



مشکلات اجرایی قانون

مالیاتیهای مستقیم

از دیدگاه حسابداری

بهر روز وقتی

مالیاتیهای تکلیفی با وجود گستردگی دامنه شمول، باز هم به دلیل سادگی محاسبه و مشخص بودن مأخذ، نرخ و مؤدی مربوط عملاً بسرعت و سادگی اجرایشدن است.

مالیات بر درآمد که قاعداً در سال یکبار باید محاسبه و ترتیب پرداخت آن داده شود، این مالیات نیز با در نظر گرفتن

خوشبختانه قوانین مالیاتی موجود وظایف سنگین و وقتگیر درخور توجهی برای همکاران حسابدار قائل نشده زیرا: مالیتهای غیرمستقیم شامل تعداد معدودی از افراد و موسسات (بویژه در بخش خصوصی) بوده و محاسبات مربوط نیز به طور ساده صورت می‌گیرد و منابع تأمین و پرداخت آن نیز مشخص است.

اینکه:

اولاً - بر روی درآمد تحصیل شده اعمال می‌گردد و محاسبه این درآمد جزء وظایف معمول و متداول حسابداران است که حتی بدون نیاز به تأکید قانون مالیاتها نیز ملزم به انجام آن هستند،

ثانیاً - محاسبات مربوط طی ماده ۱۰۵ قانون به طور مشروح و مفصل توضیح داده

شده است و اگر چه همکاران ملزم می‌باشند به تعداد شرکاء و سهامداران موسسه مربوط دوبار به محاسبه مالیات با نرخهای مقرر در ماده ۱۳۱ (که آن هم شامل ۹ نرخ متفاوت است) اقدام کنند ولی با در نظر گرفتن قدرت و سرعت ماشینهای محاسب موجود (که در اکثر واحدهای بزرگ بوفور در دسترس است) و همچنین ابتکارات خاص همکاران ارزش بحث ندارد، چنانکه موارد شکایت و ابراز ناراحتی در این مورد نیز چشمگیر نبوده است.

ولی در پی همین محاسبات ساده و آسان، مشکلاتی پنهان است که عظمت آن را فقط حسابداران و آن هم به نسبت تسلط و تعهد حرفه‌ای خود می‌دانند.

از این رو در این خلاصه فقط به بحث در این باره می‌پردازیم و برای نظم ارائه مطلب این بحث را در سه قسمت جداگانه به شرح زیر ادامه می‌دهیم:

- ۱ - مشکلات حسابداری شرکتهای سرمایه پذیر،
- ۲ - مشکلات حسابداری در تعیین سود و زیان و تنظیم ترازنامه واقعی،
- ۳ - مشکلات حسابداری شرکتهای سرمایه گذار.

۱ - مشکلات حسابداری شرکتهای سرمایه پذیر

به طوری که گفته شد روش محاسبه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی طی ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم تعیین شده است. در این ماده موارد زیر تصریح شده است:

الف - سهم سود مشمول مالیات سهامداران دولتی مستقیماً از سود شرکت محاسبه می‌شود، در صورتی که سهم سود مشمول مالیات سهامداران بخش خصوصی با در نظر گرفتن مصوبات رکن

مدیران و در حقیقت حسابداران هستند که با در نظر گرفتن کلیه اصول و ضوابط و قوانین حاکم و ناظر بر اعمال ایشان (که در راس آنها قانون تجارت قرار دارد) نسبت به تأمین محل مالیات محاسبه شده و قابل پرداخت اقدام می‌کنند.

صلاحیت‌دار (مجمع عمومی) محاسبه می‌شود.

ب - ۱۰٪ مالیات شرکت نسبت به سهم هریک از سهامداران دولتی نخست از سود ویژه کسر و نسبت به ۹۰٪ بقیه اقدام به اعمال نرخهای مالیات بر درآمد می‌شود.

پ - در مورد سهم سهامداران بخش خصوصی پس از وضع ۱۰٪ مذکور، مصوبه رکن صلاحیت‌دار (مجمع عمومی صاحبان سهام و شرکاء) اعمال و با توجه به آن مالیات بر درآمد سهامداران محاسبه می‌گردد. باین روش ۱۰٪ مالیات شرکت کسر شده بابت هریک از سهامداران دولتی مشخص می‌شود، در صورتی که در مورد سهم سهامداران غیردولتی این مالیات تفکیک و تجزیه نمی‌شود.

ت - با محرومیت سهم سود سهامداران دولتی از شمول معافیت‌های مالیاتی، نسبت سود مشمول مالیات سهامداران دولتی و خصوصی متفاوت می‌شود.

