**موارد مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین مالیات**

موارد مغایرت استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی

1- رويدادهاي تعديلي بعد از تاريخ ترازنامه

بر اساس استانداردهاي حسابداري با وقوع يک رويداد مهم بعد از تاريخ ترازنامه ، تعديلاتي بايد صورت گيرد که اين مهم در مقررات مالياتي در نظر گرفته نشده است.

2- سود و زيان تحقق نيافته حاصل از ارزيابي سرمايه گذاريها

در استانداردهاي حسابداري معاملات به دو گروه سريع المعامله و بلند مدت طبقه بندي مي شوند. سود وزيان تحقق نيافته حاصل از ارزيابي سرمايه گذاريهاي معاملاتي در پايان سال به حساب سود و زيان دوره منظور مي گردد ، اما زيان تحقق نيافته حاصل از سرمايه گذاريهاي بلند مدت هر ساله به حساب سود و زيان دوره منظور شده ولي سود تحقق نيافته به حساب صاحبان سهام منتقل مي شود و به حساب سود وزيان سال مورد رسيدگي منظور نمي شود، اين در حالي است مقررات مالياتي زيان تحقق نيافته حاصل از ارزيابي سرمايه گذاريها در پايان سال را هزينه قابل قبول نمي داند و قبول زيان به عنوان هزينه قابل قبول و مشمول ماليات نبود سود به علت انتقال آن به حساب حقوق صاحبان سهام دور از منطق مالياتي است.

3- تحقق و زمان شناخت درآمدهاي عملياتي

استانداردهاي حسابداري شرايطي را براي شناسايي درآمد در نظر دارند ، که بحث در مورد آن به کرات صورت گرفته ، ولي بر طبق منطق مالياتي فروش يا درآمد به محض انجام معامله بايد در دفاتر ثبت و در صورت عدم وصول وجه درآمد يا کالاي فروش رفته برابر بند 23 ماده 148 جز هزينه هاي قابل قبول است.

4-ذخيره بدهيها

بر طبق استاندارد شماره 4 حسابداري پيش آمدهاي احتمالي(ممکن) بايد در تاريخ ترازنامه مدنظر قرار گرفته و آثاري مالي آن برآورد و ذخيره در حسابها در نظر گرفته شود که در اين باره در فصل هزينه هاي قابل قبول در مقررات مالياتي پيش پيني صورت نگرفته است و قابل قبول نمي باشد.

5- زيان قابل پيش بيني قراردادهاي بلند مدت

موارد مندرج در بيانيه شماره 9 استانداردهاي حسابداري در خصوص موادي چون شناسايي در آمد معادل مخارج متحمله اي که زيان آن محتمل است ، شناسايي مخارج پيمان در دوره وقوع به عنوان هزينه و شناسايي زيان قابل پيش بيني پيمان در همان دوره، مورد قبول مقررات مالياتي نبوده و ماليات بر اساس سود تحقق يافته حاصل از عمليات سالانه و يا اعمال ضريب که در خصوص پيمانکاران خارجي مورد دوم صادق است. (به نرخ 12 درصد)

6- معاوضه دارايي با دارايی

طبق ق. م. م در خصوص معاوضه دارايي با دارايي در مورد املاک ، ماليات نقل و انتقال از طرف وصول مي گردد و در خصوص معاوضه طرفي که منتفع شده نسبت به مازاد مشمول ماليات است.

7- استهلاک داراييهاي نامشهود

طبق ق. م. م در خصوص داراييهاي نامشهود به دليل عدم روئيت دارايي و با توجه به اينکه دارايي به صورت حق بوده و عمري براي آن نمي توان در نظر گرفت ، هزينه استهلاک براي آن پيش بيني نشده است.

8- ماليات اقلام غيرمترقبه(تفاوت در افشا)

در استانداردهاي حسابداري سود وزيان حاصل از رويدادهاي غير مترقبه بايد جدا از سود وزيان عملياتي و غير مستمر نشان داده شود و ماليات هر بخش نير جداگانه محاسبه گردد، اما اين تفکيک در مقررات مالياتي وجود ندارد.

9- تسعير داراييها و بدهيهاي ارزي

زيان حاصل از تسعير ارز به شرط اتخاد يک روش يکنواخت طي سالهاي مختلف از طرف مودي به عنوان هزينه و تبعاً سود ناشي از تسعير بدهيها و داراييها نيز به عنوان درآمد و مشمول ماليات است، (اگر رویه یکنواخت نباشد زیان تسعیر ارز هزینه غیر قابل قبول است.) بر طبق ماده 136 قانون محاسبات عمومي سود وزيان حاصل از تسعير دارائيها و بدهيهاي ارزي شرکتهاي دولتي بايد در حساب ذخيره تسعير بدهيها و داراييهي ارزي منظور شود.

10- تجديد ارزيابي داراييها

از ديدگاه استاندارد حسابداري افزايش مبلغ دفتري داراييها در نتيجه تجديد ارزيابي بايد تحت عنوان مازاد تجديد ارزيابي و به عنوان بخشي از حقوق صاحبان سهتم طبقه بندي شود و در صورت سود و زيان جامع انعکاس يابد و کاهش آن نيز به عنوان هزينه ثبت شود. اما براساس مقررات مالياتي ، افزايش بهاي دارايي ناشي از تجديد ارزيابي داراييها مشمول ماليات و برابر تبصره 10 جدول استهلاک ماده 151 قابل استهلاک نخواهد بود . کاهش ارزش داراييها ناشي از ... در فصل هزينه هاي قابل قبول پيش بيني نشده است.

11- هزينه هاي تاسيس(تنها اختلاف در خصوص سنوات مستهلک کردن دارايي)

بر طبق مقررات مالياتي هزينه هاي تاسيس و هزينه هاي زائد بر درآمد دوره قبل از بهره برداري از تاريخ بهره برداري به مدت 10 سال به طور مساوي قابل استهلاک است در حالي که طبق استاندارد موسسه مي تواند در همان سال اول بهره برداري کل هزينه تاسيس را به حساب سود وزيان منظور نمايد

[**بررسی موارد اختلاف بین دستوالعملهای و قوانین حسابرسی مالیاتی و استاندارد های حسابداری**](http://hesabdari24.blogfa.com/post/88)

| نظر دهید

با عرض سلام وخسته نباشید
بررسی موارد اختلاف بین دستوالعملهای و قوانین حسابرسی مالیاتی و استاندارد های حسابداری
سود یا زیان یک دوره مالی را می توان در پایان سال با استفاده از تعاریف درآمد و هزینه که در استاندارد های حسابداری بیان شده مشخص کرد .
اما معمولا بین سود مشخص شده در صورتهای مالی که طبق استاندارد های حسابداری تهیه شده و سود قابل قبول برای اداره مالیاتی که مبنای دریافت مالیات است تفاوت هایی وجود دارد به صورت کلی می توانیم این تفاوت ها (رضا شباهنگ ، تئوری های 2) را به صورت زیر در نظر بگیریم: 1- دائم :اختلافات دایمی عموماً ناشی از امتیازات و مقررات خاصی است که به دلیل شرایط سیاسی ، اقتصادی یا اداری تعیین می گردد 2- موقت : اختلافات موقت ناشی از زمانبندی اقلام بدهکار و بستانکار و تفاوتهای ارزشیابی معمولا ایجاد می گردند. در این مقاله مواردی که می تواند بین دو دیدگاه فوق اختلاف ایجاد نماید ذکر و توضیح مختصری در مورد دلایل آن مطرح گردیده است.
کلید واژگان : استاندارهای حسابداری ، قوانین مالیاتی ، استهلاک ها ، تجدید ارزیابی ، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ، معاوضه دارایی ، قراردادهای بلند مدت، ضایعات غیر عادی، کاهش ارزش سرمایه گذاری های جاری و سرمایه گذاریهای بلند مدت

