**بررسی کلی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تأثیر آن بر پیشبرد نظام مالیاتی در ایران**

**چکیده**

**هدف:** پیشرفت حسابداری در پرتو توسعه اقتصادی جوامع در حال وقوع است و یکپارچه‌سازی فزاینده بازار در سطح جهان موجب تکامل هر چه بیشتر استانداردهای گزارشگری مالی و رویه‌های مربوط به آن شده است. رابطه بین مالیات و حسابداری به‌ عنوان یک مؤلفه پیچیده در ابعاد گوناگون به‌حساب می‌آید. یکی از ویژگی‌های مورد بررسی در این زمینه تغییرات اعمالی در حسابداری بر مبنای سطوح ملی و بین‌المللی است که موجب بروز نوعی چالش در ارتباط با قوانین مالیاتی شده است و در این راستا بازنگری بنیان‌های نظری و عملی برای کاربرد آن‌ها در حسابداری به‌عنوان یک نقطه آغازین به‌منظور تبیین وضعیت مالیات­دهی شرکت‌ها بیش‌ازپیش احساس می‌شود. هدف مطالعه حاضر ارائه بینشی نوین درباره تأثیر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر پیشبرد اهداف نظام مالیاتی در ایران است.

**روش شناسی:** مطالعه حاضر با استفاده از روش کتابخانه ای به بررسی هدفمند پیشینه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نقش آن در پیشرفت نظام مالیاتی ایران می­پردازد.

**یافته­­ها:** یافته های مطالعه حاضر در قالب اهداف اقتصادی، بودجه­ای و اجتماعی مالیات دسته بندی شده و متعاقبا مورد بحث قرار می­گیرد.

**دانش­افزایی:** می‌توان از نتایج مطالعه حاضر در راستای تعدیل استانداردهای حسابداری برای انطباق بیشتر گزارش‌های مالی از حیث همسویی با تقاضای اطلاعاتی مراجع تشخیص مالیات در ایران استفاده نمود.

**واژه‌های کلیدی**: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اهداف نظام مالیاتی، مراجع تشخیص مالیات.

**طبقه‌بندی موضوعی**: H21

مقدمه

گزارشگری مالی دامنه وسیعی از گزارش‌ها را در برمی‌گیرد که صورت‌های مالی از اساسی‌ترین بخش‌های آن است ]7[. گزارشگری مالی یکی از سازوکارهایی است که می‌تواند عملکرد بازارهای سرمایه را بهبود ببخشد ]2[. بازار سرمایه به‌عنوان موتور محرکه اقتصاد بر محور اطلاعات قرار دارد. جریان درست اطلاعات در این بازار منجر به اتخاذ تصمیمات صحیح و منطقی از سوی مشارکت‌کنندگان می‌شود و درنهایت توسعه اقتصادی و بهبود رفاه اجتماعی را به ارمغان می‌آورد. بنابر مفاهیم نظری گزارشگری مالی، هدف صورت‌های مالی عبارت است از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی‌شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری که برای طیف گسترده استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. دستیابی به این هدف مستلزم آن است که اطلاعات مزبور در درجه نخست مربوط و قابل‌اتکا بوده و در درجه دوم قابل‌فهم و قابل‌مقایسه باشد ]8[. امروزه در گزارشگری مالی ایران، عدم به‌کارگیری برخی استانداردهای بین‌المللی حسابداری سبب شده است صورت‌های مـالی نتواننـد به هدف خود که ارائه اطلاعاتی مفید بـرای اخذ تصمیمات اقتصادی است نائل شوند. این نقیه، به‌طور قابل‌ملاحظه‌ای از بار اطلاعاتی و شفافیت صورت‌های مالی کاسته است ]17[. ازجمله استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی دولت و مؤسسات دولتی می‌باشند. دولت و مؤسسات تابع آن برای تنظیم فعالیت‌های واحد تجاری، تعیین سیاست‌های مالیاتی و تشخیص مالیات و نیز تهیه آمار ملی اطلاعات نیاز دارند. با توجه به تحولاتی که در جهان امروز رخ‌داده است کشورها برای حل مشکلات اقتصادی خود نیازمند راهکارهای مناسب جهت استفاده بهتر از امکانات و ثروت‌های خدادادی خود می‌باشند. در این راستا یکی از راهکارهای مهم، بسط و توسعه سرمایه‌گذاری است]8[. با توجه به محدودیت منابع، علاوه بر مسئله توسعه سرمایه‌گذاری، افزایش کارایی سرمایه‌گذاری ازجمله مسائل بسیار با اهمیت است ]21[. علاوه بر این بین حسابداری مالی شرکت‌ها و حسابداری مالیات آن‌ها هم‌ترازی بالایی وجود دارد. هم‌ترازی بالا به این معناست که صورت‌های مالی مبنای محاسبه مالیات بر درآمد هستند و یا قوانین مالیاتی، شرکت‌ها را ملزم به اجرای رویه‌های حسابداری یکسان برای اقلام خاص می‌کنند]28[؛ بنابراین هدف اولیه گزارشگری مالی شرکت‌هایی که با نرخ‌های بالای مالیات بر درآمد و یا اجرای دقیق قوانین مالیاتی مواجه هستند، حداقل کردن میزان مالیات بر درآمد پرداختی است. این عوامل می‌تواند به‌طور مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر بگذارد ]31[. مهم‌ترین استاندارد حسابداری و گزارشگری بین‌المللی مالی که بیشترین نمود را در کاربرد و تأثیر استانداردهای بین‌المللی حسابداری و گزارشگری مالی بر کیفیت گزارشگری مالی و موضوع مهم مالیات دارد استاندارد شماره 12 بین‌المللی یعنی استاندارد مالیات بر درآمد است. نبود این استاندارد درمجموعه اسـتانداردهای حسابداری ایران موجب انحراف صورت‌های مالی می‌شود چراکه این اسـتاندارد ابزاری برای تفکیک اندازه‌های حسابداری مالی از اندازه‌های قوانین مالیاتی و تخصیص تفاوت این اندازه‌ها به ادوار مالی دوره عمر مبادلاتی که باعث ایجاد این تفاوت شده‌اند را فراهم می‌کند ]17[.

به طور کلی هدف مطالعه حاضر بررسی تأثیر به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر پیشبرد اهداف نظام مالیاتی در ایران است و نتایج آن می تواند موجب تعدیل استانداردهای حسابداری برای انطباق بیشتر گزارش‌های مالی از حیث همسویی با تقاضای اطلاعاتی مراجع تشخیص مالیات در ایران شود. از این رو در بخش های آتی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به صورت کلی بررسی شده و سپس مبانی نظری تأثیر استانداردها بر پیشبرد نظام مالیاتی به ترتیب بخش های زیر ارائه می شود:

اهمیت، کیفیت، اهداف و استاندارد گزارشگری مالی، تدوین استانداردهای حسابداری در ایران، تعامل استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی، استفاده از قوانین مالیاتی به‌عنوان استانداردهای حسابداری در تهیه گزارش­های مالی، مغایرت استاندارد حسابداری و قوانین مالیاتی، روش‌های رفع اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات، تغییرات در قوانین مالیاتی، آشنایی با حسابداری مالیات بر درآمد، مبانی حسابداری مالیات بر درآمد، تفاوت‌های مالیاتی، تفاوت‌های موقتی و دائمی، مالیات انتقالی (بدهی و دارایی مالیات انتقالی) و نتیجه‌گیری پایانی.

