

تفسیر پذیر بودن ماده 148 ق.م.م. (هزینه های قابل قبول مالیاتی) در فرآیند حسابرسی مالیاتی به منظور تعیین درآمد مشمول مالیات

دکتر شاعر بیابانی* مهدی فاضلی**

تاریخ دریافت: 1389/04/22 تاریخ پذیرش: 1389/05/20

چکیده

بعد از الحاق ماده 272 (ق.م.م) در قانون اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم مصوب 1380/11/27، امکان تشخیص مالیات توسط سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی فراهم آمد. اشخاص مذکور در هنگام تنظیم گزارش باید مواردی چون اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری طبق مفاد قانون و مقررات مربوط با رعایت اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری و همچنین درآمد مشمول مالیات بر اساس مفاد قانون مالیات های مستقیم و مقررات مربوط را در نظر بگیرند. به استناد تبصره های یک و دو ماده 272 قانون مالیات های مستقیم، بعد از تاریخ تصویب، تشخیص مالیات از طریق سازمان امور مالیاتی یا اشخاص اشاره شده در ابتدای ماده 272 انجام خواهد شد.

به طور منطقی عدالت و انصاف در فرآیند تشخیص زمانی قابل تصور است که هر دو گروه فوق فاقد اختلافات معنا دار در فرآیند تشخیص، با استنباط از قوانین مالیاتی باشند. با توجه به مصاحبه های اکتشافی انجام شده با دو گروه فوق، عمده اختلاف نظر در ارتباط با ماده 148 قانون مالیات های مستقیم در ارتباط با هزینه های قابل قبول مالیاتی است.

در این تحقیق در پی آن هستیم که علت به وجود آمدن این اختلافات را بررسی نماییم. مشخص شدن علت اختلاف می تواند قانون گذاران را در اصلاح قانون یا تدوین آیین نامه های اجرایی و همچنین استانداردهای گذاران را در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و در نهایت آماده کردن بستری مناسب جهت تعیین مالیات منصفانه توسط رسیدگی کنندگان، فراهم نماید.

در این تحقیق بر اساس مصاحبه های اکتشافی انجام شده، پرسشنامه تحقیق تنظیم و در بین دو گروه ممیزان مالیاتی و حسابداران رسمی توزیع گردید. نتایج تحقیق نشان می دهد بین تفسیر و برداشت های حسابداران مستقل و ممیزان مالیاتی از ماده 148 قانون مالیات های مستقیم اختلاف معناداری وجود دارد.

واژه های کلیدی: هزینه های قابل قبول مالیاتی، حسابداران مستقل، ممیزان مالیاتی، قوانین حسابرسی مالیاتی.

* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.
** کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.

1- مقدمه

تبصره یک ماده 272 قانون مالیات های مستقیم بیان می دارد که اداره امور مالیاتی مکلف است گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص م الیات صادر کند . به استناد بند الف و ب ذیل ماده 272 قانون مالیات های مستقیم قیود و شرایطی برای تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی وجود دارد که خلاصه آن رعایت قوانین مالیاتی و مقررات مربوط با رعایت اصول و استانداردهای حسابداری است (دوانی، 1387: 150-149) .

مبنای صدور برگ تشخیص مالیات برای هر دو گروه ممیزان مالیاتی و حسابرسان مستقل مشابه و یکسان است ولی آیا تفسیر و استنباط دو گروه از قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری نیز یکسان است ؟ در صورت یکسان نبودن این استنباط ، از یک طرف باعث از بین رفتن عدالت مالیاتی و خود اظهاری مالیاتی می گردد و از طرف دیگر اختلاف دیدگاه بین حسابرسان مستقل و ممیزین مالیاتی باعث تضعیف اعتبار حرفه ای حسابرسان مستقل می شود و در نهایت در صورتی که این اختلاف دیدگاه باعث بررسی مجدد پرونده های مالیاتی توسط سازمان تشخیص گردد ، هزینه های جامعه جهت وصول مالیات افزایش می یابد . از اینرو با توجه به نقش بسیار مهم مالیات در درآمدهای دولت و همچنین جایگاه حسابداران مستقل در به وجود آوردن عدالت مالیاتی و خود اظهاری مالیاتی، این تحقیق می تواند گامی مؤثر در شناسایی عواملی که باعث به وجود آمدن اختلاف دیدگاه (ابهام) بین حسابرسان مستقل و ممیزان مالیاتی می شود، باشد.

2- هدف تحقیق

هدف اصلی این تحقیق پاسخ به این سؤال است که آیا در فرآیند حسابرسی مالیاتی در استنباط از قوانین مالیاتی (با تاکید بر ماده 148 قانون مالیات های مستقیم ، هزینه های قابل قبول مالیاتی) اختلاف دیدگاه و تفسیر متفاوت بین دو گروه حسابداران و ممیزان مالیاتی وجود دارد یا خیر ؟

3- حسابرسی مالیاتی و موارد با اهمیت مورد تفسیر

حسابرسی مالیاتی تلفیقی از اصول و موازین حسابرسی و قوانین و مقررات مالیاتی است که به منظور زیر انجام می شود:

1. قبول یا رد دفاتر و اسناد و مدارک و صورت های مالی.
2. کشف اشتباهات، حساب سازی و تقلب هایی که موجب کاهش درآمد مشمول مالیات مؤدیان می گردد.
3. حسابرسی هزینه های مؤسسه به منظور تعیین میزان هزینه های غیرقابل قبول با توجه به مواد 147 تا 151 قانون مالیات های مستقیم و آئین نامه های مربوط به هزینه های قابل قبول.
4. حسابرسی و نحوه محاسبه درآمد و سودهایی که مؤسسه به موجب مقررات قانون مالیات های مستقیم و سایر قوانین مرتبط از معافیت مالیاتی برخوردارند و یا مشمول مالیات مقطوع می باشند.
5. حسابرسی مربوط به وجوه پرداختی مؤدیان به اشخاص ثالث که مشمول کسر مالیات های تکلیفی می باشند.

6. تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی.

7. تهیه گزارش حسابرسی مالیاتی براساس اطلاعات فوق (بیگ پور ، 1386: 22).