مقدمه
هدف اصلی حسابداری آن تهیه و ارائه اطلاعاتی است که در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی سودمند واقع شود. طبق استانداردهای تعریف شده هدف‌ صورتهاي‌ مالي‌، ارائه‌ اطلاعاتي‌ تلخيص‌ و طبقه‌بندي‌ شده‌ درباره‌ وضعيت‌ مالي‌، عملكرد مالي‌ و انعطاف‌پذيري‌ مالي‌ واحد تجاري‌ است‌ كه‌ براي‌ طيفي‌ گسترده‌ از استفاده‌كنندگان‌ صورتهاي‌ مالي‌ در اتخاذ تصميمات‌ اقتصادي‌ مفيد واقع‌ شود. صورتهاي‌ مالي‌ همچنين‌ نتايج‌ ايفاي‌ وظيفه‌ مباشرت‌ مديريت‌ يا حسابدهي‌ آنها را در قبال‌ منابعي‌ كه‌ در اختيارشان‌ قرار گرفته‌ است‌، نشان‌ مي‌دهد. یکی از گروههای استفاده کننده از این اطلاعات ، دولت است که به مقاصد مالیاتی عملا این اطلاعات را بکار می گیرد. وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن رکین تصمیم‌گیری مالیاتی است . این اطلاعات بایستی از منابع مختلف و قابل اعتماد استخراج و از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد. برطبق ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم ، صاحبان مشاغل مکلفند اسناد و مدارک مثبته کافی را برای تشخیص سود مشمول مالیات نگهداری کنند و همچنین آن دسته از صاحبان مشاغلی که بموجب قانون مکلف به ثبت فعالیت های شغلی خود دردفاتر روزنامه وکل موضوع قانون تجارت می باشند ، باید دفاتر و اسناد و مدارک مربوط را با رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری نگهداری کنند . حسابرسی مالیاتی بموجب ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب بهمن 1380 و آیین نامه های مربوطه از ابتدای سال 1381اجرایی و مقرر شده است . طبق ماده مذکور سازمان حسابرسی و حسابداران رسمی که عهده دار انجام وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص می باشند در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلفند طبق گزارش نمونه ای صادره از سوی سازمان امور مالیاتی اقدام به تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی نمایند و وظیفه آن انجام امور بررسی و رسیدگی به اسناد مالی شرکت به منظور تعین درآمد مشمول مالیات و محاسبه مالیات مقرر و اطمینان از انجام تکالیف مالیاتی شرکت یا واحد تجاری رسیدگی شونده بموجب دستور العمل تعین شده توسط سازمان امورمالیاتی است. برطبق قانون مالیاتهای مستقیم صورتهای مالی بایستی براساس استانداردهای پذیرفته شده حسابداری که ضوابط شناسایی و اندازه‌گیری را مشخص می‌کند ، تهیه و تنظیم گردند. ازطرف دیگر شاهد این موضوع هستیم که لزوما تمام استاندارد های حسابداری مورد قبول اداره مالیاتی نیست. در این مقاله سعی شده است موارد مغایر بین دستوالعملهای حسابرسی مالیاتی و استاندارد های حسابداری مورد توجه قرار بگیرد و توجیه بین دو دیدگاه مطرح گردد. موارد مورد اختلاف بین دستوالعملهای و قوانین حسابرسی مالیاتی و استاندارد های حسابداری به تفکیک مطرح و برای هر کدام توضیحاتی مختصر بیان گردیده است. **1- استهلاک ها** استهلاک اموال و ماشین آلات بر اساس جدول استهلاک ها که در قوانین مالیاتهای مستقیم موضوع ماده 151 مشخص گردید تعیین گردد. عدم رعایت دستورالعمل روش و نرخ استهلاک کردن دارایی ها جزء هزینه های غیر قابل قبول از نظر حسابرس مالیاتی خواهد بود. در صورتی که طبق استاندارد شماره 11 (حسابداری دارایی ثابت) بند 52 مطرح گردیده است که استهلاک و عوامل موثر بر آن همچون موارد موثر بر استهلاک ، ارزش اسقاط موضوعي‌ قضاوتي‌ است‌ كه‌ عمدتاً مبتني بر تجربه‌ واحد تجاري‌ در مورد داراييهاي‌ مشابه‌ مي‌باشد روشهای قابل قبول که در این استاندارد مشخص شده خط‌مستقيم ‌، نزولي‌ و تعداد توليد يا كاركرد است‌. مورد بعدی استفاده نکردن موقت از داراییهای ثابت است که اختلاف وجود دارد. به موجب قانون مالیاتهای مستقیم لازمه شروع استهلاک احراز دو شرط است . یکی آنکه دارایی در اختیار موسسه قرار گرفته باشد و دیگر آنکه آماده بهره برداری باشد اعم از آنکه عملاً بهره برداری بشود یا نشود . در مواقعی که یک قلم یا اقلامی از دارایی ثابت بعد از آماده بهره برداری بنا به دلایلی بطور موقت مورد استفاده واقع نگردد از لحاظ نظری این مسأله مطرح است که آیا استهلاک باید محاسبه شود یا خیر ؟ طبق تبصره 6 ماده 151 قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی که دارایی قابل استهلاک پس از آمادگی برای بهره برداری به علت تعطیل کار موسسه یا علل دیگری برای مدتی مورد استفاده قرار نگیرد ، میزان استهلاک آن در مدتی که مورد استفاده واقع نشده معادل 30% نرخ استهلاکی خواهد بود که در جدول استهلاک بر آن دارایی تعیین گردیده است . با اشاره بر این موضوع که در استانداردهای حسابداری و منابع حسابداری حکم قاطعی نسبت به توقف یا استمرار استهلاک در زمان عدم استفاده موقت وجود ندارد . **2- کاهش ارزش سرمایه گذاریها** **زيان ( هزينه)كاهش ارزش سرمايه گذاريها در هر صورت به علت عدم پيش­بيني آن به عنوان هزينه­هاي قابل قبول مالياتي به شرح مواد 147 و 148 قانون مالياتهاي مستقيم و با عنايت به مفاد ماده 143 قانون ياد شده به عنوان هزينه قابل قبول مالياتي تلقي نمي­گردد.(**[**بخشنامه شماره۲۸۳۴۵/۲۴۰۱/۲۳۲ م ۸۵/۷/۱۸**](http://www.accpress.com/news/1389/07/%D8%A8%D8%AE%D8%B4%D9%86%D8%A7%D9%85%D9%87-%D8%B4%D9%85%D8%A7%D8%B1%D9%87283412401232-%D9%85-85718%D8%A7%D8%A8%D9%87%D8%A7%D9%85%D8%A7%D8%AA-%DA%AF%D8%B2%D8%A7%D8%B1%D8%B4-%D8%AD%D8%B3%D8%A7/)**)** اما در استاندارد شماره 15 حسابداری ایران این هزینه قابل شناسایی و طبق بند 53 این استاندارد باید در صورت سود و زیان شرکت نیز انعکاس یابد. **3- ذخیره مطالبات مشکوک الوصول** پذیرش ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در قوانین مالیاتی مشروط به رعایت موارد مندرج در بند 11 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم می باشد. بر اساس مفاد آئين نامه اجرائي موضوع بند (11) ماده 148 اصلاحي قانون مالياتهاي مستقيم مصوب 27/11/1380 هزينه مطالبات مشكوك الوصول و منظور نمودن ذخيره آن در صورت رعايت شرط زير در حساب مالياتي قابل قبول خواهد بود: هزينه منظور شده براي مطالبات مشكوك الوصول منحصراً بايد در ارتباط با فعاليت موسسه باشد قابل تفکیک برای هر مشتری را داشته باشد ، مدارک مبنی بر عدم وصول قانع کننده باشد. اما استاندارد های حسابداری شناسایی ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به روشهای مثل درصدی از فروش نسیه یا حتی درصدی از مطالبات اندازه گیری و شناسایی کرد. \*هزينه مطالباتي كه مربوط به طلب از كارمندان ، مديران ، سهامداران يا شركاء و شركتهاي تابعه مي باشد قابل قبول نخواهد بود. **4- هزینه های شرکت های قبل از بهره برداری** بر طبق مقررات مالياتي هزينه هاي تاسيس و هزينه هاي زائد بر درآمد دوره قبل از بهره برداري از تاريخ بهره برداري به مدت 10 سال به طور مساوي قابل استهلاک است در حالي که طبق استاندارد ها باید در همان سال اول بهره برداري کل هزينه تاسيس را به حساب سود وزيان دوره منظور نمايد. **5- زیان بر آوردی قراردادهای بلند مدت** طبق بند 24 استاندارد شماره 9 هرگاه‌ انتظار رود كه‌ پيمان‌ منجر به‌ زيان‌ گردد (كل‌ مخارج‌ پيمان‌ از كل‌ درآمد پيمان‌ تجاوز كند)، بايد زيان‌ مربوط‌، فوراً به عنوان‌ هزينه‌ دوره‌ شناسايي‌ شود. از نظر قوانین امور مالیاتی این هزینه غیر قابل قبول است و دلیلش **علت عدم پيش­بيني آن به عنوان هزينه­هاي قابل قبول مالياتي به شرح مواد 147 و 148 قانون مالياتهاي مستقيم است.** **6- ضایعات غیر عادی** ضایعاتی که به دلایلی چون فقدان مهارت کافی کارگران و یا به صورت غیرعادی در تولید ایجاد می شود را به عنوان ضایعات غیرعادی شناسایی می کنند. طبق بند ۲۵ماده ۱۴۸قانون مالیاتهای مستقیم است که بیان می کند که ضایعات متعارف تولید جزو هزینه های قابل قبول می باشد . بنظر می رسد منظور قانونگذار از متعارف ، مبهم نبودن و منطقی بودن میزان و نحوه محاسبه ضایعات است که باید مستدل و با مدارک مثبته باشد .طبق تعریف موارد غیر عادی مثل عدم مهارت کافی کارگران با بند 25 ماده 148 قانون مالیاتهای مستقیم همخوانی ندارد.و غیر قابل قبول تشخیص داده می شود. از نظر استاندارد های حسابداری این هزینه جزء موارد قابل قبول است . **7- زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها:** زیان (هزینه) کاهش ارزش موجودیها در هر صورت به علت عدم پیش بینی آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به شرح مواد 147 و 148 قانون مالیاتهای مستقیم به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نخواهد شد. از نظر استاندارد های حسابداری این هزینه جزء موارد قابل قبول است . **8- معاوضه دارایی با دارایی** از نظر حسابداری: برابر اصول و استانداردهای حسابداری معاوضه داراییهای در صورتیکه موارد زیر احراض گردد سود یا زیان شناسایی می شود: الف- معاوضه دارای محتوای تجاری باشد.(بین خالص جریانهای نقدی دارایی مبادله شده تفاوت با اهمیتی وجود داشته باشد) ب- ارزش منصفانه دارایی های مبادله شده به گونه ای قابل اتکا قابل اندازه گیری باشد. تنها در صورت احراض هر دو معیار فوق سود یا زیان شناسایی می شود در غیر این صورت باید این معاوضه بر پایه ارزش دفتری دارایی واگذار شده اندازه گیری شود. از نظر مالیاتی: برابر مقررات مالیاتی درمعاوضه دارایی با دارایی دیگر (فروش یا صلح) ، درمورد املاک ، مالیات نقل وانتقال از طرفین وصول می گردد و درمورد معاوضه سایرداراییها ، طرفی که منتفع شده است نسبت به مازاد مشمول مالیات است. **9- پرداختهای انجام شده طبق قوانین بودجه سالانه کشور:** در مواردی که به موجب قوانین مصوب اشخاص مکلف به پرداخت وجوهی در وجه خزانه یا سایر مراجعی که قانونگذار ذکر نماید، باشند چنانچه طبق قانون مذکور یا سایر قوانین به عنوان هزینه قابل قبول اعلام شود و یا از ماخذ درآمد مشمول مالیات قابل وصول باشد، در این صورت بر اساس قسمت اخیر ماده 147 قانون مالیاتهای مستقیم وجوه پرداختی مذکور به عنوان هزینه قابل قبول سال پرداخت تلقی و یا به استناد تبصره 5 ماده 105 از درآمد مشمول مالیات اشخاص قابل کسر خواهد بود در غیر این صورت به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نخواهد شد. از نظر استاندارد های حسابداری این هزینه جزء موارد قابل قبول است . **10- مصارف وام های دریافتی و هزینه بهره آن** در مواردی که وام بنا بر توافقات با بانک دریافت شود اما بنا به دلایلی در جهت مورد توافق وام مصرف نشود می تواند هزینه های بهره آن مورد قبول ممیز آن واحد مورد قبول واقع نگردد. از نظر استاندارد های حسابداری این هزینه جزء موارد قابل قبول است . **11- پاداش هیات مدیره:** پرداخت پاداش هیات مدیره مصوب مجمع عمومی شرکت ها با عنایت به مفاد مواد ۲۳۹و ۲۴۱قانون تجارت از محل سود خالص قابل تقسیم انجام می پذیرد، لذا پاداش مذکور نمی تواند در زمره هزینه های قابل قبول تلقی گردد.

از نظر استاندارد های حسابداری این هزینه جزء موارد قابل قبول است .

**12- معافیت موضوع ماده ۱۳۸ ق.م.م:**

به استناد ماده ۱۳۸ ق.م.م آن قسمت از سود ابرازی شرکتهای تعاونی و خصوصی که برای توسعه و بازسازی و نوسازی یا تکمیل واحدهای موجود صنعتی و معدنی خود با ایجاد واحدهای جدید صنعتی یا معدنی در آن سال مصرف (‌هزینه)گردد. با رعایت کلیه شرایط مقرر در ماده مذکور از ۵۰% مالیات متعلقه موضوع ماده ۱۰۵ ق.م.م معاف خواهد بود. مبالغ مصرف شده (‌هزینه شده) بابت توسعه و تکمیل و …. در هر سال نسبت به کل سود ابرازی اعم از معاف و غیرمعاف قابل اعمال می باشد. موارد بندهای 8 تا 12 از اختلافات دائم بین دستوالعملهای وقوانین حسابرسی مالیاتی و استاندارد های حسابداری است.
**نتیجه مقاله** حسابرسي كه خود با درج بندهاي حسابرسي در پيش‌نويس گزارش حسابرسي صاحبكار را ملزم به رعايت استانداردهاي حسابداري كند در حالي كه رعايت همان استاندارد متضمن پذيرش بار مالي سنگيني خواهد شد (نظير موارد فوق) پس چه بايد كرد؟ اختلافات بین استاندارهای حسابداری و قوانین مالیاتی و به تبع آن سود حسابداری و سود مشمول مالیات طبیعی بوده و هر گونه تلاش برای رفع این مغایرتها هرچند تا حدودی نتیجه بخش بوده اما رفع کامل آن و تهیه استانداردهای حسابداری کاملا" منطبق با قوانین مالیاتی و یا بالعکس امکان پذیر نمی باشد. همچنین اگر صورتهای مالی با مقاصد مالیاتی تهیه وتنظیم و سود حسابداری به ازای اختلافات دایمی تعدیل و به ازای اختلافات موقت ، تخصیص بین دوره ای مالیات صورت گیرد، بسیاری از مشکلات کنونی میان سازمان مالیاتی و مؤدیان مالیاتی و حسابداران رسمی مرتفع خواهد شد .
منابع: 1- مقاله (حسابرسی مالیاتی؛ آری یا خیر) علی امانی- غلامحسین دوانی 2- مقاله (مسوولیت ماموران مالیاتی نسبت به گزارش حسابرسی مالیاتی) عباس وفادار- محمد كاظم تقدیر 3- سایت سازمان امور مالياتي كشور (مطالب مختلف ، تعاریف و توضیحات آئیین نامه ها و قوانین مالیاتی) 4- مقاله (معافیت مالیاتی بنگاه‌ها با تجدید ارزیابی دارایی) امین نظری - حسين وکيلي 5- مجله اقتصاد (توضیحات رئیس كل سازمان امور مالياتي) 6- سایت جامعه حسابداران رسمی ایران 7- چالشهای حسابرسی مالیاتی (غلامحسین دوانی) 8- مقاله( ابهامات موجود در گزارشات حسابرسی مالیاتی) علی اکبر عرب مازا 9- بیک پور ، محمد علی . فصلنامه حسابرس ، شماره ٣۵ ، سال هشتم ، تفسیر مالیاتی 10- دوانی ، غلام حسین، نشریه سامان ، شماره ۲٧، مقاله مالیات و حسابداری 11- شباهنگ ، رضا ، تئوری های حسابداری ، چاپ سازمان حسابرسی . 12- قانون مالیات های مستقیم مصوب بهمن ، 1380 13- مسیحی محمد اخبار اقتصادی شماره 293 استانداردهای حسابداری و قانون مالیاتهای مستقیم

اختلاف بین اصول وقواعد حاکم بر حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی موجب تفاوت سود حسابداری با سود مشمول مالیات می گردد .

این تفاوت ناشی از اختلافات دایمی و موقت می باشد . اختلافات دایمی عموماً ناشی از امتیازات و مقررات خاصی است که به دلیل شرایط سیاسی ، اقتصادی یا اداری تعیین ( همانند معافیت ماده ۱۳۲ و ۱۴۳ و ۱۳۳ قانون مالیاتهای مستقیم )میگردد اما اختلافات موقت ناشی از زمانبندی اقلام بدهکار و بستانکار و تفاوتهای ارزشیابی است .

