اشاره شده است، قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ بود که بر مبنای

نویسنده:



فرهاد حکیمی



عمومی شرکت به مجمع عمومی صاحبان سهام ارائه دهند، با وجود این بازرسی حسابرسی در معنای امروزی متفاوت بود. در قانون مالیات بر درآمد سال ۱۳۲۸ برای اولین بار از خدمات حسابرسی حرفه‌ای برای حسابرسی مالیاتی استفاده شد که وزارت دارایی را مکلف به پذیرش نتایج کار انجمن محاسبین قسم‌خورده می‌کرد. اساسنامه انجمن محاسبین قسم‌خورده در سال ۱۳۴۲ تصویب شد. با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ مقرر شد که کانون حسابداران رسمی تشکیل شود و با این کار عملاً تکیه‌گاه قانونی انجمن محاسبین قسم‌خورده فروریخت. از سال ۱۳۵۱ اساسنامه کانون حسابداران رسمی

به تصویب رسید و این کانون کار خود را آغاز کرد.

۲- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵

در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۴۵ در فصل هفتم و مابین مواد ۲۷۵ الی ۲۸۱ کانون حسابداران رسمی به خوبی بنا نهاده شد و نکات مهم آن به شرح زیر است:

۱- به موجب ماده ۲۷۶ کانون به وضوح تحت نظارت مستقیم شورایی بوده که وزارت دارایی در آن ریاست داشته و لذا در حقیقت کانون شخصیت مستقل به مفهوم خارج از پیکره دولت نداشته است.

۲- به موجب ماده ۲۷۹ گزارش حسابدار رسمی باید طبق نمونه مخصوص حاوی نکات زیر تنظیم و به ممیز مالیاتی تسلیم شود:

الف - اظهار نظر نسبت به قانونی بودن دفاتر مؤدی طبق مقررات قانون تجارت و سایر مقررات این قانون و کافی بودن دفاتر و اسناد و مدارک مؤدی برای امر حسابرسی و تعیین درآمد واقعی و انطباق ترازنامه و حساب سود و زیان و ارقام مذکور در آن‌ها با مندرجات دفاتر قانونی و اسناد مربوط و همچنین به طور کلی رسیدگی و اظهار نظر نسبت به مندرجات دفاتر و اظهارنامه‌های سایر مؤدیانی که دفاتر نگاهداری می‌کنند و ذکر این که تمام اطلاعات و توضیحات لازم که حسابرس خواسته است به او داده شده و همچنین اظهار نظر راجع به این که ترازنامه و حساب سود و زیان و سایر صورت‌حساب‌ها و دفاتر

و اسناد منطبق با واقع واقع است. ب- تعیین میزان درآمد مشمول مالیات مؤدی بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی.

تبصره - ممیز مالیاتی گزارش حسابدار رسمی را در مورد بند الف بدون رسیدگی قبول و در مورد بند ب در صورتی که ایرادی داشته باشد، نظر خود را با ذکر دلایل نسبت به گزارش حسابدار رسمی اظهار و درآمد مشمول مالیات را طبق نظر خود تشخیص خواهد داد.

بنابراین به خوبی مشاهده می‌شود که بدون کوچکترین اصطکاک و جلب نظر توسط مقامات مافوق ممیز وقت قادر بوده است گزارش حسابرسی مالیاتی را کنار گذاشته و خود اقدام به محاسبه مالیات کند، جدا از اینکه مسئولیت برگ تشخیص صادره با ممیز می‌بود.

اما فصل هفتم فوق‌الاشاره که شامل هفت ماده طبق ماده ۱۳ قانون اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۵۹ کلاً حذف شد و بدین وسیله کانون حسابداران رسمی منحل شد و در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ نیز از آن نامی به میان نیامد.

۳- سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران

پس از انقلاب اسلامی سال ۱۳۵۷ ایران و مصادره شرکت‌های متعلق به برخی سرمایه‌داران، قوانینی در شورای انقلاب به تصویب رسید که بر پایه آنها، شرکت‌ها و مؤسسات سودده و زیانده بسیاری ملی شدند و تحت مدیریت دولت درآمدند. در سال ۱۳۵۹ به علت نارسایی‌های نظام حسابرسی موجود، طی لایحه‌ای مربوط به

اصلاح پاره‌ای از مواد قانونی مالیات‌های مستقیم، مواد مربوط به حسابداران رسمی لغو شد. در نتیجه، کانون حسابداران رسمی عملاً منحل شد. برای رسیدگی به امور حسابرسی، سه مؤسسه حسابرسی در نظر گرفته شد که هر یک رسیدگی و حسابرسی گروهی از شرکت‌ها و مؤسسات را بر عهده گرفتند. اینها عبارت بودند از مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، مؤسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان (۱۳۵۹) و مؤسسه حسابرسی شاهد (۱۳۶۲). در سال ۱۳۶۲ مجلس شورای اسلامی تصویب کرد که این سه مؤسسه و شرکت سهامی حسابرسی (تشکیل شده در ۱۳۵۰ و مسئول حسابرسی شرکت‌های دولتی) با هم ادغام شوند و سازمان حسابرسی کشور تشکیل شود. اساسنامه این سازمان در سال ۱۳۶۶ به تصویب مجلس رسید و از آن زمان سازمان حسابرسی وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی با شخصیت حقوقی و استقلال مالی تشکیل شد.

۴ - جامعه حسابداران رسمی ایران

اما افراد خبره، فعال و ذی‌نفع این حرفه، معطل نماندند و به کارهای خود ادامه دادند تا جایی که موفق شدند؛ اول اینکه در سال ۱۳۸۰ مجدداً جامعه حسابداران رسمی NGO را تأسیس کنند که وظیفه خود را (یاری رساندن به دولت در اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدمات، همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذینفع) اعلام می‌کند و دوم توسط مجلس محترم شورای اسلامی تصویب شد که بر اساس ماده ۲۷۲ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ از خدمات آنان و سازمان حسابرسی در امر حسابرسی مالیاتی استفاده شود.

