



ریاست جمهوری

سازمان اداری و استخدامی کشور

مرکز آموزش مدیریت دولتی



مدیریت مرکز آموزش و پژوهش های توسعه و آینده نگری استان گلستان

ویرایش اول

پاییزه ۱۳۹۶

الله أكبر

معرفی درسنامه

در اجرای ماده ۵۸ قانون مدیریت خدمات کشوری^۱ و ماده ۲ آیین نامه اجرایی فصل نهم قانون مذکور^۲، «نظام آموزش کارمندان دستگاه‌های اجرایی» توسط معاونت توسعه مدیریت و سرمایه انسانی رئیس جمهور (وقت) به دستگاه‌های مشمول قانون مذکور ابلاغ شد.^۳

براساس بند ۵/۴ نظام مذکور، آموزش‌های مدیران به آموزش‌هایی اطلاق می‌شود که در راستای تعالی معنوی و حرفه‌ای مدیران در زمینه‌های بهبود نگرش و بصیرت‌افزایی و توسعه مهارت‌های انسانی، ادراکی و فنی در چارچوب «سامانه و برنامه آموزش مدیران» طراحی و اجرا می‌گردد.

هدف از طراحی و اجرای این دوره‌ها نیز، ارتقاء و تعالی معنوی و توسعه مهارت‌های فنی، انسانی و ادراکی مدیران و متناسب ساختن توانایی‌های آنان با پیشرفت دانش و فناوری در زمینه‌های برنامه‌ریزی، سازماندهی، نظارت، هدایت و ارزشیابی و نقش‌های مدیریتی و آماده ساختن مدیران حرفه‌ای و کارمندان برای پذیرش مسئولیت‌های جدید است.

به منظور تحقق اهداف پیش گفته، «سامانه و برنامه تربیت و آموزش مدیران»، مشتمل بر عناوین دوره‌های آموزشی مدیران سطوح مختلف، طراحی و طی بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۰/۳۲۶۶۴ مورخ ۱۳۹۰/۱۲/۱۵ ابلاغ شد.

همچنین در راستای توسعه همکاری‌های فی مابین و در چارچوب مفاد خط‌مشی‌ها و ضوابط ناظر بر برنامه‌ریزی و اجرای مطلوب فعالیت‌ها و برنامه‌های آموزشی و پژوهشی سال ۱۳۹۵ مدیریت‌های مراکز آموزش و پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان‌ها، موضوع بند ۶ ابلاغیه شماره ۱/۶۹۶۴ مورخ ۱۳۹۴/۱۲/۲۶، مبنی بر «مشارکت در تولید منابع علمی و درسنامه‌های آموزشی براساس استانداردهای مرکز»، مقرر گردید از ظرفیت‌های علمی موجود در استان‌ها برای تألیف و تدوین درسنامه‌های آموزشی دوره‌های مذکور استفاده شود.

درسنامه حاضر، به عنوان یکی از منابع آموزشی دوره «حسابرسی مالیاتی»، از مجموعه دوره‌های شغلی (مشتراک اداری) است که براساس سرفصل‌های دوره و برای بهره‌برداری فراگیران، توسط «مدیریت مرکز آموزش و پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری استان گلستان» تدوین و ارائه شده است.

ضمن تشکر از تلاش‌های ارزشمند همکاران محترم مدیریت مذکور، با توجه به ضرورت بازنگری و انجام اصلاحات برای رفع اشکالات و رسیدن به مرحله کمال مطلوب، از همه استادان، صاحب نظران و فراگیران محترم تقاضا می‌شود با همکاری، راهنمایی و ارائه پیشنهادها و دیدگاه‌های خود، ما را در اصلاح این درسنامه و تدوین دیگر آثار مورد نیاز کارمندان دولت یاری کنند.

مرکز آموزش مدیریت دولتی

۱. مصوب کمیسیون مشترک مجلس شورای اسلامی به تاریخ ۱۳۸۶/۰۷/۰۸.

۲. تصویب نامه شماره ۲۵۷۹/ت/۴۳۹۱۶ ک مورخ ۱۳۸۹/۱/۱۰.

۳. بخشنامه شماره ۲۰۰/۱۸۳۴ مورخ ۱۳۹۰/۱/۳۰.

شناسنامه

نام نشریه: حسابرسی مالیاتی

تهیه شده در: سازمان برنامه و بودجه استان گلستان

نظارت و ویرایش: مدیریت آموزش و پژوهش های توسعه و آینده نگری

تهیه کننده: یوسف افشارنیا

کد دوره: ۱۰/۱۳ - ۲۲/۱۱

ویراستار: علی حاتمی و عباس مجیدی

تایپ: وحید لطفی، لیدا مقصودلو

ناظر عالی: حسین پیشقدم

ناظرین: اکبر امجدی، داوود شرفی زاده

تاریخ انتشار: زمستان ۱۳۹۵

«هرگونه برداشت و نقل مطالب با ذکر مأخذ مجاز می باشد».

مرکز آموزش مدیریت دولتی

فهرست مطالب

۷.....	سخن آغازین.....
۸.....	فصل اول - توسعه اقتصادی.....
۸.....	مقدمه.....
۹.....	۱-۱- تعریف حسابرسی.....
۹.....	۲-۱- هدف حسابرسی.....
۱۰.....	۳-۱- پیشرفت حسابرسی در قرن بیستم.....
۱۱.....	۴-۱- فرایند حسابرسی.....
۱۱.....	۵-۱- آزمون‌های حسابرسی.....
۱۱.....	۶-۱- تفاوت حسابداری با حسابرسی.....
۱۳.....	۷-۱- انواع حسابرسی از جهات مختلف.....
۲۰.....	۸-۱- انواع حساب‌رسان.....
۲۱.....	۹-۱- روش‌های حسابرسی.....
۲۳.....	خلاصه فصل.....
۲۴.....	سؤال‌های چهارگزینه‌ای.....
۲۵.....	سؤال‌های تشریحی.....
۲۶.....	فصل دوم- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی.....
۲۶.....	سرفصل‌ها.....
۲۶.....	مقدمه.....
۲۶.....	۱-۲- شخص حقوقی.....
۳۰.....	۲-۲- اظهارنامه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی.....
۳۲.....	۳-۲- درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی.....
۳۳.....	۴-۲- روش‌های تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی.....
۴۳.....	۵-۲- نحوه رسیدگی به تسهیلات مالی دریافتی و حساب تعدیلات سنواتی.....
۴۵.....	۶-۲- نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی.....
۴۵.....	۷-۲- مهلت زمان رسیدگی مأموران مالیاتی به پرونده‌های مالیاتی.....
۴۶.....	۸-۲- استرداد مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی.....
۴۷.....	۹-۲- جرایم مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی.....
۴۸.....	۱۰-۲- بخشودگی جرایم مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی.....
۴۹.....	سؤال‌های چهارگزینه‌ای.....
۵۰.....	سؤال‌های تشریحی.....
۵۱.....	فصل سوم- حسابرسی مالیاتی.....
۵۱.....	سرفصل‌ها.....
۵۱.....	مقدمه.....
۵۱.....	۱-۳- حسابرسی مالیاتی.....
۵۲.....	۲-۳- انواع مختلف کتمان درآمد و حساب‌سازی.....
۵۳.....	۳-۳- دستورالعمل رسیدگی عملیاتی و تنظیم گزارش مالیاتی.....
۵۴.....	۴-۳- تعیین درآمد مشمول مالیات.....

۶۱	۵-۳- گروه‌بندی مؤدیان صاحبان مشاغل.....
۶۳	۶-۳- اظهارنامه مالیاتی و نحوه ارائه آن.....
۶۴	۷-۳- مشخصات دفاتر.....
۶۴	۸-۳- تکالیف مؤدیان در خصوص نگهداری دفاتر و یا اسناد و مدارک.....
۶۶	۹-۳- صورتحساب فروش و نحوه صدور و ارائه آن.....
۶۸	۱۰-۳- تعیین در آمد مشمول مالیات از طریق اعمال ضریب مقرر در ماده ۱۰۷ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب (۱۳۹۴/۴/۳۱).....
۶۹	خلاصه فصل.....
۷۰	سؤال‌های چهارگزینه‌ای.....
۷۱	سؤال‌های تشریحی.....
۷۲	فصل چهارم- مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین مالیات‌های مستقیم.....
۷۲	سر فصل‌ها.....
۷۲	مقدمه.....
۷۲	۱-۴- مغایرات بین استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیات‌های مستقیم.....
۷۳	۲-۴- اختلافات دائمی.....
۷۴	۳-۴- اختلافات موقت.....
۸۲	خلاصه فصل.....
۸۳	سؤال‌های چهارگزینه‌ای.....
۸۴	سؤال‌های تشریحی.....
۸۵	فصل پنجم- ضوابط.....
۸۵	اهداف.....
۸۵	۱-۵- نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی.....
۹۴	۲-۵- اجزای اصلی گزارش حسابرس.....
۹۶	۳-۵- انواع اظهارنظر حساب‌رسان.....
۱۰۵	۴-۵- نکات بررسی اجمالی صورت‌های مالی.....
۱۰۷	۵-۵- گزارش حسابرسی براساس استانداردهای حسابرسی.....
۱۱۳	کلید سؤال‌های چهارگزینه‌ای.....
۱۱۴	منابع و مآخذ.....

سخن آغازین

شناخت ظرفیت‌های آموزشی و پژوهشی می‌تواند در اشاعه و تقویت فرهنگ آموزش و پژوهش به منظور دستیابی به جایگاه واقعی در نظام برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری مؤثر باشد. امروزه نوع و سطح فعالیت‌های آموزشی و پژوهشی یکی از شاخص‌های اصلی توسعه و پیشرفت محسوب می‌شود. موفقیت در تمامی فعالیت‌های اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی به انجام آموزش و پژوهش‌های کاربردی بستگی دارد، در واقع فعالیت‌های آموزشی و پژوهشی ضامن پیشرفت و توسعه پایدار در هر جامعه‌ای محسوب می‌باشد.

براساس سیاست بسیار مناسب مرکز آموزش مدیریت دولتی کشور و به منظور استفاده از توانمندی‌های استان‌ها جهت مشارکت در تهیه درسنامه‌های مورد نیاز، مدیریت آموزش و پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری سازمان برنامه و بودجه استان گلستان اقدام به تهیه درسنامه با عنوان حسابرسی مالیاتی نموده است.

هدف از انتشار این درسنامه، آموزش و آگاهی مدیران در طی دوران تصدی مناصب اداری و سیاسی با مفاهیم اولیه حسابرسی مالیاتی، تراز مالیاتی، اشخاص حقوقی، حسابرسان و... می‌باشد.

در تهیه این درسنامه سعی شده از منابع مختلف مناسب و گزارش‌های تخصصی تهیه شده دستگاه‌های اجرایی مرتبط استفاده گردد.

در پایان بر خود لازم می‌دانم از عنایات و زحمات جناب آقای دکتر ملک اخلاق رئیس محترم مرکز آموزش مدیریت دولتی کشور و معاون آموزشی مرکز سرکار خانم دکتر رادمنش و همکاران آن مرکز، جناب آقای مهندس پیشقدم رئیس محترم سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان و جناب آقای دکتر دودانگی مدیر مرکز آموزش و پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری و همکاران سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، آقای علی حاتمی، آقای عباس مجیدی، آقای وحید لطفی و سرکار خانم لیدا مقصودلو و همچنین راهنمایی‌های ناظرین علمی درسنامه جناب آقای شرفی‌زاده و جناب آقای امجدی و همچنین تمام عزیزانی که در تهیه این درسنامه همکاری نموده‌اند، سپاسگزاری نموده و برای همگی آرزوی توفیق نمایم.

امید است اینجانب را از دیدگاه‌های خویش بهره‌مند فرمائید.

دکتر یوسف افشارنیا

مرکز آموزش مدیریت دولتی

فصل اول - توسعه اقتصادی

سر فصل‌ها

در این فصل به موضوعات کلیدی و مهم ذیل پرداخته شده است:

- ✓ تعریف حسابرسی
- ✓ هدف حسابرسی
- ✓ پیشرفت حسابرسی در قرن بیستم
- ✓ فرایند حسابرسی
- ✓ آزمون‌های حسابرسی
- ✓ رویکردهای حسابرسی
- ✓ تفاوت حسابداری و حسابرسی
- ✓ انواع پرونده‌های حسابرسی
- ✓ انواع حسابرسی از جهات مختلف
- ✓ مقایسه حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی
- ✓ دلایل نیاز به حسابرسی
- ✓ انواع حساب‌برسان
- ✓ روش‌های حسابرسی
- ✓ استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی

مقدمه

حسابرسی در زبان انگلیسی به معنای گوش دادن است و در زمانهایی که هنوز خواندن و نوشتن به اندازه کافی رواج پیدا نکرده بود با گوش دادن به اظهارات مسئولان مالی، درستی و صحت مطالب ابراز شده آنان مورد تأیید قرار می‌گرفت و از طرفی با تداوم انقلاب صنعتی در اروپا قرن نوزدهم، ایجاد کارخانه‌های بزرگ و بزرگ تر نیازمند به سرمایه‌های کلان بود. تأمین چنین سرمایه‌هایی از امکانات مالی یک یا چند سرمایه‌گذار فراتر بوده و از طرفی، یک یا چند سرمایه‌دار نیز آمادگی پذیرفتن خطر تجارتي چنین فعالیت‌های بزرگی را نداشتند. از این رو، با بهره‌گیری از دو دستاورد بزرگ و مفید انقلاب صنعتی، یعنی سازماندهی و همکاری، شرکت‌هایی شکل گرفتند که مسئولیت صاحبان سرمایه آنها محدود به مبلغ سرمایه‌گذاری‌شان بود و در قالب چنین مشارکت‌هایی، سرمایه‌های کوچک تجهیز و راه‌حل مناسبی برای تأمین سرمایه‌های کلان و توزیع مخاطرات تجارتي فراهم آمد. این امر باعث جدایی مدیریت از مالکیت شد.

شرکت‌های سهامی توسط هیأت مدیره‌هایی اداره می‌شوند که معمولاً از سهامداران بزرگ تشکیل و یا منتخب آنها هستند. از آنجایی که هدف‌های تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی شرکت با هدف‌های استفاده‌کنندگان از آن مغایرت دارد، نیاز به وجود حساب‌برسان مستقل آشکار گردید، یعنی افرادی با صلاحیت حرفه‌ای که بتوانند مشخص‌کنن اطلاعاتی که بر آن اتکا می‌شود تصویری مطلوب و کامل از واقعیت امر است یا خیر.

۱-۱- تعریف حسابرسی

حسابرسی فرایندی است منظم و با قاعده (سیستماتیک)، جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مدیریت در ارتباط با فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها یا اظهارات با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع.

به بیان دیگر حسابرسی عبارت است از هرگونه رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک و انجام سایر بررسی‌ها توسط شخصی مستقل از تهیه کننده آن به منظور ارایه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی.

حسابرس با استفاده از یک یا چند موارد زیر اقدام به گردآوری شواهد حسابرسی می‌نماید:

- کنترل‌های داخلی،
- مشاهده،
- مدارک کتبی،
- سندرسی (رسیدگی به اسناد حسابداری)،
- روش‌های تحلیلی،
- محاسبات،
- نظرات کارشناسان،
- پرس و جو،
- تأییدیه مدیران،
- مذاقه،
- روش میانبر (انقطاع زمانی)،
- تأییدیه.

در هر حسابرسی، بیان صریح حدود رسیدگی مهم است. این حدود، واحد مورد رسیدگی و دوره مورد رسیدگی را مشخص می‌کند، لذا بیان صریح رسیدگی برای تعیین و محدود کردن مسئولیت حسابرسان استفاده می‌شود. رسیدگی‌های حسابرسان مستقل مبنای گزارش حسابرسی را فراهم می‌آورد و شواهد گردآوری شده توسط حسابرسان در طول رسیدگی اثبات خواهد شد. حسابرسان هرگز بدون اجرای رسیدگیف نسبت به مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی اظهارنظر نمی‌کنند. گرچه اظهارنظر حسابرس اعتبار صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد اما نمی‌تواند در حکم تضمین ادامه فعالیت واحد مورد رسیدگی باشد.

۱-۲- هدف حسابرسی

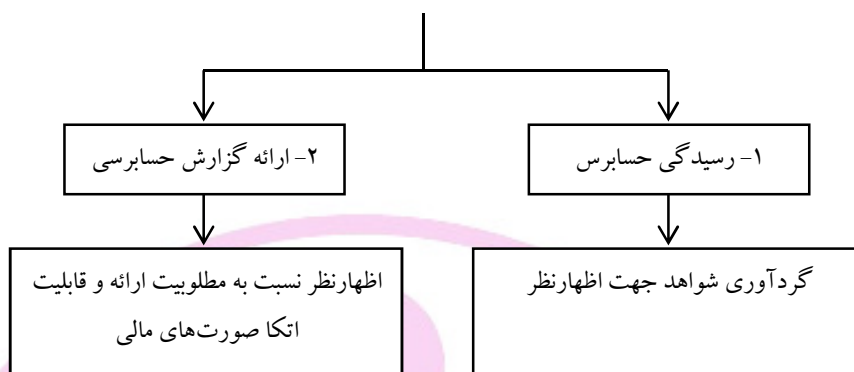
مطابق استانداردهای حسابرسی ایران هدف از حسابرسی صورت‌های مالی اظهارنظر نسبت به این موضوع است که آیا صورت‌های مالی براساس استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر و یا اینکه حسابرس بتواند درباره اینکه صورت‌های مالی مزبور از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است. اعتبار دادن به صورت‌های مالی به معنای ایجاد اطمینان از مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکای آنها است. اعتباردهندگان باید هم دارای صلاحیت فنی لازم و هم مستقل از شرکت باشند.

نقش اعتبار دهی دو مرحله دارد:

- جمع‌آوری شواهد حسابرسی،

– گزارش یافته‌ها (همان گزارش حسابرسی).

وظیفه اعتبار دهی



۱-۳- پیشرفت حسابرسی در قرن بیستم

هدف حسابرسی از کشف تقلب (در سال‌های قبل از قرن نوزدهم) به ارائه تصویری مطلوب از وضعیت مالی تغییر کرد و استفاده از فنون نمونه‌گیری روند حسابرسی را از اثبات تمام معاملات به آزمون معاملات انتخاب شده تبدیل نمود. مبنای آزمون نمونه‌گیری، کنترل داخلی است. یعنی هرچه سیستم کنترل داخلی قوی‌تر باشد، رسیدگی کمتری توسط حسابرسان لازم است. مراحل تکامل حسابرسی قرن بیستم به شرح زیر است:

۱. تغییر هدف به تعیین مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی
۲. افزایش مسئولیت حسابرسان در برابر اشخاص ثالث
۳. تغییر روش حسابرسی از رسیدگی مفصل تمام معاملات به استفاده از نمونه‌گیری
۴. تشخیص ضرورت ارزیابی سیستم کنترل داخلی برای تعیین میزان نمونه‌گیری
۵. تهیه روش‌های جدید حسابرسی برای استفاده در سیستم‌های کامپیوتری و استفاده از کامپیوتر به عنوان یک ابزار حسابرس
۶. ضرورت حفاظت حسابرس از خود در برابر موج اخیر دعاوی حقوقی
۷. افزایش تقاضا برای افشاء به موقع اطلاعات مطلوب و نامطلوب مربوط به شرکت‌های سهامی

سیر تاریخی حسابرسی

بعد از سال ۱۹۰۰ (قرن بیستم)	قبل از سال ۱۹۰۰	
تعیین اینکه صورت‌های مالی تصویری مطلوب از وضعیت مالی و نتایج عملیات ارائه می‌دهد.	کشف تقلب	هدف
مطلوبیت ارائه و گزارش سود	ترازنامه	مرکز توجه
تفکیک مدیریت از مالکیت	عدم تفکیک مدیریت از مالکیت	ماهیت فعالیت
حسابرسی به کمک فنون نمونه‌گیری	بررسی کامل تمام معاملات	نحوه رسیدگی
با استفاده از نرم افزار رایانه ای	به‌طور دستی	روش حسابرسی

۱-۴- فرایند حسابرسی

فرایند حسابرسی به طور کلی شامل شش مرحله است:

۱. شناخت سیستم کنترل داخلی جهت برنامه‌ریزی
۲. برآورد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون‌های اضافی
۳. اجرای آزمون‌های اضافی
۴. برآورد مجدد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون‌های محتوا
۵. اجرای آزمون‌های محتوا
۶. تشخیص نوع اظهارنظر و ارائه گزارش حسابرسی

۱-۵- آزمون‌های حسابرسی

آزمون‌های حسابرسی شامل آزمون رعایت و آزمون محتوا است.

آزمون رعایت: به آزمون‌هایی که به رعایت شدن یا رعایت نشدن یک روش کنترل می‌پردازد گفته می‌شود. این آزمون‌ها معمولاً در مرحله رسیدگی جهت کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی انجام نمی‌گیرد مانند انجام مجدد کنترل تسلسل مدارک، کنترل‌های متقابل و بررسی صحت امضاهای مجاز، که اهداف آن شامل:

الف) کشف موارد عدم وجود کنترل‌های داخلی

ب) اطمینان از اجرای صحیح و مداوم کنترل داخلی

آزمون محتوا: به آزمون‌هایی که برای اثبات اقلام مندرج در صورت‌های مالی می‌پردازد، گفته می‌شود. این آزمون‌ها معمولاً بعد از پایان سال مالی انجام می‌گیرند و با مانده و مبلغ معامله سر و کار دارند. (به عبارتی آزمون اثبات مانده‌ها هستند.) مانند تجزیه و تحلیل، مغایرت‌گیری، تأییدیه و روش‌های تحلیلی، که اهداف آن شامل:

الف) بررسی صحت مبلغ ریالی معاملات

ب) کفایت افشاهای لازم برای ارائه منصفانه صورت‌های مالی

دو رویکرد حسابرسی

الف) رویکرد سیستمی: به مقدار قابل ملاحظه‌ای در سیستم کنترل‌های داخلی صاحبکار متکی است.

ب) رویکرد محتوایی: بیشتر به آزمون‌های محتوا به عنوان مبنای اظهارنظر حسابرسان اتکا می‌کند.

برخی از مؤسسات حسابرسی ممکن است طبق سیاست مؤسسه به یکی از این دو رویکرد، گرایش نشان دهند. اما اگر سیستم کنترل داخلی صاحبکار ضعیف باشد حسابرسان ناگزیرند که بیشتر بر رویکرد محتوایی اتکا کنند.

۱-۶- تفاوت حسابداری با حسابرسی

از نظر تئوری حسابداری و حسابرسی دو عمل کاملاً متمایز هستند، ولی در اغلب موارد اتفاق می‌افتد که حسابداران متخصص عمل حسابرسی را عهده‌دار می‌شوند.

تفاوت حسابداری و حسابرسی عبارتند از:

۱. موضوع حسابداری تهیه صورت‌های مالی است ولی موضوع حسابرسی اظهارنظر صورت‌های مالی است.

۲. کار حسابداری به صورت روزانه صورت می گیرد در حالی که کار حسابرسی به صورت مقطعی صورت می گیرد.
 ۳. حسابداری فرآیند تولید اطلاعات است در حالی که حسابرسی فرآیند بررسی اطلاعات است.
 ۴. حسابداری منجر به تهیه اطلاعات جدید اقتصادی می شوند در حالی که حسابرسی تنها می تواند ارزش اطلاعات تولید شده را افزایش دهد.
 ۵. حسابدار نسبت به صحت اطلاعات تهیه شده تردید ندارد در حالی که حسابرسی آن ها را با اسناد و مدارک موجود مورد کنترل قرار می دهد.
- از نکات فوق معلوم می شود که معمولاً حسابرسی وقتی به عمل می آید که عمل حسابداری پایان یافته باشد و حسابرس حساب هایی را که دیگران تنظیم کرده اند مورد رسیدگی قرار می دهد تا بتواند خود را متقاعد کند که آن حساب ها صحیح و مطابق با واقع تهیه شده است.

انواع پرونده های حسابرسی

حسابرسان شواهد کسب شده در حین رسیدگی را در کاربرگ های حسابرسی مستندسازی می کنند که با نظم دهی این کاربرگ ها پرونده های حسابرسی را تشکیل می دهند که حسابرسان معمولاً دو پرونده برای کاربرگ های حسابرسی هر صاحبکار به شرح زیر تهیه و نگهداری می کنند.

الف) پرونده جاری حسابرسی

ب) پرونده دائمی حسابرسی

الف) پرونده جاری حسابرسی

پرونده جاری پرونده ای است که کاربرگ های رسیدگی هر سال در آن بایگانی می شود. این پرونده مبنای تهیه گزارش حسابرس است. به عبارت دیگر اطلاعات مندرج در آنها تنها به دوره مورد رسیدگی مربوط می شوند. نمونه مواردی که در پرونده جاری بایگانی می شود مانند: کاربرگ نهایی، کاربرگ های اصلی، کاربرگ های پشتوانه، تعدیلات حسابرسی، ثبت های تجدید طبقه بندی، گزارش حسابرسی، صورت های مالی و یادداشت های همراه، پرسشنامه ها، نمودگرها و نتایج ناشی از کسب شناخت دو ارزیابی ساختار کنترلی، برنامه های حسابرسی (روش های آزمون محتوا)، کاربرگ های تجزیه و تحلیل ریسک حسابرس.

ب) پرونده دائمی حسابرسی

آن گروه از کاربرگ های حسابرسی که حاوی اطلاعات اساسی و دارای کاربرد مداوم است و به بیش از یک دوره مالی تسری پیدا می کند و در پرونده دائمی نگهداری می گردند. اطلاعات و مدارک پرونده دائمی عمدتاً در جریان حسابرسی نخستین گردآوری می شود و در حسابرسی های بعدی، با افزودن اطلاعات مرتبط و تغییر یافته، به هنگام می شود. پرونده دائمی سه هدف زیر را تأمین می کند:

۱. یادآوری نکاتی که چند سال کاربرد دارند.
 ۲. فراهم کردن خلاصه ای از روش ها و خط مشی های صاحبکار
 ۳. بی نیاز ساختن حسابرسان از تهیه هر ساله کاربرگ های اقلام بدون تغییر یا کم تغییر.
- نمونه مواردی که در پرونده دائمی بایگانی می شود مانند: تجزیه و تحلیل نوع فعالیت و صنعت واحد اقتصادی، نمودارهای سازمانی، فهرست حساب ها، نسخه ای از قراردادهایی که بر دوره های آتی اثر دارند، اساسنامه و آیین نامه ها، نسخه ای از صورت

جلسات هیأت مدیره، اطلاعات مربوط به اشخاص وابسته، اطلاعات سیستم‌های حسابداری (شامل نمودگرها)، شرح وظایف و ترکیب کارکنان حسابرسی داخلی، شرح معاملات اقتصادی پیچیده و یا نحوه حسابداری آنها، نسخه ای از طرح‌های بازنگشتگی، طرح‌های اختیار خرید سهام و طرح‌های پاداش کارکنان، تجزیه و تحلیل‌های سرمایه و سود انباشته، شرح تفاوت‌های موقتی مالیاتی و روش محاسبه تغییر در مالیات‌های معوقه

۱-۷- انواع حسابرسی از جهات مختلف

تقسیم‌بندی‌های مختلفی جهت انواع حسابرسی از جنبه‌های گوناگون آن انجام شده که اهم آنها به شرح ذیل است:

الف) از لحاظ دلیل ارجاع کار

۱. الزامی، و
۲. اختیاری.

ب) از لحاظ ماهیت رسیدگی

۱. رسیدگی سیستمی،
۲. رسیدگی اثباتی، و
۳. رسیدگی موردی (ویژه).

ج) از لحاظ زمان انجام کار

۱. حسابرسی ضمنی،
۲. حسابرسی نهایی، و
۳. حسابرسی مداوم (مستمر).

د) از لحاظ شیوه انجام کار

۱. سند رسی، و
۲. ترازنامه ای.

۱-۷-۱- انواع حسابرسی از لحاظ دلیل ارجاع کار

الف) حسابرسی الزامی

بدان معنی که هر یک از واحد اقتصادی ملزم به انتخاب حسابرس هستند (ولو آنکه خود مایل به انتخاب آن نباشند) به عنوان مثال در شرکت‌های سهامی عام مطابق مقررات بورس اوراق بهادار تهران سهامداران در مجامع عمومی عادی سالانه ملزم به انتخاب حسابرس هستند.

ب) حسابرسی اختیاری

در چنین حالتی افراد ذی صلاح در هر واحد اقتصادی الزامی به انتخاب حسابرس نداشته و تنها در صورتی که خود مایل باشند می توانند اقدام به انتخاب حسابرس نمایند.

۱-۷-۲- انواع حسابرسی از لحاظ ماهیت رسیدگی

الف) رسیدگی سیستمی

در رسیدگی سیستمی و کنترل‌های داخلی مستقر در واحد اقتصادی به منظور: کشف موارد عدم کنترل‌ها و کشف موارد عدم اجرا صحیح کنترل‌ها و نقاط ضعف و قوت سیستم کنترل داخلی بررسی می‌شود.

ب) رسیدگی‌های اثباتی

که عبارت است از رسیدگی به تک تک اقلام مندرج در صورت‌های مالی و اثبات صحت و سقم آنها به منظور ارائه اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی.

ج) رسیدگی ویژه

در مواردی ممکن است رسیدگی و اظهارنظر حسابرس تنها در یک مورد خاص باشد به عنوان مثال رسیدگی به صورت‌های مالی یک واحد اقتصادی به منظور تعیین ارزش ویژه آن که در چنین حالتی ماهیت رسیدگی حسابرس متفاوت با دو مورد فوق‌الذکر بوده و محدود به رسیدگی اظهارنظر نسبت به مورد خواسته شده است و نه کل صورت‌های مالی.

۱-۷-۳- انواع حسابرسی از لحاظ زمان انجام کار

حسابرسی از لحاظ زمان انجام کار به شرح ذیل تقسیم‌بندی می‌شود:

الف) حسابرسی ضمنی (میان‌ه)

نظر به اینکه ممکن است ارائه گزارش حسابرس بعد از پایان سال مالی دارای محدودیت‌های زمانی باشد حسابرسان ترجیح می‌دهند در موارد لازم قسمتی از کارهای ممکن را قبل از پایان سال مالی یا به عبارت دیگر ضمن سال مالی انجام دهند که در این حالت حسابرسی را حسابرسی ضمنی (میان‌ه) می‌نامند.

ب) حسابرسی نهایی

عبارت است از رسیدگی به صورت‌های مالی نهایی یک دوره مالی پس از تکمیل و نهایی شدن آنها معمولاً چنین رسیدگی پس از پایان سال مالی صورت گرفته و محدود به انجام رسیدگی‌های اثباتی در مورد اقلام مندرج در صورت‌های مالی است.

ج) حسابرسی مداوم

در بعضی موارد به علت ماهیت خاص کار و یا حجم زیاد عملیات، حسابرس ترجیح می‌دهد به طور مداوم در ضمن سال مالی در شرکت حضور یافته و به عنوان مثال در پایان هر ماه عملیات مربوطه را مورد رسیدگی قرار دهد تا در پایان سال بتواند با جمع بندی نتایج حاصله نسبت به صورت‌های مالی اظهارنظر نماید. در چنین حالتی که حسابرس در طی سال مالی حضور مداوم در محل واحد اقتصادی دارد را حسابرسی مداوم می‌نامند.

۱-۷-۴- انواع حسابرسی از لحاظ شیوه انجام کار

حسابرسی از نظر شیوه انجام کار به دو صورت امکان‌پذیر است:

الف) سندرسی و ب) ترازنامه‌ای.

الف) سندرسی

سندرسی شیوه‌ای است که در سال‌های گذشته در بین حساب‌رسان رواج داشته و امروزه به عنوان یک شیوه کاملاً منسوخ شده و بلا استفاده است. در این شیوه حساب‌رس انجام رسیدگی‌های خود را از مدارک اولیه آغاز و به صورت‌های مالی ختمک می نمود بدین معنی که با مطالعه تک تک مدارک اولیه و اسناد حسابداری سعی در به دست آوردن دی کلی نسبت به صورت‌های مالی می کرد تا بتواند اظهارنظر لازم را در این مورد ارائه دهد.

از نقایص عمده این روش پراکندگی رسیدگی‌ها و منسجمک نبودن حاصل از هر قسمت رسیدگی است. همچنین در چنین شیوه ای امکان نمونه گیری برای حساب‌رس وجود ندارد چرا که وی ناگزیر است که کلیه مدارک را مورد رسیدگی قرار دهد.

ب) حسابرسی ترازنامه‌ای

این شیوه که در سال‌های اخیر رواج یافته عبارت است از آنکه حساب‌رس نخست با بررسی صورت‌های مالی و تجزیه و تحلیل اقلام مندرج در آنها، مواردی را که نیاز به رسیدگی و بذل توجه خاص دارد مشخص کرده و سپس از طریق اخذ اطلاعات صورت‌ریزهای مربوطه، دید وسیع تری نسبت به اقلام ترازنامه پیدا نماید تا بعد از آن بتواند با انتخاب اقلام مهم و رسیدگی به آنها (با استفاده از نمونه گیری) هم اظهارنظر مناسبی ارائه دهد و هم آنکه از اتلاف وقت جهت رسیدگی به اقلام بی‌اهمیت و بی‌تأثیر در صورت‌های مالی، جلوگیری نماید.

۱-۷-۵- از لحاظ سایر موارد**الف) حسابرسی صورت‌های مالی**

در سال ۱۹۷۳ هیأت^۱ AAA حسابرسی مالی را چنین تعریف می کند: فرآیند سیستماتیک جمع‌آوری شواهد پشتیبان صورت‌های مالی به منظور تعیین میزان انطباق آن با GAAP^۲ و گزارش نتایج به افرندی که در این ارتباط ذی نفع هستند.

اهداف حسابرسی صورت‌های مالی این است که: الف) صورت‌های مالی [ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع (انباشته)، صورت جریان وجوه نقد و یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی] براساس مدارک قابل اتکاء تهیه شده و نحوه انعکاس مطالب با افشاء کامل صورت گرفته باشد، ب) در تهیه صورت‌های مالی استانداردهای حسابداری رعایت شده باشد، ج) اثبات اقلام منعکس در صورت‌های مالی.

هدف اصلی حساب‌رسان از ارزیابی سیستم کنترل داخلی، تعیین خطر کنترل مربوط به هر یک از ادعاهای موجود در صورت‌های مالی است تا بتواند نوع و میزان رسیدگی‌هایی را مشخص کنند که برای اثبات مانده حساب‌ها ضروری است و به طور کلی مفهوم اثبات کردن اقلام منعکس در صورت‌های مالی عبارت است از:

در مورد حساب‌های سود و زیانی	در مورد حساب‌های ترازنامه‌ای
اثبات تحقق / تحمل	اثبات وجود
اثبات کامل بودن	اثبات کامل بودن
اثبات مرتبط بودن	اثبات مالکیت
اندازه گیری	ارزشیابی
اثبات نحوه ارائه در صورت‌های مالی	اثبات نحوه ارائه در صورت‌های مالی

1. American Accounting Association.

2. Generally accepted accounting principles.

اثبات وجود دارایی‌ها

اولین گام برای اثبات مانده حساب یک دارایی، اثبات وجود آن دارایی است. وجود دارایی‌هایی چون وجود نقد، اوراق بهادر و موجودی‌های مواد و کالا معمولاً می‌تواند از طریق مشاهده عینی اثبات شود. هنگامی که دارایی‌های تحت کنترل اشخاص ثالث قرار دارد (مانند موجودی نزد بانک و کالاهای امانی نزد دیگران) دریافت تأییدیه مستقیم از آن اشخاص می‌تواند روش مناسبی باشد. وجود حساب‌های دریافتی معمولاً با دریافت تأییدیه از مشتریان بدهی آنها به شرکت، اثبات می‌گردد.

اثبات کامل بودن

حسابرسان برای تشخیص کامل بودن دارایی‌های صرف شده ناگزیرند به مقدار قابل ملاحظه‌ای از آزمون‌های کنترل‌های داخلی صاحب کار متکی باشند که بسیاری از این آزمون‌های مربوط به دارایی‌های ثبت نشده مانند: ردیابی، مشاهده عینیت روش‌های تحلیلی، آزمون انقطاع زمانی (آزمون میانبر: حسابرسان به عنوان بخشی از روش‌های حصول اطمینان از کامل بودن دارایی‌ها آزمون انقطاع معاملات صاحب کار را آزمون می‌کنند به طوریکه صورت‌های مالی باید کلیه معاملات انجام شده تا پایان سال را نشان دهد و هیچ یک از معاملات رخ داده بعد از پایان سال را در بر نگیرد به بیان دیگر اصطلاح انقطاع معاملات به معنای فرایندی است که تعیین می‌کند معاملات انجام شده در تاریخ‌های نزدیک به تاریخ ترازنامه به درستی به دوره‌های مربوط تخصیص یافته و اصل تطابق رعایت گردیده است. حسابرسان برای آزمون انقطاع معاملات باید معاملات ثبت شده در چندین روز قبل و بعد از تاریخ ترازنامه را بررسی کنند تا از درستی ثبت این معاملات در دوره مربوط مطمئن شوند).

اثبات مالکیت دارایی‌ها

روش‌هایی که وجود دارایی را اثبات می‌کند، معمولاً مالکیت دارایی‌ها نیز تأیید می‌نماید؛ برای مثال تأییدیه موجودی نزد بانک، وجود وجوه نقد و مالکیت شرکت را نسبت به آن مشخص می‌کند. بازرسی اوراق بهادر نیز وجود و مالکیت اوراق مزبور، هر دو را اثبات می‌کند؛ زیرا، نام مالک اوراق روی گواهی نامه‌ها درج شده است. حسابرسان برای اثبات مالکیت سایر دارایی‌ها مانند ماشین‌آلات و تجهیزات باید شواهد و مدارکی همچون قبوض عوارض و مالیات اموال، فاکتورهای دخرید و اسناد مالکیت آنها را بازرسی کنند.

اثبات ارزشیابی دارایی‌ها

تعیین ارزش دقیق دارایی‌ها به دانش جامعی از اصول پذیرفته شده حسابداری نیاز دارد. حسابرسان نه تنها باید از منطبق بودن روش حسابداری مورد استفاده برای ارزشیابی دارایی‌ها با اصول پذیرفته شده حسابداری اطمینان حاصل کنند بلکه باید مناسب بودن روش ارزشیابی را با شرایط موجود نیز تعیین نمایند. پس از آن که حسابرسان از مناسب بودن روش ارزشیابی اطمینان یافتند، به اجرای روش‌هایی خواهند پرداخت که درستی کاربرد روش ارزشیابی توسط صاحبکار را آزمون می‌کند. بیشتر دارایی‌ها به بهای تمام شده ارزیابی می‌شود و از این‌رو، سندرسی مدارک پرداخت یا سایر شواهد مثبت به بهای تمام شده تحصیل دارایی‌ها، یکی از متداول‌ترین روش‌های حسابرسی است. چنانچه بهای تمام شده تحصیل دارایی مشمول استهلاک باشد، حسابرسان باید معقول بودن نحوه تسهیم آن را ارزیابی و محاسبات مربوط به مبلغ نستهلک نشده دارایی را اثبات کنند. و در مورد دارایی‌هایی که به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزیابی می‌شود، پی‌جویی قیمت‌های جاری بازار و بهای تمام شده تحصیل، هر دو ضروری است.

نحوه‌ی ارائه در صورت‌های مالی و افشاء

حساب‌رسان حتی پس از اثبات مبالغ ریالی دارایی‌ها باید روش‌هایی را اجرا کنند تا مطمئن شوند که نحوه ارائه اقلام در صورت‌های مالی پذیرفته شده حسابداری و تفاسیر آنها، و همچنین با اصول کلی کفایت افشاء منطبق است. روش‌هایی که در این مورد به کار می‌رود شامل، بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، جستجو برای یافتن معاملات با اشخاص وابسته، پی‌جویی زیان‌های احتمالی، بررسی موارد افشای اقلامی چون اجاره‌های بلندمدت، محدودیت استفاده از موجودی‌های نقد (مانده‌های جبرانی)، دارایی‌های گرو گذارده شده و بررسی طبقه‌بندی و توضیح‌های به کار رفته در تمام صورت‌های مالی است.

معیار در حسابرسی صورت‌های مالی: استانداردهای حسابداری و اصول پذیرفته شده حسابداری

گزارش: به هیأت مدیره - صاحبان سهام

موارد مورد بررسی: صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی

ب) حسابرسی رعایت

در سال ۱۹۷۳ هیأت AAA حسابرسی رعایت را چنین تعریف می‌کند. «فرآیند سیستماتیک جمع‌آوری شواهد به منظور تعیین تطابق موضوع مورد رسیدگی با قوانین و دستورالعمل و مقررات و گزارش آن به افراد ذی‌نفع. مصداق این نوع رسیدگی‌ها حسابرسی دیوان محاسبات است و یا رسیدگی‌های ممیزان مالیاتی که در میزان انطباق عملکرد دستگاه‌های دولتی یا مودیان مالیاتی یا قوانین موجود بررسی و رسیدگی می‌شود. بررسی‌های کارکنان تأمین اجتماعی در مورد لیست بیمه جهت حصول اطمینان از صحت رعایت قوانین نیز نوعی حسابرسی رعایت است. انجام حسابرسی ضمنی و بررسی صحت کنترل‌های داخلی نوعی دیگر از حسابرسی رعایت است. بر این اساس گفته می‌شود که حسابرسی رعایت جزء لاینفک حسابرسی مالی است. هدف: تعیین این که آیا رویه‌ها قوانین و مقررات تعیین شده توسط مقامات بالا رعایت شده است یا خیر.

معیار: قوانین و مقررات

موارد مورد رسیدگی: دفاتر و حساب‌های شرکت

گزارش: مدیریت ارشد

ج) حسابرسی عملیاتی

در سال ۱۹۷۳ هیأت AAA حسابرسی عملیاتی چنین تعریف می‌کند. «فرآیند سیستماتیک ارزیابی اثربخشی و کارایی و صرفه اقتصادی عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش نتایج یافته‌ها همراه با پیشنهادات به افراد ذی‌نفع» در حسابرسی عملیاتی افراد ذی‌نفع غالباً درون سازمان می‌باشد. دامنه گسترده حسابرسی عملیاتی صرفاً به بررسی عملیات مالی محدود نمی‌شود و در آن موضوعات مختلفی ارزیابی می‌شود. در حسابرسی عملیاتی معمولاً برای سیستم‌های کنترل داخلی و عمده و اصلی واحدهای اقتصادی تأکید می‌شود و گستره‌ای به‌عنوان دامنه کار حسابرسی عملیاتی تعیین می‌شود که برای دستیابی به اهداف و مقاصد سازمانی مفید است.

اهداف حسابرسی عملیاتی شامل:

الف) ارزیابی عملکرد

ب) شناسایی فرصت‌های بهبود

ج) ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر.

برخی از مزایای حسابرسی عملیاتی را به شرح زیر می‌توان برشمرد:

۱. شناسایی آن‌دسته از افراد، سیاست‌ها و روش‌های سازمان که تاکنون تعریف نشده، باقی مانده‌اند.

۲. شناسایی معیارهای اندازه‌گیری جهت نیل به هدف‌های سازمان

۳. ارزیابی اثربخشی سیستم‌های کنترل مدیریت

۴. شناسایی راه کارهای جایگزین

۵. ارزیابی میزان رعایت اهداف، سیاست‌ها و رویه‌های سازمانی

۶. شناسایی اشکالات، نقاط ضعف و دلایل بروز آنها

۷. شناسایی توانایی‌ها و فرصت‌های بالقوه به منظور بهبود سودآوری، افزایش درآمد و کاهش هزینه‌ها

هدف: بررسی و ارزیابی کارایی و اثربخشی عملیات و روش‌های سازمان، ارزیابی و کنترل‌های مدیریت.

معیار: تلویحی و ذهنی است و توسط مدیریت مشخص می‌گردد.

موارد مورد بررسی: ارزیابی کارایی و اثربخشی روش‌های سازمان مثل سیستم حقوق و دستمزد.

همان‌طوری که عنوان شد هدف آن، بررسی میزان کارایی (میزان موفقیت در بهترین استفاده از منابع موجود)، اثربخشی

(میزان موفقیت در رسیدن به هدف‌های تعیین شده) و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها است. حدود حسابرسی عملیاتی اغلب از روی

نمودار سازمانی تعیین می‌شود. حسابرسی عملیاتی در مقایسه با حسابرسی صورت‌های مالی و با حسابرسی رعایت مستلزم کاربرد

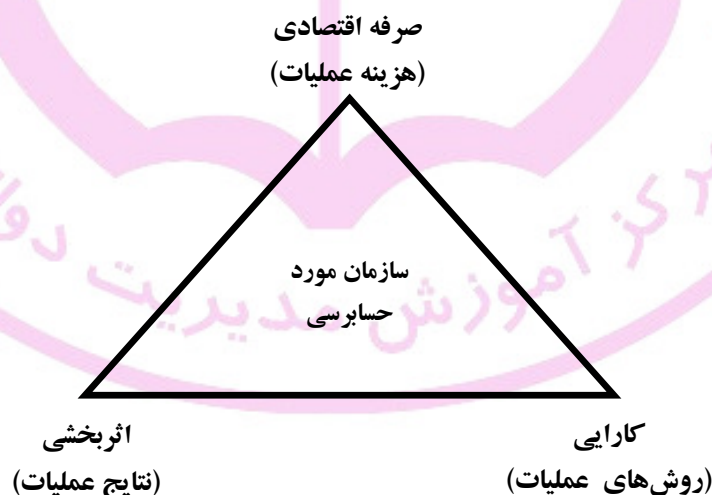
قضاوت بیشتری است.

