

بخشنامه در خصوص آیین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی

سازمان امور اقتصادی و دارائی استان

شورای عالی مالیاتی

اداره کل دفتر فنی مالیاتی

دفترهیات عالی انتظامی مالیاتی

دبیرخانه هیات های موضوع **ماده 251** مکرر

دادستانی انتظامی مالیاتی

دانشکده امور اقتصادی

پژوهشکده امور اقتصادی

پیرو ابلاغ تصویب نامه شماره 28423 / ت 17790 ه مورخ 3 / 7 / 1379 هیئت محترم وزیران موضوع آیین نامه اجرایی تبصره 4 قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی، تصویر تصویب نامه شماره 18784 / ت 26774 ه مورخ 25 / 4 / 1381 مبنی بر اضافه شدن عبارت "و تبصره الحاقی آن، موضوع تصویب نامه شماره 11434 / ت 23024 ه مورخ 24 / 3 / 1379 پس از عبارت "اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران در متن ماده 12 و همچنین حذف تبصره ماده 13 آن جهت اطلاع و بهره برداری لازم به پیوست ارسال می گردد.

محمد قاسم پناهی

معاون فنی و حقوقی

شماره: 28423 / ت 17790 ه

تاریخ: 03 / 07 / 1379

پیوست:

وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیأت وزیران در جلسه مورخ 13 / 6 / 1379 بنا به پیشنهاد شماره 43271 مورخ 16 / 12 / 1378 وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد تبصره (4) قانون استفاده از خدمات بیمه تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی - مصوب 1372 - آیین نامه اجرایی تبصره یاد شده را به شرح زیر تصویب نمود:

**“آیین نامه اجرایی تبصره (4) قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران
ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی”**

ماده 1_ به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی و همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی نفع، اشخاص حقیقی و

حقوقی به ترتیبی که در این آیین نامه معین می شود از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران رسمی شاغل و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران استفاده خواهند نمود.

ماده 2_ اشخاص حقوقی ذیل مکلفند حسب مورد “حسابرس و بازرس قانون ی” یا “حسابرس” خود را از میان مؤسسات حسابرسی که عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشند، انتخاب نمایند:

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- شرکتهای موضوع بندهای الف و ب ماده 7 قانون اساسنامه سازمان حسابرسی با رعایت ترتیبات مقرر در تبصره یک ماده 132 قانون محاسبات عمومی.

ه- شعب و دفاتر نمایندگی شرکتهای خارجی که در اجرای قانون اجازه ثبت شعبه و نمایندگی شرکت های خارجی- مصوب 1376- در ایران ثبت شده اند.

و- مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی و شرکت ها، سازمان ها و مؤسسات تابعه 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 (میزان فروش محصولات یا خدمات، جمع داراییها، تعداد پرسنل و میزان سرمایه) و همچنین میزان ظرفیت کاری مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی، مشخصات یا فهرست آنها توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تا پایان دی ماه هر سال اعلام می گردد.

1_ شرکت های سهامی خاص و سایر شرکت ها و همچنین مؤسسات انتفاعی غیر تجاری.

2_ شرکت ها و مؤسسات تعاونی و اتحادیه های آنها.

3_ اشخاص حقیقی که طبق مقررات قانون ی مربوط، مکلف به نگهداری دفاتر قانون ی هستند.

تبصره 1: اشخاص موضوع این ماده می توانند از خدمات سازمان حسابرسی که تنها مؤسسه حسابرسی دولتی می باشد، به عنوان “حسابرس و بازرس قانون ی” یا “حسابرس” خود حسب مورد استفاده نمایند.

تبصره 2: ضوابط تشخیص شرکت های تابعه و وابسته، با توجه به اصول و ضوابط حسابداری موضوع بند (ز) ماده 7 قانون اساسنامه سازمان حسابرسی تعیین می گردد.

