

## بررسی ضرورت استفاده از مبنای تعهدی کامل حسابداری در سازمان امور مالیاتی (منبع اشخاص حقوقی)

جعفر عنایتی

کارشناس ارشد مالیاتی اداره کل امور مالیاتی

پرویز عنایتی<sup>۱</sup>

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان

### چکیده

تاریخ دریافت: ۹۲/۱۲/۲۷

تاریخ پذیرش: ۹۳/۰۲/۱۵

عدالت اقتصادی و رسیدن به توزیع متوازن از درآمد و ثروت، یکی از اهداف اصلی نظام اقتصادی اسلام است. با توجه به جایگاه ویژه نظام مالیاتی جهت نیل به اهداف اقتصادی اسلامی، می‌بایست اصلاحات زیربنایی در ساختار سازمان امور مالیاتی کشور صورت گیرد. در این مقاله به بررسی نحوه ارزیابی عملکرد سازمان امور مالیاتی و مشکلات موجود در پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی در بودجه سالانه و ارائه راهکار جهت برطرف کردن این مشکلات پرداخته شده است. به این نحو که ابتدا سازوکارها و روش‌های مورد استفاده سازمان مالیاتی در حال حاضر مورد بررسی قرار گرفته و نقاط ضعف این روش‌ها شناسایی شده و در ادامه، قابلیت‌های سیستم حسابداری دولتی بر مبنای تعهدی کامل و نقش آن در حل مشکلات موجود، از قبیل اخذ مالیات عادلانه از مؤدیان، مبارزه با فساد اداری، رفع سوء مدیریت‌ها، قابلیت مقایسه عملکرد مدیران و... مطرح شده است. طبق مطالب بیان شده مبنای برآورد درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه و تجزیه و تحلیل انحرافات مساعد یا نامساعد عملکرد سازمان امور مالیاتی کشور بر پایه علمی استوار نیست. همچنین تعیین سهمیه مالیات وصولی هر استان نیز بیشتر بر اساس چانه‌زنی‌های سنتی مدیران، صورت می‌گیرد.

واژه‌های کلیدی: مالیات، حسابداری دولتی، مبنای تعهدی کامل، سازمان امور مالیاتی، فساد اداری

طبقه‌بندی موضوعی: M41, H25

## ۱. مقدمه

اغلب استانداردهای حسابداری دولتی، با این فرض تدوین می‌شود که دولت درگیر فعالیت‌های بی‌طرفانه و غیرانتفاعی است و وظیفه حسابداری دولتی، به گزارش حسابداری دولت از بودجه، شرح تأمین و مصرف وجوه محدود می‌شود و نیازی به محاسبه دقیق نتایج عملکرد و وضعیت مالی دولت نیست؛ اما اخیراً در برخی کشورها مانند بریتانیا و استرالیا رویکردی به سوی استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری بخش عمومی ایجاد شده است. در کشور ما نیز برخی از سازمان‌های دولتی به استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری حرکت کرده‌اند. (رفیعی، ۱۳۸۷).

برابر قانون مالیات‌های مستقیم ایران، مؤدیان مالیاتی مکلف‌اند در مهلت مقرر نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی اقدام نمایند و سازمان امور مالیاتی نیز در مهلت تعیین شده اقدام به تشخیص درآمد مشمول مالیات این دسته از مؤدیان نموده و نسبت به آن دسته از مؤدیان که به وظیفه خود نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی اقدام ننموده‌اند با رعایت فرصت مرور زمان مقرر، اقدام به تشخیص مالیات نماید.

بنابراین، با توجه به مسیر رو به رشد کشورهای پیشرو در زمینه حسابداری، در استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری بخش عمومی، و همچنین استفاده برخی سازمان‌های داخل کشور، این ضرورت وجود دارد تا استفاده از این مبنا در سازمان امور مالیاتی، به منظور بهره‌مند شدن از مزایای مبنای تعهدی کامل مورد بررسی قرار گیرد.

## ۲. پیشینه تحقیق

تاکنون پژوهش‌ها و مقالات متعددی در ارتباط با کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی انجام شده است. رفیعی در تحقیق با عنوان کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی، به بررسی مبناهای مختلف حسابداری پرداخته و استفاده از مبنای تعهدی کامل در بخش دولتی در کشور استرالیا، و مزایای آن پرداخته و به این نتیجه رسیده است که سیستم حسابداری تعهدی بهتر می‌تواند تعهدات و وضعیت مالی درازمدت و کل وضعیت مالی را منعکس کند، همچنین این سیستم منجر به افزایش پاسخگویی دولت به ذینفعان در حوزه‌های مختلف می‌شود.

