

تبانی حسابرس و مؤدی: توهم یا واقعیت

بابک جمشیدی نوید *

جعفر عنایتی **

راحله بیات غیاثی ***

چکیده

در ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم ایران زمینه‌ای برای استفاده از خدمات سازمان حسابرسی و موسسات و اشخاص عضو جامعه حسابداران رسمی جهت تنظیم گزارشات حسابرسی مالیاتی فراهم گردیده است اما در عمل شاهد آنیم که مجری قانون با صدور بخش نامه‌ها و دستورالعمل‌های پیاپی عملاً امکان قبول گزارشات حسابرسی مالیاتی تنظیم شده توسط اشخاص فوق الذکر را بدون رسیدگی ادارات امور مالیاتی غیر ممکن ساخته است. با توجه به اینکه در متن قانون به صراحت ادارات امور مالیاتی مکلف به قبول گزارشات حسابرسی مالیاتی بدون رسیدگی شده‌اند، اما سازمان امور مالیاتی با استفاده از برخی اختیارات مصرح در قانون اقدام به صدور بخش نامه‌هایی نموده که نتیجه آن رسیدگی به گزارشات حسابرسی مالیاتی توسط ادارات شده است. صرف نظر از اینکه ایرادی از بعد حقوقی بر بخش نامه‌های مذکور وارد است یا نه، در این مقاله به بررسی یکی از انگیزه‌های عدم قبول گزارشات حسابرسی مالیاتی بدون رسیدگی می‌پردازیم. از جمله دلایل توجیهی دولت جهت رسیدگی به گزارشات حسابرسی مالیاتی، رفع

* دکتری حسابداری، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمانشاه BABAKJAMSHIDI@YAHOO.COM

** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد همدان، کارشناس ارشد مالیاتی سمنج

JAFARNAJATI57@YAHOO.COM

*** کارشناس کامپیوتر RAHEEBAYATI65@YAHOO.COM

ابهام تفاوت برداشت از برخی موارد قانونی موثر بر تعیین مالیات می‌باشد لیکن یکی از انگیزه‌های دیگر سازمان امور مالیاتی جهت عدم قبول گزارشات حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ ق.م.ا شائبه وجود تبانی بین حسابرس و مودی می‌باشد. هرچند که دولت هیچ‌گاه به صراحت این نگرانی خود را علنی نکرده است اما بر اساس نظر سنجی‌های به عمل آمده در یکی از ادارات امور مالیاتی بسیاری از ماموران مالیاتی اتهام تبانی را به حسابرسان موضوع ماده ۲۷۲ وارد می‌دانند، که مقاله حاضر به بررسی زمینه‌های به وجود آمدن این اتهام در اذهان می‌پردازد.

واژه‌های کلیدی: حسابرس مالیاتی، ماده ۲۷۲ ق.م.ا، تبانی حسابرس

۱- مقدمه

استقلال حسابرس از جمله مسائل پرچالشی است که امروزه در بسیاری از محافل ذینفعان، مطرح است. استفاده کنندگان از صورت‌های مالی زمانی می‌توانند به اطلاعات مالی منعکس در صورت‌های مالی اتکا کنند که شخصی مستقل ذیصلاح و بیطرف نسبت به میزان اعتبار این اطلاعات نظر حرفه‌ای ارائه کرده باشد.

"اهمیت مفهوم استقلال در حسابرسی مستقل به حدی است که برای اثبات آن بعنوان یکی از شالوده‌ها در ساختار هر تئوری حسابرسی توجیه اندکی نیاز است. از آنجا که نظر حسابرس برای گواهی و اعتبار بخشی به صورت‌های مالی که توسط مدیریت صاحبکار تهیه شده، ارائه می‌گردد؛ استقلال حسابرس یک مفهوم ضروری به نظر می‌رسد. اگر حسابرس، مستقل از مدیریت صاحبکار نباشد نظرش چیزی به اعتبار صورت‌های مالی نمی‌افزاید. بنابراین در راستای توضیحات مربوط به حسابرسی مستقل این انتظارات وجود دارد که حسابرسان با شایستگی و درستکاری در حرفه خود عمل کنند بویژه از آنها انتظار می‌رود که از مهارت‌ها و دانش خود در جهت منافع افراد ذی نفع استفاده کنند و در انجام این کار اجازه ندهند که قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌هایشان تحت نفوذ و تاثیر مدیریت صاحبکار قرار گیرد" (حساس یگانه، ۱۳۸۴: ۱۹۷). استقلال، مفهومی است که در حال حاضر بسیار به چالش کشیده شده است و برخی شواهد موجب متهم کردن بعضی از



حسابرسان به مخدوش شدن استقلالشان شده است. در این مقاله به موضوع استقلال حسا
برسان در تنظیم گزارشهای حسابرسی مالیاتی می‌پردازیم.

