

ارزیابی فرایند اظهار تا وصول مالیات های مستقیم به منظور تعیین مبنای مناسب حسابداری برای شناسایی در آمد

این مقاله در نخستین همایش ملی مالیات-حسابداری ارائه شده است

دکتر جعفر باباجانی^۱

فرشید فریدونی^۲

گزارشگری مالی که ابزار اصلی دستیابی به این مهم می باشد، به عمل آورده اند.

در سیستم حسابداری این قبیل کشورها، درآمدهای مالیاتی با مبنای تعهدی تعدیل شده و در سایر کشورها از جمله ایران، درآمدهای مالیاتی با مبنای نقدی

شناسایی و گزارش می شوند. ناکارآمدی مبنای نقدی (Cash basis) در نگهداری

حساب و گزارشگری

درآمدهای مالیاتی از یک سو و وجود مشکلات فراوان در دستیابی به مبنای تعهدی کامل (full accrual basis) از دیگر سو، موجب شده است تا اغلب کشورهای توسعه یافته و بعضا در حال توسعه از مبنایی دیگر موسوم به تعهدی تعدیل شده (modified accrual basis) در نگهداری حساب و



درآمدهای مالیاتی در دوره مالی و زمانی شناسایی می شوند که به صورت اتکاپذیر قابل اندازه گیری بوده و در همان دوره مالی یا در مدت کوتاهی پس از آن، قابل وصول باشند.

چکیده

از آنجا که درآمدهای مالیاتی هر کشور یکی از اصلی ترین منابع تامین مخارج دولت ها محسوب می شود، لذا شناسایی به موقع و گزارشگری این قبیل درآمدها از اهمیت درخور ملاحظه ای برخوردار می باشد. علاوه بر این، شناسایی درآمدهای واقعی از جمله درآمدهای مالیاتی در هر دوره مالی و انعکاس دقیق آن در گزارش های مالی سالانه، جزء

لایفک مسئولیت پاسخگویی مالی دولت ها در تشریح چگونگی تامین منابع جهت پرداخت مخارج تلقی می گردد. به همین دلیل، اغلب کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه، در دو سه دهه اخیر تلاش قابل قبولی جهت ایجاد تحول در نظام های حسابداری و

مقدمه

برطبق اصل «مبنای حسابداری و معیار اندازه گیری»^۲ مصوب هیئت استانداردهای حسابداری دولتی امریکا که مورد تایید اغلب هیئت های استانداردهای حسابداری بخش عمومی کشورهای توسعه یافته نیز قرار گرفته است، درآمدها باید در هر دوره ای که به صورت اتکا پذیر قابل اندازه گیری بوده و در همان دوره مالی یا مدت کوتاهی پس از آن (۶۰ روز) قابل وصول باشند، شناسایی و ثبت شوند. این شیوه شناسایی درآمدها، مستلزم استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده^۳ در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی و از جمله دولت خواهد بود.

با توجه به اهمیتی که انعکاس درآمدها و بده ویژه درآمدهای مالیاتی در گزارش های مالی دولت دارد، اعمال روش صحیح و منطبق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، نقش قابل ملاحظه ای در ارائه صحیح اطلاعات در صورت های مالی جامع دولت و به تبع آن ایفای هر چه بهتر مسئولیت پاسخگویی مالی توسط دولتمردان خواهد داشت. در حال حاضر در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دستگاه های اجرایی از جمله سازمان امور مالیاتی کشور همچنان مبنای نقدی در شناسایی و انعکاس درآمدها مورد استفاده قرار می گیرد و محدودیت های بسیاری را جهت گزارشگری به همراه دارد. پژوهش حاضر ضمن ارزیابی مراحل مختلف فرایند اظهار تا وصول مالیات، با محور قرار دادن دو ویژگی قابلیت اندازه گیری و قابلیت وصول، تحقق درآمد در هر یک از مراحل مذکور را مورد فرمون قرار داده تا براساس آن نقطه زمانی مناسبی برای شناسایی و ثبت درآمد های مالیاتی کشور تعیین نماید. به بیان دیگر، یافته های پژوهش ضمن تعیین نقطه شناسایی و تحقق درآمدهای مالیاتی کشور، زمینه های لازم را برای اظهار نظر در خصوص اهداف زیر فراهم می کند.

الف- هدف علمی: اگرچه مرجع تدوین اصول و استانداردهای حسابداری دولتی ایران در هاله ای از ابهام قرار داد، لیکن هر مرجعی که تعیین شود، برای صدور بیانیه های خود نیازمند یافته های پژوهشی می باشد. در این میان نتایج

گزارشگری درآمدهای مالیاتی استفاده نمایند. در این مبنای حسابداری که به عنوان یک اصل نیز مورد پذیرش هیات های استانداردهای حسابداری بخش عمومی قرار گرفته است، درآمدها در دوره مالی و زمانی شناسایی می شوند که به صورت اتکاپذیر قابل اندازه گیری بوده و در همان دوره مالی یا در مدت کوتاهی پس از آن (حداکثر ۶۰ روز)، قابل وصول باشند.

با این ترتیب، استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی و گزارشگری درآمدهای مالیاتی مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی دایر بر قابلیت اندازه گیری به صورت اتکاپذیر (measurable) و قابلیت وصول (available) در دوره مالی شناسایی درآمد یا حداکثر ۶۰ روز پس از آن خواهد بود.

در ایران نیز همانند برخی کشورهای در حال توسعه، گاهی بر سبیل اتفاق، بکارگیری نظام حسابداری تعهدی در نگهداری حساب و گزارشگری فعالیت های غیربازرگانی بخش عمومی و از جمله دولتی مورد توجه قرار می گیرد و این موضوع در شرایطی مطرح می شود که تاکنون مطالعه ای علمی در این زمینه صورت نگرفته و مبنای نظری و ویژگی های محیطی این قبیل فعالیت ها و شرایط و امکانات مورد نیاز برای به کارگیری این مبنا بررسی نگردیده است.

مقاله حاضر، بر مبنای یک تحقیق دانشگاهی، مراحل مختلف فرایند اظهار، تشخیص، توافق، حل اختلاف و قطعی شدن مالیات را مورد بررسی قرار داده است تا از وجود یا عدم وجود نقطه زمانی مناسبی که دارای شرایط لازم و کافی برای شناسایی و گزارشگری درآمد از طریق مبنای تعهدی تعدیل شده می باشد، اطمینان یابد. یافته های این تحقیق نشان دهنده این واقعیت است که در حال حاضر شرایط لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده در حسابداری و گزارشگری درآمدهای مالیاتی دولت جمهوری اسلامی ایران فراهم نمی باشد.

واژه کلیدی: فرایند مالیات، مبنای تعهدی تعدیل شده، قابلیت اندازه گیری، قابلیت وصول.

حسابداری نقدی برای شناسایی و گزارشگری درآمدهای مالیاتی انگیزه اصلی در انجام پژوهش حاضر می باشد. در سیستم حسابداری نقدی ملاک شناسایی و ثبت درآمدهای مالیاتی وصول وجه مالیات می باشد و درآمدهای مالیاتی صرف نظر از زمان تحقق و تعلق مالیات، صرفاً در زمان وصول به حساب درآمد منظور می گردد. به بیان دیگر، در مبنای نقدی درآمدهای مالیاتی دوره های عملکرد جاری، سنواتی و آتی (پیش دریافت های مالیاتی نظیر مالیات تکلیفی موضوع ماده ۱۰۴ ق.م.م) به حساب سال مالی وصول وجه منظور و اعمال حساب می شود. به همین دلیل، اغلب صاحب نظران حسابداری بخش عمومی اعتقاد دارند که مبنای نقدی قادر به شناسایی و انعکاس درآمدهای مالیاتی واقعی دوره مالی نبوده و اطلاعات مورد گزارش در صورت های مالی از این جهت قابل اتکا نخواهد بود. بر پایه مطالب فوق و با توجه به قابلیت های مبنای تعهدی تعدیل شده در نگهداری حساب و گزارشگری درآمدهای مالیاتی، اغلب کشورها در سال های اخیر مبادرت به

استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در سیستم حسابداری خود نموده و یا در حال فراهم نمودن زمینه های لازم برای انتقال از مبنای نقدی به مبنای فوق الذکر می باشند. در چنین شرایطی ارزیابی وضع موجود فرایند اظهار تا وصول مالیات در کشور به منظور حصول اطمینان از امکان یا عدم امکان شناسایی و ثبت مالیات تحقق یافته با استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در سیستم حسابداری درآمدهای مالیاتی، به عنوان یک مسئله مهم مورد توجه قرار گرفته است. بنابراین سؤال اصلی تحقیق به شرح زیر قابل طرح می باشد: «آیا در وضعیت موجود فرایند اظهار تا وصول مالیات، شرایط لازم و کافی برای شناسایی و گزارشگری درآمدهای مالیاتی از طریق مبنای تعهدی تعدیل شده فراهم است».

با توجه به این که مبنای تعهدی تعدیل شده دو عامل قابلیت اندازه گیری و قابلیت وصول را به عنوان شروط لازم و

تحقیقات میدانی و مبتنی بر روش مشاهده (اسناد کاوی) از قابلیت اتکاء مناسبی برخوردار بوده و می تواند مبنایی برای تصمیم گیری مرجع مزبور فراهم نماید. به نظر می رسد نتایج حاصل از اجرای پژوهش حاضر به عنوان یافته های قابل استخراج از یک مطالعه علمی بتواند در معرفی مبنای مناسب حسابداری برای شناسایی درآمدهای مالیاتی کشور مورد استفاده قرار گیرد.

