

## بررسی عوامل ایجادکننده مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، در ایران

علیرضا نیازپور<sup>۱</sup>، داریوش جاوید<sup>۲</sup>، علیرضا غیاثوند<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۹۲/۰۸/۲۷

تاریخ پذیرش: ۹۲/۱۲/۱۴

### چکیده

در ایران تا سال ۱۳۸۰ گزارش‌های مالی مطابق قوانین مالیاتی تهیه و ارائه می‌گردید. از سال ۱۳۸۰ به بعد در پی الزامی شدن اجرای استانداردهای حسابداری، تمامی بنگاه‌های اقتصادی ملزم به تهیه و ارائه گزارش‌های مالی منطبق بر استانداردهای حسابداری گردیدند. با توجه به وجود تفاوت بین اهداف استانداردهای حسابداری و اهداف قوانین مالیاتی، وجود مغایرت بین این دو مقوله امری طبیعی است. این مغایرت سبب ایجاد تفاوت بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات می‌گردد. از طرفی همانطور که می‌دانیم یکی از کارکردهای مهم سود استفاده از آن به عنوان مبنای برای محاسبه مالیات است. بنابراین این مقاله به دنبال «بررسی عوامل ایجادکننده مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، در ایران» می‌باشد تا بدین وسیله رهیافتی جهت کاهش اختلافهای موجود ارائه شود. به نظر می‌رسد چنانچه سازمان حسابرسی به عنوان مرجع رسمی تدوین استانداردهای حسابداری و سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان مرجع رسمی تدوین قوانین و مقررات مالیاتی تدبیری اتخاذ نمایند که تعامل این دو را بیشتر کرده و تا حد امکان مغایرت‌های موجود را برطرف نمایند بسیاری از مشکلات میان سازمان امور مالیاتی، مؤدیان مالیاتی و حساب‌برسان مستقل حل خواهد شد.

**واژه‌های کلیدی:** استانداردهای حسابداری، قوانین و مقررات مالیاتی، سود حسابداری، درآمد مشمول مالیات

طبقه‌بندی موضوعی: M41, H20

<sup>۱</sup> کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد همدان، نویسنده مسئول: alirezaniapour@yahoo.com

<sup>۲</sup> استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد بروجرد، darush.javid@yahoo.com

<sup>۳</sup> استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد بروجرد، ghiyasvand\_alireza@yahoo.com

## مقدمه

حسابداری به عنوان مهمترین منبع اطلاعاتی، حجم وسیعی از نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را تأمین می‌کند. وظیفه‌ی اصلی حسابداری تهیه و ارائه‌ی اطلاعاتی است که در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مؤثر واقع شوند. این اطلاعات به طور معمول از ماهیت مالی برخوردارند.

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن اساسی پاسخگویی و تصمیم‌گیری اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی‌بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است. اگرچه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورت‌های مالی، هسته‌ی اصلی منابع اطلاعات مالی را تشکیل می‌دهد و بنابراین باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد. صورت‌های مالی زمانی از کیفیت مطلوبی برخوردار خواهد بود که براساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد (استانداردهای حسابداری، ۱۳۹۰، الف پیشگفتار).

بدیهی است هدف استانداردهای حسابداری تأمین نیازهای اطلاعاتی کلیه‌ی استفاده کنندگان می‌باشد، در صورتیکه اهداف قوانین مالیاتی تابع نگرش سیاسی، اقتصادی و اجتماعی بوده و در برگیرنده‌ی منافع دولت (استفاده‌کننده‌ی خاص خود) است و در مقاطع زمانی مختلف، جهت دستیابی به اهداف خرد و کلان سیاستگذاران، تدوین و در موارد مقتضی تعدیل گردیده و یا تغییر می‌کنند. (مرجانی، ۱۳۷۶، ص ۱۰۷)

در ایران قانون مالیات‌های مستقیم یکی از قوانین مهم و تأثیرگذار بر حرفه‌ی حسابداری بوده است چه بسا اگر اجبار قوانین مالیاتی نبود هیچ واحد اقتصادی به پذیرش اصول حسابداری و تهیه‌ی دفاتر و صورت‌های مالی تن نمی‌داد. تا سال ۱۳۸۰ شرکت‌های ایرانی قوانین مالیاتی را مبنای محاسبات حسابداری قرار داده و به تبع آن استفاده کنندگان از صورت‌های مالی، ارقام محاسبه شده تحت قوانین مزبور را مبنای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی قرار می‌دادند. اما از سال ۱۳۸۰ به بعد که استفاده از استانداردهای حسابداری در تهیه و گزارشگری صورت‌های مالی الزام قانونی پیدا کرده، طبیعتاً اطلاعات مالی تهیه شده بر مبنای استانداردهای حسابداری جایگزین ارقام محاسبه شده بر مبنای قوانین مالیاتی گردیده است. (همان، ص ۱۰۸)

گزارش‌های مالی از مهمترین ستانده‌های سیستم حسابداری است که از اهداف عمده‌ی آن، فراهم آوردن اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد و توانایی سودآوری بنگاه اقتصادی است. یکی از اقلام حسابداری که در گزارش‌های مالی (صورت سود و زیان) تهیه و ارائه می‌شود «سود خالص» است که کاربردهای متفاوتی دارد. سود به عنوان عاملی برای تدوین سیاست‌های تقسیم سود، راهنمایی برای سرمایه‌گذاری و تصمیم‌گیری، عاملی برای پیش‌بینی و بالاخره مبنایی برای محاسبه‌ی مالیات به شمار می‌آید.

