

نظری دربارهٔ یک بخشنامه مالیاتی

حقوقی را تشریح کرده و با ذکر مثالهایی گوشه‌هایی از محاسبه را شکافته است. بخشنامه به‌طور کلی مناسب است ولی قسمتی از آن، به‌نظر نگارنده، با مفاد قانون تطبیق ندارد.

مثال یا صورت مسئله

برای توضیح و تشریح محاسبات، مادهٔ ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم مثالی به‌شرح زیر عنوان شده است: سرمایه شرکتی شامل ۷ درصد سهام

قبل از بروز هرگونه ابهام در موردی بخصوص، بخشنامهٔ صحیح می‌تواند راهگشای کسانی باشد که به مواد قانونی مسلط نیستند.

بدیهی است بخشنامه‌های نوع اخیر (راهنما) باید از صراحت، دقت و درستی کافی برخوردار باشد تا خود باعث ایجاد نظریات مختلف و حتی گاه متناقض با اصل مواد قانونی نشود.

اخیراً بخشنامهٔ شمارهٔ ۳۳۲۵/۵۰۵۰۴ مورخ ۳۰/۵/۱۳۷۱/۱۰/۱۳ را مطالعه می‌کردم* که طرز محاسبهٔ مالیات اشخاص

اشاره:

بخشنامه‌های مالیاتی معمولاً برای راهنمایی مأموران تشخیص یا مؤدیان مالیاتی یا هر دو، به وسیله مقامات مالیاتی تهیه می‌شود. فرض بر این است که بخشنامه‌های مالیاتی باید روشن‌گر ابهامات احتمالی مواد قانونی باشد. البته گاهی

کلیه ارقام به هزار ریال		وزارتخانه ۵٪		شرکت ۲٪		سهامداران بی نام ۳٪		سهامداران بانام ۹۰٪		جمع ۱۰۰٪	
مأخذ	مالیات	مأخذ	مالیات	مأخذ	مالیات	مأخذ	مالیات	مأخذ	مالیات	مأخذ	مالیات
درآمد مشمول مالیات	۵۰۰۰	۲۰۰۰	۳۰۰۰	۹۰،۰۰۰	۱۰۰،۰۰۰	۹،۰۰۰	۱۰،۰۰۰	۸۱،۰۰۰	۹۰،۰۰۰	۱۰۰،۰۰۰	
۱۰٪ مالیات شرکت	(۵۰۰)	(۲۰۰)	(۳۰۰)	—	—	—	—	—	—	—	
درآمد مشمول مالیات پس از کسر ۱۰٪	۴،۵۰۰	۱،۸۰۰	۲،۷۰۰	—	—	—	—	—	—	—	
مالیات بند «الف» ماده ۱۰۵	(۹۴۰)	(۲۶۴)	—	—	—	—	—	—	—	—	
مالیات جزء ۱ بند «د»	—	—	(۴۴۰)	—	—	—	—	—	—	—	
قسمت الف	—	—	(۹۰۰)	—	—	—	—	—	—	—	
انداخته	(۱،۵۰۰)	(۶۰۰)	—	—	—	—	—	—	—	—	
مالیات جزء ۱ بند «د» قسمت ب:	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	
انداخته	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	
سود تقسیم شده و نشده	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	

* این بخشنامه در مجلهٔ مالیات شمارهٔ اول، فروردین ۷۲ صفحه ۶۰ تا صفحهٔ ۶۳ چاپ شده است.

۲۱،۳۶۴



احمد عباي کوباي

دولتي (۵ درصد وزارتخانه و ۲ درصد یک شرکت صد درصد دولتي)، ۳ درصد سهام بی نام و بقیه (۹۰ درصد) متعلق به ۹۰ نفر سهامدار با سهام مساوی است. درآمد مشمول مالیات معادل ۱۰۰ میلیون ریال، اندوخته معادل ۳۰ میلیون ریال و سود تقسیم شده ۵۰ میلیون ریال است. بعد از طرح صورت مسئله، به حل آن پرداخته شده و محاسبات مربوط نیز به صورت توضیح، درج شده است. برای راحتی مطالعه توضیحات در اینجا به صورت جدول ارائه می شود (قسمت پررنگ تر، طبق نظر نگارنده می باشد).