با این حال، در ارتباط با کاربرد این مبنا در سازمان امور مالیاتی که ماهیت وظایف آن متفاوت با سایر سازمان‌هایی است که در جهت ارائه خدمت به مردم فعالیت می‌نمایند تحقیقات چندانی انجام نشده است.

### ۳. مروری بر ادبیات موضوع

برابر قانون مالیات‌های مستقیم ایران، مؤدیان مالیاتی مکلف‌اند در مهلت مقرر نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی اقدام نمایند و سازمان امور مالیاتی نیز در مهلت تعیین شده اقدام به تشخیص درآمد مشمول مالیات این دسته از مؤدیان نموده و نسبت به آن دسته از مؤدیان که به وظیفه خود نسبت به تسلیم اظهارنامه مالیاتی اقدام ننموده‌اند با رعایت فرصت مرور زمان مقرر، اقدام به تشخیص مالیات نماید.

در این قانون حق اعتراض برای مؤدیان و ادارات امور مالیاتی، به رسمیت شناخته شده و مؤدیان و یا سازمان امور مالیاتی می‌توانند در مراجع دادرسی پیش‌بینی شده، نسبت به رفع اختلافات اقدام نمایند. این سازوکار در حال حاضر موجب طولانی شدن سیر قطعیت مالیات مؤدیان می‌شود و حتی پس از قطعی شدن مالیات نیز، برخی مؤدیان، حاضر به پرداخت مالیات قطعی شده خود نیستند و مالیات آن‌ها از طریق عملیات اجرایی به حیطة وصول در می‌آید. همچنین بخش عمده‌ای از وصولی‌های مالیات هر سال مربوط به دریافت مالیات‌هایی مانند مالیات‌های تکلیفی پیمانکاران و... هست که عواملی مانند میزان اعتبارات عمرانی دولتی در هر شهر بیش‌ترین تأثیر را بر میزان مالیات وصولی این بخش داشته و ادارات امور مالیاتی نقشی در تعیین ارقام وصولی این منابع ندارند. به عنوان مثال اگر در بودجه دولت اعتبارات عمرانی اختصاص یافته به یک شهرستان نسبت به سنوات قبل افزایش زیادی داشته باشد، میزان وصولی مالیات تکلیفی موضوع ماده ۱۰۴ ق. م. م نیز در آن سال افزایش چشمگیری خواهد داشت؛ بدون آنکه تغییری در کارایی واحدهای مالیاتی ایجاد شده باشد.

بخش دیگری از درآمدهای مالیاتی، مربوط به مالیات‌های مقطوع (مانند مالیات نقل و انتقال املاک) هست که افزایش وصولی‌های این بخش تابع رفتار مؤدیان و رونق یا رکود بازار املاک هست و سازمان مالیاتی نقشی در افزایش یا کاهش مالیات‌های این بخش ندارد. ضمن آنکه برابر مقررات قانون مالیات‌های مستقیم آن دسته از مؤدیانی که به هر دلیل، مالیاتی مازاد بر مالیات

قطعی خود پرداخت نموده‌اند نیز می‌توانند اضافه پرداختی مالیات خود را از سازمان امور مالیاتی دریافت نمایند. بخش دیگری از منابع درآمدهای مالیاتی دولت وصول جرائمی است که به عنوان مکانیزمی توسط قانون‌گذار در اختیار دولت گذاشته شده است.

یکی دیگر از درآمدهای سازمان، دریافت مالیات بر ارث هست که مالیات این بخش نیز تا حد زیادی تابعی از میزان مرگ‌ومیر، میزان و تنوع ماترک افراد فوت‌شده، تعداد ورثه و... هست و تن‌ها سازمان امور مالیاتی در تشخیص صحیح مالیات این بخش می‌تواند در میزان وصولی مالیات این بخش تأثیرگذار باشد. آنچه که در حال حاضر شاهد هستیم این است که تن‌ها ملاک ارزیابی سازمان امور مالیاتی از عملکرد مجموعه تحت اداره خود، رقم مالیات‌های وصولی در یک سال مالیاتی هست. همچنین پیش‌بینی و تعیین سهمیه مالیات وصولی هر اداره در دوره‌های آتی نیز صرفاً بر اساس چانه‌زنی‌های سنتی مدیران و بدون توجه به تأثیرات سایر عوامل صورت می‌گیرد. از این‌رو، روش سازمان امور مالیاتی در ارزیابی عملکرد ادارات و پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی در دوره‌های آینده با توجه به جایگاه مالیات در بودجه و چشم‌انداز آینده اقتصادی که باید اتکا به درآمدهای مالیاتی بیشتر شود این موضوع را می‌طلبد که از اطلاعات تهیه‌شده به وسیله سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی کامل بهره‌گیری کرد. همچنین نگاره ۱ جایگاه مالیات در بودجه سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ را نشان می‌دهد (برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی ۹۳-۸۹).