با توجه به موارد مذکور، در ایران تا سال ۱۳۸۰ سود حسابداری و سود مشمول مالیات دو عدد یکسان بودند، اما از سال ۱۳۸۰ به بعد به دنبال لازم‌الاجرا شدن استانداردهای حسابداری در تهیه و گزارشگری اطلاعات مالی و با توجه به وجود مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، سود حسابداری نیز متفاوت از درآمد مشمول مالیات شده است.

از آنجا که در ایران عمده‌ترین صاحب سرمایه و سرمایه‌گذار و همچنین بزرگترین بستانکار از مجموعه‌ی صنعت و تجارت کشور، دولت است بنابراین باید به عنوان اصلی‌ترین استفاده‌کننده از گزارش‌های مالی، نیازهای اطلاعاتی آن مورد توجه خاص قرار گیرد.

علاوه بر استفاده‌ی گسترده‌ای که در زمینه‌ی برنامه‌ریزی و سرمایه‌گذاری در ساختارهای اقتصادی از گزارشات مالی می‌شود، صورت‌های مالی به عنوان محصول نهایی چرخه‌ی حسابداری مأخذ مهمی جهت تشخیص مالیات بنگاه‌های اقتصادی می‌باشد. از این رو محتوای اطلاعاتی اقلام صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای قوانین مالیاتی و طبعاً درآمد مشمول مالیات محاسبه شده، برای کلیه‌ی استفاده‌کنندگان بخصوص دولت به عنوان مهمترین استفاده‌کننده از اطلاعات مالی دارای اهمیت است. (محمودی، ۱۳۸۳، ص ۱۹)

همچنین استدلال شده که تطبیق سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات می‌تواند موجب اصلاح و ارتقای سیستم مالیات، کاهش هزینه‌های تمکین یا پرداخت مالیات، و افزایش سطوح تمکین مالیات و نیز به وجود آمدن فرصت‌های بهتر جهت نظارت شود. (توماس، ۱۹۹۸، ص ۴۳۴) نوعی استدلال متقاعدکننده نیز وجود دارد مبنی بر اینکه اگر یک روش منفرد حسابداری برای مالیات و گزارش‌دهی مالی وجود داشته باشد، از یک طرف، فشار وارد می‌آید تا سودهای قابل گزارش برای بازار افزایش یابد و از سوی دیگر، مالیات‌بندی کاهش می‌یابد، ممکن است موجب تعادل همدیگر شوند تا نوعی تعادل سالم ایجاد گردد و نسبت به نتایج به دست آمده از

سیستم‌های جداگانه، مجموعه‌ای از ارقام نزدیک‌تر به سودهای "واقعی" تولید می‌شود. پایه و اساس دیدگاه کسانی که حسابهای دفتری و حسابهای مالیاتی را با هم منطبق می‌سازند، این مفهوم است که ما می‌توانیم به تعریف بهینه‌ای از سود برسیم؛ تعریفی که بیش از سایر تعریف‌ها، ما را به "سود اقتصادی واقعی" نزدیک‌تر سازد. (سیمون، ۲۰۰۵، ص ۵۲)

از این رو «بررسی عوامل ایجادکننده مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، در ایران» ضروری به نظر می‌رسد. واضح است که با شناسایی و بررسی این عوامل می‌توان رهیافتی در جهت کاهش فاصله‌ی بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات ارائه کرد.

اختلاف بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، موجب ایجاد تفاوت بین سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات می‌گردد. از دیدگاه تئوری‌های حسابداری، منشأ این تفاوت عمدتاً به دو نوع اصلی طبقه‌بندی می‌شود:

#### الف) تفاوت‌های دائمی:

تفاوت‌های دائمی ناشی از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیت‌هایی است که به دلایل اقتصادی یا سیاسی یا اداری، مورد توجه قرار گرفته و انعکاسی از محاسبه‌ی مجموع مالیاتی است

که واحد انتفاعی طی عمر خود پرداخت می‌کند. (ذکوری، ۱۳۸۷، ص ۳۸)

این نوع از تفاوت‌ها، سبب ایجاد تفاوت بین سود حسابداری قبل از کسر مالیات و درآمد مشمول مالیات گردیده و هیچ‌گاه در دوره‌های آتی برگشت و جبران نخواهند شد. (مرجانی، ۱۳۷۶، ص ۱۱۲)

در زیر به نمونه‌هایی از عوامل ایجادکننده‌ی تفاوت‌های دائمی اشاره می‌شود:

- طبق قانون مالیات‌های مستقیم ایران، سود خالص برخی فعالیت‌ها یا شرکت‌های خاص، مشمول معافیت مالیاتی می‌شود مانند:

معافیت ناشی از ماده قانونی ۱۳۳.