ب- هدف کاربردی: سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان دستگاه اجرایی مسئول وصول درآمدهای مالیاتی، می تواند از نتایج این تحقیق برای شناخت واقعیت های موجود در فرایند وصول مالیات در طراحی سیستم های کارآمد پردازش اطلاعات مالیاتی استفاده نموده و وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز در اجرای ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی کشور، عیناً الزوم از نتایج این تحقیق بهره مند خواهد شد.

پیشینه پژوهش
طبق بررسی های به عمل آمده، در ایران تاکنون هیچ گونه تحقیق دانشگاهی در زمینه شناسایی نقطه تحقق درآمدهای مالیاتی به منظور تعیین مبنای حسابداری این قبیل درآمدها انجام نشده است و تحقیق حاضر می تواند نخستین تحقیق در این زمینه تلقی گردد. یادآوری این نکته نیز ضروری است که پژوهشی با عنوان مطالعه، طراحی و تدوین سیستم حسابداری مالیاتی کشور به سفارش شرکت سهامی خدمات ماشین های محاسب الکترونیکی، توسط دانشگاه علامه طباطبایی انجام گردیده است. در این پژوهش مدل حسابداری مناسبی براساس مبنای نظری پذیرفته شده و ویژگی های محیطی نظام مالیاتی کشور برای نگهداری حساب و گزارشگری درآمدهای مالیاتی ارائه شده است.

بیان مسئله و فرضیه ها
مشکلات و نارسائی های موجود در به کارگیری مبنای

شده فراهم نمی باشد.

الف فرضیه های فرعی

۱-۲- بین زمان وصول مالیات ابرازی و مهلت زمانی مقرر در استانداردهای حسابداری، اختلاف معنی دار وجود دارد.

۲-۲- بین زمان وصول مالیات تشخیصی و مهلت زمانی مقرر در استانداردهای حسابداری، اختلاف معنی دار وجود دارد.

۳-۲- بین زمان وصول مالیات قطعی و مهلت زمانی مقرر در استانداردهای حسابداری، اختلاف معنی دار وجود دارد.

۴-۲- بین زمان وصول مالیات بزمبناهی توافق با رئیس امور مالیاتی و مهلت زمانی مقرر در استانداردهای حسابداری، اختلاف معنی دار وجود دارد.

۵-۲- بین زمان وصول مالیات قطعی بزمبناهی رای هیات اختلاف مالیاتی بدوی و مهلت زمانی مقرر در

استانداردهای حسابداری، اختلاف معنی دار وجود دارد.

۶-۲- بین زمان وصول مالیات قطعی بزمبناهی رای هیات تجدیدنظر و مهلت زمانی مقرر در استانداردهای حسابداری، اختلاف معنی دار وجود دارد.

سیر تطور مبنای حسابداری

مبنای حسابداری بر عامل زمان تاکید دارد و به این سؤال پاسخ می دهد که چه زمانی رویداد مالی شناسایی و ثبت شود. براساس این رویکرد، بررسی سیر تطور حسابداری بخش عمومی از جمله دولتی نشان دهنده این واقعیت است که دولت ها در طول قرن بیستم از مبنای حسابداری گوناگونی در تشخیص و شناسایی درآمدها و هزینه های خود استفاده نموده اند. همه دولتها ابتدا از مبنای نقدی استفاده و درآمدها را در زمان وصول و هزینه ها را در هنگام پرداخت شناسایی و ثبت می نمودند. سپس مبنای حسابداری را از نقدی به نیمه تعهدی ارتقاء داده و درآمدها را هنگام وصول و هزینه ها را در زمان تحمل شناسایی و در دفاتر ثبت می نمودند. از

کافی جهت شناسایی درآمدهای مالیاتی ضروری می داند، لذا فرضیات اصلی این پژوهش براساس سؤال تحقیق و به شرح زیر صورت بندی گردید.

فرضیات پژوهش

از آنجا که قضاوت در مورد تحقق معیارهای فوق مستلزم بررسی فرآیند اظهار تا وصول مالیات های مستقیم می باشد، لذا فرضیه های اصلی و فرعی این پژوهش جهت ارزیابی وضعیت تحقق معیارهای اندازه گیری و قابلیت وصول در مراحل مختلف این فرایند و با هدف تسری نتایج آن به فرضیات اصلی، به شرح موارد زیر صورت بندی گردید.

فرضیه اصلی یک

در وضعیت کنونی ایران دستیابی به

معیار قابلیت اندازه گیری به منظور شناسایی درآمدهای مالیاتی به روش تعهدی تعدیل شده فراهم نمی باشد.

الف فرضیه های فرعی

۱-۱- بین میزان مالیات ابرازی و مالیات قطعی اختلاف معنی دار وجود دارد.

۱-۲- بین میزان مالیات تشخیصی و مالیات قطعی اختلاف معنی دار وجود دارد.

۱-۳- بین میزان مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی اختلاف معنی دار وجود دارد.

۱-۴- بین میزان مالیات قطعی بزمبناهی رای هیات حل اختلاف بدوی و میزان مالیات قطعی بزمبناهی رای هیات تجدیدنظر اختلاف معنی دار وجود دارد.

۱-۵- این میزان مالیات قطعی و میزان مالیات وصولی اختلاف معنی دار وجود دارد.

فرضیه اصلی دو

در وضعیت کنونی ایران دستیابی به معیار قابلیت وصول به منظور شناسایی درآمدهای مالیاتی به روش تعهدی تعدیل

اوائل دهه ۸۰ به بعد و با تصویب بیانیه اصل استفاده از مبنای تعهدی توسط هیات استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده در تشخیص و شناسایی درآمد و هزینه دولت های ایالتی و محلی امریکا الزامی گردید. در این مبنای حسابداری هزینه ها در زمان تحمل و درآمدها در صورت قابلیت اندازه گیری و قابلیت وصول به عنوان شروط لازم و کافی، در زمان تحقق و با مبنای تعهدی و در غیر این صورت صرفاً در زمان وصول و با روش نقدی شناسایی و ثبت می شوند.

اگر چه استفاده از مبنای تعهدی کامل Full accrual basis در آخرین تحولات آخر قرن بیستم و بالاخص در بیانیه «۳۴» مصوب ۱۹۹۹ توسط GASB تجویز گردید، لیکن به کارگیری این مبنای حسابداری در تشخیص و شناسایی درآمدها صرفاً به منظور انعکاس

ظرفیت درآمدهای مالیاتی دولت های ایالتی و محلی صورت می گیرد و تصمیم گیری این قبیل دولتها در مورد تخصیص اعتبارات و انجام هزینه کماکان بر پایه درآمدهایی است که با مبنای تعهدی تعدیل شده در حساب های مستقل شناسایی و در صورت های آن منعکس گردیده اند. علی ایحال در دو دهه آخر قرن بیستم میلادی، استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت های غیربازرگانی و حاکمیتی بخش عمومی و از جمله دولتی الزامی گردیده و جایگاه ویژه ای به خود اختصاص داده است. اغلب هیات های تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی و دولتی نظیر (GASB) و هیات رایزنی استانداردهای حسابداری فدرال (FASAB)، فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) و بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا، انجمن حسابداران خبره کانادا (CICA) و انجمن حسابداران نیوزیلند، استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده و عنداللزوم

به کارگیری مبنای تعهدی کامل را در حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت های غیربازرگانی دولت ها الزامی نموده اند. نهادهای بین المللی نظیر صندوق جهانی پول (IMF)^۱، بانک توسعه آسیایی (ADB)^۲ و بانک جهانی (WB)^۳ نیز بر مبنای تعهدی تعدیل شده تاکید ورزیده و سیستم حساب های ملی (SNA)^۴ و نظام آمارهای مالی دولت (GFS)^۵ توجه ویژه ای به

استفاده از این مبنای حسابداری نموده اند. (باباجانی ۱۳۸۴)

برطبق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دولتی، در مبنای تعهدی تعدیل شده، شرط لازم برای تشخیص و شناسایی درآمد، قابلیت اندازه گیری و شرط کافی، در دسترس بودن می باشد. شرط اول با وصول درآمد در دوره مالی اندازه گیری یا حداکثر ۶۰ روز پس از آن، محقق می شود. با

