

موضوع: مقایسه هزینه ها در قانون مالیات ها و استانداردهای حسابداری

مقدمه:

حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است و اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان را برای تصمیم گیری فراهم می نماید. دولت یکی از مهمترین استفاده کنندگان از صورتهای مالی می باشد که بر اساس استاندارد های حسابداری تهیه شده است. هدف دولت از استفاده از صورتهای مالی اینست که بتواند با استفاده از صورتهای مالی تهیه شده بر اساس استاندارد مالیات را محاسبه و دریافت نماید. در این راستا ابزار دولت برای تعیین مالیات قانون مالیاتهای مستقیم می باشد که در آن برداشتهای متفاوتی از شناسایی درآمد ها و هزینه ها به نسبت استاندارد های حسابداری دارد. چون از نظر ق.م.م برخی از هزینه های شناسایی شده که بر سود حسابداری تاثیر دارد از نظر این قانون قابل قبول نیست. به این دلیل بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات اختلاف بوجود می آید که اختلافات به دو دسته دائمی و موقت تقسیم می گردد. شایان ذکر است که در کنار این اختلافات بین استاندارد ها و ق.م.م تعامل و ارتباط وجود دارد

طبق ماده ۱۴۷ ق.م.م هزینه های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات بشرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می گردد، عبارت است از: هزینه هائی که در حدود متعارف متکی به ملاک بوده و منحصرأ مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوطه یا رعایت حدنصاب های مقرر باشد. در مواردی که هزینه هائی در این قانون پیش بینی نشده یا بیش از حد نصاب های مقرر در قانون بوده ولی پرداخت به موجب قانون یا مصوبه هیئت وزیران باشد قابل قبول خواهد بود. اختلاف بین قانون و استانداردها به دو دسته تقسیم میگردد:

اختلافات دائمی:

این اختلافات ناشی از اجرای مقررات خاص، امتیاز ها و محدودیت هائی است که به دلایل اقتصادی و سیاسی مورد توجه قرار گرفته است. در حسابداری مواردی وجود دارند که در محاسبه سود حسابداری منظور اما به دلیل معافیت های قانونی مبتنی بر ق.م.م مشمول مالیات نمی شوند. نمونه هایی که می توان ذکر کرد شامل معافیت های مقرر در مواد ۱۳۳، ۱۳۲ و ۱۳۴ می باشد. به این ترتیب:

سود مشمول مالیات = معافیت قانونی - هزینه غیر قابل قبول + سود حسابداری

اختلافات موقت:

این اختلافات ناشی از زمانبندی و مبانی ارزشیابی است. تفاوت های مربوط به زمانبندی ناشی از زمانبندی اقلام بدهکار و بستانکار در صورت سود و زیان بوده و معمولاً تحت عنوان تفاوت های مالیاتی بیان می شود. این موارد رویداد هایی که در یک دوره بر سود مشمول مالیات و در دوره دیگر بر سود حسابداری (قبل از کسر مالیات) تأثیر دارد.

اختلافات مربوط به ارزشیابی مربوط به مبانی اندازه گیری در حسابداری مالی و مالیاتی است. مانند کاهش مبنای دارایی های استهلاک پذیر به دلیل تخفیفات مالیاتی

در مورد پیروی از اینکه مؤسسه ق. م. م و استانداردهای حسابداری را رعایت کرده است یا خیر نتیجه بررسی گزارشاتی تحت عنوان گزارش حسابرسی مالیاتی و گزارش حسابرسی مستقل تهیه می گردد که در گزارش حسابرسی مالیاتی موارد ذیل باید مشمول باشد:

- اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی طبق قانون با رعایت اصول استانداردهای حسابداری .

- مغایرت های بین استاندارد های حسابداری و قانون مالیاتهای مستقیم:

هزینه استهلاک:

دارائی استهلاک پذیر به دو دسته تقسیم می شوند:

۱ - دارائی غیر جاری مشهود .