ماده‌ی ۱۳۳ قانون مالیات‌های مستقیم:

۱۰۰٪ در آمد شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آن‌ها از مالیات معاف است.

- طبق استاندارد ملی حسابداری شماره ۱۷، هزینه‌ی استهلاک دارایی‌های نامشهود با عمر مفید معین، از سود حسابداری قابل کسر است اما هزینه‌ی استهلاک این دارایی‌ها قابل محاسبه جهت مالیات نمی‌باشد.

### ب) تفاوت‌های موقتی:

تفاوت‌های موقتی خود به دو گروه تفاوت‌های ناشی از زمانبندی و تفاوت‌های ناشی از مبانی ارزشیابی تقسیم‌بندی می‌شوند.

#### ۱- تفاوت‌های ناشی از زمانبندی:

این دسته از تفاوت‌ها، ناشی از تفاوت زمانبندی اقلام بدهکار و بستانکار در صورت سود و زیان بوده و معمولاً تحت عنوان تفاوت‌های بین دوره‌ای نامیده می‌شوند. موارد ایجادکننده‌ی این تفاوت‌ها شامل رویدادهایی هستند که در یک دوره بر درآمد مشمول مالیات و در دوره‌ی دیگر بر سود حسابداری (قبل از کسر مالیات) تأثیر می‌گذارند. (ذکوری، ۱۳۸۷، ص ۳۸) این تفاوت‌ها در یک دوره‌ی زمانی ایجاد و در دوره یا دوره‌های بعد، برگشت و جبران می‌شوند. (مرجانی، ۱۳۷۶، ص ۱۱۲)

براساس استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف دنیا، تفاوت‌های زمانی عبارتند از: الف) مبلغی که برای مقاصد مالیاتی از سود کسر شده اما از لحاظ گزارشگری مالی به دوره‌های بعد انتقال یافته است.

مثال متداول برای این وضعیت، بکارگیری روش نزولی محاسبه‌ی استهلاک برای مقاصد مالیاتی و بکارگیری روش خط مستقیم برای گزارشگری مالی است.

ب) درآمد فروش در دوره‌ی مالی جاری شناسایی شده اما از لحاظ مقاصد مالیاتی، شناسایی آن به دوره‌های بعد موکول شده است. مانند بکارگیری روش فروش اقساطی برای مقاصد مالیاتی و بکارگیری روش تعهدی شناسایی درآمد فروش برای گزارشگری مالی.

ج) سودی که در محاسبه‌ی مالیات لحاظ شده اما شناسایی آن در صورت‌های مالی به تعویق افتاده است. مانند پیش‌دریافت اجاره که در دوره‌ی وصول، به درآمد مشمول مالیات اضافه شده اما شناسایی آن به دوره‌ی ارائه‌ی خدمت مربوط، موکول شده است.

د) هزینه‌هایی که از سود دوره‌ی جاری کسر شده اما از لحاظ محاسبه‌ی درآمد مشمول مالیات، شناسایی آن به دوره‌های بعد موکول شده است. مانند هزینه‌های تضمین (گارانتی) کالا که در صورت سود و زیان دوره‌ی جاری منظور شده اما احتساب آن به عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی به دوره‌ی مالی پرداخت واقعی آن موکول می‌شود.

۲- تفاوت‌های ناشی از مبانی ارزشیابی:

این دسته از تفاوت‌ها، مربوط به تفاوت بین مبانی اندازه‌گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی می‌باشد. در ارتباط با مبانی ارزشیابی، مواردی در استانداردهای حسابداری برخی از کشورها مطرح شده که عبارتند از:

الف) کاهش مبنای مالیاتی دارائی‌های استهلاک‌پذیر به دلیل تخفیف‌های مالیاتی.

ب) عملیات در کشورهای خارجی که پول عملیاتی و پول گزارشگری آن یکسان است. براساس استانداردهای حسابداری برخی از کشورها، پس از تغییر نرخ ارز، مبنای مالیاتی برخی از دارائی‌ها و بدهی‌های عملیات خارجی می‌تواند با موارد متناظر آن بر مبنای ارزش‌های تاریخی و پول کشور اصلی، تفاوت داشته باشد.

ج) افزایش مبنای مالیاتی دارائی‌ها به دلیل تعدیل براساس تورم. این تعدیل‌ها موجب می‌شود که این مبانی با مبنای ارزشیابی مبتنی بر ارزش‌های تاریخی صورت‌های مالی، تفاوت پیدا کند. علی‌رغم وجود تفاوت بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات با توجه به موارد ذکر شده، بین این دو رقم رابطه وجود دارد به طوری که مبنای تعیین درآمد مشمول مالیات، سود حسابداری است. به همین دلیل می‌توان سود حسابداری را با انجام تعدیلاتی به درآمد مشمول مالیات تبدیل کرد.