نگاره (۱): جایگاه مالیات در بودجه سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸

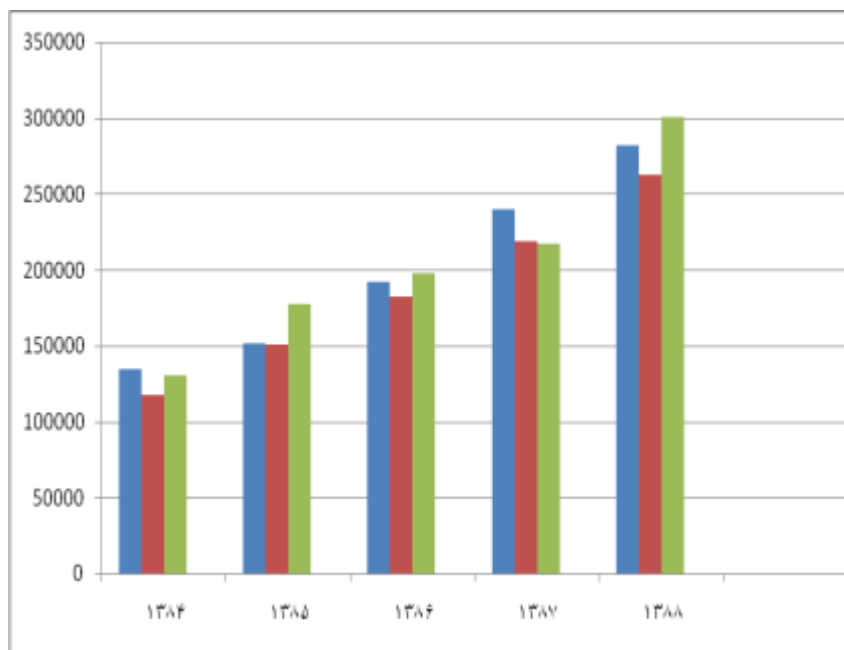
ارقام به میلیارد ریال و درصد

سال	عملکرد	رشد وصولی	برنامه چهارم	مصوب بودجه	نسبت عملکرد به برنامه	نسبت عملکرد به مصوب
۱۳۸۴	۱۳۴۵۷۴	۵۹/۴	۱۱۷۸۳۱	۱۳۰۱۶۰	۱۱۴	۱۰۳
۱۳۸۵	۱۵۱۶۲۱	۱۲/۷	۱۵۰۳۹۸	۱۷۷۶۱۷	۱۰۱	۸۵
۱۳۸۶	۱۹۱۸۱۵	۲۶/۵	۱۸۲۵۲۲	۱۹۷۲۹۵	۱۰۵	۹۷
۱۳۸۷	۲۳۹۷۴۱	۲۵	۲۱۸۵۵۹	۲۱۷۱۵۵	۱۱۰	۱۱۰
۱۳۸۸	*۲۸۲۱۵۷	۱۷/۷	۲۶۲۶۳۱	۳۰۰۶۰۲	۱۰۷	۹۴

\* عملکرد سال ۱۳۸۸ (عملکرد ۱۰ ماهه + مصوب ۲ ماهه)

همچنان که از نگاره فوق پیداست رشد وصولی مالیات در فاصله سال‌های ۸۴ تا ۸۸ نوسان زیادی دارد که دلیل اصلی این نوسانات و انحرافات این است که ارقام وصولی تفاوت زیادی با مبالغ پیش‌بینی شده دارد و مبلغ آن برای سازمان امور مالیاتی نامشخص است. در نمودار ۱ نیز عملکرد سازمان امور مالیاتی در سال‌های فوق‌الذکر قابل مشاهده است. برابر نمودار ۱ دولت موفق به دستیابی به ارقام پیش‌بینی شده در برنامه چهارم توسعه شده است؛ اما در سال‌های ۸۵، ۸۶، ۸۸ شاهد انحراف نامساعد مالیات وصولی با مالیات مصوب هستیم (برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی ۹۳-۸۹).

