



## تورم، حسابداری تورمی و عدالت مالیاتی

دکتر شکراله خواجهوی<sup>۱</sup>

استاد حسابداری، بخش حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز

علیرضا پورگودرزی<sup>۲</sup>

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان

(تاریخ دریافت: ۵ دی ۱۳۹۹؛ تاریخ پذیرش: ۱۰ خرداد ۱۴۰۰)

هدف پژوهش حاضر بررسی چگونگی بهبود عدالت مالیاتی از طریق کاهش یا حذف آثار تورم بر صورت‌های مالی و سود حسابداری محاسبه شده است. به همین منظور روش پژوهش مورد استفاده در این پژوهش، بررسی ادبیات پژوهش باهدف شناسایی و ارائه بهترین راهکار برای کاهش اثرات تورم بر سود حسابداری با استفاده از روش قیاسی-توصیفی است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که مهمترین بعد از عدالت مالیاتی که تحت تأثیر تحریف سود حسابداری بر اثر تورم می‌شود، بعد عدالت افقی است. با توجه به بررسی‌های به عمل آمده دو سیاست به منظور کاهش یا حذف آثار تورم بر سود پیشنهاد می‌شود. اول استفاده از رویه‌های حسابداری خاص کاهش اثر تورم بر سود که معرفی شده است؛ و دیگری استفاده از یک سیستم حسابداری تورمی است که طبق بررسی‌ها، سیستم مبتنی بر ارزش خروجی تعدیل شده بابت تغییر در سطح عمومی قیمت‌ها، بهترین سیستم به این منظور است. با این وجود بررسی‌های به عمل آمده بیانگر این است که طبق قانون مالیات‌های مستقیم ایران، مالیات شرکت‌ها باید بر اساس سود حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی محاسبه شود و هیچ‌کدام از این دو سیاست را به منظور دستیابی به رقمی واقعی‌تر از سود مالیاتی و متعاقباً عدالت افقی مالیاتی، مجاز نمی‌داند. در نهایت بررسی‌ها تصریح می‌کند، عدم تعدیل سیستم مالیاتی بابت تورم، علاوه بر عدم دستیابی به عدالت مالیاتی منجر به ارزشیابی اشتباه شرکت‌ها نیز خواهد شد.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری تورمی، حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی، عدالت مالیاتی، مالیات.

<sup>1</sup> shkhajavi@ rose.shirazu.ac.ir

<sup>2</sup> alirezapourgoudarzi@ymail.com

## مقدمه

از دیدگاه تفسیری صورت‌های مالی باید به گونه‌ای باشند که نشان‌دهنده واقعیت‌های اقتصادی باشند. این در حالی است که وجود پدیده تورم در اقتصاد مانع از این مهم می‌شود. تأثیر تورم بر صورت‌های مالی به گونه‌ای است که داویدسون و ویل (۱۹۷۵) معتقدند اغلب شکایت‌های مهم و همیشگی از صورت‌های مالی در این مورد است که آن‌ها نمی‌توانند واقعیت‌های اقتصادی را شناسایی کنند؛ همچنین داویدسون و ویل معتقدند که این ناتوانی، ناشی از تورم است که همه صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد [۲۵].

کوهن (۱۹۸۲) نیز معتقد است که صورت‌های مالی و اصول حسابداری به تدریج در طول زمان توسعه می‌یابند و بیش از اینکه مناسب زمان‌های پویا باشند، مناسب زمان‌های پایدار هستند. درست مانند یک اتومبیل که برای حرکت در بزرگراه‌های هموار ساخته شده است اما در جاده‌های ناهموار و خشن خوب کار نمی‌کند، حسابداری سنتی نیز که بر مبنای هزینه‌های تاریخی ساختاریافته است در طول دوره‌های تورمی به خوبی ارتباط برقرار نمی‌کند [۲۴]. لازم به ذکر است از آنجا که اطلاعات حسابداری در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد و این اطلاعات ابزاری برای سرمایه‌گذاران در راستای ارزیابی عملکرد شرکت است، کاهش کیفیت اطلاعات به هر دلیلی از جمله استفاده از روش بهای تمام‌شده تاریخی، منجر به افزایش مشکلات نمایندگی نیز می‌شود [۱۱].

به‌منظور غلبه بر این اثرات منفی تورم شدید بر صورت‌های مالی، صورت‌های مالی باید طبق قواعد حسابداری تورمی تعدیل شوند. از نظر تاریخی کشورهای ایالات‌متحده آمریکا، بریتانیا و سایر کشورهای خاص به دلیل اینکه افزایش تورم طی دهه ۱۹۷۰ تبدیل به یک مسئله بزرگ شد، روش‌های مختلفی از حسابداری تورمی را بکار گرفتند [۲۹].

یکی از موضوعاتی که تحت تأثیر تورم و متعاقباً حسابداری تورمی قرار می‌گیرد، مالیات و حساب‌های مربوطه به آن در صورت‌های مالی شرکت‌ها است. در این رابطه زوریتا، کاستیلو و نینو، ۲۰۱۸، بیان کردند، مالیات پرداختی شرکت‌ها در رژیم مبتنی بر مالیات واقعی (رژیمی که اثرات تورم را در نظر بگیرد) از مالیات پرداختی در رژیم مبتنی بر مالیات اسمی (رژیمی که اثرات تورم را در نظر نمی‌گیرد) کمتر است. این بدان معنی است که محاسبه مالیات بر اساس حسابداری تورمی منجر می‌شود که شرکت‌ها مالیات کمتری را به دولت بپردازند؛ یا به عبارت دیگر صورت‌های مالی که بر اثر تورم مخدوش شده‌اند منجر خواهند شد که دولت مالیات بیشتری را از شرکت‌ها اخذ کند و تعدیل ارقام صورت‌های مالی بر اساس تورم اگرچه منجر به بهبود عدالت مالیاتی خواهد شد اما درآمد مالیاتی دولت را با فرض ثابت بودن نرخ‌های مالیاتی، کاهش می‌دهد.

اما از طرف مقابل، اهمیت عدالت مالیاتی تا حدی مورد توجه است که مگگی یکی از پژوهشگران حوزه مالیات، حسابداری، اقتصاد و فلسفه در ایالات‌متحده آمریکا، در این رابطه معتقد است، مادامی که مالیات عادلانه نباشد، فرار از پرداخت آن نیز لزوماً غیراخلاقی نیست [۳۲]. از این نقطه نظر می‌توان گفت در صورتی که نظام مالیاتی یک کشور دارای ساختاری ناعادلانه باشد، مؤدیان برای فرار مالیاتی با چالش اخلاقی روبرو خواهند شد و می‌توانند بدون توجه به الزامات اخلاقی اقدام به فرار مالیاتی کنند. لذا تلاش

در جهت دستیابی به سیستم مالیاتی عادلانه‌تر علاوه بر اینکه فی‌نفسه اقدامی صحیح است (فضیلت‌گرایی در اخلاق)، همچنین باعث خواهد شد که مؤدیان مالیاتی در ارتکاب به فعل فرار مالیاتی از نظر اخلاقی نیز با چالش روبرو شوند و در نتیجه با کسب اعتماد بیشتر نسبت به نظام مالیاتی کمتر اقدام به فرار مالیاتی کنند (پیامدگرایی در اخلاق).

در ایران باوجود اینکه معمولاً نرخ تورم دورقمی است اما تاکنون الزامی برای در نظر گرفتن آثار تورم در گزارشگری مالی، محاسبه سود مالیاتی و نهایتاً مالیات وجود ندارد؛ به عبارت دیگر مأخذ مالیاتی در ایران که سود محاسبه شده بر اساس سیستم بهای تاریخی است، مقداری مخدوش و غیردقیق را از خود به نمایش می‌گذارد. از این رو با توجه به کمبود پژوهش در این زمینه، پژوهش حاضر به دنبال این است که با رویکردی تحلیلی-قیاسی رویه‌های خاصی را که می‌توانند اثرات ناشی از تورم بر صورت‌های مالی و تبع آن سود مالیاتی را کاهش دهند، معرفی کند.

#### مبانی نظری: حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی و مسئله عدالت مالیاتی

در حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی به‌عنوان مبنای معمول ارزشیابی در حسابداری، در خالص‌ترین شکل آن، روند کار به این ترتیب است که هر مبادله‌ای در زمان وقوع و بر اساس ارزش‌های موجود در آن زمان ثبت و پس از نگهداری در دفاتر، بدون تغییر گزارش می‌شوند. سیستم بهای تاریخی فقط در موقعیت بسیار محدودی می‌تواند اطلاعاتی باارزش اقتصادی گزارش کند که این موقعیت بسیار محدود در دنیای واقعی مشاهده نمی‌شود [۱۲].

