

سیستم نوین حسابداری مالیاتی کشور تحولی بنیادی در نظام اطلاعاتی فرایند مالیات

دکتر جعفر باباجانی *

چکیده

سیستم نوین حسابداری مالیاتی کشور که در این مقاله معرفی می‌گردد، ماحصل یک پروژه تحقیقاتی دانشگاهی با عنوان "طرح مطالعه، طراحی و تدوین سیستم حسابداری مالیاتی کشور" است که مسئولیت اجرای آن به عهده نگارنده محول گردیده بود. این سیستم براساس ویژگیهای محیط فعالیت و نیازهای اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی کشور و مبتنی بر مبانی نظری پذیرفته شده حسابداری بخش عمومی طراحی شده است. طولانی بودن فرایند مالیات، مشکلات اندازه‌گیری میزان مالیاتها و عدم وصول مالیاتهای قطعی شده هر سال مالی در مهلت‌های مقرر قانونی، از جمله ویژگیهایی است که استفاده از مبنای تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده را در

شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی کشور، با مشکلات جدی مواجه و استفاده از مبنای نقدی را تحمیل نموده است.

استفاده از حسابداری نقدی در نظام مالیاتی نه تنها موجب نگهداری حساب و انعکاس صحیح درآمدهای مالیاتی هر سال مالی نمی‌شود، بلکه مدیران سطوح مختلف سازمان امور مالیاتی را از دسترسی به اطلاعات مربوط به مراحل مختلف قبل از وصول مالیات، محروم خواهد نمود. از آنجا که استفاده از مبنای تعهدی در حسابداری درآمدهای مالیاتی، مستلزم تحقق دو شرط قابلیت اندازه‌گیری و قابلیت وصول این قبیل درآمدها بوده و تحقق شرایط مذکور نیز در وضعیت کنونی ایران، میسر نیست، لذا استفاده از مبنای نقدی و شناسایی درآمدهای مالیاتی در زمان وصول، اجتناب‌ناپذیر خواهد بود. از سوی دیگر، نگهداری و گزارش اطلاعات مالی مربوط به مراحل مختلف قبل از وصول، برای مدیران امور مالیاتی جهت پی‌گیری و تسریع در وصول مطالبات مالیاتی از اهمیت در خود ملاحظه‌ای برخوردار می‌باشد. به همین دلیل و به منظور طراحی یک سیستم حسابداری کارآمد، ابتدا فرایند مالیات به دو بخش جداگانه اما در تعامل با یکدیگر موسوم به «فرایند اظهار تا قبل از وصول» و «فرایند وصول و ایصال» تقسیم و سپس مراحل مختلف هر یک از فرایندهای مذکور شناسائی شد. در سیستم حسابداری مالیاتی مورد طراحی تدابیری اتخاذ گردید تا از قابلیت‌های مبنای تعهدی در نگهداری و گزارش اطلاعات مربوط به فرایند اظهار تا قبل از وصول مالیات و از سازوکار مبنای نقدی برای نگهداری و گزارش اطلاعات مربوط برای نگهداری و گزارش اطلاعات مالی ناظر بر عملیات هر یک از مراحل مرتبط با فرایند دوگانه فوق نیز از قابلیت‌های نظام حسابداری و حسابهای مستقل مبتنی بر تئوری وجوه، استفاده شده است.

کلیدواژه‌ها: فرایند مالیات، مبنای نقدی، مبنای تعهدی، قابلیت اندازه‌گیری، قابلیت وصول، تئوری وجوه، حسابداری حسابهای مستقل

مقدمه

در آغاز هزاره سوم که به عصر دانایی و اطلاعات موسوم گردیده است، حسابداری و گزارشگری مالی در بخش دولتی به عنوان یک سیستم اطلاعاتی

کارآمد، از دو ویژگی برجسته و ممتاز برخوردار است. از یک سو به عنوان یکی از ابزارهای اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی به مقامات منتخب و منصوب کمک میکند تا از طریق آن وظیفه مسئولیت پاسخگویی خود را انجام و حقوق شهروندان دایر بر دانستن حقایق در مورد وصول و مصرف منابع مالی عمومی را تامین نمایند و از سوی دیگر، با نگهداری و ارائه به موقع اطلاعات مالی سودمند، زمینه‌های لازم را برای تصمیم‌گیری‌های صحیح مقامات مذکور و مدیران تحت سرپرستی در جهت تحقق اهداف دولت و واحدهای تابعه فراهم می‌نماید. با این ترتیب دولت جمهوری اسلامی ایران و وزارتخانه‌ها و موسسات وابسته به آن، رسالت سنگینی در مورد نوسازی و بهسازی نظام حسابداری و گزارشگری مالی و عملیاتی دارند. سازمان امور مالیاتی کشور از جمله موسسات دولتی است که سالهاست در فقدان یک سیستم حسابداری جهت نگهداری و گزارش اطلاعات مالی مربوط به فرایند مالیات رنج می‌برد. به دلیل عدم دسترسی سریع و آسان به اطلاعات مالی مربوط به فرایند مالیات، سازمان موردنظر با تاخیر بیش از حد وجوه مطالبات مالیاتی معوق را وصول و در مواردی نیز قسمتی از این قبیل مطالبات مشمول مرور زمان گردیده و از وصول آن محروم می‌گردد. کاهش قدرت خرید مطالبات معوقه مالیاتی تحت تاثیر نرخ دورقمی تورم سالانه که به هیچ وجه با نرخ جرائم مالیاتی مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم (که اغلب آنها نیز مشمول بخشودگی قرار می‌گیرد) قابل مقایسه نیست، بهای سنگینی است که سازمان امور مالیاتی کشور در نبود یک سیستم حسابداری کارآمد پرداخته است.

سازمان امور مالیاتی کشور در چند سال اخیر و با توجه به درک صحیح از نقش برجسته اطلاعات در اعمال مدیریت کارآمد بر فرایند مالیات، به این نتیجه رسیده است که از طریق مطالعه و اجرای طرح جامع مالیاتی به یک نظام مطلوب و کارآی مالیاتی دست یابد که این مهم تاکنون به منصفه ظهور نرسیده است. به همین دلیل و به لحاظ نیاز شدیدی که به جمع‌آوری و گزارش به موقع اطلاعات مالی مربوط به فرایند مالیات احساس می‌گردد، مقامات مسئول مالیاتی بر آن شدند تا در کوتاه‌مدت و از طریق مطالعه، طراحی و اجرای یک سیستم حسابداری مالیاتی، نیازهای اطلاعاتی مدیریت را تامین و با استفاده از این سیستم نسبت به وصول به موقع ظرفیت مالیاتی فعلی اقدام نمایند. به بیان دیگر، همزمان با شروع اقدامات لازم در مورد طرح جامع مالیات، مطالعه، طراحی و اجرای یک سیستم حسابداری مالیاتی، منطبق با ویژگی‌های

محیطی فعالیت سازمان و ملحوظ نمودن فرایند ترسیمی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه بهمن ۱۳۸۰، در دستور کار سازمان امور مالیاتی کشور قرار گرفت. از آنجایی که اجرای دستی سیستمهای حسابداری در عصر انفورماتیک مقرون به صرفه نمی‌باشد لذا شرکت سهامی خدمات ماشینهای محاسب الکترونیکی به عنوان متولی امر انتخاب و مقرر گردید مسئولیت مطالعه، طراحی و تدوین سیستم حسابداری مالیاتی به عهده دانشگاه علامه طباطبائی و مسئولیت تهیه نرم‌افزار برای اجرای رایانه‌ای آن بر عهده شرکت مذکور محول گردد.

مسئولیت اجرای مطالعه، طراحی و تدوین سیستم حسابداری مالیاتی کشور از طریق دانشگاه علامه طباطبائی به عنوان یک طرح تحقیقاتی به عهده نگارنده این مقاله محول گردید تا با استفاده از نظر کارشناسان امور مالیاتی و مطالعه وضع موجود نسبت به طراحی سیستم اقدام شود. سیستم حسابداری موردنظر پس از گذشت یک سال و اندی مطالعه و کار مستمر طراحی و گزارشهای آن در پنج جلد که یک جلد آن به گزارش شناخت وضع موجود و تشریح عوامل کلیدی سیستم حسابداری مالیاتی اختصاص یافته و چهار جلد آن به مبانی نظری و شرح حسابها، طبقه‌بندی حسابها، دستورالعمل حسابداری و گزارشگری مالی اختصاص یافته، به شرکت خدمات ماشینهای محاسب الکترونیکی تحویل گردید. در این مقاله کوشش می‌شود نکات کلیدی سیستم حسابداری مالیاتی مورد طراحی و مبانی نظری و ویژگی‌های محیطی حاکم بر آن به اجمال مورد بحث قرار می‌گیرد.

مبانی نظری حسابداری مالیاتی

زمان تشخیص و شناسایی درآمدهای مالیاتی از نقطه نظر حسابداری مالیاتی از اهمیت اساسی برخوردار بوده و به همین دلیل وجه عمده مبانی نظری حسابداری مالیاتی، به مفاهیم مذکور که به انتخاب نوعی مبنای حسابداری جهت شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی نیز منتهی می‌شود، اختصاص یافته است. انتخاب مبنای حسابداری در مورد درآمدهای مالیاتی عمدتاً معطوف به زمان تشخیص و شناسایی این قبیل درآمدها خواهد بود. به بیان دیگر انتخاب مبنای حسابداری به این سوال مهم پاسخ میدهد که آیا درآمدهای مالیاتی را در زمان تحقق (زمانی که فرایند قانونی مالیات تکمیل می‌شود) و صرف نظر از وصول وجه آن، به عنوان درآمد دولت شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت نمائیم، یا اینکه این نقطه شناسایی را پیش از آن که دولت

وصول وجه درآمدهای مالیاتی موکول نماییم. بنابراین، مبنای حسابداری تشخیص و شناسایی درآمدهای مالیاتی به عنوان یک عامل مهم و تاثیرگذار در ساختار سیستم حسابداری مالیاتی کشور، مورد توجه و تاکید قرار گرفته و قبل از هرگونه اقدام در مورد طراحی سیستم حسابداری مالیاتی، به مبانی نظری مربوط به آن پرداخته می‌شود. از آنجا که برای شناسایی درآمدهای مالیاتی در کشورهای مختلف از مبانی حسابداری متفاوتی استفاده می‌شود، لذا شرح مختصری در مورد هریک از انواع آنها ضروری به نظر می‌رسد.

مبنای نقدی

حسابداری نقدی یک سیستم حسابداری است که اساس آن بر دریافت و یا پرداخت وجه استوار است. به بیان دیگر در سیستم حسابداری نقدی هرگونه تغییر در وضعیت مالی موسسه مستلزم مبادله وجه نقد بوده و درآمدها نیز در زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه آنها دریافت شوند. با توجه به اینکه در سیستم حسابداری نقدی ملاک شناسایی درآمدها وصول وجه آنها می‌باشد، لذا کلیه وجوهی که در یک سال مالی بابت مالیات دریافت می‌شود (اعم از آنکه پیش دریافت یا مطالبات سنوات قبل باشد)، درآمد سال مالی محسوب می‌گردد. با این ترتیب، یکی از معایب استفاده از مبنای نقدی در سیستم حسابداری مالیاتی، عدم تفکیک درآمدهای مالیات سنوات مالی و پیش دریافتها و بطور کلی عدم انعکاس میزان درآمدهای مالیاتی تحقق یافته سال مالی، خواهد بود. اگرچه تا چند سال قبل استفاده از سیستم حسابداری نقدی به دلیل سادگی و ظرفیت مناسب قابلیت رسیدگی آن معمول بود، لیکن اغلب هیاتهای تدوین استانداردهای حسابداری دولتی کشورها بر استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و یا تعهدی کامل در حسابداری مالیاتی، تاکید دارند. به همین دلیل در دو دهه آخر قرن بیستم بسیاری از کشورهای پیشرفته، مبنای حسابداری درآمدهای مالیاتی را از مبنای نقدی به تعهدی تعدیل شده و برخی نیز از مبنای تعهدی تعدیل شده به تعهدی کامل، ارتقاء داده‌اند.

مبنای تعهدی تعدیل شده

از آنجا که وصول درآمدهای مالیاتی برای دولتها از اهمیت درخور ملاحظه‌ای

و ثبت درآمدهای مالیاتی محسوب می‌شود. دلیل این امر آنست که دولتها تمام یا قسمت عمده‌ای از مخارج خود را از طریق اخذ مالیات تامین می‌نمایند و لذا وصول درآمدهای مالیاتی در دوره مالی مورد عمل و یا مدت کوتاهی پس از آن، جهت ایفای به موقع تعهدات سررسید شده دولت، از ضرورت حیاتی برخوردار می‌باشد. اهمیت وصول درآمدهای مالیاتی در دوره مالی از یک سو و ضعف سیستم حسابداری نقدی در شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی واقعی در یک دوره مالی از سوی دیگر، موجب انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی تعدیل شده در حسابداری درآمدهای مالیاتی گردید. در این مبنای حسابداری، درآمدهای مالیاتی که "قابل اندازه‌گیری" بوده و "قابلیت وصول" نیز داشته باشند، با مبنای تعهدی (در زمان تحقق درآمد) و درآمدی که یک یا هر دو ویژگی مورد اشاره را ندارند، با مبنای نقدی شناسایی و دفاتر حسابداری ثبت می‌شوند. معیار قابل اندازه‌گیری بودن و قابل وصول بودن درآمدها در بیانیه شماره ۱۱ هیات استانداردهای حسابداری دولتی (GASB)^۱ تعریف عملیاتی شده‌است.

بر طبق بیانیه شماره ۱۱ (GASB)، درآمدی قابل اندازه‌گیری است که براساس تعرفه‌های مصوب و قوانین و مقررات و نرخ‌های مشخص، میزان آن قابل محاسبه باشد. شرط قابلیت وصول زمانی تحقق می‌یابد که تشخیص دهیم مالیات مورد نظر در طول دوره مالی و یا مدت کوتاهی پس از دوره مالی (حدود ۶۰ روز)، وصول خواهد شد. مطابق با استانداردهای مصوب (GASB)، درآمدها در دوره‌ای شناسایی می‌شوند که هم قابل اندازه‌گیری بوده و هم برای تامین مخارج دوره مالی در دسترس باشند. به بیان دیگر در سیستمهای حسابداری مبتنی بر تعهدی تعدیل شده، از دو مبنای حسابداری و متناسب با طبع و ماهیت درآمدها، استفاده می‌شود. درآمدهایی که واجد هر دو شرایط فوق باشند، با استفاده از مبنای حسابداری تعهدی و در غیر این صورت با مبنای نقدی شناسایی و ثبت می‌شوند. مبنای تعهدی تعدیل شده تا قبل از سال ۲۰۰۰ میلادی در حسابداری مالیاتی اغلب کشورهای پیشرفته رواج داشته است و از این سال به بعد براساس نتایج تحقیقات حسابداری، تلاشهای

زیادی در جهت ارتقای سیستم حسابداری تعهدی تعدیل شده به سیستم حسابداری تعهدی کامل صورت گرفته است.

