



ذخیره مالیات بردرآمد شرکتها

مقدمه

بطور معمول مالیات بر درآمد شرکتها که قانوناً " تا یکسال پس از تسلیم اظهارنامه مالیاتی توسط شرکتها قابل تشخیص به وسیله حوزه های مالیاتی می باشد مبالغ قابل توجهی با مالیات ابرازی متفاوت می باشد . و این امر ناشی از مسایل زیر است :

۱- عدم پذیرش قانونی مقداری از هزینه ها به دلیل تجاوز از حد نصاب قانونی .
 ۲- عدم پذیرش قانونی مقداری از هزینه ها و ذخایر به دلیل عدم رعایت تشریفات قانونی .

۳- عدم پذیرش مقداری از هزینه ها و منظور نمودن بعضی از درآمدها در سود مشمول مالیات توسط حوزه های مالیاتی به دلیل استنباطات شخصی .

۴- استنباط مودی در مورد امکان استفاده از معافیت مالیاتی در حالیکه نظر حوزه مالیاتی مودی مشمول معافیت نمی باشد .

بهر صورت زمان قطعی شدن مالیات بر درآمد عملکرد یکسال ممکن است ۳ الی ۴ سال (بعضاً " بیشتر) به درازا بیانجامد و یکی از مشکلات مدیران مالی تامین منابع لازم جهت منظور نمودن این تفاوت می باشد . در بعضی از موارد حسابداران تفاوت مالیاتی را به حساب سود و زیان سال جاری و در بعضی موارد به حساب سود و زیان سنواتی و

بعضا " به حساب صاحبان شرکت منظور می نمایند . ولی آنچه که مسلم است هیچ یک از روشهای فوق مبتنی بر اصول متداول حسابداری نبوده و روش صحیح ، تامین تفاوت مالیاتی از محل ذخیره برابری مالیات بر درآمد که در هر سال بر اساس اطلاعات موجود در نظر گرفته می شود می باشد . از آنجائیکه ایجاد حساب ذخیره برابری مالیات بر درآمد بر مبنای محاسبات ریاضی در شرکتها از سابقه چندانی برخوردار نمی باشد و یا لااقل عمومیت در بین حسابداران ندارد لذا بر آن شدیم تا نحوه محاسبه ذخیره مالیاتی مورد نیاز را برای آن دسته از همکاران عزیز که احتمالاً " منابع مرتبط با موضوع را در اختیار ندارند تشریح کنیم علاوه بر آن تلاش شده است تا محاسبات به فرمول * استاندارد برای ارقام سنگین ، منتهی گردد . ذکر این نکته در اینجا لازم است که ذخیره برابری مالیات فقط در مقابل آن دسته از هزینههایی باید در نظر گرفته شود که قبول یا عدم قبول آن توسط وزارت دارائی مورد شک است . بنابراین آن قسمت از هزینهها که طبق مقررات قانونی بطور صریح قابل قبول نیست می باید ضمن اظهارنامه به درآمد مشمول مالیات اضافه شده و مالیات آن پرداخت گردد .

غلامرضا سلامی

هزینههای قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی آن دسته از هزینههاییست که در مواد ۱۲۴ الی ۱۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۴۵ و آئین نامه تعیین نصاب حداکثر برای بعضی از هزینههای قابل قبول مصوب سال ۱۳۴۷ مندرج است . متأسفانه در مقررات قانونی فوق برای پاره ای از هزینهها پیش بینی لازم صورت نگرفته و برای پاره ای دیگر شرایطی معین شده است که احراز آنها بسیار دشوار به نظر می رسد و از طرف دیگر در آئین نامه تعیین نصاب حداکثر ، حد نصابهای تعیین شده در پاره ای از موارد نامعقول بوده و با گذشت زمان تغییریری در آن پدیدار نگشته است . بهر صورت به دلایل فوق و دلایل دیگر آنچه را که مودی به عنوان درآمد مشمول مالیات خود ابراز می دارد با آنچه که نهایتاً " باید بپردازد بسیار متفاوت است به همین لحاظ لازم است که حسابداران در هنگام تهیه صورتهای مالی خود به این مهم توجه نموده و آن قسمت از هزینههایی را که برگشت آنها توسط حوزه مالیاتی محتمل می باشد به درآمد مشمول مالیات خود افزوده و برای مالیات اضافی نیز ذخیره لازم در نظر بگیرند .

* در اینجا مراد از فرمول به معنی علمی آن نیست زیرا همانگونه که ملاحظه میشود این فرمولها فقط برای محدوده ای از ارقام تعیین شده و بنابراین جامعیت یک فرمول علمی را نخواهد داشت .