مشکلات حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی زمانی پدید می‌آید که احتمال دارد ارزش‌ها و هزینه‌ها در حدفصل زمانی بین لحظه خرید و لحظه فروش کالاها و خدمات نهایی، تغییر کند [۳۱]. به عبارت دیگر تا زمانی که تورم وجود نداشته باشد یا مقدار آن قابل ملاحظه نباشد، اطلاعات حاصل از این مدل از دید استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قابل اطمینان و مناسب به نظر می‌آید؛ اما واقعیت چیز دیگری است. تورم از واقعیت‌های اجتناب‌ناپذیر دنیای حاضر قلمداد می‌شود که نمی‌توان به راحتی از کنار آن گذشت [۹]. در این خصوص، سوئینی (۱۹۱۸) به بررسی آثار تعدیلات سطح قیمت‌ها بر روی صورت‌های مالی پرداخت و بیان کرد در صورتی که واحد پول ثابت نماند، استفاده از آن به‌عنوان یک واحد اندازه‌گیری با تردید اساسی مواجه است [۱۴]. به عبارت دیگر، زمانی که قدرت خرید ثابت نباشد یک سیستم گزارشگری اسمی که مقادیر پولی مربوط به زمان‌های مختلف را با یکدیگر ترکیب می‌کند، فرض واحد پولی را نقض می‌کند و قابلیت مقایسه را هم در بین شرکت‌ها و هم در طول زمان کاهش می‌دهد [۳۰].

شواهد زیادی از نامربوط بودن و خسارات آموزه بهای تاریخی در دست است. چه‌بسا شرکت‌های کامیاب و به‌ظاهر سودآور به‌طور غیرمنتظره سقوط کرده‌اند. اقتصاددانان، حقوق‌دانان، تحلیل‌گران مالی، اعتباردهندگان و خود حسابداران انتقادهای شدیدی را به نامربوط بودن و پیامدهای زیان‌بار حسابداری سنتی وارد نموده‌اند (۶). تئوری‌های دستوری بیان می‌دارند که در شرایط تورمی مقادیر مبتنی بر بهای تاریخی گنج‌کننده هستند زیرا از بابت تورم تعدیل نشده‌اند. در رابطه با مشکلات سیستم مبتنی بر بهای

تاریخی می‌توان به پژوهش‌های تیس و استورک (۱۹۸۷)، هیوز، لیو و ژانگ (۲۰۰۴)، اشتون، پیزنل و وانگ (۲۰۱۱) و ... مراجعه کرد [۲۳].

یکی از مشکلات حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی مربوط به اندازه‌گیری سود است. در شرایط ساده، حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی سودی را که شرکت بر آن اساس بتواند سرمایه خود را حفظ کند، به‌درستی افشا نمی‌کند. به‌عنوان مثال استهلاک دارایی که ۵ سال پیش خریداری شده است در مقابل درآمدی که در سال جاری کسب می‌شود، منجر به افزایش سود خواهد شد [۳۴]؛ به‌عبارت‌دیگر حسابداری مبتنی بر بهای تمام‌شده دارای خطای واحد اندازه‌گیری است. در این راستا در پاراگراف چهارم استاندارد شماره ۸۹ هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (FASB<sup>۱</sup>) چنین آمده است [۹]:

«اینکه تورم باعث می‌شود صورت‌های مالی تهیه‌شده بر مبنای بهای تاریخی نشان‌دهنده سودی غیرواقعی و گمراه‌کننده و همچنین پنهان‌کننده‌ی فرسایش و تحلیل سرمایه باشند، واقعاً غیرقابل‌انکار است.» از طرف دیگر از آنجا که طبق قانون مالیات‌های مستقیم ایران، سود شرکت مأخذ محاسبه مالیات است و از آنجا که سود محاسبه‌شده دارای خطا است، بنابراین مالیات نیز به‌صورت نادرست محاسبه و اخذ می‌شود. در این رابطه اسماعیل و ولکان (۱۹۸۱)، در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که با توجه به عدم تعدیل ارقام صورت‌های مالی، شرکت‌ها از مقداری که باید در واقع پرداخت کنند، مالیات بیشتری پرداخت می‌کنند. بسیاری از استدلال‌ها در این موضوع بر این حقیقت تأکید می‌کنند که تورم، ارزش واقعی معافیت‌های مالیاتی را که بر مبنای حسابداری بهای تاریخی هستند را کاهش می‌دهد [۲۶].

در این بین مسئله‌ای که باید به آن توجه شود مسئله عدالت مالیاتی است. در یک نظام مالیاتی عادلانه، نباید بین مؤدیان مالیاتی تبعیضی وجود داشته باشد و هر شخصی که از امکانات بیشتری برخوردار است، طبیعتاً باید بیشتر نیز در هزینه‌های عمومی مشارکت داشته باشد. علاوه بر این شهروندان نباید بار بهای خدمات دریافتی در دوره جاری را بر مالیات‌دهندگان سال‌های بعد تحمیل کنند [۸].

به‌طور کلی، بر اساس بیانیه مفهومی سیاست مالیاتی انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۲</sup> (اصول راهنمایی برای عدالت و انصاف مالیاتی<sup>۳</sup>) عدالت و انصاف مالیاتی دارای ۷ بعد زیر است:

۱. مبادله‌ای: مالیات‌دهندگان در بلندمدت ارزشی متناسب با مالیات پرداختی، دریافت کنند.
۲. فرایندی: مالیات‌دهندگان می‌توانند به قوانین مالیاتی اعتراض کنند.
۳. افقی: مالیات‌دهندگان با وضعیت مشابه، مالیات مشابهی پرداخت می‌کنند.
۴. عمودی: مالیات‌ها بر اساس توانایی پرداخت هستند.
۵. مرتبط با زمان: وقتی سودها و زیان‌ها در طول زمان نوسان دارند، مالیات‌ها بی‌جهت تحریف نمی‌شوند.
۶. درون‌گروهی: هیچ‌یک از مالیات‌دهندگان بدون دلیل نفعی به ضرر دیگران نمی‌برد.

<sup>1</sup> Financial Accounting Standards Board

<sup>2</sup> AICPA tax policy concept statement

<sup>3</sup> Guiding Principles for Tax Equity and Fairness

۷. انطباق: همه مالیات‌دهندگان چیزی را که در زمان پایه بدهکار هستند را پرداخت می‌کنند. در این بین مورد سوم یعنی عدالت و انصاف افقی بیشتر از سایرین به بحث این مقاله مرتبط است؛ یعنی جایی که بیان می‌دارد مالیات‌دهندگان با سود برابر باید مالیات برابری پرداخت کنند (بیانیه مفهومی سیاست مالیاتی انجمن حسابداران رسمی آمریکا). در واقع عدالت مالیات افقی هنگامی به دست می‌آید که در یک گروه درآمدی یکسان مالیات گذاری با نرخ یکسانی صورت گیرد [۳]. این در حالی است که در شرکت‌های مختلف تورم اثرات متفاوتی دارد. شرکت‌هایی که سرمایه‌گذاری زیادی انجام داده‌اند از تورم زیان می‌کنند، در حالی که شرکت‌هایی که متکی به دارایی‌های کوتاه‌مدت هستند و شرکت‌هایی که بدهی‌های زیادی دارند از تورم سود می‌برند [۱۸]. به عبارت دیگر سود شرکت‌های مختلف نسبت به تورم حساسیت متفاوتی دارند. در این رابطه می‌توان به مدل ارائه‌شده توسط باسو، مارکوف و شیواکومار (۲۰۱۰) اشاره کرد که به صورت زیر است:

$$X_{i,q} - X_{i,q-4} = \beta_{i,q} INF_q + \gamma_{i,q}$$

که در این مدل  $\beta_{i,q}$  بیانگر حساسیت سودهای شرکت  $i$  در دوره سه‌ماهه  $q$  نسبت به تورم است؛ همچنین  $\gamma_{i,q}$  نیز بیانگر تغییرات سود شرکت با توجه به منابع متعامد تورم است. بنابراین با توجه به ساختار مالی و زمان‌های متفاوت تحصیل دارایی‌ها و تحمل بدهی‌ها توسط شرکت‌ها، ارقام مالی مربوط به شرکت‌های مختلف با درجات متفاوتی در مقابل تورم تأثیر می‌پذیرند و ارقام مالی ارائه‌شده که از بابت تورم تعدیل نشده‌اند نمایانگر وضعیت واقعی شرکت نیستند حال آن‌که همین ارقام مالی مبنای محاسبه مالیات قرار می‌گیرند. بنابراین از این نظر حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی نهایتاً منجر به نا عدالتی مالیاتی از نوع افقی خواهد شد.