۵ - ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰

سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی و حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده‌دار انجام دادن وظایف حسابرسی

و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلفاند گزارش حسابرسی مالیاتی طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود، تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مؤدی قرار دهند. که این گزارش باید شامل موارد زیر باشد:

الف - 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.

ب - تعیین درآمد مشمول مالیات براساس مفاد این قانون و مقررات مربوط.

ج - اظهارنظر نسبت به مالیات‌های تکلیفی که مؤدی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی بوده است.

د - سایر مواردی که در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی مورد نظر سازمان امور مالیاتی کشور تعیین خواهد شد.

تبصره ۱ - اداره امور مالیاتی، گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می‌کند، قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مؤدی گزارش حسابرسی مالی نسبت به صورت‌های مالی که طبق استانداردهای حسابرسی توسط همان حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی تنظیم شده باشد را ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهارنامه مالیاتی یا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، تسلیم اداره امور مالیاتی مربوط





کرده باشد.

تبصره ۲ - سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسابرسی صورت‌های مالی و تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی واگذار کند. در این صورت، پرداخت حق‌الزحمه، طبق مقررات مربوطه به عهده سازمان امور مالیاتی کشور است.

موارد فوق طی ماده ۲۷ قانون مالیات ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷ و تبصره‌های آن نیز برای مالیات ارزش‌افزوده مورد تصریح قرار گرفته است که به شرح زیر است.

۶ - ماده ۲۷ قانون مالیات ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷

مؤدیان موضوع این قانون می‌توانند تنظیم گزارش‌های حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده خود را به سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ارجاع کنند. اشخاص مذکور در صورت قبول درخواست مؤدی، مکلفند گزارش حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده را با رعایت شرایط زیر و طبق نمونه و دستورالعملی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌کند، تنظیم کرده و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط، در اختیار مؤدی قرار دهند.

الف - اظهارنظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده طبق مفاد قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری.

ب - تعیین مأخذ مشمول مالیات و مالیات متعلق هر دوره مالیاتی براساس مفاد این قانون و مقررات مربوط.

تبصره ۱ - اداره امور مالیاتی گزارش

مالیاتی کشور می‌باشد.

البته این ماده و شرح و بسط آن در قانون مالیات ارزش‌افزوده مصوب سال ۱۴۰۰ کلا حذف شد.

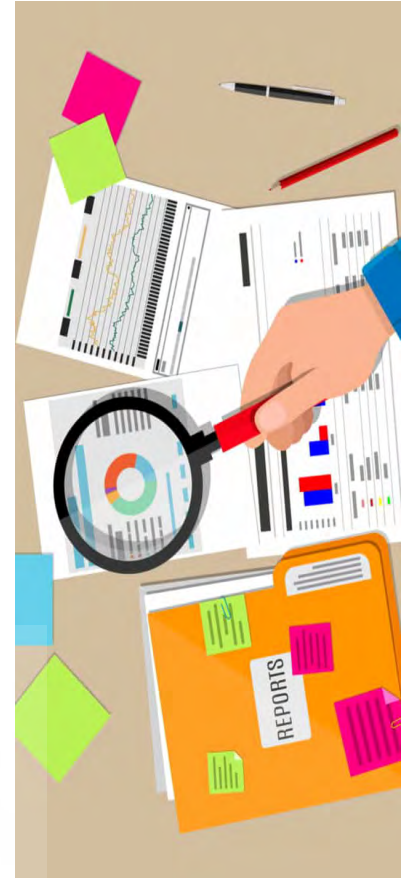
۷ - نکات مهم مفاد مادتهای ۲۷۲ ق.م.م و ۲۷ ق.ا.م.

با این وجود، از نقطه نظر قانونگذاری در خصوص ماده ۲۷۲ ق.م.م و ماده ۲۷ ق.ا.م، و تبصره‌های آنها مواردی به شرح زیر، حائز کمال اهمیت است:

۱- سازمان حسابرسی با حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی هم سنگ، هم مرتبه و هم تراز تلقی شده است حال آن که سازمان حسابرسی دارای شخصیت حقوقی و استقلال مالی بوده و وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌باشد و بر

حسابرسی مالیاتی را که با رعایت شرایط اخیرالذکر این ماده تنظیم شود، بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات مربوط برگه مطالبه صادر می‌کند. قبول گزارش حسابرسی مالیاتی هر دوره مالیاتی موقوف به آن است که مؤدی گزارش مزبور را به همراه اظهارنامه مالیاتی دوره مزبور و یا حداکثر ظرف مدت یک ماه از تاریخ انقضاء مهلت تسلیم اظهارنامه، تسلیم اداره امور مالیاتی مربوط کرده باشد.

تبصره ۲ - سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسابرسی مالیات بر ارزش‌افزوده اشخاص حقیقی و حقوقی را به سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران یا حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی واگذار کند. در این صورت، پرداخت حق‌الزحمه، طبق مقررات مربوط به عهده سازمان امور



طبق قانون تشکیل سازمان حسابرسی و مفاد اساسنامه و آیین نامه‌های مربوط اداره خواهد شد و در واقع سازمان حسابرسی از محل عایدی کارهای حسابرسی انجام داده خود استقلال مالی دارد ولی مدیران تراز اول آن مستقیماً توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی عزل و نصب می‌شود و همچنین مدیران میانی و کارکنان آن کارمند دولت تلقی شده و حقوق بگیر دولت هستند و اصولاً دارای استقلال ظاهری و واقعی بیشتر هستند لذا سازمان حسابرسی، استقلال مالی نسبی دارد ولی استقلال حقوقی ندارد و حال آن که درآمدهای جامعه حسابداران رسمی از محل هایزیر جمع آوری می‌شود:

۱- ورود اعضا

- ۲- حق عضویت (ثابت و متغیر)
- ۳- درآمد برگزاری برنامه‌های آموزشی و پژوهشی همایش‌ها و انتشارات
- ۴- کمک‌های داوطلبانه و هدایای اشخاص.

