

فصلنامه پژوهش های مدیریت در جهان اسلام

شماره مجوز: ۸۵۴۹۵ شماره استاندارد بین المللی: ۶۰۹۴-۲۶۷۶ شماره سوم (تابستان ۱۳۹۹)

بررسی و تحلیل سود حسابداری و سود مالیاتی

در نظام مالی بازرگانی

(تاریخ ارسال ۱۳۹۸/۱۲/۲۵ تاریخ پذیرش ۱۳۹۹/۰۵/۲۰)

بهمن رضائی

چکیده

تفاوت میان اصول و قواعد حاکم بر حسابداری و حسابرسی مالی و مالیاتی موجب تفاوت سود حسابداری با درآمد (سود) مشمول مالیات می گردد. این تفاوت طبق مباحث تئوری حسابداری ناشی از اختلافات دائمی و موقتی است که حسابداران سود حسابداری را به ازای اختلافات دائمی تعدیل و مشکلات ناشی از اختلافات موقت را با تخصیص بین دوره ای مالیات برطرف می نمایند. در این مقاله ابتدا به ادبیات مطرح تفاوت سود حسابداری و مالیاتی از دیدگاه متون حسابداری می پردازیم. سپس مروری اجمالی بر حسابداری مالی و مالیاتی در ایران، شامل تعاملات و مغایرات میان استاندارد های حسابداری و قانون مالیات های مستقیم کشور داریم. از آنجا که در متون حسابداری بر منابع ماهوی تفاوت ها با دقت تمرکز نمی شود و به منابع بالقوه تفاوت ها اشاره نمی شود، چارچوب نظری جامعی از تفاوت های سود حسابداری و مالیاتی فراهم می آید که با اهداف این مقاله نیز سازگارتر است. سپس مفاهیم محتوای اطلاعاتی و پایداری سود مطرح می شود و نهایتاً رابطه بین تفاوت های سود حسابداری و مالیاتی با پایداری و محتوای اطلاعاتی سود استدلال می شود.

واژگان کلیدی: سود حسابداری، سود مالیاتی، مدیریت بازرگانی، متون حسابداری،

روابط اقتصادی و مالی

بخش اول: تفاوت‌های سود حسابداری و مالیاتی در متون حسابداری

هدف نخستین تدوین قوانین مالیاتی، تأمین منابع مالی برای دولت‌ها است. در دنیای کنونی کشورها علاوه بر کسب درآمد از طریق وضع مالیات اهداف اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی را نیز دنبال می‌نمایند. در صورتی که از این ابزار به خوبی استفاده شود، از طرفی می‌تواند عدالت اقتصادی را موجب شود و از طرف دیگر سرمایه‌های راکد و سرگردان را در جهت سرمایه‌گذاری درست هدایت نماید و همچنین باعث افزایش سطح اشتغال‌زایی گردد. هندریکسن^۱ تفاوت عمده بین سود مالیاتی و سود حسابداری را در دو طبقه ذیل دسته‌بندی می‌کند:

بند اول: تفاوت‌های دائمی

هدف نخستین تدوین قوانین مالیاتی، تأمین منابع مالی برای دولت‌ها است. در دنیای کنونی کشورها علاوه بر کسب درآمد از طریق وضع مالیات اهداف اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی را نیز دنبال می‌نمایند. در صورتی که از این ابزار به خوبی استفاده شود، از طرفی می‌تواند عدالت اقتصادی را موجب شود و از طرف دیگر سرمایه‌های راکد و سرگردان را در جهت سرمایه‌گذاری درست هدایت نماید و همچنین باعث افزایش سطح اشتغال‌زایی گردد. تفاوت‌های دائمی که ناشی از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیتهایی است که به دلایل اقتصادی، سیاسی، یا اداری مورد توجه قرار می‌گیرند و با شیوه محاسبه سود خالص حسابداری هیچ رابطه‌ای ندارند. تفاوت‌های دائمی نشان‌دهنده محاسبه کل مالیاتی است که شرکت باید در طول عمر زندگی خود پرداخت کند. بهره‌اوراق قرضه شهرداریها یک نمونه از این تفاوت‌ها است؛ آن بعنوان بخشی از سود حسابداری گزارش شده ارائه می‌شود ولی در قوانین مالیاتی برخی از کشورها در محاسبه سود مالیاتی مدنظر قرار نمی‌گیرد. تفاوت‌های دائمی فقط بر کل مالیات قابل پرداخت شرکت اثر می‌گذارند و ازینرو، در حسابداری، از دیدگاه تئوری، موجب بروز مسائلی از باب تخصیص

^۱ Hendriksen

مالیات نمی‌شوند. فقط باید آنها را در گزارشهای مالی ارائه کرد، ولی تحت کنترل حسابداران نمی‌باشند (پارسائیان به نقل از هندریکسن، ۱۳۸۸) یعنی اگر فرض کنیم هیچگونه تفاوت موقتی وجود نداشته باشد و تفاوت های سود حسابداری و سود مالیاتی، محدود به تفاوت های دائمی باشد در این صورت هزینه مالیاتی که بایستی در صورت های مالی گزارش شود برابر با بدهی مالیاتی است که بر اساس سود مشمول مالیات محاسبه شده است. به همین دلیل است که تفاوت های دائمی موجب تخصیص های مالیاتی بین دوره های مختلف نمی‌شود و از نظر تئوری حسابداری بحث خاصی هم ندارد (بزرگ اصل، ۱۳۷۹). تفاوت‌های دائمی، اقلامی هستند که در یکی از دو معیار سود وجود دارند اما هرگز در دیگری گنجانده نخواهد شد (هانلون^۱، ۲۰۰۵). قوانین مالیات های مستقیم که بر اساس ملاحظات اقتصادی، سیاسی و اجتماعی تدوین می‌شوند برخی از درآمدها را معاف از مالیات و هزینه هایی را غیر قابل پذیرش معرفی می‌کند یا اینکه به برخی از شرکتها تخفیف های مالیاتی می‌دهد. درآمدهایی که بر مبنای الزامات قانونی از مالیات معاف است یا هزینه هایی که غیر قابل پذیرش معرفی می‌شوند، تفاوت هایی بین سود حسابداری و سود مالیاتی ایجاد می‌کند که در دوره های آینده به هیچ روی معکوس نخواهد شد و به همین دلیل آنها را تفاوت‌های دائمی نامیده اند (بزرگ اصل، ۱۳۷۹). در ایران معافیت های موضوع مواد ۱۳۲ تا ۱۴۵ قانون مالیات های مستقیم از جمله معافیهایی است که موجب تفاوت دائمی بین سود حسابداری و سود مالیاتی می‌شود. برای نمونه، طبق ماده ۱۴۱ ق.م.م درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالاهای صنعتی یا طبق ماده ۱۴۵ سود سپرده های بانکی، از مالیات معاف است.

بند دوم: تفاوت های موقتی

در ادبیات حسابداری تفاوت های موقتی را به دو دسته تفاوت های زمانی و تفاوت های ارزشیابی تفکیک می‌کنند. در ذیل بصورت مفصل‌تر، درباره هر یک از این تفاوتها توصیفات بیشتری ارائه خواهد شد. اما قبل از آن سعی می‌شود با مثالی مفهومی کلی از تفاوت‌های

^۱ Hanlon

موقتی بدست آید. هندریکسن در کتاب تئوری حسابداری خویش از مثالی استفاده می کند که میتواند برای درک ابتدایی از موضوع مفید باشد. نمونه ای را در نظر آورید که سود قبل از مالیات شرکت به ۱۰۰ هزار دلار برسد. فرض کنید نرخ مالیات ۳۴٪ است. شرکت هزینه مالیاتی به مبلغ ۳۴۰۰۰ دلار گزارش خواهد کرد. در فروش امسال رویداد های مالی گنجانده شده است که تا سال بعد، از لحاظ مالیاتی، گزارش نخواهند شد. برای مثال، امکان دارد شرکت برای ارائه گزارشات مالی از سیستم حسابداری تعهدی و برای محاسبه مالیات از روش سیستم حسابداری نقدی استفاده کند. از این رو، سود مشمول مالیات فقط به ۲۰ هزار دلار خواهد رسید. در نتیجه در سال جاری یک بدهی مالیاتی بمبلغ ۶۸۰۰ دلار گزارش خواهد کرد. یعنی:

$$\text{دولار } ۳۴۰۰ = ۱۰۰۰۰۰ \times ۳۴\% = \text{هزینه مالیات دلار } ۶۸۰۰ = ۲۰۰۰۰ \times ۳۴\% = \text{مالیات}$$

پرداختی

تفاوت این دو عدد بعنوان یک بدهی مالیاتی انتقالی به مبلغ ۲۷۲۰۰ دلار گزارش خواهد شد. به بیان دیگر، شرکت در زمان کنونی ۶۸۰۰ دلار بدهی مالیاتی دارد و اگر سایر عوامل تغییر نکنند، مبلغ ۲۷۲۰۰ دلار بدهی مالیاتی در آینده خواهد داشت. می توان انتظار داشت که در سال بعد پس از پرداختن ۲۷۲۰۰ دلار به دولت و منتفی شدن بدهی مالیاتی انتقالی، سود مشمول مالیات به مبلغ ۸۰ هزار دلار به بیش از سود گزارش شده برسد یا می توان با استفاده از مثالی در مورد هزینه ها بر میزان وضوح مفهوم افزود. در نظر گرفتن ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، با توجه به قانون کار کشورمان، اجتناب ناپذیر است. زیرا، با توجه به افزایش سابقه خدمتی کارکنان، برای شرکت ها بدهی ایجاد می شود که بر مبنای اصول حسابداری باید مبلغ برآوردی آن در صورت های مالی طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۷ طرح های مزایای بازنشستگی منعکس شود. افزایش سالانه این بدهی که ناشی از افزایش سابقه خدمت و بالا رفتن حقوق و مزایای کارکنان است، در هر سال موجب شناسایی هزینه مزایای پایان خدمت می شود. اما این هزینه زمانی از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی پذیرفته می شود که معادل آن نزد یک بانک ایرانی سپرده