ث - مالیات بر درآمد نسبت به سهم هریک از سهامداران دولتی از سود شرکت یکجا و در یک نوبت محاسبه می‌شود. در صورتی که در مورد سهامداران بخش خصوصی این مالیات در دو قسمت جداگانه محاسبه می‌گردد.

ج - مالیات بر درآمد با نرخهای تصاعدی موضوع ماده ۱۳۱ محاسبه می‌گردد.

هریک از موارد پیشینی شده بالا به خودی خود منشأ یک سری مشکلات برای حسابداران در ثبت و تصمیمگیری در محل تأمین مالیات پرداختی می‌شود که برای تشریح و توضیح بیشتر مثالی در کوچکترین و خلاصه‌ترین شکل ممکن ارائه می‌شود.

مثال:

۱ - نوع شرکت

شرکت سهامی عام، پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار.

۲ - سهامداران شرکت در تاریخ تشکیل مجمع عمومی عادی سالانه:

توضیحات لازم در مورد محاسبات بالا

۱ - به موجب ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم آن قسمت از سود حاصل از فعالیت‌های صنعتی که با رعایت شرایط مقرر برای انجام طرح توسعه واحدهای صنعتی موجود و یا احداث و ایجاد واحدهای صنعتی جدید ذخیره شود از

سهامدار شماره یک	خصوصی یا مالکیت	۴۵٪ سهام شرکت
سهامدار شماره دو	دولتی یا مالکیت	۴۵٪ سهام شرکت
سایر سهامداران	۱۰۰ نفر خصوصی هریک مالک	$\frac{1}{100}$ سهام شرکت

۳- نتیجه عملکرد یکساله شرکت (سود ویژه):

سود از محل فعالیتهای تولیدی مشمول ۲۰٪ معافیت
سود از محل سپرده نزد بانکهای ایرانی

ریال ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰
ریال ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰

جمع

مالیات بر درآمد معاف خواهد بود.

۲- به موجب تبصره ۴ ماده ۱۳۲،
۲۰٪ سود مشمول مالیات ابرازی حاصل از
فعالیتهای تولیدی از مالیات بر درآمد معاف
می باشد.

۳- طبق بند ۲ ماده ۱۴۵ «سود یا جوایز
متعلق به حسابهای پس انداز و سپرده های
مختلف نزد بانکهای ایرانی» از مالیات بر
درآمد معاف است.

ریال ۱,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰

۴- تصمیم مجمع عمومی در تقسیم سود:

انتقال به اندوخته توسعه و تکمیل (موضوع ماده ۱۳۸)
تقسیم بین سهامداران
انتقال به سود انباشته

ریال ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰
ریال ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰
ریال ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰

جمع

۴- به موجب بند اول ماده ۱۴۲
شرکتهایی که طبق مقررات مربوط سهام آنها
برای معامله در بورس اوراق بهادار تهران
پذیرفته می شود، از پرداخت ۱۰٪ مالیات
شرکت معاف هستند.

۵- طبق بند دوم ماده ۱۴۲، ۱۵٪ سود
سهام پرداختی یا تخصیصی طبق تصمیم
ارکان صلاحیتدار شرکت به سهامدارانی که
مجموع سهام هریک از آنها از پنج درصد کل
سهام شرکت بیشتر نباشد از مالیات معاف
است مشروط به اینکه تعداد کل سهامداران
شرکت از یکصد نفر کمتر نباشد.

ریال ۱,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰

با توجه به مفاد ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم مالیات متعلق به درآمد شرکت مورد
نظر به شرح زیر خواهد بود.
(ارقام به هزار ریال)

۶- طبق بند الف ماده ۱۰۵ درآمد سود
سهام واحدهای دولتی و شهرداری با
رعایت معافیت کشاورزی و بدون رعایت
سایر معافیتهای مقرر در قانون مشمول
مالیات می باشد.