همچنین جامعه حسابداران رسمی بر مبنای اساسنامه خود جامعه‌ای حرفه‌ای و غیرسیاسی است و از مجامع حرفه‌ای موضوع بند ۴ ماده ۲ قانونی مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ به حساب می‌آید لذا جامعه اصولاً استقلال مالی داشته و از این بابت وابستگی به دولت ندارد و همچنین وابستگی حقوقی به دولت ندارد. در خصوص مؤسسات عضو جامعه نیز عایدی آنان از محل دریافتی این مؤسسات از افراد حسابرسی شونده تشکیل می‌شود و لذا می‌بایست اعلام کرد این مؤسسات مطلقاً استقلال مالی و حقوقی دارند (بر اساس ضوابط جامعه حسابداران رسمی) و ارتباط مستقیم یا غیرمستقیمی با دولت ندارند.

۲- حسابداران رسمی (شاغلین انفرادی) و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی هم تراز تلقی شده‌اند حال آن که حسابداران رسمی به طور انفرادی کار کرده ولی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه دارای شرکای متعددی هستند که از این جهت اعتبار گزارشات آنان بیشتر است.

۳- ممکن است اشخاص حقیقی و حقوقی فوق، لزوماً بازرس شرکت نباشند و صرفاً حسابرسی را به عهده بگیرند.

۴- گزارش تنظیمی این افراد بایستی از طریق مؤدی به سازمان امور مالیاتی واصل شود و سؤال این است که این افراد چرا بدون اطلاع مؤدی و مستقیماً

گزارش خود را به سازمان امور مالیاتی و اداره کل‌های ذی‌ربط ارائه نمی‌دهند؟ چه این که در این شرایط احتمال کارشکنی و اظهار نظر و اعمال نظر مؤدی به وجود می‌آید و یا حتی بنا به دلایلی صلاح را در آن ببیند که از ارائه گزارش مالیاتی به سازمان امور مالیاتی صرف نظر کند. البته سازمان حسابرسی صرف نظر از عمل مؤدی به طور خودکار گزارشات حسابرسی مالی و مالیاتی را به سازمان امور مالیاتی ارسال می‌کند. در واقع منظور از این مطلب این است که حق انتخاب از مؤدی بایستی گرفته شود و حالا تصمیم بگیرد که اولاً حسابرسی شود یا نه و در پی آن حالا که حسابرسی شده است آیا مایل به ارائه گزارش می‌باشد یا خیر؟

۵- در بند الف اگر کفایت اسناد و مدارک وجود نداشته باشد چرا بحث بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م مورد تأکید قرار نگرفته است؟ لذا تاکنون به ندرت ملاحظه شده که حسابدار رسمی، شرکت مؤدی را در اجرای بند ۳ ماده ۹۷ ق.م.م به هیأت مربوطه دعوت کند و در واقع صرفاً مالیات همیشه از طریق رسیدگی محاسبه شده است.

۶- در بند ج، مالیات‌هایی مثل مستغلات، حق تبر، ارث و مانند این تصریح نشده است.

۷- از همه مهمتر این که در تبصره ۱، اداره امور مالیاتی را علی‌رغم مفاد قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۸۰ (که مأمور مالیاتی را مسئول و پاسخگوی صدور برگ تشخیص می‌داند) و همچنین علی‌رغم رویه معمول مفاد مواد ۲۷۵ الی ۲۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم

مصوب سال ۱۳۴۵ مأمور مالیاتی را مکلف کرده‌اند که بدون رسیدگی گزارش حسابرسی مالیاتی را قبول کرده و اقدام به صدور برگ تشخیص نماید. حال در مورد ماده ۲۷۲ ق.م.م.س سؤال این است که در این چنین شرایطی مسئولیت این برگ تشخیص، با چه کسی است؟ یعنی اگر مسئول حسابدار رسمی است چرا واحد مالیاتی برگ تشخیص را صادر می‌کند؟ و اگر مسئول مأمور مالیاتی است چرا طبق قانون مکلف است بدون رسیدگی مطابق مقررات گزارش حسابدار رسمی را قبول کند؟

این سؤالات در واقع ابهامات اصلی ماده ۲۷۲ ق.م.م.س است که تاکنون از طریق چند بخشنامه و رویه‌های ابلاغ شده، حل شده است و این ابهام را به نوعی پوشش داده‌اند. به صورت مجمل این که اگر امور مالیاتی در گزارش حسابرسی مالیاتی ابهاماتی داشت، سؤالات خود را با ضوابطی از حسابرس می‌پرسد و اگر پاسخ قانع‌کننده بود که اقدام به صدور برگ تشخیص می‌کند و اگر نه سؤالات مربوطه و پاسخ واصله را به هیأتی موسوم به هیأت هماهنگی احاله می‌کند و نظر هیأت، فصل‌الخطاب خواهد بود که آیا گزارش مورد تأیید است یا خیر؟ و براساس آن امور مالیاتی اقدام لازم را خواهد کرد.

۸- بنابر آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای، اصولاً یکی از مواردی که استقلال (ظاهری و واقعی) حسابرس را تحت‌الشعاع خود قرار می‌دهد، بحث حق‌الزحمه حسابرس است و این تأثیر وقتی که بحث محاسبات مالیاتی پیش می‌آید،

چند برابر خواهد شد، و آن چیزی است که در این ماده اتفاق می‌افتد، به معنای دیگر حسابرس به عنوان نماینده سازمان امور مالیاتی وارد شرکت شده و اقدام به محاسبات مالیاتی می‌کند ولی در عمل حق‌الزحمه خود را به جای این که مثلاً از سازمان امور مالیاتی دریافت کند، مستقیماً از مؤدی دریافت می‌کند و در این بین سازمان امور مالیاتی هزینه‌ای پرداخت نمی‌کند (نه به حسابرس و نه مأمور مالیاتی) در حالی که ممکن است استقلال حسابرس تحت‌الشعاع قرار گرفته و به وضوح مأخذ مالیاتی محاسبه شده، به علت خدشه در استقلال حسابرس تحت تأثیر قرار گرفته باشد.