اهمیت گزارشگری مالی

بحران‌های به وجود آمده در دنیا نظیر انرون، وردکام، زیراکس و پارمالات موجب شد موضوع شفافیت صورت‌های مالی بیشتر موردتوجه قرار گیرند ]31[. عدم هماهنگی بین حسابداری مالی و قوانین مالیاتی نیز فرصتی برای مدیران فراهم آورد تا بتوانند درآمد دفتری و یا سود مشمول مالیات را دست‌کاری نمایند. تخلفات ناشی از فرار مالیاتی، خلأ بین مالیات واقعی و مالیات پرداخت‌شده در کاهش شفافیت گزارشگری مالی بی‌تأثیر نبوده است. در اکثر پژوهش‌های انجام‌شده در خصوص گزارشگری مالی نیاز استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی شامل سرمایه‌گذاران، مدیران، حسابرسان، دانشگاهیان و غیره اساس کار قرار می‌گیرد. درحالی‌که به نقش پراهمیت دولت به‌عنوان یکی از گروه‌های ذینفع همیشگی گزارشگری مالی کمتر اشاره می‌شود. توجه به نیاز اطلاعاتی دولت و سهم آن از گزارشگری مالی به کمک گزارشگری مالیاتی امکان‌پذیر است. در گزارشگری مالیاتی سهم دولت از منافع بنگاه از طریق سود حسابداری قابل‌قبول ممیز مالیاتی به همراه برخی تعدیلات محاسبه می‌شود. درواقع این فرآیند به‌طور غیرمستقیم می‌تواند مهر تأییدی بر سود حسابداری گزارشگری مالی باشد، یعنی در صورت پذیرش گزارش‌ها مالیاتی توسط مراجع مالیاتی، طبیعتاً اعتبار ویژه‌ای به گزارش‌ها مالی بخشیده می‌شود. بااین‌وجود نقش نهادهای قانون‌گذار در الزامی کردن افشای اطلاعات و افزایش شفافیت برجسته‌تر از گذشته می‌شود. گرچه اطلاعات کامل در بهترین شرایط نیاز به الزامات قانونی دارد. به اعتقاد ویشنات و کافمن ]43[ حداقل از سه‌راه می‌توان به شفافیت رسید:

* بهبود مکانیسم‌های قانونی و یا مقرراتی مرتبط با افشای بیشتر
* طراحی تدابیر امنیتی برای محدود کردن خطر اخلاقی از طریق افشای بیشتر
* ایجاد نهادهای قانونی و سیاست‌گذار برای حل مشکلات اجتناب‌ناپذیر بازارهای مالی

همان‌طور که مشهود است، مقوله گزارشگری مالیاتی و تأکید بر تقویت این بخش، در بهبود شفافیت گزارشگری مالی تأثیر بسزایی دارد.

کیفیت گزارشگری مالی

 گزارش‌های مالی به­ دلیل اهمیتی که برای استفاده‌کنندگان و به ‌خصوص سرمایه‌گذاران در مورد اتخاذ تصمیمات اقتصادی دارند، همواره مورد توجه انجمن‌های مختلف حسابداری بوده است. از سوی دیگر، نقش گزارشگری مالی در تهیه اطلاعات مفید برای انجام تصمیمات اقتصادی و تجاری با بروز بحران‌ها و ورشکستگی‌های اخیر، با انتقادهای شدیدی روبرو بوده که این به‌نوبه خود منجر به تقاضای نون‌هایی استاندارهای حسابداری و حسابرسی و نیز تقاضای وجود سازوکاری برای تعیین و به‌کارگیری استانداردها گردید. در پرتو الزامات جدید در خصوص بهبود اثربخشی، حسابرسان، اعضای کمیته حسابرسی و مدیریت نیز می‌کوشند کیفیت گزارشگری مالی را تعریف کنند. کیفیت گزارشگری مالی، ضوابطی است که اطلاعات مفید و سودمند را از اطلاعات دیگر تفکیک می‌سازد و سودمندی اطلاعات را ارتقا می‌دهد ]4[. کیفیت گزارشگری مالی به معنای توان صورت‌های مالی در انتقال اطلاعات عملیات شرکت و به‌طور خاص پیش‌بینی جریان‌های نقدی مورد انتظار آن به سرمایه‌گذاران است ]27[. همچنین کیفیت گزارشگری مالی به معنای میزان مفید بودن صورت‌های مالی برای سرمایه‌گذاران، بستانکاران، مدیران و دیگر افراد مرتبط با شرکت می‌باشد ]20[. بوشمن و اسمیت ]29[ و لامبرت و همکاران ]38[ بیان نمودند که گزارشگری مالی با کیفیت می‌تواند پیامدهای اقتصادی مهمی از جمله افزایش کارایی سرمایه‌گذاری داشته باشد. در این مطالعه به بررسی نظری اثرات اهداف مالیاتی شرکت‌ها بر رابطه کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری پرداخته می‌شود. پژوهش‌های زیادی در حسابداری بر این نکته تأکید دارند که شرکت‌های با کیفیت بالای حسابداری، دارای بازگشت سرمایه بهتر و نیز بازدهی بالاتری در سرمایه‌گذاری‌های خود بوده و کیفیت بالاتر حسابداری، باعث افزایش بهره‌وری سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای می‌شود. همچنین شرکت‌هایی که دارای کیفیت حسابداری بالاتری هستند، امکان به هدر دادن سرمایه‌گذاری‌های صورت گرفته در اقلام سرمایه‌ای را برای خود کاهش داده و الگویی از سرمایه‌گذاری در اقلام سرمایه‌ای را ارائه دهند که علیرغم پایداری بیشتر، بسیار ناهمگون و متفاوت با سایر شرکت‌ها می‌باشد ]27[.

اهداف گزارشگری مالی

در سال 1971، هیئت ‌مدیره جامعه حسابداران رسمی آمریکا برای تدوین چارچوب نظری حسابداری دو گروه پژوهش تعیین کرد که یکی از آن دو به نام گروه تروبلاد مأموریت یافت اهداف گزارشگری مالی را تدوین کند ]2[. این گروه در مجموع 12 هدف برای گزارشگری مالی به شرح زیر تعیین نمود:

1. ارائه اطلاعاتی که مبنای تصمیمات اقتصادی قرارگیری، تأمین نیازهای آن دسته از استفاده‌کنندگان که اختیار، توانایی یا منابع محدودی دارند و به همین دلیل نمی‌توانند به‌راحتی اطلاعات مالی را به دست آوردند و به صورت‌های مالی به‌عنوان یگانه منبع اطلاعات درباره فعالیت‌های شرکت اتکا می‌کنند.
2. ارائه اطلاعاتی سودمند به سرمایه‌گذاران تا آن‌ها بتوانند جریان‌های نقدی آینده را پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی کنند.
3. ارائه اطلاعاتی مفید به استفاده‌کنندگان برای پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی قدرت سودآوری شرکت.
4. ارائه اطلاعاتی مفید برای قضاوت درباره توانایی مدیریت ازنظر استفاده بهینه از منابع شرکت در جهت دستیابی به هدف اصلی شرکت.
5. ارائه اطلاعات عینی و ذهنی درباره مبادلات اقتصادی و سایر رویدادها که برای پیش‌بینی، مقایسه و قضاوت درباره قدرت سودآوری شرکت مفید باشد.
6. ارائه وضعیت مالی به‌گونه‌ای که برای پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی بنیه سودآوری شرکت مفید باشد.
7. این گزارش باید در مورد مبادلات شرکت و سایر رویدادها که بخشی از چرخه‌های ناقص ایجاد درآمد هستند، اطلاعاتی را ارائه کند.
8. ارائه یک صورت مالی از سود هر دوره که برای پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی قدرت سودآوری واحد تجاری سودمند باشد. این صورت باید نتیجه چرخه‌های سودآوری تکمیل‌شده و فعالیت‌های واحد تجاری را که منجر به پیشرفت قابل‌شناسایی در جهت تکمیل چرخه‌های تکمیل‌نشده می‌شوند، گزارش کند.
9. تهیه صورتی از فعالیت مالی که برای پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی قدرت سودآوری واحد تجاری سودمند باشد. این صورت مالی عمدتاً جنبه‌های عینی مبادلات واحد تجاری را که پیامدهای نقدی مهمی دارند یا انتظار می‌روند داشته باشند، گزارش می‌کند.
10. یکی از اهداف صورت‌های مالی فراهم کردن اطلاعات سودمند برای فرآیند پیش‌بینی است.
11. یکی از اهداف صورت‌های مالی در سازمانهای دولتی و غیرانتفاعی، فراهم کردن اطلاعات سودمند برای ارزیابی اثر بخشی مدیریت منابع در جهت دستیابی به اهداف سازمان است.
12. یکی از اهداف صورت‌های مالی، گزارش آن دسته از فعالیت‌های واحد تجاری است که بر جامعه اثر دارند و قابل تعیین، توصیف و اندازه‌گیری و برای ایفای نقش واحد تجاری در محیط اجتماعی حائز اهمیت است.