بنابراین در مثال مورد نظر ارقام معافیت
به شرح زیر خواهد بود:

مالیات		مبلغ		درصد سهام	
جمع	مالیان سود شرکت	۱۰٪ شرکت	۱۰٪ سود ویژه	۱۰۰٪	سود ویژه
۳,۳۶,۶۰۵	۲۴۹,۶۰۵	۵۴,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰	۴۵٪	سهام سود سهامدار دولتی
			۶۶۰,۰۰۰	۵۵٪	مانده سهم بخش خصوصی

(۱) ۴۵٪ سود شرکت سهم سهامدار دولتی بدون هرگونه معافیت مشمول مالیات
می باشد،

(۲) رقم معافیت ذخیره طرح توسعه $300,000 \times 55\% = 165,000$

(۳) رقم معافیت تبصره ۴ ماده ۱۳۲ $(1,000,000 - 300,000) \times 55\% \times 20\% = 77,000$

(۴) رقم معافیت بند ۲ ماده ۱۴۵ $200,000 \times 55\% = 110,000$

با توجه به صورت محاسبه مالیات شرکت مورد نظر، تفکیک اقلام مربوط به تقسیم
سود و مالیات به شرح زیر خواهد بود.

(ارقام به هزار ریال)

۱ - توجیه عمل کسر مالیات وجوه تقسیم نشده (باقی مانده در شرکت به عنوان اندوخته و سود تقسیم نشده) از وجوه تقسیم شده بین صاحبان سهام، چگونه می تواند باشد؟

سهم سهامدار	از سرمایه ویژه	از سود	از اندوخته	از سود تقسیم شده	مالیات تقسیم نشده
سهامدار شماره ۱ ۴۵٪	۵۴۰,۰۰۰	۱۳۵,۰۰۰	۲۲۵,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰	۱۲۴,۲۰۵
سهامدار شماره ۲ ۴۵٪	۵۴۰,۰۰۰	۱۳۵,۰۰۰	۲۲۵,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰	۳۰۳,۶۰۵
سایر سهامداران ۱۰٪	۱۲۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	۵,۸۲۰
جمع	۱,۲۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	۴۳۳,۶۳۰

۲ - با آنکه شرکت به میزان قابل توجهی سود داشته و قسمت عمده آن بین صاحبان سهام تقسیم شده است، یکی از صاحبان سهام ازین بابت بدهکار شده است.

۳ - با توجه به اینکه به موجب قسمت دوم ماده ۱۰۸ قانون، اندوخته های سهم سهامداران غیر دولتی مشمول مالیات دیگری به میزان ۲۵٪ بوده و آن قسمت از اندوخته که بابت سهامداران دولتی باقی می ماند مشمول مالیات دیگری نیست (چون کل سود این قبیل سهامداران بدون در نظر گرفتن تصمیمات رکن صلاحیتدار مشمول مالیات تصاعدی بوده است) تفکیک این دو قسمت مشمول و معاف در موقع شمول مالیات مزبور (انتقال به سرمایه یا تقسیم بین سهامداران) چگونه خواهد بود؟

بویژه با در نظر گرفتن این موضوع که به طور کلی در این قبیل شرکتها تغییر درصد سهام بین سهامداران متداول و معمول است، با این مباحث چگونه باید برخورد شود؟

روش تأمین مالیات هر قسمت از سود همان قسمت

به منظور گریز از نتایج منفی و اعمال توجیه ناپذیر مذکور در روش اول، روش عمل دیگر، تأمین مالیات هر قسمت، از محل سود تقسیم شده همان قسمت می باشد.

در صورت اعمال این روش محاسبات مربوط در شرکت مورد نظر به شرح زیر خواهد بود:

بلکه آنها متعلق به شرکت بوده و هر زمان که طبق تصمیم ازکان صلاحیتدار شرکت اقدام به تقسیم یا انتقال آن به حساب سرمایه بشود، هریک از شرکاء و سهامداران به نسبت مالکیت خود در سرمایه و سهام شرکت ازین بابت سهم خواهند برد.

برای رعایت این اصل و به منظور جلوگیری از تحمیل مالیات پرداخت شده به نام هریک از شرکاء و سهامداران به حقوق و منافع سهامداران دیگر بناچار باید مالیات هر سهامدار از سهم اختصاص داده شده به او (سهم سود تقسیم شده) کسر گردد.

با قبول استدلال بالا عمل ثبت و ربط حسابداری تقسیم سود در شرکت مورد نظر به شرح زیر خواهد بود:

ملاحظه می شود که با اعمال این روش در مقابل حفظ تناسب حقوق صاحبان سهام در ارقام ارزش ویژه موارد درخور بحث دیگری به شرح زیر ایجاد شده است:

بدهکار	بستانکار
حساب سود و زیان	۱,۲۰۰,۰۰۰
حساب اندوخته (ارزش ویژه)	۳۰۰,۰۰۰
حساب سود و زیان انباشته (ارزش ویژه)	۴۰۰,۰۰۰
حساب وزارت دارایی (بدهیهای جاری)	۴۳۳,۶۳۰
حساب سهامدار اول	۱۰۰,۷۹۵ = (۲۲۵,۰۰۰ - ۱۲۴,۲۰۵)
حساب سهامدار دوم	۷۸,۶۰۵ = (۲۲۵,۰۰۰ - ۳۰۳,۶۰۵)
حساب سایر سهامداران	۴۴,۱۸۰ = (۵۰,۰۰۰ - ۵,۸۲۰)
	<u>۱,۲۷۸,۶۰۵</u>
	<u>۱,۲۷۸,۶۰۵</u>

سهامداران دولتی از اندوخته‌های مشمول قسمت دوم ماده ۱۰۸ قانون همچنان باقی است.

لازم به یادآوری است که:

۱ - همچنانکه در ابتدا اشاره شد مثال ذکر شده نمونه کاملاً کوچک و خلاصه شده‌ای از وضعیت واقعی شرکتهاست بنابراین براحتی می‌توان حدس زد که در شرکت‌های بزرگتر و با سهامداران و شرکاء متنوعتر مشکلات چندین و چند برابر خواهد بود.

۲ - هرچه تعداد سهامداران جزء نسبت به تعداد سهامداران عمده بیشتر بوده و در مقابل، مجموع سهام سهامداران عمده بیشتر باشد، میزان جایه جایی حقوق سهامداران بیشتر خواهد بود.

۳ - با توجه به آرای نفاذ در تصمیمگیریها (که عموماً به نفع سهامداران عمده است) این خطر همیشه وجود دارد که روش اتخاذ شده به نفع این گروه از سهامداران و به ضرر سهامداران جزء باشد.

۴ - روشهای ایداعی همکاران حسابدار در تعیین محل تأمین مالیات قابل پرداخت و طرز تسهیم آن محدود به دو مورد ذکر شده نبوده بلکه مثالهای گفته شده به دلیل منطقیتر بودن و داشتن توجهی قابل بحث ارائه گردید.

ولی آنچه محقق است اینکه هیچ‌یک از روشهای آزمایش شده مشکلات را حل نکرده و کلی بحث، اعتراض و ایراد به دنبال داشته است.

۵ - و در نهایت لازم به یادآوری است که مشکلات گفته شده منحصر به شرکت‌های سهامی نبوده بلکه شامل حال کلیه اشخاص حقوقی انتفاعی است که مجبور به تقسیم سود بین شرکاء و سهامداران می‌باشند. مگر آنکه در آنها اولاً همه سهامداران از یک نوع

بستانکار	بدهکار	حساب سود و زیان
	۱,۲۰۰,۰۰۰	اندوخته (ارزش ویژه)
۳۰۰,۰۰۰ - (۰ + ۷۱,۸۰۰ + ۰) = ۲۲۸,۲۰۰		سود تقسیم نشده (ارزش ویژه)
۴۰۰,۰۰۰ - (۱۴,۰۴۰ + ۱۲۱,۶۴۰ + ۷۲۰) = ۲۶۳,۶۰۰		سهامداران (بدهی جاری)
۵۰۰,۰۰۰ - (۱۱۰,۱۶۵ + ۱۱۰,۱۶۵ + ۵,۱۰۰) = ۲۴۷,۵۷۰		وزارت دارایی (بدهی جاری)
۱۲۴,۲۰۵ + ۳۰۳,۶۰۵ + ۵,۸۲۰ = ۴۳۳,۶۳۰		
۱,۲۰۰,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰	جمع

فقط نتیجه مثبت اعمال این روش کسر مالیات مشخص (و قابل قبول قانون) از سهم سود پرداختی می‌باشد. و در مقابل ایرادهای اساسی زیر بر آن وارد خواهد بود.

۱ - با توجه به کسر مالیات با نرخهای تصاعدی (از ۱۲٪ تا ۵۴٪) نسبت به سهم هر یک از سهامداران از مجموع قسمت‌های مختلف سود، تصمیم در اینکه مالیات کدام قسمت را با کدام یک از نرخهای اعمال شده

می‌توان محاسبه کرد، فاقد توجیه منطقی خواهد بود.

۲ - مصوبه مجمع عمومی صاحبان سهام در مورد اندوخته مخدوش شده است (کل رقم مورد نظر ذخیره نشده است).

۳ - حقوق صاحبان سهام به شرح زیر (به نفع سهامدار دولتی و سهامدار عمده) تداخل پیدا کرده است.