۹- در پایان این ماده هم آمده اگر سازمان امور مالیاتی خواهان این خدمات باشد، طبیعتاً خود هزینه آن را پرداخت خواهد کرد و سؤال آن این است که چرا و تحت چه شرایطی این اتفاق می‌افتد؟ اساساً چگونه می‌شود که مأموران مالیاتی این سازمان قادر به تشخیص لازم نیستند که حالا فرد یا افرادی حسابرسی مالیاتی را انجام دهند.

۱۰- علاوه بر مطالب اخیرالذکر در خصوص ماده ۲۷ ق.م.ا.ا. نیز بایستی دو نکته خاص اضافه شود و آن این که در مالیات ارزش‌افزوده امکان تهیه گزارشات حسابرسی مالیات ارزش‌افزوده بر خلاف ماده ۲۷۲ ق.م.م.س توسط اعضای انفرادی وجود ندارند و از طرف دیگر این که هم سازمان حسابرسی و هم جامعه حسابداران رسمی و مؤسسات اعضای آن تاکنون به این ماده ورود نکرده و لذا این ماده جنبه اجرایی به خود نگرفته است و بنابراین این ماده

اساساً مؤثر نشده است.

۸ - نکاتی پیرامون قانون‌نویسی مالیاتی جهت استفاده از خدمات حسابداران رسمی

اما گذشته از تمام موانع و مشکلات فوق، نکات اساسی و اصلی زیر شایان ذکر است:

اولاً: اعمال حاکمیت دولت‌ها مظاهری دارد که از آن جمله می‌توان اِشاعه پول رایج، زبان، خط رسمی و پرچم و ... را نام برد که یکی از مهم‌ترین آنها مالیات و مالیات‌ستانی است (بالاخص تشخیص مالیات) در حالی که با تصویب ماده ۲۷۲ ق.م.م.س، قانون‌گذار بنا را بر آن نهاده است که اعمال حاکمیت خود را برخلاف سایر حکومت‌ها و دولت‌های





۹ - پیشنهادات لازم

یک- از آن جایکه سازمان امور مالیاتی به دلایلی همچون فقدان بودجه کافی و عدم وجود ساز و کار متقن برای پرداخت حق الزحمه حسابرسان(در زمان انتخاب حسابرس توسط مؤدی) طبیعتاً پرداختی نخواهد داشت و لذا این مؤدی است که مکلف به پرداخت حق الزحمه خواهد بود و بنابراین پیوسته همان گونه که عرض شد بحث مخدوش بودن استقلال و درستکاری حسابرسان برای سازمان امور مالیاتی وجود خواهد داشت لذا پیشنهاد می شود که بحث مکلف بودن امور مالیاتی را برای قبول گزارش حسابرسان حذف کرده و در مقابل کلمه پیشنهادی بودن گزارش را جایگزین کند تا بدین وسیله هم فشار به حسابرسان کمتر شود

استناد مفاد مواد ۲۶۷ تا ۲۷۱ ق.م.م جرائم متعدد و متنوعی شامل آنان خواهد شد که احتمالاً به شخص مؤدی و مالیات پرداختی وی ارتباطی نخواهد داشت و در آن شرایط یک مسئله حقوقی و اداری بین سازمان امور مالیاتی و کارمند ذی ربط به وجود خواهد آمد. در حالی که چنین شرایطی برای حسابداران رسمی اساساً وجود ندارد و صرفاً هیئت عالی انتظامی جامعه حسابداران رسمی به صورت نمونه‌ای گزارشات حسابرسان را بررسی می کند و در بدترین شرایط، حسابرس را معلق خواهد کرد و از طرف دیگر در صورت تخلف و اشتباه عمدی یا سهوی در گزارش حسابرسی، این مؤدی است که مکلف به پرداخت احتمالاً مالیات بیشتری خواهد بود و اصولاً کسی با حسابرس کاری نخواهد داشت.

جهان به افراد دیگر واگذار کند و شاید آن هم نوعی کاهش تصدی گری دولت است!

قابل ذکر است که فرایند مالیات ستانی در ۵ مرحله انجام می شود که عبارتند از:

- ۱- شناسایی
- ۲- تشخیص
- ۳- مطالبه
- ۴- وصول
- ۵- اجرا

که در این بین حتی در شکل پیشرفته دولت الکترونیک و برون سپاری وظایف دولت، بخش دوم که همان تشخیص مالیات است به علت حاکمیتی بودن آن برون سپاری نخواهد شد و حال این که بنا بر عرائض اخیر این عمل در مادترین ۲۷۲ ق.م.م و ۲۷ ق.م.ا.ا اتفاق می افتد. ثانیاً: در صورت تخلف کارکنان مالیاتی به

و هم امور مالیاتی با فراغت و آسودگی، پس از مطالعه گزارش حسابرس به قبول یا عدم قبول گزارش اقدام کند و مسؤولیت آن را بپذیرد و در صورت عدم پذیرش مستقیماً توسط عوامل خود اقدام به رسیدگی کند و نیازی به مراحل دیگری نباشد (دقیقاً همانند قانون مالیاتی‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۴۵).

