فصلنامه پژوهش های مدیریت در جهان اسلام
شماره مجوز: ۸۵۴۹۵ شماره استاندارد بین المللی: ۶۰۹۴-۲۶۷۶ شماره سوم (تابستان۱۳۹۹)

بررسی و تحلیل سود حسابداری و سود مالیاتی در نظام مالی بازرگانی

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

بهمن رمضانی

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 دایمی و موقتی است که حسابداران سود حسابداری را به ازای اختلافات دایمی 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 می‌پردازیم. 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 نمی‌شود و به منابع بالقوه‌ی تفاوت ها اشاره نمی‌شود، چارچوب نظری جامعی از تفاوت های سود حسابداری و مالیاتی فراهم می‌آید که با اهداف این مقاله نیز سازگارتر است. سپس مفاهیم محتوای اطلاعاتی و پایداری سود مطرح می‌شود و نهایتا رابطه بین تفاوت های سود حسابداری و مالیاتی با پایداری و محتوای اطلاعاتی سود استدلال می‌شود.

واژگان کلیدی: سود حسابداری، سود مالیاتی، مدیریت بازرگانی، متون حسابداری، روابط اقتصادی و مالی

بخش اول: تفاوت های سود حسابداری و مالیاتی در متون حسابداری

هدف نخستین تدوین قوانین مالیاتی، تأمین منابع مالی برای دولت ها است. در دنیای کنونی کشورها علاوه بر کسب درآمد از طریق وضع مالیات اهداف اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی را نیز دنبال می نمایند. در صورتی که از این ابزار به خوبی استفاده شود، از طرفی می تواند عدالت اقتصادی را موجب شود و از طرف دیگر سرمایه های راکد و سرگردان را در جهت سرمایه گذاری درست هدایت نماید و همچنین باعث افزایش سطح اشتغال زایی گردد.هندریکسن[۱] تفاوت عمده بین سود مالیاتی و سود حسابداری را در دو طبقه ذیل دسته بندی می‌کند:

بند اول: تفاوت های دائمی

هدف نخستین تدوین قوانین مالیاتی، تأمین منابع مالی برای دولت ها است. در دنیای کنونی کشورها علاوه بر کسب درآمد از طریق وضع مالیات اهداف اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی را نیز دنبال می نمایند. در صورتی که از این ابزار به خوبی استفاده شود، از طرفی می تواند عدالت اقتصادی را موجب شود و از طرف دیگر سرمایه های راکد و سرگردان را در جهت سرمایه گذاری درست هدایت نماید و همچنین باعث افزایش سطح اشتغال زایی گردد. تفاوت های 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 نشان دهندهٔ محاسبه کل مالیاتی است که شرکت باید در طول عمر زندگی خود پرداخت کند .بهره اوراق قرضه شهرداریها یک نمونه ازین تفاوت ها 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. تفاوت های دائمی فقط بر کل مالیات قابل پرداخت شرکت اثر می-گذارند و ازینرو، در حسابداری، از دیدگاه تئوری، موجب بروز مسائلی از باب تخصیص

---

۱ Hendriksen

مالیات نمی شوند. 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 امّا هرگز در دیگری گنجانده نخواهد شد (هانلون[۱]، ۲۰۰۵). قوانین مالیات های مستقیم که بر اساس ملاحظات اقتصادی، سیاسی و اجتماعی تدوین می شوند 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 می دهد . 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 می کند 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 معافیتهایی است که موجب تفاوت دائمی بین سود حسابداری و سود مالیاتی می شود . 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 هریک از این تفاوتها توصیفات بیشتری ارائه خواهد شد . امّا قبل از آن سعی می شود با مثالی مفهومی کلی از تفاوتهای

۱ Hanlon

موقتی بدست آید. هندریکسن در کتاب تئوری حسابداری خویش از مثالی استفاده می‌کند 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 :