به‌طور کلی می‌توان گفت در صورت وجود استانداردهای حسابداری مطلوب و تأثیر گذار که توسط مراجع حرفه‌ای و تخصصی تدوین شده باشد می‌توان به کلیه هدف‌های ذکرشده در بالا دست یافت.

استاندارد گزارشگری مالی

استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، به مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری گفته می‌شود که توسط هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی[[1]](#footnote-1) تدوین شده‌اند. هدف این استانداردها، تهیه صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی در قالب یک استاندارد جهانی است. امروزه اهمیت هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر هیچ کشوری پوشیده نیست. در گذر از مسیر پر پیچ و خم پذیرش این استانداردها، آگاهی از فرصت‌ها و چالش‌های پیش رو از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. به‌منظور اجرای موفق استانداردهای بین‌المللی باید با نگاهی واقع­بینانه به ظرفیت‌ها، چالش‌ها و وضعیت موجود توجه شود. بدین منظور باید رویکردی یکپارچه با تعامل نهادهای حرفه‌ای اتخاذ شود. در این راستا، برنامه ریزی و اقدام مؤثر جهت رفع مسائل مالیاتی، ترجمه تخصصی استانداردها، آموزش و تدوین رهنمودهای مورد نیاز جهت به‌کارگیری استانداردها ضروری است. امروزه حسابداری به دنبال ایجاد یکپارچگی جهانی هم در سطح بازارها و هم در سیاست گذاری‌ها است. هدف از این سیاست گذاری‌ها در نهایت کاهش هزینه‌های ارتباطات و فناوری اطلاعات است. برای ایجاد این یکپارچگی لزوماً باید استانداردهای گزارشگری مالی و عملکرد آن موردتوجه قرار گیرد ]26[. افزایش هماهنگی در سطح بین‌المللی به تدوین استانداردهای جامع‌تر منجر می‌شود. جریان مستمر جهانی شدن بازار بورس موجب می‌شود شرکت‌ها تغییرات را بپذیرند. اگر شرکتی نتیجه فعالیت‌های خود را به گونه‌ای ارائه کند که برای سرمایه گذاران خارجی قابل درک نباشد، دستیابی به منابع مالی خارجی کاهش می‌یابد. با افزایش همکاری کشورها، دسترسی به مجموعه منحصر به فرد از سیستم‌های حسابداری جهانی آسان‌تر خواهد بود ]37[. مجموعه استانداردهای بین‌المللی این امکان را فراهم می‌کند تا زمینه فعالیت شرکت در سطح بالاتری به وجود آید، چرا که اطلاعات صورت‌های سود و زیان و ترازنامه در بین کشورهای مختلف یکنواختی بیشتری خواهند یافت ]25[. تهیه مجموعه استانداردهای یکنواخت به‌منظور کاهش هزینه‌های تولید و توزیع اطلاعات یکنواخت و قابل اطمینان در بازار سرمایه صورت می‌گیرد ]1[. امروزه از دو جهت هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری اهمیت پیدا کرده است:

* همراه با گسترش سریع بازارهای سرمایه که تاثیری مهم در توزیع منابع اقتصادی دارد، چگونگی افشای اطلاعات از مسائل با اهمیت در تعیین کارایی بازار است.
* افزایش شرکت‌های چند ملیتی که به صورت فرا مرزی فعالیت می‌کنند، موجب پیدایش نیاز به وجود مجموعه‌ای از استانداردهای یکنواخت می‌شود.

کارایی جریان کالاها و خدمات، سرمایه و منابع موجب می‌شود که فعالیت‌های تجاری به فراتر از مرزهای ملی گسترش یابد و وضعیت عملیات تجاری و مالی در بیش از یک کشور، ایجاب می‌کند که استانداردها صرفاً محدود به یک کشور خاص نباشد. وجود روش‌های حسابداری متفاوت برای یک نوع معامله یا رویداد، تجزیه و تحلیل و مقایسه صورت‌های مالی را با مشکلات زیادی مواجه کرده است و این موضوع منجر به حمایت رو به گسترشی برای تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی گشته است ]10[. یکی از با اهمیت‌ترین عوامل مؤثر بر تمایل به یکنواخت سازی، افزایش اهمیت شرکت‌های چند ملیتی است. شباهت کلی استانداردهای حسابداری و روش‌های مربوط مسلماً ایجاد هماهنگی بین قسمت‌های تابعه شرکت‌های چند ملیتی را تسهیل می‌کند. به‌طور مشخص، تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در صورت یکنواخت بودن استانداردهای حسابداری در جوامع مختلف و به­پیروی از آن در بخش‌های مختلف شرکت‌های چند ملیتی به مراتب آسانتر خواهد بود. به موازات افزایش تعداد و اهمیت شرکت‌های چند ملیتی، در حرفه حسابرسی نیز به موضوع بین‌المللی شدن توجه بیشتری مبذول شده است ]13[. پذیرش استانداردهای بین‌المللی موافقان و مخالفانی دارد. موافقان با اشاره به مزایای پذیرش این استانداردها از قبیل کاهش هزینه‌های دستیابی به اطلاعات، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، جذب سرمایه‌گذاری خارجی، کاهش ریسک کشور و امکان انتقال سرمایه در سطح بین‌المللی دیدگاه خود را توجیه می‌کنند. از سوی دیگر، مخالفان تفاوت‌های فرهنگی و اقتصادی و نیازهای متفاوت استفاده‌کنندگان را مد نظر دارند. با این حال، امروزه با توسعه شرکت‌های بزرگ و چند ملیتی، وجود استانداردهایی در سطح بین‌المللی ناگزیر است. دراین راستا مطالعاتی توسط فروغی و اشرفی ]18[، رندرز و گارمینگ ]41[، دی فوند و همکاران ]33[، وانگ ]44[، کاسینو و همکاران ]30[، فلورا و همکاران ]35[، دسک و همکاران ]32[ و فلورا و همکاران ]36[ انجام‌شده است.

تدوین استانداردهای حسابداری در ایران

استانداردهای حسابداری مقررات حاکم بر چگونگی انجام کار حسابداری هستند. استانداردها به‌عنوان قواعد پایدار مورد پذیرش همگان قرار می‌گیرند، اما در عمل به‌طور دائم در حال تغییراند. استانداردهای حسابداری معمولاً شامل سه بخش به شرح زیرند: شرح مسئله، بحث مستدل یا ارائه راه‌هایی برای حل مسئله، ارائه راه حل مطلوب؛ بنابراین بحث در مورد مسئله می‌تواند به روشن شدن ابعاد مختلف مسئله و درنتیجه ارائه راه حل مطلوبتر بینجامد. یکی از دلایل تدوین استانداردها، ارائه اطلاعات شفاف، قابل اعتماد و قابل مقایسه در مورد وضعیت مالی، نتایج عملیات و شیوه رفتار شرکت است.