۲ - دارائی غیر جاری نامشهود .

در استانداردهای حسابداری دارائی مشهود بر مبنای نظام سند طی عمر مفید آن مستهلاک می گردد که روش مورد استفاده باید بین مصرف منابع اقتصادی دارائی توسط واحد تجاری باشد . اما در قانون مالیات های مستقیم فقط در روش های مستقیم و نزولی ورد پذیرش قرار گرفته است (ماده ۱۵۱) .

در مورد دارائی نامشهود طبق استانداردهای حسابداری (استاندارد ۱۷) باید بر مبنای نظام سند طی عمر مفید مستهلاک شود اما در قانون مالیاتهای مستقیم چون رؤیت دارائی ملاک استهلاک است، لذا چون حق بودن دارائی مد نظر است لذا عمری برای آن لحاظ نشده، لذا هزینه استهلاک در نظر گرفته نمی شود .

تجدید ارزیابی دارائی ثابت :

از دیدگاه استانداردهای حسابداری تجدید ارزیابی دارائی ها دو حالت دارد :

الف) اگر در نتیجه تجدید ارزیابی مبلغ دفتری یک قلم افزایش یابد مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و بعنوان بخشی از حقوق صاحبان سهام طبقه بندی و در سود و زیان جامع انعکاس می یابد، اما در صورتی که قبلاً کاهش ارزش بعنوان هزینه ثبت شده باشد، باید این افزایش به میزان هزینه قبلی شناسائی شده بعنوان درآمد به سود و زیان منظور گردد .

ب) اگر در نتیجه تجدید ارزیابی مبلغ دفتری یک قلم دارائی مشهود کاهش یابد این مبلغ بعنوان هزینه شناسائی می شود . از دیدگاه قانون مالیاتهای مستقیم طبق ماده ۱۴۸ کاهش دارائی ثابت در نتیجه تجدید ارزیابی در سر فصل هزینه های قابل قبول نمی باشد .

زیان قابل پیش بینی قراردادهای پیمان بلند مدت :

طبق بند ۱۹ استاندارد شماره ۹ هرگاه بتوان ماحصل یک پیمان بلند مدت را به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج پیمان بعنوان درآمد و هزینه شناسائی شود . همچنین در صورتی که برآورد پیمان منجر به زیان گردد (کل مخارج بیشتر از کل درآمد پیمان باشد) زیان مربوطه فوراً به عنوان هزینه دروه شناسائی می شود .

در ضمن درآمد پیمان نیز تا میزان مخارج تحمل شده ای که انتظار بازیافت آن وجود دارد درآمد شناسائی می شود . در مقابل قانون مالیات های مستقیم طبق ماده ۱۴۸ قانون مالیات ها زیان قابل پیش بینی پیمان جزو هزینه های قابل قبول مالیاتی نمی باشد .

همچنین درآمد مشمول مالیات در عملیات پیمان به مأخذ ۱۲٪ کل دریافتی سالانه تعیین می گردد .

اقلام غیر مترقبه :

طبق استاندارد شماره ۶ سود یا زیان اقلام غیر مترقبه باید جداگانه در صورت سود و زیان پس از سود و زیان عادی نمایش داده شود از نظر استاندارد اقلام غیر مترقبه اقلامی است که خارج از فعالیت عادی مؤسسه رخ داده و انتظار نمی رود به صورت منظم تکرار شود .

طبق قوانین مالیاتی از جمع درآمدهای یک مؤسسه مجموع مالیات تعیین می گردد . بند ۳ استاندارد شماره ۶ نیز به این اشاره دارد .

هزینه تأمین مالی :

طبق استاندارد شماره ۱۳ این مخارج عبارتست از سود تضمین شده، کارمزد و سایر مخارجی است که واحد تجاری برای تأمین مالی منابع مالی متحمل می شود و باید در دوره وقوع بعنوان هزینه منظور شود . به استثنای مخارجی که بصورت مستقیم منتسب به یک دارائی است که بعنوان بخشی از بهای تمام شده داراویتعیین می گردد، در حالیکه که از ماده ۱۴۸ ق.م.م این هزینه ها جزو هزینه های بانکی بابت اخذ وام قابل قبول است .

