

دستورالعمل حسابرسی مالیاتی برای حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

دستورالعمل حسابرسی مالیاتی برای حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع [ماده 272](#) الحاقی قانون مالیاتهای مستقیم توسط سازمان امور مالیاتی کشور تنظیم و جهت استفاده سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی منتشر شده لذا سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران ملزم هستند در تهیه گزارش شرکتها و مؤسسات مورد حسابرسی دقیقاً وفق فرم مذکور عمل نمایند، به نحوی که پاسخ مندرجات تمامی قسمتهای آن از جمله معاملات با اشخاص ثالث، مالیاتهای تکلیفی و هزینه ها دقیقاً داده شود. علاوه بر لزوم دقیق در مندرجات فرم یاد شده و پاسخگویی به هر یک از موارد، حسابداران مزبور در رسیدگی و تنظیم گزارش ملزم به رعایت قوانین و مقررات مالیاتی و استانداردهای حسابرسی می باشند که در این مقوله به ذکر برخی نکات مهم به شرح زیر اکتفا می شود:

– ضمناً در بندهای ذیل منظور از حسابرس مالیاتیسازمان حسابرسی یا حسابداران رسمی یا مؤسسات رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی می باشد.

- 1_ مبنای تعیین درآمد مشمول مالیات، قانون مالیاتهای مستقیم و مقررات مربوط به آن است که عندالاجتضاء با در نظر گرفتن سایر قوانین موضوعه از جمله قانون تجارت، قانون محاسبات عمومی قوانین بودجه سنواتی و اساسنامه قانونی شرکتهای دولتی و استانداردهای حسابداری تا آن حد که مغایرت آشکار با قانون مالیاتهای مستقیم نداشته باشد) اعمال می شود.
- 2_ در تعیین درآمد مشمول مالیات چنانچه در مواردی قانون مالیاتهای مستقیم صراحتی نسبت به موضوع نداشته ولی سایر قوانین موضوعه دارای حکم معین در مورد باشند حکم مزبور ملاک عمل قرار خواهد گرفت. با این توضیح که در موارد سکوت و ابهام، به ترتیب آراء ابلاغ شده شورای عالی مالیاتی و نیر بخشنامه ها و دستورالعملهای سازمان امور مالیاتی کشور، استانداردهای حسابداری ملاک عمل خواهد بود.
- 3_ در تعیین درآمد مشمول مالیات شرایط و احکام هزینه های قابل قبول و استهلاکات موضوع فصل دوم از باب چهارم (مواد 147 تا 151 قانون مالیاتهای مستقیم و مصوبات هیأت وزیران و وزیر امور اقتصادی و دارائی حسب مورد درباره هزینه های قابل قبول ملاک عمل خواهد بود.

4_ هر گاه حسابرس مالیاتی در اجرای [بند الف ماده 272](#) قانون مالیاتهای مستقیم به موارد ایرادی برخورد نماید که به اعتبار دفاتر خللی وارد ننماید و تعیین درآمد واقعی مشمول مالیات امکان پذیر باشد ضمن درج موارد ایراد در گزارش خود، درآمد مشمول مالیات را تعیین خواهد کرد و در صورتی که دفاتر و اسناد مدارک مزبور برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر حسابرس مالیاتی به علت عدم رعایت موازین و آیین نامه مربوط به روش نگه داری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی مورد قبول واقع نشود باید دلایل رد دفاتر را حداکثر ظرف یک ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به اداره امور مالیاتی ذیربط و مؤدی کتباً اعلام نماید تا اداره امور مالیاتی نظر هیأت موضوع [بند 3 ماده](#)

97 قانون مذکور را اخذ نماید. چنانچه نظر هیأت موضوع بند 3 **ماده 97** قانون فوق الذکر مبنی بر تأیید اعتبار دفاتر باشد نظر هیأت باید بوسیله اداره امور مالیاتی حداکثر ظرف پنج (5) روز بعد از صدور رأی و یا حداکثر تا بیست روز (20) روز قبل از انقضای مهلت رسیدگی مذکور در تبصره یک **ماده 272** جهت ادامه رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات به حسابرس مالیاتی ابلاغ شود.

در صورتیکه نظر هیأت مبنی بر رد دفاتر باشد در این حالت اداره امور مالیاتی ضمن اعلام مراتب به حسابرس مالیاتی ظرف مهلت اخیرالذکر مطابق مقررات موضوعه نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات اقدام خواهد نمود.

5_ چنانچه تا موعد مقرر ترازنامه و حساب سود و زیان یا حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان حسب مورد تسلیم اداره امور مالیاتی زیربط نشده باشد رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات به عهده اداره امور مالیاتی خواهد بود.