ایجاد شود. اگر شرکتی سپرده ایجاد نکند، ممیزان مالیاتی، طبق قانون این هزینه را نمی‌پذیرند و در نتیجه سود مالیاتی از سود حسابداری بیشتر می‌شود. این تفاوت، نمونه‌ای از تفاوت‌های موقتی است، زیرا در سال‌های آینده و زمانی که کارکنان بازنشسته یا با خرید می‌شوند و مزایای پایان خدمت آنها پرداخت می‌شود، وزارت امور اقتصاد و دارایی با توجه به بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، مبالغ پرداخت شده را بعنوان هزینه می‌پذیرد. یعنی در آینده این تفاوت معکوس و احتمالاً صفر خواهد شد. معکوس شدن این تفاوت برای حرفه حسابداری، دردسر آفرین و موجب پیچیدگی و اختلاف نظر شده است (بزرگ اصل، ۱۳۷۹). هنگامی که به سبب تفاوت‌های موقتی بین سود حسابداری و سود مالیاتی تفاوت بوجود می‌آید، نحوه برخورد با این تفاوت بسته به تئوری حاکم بر حسابداری مالیات‌های انتقالی (معوق) متفاوت می‌باشد. این رویه می‌تواند شامل تخصیص میان دوره‌ای، تخصیص درون دوره‌ای و عدم شناسایی آن باشد. اصل تخصیص میان دوره‌ای بر این پایه قرار دارد که شرکت مالیات را بر اساس همان مبنایی محاسبه و گزارش کند که سود را محاسبه و گزارش کرده است (پارسیان به نقل از هندریکسن ۱۳۸۸). حال اگر مابه‌التفاوت مربوطه را بصورت مستقیم به حساب سود انباشته یا سود و زیان غیر مترقبه و اقلام غیر پولی مشابه پس از کسر مالیات منظور شود، از روش تخصیص درون دوره‌ای استفاده شده است که طی آن مالیات شرکت بر روی بخش‌های مختلف صورت سود و زیان و صورت تغییرات سود انباشته سرشکن می‌شود. در مورد تخصیص درون دوره‌ای هیچ مخالفتی مشاهده نشده است، زیرا فقط صورت سود و زیان و صورت سود انباشته همین دوره تغییر می‌کند، و ترازنامه و صورت سود و زیان سایر دوره‌ها تغییر نمی‌کنند (پارسیان به نقل از هندریکسن، ۱۳۹۰). روش سوم یعنی عدم شناسایی همان سیاست اتخاذ شده توسط کمیته تدوین استاندارد‌های حسابداری مالی سازمان حسابرسی می‌باشد که چنین بدهی‌ها و دارایی‌های معوق مالیاتی را در صورت‌های مالی شناسایی نمی‌کنند. از دیدگاه حسابداری مالیات بر سود شرکت‌ها، تفاوت‌های موقتی می‌توانند هسته اصلی تئوری‌های حسابداری را تشکیل دهند، زیرا حسابداران یا مدیریت می‌توانند بر شیوه ثبت و گزارش کردن این اقلام کنترل‌هایی اعمال کنند. آنها منشأ اصلی ایجاد تفاوت بین سود

مالیاتی و سود گزارش شده در یک دوره خاص می‌باشند، ولی بر عکس تفاوت‌های دائمی، آنها نمی‌توانند در سراسر عمر شرکت بین مقادیر سود فاصله یا تفاوت ایجاد کنند (پارسانیان به نقل از هندریکسن، ۱۳۸۸).

بند سوم: تفاوت های زمانبندی

تفاوت‌های ناشی از زمان منظور کردن ارقام بدهکار و بستانکار به حساب سود یا زیان (همان منبع). بعبارت دیگر، چنانچه زمان شناسایی درآمد و هزینه طبق اصول پذیرفته شده حسابداری با زمان پذیرش آنها بعنوان درآمد و هزینه برای محاسبه سود مالیاتی (طبق قانون مالیات) متفاوت باشد تفاوت های زمانی ایجاد می‌شود (بزرگ اصل، ۱۳۷۹). درباره تفاوت های زمانی چهار حالت را می‌توان متصور بود.

الف - هزینه‌ای که از دیدگاه مالیاتی در نظر گرفته می‌شود ولی در صورتهای مالی زمان شناسایی آن به دوره‌های بعد انتقال می‌یابد. نمونه‌های شناخته شده عبارتند از کاربرد روش های تسریعی استهلاک دارایی های ثابت، به لحاظ مقاصد مالیاتی و کاربرد روش خط مستقیم از دیدگاه تهیه صورتهای مالی.

ب - درآمدی که در دوره جاری در حساب ها منظور شود، ولی از دیدگاه مالیاتی در تاریخی دیرتر منظور گردد. کاربرد روش اقساطی فروش برای محاسبه مالیات و کاربرد روش تعهدی فروش، برای تهیه صورتهای مالی، که این یک روش شناخته شده‌تری است.

ج - درآمدی که در محاسبه مالیات منظور می‌کنند ولی هنگام تهیه صورتهای مالی آن را به دوره های بعد منتقل می‌کنند. پیش دریافت که هنگام وصول مشمول مالیات می‌شود، ولی برای تهیه صورت های مالی زمانی آن را بعنوان درآمد منظور می‌کنند که خدمات مربوطه ارائه شده باشد.

د - هزینه هایی که در صورت های مالی از درآمد های دوره کم می‌کنند، ولی برای محاسبه مالیات، آنها را در دوره دیگری منظوری می‌نمایند. یک نمونه ضمانت نامه های محصولات فروش رفته و هزینه های مربوطه است که برآورد می‌شوند و فقط زمانی که

پرداخت صورت گیرد می‌توان آنها را از سود مالیاتی کسر کرد. با پذیرش تخصیص میان دوره‌ای، در دو حالت اول و دوم بایستی یک حساب بدهی مالیات بر سود یا حساب بستانکار دیگری بوجود آورد، زیرا هزینه مالیات مرتبط با سود حسابداری دوره جاری از مالیاتی که باید در دوره جاری پرداخت گردد بیشتر می‌شود. در حالت‌های سوم و چهارم باید از یک حساب بنام مالیات پیش پرداخت شده یا حساب بدهکار دیگری استفاده کرد، زیرا مالیات پرداختی یا پرداختنی دوره جاری از هزینه مالیات گزارش شده در دوره جاری بیشتر است (پارسانیان بیه نقل از هندریکسن، ۱۳۸۸).

بند چهارم: تفاوت‌های ارزشیابی

تفاوت‌های ناشی از بکارگیری مبانی متفاوت ارزشیابی اقلام در محاسبه مالیات که آن را تفاوت‌های ارزشیابی می‌نامند (همان منبع). تفاوت‌های ارزشیابی زمانی بوجود می‌آیند که مبانی اندازه‌گیری درآمد‌ها و هزینه‌ها طبق اصول پذیرفته شده حسابداری با مبانی اندازه‌گیری درآمد‌ها و هزینه‌ها برای محاسبه سود مالیاتی متفاوت باشد که در این مورد در ایران اگر وجود هم داشته باشد نادر است (بزرگ اصل، ۱۳۷۹). در ارتباط با مبانی ارزشیابی بعنوان تفاوت‌های موقتی مواردی در استاندارد‌های حسابداری برخی از کشورها بشرح ذیل مطرح شده‌اند:

الف - کاهش مبنای محاسبه استهلاک در مورد دارایی‌های استهلاک پذیر به سبب تخفیف‌های مالیاتی

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

ج - افزایش مبنای مالیاتی دارایی ها بدلیل تعدیل بر اساس تورم، این تعدیل موجب می - شود که این مبانی با مبنای ارزشیابی مبتنی بر ارزشهای تاریخی صورت های مالی تفاوت پیدا کند .

د - ترکیب واحدهای تجاری به روش خرید که در آن، ارزش های منتسب به دارایی های ترکیب شده می تواند با مبنای مالیاتی متناظر آنها تفاوت داشته باشد(پارسائیان به نقل از هندریکسن، ۱۳۸۸).

بخش دوم: سود حسابداری و مالیاتی در ایران و مالیات سود شرکت های ایرانی

این مالیات برای نخستین بار در سال ۱۳۰۹ و به موجب قانون مالیات بر شرکت ها و تجارت در ایران مرسوم گردید. به تدریج در قوانین و مقررات مربوطه با توجه به مقتضیات زمان و شرایط اقتصادی و اجتماعی کشور تغییراتی داده شد. بر اساس آخرین اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ بر طبق ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم 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 اعمال زیان های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که بر طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد، مشمول مالیات به نرخ ۲۵٪ خواهند بود(صغار ۱۳۸۹). قانون مالیات های مستقیم به طور مشخص و متمایز به روش های تشخیص اشاره نمی کند لیکن با مطالعه فصول و مواد مختلف می توان چهار روش تشخیص مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی را از قانون فوق استخراج کرد. (۱) تعیین ارزش معاملاتی املاک توسط کمیسیون تقویم املاک برای یکسال طبق ماده ۶۴ قانون مالیات های مستقیم (۲) تعیین مال الاجاره بر اساس ماده ۵۴، طبق ماده فوق تشخیص مال الاجاره مشمول مالیات بر دو مبنا پیش بینی می شود. (الف) اسناد رسمی: در مواردی که اجاره نامه رسمی وجود داشته باشد، یعنی قرارداد اجاره در یکی از دفاتر اسناد رسمی به ثبت رسیده باشد.(ب) اجاره بهای املاک مشابه: چنانچه سند اجاره نامه رسمی وجود نداشته باشد یا از تسلیم سند یا رو نوشت آن خودداری گردد یا موجر علاوه بر اجاره بها وجهی به عنوان ودیعه یا هر عنوان

دیگری از مستاجر دریافت نموده باشد مآخذ محاسبه، ارزش جاری اعلام شده توسط کمیسیون تقویم املاک است. (۳) تشخیص با رسیدگی به اسناد و مدارک: یک از مهمترین و منطقی‌ترین شیوه ارزیابی مالیات رسیدگی و استناد به مدارک و دفاتر قانونی مودی است. مطابق با ماده ۹۵ این قانون صاحبان مشاغل مکلفند اسناد و مدارک مثبت‌ه کافی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات خود نگهداری کنند. علاوه بر درآمد مشاغل، درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی به استثنای درآمد هایی که طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است و نیز درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی ناشی از درآمد های اتفاقی، از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص خواهد شد. (۴) تشخیص علی‌الراس: در صورتی که تا موعد مقرر ترازنامه و حساب و سود و زیان تسلیم نشده باشد، یا در صورتی که مودی به درخواست کتبی اداره امور مالیاتی از ارائه دفاتر یا مدارک حسابداری در محل کار خود خودداری نماید، و یا در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیر قابل رسیدگی تشخیص داده شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آئین‌نامه‌ی مربوط مورد قبول واقع نشود (رنجبری و بادامچی، ۱۳۸۷).