در تئوری حسابداری فرض بر این است که حسابداران سود حسابداری را به ازای اختلافات دایمی تعدیل و مشکلات ناشی از اختلافات موقت را با تخصیص بین دوره ای مالیات مرتفع می نمایند. در تئوریهای حسابداری و قوانین مالیاتی اکثر کشورها وجود اختلاف بین استانداردهای حسابداری به عنوان مبنای محاسبه سود حسابداری با قوانین مالیاتی حاکم بر تعیین سود مشمول مالیات طبیعی است، و با پذیرش این اختلاف نسبت به ارائه راه حل اقدام می گردد. تلاش برای ازبین بردن این اختلافات هرچند تا حدودی ارزشمند و قابل ستایش است اما به دلیل ماهیت متفاوت این دو سود، امکان تعامل مطلق و انطباق کامل وجود ندارد. بهترین راه حل برای حل این مشکل این است که حسابداران جهت مقاصد مالیاتی علاوه بر تهیه صورتهای مالی برای مقاصد گزارشگری مالی برون سازمانی نسبت به تهیه صورتهای مالی برای مقاصد مالیاتی نیز اقدام نمایند. وجه شاخص این صورتهای مالی با مقاصد گزارشگری مالیاتی این است که سود حسابداری به ازای اختلافات دایمی تعدیل و جهت اختلافات موقت نیز از تخصیص مالیات میان دوره ای استفاده ، و درصورت امکان بایستی تحقیق جامع و مناسبی نیز جهت شناسایی اختلافات موقت و دایمی نیز صورت گیرد که این امر کمک شایان توجهی به حسابداران و سازمانهای مالیاتی خواهد نمود .

**مقدمه**

حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان برای تصمیم گیری را فراهم می نماید .

بخش عمده ی اطلاعات مالی تهیه شده توسط سیستم حسابداری را صورتهای مالی اساسی تشکیل می دهد . یکی از گروههای استفاده کننده از این اطلاعات ، دولت است که به مقاصد مالیاتی عملا”‌این اطلاعات را بکار می گیرد. وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن رکین تصمیم‌گیری مالیاتی است .این اطلاعات بایستی از منابع مختلف و قابل اعتماد استخراج و از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد. در قوانین مالیاتی منبع استخراج اطلاعات مالی دفاتر قانونی و مطلوبیت آن منوط به رعایت استانداردهای حسابداری حاکم و رهبرکشور است . برطبق ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم ، صاحبان مشاغل مکلفند اسناد و مدارک مثبته کافی را برای تشخیص سود مشمول مالیات نگهداری کنند و همچنین آن دسته ازصاحبان مشاغلی که بموجب قانون مکلف به ثبت فعالیت های شغلی خود دردفاتر روزنامه وکل موضوع قانون تجارت می باشند، باید دفاتر و اسناد و مدارک مربوط را با رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری نگهداری کنند .

برطبق قانون مالیاتهای مستقیم صورتهای مالی بایستی براساس استانداردهای پذیرفته شده حسابداری که ضوابط شناسایی و اندازه‌گیری را مشخص می‌کند، تهیه و تنظیم گردند. ازطرف دیگر به دلیل استخراج اطلاعات مالی عناصرحسابداری مبنای محاسبه ،‌مالیات ، از دفاتر قانونی و صورتهای مالی تدوین شده برطبق استانداردهای حسابداری ، مؤدیان مالیاتی انتظار دارند که سود حسابداری محاسبه شده با درآمد مشمول مالیات مطابقت داشته باشد.اما به دلایلی ، سود حسابداری ابرازی توسط مؤدی مالیاتی با درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط سازمان مالیاتی مغایرت دارد. این مغایرت ممکن است دوطرفه باشد یعنی با تعدیلات انجام شده گاهی سود مشمول بیش از سود حسابداری و گاهی سود مشمول مالیات کمتر از سود حسابداری باشد. به همین دلیل مؤدیان یا حسابداران و ماموران مالیاتی از سالها قبل هم‌عقیده شده‌اند که قوانین مالیاتی با استانداردهای حسابداری هماهنگ نمی باشند. این بحث از سالها قبل تا کنون ادامه داشته اما به صورت جدی موردبررسی قرار نگرفته است ، با اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم در ۲۷/۱۲/۱۳۸۰ ، این مشکل با جدیت بیشتری مطرح و دلیل آن تصویب ماده ۲۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم به شرح ذیل است :

سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دارانجام وظایف حسابرسی و بازرس قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند، در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلفند، گزارش حسابرسی مالیاتی را طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می شود، تنظیم و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مودی قرار دهند. این گزارش باید مواردذیل را شامل شود:

**الف :** اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد این قانون و مقررات مربوط با رعایت اصول و ضوابط و استاندارد های حسابداری

**ب :** تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس مفاد این قانون و مقررات مربوطه

\_ آیا میان استاندارهای حسابداری و قوانین مالیاتی ایران مغایرت وجود دارد ؟

\_ آیا امکان تعامل کامل میان آن دو امکان پذیر است ؟

\_ بهترین راهکار عملی برای رفع این تعارضات و مغایرات چیست ؟

**بررسی تعارضات و مغایرات ما بین استاندارهای حسابداری و قوانین مالیاتی**

استانداردهای حسابداری ضوابط و دستورالعمل هائیست که در فرآیند شناخت و اندازه گیری عناصر صورتهای مالی و انتقال اطلاعات مالی به استفاده کنندگان بایستی از طرف واحدهای اقتصادی رعایت ، تا با بکارگیری مبنایی برای سنجش کیفیت ارائه صورتهای مالی از منظر گزارشگری و محتوا فراهم شود. اگر چه وجود این استانداردها ممکن است موجب محدود شدن کیفیت کار حسابداران به علت تفاوت در محتوای فعالیتهای اقتصادی و شرایط محیطی شود، اما بکارگیری آن مزیت های فراوانی همچون موارد ذیل را می تواند، داشته باشد :

به دلیل تفاوت در قواعد مربوط به محاسبه سود مشمول مالیات و سود حسابداری ، تفاوت بین این دو مبلغ وجود داشته و به همین دلیل سود حسابداری با تعدیلاتی به سود مشمول مالیات تبدیل می شود که این تفاوت های عمدتا” تحت دو عنوان اصلی از منظر تئوریهای حسابداری طبقه بندی میگردد :

**اختلافات دایمی**

این اختلافات 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 محاسبه مجموع مالیاتی است که واحد انتفاعی طی عمرخود پرداخت می کند.درحسابداری مواردی وجود دارندکه درمحاسبه سود حسابداری منظور اما به علت معافیت قانونی مبتنی بر ق .م . م مشمول پرداخت مالیات نمی شوند. نمونه هایی از این مواردطبق قانون مالیاتهای مستقیم ایران بشرح زیرند :

**-معافیتها**

**الف** :  ناشی از  مواد  ١٣۲ ، ١٣٣ ، ١٣۴ ق .م .م

**ب:** سایر معافیتها

**ماده ۱۳۲ ق.م.م**

“درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیتهای تولیدی ومعدنی درواحدهای تولیدی یا معدنی دربخش های تعاونی وخصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد ازطرف وزارتخانه های ذی ربط برای آنها پروانه ی بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج وفروش منعقد می شود ،‌ازتاریخ شروع بهره برداری یا استخراج به میزان ۸۰% وبه مدت ۴ سال ودرمناطق کمتر توسعه یافته به میزان ۱۰۰% وبه مدت ۱۰ سال ازمالیات موضوع ماده ۱۰۵ این قانون معاف هستند .”

**ماده ۱۳۳ ق.م.م**

“صددرصددرآمد شرکت های تعاونی روستایی ،‌عشایری،‌کشاورزی ، صیادان ،‌کارگری ،‌کارمندی ، دانشجویان ودانش آموزان واتحادیه های آنها ازمالیات معاف است .”

**ماده ۱۳۴ ق.م.م**

**الف -**  درآمدحاصل از تعلیم وتربیت مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدایی ،‌راهنمایی ،‌متوسطه ، فنی وحرفه ای ،‌دانشگاهها ومراکز آموزش عالی غیرانتفاعی ودرآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی وحرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه وفعالیت ازمراجع ذی ربط هستند ،‌ازپرداخت مالیات معافند.”

**ب** – سایر معافیتها:

معافیتهای مختلف که در قانون مالیاتهای مستقیم پیش بینی شده است که تمامه به عنوان اختلافات دائمی طبقه بندی می گردد.از جمله معافیت حقوق بر اساس ماده ۸۵،معافیت درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می گردد.

**اختلافات  موقت**

شامل دو گروه  تفاوتهای ناشی از زمان بندی و تفاوتهای ناشی از مبانی ارزشیابی می باشد .

۱ : تفاوتهای ناشی از زمان بندی :

این تفاوت ناشی از تفاوت زمان بندی اقلام بدهکار و بستانکار در صورت سود و زیان بوده ومعمولا”‌به عنوان “تفاوت های مالیاتی بین دوره ای” بیان می شود . این مـــوارد ، رویدادهای است که در یک دوره بر سود مشمول مالیات و در دوره دیگر بر سود حسابداری ( قبل از مالیات ) تأثیر می گذارند . بر اساس استانداردهای حسابداری ایران ، دراین ارتباط چهار وضعیت ممکن شناخته شده است .

**الف :** مبلغی که برای مقاصد مالیاتی ازسود کسر شده اما از لحاظ گزارشگری مالی به دوره های بعد انتقال یافته است .مثال متداول برای این وضعیت به کارگیری روش نزولی محاسبه ی استهلاک برای مقاصد مالیاتی و به کار گیری روش خط مستقیم برای گزارشگری مالی.

طبق بند ۴۷ از استاندارد حسابداری شماره ۱۱،”مبلغ استهلاک پذیر یک دارائی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن تخصیص یابد”.در حالیکه استهلاک در قانون باید بر اساس ماده ۱۵۱ و جدول ضمیمه آن صورت گیرد که بدون در نظر گرفتن عمر مفید هر دارائی مبنا قرار گرفته است. .

بعنوان مثال عمر مفید یک ساختمان در ایران بالای ۲۰ سال است ولی براساس گروه ۸ جدول ماده ۱۵۱ استهلاک ۷% و ۸% در نظر گرفته شده است.در نتیجه هزینه طبق قانون مالیاتهای مستقیم بیشتر از استانداردهای حسابداری می باشد.

**ب :** درآمد فروش در دوره مالی جاری شناسایی شده اما از لحاظ مقاصد مالیاتی ، شناسایی آن به دوره های بعد موکول شده است .مانند به کارگیری روش فروش اقساطی برای مقاصد مالیاتی وبکارگیری روش تعهدی  شناسایی درآمد فروش برای گزارشگری مالی .

طبق بند ۷  پیوست استاندارد حسابداری ۳ ،چنانچه مابه ازای فروش به صورت اقساطی دریافت شود،درآمد حاصل از فروش ………. در تاریخ فروش به عنوان درآمد مورد شناخت قرار می گیرد، در حالیکه در محاسبه مالیات،زمان وصول مبلغ ملاک محاسبه مالیات است.

**ج :** سودی که در محاسبه مالیات لحاظ شده ، اما شناسایی آن در صورت های مالی به تعویق افتاده است. مانند پیش دریافت اجاره که در دوره وصول، به سود مشمول مالیات اضافه، اما شناسایی آن به دوره ارائه  خدمت مربوط موکول شده است .

از جمله موارد پیش دریافت، دریافت مبلغی به عنوان رهن در اجاره است، که در گزارشهای مالی، فقط مبلغ دریافتی بایت اجاره در سود وزیان منظور می شود، درحالیکه در چنین مواردی بر اساس ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم” …… میزان اجاره بر اساس املاک مشابه تعیین خواهد شد…” که نتیجتا مبلغ  رهن هم در محاسبات مالیات منظور خواهد شد.

**د :** هزینــــه هایی که از ســــود دوره جـــاری کسر شده اما از لحاظ محاسبه سود مشمول مالیات شناسایی آن به دوره های بعد موکول شده است. مانند هزینه های تضمین (گارانتی) کالا که در صورت سود و زیان دوره جاری منظور اما احتساب آن بدلیا عدم انطباق با مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م .بعنوان هزینه های غیر قابل قبول مالیاتی محسوب می گردد تا زمانیکه هزینه به وقوع بپیوندد.

**استاندارد حسابداری ۳ (درآمدهای عملیاتی) :**

موارد مطرح شده به عنوان تفاوتهای ناشی از زمانبندی،مربوط به استاندارد حسابداری ۳ می باشد که از بند ۲ منتج شده است.

بند ۲ – مبحث اصلی در حسابداری درآمد عملیاتی عمدتا معطوف به تعیین زمان شناخت درآمد است . درآمد عملیاتی زمانی شناسایی می شود که شواهد کافی مبنی بر وقوع یک جریان آتی ورودی منافع اقتصادی وجود داشته باشد . و این منافع به گونه ای اتکاچذیر اندازه گیری گردد .