طبق رویه‌ای که تاکنون در تدوین استانداردها وجود داشته، مبنای اولیه برای تدوین استانداردهای ‌کشور، استانداردهای‌ بین‌المللی است و سپس تعدیلاتی حسب تشخیص کمیته تدوین استانداردها در آن انجام می‌شود. حتی در آخر هر استاندارد، بندی باعنوان «مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری» ارائه می‌شود که در آن موارد احتمالیِ مغایرت با استاندارهای بین‌المللی ذکر می‌گردد. بدین‌ترتیب تاکنون در سطح کلان، فرض بر هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی بوده و درحال حاضر در مقطع تصمیم‌گیریِ کلان برای پذیرش یا عدم‌پذیرش استانداردهای بین‌المللی قرار نداریم. علیرغم اینکه طبق استراتژی کلی و رویه موجود، استانداردهای کشور عمدتاً برگرفته از استانداردهای بین‌المللی هستند و با وجود هماهنگی اغلب استانداردهای موجود با استانداردهای متناظر آن‌ها (در مقطع تدوین استاندارد ملی)، از منظر بین‌المللی چنین دیدگاهی نسبت به استانداردهای ما وجود نداشته و در حال حاضر تفاوت‌های بین استانداردهای ملی و بین‌المللی به حدی رسیده است که سوالاتی چون پذیرش یا عدم‌پذیرش استانداردهای بین‌المللی مطرح می‌گردد. با توجه به بررسی انجام‌شده، بنظر می‌رسد این امر ناشی از موارد زیر می‌باشد:

* برای تعداد زیادی از استانداردهای بین‌المللی (حدود 16 استاندارد)، هنوز استاندارد متناظر ارائه نشده است.
* تعداد زیادی از استانداردهای بین‌المللی ویرایش یا حتی برخی حذف شده‌اند، اما استاندارد متناظر آن در ایران که قبلاً معادل یا مشابه نسخه بین‌المللی بوده، به‌طور متناسب مورد بازنگری قرار نگرفته و درنتیجه در حال حاضر مغایرت‌هایی وجود دارد.
* عدم‌وجود منشور مدون و رسمی که در آن به صراحت اعلام شده باشد که مبنای تدوین استانداردهای کشور، استانداردهای بین‌المللی است.
* نحوه نگارش و ارائه استانداردها به‌گونه‌ایست که به‌خوبی گویای میزان مطابقت با استانداردهای بین‌المللی نیست.
* در موارد بسیار محدودی نیز ممکن است در حال حاضر امکان اجرای استانداردهای بین‌المللی فراهم نباشد که در خصوص این دسته از موارد باید بررسی دقیق انجام‌شده و راهکارهای مناسب اتخاذ شود.

لازم به ذکر است همگرایی با استانداردهای بین‌المللی، مانع این نیست که برای موضوعی خاص، استاندارد حسابداری خاص تدوین نماییم یا الزامات بیشتری را حسب نیاز بازار سرمایه و جهت شفافیت اطلاعاتی بیشتر، مقرر کنیم ]12[.

تعامل استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی

مالیات یکی از عوامل تأثیرگذار بر رویه‌های حسابداری است و صورت‌های مالی تهیه شده حسابداری مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات می‌باشد. اصولاً میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی تعامل وجود دارد. در حال حاضر، حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی دارای زمینه‌های لازم به‌منظور تأثیرپذیری از یکدیگرند که یکی از عوامل مهم این اثرگذاری در ایران وجود دو مرجع سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی به‌عنوان متولیان وضع استانداردهای حسابداری و سیاست‌های مالیاتی به‌عنوان سازمان‌های زیر مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی است. این اشتراک و تعامل و وحدت اگر باعث شود که مفاد قانون مالیات‌های مستقیم با آنچه که در استانداردها عنوان می‌شود پایه مشترکی داشته باشد، آنگاه حسابداری برای نظام مالیاتی تبدیل به ابزاری قوی در تشخیص مالیات خواهد شد اما این به معنی حرکت یک جانبه استانداردها به سمت مفاد قانون مالیات‌ها نیست ]19[.

استفاده از قوانین مالیاتی به‌عنوان استانداردهای حسابداری در تهیه گزارش­های مالی

در ایران قانون مالیات‌های مستقیم یکی از قوانین مهم و تأثیرگذار بر حرفه حسابداری است. اکثر شرکت‌های ایرانی که خود را با قانون منطبق نموده‌اند، دفاتر حسابداری خود را جهت مقاصد مالیاتی تهیه و نگهداری می‌نمایند، لذا به نظر می‌رسد با الزامی شدن رعایت استانداردهای حسابداری از ابتدای سال 1380 توسط بنگاه‌های اقتصادی، اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان سنتی از صورت‌های مالی تهیه می‌شود. درواقع قبل از الزامی شدن رعایت استانداردهای حسابداری و در غیاب این رهنمودها مبنای تهیه صورت‌های مالی رویه‌ها یا الزامات تعیین‌شده قانون مالیاتی بوده است. حتی بعد از سال 1380 نیز شرکت‌ها و حسابداران بر اساس عادات قدیمی و با تکیه به رویه‌های سابق همچنان سعی بر رعایت رویه‌های مالیاتی دارند که این مسأله باعث بروز مشکلات خاصی می‌شود، زیرا سود حسابداری نتایج عملیات واحد تجاری در یک دوره مالی بوده و باید مطابق با اصول پذیرفته‌شده حسابداری محاسبه گردد، درحالی‌که سود مشمول مالیات که محاسبات آن از طریق قوانین مالیاتی تعیین می‌شود، بر مبنای دو پایه متفاوت در محاسبه سود حسابداری و سود مشمول مالیات اغلب باعث تفاوت قابل ملاحظه بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات می‌گردد و این تفاوت از تفاوت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی که الزاماً ارتباطی به هم ندارند، حاصل می‌شود ]40[.

مغایرت استاندارد حسابداری و قوانین مالیاتی

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن رکین پاسخ‌گویی و تصمیم‌گیری اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی‌بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است. اگر چه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورت‌های مالی، هسته اصلی منابع اطلاعاتی مالی را تشکیل می‌دهد و بنابراین باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشد. صورت‌های مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهد بود که بر اساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد ]22[. صورت‌های مالی تهیه شده به شرح فوق منطبق با هدف کلی حسابداری مالی در جهت ارائه اطلاعات مفید و مربوط جهت تصمیم‌گیری‌ها است. از طرف دیگر، اهداف قوانین مالیاتی تابع نگرش‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی است که در مقاطع متفاوت زمانی جهت دستیابی به اهداف خرد و کلان سیاست‌گذاران، تدوین و در موارد مقتضی تعدیل و یا تغییر می‌کند و به دلیل تفاوت بین اهداف حسابداری مالی و قوانین مالیاتی می‌توان ادعا کرد که تهیه گزارش‌ها و اقلام صورت‌های مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری، اهداف نظام مالیاتی را به همراه نداشته و درنتیجه تأمین‌کننده نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خاص خود نمی‌باشد ]19[. جایگزینی استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی در مواردی که این دو روش محاسبه منطبق باشند منجر به بروز مشکل در گزارش‌های مالی و سود و زیان نمی‌شود و لیکن در موارد افتراق منجر به تفاوت در گزارش مالی و سود مالیاتی می‌شود و بیشتر موارد افتراق‌های بین دیدگاه استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیاتی منجر به اختلاف در سود و زیان حسابداری و سود مشمول مالیات می‌گردد. دوانی ]11[ در مقاله «مالیات و حسابداری را در عصر فرا تکنولوژی جدی بگیریم» می‌گوید: «در مواردی که قانون مالیات‌های مستقیم با اصول استانداردهای حسابداری در تضاد کامل است در این موارد اجرای استانداردهای حسابداری دچار مشکل می‌شود و گاهی دسترسی به اطلاعاتی که ممکن است جهت تصمیم‌گیری‌های خرد و کلان لازم باشد، به دلیل تحت‌الشعاع قرار گرفتن از جنبه‌های مالیاتی غیرممکن می‌سازد. از این رو، الزام حوزه‌های مالیاتی به پذیرش استانداردهای مذکور ضروری به نظر می‌رسد».

با این همه، مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات مالیاتی اگر چه تا حدودی گریزناپذیر است اما موجب اختلاف و بلاتکلیفی حسابداران رسمی، مدیران بنگاه‌های اقتصادی و مأموران مالیاتی بوده و بخشی از وقت و هزینه طرفین صرف حل و فصل این موضوع شده است ]6[.

روش‌های رفع اختلاف بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات

از بررسی هزینه‌ها و موارد اختلاف عمده و تفکیک آن‌ها بر اساس اختلافات، تفاوت‌های موجود از دو دیدگاه به شرح زیر استخراج گردیده و در ادامه آن‌ها بحث شده است ]15[.

