

حسابداران و قانون

مقدمه

حسابدار خواه در مقام مسئول مالی و خواه در مقام حسابرس بیش از افراد دیگر وحتىی کارشناسان حقوقی با قوانین تجاری و مالیاتی سروکار دارد و منطقی است چنین نتیجه گرفته شود که هیچکس به اندازه حسابدار با مسائل و نارسائیهای اجرائی قوانین مذکورralمس نمی کند و با مشکلات ناشی از این نواقص دست به گریبان نمی باشد. قسمت اعظم سئوالات ارسالی برای نشریه را مسایل قانون تجارت و قانون مالیاتهای مستقیم بخود اختصاص می دهد و مسلم است "سئوالات متعددی در دین حسابداران وجود دارد که شاید برای برخی از آنها پاسخی یافت نشود. از آنجا که انتظار پاسخ از مراجعی جز خود حسابداران، که قسمت اعظم عمر تجربی خود را با این قوانین گذرانده اند، نمی توان داشت، لذا بر آن شدیم تا صفحاتی از "حسابدار" را به چاپ سلسله مقالاتی در زمینه مورد بحث اختصاص دهیم. در این صفحات مسایل حقوقی قانون تجارت مصوب سال ۱۳۴۷ و همچنین ارتباط بعضی از مواد آن با قانون مالیاتهای مستقیم مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرد و نظر نویسندگان مقالات درباره هریک از موضوعات مورد بحث (و چنانچه نظریه اصلاحی از خوانندگان گرامی به نشریه برسد) مطرح و چاپ خواهد شد. در همین جا مجدداً از کارشناسان و صاحب نظران دعوت می کنیم تا در تداوم راهی که پیش گرفته ایم ما و خوانندگان جوان ما را با ارسال نظریات خود یاری دهند و اکنون که قوانین تجاری و مالیاتی بعنوان سنگهای

زیربنای اقتصاد آینده کشور تحت بررسی می باشد از این طریق به طراحان و تصویب کنندگان این قوانین کمک فکری بنمایند. باشد که بدینوسیله انجمن حسابداران خبره ایران نیز نقش مناسبی را در سرنوشت اقتصاد کشور ایفا کند.

اینک برای گشودن باب مباحثه، اولین مقاله‌ای که در این زمینه بدست ما رسیده است و بر مبنای چند سؤال مطروحه از طرف خوانندگان به رشته تحریر درآمده است، با انتظار پیاسخ گوئی مناسب از طرف شما، چاپ می کنیم.

سود ویژه و مالیات در شرکت‌های سهامی

غلامرضا سلامی

ماده ۲۳۷ قانون تجارت سود ویژه را این گونه تعریف کرده است:

سود خالص شرکت در هر سال مالی عبارتست از درآمد حاصل در همان سال مالی منهای کلیه هزینه‌ها و استهلاکات و ذخیره‌ها. و طبق مفاد زیر نحوه تخصیص و تقسیم سود ویژه تعیین گردیده است.

طبق ماده ۲۳۸ از سود خالص شرکت پس از وضع زیانهای وارده در سالهای قبل باید معادل یک بیستم آن بر طبق ماده ۱۴۰ بعنوان اندوخته قانونی موضوع شود.

و طبق ماده ۲۳۹ سود قابل تقسیم عبارتست از سود خالص سال مالی منهای زیانهای سالهای مالی قبل و اندوخته قانونی مذکور در ماده ۲۳۸ و سایر اندوخته‌های اختیاری بعلاوه سود قابل تقسیم سالهای قبل که تقسیم نشده است.

طبق قسمت اول ماده ۲۳۶ هزینه‌های تاسیس شرکت باید قبل از تقسیم هرگونه سود مستهلک شود و بالاخره طبق قسمت آخر ماده ۹۵ در صورت وجود سود، تقسیم ده درصد از سود ویژه سالانه بین صاحبان سهام الزامی است.