مالیات پرداختنی = ۳۴٪ × ۲۰۰۰۰ = هزینه مالیات دلار ۶۸۰۰ = ۳۴٪ × ۱۰۰۰۰۰ = دلار ۳۴۰۰

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 می‌توان 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 . امّا این هزینه زمانی از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی پذیرفته می‌شود که معادل آن نزد یک بانک ایرانی سپرده

ایجاد شود . اگر شرکتی سپرده ایجاد نکند، ممیزان مالیاتی، طبق قانون این هزینه را نمی-پذیرند و در نتیجه سود مالیاتی از سود حسابداری بیشتر می شود . این تفاوت، نمونه ای از تفاوت های موقتی است، زیرا در سال های آینده و زمانی که کارکنان بازنشسته یا بازخرید می شوند و مزایای پایان خدمت آنها پرداخت می شود، وزارت امور اقتصاد ی و دارایی با توجه به بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم، مبالغ پرداخت شده را بعنوان هزینه می پذیرد . یعنی در آینده این تفاوت معکوس واحتمالاً 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 تفاوت های 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 می باشد. این رویه می‌تواند شامل تخصیص میان دوره ای، تخصیص درون دوره ای و عدم شناسایی آن باشد.اصل تخصیص میان دوره ای 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 (پارسائیان به نقل از هندریکسن ۱۳۸۸) . حال اگر مابه التفاوت مربوطه را بصورت مستقیم به حساب سود انباشته یا سود وزیان غیر مترقبه و اقلام غیر پولی مشابه پس از کسر مالیات منظور شود، از روش تخصیص درون دوره ای 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 دوره ای هیچ مخالفتی مشاهده نشده است، زیرا فقط صورت سود وزیان و صورت سود انباشته همین دوره تغییر می‌کند، و ترازنامه و صورت سود و زیان سایر دوره ها تغییر نمی کنند (پارسائیان به نقل از هندریکسن، ۱۳۹۰). روش سوم یعنی عدم شناسایی همان سیاست اتخاذ شده توسط کمیته تدوین استاندارد های حسابداری مالی سازمان حسابرسی می باشد که چنین بدهی ها و دارایی های معوق مالیاتی را در صورت های مالی شناسایی نمی‌کنند. از دیدگاه حسابداری مالیات بر سود شرکت ها، تفاوت های موقتی می‌توانند هستهٔ اصلی تئوری های حسابداری را تشکیل دهند، زیرا حسابداران یا مدیریت می‌توانند بر شیوهٔ ثبت و گزارش کردن این اقلام کنترل هایی اعمال کنند . آنها منشأ اصلی ایجاد تفاوت بین سود

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

بند سوم: تفاوت های زمانبندی

تفاوت‌های ناشی از زمان منظور کردن اقلام بدهکار وبستانکار 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). دربارهٔ تفاوت های زمانی چهار حالت را می توان متصور بود .

الف – هزینه‌ای که از دیدگاه مالیاتی در نظر گرفته می‌شود ولی در صورتهای مالی زمان شناسایی آن به دوره‌های بعد انتقال می‌یابد. نمونه های 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 می کنند ولی هنگام تهیه صورتهای مالی آن را به دوره های بعد منتقل می‌کنند . پیش دریافت که هنگام وصول مشمول مالیات می-شود، ولی برای تهیهٔ 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 می کنند، ولی برای محاسبه مالیات، آنها را در دوره دیگری منظوری می نمایند . 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 کسرکرد. 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 حسابدرای دوره جاری از مالیاتی که باید در دوره جاری پرداخت گردد بیشتر می شود. 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 (پارسائیان ببه نقل از هندریکسن، ۱۳۸۸).

