

سردرگمی در خصوص اجرا یا عدم اجرای استاندارد حسابداری ۳۵؛ مالیات بر درآمد



دانیال محبوب - حمید خادم

از تفاوت‌های موقتی، سود قبل از مالیات حسابداری و سود مشمول مالیات وی متفاوت باشد، آیا امکان این تفاوت در آیین‌نامه تحریر دفاتر نباید پیش‌بینی شود؟ اگر فرض شود به دلیل یک بدهی مالیات انتقالی مثلاً بابت مازاد تجدید ارزیابی یک دارایی استهلاک‌پذیر، سود قبل از مالیات حسابداری ۱۰,۰۰۰ واحد و سود مشمول مالیات طبق اظهارنامه‌ی مالیاتی ۷,۵۰۰ واحد باشد، سازمان مالیاتی با توجه به عدم پیش‌بینی این مورد نسبت به مبلغ منعکس در دفاتر قانونی (صورتهای مالی) بابت سود قبل از مالیات، مالیات را از مودی مطالبه خواهد نمود یا نه؟!

- در آیین‌نامه اجرایی مقررات و ضوابط اجرایی استهلاک‌ها موضوع ماده ۱۴۹ ق.م.م. وفق ماده ۱۹ آن موسسات تنها مجاز می‌باشند که دارایی‌های استهلاک پذیر خود را بیش از مدت و یا با نرخ کمی کمتر از نرخ‌های مقرر در جدول پیشنهادی مستهلاک نمایند (البته یکسری شرایط برای آن پیش‌بینی شده، یعنی تنها می‌تواند هزینه‌ی استهلاک شرکت بابت دارایی‌ها کمتر از نرخ‌های مقرر در جدول پیشنهادی قانون باشد، در حالی که وفق اختیارات به شرکت در برآورد استهلاک دارایی‌ها طبق استهلاک حسابداری شماره‌ی ۱۱ می‌تواند شرکت عمر مفید را کمتر از نرخ‌های قانونی برآورد نماید، حال آیا این مورد که در آیین‌نامه استهلاک‌ها پیش‌بینی نشده توسط سازمان امور مالیاتی مورد پذیرش قرار می‌گیرد؟ آیا نیاز به اصلاح آیین‌نامه ماده ۱۴۹ ق.م.م. وجود ندارد؟ و یا این که قرار است مانند گذشته عمل شود و شرکت دارایی‌هایی داشته باشد که در حال استفاده از آن است، لیکن به صورت ۱ ریالی نگهداری می‌شود.

به این مثال توجه کنید. اطلاعات زیر در ارتباط با ساختمان شرکت نمونه در اختیار است:

از طرفی طبق بند ۱ بخش الف ماده ۶ فصل پنجم آیین‌نامه اجرایی تحریر دفاتر (موضوع ماده ۹۵ ق.م.م.) رویدادهای مالی باید بر اساس استانداردهای حسابداری و روزانه به ترتیب تاریخ وقوع در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل شود. با توجه به الزامات اجرای استاندارد و نیز نحوه‌ی تحریر آن در دفاتر قانونی، شرکتی را فرض نمایید که سال مالی آن ۲۹ اسفند هر سال می‌باشد، لذا از فروردین ماه ۱۳۹۹ مشمول اجرای استاندارد بوده ولی در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ ق.م.م. مصوب ۱۳۹۸ و حتی لایحه‌ی ۱۱۹ بندی پیشنهادی برای اصلاح قانون مالیات‌ها در سال ۱۳۹۸ که هنوز مصوب نشده است، مواردی بابت این استاندارد پیش‌بینی نشده است و این مورد باعث سردرگمی مودیان بابت اجرای آثار استاندارد و انجام ثبت‌های حسابداری ناشی از آن در دفاتر قانونی دارد که تبعات احتمالی مالیاتی بعدی نداشته باشد. بیان مثال‌های ذیل بخشی از این دغدغه‌ها را روشنتر می‌نماید.

- شرکت به دلیل یک (یا چند مورد)

همان‌طور که می‌دانیم هدف صورت‌های مالی ارائه اطلاعات مفید به استفاده‌کنندگان برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی است اما هدف اصلی دولت از وضع و اخذ مالیات، تامین منابع برای مخارج دولت می‌باشد؛ لذا این تفاوت در هدف باعث می‌شود که برخی مبانی محاسباتی سود در حسابداری و قوانین مالیاتی متفاوت باشد. اگر چه در موارد زیادی شناسایی درآمدها و هزینه‌ها برای مقاصد مالیاتی و حسابداری مشابه است، ولی تفاوت‌هایی نیز بین این دو مبنا وجود دارد (از جمله استهلاک دارایی‌های ثابت، هزینه مرخصی استفاده نشده کارکنان، تجدید ارزیابی دارایی‌ها در مواردی که شرکت قصد افزایش سرمایه از این محل را نداشته باشد و...) که نحوه‌ی حسابداری آن‌ها در استاندارد حسابداری ۳۵ بیان شده است.