بخش سوم: تعامل استاندارد های حسابداری و قانون مالیات های مستقیم ایران

استاندارد های حسابداری عبارت از ضوابطی است که واحد های انتفاعی باید در فرایند شناخت، اندازه گیری و انتقال اطلاعات مالی به استفاده کنندگان رعایت کنند و نتیجتاً معیاری برای سنجش کیفیت ارائه صورت های مالی است. اگرچه وجود استاندارد های حسابداری احتمالاً موجبات محدود شدن کیفیت کار حسابداران به علت تفاوت در ماهیت فعالیت های اقتصادی و شرایط محیطی، می‌شود و هزینه تهیه اطلاعات را افزایش می‌دهد اما تدوین استاندارد مزیت های متعددی به شرح زیر دارد که منافع آن نسبت به هزینه های آن به مراتب بیشتر است: (۱) تجهیز حرفه به مجموعه‌ای از قواعد کاربردی مفید، (۲) ارتقای اجتناب ناپذیر حرفه، (۳) ایجاد امکان مقاومت حسابداران در برابر فشار مدیران نسبت به کاربرد روش های حسابداری نامناسب، (۴) تضمین تامین اطلاعات روشن، کامل و

یکنواخت در دوره‌های مختلف برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و (۵) ایجاد امکان مقایسه‌ی صورت‌های مالی واحد‌های انتفاعی مختلف (صفار، ۱۳۸۹). رهنمودهای حسابداری از سال ۱۳۷۸ لازم اجرا شد. اطلاعیه وزارت امور اقتصادی و دارایی در تاریخ ۱۳۸۰/۵/۴ بر لزوم رعایت استاندارد‌های حسابداری توسط اشخاص حقوقی تاکید کرد به گونه‌ای که در صورت عدم رعایت استانداردهای مذکور، صورت‌های مالی تهیه شده در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود. زمینه همکاری میان سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی کشور پس از تصویب قانون اصلاح موادی از قانون مالیات‌های مستقیم در تاریخ ۸۰/۱۱/۲۷، در قالب ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم در امر تشخیص مالیات، توجه متولیان هر دو سازمان را در مقابل الزامات و مقررات حاکم بیش از پیش جلب نموده است به طوری که تجزیه و تحلیل و کاهش تعارض‌های موجود و نیز افزایش تطابق و تعامل بیشتر میان قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و استانداردهای حسابداری را امری اجتناب‌ناپذیر تلقی می‌شود (همان منبع). در حال حاضر حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی در ایران زمینه‌های لازم به منظور تاثیر پذیری از یکدیگر را دارند. به منظور تاثیر پذیری از یکدیگر هستند که یکی از عوامل مهم این اثرگذاری وجود دو مرجع سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی است که به ترتیب به عنوان متولیان وضع استانداردهای حسابداری و سیاست‌های مالیاتی هستند و سازمان‌های زیرمجموعه‌ی وزارت امور اقتصادی دو دارایی به حساب می‌آیند که وجود این فرصت، زمینه‌ی تاثیر پذیری متقابل در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و قوانین و مقررات مالیاتی را مساعد نموده است به گونه‌ای که تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود با توجه به الزامات قانون مالیات‌های مستقیم را استاندارد شماره ۱۱ به عنوان روش‌های اختیاری پیشنهاد گردید و تدوین جدول روش و نرخ‌های استهلاک دارایی‌های ثابت به موجب ماده‌ی ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم تاثیر بسیار گسترده بر حسابداری مالی داشته است (همان منبع). از همه مهم‌تر می‌توان به تکالیف مقرر در تبصره ۲ ماده‌ی ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر تحریر آئین‌نامه‌ی مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت‌های مالی نهایی بر اساس نوع فعالیت و همچنین

رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری توسط سازمان امور مالیاتی با کسب نظر از جامعه حسابداران رسمی و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی اشاره نمود. از سوی دیگر، برخی قواعد حاکم بر قانون مالیات‌های مستقیم به ویژه در مورد هزینه با استانداردهای حسابداری هماهنگ است و با آن تضاد جدی ندارد. از جمله می‌توان برخی از موارد به شرح ذیل اشاره کرد:

۱. نحوه برخورد با مخارج سرمایه‌ای که طبق استاندارد‌های حسابداری جزء قیمت تمام‌شده‌ی دارایی‌ها محسوب می‌شود و از منظر مالیاتی نیز جزء هزینه‌های قابل قبول تلقی نمی‌گردد.

۲. مفاد بند ۲۴ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر قابل قبول بودن زیان حاصل از تسعیر ارزش مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال‌های مختلف از جانب مودی.

۳. مفاد تبصره ۴ ماده ۱۵۰ قانون مالیات‌های مستقیم مبنی بر انعکاس هزینه‌ی استهلاک در اجاره‌های سرمایه‌ای بر اساس استاندارد‌های حسابداری.

۴. حق انتخاب نماینده‌ی بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم (موضوع ترکیب هیات حل اختلاف مالیاتی) توسط مودی از میان اعضای جامعه حسابداران رسمی در موارد مرتبط.

۵. لزوم اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی مالیاتی و رعایت اصول و ضوابط استاندارد‌های حسابداری به موجب بند الف ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم.

۶. پیش‌بینی نرخ استهلاک برای هزینه استهلاک برخی از دارایی‌های نامشهود از قبیل امتیازات، بهای خرید فرمول، علائم، حق تالیف، حق تصنیف و سایر حقوق خریداری انحصاری در بخش حقوق مالی جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم.

۷. پذیرفتن سود و کارمزد پرداختی (هزینه تامین مالی) به بانک‌ها و موسسه‌های غیر بانکی مجاز طبق تبصره ۱۸ ماده ۱۴۸.

موارد فوق‌گوشه‌ای از تعامل و نزدیکی قانون مالیات‌های مستقیم و استاندارد‌های حسابداری است (همان منبع).

بخش چهارم: مغایرت‌های موجود میان استاندارد‌های حسابداری و قوانین مالیاتی ایران

به دلیل وجود اختلافات زیاد بین استاندارد‌های حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، مبلغ سود قبل از مالیات (سود حسابداری) از مبلغ درآمد مشمول مالیات (سود مالیاتی) متفاوت می‌باشد. موارد فوق‌نمونه‌هایی از موارد ایجادکننده تفاوت‌های غیرارادی بین سود حسابداری و مالیاتی در ایران هستند که به ترتیب از منابع ذیل گردآوری شد (بیگ‌پور، ۱۳۹۰؛ صفار، ۱۳۸۹، هیئت تدوین استاندارد، ۱۳۸۵؛ دوانی، ۱۳۸۶). گروه اول تفاوت‌ها، اغلب ناشی از تفاوت‌های دائمی بین استاندارد‌های حسابداری و قوانین مالیاتی شامل موارد ذیل هستند:

۱. تفکیک تمام یا قسمتی از درآمد‌هایی که به موجب قوانین و مقررات مالیاتی و سایر قوانین کشور مشمول معافیت و بخشودگی هستند، از درآمد مشمول مالیات، به موجب ماده ۸۱ و مواد ۱۳۲ تا ۱۴۵ فصل معافیت‌های مالیاتی قانون مالیات‌های مستقیم، قوانین برنامه‌های توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، قوانین بودجه‌ی سالانه کشور، قانون نحوه انتشار اوراق مشارکت، قانون نحوه اداره مناطق آزاد تجاری و سایر قوانین.