مبنای تعهدی کامل

در مبنای تعهدی کامل، اساس شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی، بر تحقق درآمد استوار است. در این مبنای حسابداری، به محض آنکه فرایند کسب درآمد تکمیل و درآمد تحقق یافت، نسبت به شناسایی و ثبت آن در دفاتر حسابداری اقدام می‌شود. به بیان دیگر، در مبنای حسابداری تعهدی، به جای مبادله وجه و یا وصول درآمد، تحقق درآمد به عنوان ملاک شناسایی و ثبت درآمد انتخاب می‌شود. اگرچه شناسایی درآمدهای مالیاتی با استفاده از مبنای تعهدی کامل، به دلیل طبع و ماهیت این قبیل درآمدها و ویژگی غیرداوطلبانه پرداخت‌کنندگان آنها امری دشوار به نظر می‌رسد، لیکن برخی کشورها نظیر آمریکا تلاش می‌کنند تا این مبنای حسابداری را در شناسایی و ثبت درآمدها، از جمله درآمدهای مالیاتی مورد استفاده قرار دهند. مشکل اساسی استفاده از مبنای تعهدی کامل در حسابداری درآمدهای مالیاتی، عمدتاً مربوط به عدم اطمینان به وصول به موقع این قبیل درآمدهاست که به نوبه خود می‌تواند موجب ایجاد مشکلاتی در ایفای تعهدات مالی دولت گردد. همانطور که قبلاً بیان گردید، دولت‌ها ایفای تعهدات خود را با وصول بهنگام درآمدها هماهنگ می‌نمایند و به همین دلیل، قابلیت وصول و یا در دسترس بودن وجوه درآمدهای مالیاتی که منجر به پرداخت به موقع تعهدات سررسید شده آنها می‌شود، از اهمیت درخور ملاحظه‌ای در ادبیات حسابداری بخش عمومی برخوردار می‌باشد.

فرایند مالیات

بر طبق بررسیهای انجام شده، مالیاتهای موضوع قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه بهمن ۱۳۸۰ و مالیاتهای غیرمستقیم موضوع قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان و ارائه‌دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی (موسوم به قانون تجمیع عوارض)، مصوب دیماه ۱۳۸۱ از نظر نگهداری حساب به دو دسته زیر تقسیم می‌شوند:

الف- مالیاتهای مستقیم که از طریق تسلیم اظهارنامه یا عدم تسلیم اظهارنامه و طی فرایند پیش‌بینی شده در قانون مالیاتهای مستقیم وصول می‌شوند و نگهداری حساب و اطلاعات مالی آنها قبل از وصول امکان‌پذیر می‌باشد.

ب- مالیاتهای غیرمستقیم موضوع قانون تجمیع عوارض و برخی از مالیاتهای مستقیم نظیر حق تمبر، مالیات نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام که نگهداری حساب و اطلاعات مالی آنها قبل از وصول امکان‌پذیر نمی‌باشد.

مالیاتهای موضوع بند (الف)، بخش عمده‌ای از منابع مالیاتی کشور را تشکیل می‌دهد، این قبیل مالیاتها از طریق یک فرایند نسبتاً طولانی پیش‌بینی شده در قانون مالیاتهای مستقیم وصول می‌شوند که آشنایی با این فرایند اهمیت نگهداری حساب و اطلاعات مالی مربوط به مراحل قبل از وصول را آشکار می‌نماید. فرایند اظهار تا وصول مالیاتهای مستقیم بر طبق قانون مذکور به شرح مراحل زیر است.

۱- **تسلیم اظهارنامه:** در قانون مالیاتهای مستقیم دولت جمهوری اسلامی ایران نیز مشابه سایر کشورها سیستم خوداظهاری مورد توجه قرار گرفته و در مواد ۲۶، ۸۰، ۱۱۰، ۱۰۰ و ۱۲۶ ابراز درآمد مشمول مالیات و تعیین میزان مالیات متعلق را در موعد مقرر به عهده مودی محول نموده است. اگرچه تا رسیدن به یک نظام مالیاتی مطلوب مبتنی بر خوداظهاری، فاصله زیادی وجود دارد و تا زمان تحقق چنین امری رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی و طی مراحل مختلف تا وصول مالیات اجتناب‌ناپذیر می‌باشد، لیکن پیام مواد ۱۵۸ و ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم دایر بر مجاز بودن سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص پذیرش بدون رسیدگی مالیات ابرازی برخی منابع مالیاتی، راهکار قانونی مناسبی برای استفاده هرچه بیشتر از سیستم خوداظهاری در وصول مالیات تلقی می‌شود. با این ترتیب، تسلیم اظهارنامه توسط مودیان مالیاتی به عنوان اولین مرحله از فرایند اظهار تا وصول مالیات، از اهمیت و جایگاه مناسبی برخوردار بوده و عدم تسلیم به موقع آن، موجب محرومیت مودیان از معافیت‌های مالیاتی پیش‌بینی شده در قانون و پرداخت جریمه خواهد بود.

۲- **تشخیص مالیات:** در ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم تصریح گردیده است که شناسایی و تشخیص درآمد مشمول مالیات، همچنین مطالبه و وصول مالیات موضوع قانون مالیاتها، به سازمان امور مالیاتی کشور محول می‌شود. در ماده ۱۵۶

مودیان مالیات بر درآمد را در مورد درآمد هر منبع که در موعد قانونی تسلیم گردیده است، حداکثر ظرف یکسال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه، رسیدگی نماید. در صورتی که ظرف مدت مذکور، برگ تشخیص درآمد صادر ننماید و یا تا سه ماه پس از انقضای یکسال فوق‌الذکر، برگ تشخیص درآمد مذکور را به مودی ابلاغ نکند، اظهارنامه مودی قطعی تلقی می‌شود. در ماده ۲۳۷ قانون نیز تاکید شده است که برگ تشخیص مالیات براساس ماخذ صحیح و متکی به دلایل و مدارک کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیتهای مربوط و درآمدهای حاصل از آن، به طور صریح در آن قید و برای مودی روشن باشد.

با توجه به مطالب فوق، تشخیص درآمد مشمول مالیات و تعیین میزان مالیات متعلق توسط مامورین ادارات امور مالیاتی، مرحله مهمی از فرایند مالیات محسوب می‌شود و عدم انجام به موقع آن بااستناد ماده ۱۵۷ قانون، مالیات حقه دولت را مشمول مرور زمان نموده و موجب زیان و کاهش درآمدهای مالیاتی دولت خواهد گردید.

۲- **توافق با مدیر امور مالیاتی:** بر طبق ماده ۲۳۸ ق.م.م در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مودی ابلاغ می‌شود، چنانچه مودی نسبت به آن معترض باشد، می‌تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ، شخصا یا بوسیله وکیل تام‌الاختیار خود، به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک؛ کتبا تقاضای رسیدگی مجدد نماید. اداره امور مالیاتی موظف است، ظرف حداکثر ۳۰ روز از تاریخ مراجعه مودی، به موضوع رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، نسبت به رد آن اقدام و مراتب را در ظهر برگ تشخیص درج و امضاء نماید. در این قبیل موارد و در صورتی که اداره امور مالیاتی دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را موثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر اداره مذکور مورد قبول مودی قرار گیرد، مراتب در ظهر برگ تشخیص درج و به امضای طرفین خواهد رسید و در غیر این صورت پرونده مالیاتی برای رسیدگی به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌گردد.

همانطور که ملاحظه می‌شود، مرحله اعتراض مودی به مندرجات برگ تشخیص و مراجعه او به مدیر امور مالیاتی و ارائه اسناد و مدارک و تقاضای رسیدگی که باید ظرف مهلت معینی انجام شود، مرحله جداگانه‌ای از فرایند مالیات محسوب و به

۴- **حل اختلاف مالیاتی:** همانطور که در بند ۳ فوق اشاره گردید، در صورتیکه مودی مالیاتی در مورد مالیات تشخیصی، با اداره امور مالیاتی به توافق نرسد، پرونده مالیاتی او به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌شود. هیات حل اختلاف مالیاتی، پس از انجام تشریفات اداری و رسیدگی‌های لازم، نسبت به صدور و ابلاغ رای اقدام می‌نماید. رای هیاتهای حل اختلاف مالیاتی قطعی و لازم‌الاجرا بوده و مفاد آن مبنای صدور برگ قطعی مالیات خواهد بود. مودیان مالیاتی و همچنین ادارات امور مالیاتی در صورتی که نسبت به آرای قطعی صادره هیاتهای حل اختلاف مالیاتی اعتراض داشته باشند، می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رای و با اعلام دلایل کافی، به شورای عالی مالیاتی شکایت و درخواست نقض رای و تجدید رسیدگی نمایند. با این ترتیب، ارجاع پرونده مالیاتی به هیاتهای حل اختلاف مالیاتی، به عنوان مرحله‌ای از فرایند اظهار تا وصول مالیات قابل شناسایی بوده و نگهداری اطلاعات مالی مربوط و اعمال کنترل‌های لازم جهت حسن اجرای این مرحله، از اهمیت کافی برخوردار است.

۵- **قطعی شدن مالیات:** مرحله قطعی شدن مالیات تشخیصی، یکی از مراحل فرایند مالیات تلقی و از نظر نگهداری حساب و انعکاس اطلاعات مربوط به مطالبات مالیاتی و شناسایی اندوخته‌های مالیاتی وصول نشده، حائز اهمیت فراوان می‌باشد. اگرچه مالیاتهای قطعی شده مودیان نیز قابل اعتراض بوده و در مراجعی که قانون معین نموده‌است، مورد رسیدگی مجدد قرار گرفته و مبلغ آن عند اللزوم تعدیل می‌شود، لیکن میزان مالیاتی که در این مرحله تعیین می‌شود، به لحاظ اندازه‌گیری اتکاپذیر بوده و می‌تواند جهت انعکاس اطلاعات مربوط به مطالبات مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد. بر طبق موادی از ق.م.م مالیاتهای موضوع این قانون، در شرایط زیر قطعی تلقی و مطالبات ناشی از آن، قابل پی‌گیری و وصول می‌باشد.

الف- در مواردی که مودی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیاتی، قبولی خود را نسبت به مالیات تشخیصی اعلام و یا مالیات مورد مطالبه را به ماخذ برگ تشخیص پرداخت و یا ترتیب پرداخت آن را بدهد، یا اینکه اختلاف موجود بین خود و اداره امور مالیاتی را رفع نماید (ماده ۲۳۹).

ب- در مواردیکه اظهارنامه مودیان مالیاتی ظرف مدت حداکثر یکسال از تاریخ

و صدور برگ تشخیص قرار نگیرد و یا سه ماه پس از انقضای یکسال مهلت تعیین شده، برگ تشخیص مالیات به مودی ابلاغ نشود (ماده ۱۵۶).

ج- در مواردی که مودی ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص مالیات، اعتراض ننماید و یا ظرف سی روز به اداره امور مالیاتی مراجعه ننماید.

د- در مواردی که مالیات مودیان بر مبنای آرای صادره هیاتهای حل اختلاف مالیاتی قطعی شود.

ه- در مواردی که سازمان امور مالیاتی کشور، در اجرای بند ۵ ماده ۱۰۰ و ماده ۱۵۸، مالیات ابرازی را قطعی تلقی نماید.

و- مالیاتی که ذاتا قطعی بوده و نیازی به طی مرحله تشخیص ندارد، نظیر مالیات حقوق، حق تمبر، نقل و انتقال قطعی املاک در دفاتر اسناد رسمی و غیره.

۶- وصول مالیات: این مرحله از فرایند مالیات با واریز وجه مالیات به حساب سازمان امور مالیاتی کشور، عملی می‌شود. اگرچه وصول مالیات، صرفا با واریز وجه نقد به حساب سازمان تحقق می‌یابد، لیکن دریافت چک یا سفته از مودیان و واگذاری آن به بانک ذریبست جهت واریز وجه آنها به حساب سازمان امور مالیاتی کشور نیز از شیوه‌های وصول مالیات محسوب می‌شود. در حالت اخیر مالیات زمانی به عنوان درآمد وصولی منظور می‌گردد که اعلامیه واریز وجه چک یا سفته به سازمان تحویل گردد. دولت با اتکا به میزان درآمدهای وصولی خود اقدام به تامین هزینه‌ها مینماید و به همین دلیل، وصول درآمدهای مالیاتی نیز به عنوان منبع تامین بخشی از هزینه‌های عمومی دولت، از اهمیت زیادی برخوردار است. بنابراین، نگهداری حساب و اطلاعات مربوط به مالیاتهای وصولی هر سال مالی، به منظور اعمال کنترل‌های لازم در جهت وصول و ایصال این قبیل درآمدها، بسیار ضروری خواهد بود. شایان ذکر است که اغلب کشورهای که در شناسایی و ثبت درآمدهای خود از مبنای نقدی استفاده می‌کنند، صرفا اطلاعات مربوط به وصول و ایصال درآمدها را، قطع نظر از زمان تحقق آنها، نگهداری و گزارش می‌نمایند.