در قانون مالیات‌های مستقیم ایران در ماده ۲۷۲ فرصت مناسبی جهت استفاده از
خدمات تخصصی حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی در خصوص تعیین درآمد
مشمول مالیات داده شده است. این موضوع تامین کننده منافع دو طرفه جهت سازمان
مالیاتی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. منافع سازمان
مالیاتی بدلیل تسریع در تشخیص پرونده‌های مالیاتی می‌باشد؛ بدین ترتیب که برابر
مفاد ماده مذکور شرکت‌هایی که متمایل به واگذاری امر تشخیص مالیات خود به موسسات
حسابرسی یا سازمان حسابرسی می‌باشند مکلفند حداکثر ظرف سه ماه از پایان مهلت
تسلیم اظهارنامه گزارش حسابرسی مالیاتی را تسلیم اداره امور مالیاتی نمایند و بدین ترتیب
پرونده‌های مذکور با توجه به کمبود نیروی انسانی در سازمان امور مالیاتی در اسرع وقت
رسیدگی و تشخیص می‌گردد و از سوی دیگر این امر باعث ایجاد فرصت مناسبی در بازار
کار حسابرسی جهت استفاده از خدمات تخصصی می‌گردد. اما مهمترین نگرانی سازمان
مالیاتی در اجرای این ماده قانونی استقلال حسابرسان می‌باشد. آثار این نگرانی در
بخشنامه‌های متعدد مربوط به ماده ۲۷۲ ق.م.م به خوبی مشهود است. ابتداءً مفاد دقیق ماده
۲۷۲ ق.م.م* الحاقی اشاره می‌گردد: سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران
رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دار وظایف
حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند در صورت درخواست اشخاص
مذکور مکلفند گزارش حسابرسی مالیاتی طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی
تهیه می‌شود تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مودی قرار
دهند. گزارش اخیرالذکر باید شامل موارد زیر باشد:

الف) اظهار نظر 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 بر اساس مفاد این قانون و مقررات مربوط.

ج) اظهار نظر نسبت به مالیات‌های تکلیفی که مودی به موجب قانون مکلف به کسر

و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی بوده است.

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

تبصره ۱- 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 موسسه 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.

تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند حسابرسی صورت‌های مالی و تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را به حسابداران رسمی یا موسسات حسابرسی واگذار نماید. در این صورت پرداخت حق الزحمه طبق مقررات مربوط به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد.

این ماده قانونی در تاریخ ۸۰/۱۱/۲۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده و در

تاریخ

۸۳/۶/۱۶ یکی از بخشنامه‌های مربوط به ماده ۲۷۲ ق.م.ا به شرح زیر صادر شده است.

شماره و تاریخ: ۱۳۸۳/۶/۱۶-۲۳۰/۲۵۵۹-۱۰۲۷

با توجه به اهمیت گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیاتی ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و به منظور ارتقاء کیفی گزارش‌های یاد شده و کاهش ابهامات و اختلافات نظر فی مابین حسابداران رسمی و ماموران مالیاتی و بنا به اختیار حاصل از بند (د) ماده ۲۷۲ قانون مذکور، مفاد بندهای ۶ و ۷ دستورالعمل حسابرسی مالیاتی ضمیمه فرم گزارش حسابرسی مالیاتی که طی نامه شماره ۲۱۳/۴۶۷/۳۴۶۵ مورخ ۱۳۸۲/۵/۲۷ این سازمان ابلاغ شده به شرح ذیل اصلاح و بند ۸ دستورالعمل مزبور حذف و متن تبصره آن بعنوان بند ۸ جایگزین می‌گردد.

۶- در صورتی که قبل و یا بعد از صدور برگ تشخیص مالیات حسب اطلاعات و مدارک بدست آمده در مورد کتمان درآمد نیاز به بررسی دفاتر و اسناد و مدارک مودی و



توضیحات تکمیلی حسابدار رسمی باشد، رئیس امور مالیاتی موضوع را کتبا از حسابدار رسمی یا مودی حسب مورد استعلام خواهد نمود. حسابدار رسمی و مودی مکلفند ظرف یک ماه از تاریخ دریافت استعلام دفاتر و اسناد و مدارک و توضیحات تکمیلی را به اداره مالیاتی ارائه نمایند.