نکته مهم و حائز کمال اهمیت در اصلاح مذکور این است که، بحث پیشنهادی بودن گزارش حسابداران رسمی مطلقاً به معنای کم اهمیت بودن آن و به سادگی از آن عبور کردن نیست و در واقع در آن شرایط بایستی امور مالیاتی به خوبی مطلع باشد که گزارش مالی و مالیاتی ارائه شده حاصل کار گروهی حرفه‌ای و دارای صلاحیت و نیز نماینده سازمان امور مالیاتی می‌باشد و به‌الطبع از گزارشی که امور مالیاتی صرفاً توسط دو یا سه نفر طی حداکثر یک هفته کاری به دست خواهد آورد احتمالاً دقیق‌تر و حساب شده‌تر خواهد بود، لذا علی‌رغم این که دست امور مالیاتی برای عبور از گزارش پیشنهادی باز است اما در عمل برای عبور از آن بایستی دلایل محکمه پسند و قابل توجیه برای هیأت حل اختلاف مالیاتی داشته باشد چه این که در صورت اعتراض مؤدی به برگ تشخیص محاسبه شده توسط امور مالیاتی، این هیأت حل اختلاف مالیاتی است که در کمترین شرایط، حداقل مالیات را براساس گزارش پیشنهادی حسابدار رسمی تعیین خواهد کرد (نه مالیات ابرازی مؤدی) که در این شرایط قاعدتاً مالیات محاسبه شده توسط حسابدار رسمی از مالیات ابرازی مؤدی به مراتب دقیق‌تر و احتمالاً بیشتر خواهد بود و لذا دولت از این بابت

کمتر مغبون خواهد شد. دو- همانگونه که احتمالاً مطلع هستید، سازمان امور مالیاتی طی بخشنامه‌هایی با اعلام حد نصاب‌هایی در خصوص مواردی چون فروش و دارایی، مؤدیان مالیاتی را مکلف به انجام حسابرسی توسط حسابداران رسمی کرده بود که به علت شکایت برخی از مؤدیان به دیوان عدالت اداری مبنی بر عدم وجود جایگاه قانونی این بخشنامه‌ها، توسط دیوان عدالت اداری باطل اعلام گردیدند و لذا بدین وسیله مؤدیان اصولاً ملزم به ورود به ماده ۲۷۲ ق.م.م نیستند و این صرفاً یک گزینه پیشنهادی توسط سازمان امور مالیاتی است یعنی در واقع سازمان امور مالیاتی به جای این که مؤدی را مکلف به حسابرسی کند آن را صرفاً پیشنهاد می‌دهد و از طرف دیگر در صورت انجام حسابرسی به جای این که آن را پیشنهادی تلقی کند، علی‌رغم آیین‌نامه

اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ ق.م.م امور مالیاتی را مکلف به قبول گزارش می‌کند که به شرح اخیرالذکر مسائلی را ایجاد می‌کند.

لذا با این شرایط برای مکلف شدن مؤدی به حسابرسی بایستی یک جایگاه قانونی ایجاد شود و مؤدی را مکلف به حسابرسی کرد و برای آن چه با شخصیت حقیقی و چه شخصیت حقوقی، حدنصاب‌هایی را تعریف کرد. از این موارد می‌توان حدنصاب در فروش و درآمد خدمات، سرمایه ثبتی، تعداد کارکنان و دارایی ثابت و امثالهم را نام برد که مثلاً سازمان امور مالیاتی در این مرحله مؤدیان را مکلف کند با داشتن حداقل یک مورد از موارد اخیرالذکر، مکلف به حسابرسی مالی و با داشتن حداقل دو مورد از حد نصاب‌های اعلامی مکلف شود، علاوه بر حسابرسی مالی، حسابرسی مالیاتی نیز شوند و برای تکمیل این مطلب هم پیشنهاد می‌شود

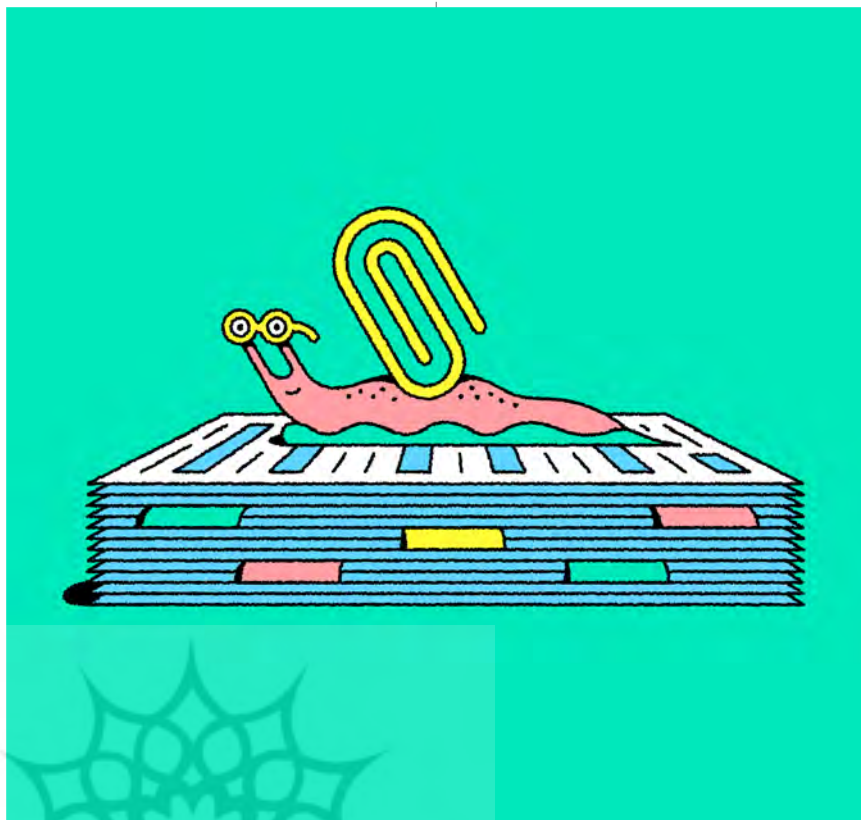


کند و مثلاً از درجه یک الی هفت آنان را مدرج کند، در این شرایط هم بر اساس درجه مؤسسات به آنان کار احواله خواهد شد و هم مؤدی متوجه این است که سطح مؤسسه حسابرسی چگونه است و از همه مهم‌تر بحث استقلال و درستکاری حسابرس به علت این که حق‌الزحمه خود را از سازمان حسابرسی دریافت خواهد کرد به نوعی پوشش خواهد یافت و از طرفی با صداقت به خرج داده شده توسط سازمان حسابرسی نوعی عدالت در جامعه حساب‌برسان به وجود خواهد آمد و در آن شرایط بحث رانت به عنوان مُعضل کاری برای حساب‌برسان محترم به نوعی حل خواهد شد.