۷- عملیات اجرایی: بر طبق ماده ۲۱۰ ق.م.م و اصلاحیه‌های بعدی آن، هرگاه مودی، مالیات قطعی شده خود را ظرف ۱۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت ننماید، اداره امور مالیاتی، به موجب برگ اجرایی به او ابلاغ می‌کند تا ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ، کلیه بدهی خود را بپردازد و یا ترتیب پرداخت آن را بدهد. در اجرای

ماده ۲۱۱ همان قانون، هرگاه مودی، مالیات مورد مطالبه را ظرف مهلت مقرر

پرداخت نکند و یا ترتیب پرداخت آنرا ندهد، با صدور دستور توقیف واحد اجرائیات اداره امور مالیاتی، به اندازه بدهی مودی اعم از اصل و جرائم متعلق به اضافه ده درصد بدهی، از اموال منقول و غیرمنقول و مطالبات مودی، توقیف خواهد شد. در این قبیل موارد، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به فروش اموال توقیفی اقدام و معادل کل بدهی به علاوه هزینه‌های متعلقه را از بهای فروش برداشت و عنداللزوم مازاد آن را به مودی مسترد می‌نماید. با این ترتیب، عملیات اجرایی برای وصول مطالبات ناشی از مالیات قطعی شده، بخشی از فرایند مالیات را به خود اختصاص داده و نگهداری حساب و گزارش اطلاعات مالی مربوط به آن به عنوان مرحله‌ای از فرایند مالیات، مدیریت مالیاتی کشور را در جهت وصول سریع مالیاتهای معوقه، یاری می‌دهد.

۸- شکایت: در مواردی که مودی یا اداره امور مالیاتی حسب مورد نسبت به رای هیات حل اختلاف مالیاتی اعتراض داشته باشند، ظرف سی روز می‌توانند به شورای عالی مالیاتی شکایت نمایند. در شورای عالی مالیاتی، بررسی‌های مقدماتی توسط کارشناسان شورا انجام می‌شود و در صورتی که شکایت را قابل طرح تشخیص دهند، پرونده را به رئیس شورای عالی مالیاتی تسلیم تا برای رسیدگی به یکی از شعب ارجاع دهد. پرونده مالیاتی در شعبه موردنظر رسیدگی و هریک از اعضاء رای و نظر خود را اعلام می‌نماید. در صورتیکه رای حل اختلاف مالیاتی مورد تایید اکثریت اعضاء (حداقل دو نفر از سه نفر) قرار گیرد، مراتب به اداره امور مالیاتی ابلاغ می‌شود. در صورتیکه شعبه مربوط، رای هیات اختلاف را نقض نماید، مراتب به اداره امور مالیاتی اعلام تا در یک هیات حل اختلاف دیگر، مورد بررسی قرار گیرد (مواد ۲۵۶ و ۲۵۷).

علاوه بر شورای عالی مالیاتی، مراجع دیگری نظیر هیات سه نفری منتخب وزیر امور اقتصادی و دارایی و دیوان عدالت اداری نیز شکایت مودیان مالیاتی را مورد رسیدگی و صدور رای قرار می‌دهند. با این ترتیب، شکایت از مالیاتهای قطعی شده می‌تواند به عنوان مرحله‌ای از فرایند مالیات مورد شناسایی قرار گرفته و نگهداری حساب و کنترل اطلاعات مالی مربوط به مالیاتهای قطعی ارجاعی به مراجع مذکور، مدیریت مالیاتی کشور را در جهت اعمال کنترل و تسریع در وصول مطالبات مالیاتی، یاری می‌دهد.

وضعیت موجود حسابداری و مشکلات گزارشگری فرایند مالیات

همانطور که قبلاً بیان گردید، در کشورهایی که از مبنای نقدی در سیستم حسابداری درآمدهای مالیاتی استفاده می‌نمایند، صرفاً مسئله وصول درآمدها مورد توجه قرار گرفته و زمانی درآمدهای مالیاتی شناسایی و در دفاتر حسابداری ثبت می‌شوند که وجه آنها به حساب دولت واریز گردیده باشد. در این قبیل کشورها اطلاعات مالی مربوط به مراحل قبل از وصول به صورت آماری و خارج از سیستم حسابداری و در پرونده‌های مالیاتی نگهداری می‌گردد و به همین دلیل دسترسی آسان، سریع و بهنگام به اطلاعات مالی مربوط به مراحل قبل از وصول از فرایند مالیات، امکانپذیر نمی‌باشد. در سازمان امور مالیاتی ایران نیز به دلیل استفاده از مبنای نقدی، فقط اطلاعات مربوط به وصول درآمدهای مالیاتی در دفاتر حسابداری سازمان منعکس و به صورت ماهانه و سالانه به مراجع زیربط گزارش می‌شود. به بیان دیگر سیستم حسابداری مورد عمل سازمان امور مالیاتی کشور، منحصرآ اطلاعات مالی مربوط به میزان وجوه دریافتی بابت درآمدهای مالیاتی را که شامل درآمدهای مالیاتی جاری، سنواتی و آتی می‌باشد، نگهداری و گزارش می‌نماید. با این ترتیب سیستم حسابداری مورد عمل علاوه بر این که اطلاعات مالی مربوط به مراحل مختلف قبل از وصول مالیات را نگهداری و گزارش نمی‌نماید بلکه قادر به نگهداری و گزارش اطلاعات مربوط به میزان مالیاتهای دریافتی سالانه به تفکیک سال تعلق مالیات نیز نمی‌باشد.

با توجه به مطالب فوق، در حال حاضر و قبل از اجرای طرح نوین سیستم حسابداری مالیاتی، اطلاعات مالی مربوط به مراحل نظیر تسلیم اظهارنامه، صدور برگ تشخیص، صدور برگ قطعی، اعتراض به مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیاتی و ارجاع آن به مدیر امور مالیاتی یا هیات‌های حل اختلاف، اعتراض به مالیات مندرج در برگ قطعی مالیاتی و ارجاع آن به شورای عالی مالیاتی یا دیوان عدالت اداری و همچنین عملیات اجرایی مربوط به توقیف اموال و نظایر آن، در سیستم حسابداری مورد عمل نگهداری و گزارش نمی‌شود. عدم انعکاس اطلاعات مالی مربوط به مراحل فوق که قبل از وصول مالیات و در مدت طولانی صورت می‌گیرد، به عنوان بخش درخور ملاحظه‌ای از فرایند مالیات، مشکلات عمده‌ای به شرح زیر را برای تصمیم‌گیری و ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیریت مالیاتی کشور فراهم می‌نماید.

- ۱- دسترسی به اطلاعات مربوط به میزان مالیاتهای ابرازی مندرج در اظهارنامه‌های تسلیمی مودیان به سادگی امکانپذیر نخواهد بود.
- ۲- دسترسی به اطلاعات مقایسه‌ای در خصوص میزان مالیات ابرازی مودیان با میزان مالیات تشخیص مامورین مالیاتی به منظور استفاده از تصمیم‌گیری‌های مربوط به توسعه استفاده از سیستم خود اظهاری در وصول مالیات، مقدور نخواهد بود.
- ۳- دسترسی بهنگام به اطلاعات مورد نیاز برای اعمال نظارت جهت رسیدگی به اظهارنامه‌های تسلیمی مودیان مالیاتی در مهلت مقرر یکساله موضوع ماده ۱۵۶ قانون مالیاتهای مستقیم میسر نمی‌باشد.
- ۴- دسترسی سریع به اطلاعات مالی مربوط به میزان مالیاتهای تشخیصی وصول نشده سال جاری و سنوات قبل، مقدور نمی‌باشد.
- ۵- اطلاعات مالی مورد نیاز برای مقایسه میزان مالیاتهای تشخیص شده و مالیاتهای قطعی شده مودیان در اختیار مدیران امور مالیاتی قرار نمی‌گیرد.
- ۶- اطلاعات مالی مربوط به میزان مالیاتهای تشخیصی ارجاعی به مدیران امور مالیاتی جهت توافق و میزان مالیات تعدیل شده در این مرحله، قابل استخراج نمی‌باشد.
- ۷- دسترسی بهنگام به اطلاعات مالی دقیق مربوط به مالیاتهای قطعی وصول نشده سال مالی و قبل از آن فراهم نمی‌باشد.
- ۸- دسترسی بهنگام به اطلاعات مالی مربوط به مالیاتهای تشخیصی که به علت اعتراض مودیان، به هیاتهای حل اختلاف مالیاتی ارجاع گردیده‌است میسر نمی‌باشد.
- ۹- دسترسی بموقع به اطلاعات مالی مربوط به مالیاتهای قطعی که به علت اعتراض مودیان به شورای عالی مالیاتی، دیوان عدالت اداری و هیاتهای حل اختلاف مالیاتی هم عرض ارجاع گردیده‌است، امکان‌پذیر نیست.
- ۱۰- اطلاعات مالی مربوط به میزان مالیاتهای تعدیل شده و بخشودگی جرائم مالیاتی در مراحل توافق، حل اختلاف مالیاتی و شکایت به شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری، قابل استخراج نمی‌باشد.

۱۱- اطلاعات مالی مربوط به میزان مالیاتها و جرائم قطعی که به علت استتکاف مودیان از پرداخت به اجرائیات ادارات امور مالیاتی ارجاع می‌گردد، در دسترس مدیران امور مالیاتی کشور قرار نمی‌گیرد.

۱۲- اطلاعات مالی مربوط به میزان اموال توقیفی و یا اسناد نکولی بابت مالیاتهای قطعی شده مودیان، از سیستم حسابداری قابل استخراج نمی‌باشد.

۱۳- اطلاعات مالی مربوط به میزان هزینه‌های عملیات اجرایی جهت وصول که باید به حساب بدهی مودیان مالیاتی مستتکف منظور شود، نگهداری و گزارش نمی‌شود.

نگاهی اجمالی به موارد و مشکلات فوق موید این مطلب است که سازمان امور مالیاتی کشور به دلیل استفاده از شیوه‌های آماری و سنتی نگهداری اطلاعات، از دسترسی به اطلاعات سودمند جهت پی‌گیری و وصول به موقع مطالبات مالیاتی دولت محروم بوده و مودیان مالیاتی به راحتی و بدون تحمل هزینه نسبت به تعویق پرداخت مالیات متعلقه اقدام می‌نمایند. به بیان دیگر، نارساییهای سیستم حسابداری مورد عمل سازمان امور مالیاتی کشور موجب گردیده‌است تا سازمان مذکور از داشتن اطلاعات لازم در مورد نخائر و مطالبات مالیاتی بهره‌مند نبوده و میزان و وضعیت این قبیل مالیاتها در هریک از مراحل فرایند مالیات که در فوق به آن اشاره گردید، مشخص نباشد. در چنین شرایطی اتخاذ تصمیمات مناسب در جهت پی‌گیری و وصول سریع مطالبات مالیاتی دولت با مشکل جدی مواجه بوده و زمینه‌های لازم برای تعویق در تسویه بدهیهای مالیاتی مودیان فراهم می‌گردد. فقدان یک سیستم حسابداری مالیاتی مناسب و عدم نگهداری و گزارش اطلاعات مالیاتی در مراحل مختلف فرایند مالیات، علاوه بر تعویق در وصول بهنگام مطالبات مالیاتی که به نوبه خود موجب کسری بودجه و عدم توفیق دولت در تامین هزینه‌های عمومی کشور می‌شود، گزارشگری میزان مالیاتهای واقعی هر سال مالی و تعیین ظرفیت واقعی مالیاتی کشور را نیز با ابهام اساسی روبرو نموده‌است.

ویژگیهای محیط فعالیت

ادیات حسابداری بخش عمومی و بالاخص دولتی در دهه‌های اخیر بر مطالعه محیط فعالیت بخش عمومی و سازمانهای فعال در این بخش و شناسایی ویژگیهای آن، تأکید داشته است. اغلب صاحب نظران حسابداری بخش عمومی اعتقاد دارند که

ویژگیهای محیط فعالیت، تأثیر درخور ملاحظه‌ای بر ساختار نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و دولت به عنوان یکی از سازمانهای بزرگ بخش عمومی دارد. به همین دلیل، ویژگیهای محیط فعالیت از جمله عواملی است که در تعیین هدفهای حسابداری و گزارشگری مالی دولتی قابل درج در چارچوب نظری ملحوظ و اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری نیز بر مبنای آنها تدوین و به مورد اجرا گذاشته می‌شود.

به عنوان مثال، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) که اصول و استانداردهای مصوب آن، در حسابداری و گزارشگری مالی دولتهای ایالتی و محلی امریکا لازم الرعایه می‌باشد، اعتقاد دارد که محیط عملیات یک سازمان، هدفهای گزارشگری مالی را ضرورتاً تحت تأثیر قرار می‌دهد. هیأت مذکور تأکید می‌نماید که درک صحیح طبع و ماهیت دولت و ویژگیهای اساسی محیط فعالیت آن برای تعیین هدفهای گزارشگری مالی کاملاً ضروری است (GASB, ۲۰۰۵). بیانیه مفهومی شماره یک، ص ۷). با این ترتیب، سیستم حسابداری و گزارشگری مالی سازمانهای دولتی که سازمان امور مالیاتی کشور از جمله آنها می‌باشد، به منظور تحقق هدفهایی طراحی می‌شود که بر مبنای ویژگیهای محیط عملیاتی سازمان تعیین شده‌اند. این قبیل ویژگیهای محیطی در شکل‌گیری ساختار سیستم حسابداری به عنوان عوامل کلیدی، مؤثر بوده و باید در طراحی چارچوب سیستم حسابداری مورد توجه خاص قرار گیرد.

براساس مطالب فوق، قبل از طراحی سیستم حسابداری و در مرحله شناخت وضع موجود، محیط عملیاتی سازمان امور مالیاتی کشور به منظور تعیین ویژگیهای اساسی محیط فعالیت و نیازهای اطلاعاتی مدیریت امور مالیاتی، مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت. بررسیهای انجام شده که بر مبنای مطالعه وضع موجود سیستم مالیاتی کشور صورت گرفته است، نشان‌دهنده این واقعیت است که مواردی به شرح زیر به عنوان ویژگیهای اساسی محیط فعالیت، می‌تواند در ساختار کلی سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مورد طراحی برای سازمان امور مالیاتی کشور، تأثیر گذار باشد.

فرایند اظهار تا وصول مالیات: بررسی اجمالی قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحات بهمن ماه ۱۳۸۰، بیان‌کننده این واقعیت بود که فرایند اظهار تا وصول مالیاتها، مه‌ضه این قانون مستلزم اصلاحات اساسی در ساختار سیستم حسابداری و گزارشگری مالی است.