هزینه قبل از بهره برداری :

طبق استاندارد شماره ۲۴ - واحد تجاری در مرحله بهره برداری واحدی است که بخش عمده کوشش های خود را برای ایجاد یک فعالیت جدید بکار برده و :

الف) عملیات اصلی آن برنامه ریزی شده ، ولی شروع نشده باشد .

ب) عملیات اصلی آن برنامه ریزی شده ، شروع شده ، ولی درآمد عملیاتی قابل توجهی از آن حاصل نشده باشد که در این حالت اگر درآمد عملیاتی واحد تجاری کمتر از ۲۰٪ درآمد عملیاتی برنامه ریزی شده باشد آن واحد قبل از بهره برداری نامیده می شود .

درآمدهای آن واحدهای قبل از بهره برداری بر اساس استاندارد واحد تجاری در حال بهره برداری شناسائی می شود . این مخارج ۳ دسته می باشند :

۱ - مخارجی که بعنوان تحصیل دارائی ثابت مشهود و نامشهود، موجودی کالا تحصیل می گردد که بر اساس استانداردهای ۷ - ۸ - ۱۱ - ۱۳ و ۱۷ بعنوان دارائی شناسائی می شود .

۲ - مخارجی که به جریان منافع اقتصادی آتی کمک کند اما بعنوان یک جداگانه قابل شناسایی نیست و به هزینه منظور می شود.

۳ - مخارجی که منافع اقتصادی آتی ندارد و بعنوان هزینه شناسائی شود . (مانند دوباره کاری،مخارج نیروی مازاد) از نظر قانون مالیات های مستقیم طبق ماده ۱۴۹ هزینه های تأسیس و ... (دوره قبل از بهره برداری) از تاریخ بهره برداری به مدت ۱۰ سال بصورت مساوی مستهلک گردد .

تغییر در برآوردها :

طبق استاندارد شماره ۶ تغییر در برآوردهای حسابداری باید در تعیین سود و زیان خالص دوره ای منظور شود که در آن تغییر صورت گرفته است .
در قانون مالیات های مستقیم تغییر در برآوردهای حسابداری اگر منجر به افزایش هزینه شود قابل قبول نیست .

عملیات متوقف شده :

طبق استاندارد شماره ۶ در صورت توقف یک بخش از واحد تجاری لازم است نتایج عملیات متوقف شده از جمله سود و زیان حاصل از واگذاری آن بخش در صورت سود و زیان پس از سود و زیان عملیاتی منعکس گردد در حالیکه زیان ناشی از عملیات متوقف شده جزو هزینه ها قابل قبول نیست .

پیشامدهای احتمالی و ایجاد ذخیره در بدهی ها :

طبق استاندارد شماره ۴ پیشامد احتمالی به وضعیتی اطلاق می گردد که در تاریخ ترازنامه وجود داشته باشد و نتیجه آن تنها در صورت وقوع و یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی تعیین می گردد .
طبق این استاندارد هر ایجاد یک بدهی در اثر روبه های آتی محتمل باشد باید ذخیره لازم در صورت های مالی منظور شود . اما طبق قانون مالیات های مستقیم ذخایر بدهی احتمالی جزو هزینه های قابل قبول نیست .