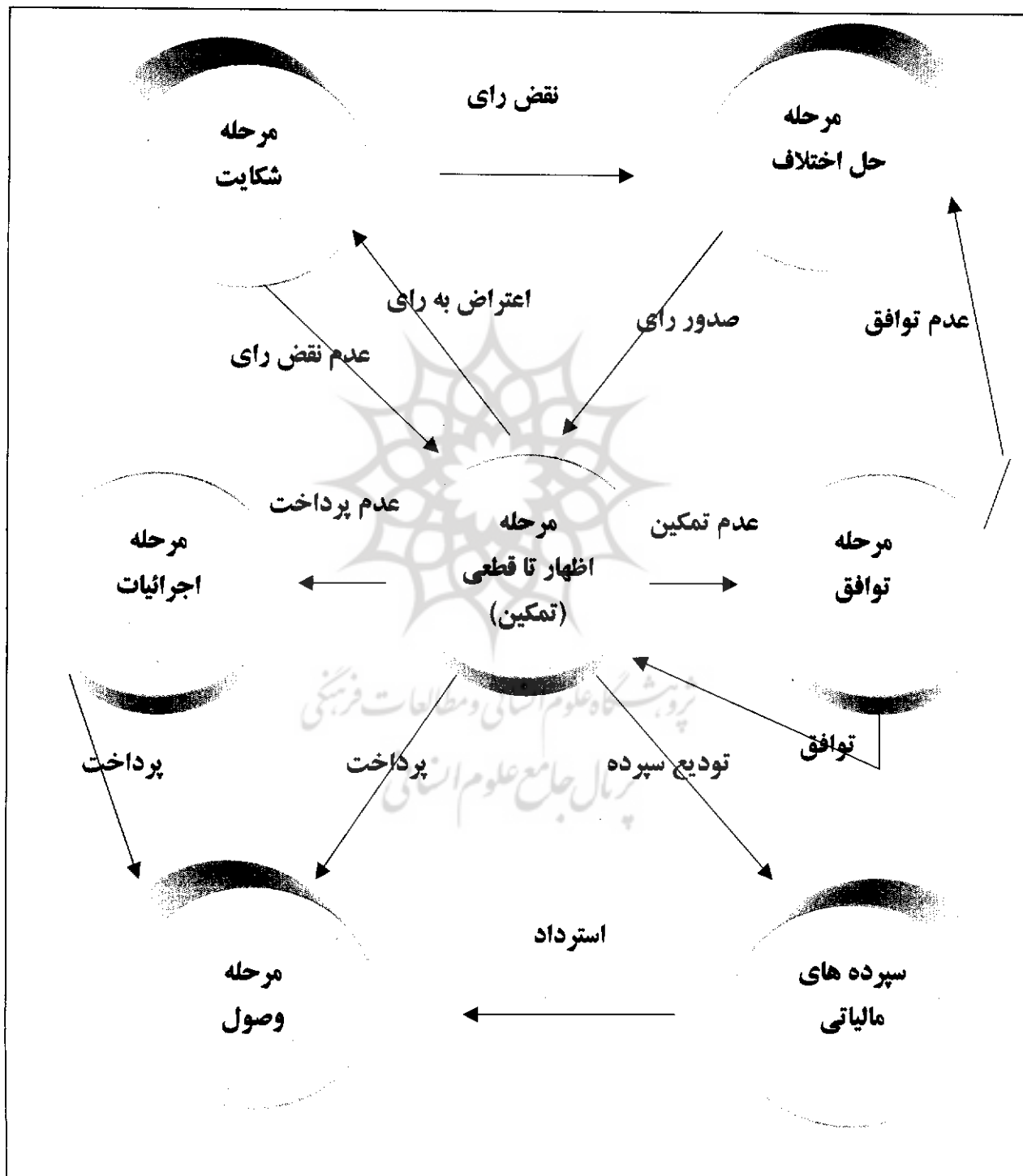
برطبق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دولتی، در مبنای تعهدی تعدیل شده، شرط لازم برای تشخیص و شناسایی درآمد، قابلیت اندازه گیری و شرط کافی، در دسترس بودن می باشد. شرط اول با اندازه گیری اتکاپذیر و شرط دوم با وصول درآمد در دوره مالی اندازه گیری درآمد یا حداکثر ۶۰ روز پس از آن، محقق می شود

این ترتیب، برای بکارگیری مبنای مذکور در تشخیص و شناسایی درآمدها مالیاتی موضوع این تحقیق باید ابتدا از اتکاپذیری اندازه گیری و سپس از قابلیت وصول این قبیل درآمدها اطمینان حاصل شود.

فرایند مالیات و مبنای تعهدی تعدیل شده

بر طبق قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه بهمن ماه ۱۳۸۰، فرایند مالیات با تسلیم اظهارنامه یا صدور برگ تشخیص شروع می شود و پس از طی مراحل نظیر توافق با رئیس امور مالیاتی با طرح در هیات های حل اختلاف و صدور برگ قطعی، شکایت به شورای عالی مالیاتی و عنداللزوم صدور رای دایر بر طرح مجدد در هیات حل اختلاف مالیاتی، عملیات اجرایی (در صورت عدم تمکین مودی نسبت به پرداخت مالیات) و وصول وجه، به شرح نمودار شماره یک خاتمه می یابد.

نمودار شماره ۱ فرایند اظهار تا وصول مالیات



منبع: گزارش شناخت، طرح مطالعه، تدوین و طراحی سیستم حسابدای مالیاتی کشور، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۳.



یافته های تحقیقاتی نشان دهنده این واقعیت است که در حال حاضر شرایط لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده در حسابداری و گزارشگری درآمدهای مالیاتی دولت جمهوری اسلامی ایران فراهم نمی باشد



الف- مسیر توافق با رئیس امور مالیاتی: ابراز مالیات توسط مودی، صدور برگ تشخیص توسط مامورین مالیاتی، توافق با رئیس امور مالیاتی، صدور برگ قطعی و وصول مالیات (از طریق تمکین مودی به پرداخت و در غیراین صورت از طریق اجرائیات).

ب- مسیر هیئت حل اختلاف مالیاتی: ابراز مالیات توسط مودی، صدور برگ تشخیص توسط مامورین مالیاتی، ارجاع برگ تشخیص به هیئت حل اختلاف بدوی، صدور برگ قطعی، ارجاع برگ قطعی به هیئت حل اختلاف تجدیدنظر^{۱۱}، تایید یا نقض رای هیات حل اختلاف بدوی، وصول مالیات (از طریق تمکین مودی و یا از طریق اقدامات اجرایی).

همان طور که قبلاً بیان گردید، روش انجام تحقیق به منظور شناسایی و تعیین نقطه زمانی تحقق درآمد مالیاتی طراحی شده است، لذا در این روش ارزیابی اتکاپذیری اندازه گیری درآمد از یک سو و ارزیابی میزان قابلیت وصول درآمد از دیگر سو، در طی مراحل تکمیل فرایند مالیات مورد توجه و تاکید بوده و روش اسناد کاوی در دو مسیر فوق انجام گردید. از آنجا که فرضیات پژوهش، معیارهای تحقق درآمد در مبنای تعهدی تعدیل شده را در خصوص درآمدهای مالیاتی مورد بررسی قرار می دهد، لذا نحوه ارزیابی و حصول اطمینان از تحقق یا عدم تحقق معیارهای موردنظر از اهمیت اساسی برخوردار می باشد که به اجمال و به شرح زیر تشریح می گردد.

الف- قابل اندازه گیری بودن: قضاوت در مورد این معیار پاسخ این پرسش خواهد بود که آیا میزان درآمدهای مالیاتی در مراحل فرایند اظهار تا وصول مالیات در هر دو مسیر هیئت حل اختلاف و یا توافق با رئیس امور مالیاتی، به صورت اتکاپذیر و با حداقل تغییرات قابل تعیین می باشد. به همین دلیل، ترتیبی اتخاذ گردید تا درصد تغییرات ریالی مالیات ابرازی یا تشخیصی با مالیات قطعی و سپس هر مرحله از فرایند مالیات با مرحله قبلی محاسبه و با روش های آماری مناسب آزمون و نتایج آن تحلیل گردد.

ب- در دسترس بودن: به وضعیتی اطلاق می شود که مالیات های موضوع قانون مالیات های مستقیم، فرایند اظهار

همان طور که ملاحظه می شود فرایند تشخیص و وصول مالیات در ایران، فرایندی نسبتاً طولانی بوده و به همین دلیل اندازه گیری اتکاپذیر درآمدهای مالیاتی از یک سو و وصول این قبیل درآمدها برطبق الزامات و مهلت مقرر در مبنای تعهدی تعدیل شده از دیگر سو، با تردید مواجه می باشد. برخی مواد قانون مالیات های مستقیم نظیر ماده ۱۵۶ که مهلت رسیدگی به اظهارنامه های مالیاتی را برای مامورین مالیاتی یکسال تعیین نموده است و عدم رعایت برخی مهلت های تعیین شده برای مراحل توافق با رئیس امور مالیاتی، رسیدگی در هیات های حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی و هیات سه نفری منتخب وزیر امور اقتصادی و دارایی نیز به عنوان ویژگی های محیطی نظام مالیاتی ایران می تواند استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در تشخیص و شناسایی مالیات را تحت تاثیر قرار دهد.

روش اجرای پژوهش

پژوهش حاضر به طور کلی از طریق اسناد کاوی (مشاهده) و براساس اطلاعات واقعی صورت پذیرفته است. در اجرای این روش، فرم های مناسبی جهت درج اطلاعات مربوط به فرایند مالیات طراحی و سپس اطلاعات واقعی مرتبط با مراحل فرایند مالیات از پرونده های مالیاتی مودیان مالیاتی که با روش مناسب نمونه گیری انتخاب شده بودند، استخراج و در آنها درج گردید. اطلاعات جمع آوری شده در این مرحله، برای آزمون فرضیات تحقیق مورد استفاده قرار گرفت تا از تحقق یا عدم تحقق دو معیار قابلیت اندازه گیری و قابلیت وصول مورد قبول برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده، اطمینان حاصل شود. در این روش تحقیق، ابتدا مراحل مختلف فرایند اظهار تا وصول مالیات بر مبنای قانون مالیات های مستقیم شناسایی و تغییرات اطلاعات مربوط به مبلغ مالیات ابرازی و تشخیصی با مبلغ مالیات قطعی شده مورد مقایسه قرار گرفت و سپس این مقایسه در مورد هر مرحله نسبت به مرحله قبل تسری داده شد و از نتایج آزمون های آماری جهت قضاوت در خصوص رد یا قبول فرضیات استفاده گردید. برطبق قانون مالیاتهای مستقیم، مالیات از یکی از دو مسیر کلی مشروحه زیر قطعی می شود.