اولین سئوالی که مطرح می شود این است که اگر مقررات فوق در

مورد نحوه تخصیص و تقسیم سود. ویژه بدلائل موجه رعایت نکردد چه اتفاق می افتد؟ پاسخ این سؤال بسیار روشن است. در قسمت آخر ماده ۲۴۰ آمده است " هر سودی که بدون رعایت مقررات قانون تجارت تقسیم شود منافع موهوم تلقی خواهد شد" و نتیجتاً "اعضای هیئت مدیره ای که بچنین کاری اقدام نموده اند مشمول مجازات مندرج در ماده ۲۵۸ (یعنی حبس تا دبی از یکسال تا سه سال) خواهند بود.

سؤال بعدی که بلافاصله مطرح می گردد چگونه اجرای بند ج ماده ۱۲۴ و بند ۴ ماده ۱۲۵ قانون مالیاتهای مستقیم است که طبق آن زیان هر سال فقط تا سه سال و حداکثر تا یک سوم درآمد سال و هزینه های تاسیس و هزینه های قبل از بهره برداری حداکثر تا ۴ سال قابل استهلاک می باشد.

حسابدار و هیئت مدیره ای که بخاطر وضع شرکت مورد تصدی خود با این تضاد روبرو است چه باید بکند؟ آیا قانون تجارت را اجرا کرده و مالیاتی بنرخ مالیات سود تقسیم نشده به شرکت تحمیل کند و یا بالعکس؟ پاسخ این سؤال نیز روشن است. همانگونه که گفته شد تخلف از مواد قانون تجارت در این زمینه جرم محسوب می گردد، در صورتیکه عدم اجرای قوانین مالیاتی حداقل در این مورد منجر به پرداخت جریمه می شود. و بنا بر این انتخاب راه آسان است. به این سؤال مجدداً "برمی گردیم.

سؤال بعدی که موضوع اصلی مورد بحث ما است این است که از نظر قانون تجارت مالیات بردرآمد کجا جای دارد؟
برای پاسخ به این سؤال ابتدا باید دید مالیات بردرآمد
یعنی چه؟

طبق نظریه بعضی از اقتصاددانان، دولت در منافع کلیه فعالیتهای اقتصادی اشخاص مشارکت دارد، بدون آنکه ظاهراً "در سرمایه و کار آنها مشارکتی کرده باشد. در واقع مالیات بردرآمد سهم منافع دولت از فعالیتهای اقتصادی می باشد که البته در این میان تفکیک کامل بین اشخاص حقوقی و حقیقی وجود دارد (تعریف فوق صرفاً) یک تعریف انتزاعی بوده و فقط در ارتباط با بحث حاضر عنوان شده است). به نظرمی رسد علت عدم احتساب مالیات بردرآمد در عداد

هزینه‌های قابل قبول (بند ماده ۱۲۴) پذیرش نظریه فوق بوده باشد. طبق این قانون دولت سه‌مدار ممتاز زه تعلق شده و می‌باید قبل از تقسیم یا تخصیص سود به سایر مداران ۱۳٪ از درآمد شرکت به آن اختصاص داده شود (بند ت ماده ۸۰).

در چنین صورتی است که می‌توان نتیجه گرفت مراد از سود خالص مندرج در ماده ۲۳۷ همان سود ویژه قبل از کسر مالیات بوده و ذخیره‌های منظور نظراین ماده شامل ذخیره مالیاتی نمی‌باشد و بنابراین اعمال ضریب اندوخته قانونی می‌باید قبل از کسر مالیات صورت پذیرد و همچنین حداقل سود قابل تقسیم مندرج در ماده ۹۰ باید بر مبنای سود ویژه قبل از کسر مالیات محاسبه گردد، امی‌داست در همین جا به چند سؤال پی‌درپی پاسخ گفته شده باشد.