ارقام به میلیارد ریال



• مصوب بودجه • برنامه چهارم • عملکرد وصولی

نمودار (۱): عملکرد سازمان امور مالیاتی نسبت بر برنامه چهارم و بودجه مصوب

اما اولین مطلبی که در ذهن تداعی می‌شود این است که دلایل وجود انحرافات نامساعد و یا حتی مساعد (سال‌های ۸۵ و ۸۷) نامشخص است و حتی استدلال‌ات و مبانی تعیین ارقام مصوب بودجه و مصوب برنامه چهارم توسعه بر هیچ پایه علمی استوار نیست. جهت تشریح بهتر موضوع، در نگاره ۲ میانگین رشد وصولی مالیات به تفکیک هر یک از ادارات کل در سال‌های ۱۳۸۴ تا

۱۳۸۸ نشان داده شده است. برابر نگاره ۳، رتبه‌بندی عملکرد استان‌های کشور صرفاً بر اساس یک رقم نهایی که عبارت است از مالیات وصولی انجام شده و آنالیز این مبلغ به تفکیک منابع و تفکیک رقم هر منبع به مالیات‌های قطعی شده سال‌های گذشته، علی‌الحساب‌های دریافتی، جرائم، مالیات‌های تکلیفی مطالبه شده و... و مهم‌تر از همه در نظر گرفتن تعداد مؤدیان مالیاتی، ارقام مالیات‌های مسترد شده به مؤدیان در طی سال، میزان طلب‌های بالقوه مؤدیان از ادارات، سهم بودجه‌های عمرانی که ارتباط مستقیم با افزایش مالیات‌های تکلیفی موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم دارد، ارائه نگردیده است که این موضوع کیفیت رتبه‌بندی فوق را زیر سؤال می‌برد. با توجه به دلایل پیش گفته به دلیل اختلاف‌های زمانی وصول مالیات و استرداد مالیات، کلیه ارقام مالیات‌های وصولی شامل وصول مالیات‌های قطعی شده سنوات گذشته، وصول مالیات ابرازی مؤدیان، مالیات‌های علی‌الحساب، مالیات‌های مقطوع، پس از کسر مالیات‌های مسترد شده به مؤدیان، چنان در هم آمیخته می‌شود که بسیاری از سوء مدیریت‌ها، ناکارآمدی‌ها و مفاسد اداری، غیرقابل کشف می‌گردند. از طرفی ارقام پیش‌بینی شده درآمدهای مالیاتی در بودجه نیز از مبنای علمی برخوردار نیستند.

نگاره (۲): میانگین رشد وصولی مالیات به تفکیک هر یک از ادارات کل در

سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸

ارقام به میلیون ریال

ردیف	مراکز وصول	مالیات‌های مستقیم بین سال‌های ۸۴ الی ۸۸					درصد رشد نسبت به دوره قبل		میانگین
		۸۴	۸۵	۸۶	۸۷	۸۸	۸۴-۸۵	۸۵-۸۶	
۱	مرکز تهران	۸۴۰۵۱۷	۱۰۰۶۹۸۲	۳۳۸۵۷۳۸	۵۲۷۶۶۷۲	۶۳۶۹۶۳۱	۱۲۰	۳۳۶	۱۲۱
۲	شمال تهران	۱۰۳۵۸۵۱	۱۲۹۴۴۶۹	۳۶۸۱۷۵۱	۴۷۸۳۱۵۳	۵۸۸۲۵۹	۱۲۵	۲۸۴	۱۲۳
۳	هرمزگان	۶۰۷۵۳۶	۷۴۰۲۹۶	۱۰۱۵۵۸۰	۲۳۲۵۲۸۸	۳۳۵۳۱۶۸	۱۲۲	۱۳۷	۱۴۴
۴	غرب تهران	۷۰۱۳۳۲	۹۴۹۳۲۰	۱۸۱۰۴۵۷	۲۶۴۳۰۷۰	۳۰۸۱۲۳۴	۱۳۵	۱۹۱	۱۱۷
۵	خراسان شمالی	۱۰۴۳۲۹	۱۵۹۲۸۲	۳۰۲۱۳۸	۳۳۹۹۷۸	۴۲۶۷۳۱	۱۵۳	۱۹۰	۱۲۶
۶	کرمان	۲۴۱۸۵۷	۲۶۵۱۵۶	۳۰۱۳۶۱	۲۷۹۱۳۱	۵۱۲۳۱۷	۱۱۰	۱۱۴	۱۸۴