6_ در صورتی که قبل و یا بعد از صدور برگ تشخیص مالیات، اطلاعات و مدارک بدست آمده حاکی از فعالیتهای مکتوم و ثبت نشده باشد و نیاز به بررسی دفاتر و اسناد و مدارک باشد اداره امور مالیاتی (ممیز کل موضوع را کتباً از حسابرس مالیاتی یا مؤدی حسب مورد استعلام خواهد نمود، حسابرس مالیاتی یا مؤدی مکلف است ظرف یک ماه از تاریخ دریافت استعلام در خصوص موضوع نظر خود را به اداره امور مالیاتی اعلام نماید. در صورت احراز موضوع درآمد مشمول مالیات این بخش از فعالیت مؤدی توسط اداره امور مالیاتی مربوط مطابق قوانین و مقررات مالیاتی تعیین خواهد شد.

متن اصلاحیه بند 6 بر اساس بخشنامه شماره 10264 / 2559 / 230 مورخ 22 / 06 / 1383

6_ در صورتی که قبل و یا بعد از صدور برگ تشخیص، حسب اطلاعات و مدارک به دست آمده نسبت به گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص رعایت قوانین و مقررات تجاری، مالیاتی و سایر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت شخص مورد رسیدگی، تنها در مورد عدم ثبت فعالیتهای مالی به بررسی اسناد و دفاتر نیاز باشد، اداره امور مالیاتی موضوع را کتباً از حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی و مؤدی حسب مورد استعلام خواهد نمود.

7_ در صورتی که قبل از صدور برگ تشخیص مالیات نسبت به گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص بندهای **2 و 3 ماده 272** قانون مالیاتهای مستقیم به توضیحات تکمیلی نیاز باشد اداره امور مالیاتی (ممیز کل) موضوع را کتباً از حسابرس مالیاتی استعلام خواهد نمود.

متن اصلاحیه بند 7 بر اساس بخشنامه شماره 10264 / 2559 / 230 مورخ 22 / 06 / 1383

7_ در صورتی که قبل صدور برگ تشخیص مالیات نسبت به گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی به ویژه مقررات فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات و اظهارنظر نسبت به مالیاتهایی که مؤدی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی کشور بوده است (مالیتهای تکلیفی) به توضیحات تکمیلی و مدارکی نیاز باشد باید مطابق بند (6) فوق اقدام شود. مؤدی یا حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی مکلف است، حداکثر ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ، اسناد و مدارک و دفاتر موضوع بند (6) و توضیحات و اطلاعات تکمیلی و مدارک موضوع این بند را حسب مورد به اداره امور مالیاتی مربوط ارائه نماید. در صورت احراز عدم ثبت فعالیت مالی، یا در صورت عدم ارائه اسناد و مدارک و دفاتر و یا عدم ارائه توضیحات تکمیلی و مدارک در مهلت فوق، ماموران مالیاتی مربوط با توجه به اطلاعات و اسناد و مدارک به دست آمده حسب مورد مطابق بند (2) یا (3) **ماده 97** قانون مالیاتهای مستقیم رفتار و نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات و مطالبه مالیات متعلق و یا مالیاتهای تکلیفی طبق مقررات مربوط اقدام خواهند نمود.

8_ حسابرس مالیاتی باید ظرف یک ماه از تاریخ دریافت استعلام اطلاعات تکمیلی را به اداره امور مالیاتی مربوط اعلام نماید و چنانچه حسابرس مالیاتی در مهلت مقرر پاسخ استعلام را ندهد، درآمد مشمول مالیات و یا مالیاتهای تکلیفی این بخش از فعالیتهای مؤدی توسط اداره امور مالیاتی ذریبط مطابق قوانین و مقررات مربوط تعیین خواهد شد.
متن اصلاحیه بند 8 بر اساس بخشنامه شماره 10264 / 2559 / 230 مورخ 22 / 06 / 1383

8_ در مواردیکه استعلام به عمل آمده در خصوص اعمال معافیتهای مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم و سایر قوانین ذریبط باشد چنانچه در مهلت موضوع بند (7) این دستورالعمل از طرف حسابرس مالیاتی پاسخی داده نشود و یا پاسخ ارائه شده توسط حسابرس مالیاتی مورد قبول اداره امور مالیاتی (ممیز کل) قرار نگیرد در این صورت اداره امور مالیاتی با قبول رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات قبل از کسر معافیت توسط حسابرس مالیاتی، نسبت به چگونگی اعمال معافیتها و تعیین مالیات مطابق قوانین و مقررات مالیاتهای مستقیم و بخشنامه ها و آراء شورای عالی مالیاتی و دستورالعملهای سازمان امور مالیاتی کشور اقدام خواهد نمود.

تبصره: در مواردیکه استعلام به عمل آمده در خصوص اعمال معافیتهای مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم و سایر قوانین ذریبط باشد چنانچه در مهلت مقرر از طرف حسابرس مالیاتی پاسخی داده نشود و یا پاسخ ارائه شده توسط حسابرس مالیاتی مورد قبول اداره امور مالیاتی (ممیز کل) قرار نگیرد. در اینصورت اداره امور مالیاتی با قبول رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات قبل از کسر معافیت توسط حسابرس مالیاتی نسبت به چگونگی اعمال معافیتها و تعیین مالیات مطابق قوانین و مقررات مالیاتهای مستقیم و بخشنامه ها و آراء شورای عالی مالیاتی و دستورالعملهای سازمان امور مالیاتی کشور اقدام خواهد نمود.
بر اساس بخشنامه شماره 10264 / 2559 / 230 مورخ 22 / 06 / 1383 تبصره بند 8 حذف می گردد.

