



مالیات بر درآمد از حسابداری مالی تا مالیاتی

بودن برای بحث در خصوص نحوه برخورد با مالیات بر درآمد در صورت‌های مالی در ابتدا باید ماهیت آن را شناخت. مالیات دارای ویژگی‌های خاصی است که آن را از سایر هزینه‌های واحد تجاری مستثنی می‌کند و برخورد متفاوت‌تری را می‌طلبد. پرداخت مالیات در مقابل دریافت کالاها و خدمات خاصی انجام نمی‌شود و واحد تجاری نمی‌تواند در خصوص پرداخت یا عدم پرداخت آن تصمیمی بگیرد. برخی از نویسندگان حسابداری با توجه به این ویژگی‌ها، مالیات را هزینه نمی‌دانند؛ بلکه توزیع سود می‌دانند. به عبارت دیگر از این دیدگاه، دولت به عنوان فراهم‌آورنده امکانات زیربنایی برای واحد تجاری و به عنوان یک ذی‌نفع در موفقیت شرکت سهامی می‌شود. در صورتی که دیدگاه «توزیع سود» بودن مالیات را بپذیریم، بسیاری از بحث‌هایی که در ادامه این مقاله خواهد آمد، محلی از اعراب نخواهند داشت. چرا که اساساً با نحوه تخصیص هزینه مالیات به دوره‌های مالی مرتبط هستند و در صورتی که به مالیات به عنوان توزیع سود نگریده شود، پرسشی در خصوص نحوه تخصیص آن مطرح نخواهد شد. اما در هر حال دیدگاه «توزیع سود» بودن مالیات در عمل پذیرش چندانی نداشته است و در عمل به مالیات به عنوان یک هزینه نگریده می‌شود و استانداردهای حسابداری بین‌المللی و ملی کشورهای مختلف بر این اساس تدوین شده‌اند. *

موضوع را روشن‌تر می‌کند.

فرض کنید شرکتی موجودی کالایی را به مبلغ ۱۲۰ یورو خریداری کرده که از لحاظ مقاصد مالیاتی تنها ۹۰ یورو آن برای اهداف مالیاتی قابل قبول است. بر اساس رویکرد تفاوت زمانی، این خرید بر سود حسابداری یا مشمول مالیات تأثیری ندارد و در نتیجه تفاوتی ایجاد نمی‌شود. در نتیجه در زمان فروش موجودی کالا، ۳۰ یورو مربوطه در صورت‌های مالی بر مبنای نرخ موثر مالیاتی (یعنی هزینه مالیات در صورت‌های مالی تقسیم بر سود قبل از کسر مالیات) بیشتر از نرخ مالیات قانونی منعکس می‌شود. اما بر اساس رویکرد موقتی، تفاوت ۳۰ یورویی در محاسبه مالیات معوق مورد توجه قرار می‌گیرد. تفاوت‌های زمانی بیانگر اقلامی درآمد و هزینه‌ای است که افزایش یافته یا کاهش یافته مالیات بوده، اما در دوره‌هایی غیر از دوره انعکاس در صورت‌های مالی، اثر مالیاتی خواهند داشت. مطابق رویکرد تفاوت زمانی، مالیات معوق، مالیاتی است که مربوط به تفاوت‌های زمانی است. نمونه‌ای از این تفاوت‌های زمانی، تفاوتی است که بین هزینه استهلاک حسابداری و مالیاتی وجود دارد.

مالیات جاری و معوق

مالیات جاری مقادیر واقعی مالیات قابل پرداخت به دولت در رابطه با فعالیت تجاری در طول یک دوره گزارش‌گری است. به عبارت دیگر مالیات جاری، مبلغ مالیات بر درآمد قابل پرداخت (یا قابل بازیاخت) است که با توجه به سود مشمول مالیات دوره تعیین می‌شود (حصارزاده و مرفوع ۱۳۹۱). استاندارد شماره ۱۲