یکی از موضوعات مهمی که از عدالت مالیاتی تأثیر می‌پذیرد، تمکین مالیاتی است. به‌طور کلی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی را می‌توان به دو گروه درونی و بیرونی تقسیم نمود. یکی از این عوامل درونی که بیشتر در حوزه مطالعات روان‌شناختی قرار می‌گیرند، عدالت مالیاتی است (۷). در این خصوص، اسپایسر و لنداستاد (۱۹۷۶)، اسکات و گراسمیک (۱۹۸۲) و ریچاردسون (۲۰۰۶ و ۲۰۰۸) در پژوهش خود بیان کردند، مؤدیانی که دریابند سیستم مالیاتی منصفانه نیست، تمایل به فرار مالیاتی نیز در آن‌ها بیشتر می‌شود و منجر به ایجاد انگیزه برای مقابله با قوانین مالیاتی می‌شود. در ایران نیز عدالت مالیاتی بر تمکین مالیاتی اثرگذار است [۱].

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از ۳ دیدگاه هدف مطالعه، کاربرد نتایج پژوهش و رویکرد پژوهش به ترتیب، توصیفی، کاربردی و کیفی است. در پژوهش توصیفی، پژوهشگر، پژوهش را به‌منظور توصیف دقیق موضوع پژوهش به انجام می‌رساند. نتیجه یک پژوهش توصیفی، تصویری مشروح از موضوع مورد مطالعه است. از طرف دیگر در پژوهش کاربردی پژوهشگر تلاش می‌کند با استفاده از نظریه‌های موجود، مسائل و مشکلات کاربردی را حل کند و به مشکلاتی که در دنیای واقعی وجود دارد پاسخ دهد. در نهایت در پژوهش‌های کیفی، تقلیل انسانیت به اعداد بی‌روح رد می‌شود [۱۰]. به‌طور خلاصه می‌توان گفت که روش این پژوهش،

تحلیلی- مروری و به شیوه توصیفی و باهدف توسعه دانش مبتنی بر رویکرد ترویجی است که با بررسی کتب، مقالات و پژوهش‌های موجود در آرشیو کتابخانه‌ها و بانک‌های اطلاعاتی به همراه ارائه شواهد لازم و با پاسخ دادن به سؤالات پژوهش حاضر تدوین و ارائه شده است.

### یافته‌های پژوهش

#### چالش آثار تورم بر حسابداری و گزارشگری مالی

در حالت کلی یک تعریف کلی از سود واقعی یا سود اقتصادی شامل تعریف‌های-سایمونز<sup>۱</sup> می‌شود که بر این اساس سود اقتصادی عبارت است از ارزش پول مصرفی بعلاوه تغییرات ثروت در یک دوره زمانی. با توجه به اینکه در این تعریف همه گردش‌های مثبت و منفی منابع، از جمله تغییرات در ارزش دارایی‌ها، در نظر گرفته می‌شوند، لذا سود برابر است با جمع جبری تغییرات خالص در ثروت بعلاوه مصرف در دوره جاری. باین حال که این تعریف در ظاهر ساده است، اما در عمل پیاده‌سازی آن بسیار مشکل است. در واقع به سبب همین مشکلات، سود مالیاتی از سود تعریف شده توسط‌های-سایمونز انحراف قابل توجهی دارد و به سبب این انحراف سود مالیاتی یک نماد ضعیف از سود اقتصادی است. باین حال در ایالات متحده آمریکا، زمانی که یک معیار از سود اقتصادی برای سود مالیاتی الزام باشد، کد درآمدهای داخلی قانون مالیاتی ایالات متحده، تعدیلات لازم را برای اندازه‌گیری سودی نزدیک‌تر به سود اقتصادی برای سود مالیاتی، ارائه می‌کند [۲۲]. بنابراین می‌توان ادعا کرد که مقدار سود در یک طیف قرار می‌گیرد که دقیق‌ترین مقدار آن همان سود اقتصادی مدنظر‌های-سایمونز است که سود مالیاتی معمولاً با حذف اقلام تحقق نیافته در محاسبه سود، از سود اقتصادی فاصله می‌گیرد. البته برخی از اقلام سود اقتصادی نیز از پرداخت مالیات معاف هستند (مانند سود اوراق مشارکت) و عدم تطبیق سود مالیاتی و سود اقتصادی بر اثر این سودها، نهایتاً بر مالیات پرداختی اثری ندارد فلذا این موارد مورد توجه پژوهش حاضر قرار نمی‌گیرند. در همین خصوص و در رابطه با واکنش حسابداری به پدیده تورم، آرشامبو و آرشامبو (۱۹۹۹) با مبنا قرار دادن این دیدگاه هریسون و مکینون (۱۹۸۶) که حسابداری سیستمی اجتماعی است، نحوه واکنش حسابداری به رخدادهای ناخوانده را مدل‌سازی کردند. در این رابطه آرشامبو و آرشامبو (۱۹۹۹) تورم را به‌عنوان رخدادی ناخوانده برای حسابداری در نظر گرفته و معتقدند حسابداری به دو صورت زیر به آن واکنش می‌دهد:

۱. اتخاذ برخی سیاست‌های حسابداری که می‌تواند اطلاعات مفیدی در شرایط تورمی ارائه کند.

۲. اتخاذ حسابداری تورمی

در روش اول اقلام صورت سود و زیان از جمله بهره و استهلاک به‌صورت مستقیم بابت تورم تعدیل می‌شوند. در مقابل روش دوم که روش ترازنامه جامع<sup>۲</sup> نیز نامیده می‌شود، با تعدیل ترازنامه آغاز شده و سپس صورت سود و زیان و سود مالیاتی تعدیل شده بابت تورم به‌عنوان یک باقیمانده اندازه‌گیری می‌شود. لازم به ذکر

<sup>1</sup> Haig-Simons

<sup>2</sup> Comprehensive balance sheet

است که باوجود اینکه راهکار اول مرسوم‌تر است اما راهکار دوم یک اصلاح کامل و پایدار را ارائه می‌کند زیرا آن اثرات تورم بر دارایی‌ها و بدهی‌های هم مالی و هم واقعی را در نظر می‌گیرد [۳۳].

از طرفی زف (۱۹۸۷)، بیان می‌دارد که بررسی واکنش سایر کشورها نسبت به تورم می‌تواند آموزنده باشد. بدین منظور در ادامه برخی از رویه‌های حسابداری که در سایر کشورها برای اجرای هر یک از دو راهکار بالا پیشنهاد شده‌اند ارائه خواهد شد.

### رویه‌های حسابداری کاهنده آثار تورم بر حسابداری و مالیات

در شرایط تورمی ممکن است برخی رویه‌های حسابداری به‌منظور کاهش انحرافات ناشی از تورم بدون تغییر در مبنای هزینه در حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی، بکار گرفته شوند [۱۹]. باید توجه کرد که این رویه‌ها راه‌حل دائمی برای حذف اثرات تورم بر صورت‌های مالی نیستند، بنابراین هیچ‌یک از این رویه‌ها به‌طور کامل رضایت‌بخش نیستند [۲۰]. رویه‌های موردنظر شامل موارد زیر هستند:

#### تغییر الگوی ارزشیابی موجودی‌ها

این روش‌ها شامل روش‌های به‌هزینه بردن موجودی‌های فروخته‌شده است. اولین روش، اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) است که راهکاری در ارزیابی موجودی‌ها به مقدراری نزدیک به ارزش منصفانه است. طبق این روش موجودی‌هایی که برای فروش یا برای استفاده در فرآیند تولید ارسال می‌شوند، دارای بیشترین هزینه تاریخی هستند. بنابراین LIFO روشی است که منجر به کاهش سود گزارش شده می‌شود و در شرایط تورمی مناسب است [۲۰]. درواقع LIFO تأکید می‌کند که بابت سودهای نگهداری نباید مالیات اخذ شود [۳۳].

روش بعدی، روش اولین صادره از اولین وارده شاخص‌بندی شده (Indexed FIFO) است. در این روش هزینه موجودی اول دوره شاخص‌بندی می‌شود. اگر نرخ تورم که مبنای شاخص‌بندی است با نرخ افزایش در قیمت تولید موجودی‌ها برابر باشد، نتایج روش LIFO و IFIFO برابر خواهد بود. روش سوم نیز، روش اولین صادره از آخرین وارده شاخص‌بندی شده (Indexed LIFO) است که در آن علاوه بر موجودی‌های اول دوره، موجودی‌های پایان دوره نیز بر اساس عامل تورم شاخص‌بندی می‌شوند [۳۳]. البته لازم به ذکر است طبق استانداردهای حسابداری ایران این روش‌ها مجاز نیستند.