ماده 147.ق.م.م: هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می گردد عبارت است از هزینه هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرأ مربوط به تحصیل درآمد موسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب های مقرر باشد. در مواردی که هزینه ای در این قانون پیش بینی نشده یا بیش از نصاب های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به وجه قانون و یا مصوبه هیات وزیران صورت گرفته باشد، قابل قبول خواهد بود.

تبصره - از لحاظ مقررات این فصل موسسه عبارت است از کلیه اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده (95) این قانون.

ماده 148. ق.م.م: هزینه هایی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق می باشد، به شرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است.

1- قیمت خرید کالای فروخته شده و یا قیمت خرید مواد مصرفی در کالا و خدمات فروخته شده.

2- هزینه های استخدامی متناسب با خدمت کارکنان بر اساس مقررات استخدامی موسسه به شرح زیر:

الف- حقوق یا مزد اصلی و مزایای مستمر اعم از نقدی و غیر نقدی از قبیل خواروبار، بهره وری (مزایای غیر نقدی به قیمت تمام شده برای کارفرما).

ب - مزایای غیر مستمر اعم از نقدی و غیر نقدی از قبیل خوار بار، بهره وری، پاداش، عیدی ، اضافه کار ، هزینه سفر و فوق العاده مسافرت. نصاب هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران به منظور رفع حوائج موسسه ذیربط، طبق آئین نامه ای خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور تهیه و به تصویب هیات وزیران می رسد تعیین خواهد شد.

ج - هزینه های بهداشتی و درمانی و وجوه پرداختی بابت بیمه های بهداشتی و عمر و حوادث ناشی از کارکنان.

د - حقوق بازنشستگی، وظیفه، پایان خدمت طبق مقررات استخدامی موسسه و خسارت اخراج و بازخرید طبق قوانین موضوعه مازاد بر مانده حساب ذخیره مربوط.

ه - وجوه پرداختی به سازمان تامین اجتماعی طبق مقررات مربوطه و همچنین تا میزان سه درصد (3%) حقوق پرداختی سالانه بابت پس انداز کارکنان بر اساس آیین نامه ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد.

و - معادل یک ماه آخرین حقوق و دستمزد و همچنین مابه التفاوت تعدیل حقوق سنوات قبل که به منظور تامین حقوق بازنشستگی و

وظیفه و مزایای پایان خدمت ، خسارت اخراج و بازخرید کارکنان موسسه ذخیره می شود. این حکم نسبت به ذخایری که تا کنون در

- حساب بانك ها نگهداري شده است نيز جاري خواهد بود.
- 3 - كرايه محل موسسه در صورتي كه اجاري باشد ، مال الاجاره پرداختي طبق سند رسمي و در غير اين صورت در حدود متعارف.
 - 4 - اجاره بهاي ماشين آلات و ادوات مربوط به موسسه در صورتي كه اجاري باشد.
 - 5 - مخارج سوخت، برق، روشنايي، آب، مخابرات و ارتباطات.
 - 6 - وجوه پرداختي بابت انواع بيمه مربوط به عمليات و دارايي موسسه.
 - 7 - حق الامتياز پرداختي و همچنين حقوق و عوارض و ماليات هاي كه بسبب فعاليت موسسه به شهرداري ها و وزارتخانه ها و موسسات دولتي و وابسته به آن ها پرداخت مي شود (به استثناي ماليات بردرآمد و ملحقات آن و ساير ماليات هاي كه موسسه به موجب مقررات اين قانون ملزم به كسر از ديگران و پرداخت آن است و همچنين جرائمي كه به دولت و شهرداري ها پرداخت مي گردد).
 - 8 - هزينه هاي تحقيقاتي ، آزمايشي و آموزشي ، خريد كتاب ، نشریات و لوح هاي فشرده ، هزينه هاي بازاریابی ، تبليغات و نمايشگاهي مربوط به فعاليت موسسه ، بر اساس آيين نامه اي كه به پيشنهاد سازمان امور مالياتي کشور به تصويب وزير امور اقتصادي و دارايي مي رسد.
 - 9 - هزينه هاي مربوط به جبران خسارت وارده مربوط به فعاليت و دارايي موسسه مشروط بر اين كه :
اولا - وجود خسارت محقق باشد.
ثانيا - موضوع و ميزان آن مشخص باشد.
ثالثا - طبق مقررات قانون يا قراردادهاي موجود جبران آن ب ه عهده ديگري بوده يا در هر صورت از طريق ديگر جبران نشده باشد .
آيين نامه احراز شروط سه گانه مذکور در اين بند به پيشنهاد سازمان امور مالياتي کشور به تصويب وزير امور اقتصادي و دارايي مي رسد.
 - 10- هزينه هاي فرهنگي، ورزشي و رفاهي کارگران پرداختي به وزارت کار و امور اجتماعي حداکثر معادل ده هزار ريال به ازای هر کارگر.
 - 11 - ذخيره مطالباتي كه وصول آن مشكوك باشد ، مشروط بر اين كه :
اولا - مربوط به فعاليت موسسه باشد.
ثانيا - احتمال غالب براي لاوصول ماندن آن موجود باشد.
ثالثا - در دفاتر موسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد ؛ تا زماني كه طلب وصول گردد يا لاوصول بودن آن محقق شود . آيين نامه مربوط به اين بند به پيشنهاد سازمان امور مالياتي کشور به تصويب وزير امور اقتصادي و دارايي مي رسد.
 - 12 - زيان اشخاص حقيقي يا حقيقي كه از طريق رسيدگي به دفاتر آن ها و با توجه به مقررات احراز گردد ، از درآمد سال هاي بعد استهلاك پذير است.
 - 13 - هزينه هاي جزئي مربوط به محل موسسه كه عرفا ب ه عهده مستاجر است، در صورتي كه اجاري باشد.
 - 14 - هزينه هاي مربوط به حفظ و نگهداري محل موسسه در صورتي كه

ملكي باشد.

15 - مخارج حمل و نقل.

16 - هزینه های ایاب و ذهاب، پذیرایی و انبارداری.