اما علی‌رغم تمام مطالب کارشناسی اخیر، متأسفانه در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ شاهد یک عقب‌گرد ۱۸۰ درجه‌ای از سوی سازمان مالیاتی به شرح زیر هستیم.

۱۰ - ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴

سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است تا پایان دی ماه هر سال نسبت به اعلام آن گروه یا گروه‌هایی از اشخاص حقیقی و حقوقی که علاوه بر شرکت‌های موضوع بندهای الف و د ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی مصوب سال ۱۳۷۲ بر اساس نوع و یا حجم فعالیت آنها ملزم به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران همراه با اظهارنامه مالیاتی و یا حداکثر ظرف مدت سه ماه پس از مهلت انقضای ارائه



پیشنهاد می‌شود که طبق موازینی، تمام مؤدیان مالیاتی مکلف شوند تا با مراجعه به سازمان حسابرسی، درخواست خود را مبنی بر رسیدگی مالی و مالیاتی کتباً اعلام کنند و فارغ از این که حسابرس، یکی از گروه‌های سازمان حسابرسی یا یکی از مؤسسات حسابرسی است مستقیماً هزینه مربوطه را به سازمان حسابرسی پرداخت کند و نیز مقرر شود، سازمان حسابرسی بر اساس ظرفیت موجود خود و نیز براساس توان و ظرفیت مؤسسات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی، بخشی از این امور را به مؤسسات واجد شرایط محول کنند. در این شرایط پرواضح است که سازمان حسابرسی جهت نظارت بهتر و برای ظرفیت‌سنجی مؤسسات مجبور خواهد بود، مؤسسات را بنا بر شرایطی از پیش تعیین شده درجه‌بندی

در این مرحله، سطح حدنصاب‌های مربوطه را ماکول به توافق سازمان امور مالیاتی کشور با سازمان حسابرسی اعلام کرد که در هر سال اعلام خواهد شد و لذا این دو سازمان می‌توانند بر اساس ظرفیت موجود در جامعه حساب‌برسان و نیاز جامعه و سیاست‌های اتخاذی، سطح حد نصاب‌ها را اعلام کنند تا مؤدیان برای سال بعد مکلف به انجام آن شوند (این مهم خوشبختانه به نوعی در ماده ۲۷۲ ق.م.م ۱۳۹۴ انجام شده است).

سه- با توجه به مشکلات بندهای اخیر و این که مسئولیت حفظ و صیانت از حرفه حسابرسی از جمله وظایف ذاتی سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران (با فرض این که در اسرع زمان اساسنامه سازمان حسابرسی از این بابت توسط هیئت دولت اصلاح شود) می‌باشد.

منع شده‌اند و کل بحث‌های مطرح شده در ماده ۲۷۲ ق.م.م. مصوب ۱۳۸۰ یکجا به باد فراموشی سپرده شده و با یک سیر قهقرایبی در واقع به قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ رسیده‌ایم که دقیقاً نشانگر سیکل سینوسی در قانون‌نویسی است.

در حقیقت از یک طرف سازمان امور مالیاتی در مجموع پس از یک دوره تقریباً ۱۵ ساله و تجربه مشکلات عدیده استفاده از تسهیلات رسیدگی مالیاتی حسابداران رسمی و از طرف دیگر جامعه حسابداران رسمی و حتی سازمان حسابرسی پس از دست و پنجه نرم کرده ۱۵ ساله با این نوع رسیدگی رسماً و مکرراً هم به وزارت امور اقتصادی و دارایی و هم به سازمان امور مالیاتی و هم به مجلس محترم شورای اسلامی کتباً اعلام کردند که خواهان لغو ماده ۲۷۲ ق.م.م. مصوب ۱۳۸۰ شده‌اند که حالا تبلور آن را در اصلاحیه اخیر به شرح فوق مشاهده می‌فرمایید. اما بایستی در این مجال عنوان کرد که در واقع کل مسئولین محترم درگیر با این بخش اقتصادی به نوعی به جای

و سازمان امور مالیاتی کشور را مبنی بر تکلیف مؤدیان بر انجام حسابرسی مالی و یا مالیاتی را به علت عدم وجاهت قانونی آن مردود اعلام کرده‌اند در حالی که بر اساس ماده ۲۷۲ ق.م.م. مصوب ۱۳۹۴ حالا این وجاهت در بخش اول ماده ایجاد شده و حتی برای آن جریمه‌ای نیز مقرر شده است که از این بابت با پیشرفتی خوب و قابل توجهی مواجه هستیم.

دو - در تبصره ۱ هم تصریح شده است بدون این که حسابدار رسمی اقدام به رسیدگی مالیاتی کند مأمورین مالیاتی گزارش حسابرسی مالی را در جهت تهیه گزارش و برگ تشخیص مدنظر قرار داده و از آن استفاده کند. که خوب این پرواضح بوده و در واقع به نوعی نیازی به اشاره آن در قانون نبوده است.

سه - اما در تبصره ۲ نیز صرفاً به استفاده از خدمات رسیدگی مالیاتی حسابداران رسمی توسط سازمان امور مالیاتی تصریح شده است که البته بیشتر جنبه تشریفاتی داشته و ندرتاً از این مورد استفاده خواهد شد و در مقابل، خیل عظیم مؤدیان مالیاتی خواهان استفاده از این خدمات،

اظهارنامه هستند را از طریق مقتضی (درج در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران و یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار و یا سامانه الکترونیکی مربوط) به اطلاع این گروه از اشخاص برساند. علاوه بر آن سازمان یاد شده می‌تواند اشخاص حقیقی و حقوقی معینی را به صورت موردی مشمول حکم این ماده کند، که در این صورت موضوع مشمول اشخاص حقیقی و حقوقی مزبور که سال مالی آنها بعد از اعلام سازمان یاد شده آغاز می‌شود، مشمول حکم این ماده در مهلت مقرر، علاوه بر تعلق جریمه معادل ۲۰٪ مالیات متعلق درآمد مشمول مالیات آنها طبق مقررات از طریق رسیدگی تعیین خواهد شد.

