

دستورالعمل حسابرسی مالیاتی برای حسابداران رسمی و

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در

اجرای مقررات ماده (۲۷۲) ق.م.م

نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده 272 الحاقی قانون مالیاتهای مستقیم توسط سازمان امور مالیاتی کشور تنظیم و جهت استفاده سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی منتشر شده است ، لذا سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ملزم هستند در تهیه گزارش شرکتها و مؤسسات مورد حسابرسی دقیقاً وفق فرم مذکور عمل نمایند ، به نحوی که پاسخ مندرج در تمامی قسمت‌های آن از جمله رعایت تکالیف مقرر در نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک ، معاملات با اشخاص ثالث ، مالیات تکلیفی و هزینه‌ها و . . . دقیقاً داده شود . علاوه بر لزوم تدقیق 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 می‌باشند که در این مقوله به ذکر برخی نکات مهم به شرح زیر اکتفا می‌شود:

ضمناً در بندهای ذیل منظور از حسابرس مالیاتی ، سازمان حسابرسی یا حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشند .

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 با قانون مالیاتهای مستقیم نداشته باشد) اعمال می‌شود .

2. در تعیین درآمد مشمول مالیات ، چنانچه در قانون مالیاتهای مستقیم صراحتی نسبت به موضوع نداشته باشد ولی سایر قوانین موضوعه دارای حکم معین در آن مورد باشند ، حکم مزبور ملاک عمل قرار خواهد گرفت ، بدیهی است در موارد سکوت و ابهام ، به ترتیب بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های سازمان امور مالیاتی کشور ، آراء شورای عالی مالیاتی و نیز استانداردهای حسابداری ملاک عمل خواهد بود .

3. در تعیین درآمد مشمول مالیات ، شرایط و احکام هزینه‌های قابل قبول و استهلاك موضوع فصل دوم از باب چهارم (مواد 147 و 151) قانون مالیاتهای مستقیم و مصوبات هیات وزیران و وزیر امور اقتصادی و دارایی حسب مورد درباره هزینه‌های قابل قبول ملاک عمل خواهد بود .

4. هر گاه حسابرس مالیاتی در اجرای **بند الف ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم** به موارد ایرادی برخورد نمایند که به اعتبار دفاتر خللی وارد ننماید و تعیین درآمد واقعی مشمول مالیات امکان‌پذیر باشد ، ضمن درج موارد ایراد در گزارش خود ، درآمد مشمول مالیات را تعیین خواهد کرد و در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک مزبور برای محاسبه در آمد مشمول مالیات غیر قابل رسیدگی تشخیص داده شود یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود ، باید موضوع را بطور کتبی و با ذکر دلایل و اظهار نظر نسبت به عدم کفایت اسناد و مدارک و دفاتر قانونی برای امر حسابرسی مالیاتی به اداره امور مالیاتی ذیربط اعلام نماید ، در این صورت حسابدار رسمی تکلیفی به تهیه و تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی ندارد و اداره امور مالیاتی مکلف است مطابق مقررات موضوعه نسبت به رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات اقدام نماید .

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 ذیربط نشده باشد رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات به عهده اداره امور مالیاتی خواهد بود .

6. چنانچه قبل یا بعد از صدور برگ تشخیص مالیات ، اطلاعات و مدارکی در مورد فعالیت‌های مالی به دست آید که در نتیجه نیاز به بررسی دفاتر و اسناد و مدارک مودی ذیربط و توضیحات تکمیلی حسابرس باشد ، رییس اداره امور مالیاتی موضوع را با ذکر مصداق به طور کتبی از حسابرس استعلام خواهد نمود که به ترتیب زیر عمل خواهد شد:

الف) حسابرس مالیاتی مکلف است ظرف یک ماه از تاریخ دریافت استعلام ، دفاتر و اسناد و مدارک مربوط را بررسی و در

صورتی که فعالیت مزبور در دفاتر ثبت نشده باشد ، موضوع عدم ثبت فعالیت مالی را بطور کتبی به اطلاع رییس اداره امور مالیاتی برساند ، در این صورت اداره امور مالیاتی بر اساس پاسخ واصل شده مطابق قانون و مقررات موضوعه اقدام خواهد نمود .

ب) در صورتی که فعالیت مالی مزبور در دفاتر ثبت شده باشد ، حسابرس مکلف است ظرف یک ماه از تاریخ دریافت استعلام ، ثبت فعالیت‌های مورد استعلام در دفاتر مؤدی را ضمن توضیحات تکمیلی با ذکر شماره سند حسابداری همراه با تصویر اسناد حسابداری و مدارک ضمیمه به آن ، بطور کتبی به اطلاع رییس اداره امور مالیاتی برساند . در صورتی که پاسخ حسابرس با توجه به قسمت اخیر تبصره (1) ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم و اسناد و مدارک ارسالی و توضیحات تکمیلی ارائه شده ، به نظر رییس اداره امور مالیاتی با قانون و مقررات مربوط تطبیق ننماید ، اداره امور مالیاتی موضوع را با شرح استدلال عدم پذیرش به هیئت سه نفره موضوع بند (ب) تبصره یک ماده (6) آیین‌نامه اصلاحی تبصره (4) قانون استفاده از خدمات تخصصی حسابداران رسمی ارجاع خواهد نمود .