الف. اختلاف از دیدگاه مؤدی (شرکت­ها): اختلاف بین قوانین مالیاتی و اصول پذیرفته‌شده حسابداری؛ پیروی از سایر قوانین و مقررات دولتی در خصوص پرداخت عوارض و وجوه قانونی؛ شرایط اقتصادی؛ فرار مالیاتی.

ب. اختلاف از دیدگاه دستگاه مالیاتی: معافیت‌های مقرر در قوانین مالیاتی؛ حد نصاب‌های مقرر در قوانین مالیاتی.

یکی از علل اختلافات بین سود ابرازی و درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها، نحوه شناخت و انعکاس هزینه‌ها طبق اصول متداول و پذیرفته‌شده حسابداری و شرایط شناسایی هزینه در قوانین مالیاتی است. مؤسسات اقتصادی ناگزیرند نتایج فعالیت و عملکرد خود را در صورت‌های مالی مؤسسه منعکس کنند و وزارت دارایی نیز ناچار است که بر اساس اطلاعات صورت‌های مالی مؤسسات، درآمد مشمول مالیات آن‌ها را تشخیص دهد و مالیات تعلق گرفته را دریافت کند. از این رو قوانین مالیاتی چه در جهان و چه در ایران ناگزیرا بر عمل حسابداری اثر می‌گذارد و حسابداری که به‌عنوان یک فن دارای اصول و ضوابط خاص خویش است، تحت تأثیر قوانین مالیاتی قرار گرفته است ]24[. برخورد دوگانه مالیات‌ستانی در اجرای قانون مالیات‌های مستقیم و رعایت استانداردهای حسابداری از طرف حسابداران رسمی یکی از مشکلات حرفه حسابرسی است زیرا در تهیه گزارش حسابرسی مالی باید استانداردهای حسابداری رعایت شود و در تهیه گزارش حسابرس مالیاتی نیز رعایت قوانین و مقررات مالیاتی الزامی است. به نظر می‌رسد برای رفع مشکل پیش گفته دو راه حل وجود داشته باشد ]6[:

* تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری تا حد امکان منطبق با مقررات قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین مرتبط به‌طوری که مغایرتی وجود نداشته باشد. به نظر می‌رسد این کار ممکن نباشد زیرا اصولاً پایه و اساس استانداردهای حسابداری هر کشور به نحوی از استانداردهای بین‌المللی پیروی می‌کند و منفک شدن استانداردهای ملی حسابداری از استانداردهای بین‌المللی و انطباق آن با قوانین قدیمی با توجه به روابط تجاری و اقتصادی با سایر کشورها منطقی نیست.
* اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و سایر قوانین مرتبط با در نظر گرفتن استانداردهای حسابداری که در صورت تصویب از طرف قوه مقننه راه حلی منطقی و پذیرفتنی است. برای مثال، اگر با اصلاح قانون تجارت اجبار بنگاه‌های اقتصادی به داشتن دفاتر پلمپ شده منتفی شود و صرفاً اطلاعات موجود در رایانه‌ها استخراج شده و به‌عنوان مدارک مورد پذیرش قرار گیرد و ملاک تهیه صورت‌های مالی باشد، بخشی از مشکلات ناشی از ثبت و پلمپ دفاتر و رعایت مقررات دست و پاگیر آئین‌نامه تحریر دفاتر بر طرف خواهد شد.

تغییرات در قوانین مالیاتی

با توجه به تغییراتی که به واسطه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در قواعد مالیاتی اعمال شده، این سؤال اساسی مطرح می‌شود که چگونه سیستم‌های مالیاتی قابلیت تغییر از یک رویکرد تراکنش مبنا به سمت یک رویکرد ارزش بنیان در حسابداری مالی از نقطه نظر ویژگی‌های مالیاتی را خواهند داشت؟ آیا می‌توان بر روی سودهای تحقق‌نیافته مالیات بست یا آن که کاهش زیان‌های تحقق‌نیافته مجاز خواهد بود؟ آیا با مطرح نمودن این سؤال بر مبنای نظری می‌توان گفت حسابداری مالیاتی از یک رویکرد تراکنش مبنا (بر مبنای حسابداری قدیم) به سمت یک رویکرد ارزش مبنا (بر مبنای حسابداری نوین) حرکت خواهد نمود؟ البته مباحثی بر له و علیه سؤالات فوق مطرح شده‌اند. مبحث اصلی بر له این موضوع آن است که کاربرد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان یک مبنای مالیاتی موجب می‌شود تا حسابداری مالیاتی به سمت تفحس در درآمد حقیقی اقتصادی شرکت‌ها حرکت نماید. مباحث مطرح شده بر خلاف این موضوع نیز بی‌شمار هستند.

* حسابداری ارزش منصفانه ذهنی است و قابلیت کنترل اهداف مالیاتی وجود ندارد.
* با استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر روی درآمد (تحقق‌نیافته) مالیات وضع‌شده که بر نقدینگی شرکت‌ها تأثیرگذار خواهد بود.
* استانداردهای تأثیرگذار پیچیده بوده و درک آن‌ها مشکل است.
* پیچیدگی استانداردها و قضاوت‌های ذهنی موجب افزایش ریسک مباحث مالیاتی خواهد شد ]34[.

آشنایی با حسابداری مالیات بر درآمد

در گزارشگری مالیاتی سهم دولت از منافع بنگاه از طریق سود حسابداری قابل‌قبول کارشناس مالیاتی به همراه برخی تعدیلات محاسبه می‌شود. در واقع این فرآیند به‌طور غیرمستقیم تأییدی بر سود حسابداری گزارشگری مالی و اعتباربخشی به گزارش‌های مالی خواهد بود. با این‌وجود نقش نهادهای قانون‌گذار در الزامی کردن افشای اطلاعات و افزایش شفافیت، بسزا است. یکی از استانداردهایی که نبود آن در مجموعه استانداردهای ایران موجب انحراف صورت‌های مالی و بالطبع شاخص‌ها و نسبت‌های مالی و همچنین اصل تطابق و دیگر میثاق‌های حسابداری گردیده و در نتیجه تأثیر بسزایی بر کیفیت گزارشگری مالی خواهد داشت، استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد است، چرا که این استاندارد ابزاری است برای تفکیک حسابداری مالی از حسابداری مالیاتی بر اساس قوانین مالیاتی و تخصیص تفاوت این دو به ادوار مالی دوره عمر مبادلاتی که باعث ایجاد این تفاوت شده‌اند. بنابراین وجود گزارشگری مالیاتی موجبات بهبود گزارشگری مالی را فراهم خواهد آورد و تلاش مدیریت برای انجام حساب آرایی یا تحریف سود، سخت و محدود می‌گردد ]16[. حسابداری و قوانین مالیاتی با یکدیگر پیوسته وابسته هستند، چون حسابداری باعث می‌شود درآمد شرکت‌ها به درستی محاسبه شده، سهم دولت از درآمد شرکت‌ها به درستی شناسایی گردد و از سوی دیگر، قوانین مالیاتی تأثیر شگرفی بر دانش حسابداری داشته و دارد و نیز باعث پیشرفت حسابداری شده است. به‌طور خلاصه می‌توان گفت که حسابداری مالیات بر درآمد از دو جنبه اهمیت بیشتری دارد، محاسبه دقیق سود واقعی قابل تقسیم بین سهامداران و محاسبه مالیات بر درآمد که به‌عنوان یک بدهی بوده و باید به دولت پرداخت شود ]3[.