۲. تفکیک درآمد‌هایی که مالیات آنها از پیش به طور مقطوع پرداخت می‌گردد از درآمد مشمول مالیات، به سبب تفاوت در نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات آنها، اعمال نرخ‌های متفاوت با نرخ ماده ۱۰۵ و یا جلوگیری از پرداخت مالیات مضاعف؛ طبق ماده ۵۳ درآمد اجاره پس از کسر ۲۵٪ بابت استهلاک و تعمیرات به نرخ‌های مقرر در جدول ماده ۱۳۱ مشمول مالیات می‌شود، طبق ماده ۵۹ درآمد نقل و انتقال قطعی املاک به ماخذ

ارزش معاملاتی، که توسط کمیسیون تقویم املاک محاسبه می‌شود، به نرخ ۵٪ و همچنین حق واگذاری محل (حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل) به ماخذ وجوه دریافتی انتقال دهنده به نرخ ۲٪ مشمول مالیات هستند، طبق ماده ۶۳ درآمد حاصل از نقل و انتقال قطعی املاک ناشی از معاوضه نیز تابع مقررات پیشین می‌باشد. طبق ماده ۷۷ درآمد حاصل از اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز اعم از مسکونی و غیره که بیش از دو سال از تاریخ صدور پایان کار آنها نگذشته باشد علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی ماده ۵۹، مشمول مالیاتی به نرخ مقطوع ۱۰٪ به ماخذ ارزش معاملاتی اعیان است. طبق تبصره چهار ماده ۱۰۵ درآمد حاصل از سود سهام یا سهم شرکت دریافتی از شرکت‌های سرمایه پذیر به منظور پرهیز از مالیات مضاعف مشمول مالیات دیگری نخواهند بود. طبق ماده ۱۱۹ درآمد نقدی یا غیر نقدی که شخص حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌کند مشمول مالیات به نرخ‌های مقرر در ماده ۱۳۱ خواهند بود و نهایتاً طبق ماده ۱۴۳ درآمد حاصل از نقل و انتقال سهام یا حق تقدم سهام شرکت‌های ایرانی و خارجی پذیرفته شده در بورس یا فرابورس مشمول مالیات مقطوعی به میزان ۵٪ ارزش فروش.

۳. پذیرفته نبودن هزینه‌های مرتبط با درآمدهای معاف از مالیات شرکت‌ها بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم مانند هزینه‌های صادرات کالا و خدمات و هزینه فعالیت‌های کشاورزی.

۴. پذیرفته نبودن هزینه‌های مرتبط با درآمد‌هایی که مالیات آنها از پیش به صورت مقطوع پرداخت گردیده است مانند هزینه‌های سرمایه‌گذاری و نیز هزینه استهلاک و سایر هزینه‌های ملک اجاری در رابطه با درآمد اجاره املاک.

۵. در نظر گرفتن وجوه قابل وصول به موجب قوانین مصوب تحت عنوان‌های دیگری غیر از مالیات بر درآمد مانند عوارض سه در هزار اتاق بازرگانی از ماخذ درآمد مشمول مالیات،

به عنوان یک رقم کاهنده از درآمد مشمول مالیات بر اساس تبصره ۵ ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم.

۶. در نظر گرفتن استهلاك زیان قابل قبول سال های قبل به عنوان یک رقم کاهنده از درآمد مشمول مالیات بر اساس بند ۱۲ ماده ۱۴۸.

۷. به موجب استاندارد حسابداری شماره ۶ "گزارش عملکرد مالی" اثر تعدیلات سنواتی ناشی از تغییر در رویه حسابداری در سود زیان انباشته ابتدای دوره منظور می شود اما قانون مالیات های مستقیم در صورتی که این تعدیلات در محاسبه درآمد مشمول مالیات سال های قبل منظور نشده باشد خالص اقلام بدهکار و بستانکار حساب تعدیلات سنواتی را به عنوان کاهنده یا افزایش دهنده درآمد مشمول مالیات تلقی می کند.

گروه دوم تفاوت ها بین سود حسابداری و سود مالیاتی، که اغلب از تفاوت های موقتی بین آنها ناشی می شود شامل موارد ذیل می باشد:

۱. درآمد تحقق نیافته حاصل از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت به عنوان درآمد دوره تجدید ارزیابی در قانون مالیات های مستقیم قابل قبول است به استثنای شرکت هایی که صد درصد سهام آنها متعلق به دولت و شرکت های دولتی است. در حالیکه طبق بند ۳۹ استاندارد حسابداری شماره ۱۱ تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی مستقیماً در بخش حقوق صاحبان سرمایه شناسایی می شود. طبق استاندارد فوق اگر در اولین تجدید ارزیابی افزایش ارزش مشاهده شود کل مبلغ به ترازنامه منتقل می شود، و اگر افزایش ارزش مشاهده شده عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد تا میزان مانده مازاد تجدید ارزیابی آن دارایی به بدهکار این حساب و الباقی به عنوان درآمد به سود و زیان دوره منظور می شود. یقیناً در باب حصه دوم اینگونه افزایش ارزش ها نباید اختلافی بین دو مجموعه مقررات باشد.

۲. به موجب تبصره ۱۰ جدول استهلاك ماده ۱۵۱، استهلاك مازاد تجدید ارزیابی دارایی های ثابت شرکت ها، غیر از شرکت هایی که صد درصد سهام آنها به دولت یا شرکت های دولتی تعلق دارد قابل قبول نیست. در حالیکه طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱، مابه

التفاوت مبلغ استهلاک جدید و قدیم به موازات استفاده از دارایی به حساب سود زیان انباشته منظور می‌شود. فی الواقع درآمد حاصل از تجدید ارزیابی به جای منظور شدن در ماند سود انباشته پایان سال تجدید ارزیابی در طی سال‌های استفاده از دارایی به این حساب منظور می‌شود.

۳. پذیرفته نبودن هزینه کاهش ارزش دفتری ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در قانون مالیات مستقیم بر خلاف استاندارد شماره ۱۱ حسابداری. طبق استاندارد مذکور اگر در اولین تجدید ارزیابی کاهش ارزش مشاهده شود کل میغ مزبور به حساب هزینه منظور می‌شود و اگر کاهش مزبور عکس یک افزایش ارزش ناشی از تجدید ارزیابی قبلی باشد، آنگاه این کاهش تا میزان مانده مازاد تجدید ارزیابی آن دارایی به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و الباقی به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

۴. پذیرفته نبودن زیان قابل پیش بینی قرارداد‌های پیمانکاری بلند مدت در قانون مالیات‌های مستقیم بر خلاف بند‌های استاندارد شماره ۹ حسابداری. برابر بیانیه شماره ۹ استاندارد‌های حسابداری هرگاه ماحصل یک پیمان بلند مدت را نتوان به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد (الف) درآمد تنها باید معادل مخارج متحمل‌ه‌ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی گردد. (ب) مخارج پیمان را باید در دوره وقوع به عنوان هزینه‌های دوره شناسایی کرد. (ج) هرگاه انتظار رود که پیمان منجر به زیان شود یعنی کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان تجاوز کند زیان قابل پیش بینی پیمان باید فوراً در همان دوره شناسایی کرد. موارد فوق نیز با مقررات مالیاتی مطابقت ندارد؛ زیرا در صورتی که پیمانکار خارجی باشد تا پایان سال ۸۹ بدون توجه به سود و زیان حاصل از عملیات پیمانکاری مطابق بند الف ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم، ۱۲٪ کل وجوه ناخالص دریافتی در سال بابت عملیات پیمانکاری، درآمد مشمول مالیات است و در مورد پیمانکاران داخلی در صورت قبول دفاتر آنها، بر اساس سود و زیان تحقق یافته (درصد پیشرفت کار) و در صورت عدم قبول دفاتر آنها، مطابق ضریب موجود در دفترچه ضرایب مالیاتی، درآمد مشمول مالیات تعیین می‌گردد و زیان قابل پیش بینی نیز قابل قبول نمی‌باشد. و در مورد پیمانکاران

خارجی نسبت به قراردادهای پیمانکاری منعقد از ابتدای سال ۱۳۸۲ به بعد مقررات ماده ۱۰۶ اجرا میشود.

۵. پذیرفته نبودن ذخیره بدهی‌های احتمالی در قانون مالیات‌های مستقیم، بر خلاف استاندارد شماره ۴ حسابداری، طبق استاندارد شماره ۴، "ذخیره بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی"، پیشامد‌های احتمالی موجود در تاریخ ترازنامه (مثل ایجاد بدهی یا کاهش دارایی‌ها) در هنگام تنظیم صورت‌های مالی باید مدنظر قرار گیرد و نتایج و آثار مالی مترتب بر آن بوسیله مدیریت برآورد و از این بابت ذخیره‌ای در حساب‌ها در نظر گرفته شود مانند ذخایر تضمین کالا، پاکسازی محیط زیست، دعاوی حقوقی، مزایای پایان خدمت و تجدید ساختار. موارد فوق در قوانین و مقررات مالیاتی، فصل هزینه‌های قابل قبول پیش‌بینی نگردیده و ذخیره بدهی‌های احتمالی جزء هزینه‌های قابل قبول نمی‌باشد.

۶. پذیرفته نبودن اثر رویداد‌های تعدیلی بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تصویب صورت‌های مالی بر ارقام صورت‌های مالی در قانون مالیات‌های مستقیم، بر خلاف استاندارد شماره ۵ حسابداری، بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۵ "رویداد‌های بعد از تاریخ ترازنامه"، وقوع یک رویداد با اهمیت بعد از تاریخ ترازنامه مثل، توقف قسمتی از عملیات، توقف تداوم فعالیت، بدتر شدن وضعیت مالی و نتایج عملیات، باید تعدیلاتی ازین بابت بعمل آید و لازم است تغییرات لازم در تهیه و ارائه صورت‌های مالی اعمال گردد. در حالی که در مقررات مالیاتی مورد فوق پیش‌بینی نگردیده و سود مالیاتی مودیان مالیاتی بر اساس یک دوره مالی (اول تا پایان سال مالی) بدون توجه به رویداد‌های بعد از تاریخ ترازنامه تعیین می‌گردد و رویداد‌های تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه تاثیری در محاسبه سود مالیاتی ندارند.

۷. جدا نکردن مالیات نتایج عملیات متوقف شده از مالیات فعالیت‌های در حال تداوم در قانون مالیات‌های مستقیم، بر خلاف استاندارد شماره ۳۱ که مالیات آنها به طور جداگانه محاسبه می‌شود. طبق جزء الف و ب بند ۳۲ استاندارد حسابداری شماره ۳۱ "دارایی‌های غیر جاری نگهداری داری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" نتایج عملکرد و آثار

مالیاتی آن بصورت جداگانه در صورت سود و زیان منعکس می‌شود. مطابق قوانین مقررات مالیاتی از جمع درآمد حاصل از فعالیت‌های غیر معاف یک موسسه طی یک دوره مالی و بر اساس مجموع درآمد مالیات تشخیص می‌گردد.