ارتباط بین صرفه اقتصادی و کارایی و تأثیر آن بر نتایج حاصله را می‌توان به یک حرکت الاکلنگی تشبیه نمود. بدین معنی

که باید موازنه‌ای جهت دستیابی به مقادیر لازم برای هر کدام ایجاد شود. رابطه بین صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در نمودار

ذیل نشان داده شده است.

نمودار ۱-۱- مثلث حسابرسی: 3E^۱



۱. 3E مخفف کلمات: صرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشی است و هر کدام با 3E شروع می‌شود.

مقایسه حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی

با استفاده از مفاهیم حاکم بر حسابرسی عملیاتی می‌توان به بررسی تفاوت‌های موجود میان حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی پرداخت، خلاصه تفاوت‌های مرسوم بین حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی در جدول ۱-۱-نماین است.

جدول ۱-۱ مقایسه حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی		
ویژگی‌ها	حسابرسی مالی	حسابرسی عملیاتی
۱. اهداف	اظهارنظر در مورد وضعیت	تجزیه و تحلیل و بهبود روش‌ها و عملکرد
۲. دامنه	مدارک و اسناد مالی	فعالیت‌های سازمانی
۳. مهارت‌ها	حسابداری	دانش‌های سازمانی
۴. جهت‌گیری زمانی	گذشته‌نگر	دانش‌های مختلف
۵. دقت	مطلق	آپندنگر
۶. مخاطبین	سهامداران، عموم	نسبی
۷. ضرورت	الزامات قانونی	طبق درخواست مدیریت
۸. استانداردها	GAAP, GAAS	استانداردهای GAO، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی
۹. اظهارنظر	ضروری	غیر ضروری
۱۰. نتایج حسابرسی	اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی	پیشنهاد به مدیریت
۱۱. کانون توجه	ارائه مطلوب صورت‌های مالی	پیشرفت‌های عملیاتی
۱۲. نقطه‌نظر	مالی	مدیریتی
۱۳. موفقیت	اظهارنظر مقبول	پذیرش و انجام پیشنهادات توسط مدیریت

۴. حسابرسی جامع (Comprehensive Audit)

عبارت است از اجرای همزمان و یک‌جای حسابرسی مالی و حسابرسی رعایت و این امر بیشتر در انگلستان رایج است. ماهیت این نوع حسابرسی روشن می‌سازد که اجرای این نوع رسیدگی‌ها به صورت همزمان امکان‌پذیر نیست زیرا معیار این سه نوع حسابرسی کاملاً متفاوت از هم است. حسابرسی جامع شامل حسابرسی عملیاتی، مالی و رعایت می‌باشد. حسابرسی جامع به دلایل زیر امکان‌پذیر نیست:

۱. تفاوت در معیارها: در حسابرسی صورت‌های مالی معیار: استانداردهای حسابداری / در حسابرسی رعایت معیار: قوانین و مقررات / در حسابرسی عملیاتی معیار: تلویحی است.

۲. تفاوت در اهمیت: در حسابرسی صورت‌های مالی: اهمیت و مبلغ / در حسابرسی عملیاتی: ماهیت.

۳. تفاوت در گزارشگری

۴. در حسابرسی صورت‌های مالی: برون‌سازمانی / در حسابرسی عملیاتی و رعایت: درون سازمانی.

شروط حسابرسی جامع

۱. معیارهای به صورت مستند ارائه شده باشد (معیارهای شفاهی قابل قبول نیست)

۲. در مورد معیارها توافق ایجاد شده باشد.

۳. سیستم اطلاعاتی و کنترل داخلی ایجاد شده باشد.

۴. حسابرسی صلاحیت داشته باشد.

دلایل نیاز به حسابرسی

از نظر انجمن حسابرسان رسمی آمریکا (AAA) دلایل نیز به حسابرسی موارد زیر است:

(الف) تضاد منافع، (ب) عواقب مهم اقتصادی، (ج) پیچیدگی، (د) دور از دسترس بودن

(الف) **تضاد منافع:** استفاده کنندگان اطلاعات یک تضاد منافع بین خود و تهیه کنندگان اطلاعات احساس می نمایند که این تضاد بالقوه یا بالفعل می تواند کیفیت اطلاعات را زیر سوال ببرد. نقش حسابرسی به عنوان شخص ثالث غیر ذی نفع گواهی دهی نسبت به کیفیت اطلاعات است.

(ب) **عواقب مهم اقتصادی:** در شرایطی که تصمیمات دارای پیامدهای مهم اقتصادی باشند تصمیم گیرنده اهمیت بیشتری نسبت به کیفیت اطلاعات دریافت شده قائل می شود.

(ج) **پیچیدگی:** پیچیدگی می تواند متأثر از پیچیدگی سیستم اطلاعاتی باشد. هرچه معاملات و سیستم پیچیده باشد امکان بروز اشتباهات افزایش می یابد.

(د) **دور از دسترس بودن:** به دلایل زیر سهام دار قادر به حسابرسی واحد ذی نفع نمی باشد.

(الف) جلوگیری قوانین از دسترسی مستقیم افراد به اطلاعات مالی؛

(ب) مقررات داخلی شرکت

(ج) فاصله فیزیکی

(د) ایجاد هرج و مرج

۱-۸- انواع حسابرسان

۱-۸-۱- حسابرس مستقل

حسابرس مستقل فردی است که توسط سهامداران (صاحبان مؤسسه) انتخاب می شود تا در مورد صورت های مالی و یادداشت های همراه آن که توسط مدیران مؤسسه تهیه شده پس از انجام رسیدگی های لازم بر طبق اصول و موازین مشخص اظهار نظر نموده و گزارش خود را به صاحبان مؤسسه ارائه نماید.

۱-۸-۲- حسابرس داخلی

حسابرس داخلی فردی است که وظیفه اجرای عملیات حسابرسی داخلی یعنی ارزیابی کارائی کنترل های داخلی فعالیت ها- قابلیت اعتماد اسناد و مدارک اطلاعات حسابداری واحد تجاری را بر عهده دارد. حسابرس داخلی جزء کارکنان واحد تجاری بوده و گزارش خود را به مدیران مؤسسه عرضه می نماید و رسیدگی هایی که انجام می دهد به صورت مداوم می باشد.

۱-۸-۳- ذی حساب یا ناظر مالی

ذی حساب مأموری است که به موجب حکم وزارت دارایی برای اداره امور حسابداری وزارتخانه و یا مؤسسات دولتی و نگهداری حساب و حفظ اسناد و دفاتر مربوطه منصوب می شود ذی حساب زیر نظر وزیر یا رئیس مؤسسه مربوطه وظایف خود را انجام می دهد.

۱-۸-۴- حسابرس دیوان محاسبات

حسابرس دیوان محاسبات وظیفه حسابرسی و رسیدگی به صورت‌های مالی و دستگاه‌های دولتی از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین و ضوابط لازم‌الاجرا (قانون بودجه) و تهیه لایحه تفریغ بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی را بر عهده دارد.

۱-۸-۵- ممیز مالیاتی

وظیفه ممیز مالیاتی بررسی اظهارنظر مالیاتی نسبت به رد یا قبول تشخیص میزان درآمد مشمول مالیات است و همچنین تعیین مالیات متعلقه را بر عهده دارد.

۱-۸-۶- بازرس قانونی

براساس مقررات قانون تجارت بازرس قانونی توسط مجمع عمومی صاحبان سهام در شرکت‌های سهامی تعیین می‌شود. وظایف بازرس قانونی به شرح زیر است:

۱. تأیید صحت و سقم صورت‌های مالی ارائه شده به مجمع عمومی سهامداران
 ۲. اظهارنظر نسبت به گزارش فعالیت هیأت مدیره
 ۳. اطمینان از رعایت قوانین کشور و مقررات اساس‌نامه
 ۴. اطمینان از رعایت یکسان حقوق صاحبان سهام
 ۵. دعوت از مجمع عمومی در شرایط خاص
 ۶. بررسی و اظهارنظر نسبت به طرح توجیهی افزایش سرمایه
 ۷. گزارش وقوع جرم در شرکت
- نکته:** در ایران وظایف بازرس قانونی و حسابرس مستقل در شرکت‌های سهامی تلفیق شده است.

۱-۹- روش‌های حسابرسی

روش‌های حسابرسی، عملیات یا راه‌کارهایی هستند که حسابرس باید انجام دهد تا بتواند اطلاعات، شواهد و مدارک لازم را برای ارائه اظهارنظر تخصصی و حرفه‌ای خود گردآوری نماید. انتخاب مناسب‌ترین روش‌های حسابرسی برای هر کار، مستلزم کاربرد قضاوت و تجربه حرفه‌ای است.

استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی

استانداردهای حسابرسی، مقررات لازم‌الاجرا به منظور سنجش کیفیت اجرای عملیات حسابرسی بوده و ماهیت و حدود نتایجی که از اعمال روش‌های حسابرسی به دست می‌آید را کنترل می‌نمایند و هدف آن انجام حسابرسی و ارائه گزارش توسط حسابرسان، براساس ضوابط است. وجود استانداردهای حسابرسی، نشانه توجه حسابرسان به داشتن کیفیت کار بالا و هماهنگی در بین تمام حسابرسان است.

استانداردهایی که به نام استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی از طرف انجمن حسابداران رسمی آمریکا تعیین شده، آن‌چنان مقبولیت حرفه‌ای عام پیدا کرده است که امروزه در اکثر کشورها مورد استفاده قرار می‌گیرد. این استانداردها در تمام مراحل حسابرسی قابل اجرا بوده و به سه بخش استانداردهای عمومی، استانداردهای اجرای عملیات و استانداردهای گزارشگری تقسیم شده‌اند که در زیر مورد بررسی قرار می‌گیرند.

استانداردهای عمومی (به صلاحیت فردی حسابرسان می پردازد)

۱. **صلاحیت و آموزش فنی:** رسیدگی باید توسط فرد یا افرادی انجام شود که از آموزش تکنیکی مناسبی برخوردار بوده و دارای تجربه کافی به عنوان حسابرس مستقل باشند. (طبق ضوابط عمومی در ایران پذیرش شخصی به عنوان حسابدار رسمی به شرح ذیل می باشد.

الف) حداقل دارای مدرک کارشناسی در رشته های حسابداری یا مدیریت باشد.

ب) داشتن حداقل شش سال سابقه حسابرسی. در صورت داشتن سوابق کار حسابداری هر دو سال سابقه کار حسابداری یک سال سابقه حسابرسی محسوب خواهد شد. ولی در نهایت شخص باید حداقل سه سال کار حسابرسی داشته باشد.

۲. **داشتن استقلال رأی:** حسابرس یا حسابرسان باید در تمامی موارد مربوط به حسابرسی، استقلال رأی خود را حفظ کنند. استقلال مهمترین استاندارد حسابرسی است و حسابرسان نه تنها باید مستقل باشند، بلکه باید چنان جلوه کنند که افراد جامعه دلیلی برای تردید نسبت به استقلال آنها نیابند.

حسابرس در اجرای خدمات خود باید مستقل باشد و مستقل به نظر برسد.



۳. **اعمال مراقبت های حرفه ای:** در انجام رسیدگی ها و تهیه گزارش حسابرسی، باید مراقبت های حرفه ای لازم به عمل آید. اعمال مراقبت های حرفه ای در اجرای حسابرسی مستلزم بررسی دقیق کارهای انجام شده در هر یک از سطوح سرپرستی است. رعایت کامل این استاندارد احتمال بروز هرگونه کوتاهی یا از قلم افتادگی با اهمیت را منتفی می سازد.

استانداردهای اجرای عملیات (به نحوه اجرای عملیات حسابرسی می پردازد)

۱. **برنامه ریزی کافی و سرپرستی:** عملیات حسابرسی باید به میزان کافی و مناسب برنامه ریزی شده و کارکنان تحت سرپرستی و نظارت کافی قرار گیرند.

۲. **کسب شناخت کافی از ساختار کنترل داخلی:** برای برنامه ریزی حسابرسی و تعیین نوع، زمان بندی و میزان آزمون هایی که باید اجرا شود، باید شناخت کافی از ساختار کنترل داخلی کسب گردد.

۳. **کسب شواهد کافی و قابل اطمینان:** شواهد کافی و قابل اطمینان باید از راه بازرسی، مشاهده، پرس و جو و دریافت تأییدیه کسب گردد تا به عنوان مبنایی معقول برای اظهار نظر نسبت به صورت های مالی مورد رسیدگی، مورد استفاده قرار گیرد.

استانداردهای گزارشگری (به محتوای گزارش حسابسان می پردازد)

۱. **طبق استانداردهای حسابداری بودن یا نبودن صورت های مالی:** گزارش حسابرسی باید تصریح کند که آیا صورت های مالی طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر.

۲. **تعیین موارد عدم رعایت یکنواختی:** گزارش باید شرایطی را که در آن استانداردهای حسابداری نسبت به دوره قبل، به طور یکنواخت رعایت نشده است، مشخص نماید. (فرض بر یکنواختی کاربرد استانداردهای حسابداری است، مگر این که گزارش حسابرسی خلاف آن را بیان نماید).

۳. **کفایت افشا:** اطلاعات افشا شده در صورت های مالی منطقیاً کافی تلقی می شود مگر آن که در گزارش حسابرسی، خلاف آن بیان شود.

۴. **اظهار نظر درباره کلیت صورت های مالی یا عدم اظهار نظر:** گزارش حسابرسی باید یا حاوی یک اظهار نظر در مورد کلیت صورت های مالی باشد یا بیانگر این موضوع باشد که اظهار نظر امکان پذیر نیست. هنگامی که ارائه اظهار نظر کلی امکان پذیر نباشد، باید دلایل آن بیان گردد. در تمام مواردی که نام حسابرس به نحوی با صورت های مالی ارتباط پیدا می کند، گزارش حسابرسی باید به طور صریح ویژگی هرگونه حسابرس و میزان مسئولیتی باشد که وی به عهده می گیرد.

خلاصه فصل

در این فصل تلاش شد مروری بر آنچه در دروس مقدماتی حسابرسی ارائه شد صورت گیرد. بیان شد که حسابرسی فرآیندی است منظم و با قاعده (سیستماتیک)، جهت جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعاهای مدیریت در ارتباط با فعالیتها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها یا اظهارات با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذی نفع است. همچنین اشاره شد که در هر حسابرسی، بیان صریح حدود رسیدگی مهم است. رسیدگیهای حسابرسان مستقل مبنای گزارش حسابرسی را فراهم می آورد و شواهد گردآوری شده توسط حسابرسان در طول رسیدگی اثبات خواهد شد. حسابرسان هرگز بدون اجرای رسیدگی، نسبت به مطلوبیت ارائه صورت های مالی اظهار نظر نمی کنند. گرچه اظهار نظر حسابرس اعتبار صورت های مالی را افزایش می دهد اما نمی تواند در حکم تضمین ادامه فعالیت واحد مورد رسیدگی باشد. در ادامه در فصل های بعد برخی مباحث جاری و مسائل خاص در حسابرسی مورد بررسی قرار می گیرد.



سؤال‌های چهارگزینه‌ای

۱- روش‌های گردآوری شواهد حسابرسی شامل

- (الف) مشاهده
(ج) تأیید مدیران
(ب) محاسبات
(د) تمام موارد

۲- هدف اصلی از حسابرسی صورت‌های مالی؟

- (الف) اظهارنظر در خصوص صورت مالی
(ج) رعایت
(ب) بررسی اعداد و ارقام مندرج از نظر محاسباتی
(د) مهر و امضا

۳- رویکردهای حسابرسی شامل

- (الف) سیستمی - محتوایی
(ج) ظاهری - سیستمی
(ب) محتوایی - رعایت
(د) هیچکدام

۴- انواع پرونده‌های حسابرسی شامل

- (الف) کاربرگها و دائمی
(ج) دائمی و جاری
(ب) چک لیستها و جاری
(د) الف و ب

۵- انواع حسابرسی از جهات مختلف

- (الف) ارجاع کار
(ج) انجام کار
(ب) ماهیت رسیدگی
(د) همه موارد

۶- انواع حسابرسی از لحاظ ارجاع کار؟

- (الف) شیوه انجام کار و گزارش دهی
(ج) الزامی و شیوه انجام کار
(ب) اختیاری - گزارش دهی
(د) الزامی و اختیاری

۷- مقایسه حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی از منظر اهداف.....

- (الف) اظهارنظر در مورد وضعیت / تجزیه و تحلیل و بهبود روش ها و
(ج) مالی و مدیریتی
(ب) مطلق و آینده نگر
(د) ضروری و غیر ضروری

۸- مقایسه حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی از منظر نقطه نظر.....

- (الف) ضروری و غیر ضروری
(ج) مالی و مدیریتی
(ب) سهامداران و نسبی
(د) حسابداری و حسابرسی

۹- شروط جامع حسابرسی جامع؟

- (الف) محاسبه مجدد
(ج) سند رسی
(ب) ردیابی
(د) معیارهای شفاهی قابل قبول نیست

۱۰- انواع حسابرسان؟

- (الف) مستقل
(ج) بازرس قانونی
(ب) ممیز مالیاتی
(د) همه موارد

۱۱- حسابرسی از نظر شیوه انجام کار؟

- (الف) سندرسی - نمونه گیری خاص
(ج) سندرسی و ترازنامه‌ای
(ب) ترازنامه و وجه نقد
(د) نمونه گیری و وجه نقد

۱۲- اولین گام برای اثبات مانده حساب یک دارایی؟

- الف) جمع عمودی
 ب) بررسی اعداد و ارقام در صورت مالی
 ج) اثبات وجود دارایی
 د) استعلام از اداره ثبت

۱۳- مقایسه حسابرسی مالی و عملیاتی از منظر استانداردها؟

- الف) حسابداری و حسابرسی
 ب) ضروری و غیر ضروری
 ج) مطلق و نسبی
 د) هیچکدام

۱۴- دلایل نیاز به حسابرسی از نظر انجمن حسابریان امریکا...؟

- الف) پیچیدگی و تضاد منافع
 ب) دور از دسترس بودن
 ج) ریسک عدم کشف
 د) الف و ب

۱۵- پرونده مبنای حسابرسی؟

- الف) دائمی و موقت
 ب) جاری و موقت
 ج) جاری
 د) هیچکدام

سؤال‌های تشریحی

- ۱- آزمون‌های حسابرسی را تحلیل نمایید؟
- ۲- دلایل نیاز به حسابرسی را بیان و دو مورد را تشریح کنید؟
- ۳- فرایند حسابرسی را تشریح کنید؟
- ۴- انواع پرونده حسابرسی و شرح هر کدام؟
- ۵- تفاوت حسابداری و حسابرسی؟

مرکز آموزش مدیریت دولتی

فصل دوم- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

سرفصل‌ها

در این فصل به موضوعات کلیدی و مهم ذیل پرداخته شده است:

- ✓ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
- ✓ اشخاص غیرمشمول مالیات بر درآمد
- ✓ وظایف اشخاص حقوقی
- ✓ جرائم مالیات بر درآمد
- ✓ بخشودگی جرایم مالیاتی

مقدمه

موضوع مالیات از لحاظ سابقه تاریخی در اعصار مختلف جوامع بشری به روش‌های گوناگون رواج داشته است. در زندگی انسان‌های اولیه و گروه‌های اجتماعی کوچک‌تر وضع مالیات به طور رسمی صورت نمی‌گرفت، اما افراد در هر خانواده به جای پرداخت نقدی و غیر نقدی، به طور مستقیم در کارهای عمومی مشارکت می‌کردند.

با گسترش شهرنشینی نیاز به مؤسسات عمومی مانند پلیس، ارتش، دادگستری و ... افزایش یافت، لذا تکالیف شخصی و خانوادگی افراد از وظایف اجتماعی تفکیک و متمایز گردید و وظایف اجتماعی مانند قضاوت، حفظ انتظامات و امنیت به هیأت حاکمه یا دولت محول گردید. بنابراین با توجه به سنگینی مسئولیت‌های دولت، افراد قسمتی از درآمد و دارایی خود را برای تأمین مخارج دولت می‌پردازند.

مالیات منطقی‌ترین منبع تأمین اعتبار در بودجه کل کشور و مالیه عمومی اقتصاد سالم هر کشوری است که تشخیص صحیح و وصول دقیق آن از اشخاص حقیقی و حقوقی می‌تواند ضمن کاهش فاصله طبقاتی در کشور، سلامت اقتصادی جامعه را تضمین کند و دولت را در کمک رسانی به نیازهای خدمات ضروری یاری نماید.

۲-۱- شخص حقوقی

هرچند تعریف کاملی از شخصیت حقوقی که مورد پذیرش همه حقوقدانان باشد ارایه نشده است، لیکن با جمع بندی تعاریف گوناگون، می‌توان به تعریفی که متضمن اوصاف اصلی همه آن تعاریف باشد، دست یافت. شخصیت حقوقی عبارت از مجموعه اموال یا اشخاص است که برای تحقق هدفی معین و مطابق ضوابط یا تشریفات خاصی شکل یافته و صلاحیت‌دارا شدن حقوق و تکالیف مستقل را دارد. مطابق ماده ۵۸۸ قانون تجارت شخص حقوقی می‌تواند دارای کلیه حقوق و تکالیفی شود که قانون برای افراد قائل است مگر حقوق و وظایفی که بالطبع فقط انسان ممکن است دارای آن باشد.

۲-۱-۱- اشخاص مشمول مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

* مطابق بندهای (۴) و (۵) ماده ۱ ق.م.م، اشخاص حقوقی ذیل مشمول مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی است:

- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.

- هر شخص حقوقی غیرایرانی نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌نماید و همچنین به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات با سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و یا واگذاری فیلم‌های سینمایی (که به‌عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می‌گردد) از ایران تحصیل می‌کند.

۲-۱-۲- اشخاص غیرمشمول مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

* مطابق ماده ۲ ق.م.م، اشخاص ذیل مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع قانون مالیات‌های مستقیم نمی‌باشند:

- وزارت خانه‌ها و مؤسسات دولتی
 - دستگاه‌هایی که بودجه آنها به‌وسیله دولت تأمین می‌شود
 - شهرداری‌ها
 - بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی (ره) و مقام معظم رهبری
- * مطابق تبصره (۱) ماده ۲ ق.م.م، شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها متعلق به اشخاص و مؤسسه‌های مذکور در بندهای فوق باشد، سهم درآمد یا سود آنها مشمول حکم این ماده نخواهد بود. حکم این تبصره مانع استفاده شرکت‌های مزبور از معافیت‌های مقرر در این قانون، حسب مورد نیست.
- * مطابق تبصره (۲) ماده ۲ ق.م.م، درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی از قبیل فعالیت‌های صنعتی، معدنی تجاری، خدماتی و سایر فعالیت‌های تولیدی برای اشخاص موضوع ماده ۲ ق.م.م، که به‌نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می‌شود، در هر مورد به‌طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده ۱۰۵ ق.م.م مشمول مالیات خواهد بود. مسئولان اداره امور در این گونه موارد نسبت به سهم فعالیت مذکور مکلف به انجام دادن تکالیف مربوط طبق مقررات خواهند بود. در غیر این صورت نسبت به پرداخت مالیات متعلق یا مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.
- به‌منظور اجرای صحیح حکم تبصره (۲) ماده ۲ ق.م.م و اتخاذ رویه واحد در این خصوص نکات زیر را متذکر می‌گردد:
۱. منظور از مؤسسات دولتی، مؤسسات دولتی موضوع ماده ۳ قانون محاسبات عمومی است.
 ۲. تمامی دستگاه‌هایی که بودجه آنها وفق قوانین بودجه کل کشور سالانه کلاً به‌وسیله دولت تأمین می‌شود (مهمترین آنها مجلس شورای اسلامی و دستگاه‌های وابسته به آن مانند دیوان محاسبات عمومی کشور)، جزء دستگاه‌های بند (۲) ماده ۲ ق.م.م هستند، با این توضیح که صرف کمک‌های بودجه‌ای دولت به برخی نهادها سبب شمول این بند نسبت به آنها نخواهد بود.
 ۳. مسئولان اداره امور هر یک از فعالیت‌های اقتصادی اشخاص حقوقی مذکور در ماده ۲ قانون مزبور، در صورت تحصیل درآمد ناشی از فعالیت‌های اقتصادی ملزم به رعایت تکالیف قانونی مربوط به اشخاص حقوقی است.
 ۴. بدیهی است که دولت بدون اذن قانون مجاز به امر تجارت و تولید و نظایر آنها و به عبارت دیگر اشتغال به فعالیت‌های اقتصادی به مفهوم ورود در بازار داد و ستد نیست و اگر سیاست دولت از باب اعمال مالیه عمومی مطلوب گاهی مبتنی بر این امر باشد، در این قبیل موارد هم معمولاً قصد انتفاع نبوده و دستگاه ذی‌ربط نیز ملزم به واریز درآمد حاصله به حساب مربوط نزد خزانه کشور خواهد بود. البته توجه داشته باشند، فعالیت‌های اقتصادی که اشخاص حقوقی موضوع ماده ۲ ق.م.م حسب وظایف محوله یا مسئولیت‌های سازمانی و یا مفاد اساس‌نامه مصوب مجلس شورای اسلامی انجام می‌دهند، مشمول مالیات تلقی نمی‌گردد. به‌خصوص در این راستا باید توجه داشت که حقوق و عوارض قانونی وصولی شهرداری‌ها و درآمدهای ناشی از فعالیت‌هایی که عیناً مشمول مقررات مالی حقوق و عوارض قانونی باشد، نباید جزء اقلام درآمد ناشی از فعالیت اقتصادی منظور شود.

توضیح: مطابق بخش‌نامه شماره ۲۰۰/۹۳/۹ مورخ ۱۳۹۳/۲/۹ و در اجرای ماده ۱۳ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری از تاریخ صدور رأی دیوان عدالت اداری (۱۳۹۲/۱۲/۲۶) مفاد بند (۴) بخش‌نامه شماره ۲۰۱/۶۲۴۷/۱۱۳۰۴ مورخ ۱۳۸۲/۱۱/۱۵ ابطال و کلیه فعالیت‌های اقتصادی از قبیل فعالیت‌های صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و سایر فعالیت‌های تولیدی اشخاص موضوع ماده ۲ ق.م.م در اجرای تبصره (۲) ماده ۲ اخیرالذکر با رعایت مقررات مشمول مالیات است.

۵. نقل و انتقال قطعی املاک و حق واگذاری محل موضوع ماده ۵۹ ق.م.م توسط نهادهای موضوع ماده ۲ و مال‌الاجاره دریافتی آنها از این بابت به منزله فعالیت اقتصادی موضوع این تبصره مشمول مالیات نخواهد بود. لکن آن قسمت از درآمد ناشی از فروش ساختمان‌های نوساز از این قاعده مستثنی بوده و طبق مقررات ماده ۷۷ قانون مزبور مشمول پرداخت مالیات خواهد بود.

۶. درآمد واحدهای رفاهی نهادهای مذکور (مانند ادارات رفاه و تعاون و باشگاه‌ها و رستوران‌های آنها که جهت رفع نیاز کارکنان ایجاد می‌شوند) به عنوان درآمد ناشی از فعالیت‌های اقتصادی، مشمول مالیات تلقی نمی‌شود.

۷. سایر درآمدهای حاصله خارج از حدود مذکور برابر مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات خواهد بود که در این موارد نیز بایستی با امعان نظر به کلیه جوانب امر درآمد مشمول مالیات را حسب مورد طبق ماده ۱۰۶ ق.م.م و یا احکام قانون مالیات‌های مستقیم و عندالاقضاء اعمال معافیت‌های مقرر (در صورت شمول) تعیین و مالیات را به نرخ بیست و پنج درصد و یا احکام قانون مالیات‌های مستقیم و عندالاقضاء اعمال معافیت‌های مقرر (در صورت شمول) تعیین و مالیات را به نرخ بیست و پنج درصد موضوع ماده ۱۰۵ ق.م.م محاسبه و وصول نمایند، توضیح آن که گرچه در تبصره (۲) ماده ۲ ق.م.م، درآمد در هر مورد به طور جداگانه مشمول نرخ ماده ۱۰۵ ق.م.م شناخته شده، لیکن به لحاظ واحد بودن نرخ مالیاتی (به میزان ۲۵٪)، در صورت انعکاس تمامی رویدادهای مالی در دفاتر و اظهارنامه و صورت‌های مالی، پرداخت مالیات موضوعه برای یک سال مالیاتی به طور یک جا و همچنین مطالبه مالیات در موارد تشخیص علی‌الرأس بدین ترتیب فاقد اشکال قانونی خواهد بود.

۲-۱-۳- تکالیف و وظایف اشخاص حقوقی

نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک

* مطابق ماده ۹۵ ق.م.م، اشخاص حقوقی موظفند دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد را که با رعایت اصول و ضوابط مربوط از جمله اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت درخصوص تجار تنظیم می‌گردد برای تشخیص درآمد مشمول مالیات، نگهداری و اظهارنامه مالیاتی خود را براساس آنها تنظیم کنند. آیین‌نامه اجرایی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش‌های نگهداری آنها اعم از ماشینی (مکانیزه) و دستی و نمونه اظهارنامه مالیاتی با توجه به نوع و حجم فعالیت حسب مورد برای مؤدیان مذکور و نیز نحوه ارائه آنها برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات به مراجع ذی‌ربط، حداکثر ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجرا شدن قانون مالیات‌های مستقیم توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد. به منظور مطالعه آیین‌نامه یاد شده که به موجب بخش‌نامه شماره ۲۰۰/۹۴/۱۱۸ مورخ ۱۳۹۴/۱۲/۹ ابلاغ گردیده است به فصل دوم مراجعه نمایید. خاطرنشان می‌سازد مقررات آیین‌نامه مذکور برای عملکرد سال ۱۳۹۵ لازم‌الاجرا می‌باشد و نسبت به اشخاص حقوقی که سال مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱ و به بعد آغاز می‌گردد، جاری است و نسبت به اشخاصی که شروع سال مالی آنها قبل از تاریخ مزبور است مفاد آیین‌نامه قبلی مجری خواهد بود.

موادی از آیین نامه مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش های نگهداری

*مطابق بند (الف) ماده ۶ آیین نامه مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش های نگهداری، کلیه اشخاص حقوقی مکلف به نگهداری دفاتر روزنامه و کل یا سایر دفاتر حسب مورد دستی یا ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) متکی به اسناد و مدارک با رعایت موارد زیر خواهند بود:

۱. رویدادهای مالی باید براساس استانداردهای حسابداری و روزانه به ترتیب تاریخ وقوع در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل گردد.
۲. مؤدیانی که دفاتر دستی نگهداری می نمایند، مکلفند برای هر سال مالیاتی فقط از دفاتری که طی سال مالیاتی قبل نزد مراجع قانونی ذی ربط ثبت شده استفاده نمایند. در مواردی که دفاتر ثبت شده مذکور در هر سال برای ثبت عملیات مالی مؤدیان تا پایان سال مالیاتی کفایت ننماید، مجاز به استفاده از دفاتر ثبت شده طی همان سال هستند.
۳. مؤدیان برای استفاده از سیستم الکترونیکی (نرم افزار) جهت ثبت رویدادهای مالی خود، مکلفند از نرم افزارهای مورد قبول که دارای ویژگی ها، معیارها و ضوابط اعلامی سازمان باشد، استفاده نمایند. سازمان موظف است ویژگی ها، معیارها و ضوابطی که نرم افزار باید دارا باشد را اعلان عمومی کند.
- ۳-۱. استفاده از نرم افزارهای قبلی تا مدت سه سال پس از لازم الاجرا شدن اصلاحیه قانون (۱۳۹۵/۱/۱) مجاز خواهد بود. استفاده از نرم افزارهای مذکور بعد از مهلت فوق الذکر منوط به مطابقت آن به ویژگی ها، معیارها و ضوابط اعلامی از سوی سازمان است.
- مؤدیان مکلفند تا قبل از مطابقت نرم افزار مورد استفاده با ویژگی ها، معیارها و ضوابط اعلامی از سوی سازمان، حداقل ماهی یکبار خلاصه عملیات داده شده به ماشین های الکترونیکی را در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل کنند.
- در اجرای این بند سازمان می تواند به منظور بررسی انجام وظایف محوله از ظرفیت علمی و تخصصی اشخاص حقوقی دولتی و غیردولتی استفاده نماید.
۴. نگهداری دفتر روزنامه واحد برای ثبت کلیه عملیات و یا دفاتر روزنامه متعدد برای هر بخش از عملیات مجاز است.
۵. اشتباه در شماره گذاری صفحات و همچنین اشتباهات ناشی از ثبت دفاتر در مراجع قانونی ذی ربط در صورت احراز خللی به اعتبار دفاتر وارد نخواهد کرد.
۶. نوشتن دفاتر با وسایلی که به سهولت قابل محو است (مانند مواد گرافیت) در دفاتر دستی ممنوع است.
۷. دفاتر و اسناد حسابداری می بایست براساس واحد پول رایج کشور و همچنین به زبان فارسی تحریر گردد.
۸. در مواردی که دفاتر موضوع آیین نامه یاد شده توسط مقامات قضایی یا سایر مراجع قانونی و یا به عللی خارج از اختیار مؤدی از دسترس مؤدی خارج شود و صاحب دفاتر از تاریخ وقوع این امر حداکثر ظرف دو ماه دفاتر جدید ثبت و عملیات آن مدت را در دفاتر جدید تحریر کند، تأخیر تحریر عملیات در این مدت به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.
۹. تأخیر تحریر دفاتر در مورد اشخاص حقوقی جدیدالتأسیس از تاریخ ثبت شخص حقوقی و در مورد سایر اشخاص از تاریخ شروع فعالیت تا دو ماه مجاز خواهد بود.
۱۰. اشخاصی که دارای شعبه هستند مکلفند با توجه به روش های حسابداری مورد عمل خلاصه عملیات شعبه و یا شعب خود را در صورتی که دارای دفاتر ثبت شده باشند، لااقل سالی یکبار (تا قبل از بستن حساب ها) و در غیر این صورت عملیات هر ماه را تا پایان ماه بعد در دفاتر مرکز ثبت کنند.

۱۱. ثبت دفاتر ضمن سال مالی مشروط بر این که تا تاریخ ثبت هیچ گونه فعالیت مالی و پولی صورت نگرفته باشد، مجاز است.
۱۲. ارائه دفاتر سفید و نانویس، در حکم عدم ارائه دفاتر محسوب می شود.
۱۳. مؤدیان مکلف به نگهداری دفاتر، باید نسبت به نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک اقدام و در صورت درخواست اداره امور مالیاتی ارائه نمایند. در مورد نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک به صورت ماشینی اطلاعات باید به همان قالبی (فرمتی) که تولید، ارسال و یا دریافت شده، نگهداری شود.
- نکته-** در صورتی که اشخاص حقوقی دارای سیستم مکانیزه می باشند، مکلفند تا قبل از مطابقت نرم افزار مورد استفاده با ویژگی ها، معیارها و ضوابط اعلامی از سوی سازمان، حداقل ماهی یک بار خلاصه عملیات داده شده به ماشین های الکترونیکی را در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل کنند.
- * مطابق ماده ۸ آیین نامه مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش های نگهداری، اشخاص حقوقی باید در موارد فروش کالا و یا ارائه خدمات صورت حساب نوع اول یا نوع دوم حسب مورد به شرح زیر صادر و نگهداری نمایند:
۱. صورت حساب نوع اول باید دارای شماره سریال چاپی یا ماشینی حسب مورد، تاریخ و حداقل دربر گیرنده اطلاعات هویتی شامل نام، نام خانوادگی یا نام شخص حقوقی، شماره اقتصادی، نشانی کامل و کد پستی فروشنده و خریدار و مشخصات کالا یا خدمات ارائه شده، مقدار و مبلغ آن باشد.
- در صورت فروش به مصرف کننده نهایی درج مشخصات خریدار از نظر آیین نامه مذکور الزامی نمی باشد.
۲. صورت حساب نوع دوم که صرفاً در موارد استفاده از سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش) صادر می شود باید دارای شماره سریال ماشینی، تاریخ و حداقل در برگیرنده اطلاعات هویتی شامل نام، نام خانوادگی یا نام شخص حقوقی، شماره اقتصادی، نشانی کامل و کد پستی فروشنده و مشخصات کالا یا خدمات ارائه شده، مقدار و مبلغ آن باشد.
- در مورد بندهای (۱) و (۲) فوق تا زمانی که شماره اقتصادی صادر نشده است درج شماره یا شناسه ملی در صورت حساب الزامی است.

۲-۲- اظهارنامه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

- * مطابق ماده ۱۱۰ ق.م.م، اشخاص حقوقی مکلف اند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالیاتی همراه با فهرست هویت شرکا و سهامداران و حسب مورد میزان سهم الشرکه یا تعداد سهام و نشانی هر یک از آنها را به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. پس از تسلیم اولین فهرست مزبور تسلیم فهرست تغییرات در سنوات بعد کافی خواهد بود. محل تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران که در ایران دارای اقامتگاه یا نمایندگی نیستند تهران است. حکم این ماده در مورد کارخانه داران و اشخاص حقوقی در دوران معافیت نیز جاری خواهد بود.
- * مطابق تبصره ماده ۱۱۰ ق.م.م، اشخاص حقوقی نسبت به درآمدهایی که طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی جداگانه که در فصل های مربوط پیش بینی شده است نیستند.
- * مطابق ماده ۱۷۸ ق.م.م، در مواردی که اظهارنامه مالیاتی یا سایر اوراقی که مؤدی مالیاتی به موجب مقررات مکلف به تسلیم آن می باشد به وسیله اداره پست واصل می گردد، تاریخ تسلیم به اداره پست در صورت احراز، تاریخ تسلیم به مراجع مربوط تلقی خواهد شد.

* مطابق ماده ۴ آیین‌نامه مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش‌های نگهداری، مؤدیان موضوع آیین‌نامه یاد شده مکلف‌اند اظهارنامه مالیاتی خود را برای هر سال مالیاتی در موعد مقرر قانونی به‌صورت الکترونیکی از طریق درگاه‌های الکترونیکی سازمان تسلیم نمایند. سازمان می‌تواند در مواردی که مقتضی بداند تسلیم اظهارنامه غیرالکترونیکی را بپذیرد. تسلیم اظهارنامه در اجرای ماده ۱۷۸ ق.م.مورد پذیرش است.

* مطابق تبصره ماده ۲۲۶ ق.م.م، به مؤدیان مالیاتی اجازه داده می‌شود در صورتی که به‌نحوی از انحاء در اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان تسلیمی از نظر محاسبه اشتباهی شده باشد، با ارائه مدارک لازم ظرف یک‌ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه نسبت به رفع اشتباه اقدام و اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان اصلاحی را حسب مورد تسلیم نماید و در هر حال تاریخ تسلیم اظهارنامه مؤدی تاریخ تسلیم اظهارنامه اول می‌باشد.

نکته ۱- مطابق بخش‌نامه شماره ۱۲۳۱۹/۲۰۰/ص مورخ ۱۳۹۲/۷/۷، به‌منظور وحدت رویه اجرایی مقرر می‌گردد:

۱. با توجه به صراحت تبصره ماده ۲۲۶ ق.م.م مبنی بر تسلیم اظهارنامه اصلاحی از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به مدت یک‌ماه، هرگونه اظهارنامه تسلیمی قبل از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به‌عنوان اظهارنامه اصلی تلقی و آخرین اظهارنامه تسلیمی در موعد مقرر که با رعایت مقررات تسلیم شده باشد به‌عنوان اظهارنامه اصلی ملاک رسیدگی خواهد بود.

۲. چنان‌چه مؤدی پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه نسبت به تسلیم اظهارنامه اصلاحی در مهلت مقرر قانونی اقدام نموده باشد، در صورتی که مغایرت ارقام اظهارنامه اصلاحی مذکور در مقایسه با آخرین اظهارنامه تسلیمی در مهلت مقرر، ناشی از نتیجه ثبت سند حسابداری اصلاحی یا رویداد مالی پس از تسلیم اظهارنامه اصلی در دفاتر قانونی مؤدی نباشد، به‌عنوان اظهارنامه اصلاحی موضوع تبصره ماده ۲۲۶ ق.م.م قابل قبول خواهد بود.

نکته ۲- مطابق بخش‌نامه شماره ۲۰۰/۹۳/۲۶ مورخ ۱۳۹۳/۳/۳، به قرار اطلاع واصله، برخی از مؤدیان اعلام داشته‌اند که در زمان تکمیل و ارسال اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی عملکرد سال ۱۳۹۱، سهواً برخی از اقلام اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان یا حساب درآمد و هزینه را اشتباهاً بیش از مبلغ واقعی ابراز نموده‌اند که این امر موجب گردیده فروش، درآمد مشمول مالیات و مالیات ابرازی این‌گونه مؤدیان با اختلاف فاحشی نسبت به واقعیت امر و یا سنوات قبل در سیستم درج گردد، لذا بدین‌وسیله مقرر می‌دارد:

مأموران مالیاتی رسیدگی کننده به اظهارنامه این‌گونه مؤدیان با بررسی کامل دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی یا به‌دست آمده حسب مورد و ملحوظ نظر قرار دادن درآمد مشمول مالیات و مالیات ابرازی یا تعیین شده سنوات قبل و همچنین میزان فعالیت مؤدی در سال مورد رسیدگی و در اجرای مقررات تبصره (۲) ماده ۹۷ ق.م.م (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) و فارغ از مقررات تبصره (۲) ماده ۲۱۰ قانون مذکور، درآمد مشمول مالیات واقعی این‌گونه از مؤدیان را براساس موارد مذکور به قرار ذیل تعیین نمایند.

۱. کمیته‌ای مرکب از یک نفر از معاونین مالیاتی اداره کل (دبیر کمیته)، نماینده دادستانی انتظامی مالیاتی، مسئول حراست اداره کل و رئیس امور مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده تشکیل گردد.

۲. مأموران مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده مؤدیان مذکور پس از بررسی و تطبیق موارد در صورت احراز اشتباه مؤدیان و حسب درخواست مؤدی مبنی بر اصلاح اشتباه می‌بایست مراتب را طی فرم به رئیس اداره امور مالیاتی ذی‌ربط گزارش نمایند.

۳. رئیس اداره امور مالیاتی ذی‌ربط با انجام بررسی‌های لازم و در صورت احراز اشتباه در تکمیل اظهارنامه مالیاتی توسط مؤدی، مراتب را جهت طرح در کمیته ارسال نماید.

۴. کمیته مذکور پس از بررسی اسناد و مدارک مربوط و در صورت احراز اشتباه، مراتب را به اداره امور مالیاتی اعلام می‌نماید.

۵. مأموران مالیاتی رسیدگی کننده به پرونده‌های مالیاتی، با عنایت به صورت جلسه کمیته مذکور حسب مقررات تبصره (۲) ماده ۹۷ ق.م.م (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات واقعی مؤدی با رعایت مقررات مربوط اقدام نمایند.

در خصوص این گونه پرونده‌ها که در مراحل دادرسی مالیاتی مطرح باشند، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی رأساً اختیار کمیته مذکور را داشته، لذا به موضوع رسیدگی و رأی مقتضی صادر خواهند نمود.

لازم به توضیح است در صورتی که این قبیل مؤدیان از اطلاعات مندرج در اظهارنامه مالیاتی که به صورت الکترونیکی ارسال شده است، متعاقباً نسبت به تسلیم اظهارنامه مطابق اسناد و مدارک و به صورت دستی و با اصلاح اشتباه فوق در موعد مقرر اقدام نموده‌اند اطلاعات ارائه شده در اظهارنامه تسلیم شده به صورت دستی ملاک عمل است.

بدیهی است مأموران مالیاتی رسیدگی کننده و همچنین مسئولان موضوع ماده ۲۳۸ ق.م.م در هر مورد که اجرای تبصره (۲) ماده ۹۷ ق.م.م (اصلاحیه ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) امکان‌پذیر باشد، مکلف به اجرای حکم تبصره مذکور خواهند بود.

توضیح: مطابق بخش‌نامه شماره ۲۰۰/۹۳/۱۲۴ مورخ ۱۳۹۳/۱۱/۷، مفاد بخش‌نامه شماره ۲۰۰/۹۳/۲۶ مورخ ۱۳۹۳/۳/۳ در خصوص نحوه اقدام ادارات امور مالیاتی در موارد اشتباه سهوی مؤدیان در ثبت مبالغ برخی از اقلام اظهارنامه، و ترتیبات اجرایی مندرج در آن برای اظهارنامه‌های عملکرد سال ۱۳۹۲ و به بعد نیز جاری خواهد بود.

۲-۳- درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی

* مطابق ماده ۱۰۵ ق.م.م، جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر مشمول مالیات خواهند بود.