اخذ مالیات بر درآمد سابقه طولانی دارد و همواره از منابع مهم تأمین مالی دولت‌ها بوده است. در انگلستان مالیات بر درآمد نخستین بار در سال 1799 برای تأمین هزینه جنگ با نیروهای فرانسوی وضع‌شده است. تفاوت اهداف وضع مالیات بر درآمد با اهداف گزارشگری مالی، موضوعات پیچیده‌ای در حسابداری مالیات بر درآمد ایجاد کرده است. دلیل اولیه طرح این موضوع، اختلاف بین مقررات مالیاتی برای تعیین هزینه‌های قابل‌قبول مالیاتی به‌خصوص استهلاک و اعتبار مالی سرمایه‌گذاری و روش‌های استهلاک حسابداری بوده است. برای مثال در این کشورها برای تشویق سرمایه‌گذاری‌ها به مؤدیان اجازه می‌دادند بهای تمام‌شده دارایی‌های ثابت مشهود طی مدت‌زمان کوتاهی مستهلک شود. درصورتی‌که این مدت‌زمان با عمر مفید دارایی‌ها فاصله زیادی داشت. مالیات پرداختی برای هر دوره مالی طبق قوانین و مقررات مالیات تعیین می‌شد، اما سؤال اصلی این بود که آیا هزینه مالیات باید معادل مالیات پرداختی (ابرازی) باشد یا اینکه این هزینه باید بر اساس ارقام حسابداری شناسایی شود. ازآنجاکه در حسابداری مالیات به‌عنوان هزینه محسوب می‌شود، اعتقاد بر این است که نحوه شناسایی آن باید همانند سایر هزینه‌ها باشد. با این تفسیر هزینه مالیات بر اساس سود حسابداری شناسایی و تفاوت آن با مالیات مبتنی بر درآمد مشمول مالیات به‌عنوان دارایی یا بدهی مالیات انتقالی شناسایی می‌شود. البته این تفاوت‌ها باید از جنس تفاوت‌های موقت باشد که بعداً برگشت داده می‌شود ]5[. در کشور ما اکثر شرکت‌ها برای محاسبه هزینه استهلاک از همان روش‌های استهلاک مبتنی بر قانون مالیات‌ها طبعت می‌کند و به همین دلیل در مورد استهلاک که از سرچشمه‌های اصلی این مسئله در حسابداری است، این تفاوت در عمل مصداق نداشته است. درمجموع، میزان تفاوت‌های موقتی بین سود ابرازی برای محاسبه مالیات و سود حسابداری طبق استانداردهای حسابداری آن‌قدر گسترده نبوده است که موضوع مالیات بر درآمد در اولویت قرار گیرد. در حال حاضر به دلیل پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، لازم است این استاندارد به‌طور کامل رعایت شود ]22[.

مبانی حسابداری مالیات بر درآمد

هدف صورت‌های مالی، ارائه اطلاعات مفید برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی است، اما هدف اصلی دولت از وضع و اخذ مالیات، تأمین منابع برای مخارج دولت است. بعلاوه، دولت برای ایجاد توسعه پایدار، مشوق‌های مالیاتی در قوانین پیش‌بینی می‌کند. این تفاوت هدف باعث می‌شود که برخی مبانی محاسباتی سود در حسابداری و در قوانین مالیاتی متفاوت باشد. سود حسابداری بر اساس استانداردهای حسابداری محاسبه می‌شود، درصورتی‌که سود مشمول مالیات (درآمد مشمول مالیات) طبق قوانین و مقررات مالیاتی تعیین می‌گردد. اگرچه در موارد زیادی شناسایی درآمدها و هزینه‌ها برای مقاصد مالیاتی با استانداردهای حسابداری سازگار است و حتی در برخی از مواد قانون مالیات‌ها مانند موضوعات تسعیر ارز و اجاره‌های سرمایه‌ای به استانداردهای حسابداری اشاره‌شده است، اما تفاوت‌هایی نیز بین این دو مبنا وجود دارد که در استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره 12 یعنی مالیات بر درآمد نحوه حسابداری آن تعیین‌شده است ]5[. مشکلات نظری، به دلیل تفاوت در نحوه محاسبه سود حسابداری و سود مشمول مالیات بوده است. البته همواره از عبارت درآمد مشمول مالیات در متون قانونی استفاده می‌شود ولی واقعیت این است که مالیات بر سود تعلق می‌گیرد ولی چون مسئله مقایسه دو نوع سود که ازنظر شیوه محاسبه طبق قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری دارای تفاوت هستند، مطرح گردیده و از عبارت درآمد مشمول مالیات استفاده‌شده است و تفاوت بین این دو سود، موجب بروز پدیده‌ای به نام تخصیص بین دوره‌ای مالیات شده که در آن، حسابی با عنوان مالیات انتقالی به دوره‌های آتی برای ثبت تفاوت ارقام مالیات ایجاد گردیده است ]24[. رویه حسابداری مالیات بر درآمد در واحدهای تجاری ایرانی به‌جز شیوه برخورد با مغایرت بین ذخیره مالیات بر درآمد و مالیات بر درآمد طبق برگ قطعی مالیاتی در دوره تشخیص مغایرت مزبور، بر شیوه عدم تخصیص مالیات بر درآمد و روش مالیات‌های پرداختنی استوار است و برای آثار مالیاتی انتقالی به سنوات آتی، مالیات‌های معوق شناسایی و محاسبه نمی‌گردد و چگونگی انعکاس مالیات بر درآمد در صورت‌حساب سود و زیان نیز همان‌گونه که اشاره شد، آخرین رقم کاهنده سود دوره مالی در این صورت می‌باشد و تخصیص میان‌دوره‌ای مالیات صورت نمی‌گیرد ]3[.

 تفاوت‌های مالیاتی

تفاوت‌های عمده میان درآمد مشمول مالیات و سود حسابداری گزارش‌شده به سهامداران تحت دو عنوان اصلی طبقه‌بندی‌شده‌اند. اختلاف‌های دائمی ناشی از مقررات خاص یا امتیازها و محدودیت‌هایی است که به دلایل اقتصادی، سیاسی یا اداری موردتوجه قرار می‌گیرند و با شیوه محاسبه سود خالص حسابداری ارتباطی ندارد و در دوره‌های آتی معکوس و برطرف نمی‌شوند. این قبیل اختلافات، از قوانین و مقررات مالیاتی خاص در ارتباط با معافیت مالیاتی برخی از درآمدها یا قابل‌قبول نبودن برخی از هزینه‌ها ناشی می‌گردد و اختلاف‌های موقت که ناشی از تفاوت زمان‌بندی اقلام بدهکار و بستانکار و تفاوت‌های مربوط به مبانی مختلف اندازه‌گیری (کاربرد مبناهای متفاوت تعیین ارزش اقلام) در حسابداری مالی و مالیاتی است که آن‌ها را تفاوت‌های ارزشیابی نیز می‌نامند ]14[. از دیدگاه حسابداری برای مالیات بر سود تفاوت‌های موقتی می‌تواند هسته اصلی نظریه‌های حسابداری را تشکیل دهد، زیرا حسابداران می‌توانند بر شیوه ثبت و گزارش کردن این اقلام کنترل‌هایی اعمال کنند. آن‌ها منشأ اصلی ایجاد تفاوت میان سود مشمول مالیات و سود گزارش‌شده در یک دوره خاص می‌باشند، ولی برعکس تفاوت‌های دائمی آن‌ها نمی‌توانند در سراسر عمر شرکت تفاوت ایجاد نمایند. تفاوت‌های موقتی نشان‌دهنده تفاوت سود گزارش‌شده و سود مشمول مالیات عادی است و عبارت است از تفاوت میان سود گزارش‌شده و سود مشمول مالیات که به نظر مدیر شرکت محاسبه می‌شود ]24[.