#### سرمایه قابل تجدید

در شرایط تورمی، در صورت واگذاری دارایی‌ها، تفاوت بین ارزش تاریخی و ارزش منصفانه دارایی‌های ثابت به‌عنوان سود واگذاری دارایی‌های ثابت ثبت می‌شود و این امر منجر به افزایش سود شرکت می‌شود. در این شرایط سود واگذاری دارایی‌های ثابت، سود واقعی نیست؛ زیرا شامل سودهای تورمی است. طبق این روش سود واگذاری ناشی از فروش دارایی به‌عنوان سود شناسایی نمی‌شود و متعاقباً مالیات مرتبط با این مقدار نیز به تعویق خواهد افتاد. به‌عنوان مثال فرض می‌شود که شرکت الف تجهیزاتی با بهای تاریخی ۱۰۰،۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته ۲۰،۰۰۰ ریال را به مبلغ ۱۵۰،۰۰۰ ریال می‌فروشد. ثبت حسابداری این رویداد طبق روش بر سرمایه قابل تجدید به‌صورت زیر است:

وجه نقد	۱۵۰،۰۰۰
استهلاک انباشته	۲۰،۰۰۰
تجهیزات	۱۰۰،۰۰۰
سرمایه قابل تجدید	۷۰،۰۰۰

که در این ثبت مبلغ ۷۰،۰۰۰ ریال سرمایه قابل تجدید به سود شرکت افزوده نخواهد شد و در نتیجه از مالیات مستثنی می‌شود [۲۰].

### روش‌های استهلاک تسریعی

در دوره‌های تورمی، استهلاک بر مبنای بهای تاریخی کمتر از استهلاک بر مبنای بهای جایگزینی است. متعاقباً سودهای تورمی ناشی از کسورات استهلاک کمتر باعث افزایش مالیات خواهد شد. با بکارگیری روش‌های تسریعی استهلاک، هزینه‌های بیشتری از استهلاک در سال‌های اولیه اختصاص خواهد یافت. روش‌های استهلاک تسریعی جایگزین کاملاً راضی‌کننده‌ای برای حسابداری تورمی نیستند. با این حال این روش‌ها اصلاحات کافی در تورم را فقط در مواردی که نرخ برخی قیمت‌های خاص افزایش یافته است، ایجاد می‌کند [۲۰].

با این وجود طبق ماده ۱۵۰ قانون مالیات‌های مستقیم ایران، استهلاک باید به شرح زیر محاسبه شود:  
الف- در مواردی که طبق جدول مذکور در ماده ۱۵۱ این قانون برای استهلاک نرخ تعیین شود، نرخ‌ها ثابت بوده و در هر سال مابه‌التفاوت قیمت تمام‌شده مال مورد استهلاک و مبلغی که در سال‌های قبل برای آن به‌عنوان استهلاک منظور شده است اعمال می‌گردد.

ب- در مواردی که طبق جدول مذکور در ماده ۱۵۱ این قانون مدت تعیین شده، در هر سال بطور مساوی از قیمت تمام‌شده مال به نسبت مدت مقرر استهلاک منظور می‌گردد.

### نگهداری منابع مالی از طریق مخارج بدون نیاز به جریان نقد

این روش تنها مختص حسابداری تورمی نیست، اما با استفاده از این روش‌ها می‌توان هزینه‌ها را بدون نیاز به خروج وجه نقد افزایش داد که متعاقباً منجر به کاهش سود گزارش‌شده و در نهایت کاهش مالیات می‌شود. نمونه‌ای از این هزینه‌ها شامل هزینه‌های استهلاک و هزینه مطالبات مشکوک الوصول است [۲۰]. البته نباید فراموش کرد چنین روش‌هایی زمینه اعمال قضاوت‌های فردی مدیران و در نتیجه ارائه نادرست اطلاعات را ایجاد می‌کند.

### تجدید ارزیابی

در صورت وجود شرایط تورمی، ارزش منصفانه دارایی‌های غیر پولی به‌طور قابل‌ملاحظه‌ای نسبت به مبلغ دفتری مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی آن، افزایش می‌یابد. موضوع تجدید ارزیابی دارایی‌های غیر پولی که به بهای تمام‌شده تاریخی در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند، ابتدا در کشورهای پیشرفته صنعتی و در دوران‌هایی که تورم کم سابقه‌ای بر اقتصاد آن‌ها حاکم بوده است، مطرح گردید. استانداردهای



حسابداری ایران نیز در صورت رعایت ضوابط مربوط به تناوب تجدید ارزیابی، انتخاب دارایی جهت تجدید ارزیابی و مشخصات ارزیاب، تجدید ارزیابی دارایی‌های غیر پولی را مجاز می‌داند (۱۶). بند ۲۹ استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران (دارایی‌های ثابت مشهود) و همچنین بند ۶۰ استاندارد حسابداری شماره ۱۷ ایران (دارایی‌های نامشهود) به همین موضوع اشاره دارد. هر چند در این مورد نیز بند ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم ایران بیان می‌دارد که: «مأخذ استهلاک، قیمت تمام‌شده دارایی می‌باشد.» البته در سال‌های مختلف دربندهای مختلف قانون بودجه کشور و ابلاغ آیین‌نامه‌های اجرایی مربوطه افزایش سرمایه‌بنگاه‌های اقتصادی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های آن‌ها، در سال‌های بودجه امکان‌پذیر و از شمول مالیات معاف شده است، مشروط بر آنکه متعاقب آن به نسبت استهلاک دارایی مربوطه و یا در زمان فروش، مبنای محاسبه مالیات اصلاح گردد و بنگاه یادشده طی پنج سال آخر تجدید ارزیابی نشده باشد [۵].

افزایش ارزش یک دارایی در نتیجه تجدید ارزیابی به‌عنوان مازاد تجدید ارزیابی ذیل سرفصل حقوق صاحبان سهام شناسایی می‌شود. با استفاده از مبلغ تجدید ارزیابی، می‌توان مبالغ بیشتری از دارایی را به‌عنوان هزینه استهلاک تخصیص داد. بنابراین در شرایط تورمی تجدید ارزیابی نیز می‌تواند منجر به کاهش سود و مالیات شود [۲۰].

#### اصلاح هزینه

روش دیگری که برای اصلاح سود در شرایط تورمی می‌تواند بکار رود، روش اصلاح هزینه است. هدف از این روش که تا سال ۲۰۰۳ در کشور ترکیه مورد استفاده قرار می‌گرفت، تعیین سود ناشی از واگذاری دارایی‌های استهلاک‌پذیر است. بر اساس این روش ارزش دارایی واگذار شده که در ثبت فروش، به هزینه گرفته می‌شود پس از تجدید ارزیابی بر اساس نرخ‌های خاص نه بر اساس ارزش منصفانه، بیشتر از ارزش دفتری دارایی است، بنابراین بخشی از سود مربوط به این اختلاف است. اختلاف بین مبلغ تجدید ارزیابی بر اساس نرخ‌های خاص و مبلغ دفتری دارایی به‌عنوان اصلاح هزینه شناسایی می‌شود و از مالیات معاف است. برای مثال فرض می‌شود شرکت الف ساختمانی را به مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال در سال ۱۳۹۷ فروخته است. این دارایی در سال ۱۳۹۴ به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال خریداری شده است. نرخ‌های تجدید ارزیابی در سال ۱۳۹۵ برابر با ۸۰/۴٪ و در سال ۱۳۹۶ برابر با ۷۷/۸٪ است. ثبت این رویداد به‌صورت زیر است:

وجه نقد	۲,۰۰۰,۰۰۰
استهلاک انباشته	۳۰,۰۰۰
ساختمان	۵۰۰,۰۰۰
اصلاح هزینه	۱,۱۰۳,۷۵۶
سود فروش دارایی	۴۲۶,۲۴۴
محاسبات:	

مبلغ تجدید ارزیابی دارایی:	$۱۶۰۳،۷۵۶ = ۵۰۰،۰۰۰ * ۱/۷۷۸ * ۱/۸۰۴$
اصلاح هزینه:	$۱،۶۰۳،۷۵۶ - ۵۰۰،۰۰۰ = ۱،۱۰۳،۷۵۶$

که در این ثبت مبلغ مربوط به اصلاح هزینه (۱،۱۰۳،۷۵۶) از مالیات معاف است؛ در حالی که در حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده مبلغ سود برابر با  $(۱،۱۰۳،۷۵۶ + ۴۲۶،۲۴۴ = ۱،۵۳۰،۰۰۰)$  است و کل این مبلغ مشمول مالیات است. البته روش اصلاح هزینه و تجدید ارزیابی غالباً به نتایج مشابهی منتج می‌شوند [۲۰].