البته معلوم نیست چرا ۱۰ درصد از اندوخته (به نام جنبه محاسباتی) کسر شده است و اصولاً متن قانون به چنین امری اشاره ندارد. افزون بر این اگر جنبه محاسباتی دارد نباید در بقیه محاسبات تأثیر بگذارد، اما می بینیم در محاسبه سود تقسیم شده و نشده سهامداران با نام و همچنین در محاسبه مالیات آن تأثیر گذاشته است:

$$۸۱,۰۰۰ - ۲۴,۳۰۰ = ۵۶,۷۰۰$$

$$۶,۸۰۴ = ۹۰ \times ۱۲\% \times ۹۰$$

*** و این رقمی است که طبق محاسبه نگارنده ۶,۴۸۰ است.

• محاسبه نگارنده بر اساس متن قانون عبارتست از:

$$۲۷,۰۰۰ \div ۹۰ = ۳۰۰ \times ۱۲\% = ۳۶ \times ۹۰ = ۳,۲۴۰$$

اما بخشنامه در اینجا اول ۱۰ درصد از اندوخته را (به صورت محاسباتی) کسر کرده و بقیه را مشمول مالیات قرار داده است:

$$۲۷,۰۰۰ - ۲,۷۰۰ = ۲۴,۳۰۰ \div ۹۰$$

$$= ۲۷۰ \times ۱۲\% \times ۹۰ = ۲,۹۱۶$$

نکته ای که نباید باعث سردرگمی خواننده شود تساوی مالیات در مثال بخشنامه با محاسبات صحیح فسوق است. این تساوی (۲,۹۱۶ + ۶,۸۰۴ = ۹,۷۲۰) فقط به این دلیل است که هم اندوخته و هم سود تقسیم شده و نشده سهم هر سهامدار با نام در این مثال جداگانه مشمول نرخ ۱۲ درصد صدر جدول ماده ۱۳۱ شده اند و بدیهی است اگر هر کدام از این موارد مشمول نرخهای بالاتر ماده ۱۳۱ شود، دیگر تساوی فوق برقرار نخواهد بود و مبلفی که از اندوخته کسر می شود وقتی به سود تقسیم شده و نشده اضافه می شود مشمول نرخهای بالاتر از زمانی می شود که اگر از اندوخته کسر نمی شد، مشمول مالیات می گشت.

و این در حالی است که مبلغ مابه التفاوت بسیار کوچک و تفاوت نرخ مالیات مربوط فقط

۶ درصد است. چنانچه مبالغ بزرگ باشد این تفاوت نرخ می تواند بسیار بزرگتر و مهمتر باشد و به نرخهای بالای ماده ۱۳۱ برسد، همچنانکه معمولاً قدر مطلق اندوخته از قدر مطلق مجموعه سود تقسیم شده و نشده به مراتب کمتر است. ●



برای توضیح بیشتر فرض می کنیم تعداد سهامداران در همین مثال به جای ۹۰ نفر، تنها ۲۷ نفر باشد:

مأخذ	طبق بخشنامه	محاسبه نگارنده
مالیات اندوخته	$۲۴,۳۰۰ + ۲۷ = ۹۰۰ \times ۱۲\% \times ۲۷ = ۲,۹۱۶$	$۲۷۰۰۰ \div ۲۷ = ۱۰۰۰ \times ۱۲\% \times ۲۷ = ۳,۲۴۰$
سود	$۸۱,۰۰۰ - ۲۴,۳۰۰ = ۵۶,۷۰۰$	$۸۱,۰۰۰ - ۲۷,۰۰۰ = ۵۴,۰۰۰$
مالیات سود	$۵۶,۷۰۰ \div ۲۷ = ۲,۱۰۰ \times ۱۲\% \times ۱۸\% = ۳۱۸ \times ۲۷ = ۸,۵۸۶$	$۵۴,۰۰۰ \div ۲۷ = ۲۰۰۰ \times ۱۲\% \times ۱۸\% = ۳۰۰ \times ۲۷ = ۸,۱۰۰$
جمع مالیات اندوخته و سود	$۲,۹۱۶ + ۸,۵۸۶ = ۱۱,۵۰۲$	$۳,۲۴۰ + ۸,۱۰۰ = ۱۱,۳۴۰$

دنباله گزارش صورتهای مالی

گزارش حسابرسان مستقل

ترازنامه های شرکت در تاریخهای ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ و ۱۳۶۹ و صورتحسابهای سود و زیان و سود انباشته آن برای سالهای مالی منتهی به تاریخهای مزبور، که پیوست است مورد حسابرسی قرار گرفت. صورتهای مالی یاد شده به مسئولیت مدیریت شرکت است. مسئولیت ما ارائه اظهارنظر در مورد این صورتهای مالی براساس حسابرسی انجام شده است.