فرمول رابطه‌ی بین سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات:

×

سود حسابداری

بررسی عوامل ایجادکننده‌ی مغایرت بین استانداردهای...

کسر می‌شود:

- (x) - درآمدهای معاف از پرداخت مالیات
- (x) - درآمدهای مشمول مالیات مقطوع
- (x) - زیان‌های قابل قبول سنوات قبل
- (x) - معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی

اضافه می‌شود:

- x - تعدیلات مؤثر سنواتی
- x - هزینه‌های غیر منطبق با مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م

x درآمد مشمول مالیات

نگاره (۱): درآمدهای معاف از پرداخت مالیات

ماده قانونی	نوع معافیت
۸۱	درآمد حاصل از کلیه‌ی فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و...
۱۳۲	درآمد ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش‌های تعاونی و خصوصی
۱۳۳	درآمدهای شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی و...
۱۳۴	درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیرانتفاعی، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی
ماده‌ی ۱۴۱ بند الف	درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده‌ی کالاهای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی و صنایع تبدیلی و تکمیلی
ماده‌ی ۱۴۱ بند ب	درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به صورت ترانزیت به ایران وارد شده یا می‌شوند و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کار بر روی آن، صادر می‌شوند.
۱۴۲	درآمد کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی
۱۴۵	سود دریافتی به هر عنوان در موارد مقرر ذیل ماده‌ی ۱۴۵، از جمله سود متعلق به سپرده‌های مربوط به کسور بازنشستگی و پس‌انداز کارمندان و کارگران نزد بانک‌های ایرانی در حدود مقررات استخدامی مربوطه

فصلنامه پژوهش حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۳، تابستان ۱۳۹۳

نگاره (۲): درآمدهای مشمول مالیات مقطوع

شرح	ماده قانونی	نرخ مالیات	روش محاسبه مالیات
درآمد حاصل از نقل و انتقال قطعی املاک	سرقفلی	۲٪	۲٪ × مبلغ سرقفلی
	عرصه و اعیان	۵٪	۵٪ × ارزش منطقه‌ای
	بسا و بفروشی	۱۰٪	۱۰٪ × ارزش منطقه‌ای اعیان
درآمد حاصل از اجاره‌ی املاک مسکونی تا ۲۰۰ مترمربع زیربنا در شهرستان‌ها و ۱۵۰ مترمربع زیربنا در تهران	ماده‌ی ۵۳ تبصره‌ی ۱۱	معاف	—
درآمد حاصل از فروش سهام در شرکت‌های سرمایه‌پذیر	سرمایه‌پذیر در بورس	ماده‌ی ۱۴۳ تبصره‌ی ۱ و ۳	۵٪ × مبلغ فروش سهام
	سرمایه‌پذیر خارج از بورس	ماده‌ی ۱۴۳ تبصره‌ی ۲	۴٪ × مبلغ اسمی سهام مورد معامله
درآمد سود سهام دریافتی از شرکت سرمایه‌پذیر	ماده‌ی ۱۰۵ تبصره‌ی ۴	معاف	در شرکت سرمایه‌پذیر پرداخت می‌شود.

نگاره (۳): بخشودگی‌های مالیاتی

شرح	ماده قانونی	معافیت متعلقه
مالیات تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی	ماده‌ی ۱۳۲ تبصره‌ی ۳	۵۰٪ از مالیات متعلقه
توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی یا ایجاد واحدهای جدید صنعتی و معدنی توسط شرکت‌های تعاونی و خصوصی	۱۳۸	۵۰٪ از مالیات متعلقه به سود ابرازی
شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، در صورتی که کلیه‌ی نقل و انتقالات سهام آن‌ها از طریق کارگزاران بورس انجام و در دفاتر مربوط ثبت گردد.	۱۴۳	۱۰٪ از مالیات متعلقه



### - زیان‌های سنواتی:

به استناد بند ۱۲ ماده‌ی ۱۴۸ ق. م. م، «زیان اشخاص حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آن‌ها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سال‌های بعد استهلاک پذیر است.» در تئوری‌های حسابداری فرض بر این است که حسابداران در زمان تسلیم اظهارنامه‌ی مالیاتی، سود حسابداری را به ازای تفاوت‌های دائمی تعدیل کرده و مشکلات ناشی از تفاوت‌های موقتی را با تخصیص بین دوره‌ای مالیات مرتفع می‌نمایند. در تخصیص بین دوره‌ای مالیات، حسابداری تحت عنوان مالیات انتقالی به دوره‌ی آتی برای ثبت تفاوت ارقام مالیات ایجاد می‌گردد. (ذکوری، ۱۳۸۷، ص ۳۷)