از آنجائی که خود ذخیره مالیاتی برای هزینه‌های قابل برگشت، از نظر مقررات مالیاتی جزو هزینه‌های غیرقابل قبول می‌باشد بنابراین ذخیره منظور شده باید بحدی باشد که تکافوی پوشش کل مالیات هزینه‌های برگشتی (شامل ذخیره مالیاتی) را بنماید. در اینجاست که اشکال محاسبه ذخیره برابری مالیات آشکار می‌شود زیرا مجهول مساله در دو قسمت از صورت حساب متجلی می‌گردد به عبارت دیگر در این مساله میزان سود قابل تقسیم، قبل از تعیین ذخیره برابری مالیات مجهول است و از طرف دیگر ذخیره برابری مالیات مجهول است و از طرف دیگر ذخیره برابری مالیات نیز قبل از تعیین سود قابل تقسیم مجهول می‌باشد. مثلاً " اگر سود شرکت قبل از کسر ذخیره برابری مالیات معادل A باشد، معادله دو مجهولی مورد نظر به شکل $X+Y=A$ خواهد بود که در اینجا X نماینده ذخیره برابری مالیات و Y نماینده سود قابل تقسیم (قبل از کسر مالیات) می‌باشد.

ذکر مثالی در این مورد به روشن شدن موضوع کمک می‌کند.
مثال:

اطلاعات زیر برای شرکت آلفا مفروض است:

<u>ریال</u>	<u>ریال</u>
	۱- سود قبل از کسر مالیات بر درآمد و ذخیره برابری مالیات
۱۵۰۰۰۰۰۰۰۰۰	۲- پیش‌بینی هزینه‌های قابل برگشت توسط وزارت دارایی:
	ذخیره نابابی موجودیها
۴۵۰۰۰۰۰۰۰۰	ذخیره گارانتی فروش
۸۵۰۰۰۰۰۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول
۳۵۰۰۰۰۰۰۰۰	ذخیره باز خرید خدمت
۲۸۰۰۰۰۰۰۰۰	زیان سنواتی
۶۷۰۰۰۰۰۰۰۰	سایر هزینه‌ها
<u>۸۰۰۰۰۰۰۰۰۰</u>	
۳۵۰۰۰۰۰۰۰۰۰	

۳- مدیریت تصمیم دارد پس از کسر ذخیره برابری مالیات، مانده حساب سود و زیان را به عنوان سود قابل تسهیم نمایش داده و پس از وضع مالیات شرکت و ۵% اندوخته قانونی بقیه را بین سهامداران تقسیم نماید.

همانگونه که ملاحظه می‌شود در این مثال و موارد عملی دیگر سود ویژه به دلیل مجهول بودن ذخیره برابری مالیات مجهول است و امور مالی شرکت ناچار است با استفاده از صورت حساب برابری مالیات بنحوی که ذیلاً "توضیح داده می‌شود اعدادی را در مقابل یکی از مجهولهای مساله قرار دهد تا مجهول دیگر به دست آید بنحویکه مجموع معادل سود ویژه قبل از کسر ذخیره برابر مالیات بشود.

برای روشن‌تر شدن مطلب توضیحات زیر ضروری است:

الف - سود ویژه شرکت قبل از کسر ذخیره برابری مالیات ۱۱۵۰ میلیون ریال می‌باشد، بنابراین حداقل سود مشمول مالیات از نظر حوزه مالیاتی مجموع رقم فوق با مبلغ ۳۵۰ میلیون ریال هزینه‌های غیر قابل قبول یعنی مبلغ ۱۵۰۰ میلیون ریال خواهد بود و در واقع رقم اخیر است که مبنای محاسبه ذخیره برابری مالیات می‌باشد.

ب - سود ویژه‌ای که شرکت در حسابها و اظهارنامه خود به عنوان سود ویژه قبل از کسر مالیات عنوان می‌نماید معادل مبلغ ۶۶۰ میلیون ریال می‌باشد که از تفاضل مبلغ ۱۱۵۰ میلیون ریال و مبلغ ۴۹۰ میلیون ریال ذخیره برابری مالیات به دست آمده است.

پ - بنابراین ذخیره برابری مالیات یعنی مبلغ ۴۹۰ میلیون ریال مجهول اصلی معاله است که باید توسط حسابدار براساس تجربیات و آگاهیهای ذهنی حدوداً "برآورد گردد. لذا با توجه به اینکه ذخیره برابری مالیات براساس برآورد ذهنی تعیین می‌گردد لذا امکان دارد حسابدار ناچار شود دو یا چند بار رقم برآوردی را تغییر داده تا به رقم نسبتاً "درستی نایل گردد.