الزامات این استاندارد در مورد همه‌ی صورت‌های مالی که دوره مالی آن‌ها از تاریخ ۱۳۹۹/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. یعنی شرکت‌هایی که شروع دوره مالی آن‌ها از ۱ فروردین ماه ۱۳۹۹ به بعد باشد، ملزم به اجرای استاندارد فوق می‌باشند.

تاریخ خرید		۱۳۹۹/۰۱/۰۱
بهای تمام شده - ریال	۳.۰۰۰.۰۰۰	
عمر مفید طبق قانون	۵ سال	
عمر مفید طبق نظر کارشناس	۳ سال	

لازم به ذکر است که در این مثال ارزش باقیمانده صفر فرض شده است. مبلغ دفتری و مبنای مالیاتی تا پایان عمر مفید به شرح جدول ذیل است:

نکته‌ای که باید به آن توجه شود این است که در حال حاضر امکان شناسایی مالیات انتقالی ناشی از تفاوت استهلاک وجود ندارد. زیرا مبلغ هزینه استهلاک مازاد بر قانون مالیات‌ها توسط اداره‌ی دارایی برگشت داده می‌شود و با توجه به ضوابط مالیاتی فعلی و رویه‌ی فعلی سازمان مالیاتی در این ارتباط، امکان استفاده از این هزینه‌ها در سنوات بعد نیست. لذا بابت تفاوت هزینه استهلاک نمی‌توان مالیات انتقالی شناسایی کرد.

- یکی دیگر از مواردی که باعث ایجاد مالیات انتقالی می‌شود، هزینه‌ی بازخرید مرخصی کارکنان است. طبق استانداردهای حسابداری، هزینه‌ی مرخصی نشده کارکنان، هزینه‌ی آن دوره‌ای است که مرخصی به کارکنان تعلق می‌گیرد و در صورت امکان انتقال به سنوات آتی، باید برای آن ذخیره

شناسایی شود. در حالی که طبق مقررات مالیاتی (بند ۲ ماده ۱۴۸ ق.م.م و بخشنامه شماره ۲۳۲/۲۴۰۱/۲۸۳۴۵ مورخ ۱۸ مهر ۱۳۸۵)، هزینه مرخصی کارکنان در صورت پرداخت، هزینه قابل قبول مالیاتی محسوب می‌شود. فرض کنیم شرکت در سال جاری مبلغ ۱,۰۰۰ ریال بابت بازخرید مرخصی کارکنان هزینه شناسایی کرده که از این مبلغ چیزی پرداخت نکرده است. حال اگر شرکت در سال بعد بخشی از این ذخیره را به کارکنان خود پرداخت کند، آیا به عنوان هزینه‌ی قابل قبول تلقی می‌شود؟ به نظر پاسخ به این سوال را به دو طریق می‌توان تصور نمود.

• اول با توجه به رویه‌ی فعلی برخورد سازمان مالیاتی در عمده موارد مشاهده شده، پاسخ خیر است، بنابراین تفاوت ایجاد شده نوعی تفاوت دائمی محسوب می‌شود. زیرا تفاوتی است که در نهایت برگشت نمی‌شود و بر مالیات انتقالی موثر نیست.

• دوم با توجه به رویه‌ی منطقی و آنچه مدنظر استاندارد گذار بوده، پاسخ بلی است، بنابراین تفاوت ایجاد شده نوعی تفاوت موقتی و برگشت پذیر محسوب می‌شود که در زمان پرداخت منجر به کاهش مالیات قابل پرداخت طبق ضوابط مالیاتی خواهد شد، لذا دارایی مالیات انتقالی در سال شناسایی ذخیره بایستی محاسبه و در حساب‌ها

منظور شود. آیا نیاز به پیش‌بینی این موارد در قانون مالیات‌ها و نیز آیین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ ق.م.م بابت جلوگیری از برخوردهای سلیقه‌ای نمی‌باشد؟!