۱۱۴	۱۵۱	۸۱		۱۱۶	۱۲۰	۶۵۵۹۰	۴۳۴۲۴	۵۳۷۸۹	۴۶۲۴۴	۳۸۶۳۵	خراسان جنوبی	۷
۱۴۰	۲۵۱	۱۰۲		۱۱۷	۱۲۸	۸۷۲۲۰۲	۳۴۷۳۳۷	۳۳۹۶۵۴	۲۹۱۰۹۱	۲۲۷۹۳۹	مرکزی	۸
۱۴۰	۱۳۸	۱۳۴		۱۶۱	۱۲۸	۲۱۵۲۹۰۹	۱۵۵۸۶۷۲	۱۱۶۱۶۱۷	۷۲۱۰۷۰	۵۶۴۷۴۴	شرق تهران	۹
۱۳۳	۱۳۹	۱۱۹		۱۲۷	۱۵۰	۵۱۹۲۳۷	۳۷۳۵۱۵	۳۱۵۱۸۶	۲۴۷۸۵۳	۱۶۵۱۷۱	ایلام	۱۰
۱۴	۱۲	۱۸		۱۵	۱۴	۸۴۷۵۷۰	۷۰۶۱۳۰	۶۰۰۴۹۶	۴۰۰۶۰۸	۲۷۵۲۴۰	سیستان	۱۱
۱۳۲	۱۲۵	۱۰۹		۱۵۷	۱۴۰	۱۴۹۹۸۰۱	۱۲۰۲۵۱۵	۱۱۰۰۱۰۸	۷۰۱۳۷۴	۵۰۰۵۱۰	یزد	۱۲
۱۳۱	۱۱۵	۱۲۱		۱۳۷	۱۵۴	۶۰۴۹۴۸	۵۲۷۷۷۶	۴۳۵۷۲۷	۳۱۷۴۰۶	۲۰۶۵۶۹	کردست ان	۱۳
۱۳۱	۱۲۷	۱۲۸		۱۲۵	۱۳۳	۷۵۰۱۱۴	۵۹۱۶۸۹	۴۶۲۷۶۱	۳۴۱۷۴۴	۲۵۶۶۷۰	سمنان	۱۴
۱۳۰	۱۲۷	۱۳۰		۱۳۲	۱۳۱	۱۲۶۴۲۸۲	۹۹۳۱۴۰	۷۶۶۹۱۹	۵۷۷۲۰۶	۴۳۹۰۹۷	آ. غربی	۱۵
۱۳۰	۱۲۸	۱۱۸		۱۴۱	۱۳۲	۳۷۰۹۳۹	۲۸۹۲۹۰	۲۴۴۲۵۴	۱۷۳۶۶۷	۱۳۱۰۹۱	کهگیلو یه	۱۶
۱۳۰	۱۰۸	۱۳۱		۱۴۱	۱۴۱	۵۸۱۳۵۳	۵۴۵۳۹۲	۴۱۵۰۹۴	۲۹۳۹۳۳	۲۰۹۱۱۹	اردبیل	۱۷
۱۲۹	۱۰۷	۱۱۰		۱۷۱	۱۲۵	۹۸۸۹۳۹	۹۲۲۷۴۹	۸۳۷۳۶۶	۴۸۹۷۲۹	۳۶۲۴۱۰	جنوب تهران	۱۸
۱۲۸	۱۱۶	۱۲۵		۱۳۹	۱۳۴	۶۲۱۰۳۷	۵۳۷۳۶۴	۴۳۱۵۹۳	۳۱۰۱۳۵	۲۳۱۷۴۹	قم	۱۹
۱۲۷	۱۱۶	۱۱۵		۱۳۴	۱۲۵	۲۹۶۳۳۱۹	۲۳۵۲۴۹۶	۱۸۸۳۴۷۷	۱۴۰۸۵۳۴	۱۱۲۸۲۰۵	آ. شرقی	۲۰
۱۲۷	۱۲۶	۱۳۰		۱۳۳	۱۲۸	۷۰۸۶۴۱۰	۵۶۱۳۵۱۳	۴۳۰۷۶۰۹	۳۴۹۹۳۶۵	۲۷۴۰۷۹۰	خوزست ان	۲۱
۱۲۷	۱۴	۱۲۱		۱۳۴	۱۳۹	۷۹۶۸۴۷	۶۹۹۵۴۱	۵۷۷۳۰۱	۴۳۰۰۹۴	۳۰۸۶۱۱	همدان	۲۲
۱۲۷	۱۱۹	۱۲۱		۱۴۲	۱۲۶	۸۶۴۴۷۰۸	۷۲۷۴۹۵۳	۵۹۸۸۹۷۳	۴۲۲۶۸۶۹	۳۳۵۶۵۲۶	اصفهان	۲۳
۱۲۶	۱۱۴	۱۲۰		۱۴۴	۱۲۹	۷۶۱۵۶۸	۶۶۵۷۹۳	۵۵۶۰۶۶	۳۸۵۷۲۱	۲۹۹۲۷۶	لرستان	۲۴
۱۲۶	۱۱۸	۱۲۱		۱۲۹	۱۳۶	۱۷۷۴۴۵۳	۱۵۰۱۳۷۶	۱۲۳۷۲۰۰	۹۵۹۴۱۱	۷۰۷۱۳۴	مازندران	۲۵
۱۲۵	۱۴	۱۲۲		۱۳۳	۱۳۱	۱۳۱۷۷۶۸	۱۱۵۲۵۷۷	۹۴۱۳۴۳	۷۰۶۶۸۹	۵۴۰۷۰۹	گیلان	۲۶
۱۲۵	۱۱۲	۱۱۹		۱۴۴	۱۲۷	۶۱۸۳۶۸	۵۵۴۴۷۲	۴۶۴۷۶۳	۳۲۳۴۵۴	۲۵۵۴۰۱	گلستان	۲۷