به تخصیص مالیات بر درآمد بین دو یا چند دوره‌ی مالی در جهت تعیین مالیات بر درآمد دوره، تخصیص مالیات بر درآمد دوره‌ای (بین دوره‌ای) گفته می‌شود. اصل حاکم در این زمینه، این است که هزینه‌ی مالیات دوره‌ای که درآمدهای مربوط به آن مورد شناسایی قرار گرفته است، شناسایی شود و تطابق هزینه با درآمد انجام شود. تخصیص هزینه‌ی مالیات بر درآمد بین چند دوره‌ی مالی، مستلزم انجام ثبت‌های حسابداری و انعکاس در صورت‌های مالی است. (مرجانی، ۱۳۷۶، ص ۱۱۳)

### عوامل ایجادکننده مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و

#### مقررات مالیاتی در ایران:

۱- تجدید ارزیابی دارایی ثابت مشهود:

طبق استاندارد شماره‌ی ۱۱- بند ۴۰- کاهش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه‌ی تجدید ارزیابی آن، به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

در حالیکه:

طبق ماده قانونی ۱۴۸- زیان حاصل از کاهش ارزش دارایی‌های ثابت ناشی از تجدید ارزیابی، در فصل هزینه‌های قابل قبول پیش‌بینی نشده و بنابراین جزء هزینه‌های قابل قبول نیست.

۲- تحقق و زمان شناخت درآمدهای عملیاتی:

طبق استاندارد شماره ۳- بند ۱۵- درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا باید زمانی شناسایی شود که کلیه شرایط زیر تحقق یافته باشد:

الف: واحد تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت کالای مورد معامله را به خریدار منتقل کرده باشد.

ب: واحد تجاری هیچ دخالت مدیریتی مستمر در حدی که معمولاً با مالکیت همراه است یا کنترل مؤثری نسبت به کالای فروش رفته، اعمال نکند.

ج: مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه‌ای اتکاءپذیر اندازه‌گیری کرد.

د: جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله‌ی فروش به درون واحد تجاری محتمل باشد.

ه: مخارجی را که در ارتباط با کالای فروش رفته تحمل شده یا خواهد شد بتوان به گونه‌ای اتکاءپذیر اندازه‌گیری کرد.

در حالیکه:

طبق ماده قانونی ۹۴- درآمد مشمول مالیات مؤدیان، عبارت است از " کل فروش کالا و خدمات " به اضافه‌ی سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده، پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات.

۳- تسعیر ارز:

طبق استاندارد شماره ۱۶- بند ۱۶- تفاوت‌های ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد تجاری به نرخ‌هایی متفاوت با نرخ‌هایی که در ثبت اولیه‌ی این اقلام یا در تسعیر این اقلام در صورت‌های مالی دوره‌ی قبل به کار رفته است، باید به عنوان درآمد یا هزینه‌ی دوره‌ی وقوع شناسایی شود. شناخت تفاوت‌های تسعیر مطرح شده در بندهای ۱۹ الی ۲۳ و همچنین تفاوت تسعیر ارزی که طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۳ در قالب مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده‌ی دارایی واجد شرایط می‌باشد، از این قاعده مستثنی است.

بند ۱۸- تفاوت‌های تسعیر معاملات انجام شده بین یک واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن و نیز بین واحدهای تجاری فرعی یک واحد تجاری اصلی، در صورت‌های

مالی واحد تجاری همانند تفاوت‌های ناشی از معاملات انجام شده یا سایر اشخاص، به عنوان بخشی از سود و زیان دوره گزارش می‌شود.

بند ۲۰- ماده‌ی ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶ مقرر می‌دارد: «سود و زیان حاصل از تسعیر دارائی‌ها و بدهی‌های ارزی شرکت‌های دولتی، درآمد یا هزینه تلقی نمی‌گردد.»

در حالیکه:

طبق ماده قانونی ۱۴۸- بند ۲۴- «زیان حاصل از تسعیر ارز براساس اصول متداول حسابداری، مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال‌های مختلف از طرف مؤدی»، جزء هزینه‌های قابل قبول می‌باشد.

۴- تغییر در برآوردهای حسابداری:

طبق استاندارد شماره‌ی ۶- بند ۳۱- آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره‌ای منظور شود که در آن، تغییر صورت گرفته است. بدیهی است چنانچه تغییر مزبور

بر دوره‌های بعدی نیز اثر گذارد، آثار چنین تغییری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره‌های بعدی منظور شود.

در حالیکه:

طبق ماده قانونی ۱۴۸- زیان ناشی از تغییر در برآوردهای حسابداری، در فصل هزینه‌های قابل قبول پیش‌بینی نشده و بنابراین جزء هزینه‌های قابل قبول نیست.

۵- ذخایر مربوط به تعهدات احتمالی:

طبق استاندارد شماره‌ی ۴- بند ۵- این استاندارد، ذخایر را به عنوان بدهی‌هایی تعریف کرده است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه می‌باشد. اصطلاح "ذخیره" در مورد اقلامی از قبیل کاهش ارزش دارائی‌ها و مطالبات مشکوک‌الوصول نیز به کار می‌رود. این اقسام مبلغ دفتری دارائی‌ها را تعدیل می‌کند و مشمول این استاندارد نیست.