۸. مستهلک کردن هزینه‌های تاسیس از قبیل مخارج ثبت موسسه، حق مشاوره و هزینه‌های مازاد بر درآمد دوره قبل از بهره برداری و دوره بهره برداری آزمایشی طی حداکثر ده سال بر اساس بند ۴ ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم، بر خلاف بند ۵۵ استاندارد شماره ۱۷ و بند ۶ و ۷ استاندارد شماره ۲۴ حسابداری که در صورت قابل انتساب نبودن به دارایی‌های مربوطه در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شوند و تحت عنوان دارایی جداگانه شناسایی نمی‌شوند.

۹. پذیرفته نبودن هزینه استهلاک دارایی‌های نامشهود به استثنای موارد ذکر شده در بخش حقوق مالی جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱ (شامل امتیازات، بهای خرید فرمول، علائم، حق تالیف، حق تصنیف و سایر حقوق خریداری انحصاری) طبق بند ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم، در حالیکه طبق بند ۷۴ استاندارد حسابداری شماره ۱۷ "دارایی‌های نامشهود" مبلغ استهلاک پذیر دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید بر بنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک گردد.

۱۰. پذیرفته نبودن زیان ناشی از حذف دارایی نامشهود فاقد منافع اقتصادی آتی در زمان برکناری (کنار گذاری) در قانون مالیات‌های مستقیم، در حالیکه طبق بند ۸۹ استاندارد شماره ۱۷ حسابداری دارایی نامشهود باید در زمان واگذاری یا هنگامی که هیچ‌گونه منافع اقتصادی آتی از بکارگیری یا واگذاری آن انتظار نمی‌رود، از ترازنامه حذف شود و طبق بند ۹۰ همهن استاندارد سود و زیان ناشی از حذف یک دارایی نامشهود که معادل تفاوت عواید خالص حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری دارایی است باید به عنوان درآمد یا هزینه غیر عملیاتی در سود و زیان شناسایی شود.

۱۱. پذیرفته نبودن زیان ناشی از حذف دارایی‌های ثابت بلا استفاده و فاقد منافع اقتصادی آتی در زمان برکناری (کنار گذاری) در قانون مالیات‌های مستقیم، در حالیکه

طبق بند ۷۰ استاندارد حسابداری شماره ۱۱، یک قلم دارایی ثابت مشهود در زمان واگذاری یا هنگامی که به طور دائمی بلا استفاده می‌شود و هیچ منافع اقتصادی آتی از واگذاری آن انتظار نمی‌رود، باید از ترازنامه حذف شود و طبق بند ۷۱ همان استاندارد، سود و زیان ناشی از برکناری یا واگذاری دارایی ثابت مشهود باید در زمان حذف در صورت سود و زیان منظور شود.

۱۲. پذیرفته نبودن زیان ناشی از کاهش ارزش موجودی کالا که با رعایت قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش حاصل می‌شود، در قانون مالیات های مستقیم، برخلاف بند ۴۶ استاندارد شماره ۸ حسابداری. طبق بخشنامه شماره ۲۳۲/۲۴۰۱/۲۸۳۴۱ صادره از سوی وزارت امور اقتصادی دارایی درباره ابهامات موجود در اجرای ماده ۲۷۲، زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودی ها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد ۱۴۷ و ۱۴۸، به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نخواهد شد.

۱۳. پذیرفته نبودن زیان حاصل از عملیات متوقف شده در قانون مالیات های مستقیم بر خلاف استاندارد حسابداری شماره ۶ "گزارش عملکرد مالی" و استاندارد شماره ۳۱ "دارایی های غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده".

۱۴. پذیرفته نبودن هزینه ضایعات غیر متعارف تولید شامل ضایعات غیر عادی، در قانون مالیات های مستقیم، برخلاف استاندارد های حسابداری.

۱۵. پذیرفته نبودن ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در قانون مالیات های مستقیم طبق بند ۱۱ ماده ۱۴۸، در صورت عدم احراز شرایط ذیل: (۱) مطالبات مربوط به فعالیت موسسه باشد (۲) احتمال زیادی برای لاوصول ماندن (سوخت شدن) آن وجود داشته باشد و (۳) در دفاتر موسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا زمانی که وصول یا عدم وصول آن محقق و مشخص شود، برخلاف استانداردهای حسابداری.

۱۸. پذیرفته نبودن هزینه‌های شناسایی شده در اثر تغییر در برآورد‌های حسابداری در محاسبه درآمد مشمول مالیات در قانون مالیات‌های مستقیم در حالیکه طبق بند ۳۱ استاندارد شماره ۶ حسابداری، آثار تغییر در برآورد‌های حسابداری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره‌ای منظور شوند که در آن، تغییر صورت گرفته است.

۱۹. در نظر گرفتن هزینه استهلاک برای دارایی‌هایی که به طور موقت مورد استفاده و استعمال قرار نمی‌گیرند، بر اساس ۳۰٪ نرخ استهلاک، طبق تبصره ۶ جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم، در حالیکه طبق بند ۵۵ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۱ "دارایی‌های ثابت مشهود"، استهلاک دارایی از زمان آماده شدن آن برای استفاده، یعنی زمانی که دارایی در مکان و شرایط لازم برای بهره برداری است، شروع می‌شود و از تاریخ طبقه بندی دارایی به عنوان نگهداری شده برای فروش یا تاریخ برکناری دائمی یا واگذاری آن، هر کدام زودتر باشد، متوقف می‌شود. بنابراین در زمانی که دارایی به طور موقت بلااستفاده یا غیر فعال گردد استهلاک آن متوقف نمی‌شود مگر اینکه کاملاً مستهلک شده باشد. با این حال، بر اساس روش‌های استهلاک مبتنی بر کارکرد، در صورتی که تولیدی وجود نداشته باشد هزینه استهلاک می‌تواند صفر باشد.

۲۰. پذیرفته بودن سود و کارمزد پرداختی بابت تسهیلات دریافتی از بانک‌های خارجی به عنوان هزینه قابل قبول در صورت به کارگیری در سرمایه در گردش و یا ایجاد دارایی ثابت، طبق بخشنامه ۱۱۵۵۴ در اجرای تبصره ۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، بر خلاف بند‌های ۷، ۸، ۱۰ استاندارد شماره ۱۳ حسابداری که مخارج تامین مالی قابل انتساب به تحصیل یک دارایی به طور مستقیم، باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب شود.

۲۱. سود و زیان تحقق نیافته حاصل از سرمایه‌گذاریها: طبق استاندارد شماره‌ی ۱۵ حسابداری، سرمایه‌گذاری‌ها به دو گروه جاری (شامل سریع‌المعامله در بازار و سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری) و بلندمدت طبقه بندی شده‌اند. استاندارد مزبور برای سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله در بازار روش‌های ارزش بازار و اقل بهای تمام شده و خالص

ارزش فروش و برای حسابداری سایر سرمایه گذاری های جاری روش های خالص ارزش فروش و اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش را الزامی می کند. هرگونه افزایش یا کاهش ارزش ناشی از ارزشیابی پس از شناخت اولیه بایستی به عنوان درآمد یا هزینه در صورت سود و زیان همان دوره منعکس گردد. از طرفی برای حسابداری سرمایه گذاری های بلند مدت روش های بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته و مبلغ تجدید ارزیابی بعنوان یک نحوه عمل جایگزین استفاده می شود. مبلغ کاهش ارزش که بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۳۲ کاهش ارزش دارایی ها محاسبه می شود بعنوان هزینه دوره و افزایش (کاهش) ارزش ناشی از تجدید ارزیابی سرمایه گذاریها مستقیماً در بخش حقوق صاحبان سرمایه (صورت سود و زیان دوره) منتقل می گردد. با این حال چنانچه افزایش ارزش عکس کاهش ارزش قبلی باشد، تا میزان کاهش قبلی درآمد دوره شناسایی و مابقی در مازاد تجدید ارزیابی ثبت می گردد. به همین نحو، اگر کاهش ارزش عکس افزایش ارزش قبلی باشد، تا میزان مانده مازاد تجدید ارزیابی شناسایی شده قبلی برگشت زده می شود و مابقی بعنوان هزینه دوره شناسایی می شود.

بخش پنجم: چارچوب نظری تفاوت های سود حسابداری و مالیاتی

چارچوب نظری تفاوت های سود حسابداری و سود مالیاتی روی دو پایه ی اصلی بنا نهاده می شود:

(الف) تفاوت مقررات حسابداری و قانون مالیات، که بطوری غیر اختیاری سبب وجود برخی از تفاوت ها است و (ب) انگیزه های مدیر برای مدیریت فرصت طلبانه سود حسابداری و سود مالیاتی، که مسبب بوجود آمدن تفاوت های اختیاری است (تانگ، ۲۰۰۷). ذیلاً منابع اصلی تفاوت های برخواسته از قانون مطرح می شود.