17 - حق الزحمه های پرداختی متناسب با کار انجام شده از قبیل حق العمل- دلالي- حق الوکاله- حق المشاوره- حق حضور- هزینه حسابرسی و خدمات مالي و اداری و بازرسی، هزینه نرم افزاری، طراحی و استقرار سیستم های مورد نیاز موسسه، سایر هزینه های کارشناسی در ارتباط با فعالیت موسسه و حق الزحمه بازرسی قانونی.

18- سود و کارمزدی که برای انجام دادن عملیات موسسه به بانک ها، صندوق تعاون و همچنین مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد.

19- بهای ملزومات اداری و لوازمی که معمولاً ظرف یک سال از بین می روند.

20- مخارج تعمیر و نگهداری ماشین آلات و لوازم کار و تعویض قطعات یدکی که به عنوان تعمیر اساسی تلقی نگردد.

21- هزینه های اکتشاف معادن که منجر به بهره برداری نشده باشد.

22- هزینه های مربوط به حق عضویت و حق اشتراک پرداختی مربوط به فعالیت موسسه.

23- مطالبات لاوصول بشرط اثبات آن از طرف مؤدی مازاد بر مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول.

24- زیان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال های مختلف از طرف مؤدی.

25- ضایعات متعارف تولید.

26- ذخیره مربوط به هزینه های پرداختنی قابل قبول که به سال مورد رسیدگی ارتباط دارد.

27- هزینه های قابل قبول مربوط به سال های قبلی که پرداخت یا تخصیص آن در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می یابد.

28- هزینه خرید کتاب و سایر کالاهای فرهنگی- هنری برای

کارکنان و افراد تحت تکفل آن ها تا میزان حداکثر پنج درصد (5%) معافیت مالیاتی موضوع ماده (84) این قانون به ازای هر نفر.

تبصره 1- هزینه های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد موسسه تشخیص داده می شود و در این ماده پیش بینی نشده است به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی جزو هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد.

تبصره 2- مدیران و صاحبان سرمایه اشخاص حقوقی در صورتی که دارای شغل موظف در مؤسسات مذکور باشند، جز کارکنان موسسه محسوب خواهند شد ولی در موسساتی که غیر اشخاص حقوقی باشند حقوق و مزایای صاحب موسسه و اولاد تحت تکفل و همسر نامبرده به استثنای هزینه سفر و فوق العاده مسافرت مربوط به شغل که مشمول مقررات جز ب بند 2 این ماده خواهد بود، جز هزینه های قابل قبول منظور نخواهد شد.

تبصره 3- در محاسبه مالیات شرکت ها و اتحادیه های تعاونی،

ذخایر موضوع بندهای (1) و (2) ماده (15) قانون شرکت های تعاونی مصوب سال 1350/3/16 و اصلاحیه های بعدی آن و در مورد شرکت ها و اتحادیه هایی که وضعیت خود را با قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی ایران مصوب 1370/6/13 تطبیق داده اند یا بدهند ، ذخیره موضوع بند (1) و حق تعاون و آموزش موضوع بند (3) ماده (25) قانون اخیر جزو هزینه محسوب می شود.

ماده 272-ق.م.م: سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دار انجام دادن وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند ، در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلفند گزارش حسابرسی مالیاتی طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می شود ، تنظیم کنند و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مودی قرار دهند . گزارش اخیر باید شامل موارد زیر باشد:

الف - اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد این قانون و مقررات مربوط با رعایت اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری.

ب - تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس مفاد این قانون و مقررات مربوط.

ج - اظهار نظر نسبت به مالیات های تکلیفی که مودی به موجب قانون مکلف به کسر و پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی بوده است.

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

تبصره 1- اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می کند ، قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مودی گزارش حسابرسی مالی نسبت به صورت های مالی که طبق استانداردهای حسابرسی توسط همان حسابدار رسمی یا موسسه حسابرسی تنظیم شده باشد را ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی ه همراه با اظهارنامه مالیاتی یا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه ، تسلیم اداره امور مالیاتی مربوط نموده باشد.

تبصره 2- سازمان امور مالیاتی کشور می تواند حسابرسی صورت های مالی و تنظیم گزارش مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی را به حسابداران رسمی یا موسسات حسابرسی واگذار نماید . در این صورت ، پرداخت حق الزحمه ، طبق مقررات مربوط به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می باشد.

4- مغایرت های موجود بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی

4-1- هزینه استهلاک:

دارایی ثابت مشهود: مبلغ استهلاک پذیر یک قلم دارایی ثابت مشهود باید بر مبنای نظام مند طی عمر مفید آن مستهلاک گردد . روش استهلاک مورد استفاده باید منعکس کننده مصرف منابع اقتصادی

دارایی توسط واحد تجاری باشد.

دارایی نامشهود: مبلغ استهلاک پذیر دارایی نامشهود باید بر مبنای نظام مند طی بهترین برآورد عمر مفید آن مستهک شود. ولی در قوانین مالیاتی به علت عدم رویت دارایی نامشهود و با توجه به این که دارایی به صورت حق بوده و عمری برای آن نمی توان در نظر گرفت، هزینه استهلاک برای آن در نظر گرفته نشده و در مورد استهلاک دارایی مشهود تنها روش مستقیم و نزولی مورد پذیرش است (ماده 151 ق.م.م).

4-2- تجدید ارزیابی دارایی های ثابت:

اگر در نتیجه تجدید ارزیابی افزایش مبلغ حاصل گردد ، این افزایش به حساب سرمایه برده می شود ؛ ولی کاهش مبلغ دفتری یک قلم دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن به عنوان هزینه شناسایی می گردد¹.

4-3- زیان قابل پیش بینی قراردادهای پیمان بلند مدت:

بنابر استاندارد شماره 9 حسابداری پیمان های بلند مدت ، هر گاه حاصل یک پیمان بلند مدت را نتوان به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد:

الف) درآمد باید تا میزان مخارج تحمل شده ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد، شناسایی شود.