و معمولاً بیش از یک سال مالی، صورت می‌گیرد. اجرای مراحل مختلف و در زمانهای متفاوت برای تکمیل فرایند اظهار تا وصول مالیات، به عنوان یک ویژگی مهم و اساسی و تأثیرگذار در سیستم حسابداری مورد طراحی، نظر مجری طرح را به خود جلب نمود. با پذیرش تکمیل فرایند مالیات در مراحل مختلف به عنوان یک ویژگی ساختاری محیط فعالیت، ترتیبی اتخاذ گردید تا فرایند تکمیل مالیات شامل مراحل اظهار، تشخیص، توافق، حل اختلاف، قطعی شدن مالیات، شکایت به شورای عالی مالیاتی و هیأت سه نفری موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون و مرحله اجراییات، در طراحی سیستم حسابداری مالیاتی مورد توجه خاص قرار گیرد.

فاصله زمانی نسبتاً طولانی بین مراحل: بررسیهای انجام شده بیان‌کننده این واقعیت است که تکمیل هر یک از مراحل مربوط به فرایند اظهار تا وصول مالیات، کم و بیش به زمان کافی نیازمند است و این موضوع از دو جنبه مورد توجه قرار گرفته است. در برخی موارد قانونگذار برای تکمیل یک مرحله از فرایند نظیر توافق با مسئول موضوع ماده ۲۳۸ ق.م.ف فقط ۳۰ روز زمان تعیین نموده است که زمان نسبتاً مناسبی است و در مورد برخی مراحل نظیر رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی و صدور برگ تشخیص، در ماده ۱۵۶ ق.م.ف حداکثر یک سال را تعیین نموده که به نظر می‌رسد زمان نسبتاً طولانی برای انجام یکی از مراحل فرایند مالیاتی باشد. علاوه بر این، اغلب کارشناسان ارشد مالیاتی اعتقاد دارند که مهلت‌های مقرر در قانون نیز برای انجام مراحل مربوط به فرایند مالیاتی رعایت نگردیده و اجرای هر یک از مراحل به دلایلی که از حوصله این تحقیق خارج است، در مهلتی بیشتر از آنچه که قانون تعیین نموده انجام می‌شود. علی‌ای حال، فاصله‌های زمانی بین مراحل مختلف فرایند اظهار تا وصول مالیات، یکی از ویژگیهای محیط عملیاتی سازمان به شمار می‌رود.

قابلیت اندازه‌گیری مالیات: یکی از معیارهای اساسی جهت شناسایی درآمدها در حسابداری واحدهای انتفاعی و غیرانتفاعی، آن است که درآمدها باید به صورت اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد. این امر در شناسایی درآمدهای مالیاتی دولت نیز مورد توجه و تأکید خاص قرار می‌گیرد، به نحوی که قابلیت اندازه‌گیری درآمد به صورت اتکاپذیر شرط لازم برای شناسایی و تشخیص درآمدهای مالیاتی تلقی

میشود. در بیانیه استانداد مربوط به اصناف، میناء، حسابداری و معیار اندازه‌گیری،

مصوب هیأت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) بر تحقق معیار اندازه‌گیری به عنوان شرط لازم برای تشخیص و شناسایی درآمد تأکید شده‌است. منظور از «قابل اندازه‌گیری بودن درآمدها» آن است که مبلغ ریالی آنها را با دقت کافی محاسبه و برای ثبت تعیین نمود. در کشورهای که براساس قوانین و مقررات، مدارک و مستندات کافی برای تشخیص و قطعی شدن مالیاتها قبل از مرحله وصول وجود دارد، از حسابداری تعهدی برای شناسایی و ثبت این قبیل درآمدها به صورت گسترده‌ای استفاده می‌نمایند و در غیر این صورت، شناسایی و ثبت درآمدها بر مبنای حسابداری نقدی انجام می‌شود (اقوامی، باباجانی، ۱۳۸۲).

در مطالعه شماره ۹ کمیته فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)^۱ و بیانیه شماره ۳ از رهنمودهای حسابداری مصوب سازمان حسابرسی نیز بر اندازه‌گیری اتکاپذیر درآمدها جهت تشخیص و شناسایی آنها تأکید گردیده‌است. با این ترتیب، قابلیت اندازه‌گیری درآمدهای مالیاتی و آنهم به صورت اتکاپذیر، از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار بوده و می‌تواند در سیستم حسابداری مالیاتی کشور تأثیرگذار باشد. اندازه‌گیری اتکاپذیر درآمدهای مالیاتی در ماده ۲۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم و اصلاحیه بهمن ۱۳۸۰ نیز مورد توجه قرار گرفته و مقرر گردیده‌است که 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 مودی روشن باشد. در ماده مذکور بر مسئولیت پاسخگویی مأمورین در قبال صدور برگ تشخیص مالیات نیز تأکید گردیده‌است.

به رغم تأکید قانونگذار در مورد اتکاپذیری اندازه‌گیری و تشخیص مالیات در ماده ۲۲۷ ق.م.م، اغلب صاحب نظران امور مالیاتی کشور اعتقاد دارند که به دلایل فراوانی از جمله عدم دسترسی کامل مأمورین مالیاتی به اطلاعات و مدارک مستند و کافی، اندازه‌گیری و تشخیص درآمدهای مالیاتی از کفایت لازم برخوردار نمی‌باشد. اگر چه اظهارنظر دقیق در مورد اتکاپذیر بودن اندازه‌گیری و تشخیص درآمدهای مالیاتی مستلزم انجام یک و یا چند تحقیق علمی دانشگاهی است، لیکن ارجاع بیش از حد برگهای تشخیص صادره به مراجع بالاتر نظیر مدیر امور مالیاتی، و هیأت‌های حل

اختلاف مالیاتی، شورایعالی مالیاتی و هیأت سه نفری موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م. و اعمال تعدیلاتی از جانب مراجع مذکور، می‌تواند از مصادیق این ادعا باشد. شایان ذکر است که با شروع فعالیت جامعه حسابداران رسمی ایران و تصمیم سازمان امور مالیاتی کشور در ارجاع رسیدگی و تهیه گزارش حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی توسط حسابداران واجد صلاحیت عضو جامعه مذکور، می‌توان به مالیاتهای ابرازی این قبیل مودیان از نظر اتکاپذیری اندازه‌گیری و تشخیص مالیات امیدوار بود.

با توجه به مطالب فوق و تحقیقی که در این زمینه با راهنمایی نگارنده صورت گرفته است (باباجانی و فریدونی، ۱۳۸۵)، در حال حاضر شرایط لازم برای اتکاپذیر بودن اندازه‌گیری و تشخیص درآمدهای مالیاتی از نقطه نظر استانداردهای پذیرفته شده حسابداری به عنوان شرط لازم، جهت استفاده از مبنای حسابداری تعهدی کامل یا تعهدی تعدیل شده، فراهم نمی‌باشد. بنابراین عدم اتکاپذیری اندازه‌گیری و تشخیص درآمدهای مالیاتی، به عنوان یکی از ویژگیهای محیط فعالیت و عملیات، در طراحی سیستم حسابداری مالیاتی کشور، مورد توجه قرار گرفته است.

قابلیت وصول مالیات: از آنجا که دولتها و بالاخص دولتهای کشورهای توسعه یافته، هزینه‌های عمومی کشور را از محل درآمدهای مالیاتی تأمین می‌نمایند، لذا وصول درآمدهای مالیاتی در دوره مالی و یا مدت کوتاهی پس از آن، از اهمیت درخور ملاحظه‌ای برخوردار می‌باشد. اهمیت قابل وصول بودن درآمدهای مالیاتی برای دولتهای توسعه یافته به اندازه‌ای است که قابلیت وصول این قبیل درآمدها به عنوان یک ویژگی و یا یک معیار قابل قبول جهت تشخیص و شناسایی درآمدهای مذکور، مورد پذیرش هیأت‌های تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آنها قرار گرفته است.

به عنوان مثال، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، ویژگی آماده و یا در دسترس بودن درآمدهای مالیاتی را برای تشخیص و شناسایی و ثبت این قبیل درآمدها، به عنوان شرط کافی مورد تأکید و توجه قرار داده است (1993, GASB). بیانیه اصل مبنای حسابداری و معیار اندازه‌گیری مصوب هیأت مذکور که در سال ۱۹۹۹ طی بیانیه شماره ۳۴ مورد تجدیدنظر قرار گرفته است، ویژگی آماده و یا در

را کماکان جهت تشخیص، شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی دولتهای ایالتی و حکومت‌های محلی، الزامی دانسته و بر تحقق آن به عنوان شرط کافی تاکید نموده‌است. هیأت استانداردهای حسابداری دولتی مقرر نموده‌است که منظور از آماده و در دسترس بودن درآمدها، قابل وصول بودن آنها در دوره مالی جاری یا مدتی کوتاه بعد از پایان دوره جاری است، به ترتیبی که پرداخت بدهیها و تعهدات دوره جاری از محل درآمدهای مذکور میسر باشد (باباجانی، اقوامی، ۱۳۸۲، ص ۳۸). هیأت مذکور معیار آماده و در دسترس بودن درآمدهای مالیاتی را وصول این قبیل درآمدها در دوره مالی که مالیات قطعی ابلغ می‌شود و یا حداکثر ۶۰ روز پس از همان سال مالی اعلام نموده‌است. تعریف عملیاتی (GASB) از «آماده و در دسترس بودن» درآمدهای مالیاتی، مورد پذیرش فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) و کمیته تدوین استانداردهای بخش عمومی کشور کانادا (PSCCICA)^۱ و استرالیا (PSCASBA)^۲ نیز قرار گرفته است. به همین دلیل ویژگی قابل وصول بودن یا این تعریف عملیاتی به عنوان یک معیار قابل قبول برای تشخیص، شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی، توسط اغلب کشورهای در حال توسعه برای تدوین استانداردهای حسابداری مورد توجه قرار می‌گیرد. اگرچه اغلب کارشناسان و صاحب نظران امور مالیاتی اعتقاد دارند که درآمدهای مالیاتی ایران در حال حاضر از ویژگی «آماده و در دسترس بودن» منطبق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری برخوردار نبوده، و نتایج یک پژوهش علمی این موضوع را اثبات نموده است (فریدونی، ۱۳۸۳). لیکن در یک بررسی اجمالی از وضعیت وصولی درآمدهای مالیاتی و وجود اندوخته درخور ملاحظه ای از مالیاتهای وصول نشده سنوات قبل، نیز می‌توان به چنین نتیجه‌ای دست یافت. فقدان ویژگی قابلیت وصول درآمدهای مالیاتی که عمدتاً معلول پایین بودن ریسک عدم پرداخت بموقع مالیات می‌باشد، ضمن آنکه مودیان مالیاتی را برای به تعویق انداختن پرداخت مالیات تشویق می‌نماید، موجب می‌شود تا دولت در شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی کشور از مبنای نقدی استفاده نماید. با این ترتیب، عدم احراز معیار قابلیت وصول منطبق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری در

1 - Public Sector Committee of Canadian Institute of chartered Accountant.

2 - Public Sector Committee of Accounting Standards Board of Australian.

مورد درآمدهای مالیاتی ایران، به عنوان یک ویژگی محیط فعالیت و عملیات در سیستم حسابداری مالیاتی مورد طراحی مورد توجه و تأکید قرار گرفت.

نیازهای اطلاعاتی

همانطور که قبلاً بیان گردید، هدفهای حسابداری و گزارشگری مالی بر اساس ویژگیهای محیط فعالیت و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان تدوین می‌شود. بنابراین سیستم حسابداری که به منظور تحقق اهداف حسابداری و گزارشگری مالی طراحی می‌گردد با ملحوظ نمودن ویژگیهای محیط فعالیت و منطبق با نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی مسئولین، طراحی خواهد گردید. بررسیهای انجام شده که نتایج آن در فصول ۳ و ۴ گزارش شناخت تشریح گردید، بیانگر این واقعیت بود که نحوه نگهداری حساب و اطلاعات مالی مربوط به فرآیند اظهار تا وصول مالیات، تأمین‌کننده نیازهای اطلاعاتی واقعی مدیریت امور مالیاتی کشور نبوده و قادر به تهیه اطلاعات جهت پی‌گیری و وصول بموقع مطالبات مالیاتی حقه دولت نمی‌باشد (سیستم حسابداری مالیاتی کشور، گزارش شناخت، ۱۳۸۳).

بررسیهای انجام شده در مرحله شناخت وضع موجود نشان داد که در حال حاضر، اطلاعات مالی مربوط به فرآیند اظهار تا قبل از وصول مالیات، به جهت استفاده از سیستم حسابداری نقدی، نگهداری و ثبت نمی‌شود. به بیان دیگر، این قبیل اطلاعات به صورت آماری و متناسب با سلیقه واحدهای مالیاتی در پرونده‌های مالیاتی و یابه طریق مقتضی دیگر نگهداری می‌شود و به همین دلیل اطلاعات مالی مربوط به فرآیند اظهار تا قبل از وصول مالیات از قابلیت اتکاء کافی برخوردار نبوده و در مواقع نیاز به سرعت در اختیار مسئولین قرار نمی‌گیرد. فقدان یک سیستم اطلاعاتی مناسب جهت نگهداری حساب و کنترل فرآیند اظهار تا قبل از وصول مالیات، موجب کاهش نظارت و کنترل بر مأمورین مالیاتی، عدم پیگیری و وصول بموقع مطالبات مالیاتی، تأخیر بیش از حد در رسیدگی و تعیین تکلیف مالیات مودیان در مراحل مختلف رسیدگی می‌گردد که هر یک از این قبیل عوامل علاوه بر تحمیل خساراتی بر درآمد مالیاتی سالانه دولت، تسهیلات لازم را برای تعویق در پرداخت مطالبات مالیاتی دولت فراهم می‌نماید. علی‌ایحال، بر طبق مطالعات انجام شده در مرحله شناخت وضع موجود، نیازهای اطلاعاتی مدیریت مالیاتی کشور در زمینه‌های

فرایند مشروحه فوق شناسایی و در طراحی سیستم حسابداری مالیاتی مورد توجه و تأکید قرار گرفت.