بند چهارم: تفاوت های ارزشیابی

تفاوت های ناشی از بکارگیری مبانی متفاوت ارزشیابی اقلام در محاسبه مالیات که آن را تفاوت های ارزشیابی می‌نامند (همان منبع). تفاوت های ارزشیابی زمانی بوجود می آیند که مبانی اندازه گیری درآمد ها و هزینه ها طبق اصول پذیرفته شده حسابداری با مبانی اندازه گیری درآمد ها و هزینه ها 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 استاندارد های حسابداری برخی از کشورها بشرح ذیل مطرح شده اند :

الف – کاهش مبنای محاسبه استهلاک در مورد دارایی های استهلاک پذیر به سبب تخفیف های مالیاتی

ب – عملیات در کشور های 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 دارایی ها و بدهی های عملیات خارجی میتواند با موارد متناظر آن بر مبنای ارزش های 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 درآن، 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 تغیراتی 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 می‌شود، 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 جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ ۲۵٪ خواهند بود(صفار ۱۳۸۹). قانون مالیات های مستقیم به طور مشخص و متمایز به روش های تشخیص اشاره نمی‌کند لیکن با مطالعه فصول و مواد مختلف می‌توان 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 می‌شود. (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 گرددیا موجر علاوه بر اجاره بها وجهی به عنوان ودیعه یا هر عنوان

دیگری از مستاجر دریافت نموده باشد ماخذ محاسبه، ارزش جاری اعلام شده توسط کمیسیون تقویم املاک است. ۳) تشخیص با رسیدگی به اسناد و مدارک: یک از مهمترین و منطقی ترین 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 مالیات های 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 علی الراس: 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 ارئه 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 آئین نامه‌ی 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 مدیریان نسبت به کاربرد روش های حسابداری نامناسب، (۴) تضمین تامین اطلاعات روشن، کامل و

یکنواخت در دوره های مختلف برای استفاده کنندگان از صورت های مالی و (۵) ایجاد امکان مقایسه‌ی صورت های مالی واحد های انتفاعی مختلف (صفار، ۱۳۸۹). رهنمود های حسابداری از سال ۱۳۷۸ لازم اجرا شد. اطلاعیه وزارت امور اقتصادی و دارایی در تاریخ ۱۳۸۰/۵/۴ بر لزوم رعایت استاندارد های حسابداری توسط اشخاص حقوقی تاکید کرد به گونه‌ای که در صورت عدم رعایت استانداردهای مذکور، صورت های 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 مالیات های مستقیم در تاریخ ۸۰/۱۱/۲۷، در قالب ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم در امر تشخیص مالیات، توجه متولیان هر دو سازمان را درمقابل الزامات و مقررات حاکم بیش از پیش جلب نموده است به طوری که تجزیه و تحلیل و کاهش تعارض های موجود و نیز افزایش تطابق و تعامل بیشتر میان قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و استاندارد های حسابداری را امری اجتناب ناپذیر تلقی می‌شود (همان منبع). در حال حاضر حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی در ایران زمینه های 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 سازمان های زیر مجمئعه‌ی 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 گونه ای که تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود با توجه به الزامات قانون مالیات های مستقیم را استاندارد شماره ۱۱ به عنوان روش های اختیاری پیشنهاد گردید و تدوین جدول روش و نرخ های استهلاک دارایی های ثابت به موجب ماده‌ی ۱۵۱ قانون مالیات های مستقیم تاثیر بسیار گسترده بر حسابداری مالی داشته است (همان منبع). از همه مهم‌تر می‌توان به تکالیف مقرر در تبصره ۲ ماده‌ی ۹۵ قانون مالیات های مستقیم مبنی بر تحریر آئین نامه‌ی مربوط به روش های نگهدای دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت های 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 مالیات های 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 استاندارد های حسابداری جزء قیمت تمام شده‌ی دارایی ها محسوب می‌شود و از منظر مالیاتی نیز جزء هزینه های قابل قبول تلقی نمی‌گردد.

۲ . مفاد بند ۲۴ ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم مبنی بر قابل قبول بودن زیان حاصل از تسعیر ارز مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال های مختلف از جانب مودی.