شرکت الف		صورت حساب برابری مالیات		
حداکثر		حداقل		توضیح
مالیات (ریال)	ریال	مالیات (ریال)	ریال	
			۶۶۰,۰۰۰,۰۰۰	سود قابل تقسیم Y =
	۱۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰		—	سود قبل از کسر ذخیره برابری مالیات A =
	۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰		—	هزینه‌های غیر قابل قبول
	۱۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰		۶۶۰,۰۰۰,۰۰۰	
۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	(۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰)	۶۶,۰۰۰,۰۰۰	(۶۶,۰۰۰,۰۰۰)	۱۰٪ مالیات شرکت
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	(۲۵,۰۰۰,۰۰۰)	۱۹,۸۰۰,۰۰۰	(۱۹,۸۰۰,۰۰۰)	۳٪ سهم شهرداری
۵,۲۵۰,۰۰۰		۲,۳۱۰,۰۰۰	—	۲/۵٪ سهم اتاق بازرگانی
	۱,۲۰۵,۰۰۰,۰۰۰		۵۷۴,۲۰۰,۰۰۰	سود قابل تقسیم
	(۴۴,۰۰۰,۰۰۰)		(۴۴,۰۰۰,۰۰۰)	اندوخته قانونی (ناخالص) (۱)
	(۵۲,۲۰۰,۰۰۰)		(۵۲,۲۰۰,۰۰۰)	سود سهام پیشنهادی (ناخالص)
		۸۸,۱۱۰,۰۰۰		ذخیره مالیات بر درآمد
	۷۲,۰۰۰,۰۰۰		—	سود تقسیم نشده
۸۳,۰۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰			ناخالص ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ۴۲/۵٪
۲۱۱,۱۴۰,۰۰۰	۵۲,۰۰۰,۰۰۰			نسبت به مازاد ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ۵۵٪
۵۷۵,۱۹۰,۰۰۰				ذخیره مالیاتی کل
۸۸,۱۱۰,۰۰۰				کسر میشود حداقل ذخیره مالیات بر درآمد
۲۸۷,۸۰۰,۰۰۰	۲۹۰,۰۰۰,۰۰۰			ذخیره برابری مالیات X =
			۶۶۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۴۹۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	Y = A - X =

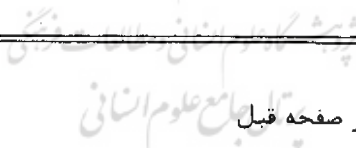
همانطور که ملاحظه می‌شود در اینگونه مسایل سود ویژه قبل از کسر مالیات (Y) را باید با توجه به تجربیات و استفاده از ذهن تعیین نمود و برای اینکار در واقع باید ذخیره برابری مالیات (X) را حدس زد.

با مقداری تامل ملاحظه می‌گردد که محاسبه X می‌تواند فارغ از Y صورت پذیرد زیرا همانگونه که مشاهده می‌شود محاسبه مالیات حداقل که بر روی Y انجام شده است نهایتاً از محاسبه مالیات حداکثر کسر گردیده و در نتیجه X حاصل شده است بنابراین اگر ستون حداکثر فقط برای X به اضافه هزینه‌های غیر قابل قبول (B) تهیه شود نهایتاً میتوان به فرمولهایی جهت تعیین ذخیره برابری مالیات (X) دست یافت.

از آنجائی که X و B هر دو از نظر قانون مالیاتها سود تقسیم نشده محسوب می‌گردند و با توجه به اینکه نرخ مالیات سود تقسیم نشده در مقاطع مختلف تغییر می‌یابد لذا دسترسی به یک فرمول واحد امکان پذیر نیست. در این مقاله سعی شده است فرمولهایی برای مقاطع زیر به دست آورد و با کمی حوصله میتوان این فرمول را برای تمام مقادیر هزینه‌های غیر قابل قبول مشخص ساخت مقاطع مورد بحث در این مقاله به شرح زیر می‌باشد:

$$230,000,000 < B < 115,000,000 \text{ ریال} \left\{ \begin{array}{l} B < 230,000,000 \text{ ریال} \\ B > 115,000,000 \text{ ریال} \end{array} \right.$$

تعیین فرمولهای مورد نظر به نحو زیر می‌باشد:



توضیح زیرنویس از صفحه قبل

* نرخ ۴۲/۵٪ بر روی ۲۰۰ میلیون ریال بود تعمیم شده طبق بند ۱ ماده ۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم به شرح زیر محاسبه شده است.