زیان کاهش ارزش دارائی :

طبق استاندارد شماره ۱۱ مبلغ دفتری یک دارائی باید بصورت ادواری مورد بررسی قرار گیرد، هرگاه کاهش دائمی در ارزش یک دارائی مشاهده شود و بازیافت کامل سهم دفتری غیر ممکن باشد مبلغ کاهش بعنوان هزینه دوره شناسائی می شود و مبلغ دفتری از طریق ایجاد ذخیره به مبلغ بازیافتنی برارودی کاهش داده می شود . کاهش موقت در دارائی ها که احتمال معکوس شدن آنها در آینده وجود دارد باعث ایجاد ذخیره نمی گردد از نظر قانون مالیات ها زیان کاهش ارزش دارائی مورد قبول نیست و فقط در زمان فروش با واگذاری می توان زیان را شناسائی کرد .

زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری :

طبق استاندارد شماره ۱۵ هرگاه سرمایه گذاری سریع معامله ای که بعنوان دارای جاری نگهداری شود به ارزش بازار منعکس می گردد هرگونه افزایش و یا کاهش در مبلغ دفتر بعنوان درآمد هزینه شناسائی می شود و هرگونه سرمایه گذاری جاری غیر از سریع معامله که به خالص ارزش فروش منعکس می گردد چنانچه افزایش و کاهشی در مبلغ دفتری ایجاد گردد بعنوان درآمد و هزینه شناسائی می شود .

کاهش ارزش موجودی کالا : طبق استاندارد شماره ۸ کاهش ارزش موجودی در نتیجه کاربرد قاعده LCM در دوره وقوع بعنوان هزینه شناسائی در حالیکه در قانون مالیاتی یک هزینه غیر قابل قبول است .

تسعیر ارز :

طبق استاندارد شماره ۱۶ تسعیر فرآیندی است که از طریق آن اطلاعات مالی مبنی بر ارز بر حسب واحد پولی گزارشگری می شود .

طبق این استاندارد تفاوت های ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد تجاری بشرح هائی متفاوت با نرخ هائی که در ثبت اولیه این اقلام در صورت های دوره قبل بکار رفته است باید بعنوان درآمد یا هزینه در دوره وقوع شناسائی شود .

اما در مورد شرکت های دولتی تفاوت دارائی ها و بدهی های ارزی به حساب اندوخته تسعیر ارزش دارائی ها و بدهی ها منظور و در سرفصل حقوق صاحبان سهام طبقه بندی می شود و چنانچه در پایان دوره این اندوخته بدهکار باشد به حساب زیان های دوره منظور می شود. و به لحاظ رعایت استاندارد شماره ۶ بعنوان اقلام سود و زیان جامع منظور می شود.

براساس ماده ۱۴۸ ق.م.م. زیان حاصل از تسعیر ارز مشروط به اتخاذ روش یکنواخت در سال های مختلف قابل قبول است. /

سودهای تحقق نیافته (تلفیق)

طبق استاندارد شماره ۱۸ سود های تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی باید به طور کامل حذف شود که بر اساس ماده ۱۰۵ قانون مالیاتها جزو درآمدهای قابل قبول است.

تعاملات استاندارد و قانون مالیاتها:

- ۱- بر طبق ماده ۱۴۷ قانون م.م. یکی از شرایط اساسی قابل قبول بودن هزینه ها منحصر بودن به تحصیل درآمد است (مبنای تعهدی) که در استاندارد های حسابداری نیز به صراحت به آن تاکید شده است.
- ۲- مخارج سرمایه ای به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی منظور می گردد که در قانون مالیاتها نیز جزو هزینه ای غیر قابل قبول است.
- ۳- روش درصد پیشرفت کار طبق استاندارد روش مورد قبول در قراردادهای پیمانکاری است که در قانون مالیاتها نیز این روش پذیرفته شده است.
- ۴- استهلاک دارایی ثابت نامشهود هزینه است اما بعضی مواقع به جای اینکه منجر به ایجاد هزینه شود در تولید سایر دارایی های موسسه جذب می گردد در این حالت استهلاک به عنوان بخشی از ارزش دفتری دارایی قلمداد می گردد.(بند ۷۶ استاندارد ۱۷) که در قانون مالیاتها نیز به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نمی گردد.

گردآوری: مهدی یعقوبی