تفکیک فرایند مالیات

همانطور که قبلاً بیان گردید، به منظور استفاده کامل از مجموع قابلیت‌های مبنای نقدی و تعهدی و فراهم نمودن زمینه لازم جهت بهره برداری از ظرفیتهای مبنای مذکور در جمع‌آوری و نگهداری اطلاعات مالی مالیاتی، فرایند نسبتاً طولانی اظهار تا وصول مالیات به دو بخش مجزا تقسیم گردید. بخش اول به فرایند اظهار تا قبل از وصول مالیات و بخش دوم به فرایند وصول و ایصال درآمدهای مالیاتی، استرداد وجوه اضافه دریافتی مالیاتی و تودیع و استرداد سپرده‌های مالیاتی اختصاص یافت. دامنه بخش اول از نقطه اظهار مالیات آغاز و به آخرین مرحله قبل از وصول خاتمه می‌یابد. بخش دوم از فرایند مالیات، اگر چه با وصول درآمدهای مالیاتی آغاز و با انتقال این قبیل درآمدها به حسابهای خزانه خاتمه می‌یابد، لیکن دامنه عملیات این بخش به استرداد وجوه اضافه دریافتی مالیاتی و تودیع و استرداد سپرده‌های مالیاتی نیز تسری داده شده‌است. به بیان دیگر، آن دسته از عملیاتی که انجام آنها در فرایند مالیات و قبل از نقطه وصول اجتناب‌ناپذیر می‌باشد، از آن دسته از عملیاتی که منجر به جریان وجوه نظیر وصول و ایصال درآمد و تودیع و انتقال سپرده‌های مالیاتی می‌شود، تفکیک گردیده‌است.

تفکیک فرایند مالیات به دودسته عملیات جداگانه اما در تعامل با یکدیگر، لزوماً به منظور استفاده همزمان از ظرفیتهای مبنای نقدی و تعهدی در نگهداری حساب و گزارشگری اطلاعات مالی فرایند کامل مالیات صورت پذیرفته است. انجام این امر که با ویژگیهای محیطی فرایند مالیات در ایران منطبق می‌باشد، ضمن تداوم استفاده از مبنای نقدی در شناسایی درآمدهای مالیاتی، زمینه‌های لازم برای نگهداری و انعکاس اطلاعات مالی فرایند مالیات قبل از وصول را با استفاده از قابلیت‌های مبنای تعهدی فراهم نموده است. با این ترتیب، بدون آنکه از دو سیستم حسابداری استفاده شود، با طراحی و اجرای یک سیستم حسابداری مبتنی بر دومبنای تعهدی و نقدی، کلیه اطلاعات مالی مورد نیاز فرایند مالیات، شامل مراحل قبل و بعد از وصول، تأمین خواهد گردید. شایان ذکر است که ساز و کار این سیستم به پیروی از اصل قابلیت‌های

مقرر می‌دارد که یک سیستم حسابداری و گزارشگری مطلوب باید از قابلیت‌های لازم برای رعایت اصول و موازین پذیرفته حسابداری و همچنین قوانین و مقررات موضوعه کشور و تأمین اطلاعات مبتنی بر آنها، برخوردار باشد.

مبنای حسابداری مورد استفاده

در اغلب کشورهای توسعه یافته برای شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدها از مبنای تعهدی تعدیل شده و یا تعهدی کامل استفاده می‌شود. استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و یا تعهدی کامل مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی «اندازه‌گیری اتکاپذیر» و «قابلیت وصول» درآمدها می‌باشد. در صورت فقدان هر یک از دو شرط فوق، شناسایی و ثبت درآمدها به زمان وصول آنها موکول و از مبنای نقدی استفاده می‌شود.

برطبق مطالبی که در مبحث ویژگیهای محیط فعالیت ارائه گردید، در حال حاضر درآمدهای مالیاتی کشور از دو ویژگی قابلیت اندازه‌گیری به صورت اتکاپذیر و قابلیت وصول در یک فرصت زمانی کوتاه و مناسب، برخوردار نبوده و لذا شرایط لازم برای استفاده از مبنای تعهدی و یا مبنای تعهدی تعدیل شده برای شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی فراهم نمی‌باشد. با عنایت به بررسیهای انجام شده و دلایلی که به تفصیل در فصل اول گزارش شناخت بیان گردیده است، مجری طرح مطالعه، طراحی و تدوین سیستم حسابداری مالیاتی به این نتیجه رسید که از ساز و کارهای مناسب مبنای نقدی و تعهدی به صورت همزمان استفاده شود. با این ترتیب، هم ویژگیهای محیطی عملیات در شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی رعایت می‌گردد و هم نیازهای اطلاعاتی مدیریت مالیاتی کشور در خصوص نگهداری حساب و کنترل فرایند مالیات جهت پی‌گیری و وصول بموقع مطالبات مالیاتی، تأمین خواهد گردید. برای تحقق این امر، سیستم حسابداری مالیاتی براساس ظرفیتهای مبنای حسابداری تعهدی و تعهدی تعدیل شده به شرح زیر مورد طراحی قرار گرفت.

الف- به منظور نگهداری حساب و کنترل اندوخته‌های مالیاتی و همچنین پی‌گیری و تسریع در وصول مطالبات مالیاتی، از ساز و کار مبنای حسابداری تعهدی استفاده گردید. در این روش، با استفاده از قابلیت‌های مبنای تعهدی، حساب مطالبات مالیاتی و اندوخته‌های مالیاتی ناشی از آن شناسائی، رهگیری و عملیات مربوط به فرایند

ب- به منظور نگهداری حساب و کنترل وصول و ایصال درآمدهای مالیاتی، دریافت و استرداد سپرده‌های مالیاتی و استرداد وجوه اضافه پرداختی مودیان مالیاتی و همچنین تأمین نیازهای اطلاعاتی ذی‌حسابی سازمان و صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور، از مبنای حسابداری نقدی، استفاده گردید. در این روش، درآمدهای مالیاتی در هنگام وصول شناسائی و در دفاتر حسابداری ثبت می‌شوند.

همانطور که ملاحظه می‌شود فرایند اظهار تا وصول مالیات به دو قسمت مستقل و در عین حال مرتبط با یکدیگر، تفکیک می‌شود. برای نگهداری حساب و کنترل عملیات مربوط به فرایند اظهار تا قبل از وصول، از ساز و کار مبنای حسابداری تعهدی و برای نگهداری حساب و کنترل عملیات مربوط به فرایند وصول و ایصال درآمدها، از مبنای حسابداری نقدی استفاده خواهد گردید.

کاربرد تئوری وجوه

بر اساس مطالعات انجام شده و به منظور تفکیک عملیات حسابداری برخی از مراحل مهم فرایند اظهار تا وصول مالیات، استفاده از نظام حسابداری مبتنی بر تئوری وجوه امری ضروری به نظر می‌رسید. همانطور که قبلاً بیان گردید، در صورتیکه کنترل قسمتی یا مرحله‌ای از حوزه عملیات یک سازمان، نیازمند توجه و تأکید درخور ملاحظه‌ای بوده و نگهداری حساب و اطلاعات مالی جداگانه برای آن قسمت و یا آن مرحله، در اجرای صحیح عملیات و تحقق هدفهای سازمان مؤثر باشد، با استفاده از تئوری وجوه، اطلاعات مالی آن بخش یا مرحله، از طریق یک واحد حسابداری و به صورت مستقل نگهداری می‌شود.

بر طبق بررسیهایی که در مرحله اول طرح مطالعه، طراحی و تدوین سیستم حسابداری مالیاتی و در مورد شناخت وضع موجود فرایند اظهار تا وصول مالیات به عمل آمد، به نظر رسید که استفاده از تئوری حساب مستقل در خصوص نگهداری حساب و اطلاعات مالی جداگانه برای مراحل مختلف فرایند اظهار تا وصول مالیات، امری ضروری و تا حدودی اجتناب‌ناپذیر می‌باشد. نگهداری حساب و اطلاعات مالی مربوط به مراحل با اهمیت فرایند اظهار تا وصول مالیات، علاوه بر ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی سیستم حسابداری مالیاتی و افزایش کنترل‌های لازم بر اجرای

مالیات خواهد گردید. بر پایه این نظر و جمع بندی نتایج بررسیهای به عمل آمده، ترتیبی اتخاذ گردید تا عملیات مرتبط برای انجام هر مرحله مستقل از فرایند مالیات، شناسایی و مجموعه آن عملیات در یک واحد یا شخصیت حسابداری جداگانه منعکس گردد. به بیان دیگر، بجای آنکه برای نگهداری حساب و اطلاعات مالی مربوط به فرایند مالیات و در مجموع، یک واحد حسابداری پیش بینی شود، هریک از مراحل مهم و در عین حال مستقل فرایند مالیات، به عنوان یک واحد حسابداری شناسایی گردید. با این ترتیب اطلاعات مالی مربوط به مراحل مهم و مستقلی از فرایند مالیات، در واحدهای حسابداری جداگانه‌ای تحت عنوان «گروه حساب اندوخته مالیاتی» و یا «حساب مستقل»، حسب مورد منعکس و گزارشهای مالی لازم از آنها استخراج می‌شود.

برای تحقق این امر تعدادی گروه حساب و حساب مستقل بر اساس مطالعات انجام شده مورد شناسایی قرار گرفت که کاربرد هر یک از آنها به اختصار در مبحث بعدی ارائه می‌شود. توضیح این نکته نیز ضروری است، به رغم بکارگیری گروههای حساب و حسابهای مستقل جهت نگهداری حساب و اطلاعات مالی جداگانه برای مراحل از فرایند مالیات، ترتیبی اتخاذ گردید تا حساب و اطلاعات مالی کلیه مراحل مختلف فرایند مالیات در یکدیگر تلفیق و گزارشهای مالی تلفیقی یکپارچه نیز برای سازمان امور مالیاتی کشور و ادارات امور مالیاتی حسب مورد، تهیه گردد. برای تحقق این امر، ضمن شناسایی مراحل مهم و مستقل فرایند مالیات به عنوان یک شخصیت حسابداری مستقل (Accounting entity)، سازمان امور مالیاتی کشور یا واحدهای تابعه آن بر حسب طبقه بندی سازمانی، یک واحد گزارشگری مالی (reporting entity) محسوب می‌شوند. تفاوت شخصیت‌های حسابداری مستقل از یکدیگر، در انجام مأموریتی است که بر طبق ق.م.م برای هر مرحله از فرایند مالیات تعریف و به آنها محول می‌گردد. اگرچه هر یک از گروههای حساب و حسابهای مستقل، صرفاً عملیات حسابداری مربوط به مرحله خاصی از فرایند مالیات را منعکس و وضعیت مالیات را در آن مرحله برای سطوح مختلف گزارشگری ارائه می‌نماید، لیکن تلفیق این قبیل اطلاعات نیز امکان‌پذیر است. در این حالت، اطلاعات مالی منعکس در گروههای حساب و حسابهای مستقل تجمیع و در قالب گزارشهای تلفیقی، وضعیت و نتایج عملیات حسابداری مالیاتی به صورت یکپارچه و بدون تفکیک مراحل، برای سازمان امور مالیاتی کشور یا واحدهای تابعه آن، حسب مورد ارائه

گروه‌های حساب و حسابهای مستقل

بررسیهای انجام شده بیانگر این واقعیت است که برای نگهداری حساب و اطلاعات مالی مربوط به مراحل مهم و مستقلی از فرایند مالیات، می‌توان از گروه‌های حساب یا حسابهای مستقل، حسب مورد استفاده نمود. از آنجا که اجرای عملیات مربوط به مراحل مختلف فرایند مالیات تا قبل از وصول وجه مالیات منجر به ورود و خروج وجوه و منابع مالی نمی‌شود، لذا برای کنترل فرایند هر یک از این مراحل و نگهداری حساب و اطلاعات مالی مربوط، از "گروه حساب"^۱ استفاده می‌گردد. در مورد آن دسته از مراحل مربوط به فرایند مالیات که اجرای عملیات مربوط به آنها منجر به ورود و خروج وجه یا منابع مالی جاری دیگر می‌شود، از "حساب مستقل"^۲ استفاده می‌شود.

گروه حساب: به مجموعه‌ای از حسابهای خود تراز (متوازن) اطلاق می‌شود که با ایجاد آن بعنوان یک واحد یا شخصیت حسابداری جداگانه، رویدادهای مالی مربوط به عملیات یک مرحله یا مراحل مستقلی از فعالیت یک سازمان به نحوی ثبت و مورد کنترل قرار می‌گیرد که از طریق آن وضعیت و نتایج عملیات آن مرحله، به صورت مستقل و جداگانه قابل گزارش باشد. با این ترتیب، گروه حساب فقط یک واحد حسابداری مستقل است که عملیات یک مرحله از فرایند مالیات را کنترل و گزارش می‌نماید و با ورود و خروج وجوه مرتبط نخواهد بود. منظور از حسابهای خودتراز در این تعریف، عناوین و یا سرفصلهایی است که برای نگهداری حساب و اطلاعات مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد و به لحاظ استفاده از روش حسابداری دوطرفه، مجموعه مبالغ بدهکار و بستانکار آنها در هر مقطع زمانی، متوازن می‌باشد.

حساب مستقل: بر مبنای تئوری وجوه و بر طبق اصل لزوم نگهداری حسابهای مستقل برای وجوه دولتی ایجاد می‌شود.

«هر حساب مستقل یک واحد مالی و حسابداری مستقل با مجموعه‌ای از حسابهای متوازن (خودتراز) می‌باشد که در آنها وجوه نقد و سایر داراییها، بدهیها، اندوخته‌ها، مازاد بطور کلی، منابع و مصارفی که به منظور اجرای فعالیتها و عملیات خاص یا نیل

به اهداف معین طبق قوانین و مقررات تفکیک شده اند، ثبت می‌شود. (باباجانی، اقوامی، ۱۳۸۲، ص ۵۱).

در حسابداری حسابهای مستقل، تأکید بر نگهداری حساب و کنترل ورود و خروج جریانهای نقدی مربوط به یک منبع مالی است، لذا بر مبنای تئوری وجوه، یک حساب مستقل همزمان یک منبع مالی و یک واحد حسابداری مستقل بوده و تفاوت آن با گروه حساب در ورود و خروج وجوه می‌باشد.

به منظور نگهداری حساب و کنترل فرایند اظهار تا قبل از وصول مالیات، مجموعاً از ۵ گروه حساب اندوخته مالیاتی در سیستم حسابداری مورد طراحی استفاده می‌شود. هر یک از این گروههای حساب اندوخته مالیاتی، مأموریت مشخصی دارند که ذیلاً شرح مختصری در مورد آنها ارائه می‌گردد.

گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله اظهار تا قطعی: از آنجا که در موارد زیادی مالیاتهایی که توسط مودیان و از طریق تسلیم اظهارنامه ابراز می‌شود، پس از رسیدگی و صدور برگ تشخیص ممکن است با تمکین مودی به مرحله قطعی برسد، لذا یک گروه حساب با عنوان اندوخته مالیاتی در مرحله اظهار تا قطعی، به نگهداری حساب و کنترل این بخش از فرایند مالیات اختصاص یافته است.

گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله توافق: این گروه حساب به عنوان یک واحد حسابداری جداگانه، مسئولیت نگهداری حساب و کنترل اطلاعات مالی مربوط به مالیاتهای ارجاعی به مرحله توافق را به عهده دارد.

گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله حل اختلاف: این گروه حساب، به عنوان یک واحد حسابداری مستقل، مسئولیت نگهداری حساب و کنترل مالیاتهای ارجاعی به مرحله حل اختلاف را به عهده دارد.

گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله اجرائیات: این گروه حساب به عنوان یک واحد حسابداری مستقل، مسئولیت نگهداری حساب و کنترل مالیاتهای ارجاعی به مرحله اجرائیات را به عهده دارد. اطلاعات مالی مربوط به پرونده‌های مودیان مالیاتی که از پرداخت مالیات قطعی خودداری می‌نمایند در این گروه حساب ثبت و گزارش می‌شود و تا زمانی که وصول نشوند در این مرحله باقی می‌مانند.

گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله شکایت: این گروه حساب نیز به عنوان یک واحد حسابداری مستقل، مسئولیت نگهداری حساب و کنترل مالیاتهای ارجاعی به مرحله شکایت را به عهده دارد. اطلاعات مالی مربوط به مودیان مالیات که

نسبت به آرای قطعی هیأت‌های حل اختلاف اعتراض دارند و پرونده آنها جهت رسیدگی به شورای عالی مالیاتی ارجاع می‌گردد، در این گروه حساب ثبت و گزارش می‌شود.

برای انعکاس رویدادهای مالی مربوط به وصول و ایصال وجوه درآمدهای مالیاتی، دریافت و استرداد وجوه سپرده‌های مالیاتی و همچنین رد وجوه اضافه دریافتی، از حسابهای مستقل مشروحه زیر استفاده می‌شود.

حساب مستقل وجوه درآمدهای عمومی: از آنجا که فرایند مالیات در نهایت به وصول وجه مالیات قطعی شده منتهی می‌شود و وجوه وصولی نیز باید در مقاطع زمانی مشخص در هر ماه به حسابهای خزانه انتقال یابد، لذا یک حساب مستقل به این مرحله از فرایند مالیات اختصاص یافته است. مأموریت این حساب مستقل نگهداری حساب و کنترل اطلاعات مربوط به وصول و ایصال وجوه درآمدهای مالیاتی و همچنین بازپرداخت وجوه اضافه دریافتی از مودیان مالیاتی می‌باشد. به بیان دیگر، این حساب مستقل وظیفه دارد کلیه رویدادهای مالی ناشی از وصول مالیات و انتقال این قبیل وجوه به خزانه را از یک سو و رویدادهای مالی مربوط به رد وجوه اضافه دریافتی از مودیان مالیاتی را از سوی دیگر در دفاتر حسابداری ثبت و گزارشهای لازم را از وضعیت دریافت و پرداخت این قبیل وجوه ارائه نماید.

حساب مستقل وجوه سپرده مالیاتی: مأموریت این حساب مستقل نگهداری حساب و کنترل اطلاعات مربوط به دریافت، انتقال و استرداد وجوه مربوط به سپرده‌های مالیاتی و ارائه گزارشهای لازم در مورد وضعیت این قبیل وجوه می‌باشد. بنابراین کلیه رویدادهای مالی مربوط به دریافت وجوه سپرده‌های مالیاتی، انتقال این قبیل وجوه به حسابهای مخصوص خزانه نزد بانک مرکزی و همچنین استرداد سپرده‌های مذکور از محل تنخواه گردان رد وجوه سپرده و تکمیل مجدد تنخواه گردان مورد بحث، در دفاتر حسابداری حساب مستقل وجوه سپرده‌های مالیاتی ثبت و گزارشهای مالی مورد نیاز مدیریت مالیاتی کشور و ذیحسابی سازمان امور مالیاتی از آن استخراج می‌گردد.

ارتباط و تعامل گروههای حساب و حسابهای مستقل

از آنجا که فرایند اظهار تا وصول مالیات مستلزم طی مراحل مختلفی می‌باشد و

جداگانه ای استفاده می‌شود، بنابراین مراحل مختلف فرایند مالیات از طریق، گروه‌های حساب مأمور نگهداری حساب و کنترل عملیات آنها، به طریق مقتضی با یکدیگر در تعامل و ارتباط خواهند بود. از سوی دیگر چون برای نگهداری حساب و کنترل عملیات مربوط به وصول و ایصال درآمدها و همچنین دریافت، انتقال و استرداد سپرده‌ها، از حسابهای مستقل جداگانه استفاده می‌شود، این قبیل حسابهای مستقل از یک سو با یکدیگر و از سوی دیگر با گروههای حساب مراحل مربوط به اظهار تا قبل از وصول مالیات، در ارتباط و تعامل قرار می‌گیرند. در ساختار گروههای حساب مورد استفاده در سیستم حسابداری، ایفای نقش محوری برای نگهداری اطلاعات مالی مربوط به مالیاتهای ابرازی، تشخیصی و قطعی شده تا قبل از وصول مالیات، به عهده گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله اظهار تا قطعی محول شده است. از سوی دیگر و پس از وصول مالیات، این گروه حساب با حساب مستقل وجوه درآمدهای عمومی در تعامل قرار گرفته و در صورت اخذ سپرده مالیاتی با حساب مستقل وجوه سپرده‌های مالیاتی نیز مرتبط خواهد گردید. بنابراین گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله اظهار تا قطعی، در مرکز ثقل گروههای حساب و حسابهای مستقل قرار گرفته و تعامل و گردش اطلاعات بین آنها به شرح زیر خواهد بود.

الف- ارتباط گروههای حساب با یکدیگر: در مواردی که مودی به مالیات تشخیصی معترض بوده و در اجرای ماده ۲۳۸ ق.م.م به مدیر امور مالیاتی یا مسئول مربوط مراجعه می‌نماید، مالیات تشخیصی از دفاتر گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله اظهار تا قطعی خارج و به دفاتر حسابداری گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله توافق انتقال می‌یابد. مادام که تکلیف پرونده توسط مسئول موضوع ماده مذکور روشن نشده است، اطلاعات مالی مربوط به مالیات تشخیصی در آن گروه حساب منعکس خواهد بود و در صورت تعیین تکلیف، ضمن انعکاس تعدیل مالیات (در صورت انجام) مالیات تشخیصی از دفاتر حسابداری گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله توافق خارج و مجدداً به دفاتر حسابداری گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله اظهار تا قطعی انتقال می‌یابد.

در مواردی که مودی به مالیات قطعی شده اعتراض داشته باشد و خواستار رسیدگی در هیأت حل اختلاف مالیاتی و یا عنداللزوم شورای عالی مالیاتی باشد،

اندوخته مالیاتی در مرحله اظهار تا قطعی و گروههای حساب اندوخته مالیاتی در مرحله حل اختلاف و شکایت، مشابه رفت و برگشت اطلاعات بین گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله توافق و گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله اظهار تا قطعی خواهد بود. در صورت عدم پرداخت وجوه مالیات توسط مودی و ارجاع پرونده مالیاتی مودی به اجرائیات، اطلاعات مالی مربوط به مالیات قطعی شده از دفاتر گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله اظهار تا قطعی خارج و به دفاتر حسابداری گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله اجرائیات انتقال می‌یابد و مادام که وجه مالیات وصول نشود، در آنجا باقی می‌ماند.

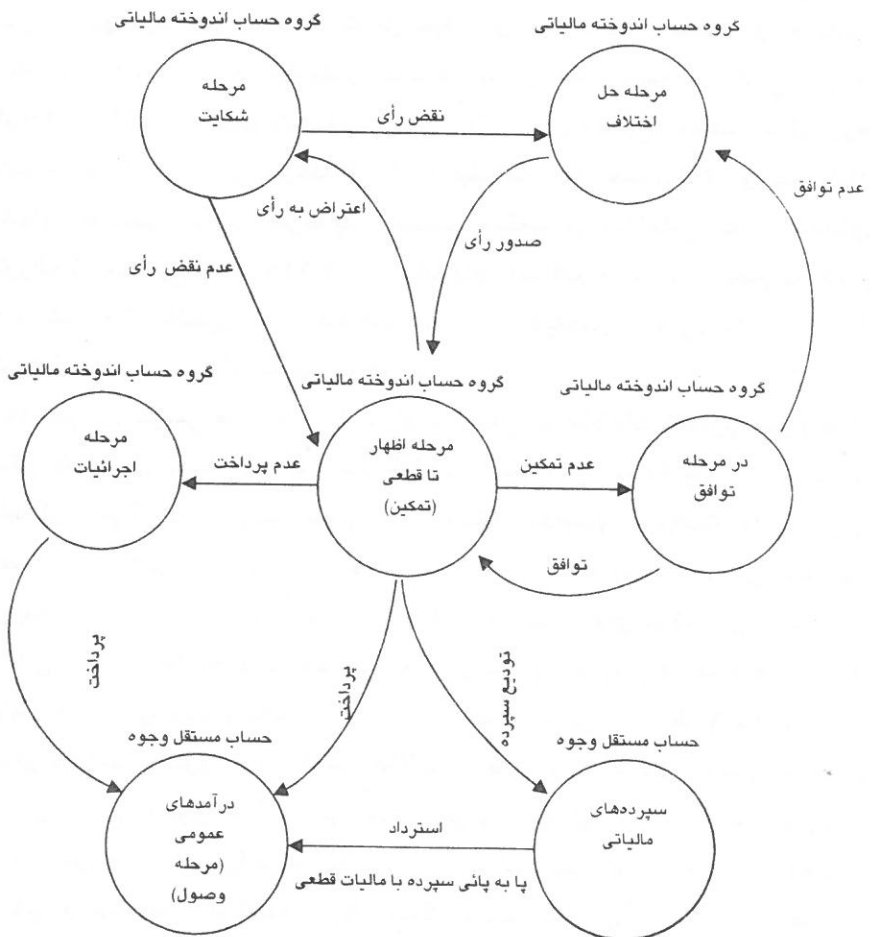
ب- ارتباط گروههای حساب با حسابهای مستقل: در مواردی که مالیاتهای قطعی شده وصول می‌شوند و وجوه وصولی در دفاتر حسابداری حساب مستقل وجوه درآمدهای عمومی ثبت می‌گردند، مطالبات مالیاتی منعکس در گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله اظهار تا قطعی یا مرحله اجرائیات حسب مورد باید حذف شوند. با این ترتیب گروههای حساب اندوخته مالیاتی در مرحله اظهار تا قطعی یا اجرائیات، با حساب مستقل وجوه درآمدهای عمومی در تعامل و ارتباط قرار گرفته و ثبت مبلغ درآمد وصولی در حساب مستقل وجوه اخیرالذکر، موجب حذف مبلغ مطالبات مالیات قطعی شده در گروههای حساب مورد نظر خواهد گردید.

ج- ارتباط حسابهای مستقل با یکدیگر: از آنجا که برای نگهداری حساب و کنترل عملیات مالی مربوط، وصول و ایصال درآمدهای مالیاتی و همچنین استرداد وجوه اضافه پرداختی، از حساب مستقل وجوه درآمدهای عمومی و برای نگهداری حساب و کنترل عملیات مالی مربوط به دریافت، انتقال و استرداد سپرده‌های مالیاتی، از حساب مستقل وجوه سپرده‌های مالیاتی استفاده گردیده است، این دو حساب مستقل در مواردی با یکدیگر در تعامل و ارتباط قرار می‌گیرند.

در مواردی که برای مالیاتهای قطعی شده که مورد اعتراض مودیان مالیاتی قرار گرفته، سپرده از مودیان مذکور دریافت می‌شود، این رویداد مالی در دفاتر حساب مستقل وجوه سپرده منعکس و مادام که تکلیف پرونده مالیاتی روشن نشده است، میزان سپرده‌های دریافتی در دفاتر حسابداری حساب مستقل وجوه سپرده‌های مالیاتی منعکس خواهد بود. هر زمان که تکلیف پرونده مالیاتی روشن و مقرر گردد تمام یا قسمتی از سپرده مالیاتی مأخوذه، بابت مالیات قطعی شده مودی تهاتر شود،

مالیاتی در تعامل و ارتباط قرار خواهند گرفت. در چنین حالتی وجوه سپرده از دفاتر حسابداری حساب مستقل وجوه سپرده‌های مالیاتی خارج و وجه آن به حساب مستقل وجوه درآمدهای عمومی واریز و ثبت‌های حسابداری زیربند در دفاتر حسابهای مستقل مذکور انجام می‌شود.

نمودار گردش اطلاعات مالی مربوط به فرایندها تا وصول مالیات و تعامل و ارتباط گروه‌های پنجگانه حساب اندوخته‌های مالیاتی و حسابهای مستقل به شرح زیر ارائه می‌گردد.