تفاوت‌های موقتی و دائمی

تفاوت‌های موقتی عبارت است از تفاوت‌های بین مبلغ دفتری یک دارایی یا بدهی در صورت‌وضعیت مالی (ترازنامه) و مبنای مالیاتی آن. تفاوت‌های موقتی به دو گروه تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات و تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات در آینده تقسیم می‌شود. به زبان دیگر، تفاوت موقتی باعث تفاوت بین سود قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات می‌شود که در یک یا چند سال ایجاد و در سنوات بعد برگشت می‌شود. موارد زیر نمونه‌های از تفاوت‌های موقتی است: 1. هزینه سنوات خدمتی کارکنان به همراه تعدیلات مربوطه؛ 2. استهلاک دارایی‌های ثابت؛ 3. سود و زیان حاصل از معاوضه دارایی‌ها و استهلاک دارایی‌های نامشهود؛ 4. مالیات اقلام غیرمترقبه (تفاوت دو روش)؛ 5. رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه؛ 6. سود و کارمزد پرداختی؛ 7. استهلاک هزینه‌های قبل از بهره‌برداری؛ 8. استهلاک هزینه‌های قبل از بهره‌برداری؛ 9. زیان کاهش ارزش موجودی‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها؛ 10. تحقق و زمان شناخت درآمدهای عملیاتی؛ 11. ذخیره بدهی‌های احتمالی؛ 12. زیان قابل پیش‌بینی پیمان‌های (قرارداد) بلندمدت؛ 13. تجدید ارزیابی دارایی‌ها؛ 14. مقررات ثبت و پلمپ دفاتر در آیین‌نامه تحریر دفاتر؛ 15. شرایط مقرر دربند 11 ماده 148 در رابطه با پذیرش هزینه مطالبات مشکوک الوصول؛ 16. برآوردهای حسابداری؛ 17. عملیات متوقف‌شده؛ 18. سودها و زیان‌های تحقق‌نیافته.

تفاوت‌های دائمی عبارت است از تفاوت‌های بین سود حسابداری قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات که در آینده برگشت نمی‌شود. درآمدهای معاف از مالیات مانند درآمد صادرات و سود اوراق مشارکت و هزینه‌های غیرقابل‌قبول مانند هزینه‌های مربوط به درآمدهای معاف و هزینه‌های غیر مرتبط با موضوع فعالیت مؤدی، نمونه‌های از معافیت‌های دائمی می‌باشد. تفاوت‌های دائمی چون نه در دوره جاری و نه در دوره آینده در محاسبه درآمد مشمول مالیات در نظر گرفته نمی‌شوند، بر مالیات انتقالی مؤثر نیستند اما این تفاوت‌ها در صورت سود و زیان که طبق استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود منعکس می‌گردند ]5[.

مالیات انتقالی (بدهی و دارایی مالیات انتقالی)

گروهی از تفاوت‌های موقتی که درآمد مشمول مالیات را در سال‌های آینده افزایش می‌دهد در سال جاری باعث ایجاد بدهی مالیات انتقالی می‌شود. بدهی مالیات انتقالی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 12، معادل مبالغ مالیات بر درآمد قابل پرداخت در دوره‌های آینده در رابطه با تفاوت‌های موقتی مشمول مالیات است. بدهی مالیات انتقالی با تعریف بدهی در چارچوب نظری انطباق دارد، زیرا بیانگر تعهد فعلی برای پرداخت مالیات به دولت در آینده است و درنتیجه رویدادهای گذشته نیز ایجادشده است.

گروهی از تفاوت‌های موقتی که درآمد مشمول مالیات را در سال‌های آینده کاهش می‌دهد در سال جاری باعث ایجاد دارایی مالیات انتقالی می‌شود. قاعدتاً در دوره جاری یا دوره‌های قبل وجود چنین تفاوت‌های بیانگر پرداخت مالیات بیشتر در این دوره‌ها می‌باشد. زیان کاهش ارزش موجودی‌ها و ذخیره بازخرید مرخصی نمونه‌ای ازاین‌گونه تفاوت‌هاست. دارایی مالیات انتقالی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 12، معادل مبالغ مالیات بر درآمد قابل بازیافت در دوره‌های آینده در رابطه با تفاوت‌های موقتی کاهنده مالیات، انتقال زیان‌های مالیاتی استفاده‌نشده و انتقال اعتبارات مالیاتی استفاده‌نشده است ]5[.

نتیجه‌گیری پایانی

پس از بیان مطالب فوق می‌توان نتایج مطالعه را با توجه به اهداف سه‌گانه سازمان امور مالیاتی از اخذ مالیات، به‌صورت ذیل خلاصه نمود:

* اهداف اقتصادی مالیات: سازمان امور مالیاتی کشور که یکی از استفاده‌کنندگان اصلی از گزارش‌ها و اطلاعات مالی بنگاه‌های اقتصادی می‌باشد، برای به دست آوردن اطلاعات قابل‌اتکا و مربوط نیاز به‌صرف هزینه‌های هنگفت دارد. با پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و حرکت به‌سوی هماهنگ‌سازی قوانین و مقررات مالیاتی با این استانداردها، این سازمان می‌تواند با صرف هزینه و وقت کمتر، به اطلاعات قابل‌اتکا، مربوط و شفاف دست یابد و از سوی دیگر با ورود، حفظ و جذب سرمایه‌گذاری‌های بین‌المللی و افزایش پایه‌های جدید مالیاتی که در پی یکسان‌سازی استانداردهای ملی و بین‌المللی به وجود می‌آید، درآمدهای مالیاتی خود را افزایش دهد و در جهت تحقق اهداف اقتصادی خود بهتر عمل کند.
* اهداف بودجه‌ای مالیات: پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از سوی سازمان امور مالیاتی موجب دقیق‌تر شدن پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی از سوی دولت و همچنین هدفمندسازی تأمین منابع مالی دولت به‌وسیله وصول مالیات می‌شود. این امر خود گویای این مطلب است که دولت با کاهش فاصله بین سود حسابداری ابرازشده توسط مؤدیان و سود مشمول مالیات تشخیص داده‌شده به‌وسیله ممیزان مالیاتی که از دستاوردهای پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در متن قوانین و مقررات سازمان امور مالیاتی است، می‌تواند به اهداف خود در تعیین درآمدهای دولت از محل وصول مالیات در بودجه با دقت بالاتر و قابلیت اتکای بیشتری تصمیم‌گیری نماید.
* اهداف اجتماعی مالیات: یکی از دستاوردهای اصلی پذیرش و به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی افزایش شفافیت اطلاعات و گزارش‌ها مالی است، بنابراین یکی از مواردی که موجب می‌شود تمام تنگناها و مشکلات موجود بر سر راه اصلاح ساختار مالیاتی کشور اصلاح شود، آن است که تمام فعالیت‌های اقتصادی موجود به سمت شفافیت حرکت کنند. بدین منظور اولین قدم بحث شفافیت پایه‌های مالیاتی (منظور هر عامل یا متغیری که طبق قانون مالیات بر آن وضع می‌شود) است و هر میزان که این پایه‌ها به‌صورت شفاف و جامع تعریف شوند، افزایش درآمدهای مالیاتی با رعایت حقوق همه مؤدیان همراه خواهد شد. یکی از اهداف اصلی دولت افزایش عدالت مالیاتی در بهترین سطح ممکن است که این موهم تا زمانی که سازمان امور مالیاتی به‌عنوان مجری وصول مالیات از پایه‌های مختلف مالیاتی اطلاعات شفافی از وضعیت مالی آن‌ها در اختیار نداشته باشد، نابرابری‌های مالیاتی در امر وصول مالیات و ناتوانی در رعایت حقوق همه مؤدیان مالیاتی امری غیرقابل‌اجتناب خواهد بود. درنتیجه دولت می‌تواند با تغییر در سیاست‌ها، روش‌ها و اقدامات خود در راستای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و همسو نمودن قوانین و مقررات با این استانداردها، در کنار سایر اقدامات و سیاست‌های خود، به تحقق عدالت مالیاتی کمک نماید ]23[.