### شاخص بندی ذخیره سرمایه‌گذاری

روش شاخص بندی ذخیره سرمایه‌گذاری نیز روش دیگری است که در کشور ترکیه به منظور کاهش سود مالیاتی استفاده می‌شود. مخارج سرمایه‌گذاری که از طریق ضرب نرخ ذخیره سرمایه‌گذاری مفروض توسط خزانه‌داری در کل مقدار سرمایه‌گذاری تعیین می‌شود، در تعیین سود شرکت برای محاسبه شرکت، قابل کسر است. ذخیره سرمایه‌گذاری زمانی که شرکت به اندازه کافی سود مالیاتی دارد، باید مصرف شود. مقدار مصرف نشده ذخیره سرمایه‌گذاری نیز باید در سال‌های آینده شاخص بندی شود تا زمانی که به طور کامل مصرف شود. نرخ مورد استفاده در شاخص بندی، نرخ تجدید ارزیابی است که به طور کلی مقداری کمتر از نرخ تورم است. هدف از کاربرد این روش خنثی کردن اثر تورم بر مخارج سرمایه‌گذاری از طریق تجدید ارزیابی آن‌ها است [۲۰].

### تعدیل مخارج بهره

در شرایط تورمی و در مواقعی که شرکت موظف به پرداخت بهره بابت بدهی‌های خود است، مخارج بهره اسمی بیش از مخارج بهره واقعی است، که این منجر به گزارش کمتر از واقع سود مالیاتی و در نتیجه پرداخت مالیات کمتر می‌شود. همانگونه که مشخص است در این مورد عکس موارد بالا تورم منجر به کاهش سود نسبت به سود واقعی می‌شود. اگر نرخ بهره واقعی (i) برابر با ۵٪ باشد و تورم (π) برابر با ۲۰٪ باشد، آنگاه نرخ بهره اسمی که از رابطه زیر بدست می‌آید برابر با ۲۶٪ خواهد بود:

$$i = \pi + r \cdot (1 + \pi)$$

بنابراین با فرض بدهی ۱۰۰۰ ریالی، هزینه بهره تعدیل شده برابر  $۶۰ (۱/۲ * ۰/۰۵ * ۱۰۰۰)$  ریال است و بدون تعدیل برابر  $۲۶۰ (۰/۲۶ * ۱۰۰۰)$  ریال است. به منظور رفع این مسئله دو راهکار وجود دارد:

الف- در محاسبه سود مالیاتی تنها بهره واقعی پرداخت شده  $(i \cdot L \cdot (1 + \pi))$  از سود کسر شود.

ب- کل بهره اسمی پرداخت شده  $(i \cdot L)$  از سود کسر شود اما در سود ناخالص ارزش زوال ارزش واقعی

اصلی  $(\pi \cdot L)$  نیز لحاظ شود [۳۳].

### تعدیل سود/زیان‌های نرخ ارز

تعدیلات مربوط به سود یا زیان‌های نرخ ارز، با توجه به ملاحظات تعیین و رفتار ریسک، پیچیده‌تر است؛ علاوه بر این، توافق نظر کمتری در این مورد حتی بدون وجود عوارض تورم، وجود دارد. به عبارت دیگر تنها می‌توان توضیحات محدودی در این رابطه داد. در این رابطه یکی از راه‌حل‌ها که در کلمبیا استفاده

می‌شود به این صورت است که در آن می‌توان فقط یک بخش از هزینه مالی بدهی خارجی به‌عنوان یک هزینه کسر شود. در این راهکار یک "کسر استثنایی"<sup>۱</sup> تعریف می‌شود که برابر است با حاصل تقسیم نرخ تورم محلی بر مجموع تعدیل نرخ ارز و نرخ بهره. تعدیل نرخ ارز نیز برابر با نرخ تورم محلی است [۳۳].

### حسابداری تورمی

راهکارهای ارائه‌شده در بخش قبل راه‌حل‌های جزئی برای مسئله سود غیر واقعی هستند، و راه‌حلی دائمی برای کاهش اثرات تورم بر داده‌های حسابداری ارائه نمی‌کند [۲۰]. همانگونه که پیش از این گفته شد، راهکار دوم برای حفظ ارزشمندی اطلاعات، استفاده از حسابداری تورمی یا روش ترازنامه جامع است. این روش ذاتاً کاملتر و سودمندتر است [۲۰]. هدف اصلی حسابداری مبتنی بر قدرت خرید بازنویسی واحد اندازه‌گیری نسبت به یک معیار مشترک است. به این معنی که، بازنویسی مقیاسی برای تعدیل است و نه جایگزینی معیاری با با معیار دیگر [۲۷].

پیش از ورود به بحث نکته‌ای که باید به آن توجه کرد این است استفاده از بهای جاری و یا ارزش‌های خروجی هرگز نمی‌تواند تغییر از بابت سطح عمومی قیمت‌ها را در خود لحاظ کند. تا زمانی که واحد پولی مربوط به هر خاصه اندازه‌گیری از بابت قدرت خرید پول همسان‌سازی نشوند، آن خاصه اندازه‌گیری نمی‌تواند تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها را در خود لحاظ کند و دارای خطای اندازه‌گیری خواهد بود [۱۵].

در این رابطه سه روش ثروت خالص<sup>۲</sup>، تعدیل بدهی پولی خالص<sup>۳</sup> و دارایی غیرپولی واقعی خالص<sup>۴</sup> قابل استفاده هستند. در روش ثروت خالص با تجدید ارزیابی ترازنامه اولی و اضافه کردن جریان نقد ناخالص از صورت سود و زیان فعلی، این روش هم ترازنامه تعدیل‌شده بر اساس تورم را ارائه می‌کند و هم سود خالص و ناخالص را برآورد می‌کند. روش تعدیل بدهی پولی خالص نیز شامل مجموع سود تحقق یافته از محل کاهش ارزش بدهی‌های پولی خالص و سودهای گزارش‌شده معمولی بدست می‌آید. اگر شرکت دارایی استهلاک‌پذیر نگهداری کند، سود گزارش‌شده بر اساس ارزش شاخص‌بندی شده تعدیل می‌شود. این روش می‌تواند یک معیار تعدیل‌شده از سود ناخالص را از طریق رابطه زیر ارائه کند:

$$\text{Pre tax cash flow} - \text{Indexed Depreciation} + \pi * (\text{ML} - \text{MA})$$

و در نهایت در روش سوم، یعنی روش دارایی غیرپولی واقعی خالص نیز سود ناخالص به‌صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{Pre tax cash flow} - \text{Indexed Depreciation} + \pi * (\text{NMA} - \text{NML} - \text{NW})$$

<sup>1</sup> Exclusion fraction

<sup>2</sup> Net worth

<sup>3</sup> Net monetary liability adjustment

<sup>4</sup> Net real (non.monetary) asset

که در این مدل‌ها ML نماد بدهی پولی، MA نماد دارایی پولی، NMA نماد دارایی غیر پولی، NML نماد بدهی غیر پولی، NW نماد ثروت خالص و در نهایت  $\pi$  نماد تورم است. روش دوم و سوم ارزش‌های برابری از اقلام سود و زیان و ترازنامه در روش ثروت خالص ارائه می‌کنند [۳۳].

تغییرات در سطح قیمت‌ها را می‌توان هم در بهای تاریخی اعمال کرد و هم در ارزش جاری که خود به شامل بهای جایگزینی و ارزش خروجی است، بکار برد. از نظر تئوریک تنها الگوی اندازه‌گیری که بابت تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها تعدیل شده است و سود عملیاتی آن در هر دوره‌ای که وقوع می‌یابد، شناسایی می‌شود، الگوی ارزش خروجی تعدیل شده بابت تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها است [۱۵]. از آنجا که این پژوهش به دنبال بهترین الگو برای دستیابی به عدالت مالیاتی است و همچنین اینکه خطای مربوط به سود عملیاتی منجر به خطا در سود مالیاتی می‌شود، بنابراین از نظر مقاصد عدالت مالیاتی نیز بهترین الگو الگوی ارزش خروجی با تعدیل ارقام بابت تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها است.