-        طبق بندهای ۱۹،۲۳ و ۳۳ این استاندارد، مبلغ غیر قابل وصول باید به هزینه منظور شود که از هزینه های قابل قبول طبق مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م نمی باشد.

بند ۱۹ – … هرگاه در مورد قابلیت وصول بخشی از درآمد عملیاتی شناسایی شده قبلی ابهام بوجود آید ، مبلغ غیرقابل وصول یا مبلغی که بازیافت آن غیر محتمل است به جای اینکه به عنوان تعدیل درآمد عملیاتی شناسایی شده قبلی به حساب گرفته شود به حساب هزینه منظور می گردد .

بند ۲۳- در مورد شناخت درآمد عملیاتی متحمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی شرط اساسی است . درصورت وجود ابهام در مورد قابلیت وصول بخشی از درآمد عملیاتی شناسایی شده قبلی  , مبلغ غیر قابل وصول یا مبلغی که بازیافت آن دیگر متحمل نیست به عنوان هزینه و نه به صورت تعدیل درآمدهای شناسایی شده قبلی در حسابها منظور می شود .

بند ۳۳ – … محتمل بودن جریان ورودی منافع اقتصادی شرط اساسی شناسایی سود تضمین شده درآمد حق امتیاز و سود سهام به عنوان درامد عملیاتی است . با این حال هرگاه در خصوص قابلیت وصول مبلغی که قبلا به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی شده ابهامی به وجود آید مبلغ غیرقبال وصول یا مبلغی که بازیافت آن دیگر محتمل نیست به عنوان هزینه دوره و نه تعدیل درآمد شناسایی شده قبلی در حسابها منظور می شود .

-        تفاوت دیگر بین استاندارد و ق.م.م مربوط به بند ۲۶ می باشد:

بند ۲۶ – “هرگاه ماحصل معامله ای را که متضمن ارائه خدمات است نتوان به گونه ای اتکا پذیر برآورد کرد . درآمد مالیاتی را باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده قابل بازیافت مورد شناخت قرار داد “.

همانطور که مشخص است، طبق استاندارد درآمد تا میزان مخارج قابل بازیافت شناسائی می شود، در حالیکه طبق ق.م.م درآمد، هزینه باید طبق مدارک و مستندات شناسائی شود و کسر کردن درآمد بدلیل غیرقابل وصول بودن وجه، پذیرفته نیست.

۲ : تفاوتهای ارزشیابی :

این تفاوت، مربوط به تفاوت مبانی اندازه گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی می باشد .در ارتباط با مبانی ارزشیابی به عنوان اختلاف های موقت مواردی در استانداردهای حسابداری برخی از کشورها بشرح زیرمطرح شده اند :

**الف :**عملیات در کشورهای خارجی که پول عملیاتی و پول گزارشگری آن یکسان است . بر اساس استانداردهای برخی از کشورها ، پس از تغییر نرخ ارز ، ، مبنای مالیاتی برخی از دارایی ها و بدهی ها عملیات خارجی می تواند با موارد متناظر آن بر مبنای ارزش های تاریخی و پول کشور اصلی تفاوت داشته باشد .

**ب:** افزایش مبنای مالیاتی دارایی ها به دلیل تعدیل بر اساس تورم ، این تعدیل ها موجب می شود که این  مبانی با مبنای ارزشیابی مبتنی ارزش های تاریخی صورت های مالی تفاوت پیدا کند .

**ج:** ترکیب واحدهای تجاری به روش خرید که در آن ، ارزش های منتسب به دارایی های ترکیب شده می تواند با مبانی مالیاتی متناظر آن تفاوت داشته باشد .

**این موارد را به شرح زیر بر اساس استانداردهای حسابداری ایران بررسی می کنیم:**

استاندارد حسابداری ۴ (ذخائر،بدهی های احتمالی و دارائیهای احتمالی ) :

-        طبق بند ۵ استاندارد،”ذخایر را به عنوان بدهی که زمان تسویه یا تعین مبلغ آن توام با ابهام نسبتا قابل توجه می باشد”تعریف نموده است..در حالی که طبق مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م و بخشنامه ای سازمان امور مالیاتی در خصوص این بند ، هرگونه ذخیره بابت هزینه و بدهی های احتمالی  جزو هزینه های قابل قبول نمی باشد.

-        طبق بند ۱۷ استاندارد ۴،”……مشخص بودن هویت طرف تعهد لازم نیست و تعهد ممکن است نسبت به عموم باشد……”.از این بند همان مفهوم ذخیره استنتاج می شود مثل ذخیره تضمین فروش دارائیها  که مغایر با مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م  می باشد.

-        طبق بند ۳۹ استاندارد ۴،”هنگامی که اثر ارزش زمانی پول با اهمیت است، مبلغ ذخیره باید معادل ارزش فعلی مخارج موردانتظارلازم برای تسویه تعهد باشد”،و طبق بند ۵۱ “….این افزایش بعنوان هزینه مالی شناسائی می شود.”که این بند نیز مغایر با مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م می باشد.

-        همچنین بند ۵۷  استاندارد در صورتی که واحد تجاری قرارداد زیانبار داشته باشد، تعهد فعلی مربوط به زیان قرارداد باید به عنوان ذخیره شناسائی شود.”

این هزینه نیز مغایر با مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م می باشد، و به عنوان هزینه غیر قابل قبول شناسائی می شود

**استاندارد حسابداری ۶ ( گزارش عملکرد مالی ) :**

-        تعدادی از اقلام استثنائی درج شده در بند ۱۶ و ۱۷  استاندارد شماره ۶ ، مغایر با مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م بوده و جزء هزینه های قابل قبول نمی باشد. از جمله :

-        ضایعات غیر عادی: بند “ل” استاندارد ۶  و بند ۱۸ استاندارد حسابداری ۸ “مبلغ غیرعادی مربوط به ضایعات مواد، دستمزد و سایر مخارج تولید (ضایعات قابل کنترل)با عنوان دوره منظور می شود.

-        و بند “م” با عنوان زیان ناشی از دعاوی علیه شرکت.

طبق بند ۴۶ استاندارد ۶ ،” موارد خاصی وجود دارد که  اقلامی با ماهیت درآمد یا هزینه را که قابل انعکاس در حساب سود و زیان دوره است، طبق قوانین آمره باید مستقیما به حساب اندوخته منظور کرد. برای مثال،اساسنامه برخی شرکتهای دولتی مقرر می دارد که سود حاصل از فروش دارائیهای ثابت به حساب اندوخته سرمایه ای یا سایر اندوخته های غیرقابل تقسیم منظور گردد…..”

که این مورد طبق ماده ۱۰۵ ق.م.م به درآمد مشمول مالیات سال اضافه می گردد.

**استاندارد حسابداری۸ (موجودی مواد و کالا( :**

-        طبق بند ۴ استاندارد ۸ با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا باید :

” موجودی مواد و کالا بر مبنای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش تک تک اقلام یا گروه های تمام شده اندازه گیری شود”

اجرای بند فوق استاندارد، در صورتیکه خالص ارزش فروش کمتر از بهای تمام شده باشد، باعث لزوم در ایجاد ذخیره کاهش ارزش می شود که طبق بخشنامه ۰۹۸۳۴۵/۲۴۰۱/۲۳۲ مورخ ۱۸/۷/۸۵ به دلیل عدم پیش بینی در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م غیر قابل قبول می باشد.

**استاندارد  حسابداری ۹ (حسابداری پیمانهای بلند مدت) :**

-        طبق بند ۲۷ استاندارد مبلغ غیرقابل وصول یا مبلغی که احتمال عدم بازیافت آن می رود . به عنوان هزینه و نه تعدیل درآمد پیمان شناسایی می شود .

اجرای این بند هم طبق بخشنامه فوق الذکر غیر قابل قبول است.

**استاندارد حسابداری ۱۰ )حسابداری کمکهای بلاعوض)**

۱٫      کمک های بلاعوض

قوانین مالیاتی: درآمد نقدی و یا غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت  بلا عوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می نماید مشمول مالیات خواهد بود (ماده ۱۱۹). همچنین درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل عبارت است از صد در صد درآمد حاصله و در صورتی که غیر نقدی باشد به بهای روز تحقق درآمد طبق مقررات این قانون تقویم می شود (ماده ۱۲۰).

استانداردهای حسابداری: در مواردی که این کمک ها عمدتاً معطوف به کمک های مرتبط با دارایی های غیرجاری است، نحوه عمل حسابداری در قوانین آمره پیش بینی شده است که طبق آن به عنوان افزایش سرمایه دولت در بخش حقوق صاحبان سهام طبقه بندی می شود (بند ۱۰ استاندارد شماره ۱۰). همچنین در صورت عدم تصریح نحوه حسابداری در قوانین آمره، انواع کمک های بلاعوض در صورت سود و زیان شناسایی می گردد که طبق آن اگر کمک به منظور جبران زیان یا جبران مخارج تحمل شده قبلی باشد در صورت سود و زیان دوره ای که قابل وصول می گردد شناسایی می شود و اگر جهت تامین مالی طی یک دوره بلند مدت یا جبران کاهش درآمد جاری یا آتی اعطا شود باید در صورت سود و زیان دوره ای که در ارتباط با آن دوره بازیافت می گردد و یا در صورت مشخص نبودن دوره مربوط، در صورت سود و زیان دوره ای که در آن قابل وصول می شود، شناسایی گردد (بند ۱۳ استاندارد شماره ۱۰).

بنابراین اعطای کمک بلاعوض به صورت داراییهای غیرجاری موجب اختلاف در سود حسابداری و سود مشمول مالیات خواهد شد.

**استاندارد حسابداری ۱۱ (دارائیهای ثابت مشهود):**

-        طبق بند ۲۹ استاندارد ۱۱ ، “پس از شناخت دارائی ثابت مشهود،چنانچه ارزش منصفانه به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد، باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی یعنی ارزش منصفانه … ارائه کرد….”

-        روش تجدید ارزیابی بعنوان یک روش جایگزین مجاز شناخته شده که با توجه به بند ۳۳ استاندارد هر ۳ یا ۵ سال تجدید ارزیابی مجاز خواهد بود، که کاهش به سود وزیان و افزایش در حساب تجدید ارزیابی در سرفصل حقوق صاحبان سهام منظور میگردد.

در این خصوص، هزینه کاهش ارزش مغیر با مفاد مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م بوده و غیرقابل قبول است.و افزایش ارزش دارائی طبق مفاد ماده ۱۰۵ ق.م.م به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی می گردد. البته در خصوص شرکتهای دولتی مجوز معاف بودن صادر می گردد مانند تجدید ارزیابی شرکتهای وزارت نیرو طبق قانون بودجه سال ۱۳۹۰ کشور  ولی برای شرکتهای غیر دولتی مشمول مالیات می باشد.

طبق بند ۵۹ استاندارد ۱۱ ،کاهش دائمی در دارائیهای ثابت مشهود باید با احتساب ذخیره به سود و زیان منظور گردد، که این مورد هم مانند کاهش ارزش ذکر شده در استاندارد ۸ (موجودی مواد و کالا)جزء هزینه های غیرقابل قبول می باشد.

-        طبق بند ۷۰ استاندارد ۱۱ ، یک قلم دارائی ثابت مشهود……یا هنگامی که بطور دائمی بلااستفاده می شود و هیچ منافع اقتصادی آتی از واگذاری آن انتظار نمی رود،باید از ترازنامه حذف شود.”

-        هزینه برکناری دارائیهای مزبور بدلیل عدم پیش بینی در مفاد مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م مصداق هزینه های غیرقابل قبول می  باشد.

-        – طبق بند “د”آئین نامه اجرائی بند ۸ ماده ۱۴۸ ، هزینه های بازاریابی ، تبلیغات،نمایشگاهی برای تولید کالا یا ارائه خدمات که در دوره آتی (قبل از بهره برداری) عرضه می شود، هزینه مزبور ظرف ده سال از تاریخ شروع به فروش یا عرضه خدمات به اقساط مساوی مستهلک خواهد شد، در صورتی که طبق بند ۱۱ پیوست شماره ۱ ، استاندارد ۱۱ باید به حساب سود و زیان دوره منظور شود.

**استاندارد حسابداری ۱۵ (حسابداری سرمایه گذاریها) :**

-        طبق بندهای ۲۹ ، ۳۱ ، ۳۲ ، ۳۴و ۳۵  استاندارد ۱۵ ، هرگونه کاهش در ارزش سرمایه گذاریها به عنوان هزینه دوره و افزایش در ارزش سرمایه گذاری بلند مدت به عنوان درآمد تحقق نیافته در ترازنامه طیقه بندی می شود، در حالیکه چنین موردی در قوانین مالیاتی پیش بینی نشده است و هزینه آن جزء هزینه های غیر قابل قبول است.

