

۷۰۲
-
۲۷۵

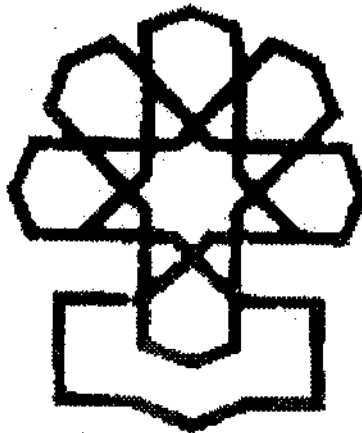
شماره ترتیب چاپ:
شماره چاپ سابقه:
شماره دفتر ثبت:



دوره ششم - سال دوم
۱۳۸۰-۱۳۸۱
تاریخ چاپ ۱۳۷۹.۴/۱۱

گزارش کارشناسی درباره لایحه:

تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی



اقتصادی - برنامه و بودجه و محاسبات

کمیسیون‌های ارجاعی

کدموضوعی: ۲۰۰

شماره‌سلسل: ۶۲۶۵

معاونت پژوهشی
آذر ۱۳۸۰

کار: دفتر بررسی‌های اقتصادی
دفتر مطالعات برنامه و بودجه

تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی

کدموضوعی: ۲۰۰

شماره مسلسل: ۶۲۶۵

پیش‌گفتار

در کشورهایی که تورم جدی وجود دارد، یکی از عوارض جانبی دور افتادن ارزش دفتری دارایی‌های ثابت بنگاه‌های اقتصادی از ارزش بازاری آنهاست. این امر دو عارضه را به وجود می‌آورد:

۱. هزینه جایگزینی دارایی‌های مستهلک شده به واقع تا چندین برابر ارزش دفتری دارایی‌ها می‌رسد.

۲. ارزش بازاری دارایی‌های ثابت بنگاه‌ها در مقایسه با ارزش دفتری، آن قدر زیاد است که سود سرمایه‌ای ویژه‌ای به قیمت جاری در آن دارایی‌ها نهفته می‌شود.

به عنوان مثال، قیمت زمینی که هفت سال پیش خریداری شده در مقایسه با قیمت امروز آن به قدری ناچیز دیده می‌شود که به قیمت امروز شاید حتی مقرون به صرفه نباشد که زمینی به آن ارزش برای به وجود آوردن یک کارخانه مورد استفاده قرار گیرد. در همین چارچوب، ماشین‌آلاتی که در دهه پیش خریداری شده است، در حال حاضر آن قدر گران است که گاهی یکی از قطعات آن بیش از ارزش خرید آن ماشین‌آلات هزینه برمی‌دارد.

آنچه بر وجود این وضع دامن زده است، تضعیف جدی ارزش ریال است. در نتیجه وجود وضعیتی که ذکر شد، در واحدهای قدیمی‌تر ارزشی نهفته است که در حسابداری آن بنگاه‌ها انعکاس نمی‌یابد. آنچه بر این پیچیدگی می‌افزاید این است که بنگاه‌ها باید درصد استهلاك را نیز مطابق قوانین وزارت دارایی معین کنند.

از آنجا که بدون داشتن یک سیستم استاندارد شده حسابداری، شرکت‌ها می‌توانند با زیادنمایی استهلاك، کم‌نمایی سود داشته باشند، وزارت دارایی درصدهای مورد قبول استهلاك را معین می‌کند. بنابراین شرکت‌هایی که ارزش دارایی‌شان بسیار زیاد شده است، به ناچار

کم‌گویی استهلاک دارند. این واحدها به ناچار باید برخی از سایر منابع‌شان را از طریق شبکه‌گیر رسمی به جانب استهلاک سوق دهند و تخصیص ظاهری منابع آنها منطقی نخواهد شد. لایحه تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی با هدف اصلاح نابسامانی‌های ذکر شده در بالا و شفاف کردن وضعیت شرکت‌ها مطرح شده است. ولی این لایحه دارای ایراداتی است که در قسمت‌های بعدی به آن پرداخته خواهد شد.

تجدید ارزیابی دارایی‌های استهلاک‌پذیر و اصولاً اعمال یک ضابطه که بتوان بر اساس آن ارزش واقعی دارایی‌های ثابت را پایه محاسبه استهلاک قرار داد، بسیار مفید بوده و در جهت کارآمد نمودن بازده سرمایه‌گذاری مؤثر است. در شرایط تورمی شدید این راه کار علمی (که منظور نمودن تورم در محاسبه استهلاک است) در شفاف نمودن بازار سرمایه‌گذاری و تشویق به تجدید سرمایه‌گذاری و به خصوص در جهت به کارگیری از تکنیک‌های جدید عامل سرمایه بسیار مفید خواهد بود. اگر بنگاهی سرمایه‌ای را سال‌ها قبل خریداری نموده باشد و نتواند طی سال‌های بهره‌برداری از آن ذخیره کافی برای تجدید سرمایه‌گذاری کنار بگذارد، سعی در تغییر تکنولوژی و خریداری سرمایه جدیدتر نخواهد داشت، چون سرمایه‌گذاری جدید را در توان خود نمی‌بیند و به همین دلیل تمایل زیادی نیز در تحقیق و نوآوری نخواهد داشت.