۴ - پرداخت مالیات مضاعف نسبت به سهم

نسبت دفتر به واقعی	سهم از اندوخته و سود تقسیم نشده		سهم از سود تقسیم نشده		سهم از اندوخته	
	طبق دفاتر	واقعی	طبق دفاتر	واقعی	طبق دفاتر	واقعی
٪۷۴	۲۲۱,۳۱۰	۳۰۰,۹۶۰	۱۱۸,۶۲۰	۱۶۵,۹۶۰	۱۰۲,۶۹۰	۱۳۵,۰۰۰
٪۱۸۲	۲۲۱,۳۱۰	۱۲۱,۵۶۰	۱۱۸,۶۲۰	۵۸,۳۶۰	۱۰۲,۶۹۰	۶۳,۲۰۰
٪۷۱	۴۹,۱۸۰	۶۹,۲۸۰	۲۶,۳۶۰	۳۹,۲۸۰	۲۲,۸۲۰	۳۰,۰۰۰
٪۱۰۰	۴۹۱,۸۰۰	۴۹۱,۸۰۰	۲۶۳,۶۰۰	۲۶۳,۶۰۰	۲۲۸,۲۰۰	۲۲۸,۲۰۰
						جمع

نمودار تداخل حقوق صاحبان سهام

وارده به شرکت بابت هر سهامدار

سهم هر سهامدار از موجودی شرکت

۴۹۱,۸۰۰		
۳۰۰,۹۶۰,۰۰۰	۱۳۱,۵۶۰,۰۰۰	۶۹,۲۸۰,۰۰۰
۲۲۱,۳۱۰,۰۰۰ - ٪۳۶	۲۲۱,۳۱۰,۰۰۰ - ٪۴۱	۴۹,۱۸۰ - ٪۴۱
سهامدار اول	سهامدار دوم	سایر سهامداران

(دولتی یا خصوصی) بوده و تعداد سهام و میزان سهم‌الشرکه آنها کاملاً یکسان باشد که پیدا کردن چنین مواردی و یا ایجاد کردن آن به نظر نمی‌رسد بپراحتی ممکن باشد. باید قبول کرد که موارد و مراتب بالا است که موجب گردیده ۹۴٪ از پاسخ‌دهندگان به سؤالات تحقیق^۱ انجام شده در این زمینه، روش محاسبه مالیات مندرج در ماده ۱۰۵ قانون را غیرمنطقی و غیراصولی اعلام نموده و با آنکه ۷۷٪ پاسخ‌دهندگان در اجرای کامل قوانین حاکم بر تنظیم حسابها و رعایت حقوق صاحبان سهام و سرمایه سعی نموده‌اند، فقط ۵۵٪ از این عده رضایت نسبی از نتیجه عمل کسب کرده‌اند.

۲ - مشکلات و موانع موجود در تعیین سود و زیان و تنظیم ترازنامه واقعی

اگر نگوییم همه، بپراحتی می‌توان اظهارنظر کرد که اکثریت قریب به اتفاق بحث و جدلهای حرفه‌ای همکاران حسابدار به منظور تعیین شرایط و ضوابط لازم و ناظر بر تعیین سود و زیان مالی دوره عملکرد و ترازنامه منطبق با واقع در هر مقطع باشد. این موضوع می‌تواند اهمیت دستیابی به شرایطی را که بتوان خصوصیت حقیقی و واقعی را به حساب یک حسابدار اطلاع کرد نشان می‌دهد.

قانون تجارت طی مواد ۲۳۴ و ۲۳۷ بسادگی تمام شرایط انطباق حسابها را با واقعیت بیان نموده است:

ماده ۲۳۴ - در ترازنامه باید استهلاك اموال و اندوخته‌های لازم در نظر گرفته شود. برای جبران کاهش احتمالی ارزش سایر اقلام دارایی و زیانها و هزینه‌های احتمالی باید ذخیره لازم منظور گردد.

ماده ۲۳۷ - سود خالص شرکت در هر سال مالی عبارت است از درآمد حاصل در

با توجه به کسر مالیات با نرخهای تصاعدی نسبت به سهم هر یک از سهامداران از مجموع قسمتهای مختلف سود، تصمیم در اینکه مالیات کدام قسمت را با کدام یک از نرخهای اعمال شده می‌توان محاسبه کرد، فاقد توجیه منطقی خواهد بود.

همان سال مالی منهای کلیه هزینه‌ها و استهلاکها و ذخیره‌ها.