-        بند ۴۱ استاندارد ۱۵ در خصوص تجدید ارزیابی است که مانند تجدید ارزیابی دارائیهای ثابت مشهود است.

**استاندارد حسابداری ۱۶ (تسعیر ارز) :**

قوانین مالیاتی: زیان حاصل از تسعیر ارز بر اساس اصول متداول حسابداری مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سالهای مختلف از طرف مودی قابل قبول است (بند ۱۲۴ ماده ۱۴۸). بنابراین اگر مودی اقدام به تسعیر نکند، مامور تشخیص مجاز به تسعیر و کاهش یا افزایش درآمد نیست (بخشنامه شماره ۳۵۳۵۴).

طبق بند ۱۱ استاندارد ۱۶ “اقلام پولی باید با استفاده از نرخ تسعیر ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر شود”.و طبق  بند ۲۴ ماده ۱۴۸ ق.م.م نیز”سود و زیان حاصل از تسعیر ارز به شرط اتخاذ یک روش یکنواخت طی سالهای مختلف از طرف مودی” به عنوان هزینه و درآمد مشمول مالیات لحاظ شده است، در حالیکه طبق ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی که طبق بند ۱۹ استاندارد ۱۶ تبعیین شده است،”سود و زیان حاصل از تسعیر دارائیها و بدهیهای ارزی شرکتهای دولتی در سرفصل حقوق صاحبان سهام طبقه بندی میشود و در پایان سال چنانچه مانده بدهکار داشته باشد، این مبلغ به حساب سود وزیان دوره منظور می شود.”پس طبق این بند درآمد آن به درآمد دوره منظور نمی شود که مغایر با مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م. و رای شماره ۵۴۷۱-۴/۳۰ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی مورخ ۱۷/۵/۷۵ می باشد.

-        طبق بند ۲۱ استاندارد حسابداری ۱۶ ، “تفاوت تسعیر آن گروه از اقلام پولی که ماهیتا بخشی از خالص سرمایه گذاری در یک واحد مستقل خارجی را تشکیل می دهد، باید تا زمان واگذاری خالص سرمایه گذاری به عنوان حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه طبقه بندی گردد”،

-        که مغایر با مفاد ماده ۱۴۸ ق.م.م. است.

**استاندارد حسابداری ۱۷ (دارائیهای نامشهود) :**

-        طبق بند ۵۷ استاندارد حسابداری ۱۷ ،” مخارج مربوط به تحصیل یا ایجاد اقلام نامشهود که در صورتهای مالی قبل به عنوان هزینه شناسائی شده است، نباید بعدا به عنوان بخشی از بهای تمام شده یک دارائی نامشهود شناسائی شود”.

با توجه به بند فوق اشتباه ثبت سنوات قبل اصلاح نمی گردد، در صورتیکه ثبت دارائیها در سرفصل هزینه مغایر با مفاد ماده ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م. است..

-        تجدید ارزیابی دارائیهای نامشهود طبق بند ۶۰  استاندارد نیز همانند دارائیهای ثابت مشهود می باشد.

-        طبق بند ۷۴ استاندارد ۱۷، ” مبلغ استهلاک پذیر دارائی نامشهود با عمر مفید معین باید برمبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود……”

-        در حالیکه استهلاک دارائیهای نامشهود در ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم پیش بینی نشده است.

-        زیان کاهش ارزش طبق بند ۸۷ استاندارد نیز همانند استاندارد ۸ و  ۱۱  نیز جزء هزینه های قابل قبول مالیاتی نمی باشد.

-        طبق بند ۸۹ و۹۰ استاندارد حسابداری ۱۱ ، “هنگامی که هیچگونه منافع اقتصادی آتی از بکارگیری یا واگذاری دارائیهای نامشهود انتظار نمی رود،باید از ترازنامه حذف شود.”که همانند دارائیهای ثابت مشهود این مورد هم در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ق.م.م پیش بینی نشده است.

-        طبق قانون مالیاتهای هزینه های تاسیس از تارخ بهره برداری به مدت ۱۰ سال بطور مساوی قابل استهلاک است،بطوری که طبق بند ۴ ماده ۱۴۹ ق.م.م “هزینه های تاسیس …….. حداکثر تا مدت ده سال از تاریخ بهره برداری بطور مساوی قابل استهلاک است. طبق استاندارد ۷ حسابداری این هزینه می توانست در سال اول بهره برداری به حساب سود وزیان دوره منظور گردد ولی با حذف استاندارد ۷  این موضوع در استاندارد ۱۷   مطرح شد، که طبق بند ۱۱ پیوست شماره ۱ ، استاندارد ۱۷  هزینه های قبل از بهره برداری ” به حساب  سود و زیان منظور می گردد.

**استاندارد حسابداری ۱۸ (صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی) :**

-        طبق بند ۱۵ استاندارد ۱۸ ،” سودهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که در مبلغ دفتری دارائیها منظور شده است ، باید بطور کامل حذف شود”.                                       این مورد مغایر با مفاد ماده ۱۰۵ ق.م.م می باشد.

**استاندارد حسابداری ۲۳ (حسابداری مشارکتهای خاص) :**

-        طبق بند ۳۵  استاندارد ۲۳ ، “زمانی که شریک خاص دارایی  هایی را به مشارکت خاص می فروشد تا زمانی که این دارایی ها نزد مشارکت باقی بماند به شرط انتقال مخاطرات و مزایای عمده مالکانه شریک خاص باید حفظ آن بخش از سود را شناسایی کند که قابل انتصاب به سهم سایر شرکا است” .

نتیجتا سود شرکا از این بابت شناسائی نمی شود که طبق مفاد ماده ۱۰۵ ق.م.م باید به درآمد مشمول مالیات اضافه گردد.

-        طبق بند ۹  استاندارد ۲۴ ، ” درآمدهائی که به طور مشخص بیانگر بازیافت بخشی از مخارج ( اعم از دارائی و هزینه ) است، از مخارج مربوط کسر می شود. سود حاصل از سرمایه گذاری موقت تسهیلات مالی دریافتی ، فروش ضایعات و فروش تولیدات آزمایشی ، نمونه هائی از اینگونه درآمدهاست ” .

این موارد در مفاد مواد ق.م.م پیش بینی نشده است و درآمد حاصله از این بابت باید طبق مفاد ماده ۱۰۵ ق.م.م به حساب سود و زیان دوره منظور گردد.

**موارد دیگر:**

۱- سود و کارمزد پرداختی به اشخاصی غیراز موارد مندرج در بند ۲۴ ماده ١۴٨ ق.م.م

۲- مقررات ثبت و پلمپ دفاتر در آئین نامه تحریر دفاتر

۳- صرف سهام: طبق تبصره  ۲ ماده ۱۴۳ قانون مالیاتهای مستقیم،در شرکتهای سهامی پذیرفته شده در بورس،اندوخته صرف سهام مشمول مالیات مقطوع  به نرخ نیم درصد  خواهد بود و  طبق  بخشنامه ۰۹۸۳۴۵/۲۴۰۱/۲۳۲ مورخ ۱۸/۷/۸۵ سازمان امور مالیاتی، درآمد حاصل از صرف سهام شرکتهای خارج بورس که بصورت اندوخته در حسابهای شرکت ثبت و به کلیه سهامداران تعلق گیرد، طبق مقررات ماده ۱۰۵ ق.م.م مشمول مالیات می باشد.

در صورتی که طبق رویه های حسابداری، صرف سهام در سرفصل حقوق صاحبان سهام طبقه بندی می شود.

۴- هزینه سنوات خدمتی کارکنان به همراه تعدیلات مربوطه طبق بند ۷ استاندارد های حسابداری شماره ۴  باید ذخیره در این خصوص منظور کردد که طبق میزان تعیین شده در قانون تامین اجتماعی معادل یک ماه آخرین حقوق در حسابها منظور می گردد. این مورد در بند “و” ماده ۱۴۸ ق.م.م  نیز پیش بینی شده است ولی در مواردی که هنگام بازخرید کارکنان در شرکتها بیشتر از این مبلغ پرداخت می شود،طبق بند ۷ استاندارد ۴ باید به همان میزان ذخیره در حسابها منظور گردد  که این مغایر با مفاده ق.م.م بوده و مازاد یک ماه بدلیل عدم پیش بینی در موائ ۱۴۷ و ۱۴۸ مورد قبول قرار نمی گیرد.

۵-    طبق ضوابط اجرائی ماده ۱۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم ، با شرایط تعیین شده، وجوه پرداخت شده به منظور بازسازی و کمک و نظائر آن به صورت علی الحساب و وجوه پرداخت شده جهت تعمیر و احداث و … دانشگاهها و مراکز آموزش عالی و بهداشتی و درمانی و …از جمله هزینه های قابل قبول منظور می شود. در حالیکه طبق بند ۵۸ استانداردهای حسابداری ۱  و تعریف اجزای صورت سود وزیان در این بند ، شامل هزینه های عملیاتی و غیرعملیاتی ، منظور نمودن هزینه هائی به غیر از هزینه های مرتبط با فعالیت شرکت در صورت سود و. زیان مجاز نمی باشد.

**خلاصه تعدای از اختلافهای بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری در ایران**

با وجود موارد مذکور اکنون این سؤال پیش می آید که آیا امکان تعامل کامل میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی وجود دارد ؟

در حال حاضر حسابداری مالیاتی و مالی دارای زمینه‌های لازم تاثیرگذاری بر یکدیگرند . یکی از عوامل مهم این اثرگذار ، وجود دو مرجع سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی به عنوان متولیان تدوین استانداردهای حسابداری و وضع سیاستهای مالیاتی که سازمانهای زیرمجموعه وزارت اموراقتصاد و دارایی می باشند .دلیل ارتباط نزدیک اداری این دو مرجع باعث تقارب و تعامل قابل ذکری میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی در ایران گردیده که نمونه ای از برخی قواعد حاکم که حاکی از تعامل میان این دو مرجع می باشد عبارتند از :

\_ برطبق ماده ۱۴۷ ق .م .م یکی از شرایط اساسی قابل قبول بودن هزینه ها ، منحصربودن آن به تحصیل درآمد در دوره مالی مربوطه ( مبنای تعهدی ) و نیز متکی بودن هزینه ها به اسناد و مدارک مثبته در حدود متعارف می باشد.

\_ نحوه برخورد با مخارج سرمایه ای که طبق استاندارهای حسابداری جزء قیمت تمام شده دارائی محسوب و از نظر مالیاتی نیز جزء هزینه های غیر قابل قبول می باشد .

\_ پذیرش زیان حاصل از تسعیر ارز به عنوان هزینه قابل قبول ، مشروط به اتخاذ رویه ثابت در سالهای مختلف ( بند ۲۴ ماده ۱۴۸ ق .م م )

\_ انعکاس هزینه استهلاک در اجاره سرمایه ای منطبق با تبصره ۴ ماده ۱۵۰ ق . م . م

\_ مطابقت بین استاندارد شماره ۹ حسابداری و ماده ۱۴۷ ق . م .م در تعیین روش درصد پیشرفت کار برای عملیات پیمانکاری

ازطرف دیگر ازآنجاکه در کشور ما حسابداران تنها یک نوع صورت مالی برای مقاصد مالیات و حسابداری تهیه مینمایند و به همه استفاده کنندگان ارایه می نمایند و آنها نیز به ناچار بر اساس آن اقدام به تصمیم گیری می کنند لذا بهتر است که حسابداران علاوه بر تهیه صورت های مالی با هدف گزارشگری مالی ، صورت های مالی با مقاصد مالیاتی را تهیه نمایند .

گزارشگری با مقاصد مالیاتی ، سود حسابداری را با توجه به محدودیت ها و مسائل مربوط به قوانین مالیاتی تعدیل و در نهایت سود مشمول مالیات را تعیین می نماید و مشکلات مالیاتی آن با تخصیص بین دوره ای مالیات نیز حل می گردد، یعنی سود حسابداری درازای تفاوتهای دایمی تعدیل و بحث تفاوتهای موقت نیز با تخصیص بین دوره ای مالیات مرتفع وحسابدار رسمی یاحســـابرس مالیاتی صرفاً براســـاس قوانین مالیاتی معتبر بودن صورت های مالی با مقاصد مالیاتی را تأیید واعلام می نماید.انجام این عمل توسط حسابداران این حسن راخواهد داشت که صاحبان سهام و مشاغل که عمدتاً با مسائل مالی و مالیاتی آشنا نیستند، با مالیات محاسبه شده توسط حسابداران آگاه و به راحتی تمکین نمایند که پیامد آن پذیرش واقعیتهای موجودقوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری است .