در صورت عدم ارائه توضیحات تکمیلی یا عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک در مهلت فوق یا احراز کتمان درآمد، اداره امور مالیاتی با توجه به اطلاعات و اسناد و مدارک به دست آمده طبق قانون و مقررات مالیات‌های مستقیم اقدام و درآمد مشمول مالیات را تعیین خواهد نمود.

۷- در صورتی که قبل از صدور برگ تشخیص مالیات نسبت به گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص بندهای "ب" (هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات) و "ج" (مالیات‌های تکلیفی) ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم نیاز به بررسی اسناد و مدارک مودی یا توضیحات تکمیلی حسابدار رسمی باشد رئیس امور مالیاتی موضوع را کتبا از حسابدار رسمی یا مودی استعلام خواهد نمود. اشخاص مزبور مکلفند ظرف یک ماه از تاریخ دریافت استعلام اسناد و مدارک و توضیحات تکمیلی را به اداره امور مالیاتی ارائه نمایند. در غیر این صورت و یا اگر پاسخ حسابدار رسمی از لحاظ انطباق با قانون و مقررات مالیاتی حسب نظر رئیس امور مالیاتی کافی به مقصود نباشد

اداره امور مالیاتی نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات و یا مالیات‌های تکلیفی موضوع استعلام اقدام و برگ تشخیص را با توجه به مندرجات گزارش حسابرسی مالیاتی و تعدیل اقلام مزبور صادر خواهد نمود.

همچنانکه از مفاد این بخشنامه برمی آید موضوع دستورالعمل تا حد زیادی بامفاد ماده ۲۷۲ ق.م.م در تضاد است. چرا که برابرتبصره یک ماده ۲۷۲ صراحتاً قید شده که اداره امور مالیاتی مکلف است گزارشات حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول نماید و مفاد بخشنامه شماره ۱۰۲۷-۲۵۵۹/۲۳۰-۸۳/۶/۱۶ در تناقض آشکار با عبارت " قبول گزارش حسابرس مالیاتی بدون رسیدگی " می‌باشد.

سپس در تاریخ ۸۴/۷/۲۵ با توجه به بروز برخی مشکلات در خصوص کافی به مقصود نبودن پاسخ حسابداران رسمی و تعدیلات متعدد صورت گرفته توسط ادارات امور

مالیاتی بخشنامه دیگری به شرح زیر صادر گردید :

شماره و تاریخ: ۱۳۲۶۹-۱۳۸۴/۷/۲۵

نظر به اینکه در اجرای بخشنامه شماره ۱۰۲۷-۲۳۰/۲۵۵۹ مورخ ۱۳۸۳/۶/۱۶ در مورد گزارش حسابرسی مالیاتی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم ابهاماتی بروز نموده و سوالاتی مطرح گردیده است، علیهذا به منظور رفع ابهام و تسهیل امور مربوط به تهیه گزارش حسابرسی مالیاتی بخشنامه مذکور بشرح زیر اصلاح و جایگزین بندهای ۶ و ۷ و ۸ دستورالعمل گزارش حسابرسی مالیاتی ابلاغ شده طی نامه شماره ۲۱۳/۴۶۷/۳۴۶۵ مورخ ۱۳۸۲/۵/۲۷ این سازمان می‌گردد:

۶- در صورتی که قبل و یا بعد از صدور برگ تشخیص مالیات حسب اطلاعات و مدارک به دست آمده در مورد کتمان درآمد مودیان مالیاتی نیاز به بررسی دفاتر و اسناد و مدارک مودی و توضیحات تکمیلی حسابدار رسمی باشد رئیس اداره امور مالیاتی موضوع را با ذکر مصداق کتبا از حسابدار رسمی با مودی استعلام نموده و به ترتیب زیر اقدام نمایند.

۶-۱- حسابدار رسمی مکلف است ظرف مدت یک ماه از تاریخ دریافت استعلام با بررسی دفاتر و اسناد و مدارک مربوطه در صورتیکه درآمد مزبور در دفاتر ثبت نشده باشد موضوع کتمان درآمد را در همان موردی که اعلام شده تایید و مراتب را کتبا به اطلاع رئیس اداره امور مالیاتی برساند. در چنین حالتی اداره امور مالیاتی بر اساس پاسخ واصله مطابق مقررات موضوعه اقدام نموده و چنانچه قبلا برگ تشخیص صادر شده باشد نسبت به صدور برگ تشخیص متمم اقدام می‌نماید.