* مطابق ماده ۷۷ ق.م.م، درآمد اشخاص حقوقی ناشی از ساخت و فروش هر نوع ساختمان حسب مورد مشمول مقررات مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خواهد بود. ضمناً مطابق تبصره (۱) ماده ۷۷ ق.م.م اولین نقل و انتقال ساختمان‌های مذکور علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی مؤدیان موضوع ماده ۷۷ ق.م.م پس از رسیدگی طبق مقررات مربوط تعیین می‌شود. شایان ذکر است مطابق تبصره (۴) ماده ۷۷ ق.م.م شهرهای زیر یکصد هزار نفر جمعیت از حکم مفاد ماده ۷۷ ق.م.م مستثنی است.

نکته ۱- مطابق بخش‌نامه شماره ۲۳۰/۳۷۲۳۱/د مورخ ۱۳۲/۱۲/۱۷، خسارت دریافتی مؤدیان (۱/۵ درصد در ماه) بایست مبالغ اضافه‌پرداختی، موضوع تبصره ماده ۲۴۲ ق.م.م ماهیت درآمدی نداشته و مشمول مالیات نمی‌باشد.

نکته ۲- مطابق ماده ۱۷۲ ق.م.م، صد درصد وجوهی که به حساب‌های تعیین شده از طرف دولت به منظور بازسازی یا کمک و نظایر آن به صورت بلاعوض پرداخت می‌شود و همچنین وجوه پرداختی یا تخصیصی و یا کمک‌های غیرنقدی بلاعوض اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی جهت تعمیر، تجهیز، احداث و یا تکمیل مدارس، دانشگاه‌ها، مراکز آموزش عالی و مراکز بهداشتی و درمانی و یا اردوگاه‌های تربیتی و آسایشگاه‌ها و مراکز بهزیستی و کمیته امداد امام خمینی (ره) و جمعیت هلال احمر و کتابخانه و مراکز فرهنگی و هنری (دولتی) طبق ضوابطی که توسط وزارت خانه‌های آموزش و پرورش، فرهنگ و آموزش عالی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال پرداخت منبعی که مؤدی انتخاب خواهد کرد قابل کسر خواهد بود.

تکته ۳- مطابق بخش نامه شماره ۲۰۰/۹۳/۸۱ مورخ ۱۳۹۳/۷/۲۰، رأی اکثریت اعضای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در خصوص تقبل زیان توسط سهامداران شرکت و تهاتر آن از محل حساب جاری شرکا، موضوع صورت جلسه شماره ۲۰۱/۷ مورخ ۱۳۹۳/۶/۱۸ که در اجرای ماده ۲۵۸ ق.م.م صادر گردیده است، به شرح ذیل جهت اجرا ابلاغ می گردد:

با توجه به تفکیک شخصیت شرکت و صاحبان سهام و در نظر گرفتن این که افزایش حقوق صاحبان سهام (به جز از محل آورده ها) به عنوان درآمد تلقی می شود، لذا تقبل زیان توسط سهامداران شرکت و تهاتر آن از محل حساب جاری شرکا در آمد محسوب و می بایستی در صورت سود و زیان به عنوان درآمد شناسایی گردد. از این رو مطالبه مالیات از این بابت با رعایت مفاد مواد ۱۲۸، ۱۰۵ و بند (۱۲) ماده ۱۴۸ ق.م.م وفق مقررات قانونی خواهد بود.

تکته ۴- مطابق تبصره ماده ۱۸۰ ق.م.م، اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی مقیم ایران در صورتی که درآمدی از خارج کشور تحصیل نموده و مالیات آن را به دولت محل تحصیل درآمد پرداخته باشند و درآمد مذکور را در اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان خود حسب مورد طبق مقررات این قانون اعلام نمایند مالیات پرداختی آن ها در خارج از کشور و یا آن مقدار مالیاتی که به درآمد تحصیل شده در خارج کشور با تناسب به کل درآمد مشمول مالیات آنان تعلق می گیرد، هر کدام کمتر باشد از مالیات بر درآمد آنها قابل کسر خواهد بود.

تکته ۵- مطابق بخش نامه شماره ۲۳۲/۱۶۷۱/۳۷۰۸/۱۴۹۰۵ مورخ ۱۳۸۳/۹/۱، حسب اطلاع واصله، بانک ها و مؤسسات اعتباری غیر بانکی از محل سپرده های مردمی و یا وام های بین بانکی و همچنین سایر اشخاص حقوقی از محل منابع مالی خود اقدام به خرید اوراق مذکور از پرداخت مالیات بر درآمد معاف بوده و در مجموع درآمدهای مشمول مالیات اشخاص یاد شده منظور نمی گردد، لذا با عنایت به مفاد ماده ۱۰۵ و ماده ۱۴۱ ق.م.م مقتضی است ادارات کل امور مالیاتی ترتیبی اتخاذ نمایند تا در رسیدگی های مالیاتی اشخاص صدرالاشاره، سهم هزینه های مربوط به خرید سهام و اوراق مشارکت و سایر درآمدهای معاف از مالیات بر درآمد را به نسبت هزینه های ابرازی اشخاص موصوف، محاسبه و به درآمد مشمول مالیات سال مورد رسیدگی اضافه نمایند.

۲-۴- روش های تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی

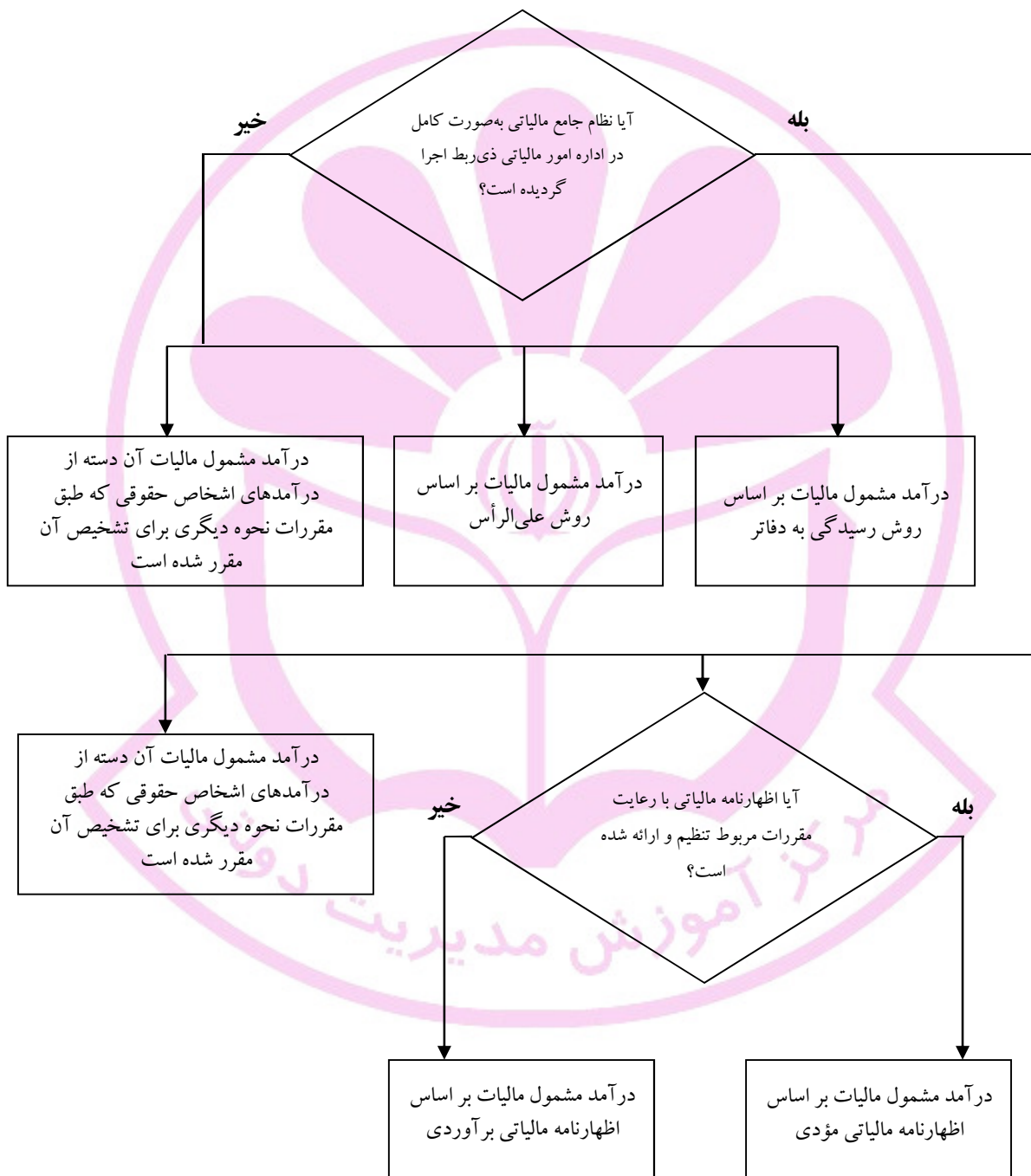
* مطابق ماده ۱۰۶ ق.م.م، درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی (به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است) براساس میزان سوددهی فعالیت و مقررات مواد ۹۴، ۹۵ و ۹۷ ق.م.م و تبصره آن (اصلاحیه مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱) تعیین می شود.

مطابق تبصره ماده ۹۷ ق.م.م، سازمان امور مالیاتی کشور موظف است حداکثر ظرف مدت سه سال از تاریخ ابلاغ قانون مالیات های مستقیم، بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی را در سراسر کشور مستقر و فعال نماید. در طی این مدت، در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجرا در نیامده است، مواد ۹۷، ۹۸، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴ و ۲۷۱ ق.م.م (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) مجری خواهد بود.

مع الوصف با در نظر گرفتن مفاد مواد ۱۰۶ و تبصره ماده ۹۷ ق.م.م (اصلاحیه مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱)، روش های تعیین درآمد مشمول مالیات عملکرد سال های ۱۳۹۵ لغایت ۱۳۹۷ منوط به اجرای نظام جامع مالیاتی یا عدم اجرای نظام جامع مالیاتی در اداره امور مالیاتی ذی ربط می باشد. با توجه به این که نظام جامع مالیاتی عمده تاً در ادارات امور مالیاتی به صورت کامل اجرا نگردیده است، بنابراین روش های تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی طی سال های یاد شده در قالب دو بخش کلی ذیل طبقه بندی می شوند:

- روش‌های تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی در ادارات اموار مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل در آن ادارات به اجرا درآمده است.
- روش‌های تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل در آن ادارات به اجرا درنیامده است.

نمودار روش‌های رسیدگی به درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی



۲-۴-۱- روش‌های تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل در آن ادارات به اجرا درآمده است:

۲-۴-۱-۱- براساس اظهارنامه مالیاتی مؤدی

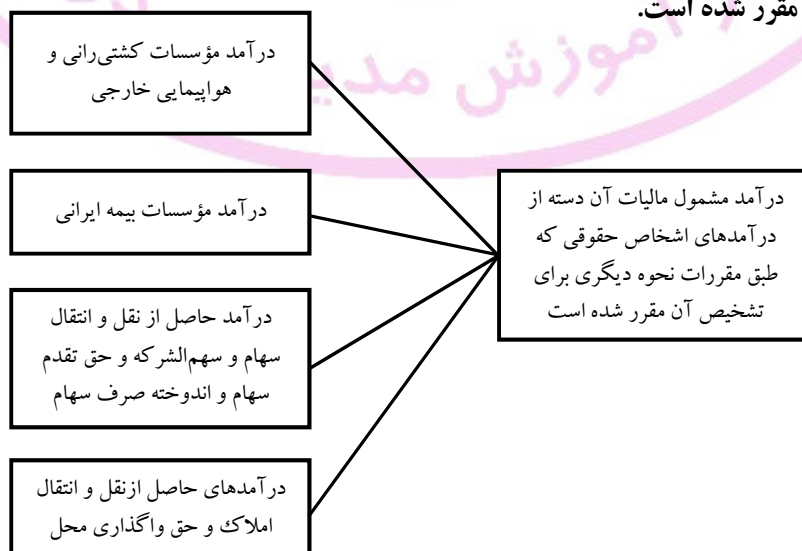
مطابق ماده ۹۷ ق.م.م (اصلاحیه مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱)، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی به استناد اظهارنامه مالیاتی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را براساس معیارها و شاخصهای تعیین شده و یا به‌طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد.

۲-۴-۱-۲- براساس اظهارنامه مالیاتی برآوردی مؤدی

مطابق ماده ۹۷ ق.م.م (اصلاحیه مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱)، در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می‌کند. در صورت اعتراض مؤدی چنانچه ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات مربوط اقدام کند، اعتراض مؤدی طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، این حکم مانع از تعلق جریمه‌ها و اعمال مجازات‌های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نیست.

خاطر نشان می‌سازد طرح جامع مالیاتی از طرح‌های مهم و ملی کشور است و به عنوان موتور محرک نظام نوین مالیاتی محسوب می‌شود. افق چشم‌انداز طرح جامع مالیاتی با توجه به مشکلات موجود سیستم مالیاتی کشور بر سه فرآیند شناسایی و ردگیری جریان اطلاعات فعالان اقتصادی کشور، پردازش اطلاعات و تشخیص مالیات و در نهایت وصول مالیات حقه، متمرکز شده است. با اجرای طرح جامع مالیاتی، مؤدیان شاهد گونه‌ای جدیدی از خدمات مالیاتی به‌صورت الکترونیک و آنلاین خواهند بود. مکانیزه کردن اطلاعات مؤدیان یکی از اقدامات به‌منظور استقرار نرم‌افزار یکپارچه مالیاتی است. دریافت اظهارنامه، ارسال صورت معاملات فصلی، دسترسی مؤدیان به پرونده مالیاتی خود، برخورداری از امضای دیجیتال و تأمین اطلاعات مورد نیاز در فرایند الکترونیکی کردن نظام مالیاتی انجام می‌شود.

۲-۴-۱-۳- درآمد مشمول مالیات آن دسته از درآمدهای اشخاص حقوقی که طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است.



درآمدهای حاصل از نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل

مطابق ماده ۵۹ ق.م.م، نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد (۵٪) و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد (۲٪) در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق مشمول مالیات است.

درآمد حاصل از نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام و اندوخته صرف سهام

* مطابق ماده ۱۴۳ مکرر الحاقی قانون مالیات‌های مستقیم، از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها اعم از ایرانی و خارجی در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز، مالیات مقطوعی به میزان نیم درصد ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به‌عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال، سهم و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد. کارگزاران بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس مکلف‌اند مالیات یاد شده را به‌هنگام هر انتقال از انتقال‌دهنده وصول و به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند و ظرف ده روز از تاریخ انتقال، رسید آن را به همراه فهرست حاوی تعداد و مبلغ فروش سهام و حق تقدم مورد انتقال به اداره امور مالیاتی محل ارسال کنند.

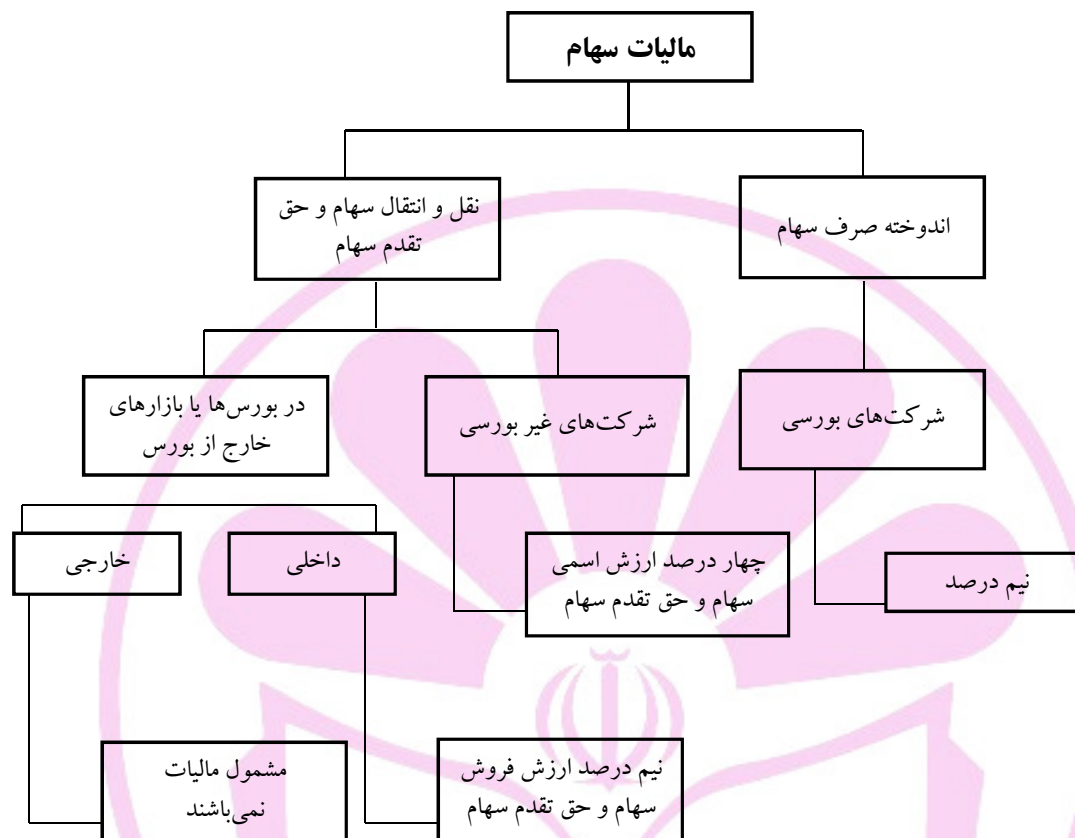
* مطابق تبصره (۱) ماده ۱۴۳ ق.م.م، از هر نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام و سهم‌الشرکه شرکا در سایر شرکت‌ها (شرکت‌های غیر بورسی) مالیات مقطوعی به میزان چهار درصد (۴٪) ارزش اسمی آنها وصول می‌شود. از این بابت وجه دیگری به‌عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال فوق مطالبه نخواهد شد.

نکته: مطابق بخش نامه شماره ۲۳۰/۹۳/۷۳ مورخ ۱۳۹۳/۷/۵ و نظر به سؤالات و ابهامات مطرح شده درخصوص رعایت مقررات تبصره (۱) ماده ۱۴۳ ق.م.م در موارد نقل و انتقال سهام بی‌نام و همچنین سهم‌الشرکه اشخاص در شرکت‌های غیرسهامی، با توجه به مقررات تبصره مذکور، مقرر می‌دارد:

نظر به این که حسب مفاد تبصره (۱) ماده ۱۴۳ ق.م.م، از هر نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام و سهم‌الشرکه شرکا در سایر شرکت‌ها مالیات مقطوعی به میزان چهار درصد (۴٪) ارزش اسمی آنها وصول می‌شود و انتقال دهندگان سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام مکلف‌اند قبل از انتقال، مالیات متعلق را به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کنند، لذا هرگونه نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه اعم از با نام و بی نام در کلیه شرکت‌ها، مشمول پرداخت مالیات مقرر در تبصره مذکور خواهد بود. با عنایت به موارد فوق و مطالب قسمت اخیر تبصره مذکور ادارات ثبت یا کلیه دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند در زمان ثبت تغییرات یا تنظیم سند انتقال سهام، سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام حسب مورد، گواهی پرداخت مالیات متعلق را از اداره امور مالیاتی ذی‌ربط اخذ و سپس اقدام به ثبت تغییرات یا تنظیم سند نمایند. همچنین نظر به این که طبق بند (۳) بخشنامه شماره ۲۰۰/۴۱۰۹ مورخ ۱۳۹۲/۳/۱۱ ارائه هرگونه تسهیلات و مفاسد حساب مالیاتی به مودیان محترم مالیاتی منوط به عدم ثبت بدهی برای مؤدی در کل کشور در سامانه بدهکاران مالیاتی وصول و اجرا می‌باشد، از آنجایی که گواهی پرداخت مالیات نقل و انتقال سهام موضوع قسمت اخیر تبصره (۱) ماده ۱۴۳ ق.م.م به‌عنوان تسهیلات و مفاسد حساب تلقی نمی‌گردد لذا صدور گواهی مورد نظر در صورت پرداخت مالیات متعلق با رعایت سایر مقررات (از جمله عدم توقیف سهام مورد نظر) بلامانع می‌باشد.

* مطابق تبصره (۲) ماده ۱۴۳ ق.م.م، در شرکت‌های سهامی پذیرفته شده در بورس اندوخته صرف سهام مشمول مالیات مقطوع به نرخ نیم درصد (۵٪) خواهد بود و به این درآمد مالیات دیگری تعلق نمی‌گیرد. شرکت‌ها مکلف‌اند تا پایان ماه بعد از تاریخ ثبت افزایش سرمایه آن را به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کنند.

* مطابق تبصره (۳) ماده ۱۴۳ مکرر الحاقی قانون مالیات‌های مستقیم، در صورتی که هر شخص حقیقی یا حقوقی مقیم ایران سهامدار شرکت پذیرفته شده در بورس یا بازار خارج از بورس، سهام یا حق تقدم خود را در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس خارجی بفروشد، از این بابت هیچ گونه مالیاتی در ایران دریافت نخواهد شد.



درآمد مؤسسات بیمه ایرانی

* مطابق ماده ۱۰۹ ق.م.م، درآمد مشمول مالیات در مورد مؤسسات بیمه ایرانی عبارت است از:

۱. ذخایر فنی در آخر سال مالی قبل
۲. حق بیمه دریافتی در معاملات بیمه مستقیم پس از کسر برگشتی‌ها و تخفیف‌ها
۳. حق بیمه بیمه‌های اتکایی وصولی پس از کسر برگشتی‌ها
۴. کارمزد و مشارکت در سود معاملات بیمه‌های اتکایی واگذاری
۵. بهره سپرده‌های بیمه‌گر اتکایی نزد بیمه‌گر واگذار کننده
۶. سهم بیمه‌گران اتکایی بابت خسارت پرداختی بیمه‌های غیرزندگی و بازخرید و مستمری‌های بیمه‌های زندگی
۷. سایر درآمدها

پس از کسر:

۱. هزینه تمبر قراردادهای بیمه
۲. هزینه‌های پزشکی بیمه‌های زندگی
۳. کارمزدهای پرداختی از بابت معاملات بیمه مستقیم
۴. حق بیمه‌های اتکایی واگذاری

۵. سهم صندوق تأمین خسارت‌های بدنی از حق بیمه اجباری مسئولیت مدنی دارندگان وسایل نقلیه موتوری زمینی در مقابل شخص ثالث
۶. مبالغ پرداختی از بابت بازخرید و سرمایه و مستمری‌های بیمه زندگی و خسارت پرداختی از بابت بیمه‌های غیرزندگی
۷. سهم مشارکت بیمه‌گذاران در منافع
۸. کارمزدها و سهم مشارکت بیمه‌گران در سود معاملات بیمه‌های اتکایی قبولی
۹. بهره متعلق به سپرده‌های بیمه‌های اتکایی واگذاری
۱۰. ذخایر فنی در آخر سال مالی
۱۱. سایر هزینه‌ها و استهلاکات قابل قبول

* مطابق تبصره (۱) ماده ۱۰۹ ق.م.م، انواع ذخایر فنی مؤسسات بیمه (اندوخته‌های فنی موضوع ماده (۶۱) قانون تأسیس بیمه مرکز ایران و بیمه‌گری) برای هر یک از رشته‌های بیمه و میزان و طرز محاسبه آنها به موجب آیین‌نامه‌ای خواهد بود که از طرف بیمه مرکزی ایران تهیه و پس از موافقت شورای عالی بیمه به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید.

* مطابق تبصره (۵) ماده ۱۰۹ ق.م.م، مؤسسات بیمه خارجی که با قبول بیمه اتکایی از مؤسسات بیمه ایرانی تحصیل درآمد می‌نمایند مشمول مالیاتی به نرخ دو درصد (۲٪) حق بیمه دریافتی و سود حاصل از سپرده مربوط در ایران می‌باشند. در صورتی که مؤسسات بیمه ایرانی در کشور متبوع مؤسسه بیمه‌گر اتکایی دارای فعالیت بیمه بوده و از پرداخت مالیات بر معاملات اتکایی معاف باشند، مؤسسه مزبور نیز از پرداخت مالیات دولت ایران معاف خواهد شد. مؤسسات بیمه ایرانی مکلف‌اند در موقع تخصیص حق بیمه به نام بیمه‌گر اتکایی خارجی مشمول مالیات موضوع این تبصره، دو درصد آن را به عنوان مالیات بیمه‌گر اتکایی کسر نمایند و وجوه کسر شده در هر ماه را منتهی تا پایان ماه بعد به ضمیمه صورتی حاوی مشخصات بیمه‌گر اتکایی و حق بیمه متعلق به اداره امور مالیاتی مربوط ارسال و وجه مزبور را به حساب مالیاتی پرداخت نمایند.

درآمد مؤسسات کشتی‌رانی و هواپیماهای خارجی

* مطابق ماده ۱۱۳ ق.م.م، مالیات مؤسسات کشتی‌رانی و هواپیمایی خارجی بابت کرایه مسافر و حمل کالا و امثال آنها از ایران به طور مقطوع عبارت است از پنج درصد کلیه وجوهی که از این بابت عاید آنها خواهد شد اعم از این که وجوه مزبور در ایران یا در مقصد یا در بین راه دریافت شود. نمایندگی یا شعب مؤسسات مذکور در ایران موظف‌اند تا بیستم هر ماه صورت وجوه دریافتی ماه قبل را به اداره امور مالیاتی محل تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. مؤسسات مذکور از بابت این گونه درآمدها مشمول مالیات دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نخواهند بود. هرگاه شعب یا نمایندگی‌های مذکور صورت‌های مقرر را به موقع تسلیم نکنند یا صورت ارسالی آنها مطابق واقع نباشد در این صورت مالیات متعلق براساس تعداد مسافر و حجم محمولات از طریق علی‌الرأس تشخیص خواهد شد.

* مطابق تبصره ماده ۱۱۳ ق.م.م، در مواردی که مالیات متعلق بر درآمد مؤسسات کشتی‌رانی و هواپیمایی ایرانی در کشورهای دیگر بیش از ۵٪ کرایه دریافتی باشد با اعلام سازمان ذی‌ربط ایرانی، وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است مالیات شرکت‌های کشتی‌رانی و هواپیمایی تابع کشورهای فوق را معادل نرخ مالیاتی آنها افزایش دهد.

۲-۴-۲- روش‌های تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی در ادارات مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل در آن ادارات به اجرا در نیامده است:

۲-۴-۲-۱- از طریق رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک

* چنانچه مؤدی به مقررات قانون مالیات‌های مستقیم، تکالیف و دستورالعمل‌های صادره در خصوص نحوه تنظیم نگهداری و تحریر دفاتر و رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری به شرح ذیل اقدام نماید، درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک تعیین می‌شود:

۱. حداکثر تا چهارماه پس از پایان مالی ترازنامه و حساب سود و زیان خود را به اداره امور مالیاتی ذی ربط تسلیم نماید.
۲. مؤدی به درخواست کتبی^۱ اداره امور مالیاتی مربوط نسبت به ارائه دفاتر و یا مدارک حساب به مأموران مالیاتی در محل کار خود اقدام نماید.
۳. دفاتر قانونی و اسناد و مدارک مالی را براساس آیین‌نامه اجرایی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش‌های نگهداری آنها و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری تنظیم و تحریر نماید.
۴. دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی یا هیأت سه نفره موضوع بند (۳) ماده ۹۷ ق.م.م.^۲ (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) از کفایت لازم برخوردار و حسب مورد قابل رسیدگی باشد.
۵. در مواردی که هیأت اجرایی موضوع ماده ۱۸۱ ق.م.م. به اقامتگاه قانونی مؤدی مراجعه می‌نماید، گزارش هیأت دایر بر صحت عمل مؤدی بوده باشد.

۲-۴-۲-۲- نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک

چنانچه دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی یا هیأت متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان مالیاتی (هیأت موضوع بند (۳) ماده ۹۷ ق.م.م. اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) حسب مورد قابل رسیدگی تشخیص شود، درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک صورت خواهد گرفت. در این روش ادارات امور مالیاتی اقلام هزینه و استهلاک ابرازی مؤدی را با احکام فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاک (مواد ۱۴۷ لغایت ۱۵۰ ق.م.م.) مطابقت می‌دهند. هزینه‌های ابرازی در صورت انطباق و یا احراز شرایط قانونی، قبول و گرنه اقلام غیرقابل قبول را برگشت داده و به درآمد مشمول مالیات اضافه و یا از زیان ابرازی کسر خواهند نمود. به دلیل گستردگی فصل هزینه‌های قابل قبول مالیاتی و به منظور تمرکز بیشتر در یادگیری، فهرست و شرایط هزینه‌های قابل قبول مالیاتی به صورت جداگانه در فصل سوم ارائه شده است.

۱. مأموران مالیاتی مکلف‌اند تاریخ مراجعه به محل، جهت رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک، را کتباً به مؤدی ابلاغ نمایند و فاصله تاریخ ابلاغ تا روز مراجعه در هیچ مورد نباید کمتر از یک هفته و بیشتر از ۱۵ روز باشد، و در صورت تقاضای مؤدی مشروط به عذر موجه، مهلت مزبور تا ۵ روز بیشتر تمدید می‌شود.

۲. در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیر قابل رسیدگی تشخیص شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود که در این صورت مراتب باید با ذکر دلایل کافی کتباً به مؤدی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیأتی متشکل از سه نفر حسابرس منتخب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور احاله گردد. مؤدی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ با مراجعه به هیأت مزبور نسبت به رفع اشکال رسیدگی و ادای توضیح کتبی درمورد نحوه رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه حسب مورد اقدام نماید و در هر حال هیأت مکلف است ظرف ده روز پس از انقضای یک ماه فوق نظر خود را با توجیهات و دلایل لازم و کافی به اداره امور مالیاتی اعلام نماید تا براساس آن اقدام گردد. نظر هیأت با اکثریت مناط اعتبار است و نظر عضوی که در اقلیت قرار گیرد باید در صورت جلسه درج گردد.

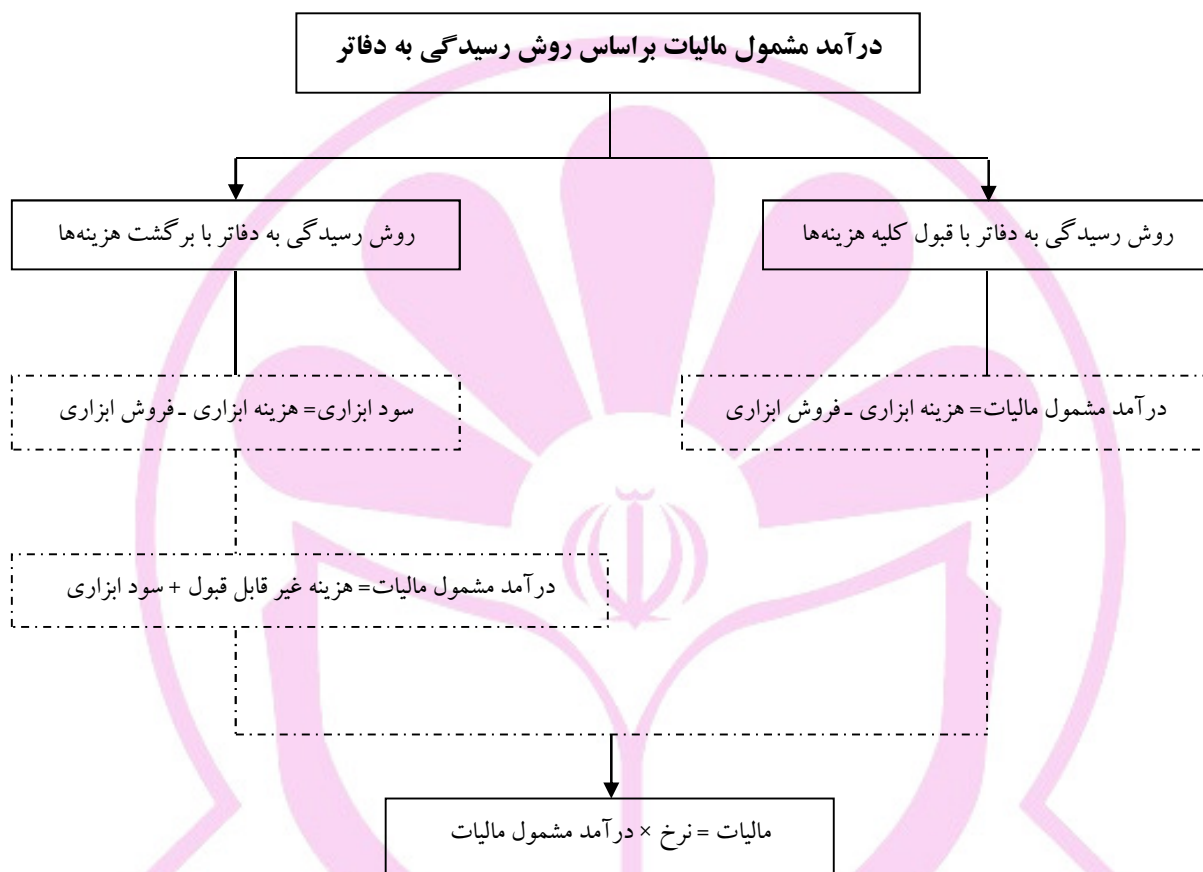
روش رسیدگی به دفاتر با قبول هزینه‌ها

مالیات = نرخ × (درآمد مشمول مالیات) سود ابرازی = هزینه ابرازی - فروش ابرازی

روش رسیدگی به دفاتر با برگشت هزینه‌ها

مالیات = نرخ × درآمد مشمول مالیات = هزینه غیر قابل قبول + سود ابرازی = هزینه ابرازی - فروش ابرازی

نمودار درآمد مشمول مالیات براساس روش رسیدگی به دفاتر



۲-۴-۳- درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الرأس

مطابق ماده ۹۷ ق.م.م (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) در صورت بروز هر یک از موارد ذیل، درآمد مشمول مالیات به روش علی‌الرأس تعیین می‌گردد:

۱. در صورتی که تا چهار ماه پس از پایان سال مالی ترازنامه و حساب سود و زیان به اداره امور مالیاتی ذی ربط تسلیم نشده باشد.

۲. در صورتی که مؤدی به درخواست کتبی اداره امور مالیاتی مربوط از ارائه دفاتر و یا مدارک حساب در محل کار خود خودداری نماید، هرگاه مؤدی از ارائه قسمتی از مدارک حساب خودداری نماید چنانچه مربوط به هزینه باشد از احتساب آن جزء هزینه‌های قابل قبول خودداری می‌شود و در صورتی که مربوط به درآمد مشمول مالیات این قسمت از طریق علی‌الرأس تعیین خواهد شد.

۳. در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیر قابل رسیدگی تشخیص شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه تحریر دفاتر مورد قبول واقع نشود و متعاقباً هیأت

سه نفره موضوع بند (۳) ماده ۹۷ ق.م.م (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) نظر اداره امور مالیاتی را در مورد مردود یا غیرقابل رسیدگی بودن دفاتر قبول نماید.

نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الرأس

* در روش علی‌الرأس درآمد مشمول مالیات از حاصل ضرب قرائن مالیاتی در ضرایب مالیاتی به دست می‌آید.

$$\text{ضرب یا ضرایب مالیاتی} \times \text{قرینه یا قرائن مالیاتی} = \text{درآمد مشمول مالیات}$$

* مطابق ماده ۱۵۲ ق.م.م (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷)، قرائن مالیاتی عبارت است از عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغل برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به‌طور علی‌الرأس به کار می‌رود و فهرست آن عبارتند از: خرید سالانه، فروش سالانه، درآمد ناویژه، میزان تولید در کارخانجات، ارزش حق واگذاری محل کسب، جمع کل وجوهی که بابت حق‌التحریر و حق‌الزحمه وصول عوارض و مصرف تمبر عاید دفترخانه اسناد رسمی می‌شود یا میزان تمبر مصرفی آنها و سایر عوامل به تشخیص کمیسیون تعیین ضرایب.

* مطابق ماده ۱۵۳ ق.م.م (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷)، ضرایب مالیاتی عبارت است از ارقام مشخصه‌ای که حاصل ضرب آنها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الرأس درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد. ضرایب مالیاتی توسط کمیسیون تعیین ضرایب مالیاتی برای صاحبان مشاغل (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) بر حسب نوع فعالیت و با توجه به جریان معاملات و اوضاع و احوال اقتصادی تعیین می‌گردد.

* برای استفاده از مجموعه ضرایب مالیاتی باید به نکات زیر توجه نمود:

۱. ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات که توسط کمیسیون تعیین ضرایب مالیاتی برای صاحبان مشاغل (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) بر حسب نوع فعالیت و با توجه به جریان معاملات و اوضاع اقتصادی تعیین می‌گردد، در موارد تشخیص علی‌الرأس (مطابق مقررات مواد ۹۷ و ۹۸ ق.م.م اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) و به‌طور کلی در مورد مؤدیانی که به تکالیف و وظایف قانونی خود به‌طور دقیق عمل نمایند، می‌بایست مبنای محاسبه و تعیین درآمد مشمول مالیات قرار گیرد.

۲. نظر به این که در مورد معاملات (خرید و فروش)، معمولاً تنها برای فروش ضریب تعیین می‌شود، چنانچه درخصوص فعالیت‌های واردات، عمده‌فروشی و خرده‌فروشی و غیره مبلغ فروش مؤدیان مالیاتی مذکور مشخص نبوده و فقط قیمت خرید یا قیمت تمام شده کالای وارداتی (که با توجه به قوانین و مقررات مربوط تعیین شده است) در اختیار باشد، برای تعیین مبلغ فروش مؤدیان یاد شده قیمت مذکور حسب مورد در فرمول زیر درج و سپس نسبت به فروش احتسابی اعمال ضریب می‌گردد:

$$\text{مبلغ فروش} = \frac{100 \times \text{قیمت خرید (یا قیمت تمام شده کالای وارداتی)}}{\text{عدد ضریب فروش} - 100}$$

۳. در مواردی که از طرف مراجع دولتی ذی‌ربط برای تولید یا فروش کالایی، نرخ سود معینی، مشخص شده و مراتب رعایت نرخ مذکور توسط مؤدی طی دوره عملکرد مورد نظر به تأیید مراجع ذی‌ربط رسیده باشد، نرخ سود مورد نظر در

خصوص آن بخش از فروش ابرازی مندرج در اظهارنامه مالیاتی که با نرخ مزبور صورت گرفته است، با تشخیص اداره امور مالیاتی ذی ربط، به جای ضریب مالیاتی قابل اعمال می باشد.

نکته: مطابق بند (۳) بخش نامه شماره ۳۰/۴/۶۸۸۷/۲۷۸۷۶ مورخ ۱۳۷۵/۶/۲۴، در مواردی که درآمد مشمول مالیات تعیین شده به طریق علی الرأس بنا به جهاتی کمتر از سودی است که مؤدیان مالیاتی در صورت های مالی تسلیمی در مهلت مقرر یا خارج از آن ابراز نموده اند سود مندرج در صورت های مالی با توجه به مفاد تبصره ۲ ماده ۲۱۰ ق.م.م و مقررات قانون مدنی در باب اقرار باید مبنای محاسبه قرار گیرد.

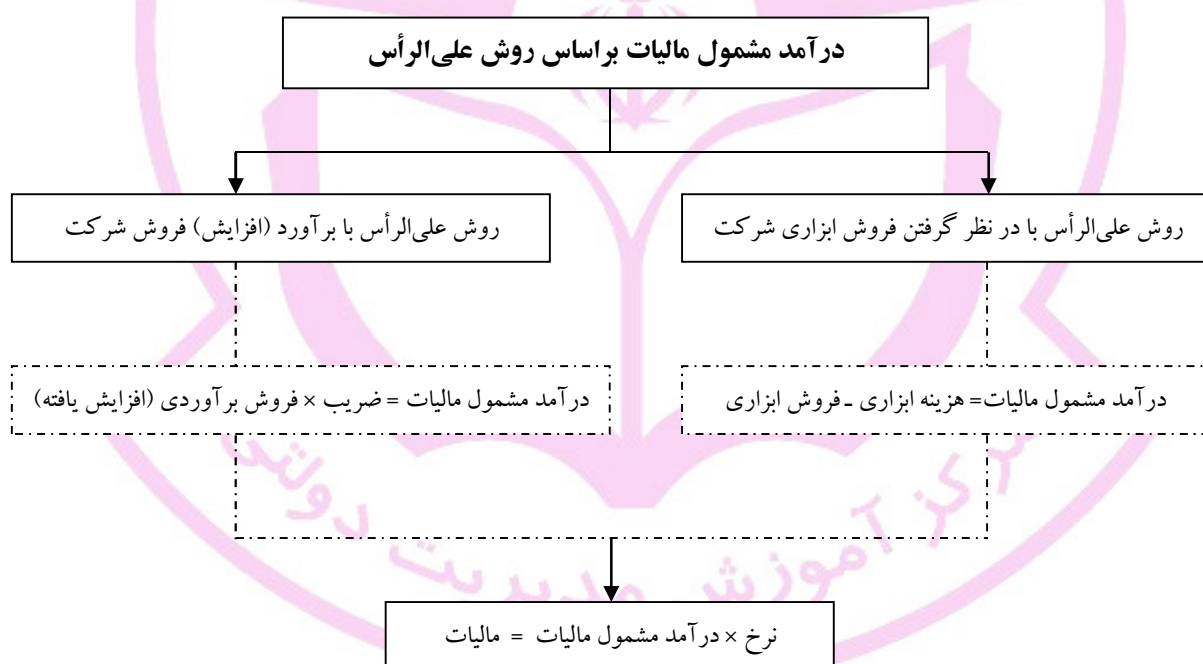
روش علی الرأس با در نظر گرفتن فروش ابرازی شرکت

مالیات = نرخ × (درآمد مشمول مالیات) سود ابرازی = ضریب × فروش ابرازی

روش علی الرأس با برآورد (افزایش) فروش شرکت

مالیات = نرخ × (درآمد مشمول مالیات) سود ابرازی = ضریب × فروش برآوردی (افزایش یافته)

نمودار درآمد مشمول مالیات براساس روش علی الرأس



۲-۳-۴ درآمد مشمول مالیات آن دسته از درآمدهای اشخاص حقوقی که طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است

با توجه به این که روش یاد شده به صورت مشروح قبلاً توضیح داده شده است، لذا از تکرار آن در این جا خودداری می گردد.

۲-۵- نحوه رسیدگی به تسهیلات مالی دریافتی و حساب تعدیلات سنواتی

۲-۵-۱- رسیدگی به حساب تعدیلات سنواتی

مطابق بخش‌نامه شماره ۲۰۰/۲۱۰۱۲ مورخ ۱۳۹۱/۱۰/۲۵ در خصوص حساب تعدیلات سنواتی در زمان رسیدگی، و به منظور ایجاد وحدت رویه، مقرر می‌گردد:

حساب تعدیلات سنواتی (سود و زیان انباشته) طی دوره جاری می‌توان بدهکار یا بستانکار گردد، بنابراین مأمورین مالیاتی می‌بایست در زمان رسیدگی گردش حساب مذکور و مستندات مربوطه را اخذ و ضمن بررسی صحت محاسبات مربوط، با رعایت مقررات زیر اقدام نمایند:

الف) اقلام بدهکار حساب مذکور در صورتی که موجب کاهش درآمد مشمول مالیات ابرازی شده باشد برگشت و به درآمد مشمول مالیات عملکرد مورد رسیدگی اضافه گردد و به استثنای موارد زیر:

۱. اقلام مربوط به هزینه‌های سنوات قبل (در صورت انطباق با مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م) در صورتی که به هر دلیل خارج از اختیار مؤدی در سال مورد رسیدگی تحقق یابد، مشروط بر این که مربوط به درآمدهای مشمول معافیت مالیاتی و یا مالیات مقطوع نبوده و یا درآمد مشمول مالیات سال مربوط از طریق علی‌الرأس تعیین نگردیده باشد. بدیهی است در صورتی که بخشی از درآمدهای سال مربوط معاف یا مشمول مالیات مقطوع بوده باشد هزینه‌ها به نسبت درآمدها با رعایت مقررات تسهیم می‌شود.
۲. اقلام مربوط به برگشت از فروش و تخفیفات و یا اصلاحات فروش براساس مستندات مربوط، مشروط بر این که مربوط به درآمدهای معاف یا مشمول مالیات مقطوع نباشد.

ب) اقلام بستانکار حساب مذکور به استثنای موارد زیر به درآمد مشمول مالیات عملکرد سال مورد رسیدگی اضافه گردد:

۱. اقلامی که توسط واحد مالیاتی به درآمد مشمول مالیات سنوات قبل اضافه شده است.
۲. درآمدهایی که در سنوات مربوط معاف از پرداخت مالیات بوده‌اند. (در مواردی که مبنای محاسبه معافیت درآمدهای ابرازی بوده است در این صورت به علت عدم ابراز در سال مربوط مشمول مالیات می‌باشد).
۳. درآمدهای مشمول مالیات مقطوع. (در صورتی که مالیات متعلق به درآمدهای مذکور در اجرای مقررات قانونی مربوط مطالب یا پرداخت نشده باشد با رعایت مقررات نسبت به مطالبه آن اقدام شود).
۴. اقلام مربوط به برگشت هزینه‌هایی که مؤدی در دوره مربوط (سال شناسایی هزینه) مشمول معافیت یا مشمول مالیات به نرخ مقطوع بوده است.