9_ کلیه درآمدهای ابرازی یا شناخته شده توسط حسابرس مالیاتی از جمله درآمد حاصل از تسعیر دارائیهها و بدهیهای ارزی مشمول مالیات است، مگر آنکه دلایل قانونی مبنی بر معافیت تمام یا برخی اقلام اقامه شده و یا به لحاظ تعلق مالیات به طریق خاص (مواردی که طبق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم دارای نرخ جداگانه ای هستند مانند نقل و انتقال قطعی املاک، حق واگذاری محل، درآمد اجاره، انتقال سهام، سود حاصل از سرمایه گذاری و)، از شمول مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی موضوع [ماده 105](#) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مستثنی شده باشد.

10_ در مورد تعدیلات بایستی کلیه اقلام بستانکار حساب تعدیلات سنواتی به درآمد شمول مالیات افزوده شود. مگر آنکه به طریقی در درآمد مشمول مالیات سنوات قبل منظور شده و یا از معافیت مالیاتی قانونی برخوردار باشد و یا طرف حساب آن هزینه ای بوده که بوسیله ماموران مالیاتی غیر قابل قبول تلقی و از حساب هزینه برگشت شده باشد و اقلام بدهکار حساب تعدیلات سنواتی نیز، چنانچه ماهیت هزینه قابل قبول را داشته و قبلاً به حساب هزینه منظور نشده باشد. باید جز هزینه های قابل قبول محسوب شود.

11_ فعالیتهایی که درآمد آن به موجب قوانین و مقررات از پرداخت مالیات معاف و یا مشمول نرخ جداگانه ای بوده، زیان مربوط به آن فعالیتها قابل کسر از درآمدها نبوده، و هزینه های مرتبط با آنها جزء هزینه های قابل قبول منظور نخواهد شد. توجه شود که در صورت منفک بودن هزینه، قدرالسهم مربوط به فعالیتهای معاف و غیر معاف بایستی با روشهای مناسب محاسبه و منظور گردد.

12_ چون بررسیهایی که در حسابرسی مالیاتی انجام می شود، عمدتاً در حسابرسی عمومی صورتهای مالی نیز اجرا می شود (به

جز مواردی که از حیث مالیاتی نیاز به بررسی بیشتر و یا رسیدگی های خاص می باشد، از این رو توصیه می شود که به منظور حسابرسی هر چه جامعتر و پرهیز از دوباره کاری، حسابرسی صورتهای مالی را طوری برنامه ریزی و اجرا کنند که ضمن آن قادر به حسابرسی مالیاتی و در پی آن تهیه گزارش حسابرسی مالیاتی نیز باشند.

مواردی که در فرم نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی ذکر شده، باید ابتدا با کاربرگهای حسابرسی صورتهای مالی مطابقت داده شود و با عنایت به نتایج آن، هر مورد که نیازمند بررسی بیشتر می باشد، مشخص و راجع به آن ردیابی و رسیدگیهای لازم صورت پذیرد.

ضمناً کاربرگهای حسابرسی مالیاتی باید در پرونده جداگانه ای به نام پرونده مالیاتی بایگانی و خلاصه ای از وضعیت مالیاتی هر سال به ترتیب در پرونده های جاری و دائمی در قسمتهای مربوط نگهداری شود.

13_ چنانچه حسابرس مالیاتی در رسیدگیهای خود به مواردی برخورد نماید که تشریح آنها ضمن قسمتهای منظور شده در فرم میسر نیست، بایستی طی یادداشتهای جداگانه ضمیمه فرم گزارش، توضیحات لازم را بدهد.

14_ گزارش حسابرسی مالیاتی تنظیمی طبق نمونه فوق الاشعار همراه با مستندات مربوط به انضمام گزارش حسابرسی مالی باید به مؤدی تسلیم و از طریق مؤدی در اختیار اداره امور مالیاتی قرار گیرد.

15_ از آنجا که برای امر حسابرسی مالیاتی دسترسی به ترازنامه و حساب سود و زیان و سایر اسناد و مدارک و اطلاعات و سوابق مالیاتی ضروری است، ادارات امور مالیاتی ذیربط در صورت مراجعه حسابرس مالیاتی، همکاری های لازم را معمول و پرونده مالیاتی و اسناد و مدارک مربوط را در اختیار آنها قرار خواهند داد و ضمناً در صورت بروز اشکال در این خصوص و هر مورد حقوقی و اجرائی و اداری دیگر، حسابداران مذکور می توانند حسب مورد به معاونتهای سازمان امور مالیاتی کشور جهت رفع اشکال مراجعه نمایند.

مفاد بندهای 6 و 7 و 8 و تبصره بند 8 این دستورالعمل بر اساس بخشنامه شماره 10264 / 2559 / 230 مورخ 06 / 22 / 1383 تغییر کرده است.