۶-۲- در صورتیکه درآمد مزبور در دفاتر ثبت شده باشد حسابدار رسمی ظرف مدت یک ماه از تاریخ دریافت استعلام با بررسی دفاتر و اسناد و مدارک مربوطه ثبت فعالیت‌های مورد استعلام در دفاتر مودی با ذکر شماره سند حسابداری همراه با تصویر سند حسابداری و مدارک ضمیمه آن کتبا به اطلاع رئیس اداره امور مالیاتی می‌رساند که در صورت تطبیق با ارقام درآمد کتمان شده بررسی دفاتر و اسناد و مدارک مودی از سوی اداره امور مالیاتی منتفی می‌گردد.

۶-۳- چنانچه حسابدار رسمی ظرف مدت یک ماه از تاریخ دریافت استعلام نسبت به



ارائه پاسخ لازم به رئیس اداره امور مالیاتی مربوطه اقدام نکند و یا در صورت عدم تطبیق توضیحات و مدارک ارسالی حسابدار رسمی با ارقام درآمد کتمان شده اداره امور مالیاتی راسا به مودی مراجعه و طبق قانون و مقررات مالیات‌های مستقیم رفتار شایسته مربوط به مطالبه مالیات متعلق را اتخاذ خواهد نمود.

۷- در صورتیکه قبل از صدور برگ تشخیص مالیات نسبت به ارائه گزارش حسابرسی مالیاتی در خصوص بندهای "ب" (هزینه‌های قابل قبول و استهلاک) و "ج" (مالیات‌های تکلیفی) ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم نیاز به توضیحات تکمیلی حسابدار رسمی باشد به ترتیب زیر عمل خواهد شد:

۱-۷- رئیس اداره امور مالیاتی موضوع را کتبا از حسابدار رسمی استعلام خواهد نمود حسابدار رسمی مکلف است ظرف مدت یک ماه از تاریخ دریافت استعلام، توضیحات تکمیلی را به رئیس اداره امور مالیات ارائه نماید در غیر اینصورت و یا اعلام عدم دسترسی به دفاتر و اسناد و مدارک مودی، اداره امور مالیاتی مطابق مقررات موضوعه جهت رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات مودی رفتار خواهد نمود.

۲-۷- در صورتی که پاسخ حسابدار رسمی از لحاظ انطباق با قانون و مقررات مالیاتی حسب نظر رئیس اداره امور مالیاتی کافی به مقصود نباشد موضوع در تهران به هیات سه نفره متشکل از نماینده سازمان امور مالیاتی کشور و رئیس هیات انتظامی جامعه حسابداران رسمی ایران و یک نفر از حسابداران مجرب و صلاحیتدار به انتخاب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور و در استان‌ها به هیات سه نفره متشکل از مدیر کل امور مالیاتی و نماینده جامعه حسابداران رسمی و یک نفر حسابدار مجرب صلاحیتدار مقیم استان به انتخاب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور ارجاع می‌گردد. رای اکثریت اعضاء هیات مذکور مورد قبول سازمان امور مالیاتی کشور و جامعه حسابداران رسمی بوده و مبنای حل و فصل پرونده امر قرار خواهد گرفت.

تبصره ۱- بررسی‌های هیات سه نفره فوق حسب مورد شامل مذاکره با حسابدار رسمی گزارش دهنده مشاهده و بررسی اسناد و مدارک حسابرسی مالیاتی در رابطه با موضوع یا موضوعات مورد استعلام اداره امور مالیاتی و درخواست انجام رسیدگی‌های تکمیلی توسط حسابدار رسمی و اعلام نتیجه به هیات خواهد بود.

تبصره ۲- مکاتبات فیما بین اداره امور مالیاتی و حسابدار رسمی و بالعکس باید حسب مورد با ابلاغ کتبی یا از طریق پست سفارشی انجام گیرد.

۸- در مورد اختلاف نظر راجع به معافیت‌های مالیاتی مودی حسابدار رسمی مکلف است ظرف مهلت یک ماه از تاریخ دریافت استعلام تصویر اسناد و مدارک و مجوزهای مربوطه که در قانون مالیات‌های مستقیم مورد حکم قرار گرفته را به اداره امور مالیاتی ارسال نماید. در غیر اینصورت و یا در صورتی که توضیحات حسابدار رسمی کافی به مقصود نباشد اداره امور مالیاتی طبق اختیارات قانونی نسبت به معافیت مالیاتی اقدام خواهد نمود. در صورتی که در اجرای مفاد این بخشنامه تخلفی از سوی حسابدار رسمی صورت گرفته باشد سازمان امور مالیاتی کشور موضوع را جهت طرح در هیات‌های انتظامی جامعه حسابداران رسمی اعلام می‌کند جامعه حسابداران رسمی نیز حسب مورد یک نسخه از رای هیات‌های انتظامی مربوط را به دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال خواهند کرد.