ج) در صورتی که در سال رسیدگی درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الرأس تعیین می‌گردد درخصوص حساب:

۱. اقلام بدهکار حساب تعدیلات سنواتی هیچ‌گونه تأثیری بر درآمد مشمول مالیات دوره مورد رسیدگی ندارد.
۲. اقلام بستانکار حساب تعدیلات سنواتی چنانچه مربوط به برگشت هزینه سنوات قبل بوده و در سال مربوط به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته شده است، عیناً به درآمد مشمول مالیات سال مورد رسیدگی اضافه شود.
۳. اقلام بستانکار حساب تعدیلاتی سنواتی که مربوط با اقلام به حساب درآمد باشد، چنانچه در سال مربوط درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر تعیین و هزینه‌های مرتبط با اقلام درآمدی مذکور در آن سال به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته شده است در این صورت کل درآمد منظور شده در بستانکار حساب تعدیلات سنواتی به درآمد مشمول مالیات سال مورد رسیدگی اضافه شود در غیر این صورت با اعمال ضریب نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات درآمد مورد نظر اقدام و به درآمد مشمول مالیات سال مورد رسیدگی اضافه شود.

۲-۵-۲- رسیدگی به تسهیلات مالی دریافتی، سود و کارمزد پرداختی

* مطابق بخش نامه شماره ۲۳۲/۳۹۳/۳۰۵۴۵ مورخ ۱۳۸۸/۳/۱۸ و به منظور ایجاد وحدت رویه در رسیدگی به حساب تسهیلات مالی دریافتی و هزینه سود و کارمزد پرداختی، مقرر می‌دارد مأموران مالیاتی در رسیدگی به حساب‌های مذکور موارد زیر را دقیقاً مد نظر قرار داده و مطابق آن اقدام نمایند:

۱. فهرست کامل تسهیلات مالی دریافتی از اشخاص، بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری از مؤدی اخذ گردد.
۲. با توجه به مقررات تبصره (۱) ماده ۱۸۶ ق.م.م و آیین نامه اجرایی مربوط، رعایت مفاد تبصره و آیین نامه در خصوص گواهی موضوع تبصره مذکور بررسی و در فرم درج گردد.
۳. تسهیلات مالی دریافتی را با قرارداد منعقد (تحت عناوین تسهیلات مالی عقود اسلامی و یا فیناس تأمین مالی و غیره) از جهت میزان تسهیلات، مدت بازپرداخت، سود و کارمزد و سایر شرایط مطابقت گردد.
۴. با توجه به مقررات ماده ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م بررسی نمایید تسهیلات دریافتی در جهت انجام عملیات مؤسسه مصرف گردیده باشد. در غیر این صورت موارد مصرف یا به کارگیری مبلغ تسهیلات را دقیقاً ردیابی و در فرم مربوطه درج نمایید.
۵. در مواردی که تسهیلات مذکور در جهت عملیات مؤسسه به کار گرفته نمی‌شود در این صورت هزینه تسهیلات از نظر مالیاتی جزء هزینه‌های قابل قبول محسوب نمی‌شود.
۶. چنانچه تسهیلات مالی دریافتی در فعالیت‌های معاف از مالیات و یا مشمول مالیات مقطوع (به استثنای املاک و حق واگذاری محل که به عنوان دارایی‌های ثابت یا دارایی نامشهود مؤسسه می‌باشد) مصرف می‌شود در این صورت هزینه تسهیلات مذکور مربوط به بخش منابع معاف یا مشمول مالیات مقطوع حسب مورد بوده و قابل کسر از درآمد مشمول مالیات نخواهد بود.
۷. طبق بند (۱۸) ماده ۱۴۸ ق.م.م (اصلاحیه مورخ ۱۳۹۴/۴/۳۱)، سود، کارمزد و جریمه‌هایی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانک‌ها، صندوق تعاون، صندوق‌های حمایت از توسعه بخش کشاورزی و همچنین مؤسسات اعباری غیربانکی مجاز و شرکت‌های واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز از بانک مرکزی پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد، به عنوان هزینه قابل قبول است. بنابراین با توجه به فهرست اطلاعات دریافتی به شرح بند یک فوق، قراردادهای مربوطه به هزینه تسهیلات مالی دریافتی از سایر اشخاص و مؤسسات اعتباری غیربانکی که دارای مجوز فعالیت از بانک مرکزی نمی‌باشند به عنوان هزینه قابل قبول محسوب نخواهد شد.
۸. در صورتی که مؤدیان مالیاتی از محل تسهیلات دریافتی به سایر اشخاص از جمله شرکا، سهامداران، مدیران و اشخاص وابسته موضوع ماده ۱۲۹ قانون تجارت وجوهی به عنوان وام، قرض و یا به هر عنوان دیگر پرداخت نمایند، هزینه تأمین مالی مربوط به تناسب مبالغ پرداختی مزکور، به عنوان هزینه قابل قبول محسوب نخواهد شد. (براساس بخش نامه شماره ۲۰۰/۳۶۷۱۳ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۲ و دادنامه شماره ۵۱۳-۵۱۷ مورخ ۸۹/۱۲/۹ عبارت «و یا به هر عنوان دیگر» حذف می‌گردد).
۹. در صورت اخذ تسهیلات مالی از اشخاص غیر از موارد مصرح در بند (۱۸) ماده ۱۴۸ ق.م.م اطلاعات مربوط به دریافت کنندگان سود و کارمزد دریافتی را به اداره امور مالیاتی ذی ربط جهت پیگیری وصول مالیات از درآمد مذکور و ثبت آن در دفاتر دریافت کنندگان ارسال نمایید.
۱۰. طبق استانداردهای حسابداری آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل احتساب به تحصیل یا ساخت یک دارایی و همچنین هزینه‌های مالی مربوط به قبل از بهره‌برداری دارایی، با توجه به سایر شروط استاندارد حسابداری مربوط باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب شود. بنابراین بررسی گردد در مواردی که تسهیلات مذکور برای خرید یا ساخت یک دارایی خاص اخذ گردیده است کل هزینه‌های تأمین مالی مربوط به عنوان بخشی از بهای تمام شده آن دارایی

منظور شده باشد. (براساس بخش نامه شماره ۳۶۷۱۳/۲۰۰ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۲ و دادنامه شماره ۵۱۳-۵۱۷ مورخ ۸۹/۱۲/۹ بند ۱۰ ابطال می گردد.)

۱۱. در صوتی که اشخاص دارای سود حاصل از حساب های پس انداز و سپرده های مختلف نزد بانک های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز باشند، در این صورت هزینه تسهیلات مالی دریافتی از بانک ها صندوق تعاون و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز نسبت مبلغ پس انداز یا سپرده های مذکور از نظر مالیاتی قابل قبول نخواهد بود. (براساس بخش نامه شماره ۳۶۷۱۳/۲۰۰ مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۲ و دادنامه شماره ۵۱۳-۵۱۷ مورخ ۸۹/۱۲/۹ بند ۱۱ ابطال می گردد.)

۲-۶- نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

* مطابق ماده ۱۰۵ ق.م.م، نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی بیست و پنج درصد (۲۵٪) می باشد که با اعمال نرخ مزبور در درآمد مشمول مالیات، میزان مالیات مشخص خواهد شد. لیکن در خصوص درآمدهایی که طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم دارای نرخ جداگانه است، در محاسبه مالیات، نرخ های مذکور اعمال خواهد شد، به عنوان نمونه نرخ های مالیات نقل و انتقال املاک، سرقفلی، سهام و حق تقدم سهام شرکت ها.

* مطابق تبصره (۷) ماده ۱۰۵ ق.م.م، به ازای هر ده درصد (۱۰٪) افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع ماده ۱۰۵ ق.م.م نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آنها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ های مذکور کاسته می شود. شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و ارائه اظهارنامه مالیاتی مربوط به سال جاری در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است.

۲-۷- مهلت زمان رسیدگی مأموران مالیاتی به پرونده های مالیاتی

در صورتی که اشخاص حقوقی در موعد مقرر اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان تسلیم کرده باشند، واحد مالیاتی مکلف است ظرف مدت یک سال از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیات متعلق را تعیین و برگ تشخیص مربوط را ظرف همین مدت صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای یک سال فوق الذکر به شخص حقوقی ابلاغ نماید. در صورتی که برگ تشخیص در مهلت مقرر صادر نشود و یا ظرف مدت تعیین شده ابلاغ نگردد اظهارنامه مالیاتی قطعی و همان سود یا زیان ابرازی در اظهارنامه ملاک عمل خواهد بود.

نکته - در صورتی که پرونده مالیاتی مؤدی به هیأت موضوع بند (۳) ماده ۹۷ ق.م.م (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) احاله گردد، دو ماه به مهلت رسیدگی اضافه می شود.

در صورتی که اشخاص حقوقی در موعد مقرر اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان تسلیم نکنند مهلت رسیدگی و صدور برگ تشخیص مالیات برای مأموران مالیاتی پنج سال از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی است و برگ تشخیص صادره در مهلت تعیین شده باید حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای پنج سال مزبور ابلاغ شود.

نکته - مطابق بخش نامه شماره ۳۰۴/۱۲۷۰۱ مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۵، از مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ ق.م.م چنین استنباط می شود که مقنن از تاریخ انقضای مهلت صدور برگ تشخیص مالیات مدت سه ماه وقت برای ابلاغ اوراق تشخیص مالیات منظور نموده و در هر حال این مدت قابل کاهش نخواهد بود، لذا در موارد مذکور در تبصره (۱) ماده ۹۷ ق.م.م (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) با افزایش مدت دو ماه به مهلت رسیدگی، مبدأ سه ماه مهلت ابلاغ، انقضاء موعد تمدید شده برای صدور برگ تشخیص مالیات

طبق تبصره مذکور خواهد بود. شایان ذکر است مطابق تبصره (۱) ماده ۹۷ ق.م.م (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷) در اجرای بند (۳) ماده یاد شده دو ماه به مهلت رسیدگی موضوع ماده ۱۵۶ ق.م.م اضافه می شود.

۲-۸- استرداد مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

* مطابق ماده ۲۴۲ ق.م.م، اداره امور مالیاتی موظف است در هر مورد که به علت اشتباه در محاسبه، مالیات اضافی دریافت شده است و همچنین در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استرداد می باشد، وجه قابل استرداد را از محل وصولی جاری ظرف یک ماه به مؤدی پرداخت کند.

* مطابق تبصره ماده ۲۴۲ ق.م.م، مبالغ اضافه دریافتی از مؤدیان بابت مالیات موضوع این قانون به هر عنوان مشمول خسارتی به نرخ یک و نیم درصد (۱/۵٪) در ماه از تاریخ دریافت تا زمان استرداد می باشد و از محل وصولی های جاری به مؤدی پرداخت خواهد شد. حکم این تبصره نسبت به مالیات های تکلیفی و علی الحساب های پرداختی در صورتی که اضافه بر مالیات متعلق باشد در صورتی که ظرف سه ماه از تاریخ درخواست مؤدی مسترد نشود از تاریخ انقضای مدت مزبور جاری خواهد بود.

* مطابق ماده ۲۴۳ ق.م.م، در صورتی که درخواست استرداد از طرف مؤدی به عمل آمده باشد و اداره امور مالیاتی آن را وارد نداند، مؤدی می تواند ظرف مدت سی روز از تاریخ اعلام نظر اداره یاد شده از هیأت حل اختلاف مالیاتی درخواست رسیدگی کند. رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی در این مورد قطعی و غیر قابل تجدیدنظر است و در صورت صدور رأی به استرداد مالیات اضافی اداره مربوط طبق جزء اخیر ماده ۲۴۲ ق.م.م ملزم به اجرای آن خواهد بود.

نکته ۱- مطابق بخش نامه شماره ۲۱۱/۶۳۳۹/۱۲۵۹۳ مورخ ۱۳۸۲/۱۲/۵، با عنایت به اختیارات مصرح در ماده ۲۱۹ ق.م.م که جهت شناسایی و تشخیص و مطالبه و وصول مالیات ها به سازمان تفویض گردیده و همچنین به منظور جلوگیری از تضییع وقت افزایش هزینه وصول مالیات ها ناشی از انتقال پرونده از یک اداره کل به اداره کل دیگر و واحد بودن حساب خزانه داری کل در خصوص نحوه اجرای ماده ۲۴۲ ق.م.م، چنانچه شرکتی بابت عملکردی از سال های گذشته دارای اضافه پرداختی بوده که پرونده مالیاتی آن در اداره امور مالیاتی یکی از شهرستان های مورد رسیدگی قرار می گرفته و در حال حاضر پرونده مالیاتی به اداره کل دیگری منتقل شده باشد، تنظیم گزارش و همچنین استرداد وجوه مربوط به اضافه پرداختی می بایست از محل وصول جاری اداره کلی که فعلاً پرونده مالیاتی به آن منتقل شده صورت گیرد. ضمناً چنانچه در موارد استثنایی که مبالغ کلان قابل استرداد تلقی شده و اشکالی در پرداخت از محل وصولی های جاری در پیش آید، اداره کل مربوطه می تواند مورد را به سازمان منعکس تا با هماهنگی های لازم نسبت به استرداد اقدام مقتضی به عمل آید.

نکته ۲- مطابق بخش نامه شماره ۲/۲۳۴۶۸/ص مورخ ۱۳۹۲/۱۲/۲۴، نظر به سؤالات و ابهامات مطرح شده در خصوص امکان تهاثر اضافه پرداختی مالیات عملکرد با بدهی مالیات های تکلیفی، حقوق و سایر منابع همچنین اصلاح قبوض مالیاتی صادره به علت اشتباه در درج مشخصات هویتی و... بدین وسیله مقرر می دارد:

۱. با عنایت به این که علی الحساب مالیات مکسوره متعلق به دریافت کننده وجوه (پیمانکار) بوده که به موجب تبصره (۳) ماده ۱۵ و ماده ۱۵۹ ق.م.م در موقع احتساب مالیات بر درآمد اشخاص یاد شده از مالیات متعلق به آنان کسر خواهد گردید، بنابراین تهاثر اضافی پرداختی مالیات عملکرد مؤدیان مالیاتی (مکلفین به کسر علی الحساب مالیات دیگران) با مالیات های تکلیفی و حقوق کسر و ایصال نشده یا به طور کلی مالیات های تکلیفی و حقوق پرداخت نشده امکان پذیر نمی باشد. لذا در صورتی که مؤدی (کارفرما) مالیات عملکرد اضافه پرداختی داشته و بابت سایر منابع دارای بدهی مالیاتی بوده، در صورت درخواست کتبی

مؤدی مبنی بر تسویه بدهی از حل اضافه پرداختی، پس از طی مراحل استرداد یک فقره چک به مبلغ اضافه پرداختی صادر و همراه قبض مالیاتی به نام دریافت کنندگان وجوه (پیمانکاران) و یا بابت تسویه بدهی مالیات حقوق با سایر منابع در وجه حساب مالیاتی مربوط واریز گردد.

۲. همان گونه که در بند (۴) بخش نامه شماره ۴۹۰۹/۵۹۰۹ - ۲۱۱ مورخ ۸۲/۸/۲۶ و بند (۳) بخش نامه شماره ۲۰۳/۲۹۷/۹۸۷ مورخ ۱۳۸۵/۱/۲۰ اعلام شده، ادارات امور مالیاتی در صورت درخواست مؤدی مجاز به تهاثر اضافه مالیات پرداختی عملکرد با بدهی مالیاتی قطعی شده عملکرد سال های دیگر منبع مذکور، با رعایت سایر مقررات می باشند.

۳. در خصوص مؤدیانی که به شرح بند (۲) درخواست تهاثر اضافه پرداختی یک عملکرد را با بدهی عملکردهای دیگر همان منبع می نمایند، مبنای زمان پرداخت جهت محاسبه جرایم مالیاتی برای عملکردی که مؤدی دارای بدهی می باشد، تاریخ احراز اضافه پرداختی به موجب مفاد موضوع مواد ۲۴۲ و ۲۴۳ ق.م.م خواهد بود.

۴. با عنایت به این که پس از صدور و پرداخت قبض مالیاتی امکان اصلاح در سامانه مدیریت پرداخت مالیات (سیستم قبض بانک جدید) وجود ندارد، لذا در صورت احراز اشتباه در صدور قبض پرداختی، اداره امور مالیاتی مربوط مکلف است با درخواست متقاضی نسبت به انجام مراحل استرداد و تکمیل فرم پیوست و صدور قبض مالیاتی جدید اقدام و مدارک لازم را به اداره حسابداری برای صدور یک فقره چک و واریز به حساب مالیاتی مربوط ارسال نموده و سپس قبض اولیه را در سیستم و در صورت وجود، قبض کاغذی آن را ابطال نماید.

۵. مبنای محاسبه جرایم مالیاتی مؤدیانی که به شرح بند (۴) اقدام نموده اند، تاریخ پرداخت قبض ابطال شده خواهد بود.

۹-۲- جرایم مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

* مطابق ماده ۱۹۰ ق.م.م، پرداخت مالیات پس از موعد مقرر موجب تعلق جریمه ای معادل دو و نیم درصد (۲/۵٪) مالیات به ازای هر ماه خواهد بود. مبدأ احتساب جریمه در مورد مؤدیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم آن و نسبت به مابه الاختلاف از تاریخ مطالبه و در مورد مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه خودداری نموده یا اصولاً مکلف به تسلیم اظهارنامه نیستند تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات حسب مورد می باشد.

تکته - مطابق بخش نامه شماره ۲۳۰/۹۳/۲۴ مورخ ۱۳۹۳/۲/۳۱ و با توجه به ابهامات مطرح شده در خصوص مبدأ محاسبه جریمه موضوع ماده ۱۹۰ ق.م.م نسبت به مالیات درآمدهای کتمان شده، بدین وسیله به اطلاع می رساند:

با توجه به قسمت اخیر ماده ۱۹۰ ق.م.م، مبدأ احتساب جریمه در مورد مؤدیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم آن و نسبت به مابه الاختلاف از تاریخ مطالبه و در مورد مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه خودداری نموده یا اصولاً مکلف به تسلیم اظهارنامه نیستند، تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات حسب مورد می باشد. بنابراین با عنایت به مراتب فوق، در صورتی که مؤدی در موعد مقرر نسبت به تسلیم اظهارنامه مطابق مقررات اقدام نموده باشد، مبدأ محاسبه جریمه مذکور از تاریخ مطالبه مالیات یعنی از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات متمم می باشد همچنین در صورتی که مؤدی در موعد مقرر نسبت به تسلیم اظهارنامه مطابق مقررات اقدام نموده باشد، مبدأ محاسبه جریمه مذکور از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه خواهد بود.

* مطابق ماده ۱۹۲ ق.م.م، در کلیه مواردی که مؤدی یا نماینده او که به موجب مقررات قانون مالیات‌های مستقیم از بابت پرداخت مالیات مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی است، چنانچه نسبت به تسلیم آن در موعد مقرر اقدام نکند، مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل سی درصد (۳۰٪) مالیات متعلق برای اشخاص حقوقی می‌باشد.

حکم این ماده در مورد درآمدهای کتمان شده در اظهارنامه‌های تسلیمی و یا هزینه‌های غیرواقعی نیز جاری است.

* مطابق ماده ۱۹۳ ق.م.م، نسبت به مؤدیانی که به موجب قانون مالیات‌های مستقیم و مقررات مربوط به آن مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند در صورت عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه دفاتر مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات برای هر یک از موارد مذکور خواهند بود. ضمناً مطابق تبصره ماده یاد شده عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در دوره معافیت موجب عدم استفاده از معافیت مقرر در سال مربوط خواهد شد.

۲-۱۰- بخشودگی جرایم مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

* مطابق تبصره (۱) ماده ۱۹۰ ق.م.م، مؤدیانی که به تکالیف قانونی خود راجع به تسلیم به موقع اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت مالیات طبق اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و حسب مورد ارائه به موقع دفاتر و اسناد و مدارک خود اقدام نموده‌اند در موارد مذکور در ماده ۲۳۹ ق.م.م، هرگاه برگ تشخیص مالیاتی صادره را قبول یا با اداره امور مالیاتی توافق نماید و نسبت به پرداخت مالیات متعلقه یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام کنند از هشتاد درصد (۸۰٪) جرایم مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود. همچنین، در صورتی که این گونه مؤدیان ظرف مدت یک ماه از تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات نسبت به پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت آن اقدام نمایند از چهل درصد (۴۰٪) جرایم متعلقه مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم معاف خواهند بود.

* مطابق ماده ۱۹۱ ق.م.م، تمام یا قسمتی از جرایم مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم بنا به درخواست مؤدی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش حسابی مؤدی به تشخیص و موافقت سازمان امور مالیاتی کشور قابل بخشوده شدن است.

نکته - برابر بخش نامه شماره ۲۰/۹۵/۵ مورخ ۱۳۹۵/۱/۲۵ و با عنایت به بند (۱) تصویب نامه شماره ۵۰۵۸۲/۱۷۱۳۴۳ مورخ ۱۳۹۴/۱۲/۲۶ هیأت محترم وزیران و با توجه به وضعیت اقتصادی و به منظور حمایت از تولید و تکریم مؤدیان محترم مالیاتی، بنا به اختیار حاصل از ماده ۱۹۱ ق.م.م، بدین وسیله بخشودگی جرایم قابل بخشش (اعم از جرایم موضوع قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده) مؤدیانی که در شش ماهه اول سال ۱۳۹۵ نسبت به پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده اعم از مالیات عملکرد و مالیات و عوارض ارزش افزوده خود اقدام نمایند با رعایت قوانین و مقررات مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده و سایر قوانین و مقررات مربوط، به آن اداره کل تفویض می‌گردد.

بنابراین، در صورتی که هر یک از مؤدیان نسبت به پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده هر یک از عملکرد، سال یا دوره‌های مالیاتی خود تا مهلت مقرر تعیین شده اقدام نمایند، با ارائه درخواست بخشودگی جرایم و رعایت مقررات مربوط، جرایم متعلقه قابل بخشودگی خواهد بود. در ضمن مؤدیانی که قبل از مصوبه مذکور نسبت به پرداخت بدهی مالیاتی خود اقدام نموده‌اند در خصوص مانده جرایم متعلقه مشمول این بخش نامه خواهند بود. بدیهی است پس از مهلت مذکور تفویض اختیارات قبلی حسب مورد ملاک عمل است.

سؤال‌های چهارگزینه‌ای

۱- اشخاص غیر مشمول مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی؟

- الف) وزارتخانه‌ها
 ب) دستگاه‌هایی که بودجه آن توسط دولت تأمین می‌شود.
 ج) شهرداری‌ها
 د) همه موارد

۲- موضوع ماده ۹۵ ق.م.م؟

- الف) معافیت
 ب) اشخاص مشمول نگهداری دفاتر
 ج) شرایط جرایم مالیاتی
 د) مالیات بر درآمد حقوق

۳- موضوع ماده ۱۱۰ ق.م.م؟

- الف) ارزش افزوده
 ب) حقوق و دستمزد
 ج) اظهارنامه مالیاتی
 د) هیچ کدام

۴- موضوع ماده ۱۰۵ ق.م.م؟

- الف) ۲۵ درصد جمع حقوق و مزایای نقدی مستمر
 ب) ۲۰ درصد جمع حقوق و مزایای مستمر
 ج) ۱۰ درصد جمع حقوق و مزایای نقدی مستمر
 د) نحوه محاسبه مالیات حقوق

۵- مبنای محاسبه درصد مالیات از طریق علی‌الراس؟

- الف) سلیقه‌ای توسط ممیز مالیاتی
 ب) بر مبنای دفترچه ضریب مالیاتی
 ج) بر مبنای دفترچه تعیین حداکثر سود صنعت و معدن و تجارت
 د) هیچ کدام

۶- نحوه محاسبه استهلاك دارایی‌های ثابت؟

- الف) ماده ق.م.م ۱۰۵
 ب) ماده ۲۷۲ ق.م.م
 ج) ماده ۱۴۹ اصلاحیه سال
 د) ماده ۱۵۱ ق.م.م

۷- مدت زمان قابل ارایه اظهارنامه مالیاتی شرکت‌ها؟

- الف) حداکثر سه ماه بعد از تاریخ ترازنامه
 ب) حداکثر چهارماه بعد از تصویب صورت‌های مالی
 ج) هر دو گزینه صحیح می‌باشد
 د) هیچ کدام

۸- نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الراس؟

- الف) سود ابرازی ضربدر ۲۵ درصد
 ب) درآمد ابرازی در اظهارنامه ضربدر ۱۰ درصد
 ج) ضریب یا ضرایب مالیاتی ضربدر قریبه یا قرائن مالیاتی
 د) هیچ کدام

۹- شرایط بخشودگی ۸۰ درصد جرایم؟

- الف) اعتراض به برگ تشخیص
 ب) پرداخت ۵۰ درصد مالیات ابرازی
 ج) قبول و پرداخت برگ تشخیص
 د) هیچ کدام

۱۰- درصد جریمه قابل پرداخت مالیات پس از موعد مقرر؟

- الف) ده درصد در سال
 ب) دو و نیم درصد در ماه
 ج) بیست و پنج درصد مالیات متعلقه
 د) هیچ کدام

۱۱- جریمه ماده ۱۹۳ ق.م.م؟

- الف) بیست درصد
 ب) چهل و پنج درصد
 ج) سه درصد
 د) همه موارد صحیح است.

۱۲- هزینه مالی بابت پرداخت وام به صاحبان سهام جزو هزینه قابل قبول.....

- الف) مالیات نمی شود.
 ب) مالیات بر درآمد حقوق می شود.
 ج) ۲۵ درصد مالیات می شود.
 د) ۲۰ درصد مالیات می شود.

۱۳- روش علی الراس با در نظر گرفتن فروش ابرازی شرکت

- الف) فروش ابرازی $\times$ ضریب = سود ابرازی $\times$ نرخ = مالیات
 ب) فروش ابرازی $\times$ ضریب = سود ابرازی $\times$ ۲۵ درصد = مالیات
 ج) هر دو روش صحیح می باشد.
 د) هر دو روش اشتباه می باشد.

۱۴- مطابق ماده ۱۰۹ ق.م.م. در درآمد مشمول مالیات در مورد مؤسسات بیمه ایرانی عبارت است از :

- الف) ذخایر فنی در آخر سال مالی قبل
 ب) سایر درآمدها
 ج) کارمزد و مشارکت در سود معاملات بیمه های اتکایی و گذاری
 د) همه موارد

۱۵- مطابق ماده ۵۹ ق.م.م. نقل و انتقال قطعی املاک به ماخذ ارزش معاملاتی و به نرخ.....

- الف) ده درصد
 ب) پنج درصد
 ج) بیست و پنج درصد
 د) همه موارد

سؤال های تشریحی

- ۱- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی را شرح نمایید؟
- ۲- اشخاص غیر مشمول مالیات بر درآمد را نام ببرید؟
- ۳- وظایف اشخاص حقوقی در خصوص قوانین مالیاتی را بیان نمایید؟
- ۴- جرائم مالیات بر درآمد را در شرح نمایید؟
- ۵- بخشودگی جرایم مالیاتی را شرح دهید؟

مرکز آموزش مدیریت دولتی

فصل سوم - حسابرسی مالیاتی

سر فصل‌ها

در این فصل به موضوعات کلیدی و مهم ذیل پرداخته شده است:

- ✓ حسابرسی مالیاتی چیست
- ✓ انواع کتمان درآمد و حساب سازی
- ✓ تخلفات کامپیوتری
- ✓ دستورالعمل رسیدگی عملیاتی و تنظیم گزارش مالیاتی
- ✓ درآمد مشمول مالیات
- ✓ درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک
- ✓ درآمد مشمول مالیات از طریق اظهارنامه برآوردی طبق ماده ۹۷ اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم

مقدمه

در دنیای امروز و در عرصه خدمات حرفه‌ای، به علت ادامه فعالیت واحدهای تجاری در محیط اقتصادی بازار آزاد که به طور مستمر شاهد رفع موانع تجاری و ادغام بازارهاست و رقابت در آن روز به روز شدیدتر می‌شود، حرفه حسابرسی عملیاتی بیش از پیش اهمیت یافته و اصولاً مدیریت بهینه منابع در واحدهای اقتصادی بدون برخورداری از سطوح مطلوب اثربخشی و دستیابی به هدفهای کارایی و صرفه اقتصادی امکان‌پذیر نیست. حسابرسی عملیاتی دارای سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است که از اهمیت زیادی برخوردارند. امروزه، ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران، بررسی عملکردها را به عنوان یکی از مسئولیتهای خود برای کنترل فعالیت‌ها تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان عملیاتی صورت گیرد. محصول (ستانده‌ها) می‌کند. در حسابرسی مالی، حسابرسان بیشتر، از استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان معیار استفاده می‌کنند. معیارها در حسابرسی عملیاتی، شرایط متفاوتی با حسابرسی مالی دارند، زیرا اولاً این نوع حسابرسی نظامی نوظهور است و دیدگاهها و اسلوب‌شناسی آن در هر کشور متفاوت است. ثانیاً از پشته دوره‌ای طولانی در کارهای دانشگاهی و حرفه‌ای برخوردار نیست. ثالثاً، حسابرسی عملیاتی در شرایط حاضر سعی در ارزیابی عملکرد واحدهای اقتصادی دارد. معیارها معمولاً درون‌سازمانی هستند و یا به وسیله حسابرس عملیاتی و با هماهنگی مدیریت تدوین می‌شوند. یک معیار حداقل در دو شکل عام و خاص قابل ارائه است. معیارهای عام از اصول عقلایی یا تفکر منطقی استنتاج می‌شود. معیارهای خاص از روش‌های دستیابی به هدفهای یک پروژه یا برنامه خاص منتج می‌شود. ویژگیهای کلیدی معیارها شامل قابل فهم بودن، مربوط بودن، قابل اتکا بودن و مقایسه‌پذیر بودن است.

۳-۱- حسابرسی مالیاتی

حسابرسی مالیاتی به منظور زیر انجام می‌شود:

۱. قبول یا رد دفاتر و اسناد و مدارک و صورت‌های مالی
۲. کشف اشتباهات، حساب‌سازی و تقلباتی که موجب کاهش درآمد مشمول مالیات مؤدیان می‌گردد.

۳. حسابرسی هزینه‌های مؤسسه به منظور تعیین میزان هزینه‌های غیر قابل قبول با توجه به مواد ۱۴۷ تا ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم و آیین‌نامه هزینه‌های قابل قبول.
۴. حسابرسی و نحوه محاسبه درآمد و سودهایی که مؤسسه به موجب مقررات قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین مرتبط از معافیت مالیاتی برخوردارند و یا مشمول مالیات مقطوع و یا مشمول مالیات به نرخ صفر هستند.
۵. حسابرسی مربوط به وجوه پرداختی مؤدیان به اشخاص ثالث که مشمول کسر مالیات تکلیفی هستند.
۶. تعیین درآمد مشمول مالیات براساس قوانین و مقررات مالیاتی.
۷. تهیه گزارش مالیاتی براساس اطلاعات فوق.

۲-۳- انواع مختلف کتمان درآمد و حساب‌سازی

۱. عدم ثبت فروش و درآمد در دفاتر و یا کمتر ثبت کردن آنها از طریق به وجود آوردن خریداران ساختگی و کد (شماره اقتصادی) جعلی و یا کد دیگران، مخصوصاً مؤسساتی که فروش کالای آنها از طریق شعبه، نمایندگی، کارگزار و توزیع‌کننده به عمل می‌آید.
۲. حساب‌سازی و حساب به حساب کردن، ثبت فروش یا درآمد در حساب‌های بستانکاران، جاری شرکاء و غیره.
۳. ثبت خرید کالا و دارایی در حساب هزینه برخلاف موازین مربوطه.
۴. اضافه منظور نمودن قیمت خرید کالا و دارایی از طریق به وجود آوردن فروشندگان و فاکتورهای ساختگی و یا ثبت خرید کالا و هزینه‌هایی که واقعیت ندارند.
۵. کمتر تحویل گرفتن مقدار یا تعداد کالاهای خریداری داخل یا وارداتی و ثبت تمامی مبلغ خرید در دفاتر.
۶. ثبت هزینه‌های مستقیم خرید یا واردات کالا در حساب هزینه‌های جاری.
۷. متورم کردن مبلغ مندرج در فاکتورهای خرید و هزینه‌ها از طریق تبانی با فروشنده.
۸. منظور نمودن هزینه‌های واهی و شخصی به حساب هزینه‌های مؤسسه.
۹. ارائه صورت‌حساب‌های خرید و هزینه‌ها بیش از یک بار به حساب‌رسان.
۱۰. خارج کردن کالای سالم از حساب‌ها به عنوان ضایعات و عدم ثبت فروش آنها در دفاتر.
۱۱. دست‌کاری در وسایل اندازه‌گیری کالا (کم‌فروشی) و سوء استفاده از صندوق‌های فروش نقدی و عدم ثبت فروش واقعی در دفاتر.
۱۲. منظور نمودن مطالبات لاوصول واهی و یا عدم ثبت وصول مطالبات حذف شده.
۱۳. بستانکار نمودن حساب مشتریان بابت برگشت واهی کالا و منظور نمودن تخفیفات نقدی ساختگی به حساب مشتریان.
۱۴. خارج نمودن دارایی‌های مستهلک شده از حساب‌ها به منظور کتمان درآمد و فروش آنها در زمان واگذاری یا انحلال.
۱۵. تسعیر غیرواقعی نرخ ارز به منظور کتمان سود و نشان دادن زیان.
۱۶. انعقاد قراردادهای صوری و فاکتورهای ساختگی خرید مواد و کالا و اسناد هزینه.
۱۷. عدم ثبت برخی از هزینه‌ها به منظور کتمان برخی از درآمدها.
۱۸. ارائه قیمت تمام شده کالای ساخته شده بیشتر از قیمت واقعی از طریق افزایش غیرواقعی قیمت مواد یا موادی که خریداری نشده-دستمزد و سربار تولید.
۱۹. جایگزین کردن مواد اولیه ارزان قیمت به جای مواد گران قیمت.
۲۰. کم‌فروشی کالا از طریق چاپ وزن بیشتر کالا روی قوطی، یا جعبه، یا بسته‌بندی.

تخلفات کامپیوتری

۱. تغذیه کامپیوتر با اطلاعات ورودی ساختگی.
۲. تغییر دادن اطلاعات ورودی جهت پردازش.
۳. حذف اطلاعات ورودی به منظور تقلب.
۴. تغییر محتویات پرونده‌های اصلی به وسیله برنامه‌های غلط کامپیوتری.
۵. ایجاد اطلاعات غلط در پرونده‌های اصلی (ایجاد فروشندگان و خریداران ساختگی در سیستم‌های معین بستانکاران و بدهکاران).
۶. تغییر محتوای برنامه کامپیوتری با هدف تقلب.
۷. از بین بردن گزارش‌های خروجی.
۸. جایگزین نمودن گزارش‌های خروجی و جعلی به جای گزارش‌های خروجی اصلی.
۹. حذف، الحاق و تغییر اعداد و اطلاعاتی که قبلاً به کامپیوتر داده شده است از طریق دست‌کاری در کامپیوتر.
۱۰. ارائه دستورالعمل و برنامه ساختگی کامپیوتری به مأموران تشخیص مالیات.
۱۱. استفاده از نرم‌افزارهای متعدد به منظور تهیه صورت‌های مالی متفاوت برای شرکت و برای سازمان امور مالیاتی.

۳-۳-۳- دستورالعمل رسیدگی عملیاتی و تنظیم گزارش مالیاتی

۳-۳-۱- تنظیم برنامه حسابرسی مالیاتی.

به منظور تعیین درآمد واقعی مشمول مالیات و رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک و صورت‌های مالی مؤسسات، تنظیم برنامه حسابرسی الزامی است. حسابرس (مأمور مالیاتی) قبل از شروع به رسیدگی به منظور دقت و سهولت در امر حسابرسی و جلوگیری از اتلاف وقت و صرف هزینه بیشتر و تعیین نحوه و حدود رسیدگی عملیاتی، نیاز به اطلاعات و مستندات و جمع‌آوری مدارک به شرح زیر دارد تا بتواند براساس آنها برنامه حساب رسی دقیق و جامعی تهیه نماید.

الف) طبقه‌بندی شرکت‌ها، مؤسسات و اشخاص حقیقی، تا حد امکان با توجه به مشابهت نوع فعالیت

ب) طبقه‌بندی شرکت‌ها و اشخاص حقوقی و حقیقی فوق با توجه به درجه اهمیت از نظر میزان فعالیت.

ج) تهیه جدولی از اقلام و اعداد مندرج در صورت حساب‌های مالی که در صورت سود و زیان مؤثر است.

د) مقایسه مؤدیانی که از نظر حجم و نوع فعالیت با توجه به اطلاعات جدول تهیه شده به شرح فوق تقریباً مشابه است.

ه) جمع‌بندی اطلاعات فوق به منظور تعیین درجه صحت عمل مؤدیان (خوب، متوسط، متقلب) و در اولویت رسیدگی قرار دادن آنها.

و) تعیین زمان لازم (زمان‌بندی) برای رسیدگی به دفاتر، اسناد و مدارک و صورت‌های مالی. باید توجه نمود هرچه صحت عمل مؤسسه ای بیشتر باشد، زمان لازم برای رسیدگی کمتر خواهد بود و هر چه حجم عملیات مؤسسه ای بیشتر باشد زمان بیشتری برای رسیدگی صرف خواهد شد.

۳-۳-۲- جمع‌آوری اطلاعات و مدارک کافی مربوط به کلیه فعالیت‌های مالی

الف) از طریق مراجعه به محل یا محل‌های فعالیت مؤسسه.

- (ب) بازرسی و مشاهده کلیه قسمت‌ها.
- (ج) سوال از کارکنان و کارگران هنگام بازرسی.
- (د) یادداشت‌برداری در بازدید از هر قسمت.
- (ه) درخواست ارسال اطلاعات از سایر ادارات امور مالیاتی و سازمان‌های مربوطه.
- (و) اجرا ماده ۱۸۱ در صورت لزوم.
- (ز) جمع‌بندی نتایج حاصله از موارد فوق.
- (ح) مطابقت واقعیت و مشاهدات عینی و اطلاعات و آمار مکاتبه به شرح فوق و اقلام و اعداد مندرج در صورت‌های مالی ارائه شده به وسیله مؤسسه.

امکان دست‌یابی به اطلاعات موردنیاز در رابطه با رسیدن به اهداف موردنظر در تعیین درآمد مشمول مالیات و وصول مالیات مربوطه و امکان دسترسی به اطلاعات منابع مالیاتی در تعیین سود مشمول مالیات از طریق رسیدگی‌های معمولی دفتر اسناد و مدارک و صورت‌های مالی ارائه شده غیرممکن است. لذا برای این منظور ممیزین مالیاتی قبل از شروع رسیدگی و بدون توجه به سوابق مالیاتی که احتمالاً گمراه‌کننده است ابتدا باید به محل یا محل‌های فعالیت مؤدی مراجعه و با بازرسی و مشاهده کلیه قسمت‌ها و پرسش از کارکنان مؤسسه اطلاعات قابل قبولی به دست آورند و ضمن بازدید از محل، تعداد کارگران و کارکنان، نوع کار و تخصص هر کدام، میزان حقوق و مزایا، ساعات کار (شیفت کاری) از نظر میزان هزینه حقوق دستمزد، تعداد و انواع ماشین‌آلات، ابزارآلات، دستگاه‌های مستقر در محل تولید و انبار، میزان تولید هر یک از ماشین‌آلات، نحوه ورود و خروج کالا و مواد، و مشخصات مواد و کالای موجود در محل، نحوه فروش (نقدی و غیرنقدی)، سیستم حسابداری از نظر ثبت معاملات در دفاتر، کنترل داخلی از نظر انضباط مالی و کلیه موارد با اهمیت به دقت یادداشت و پس از جمع‌بندی اطلاعات فوق و برآورد میزان تقریبی هزینه ماهیانه و مقایسه آن با درآمد مندرج در صورت‌های مالی (هزینه، قیمت تمام شده کالا، فروش) موارد اختلاف را استخراج و نتیجه‌گیری شود که فروش و درآمد ابرازی تا چه حد با واقعیت مطابقت دارد، ضمناً اطلاعات به دست آمده در پرونده بایگانی شده و برای سال مورد رسیدگی و سال آینده ملاک و مأخذ تعیین درآمد مشمول مالیات خواهد بود. ضمناً باید توجه شود که هر ساله این بازدید به عمل آید تا در سال آینده که صورت‌های مالی رسیدگی می‌شود از اطلاعات سال قبل استفاده گردد. (حسابرسی ضمن سال برای سال بعد)

۳-۴- تعیین درآمد مشمول مالیات^۱

۳-۴-۱- مطابق ماده ۱۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم

اصلاحی ۱۳۹۴/۴/۳۱ درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی (به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است) براساس میزان سوددهی فعالیت و مقررات مواد ۹۴، ۹۵ و ۹۷ این قانون و تبصره آن تعیین می‌شود.

بنابراین با توجه به ماده ۱۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد مشمول مالیات به سه طریق به شرح زیر تعیین می‌گردد.

۱. از طریق رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک مطابق مواد ۱۴۷، ۱۴۸ و ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم

۱- درآمد مشمول مالیات درآمدی است که به موجب مقررات مالیاتی می‌توان از آن مالیات وصول نمود.

۲. از طریق اظهارنامه برآوردی طبق مقررات ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم اصلاحی ۹۴/۴/۳۱ و تا ایجاد طرح جامع مالیاتی از طریق علی‌الرأس مطابق مواد ۹۷، ۹۸، ۱۵۲، ۱۵۴، ۱۵۳ و ۲۷۱ اصلاحیه قانون مصوب سال ۱۳۸۰

۳. از طریق اعمال ضریب مقرر در ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ جهت روشن شدن موارد فوق مجدداً به شرح زیر توضیح داده می‌شود:

۳-۴-۳- تعیین درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک

چنانچه مؤدی اظهارنامه مالیاتی را در موعد مقرر تسلیم نموده و دفاتر و اسناد و مدارک را در مهلت تعیین شده طبق برگ دعوت دفاتر ارائه نموده باشد و در تنظیم و نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و آیین‌نامه موضوع ماده ۹۵ را رعایت نموده باشد تعیین درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر مطابق مواد ۱۴۸، ۱۴۷ و ۱۴۹ اصلاحیه قانون مالیات مستقیم مصوب ۹۴/۴/۳۱ و آیین‌نامه‌های مربوطه صورت خواهد گرفت.

۳-۴-۳- تعیین درآمد مشمول مالیات از طریق اظهارنامه برآوردی طبق ماده ۹۷ اصلاحیه

«ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۹۴/۴/۳۱)»^۱

درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را براساس معیارها و شاخص‌های تعیین شده و یا به طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد رسیدگی قرار دهد.

در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه اظهارنامه مالیاتی برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام می‌کند. در صورت اعتراض مؤدی چنانچه ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق با مقررات مربوط اقدام کند، اعتراض مؤدی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. این حکم مانع از تعلق جریمه‌ها و اعمال مجازات عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نیست.

حکم موضوع تبصره ماده (۲۳۹) این قانون در اجرا این ماده جاری است.

تبصره- سازمان امور مالیاتی کشور موظف است حداکثر ظرف مدت سه سال از ابلاغ این قانون، بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی را در سراسر کشور مستقر و فعال نماید. در طی این مدت، در ادارات امور مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجرا در نیامده است، مواد (۹۷)، (۹۸)، (۱۵۲)، (۱۵۳)، (۱۵۴) و (۲۷۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود.

بنابراین مطابق تبصره ماده ۹۷ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۹۴/۴/۳۱ تا ایجاد طرح جامع اطلاعات مالیاتی تعیین درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الرأس مطابق ماده ۹۷، ۱۵۴، ۱۵۳، ۱۵۲، ۹۸، ۲۷۱ قانون سال ۱۳۸۰ به عمل خواهد آمد.

۱- تا اجرا طرح جامع اطلاعات مالیاتی ماده ۹۷ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ به قوت خود باقی است.

۳-۴- ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه ۱۳۸۰

در موارد زیر درآمد مشمول مالیات مؤدی از طریق علی‌الرأس تشخیص می‌شود.

بند ۱ ماده ۹۷. در صورتی که تا موعد مقرر قانونی (۴ ماه پس از پایان سال مالی) ترازنامه و حساب سود و زیان یا حساب درآمد و هزینه تسلیم نشده باشد.

توجه شود در اجرای این بند، در مورد مؤدیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه هستند، در صورت عدم تسلیم اظهارنامه، در صورتی که مؤدی مالیاتی ترازنامه و حساب سود و زیان خود را به موقع تسلیم کرده باشد، مهلت رسیدگی طبق ماده ۲۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم یک سال است نه پنج سال.