۱۳۴	۱۳۶	۱۳۷	۱۳۸	۱۳۹	۱۴۰	۱۴۱	۱۴۲	۳۱۳۳۲۵۶	۲۷۲۸۴۱۵	۲۰۰۸۴۷۴	۱۷۲۳۳۶۷	۱۳۰۵۹۳۵	فارس	۲۸
۱۳۴	۱۳۵	۱۳۶	۱۳۷	۱۳۸	۱۳۹	۱۴۰	۱۴۱	۸۴۰۶۵۷	۷۳۳۳۱۵	۶۹۶۷۷۳	۴۹۳۲۶۵	۳۵۰۴۰۰	زنجان	۲۹
۱۳۴	۱۳۶	۱۳۷	۱۳۸	۱۳۹	۱۴۰	۱۴۱	۱۴۲	۹۲۷۸۵۵	۸۰۰۷۶۲	۶۴۲۸۵۹	۵۰۹۰۶۴	۳۸۱۷۶۳	کرمانشاه	۳۰
۱۳۴	۱۳۸	۱۳۹	۱۴۰	۱۴۱	۱۴۲	۱۴۳	۱۴۴	۳۸۱۷۳۱۰	۳۲۴۳۳۴۹	۲۶۸۲۳۷۲	۲۰۰۱۶۶۲	۱۶۱۳۴۵۱	خراسان. ر	۳۱
۱۳۴	۱۳۵	۱۳۶	۱۳۷	۱۳۸	۱۳۹	۱۴۰	۱۴۱	۱۲۱۵۵۲۷	۱۰۵۵۲۳۱	۸۴۲۸۳۸	۶۷۰۰۸۹	۵۲۶۶۲۷	قزوین	۳۲
۱۳۴	۱۳۹	۱۴۰	۱۴۱	۱۴۲	۱۴۳	۱۴۴	۱۴۵	۱۱۹۹۴۹۵ ۴۸	۱۰۱۲۱۰۸ ۴۵	۶۳۴۸۱۱۹ ۴	۵۴۲۲۷۴۴ ۳	۵۲۸۴۹۴۸	مؤدیان بزرگ	۳۳
۱۳۴	۱۳۹	۱۴۰	۱۴۱	۱۴۲	۱۴۳	۱۴۴	۱۴۵	۶۷۸۳۹۶	۴۰۲۷۹۹	۳۳۶۰۳۲	۲۷۱۶۴۱	۲۱۰۱۸۲	چهارمحا ل	۳۴
۱۳۴	۱۳۳	۱۳۴	۱۳۵	۱۳۶	۱۳۷	۱۳۸	۱۳۹	۴۳۰۰۶۹۴	۲۸۱۰۹۹۶	۲۱۹۷۵۴۰	۲۱۸۶۶۹۵	۱۹۰۰۷۹۸	بوشهر	۳۵
۱۰۴	۱۰۳	۸۹	۱۰۴	۱۰۳	۱۰۲	۱۰۱	۱۰۰	۳۰۷۴۳۹۰	۲۹۹۳۱۹۰	۳۳۶۶۹۰۱	۳۲۴۴۶۲۲	۲۶۲۴۶۶۶	تهران	۳۶
۱۲۰	۱۲۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۹۶۲۳۵۲	۸۰۱۴۶۷	۰	۰	۰	شهرری	۳۷
۳۹	۱۲۴	۱۲	۰	۰	۰	۰	۰	۱۸۵۴۷۰۷	۱۴۹۶۱۴۴	۱۲۲۳۵۸۱ ۲	۰	۰	کرج	۳۸
۳۷	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۷۷۲۸۸۵	۸۸۳۴۴۰۹	۵۷۱۸۴۷۰	امور مالیات شرکت ا	۳۹
۲۰۹	۰	۲۰۹	۰	۰	۰	۰	۰	۰	-۲۲۳۳۰۷	-۱۰۶۸۶۱	۳۸۵۶	۳-	متفرقه تهران	۴۰

تمامی این مشکلات در غیاب سیستم حسابداری بر مبنای تعهدی کامل بروز می کند و به نظر می رسد تن ها راه چاره برقراری سیستم فوق در سازمان امور مالیاتی هست.

قبل از ورود به بحث اصلی انواع مبانی قابل استفاده در حسابداری دولتی را مورد بررسی قرار می دهیم:

مبنای نقدی کامل: روش حسابداری است که اساس آن بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار است.