بند ۵۲- ذخیره باید تنها برای مخارجی استفاده شود که در اصل برای آن شناسایی شده است.

در حالیکه:

طبق ماده قانونی ۱۴۸- ذخیره‌ی مربوط به تعهدات احتمالی، در فصل هزینه‌های قابل قبول پیش‌بینی نشده و بنابراین جزء هزینه‌های قابل قبول نیست.

۶- رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه:

طبق استاندارد شماره‌ی ۵- بند ۶- واحد تجاری باید به منظور انعکاس رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، مبالغ شناسایی شده در صورت‌های مالی خود را تعدیل کند.

در حالیکه:

در قوانین و مقررات مالیاتی، مورد مذکور پیش‌بینی نشده و درآمد مشمول مالیات مؤدیان براساس یک دوره‌ی مالی (ابتدا تا انتهای سال مالی) بدون توجه به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تعیین می‌گردد و این رویدادها، تأثیری در محاسبه‌ی درآمد مشمول مالیات ندارد.

۷- زیان قابل پیش‌بینی قرارداد (پیمان) های بلندمدت:

طبق استاندارد شماره‌ی ۹- بند ۲۱- هرگاه ماحصل یک پیمان بلندمدت را نتوان به گونه‌ای قابل اتکاء برآورد کرد:

الف: درآمد باید تا میزان مخارج تحمل شده‌ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود.

ب: مخارج پیمان باید در دوره‌ی وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.

بند ۲۲- احتمال دارد که کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان تجاوز کند. در چنین مواردی، هرگونه مازاد کل مخارج بر درآمد پیمان (زیان)، فوراً به عنوان هزینه‌ی دوره شناسایی می‌شود.

در حالیکه:

طبق ماده قانونی ۱۴۸- زیان قابل پیش‌بینی پیمان‌های بلندمدت، در فصل هزینه‌های قابل قبول پیش‌بینی نشده و بنابراین جزء هزینه‌های قابل قبول نیست.

۸- زیان کاهش ارزش سرمایه‌گذاری و زیان ناشی از تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری:

طبق استاندارد شماره‌ی ۱۵- بند ۳۲- سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار را که به عنوان دارائی جاری نگهداری می‌شود می‌توان به ارزش بازار آن در ترازنامه منعکس کرد و هرگونه افزایش یا کاهش در ارزش آن طی دوره را به عنوان بخشی از نتایج عملیات واحد تجاری در صورت سود و زیان شناسایی کرد.

بند ۵۵- در مورد سرمایه‌گذاری‌های جاری، هرگاه خالص ارزش فروش کمتر از بهای تمام شده گردد، برای زیان مربوط، ذخیره ایجاد می‌شود. به گونه‌ای مشابه برای کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت، ذخیره ایجاد می‌گردد.

در حالیکه:

طبق ماده قانونی ۱۴۸- زیان کاهش ارزش سرمایه‌گذاری و زیان ناشی از تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری، در فصل هزینه‌های قابل قبول پیش‌بینی نشده و بنابراین جزء هزینه‌های قابل قبول نیست.

۹- عملیات متوقف شده:

طبق استاندارد شماره‌ی ۳۱- بند ۳۲- واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:  
الف: یک مبلغ واحد در متن صورت سود و زیان که شامل مجموع ارقام زیر است:

۱- سود (بعد از مالیات) یا زیان عملیات متوقف شده،

۲- سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از اندازه‌گیری دارائی‌هایی (یا مجموعه‌های واحدی) که عملیات متوقف شده را تشکیل می‌دهند به خالص ارزش فروش یا سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از واگذاری آنها.

ب: اجزای مبلغ ذکر شده در بند الف به تفکیک:

۱- درآمدها، هزینه‌ها و سود (قبل از مالیات) یا زیان عملیات متوقف شده.

۲- مالیات بر درآمد عملیات متوقف شده.

۳- سود یا زیان شناسایی شده ناشی از اندازه گیری دارائی هایی (یا مجموعه های واحدی) که عملیات متوقف شده را تشکیل می دهند به خالص ارزش فروش یا سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از واگذاری آنها، و

۴- مالیات بر درآمد مربوط به بند ۳.

اجزای مذکور را می توان در یادداشت های توضیحی یا در متن صورت سود و زیان ارائه کرد. در صورتی که این اجزاء در متن صورت سود و زیان ارائه شود، باید در بخش عملیات متوقف شده، یعنی جدا از عملیات در حال تداوم ارائه گردد.

در حالیکه:

طبق ماده قانونی ۱۰۵- جمع درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود، پس از وضع زیان های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگان های می باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.

و همچنین طبق ماده قانونی ۱۴۸- زیان عملیات متوقف شده، در فصل هزینه های قابل قبول پیش بینی نشده و بنابراین جزء هزینه های قابل قبول نیست.