بند ۲ ماده ۹۷. در صورتی که مؤدی به درخواست کتبی اداره امور مالیاتی، از ارائه دفاتر یا مدارک حساب خودداری نماید، چنانچه مربوط به هزینه باشد از احتساب آن جز هزینه‌های قابل قبول خودداری می‌شود و در صورتی که مربوط به درآمد باشد، درآمد مشمول مالیات این قسمت از طریق علی‌الرأس تعیین خواهد شد.

در اجرای بند ۲ ماده ۹۷ به نکات زیر توجه شود:

الف) در مورد مهلت تعیین شده در برگ دعوت ارائه دفاتر و اسناد و مدارک مقررات مواد ۶۱۳ و ۶۱۴ و قانون آیین دادرسی مدنی رعایت گردد.

ماده ۶۱۳. هرگاه روز آخر موعد، مصادف شود با روز تعطیل ادارات، آن روز به حساب نمی‌آید و روز آخر موعد، روزی خواهد بود که ادارات بعد از تعطیل باز می‌شود.

ماده ۶۱۴. مواعیدی که ابتدا آن، تاریخ ابلاغ یا اعلام است، روز ابلاغ و اعلام و همچنین روز اقدام، جزء مدت محسوب نمی‌شود.

ب) اوراق مالیاتی، به خصوص دعوت ارائه دفاتر و اسناد و مدارک و برگ تشخیص مالیات در مورد اشخاص حقوقی، حتماً باید به مدیران یا کارکنان حقوق بگیر ابلاغ گردد. ابلاغ اوراق مالیاتی به غیر مؤدی یا افرادی که رابطه استخدامی با مؤدی ندارند، قانونی نبوده و موجب مرور زمان مالیاتی می‌گردد. ابلاغ اوراق مالیاتی سرایدار یک ساختمان که در استخدام مؤدی نیست قانونی نیستند.

ج) در صورتی که قسمتی از مدارک مربوط به فروش یا درآمد ارائه نگردد، به شرح زیر عمل می‌شود:

۱. درآمد مشمول مالیات آن قسمت از درآمد یا فروش که مدارک آن ارائه نشده، از طریق علی‌الرأس و با اعمال ضریب تعیین می‌شود.

۲. درآمد مشمول مالیات آن قسمت از درآمد یا فروش که مدارک آن ارائه گردیده، به طریق زیر تعیین می‌شود.

اگر قیمت تمام شده کالا و خدمات فروخته شده معلوم باشد، ابتدا میزان غیر قابل قبول آن برگشت می‌شود تا قیمت تمام شده قابل قبول کالا و خدمات فروخته شده معلوم گردد. سپس سایر هزینه‌های اداری و مالی (مشترک) نیز به شرح فوق رسیدگی و مبلغ غیر قابل قبول آن برگشت می‌شود. در نهایت پس از کسر قیمت تمام شده قابل قبول کالا و خدمات و هزینه‌های قابل قبول (مشترک) از فروش یا درآمدی که مدارک آن ارائه شده، درآمد مشمول مالیات این بخش نیز تعیین و با درآمد مشمول مالیات بند ۱ فوق جمع می‌شود تا کل درآمد مشمول مالیات به دست آید.

در صورتی که قیمت تمام شده کالا و خدمات فروخته شده معلوم نباشد، کل هزینه‌های شرکت اعم از مستقیم و مشترک (قیمت تمام شده کالا و خدمات و هزینه‌های اداری مالی) به نسبت فروش یا درآمد مستند و غیرمستند، تقسیم شده و پس از

برگشت هزینه‌های غیرقابل قبول از هزینه سهم فروش مستند (مدارک ارائه شده) و کسر آن از درآمد و فروش (مستند) درآمد مشمول مالیات تعیین می‌شود.

۳. در صورتی که مدارک خرید ارائه می‌گردد و تاریخ خرید معلوم است، ابتدا باید از طریق محاسبه و با توجه به تاریخ خرید دارایی، استهلاک دارایی فروش رفته، از زمان خرید دارایی تا زمان فروش مشخص گردد و پس از کسر ذخیره استهلاک محاسبه شده به شرح فوق، از قیمت تمام شده، قیمت دفتری دارایی فروش رفته مشخص می‌گردد. برای تعیین سود فروش دارایی باید ابتدا قیمت فروش دارایی را از طریق تحقیق و بررسی تعیین و پس از کسر قیمت دفتری دارایی که به شرح فوق معلوم گردیده از فروش برآوردی، سود فروش دارایی به دست آید.

باید توجه شود اگر با بررسی سوابق شرکت معلوم گردد، دارایی برای مدتی متوقف شده است، استهلاک زمان توقف دارایی معادل ۳۰٪ استهلاک زمان کارکرد است.

ب) در صورتی که اسناد و مدارک مربوط به خرید دارایی ارائه نگردد، چون تاریخ خرید دارایی معلوم نیست و استهلاک دارایی قابل محاسبه نیست، فرض می‌شود که دارایی کاملاً مستهلک شده و ارزش دفتری آن صفر است. بنابراین کل فروش برآوردی دارایی سود تلقی می‌گردد.

ج) باید توجه شود در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک، مورد قبول حوزه مالیاتی قرار گرفته است و اسناد و مدارک قابل قبول و معتبر فروش دارایی ارائه گردیده، به هیچ عنوان نمی‌توان ارزش فروش دارایی را برآورد نمود و قیمت فروش دارایی طبق دفاتر و مدارک ارائه شده، باید مورد قبول قرار گیرد.

بند ۳ ماده ۹۷. در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات، به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود، در این صورت مراتب با ذکر دلایل کافی کتباً به مؤدی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیأتی متشکل از سه نفر حساب‌رس منتخب وزیر امور اقتصادی و دارایی احاله گردد. مؤدی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ، با مراجعه به هیأت مزبور نسبت به رفع اشکال رسیدگی و ادای توضیح کتبی در مورد نحوه رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه حسب مورد اقدام نماید.

تبصره- در اجرای بند ۳ این ماده، دو ماه به مهلت رسیدگی موضوع ماده ۱۵۶ این قانون اضافه می‌شود.

در اجرای بند ۳ ماده ۹۷ به نکات زیر توجه شود:

الف) در صورتی که ایرادات دفاتر، منطبق با موضوع ماده ۲۰ آیین‌نامه نحوه تحریر و تنظیم و نگهداری دفاتر، به هیأت موضوع بند ۳ ماده ۹۷ اعلام گردد، اعلام اداره امور مالیاتی باید تحت عنوان رد دفاتر باشد و هیأت مذکور نیز به علت عدم رعایت موازین قانونی (ماده ۲۰ آیین‌نامه) رأی به رد دفاتر خواهد داد.

ب) در صورتی که ایرادات موضوع ماده ۲۰ آیین‌نامه در دفاتر مشاهده نگردیده اما مؤدی مقررات مربوط به دستورالعمل صادره از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی، در خصوص رعایت مقررات (کد اقتصادی) و یا استفاده از فاکتور نمونه را رعایت ننموده و یا از کد جعلی و یا کد دیگران استفاده نموده و یا ضمام (صورت گردش انواع مواد اولیه مصرفی در تولید، صورت قیمت واحد انواع کالاهای تولید به تفکیک، صورت گردش انواع کالاهای خریداری یا تولید شده به تفکیک) همراه اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان تسلیمی اداره مالیاتی ماه مقرر، به هیأت سه نفری تسلیم نکرده باشد، در این حالت دفاتر، ایراد قانونی نداشته و رد نمی‌شود و بلکه دفاتر مؤدی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات قابل رسیدگی نیست و هیأت سه نفری نیز تحت همین عنوان می‌بایستی اظهارنظر نماید.

ج) در اجرا تبصره بند ۳ ماده ۹۷، در صورتی دو ماه به مهلت رسیدگی اضافه خواهد شد که مأموران تشخیص مالیات حداکثر تا مؤعد مقرر (۴ ماه پس از پایان سال مالی) موارد رد یا غیرقابل رسیدگی بودن دفاتر را به هیأت سه نفری اعلام (ابلاغ) نمایند در غیر اینصورت پس از مهلت مقرر، مالیات مشمول مرور زمان خواهد شد.

د) در اجرا تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم، در موارد تشخیص علی الرأس، هرگاه طبق اسناد و مدارک ابرازی یا بدست آمده، امکان تعیین درآمد واقعی مؤدی وجود داشته باشد (به نفع یا به ضرر مؤدی) اداره امور مالیاتی مکلف است درآمد مشمول مالیات را براساس رسیدگی به اسناد و مدارک مزبور یا دفاتر حسب مورد تعیین نماید.

به طور مثال در صورتی که سود ابرازی مؤدی در اظهارنامه، بیشتر از میزان درآمد مشمول مالیات از طریق علی الرأس (در دفاتر) باشد، مطابق تبصره مذکور، سود ویژه ابرازی (واقعی) به جای درآمد مشمول مالیات ملاک مأخذ محاسبه مالیات خواهد بود. (ه) باید توجه شود که مسائل جزئی و پیش پا افتاده به هیأت سه نفری اعلام نگردد. اعلام موارد جزئی و بی اهمیت جز بدینی مؤدیان و اتلاف وقت و صرف هزینه، فایده دیگری ندارد.

و) در صورتی که رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک شرکت‌های دولتی، موضوع تبصره ۱ ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم، به سازمان حساب رسی ارجاع می‌شود، در صورتی که درآمد مشمول مالیات تعیین شده به وسیله سازمان حساب رسی، مورد تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت قرار بگیرد، اداره امور مالیاتی می‌بایستی براساس نظر سازمان حسابرسی برگ تشخیص مالیات صادر نماید. در حقیقت در اجرا تبصره فوق، سازمان حسابرسی جانشین اداره امور مالیاتی و هیأت سه نفری خواهد شد و کلیه مسئولیت ناشی از پیامدهای بعدی با سازمان حسابرسی است نه اداره امور مالیاتی.

ز) برای تعیین درآمد مشمول مالیات از طریق علی الرأس، لازم است دو عامل، قرینه مالیاتی و ضریب مالیاتی در یکدیگر ضرب شود:

درآمد مشمول مالیات از طریق علی الرأس = قرینه مالیاتی × ضریب مالیاتی

ح) تعیین قرینه مالیاتی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات اداره امور مالیاتی باید از طریق تحقیق و بررسی و به دست آوردن اطلاعات و مدارک کافی و در صورت لزوم از طریق تحقیق و بررسی و به دست آوردن اطلاعات و مدارک کافی و در صورت لزوم از طریق اجرا ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌ها، در نهایت فروش و یا درآمد مؤدی را که متناسب با وضعیت و موقعیت شغلی و حجم عملیات مؤدی باشد تعیین نماید. مطابق ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم، برگ تشخیص مالیات باید براساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد. بدیهی است در صورتی که درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط ممیز مالیاتی، متکی به اسناد و مدارک و اطلاعات کافی و به طور منطقی و قانونی تعیین شده باشد، مؤدی مالیاتی چاره‌ای جز تمکین نخواهد داشت. در غیر این صورت پرونده سال‌ها در مراجع مالیاتی لاینحل باقی مانده، موجب اتلاف وقت و صرف هزینه برای مؤدی و وزارت امور اقتصادی می‌گردد.

قبل از تعیین درآمد مشمول مالیات از طریق علی الرأس به نکات زیر توجه شود:

الف) اصولاً تعدادی از شرکت‌ها و مؤسسات تجاری و خدماتی به علت نوع کار و فعالیت و داشتن سودهای زیاد (لوازم یدکی، دارو، آهن آلات، ساختمان سازی، حق العمل کاران خرید و فروش وسائط نقلیه، مهندسين مشاور و فلزات گرانبها و غیره) مایل هستند درآمد مشمول مالیات آنها از طریق علی الرأس تشخیص گردد، زیرا در صورت قبول دفاتر و رسیدگی به حساب‌های آنها از طریق علی الرأس تشخیص گردد، زیرا در صورت قبول دفاتر و رسیدگی به حساب‌های آنها مالیات بیشتری خواهند پرداخت

و برای این منظور و با استفاده از حساب‌سازان مجرب، دفاتر را طوری تحریر می‌نمایند که اداره امور مالیاتی با بررسی مختصر و مقدماتی ایراد دفاتر را که عمده‌اً در اختیار او قرار داده اند به سادگی پیدا نموده و با رضایت خاطر از عمل خود، درآمد مشمول مالیات را بدون رسیدگی و زحمت و به علت کمی وقت از طریق علی‌الرأس تعیین نماید؛ غافل از اینکه دفاتر و مدارک طوری طراحی و نوشته شده است که اداره امور مالیاتی بدون اینکه خود بداند در مسیر مورد نظر مؤدی یعنی علی‌الرأس قرار گرفته است. بنابراین مأموران تشخیص مالیات باید هوشیار باشند که ایرادات علنی دفاتر مثل تأخیر ثبت‌های زیاد، بستنکاری‌های غیرمعقول صندوق و بانک، کندن پلمپ دفاتر یا پاره شدن نخ دفاتر، تراشیدن و مخدوش کردن مندرجات دفاتر احتمالاً عمدی بوده و برای سوق دادن مأموران به سوی تشخیص مالیات از طریق علی‌الرأس است.^۱

ب) در صورتی که بخشی از فروش یا درآمد مؤدی در دفاتر ثبت نشده باشد (کتمان درآمد)

۱. در صورتی که فروش کتمان شده، مربوط به کالایی باشد که قیمت تمام شده تولید یا خرید آن و سایر هزینه‌های مربوط به آن دفاتر ثبت شده است، کل فروش یا درآمد کتمان شده در این مورد سود خالص بوده و از اعمال ضریب روی فروش یا درآمد در این حالت خودداری گردد.

۲. اما در مواردی که فروش کتمان شده مربوط به کالایی باشد که قیمت تمام شده خرید یا تولید آن در دفاتر ثبت نگردیده است، باید روی فروش یا درآمد کتمان شده اعمال ضریب گردد.

ج) در صورتی که مؤدی مالیاتی در دوران معافیت، به هر علت از ابراز درآمد یا فروش خود در اظهارنامه مالیاتی، ترازنامه و صورت سود و زیان خودداری کرده باشد (درآمد کتمان شده) با استناد به تبصره ماده ۱۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم، آن قسمت از درآمد یا فروش ابراز نشده از طریق علی‌الرأس مشمول مالیات بوده و مؤدی نمی‌تواند از معافیت مالیاتی استفاده نماید. در تشخیص و محاسبه مالیات مؤدیان از طریق علی‌الرأس رعایت نکات زیر ضروری است. قبل از تعیین درآمد مشمول مالیات و مطالبه مالیات باید ابتدا مؤدیان مالیاتی را شناسایی و طبقه‌بندی نمود و با توجه به درجه نسبی صحت عمل هر کدام و نوع و حجم فعالیت آنها، درآمد مشمول مالیات متناسب با وضعیت شغلی آنها را تعیین نمود. برای این منظور مؤدیان مالیاتی از نظر صحت عمل و الزام به تکالیف قانونی به طبقات زیر تقسیم می‌شوند.

۱. مؤدیانی که هر ساله اظهارنامه مالیاتی، دفاتر و اسناد و مدارک تسلیم نمی‌نمایند.

۲. مؤدیانی که هر ساله اظهارنامه غیرواقعی تسلیم ولی از ارائه دفاتر و اسناد و مدارک به حوزه مالیاتی خودداری می‌نمایند. باید توجه نمود که تهیه دو تنظیم ترازنامه و حساب سود و زیان (صورت‌های مالی) بدون وجود دفاتر و اسناد و مدارک امکان‌پذیر نیست.

۳. مؤدیانی که هر ساله اظهارنامه و دفاتر و اسناد و مدارک تسلیم نموده ولی از ابراز فروش و درآمد واقعی خودداری می‌نمایند. (کتمان درآمد).

۴. مؤدیانی که هر ساله اظهارنامه مالیاتی خود را با نشان دادن زیان تسلیم حوزه مالیاتی می‌نمایند.

۵. مؤدیانی که هر ساله اظهارنامه و دفاتر و اسناد و مدارک تسلیم نموده ولی دفاتر آنها به دلایل جزئی مندرج در آیین‌نامه تحریر دفاتر مردود می‌گردند.

۱- در صورتی که مؤدی مالیاتی به تکالیف خود عمل نکند مالیات متعلقه از طریق علی‌الرأس تعیین می‌شود.

مؤدیان گروه اول و دوم

می توان به این نتیجه رسید که مالیات مطالبه شده سنوات گذشته این قبیل مؤدیان طوری است که عدم تسلیم اظهارنامه و دفاتر و اسناد و مدارک به نفع آنها بوده و در صورت تسلیم اظهارنامه و نگهداری دفاتر قانونی مالیات بیشتری می پردازند. لذا ممیزین مالیاتی باید مالیات این دسته از مؤدیان را تا حدی افزایش دهند که آنها مجبور شوند به تکالیف قانونی خود عمل نمایند.

مؤدیان گروه سوم

در مورد مؤدیان گروه سوم که سابقه کتمان درآمد دارند باید توجه شود که در سال های بعد در صورتی که حجم عملیات آنها کاهش نداشته و روند صعودی درآمد ادامه دارد، مالیات هر ساله نسبت به سنوات قبل باید افزایش معقولی داشته باشد.

مؤدیان گروه چهارم

تعدادی از مؤدیان مالیاتی هر ساله اظهارنامه خود را با نشان دادن مبلغ قابل توجهی زیان به اداره امور مالیاتی تسلیم می نمایند و مالیات مطالبه شده را که با واقعیت تطبیق نمی نماید، پس از اعتراض بی مورد و به منظور معوق ماندن مالیات و دریافت تخفیف از مراجع حل اختلاف و استفاده از معافیت جریمه پرداخت می نمایند، سوابق گذشته این قبیل مؤدیان نشان می دهد که جمع مالیات پرداخت شده آنها به اضافه زیان های ابرازی در سنوات گذشته چندین برابر سرمایه بوده و هنوز بدون ورشکستگی به فعالیت خود ادامه می دهند.

مؤدیان گروه پنجم

در مورد مؤدیان گروه پنجم باید با احتیاط عمل کرد زیرا آیین نامه نحوه تحریر و تنظیم و نگهداری دفاتر که از قانون تجارت استخراج گردیده مربوط به زمان های قدیم بوده و با نحوه اصول حسابداری و ثبت دفاتر و سیستم کامپیوتری در حال حاضر و شرایط و اوضاع و احوال تجارت و اقتصادی امروز مطابقت ندارد. لذا در تعیین درآمد مشمول مالیات این گروه که دفاتر آنها با توجه به آیین نامه، توسط هیأت سه نفری مردود می شود، رعایت عدالت مالیاتی و انصاف گردد و نباید این گروه از مؤدیان را با گروه های چهارگانه مقایسه نمود.

به نظر می رسد تا زمانی که مسئولین و مدیران ارشد مالیاتی درباره گروه های چهارگانه فوق تصمیم جدی نگیرند وضع به همین منوال ادامه خواهد یافت. به نظر می رسد برای این گونه مؤدیان و مؤدیانی که هر ساله اظهارنامه بدون فعالیت تسلیم می نمایند، برای جبران هزینه های رسیدگی، مثل کشورهای پیشرفته، حداقل مالیات (A-M-T)^۱ در نظر بگیرند و یا برای مؤدیان متقلب و خلاف کار جریمه های سنگینی از قبیل لغو پروانه فعالیت، تعطیل محل کسب، زندان و جرائم نقدی غیرقابل بخشش در نظر بگیرند تا از ادامه رو به رشد تخلف جلوگیری شود.

آیین نامه اجرایی مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش های نگهداری آنها اعم از ماشینی (مکانیزه) و دستی و نمونه اظهارنامه مالیاتی و نیز نحوه ارائه آنها برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات موضوع ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم (بخش نامه شماره ۲۰۰/۹۴/۱۱۸ مورخ ۱۳۹۴/۱۲/۹ سازمان امور مالیاتی)

فصل اول- تعاریف

ماده ۱. در این آیین نامه اصطلاحات زیر در معانی مشروح ذیل، به کار می روند:

سازمان: سازمان امور مالیاتی کشور

قانون: قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن.

دفتر روزنامه: دفتر روزنامه دفتری است که کلیه معاملات و رویدادهای مالی و محاسباتی با رعایت اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت، اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری، در آن ثبت می‌گردد. دفتر مذکور می‌تواند بصورت دستی یا ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) باشد.

دفتر کل: دفتری است که عملیات ثبت شده در دفتر یا دفاتر روزنامه بر حسب سرفصل یا کدگذاری حساب‌ها در صفحات مخصوص آن ثبت می‌شود به ترتیبی که تنظیم صورت‌های مالی لازم از آن امکان‌پذیر باشد. دفتر مذکور می‌تواند به صورت دستی یا ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) باشد.

دفتر روزنامه و کل مشترک: دفتری است که دارای ستونهایی برای سرفصل حساب‌های متفاوت باشد، به طوری که اشخاص حقوقی و حقیقی با ثبت و نگهداری دفتر مذکور بر طبق اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری، بتوانند نتایج عملیات خود را از آن استخراج و صورت‌های مالی لازم را تهیه نمایند.

دفتر معین: دفتری است دستی یا ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) که برای تفکیک و مجزا ساختن هر یک از حساب‌های دفتر کل بر حسب مقتضیات و شرایط حساب ممکن است نگهداری شود. کارت‌های حساب در حکم دفاتر معین است.

سایر دفاتر: دفاتری که به استناد مقررات قانونی مربوط از جمله قانون محاسبات عمومی و قانون شهرداری‌ها به عنوان دفاتر مورد استفاده قرار می‌گیرند.

اظهاریانه مالیاتی: اظهاریانه مالیاتی فرمی است به منظور اظهاردرآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، معافیت‌ها، درآمد مشمول مالیات، مالیات، بخشودگی مالیاتی و همچنین اطلاعات هویتی و مکانی حسب مورد که برای صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی موضوع قانون مالیات‌های مستقیم، بر حسب نوع و حجم فعالیت اشخاص مذکور مطابق نمونه‌هایی که توسط سازمان، تهیه و اعلام می‌شود.

سند حسابداری: فرمی است کاغذی یا ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) که یک یا چند رویداد مالی و محاسباتی طبق اصول و ضوابط حسابداری در آن ثبت و حاوی تجزیه حساب‌ها و توضیحات مربوط، متکی به مدارک بوده و با تأیید اشخاص مجاز، قابل ثبت در دفاتر است.

مدارک حساب: عبارت از مستنداتی است دستی یا ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) که بیانگر وقوع یک یا چند فعالیت یا رویداد مالی یا محاسباتی بوده و اسناد حساب داری یا دفاتر بر مبنای آنها تنظیم و تحریر می‌گردد.

صورت حساب فروش کالا یا ارائه خدمات: فرمی است که در موارد فروش کالا یا ارائه خدمات به صورت دستی یا شماره سریال چاپی و یا ماشینی با شماره سریال ماشینی و یا توسط سامانه صندوق فروش {صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش} صادر می‌گردد.

سامانه صندوق فروش {صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش}: پایانه‌ای است شامل سخت افزار و نرم افزار با امکان اتصال به سامانه سازمان، که قابلیت لازم از قبیل، ثبت خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه‌ها را بر حسب نوع و اندازه فعالیت واحد کسب و کار دارد.

مصرف کننده نهایی: شخص حقیقی است که کالا و خدمات را متناسب با نیاز خود برای مصارف شخصی خریداری کند و از آن برای عرضه کالاها و خدمات به دیگران استفاده ننماید.

۳-۵- گروه‌بندی مؤدیان صاحبان مشاغل

ماده ۲. صاحبان مشاغل براساس شاخص‌ها و معیارهایی از قبیل نوع و یا حجم فعالیت به شرح ذیل گروه‌بندی می‌شوند:

۱. گروه اول

۲. گروه دوم

۳. گروه سوم

الف) حجم فعالیت

گروه	شرح
اول	مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل یا ده برابر درآمد مشمول مالیات قطعی شده (قبل از کسر معافیت) طبق آخرین برگ مالیات قطعی (مجموع اصلی و متمم) عملکرد سال ۱۳۹۱ و به بعد که تا تاریخ پایان دی ماه سال قبل از شروع سال مالیاتی ابلاغ شده باشد، هر کدام بیشتر از مبلغ سی میلیارد ریال باشد.
دوم	مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل یا ده برابر درآمد مشمول مالیات قطعی شده (قبل از کسر معافیت) طبق آخرین برگ مالیات قطعی (مجموع اصلی و متمم) عملکرد سال ۱۳۹۱ و به بعد که تا تاریخ پایان دی ماه سال قبل از شروع سال مالیاتی ابلاغ شده باشد، هر کدام بیشتر از مبلغ ده میلیارد و تا سی میلیارد ریال باشد.
سوم	مؤدیانی که در گروه‌های اول و دوم قرار نمی‌گیرند، جز گروه سوم محسوب می‌شوند.

تبصره ۱. در مواردی که صرفاً ارائه خدمات باشد ۵۰٪ مبالغ تعیین شده ملاک عمل است.

تبصره ۲. در مشارکت مدنی جمع مبلغ فروش کالا و خدمات و یا درآمد مشمول مالیات قطعی شده کلیه شرکا ملاک عمل است.

تبصره ۳. مجموع مبلغ فروش کالا و خدمات سال قبل براساس فعالیت مؤدی در سال قبل است.

ب) نوع فعالیت:

اشخاص ذیل فارغ از حجم فعالیت موضوع بند الف فوق از لحاظ انجام تکالیف موضوع این آیین‌نامه جزء مؤدیان گروه

اول محسوب می‌شوند.

۱. دارندگان کارت بازرگانی (واردکنندگان و صادرکنندگان)؛

۲. صاحبان کارخانه‌ها، واحدهای تولیدی و بهره‌برداران معادن دارای جواز تأسیس و پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذی‌ربط؛

۳. صاحبان هتل‌های سه ستاره و بالاتر؛

۴. صاحبان بیمارستان‌ها، زایشگاه‌ها، کلینیک‌های تخصصی؛

۵. صاحبان مشاغل صرافی؛

۶. فروشگاه‌های زنجیره‌ای دارای مجوز فعالیت از وزارت خانه ذی‌ربط؛

تبصره ۱. مؤدیان مالیاتی که در هر گروه قرار می‌گیرند تا سه سال بعد، از نظر انجام تکالیف قانونی در طبقات پایین‌تر قرار

نخواهند گرفت.

تبصره ۲. در دو سال اول شروع فعالیت صاحبان مشاغل به استثناء مؤدیان که براساس نوع فعالیت در گروه اول قرار

می‌گیرند، انتخاب گروه و انجام تکالیف قانونی مربوط به انتخاب مؤدی خواهد بود.

تبصره ۳. صاحبان مشاغلی که در گروه‌های دوم یا سوم قرار می‌گیرند، می‌توانند در هر سال مالیاتی نسبت به انجام تکالیف

گروه بالاتر اقدام نمایند. در این صورت مکلف به رعایت مقررات مربوط خواهند بود.

۳-۶- اظهارنامه مالیاتی و نحوه ارائه آن

ماده ۱. فرم اظهارنامه‌های مالیاتی برای صاحبان مشاغل موضوع این آیین‌نامه برای هر یک از گروه‌های اول، دوم، و سوم باید حداقل شامل موارد زیر باشد:

گروه اول:

- ۱-۱ اطلاعات هویتی؛
- ۱-۱-۱ اطلاعات هویتی و مکانی.
- ۱-۲ مجوزهای فعالیت اقتصادی.
۲. درآمد مشمول مالیات، بخشودگی مالیاتی، معافیت‌های قانونی و مالیات‌متعلق.
۳. موجودی مواد و کالا در اول و پایان دوره.
۴. واردات و صادرات کالاها و خدمات.
۵. صورت حساب سود و زیان.
۶. ترازنامه.
۷. اطلاعات شرکا
۸. اطلاعات حساب‌های بانکی مربوط به فعالیت‌های شغلی

گروه دوم:

۱. اطلاعات هویتی؛
- ۱-۱-۱ اطلاعات هویتی و مکانی.
- ۱-۲ مجوزهای فعالیت اقتصادی.
۲. درآمد مشمول مالیات، بخشودگی‌های مالیاتی، معافیت‌های قانونی و مالیات متعلق.
۳. موجودی مواد و کالا در اول و پایان دوره.
۴. صورت درآمد و هزینه (اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه‌های مربوط).
۵. اطلاعات اموال و دارایی‌ها مربوط به فعالیت شغلی.
۶. اطلاعات شرکا.
۷. اطلاعات حساب‌های بانکی مربوط به فعالیت شغلی.

گروه سوم:

- ۱- اطلاعات هویتی؛
- ۱-۱-۱ اطلاعات هویتی و مکانی.
- ۱-۲ مجوزهای فعالیت اقتصادی.
- ۲- درآمد مشمول مالیات، بخشودگی‌های مالیات‌تف معافیت‌های قانونی و مالیات متعلق.
- ۲-۱ خلاصه درآمد و هزینه (اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه‌های مربوط).
- ۲-۲ اطلاعات شرکا.
- ۲-۳ اطلاعات حساب‌های بانکی مربوط به فعالیت شغلی.

تبصره- در مواردی که هر یک از اقلام اطلاعاتی فرم اظهارنامه مالیاتی صاحبان مشاغل برای هر یک از مؤدیان فاقد موضوعیت باشد، عدم تکمیل آن خللی به اعتبار اظهارنامه وارد نخواهد کرد.

ماده ۴. مؤدیان موضوع این آیین‌نامه مکلف اند اظهارنامه مالیاتی خود را برای هر سال مالیاتی (به صورت انفرادی یا مشارکت) در موعد مقرر قانونی به صورت الکترونیکی از طریق درگاه‌های الکترونیکی سازمان تسلیم نمایند. سازمان می تواند در مواردی که مقتضی بداند تسلیم اظهارنامه غیرالکترونیکی را بپذیرد.

تبصره: تسلیم اظهارنامه در اجرا ماده ۱۷۸ قانون مورد پذیرش است.

۳-۷- مشخصات دفاتر

ماده ۵. انواع دفاتر موضوع این آیین‌نامه عبارتند از:

۱. دفتر روزنامه.

۲. دفتر کل

۳. دفتر روزنامه و کل مشتری

۴. دفتر معین

۵. سایر دفاتر

۳-۸- تکالیف مؤدیان در خصوص نگهداری دفاتر و یا اسناد و مدارک

ماده ۶. مقررات مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک:

الف) صاحبان مشاغلی که در گروه اول قرار می گیرند و کلیه اشخاص حقوقی مکلف به نگهداری دفاتر روزنامه و کل یا سایر دفاتر حسب مورد دستی یا ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) متکی به اسناد و مدارک با رعایت موارد زیر هستند:

۱. رویدادهای مالی باید براساس استانداردهای حسابداری و روزانه به ترتیب تاریخ وقوع در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل گردد.

۲. مؤدیانی که دفاتر دستی نگهداری می نمایند، مکلفند برای هر سال مالیاتی فقط از دفاتری که طی سال مالیاتی قبل نزد مراجع قانونی ذی ربط ثبت شده استفاده نمایند. در مواردی که دفاتر ثبت شده مذکور در هر سال برای ثبت عملیات مالی مؤدیان تا پایان سال مالیاتی کفایت ننماید، مجاز به استفاده از دفاتر ثبت شده طی همان سال هستند.

۳. مؤدیان برای استفاده از سیستم الکترونیکی (نرم افزار) جهت ثبت رویدادهای مالی خود، مکلفند از نرم افزارهای مورد قبول که دارای ویژگی‌ها، معیارها و ضوابط اعلامی سازمان باشد استفاده نمایند. سازمان موظف است ویژگی‌ها، معیارها و ضوابطی که نرم افزار باید دارا باشد را اعلان عمومی کند.

۳.۱. استفاده از نرم افزارهای قبلی تا مدت سه سال از لازم الاجرا شدن اصلاحیه قانون (۱۳۹۵/۱/۱) مجاز خواهد بود. استفاده از نرم افزارهای مذکور بعد از مهلت فوق الذکر منوط به مطابقت آن با ویژگی‌ها، معیارها و ضوابط اعلامی از سوی سازمان است. مؤدیان مکلفند تا قبل از مطابقت نرم افزار مورد استفاده با ویژگی‌ها، معیارها و ضوابط اعلامی از سوی سازمان، حداقل ماهی یک بار خلاصه عملیات داده شده به ماشین‌های الکترونیکی را در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل کنند.

در اجرای این بند، سازمان می‌تواند به منظور بررسی انجام وظایف محوله از ظرفیت علمی و تخصصی اشخاص حقوقی دولتی و غیردولتی استفاده نماید.

۴. نگهداری دفتر روزنامه واحد برای ثبت کلیه عملیات و یا دفاتر روزنامه متعدد برای هر بخش از عملیات مجاز است.

۵. اشتباه در شماره گذاری صفحات و همچنین اشتباهات ناشی از ثبت دفاتر در مراجع قانونی ذی ربط در صورت احراز، خللی به اعتبار دفاتر وارد نخواهد کرد.

۶. نوشتن دفاتر با وسایلی که به سهولت قابل محو است (مانند مواد گرافیت ۹ در دفاتر دستی ممنوع است).

۷. دفاتر و اسناد حسابداری می‌بایست براساس واحد پول رایج کشور و همچنین به زبان فارسی تحریر گردد.

۸. در مواردی که دفاتر موضوع این آیین‌نامه توسط مقامات قضائی یا سایر مراجع قانونی و یا به عللی خارج از اختیار مؤدی از دسترس مؤدی خارج شود صاحب دفتر می‌باید از تاریخ وقوع این امر حداکثر ظرف دو ماه دفاتر جدید ثبت و عملیات آن مدت را در دفتر جدید تحریر کند و تأخیر تحریر عملیات در این مدت به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

۹. تأخیر تحریر دفاتر در مورد اشخاص حقوقی جدید التأسیس از تاریخ ثبت شخص حقوقی در مورد سایر اشخاص از تاریخ شروع فعالیت تا دو ماه مجاز خواهد بود.

۱۰. اشخاصی که دارای شعبه هستند مکلفند با توجه به روش‌های حساب داری مورد عمل، خلاصه عملیات شعبه یا شعب خود را در صورتی که دارای دفاتر ثبت شده باشند، لااقل سالی یک بار (تا قبل از بستن حساب‌ها) و در غیر این صورت عملیات هر ماه را تا پایان ماه بعد در دفاتر مرکز ثبت کنند.

۱۱. ثبت دفاتر ضمن سال مالی مشروط بر اینکه تا تاریخ ثبت هیچگونه فعالیت مالی و پولی صورت نگرفته باشد، مجاز است.

۱۲. ارائه دفاتر سفید و نانویس در حکم عدم ارائه دفاتر محسوب می‌شود.

۱۳. مؤدیان مکلف به نگهداری دفاتر، باید نسبت به نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک اقدام و در صورت درخواست اداره امور مالیاتی ارائه نمایند. در مورد نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک به صورت ماشینی، اطلاعات باید به همان قالبی (فرمتی) که تولید، ارسال یا دریافت شده، نگهداری شود.

ب) صاحبان مشاغلی که در گروه دوم قرار می‌گیرند مکلفند برای هر سال مالیاتی اسناد و مدارک مربوط به معاملات خود از قبیل اسناد درآمدی فروش کالا یا ارائه خدمات و سایر درآمدها و اسناد خرید کالا، خدمات و دارایی و سایر اسناد هزینه‌های انجام شده را به تفکیک و به ترتیب تاریخ وقوع هر یک از رویدادهای مالی نگهداری و صورت درآمد و هزینه خود را ماهانه به شرح فرم پیوست (۱) براساس آن تنظیم نمایند.

پ) صاحبان مشاغلی که در گروه سوم قرار می‌گیرند مکلفند برای هر سال مالیاتی اسناد و مدارک مربوط به معاملات خود از قبیل اسناد درآمدی فروش کالا یا ارائه خدمات و سایر درآمدها و اسناد خرید کالا و خدمات و سایر هزینه‌های انجام شده را نگهداری و خلاصه درآمد و هزینه سالانه خود را به شرح فرم پیوست (۲) براساس آن تنظیم نمایند.

ت) مؤدیانی که رویدادهای مالی خود را به صورت ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) ثبت و نگهداری می‌نمایند (به استثنا مؤدیان گروه اول) نیازی به ارائه دفاتر به صورت دستی ندارند. نگهداری اسناد و مدارک حساب به صورت ماشینی یا دستی الزامی است.

تکالیف صاحبان مشاغلی که از سامانه صندوق فروش {صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش} استفاده می‌نمایند:

ماده ۷. صاحبان مشاغلی که نسبت به نصب و استفاده از سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش) اقدام می‌نمایند در صورت رعایت آیین‌نامه اجرایی موضوع تبصره ۲ ماده ۱۶۹ قانون نگهداری و ارائه اطلاعات مربوط، تکلیفی برای نگهداری دفاتر موضوع این آیین‌نامه نخواهند داشت. اشخاص حقوقی مشمول حکم این ماده نیستند.

۳-۹- صورت‌حساب فروش و نحوه صدور و ارائه آن

ماده ۸. مؤدیان موضوع این آیین‌نامه باید در موارد فروش کالا و یا ارائه خدمات صورت حساب نوع اول یا نوع دوم حسب مورد بشرح زیر صادر و نگهداری نمایند:

۱. صورت‌حساب نوع اول باید دارای شماره سریال چاپی یا ماشینی حسب مورد، تاریخ و حداقل دربرگیرنده اطلاعات هویتی شامل نام، نام خانوادگی یا نام شخص حقوقی، شماره اقتصادی، نشانی کامل و کدپستی فروشنده و خریدار و مشخصات کالا یا خدمات ارائه شده، مقدار و مبلغ آن باشد.

تبصره. در صورت فروش به مصرف کننده نهایی درج مشخصات خریدار از نظر این آیین‌نامه الزامی نیست.

۲. صورت حساب نوع دوم که صرفاً در موارد استفاده از سامانه صندوق فروش (صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش) صادر می‌شود باید دارای شماره سریال ماشینی، تاریخ و حداقل در برگیرنده اطلاعات هویتی شامل نام، نام خانوادگی یا نام شخص حقوقی، شماره اقتصادی، نشانی کامل و کدپستی فروشنده و مشخصات کالا یا خدمات ارائه شده، مقدار و مبلغ آن باشد. در مورد بندهای ۱ و ۲ فوق تا زمانی که شماره اقتصادی صادر نشده است درج شماره یا شناسه ملی در صورت حساب الزامی است.

سایر مقررات

ماده ۹. تغییر روش نگهداری دفاتر، اسناد حسابداری از ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) به دستی و بالعکس طی سال مالیاتی یا دوره مالی حسب مورد مجاز نخواهد بود.

ماده ۱۰. هر یک از دفاتر مزبور می‌تواند به صورت ماشینی (مکانیزه الکترونیکی) و دستی نگهداری شود و مؤدیانی که از هر یک از روش‌های فوق استفاده می‌نمایند مکلف به رعایت الزامات مربوط طبق این آیین‌نامه در هر یک از روش‌های مذکور حسب مورد هستند.

ماده ۱۱. سازمان می‌تواند تمام یا برخی از مؤدیان موضوع این آیین‌نامه را طبق اعلام کتبی به مؤدی ذی‌ربط حداکثر تا شش ماه پس از پایان هر سال مالیاتی جهت اجرا از ابتدای سال مالی بعد به نگهداری دفاتر و اسناد حسابداری به صورت ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) مکلف نماید.

ماده ۱۲. اشخاصی که دفاتر و اسناد حساب داری خود را به صورت ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) نگهداری می‌نمایند مکلفند حسب درخواست کتبی مأموران مالیاتی ذی‌ربط هنگام رسیدگی و ضمن ارائه دستورالعمل نحوه کار با نرم‌افزار مالی و حسابداری مربوط، رمز دسترسی لازم به اطلاعات نرم افزار را ارائه نمایند، در غیر اینصورت در حکم عدم تسلیم دفاتر خواهد بود.

ماده ۱۳. مؤدیانی که از دفاتر و اسناد حساب داری دستی استفاده می‌نمایند مکلف اند حسب درخواست کتبی مأموران مالیاتی ذی ربط، اطلاعات مورد نیاز برای رسیدگی را در لوح فشرده، به مأموران یاد شده ارائه نمایند.

ماده ۱۴. مؤدیانی که از دفاتر و اسناد حساب داری دستی استفاده می‌نمایند مکلف اند حسب درخواست کتبی مأموران مالیاتی ذی ربط دفاتر و اسناد و مدارک را برای رسیدگی به مأموران مالیاتی یاد شده ارائه نمایند.

نحوه ارائه دفاتر و اسناد و مدارک

ماده ۱۵. دفاتر، صورت درآمد و هزینه ماهانه، خلاصه درآمد و هزینه سالانه و اسناد و مدارک حسب مورد با درخواست کتبی اداره امور مالیاتی و یا گروه رسیدگی در روز و محل تعیین شده در برگ درخواست ارائه دفاتر و یا اسناد و مدارک (محل اقامت گاه قانونی مؤدی و یا محلی که قبلاً به صورت مکتوب به اداره امور مالیاتی اعلام شده است و یا محل اداره امور مالیاتی حسب مورد با توجه به نوع حسابرسی مالیاتی) تحویل و توسط اداره امور مالیاتی صورت مجلس می‌گردد.

موارد رد دفاتر

ماده ۱۶. تخلف از تکالیف مقرر در آیین‌نامه در موارد زیر موج رد دفاتر هستند:

۱. در صورتی که دفاتر ارائه شده نزد مراجع ذی ربط به ثبت نرسیده باشد یا فاقد یک یا چند برگ باشد.
۲. عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفاتر به شرط احراز.
۳. تأخیر تحریر دفاتر روزنامه بیش از ۱۵ روز و تأخیر تحریر دفتر کل زاید بر حد مجاز مندرج در آیین‌نامه.
۴. عدم ثبت عملیات شعبه یا شعب در دفاتر مرکز طبق مقررات این آیین‌نامه.
۵. در مواردی که دفاتر مزبور به ادعای مؤدی از دسترس وی خارج شده باشد و غیر اختیاری بودن موضوع مورد تأیید بالاترین مسئول اداره امور مالیاتی ذی ربط قرار نگیرد.
۶. عدم تطبیق مندرجات دفاتر قانونی با اطلاعات موجود در سیستم‌های ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) در مورد اشخاصی که از سیستم‌های مذکور استفاده می‌نمایند.
۷. جای سفید گذاشتن بیش از حد معمول در دفتر روزنامه.
۸. عدم ارائه یک یا چند جلد از دفاتر ثبت شده اعم از تحریر شده و نانویس.
۹. تغییر نرم‌افزار حسابداری مورد استفاده در طی سال مالیاتی بدون اطلاع قبلی اداره امور مالیاتی ذی ربط.
۱۰. تغییر روش نگهداری دفاتر، اسناد حسابداری از ماشینی (مکانیزه-الکترونیکی) به دستی و بالعکس طی سال مالیاتی یا دوره مالی.

۱۱. تحریر دفاتر به غیر از پول رایج کشور و زبان فارسی.

۱۲. حذف برخی از عملیات در دفاتر الکترونیکی.

تبصره- در مورد بند ۸ این ماده چنانچه سفید ماندن برای ثبت تراز افتتاحی باشد موجب رد دفاتر نخواهد بود و هم چنین سفید ماندن ذیل صفحات دفتر و در آخر هر روز یا هر هفته یا هر ماه به شرطی که اسناد دارای شماره ردیف بوده و قسمت سفید مانده با خط بسته شود، به اعتبار دفتر خللی وارد نمی‌آورد.

ماده ۱۷. هیأت سه نفری حساب‌رسان موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم (اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷)، در صورتی که با توجه به دلایل توجیهی مؤدی و نحوه تحریر دفاتر و رعایت استانداردهای حسابداری و درجه اهمیت ایرادات مطروحه از سوی اداره امور مالیاتی و رعایت واقعیت امر، احراز نمایند که ایرادات مزبور به اعتبار دفاتر خللی وارد نمی‌نمایند، مکلف است نظر خود را مبنی بر قبولی دفاتر و اسناد و مدارک اعلام نمایند.

تبصره. در اجرای مقررات تبصره ماده قانون، مفاد این فصل به مدت سه سال (عملکرد سال ۱۳۹۵ لغایت ۱۳۹۷) و صرفاً در ادارات امور مالیاتی که طرح جامع مالیاتی به صورت کامل اجرا نشده است، جاری است.

این آیین‌نامه در اجرای ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور در ده فصل و ۱۷ ماده و ۱۰ تبصره به تصویب و مقررات آن از ۱۳۹۵/۱/۱ لازم‌الاجرا بوده و نسبت به اشخاص حقوقی که سال مالی

آنها یا سال شمسی منطبق نباشد، در مورد سال مالی که از ۱۳۹۵/۱/۱ به بعد آغاز می‌گردد جاری بوده و نسبت به سال مالی قبل از آن مفاد آیین‌نامه قبلی معجزی است.