با این شرایط برای تنظیم حسابهای قابل پذیرش علاوه بر هزینه‌های قطعی و به اصطلاح حسابداران تحقق یافته، هزینه‌هایی که احتمال وجود آن نیز قابل پیشبینی است باید مورد توجه و محاسبه قرار گیرد (مانند خسارت احتمالی قابل پرداخت در صورت عدم توفیق در محاکم قضایی و داوری نسبت به پرونده‌های مطرح شده و همچنین هزینه‌ها و خسارتهایی که به تبع تعهدات و تصمیماتی برای انجام امور مؤسسه مورد قبول واقع شده و پیشبینی می‌شود مطالبه و ادعایی از طرف ذی‌نفع مربوط بشود و همچنین زیانهای ناشی از کاهش فاحش ارزش کالا و دارایی که احتمال وقوع آن وجود دارد.) و در غیر این صورت ممکن است ارائه دهنده حساب متهم به انجام جرم مندرج در بند دو ماده ۲۴۰ قانون تجارت (هر سودی که بدون رعایت مقررات این قانون تقسیم شود منافع موهوم تلقی خواهد شد...) شده و در اجرای مفاد ماده ۲۵۸ همان قانون به یک تا سه سال حبس تأدیبی محکوم گردد. و البته نباید از نظر دور داشت ارائه دهنده این حساب علاوه بر جرم و

محکومیت مذکور در قانون ممکن است مورد تعقیب اشخاص بی‌شماری به عنوان زیان‌دیدگان از رعایت نکردن اصول در تنظیم حسابهای ارائه شده قرار گیرد که می‌تواند نتیجه نهایی آن وحشتناکتر از جزای تعیین شده در قانون نیز باشد.

با آنکه اصول و شرایط بالا طی ماده ۱۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم به طور ضمنی مورد پذیرش قرار گرفته، ولی شرط مندرج در تبصره ماده ۱۴۷ «داشتن دفاتر قانونی» و تعاریف ارائه شده طی ۲۷ فقره بند ماده ۱۴۸، ارائه حساب طبق اصول حسابداری و خواست قانون تجارت را غیرممکن می‌کند. برای اینکه طی ماده اخیر:

الف - در ۱۰ مورد مشخص فقط هزینه‌های نقدی (پرداختی) قابل قبول قلمداد شده و جالب است توجه شود که از این ۱۰ مورد:

● چهار مورد هزینه اجباری و الزامی تکلیف شده طی سایر قوانین (بازخرید، تأمین اجتماعی، ورزش کارگران، مالیات و عوارض)،

● دو مورد هزینه‌های مستند به قراردادهای رسمی (کرایه محل، هزینه‌های بانکی)،

● چهار مورد بقیه هزینه‌های متکی به قراردادهای معمول و لازم‌الاجرا (انواع حق بیمه، حق الزحمه، حق عضویت، هزینه اعتبارات غیربانکی) می‌باشد.

ب - در مورد یکی از عمده‌ترین هزینه‌ها و ذخیره‌ها بویژه در مورد واحدهای تولیدی یعنی بازخرید سالهای خدمت کارکنان، که به استناد قانون کار و امور اجتماعی (که قدرت اجرائی آن کمتر از قانون مالیات نیست) حداقل رقم قابل پرداخت آن به طور دقیق قابل محاسبه می‌باشد.

رقم مورد قبول به میزان مقطوع و مشخص و آنهم با تعیین شرایط و تمهیدات

شرط مندرج در تبصره ماده ۱۴۷ «داشتن دفاتر قانونی» و تعاریف ارائه شده طی ۲۷ فقره بند ماده ۱۴۸، ارائه حساب طبق اصول حسابداری و خواست قانون تجارت را غیر ممکن می‌کند.

غیرمنطقی و غیرقابل توجیه پذیرفته شده است در حالی که در شرایط موجود هزینه واقعی آن برخی بیش از پنج برابر رقم تأیید شده بوده و قطعیت آن معادل طلب قطعی ذی نفع است.

پ - دو مورد از هزینه‌های قابل قبول مشروط به «حد متعارف» گردیده بدون آنکه بعد از سالها از ذکر این شرط (نزدیک به سی سال) حد آن تعریف شده باشد.

ت - و در نهایت با تعریف هزینه‌های موردی قابل قبول طی ماده ۱۴۸ چگونه می‌توان اطمینان حاصل نمود که کلیه هزینه‌های لازم برای انجام امور واحدهای مختلف و فعالیت‌های متنوع در بدو امر پیشبینی شده و این ماده توانسته یا خواهد توانست دربرگیرنده کلیه هزینه‌ها با تعاریف و اصطلاحات خاص واحدها و فعالیت‌های مختلف باشد چنانکه نقص مزبور طی ماده ۱۴۷ پیشبینی و طرز رفع آن نیز مشخص شده ولی تاکنون فقط در یک مورد از این مجوز استفاده شده است و این به معنی آن است که تاکنون هیچ کمبودی به جز مورد مزبور در عمل مشاهده نشده است.