ب) مخارج پیمان باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی گردد. احتمال دارد کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان تجاوز کند؛ در چنین مواردی مازاد مخارج کل بر درآمد کل را باید فوراً به عنوان هزینه شناسایی کرد. هر گاه انتظار رود پیمان منجر به زیان گردد، باید زیان مربوط فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی گردد. در حالی که در ماده 107 ق.م.م، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران (بدون توجه به سود یا زیان) به شرح زیر تشخیص می گردد. در مورد پیمانکاری در ایران نسبت به عملیات در تمام موارد به مأخذ 12 % کل دریافتی سالانه وجوه ناخالص.

همچنین در ماده 148 ق.م.م زیان قابل پیش بینی پیمان ها جز و هزینه های قابل قبول نمی باشند.

4-5- تحقق و زمان شناخت درآمدهای عملیاتی:

بنابر استانداردهای حسابداری درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا باید زمانی شناسایی گردد که دارای شرایط زیر باشد:

1. مزایا و مخاطرات به خریدار منتقل گردد.
2. واحد تجاری دخالت و یا کنترل مؤثر نسبت به کالای فروش رفته نداشته باشد.
3. مبلغ درآمد قابل اندازه گیری باشد.
4. جریان ورود منافع به واحد تجاری متحمل باشد.
5. مخارج قابل اندازه گیری باشد.

1. در ماده 148 ق.م.م کاهش بهای دارایی ثابت در نتیجه تجدید ارزیابی در سرفصل هزینه های قابل قبول نمی باشد .

در حالی که در قانون مالیات ها فروش یا درآمد به محض انجام معامله باید به عنوان درآمد یا فروش در دفاتر ثبت گردد و در صورت عدم وصول، وجه در آمد با کالای فروش رفته برابر بند 23 ماده 148 جزو هزینه های قابل قبول است.

4-6- مالیات اقلام غیرمترقبه (تفاوت دو روش):

سود و زیان حاصل از رویدادهای غیر مترقبه طی سال باید جدا از سود و زیان عملیاتی مستمر و غیر مستمر نشان داده شود و مالیات هر بخشی از سود و زیان به شرح فوق نیز به طور جداگانه محاسبه گردد.

مطابق قوانین و مقررات مالیاتی از جمع درآمد حاصل از فعالیت های غیر معاف یک مؤسسه طی یک دوره مالی و بر اساس مجموع درآمد مالیات تعیین می گردد.

4-7- هزینه تأمین مالی:

مخارج تأمین مالی باید در دوره وقوع به حساب هزینه منظور شود. در مواردی که تسهیلات مالی تنها به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط اخذ می گردد مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده آن دارایی باید شامل مخارج واقعی ، تسهیلات طی دوره پس از کسر هر گونه درآمد حاصل از سرمایه گذاری موقت وجوه حاصل از تسهیلات مالی دریافت باشد . در حالی که در ماده 148 این هزینه جزو هزینه های قابل قبول نمی باشد و تنها سود و کارمزدی پرداختی بابت انجام فعالیت مؤسسه و هزینه های بانکی بابت اخذ وام از بانک ها قابل قبول است.

4-8- هزینه های قبل از بهره برداری:

مخارج واحد تجاری قبل از بهره برداری به سه گروه تقسیم می گردد:

الف) مخارجی که به منظور تحصیل دارایی های ثابت مشهود، دارایی های نامشهود و موجودی مواد و کالا تحمل می گردد، در دوره وقوع به عنوان دارایی شناسایی می شود.

ب) مخارجی که ممکن است به جریان منافع اقتصادی آتی کمک کند اما به عنوان دارایی جداگانه قابل تشخیص نیست ، این گونه مخارج در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می گردد.

ج) مخارجی که هیچ گونه منافع اقتصادی آتی ندارد ، در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می گردد.

در حالی که در ماده 149 هزینه های تأسیس و هزینه های زلی د بر درآمد دوره قبل از بهره برداری از تاریخ بهره برداری به مدت 10 سال به طور مساوی قابل استهلاک است

4-9- تغییر در برآوردها:

اثر تغییر در برآوردهای حسابداری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره ای که در آن این تغییر صورت گرفته منظور شود . در حالی که در قانون مالیات ها تغییر در برآورد (مثل استهلاک) اگر منجر به افزایش هزینه شود، قابل قبول نیست.

4-10- عملیات متوقف شده :

در صورت توقف فعالیت یک بخش از واحد تجاری لازم است نتایج عملیات بخش متوقف شده از جمله سود یا زیان ناشی از واگذاری آن به طور جداگانه در صورت سود و زیان منعکس گردد . در حالی که زیان های ناشی از دارائی های یک واحد تجاری در زمان توقف عملیات از نظر مالیاتی قابل قبول نیست.

4-11- ذخیره بدهی های احتمالی:

پیش آمدهای احتمالی موجود در تاریخ ترازنامه (مثل ایجاد بدهی یا کاهش دارایی) در هنگام تنظیم صورت های مالی ، باید مد نظر قرار گیرد و نتایج و آثار مالی مترتب بر آن به وسیله مدیریت برآورد و این ذخیره در حساب ها در نظر گرفته می شود . ولی در ماده 148 ذخیره بدهی احتمالی جزو هزینه های قابل قبول نمی باشد.

4-12- زیان کاهش ارزش دارائی های نامشهود:

مبلغ دفتری یک دارائی نامشهود باید در تاریخ هر ترازنامه مورد بررسی قرار گیرد . هرگاه کاهش دائمی در ارزش دارائی مشاهده شود و بازیافت کامل مبلغ دفتری غیر ممکن به نظر رسد ، مبلغ دفتری باید از طریق ایجاد ذخیره در حساب ها به مبلغ بازیافتی برآوردها کاهش داده شود .
در حالی که زیان ناشی از کاهش ارزش دارائی های نامشهود مورد قبول مالیاتی نیست و فقط در زمان فروش یا واگذاری می توان زیان را شناسایی کرد.

4-13- قاعده اقل بهای تمام شده یا بازار (قیمت بازار):

در قانون مالیات ها اگر موجودی مواد و کالای یک واحد تجاری دچار کاهش ارزش شود، زیان ناشی از کاهش ارزش غیر قابل قبول است.

