

سود مالیاتی و

هزینه‌های قابل قبول

متن سخنرانی آقای محمدعلی بیگ‌پور، عضو شورای عالی مالیاتی در همایش حسابرسی مالیاتی



در فرصتی که در خدمت شما هستم بحثی خواهم داشت راجع به

مواد پیش‌بینی نشده باشد شما به‌عنوان حسابرس یا ممیز مالیاتی

نمی‌توانید آن را قبول کنید. پس در جریان رسیدگی اگر به هزینه‌ای برخورد کردید که در مواد ۱۴۷ تا ۱۵۱ نبود، می‌توانید موضوع را به سازمان امور مالیاتی پیشنهاد کنید.

• در قوانین قبلی تغییر در هزینه‌های قابل قبول را باید هیئت‌وزیران تصویب می‌کرد اما در اصلاحیه جدید اختیار آن به وزیر امور اقتصادی و دارایی داده شده است. برای مثال در قراردادهایی که یک شرکت دولتی با شرکتهای خارجی به‌منظور سرمایه‌گذاری در صنعت برق داشت استدلال می‌شد که

مالیاتی تعیین می‌شود. گاهی هم ممکن است سود حسابداری معاف از مالیات باشد، بنابراین سود مالیاتی کمتر از سود حسابداری می‌شود. اگر درآمد کلاً از مالیات معاف باشد سود مالیاتی برابر صفر می‌شود.

در مورد هزینه‌های قابل قبول و معافیتها توضیحات مختصری می‌دهم:

• هر هزینه‌ای که در قانون مالیاتها در مواد ۱۴۷ تا ۱۵۱ ذکر شده باشد، جزء هزینه‌های قابل قبول شمرده می‌شود و اگر هزینه‌ای وجود داشته باشد و به‌نظر شما هم قابل قبول باشد ولی در این

سود مالیاتی و سود حسابداری و پس از آن درباره هزینه‌های قابل قبول و معافیتها صحبت خواهم کرد:

سود مالیاتی ممکن است با سود حسابداری برابر، از آن بیشتر یا از آن کمتر باشد. یعنی اگر سود مشمول مالیات با سود حسابداری برابر باشد دقیقاً اظهارنامه مالیاتی با صورتهای مالی یکی خواهد بود. گاهی ممکن است هزینه‌هایی باشد که به‌موجب قانون یا آیین‌نامه از نظر مالیاتی قابل قبول نباشد. این هزینه‌ها را وقتی به سود حسابداری اضافه می‌کنیم، سود

اگر هزینه‌ای وجود داشته باشد و به نظر شما هم قابل قبول باشد ولی در مواد ۱۴۷ تا ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم پیش‌بینی نشده باشد، شما به عنوان حسابرس یا ممیز مالیاتی نمی‌توانید آن را قبول کنید

کار انجام شده باشد. یکی هزینه‌های استخدامی که باید متناسب با خدمت کارکنان باشد، دیگری حق الزحمه پرداختی بابت حق‌العامل، دلالی، حق‌الوکاله و حق‌المشاوره و از این قبیل که باید متناسب با کار انجام شده باشد و سوم ضایعات تولید که باید متعارف باشد. در رسیدگی به این سه هزینه باید اطمینان حاصل شود که مبلغ هزینه با کار انجام شده و فعالیت شرکت تناسب داشته باشد.

• در خصوص اصلاحیه قانون مالیاتها در ارتباط با هزینه‌های قابل قبول چند نکته را اشاره کنم. در مورد هزینه تامین حقوق بازنشستگی و وظیفه و مزایای پایان خدمت، خسارت اخراج و بازخرید خدمت کارکنان مؤسسه، شرکت در یک سال مالیاتی هم می‌تواند هزینه پرداخت کند و هم ذخیره در نظر بگیرد. این تصور که فقط یکی از این دو روش باید به کار گرفته

قابل قبول نیست.

شرط سوم تاریخ انجام هزینه مربوط به سال مورد رسیدگی باشد که دو استثنا در مورد این داریم. اگر تاریخ هزینه در سالی نباشد که شما رسیدگی می‌کنید یعنی هزینه‌ای انجام شده که هنوز سند و مدرک ندارد، اگر برایش ذخیره گرفته شود قابل قبول است؛ مثل هزینه آب، برق و تلفن که تا آخر سال مدارکش نرسیده باشد. بخش دوم هزینه مربوط به سالهای گذشته است که در سال جاری تحقق پیدا می‌کند. فرض کنید کالایی از گمرک ترخیص می‌شود دو سال بعد از گمرک نامه می‌آید که ارزیاب ما اشتباه کرده است. این کالا مشمول تعرفه ۱۷ و حقوق گمرکی آن ۳۰ درصد است، اما ارزیاب اشتباه کرده و حقوق آن را ۲۰ درصد محاسبه کرده است. این هزینه درست است که مربوط به سالهای گذشته است ولی در امسال واقع شده است؛ این هم به عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته می‌شود. اساس و الگوی کار در مورد هزینه‌های قابل قبول در ماده ۱۴۷ بیان شده است.