به همین دلیل حلقه مفقوده این مشکلات «گزارشگری مالی با مقاصد مالیاتی » در ایران است و بایستی حسابداران علاوه بر تهیه صورتهای مالی با مقاصد گزارشگری مالی نسبت به تهیه صورتهای مالی با مقاصد مالیاتی اقدام نمایند .

**نتیجه :**

مغایرت بین استاندارهای حسابداری و قوانین مالیاتی و به تبع آن سود حسابداری و سود مشمول مالیات طبیعی بوده و هر گونه تلاش برای رفع این مغایرتها هرچند تا حدودی نتیجه بخش بوده اما رفع کامل آن و تهیه استانداردهای حسابداری کاملا” منطبق با قوانین مالیاتی و یا بالعکس امکان پذیر نمی باشد. همچنین اگر صورتهای مالی با مقاصد مالیاتی تهیه وتنظیم او و سود حسابداری به ازای اختلافات دایمی تعدیل و به ازای اختلافات موقت ، تخصیص بین دوره ای مالیات صورت گیرد، بسیاری از مشکلات کنونی میان سازمان مالیاتی و مؤدیان مالیاتی و حسابداران رسمی مرتفع خواهد شد

**منابع**

- بیک پور ، محمد علی . فصلنامه حسابرس ، شماره ٣۵ ، سال هشتم ، تفسیر مالیاتی

- دوانی ، غلام حسین، نشریه سامان ، شماره ۲٧، مقاله مالیات و حسابداری را در عصر فراتکنولوژی  جدی بگیریم .

- شباهنگ ، رضا ، تئوری های حسابداری ، چاپ سازمان حسابرسی .

- قانون مالیات های مستقیم مصوب بهمن ، ۱۳۸۰

\_ مسیحی ، محمد ، اخبار اقتصادی ، شماره ۲۹۳  ، استانداردهای حسابداری و قانون مالیاتهای مستقیم

- ون بردا\_ هندریکسن ، تئوریهای حسابداری ، مترجم دکتر علی پارساییان ، نشر ترمه

|  |
| --- |
|  |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| اقلام حسابداری | نحوه عمل قوانین مالیاتی | نحوه عمل استانداردهای حسابداری |
| هزینه استهلاک | محاسبه هزینه استهلاک بر اساس روشهای خط مستقیم و نزولی، عدم محاسبه هزینه انقضای سرقفلی | استفاده از روشهای خط مستقیم و نزولی و تعداد تولید ، محاسبه هزینه انقضای سرقفلی و منظور نمودن در سود و زیان |
| هزینه های تاسیس | سرمایه ای کردن هزینه های تاسیس و مستهلک نمودن آن به روش خط مستقیم طی حداکثر ۱۰سال | به هزینه منظور کردن هزینه های تاسیس در دوره وقوع |
| تجدید ارزیابی داراییها | لحاظ کردن مازاد تجدید ارزیابی در سود با فرض تحقق یافتن آن در دوره مورد نظر | لحاظ کردن حصه تحقق یافته مازاد تجدید ارزیابی طی هر سال در سود انباشته |
| تسعیر ارز | انجام اختیاری تسعیر ارز از طرف مودی،  شناسایی درآمد حاصل از تسعیر به عنوان درآمد مشمول مالیات برای شرکتهای دولتی | انجام اجباری تسعیر ارز در پایان دوره مالی، منظور نمودن درآمد تسعیر به حساب اندوخته تسعیر برای شرکتهای دولتی |
| ضایعات غیر عادی | غیر قابل قبول بودن ضایعات غیرعادی به عنوان هزینه | به هزینه منظور نمودن ضایعات غیرعادی در دوره وقوع |
| قاعده اقل بهای تمام شده یا خالص ارزش فروش | عدم شناسایی زیان کاهش ارزش موجودی کالا به عنوان هزینه قابل قبول | شناسایی زیان کاهش ارزش موجودی کالا به عنوان هزینه دوره |
| تحصیل داراییهای غیرجاری به صورت کمک بلاعوض | شناسایی کمک بلاعوض به عنوان درآمد و منظور نمودن آن در سود و زیان مشمول مالیات | شناسایی به عنوان افزایش سرمایه دولت در بخش حقوق صاحبان سهام یا به عنوان درآمد حسب مورد |
| صرف سهام | منظور نمودن صرف سهام به عنوان درآمد مشمول مالیات | منظور نمودن صرف سهام در بخش حقوق صاحبان سهام و عدم تعلق مالیات به آن |
| هزینه تامین مالی | شناسایی سود و کارمزد مربوطه به عنوان هزینه دوره | شناسایی مخارج تامین مالی به عنوان هزینه دوره به استثنای مواردی که قابل انتساب در بهای تمام شده دارایی باشد |
| زیان کاهش ارزش داراییهای ثابت نامشهود | عدم شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش داراییهای ثابت نامشهود به عنوان هزینه | شناسایی زیان ناشی از کاهش ارزش و لحاظ کردن زیان مزبور در سود و زیان دوره مورد نظر |
| زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری | غیر قابل قبول بودن زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه گذاریها به عنوان هزینه | به هزینه منظور کردن زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه گذاریها در صورت سود و زیان |
| برکناری دائمی داراییها | غیر قابل قبول بودن زیان ناشی از برکناری داراییها در زمان کنارگذاری آنها به عنوان هزینه قابل قبول | به هزینه منظور کردن زیان ناشی از برکناری داراییها در صورت سود و زیان معادل ارزش دفتری داراییهای کنارگذاری شده |
| پیمانهای بلند مدت | عدم شناسایی زیان برآوردی پیمانهای بلند مدت، شناسایی درآمد به میزان صورت وضعیت تائید شده | منظور نمودن زیان برآوردی پیمانها در صورت سود وزیان سال تشخیص، شناسایی درآمد به میزان پیشرفت کار |
| بدهی های برآوردی | عدم ذخیره گیری برای بدهی های برآوردی |  |

گردآورنده: فخرالدین خامسی  عباسعلی کیانپور

اختلاف بین اصول وقواعد حاکم بر حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی

 اختلاف بین اصول وقواعد حاکم بر حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی موجب تفاوت سود حسابداری با سود مشمول مالیات می گردد .این تفاوت ناشی از اختلافات دایمی و موقت می باشد . اختلافات دایمی عموماً ناشی از امتیازات و مقررات خاصی است که به دلیل شرایط سیاسی ، اقتصادی یا اداری تعیین ( همانند معافیت ماده 132 و 143 و 133 قانون مالیاتهای مستقیم )میگردد اما اختلافات موقت ناشی از زمانبندی اقلام بدهکار و بستانکار و تفاوتهای ارزشیابی است . در تئوری حسابداری فرض بر این است که حسابداران سود حسابداری را به ازای اختلافات دایمی تعدیل و مشکلات ناشی از اختلافات موقت را با تخصیص بین دوره ای مالیات مرتفع می نمایند. در تئوریهای حسابداری و قوانین مالیاتی اکثر کشورها وجود اختلاف بین استانداردهای حسابداری به عنوان مبنای محاسبه سود حسابداری با قوانین مالیاتی حاکم بر تعیین سود مشمول مالیات طبیعی است، و با پذیرش این اختلاف نسبت به ارائه راه حل اقدام می گردد. تلاش برای ازبین بردن این اختلافات هرچند تا حدودی ارزشمند و قابل ستایش است اما به دلیل ماهیت متفاوت این دو سود، امکان تعامل مطلق و انطباق کامل وجود ندارد. بهترین راه حل برای حل این مشکل این است که حسابداران جهت مقاصد مالیاتی علاوه بر تهیه صورتهای مالی برای مقاصد گزارشگری مالی برون سازمانی نسبت به تهیه صورتهای مالی برای مقاصد مالیاتی نیز اقدام نمایند. وجه شاخص این صورتهای مالی با مقاصد گزارشگری مالیاتی این است که سود حسابداری به ازای اختلافات دایمی تعدیل و جهت اختلافات موقت نیز از تخصیص مالیات میان دوره ای استفاده ، و درصورت امکان بایستی تحقیق جامع و مناسبی نیز جهت شناسایی اختلافات موقت و دایمی نیز صورت گیرد که این امر کمک شایان توجهی به حسابداران و سازمانهای مالیاتی خواهد نمود .

**کلید واژگان :** استاندارهای حسابداری ، قوانین مالیاتی ، اختلافات دایمی ،‌اختلافات موقت ، سود حسابداری ، سود مشمول مالیات

**مقدمه**
حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان برای تصمیم گیری را فراهم می نماید .
بخش عمده ی اطلاعات مالی تهیه شده توسط سیستم حسابداری را صورتهای مالی اساسی تشکیل می دهد . یکی از گروههای استفاده کننده از این اطلاعات ، دولت است که به مقاصد مالیاتی عملا"‌این اطلاعات را بکار می گیرد. وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن رکین تصمیم‌گیری مالیاتی است .این اطلاعات بایستی از منابع مختلف و قابل اعتماد استخراج و از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد. در قوانین مالیاتی منبع استخراج اطلاعات مالی دفاتر قانونی و مطلوبیت آن منوط به رعایت استانداردهای حسابداری حاکم و رهبرکشور است . برطبق ماده 95 قانون مالیاتهای مستقیم ، صاحبان مشاغل مکلفند اسناد و مدارک مثبته کافی را برای تشخیص سود مشمول مالیات نگهداری کنند و همچنین آن دسته ازصاحبان مشاغلی که بموجب قانون مکلف به ثبت فعالیت های شغلی خود دردفاتر روزنامه وکل موضوع قانون تجارت می باشند، باید دفاتر و اسناد و مدارک مربوط را با رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری نگهداری کنند .
برطبق قانون مالیاتهای مستقیم صورتهای مالی بایستی براساس استانداردهای پذیرفته شده حسابداری که ضوابط شناسایی و اندازه‌گیری را مشخص می‌کند، تهیه و تنظیم گردند. ازطرف دیگر به دلیل استخراج اطلاعات مالی عناصرحسابداری مبنای محاسبه ،‌مالیات ، از دفاتر قانونی و صورتهای مالی تدوین شده برطبق استانداردهای حسابداری ، مؤدیان مالیاتی انتظار دارند که سود حسابداری محاسبه شده با درآمد مشمول مالیات مطابقت داشته باشد.اما به دلایلی ، سود حسابداری ابرازی توسط مؤدی مالیاتی با درآمد مشمول مالیات تشخیص شده توسط سازمان مالیاتی مغایرت دارد. این مغایرت ممکن است دوطرفه باشد یعنی با تعدیلات انجام شده گاهی سود مشمول بیش از سود حسابداری و گاهی سود مشمول مالیات کمتر از سود حسابداری باشد. به همین دلیل مؤدیان یا حسابداران و ماموران مالیاتی از سالها قبل هم‌عقیده شده‌اند که قوانین مالیاتی با استانداردهای حسابداری هماهنگ نمی باشند. این بحث از سالها قبل تا کنون ادامه داشته اما به صورت جدی موردبررسی قرار نگرفته است ، با اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم در 27/12/1380 ، این مشکل با جدیت بیشتری مطرح و دلیل آن تصویب ماده 272 قانون مالیاتهای مستقیم به شرح ذیل است :
سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران و حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که عهده دارانجام وظایف حسابرسی و بازرس قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند، در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلفند، گزارش حسابرسی مالیاتی را طبق نمونه ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می شود، تنظیم و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مودی قرار دهند. این گزارش باید مواردذیل را شامل شود:
الف : اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق مفاد این قانون و مقررات مربوط با رعایت اصول و ضوابط و استاندارد های حسابداری
ب : تعیین درآمد مشمول مالیات بر اساس مفاد این قانون و مقررات مربوطه
**تبصره :** اداره ی امور مالیاتی ، گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادرمی کند. قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مؤدی گزارش حسابرسی مالی نسبت به صورت های مالی که طبق استانداردهای حسابرسی توسط همان حسابدار رسمی یا مؤسسه حسابرسی تنظیم شده باشد را ضمیمه گزارش حسابرسی مالیاتی همراه با اظهارنامه مالیاتی حداکثر ظرف سه ماه ازتاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهار نامه ، تسلیم اداره امور مالیاتی مربوطه نموده باشد.
با تصویب این قانون ، حرکت سازمان مالیاتی برای واگذاری بخشی از وظایف تخصصی خود به مجامع حرفه ای آغاز، و زمینه همکاری با سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران دایمی فراهم گردید. این امر موجب جلب نظر متولیان هر دو سازمان در مقابل الزامات و مقررات حاکم گردید، به گونه‌ای که تجزیه و تحلیل و کاهش تعارضات موجود و افزایش تطابق و تعامل بیشتر میان قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری ضرورت یافت . از طرف دیگر، بسیاری از صاحبنظران ضمن توجه به مسائل مذکور سؤالات و راهکارهایی ارائه نمودند که در عمل مورد استقبال قرار نگرفت.لذا این مقاله سعی دارد ضمن بررسی موارد فوق به سؤالات ذیل پاسخ دهد .
\_ آیا میان استاندارهای حسابداری و قوانین مالیاتی ایران مغایرت وجود دارد ؟
\_ آیا امکان تعامل کامل میان آن دو امکان پذیر است ؟
\_ بهترین راهکار عملی برای رفع این تعارضات و مغایرات چیست ؟
**بررسی تعارضات و مغایرات ما بین استاندارهای حسابداری و قوانین مالیاتی**
استانداردهای حسابداری ضوابط و دستورالعمل هائیست که در فرآیند شناخت و اندازه گیری عناصر صورتهای مالی و انتقال اطلاعات مالی به استفاده کنندگان بایستی از طرف واحدهای اقتصادی رعایت ، تا با بکارگیری مبنایی برای سنجش کیفیت ارائه صورتهای مالی از منظر گزارشگری و محتوا فراهم شود. اگر چه وجود این استانداردها ممکن است موجب محدود شدن کیفیت کار حسابداران به علت تفاوت در محتوای فعالیتهای اقتصادی و شرایط محیطی شود، اما بکارگیری آن مزیت های فراوانی همچون موارد ذیل را می تواند، داشته باشد :
\_ کمک به رعایت اصل یکنواختی در درون صنعت و ثبات رویه در واحدهای اقتصادی
\_ فراهم نمودن مجموعه ای از قواعد و ضوابط کار بردی مفید برای حرفه حسابداری
\_ ایجاد اطمینان از قابلیت مقایسه صورتهای مالی
\_ تامین اطلاعات روشن ، شفاف و قابل اتکا
\_ ارائه مبنایی مناسب برای تهیه صورتهای مالی با مقاصد عمومی
جریان اطلاعاتی حاصل از بکارگیری موارد فوق در سطح واحد اقتصادی منجر به تهیه صورتهای مالی اساسی میگردد. که پایه اصلی این صورتها سود حسابداری است . حسابداران ، سود حسابداری را معیاری برای تفسیر رویدادهای دنیای واقعی یا سود اقتصادی می‌دانند، اما حسابداران به دلیل قواعد و اصول و مفروضات زیر بنایی مدعی اند سود حسابداری منطقی و هماهنگ است و امکان تصمیم گیری را برای استفاده کنندگان فراهم می نماید و در حال حاضر نیز مدل حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی ،کماکان چهار چوپ اصلی گزارشگری مالی محسوب و محور اصلی این مدل قواعد حاکم بر شناخت درآمد فروش و مقایسه هزینه ها با درآمد فروش است . از طرف دیگر فرآیند سیاست گذاری و تدوین استانداردهای حسابداری مسلماً دستوری بوده و با توجه به استانداردها و قواعد حسابداری بسیاری ازهزینه ها همانندهزینه استهلاک در دوره های مختلف حسابداری شناسایی و تخصیص می یابد و چون یک روش تخصیص یگانه را که بتوان به دیگر روشهای تخصیص ترجیح داد وجود ندارد، مشکلاتی را در میزان هزینه های تخصیص یافته به دوره های مختلف ایجاد می نماید . به بیان دیگر این مسائل باعث شده است که سود حسابداری یک مفهوم قراردادی باشد که عموماً با واقعیت های دنیای واقعی مطابقت نداشته و به دلیل قراردادی بودن آن امکان هرگونه بررسی تاریخی و مقایسه را فراهم نمی نماید. از آنجا که دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری مقاصد عمومی است سود حسابداری مربوطه نیز با این هدف محاسبه می شود و چون یکی از استفاده کنندگان از اطلاعات مالی سازمانهای مالیاتی می باشند این سود را به شرح ذیل برای محاسبه سود مشمول مالیات مورد استفاده قرار می دهند :

