

حسابرسی مالیاتی و استاندارد های حسابرسی

این مقاله در نخستین همایش ملی مالیات-حسابداری ارائه شده است

منصور شمس احمدی

چکیده

حسابداران رسمی به موجب ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم موظف ششده اند که در صورت درخواست مؤدی گزارش حسابرسی مالیاتی را طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه شده است تنظیم کنند. انجام این کار و ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی مزبور با هیچ یک از استانداردهای حسابرسی و یا



حسابداران رسمی به موجب ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم موظف شده اند که در صورت درخواست مؤدی گزارش حسابرسی مالیاتی را طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه شده است تنظیم کنند

الزام قانونی 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 مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دار انجام وظایف حسابرسی، بازرسی قانونی و یا حسابرسی اشخاص حقوقی هستند در صورت درخواست از

طرف اشخاص مذکور، مکلفند گزارش حسابرسی مالیاتی طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه شده است را، تنظیم و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مؤدی قرار دهند.

خدمات اعتبار بخشی مطابقت ندارد. ارائه چنین گزارشی مستلزم تطبیق نحوه رسیدگی و گزارشگری با یکی از استانداردهای موجود و یا تدوین استاندارد مناسب می باشد.

کیفیت این فرآیند وضع می شوند. در حسابرسی مالیاتی ظاهراً ادعا اظهارنامه مالیاتی و ضوابطی که این ادعا باید با آن مقایسه شود قانون مالیات های مستقیم و بخشنامه های مالیاتی است. اما از آنجا که نتیجه رسیدگی به صورت تشخیص مالیات بیان می شود و نه اظهار نظر، با تعریف اشاره شده در بالا انطباق ندارد و ضمناً مشخص نیست که کدام استانداردهای حسابرسی بر این فرآیند حاکم است. استانداردهای حسابرسی یا استانداردهای خدمات اعتبار دهی؟

خدمات اعتبار بخشی حسابرسان

خدمات اعتبار بخشی حسابرسان به سه گروه تقسیم می شود:

حسابرسی (Audit)

اعتبار دهی (Attestation)

اطمینان بخشی (Assurance)

انجام هر یک از خدمات مزبور تابع استانداردهای همان گروه است. بنابراین میزان اعتبار بخشی به ادعای مورد رسیدگی نیز متفاوت است. اعتبار بخشی در حسابرسی به "صورت اطمینان معقول" در اعتبار دهی به صورت "اطمینان محدود" و در اطمینان بخشی به صورت "بهبود کیفیت اطلاعات و یا محتوای آن جهت تصمیم گیری" ارائه می شود.

این گزارش باید شامل موارد زیر باشد:

الف- اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد قانون و مقررات مربوط با رعایت اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری.

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

ج- اظهار نظر نسبت به مالیات های تکلیفی که مؤدی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی بوده است.

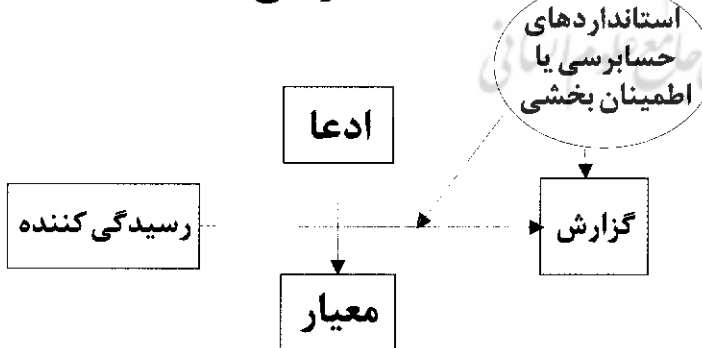
د- سایر مواردی که در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی مورد نظر سازمان امور مالیاتی کشور تعیین خواهد شد.

حسابرسی

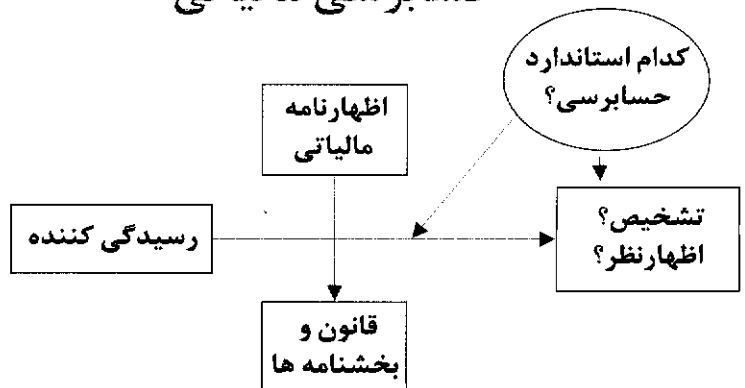
حسابرسی به مفهوم عام آن عبارتست از انطباق ادعای قابل اندازه گیری با معیارهای از پیش تعیین شده توسط رسیدگی کننده مستقل و ارائه گزارش نتایج.