۳ . مفاد تبصره ۴ ماده ۱۵۰ قانون مالیات های مستقیم مبنی بر انعکاس هزینه‌ی استهلاک در اجاره های سرمایه‌ای بر اساس استاندارد های حسابداری.

۴. حق انتخاب نماینده‌ی بند ۳ ماده ۲۴۴ قانون مالیات های 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 استاندارد های حسابداری به موجب بند الف ماده ۲۷۲ قانون مالیات های مستقیم.

۶. پیش بینی نرخ استهلاک برای هزینه استهلاک برخی از دارایی های 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 مالیات های مستقیم.

۷. پذیرفتن سود و کارمزد پرداختی(هزینه تامین مالی) به بانک ها و موسسه های غیر بانکی مجاز طبق تبصره ۱۸ ماده ۱۴۸.

موارد فوق گوشه ای از تعامل و نزدیکی قانون مالیات های مستقیم و استاندارد های حسابداری است(همان منبع).

بخش چهارم: مغایرت های موجود میان استاندارد های حسابداری و قوانین مالیاتی ایران

به دلیل وجود اختلافات زیاد بین استاندارد های حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی، مبلغ سود قبل از مالیات (سود حسابداری) از مبلغ درآمد مشمول مالیات (سود مالیاتی) متفاوت می‌باشد. موارد فوق نمونه هایی از موارد ایجاد کننده تفاوت های غیر ارادی بین سود حسابداری و مالیاتی در ایران هستند که به ترتیب از منابع ذیل گردآوری شد(بیگ پور، ۱۳۹۰؛صفار، ۱۳۸۹، هیئت تدوین استاندارد، ۱۳۸۵؛ دوانی، ۱۳۸۶). گروه اول تفاوت ها، اغلب ناشی از تفاوت های دائمی بین استاندارد های حسابداری و قوانین مالیاتی شامل موارد ذیل هستند:

۱. تفکیک تمام یا قسمتی از درآمد هایی 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 معافیت های مالیاتی قانون مالیات های مستقیم، قوانین برنامه های 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 نرخ های 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 نرخ های مقرر در جدل 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 ساختمان های نوساز اعم از مسکونی و غیره که بیش از دو سال از تارخ صدوری 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 الشرکه دریافتی از شرکت های 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 نرخ های مقرر در ماده ۱۳۱ خواهند بود و نهایتاً طبق ماده ۱۴۳ درآمد حاصل از نقل و انتقال سهام یا حق تقدم سهام شرکت های ایرانی و خارجی پذیرفته شده دربورس یا فرابورس مشمول مالیات مقطوعی به میزان ۰/۵ ٪ ارزش فروش.

۳. پذیرفته نبودن هزینه های مرتبط با درآمدهای معاف از مالیات شرکت ها بر اساس قانون مالیات های مستقیم مانند هزینه های صادرات کالا و خدمات و هزینه فعالیت های کشاورزی.

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

۵. در نظر گرفتن وجوه قابل وصول به موجب قوانین مصوب تحت عنوان های 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 استهلاک 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 می‌شود اما قانون مالیات های مستقیم در صورتی که این تعدیلات در محاسه درآمد مشمول مالیات سال های قبل منظور نشده باشد خالص اقلام بدهکار و بستانکار حساب تعدیلات سنواتی را به عنوان کاهنده یا افزاینده‌ی درآمد مشمول مالیات تلقی می‌کند.

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

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 می‌شود. طبق استاندارد فوق اگر در اولین تجدید ارزیابی افزایش ارزش مشاهده شود کل مبلغ به ترازنامه منتقل می‌شود، 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 می‌شود. یقیناً در باب حصه دوم اینگونه افزایش ارزش ها نباید اختلافی بین دو مجوعه مقررات باشد.

۲. به موجب تبصره ۱۰ جدول استهلاک ماده ۱۵۱، استهلاک 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

التقاوت 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 سال های استفاده از دارایی به این حساب منظور می‌شود.