عنوان جامعه آماری از نظر منبع مالیاتی در نظر گرفته شده است. از لحاظ قلمرو جغرافیایی نیز اداره کل امور مالیاتی شرکت ها و اداره کل مودیان بزرگ مالیاتی که مجری وصول بالاترین سهم از مالیات اشخاص حقوقی می باشند از یک سو، و اداره کل مالیات های غرب تهران که مجری وصول بیشترین مالیات بردرآمد مشاغل می باشد از دیگر سو، به عنوان جامعه آماری این تحقیق مورد توجه قرار گرفته است. از نظر زمانی نیز عملکرد سال ۱۳۸۰ به لحاظ تکمیل فرایند رسیدگی شامل صدور برگ تشخیص، قطعی شدن و وصول مالیات، به عنوان جامعه آماری تحقیق تعیین گردید.

شایان ذکر است که در تعیین جامعه آماری به شرح موارد فوق، ترتیبی اتخاذ گردید تا فرایند قطعی شدن مالیات مودیان نیز پوشش داده شود. با این ترتیب، مودیان مالیاتی به نحوی انتخاب گردیدند که مالیات تعدادی از آنها پس از تشخیص، از طریق توافق با رئیس امور مالیاتی به قطعیت رسیده و مالیات تعداد دیگری از مودیان پس از تشخیص، از مسیر هیات حل اختلاف مالیاتی (بدوی و تجدیدنظر) به مرحله قطعی رسیده بود.

ب- روش نمونه گیری و تعداد نمونه

در این تحقیق روش نمونه گیری تصادفی و از نوع خوشه ای مورد استفاده قرار گرفته است. در این روش، از دفتر اندیکاتور هر اداره امور مالیاتی ۵ پرونده مالیاتی به نحوی انتخاب گردید که یا از مسیر توافق با رئیس امور مالیاتی به مرحله قطعی رسیده باشند و یا از مسیر هیات حل اختلاف مالیاتی، مالیات آنها قطعی شده باشد. با این ترتیب به تعداد ۱۶۹ پرونده مالیاتی از مسیر اول و ۱۰۳ پرونده مالیاتی از مسیر دوم و در دو منبع مالیاتی شامل مالیات بر اشخاص حقوقی و مالیات مشاغل انتخاب گردید.

روش های آماری مورد استفاده

۱- آزمون فرض درباره میانگین جامعه: در تحقیق حاضر برای آزمون فرضیه اصلی یک و فرضیات فرعی زیر مجموعه آن که برای قضاوت در خصوص ارزیابی میزان اتکا پذیری اندازه گیری مالیات صورت بندی شده بود، از آزمون فرض درباره میانگین جامعه استفاده گردید. در این آزمون، نرخ

تا وصول را از یکی از دو مسیر پیش گفته و در مهلت مقرر در استانداردهای حسابداری (دوره مالی و یا ۶۰ روز پس از آن)، طی نموده و به حیطه وصول درآیند. به عنوان مثال، دوره قابل قبول وصول مالیات برای عملکرد سال ۱۳۸۰ مودیان مالیاتی که در سال ۱۳۸۱ به عنوان درآمد سازمان مالیاتی شناسایی می شود، یکساله ۱۳۸۱ و ۶۰ روز اول سال ۱۳۸۲ خواهد بود که به عنوان مهلت مقرر مورد تاکید در استانداردهای مصوب تعیین گردیده است. بنابراین، در صورتی که مالیات های هر سال مالی در این مهلت وصول شود، معیار در دسترس بودن به عنوان شرط کافی در شناسایی درآمد در مبنای تعهدی تعدیل شده تحقق می یابد. برای ارزیابی این معیار، درآمدهای مالیاتی تحقق یافته سال ۸۱ که در مهلت مورد نظر وصول گردیده بود از امتیاز یک و در غیر این صورت از امتیاز صفر برخوردار گردید و با روش های آماری مناسب آزمون و نتایج آن مورد تحلیل قرار گرفت.

جامعه آماری، روش نمونه گیری و تعداد نمونه

الف- جامعه آماری

گستره جامعه آماری موضوع پژوهش حاضر براساس ویژگی های زیر تعیین گردیده است.

الف- منبع مالیاتی

ب- قلمرو جغرافیایی

ج- محدوده زمانی

با توجه به اینکه مالیات های کشور در یک طبقه بندی کلی به مالیات های مستقیم و غیرمستقیم تفکیک می شود و شناسایی درآمدهای ناشی از مالیات های غیرمستقیم به لحاظ طبع و ماهیت، با مبنای نقدی سازگاری بیشتری دارد، لذا درآمدهای ناشی از مالیات های مستقیم از نظر نوع مالیات، جامعه آماری موضوع تحقیق بوده است. از آنجا که اجرای تحقیق بر روی کلیه منابع مالیات های مستقیم نیز وقت گیر و پرهزینه می باشد، لذا با توجه به اطلاعات مستخرجه از گزارش های تفریح بودجه سنوات ۱۳۷۸ تا ۱۳۸۱، دو منبع مالیاتی شامل مالیات بر شرکت ها و مالیات مشاغل، که اولی حدود ۶۰ درصد و دومی حدود ۱۴ درصد از کل مالیات های وصولی سالانه را به خود اختصاص می داد، به

برای هر مقطع (مرتبط با فرضیات پژوهش) به صورت $P = \frac{X}{n}$ تعداد مشاهدات پرداخت مالیات در مهلت مقرر و n تعداد کل مشاهدات می باشد (محاسبه گردید). با این ترتیب، فرضیات اصلی و فرعی به شرح آماری ذیل بیان می شود.

$$H_1: p < \% 60$$

$$H_0: p > \% 60$$

و آماره آزمون نیز براساس فرمول زیر محاسبه می گردد.

$$Z = \frac{p - p_0}{\sqrt{\frac{p(1-p)}{n}}}$$

در این حالت، اگر کمیت آماره آزمون (Z) در سطح $a = \%5$ کوچکتر از مقدار نرمال a ($-1/645$) باشد مبین وجود اختلاف معنی دار بین وصول مالیات در هر مقطع و مهلت مقرر در استانداردهای پذیرفته شده حسابداری بوده و فرض H_1 (ادعای پژوهش) مورد تایید قرار می گیرد و در غیر این صورت فرض مذکور رد می شود.

آزمون فرضیات

همان طور که قبلاً بیان گردید، برای یافتن پاسخ سئوال تحقیق دایر بر ارزیابی وضعیت موجود جهت به کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی و گزارشگری درآمدهای مالیاتی، دو فرضیه اصلی صورت بندی گردید. فرضیه اصلی اول که با هدف ارزیابی میزان اتکاپذیری اندازه گیری درآمدهای مالیاتی صورت بندی شد، شامل ۶ فرضیه فرعی می باشد. فرضیه اصلی دوم که با هدف ارزیابی میزان قابلیت وصول درآمدهای مالیاتی در مهلت مقرر پذیرش هیات های تدوین استانداردهای حسابداری صورت بندی گردید، شامل ۵ فرضیه فرعی می باشد. فرضیات مذکور به شرح زیر مورد آزمون قرار گرفته است.

بیان آماری فرضیه اصلی یک و فرضیات فرعی مربوط که میزان اتکاپذیری اندازه گیری درآمدهای مالیاتی را مورد ارزیابی قرار می دهد به شرح زیر است.

H_1 : میانگین درصد تغییرات مبالغ مالیات در فرایند مالیات

تغییرات ۱۵ درصد موضوع ماده ۱۵۸ قانون مالیات های مستقیم که مربوط به مالیات مشاغل است به مالیات اشخاص حقوقی نیز تسری داده شده و میانگین ۱۵ درصد تغییرات را بعنوان میانگین جامعه فرض کردیم، تا مبنایی برای قضاوت در مورد میزان اتکاپذیری اندازه گیری مالیات فراهم آید. سپس از طریق آزمون، صحیح یا ناصحیح بودن فرض فوق مورد بررسی قرار گرفت.

با توجه به اینکه در این تحقیق میانگین ۱۵٪ به عنوان درصد (نرخ) ثابت برای تغییرات در اندازه گیری میزان مالیات در نظر گرفته شده لذا بیان آماری فرضیات به صورت زیر در می آید.

$$H_1: \mu > \%15$$

$$H_0: \mu \leq \%15$$

و آماره براساس فرمول زیر محاسبه می گردد.

$$t = \frac{x_{per} - \mu_0}{S_{per} / \sqrt{n}}$$

سپس آماره t محاسبه شده به شرح فوق با t جدول در سطح معنادار بودن $a = \%5$ مقایسه می شود. چنانچه t محاسبه شده بزرگتر از t جدول باشد مبین وجود اختلاف معنادار بین دو مرحله متوالی از فرایند مالیات گیری بوده و منجر به قبول فرضیه H_1 (ادعای پژوهش) و رد فرض صفر و بالعکس می گردد.