با توجه به متفاوت بودن اهداف مقامات مالیاتی و مراجع تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری و تفاوت در خصوص نحوه محاسبه سود مشمول مالیات و سود حسابداری، باید مصالح‌های بین آنها انجام شود. سازوکار پیشنهادی مزبور، مالیات معوق است که برای شناسایی اثر مالیاتی این تفاوت‌ها بطور گسترده‌ای مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در سال‌های گذشته دو رویکرد کلی برای حسابداری مالیات‌های معوق ارائه و توسعه یافته است. رویکرد اول که به رویکرد «تفاوت زمانی» موسوم است بر تفاوت‌های ناشی از زمان شناسایی درآمدها و هزینه‌ها برای اهداف گزارش‌گری مالی و مالیاتی تمرکز دارد. این رویکرد که سود و زیانی است چندان با چارچوب‌های نظری که بر ترازنامه تأکید دارند، سازگار نیست. این رویکرد از مفهوم تفاوت دائمی استفاده می‌کند. در رویکرد زمانی، تفاوت‌های دائمی در محاسبه مالیات معوق نادیده گرفته می‌شوند. رویکرد دیگر که «تفاوت موقت» خوانده می‌شود و تمرکز آن بر ترازنامه است، در انتهای دهه ۸۰ و ابتدای دهه ۹۰ قرن گذشته توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، ارائه شد. در این رویکرد به هر تفاوتی صرف نظر از آنکه منشأ آن صورت‌های عملکرد شرکت باشد یا تفاوت بین ارزش‌های دفتری دارایی‌ها و بدهی‌ها، توجه می‌شود. رویکرد اخیر با تعدیلاتی توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در استاندارد شماره ۱۲ مورد استفاده قرار گرفته است. در این رویکرد، هر تفاوتی بین ارزش دفتری دارایی‌ها یا بدهی‌ها یا مبنای مالیاتی آن، یک تفاوت موقتی است. شاید در نگاه اول دو رویکرد مذکور مشابه به نظر برسند، اما ارائه مثالی

بین‌المللی حسابداری، واحدهای تجاری را ملزم می‌کند که هرگونه مالیات پرداخت نشده مربوط به دوره‌های قبل و دوره جاری را به عنوان بدهی مالیاتی و هرگونه اضافه پرداختی مالیات مربوط به این دوره‌ها را به عنوان دارایی مالیاتی شناسایی کنند.

مالیات معوق یک معیار حسابداری برای تطابق آثار مالیاتی رویدادها با آثار حسابداری آنهاست. همان‌طور که بیان شد میان مبانی شناسایی درآمد و هزینه برای مقاصد حسابداری و مالیاتی تفاوت وجود دارد. این تفاوت‌ها به ۲ گروه عمده تقسیم می‌شوند: تفاوت‌های دائمی و تفاوت‌های موقتی.

در برخی مواقع تفاوت میان سود حسابداری و سود مشمول مالیات به وسیله رویدادهایی ایجاد می‌شود که طبق قوانین مالیاتی موجود هیچ‌گاه هزینه مالیات و مالیات پرداختنی را تحت تاثیر قرار نمی‌دهند. برای مثال در ایران درآمد‌های معاف از مالیات موضوع برخی از مواد ۱۳۲ تا ۱۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم موجب ایجاد این تفاوت‌های دائمی می‌شوند که اثر آنها در دوره‌های آتی به هیچ وجه معکوس نخواهد شد و در تعیین دارایی و بدهی مالیاتی معوق نادیده گرفته می‌شوند.

اما مسئله مهم و اساسی در استاندارد شماره ۱۲ بین‌المللی حسابداری وجود تفاوت‌های موقتی میان مبانی شناسایی سود حسابداری و سود مشمول مالیات است. تفاوت‌های موقتی ناشی از تفاوت ارزش دفتری دارایی و بدهی با مبنای مالیاتی آنها است که اثر این تفاوت در سال‌های آتی معکوس خواهد شد. تفاوت‌های موقتی خود شامل تفاوت‌های موقتی افزایش مالیات و تفاوت‌های موقتی کاهش مالیات است.