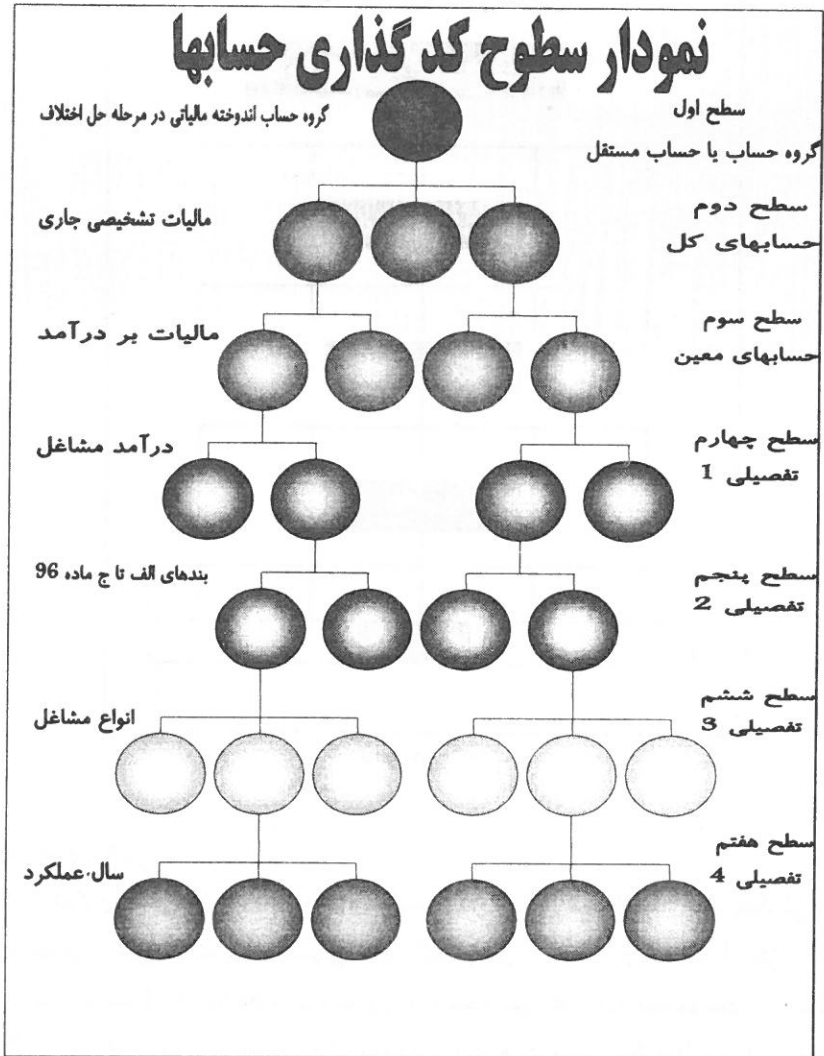


نمودار ۱- فرایند اظهار تا وصول مالیات و ارتباط آنها با گروه‌های حساب و حسابهای مستقل

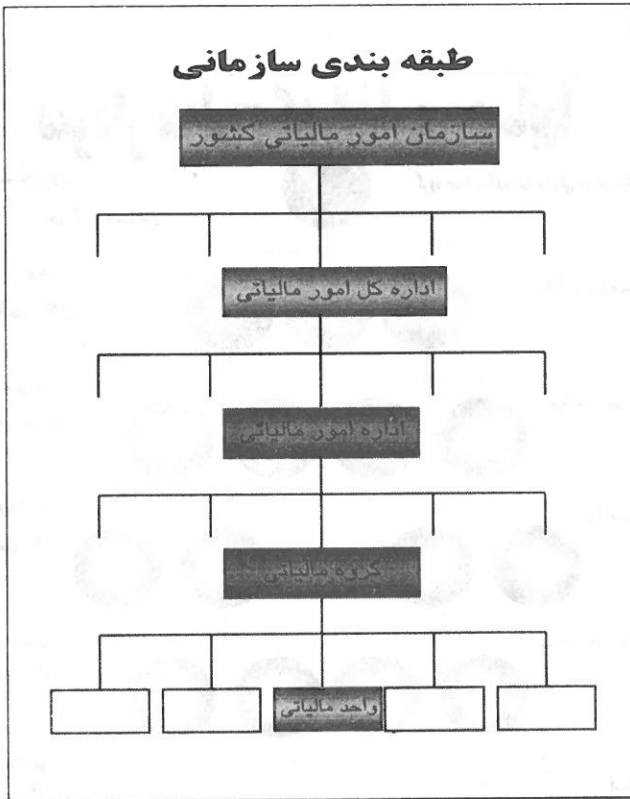
سیستم طبقه‌بندی

ساختار طبقه‌بندی سیستم حسابداری مالیاتی، براساس گستره نیازهای اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی کشور طراحی گردیده است. در این نظام طبقه‌بندی، علاوه بر تامین نیازهای اطلاعاتی در سطوح مختلف حسابها، نیازهای اطلاعاتی کنترلی سطوح مختلف سازمانی نیز تامین خواهد گردید. به بیان دیگر، ساختار طبقه‌بندی حسابها و سازمانی مورد استفاده در این سیستم، ضمن پیروی از نظام طبقه‌بندی سلسله مراتبی، از دو طبقه‌بندی جداگانه شامل طبقه‌بندی سازمانی و طبقه‌بندی حسابها، استفاده می‌نماید. سیستم طبقه‌بندی حسابها که از هفت سطح به شرح نمودار شماره (۲) تشکیل شده‌است، کلیه نیازهای اطلاعاتی را در سطوح مختلف شامل گروه حساب یا حساب مستقل (مرحله ای از فرایند مالیات)، حساب کل و پنج طبقه حسابهای تفصیلی، تامین می‌نماید. سیستم طبقه‌بندی سازمانی که بر مبنای دستورالعمل موضوع ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم و از پنج سطح به شرح نمودار شماره (۳) تشکیل شده، نیازهای اطلاعاتی لایه‌های رسمی سازمان را از بالاترین تا پایین‌ترین سطح، تامین خواهد نمود.

به منظور دسترسی هر یک از واحدهای سازمانی به اطلاعات تفصیلی مورد نیاز، سیستم طبقه‌بندی حسابها با سیستم طبقه‌بندی سازمانی، با یکدیگر در تعامل و ارتباط قرار می‌گیرند. درچنین حالتی، دو سیستم طبقه‌بندی فوق‌الذکر با یک دیگر مرتبط و دسترسی هر یک از سطوح سازمانی به طبقه‌بندی تفصیلی حسابها، امکان‌پذیر می‌شود. با این ترتیب، تعامل و ارتباط سیستم‌های طبقه‌بندی حسابها و سازمانی در قالب یک نظام حسابداری مبتنی بر تئوری وجوه و استفاده همزمان از قابلیت‌های دو مبنای نقدی و تعهدی از یک سو و اجرای عملی آن از طریق یک نرم‌افزار رایانه‌ای کارآمد از سوی دیگر، ظرفیت اطلاعاتی منطبق با ویژگی‌های محیطی این نظام حسابداری را به نحوی افزایش می‌دهد که هرگونه نگرانی از بابت تامین نیازهای اطلاعاتی موجود و آتی را منتفی خواهد نمود. شایان ذکر است، سیستم طبقه‌بندی سازمانی و حسابها با استفاده از یک تکنیک مناسب کدگذاری گردیده که بحث در مورد آن از حوصله این مقاله خارج است.



نمودار (۲)



نمودار (۳)

گزارشگری مالی

گزارشگری مالی یکی از ابزارهای کلیدی در ایفای مسئولیت پاسخگوئی مالی سازمانهای دولتی است. گزارشگری مالی که از طریق تنظیم و انتشار گزارشهای مالی صورت می‌گیرد، به مقامات مسئول فرصت می‌دهد تا مسئولیت پاسخگوئی خویش را در قبال مراجع ذیصلاح ادا نموده و وضعیت و شرایط مالی سازمان تحت سرپرستی را تشریح نمایند. به بیان دیگر، گزارشگری مالی از یک سو به مقامات مسئول منتخب و منصوب کمک می‌کند تا نسبت به انجام وظیفه پاسخگوئی خود در قبال مراجع ذیربط اقدام و از سوی دیگر حقوق ناشی از حق پاسخ خواهی مراجع ذیصلاح (شهروندان، نمایندگان قانونی ایشان و مراجع مستقل نظارتی) را تأمین و اطلاعات مورد نیاز ایشان را برای قضاوت آگاهانه در مورد ارزیابی عملکرد

مسئولین فراهم نماید. علاوه بر این، گزارشهای مالی به عنوان محصول نهائی فرایند حسابداری و گزارشگری مالی، حاوی اطلاعاتی می‌باشد که برای تصمیم‌گیری کلیه سطوح مختلف مدیریت و اداره امور سازمان و تحقق اهداف قانونی سودمند خواهد بود.

برای تحقق اهداف فوق، گزارش‌های مالی اساسی و تفصیلی متنوعی در سیستم حسابداری مالیاتی کشور پیش بینی شده است تا متناسب با سطوح مختلف مدیریت مالیاتی کشور و نیازهای قانونی، از نرم افزار رایانه‌ای که برای اجرای مکانیزه سیستم حسابداری طراحی می‌شود، قابل استخراج باشد. به عبارت دیگر، در طراحی سیستم حسابداری، تدابیری اتخاذ گردیده است که هر نوع گزارش و برای هر سطح از مدیریت و تأمین نیازهای قانونی، قابل استخراج باشد. اگرچه در این مقاله صرفاً برخی گزارشهای مالی اساسی معرفی و تشریح می‌گردد، لیکن گزارشهای متنوع و تفصیلی دیگری متناسب با نیازهای مدیریت مالیاتی کشور، در سیستم حسابداری مالیاتی مورد طراحی قابل استخراج می‌باشد.

گزارشهای مالی سطوح سازمانی

با توجه به طبقه بندی سازمانی مورد استفاده در سیستم حسابداری مالیاتی کشور که براساس آئین نامه اجرائی موضوع ماده ۲۱۹ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ صورت گرفته است، گزارشهای مالی برای کوچکترین جزء تقسیمات اداری سازمان و تحت عنوان واحد مالیاتی تا بالاترین سطح سازمان که سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشد، قابل تنظیم خواهد بود. به بیان دیگر، متناسب با قابلیت‌هایی که در نرم افزار حسابداری پیش‌بینی می‌شود، کلیه رده‌های سازمانی که در آئین‌نامه فوق تعریف عملیاتی شده‌اند، می‌توانند گزارشهای مالی مورد نیاز خود را که مبین وضعیت مالیاتها از زمان اظهار تا وصول می‌باشد، از سیستم حسابداری استخراج نمایند. با این ترتیب، گزارشهای مالی اعم از اساسی یا تفصیلی برای سطوح سازمانی مشروحه زیر قابل تنظیم خواهد بود.

الف- واحد مالیاتی به عنوان کوچکترین سطح سازمانی و زیرمجموعه گروه

مالیاتی

ب- گروه مالیاتی به عنوان سطحی از زیرمجموعه اداره امور مالیاتی

ج- اداره امور مالیاتی به عنوان سطحی از زیرمجموعه ادارات کل امور مالیاتی استانی یا مرکزی

د- اداره کل امور مالیاتی به عنوان سطحی از زیرمجموعه سازمان امور مالیاتی کشور

ه- سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان شخصیت اصلی گزارشگری

انواع و سطوح صورتهای مالی اساسی

صورتهای مالی اساسی به صورتهائی اطلاق می‌شود که تصویر روشنی از وضعیت و شرایط کلی مالیاتها را منعکس و نتیجه عملیات فرایند اظهار تا وصول مالیات را در قالب ارقام گزارش نمایند. این قبیل صورتهای مالی، برای هریک از مراحل تعریف شده در فرایند اظهار تا وصول مالیات و به صورت جداگانه از یک سو و برای کلیه مراحل و به صورت تلفیقی از سوی دیگر، قابل تنظیم می‌باشد. گزارشهای مالی اساسی براساس مطالب پیش گفته منحصر به سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان بالاترین سطح سازمانی نبوده و برای هریک از سطوح سازمانی رسمی قابل تنظیم خواهد بود.

در سیستم حسابداری مالیاتی کشور تعدادی صورت مالی اساسی پیش‌بینی گردیده است. صورتهای مالی اساسی مورد بحث در سه سطح مشروحه زیر از سیستم حسابداری مالیاتی قابل تنظیم و استخراج می‌باشد.

۱- صورتهای مالی اساسی جداگانه برای هریک از گروههای حساب و حسابهای مستقل و در سطوح مختلف سازمانی

۲- صورتهای مالی اساسی ترکیبی برای کلیه گروههای حساب و حسابهای مستقل و در سطوح مختلف سازمانی

۳- صورتهای مالی اساسی تلفیقی حاصل تجمیع کلیه ارقام مندرج در صورتهای مالی ترکیبی و برای کلیه سطوح سازمانی

صورتهای مالی اساسی پیش‌بینی شده در سیستم حسابداری مالیاتی کشور که براساس مطالعات انجام شده و نیازهای اطلاعاتی سازمان، مورد طراحی قرار گرفته است، به شرح زیر می‌باشد.

الف - تراز عملیات دفتر کل

ب - ترانزنامه

ج - صورت درآمدهای تحقق یافته (مبنای تعهدی)

د - صورت درآمدهای وصولی (مبنای نقدی)

ه - صورت مقایسه درآمدهای پیش بینی شده با درآمدهای وصولی

(صورتحساب عملکرد)

و - صورت تغییرات در اندوخته مالیاتی

برای آشنائی با نحوه تنظیم و کاربرد صورتهای مالی اساسی و به منظور جلوگیری از اطاله کلام، فقط به تشریح ترانزنامه به عنوان یکی از صورتهای مالی اساسی پرداخته و خوانندگان را به جلد چهارم طرح مطالعه و تدوین سیستم حسابداری مالیاتی ارجاع می‌دهیم.

ترانزنامه: ترانزنامه به صورتحسابی اطلاق می‌شود که وضعیت مطالبات و اندوخته‌های مالیاتی وصول نشده جاری و سنواتی را در هر یک از مراحل فرآیند مالیات و در یک زمان معین نشان می‌دهد. به بیان دیگر، با استفاده از این صورت مالی می‌توان وضعیت مالی سازمان امور مالیاتی کشور و واحدهای تابعه را در خصوص میزان مطالبات مالیاتی از یک سو و اندوخته‌های مالیاتی وصول نشده از سوی دیگر، نشان داد. نمونه‌هایی از ترانزنامه جداگانه برای هر یک از مراحل فرآیند مالیات و ترانزنامه ترکیبی حاوی اطلاعات تفکیکی فرآیند مالیات و ترانزنامه تلفیقی حاوی اطلاعات تجمیعی کل فرآیند مالیات به شرح جداول شماره ۴ و ۵ و ۶ ارائه می‌شود.

توضیح این نکته نیز ضروری است که انواع صورتهای مالی مطروحه فوق برای هر یک از واحدهای زیرمجموعه واحدهای سازمانی و با تلفیق عمودی این واحدها، برای واحدهای سازمانی فوقانی و حداکثر تا سطح سازمان مرکزی قابل استخراج خواهد بود.

