

موضوع: مالیات بر درآمد در حسابداری مالی

استاد: جناب آقای دکتر زواری رضایی

مقدمه:

تفاوت بین حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی موجب اختلاف بین مبالغ سود قبل از مالیات می شود.

تفاوت بین تعاریف این دو سود موجب بروز پدیده ای به نام تخصیص بین دوره های مالیات شده که در آن، حسابی با عنوان مالیات انتقالی به دوره های آتی برای ثبت ارقام مالیاتی ایجاد گردیده است.

در این مورد دو نوع اختلاف وجود دارد، اختلافهای دائمی بدلیل اختلاف بین روشهای محاسبه و اختلافهای موقت به دلایل تفاوت زمان بندی و ارزشیابی و این پرسش را بوجود آورده که آیا لازم است مبالغ واقعی پرداخت مالیات به عنوان هزینه گزارش شود یا مانند سایر هزینه ها، تحقق هزینه مالیات بجای پرداخت واقعی آن ملاک قرار گیرد

در این فصل کوشش می شود که اختلاف نظرهای عمده درباره تخصیص های مالیاتی بوجود آمده و همچنین مشکلات نظری مربوط به آن بدلیل تفاوت در نحوه محاسبه سود حسابداری و سود مشمول مالیات توضیح و راه حل های مطروحه در بیانیه های مختلف حسابداری تشریح و مقایسه شود.

سود گزارش شده حسابداری در مقایسه با سود مشمول مالیات

۱- اختلافهای دائمی:

ناشی از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیت هائی است که بدلیل های اقتصادی، سیاسی یا اداری مورد توجه قرار گیرد و با شیوه محاسبه سود خالص حسابداری هیچ رابطه ای ندارد. اختلافهای دائمی نشان دهنده محاسبه کل مالیاتی است که شرکت باید در طول عمر زندگی خود پرداخت کند.

بطور مثال: سود اوراق مشارکت دولتی که در محاسبه سود حسابداری لحاظ می شود، مشمول مالیات نمی باشد در برخی از کشورهای صنعتی استهلاک سرقفلی که از سود حسابداری کسر می شود، هزینه قابل احتساب مالیاتی به شمار نمی آید.

*** اختلاف دائمی فقط بر کل مالیات شرکت اثر می گذارد و مستلزم تخصیص بین دوره ای مالیات نمی شود.

با وجود اینکه از دیدگاه نظری، تفاوتهای دائمی اهمیتی ندارند ولی بدان سبب که آنها منشا اصلی پیدایش تفاوت بین آنچه به اعتقاد مردم باید پرداخت شود و آنچه شرکت به عنوان مالیات پرداخت کرده، اهمیت زیادی دارد

۲- اختلافهای موقت:

الف. تفاوت بین دوره ای منظور کردن اقلام بدهکار و بستانکار به حساب سود که همچنین آن را تفاوت زمانبندی هم می نامند.

ب. تفاوت ناشی از کاربرد مبالغهای متفاوت تعیین ارزش اقلام در محاسبه مالیات که آن را تفاوتهای ارزشیابی هم می نامند.

اختلاف های موقت را می توان با ذکر یک مثال تشریح کرد:

فرض کنید سود قبل از مالیات شرکت آلفا ۱۰۰ میلیون ریال باشد با فرض نرخ مالیاتی ۳۴ درصد مالیات شرکت مزبور ۳۴ میلیون ریال خواهد بود، اما در فروش امسال رویداد های مالی گنجانده شده اند که تا سال بعد از نظر مالیاتی، گزارش نخواهند شد. ممکن است شرکت آلفا برای مقاصد گزارشگری مالی حسابداری تعهدی و برای مقاصد مالیاتی حسابداری نقدی را مورد استفاده قرار دهد، از اینرو سود مشمول مالیات مساوی ۲۰ میلیون ریال می باشد، در نتیجه مالیات پرداختنی شرکت مساوی ۶/۸ میلیون ریال می شود.