برای تکمیل این بحث لازم می‌داند موارد زیر را نیز اضافه نماید که:

● با وجود تصریح بند ۷ ماده ۱۴۸ به قابل

قبول بودن هزینه حق امتیاز، حقوق و عوارض و مالیات‌هایی که به سبب فعالیت مؤسسه به شهرداریها و وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و وابسته به آنها پرداخت می‌شود، عوارض پرداختی به شهرداری به استناد قانون توسعه کشور و هزینه مدیریت سرپرستی پرداختی به سازمان صنایع ملی ایران طی بخشنامه‌ها و دستورعمل‌های رسمی، غیرقابل قبول قلمداد می‌گردد.

● نظر پاسخ‌دهندگان به سوالات تحقیق انجام شده در این زمینه در مورد میزان اعمال نظر شخصی مأموران تشخیص مالیات چنین بوده است:

۶۵٪ در موارد متعدد،

۳۱٪ در موارد کم.

با توجه به مراتب گفته شده، چگونه می‌توان عمده هزینه احتمالی قابل پرداخت، یعنی هزینه مالیات متعلق به تفاوت سود ویژه و سود مشمول مالیات قابل محاسبه توسط مأمور تشخیص را محاسبه و در حساب منعکس نمود؟ و اینجاست که مشخص می‌شود چرا ۵۷٪ از مدیران مورد سؤال در تحقیق، ضمن تأکید بر لزوم محاسبه ذخیره هزینه بالا از انجام آن خودداری می‌کنند و در نتیجه گزارش حسابرسی در مورد اکثر قریب به اتفاق حسابهای ارائه شده مشروط می‌شود.

۳ - مشکلات حسابداری سرمایه‌گذاران

طبعاً نباید مشکل خاصی برای سرمایه‌گذاران در ثبت و ربط مالیات بر درآمد مربوط به سرمایه‌گذاری در سایر شرکتها و مؤسسات وجود داشته باشد. برای اینکه در ظاهر برای یک درآمد یک مالیات وجود دارد و در مقابل افزودن درآمد کسب شده به سود حاصل از سایر فعالیتها،

مالیات مربوط نیز در بدو امر به حساب پیش پرداخت مالیات منظور و در نهایت از مالیات بر درآمد سالانه مؤسسه کسر می‌گردد.

همچنانکه تبصره ۱ ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم توصیه می‌کند.

«در موقع احتساب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، اعم از ایرانی یا خارجی مالیات‌هایی که قبلاً پرداخت شده و همچنین مالیاتی که اشخاص حقوقی دیگر بابت سود سهام یا سهم‌الشرکه پرداختی به آنها پرداخت نموده‌اند؛ با رعایت مقررات مربوط از مالیات متعلق کسر خواهد شد. ...»

صرف نظر از اینکه منظور از شرط «با رعایت مقررات مربوط» که در اصلاحیه مورخ اردیبهشت ۷۱ به متن تبصره اضافه شده چه بوده است، (چون ظاهراً در موقع طرح اصلاحیه در جلسه شماره ۴۶۳ مورخ ۱۳۷۰/۱۲/۴ مجلس شورای اسلامی اهمیتی به آن داده نشده و در نتیجه هیچ‌گونه توضیح و توجیهی برای آن ارائه نشده و تا به حال نیز موردی که مشخص کننده تأثیر این جمله باشد دیده و شنیده نشده است) از متن تبصره به جز قبول مالیات سهم سود پرداختی (تقسیم شده) استنباطی نمی‌شود. و این در صورتی است که سرمایه‌پذیر فقط مالیات سهم سود پرداختی را از آن کسر نموده و بقیه مالیات‌های متعلقه را از منابع دیگر تأمین کرده باشد، البته آنهم فقط در مورد سهامداران بخش خصوصی صادق خواهد بود. چرا که در مورد سهامداران بخش دولتی اصولاً سود تقسیم شده (پرداختی) از سایر اقسام تقسیم سود (اندوخته‌ها و سود تقسیم نشده) تفکیک نشده تا مالیات قابل کسر از آن هم مشخص شده باشد. ولی خوشبختانه تعداد قابل توجهی از مدیران و حسابداران شرکتهای