۱۰- قاعده ای اقل بهای تمام شده یا بازار:

طبق استاندارد شماره ۸- بند ۴۶- مبلغ کاهش ارزش موجودی مواد و کالا ناشی از اعمال قاعده ای " اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش " و کلیه زیان های مرتبط با موجودی مواد و کالا را باید در دوره ای کاهش ارزش یا وقوع زیان های مربوط، به عنوان هزینه شناسایی کرد.

در حالیکه:

طبق ماده قانونی ۱۴۸- زیان ناشی از کاهش ارزش موجودی مواد و کالا، در فصل هزینه های قابل قبول پیش بینی نشده و بنابراین جزء هزینه های قابل قبول نیست.

۱۱- مخارج تأمین مالی:

طبق استاندارد شماره ۱۳- بند ۷- مخارج تأمین مالی باید در دوره وقوع، به عنوان هزینه شناسایی شود به استثنای مواردی که براساس بند ۸ به بهای تمام شده دارای منظور می شود. بند ۸- آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل یک دارایی واجد شرایط است باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارای محسوب شود.

در حالیکه:

طبق ماده قانونی ۱۴۸- بند ۱۸- فقط «سود و کارمزدی که برای انجام دادن عملیات مؤسسه به بانک‌ها، صندوق تعاون و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد» جزء هزینه‌های قابل قبول است.

۱۲- معافیت‌های مالیاتی:

براساس قانون مالیات‌های مستقیم، برخی از فعالیت‌ها و یا شرکت‌های خاص، از معافیت‌های مالیاتی برخوردار می‌باشند بدین صورت که تمام یا بخشی از سود خالص آن‌ها از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.

۱۳- هزینه‌های قبل از بهره‌برداری:

طبق استاندارد شماره ۲۴- بند ۶- مخارج واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری را می‌توان به سه گروه زیر طبقه‌بندی کرد:

الف: مخارجی که به منظور تحصیل دارائی‌های ثابت مشهود، دارائی‌های نامشهود و موجودی مواد و کالا تحمل می‌گردد.

این مخارج با رعایت معیارهای شناخت مندرج در استانداردهای حسابداری شماره ۸، ۱۱، ۱۳ و ۱۷ در دوره وقوع، به عنوان دارایی شناسایی می‌شود.

علاوه بر این، مواردی از قبیل پیش‌پرداخت بیمه یا حقوق و دستمزد، در صورت انطباق با معیارهای شناخت دارایی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، به عنوان دارایی شناسایی می‌شود.

ب: مخارجی که هر چند ممکن است به جریان منافع اقتصادی آتی کمک کند، اما به عنوان یک دارایی جداگانه قابل تشخیص نیست و لذا حائز معیارهای شناخت به عنوان دارایی نمی باشد. این گونه مخارج در دوره وقوع، به عنوان هزینه شناسایی می شود.

ج: مخارجی که هیچ گونه منافع اقتصادی آتی ندارد و لذا در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می شود. مخارج دوران توقف غیرعادی در فعالیت های قبل از بهره برداری، خسارت وارده به دارائی ها، مخارج دوباره کاری و مخارج نیروی کار مازاد، نمونه هایی از این گونه مخارج است.

در حالیکه:

طبق ماده قانونی ۱۴۹- بند ۴- هزینه های زائد بر درآمد " دوره ی قبل از بهره برداری و دوره ی بهره برداری آزمایشی " جز در مواردی که ضمن نگاره مقرر در ماده ی ۱۵۱ این قانون تصریح خواهد شد حداکثر تا مدت ده سال از تاریخ بهره برداری، بطور مساوی قابل استهلاك است.

۱۴- هزینه ی استهلاك:

۱۴-۱- هزینه ی استهلاك دارائی های ثابت مشهود:

طبق استاندارد شماره ی ۱۱- بند ۴۷- مبلغ استهلاك پذیر یک دارائی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن تخصیص یابد.

بند ۵۳- عمر مفید یک دارائی بر حسب استفاده ی مورد انتظار واحد تجاری، از دارائی تعریف می شود.

بر آورد عمر مفید دارایی، موضوعی قضاوتی است که عمدتاً مبتنی بر تجربه ی واحد تجاری در مورد دارائی های مشابه می باشد.

بند ۵۶- روش استهلاك مورد استفاده، باید منعکس کننده ی الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد تجاری باشد.

بند ۵۸- جهت تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاك پذیر یک دارائی طی عمر مفید آن، می توان روش های متفاوتی را به کار گرفت. این روش ها شامل خط مستقیم، نزولی و تعداد تولید یا کارکرد است.



روش استهلاك مورد استفاده برای هر دارایی، براساس الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار آن دارایی انتخاب می‌شود.

در حالیکه:

طبق ماده قانونی ۱۵۱-

۱- هزینه‌ی استهلاك دارایی ثابت مشهود براساس نگاره استهلاكات تهیه شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب شده به وسیله‌ی وزارت امور اقتصاد و دارایی قابل قبول است.