تبصره 3: با تعیین و اعلام وزارت امور اقتصادی و دارایی می توان برای “حسابرسی و بازرسی قانون ی” یا “حسابرسی” اشخاص موضوع بند (ز) این ماده، از خدمات حسابداران رسمی نیز استفاده کرد.

ماده 3_ صورت های مالی اشخاص موضوع ماده 2 که حسب مورد فاقد گزارش “حسابرسی و بازرسی قانون ی” یا “گزارش حسابرسی” موضوع این آیین نامه باشد در هیچ یک از وزارتخانه ها، مؤسسات 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.

تبصره: استفاده اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع این ماده از تسهیلات قابل ارایه توسط وزارتخانه ها، مؤسسات، سازمان ها، دستگاه ها و شرکت های مذکور در این ماده که وفق مقررات و ضوابط اعلام شده مستلزم ارایه صورت های مالی می باشد، حسب مورد منوط به ارایه گزارش حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی موضوع این آیین نامه می باشد.

ماده 4_ حسابدار رسمی و مؤسسات حسابرسی مکلفند در گزارش "حسابرسی و بازرسی قانونی" یا گزارش حسابرسی "که با رعایت قانون اصلاح قسمتی از قانون تجارت مصوب 1347 و طبق اصول و ضوابط حسابرسی تهیه می شود، نسبت به حسابها و صورت های مالی رسیدگی شده درباره موارد زیر صریحاً اظهارنظر نمایند:

الف- رعایت قوانین و مقررات تجاری، مالیاتی و سایر قوانین و مقررات مرتبط با فعالیت شخص مورد رسیدگی.

ب- رعایت اصول و ضوابط حسابداری در تهیه و ارایه صورت های مالی و یادداشتهای همراه صورت های مزبور.

ج- نحوه ارایه وضعیت مالی و نتایج عملیات شخص مورد رسیدگی در صورت های مالی.

تبصره 1: هر گاه حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی در جریان رسیدگی، به هر گونه تخلف از مقررات موضوع این ماده از ناحیه هیأت مدیره و مدیر عامل برخورد نمایند، مکلفند موارد را در گزارش خود منعکس کنند.

تبصره 2: مقصود از اصول و ضوابط حسابرسی، اصول متعارف در حرفه حسابرسی، استانداردهای مالی موضوع بند (ز) ماده 7 قانون اساسنامه سازمان حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای موضوع بند (3) ماده 6 اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد.

تبصره 3: مقصود از اصول و ضوابط حسابداری، اصول متداول در حسابداری و استانداردهای مالی موضوع بند (ز) ماده 7 قانون اساسنامه سازمان حسابرسی می باشد.

ماده 5_ حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی که عهده دار انجام وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی و یا حسابرسی اشخاص مشمول ماده 2 این آیین نامه می باشند در صورت درخواست اشخاص مزبور مکلفند علاوه بر گزارش موضوع ماده 4 فوق، گزارش حسابرسی مالیاتی جداگانه طبق نمونه ای که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و در دسترس قرار می گیرد تنظیم کنند و جهت تسلیم به حوزه مالیاتی مربوط در اختیار مؤدی قرار دهند. گزارش اخیر الذکر باید شامل موارد زیر باشد:

الف- اظهارنظر نسبت به دفاتر قانونی مطابق آیین نامه چگونگی تنظیم و تحریر و نگهداری دفاتر و همچنین کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق قوانین مالیاتی.

ب- تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی به ویژه مقررات فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات.

ج- اظهارنظر نسبت به مالیاتهایی که مؤدی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده است. (مالیاتهای تکلیفی) .

تبصره 1: هر گاه حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی در اجرای بند (الف) این ماده به موارد ایرادی برخورد نماید که به نظر او به اعتبار دفاتر قانونی خللی وارد ننمایند 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 فاتر و اسناد و مدارک مزبور برای محاسبه درآمد مشمول مالیات غیر قابل رسیدگی بوده یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین نامه مربوط مورد قبول واقع نشود، حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی باید مراتب را به اداره مالیاتی مربوط و مؤدی کتباً اعلام نماید تا اداره مالیاتی نظیر هیأت موضوع [بند \(3\) ماده 97](#) قانون مالیاتهای مستقیم را اخذ نماید.