میلیون ریال $34 = 100 * 34\%$ = هزینه مالیات
میلیون ریال $8/6 = 20 * 34\%$ = مالیات پرداختنی

تفاوت دو رقم بالا یعنی ۲/۲۷ میلیون ریال به حساب بدهی مالیاتی انتقالی به دوره آتی منظور می شود. تفاوت موقتی نشاندهنده تفاوت سود گزارش شده و سود مشمول مالیات عادی می باشد و عبارتند از تفاوت بین سود گزارش شده و سود مشمول مالیات که به نظر مسئول یا مدیر شرکت محاسبه می شود، هر سال باید هر یک از این مجموعه تفاوت های موقتی محاسبه شود که در عمل موضوع بیش از حد پیچیده می باشد.

الف: تفاوت های زمان بندی

اگر رویداد مالی در یک دوره بر سود مشمول مالیات و در دوره دیگری بر سود حسابداری قبل از مالیات اثر گذارد، باید حسابی به نام تخصیص مالیات های میان دوره بوجود آید. (چهار حالت می تواند وجود داشته باشد):

۱- مبلغی که برای مقاصد مالیاتی از سود کسر شده اما از لحاظ گزارشگری مالی به دوره های بعد انتقال یافته است. بطور مثال بکارگیری روش نزولی استهلاك برای مقاصد مالیاتی و روش خط مستقیم برای گزارشگری مالی است.

۲- درآمد فروش در دوره مالی جاری شناسائی شده اما از لحاظ مقاصد مالیاتی، شناسائی آن به دوره های بعد موکول شده است. مثلاً بکارگیری روش فروش اقساطی برای مقاصد مالیاتی و شناسائی درآمد فروش برای گزارشگری مالی می باشد.

۳- سودی که در محاسبه مالیات لحاظ شده اما شناسائی آن در صورتهای مالی به تعویق افتاده است همانند پیش دریافت اجاره که در دوره وصول، به سود مشمول مالیات اضافه اما شناسائی آن به دوره ارائه خدمات مربوط موکول شده است.

۴- هزینه هایی که از سود دوره جاری کسر شده اما از لحاظ محاسبه سود مشمول مالیات شناسائی آن به دوره های بعد موکول شده است.

مثل هزینه های تضمین کالا که در صورت سود و زیان دوره جاری منظور شده اما احتساب آن به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی به دوره مالی پرداخت واقعی آن موکول می شود.

در موارد ۱ و ۲ از بدهی مالیاتی انتقالی به دوره های آتی و در موارد ۳ و ۴ از پیش پرداخت مالیات یا حسابهای بدهکار دیگر استفاده میشود.

ب: تفاوت ارزشیابی

۱- کاهش در مبنای محاسبه استهلاك در مورد دارائیهای استهلاك پذیر به سبب معافیت های مالیاتی.

۲- عملیات در کشورهای خارجی که پول عملیاتی و پول گزارشگری آن یکسان است، در برخی کشورها پس از تغییر نرخ ارز، مبنای مالیاتی برخی از دارائیها و بدهیهای عملیات خارجی می تواند با موارد متناظر آن بر مبنای ارزشهای تاریخی و پول کشور اصلی تفاوت داشته باشد. (استاندارد شماره ۵۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالی)

۳- افزایش مبنای مالیاتی دارائیه‌ها به دلیل تعدیل بر اساس تورم، در نتیجه مبنای محاسبه مالیات با مبنایی که بر اساس بهای تمام شده قرار گیرد متفاوت خواهد بود.

۴- ترکیب واحد های جاری به روش خرید که در آن، ارزشهای منتسب به داراییهای ترکیب شده می تواند با مبنای مالیاتی متناظر آن تفاوت داشته باشد

نظریات موافق و مخالف تخصیص مالیات

دلایل موافقین:

۱- اصل تطابق (مفهوم مقابله هزینه های با در آمد فروش):

تطابق عبارت است از فرایند گزارش هزینه ها بر اساس ارتباط علت و معلولی با درآمد فروش، هیئت اصول حسابداری در بیانیه ۱۱ توصیه می کند که هزینه مالیات بر سود هر دوره باید شامل مالیات متعلق به کل رویدادهای مالی مربوط به هزینه ها و درآمد هایی باشد که در محاسبه سود قبل از مالیات گنجانده می شود، لذا این روش را تخصیص جامع مالیاتی می نامند.

در این روش در دوره هایی که تفاوت زمانی ایجاد می شود، تفاوتها بصورت اقلام بدهکار انتقالی یا اقلام بستانکار انتقالی گزارش می شوند و از اینرو گزارش را که برای تخصیص مالیات میان دوره ای بکار می برند روش انتقالی نامیده می شود.