در این سیستم هر گونه تغییر در وضعیت مالی موسسه، مستلزم مبادله وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می شود که وجه نقد آن‌ها دریافت شود و هزینه‌ها زمانی شناسایی می شود که وجه آن‌ها به صورت نقد پرداخت گردد.

۲- مبنای تعهدی کامل: درآمدها به محض تحقق و هزینه‌ها به محض تحمل، شناسایی می گردد. لذا دریافت یا پرداخت وجه نقد تأثیری در شناسایی درآمد و هزینه ندارد.

۳- مبنای نیمه تعهدی: در این مبنا هزینه‌ها بر مبنای تعهدی و درآمدها بر مبنای نقدی، شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. این مبنا که ترکیبی از دو مبنای تعهدی و نقدی است، مورد پذیرش تعدادی از کشورها قرار گرفته است؛ بنابراین یکی از مزایای مبنای تعهدی که انعکاس واقعی هزینه‌های دوره مالی هست، در این سیستم مورد استفاده قرار می گیرد.

۴- مبنای تعهدی تعدیل شده: در این مبنا هزینه‌ها هنگام ایجاد یا تحمل، شناسایی می شوند (مبنای تعهدی)؛ اما درآمدها بر حسب ماهیتشان به دو دسته تقسیم می شوند:

الف- دسته اول درآمدهایی هستند که قابل اندازه گیری بوده و درعین حال در دسترس باشند و در زمان کوتاهی قبل از تشخیص قابل وصول خواهند بود که این دسته از درآمدها با استفاده از مبنای تعهدی شناسایی و ثبت می گردند.

ب- درآمدهایی که فاقد ویژگی پیش گفته هستند و اندازه گیری و تشخیص آن‌ها مشکل و یا غیرممکن است و یا وصول آن‌ها پس از تشخیص، در طول دوره مالی یا مدت کوتاهی بعد از دوره مالی امکان پذیر نیست که این درآمدها با استفاده از حسابداری نقدی شناسایی می شوند.

۵- مبنای نقدی تعدیل شده: این مبنا به روش حسابداری نقدی کامل شباهت فراوانی دارد. تفاوت این مبنا با مبنای نقدی کامل در شیوه شناسایی و ثبت هزینه‌هاست. درآمدها هم در مبنای نقدی کامل و هم نقدی تعدیل شده فقط در زمان وصول شناسایی می شوند. لذا این دو مبنا در مورد درآمدها مشابه هم عمل می کنند و تفاوتی باهم ندارند (باباجانی، ۱۳۸۵).

موضوع استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری دولتی باعث طرح دیدگاه‌های موافق و مخالف بسیاری شده است. افزایش پاسخگویی دولت، مدیریت مالی بهتر و قابلیت مقایسه عملکرد مدیران از جمله مزایای مبنای تعهدی از دیدگاه موافقان هست. برخی مخالفان نیز معتقدند که سیستم حسابداری تعهدی ممکن است به ایجاد اطلاعات گیج کننده و نادرست منجر شود. به

نظر می‌رسد بیشتر انتقادهای وارد بر مبنای تعهدی در حسابداری دولتی بر بخش شناسایی هزینه‌ها متمرکز هست. در مورد شناسایی درآمدها بر مبنای تعهدی، اختلاف نظرهای کمتری وجود دارد.

با توجه به ماهیت وظایف سازمان امور مالیاتی، حجم گردش بالای درآمدها، استفاده از مبنای تعهدی با تمامی نقاط ضعف احتمالی آن اجتناب‌ناپذیر به نظر می‌رسد و به نظر می‌آید مزایای فراوان استفاده از این مبنای به مراتب بیشتر از ضعف‌های احتمالی آن باشد.

ذیلاً به بررسی مزایای استفاده از حسابداری دولتی بر مبنای تعهدی می‌پردازیم.

نقش استفاده از حسابداری دولتی بر مبنای تعهدی کامل در شفاف‌سازی عملکرد واحدهای مالیاتی:

۱. تفکیک کلیه منابع درآمدهای مالیاتی.
۲. ثبت و شناسایی مالیات‌های قطعی شده در هر منبع.
۳. ثبت و شناسایی مالیات‌های تشخیصی در هر منبع.
۴. ثبت و شناسایی ارقام مالیات‌های در دست بررسی در هر یک از مراجع دادرسی.
۵. ثبت و شناسایی مالیات‌های علی‌الحساب وصولی.
۶. ثبت و شناسایی اضافه پرداختی‌های مالیات مؤدیان.
۷. ثبت و شناسایی درخواست‌های استرداد مالیات اضافی توسط مؤدیان.
۸. ثبت و شناسایی مالیات‌های تکلیفی مطالبه شده.
۹. ثبت و شناسایی جرائم مطالبه شده.
۱۰. ثبت و شناسایی درخواست‌های بخشودگی جرائم.
۱۱. ثبت و شناسایی جرائم بخشوده شده مؤدیان.
۱۲. ثبت و شناسایی تعدیلات اعمال‌شده مالیات مورد اعتراض مؤدیان در مراجع دادرسی.
۱۳. ثبت و شناسایی اعتراضات اداره امور مالیاتی به آراء هیئت‌های حل اختلاف.