سود حسابداری × × ×
اضافه می شود
- هزینه های مغایر با مواد ١٤٧ و ١٤٨ ق . م . م. و تعدیلات مربوطه ×
کسر می شود
- معافیت های قانونی ناشی از تعدیلات مربرطه ( × )

سود مشمول مالیات ××
به دلیل تفاوت در قواعد مربوط به محاسبه سود مشمول مالیات و سود حسابداری ، تفاوت بین این دو مبلغ وجود داشته و به همین دلیل سود حسابداری با تعدیلاتی به سود مشمول مالیات تبدیل می شود که این تفاوت های عمدتا" تحت دو عنوان اصلی از منظر تئوریهای حسابداری طبقه بندی میگردد :
**اختلافات دایمی**
این اختلافات 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 محاسبه مجموع مالیاتی است که واحد انتفاعی طی عمرخود پرداخت می کند.درحسابداری مواردی وجود دارندکه درمحاسبه سود حسابداری منظور اما به علت معافیت قانونی مبتنی بر ق .م . م مشمول پرداخت مالیات نمی شوند. نمونه هایی از این موارد برطبق قانون مالیاتهای مستقیم ایران بشرح زیرند :
-معافیت ناشی از مواد ١٣۲ ، ١٣٣ ، ١٣٤ ق .م .م
**ماده 132 ق.م.م**
"درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیتهای تولیدی ومعدنی درواحدهای تولیدی یا معدنی دربخش های تعاونی وخصوصی که از اول سال 1381 به بعد ازطرف وزارتخانه های ذی ربط برای آنها پروانه ی بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج وفروش منعقد می شود ،‌ازتاریخ شروع بهره برداری یا استخراج به میزان 80% وبه مدت 4 سال ودرمناطق کمتر
توسعه یافته به میزان 100% وبه مدت 10 سال ازمالیات موضوع ماده 105 این قانون معاف هستند ."
**ماده 133 ق.م.م**
"صددرصددرآمد شرکت های تعاونی روستایی ،‌عشایری،‌کشاورزی ، صیادان ،‌کارگری ،‌کارمندی ، دانشجویان ودانش آموزان واتحادیه های آنها ازمالیات معاف است ."
**ماده 134 ق.م.م**
درآمدحاصل از تعلیم وتربیت مدارس غیرانتفاعی اعم از ابتدایی ،‌راهنمایی ،‌متوسطه ، فنی وحرفه ای ،‌دانشگاهها ومراکز آموزش عالی غیرانتفاعی ودرآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی وحرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه وفعالیت ازمراجع ذی ربط هستند ،‌ازپرداخت مالیات معافند."
-برطبق استاندارد ملی حسابداری شماره 17 هزینه استهلاک دارایی های ثابت نامشهود مثلا"‌سرقفلی از سود حسابداری قابل کسر اما هزینه آن قابل محاسبه جهت مالیات نمی باشد .
\_ هزینه سنوات خدمتی کارکنان به همراه تعدیلات مربوطه طبق بند 5و4 استاندارد های حسابداری شماره 4 معادل یک ماه آخرین حقوق جزء هزینه های قابل قبول مالیاتی بوده و مازاد آن غیر قابل قبول .
**اختلافات موقت**
شامل دو گروه تفاوتهای ناشی از زمان بندی و تفاوتهای ناشی از مبانی ارزشیابی میباشد .