در کنار این که تجدید ارزیابی سرمایه‌های استهلاک‌پذیر کاملاً لازم و مفید است برقراری یک نرخ مالیات ۱۵ درصد برافزایش ارزشی که قبلاً به طور واقعی وجود داشته و فقط به صورت اسمی تغییر می‌کند و آن هم افزایش سرمایه‌ای که ناشی از تورم است نمی‌تواند تماماً سود سرمایه تلقی شود، بنابراین قابل توجه نبوده و موجب عدم تمایل صاحبان سرمایه در انجام این مهم می‌شود. به نظر می‌رسد که این بخش از پیشنهاد بخش عمده‌ای از مزایایی را که از تجدید ارزیابی انتظار می‌رود را خنثی نموده و شاید آثار منفی آن بیشتر نیز بشود.

قانون‌گذار باید توجه اولیه‌ای به مسائل کارایی و تولید ناخالص ملی داشته باشد تا صرفاً درآمد مالیاتی. تجدید ارزیابی دارایی‌ها منتهی به کاهش درآمد مالیات بر شرکت‌ها می‌شود. این کاهش در درآمد برای افزایش بازده خالص سرمایه لازم است. به نظر می‌رسد که هدف اولیه لایحه ایجاد پایه جدید مالیاتی در دل پایه مالیات بر شرکت‌هاست.

اتفاق عمده‌ای که در پی تجدید ارزیابی می‌افتد این است که بنگاه اقتصادی در حساب‌های خود مبالغ زیادی سود ثبت می‌کند. این سود ناشی از عملیات اقتصادی نیست ولی حاصل گران‌تر شدن دارایی‌های ثابت بنگاه است. به عبارت دیگر، واحد اقتصادی فقط در دفاتر خود

سود نشان می‌دهد ولی می‌تواند حتی دچار کمبود نقدینگی و ناتوان در پرداخت بدهی‌های خود باشد.

وزارت دارایی، ماموران خود را برای بررسی دفاتر بنگاه‌ها می‌فرستد و هر جا که سودی وجود داشته باشد، بنگاه باید مالیات بر سود بپردازد. بنابراین، بنگاه‌هایی که تجدید ارزیابی می‌کنند، به نسبت سودی که دارند، باید به دولت مالیات بدهند. نظر به این که سود حاصل از تجدید ارزیابی، یک سود دفتری است، مالیات اضافی بار مالی ویژه‌ای را بر بنگاه تحمیل می‌کند. وجود این بار و بی‌رغبتی نسبت به پرداخت مالیات سبب می‌شود که تجدید ارزیابی‌ها به دفعات صورت نگیرد و بنگاه‌ها نسبت به آن رغبتی نداشته باشند.

پیشنهاد دولت در لایحه پیشنهادی این است که واحدهایی که ارزش جدیدی را برای دارایی‌های خود ثبت می‌کنند، باید مالیات مقطوعی به نرخ ۱۵ درصد و برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و نیز شرکت‌های مشمول اصل (۴۴) قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به نرخ ۱۰ درصد بپردازند. این مالیات قسط‌بندی می‌شود و به شرط آن که بنگاه به فروش آن دارایی‌ها مبادرت نرورد، پرداخت در یک دوره ده ساله صورت می‌پذیرد. اگر واحد اقتصادی به صورت‌های مختلف بخواهد دارایی تجدید ارزشیابی شده را نقد یا از دفاتر خود حذف نماید، نرخ مالیات به ۵۰ درصد برمی‌گردد.

مواردی که لازم است به آن توجه شود به شرح زیر است:

۱. به نظر می‌رسد که واحدهای اقتصادی در حال حاضر به شدت با کمبود نقدینگی مواجه‌اند. لایحه مشخص نمی‌کند که منابع مالی پرداخت مالیات مربوط به این لایحه از کدام محل باید تأمین شود.

۲. واحدهای قدیمی‌تر که به قاعده عرف باید درصد زیادتری از مالیات را بپردازند، در بیشتر موارد واحدهایی به نسبت ناتوان‌تر از رقبای تازه‌نفس خود هستند. این واحدها در پی پرداخت مالیات به صورت عملی از بازار خارج می‌شوند.

حالت عکس این استدلال نیز می‌تواند مطرح شود. اگر تعداد واحدهایی که با ارزش‌گران و قبول بار بدهی‌های سنگین وارد فعالیت شده‌اند، به نسبت زیاد باشد، تجدید ارزیابی دارایی‌ها سبب می‌شود که فشار وارد آمده به کلیه واحدها به نسبت تعدیل شود. برای رسیدن به این حالت لازم است نوعی بازچرخانی منابع مالیاتی دریافت شده توسط دولت وجود داشته باشد. لایحه در هر صورت چنین سیاستی را پیش‌بینی نکرده است.