۲) تداوم فعالیت :

دیدگاه هیئت استانداردهای حسابداری مالی بر پایه اصل تداوم فعالیت قرار دارد و ابراز می کند که نتایج مالیاتی ریشه در همان رویداد دارند و پرداخت مالیات فقط پرداخت مبلغی وجه نقد است ولی موضوع اصلی زمان یا دوره پرداخت پول است نه اینکه پرداخت می شود یا خیر.

بطور مثال در مورد فروش اقساطی نظر هیئت این است که همزمان با فروش تعهد مالیاتی از بابت فروش، مستقل از جریان نقدی آن شناسائی شود و در همان لحظه یک بدهی مالیاتی (حتی به صورت انتقالی) بوجود آید و در نهایت با پرداخت نقدی مالیات بدهی ایجاد شده کاهش یابد بدون اینکه بر هزینه دوره تاثیر گذارد.

۳) روشهای مدیریت:

استدلال دیگر در حمایت از تخصیص های مالیاتی مبتنی بر روشهای متداول مدیریت و این تعریف است که مالیات بر درآمد هزینه انجام امور تجاری است.

ضمن اینکه اغلب تصمیم گیریهای مدیریت نیز براساس سود خالص (بعد از مالیات) مورد انتظار انجام می شود و در مورد تصمیم گیری مربوط به سرمایه گذاری و توزیع سود سهام نیز موضوع مالیات لحاظ می شود، بنابراین طبقه بندی هزینه نیز تعریف روشنی به غیر از آنچه حسابداران انتخاب می کنند ندارد. بنابراین، نمی توان مسئله تخصیص مالیاتی را با تعریف مالیات به عنوان هزینه، توجیه و پشتیبانی کرد.

دلایل مخالفین تخصیص مالیاتی :

دیدگاههای مخالف تخصیص مالیاتی به اندازه دیدگاههای موافق و احتمالاً بیشتر است اما هیچ دلیلی برای حذف این روش به اندازه کافی متقاعد کننده نبوده است.

ادعا می شود گزارش هزینه مالیات بر درآمد به مبلغی متفاوت از مبلغ مالیات پرداختی، موجب گمراهی استفاده کنندگان و جامعه میشود، به همین دلیل سازمان شهروندان طرفدار عدالت مالیاتی تشکیل شده است.

اما می توان فرض کرد که استفاده کنندگان در حدی معقول اطلاعات مالی دارند و می توانند تفاوت بین هزینه مالیات بر درآمد و مبلغ مالیات پرداختی را درک کنند.

۲) هزینه نبودن مالیات

گروهی دیگر می گویند مالیات بر درآمد هزینه نیست و درواقع توزیع سود محسوب می شود و دولت راتلویحا شریک واحد انتفاعی می دانند. بنابراین لازم است هزینه مالیات بر درآمد، مساوی مبلغ واقعی پرداخت مالیات شناسائی شود و مالیات تنها در صورت تحصیل سود قابل پرداخت خواهد بود.

۳) مربوط نبودن

دلیل دیگر این است که می گویند صورتهای مالی باید تا حد امکان گردش و جوه نقد را منعکس کند بنابراین مبلغی که واقعا بابت مالیات دوره مالی پرداخت می شود در مقایسه با هزینه مالیات، اطلاع مربوط تری محسوب می شود.

۴) ابهام :

مخالفت دیگر بر این مبنا استوار است که برآورد تعهدات مالیاتی آینده و آثار مالیاتی تا حد زیادی با ابهام همراه است و بنابراین تخصیص مالیاتی را کم معنا می سازد.

نظر به اینکه مالیات در صورتی پرداختی است که سود مشمول مالیات تحصیل شده باشد، صرفه جوئی مالیاتی یک دوره می تواند در صورت تحمل زیان در چند دوره متوالی، به صرفه جوئی دائمی تبدیل شود، اما کلا می توان گفت ابهام این موضوع بیشتر از ابهام سایر اقلام صورتهای مالی نمی باشد.