۲- آزمون دو جمله ای (بینومیال): این روش آماری با هدف آزمون فرضیه اصلی دو و فرضیات فرعی زیرمجموعه آن اجرا می گردد. این آزمون در پژوهش هایی استفاده می شود که با یک متغیر که فقط دارای ۲ ارزش است روبرو می باشد. در این تحقیق چون قابلیت وصول درآمدها مورد ارزیابی قرار می گیرد، لذا امتیاز یک برای پرداخت مالیات در مهلت مقرر با احتمال (p) و امتیاز صفر برای عدم پرداخت در مهلت مقرر و با احتمال $(1-p)$ یا q اختصاص یافته است. از آنجا که در محاسبات این آزمون احتمال یا ارزش مورد انتظار باید از ق بل مشخص گردد لذا ارزش مورد انتظار نیز ۶۰ درصد در نظر گرفته شد و سپس نسبت احتمال مشاهده شده یعنی p را

بیش از ۱۵٪ می باشد. $H_1: \mu > 15\%$

H_0 : میانگین درصد تغییرات مبالغ مالیات در فرایند مالیات

مساوی یا کمتر از ۱۵٪ می باشد. $H_0: \mu \leq 15\%$

اگر چه میانگین ۱۵ درصد تغییر در اندازه گیری، برای مجموع مراحل مختلف فرایند اظهار تا وصول مالیات مورد پذیرش قرار گرفته است، لیکن به منظور تعیین نقطه زمانی مشخصی با اتکادپذیری اندازه گیری، درصد تغییر مذکور به کلیه مراحل فرایند مالیات نیز تسری داده شد.

بیان آماری فرضیه اصلی دو و فرضیات فرعی مربوط که میزان قابلیت وصول درآمدهای مالیاتی را مورد ارزیابی قرار می دهد به شرح زیر خواهد بود.

H_1 : کمتر از ۶۰ درصد مودیان، مالیات را در مهلت مقرر

پرداخت می نمایند. $H_1: p < 60\%$

H_0 : بیش از ۶۰ درصد مودیان، مالیات را در مهلت مقرر

پرداخت می نمایند. $H_0: p > 60\%$

پذیرش نسبت مورد انتظار ۶۰ درصد برای وصول مالیات های تحقق یافته سال مالی، کمترین نسبتی است که

در مبنای تعهدی تعدیل شده و برای جلوگیری از ایجاد وقفه در تخصیص اعتبارات سالانه بودجه کل کشور، قابل تصور می باشد.

برای آزمون فرضیه اصلی یک و فرضیات زیر مجموعه آن از آزمون t استفاده شد. ابتدا آزمون t به منظور رد یا قبول فرضیه اصلی یک با بیان آماری زیر انجام و نتیجه آن به شرح جداول ۱ و ۲ ارائه گردیده است.

H_1 : میانگین درصد تغییر میزان مالیات ابرازی و مالیات قطعی (در هر دو مسیر) بیشتر از ۱۵ درصد است.

H_0 : میانگین درصد تغییر میزان مالیات ابرازی و مالیات

قطعی (در هر دو مسیر) مساوی یا کمتر از ۱۵ درصد است.

H_1 : میانگین درصد تغییر میزان مالیات تشخیصی و مالیات قطعی (در هر دو مسیر) بیشتر از ۱۵ درصد است.

H_0 : میانگین درصد تغییر میزان مالیات تشخیصی و مالیات قطعی (در هر دو مسیر) مساوی یا کمتر از ۱۵ درصد است.

جدول ۱

میانگین درصد تغییرات میزان مالیات ابرازی و مالیات قطعی

عنوان	مرحله	تعداد نمونه	میانگین تغییرات درصد		فاصله اطمینان برای میانگین تفاوت		مقدار t	ناحیه بحرانی	فرض H_0
			حد پایین	حد بالا	حد پایین	حد بالا			
کل	ابراز - قطعی	۱۳۹	۵۷۰/۹۷	۴۱۰/۷۲	۷۰۱/۲۲	۷/۵۷	بزرگتر از ۱/۶۴	رد H_0	
اداره کل امور مالیاتی شرکتهای	ابراز - قطعی	۸۲	۷۰۰/۵۰	۴۶۷/۴۹	۹۰۳/۵۱	۶/۲۶	بزرگتر از ۱/۶۴	رد H_0	
اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ	ابراز - قطعی	۲۸	۲۸۹/۸۰	۱۴۱/۰۶	۵۳۵/۵۳	۲/۱۶	بزرگتر از ۱/۶۴	رد H_0	
اداره کل امور مالیاتی غرب تهران	ابراز - قطعی	۲۹	۴۷۶/۱۸	۲۶۱/۶۴	۶۶۰/۷۳	۴/۷۳	بزرگتر از ۱/۶۴	رد H_0	

جدول ۲

میانگین درصد تغییرات میزان مالیات تشخیصی و مالیات قطعی

عنوان	مرحله	تعداد نمونه	میانگین تغییرات درصد	فاصله اطمینان برای میانگین تفاوت		مقدار t	ناحیه بحرانی	فرض H_0
				حد پایین	حد بالا			
کل	تشخیص- قطعی	۲۳۷	۲۱/۹۶	۳/۷۲	۱۰/۲۰	۴/۲۳	بزرگتر از ۱/۶۴	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی شرکتهای	تشخیص- قطعی	۱۴۹	۲۱/۷۵	۲/۰۵	۱۱/۴۵	۲/۸۴	بزرگتر از ۱/۶۴	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ	تشخیص- قطعی	۳۲	۱۷/۸۷	-۵/۰۹	۱۰/۸۳	۰/۷۴	بزرگتر از ۱/۶۴	عدم رد H_0
اداره کل امور مالیاتی غرب تهران	تشخیص- قطعی	۵۶	۲۴/۸۵	۶/۰۷	۱۳/۶۳	۵/۲۲	بزرگتر از ۱/۶۴	رد H_0

مهلت مقرر پرداخت می نمایند.

همان طور که اطلاعات مندرج در جدول (۴) نشان می دهد، بیشتر از ۶۰ درصد از مودیان، مالیات ابرازی را در مهلت مقرر پرداخت می نمایند و به همین دلیل فرض H_1 رد و فرض H_0 مورد تأیید قرار می گیرد. ذکر این نکته ضروری است، از آنجا که بر طبق جداول شماره ۳ و ۱ تفاوت معنی دار و بالای ۵۰۰ درصدی به ترتیب بین میزان مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی و قطعی وجود دارد، لذا مالیات ابرازی فقط بخشی از مالیات متعلقه را تشکیل داده و به همین دلیل نتیجه آزمون به مبلغ واقعی مالیات متعلقه قابل تسری نخواهد بود. به بیان دیگر نمی توان نتیجه گرفت که مالیات در مرحله ابراز وصول می شود.

اطلاعات مندرج در جدول (۵) نیز نشان می دهد که کمتر از ۶۰ درصد مودیان وجه مالیات تعیین شده (به هر طریقی که قطعی شده است) را در مهلت مقرر پرداخت می نمایند و به همین دلیل فرض صفر رد و فرض مقابل مورد تأیید قرار می گیرد. با این ترتیب، می توان با اطمینان ۹۵ درصد نتیجه گیری نمود که معیار قابلیت وصول (پرداخت در سال مالی مالیاتی یا ۶۰ روز پس از آن) به عنوان شرط کافی جهت بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده برای شناسایی و گزارشگری درآمدهای مالیاتی قابل تحقق نمی باشد. اگر چه فرضیه اصلی دو با نتایج دو آزمون فوق قابل تأیید می باشد،

اگر چه فرضیه اصلی یک که بر ارزیابی میزان اتکا پذیری اندازه گیری درآمدهای مالیاتی تأکید دارد، با نتیجه آزمون فوق مورد تأیید قرار می گیرد و مبین این واقعیت است که درآمدهای مالیاتی از اندازه گیری اتکا پذیر برای شناسایی در مبنای تعهدی تعدیل شده برخوردار نمی باشند، لیکن آزمون های دیگری نیز جهت ارزیابی اتکا پذیری اندازه گیری درآمدهای مالیاتی در مراحل مختلف اظهار تا وصول انجام گردید. در این آزمون ها میزان اتکا پذیری اندازه گیری در هر مرحله نسبت به مرحله دیگر از فرایند اظهار تا وصول مورد ارزیابی قرار گرفت که نتایج آن به شرح جداول (۳) ارائه می گردد.

برای آزمون فرضیه اصلی دو و فرضیات زیر مجموعه آن که معیار قابلیت وصول درآمدهای مالیاتی را مورد ارزیابی قرار می دهند، از آزمون نسبت با بیان آماری زیر استفاده و نتایج آن به شرح جداول (۴) و (۵) ارائه شده است.

H_1 : کمتر از ۶۰ درصد مودیان، مالیات ابرازی را در مهلت مقرر پرداخت می نمایند.

H_0 : بیشتر از ۶۰ درصد مودیان، مالیات ابرازی را در مهلت مقرر پرداخت می نمایند.

H_1 : کمتر از ۶۰ درصد مودیان، مالیات تشخیص شده را در مهلت مقرر پرداخت می نمایند.