ج) در صورتی که حسابرس مالیاتی ظرف یک ماه از تاریخ دریافت استعلام نسبت به راییه پاسخ لازم به رییس اداره امور مالیاتی اقدام نکند ، اداره امور مالیاتی با استعلام و یا مراجعه به مؤدی طبق قانون و مقررات موضوعه اقدام خواهد نمود . اشخاصی که انجام حسابرسی مالیاتی را به حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی و یا سازمان حسابرسی ارجاع می‌نمایند ، مکلفند یک نسخه از قرارداد حسابرسی مالیاتی را همراه با اظهارنامه مالیاتی به اداره امور مالیاتی مربوطه تسلیم نمایند . (به موجب رای شماره 380 هیات عمومی دیوان عدالت اداری مفاد بند 7 از ابتداء سال 1388 تا تاریخ لازم‌الاجرا شدن بخشنامه قابل اجرا نیست) .

7. اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می‌نماید . قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مؤدی گزارش حسابرسی مالی را ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهارنامه مالیاتی یا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نموده باشد .

چنانچه قبل از صدور برگ تشخیص مالیات نسبت به راییه گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص بندهای “ب” (هزینه‌های قابل قبول ، استهلاکات) و “ج” (مالیاتهای تکلیفی و حقوق) و معافیت‌های مالیاتی نیاز به توضیحات تکمیلی حسابرس مالیاتی باشد ، رییس اداره امور مالیاتی موضوع را با ذکر مصداق به طور کتبی از حسابرس مالیاتی استعلام خواهد نمود که به ترتیب زیر عمل خواهد شد:

الف) حسابرس مالیاتی مکلف است ظرف یک ماه از تاریخ دریافت استعلام ، توضیحات تکمیلی را به رییس اداره امور مالیاتی راییه نمایند ، در غیر این صورت و یا اعلام عدم دسترسی به دفاتر و اسناد و مدارک مؤدی از سوی حسابرس مالیاتی ، اداره امور مالیاتی با استعلام و با مراجعه به مؤدی مطابق موضوعه جهت رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات و مالیاتهای تکلیفی مؤدی اقدام خواهد نمود .

ب) در صورتی که نظر حسابرس مالیاتی با توجه به قسمت اخیر تبصره (1) ماده (272) قانون مالیاتهای مستقیم از لحاظ انطباق با قانون و مقررات مالیاتی حسب نظر رییس اداره امور مالیاتی کافی به مقصود نباشد ، موضوع به هیئتی متشکل از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور و شورای عالی جامعه حسابداران رسمی (نماینده سازمان حسابرسی در مورد گزارش‌های حسابرسی مالیاتی آن سازمان) و یک نفر از حسابداران رسمی به انتخاب رییس کل سازمان امور مالیاتی کشور ارجاع می‌گردد ، هیئت با حضور کلیه اعضا رسمیت یافته و رای اکثریت اعضای هیئت مذکور ، مورد قبول سازمان مالیاتی کشور ، جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی بوده و مبنای حل و فصل پرونده ذیربط قرار خواهد شد .

8. کلیه درآمدهای ابرازی یا شناخته شده توسط حسابرس مالیاتی از جمله درآمد حاصل از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی مشمول مالیات است ، مگر آنکه دلایل قانونی مبنی بر معافیت تمام یا برخی اقلام اقامه شود و یا به لحاظ تعلق مالیات به طرق خاص (مواردی که طبق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم دارای نرخ جداگانه‌ای هستند مانند نقل و انتقالات قطعی املاک ، حق واگذاری محل ، نقل و انتقالات سهام ، سود حاصل از سرمایه‌گذاری و . .) ، از شمول مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی ماده 105 اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مستثنی شده باشد .

9. در مورد تعدیلات بایستی کلیه اقلام بستانکار حساب تعدیلات سنواتی به درآمد مشمول 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 هزینه‌ای بوده که به وسیله 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 جزء هزینه‌های قابل قبول محسوب شود .

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

11. ضمناً کاربرگ‌های حسابرسی مالیاتی باید در پرونده جداگانه‌ای به نام پرونده مالیاتی بایگانی و خلاصه‌ای از وضعیت مالیاتی هر سال به ترتیب در پرونده‌های جاری و دائمی در قسمت‌های مربوط نگهداری شود . در صورت استعلام اداره امور مالیاتی در خصوص مستندات حسابرسی از جمله کاربرگ‌ها ، چک لیست‌ها ، تاییدیه از اشخاص ثالث و . . . حسابرس مکلف به ارائه تصاویر آنها می‌باشد .

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

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

14. 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 ، همکاری‌های لازم را معمول و پرونده مالیاتی و اسناد و مدارک مربوط را در اختیار آنها قرار خواهند داد ، ضمناً در صورت بروز هرگونه اشکال در این خصوص اعم از حقوقی و اجرایی و اداری ، حسابرسان مذکور می‌توانند حسب مورد به معاونت‌های سازمان امور مالیاتی کشور جهت رفع اشکال مراجعه نمایند .