۳. پذیرفته نبودن هزینه کاهش ارزش دفتری ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت در قانون مالیات مستقیم بر خلاف استاندارد شماره ۱۱ حسابداری. طبق استاندارد مذکور اگر در اولین تجدید ارزیابی کاهش ارزش مشاهده شود کل مبغ 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 قرارداد های پیمانکاری بلند مدت در قانون مالیات های مستقیم بر خلاف بند های استاندارد شماره ۹ حسابداری. برابر بیانه شماره ۹ استاندارد های حسابداری هرگاه ماحصل یک پیمان بلند مدت را نتوان به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد :الف) درآمد تنها باید معادل مخارج متحمله ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی گردد. ب) مخارج پیمان را باید در دوره وقوع به عنوان هزینه های 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 مالیات های 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 نمی باشد. و در مورد پیمانکاران

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

۵. پذیرفته نبودن ذخیره بدهی های احتمالی در قانون مالیات های مستقیم، بر خلاف استاندارد شماره ۴ حسابداری، طبق استاندارد شماره ۴، "ذخایر، بدهی های احتمالی و دارایی های احتمالی"، پیشامد های احتمالی موجود در تاریخ ترازنامه (مثل ایجاد بدهی یا کاهش داریی ها) در هنگام تنظیم صورت های مالی باید مدنظر قرار گیرد و نتایج و آثار مالی مترتب بر آن بوسیله مدیریت برآورد و از این بابت ذخیره‌ای در حساب ها 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 هزینه های قابل قبول پیش بینی نگردیده و ذخیره بدهی های احتمالی جزء هزینه های قابل قبول نمی باشد.

۶. پذیرفته نبودن اثر رویداد های تعدیلی بین تارخ ترازنامه و تاریخ تصویب صورت های مالی بر ارقام صورت های مالی در قانون مالیات های مستقیم، بر خلاف استاندارد شماره ۵ حسابداری، بر اساس استاندارد حسابدری شماره ۵ "رویداد های 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 صورت های مالی اعمال گردد. در حالی که در مقررات مالیاتی مورد فوق پیش بینی نگردیده و سود مالیاتی مودیان مالیاتی بر اساس یک دوره مالی (اول تا پایان سال مالی) بدون توجه به رویداد های بعد از تاریخ ترازنامه تعیین می گردد و رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه تاثیری در محاسبه سود مالیاتی ندارند.

۷. جدا نکردن مالیات نتایج عملیات متوقف شده از مالیات فعالیت های در حال تداوم در قانون مالیات های 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 "دارایی های غیر جاری نگهداری داری شده برای فروش و عملیات متوقف شده" نتایج عملکرد و آثار

مالیاتی آن بصورت جداگانه در صورت سود وزیان منعکس می‌شود .مطابق قوانین مقررات مالیاتی از جمع درآمد حاصل از فعالیت های غیر معاف یک موسسه طی یک دوره مالی و بر اساس مجموع درآمد مالیات تشخیص می گردد.

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

۹. پذیرفته نبودن هزینه استهلاک دارایی های 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 مالیات های مستقیم، در حالیکه طبق بند ۷۴ استاندارد حسابداری شماره ۱۷ "دارایی های 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 مالیات های 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 وزیان 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 دارایی های ثابت بلا استفاده و فاقد منافع اقتصادی آتی در زمان برکناری (کنارگذاری) در قانون مالیات های 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 وزیان 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، بر خلاف 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، بر خلاف استانداردهای حسابداری.