۳-۱۰- تعیین درآمد مشمول مالیات از طریق اعمال ضریب مقرر در ماده ۱۰۲ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب (۱۳۹۴/۴/۳۱)

درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می‌نمایند به شرح زیر تعیین می‌شود. بابت تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری، نقشه کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی، سایر خدمات و واگذاری امتیازات و سایر حقوق، همچنین واگذاری فیلم‌های سینمایی که به عنوان بها یا حق نمایش یا تحت هر عنوان دیگر در ایران یا از ایران تحصیل می‌کند به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تعیین درآمد مشمول مالیات یا مالیات آنها مقرر شده است. با توجه به نوع فعالیت و میزان سوددهی به مأخذ ده درصد (۱۰٪) تا چهل درصد (۴۰٪) مجموع وجوهی است که ظرف مدت یک سال مالیاتی عاید آنها می‌شود. آیین‌نامه اجرایی این ماده و ضرایب تشخیص درآمد مشمول مالیات با توجه به نوع فعالیت، ظرف مدت شش ماه از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون به پیشنهاد وزارت امور اقتصاد و دارایی به تصویب هیئت وزیران می‌رسد. پرداخت کنندگان وجوه مذکور در این ماده مکلفند در هر پرداخت، مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده اند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند، در غیر اینصورت پرداخت کنندگان مذکور و دریافت کنندگان متضامناً مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق آن خواهند بود.

تبصره ۱- در مورد عملیات پیمانکاری، آن قسمت از مبلغ قرارداد که به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می‌رسد مشروط بر آنکه در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبالغ لوازم و تجهیزات به طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد، در مورد خرید داخلی حداکثر تا مبلغ صورت حساب خرید و در مورد خرید خارجی تا مجموع ارزش گمرکی کالا و حقوق ورودی و سایر پرداخت‌های قانونی مندرج در پروانه سبز گمرکی از پرداخت مالیات معاف است.

تبصره ۲- در مواردی که پیمانکاران خارجی تمام یا قسمتی از فعالیت پیمانکاری را به اشخاص حقوقی ایرانی به عنوان پیمانکاران دست دوم واگذار می‌کنند معادل مبالغی که برای تهیه لوازم و تجهیزات مذکور در قرارداد دست اول که توسط پیمانکار دست دوم خریداری می‌شود و با رعایت قسمت اخیر تبصره (۱) این ماده از پیمانکار دست اول دریافت می‌گردد، از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است.

تبصره ۳- شعب و نمایندگی‌های شرکت‌ها و بانک‌های خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازاریابی و جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می‌کنند نسبت به آن مشمول مالیات بر درآمد نخواهند بود.

تبصره ۴- درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه و سایر فعالیت‌هایی که اشخاص حقوقی مزبور به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می‌دهند مشمول مقررات ماده (۱۰۶) این قانون خواهد بود.

خلاصه فصل

حسابرسی مالیاتی نوعی حسابرس است که به منظور انطباق اطلاعات با مفاد قانون مالیاتهای مستقیم و دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های مالیاتی انجام می‌شود. محصول نهایی حسابرسی مالیاتی، گزارش حسابرسی مالیاتی است که باید شامل موارد زیر باشد.

الف) اظهارنظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد قانون مالیاتهای مستقیم و مقررات مربوط با رعایت اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری.

ب) تعیین درآمد مشمول مالیات براساس مفاد قانون مالیاتهای مستقیم و مقررات مربوط.

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

د) سایر موارد که در نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی مورد نظر سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌گردد.

باستناد ماده ۲۷۲ ق.م.م سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دار انجام دادن وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلفند گزارش حسابرسی مالیاتی طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود، تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیارمودی قرارداد دهند. همچنین به استناد تبصره ۲ ماده مذکور سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسابرسی صورت‌های مالی و تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را به حسابداران رسمی یا مؤسسات حسابرسی واگذار نماید. در این صورت، پرداخت حق الزحمه، طبق مقررات مربوط به عهده سازمان امور مالیاتی کشور میباشد.

لازم به توضیح است که به استناد تبصره ۱ ماده ۲۷۲ ق.م.م 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 مودی 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 نموده باشد.

مرکز آموزش مدیریت دولتی

سؤال های چهار گزینه ای

۱- حسابرسی مالیاتی به منظور زیر انجام می شود؟

- الف) قبول یا رد دفاتر و اسناد و مدارک و صورت های مالی
 ج) تعیین درآمد مشمول مالیات
 ب) کشف اشتباهات
 د) همه موارد

۲- انواع مختلف کتمان درآمد و حساب سازی

- الف) متورم نمودن هزینه های واهی و شخصی به حساب هزینه های
 مؤسسه
 ب) ثبت خرید کالا و دارایی در حساب هزینه بر خلاف موازین مربوط

- ج) هر دو مورد صحیح
 د) هیچکدام

۳- تخلفات کامپیوتری؟

- الف) از بین بردن گزارشهای خروجی
 ج) تغذیه کامپیوتر با اطلاعات ساختگی
 ب) حذف اطلاعات ورودی
 د) همه موارد

۴- جمع آوری اطلاعات و مدارک کافی مربوط به کلیه فعالیت های مالی؟

- الف) بازرسی و مشاهده کلیه قسمت ها
 ج) هر دو گزینه صحیح است
 ب) دیدگاه مامور مالیاتی به مدیران شرکت
 د) هیچ کدام

۵- کدام یک از دفاتر ذیل جزو دفاتر قانونی از نظر ق.م.م نیستند؟

- الف) دفتر روزنامه
 ج) دفتر معین
 ب) دفتر کل
 د) دفتر مشاغل

۶- کلیه واردکنندگان و صادرکنندگان و دارندگان کارت بازرگانی، مکلف به ثبت فعالیت های شغلی خود در کدام یک از دفاتر ذیل می باشند؟

- الف) دفاتر درآمد و هزینه
 ج) دفاتر روزنامه و کل
 ب) دفتر مشاغل
 د) دفتر اندیکاتور

۷- روش های تعیین درآمد مشمول مالیات؟

- الف) از طریق رسیدگی به دفاتر
 ج) مساحت محل کسب
 ب) فروش سالانه
 د) درآمد ناویژه

۸- کدام گزینه زیر از موارد اثبات سرقتی ملک نیست؟

- الف) وجود جواز کسب
 ج) رضایت صاحب سرقتی
 ب) حق اشتغال و تصرف
 د) موقعیت تجاری ملک

۹- جدید ترین گروه بندی مالیاتی؟

- الف) بزرگ و کوچک
 ج) اول، دوم و سوم
 ب) الف، ب و ج
 د) هیچ کدام

۱۰- دفتر روزنامه

- الف) رویدادهای به صورت هفتگی ثبت می شود
 ج) تراز حساب ها از این دفتر استخراج می شود
 ب) بعد از دفتر کل ثبت می شود
 د) هیچ کدام

۱۱- اظهارنامه مالیاتی:

- الف) فرم گزارش اطلاعات به صورت سلیقه‌ای
 ج) فرم ارائه شده توسط سازمان امور مالیاتی
 ب) گزارش فرم اطلاعات مالی توسط جامع حسابداران رسمی
 د) ب و ج صحیح می‌باشد.

۱۲- مدارک حساب؟

- الف) مستندات دستی یا ماشینی
 ج) هیچ کدام
 ب) مستنداتی که دفاتر بر مبنای آن تهیه می‌شود.
 د) الف و ب

۱۳- انواع دفاتر قانونی؟

- الف) معین
 ج) روزنامه
 ب) کل
 د) کل و روزنامه

۱۴- موارد رد دفاتر

- الف) جای سفید گذاشتن از حد معمول
 ج) حذف برخی از عملیات در دفاتر الکترونیکی
 ب) تحریر دفتر به زبان انگلیسی در ایران
 د) همه موارد

۱۵- کدام یک از موارد زیر مشمول تشخیص علی الراس می‌باشد؟

- الف) تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر
 ج) رد دفاتر
 ب) کتمان درآمد
 د) ب و ج

سؤال‌های تشریحی

- ۱- هدف از انجام حسابرسی مالیاتی چیست؟
- ۲- منظور از کتمان درآمد و حسابسازی در حسابداری را بیان کنید؟
- ۳- درآمدهای مشمول مالیات را شرح نمایید؟
- ۴- موارد تشخیص مالیات علی الراس طبق ماده ۹۷ ق.م.م.را شرح دهید؟
- ۵- عمده موارد رد دفاتر قانونی را بیان کنید؟

فصل چهارم- مغایرت استانداردهای حسابداری با قوانین مالیات‌های مستقیم

سر فصل‌ها

در این فصل به موضوعات کلیدی و مهم ذیل پرداخته شده است:

- ✓ اختلافات دائمی بین استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیات‌های مستقیم
- ✓ اختلافات موقت بین استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیات‌های مستقیم
- ✓ استاندارد حسابداری ۳ (درآمدهای عملیاتی)
- ✓ استاندارد حسابداری ۴ (ذخائر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی)
- ✓ استاندارد حسابداری ۶ (گزارش عملکرد مالی)
- ✓ استاندارد حسابداری ۸ (موجودی مواد و کالا)
- ✓ استاندارد حسابداری ۹ (حسابداری پیمان‌های بلند مدت)
- ✓ استاندارد حسابداری ۱۰ (حسابداری کمک‌های بلاعوض)
- ✓ استاندارد حسابداری ۱۱ (دارایی‌های ثابت مشهود)
- ✓ استاندارد حسابداری ۱۵ (حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها)
- ✓ استاندارد حسابداری ۱۶ (تسعیر ارز)
- ✓ استاندارد حسابداری ۱۷ (دارایی‌های نامشهود)
- ✓ استاندارد حسابداری ۲۳ (حسابداری مشارکت‌های خاص)
- ✓ سایر موارد

مقدمه

حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری را فراهم می‌نماید. بخش عمده‌ی اطلاعات مالی تهیه شده توسط سیستم حسابداری را صورت‌های مالی اساسی تشکیل می‌دهد. یکی از گروه‌های استفاده‌کننده از این اطلاعات، دولت است که به مقاصد مالیاتی عملاً این اطلاعات را بکار می‌گیرد. وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن رکن تصمیم‌گیری مالیاتی است. این اطلاعات بایستی از منابع مختلف و قابل اعتماد استخراج و از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد. در قوانین مالیاتی منبع استخراج اطلاعات مالی دفاتر قانونی و مطلوبیت آن منوط به رعایت استانداردهای حسابداری حاکم و رهبر کشور است. برطبق ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، صاحبان مشاغل مکلفند اسناد و مدارک مثبت کافی را برای تشخیص سود مشمول مالیات نگهداری کنند و همچنین آن دسته از صاحبان مشاغل که به موجب قانون مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفاتر روزنامه و کل موضوع قانون تجارت هستند، باید دفاتر و اسناد و مدارک مربوط را با رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری نگهداری کنند.

۴-۱- مغایرات بین استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیات‌های مستقیم

بر طبق قانون مالیات‌های مستقیم صورت‌های مالی بایستی براساس استانداردهای پذیرفته شده حسابداری که ضوابط شناسایی و اندازه‌گیری را مشخص می‌کند، تهیه و تنظیم گردند. از طرف دیگر به دلیل استخراج اطلاعات مالی عناصر حسابداری مبنای محاسبه، مالیات، از دفاتر قانونی و صورت‌های مالی تدوین شده برطبق استانداردهای حسابداری، مؤدیان مالیاتی انتظار دارند که

سود حسابداری محاسبه شده با درآمد مشمول مالیات مطابقت داشته باشد. اما به دلایلی، سود حسابداری ابرازی توسط مؤدی مالیاتی با درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط سازمان مالیاتی مغایرت دارد. این مغایرت ممکن است دوطرفه باشد یعنی با تعدیلات انجام شده گاهی سود مشمول بیش از سود حسابداری و گاهی سود مشمول مالیات کمتر از سود حسابداری باشد. به همین دلیل مؤدیان یا حسابداران و ماموران مالیاتی از سال‌ها قبل هم‌عقیده شده‌اند که قوانین مالیاتی با استانداردهای حسابداری هماهنگ نیستند. این بحث از سال‌ها قبل تاکنون ادامه داشته اما به صورت جدی مورد بررسی قرار نگرفته است، با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در ۱۳۸۰/۱۲/۲۷، این مشکل با جدیت بیشتری مطرح و دلیل آن تصویب ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم به شرح ذیل است:

سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دارانجام وظایف حسابرسی و بازرس قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند، در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلفند، گزارش حسابرسی مالیاتی را طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه است، تنظیم و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مودی قرار دهند. این گزارش باید موارد ذیل را شامل شود:

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 مربوطه

آیا میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی ایران مغایرت وجود دارد؟

آیا امکان تعامل کامل میان آن دو امکان پذیر است؟

بهترین راهکار عملی برای رفع این تعارضات و مغایرات چیست؟

بررسی تعارضات و مغایرات ما بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی

استانداردهای حسابداری ضوابط و دستورالعمل‌هاییست که در فرآیند شناخت و اندازه‌گیری عناصر صورت‌های مالی و انتقال اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان بایستی از طرف واحدهای اقتصادی رعایت، تا با بکارگیری مبنایی برای سنجش کیفیت ارائه صورت‌های مالی از منظر گزارشگری و محتوا فراهم شود. اگر چه وجود این استانداردها ممکن است موجب محدود شدن کیفیت کار حسابداران به علت تفاوت در محتوای فعالیت‌های اقتصادی و شرایط محیطی شود، اما به کارگیری آن مزیت‌های فراوانی همچون موارد ذیل را می‌تواند، داشته باشد:

به دلیل تفاوت در قواعد مربوط به محاسبه سود مشمول مالیات و سود حسابداری، تفاوت بین این دو مبلغ وجود داشته و به همین دلیل سود حسابداری با تعدیلاتی به سود مشمول مالیات تبدیل است که این تفاوت‌های عمدتاً تحت دو عنوان اصلی از منظر تئوری‌های حسابداری طبقه‌بندی می‌گردد:

۴-۲- اختلافات دائمی

این اختلافات ناشی از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیت‌هایی است که به دلایل اقتصادی یا سیاسی یا اداری مورد توجه قرار گرفته و انعکاسی از محاسبه مجموع مالیاتی است که واحد انتفاعی طی عمر خود پرداخت می‌کند. در حسابداری مواردی وجود دارند که در محاسبه سود حسابداری منظور اما به علت معافیت قانونی مبتنی بر ق. م. م مشمول پرداخت مالیات نمی‌شوند. نمونه‌هایی از این موارد طبق قانون مالیات‌های مستقیم ایران به شرح زیرند:

- معافیت‌ها

الف) ناشی از مواد ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۴ ق.م.م
ب) سایر معافیت‌ها

۴-۲-۱- ماده ۱۳۲ ق.م.م

«درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش‌های تعاونی و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد است، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج به میزان ۸۰٪ و به مدت ۴ سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان ۱۰۰٪ و به مدت ۱۰ سال از مالیات موضوع ماده ۱۰۵ این قانون معاف هستند.»

۴-۲-۲- ماده ۱۳۳ ق.م.م

«صد در صد درآمد شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها از مالیات معاف است.»

۴-۲-۳- ماده ۱۳۴ ق.م.م

درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی و درآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه و فعالیت از مراجع ذی ربط هستند، از پرداخت مالیات معافند.

ب) سایر معافیت‌ها

معافیت‌های مختلف که در قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی شده است که تمامی به عنوان اختلافات دائمی طبقه‌بندی می‌گردد. از جمله معافیت حقوق براساس ماده ۸۵، معافیت درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد.

۴-۳- اختلافات موقت

شامل دو گروه تفاوت‌های ناشی از زمان بندی و تفاوت‌های ناشی از مبانی ارزشیابی است.

۴-۳-۱- تفاوت‌های ناشی از زمان بندی

این تفاوت ناشی از تفاوت زمان بندی اقلام بدهکار و بستانکار در صورت سود و زیان بوده و معمولاً به عنوان «تفاوت‌های مالیاتی بین دوره‌ای» بیان است. این موارد، رویدادهای است که در یک دوره بر سود مشمول مالیات و در دوره دیگر بر سود حسابداری (قبل از مالیات) تأثیر می‌گذارند. براساس استانداردهای حسابداری ایران، در این ارتباط چهار وضعیت ممکن شناخته شده است.

الف) مبلغی که برای مقاصد مالیاتی از سود کسر شده اما از لحاظ گزارشگری مالی به دوره‌های بعد انتقال یافته است. مثال متداول برای این وضعیت به کارگیری روش نزولی محاسبه ی استهلاك برای مقاصد مالیاتی و به کارگیری روش خط مستقیم برای گزارشگری مالی.

طبق بند ۴۷ از استاندارد حسابداری شماره ۱۱، «مبلغ استهلاک پذیر یک دارایی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن تخصیص یابد». در حالی که استهلاک در قانون باید براساس ماده ۱۵۱ و جدول ضمیمه آن صورت گیرد که بدون در نظر گرفتن عمر مفید هر دارایی مبنا قرار گرفته است.

به عنوان مثال عمر مفید یک ساختمان در ایران بالای ۲۰ سال است ولی براساس گروه ۸ جدول ماده ۱۵۱ استهلاک ۷٪ و ۸٪ در نظر گرفته شده است. در نتیجه هزینه طبق قانون مالیات‌های مستقیم بیشتر از استانداردهای حسابداری است.

ب) درآمد فروش در دوره مالی جاری شناسایی شده اما از لحاظ مقاصد مالیاتی، شناسایی آن به دوره‌های بعد موکول شده است. مانند به کارگیری روش فروش اقساطی برای مقاصد مالیاتی و بکارگیری روش تعهدی شناسایی درآمد فروش برای گزارشگری مالی.

طبق بند ۷ پیوست استاندارد حسابداری ۳، چنانچه مابه ازای فروش به صورت اقساطی دریافت شود، درآمد حاصل از فروش. در تاریخ فروش به عنوان درآمد مورد شناخت قرار می‌گیرد، در حالیکه در محاسبه مالیات، زمان وصول مبلغ ملاک محاسبه مالیات است.

ج) سودی که در محاسبه مالیات لحاظ شده، اما شناسایی آن در صورت‌های مالی به تعویق افتاده است. مانند پیش دریافت اجاره که در دوره وصول، به سود مشمول مالیات اضافه، اما شناسایی آن به دوره ارائه خدمت مربوط موکول شده است.

از جمله موارد پیش دریافت، دریافت مبلغی به عنوان رهن در اجاره است، که در گزارش‌های مالی، فقط مبلغ دریافتی بابت اجاره در سود و زیان منظور است، در حالیکه در چنین مواردی براساس ماده ۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم. میزان اجاره براساس املاک مشابه تعیین خواهد شد... که نتیجتاً مبلغ رهن هم در محاسبات مالیات منظور خواهد شد.

د) هزینه‌هایی که از سود دوره جاری کسر شده اما از لحاظ محاسبه سود مشمول مالیات شناسایی آن به دوره‌های بعد موکول شده است. مانند هزینه‌های تضمین (گارانتی) کالا که در صورت سود و زیان دوره جاری منظور اما احتساب آن به دلیل عدم انطباق با مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م. بعنوان هزینه‌های غیر قابل قبول مالیاتی محسوب می‌گردد تا زمانی که هزینه به وقوع پیوندد.

۴-۱-۱-۳-۱- استاندارد حسابداری (درآمدهای عملیاتی)

موارد مطرح شده به عنوان تفاوت‌های ناشی از زمانبندی، مربوط به استاندارد حسابداری ۳ است که از بند ۲ مندرج شده است.

بند ۲. مبحث اصلی در حسابداری درآمد عملیاتی عمدتاً معطوف به تعیین زمان شناخت درآمد است. درآمد عملیاتی زمانی شناسایی است که شواهد کافی مبنی بر وقوع یک جریان آتی ورودی منافع اقتصادی وجود داشته باشد. و این منافع به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری گردد.

- طبق بندهای ۱۹، ۲۳ و ۳۳ این استاندارد، مبلغ غیر قابل وصول باید به هزینه منظور شود که از هزینه‌های قابل قبول طبق مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م. نیست.

بند ۱۹... هرگاه در مورد قابلیت وصول بخشی از درآمد عملیاتی شناسایی شده قبلی ابهام بوجود آید، مبلغ غیر قابل وصول یا مبلغی که باز یافت آن غیر محتمل است به جای اینکه به عنوان تعدیل درآمد عملیاتی شناسایی شده قبلی به حساب گرفته شود به حساب هزینه منظور می‌گردد.

بند ۲۳. در مورد شناخت درآمد عملیاتی متحمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی شرط اساسی است. در صورت وجود ابهام در مورد قابلیت وصول بخشی از درآمد عملیاتی شناسایی شده قبلی، مبلغ غیر قابل وصول یا مبلغی که باز یافت آن دیگر متحمل نیست به عنوان هزینه و نه به صورت تعدیل درآمدهای شناسایی شده قبلی در حساب‌ها منظور است.

بند ۳۳. .. محتمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی شرط اساسی شناسایی سود تضمین شده درآمد حق امتیاز و سود سهام به عنوان درآمد عملیاتی است. با این حال هرگاه در خصوص قابلیت وصول مبلغی که قبلاً به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی شده ابهامی به وجود آید مبلغ غیرقابل وصول یا مبلغی که باز یافت آن دیگر محتمل نیست به عنوان هزینه دوره و نه تعدیل درآمد شناسایی شده قبلی در حساب‌ها منظور است.

تفاوت دیگر بین استاندارد و ق.م.م مربوط به بند ۲۶ است:

بند ۲۶. «هرگاه ماحصل معامله ای را که متضمن ارائه خدمات است نتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد مالیاتی را باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده قابل باز یافت مورد شناخت قرار داد.»

همانطور که مشخص است، طبق استاندارد درآمد تا میزان مخارج قابل باز یافت شناسایی است، در حالیکه طبق ق.م.م درآمد، هزینه باید طبق مدارک و مستندات شناسایی شود و کسر کردن درآمد به دلیل غیرقابل وصول بودن وجه، پذیرفته نیست.

۴-۳-۲- تفاوت‌های ارزشیابی

این تفاوت، مربوط به تفاوت مبانی اندازه گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی است. در ارتباط با مبانی ارزشیابی به عنوان اختلاف‌های موقت مواردی در استانداردهای حسابداری برخی از کشورها بشرح زیر مطرح شده‌اند:

الف) عملیات در کشورهای خارجی که پول عملیاتی و پول گزارشگری آن یکسان است. براساس استانداردهای برخی از کشورها، پس از تغییر نرخ ارز، مبنای مالیاتی برخی از دارایی‌ها و بدهی‌ها عملیات خارجی می‌تواند با موارد متناظر آن بر مبنای ارزش‌های تاریخی و پول کشور اصلی تفاوت داشته باشد.

ب) افزایش مبنای مالیاتی دارایی‌ها به دلیل تعدیل براساس تورم، این تعدیل‌ها موجب است که این مبانی با مبنای ارزشیابی مبتنی ارزش‌های تاریخی صورت‌های مالی تفاوت پیدا کند.

ج) ترکیب واحدهای تجاری به روش خرید که در آن، ارزش‌های منتسب به دارایی‌های ترکیب شده می‌تواند با مبنای مالیاتی متناظر آن تفاوت داشته باشد.

این موارد را به شرح زیر براساس استانداردهای حسابداری ایران بررسی می‌کنیم:

۴-۳-۱- استاندارد حسابداری (ذخائر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی)

طبق بند ۵ استاندارد، «ذخایر را به عنوان بدهی که زمان تسویه یا تعیین مبلغ آن توام با ابهام نسبتاً قابل توجه است» تعریف نموده است. در حالی که طبق مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م و بخش‌نامه ای سازمان امور مالیاتی در خصوص این بند، هرگونه ذخیره بابت هزینه و بدهی‌های احتمالی جز هزینه‌های قابل قبول نیست.

طبق بند ۱۷ استاندارد ۴، «..... مشخص بودن هویت طرف تعهد لازم نیست و تعهد ممکن است نسبت به عموم اشد.....». از این بند همان مفهوم ذخیره استنتاج است مثل ذخیره تضمین فروش دارایی‌ها که مغایر با مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م است.

طبق بند ۳۹ استاندارد ۴، «هنگامی که اثر ارزش زمانی پول با اهمیت است، مبلغ ذخیره باید معادل ارزش فعلی مخارج مورد انتظار لازم برای تسویه تعهد باشد»، و طبق بند ۵۱ «.... این افزایش به عنوان هزینه مالی شناسایی است.» که این بند نیز مغایر با مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م است.

همچنین بند ۵۷ استاندارد در صورتی که واحد تجاری قرارداد زیانبار داشته باشد، تعهد فعلی مربوط به زیان قرارداد باید به عنوان ذخیره شناسایی شود.

این هزینه نیز مغایر با مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م است، و به عنوان هزینه غیر قابل قبول شناسایی است

۴-۳-۲- استاندارد حسابداری (گزارش عملکرد مالی)

تعدادی از اقلام استثنائی درج شده در بند ۱۶ و ۱۷ استاندارد شماره ۶، مغایر با مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م بوده و جز هزینه‌های قابل قبول ناست. از جمله:

ضایعات غیر عادی: بند «ل» استاندارد ۶ و بند ۱۸ استاندارد حسابداری ۸ مبلغ غیرعادی مربوط به ضایعات مواد، دستمزد و سایر مخارج تولید (ضایعات قابل کنترل) با عنوان دوره منظور است.

و بند «م» با عنوان زیان ناشی از دعاوی علیه شرکت.

طبق بند ۴۶ استاندارد ۶، «موارد خاصی وجود دارد که اقلامی با ماهیت درآمد یا هزینه را که قابل انعکاس در حساب سود و زیان دوره است، طبق قوانین آمره باید مستقیماً به حساب اندوخته منظور کرد. برای مثال، اساسنامه برخی شرکت‌های دولتی مقرر می‌دارد که سود حاصل از فروش دارایی‌های ثابت به حساب اندوخته سرمایه ای یا سایر اندوخته‌های غیرقابل تقسیم منظور گردد.....»

که این مورد طبق ماده ۱۰۵ ق.م.م به درآمد مشمول مالیات سال اضافه می‌گردد.

۴-۳-۳- استاندارد حسابداری (موجودی مواد و کالا)

طبق بند ۴ استاندارد ۸ با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا باید:

«موجودی مواد و کالا بر مبنای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش تک تک اقلام یا گروه‌های تمام شده اندازه‌گیری شود.»

اجرای بند فوق استاندارد، در صورتیکه خالص ارزش فروش کمتر از بهای تمام شده باشد، باعث لزوم در ایجاد ذخیره کاهش ارزش است که طبق بخش‌نامه ۲۳۲/۲۴۰۱/۰۹۸۳۴۵ مورخ ۸۵/۷/۱۸ به دلیل عدم پیش‌بینی در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م غیر قابل قبول است.

۴-۳-۴- استاندارد حسابداری (حسابداری پیمان‌های بلند مدت)

طبق بند ۲۷ استاندارد مبلغ غیرقابل وصول یا مبلغی که احتمال عدم بازیافت آن می‌رود. به عنوان هزینه و نه تعدیل درآمد پیمان شناسایی است.

اجرای این بند هم طبق بخش‌نامه فوق‌الذکر غیر قابل قبول است.

۴-۳-۵- استاندارد حسابداری (حسابداری کمک‌های بلاعوض)

۱. کمک‌های بلاعوض

قوانین مالیاتی: درآمد نقدی و یا غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاسباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید مشمول مالیات خواهد بود (ماده ۱۱۹). همچنین درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل عبارت است از صد در صد درآمد حاصله و در صورتی که غیر نقدی باشد به بهای روز تحقق درآمد طبق مقررات این قانون تقویم است (ماده ۱۲).

استانداردهای حسابداری: در مواردی که این کمک‌ها عمدتاً معطوف به کمک‌های مرتبط با دارایی‌های غیرجاری است، نحوه عمل حسابداری در قوانین آمره پیش‌بینی شده است که طبق آن به عنوان افزایش سرمایه دولت در بخش حقوق صاحبان سهام طبقه بندی است (بند ۱۰ استاندارد شماره ۱۰). همچنین در صورت عدم تصریح نحوه حسابداری در قوانین آمره، انواع کمک‌های بلاعوض در صورت سود و زیان شناسایی می‌گردد که طبق آن اگر کمک به منظور جبران زیان یا جبران مخارج تحمل شده قبلی باشد در صورت سود و زیان دوره ای که قابل وصول می‌گردد شناسایی است و اگر جهت تأمین مالی طی یک دوره بلند مدت یا جبران کاهش درآمد جاری یا آتی اعطا شود باید در صورت سود و زیان دوره ای که در ارتباط با آن دوره باز یافت می‌گردد و یا در صورت مشخص نبودن دوره مربوط، در صورت سود و زیان دوره ای که در آن قابل وصول است، شناسایی گردد (بند ۱۳ استاندارد شماره ۱۰).

بنابراین اعطای کمک بلاعوض به صورت دارایی‌های غیرجاری موجب اختلاف در سود حسابداری و سود مشمول مالیات خواهد شد.

۴-۳-۲-۶- استاندارد حسابداری (دارایی‌های ثابت مشهود)

طبق بند ۲۹ استاندارد ۱۱، «پس از شناخت دارایی ثابت مشهود، چنانچه ارزش منصفانه به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد، باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی یعنی ارزش منصفانه... ارائه کرد...»

روش تجدید ارزیابی بعنوان یک روش جایگزین مجاز شناخته شده که با توجه به بند ۳۳ استاندارد هر ۳ یا ۵ سال تجدید ارزیابی مجاز خواهد بود، که کاهش به سود و زیان و افزایش در حساب تجدید ارزیابی در سرفصل حقوق صاحبان سهام منظور می‌گردد.

در این خصوص، هزینه کاهش ارزش مغیر با مفاد مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م بوده و غیرقابل قبول است. و افزایش ارزش دارایی طبق مفاد ماده ۱۰۵ ق.م.م به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد. البته در خصوص شرکت‌های دولتی مجوز معاف بودن صادر می‌گردد مانند تجدید ارزیابی شرکت‌های وزارت نیرو طبق قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کشور ولی برای شرکت‌های غیر دولتی مشمول مالیات است.

طبق بند ۵۹ استاندارد ۱۱، کاهش دائمی در دارایی‌های ثابت مشهود باید با احتساب ذخیره به سود و زیان منظور گردد، که این مورد هم مانند کاهش ارزش ذکر شده در استاندارد ۸ (موجودی مواد و کالا) جز هزینه‌های غیرقابل قبول است.

طبق بند ۷۰ استاندارد ۱۱، یک قلم دارایی ثابت مشهود..... یا هنگامی که بطور دائمی بلااستفاده است و هیچ منافع اقتصادی آتی از واگذاری آن انتظار نمی‌رود، باید از ترازنامه حذف شود.

هزینه برکناری دارایی‌های مزبور به دلیل عدم پیش‌بینی در مفاد مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م مصداق هزینه‌های غیرقابل قبول می‌باشد. طبق بند «د» آیین‌نامه اجرایی بند ۸ ماده ۱۴۸، هزینه‌های بازاریابی، تبلیغات، نمایشگاهی برای تولید کالا یا ارائه خدمات که در دوره آتی (قبل از بهره‌برداری) عرضه است، هزینه مزبور ظرف ده سال از تاریخ شروع به فروش یا عرضه خدمات به اقساط مساوی مستهلک خواهد شد، در صورتی که طبق بند ۱۱ پیوست شماره ۱، استاندارد ۱۱ باید به حساب سود و زیان دوره منظور شود.

۴-۳-۲-۷- استاندارد حسابداری (حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها)

طبق بندهای ۲۹، ۳۱، ۳۲، ۳۴ و ۳۵ استاندارد ۱۵، هرگونه کاهش در ارزش سرمایه‌گذاری‌ها به عنوان هزینه دوره و افزایش در ارزش سرمایه‌گذاری بلند مدت به عنوان درآمد تحقق نیافته در ترازنامه طبقه بندی است، در حالی که چنین موردی در قوانین مالیاتی پیش‌بینی نشده است و هزینه آن جز هزینه‌های غیر قابل قبول است.

بند ۴۱ استاندارد ۱۵ در خصوص تجدید ارزیابی است که مانند تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود است.

۴-۳-۲-۸- استاندارد حسابداری (تسعیر ارز)

قوانین مالیاتی: زیان حاصل از تسعیر ارز براساس اصول متداول حسابداری مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال‌های مختلف از طرف مودی قابل قبول است (بند ۱۲۴ ماده ۱۴۸). بنابراین اگر مودی اقدام به تسعیر نکند، مامور تشخیص مجاز به تسعیر و کاهش یا افزایش درآمد نیست (بخش‌نامه شماره ۳۵۳۵۴) طبق بند ۱۱ استاندارد ۱۶ «اقدام پولی باید با استفاده از نرخ تسعیر ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود». و طبق بند ۲۴ ماده ۱۴۸ ق.م.م نیز «سود و زیان حاصل از تسعیر ارز به شرط اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال‌های مختلف از طرف مودی» به عنوان هزینه و درآمد مشمول مالیات لحاظ شده است، در حالیکه طبق ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی که طبق بند ۱۹ استاندارد ۱۶ تبیین شده است، «سود و زیان حاصل از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی شرکت‌های دولتی در سرفصل حقوق صاحبان سهام طبقه بندی می‌شود و در پایان سال چنانچه مانده بدهکار داشته باشد، این مبلغ به حساب سود و زیان دوره منظور است.» پس طبق این بند درآمد آن به درآمد دوره منظور ناست که مغایر با مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م و رای شماره ۵۴۷۱-۳۰/۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مورخ ۷۵/۵/۱۷ است.

طبق بند ۲۱ استاندارد حسابداری ۱۶، «تفاوت تسعیر آن گروه از اقلام پولی که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه‌گذاری در یک واحد مستقل خارجی را تشکیل می‌دهد، باید تا زمان واگذاری خالص سرمایه‌گذاری به عنوان حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه طبقه‌بندی گردد»، که مغایر با مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م است.

۴-۳-۲-۹- استاندارد حسابداری (دارایی‌های نامشهود)

طبق بند ۵۷ استاندارد حسابداری ۱۷، «مخارج مربوط به تحصیل یا ایجاد اقلام نامشهود که در صورت‌های مالی قبل به عنوان هزینه شناسائی شده است، نباید بعداً به عنوان بخشی از بهای تمام شده یک دارایی نامشهود شناسائی شود.» با توجه به بند فوق اشتباه ثبت سنوات قبل اصلاح نمی‌گردد، در صورتی که ثبت دارایی‌ها در سرفصل هزینه مغایر با مفاد ماده ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م است.

تجدید ارزیابی دارایی‌های نامشهود طبق بند ۶۰ استاندارد نیز همانند دارایی‌های ثابت مشهود است.

طبق بند ۷۴ استاندارد ۱۷، «مبلغ استهلاک پذیر دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود...» در حالیکه استهلاک دارایی‌های نامشهود در ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی نشده است. زیان کاهش ارزش طبق بند ۸۷ استاندارد نیز همانند استاندارد ۸ و ۱۱ نیز جز هزینه‌های قابل قبول مالیاتی ناست. طبق بند ۸۹ و ۹۰ استاندارد حسابداری ۱۱، «هنگامی که هیچگونه منافع اقتصادی آتی از به‌کارگیری یا واگذاری دارایی‌های نامشهود انتظار نمی‌رود، باید از ترازنامه حذف شود.» که همانند دارایی‌های ثابت مشهود این مورد هم در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م پیش‌بینی نشده است.

طبق قانون مالیات‌های هزینه‌های تأسیس از تاریخ بهره‌برداری به مدت ۱۰ سال بطور مساوی قابل استهلاک است، بطوری که طبق بند ۴ ماده ۱۴۹ ق.م.م «هزینه‌های تأسیس... حداکثر تا مدت ده سال از تاریخ بهره‌برداری بطور مساوی قابل استهلاک است. طبق استاندارد ۷ حسابداری این هزینه می‌توانست در سال اول بهره‌برداری به حساب سود و زیان دوره منظور گردد ولی با حذف استاندارد ۷ این موضوع در استاندارد ۱۷ مطرح شد، که طبق بند ۱۱ پیوست شماره ۱، استاندارد ۱۷ هزینه‌های قبل از بهره‌برداری» به حساب سود و زیان منظور می‌گردد.

استاندارد حسابداری ۱۸ (صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی):

- طبق بند ۱۵ استاندارد ۱۸، «سودهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که در مبلغ دفتری دارایی‌ها منظور شده است، باید بطور کامل حذف شود». این مورد مغایر با مفاد ماده ۱۰۵ ق.م.م است.

۴-۳-۱۰- استاندارد حسابداری (حسابداری مشارکت‌های خاص)

طبق بند ۳۵ استاندارد ۲۳، «زمانی که شریک خاص دارایی‌هایی را به مشارکت خاص می‌فروشد تا زمانی که این دارایی‌ها نزد مشارکت باقی بماند به شرط انتقال مخاطرات و مزایای عمده مالکانه شریک خاص باید حفظ آن بخش از سود را شناسایی کند که قابل انتصاب به سهم سایر شرکا است.» نتیجتاً سود شرکا از این بابت شناسائی ناست که طبق مفاد ماده ۱۰۵ ق.م.م باید به درآمد مشمول مالیات اضافه گردد.

طبق بند ۹ استاندارد ۲۴، «درآمدهایی که به طور مشخص بیانگر بازیاخت بخشی از مخارج (اعم از دارایی و هزینه) است، از مخارج مربوط کسر است. سود حاصل از سرمایه‌گذاری موقت تسهیلات مالی دریافتی، فروش ضایعات و فروش تولیدات آزمایشی، نمونه‌هایی از اینگونه درآمدهاست.»
این موارد در مفاد مواد ق.م.م پیش‌بینی نشده است و درآمد حاصله از این بابت باید طبق مفاد ماده ۱۰۵ ق.م.م به حساب سود و زیان دوره منظور گردد.

موارد دیگر

۱. سود و کارمزد پرداختی به اشخاصی غیر از موارد مندرج در بند ۲۴ ماده ۱۴۸ ق.م.م
۲. مقررات ثبت و پلمپ دفاتر در آیین‌نامه تحریر دفاتر
۳. صرف سهام: طبق تبصره ۲ ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم، در شرکت‌های سهامی پذیرفته شده در بورس، اندوخته صرف سهام مشمول مالیات مقطوع به نرخ نیم درصدا خواهد بود و طبق بخش‌نامه ۱/۹۸۳۴۵/۲۳۲/۲۴۰ مورخ ۸۵/۷/۱۸ سازمان امور مالیاتی، درآمد حاصل از صرف سهام شرکت‌های خارج بورس که بصورت اندوخته در حساب‌های شرکت ثبت و به کلیه سهامداران تعلق گیرد، طبق مقررات ماده ۱۰۵ ق.م.م مشمول مالیات است. در صورتی که طبق رویه‌های حسابداری، صرف سهام در سرفصل حقوق صاحبان سهام طبقه بندی است.
۴. هزینه سنوات خدمتی کارکنان به همراه تعدیلات مربوطه طبق بند ۷ استانداردهای حسابداری شماره ۴ باید ذخیره در این خصوص منظور گردد که طبق میزان تعیین شده در قانون تأمین اجتماعی معادل یک ماه آخرین حقوق در حساب‌ها منظور می‌گردد. این مورد در بند «و» ماده ۱۴۸ ق.م.م نیز پیش‌بینی شده است ولی در مواردی که هنگام بازخرید کارکنان در شرکت‌ها بیشتر از این مبلغ پرداخت است، طبق بند ۷ استاندارد ۴ باید به همان میزان ذخیره در حساب‌ها منظور گردد که این مغایر با مفاد ق.م.م بوده و مازاد یک ماه بدلیل عدم پیش‌بینی در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ مورد قبول قرار نمی‌گیرد.
۵. طبق ضوابط اجرایی ماده ۱۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، با شرایط تعیین شده، وجوه پرداخت شده به منظور بازسازی و کمک و نظایر آن به صورت علی‌الحساب و وجوه پرداخت شده جهت تعمیر و احداث و .. دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و بهداشتی و درمانی و .. از جمله هزینه‌های قابل قبول منظور است. در حالیکه طبق بند ۵۸ استانداردهای حسابداری ۱ و تعریف اجزای صورت سود و زیان در این بند، شامل هزینه‌های عملیاتی و غیرعملیاتی، منظور نمودن هزینه‌هایی به غیر از هزینه‌های مرتبط با فعالیت شرکت در صورت سود و زیان مجاز نیست.

خلاصه تعدادی از اختلاف‌های بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری در ایران

اقلام حسابداری	نحوه عمل قوانین مالیاتی	نحوه عمل استانداردهای حسابداری
هزینه استهلاک	محاسبه هزینه استهلاک براساس روش‌های خط مستقیم و نزولی، عدم محاسبه هزینه انقضای سرقفلی	استفاده از روش‌های خط مستقیم و نزولی و تعداد تولید، محاسبه هزینه انقضای سرقفلی و منظور نمودن در سود و زیان
هزینه تأسیس	سرمایه‌ای کردن هزینه‌های تأسیس و مستهلک نمودن آن به روش خط مستقیم طی حداکثر ۱۰ سال	به هزینه منظور کردن هزینه‌های تأسیس در دوره وقوع
تجدید ارزیابی دارایی‌ها	لحاظ کردن مازاد تجدید ارزیابی در سود با فرض تحقق یافتن آن در دوره مورد نظر	لحاظ کردن حصه تحقق یافته مازاد تجدید ارزیابی طی هر سال در سود انباشته
تسعیر ارز	انجام اختیاری تسعیر ارز از طرف مودی، شناسایی درآمد حاصل از تسعیر به عنوان درآمد مشمول مالیات برای شرکت‌های دولتی	انجام اجباری تسعیر ارز در پایان دوره مالی، منظور نمودن درآمد تسعیر به حساب اندوخته تسعیر برای شرکت‌های دولتی
ضایعات غیر عادی	غیر قابل قبول بودن ضایعات غیرعادی به عنوان هزینه	به هزینه منظور نمودن ضایعات غیرعادی در دوره وقوع
قاعده اقل بهای تمام شده یا خالص ارزش فروش	عدم شناسایی زیان کاهش ارزش موجودی کالا به عنوان هزینه قابل قبول	شناسایی زیان کاهش ارزش موجودی کالا به عنوان هزینه دوره
تحصیل دارایی‌های غیر جاری بصورت کمک بلاعوض	شناسایی کمک بلاعوض به عنوان درآمد و منظور نمودن آن در سود و زیان مشمول مالیات	شناسایی به عنوان افزایش سرمایه دولت در بخش حقوق صاحبان سهام یا به عنوان درآمد حسب مورد
صرف سهام	منظور نمودن صرف سهام به عنوان درآمد مشمول مالیات	منظور نمودن صرف سهام در بخش حقوق صاحبان سهام و عدم تعلق مالیات به آن
هزینه تأمین مالی	شناسایی سود و کارمزد مربوطه به عنوان هزینه دوره	شناسایی مخارج تأمین مالی به عنوان هزینه دوره به استثنای مواردی که قابل انتساب در بهای تمام شده دارایی باشد.
زیان کاهش ارزش دارایی‌های ثابت نامشهود	عدم شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش دارایی‌های ثابت نامشهود به عنوان هزینه	شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش و لحاظ کردن زیان مزبور در سود و زیان دوره مورد نظر
زیان کاهش ارزش سرمایه‌گذاری	غیر قابل قبول بودن زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها به عنوان هزینه	به هزینه منظور کردن زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها در صورت سود و زیان
زیان کاهش ارزش سرمایه‌گذاری	غیر قابل قبول بودن زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها به عنوان هزینه	به هزینه منظور کردن زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها در صورت سود و زیان
برکناری دائمی دارایی‌ها	غیر قابل قبول بودن زیان ناشی از برکناری دارایی‌ها در زمان کنارگذاری آنها به عنوان هزینه قابل قبول	به هزینه منظور کردن زیان ناشی از برکناری دارایی‌ها در صورت سود و زیان معادل ارزش دفتری دارایی‌های کنارگذاری شده
پیمان‌های بلندمدت	عدم شناسایی زیان برآوردی پیمان‌های بلند مدت، شناسایی درآمد به میزان صورت وضعیت تأیید شده	منظور نمودن زیان برآوردی پیمان‌ها در صورت سود و زیان سال تشخیص، شناسایی درآمد به میزان پیشرفت کار
بدهی‌های برآوردی	عدم ذخیره‌گیری برای بدهی‌های برآوردی	ذخیره‌گیری برای بخشی از بدهی‌های محتمل قابل برآورد

خلاصه فصل

اختلاف بین اصول و قواعد حاکم بر حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی موجب تفاوت سود حسابداری با سود مشمول مالیات می‌گردد. این تفاوت ناشی از اختلافات دائمی و موقت است. اختلافات دائمی عموماً ناشی از امتیازات و مقررات خاصی است که به دلیل شرایط سیاسی، اقتصادی یا اداری تعیین (همانند معافیت ماده ۱۳۲ و ۱۴۳ و ۱۳۳ قانون مالیات‌های مستقیم) می‌گردد اما اختلافات موقت ناشی از زمانبندی اقلام بدهکار و بستانکار و تفاوت‌های ارزشیابی است. در تئوری حسابداری فرض بر این است که حسابداران سود حسابداری را به ازای اختلافات دائمی تعدیل و مشکلات ناشی از اختلافات موقت را با تخصیص بین دوره ای مالیات مرتفع می‌نمایند. در تئوری‌های حسابداری و قوانین مالیاتی اکثر کشورها وجود اختلاف بین استانداردهای حسابداری به عنوان مبنای محاسبه سود حسابداری با قوانین مالیاتی حاکم بر تعیین سود مشمول مالیات طبیعی است، و با پذیرش این اختلاف نسبت به ارائه راه‌حل اقدام می‌گردد. تلاش برای از بین بردن این اختلافات هرچند تا حدودی ارزشمند و قابل ستایش است اما به دلیل ماهیت متفاوت این دو سود، امکان تعامل مطلق و انطباق کامل وجود ندارد. بهترین راه‌حل برای حل این مشکل این است که حسابداران جهت مقاصد مالیاتی علاوه بر تهیه صورت‌های مالی برای مقاصد گزارشگری مالی برون سازمانی نسبت به تهیه صورت‌های مالی برای مقاصد مالیاتی نیز اقدام نمایند. وجه شاخص این صورت‌های مالی با مقاصد گزارشگری مالیاتی این است که سود حسابداری به ازای اختلافات دائمی تعدیل و جهت اختلافات موقت نیز از تخصیص مالیات میان دوره ای استفاده، و در صورت امکان بایستی تحقیق جامع و مناسبی نیز جهت شناسایی اختلافات موقت و دائمی نیز صورت گیرد که این امر کمک شایان توجهی به حسابداران و سازمان‌های مالیاتی خواهد بود.



