

استانداردهای حسابداری، قوانین مالیاتی (تعادل و تعامل دو طرفه، فرصت‌ها و چالش‌ها)

حجت سلیمانی *

حمید سلیمانی **

چکیده

اختلاف بین اصول وقواعد حاکم بر حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی موجب تفاوت سود حسابداری با سود مشمول مالیات می‌گردد. این تفاوت ناشی از اختلافات دائمی و موقت می‌باشد. اختلافات دائمی 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 ارقام بدهکار و بستانکار و تفاوت‌های ارزشیابی است. در تئوری حسابداری فرض بر این است که حسابداران سود حسابداری را به ازای اختلافات دائمی تعدیل و مشکلات ناشی از اختلافات موقت را با تخصیص بین دوره‌ای مالیات مرتفع می‌نمایند. 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 می‌گردد. تلاش برای از بین بردن این اختلافات هرچند تا حدودی ارزشمند و قابل ستایش است اما به دلیل

* عضو هیات علمی دانشگاه پیام نور خراسان رضوی مدیر گروه حسابداری دانشگاه پیام نور مشهد

SCIEYMANI_ACC@YAHOO.COM

** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد (نویسنده مسئول)

HSCIEYMANI54@YAHOO.COM

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 دائمی تعدیل و جهت اختلافات موقت نیز از تخصیص مالیات میان دوره‌ای استفاده، و در صورت امکان بایستی تحقیق جامع و مناسبی نیز جهت شناسایی اختلافات موقت و دائمی نیز صورت گیرد که این امر کمک شایان توجهی به حسابداران و سازمانهای مالیاتی خواهد نمود.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای حسابداری، قوانین مالیاتی، سود حسابداری، سود مشمول مالیات

۱- مقدمه

در بیشتر کشورهای جهان بخش عمده‌ای از منابع درآمدی دولت، از طریق دریافت مالیات تامین می‌شود. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها، متفاوت است و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آنها دارد. توجه به پیوند بین قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری در اصلاح نظام مالیاتی کشور از هر حیث موضوعی مهم و قابل تامل به شمار می‌آید.

برطبق قانون مالیات‌های مستقیم صورت‌های مالی بایستی براساس استانداردهای پذیرفته شده حسابداری که ضوابط شناسایی و اندازه‌گیری را مشخص می‌کند، تهیه و تنظیم گردند. از طرف دیگر به دلیل استخراج اطلاعات مالی عناصر حسابداری 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^۱ بیش از سود حسابداری^۲ و گاهی سود مشمول مالیات کمتر از سود حسابداری باشد. به همین دلیل مؤدیان یا حسابداران و ماموران مالیاتی از سالها قبل هم عقیده شده‌اند که قوانین مالیاتی با استانداردهای حسابداری هماهنگ نمی‌باشند.

۲- استانداردهای حسابداری

سازمان حسابرسی در طول دو دهه گذشته برای پیشبرد، توسعه و تعمیم فرهنگ بکارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی در کشور و هماهنگی با ساز و کارهای جهانی، اقدامات گوناگون و متعددی را در زمینه ترجمه و انتشار استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حسابرسی، تهیه و انتشار کتابهای درسی مبتنی بر استانداردهای حسابداری و حسابرسی کشورهای پیشرفته، تدوین دستورالعمل‌های حسابداری و حسابرسی برای موضوعات خاص و تدوین و انتشار رهنمودهای حسابداری و حسابرسی به اجرا گذاشت. در تداوم اقدامات مزبور و با توجه به نیازهای کشور، براساس آخرین استانداردهای منتشر شده توسط مراجع بین‌المللی، استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای تدوین و در اجرای بند ۴ تبصره ۲ قانون تشکیل و اساسنامه سازمان حسابرسی منتشر و لازم‌الاجرا شده است.

استانداردهای حسابداری در چارچوب استانداردهای بین‌المللی حسابداری و با توجه به نیازهای داخلی و شرایط حاکم بر محیط اقتصادی کشور تدوین می‌شود. تاکنون ۳۱ استاندارد حسابداری تدوین شده است و برخی از استانداردها نیز به منظور هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی تجدید نظر شده است.