(بند دوم عیناً مانند گزارش استاندارد)

شرکت از ارائه صورت گردش وجوه نقد برای سالهای مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ و ۱۳۶۹ خودداری کرده است. ارائه چنین صورتی که خلاصه ای از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه گذاری و مالی شرکت را نشان می دهد طبق اصول پذیرفته شده حسابداری الزامی است.

به نظر ما، به استثنای حذف صورت گردش وجوه نقد که چنانکه در بند بالا ذکر شد نقص گزارشگری است، صورتهای مالی یاد شده، در همه موارد با اهمیت، وضعیت مالی شرکت در تاریخهای ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ و ۱۳۶۹ و نتایج عملیات آن برای سالهای مالی منتهی به تاریخهای مزبور را طبق اصول متداول حسابداری به نحو مطلوب منعکس می کند.

امضا

تاریخ

کرده ارائه اظهارنظر مردود مناسب نیست):

۵۷- اگر شرکتی صورتهای مالی را به منظور ارائه وضعیت مالی و نتایج عملیات منتشر می کند، اما صورت گردش وجوه نقد را حذف می کند، حسابرس معمولاً نتیجه گیری خواهد کرد که حذف این صورت، اظهارنظر مشروط را ایجاب می کند.

۵۸- اگر مدیریت شرکت از ارائه یک صورت مالی اساسی (برای مثال، صورت گردش وجوه نقد برای یک یا چند سال) خودداری می کند، حسابرس ملزم نیست که آن صورت را تهیه کند و همراه گزارش خود ارائه دهد. بنابراین، در این شرایط، حسابرس معمولاً باید گزارش خود را به شرح زیر مشروط کند:

۵۹- تغییرات حسابداری:

حسابرس باید هر تغییری در اصول حسابداری را ارزیابی کند تا قانع شود که (الف) اصل جدید انتخاب شده، یک اصل حسابداری مورد قبول است، (ب) روش به کارگیری اصل مزبور بر طبق اصول مورد قبول حسابداری است، و (ج) توجیه مدیریت در مورد تغییر معقول است. اگر تغییری در اصول حسابداری با این شرایط مطابقت نداشته باشد، گزارش حسابرس باید گویای موضوع باشد، و گزارش او باید به شرح مندرج در بندهای ۶۰ و ۶۱ به نحو مناسب مشروط شود.

۶۰- اگر (الف) اصل حسابداری انتخاب شده جدید اصلی مورد قبول نیست، (ب) روش حسابداری تعیین اثرات تغییر بر طبق اصول پذیرفته شده حسابداری

گزارش حسابرسان مستقل

(بندهای اول و دوم مانند گزارش استاندارد)

به طوری که در بند x یادداشتهای همراه صورتهای مالی بیان شده، شرکت در سال ۱۳۷۰ روش اولین صادره از اولین وارده را برای حسابداری موجودی کالای خود انتخاب کرده است، در حالی که، قبلاً روش اولین صادره از آخرین وارده را به کار می برد. اگرچه استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده بر طبق اصول پذیرفته شده حسابداری است، به نظر ما شرکت نتوانسته است در این مورد توجیه معقولی بر پایه اصول پذیرفته شده حسابرسی^۲ به دست دهد.

به نظر ما، به استثنای تغییر در اصول حسابداری مندرج در بند بالا، صورتهای مالی یاد شده، در تمامی موارد با اهمیت، وضعیت مالی شرکت x در تاریخهای ۲۹ اسفندماه ۱۳۷۰ و ۱۳۶۹ و نتایج عملیات و گردش وجوه نقد آن برای سالهای مالی منتهی به تاریخهای مزبور را طبق اصول متداول حسابداری به نحو مطلوب منعکس می کند.

امضا:

تاریخ

نیست، یا (ج) مدیریت توجیه معقولی برای تغییر در اصول حسابداری ارائه نکرده، حسابرس باید اظهارنظر مشروط ارائه کند، یا، اگر اثرات تغییر اهمیت اساسی دارد، حسابرس باید اظهارنظر مردود ارائه کند.

۶۱- بیانیه شماره ۲۰ هیئت تدوین اصول حسابداری در مورد تغییرات حسابداری در بند ۱۶ می‌گوید: «فرض اینکه شرکت نباید یک اصل حسابداری را تغییر دهد ممکن است تنها در صورت ارجحیت توجیه‌پذیر اصل حسابداری جدید نادیده گرفته شود.» اگر مدیریت توجیه معقولی برای تغییر در اصول حسابداری ارائه نکرده باشد، حسابرس باید به دلیل تغییر بدون توجیه، اظهارنظر مشروط ارائه کند. یک نمونه از گزارش مشروط در این مورد به شرح زیر است:

۶۲- زمانی که تغییر حسابداری به ارائه اظهارنظر مشروط یا مردود حسابرس در مورد انطباق صورتهای مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری در سال تغییر، می‌انجامد حسابرس

۲۰. قسمت ۴۲۰ استانداردهای حسابرسی، در مورد رعایت یکنواخت اصول مورد قبول حسابداری، می‌گوید که تغییری از یک اصل حسابداری که مورد قبول نیست به اصلی مورد قبول، اصلاح اشتباه است و لازم است در گزارش حسابرسی با چنین تغییری برخوردی مشابه تغییر در اصول به عمل آید. بنابراین، حسابرس باید یک بند توضیحی به گزارش خود اضافه کند و تغییر حسابداری را شرح دهد. در هر صورت به دلیل اینکه بند توضیحی میانه مندرج در گزارش نمونه بالا شامل همه اطلاعات لازم در مورد تغییر حسابداری هست، در این مورد به بند توضیحی دیگری (بعد از بند اظهارنظر) به نحوی که در بندهای ۳۴ الی ۳۶ مقرر شده، نیاز نیست. بند توضیحی درباره شناساندن تغییر در اصول حسابداری، موقتی لازم است که در بند توضیحی میانه قبل از بند اظهارنظر، همه افشاهای لازم به عمل نیامده باشد.

باید اثرات احتمالی آن تغییر را در هنگام گزارشگری در مورد صورتهای مالی سال بعد شرکت، به شرح مندرج در بندهای ۶۳ الی ۶۶ مورد توجه قرار دهد.

۶۳- اگر صورتهای مالی سال تغییر به همراه صورتهای مالی سال بعد به طور مقایسه‌ای ارائه شده است، گزارش حسابرس باید دربرگیرنده شرط او در ارتباط با صورتهای مالی سال تغییر باشد.

۶۴- اگر شرکتی، اصل پذیرفته نشده‌ای از حسابداری را انتخاب کرده، ادامه استفاده از آن ممکن است تأثیری با اهمیت در صورتهای مالی سال بعد داشته باشد. در این شرایط، حسابرس مستقل باید برحسب اهمیت انحراف، در ارتباط با صورتهای مالی سال بعد اظهارنظر مشروط یا مردود ارائه کند.

۶۵- اگر شرکتی اثرات ناشی از تغییر را به آینده تسری می‌دهد، در صورتی که اصول پذیرفته شده حسابداری اصلاح و ارائه مجدد صورتهای مالی سال قبل یا انعکاس اثر انباشته تغییر در صورتهای مالی سال تغییر را ایجاد می‌کند، صورتهای مالی سال آینده شامل هزینه یا درآمد نادرست بااهمیتی خواهد بود. این شرایط هم ایجاد می‌کند که اظهارنظر مشروط یا مردود ارائه شود.

۶۶- اگر مدیریت توجیه معقولی درباره تغییری در اصول حسابداری، ارائه نکرده باشد، اظهارنظر حسابرس باید شامل یک استثنا به علت تغییر بدون توجیه معقول به شرحی که قبلاً ذکر شد، باشد. علاوه بر این، حسابرس باید این استثنا را تا زمانی که صورتهای مالی سال تغییر به طور مقایسه‌ای همراه صورتهای مالی

سالهای بعد ارائه می‌شود، ادامه دهد. در هر صورت، استثنای حسابرس به این دلیل است که تغییر حسابداری بدون توجیه معقول بوده، ولیکن خود اصل جدید انتخاب شده اصل حسابداری پذیرفته شده‌ای است. بنابراین، هنگامی که یک استثنا برای سال تغییر ارائه می‌شود، لازم نیست اظهارنظر حسابرس مستقل درباره صورتهای مالی سالهای بعد به دلیل استفاده از اصل جدید شامل عبارت استثنا باشد.

ناتمام

قسمت دوم «گزارش صورتهای مالی حسابرسی شده» را در شماره آینده مطالعه فرمائید.

جامعه حرفه‌ای ما در روزهای نزدیک آقای فریدون عامری حسابرس همکار سازمان حسابرسی را از دست داد. درگذشت این همکار گرامی را به خانواده آن مرحوم، به سازمان حسابرسی و به همکارانش تسلیت می‌گوئیم. روانش شاد باد. روابط عمومی انجمن حسابداران خبره ایران