تفاوت موقتی افزایش مالیات، موجب افزایش سود مشمول مالیات دوره‌های آتی در هنگام بازیافت ارزش دفتری دارایی و تسویه ارزش دفتری بدهی می‌شود. برای مثال طبق قوانین مالیاتی برخی از کشورها، درآمد بهره دریافتی که در دفاتر بر مبنای تعهدی شناسایی می‌شود، تا زمان وصول وجه، جزئی از سود مشمول مالیات محسوب نمی‌شود. بنابراین موجب افزایش سود مشمول مالیات دوره‌های آتی (در هنگام وصول وجه) می‌شود. این‌گونه تفاوت‌های موقتی افزایش مالیات، موجب ایجاد بدهی مالیاتی معوق می‌شود. با توجه به مثال ذکر شده، می‌توان بیان کرد که هنگام تحقق درآمد بهره اگر وجه آن در همان دوره وصول نشده باشد، در تعیین سود مشمول مالیات آن دوره لحاظ نخواهد شد. بنابراین سود حسابداری این دوره بیشتر از سود مشمول مالیات خواهد بود؛ بنابراین هزینه مالیاتی که بر مبنای سود حسابداری شناسایی می‌شود بیشتر از مالیات قابل پرداختی که بر مبنای سود مشمول مالیات محاسبه می‌شود، خواهد بود که این مابه‌التفاوت به عنوان بدهی مالیاتی معوق شناسایی می‌شود.

تفاوت موقتی کاهش مالیات، موجب کاهش سود مشمول مالیات می‌شود. برای مثال طبق قوانین مالیاتی برخی از کشورها مخارج تحقیق در یک دوره بعد از وقوع قابل احتساب در سود مشمول مالیات هستند. بنابراین در دوره بعد از وقوع موجب کاهش سود مشمول مالیات می‌شوند. این‌گونه تفاوت‌های موقتی کاهش مالیات، موجب ایجاد دارایی مالیاتی معوق می‌شوند. هنگامی که مخارج تحقیق به وقوع می‌پیوندد با توجه به مبنای تعهدی در دفاتر شناسایی می‌شود اما در تعیین سود مشمول مالیات این دوره لحاظ نمی‌شود؛ بنابراین سود حسابداری کمتر از سود مشمول مالیات خواهد بود و به تبع آن هزینه مالیات که بر طبق سود حسابداری محاسبه می‌شود، کمتر از مالیات قابل پرداخت می‌شود و مابه‌التفاوت به عنوان دارایی مالیاتی معوق شناسایی می‌شود.

شناسایی و اندازه‌گیری مالیات معوق

مطابق استاندارد شماره ۱۲ بین‌المللی حسابداری، دارایی و بدهی مالیاتی معوق در پایان دوره گزارشگری به نرخ مالیات دوره‌ای که انتظار می‌رود در آن، دارایی تحقق یافته یا بدهی پرداخت شود، اندازه‌گیری می‌شود. به عبارت دیگر از روش بدهی (liability method) استفاده می‌شود. بر طبق این استاندارد هرگونه تفاوت موقتی که در پایان دوره گزارشگری روی پرداخت‌های مالیاتی آتی اثرگذار است، شناسایی می‌شود.

استاندارد شماره ۱۲ تنزیل دارایی و بدهی مالیاتی معوق را به علت مشکلات و پیچیدگی‌هایی که ایجاد می‌کند، ممنوع و واحد تجاری را ملزم کرده است که دارایی مالیاتی معوق را در پایان هر دوره مورد ارزیابی قرار دهد و اگر لازم است آن را کاهش دهد. همچنین دارایی مالیاتی معوق باید برای زیان‌های مالیاتی استفاده نشده دوره‌های قبل و یا اعتبار مالیاتی استفاده نشده در شرایطی که سود مشمول مالیات آتی محتمل باشد، شناسایی شود.

جمع هزینه مالیات در صورت سود و زیان شامل هزینه مالیات مربوط به سود مشمول مالیات دوره و هزینه مالیات معوق و همچنین تفاوت مقدار برآوردی و مقدار واقعی مالیات قابل پرداخت مربوط به دوره‌های قبل است.