۳- جایگاه حسابداری در قانون مالیات‌های مستقیم

نخستین قانون مالیات بر درآمد به نام قانون مالیات بر عایدات در سال ۱۳۱۲ وضع شد و در آن از بیلان و حسابهای نفع و ضرر شرکت‌های انتفاعی صحبت می‌شود و به این

1- Taxable Income
2- Accounting Income

ترتیب بین حسابداری و مالیات رابطه قانونی مشخصی برقرار می‌شود. با این حال قانون مزبور تصریح می‌کند "تبصره ماده ۱۴" که تفتیش در دفاتر، اوراق و محاسبات تجاری و شخصی برای تعیین مالیات اکیدا ممنوع است، این قانون در طول سالهای ۱۳۱۷-۱۳۱۲ چندین بار اصلاح شد. در اوج اشغال ایران و در دوره‌ای که دکتر میلیسپو "DR. MILSPOO"، مستشار امریکایی، رئیس کل دارایی بود، قانون مالیات بر درآمدی به اقتباس از قانون مالیاتی امریکا وضع شد که مجموع درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی را در تمام منابع و پس از کسر انواع بخشودگیها و معافیتها، مشمول مالیات می‌ساخت. مهمترین جنبه غیرعملی این قانون، تنظیم و تسلیم اظهارنامه مجموع درآمد براساس مدارک و اسناد حسابداری به وسیله مودیان و نرخهای تصاعدی تا ۷۰ درصد بود. این قانون در عمل هیچ گاه به اجرا در نیامد و در سال ۱۳۲۴ لغو شد و نظام مالیاتی به قانون سال ۱۳۱۷ بازگشت. در سال ۱۳۲۶ اصلاحیه‌ای در مورد قانون مالیات‌های سال ۱۳۱۷ وضع شد که به موجب ماده ۳۳ آن "هرموقع که انجمن محاسبان قسم خورده در کشور تشکیل شود، وزارت دارایی مکلف است نتیجه رسیدگی محاسبان قسم خورده را در مورد حساب یا ترازنامه هر بازرگان یا شرکت بپذیرد..." و به این ترتیب مسئله حسابداری حرفه‌ای در قوانین جا باز کرد. در سال ۱۳۲۸ قانون مالیات بر درآمد جامعی تصویب شد که به موجب آن از درآمد مشمول این قانون مالیات بر درآمد دریافت می‌شد و در مورد شرکت‌ها، ماده ۷ همین قانون مقرر می‌داشت که شرکت‌های مشمول مالیات موظف بودند تا پایان تیرماه هر سال ترازنامه و حساب سود و زیان سال پیش خود را به محل دارایی محل تسلیم دارند و به موجب ماده ۲۱، ادارات دارایی مجاز بودند برای رسیدگی به صحت میزان مالیات به کلیه دفاتر و اسناد مودیان مراجعه و رسیدگی کنند و تمام اطلاعات موردنیاز را بخواهند. به موجب ماده ۲۹، مامورین ادارات دارایی موظف بودند اطلاعات مربوط به موضوع کسب و تجارت و دارایی مشمولیت این مالیات‌ها را که در نتیجه رسیدگی به دست می‌آورند محرمانه تلقی کرده و از افشای آن خودداری کنند. قانون مزبور به مسئله استفاده از خدمات حسابداران حرفه‌ای تأکیدی به جا و منطقی داشت و به موجب ماده ۳۰ مقرر می‌دارد "در هر موقعی که انجمن محاسبان و کارشناسان قسم خورده رسیدگی به حساب یا ترازنامه هر بازرگان یا شرکت را بپذیرد در این صورت برای تشخیص مالیات مودی دیگر

حاجت رسیدگی به دفاتر نخواهد بود". این قانون تا سال ۱۳۳۵ چند بار اصلاح شد. قانون جامع مالیات بر درآمد سال ۱۳۳۵ بازرگانان و شرکت‌ها و شخصیت‌های حقوقی را مکلف می‌کرد به همراه ترازنامه و حساب سود و زیان اظهارنامه مالیاتی تسلیم کنند و دفاتر قانونی نگهداری را برای رسیدگی به مأمورین تشخیص ارائه کنند "مواد ۶، ۸ و ۱۶". در این قانون برای نخستین بار مقررات متفرق و مختلفی هم درباره حسابها وضع شد. در این قانون، مانند قانون قبلی پیشین هم به تشکیل انجمن محاسبان و کارشناسان حساب توجه شده و در قسمت آخر ماده ۳۳ مقرر گشته بود که آیین نامه طرزکار و انتخاب کارشناسان و محاسبان قسم خورده وزارت دارایی را تهیه و به اجرا خواهد گذاشت.

قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ که براساس الگوی قانون سال ۱۳۳۵ با تغییراتی وسیع تصویب شد، از جمله تسلیم اظهارنامه به همراه ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر قانونی برای صاحبان مشاغل و شرکت‌ها و شخصیت‌های حقوقی را مقرر می‌دارد "مواد ۶۰ و ۸۳" و برای نخستین بار علاوه بر دفاتر قانونی موضوع قانون تجارت، استفاده از دفاتر دیگر و فرمها و وسایل حساب نیز مجاز شناخته می‌شود. در ماده ۵۸ این قانون، بدون هیچ گونه توجه به محتوای قانون تجارت مقرر می‌شود "مقررات مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگهداری دفاتر و حساب و اسناد و مدارک به موجب آیین نامه‌هایی که به تصویب وزیر دارایی خواهد رسید تعیین خواهد شد." آیین نامه موضوع این ماده نیز بعداً تصویب و بدون هیچ گونه هماهنگی با وزارت دادگستری به اجرا گذاشته شد.

قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۴۵ مسئله حسابداری حرفه‌ای را که در هر حال مسئله‌ای عام است به دامنه یک قانون خاص می‌کشد و به موجب ماده ۲۷۵ مقرر می‌دارد: "به منظور تعیین و معرفی حسابداران رسمی و فراهم آوردن وسایل لازم برای بالابردن سطح معلومات حسابداری در کشور و تهیه زمینه مساعد برای تدوین موازین فنی و اخلاقی حرفه حسابداری و نظارت در اجرای موازین مزبور قانون حسابداران رسمی طبق مقررات این فصل تشکیل می‌شود." در مواد بعدی "۲۸۱-۲۷۶" نیز مقرراتی در مورد گزارش حسابدار رسمی، اختلاف نظر ممیز و حسابدار رسمی تنظیم شد و سرانجام در سال ۱۳۵۸ به موجب مصوبه شورای انقلاب منحل شد.

در قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ مقرراتی نیز درباره جنبه‌هایی از حسابداری

فعالیت‌های مختلف وجود دارد. از جمله مهمترین هزینه‌های پذیرفتنی و استهلاکات را می‌توان نام برد.

آخرین قانون مالیاتی، قانون سال ۱۳۶۶ است که در زمینه حسابداری تفاوت چشمگیری با قانون ۱۳۴۵ و اصلاحیه‌های پس از آن ندارد. اما برخی از مشکلات اجرایی قانون ۱۳۴۵ از لحاظ حسابداری در آن برطرف شده است اما به لحاظ نادیده انگاشتن واقعیت‌های عینی اقتصاد کشور قانون مالیات‌های مصوب ۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه مورخ ۱۳۷۱/۲/۷ از زمان تصویب تاکنون به مانعی جدی در جهت اجرای برنامه‌های توسعه تبدیل شده است.

در سال ۱۳۷۲ قانون تشکیل سازمان حسابرسی و سپس ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی به تصویب رسید که متعاقباً تصویب نامه شماره ۹۰۴۵/ت ۱۳۸۷۵۰ مورخ ۷۴/۷/۲۳ هیئت وزیران در ارتباط با آیین نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان اعلام شد که پیامد این مصوبات جدید منجر به درج عنوان حسابدار رسمی در لایحه بازنگری قانون مالیات‌های مستقیم و درج بخشنامه سال ۱۳۷۸ وزارت امور اقتصادی و دارایی مبنی بر لازم الاجرا بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی از ۱۳۷۸/۱/۱ بوده است.

آنچه از لایحه مصوبات پیشگفته نمایان است توجه خاص دولت به حسابداری و حسابرسی می‌باشد که با توجه به ارتباط تنگاتنگ موضوع حسابداری و مالیات این امر اهمیت حسابداری و اطلاع رسانی در بخش حسابداری را نشان می‌دهد. شایان توجه آنکه به دلیل نوین بودن استانداردها و قدمت مالیات‌های مستقیم، تعارضات اساسی فیمابین قانون مالیات‌های مستقیم با استانداردهای مذکور وجود دارد که در ادامه مقاله به عنوان یک مبحث اصلی به آن پرداخته خواهد شد.

با اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در ۱۳۸۰/۱۲/۲۷، 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 دار انجام وظایف حسابرسی و بازرسی قانونی یا حسابرسی اشخاص هستند، در صورت درخواست اشخاص مذکور مکلفند،



گزارش حسابرسی مالیاتی را طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی تهیه می‌شود، تنظیم و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط در اختیار مودی قرار دهند. این گزارش باید موارد ذیل 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 استانداردهای حسابداری

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

تبصره: اداره‌ی امور مالیاتی، گزارش حسابرسی مالیاتی را بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات برگ تشخیص مالیات صادر می‌کند. قبول گزارش حسابرسی مالیاتی موکول به آن است که مؤدی گزارش حسابرسی مالی نسبت به صورت‌های 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 از تاریخ 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 حرفه‌ای 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.

- چه چالشهایی میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی ایران وجود دارد؟

- آیا امکان تعامل کامل میان آن دو امکان پذیر است؟

- بهترین راهکار عملی برای رفع این تعارضات و مغایرات چیست؟

۴- بررسی تعارضات و مغایرات بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی

استانداردهای حسابداری ضوابط و دستورالعمل هائیکست 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. (بیک پور، ۱۳۸۵) 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 مزیت‌های فراوانی همچون موارد ذیل را می‌تواند، داشته باشد:

- کمک به رعایت اصل یکنواختی در درون صنعت و ثبات رویه در واحدهای اقتصادی

- فراهم نمودن مجموعه‌ای 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 مدعی‌اند سود حسابداری منطقی و هماهنگ است و امکان تصمیم‌گیری را برای استفاده کنندگان فراهم می‌نماید و در حال حاضر نیز مدل حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، کماکان چهار چوب اصلی گزارشگری مالی محسوب و محور اصلی این مدل قواعد حاکم بر شناخت درآمد فروش و مقایسه هزینه‌ها با درآمد فروش است. (دوانی، ۱۳۸۶) از طرف دیگر فرآیند سیاست‌گذاری و تدوین استانداردهای حسابداری مسلماً دستوری بوده و با توجه به استانداردها و قواعد حسابداری بسیاری از هزینه‌ها همانند هزینه استهلاک در دوره‌های مختلف حسابداری شناسایی و تخصیص می‌یابد و چون یک روش تخصیص یگانه را که بتوان به دیگر روشهای تخصیص ترجیح داد وجود ندارد، مشکلاتی را در میزان هزینه‌های تخصیص یافته به دوره‌های مختلف ایجاد می‌نماید. به بیان دیگر این مسائل باعث شده است که سود حسابداری یک مفهوم قراردادی باشد که عموماً با واقعیت‌های

دنیای واقعی مطابقت نداشته و به دلیل قراردادی بودن آن امکان هرگونه بررسی تاریخی و مقایسه را فراهم نمی‌نماید. از آنجا که دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری مقاصد عمومی است سود حسابداری مربوطه نیز با این هدف محاسبه می‌شود و چون یکی از استفاده کنندگان از اطلاعات مالی سازمانهای مالیاتی می‌باشند این سود را به شرح ذیل برای محاسبه سود مشمول مالیات مورد استفاده قرار می‌دهند:

$$\begin{aligned} & (\text{سهم هزینه‌های متعلق به درآمدهای معاف} + \text{برگشت هزینه‌های غیرقابل قبول مالیاتی}) + \text{سود حسابداری} \\ & \text{خالص ارقام بدهکار و بستانکار حساب تعدیلات سنواتی موثر بر درآمد مشمول مالیات} + \\ & \text{(درآمدهای با مالیات مقطوع} + \text{درآمدهای معاف از مالیات)} - \\ & \text{(استهلاک زیان احراز شده سنوات قبل} + \text{موارد تبصره (۵) ماده (۱۰۵)) + \\ & \text{درآمد مشمول مالیات (زیان تایید شده)} = \end{aligned}$$

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 می‌شود که این تفاوت‌های عمدتاً "تحت دو عنوان اصلی از منظر تئوری‌های حسابداری طبقه بندی می‌گردد:

۵- تفاوت‌های سود حسابداری و سود مشمول مالیات

در ادبیات حرفه حسابداری تفاوت‌های سود حسابداری (قبل از مالیات) و سود مشمول مالیات را به دو گروه تفاوت‌های دائمی و تفاوت‌های موقتی تقسیم می‌کنند. این تقسیم بندی با توجه به ماهیت تفاوت‌ها و لزوم برخوردهای متفاوت حسابداری با هر کدام، صورت گرفته است. (هندریکسن، ۱۹۹۲)

۵-۱- تفاوت‌های دائمی^۳

قوانین مالیات‌های مستقیم که براساس ملاحظات اقتصادی، سیاسی و اجتماعی تدوین می‌شود برخی از درآمدها را از مالیات معاف و هزینه‌هایی را غیر قابل پذیرش معرفی می‌کند یا اینکه به بعضی شرکت‌ها تخفیف مالیاتی می‌دهد. درآمدهایی بر مبنای الزامات

قانونی از مالیات معاف است یا هزینه‌هایی که غیر قابل پذیرش معرفی می‌شود، تفاوت‌هایی بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات ایجاد می‌کند که در دوره‌های آینده به هیچ روی معکوس نخواهد شد و به همین دلیل آنها را تفاوت‌های دائمی نامیده اند.

در ایران، معافیت‌های موضوع مواد ۱۳۲ تا ۱۴۵ قانون مالیات‌های مستقیم از جمله معافیت‌هایی است که موجب تفاوت دائمی بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌شود. برای نمونه، طبق ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم ۱۰۰٪ درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالاهای صنعتی یا طبق ماده ۱۴۵ سود سپرده‌های بانکی از مالیات معاف است. این مواد مربوط به درآمدهاست. در مورد هزینه‌های قابل پذیرش که در ماده ۱۴۸ تعریف شده است مواردی مشاهده می‌شود که می‌توان موجب تفاوت دائمی بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات شود. هزینه‌های مازاد بر معافیت‌های تعیین شده مواردی از این دست است. تفاوت‌های دائمی، بر مالیات پرداختی به وزارت امور اقتصادی و دارایی موثر است، اما مشکل تخصیص مالیاتی ایجاد نمی‌کند. یعنی اگر فرض کنیم هیچ گونه تفاوت موقتی وجود ندارد و تفاوت‌های سود حسابداری و سود مشمول مالیات، محدود به تفاوت‌های دائمی است در این صورت هزینه مالیات که باید در صورت‌های مالی گزارش شود برابر بدهی مالیاتی است که براساس سود مشمول مالیات تخصیص‌های مالیاتی بین دوره‌های مختلف نمی‌شود و از نظر تئوری حسابداری بحث خاصی هم ندارد. لذا در همین جا، از مبحث تفاوت‌های دائمی می‌گذریم و به تفاوت‌های موقتی که موجب تدوین استانداردهای حسابداری خاص برای مالیات سود شده است می‌پردازیم.