پس از این در تاریخ ۸۵/۲/۱۷ نیز بخشنامه شماره ۲۰/۵۰۳۲۱-۳۳۲ بدین مضمون توسط سازمان امور مالیاتی صادر گردید:

به منظور تسریع و تسهیل در حل و فصل پرونده‌های مالیاتی که در اجرای مقررات ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم امر حسابرسی مالیاتی آنها به حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران یا سازمان حسابرسی ارجاع گردیده است، بند ۷/۲ بخشنامه شماره ۱۳۲۶۹ مورخ ۸۴/۷/۲۵ به شرح زیر اصلاح می‌شود:

۷/۲- در صورتی که پاسخ حسابدار رسمی از لحاظ انطباق با قانون و مقررات مالیاتی کافی به مقصود نباشد، موضوع در تهران و استانها به هیات سه نفره متشکل از نماینده سازمان امور مالیاتی کشور، جامعه حسابداران رسمی ایران و یک نفر حسابدار رسمی غیر شاغل به انتخاب رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور ارجاع می‌گردد. رای اکثریت اعضا هیات مذکور، مورد قبول سازمان امور مالیاتی کشور و جامعه حسابداران رسمی ایران بوده و مبنای حل و فصل پرونده امر قرار خواهد گرفت.

بخشنامه‌های فوق‌الذکر تنها نمونه‌ای از دستورالعمل‌های مربوط به ماده ۲۷۲ است که یقیناً می‌توان نیت صدور آنها را که بعضاً می‌تواند از بعد حقوقی به دلیل مغایرت با اصل



مفاد ماده قانونی اشکالاتی بر آن وارد باشد، نشات گرفته از نگرانی سازمان مالیاتی در خصوص عدم استقلال حسابرسان و شائبه تبانی حسابرس با مودی در تعیین درآمد مشمول مالیات دانست. موضوعی که از طرف بسیاری حسابرسان یک توهم و از دید برخی از ماموران مالیاتی یک واقعیت می‌باشد.

ذیلا به بررسی دلایل طرفداران وجود تبانی حسابرس و مودی می‌پردازیم:

۱- همانگونه که از مفاد و تاریخ بخشنامه‌های فوق‌الاشاره برمی‌آید ابتدایانگذار با اعتماد بر کار حسابرسان فرصت تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی را به آنان داده است اما مجری قانون با صدور اولین بخشنامه، از قبول گزارشهای حسابرسی مالیاتی بدون رسیدگی سرباز زده است و هیچ عاملی جز بدبینی به کار حسابرسان نمی‌تواند انگیزه صدور این بخشنامه باشد و در بخشنامه شماره ۲۳۲-۳۲۱/۵۰۲۰ اختیار تشکیل هیات سه نفره در استانها لغو شده و این هیات به صورت متمرکز در تهران انجام وظیفه می‌نماید که همگی در راستای عدم اعتماد کامل سازمان امور مالیاتی به استقلال و درستکاری حسابرسان می‌باشد.

۲- با توجه به افزایش تعداد موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، جذب مشتریان و متقاضیان استفاده از خدمات تخصصی مشکل است و حفظ این مشتریان از جذب آنان مشکل تر است.

۳- با توجه به پایین بودن سطح دستمزد حسابرسی مالی و رقابت موسسات در خصوص قبول کار با دستمزد پایین، استقلال موسسات در خصوص تنظیم گزارشات حسابرسی مالی را تضعیف می‌کند و این ضعف در خصوص گزارشات حسابرسی مالیاتی شدت بیشتری دارد.