تبصره ۱- صورت‌های مالی حسابرسی شده به شرح این ماده و مطالب مذکور در گزارش‌های حسابرسی و بازرسی قانونی مربوط که در چهارچوب مقررات این قانون تنظیم شده باشد، می‌تواند برای تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص یاد شده توسط ادارات مالیاتی مورد استفاده و استناد قرار گیرد.

تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسابرسی صورت‌های مالی و یا تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را به سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران واگذار کند، در این صورت، پرداخت حق‌الزحمه حسابرسی مالیاتی طبق مقررات مربوط، برعهده سازمان امور مالیاتی کشور است.

با این شرایط در ماده اخیر ملاحظه می‌فرمایید که:

یک- همانگونه که پیشتر اعلام شد براساس آرای دیوان عدالت اداری بخشنامه‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی



حل مشکل و برطرف کردن موانع موجود بدون هم‌اندیشی لازم جهت برطرف کردن کج فهمی‌های احتمالی، کل صورت مسئله را پاک کرده و جامعه متقاضیان این نوع حسابرسی را بی‌بهره کرده و از همکاری با سازمان امور مالیاتی امتناع ورزیدند که البته سازمان امور مالیاتی نیز با این عقب‌گرد موافق بوده و به آن جامع عمل پوشانده است.

به هر جهت به نظر می‌رسد مشکل اصلی مفاد ماده ۲۷۲ ق.م.م. مصوب ۱۳۸۰ این بوده است که بجای این که قبول گزارش حسابرسی مالیاتی را توسط مأمورین مالیاتی اختیاری مقرر کند آن را مکلف کرده و جهت حل این معضل هیئتی موسوم به هیئت هماهنگی را باب کرده است و از طرف دیگر به جای اینکه حسابرسی مالی و مالیاتی مؤدیان را تحت شرایطی، الزامی کند آن را بدون قید و شرط و صرفاً براساس خواست مؤدی اعلام کرده است و بنابراین جهت حل این مشکلات اصلی، در ماده ۲۷۲ ق.م.م. به شرح زیر پیشنهاد می‌شود که به واسطه آن بحث استقلال ظاهری و باطنی حسابداران محترم رسمی نیز به خوبی پوشش داده شود.

۱۱ - ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم (پیشنهادی)

اشخاص حقوقی و حقیقی که بر اساس بخشنامه‌های صادره مشترک بین سازمان امور مالیاتی کشور و سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران طی هر سال مکلف به بازرسی، حسابرسی مالی و مالیاتی می‌شوند و همچنین سایر اشخاص بنا به درخواست خود، می‌بایست در مورد اشخاص حقوقی درخواست

حسابرسی و بازرسی و درمورد اشخاص حقیقی صرفاً درخواست حسابرسی خود را ظرف مهلت حداکثر سه ماه پس از شروع دوره مالی به سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران کتباً اعلام کنند و نسبت به پرداخت حق الزحمه مربوطه ظرف مهلت ۱۵ روز پس از اعلام کتبی سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران که حداکثر ظرف یک ماه از تاریخ درخواست است، اقدام کنند. حق الزحمه اعلامی سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران بر اساس ساعات کار لازم برای حسابرسی و صعوبت انجام آن و مواردی از این دست خواهد بود که طی توافق‌نامه هر ساله سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و سازمان امور مالیاتی کشور که به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی نیز خواهد رسید، خواهد بود.

بخشنامه‌های مذکور، براساس حدنصاب‌های مربوط به سطح فروش یا درآمد خدمات، دارایی ثابت، سرمایه ثابتی و تعداد کارکنان خواهد بود و اشخاص فوق‌الذکر با داشتن یک مورد مکلف به درخواست حسابرسی مالی و با داشتن حداقل دو مورد علاوه بر حسابرسی مالی مکلف به درخواست حسابرسی مالیاتی هستند و در هر حال سایر اشخاص می‌توانند درخواست خود را برای حسابرسی مالی و مالیاتی به سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران کتباً اعلام کنند، در این صورت سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران پس از ظرفیت‌سنجی و امکان‌سنجی در حسابرسی، اقدام به اخذ مبالغ قراردادهای این‌گونه اشخاص و صدور احکام حسابرسی برای عوامل خود یا مؤسسات

حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی خواهد کرد. در صورت کمبود امکانات حسابرسی، سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران در رد درخواست اشخاص داوطلب حسابرسی مختار است.

احکام سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران که براساس رتبه کسب شده، ظرفیت، امکانات و توان مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و با قید حق الزحمه مربوطه می‌باشد می‌بایستی حداکثر تا پایان شهریور ماه سال مورد رسیدگی ابلاغ شود و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی حق رد حکم مذکور را نخواهند داشت و در صورت بروز موردی که به نظر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی موجب عدم امکان قبول کار حسابرسی از جانب مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی می‌شود موسسه مذکور می‌تواند پس از قبول کار حسابرسی مراتب را به طور مستند به وزارت امور اقتصادی و دارایی اعلام کند. تحت هر شرایط سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران در کان‌لم‌یکن کردن احکام صادره، مختار است، در این صورت عواقب احتمالی آن به عهده سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران است.

تحت شرایط فوق مدیران و کارکنان ذی‌ربط سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی براساس حکم کتبی سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران که به آنان ابلاغ می‌شود، مکلف‌اند بر حسب مورد اقدام به حسابرسی مالی و مالیاتی کنند. پرداخت حداکثر ۳۰٪ از حق الزحمه حسابرسی مالی و مالیاتی به مؤسسات حسابرسی

عضو جامعه حسابداران رسمی پس از صدور حکم و قبل از اتمام کار توسط سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران بلامانع است.