۵-۲- تفاوت‌های موقتی

در نظر گرفتن ذخیره مزایای پایان خدمت، با توجه به قانون کار، اجتناب ناپذیر است. زیرا، با توجه به افزایش سابقه کارکنان، برای شرکت‌های بدهی ایجاد می‌شود که بر مبنای اصول حسابداری باید مبلغ برآوردی آن در صورت‌های مالی 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 می‌شود. اما این هزینه زمانی از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی پذیرفته می‌شود که معادل آن نزد یک ایرانی سپرده ایجاد



شود. اگر شرکتی سپرده ایجاد نکند، ممیزان مالیاتی، طبق قانون این هزینه را نمی‌پذیرند و در نتیجه سود مشمول مالیات از سود حسابداری قبل از مالیات بیشتر می‌شود. این تفاوت، نمونه‌ای از تفاوت‌ها موقتی است، زیرا در سالهای آینده و زمانی که کارکنان بازنشسته یا بازخرید می‌شوند و مزایای پایان خدمت آنان پرداخت می‌شود، وزارت امور اقتصادی و دارایی با توجه به بند ۲۷ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم، مبالغ پرداخت شده را به عنوان هزینه می‌پذیرد. یعنی در آینده این تفاوت معکوس و احتمالاً صفر خواهد شد. معکوس شدن این تفاوت، برای حرفه حسابداری، دردسر آفرین و موجب پیچیدگی و اختلاف نظر شده است. تفاوت‌های موقتی را از نظر ماهیت به دو گروه زیر طبقه بندی می‌کنند:

۱- تفاوت‌های زمانی^۴: چنانچه زمان شناسایی درآمد و هزینه طبق اصول حسابداری

با زمان پذیرش آنها به عنوان درآمد و هزینه برای محاسبه سود مشمول مالیات (طبق قانون مالیات) متفاوت باشد، چنین تفاوتی ایجاد می‌شود (نمونه یاد شده در بالا یک نوع تفاوت زمانی است). بر اساس استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف دنیا، در این ارتباط چهار وضعیت ممکن شناخته شده است.

الف: مبلغی که برای مقاصد مالیاتی از سود کسر شده اما از لحاظ گزارشگری مالی به دوره‌های بعد انتقال یافته است. مثال متداول برای این وضعیت به کارگیری روش نزولی محاسبه‌ی استهلاک برای مقاصد مالیاتی و به کارگیری روش خط مستقیم برای گزارشگری مالی

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

ج: سودی که در محاسبه مالیات لحاظ شده، اما شناسایی آن در صورت‌های مالی به تعویق افتاده است مانند پیش دریافت اجاره که در دوره وصول، به سود مشمول مالیات

4- Timing Difference



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

۲- **تفاوت‌های ارزشیابی**^۵: این تفاوت‌ها زمانی به وجود می‌آید که مبنای اندازه
گیری درآمدها و هزینه برای محاسبه سود مشمول مالیات (طبق قانون مالیات‌ها) متفاوت
باشد (این مورد در ایران اگر هم وجود داشته باشد، نادرست است).
در ارتباط با مبنای ارزشیابی به عنوان اختلاف‌های موقت مواردی در استانداردهای
حسابداری برخی از کشورها بشرح زیر مطرح شده‌اند:

الف: کاهش مبنای مالیاتی دارایی‌های استهلاک پذیر به دلیل تخفیف‌های 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
دارایی‌ها و بدهی‌ها عملیات خارجی می‌تواند با موارد متناظر آن بر مبنای ارزش‌های
تاریخی و پول کشور اصلی تفاوت داشته باشد

ج: افزایش مبنای مالیاتی دارایی‌ها به دلیل تعدیل بر اساس تورم، این تعدیل‌ها موجب
می‌شود که این مبنای با مبنای ارزشیابی مبتنی ارزش‌های تاریخی صورت‌های مالی تفاوت
پیدا کند

د: ترکیب واحدهای **تجاری** به روش خرید که در آن، ارزش‌های منتسب به
دارایی‌های ترکیب شده می‌تواند با مبنای مالیاتی متناظر آن تفاوت داشته باشد.
از طرف دیگر بخش عمده‌ای از اختلافات قانون مالیات‌های مستقیم با استانداردهای
حسابداری را نیز می‌توان به شرح ذیل عنوان نمود:

۱- استهلاک دارایی‌های ثابت به غیر از موارد مندرج در جدول استهلاکات موضوع
ماه ۱۵۲ قانون مالیات‌های مستقیم

- ۲- سود و زیان حاصل از معاوضه دارایی‌های مشابه و غیر مشابه
- ۳- استهلاك دارایی‌های نامشهود
- ۴- رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه
- ۵- سود و کارمزد پرداختی به اشخاصی غیر از موارد مندرج در بند ۲۴ ماده ۱۴۸ ق.م.م.
- ۶- استهلاك هزینه‌های قبل از بهره برداری
- ۷- زمان کاهش ارزش در موجودیها و سرمایه گذاریها
- ۸- مقررات ثبت و پلمپ دفاتر در آئین نامه تحریر دفاتر
- ۹- شرایط مقرر در بند ۱۱ ماده ۱۴۸ در رابطه با پذیرش هزینه مطالبات مشکوک الوصول و

برای روشن تر شدن تفاوت‌های موقتی، مثالی ساده می‌آوریم. فرض کنید مجموع درآمدها و هزینه‌های شرکت الف براساس اصول حسابداری به ترتیب ۱۰۰ میلیارد و ۸۰ میلیارد ریال باشد. در نتیجه سود قبل از مالیات برابر ۲۰ میلیارد ریال خواهد بود. اگر میزان مالیاتی ۱۰ میلیارد از ذخایر هزینه‌هایی را که در سال بعد پرداخت خواهد شد به دلایلی نپذیرند، سود مشمول مالیات ۳۰ میلیارد ریال خواهد بود.

اگر متوسط نرخ موثر مالیاتی را ۵۰ درصد در نظر بگیریم، هزینه مالیات سال ۱۳۸۸ (با فرض ثابت بودن سایر شرایط) باید به چه مبلغی در صورت سود و زیان گزارش شود؟ ذخیره پذیرفته نشده از طرف ممیز در سال آینده که هزینه مربوط به آن پرداخت می‌شود، جزء هزینه‌های قبول، پذیرفته خواهد شد و در نتیجه تفاوت بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات، تفاوتی موقتی است.

$$\text{مالیات پرداختنی به وزارت دارایی میلیارد ریال } 15 = 50\% * 30$$

$$\text{مالیات بر مبنای سود حسابداری میلیارد ریال } 10 = 50\% * 20$$

آیا هزینه مالیات در صورت سود و زیان سال ۱۳۸۸ برابر ۱۵ میلیارد ریال است یا ۱۰ میلیارد ریال؟

در ایران معمولاً رقم ۱۵ میلیارد ریال به عنوان هزینه مالیات در صورت سود و زیان گزارش می‌شود. اما طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری و همچنین استانداردهای

حسابداری کشورهای نظیر آمریکا و انگلستان، رقم مالیات قابل گزارش در صورت سود و زیان برابر ۱۰ میلیارد ریال است. تفاوت ۱۵ میلیارد و ۱۰ میلیارد مبحثی را تحت عنوان تخصیص مالیات بین دوره‌ای ایجاد می‌کند که استدلالهای موافق و مخالف فراوانی دارد که بررسی بیشتر آن از حوزه این نوشتار خارج است.

حال که براساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری (شماره ۱۲ تجدید نظر شده در سال ۱۹۹۶) هزینه مالیات در صورت سود و زیان ۱۰ میلیارد ریال است با مبلغ ۵ میلیارد چه برخوردی می‌شود؟ این مبلغ، دارایی مالیاتی انتقالی به دوره‌های آینده نامیده می‌شود و در سمت راست ترازنامه گزارش می‌شود.

در دوره مالی بعد که مبلغ ۱۰ میلیارد ریال هزینه مورد نظر پرداخت می‌شود و ممیز مالیاتی آن را می‌پذیرد، دارایی مالیاتی انتقالی به دوره آینده حذف (یا بستانکار) می‌شود و در مقابل آن هزینه مالیات در صورت سود و زیان اضافه (یا بدهکار) می‌شود. به بیان دیگر در سال بعد مالیات بر مبنای سود حسابداری معادل ۵ میلیارد ریال بیش از مالیات پرداختنی به وزارت دارایی خواهد بود.

این مثال ساده انتخاب شد تا ماهیت موضوع براحتی درخور فهم باشد، اما مسائل مربوط به تخصیص مالیات بین دوره‌ای بسیار پیچیده تر است. و نظرات موافق و مخالف فراوانی دارد که از حوصله این نوشتار خارج است. با وجود موارد مذکور اکنون این سؤال پیش می‌آید 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 می‌باشند. دلیل ارتباط نزدیک اداری این دو مرجع باعث تقارب و تعامل قابل ذکری میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی در ایران گردیده که نمونه‌ای از برخی قواعد حاکم که حاکی از تعامل میان این دو مرجع می‌باشد عبارتند از:

- برطبق ماده ۱۴۷ ق. م. م. یکی از شرایط اساسی قابل قبول بودن هزینه‌ها،



منحصر بودن آن به تحصیل درآمد در دوره مالی مربوطه (مبنای تعهدی) و نیز متکی بودن هزینه‌ها به اسناد و مدارک مثبت در حدود متعارف می‌باشد.