"هم اکنون کارفرمایان از تعدد موسسات حسابرسی استفاده می‌کنند و برای تعیین قیمت خدمات حسابرسی سراغ مناقصه می‌روند. مناقصه با روح کار حسابرسی که یک قضاوت مستقل را می‌طلبد منافات دارد. فاصله قضاوت مستقل یک فرد حرفه‌ای با خرید مواد اولیه و خدمات نظافتی عرش و فرش است و نگاه تجاری به حسابرسی نگاهی کاملا ویرانگر است. حق الزحمه پایین و رقابت ناسالم در این زمینه پایه‌های حرفه جوان حسابرسی را به لرزه در می‌آورد. برای یک مقایسه نسبی به نرخهای کمیسیون حسابرسی انگلستان اشاره می‌شود:

حداقل نرخ برای هر ساعت کار (به پوند)

لندن	جنوب شرق انگلستان	استاندارد	رده شغلی
۳۵۵	۳۲۵	۳۰۰	شریک
۱۹۵	۱۸۰	۱۶۵	مدیر ارشد/مدیر
۱۲۵	۱۱۵	۱۰۵	حسابرس ارشد
۹۵	۹۰	۸۰	سایر کارکنان

متوسط نرخ حق الزحمه بالاترین رده در ایران شاید حدود ۴۰۰۰۰ تومان می‌باشد. این نرخ پایین بایک مسابقه در نرخ شکنی حسابرسی ترکیب شده است و چنین پدیده‌ای یک تهدید اساسی برای حرفه حسابداری در ایران است. (بزرگ اصل، موسی، پیرامون حق الزحمه حسابرسی مستقل، مجله حسابدار شماره ۲۱۰، ص ۳)

۴- با توجه به اینکه سازمان مالیاتی برابر بخشنامه شماره ۱۳۲۶۹-۸۴/۷/۲۵ اختیار طرح ابهام را دارد، این قضیه قوت می‌گیرد که حسابرس به منظور پیشگیری از طرح ابهامات احتمالی توسط ادارات امور مالیاتی، گزارش حسابرسی مالی را حتی الامکان به نحوی تنظیم نماید که امکان استخراج موارد مشکوک که موثر بر درآمد مشمول مالیات باشد به حداقل برسد.

۵- رسوایی‌های بزرگ مالی دنیا باعث شده است که استفاده کنندگان گزارشات حسابرسی اعتماد کاملی به کار حسابرسان نداشته باشند و این قضیه در بحث حسابرسی مالیاتی در کشورمان نیز می‌تواند تسری داشته باشد.

۶- تفاوت بین انتظارات مودی از حسابرس مالیاتی با انتظارات سازمان مالیاتی از موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی. بدین ترتیب که برابر تحقیق صورت گرفته از ۳۰ شرکت، همگی آنان مشاوره مالیاتی و حفاظت از منافع مودی را جزء وظایف حسابرس مالیاتی می‌دانستند.

۷- رسیدگی به پرونده مالیاتی توسط ماموران سازمان امور مالیاتی، هیچگونه هزینه‌ای برای مودی ندارد، اما استخدام حسابرسان مالیاتی مستلزم پرداخت حق الزحمه می‌باشد. سوالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که چه انگیزه‌ای می‌تواند مودیان را تشویق به

انتخاب گزینه دوم (استخدام حسابرسان) نماید. که در تحقیق صورت گرفته از ۳۰ شرکت در یکی از ادارات امور مالیاتی همگی آنها کم بودن درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط حسابرسان نسبت به ماموران سازمان مالیاتی را انگیزه پرداخت دستمزد در این زمینه می‌دانند.

۸- همانگونه که قبلاً گفته شد یکی از مهمترین مزایای ماده ۲۷۲ ق.م.م تسریع در رسیدگی و تشخیص پرونده‌های مالیاتی می‌باشد. سوالی که مطرح است اینکه مودیان چه انگیزه‌ای جهت تسریع در رسیدگی و تشخیص مالیات خود دارند؛ حال آنکه مدیران مالی طبیعتاً علاقمندند که مالیاتشان دیرتر تشخیص گردد تا طی مراحل قطعیت آن دیرتر شروع شود و مودیان بتوانند

زمان بیشتری از بخش نقدینگی را که قرار است بعنوان مالیات به دولت بپردازند را نزد خود نگه دارند و این امر از لحاظ مدیریت مالی منافع فراوانی برای مودی دارد. حال چگونگی است که مودیان ترجیح می‌دهند مالیاتشان در فرصتی سریع (حداکثر ۳ ماهه از تاریخ آخرین مهلت تسلیم اظهارنامه) تشخیص گردد و خود را از مزایای پرداخت دیرتر مالیات محروم سازند. شاید بتوان گفت مودی با استفاده از این فرصت منافع بیشتری به دست می‌آورد که از هزینه مالی آن بیشتر است و این چیزی جز پایین بودن مبلغ مالیات تشخیص شده توسط حسابرسان نمی‌تواند باشد. هرچند که در تحقیق صورت گرفته حدود ۲۰ درصد پرسش شوندگان تسریع در تشخیص مالیات را به دلیل تسریع در سایر تصمیمات هیات مدیره از جمله تقسیم سود و مفید تلقی نموده و آن را یکی از انگیزه‌های مودیان در این ارتباط می‌دانند.