4-14- زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری ها:

اگر سرمایه گذاری یک واحد تجاری دچار کاهش ارزش شود، شناسایی این کاهش ارزش قابل قبول مالیاتی نیست.

4-15- تسعیر ارز:

سود و زیان حاصل از تسعیر دارایی ها و بدهی های ارزی شرکت های دولتی، درآمد یا هزینه تلقی نمی گردد. مابه التفاوت حاصل از تسعیر دارایی ها و بدهی های مذکور باید در حساب ذخیره تسعیر دارائی ها و بدهی های ارزی منظور شود . در صورتی که در پایان سال مالی، مانده حساب ذخیره بدهکار باشد، این مبلغ به حساب سود و زیان همان سال منظور خواهد شد.

بنابر ماده 148 ق.م.م زیان حاصل از تسعیر ارز براساس اصول متداول حسابداری مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال های مختلف از طرف مؤدی هزینه قابل قبول است.

4-16- ذخیره مطالبات مشکوک الوصول:

طبق رویه های حسابداری روش های شناسایی ویژه به تجزیه سنی و درصد مطالبات برای شناسایی ذخیره مطالبات مشکوک الوصول وجود دارد.

در حالی که در ق.م.م فقط روش شناسایی ویژه مطرح شده و مشروط بر موارد زیر است:

1. مربوط به فعالیت مؤسسه باشد.
2. احتمال غالب برای لاوصول بودن آن.
3. در دفاتر مؤسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا زمانی که طلب وصول گردد یا لاوصول بودن آن محقق گردد (بیگ پور ، 1386: 184).

5- اهمیت موضوع پژوهش

تفسیر در منطق حقوق به معنای یافتن بهترین معنا و برداشت برای یک قاعده حقوقی است. آنجا که الفاظ قاعده حقوقی مبهمند ، یا دامنه اجرای قاعده قابل احصا نیست ، تفسیر در مقام روشنگر (مبین) قانون ضرورت می یابد. دلایلی که این ضرورت را جلوه بیشتری می دهد بسیارند از جمله ؛ ماهیت قانون " باید پذیرفت که هیچ قانونی این گنجایش را ندارد که تمام راه حل های اجتماعی را درخودش جمع کند ، از قرآن کتابی فصیح تر سراغ نداریم و با این وجود در تفسیر و تعبیر آن بسیار اختلاف است. از طرفی قانون به حکم طبیعت خودش به تدریج هم ناقص می ماند و هم مبهم . هیچ قانونی نمی تواند این موجود زنده یعنی جامعه را با زنجیر واژه ها در بند زمانه محبوس کند. این موجود در حال حرکت است و از خود قانون می آفریند. نباید چنین پنداشت که می توان یا باید قانون را طوری نوشت که قابلیت تفسیر نداشته باشد ؛ باید به این فکر بود که روش تفسیر چه باید باشد . لازمه قانون تفسیر است " (کاتوزیان، 1384: 71) دلیل دیگر زبان است؛ ابزاری که حقوق به وسیله آن بیان و اجرا می شود. "بشر حتی اگر آگاهانه تلاش کند از آفت های زبان رهایی پیدا کند باز برخی دشواری ها مانع او خواهد بود زیرا زبان همواره در مقایسه با فکری که در صدد بیان آن است، فقیر خواهد بود. " معانی که اراده قانونگذار در صدد قالب بندی آن هاست پیچیدگی هایی دارند که این پیچیدگی ها از اختلافات مورد نظر بیان کننده معانی فراتر می روند. نقش زبان بیشتر به طرز تدوین قانون و تدقیق مقننین باز می گردد (جعفری تبار، 1383: 35).

5-1- روش تفسیر: درباره روش تفسیر دو مکتب اصلی وجود دارد:

1) مکتب تفسیر لفظی یا تحلیلی:

به اعتقاد پیروان مکتب اراده ملت در هیئت مجلس قانون گذاری ظاهر می شود و هر آنچه از این مجلس به صورت قانون درآید ، باید بر تمام روابط اجتماعی حکومت کند. پس تمام تلاش ها باید متوجه فهم قانون و تعبیر عبارت های آن باشد.

اما به تدریج با آشکار شدن ابهام ها عبارات قانون ، پیروان این مکتب قانع شدند که تنها با شرح ادبی مواد قانون نمی توان

راه حل مسایل اجتماعی را یافت و اگر قانون ناقص یا مجمل یا مسکوت باشد باید به وسیله ابزارهای منطقی و تاریخی، مقصود و هدف مقنن را دریافت. به عبارتی اصالت متن و نص قانون جای خود را به اصالت اراده مقنن و هدف آن دهد. باید مواد پراکنده را جمع آوری و ترکیب کرد، پدیده های نو را با آنچه در قانون است، قیاس کرد و اصول کلی مورد احترام مقنن را معین کرد. البته منبع منحصرهمان قانون است و دادرس (یا هر مقام مجری قانون) مجاز نیست، از ظاهر عبارت آن تجاوز کند: روش های استنباط اراده مقنن در این مکتب از این قرار است:

1- جستجوی اراده قانون گذار کنونی: یعنی اگر مورد مناقشه الآن در مجلس طرح شود چه تصمیمی گرفته خواهد شد.

2- توجه به هدف و عقل: یعنی مقایسه برداشت ها و تفاسیر با خرد جمعی. چرا که مقنن عاقل است و به لوازم عقلی کلام خودش پایبند.

3- استفاده از تاریخ تقنین: توجه مذاکرات پیش از تصویب قانون در صحن علنی و یا در کمیسیون های مربوطه مجلس.

5-2- مکتب تحقیق علمی آزاد:

از منظر این مکتب باید به دادرس اختیار داد آ زادانه ضرورت های اجتماعی را تشخیص و از سایر علوم تجربی یاری بخواهد. وسایل منطقی نباید صرفاً برای به دست آوردن منظور مقنن به کار گرفته شوند باید خود را از سیطره مقنن سابق در آورد و رعایت مصالح اجتماعی مد نظر باشد (کاتوزیان، 1377: 71).
موضع حقوق ایران: موضع حقوق ایران در اعمال روش تفسیر با تفکیک دو موضوع روشن می شود:

1- وجود حکم قانون در ورود منازعه: در این صورت دادگاه یا هر مجری قانون باید قانون را اجرا کند و حق ندارد به بهانه رعایت عدالت و مصالح اجتماعی دست به تفسیر قانون بزند.