سؤال‌های چهارگزینه‌ای

۱- نحوه تهیه صورت‌های مالی برای حسابرسی بر طبق باید باشد.

- الف) قانون مالیاتهای مستقیم
 ب) استانداردهای حسابداری
 ج) استانداردهای حسابرسی
 د) الف و ج

۲- وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی اصولاً به عهده میباشد.

- الف) مامورین مالیاتی
 ب) حسابداران رسمی
 ج) مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
 د) ب و ج

۳- موضوع استاندارد شماره ۱۶ است.

- الف) موجودی مواد و کالا
 ب) تسعیر ارز
 ج) حسابداری سرمایه‌گذاریها
 د) صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی

۴- مغایرت هزینه استهلاک در قانون م.م و استانداردهای حسابداری؟

- الف) محاسبه هزینه
 ب) روش هزینه
 ج) عمر مفید
 د) محاسبه و روش هزینه

۵- مغایرت ضایعات غیر عادی ق.م.م و استاندارد است.

- الف) در ق.م.م مورد قبول
 ب) در استاندارد غیر قابل قبول
 ج) در ق.م.م غیر قابل قبول
 د) هیچکدام

۶- نحوه برخورد با صرف سهام از دیدگاه ق.م.م و استانداردهای حسابداری؟

- الف) ق.م.م منظور نمودن صرف سهام به عنوان درآمد مشمول مالیات
 ب) استاندارد، منظور نمودن صرف سهام در بخش حقوق صاحبان سهام و تعلق مالیات به آن
 ج) استاندارد، منظور نمودن صرف سهام در بخش حقوق صاحبان سهام و عدم تعلق مالیات به آن
 د) الف و ج

۷- نحوه برخورد در خصوص برکناری دائمی داراییها.

- الف) ق.م.م، غیر قابل قبول بودن زیان ناشی از برکناری داراییها در زمان کنار گذاری آنها به عنوان هزینه قابل قبول
 ب) ق.م.م، قابل قبول بودن زیان ناشی از برکناری داراییها در زمان کنار گذاری آنها به عنوان هزینه قابل قبول
 ج) استانداردهای حسابداری، به هزینه منظور کردن زیان ناشی از برکناری داراییها در صورت سود و زیان سال تشخیص معادل بهای تمام شده داراییهای کنار گذاری شده
 د) الف و ج صحیح است

۸- نحوه برخورد زیان کاهش ارزش داراییهای ثابت نامشهود در استانداردهای حسابداری.

- الف) شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش و لحاظ کردن زیان مزبور در سود و زیان دوره مورد نظر
 ب) عدم شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش و لحاظ کردن زیان مزبور در سود و زیان دوره مورد نظر
 ج) عدم شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش داراییهای ثابت مشهود به عنوان هزینه
 د) ب و ج صحیح است

۹- نحوه برخورد با هزینه تاسیس در قانون مالیاتهای مستقیم.....

- الف) به هزینه منظور نمودن هزینه تاسیس در دوره وقوع
 ب) سرمایه ای کردن هزینه تاسیس و مستهلک نمودن آن به روش خط مستقیم طی حداکثر ۱۰ سال
 ج) سرمایه ای کردن هزینه تاسیس و مستهلک نمودن آن به روش خط مستقیم طی حداکثر ۵ سال
 د) مستقیم به حساب دارایی بردن هزینه های تاسیس در دوره وقوع

۱۰- نحوه برخورد قانون مالیاتهای مستقیم با تحصیل داراییهای غیر جاری به صورت کمک بلاعوض....

- الف) شناسایی به عنوان افزایش سرمایه دولت در بخش حقوق صاحبان سهام یا به عنوان درآمد حسب مورد
 ب) شناسایی کمک بلاعوض به عنوان درآمد و منظور نمودن آن در سود و زیان مشمول مالیات
 ج) شناسایی کمک بلاعوض به عنوان درآمد غیر مشمول
 د) شناسایی به عنوان افزایش سرمایه بخش خصوصی در بخش حقوق صاحبان سهام یا به عنوان درآمد حسب مورد

۱۱- نحوه برخورد با تجدید ارزیابی داراییهای مستقیم.....

- الف) لحاظ کردن در حصة تحقق یافته مازاد تجدید ارزیابی طی هر سال در سود انباشته
 ب) لحاظ کردن مازاد تجدید ارزیابی در سود با فرض تحقق یافتن آن در دوره مورد نظر
 ج) لحاظ کردن مازاد تجدید ارزیابی در سود با فرض تحقق یافتن آن در دوره های سنوات قبل
 د) الف و ج صحیح است

۱۲- نحوه برخورد استانداردهای حسابداری با موضوع بدهی های برآوردی.....

- الف) ذخیره گیری برای بخشی از بدهی های محتمل قابل برآورد
 ب) عدم ذخیره گیری برای بدهی های برآوردی
 ج) ذخیره گیری برای بدهی های برآوردی
 د) عدم ذخیره گیری برای بخشی از بدهی های محتمل قابل برآورد

۱۳- ماده قانون حسابرسی مالیاتی.....

- الف) ۱۳۲ ق.م.م
 ب) ۱۴۵ ق.م.م
 ج) ۱۴۱. قانون تجارت
 د) ۲۷۲ ق.م.م

۱۴- موضوع تعديلات سنواتی مورد مطرح در استاندارد شماره.....

- الف) استاندارد شماره یک
 ب) استاندارد شماره دو
 ج) استاندارد شماره شش
 د) استاندارد شماره چهار

۱۵- حسابهای موجودی مواد و کالا طبق استاندارد شماره..... باید ذخیره منظور کرد؟

- الف) استاندارد شماره هشت
 ب) استاندارد شماره چهارشنبه
 ج) استاندارد شماره شانزده
 د) استاندارد شماره سی و دو

سؤال های تشریحی

- ۱- تفاون دائمی استانداردها با قوانین مالیاتی را تشریح نمایید.
- ۲- تفاوت موقت استانداردها با قوانین مالیاتی را تشریح نمایید.
- ۳- استاندارد حسابداری ۳ (درآمدهای عملیاتی) را شرح نمایید؟
- ۴- استاندارد حسابداری ۱۷ (دارایی های نامشهود) را شرح نمایید؟
- ۵- استاندارد حسابداری ۶ (گزارش عملکرد مالی) را شرح نمایید؟

فصل پنجم - ضامم

اهداف

۱- آشنایی با نمونه های گزارش حسابرسی مالیاتی

۲- آشنایی با نمونه قالب های حسابرسی مالیاتی

۵-۱- نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی

فرم نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ الحاقی قانون مالیات های 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 شرکت ها و مؤسسات مورد حسابرسی دقیقاً وفق فرم مذکور عمل نمایند، به نحوی که پاسخ مندرجات تمامی قسمت های آن از جمله معاملات با اشخاص ثالث، مالیات های تکلیفی و هزینه ها 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 هستند. نمونه گزارش حسابرسی مالیاتی در صفحات بعد ارائه شده است.

گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم مقدمه و حدود رسیدگی

۱. اظهارنامه مالیاتی، ترازنامه، صورت سود و زیان جداول پیوست آن مربوط به شرکت سینا (سهامی عام) برای سال مالی منتهی به ۱۳ که توسط هیأت مدیره شرکت تهیه و تأیید شده، مورد حسابرسی مالیاتی این مؤسسه قرار گرفته است. مسئولیت این مؤسسه اظهارنظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری شرکت برای امر حسابرسی مالیاتی، تعیین درآمد مشمول مالیات و اظهارنظر نسبت به کسر و پرداخت مالیات های تکلیفی طبق مقررات مربوط، به اتکای رسیدگی های انجام شده جهت گزارش حسابرسی مالی مورخ این مؤسسه نسبت به صورت های مالی و نیز براساس حسابرسی مالیاتی انجام شده نسبت به اسناد و مدارک و دفاتر قانونی مؤدی است.

۲. حسابرسی این مؤسسه براساس مفاد قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی و همچنین اصلاحیه مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مقررات مربوط، استانداردهای حسابرسی، مصوبات سازمان امور مالیاتی کشور و دستورالعمل حسابرسی مالیاتی انجام شده است.

۳. مبنای رسیدگی مزبور ایجاب می کند که این مؤسسه حسابرسی را چنان برنامه ریزی و اجرا کند که اطمینان معقول در نیل به اهداف حسابرسی مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم به شرح بند ۱ فوق به دست آید.

این حسابرسی از جمله شامل رسیدگی به شواهد و مدارک پشتولنه مبالغ و اطلاعات مندرج در مستندات مزبور و در انطباق با مفاد قانون فوق الذکر است، به گونه ای که همراه با سایر رسیدگی ها، مبنای معقول برای اظهارنظر فراهم آورد.

قسمت اول - توضیحات مربوط به شخص حقوقی

۱- مشخصات طبق مدارک

تاریخ ثبت			محل ثبت	شماره ثبت	نام
سال	ماه	روز			

۲- نشانی

۲-۱- نشانی اقامتگاه قانونی:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

۲-۲- نشانی محل فعالیت یا کارخانه:

.....

.....

.....

.....

.....

۳- سایر مشخصات

شرح	کارت بازرگانی	پروانه تأسیس	پروانه بهره‌برداری	شماره اقتصادی	سایر مجوزها
شماره					
تاریخ					

۴- ذکر انواع فعالیت شخص حقوقی و تاریخ شروع آن طبق مدارک.

.....

.....

.....

۵- نوع شخصیت حقوقی

.....

.....

.....

۶- میزان سرمایه با ذکر سرمایه پرداخت شده

.....

.....

.....

۷- اسامی مدیران شخص حقوقی و صاحبان امضای مجاز (موظف، غیر موظف) با ذکر درصد سهام و یا سهم الشرکه

.....

.....

.....

۸- تعداد شعب: نشانی:

.....

.....

۹- تعداد فروشگاهها: نشانی:

۱۰- تعداد نمایندگی‌ها: نشانی:

قسمت دوم- اطلاعات مربوط به اظهارنامه و سوابق مالیاتی

۱- سال مالی از: تا: است.

۲- مشخصات اظهارنامه، ترازنامه و صورت و زیان تسلیم شده

تاریخ تسلیم اظهارنامه/صورت سود و زیان	شماره وارده دفتر اداره امور مالیاتی	سود (زیان) ابرازی		درآمد مشمول مالیات ابرازی	مالیات اظهارشده
		سود	زیان		

۳- اطلاعات مالیاتی مربوط به سه سال اخیر

سال مالیاتی	خرید سالیانه (کالا یا خدمات)*	فروش سالیانه (کالا یا خدمات)	نحوه رسیدگی	سود (زیان) اظهارشده	درآمد مشمول مالیات (زیان) قطعی شده	مالیات قطعی شده

*خرید خدماتی مورد نظر است که مستقیماً با تولید یا فروش یا عرضه خدمات ارتباط دارد.

قسمت سوم- توضیحات مربوط به دفاتر و اسناد و مدارک و مندرجات آنها

۱- فهرست و مشخصات دفاتر

الف) فهرست دفاتر نانویس که حداکثر تا سه سال قبل، از اداره ثبت شرکت‌ها، اخذ شده است.

دفتر روزنامه پلمپ شده شماره	تاریخ	محل ثبت	تعداد	جلد
دفتر کل پلمپ شده شماره	تاریخ	محل ثبت	تعداد	جلد
ب) فهرست دفاتر مأخوذه از اداره ثبت شرکت‌ها برای سال مالی مورد رسیدگی				
دفتر روزنامه پلمپ شده شماره	تاریخ	محل ثبت	تعداد	جلد
دفتر کل پلمپ شده شماره	تاریخ	محل ثبت	تعداد	جلد

ج) تعداد دفاتر ارائه شده شامل دفاتر معین دستی با ذکر نام و مشخصات دفتر و تعداد آن:

د) فهرست آن بخش از عملیات مالی که جهت ثبت و نگهداری آن از سیستم‌های رایانه‌ای استفاده می‌شود.

۲- نتایج گزارش حسابرسی مالی:

در گزارش حسابرسی نسبت به صورت‌های مالی اظهارنظر مقبول..... اظهارنظر مشروط..... اظهارنظر مردود..... یا عدم اظهارنظر..... ارائه شده است.

۳- اشاره به این که دفاتر مورد رسیدگی، در سال قبل در اجرای ماده ۱۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ بازدید و کنترل شده است یا خیر و در صورت بازدید و کنترل، چه وضعی داشته است.

قسمت چهارم- توضیحات مربوط به حساب‌ها

۱- ذکر این که تراز اختتامی سال قبل با تراز افتتاحی سال مورد رسیدگی از نظر اقلام و عناوین حساب‌ها مطابقت داشته و مغایرتی مشاهده نشده و اگر اختلافی در میان باشد، موضوع اختلاف و آثار آن چه بوده است.

۲- تشریح اهم رویه‌های حسابداری طی سال مالی مورد رسیدگی و در صورت تغییر آن نسبت به دوره مالی قبل، ذکر تغییرات و اثر آن بر سود و زیان و درآمد مشمول مالیات سال مورد رسیدگی.

۳- کنترل تراز حساب‌های دفاتر کل و معین و اظهارنظر نسبت به مطابقت آنها با دفاتر قانونی.

۴- اظهارنظر نسبت به صحت مانده حساب‌ها و اسناد دریافتی و پرداختی.

۵- بررسی و انطباق صورت مغایرت بانکی با دفاتر و صورت حساب‌های بانک و اظهارنظر نسبت به آن.

۶- صورت معاملاتی که شخص حقوقی از طریق مشارکت یا مضاربه انجام داده است با تعیین میزان سود (زیان) شریک یا صاحب سرمایه و نحوه ۸ پرداخت مالیات شرکت یا صاحب سرمایه. (به استثنای قرارداد مشارکت مدنی یا مضاربه منعقد با بانک‌ها)

۷- رسیدگی به صورت ریز کامل واردات و صادرات منعکس در دفاتر در سال مورد رسیدگی و انطباق با فهرست واصله از شرکت سهامی خدمات ماشین‌های محاسب الکترونیکی موجود در پرونده مالیاتی و در صورت وجود مغایرت تعیین اثرات آن بر درآمد مشمول مالیات.

۸- رسیدگی به صورت گردش مقداری و ریالی انواع مواد اولیه و کالا و تعیین میزان کسر یا اضافه ارزیابی براساس قیمت تمام شده و تعیین اثرات آن بر درآمد مشمول مالیات.

۹- رسیدگی به صورت حساب قیمت تمام شده انواع کالاهای ساخته شده ثر مورد مؤسسات صنعتی و انطباق هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم تولید با دفاتر و اظهارنظر راجع به انطباق قیمت تمام شده کالای فروش رفته با صورت گردش کالای ساخته شده و تأثیر آن بر درآمد مشمول مالیات.

۱۰- رسیدگی به صورت دارایی‌های قابل استهلاک، اظهارنظر نسبت به انطباق روش‌های محاسبه هزینه استهلاک با مقررات قانونی و جدول استهلاکات، تعیین میزان کسر یا اضافه محاسبه هزینه استهلاک.

۱۱- بررسی و اظهارنظر راجع به تغییرات ایجاد شده در ارقام دارایی‌ها نسبت به سال مالی قبل و در صورت تجدید ارزیابی، ذکر اثرات آن بر سود و زیان و درآمد مشمول مالیات سال مورد رسیدگی.

۱۲- تعیین رقم قابل قبول از هزینه‌های تأسیس و هزینه‌های زائد بر درآمد دوره قبل از بهره‌برداری و بهره‌برداری آزمایشی در سال مورد رسیدگی.

۱۳- بررسی حساب‌های هر یک از شعب شخص حقوقی و ذکر نتایج آن.

۱۴- تطبیق اطلاعات و مدارک مالی موجود در پرونده مالیاتی (مانند فهرست پروانه‌های گمرکی و فهرست اظهارنامه‌های گمرکی و نیز اطلاعیه‌های واصله از طرف ادارات و واحدهای اطلاعات و خدمات مالیاتی اداره کل مالیاتی مربوط یا سایر اشخاص و مراجع) در خصوص فعالیت‌های انجام شده با دفاتر و ذکر مغایرت‌ها.

قسمت پنجم- معاملات با اشخاص ثالث

اظهارنظر نسبت به ارسال خلاصه اطلاعات معاملات فصلی مربوط به عملکرد سال مورد رسیدگی

[illegible]

الف) حساب هزینه حقوق و دستمزد رسیدگی شدف کل هزینه طبق دفاتر مبلغ..... ریال است که به موجب فهرست‌های
تنظیمی و تسلیمی به اداره امور مالیاتی ذی ربط، مبلغ پرداختی..... ریال بوده و مالیات متعلق برابر مقررات مربوط
محاسبه، کسر و پرداخت شده است.

(ب) هیچگونه فهرستی به اداره امور مالیاتی ذی ربط تسلیم ننموده که حسب رسیدگی میزان حقوق و دستمزد پرداختی طبق دفاتر مبلغ..... ریال و مالیات متعلقه مبلغ..... ریال و جریمه آن مبلغ..... ریال است.(طبق جدول پیوست)

ج) مبلغ حقوق و دستمزد به موجب فهرست تسلیمی به اداره امور مالیاتی، با هزینه ابرازی مبلغ..... ریال اختلاف دارد و مالیات متعلقه مبلغ..... ریال و جریمه آن مبلغ..... ریال است. (طبق جدول پیوست)

جدول اطلاعات مربوط به مالیات متعلق به حقوق و دستمزد پرداختی یا تخصیصی که طی سال کسر نشده و یا کمتر کسر و واریز شده است.

[illegible]

قسمت هشتم - ذکر انواع فعالیت‌های شخص حقوقی طبق دفاتر ارائه شده و اظهارنظر نسبت به کلیه منابع درآمد که مبلغ آن باید به حساب دوره عمل منظور گردد.

نام منبع درآمد	مبلغ درآمد	توضیحات

قسمت نهم

الف) معافیت‌های مالیاتی متعلقه طبق قوانین و مقررات مالیاتی و سایر قوانین به تفکیک نوع، مبدأ مدت، مجوز قانونی و میزان با ذکر مستندات آن.

نوع معافیت	مبدأ	مدت	شماره ماده و مجوز قانونی	مبلغ (ریال)

ب) معافیت مالیاتی متعلق به اندوخته طرح و توسعه موضوع ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم.

اظهارنظر در رابطه با هزینه‌های انجام شده طرح و توسعه طبق ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷

شماره و تاریخ مجوز طرح و توسعه	ارزش کل طرح (برآورد طبق مجوز)	میزان هزینه انجام شده

قسمت دهم - رسیدگی به حساب هزینه‌ها و تعیین اقلام غیر قابل قبول

ردیف	شرح هزینه‌های غیر قابل قبول	دلایل قانونی عدم قبول هزینه (درج ماده قانونی ذی ربط در صورت لزوم)	مبلغ (ریال)

در صورتی که هزینه‌های انجام شده مربوط به درآمدهای معاف و غیرمعاف است و تفکیک آن امکان پذیر نباشد مطابق بند ۱۱ دستورالعمل اقدام و توضیحات لازم در یادداشت پیوست آورده شود.

قسمت یازدهم

۱- جدول تعیین درآمد مشمول مالیات

		سود (زیان) مندرج در صورت سود و زیان تسلیمی
		اضافه می شود:
		هزینه های غیر قابل قبول مالیاتی (موضوع قسمت دهم)
		تعدیلات مؤثر بر افزایش درآمد مشمول مالیات براساس رسیدگی های به عمل آمده به شرح بندهای توضیحی قسمت یازدهم
		خالص اقلام بدهکار و بستانکار حساب تعدیلات سنواتی مؤثر بر درآمد مشمول مالیات
		جمع
		درآمد مشمول مالیات قبل از کسر معافیت های قانونی
		کسر می شود:
		الف) معافیت های قانونی (موضوع قسمت نهم)
		ب) درآمدهایی که مالیات آن به طور مقطوع است:
		(۱)
		(۲)
		(۳)
		(۴)
		(۵)
		ج) موارد موضوع تبصره ۵ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم:
		(۱)
		(۲)
		د) استهلاك زیان قابل قبول سال های قبل
		جمع
		درآمد مشمول مالیات (زیان تأیید شده)

اظهار نظر در مورد مالیات های مقطوع موضوع ماده ۵۹ و ۷۷ و تبصره های ماده ۱۴۳ قانون مالیات های مستقیم.

۲- مالیات متعلق

ردیف	شرح	درآمد مشمول مالیات یا مأخذ محاسبه	مالیات متعلق
	مالیات شرکت موضوع ماده ۱۰۵		
	مالیات موضوع ماده ۵۹		
	مالیات موضوع ماده ۷۷		
	مالیات موضوع تبصره های ماده ۱۴۳		

۳- بندهای توضیحی حسابرسی مالیاتی که مؤثر بر درآمد مشمول مالیات است به شرح زیر است:

(۲)

(۳)

(۴)

(۵)

۴- اظهارنظر حسابرس با توجه به حسابرسی به عمل آمده:

الف) راجع به کفایت اسناد و مدارک

- ۱- به نظر این مؤسسه اسناد و مدارک حسابداری شرکت سینا (سهامی عام) برای امر حسابرسی مالیاتی طبق مفاد قانون مالیات‌های مستقیم و مقررات مربوط و با رعایت اصول و ضوابط حسابداری کفایت داشته است.
- ۲- با توجه به رسیدگی‌های مالیاتی به عمل آمده به دلیل آثار اساسی مورد (موارد) مندرج در بند (های). بالا، اسناد و مدارک حسابداری شرکت سینا (سهامی عام) برای امر حسابرسی مالیاتی کفایت نداشته است. بنابراین، تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت مزبور برای سال مالی منتهی به. و اظهارنظر نسبت به کسر و پرداخت مالیات‌های تکلیفی آن طبق مفاد مواد قانونی مربوط، امکان پذیر نیست.

ب) راجع به تعیین درآمد مشمول مالیات

- ۱- به نظر این مؤسسه درآمد مشمول مالیات (زیان) ابرازشده در اظهارنامه مالیاتی سال مالی منتهی به. شرکت سینا (سهامی عام) به مبلغ. ریال صحیح بوده و تأیید می‌شود.
- ۲- به نظر این مؤسسه براساس جدول تعیین درآمد مشمول مالیات فوق درآمد مشمول مالیات (زیان) مندرج در اظهارنامه مالیاتی سال مالی منتهی به. که توسط شرکت سینا (سهامی عام) مبلغ. ریال ابراز گردیده مبلغ. ریال تعیین می‌شود.
- ۳- به نظر این مؤسسه به جز مورد (موارد) مندرج در بند (های). بالا که لازم است درآمد مشمول مالیات آن توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین شود، مابقی درآمد مشمول مالیات (زیان) ابراز شده در اظهارنامه مالیاتی سال مالی منتهی به. شرکت سینا (سهامی عام) مبلغ. ریال صحیح بوده و تأیید می‌شود.
- ۴- به نظر این مؤسسه به جز مورد (موارد) مندرج در بند (های). بالا که لازم است درآمد مشمول مالیات آن توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین شود، درآمد مشمول مالیات (زیان) ابراز شده در اظهارنامه مالیاتی سال مالی منتهی به. که توسط شرکت سینا (سهامی عام) مبلغ. ذریال ابراز گردیده، براساس جدول تعیین درآمد مشمول مالیات فوق مبلغ. ریال تعیین می‌شود.
- ۵- به نظر این مؤسسه به دلیل نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع ابهام اساسی مندرج در بندهای. بالا و در نتیجه عدم امکان تعیین آثار آن، تعیین درآمد مشمول مالیات شرکت سینا (سهامی عام) برای سال مالی منتهی به. امکان پذیر نبوده و مطابق مقررات موضوعه منوط به اعلام نظر سازمان امور مالیاتی کشور است.

ج) راجع به رعایت قوانین و مقررات در خصوص کسر و پرداخت مالیات‌های تکلیفی

۱- این مؤسسه به شواهدی که نشان دهد مالیات‌های تکلیفی و همچنین مالیات‌های مقطوع قابل وضع در منبع، طبق مفاد قانونی مربوط کسر و پرداخت نشده، برخورد نکرده است.

۲- به نظر این مؤسسه با توجه به موارد مندرج در بندهای این گزارش، قوانین و مقررات مالیاتی در خصوص کسر و پرداخت تمام یا قسمتی از مالیات‌های تکلیفی توسط شرکت سینا (سهامی عام) رعایت نشده است. بنابراین مالیات‌های تکلیفی کسر و پرداخت نشده و جرائم متعلق به شرح جداول (مالیات‌های تکلیفی و مالیات حقوق و دستمزد) این گزارش است.

قسمت دوازدهم

سایر توضیحات

تاریخ تنظیم
مهر و امضاء

نام و نام خانوادگی حسابرس یا حسابرسان
مشخصات مؤسسه حسابرسی

اظهارنظر اداره امور مالیاتی:

۵-۲- اجزای اصلی گزارش حسابرس

اجزای اصلی گزارش حسابرس به ترتیب زیر است:

۱. عنوان: گزارش حسابرس باید عنوان مناسبی داشته باشد استفاده از عنوان گزارش حسابرسی مستقل، خواننده را در تشخیص گزارش و تمییز آن از گزارش‌هایی مانند گزارش هیأت مدیره یا گزارش سایر حسابرسی‌هایی که ملزم به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای حسابرس مستقل نیستند، یاری می‌رساند.

۲. مخاطب: مخاطب گزارش حسابرسی باید طبق شرایط قرارداد حسابرسی و الزامات قانونی به گونه‌ای مناسب مشخص شود. مخاطب گزارش حسابرس عموماً مجمع عمومی صاحبان سرمایه واحدی است که صورت‌های مالی آن حسابرسی می‌شود.

۳. بند مقدمه

۴. بند دامنه رسیدگی

۵. بند اظهارنظر

۶. تاریخ گزارش: گزارش حسابرس باید به تاریخ پایان عملیات اجرای حسابرسی، تاریخ گذاری شود.

۷. نام و امضای حسابرس: گزارش حسابرس باید به نام حسابرس امضاء شود.

۸. نشانی حسابرس: نشانی حسابرس باید گزارش وی، غالباً در سربرگ مربوط درج شود.

ترتیب درج مطالب در گزارش حسابرس مستقل و بازرس و قانونی

ترتیب درج مطلب در گزارش مستقل و بازرس قانونی به شرح زیر است.

الف) بند مقدمه

- (ب) بند دامنه رسیدگی
- (ج) بندهای توضیحی
- (د) بند اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی
- (ه) بندهای تأکید بر مطالب خاص
- (و) موارد عدم رعایت مفاد قانون تجارت
- (ز) موارد عدم رعایت مفاد قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین و مقررات مربوط
- (ح) موارد عدم رعایت مفاد اساس‌نامه واحد مورد رسیدگی
- (ط) موارد عدم رعایت مصوبات مجامع عمومی
- (ی) موارد سوء استفاده و سوء جریان (مشروط بر آن که در بندهای فوق مطرح نشده باشد)
- (ک) مواردی که اظهار نسبت به آنها در قوانین تصریح شده است، نظیر اظهارنظر در مورد:
- گزارش تطبیق عملیات با بودجه مصوب؛ موضوع تبصره‌های قوانین بودجه کل کشور
 - معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت (در مورد شرکت‌های سهامی)
 - مندرجات گزارش هیأت مدیره موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت (در مورد شرکت‌های سهامی)
- (توضیح این که از بند و او الی بند کاف مربوط به موارد مندرج در گزارش بازرس و قانونی است.)

بند مقدمه

گزارش حسابرسان مستقل ۳ بند دارد (۱. بند مقدمه، ۲. بند دامنه رسیدگی، ۳. بند اظهارنظر) بند اول را بند مقدمه می‌گویند. این بند موارد زیر را به ترتیب و به روشنی بیان می‌دارد.

الف) مشخص کردن عناوین صورت‌های مالی حسابرسی شده و تاریخ دوره‌ای که صورت‌های مالی برای آن تهیه شده است.

ب) مشخص کردن مسئولیت هیأت مدیره واحد مورد رسیدگی (تهیه صورت‌های مالی) و مسئولیت مؤسسه حسابرسی (اظهارنظر درباره صورت‌های مالی)

بند دامنه رسیدگی (توصیف نوع و ماهیت حسابرسی)

دومین بند گزارش حسابرسان مستقل را بند دامنه رسیدگی می‌نامند. در بند دامنه رسیدگی موارد ذیل مطرح می‌شود.

۱. حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است.
۲. حسابرسی، به منظور حصول اطمینانی معقول از نبود اشتباه یا تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی، برنامه‌ریزی و اجراء شده است.

۳. حسابرسی براساس رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه بالغ و اطلاعات افشاء شده در صورت‌های مالی، انجام شده است.

۴. حسابرسی مبنایی معقول برای اظهارنظر فراهم می‌آورد.

بندهای توضیحی

بندهای توضیحی که بعد از بند دامنه رسیدگی اما قبل از بند اظهارنظر در گزارش حسابرس مستقل درج می‌شود، حسب مورد به سه گروه به شرح زیر تفکیک می‌گردد.

الف) موارد انحراف از استانداردهای حسابداری (عدم توافق بین حسابرس و صاحبکار)

ب) موارد محدودیت در دامنه رسیدگی

ج) موارد ابهام

در کلیه موارد الف و ب و ج، دلایل اصلی و در صورت امکان آثار مالی موضوع باید در بند توضیحی به روشنی توصیف و تشریح شود.

نحوه درج بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی بدین صورت است که ابتدا آن گروه از بندهای توضیحی که موضوع آنها به سرفصل‌های متعددی در صورت‌های مالی ارتباط دارد، درج و سپس سایر بندهای توضیحی به ترتیب سرفصل‌های مندرج در صورت‌های مالی ارائه می‌شود.

بند اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی

سومین بند گزارش حسابرس، بند اظهارنظری است. بند اظهارنظر پس از بندهای توضیحی قید می‌شود. نوع اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی مورد رسیدگی در این بند مشخص می‌شود.

بند اظهارنظر باید حاوی مطالب زیر باشد:

۱. گزارش حسابرس باید حاوی اظهارنظر صریح در این باره باشد که آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب ارائه شده است یا خیر.
۲. عبارت از تمام جنبه‌های با اهمیت در بند اظهارنظر بر این موضوع توجه دارد که حسابرسی تنها به موضوعاتی توجه دارد که از لحاظ صورت‌های مالی با اهمیت باشد.
۳. مبنا و معیار حسابرسی برای سنجش مطلوبیت صورت‌های مالی، «استانداردهای حسابداری» است که بایستی به صورت صریح در بند اظهارنظر درج گردد.

۵-۳- انواع اظهارنظر حسابرسان

۱. اظهارنظر مقبول (unqualified option)

اگر حسابرس با توجه به رسیدگی‌های انجام شده تشخیص دهد که صورت‌های مالی شرکت صاحب‌کار از تمامی جنبه‌های با اهمیت طبق اصول و استانداردهای حسابداری بوده و تحریف یا اشتباه با اهمیتی در آن وجود ندارد، مبادرت به صدور گزارش مقبول می‌نماید. به طور کلی این گزارش دارای سه بخش (پاراگراف یا بند) به شرح زیر است:

۱. بند (پاراگراف) مقدمه

۲. بند (پاراگراف) دامنه رسیدگی

۳. بند (پاراگراف) اظهارنظر

نمونه‌ای از اظهارنظر مقبول به شرح ذیل است.

گزارش حسابرسان مستقل

هیأت مدیره و سهامداران شرکت آلفا

احتراماً ترازنامه شرکت آلفا به تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۳ و صورت‌های سود و زیان، سود و زیان جامع (انباشته) و جریان وجوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور مورد حسابرسی این مؤسسه قرار گرفته است. مسئولیت این صورت‌های مالی با مدیریت شرکت است. مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی مزبور براساس حسابرسی عمل آمده است.

حسابرسی این مؤسسه براساس استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی اجرا شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کنند که این مؤسسه، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبودن تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینانی معقول به دست آید. حسابرسی شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است. حسابرسی همچنین، شامل ارزیابی اصول حسابداری استفاده شده و برآوردهای عمده به عمل آمده توسط مدیریت و نیز ارزیابی کلی چگونگی ارائه صورت‌های مالی می‌شود. این مؤسسه اعتقاد دارد که حسابرسی انجام شده مبنایی معقول برای اظهارنظرش فراهم می‌آورد.

به نظر این مؤسسه، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت آلفا در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۳ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور طبق استانداردهای حسابداری و از تمام جنبه‌های با اهمیت، به نحوه مطلوب نشان می‌دهد.

مؤسسه حسابرسی راهبرد

تهران - ۲۵ خرداد ۱۳۰۴

حسابرسان مستقل

اما در برخی از موارد حسابرسان با اضافه نمودن بندهای توضیحی، قبل و بعد از اظهارنظر می‌توانند نظر مقبول صادر نمایند. این پاراگراف‌های توضیحی باعث تعدیل گزارش استاندارد حسابرسی (از سه پاراگراف به چند پاراگراف) می‌گردد اما در اظهارنظر حسابرسان تأثیری نمی‌گذارد.

۲. اظهارنظر مشروط (Qualified option)

زمانی که حسابرس در حین رسیدگی‌های خود به موارد عدم رعایت اصول حسابداری با اهمیت (ولی غیراساسی) برخورد نماید که مدیریت نیز حاضر به اصلاح آن نباشد و یا محدودیت با اهمیت (ولی غی راساسی) در اجرای رسیدگی‌های حسابرس رخ دهد (حال چه تحمیلی از طرف صاحب کار و چه تحمیلی از طرف شرایط کار باشد) آن وقت گزارش حسابرس به صورت مشروط خواهد بود. گزارش مشروط به یک نوع اظهارنظر مقبول است اما به استثناء مواردی که در پاراگراف‌های توضیحی بنا به دلایل فوق، ذکر گردیده و در بند اظهارنظر نیز، استثنا شده باشد موارد ذکر شده مطلوبیت کلی صورت‌های مالی را تحت الشعاع خود قرار نمی‌دهد.

انحراف از استانداردهای حسابداری

یعنی زمانی که واحد مورد رسیدگی الزامات استانداردهای حسابداری را، رعایت ننماید. (یعنی عدم توافق بین حسابرس و صاحب کار در خصوص رعایت شدن و نشدن استانداردهای حسابداری)

محدودیت در دامنه رسیدگی

محدودیت در دامنه رسیدگی، هنگامی ایجاد می‌شود که حسابرس نتواند از طریق اعمال روش‌های حسابرسی لازم به شواهد

کافی و قابل قبول برای اظهارنظر دست یابد این محدودیت ممکن است توسط صاحبکار تحمیل شود (مانند عدم ارائه صورتجلسات هیأت مدیره و مجامع عمومی و یا عدم ارسال تأییدها) یا وضعیت‌های موجود آن را ایجاد کند. (مانند انتخاب حسابرس در زمانی صورت گیرد که وی نتواند بر شمارش موجودی‌ها نظارت کند).

در صورت وجود محدودیت در دامنه رسیدگی طبق موارد پیش گفته بندهای توضیحی محدودیت، هم در بند دامنه رسیدگی و هم در بند اظهارنظر اشاره می‌شود.

نمونه‌ای از بندهای شرط:

- ✓ شرکت برای ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان ذخیره‌ای در نظر نگرفته است.
- ✓ شرکت برای مطالبات مشکوک‌الوصول ذخیره‌ای در نظر نگرفته است.
- ✓ تاکنون برای مطالبات جمعاً به مبلغ ۹۰۰/۰۰۰/۰۰۰ تأییدیه ارسال شده که پاسخ آن تأییدیه‌ها دریافت نشده است.

۳. اظهارنظر مردود (منفی یا رد) (Adverse Opinion)

زمانی که حسابرس بر اثر رسیدگی‌های خود به این نتیجه برسد که انحراف از استانداردهای حسابداری به‌طور اساسی بوده و یا این که تعداد زیادی انحراف با اهمیت توجیه نشده از اصول حسابداری در حساب‌ها وجود دارد که در مجموع کلیت صورت‌های مالی را گمراه کننده می‌سازند، آن وقت اظهارنظر مردود صادر خواهد شد.

۴. عدم اظهارنظر (Disclaimer Of Opinion)

اگر حسابرس حین انجام رسیدگی‌های خود به اشکالات یا ابهامات اساسی برخورد نماید (محدودیت‌های اساسی در اجرای رسیدگی‌های حسابرسی وجود داشته باشد که با توجه به آنها حسابرس قادر به اظهارنظر درباره کلیت صورت‌های مالی نباشد) حسابرس گزارش عدم اظهارنظر صادر خواهد کرد. (در این گزارش حسابرس اظهارنظری بیان نمی‌دارد).

نمونه‌ای از بند توضیح دلایل و محدودیت‌ها:

- شرکت در پایان سال هنگام انبارگردانی از حسابرسان دعوت به کار نکرده است.
- شرکت تأییدیه وکیل و تأییدیه به مدیران را تکمیل و به حسابرسان تحویل نداده است.
- شرکت صورت ریز مخارج پروژه تولید محصول جدید را به حسابرسان نداده است.

ابهام

ابهام عبارتست از موضوعی است که نتیجه آن به اقدامات یا رویدادهای آتی خارج از کنترل مستقیم واحد مورد رسیدگی بستگی دارد و ممکن است بر صورت‌های مالی، اثر گذارد مانند دعوی حقوقی علیه شرکت که نتیجه دعوی توسط دادگاه تعیین خواهد شد.

اگر ابهام ایجاد شده دارای اثر با اهمیت ولی غیراساسی باشد موضوع ابهام به‌صورت یک بند توضیحی قبل از بند اظهارنظر درج می‌شود و در بند اظهارنظر به آن اشاره‌ای نمی‌شود. در صورت عدم افشای کافی، با این موضوع به‌عنوان عدم رعایت استانداردهای حسابداری برخورد می‌شود و در مواردی که حسابرس قادر به جمع‌آوری شواهد کافی در رابطه با ماهیت ابهام یا نحوه افشای آن در صورت‌های مالی نباشد، این گونه موارد محدودیت در دامنه رسیدگی تلقی می‌شود.

عدم استقلال حسابرس

موقعی که حسابرس نسبت به واحد رسیدگی استقلال نداشته باشد حسابرس از عنوان گزارش حسابرسی مستقل استفاده نمی‌نماید و بندهای مقدمه و حدود رسیدگی نیز بیان نمی‌شود و عدم استقلال به صورت نامه‌ای به مدیریت مبنی بر این که حسابرس به دلیل استقلال نمی‌تواند گزارش صادر نماید، ارائه می‌دهد.

نوع اظهارنظر حسابرسی با در نظر گرفتن ماهیت و اهمیت موارد مطروحه در بندهای توضیحی طبق جدول زیر تعیین می‌شود.

ماهیت موضوع	میزان اهمیت	بی اهمیت	با اهمیت ولی غیر اساسی	اساسی
انحراف از استانداردهای حسابداری	مقبول	مقبول	مشروط (یا عبارت به استثنای اثر/آثار)	مردود
محدودیت در دامنه رسیدگی	مقبول	مقبول	مشروط [یا عبارت به استثنای آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبود محدودیت (های) مندرج در بند(های) ضرورت می‌یافت]	عدم اظهارنظر
ابهام (غیر از موضوع تداوم فعالیت)	مقبول	مقبول	مقبول	عدم اظهارنظر

✓ چنانچه آثار ناشی از موارد انحراف از استانداردهای حسابداری و محدودیت در دامنه رسیدگی، به تنهایی یا در مجموع بر صورت‌های مالی با اهمیت بوده، اما اساسی نباشد، نوع اظهارنظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی مشروط و متن آن به شرح ذیل می‌باشد.

- به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار موارد مندرج در بند(های) و همچنین به استثنای آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبود محدودیت (های) مندرج در بند(های) ... ضرورت می‌یافت، صورت‌های مالی یاد شده در بالا؛ وضعیت مالی شرکت ... در تاریخ ... ماه ... ۱۳۰۰ و نتایج عملیات و جریان وجه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

✓ در شرایطی که یکی از موارد انحراف از استانداردهای حسابداری به تنهایی یا تعدادی از آنها در مجموع دارای اثرات اساسی بر صورت‌های مالی مورد رسیدگی باشد، نوع اظهارنظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی، مردود و متن آنها به شرح زیر خواهد بود.

- به نظر این مؤسسه، به دلیل اثرات اساسی موارد/ موارد مندرج در بند(های) ... این گزارش، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت ... در تاریخ ... ماه ... ۱۳۰۰ و نتایج عملیات و جریان وجه نقد آن را برای سال مالی/ دوره مالی ... ماهه و ... روزه منتهی به تاریخ مزبور، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

✓ در شرایطی که حسابرس مستقل و بازرس قانونی در رسیدگی‌های خود با «محدودیت (های) اساسی»، در دامنه رسیدگی مواجه شود به نحوی که امکان اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی فراهم نگردد متن بند اظهارنظر به شرح ذیل خواهد بود.

نمونه‌ای از گزارش عدم اظهارنظر

به دلیل وجود محدودیت (های) اساسی در دامنه رسیدگی‌های این مؤسسه به شرح بند(های) ... این گزارش که مانع از دستیابی به شواهد کافی و قابل قبول گردیده است، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده در بالا برای این مؤسسه امکان‌پذیر نیست.

✓ در شرایطی که یکی از موارد «ابهام» به تنهایی یا تعدادی از آنها در مجموع (اعم از افشاء شده یا نشده) دارای «اثرات احتمالی اساسی» بر صورت‌های مالی مورد رسیدگی باشد، به گونه‌ای که اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی امکان‌پذیر نباشد، متن بند اظهارنظر به شرح زیر است:

نمونه ای دیگر از گزارش عدم اظهارنظر

- به دلیل نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع ابهام (ابهامات) اساسی مندرج در بند(های) .. این گزارش و در نتیجه عدم امکان تعیین آثار آن(ها) بر صورت‌های مالی، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده در بالا برای این مؤسسه امکان‌پذیر نیست.

✓ در مواردی که «محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام اساسی توأماً» وجود داشته، بند اظهارنظر به شرح زیر است (گزارش به دلیل هر دو موضوع عدم اظهارنظر صادر خواهد شد)

- به دلیل وجود محدودیت(های) اساسی در دامنه رسیدگی‌ها این مؤسسه به شرح بند(های) .. این گزارش که مانع از دستیابی به شواهد کافی و قابل قبول گردیده است و نیز به دلیل نامشخص بودن پیامدهای ناشی از رفع ابهام (ابهامات) اساسی مندرج در بند(های) .. بالا و در نتیجه، عدم امکان تعیین آثار آن بر صورت‌های مالی، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی یاد شده در بالا برای این مؤسسه امکان‌پذیر نیست.

بندهای تأکید بر مطلب خاص

در صورت نیاز به جلب توجه بیشتر استفاده‌کنندگان به برخی از اقلام و اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی (برای مثال معاملات عمده با اشخاص وابسته) و نیز در صورت وجود الزامات خاص قانونی برای گزارشگری حسابرسی، حسابرس می‌تواند با «افزودن بند توضیحی پس از بند اظهارنظر» گزارش خود را تعدیل کند.

اظهارنظر نسبت به گزارش تطبیق عملیات با بودجه مصوب

گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید حاوی اظهارنظر نسبت به گزارش تطبیق عملیات با بودجه مصوب تهیه شده توسط شرکت‌های دولتی و مؤسسات دولتی انتفاعی مشروحه در قوانین بودجه سال‌های مختلف باشد متن بند اظهارنظر به شرح ذیل است.