چنانچه نظر هیأت موضوع [بند \(3\) ماده 97](#) فوق الذکر مبنی بر تأیید اعتبار دفاتر باشد، نظر هیأت باید وسیله اداره مالیاتی جهت ادامه رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات به حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی ابلاغ شود و در صورتی که نظر هیأت مبنی بر رد دفاتر باشد در این صورت ممیز مالیاتی مطابق مقررات موضوعه نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات و مطالبه مالیات اقدام خواهد نمود.

تبصره 2: از لحاظ مقررات این آیین نامه، قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی تنظیم کننده گزارش حسابرسی موضوع ماده 4 این آیین نامه، آن را تهیه نموده و این گزارش به ضمیمه گزارش اخیر و یا ظرف مهلت مقرر در ماده 6 این آیین نامه به حوزه مالیاتی تسلیم شده باشد.

ماده 6 - مأموران تشخیص مالیات، گزارش حسابرسی مالیاتی را که همراه اظهارنامه مالیاتی یا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی تسلیم شده باشد، بدون رسیدگی قبول نموده و مطابق مقررات مالیاتی برگ تشخیص مالیات صادر می نماید.

تبصره 1: در صورتی که قبل و یا بعد از صدور برگ تشخیص مالیات، حسب اطلاعات و مدارک به دست آمده نسبت به گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص بند (الف) ماده 4

تنها در مورد عدم ثبت فعالیتهای مالی به بررسی اسناد و مدارک و دفاتر نیاز باشد، اداره مالیاتی موضوع را کتباً از حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی و مؤدی حسب مورد استعلام خواهد نمود.

تبصره 2: در صورتی که قبل از صدور برگ تشخیص مالیات نسبت به گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص بندهای 2 و 3 ماده 5 به توضیحات تکمیلی و مدارکی نیاز باشد باید مطابق تبصره فوق اقدام شود. مؤدی یا حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی مکلف است، حداکثر ظرف یکماه از تاریخ ابلاغ، اسناد و مدارک و دفاتر موضوع تبصره یک و توضیحات و اطلاعات تکمیلی و مدارک موضوع این تبصره 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، مأمور تشخیص مالیات 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 خواهد نمود.

تبصره 3: در مواردی که پرونده مالیاتی مؤدیان مذکور در جلسه هیأت موضوع **بند (3) ماده 97** فوق مطرح است یکی از اعضای هیأت مزبور توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی از بین حسابداران رسمی غیر شاغل انتخاب می شود.

تبصره 4: در صورتی که درآمد مشمول مالیات قطعی شده با درآمد مشمول مالیات تعیین شده توسط حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی، بیش از (20%) مشروط به اینکه بیش از مبلغ یکصد میلیون ریال شود، اختلاف داشته باشد، و یا مبلغ اختلاف در هر صورت بیش از مبلغ پانصد میلیون ریال گردد، وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورت لزوم مراتب را جهت رسیدگی به جامعه حسابداران رسمی اعلام خواهند نمود تا در صورت احراز تخلف، نسبت به تعقیب متخلف یا متخلفین اقدام شود. نصاب های ریالی موضوع این تبصره برای هر سال مالیاتی با رعایت نرخ تورم رسمی سالانه اعلام شده از سوی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به وسیله وزارت امور اقتصادی و دارایی در سه ماهه اول سال بعد اعلام می گردد.

تبصره 5: چنانچه نسبت به اعلام عدم رعایت مقررات قانونی مالیاتهای تکلیفی توسط مؤدی مالیاتی، در گزارش حسابرسی مالیاتی حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی، نقص یا تخلفی مشاهده گردد، وزارت امور اقتصادی و دارایی در صورت لزوم مراتب را جهت رسیدگی به تخلف احتمالی به جامعه حسابداران رسمی اعلام خواهد نمود.