از نظر قانون مالیات‌های مستقیم پس از تخصیص سهم دولت از درآمد شرکت با قیما نده سودنها پتا "به سایر مداران تعلق می‌گیرد و این بار نه بعنوان مالیات بردرآمد شرکت بلکه بعنوان مالیات بر درآمد سایر مداران، می‌باید مالیات‌های محاسبه و به دولت پرداخت گردد.

طبق بند ت ماده ۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم، سود با قیما نده بر حسب تصمیم ارکان صلاحیتدار شرکت مشمول نرخهای متفاوت مالیاتی می‌باشد. سود قابل تقسیم (که بنا بدلیل اقتصادی خاص زمان خود پائین ترین نرخ را دارا می‌باشد) از نظر حسابداری مساله‌ای را ایجاد نمی‌کند. در مورد اندوخته قانونی مساله کمی بغرنج تر است. طبق روش بعضی از حسابداران مالیات اندوخته قانونی از خود آن کسر و خالص بعنوان اندوخته در حسابها منعکس می‌شود. بعبارت دیگر ۷۵٪ از یک بیستم سود ویژه مورد نظر قانون تجارت بحساب اندوخته قانونی منظور می‌شود و حال آنکه اکثریت حسابداران یک بیستم از سود ویژه را به حساب اندوخته قانونی منظور کرده و مالیات آنرا از محل سود تقسیم نشده تا مین می‌نمایند. با توجه به مراتب فوق به نظر می‌رسد هدف ماده ۲۳۸ از طریق اعمال روش اخیر بهتر تا مین میشود.

در مورد سود تقسیم نشده مشکل حسابداران، حسابرسان و بازار سان

که مستاجر در آن ملک است مبلغ اجاره بها را زیاد نکنند و حق بیرون کردن وی را نداشته باشد مستاجر میتواند اجاره دهنده و یا شخص دیگری مقداری بعنوان سرقفلی در برابر اسقاط حقش یا تخلیه محل دریافت دارد.

همچنین اگر مستاجر ضمن قرارداد شرط کرده باشد که اجاره دهنده حق اجاره دادن آنرا به دیگری نداشته باشد مستاجر میتواند برای گذشتن از این حق یا برای تخلیه مقداری بعنوان سرقفلی بگیرد. مالک میتواند برای اجاره دادن، مقداری بعنوان از مستاجر بگیرد همچنانکه مستاجر در صورت داشتن حق واگذاری به غیر می تواند در اثناء مدت اجاره ملک را به شخص سومی اجاره دهد و از وی سرقفلی بگیرد. " (۸)

(۸) - رساله نوین جلد ۲ صفحه ۱۷۴

بقیه حسابدارقانون

در مقابل مدیریت بیش از پیش آشکار می گردد چه از نظر قانون مالیاتهای مستقیم (که به نظر قدری غیر عادلانه می باشد) آن مقدار از ذخیره هائی که عدم وضع آنها از درآمد شرکت، از نظر قانون تجارت از یکطرف و ضوابط پذیرفته شده حسابداری از طرف دیگر موجب ارائه غیر واقعی صورتهای مالی می شود، بمحض عدم تطابق با ضوابط مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم بعنوان سود تقسیم نشده تلقی و بر اساس نرخهای تصاعدی مشمول مالیات می شود، از جمله این ذخیره ها، علاوه بر ۲/۵ در هزار سهم اتاق بازرگانی و ذخیره مالیات اندوخته قانونی و سود تقسیم نشده، می توان از ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، ذخیره با خرید خدمت کارکنان، ذخیره نابایی مواد و سایر ذخایر نام برد که جالب توجه است هر چه میزان این ذخیره ها افزایش یابد می باید ذخیره مالیاتی را افزایش داد و هر چه ذخیره مالیاتی افزایش می یابد باز هم می باید ذخیره مالیاتی را افزایش داد! پاسخ این معضل انشاء الله در قانون مالیاتهای مستقیم که هم اکنون در کمیسیونهای مجلس شورای اسلامی در دست بررسی است، داده خواهد شد.