H_0 : بیشتر از ۶۰ درصد مودیان، مالیات تشخیص شده را در



در حال حاضر در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی دستگاه های اجرایی از جمله سازمان امور مالیاتی کشور همچنان مبنای نقدی در شناسایی و انعکاس درآمدها مورد استفاده قرار می گیرد که محدودیت های بسیاری را جهت گزارشگری به همراه دارد



علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

جدول ۳

میانگین درصد تغییرات اندازه گیری مالیات در مراحل مختلف فرآیند اظهار تا وصول

فرض H_0	ناحیه بحرانی	مقدار t	فاصله اطمینان برای میانگین تفاوت		میانگین تغییرات درصد	تعداد نمونه	فرضیه فرعی	مرحله	عنوان
			حد پایین	حد بالا					
رد H_0	بزرگتر از ۱/۶۴	۶/۶۹	۷۱۰/۳۸	۳۸۴/۰۰	۵۵۲/۱۹	۲۵۹	۱-۱	ابراز - تشخیص	کل
رد H_0	بزرگتر از ۱/۶۴	۴/۹۶	۸۴۳/۷۵	۳۷۱/۴۲	۶۰۷/۵۸	۱۵۰	۱-۱	ابراز - تشخیص	اداره کل امور مالیاتی شرکتها
رد H_0	بزرگتر از ۱/۶۴	۱/۷۷	۱۱۶۵/۶۷	-۶۷/۲۳	۵۴۹/۲۲	۳۲	۱-۱	ابراز - تشخیص	اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ
رد H_0	بزرگتر از ۱/۶۴	۶/۴۰	۵۹۸/۸۰	۲۵۱/۷۱	۴۵۹/۷۶	۷۷	۱-۱	ابراز - تشخیص	اداره کل امور مالیاتی غرب تهران
عدم رد H_0	بزرگتر از ۱/۶۴	-۰/۰۵	۱۹/۶۱	۱۰/۱۵	۱۴/۸۸	۷۹	۴-۱	هیئت بدوی - تجدیدنظر	کل
عدم رد H_0	بزرگتر از ۱/۶۴	۰/۴۹	۴۴/۷۶	۲۸/۱۱	۱۶/۴۰	۵۷	۴-۱	هیئت بدوی - تجدیدنظر	اداره کل امور مالیاتی شرکتها
عدم رد H_0	بزرگتر از ۱/۶۴	-۰/۵۳	۱۶/۶۴	۰/۰۶	۱۱/۷۲	۱۶	۴-۱	هیئت بدوی - تجدیدنظر	اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ
عدم رد H_0	بزرگتر از ۱/۶۴	-۱/۰۸	۳۲/۶۳	۱۲/۸۰	۹/۳۴	۶	۴-۱	هیئت بدوی - تجدیدنظر	اداره کل امور مالیاتی غرب تهران
رد H_0	بزرگتر از ۱/۶۴	۴/۷۳	۳۵/۳۸	۲۳/۲۷	۲۹/۱۸	۴۳۶	۵-۱	قطعی - وصول	کل
رد H_0	بزرگتر از ۱/۶۴	۵/۰۹	۴۴/۷۶	۲۸/۱۱	۳۶/۴۳	۱۴۸	۵-۱	قطعی - وصول	اداره کل امور مالیاتی شرکتها
عدم رد H_0	بزرگتر از ۱/۶۴	-۱/۶۴	۱۶/۶۴	۰/۰۶	۸/۳۵	۳۲	۵-۱	قطعی - وصول	اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ
عدم رد H_0	بزرگتر از ۱/۶۴	۱/۴۴	۳۲/۶۳	۱۲/۸۰	۲۱/۹۰	۵۶	۵-۱	قطعی - وصول	اداره کل امور مالیاتی غرب تهران

جدول ۴

ارزیابی قابلیت وصول مالیات ابرازی و تشخیصی بر حسب تعداد مؤدیان

عنوان	مرحله	فرضیه فرعی	تعداد نمونه	تعداد موارد پرداخت به موقع	درصد موارد پرداخت به موقع	مقدار Z	ناحیه بحرانی	فرض H_0
کل	ابراز	۲-۱	۱۵۵	۱۳۶	۸۷/۷۴	۷/۰۵	کوچکتر از ۱/۶۴	عدم رد H_0
اداره کل امور مالیاتی شرکتها	ابراز	۲-۱	۸۲	۷۲	۸۷/۸۰	۵/۱۴	کوچکتر از ۱/۶۴	عدم رد H_0
اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ	ابراز	۲-۱	۲۸	۲۶	۹۲/۸۶	۳/۵۵	کوچکتر از ۱/۶۴	عدم رد H_0
اداره کل امور مالیاتی غرب تهران	ابراز	۲-۱	۴۵	۳۸	۸۴/۴۴	۳/۳۵	کوچکتر از ۱/۶۴	عدم رد H_0
کل	تشخیص	۲-۲	۲۶۱	۱۰	۳/۸۳	-۱۸/۵۲	کوچکتر از ۱/۶۴	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی شرکتها	تشخیص	۲-۲	۱۵۰	۸	۵/۳۳	-۱۳/۶۷	کوچکتر از ۱/۶۴	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ	تشخیص	۲-۲	۳۲	۲	۶/۲۵	-۶/۲۱	کوچکتر از ۱/۶۴	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی غرب تهران	تشخیص	۲-۲	۷۹	۰	۰/۰۰	-۱۰/۸۹	کوچکتر از ۱/۶۴	رد H_0

جدول (۷) نشان دهنده این واقعیت است که بیش از ۹۰ درصد مبلغ مالیات ابرازی در مهلت مقرر پرداخت می گردد، لذا فرض صفر تایید و فرض مقابل آن رد می شود. اگر چه ۹۰ درصد مالیات ابرازی در زمان تسلیم اظهارنامه وصول گردیده لیکن مالیات ابرازی بخش کوچکی از مالیات متعلقه را تشکیل می دهد.

اطلاعات مندرج در جدول (۸) نشان دهنده این واقعیت است که کمتر از ۶۰ درصد وجه مالیات های تعیین شده (از طریق تشخیص تا قطعیت) در مهلت مقرر پرداخت می گردد، لذا فرض H_1 تایید و فرض صفر رد می شود.

لیکن آزمون های دیگری نیز جهت ارزیابی معیار قابلیت وصول در هریک از مراحل فرایند مالیات اجرا گردید که نتایج آن به صورت خلاصه در جدول (۶) ارائه می شود.

از آنجا که میزان وصول مالیات ها از نظر مبلغ از اهمیت در خور ملاحظه ای برخوردار است، لذا علاوه بر انجام آزمون های لازم در خصوص تعداد مودیانی که مالیات را به موقع پرداخت می نمایند، آزمون های دیگری از نظر میزان مبلغ مالیات نیز اجرا و نتایج آن به شرح جدول (۷) و (۸) ارائه گردید.

همان طور که ملاحظه می شود، اطلاعات مندرج در

جدول ۵

ارزیابی قابلیت وصول مالیات قطعی برحسب تعداد مؤدیان

عنوان	مرحله	فرضیه فرعی	تعداد نمونه	تعداد موارد پرداخت به موقع	درصد موارد پرداخت به موقع	مقدار Z	ناحیه بحرانی	فرض H_0
کل	قطعی	۲-۳	۳۳۹	۶۹	۲۰/۳۵	-۱۴/۹۰	کوچکتر از -۱/۶۴	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی شرکتها	قطعی	۲-۳	۲۰۷	۳۵	۱۶/۹۱	-۱۲/۶۶	کوچکتر از -۱/۶۴	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ	قطعی	۲-۳	۴۸	۹	۱۸/۷۵	-۵/۸۳	کوچکتر از -۱/۶۴	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی غرب تهران	قطعی	۲-۳	۸۴	۲۵	۲۹/۷۶	-۵/۶۶	کوچکتر از -۱/۶۴	رد H_0

عنوان	مرحله	فرضیه فرعی	تعداد	تعداد موارد پرداخت به موقع	درصد موارد پرداخت به موقع	فرض H_0
کل	توافق	۲-۴	۱۵۸	۵۸	۳۶/۷	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی شرکتها	توافق	۲-۴	۹۲	۳۱	۳۳/۷	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ	توافق	۲-۴	۱۶	۵	۳۱/۲	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی غرب تهران	توافق	۲-۴	۵۰	۲۲	۴۴	رد H_0
کل	هیئت بدوی	۲-۵	۱۰۲	۵	۴/۹	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی شرکتها	هیئت بدوی	۲-۵	۵۸	۱	۱/۷	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ	هیئت بدوی	۲-۵	۱۶	۲	۱۲/۵	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی غرب تهران	هیئت بدوی	۲-۵	۲۸	۲	۷/۱	رد H_0
کل	هیئت تجدیدنظر	۲-۶	۷۹	۶	۷/۵	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی شرکتها	هیئت تجدیدنظر	۲-۶	۵۷	۳	۵/۳	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی مؤدیان بزرگ	هیئت تجدیدنظر	۲-۶	۱۶	۲	۱۲/۵	رد H_0
اداره کل امور مالیاتی غرب تهران	هیئت تجدیدنظر	۲-۶	۶	۱	۱۶/۷	رد H_0

جدول ۷

میزان (درصد) وصول مبلغ مالیات مرحله ابراز

عنوان	مرحله	میانگین	فاصله اطمینان برای میانگین		میانگین اصلاح شده
			حد پایین	حد بالا	
کل	ابرازی	۹۱/۰۶	۸۶/۶۷	۹۵/۴۵	۹۵/۰۲
اداره کل امور مالیاتی شرکتها	ابرازی	۹۰/۱۱	۸۳/۳	۹۷/۱۹	۹۳/۴۱
اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ	ابرازی	۹۴/۰۶	۸۵/۴۲	۱۰۲/۷۰	۹۸/۴۲
اداره کل امور مالیاتی غرب تهران	ابرازی	۹۰/۷۷	۸۳/۸۳	۹۷/۷۲	۹۴/۴۱