بند اول: منابع بالفعل تفاوت های سود حسابداری و مالیاتی

اهداف متضاد مقررات حسابداری و مالیات یکی از منابع تفاوت های قانونی بین این دو معیار سود است. سیستم مالیات بخشی از سیستم توزیع مجدد ثروت در جامعه است، سیستمی

که ثروت را از بخش خصوصی به بخش عمومی منتقل و سپس در قالب برنامه‌های دولتی نظیر امنیت اجتماعی، آموزش، بهداشت و درمان آن را مجدداً به بخش خصوصی باز می‌گرداند. هدف اولیه سیستم مالیات سود، ایجاد درآمد برای تامین مالی برنامه‌های دولت است. علاوه بر این، دولت‌ها از سیستم مالیات برای اعمال کنترل بر اقتصاد، احراز شدن اهداف اجتماعی، تشویق به/ ممانعت از فعالیت‌های خاص و مقاصد سیاسی استفاده می‌نمایند. هر سیستم مالیاتی از چند اصل کلیدی پیروی می‌کند که عبارتند از انصاف، بیطرفی، شفافیت، ساده بودن، ثبات و صرفه اقتصادی. احتمالاً در مقاطع خاصی این معیارها هنگام تصمیم‌گیری راجع به سیاست‌های مالیاتی در مقابل یکدیگر قرار می‌گیرند و دولت بسته به اولویت‌های خویش موازنه‌ای بین آنها انجام می‌دهد (ترین، ۱۹۹۷). طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، هدف صورتهای مالی بطور اعم و سود حسابداری بطور اخص، عبارت از ارائه اطلاعات تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است تا برای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. سود حسابداری همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیر یا حسابدهی وی در قبال منابعی که در اختیارش قرار گرفته است را منعکس می‌نماید (کمیته تدوین استاندارد، ۱۳۸۵). صورتهای مالی با مقاصد عمومی، بر طرف کردن نیازهای اطلاعاتی مشترک کاربرانی را دنبال می‌کند که از دریافت اطلاعات متناسب با نیازهای خویش ناتوانند (ترین، ۱۹۹۷). بعبارت دیگر سود حسابداری معطوف به تامین نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران است. آنان علاقه مند به اطلاعاتی در مورد ریسک ذاتی و بازده سرمایه‌گذاری‌های خویش هستند. اینان به اطلاعاتی نیاز دارند که بر اساس آن بتوانند در مورد خرید، نگهداری یا فروش سهام تصمیم‌گیری کنند و عملکرد مدیریت واحد تجاری را جهت پرداخت سود سهام مورد ارزیابی قرار دهند. اطلاعات سود حسابداری در راستای هدف سودمندی در تصمیم‌گیری، باید از خصوصیات نظیر مربوط بودن، قابلیت اتکاء، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن، اهمیت و بموقع بودن برخوردار باشند (کمیته تدوین استاندارد، ۱۳۸۵). حسابداران در این بافت از مفروضات، اصول و مفاهیمی نظیر شخصیت حسابداری، دوره حسابداری، تداوم فعالیت، بهای تمام شده تاریخی، تحقق،

تطابق، محافظه کاری و یکنواختی استفاده می نمایند (ترین، ۱۹۹۷). در این راستا مسئولیت اصلی حسابدار، جلوگیری از گمراه شدن استفاده کنندگان از اطلاعات سود است و مسئولیت اصلی سازمان مالیاتی حفاظت از خزانه عموم می باشد (آلی و جیمز، ۲۰۰۵). در طی چند دهه گذشته، تاکید حسابداران بر صورت سود و زیان اندکی کاهش یافته و به سمت ترازنامه در حرکت است، یعنی تاکید-زدایی از رقم سودی که به محاسبه سود مالیاتی مربوط تر بوده است و این نیز خود باعث افزایش فاصله بین این دو رقم شده است. بنابراین، نظر به اینکه قانونگذاران و متولیان امور مالیاتی از مفاهیم و اصولی استفاده می نمایند که اهداف سیستم مالیات را منعکس می کنند، به همین جهت قانون مالیات با اصول پذیرفته شده حسابداری فرق می کند (ترین، ۱۹۹۷). منابع تفاوت های بین این دو مجموعه ی مقررات را می توان در چهار طبقه وسیع دسته بندی کرد.

۱. دلایل زمانبندی

بطور سنتی، از لحاظ مقاصد مالیاتی، درآمد کسب شده تلقی نمی گردد مگر اینکه وجه نقد دریافت شده باشد یا مودی بر وجوه حاصل از فروش کنترل داشته باشد. منطق پشت این حکم، حصول اطمینان از فراهم بودن پول لازم برای پرداخت مالیات است تا اصل انصاف رعایت شود. مقام مالیاتی در شناسایی درآمد "اصل توانایی پرداخت"، که تبلوری از اصل تحقق درآمد است، را ملاک عمل قرار می دهد. در همین راستا، هزینه تحمل شده فرض می گردد هنگامیکه مودی وجه نقد را پرداخت کند یا تعهدی "قطعی" برای پرداخت را پذیرفته باشد. بسبب تنوع و پیچیدگی فعالیتهای تجاری، تدوین کنندگان استاندارد های حسابداری مقداری انعطاف پذیری در درون مقررات می گنجاندند تا دست مدیریت در گزینش سیاست های مناسب حسابداری باز باشد. این امر بویژه در حوزه ی تخصیص بهای تمام شده و ارزشیابی دارایی ها، که طی آن اصل تطابق و برآوردهای ذهنی نقش مهمی را بازی می کنند تبلور می یابد. محافظه کاری سنتی یا مفهوم احتیاط در حسابداری مالی نیز تاخیر در شناسایی اقلام احتمالی سود و تعجیل در شناخت هزینه یا زیان های احتمالی را می طلبد. اما قوانین مالیاتی قطعیت و دقت در اندازه گیری را الزامی می کنند و فضای اندکی

برای ذهنیت در بکارگیری اصل تطابق و مفهوم محافظه کاری در اختیار قرار می‌دهند. از اینرو، نه سود و نه زیان بایستی پیش بینی شوند. ذخایر احتمالی نظیر ذخایر معمول برای مطالبات مشکوک الوصول، ضمانت نامه های فروش و مزایای پایان خدمت کارکنان، که کاهنده‌ی سود هستند احتمالاً بعنوان یک هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته نمی‌شوند مگر اینکه در قالب جریان های نقدی تبلور یابند. بنابراین، اصل توانایی پرداخت و تاکید متعاقب روی جریان های نقدی و ویژگی های قطعیت و دقت احتمالاً سبب ایجاد تفاوت در زمانبندی شناسایی اقلام درآمد و هزینه بین قانون مالیات و مقررات حسابداری می‌شود (ترین، ۱۹۹۷).

۲. اهداف غیردرآمدی مالیات

سیستم مالیات سود را مرکب از دو مولفه‌ی مجزا می‌توان در نظر گرفت. نخستین مولفه، شروط ساختاری لازم برای استفاده‌ی از یک سیستم معمول است نظیر تعریف سود خالص، تصریح دوره‌ی حسابداری، شناسایی اشخاص مشمول مالیات، جدول نرخ ها و سطوح معافیت ها. این بخش از سیستم جنبه های درآمدی مالیات را تصنیف می‌کند. مولفه‌ی دوم از الویت های معینی تشکیل می‌شود که در تمامی سیستم های مالیاتی قالب ریزی می‌شوند. این الویت های خاص، که اغلب تحت عنوان انگیزه ها یا حمایت های مالیاتی از آنها یاد می‌شود از ساختار معمول سیستم منحرف می‌شوند و هدف از آنها، حمایت از یک صنعت، فعالیت یا طبقه ای از جامعه است. آنها اشکال مختلفی نظیر درآمد های دائماً معاف از مالیات، کسورات قابل قبول، به تعویق انداختن بدهی های مالیاتی و اعمال نرخهای خاص را بخود می‌گیرند. صرف نظر از شکل این حمایت ها، امتیازات مذکور، که از ساختار اصلی سیستم فاصله می‌گیرند، هزینه های دولت است که برای جذاب ساختن فعالیت های خاص یا کمک به اشخاص معین، توسط مالیات بر سود، به جای استفاده از کمکه‌های بلاعوض مستقیم، اعطای وام یا سایر اشکال حمایت های دولت، صورت می‌گیرند (سیورونی و مک-دانیل^۱، ۱۹۸۸). اگرچه مالیات سود اساساً بمنظور ایجاد درآمد شکل می‌گیرد اما در عین

حال بعنوان ابزاری برای نظم بخشیدن به فعالیتهای اقتصادی توسط دولت نیز استفاده می‌شود. مثلاً، استهلاک نزولی دارایی‌های ثابت مشهود بطور وسیعی در بسیاری از کشورها برای تشویق به سرمایه‌گذاری در ماشین‌آلات و تجهیزات، که برای رشد اقتصادی ضروری است، اقتباس می‌شود. بنابراین، هر زمان که از مالیات سود بعنوان یک ابزار سیاسی جهت رسیدن به اهداف اقتصادی، سیاسی و اجتماعی استفاده می‌شود تا ابزاری برای ایجاد درآمد، رویه‌های خاصی در خصوص انواع درآمد و مخارج جفت و جور خواهد شد که سود مالیاتی را به مراتب از سود حسابداری دورتر می‌کند (ترین، ۱۹۹۷).