2- فقدان حکم قانونی: اصل 167 قانون اساسی بیان داشته " قاضی موظف است کوشش کند حکم هر دعوا را در قوانین مدونه بیابد و اگر نیابد با استناد به منابع اسلامی یا فتاوی معتبر حکم قضیه را صادر نماید و نمی تواند به بهانه سکوت یا نقض یا اجمال یا تعارض قوانین مدونه از رسیدگی به دعوا و صدور حکم امتناع ورزد " که اگر امتناع کند مستنکف از احقاق حق شناخته شده و به مجازات آن محکوم می شود. بنابراین در حقوق ایران که مبتنی بر قوانین موضوعه و به اصطلاح حقوق نوشته است، مکتب تفسیر لفظی رواج داشته و مورد تصدیق قوانین اساسی قرار گرفته، بر خلاف نظام های حقوقی عرفی² مثل ایالات متحده که مبتنی بر رویه قضایی و اجتناب از تدوین قوانین دائمی و منجز است.

5-3- اقسام تفسیر به اعتبار مرجع صالح تفسیر: تفسیر به اعتبار مقام مفسر سه گونه است:

1- قانونی: منظور تفسیری است که قوه مقننه از قوانین عادی

(غیر از قانون اساسی) ارائه می دهد. اصل 73 قانون اساسی بیان داشته "شرح و تفسیر قوانین عادی در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است. مفاد این اصل مانع از تفسیری که دادرسان در مقام تمیز حق از قوانین می کنند نیست".

2- تفسیر قضایی: که مطابق قسمت آخر اصل 73، تجویز شده است و قضات در مقام فصل خصومت دعوی خاصی مبادرت به تفسیر می کنند.

3- تفسیر اداری: هیچ گونه صراحت قانونی که حق تفسیر قوانین را به مقامات اداری (هیات حل اختلاف مالیاتی) بدهد، وجود ندارد. اما در عمل سهم قوه مجریه در تفسیر قوانین مشهود است؛ چرا که اجرای بسیاری از قوانین به طور مستقیم با ادارات دولتی است و ایشان هستند که باید قانون را بر موضوع خارجی آن منطبق سازند. در چنین فرضی ماموران دولتی همان گونه که می فهمند عمل می کنند و گاه نیز رویه ایشان در هیچ دادگاهی طرح نمی شود.

• طرز اجرای قوانین مالیاتی بستگی زیادی به مجری آن دارد.

• قوانین ناقص و مجمال جولا نگاهی می شود برای مراجع اداری پایین دست برای هرگونه تفسیر به رای و موافق اهداف و منافع دولت و تا وقتی محاکم عالی مثل شورای عالی مالیاتی، دیوان عالی، دیوان عدالت اداری، تفسیر مخالف را به قطع انتخاب نکنند، ادامه خواهد یافت.

6- فرضیه های تحقیق

بر اساس مکتب تحقیق علمی آزاد در تفسیر قوانین، مجری یا داور اجرای قانون جهت رعایت مصالح اجتماعی، ضرورت دارد که به تفسیر قوانین بپردازد. از طرف دیگر بر اساس قوانین ایران (ماده 73) تفسیر قوانین عادی در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است. هر چند مفاد این اصل مانع از تفسیری که دادرسان در مقام تمیز حق از قوانین می کنند نیست، لذا هیچ گونه صراحت قانونی که حق تفسیر قوانین را به مقامات اداری بدهد، وجود ندارد. لذا استنباط افراد مختلف در هنگام تشخیص مالیات از مفاد قانون نبایستی با یکدیگر تفاوت معناداری داشته باشد. بر این اساس فرضیه های تحقیق بدین صورت بیان می گردد:

- تفسیرها و برداشت هایی که حسابرسان مستقل و ممیزین

مالیاتی از ماده 148 ق.م.م دارند، دارای اختلاف معنادار نیست.

- تفسیرها و برداشت هایی که حسابرسان مستقل و ممیزین

مالیاتی از ماده 148 ق.م.م دارند، دارای اختلاف معنادار است.

- حسابرسان مستقل:

به حسابرسان عضو سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابرسان رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دار انجام دادن وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند، حسابرسان مستقل گفته می شود (موسوی، 1385: 5).

- ممیزان مالیاتی:

افرادی که در سازمان های امور مالیاتی م امور رسیدگی به دفاتر و تعیین درآمد مشمول مالیات و صدور برگ تشخیص مالیات می باشند (همان منبع).

- تفسیر قانون:

تفسیر در منطق حقوق به معنای یافتن بهترین معنا برای یک قاعده حقوقی است و در معنایی عام تفسیر یعنی استنباط و اجتهاد در برابر سکوت قانون یا فقدان محکم قانون هدف از تفسیر قانون کشف مقصود قانونگذار از طریق به کاربردن قواعد و مقررات ادبی یا منطقی یا از طریق استفاده از سوابق تاریخی است. اساساً در دو مورد قانون را تفسیر می کنند:

(الف) مفهوم قانون روشن نباشد.

(ب) مفهوم قانون روشن است، اما درسه وضیق مدلول آن

تردید باشد (کاتوزیان، 1381: 172).

7- روش جمع آوری اطلاعات

در این تحقیق اطلاعات لازم از طریق کتابخانه ای و میدانی جمع آوری گردید. اطلاعات میدانی از طریق مصاحبه و پرسش و پاسخ با تعدادی از حسابرسان مستقل و مدیران سازمان حسابرسی و همچنین مصاحبه با تعدادی از ممیزان مالیاتی جمع آوری گردید. با توجه به اطلاعات جمع آوری شده سئوالات پرسشنامه طراحی گردید و در طی دو نوبت به منظور پاسخ دهی بین اعضاء نمونه توزیع گردید. نوبت اول تعداد 70 نفر انتخاب گردیدند و بعد از اعمال تغییرات جزئی که توسط اساتید، مدیران و ممیزان اعلام گردید، پرسشنامه دوم با آزمون آلفای کرونباخ بالای 75 % بین 150 نفر دیگر از اعضای نمونه توزیع شد.