ماده 7_ سایر اشخاص حقوقی و حقیقی که مشمول مفاد ماده 2 این آیین نامه نمی گردند، می توانند حسابرسی صورت های مالی و تنظیم گزارش مالیاتی خود را به حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی ارجاع و گزارش مزبور را، ضمیمه اظهارنامه مالیاتی و صورت های مالی، و یا ظرف مهلت مقرر در ماده 6 این آیین نامه به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نمایند. در این صورت، مشمول مفاد مواد 5 و 6 این آیین نامه و تبصره های ذیل خواهند بود.

تبصره: وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند حسابرسی صورت های مالی تنظیم و گزارش مالیاتی اشخاص حقوقی و حقیقی را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی واگذار نماید. در این صورت پرداخت حق الزحمه، طبق مقررات مربوط به عهده وزارت مزبور خواهد بود.

ماده 8_ اشخاص حقیقی و حقوقی می توانند با کسب نظر موافق سازمان تأمین اجتماعی، حسابرسی دفاتر قانونی و تنظیم گزارش تعیین مبالغ مشمول کسر حق بیمه خود را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی موضوع این آیین نامه ارجاع، و حسابداران و مؤسسات مذکور با رعایت تکالیف کارفرمایان بر مبنای قوانین، مقررات و دستورالعملهای سازمان تأمین اجتماعی، گزارش حسابرسی لازم را تهیه که در این صورت گزارش مزبور مبنای محاسبه حق بیمه قرار خواهد گرفت.

تبصره: حکم این ماده مانع مطالبه حق بیمه ناشی از اشتباه در محاسبات و موارد ذکر نشده در گزارش حسابرسی مذکور در فوق طبق مقررات تأمین اجتماعی و سایر مقررات، حداکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ تسلیم گزارش نخواهد بود.

ماده 9_ اشخاص حقوقی و حقیقی می توانند با کسب نظر موافق دستگاه های دولتی دریافت کننده مالیاتهای غیرمستقیم، ماهه التفاوت های قیمت کالا و خدمات، حقوق و عوارض دولت، شهرداریها، آموزش و پرورش، تربیت بدنی و سایر موارد، از خدمات حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی برای تهیه گزارشهای حسابرسی ویژه در خصوص موارد یاد شده استفاده نمایند. در این صورت دستگاههای دولتی مذکور موظفند گزارشهای حسابرسی ویژه مزبور را مبنای محاسبه و دریافت مطالبات خود قرار

تبصره: دستگاه های دولتی موضوع این ماده رأساً نیز می توانند حسابرسی ویژه و تهیه گزارش مربوط در خصوص اشخاص حقوقی و حقیقی را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی واگذار نمایند. در این صورت پرداخت حق الزحمه طبق مقررات مربوط به عهده دستگاه دولتی ذی ربط خواهد بود.

ماده 10_ کلیه اشخاص موضوع این آیین نامه که مجازند طبق مقررات ارزی کشور تمام یا قسمتی از درآمد، اصل سرمایه، سود سرمایه گذاری، حق الامتیاز، اقساط و سود تسهیلات دریافتی و موارد مشابه را به ارز و از طریق شبکه بانکی به خارج از کشور منتقل نمایند مکلفند حسب مورد گزارش ویژه سازمان حسابرسی یا مؤسسه حسابرسی و یا حسابدار رسمی در خصوص اظهارنظر نسبت به انطباق میزان ارز مورد تقاضا با مستندات و مقررات مربوط را به درخواست خود منضم نمایند.

تبصره 1: حکم این ماده شامل خرید کالا و خدمات و اخذ تسهیلات از خارج از کشور که عملیات آن از طریق اعتبارات اسنادی، ثبت سفارش و امثال آنها صورت می گیرد و مشمول اعمال نظارت مراجع ذی ربط دیگر می باشد، نخواهد بود.