- نحوه برخورد با مخارج سرمایه‌ای که طبق استانداردهای حسابداری جزء قیمت تمام شده دارائی محسوب و از نظر مالیاتی نیز جزء هزینه‌های غیر قابل قبول می‌باشد 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 سرمایه‌ای 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

هرچند موارد یاد شده حاکی از وجود تعامل‌های چشمگیر و قابل توجه می‌شد، 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 از استانداردهای بین المللی و نیز قوانین مالیاتی برگرفته از شرایط خاص اقتصادی و سیاسی و اجتماعی حاکم بر هر جامعه می‌باشد، لذا به هیچ وجه امکان تعامل مطلق میان این دو وجود نداشته و بایستی به دنبال تعامل نسبی باشیم. از آنجاکه شرایط حاکم بر اوضاع و احوال اقتصادی هر کشور دائماً در حال تغییر و تحول می‌باشد. و این تغییرات قوانین و مقررات حاکم بر جامعه نیز دستخوش تغییر نموده است. که نمونه‌هایی از این تغییرات و تحولات به شرح زیر است.

مسائلی از قبیل زیان کاهش سرمایه گذاریها یا موجودی‌ها، تجدید ارزیابی دارایی‌ها و اثرات تعدیلی تورم.

به نظر می‌رسد که این موارد عمدتاً ناشی از تورم حاکم بر جامعه بوده که حتی در بنیان با استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصل بهای تمام شده تاریخی در تضاد می‌باشد و در بسیاری از موارد عامل تورم موجب بکارگیری ارزش‌های جاری توسط حسابداران گردیده است. با کاهش تورم این بحث‌ها نیز منتفی، لذا شرایط حاکم در دوران تورم را نمی‌توان 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 قرار گرفته تا



در صورت لزوم و نه صرفاً^{۱۱} به جهت کاهش اثرات مالیاتی ارزشهای جاری بتواند بجای اثر بریک بخش خاص از صورت‌های مالی برکل صورت‌های مالی جایگزین ارزشهای تاریخی اثر داشته باشد.

در خصوص استهلاک دارایی‌های نامشهود شاید مشکل از جایی دیگر آغاز شده است. یعنی در ایران صرفاً بحث سرفقلى یا حق کسب و پیشه اصناف را می‌توان در بازار به راحتی و با توجه به شرایط داخلی محاسبه و لحاظ نمود ولی در سایر موارد در خصوص دارایی‌های 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 می‌برد.

در خصوص موارد مندرج در آیین نامه تحریر دفاتر که ممکن است اشکالاتی در آن نیز وجود داشته باشد، نکات قابل ذکرى وجود دارد. از جمله اینکه بحث پلمپ دفاتر و مقررات مربوط به آن منبعت از قانون تجارت است که اصلاح آن منوط به اصلاح قانون تجارت می‌باشد 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 می‌باشد و ثالثاً این آیین نامه هیچگونه تأثیری بر مبالغ مندرج در صورت‌های مالی نمی‌گذارد

بحث جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۵۲ را میبایست از منظر قابل مقایسه بودن صورت‌های مالی شرکت‌های مختلف موردبررسی قرارداد. یعنی چندین شرکت بانوع فعالیت و دارایی مساوی ممکن است با استفاده از روشهای مختلف استهلاک، به نتایج متفاوتی در محاسبه سود حسابداری برسند که شاید در مقایسه صورت‌های 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 می‌رسد 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

نمی‌باشد. ثانیاً بایستی قوانین سیستم‌های 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 می‌رسد مغایر با سیاستهای موصوف است. و جهت سایر موارد مغایرت نیز می‌توان دلایل توجیهی ارائه نمود اما در نهایت به نظر می‌رسد حذف این ضوابط، عواقب ناگوار بیشتری را در پی داشته باشد که بایستی از قبل 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 می‌آید که راهکار عملی رفع این مغایرتها چه می‌باشد؟