• موضوعی که قبلاً بحث زیادی پیرامون آن مطرح بوده، هزینه‌های جذب نشده تولید است. شرکتها به طور معمول هزینه‌هایی را که جذب تولید نمی‌شود به عنوان هزینه‌های جذب نشده در حساب جداگانه‌ای منظور می‌کنند و آن را روی بهای تمام‌شده تولید سرشکن نمی‌کنند و به عنوان هزینه دوره مستقیماً به حساب سود و زیان می‌برند. گاهی این تصور پیش می‌آید که هزینه جذب نشده تولید نمی‌تواند قابل قبول باشد. در قانون مالیاتها چیزی به نام هزینه جذب شده یا نشده نداریم ولی اجزای هزینه جذب نشده یعنی حقوق، دستمزد، آب، برق و غیره در ماده ۱۴۸ مطرح شده است. بنابراین در رسیدگی به هزینه‌ها ماهیت آنها مطرح است نه طبقه‌بندی آنها.

• در ماده ۱۴۸ سه نوع هزینه برای این که قابل قبول باشد باید متناسب با

شرکت‌های خارجی یک سری هزینه‌هایی دارند که ارتباط با خارج دارد؛ مثلاً هزینه مطالعات ریشه‌ای، نقشه، طرح، هزینه‌های ایاب و ذهاب و هزینه‌های قبل از ثبت شعبه شرکت خارجی در ایران. قبلاً این نوع هزینه‌ها را به عنوان هزینه قابل قبول تلقی نمی‌کردیم. طبق مصوبه وزیر امور اقتصادی و دارایی این هزینه‌ها از زمانی که از خارج شروع می‌شود تا زمانی که طرح به مرحله بهره‌برداری می‌رسد به عنوان هزینه‌های قبل از بهره‌برداری شناخته شد و قبول شد. پس هر هزینه‌ای که به نظر شما می‌تواند به عنوان هزینه قابل قبول تلقی شود، به پیشنهاد شما و با تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی قابل قبول خواهد بود.

• در مورد هزینه‌های قابل قبول ۳ شرط اساسی وجود دارد. یکی آنکه در حدود متعارف متکی به مدرک باشد. در بند ۲ ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم آمده است اگر اسناد هزینه ارائه نشود هزینه قابل قبول نیست و اگر اسناد مربوط به درآمد ارائه نشود این قسمت از درآمد از طریق علی‌الراس تشخیص می‌شود. ولی هر هزینه‌ای که مدرک نداشت لزوماً غیرقابل قبول نیست. باید در حد متعارف متکی به مدرک باشد. اگر طبق عرف محل، مدرکی در کار نباشد شما می‌توانید قبول کنید. برای مثال، ساختمانی ساخته شده است که مصالح آن سیمان، ماسه، آجر، گچ و تیرآهن است. ممکن است در آن محلی که شما رسیدگی می‌کنید تهیه مدرک میسر نباشد؛ مثلاً ماسه‌اش در بیابان خریداری شده باشد. در بخش کشاورزی کسی می‌آید از باغبانی محصولی را برای کارخانه‌اش می‌خرد. این باغبان نه فاکتوری دارد نه مدرکی و نه اسنادی. شما باید این را قبول کنید چون عرف محل است.

دومین شرط این است که این هزینه باید مربوط به فعالیت موسسه باشد، بنابراین هر هزینه‌ای که ارتباط مستقیم با فعالیت موسسه نداشته باشد

در ماده ۱۴۸ سه نوع هزینه برای اینکه قابل قبول باشد باید متناسب با کار انجام شده باشد. یکی هزینه‌های استخدامی، دیگری حق الزحمه و سومی ضایعات تولید. در رسیدگی به این سه هزینه باید اطمینان حاصل شود که مبلغ هزینه با کار انجام شده و فعالیت شرکت تناسب داشته باشد

است. در مورد سایر هزینه‌های تبلیغات نصاب قبلی و درصد هزینه تبلیغات نسبت به فروش برداشته شده است. تنها یک شرط در نظر گرفته شده و آن این‌که مالیات تکلیفی هزینه تبلیغات پرداخت شده باشد؛ یعنی اگر مالیات تکلیفی هزینه تبلیغات پرداخت نشده باشد، قابل قبول نیست.