۳. دکترین رجحان محتوا بر شکل و اقدامات پیشگیرانه‌ی ضد مالیات پرهیزی

در مقررات حسابداری، بر توجه دقیق به واقعیت‌های اقتصادی معاملات بجای شکل قانونی آنها تاکید می‌شود (ترین، ۱۹۹۷). از مصادیق رجحان محتوا بر شکل می‌توان به افشای معاملات با اشخاص وابسته، فروش کالا با حق برگشت، اجاره‌های شکل فروش، سرمایه‌گذاری در واحد‌های تجاری وابسته و فرعی اشاره کرد (تاری وردی، ۹۱). با این حال، رجحان محتوا بر شکل در قانون مالیات کاربرد محدودی دارد. اگرچه در راستای مقاصد صورتهای مالی احتمالاً بازتعریف معاملات جهت انعکاس محتوای اقتصادی در برخی از موارد ضروری است، اما نظر به اینکه مالیات ادعای تحمیل شده قانون بر سود شرکت است، از لحاظ مقاصد مالیاتی طبیعتاً شکل قانونی معامله، در تشخیص چگونگی تاثیر آن به روی بدهی مالیاتی معامله‌کنندگان، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. بازتعریف یک معامله احتمالاً پیامدهای غیرمنتظره و پیش‌بینی نشده‌ی گوناگونی دارد و احتمالاً ابهاماتی پیرامون تفسیر اشخاص وابسته توسط قانون مالیات، بوجود می‌آید. به همین نحو، یک دارایی که تحت یک اجاره سرمایه‌ای توسط مستاجر اجاره می‌گردد طبق اصول پذیرفته شده حسابداری، و با تاکید بر محتوای معامله، سرمایه‌ای و مستهلک می‌گردد. اما به احتمال زیاد قانون مالیات، با تاکید بر شکل قانونی معامله، مستاجر را به کسر کردن کرایه یا اجاره پرداختنی طبق قرار داد اجاره، بعنوان هزینه‌ی ایجاد درآمد، ملزم می‌کند. با این حال، در موارد خاصی که مالیات پرهیزی بروز می‌نماید قوانین مالیاتی کشورها با نادیده

گرفتن شکل ظاهری معاملات و توجه دقیق به محتوای آنها، چه بواسطه‌ی تفاسیر قضایی یا بواسطه‌ی وضع مقررات ضد- مالیات پرهیزی، واکنش نشان می‌دهند. بعنوان مثال، هزینه‌های سرگرمی کلاً قابل قبول نیستند؛ محدودیتهایی در مورد کسر زیانهای قابل قبول عملیاتی و مطالبات مشکوک الوصول نیز وجود دارد. در نتیجه، مقررات مالیاتی بر محتوای اقتصادی در حوزه‌های کاملاً متفاوتی از اصول پذیرفته شده حسابداری تاکید دارند؛ قانون مالیات به محتوای معاملات توجه دارد اما هدف از بین بردن اثرات منفی سودهای موهوم و مخارج و زیان‌های غیر واقعی است؛ هدف حصول اطمینان از اثر بخشی اجرایی یا مسدود کردن حفره‌هایی است که توسط مودیان با استفاده از ابزارهای مالیات پرهیزی مورد بهره برداری قرار می‌گیرد (ترین، ۱۹۹۷).

۴. تفاوت سیستم حسابداری

یکی دیگر از دلایل تفاوت بین داده‌های سود حسابداری و سود مالیاتی تفاوت در سیستم حسابداری واحدهای انتفاعی و دولتی است. با نگاهی کلی تر، می‌توان اطلاعات حاصل از سیستم حسابداری مالیاتی شرکت‌ها را بعنوان داده‌های نظام حسابداری دولتی سازمان امور مالیاتی بر شمرد. واحدهای انتفاعی و سازمان مالیاتی هرکدام طبق قوانین و مقررات حاکمه ملزم به گزارشگری اطلاعات حسابداری هستند. هر کدام از آنها با توجه به هدفی که از مخابره اطلاعات حسابداری دارند از سیستم حسابداری و چارچوب نظری خاص خود، که بر چارچوب نظری خاصی تکیه دارند استفاده می‌کنند. بطور کل درباره ویژگیهای چارچوب نظری حسابداری دو دیدگاه کاملاً متضاد وجود دارد. یک دیدگاه معتقد است که چارچوب نظری باید بر مبنای تصمیم‌گیری تدوین گردد. این نوع چارچوب نظری بر تصمیم‌گیرندگان که همان استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری هستند تاکید داشته لذا یک سویه بوده و فقط علایق ایشان را در نظر می‌گیرد. هدف سیستم حسابداری در این چارچوب فراهم آوردن اطلاعات مفید برای تصمیم‌های اقتصادی است و هرچه اطلاعات بیشتر باشد بهتر است حتی اطلاعات محرمانه، مشروط بر آنکه هزینه جمع‌آوری و ارائه اطلاعات از منفعت آن کمتر باشد. دیدگاه دیگری که ابتدا در سال ۱۹۵۶ توسط نرمانتون و

استوارت مطرح و در سال ۱۹۸۲ توسط یوجی ایجیری به صورت کامل و شفاف ارائه گردید، عقیده دارد که چارچوب نظری حسابداری باید بر مبنای مسئولیت پاسخ گویی تدوین شود و تدوین شود. چارچوب مبتنی بر مسئولیت پاسخ گویی بر ارتباط بین پاسخگو (دولت) و پاسخ خواه (مردم) تاکید دارد لذا دو سویه بوده و منافع هر دو طرف را مورد توجه قرار می- دهد. هدف حسابداری در این چارچوب ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ خواه می باشد. بنابراین سودمندی اطلاعات در درجه اول اهمیت نبوده بلکه سودمندی سیستم حسابداری و جریان شفاف، صحیح و منصفانه اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ خواه که منافع هر دو طرف را تامین نماید در درجه اول اهمیت قرار دارد. بعبارت دیگر چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی مشابه یک قرارداد اجاره که هم منافع موجر و هم منافع مستاجر را در برمی گیرد، از یک سو بر ارائه اطلاعات توسط پاسخگو (آنچه که بر اساس توافق باید افشاء شود) و تامین حقوق پاسخ خواه تاکید دارد و از سوی دیگر با تاکید بر حفظ حریم قانونی پاسخگو (آنچه که نباید افشاء شود)، منافع پاسخگو را نیز مورد توجه قرار می دهد (باباجانی، ۱۳۹۱).

۵. دلیل بنیادین

دلیل اصلی در تفاوت سود حسابداری و سود مالیاتی این موضوع است که هیچیک از آنها نمی توانند واقعیت های اقتصادی را در خود جای دهند. حسابداری مالی و مالیاتی، هر دو در ارائه تعریف مفهوم سود، بالاخص سود مالیاتی، با چالشهایی روبرو هستند. سود یکی از مهمترین متغیرهایی است که حسابداری مالی و مالیاتی هر دو برای اندازه گیری آن تلاش می کنند با این حال هنوز هم مفهوم سودی که آنان بکار می برند از مفهوم سود اقتصادی فاصله دارد و تعریف دقیق و واضحتری را می طلبد. نکته جالب اینجاست که حتی اقتصاددانان نیز سالها بر سر ایجاد تعریف مناسب سود با یکدیگر کشمکش داشته اند و تعاریف ارائه شده از سوی اشخاصی نظیر هیکس و هایگ-سیمونز، بدیلی برای بنیادی ترین مفهوم سود است (آلی و سیمون، ۲۰۰۵؛ ویلداسین، ۱۹۹۰) نقطه آغازین تحلیل

اقتصادی از تفاوت سطح "رفاه" بین اشخاص جامعه شروع می‌شود. وضعیت رفاهی برخی از افراد در مقایسه با دیگران بهتر است؛ آنها "توان کنترل" بیشتری روی منابع و منافع مشهود و نامشهود دارند و قادرند سهم بیشتری از رفاه جامعه را از آن خود کنند. یکی از الویتهای سیاسی هر دولتی نیز ایجاد تعادل بین سطح رفاه اشخاص است. سرمایه‌گذاران نیز برای اتخاذ تصمیمات بهینه‌ی سرمایه‌گذاری به اطلاعات مربوط به توان اقتصادی/ وضعیت رفاهی شخصیت‌های انتفاعی نیاز دارند. برای انجام این امر مهم دولت و سرمایه‌گذار باید ابزار مناسبی برای "اندازه‌گیری رفاه" طبقه مرفه جامعه داشته باشد. اما عبارت رفاه به خودی خود یک تفسیر قابل‌سنجش بدست نمی‌دهد. رفاه تا درجه زیادی ذهنی، خلاصه و پیچیده است؛ رفاه می‌تواند یک استاندارد/ کیفیت زندگی باشد، که از یک سوی، برخورداری از کالاها و خدمات مشهود (یعنی رفاهی که توسط بازار کالا و خدمات فراهم می‌شود) و از سوی دیگر، استفاده از مزایای نامشهود (مثلاً یک محیط زندگی با هوای پاکیزه، توازن فرهنگی و عاری از جرم و جنایت) را در برگیرد (هلمز^۲، ۲۰۰۸). بنابراین، سود بطور بنیادی جریانی از رضایتمندی‌ها یا جریانی از تجربه‌های روانشناختی نامشهود است. اشخاص برای ارضاء شدن خواسته‌های خویش در تلاشند نه برای خود اشیاء یا اهداف. اقتصاددانان این حقیقت را بصورت ذیل تعریف می‌کنند: سود جریان "مطلوبیت" حاصل از مصرف می‌باشد (ویلداسین، ۱۹۹۰). نخستین مشکل در عملیاتی کردن این تعریف در همین جا رخ می‌دهد، یعنی نمی‌توان جریان انتقال مزایای روانی (واحد‌های مطلوبیت) بین اشخاص را رهگیری کرد. این رهگیری فقط زمانی انجام پذیر است که مزایای فیزیکی، که نماد مرفه بودن است، بین اشخاص جابه‌جا شود. ازینرو، حرکت از شکل خلاصه‌ی رفاه به سمت برخی از متغیرهای بدیل، که تن به کمی شدن می‌دهند، ناگزیر است (هلمز، ۲۰۰۸؛ ویلداسین، ۱۹۹۰). می‌توان از مقدار مصرف کالا و خدمات استفاده کرد اما این معیار از لحاظ ملاحظات عملی شذنی نیست زیرا چند قرنی است که انسانها سیستم معاملات پایاپای را کنار گذاشته و پول را معیار سنجش ارزش مبادلات قرار داده‌اند (هلمز،