بنابر همین تعریف، حسابرسی صورت های مالی عبارتست از اظهار نظر در خصوص انطباق صورت های مالی با استانداردهای حسابداری توسط حسابرس مستقل و ارائه گزارش حسابرسی. استانداردهای حسابرسی در این رابطه ضوابطی است که توسط مجامع حرفه ای به منظور کنترل

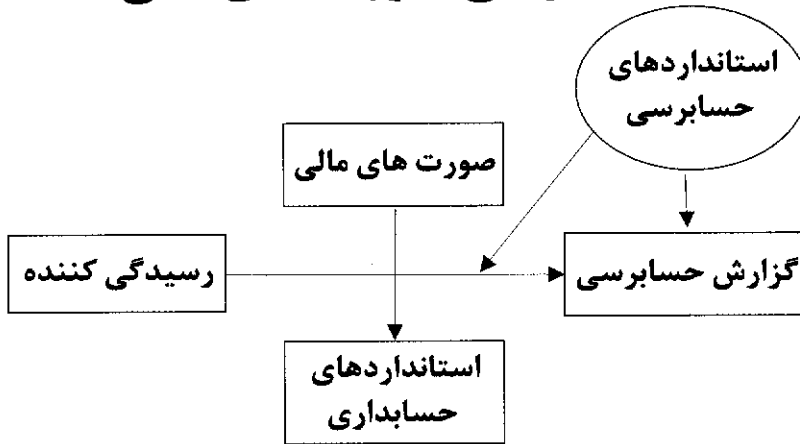
حسابرسی



حسابرسی مالیاتی



حسابرسی صورت های مالی



- به هر صورت در هیچ یک از خدمات مزبور اطمینان قطعی اظهار نشده و اطلاعات مورد ادعا هیچگاه تأیید نمی شوند بلکه نسبت به انطباق ادعا با ضوابط از پیش تعیین شده اظهار نظر با سطح "اطمینان معقول" و یا "محدود" ارائه می شود و در مواردی نیز هیچ گونه اظهار نظری نسبت به اطلاعات مورد ادعا ارائه نمی شود.
- برخی از ویژگی های استانداردهای دو گروه اول که کاربرد بیشتری دارند به شرح زیر می باشد:

تعیین شده

- استفاده از روش های تحلیلی
 - نمونه گیری
 - در نظر گرفتن وجود محدودیت های ذاتی در سیستم های حسابداری و کنترل های داخلی
 - متقاعد کننده بودن شواهد و نه قطعی بودن آن
- خدمات اعتبار بخشی دو گروه شامل موارد زیر است:

حسابرسی:

- اظهار نظر نسبت به صورت های مالی
- گزارش درباره صورت های مالی تهیه شده براساس سایر مبانی جامع حسابداری
- گزارش درباره رعایت مفاد قراردادهای
- گزارش درباره صورت های مالی خلاصه شده
- اظهار نظر نسبت به یکی از اقلام صورت های مالی

اعتبار دهی:

- بررسی اجمالی صورت های مالی
- اجرای روش های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی
- اظهار نظر نسبت به کنترل های داخلی
- اظهار نظر نسبت به میزان رعایت ادعا با ضوابط از پیش تعیین شده (Compliance attestation)
- اظهار نظر نسبت به اطلاعات مالی پیش بینی شده

استانداردهای حسابرسی (Audit Standards)

- ارائه اظهار نظر به شکل اطمینان معقول
- در نظر گرفتن سطح اهمیت (اشتباه قابل تحمل) در رسیدگی
- استفاده از روش های تحلیلی
- نمونه گیری
- در نظر گرفتن وجود محدودیت های ذاتی در سیستم های حسابداری و کنترل داخلی
- متقاعد کننده بودن شواهد و نه قطعی بودن آن

استاندارد های اعتبار دهی (Attestation Standards)

- اظهار نظر به شکل اطمینان محدود و غالباً به صورت سلبی و یا عدم اظهار نظر
- اظهار نظر نسبت به مورد ادعا براساس ضوابط از پیش



حاکمی از رعایت یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالیاتی توسط مؤدی باشد و نه تعیین درآمد مشمول مالیات.

تنها استاندارد قابل انطباق با حسابرسی مالیاتی در حال حاضر، استاندارد اظهار نظر نسبت به ذخیره مالیات به عنوان یکی از اقلام صورت های مالی است. در این نوع گزارشگری حسابرس نسبت به کفایت ذخیره مالیات به عنوان یک قلم از صورت های مالی اظهار نظر می کند و این اظهار نظر به منزله تشخیص یا تعیین ادعا (ذخیره مالیات) نخواهد بود.

در حسابرسی مالیاتی تکلیف مباحثی همچون سطح اهمیت (اشتباه قابل تحمل) و نمونه گیری مشخص نشده است، بنابراین مسئولیت حسابرسان در برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی نیز با ابهام روبروست.

حسابرسی مالیاتی به شکل کنونی با استانداردهای حسابرسی موجود انطباق نداشته و باید فرم گزارشگری آن تغییر کند و یا استانداردهای اجرای عملیات و گزارشگری آن توسط سازمان حسابرسی که مرجع تدوین استانداردها است تدوین گردد.

حسابرسان در گزارش حسابرسی مالیاتی موجود که توسط سازمان امور مالیاتی تعیین شده است مکلف شده اند تا درآمد مشمول مالیات مؤدی را تعیین کنند.

اما چنان که اشاره شد در هیچ کدام از انواع گزارش های حسابرسی و یا اعتباردهی مورد ادعا تأیید یا تعیین نمی شود. درآمد مشمول مالیات عبارتست از سود ایزاری به اضافه هزینه های غیرقابل قبول پس از کسر معافیت ها، تعیین یا تأیید درآمد مشمول مالیات به منزله تعیین یا تأیید سود ایزاری است و حال آن که در حسابرسی صورت های مالی سود تأیید نمی شود بلکه فقط نسبت به کل صورت های مالی اظهار نظر می شود.

برخی از صاحب نظران بر این باورند که حسابرسی مالیاتی نوعی حسابرسی رعایت (یکی از انواع خدمات اعتباردهی) است در صورتی که در حسابرسی رعایت نیز حسابرسان صرفاً به میزان رعایت ادعا با ضوابط از پیش تعیین شده اظهار نظر می کنند و مورد ادعا را تأیید نمی کنند.

در صورتی که حسابرسی مالیاتی را نوعی حسابرسی رعایت فرض کنیم در این صورت گزارش حسابرسی باید