البته باید به این نکته نیز توجه کرد که این تحلیل‌ها از نظر تئوریک است، در حالی که برخی معتقدند اطلاعات صورت‌های مالی باید به گونه‌ای باشند که در عمل بیشترین سودمندی را برای استفاده کنندگان داشته باشند، بنابراین هیچ اطمینانی وجود ندارد که اطلاعاتی از نظر تئوریک بسیار دقیق هستند در عمل نیز بیشترین سودمندی را برای استفاده کنندگان دارا باشد. بنابراین در کنار این روش‌های تئوریک می‌توان به تجربه سایر کشورها در بکارگیری حسابداری تورمی نیز رجوع کرد. به عنوان مثال در این رابطه در کشور ترکیه بدین منظور دو گروه قوانین وجود دارد که یکی توسط وزارت مالی ترکیه و دیگر توسط هیئت بازار سرمایه ترکیه الزامی شده است. وزارت مالی ترکیه مقرر کرده است که اگر نرخ‌های مالیاتی انباشته در سه سال گذشته بیش از ۱۰٪ باشد و اگر نرخ تورم فعلی بیش از ۱۰٪ باشد باید تعدیلات تورمی بکار گرفته شود. تعدیلات تورمی، محاسبه مجدد مقادیر مالی دارایی‌های غیر پولی ترازنامه از طریق ضرب آن‌ها در نرخ تعدیل محاسبه شده است که هدف آن نمایش ارزش واقعی آن‌ها در تاریخ ترازنامه است. نرخ‌های تعدیلی نیز بر اساس شاخص‌های قیمت عمده فروشی مشخص می‌شوند. طبق این قانون دو گروه حساب باید به منظور تعدیل تورم به کار گرفته شوند [۲۰].

در کنار قانون مالی ترکیه، هیئت بازار سرمایه ترکیه نیز استانداردهای حسابداری دیگری را در این رابطه الزامی کرده است. بر اساس قوانین هیئت بازار سرمایه ترکیه گام ابتدایی برای تعدیل تورم، جداساز اقلام پولی و غیر پولی است. بر اساس این جداسازی تراکنش‌های زیر باید صورت پذیرد:

الف- صورت سود یا زیان وضعیت پولی خالص<sup>۱</sup> باید ارائه شود و سود یا زیان وضعیت پولی خالص باید محاسبه شود. بر این اساس امکان تعیین سود یا زیان واقعی امکان پذیر است. وضعیت پولی خالص برابر با تفاوت بین دارایی‌ها و بدهی‌های پولی است. در دوره‌های تورمی حاد، شرکت‌هایی که دارایی (بدهی) های پولی نگه می‌دارند سود و سرمایه آن‌ها به سبب زیان (سود) تورم دارایی (بدهی) های پولی تغییر نمی‌کند زیرا قدرت خرید پول کاهش می‌یابد. این سودها و زیان‌ها به عنوان سود یا زیان وضعیت پولی

<sup>1</sup> Net monetary position gain/loss statement

خالص در صورت سود و زیان نشان داده می‌شوند. به‌طور خلاصه شرکت‌هایی که دارایی‌های پولی آن‌ها بیشتر (کمتر) از بدهی‌های پولی آن‌ها است، سود یا زیان قدرت خرید (سود یا زیان وضعیت پولی خالص) حساب خواهند کرد.

ب- اقلام غیر پولی تاریخ ترازنامه جاری از طریق ضرب این اقلام در ضرایب محاسبه‌شده بر اساس شاخص‌های قیمت عمده فروشی، تعدیل می‌شوند. بنابراین اقلام ترازنامه نیز نشان‌دهنده قدرت خرید جاری هستند [۲۰].

### جایگاه آثار تورم در استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی ایران

مطالب بیان شده در قسمت‌های قبل به وضوح لزوم اتخاذ یکی از دو سیاست بکارگیری رویه‌های حسابداری کاهش اثر تورم و یا حسابداری تورمی را به‌منظور دستیابی به سودی دقیقتر از سود فعلی در شرایط تورمی و متعاقباً محاسبه دقیقتر مالیات شرکت‌ها و نهایتاً دستیابی به عدالت مالیاتی را به‌خوبی نشان می‌دهد. در همین راستا در این بخش به بررسی جایگاه هر یک از این دو سیاست مقابله با آثار تحریف‌کننده تورم در استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی ایران پرداخته خواهد شد.

در رابطه به جایگاه این سیاست‌ها در استانداردهای حسابداری ایران بهترین گواه مفاهیم نظری استانداردها است. بند ۲۹ از فصل ۵ مفاهیم نظری به این صورت بیان می‌کند:

«یک راه‌حل برخورد با مسئله تغییر سطح عمومی قیمت‌ها، ارائه مجدد صورت‌های مالی مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی برحسب قدرت خرید ثابت است. اعتقاد بر این است که نظام مبتنی بر این نحوه عمل، به خاطر پیچیدگی و ناتوانی آن در انعکاس محتوای اقتصادی در موارد ناهماهنگی تغییرات در قیمت‌های عمومی و اختصاصی و نیز نا‌آشنایی استفاده‌کنندگان با اطلاعات ارائه‌شده برحسب واحدهای قدرت خرید ثابت، چندان مفید نیست.»

همانگونه که مشخص است طبق استانداردهای حسابداری ایران عملاً تعدیل ارقام صورت‌های مالی بر اساس تغییرات در سطح قیمت‌ها منتفی است. این در حالی است که تا زمانی که ارقام ارائه‌شده در صورت‌های مالی بابت تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها تعدیل نشوند، ارقام ارائه‌شده در صورت‌های مالی دارای خطای واحد اندازه‌گیری هستند. البته در بند ۳۰ از فصل ۵ مفاهیم نظری بیان می‌شود که:

«اگر تورم عمومی عامل با اهمیتی باشد، می‌توان یک نظام ارزش جاری را به آسانی تعدیل نمود تا اندازه‌گیری کل درآمدها را "به‌طور واقعی" که فاقد اثر تورم است فراهم آورد. برای این منظور، سرمایه اول دوره متناسب با افزایش در شاخص عمومی قیمت‌ها طی دوره افزایش داده می‌شود. سرمایه اول دوره که به طریق فوق تعدیل شده است یک سرمایه واقعی (یعنی با قدرت خرید ثابت) است که باید جهت نگهداشت، آن را از سرمایه آخر دوره کسر کرد تا درآمد "به‌طور واقعی" (یعنی افزایش ارزش پولی خالص دارایی‌ها مازاد بر تورم) شناسایی گردد. این تعدیل را می‌توان به‌طور یکجا در صورت سود و زیان جامع انجام داد.»

باوجوداینکه این بند امکان استفاده نوعی از حسابداری تورمی، تحت عنوان نظام ارزش جاری واقعی، فراهم کرده است اما مسئله اول این است که نتایج این سیستم تنها در صورت سود و زیان جامع قابل مشاهده

است و سایر صورت‌ها از بابت تغییر در سطح عمومی قیمت‌ها تعدیل نمی‌شوند. علاوه بر این مسئله دوم نیز این است این سیستم الزامی نیست و تنها اختیاری است.

در کنار سیستم ارزش جاری واقعی، استانداردهای حسابداری ایران از بین ۹ رویه حسابداری کاهنده اثر تورم بر سود و در نتیجه مالیات که در بخش‌های قبل معرفی شد، تنها ۳ رویه ۱- روش‌های استهلاک تسریعی؛ ۲- نگهداری منابع مالی از طریق مخارج بدون نیاز به جریان نقد؛ و ۳- تجدید ارزیابی، مجاز است.

با وجود اینکه استانداردهای حسابداری برای مقابله با آثار تورم تمهیداتی را در نظر گرفته‌اند اما در رابطه با آثار این تمهیدات بر مالیات شرکت باید گفت که با توجه به اینکه سیستم ارزش جاری واقعی که به‌عنوان یک سیستم حسابداری تورمی معرفی شده است، منجر به تعدیل ارقام صورت سود و زیان بابت تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها نمی‌شود، بنابراین سود مالیاتی نیز در این سیستم بابت تورم تعدیل نمی‌شود. تنها اثری که این سیستم بر سود مالیاتی دارد این است که سود محاسبه‌شده در این سیستم به بر اساس مقادیر جاری است. در همین مورد هم قانون مالیات‌های مستقیم ایران اجازه استفاده از ارزش‌های جاری را برای محاسبه سود مالیاتی نمی‌دهد.

همچنین قوانین مالیاتی به جز روش نگهداری منابع مالی از طریق مخارج بدون نیاز به جریان نقد که اشاره‌ای به ممنوعیت آن در قوانین مالیاتی نشده است، اجازه استفاده از هیچ‌کدام از رویه‌های حسابداری کاهنده اثر تورم بر سود و مالیات را نمی‌دهد. روش نگهداری منابع مالی از طریق مخارج بدون نیاز به جریان نقد نیز همانگونه که گفته شد، یک رویه خاص تعدیل آثار تورم بر سود مالیاتی نیست، با این وجود می‌توان از آن در این راستا استفاده کرد. بنابراین سود مالیاتی محاسبه‌شده در ایران سودی تماماً متکی بر سیستم حسابداری مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی است که این امر بنابر مباحث مطرح شده منجر به فاصله گرفتن از عدالت مالیاتی می‌شود.