دلایل موافقان و مخالفان شناسایی مالیات معوق

استاندارد شماره ۱۲ بین‌المللی حسابداری برای شناسایی مالیات معوق ۳ دلیل ذکر کرده است:

۱. شناسایی مالیات معوق سازگار با اصل تعهدی در حسابداری است.
۲. شناسایی مالیات معوق در تطابق با تعریف بدهی در چارچوب مفهومی است زیرا یک رویداد در گذشته برای شرکت، تعهدی در قالب افزایش مالیات قابل پرداخت در آینده ایجاد می‌کند که مقدار آن به طور قابل انکابی قابل برآورد است. همین‌طور دارایی مالیاتی معوق نیز شرایط تعریف دارایی را دارد.
۳. اگر اثر مالیاتی آتی رویدادها شناسایی نشود، سود بیشتر یا کمتر از واقع نشان داده می‌شود که این مسئله منجر به مزایا یا کسری سود تقسیمی پرداختی می‌شود.

همچنین برخی اعتقاد دارند از آنجا که در این روش مالیات بین دوره‌های مختلف تخصیص می‌یابد، با تداوم فعالیت شرکت سازگاری بیشتری دارد. در مقابل مخالفان می‌گویند:

۱. این روش نامفهوم و پیچیده و پاره‌ای موارد ابهام دارد.
 ۲. اطلاعات مربوطی را به استفاده‌کننده ارائه نمی‌کند.
- با توجه به دلایل مخالفان تاکنون استاندارد مشابهی برای ایران تدوین نشده و در خصوص مواردی از قبیل هزینه استهلاک و ... معمولاً روش‌های ذکر شده در قوانین و مقررات مالیاتی در حسابداری مالی نیز به کار گرفته می‌شوند.

نحوه ارائه در صورت‌های مالی

به‌طور معمول، مالیات معوق هم همانند مالیات جاری به عنوان درآمد یا هزینه در صورت سود و زیان دوره گزارش می‌شود به استثنای ۲ مورد زیر:

۱. ناشی از رویدادی باشد که مستقیماً در حقوق صاحبان سهام یا صورت سود و زیان جامع شناسایی شده باشد که در این صورت مالیات مربوطه نیز مستقیماً در حقوق صاحبان سهام یا صورت سود و زیان جامع شناسایی می‌شود.
۲. مالیات معوق اولیه شناسایی شده مربوط به دارایی‌ها و بدهی‌های تحصیل شده در یک ترکیب تجاری که به عنوان تعدیل سرقفلی در نظر گرفته می‌شود. از جمله مواردی که باید در صورت سود و زیان جامع شناسایی شود، می‌توان به تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت و همچنین تفاوت ناشی از تسعیر صورت‌های مالی عملیات خارجی اشاره کرد. همچنین تعدیلات انجام شده در سود و زیان انباشته اول دوره ناشی از تغییر در رویه‌های حسابداری که به گذشته تسری داده می‌شود و همچنین اصلاح اشتباه با اهمیت مصادیقی برای شناسایی هزینه مالیات معوق در بخش حقوق صاحبان سهام است.

مالیات معوق در صورت وضعیت مالی شرکت باید جدا از دیگر دارایی‌ها و بدهی‌ها و در طبقه دارایی‌ها و بدهی‌های غیرجاری گزارش شود بنابراین حتی از دارایی و بدهی مالیاتی جاری نیز متمایز می‌شود. طبق این استاندارد، تهاوت دارایی و بدهی مالیاتی جاری و همچنین دارایی و بدهی مالیاتی معوق تنها هنگامی که ۲ شرط زیر وجود داشته باشد، امکان‌پذیر است:

۱. واحد تجاری حق قانونی برای تهاوت مقادیر شناسایی شده داشته باشد.
۲. واحد تجاری قصد پرداخت مالیات را بر مبنای خالص داشته باشد.