مدیران ذی‌ربط سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده‌دار انجام دادن وظایف حسابرسی و بازرسی اشخاص حقوقی یا حسابرسی اشخاص حقیقی هستند مکلفند نسخه‌ای از گزارش‌های حسابرسی مالی را مستقیماً به اداره کل امور مالیاتی مربوطه حداکثر ظرف چهار ماه پس از انقضای دوره مالی با دریافت رسید، ارائه دهند و در صورت لزوم براساس حکم دریافتی، گزارش حسابرسی مالیاتی طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود، تنظیم کرده و نیز نسخه‌ای از گزارش حسابرسی مالیاتی را مستقیماً به اداره کل امور مالیاتی مربوطه حداکثر ظرف هفت ماه پس از انقضای دوره مالی با دریافت

رسید، ارائه دهند. تسلیم نسخه‌هایی از گزارشات حسابرسی مالی و مالیاتی به مؤدی همانند نسخه‌ای که به اداره امور مالیاتی تسلیم شده ضمن اخذ رسید توسط مدیران ذی‌ربط سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بلامانع است، همچنین سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران مکلف است با دریافت نسخه‌ای از گزارش موصوف و رسید ارائه گزارشات مذکور به ادارات امور مالیاتی و مؤدیان مالیاتی (که به معنای اتمام کار حسابرسی است) از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، نسبت به پرداخت الباقی حق‌الزحمه آنان ظرف مهلت ۱۰ روز اقدام کنند. کل مبلغ پرداختی سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران به مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی برای تسویه حساب عبارت خواهد بود از کل مبلغ دریافتی طبق قراردادهای منعقد شده با اشخاص پس

از کسر:

الف - ۱۰٪ از کل مبلغ قرارداد یا قراردادهای حسابرسی به عنوان حق مدیریت برای سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران

ب- علی‌الحساب‌های پرداختی.

گزارش حسابرسی مالیاتی باید شامل موارد زیر باشد:

الف- 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 و در صورت عدم کفایت اسناد و مدارک حسابداری، رسیدگی مالیاتی براساس مفاد مواد ۹۵ الی ۹۸ ق.م.م

ب- اظهارنظر نسبت به مالیات‌های تکلیفی، حقوق، حق تمیر و امثالهم که مؤدی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی کشور بوده است.

ج- سایر مواردی که در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی مورد نظر سازمان



امور مالیاتی کشور تعیین خواهد شد. تبصره ۱- اداره امور مالیاتی می‌تواند گزارش حسابرسی مالی و مالیاتی را قبول کرده و حسب مورد اقدام به صدور برگ تشخیص مالیاتی کند، در غیر این صورت براساس گزارش توجیهی مبنی بر عدم رعایت قوانین مالیاتی یا سایر قوانین مربوطه، بخشنامه‌های ذی‌ربط و یا استانداردهای حسابداری، خود و عوامل تحت امر اقدام به رسیدگی مالیاتی کنند. در این صورت یک نسخه از گزارش مذکور به دادستانی انتظامی مالیاتی جهت اطلاع و حسب مورد تعقیب انتظامی مدیران ذی‌ربط سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و مدیران مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ارسال خواهد شد.

تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسابرسی صورت‌های مالی و تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را به سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی واگذار کند. در این صورت، پرداخت حق الزحمه، طبق مقررات مربوطه به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد.

۱۲ - نکته پایانی

اصلاح امور مربوط به حسابرسی از جمله در بخش مالیاتی، معمولاً منجر به نظم و نسق در امور مالی جامعه شده و آن را از تنش‌های موجود هرچه بیشتر دور می‌کند و حسابداران رسمی با استفاده از توان اعتباردهی و ایجاد نقش نظارتی خود به این مسئله دامن خواهند زد. لذا از یک طرف با یک محیط اقتصادی

آرام‌تر مواجه خواهیم شد که تحت آن شرایط فعالان اقتصادی با آرامش خاطر بیشتری به آن ورود خواهند کرد و لذا طبعاً بیشتر سرمایه‌گذاری خواهند کرد که آن در مجموع به توسعه اقتصادی کشور عزیزمان بیش از پیش کمک خواهد کرد و از طرف دیگر سایر خدمات حسابداران محترم رسمی مورد توجه جامعه بیش از پیش قرار خواهد گرفت. از جمله این خدمات می‌تواند حسابرسی بیمه‌ای (اعم از تأمین اجتماعی و سایر انواع بیمه‌ها)، حسابرسی عملیاتی و حسابرسی داخلی، حسابرسی جامع و ... را نام برد. ■

منابع:

- ۱- قوانین مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۲۸، ۱۳۴۵، ۱۳۶۶، ۱۳۸۰ و ۱۳۹۴.
- ۲- قانون مالیات ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷.
- ۳- قانون توسعه اقتصادی و اجتماعی سوم.
- ۴- اساسنامه سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران.
- ۵- اساسنامه جامعه حسابداران رسمی و ضوابط تعیین حسابدار رسمی.
- ۶- قانون مربوط به اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۴۵ مصوب ۱۳۵۹.
- ۷- قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران رسمی ذی‌صلاح به عنوان حسابداران رسمی.
- ۸- قانون اصلاح مواد ۵ و ۶ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح.
- ۹- آیین‌نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون

- مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰.
- ۱۰- بخشنامه‌های مربوط به ماده ۲۷۲ ق.م.ق.
 - ۱۱- مصوبه هیئت دولت در خصوص عضویت مدیران دولتی در جامعه حسابداران رسمی.
 - ۱۲- آرای دیوان عدالت اداری در مورد بخشنامه‌های مربوط به ماده ۲۷۲ ق.م.ق.
 - ۱۳- قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱.
 - ۱۴- Wikipedia.Org

فرهاد حکیمی: دکتری اقتصاد، دانشجوی کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، نماینده هیئت حل اختلاف و مدرس قوانین مالیاتی