جدول ۸

میزان (درصد) وصول مبلغ مالیات مراحل مختلف

عنوان	مرحله	میانگین	فاصله اطمینان برای میانگین		میانگین اصلاح شده
			حد پایین	حد بالا	
کل	تشخیص	۹/۴۱	۶/۶۰	۱۲/۲۲	۵/۳۵
اداره کل امور مالیاتی شرکتها	تشخیص	۶/۵۴	۲/۷۷	۱۰/۳۱	۱/۷۲
اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ	تشخیص	۶/۲۵	-۲/۶۲	۱۵/۱۲	۱/۳۹
اداره کل امور مالیاتی غرب تهران	تشخیص	۱۶/۱۰	۱۱/۴۸	۲۰/۷۲	۱۴/۰۲
کل	بدوی	۱۹/۰۰	۱۲/۷۰	۲۵/۳۱	۱۵/۵۶
اداره کل امور مالیاتی شرکتها	بدوی	۸/۰۲	۴/۴۰	۱۱/۶۳	۶/۲۹
اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ	بدوی	۱۲/۵۰	-۵/۷۰	۳۰/۷۰	۸/۳۳
اداره کل امور مالیاتی غرب تهران	بدوی	۴۵/۰۷	۲۸/۸۰	۶۱/۳۴	۴۴/۵۲

همان طور که قبلاً بیان گردید، یکی دیگر از معیارهای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی و گزارشگری درآمدهای مالیاتی، قابلیت وصول این قبیل درآمدها در دوره مالی مالیاتی یا حداکثر ۶۰ روز پس از آن می باشد. نتایج آزمون های آماری حاکی از این واقعیت است که درآمدهای مالیاتی ایران در مراحل مختلف فرایند مالیات، در دوره مالی مربوط یا ۶۰ روز پس از آن، وصول نگردیده و با تاخیر زمانی قابل ملاحظه ای به حیثه وصول در می آیند.

با این ترتیب و براساس نتایج آزمون های انجام شده، معیار قابلیت وصول منطبق با تعریف عملیاتی آن (دوره مالی یا ۶۰ روز پس از آن)، قابل تحقق نبوده و شرط کافی جهت استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی و گزارشگری درآمدهای مالیاتی کشور برقرار نمی باشد. خلاصه های یافته پژوهش دایر بر عدم امکان به کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده به شرح جدول ۹ ارائه می گردد.

جدول ۹

خلاصه نتایج پژوهش در خصوص به کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده

مالیات قطعی		مالیات تشخیصی	مالیات ابرازی	مرحله	معیار
از طریق هیئت حل اختلاف	از طریق توافق با رئیس امور مالیاتی				
دارد	ندارد	ندارد	ندارد	قابلیت اندازه گیری	
ندارد	ندارد	ندارد	دارد	قابلیت وصول	
در شرایط کنونی امکان به کارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده فراهم نمی باشد.					نتیجه

این رویکرد، نوسان اندازه گیری درآمد مالیاتی از میزان ۱۵ درصد به ۳۰ درصد و قابلیت وصول این قبیل درآمدها از ۶۰ روز پس از دوره مالی به ۱۲۰ روز تغییر یافت. براساس نتایج این بخش از تحقیق، در صورتی که میانگین درصد تغییرات از ۱۵ درصد به ۳۰ درصد افزایش یابد فقط تفاوت بین مالیات تشخیصی و قطعی از مسیر توافق با رئیس امور مالیاتی کمتر از ۳۰ درصد بوده و معیار قابلیت اندازه گیری قابل تحقق می باشد، لیکن کماکان تفاوت معنی دار و

یافته های پژوهش

۱- یافته های اصلی پژوهش

نتایج آزمون های آماری پژوهش حاضر نشان داد که اندازه گیری درآمدهای مالیاتی در مراحل مختلف فرایند مالیات از تغییرات در خور ملاحظه ای برخوردار است. نوسانات میزان درآمدهای مالیاتی اندازه گیری شده در مراحل مختلف فرایند اظهار تا وصول مالیات، تحقق یکی از معیارهای اصلی بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده موسوم به اندازه گیری اتکاپذیر را به عنوان شرط لازم، مورد تردید قرار می دهد. به بیان دیگر، وجود تغییرات در خور ملاحظه میزان مالیات ابرازی با میزان مالیات قطعی شده از یک سو و تغییرات میزان مالیات در مرحله تشخیص توسط ممیزین (واحد های مالیاتی) یا میزان مالیات قطعی شده پس از طی مراحل بعدی (توافق با رئیس امور مالیاتی یا هیات حل اختلاف مالیاتی)، شناسایی درآمدهای مالیاتی را در نقطه زمانی دیگری غیر از زمان وصول مالیات با مشکل جدی مواجه می سازد.

۲- یافته های جنبی پژوهش:

طی بررسی های جنبی تحقیق تلاش گردید که با تعدیل شرایط خاص، مبنایی منطبق با شرایط محیطی و قانونی ایران که قابلیت های مبنای تعهدی تعدیل شده را تا حد امکان داشته و شناسایی درآمد را قبل از مرحله وصول مالیات تحقق بخشد، به دست آید. به این منظور نسبت به تعدیل بخشی از محدودیت های معیارهای قابلیت اندازه گیری و قابلیت وصول اقدام و آزمون های مجددی انجام گردید. در

قابل اندازه گیری نمی باشد، بلکه وجه این قبیل درآمدها در سال مالی مالیاتی یا مدت کوتاهی پس از آن نیز وصول نخواهد گردید و لذا شرایط لازم و کافی برای بکارگیری مبنای تعهدی تعدیل شده در سیستم حسابداری مالیاتی کشور فراهم نمی باشد. برای برون رفت از چنین وضعیتی و پیوستن به قافله کشورهای دارای نظام حسابداری تعهدی، باید تدابیر لازم اتخاذ و سازو کارهای عملی و راهگشا پیش بینی شود تا بستر مناسب برای انتقال از مبنای نقدی به تعهدی تعدیل شده فراهم گردد.

برای استقرار و اجرای سیستم حسابداری تعهدی تعدیل شده در شناسایی و گزارشگری درآمدهای مالیاتی دو دیدگاه شامل رویکرد تغییر ناگهانی^۱ و رویکرد تغییر تدریجی^۲ وجود دارد. در رویکرد نخست که یک دیدگاه افراطی است، کلیه منابع مالیاتی در کلیه واحدها در مدت کوتاهی از مبنای نقدی به مبنای تعهدی تعدیل شده انتقال می یابد. رویکرد دوم بر تغییر تدریجی

تاکید و حامیان آن اعتقاد دارند که استقرار و اجرای مبنای تعهدی تعدیل شده با توجه به طبع و ماهیت درآمدها و اندازه واحدها صورت گیرد. اگر چه استفاده از هر یک از رویکردها مزایا و معایبی دارد، لیکن به نظر می رسد به لحاظ محدودیت های ذاتی کشورهای در حال توسعه، استفاده از رویکرد تغییر ناگهانی گزینه مناسبی برای این قبیل کشورها نمی باشد. به همین دلیل استفاده از رویکرد تدریجی که می تواند سرعت روند تغییرات را براساس منابع و ظرفیت های موجود کشورهای موصوف تنظیم نماید، قابل تجویز خواهد بود. (باباجانی و باغومیان، ۱۳۸۴)

با این ترتیب، مراحل استفاده از رویکرد تغییر تدریجی به منظور فراهم ساختن شرایط لازم برای استقرار و اجرای سیستم حسابداری تعهدی تعدیل شده در نظام مالیاتی کشور به شرح این موارد پیشنهاد می گردد:

بیش از ۳۰ درصد، بین مالیات ابرازی و تشخیصی و مالیات تشخیصی با مالیات قطعی از مسیر هیات حل اختلاف، وجود دارد. در مورد قابلیت وصول نیز تغییر ۶۰ روز پس از سال مالی به ۱۲۰ روز، فقط مالیات قطعی از طریق توافق در چنین مهلتی قابل وصول خواهد بود و در سایر موارد نتیجه تغییری نمی نماید.

نتیجه گیری و پیشنهادات

همان طور که در مقدمه بیان گردید، برخی کشورهای توسعه یافته از حدود ۳۰ سال قبل تاکنون از مبنای تعهدی تعدیل شده در شناسایی و گزارشگری درآمدهای مالیاتی استفاده می نمایند و برخی دیگر در دو دهه اخیر به این مهم دست یافته اند. اغلب کشورهای در حال توسعه نیز با تشویق و توصیه نهادهای بین المللی نظیر صندوق جهانی پول IMF و بانک جهانی WB برای دستیابی به مبنای تعهدی تعدیل شده جهت

شناسایی و گزارشگری درآمدهای مالیاتی تلاش می نمایند که برخی از آنها موفق و برخی دیگر برای موفقیت به تلاشهای خود ادامه می دهند. در ایران اگر چه گهگاه و به صورت موردی، استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده مطرح و اجرای آن را امری ضروری می دانند، لیکن اقدامی جدی در این خصوص صورت نگرفته است.

از آنجا که انتقال از مبنای نقدی به مبنای تعهدی تعدیل شده و عنداللزوم تعهدی کامل در شناسایی و گزارشگری درآمدهای مالیاتی مستلزم انجام مطالعات و تحقیقات کافی است، لذا پژوهش حاضر با این انگیزه و به منظور ارزیابی و امکان سنجی وضعیت و شرایط موجود برای پذیرش مبنای تعهدی تعدیل شده در سیستم حسابداری مالیاتی کشور، اجرا گردید. نتایج تحقیق نشان داد که در وضعیت موجود فرایند مالیات، نه تنها درآمدهای مالیاتی به صورت اتکاپذیر

برای استقرار و اجرای سیستم حسابداری تعهدی تعدیل شده در شناسایی و گزارشگری درآمدهای مالیاتی دو دیدگاه شامل رویکرد تغییر ناگهانی و رویکرد تغییر تدریجی وجود دارد

گزارشگری درآمدهای مالیاتی .