۹- دلیل دیگری که می‌تواند شاهدهی بر ادعای اعمال نفوذ مودی بر حسابرسان باشد این است که در تحقیق انجام شده در واحد مالیات بر اشخاص حقوقی یکی از شهرستانها از ۱۴ شرکتی که مالیات عملکرد ۸۷ آنها در اجرای مقررات ماده ۲۷۲ حسابرسی شده‌اند تنها ۱ شرکت به مالیات تشخیص شده توسط حسابرس اعتراض نموده و ۳ شرکت نیز فقط به مبلغ اضافه شده به مالیات تشخیصی توسط حسابرس که به وسیله رئیس اداره امور مالیاتی در اجرای بخشنامه‌های فوق‌الذکر اعمال گردیده است اعتراض داشته‌اند و ۱۰ شرکت مالیات تشخیص شده توسط حسابرس را تمکین نموده و به سایر موارد از قبیل

هزینه‌های برگشتی، مالیات‌های تکلیفی و... تعیین شده توسط حسابرس مالیاتی اعتراضی نداشته‌اند و پرونده آنان در سایر مراجع از جمله رئیس امور مالیاتی، معاونت درآمدهای مالیاتی، مدیر کل، هیات حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی مالیاتی و... مطرح نشده است، که این قضیه می‌تواند نشان دهنده اطلاع و رضایت مودی از گزارش حسابرس و توافق قبلی مودی و حسابرس بر سر مالیات تشخیص شده، قبل از نهایی شدن گزارش حسابرسی مالیاتی باشد. در حالی که از مجموع ۷۶ پرونده عملکرد ۸۷ که مالیات آنها بر اساس رسیدگی به دفاتر توسط ماموران مالیاتی اداره مذکور تشخیص شده است فقط ۲۳ پرونده نسبت به مالیات تشخیصی تمکین و ۵۳ مودی نسبت به مالیات تشخیص شده اعتراض نموده‌اند. جهت افزایش جامعه آماری تعداد گزارشهای حسابرسی مالیاتی در سال ۸۶ نیز بررسی گردید که بر اساس آن باز هم از مجموع ۱۴ پرونده رسیدگی شده توسط حسابرسان مالیاتی ۱۰ پرونده اقدام به تمکین یرگ تشخیص نموده و ۱ پرونده نسبت به مالیات تشخیصی توسط حسابرس اعتراض داشته و ۳ پرونده فقط نسبت به مبالغ اضافه شده توسط اداره امور مالیاتی به گزارش حسابرسی اعتراض داشته‌اند و سایر موارد از هزینه‌های غیر قابل قبول، مالیات‌های تکلیفی و... که توسط حسابرس مالیاتی تعیین شده را قبول نموده‌اند. یادآور می‌شود که در هیچ یک از ۱۰ پرونده تمکین شده فوق الذکر، (عملکردهای ۸۶ و ۸۷) اداره امور مالیاتی تغییری در

مالیات تعیین شده توسط حسابرس نداده است.

۱۰- از آنجا که اعتراض به مالیات تشخیص شده مستلزم رسیدگی به برخی (یا کل) اسناد و مدارک مالی مودی توسط مراجع رسیدگی به اعتراض می‌باشد این امر (رسیدگی مجدد به اسناد و مدارک و دفاتر) می‌تواند سرنخها و شواهد مستندی از چشم پوشی‌های حسابرس بر بعضی اقلام موثر بر مالیات و ... داشته باشد لذا مودیان جهت پیشگیری از این قضیه از حق اعتراض خود استفاده نمی‌نمایند.

۱۱- پیچیده بودن قانون مالیات‌های مستقیم نیز می‌تواند زمینه دیگری جهت از دست رفتن استقلال حسابرسان فراهم کند.

" بدین معنی که نظام و قوانین مالیاتی روشن و شفاف که اجرای آن نیازمند گفتگو و چانه زنی مالیات دهندگان با ارزیابان مالیاتی نباشد به فساد کمتری می‌انجامد ولی چنانچه



قوانین مالیاتی پیچیده و پراکنده باشند و آنها را به سختی بتوان تفسیر کرد مالیات دهندگان و ارزیابان به گونه‌ای باهم به چانه زنی می‌پردازند. در بسیاری موارد مالیات دهندگان در سایه رشوه دهی مالیات کمتری می‌پردازند یا یکسره از زیر بار آن شانه خالی می‌کنند. این وضع هنگامی که درآمد رسمی ارزیابان مالیاتی پایین باشد بیشتر پیش می‌آید" (tanzi, 1999)

۱۲- نبودن ابزار کشف تخلف در اختیار سازمان مالیاتی.