#### مالیات واقعی و اثر آن بر ارزشیابی شرکت

در پایان لازم به ذکر است که علاوه بر مسئله عدالت مالیاتی، یکی دیگر از آثار مخربی که مالیات اسمی یعنی سیستمی که اثرات تورم را در نظر نمی‌گیرد، ممکن است داشته باشد، عدم ارزشیابی صحیح شرکت است. در این راستا زوریتا، کاستیلو و نینو (۲۰۱۸)، مدلی را برای این منظور ارائه کردند و ارزشیابی شرکت تحت سیستم مالیات اسمی و همچنین سیستم مالیات واقعی یعنی سیستمی که اثرات تورم را در نظر می‌گیرد، ارائه کردند. لازم به ذکر است که مالیات اسمی در نظر این نویسندگان مالیاتی است که بر اساس سود اسمی محاسبه می‌شود و مقادیر استهلاک از بابت تورم تعدیل نمی‌شوند. همچنین مالیات واقعی، مالیاتی است که بابت اثرات تورم بر سرمایه‌گذاری تعدیل می‌شود و بنابراین استهلاک بر اساس نرخ تورم رشد می‌یابد. البته این نویسندگان تنها آثار تورم بر استهلاک و هزینه بهره سپر مالیاتی را در این مدل لحاظ کرده‌اند.

### نتایج پژوهش

تورم و نزول پیوسته ارزش واحد پولی از واقعیت‌های اجتناب‌ناپذیر دنیای حاضر قلمداد می‌شود. از جمله آثار تورم می‌توان به این مورد اشاره کرد که نرخ‌های بالای تورم منجر به تحریف حساب‌های مالی شرکت‌ها می‌شود. تحریف در ابتدا به این دلیل رخ می‌دهد سیستم حسابداری فعلی شرکت‌ها تعداد زیادی از دارایی‌ها و بدهی‌های فیزیکی و مالی را به هزینه اصلی ارزش دفتری ثبت می‌کنند و این حساب‌ها که با واحدهای متفاوت ارائه شده‌اند ممکن است از ارزش بازار یا ارزش جایگزینی خود به‌طور معنی‌داری فاصله داشته باشند [۲۰]. این مسئله منجر مطرح شدن سیستم حسابداری تورمی به‌منظور حذف و یا کاهش این تحریفات گمراه‌کننده شده است.

از طرف دیگر یکی دیگر از موضوعات با اهمیت در دنیای امروز مالیات است، به گونه‌ای که بنیامین فرانکلین معتقد است که دو واقعیت‌گریز ناپذیر در زندگی وجود دارد: مرگ و مالیات. مسئله مهمی که در محاسبه مالیات وجود دارد مسئله عدالت مالیاتی است. از طرفی مالیات شرکت‌ها بر اساس داده‌های حسابداری محاسبه می‌شود. بنابراین دقیق بودن اطلاعات حسابداری منجر به محاسبه دقیق مالیات خواهد شد. اما همانگونه که بیان شد تورم باعث ایجاد تحریف در ارقام حسابداری می‌شود.

با توجه به این مباحث پژوهش حاضر به دنبال شناسایی و معرفی راهکاری برای افزایش عدالت مالیاتی در شرایط تورمی از طریق بکارگیری حسابداری تورمی است. در این راستا این پژوهش با بررسی ادبیات پژوهش به‌صورت قیاسی-توصیفی مدل و راهکارهایی که می‌توان با استفاده از آن‌ها سود شرکت‌ها که مأخذ محاسبه مالیات است را به ارقام واقعی نزدیک‌تر و در نتیجه منجر به بهبود عدالت مالیاتی شوند را شناسایی و معرفی کند.

بررسی ادبیات بیانگر این است که عدالت مالیاتی دارای ۷ بعد است که یک بعد آن عبارت است از عدالت افقی؛ عدالت افقی به این معنا است که مؤدیانی که دارای سود برابر هستند، باید مالیات برابری پرداخت کنند. از طرف دیگر تورم اثر یکسانی بر سود شرکت‌ها ندارد، از اینرو با تعدیل سود شرکت‌ها بر اساس تورم می‌توان به سود شرکت‌ها را دقیق‌تر محاسبه کرد و در نتیجه منجر به بهبود عدالت مالیاتی شد. این پژوهش دو راهکار مختلف را برای محاسبه بهتر سود شرکت‌ها ارائه کرد: یکی استفاده از رویه‌های حسابداری کاهنده اثر تورم بر سود شرکت و دیگری استفاده از یک سیستم حسابداری تورمی. در این راستا ۹ رویه حسابداری برای کاهش اثر تورم بر سود شرکت‌ها ارائه شد که شامل: الف- تغییر الگوی ارزشیابی موجودی‌ها؛ ب- سرمایه قابل تجدید؛ پ- روش‌های استهلاک تسریعی؛ ت- نگهداری منابع مالی از طریق مخارج بدون نیاز به جریان نقد؛ ث- تجدید ارزیابی؛ ج- اصلاح هزینه؛ وچ- شاخص بندی ذخیره سرمایه‌گذاری؛ ح- تعدیل مخارج بهره؛ و خ- تعدیل سود/زیان‌های نرخ ارز. در کنار این رویه‌ها به‌منظور بکارگیری سیستم حسابداری تورمی سه روش ثروت خالص، تعدیل بدهی پولی خالص و دارایی غیرپولی واقعی خالص نیز معرفی شد. از طرف دیگر بررسی‌ها نشان می‌دهد که از نظر قیاسی سیستم مالیاتی‌ای که بتواند بهترین رقم از سود مالیاتی را ارائه کند، سیستم مبتنی بر الگوی اندازه‌گیری ارزش خروجی با تعدیل از بابت تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها است.

نتایج بررسی‌های این پژوهش همچنین بیانگر این است که اگرچه استانداردهای حسابداری ایران تعدیلاتی در سیستم حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی را مجاز شمرده است (البته اختیاری و نه الزامی) اما طبق قانون مالیات‌های مستقیم ایران، این تعدیلات غیر مجاز هستند و مالیات شرکت‌ها بر اساس سود حاصل از رویه‌های حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی محاسبه می‌شود. همانگونه که بیان شد این سیاست در نهایت منجر به عدم دستیابی به عدالت مالیاتی می‌شود؛ همچنین بررسی‌ها بیانگر این است که یکی دیگر از آثار سوء این سیاست، عدم ارزشیابی صحیح شرکت‌ها است.

### فهرست منابع

۱. ابراهیمیان جلودار، سید یاسر؛ احمدی، مسعود و ایمان خان، نیلوفر، (۱۳۹۷)، "تأثیر عدالت و فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی با در نظر گرفتن نقش نگرش مؤدیان - در نظام اداری ایران". انجمن مدیریت ایران، ۱۳ (۱)، ۵۹ تا ۷۹.
۲. بولو، قاسم و حسن زاده دیوا، سید مصطفی، (۱۳۹۷) "تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر سطح نگهداشت وجه نقد با تأکید بر نقش کیفیت گزارشگری مالی، محدودیت در تأمین مالی و حاکمیت شرکتی". نشریه پژوهش‌های کاربردی در گزارش‌های مالی، ۷ (۲)، ۲۷۵ تا ۳۰۶.
۳. پناهیان، حسین؛ همتی، حسن و شیپوریان، سعید. (۱۳۹۵). "رابطه ابعاد فرهنگی با ارزشهای عدالت و بی طرفی در سیستم‌های مالیاتی". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۵ (۱۷)، ۳۶ تا ۵۳.
۴. پورحیدری، امید و شفیع همت آباد، حمیده، (۱۳۹۲). "بررسی تأثیر تغییر نرخ مالیاتی شرکت‌ها بر مدیریت سود: مورد مطالعه اصلاحیه قانون مالیات‌های سال ۱۳۸۰". **نشریه پژوهش‌های کاربردی در گزارش‌های مالی**، ۲ (۱)، ۲۵ تا ۴۴.
۵. تقی نتاج، غلامحسین؛ مومن زاده، محمد مهدی و مومن زاده، محمد هادی. (۱۳۹۶). "نگاهی به افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها از منظر تحلیل بنیادی". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۶ (۲۴)، ۳۱ تا ۴۶.
۶. ثقفی، علی، (۱۳۸۱)، "نقد بهای تاریخی". **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، ۹ (۱)، ۵ تا ۲۸.
۷. حساس یگانه، یحیی؛ ابراهیمی سرو علیا، محمد حسن؛ علاسوند، فرشید؛ و دلاور، علی، (۱۳۹۸). "اهمیت عوامل تمایل به پرداخت مالیات از دیدگاه مؤدیان مالیاتی (مورد مطالعه: مؤدیان مالیاتی اداره امور مالیاتی شهر تهران)". **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، ۸ (۳۰)، ۲۰۳ تا ۲۱۴.