۱ Wildasin

۲ Holmes

۲۰۰۸). بنابراین، ارزش پولی مصرف اشخاص بهترین جایگزین ممکن برای رفاه است. دومین ابهام نیز مربوط به این است که چه متغیری جایگزین ارزش پولی مصرف شود. هایگ علی الرغم آگاهی از ناتوان بودن مخارج مصرفی اشخاص، آن را می‌پسندد زیرا بواسطه آن می‌توان مالیات اشخاص را مشاهده کرد. اما سود در مقایسه با مصرف برای پوشش دادن سطح رفاه اشخاص چتر وسیع‌تری دارد، زیرا همه‌ی سود روی مصرف خرج نمی‌شود و مقداری از سود توسط افراد پس انداز و سرمایه گذاری شود. جرج وان اسپنژ^۱ آلمانی، رابرت هایگ^۲ و هنری سیمونز^۳ آمریکایی بطور مستقل، آنچه را که امروزه مدل "سود اسپنژ- هایگ- سیمونز"^۴ خوانده می‌شود فرمول بندی کردند، که اغلب در تحلیل اقتصادی سود مالیاتی توسط اقتصاددانان اقتباس می‌شود. طبق این تعریف سود مالیاتی افزایش ارزش دارایی های شخصیت اقتصادی طی دوره بعلاوه‌ی ارزش مصرف دوره است. عبارت دیگر سود را جمع مصرف و انباشت معرفی می‌کنند؛ این تعریف همان سود هیکس است که بطور وسیعی توسط حسابداران نیز اقتباس می‌شود. مدل "سود جامع" لزوماً به سود پولی محدود نمی‌شود بلکه افزایش ارزش تحقق نیافته‌ی دارایی های شخص را در ماخذ مالیات یا تصمیم گیری می‌آورد زیرا با افزایش ارزش دارایی ها، شخصیت اقتصادی سهم بیشتری از رفاه را تحصیل می‌نماید یا به دیگر سخن حقوق مصرف بیشتری نصیب وی می‌شود (هلمز، ۲۰۰۸؛ ویلداسین، ۱۹۹۰).

نتیجه گیری

در این مقاله تاثیر تفاوت های سود حسابداری و مالیاتی بر پایداری و محتوای اطلاعاتی سود مورد بررسی قرار گرفت. دلایلی چند مبنی بر رابطه داشتن تفاوت ها با این دو معیار کیفیت سود وجود دارد. از لحاظ رابطه تفاوت های سود حسابداری و مالیاتی با مدیریت سود می‌توان اظهار کرد هنگامی که شرکتی سود حسابداری جاری را بیش نمایی می‌کند،

۱ Georg von Schanz

۲ Robert Haig

۳ Henry Simons

۴ "Schanz- Haig- Simons"

رشد مورد انتظار سود های حسابداری آتی کمتر خواهد شد زیرا (۱) ارائه‌ی بیش از واقع سودهای حسابداری جاری پایه‌ای را که سود های حسابداری آتی باید رشد کنند افزایش می‌دهد، و (۲) از آنجا که در بلند مدت سود های حسابداری به خالص جریان های نقدی نزدیک می‌شوند، بیش‌نمایی سود های جاری معمولاً کم‌نمایی سود های حسابداری آتی را بدنبال خواهد داشت. همین قضیه بطورعکس در خصوص کم‌نمایی سود های حسابداری صادق است. در مقابل، سود مالیاتی نوعاً بخش های اختیاری ارقام تعهدی که اغلب برای مدیریت کردن سود های حسابداری استفاده می‌شوند را در بر نمی‌گیرد. اینگونه ارقام تعهدی یا طبق قانون مالیات غیر قابل قبول‌اند یا قابل قبول هستند اما طبق یک شکل یا فرمول خاص دیکته شده از سوی اداره مالیاتی تعدیل می‌شوند، و یا قابل قبول هستند اما فقط هنگامیکه رویداد واقعی اتفاق افتد. بنابراین هنگامی که شرکتی سودهای حسابداری را بواسطه‌ی ارقام تعهدی مثبت بیش از واقع ارائه می‌کند سود مالیاتی کمتر از سود حسابداری خواهد شد. هنگامی که شرکتی سودهای حسابداری را بواسطه ارقام تعهدی اختیاری منفی کمتر از واقع ارائه می‌کند تبعاً سود مالیاتی بیشتر از سود حسابداری خواهد شد. بالنتیجه، از آنجاییکه بیش‌نمایی یا کم‌نمایی سود حسابداری جاری، به ترتیب، تلویحاً به معنی رشد متعاقب کمتر یا بیشتر خواهد بود، تفاوت سود مالیاتی با سود حسابداری تغییرات سود های حسابداری آتی را پیش‌بینی خواهد کرد زیرا تقریبی از ارقام تعهدی اختیاری است که تداوم موقتی دارند. بنابراین، معقولانه به نظر می‌رسد که تفاوت ها حاوی اطلاعات سودمندی در باره رشد آتی و ارزش شرکت باشند. البته امکان دارد تفاوت سود مالیاتی با سود حسابداری، حتی در غیاب مدیریت سود و مدیریت مالیات، رشد سود های حسابداری را پیش‌بینی کند. در بسیاری از موارد، درآمدهایی در اظهارنامه‌ی مالیاتی شناسایی می‌شوند که هنوز تحقق نیافتند (مانند پیش دریافت فروش) و هزینه هایی از درآمد مشمول مالیات کسر می‌گردند که هنوز تحمل نشدند (از قبیل ذخایر تجدید ساختار). از اینرو، تفاوت بیشتر، درآمد های فروش آتی بیشتر یا هزینه های آتی کمتر و بالنتیجه، رشد بیشتر سودهای حسابداری آتی را پیش‌بینی خواهد کرد. علاوه براین، شرکت های رشد، اغلب ارقام سرمایه در گردش منفی بیشتری را، که برای مقاصد مالیاتی

بر مبنای نقدی شناسایی می شوند (نظیر ذخیره‌ی تضمین محصولات فروش رفته، ذخیره‌ی مطالبات مشکوک الوصول) تجربه می‌کنند. این اقدام تعهدی سود های حسابداری جاری را کاهش می‌دهند اما سود مالیاتی را خیر و از اینرو تفاوت افزایش می‌یابد و جایگزینی برای سود های حسابداری آتی شرکت های رشد، می‌شود.



منابع و ماخذ

الف) منابع فارسی

۱. باباجانی، جعفر؛ "حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی"، چاپ نهم: ۱۳۹۱، تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی
۲. بادامچی، علی؛ ابولفضل، رنجبری؛ "حقوق مالی و مالیه عمومی"، ۱۳۸۲، چاپ دهم، تهران، انتشارات مجد
۳. بیگ‌پور، محمد علی؛ "حسابرسی مالیاتی"، ۱۳۸۹، چاپ پنجم، تهران، انتشارات دانشگاه علوم اقتصادی
۴. تاروی‌وردی، یدالله؛ "حسابداری مالی، جلد اول، ۱۳۸۲، چاپ دهم، تهران، ناشر: مولف
۵. تهرانی، رضا؛ "تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی"، ۱۳۸۹، چاپ سوم، تهران، انتشارات نگاه دانش
۶. تهرانی، رضا؛ "مدیریت مالی"، چاپ ششم: ۱۳۸۹، تهران، انتشارات نگاه دانش
۷. خاکی، غلام‌رضا؛ "روش تحقیق در مدیریت"، ۱۳۹۱، چاپ اول، تهران، انتشارات فوژان
۸. دلاور، علی؛ "روش تحقیق در روان‌شناسی و علوم تربیتی"، ۱۳۸۴، چاپ سی و چهارم، تهران، انتشارات نشر ویرایش
۹. دوانی، غلام‌حسین؛ "مجموعه قوانین مالیات‌های مستقیم"، ۱۳۸۶، چاپ بیست و پنجم، تهران، انتشارات کیومرث
۱۰. دیگان، کریگ؛ آنرمن، جفری؛ "تئوری حسابداری مالی"، ۱۳۹۱، ترجمه دکتر علی پارساییان، چاپ اول، تهران، انتشارات ترمه
۱۱. سمیعی تبریزی، کامیار؛ "بررسی محافظه‌کاری حسابداری و محتوای اطلاعاتی سود حسابداری در طول چرخه‌های تجاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس

۱۲. شباهنگ، رضا؛ " تئوری حسابداری"، جلد اول، ۱۳۸۱، چاپ نهم، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی
۱۳. کردستانی غلامرضا؛ " توانایی سود برای پیش بینی جریان های نقدی و سود آتی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس
۱۴. واتس، راس ال.؛ زیمرمن، جرال ال.؛ " تئوری اثباتی حسابداری"، ترجمه دکتر علی پارساییان، چاپ دوم: ۱۳۹۰، تهران، انتشارات ترمه
۱۵. هندریکسن، الدن؛ ون بردا، مایکل؛ " تئوری حسابداری"، ترجمه دکتر علی پارسا، چاپ سوم: ۱۳۸۸، تهران، انتشارات ترمه
۱۶. هیئت تدوین استاندارد های حسابداری؛ " اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استاندارد های حسابداری"، ۱۳۸۵، چاپ سیزدهم، تهران، سازمان حسابرسی، کمیته تدوین استاندارد های حسابداری.

ب) منابع لاتین

۱۷. Aflatooni, Abbas; Nikbakht, Zahra; " Income Smoothing, Real Earnings Management and Long-Run Stock Returns ", Business Intelligence Journal, Vol.۳ No.۱, January, ۲۰۱۰
www.saycocorporativo.com
۱۸. Alley, Clinton; James, Simon; " The Interface Between Financial Accounting and Tax Accounting: a Summary of Current Research ", The University of Waikato, Working Paper, No . ۸۴, ۲۰۰۵
www.researchgate.net
۱۹. Armstrong, Christopher S. ; Blouin, Jennifer L. ; Larcker, David F. ; The Incentives for Tax Planning, Journal of Accounting and Economics, Volume ۵۳, Issues ۱-۲, February-April ۲۰۱۲ www.sciencedirect.com
۲۰. Auronen, Lauri; " Asymmetric Information: Theory and Applications ", Seminar in Strategy and International Business, ۲۰۰۳
www.researchgate.net