۱۴. ثبت و شناسایی مالیات‌های قطعی قابل ارسال به واحد وصول و اجرا.
۱۵. ثبت و شناسایی میزان وصول مالیات‌های قطعی شده در واحد وصول و اجرا.
۱۶. ثبت و شناسایی مالیات‌های قطعی تقسیط شده.
- به کارگیری سیستم حسابداری دولتی بر مبنای تعهدی کامل می‌تواند نتایج زیر را در برداشته باشد:

۱. افزایش پاسخگویی دولت.
۲. قابلیت مقایسه عملکرد مدیریت در واحدهای مختلف.
۳. قابلیت ارزیابی کارایی هر یک از واحدهای مالیاتی.
۴. کاهش فساد اداری به دلیل ایجاد شفافیت و قابلیت ردیابی عملکرد هر یک از واحدهای مالیاتی.
۵. استفاده بهینه از منابع انسانی سازمان.
۶. کمک به تعیین بهای تمام‌شده مالیات‌های وصولی.
۷. امکان دستیابی به راهکارهای بهتر جهت افزایش تمکین مؤدیان مالیاتی.
۸. امکان ردیابی دلایل انحرافات رخ داده نسبت به برنامه سازمان.
۹. حذف منابع مالیاتی زیان ده و یافتن منابع مالی جدید.
۱۰. تعیین دقیق میزان تأثیر عوامل غیرقابل کنترل بر مالیات‌های وصولی.
۱۱. کمک به پیش‌بینی واقع‌بینانه از میزان مالیات وصولی در سال آینده و برآورد سهم مالیات در بودجه دولت به صورت علمی.

بیشتر انتقادهای وارد بر مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی عمدتاً از جهت شیوه برخورد با هزینه‌ها است؛ اما از آنجا که در سازمان امور مالیاتی بر خلاف بسیاری از سازمان‌های دولتی موضوع درآمد، بیشتر از هزینه مدنظر هست، انتقاد چندان بر اجرای این مبنای حسابداری در سازمان امور مالیاتی قابل تصور نیست.

#### ۴. خلاصه و نتیجه گیری

مبنای برآورد درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه و تجزیه و تحلیل انحرافات مساعد یا نامساعد عملکرد سازمان امور مالیاتی کشور بر پایه علمی استوار نیست. همچنین تعیین سهمیه مالیات وصولی هر استان نیز بیشتر بر اساس چانه‌زنی‌های سنتی مدیران، صورت می‌گیرد. ارزیابی عملکرد هر یک از ادارات کل امور مالیاتی صرفاً بر اساس رقم مالیات وصولی و بدون در نظر گرفتن عوامل متعدد موثر بر وصول مالیات انجام می‌شود. با وجود این ایرادات انتظار اخذ مالیات عادلانه از مؤدیان، مبارزه با فساد اداری، ارزیابی عادلانه عملکرد مدیران و... که از اهداف اقتصاد اسلامی هست، تحقق نخواهد یافت. قطعاً استقرار یک سیستم حسابداری دولتی بر مبنای تعهدی کامل می‌تواند اطلاعات قابل‌اتکایی جهت رفع مشکلات فوق‌الذکر فراهم نماید.

#### منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی*، تهران: دانشگاه علامه طباطبایی، چاپ دوم.
- ثورونی، ویکتور. (۱۳۸۲). *طراحی و نگارش قانون مالیاتی*، ترجمه محمد ملا نظر، تهران: چاپ اول، سازمان امور مالیاتی.
- حسینی، سید رضا. (۱۳۸۹). *جایگاه مالیات‌های اسلامی و متعارف و ارتباط متقابل آن‌ها*، چاپ اول، قم: انتشارات دانشگاه مفید.
- رفیعی، افسانه. (۱۳۸۷). *کاربرد مبنای تعهدی کامل در حسابداری دولتی*، *فصلنامه حسابرسان*، شماره ۴۰، ۹۱-۸۶.
- سازمان امور مالیاتی کشور. (۱۳۸۹). *قانون مالیات‌های مستقیم*، تهران: نشر بلاغ دانش.
- سازمان امور مالیاتی کشور، برنامه راهبردی. (۱۳۸۹). تهران، اداره کل امور پشتیبانی سازمان امور مالیاتی کشور.