گزارش تطبیق عملیات سال مالی / دوره مالی .. ماهه و .. روزه منتهی به تاریخ .. ماه .. ۱۳۰۰ با بودجه مصوب، مندرج در ... که در اجرای تبصره .. قانون بودجه کل کشور توسط شرکت / مؤسسه .. تهیه شده مورد بررسی قرار گرفته است.
در این خصوص (به استثنای مواد زیر ..) نظر این مؤسسه به موارد یا اهمیتی که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با دفاتر، اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد جلب نگردیده است.
الف).....
ب).....

- در مواردی که گزارش تطبیق عملیات با بودجه مصوب به بازرس قانونی ارائه نشده باشد، لازم است مراتب در قالب یک بند جداگانه در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی تصریح شود.

اظهارنظر در مورد معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت

در مورد شرکت‌های سهامی، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی باید حاوی اظهارنظر نسبت به معاملات موضوع ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت باشد متن بند اظهارنظر در مواردی که هیچ گونه اشکالی در این خصوص مشاهده نشده باشد، به شرح زیر است.

- معاملات مندرج در یادداشت .. همراه صورت‌های مالی به‌عنوان کلیه معاملات مشمول ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت که طی سال مالی / دوره مالی مورد گزارش انجام شده و توسط هیأت مدیره شرکت به اطلاع این مؤسسه رسیده، مورد بررسی قرار گرفته است. در مورد معاملات مذکور، مفاد ماده فوق مبنی بر کسب مجوز از هیأت مدیره و عدم شرکت مدیر ذی‌نفع در رأی‌گیری رعایت شده است. مضافاً، نظر این مؤسسه به شواهدی حاکی از این‌که معاملات مزبور با شرایط مناسب تجاری و در روال عادی عملیات شرکت انجام نگرفته باشد، جلب نشده است.

اظهارنظر در مورد گزارش هیأت مدیره موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت

- در مورد شرکت‌های سهامی، آخرین بند گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، بند اظهارنظر نسبت به گزارش هیأت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت است. چنان‌چه در بندهای قبلی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی مواردی مطرح شده که به گزارش هیأت مدیره ارتباط پیدا می‌کند، لازم است، در متن این بند به موارد مزبور عطف داده شود. همچنین سایر مواردی که به‌نظر حسابرس مستقل و بازرس قانونی به‌منظور آگاهی استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی از آن ضروری است، در ادامه همین بند طرح و در نهایت متن بند اظهارنظر به شرح زیر خواهد شد.

گزارش هیأت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت که به‌منظور تقدیم به مجمع عمومی عادی سالانه صاحبان سهام تنظیم گردیده، مورد بررسی این مؤسسه قرار گرفته است. با توجه به رسیدگی‌های انجام شده (و در نظر داشتن موارد مندرج در بندهای فوق) نظر این مؤسسه به موارد با اهمیتی (غیر از مطالب زیر) که حاکی از مغایرت اطلاعات مندرج در گزارش مذکور با اسناد و مدارک ارائه شده از جانب هیأت مدیره باشد، جلب نشده است.

الف).

ب).

✓ چنان‌چه گزارش هیأت مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت به بازرس قانونی ارائه نشود، لازم است بازرس قانونی مراتب را به شرح زیر در گزارش خود تصریح نماید.

تا تاریخ تنظیم این گزارش، هیأت مدیره شرکت، گزارش موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت را به این مؤسسه ارائه نکرده است.

تاریخ‌گذاری گزارش

تاریخ گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی، تاریخ آخرین روز اجرای عملیات حسابرسی است که باید به‌ترتیب زیر در گزارش درج شود:

الف) تاریخ گزارش باید به‌طور کامل و با ذکر روز، ماه و سال در خاتمه آخرین بند گزارش و در سمت راست، هم‌سطر با عبارت «مؤسسه حسابرسی» درج شود.

ب) روز و سال به عدد و ماه به حروف نوشته شود.

* در هر حال گزارش نباید پیش از تاریخی باشد که صورت‌های مالی توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی تأیید و امضا می‌شود.

موارد خاص

- عدم صورت جریان وجوه نقد - در مواردی که صورت جریان وجوه نقد توسط واحد مورد رسیدگی تهیه و ارائه نشود، در بند

مقدمه، تنها به صورت های مالی ارائه شده برای حسابرسی اشاره و عبارت به عنوان یک بند توضیحی در گزارش درج می شود. (در نهایت گزارش حسابرس به صورت مشروط صادر می گردد)

صورت جریان وجوه نقد برای سال مالی / دوره مالی. .. ماهه و. .. روزه منتهی به تاریخ. .. ماه $13 \times \times$ ارائه نشده است. طبق استانداردهای حسابداری، ارائه چنین صورتی که جریان وجوه نقد ناشی از فعالیت های مختلف به طور خلاصه نشان داده می شود، ضروری است.

همچنین بند اظهارنظر غالباً به شرح مندرج در زیر تعدیل و ارائه می شود.

به نظر این مؤسسه، به استثنای این مطلب که نبود صورت جریان وجوه نقد (موضوع بند. .. بالا) به ارائه ناقص اطلاعات منجر شده است و نیز به استثنای آثار موارد مندرج در بندهای. .. و همچنین به استثنای آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبودن محدودیت های مندرج در بندهای. .. ضرورت می یافت صورت های مالی یاد شده در بالا وضعیت مالی شرکت. .. در تاریخ. .. ماه $13 \times \times$ و نتایج عملیات آن را برای سالی مالی / دوره مالی. .. ماهه و. .. روزه منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می دهد.

شایان ذکر است، نمونه بالا در مورد اظهارنظرهای مشروط کاربرد دارد و در سایر اظهارنظرها موضوع حسب مورد تعدیل می شود.

اظهارنظر متفاوت

چنانچه اهمیت آثار موارد انحراف از استانداردهای حسابداری، محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام بر هر یک از صورت های مالی متفاوت باشد در این صورت ممکن است اظهارنظر متفاوت نسبت به هر یک از صورت های مالی ضرورت یابد.

تاریخ گذاری دوگانه

بعضی مواقع اتفاق می افتد که پس از خاتمه اجرای عملیات حسابرسی اما قبل از صدور گزارش، رویدادی واقع شود که بر صورت های مالی به نحوی اثر بگذارد. حسابرس مستقل مسئولیت دارد که در صورت آگاهی از وقوع چنین رویدادی، با آن به نحوی متناسب برخورد کند. یکی از روش های برخورد با موضوع، رسیدگی به آن رویداد خاص و انعکاس این نحوه عمل از طریق تاریخ گذاری دوگانه توسط حسابرس است. نمونه ای از تاریخ گذاری دوگانه به شرح زیر است.

۱۵ تیرماه $13 \times \times$

به استثنای بند. .. که تاریخ آن، ۲۵ تیرماه $13 \times \times$ می باشد.

یک نمونه از گزارش مشروط حسابرسی

مؤسسه حسابرسی راهبرد به عنوان حسابرس شرکت آلفا (سهامی عام) جهت سال مالی منتهی به ۳۰ اسفندماه ۱۳۸۴ انتخاب شده است. مؤسسه در تاریخ ۲۰ خردادماه ۱۳۸۵ عملیات حسابرسی را تکمیل نموده و با توجه به ایرادات یا اهمیت و غیراساسی به دست آمده گزارش حسابرسی شرکت مذکور را صادر و مجمع عادی سالیانه صاحبان سهام شرکت آلفا در تاریخ ۱۸ تیرماه ۱۳۸۵ تشکیل و حساب های شرکت مورد تصویب قرار گرفته است.

گزارش حسابرس مستقل به مجمع عمومی عادی سالیانه صاحبان سهام شرکت آلفا (سهامی عام)

۱. ترازنامه شرکت آلفا (سهامی عام) در تاریخ ۳۰ اسفندماه ۱۳۸۴ و صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی و به تاریخ مزبور، همراه با یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ۳۵ پیوست که توسط هیأت مدیره تهیه و تأیید شده، مورد حسابرسی این مؤسسه قرار گرفته است. مسئولیت صورت‌های مالی با هیأت مدیره شرکت و مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده است.
 ۲. به استثنای محدودیت مندرج در بند ۳ زیر، حسابرسی این مؤسسه... [بقیه عین بند حدود رسیدگی گزارش استاندارد]
 ۳. پاسخ تأییدیه درخواستی از حساب‌های دریافتی به مبلغ ۸۰۰ میلیون ریال و کالای امانی ما نزد دیگران به مبلغ ۵۵۰ میلیون ریال تا تاریخ تنظیم گزارش حسابرسی دریافت نشده است. با توجه به مراتب فوق، اثرات مالی احتمالی ناشی از تعدیلاتی که در صورت دریافت تأییدهای درخواستی بلاجواب، بر صورت‌های مالی ضرورت می‌یابد برای این مؤسسه مشخص نمی‌باشد.
 ۴. طبق یادداشت توضیحی شماره ۱-۳ صورت‌های مالی، موجودی مواد و کالا به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در صورت‌های مالی انعکاس می‌یابد. براساس بررسی‌های به عمل آمده، بهای فروش شرکت در سال مالی ۱۳۸۵ کمتر از بهای تمام شده محصولات می‌باشد. در رعایت رویه مذکور، شرکت می‌بایستی بابت موجودی کالای خود در پایان سال مالی مورد رسیدگی ذخیره کاهش ارزش در حساب‌ها ۷۰۰ میلیون ریال منظور نماید. ذخیره مذکور در حساب‌ها اعمال نگردیده، که در صورت اعمال تعدیلات لازم از این بابت در حساب‌ها، موجودی‌ها و سود شرکت به مبلغ فوق کاهش خواهد یافت.
 ۵. به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار مندرج در بند ۴ و همچنین به استثنای آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبود محدودیت مندرج در بند ۳ ضرورت می‌یافت، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت آلفا (سهامی عام) در تاریخ ۳۰ اسفند ماه ۱۳۸۴ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلب نشان دهد.
- تاریخ ۲۰ مرداد ۱۳۸۵

مؤسسه حسابرسی راهبرد
حسابرس مستقل

سایر خدمات اعتباردهی حسابرسان و خدمات مالی

در حال حاضر، استانداردهای اعتباردهی، سه نوع کار (۱) رسیدگی، (۲) بررسی و (۳) اجرای روش‌های مورد توافق را به رسمیت می‌شناسد هر سه این کارها بر گزارش‌هایی ختم می‌شوند که درجه‌ای از اطمینان را نسبت به انطباق اطلاعات ارائه شده با ضوابط خاص مربوطه فراهم می‌آورند.

۱. رسیدگی‌ها

رسیدگی‌ها در مورد صورت‌های مالی تاریخی کاربرد دارد و به منظور تأمین «بالاترین سطح از اطمینان» طراحی می‌شوند تا با جمع‌آوری شواهد کافی اظهارنظر معقولی (اطمینان معقول) نسبت به صورت‌های مالی فراهم نمایند. (مانند حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی ویژه با خاص)

۲. بررسی

بررسی شامل روش‌هایی است که عموماً به «پرس و جو اجرای روش‌های تحلیلی» محدود می‌شود. گزارشات صادره ناشی از بررسی تا حدودی اطمینان «اطمینان محدود» می‌دهند. به چنین اطمینانی «اطمینان سلبی» نیز گویند (مانند حسابرسی میان‌دوره‌ای یا بررسی اجمالی)

۳. اجرای روش‌های مورد توافق

در این حالت حسابرس به اجرای روش‌هایی می‌پردازد که خواسته استفاده‌کنندگان را برآورد سازد. هدف از اجرای روش‌های توافقی، گزارش یافته‌های عینی از اجرای روش‌های مشخص با ماهیت حسابرسی است که حسابرس با صاحب‌کار یا هر شخص ذی‌نفع دیگری به توافق رسیده است. حسابرس در اجرای روش‌های مورد توافق تنها به گزارش یافته‌های خود اکتفا می‌کند و هیچ اطمینانی اظهار نمی‌شود. گزارش روش‌های مورد توافق را برخلاف گزارش‌های همگانی مانند رسیدگی‌ها و بررسی‌ها که در دسترس هر شخص ثالثی قرار می‌گیرد. «گزارش‌های با نشر محدود» نیز می‌نامند که فقط در اختیار کسانی قرار می‌گیرد که حسابرسان درخواست کرده‌اند (مانند ارزیابی اعتبار حساب‌های پرداختی، نحوه خرج کردن شرکت از محل تسهیلات دریافتی از بانک که طبق درخواست بانک حسابرسی می‌شود).

سایر خدمات اعتباردهی عبارتند از:

۱. حسابرسی موارد خاص (حسابرسی ویژه)
۲. بررسی اجمالی صورت‌های مالی (حسابرسی میان‌دوره‌ای)
- حسابرسی موارد خاص (حسابرسی ویژه)
- حسابرسی موارد خاص شامل گزارش در موارد زیر است:
 ۱. صورت‌های مالی تهیه شده براساس یک مبنای جامع حسابداری غیر از استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مانند حسابداری نقدی.
 ۲. حساب‌های خاص، عناصر حساب‌ها یا اقلام تشکیل‌دهنده صورت‌های مالی مانند فروش و حساب‌های دریافتی، موجودی نقد و بانک، پاداش بهره‌وری.
 ۳. رعایت مفاد قراردادها یا الزامات قانونی مربوط به صورت‌های مالی حسابرسی شده.
 ۴. صورت‌های مالی خلاصه شده (تهیه صورت‌های مالی خلاصه از روی صورت‌های مالی حسابرسی شده).

نکات حسابرسی موارد خاص

- ❖ حسابرسان در موارد با گردآوری شواهد کافی، مبنایی برای اظهارنظر خود فراهم می‌کنند گزارش حسابرسی باید حاوی نظر صریح وی باشد. حسابرسان در حسابرسی موارد خاص «اطمینان معقول» ارائه می‌دهند.
- ❖ حسابرس به‌منظور پیش‌گیری از هرگونه استفاده نابجا از گزارش خود باید هدف از تهیه گزارش خاص حسابرسی و هرگونه محدودیت در توزیع و چگونگی استفاده از آن در گزارش خود تصریح کند و پیش از پذیرش کار درباره نوع و ماهیت دقیق کار و شکل و محتوای گزارش که ارائه خواهد داد، با صاحبکار به توافق برسد.
- ❖ گزارش حسابرسی درباره صورت‌های مالی تهیه شده براساس سایر مبنایی جامع حسابداری باید مبنای حسابداری مورد استفاده را تصریح یا به یادداشت همراه صورت‌های مالی که مبنای مزبور در آن تشریح شده است اشاره کند.
- ❖ حسابرس تنها در صورتی می‌تواند درباره یک یا چند قلم از اقلام صورت‌های مالی گزارش دهد که صورت‌های مالی در برگیرنده، آن اقلام را حسابرسی کرده باشد.
- ❖ حسابرس تنها در صورتی می‌تواند درباره صورت‌های مالی خلاصه شده گزارش دهد که نسبت به صورت‌های مالی مبنای تهیه صورت‌های مالی خلاصه شده، اظهارنظر کرده باشد.
- ❖ حسابرس هنگامی که می‌تواند کار رسیدگی به رعایت مفاد قرارداد به‌خصوصی را بپذیرد که جنبه‌های کلی رعایت آن

قرارداد به حسابداری و امور مالی مربوط و در صلاحیت حرفه‌ای وی باشد.

بررسی اجمالی صورت‌های مالی

هدف از بررسی اجمالی صورت‌های مالی این است که حسابرس بتواند براساس رسیدگی‌هایی که به‌مراتب «محدودتر از حسابرسی» است و تمام شواهد لازم و کافی را برای حسابرسی صورت‌های مالی «تأمین نمی‌کند» چنین نظر دهد که به مورد یا موارد با اهمیتی که حاکی از انحراف از استانداردهای حسابداری باشد، «برخورده است».

۵-۴- نکات بررسی اجمالی صورت‌های مالی

- ❖ حسابرس در بررسی اجمالی صورت‌های مالی باید «آیین رفتار حرفه‌ای» را رعایت کند و به واحد مورد رسیدگی نیز «استقلال» داشته باشد.
 - ❖ حسابرس باید بررسی اجمالی صورت‌های مالی را با «تردید حرفه‌ای» برنامه‌ریزی و اجرا کند.
 - ❖ حسابرس به‌منظور بیان اطمینان محدود، باید شواهد کافی و قابل قبول را عمدتاً از طریق پرس و جو و اجرای روش‌های تحلیلی فراهم نماید.
 - ❖ در گزارش بررسی اجمالی صورت‌های مالی، تصریح می‌شود که بررسی اجمالی انجام شده، حسابرسی نیست و بنابراین نظر حرفه‌ای حسابرسی نیز اظهار نخواهد شد.
 - ❖ نوع گزارش و نحوه تاریخ‌گذاری بررسی اجمالی، عیناً مانند شرایط گزارش حسابرسی مستقل صورت‌های مالی می‌باشد.
- نمونه گزارش استاندارد بررسی اجمالی صورت‌های مالی

گزارش بررسی اجمالی حسابرس مستقل

به:

۱. ترازنامه شرکت آلفا در تاریخ ۳۱ شهریور ۱۳۹۰ و صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد آن برای سال منتهی به تاریخ مزبور همراه با یادداشت‌های توضیحی ۱ تا پیوست که توسط هیأت مدیره تهیه و تأیید شده، مورد بررسی اجمالی این مؤسسه قرار گرفته است مسئولیت صورت‌های مالی با هیأت مدیره شرکت و مسئولیت این مؤسسه، صدور گزارش درباره صورت‌های مالی مزبور براساس بررسی اجمالی انجام شده است.

۲. بررسی اجمالی این مؤسسه براساس استاندارد حسابرسی «بررسی اجمالی در صورت‌های مالی» انجام گرفته است رعایت استاندارد مزبور مستلزم برنامه‌ریزی و اجرای بررسی اجمالی به‌گونه‌ای است که از نبود هرگونه اشتباه یا تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینانی محدود به‌دست آید بررسی اجمالی، اساساً شامل پرس و جو از کارکنان شرکت و به‌کارگیری روش‌های تحلیلی نسبت به اطلاعات مالی است. دامنه بررسی اجمالی به‌مراتب محدودتر از رسیدگی‌های منطبق بر استانداردهای حسابرسی است که هدف آن، اظهارنظر حرفه‌ای درباره صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه واحد است و از این رو، این مؤسسه نیز چنین نظر حرفه‌ای اظهار نمی‌کند.

۳. براساس بررسی انجام شده، این مؤسسه به مواردی حاکی از عدم ارائه مطلوب صورت‌های مالی یاد شده در بالا، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری باشد، برخورد نکرده است.

خلاصه گزارش‌های حساب‌برسان

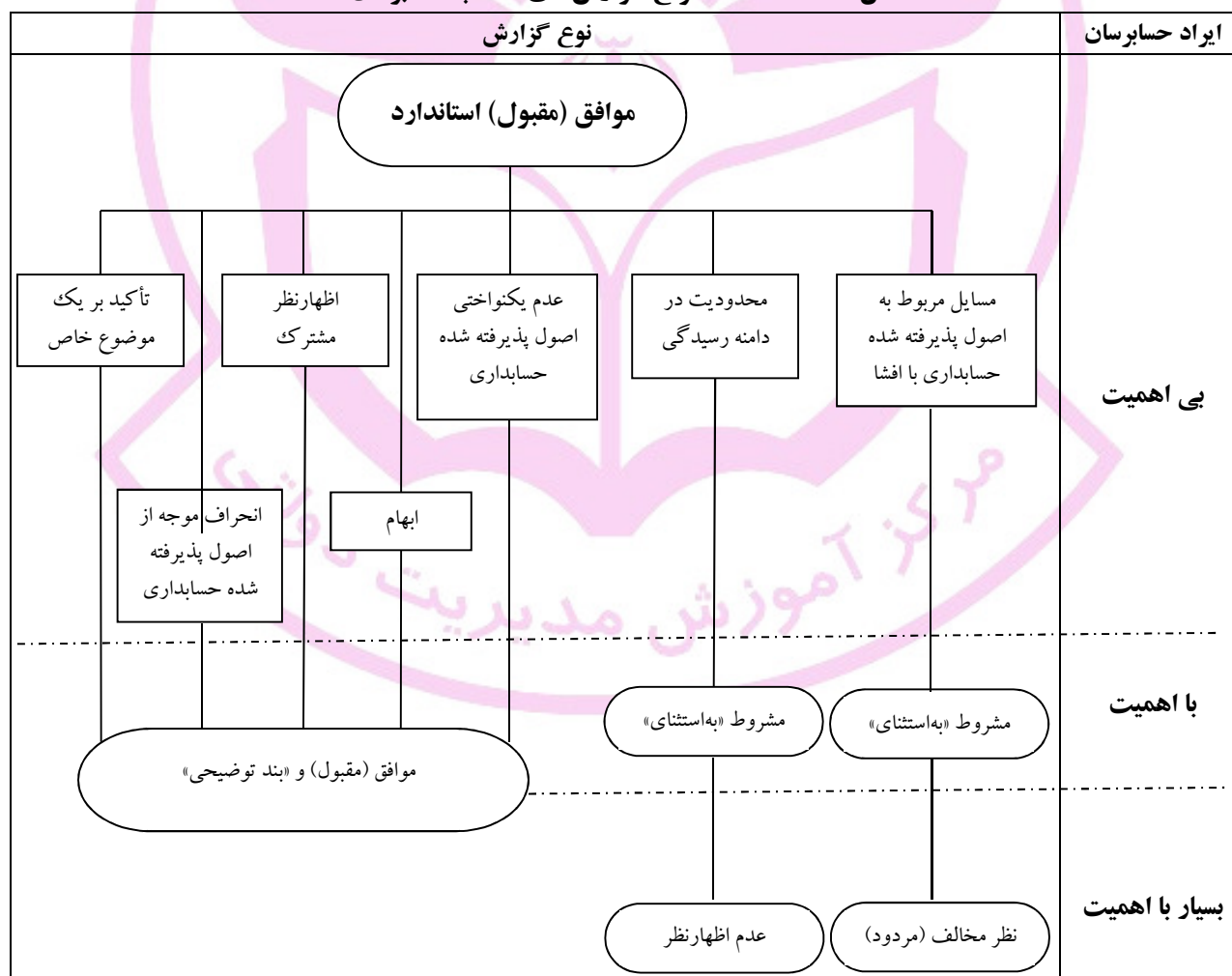
انواع گزارش‌های حساب‌برسان که در شرایط مختلف باید صادر شود در شکل ۱۰-۱ خلاصه شده است. نوع گزارش و عبارت شرطی مربوط به هر یک از انواع مختلف گزارش‌های حساب‌برسان در شکل ۱۰-۲ خلاصه گردیده است.

اظهارنظرهای متفاوت درباره هر یک از صورت‌های مالی

چهارمین استاندارد گزارشگری مقرر می‌دارد که حساب‌برسان باید درباره صورت‌های مالی «به‌عنوان یک مجموعه (یا کلیت)» اظهارنظر کنند. این عبارت می‌تواند در مورد کل صورت‌های مالی یا هر یک از صورت‌های مالی، مانند ترازنامه، به کار رود؛ در نتیجه، حساب‌برسان مجازند نسبت به یکی از صورت‌های مالی، نظر موافق (مقبول) اظهار نمایند، در حالی که نسبت به صورت‌های دیگر، نظر مشروط، مخالف (مردود) یا عدم اظهارنظر ارائه می‌کنند.

چنین وضعیتی نادر است، اما، در مواردی رخ می‌دهد که حساب‌برسان پس از شمارش موجودی‌های ابتدای دوره به کار دعوت می‌شوند. در این گونه موارد، حساب‌برسان می‌توانند نسبت به مبالغ مندرج در ترازنامه پایان سال خود را متقاعد کنند. اما، نسبت به صورت‌های سود و زیان، سود (زیان) انباشته و گردش وجوه نقد متقاعد نمی‌شوند. بدین ترتیب، حساب‌برسان با اظهارنظر موافق (مقبول) نسبت به ترازنامه و عدم اظهارنظر نسبت به سایر صورت‌ها ممکن است خدمت مفیدی را ارائه دهند.

شکل ۱۰-۱- خلاصه انواع گزارش‌های مناسب حساب‌برسان



نکته: در مواردی که صاحبکار با ابهامی روبرو است، حساب‌برسان از ارائه عدم اظهارنظر منع نشده‌اند.

۵-۵- گزارش حسابرسی براساس استانداردهای حسابرسی

کلیات

۱. هدف این بخش، ارائه استانداردها و راهنمایی‌های لازم درباره شکل و محتوای گزارشی است که حسابرس مستقل براساس حسابرسی صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی صادر می‌کند. اغلب مطالب ارائه شده در این بخش می‌تواند علاوه بر گزارش حسابرس نسبت به صورت‌های مالی، در مورد گزارش‌های حسابرس مستقل درباره سایر اطلاعات مالی نیز به کار رود.
۲. حسابرس باید نتایج حاصل از شواهد حسابرسی کسب شده را به‌عنوان مبنای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی، مورد بررسی و ارزیابی قرار دهد.

۳. بررسی و ارزیابی مزبور مستلزم حصول اطمینان از تهیه صورت‌های مالی، طبق استانداردهای حسابداری است.
۴. گزارش حسابرس باید حاوی اظهارنظر صریح و کتبی حسابرس درباره صورت‌های مالی، به‌عنوان یک مجموعه واحد باشد.

اجزای اصلی گزارش حسابرس

۵. اجزای اصلی گزارش حسابرس به ترتیب زیر است:

الف) عنوان

ب) مخاطب گزارش

پ) بند مقدمه شامل:

۱. مشخص کردن عناوین صورت‌های مالی حسابرسی شده

۲. مشخص کردن مسئولیت مدیریت واحد مورد رسیدگی و مسئولیت حسابرس

ت) بند دامنه رسیدگی (توصیف نوع و ماهیت حسابرسی) شامل:

۱. اشاره به استانداردهای حسابرسی

۲. توصیف اهم کارهای انجام شده توسط حسابرس

ث) بند اظهارنظر، حاوی نظر حسابرس درباره صورت‌های مالی

ج) تاریخ گزارش

چ) نشانی حسابرس

ح) امضای حسابرس

یکسان بودن شکل و محتوای گزارش حسابرس همواره مطلوب است؛ زیرا درک آن را برای استفاده‌کننده تسهیل و شرایط غیرعادی را در صورت وقوع، مشخص می‌کند.

عنوان

۶. گزارش حسابرس باید عنوان مناسبی داشته باشد. استفاده از عنوان «گزارش حسابرس مستقل» خواننده را در تشخیص گزارش حسابرس و تمیز آن از گزارش‌هایی مانند گزارش هیأت مدیره یا گزارش سایر حسابرسی‌هایی که ملزم به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای حسابرس مستقل نیستند، یاری می‌رساند.

مخاطب گزارش

۷. مخاطب گزارش حسابرس باید طبق شرایط موافقت‌نامه حسابرسی و الزامات قانونی، به‌گونه‌ای مناسب مشخص شود. مخاطب

گزارش حسابرس عموماً مجمع عمومی صاحبان سرمایه واحدی است که در صورت‌های مالی آن حسابرسی می‌شود.

بند مقدمه

۸. در گزارش حسابرسی باید عناوین صورت‌های مالی حسابرسی شده و تاریخ و دوره‌ای که صورت‌های مالی برای آن دوره تهیه شده است، مشخص شود.

۹. در گزارش حسابرسی باید بیان شود که مسئولیت صورت‌های مالی با مدیریت واحد مورد رسیدگی و مسئولیت حسابرس، اظهارنظر درباره صورت‌های مالی به اتکای حسابرسی انجام شده است.

۱۰. صورت‌های مالی، ادعاهای اظهار شده مدیریت است. تهیه چنین صورت‌هایی مستلزم برآوردهای عمده حسابداری و اعمال قضاوت و همچنین، تعیین اصول و روش‌های مناسب حسابداری برای تهیه صورت‌های مالی، توسط مدیریت است. اما مسئولیت حسابرس، حسابرسی این صورت‌ها به منظور اظهارنظر نسبت به آنهاست.

۱۱. نمونه‌ای از بند مقدمه گزارش حسابرس به شرح زیر است:

ترازنامه شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۰ و صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، همراه با یادداشت‌های توضیحی یک تا .. پیوست که توسط هیأت مدیره تهیه و تأیید شده، مورد حسابرسی این مؤسسه قرار گرفته است. مسئولیت صورت‌های مالی با هیأت مدیره شرکت و مسئولیت این مؤسسه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده است.

بند دامنه رسیدگی

۱۲. گزارش حسابرس باید با تصریح این مطلب که حسابرسی، طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است، دامنه رسیدگی را توصیف کند. «دامنه رسیدگی» بیانگر روش‌هایی است که حسابرس اجرای آنها را در شرایط موجود، ضروری تشخیص داده و توانسته آنها را اجرا کند. خواننده گزارش برای حصول اطمینان از این که حسابرسی، طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است، به این توصیف نیاز دارد. همواره فرض بر این است که حسابرس، استانداردهای حسابرسی ایران را رعایت می‌کند مگر آن که خلاف آن تصریح شود.

۱۳. گزارش حسابرس باید بیانگر این مطلب باشد که حسابرسی، به منظور حصول اطمینانی معقول از نبود اشتباه یا تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، برنامه‌ریزی و اجرا شده است.

۱۴. گزارش حسابرس باید بیانگر این مطلب باشد که حسابرسی، براساس رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه مبالغ و اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی انجام شده است.

۱۵. گزارش حسابرس باید بیانگر این مطلب باشد که حسابرسی، مبنایی معقول برای اظهارنظر فراهم می‌آورد.

۱۶. نمونه‌ای از بند دامنه رسیدگی به شرح زیر است:

حسابرسی این مؤسسه براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این مؤسسه، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود اشتباه یا تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینانی معقول به دست آید. حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد و مدارک پشتوانه مبالغ و اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است، به گونه‌ای که همراه با سایر رسیدگی‌ها، مبنای معقول برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی فراهم آورد.

بند اظهارنظر

۱۷. گزارش حسابرس باید حاوی نظر صریح حسابرس در این باره باشد که آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب ارائه شده است یا خیر.

۱۸. عبارت «... از تمام جنبه‌های با اهمیت..» که برای اظهارنظر حسابرس استفاده می‌شود، حاکی از این است که حسابرس تنها به موضوعاتی توجه دارد که از لحاظ صورت‌های مالی با اهمیت است.

۱۹. مبنا و معیار حسابرس برای سنجش مطلوبیت صورت‌های مالی، استانداردهای حسابداری است. به منظور آگاه کردن استفاده‌کنندگان از این امر، اظهارنظر حسابرس باید حاوی عبارت «... طبق استانداردهای حسابداری..» باشد.

۲۰. نمونه‌ای از نحوه انعکاس مطالب بالا در بند اظهارنظر به شرح زیر است:

به نظر این مؤسسه، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت.. در تاریخ.. و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

۲۱. در مورد گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی که در خارج از کشور، ارائه می‌شود، اشاره به استانداردهای حسابداری مبنای تهیه صورت‌های مالی در گزارش حسابرس باید با استفاده از عبارت «... طبق استانداردهای حسابداری ایران..» صورت گیرد. چنین عبارتی استفاده‌کننده را در تشخیص استانداردهای حسابداری به کار رفته در تهیه صورت‌های مالی یاری می‌رساند.

تاریخ گزارش

۲۲. گزارش حسابرس باید به تاریخ پایان عملیات اجرایی حسابرسی، تاریخ‌گذاری شود. تاریخ‌گذاری به استفاده‌کنندگان از گزارش این آگاهی را می‌دهد که حسابرس، آثار رویدادها و معاملاتی را که تا آن تاریخ رخ داده و وی از آن باخبر شده، بر صورت‌های مالی و گزارش خود مورد توجه قرار داده است.

۲۳. از آن‌جا که مسئولیت حسابرس، ارائه گزارش نسبت به صورت‌های مالی است، تاریخ گزارش حسابرس نباید پیش از تاریخی باشد که صورت‌های مالی توسط مدیریت امضاء یا تأیید می‌شود.

نشانی حسابرس

۲۴. نشانی حسابرس باید در گزارش وی، غالباً در سربلگ مربوط درج شود.

امضای حسابرس

۲۵. گزارش حسابرس باید به نام حسابرس منتخب، حسب مورد مؤسسه حسابرسی یا شخص حقیقی امضا شود.

گزارش حسابرس

۲۶. نظر مقبول باید در مواردی اظهار شود که حسابرس به این نتیجه برسد صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است. نظر مقبول به طور ضمنی بیانگر آن است که هرگونه تغییر در اصول حسابداری یا در روش‌های کاربرد این اصول و آثار آنها به نحوی مناسب تعیین و در صورت‌های مالی درج و یا افشا شده است.

۲۷. نمونه‌ای از یک گزارش کامل حسابرس، حاوی نظر مقبول که براساس این استاندارد تهیه شده به شرح زیر است:

سربرگ مؤسسه حسابرسی (حاوی نشانی)

گزارش حسابرس مستقل به مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت نمونه

ترازنامه شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۰ و صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد آن برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، همراه با یادداشت‌های توضیحی یک تا .. پیوست که توسط هیأت مدیره تهیه و تأیید شده، مورد حسابرسی این مؤسسه قرار گرفته است. مسئولیت صورت‌های مالی با هیأت مدیره شرکت و مسئولیت این مؤسسه، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی مزبور براساس حسابرسی انجام شده است. حسابرسی این مؤسسه براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای مزبور ایجاب می‌کند که این مؤسسه، حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود اشتباه یا تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینانی معقول به دست آید. حسابرسی از جمله شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد و مدارک پشتوانه میالغ و اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است، به گونه‌ای که همراه با سایر رسیدگی‌ها، مبنایی معقول برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی فراهم آورد. به نظر این مؤسسه، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۰ و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

تاریخ: مؤسسه حسابرسی.

گزارش‌های تعدیل شده

۲۸. گزارش حسابرس به دلایل زیر، تعدیل می‌شود:

الف) انحراف از استانداردهای حسابداری

ب) محدودیت در دامنه رسیدگی

پ) ابهام

ت) تأکید بر مطلب خاص

یکسانی شکل و محتوای هر یک از انواع گزارش‌های تعدیل شده، قابلیت درک این گونه گزارش‌ها را توسط استفاده‌کنندگان افزایش می‌دهد. بنابراین عبارات پیشنهادی برای اظهارنظر مقبول (بند ۲۷ بالا) و همچنین، نمونه‌هایی از عبارات تعدیل‌کننده برای استفاده در چنین گزارش‌هایی در این استاندارد ارائه شده است.

۲۹. در مواردی که حسابرس نظری غیر از نظر مقبول اظهار می‌کند باید تمام دلایل اصلی و در صورت امکان، آثار احتمالی موضوعات مورد شرط را بر صورت‌های مالی، در گزارش خود به روشنی توصیف کند. این گونه اطلاعات در بند (یا بندهای) جداگانه ارائه می‌شود و می‌تواند به یادداشت همراه صورت‌های مالی که موضوع را به تفصیل شرح داده است نیز عطف داشته باشد.

انحراف از استانداردهای حسابداری

۳۰. در مواردی که الزامات مندرج در استانداردهای حسابداری توسط واحد مورد رسیدگی رعایت نشده باشد، چنانچه به نظر حسابرس آثار این انحرافات:

الف) با اهمیت ولی غیر اساسی باشد، حسابرس باید نظر مشروط اظهار کند. نظر مشروط باید در بند اظهارنظر با استفاده از عبارت «به استثنای اثر / آثار...» بیان شود.

ب) اساسی باشد، حسابرس باید نظر مردود اظهار کند. مقصود از آثار اساسی، وضعیتی است که آثار آن، چنان با اهمیت و فراگیر باشد که مطلوبیت کلی صورت‌های مالی را مخدوش کند.

۳۱. نمونه‌ای از بند اظهارنظر مشروط به دلیل انحراف از استانداردهای حسابداری به شرح زیر است:

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار موارد مندرج در بند...، صورت‌های مالی یاد شده در بالا، وضعیت مالی شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳×× و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد آن را برای سال منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان می‌دهد.

۳۲. نمونه‌ای از بند اظهارنظر مردود به شرح زیر است:

به نظر این مؤسسه به دلیل آثار اساسی موارد مندرج در بند...، صورت‌های مالی یاد شده، وضعیت مالی شرکت نمونه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳×× و نتایج عملیات و جریان وجوه نقد را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب نشان نمی‌دهد.

محدودیت در دامنه رسیدگی

۳۳. محدودیت در دامنه رسیدگی، هنگامی ایجاد می‌شود که حسابرس نتواند از طریق اعمال روش‌های حسابرسی لازم به شواهد کافی و قابل قبول برای اظهارنظر دست یابد. این محدودیت ممکن است توسط صاحب کار تحمیل یا وضعیت‌های موجود آن را ایجاد کند.

۳۴. محدودیت در دامنه رسیدگی گاه توسط صاحبکار تحمیل می‌شود؛ برای مثال، هنگامی که صاحبکار، حسابرس را از اجرای روش‌های حسابرسی لازم (از قبیل نظارت بر شمارش موجودی‌ها یا ارسال درخواست تأییدیه) باز دارد. چنانچه صاحبکار از طریق موافقت‌نامه پیشنهادی، چنان محدودیتی در دامنه رسیدگی ایجاد کند که به اعتقاد حسابرس، ارائه عدم اظهارنظر را ضروری سازد، حسابرس باید از پذیرش کار حسابرسی خودداری کند، مگر بنا به ضرورت قانون.

۳۵. محدودیت در دامنه رسیدگی ممکن است به علت وضعیت‌های موجود، بر حسابرس تحمیل شود؛ برای مثال، انتخاب حسابرس در زمانی صورت می‌گیرد که وی نتواند بر شمارش موجودی‌های مواد و کالای صاحبکار نظارت کند. در مواردی که به اعتقاد حسابرس مدارک حسابداری واحد مورد رسیدگی ناقص باشد یا اجرای روش‌های حسابرسی لازم توسط حسابرس امکان‌پذیر نباشد نیز ممکن است در دامنه رسیدگی محدودیت ایجاد شود. در چنین وضعیت‌هایی، حسابرس به منظور جمع‌آوری شواهد کافی و قابل قبول به عنوان پشتوانه نظر مقبول تلاش می‌کند، روش‌های حسابرسی جایگزین و مربوط را اجرا کند.

۳۶. چنانچه آثار احتمالی ناشی از محدودیت در دامنه رسیدگی:

الف) با اهمیت، ولی غیراساسی باشد، حسابرس باید نظر مشروط اظهار کند. نظر مشروط باید در بند اظهارنظر با استفاده از عبارت «به استثنای اثر / آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبود محدودیت‌های مندرج در بند... ضرورت می‌یافت» بیان شود.

ب) اساسی باشد، حسابرس باید عدم اظهارنظر ارائه کند. مقصود از آثار احتمالی اساسی، وضعیتی است که احتمال می‌رود آثار آن، چنان با اهمیت و فراگیر باشد که حسابرس نتواند نسبت به صورت‌های مالی اظهارنظر کند.

۳۷. نمونه‌ای از گزارش مشروط حسابرس در موارد وجود محدودیت در دامنه رسیدگی به شرح زیر است:

ترازنامه شرکت... [بقیه عبارات به شرح بند مقدمه گزارش ارائه شده در بند ۲۷]. به استثنای محدودیت‌های مندرج در بندهای... زیر حسابرسی این مؤسسه براساس... [بقیه عبارات به شرح بند دامنه رسیدگی ارائه شده در بند ۲۷].

... (بند/بندهای توضیحی مربوط)...

به نظر این مؤسسه، به استثنای آثار تعدیلاتی که احتمالاً در صورت نبود محدودیت‌های مندرج در بند... ضرورت می‌یافت، صورت‌های مالی فوق‌الذکر... [بقیه عبارات به شرح بند اظهارنظر گزارش ارائه شده در بند ۲۷].

۳۸. نمونه‌ای از گزارش حسابرس در موارد عدم اظهارنظر، به دلیل وجود محدودیت اساسی در دامنه رسیدگی به شرح زیر است:

ترازنامه شرکت... [بقیه عبارات به شرح بند مقدمه گزارش ارائه شده در بند ۲۷]. به استثنای محدودیت‌های مندرج در بندهای... زیر حسابرسی این مؤسسه براساس... [بقیه عبارات به شرح بند دامنه رسیدگی ارائه شده در بند ۲۷]

... (بند/بندهای توضیحی مربوط)...
 به دلیل وجود محدودیت‌های اساسی در دامنه رسیدگی‌های این مؤسسه به شرح بندهای... این گزارش که مانع از دستیابی به شواهد کافی و قابل قبول گردیده است، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی فوق‌الذکر امکان‌پذیر نیست.

ابهام

۳۹. ابهام عبارت از موضوعی است که نتیجه آن به اقدامات یا رویدادهای آتی خارج از کنترل مستقیم واحد مورد رسیدگی بستگی دارد و ممکن است بر صورت‌های مالی اثر گذارد.

۴۰. در صورت وجود ابهامی با اهمیت (غیر از موضوع تداوم فعالیت) که در یادداشت‌های توضیحی، توصیف شده باشد، حسابرس باید ضرورت افزودن یک بند توضیحی به گزارش خود و در نتیجه، تعدیل آن را مورد توجه قرار دهد. این بند توضیحی قبل از بند اظهارنظر حسابرس درج می‌شود، اما تأثیری بر اظهارنظر ندارد. در صورت عدم افشای کافی، با این موضوع به عنوان عدم رعایت استانداردهای حسابداری برخورد می‌شود. در مواردی که حسابرس قادر به جمع‌آوری شواهد کافی در رابطه با ماهیت ابهام یا نحوه‌ی افشای آن در صورت‌های مالی نباشد، این گونه موارد محدودیت در دامنه رسیدگی محسوب می‌شود.

۴۱. در موارد وجود ابهام یا ابهام‌های اساسی، حسابرس باید صرف‌نظر از افشاء یا عدم افشای موضوع، نسبت به صورت‌های مالی عدم اظهارنظر ارائه کند.

۴۲. در صورت وجود ابهامی با اهمیت درباره تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی، حسابرس باید گزارش خود را طبق استاندارد حسابرسی ارائه شده تعدیل کند.

تأکید بر مطلب خاص

۴۳. در پاره‌ای موارد، حسابرس می‌تواند به منظور تأکید بر برخی اقلام و اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی، جهت جلب توجه بیشتر استفاده‌کنندگان، با افزودن یک بند توضیحی پس از بند اظهارنظر، گزارش خود را تعدیل کند. برای مثال، اشاره به معاملات مهم با اخص وابسته که در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی نیز به گونه‌ای مناسب افشاء شده است.

۴۴. در صورت وجود الزامات خاص قانونی برای گزارشگری حسابرسی، حسابرس باید گزارش خود را با افزودن یک بند تأکیدی پس از بند اظهارنظر، تعدیل کند.

اظهارنظر متفاوت

۴۵. در شرایطی خاص، چنانچه اهمیت آثار موارد انحراف از استانداردهای حسابداری، محدودیت در دامنه رسیدگی و ابهام بر هر یک از صورت‌های مالی متفاوت باشد، در این صورت ممکن است اظهارنظر متفاوت نسبت به هر یک از صورت‌های مالی ضرورت یابد.

کلید سؤال های چهارگزینه ای

فصل ۱		فصل ۲		فصل ۳		فصل ۴	
شماره سؤال	گزینه صحیح	شماره سؤال	گزینه صحیح	شماره سؤال	گزینه صحیح	شماره سؤال	گزینه صحیح
۱	د	۱	د	۱	د	۱	ب
۲	الف	۲	ب	۲	ج	۲	د
۳	الف	۳	ج	۳	د	۳	ب
۴	ج	۴	د	۴	الف	۴	د
۵	د	۵	ب	۵	ج	۵	ج
۶	د	۶	ج	۶	ج	۶	د
۷	الف	۷	د	۷	الف	۷	د
۸	ج	۸	ج	۸	الف	۸	الف
۹	د	۹	ج	۹	ج	۹	ب
۱۰	د	۱۰	ب	۱۰	د	۱۰	ب
۱۱	ج	۱۱	الف	۱۱	ج	۱۱	ب
۱۲	ج	۱۲	الف	۱۲	د	۱۲	الف
۱۳	د	۱۳	الف	۱۳	د	۱۳	د
۱۴	د	۱۴	د	۱۴	د	۱۴	ج
۱۵	ج	۱۵	ب	۱۵	د	۱۵	الف

منابع و مآخذ

- ۱- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۰۳/۱۲/۱۳۶۳ با آخرین اصلاحات مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۸۰ و الحاقات بعدی
- ۲- آخوندی، احمد، **حسابرسی و حسابداری مالیاتی**، انتشارات سخنوران، چاپ اول، ۱۳۹۵
- ۳- اسکندری، جمشید، **حسابداری مالیاتی**، انتشارات تهران کتاب فرشید، چاپ هشتم، ۱۳۹۵
- ۴- محمدی، جمال و...، **مباحث جاری در حسابرسی**، انتشارات تهران صانعی شه میرزادی، ۱۳۹۱
- ۵- **نشریه استانداردهای حسابداری** - انتشارات سازمان حسابرسی
- ۶- **نشریه استانداردهای حسابرسی**، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط - انتشارات سازمان حسابرسی
- ۷- بیک پور، محمد علی، **حسابرسی مالیاتی**، دانشگاه علوم اقتصاد، ۱۳۹۵.