همچنانکه در بخشنامه ۱۳۲۶۹-۸۴/۷/۲۵ آمده است تنها اختیار سازمان مالیاتی گزارش تخلف از اجرای بخشنامه فوق الذکر به هیات انتظامی جامعه حسابداران رسمی است. که آن هم صرفاً در محدوده مطالعه اطلاعات تلخیص شده در گزارشات حسابرسی مالی و مالیاتی می‌باشد و ادارات امور مالیاتی به دلیل نداشتن دسترسی به دفاتر و اسناد و مدارک مودی نمی‌توانند از واقعیت امر اطمینان یابند و تنها به دلیل نبودن ابهام در گزارشات حسابرسان از لحاظ شدن کلیه موارد موثر بر مالیات توسط حسابداران رسمی اطمینان یابند.

نتیجه گیری

موضوع استقلال حسابرسان در خصوص اجرای مقررات ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و سوءظن‌های به وجود آمده در اذهان، هیچ‌گاه به معنی زیر سوال بردن درستکاری همه شاغلین در حرفه حسابرسی نیست؛ بلکه واقعیت قابل پذیرش این است که هیچ مکانیزمی در اختیار سازمان مالیاتی جهت سنجش مستمر استقلال و درستکاری حسابرسان مالیاتی در حال حاضر وجود ندارد. و تنها طرح ابهامات موجود در گزارش حسابرسی مالی و مالیاتی و مطالعه اطلاعات مالی که به صورت تجمعی و تلخیص شده در قالب صورت‌های مالی ارائه می‌گردد، نه تنها نمی‌تواند ابزار محکمی جهت کشف تبانی احتمالی باشد؛ بلکه حسابرس می‌تواند به منظور فرار از اندک ابهامات قابل طرح، گزارش حسابرسی مالی را نیز به گونه‌ای تعدیل نماید که احتمال طرح هر ابهامی در این خصوص به حداقل برسد. بعنوان یک راه حل پیشنهادی می‌توان مقرراتی وضع کرد که به موجب آن سازمان امور مالیاتی تمامی گزارش‌های حسابرسی مالیاتی در اجرای مقررات ماده ۲۷۲

ق.م. را بدون رسیدگی قبول نماید؛ اما هر ساله در هر اداره امور مالیاتی تعدادی از پرونده‌های که مالیات آنها توسط حسابداران رسمی تشخیص شده را انتخاب کرده و هیاتی مرکب از چند کارشناس ارشد مالیاتی، یک نفر رئیس گروه مالیاتی و یک نفر نماینده جامعه حسابداران رسمی مجدداً جهت رسیدگی به تمامی اسناد و مدارک مودی مراجعه نمایند و نتیجه رسیدگی خود را با نتیجه رسیدگی حسابرسان مقایسه کنند. و این اقدام هیچگونه تاثیری بر مالیات عملکرد سال مورد نظر مودی نداشته باشد؛ ما نتایج مقایسه رسیدگی‌ها در صورت وجود اختلافات با اهمیت به مراجع بالاتر احاله شود تا در صورت اثبات وجود تخلف و تبانی حسابرس با مودی، حسابرس مورد نظر با جرائمی از قبیل محرومیت از فعالیت در حرفه به مدت چند سال و ... مجازات گردد و خسارت وارده بر دولت نیز توسط حسابرس جبران شود و سایر بخشنامه‌ها در خصوص طرح ابهامات گزارش‌های حسابرسی ماده ۲۷۲ ق.م. لغو گردد.

منابع

الف. فارسی

حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۴)، فلسفه حسابرسی، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی
 کرمی، غلامرضا، (۱۳۸۹)، مجموعه قوانین مالیاتی، انتشارات شایورد
 کرمی، غلامرضا، (۱۳۸۵)، مجموعه قوانین مالیاتی، انتشارات شایورد
 مجله اطلاعات سیاسی اقتصادی، شماره ۲۵۳-۲۵۴
 مجله حسابدار، شماره ۲۱۰

کمیته فنی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی
 قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب ۶۶/۱۲/۳، با اصلاحات بعدی آن تا پایان ۱۳۸۸



سازمان امور مالیاتی کشور

چهارمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران