

با آثار مالیاتی بلایای آسمانی چگونه برخورد کنیم.

Journal of Accountancy August 1990

● مصائب یا بلایای آسمانی مانند سیل، زلزله و گردباد، در کنار بلایای زمینی مثل جنگ و مانند آن علاوه بر خسارتهای گاه جبران ناپذیر و گاه سنگین، اما ترمیم شدنی که به طور مستقیم بر طبیعت، جامعه و مردم وارد می‌آورد گهگاه خسارتهایی نیز بر مؤسسات اقتصادی می‌زند و جامعه را متضرر می‌سازد. از آنجا که مؤسسات اقتصادی همواره ممکن است با احتمالات متفاوتی در تیررس این گونه آسیبها باشند ناگزیر باید پیش بینی های لام در این خصوص شده باشد و قوانین مربوط نیز باید از استمرار و تداوم فعالیت مؤسسات اقتصادی در چنین شرایطی حمایت کنند و این پیش بینی ها و حمایت ها در زمان حاضر در بسیاری از کشورهای دیگر معمول و متداول است. حال آنکه تا کنون در ایران نادیده گرفته شده است. مقاله ای که پیش روی شماست به عنوان مقدمه ای بر این مبحث انتخاب شده است. ●

رابرت بالدوین -

لیندا پلانکت و ربه کا هرینگ *

ترجمه: غلامحسین دوانی

«روشهای مناسب ثبت درآمدها و زیانها در تنظیم اظهارنامه مالیاتی، بازگشت مالی به شرایط قبل از فاجعه را آسان می سازد»

بیشتر مؤدیان مالیاتی از آثار و عواقب بلایای ناگهانی که بر اثر قهر طبیعت رخ می دهد نا آگاهند. این مؤدیان تنها زیان اقتصادی فاجعه را درک می کنند. حال آنکه در واقع به راهنمایی درخصوص چگونگی برخورد با قوانین مالیات بردرآمد در زمینه بلایای آسمانی نیاز دارند. در فاجعه های اخیر نظیر گردباد هوگو و زلزله سانفرانسیسکو شمار کثیری از مردم برای درخواست کمک و راهنمایی در زمینه آثار مالیاتی و چگونگی به حداقل رسانیدن زیانهای خود به مؤسسات حسابداری خیره امریکا مراجعه کردند. با توجه به اینکه امکان وقوع چنین حوادثی در همه جا وجود دارد، انتشار یک ویژه نامه تخصصی به عنوان دستورعمل که شامل راهنماییهایی در مورد زیانهای ناشی از فاجعه ها و بلایای آسمانی باشد برای کلیه مؤدیان مالیاتی لازم خواهد بود.

اداره خدمات مالیات بردرآمد همدردی خود را با اشخاصی که به نحوی از حوادث گردباد هوگو و زلزله سانفرانسیسکو زیان دیده بودند نشان داد. گردباد هوگو در شهر چارلستون ایالت کارولینای جنوبی در ۲۱ سپتامبر ۱۹۸۹ و زلزله سانفرانسیسکو یک ماه بعد از آن روی داد. هریک از این دو فاجعه به هزاران ساختمان، شرکت و مناطق مسکونی خسارات شدیدی وارد کرد. بسیاری از ساختمانها و تأسیسات از بین رفتند. تسهیلات اولیه و خدمات ارتباطی بیش از یک هفته وجود نداشت. بسیاری از مؤسسات حقوقی و حسابداری برای چند روز و یا چند هفته تعطیل شدند، در حالی که آثار ناشی از فاجعه از بین رفته و خدمات ارتباطی نظیر برق و تلفن دوباره برقرار شده بود. از دیدگاه مالیاتی اختلال در فعالیتهای بازرگانی که به علت گردباد هوگو ایجاد شده بود مشکلات بسیاری پدید آورد زیرا فقط ۲۵ روز از فرصت تمدید شده ارائه اظهارنامه های مالیاتی مؤدیان باقی مانده بود. در همین مورد اداره مالیات بردرآمدها طی اطلاعیه ای، در مورد پرداخت مالیاتهای حقوق، سپرده ها و مالیاتهای بازرگانی و ناشی از معاملات املاک و تأخیر در ارائه اظهارنامه مالیاتی، تسهیلاتی فراهم آورد. آنچه مسلم است مؤدیان مالیاتی در مناطق آسیب دیده از پرداخت جرائم مالیاتی معاف نیستند و چنانچه این گونه مؤدیان حتی سررسید پرداختهایشان اندکی پس از وقوع حوادث باشد از چنین امتیازی برخوردار نخواهند شد.

ه زابرت بالدوین: عضو انجمن حسابداران خیره امریکا و تنها وکیل مالیاتی شهر چارلستون در کارولینای جنوبی که عضو دایره مالیاتی انجمن حسابداران است.
ه لئند پلاتکت: عضو انجمن حسابداران خیره امریکا، دکتر در حسابداری و استاد حسابداری در کالج چارلستون کارولینای جنوبی است. وی همچنین عضو انجمن زنان حسابدار خیره در کارولینای جنوبی است.
ه ربه کاهرینگ: عضو انجمن حسابداران خیره امریکا است.

محاسبه سود و زیان های شخصی

هریک از بخشهای مختلف دستورعمل های مالیات بردرآمد را می توان به سود یا زیان شخص ارتباط داد. پایه اصلی روش مناسب و صحیح برخورد مالیاتی تشخیص خصوصیات ویژه سود یا زیان حاصل است. قوانین خاصی برای مالیات دهندگان در مناطق آسیب دیده وجود دارد. پیشرفته ترین این قوانین آن است که زیانها را تا میزان خالص دریافتی از بیمه و یا سایر پرداختهای مربوطه کاهش می دهد.

با وجود اینکه یک مؤدی مالیاتی ممکن است در یک دوره مالیاتی زیان کند و بازیافت بیمه ای او در دوره مالیاتی بعد باشد، این قانون در مورد او مصداق داشته و لازم الاجراست. بسیاری از پرداخت کنندگان مالیات که در پاییز سال ۱۹۸۹ آسیب دیده اند تا سال ۱۹۹۰ هیچ گونه بازیافتی نداشته اند. با این حال پرداختهای بیمه که حتی ممکن است تا این تاریخ هنوز وصول نشده باشد در مقابل زیانهای سال ۱۹۸۹ قرار داده می شوند.

زیانهای وارد به اموال شخص که «زیانهای شخصی» نامیده می شوند با توجه به پاره ای محدودیتهای وضع شده در نظر گرفته می شوند. اولاً زیانهای وارد از محل خسارات شخصی و یا تبدیل غیراختیاری داراییهای شخصی به میزان یکصد دلار کاهش داده می شود و کلیه زیانهای ناشی از یک خسارت می تواند قبل از کسر ۱۰۰ دلار یا سایر زیانها جمع شود. ثانیاً زیانها در مقابل سودهای شخصی قرار داده می شود. اگر نتیجه زیان خالص باشد زیان مربوطه به عنوان یک رقم قابل کسر تا سقف ۱۰ درصد درآمد ناویژه تعدیل شده به حساب خواهد آمد و چنانچه نتیجه امر سود خالص باشد این تفاوت، سود سرمایه ای تلقی خواهد شد.

زیانهای شخصی یکی از اقلام مجاز قابل کسر در محاسبات حداقل درآمد مشمول مالیات است. هنگامی که نتیجه زیانها و سودهای شخصی منجر به سود خالص شود زیانهای شخصی در محاسبات سود ناویژه تعدیل شده به منظور تعیین حداقل درآمد مشمول مالیات، کلاً قابل کسر خواهد بود. به عنوان مثال فرض کنید فردی دچار زیان شخصی به میزان ۳۰٪ دلار شده، در حالی که سود شخصی وی بالغ بر ۵۰/۱۰۰ دلار شده باشد. در چنین حالتی درآمد ناویژه تعدیل شده قبل از تأثیر سود و زیان مزبور معادل ۴۰۰۰۰ دلار است. زیان شخصی به میزان یکصد دلار کاهش می یابد و معادل مبلغ ۲۹۹۰۰ دلار می گردد. این مبلغ در محاسبه درآمد ناویژه تعدیل شده کلاً قابل کسر خواهد بود و در مقابل قسمتی از سود شخصی وی قرار می گیرد. مازاد درآمد شخصی که بالغ بر ۲۰۱۰۰ دلار می شود (۲۹۹۰۰ - ۵۰۰۰) به عنوان سود خالص حاصل از فروش داراییهای سرمایه ای تلقی می شود.

چنانچه در حالت دیگری زیان شخصی معادل ۵۰۰۰۰ دلار و سود شخصی برابر ۳۰۰۰۰ دلار باشد، نخست زیان معادل ۱۰۰ دلار کسر شده و معادل ۴۹۹۰۰ دلار می گردد. اولین ۳۰۰۰۰ دلار زیان شخصی در مقابل سود ۳۰۰۰۰ دلاری قرار می گیرد و درآمد ناویژه تعدیل شده همچنان ۴۰۰۰۰ دلار باقی می ماند. بدین ترتیب ده درصد درآمد ناویژه بالغ بر ۴۰۰۰ دلار می شود. در این حالت به اندازه ماه تفاوت باقیمانده زیان یعنی ۱۹۹۰۰ (۳۰۰۰۰ - ۴۹۹۰۰) و ۴۰۰۰ دلار محاسبه شده (یعنی ۱۵۹۰۰ = ۴۰۰۰ - ۱۹۹۰۰) جزء اقلام قابل کسر از درآمدهای شخصی مالیات دهنده محسوب می گردد. به منظور محاسبه حداقل درآمد مشمول مالیات، مؤدی باید دوباره درآمد ناویژه تعدیل شده را با توجه به اصول محاسباتی تعیین حداقل درآمد مشمول مالیات و قبل از اعمال ۱۰٪ محاسبه کند.

متأسفانه کنگره (آمریکا) تسری قوانین زیانهای منفی را به زیانهای شخصی از نقطه نظر مالیاتی روش نکرده است. انجمن حسابداران خیره امریکا این مشکل و

ورق بزیند

بیمدالتی را طی مکاتبات مکرر به کنگره و اداره مالیات بردرآمدها منعکس کرده است.

اداره مالیات بردرآمدها در پاسخ استعمال انجمن حسابداران خیره امریکا بخش مقرراتی موقتی را اصلاح کرد و طی این اصلاحیه زیانهای شخصی و پرداختهای چنین زیانهایی را از قوانین زیان منفی جدا دانست.

همچنین یک اطلاعیه اداره مالیات بردرآمدها کلیه اموالی را که از طریق فعالیتهای منفی به کار رفته یا ایجاد گردیده است در زمره زیانهای شخصی قرارداده و به عنوان اموال کاملاً از دست رفته تلقی کرده است.

انتخاب دوره مناسب برای ادعای زیان

دستور عمل های مالیات بردرآمد (امریکا) مقرر می دارد: زیانهای ناشی از بلایای آسمانی می تواند در سال ایجاد یا سال بعد کاملاً در حسابها منظور شود. انتخاب اینکه کدام دوره برای اعمال زیان در حسابها انتخاب شود باید قبل از ارائه اظهارنامه مالیاتی دوره مالی، که زیان مزبور در آن دوره واقع شده، صورت گیرد. مثلاً کسی که از گردباد هوگو زیان دیده می توانسته اظهارنامه ای اصلاحی برای سال مالی ۱۹۸۸، با توجه به زیان مزبور، تهیه و ارائه کند. و یا اینکه در هنگام تنظیم ارائه اظهارنامه مالیاتی سال ۱۹۸۹، زیان یاد شده را منعکس نماید. این اختیار انتخاب، مزایای مالیاتی مهمی را برای کلیه اشخاص حقیقی یا حقوقی به یک نسبت دارا می باشد. دلیل این امر این است که این گونه اشخاص احتمالاً در سال وقوع فاجعه درآمد کمتر و هزینه های بیشتری داشته اند. بنابراین برای انتخاب صحیح سال مالیاتی برای انعکاس زیان فاجعه می باید هر دو سال مالیاتی مجاز را از جمیع جهات مورد توجه قرار داد.

زیانهای وارد به ساختمانهای مسکونی و ادعای خسارت

شاید مهمترین آسیب دیدگان از فجاجع اخیر، ساختمانهای مسکونی خصوصی بوده اند. هزاران خانه کاملاً ویران شده و میلیونها واحد مسکونی دیگر نیاز به تعمیرات اساسی دارند و ساکنان این واحدها موقتاً بدون مسکن شده اند. چند عامل مهم زیر باید توسط مشاوران مالیاتی در تعیین و ادعای خسارات و یا درآمدهای ناشی از فاجعه در مورد مناطق مسکونی مورد توجه قرار گیرد.

— تعیین زیان: مؤدی مالیاتی باید مبلغ زیان شخصی را که شامل خسارت وارد به ساختمان نیز می گردد مشخص و ثابت کند. تعیین زیان وارده به اموال به نظر ساده می آید لیکن قوانین و مقررات موجود ممکن است آن را تا حدی مشکل نماید. قیمت عادلانه بازار اموال قبل از وقوع حادثه باید با قیمت عادلانه آن پس از وقوع حادثه مقایسه شود. تفاوت این دو قیمت زیانی است که در واقع نصیب مؤدی مالیاتی شده است. متأسفانه تعداد اندکی از اشخاص آسیب دیده به این نکته توجه داشته اند و صرفاً به ارزش عادلانه بازار مایملک خود درست قبل از فاجعه توجه کرده اند.

یک ارزیابی منطقی، بلافاصله پس از وقوع حادثه، می تواند ارزش ملک را در آن زمان تعیین کند ولی در عین حال باید کاهشی که در قیمت عادلانه بازار پدید آمده مد نظر قرار گیرد. دادگاهها هزینه های انجام شده برای بازسازی و تبدیل مایملک را به شرایط قبلی آن به عنوان شاخصی برای تشخیص کاهش ارزش اموال پذیرفته اند. اما بدون توجه به اینکه بازسازی ساختمانها چقدر گران تمام می شود زیان شخص

محدود به هزینه های شخصی پرداخت کننده مالیات خواهد شد.

در مرحله بعدی افراد باید مشخص کنند که مالک یک یا چند دارایی بوده اند. چنانچه یک مؤدی مالیاتی خانه ای را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ دلار خریداری کند و این قیمت به تفکیک شامل قیمت زمین، ساختمان و نما باشد چنین جداسازی و تفکیکی باید برای هر گروه داراییها قبل و بعد از فاجعه نیز انجام گیرد. اما چنانچه بهای خرید خانه کلاً بعنوان قیمت ملک یا مال باشد و در واقع این قیمت تفکیک نشده باشد در این صورت جهت تعیین ارزش عادلانه بازار این ملک در قبل و بعد از فاجعه باید آن را یک واحد مسکونی تلقی کرد. و هر زبانی که از این بابت حاصل شود محدود به مبنای هزینه های کل مایملک می شود.

برای اموال غیر تجاری، مقررات خزانه داری و بسیاری از موارد مطرح شده در دادگاهها مقرر داشته اند که باید یک واحد مسکونی و نمای اطراف آن یک ملک واحد تلقی شود. به همین مناسبت زیان مربوط از طریق تعیین ارزش ملک در قبل و بعد از حادثه محاسبه و به مبنای هزینه های کل یک ملک مسکونی محدود می گردد. اما چنین مقرراتی برای داراییهایی که به منظور معامله و یا تجارت و یا تحصیل سود خریداری شده است وجود ندارد.

در این گونه موارد هزینه ها باید به قسمتهای مختلف اختصاص یافته و قیمت عادلانه بازار هر گروه از آنها مشخص گردد. اداره مالیات بردرآمدها هزینه جایگزینی درختان و بوته های زمینی را به عنوان مدرکی دال بر کاهش ارزش اموال در جهت تعیین زیان شخصی پذیرفته است.

قابلیت کسر بهره

هنگامی که شخصی برای تعمیر محل مسکونی خود مبلغی را قرض کند، بهره چنین وامهایی که بدون وثیقه دریافت می شود بهره شخصی محسوب می شود. بنابراین در بخشی از دستور عمل مالیات بردرآمد کسر بهره محل مسکونی حائز شرایط — بهره وامهای وثیقه دار برای محل مسکونی — مجاز شده است. وامهای مسکن واجد شرایط صرفاً از طریق خرید و یا تعمیرات اساسی یک محل مسکونی و یا از طریق به رهن گذاشتن مسکن قابل دریافت است. وام رهنی مسکن نباید از سقف یکصد هزار دلار تجاوز کند و باید صرفاً در قبال رهن مسکن مؤدی مالیاتی اعطاء شده باشد. بنابراین اگر شخصی برای تعمیر منزل مسکونی خود نیاز به اخذ وام کلان داشته باشد باید به وام موجود مسکن توجه داشته و یا اینکه جهت تأمین وجه از وامهای رهنی که بهره آن از نقطه نظر مالیاتی قابل کسر هستند استفاده کند.

به هر حال پس از وقوع یک فاجعه مهم ممکن است برای افرادی که واحد مسکونی آنها آسیب دیده است، دریافت یک وام رهنی با مشکلات جدی همراه باشد، زیرا ارزش مسکن آنها که در مقابل بدهیشان به گرو گذاشته شده باید با توجه به قیمت عادلانه بازار مورد کاهش قرار گیرد. شروط مقرر برای وامهای رهنی بدین نحو است که مبلغ وام نباید از بهای عادلانه روز مسکن در رهن، پس از کسر بدهیهای اولیه ایجاد شده بیشتر باشد. بنابراین مشاوران مالیاتی باید در ارائه نظریات مشورتی در خصوص اخذ وام بسیار محتاط و دقیق باشند.

بدهی ایجاد شده ناشی از خرید می تواند بهره قابل کسر را روی تعمیرات منازل ویران شده از نقطه نظر مالیاتی به وجود آورد. بر اساس دستور عمل اداره مالیات بردرآمد، بدهی ایجاد شده ناشی از خرید شامل هرگونه بدهکاری در جهت خرید ساختمان و یا تعمیر اساسی هر واحد مسکونی مؤدی حائز شرایط است.

جمع کل بدهی در هرحال نباید بیش از یک میلیون دلار باشد. بنابراین اگر یک واحد مسکونی حائز شرایط، نیاز به تعمیر اساسی داشته باشد افراد می‌توانند با اخذ وام وثیقه‌ای در قبال تعمیر مسکن خسارت دیده، یک بهره قابل کسر از نقطه نظر مالیاتی برای خود ایجاد نمایند.

برای تعمیر اساسی هیچ تعریف مشخص و صریحی وجود ندارد ولی به استناد مقررات مربوط درموارداساسی، یعنی اضافه کردن (مثل ساختن یک اتاق جدید و تعویض شیروانی)، یک منطبق عام وجود دارد که می‌گوید چنانچه خانه‌ای به هر میزان آسیب دیده باشد و در اثر تعمیر بهبود کلی در آن به وجود آید «تعمیر اساسی» شامل حال آن خانه می‌شود.

به تعویق انداختن سود (سودهای انتقالی به دوره بعد)

مؤدیان مالیاتی که منازل مسکونی شان بسراثر حادثه آسیب دیده و از این بابت از شرکت بیمه وجوهی دریافت می‌کنند، ممکن است این وجوه در مقایسه با قیمت تمام شده واحد مسکونی آسیب دیده سودی نصیب آنها سازد. اگر این سود ظرف دو سال از تاریخ فروش واحد مسکونی قدیمی صرف سرمایه‌گذاری در جهت خرید مسکن جدید شود، براساس دستورعمل مالیات بردرآمد این سود از مالیات معاف خواهد بود، یعنی در واقع سودی برای مؤدی مالیاتی متصور نیست. از طرف دیگر همین مؤدی مالیاتی مجاز خواهد بود که واحد مسکونی خود را که ناخواسته تغییر یافته، تا زمان که جایگزینی و یا تعمیر اساسی انجام می‌شود و تا پایان سال دوم از تاریخی که زیان اولیه در آن تحقق یافته، تبدیل به مسکن جدید نماید. بنابراین هر یک از مؤدیان مالیاتی که خانه‌های آنها ویران شده و از این بابت سودی از طریق شرکت بیمه نصیب آنان گشته دوره‌ای برای فرار از پرداخت مالیات سود حاصل خواهند داشت.

مؤدیان مالیاتی که بیش از ۵۵ سال سن داشته باشند یک راه حل دیگر نیز برای انتقال سود حاصل از آسیب دیدگی محل مسکونی خود دارند. دستورعمل قانون مالیاتها به این افراد اجازه می‌دهد تا سقف ۱۲۵۰۰۰ دلار از سودهای حاصل از فروش محل مسکونی اولیه را از درآمدهای خود خارج کنند. تبدیل مسکن اولیه به وجه نقد - ماحصل دریافتی از بیمه - پس از وقوع یک حادثه می‌تواند به عنوان فروش مسکن تلقی شود. از معافیت ۱۲۵۰۰۰ دلار فوق فقط یک بار میتوان استفاده کرد. بنابراین در استفاده از این معافیت باید نهایت دقت به عم آید.

زیانهای ناشی از عدم استفاده از محل مسکونی شخصی

بسیاری از مؤدیان مالیاتی در مناطق آسیب دیده مالیاتی بابت زیان ناشی از عدم استفاده از محل مسکونی خود دریافت می‌دارند. اداره مالیات بردرآمدها مقرر کرده که هرگونه وجوهی که از این بابت به مؤدیان آسیب دیده پرداخت شود و بیش از هزینه یک زندگی معمولی در آن منطقه باشد به عنوان یک درآمد عادی برای مؤدیان مذکور تلقی خواهد شد. لذا بهتر است این گونه مؤدیان مدارک کاملی از هزینه‌های زندگی‌شان در طول ایام تعمیرات نگهداری کنند.

خسارات و جبران

مشاوران مالیاتی که واحد مسکونی موکلان آنها مورد یک بلای آسمانی قرار

گرفته باید دستورعمل قانون مالیات بردرآمد را بدقت مطالعه کنند و مدنظر قرار دهند. این بخش شرایط ویژه‌ای برای کسریانهای ناشی از تخریب یا جابجایی محل مسکونی پس از وقوع حادثه مقرر کرده است. علاوه براین اگر اموال این گونه مؤدیان مالیاتی دارای ارزش تاریخی و باستانی است می‌تواند از شرایط ویژه «بازسازی» استفاده کنند.

سود یا زیان تجاری

برخی از آثار مالیاتی زیانهای ناشی از بلایای آسمان برای کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی یکسان است. ولی بسیاری ملاحظات و آثار در رابطه با مؤسسات تجاری به گونه‌ای دیگر است. مثلاً کلیه افراد حقیقی و حقوقی می‌تواند زیانهای متعلق به اموال مورد استفاده خود در تجارت و یا بازرگانی - حتی اگر قوانین مالیاتهای منفی تأثیر نابخدا در زمان بندی کسورات داشته باشد - را به عنوان هزینه‌های قابل کسر در اظهارنامه‌های مالیاتی خود قرار دهند.

بسیاری از داراییها در طبقه بندی داراییهای سرمایه‌ای قرار دارند و تعریف کلی برای این گونه داراییها این است که این اقلام نباید موجودی کالا و یا اموال استهلاک پذیر در امر تجارت و یا بازرگانی باشند. داراییهای استهلاک پذیر و زمین که در تجارت و معاملات به کار می‌روند و بیش از یک سال نگهداری می‌شوند مشمول دستورعمل قانون مالیات بردرآمدها قرار می‌گیرند. وکلای مالیاتی باید به خاطر داشته باشند که قوانین بسیار پیچیده است و احتیاج به دقت نظر کامل دارد. در این رابطه باید توجه خاص به انتخاب روشی نشان دهند که براساس آن تأثیر متقابل بخش‌های مختلف مفاد این دستورعمل ممکن است بر سودهای حاصل بخش دیگر تأثیر منفی داشته باشد، زیان وارد بر چنین داراییهایی به میزان سودهای سرمایه‌ای مجاز است مگر اینکه براساس قوانین فعالیت منفی این سودها انتقالی به دوره بعدی باشند. زیان ویژه، تا سقف ۳۰۰۰۰ دلار برای هر سال محدود شده لیکن زیانهای سرمایه‌ای بدون هیچ گونه محدودیتی می‌توانند به دوره‌های بعدی منتقل شوند. برای شرکتهای سهامی زیانها فقط به میزان سودهای حاصل قابل کسر است و ممکن است برای مدت ۵ سال به دوره‌های بعدی منتقل شوند.

شرکتهای که از بابت توقف در امر تجارت - به علت حوادث آسمانی - وجوهاتی از بیمه دریافت می‌کنند، باید با آن وجوه به مثابه «جبران عدم النفع» برخورد کنند. شرکتهایی که براساس روش حسابداری نقدی عمل می‌کنند می‌توانند به وجوه فوق‌الذکر به عنوان «دریافتهای ناویژه در دوره دریافت وجه» برخورد نمایند. در شرکتهایی که با روش حسابداری تعهدی عمل می‌کنند وجه مذکور از هنگامی که حق دریافت ماحصل دریافتی از بیمه مشخص شد می‌تواند جزء «درآمدهای آینده» منظور شود.

برنامه‌ریزی موجودی کالا پس از وقوع فاجعه

کلیه موجودیهای که بر اثر فاجعه آسیب دیده‌اند باید جهت تعیین آثار مالیاتی آنها مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرند. موجودیهایی که بر اثر حادثه‌های ناگهانی از بین رفته‌اند از طریق برآورد موجودی پایان دوره به طور معمول به حساب سود و زیان منظور می‌شوند. به عبارت دیگر ارزش داراییهای موجودی کالا که از بین رفته‌اند به هزینه

روش تبدیل سیستم حسابداری قدیمی به سیستم جدیدی به نام: «درست بموقع»

شرکت خدمات خودرو بورگ-واژنر در اینتا کا در نیویورک بنازگی صنایع کارخانه‌ای اش را از روش قدیمی حسابداری که به صورت دسته‌ای عمل می‌کرد، به روش جدیدی تبدیل کرده است که در آن حسابداری نیز براساس تحولات جدید شکل گرفته و به صورت کاری دائمی درآمده است. برای این کار، مدیریت شرکت دو اصل سادگی و بموقع بودن را مدنظر قرار داده است. اصول کلی این طرح را دمینگ، شرونبرگرو سایرین توضیح داده‌اند.

وضع قدیم در برابر وضع جدید

جریان سیستم دائمی جدید را می‌توان به وضع یک لوله تشبیه کرد. تولید جدید به سفارش یا تقاضای عملیات پیش از آن بستگی دارد. محدودیت فضایی عاملی است که تقاضا برای هر محصول را محدود می‌کند؛ زیرا برای این تقاضا باید فضای موجود را بین انواع قطعات در جریان تولید، در نظر گرفت.

وقتی که شرکت از سیستم قدیمی حسابداری استفاده می‌کرد، طرحهای تولیدی با در نظر گرفتن ماشین آلات و نیروی کار تنظیم می‌شد که در نتیجه آن انبوهی از کالاهای در جریان ساخت در واحد تولیدی انباشته می‌شد. سیستم حسابداری هم با روش تولیدی سازگاری داشت و از تمام ویژگیهای مرسوم و لازم برای حسابداری انبوه برخوردار بود.

تخصیص و انباشت هزینه‌ها در سیستم قدیم کاری بس دشوار بود؛ زیرا تعداد زیادی کالای در جریان ساخت وجود داشت. در نتیجه اطلاعات کافی و بموقع در اختیار مدیران قرار نمی‌گرفت. برای حسابداری تولید از روش سنتی حسابداری در

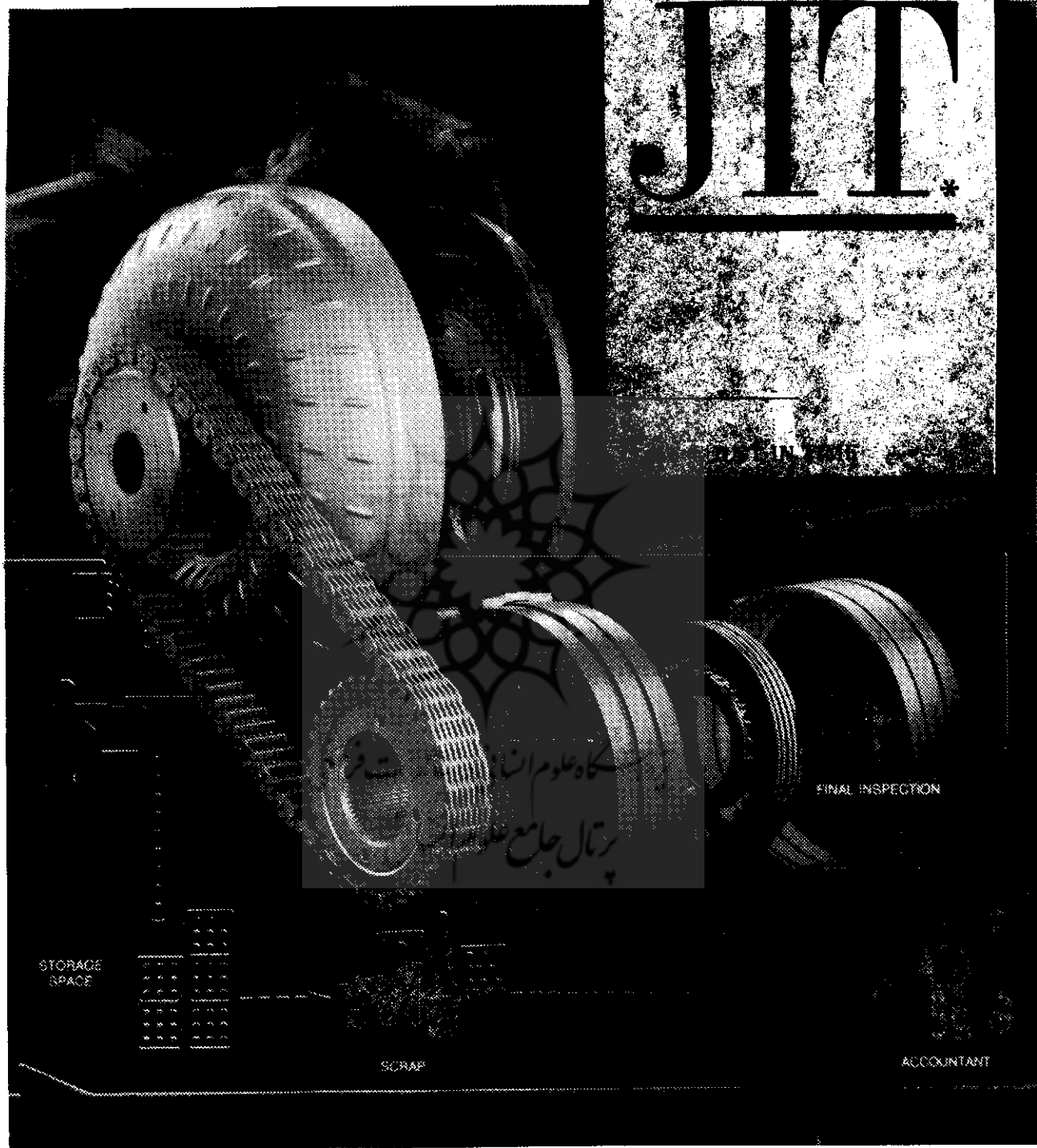
هر یک از ادارات استفاده می‌شد. طرح کارگاه کارخانه به صورتی بود که تولید مقدار قابل ملاحظه‌ای موجودی کالای در جریان ساخت را ممکن می‌ساخت و این کالاهای در فواصل مکانی بین ماشینها انباشته می‌شد. بنابراین، حسابداری می‌بایستی انبوه کالاهای در جریان ساخت را در نظر می‌گرفت تا بتواند هزینه بالاسری و نیروی کار مستقیم را حساب کند. (مراجعه شود به شکل ۱).

اگر چه سیستم جدید بر پایه تداوم جریان تولید استوار است، دسته‌هایی از کالاهای را برای شناسایی نوع محصول و کنترل تولید نگاه می‌دارند. تفاوت اصلی بین سیستم قدیم با سیستم جدید، این است که سری جدید تولید فقط زمانی آغاز می‌شود که سری پیشین را به مرحله بعدی تولید انتقال داده باشند. در نتیجه، انبوهی از کالاهای در جریان ساخت وجود

ندارد که حسابداری بخواهد هزینه و ارزش آنها را در نظر بگیرد؛ اما دسته‌هایی از کالاهای در جریان ساخت وجود دارد که هر دسته به مرحله‌ای قابل شناسایی از تکامل تولید رسیده است. حال، شرکت خطوط تولید درست بموقع و مکانهای بزرگ انبار کردن کالاهای در هر مرحله را دارد. حسابداری می‌تواند هر روز تولید روزانه و کالایی را که از یک مرحله به مرحله دیگر رسانیده می‌شود، محاسبه کند تا معیار درستی از جریان کسب و کار داشته باشد و بتواند نیروی کار و هزینه‌های بالاسری لازم برای سیستم حسابداری قدیم را محاسبه کند.

جریان تولید در بین ماشینها، درست مانند جریان آب در داخل لوله است (شکل ۲). جریان، آزادانه ادامه می‌یابد تا آن که عامل این جریان را متوقف سازد. در این حالت باید جریان تولید را در قسمت مسدود شده متوقف کرد تا آن که

JIT



نگاه علوم انسانی
بر تال جامع علوم

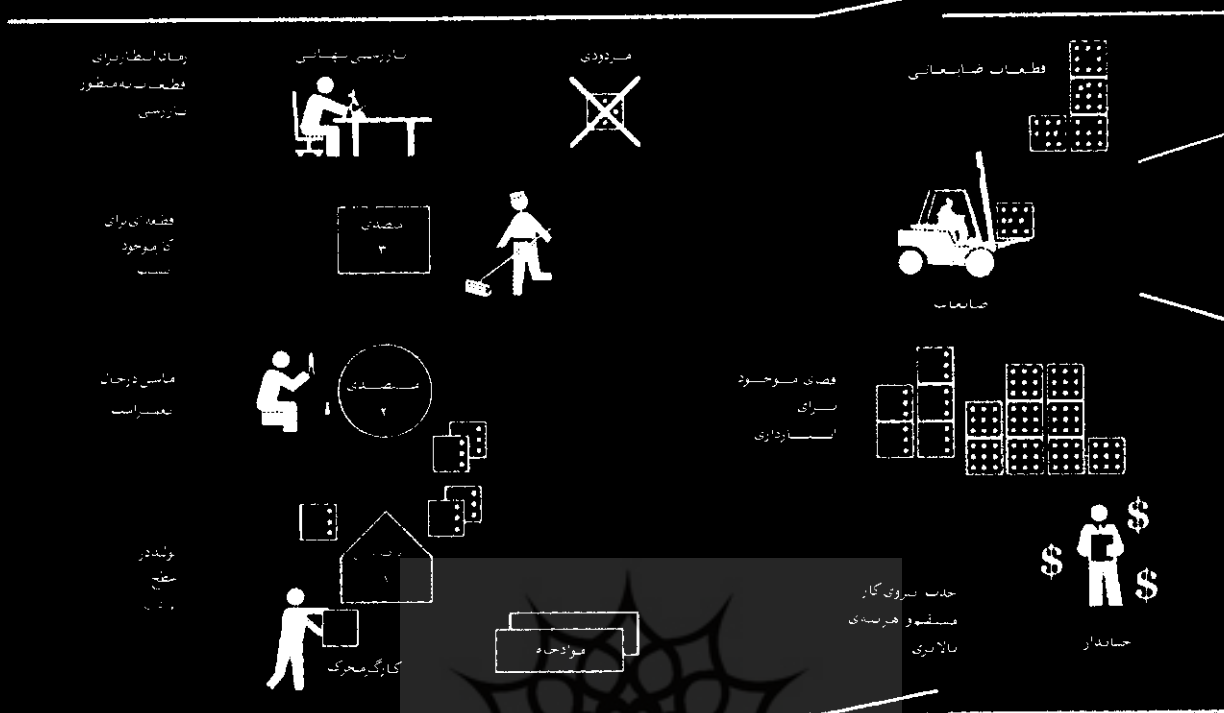
برای اجرای روش «درست بموقع» باید روش کنترل کامل
و بدون عیب و نقص به کار گرفته شود. در بزرگ-وازره، ما
به این نکته وقوف یافتیم که کاربرد چنین روشی به تغییر در

تولید متوقف شود.

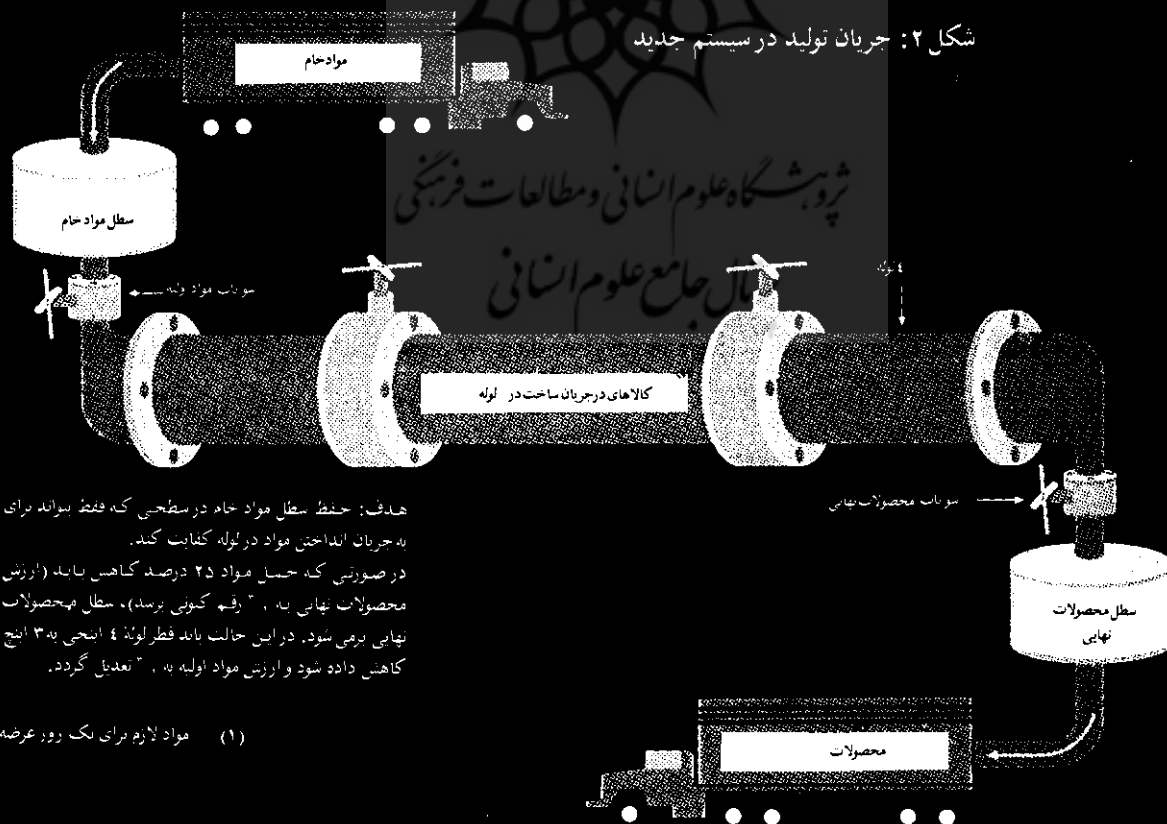
انبوه موجودی انباشته شده در آن قسمت تسویه شود. به همین
ترتیب، در سطح کارگاه، در صورت توقف جریان تولید قطعات
ساخته شده جایی برای رفتن ندارند. در این حالت باید تمام

ورق بزنید

شکل ۱

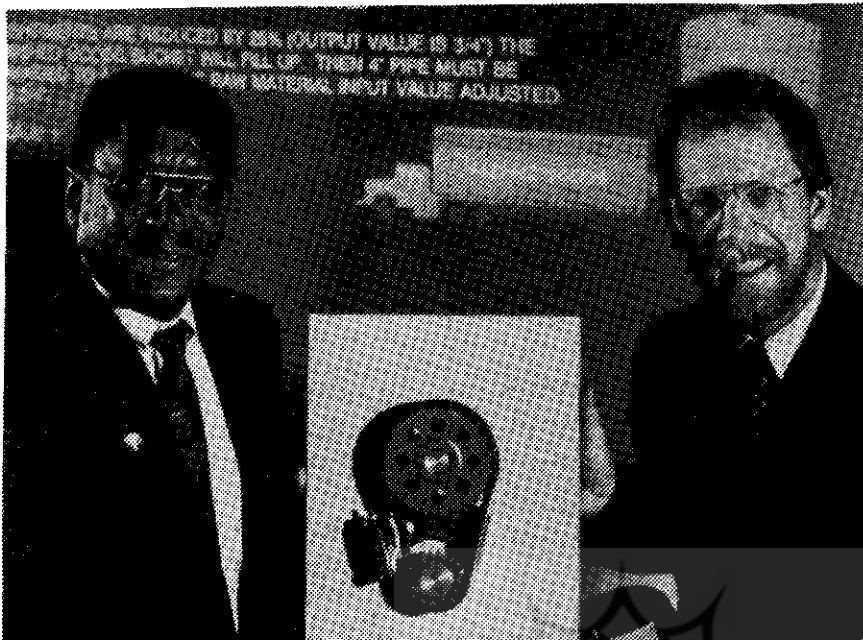


شکل ۲: جریان تولید در سیستم جدید



هدف: حفظ سطح مواد خام در سطحی که فقط بتواند برای به جریان انداختن مواد در لوله کفایت کند. در صورتی که حمل مواد ۲۵ درصد کاهش باید (ارزش محصولات نهایی به ۳ رقم کنونی برسد)، سطح محصولات نهایی برمی شود. در این حالت باید قطر لوله ۴ اینچ به ۳ اینچ کاهش داده شود و ارزش مواد اولیه به ۳ تعدیل گردد.

(۱) مواد لازم برای یک روز عرضه



سیستم اندازه گیری تولید و تغییر شکل جریان تولید نیاز دارد. پیش از تبدیل وضع، به سیستم «درست بموقع»، اعتبار تخصیصی به هر قسمت براساس تعداد واحدهای تولید شده بود و کیفیت تولید با مرحله تکامل کالای نیم ساخته به هیچ وجه مدنظر قرار نمی گرفت. این روش حسابداری، خود مشوق انباشت موجودی از نوعی می شد که به سرعت و با سهولت قابل تولید بود و این کار به ویژه در روزهای آخر ماه بسیار رواج داشت. در نتیجه، در مراحل که جریان تولید وقت گیر یا مشکل بود، انبوهی از کالاهای در جریان ساخت انباشته می شد. علاوه بر آن، سیستم بخشهای تولید را تشویق می کرد تا از حل مشکل و معیارهای دشوار کنترل کیفیت اجتناب ورزند؛ زیرا معیار اعتبار ادارات، داده های نیروی کار بود و کالای ساخته شده ای که به مرحله بازمینی نهایی می رسید، ملاک قرار نمی گرفت.

در جریان تولید کنونی، تنها زمانی اعتبار تولید و تحفیف هزینه داده می شود که محصول خوب به مرحله بعدی حسابداری انتقال باید (شکل ۳). اگر محصول معیوب باشد، هزینه آن به حساب واحدی گذاشته می شود که پیش از تحویل محصول آن را در اختیار داشته است. وضع را می توان مشابه یک کارگاه تعمیر خود و دانست. مشتری تنها زمانی پول تعمیر را می دهد که ماشین او به درستی تعمیر شده و از تعمیرگاه مرخص شده باشد. در مورد خودروهایی که تعمیر کامل نشده باشد، تعمیرگاه وجهی دریافت نمی دارد.

در سیستم سنتی، پرداخت به بسیاری از کارکنان براساس تعداد قطعات تولید شده، صورت می گرفت این نحوه پرداخت سبب می شد که کارگران، حتی به قیمت افت کیفیت، بر کمیت تولید خود بفرزاند. شرکت متوجه شد که برای رسیدن به کیفیت مطلوب در نظام حسابداری درست بموقع باید این نحوه پرداخت کنار گذاشته شود.

حال، واحد کارخانه ای جدید، استفاده از خط تولید را کنار گذاشته است. گروههای کوچک به صورت جمعی کار می کنند تا واحدهایی را بسازند که در مراحل بعد به کالای ساخته شده مبدل می شود. دستمزد کارگران به صورت روزانه پرداخت می شود و تنها واحدهای سالم ساخته شده مبنای کار قرار می گیرد.

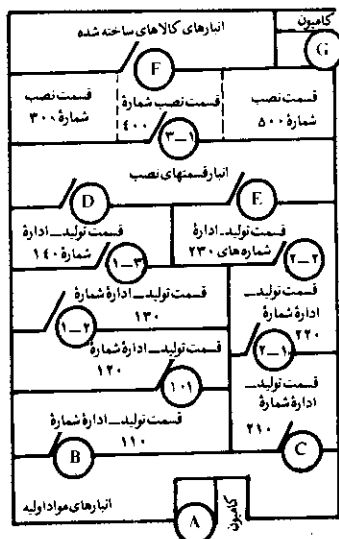
کارکردن در دسته های کوچک این امکان را به وجود آورده است که نقاط ضعف و نارساییها به خوبی شناسایی شود و کارگران بتوانند بلافاصله کار تولید را برای اصلاح خرابی، متوقف سازند. مادام که مشکل برطرف نشده و محصولات خراب کنار گذاشته نشده باشد، تولید دوباره از سر گرفته نمی شود.

همچنین، تشکل صنایع کارخانه ای به صورت گروههای کوچک به این نکته نیاز دارد که کارکنان، هر یک به تنهایی و با استقلال بتوانند به کار خود بپردازند و در جریان کار آزادی کامل برخوردار شود. بسیاری از کارکنان قدیمی، در زمان حال نوانسته اند خود را با وضع جدید تطبیق دهند و مهارتهای لازم برای کار گروهی را به دست آورند.

وجود واحدهای کوچک کار، سبب شده است تا کارگران به فراگیری انواع مهارتها بپردازند و در داخل گروه کارهای گوناگونی را انجام دهند. در شرح وظایف کاری کارگران،

آن فیلیپس ودان ای کالینز یکی از دستگاههای ساخته شده بوسیله شرکت بورک وارنر را نشان می دهند.

پیوست



حروف نشان دهنده نقاط کنترل حسابداری است که در آن نقاط اطلاعات برای گزارش دهی ثبت می شود. اعداد نشان دهنده نقاط کنترلی فیزیکی (برای موجودی گیری دائمی) است.

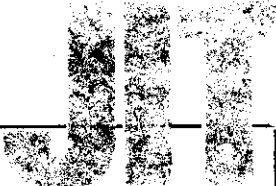
تعداد گروههای مشاغل از ده نوع شغل به سه نوع تقسیم یافته است که این امر تنوع تخصص کارکنان را نشان می دهد.

کنترل مدیریت

در شکل ۳ نقاط کنترل و حسابداری سیستم جدید دیده

می شود. نقاط کنترلی فیزیکی (که با عدد مشخص شده است) برای ردیابی و حفظ کنترل بر موجودی در جریان تولید به کار رفته است. در این نقاط، حسابداری صورت نمی گیرد.

نقاط کنترل حسابداری (که با حرفهای الفبا مشخص شده است) برای کنترل حسابداری و فیزیکی به کار رفته است. واحدتها را بطور مداوم، به صورت موجودی انبار ثبت می کنند و



جدول شماره ۱

توليدات	وزن (پوند)	(تعداد)	پوند
	هر واحد	توليد شده	محصول مشترك
A	۱/۱۲	۴,۶۰۰	۵,۱۵۲
B	۲/۶۵	۲,۷۰۰	۷,۱۵۵
C	۳/۸۹	۱,۵۰۰	۵,۸۳۵
کل توليد واقعي			
توليد هدف			
نوسان نسب به هدف			
۱۸,۱۴۲			
۱۸,۹۸۵			
مقداری ۸۴۳ پوند			
درصدی ۴/۴ درصد			

ارزش بولی آنها را در دفتر حسابداری می آورند.

نظام تولیدی مشابه لوله آب سبب شده است که چند مرحله قابل تشخیص از لحاظ حسابداری وجود داشته باشد و قطعات ساخته شده باید از این مراحل عبور کند. مدیریت گزاشهای بهنگامی از حاصل فعالیتهای در این نقاط کنترل دریافت می دارد. این گزاشها، هسته اصلی تصمیم گیرهای مدیریت را درباره وضع تولید تشکیل می دهد.

اطلاعات حسابداری، کاهش قابل ملاحظه ای یافته است؛ زیرا تعداد نقاط کنترل، محدود شده است. دیگر لازم نیست که مدیریت دهها صفحه اطلاعات مربوط به کالاهای انباشته شده را بخواند، اما می تواند با سرعتی قابل توجه تمام حواس خود را بر واحدهای تولید شده و هزینه های مربوط در هر یک از مراحل کنترل متمرکز سازد. اگر در روزی حاصل کار با نتیجه مورد انتظار تفاوت داشته باشد، مدیریت می تواند بلافاصله به بررسی دلایل امر بپردازد و در صورت لزوم، سیاستهای اصلاحی را به مرحله عمل درآورد.

در گذشته، وجود انبوهی از کالاهای خارج از زرده در جریان ساخت در ترازنامه، تحت سرفصل موجودی انبار، ثبت می شد. علت این بود که هر یک از بخشها با در نظر گرفتن حجم کالاهای در جریان ساخت خود که در نهایت از زرده خارج می شد هم اعتبار می گرفتند. در نتیجه، ترازنامه ای که به دست می آمد، مشکلات را بموقع نشان نمی داد. وضع را می توان به حالت مدرسه ای تشبیه کرد که در آن فقط تعداد شاگردانی را که به مدرسه وارد می شوند، ذکر می کنند و هرگز نامی از شاگردان فارغ التحصیل به میان نمی آید. اعتبار تولید به جای آن که بر اساس محصول تولید شده داده شود، بر مبنای مواد اولیه مصرف شده اعطا می شد. در سیستم جدید، درست بموقع و در زمان مناسب، مواد خامی که به محصول نهایی مبدل نمی شود، شناسایی می گردد.

محصول کارخانه مورد بحث (یعنی قسمتهای خودرو) ماهیتی همگونه دارد و به همین جهت، می توان آن را بر حسب وزن محصول نشان داد. بنابراین، مقدار وزنی تولید را به جای ساعات کار نیروی کار برای نشان دادن نتایج عملیات به کار می برند. اگر چه داشتن پایگاهی مشترک برای اندازه گیری از اهمیتی ویژه برخوردار است، اما روش لوله ای لزوماً در مورد محصولات مشابه و همگونه کاربرد ندارد و همگونه بودن، شرط لازم برای مفید واقع شدن این روش نیست. در هر واحد کارخانه ای که بتواند کار را در گروههای کوچک طبقه بندی کرد و روش اطلاع رسانی «درست بموقع» را به کار گرفت، استفاده از روش لوله ای و فلسفه جریان دادن کارها به شکل آب در داخل لوله، می تواند مفید واقع شود.

واحد پوند را می توان به عنوان مبنای اندازه گیری عملکرد کارها مورد استفاده قرار داد. برای اندازه گیری باید وزن هر واحد محصول را که در نتیجه تولید حاصل می شود، در تعداد آن واحد ضرب کرد تا وزن محصول مشترک به دست آید. از آنجا که ترکیب محصولاتی که تولید می شود، می تواند در هر لحظه از زمان با سایر زمانها تفاوت نشان داشته باشد، داشتن مبنای مشترک ارزیابی عملکرد در ارزیابی ارزش و بازده کار کارگاه و مقایسه می روند کار در طول زمان از اهمیت ویژه ای برخوردار است (جدول شماره ۱).

از آنجا که مدیریت تولید با مباحث حسابداری از قبیل هزینه مستقیم نیروی کار در ساعت یا هزینه بولی آن آشنا نیست، کاربرد روش جدید می تواند به مدیریت و کارکنان فرصتی دهد تا عملکرد خودشان را به زبانی آشنا ارزیابی کنند. مهمترین نکته این است که گزارشهای وزنی را می توان به صورت روزانه نیز ارائه کرد و نیازی نیست که به انتظار آمار و ارقام مالی و گزارشهای دوره ای نشست.

برای حفظ سازگاری در گزارش دهی مالی، هنوز از روش متعارف نیروی کار مستقیم مصرف شده در هر ساعت به دلار برای ثبت فعالیتها در دفتر کل استفاده می شود. استفاده از روش جریان تولید (لوله ای) در صنایع کارخانه ای سبب به وجود آمدن میزان تقریباً ثابتی از کالای در جریان ساخت می شود. هر یک از عملیات تولید (یعنی اجزای قسمت نصب) را به عنوان یک واحد جداگانه در نظر می گیرند. بنابراین، اقلام استاندارد ثبت شده در دفتر روزانه، تمام تولید دوره ای را به عنوان یک قلم انتقالی به قسمت نصب (برای اجزای تولید شده) با یک قلم انتقالی به کالاهای تکمیل شده (برای واحدهای خارج شده از قسمت نصب) ثبت می کند. اقلام دفتر روزنامه استاندارد و حسابهای دفتر کل همانهایی است که در هر متن ماخذ حسابداری هزینه بایی ذکر می شود. دومورد استثنا بر این وضع وجود دارد:

• برای کالاهای در جریان ساخت (چه در مورد اجزاء و چه در مورد قسمت نصب) هیچ نوع هزینه ای تبدیلی در نظر گرفته نمی شود؛ زیرا در تمام دوره ها هزینه تبدیل، ثابت فرض می شود.
• بعد از هر دوره شمارش عملی موجودی، در مورد هزینه تبدیل تجدیدنظر می شود تا رقم جدید نشان دهنده تراز جدید باشد. این رقم تا دوره بعدی شمارش موجودی، ثابت فرض می شود.

هر تغییری که در نتیجه نوسانات در موجودی کالای در جریان ساخت پدیدار شود، در حساب بهدکار یا بستکار هزینه کالای فروخته شده منظور گردد.

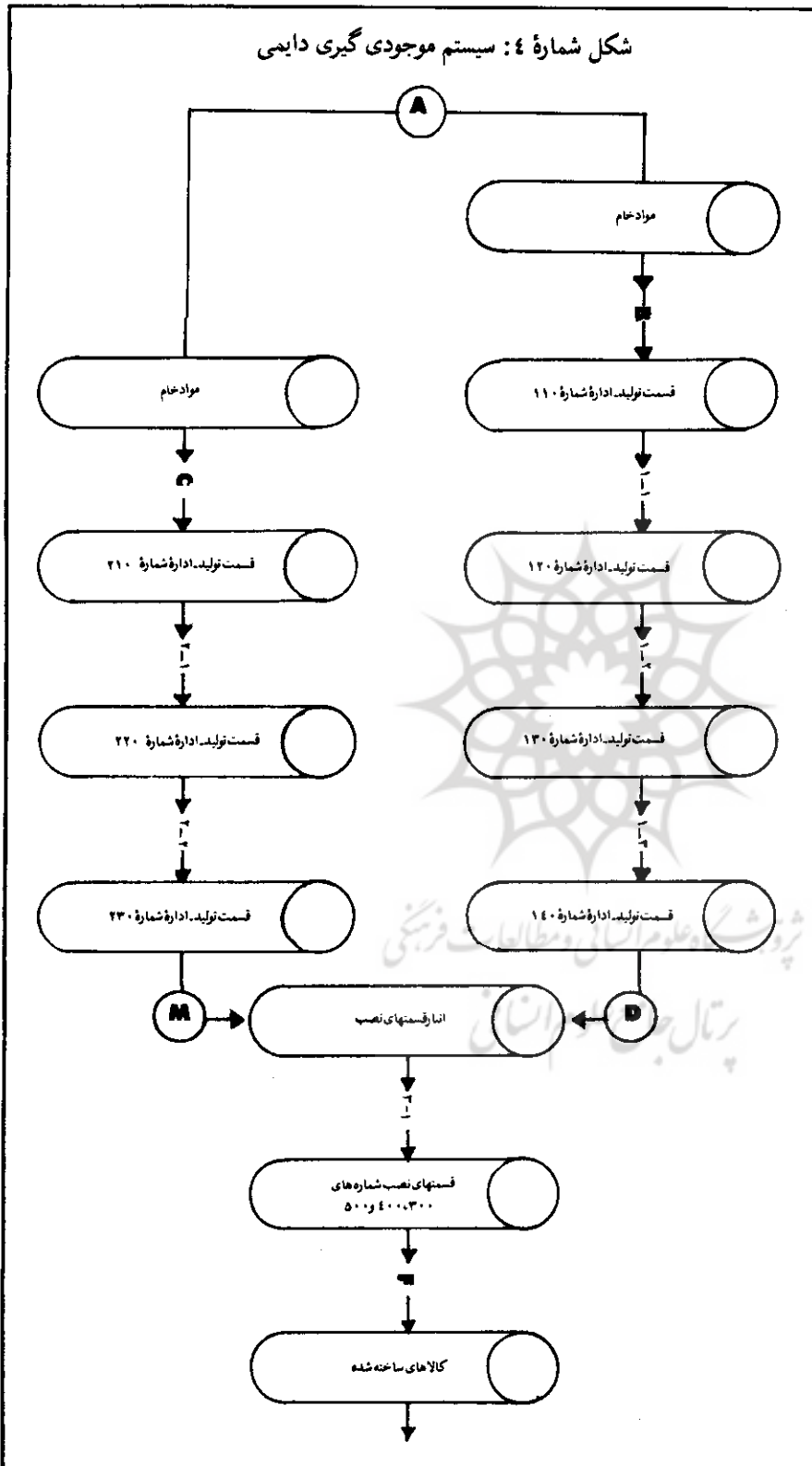
در جدول شماره ۲، اقلام دفتر روزنامه استاندارد دیده می شود. رقم اول درباره کاربرد نیروی کار و هزینه های بالاسری زمانی به وجود می آید که قطعات، بررسی و از آنجا به قسمت نصب برده می شود. (جدول شماره ۲، بند ۳-۱۷۰)

به همین ترتیب، هزینه نیروی کار و تبدیل را برای بخشهای قسمت نصب، به حساب کالای در جریان ساخت در زمان وقوع هزینه، نمی گذارند؛ اما آن را به حساب کالای ساخته شده در زمانی که به صورت یک واحد تکمیل شده درآمده است، می گذارند. در این حالت کالا به حساب کالای تکمیل شده، ثبت شده است. (بند ۵-۱۷۰). این استقاض از روش متعارف هزینه بایی ابتدا بدان جهت صورت گرفت که بر تمرکز بر محصول ساخته شده به جای عملیات تولید، تأکید گردد.

از دیدگاه مدیریت و حسابداری «مادام که قطعات به قسمت نصب منتقل نشده است، وجود آنها انکار می شود». «مادام که محصول نهایی به قسمت موجودی محصول نهایی انتقال داده نشده باشد، وجود این محصول ثبت نشده باقی می ماند». پیش از این زمان، هزینه ها به صورت مواد اولیه و بدون ثبت محصول نهایی مشابه، باقی می ماند.

تفاوت مهم دیگری که بین سیستم جدید و جریان مرسوم وجود دارد، این است که هزینه ها انباشته نمی شود. و ادارات این هزینه ها را گزارش نمی کنند. در مقابل، هزینه ها را برای دو نوع عملیات ثبت و گزارش می کنند: (تکمیل قطعات و نصب). تولید حاصل شده را به قصد کنترل در بخشهای مختلف نگاه می دارند. تمهیلی که به این ترتیب در جریان حسابداری پیش می آید با مکانیسم کنترل هماهنگی دارد. به علاوه، نظر به این که در سیستم فقط ۷ نوع استاندارد اقلام دفتر کل وجود دارد (جدول شماره ۲)، مدیریت خارج از کادر مدیریت حسابدار بهتر می تواند سیستم و روش حسابداری را درک کند. از آنجا

شکل شماره ۴: سیستم موجودی گیری دائمی



که براساس میزان واقعی و ملموس تولید، گزارش جداگانه‌ای برای مدیریت تهیه می‌شود، مدیریت به مراتب بهتر از زمانی که گزارشها برحسب ارقام پولی تهیه می‌شود، می‌تواند با جریان فعاليتها آشنايي يافته و آنها را درک کند.

در این سیستم دو نوع حسابات نیز شناسایی و ثبت می‌شود. این حسابات به صورت ضایعات قطعات و ضایعات کالاهای ساخته شده است. زمانی که قطعات درنقاط بازرسی (A) معیوب شناخته شود، هزینه استاندارد مواد اولیه آن را به حساب هزینه (ضایعات) کالاهای فروخته شده به صورت هزینه دوره‌ای (۴- 1V) ثبت می‌کنند (شکل شماره ۳). نگاه کنید به اقلام استاندارد دفتر روزانه در جدول شماره ۲.

هزینه تبدیل قطعات معیوب در نوسانات نیروی کار و هزینه بالاسری دیده می‌شود. از آن جا که اعتبار تولید فقط به تولید کالاهای سالم محدود می‌شود، تفاوت بین هزینه واقعی و هزینه تبدیل به حساب نوسانات (هزینه کالاهای فروخته شده) در نقطه انتقال به قسمت نصب (۳- 1V) گذاشته می‌شود. زمانی که واحدهای خارج شده از قسمت نصب در بازرسی نهایی معیوب شناخته شود. (نقطه کنترل F در شکل شماره ۳)، هزینه استاندارد قطعات به حساب هزینه کالاهای فروخته شده (ضایعات) به صورت هزینه دوره (۶- 1V) ثبت می‌شود. یک بار دیگر، نظریه این که تولید خارج شده از قسمت نصب فقط به کالاهایی گفته می‌شود که از هر نظری عیب و نقص باشد، هر تفاوت بین ارقام واقعی و استاندارد را باید در حسابهای نوسان ثبت کرد که به حساب کالاهای فروخته شده نوشته می‌شود (۵- 1V).

موجودی گیری دائمی

شرکت برای کلیه اقلام فیزیکی در کلیه قسمتهای صنایع کارخانه‌ای، سیستم موجودی گیری دائمی دارد (شکل شماره ۴). این سیستم به طور رسمی به سیستم حسابداری وابسته نیست؛ اما به عنوان معیاری برای اندازه گیری عملکرد و کنترل به کار گرفته می‌شود. از این سیستم می‌توان به عنوان کنترلی بر انتقالاتی که در سیستم حسابداری ثبت می‌شود، استفاده کرد.

برای اطمینان از صحت کار و تعدیل موجودی گیری دائمی برای کنترل کیفی، شمارش حلقه‌ای دوره‌ای به کار گرفته می‌شود، اما برای تعدیل حسابهای مربوط به کالاهای در جریان ساخت، موجودی گیری عملی باید انجام شود. در نتیجه شمارش حلقه‌ای دوره‌ای، اقدامات اصلاحی را می‌توان در زمانی به مراتب کوتاهتر انجام داد. بنابراین، تعدیلات لازم در سیستم جدید به مراتب محدودتر از سیستم سنتی است.

فلسفه ای نو در بورگ - وارنر

زمانی که انجام شدن کارها در حلقه‌های کوچک و استفاده از سیستم «درست بوضع»، سیستم سنتی حسابداری

ورق بزنید

JIT

بورگ واوزن را به کلی از کار انداخت. نظام جدید هزینه یابی برای گنجاییدن فلسفه جدید صنعتی کارخانه به کار گرفته شد. این دو تغییر در نظام تولید و هزینه یابی به کمک یکدیگر توانستند گزارش دهی، کنترل و کارایی کلی را از هر نظر به طرز فاحشی دگرگون سازند.

بازگشت موجودی از ۷ برابر به ۱۳ برابر افزایش یافت و کارگاه به جای آن که حالت واکنشی داشته باشد، خود حرکت ساز شد. همچنین، کوهی از موجودی وجود ندارد که حسابداری ویژه ای برای آن ضرورت یابد و اعتبار به جای آن که به فعالیتهای تولیدی داده شود به محصول تولید شده داده می شود. حصول این مزایا تا حدی به دلیل محدود شدن فضای لازم برای انبارداری در محوطه تولید و جایگزین کردن روش سنتی تولید با تولید در حلقه های کوچک، بوده است.

دست آخر، تولید را برحسب واحدهای فیزیکی اندازه می گیرند و این زبانی است که در کارگاهها از آن استفاده می کنند. معنی این سخن آن است که اطلاعاتی که در نظام جدید تولید می شود، بهنگام و به سهولت قابل فهم است. در نتیجه، نظام جدید به هسته مرکزی اطلاعاتی در سیستم زنجیره ای تولید خودرو در شرکت بورگ واوزن مبدل گشته است.

جدول شماره ۲: اقدام استاندارد دفتر روزنامه

شماره شرح	بدهکار	بستانکار
JV.۱ مواد خام	۶,۲۰۰	
• حسابهای پرداختی	۶,۲۰۰	
• ثبت خرید مواد		
JV.۲ کالاهای در جریان ساخت:		
• مواد همراه	۴,۱۵۰	
• مواد خام	۴,۱۵۰	
انتقال مواد آماده نصب به		
کالاهای در جریان ساخت		
JV.۳ کالاهای در جریان ساخت: نصب	۳,۷۶۵	
• در جریان ساخت کارخانه:		
• مواد همراه	۲,۱۲۵	
• هزینه های تبدیل کارخانه:		
پرداختی	۱,۰۳۴۰	
• نوسانات هزینه تبدیل:		
• هزینه در فروش	۳۰۰	
• ثبت تبدیلهای هزینه های		
مواد و انتقال مواد به قسمت		
نصب کالاهای در جریان ساخت		
JV.۴ هزینه های کالاهای فروخته شده: ضایعات	۵۴۵	
• کالای در جریان ساخت: مواد همراه	۵۴۵	
• ثبت ضایعات تولید برای مواد		
JV.۵ کالاهای ساخته شده	۳,۷۲۰	
• نوسان هزینه های تبدیل	۱۲۵	
• هزینه های تبدیل کارخانه:		
پرداختی	۲,۳۷۵	
• کالای در جریان ساخت:		
مواد آماده نصب	۱,۰۴۷۰	
• ثبت هزینه تبدیل قسمت		
نصب و انتقال مواد به قسمت		
کالاهای ساخته شده و هزینه		
کالاهای فروخته شده: ضایعات	۸۰۰	
JV.۶ کالای در جریان ساخت:		
• مواد آماده نصب	۱۴۰	
• کالای در جریان ساخت:		
هزینه تبدیل	۶۶۰	
• ثبت ضایعات تولید برای		
برای مواد و هزینه های تبدیل		
JV.۷ هزینه کالاهای فروخته شده	۹,۴۴۵	
• کالاهای ساخته شده: مواد	۲,۳۵۰	
• کالاهای ساخته شده:		
هزینه تبدیل	۷,۰۹۵	
• آزاد کردن کالاهای ساخته شده		
و ثبت هزینه کالاهای فروخته شده		

کل ۲۸۰۷۵۰ ۲۸۰۷۵۰

دنباله

تاریخچه مالیات

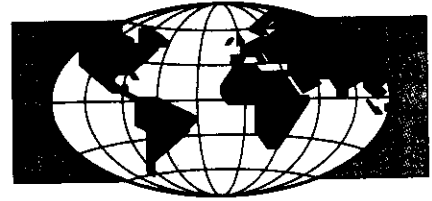
و کار آزاد فراهم گردید. برای تشویق کشت چای، تا ده سال از تاریخ بهره برداری از پرداخت مالیات معاف شد. واردات ماشینهای صنعتی و قطعات آن و ماشینها و ادوات کشاورزی و قطعات آن تا ده سال (از سال ۱۳۰۳) از تادیه حقوق گمرکی بخشوده گشت. مالیات نوافل که مانع تجارت آزاد بین شهرها و نقاط مختلف کشور بود ملغی شد. قانون مالیات بر شرکتهای و تجارت وضع شد و از شرکتهای انتفاعی و کارخانه ها، بانکها و مؤسسات صرافی، بازرگانان، اصناف، دلالان و حق العمل کاران، وکلای دادگستری، پزشکان، دریافت کنندگان حقوق و کسانی که از ممرهای دیگر تحصیل درآمد می کردند مالیات دریافت گردید. وضع مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض، تعدیل اختلاف ثروتها را امکانپذیر کرد. در نتیجه نظام مالیاتی، انواع مالیاتهای بردرآمد و دارایی و مالیاتهای غیر مستقیم را دربرگرفت. در مورد مالیاتهای بردرآمد و دارایی نرخهای تصاعدی برقرار شد. در نظامات مالی اصلاحاتی به عمل آمد. برای تشویق فعالیتهای اقتصادی معافتهایی بیش بینی گردید و صادرات از پرداخت حقوق گمرکی معاف شد. تا آنکه سرانجام احکام قانون مالیاتهای مستقیم، قسمتی از اول سال ۱۳۴۶ و بقیه آن از سال ۱۳۴۷ به اجرا گذاشته شد.

از این مقطع به بعد، چون در همین شماره وضع و اجرای قانون نسبتاً به تفصیل بررسی شده است، از اشاره به آن در این مقاله تاریخی خودداری می شود.

• اقتباس و تلخیص از کتاب بیست و پنج سده مالیات، نوشته عنایت اله شاپوریان / خرداد ۱۳۵۰ / صفحات ۴۳۵ تا ۴۴۵ توضیح آنکه سایر مشخصات کتاب از قبیل ناشر و... در کتاب نیامده است.

اخبار کوتاه حسابداری و حسابرسی

(تنظیم و ترجمه از نسرین نوربخش)



نمایشگاه حسابداری در انگلستان

مجله "Accountancy" از تاریخ ۲۱ تا ۲۳ مه ۱۹۹۱، نمایشگاهی برای حسابداران در اینلینگتون، انگلستان برگزار کرد. بیش از یکصد شرکت در این نمایشگاه حضور داشتند و نزدیک به ده هزار نفر از آن بازدید کردند.

در جریان برگزاری این نمایشگاه چند سمینار نیز برپا شد و متخصصانی چون فیلیپ هاردمن از شرکت «گرانث تورنتون» (Grant Thornton) در مورد مالیاتها، جیمی کارتی از شرکت «رابسون رودز» (Robson Rhodes) در مورد آخرین تحولات حسابداری، و رادبری از شرکت «کوپرز دی-لویت» (Coopers Deloitte)، در مورد کلاهبرداری و ایمنی کامپیوتری سخنرانی کردند. بازدید از نمایشگاه برای خوانندگان مجله (Accountancy) باریگان بود.

(نقل از مجله Accountancy، مورخ ژانویه ۱۹۹۱)

رای دادگاه، به نفع خانم حسابدار

یک دادگاه استیناف در ایالت واشنگتن، لایحه دفاعیه شرکت «پرایس واتر هاوس» (Price Water House) را که ادعا می‌کرد در مورد سهم شدن یکی از کارکنان زن آن شرکت تمیض قائل نشده است، رد کرد. رای فوق، به یک دعوی هفت ساله پایان داد. بنابراین پرونده خانم «آن هاپکینز» (Ann Hopkins) تقاضای سهم شدن در این شرکت را کرده بود، و با اینکه درآمد فوق العاده‌ای برای شرکت به دست آورده بود، شرکت فوق به این عنوان که رفتار و برخورد این خانم با معیارهای زنانه مطابقت ندارد تقاضای وی را رد کرده

بود.

سال گذشته، یک دادگاه بخش به نفع خانم هاپکینز رأی داده، و شرکت P.W را مکلف کرده بود که از تاریخ ۱ ژوئن ۱۹۸۳ که وی می‌بایست به جمع شرکاء پیوندد، به وی غرامت بپردازد، و او را شریک نماید. شرکت P.W، از این رأی به دادگاه استیناف شکایت برد، و مدعی شد که رأی دادگاه بخش، برخلاف قانون مدنی است. ولی دادگاه استیناف شکایت P.W را وارد ندانست و خانم هاپکینز را برنده اعلام کرد. طبق رأی اخیر دادگاه، شرکت مزبور می‌باید علاوه بر شریک کردن خانم هاپکینز ۳۷۰,۰۰۰ دلار غرامت نیز به وی بپردازد.

(نقل از مجله Accountancy، مورخ ژانویه ۱۹۹۱)

ورشکستگی شرکتها

شرکتها و مؤسسات حسابداری آمریکا، در پی تقاضانامه شرکت لاونتول و هرواث (Horwath & Laventhol) جهت حمایت از قانون ورشکستگی و منحل شدن شعبه اسپایسرو اوپنهایم (Spicer & Oppenheim) با این تهدید روبرو هستند که کدام شرکت ورشکست بعدی خواهد بود.

رکود اقتصادی به پایین آمدن تعداد مشتریان شرکتهای بزرگ در طی سال گذشته منجر شده است. این عامل، رقابت را برای جلب مشتری، بیشتر و دشوارتر ساخته است. یک شرکت باید از طریق تخفیف، گاهی از اوقات با پیشنهاد حسابرسی مجانی، رقبا را از میدان بدر کند تا بتواند بخشی از بازار را بدست آورد. یک راه معمول دیگر تقلیل دادن تعداد کارمندان است. شرکت ارنست و یانگ (Ernest & Young) به راحتی با جدا شدن ۳۰۰ نفر از شرکا و سهامداران خود موافقت کرده است. شرکت KPMG، دیلویت و توشی (Touche Deloitte & Co.) ۸۰ نفر از کارکنان اداری خود را کاهش داده‌اند تقریباً تمامی شرکتها در سال ۱۹۹۰

کمتر شریک و سهامدار گرفته و کارمندان جدید استخدام کرده‌اند.

شرکتهای بزرگ، جهت ازدیاد درآمدشان دست به کارهای غیرمعمول زده‌اند.

KPMG اعلانی جهت اجاره سالن کنفرانس خود در نیویورک و شیکاگو کرده بود و تمامی شرکتها واشنگتن را جهت رسیدگی به ۳۰۰ نمایندگان، شرکت و اداره فدرال تحت فشار گذاشته‌اند.

شایع است که شرکت ارنست و یانگ (Young Ernest & Co.) بزودی ورشکست خواهد شد. این امر بیشتر به دلیل ضروری است که در نتیجه ارتباط با شرکت امریکن کنتینانتال (Continental American) و شرکت وابسته اش (Lincoln Saings & Loan) داشته است.

مشتریان شرکت (Continental American)، شرکت وابسته و مأمورین فدرال از این شرکت به علت غفلت و تقلب شکایت کرده و در حدود یک میلیارد دلار ادعای خسارت کرده‌اند.

تمامی شرکتهای بزرگ با دعوی عمده‌ای مواجه می‌باشند. به عنوان مثال دیلویت و توشی (Touche Deloitte & Co.) مهمترین شرکت حسابداری است که درگیر دعوی وام و پس انداز است. این شرکت در زمان حاضر با ۸ دعوی که کلاً بالغ بر ۸۰ میلیون دلار است، روبروست که ۳۰۰ میلیون دلار آن مربوط به حسابرسی وام و پس انداز در بورلی هیلز کالیفرنیاست.

یکی از کارکنان شرکت آرتور اندرسون (Arthur Anderson) اظهار می‌دارد: کسب و کار دشوار و رقابت آمیز است. اما اگر از لحاظ مالی در وضعیت خوبی قرار داشته باشید و به استخدام کارمندان جدید ادامه دهید، موفق خواهید شد. او همچنین می‌افزاید شرکت‌های آمریکایی، همچو شرکت‌های انگلیسی از امتیاز داشتن واحدهای ورشکستگی، در مواقع رکود اقتصادی برخوردار نیستند و بیشتر امور توسط وکلاء و حقوقدانان انجام می‌شود. وی حسابرسی مجانی توسط شرکتها را تکذیب، اما تخفیف و کاهش قیمت را تأیید می‌کند.

طبق بررسی که توسط شرکت بیمه جانسن و

بقیه در صفحه ۵۱

درپهنه اندیشه و در عرصه عمل

یادی از استاد
دکتر امیرحسین
جهانبگلو

● اوائل نیرماه خیردار شدیم که دکتر امیرحسین جهانبگلو به رحمت ایزدی پیوست. امیرحسین جهانبگلو (که همواره از آوردن عنوان دکتری در جلوی اسمش پرهیز می‌کرد) پس از پایان تحصیلات دکتری اقتصاد در فرانسه در شرکت نفت بکار مشغول شد و در عین حال در دانشکده حسابداری شرکت نفت نیز اقتصاد تدریس می‌کرد. بسیاری از فارغ التحصیلات قدیمی این دانشکده شاگرد او بوده‌اند. در حدود سال ۱۳۵۰ به دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران انتقال یافت و تدریس اقتصاد را ادامه داد. اومترجمی ورزیده و استادی دلسوز بود و بسیاری از فارغ التحصیلان دانشکده اقتصاد شاگرد او بودند. مصطفی علیمدد که افتخار شاگردی وی را داشته در زیر یاد استاد مطلبی نوشته است. ما نیز در غم از دست رفتن او شریکیم و به خانواده و شاگردانش فقدان وی را تسلیت می‌گوئیم. یادش گرامی باد. ●

حسابدار

● این پسا آن باکنان، آجر فرش باغچه را پشت سر گذاشتیم و شرمنده و مضطرب روی نیمکتی در ایوان نشستیم. بارها به اینجا آمده بودیم. آخر ما شاگردش بودیم؛ سوال داشتیم، نظر می‌خواستیم، به راهنمایی احتیاج داشتیم...

دکتر معمولاً رو برویمان می‌نشست. احوالبرسی تمام نشده می‌رفت سراغ موضوع اصلی. اغلب آرام حرف می‌زد؛ با شکی منطقی، همه‌جانبه‌نگریستن و همواره نظری داشت بر اندیشه‌های تازه. اما گاه برخاش می‌کرد، بویزه وقتی اظهار نظری قاطع ولی بدون پشتوانه منطقی می‌شنید، با این حال، همیشه مهربانی از سیمایش می‌تراوید.

حدود یک ماه پیش بود که به دیدارش آمدم. روی تخت دراز کشیده بود قامت بلند و استوارش شکسته و اندام نیرومندش سخت نحیف و لاغر شده بود. در پاسخ به نگاههای پرسنامان چند جمله‌ای از بیماریش گفت. بعد، مطابق معمول از اندیشه‌های تازه گفت. اندیشه‌هایی که کوشش دازند دنیای پرتلاطم و تحول‌موجود را تبیین کنند و نقش روشنفکر را در این عرصه.

آنقدر گفت تا شوق پرسش را دوباره پدید آورد و آنوقت، در پاسخ به پرسشهایمان به طرح مسائل تازه، پدیده‌ها، قطب‌بندیها، و مسائل روز پرداخت و سرانجام پرسشها را با پرسشهایی برای اندیشیدن پاسخ گفت...

دلمان نمی‌خواست برویم. آخر او استادمان بود و می‌ترسیدیم، این آخرین جلسه درس باشد. اما باید می‌رفتیم چون او درد جانکاهش را در پس چشمهای نافذ و مهربانش پنهان کرده بود.

آن روز رفتیم و حالا که برگشته بودیم او به دیار جاوید سایه‌ها رفته بود. همسرش نه بهتر است بگوییم دوستش، یارش و همراهش در جای دکتر نشسته بود و از یاکونویس کردن آخرین مطلبی که دکتر ترجمه کرده بود می‌گفت و از کاری که باید بشود روی دست نوشته کارهای تمام شده یا ناتمام دیگرش. از نشناختن قدر دکتر می‌گفت در روزگار حیاتش و از لزوم تجلیل از صاحبان اندیشه و خدمتگزاران علم و ادب و اجتماع. شاید هم ایجاد بنیادی برای این کار... دوستم گفت: فکر می‌کردیم حالشان بهتر شده. آخر گفتند دو هفته پیش برای جلسه دفاع رساله یکی از بچه‌ها به دانشکده رفته بودند.

همسر دکتر گفت: نه حالش خیلی بد بود. اما مقدار زیادی مسکن خورد و همراه یکی از بچه‌ها رفت به دانشکده. می‌گفت «اگر نروم کار آن جوان می‌ماند...» به خاطر آمد چند سال پیش، ده سال شاید هم بیشتر، که برای جراحی آپاندیسیت یا چیزی

دیگر در بیمارستانی بستری بود، علیرغم مخالفت پزشکان از بیمارستان آمده بود بیرون و در جلسه دفاع رساله یکی از شاگردانش شرکت کرده بود و بعد به بیمارستان برگشته بود. وقتی به مناسبتی از او جریان را پرسیدم. با فروتنی گفت: آخر حتماً فلانی چند نفری را دعوت کرده بود تا گرفتن دکترایش را با هم جشن بگیرند. اگر نمی‌رفتم مجلسشان به هم می‌خورد...

ما، شاگردان شاگرد دکتر امیرحسین جهانبگلو در حد بضاعتمان از او بسیار آموختیم درپهنه اندیشه. کاش در عرصه عمل هم بتوانیم شاگرد کوچکش باشیم. ●

مصطفی علی مدد
خردادماه ۷۰

برخی از آثار امیرحسین جهانبگلو

- ۱- سیاست افلاطون/ الکساندر کویره / (ترجمه) / انتشارات خوارزمی
- ۲- تصحیح تاریخ غازان خان از تاریخ رشیدی / زوار ۱۳۳۵
- ۳- نفت و کشورهای بزرگ جهان / پتراودل / (ترجمه) / خوارزمی
- ۴- جهان سوم در برابر کشورهای غنی / آنجلو پولوس / (ترجمه) / خوارزمی
- ۵- سپیده دم / امانوئل روبله / (ترجمه)
- ۶- بحران دلار / پرو - دوزنیزه - ترفین / (ترجمه) / خوارزمی / ۱۳۵۱
- ۷- غولهای غلات / دن مورگان / (ترجمه) / نشر نو / ۱۳۶۳
- ۸- برنامه ریزی اقتصادی / تین برگن / (ترجمه)
- ۹- جهان سوم درین بست / بل بروک / (ترجمه) / خوارزمی / ۱۳۵۳
- ۱۰- روش تفکر سیستمی / دانشگاه آزاد انگلستان / (ترجمه) / پیشبرد / ۱۳۷۰

تسلیت

مطلع شدیم که آقای جواد اصفهانیان عضو قدیمی انجمن و یکی از حسابداران با سابقه و پاکدامن برحمت ایزدی پیوستند. مصیبت وارده را بخانواده ایشان و جامعه حسابداران صمیمانه تسلیت می‌گوئیم.

بانک سپه



نخستین بانک ایرانی
در خدمت توسعه اقتصادی کشور

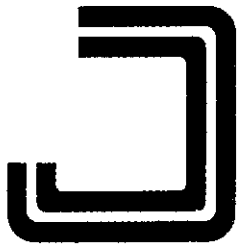


تاریخچه فعالیت

شرکت سهامی عام داروسازی جابر ابن حیان در تاریخ ۱۳۳۹/۱۰/۱۸ تأسیس گردیده است و فعالیت اصلی آن تولید و ساختن انواع داروها و احداث و مشارکت در ایجاد کارخانجات دارویی می باشد.

* از تاریخ ۱۳۵۹/۰۴/۰۹ شرکت توسط هیئت مدیره منتخب سازمان صنایع ملی ایران اداره می شود و در تاریخ ۱۳۶۱/۱۱/۱۵ کل سهام شرکت طبق قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران به تملک دولت جمهوری اسلامی ایران درآمده است.

* در مرداد ماه سال ۱۳۷۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده است.



داروسازی



* وضعیت سرمایه شرکت از بدو تأسیس شرح زیر می باشد:

ریال	
۱۲۰/۰۰۰/۰۰۰	سرمایه شرکت قبل از افزایش سرمایه (۱۲ هزار سهم عادی با نام ده هزار ریالی)
۲/۸۸۰/۰۰۰/۰۰۰	افزایش سرمایه در تاریخ ۱۳۷۰/۰۵/۰۹ از محل اندوخته ها، سود انباشته و مطالبات حال شده سهامداران
۳/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰	سرمایه شرکت به میزان ۳ میلیون سهم عادی با نام یک هزار ریالی در پایان سال مالی منتهی به ۱۳۷۰/۰۶/۳۱

خلاصه ترازنامه مقایسه ای دو سال مالی گذشته:

۶۸/ ۶/۳۱	۶۹/ ۶/۳۱	۶۸/ ۶/۳۱	۶۹/ ۶/۳۱	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
۴۳۵۰/۵۸۶	۶۷۶۰/۹۲۶	۴۸۵۶/۸۷۴	۷۱۶۱/۴۲۹	دارتیه های جاری
۱۲۰/	۱۲۰/	۱۴۱/۹۰۶	۸۳۶/۴۵۶	سرمایه گذار تیه های بلند مدت
۱۰۳۸/۵۹۹	۹۰۶/۰۵۵	۹۶۶/۲۲۸	۸۹۳/۰۵۴	سایر دارتیه هاو دارتیه های ثابت
۴۵۵/۸۲۳	۱۱۰۳/۹۵۸			
۵۹۶۵/۰۰۸	۸۸۹۰/۹۳۹	۵۹۶۵/۰۰۸	۸۸۹۰/۹۳۹	جمع دارتیه ها
				بدهیها و حقوق صاحبان سهام

خلاصه صورت حساب سود و زیان در دو سال مالی گذشته:

سال مالی منتهی به ۱۳۶۸/ ۶/۳۱	سال مالی منتهی به ۱۳۶۹/ ۶/۳۱	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۳۷۱۸/۲۷۶	۶۲۳۱/۱۸۹	فروش
۲۶۰۷/۱۱۹	۴۴۹۸/۱۲۱	بهای تمام شده کالای فروخته شده و سایر هزینه ها
۱۱۱۱/۱۵۷	۱۷۳۳/۰۶۸	سود قبل از کسر مالیات



کابرابین حیان (شرکت سهامی عام)



گروه صنعتی نقش ایران

«سهامی عام»

(تحت پوشش سازمان صنایع ملی ایران)

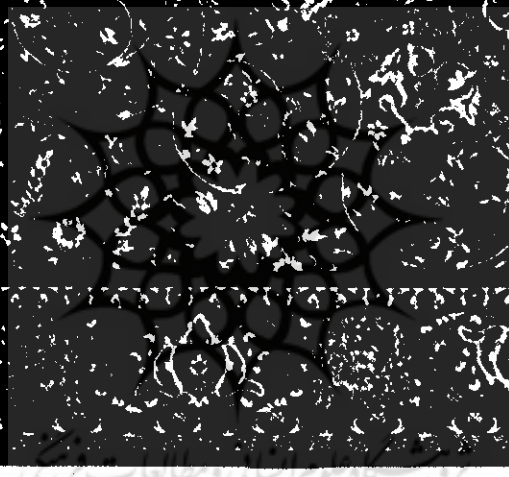
تاریخچه فعالیت

شرکت گروه صنعتی نقش ایران (سهامی عام) در تاریخ ۱۳۵۰/۱۱/۲۰ تأسیس شده است. فعالیت اصلی شرکت تولید و فروش فرش ماشینی و موکت و نخ و الیاف می باشد.

در سال ۱۳۵۸ مشمول بند «ج» قانون حفاظت و توسعه صنایع ایران گردید و از سال ۱۳۵۸ هیئت مدیره منتخب سازمان صنایع ملی ایران اداره آن را بعهده گرفت. در سال ۱۳۶۶ مشمول بند «ب» قانون فوق الذکر شناخته شد. سرمایه شرکت گروه صنعتی نقش ایران (سهامی عام) در تاریخ ۷۰/۶/۱ مبلغ ۴/۰۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال معادل ۴,۰۰۰,۰۰۰ سهم یکهزار ریالی با نام و تماماً پرداخت شده می باشد.

ارقام به میلیون ریال				شرکت گروه صنعتی نقش ایران (سهامی عام)	ترازنامه در تاریخ ۶۹/۶/۳۱
۶۸/۶/۳۱	۶۹/۶/۳۱	۶۸/۶/۳۱	۶۹/۶/۳۱		
۶,۶۸۸	۹,۴۸۹	۶,۶۶۰	۹,۸۵۰	دارائیهای جاری	
۱,۵۰۰	۱,۵۰۰	۷۹۱	۱,۱۵۷	دارائیهای ثابت	
(۶۶۶)	۱۱۷	۷۱	۹۹	سایر دارائیهای	
۷,۵۲۱	۱۱,۰۹۶	۷,۵۲۲	۱۱,۰۹۶		

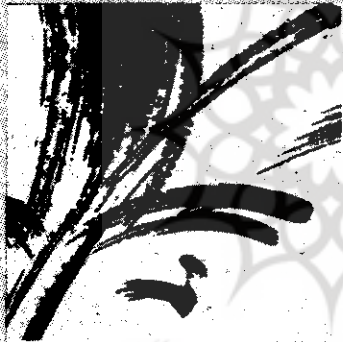
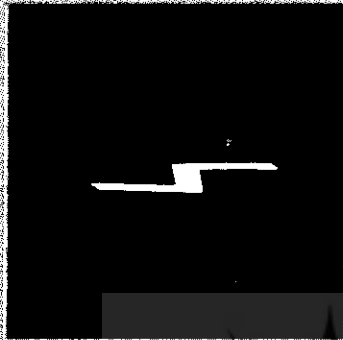
ارقام به میلیون ریال		شرکت گروه صنعتی نقش ایران (سهامی عام)	فروش و سایر درآمدها بهای تمام شده کالای فروخته شده و هزینه ها
۶۸/۶/۳۱	۶۹/۶/۳۱		
۵,۸۲۴	۸,۲۷۲		
(۵,۸۰۲)	(۷,۰۰۴)		
۲۲	۱,۲۶۸		سود قبل از کسر مالیات



ظرفیت اسمی تولیدات شرکت:

۱،۱۵۰،۰۰۰ مترمربع	قالی ماشینی
۸۰۰،۰۰۰ مترمربع	موکت بافت
۱،۲۰۰،۰۰۰ مترمربع	موکت نمدی
۱،۶۵۰،۰۰۰ کیلوگرم	انواع نخ ریسندگی

تهران - خیابان دکتر شریعتی -
خیابان بوشهر - شماره ۱۷
تلفن ۹-۷۶۹۰۹۵
فاکس ۷۵۱۹۲۹ (۲۱ - ۰۰۹۸)
تلکس ۲۱۲۴۸۲ MOULIR



تولیدکننده فرم های: کامپیوتری، کارت پانچ کاغذ دیواری



سازمان صنایع ملی ایران

سازمان صنایع ملی ایران (سهامی عام)

دفتر مرکزی: طالقانی غربی، خیابان فریمان، شماره ۶۱ - صندوق پستی: ۵۵۷-۱۳۱۴۵

تلفن: ۶۴۰۰۸۵۱ - ۶۴۰۰۸۵۲، فکس: ۶۴۰۰۸۵۸

کارخانه: ساوه، کیلومتر ۳ جاده اصفهان - تلفن: ۳۰-۵۱۲۸-۰۳۵۴



در بزرگداشت استاد حسن سجادی نژاد، مانند او صریح باشیم.

■ در جامعه‌هایی که سنت‌های فرهنگی در آن غنی و جافتاده است و جامعه بسامان و از نظمی استوار و متین برخوردار، رسم است که هرگاه بزرگی از میان آنها رخت بریندد. وفاداری به راه و آرمانهای آن بزرگ با برگزاری مراسم یادبود پایان نمی‌گیرد، بلکه پس از این تازه کار آغاز می‌شود. و دستکم جمع‌آوری کارهای ناتمام و انتشار مجدد آثار قبلی انجام می‌گیرد و با بررسی کارهای آنها، به ترویج و انتشار وسیعتر آثار و دیدگاههای هر یک می‌پردازند. مؤسسه یا بنیادی با نام او و با هدف توسعه و تداوم دیدگاههای او تأسیس می‌شود و تا هنگامی که تاریخ پذیرای بینش این بزرگان باشد، جامعه‌ای که آنان در آن زندگی می‌کرده‌اند، به آرمانشان وفادار می‌ماند.

در جامعه‌ها اقا، متأسفانه معمولاً خلاف چنین راه و روشی روی می‌دهد. در نخستین روزهای درگذشت هر بزرگمردی هیجان چشمگیر و روزافزونی در ما جان می‌گیرد و پس از چندی کم‌کم فرو می‌نشیند و صادق باشیم، گاه حتی در پی یکسال و دوسال آن بزرگوار فراموش می‌شود. تا مگر دهه‌ای، یا صده و حتی هزاره‌ای پس از آن به دنبال ضربه‌ای تاریخی به ناگاه به یاد آوریم که صدافسوس که این سینا یا خواجه‌نصیر در گذشته است.

متأسفانه این روال انگار در خصوص استاد گرانقدر گرانمایه حسابداری ایران نیز دارد تکرار می‌شود، کسی که سهم چشمگیری در بنیانگذاری و رشد و توسعه حسابداری نوین در ایران داشته، الگویی درخور توجه از حسابدار حرفه‌ای از خود بجای گذاشته است، سی سال این رشته از دانش را به مؤثرترین شکل ممکن در ایران تدریس کرده و به تقریب حدود پنجهزار حسابدار برای کشور تربیت کرده است و بیش از ۱۲ کتاب معتبر و سه هزار صفحه مطلب در زمینه حسابداری از او به جای مانده، گفتار و کردارش یکی و یگانه بوده و سطح بینش و نگرش علمی جامعه حسابداری ایران را ارتقاء بخشیده است و تا واپسین روزهای حیات خود بر این روش بوده است... و ما اقا تاکنون هیچ کار جدی در جهت توضیح مضمون هدفها و آرمانهای او انجام نداده‌ایم تا شاید راه و روش او را بیش از پیش و برای همیشه ترویج کنیم و به حیات او تداوم بخشیم.

استاد سجادی نژاد و شوق و اشتیاق بی‌مانندش را در آموزش دادن، آموختن و عمل درست از یاد نبریم. ■



مطالعه سیستمهای مالیاتی کشورهایی که از نظر صادرات جایگاه درخور توجهی در جهان امروز دارند نکات جالبی را آشکار می‌سازد. ملاحظه این نکات و الگوبرداری از این سیستمها و سیاستها می‌تواند برای کشور ما که چشم به صادرات غیر نفتی دوخته است. راهگشا باشد.

به طور کلی می‌توان گفت که این کشورها نه تنها از صادرات، مالیات نمی‌گیرند بلکه براساس روشهای تشویقی زیر، در حقیقت به صادرکنندگان مالیات منفی می‌پردازند:

(الف) پرداخت پاداش صادرات - در کشورهای عمده صادرکننده کالا، در مقابل ارائه اسناد صادراتی، عملاً مبلغی به عنوان پاداش یا تشویق صادرات پرداخت می‌شود. در ایران این تشویق به صورت تخفیفی به میزان ۱۱٪ در پیمانهای ارزی که بموقع و ارزی می‌گردید اعمال می‌شد. از چندماه پیش، به دنبال اجرای سیاست جدید ارزی این تشویق به صورت خرید ارز حاصل از صادرات به نرخ شناور، به وسیله سیستم بانکی عملی می‌شود. چنانچه در آینده نزدیک، آن گونه که بیان شده است، نرخ واحدی برای ارز تعیین شود، میزان این تشویق عملاً به حدود صفر خواهد رسید.

(ب) ارائه تسهیلات اعتباری و عملیاتی - در کشورهای مورد بحث، صادرکنندگان از کلیه جهات لازم مانند کمک در تهیه کالای مرغوب و طراحی و تولید وسایل بسته بندی، کمک به بازاریابی وسیع از طریق وابستگان بازرگانی سفارتها، در اختیار گذاشتن وسایل تبلیغی مؤثر، و ارائه خدمات بانکی فوق العاده کارا، تحت حمایت قرار می‌گیرند و در بسیاری از موارد، برای صادرات کالاهای معینی، عملاً سوبسید برقرار می‌شود.

(پ) تسهیلات گمرکی - ناگفته پیداست که تسهیل عملیات گمرکی در موارد بسیاری چون میوه، تره بار، گل، خشکبار و اقلام فاسدشدنی دیگر تا چه میزان در بهبود صادرات مؤثر است. در کشورهای صادرکننده کالا، عملیات گمرکی مربوط به صادرات در مورد بسیاری از کالاها بدون هیچ گونه کاغذبازی و گناه تنها به صرف ارائه گواهی استاندارد کالا (که آن هم برای کنترل کیفیت و حفظ بازارهای بین المللی است) انجام می‌شود.

ارائه امکانات و خدمات فوق و دریافت نکردن مالیات و پرداخت سوبسید و تشویق صادراتی باعث می‌شود قیمت تمام شده کالای صادراتی پایین آمده و قدرت رقابت برای صادرات کشور مربوط فراهم

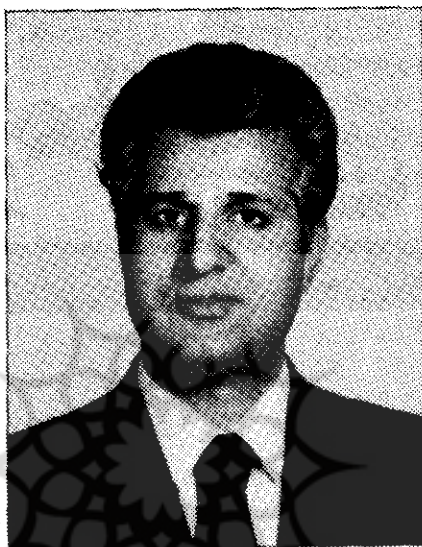
مالیات ≠ صادرات

صادرات با اعلام آتش بس در جنگ تحمیلی و قبول قطعنامه ۵۹۸ مصادف شد که همه می‌دانند در آن زمان با افت شدید قیمت ارزهای خارجی، بیشتر صادرکنندگان در معرض ورشکستگی بودند، چنانکه تعداد بسیار زیادی از آنان عملاً کار صادرات را کنار گذاشتند. و آنهایی که به دلیل تهیه لوازم بسته بندی بسیار گرانی قیمت مخصوص صادرات نمی‌توانستند از کار صادرات دست بکشند با زیانهای هنگفت روبرو شدند.

در چند سال اخیر با اینکه موضوع محاسبه سود مشمول مالیات صادرکنندگان تا حدودی متعادل شده است ولی هنوز ضابطه کاملاً مشخص در این مورد وجود ندارد و کار محاسبه، با استفاده از قرائن و شواهدی مثل تعداد بازنامه‌های داخلی حمل کالا تا مبادی خروج، ارزش صادراتی مندرج در جواز خروج کالا براساس نرخهای رسمی، صادراتی و آزاد ارز خارجی، پیمان نامه‌های ارزی و غیره انجام می‌شود. این ناهماهنگی و عدم تناسب معیارهای تشخیص، باعث نگرانی شدید صادرکنندگان است.

اخیراً اتحادیه صادرکنندگان میوه و تره بار پیشنهاد حذف مالیات صادرات را به وزارت امور اقتصادی و دارایی و کمیسیون مربوط در مجلس شورای اسلامی ارائه داده، و در این تقاضا درخواست کرده است که اگر حذف مالیات صادرات امکانپذیر نیست، ضابطه معینی مانند تعرفه هزینه گمرکی واردات در زمان صدور و با نرخ معین، ایجاد گردد. اگر صادرکننده نداند هزینه برای صادرات یک محموله چه میزان است، نمی‌تواند در مورد محموله بعدی تصمیم بگیرد. تعیین مالیات براساس درآمد مشمول مالیات سالانه شاید در کار صنعت یا کشاورزی عملی باشد، چرا که تولیدکننده می‌تواند نسبت به درآمد و هزینه خود پیش بینی داشته باشد. ولی در امر صادرات که ممکن است فقط چند بار در طول یک سال صورت پذیرد، و در اقلام فاسدشدنی مثل میوه و تره بار که معلوم نیست چه میزان از کالا سالم و بموقع به بازار مصرف می‌رسد، برآورد بازده سرمایه گذاری تقریباً غیرممکن است. باید توجه داشت که با بهتر کردن روشهای عملیاتی صادرات و پایین آوردن قیمت تمام شده کالای صادراتی (مثلاً با دریافت نکردن مالیات)، عملاً با صادرات کالای بیشتر، درآمدی چند برابر مالیات مربوط برای مملکت ایجاد می‌شود.

امید است مجلس و دولت محترم در این مورد اقدام فوری به عمل آورند و چنانچه حذف مالیات صادرات ممکن نیست، روشهای تشخیص و تعیین مالیات را مشخص و اعلام کنند. ●



علی مقدس زاده *

در ایران هم مالیات صادرات تا سالها دریافت نمی‌شد؛ در عین حال تشویق مختصری برای صادرات غیرنفتی فراهم بود.

چندی پیش صادرکنندگان کالاهای غیرنفتی در موقع تسلیم اظهارنامه مالیاتی عملکرد ۱۳۶۶ خود (در ۴ ماه اول سال ۱۳۶۷) متوجه شدند که از نیمه سال ۶۶ مشمول مالیات گشته‌اند (عطف به ماسبق). بدیهی است این تصمیم یا بهتر است بگوییم دستور، بدون هیچ گونه اعلام قبلی اجرا شد به طوری که حتی میزان مالیاتی نیز نمی‌دانستند چگونه باید عمل کنند. و شگفت‌آورتر این که هیچ گونه ضابطه و مقررات مدونی در خصوص تشخیص مالیات صادرات وجود نداشت و امر تشخیص به سلیقه میزان مالیاتی واگذار شد. جالب (با تأسف انگیز) اینکه شروع اخذ مالیات از

* آقای علی مقدس زاده از جمله صادرکنندگان قهوه میوه هستند با تحصیلات عالی در بازرگانی و تجربیات طولانی در گمرک، واردات و اتحادیه صادرکنندگان میوه و تره بار.



اخبار مالیاتی

مجید میراسکندری

دریافت شهریه توسط دانشگاه آزاد اسلامی یا مؤسسات مشابه موجب عدم استفاده از معافیت مالیاتی نیست

طبق رأی هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۳۹۶۸-۳۰/۴ مورخ ۶۹/۱۰/۱۱، صرف دریافت شهریه از دانشجویان موجب عدم استفاده از معافیت مالیاتی نیست و دانشگاه آزاد اسلامی و مؤسسات مشابه در صورت تطبیق وضعیت شان با آیین نامه موضوع تبصره ۴ ماده ۲ قانون مالیاتها، می توانند از معافیت مالیاتی استفاده کنند. ●

فقط شرکتهای تعاونی تولیدی روستایی از پرداخت مالیات معافند.

طبق اعلام نظر هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۱۳۹۶۹/۶۹-۳۰/۴ مورخ ۶۹/۱۰/۱۱، ماده ۱۳۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و تبصره یک آن از لحاظ معافیت مالیاتی صراحتاً مشعر بر شرکتهای تعاونی تولیدی روستایی است و عدم تعریف این گونه شرکتهای در قانون شرکتهای تعاونی موجب تعمیم معافیت نسبت به کلیه شرکتهای تعاونی روستایی نخواهد بود. ●

مالیات بساز و بفروش در شرایط تعدد مالکیت

طبق اعلام نظر شماره ۱۳۷۸۱/۴/۳۰ مورخ

خرید ملک و کارخانه و سهام برای فرزند خوانده مشمول مالیات اضافی ۲۵٪ نخواهد شد.

طبق بخشنامه وزیر امور اقتصادی و دارایی به شماره ۴۸۶۵/۵۴۹۸۶-۳۰/۵ مورخ ۶۹/۱۲/۱، با استنباط از ماده ۲ قانون حمایت از کودکان بدون سرپرست مصوب ۵۳/۱۲/۲۹، فرزند خواندگی به منظور تأمین منافع مادی و معنوی این اطفال است و موجب ارث نمی باشد، خرید با انتقال اموال فوق الذکر به نام فرزند خوانده توسط پیروان شیعه، مشمول مقررات ماده ۲۳ قانون مالیاتها (وصول ۲۵٪ مالیات اضافی از خرید یا انتقال اموال به فرزند) نخواهد بود. در مورد ایرانیان غیر شیعه با توجه به ماده ۱۳ قانون حمایت از کودکان بدون سرپرست، در مورد ارث، حسب مورد اقدام خواهد شد. ●

امکان استفاده از معافیت در اظهارنامه خلاف واقع درآمد اجاره

طبق رأی هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۴۹/۱۷۰-۳۰/۴/۱۷۰ مورخ ۶۹/۱۲/۲۱ چنانچه مودی، اظهارنامه مقرر در ماده ۵۷ (مربوط به کسانی که غیر از درآمد اجاره، درآمد دیگری ندارند) را قبل یا بعد از صدور برگ تشخیص و قطعی آن تسلیم کند، قطعی درآمد و مالیات، مانع استفاده وی از معافیت نخواهد بود. ●

۱۳۶۹/۱۰/۸ هیئت عمومی شورایی مالیاتی در مورد تبصره ماده ۷۷ قانون (هر شخص حقیقی که در یک سال مالیاتی بیش از یک واحد مسکونی یا دو واحد کسبی بسازد و بفروشد، بساز و بفروش تلقی می شود)، چنانچه مالکان متعدد باشند، به ازاء هر یک از مالکان، حدنصاب لازم رعایت می شود مگر اینکه شغل تمام یا برخی از مالکان، بساز و بفروش باشد.

صاحبان حق، به صورت عرفی حق خود را منتقل می کنند، موضوع از مصادیق ماده ۷۴ (مالیات نقل و انتقال قطعی املاک) تشخیص داده می شود (قبلاً بر اساس ماده ۷۹- واگذاری حق- عمل می شده است).

ذخیره «بازسازی» مشمول معافیت ماده ۱۳۸ نیست.

به موجب رأی شماره ۳۰/۴/۸۸۲۱ مورخ ۶۹/۷/۷ هیئت عمومی شورایی مالیاتی، گرچه در بند «الف» ماده ۱۳۸، علاوه بر توسعه یا تکمیل و یا ایجاد واحدهای صنعتی جدید، موضوع «بازسازی» نیز عنوان گردیده، اما چون شرایط و ضوابط اجرایی مربوط منحصراً توسعه و تکمیل و ایجاد واحد جدید است، به جهت خلاء قانونی در ترتیب و مدت مصرف، ذخائر تخصیصی برای امر «بازسازی» مشمول معافیت نمی باشد.

توقف پرونده های مالیات مباحه کاری

طی بخشنامه شماره ۲۸۸۰۶/۲۹۵۰-۳۰/۵ مورخ ۶۹/۷/۴ معاون درآمدهای مالیاتی در خصوص اقدامات بعدی و سیر مراحل قانونی برای وصول یا عدم وصول مالیات پرونده های مباحه کاری سالهای قبل مقرر گردید از مطالبه و وصول مانده بدهیهای مالیاتی مباحه کاری خودداری شده و رسیدگی این پرونده ها متوقف گردد. ضمناً اگر دفاتر اسناد رسمی قبل از این بخشنامه به هنگام فک و فسخ اسناد استقراض طبق مقررات قبلی ۱۰٪ مالیات بهره کسر کرده باشند، باید وجوه مزبور را کلاً به حساب های درآمد متفرقه کل کشور واریز کنند. فقط مؤسسات خارجی مقیم خارج کشور از شمول

پرداخت ۱۰٪ مالیات برای ادامه رسیدگی در هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، به وسیله چک

طبق بخشنامه شماره ۱۰۱۵۷/۳۴۶۳۸-۳۰/۴ مورخ ۶۹/۸/۹ معاون درآمدهای مالیاتی که به تأیید شورایی مالیاتی نیز رسیده است، پرداخت مبلغ ۱۰٪ مالیات برای ادامه رسیدگی طی چک معتبر توسط حوزه مالیاتی یا قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی به منزله پرداخت نقد است و مقام دریافت کننده چک باید مطمئن گردد که در موقع رسیدگی هیئت تجدیدنظر، وجه لازم در حساب مربوط، تودیع شده باشد.

مالیات انتقال آپارتمانهای مجتمعهای مسکونی قبل از اخذ سند مالکیت جداگانه

به موجب رأی شماره ۹۶۲۱/۴/۳۰ مورخ ۱۳۶۹/۷/۲۵ هیئت عمومی شورایی مالیاتی در خصوص انتقال مالکیت آپارتمانهای واقع در مجتمعهای مسکونی که به دلایل مختلف، سندهای مالکیت جداگانه آنها بسیار دیر صادر می شود و

قسمت اول این دستورالعمل مستثنی خواهند بود.

جریمه کتمان قسمتی از داراییها اظهارنامه مالیات تعاون ملی

به موجب رأی شماره ۳۰/۴/۷۱۹۵ مورخ ۶۹/۵/۲۸ هیئت عمومی شورایی مالیاتی (نظر اکثریت)، چنانچه مؤدی در اظهارنامه مالیات تعاون ملی قسمتی از داراییهای خود را کتمان کند، مأخذ محاسبه ۵۰٪ جریمه ماده ۱۳ قانون مذکور، مالیات تمام داراییهای مشمول مالیات نبوده و در این مود مأخذ محاسبه جریمه مالیات دارایی های کتمان شده او می باشد.

مالیات درختان موجود در اراضی مورد معامله

به موجب رأی شماره ۳۰/۴/۱۶۳۲۵ مورخ ۶۸/۱۰/۹ شورایی مالیاتی، چون کار بهره برداری از باغهای میوه و درختان در زمره فعالیت های کشاورزی است و طبق ماده ۸۱ قانون مالیاتها، کلیه فعالیت های کشاورزی معاف از مالیات است، درآمد حاصل از انتقال درختان اعم از اینکه به تنهایی صورت گیرد یا توأم با انتقال قطعی املاک باشد، از پرداخت مالیات معاف خواهد بود، مگر اینکه معامله املاک مشجر بلاعوض باشد (مالیات درآمد اتفاقی) و یا به طریق ارث صورت پذیرد (مالیات ارث).



دنیاله مالیات

آقایان پنج کار داشته، یکی ده کار را انجام داده، دیگری بیست کار را، و کسی هم بود که ۱۳۰ کار گرفته بود. بعد با اطلاعاتی که از نیروی انسانی و امکانات مؤسسه هریک از آقایان داشتیم، بررسی کردیم و تناسب میزان کارهای انجام شده در هر مؤسسه را با نیروی انسانی و سایر امکانات آن سنجیدیم و متوجه شدیم که خرابی در کجاست. مسئله را با شورا در میان گذاشتیم و گزارش کردیم که ما روش کار این فرد را منطبق بر اصول حرفه‌ای نمی‌دانیم و از شما خواهش می‌کنیم با استفاده از ماده فلان اساسنامه اجازه انجام کار و رسیدگی بیشتر به فرد باد شده را ندهید. ملاحظه می‌فرمایید که یک جریان پرتحرک و فعال در کانون وجود داشته است. ما می‌توانستیم این جریان را شناسایی کنیم، قوی‌تر کنیم و مشکل سیستم مالیاتی و اقتصاد کشور را حل کنیم. اما آقای هقی‌نژاد، راه کار آن چیزی نبود که جنابعالی در آیین‌نامه سال ۱۳۶۲ پیش‌بینی فرموده بودید و به من نشان دادید؛ مانند این که آورده بودید که حسابدار رسمی با مؤدی مسئولیت تضامنی دارد. همان موقع هم عرض کردم، فرض کنید یک مؤدی تقلب می‌کند، حسابسازی می‌کند، سربنده حسابرس هم کلاه می‌گذارد. شما حداکثر مؤدی را جریمه می‌کنید و کار دیگری با او ندارید. اما من حسابرس را هم معادل او جریمه می‌کنید، هم ۵۰ درصد جریمه اضافی از من می‌گیرید و هم مرا ده سال ممنوع الخروج می‌کنید. در حالی که خطا کار اصلی یعنی مؤدی مالیاتی کارش را انجام داده و راهش را می‌کشد، می‌رود. این راه حل مساله نبود. شما تمام حسابداران رسمی را می‌شناختید. چند درصد آنان ضوابط و معیارهای حرفه‌ای را رعایت نمی‌کردند. اکثریت چشمگیر آنها به شهادت سوابق موجود کاملاً به اصول و موازین حرفه‌ای بند بودند.

تقی‌نژاد: لااقل همه آقایان که در این میزگرد شرکت دارند، می‌دانند من تا چه اندازه علاقه‌مند به این حرفه و استقلال آن هستم. یک عامل مهم که به

تصویب انحلال کانون حسابداران کمک کرد، حسابرسی شرکت‌های ملی شده و شرکت‌های دولتی توسط آنان بود که پس از انقلاب معلوم شد که برخی از حسابداران رسمی حساب این شرکتها را تأیید کرده‌اند در حالی که در اصل درخور تأیید نبوده است. و این شرکتها، شرکت‌هایی بوده‌اند که عملاً سر دولت کلاه گذاشته بودند، و به استناد صورتهای مالی غیر واقعی اما تأیید شده و امهای کلانی از سیستم بانکی گرفته بودند. همین موضوع در جلسه کمیسیون شماره ۲ شورای انقلاب مطرح شد که خود من هم در این جلسه شرکت داشتم و دقیقاً به استناد همین شواهد و سوابقی مانند آن، در مورد همان تعداد اندک حسابداران بود که نسبت به انحلال کانون تصمیم‌گیری شد. البته باز هم یادآوری می‌کنم که من از دیدگاه کارشناسی با این تصمیم موافق نبودم و اصرار داشتم که حتماً نهاد دیگری را باید جایگزین کرد. پیش‌نویس آیین‌نامه جایگزین آن نیز تهیه شد، اما متأسفانه رأی نیاورد. یک بار هم در سال ۵۹ و بار دیگر در سال ۶۰ و بار سوم در زمان تهیه لایحه قانون فعلی در سال ۱۳۶۲ نیز مسئله را پیگیری و مطرح کردیم و حتی آن الزامات و ضوابطی را که آقای هقی‌نژاد به آنها اشاره فرمودند، به این علت منظور کردیم که شاید تصمیم‌گیرندگان، بدون نگرانی از احتمال انجام تخلف، با این پیشنهادها موافقت کنند. البته ملاحظاتی را هم در نظر گرفته بودیم که تخلف عمدی از سهویاً بیشتر از آن، و به هر صورت خطاهای احتمالی ناشی از محدودیت‌های رسیدگی بازشناخته شود. حتی در آن زمان ما را مواخذه می‌کردند. که چرا اینقدر سنگ حسابداران را به سینه می‌زنیم و در پی اصرار در این خصوص، به دنبال تصویب نشدن این پیشنهاد گفتند این نظر را در زمان تصویب اساسنامه سازمان حسابرسی تأمین می‌کنیم. هدف من از طرح این مسائل این است که نشان دهم مسئولان از مسئله حسابداری حرفه‌ای غافل نبوده‌اند، اما به هر صورت شرایط اجازه پیشبرد بسیاری از نقطه نظرها را نمی‌داد. خوشبختانه در زمان حاضر، هم سازمان حسابرسی و هم سازمان برنامه و بودجه به این نتیجه رسیده‌اند که از خدمات مؤسسات حسابرسی استفاده کنند. این کار پیشرفتهای هم داشته است.

وقتی: من فکر می‌کنم با توجه به سطح دانش و تجربه حسابداران کشور در زمان حاضر، احیای نهادی مشابه همان کانون، به نظر کاری بطنی خواهد بود. اما اگر وزارت امور اقتصادی و دارایی بخواهد به حقوق حقه خود برسد، نه اینکه درآمد تعیین شده‌ای را بخواهد تحصیل کند، و مثلاً اگر نتوانست مالیات متعلق به درآمد مرا از من دریافت کند، نخواهد مابه‌التفاوت را از مؤسسه بطل دستی من

بگیرد، باید در جهت تهیه صورتهای مالی و اظهارنامه مؤدیان مالیاتی از خدمات حسابداران رسمی کمک بگیرد. ۹۹ درصد مؤدیهای ما امکان اینکه حسابهای نهایی خودشان را تهیه کنند ندارند. در نتیجه طبعاً چیزی تهیه نمی‌کنند که برای رسیدگی در اختیار من قرار دهند. بلکه در این شرایط برای وزارت امور اقتصادی و دارایی بسیار منطقیتر است، که وضعی را به وجود آورد که مؤدی موظف باشد اظهارنامه‌اش را به وسیله یک نفر حسابدار صلاحیتدار تهیه کند. به زعم من، اتخاذ این روش می‌تواند هم به شکل گیری حسابداران حرفه‌ای کمک کند و هم سبب شود که سیستم مالیاتی به حقوق خود برسد.

تقی‌نژاد: البته برای دستیابی به منظور شما، راه حل دیگری هم وجود دارد و آن تصحیح روشهای حسابداری مربوط به فعالیتهاست. مثلاً می‌شود استانداردهای حسابداری را برای فعالیتهای خاص، یکنواخت کرد. می‌توان مقرر داشت که، برای مثال، صنایع تولید خودرو یا سازندگان لوازم صوتی یا خانگی، باید حسابهای خود را به طریقی که مناسب فعالیت خود آنهاست، نگه دارند.

سلامی: آقای هقی‌نژاد به دفعات اشاره کردند به اینکه این حرفه مورد حمایت است و می‌تواند به فعالیت خود ادامه دهد. در این مورد به بحثی که سه سال پیش در مورد انجمن حسابداران بود اشاره می‌کنم. در آن سال به ما گفته می‌شد که چون در اساسنامه شما تدوین استانداردها و ضوابط حسابداری و حسابرسی پیش‌بینی شده است و قانون تشکیل سازمان حسابرسی هم مقرر کرده است که تنها مرجع تدوین کننده استانداردها و ضوابط حرفه‌ای، همین سازمان است، بنابراین انجمن باید منحل بشود. ما به ناچار با وزارت کشور وارد مذاکره شدیم که به ما گفتند اگر نمی‌خواهید منحل شوید، می‌توانید این مواد را از اساسنامه خود حذف کنید. این دید آن زمان بود. حال، دید قانون فعلی را با مروری بر ماده ۲۳۴ آن بررسی می‌کنیم. واقعاً چه اشکالی داشت در مواقعی که پرونده در هیئت‌های رسیدگی با اشکال روبرو رومی‌شود، به جای کارشناسان وزارت امور اقتصادی و دارایی پیش‌بینی می‌کردید که مسئله به حسابدار متخصص ارجاع شود، بویژه آنکه مواردی پیش می‌آید که در این گونه رسیدگیها کار به بیش از یک نفر نیاز دارد، و گاه باید یکت گروه روی پرونده کار کنند و وزارت امور اقتصادی و دارایی کارشناسان کافی برای این گونه

رسید گیها ندارد.

تقی نژاد: به هرصورت تنظیم امور حسابداری حرفه ای چنانکه گفته شد به قانون نیاز دارد.

سلامی: واقعاً من می بینم پیشنهاد اخیر آقای وفقی هیچ اشکالی پیش نمی آورد و اجرای قانون را بسیار آسان می کند.

علی مدد: من اجازه می خواهم مطالبی را که تا اینجا درباره آنها صحبت شده، جمع بندی کنم. من فکر می کنم آنچه همه در جریان بحثها، برآن اتفاق نظر داشتند، این بود که متشکل شدن یا نظام یافتن حسابداری حرفه ای ضرورت دارد. و مهمترین کاری است که باید در حرفه انجام گیرد. چگونگی این تشکل یا نظام بحثی مستقل و تفصیلی است. همچنین گفته شد که اگر چنین نظامی پدید بیاید، می تواند وصول و ایصال مالیات را منطقیتر و کارآمدتر کرده و سرانجام به آن بهبود بخشد.

صادقی: به نظر بنده جمع بندی یا نتیجه گیری از بحث کار آسانی نیست. بویژه آنکه مسئله ما مسئله جدیدی نیست، بلکه موضوعی است با سابقه ای تاریخی و من فکر می کنم چون هدف سیستم مالیاتی کشور، تنها و تنها وصول و ایصال مالیات بوده است، از بسیاری کارها و از جمله از توجه کافی به حسابداری و حسابداران غفلت شده است. البته از آن طرف، خوشبختانه، در اثر حرکت خودجوشی که در حرفه حسابداری پدید آمده است، حسابداری مؤسسات اقتصادی، گامی به پیش رفته است. در حالی که امید نمی رفت که نظام حسابداری در این مؤسسات - بویژه مؤسسات اقتصادی تحت پوشش دولت و نهادها - شکل بگیرد. اما روزی بینیم بیشتر این مؤسسات صورتهای مالی اساسی دارند که یک رشته استانداردهای بین المللی هم در آن در نظر گرفته شده است و این تحرک یا پیشرفت زاینده تأسیس و تداوم فعالیت سازمان حسابداری یعنی مؤسسه حسابداری سازمان صنایع، بنیاد مستضعفان، شرکت سهامی حسابداری وزارت دارایی و مانند اینها بوده است. البته تشکیل این مؤسسات نیز به نوبه خود سرچشمه یافته از پدید آمدن محدودیت در کار حسابداری حرفه ای آزاد بود، که کارگزاران آن به طور طبیعی وقتی احساس کردند که دیگر کار مستقل نمی تواند ادامه یابد، جذب این مؤسسات شدند تا بتوانند در یک مجموعه فعالیت کنند. البته متأسفانه تعدادی هم به این نتیجه رسیدند که حرفه را ترک کنند. باری در این ده دوازده سال اخیر حرفه ما

هم تجارب زیاد کسب کرده است و باید از این تجارب استفاده کرد. الان همزمان با بررسی اصلاحیه قانون مالیاتها، فرصت مناسبی پیش آمده که ما حسابداران و کارگزاران مالیاتی کشور در کنار هم قرار بگیریم و در این باره فکر کنیم و پیشنهاد ارائه بدهیم. اما یکی دیگر از زمینه های گسترش خدمات حسابداری حرفه ای در ایران این است که دولت در قوانین مالی مقرر کند که بازرسی قانونی باید حسابدار باشد. واقعیت این است که بازرسی قانونی مؤسسات باید حسابدار باشد نه اینکه بنا بر بیان معنی قانون تنها اکتفا شود به اینکه «معجون و یا از اقربای درجه یک مدیران نباشد». در کلیه این موارد دولت باید از تصمیماتی که حسابداری حرفه ای را به تحرک وامی دارد، حمایت کند.

علی مدد: با اینکه سه نفر از همکاران وزارت امور اقتصادی و دارایی در اینجا حضور دارند، اما باید به یاد داشت که اگر گفته می شود برخورد مناسبی با حسابداران رسمی یا حرفه حسابداری نشده، یا اگر حمایت دولت از این حرفه کافی نبوده است، به هیچ وجه غرض این نیست که حالت دشمنی با حسابدار وجود داشته است. بعد از انقلاب دوطرفه فکر در ایران پدید آمد؛ یکی طرفداری که می خواست تمام کارها زیر سلطه دولت باشد، شرکتها همه ملی بشود... که بر اساس این دیدگاه مؤسسات حسابداری هم به سازمان حسابداری تبدیل شد. البته درباره نتایج این روش می شود بحث کرد؛ و کسانی را هم که از این دیدگاه پیروی می کردند، نمی شد مخالف با حسابداران یا در پی جلوگیری از فعالیت آنها دانست. طرفداری دیگر، که در زمان حاضر نیز می تواند مطرح باشد، بر آن بود که نظام کشور را به جامعیتی ببیند که در آن هم حسابدار خصوصی وجود داشته باشد و هم حسابدار دولتی. اگر ما هم به این شکل نگاه کنیم، می توانیم بگوییم همگی موافقیم نظامی بر حسابداری ما حاکم بشود که اگر اجزای آن درست باشد، بتواند این اجزاء را در بر بگیرد.

دعایی: مسئله دیگری را که در مورد نقش دادن به حسابداران نباید از نظر دور داشت، و پیش از این هم به آن اشاره شد، این است که حسابداری در اصل و در وجهی فراگیر می تواند ابزاری هم در دست مدیران مؤسسات اقتصادی باشد. بنابراین، هر آینه مدیران مؤسساتی دارای تجربه و صلاحیت کافی در مدیریت بوده اند، به حسابداری و حسابداران خود اهمیت داده اند. حتی گاه می بینیم چنین مدیرانی در پی این نیز نبوده اند که بازده مالیاتی حسابدارشان چه بوده است، بلکه به

حسابداری به عنوان سازمانی که اطلاعات مورد نیاز تصمیمگیری آنها را تهیه می کند، نگاه کرده اند. از این نظر نقش حسابداران به عنوان تنظیم کننده مسائل مالیاتی مؤسسات در مقایسه با نقش آنان به عنوان تولید کننده اطلاعات برای مدیریت بسیار کوچک به نظر می رسد. در چنین مواردی که مدیریت سازمان نقش واقعی برای حسابداران قائل شده است، معمولاً بالاترین فرد مالی خود را در سمت معاون خودنیز منصوب کرده است. از طرف دیگر موفقیت یک سازمان بستگی به اعضای آن دارد. اگر ما سازمان حسابداری را که یک سازمان حرفه ای دولتی است در نظر بگیریم، و بخواهیم میزان موفقیت آن را ارزیابی کنیم، باید بینیم آیا کارکنانی که جذب این سازمان شده اند همه واقعاً حسابدار بوده اند یا کسانی هستند که به دلیل وجود پستهای خالی در سازمان حسابداری و یا ناتوانی از فعالیت در محلهای دیگر، از سازمانهای تحت پوشش وزارت اقتصاد و دارایی یا قسمتهای دیگر، به این سازمان منتقل شده اند. و بدیهی است که چنین افرادی نمی توانند به اندازه کافی کارآمد باشند.

تقی نژاد: این موضوع ممکن است عمومیت نداشته باشد.

دعایی: بنده هم اعتقاد ندارم که عمومیت داشته است، ولی این وضع، با هر اندازه تأثیرگذاری احتمالی، می تواند در میزان موفقیت آن سازمان مؤثر باشد.

علی مدد: شرایط همکاران سازمان حسابداری فعلی یا مؤسسه حسابداری سازمان صنایع و سازمان برنامه سابق، این گونه که آقای دعایی می فرمایند نیست. چه همکاران مؤسسه حسابداری سابق و چه همکاران شرکت سهامی حسابداری وزارت دارایی، هیچیک به علت نبودن پست خالی در جای دیگر به سازمان حسابداری نیامده اند. دلیل این حرف هم این است که تمام همکاران ما در سازمان که ۲۰ هزار تومان حقوق می گرفتند، در زمان حاضر بخش خصوصی آنها را با حقوقهای ۸۰-۱۰۰ هزار تومان استخدام می کند. اگر یک مقدار واقع بینانه نگاه کنیم، همکاران سازمان حسابداری، کیفیت حسابداری را در ایران ارتقاء دادند. اگر مؤسساتی را که این همکاران به حسابداری در آن مشغولند، بررسی می کنیم می بینیم که هر چند در آنها حتماً ایراد وجود دارد و سیستمها ضعیف است، ولی برای اولین بار در تمام آنها یک مجموعه صورتهای مالی هماهنگ تهیه می شود، که البته می توان گفت چه ورق بزیند

مالیات

ایرادهایی هم دارد. همکاران سازمان حسابرسی مجموعه‌ای از آموزشها را دیده‌اند که می‌تواند آثار بسیار مطلوبی در جهت بهبود بخشیدن به حرفه حسابداری و سیستمهای حسابداری از خود به جا بگذارد.

دعایی: البته من هم به هیچ وجه نظرم این نبود که تمامی همکاران این سازمان چنین وضعی دارند.

سلامی: اگر به قانون تشکیل سازمان حسابرسی مراجعه کنیم، در آن مقرر شده است که این سازمان مجاز به استخدام کارکنان جدید نیست و نیروی انسانی خود را باید از میان کارکنان وزارتخانه‌ها و دستگاههای دیگر تأمین کند و این البته یک نکته منفی برای آن مؤسسه است.

علی مدد: براساس آنچه تا اینجا گفتیم، ممکن است خواننده احساس کند که آقایان آمدند. نشستند و گفتند که باید یک دستگاهی درست کنیم که به حسابداران حرفه‌ای حق امضا بدهد، که این خود منشاء درآمد برای آنها باشد. اجازه بدهید که با پرداختن به جنبه‌های دیگر مسئله، در این فرصت باقی مانده بحث را کامل کنیم. من فکر می‌کنم بعد دیگری از موضوع می‌گذرد می‌تواند حسابداری و نرخهای مالیاتی باشد، مسئله‌ای که آقای سلامی به آن علاقه‌مندند. وقتی نرخهای مالیاتی صعودی باشد و ماشاءالله هزار ماشاءالله به ۷۵ درصد و اگرمانعی نداشت، ممکن بود حتی به ۹۵ درصد هم برسد.

سلامی: آن هم از مآخذ سال ۱۳۵۱ که از آن سال تا زمان حاضر قیمت‌ها ۲۰ برابر شده است. بنابراین مآخذ باید به همین میزان بالا می‌رفت عامل مهمتر در اینجا مآخذ است نه نرخ.

علی مدد: عرض من این است که وقتی نظام نرخ ما به شکل صعودی بالا می‌رود و به ۷۵ درصد، ۸۰ درصد و شاید در مواردی بیشتر هم می‌رسد، آیا این خود باعث فرار مالیاتی و خودداری از تنظیم درست‌کارانه حساب و کتاب نمی‌شود؟ حالا فرض کنید افراد خوبی هم برای انجام امور حسابداری این مؤسسات تأمین کردیم، به آنها احترام هم گذاشتیم، آیا با وجود این نرخها علی‌رغم همه آن آدمهای خوب با کیفیتهای ایده‌آل در این نظام

می‌توانیم به جایی برسیم که حسابداری درستی داشته باشیم؟

تقی نژاد: چارچوب اولیه لایحه قانون مالیاتهای اخیر را یک کمیسیون زیر ساخت در سازمان برنامه و بودجه تدوین کرده است که فقط دو نفر از وزارت امور اقتصادی و دارایی در آن شرکت داشتند. این کمیسیون نیز چارچوب کلی قانون مالیاتی را برای زمانی تنظیم کرد که در شرایط جنگی قرار نداشته باشیم و نظیر این شد که تا زمانی که جنگ ادامه دارد، در صورت نیاز به درآمد بالاتر، مالیاتهای ویژه جنگی وضع کنیم. اما کمکهای مردمی آنقدر زیاد بود که دولت نیاز به وضع مالیاتهای جنگی نداشت. در لایحه‌ای که براساس چارچوب یاد شده بالا تنظیم شده بود، نرخ مالیاتی از ۵۵ درصد بیشتر نمی‌شد، این لایحه به مجلس رفت و در کمیسیونها به صورت فعلی تغییر کرد. استدلال هم این بود که ما قانون را در زمان جنگ تصویب می‌کنیم و اگر جز این نرخها در نظر گرفته شود، طبقات پایین جامعه فکر خواهند کرد که از آنها حمایت نشده است. قضیه ثابت ماند تا رسیدیم به دوره اخیر مجلس شورای اسلامی و دولت فعلی و دیدگاههای جدید نتیجه آنکه در لایحه جدید، نسبت به قانون مصوب اسفند ۱۳۶۶ که از مآخذ ۲/۵ میلیون تومان به بالا ۷۵ درصد مالیات گرفته می‌شود، از مآخذ ۳۰ میلیون تومان به بالا مشمول ۵۴ درصد مالیات می‌شود.

عابدی: لازم می‌دانم در پایان با توجه به سابقه‌ای که از عملکرد نامطلوب برخی از حسابداران رسمی در گذشته موجود است و در اینجا نیز به آن اشاره شد، نظر نهایی خود را در مورد حسابداری حرفه‌ای در چند قسمت اعلام کنم. اول اینکه، چون تایید حساب درآمد اشخاص بر درآمد دولت و به طبع بر موفقیت دولت در اجرای برنامه‌های آن تأثیر تعیین کننده دارد، بنابراین اعطای این عناوین یا صدور مجوز برای این گونه رسیدگیها به افراد، حتماً باید به تأیید دستگاه مالیاتی برسد، دوم؛ آن نهاد، انجمن یا کانونی که افراد خود را به این منظور به وزارت امور اقتصادی و دارایی معرفی می‌کند، باید در قبال معرفی افراد مسئول باشد. سوم؛ یک دستگاه دولتی مانند سازمان حسابرسی فعلی به عنوان دستگاه نظارت کننده، بر عملکرد آنان نظارت داشته باشد و ضمانت اجرایی مؤثر در حد آنچه برای مأموران تشخیص در نظر گرفته شده است، برای آنان در نظر گرفته شود. چهارم؛ وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز همزمان نقائص نظام مالیاتی را برطرف کند.

صادقی: من دو پیشنهاد برای اصلاحیه قانون جدید دارم. یکی آنکه باید در مورد مناسب بودن نظام یک نرخی در قانون مالیاتی در ایران بررسی اساسی صورت بگیرد. درست است که معافیتها به عنوان یک مکانیسم

تعدیل کننده در این مورد عمل می‌کنند، با این حال من فکر می‌کنم باید هر رشته فعالیت نرخ خاص خودش را داشته باشد. پیشنهاد دیگر اینکه قانون و آیین نامه‌های اجرایی آن باید ساده و روشن باشد و تفسیر پذیر نباشد، تا کار حسابدار را در محاسبات و کار مأمور تشخیص را آسان کند و سرعت کافی در انجام مراحل وصول مالیات پدید آید.

سلامی: من پیشنهاد می‌کنم که اگر امکان پذیر باشد و آقایان فرصت داشته باشند، جلسه دیگری داشته باشیم و در آن جلسه در مورد خود قانون بحث کنیم.

تقی نژاد: در زمان حاضر کمیسیونهای خاصی مشغول مطالعه در مورد سیستمهای مختلف مالیاتی و روشهای اجرای آنها هستند، و قرار است در آینده تجدیدنظر کلی در قانون مالیاتها صورت بگیرد. حتی خود آقایان، بدون اینکه حتماً افرادی از وزارت امور اقتصادی و دارایی در آن شرکت داشته باشند، جلساتی تشکیل بدهند، و نتایج آن را در نشریه چاپ کنند. مطمئناً مقامات و دست اندرکاران وزارت امور اقتصادی و دارایی آنها را مطالعه می‌کنند و در جریان قرار می‌گیرند، مجلس، هیئت دولت و شورای اقتصاد نیز حتماً از آن مطلع می‌شوند.

وقتی: به نظر من نتیجه به اینجا رسید که اگر بخواهیم جامعه منظمی داشته باشیم و همچنین اگر بخواهیم دولت نیز به حقوق حق خودش برسد، هیچ راهی نداریم جز اینکه به حسابداری اهمیت بدهیم و به آن احترام بگذاریم. در این صورت دولت نیز باید قانون را دقیقاً رعایت کند و مأموران و کارگزاران خود را هم به اجرای کامل آن موظف کند. من در اینجا با خود قانون کاری ندارم. قانون هر چه هست، همین هم باید مقید به رعایت کامل آن باشد. بطور خلاصه باید به حسابداری به عنوان یکی از مهمترین ابزارهای سنجش عملکرد دستگاههای دولتی و مؤسسات اقتصادی نگاه کرد و چه دستگاههای دولتی و چه مؤسسات اقتصادی اصول و موازین آن را رعایت کنند.

علی مدد: پانچولی پدر حسابداری می‌گوید؛ تا اشتباه نکنیم چیزی یاد نمی‌گیریم، آیین نامه تحریر دفاتر ما هم می‌گوید: جریمه تان می‌کنیم تا اشتباه نکنید. مسئله این است که در قوانین مالیاتی واقعیتی به خرج بدهیم. اگر برخورد ما با اصول و پراتیک حسابداری طوری باشد که مانند آیین نامه تحریر دفاتر بگوییم، اگر کسی اشتباه کرد، بعد خط زد، جریمه اش کنید، این با بینش پانچولی سال ۱۶۷۰ میلادی همخوانی ندارد. این آیین نامه تحریر دفاتری که در قانون اخیر یا اندکی تغییر نسبت به قبل تنظیم شده است، در واقع متکی است به مقررات قانون تجارت ۱۳۱۱ و امروز دیگر کاربرد ندارد. حرف من این است موادی که در قانون به پراتیک

نظر بحسن اطمینانی که خزانه دار کل را به لیاقت و درستکاری آقای

وزیر امور نظامی و دارایی ^{مجلس} ^{۱۳۱۱} تا زمانیکه سلب اطمینان

و رضایت خزانه دار کل نشده مشارالیه را بموجب این حکم به رتبه ^{مجلس} ^{۱۳۱۱}

اداره ژاندارمری خزانه کل منصوب و بعموم افرادی که در تحت ریاست او

هستند اخطار می نماید که آقای ^{مجلس} ^{۱۳۱۱} را باین منصب شناخته

W. Morgan Shuster
 خزانه دار کل

اوامر نظامی او را مجری دارند

رئیس کل اداره ژاندارمری
 Col. J. N. Merrill
 Acting Chief
 Treasury Gendarmerie.

رئیس خزانه
 Achille Perrier
 Directeur

Form № 100

حسابداری مربوط می شود، روز آمد باشد و بشود با آن کارکرد.

تقی نژاد: پیشنهاد مشخصی دارید؟

علی مدد: پیشنهاد مشخص هم دارم، به موجب قانون، شما که وزارت امور اقتصادی و دارایی هستید می توانید با وزارت دادگستری بنشینید و یک آیین نامه جدید برطبق مقررات قانون تجارت ۱۳۱۱ بنویسید، هیچ ایرادی هم ندارد و محمل قانونی دارد. ضرورتی هم ندارد که دفاتر کل و روزنامه ۱۳۱۱ باشد.

سلامی: پیشنهاد مشخص من این است که نظام مالیاتی کشور باید به عنوان یک پروژه مورد توجه قرار بگیرد، و برنامه ریزی کنیم که در یک دوره فرضاً دهساله به هدفهای نهایی این پروژه برسیم. از افراد خبره اعم از حسابدار، اقتصاددان، کارشناس مالیاتی و افراد اجرایی هم درپیشبرد پروژه کمک بگیریم. در آن زمان می توانیم دفتر روزنامه و کل را حذف کنیم و نظر آقای علی مدد تأمین بشود، امروز نمی توانیم این کار را بکنیم، چون تالی فاسدش بیشتر است.

تقی نژاد: آیین نامه فعلی تنظیم دفاتر، آیین نامه قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ نیست، بلکه برای آن مجوز خاص گرفته شده است. با این حال چنانچه نسبت به آن انتقادی هست، می توانید مطرح کنید و پیشنهاد مشخص خودتان را در میان بگذارید. اصلاح این آیین نامه هم از اختیارات وزیر امور اقتصادی و دارایی است. پیشنهاد شما حتماً بررسی می شود و نسبت به آن تصمیمگیری می کنند. اما در مورد این که گفته شد به اصلاح قانون مالیاتها به عنوان یک پروژه نگاه کنیم. خوشبختانه این کار الان دارد انجام می شود. امسال یک بودجه تحقیقاتی برای مسائل اقتصادی و از جمله مالیات در اختیار معاونت اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار گرفته است و در زمان حاضر در مورد اصلاح کلی قانون مالیاتها بررسی فعالانه ای جریان دارد.

شلیله: گرچه مباحثات می تواند به دلیل احاطه شرکت کنندگان برمسائل ومشکلات موجود، ساعتها وساعتهای دیگر ادامه پیدا کند، اما ناچاریم به علت محدودیت امکانات جلسه را در اینجا به پایان برسانیم: به پایان آمد این دفتر، حکایت همچنان باقی... در این میزگرد موفق شدیم دو موضوع مهم را در حد فرصت بررسی کنیم: یکی توسعه حسابداری حرفه ای و دیگری اثر نرخ مالیات بر درآمد بر نظام مالیاتی و مدیریت و حسابداری مؤسسات اقتصادی و البته موارد دیگری هم پیش آمد که به طور بسیار گذرا به آن اشاره شد. و به نظرمی رسد هنوز مسایل بسیار دیگری باقی مانده است. از همکاری آقایان بسیار متشکریم.

سال گذشته در غروب یکی از روزهای پاییزی «بنده» تنها در دفتر نشسته بودم. داشتم نقشه می کشیدم که با این برنامه قوزبالا قوز شهرداری چکار کنم آخر امروز صبح یک نامه از شهرداری رسیده بود که می گفت «بنده» خلاف کرده و محل مسکونی را برای کار تجاری مورد سوءاستفاده قرار داده ام و بنابراین باید ظرف یک هفته رفع خلاف کنم. «بنده» که شدیداً با هر چه تاجر و تجارت است بیخودی مخالف بودم حق داشتم که ناراحت باشم. اولاً که «بنده» حسابرس هستم. ثانیاً برای «بنده» جای تعجب است که چرا شهرداری حتی یک بار هم نشده از آمار استفاده کند؟ البته بنده هم آمار مربوطه را نداشتم ولی مطمئن بودم تعداد ساختمانهای دفتری مجوزدار حتی به یک صدم موسسات دایر نمی رسد.

با خودم فکر می کردم برای چی دفاتر وکالت و مطب آقایان دکتر و حتی دفتر مهندسین مشاور می تواند در وسط منطقه مسکونی باشد ولی دفاتر حسابرسی و مشاوره مالی تجارتخانه محسوب می شود؟ تو همین طور فکرها بودم که یکدفعه زنگ در به صدا درآمد انتظار آمدن کسی را نداشتم. چهره اش برای بنده کاملاً آشنا بود

مشترک سر کلاس و سراغ گرفتن از همشاگردیهای سرشناس بالاخره گفتم: چطور شد این طرفها مارو پیدا کردی؟ گفت: بابا بقول معروف آب در خانه و ما تشنه لبان می گردیم. مدتهاست که دربدر دنبال یک مالی چی مطمئن می گشتم ولی تا حالا موفق نبودم یا خواسته شان خیلی زیاد بود یا به دلم نمی چسبید. آخه خیلی سانی مانناال بودند. تا اینکه از فلانی شنیدم که تو اینکاره ای.

برسیدم: خوب این باصطلاح مالی چی رو برای چی می خواستی؟ گفت: راستش من بعد از اینکه مدرسه رو ول کردم رفتم توی کار فرش. تا ده دوازده سال پیش با حاجی (طوری می گفت که من باید حاجی را می شناختم) کار می کردم بعد رفتم تو کار خرید فرشهای عتیقه از حراجیها. رفته رفته کارم خوب شد. حجره حاجی و انبارشو خریدم. بعد هم توکار صادرات فرش. بعدش هم توکار ارز. مدتی خیلی تبلیغ میشه که این کارهایی که ما می کنیم کارهای خوبی نیست. نمی دونم مولد نیست. و می ترسم یک دفعه کاری دستمون بدن. اینه که به فکر یک کار اساسی افتادم و می خواهم پولامو تویه کاری سرمایه گذاری کنم. اینه که ازت مشورت می خوام.

ولی باورم نمی شد که همکلاسی چهارم دبیرستانم را پس از گذشت نزدیک به ۳۰ سال ببینم. بچه سرزنده ای بود ولی سر کلاس یا بهتر بگویم ته کلاس به کمتر چیزی که توجه داشت درس بود. یادم است یک روز زنگ انشاء دبیر ادبیات ازش خواست که انشایش را بخواند. موضوع انشاء شرح یک شعر بود که دقیقاً به خاطرش ندارم ولی درباره مقایسه ثروت و دانش بود. احمد بدون اینکه بیاید پای تخته به دبیر ادبیات گفت: «آقا ما فقط تونستیم یک خط بنویسیم» دبیر گفت: «خوب همانجا بخون». او هم نه گذاشت و نه برداشت و جمله ای خلاف انشای همه بچه ها را از حفظ خواند. او گفت برخلاف آنچه که بر همه واضح و مبرهن است من به این نتیجه رسیدم که اگر پول داشته باشی همه چیز داری در غیر این صورت حتی اگر علامه دهر هم باشی ول معطلی. همین چیزها باعث شد یک روزه پرونده اش را بگذارند زیر بغلش و بیرونش کنند. مدتی دورادور ازش خبر داشتم که رفته توی بازار شاگرد یک فرش فروشی شده. بعدش دیگر ازش خبر نداشتم تا آن روز که دیدمش. پس از احوالپرسی های متعارف و تعریف چند تا از خاطرات



کرد. اونوقت بازنایاری آخرسال
یک چیزی هم به شرکت بابت تمه
مالیات بدهکار بشی.

گفت: بابا تو که فقط بلدی آدمو
مأیوس کنی. آخه ملت این همه سود
می‌برن، چطور نوبت ما که میشه
میگی به چیزی هم باید بدی.

گفتم: خوب در چارچوب قانون
همینه.

گفت: چطوره مستغلات ارزون
قیمت بسازم و اجاره بدم به طبقه
کم درآمد. با بانک صحبت کردم،
گفتند می‌تونند وام خوبی هم بهم
بدن.

گفتم: خوب در این صورت فرض

بقیه در صفحه ۱۰۱

گفتم: خوب با این حساب از
مغازه و انبار چیزی دستتونمی‌گیره.
تازه به چیزی هم باید بگذاری رویش
و بدی مالیات.

گفت: منظورت چیه؟

گفتم: هیچی هفتاد درصد قیمت
سرقفلی رو باید بدی مالیات. البته
اون سرقفلی که حوزه تعیین می‌کنه.

گفت: پس با این حساب اصلاً
نمی‌فروشمش حالا بگوبا بقیه پولم
می‌تونم مثلاً برم توبروس سهام بخرم؟

گفتم: البته که می‌تونی بخری
ولی فرض کن هفتاد میلیون گذاشتی
و سهم خریدی و آخرسال شرکتی که
سهامشو خریدی سود زیادی کرد و
شصت هفتاد درصدشو هم تقسیم

تقسیمات

گفتم: خوب چقدری پول داری؟
گفت والله هجره و انبارو مالیاتجی‌ها
۱۰۰ تا قیمت گذاشتن ولی بیشتر از
۷۰ تا نمی‌خرند. خودم هم به شصت
هفتاد تا می‌تونم جور کنم.

گفتم: اینم که همه‌اش میشه صد
و چهل هزار تومان.

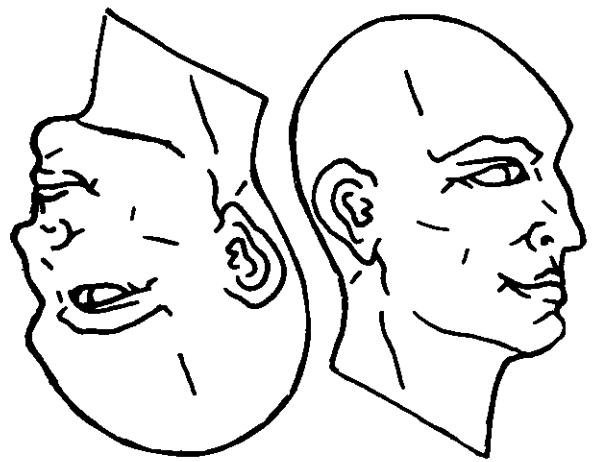
گفت: نه بابا مثل اینکه مدتی‌ه
بغل بازار رد نشدی. منظور میلیونه.

گفتم: خوب حالا شد به چیزی.
ولی من مشورت‌هام فقط در چارچوب
قانونه و به همین دلیل به دردت
نمی‌خوره.

گفت: اتفاقاً تصمیم دارم
کارهای آینده‌مو فقط در همین
چارچوب انجام بدم.

شماره هفتم و هشتم

بررسی مقایسه‌ای سیستم‌های مالیاتی در کشورهای پیشرفته و در حال توسعه



نگارش: غلامعلی آبائی

مالی و انسانی آنها از طرف کشور مسلط علت اصلی وایس ماندگی کنونی کشورهای توسعه نیافته است، با این حال ساختار اقتصادی و اجتماعی - فرهنگی جوامع، بیانگر اهمیتی است که سیاست‌های مالی در توسعه اقتصادی می‌تواند داشته باشد. از این رو وضع مالیات یا لغوبرخی عوارض و یا برقراری معافیت و تشویق‌های مالیاتی تحت الشعاع هدف‌های مالی و اقتصادی دولتهاست. در عین حال باید توجه داشت که تمرکز بر سیاست مالیاتی یا انتخاب یک نوع مالیات، سبب غفلت از جنبه‌های اجرایی مالیات نشود. به عبارت دیگر به همان میزان که تعیین سطح کل درآمدهای مالیاتی برای دستیابی به هدف‌های رشد اهمیت دارد، چگونگی رسیدن به سطح مطلوب مالیاتی نیز باید مورد توجه قرار گیرد، بررسی تاریخی سیر مالیات در تمدن‌های قدیم با توجه به ساختار کشاورزی در این نوع جوامع، نشان می‌دهد که همواره مالیات بردارایی نقش اساسی داشته است.

\$ یکی از راه‌های ارزیابی فعالیتها در هر جامعه‌ای، مقایسه کردن کم و کیف هر فعالیت با مورد مشابه آن در سایر جوامع و بویژه در جوامعی است که شباهت بیشتری با جامعه مورد نظر دارند. این پویش چنانکه در نخستین وهله نیز به نظر می‌رسد رویکردی پیچیده و پر دامنه است و به همین دلیل است، شاید، که در ایران کمتر به آن روی آورده‌اند. بلکه هر آینه ضرورتی احساس شود، به برابر هم نهادن برخی آمارها و اطلاعات بسنده می‌کنند و به نتایج مقایسه این دو برای قضاوت نهایی استناد می‌جویند، حال آنکه به این طریق، بسیاری از عوامل مؤثر و بعضاً مشترک از نظر دور می‌ماند و در نتیجه چنین بررسیهایی از کفایت لازم برخوردار نیست. اما، بهر حال در غیاب مطالعات تطبیقی یاد شده، استناد به آمارهای مقایسه‌ای می‌تواند تا حدی پاسخگوی نیاز باشد. این مقاله نیز کوششی در این راستاست که امید است یافته‌های آن کارشناسان را به ضرورت انجام مطالعات تطبیقی روش شناختی در این زمینه‌ها، هشدار دهد.

(O.E.C.D) استفاده شود؛ زیرا بیشتر کشورهای عضو این سازمان مراحل رشد و توسعه اقتصادی را گذرانده‌اند و از اقتصاد نسبتاً سالم و متعادل که مجهز به سیستم‌های مالیاتی مؤثر و کاراست برخوردارند.

می‌دانیم که رشد اقتصادی به موازات عدالت اجتماعی در جریان دستیابی به توزیع برابر درآمد و ثروت پدیده‌ای است که در جهان امروز از اهمیت خاص و ابعاد متفاوتی برخوردار است. به عبارت دیگر در صورتی رشد اقتصادی به توسعه می‌انجامد که به بهبود وضع اقتصادی گروه‌های پایین جامعه منجر شود در عین حال پیوسته باید در نظر داشت که توسعه نیافتگی کنونی کشورهای جهان سوم تنها معلول ساختار اقتصادی و فرهنگی آنها نیست، بلکه رابطه اقتصادی آنها با کشورهای پیشرفته و حکومت‌های مسلط در طی تاریخ و استثمار سرمایه‌های

این مقاله برای ارائه آگاهی بیشتر درباره نظام مالیاتی کشورهای در حال توسعه و از جمله ایران در مقایسه با کشورهای پیشرفته و صنعتی به یک بررسی اجمالی و تطبیقی در این زمینه می‌پردازد تا با شناخت ویژگی این نظامها، بتوان در طرحریزی، تدوین و تصحیح قوانین مالیاتی بویا و کارساز از تجربیات موفق این کشورها، با توجه به عوامل مختلف فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی جوامع رو به رشد سود برد. بدین منظور سعی شده است در بررسی تطبیقی از سیستم‌های پیشرفته و متنوع مالیاتی و آمارهای مربوط به سازمان همکاری و توسعه،

۱- سازمان همکاری اقتصادی و توسعه

1. Organization for Economic Cooperation & development (O.E.C.D)

است، دریافت این نوع مالیات اغلب با منافع گروههای مرفه برگزیده، مغایرت خواهد داشت. بنابراین انواع مالیاتهای غیرمستقیم که بار واقعی آن را مصرف کننده متحمل می شود، گسترش می یابد تا بدین طریق نه تنها کسب سود بیشتر مورد حمایت قرار گیرد، بلکه با سیاستهای تبلیغاتی وسیع بازار تقاضای کالا تضمین شود. در نتیجه به دنبال افزایش تولید، بخش توزیع با شتاب بیشتری گسترش می یابد و با توجه به این نکته که اصل منافع فرد و کسب سود بیشتر، زیربنای سیستم بازار است، وضعیت اقتصادی - اجتماعی مورد غفلت قرار می گیرد. چه بسازند صاحبان عوامل تولید که حتی سیستم بازار را هم برای به کارگیری عواملی که در اختیار دارند،

سودآور نمی بینند، و آن را خارج از سیستم بازار به کار می برند. به عبارت دیگر در شرایط بحرانهای اقتصادی یا در وضعیت نابسامان متأثر از کمبودهای عرضه، اقتصاد پنهان یا اقتصاد سیاه، گسترش می یابد. بحرانهای ناشی از جنگ یا دگرگونیهای اجتماعی اغلب سبب می شود که در اقتصاد زیرزمینی تقاضای بالقوه ایجاد شود و قیمتها افزایش یابد که افزایش قیمتها در این بازار به نوعی به افزایش قیمت در بازار رسمی می انجامد. در این مقطع، پول سیاه با آن بخش از نقدینگی که در حسابهای ملی نیامده است، نقش اساسی و حیاتی در اقتصاد بازی خواهد کرد. پول سیاه به تمرکز سرمایه یا افزایش مصرف می انجامد که هر دو

پدیده نابرابری توزیع سرمایه ها را افزایش خواهد داد. از آنجا که بخش عمده این تمرکز نزد صاحبان درآمدهای پولی در فعالیتهای خدماتی است، گسترش ارزش افزوده بخش خدمات بتدریج از توان بالقوه تولید در جامعه می گاهد و در عین حال درآمد ملی افزایش می یابد که بخش اعظم آن مربوط به ارزش افزوده خدماتی یا صادراتی مواد اولیه است. معمولاً افزایش درآمد سرانه که در کشورهای توسعه یافته ناشی از افزایش توان واقعی تولید به علت گسترش بخش خدمات یا صادرات مواد اولیه است، گسترش بخش عمومی را نیز به دنبال دارد. بدین مفهوم که با افزایش درآمد سرانه، سهم بخش عمومی در محصول ناخالص ملی و به همان میزان، نسبت ورق بزنید

جدول شماره (۱) کل درآمدهای مالیاتی در کشورهای سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (O.E.C.D)

نام کشور	۱۹۶۵	۱۹۷۰	۱۹۷۵	۱۹۸۰
استرالیا	۲۳/۷۸	۲۵/۴۹	۲۹/۱۴	۲۵/۸۲
اتریش	۳۴/۶۴	۳۵/۹۶	۳۸/۵۴	۴۱/۵۴
بلژیک	۳۱/۳۱	۳۲	۴۱/۰۷	۴۵/۱۴
کانادا	۲۵/۹۴	۳۲/۹۳	۳۶/۰۵	۳۲/۸۱
دانمارک	۳۰/۰۵	۴۰/۲۳	۳۶/۱۵	۴۵/۱۱
فنلاند	۳۰/۱۳	۳۲/۱۸	۳۶/۱۵	۳۴/۴۶
فرانسه	۳۴/۹۷	۳۵/۵۸	۳۷/۴۴	۴۲/۵۱
آلمان	۳۱/۵۹	۳۲/۸۰	۳۵/۶۸	۳۶/۲۳
یونان	۲۰/۵۸	۲۴/۳۰	۲۴/۶۴	۲۷/۶۹
ایرلند	۲۶/۰۲	۳۱/۲۳	۳۲/۴۹	۳۷/۵۷
ایتالیا	۲۷/۲۵	۲۷/۹۱	۲۸/۹۸	۳۰/۰۹
ژاپن	۱۸/۰۵	۱۹/۷۲	۲۱/۱۰	۲۵/۸۵
لوکزامبورگ	۳۰/۸۳	۳۱/۹۴	۴۳/۵۷	۴۷/۵۶
هلند	۳۵/۴۸	۳۹/۸۹	۴۵/۸۰	۴۶/۱۹
زلاتندون	۲۴/۳۲	۲۶/۳۹	۳۰/۰۴	۳۱/۱۸
نروژ	۳۳/۲۲	۳۹/۱۹	۴۴/۸۲	۴۷/۳۶
پرتغال	۱۸/۵۷	۲۳/۲۱	۲۴/۸۲	۲۹/۷۸
اسپانیا	۱۴/۷۳	۱۷/۲۲	۱۵/۶۰	۲۳/۱۶
سوئد	۳۵/۶۰	۴۰/۸۹	۴۴/۲۴	۴۹/۸۷
سوئیس	۲۰/۷۱	۲۳/۸۱	۲۵/۶۱	۳۰/۴۷
ترکیه	۱۴/۹۳	۱۷/۶۳	۲۰/۶۷	۲۰/۸۴
انگلستان	۳۰/۸۰	۳۵/۷۱	۳۶/۰۸	۳۵/۹۱
امریکا	۲۶/۵۸	۳۰/۱۰	۳۰/۱۸	۳۰/۶۹

جدول شماره (۲) سهم انواع مالیاتها در کل درآمدهای مالیاتی کشورهای (O.E.C.D) در سال ۱۹۸۰

نام کشور	مالیات ناشی از درآمد اجتماعی	مالیات بر عوارض دارایی کالا و خدمات	مالیات بر مالیات بر سایر
استرالیا	۵۴/۶۳	۵/۰۹	۳۱/۷۱
اتریش	۲۶/۶۸	۶/۹۸	۳۱/۲۵
بلژیک	۴۲/۳۵	۳۰/۷۴	۲۳/۹۲
کانادا	۴۵/۹۷	۱۰/۶۹	۳۲/۶۳
دانمارک	۵۴/۶۳	۱/۷۹	۳۷/۵۲
فنلاند	۴۸/۴۷	۸/۶۴	۱/۹۷
فرانسه	۱۸/۱۷	۴۳/۱۲	۳/۳۸
آلمان	۳۵/۴۴	۳۴/۱۰	۲۶/۹۹
یونان	۱۵/۵۶	۳۰/۳۲	۷/۷۲
ایرلند	۳۶/۶۷	۱۴/۳۰	۴۳/۷۰
ایتالیا	۳۱/۴۹	۳۶/۷۴	۲۷/۴۹
ژاپن	۴۰/۷۹	۳۰/۱۰	۱۶/۲۱
لوکزامبورگ	۴۴/۸۷	۲۸/۹۵	۵/۸۰
هلند	۳۲/۴۵	۳۸/۵۲	۲۴/۸۲
زلاتندون	۶۸/۴۹	-	۲۲/۹۴
نروژ	۴۷/۲۴	۱۵/۱۷	۳۵/۳۹
پرتغال	۲۲/۲۷	۲۷/۰۹	۱/۴۶
اسپانیا	۲۶/۲۰	۴۴/۹۷	۲۳/۰۳
سوئد	۴۳/۲۵	۲۸/۶۸	۲/۹۴
سوئیس	۴۱/۵۰	۳۰/۸۲	۷/۲۴
ترکیه	۵۴/۵۶	۶/۳۴	۳۳/۱۸
انگلستان	۳۷/۹۴	۱۶/۹۳	۱۲/۰۵
امریکا	۴۶/۹۸	۲۶/۳۴	۱۰/۰۶

۲- نشریه شماره ۴۲۷ معاونت امور اقتصادی و بین المللی وزارت دارایی ص ۳-۱



جدول شماره (۳) سهم مالیات در پرداختها و دریافتهای دولت و درآمدهای مالیاتی

کشورهای توسعه یافته	در پرداختهای دولت	درآمدهای مالیاتی به درصد
کانادا	۶۳/۳	۶۴/۸
امریکا	۵۴/۸	۸۸/۵
اتریش	۵۵/۳	۳۸/۸
بلژیک	۵۶/۹	۶۱/۲
دانمارک	۷۰/۱	۴۲/۸
فنلاند	۸۸/۶	۳۵/۹
فرانسه	۵۰/۶	۳۵/۸
آلمان	۳۹	۴۴/۲
انگلستان	۷۰/۳	۵۴/۴
لوکزامبورگ	۶۷/۴	۶۲/۸
هلند	۴۶/۶	۵۸/۷
نروژ	۷۹/۳	۴۱/۷
اسپانیا	(۰۰)	۴۵/۸
سوئد	۴۴/۷	۳۱/۷
سوئیس	۴۸/۷	۶۵
ژاپن	۷۳/۲	(۰۰)
استرالیا	۹۹/۶	۶۹/۹
ژلاندنو	(۰۰)	۷۳/۹

(۰۰): رقم در دست نیست.

هلند، دانمارک، نروژ و سوئد از جمله کشورهایی هستند که به طور نسبی درآمدهای مالیاتی بیشتری داشته اند. اتریش، ترکیه و اسپانیا به طور نسبی از درآمدهای مالیاتی کمتری برخوردار بوده اند و سرانجام آمریکا، سوئیس و انگلستان در گروههای متوسط قرار دارند.

مالیات به محصول ناخالص ملی افزایش می یابد، اگرچه درآمد بالا تر می تواند مالیات بیشتر را موجب گردد. اما این امر همیشه شرط پایدار نخواهد بود. چه سا مالیات بردرآمد بالا تر در بلندمدت احتمالاً به کاهش درآمدها بینجامد. همزمان با رشد درآمد ملی، کشورهای پیشرفته صنعتی موفق به جمع آوری عایدات مالیاتی بیشتری می شوند، زیرا حفظ ثبات ضمنی برای ایجاد و گسترش درآمد و سود، خود مستلزم دریافت بخشی از سود حاصل از سرمایه گذاری های داخلی و خارجی از طرف دولت است تا بموقع برای ایجاد امنیت نسبی و رفاه اجتماعی هزینه گردد. امروزه نسبت مالیات به تولید ناخالص ملی در کشورهای پیشرفته به طور متوسط ۴۰٪ است. در جدول شماره ۱ نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی به قیمت بازار برای کشورهای سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (O.E.C.D) طی سالهای ۱۹۷۰ - ۸۰ ارائه شده است:

در جدول شماره (۲) سهم انواع مالیاتهای دریافت شده در کل درآمدهای مالیاتی مشخص شده است. چنانکه ملاحظه می شود در مورد مالیات بردرآمد و سود کشورهای یونان و فرانسه دریافتی کمتری دارند حال آنکه در استرالیا تقریباً ۵۵٪، در ژلاندنو ۶۸٪ و در ترکیه و دانمارک ۵۵٪ از درآمدهای مالیاتی، ناشی از مالیات بردرآمد و سود است.

از طرف دیگر جدول، اهمیت تأمین اجتماعی در فرانسه و اسپانیا را نشان می دهد. در مورد مالیات بر

کالا و خدمات که جزو مالیات غیرمستقیم است و به مصرف کننده منتقل می‌شود، در یونان و ایرلند تقریباً ۴۵ تا ۴۴٪ از درآمدهای مالیاتی را مالیات بر کالا و خدمات تشکیل می‌دهد. در حالی که این رقم در ژاپن و آمریکا ۱۶٪ است. در مورد مالیات بر دارایی می‌توان گفت: آمریکا و انگلستان به طور نسبی بیشترین اتکا را به این مالیات دارند و در عین حال، سوئد و پرتغال کمترین درآمد را از این مالیات به دست می‌آورند. در جدول شماره (۳) سهم مالیات در درآمدهای دولت در سال ۱۹۸۲ آمده است. چنانکه ملاحظه می‌شود در کشورهای دانمارک، فنلاند، استرالیا و زلاندنو سهم مالیات در درآمدهای دولت بسیار بالاست.

سهم مالیاتهای مستقیم در درآمدهای مالیاتی در کشورهای نروژ، انگلستان، بلژیک و آمریکا و کانادا دارای نسبتی متوسط است. حال آنکه در کشورهای فرانسه، آلمان، هلند، سوئیس و سوئد این سهم به طور نسبی اندک است. در همین جدول، سهم مالیات در پرداختهای جاری دولت برای کشورهای مذکور درخور توجه است. چنانکه از جدول (۳) نتیجه می‌شود، در دانمارک، فنلاند، استرالیا سهم مالیات در پرداختهای جاری به ترتیب ۷۰/۱٪، ۸۸/۶٪ و ۹۹/۶٪ و در انگلستان ۷۰/۳٪، در نروژ ۷۹/۳٪ و در ژاپن ۷۳/۲٪ است. حال آنکه در فرانسه و آلمان این نسبت کمتر است؛ توضیح این نکته ضروری است که تأمین اجتماعی در کشورهای پیشرفته نقش اساسی دارد و در این مطالعه صرفاً مالیات مستقیم و غیرمستقیم در نظر گرفته شده است. برای مثال در کشورهایی نظیر هلند، سوئد و سوئیس سهم عمده‌ای از رفاه عمومی و بهداشت از طریق مالیاتها تأمین می‌شود به طوری که در سال ۱۹۷۷ در این کشورها به ترتیب ۲۶٪، ۲۴/۷٪ و ۱۲/۶٪ هزینه‌های فوق از طریق سیستم مالیاتی تأمین شده است.

در کشورهای کمتر توسعه یافته، نسبت مالیات به محصول ناخالص ملی تقریباً پایین است و به طور متوسط از ۸ تا ۱۸٪ تغییر می‌کند: سطح درآمد و چگونگی توزیع درآمد، بافت اقتصادی (واحد کوچک تولید و توزیع)، حجم واردات و صادرات سیستم اداری و تشخیص وصول مالیات و ضمانت حقوقی و اجرایی از جمله عواملی است که نقش اساسی در ساختار مالیاتی - کشورهای توسعه نیافته و

کشورهای در حال توسعه دارد. جدول شماره (۴) نشانگر نسبت کل درآمد مالیاتی به محصول - ناخالص ملی در کشورهای در حال توسعه طی سالهای ۱۹۷۴-۷۹ است. چنانکه ملاحظه می‌شود اوگاندا، ایران، برمه و بولیوی به ترتیب در آفریقا، آسیا و امریکای لاتین به طور نسبی کمترین درآمد مالیاتی را دارند. بیشتر کشورهای در حال توسعه‌ای که در مقایسه با بقیه از درآمد سرانه بیشتری برخوردارند در گروههای اول قرار دارند. البته یادآوری این نکته لازم است که بالا بودن درآمد سرانه در چنین کشورهایی لزوماً نشانه توسعه اقتصادی و افزایش رفاه اجتماعی نیست، بلکه توزیع نابرابر درآمد ناشی از سود فروش تنها محصول صادراتی، سبب افزایش درآمد ملی و بالا رفتن کاذب درآمد سرانه می‌شود. در وضع مالیات و اجرای آن نه تنها ساختار اقتصادی بلکه چگونگی اندیشه عمومی نسبت به سیستم مالیاتی نیز باید بررسی شود. بدیهی است که در مراحل مختلف توسعه، هر دو مورد فوق کاملاً متفاوت خواهد بود.

معمولاً در کشورهای توسعه نیافته‌ای که سطح درآمد پایینی دارند، مالیات بازگانی خارجی یا مالیات بر تولید و فروش کالاهای داخلی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و در عین حال مالیات بر درآمد ناشی از سود، پایین است. اما با گسترش بخش مزد و حقوق بگیر دولتی، مالیات بر درآمد ناشی از مزد و حقوق به طور نسبی افزایش می‌یابد. به سبب نبود اطلاعات دقیق و نیز گستردگی سطح بیسودی در این کشورها، مالیات بر مشاغل پایین است و از آنجا که قسمت اعظم بافت اقتصادی این کشورها را موسسات و واحدهای تولید و توزیع کوچک تشکیل می‌دهد، افرادی که در استخدام این موسسات هستند و البته گروه کثیری را تشکیل می‌دهند، و همچنین کارکنان مستقل در بخش شهری، از شمول مالیات بر درآمد خارج می‌شوند. بدیهی است که در بیشتر این کشورها، کارکنان مستقل بخش کشاورزی به سبب درآمد ناچیز این بخش از مالیات معافند؛ برخلاف کشورهای توسعه یافته که همزمان با کامپیوتری کردن محاسبات مالیاتی، سیستم «خوداظهاری» نیز در آنها به اجرا درآمده است، در کشورهای توسعه نیافته به دلیل نبود اطمینان به سیستم مالیاتی و وجود بیسوادی، سیستم

خوداظهاری، اجراشدنی نیست. از سوی دیگر، با توجه به گستردگی ابعاد مسئله فرار مالیاتی، ارزیابی و تشخیص مالیات در مدت زمان طولانی انجام می‌گیرد و با توجه به نرخ تورم و نیز جرائم ناکافی مالیاتی نبودن ضمانت اجرایی قوی، ارزش واقعی مالیات بسیار پایین است، و در نتیجه این امر اغلب بیش از ۵۰٪ ظرفیت مالیاتی موجود مشمول دریافت مالیات واقع نمی‌شود. در جدول شماره (۴) نسبت مالیات در درآمدهای دولت ارائه شده است:

— در کشورهای امریکای لاتین به طور متوسط بیش از ۷۰٪ از درآمدهای دولت را عایدات مالیاتی تشکیل می‌دهد. چنانکه ملاحظه می‌شود، در مکزیک ۹۴/۱٪، برزیل ۹۸/۵٪ و در آرژانتین ۷۰/۸٪ از درآمدهای دولت از عایدات مالیاتی - تشکیل شده است.

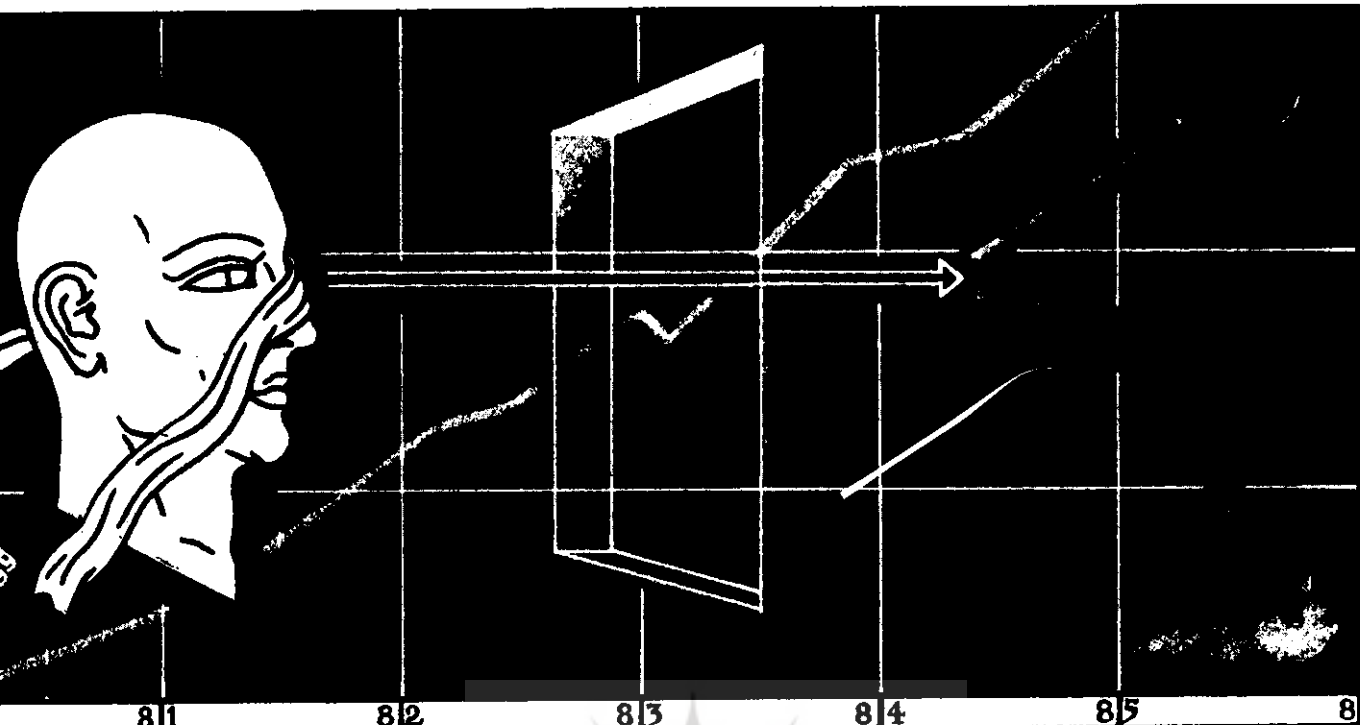
— در کشورهای آفریقایی نیز متوسط نسبت عایدات مالیاتی به درآمدهای دولت درخور ملاحظه است:

در تانزانیا ۷۷٪، زیمبابوه ۹۴٪، زامبیا ۹۲/۴٪ و سنگال ۸۸/۴٪ از درآمدهای دولت از عایدات مالیاتی به دست می‌آید.

— در کشورهای آسیایی در حال توسعه: با توجه به وجود صادرکنندگان نفتی در این منطقه انحراف از میانگین سهم عادی - مالیاتی در درآمدهای دولت زیاد است. در هندوستان ۸۲/۳٪، اندونزی ۹۳/۸٪، پاکستان ۸۰/۹٪ و فیلیپین ۹۳/۶٪ از درآمدهای دولت را مالیاتها تشکیل می‌دهد، حال آنکه در ایران ۲۳/۹٪، کویت ۵٪ و عمان ۳۰/۱٪ از درآمدهای دولت از مالیات تشکیل شده است. در همین جدول نسبت مالیات به پرداختهای دولت نیز آمده است. بجز در مورد برخی از کشورها در اغلب موارد روند مشابهی دیده می‌شود.

به عبارت دیگر در ایران ۲۶/۶٪، در کویت ۱۱/۳٪ و در عمان ۲۳/۷٪ از پرداختهای دولت از محل درآمدهای مالیاتی است، حال آنکه در هندوستان ۸۶/۷٪ و در پاکستان ۹۳/۷٪ از پرداختهای دولت از محل درآمدهای مالیاتی است.

ورق برزید

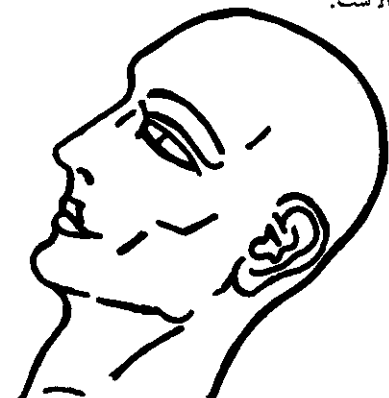


به منظور بررسی وضعیت نوع مالیاتهای دریافت شده، سهم مالیاتهای مستقیم به کل درآمدهای مالیاتی ارائه شده است:

— در کشورهای امریکای لاتین نسبت مالیاتهای مستقیم به کل درآمدهای مالیاتی به طور متوسط از ۱۳٪ تا ۳۰٪ تغییر می کند.

— در کشورهای افریقای عموماً این نسبت بالاتر از ۲۰٪ است و در زامبیا به ۵۲٪ می رسد.

— در کشورهای آسیایی، این نسبت بجز در موارد خاص که سهم مالیات مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی کمتر است، در خور ملاحظه است. در هندوستان ۲۳/۳٪، ایران ۳۱/۵٪، کره جنوبی ۲۹٪، تایلند ۲۳/۹٪، پاکستان ۲۰/۶٪ و سرانجام فیلیپین ۲۴/۵٪ از کل درآمدهای مالیاتی را مالیاتهای مستقیم تشکیل می دهد. بنابراین سهم مالیاتهای غیرمستقیم درآمدهای مالیاتی این کشورها بالاست.



جدول شماره (۴) سهم مالیات در پرداختها و دریافتهای دولت در کشورهای در حال توسعه

کشورهای در حال توسعه امریکای لاتین	پرداختهای دولت به درصد	دریافتهای دولت به درصد	کشورهای در حال توسعه افریقای	پرداختهای دولت به درصد	دریافتهای دولت به درصد	کشورهای در حال توسعه آسیایی	پرداختهای دولت به درصد	دریافتهای دولت به درصد
آرژانتین	۶۱/۷	۷۰/۸	کامرون	۹۶/۸	۶۳/۸	برمه	۹۶/۸	۷۰/۸
برزیل	۶۱/۶	۴۷/۵	مصر	۸۶/۷	۸۲/۳	هندوستان	۸۶/۷	۴۷/۵
شیلی	۷۰/۳	۷۵/۶	کینا	(۰۰)	۹۳/۸	اندونزی	(۰۰)	۷۵/۶
کلمبیا	(۰۰)	۷۷	توگو	۲۶/۶	۲۳/۹	ایران	۲۶/۶	۷۷
اکوادور	۸۳/۷	۹۴/۹	تونس	۵۷/۸	۴۷/۷	اردن	۵۷/۸	۹۴/۹
السالوادور	(۰۰)	۹۶/۵	تانزانیا	(۰۰)	۸۶/۴	کره جنوبی	(۰۰)	۹۶/۵
گواتمالا	۸۲/۶	۷۳/۶	زئیر	۱۱/۳	۵	کویت	۱۱/۳	۷۳/۶
اروگوئه	۵۲/۵	۶۸	زیمبابوه	۳۰/۳	۲۷/۸	سوریه	۳۰/۳	۶۸
ونزوئلا	(۰۰)	۷۶	زامبیا	۸۳/۷	۹۰	تایلند	۸۳/۷	۷۶
بولیوی	۱۹/۷	۸۸	مراکش	۶۰/۳	۵۴/۵	یمن	۶۰/۳	۸۸
مکزیک	۶۵/۲	۹۴/۱	سنگال	(۰۰)	۸۴	مالزی	(۰۰)	۹۴/۱
نیکاراگوا	۵۴/۳	۷۲/۲	افریقای جنوبی	۳۳/۷	۳۰/۱	عمان	۳۳/۷	۷۲/۲
پاناما	۴۶/۳	۵۴/۴	سودان	۹۳/۷	۸۰/۹	پاکستان	۹۳/۷	۵۴/۴
برو	(۰۰)	۹۸/۵		(۰۰)	۹۳/۶	فیلیپین	(۰۰)	۹۸/۵
باراگوئه	۸۶/۳	۸۶/۲		۸۷/۵	۸۹/۷	سرلانکا	۸۷/۵	۸۶/۲

(۰۰) رقم در دست نیست.

۳- آمار سالنامه بین المللی مال متحد در سالهای ۸۴-۱۹۸۳

جدول شماره (۵) سهم مالیاتهای مستقیم در درآمدهای مالیاتی کشورهای

در حال توسعه در سال ۱۹۷۹

کشورهای در حال توسعه آسیایی	سهم مالیاتهای مستقیم در درآمدهای مالیاتی به درصد	کشورهای در حال توسعه آفریقایی	سهم مالیاتهای مستقیم در درآمدهای مالیاتی در صد	کشورهای در حال توسعه آسیایی	سهم مالیاتهای مستقیم در درآمدهای مالیاتی به درصد
برمه	۵/۲	کامرون	۴۶/۸	آرژانتین	۱۳
هندوستان	۲۳/۳	مصر	۳۱/۹	برزیل	۲۸/۵
اندونزی	۸۲/۵	کنیا	۲۹/۷	شیلی	۲۶/۲
ایران	۳۱/۵	توگو	۴۰/۱	کلمبیا	۳۱/۵
اردن	۱۷	تونس	۲۲/۱	اکوادور	۵۸/۷
کره جنوبی	۲۹	تانزانیا	۳۳/۵	السالوادور	۲۶/۹
کویت	۴۲/۵	زئیر	۳۷/۶	گواتمالا	۱۶/۱
سوریه	۳۱/۸	زیمبابوه	۳۵/۳	ازوگوئه	۱۵/۴
تایلند	۲۳/۹	زامبیا	۵۱/۹	ونزوئلا	۸۱/۷
ترکیه	۶۲	مراکش	۲۰/۶	بولیوی	۱۹/۷
یمن	۱۴/۸	سنگال	۲۶/۲	مکزیک	۳۲/۶
مالزی	۴۵	افریقای جنوبی	۶۱/۶	نیکاراگوئه	۱۳/۷
عمان	۹۲/۲	سودان	۱۹/۶	پاناما	۴۴/۴
پاکستان	۲۰/۶			پرو	۱۸/۷
فیلیپین	۲۴/۵			باراگوئه	۲۱/۷
سريلانکا	۱۸/۸			کستاریکا	(۰۰)
				هندوراس	(۰۰)

(۰۰): رقم درست در دست نیست.

توجه به این نکته لازم است که انواع مالیاتهای غیرمستقیم با توجه به گسترده بودن مقیاس واردات در این کشورها و عدم امکان دریافت مالیات بر درآمد افزایش می‌یابد و باز این مالیاتها با توجه به اینکه بر مصرف و فروش کالا وضع می‌شود، بردوش مصرف کننده نهایی است. فزونی مالیات بر مصرف مخصوصاً در کشورهای در حال توسعه و توسعه نیافته بدین ترتیب توجه می‌شود که تشکیل سرمایه در این جوامع با توجه به این نکته که کمبود سرمایه، اساسیترین مشکل است با دریافت مالیات کمتر بر درآمد ناشی از سود و وضع مالیات بیشتر بر مصرف و فروش تشویق می‌شود. به عبارت دیگر، با دریافت مالیات نزولی از درآمد ناشی از سرمایه نرخ بازدهی مورد انتظار را در سرمایه گذاری افزایش می‌دهند و به موازات آن با دریافت مالیات از مصرف میل به پس انداز افزایش می‌یابد. در هر حال، علت گزینش این گونه سیاست مالیاتی پایین بودن کارایی دستگاه مالیاتی برای دریافت مالیات بر درآمد است؛ زیرا که بدرستی، در کشورهایی که بخش اعظم ارزش افزوده ناشی از بخش توزیع و خدمات است، نگرانی مالیات مستقیم میل به سرمایه گذاری در این بخش را افزایش می‌دهد و توزیع درآمد را نابرابر می‌کند. با این حال اصلاح در ساختار اداری و تشکیلاتی، تشکیل بانک اطلاعاتی و کامپیوتری کردن محاسبات، گسترش سیستم دریافت مالیات در منبع و سرانجام سیستم خود اظهاری وقتی اجراء شدنی است که با ضمانت حقوقی و قانونی همراه باشد. نهایتاً باید خاطر نشان کرد که وضع مالیات بدون توجه به ساختار اقتصادی، اجتماعی- فرهنگی جامعه ممکن است در کوتاه مدت درآمدهای مالیاتی سرشاری فراهم سازد، لیکن در بلند مدت به بحرانهای اجتماعی و سیاسی بینجامد. ورق بزنید

جدول شماره (۶) نسبت کل درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص ملی

کشورهای در حال توسعه در سالهای ۱۹۷۹ و ۱۹۸۲

کشورهای در حال توسعه آمریکایی	نسبت کل درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص ملی	کشورهای در حال توسعه آفریقایی	نسبت کل درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص ملی	کشورهای در حال توسعه آسیایی	نسبت کل درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص ملی
آرژانتین	۱۱/۸	کامرون	۱۴	برمه	۹/۲
برزیل	۱۷/۶	مصر	(۰۰)	هندوستان	۱۰/۴
شیلی	۲۱/۳	کنیا	۱۸	اندونزی	۱۶/۶
کلمبیا	۱۰/۷	توگو	(۰۰)	ایران	۵/۸
اکوادور	(۰۰)	تونس	۲۳/۵	اردن	۱۸/۹
السالوادور	۱۳/۳	تانزانیا	۱۷/۳	کره جنوبی	۱۵/۴
گواتمالا	(۰۰)	زئیر	۱۹/۱	کویت	(۰۰)
ازوگوئه	(۰۰)	زیمبابوه	(۰۰)	سوریه	۱۱/۴
ونزوئلا	۲۳/۱	زامبیا	۱۳/۷	تایلند	۱۲/۴
بولیوی	۹/۳	مراکش	۱۹/۸	مالزی	۲۰/۴
مکزیک	۱۲	سنگال	۱۸/۳	عمان	۱۵/۲
نیکاراگوئه	۱۲/۲	افریقای جنوبی	۱۸/۵	پاکستان	۱۱/۴
پاناما	۲۰/۲	سودان	۱۳/۱	فیلیپین	۱۱/۸
پرو	۱۴/۵			سريلانکا	۱۶
باراگوئه	۱۰/۵				

(۰۰): رقم درست در دست نیست.

جدول شماره (۷) سهم واردات و صادرات در تولید ناخالص داخلی
کشورهای در حال توسعه در سال ۱۹۸۲

کشورهای در حال توسعه امریکای لاتین	واردات درصد	صادرات درصد	کشورهای در حال توسعه افریقای	واردات درصد	صادرات درصد	کشورهای در حال توسعه آسیایی	واردات درصد	صادرات درصد
آرژانتین	۱۰	۱۳	کامرون	۲۱	۱۹	برمه	۱۴	۶
برزیل	۸	۸	کنیا	۳۰	۲۵	هندوستان	۱۰	۷
شیلی	۲۱	۱۹	تونس	۴۷	۳۷	اندونزی	۲۶	۲۲
کلمبیا	۱۶	۱۲	تانزانیا	۱۸	۹	ایران	۱۲	۱۷
اگوادور	۲۰	۲۱	زامبیا	۳۶	۲۸	اردن	(۰۰)	۵۰
السالوادور	۲۸	۲۳	مراکش	۵۰	۴۷	کره جنوبی	۳۸	۳۵
گواتمالا	۱۹	۱۵	سنگال	۴۳	۳۰	کویت	۵۷	۵۹
اروگوئه	۱۷	۱۴	افریقای جنوبی	۲۸	۲۸	سوریه	۲۴	۱۳
ونزوئلا	۲۹	۲۶				نابلند	۲۵	۲۵
بولیوی	۲۲	۲۵				ترکیه	(۰۰)	(۰۰)
مکزیک	۱۱	۱۷				یمن	۹۷	۱۲
نیکاراگوئه	(۰۰)	(۰۰)				مالزی	۶۰	۵۲
پاناما	۴۴	۳۹				عمان	۴۶	۵۹
پرو	۲۱	۱۸				پاکستان	۲۴	۱۲
پاراگوئه	۲۰	۱۱				فیلیپین	۲۳	۱۶
						سریلانکا	۴۷	۲۸

(۰۰): رقم درست در دست نیست.

همان طور که از این جدول پیداست، رقم وصولی مالیاتها در سال ۱۳۶۷ مبلغ ۹۸۶ میلیارد ریال بوده که براساس پیش بینی های انجام شده، این مبلغ در سال ۱۳۷۲ به ۳۱۸۰ میلیارد ریال و نسبت مالیاتهای مستقیم به تولید ناخالص ملی که در سال ۱۳۶۷ در حدود ۲/۸۳ درصد بوده، در سال ۱۳۷۲ به حدود ۴/۳۶ درصد خواهد رسید و با توجه به پیش بینی رشد ۳۳ درصدی جمعیت، تولید ناخالص ملی در حدود ۸ درصد برآورد شده است، که در این صورت وضع مردم به طور سرانه ۵ درصد بهبود خواهد یافت. البته موفقیت این برنامه در بخش مالیاتها، بدون تجدیدنظر در سازمان تشخیص مالیاتها و رفع کاستهای آن، امری غیرممکن است. بنابراین با توجه به مطالب فوق، نتیجه می گیریم که اولاً، نظام مالیاتی ما در برداشت از تولید ناخالص ملی حتی در مقایسه با سایر کشورهای در حال توسعه در حداقل ممکن بوده است و ثانیاً، در تجزیه و تحلیل توزیع این مالیاتها در بخشهای مختلف اقتصادی، درصد ناچیزی به گروه خدمات که بیشترین سهم را در تشکیل تولید ناخالص ملی داراست، تعلق می گیرد. که در این صورت وجود ظرفیتهای بلااستفاده مالیاتی در این بخش نه تنها تأمین کننده عدالت مالیاتی در سطح جامعه نبوده است، بلکه در بلند مدت، موجبات توزیع نابرابر درآمدها و افزایش فشار طبقات محروم جامعه را نیز فراهم خواهد کرد. ■

براساس واحد پولی ملی آمده است، با توجه به دسترسی نداشتن به نرخ ارز برای کلیه کشورها در سال مورد نظر، بویژه کشورهای در حال توسعه، از ارقام نسبی استفاده شده است. ■

توضیح اینکه اطلاعات خام اولیه از آخرین سالنامه آماری موجود سازمان ملل متحد، مربوط به سالهای ۸۴-۱۹۸۳ استخراج شده است. ضمناً از آنجا که ارقام مطلق ارائه شده در سالنامه مذکور

واحد میلیارد ریال

شرح	سال	۱۳۶۷	۱۳۶۸	۱۳۶۹	۱۳۷۰	۱۳۷۱	۱۳۷۲
تولید ناخالص داخلی به قیمت جاری	۲۲۷۹۰	۲۷۲۷۹	۳۱۶۶۵	۳۵۹۳۴	۳۹۸۷۶	۴۳۷۱۳	
مالیاتهای مستقیم	۶۴۶	۸۱۹	۱۰۱۳	۱۲۵۸	۱۵۵۵	۱۹۰۸	
مالیاتهای غیرمستقیم	۳۴۰	۵۴۶	۶۷۵	۸۳۹	۱۰۳۷	۱۲۷۲	
جمع مالیاتها	۹۸۶	۱۳۶۵	۱۶۸۸	۲۰۹۷	۲۵۹۲	۳۱۸۰	
نسبت مالیاتهای مستقیم به تولید ناخالص به درصد	۲/۸۳	۳	۳/۲	۳/۵	۳/۹	۴/۳۶	
نسبت کل مالیاتها به تولید ناخالص به درصد	۴/۳۳	۵	۵/۳۳	۵/۸۳	۶/۵	۷/۲۷	

بیش بینی تولید ناخالص ملی و نسبتهای مربوط طی سنوات (۱۳۶۷-۱۳۷۲) ماخذ: برنامه اول توسعه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران

دنباله
نسبت مالیاتها به تولید ناخالص ...

جدول شماره ۲ پیش بینی تولید ناخالص داخلی و مالیاتهای مستقیم و غیرمستقیم و نسبت مالیاتها به تولید ناخالص هر سال در سالهای اجرای برنامه اول (۱۳۶۸-۱۳۷۲) را نشان می دهد:

۱- تولید ناخالص داخلی: عبارت است از مجموع کالاها و خدماتی که طی دوره حسابداری توسط عوامل تولید مقیم کشور تولید می گردد. (نشریه درآمد ملی- بانک مرکزی ایران شهریورماه ۱۳۴۸ GNP)
۲- نشریه شماره ۲۷ معاونت امور اقتصادی و بین المللی وزارت دارایی
۳- جزوه خلاصه فعالیتهای سه ساله وزارت امور اقتصادی و دارایی

۳. تضمین عدالت مالیاتی با توجه به تفاوت میزان درآمد و ثروت افراد

جامعه

طبیعی است چنانچه تدوین کنندگان قانون مالیاتها آسانترین راه را برای وصول برگزینند، بعید است که عدالت مالیاتی اعم از عدالت عمودی یا افقی* در آن مد نظر قرار گیرد. با ذکر نمونه‌های زیر که با عدالت مالیاتی مبنایت دارد، به روشنگری این امر می‌پردازیم.

— همگن دانستن کل دریافتی حقوق‌بگیران با درآمد سایر اشخاص حقیقی از قبیل صاحبان مشاغل، در حالی که از دریافتی هر حقوق‌بگیر متوسط مشمول قانون تأمین اجتماعی، علاوه بر ۲۰ درصد مالیات، ۳۰ درصد نیز به عنوان حق بیمه تأمین اجتماعی پرداخت می‌شود، و در عین حال درآمد این حقوق‌بگیر متناسب با افزایش قیمت‌ها افزایش نیافته است، در حالی که درآمد صاحبان مشاغل به هر حال متناسب با افزایش قیمت‌ها بالا رفته است.

— قلمداد کردن کل سود شخصی که در اجرای قانون ملزم به نگاهداری دفتر است (بازرگان یا صنعتگر) به عنوان درآمد مشمول مالیات، در مقابل تعیین درآمد مشمول مالیات شخصی که به امر ساختمان‌سازی برای فروش اشتغال دارد، براساس ارزش منطقه‌ای ملک؛ در حالی که ارزش منطقه‌ای املاک در بیشتر موارد کمتر از یک دهم ارزش روز آن است.

— اخذ ده درصد مالیات علی الحساب نقل و انتقال سهام یا سهم شرکتی برای مؤسسه‌ای که در شرف ورشکستگی است و پیش‌بینی همان میزان برای مؤسسه‌ای که ارزش واقعی سهام یا سهم شرکتی آن دهها برابر ارزش اسمی آن است. گذشته از این، گرفتن علی الحساب مالیات از درآمد غیرمستمر محمل قانونی ندارد.

* عدالت عمودی به توزیع بار مالیاتی بین افرادی که دارای توانایی و پرداخت متفاوتی هستند توجه می‌شود. در حالی که در عدالت افقی با کسانی که از یک سطح قرار دارند به طور یکسان رفتار می‌شود. (نقل از: «مالیه عمومی»: نوشته ابوطالب مهندس و مهدی تقوی).

— اخذ ۷۰ درصد مالیات از درآمد فروش سرفقلی یا ۶۰ درصد از درآمد اجاره در مقابل حداکثر ۸ درصد فروش توام ملک و سرفقلی.

— عدم امکان وصول مالیات از صد درصد درآمد معاملاتی که هیچ اثری از انجام آن برجای نمی‌ماند.

— پایین بودن نرخ مالیات بر درآمد اتفاقی وارث در مقابل درآمد ناشی از کار و تلاش.

— معاف بودن درآمدهای هنگفت ناشی از تولید میوه و محصولات دامی با عنوان حمایت از کشاورزی.

۴. قانونی بودن هر وجهی که از مردم دریافت می‌شود

پیش از ورود به بحث، این پرسش مطرح می‌شود که اگر دولت مبالغی را با تجویز قانون اما با عنوان دیگری جز مالیات دریافت کند، آیا عملاً جزئی از اهداف قانونگذار را در اجرای سیاستهای مالیاتی تأمین کرده است؟ البته مراد از این مبالغ وجوهی نیست که دولت در مقابل فروش کالا یا ارائه خدمات یا اخذ جریمه دریافت می‌کند، بلکه منظور وجوهی است که عملاً نام دیگری جز مالیات بر آن نمی‌توان نهاد. اگر دولت طرحی را مبنی بر اخذ مالیاتی معادل ۲۰ ریال از هر بطری نوشابه به مجلس پیشنهاد می‌کند و مجلس نیز آن را تصویب می‌کند، این عمل دولت صد درصد قانونی و منطبق بر قانون اساسی است. حال آنکه چنانچه دولت به علت در اختیار داشتن انحصار تولید نوشابه، بدون موافقت مجلس ۲۰ ریال بر قیمت نوشابه بیفزاید؛ ممکن است بتوان گفت که در این حالت، دولت عملی غیرقانونی انجام نداده است، زیرا سود ناشی از این افزایش درآمد به هر صورت عاید دولت می‌شود و عمل خلافی اتفاق نیفتاده است. در حالی که به نظر می‌رسد هر افزایش قیمتی در تولیدات یا خدمات مؤسسات اقتصادی باید با توجیه اقتصادی برای آن مؤسسه (و نه برای صاحبان آن) همراه باشد. در غیر این صورت این افزایش قیمت در حکم مالیات خواهد بود و وضع و وصول آن محتاج موافقت قوه مقننه است. در حالی که دولت در مورد انحصارات رسمی (مانند دخانیات، بازرگانی خارجی و...) مقرراتی یاد شده را رعایت می‌کند، اما در مورد انحصاراتی که نام انحصار را بر خود ندارند، این مقررات مورد توجه قرار نمی‌گیرد. به نظر نگارنده، منظور قانونگذار از اصل یاد شده در قانون اساسی،

به هیچ روی این نیست که دولت مجاز است، فقط با تغییر عنوان، بدون تصویب قوه مقننه وجهی را که از اساس از نوع مالیات است، از کسی دریافت کند. چند مثال در این مورد ارائه می‌شود:

— دولت بدون کاهش رسمی ارزش ریال در مقابل ارزهای معتبر، اقدام به فروش ارز به نرخهای بین ۹ تا ۲۰ برابر نرخ رسمی می‌کند (این درآمد در سال ۱۳۷۰ تحت سرفصل درآمد نفت منظور شده است، برخلاف سال قبل از آن که تحت سرفصل سایر درآمدها نشان داده شده بود). اما در این مورد پرسش این است که این درآمد چیست؟ به نظر می‌رسد که این درآمد به تعبیری مالیات غیرمستقیم است که از مصرف‌کنندگان ارزهای خارجی دریافت می‌شود و البته مانند انواع دیگر مالیات غیرمستقیم بر قیمت کالاها و خدمات اثر می‌گذارد و بنابراین به مصرف‌کنندگان کالا و خدمات منتقل می‌شود. اگر چه روشن است که این تصمیم به منظور تحصیل تعادل اقتصادی گرفته شده است و در بلندمدت به نفع اقتصاد کشور خواهد بود، لکن بر قانونی بودن این تصمیم و اجرای آن می‌توان انتقاد کرد.

— بانکها پس از انقلاب، بتدریج نرخ خدمات خود را افزایش دادند و در بسیاری موارد حتی بدون اینکه خدمتی را ارائه کنند، کارمزد آن را دریافت می‌کنند. به عنوان نمونه می‌توان از دریافت تفاوت نرخ خرید و فروش ارزهای خارجی به وسیله بانکها نام برد که سالهاست بدون آنکه ارزی خریداری کنند یا به فروش برسانند، هنگام نقل و انتقال بین دو نفر این تفاوت نرخ را دریافت می‌دارند و این تفاوت نرخ در مورد هر معامله‌ای از این قبیل نیز به طور جداگانه دریافت می‌شود و حتی تا این اواخر تفاوت نرخ بین خرید و فروش ارزهای غیر دلار را از خریداری که ارز را از سیستم بانکی خریداری می‌کرد نیز دریافت می‌کردند. از طرف دیگر اخیراً نرخ سود تسهیلات اعطایی به بخش خدمات تا حدود ۲۵ درصد در سال افزایش یافته است در حالی که در مقابل، حداکثر نرخ سود سالانه برای سپرده‌های بلندمدت (۵ ساله) ۱۳ درصد اعلام شده است. این تفاوت

چیست؟ به چه مصارفی می‌رسد؟ ظاهراً این تفاوت به مصرف جبران باین بودن نرخ سود تسهیلات اعطایی دولت به کشاورزان می‌رسد و البته ایرادی نیز بر این سیاست وارد نیست. اما آیا این خود نوعی مالیات غیرمستقیم نیست که از یک عده به نفع عده دیگر دریافت می‌شود؟ آیا این تصمیم و اجرای آن محتاج تصویب قوه مقننه نیست؟ افزون بر این، مطابق ماده ۳۷ قانون محاسبات عمومی، پیش‌بینی یک درآمد در قانون بودجه، مجوز اخذ آن درآمد نیست و در هر مورد لازم است که مجوز آن از مجلس گرفته شود.

— با آنکه حدود ۲۰ سال از عمر سازمان تأمین اجتماعی می‌گذرد، تاکنون این سازمان گزارش عملکرد خود از جمله دریافت‌ها، پرداخت‌ها، ذخایر و نحوه سرمایه‌گذاری آن برای بیمه شدگان، یعنی مشمولان قانون تأمین اجتماعی را منتشر نکرده است و مشخص نیست چرا به‌رغم باین بودن سطح خدمات این سازمان به بیمه شدگان، معادل ۳۰ درصد به‌ازاء درآمد هر بیمه شده، به نفع سازمان تأمین اجتماعی پرداخت می‌شود. به علاوه جای تعجب است که وقتی به سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت نزد بانکها سالانه ۱۳ درصد سود تعلق می‌گیرد، چرا سازمان یاد شده قسمتی از ذخائر خود را با نرخ کمتر و گاه تا حد ۴ درصد نزد بانکها سپرده می‌کند. این تفاوت چگونه توجیه می‌شود و اگر این تفاوت چنانکه به نظر می‌رسد در راه تأمین رفاه قشرهای کم‌درآمد جامعه، که الزاماً ممکن است بیمه‌گزار نباشند، صرف می‌شود، در این صورت چه نامی جز مالیات بر این قسمت از دریافت‌های سازمان تأمین اجتماعی می‌توان نهاد؟

— طبق مقررات مربوط، استفاده از دستگاه فاکسی مایل با مجوز وزارت پست و تلگراف و تلفن امکان‌پذیر است. وزارتخانه مذکور برای صدور این مجوز، مبلغ ۲ میلیون ریال به‌عنوان حق انشعاب دریافت می‌کند، بدون آنکه در واقع انشعابی درکار باشد، زیرا استفاده‌کننده قبلاً وجوه لازم را برای دریافت حق انشعاب تلفن خود پرداخت کرده است و همین خط تلفن است که به‌جای صوت در این شیوه تصویر منتقل می‌سازد.

و گذشته از این، شرکت مخابرات برای هر بار استفاده از این دستگاه، به دلیل اینکه در عین حال یک خط تلفن است، آبونمان خود را دریافت می‌کند و هزینه مکالمه با خارج را نیز به اضافه مالیات مربوط مطالبه و وصول می‌نماید. با همه اینها، اداره پست تصویری در هر ماه مبلغ ۴۰/۰۰۰ ریال نیز به‌عنوان آبونمان حق استفاده از خدمات پستی از استفاده‌کننده، دریافت می‌کند. پرسش در این باره نیز این است که آیا یک مؤسسه دولتی که کالا و خدمات آن جنبه انحصاری دارد، می‌تواند قیمت کالا یا خدمات خود را چنان بالا ببرد که از محل درآمد یک سال آن هزینه سرمایه‌گذاری چند سال خود را باز یافت کند به نظر می‌رسد این همان کاری است که برخی مؤسسات انحصاری دولتی مانند شرکت مخابرات با پست انجام می‌دهند.

— چندی است شهرداریها و بخصوص شهرداری تهران اقدام به وضع عوارض هنگفتی با نام همیاری کرده است. و به طوری که شنیده می‌شود برای ایجاد یک واحد تجاری گاه تا مبلغ چند میلیون ریال برای هر متر مربع از متقاضیان مطالبه می‌شود. و حتی با آنکه مقامات مسئول مملکت نیز وضع و وصول این نوع عوارض را غیرقانونی خوانده‌اند و دریافت و پرداخت آن را اکیداً منع می‌کنند، همچنان وصول آن ادامه دارد. البته بدیهی است که پرداخت این نوع عوارض برای مالکین اهمیت چندانی ندارد. زیرا طی همین مدت کوتاهی که از برقراری عوارض همیاری می‌گذارد، قیمت املاک تجاری در بعضی مناطق حتی به مترمربعی ده میلیون ریال رسیده است. ولی مشکل همین جا پایان نمی‌گیرد. بنا به قول قدما، نالی فاسد قضیه مهمتر از خود قضیه است. از این نظر چنانچه وصول عوارض متعدد غیرقانونی رایج شود حتی اگر پرداخت‌کنندگان آن نیز بنا به استیصال آماده پرداخت آن باشند، در این صورت هیچ تضمینی نیست که این روش به سطوح پایین‌تر تسری پیدا نکند و حتی برای حل مشکلات ارباب رجوع، عوارض دیگری وضع نشود. البته تردیدی نیست که عمران و آبادی شهرها و روستاها نیازمند تأمین منابع مالی کافی است و

دولت یا شهرداریها نیز باید از محل درآمدهای خود دست به این کار بزنند. در حالی که در زمان حاضر درآمد شهرداریها متأسفانه براساس ممیزی ۲۰ سال پیش و برنرخهای بسیار پایین منگی است و به همین جهت لزوم تجدید ممیزی و افزایش نرخ خدمات شهرداریها با توجه به چندین برابر شدن ارزش املاک طی چند سال اخیر اجتناب‌ناپذیر می‌نماید. با این حال آنچه در این بحث مورد توجه جدی است، رعایت مقررات و ملاحظات قانونی در این قبیل موارد است.

سبب‌شناسی مشکلات فوق‌العاده گران‌فروشی در بازار

سبب‌شناسی مشکلات فوق‌العاده گران‌فروشی و ممتنع است جای تردید نیست که ناهنجاریها یا حتی دشواریهای اقتصادی پس از جنگ و رشد بی‌رویه بخش خدمات در مقابل بخش تولید صنعتی و کشاورزی و چند نرخی بودن کالاها و خدمات به‌عنوان عوامل اصلی یا نمودهای به‌هم خوردن تعادل اقتصادی جامعه وضعی ناسامان را در عرصه اقتصادی جامعه پدید آورده است. و این وضع به‌ناگزیر دولت را در جهت جبران کسر بودجه هنگفت خود وادار به تغییر جدول ماده ۱۳۴ قانون مالیاتهای مستقیم سابق، به‌ماده ۱۳۱ قانون جدید کرد و همچنین به وضع انواع شبه مالیات واداشت، در حالی که امید می‌رفت با تدوین قانون مالیاتهای جدید زمینه‌های برقراری تعادل اقتصادی فراهم شود. حال آنکه به نظر می‌رسد دیدگاههای تدوین‌کنندگان این قانون با دیدگاههای سیاستگذاران اقتصادی بسیار متفاوت و بعضاً در تضاد بوده است. چنانکه قانون جدید نه تنها مشوق سرمایه‌گذاران در فعالیتهای تولیدی اقتصادی نیست، بلکه سرمایه‌گذاران و متخصصان را در رویکرد به فعالیتهای پنهان اقتصادی به‌طور جدی تشویق می‌کند و سیاستهای دولت در زمینه گسترش فعالیتهای صنعتی، مسکن (برای اجاره) و نظایر آن را با شکست مواجه می‌سازد. لذا جا دارد اکنون که قانون مالیاتهای مستقیم در دست بررسی مجدد قرار گرفته است، نه به‌صورت موردی بلکه به‌طور اساسی مطالعه و موشکافی شود و به‌طور کامل در راستای سیاستهای اقتصادی دولت اصلاح گردد.

امتحانات سراسری انجمن حسابداران خبره آمریکا

CPA

CPA

امتحان حسابداری ۱
قسمت دوم
نوامبر ۱۹۸۹

اشاره

● امتحانات CPA هر ساله در دو نوبت اوایل ماه مه و نوامبر در آمریکا برگزار می شود*

● چنانکه در شماره پیش حسابدار اشاره شد امتحان حسابداری ۱ دربرگیرنده پنج مجموعه سؤال است که قسمت اول

آن شامل ۲۰ سؤال (از امتحانات CPA سال ۱۹۸۹) ارائه شد.

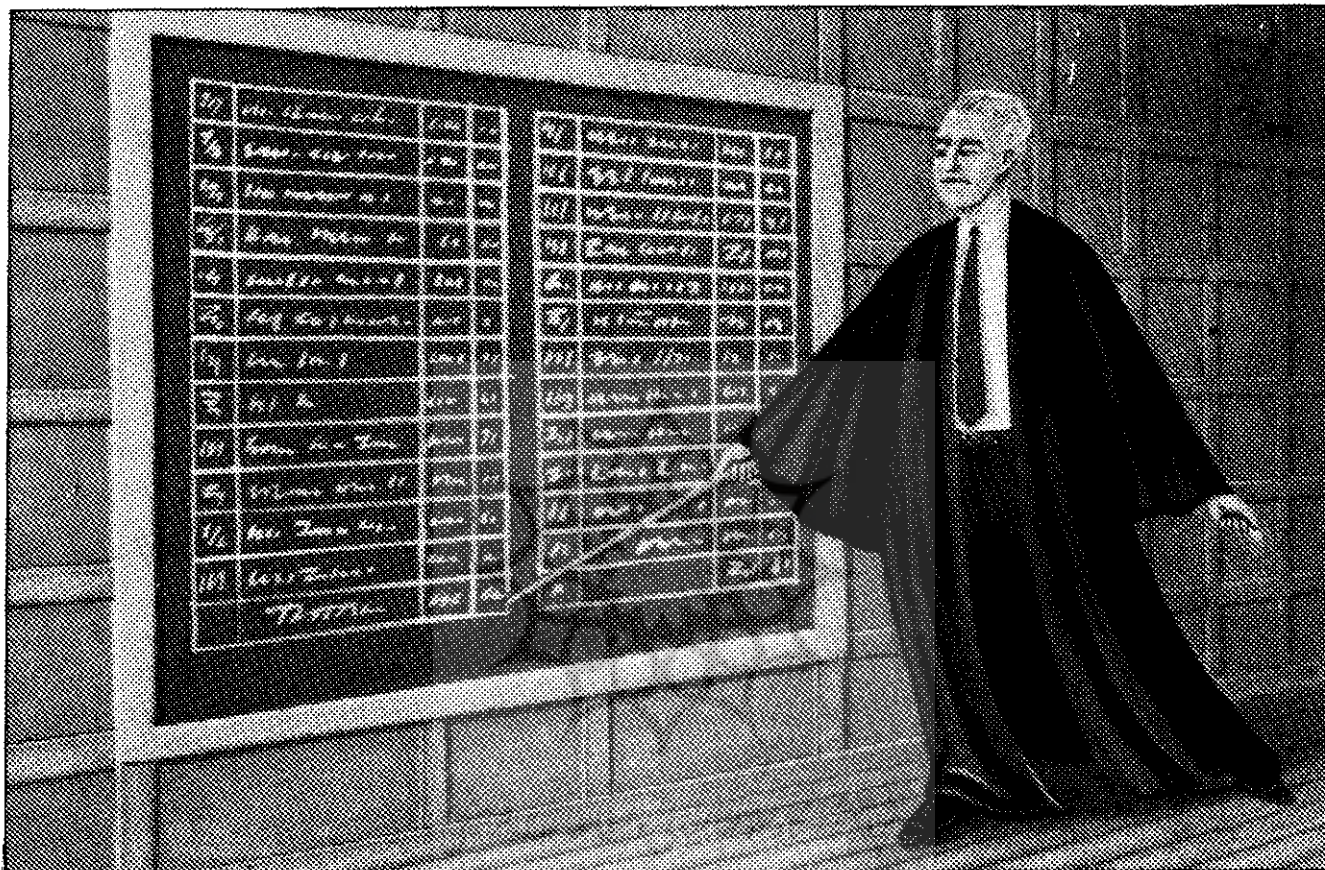
● اینک قسمت دوم از امتحان حسابداری ۱ شامل ۲۰ سؤال دیگر به نظر علاقه مندان می رسد.

● این بار هم می توانید از پاسخنامه کپی تهیه کرده، پس از تکمیل به همراه بانصد ریال تمبر پستی برای ما بفرستید. به بهترین

پاسخها جایزه ای تقدیم خواهد شد. حسابدار

• علاقه مندان برای اطلاع بیشتر از چگونگی برگزاری امتحانات CPA می توانند به مقاله «امتحانات در انجمنهای حرفه ای» مندرج در «حسابدار» شماره ۲۳ و ۲۵ مراجعه کنند.

ورق بزنید



فروش عادی ۲/۵۰۰/۰۰۰ دلار
فروش امانی ۱/۰۰۰/۰۰۰ دلار
امانت از مشتریان صفر دلار

نتیجه بررسی فروشهای امانی نشان می دهد که ۶۰۰/۰۰۰ دلار بابت پوستهای تحویل شده به مشتریان در سال ۱۹۸۸ به طور کامل دریافت شده است.

■ در ترازنامه مورخ ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ اسمیت، مبلغ پوستهای امانی دریافتی از مشتریان می بایست کدامیک از ارقام ذیل باشد؟

الف ۱/۰۰۰/۰۰۰ دلار ب ۷۵۰/۰۰۰ دلار
ج ۶۰۰/۰۰۰ دلار د ۴۰۰/۰۰۰ دلار

۲۲

شرکت بلیس در ۳۰ دسامبر ۱۹۸۷ تجهیزاتی را به عنوان اجاره کالای

مجموعه سئوالات شماره ۲ (وقت برآوردی ۴۵ تا ۵۵ دقیقه)
(تعداد سئوالات ۲۰)

۲۱

اسمیت خرده فروش پوست است. بعضی از مشتریان وی محصول پوست خود را برای فروش نزد او به امانت می گذارند. اسمیت وجوه دریافتی از این معاملات را به عنوان فروش امانی ثبت می کند. اما اسمیت، صورت حساب پوستهای دریافتی را زمانی به مشتریان ارائه می کند که تمام بهای فروش را دریافت کرده باشد. متوسط سود ناویژه به فروش ۷۵ درصد فروش است. اطلاعات زیر از تراز آزمایشی تعدیل نشده اسمیت در تاریخ ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ به دست آمده است:

* Lay away plan Sales

سرمایه‌ای، برای مدت ۱۲ سال اجاره کرد. در قرارداد مربوط، مبلغ اجاره سالانه ۱۰۰/۰۰۰ دلار تعیین شده که در ۳۱ دسامبر ۱۹۷۷ و نیز در ۳۱ دسامبر ۹ سال بعدی به‌طور سالانه باید پرداخت شود. جمع بدهیهای این اجاره در تاریخ ۳۰ دسامبر ۱۹۸۷، قبل از پرداخت اولین قسط اجاره مبلغ ۶۸۱/۶۰۰ دلار ثبت شده است. عمر مفید این تجهیزات با مدت اجاره منطبق است. نرخ بهره منظور شده در اجاره ۱۰ درصد است. شرکت بلیس در موقع ثبت پرداخت ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ می‌بایست مبلغ بدهی کالای سرمایه‌استیجاری را کاهش دهد.

■ کدام یک از مبالغ زیر جهت این کاهش مناسب است؟

الف ۶۸/۱۶۰ دلار ب ۵۸/۱۶۰ دلار
ج ۵۶/۸۰۰ دلار د ۴۱۸۴۰ دلار

۲۳

شرکت کار در اول ژانویه ۱۹۸۸ شروع به فعالیت کرد. شرکت در حسابهای خود روش اقساطی* را به کار می‌برد. اطلاعات زیر مربوط به عملیات شرکت در سال ۱۹۸۸ است:

فروش اقساطی ۸۰۰٫۰۰۰ دلار
قیمت تمام‌شده فروش اقساطی ۴۸۰٫۰۰۰ دلار
هزینه‌های عمومی و اداری ۸۰٫۰۰۰ دلار
دریافتهای مربوط به فروش اقساطی ۳۰۰٫۰۰۰ دلار

■ مانده حساب سود ناویژه در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ کدامیک از ارقام زیر است؟

الف ۱۲۰/۰۰۰ دلار ب ۱۵۰/۰۰۰ دلار
ج ۲۰۰/۰۰۰ دلار د ۳۲۰/۰۰۰ دلار

۲۴

شرکت ساختمانی استون برای محاسبه مالیات بردرآمد خود روش قرارداد کامل** به کار می‌برد، اما جهت تنظیم حسابهای نهایی از روش محاسبه درصد تکمیل قرارداد استفاده می‌کند. اطلاعات زیر در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ از فعالیت نخستین سال شرکت استون استخراج شده است.

* Instalment method of accountig

** Complete Contract method

تاریخ شروع قرارداد	تاریخ تخمینی پایان قرارداد	درآمد قابل تشخیص هر قرارداد در سال ۱۹۸۸
۸۸/۱/۳	۸۹/۱/۹	۶۰۰/۰۰۰ دلار
۸۸/۱/۶	۸۹/۱/۱۲	۳۰۰/۰۰۰ دلار
۸۸/۱/۹	۹۰/۱/۳	۲۰۰/۰۰۰ دلار
۸۸/۱/۱۲	۹۰/۱/۶	۱۰۰/۰۰۰ دلار

نرخ مالیات بردرآمد استون برای سال ۱۹۸۸، ۳۰ درصد و برای سال ۱۹۸۹، ۲۵ درصد و برای سال ۱۹۹۰، ۲۰ درصد است. شرکت کاربرد اخیر بیانیة شماره ۹۶ FASB در مورد «حسابداری مالیات بردرآمد» را جهت تنظیم صورت حسابهای نهایی خود در سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ انتخاب کرده بود.

■ شرکت استون می‌باید چه مبلغی را تحت عنوان بدهی مالیات بردرآمد معاملات بالا در تاریخ ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ نشان دهد؟

الف ۳۶۰/۰۰۰ دلار ب ۳۳۰/۰۰۰ دلار
ج ۲۸۵/۰۰۰ دلار د ۲۴۰/۰۰۰ دلار

۲۵

شرکت پایین در اول ژانویه ۱۹۸۹، ۲۰۰ برگ از اوراق قرضه ۱۰۰۰ دلاری ۸درصد خود را به اضافه بهره انباشته به نرخ ۹۷٪ فروخت. تاریخ صدور اوراق اول اکتبر ۱۹۸۸ و سررسید آن اول اکتبر ۱۹۹۸ است. بهره اوراق هر شش ماه یک بار، در اول آوریل و اول اکتبر هر سال پرداخت می‌شود. بهره معوق مربوط به دوره اول اکتبر ۱۹۸۸ تا اول ژانویه ۱۹۸۹ مبلغ ۴۰۰۰ دلار است.

■ شرکت پایین در اول ژانویه ۱۹۸۹ می‌باید اوراق قرضه قابل پرداخت خود را پس از وضع تخفیف متعلقه به چه مبلغی گزارش کند؟

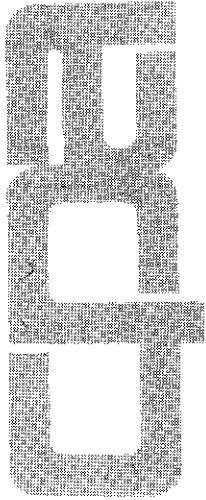
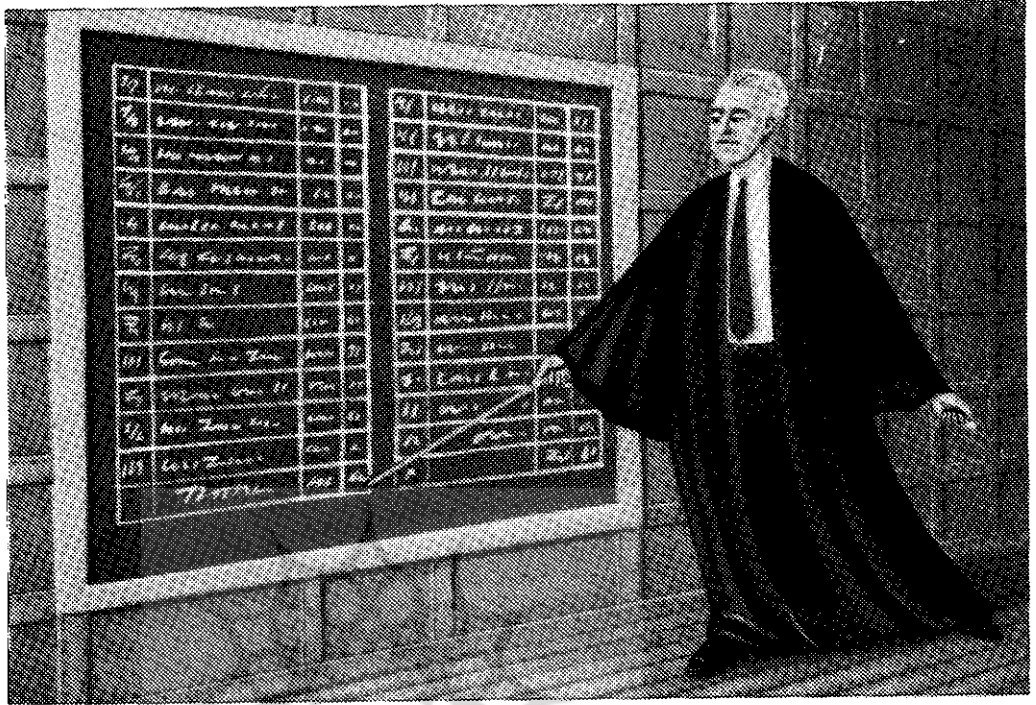
الف ۱۹۶/۰۰۰ دلار ب ۱۹۴/۱۵۰ دلار
ج ۱۹۴/۰۰۰ دلار د ۱۹۰/۱۵۰ دلار

۲۶

ورق بزنید

* Financial Accountig Standard s Board

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی-م



شرکت هاف در دوم دسامبر ۱۹۸۸ حکمی دایر بر دریافت خسارت به مبلغ ۴۵۰/۰۰۰ دلار بابت غرامت فروش اجباری زمینی که پنج سال قبل به مبلغ ۳۰۰/۰۰۰ دلار خریداری شده بود دریافت کرد. سود حاصل به عنوان درآمد مشمول مالیات در اظهارنامه مالیاتی سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ گزارش نشده بود، زیرا شرکت هاف زمین را در فاصله زمانی مجاز، در ازای حداقل ۴۵۰/۰۰۰ دلار جایگزین کرده بود، نرخ مالیاتی شرکت برای سال ۱۹۸۸، ۲۵ درصد است و براساس قانون موجود نرخ مالیات برای سالهای بعد ۳۰ درصد تعیین شده است. اختلاف دیگری وجود ندارد. هاف کاربرد اخیر بیانیه شماره ۹۶ FASB - حسابداری مالیات بردرآمد را برگزیده است.

عمر مفید ماشین ۱۲ سال
بهره منظور شده در اجاره ۱۰ درصد
ارزش فعلی یک واحد قسط
پس از ۱۰ دوره به نرخ ۱۰ درصد ۶/۷۶
ارزش فعلی یک واحد قسط پس افتاده
برای ۱۰ دوره به نرخ ۱۰ درصد ۶/۱۵
قیمت عادلانه ماشین ۷۰۰٫۰۰۰ دلار

در قرارداد حق تجدید اجاره وجود ندارد و مالکیت ماشین پس از اتمام دوره اجاره به شرکت واتسون بازمی‌گردد.

■ تعیین کنید شرکت در ترازنامه مورخ ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ می‌باید چه رقمی را به عنوان بدهی مالیات بردرآمد خود گزارش کند؟

■ تعیین کنید هار پر، در آغاز این معامله، باید بدهی اجاره خود را به چه مبلغی گزارش کند؟

الف ۱۳۵/۰۰۰ دلار ب ۴۵/۰۰۰ دلار
ج ۳۷/۵۰۰ دلار د صفر دلار

الف صفر دلار ب ۶۱۵/۰۰۰ دلار
ج ۶۳۰/۰۰۰ دلار د ۶۷۶/۰۰۰ دلار

۲۸

شرکت کریل در اول ماه مه یک میلیون دلار اوراق قرضه ۲۰ ساله با نرخ ۱۰ درصد منتشر کرد و به مبلغ ۱/۰۷۵/۰۰۰ دلار به فروش رسانید. هر ۱۰۰۰ دلار قرضه یک حق خرید قابل انتقال جهت خرید یک سهم از سهام عادی کریل به مبلغ اسمی ۵۰ دلار را به قیمت ۶۰ دلار داشت. بلافاصله پس از انتشار اوراق قرضه،

۲۷

شرکت هار پر در تاریخ ۳۰ دسامبر ۱۹۸۸ ماشین تازه‌ای از شرکت واتسون اجاره کرد. اطلاعات زیر در مورد این معامله استیجاری، در آغاز اجاره گرفته شده است:
مدت اجاره ۱۰ سال
اجاره سالانه قابل پرداخت در پایان هر سال ۱۰۰٫۰۰۰ دلار

بهای اوراق بهادار شرکت در بازار به شرح زیر است:

اوراق قرضه ۱۰ درصد بدون حق خرید سهام ۱/۰۵۰ دلار
حق خرید سهام ۲۵ دلار
سهام عادی به قیمت اسمی ۵۰ دلار ۶۵ دلار

الف ۱۶۰/۰۰۰ دلار ب ۱۷۰/۰۰۰ دلار
ج ۱۸۰/۰۰۰ دلار د ۲۳۰/۰۰۰ دلار

۳۱

■ شرکت کربل می باید چه مبلغی را در مورد صدور اوراق قرضه به عنوان افزایش در حقوق صاحبان سهام ثبت کند؟

الف ۵۰/۰۰۰ دلار ب ۲۵/۰۰۰ دلار
ج ۵/۰۰۰ دلار د صفر دلار

■ شرکت دیویس پیش از منظور کردن مالیات بر درآمد چه مبلغ در جریان بازخرید اوراق قرضه سود برده است؟

الف ۹۷/۰۰۰ دلار ب ۵۸/۰۰۰ دلار
ج ۳۹/۰۰۰ دلار د ۱۹/۰۰۰ دلار

۳۲

شرکت کارودر اول ژانویه سال ۱۹۸۹ اوراق قرضه خود را به نرخ ۱۰ درصد و به مبلغ اسمی ۱/۰۰۰/۰۰۰ دلار با سررسید اول ژانویه ۱۹۹۹ منتشر کرد. اوراق قرضه با کسر و به مبلغ ۸۸۶/۰۰۰ دلار فروخته شد تا نرخ بازدهی معادل ۱۲ درصد داشته باشد که حاصل ۱۱۴۰۰۰ دلار تخفیف اوراق است. کاروروش بهره را برای استهلاك تخفیف اوراق قرضه به کار می برد. بهره اوراق قرضه در اول ژانویه اول ژانویه قابل پرداخت است.

■ شرکت برای ۶ ماهه منتهی به ۳۰ ژوئن ۱۹۸۹ کدامیک از مبالغ زیر را باید به عنوان هزینه بهره گزارش کند؟

الف ۵۶/۸۴۰ دلار ب ۵۵/۷۰۰ دلار
ج ۵۳/۱۶۰ دلار د ۵۰/۰۰۰ دلار

در ۱۰ نوامبر ۱۹۸۸ یکی از کامیونهای شرکت گاری با یک خودرو به رانندگی جورج تصادف کرد. در دهم ژانویه ۱۹۸۹ شرکت گاری ابلاغی جهت طرح دعوا در دادگاه دریافت نمود. موضوع دعوا مطالبه ۸۰۰/۰۰۰ دلار بابت جبران خسارت صدمات وارده به شخص جورج بود. مشاور حقوقی شرکت گاری برآورده کرده است که جورج ممکن است به طور منصفانه مستحق دریافت مبلغی بین ۲۵۰/۰۰۰ تا ۵۰۰/۰۰۰ دلار باشد و مبلغ ۴۰۰/۰۰۰ دلار بهترین برآورد بدهی احتمالی شرکت خواهد بود. سال مالی شرکت در تاریخ ۳۰ دسامبر به پایان می رسد و صورت حساب های نهایی سال ۱۹۸۸ در ۶ مارس سال ۱۹۸۹ تنظیم شده بود.

■ شرکت در تاریخ ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ کدامیک از مبالغ زیر را باید به عنوان زیان مربوط به این حادثه در نظر بگیرد؟

الف صفر دلار ب ۲۵۰/۰۰۰ دلار
ج ۴۰۰/۰۰۰ دلار د ۵۰۰/۰۰۰ دلار

۳۳

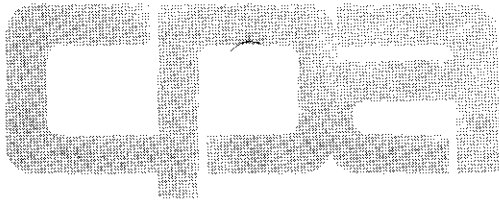
شرکت فایر ۱/۰۰۰/۰۰۰ دلار اوراق قرضه به قیمت اسمی پرداخت نشده با نرخ ۱۰ درصد دارد که سررسید آن ۳۱ دسامبر سال ۱۹۹۳ است. بهره اوراق در ۳۰ ژوئن و ۳۰ دسامبر هرسال قابل پرداخت است. پس از استهلاك مبلغ مربوط در ۳۰ ژوئن ۱۹۸۹ مانده مستهلك نشده حساب تخفیف اوراق قرضه بالغ بر ۳۰/۰۰۰ دلار بود. در آن تاریخ تمام اوراق قرضه به ۴۰/۰۰۰ سهم عادی به مبلغ اسمی هر سهم ۲۰ دلار تبدیل شد.

شرکت در جریان این تبدیل ۱۰/۰۰۰ دلار هزینه کرد. تبدیل در دفترها به ارزش دفتری (مانده نقل شده در دفترها) ثبت شده است.

■ شرکت فایر می بایست کدام یک از مبالغ زیر را به عنوان سرمایه اضافی پرداخت شده در حسابها ثبت کند؟

در بسته های محصولات شرکت گران کوبنهایی گذاشته شده است که با ارائه آن به مغازه های خرده فروشی تخفیفی در مورد محصولات گران داده خواهد شد. به خرده فروشان بابت کوبن های تحویلی مبلغی معادل ارزش اسمی به اضافه ۱۰ درصد بابت هزینه نقل و انتقال باز پرداخت می شود. تقاضای باز پرداخت ارزش

ورق بزنید



کوپن، توسط خرده‌فروشان تا سه ماه از تاریخ انقضای مصرف نزد شرکت گران دارای اعتبار است. گران برآورد کرده است ۷۰ درصد از کل کوپنهای صادره نهایتاً پرداخت خواهد شد. اطلاعات مربوط به کوپنهای صادر شده در سال ۱۹۸۸ به شرح زیر است:

تاریخ انقضای مصرف	۸۸/۱۲/۳۱
جمع ارزش اسمی کوپنهای صادر شده	۶۰۰,۰۰۰ دلار
جمع پرداختهای به خرده‌فروشان	۲۲۰,۰۰۰ دلار
تا تاریخ ۸۸/۱۲/۳۱	

کرد و اسنادی ده‌ساله جهت پرداخت بقیه قیمت به مبلغ ۴/۴۰۰/۰۰۰ دلار با بهره ۱۲ درصد امضا کرد. مانده ارزش زمین در دفترهای شرکت پردیس در تاریخ فروش ۴/۴۰۰/۰۰۰ دلار بود. اسناد در ۴۰ قسط سه‌ماهه ۱۱۰/۰۰۰ دلاری از دوم ژانویه ۱۹۸۹ قابل پرداخت بود. پردیس بهای فروش را براساس روش بازداشت هزینه^{۳۵} (فروش تدریجی) بحسابها منظور می‌کند. در دوم ژانویه ۱۹۸۹ گزین اولین قسط اصل بدهی را به مبلغ ۱۱۰/۰۰۰ دلار و بهره آن را به مبلغ ۱۳۲/۰۰۰ دلار پرداخت کرد.

■ تعیین کنید شرکت گران چه مبلغی را می‌بایست به عنوان بدهی بابت کوپنهای پرداخت نشده تا تاریخ ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ منظور کند؟

■ برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ پردیس باید چه مبلغی را بابت جمع درآمد حاصل از فروش زمین و بهره مربوط تشخیص دهد؟

الف صفر دلار ب ۲۰۰/۰۰۰ دلار
ج ۲۴۲/۰۰۰ دلار د ۳۰۸/۰۰۰ دلار

الف صفر دلار ب ۱۲۰/۰۰۰ دلار
ج ۱۳۲/۰۰۰ دلار د ۲۵۲/۰۰۰ دلار

۳۶

دکتر جان تریسی دفترهای حسابداری خود را براساس روش نقدی نگهداری می‌کند. در طی سال ۱۹۸۸ دکتر تریسی ۱۵۰/۰۰۰ دلار بابت حق ویزیت از بیماران دریافت کرد. در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۷ دکتر تریسی مبلغ ۲۰/۰۰۰ دلار حسابهای دریافتی داشت. در ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ مبلغ ۳۵/۰۰۰ دلار حسابهای دریافتی و ۵/۰۰۰ دلار پیش دریافت درآمد (درآمد تحقق نیافته)^{۳۶} داشت.

■ براساس روش تعهدی درآمد دکتر تریسی از ارائه خدمات به بیماران کدامیک از مبالغ زیر بوده است؟

الف ۱۳۰/۰۰۰ دلار ب ۱۶۰/۰۰۰ دلار
ج ۱۶۵/۰۰۰ دلار د ۱۷۰/۰۰۰ دلار

۳۷

در ۱۰ ژانویه ۱۹۸۸، شرکت دینر به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت، سهام عادی شرکت دریافت را با بهره ۲۰ درصد به دست آورد. دینر جهت این سرمایه‌گذاری مبلغ ۷۰۰/۰۰۰ دلار پرداخت کرد. در آن زمان بهای عادلانه خالص داراییهای شرکت

* Cost recovery method
** Unearned fees

سود فروش	درآمد بهره	
۷۲۰/۰۰۰	۱۷۶/۰۰۰	الف
۷۲۰/۰۰۰	۱۴۶/۰۰۰	ب
۴۵/۰۰۰	۱۷۶/۰۰۰	ج
۴۵/۰۰۰	۱۴۶/۰۰۰	د

۳۵

در تاریخ اول اکتبر ۱۹۸۸، شرکت معاملات املاک پردیس زمینی به مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ دلار به شرکت گزین فروخت. گزین ۶۰۰/۰۰۰ دلار نقد پرداخت

الف ۱۰/۶۰۰ دلار ب ۱۰/۰۰۰ دلار
ج ۴/۶۰۰ دلار د صفر دلار

۴۰

در دوم ژانویه ۱۹۸۸ شرکت اُسبرن حق انحصاری اختراع خود را به شرکت ایل واگذار کرد و در مقابل ۱۰ درصد سود حاصل از فروش مربوط به این اختراع را به عنوان حق امتیاز به دست آورد. در همان تاریخ اُسبرن ۴۰/۰۰۰ دلار پیش پرداخت بابت حق امتیاز مذکور در ارتباط با فروش سال ۱۹۸۸ دریافت کرد. حق امتیاز اُسبرن هر ۶ ماه یک بار قابل پرداخت است. ایل فروش خود را در سال ۱۹۸۸ به شرح زیر اعلام کرد.

۶ ماهه منتهی به	مبلغ
۳۰ ژوئن ۱۹۸۸	۱۵۰٫۰۰۰ دلار
۳۱ دسامبر ۱۹۸۸	۲۰۰٫۰۰۰ دلار

■ شرکت اُسبرن چه مبلغی را در صورت حساب درآمد سال ۱۹۸۸ خود باید به عنوان درآمد حق امتیاز گزارش کند؟

الف ۷۵/۰۰۰ دلار ب ۶۰/۰۰۰ دلار
ج ۴۰/۰۰۰ دلار د ۳۵/۰۰۰ دلار

کد: P-1-2

پاسخ نامه

نام شرکت کننده:

مربوط به سؤالات مجموعه شماره ۱ امتحان حسابداری - قسمت دوم CPA

شماره سوال	پاسخ	شماره سوال	پاسخ
۲۱	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>	۳۱	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>
۲۲	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>	۳۲	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>
۲۳	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>	۳۳	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>
۲۴	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>	۳۴	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>
۲۵	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>	۳۵	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>
۲۶	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>	۳۶	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>
۲۷	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>	۳۷	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>
۲۸	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>	۳۸	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>
۲۹	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>	۳۹	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>
۳۰	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>	۴۰	الف) <input type="radio"/> ب) <input type="radio"/> ج) <input type="radio"/> د) <input type="radio"/>

■ شرکت اُسبرن چه مبلغی را در سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ چه مبلغ باید به عنوان درآمد سود سهام گزارش کند؟

درافت ۳/۵۰۰/۰۰۰ دلار بود. دینرمی تواند نفوذ عمده ای بر عملیات و سیاست مالیاتی درافت به کار برد. در سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ درافت درآمد خالص خود را ۴۰۰/۰۰۰ دلار گزارش کرد و سود سهامی معادل ۱۶۰/۰۰۰ دلار اعلام و پرداخت نمود.

■ شرکت دینرمی باید برای سال ۱۹۸۸ درآمد ناشی از سرمایه گذاری خود را به چه مبلغی گزارش کند؟

الف ۳۲/۰۰۰ دلار ب ۴۸/۰۰۰ دلار
ج ۸۰/۰۰۰ دلار د ۱۱۲/۰۰۰ دلار

۳۸

در اول ژانویه ۱۹۸۸ شرکت جافه یک دستگاه ماشین برای مدت ۱۰ سال به شرکت پندرا اجاره داد. مبلغ اجاره سالانه ۱۰/۰۰۰ دلار در اول هر سال، و اولین پرداخت آن از شروع اجاره توافق شده بود. قیمت تمام شده ماشین برای جافه ۵۵/۰۰۰ دلار بود. اجاره مذکور به عنوان فروش استیجاری در دفترهای جافه عمل شد. قیمت فعلی ماشین براساس پرداخت اجاره سالانه در طول مدت اجاره با محاسبه ۱۰ درصد بهره ۶۷/۶۰۰ دلار است. ارزش اسقاط ماشین در پایان ۱۰ سال با هزینه واگذاری (فروش) آن برابر است.

■ شرکت جافه در سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ چه مبلغ باید به عنوان درآمد بهره حاصل از اجاره در دفاتر خود ثبت کند؟

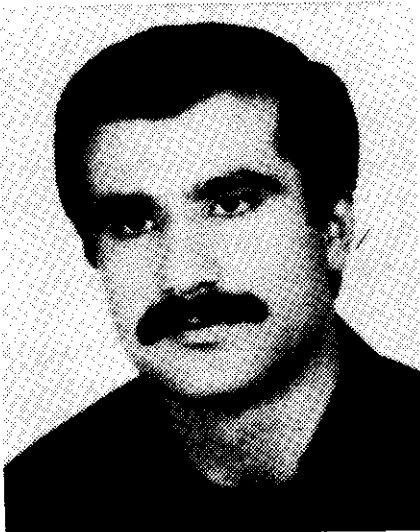
الف ۵/۵۰۰ دلار ب ۵/۷۶۰ دلار
ج ۶/۷۶۰ دلار د ۷/۰۲۰ دلار

۳۹

شرکت آلبرت در تاریخ ۲۰ اکتبر ۱۹۸۶، ۴۰۰۰ سهم عادی شرکت نولان را به مبلغ ۶۶/۰۰۰ دلار به دست آورد. در ۳۰ نوامبر ۱۹۸۸ نولان ۱۰ درصد سود سهام عادی تقسیم کرد. در این زمان قیمت هر سهم در بازار سهام ۲۶ دلار بود. در ۲۰ دسامبر ۱۹۸۸ آلبرت ۴۰۰ سهم از سهام نولان را به مبلغ ۱۰/۶۰۰ دلار به فروش رسانید.

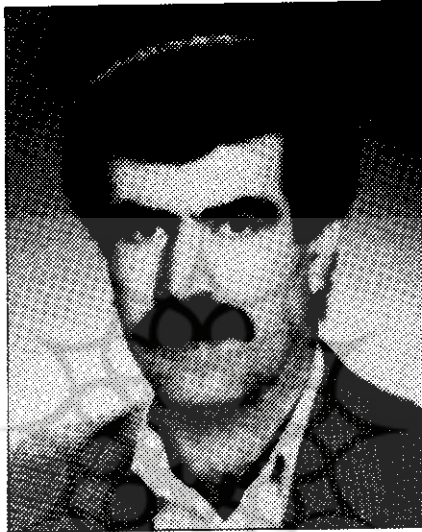
■ شرکت آلبرت در سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹۸۸ چه مبلغ باید به عنوان درآمد سود سهام گزارش کند؟

اخبار انجمن



● **رمضان رضائیان پور**

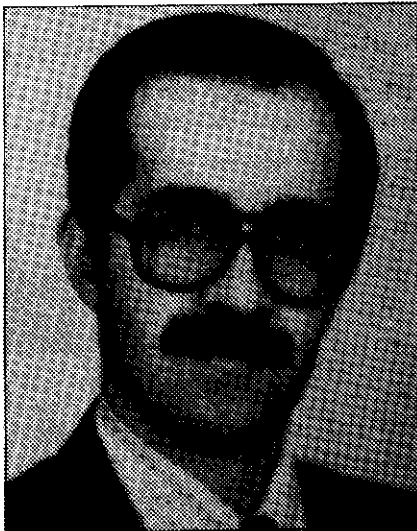
لیسانس
شرکت جنیند



● **جمال الدین پروینیان**

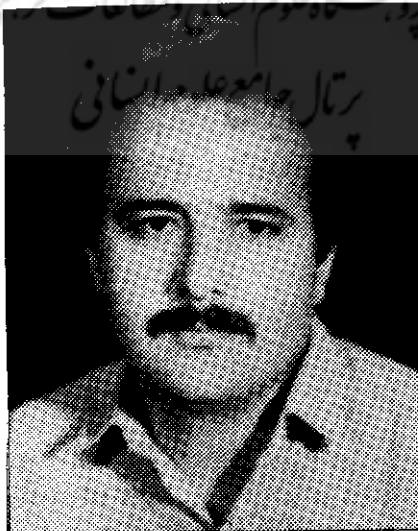
لیسانس
شرکت کنتورسازی ایران

● اسامی اعضای جدید انجمن با سوابق تحصیلی و محل کار آنان در اختیار «حسابدار» قرار گرفته است. طبق اعلام دبیرخانه انجمن، با این اسامی تعداد اعضای انجمن در پایان خردادماه ۱۳۷۰ جمعاً به ۶۲۱ نفر افزایش یافته است. ●



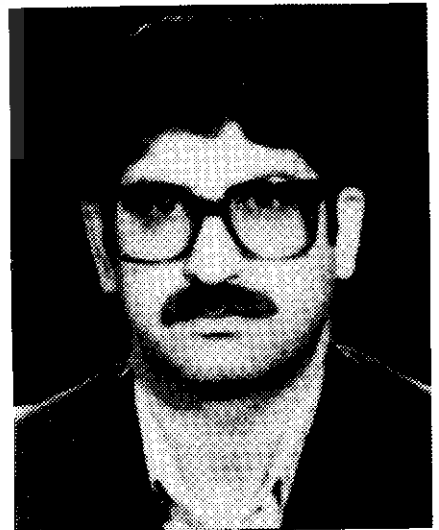
● **بهمن باختری**

فوق لیسانس
شرکت قند بیستون



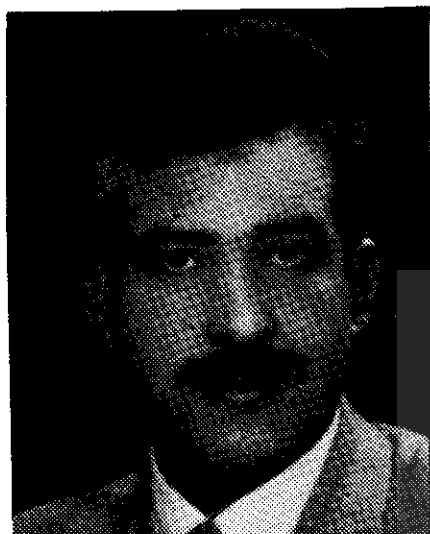
● **نصراله سعادتئی**

لیسانس
شرکت لمایبران



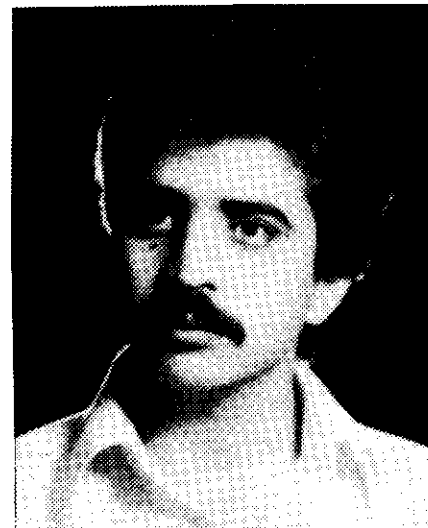
● **حمیدالله شمائی**

لیسانس
شرکت بهپاک

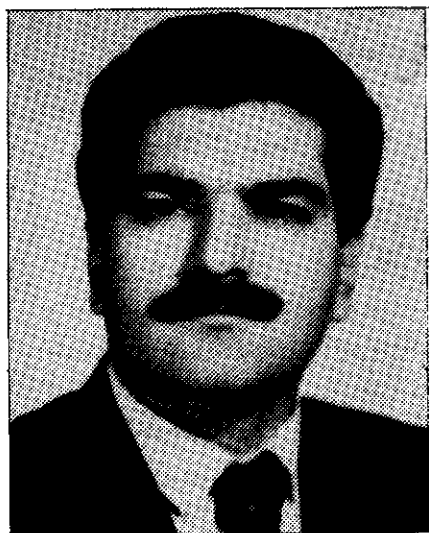


● **علی مشرفی آرانی**
لیسانس
مؤسسه حسابرسی بهمند

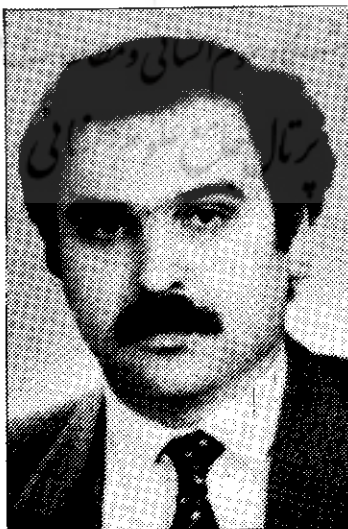
●
ضمناً اعضای زیر در تیرماه
جاری در لیست حسابداران
مستقل قرار گرفتند و تعداد
حسابداران مستقل به ۸۴ نفر
افزایش یافت. ●



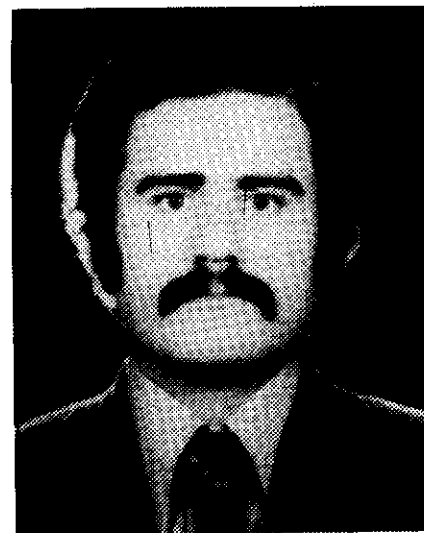
● **غلامرضا درباری**
لیسانس
شرکت خدمات بازرگانی و مشاوره‌ای
سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران



● **رضا آفتاب**
لیسانس
مؤسسه حسابرسی بهمند



● **سعید صدراتی نوری**
فوق لیسانس
مؤسسه حسابرسی بهمند



● **بهمن باقری**
لیسانس
مؤسسه حسابرسی نوربخش و همکاران



موردنگاری

۱ - قلب با استفاده از کامپیوتر:

کلاهبرداری جدیدی با استفاده از کامپیوتر باعث تغییر در نرخ مالیات حقوق کارکنان یک شرکت بزرگ شده بود. یک برنامه نویس کامپیوتر، با علم بر اینکه کارکنان انتظار دارند از چکهای پرداختی به آنها با تغییر در مالیات بردرآمد مبلغی کسر شود، برنامه جدید حقوق و دستمزدی را نوشت که مبلغی بیشتر از مالیات بردرآمد هر کارمند برداشت کند. برنامه سپس این برداشتهای اضافی را به چک دریافتی برنامه نویس انتقال می داد. بتدریج که مبالغ پرداختی از این بابت افزایش می یافت مبلغ کلاهبرداری نیز اهمیت بیشتری پیدا می کرد. اگر برنامه حقوق و دستمزد جدید به وسیله دیگر کارکنان بدقت بررسی و آزمایش شده بود این کلاهبرداری امکانپذیر نمی شد.

۲ - باز هم استفاده از کامپیوتر در جهت اعمال خلاف:

مشاور یک بانک بزرگ توانسته بود با استفاده از سیستم انتقال وجوه کامپیوتر مبلغ ۱۰ میلیون دلار از پول بانک را به حساب شخصی خود در بانک دیگری انتقال دهد. این فرد متوجه شده بود که برای انجام این انتقال در کنار یک ترمینال کامپیوتر به یک کلمه رمز کامپیوتری نیاز دارد.

کلاهبرداری تا مدت ۸ روز ادامه داشت و کشف نشد و در این مدت، مشاور پول را به حساب بانکی خود در سوئیس انتقال داد و سپس آن را به الماس تبدیل کرد. اگر کلاهبردار به اقامتگاه خود برگشته و مقداری از الماسها را نفروخته بود، ممکن بود هیچگاه قلب او کشف نشود.

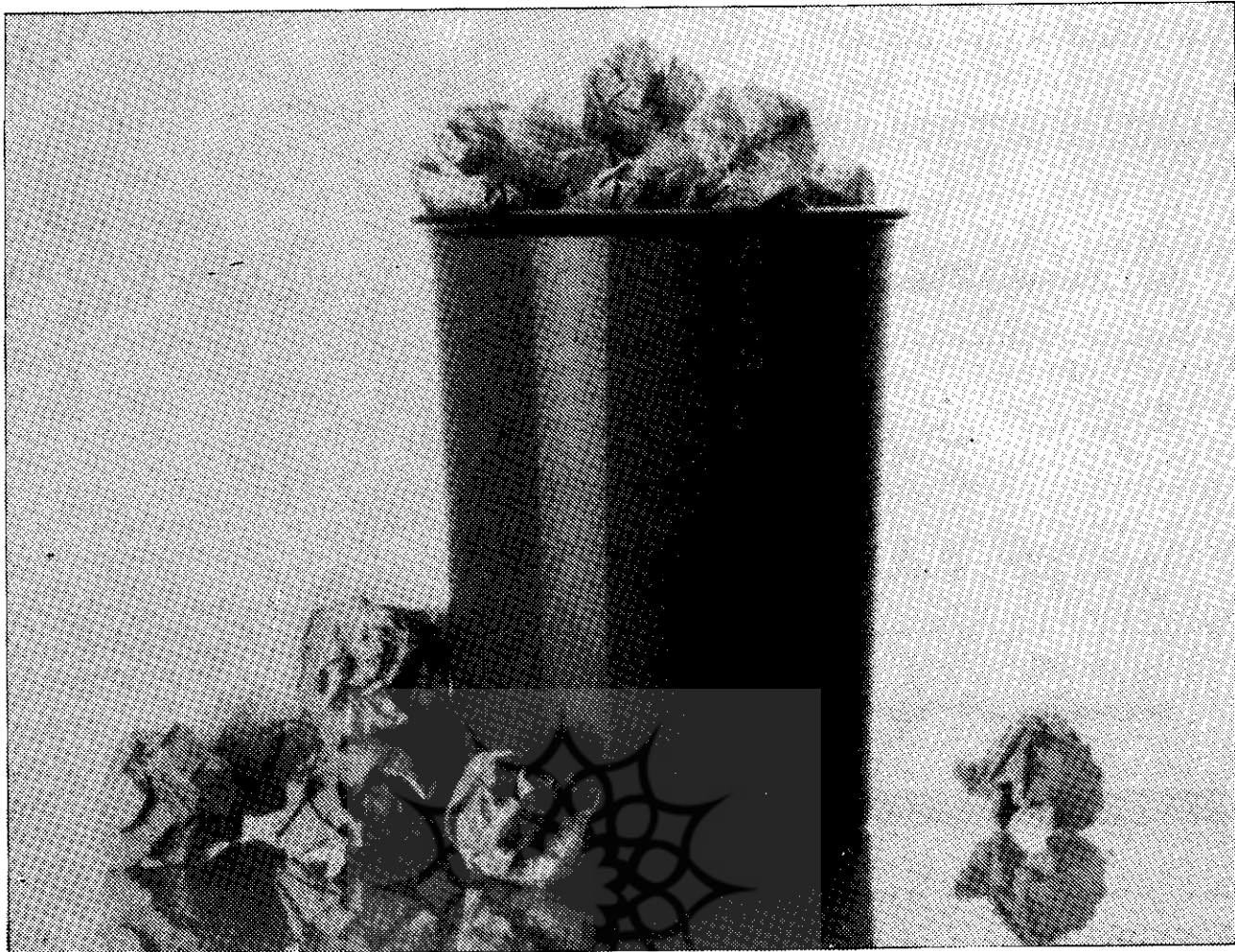
۳ - کنترل داخلی و استفاده از صورت مغایرت بانکی:

یک شرکت بزرگ ساختمانی هر روز تعداد زیادی چک صادر می کرد اما توجه چندانی نسبت به کنترلهای داخلی بر روی پرداختهای نقدی نمی کرد. چکهای صادر نشده در یک محل بدون قفل، همراه با فنجانهای قهوه نگهداری می شد و چون تعداد چکهای صادر شده زیاد بود، برای خزانه دار مشکل بود که همه آنها را با دست امضاء کند. لذا از یک ماشین امضای چک استفاده می کرد و ماشین را بعد از امضای چکها، درون جعبه ای

مقدمه:

برای کسب مهارت و تجربه در علوم، بویژه رشته های کاربردی، گذشته از آموزش اصول و قوانین، مطالعه و بررسی دقیق مواردی که در عمل پیش آمده است، می تواند کمک بسیار مؤثری باشد و این مسئله بخصوص برای رشته ای مانند حسابداری که ترکیبی از علم و تجربه است ضروری است. ولی در جامعه ما این گونه مطالعه و بررسی تازگی دارد و هنوز چنانکه باید اهمیت آن شناخته نشده است، به گونه ای که از رویدادهای مربوط؛ فقط شمار اندکی مطلعند و دیگر افراد که بخوبی می توانند از این اطلاعات برای افزایش تجربه و ارتقاء سطح علمی و تخصصی خود استفاده کنند از آن نا آگاه می مانند.

در کشورهای اروپایی و امریکا، مسائل واقعی که در ارتباط با رشته حسابداری و حسابرسی پیش می آید در سطح وسیعی برای افراد آن رشته و دانشجویان، حتی در کتابهای درسی بروشنی تشریح می شود تا افراد از آن در جهت بهبود کار خود استفاده کنند. این مقاله با استفاده از همین حوادث واقعی فراهم آمده و بیشتر سعی شده است مطالبی انتخاب شود که دارای کاربرد گسترده تری در جامعه ما باشد و اطلاع از آن در جهت بهبود کار سودمند افتد.



کند یک شرکت حسابرسی CPA دفترها را حسابرسی کند. حسابرسی انجام شد و مشخص شد که شرکت در حقیقت بسیار سودآور است. در نتیجه رو از شراکت خارج شد و دیویس مالکیت انحصاری را در دست گرفت.

۵ - تأثیرات تورم بر صورت های مالی:

در سال ۱۹۸۷ شرکت اگزون (Exxon Corporation) نشان داده بود که یکی از بزرگترین شرکتهای سودآور جهان است به طوری که سود خالص آن ۴ میلیارد و ۱۸۶ میلیون دلار گزارش شده بود. اما هنگامی که صورت حساب عظیم سود و زیان شرکت برای تأثیرات تورم (حسابداری تورمی) تعدیل شد، به جای سود زیان خالص به مبلغ ۲۹۶ میلیون دلار نشان داده شد. چه اتفاقی افتاده بود؟ برای بررسی این زیان و تحلیل آن باید به حسابداری تورمی مراجعه کنیم و از آن کمک بخواهیم.

۶ - گزارشی از کار جنرال موتورز:

جنرال موتورز (General Motors) در گزارش خود سالانه خود در چند سال قبل مبلغ ۳۲۱ میلیون دلار به عنوان سود خالص نشان داده بود. این سود ممکن است مبلغ زیادی به نظر آید، اما فقط ۱/۴٪ از آن سود ممکن است

۴ - تقلب در شراکت

رو و دیویس (Rowe & Davis) در یک تعمیرگاه اتومبیل با هم شریک بودند. رو مدیر بازرگانی بود و در مقابل بیشتر سرمایه شراکت متعلق به دیویس بود. رو به محض اطلاع از سودمند بودن بازرگانی، طرحی را برای دراختیار گرفتن مالکیت انحصاری شرکت و خرید سرمایه شریکش ابداع کرد و برای اینکه دیویس را متقاعد به فروش منافعش با قیمت مورد نظر خود کند، تخریفاتی در ثبتهای حسابداری و گزارشهای مالی انجام داد، به طوری که درآمدهای شراکت را کمتر از مقدار واقعی آن نشان دهد. برای اجرای این عمل بیشتر درآمدهای به دست آمده از تعمیرات اتومبیل ثبت نشده بود، هزینه های استهلاک بیش از واقع نشان داده شده بود، موجودیهای آخر دوره کمتر از واقع بود و بهای لوازم و تجهیزات جدید به هزینه ها اختصاص می یافت. نتیجه این شد که صورتهای سود و زیان ماهانه که نتایج عملیات شراکت را نشان می داد مبلغ زیان زیادی را در هر ماه منعکس کند. با توجه به این صورتهای مالی دلسرد کننده، دیویس نسبت به این صورتهای بازرگانی بدبین شد و تصمیم به فروش منافع خود، با قیمت پایینتر از مانده حساب سرمایه گرفت. اما یک دوست قبل از انجام معامله و فروش به او پیشنهاد کرد که درخواست

که دارای یک قفل بود می گذاشت. علی رغم هشدار شرکت حسابرسی CPA روسای شرکت ساختمانی مایل نبودند که جعبه را قفل کنند. مقامات شرکت همچنین در استفاده از روشهای کنترلی حسابداری کوتاهی می کردند و هر چند مبلغ بسیار زیادی در سیرده های حساب بانکی خود نگهداری می کردند به خود زحمت نمی دادند که صورتهای مغایرت بانکی را برای هفته یا ماه در یک زمان تهیه کنند.

وجود این ضعفها در سیستم کنترل داخلی، زمانی که یک کارمند صورت حساب سه هفته ای بانک و پرداخت چکها را به صورت مجموعه ای درآورد و گفت که صورت مغایرت بانکی را آماده کرده است به یک بحران منتهی شد. کارمند متوجه شد که مجموعه پرداخت چکها مطابق با صورت حساب بانکی تکمیل نیست و هیچ مدرکی مبنی بر پرداخت چکهای بیشتر از ۷۰۰ هزار دلار هزینه کسر شده از صورت حساب بانکی در دست نبود.

بررسیهای بیشتر معلوم کرد که بیشتر از یک میلیون دلار بدون تصویب و ثبت چکها از حسابهای بانک شرکت پرداخت شده است. این چکها از ترتیب شماره سریال خارج شده و با ماشین امضای چک شرکت امضا شده بود. هرگز شخصی که این عمل را انجام داده بود شناخته نشد و خسارت پول نیز جبران نگشت.

اطلاعات، ارقام و نتیجه گیریهای این مقاله
مربوط به جامعه انگلستان است.

فارغ التحصیلان

حسابداری چگونه

شغل آینده خود را

انتخاب می کنند

به رغم تلاش زیادی که دانشجویان حسابداری برای ادامه تحصیل و به پایان رسانیدن آن می کنند، بنظر می رسد که حرفه حسابداری ظرفیت جذب بیش از ده درصد آنها را ندارد و چنانکه برمی آید، هنوز این حرفه به اندازه کافی مورد توجه نیست و حسابداران مستقل نیز سعی کافی در جهت شناساندن آن نمی کنند. به علاوه غالباً تصور می شود که حسابداران افرادی عبوس، محتاط و خسته کننده اند. حتی برخی عقیده دارند، کسانی به حرفه حسابداری روی می آورند که نمی توانند شغل دیگری برای خود دست و پا کنند و گویا برداشتها و قضاوتهای یاد شده، به میزان درخور توجهی بر نظر کارفرمایان در استفاده از خدمات حسابداران و همچنین بر قضاوت فارغ التحصیلان حسابداری در پیوستن به کار حرفه ای تأثیر دارد.

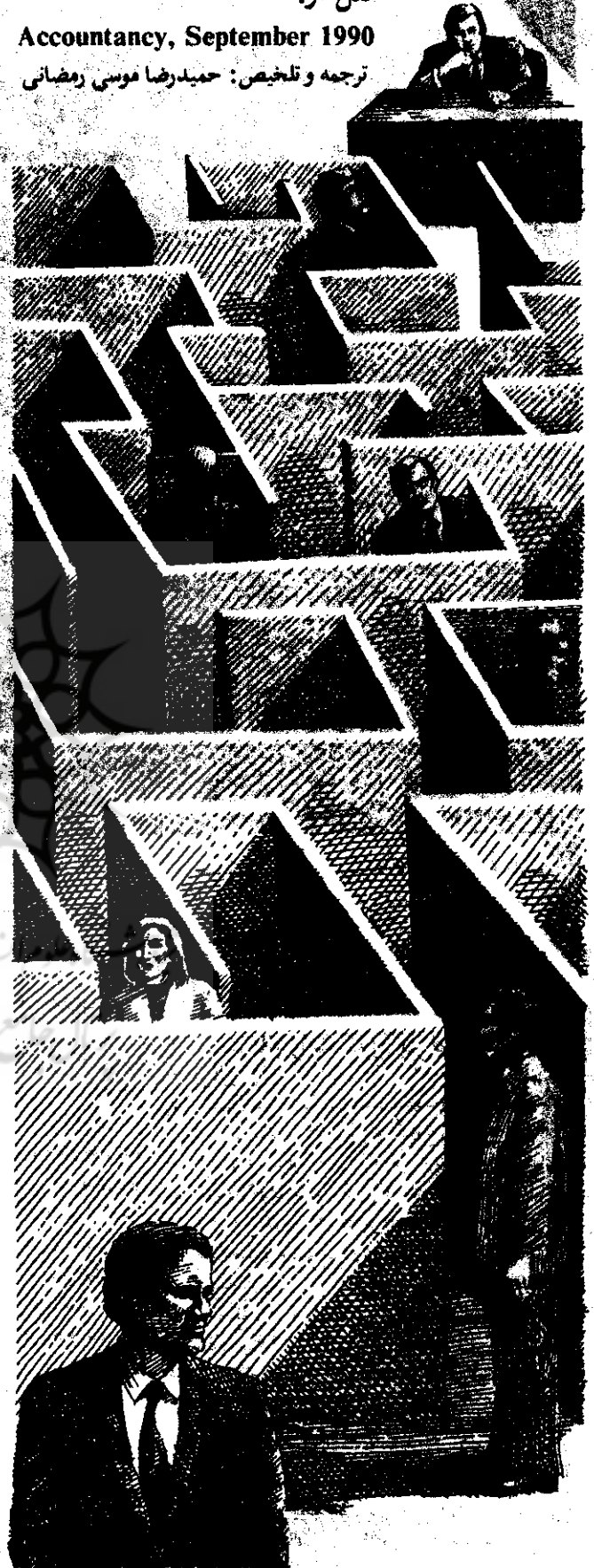
شرکت بی. آر. ال. برای بی بردن به علائق فارغ التحصیلان حسابداری و شناخت عوامل مؤثر در تصمیمگیری آنان در مورد انتخاب شغل آینده، بررسیهایی در سالهای اخیر انجام داده است که نتایج آن در این مقاله منعکس شده است. نکته شایسته ذکر در این بررسیها که در سالهای اخیر، تقریباً هر سال یک بار انجام شده است، تغییرات فاحشی است که در اهمیت و نقش برخی از عوامل تصمیمگیری از سالی تا سال دیگر رخ می نماید. به عنوان نمونه، نقش هریک از عوامل درآمد و احساس رضایت از شغل در سال ۱۹۸۹، نسبت به سال ۱۹۸۸، نزد بررسی شدگان تفاوت چشمگیری را نشان می دهد، بدین ترتیب که در سال ۱۹۸۸ فارغ التحصیلان مورد بررسی ۴۲ درصد از انگیزه خود برای انتخاب شغل را مربوط به درآمد آن و ۴۵ درصد از آن را به احساس رضایت از شغل گزارش کرده اند. حال آنکه در میان فارغ التحصیلان سال ۱۹۸۹ درصدهای یاد شده به ترتیب ۳۴ و ۵۰ درصد بوده است. البته در گزارش این بررسیها اشاره ای به علت این تغییرات نشده است.

از تحلیل مجموع پاسخ فارغ التحصیلان که ملاکهای متعددی را در انتخاب شغل مؤثر دانسته اند، جدول شماره (۱) فراهم آمده است.

نقل از:

Accountancy, September 1990

ترجمه و تلخیص: حمیدرضا موسی رضانی



جدول شماره (۱) - ملاک انتخاب شغل در نظرخواهی از ۷۲۷ نفر فارغ التحصیلان رشته حسابداری در سال ۱۹۸۹

چشم انداز آینده	۶۱ درصد
احساس رضایت از شغل	۵۰ درصد
میزان درآمد	۳۴ درصد
گسترده‌گی میدان رقابت و هم‌اوردی در شغل	۲۸ درصد
تنوع و وسعت کسب تجربه	۲۳ درصد
ثبات و امنیت شغل	۲۰ درصد
شانس داشتن ارتباطات متنوع	۱۵ درصد
امکان تحصیل تجربه	۱۵ درصد

در این بررسیها همچنین معلوم شده است که مؤسسات مشاوره مدیریت، بانکها، صنایع، مؤسسات بیمه و مانند آن از جمله مؤسساتی هستند که حسابداران به صورت جدی به همکاری با آنان تمایل نشان می‌دهند، در حالی که این گروه مؤسسات نیز قادر به جذب تمامی داوطلبان نیستند. شمای از این چگونگی در جدول شماره (۲) نشان داده شده است.

جدول شماره (۲) - فارغ التحصیلان حسابداری داوطلب اشتغال در مؤسسات مختلف و نیاز آن مؤسسات

نیازمؤسسات	درصد	داوطلبان	(درصد)
مشاوره مدیریت	۳۵	۶	۶
تجارت و بانکهای سرمایه گذاری	۳۳	۶	۶
صنایع	۲۶	۴	۴
بانکهای تجاری	۲۰	۳	۳
بیمه	۱۲	۲	۲
بازاریابی	۱۳	۳	۳
سایر	۱۴	۶	۶

این بررسیها ضمن آنکه تصادفی بودن فرایند انتخاب شغل را تایید می‌کند، سه مرحله مشخص را هم در آن بازمی‌شناسد که عبارتند از:

حستجو

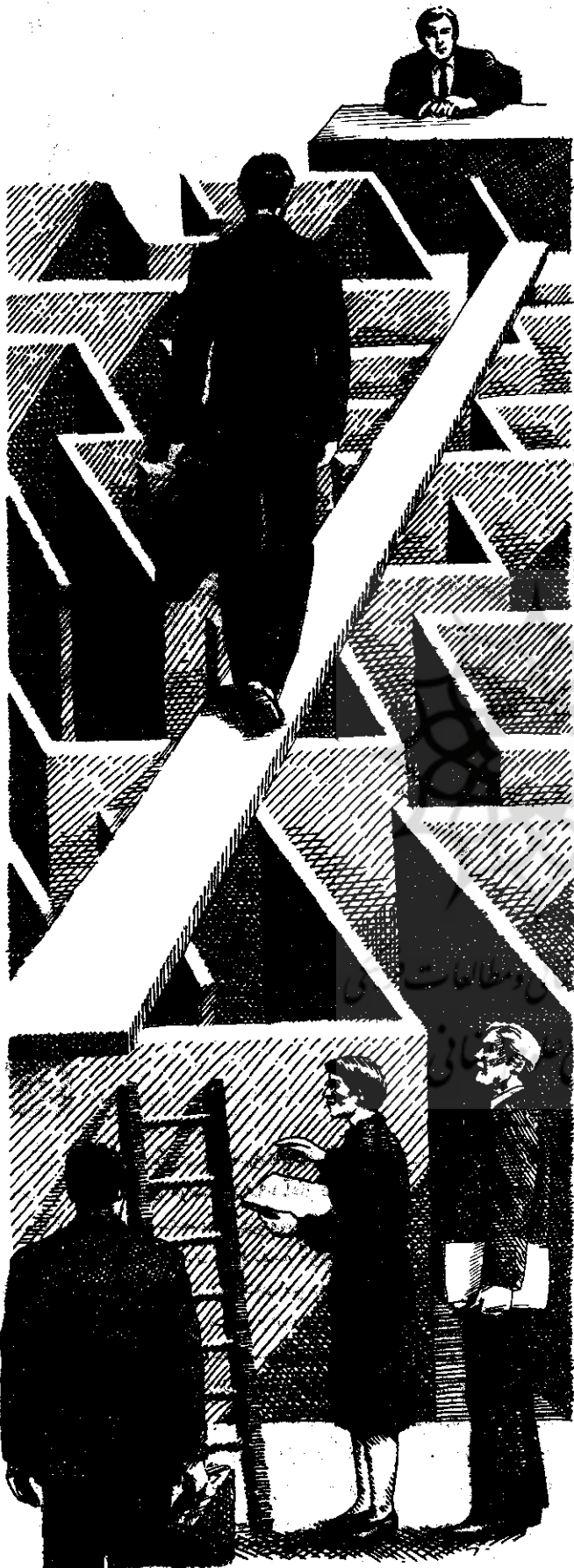
انتخاب شرکت یا مؤسسه خاص برای تقاضای کار

تصمیم در مورد پذیرش یا عدم پذیرش شغل پیشنهادی

نتایج این بررسیها همچنین حاکی از آن است که عوامل متعددی با اهمیت نسبی متفاوت، در انتخاب کارفرما یا شغل از طرف فارغ التحصیلان دخالت دارد. جدول شماره (۳) عوامل یادشده و اهمیت نسبی هریک را نشان می‌دهد:

بقیه در صفحه ۱۱۰

شماره هفتم و هشتم



برنامه ریزی برای
قراردادهای بلندمدت،
پس از وضع قانون
درآمدهای فنی و متفرقه
معروف به

ریچارد ل. هاوکینز
* ترجمه غلامحسین دوانی

* Journal of Accountancy.
March 1989.

قانون تامرا*

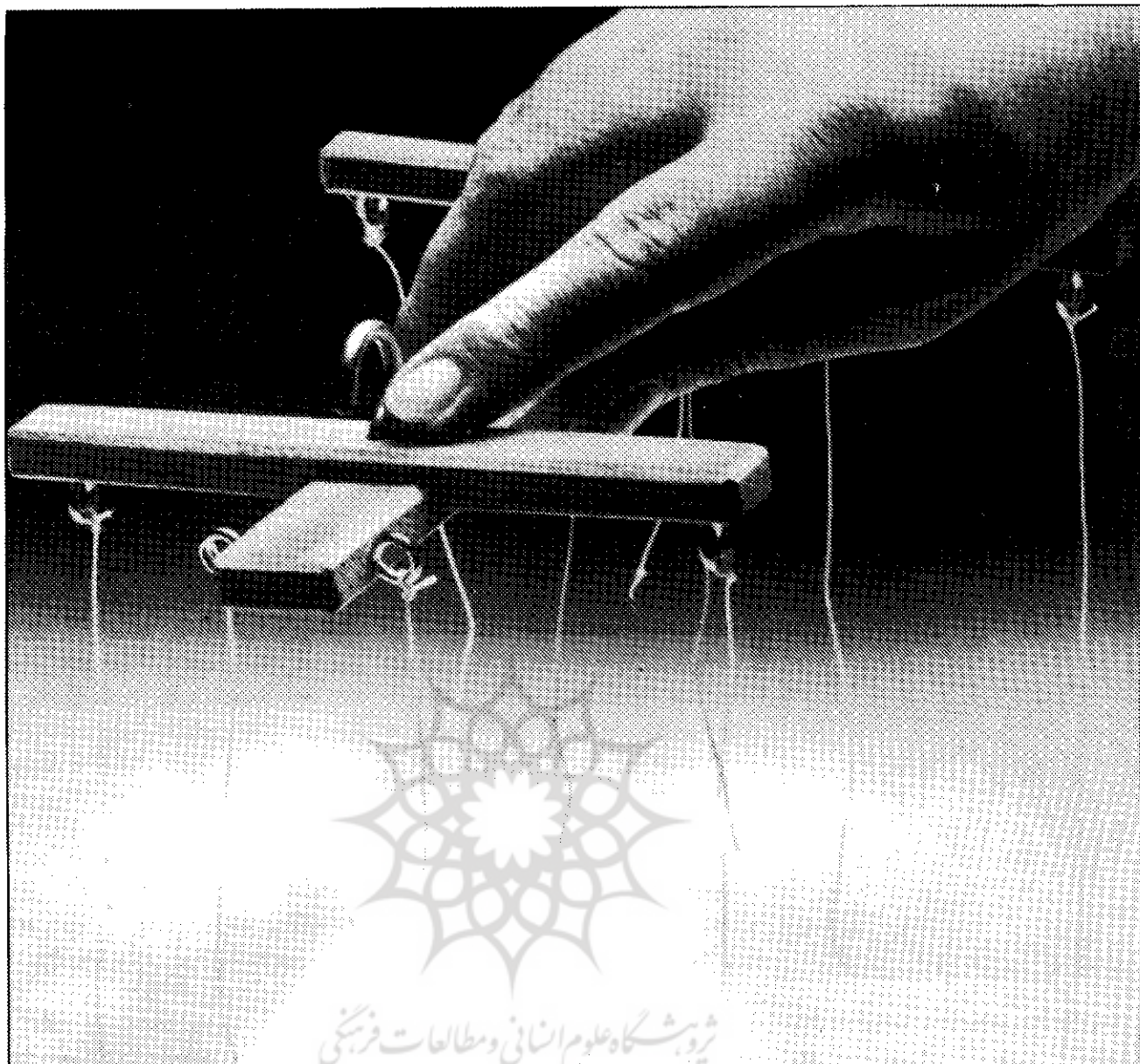
امکانات پیمانکاران برای پرداخت حداقل مالیات

عادت دارند، ذخیره هزینه‌های معوق، نیاز به تشخیص درآمد بر مبنای برآوردی از کل هزینه‌های قراردادهای بلندمدت را از میان می‌برد. به نظر می‌رسد که پیمانکاران اصولاً هزینه‌ها را در هنگام شرکت در مناقصه تخمین می‌زنند لیکن برآورد هزینه‌ها در مرحله شرکت در مناقصه، با تعیین و تخمین همان هزینه‌ها برای مقاصد مالیاتی، کاملاً با یکدیگر مغایرت دارند. در روش «درصد پیشرفت کار»، پیمانکار موظف است که قسمتی از بهای ناوزده قرارداد را بر مبنای درصدی از کل قرارداد که تکمیل شده باشد در محاسبات خود منظور کند. این روش اغلب پیمانکاران را وامی دارد که بخشی از

است به کار رود در پیمانهای ساخت و تولید اقلام خاصی از کالاها که معمولاً بعنوان موجودی کالای تکمیل شده شناخته نمی‌شوند و یا کالاهایی که تولیدشان معمولاً بیش از یک دوره مالی یکساله به طول می‌انجامد. — صرف نظر از طول دوره قرارداد — می‌توان از روش حسابداری قراردادهای بلندمدت استفاده کرد. «روش کار تکمیل شده»، تقریباً متداولترین و پذیرفته‌ترین سیستم مورد عمل بوده است زیرا اولاً به پیمانکار امکان می‌داد که تحقق درآمد و هزینه‌های مربوطه را تا تکمیل نهایی قرارداد منعکس نسازد ثانیاً آنها را قادر می‌ساخت که با کاربرد این روش به جای برآوردها، هزینه‌ها و درآمدهای واقعی را در محاسبات خود منظور کنند. برای پیمانکارانی که به هزینه‌های پیش بینی ناپذیر

قبل از آخرین بازنگری در تغییرات مالیاتی که با قانون اصلاح مالیاتها در سال ۱۹۸۶ آغاز گردید، پیمانکاران می‌توانستند یکی از دو شیوه مرسوم حسابداری نقدی و تمهیدی را در تهیه گزارشهای قراردادهای بلندمدت خود برگزینند. این دو شیوه یعنی «روش کار تکمیل شده» و «روش درصد پیشرفت کار»، قراردادهای ساختمانی، نصب و ساخت که در طول دوره مالیاتی تکمیل نمی‌شوند به کار می‌رفت. کنگره مالیاتی در نظر داشت که این سیستم حسابداری در کلیه صنایعی که محاسبه و تعیین دقیق هزینه‌ها و درآمدهای کاری آن دشوار

Technical and Miscellaneous Revenue Act



درآمد به دست نیاوردند را تحقق یافته تلقی کنند. هنگامی که «روش کار تکمیل شده» در جهت تهیه گزارشهای قراردادهای بلندمدت به منظور هدفهای مالیاتی برتر شناخته شد، برخی پیمانکاران در برنامه ریزیها از راه به تعویق انداختن تاریخ تکمیل قرارداد، تعلق زباده از حد درآمد شدند و به دلیل فزونی چشمگیر کاربرد این روش و همچنین نیاز به افزایش درآمدهای مالیاتی شرکتها، کنگره سرانجام ناگزیر شد که کاربرد شیوه مورد بحث را محدود کند.

قانون ۱۹۸۶ - آغاز اعمال محدودیتها

قانون اصلاح مالیاتها در سال ۱۹۸۶ اولین

مجموعه محدودیتها در کاربرد «روش کار تکمیل شده» را با وضع «بخش ۴۲۰ درآمدهای داخلی» به کار برده است. در این قانون پیمانکاران موظف شده اند فقط دوروش حسابداری برای قراردادهای بلندمدت را که از ۲۸ فوریه ۱۹۸۶ شروع شده است به کار گیرند. یکی از این دوروش «روش درصد پیشرفت کار» و دیگری روش ترکیبی جدیدی بنام «روش درصد پیشرفت کار هزینه های سرمایه ای» است. این روش ترکیبی جدید مؤدیان مالیاتی را موظف می کند که هزینه ها و درآمدها را به میزان ۴۰ درصد از اقلامی که قابل جذب به قرارداد هستند با این روش به حساب گیرند و در مورد ۶۰ درصد باقیمانده طبق روش حسابداری قراردادهای بلندمدت که قبلاً توسط شرکت به کار

می رفته اقدام کنند. قانون اصلاح مالیاتهای سال ۱۹۸۶، همچنین حلقه محدودیتها را در خصوص «روش درصد پیشرفت کار» با تغییراتی در محاسبه درصد تکمیل تنگتر کرد. براساس مقررات قبلی امکان داشت هر معیار منطقی و معقولی برای احتساب درصد پیشرفت کار، به کار برده شود به شرط اینکه این معیار در تمامی طول قرارداد یکسان به کار رود و اصل ثبات رویه عمل شود. در این حالت عموماً درصد پیشرفت کار از مقایسه هزینه های واقعی تحقق یافته در پایان دوره مالی - سال مالیاتی - با جمع کل هزینه های پیش بینی شده برای کل قرارداد تعیین می شد. روش دیگری نیز در این مورد وجود داشت که درصد پیشرفت کار

ورق بزنید

برنامه ریزی برای قراردادهای بلندمدت

سرمایه برده می شدند. قوانین حاکم بر تخصیص مزبور دقیقاً نشانگر مقررات یک شکل مربوط به «سرمایه منظور کردن هزینه‌ها» بود. بدیهی است در این مورد نیز استثناهایی از قبیل هزینه‌های تحقیق و توسعه اقتصادی، هزینه‌های بازاریابی و هزینه‌های مناقصه‌های ناموفق وجود داشت. چنین هزینه‌هایی، متعاقباً به محض تحقق از نقطه نظر مالیاتی قابل کسر کردن بودند. از آنجایی که پیمانکاران مجازند درآمد و هزینه‌ها را بر مبنای تخمین کل هزینه‌های پروژه در نظر بگیرند منظور کردن ذخیره‌ها با توجه به تجربیات مشابه گذشته برای درصد تکمیل کار قانونی شناخته شده بود. مالیاتهای پرداختی سالهای قبل در سال اتمام قرارداد با توجه به هزینه‌ها و درآمدهای واقعی مورد محاسبه مجدد قرار می‌گرفت. در مورد بهره مالیات نیز بدین ترتیب عمل می‌شد که بهره برای اختلاف - عمل در مالیات پرداختن به نرخ جاری ده درصد در سال محاسبه و از پیمانکار وصول می‌شد و با در صورت اضافه پرداخت مالیاتی به وی پرداخت می‌گشت. پیمانکارانی که «روش درصد پیشرفت کار» را به کار می‌برده‌اند و با آنهایی که از روش ترکیبی «درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه‌های سرمایه‌ای» استفاده می‌کنند با ارسال گزارشی مبنی بر انتخاب کاربرد روش هزینه‌یابی ساده که به عنوان روش ساده «هزینه به هزینه» شناخته شده، می‌توانند مالیات خود را با توجه به سالهای گذشته محاسبه کنند و بدین ترتیب شیوه حداقل پرداختی مالیات را پیش گیرند. در یادداشت و اطلاعات شماره ۱۵-۸۹، اداره خدمات درآمدهای داخلی روشهایی را که شرایط ایجاد تغییرات در سیستم حسابداری را مشخص می‌کند بیان کرده است. یکی از شرایط نامساعد قانون اصلاح مالیاتها - قانون «تامرا» - مقرر می‌دارد پیمانکارانی که «روش درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه‌های سرمایه‌ای» را به کار می‌برند نمی‌توانند این روش را برای محاسبه حداقل مالیات قابل پرداخت، به کار برند، بلکه باید «روش کار تکمیل شده» را برای محاسبه مالیات، مبنای کل قرارداد خود قرار دهند. بنابراین هرگاه روش حسابداری مورد عمل «روش کار تکمیل شده» نباشد برای محاسبه حداقل مالیات قابل پرداخت پیمانکاران موظف به انجام تعدیلاتی شده‌اند. این امر حتی برای

از مقایسه کار انجام شده تا تاریخ مشخصی، با جمع برآوردی کاری که باید انجام شود محاسبه می‌شد. محاسبات انجام شده بعدها نیز می‌توانست با مقایسه هزینه‌های انجام شده تا تاریخ معینی با جمع برآورد هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم با جمع هزینه‌های مستقیم و با فقط با جمع دستمزد مستقیم مورد تجدیدنظر و اصلاح ثانوی قرار گیرند. اما بر طبق قانون سال ۱۹۸۶ - قانون «تامرا» - درصد پیشرفت کار فقط با استفاده از نسبتی که از مقایسه هزینه‌های تحقق یافته قرارداد تا پایان سال مالیاتی با هزینه کل برآورد شده به دست می‌آید محاسبه شدنی است. قانون «تامرا» کاربرد «روش کار تکمیل شده» را برای بیشتر پیمانکاران جداً ممنوع ساخته ولی در عین حال پیمانکاران جزء را که در قراردادهای ساختمانی و با توسعه‌ای زمین و مستغلات به فعالیت مشغولند مجاز به استفاده از «روش کار تکمیل شده» می‌داند. ضابطه شناخت چنین پیمانکارانی این است که میانگین کل در یافتنهای ناویژه پیمانکار در طول سه سال گذشته از بابت کلیه قراردادها و سایر مبادلات تجاری وی نباید از ده میلیون دلار تجاوز کند. همچنین طول مدت قراردادهای این گونه پیمانکاران نباید از دو سال تجاوز کند. پیمانکارانی که در این طبقه بندی قرار می‌گیرند می‌توانند همچنان روش تعهدی و یا روش «کار تکمیل شده» را در سیستم حسابداری خود به کار گیرند. روش حسابداری نقدی را فقط در هنگامی که جمع دریافتیهای ناخالص یک پیمانکار بیش از پنج میلیون دلار در سال نباشد می‌توان به کار برد.

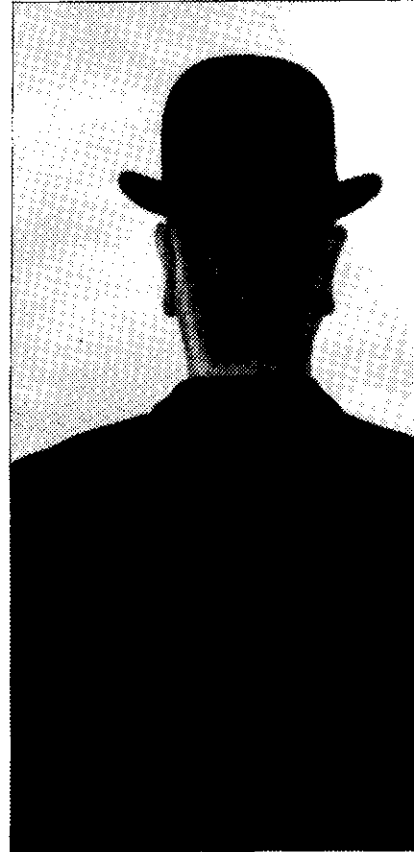
علاوه بر موارد فوق قانون اصلاح مالیاتهای سال ۱۹۸۶، روش تخصیص هزینه‌ها به قراردادهای بلندمدت را برای پیمانکارانی که شیوه «روش درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه‌های سرمایه‌ای» را انتخاب نکرده بودند و با آنهایی که روش ساده تخصیص هزینه‌ها را بر مبنای «روش درصد پیشرفت کار» عمل نمی‌کردند، مورد تجدیدنظر و اصلاح قرارداد. هزینه‌های خاصی که قبلاً از نقطه نظر مالیاتی قابل کسر کردن بودند باید بر مبنای اصول هزینه‌یابی، در طول مدت قراردادهای بلندمدت به



پیمانکاران جزء که از معافیهایی نیز برخوردار بودند الزامی است.

قانون درآمدها در سال ۱۹۸۷ تله‌های مالیاتی را محکمتر کرد.

در سال ۱۹۸۷ قانون درآمدها اساساً شرایط جاری قراردادهای بلندمدت را که در سال ۱۹۸۶ وضع شده بود ابقا کرد اما درصد مجاز برای روش «درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه‌های سرمایه‌ای» را کاهش داد. طبق اصلاحیه سال ۱۹۸۷، هفتاد درصد از اقلام قراردادهای بلندمدت باید با روش «درصد پیشرفت کار» به حساب گرفته شود و در مورد ۳۰ درصد بقیه سایر روشهای پیمانکار قابل اجرا و قبول است. اصلاحیه مذکور فقط قراردادهایی را که بعد از تاریخ ۱۳ اکتبر ۱۹۸۷ منعقد شده بود تا تاریخ قانون درآمدهای فنی و



متفرقه - «تامرا» - یعنی ۲۱ ژوئن ۱۹۸۸ در بر می‌گرفت.

قانون درآمدهای فنی و متفرقه کار را به پایان رسانید

این قانون در سال ۱۹۸۸ روش «درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه‌های سرمایه‌ای» را مورد بازنگری و اصلاح قرار داد. بدین ترتیب، اکنون پیمانکاران می‌باید ۹۰ درصد از ارقام هزینه‌های قراردادهای بلندمدت را با روش «درصد پیشرفت کار» مدنظر داشته باشند. بدیهی است با ۱۰ درصد باقیمانده دیگر چندان سود چشمگیری برای پیمانکاران در کاربرد روش «کار تکمیل شده» متصور نیست. این نکته مهم یکی از اصلیت‌ترین دلایلی بود که کنگره به دنبال آن برای منسوخ کردن روش مزبور تلاش به کار برد.

بنابراین قانون «تامرا» دستاوردهای خوب و بدی را برای پیمانکاران به همراه داشته است. معافیهایی که بر اساس بخش درآمدهای داخلی در قسمت بخشهای الف ۶۰ و ب ۶۰ تمدید یافته شامل قراردادهای پیمانکاری خانه‌سازی نیز شده است. بدین ترتیب از الزامی که در جهت کاربرد یکی از دوروش حسابداری «درصد پیشرفت کار» و روش «درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه‌های سرمایه‌ای» برای این شرکتها ایجاد شده بود. معاف شدند. یک قرارداد پیمانکاری خانه‌سازی بدین شرح تعریف شده که در آن حداقل درصد هزینه‌های برآوردی قرارداد به نحو منطقی و مستدلی شامل پروژه‌های مربوط به ساخت و یا توسعه ساختمان و مستغلاتی دارای چهار واحد یا تعداد کمتری واحد مسکونی است. پیمانکاران ساختمان مسکن که در طبقه بندی پیمانکارهای جزء قرار می‌گیرند که مشمول برخی از معافیهایی پیشگفته نمی‌شوند باید همچنان مقررات یکسان هزینه‌های سرمایه‌ای را رعایت کنند.

قانون «تامرا» مقررات مربوط به تعدیلات حداقل مالیات پرداختی را با بیان این موضوع تشریح کرده است که «روش درصد پیشرفت کار» برای نیل به حداقل مالیات متعلقه باید به‌طور یکسان برای محاسبه مالیات معمولی نیز به کار رود. با این حال اطلاع ۱۵-۸۹ خدمات درآمد داخلی می‌گوید: پیمانکاران جزئی که درگیر قراردادهای ساختمانی مسکونی می‌باشند و قبل از ۲۱ ژوئن ۱۹۸۸ قرارداد مربوط را بسته‌اند فقط در شرایطی موظف به کاربرد «روش درصد پیشرفت کار» برای حصول به حداقل مالیات هستند که مشمول شرایط مورد لزوم برای پیمانکاران جهت استفاده از معافیهایی مربوطه شوند و قراردادهای آنها چنین شرایطی را برای مدت دو سال دارا باشد.

قانون مزبور در خصوص ایجاد ذخیره بر مبنای تجربیات سالهای قبل برای شرکت‌های تضمینی، تراستها و شرکت‌های سهامی که قسمت اعظم درآمدهای قراردادهای آنها از منابع امریکایی است نیز اصلاحاتی را مقرر داشته است. بدین ترتیب که محاسبات مربوط به میزان ذخیره لازم بر اساس حجم فعالیت موسسه، که متعاقباً منظور کردن تعدیلات لازم عملی می‌گردد شکل می‌گیرد. البته این

اصلاحات شامل قراردادهای کوچک که قبل از دو سال تکمیل خواهند شد و دارای ارزش ناویژه‌ای بیش از یک درصد میانگین دریافت‌های سالانه پیمانکار در سه سال گذشته و یا معادل یک میلیون دلار نیستند، نخواهد بود.

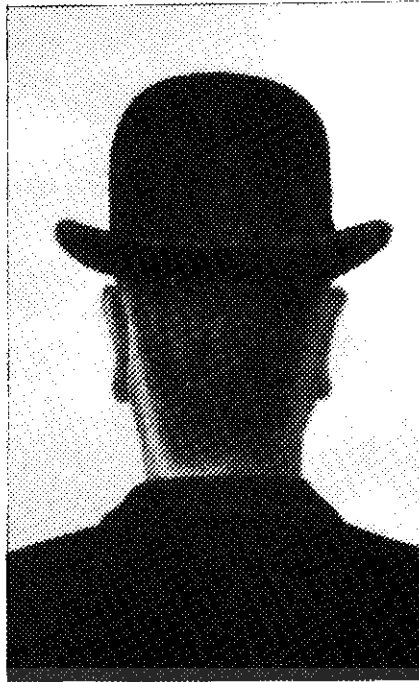
برنامه ریزی بر مبنای اثرات قانون «تامرا»

اگر چه قانون اختصاص ۹۰٪ - ۱۰٪ - اشاره به تخصیص ۹۰ درصد هزینه‌ها به پروژه - به نحو مؤثری مزایای روش کار تکمیل شده را برای اکثر پیمانکاران از بین می‌برد ولی موقعیهایی که بر مبنای برنامه ریزی صحیح می‌توان به وجود آورد همچنان وجود دارد. به عنوان مثال مشاوران باید موکلان خود را از مقررات جدیدی که در بخش ۶۰ قسمت درآمدهای داخلی قانون «تامرا» در رابطه با قراردادهای ساخت مسکن وجود دارد آگاه کنند. همچنین مقرراتی که در مورد قراردادهای کوچک برای استفاده از ایجاد هزینه‌های معوق یا ذخیره هزینه‌های آینده بر مبنای تجربیات سنواتی وجود دارد و می‌تواند برای برخی پیمانکاران کاربرد داشته باشد باید به وسیله مشاوران آنها به شرکت‌های ذینفع اعلام شود.

هنوز هم محدودیتهای «تامرا» و شرایط مجاز حداقل پرداخت مالیات و کاربرد دوش «هزینه‌های سرمایه‌ای تکمیل شده» یا روش «درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه‌های سرمایه‌ای» است و بای بیشتر پیمانکاران را تا حد زیادی بسته است. در اینجا است که مشاوران مالیاتی بهتر است تغییر روش حسابداری قراردادهای خود و کاربرد روش ساده هزینه‌بایی را در تعیین «درصد» در نظر بگیرند. اطلاعیه ۱۵-۸۹ اداره خدمات درآمدهای داخلی دلیل خود را برای تفسیر در شیوه‌های حسابداری توضیح می‌دهد و الزامات و شرایط محدود کننده را برای انتخاب روش ساده هزینه‌بایی تنظیم و تدوین کرده است. در آن اطلاعیه همچنین آمده است که:

پیمانکاران مجازند که با ثبت درآمدهای سال عملکرد خود تغییرات فعلی را تا سال ۱۹۸۶ عطف به ماسبق کنند و اصلاحات لازم را انجام دهند.

ورق بزیند



اغلب برنامه ریزهای دیگر بهتر است در زمینه هایی که می تواند از شرایط قراردادهای بلندمدت اجتناب کند متمرکز شود. مثلاً مشاوران مالیاتی باید به دنبال موقعیتهایی باشند که بتوانند اقلام قراردادی را خدمات اعلام کرده و از این طریق با چنین اقدامی جدا از شرایط و ضوابط قراردادهای بلندمدت برخورد کنند. برهمین اساس هم تا آنجا که به «حداقل مالیات قابل پرداخت» مربوط می شود، بعضی از تولیدکنندگان بدنبال این طرز تفکر که اقدام تولیدی آنها منحصر به فرد نیست، به فکر فرار از قرار گرفتن در محدوده شرایط قراردادهای بلند مدت هستند.

با این حال هنوز هم انعطاف زیادی به تعیین زمانبندی ارزش نقدی قراردادهای بلندمدت وجود دارد. این مهم نیز منوط به وجود تعلق بهره تحت شرایط ایجاد ذخیره بر مبنای تجربیات گذشته است. با توجه به نیازهای مالیاتی شرکتها، درآمدهای اولیه، هزینه های معوق و درآمدهای نهایی نیز امکاناتی است که در این راستا ممکن است در نظر گرفته شود. اما بسیار مهم است خاطر نشان شود که سیستمهای حسابداری جاری تخصیص درآمد را زمانی که هزینه های مربوطه در ابتدای کار بیشتر تحقق می یابند، تسریع می بخشد.

از آنجایی که یک روش حسابداری برای یک قرارداد بلندمدت، می باید تا پایان مدت قرارداد مؤدی مالیاتی به طور یکنواخت به کار گرفته شود تعیین این که چه روشی بیشترین منفعت را به یک پیمانکار خاص برای یک دوره مشخص می رساند بسیار دشوار است. بنابراین روش «درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه های سرمایه ای» شاید بیشترین مزایا را از نقطه نظر پرداخت مالیات برای قراردادهای بلندمدت با هزینه های سنگین و دوره نسبتاً طولانی در بر داشته باشد. پیمانکارانی که روش «درصد پیشرفت کار» را به کار می برند ممکن است به فکر انجام یک قرارداد از طریق ایجاد یک شرکت فرعی باشند و این در حالی است که قیمت یک قرارداد خاص و طول دوره انجام آن بتواند کار برد روش ترکیبی. «درصد پیشرفت کار بر مبنای هزینه های سرمایه ای» را توجیه کند. چنین شرکت فرعی بعداً می تواند روش ترکیبی یاد شده را برگزیند و شیوه کار تکمیل شده را برای ۱۰ درصد باقیمانده قرارداد به کار گیرد. به هر حال در اطلاعیه ۱۵-۸۹ چندین مشخص نیست که آیا شرکت های فرعی که

بپذیرند.

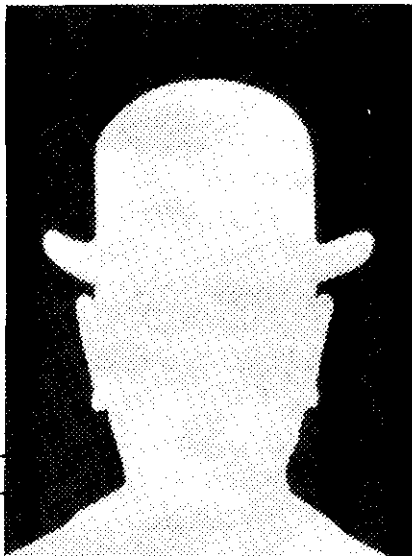
شیوه فوق از آنچه «برز بدنت ریگان در سال ۱۹۸۱ پیشنهاد کرده بود روش پرداخت براساس پیشرفت کار» نامیده شده چندان فراتر نمی رفت در «روش تحقق درآمد» مؤدیان مالیاتی هنگامی که براساس شرایط قرارداد محقق به دریافت درآمدهای خاص هستند آن درآمد را در حسابهای خود منظور خواهند کرد. درآمد مشخص شده مازاد بر مبلغ قابل احتساب توسط پیمانکار در صورت حسابها تا پایان سال مالیاتی منظور خواهد شد و مبلغ درآمد دوره های قبل نیز مورد کاهش قرار خواهد گرفت. هزینه هایی که در ارتباط با درآمد مذکور هستند از حاصل ضرب درصد درآمد کسب شده در طول سال مالیاتی در جمع کل هزینه های برآوردی قرارداد پس از کسر هزینه های دوره قبل به دست می آید. این هزینه ها بدون توجه به هزینه های واقعی در طول سال مالیاتی کسر خواهند شد. اگر هزینه های واقعی با هزینه منظور شده طبق روش فوق تفاوت داشت، مابه التفاوت به عنوان رقم بدهکار یا بستانکار به هزینه ها اضافه می شد.

با نزدیک شدن قرارداد به پایان خود تجدیدنظرهای نهایی در برآورد هزینه ها عملی می شود. همینکه قرارداد تکمیل شد، ایجاد ذخیره بر مبنای تجربیات گذشته انجام می گیرد. این شیوه تا حدی «به سرمایه منظور کردن هزینه ها» را اصلاح می کند لیکن مزیت اصلی و اولیه آن محدود کردن تشخیص سود بر مبنای درآمدها به جای هزینه هاست باید یادآوری کرد که درآمد، هنگامی که ارزشی به ارزش قرارداد افزوده می شود و با زمانی که حق دریافت بر مبنای گزارش پیشرفت برای پیمانکار، به وجود می آید قابل تشخیص و منظور نمودن می گردد. انتقادی که در این زمینه وجود دارد در مورد امکان «تعویق درآمد» است لیکن با توجه به ایجاد ذخیره بر مبنای سالهای گذشته این نگرانی نیز از بین می رود. با وجودی که روش تحقق درآمد کلیه نظرات و اهداف کنگره و صنایع را برآورد نمی کند ولی چنین روشی به مراتب بهتر از روشی است که فعلاً وجود دارد و انتظار می رود در سال آینده بیشتر و جدأ مورد توجه قرار گیرد. ■

قراردادهایی به آنها واگذار شده است می تواند روشی جدا از سیستم حسابداری در شرکت های مادر خود را به کار گیرند یا خیر؟

ضرورت روشی نوین در حسابداری برای قراردادهای بلندمدت

قاعدتاً باید به اصلاحات انجام شده توسط قانون مالیاتهای جدید - قانون «تامرا» - به منایه رنگ خطری نگریست. در حرفه حسابداری ضرورت ایجاد و توسعه یک روش حسابداری نوین برای قراردادهای بلندمدت که مورد قبول کنگره و پیمانکاران باشد بدرستی احساس می شود. روش تحقق درآمد که کمیته کنگره ای مشترک موسسه حقوقی دوی، بالانتاین، بوشبای، بالمر و وود* عرضه کردند توانست پیمانکاران را راضی کند که شیوه مورد قبول کنگره در خصوص عده تحقق درآمد را



* Dewey, Ballantine, Bushby, Palmer & Wood

نرم افزارهای مالی

این صفحه را برای رفع نیاز اعضای حرفه می‌گشاییم و قصد داریم تازه‌ترین نرم افزارهای مرتبط با کار حسابداری را در آن به علاقه‌مندان معرفی کنیم. ذکر چند نکته را قبل از شروع کار لازم می‌دانیم:

- ۱- نرم افزارهای رسیده به ماهنامه، به ترتیب وصول بررسی می‌شود و مواردی که جدید و جالب یا کامل و مناسب باشد، معرفی می‌گردد.
- ۲- ذکر نام اشخاص حقیقی یا حقوقی تهیه کننده نرم افزارها صرفاً جهت معرفی و تشویق آنان است و جنبه تبلیغ ندارد.
- ۳- مطالب مندرج در این صفحه نیز نظر انجمن نیست. **حسابدار**

مجموعه قوانین آزمون

- تهیه شده به وسیله مؤسسه آزمون با همکاری قاضی-افشار
- ۱۳۷۰/ قابل اجرا روی کامپیوترهای شخصی سازگار با آی بی ام
- ضبط شده روی دیسک لِرزان/ اجرا از دیسک لِرزان/ دیسک سخت
- واژه پرداز فارسی گستره نگار گونه ۲

مجموعه قوانین آزمون شامل قانون مالیاتهای مستقیم، قانون کار و قانون تجارت است. با در اختیار داشتن این مجموعه می‌توان ضمن استفاده از واژه پرداز پر قدرت گستره نگار، به قوانین پیشگفته نیز کاملاً دسترس داشت.

نرم افزار به شکلی دوستانه با استفاده کننده محاوره می‌کند. اول کار یک «متن»ی چهار انتخابی (قانون کار، قانون تجارت، قانون مالیاتها- متن کامل- و قانون مالیاتها- به تفکیک فصول مختلف-) را به استفاده کننده ارائه می‌کند و با انتخاب هریک از حالتها، متن را جهت خواندن آماده می‌سازد.

خصوصیت جالب این نرم افزار، امکان جستجو در آن است. برای مثال با وارد کردن کلمه «ارث» یا «۱۳۲» یا «انحلال» و یا عبارت «صنایع غذایی» یا «تعاون ملی» و غیره، ضمن جستجوی متن قانون مربوط، کلیه موادی را که از این کلمات، یا عبارات در آنها استفاده شده به ترتیب روی صفحه ظاهر می‌کند و با فشار یک دکمه به مورد بعدی می‌رود.

در این نرم افزار سعی شده تا آنجا که امکان دارد جدولهای منضم به قانون و بخشنامه‌های مربوط اضافه شود و تهیه کننده خود را ملزم کرده است هر چند گاه، یک بار بخشنامه‌ها و جدولها و تغییرات قانون را بروز در آورده در اختیار خریدار قرار دهد.

با توجه به اینکه برنامه زیر نظر آقای فریدون کشانی عضو انجمن

شاخه

فایل
چا

محد
جست
برو

شکل
پنج

سیستم

پایان

شاخه
فایل
چا

محد
جست
برو

شکل
پنج

سیستم

پایا

فهرست

انتخاب ...

ایجاد ...

تغییر نام ...

کپی ...

محو ...

فهرست

خواهش ...
نوشتن

جدید
نوشتن بنام ...

نوشتن به رمز ...

خواندن فایل پیشین

تغییر نام ...

کپی ...

محو ...

فهرست

فهرست فایل ها < > < > < >

تجار و معاملات تجاری

دفاتر تجاری

شرکتهای سهامی

شرکت با م - م

شرکت تضامنی

شرکت مختلط غ - س

شرکت مختلط سهامی

شرکت نسبی

شرکتهای تعاونی

Shift-F3

< > < > < > < > < > < >

انتخاب شاخه < نام شاخه >:

ق - مالیاتها (کامل)

ق - مالیاتها (بخش)

قانون تجارت

قانون کار

< > < > < > < > < > < >

فهرست فایل ها < > < > < >

اشخاص مشمول مالیات

م - سالانه املاک

م - مستغلات مسکونی

م - بر اراضی بایر

م - بر ارث

حق تمبیر

م - بردرآمد املاک

م - بردرآمد کشاورزی

م - بردرآمد حقوق

م - بردرآمد اتفاقی

م - جمع درآمد

معافیت ها

هزینه‌های قابل قبول

قرائن و ضرایب مالیات

مقرارت عمومی

< > < > < > < > < > < >

فهرست فایل ها < > < > < >

قانون کار

تعاریف کلی

قرارداد کار

تعلیق قرارداد

خاتمه قرارداد

جبران خسار

حق السعی

مدت

مرخصی و تعطیلات

شرایط کار زنان

شرایط کار - ن

کلیات

بازرسی کار

کار آموز

اشتغال

حسابداران خیره ایران (حسابدار مستقل) نوشته شده و توسعه یافته است، توالی منطقی متن و بخشنامه‌ها و جدولهای لازم به خوبی حفظ شده و صحت مطالب تضمین شده است.

تهیه کنندگان یک نسخه از برنامه را روی کامپیوتر انجمن نصب کرده‌اند و آمادگی دارند با قرار قبلی، توضیحات حضوری را به علاقه‌مندان ارائه کنند.

ضمن تبریک به مؤسسه آزمون و قاضی-افشار، استفاده از این نرم افزار مفید را به حسابداران، حسابرسان، وکلا، کادر تشخیص مالیاتی، دفاتر اسناد رسمی و سایر کسانی که به نحوی با این قوانین سروکار دارند، توصیه می‌کنیم. ■

کتابهای تازه...

حسابداری شهرداری و مدیریت امور مالی شهرداری های ایران

تالیف پورهنگ بهرامی

چاپ اول ۱۳۶۹

ناشر: مرکز آموزش مدیریت دولتی
کتاب شامل مطالب زیر است:

کلیاتی راجع به اصول حسابداری، بودجه و اصول حسابداری شهرداریها، اسناد و دفتر مورد عمل در حسابداری شهرداریها،

کتاب دارای مطالبی به شرح زیر راجع به اصول حسابداری است:

تعریف حسابداری، کاربرد انواع سیستم های حسابداری، اصطلاحات حسابداری، دفتر روزنامه، دفتر کل، دفاتر روزنامه اختصاصی، عملیات حسابداری خرید و فروش کالا، عملیات حسابداری اسناد تجارتي عملیات حسابداری مربوط به اصلاح حسابها، گزارش های مالی و کاربرد آنها، عملیات حسابداری مربوط به بستن حسابها در پایان دوره مالی، حساب جاری و صورت مغایرات بانکی.

اختصاصی یا بودجه اختصاصی، حسابداری مناطق و سایر واحدهای اجرائی شهرداری، بستن حساب ها و تهیه و تنظیم گزارشهای مالی

حسابداری عمومی

تالیف عبدالمحمد سمیعی

چاپ اول ۱۳۶۹، ناشر: مرکز آموزش مدیریت دولتی،
۱۹۹ صفحه رحلی.

حسابداری صنعتی، ۲ جلد

تالیف صدا میرمحمدی.

ناشر مرکز آموزش مدیریت دولتی

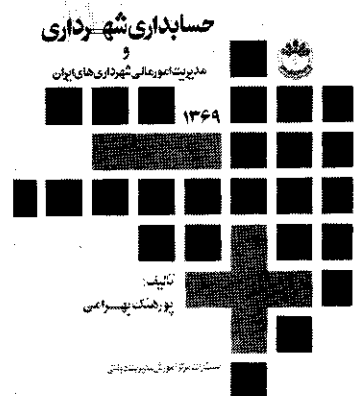
چاپ اول ۱۳۶۹

جلد اول ۲۱۸ صفحه رحلی.

جلد دوم ۲۰۳ صفحه رحلی.

مؤلف می نویسد:

مطالب کتاب با تکیه بر مفاد کتاب حسابداری صنعتی نوشته A. J. Tub انگلیسی و سایر منابع تهیه گردیده است.
کتاب در شش بخش تنظیم شده و در پایان



حسابداری بودجه، حسابداری هزینه، حسابداری درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار و سپرده ها، حسابداری درآمد و هزینه های

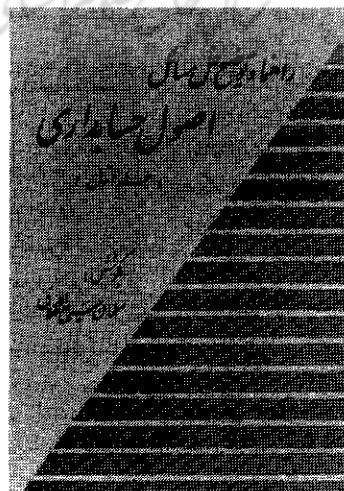
کتابهای غیرحسابداری

- توسعه و برنامه در جهان سوم (با نگاهی به تجارب توسعه در ایران) تألیف مرتضی ایمانی راد، چاپ اول، ۱۳۶۹، انتشارات پیشبرد.
- اقتصاد ریاضی مقدماتی، اس. جی. بی. هنری، ترجمه احمد ایازی، چاپ اول، ۱۳۶۹، انتشارات پیشبرد.
- اصول نامه نگاری بین المللی برای ایرانیان، تألیف اسدالله نبیلی، چاپ اول، ۱۳۶۹، انتشارات پیشبرد.
- فرهنگ اصطلاحات اقتصادی - انگلیسی، فارسی، آلمانی، تألیف دکتر طهماسب محتشم دولتشاهی، ناشر: مولف، چاپ اول، ۱۳۶۹، ۳۳۰۰ نسخه
- بوروکراسی در جامعه نوین، پیتر بلا و مارشال و صیر، ترجمه نسرین فرزام نیا، ناشر: مترجم، چاپ اول، ۱۳۶۹، ۳۰۰۰ نسخه

هر بخش مسائل و تمرینهای حسابداری منظور شده است.



می‌گذرد ولی هنوز به عنوان یکی از معتبرترین کتب در زمینه آموزش حسابداری مورد استفاده دانشجویان می‌باشد... از این رو برآن شدم که حل مسائل این کتاب را با شرح کافی تهیه کرده و در اختیار علاقمندان قرار دهم.» ●



اصول حسابداری (جلد اول)

به کوشش سلمان سریع الاطلاق

چاپ اول ۱۳۶۹

۲۳۹ صفحه وزیری

مؤلف در پیشگفتار می نویسد:

«هر چند سالها از تألیف کتاب اصول حسابداری جلد ۱ توسط دکتر عزیزنوی

دنباله آثار مالیاتی بلایای آسمانی

تمام شده، فروش و یا هزینه تمام شده کالای فروش رفته اضافه می شود. احتمال دارد در نحوه برخورد با ماحصل دریافتی از بیمه در قبالت جبران موجودیهای آسیب دیده سردرگمی مشاهده شود.

چنین عوایدی به طور معمول جزو اقلام درآمد به عنوان «فروش موجودیهای آسیب دیده» ثبت می شود. هرگونه سودی که از بابت تبدیل ناخواسته موجودیها حاصل می شود با استفاده از قانون شامل معافیت می شود. مؤدی مالیاتی فقط نیاز دارد که موجودی جایگزینی مشابه را با آنچه ناخواسته تبدیل شده، تا پایان سال دوم مالیاتی از تاریخی که تبدیل ناخواسته موجودی در آن رخ داده مشخص نماید. بنابراین اگر ماحصل دریافت از بیمه سودی در رابطه با از بین رفتن موجودی در برداشته باشد، سود حاصل می تواند تا زمانی که موجودی جایگزینی به فروش برسد به دوره های بعد منتقل گردد.

زیانهای حاصل از بلایای آسمانی نمی تواند به دوره های بعد انتقال یابد. این زیانها باید در سال تحقق زیان به حساب منظور شود. زیان قابل کسر در این رابطه مابه التفاضل قیمت تمام شده موجودی از بین رفته و ماحصل دریافتی از شرکت بیمه در قبالت موجودی تخریب یا نابود شده است.

مقررات خزانه در ارتباط با قیمت گذاری موجودیهای خسارت دیده برای مؤدیانی که «روش قیمت تمام شده» یا «روش قیمت تمام شده و قیمت بازار هر کدام کمتر» را در ارزیابی موجودیهایشان به کار می برند قابل اعمال و استفاده است. این مقررات از اشخاص می خواهد که کالاهای آسیب دیده را با کمترین قیمت مورد تقاضایشان پس از سی روز از انتهای سال مالی که در آن زیان تحقق یافته جهت فروش ارائه کنند. مؤدی مالیاتی باید مدارک مشبیه و جزئیات مربوط را جهت اثبات زیان حاصل در ارزش داراییها را داشته باشد و صرفاً در این حالت است که وی برای دریافت مازاد قیمت تمام شده موجودیهای آسیب دیده و ارزش واقعی آنها محق شناخته می شود. مدارک کالاهایی که عملاً به قیمت کمتری فروخته شدند برای مؤدی مالیاتی این امکان را فراهم می آورد که برای تثبیت و ثبت موجودیهای خسارت دیده دلایل و مدارک کافی ارائه کند.

هنگامی که موجودی کالا صدمه می بیند ارائه آن به صورت کمک یا هدیه بیشتر از فروش آن مناسبتر دارد. اما معمولاً اهدای اینگونه موجودیها به مؤسسات خیریه واجد شرایط منجر به کاهش در مازاد قیمت تمام شده کالای اهدا شده نخواهد شد. بنابراین بخشی از دستورعمل قانون مالیاتها در رابطه با اهدای کمک به مؤسساتی که داراییهای اهدا شده را صرفاً برای بیماران، محتاجان و کودکان بی سرپرست به مصرف می رسانند، استثنایی قائل شده است. کاهش ناشی از این مورد - اهدا به مؤسسات واجد شرایط - محدود به قیمت

تمام شده موجودی کالا به اضافه یک دوم اختلاف بین قیمت تمام شده و قیمت عادلانه بازار موجودی اهدا شده است. مؤسسات خیریه باید به شخص و یا شرکت اهداکننده موجودی مدرک کتبی ارائه کنند که در آن قید شده باشد که استفاده از دارایی اهدا شده در ارتباط با دلایل معافیت مالیاتی کمکهای خیریه ای است.

اثر فاجعه براستهلاک

بسیاری از صاحبان شرکتهایی که گرفتار فاجعه شده اند، خسارات وارده براستهلاک بعدی داراییها را نادیده می انگازند و آن را درک نمی کنند.

مثلاً چنانچه یک مؤدی مالیاتی ساختمان را خریده و از سال ۱۹۸۲ آن را به کار گرفته است. فرض کنیم عمر مفید ساختمان مدت ۱۸ سال باشد. اگر فاجعه سال ۱۹۸۹، نیمی از ساختمان مزبور را تخریب کرده باشد، مؤدی صاحب ساختمان استحقاق کسر نیمی از بهای مستهلک نشده آن را تا میزانی که به وسیله شرکت بیمه پرداخت نشده باشد دارد. بدیهی است یک سرمایه گذاری مجدد با دریافتی از بیمه، یک قیمت تمام شده جدید سرمایه گذاری را به وجود می آورد و عملاً دارایی قابل استهلاک جدیدی شکل گرفته است. هرگاه قیمت تمام شده جدیدی برای داراییهای تبدیل شده در اثر فاجعه به وجود آید قوانین جدید استهلاک که شامل سیستم پوشش سریع هزینه های اصلاحی است به کار گرفته خواهد شد. این گونه داراییها در نتیجه این فعل و انفعال در دوره طولانیتری در مقایسه با همان داراییها، اگر قبل از قانون اصلاح مالیاتی سال ۱۹۸۶ خریداری شده باشند، مستهلک می شوند. به علاوه چنانچه این قبیل رخدادهای تبدیل نوعی دارایی به نوعی دیگر را ایجاد نماید، امکان دریافت مجدد اعتبار سرمایه گذاری به میزان متناسب خواهد بود.

داراییهای تحت تعمیر مشمول قوانین بهای تمام شده سرمایه ای واحد مندرج در قوانین مالیات بردرآمد می شوند. در نتیجه بهره و سایر هزینه های سربرار مرتبط با تعمیرات نیز باید به حساب هزینه های سرمایه ای منظور شوند.

مشاوران مالیاتی باید به خاطر داشته باشند که به هزینه منظور کردن داراییهای استهلاک پذیر در اثر بروز فاجعه ممکن است با مالیات معمولی و محاسبه حداقل درآمد مشمول مالیات تناقض داشته باشد. به همین صورت قوانین جدید استهلاک که جایگزین داراییهای خسارت دیده گردیده اند نیز ممکن است مشمول قوانین مالیاتی لازم برای محاسبه حداقل درآمد مشمول مالیات باشند.

گام های نخستین

برنامه ریزی مالیاتی کوششی پیگیر در جهات استفاده از دستورعمل های مختلف قوانین مالیاتی است. اگر چه بحثهای فوق قسمتهای مهم از این تلاش را بررسی کرد، اما باید توجه داشت که چندان جامع هم نیست. ولی امید می رود گفتار این مقاله کلیدی راهگشا در مورد بلایای طبیعی آینده باشد. ■

دنباله حسابداری و قانون در ایران

قابل قبول و استهلاکات را می توان نام برد. آخرین قانون مالیاتی، قانون سال ۱۳۶۶ است که در زمینه حسابداری تفاوت چشمگیری با قانون ۱۳۴۵ و اصلاحیه های بعدی آن ندارد. ولی برخی از مشکلات اجرایی قانون ۱۳۴۵ از لحاظ حسابداری در آن برطرف شده است، که در این مورد می توان از رفع برخی از اشکالات آیین نامه اجرایی تحریر دفاتر نام برد.

چهارم: سایر قوانین مالی

اگر چه در قوانین مختلف، از جمله در قانون تأسیس بورس اوراق بهادار و قانون شرکتهای تعاونی مقرراتی درباره حسابداری نوع خاصی از مؤسسات یا نوع خاصی از فعالیت وضع شده است، اما تنها قانون دیگری که حسابداری را از جنبه عام آن مورد نظر قرار می دهد، قانون تشکیل سازمان حسابداری و اسانسانه

قانونی آن است که تدوین اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی در جنبه عام را از جمله وظایف سازمان مزبور قرار می دهد.

در یک مرور کلی می توان گفت که بین حسابداری و قوانین موضوعه در ایران ارتباطی چند جانبه و متقابل وجود دارد. شکل خاص حقوق ایران که متکی بر وضع قوانین است و عرف در آن جای مشخصی ندارد، تعیین مقررات در زمینه حسابداری را الزام آور می نماید. قوانین ایران در تنظیم امور حسابداری مؤسسات و واحدهای انتفاعی فاقد نگرش بلندمدت بوده و به حل مسائل روزمره و مقطعی توجه داشته است. مسائل عام حسابداری که معمولاً به فعالیتهای بازرگانی و واحدهای انتفاعی می پردازد و جای طبیعی آن در قوانین تجاری کشور است در قوانین مالیاتی که قلمرو خاص دارد مطرح شده است. پژوهشی همه جانبه و فراگیر در زمینه حسابداری و قانون لازم است تا سمت و سوی حرکتی منطقی برای آینده تعیین و مقرراتی به منظور قانونمند کردن حسابداری فعالیتهای اقتصادی و حسابداری حرفه ای در کشور وضع شود و از راه حل های موضعی و مقطعی که ثبات اقتصادی را مختل و بستر گسترش فعالیتهای تولیدی را ناهموار می سازد، پرهیز شود. ■