۲- اصلاح قانون مالیات های مستقیم با هدف کاهش مراحل فرایند مالیات و زمان تحقق هریک از مراحل، به منظور تسریع در وصول وجه درآمدهای مالیاتی و نزدیک شدن زمان وصول به مهلت مقرر در استانداردهای حسابداری.

۳- انجام مطالعات لازم به منظور شناسایی درآمدهای مالیاتی و تفکیک آنها بر حسب درجه سازگاری با مبنای نقدی و تعهدی تعدیل شده .

۴- تعریف و اجرای پروژه های پژوهشی با هدف بررسی علل تفاوت بیش از حد مالیات ابرازی مودیان با مالیات تعیین شده توسط مامورین سازمان امور مالیاتی کشور .

۵- اجرای پروژه های پژوهشی در خصوص کارایی مقررات مربوط به هزینه های قابل قبول مالیاتی و بازنگری اساسی آن بر مبنای نتایج پژوهش .

۶- بررسی و تحقیق در مورد مهلت مقرر در ماده ۱۵۶ و سایر مهلت های مقرر در مواد دیگر قانون مالیات های مستقیم ، با هدف کاهش این قبیل مهلت ها و اعمال مدیریت و کنترل برانجام امور در مهلت های مقرر در این قبیل مواد قانونی .

۷- افزایش قانونی ریسک عدم ابراز مالیات حقه دولت در اظهارنامه های مالیاتی و تعویق در پرداخت به موقع مالیات ، به نحوی که هزینه این قبیل اقدامات بیش از منفعت آن برای مودیان مالیاتی می باشد .

۸- ممنوعیت بخشودگی جرائم مالیاتی برای کلیه مقامات مالیاتی با هدف افزایش ضمانت اجرایی قانون مالیات های مستقیم .

۹- از آنجا که این تحقیق قبل از اجرای قانون استفاده از خدمات تخصصی حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران صورت گرفته است، لذا پیشنهاد می شود تحقیقات مناسبی در جهت ارزیابی عملکرد حسابداران مستقل این جامعه در خصوص حسابرسی مالیاتی انجام گیرد و در صورت اثبات اثربخشی خدمات ایشان، حوزه عمل خدمات آنها از منظر گروه های مختلف مودیان گسترش یابد. به بیان دیگر ، در صورتی که میانگین تغییرات اندازه گیری

الف- انجام اقدامات لازم در کوتاه مدت : همان طور که یافته های تحقیق نشان داد ، فرایند مالیات در نظام مالیاتی کشور آمادگی پذیرش مبنای تعهدی تعدیل شده را ندارد . دستیابی به این نتیجه به معنی آن نخواهد بود که سازمان امور مالیاتی کشور کماکان به استفاده از مبنای نقدی و وضع موجود ادامه داده و از سایر ساز و کارها و راه حل هایی که در کوتاه مدت قابل بهره برداری است ، محروم گردد . از آنجا معیار قابلیت اندازه گیری در بیشتر موارد پس از مرحله تشخیص و قطعی شدن مالیات با مختصری تعدیل فراهم می شود ، لذا ثبت مطالبات مالیاتی (بدون شناسایی درآمد) در این مراحل امکان پذیر خواهد بود . به بیان دیگر ، سازمان امور مالیاتی می تواند در کوتاه مدت از قابلیت های مبنای تعهدی برای نگهداری حساب مطالبات مالیاتی که در این مراحل قابل اندازه گیری است استفاده نموده ، لیکن شناسایی میزان دقیق درآمد را به زمان وصول آن موکول نماید . در این روش ، مبالغ مطالبات مالیاتی پس از اندازه گیری ابتدا به حساب اندوخته های مالیاتی منظور و سپس در زمان وصول به عنوان درآمد مالیاتی شناسایی و گزارش می شود و اندوخته های مربوط از دفاتر حذف می گردد . استفاده از این روش که سیستم حسابداری آن از طریق یک طرح مطالعاتی طراحی و تحویل شده است ، ضمن آنکه مدیریت سازمان امور مالیاتی را در دسترسی به اطلاعات مربوط به مطالبات مالیاتی و تسریع در دریافت وجه آنها تقویت می نماید ، شرایط را در یک دوره زمانی مناسب برای انتقال از مبنای نقدی به تعهدی تعدیل شده فراهم می نماید (سازمان امور مالیاتی ، ۱۳۸۳).

ب- انجام اقدامات لازم در بلندمدت: یافته های پژوهش بر عدم تحقق معیارهای اتکاپذیری اندازه گیری و قابلیت وصول درآمدهای مالیاتی تاکید نموده است. برای فراهم نمودن شرایط لازم جهت استفاده از مبنای تعهدی تعدیل شده، باید موانع و مشکلات موثر در عدم تحقق معیارهای فوق را برطرف نمود. برای رفع این قبیل مشکلات، راه حل های زیر پیشنهاد می شود:

۱- تصویب قوالتین و مقررات الزام آور توسط مجلس شورای اسلامی با تعیین مهلت مقرر و مناسب جهت استقرار سیستم حسابداری تعهدی تعدیل شده برای شناسایی و

۴- باباجانی، جعفر و داود اقوامی، اصول و کاربرد حسابداری در موسسات دولتی و غیرانتفاعی، انتشارات سمت، چاپ دهم، ۱۳۸۰، تهران.

۵- دلاور، علی، روش های تحقیق در روان شناسی و علوم تربیتی، انتشارات دانشگاه پیام نور، چاپ دوازدهم، ۱۳۸۲، تهران.

۶- سازمان امور مالیاتی کشور، «سیستم حسابداری مالیاتی کشور» گزارش شناخت، ۱۳۸۲.

۷- سازمان امور مالیاتی کشور، «قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه بهمن ۱۳۸۰».

منابع انگلیسی:

1- Adjustment tending policies for Sustainable Growth, The world 13 Bank, 1990.

2- GASB, 1999, "Basic Financial Statement and management Discussion and Analysis for state and Local Government", St. No 34.

3-(GASB) "Statement of principle Accrual basis in Governmental Accounting" 1993. Pars 106, 107.

4-(GASB) "Basic Financial Statements and Management Discussion and Analysis for Stat and Local Governments" Statement No.34 of Governmental Accounting Standards Board June 1990.

5- (IFAC PSC) "Definition and Recognition of Revenue" Study No.9, International Federation of Accountants 1996.

6- IFAC ; Pubic sector Committee , Study 1, Financial Reporting by national Governments, March 1991.

مقاله:

۱- باباجانی، جعفر، «گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی»، انجمن حسابداران خبره ایران، ویژه نامه حسابدار، دیماه ۱۳۸۴.

۲- باباجانی، جعفر، بررسی تطبیقی مفاهیم حسابداری واحدهای انتفاعی و دولتی، بررسی های حسابداری شماره ۲۸، تابستان ۱۳۷۸، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.

۳- باباجانی، جعفر، «تحلیل مبانی نظری و قانونی حاکم بر سیستم حسابداری دستگاه های اجرایی کشور»، حسابداری رسمی جامعه حسابداران رسمی ایران، دیماه ۱۳۸۴.

۴- باباجانی، جعفر و باغومیان، رافیک، «ضرورت به کارگیری مبانی تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی به کارگیری آن در بخش عمومی ایران»، ۱۳۸۴، در شرف انتشار.

درآمدهای مالیاتی مورد رسیدگی این قبیل حسابداران رسمی مختصر و قابل قبول باشد، شرط اول استفاده از مبنای تعهد تعدیل شده درآمدهای مالیاتی فراهم می شود و چون این قبیل مالیات های ابرازی نیز در دوره مالی مالیاتی وصول می شود، شرط دوم هم محقق خواهد شد.



پی نوشت

۱- دانشیار دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی

۲- کارشناس ارشد حسابداری و رئیس گروه مالیاتی

3-Accounting basis and measurment focus principle.

4-Governmental accounting standards Board (GASB).

5-Modified accrual basis.

6-International monetry fund.

7-Asian developed bank.

8-World bank

9-System of National accounts.

10-Government Finance statistics.

۱۱- براساس اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیات های

مستقیم مراحل هیئت حل اختلاف به یک مرحله تقلیل یافته، از آنجا

که پژوهش حاضر براساس اطلاعات سال ۱۳۸۰ انجام پذیرفته لذا

مراحل بدوی و تجدیدنظر در نظر گرفته شده است. این در حالی است

که این موضوع به لحاظ وجود مراحل پس از هیئت های حل

اختلاف، نظیر شورای عالی مالیاتی و هیئت سه نفره موضوع ماده

۲۵۱ مکرر و همچنین دیوان عدالت اداری، محدودیتی برای استفاده

از نتایج برای سال های پس از ۱۳۸۰ ایجاد نمی نماید.

12-Big Bang Approach.

13-Incremental Approach.

منابع

منابع فارسی:

۱- باباجانی، جعفر، حسابداری و کنترل های مالی دولتی، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی چاپ اول، ۱۳۸۲، تهران.

۲- باباجانی، جعفر، ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشات مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، ۱۳۷۸، تهران.

۳- باباجانی، جعفر، حسابداری و حسابرسی دولتی، انتشارات دانشگاه پیام نور، چاپ سوم، ۱۳۷۱.