- فرض نمایم شرکتی بدهی مالیات انتقالی بابت تفاوت‌های موقتی شناسایی نماید، به دلیل این که در ضوابط مالیاتی پیش بینی نشده است، آیا توسط سازمان مالیاتی با استناد به این که خود مودی شناسایی نموده، مطالبه نمی‌گردد؟ آیا به جز مطالبه بابت اصل آن، جرائم ماده ۱۹۹ ق.م.م نیز مطالبه نمی‌گردد؟

- آیا حساب سود و زیان که بابت شناسایی زیان‌های تایید شده مالیاتی بستانکار می‌گردد (به طرفیت دارایی مالیات انتقالی) و یا آثار ناشی از اجرای اولین بار استاندارد ۳۵ بابت آثار مالیات انتقالی با عطف به ماسبق بابت ایجاد دارایی یا بدهی مالیات انتقالی، شناسایی گردد، آیا سازمان مالیاتی با استناد به این که درآمد فوق در قانون مالیات‌ها به عنوان معافیت و اقلام نرخ صفر پیش‌بینی شده از آن مالیات مطالبه نخواهد نمود؟

- طبق استاندارد حسابداری ۳۵، هزینه‌ی مالیات (درآمد مالیات) کل مبلغی است که در محاسبه‌ی سود یا زیان دوره، در ارتباط با مالیات جاری و مالیات انتقالی، به حساب گرفته می‌شود. یعنی هزینه‌ی مالیات (درآمد مالیات)، متشکل از هزینه مالیات جاری

شرح	سال اول	سال دوم	سال سوم	سال چهارم	سال پنجم
هزینه‌ی استهلاک طبق قانون	۶۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰
هزینه‌ی استهلاک طبق کارشناس	۱.۰۰۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	-	-
استهلاک انباشته- قانون	۶۰۰.۰۰۰	۱.۲۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۲.۴۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
استهلاک انباشته- کارشناس	۱.۰۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	-	-
مبنای مالیاتی	۲.۴۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۱.۲۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	-
مبلغ دفتری	۲.۰۰۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	-	-	-
تفاوت موقت	۴۰۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	(۶۰۰.۰۰۰)	(۶۰۰.۰۰۰)
دارایی مالیات انتقالی	۱۰۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	(۱۵۰.۰۰۰)	(۱۵۰.۰۰۰)
مانده‌ی دارایی مالیات انتقالی	۱۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۰۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	-



(درآمد مالیات جاری) و هزینه مالیات انتقالی (درآمد مالیات انتقالی) است. همانطور که از تعریف مالیات مشخص است، ممکن است شرکت به جای هزینه مالیات در صورت سود یا زیان (و یا صورت سود یا زیان جامع) درآمد مالیات داشته باشد. به اطلاعات جدول زیر توجه کنید:

مبلغ - میلیون ریال	
۵	دارایی مالیات انتقالی در ابتدای سال
۱۰	دارایی مالیات انتقالی در پایان سال
۵	درآمد مالیات انتقالی
۳	هزینه مالیات سال جاری
۲	درآمد مالیات سال

همان طور که ملاحظه می شود شرکت در پایان سال مالی درآمد مالیات دارد.

با توجه به آشنا نبودن سازمان امور مالیاتی با مفهوم درآمد مالیات، ممکن است از درآمد مالیات، مالیات مطالبه کند.

- آیا استهلاك دارایی مالیات انتقالی (به جز بابت زیان های تایید شده توسط سازمان مالیاتی که در قانون پیش بینی شده) برای درآمد مشمول مالیات آتی با استناد به این که در قانون فعلی مسکوت می باشد، میسر هست؟

با عنایت به موارد فوق و این که هماهنگی کاملی بین اجرایی شدن استاندارد های جدید و پیش بینی آثار و تکالیف آن بابت قانون مالیات های مستقیم وجود نداشته (پیشتر این مورد در خصوص استاندارد حسابداری تجدید نظر شده ۱۵، بابت درآمد افزایش ارزش سرمایه گذاری ها مشاهده

شده)، دغدغه و ابهام هایی جدید در ابتدای سال ۱۳۹۹ برای مویان بوجود آمده که بنظر می بایستی یا در زمان لازم الاجرای استاندارد حسابداری ۳۵ توسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تجدید نظری صورت پذیرد یا پیش بینی برخی اصلاحات در قانون مالیات ها توسط سازمان مالیاتی انجام شود که با توجه به سوابق تصمیمات در این ارتباط در سنوات قبل بنظر اقدام اول تشریفات کوتاه تری خواهد داشت. به موقع بودن تصمیم فوق از سردرگمی بیش تر مودیان و نیز ارائه اطلاعات غیر قابل اتکا به ذینفعان (خصوصا در ارتباط با ناشران پذیرفته شده بورسی که در آستانه ی تهیه و افشای صورت های مالی سه ماهه اول سال ۱۳۹۹ خود در سامانه ی کدال می باشند) جلوگیری خواهد نمود. ■

منابع:

- کمیته ی تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۹۸)، استاندارد حسابداری ۳۵: مالیات بر درآمد، چاپ بیست و نه، تهران، سازمان حسابرسی
- قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۰۳ با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱
- بزرگ اصل، موسی (۱۳۹۳)، راهنمای بکارگیری استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۲: مالیات بر درآمد، چاپ اول، تهران، سازمان حسابرسی (نشریه شماره ۲۰۴)