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

۱۹. در نظر گرفتن هزینه استهلاک برای دارایی هایی که به طور موقت مورد استفاده و استعمال قرار نمی‌گیرند، بر اساس ۳۰٪ نرخ استهلاک، طبق تبصره ۶ جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات های مستقیم، در حالیکه طبق بند ۵۵ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۱ "دارایی های 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 می-شود و از تاریخ طبقه بندی دارایی به عنوان نگهداری شده برای فروش یا تارخ 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 روش های استهلاک مبتنی بر کارکرد، در صورتی که تولیدی وجود نداشته باشد هزینه استهلاک می‌تواند صفر باشد.

۲۰. پذیرفته بودن سود وکارمزد پرداختی بابت تسهیلات دریافتی از بانک های 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 مالیات های مستقیم، بر خلاف بند های 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 وزیان تحقق نیافته حاصل از سرمایه گذاریها : طبق استاندارد شماره‌ی ۱۵ حسابداری، سرمایه گذاری‌ها به دو گروه جاری (شامل سریع المعامله در بازار و سایر سرمایه گذاری های جاری) و بلند مدت طبقه بندی شده اند . استاندارد مزبور برای سرمایه گذاری‌های سریع المعامله در بازار روش های 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 می‌کند. هرگونه افزایش یا کاهش ارزش ناشی از ارزشیابی پس از شناخت اولیه بایستی به‌عنوان درآمد یا هزینه در صورت سود وزیان 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 می‌شود . 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 وزیان 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 میگردد . بهمین نحو، اگر کاهش ارزش عکس افزایش ارزش قبلی باشد، تا میزان مانده مازاد تجدید ارزثیابی شناسایی شده قبلی برگشت زده می‌شود و مابقی بعنوان هزینه دوره شناسایی می شود.

بخش پنجم: چارچوب نظری تفاوت های سود حسابداری و مالیاتی

چارچوب نظری تفاوت های سود حسابداری وسود مالیاتی روی دو پایه‌ی اصلی بنا نهاده می‌شود:

(الف) تفاوت مقررات حسابداری و قانون مالیات، که بطوری غیر اختیاری سبب وجود برخی از تفاوت‌ها است و (ب) انگیزه‌های 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 می‌شود.

بند اول: منابع بالفعل تفاوت های سود حسابداری و مالیاتی

اهداف متضاد مقررات حسابداری و مالیات یکی از منابع تفاوتهای 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 برنامه های دولتی نظیر امنیت اجتماعی، آموزش، بهداشت و درمان آن را مجدداً به بخش خصوصی باز می-گرداند. هدف اولیه سیستم مالیات سود، ایجاد درآمد برای تامین مالی برنامه های دولت است. علاوه براین، دولت ها از سیستم مالیات برای اعمال کنترل بر اقتصاد، احراز شدن اهداف اجتماعی، تشویق به/ ممانعت از فعالیتهای خاص و مقاصد سیاسی استفاده می‌نماید. 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 تصمیم گیری راجع به سیاست های مالیاتی در مقابل یکدیگر قرار می‌گیرند و دولت بسته به اولویت های 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 طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است تا برای طیف وسیعی از استفاده کنندگان صورت های 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 سرمایه گذاران است.آنان علاقه مند به اطلاعاتی در مورد ریسک ذاتی و بازده سرمایه گذاری های خویش هستند. اینان به اطلاعاتی نیاز دارند که بر اساس آن بتوانند در مورد خرید، نگهداری یا فروش سهام تصمیم گیری 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 خصوصیاتی نظیر مربوط بودن، قابلیت اتکاء، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن، اهمیت و بموقع بودن بر خوردار 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 می‌نمایند (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 می‌باشد (آلی و جیمز، ۲۰۰۵). در طی چند دهه گذشته، تاکید حسابداران بر صورت سود وزیان اندکی کاهش یافته و به سمت ترازنامه در حرکت است، یعنی تاکییید-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 می‌کنند، به همین جهت قانون مالیات با اصول پذیرفته شده حسابداری فرق می‌کند(ترین، ۱۹۹۷). منابع تفاوت های بین این دو مجموعه‌ی مقررات را می‌توان در چهار طبقه وسیع دسته بندی کرد.