مبلغ	نرخ سبب به	مالیات	جمع مالیات	جمع مبلغ	نرخ سبب به	مبلغ کل
۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۵٪	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۵٪	۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰
۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۰٪	۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۷/۵٪	۳۱۰,۰۰۰,۰۰۰
۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۵٪	۷۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۷۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۰٪	۳۷۰,۰۰۰,۰۰۰
۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰٪	۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۲/۵٪	۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰
۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۵٪	۹۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۵٪	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰٪	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۸۵,۰۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۲/۵٪	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰

(۱) اندوخته قانونی برای اجتناب از پرداخت مالیات مضاعف به صورت زیر محاسبه شده است.

$$\text{اندوخته قانونی ناخالص} = ۴۴,۰۰۰,۰۰۰ = (۶۶۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵\%) - ۱۰۰$$

۷۵

شرح	مبلغ	مالیات اضافی
هزینه‌های غیر قابل قبول	B	
ذخیره برابری مالیات	X	
جمع	(X+B)	
۱۰٪ مالیات شرکت	۱۰٪ (X+B)	۱۰٪ (X+B)
۳٪ سهم شهرداری	۳٪ (X+B)	۳٪ (X+B)
۳/۵٪ سهم اتاق بازرگانی		۳/۵٪ (X+B)
سود تقسیم نشده	۰/۸۷ (X+B)	۰/۱۳/۳۵ (X+B)

فرمول ۱: اگر ۲۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال B باشد: $X = ۰/۱۳۳۵ (X+B) + [(M) ۰/۸۷ (X+B)]$

$$X = ۰/۱۳۳۵ (X+B) + \%۲۲/۵ \times ۲۰۰۰۰۰۰۰ + \%۵۵ [۰/۸۷ (X+B) - ۲۰۰۰۰۰۰۰]$$

که در نتیجه

$$X = \frac{۶۱۲ B - ۲۵۰۰۰۰۰۰۰}{۳۳۸}$$

که اگر بجای B همان هزینه‌های غیر قابل قبول مثال فوق را قرار دهیم نتیجه چنین می‌شود:

$$X = \frac{۶۱۲ \times ۲۵۰۰۰۰۰۰ - ۲۵۰۰۰۰۰۰۰}{۳۳۸} = ۴۹۰۰۰۰۰۰$$

فرمول ۲: اگر $B < ۲۳۰۰۰۰۰۰$ ریال باشد: $X = ۰/۱۳۳۵ (X+B) + (M) ۰/۸۷ (X+B)$ و از آنجاییکه (X+B) بزرگتر از ۲۳۰۰۰۰۰۰ ریال می‌شود سایرین در این حالت نیز نتیجه می‌دهد.

$$X = ۰/۱۳۳۵ (X+B) + \%۴۲/۵ \times ۲۰۰۰۰۰۰۰ + \%۵۵ [۰/۸۷ (X+B) - ۲۰۰۰۰۰۰۰]$$

* $\frac{۱۰۰}{۷۸} \times ۲۰۰۰۰۰۰$ تقریباً " معادل ۲۳۰۰۰۰۰۰ ریال است و چون در این مقطع نرخ مالیاتی به ۵۵٪ تغییر می‌کند بنابراین ۲۳۰۰۰۰۰۰ ریال یکی از مقاطع مورد نظر خواهد بود.

$$X = \frac{612B - 25,000,000,000}{338}$$

فرمول ۳: اگر $115,000,000,000 < B < 65,000,000,000$ داریم

$$X = 0/1335(X+B) + (M) \quad 0/87(X+B)$$

چون مجموع $X+B$ از $100,000,000,000$ ریال بیشتر است بنابراین نرخ مالیاتی ۵۰ درصد فقط به مبلغ بیش از $100,000,000,000$ ریال تعلق خواهد گرفت و بنابراین:

$$X = 0/1335(X+B) + \%25 \times 100,000,000,000 + \%50 [0/87(X+B) - 100,000,000,000]$$

که نتیجه می شود:

$$X = \frac{1137B - 30,000,000,000}{863}$$

* $115,000,000,000$ ریال تقریباً "حدی از هزینه های قابل قبول است که مجموع آن یا ذخیره مالیاتی مربوط از مقطع $200,000,000,000$ ریال تجاوز خواهد نمود.

بقیه از صفحه ۲۱

وجود داشته باشد که منتج به ارائه اطلاعات نادرست با اهمیت در صورتهای مالی گردد، حسابرس ناگزیر می شود به منظور تأیید یا رفع تردید خود روشهای رسیدگی را گسترش دهد.

۱۱- چنانچه محدودیت های رسیدگی مانع از اظهار نظر مقبول حسابرس نسبت به صورتهای مالی شود موضوع باید در گزارش حسابرس قید و برحسب مورد نظر مشروط و یا عدم اظهار نظر ارائه گردد.

ارائه مناسب موارد با اهمیت در صورتهای مالی می باشد. به دلیل نمونه ای بودن رسیدگی ها و دیگر محدودیت های اجتناب ناپذیر حسابرسی و محدودیتهای موجود در هر سیستم کنترل های داخلی، همواره این خطر وجود دارد که حتی برخی از اطلاعات نادرست با اهمیت در صورتهای مالی کشف نشده باقی بماند در هر صورت چنانچه شواهدی از احتمال وقوع اختلاس یا اشتباه