بررسی تطبیقی استانداردهای بین‌المللی با استاندارد حسابداری آمریکا

با توجه به پروژه‌های هماهنگ‌سازی انجام شده در سال‌های اخیر، مشاهده می‌شود که مالیات بر درآمد یکی از استانداردهایی است که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا سعی در هماهنگ‌سازی آن دارند که البته هنوز نهایی نشده است. با وجود اصول مشابه استاندارد بین‌المللی و آمریکا در خصوص مالیات (هر دو رویکرد ترازنامه‌ای و تفاوت موقتی را برای محاسبه مالیات معوق مورد استفاده قرار داده‌اند) باز هم تفاوت‌های میان رویه‌های موجود در استانداردهای بین‌المللی حسابداری و استاندارد حسابداری شماره ۱۰۹ آمریکا مشاهده می‌شود. در این بخش به بررسی و بیان وجوه تشابه و افتراق میان این استانداردها پرداخته می‌شود. از جمله شباهت‌هایی که میان استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اصول پذیرفته شده آمریکا وجود دارد می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. استانداردهای بین‌المللی و استانداردهای آمریکا، واحد تجاری را ملزم می‌کند که برای حسابداری اثر مالیاتی جاری و مورد انتظار رویدادها از رویکرد ترازنامه‌ای استفاده کند.
۲. طبق هر ۲ استاندارد، مالیات معوق برای تفاوت‌های موقتی مربوط به سرفعلی غیرقابل قبول برای مقاصد مالیاتی شناسایی نمی‌شود.
۳. اثر مالیاتی رویدادهایی که به طور مستقیم حقوق صاحبان سهام را تحت تاثیر قرار داده است، در همان حقوق صاحبان سهام شناسایی می‌شود.
۴. هر دو مرجع تنزیل مالیات معوق را مجاز نمی‌دانند.
- هم چنین وجوه افتراق میان استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اصول پذیرفته شده آمریکا را نیز می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:
 - ۱- در آمریکا مالیات معوق می‌تواند جاری یا غیرجاری باشد، اما طبق استانداردهای بین‌المللی تنها به صورت غیرجاری طبقه بندی می‌شود.
 - ۲- مبنای مالیاتی طبق استاندارد آمریکا و بین‌المللی در پاره‌ای موارد متفاوت است.
 - ۳- در خصوص انتقال دارایی بین شرکت‌های یک گروه رویه‌های متفاوتی تجویز شده است.
 - ۴- اثرات مالیات معوق ناشی از شناسایی اولیه یک دارایی یا بدهی در استانداردهای بین‌المللی استثنائاتی دارد.
 - ۵- نرخ مالیاتی مورد استفاده در استانداردهای آمریکا نرخی است که در حال حاضر توسط قوانین مالیاتی تجویز شده است و نرخ پیش‌بینی شده آتی کاربرد ندارد، در حالی که در استاندارد بین‌المللی استفاده از نرخ‌های پیش‌بینی شده آتی را تجویز می‌کند.
 - ۶- در شرایط مالیاتی نامشخص، استاندارد آمریکا فرایندی دومرحله‌ای که شناخت را از اندازه‌گیری جدا می‌کند، را به کار می‌گیرد، در صورتی که استانداردهای بین‌المللی تجویز خاصی ندارد و فرایند اتخاذی می‌تواند یک یا دومرحله‌ای باشد.

نتیجه‌گیری

متفاوت بودن اهداف حسابداری مالی و مالیاتی نحوه برخورد عملی متفاوتی را می‌طلبد. انتشار استاندارد مالیات بر درآمد راه حلی است که در استانداردهای حسابداری بین‌المللی و ملی کشورهای مختلف برای برآورده ساختن این اهداف به کار گرفته شده است. با توجه به نبود چنین استانداردی در ایران و پیچیدگی‌های ذاتی آن، پذیرش استانداردهای بین‌المللی می‌تواند با مشکلاتی از قبیل ناشناختی تهیه‌کنندگان و ناظران همراه باشد. در سال‌های گذشته با این استدلال که با توجه به آنکه تدوین‌کننده استاندارد حسابداری (سازمان حسابرسی) و سازمان امور مالیاتی هر دو زیرمجموعه وزارت دارایی هستند و تفاوت‌چندانی بین حسابداری مالی و مقررات مالیاتی مشاهده نمی‌شود، از تدوین استاندارد مالیات بر درآمد صرف نظر شده است. اما با توجه به برنامه مشترک سازمان حسابرسی و سازمان بورس در به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی از سال ۱۳۹۵، لزوم آشنایی و آموزش تهیه‌کنندگان، حساب‌رسان و ناظران با این استاندارد بیش از پیش احساس می‌شود.

*منابع مقاله در دفتر ماهنامه بورس موجود است