۱. دلایل زمانبندی

بطور سنتی، از لحاظ مقاصد مالیاتی، درآمد کسب شده تلقی نمی‌گردد 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 می‌دهد. در همین راستا، هزینه تحمل شده فرض می‌گردد هنگامیکه مودی وجه نقد را پرداخت کند یا تعهدی" قطعی" برای پرداخت را پذیرفته باشد. بسبب تنوع و پیچیدگی فعالیتهای تجاری، تدوین کندگان استاندارد های حسابداری مقداری انعطاف پذیری در درون مقررات می‌گنجانند تا دست مدیریت در گزینش سیاست های مناسب حسابداری باز باشد. این امر بویژه در حوزه‌ی تخصیص بهای تمام شده و ارزشیابی دارایی ها، که طی آن اصل تطابق و برآوردهای ذهنی نقش مهمی را بازی می‌کنند تبلور می‌یابد. 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 می‌طلبد. امّا قوانین مالیاتی قطعیّت و دقّت در اندازه گیری را الزامی می‌کنند و فضای اندکی

برای ذهنیّت 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 می‌شنود 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 کمکهای 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

۱ Thuronyi &

حال بعنوان ابزاری برای نظم بخشیدن به فعالیتهای اقتصادی توسط دولت نیز استفاده می-شود. مثلاً، استهلاک نزولی دارایی های ثابت مشهود بطور وسیعی در بسیاری از کشورها برای تشویق به سرمایه گذاری در ماشین آلات 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، رویه های 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 واقعیت های 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، اجاره های شکل فروش، سرمایه گذاری در واحد های 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 معامله کنندگان، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. بازتعریف یک معامله احتمالاً پیامد های غیر منتظره و پیش بینی نشده‌ی گوناگونی دارد و احتمالاً ابهاماتی پیرامون تفسیر اشخاص وابسته توسط قانون مالیات، بوجود می آید. به همین نحو، یک دارایی که تحت یک اجاره سرمایه ای توسط مستاجر اجاره می‌گردد طبق اصول پذیرفته شده حسابداری، و با تاکید بر محتوای معامله، سرمایه ای و مستهلک می‌گردد. امّا 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، هزینه های 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 حوزه های کاملاً متفاوتی از اصول پذیرفته شده حسابداری تاکید دارند؛ قانون مالیات به محتوای معاملات توجه دارد اما هدف از بین بردن اثرات منفی سود های موهوم و مخارج و زیان های غیر واقعی است؛ هدف حصول اطمینان از اثر بخشی اجرایی یا مسدود کردن حفره هایی 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 شرکت ها را بعنوان داده های 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 تصمیم گیری تدوین گردد. این نوع چارچوب نظری بر تصمیم گیرندگان که همان استفاده کنندگان 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 تصمیم های اقتصادی است و هرچه اطلاعات بیشتر باشد بهتر است حتی اطلاعات محرمانه، مشروط بر آنکه هزینه جمع آوری 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 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 می‌باشد. 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 دوطرف 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 برمی‌گیرد، 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 می‌دهد (باباجانی، ۱۳۹۱).

۵. دلیل بنیادین

دلیل اصلی در تفاوت سود حسابداری و سود مالیاتی این موضوع است که هیچیک از آنها نمی‌توانند 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 می‌کنند با این حال هنوز هم مفهوم سودی که آنان بکار می‌برند از مفهوم سود اقتصادی فاصله دارد و تعریف دقیق و واضحتری را می‌طلبد. 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 بنیادی‌ترین مفهوم سود است(آلی و سیمون[۱]، ۲۰۰۵؛ ویلداسین[۱]، ۱۹۹۰) نقطه آغازین تحلیل