تبصره 2: هیأت مذکور در ماده 2 قانون جلب و حمایت سرمایه های خارجی مصوب سال 1334 می تواند حسب مورد از خدمات سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی یا حسابداران رسمی استفاده نماید.

ماده 11_ کلیه گزارش های حسابداران رسمی باید حسب مورد به وسیله حسابدار رسمی با درج نام و نام خانوادگی و شماره عضویت امضا و مهر شود و در مورد مؤسسات حسابرسی حداقل به امضای یکی از شرکای مؤسسه با ذکر نام و نام خانوادگی و شماره عضویت وی و مهر مؤسسه برسد.

ماده 12_ اشخاص حقوقی و حقیقی می توانند علاوه بر موارد فوق الذکر از سایر خدمات مجاز حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی موضوع ماده 1 "اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران" نیز استفاده نمایند.

ماده 13_ تا تاریخ تصویب آیین نامه اخلاق و رفتار حرفه ای حسابداران موضوع بند (3) ماده 6 اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، گزارش حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی که در سرمایه و منافع واحد مورد رسیدگی شریک و سهام بوده، یا با واحد مزبور معاملات بازرگانی و انتفاعی داشته و به آن واحد خدمات حسابداری و مالی ارائه نموده و یا از طرف آن واحد وکالت حضور در جلسات هیأت مدیره داشته باشد، معتبر نبوده و به نفع واحد مزبور قابل استناد نخواهد بود.

تبصره: در صورتیکه حسابدار رسمی و یا مؤسسه حسابرسی، عهده دار ارائه خدمات مشاوره ای و طراحی سیستم های مالی به صاحبکار شده باشد، باید ضمن اعلام مراتب به دبیر کل جامعه (قبل از شروع به عملیات حسابرسی) و رعایت دقیق اصول و ضوابط حرفه ای به گونه ای عمل کند که به صلاحیت حرفه ای و استقلال وی خدشه وارد نشود.

ماده 14_ در مواردی که مراجع قضایی و یا داوری اعم از داخلی و یا خارجی درخواست استفاده از خدمات حسابداران رسمی و یا مؤسسات حسابرسی را داشته باشند، جامعه حسابداران رسمی ایران نسبت به ارسال فهرست حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی اقدام خواهد نمود. شخص منتخب مکلف است مراتب را به اطلاع جامعه حسابداران رسمی ایران برساند.

حسن حبیبی

معاون اول رییس جمهور

شماره: 11434 / ت 23024 ه

تاریخ: 1379 / 03 / 24

پیوست:

وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیأت وزیران در جلسه مورخ 1379 / 3 / 18 با توجه به نظر رییس محترم مجلس شورای اسلامی (موضوع نامه شماره 2656 ه / ب مورخ 1379 / 3 / 4) تصویب نمود:
اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران- موضوع تصویب نامه شماره 59218 / ت 17321 ه مورخ 1378 / 6 / 29 به شرح زیر اصلاح می شود:

1_ در بند (پ) ماده 1 اساسنامه یاد شده، عبارت "حسابداران رسمی حرفه ای" به عبارت "حسابداران رسمی" اصلاح می گردد..

2_ متن زیر به عنوان تبصره به ماده 1 اساسنامه یاد شده الحاق می گردد:

تبصره: خدمات سه گانه (مشاوره مدیریت مالی- طراحی و پیاده سازی سیستم مالی- خدمات مالی و حسابداری و مالیاتی) و نیز موارد تبصره بند (ت) این ماده برای تنظیم امور حرفه حسابداری و حسابرسی است و مشمول موارد استفاده دولت از خدمات اشخاص تحت عنوان حسابدار رسمی موضوع این قانون نمی باشد. ضمناً حسابدار رسمی نمی تواند به طور همزمان هیچیک از خدمات سه گانه را به اشخاص حقیقی و حقوقی که مسئولیت حسابداری رسمی موضوع قانون را در آن بر عهده دارد انجام دهد.

حسن حبیبی

معاون اول رییس جمهور