• در مورد هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران در آیین‌نامه قدیمی برای مدت مأموریت حد نصاب وجود داشت که در آیین‌نامه جدید حد نصاب برداشته شده است.

• در مورد هزینه‌های نرم‌افزاری طبق بند ۱۷ ماده ۱۴۸ حق الزحمه و هزینه نرم‌افزاری به‌عنوان هزینه قابل قبول قلمداد شده و در تبصره ۲ ماده ۱۵۰ اجازه داده شده است هزینه‌های نرم‌افزاری حداکثر تا ۵ سال مستهلک شود؛ یعنی می‌شود در یک سال مستهلک کرد ولی نمی‌توان در سال ششم استهلاک در نظر گرفت.

• در مورد استهلاک دارایی‌های ثابت استهلاک‌پذیر که برای بازسازی، جایگزینی خطوط تولید یا توسعه و تکمیل خریداری شده است، تبصره ۳ ماده ۱۵۰ اجازه داده است که با دو برابر نرخ یا نصف مدت استهلاک پیش‌بینی شده در جدول استهلاکات، مستهلک شوند.

• در بحث اجازه به شرط تملیک، قبل از اصلاحیه قانون مالیات‌ها مشکل داشتیم، چون مقرراتی درباره آن وجود نداشت. اجازه به شرط تملیک در حقیقت نوعی فروش اقساطی است و اختلافش این است که سند مالکیت در پایان آخرین قسط منتقل می‌شود. معلوم نبود هزینه استهلاک دارایی چگونه باید به حساب گرفته می‌شد و در این‌باره قانون مسکوت بود. در اصلاحیه جدید نحوه انعکاس دارایی‌های ثابت استهلاک‌پذیر در دفاترهای طرفین معامله براساس استانداردهای حسابداری است. 

اقتصادی و دارایی رسید که طبق آن هزینه تبلیغات به دو بخش تقسیم شده است. هزینه تبلیغات مربوط به کالاهایی که در آینده تولید و عرضه می‌شود از تاریخ فروش کالا به اقساط مساوی ظرف ده سال استهلاک‌پذیر

شود، درست نیست. یعنی شرکت می‌تواند طبق اصلاحیه قانون مالیات‌ها معادل یک ماه آخرین حقوق و دستمزد و همچنین مابه‌التفاوت تعدیل حقوق سالهای قبل ذخیره در نظر بگیرد و علاوه بر آن حقوق بازنشستگی، وظیفه، پایان خدمت طبق مقررات استخدامی موسسه و خسارت اخراج و بازخرید طبق قوانین موضوعه مازاد مانده حساب ذخیره مربوط، پرداخت کند. طبق قانون قبل باید معادل ذخیره در حساب بانکی سپرده می‌شد که در اصلاحیه این موضوع حذف شده است و نه فقط از این پس ذخیره بازخرید خدمت سپرده بانکی نمی‌خواهد بلکه سپرده‌هایی هم که برای مانده ذخیره تا پایان سال ۸۰ وجود داشت، آزاد شده است.

• در مورد ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در قانون قبل که هنوز هم جاری است سه شرط وجود دارد که یکی از آنها این است که احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن موجود باشد. طبق اصلاحیه قانون مالیات‌ها برای بند ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول آیین‌نامه‌ای در نظر گرفته شده است که این آیین‌نامه نیز به تصویب رسید ولی به نظر این‌جانب موضوع کمی مبهم است. به این معنی که احتمال غالب برای لاوصول بودن مطالبات زمانی مشخص می‌شود که می‌توان آن را به‌عنوان مطالبات سوخت شده تلقی کرد، حال آن‌که ذخیره در زمانی مطرح است که احتمال غالب هنوز وجود نداشته باشد.

• در مورد استهلاک زیان سنواتی، اصلاحیه قانون مالیات‌ها مشکل قبلی را برطرف کرده است یعنی اگر زیان از طریق رسیدگی به دفاتر احراز شد از درآمد سال یا سالهای بعد استهلاک‌پذیر است و شرط «تا یک سوم سود سالهای بعد» برداشته شد.

• در مورد هزینه تبلیغات، قبلاً آیین‌نامه حد نصاب داشتیم. اخیراً آیین‌نامه‌ای به تصویب وزیر امور