۲- تنها روش‌های مستقیم و نزولی، مورد پذیرش قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

۲-۱۴- هزینه‌ی استهلاك دارایی‌های نامشهود:

طبق استاندارد شماره‌ی ۱۷- بند ۶۵- دارایی‌های نامشهود به دو گروه دارایی‌های نامشهود با عمر مفید معین و عمر مفید نامعین، طبقه‌بندی می‌شوند. واحد تجاری باید معین یا نامعین بودن عمر مفید یک دارایی نامشهود را ارزیابی کند و در صورت معین بودن، مدت آن، یا تعداد تولید یا سایر معیارهای مشخص کننده‌ی عمر مفید را تعیین نماید.

بند ۶۶- حسابداری دارایی نامشهود مبتنی بر عمر مفید آن است. دارایی نامشهود با عمر مفید معین مستهلاك می‌گردد ولی دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین مستهلاك نمی‌گردد.

در حالیکه:

طبق ماده قانونی ۱۵۱- هزینه‌ی استهلاك دارایی‌های نامشهود، در فصل هزینه‌های قابل قبول پیش‌بینی نشده و بنابراین جزء هزینه‌های قابل قبول نیست.

۳-۱۴- هزینه‌ی استهلاك سرقتی:

طبق استاندارد شماره‌ی ۱۹- بند ۳۸- سرقتی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلاك شود. دوره‌ی استهلاك باید بیانگر بهترین برآورد از دوره‌ی زمانی کسب منافع اقتصادی آتی توسط واحد تجاری باشد. این فرض قابل رد وجود دارد که عمر مفید سرقتی از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر بیست سال است.

بند ۳۹- روش استهلاک باید نشان‌دهنده‌ی الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی سرقفلی باشد. برای مستهلاک کردن سرقفلی باید از روش خط مستقیم استفاده شود مگر این که شواهد متقاعدکننده‌ای دال بر مناسب بودن روش دیگر وجود داشته باشد.

بند ۴۰- استهلاک سرقفلی باید به عنوان هزینه‌ی دوره شناسایی شود.

در حالیکه:

طبق ماده قانونی ۱۴۸- هزینه‌ی استهلاک سرقفلی، در فصل هزینه‌های قابل قبول پیش‌بینی نشده و بنابراین جزء هزینه‌های قابل قبول نیست. (طبق قوانین مالیاتی کشور - قانون مالیات‌های مستقیم همراه با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷)

### نتیجه گیری:

مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی و به تبع آن، سود حسابداری و درآمد مشمول مالیات امری طبیعی است. بدیهی است با توجه به اهداف استانداردهای حسابداری و اهداف قوانین و مقررات مالیاتی، رفع کامل این مغایرت و تهیه‌ی استانداردهای حسابداری کاملاً منطبق با قوانین و مقررات مالیاتی و یا بالعکس غیرممکن است اما چنانچه سازمان حسابرسی به عنوان مرجع رسمی تدوین استانداردهای حسابداری و سازمان امور مالیاتی کشور به عنوان مرجع رسمی تدوین قوانین و مقررات مالیاتی تدبیری اتخاذ نمایند که تعامل این دو را بیشتر کرده و تا حد امکان مغایرت‌های موجود را برطرف نمایند بسیاری از مشکلات میان سازمان امور مالیاتی، مؤدیان مالیاتی و حسابرسان مستقل حل خواهد شد.

## منابع

حجتی اشرفی، غلامرضا؛ (۱۳۸۱)؛ «قانون مالیات‌های مستقیم»؛ چاپ ششم؛ انتشارات کتابخانه‌ی گنج دانش.

ذکوری، وجیه‌اله؛ (۱۳۸۷)؛ «شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی»؛ پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد؛ دانشگاه آزاد اسلامی واحد همدان.

کمیت‌ی تدوین استانداردهای حسابداری؛ (۱۳۹۰)؛ «استانداردهای حسابداری»؛ چاپ بیست و یکم؛ انتشارات سازمان حسابرسی.

محمودی، محمد؛ (۱۳۸۳)؛ «بررسی وجوه افتراق میان استانداردهای حسابداری ایران با قوانین و مقررات مالیاتی و شیوه‌ی افشاء»؛ پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد؛ دانشگاه آزاد اسلامی تهران - واحد علوم و تحقیقات.

مرجانی، مهدی؛ (۱۳۷۶)؛ «بررسی تأثیرات استفاده از دفاتر حسابداری جهت مقاصد مالیاتی بر عناصر صورت‌های مالی»؛ فصلنامه‌ی علمی و پژوهشی «بررسی‌های حسابداری و حسابرسی»؛ مؤسسه‌ی انتشارات و چاپ دانشگاه تهران؛ سال پنجم؛ شماره‌ی ۲۰ و ۲۱.

Simon James; (2005) ; " The Relationship Between Accounting and Taxation " ; University of Exeter.

Thomas M. Porcano and Alfred V. Tran ; (1998) ; " Relationship of Tax and Financial Accounting Rules in Anglo-Saxon Countries " ; The International Journal of Accounting