منابع

1. اثنی عشری، حمید و مصطفی احمدخان بیگی. (1387). گامی به‌سوی پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری. *حسابرس*، شماره 87.
2. اردستانی، مهدی. (1386). *رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و هزینه‌های مالکانه.* علی رحمانی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی، گروه حسابداری.
3. آشنایی، مسعود و محمدرضا شورورزی (1382). مباحث جاری حسابداری. شهر فیروزه.
4. امینی، زهره. (1389). *اثر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری بر کیفیت حسابداری*. شهناز مشایخ، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهرا (س)، گروه حسابداری.
5. بزرگ اصل، موسی. (1393). *راهنمای به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره 12 مالیات بر درآمد.* تهران: سازمان حسابرسی.
6. بیگ پور، محمدعلی. (1385). مشکلات موجود در اجرای موفق ماده 272 قانون مالیات‌های مستقیم. *حسابرس*، شماره 35، صص 113-108.
7. پیوندی، محمود، بهرامی نسب، علی و علی شاهی. (1394). اهمیت و ماهیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی و حسابداری. *حسابرس*، شماره 80.
8. تهرانی، رضا و عسگر نوربخش. (1385). مدیریت سرمایه‌گذاری. تهران: انتشارات نشر نگاه دانش.
9. خانی، عبدالله و علیرضا سلطانی اسفریزی. (1389). گزارشگری مالی متهورانه و رابطه آن با گزارشگری مالیاتی متهورانه. *مجله اقتصادی*، سال یازدهم، شماره 5 و 6، صص 16- 5.
10. خوش‌طینت، محسن و نظام‌الدین رحیمیان. (1383). هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری. *مطالعات حسابداری*، شماره 6.
11. دوانی، غلامحسین، (1390). مالیات و حسابداری را در عصر فرا تکنولوژی جدی بگیریم. *نشریه سامان،* شماره 27.
12. سازمان بورس و اوراق بهادار، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران، <http://ifrs.seo.ir> تاریخ دسترسی: 24/12/1396.
13. شباهنگ، رضا. (1382). یکنواختی استانداردهای حسابداری در سطح جهان. *حسابرس*، شماره 34، صص 35-23.
14. شباهنگ، رضا. (1388). *تئوری حسابداری.* تهران: سازمان حسابرسی.
15. شمس زاده، باقر و وجیه اله ذکوری. (1387). شناسایی علل اختلاف بین سود مشمول مالیات ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی اشخاص حقوقی. *فصلنامه تخصصی مالیات،* سال شانزدهم، شماره 2.
16. صمدی لرگانی، محمود (1389). *تبیین ارتباط بین شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی.* پایان‌نامه دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات تهران.
17. عرب مازار، علی‌اکبر، طالب نیا، قدرت الله، وکیلی فرد، حمیدرضا و محمود صمدی لرگانی. (1390). تبیین ارتباط بین شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی در ایران. *تحقیقات حسابداری،* سال سوم، شماره 9.
18. فروغی، داریوش و مجید اشرفی. (1389). استانداردهای جهانی حسابداری: چالش‌ها و فرصت‌ها. *حسابدار رسمی،* شماره 8.
19. قیداری، علیرضا. (1383). *بررسی اهم موارد اختلاف بین استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیات‌های مستقیم در تصمیم‌گیری اقتصادی.* پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز.
20. کریمی احمدآبادی، ملیحه. (1387). *اثر انتخاب روش‌های حسابداری بر کیفیت سود*. یحیی حساس یگانه، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی، گروه حسابداری.
21. مدرس، احمد و رضا حصار زاده. (1387). کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری. *فصلنامه بورس اوراق بهادار،* سال اول، شماره 2، صص 116- 85.
22. مهدی، مختاری. (1394). *بررسی تاثیر بکارگیری استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی بر افزایش کارایی نظام مالیاتی در ایران از دیدگاه متخصصین حسابداری و مالیاتی خراسان جنوبی.* احمد ناصری، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه سیستان و بلوچستان.
23. ناصری، احمد، مختاری، احمد و حمید زارعی. (1396). تأثیر به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر نظام مالیاتی ایران. *پژوهش های تجربی حسابداری*، سال ششم، شماره 24، صص 175-151.
24. هندریکسن، الدون اس و مایکل اف ون بردا. (1992). *تئوری‌های حسابداری.* مترجم علی پارساییان، جلد دوم، چاپ سوم (1389). تهران: انتشارات ترمه.
25. Anderson, A. (1993). *The Globalization GAAP. Management Accounting*, August, Pp.52-54.
26. Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and business research,* Vol. 36, No. 1, Pp. 5-27.
27. Biddle, G. C., Hilary, G., & Verdi, R. S. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency?. *Journal of accounting and economics,* Vol. 48, No. 2, Pp. 112-131.
28. Burgstahler, D. C., Hail, L., & Leuz, C. (2006). The importance of reporting incentives: Earnings management in European private and public firms. *The accounting review,* Vol. 81, No. 5, Pp. 983-1016.
29. Bushman, R. M., & Smith, A. J. (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of accounting and Economics,* Vol. 32, No. 1, Pp. 237-333.
30. Cascino, S., Pugliese, A., Mussolino, D., & Sansone, C. (2010). The influence of family ownership on the quality of accounting information. *Family Business Review.*
31. Chen, F., Hope, O. K., Li, Q., & Wang, X. (2011). Financial reporting quality and investment efficiency of private firms in emerging markets. *The accounting review,* Vol. 86, No. 4, Pp. 1255-1288.
32. Daske, H., Hail, L., Leuz, C., and Verdi, R., 2013. Adopting a label: heterogeneity in the economic consequences around IAS/IFRS adoptions. *Journal of Accounting Research,* Vol. 51, No. 3, Pp. 495–547.
33. DeFond, M., Hung, M., & Trezevant, R. (2007). Investor protection and the information content of annual earnings announcements: International evidence. *Journal of Accounting and Economics,* Vol. 43, No. 1, Pp. 37-67.
34. Fakile, A. S., Faboyede, O. S., & Obiamaka, N. (2013). The impact of international financial reporting standards on taxation. *International Journal of Business and Social Science,* Vol. 4, No. 10.
35. Florou, A., Kosi, U., & Pope, P. F. (2012). Does mandatory IFRS adoption improve the credit relevance of accounting information? *INTACCT Working Paper Series.*
36. Florou, A., & Kosi, U. (2015). Does mandatory IFRS adoption facilitate debt financing?. *Review of Accounting Studies,* Vol. 20, No. 4, Pp. 1407-1456.
37. Hail, L., & Leuz, C. (2009). Cost of capital effects and changes in growth expectations around US cross-listings. *Journal of financial economics,* Vol. 93, No.3, Pp. 428-454.
38. Lambert, R., Leuz, C., & Verrecchia, R. E. (2007). Accounting information, disclosure, and the cost of capital. *Journal of accounting research,* Vol. 45, No. 2, Pp. 385-420.
39. Li, F., & Shroff, N. (2010). Financial reporting quality and economic growth.
40. Nobes, C., & Parker, R. H. (2008). *Comparative international accounting.*Pearson Education.
41. Renders, A., & Gaeremynck, A. (2007). The impact of legal and voluntary investor protection on the early adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS). *De Economist,* Vol. 155, No. 1, Pp. 49-72.
42. Verdi, R. S. (2006). Financial reporting quality and investment efficiency.
43. Vishwanath, T., & Kaufmann, D. (1999). Towards transparency in finance and governance.
44. Wang, X. (2010). *Tax avoidance, corporate transparency, and firm value* (Doctoral dissertation).

**The Impact of IFRS on the advancement of tax system in Iran**

Abstract

**Purpose:** Accounting progress is shaping in the light of economic development and increased worldwide integration of markets, makes increased integration of financial reporting standards and practice almost inevitable. The connection between tax and accounting is a complex topic with many dimensions. One explanation for this is changes within accounting on the international level. This creates a challenge for tax law and a need to revisit the theoretical and practical foundations for the use of accounting as a starting point for taxation of companies. The aim of current paper is to gain a new insight about the impact of IFRS on taxation in Iran.

**Methodology:** The present paper uses a library method to investigate the purpose of IFRS and its role in advancing the Iranian tax system.

**Findings:** The findings of current paper are categorized in the form of economic, budgetary and social taxes which are subsequently discussed.

**Originality/ Innovation:** The application of current paper is to provide a framework of divergence between accounting transactions and taxation in relation to IFRS which aims to adapt financial reports in line with useful information for tax authorities.

**Keywords:** IFRS, the purpose of tax systems, tax authorities.

**Classification Code:** H21

1. International Accounting Standards Board (IASB) [↑](#footnote-ref-1)