واقعیت این است که قوانین مالیاتی هیچ الزامی برای حسابداران و صاحبان واحدهای تجاری و انتفاعی به وجود نیاورده است که صورت‌های مالی خود را منطبق با قوانین مالیاتی تهیه نمایند. بلکه این الزام را به وجود آورده است که صورت‌های 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 قرار دارد. لذا با همین اعتقاد، تئوری‌های حسابداری بحث تخصیص بین دوره‌ای مالیات را جهت رفع این تفاوت‌ها مطرح نموده‌اند. در حقیقت اختلاف‌های دائمی تنها بر جمع مالیات پرداختی تأثیر می‌گذارند و عموماً مستلزم تخصیص‌های بین دوره‌ای مالیاتی نمی‌باشند. اما از لحاظ تئوری‌های حسابداری این اختلافها نیز موجب طرح مسائل بحث انگیز نمی‌شود. به این دلیل که در تئوری‌های حسابداری فرض می‌شود که مؤدیان مالیاتی در زمان تسلیم اظهار نامه مالیاتی، سود حسابداری را قبل از طرح اختلافهای موقت به جهت اختلاف‌های دائمی تعدیل می‌نمایند. و برای رفع اثرات ناشی از اختلافات موقت نیز از تخصیص بین دوره‌ای مالیات استفاده می‌نمایند. که در آن حسابی تحت عنوان مالیات انتقالی به دوره آتی برای ثبت تفاوت ارقام مالیات ایجاد می‌گردد. 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 سرقتی و یا الزامی نبودن رعایت آیین‌نامه استهلاکات برای مقاصد مالی در مقابل الزامی بودن آن برای مقاصد مالیاتی.

هر چند تخصیص بین دوره‌ای مالیات موجب ایجاد بحث و گفتگو میان صاحب نظران حسابداری شده است و موافقین آن به دلیل مفهوم مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش و مفهوم تداوم فعالیت و روش‌های مدیریت از آن 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.

از طرف دیگر از آنجاکه در کشور ما حسابداران تنها یک نوع صورت مالی برای مقاصد مالیات و حسابداری تهیه می‌نمایند و به همه استفاده‌کنندگان ارایه می‌نمایند و آنها نیز به ناچار بر اساس آن اقدام به تصمیم‌گیری می‌کنند لذا بهتر است که حسابداران علاوه بر تهیه صورت‌های مالی با هدف گزارشگری مالی، صورت‌های مالی با مقاصد مالیاتی را تهیه نمایند.

گزارشگری با مقاصد مالیاتی، سود حسابداری را با توجه به محدودیت‌ها و مسائل مربوط به قوانین مالیاتی تعدیل و در نهایت سود مشمول مالیات را تعیین می‌نماید و مشکلات مالیاتی آن با تخصیص بین دوره‌ای مالیات نیز حل می‌گردد، یعنی سود حسابداری درازای تفاوت‌های دائمی تعدیل و بحث تفاوت‌های موقت نیز با تخصیص بین دوره‌ای مالیات مرتفع و حسابدار رسمی یا حسابرس مالیاتی صرفاً براساس قوانین مالیاتی معتبر بودن صورت‌های مالی با مقاصد مالیاتی را تأیید و اعلام می‌نماید. انجام این عمل توسط حسابداران این حسن را خواهد 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 موجود قوانین 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.



۶- نتیجه گیری

مغایرت بین استانداردهای 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 کاملاً منطبق با قوانین مالیاتی و یا بالعکس امکان پذیر نمی باشد. همچنین اگر صورتهای مالی با مقاصد مالیاتی تهیه و تنظیم او و سود حسابداری به ازای اختلافات دائمی تعدیل و به ازای اختلافات موقت، تخصیص بین دوره های مالیات صورت گیرد، بسیاری از مشکلات کنونی میان سازمان مالیاتی و مؤدیان مالیاتی و حسابداران رسمی مرتفع خواهد شد.

از طرف دیگر حسابداری مالیات سود یکی از موضوعاتی است که مراجع حرفه ای در زمینه آن استاندارد حسابداری تدوین کرده اند؛ اما این موضوع هنوز در ایران بخوبی معرفی و نقد نشده است.

با توجه به اینکه در ایران تفاوت های موقتی و مسئله تسری زیان به دوره های آینده وجود دارد، ممکن است لزوم مطالعاتی جهت تدوین استاندارد بر مبنای استانداردهای معتبر موجود ضروری به نظر برسد. اما به دلایل گوناگونی لازم است در این زمینه خاص، قبل از تدوین استاندارد، حرفه حسابداری تجزیه و تحلیل های کافی انجام دهد و بعد برای استاندارد حسابداری آن تصمیم گیری شود

منابع

الف. فارسی

بیگ پور، محمد علی (۱۳۸۵)، «تفسیر مالیاتی»، فصلنامه حسابرس، سال هشتم، شماره ۳۵:

صفحه ۲۷

دوانی، غلام حسین (۱۳۸۶)، «مالیات و حسابداری در عصر فراتکنولوژی» نشریه سامان،

سال دوم، شماره ۲۷: صفحه ۸

شباهنگ، رضا (۱۳۸۷)، *تئوری های حسابداری*، تهران: سازمان حسابرسی

ون بردا، هندریکسن (۱۹۹۲)، *تئوری های حسابداری*، دکتر علی پارسایان، تهران:

انتشارات ترمه