۸. حقیقی فشی، شیرین؛ بنی مهد، بهمن؛ اوحدی، فریدون؛ و همتی، بهرام، (۱۳۹۹). "بررسی تاثیر ابعاد هنجارهای اجتماعی و شخصی بر تمکین مالیاتی". **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، ۹ (۳۴)، ۴۱ تا ۵۹.
۹. خواجوی، شکراله، (۱۳۸۶)، "حسابداری تورمی". چاپ اول، تهران، انتشارات نگاه دانش.
۱۰. خواجوی، شکراله؛ و قدیریان آرانی، محمد حسین، (۱۳۹۷). "روش شناسی پژوهش‌های حسابداری". چاپ اول، تهران، مؤسسه انتشارات دانشگاه تهران.
۱۱. سجادی، سید حسین و بنایی قدیم، رحیم. (۱۳۹۶). "بررسی نظری اهمیت و دلایل گزارشگری کاهش ارزش داراییها". **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۶ (۲۴)، ۵ تا ۱۶.
۱۲. کرمی، غلامرضا؛ و تاجیک، کامران، (۱۳۹۴)، "ندوین مدل گزارشگری حسابداری تورمی در ایران". **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، ۲۲ (۱)، ۱۰۵ تا ۱۲۴.
۱۳. گرد، عزیز؛ رحیم پور، محمد و حمیدی، سلمان، (۱۳۹۶)، "بررسی تاثیر سیستم اندازه‌گیری حسابداری بر تجزیه و تحلیل دوپانت توسط فعالان بازار". **نشریه پژوهش‌های کاربردی در گزارش‌های مالی**، ۶ (۱)، ۱۸۳ تا ۲۰۸.
۱۴. محمدپورزندی، محمدابراهیم؛ و محمدی، سعید، (۱۳۹۶). "بررسی اثر حسابداری تغییر و تعدیل قیمت‌ها بر قیمت سهام مبتنی بر روش ارزشگذاری اولسن". **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، ۶ (۲۱)، ۱۱ تا ۱۸.
۱۵. مهرانی، ساسان؛ کرمی، غلامرضا؛ و سیدحسینی، سید مصطفی، (۱۳۹۶). "تئوری حسابداری (جلد اول)". چاپ ششم، تهران، انتشارات نگاه دانش.
۱۶. نوروش، ایرج؛ مهرانی، ساسان؛ کرمی، غلامرضا؛ و مرادی، محمد، (۱۳۸۸)، **مروری جامع بر حسابداری مالی (جلد اول)**. چاپ اول، تهران، انتشارات نگاه دانش.
17. AICPA Tax Policy Concept Statement, (2007), "Guiding Principles for Tax Equity and Fairness", New York, American Institute of Certified Public Accountants.
18. Ansari. Z. & Hosseini, S.. (2017), "Review of Accounting Practices Before and During Inflation", **International Journal of Computer Science and Mobile Computing**, 6 (9), 51-64.
19. Archambault J. J. & Archambault M. E., (1999), "A Cross-National Test of Determinants of Inflation Accounting Practices". **The International Journal of Accounting**. 34(2), 189-207.

20. Arsoy, A. P. & Gucenme, U. (2009), "The Development of Inflation Accounting in Turkey". **Critical Perspectives on Accounting**, 20 (5), 568-590.
21. Basu, S.; Markov, S. & Shivakumar, L., (2010), "Inflation, Earnings Forecasts, and Post-Earnings Announcement Drift". **Review of Accounting Studies**, 15 (2), 403-440.
22. Costello, D. M. & Sanders, D. L., (2016), "What is Economic Income for Corporate Taxation?". **The ATA Journal of Legal Tax Research**, 14(2), 26-45.
23. Chamisa, E.; Mangena, M.; Pamburai, H. H. & Tauringana, V., (2018), "Financial Reporting In Hyperinflationary Economies and The Value Relevance Of Accounting Amounts: Hard Evidence From Zimbabwe". **Review of Accounting Studies**. 23 (4), 1241-1273.
24. Cohen, M. J., (1982), "Establishing Inflation Accounting Standards in the United States: A Developmental Process". **Journal of Comparative Corporate Law and Securities Regulation**, 4, 305-314.
25. Davidson, S. & Weil, R. L., (1975), "Inflation Accounting: What Will General Price Level Adjusted Income Statements Show". **Financial Analysis Journal**. 31 (1), 27-31+70-84.
26. Dhaliwal, D. S.; Gaertner, F. B.; Lee, H. S. & Trezevant, R., (2015), "Historical Cost, Inflation, and the Us Corporate Tax Burden". **Journal of Accounting and Public Policy**. 34 (5), 467-489.
27. Hendriksen, E. S. & Van Breda, M. F., (1991), "Accounting Theory". 5th ed. Pennsylvania, Irwin.
28. Ismail, B. E. & kan, A. G., (1981), "The Impact of Current Replacement Costing On Corporate Taxation". **The Financial Review**, 16 (1), 43-53.
29. Karapinar, A.; Zaif, F. & Bayirli, R., (2012), "Impact of Inflation Accounting Alication on Key Financial Ratios". **Journal of Business Research-Turk**, 4(1), 44-57.
30. Konchitchki, Y., (2011), "Inflation and Nominal Financial Reporting: Implications for Performance and Stock Prices". **The Accounting Review**, 86 (3), 1045-1085.
31. Lothian, N., (1978), "What's Wrong with Historic Cost Accounting?". **Management Decision**, 16 (8), 407-421.
32. McGee, R. W. (2004), "The Philosophy of Taxation and Public Finance" 1th ed. Miami, USA, Kluwer Academic Publishers Group.
33. Rajaram, A., (1989), "Inflation and the Company Tax Base: Methods to Minimize Inflation-Induced Distortions". **World Bank Working Paper**, Available At:

- 1989/09/30, Online,  
<http://documents.worldbank.org/curated/en/378011468765597859/Inflation-and-the-company-tax-base-methods-to-minimize-inflation-induced-distortions>,  
(2019/04/19).
34. Tawiah, V. K.; Benjamin, M. & Dorothee, M., (2015), "Inflation Accounting: More Questions than Answers". **International Journal of Management, IT and Engineering**, 5 (3), 150-164.
35. Zurita, S.; Castillo, A. & Nino, J., (2018), "Inflation, Tax Integration And Company Valuation: The Latin American Case". **Journal of Business Research**, In Press, Available online 10 April 2018.
36. Zeff, S. A., (1976), "The Impact of Inflation on Accounting". **Managerial Finance**, 2 (2), 77-84.





## **Inflation, Inflation accounting and Tax Justice**

**Shokrollah Khajavi (PhD)<sup>1</sup>©**

Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran

**Alireza Pourgoudarzi<sup>2</sup>**

Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, Isfahan University, Iran

(Received: December 25, 2020; Accepted: May 31, 2021)

The goal of this research is to study how tax justice improvement is considered in financial statements preparation and calculated accounting income by inflation effects decreasing or write-off. In order to do this research methodology used in this research is a deductive-descriptive method which is confirmed by literature study to have access to the best strategy of decreasing inflation effects on accounting income. Studies show that horizontal justice as the most important dimension of tax justice is affected by accounting income distortion because of inflation effect. According to investigations two strategies are suggested to inflation effects decreasing or write-off. First, specific inflation effect decreasing accounting procedures and the other one is to utilizing inflation accounting system. Studies indicate that adjusted current cost system is the best system for general price level variation. However, studies hold that according to Iranian tax regulations, firms have to report their income on the basis of historical cost and non of the two suggested strategies are not allowed to report tax income and horizontal justice will not achieved afterward. Finally, studies indicate that if tax system does not get adjusted because of inflation, no access to tax justice will appear and firms' wrong valuation will be occurred.

**Keywords:** Inflation Accounting, Historical Cost Accounting, Tax Justice, Tax.

---

<sup>1</sup> shkhajavi@rose.shirazu.ac.ir ©(Corresponding Author)

<sup>2</sup> alirezapourgoudarzi@ymail.com