۵) تخصیص موردی مالیات:

برخی می گویند، تخصیص بین دوره ای مالیات در برخی موارد ضروری و در مواردی دیگر ضروری نیست، مثلا اگر روش نزولی استهلاك برای مقاصد مالیاتی و روش خط مستقیم برای صورتهای مالی استفاده می شود، مادام که دارائهای جدید جایگزین می شود تفاوت زمان بندی مستمرا افزایش می یابد و تفاوت مالیاتی پرداخت نخواهد شد، به نظر این گروه این تفاوتها نباید به دوره دیگر انتقال یابد و انتقال به دوره های آتی در مورد اقلامی انجام شود که انتظار می رود تفاوت زمان بندی در دوره های آتی معکوس شده و کمتر گردد.

۶- تنزیل مبالغ تخصیص یافته مالیات:

آخرین نظر مخالف این است که چون تعهدات مالیاتی و مزایای مالیاتی در زمانی در آینده ایفا می شود لازم است این مبالغ با نرخ تنزیل شود. چنانچه دوره زمانی بسیار طولانی یا نامحدود باشد ارزش فعلی محاسبه شده به صفر نزدیک خواهد بود.

از دیدگاه تئوری محض شاید نتوان این دیدگاه را رد کرد اما روش مزبور در عمل بدلیل مشکلاتی نظیر تعیین نرخ تنزیل، تعیین سالهایی در آینده که مبلغ مورد نظر مشمول یا قابل کسر کردن از مالیات می شود و پیچیدگی بکارگیری آن قابل اجرا نخواهد بود.

آیا اینها در واقع دارائی و بدهی هستند؟

از این روش انتقاداتی نیز شده است و دلیل اصلی بر این مطلب استوار است که مالیات انتقالی به دوره های آتی فاقد ویژگیهای متعارف دارائی و بدهی می باشد.

مثلا پیش پرداخت مالیات معرف ادعای بلا شرط بر منافع آتی نیست و ممکن است توسط مقامات مالیاتی به رسمیت شناخته نشود و در مورد بدهی مالیاتی انتقالی نیز تعهد قطعی در قبال مقامات مالیاتی وجود ندارد.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی در برابر ادعاهائی که علیه شناسائی کردن مالیات بر دارائی انتقالی بوجود آمده بود، کوتاه آمده و بجز در شرایط خاص اجازه ثبت و گزارش نمی دهد اما در برابر ادعاهائی علیه شناسائی کردن بدهی های مالیاتی انتقالی تسلیم نشد.

آیا اینها در واقع دارائی و بدهی هستند؟

هیئت موضع خود را بر پایه تعریف بدهی ها طبق استاندارد شماره ۶ از مفاهیم استانداردهای مالی قرار داد که بدین گونه است:

” بدهیها عبارتند از احتمال از دست دادن منافع اقتصادی آینده که ناشی از تعهدات کنونی یک واحد تجاری است مبنی بر انتقال دارائیهها یا ارائه خدمات در آینده به واحدهای تجاری دیگری که ناشی از رویدادهای مالی یا رویدادهای دیگر گذاشته اند.“

هیئت به این نتیجه رسید که به طور کلی، از دیدگاه قانونی، مالیات ها عبارتند از تعهدات الزام آور در برابر دولت.

تفاوتهای موقتی در سایه رویدادهای مالی یا رویدادهای دیگری از گذشته به وجود می آیند که در زمان کنونی اثرات ناشی از آنها در صورتهای مالی ارائه شده اند.

از دیدگاه اعضای این هیئت لحظه تعیین کننده همان لحظه ای است که رویداد مربوطه شناسائی (ثبت و گزارش) می شود و پس از آن مسئله پرداخت مطرح است.

نتایج تخصیص مالیات :

برای تخصیص بین دوه ای مالیات، دو روش مورد پذیرش است

روش اول: روش انتقال به آینده که در آن کوشش می شود هزینه مالیات، با سود حسابداری قبل از مالیات مقابله شود

روش دوم: روش دارایی – بدهی که در آن سعی می شود بدهی مالیاتی انتقالی به آینده مستقیما محاسبه شود دراین روش در آخر هر یک از دوره های مالی نتایج مالیاتی تمامی رویدادهای واقع شده طی دوره مالی به دوره های مالی آتی تحت تاثیر آن رویدادها تخصیص می یابد . دراین دوره های آتی هیچگونه سود یا زیان شناسایی نمی شود تا اینکه تنها اختلافهای موقت منشاء سود یا زیان مشمول مالیات باشد . مبلغ بدهی هر سال، مالیات پرداختی همان سال خواهد بود