پاسخ های مندرج در پرسشنامه های استرداد نوبت اول و دوم با یکدیگر مقایسه تطبیقی شدند و از نقطه نظر آماری اختلاف با اهمیتی بین پاسخ های دونوبت مشاهده نشد. فقدان اختلاف با اهمیت بین پاسخ ها، می تواند مؤید عدم احتمال آلودگی اطلاعات به علت عدم پاسخ پاره ای از جامعه آماری باشد.

جهت کسب اطمینان از مربوط بودن سئوالات مطرح شده در پرسشنامه به موضوع تحقیق و ارتباط بین سئوال ها از طریق نرم افزار SPSS نسخه 17 و تست آلفای کرونباخ بالاتر از 75 % استفاده گردید. بخش اول پرسشنامه دارای سه سئوال می باشد که مربوط به رشته تحصیلی، میزان تحصیلات و تجربه شغلی هر یک از پاسخ دهندگان است. پرسشنامه دارای نه سئوال است که مربوط به تفسیر ماده 148 ق.م.م. می باشد.

8- پاسخ به پرسشنامه ها

همان طور که قبلاً مطرح شد، پرسشنامه این تحقیق در دو نوبت مختلف بین آزمودنی ها توزیع گردید. جدول شماره 1 تعداد و درصد گراوری پرسشنامه ها را طی تحقیق نشان می دهد.

جدول 1- فراوانی توزیع پرسشنامه های تحقیق

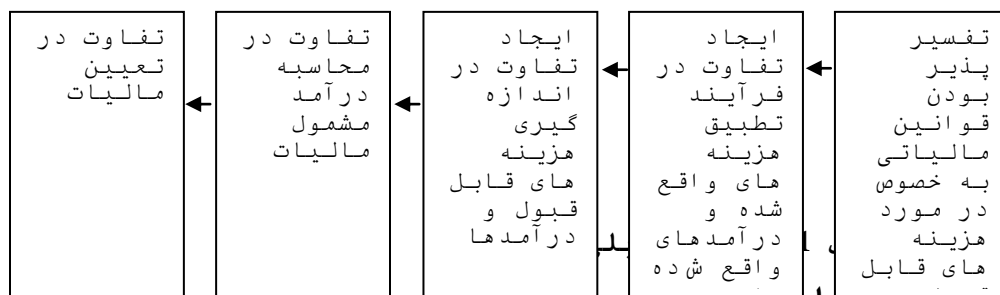
درصد	تعداد	شرح
27	70	پرسشنامه های دریافت شده از نوبت اول ارسال
58	150	پرسشنامه های دریافت شده از نوبت دوم ارسال
15	40	پرسشنامه های دریافت نشده
100	260	کل

* منبع: یافته های پژوهشگر

همان طور که اشاره شد جهت حصول اطمینان از این که پاسخ های دریافتی نوبت اول ارسال، با پاسخ های نوبت دوم ارسال پرسشنامه همسو است، این پاسخ ها با یکدیگر مقایسه گردیدند. جهت مقایسه از تست آماری t^3 استفاده شد و در سطح اهمیت 95 درصد هیچ گونه تفاوت مهم آماری بین پاسخ به سئوالات و نوبت دیده نشد.

9- مدل تحلیلی تحقیق:

شکل شماره 1 مدل تحقیق را نشان می دهد:



10- جامعه و نمونه آماری

با توجه به موضوع تحقیق، داده های مربوط به متغیرهای تحقیق بر اساس نظرسنجی از افراد جمع آوری می گردد. از اینرو در این تحقیق دو گروه از افراد در جامعه آماری می گنجد. گروه اول شامل ممیزان و کارشناسان امور مالیاتی شاغل در سازمان امور مالیاتی و گروه دوم شامل حسابداران مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی که طبق ماده 272 قانون مالیات های مستقیم به امر حسابرسی مالیاتی می پردازند، می شود.

برای انتخاب نمونه آماری تحقیق، با توجه به محدودیت های تحقیق و قلمرو مکانی تحقیق، ممیزان مالیاتی و کارشناسان مالیاتی شاغل در سازمان امور مالیاتی مؤدیان بزرگ تهران، سازمان امور مالیاتی شمال تهران و سازمان امور مالیاتی استان مرکزی که به رسیدگی پرونده های دارای گزارش حسابرسی مالیاتی می پردازند، را به عنوان افراد گروه اول انتخاب نمودیم. گروه دوم نمونه تحقیق از میان حسابداران مستقل مستقر در شهر اراک و تهران که به امر حسابرسی مالیاتی می پردازند انتخاب شدند.

11- روش آزمون فرضیه‌ها

در این تحقیق از آزمون t برای آزمون داده‌ها و فرضیه‌های تحقیق استفاده شده است. با توجه به این که نظر هر دو گروه در استنباط از ماده 148 قانون مالیات‌های مستقیم در این تحقیق داده‌های اساسی می‌باشند و چون افراد هر دو گروه از کارشناسان خبره هستند، از اینرو انحراف معیار دو گروه مساوی فرض می‌شود. آماره آزمون به شرح رابطه 1 عنوان می‌گردد:

$$(1) \quad t = \frac{(\bar{X}_1 - \bar{X}_2) - (\mu_1 - \mu_2)}{SP\sqrt{1/n_1 + 1/n_2}}$$

توزیع t در این حالت دارای درجه آزادی $d.f = n_1 + n_2 - 2$ خواهد بود (آذر، مومنی، 1377: 125).

12- نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه تحقیق که قبلاً هم بیان گردید، به شرح ذیل است:
تفسیرها و برداشت‌هایی که حساب‌رسان مستقل و ممیزین مالیاتی از ماده 148 ق.م.م دارند، دارای اختلاف معنادار نیست:
 $H_0: \mu_1 = \mu_2$

تفسیرها و برداشت‌هایی که حساب‌رسان مستقل و ممیزین مالیاتی از ماده 148 ق.م.م دارند، دارای اختلاف معنادار است:
 $H_1: \mu_1 \neq \mu_2$

برای بررسی این فرضیه تعداد 9 سوال مختلف در پرسشنامه در مقیاس طیف 5 گزینه‌ای لیکرت، از دو گروه افراد مورد تحقیق پرسیده شد. جداول خروجی آماری مربوط به دو گروه به شرح جداول 2 و 3 است:

جدول 2- آماره‌های توصیفی

	تعداد N	میانگین Mean	انحراف معیار Std.Deviation	خطای معیار میانگین ها Std.Error Mean
ممیزان	220	35/3818	3/27013	0/22047
حساب‌رسان	220	18/0727	2/53274	0/17076

* منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول 3- آزمون نمونه های مستقل

	درجه آزادی F	سطح معنی داری	آماره آزمون t	درجه آزادی df	سطح معنی داری (دو دامنه)	اختلاف میانگین	خطای معیار انحرافها	سطح اطمینان 95%	
								حد پائین	حد بالا
ممیزان	17/553	0/000	62/070	438	0/000	17/30909	0/27887	16/76101	17/85717
حسابرسان			62/070	412/215	0/000	17/30909	0/27887	16/76092	17/85727

* منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به خروجی آماری در جدول 3 چون سطح معنی داری $\text{sig} = 0$ می باشد و sig کوچک تر از 0/05 می باشد ($0 < 0/05$) فرض H_0 رد می گردد و فرض H_1 پذیرفته می شود.

13- بحث و نتیجه گیری

می توان ادعا کرد بر اساس نمونه استخراج شده، تفسیرها و برداشت هایی که ممیزان مالیاتی از ماده 148 ق.م.م دارند، با تفسیرها و برداشت های حسابرسان مستقل از این ماده قانونی، متفاوت است. نتیجه به دست آمده از آزمون این فرضیه بیان گر این موضوع است که ماده 148 ق.م.م تفسیرپذیر می باشد. هر گروه از افراد مراجعه کننده به این ماده قانونی تفسیرهای متفاوتی از این قانون دارند. بنابراین تفسیرهای متفاوت توسط هر یک از دو گروه باعث به وجود آمدن اختلاف دیدگاه (ابهام) می گردد.

14- پیشنهادات

پیشنهاد های کاربردی بر اساس نتایج تحقیق به شرح ذیل است:

1. تدوین قانون بر اساس نظرسنجی های علمی و عملی از گروه های ذینفع و مراجعه کنندگان به قانون مالیات های مستقیم انجام پذیرد.
2. تدوین و وضع آیین نامه و دستورالعمل های مربوط به رسیدگی و تطبیق قوانین با داده های عملیاتی شرکت ها در حسابرسی مالیاتی.
3. برگزاری همایش ها و سمینارهای مختلف توسط سازمان امور مالیاتی و جامعه رسمی حسابداران جهت آشنایی و نزدیکی نظرات دو گروه از مفاد قانون مالیات های مستقیم در حسابرسی مالیاتی.
4. ارجاع موارد اختلاف دیدگاه دو گروه در ارتباط با مفاد ماده 148 ق.م.م به مرجع قانونی جهت رفع اختلاف و ارایه راهکار قانونی. پیشنهادات برای تحقیقات آتی به شرح زیر نیز می توان مطرح نمود:

1. بررسی عوامل مؤثر بر اختلاف دیدگاه حسابرسان مستقل و ممیزان مالیاتی در تفسیر قانون مالیات های مستقیم.
2. بررسی اثرات اختلاف دیدگاه حسابرسان مستقل و ممیزان مالیاتی در مالیات تشخیص شده.
3. بررسی نظرات مؤدیان مالیاتی در انتخاب حسابرسان مستقل به عنوان حسابرسی مالیاتی یا ارجاع تشخیص به سازمان امور

مالیاتی.

4. بررسی راهکارهای مختلف جهت نزدیکی استنباط حسابرسان مستقل و میزان مالیاتی از قانون مالیات های مستقیم.

منابع

- آذر، عادل و منصور مؤمنی، (1377)، " آمار و کاربرد آن در مدیریت (تحلیل آماری) انتشارات وزارت امور خارجه، جلد دوم.
- استانداردهای حسابداری ایران ، (1381) ، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، نشریه شماره 160.
- بیگ پور، محمد علی ، (1386) ، "حسابرسی مالیاتی"، انتشارات دانشکده علوم اقتصادی.
- بستانیان. جواد، (1382) ، "نقش جامعه حسابداران رسمی در اقتصاد کشور"، ماهنامه حسابدار، شماره 155 :13-10.
- جعفری تبار، حسن، (1383) ، "منابع فلسفی تفسیر حقوقی"، شرکت سهامی انتشار.
- حافظ نیا، محمد رضا، (1385) ، "مقدمه و روش تحقیق در علوم انسانی"، انتشارات سمت.
- خاکی. غلامرضا ، (1382) ، "روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی"، انتشارات بازتاب.
- قانون تجارت، مصوب 1311 هجری شمسی.
- کاتوزیان، ناصر، (1381) ، "مقدمه علم و حقوق"، شرکت سهامی انتشار، چاپ 31.
- کاتوزیان، ناصر، (1377) ، " فلسفه حقوق"، مجله دوم « منابع حقوق » و مجلد سوم « منطق حقوق » چاپ اول.
- محمدی، ابوالحسن، (1381) ، "منابع استنباط حقوق اسلامی (اصول فقه)"، دانشگاه تهران، چاپ پانزدهم.
- کاتوزیان، ناصر ، (1383) ، " اصول منطقی حاکم بر تفسیر قانون اساسی"، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، شماره 66.
- کاتوزیان، ناصر ، (1385) ، "سهم عدالت در تفسیر قانون "، دانشکده حقوق و علوم سیاسی ، دانشگاه تهران، شماره 72.
- انصاری ، باقر، (1385) ، " ابهام حقوقی و تأثیر آن بر تصمیم گیری های قضایی" ، تحقیقات حقوقی ، دانشگاه شهید بهشتی ، شماره 43.
- مجموعه قانون مالیات های مستقیم ، (1385) ، "معاونت حقوقی و امور مجلس ریاست جمهوری"، چاپ چهارم ، ویرایش سوم.