**1 : تفاوتهای ناشی از زمان بندی**
این تفاوت ناشی از تفاوت زمان بندی اقلام بدهکار و بستانکار در صورت سود و زیان بوده ومعمولا"‌تحت عنوان که تفاوت های مالیاتی بین دوره ای بیان می شود . این مـــوارد ، رویدادهای است که در یک دوره بر سود مشمول مالیات و در دوره دیگر بر سود حسابداری ( قبل از مالیات ) تأثیر می گذارند . بر اساس استانداردهای حسابداری درکشورهای مختلف دنیا ، دراین ارتباط چهار وضعیت ممکن شناخته شده است .
الف : مبلغی که برای مقاصد مالیاتی ازسود کسر شده اما از لحاظ گزارشگری مالی به دوره های بعد انتقال یافته است .مثال متداول برای این وضعیت به کارگیری روش نزولی محاسبه ی استهلاک برای مقاصد مالیاتی و به کار گیری روش خط مستقیم برای گزارشگری مالی .
ب : درآمد فروش در دوره مالی جاری شناسایی شده اما از لحاظ مقاصد مالیاتی ، شناسایی آن به دوره های بعد موکول شده است .مانند به کارگیری روش فروش اقساطی برای مقاصد مالیاتی وبکارگیری روش تعهدی شناسایی درآمد فروش برای گزارشگری مالی .
ج : سودی که در محاسبه مالیات لحاظ شده ، اما شناسایی آن در صورت های مالی به تعویق افتاده است مانند پیش دریافت اجاره که در دوره وصول، به سود مشمول مالیات اضافه، اما شناسایی آن به دوره ارائه خدمت مربوط موکول شده است .
د : هزینــــه هایی که از ســــود دوره جـــاری کسر شده اما از لحاظ محاسبه سود مشمول مالیات شناسایی آن به دوره های بعد موکول شده است مانند هزینه های تضمین (گارانتی) کالا که در صورت سود و زیان دوره جاری منظور اما احتساب آن به عنوان هزینه های قابل قبول مالیاتی به دوره مالی پرداخت واقعی آن موکول می شود .
**2 : تفاوتهای ارزشیابی :**
این تفاوت، مربوط به تفاوت مبانی اندازه گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی می باشد .در ارتباط با مبانی ارزشیابی به عنوان اختلاف های موقت مواردی در استانداردهای حسابداری برخی از کشورها بشرح زیرمطرح شده اند :
الف : کاهش مبنای مالیاتی دارایی های استهلاک پذیر به دلیل تخفیف های مالیاتی
ب : عملیات در کشورهای خارجی که پول عملیاتی و پول گزارشگری آن یکسان است . بر اساس استانداردهای برخی از کشورها ، پس از تغییر نرخ ارز ، ، مبنای مالیاتی برخی از دارایی ها و بدهی ها عملیات خارجی می تواند با موارد متناظر آن بر مبنای ارزش های تاریخی و پول کشور اصلی تفاوت داشته باشد .
ج : افزایش مبنای مالیاتی دارایی ها به دلیل تعدیل بر اساس تورم ، این تعدیل ها موجب می شود که این مبانی با مبنای ارزشیابی مبتنی ارزش های 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 مبانی مالیاتی متناظر آن تفاوت داشته باشد .
ازطرف دیگر بخش عمده ای از اختلافات قانون مالیاتهای مستقیم با استانداردهای حسابداری را نیز می توان به شرح ذیل عنوان نمود:
١- استهلاک دارایی های ثابت به غیر از موارد مندرج در جدول استهلاکات موضوع ماه ١۵2 قانون مالیاتهای مستقیم
۲- سود و زیان حاصل از معاوضه دارایی های مشابه و غیر مشابه
٣- استهلاک دارایی های نامشهود
٤- رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه
۵- سود و کارمزد پرداختی به اشخاصی غیراز موارد مندرج در بند ۲٤ ماده ١٤٨ ق.م.م
٦- استهلاک هزینه های قبل از بهره برداری
٧- زمان کاهش ارزش در موجودیها و سرمایه گذاریها
٨- مقررات ثبت و پلمپ دفاتر در آئین نامه تحریر دفاتر
٩- شرایط مقرر در بند ١١ ماده ١٤٨ در رابطه با پذیرش هزینه مطالبات مشکوک الوصول و ....
با وجود موارد مذکور اکنون این سؤال پیش می آید که آیا امکان تعامل کامل میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی وجود دارد ؟
در حال حاضر حسابداری مالیاتی و مالی دارای زمینه‌های لازم تاثیرگذاری بر یکدیگرند . یکی از عوامل مهم این اثرگذار ، وجود دو مرجع سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی به عنوان متولیان تدوین استانداردهای حسابداری و وضع سیاستهای مالیاتی که سازمانهای زیرمجموعه وزارت اموراقتصاد و دارایی می باشند .دلیل ارتباط نزدیک اداری این دو مرجع باعث تقارب و تعامل قابل ذکری میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی در ایران گردیده که نمونه ای از برخی قواعد حاکم که حاکی از تعامل میان این دو مرجع می باشد عبارتند از :
\_ برطبق ماده 147 ق .م .م یکی از شرایط اساسی قابل قبول بودن هزینه ها ، منحصربودن آن به تحصیل درآمد در دوره مالی مربوطه ( مبنای تعهدی ) و نیز متکی بودن هزینه ها به اسناد و مدارک مثبته در حدود متعارف می باشد.
\_ نحوه برخورد با مخارج سرمایه ای که طبق استاندارهای حسابداری جزء قیمت تمام شده دارائی محسوب و از نظر مالیاتی نیز جزء هزینه های غیر قابل قبول می باشد .
\_ پذیرش زیان حاصل از تسعیر ارز به عنوان هزینه قابل قبول ، مشروط به اتخاذ رویه ثابت در سالهای مختلف ( بند 24 ماده 148 ق .م م )
\_ انعکاس هزینه استهلاک در اجاره سرمایه ای منطبق با تبصره 4 ماده 150 ق . م . م
\_ مطابقت بین استاندارد شماره 9 حسابداری و ماده 147 ق . م .م در تعیین روش درصد پیشرفت کار برای عملیات پیمانکاری
هرچند موارد یاد شده حاکی از وجود تعامل های چشمگیر و قابل توجه می شد،لیکن امکان فراهم نمودن یک تعامل منطقی و بدون تعارض وجود ندارد. نکته مهم اینکه، تعامل میان استانداردهای حسابداری و قانون مالیاتی شاید در بعضی از موارد امکان پذیر باشد، اما با توجه به این که استانداردهای حسابداری منشعب ازاستاندارد های بین المللی ونیز قوانین مالیاتی برگرفته از شرایط خاص اقتصادی و سیاسی واجتماعی حاکم برهر جامعه می باشد، لذا به هیچ وجه امکان تعامل مطلق میان این دو وجود نداشته و بایستی به دنبال تعامل نسبی باشیم .ازآنجاکه شرایط حاکم بر اوضاع و احوال اقتصادی هرکشور دائماً درحال تغییر و تحول می باشد. واین تغییرات قوانین ومقررات حاکم بر جامعه نیز دستخوش تغییر نموده که نمونه هایی ازاین تغییرات وتحولات به شرح زیراست .
- مسائلی از قبیل زیان کاهش سرمایه گذاریها یا موجودی ها ، تجدید ارزیابی دارایی ها و اثرات تعدیلی تورم .
به نظر می رسدکه این موارد عمدتاً ناشی از تورم حاکم بر جامعه بوده که حتی در بنیان با استانداردهای حسابداری مبتنی براصل بهای تمام شده تاریخی در تضاد می باشد و در بسیاری از موارد عامل تورم موجب بکارگیری ارزش های جاری توسط حسابداران گردیده است .با کاهش تورم این بحث ها نیز منتفی ، لذا شرایط حاکم در دوران تورم را نمی توان یک الگوی درازمدت فرض و براساس آن قانون گذاری کرد. به دلیل اینکه تورم یک شرایط تحمیلی بر اقتصاد است بایستی همه جوانب آن مورد بررسی قرارگرفته تا درصورت لزوم ونه صرفا"‌به جهت کاهش اثرات مالیاتی ارزشهای جاری بتواند بجای اثر بریک بخش خاص ازصورتهای مالی برکل صورتهای مالی جایگزین ارزشهای تاریخی اثر داشته باشد.
- در خصوص استهلاک دارایی های نامشهود شاید مشکل از جایی دیگرآغازشده است. یعنی در ایران صرفاً بحث سرقفلی یا حق کسب و پیشه اصناف را می توان در بازار به راحتی و با توجه به شرایط داخلی محاسبه و لحاظ نمود ولی درسایر موارد درخصوص دارایی های نامشهود به واقع هیچ قانون یا دستورالعمل مدون که بتواند ارزش واقعی و عمر مفید را مشخص نماید وجود ندارد و همین مساله قابلیت اتکاء ارزشهای تعیین شده فعلی را زیر سوال می برد .
- در خصوص موارد مندرج در آیین نامه تحریر دفاتر که ممکن است اشکالاتی در آن نیز وجود داشته باشد، نکات قابل ذکری وجود دارد. از جمله اینکه بحث پلمپ دفاتر و مقررات مربوط به آن منبعث از قانون تجارت است که اصلاح آن منوط به اصلاح قانون تجارت می باشد و صرفاً در محدوده قانون مالیاتی نیست ثانیاً آیین نامه تحریر دفاتر یک ضابطه است و تعیین یک ضابطه برای انجام یک فعالیت نه تنها محدودیت نیست بلکه نظم دادن به امورات می باشد و ثالثاً این آیین نامه هیچگونه تاثیری بر مبالغ مندرج در صورتهای مالی نمی گذارد .
- بحث جدول استهلاکات موضوع ماده ١۵۲ را میبایست از منظر قابل مقایسه بودن صورت های مالی شرکت های مختلف موردبررسی قرارداد. یعنی چندین شرکت بانوع فعالیت ودارایی مساوی ممکن است با استفاده از روشهای مختلف استهلاک ، به نتایج متفاوتی در محاسبه سود حسابداری برسند که شاید در مقایسه صورت های مالی باعث ابهام و سردرگمی استفاده کننده گان شود .
- در خصوص پرداخت بهره و هزینه بهره به اشخاصی غیر از بانکها و مؤسسات بانکی مجاز، به نظر می رسد مشکل ناشی از شرایط اقتصادی کشور باشد که بایستی به هر ترتیب مراجع ذیصلاح نسبت به تأمین مالی درست اقدام کنند و اینکه فرد از یک سیستم غیر مجاز و خارج از شبکه پولی و بانکی نسبت به اخذ وام اقدام نماید و بهره آن هم مورد قبول باشد. اولاً بحث و شائیه ربا بودن آن از نظر اسلام و بانکداری اسلامی خالی از اشکال نمی باشد. ثانیاً بایستی قوانین سیستم های پولی و بانکی مربوط به هر کشور نیز رعایت شود و با توجه به اینکه یکی از وظایف سیاستهای مالیاتی کمک به تثبیت سیاستهای اقتصادی است میبایست در تدوین آن به سیاستهای پولی و بانکی کل کشور نیز توجه شود و ایراد مذکور به نظر می رسد مغایر با سیاستهای موصوف است .
و جهت سایر موارد مغایرت نیز می توان دلایل توجیهی ارائه نمود اما در نهایت به نظر می رسد حذف این ضوابط ، عواقب ناگواربیشتری را درپی داشته باشد که بایستی ازقبل این مسائل به طور دقیق کارشناسی و بررسی گردد تا مشکلات بعدی به وجود نیاید .
حال با مشخص شدن مغایرتها و تعاملات و مشکلات و عدم امکان تطابق مطلق ، این سوال اساسی بوجود می آید که راهکار عملی رفع این مغایرتها چه می باشد ؟
واقعیت این است که قوانین مالیاتی هیچ الزامی برای حسابداران وصاحبان واحدهای تجاری وانتفاعی به وجود نیاورده است که صورت های مالی خود را منطبق با قوانین مالیاتی تهیه نمایند. بلکه این الزام را به وجود آورده است که صورت های مالی را بایستی الزاماً براساس استانداردهای پذیرفته شده حسابداری برای مقاصد عمومی تهیه نمایند . نکته دیگر اینکه ، در حسابرسی مالیاتی بعنوان یکی از مصادیق مهم حسابرسی ، اولویت اول با قوانین و مقررات مالیاتی است و رعایت سایر قوانین و مقررات همچون استانداردهای حسابداری و قضاوت حرفه‌ای کارشناسان مالیاتی در اولویتهای بعدی قراردارد . لذا با همین اعتقاد ، تئوریهای حسابداری بحث تخصیص بین دوره ای مالیات را جهت رفع این تفاوتها مطرح نموده اند . در حقیقت اختلاف های دایمی تنها بر جمع مالیات پرداختی تأثیر می گذارند و عموماً مستلزم تخصیص های بین دوره ای مالیاتی نمی باشند.اما از لحاظ تئوریهای حسابداری این اختلافها نیزموجب طرح مسائل بحث انگیز نمی شود. به این دلیل که در تئوریهای حسابداری فرض می شود که مؤدیان مالیاتی در زمان تسلیم اظهار نامه مالیاتی ، سود حسابداری را قبل از طرح اختلافهای موقت به جهت اختلاف های دایمی تعدیل می نمایند . و برای رفع اثرات ناشی از اختلافات موقت نیز از تخصیص بین دوره ای مالیات استفاده می نمایند . که در آن حسابی تحت عنوان مالیات انتقالی به دوره آتی برای ثبت تفاوت ارقام مالیات ایجاد می گردد. با این وجود با مطابقت دقیق استانداردهای ملی حسابداری با قانون مالیاتهای مستقیم می‌توان با مصادیق اختلافات موقت نیز برخورد نمود همانند ارزشهای متفاوت مالیاتی و سود حسابداری برای محاسبه سود ناشی از واگذاری املاک و اعیان و سرقفلی و یا الزامی نبودن رعایت آیین‌نامه استهلاکات برای مقاصد مالی در مقابل الزامی بودن آن برای مقاصد مالیاتی.
هر چند تخصیص بین دوره ای مالیات موجب ایجاد بحث و گفتگو میان صاحب نظران حسابداری شده است و موافقین آن به دلیل مفهوم مقابله هزینه ها با درآمد فروش و مفهوم تداوم فعالیت وروش های مدیریت ازآن حمایت کرده و مخالفین به دلایلی همچون قابل فهم نبودن و هزینه نبودن مالیات و مربوط نبودن و ابهام خواستار حذف تخصیص بین دورهای مالیات هستند ، لیکن در نهایت نظر موافقین در عمل مورد استفاده قرار گرفته و به عنوان یک راه حل اساسی پذیرفته شده است .
ازطرف دیگر ازآنجاکه در کشور ما حسابداران تنها یک نوع صورت مالی برای مقاصد مالیات و حسابداری تهیه مینمایند و به همه استفاده کنندگان ارایه می نمایند و آنها نیز به ناچار بر اساس آن اقدام به تصمیم گیری می کنند لذا بهتر است که حسابداران علاوه بر تهیه صورت های مالی با هدف گزارشگری مالی ، صورت های مالی با مقاصد مالیاتی را تهیه نمایند .
گزارشگری با مقاصد مالیاتی ، سود حسابداری را با توجه به محدودیت ها و مسائل مربوط به قوانین مالیاتی تعدیل و در نهایت سود مشمول مالیات را تعیین می نماید و مشکلات مالیاتی آن با تخصیص بین دوره ای مالیات نیز حل می گردد، یعنی سود حسابداری درازای تفاوتهای دایمی تعدیل و بحث تفاوتهای موقت نیز با تخصیص بین دوره ای مالیات مرتفع وحسابدار رسمی یاحســـابرس مالیاتی صرفاً براســـاس قوانین مالیاتی معتبر بودن صورت های مالی با مقاصد مالیاتی را تأیید واعلام می نماید.انجام این عمل توسط حسابداران این حسن راخواهد داشت که صاحبان سهام و مشاغل که عمدتاً با مسائل مالی و مالیاتی آشنا نیستند، با مالیات محاسبه شده توسط حسابداران آگاه و به راحتی تمکین نمایند که پیامد آن پذیرش واقعیتهای موجودقوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری است .
به همین دلیل حلقه مفقوده این مشکلات «گزارشگری مالی با مقاصد مالیاتی » در ایران است و بایستی حسابداران علاوه بر تهیه صورتهای مالی با مقاصد گزارشگری مالی نسبت به تهیه صورتهای مالی با مقاصد مالیاتی اقدام نمایند .
**نتیجه :**
مغایرت بین استاندارهای حسابداری و قوانین مالیاتی و به تبع آن سود حسابداری و سود مشمول مالیات طبیعی بوده و هر گونه تلاش برای رفع این مغایرتها هرچند تا حدودی نتیجه بخش بوده اما رفع کامل آن و تهیه استانداردهای حسابداری کاملا" منطبق با قوانین مالیاتی و یا بالعکس امکان پذیر نمی باشد. همچنین اگر صورتهای مالی با مقاصد مالیاتی تهیه وتنظیم او و سود حسابداری به ازای اختلافات دایمی تعدیل و به ازای اختلافات موقت ، تخصیص بین دوره ای مالیات صورت گیرد، بسیاری از مشکلات کنونی میان سازمان مالیاتی و مؤدیان مالیاتی و حسابداران رسمی مرتفع خواهد شد .

**منابع و مأخذ :**
- بیک پور ، محمد علی . فصلنامه حسابرس ، شماره ٣۵ ، سال هشتم ، تفسیر مالیاتی
- دوانی ، غلام حسین، نشریه سامان ، شماره ۲٧، مقاله مالیات و حسابداری را در عصر فراتکنولوژی جدی بگیریم .
- شباهنگ ، رضا ، تئوری های حسابداری ، چاپ سازمان حسابرسی .
- قانون مالیات های مستقیم مصوب بهمن ، 1380
\_ مسیحی ، محمد ، اخبار اقتصادی ، شماره 293 ، استانداردهای حسابداری و قانون مالیاتهای مستقیم
- ون بردا\_ هندریکسن ، تئوریهای حسابداری ، مترجم دکتر علی پارساییان ، نشر ترمه