رویه‌های اعمال شده برای تأمین وجوه قابل پرداخت
به عنوان مالیات بردرآمد توسط ۱۰ شرکت نمونه

سهم از:	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰
سود ویژه	x		x	x	x	x			x	
سود تقسیم شده				x				x		x
اندوخته				x						
سود تقسیم نشده				x						
کسور اعمال شده:										
بابت خالص اندوخته‌ها	x		x	x		x		x		
بابت خالص سود تقسیم نشده	x			x		x				
بابت پاداش هیئت‌مدیره			x	x					x	
بابت مالیات سهم شهرداری	x			x				x		
بابت مالیات شرکت (۱۰٪)	x			x						
بابت مالیات اندوخته‌ها	x			x					x	
بابت مالیات سود تقسیم شده	x			x					x	
بابت مالیات سود تقسیم نشده	x			x					x	
بابت مالیات سنوات فیس									x	x
خالص قابل پرداخت	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x

لازم به توضیح است که بدون در نظر گرفتن هرگونه معافیت، مالیات متعلق به سهم سود شرکت شماره ۲ (جمع مالیات کسر شده و خالص قابل پرداخت) معادل ۳۸٪ می‌گردد. در صورتی که رقم کسر شده بعنوان مالیات ۷۵٪ بوده است.

مقامات و مراجع با تجربه و دارای استقلال رای وزارت امور اقتصادی و دارایی در این مهم از نظر و تجربه سایر مطلعین و کارشناسان مستقل و صاحب‌نظر در امور اقتصادی - مالی و محاسباتی نیز استفاده شده و در ضمن لازم‌الرعايه بودن کلیه قوانین و مقررات نافذ و جاری نیز مورد توجه قرار گیرد.

۱. تحقیق مورد اشاره به وسیله جناب آقای پرویز گلستانی تهیه و ارائه شده است.

با توجه به مراتب بالا که نشان‌دهنده عمق و بُعد اشکالات اجرائی ناشی از قانون مالیاتهای مستقیم می‌باشد، بخصوص با توجه به اینکه قانون موجود موجب عدم امکان رعایت سایر قوانین و مقررات جاری و نافذ می‌باشد، در شرایط موجود برای گریز از کلاف سردرگم ایجاد شده راهی بجز اصلاح و بازنگری اساسی در قانون مالیاتهای مستقیم وجود ندارد. و آنهم به شرطی چاره‌ساز خواهد بود که برخلاف روال متداول چندین سال اخیر علاوه بر

سرمایه‌پذیر علاوه بر اجرای مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و اصول و ضوابط پذیرفته شده و مفاد قانون همه شمولتر تجارت، توجه دارند و می‌پذیرند که در صورت اعمال این روش حقوق صاحبان سهام مختل و مخدوش می‌شود و از این رو سعی در یافتن راه دیگری برای جلوگیری از این مشکل می‌کنند و در حقیقت به این طریق حداقل قسمتی از مشکل خود را به سرمایه‌گذار منتقل می‌کنند.

برای جلوگیری از طول کلام قسمتهایی از گزارش یکی از شرکتهای سرمایه‌گذاری موجود ارائه می‌شود:

۱ - محاسبه مالیات سهامداران در شرکتهای مختلف متفاوت است. این امر هر چند تا حدودی مولود برخی ابهامات و پیچیدگیهای موجود در مقررات مالیاتی است...

۲ - همان گونه که در رونوشت صورتحسابهای برخی از شرکتهای... بخوبی مشهود است، نحوه و کیفیت اطلاعاتی که هر شرکت در اختیار سهامدار خود قرار می‌دهد کاملاً متفاوت و بی تناسب است.

این امر شاید برای برخی از سهامداران کوچک حقیقی و دارندگان سهام شرکتهای معلود محسوس نباشد اما برای شرکتهای سرمایه‌گذاری و نیز سایر سهامداران عمده به طور جدی مشکل‌آفرین بوده و امکان ثبتهای درست مالی را در دفاتر قانونی آنها خصوصاً در زمینه حقوق مالیاتی و نیز تنظیم گزارشهای رسمی سلب می‌نماید.

نحوه ارائه اطلاعات و کیفیت آنها که طی صورتحسابهای تنظیم شده توسط تعدادی از شرکتهای سرمایه‌پذیر در اختیار شرکت سرمایه‌گذاری مورد بحث قرار گرفته و شامل منابع تأمین مالیات بردرآمد پرداختی نیز می‌باشد در جدول زیر درج شده است.