۱ Alley & Simon

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. سرمایه گذاران نیز برای اتخاذ تصمیمات بهینه‌ی سرمایه گذاری به اطلاعات مربوط به توان اقتصادی/ وضعیت رفاهی شخصیت های انتفاعی نیاز دارند. برای انجام این امر مهم دولت و سرمایه گذار باید ابزار مناسبی برای "اندازه گیری رفاه" طبقه مرفّه جامعه داشته باشد.اما عبارت رفاه به خودی خود یک تفسیر قابل سنجش 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 رضایتمندی ها یا جریانی از تجربه های روانشناختی نامشهود است. اشخاص برای ارضاء شدن خواسته های 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 همین‌جا رخ می‌دهد، یعنی نمی‌توان جریان انتقال مزایای روانی(واحد های مطلوبیت) بین اشخاص را رهگیری کرد. این رهگیری فقط زمانی انجام پذیر است که مزایای فیزیکی، که نماد مرفّه بودن است، بین اشخاص جابه‌جا شود. ازینرو، حرکت از شکل خلاصه‌ی رفاه به سمت برخی از متغیّرهای بدیل، که تن به کمّی شدن می‌دهند، ناگزیر است (هلمز، ۲۰۰۸؛ ویلداسین، ۱۹۹۰). می‌توان از مقدار مصرف کالا و خدمات استفاده کرد امّا این معیار از لحاظ ملاحظات عملی شدنی 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. امّا 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 اسچنز[۱] آلمانی، رابرت هایگ[۲] و هنری سیمونز[۳] آمریکایی بطور مستقل، آنچه را که امروزه مدل "سود اسچنز- 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. بعبارت 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، بیش نمایی سود های جاری معمولاً کم‌نمایی سود های حسابداری آتی را بدنبال خواهد داشت. همین قضیه بطورعکس در خصوص کم نمایی سود های حسابداری صادق است. در مقابل، سود مالیاتی نوعاً بخش های اختیاری اقلام تعهدی که اغلب برای مدیریت کردن سود های حسابداری استفاده می‌شوند را در بر نمی‌گیرد. اینگونه اقلام تعهدیی 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 اقلام تعهدی اختیاری مثبت بیش از واقع ارائه می‌کند سود مالیاتی کمتر از سود حسابداری خواهد شد. هنگامی که شرکتی سودهای حسابداری را بواسطه اقلام 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 پیش بینی خواهد کرد زیرا تقریبی از اقلام 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، حتّی در غیاب مدیریت سود و مدیریت مالیات، رشد سود های حسابداری را پیش بینی 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 پیش بینی خواهد کرد. علاوه براین، شرکت های رشد، اغلب اقلام سرمایه در گردش منفی بیشتری را، که برای مقاصد مالیاتی

بر مبنای نقدی شناسایی می‌شوند (نظیر ذخیره‌ی تضمین محصولات فروش رفته، ذخیره‌ی مطالبات مشکوک الوصول) تجربه می‌کنند. این اقلام 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 کنترل های مالی دولتی"، چاپ نهم: ۱۳۹۱، تهران، انتشارات دانشگاه علامّه 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. تاری‌وردی، یدالله؛ "حسابداری مالی، جلد اول، ۱۳۸۲، چاپ دهم، تهران، ناشر: مولف

۵. تهرانی، رضا؛ " تجزیه و تحلیل صورت های مالی"، ۱۳۸۹، چاپ سوم، تهران، ا- نتشارات 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 روان شناسی و علوم تربیتی"، ۱۳۸۴، چاپ سی و چهارم، تهران، انتشارات نشر ویرایش

۹. دوانی، غلامحسین؛ " مجموعه قوانین مالیات های 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 محافظه کاری حسابداری و محتوای اطلاعاتی سود حسابداری در طول چرخه های تجاری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه 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، جرالد ال. ؛" تئوری اثباتی حسابداری"، ترجمه دکتر علی پارساییان، چاپ دوم:۱۳۹۰، تهران، انتشارات ترمه

۱۵. هندریکسن، الدن؛ ون‌بردا، 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.saycocorportivo.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