جدول شماره ۴
سازمان امور مالیاتی کشور
گروه حساب اندوخته مالیاتی در مرحله اجرائیات
ترازنامه به تاریخ پایان ماه اسفند سال ۱۳۸۲

	دارائی جاری:
۲۹۹۰۶۸۰	مالیات و جرائم دریافتنی
۷۷۳۱۰	اسناد نکولی
۲۹۹۰۶۸۰	اموال منقول
۲۱۰۲۶۴۰	جاری با مودیان
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>	
۸۱۶۱۳۱۰	جمع دارائی جاری
<hr style="border-top: 1px solid black;"/>	
	بدهی جاری:
۲۱۰۲۶۴۰	بدهی به مودیان
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>	
۲۱۰۲۶۴۰	جمع بدهی
	اندوخته‌های مالیاتی
۵۷۷۹۲۰۰	مالیات قطعی جاری
۲۰۲۱۶۰	جرائم مالیاتی قطعی جاری
۷۷۳۱۰	مالیات قطعی سنواتی
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>	
۶۰۵۸۶۷۰	جمع اندوخته‌های مالیاتی
<hr style="border-top: 1px dashed black;"/>	
۸۱۶۱۳۱۰	جمع بدهی جاری و اندوخته‌های مالیاتی
<hr style="border-top: 1px solid black;"/>	

جدول شماره (۵)

سیستم حسابداری مالیاتی کشور

اداره کل امور مالیاتی استان (الف)

ترازنامه ترکیبی مانده حساب گروه‌های حساب و حساب‌های مستقل

به تاریخ پایان اسفند ۱۳۸۲

مرحله عنوان حساب	مرحله اظهار تا قطعی	مرحله توافق	مرحله حل اختلاف	مرحله شکایت	مرحله اجرائیات	درآمدهای عمومی	سپرده‌های مالیاتی
دارایی جاری:							
مالیات وجوب دریافتی	۵۸۱۸۰۳۶۰	۱۷۷۸۵۰۰۰	۶۶۸۲۸۴۰	۱۴۰۶۱۴۰	۲۹۹۰۶۸۰		
اسناد دریافتی	۶۵۴۲۱۲۰						
جاری با مودیان	۱۸۲۸۰۰۰				۲۱۰۲۶۴۰		
اسناد نکولی					۷۷۳۱۰		
اموال توقیفی					۲۹۹۰۶۸۰		
جاری با خزانه						۱۰۱۴۰۰۰۰	
خزانه تمرکز وجوه سپرده							۱۱۳۳۲۹۴۰
بانک رد وجوه سپرده							۲۴۰۰۰۰۰
جمع دارایی جاری	۶۶۵۵۰۴۸۰	۱۷۷۸۵۰۰۰	۶۶۸۲۸۴۰	۱۴۰۶۱۴۰	۸۱۶۱۳۱۰	۱۰۱۴۰۰۰۰	۱۳۵۳۲۹۴۰
بدهی جاری:							
بدهی به مودیان	۱۰۵۰۰۰۰				۲۱۰۲۶۴۰		
زبان اشخاص حقیقی و حقوقی	۷۷۸۰۰۰						
علی الحساب مالیاتی						۱۰۱۴۰۰۰۰	
سپرده‌های دریافتی							۱۱۳۳۲۹۴۰
تنخواه گردان رد وجوه سپرده							۲۴۰۰۰۰۰
جمع بدهی جاری	۱۸۲۸۰۰۰				۲۱۰۲۶۴۰	۱۰۱۴۰۰۰۰	۱۳۵۳۲۹۴۰
اندوخته‌های مالیاتی							
مالیات ابرازی جاری	۱۷۶۰۰۰۰۰						
مالیات تشخیصی جاری	۱۷۲۰۰۰۰۰	۱۷۲۰۰۰۰۰	۶۱۹۲۰۰۰				
مالیات قطعی جاری	۲۸۴۱۴۵۹۲			۱۳۵۸۸۴۸	۵۷۷۹۲۰۰		
مالیات قطعی سنواتی	۴۵۱۹۶۰		۲۴۱۸۳۰		۷۷۳۱۰		
جرایم مالیاتی تشخیصی جاری	۵۳۵۰۰۰	۵۵۵۰۰۰	۲۱۶۶۰۰				
جرایم مالیاتی قطعی جاری	۳۹۱۳۲۸			۲۷۲۹۲		۲۰۲۱۶۰	
جرایم مالیاتی قطعی سنواتی	۱۲۹۶۰۰		۳۲۴۰۰				
جمع اندوخته‌های مالیاتی	۶۲۷۲۲۴۸۰	۱۷۷۸۵۰۰۰	۶۶۸۲۸۴۰	۱۴۰۶۱۴۰	۶۰۵۸۶۷۰		
جمع بدهی جاری و اندوخته‌های مالیاتی	۶۶۵۵۰۴۸۰	۱۷۷۸۵۰۰۰	۶۶۸۲۸۴۰	۱۴۰۶۱۴۰	۸۱۶۱۳۱۰	۱۰۱۴۰۰۰۰	۱۳۵۳۲۹۴۰

جدول شماره (۶)
سیستم حسابداری مالیاتی کشور
اداره کل امور مالیاتی استان (الف)
ترازنامه تلفیقی به تاریخ پایان اسفند ۱۳۸۲

دارایی جاری :

۸۷۰۴۵۰۲۰	مالیات و جرایم دریافتنی
۶۵۴۲۱۲۰	اسناد دریافتنی
۳۹۳۰۶۴۰	جاری با مودیان
۷۷۳۱۰	اسناد نکولی
۲۹۹۰۶۸۰	اموال توقیفی
۱۰۱۴۰۰۰۰	جاری با خزانه
۱۱۳۳۲۹۴۰	خزانه تمرکز وجوه سپرده
۲۲۰۰۰۰۰	بانک رد وجوه سپرده
۱۲۴۲۵۸۷۱۰	جمع دارایی جاری

بدهی جاری :

۳۱۵۲۶۴۰	بدهی به مودیان
۷۷۸۰۰۰۰	زیان اشخاص حقیقی و حقوقی
۱۰۱۴۰۰۰۰	علی الحساب مالیاتی
۱۱۳۳۲۹۴۰	سپرده های دریافتی
۲۲۰۰۰۰۰	تنخواه گردان رد وجوه سپرده
۲۷۶۰۳۵۸۰	جمع بدهی جاری
	اندوخته های مالیاتی:
۱۷۶۰۰۰۰۰	مالیات ابرازی جاری
۴۰۵۹۲۰۰۰	مالیات تشخیصی جاری
۳۵۵۵۲۶۴۰	مالیات قطعی جاری
۷۷۱۱۱۰	مالیات قطعی سنواتی
۱۳۳۶۶۰۰	جرایم مالیاتی تشخیصی جاری
۶۴۰۷۸۰	جرایم مالیاتی قطعی جاری
۱۶۲۰۰۰	جرایم مالیاتی قطعی سنواتی
۹۶۶۵۵۱۲۰	جمع اندوخته های مالیاتی
۱۲۴۲۵۸۷۱۰	جمع بدهی جاری و اندوخته های مالیاتی

نتیجه‌گیری

حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی نقش در خور ملاحظه‌ای در تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مقامات منتخب و منصوب ایفا و علاوه بر این، ایشان را در اتخاذ تصمیمات صحیح جهت تحقق اهداف سازمانی یاری می‌دهد. طراحی و تدوین سیستمهای حسابداری مناسب برای سازمانهای بخش عمومی مستلزم انجام مطالعات کافی و شناسایی ویژگیهای محیط فعالیت و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور، به عنوان یکی از واحدهای تابعه دولت جمهوری اسلامی ایران، وظیفه بسیار مهم تامین بخش قابل ملاحظه‌ای از منابع مالی مورد نیاز دولت را بر عهده دارد. انجام صحیح وظایف و تحقق اهداف قانونی سازمان مذکور و ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی مقامات مسئول آن، از طریق طراحی و اجرای یک سیستم حسابداری مناسب امکان پذیر خواهد بود. برای تحقق این امر، مطالعه لازم از طریق دانشگاه علامه طباطبائی و با مسئولیت نگارنده به عنوان مجری طرح انجام و سیستم حسابداری نوین مالیاتی کشور طراحی و جهت اجرا تحویل گردید.

طراحی سیستم نوین حسابداری مالیاتی کشور بر اساس مطالعات کافی در زمینه شناسایی ویژگیهای محیط فعالیت و نیازهای اطلاعاتی درون و برون سازمانی صورت گرفته است. سیستم حسابداری مورد بحث که بر پایه مبانی نظری حسابداری سازمانهای بخش عمومی طراحی گردیده است، از ویژگیهای کلی مشروحه زیر برخوردار می‌باشد.

الف- اطلاعات مالی مربوط به فرایند طولانی مالیات، جهت پی‌گیری و وصول به موقع آنها از اهمیت حیاتی برخوردار است، لذا سیستم حسابداری کلیه نیازهای اطلاعاتی فرایند مالیات را قبل و بعد از وصول تامین خواهد نمود.

ب- اطلاعات مالی موضوع بند (الف) به تفکیک هریک از مراحل فرایند مالیات، جهت کنترل عملیات در طول فرایند و اخذ تصمیمات به موقع جهت تسریع در وصول درآمدها، از اهمیت اساسی برخوردار می‌باشد، لذا سیستم نوین حسابداری قادر به تامین نیازهای اطلاعاتی تفکیکی و برحسب هریک از مراحل فرایند مالیات خواهد بود.

ج- به منظور تامین اطلاعات مالی مراحل مربوط به قبل از وصول مالیات از یک سو و اطلاعات مالی مراحل مربوط به وصول و ایصال درآمدهای مالیاتی از سوی دیگر، همزمان از قابلیت‌های دو منای حسابداری تعهدی و نقدی در طراحی سیستم

حسابداری نوین مالیاتی استفاده گردیده است. برای انجام این امر، ابتدا فرایند مالیات به دو بخش شامل مراحل قبل از وصول و مراحل بعد از وصول تفکیک گردید. با این ترتیب، مطالبات مالیاتی و اندوخته های مالیاتی مربوط به آنها، با استفاده از سازو کار مبنای تعهدی و درآمدهای وصولی از طریق مبنای نقدی قابل شناسایی و استفاده همزمان از دو مبنای فوق الذکر در سیستم حسابداری مورد طراحی فراهم گردید. در این روش، معایب و نارساییهای مبنای نقدی در شناسایی درآمدهای مالیاتی، با استفاده همزمان از قابلیتهای مبنای تعهدی مرتفع شده است.

د- برای تامین اطلاعات مورد نیاز موضوع بندهای (الف) و (ب) فوق، با الهام از تئوری وجوه، همزمان از گروههای حساب و حسابهای مستقل به عنوان شخصیتهای حسابداری مستقل، به ترتیب جهت کنترل عملیات قبل و بعد از وصول درآمدهای مالیاتی استفاده شده است. به کارگیری این رویکرد خاص از تئوری وجوه که با ویژگیهای محیطی فعالیت سازمان امور مالیاتی ایران و فرایند طولانی مالیات سازگار است، در سایر کشورها بی سابقه می باشد. به اعتقاد نگارنده، این اولین باری است که از تئوری وجوه برای کنترل عملیات فرایند تحقق اهداف یک سازمان استفاده می شود و تحقق این امر را می توان به عنوان یکی از ویژگیهای مهم سیستم نوین حسابداری مالیاتی کشور تلقی نمود.

ه- در گزارشگری مالی که محصول نهایی فرایند نظام حسابداری نوین مالیاتی است، از کلیه ظرفیتهای تئوری وجوه استفاده شده است. بر اساس این رویکرد، از یک سو، وضعیت مالی و نتایج عملیات هریک از مراحل مربوط به فرایند مالیات و در قالب گزارشهای جداگانه برای گروههای حساب و حسابهای مستقل و از دیگر سو وضعیت و نتایج عملیات کلیه مراحل مربوط به فرایند مالیات، به تفکیک گروههای حساب و حسابهای مستقل و در قالب گزارشهای مالی ترکیبی، منعکس خواهد شد. علاوه بر این، از طریق تلفیق اطلاعات مالی کلیه مراحل مربوط به فرایند مالیات و در قالب گزارشهای مالی تلفیقی، وضعیت مالی و نتایج عملیات سازمان امور مالیاتی کشور و واحدهای تابعه نیز منعکس میگردد.

و- سیستم حسابداری مالیاتی کشور به نحوی طراحی گردیده است که با استفاده از یک طبقه بندی سازمانی که به طریق مقتضی با سیستم طبقه بندی حسابها مرتبط می شود، کلیه نیازهای اطلاعاتی را برای سطوح مختلف سازمانی گزارش می نماید.

این قبیل گزارشهای مالی به صورت عمده و جزئی و به صورت کلی و تفصیلی و به صورت

واحدهای سازمانی بالاتر و حداکثر تا سطح سازمان مرکزی را در قالب گزارشهای مالی تلفیقی، منعکس خواهد نمود.

منابع و مأخذ

منابع فارسی

- ۱- اقوامی، داوود و باباجانی، جعفر، " اصول و کاربرد حسابداری در سازمانهای دولتی و غیر انتفاعی"، سازمان سمت، چاپ یازدهم، ۱۳۸۲.
- ۲- باباجانی، جعفر، " حسابداری و کنترلهای مالی دولتی"، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ اول، سال ۱۳۸۲.
- ۳- باباجانی، جعفر و فریدونی، فرشید، "ارزیابی فرایند اظهار تا وصول مالیاتهای مستقیم جهت تعیین مبنای مناسب حسابداری برای شناسایی درآمد"، دانش و پژوهش حسابداری، فصلنامه انجمن حسابداری ایران، سال دوم، شماره شش، پائیز ۱۳۸۵.
- ۴- دانشگاه علامه طباطبائی، " طرح مطالعه، طراحی و تدوین سیستم حسابداری مالیاتی کشور"، گزارش شناخت، سال ۱۳۸۲.
- ۵- دانشگاه علامه طباطبائی، " طرح مطالعه، طراحی و تدوین سیستم حسابداری مالیاتی کشور"، جلد اول، فصل اول، سال ۱۳۸۳.
- ۶- دانشگاه علامه طباطبائی، " طرح مطالعه، طراحی و تدوین سیستم حسابداری مالیاتی کشور"، جلد چهارم، فصل هفتم، سال ۱۳۸۳.
- ۷- سازمان امور مالیاتی کشور، " قانون مالیاتهای مستقیم با آخرین اصلاحات"، چاپ اول، زمستان ۱۳۸۰.

منابع لاتین

- 1-GASB, " Basic Financial Statements and Management Discussion and Analysis for state and local Governments ", June, 1999.
- 2-GASB, "Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting", 2005.
- 3-IFAC, " Definition and Recognition of Revenue " , study No.2, 1996.
- 4-Vatter, William, "The Fund Theory of Accounting and Its Implications For Financial Reports", Midway reprint, 1974.