در هر صورت، در لایحه ترکیب واحدهای اقتصادی نیز مطرح و بررسی نشده است. بنابراین نمی توان دید که کدام یک از دو بحث بالا بیشتر مصداق می یابد.

۳. نظر به این که بنگاه ها قادرند بخشی از بار هزینه های خود را بر عهده عامه مردم بیندازند، لازم است فشار تورمی ناشی از پرداخت این مالیات به صورت عمومی و جمعی، ارزیابی شود. هیچ سندی که نشان دهنده برآوردی از بار تورمی این مالیات باشد ارائه نشده است.

۴. یکی از روش هایی که برای واقعی کردن هزینه های استهلاك در وضعیت تورمی پیشنهاد می شود این است که بنگاه های اقتصادی بتوانند ذخیره پوشش استهلاك براساس وضعیت زمانی و نرخ تورم نگه داری کنند. در این صورت، بنگاهی که ذخیره نگه داشته است، می تواند هزینه های خود را برای جایگزینی دارایی های مستهلك شده پردازد. مشخص نیست با در نظر گرفتن وضعیت رکودی خاص اقتصاد ایران، چرا چنین سیاستی به جای تجدید ارزیابی دارایی های بنگاه ها، پیشنهاد نشده است. لذا توصیه می شود:

۱. برای روشن شدن حجم مالیاتی که دولت دریافت می کند، تصویری از تفاوت ارزش دفتری بنگاه های اقتصادی موجود با ارزش تجدیدنظر شده، ارائه شود.

۲. نظر به این که مبنای تجدیدنظر تأثیر بسیار زیادی روی مبلغ دریافتی دولت باقی می گذارد، مطلوب است که دستور تجدیدنظر نیز همراه و همزمان با لایحه ارائه شود.

۳. توزیع بار مالیات قابل پرداخت در چارچوب ارزیابی جدید ارزش دارایی ها در کلیه واحدها یکسان نیست. برای روشن شدن ابعاد تورم حاصل از این نوع مالیات، لازم است تصویری از توزیع مالیات در گروه های مختلف فعالیت های اقتصادی ارائه شود.

۴. با مراجعه به روش های حسابداری تورمی، سیاست های مشابه ارزیابی شود تا بهترین روش برای تعدیل ارزش دارایی ها بدون انتقال بی رویه قدرت خرید این واحدها باشد.

ارزشیابی مجدد دارایی ها یعنی هزینه های سرمایه ای بنگاه به معنی تبدیل ارزش اسمی به ارزش واقعی آنها به عدت تورم است. این گونه افزایش در ارزش دارایی حتی اگر به عنوان سود سرمایه تنفی شود نمی تواند مشمول نرخ مالیاتی در حدود سود سالانه قرار گیرد. این افزایش در ارزش سرمایه صرفاً پایه مناسب برای نرخ استهلاك را فراهم می کند و فقط در زمان فروش می تواند به عنوان سود سرمایه (Capital gain) منظور شده و با نرخی که نشان دهنده سال های گذشته در افزایش ارزش آن است، مشمول مالیات شود. در نتیجه به نظر می رسد نرخ پیشنهادی ۱۵ و ۱۰ درصد بر افزایش ارزش سرمایه غیر متعارف و نامعقول است.

۱. پیشینه قانونی در رابطه با لایحه و دلایل عدم کارایی و نواقص آن

لایحه پیشنهادی فاقد پیشینه قانونی است، ولی شاید بتوان قانون مالیات‌های مستقیم و مواد ۱۴۹ تا ۱۵۱ آن را به نوعی پیشینه قانونی به شمار آورد، زیرا که نرخ‌های تحمیلی وزارت امور اقتصادی و دارایی برای استهلاك انواع دارایی‌ها موجب گردیده است که معضل کنونی به وجود آید و واحدهای اقتصادی، ذخیره کافی برای جایگزین کردن دارایی‌های مستهلك شده و فرسوده خود نداشته باشند. وزارتخانه برای اصلاح وضعیت موجود، که در به وجود آمدنش مقصر بوده است، قصد دارد بار جدیدی بر دوش واحدهای اقتصادی کشور بگذارد و مختصر توان مالی باقی مانده برای آن‌ها را نیز بستاند.

۲. بیان مقاصد لایحه

● در توجیه لایحه تقدیمی، به شرح مندرج در مقدمه، «کاهش شدید نرخ برابری ریال در مقابل ارزهای خارجی» یکی از عوامل تنظیم و ارائه لایحه ذکر گردیده است. کاهش شدید ارزش ریال، که دولت خود موجب آن بوده است، طی سال‌ها صورت گرفته، ولی یکباره مورد توجه واقع شده است. اثر این کاهش عدم کفایت ذخیره‌های موجود برای جایگزینی کالاهای سرمایه‌ای است که باید برای رفع آن چاره‌ای اندیشیده شود.

● نکته دیگر مورد اشاره تفاوت زیاد موجود بین «ارزش اقلام و دارایی‌های ثابت مندرج در دفاتر و صورت‌های مالی واحدهای اقتصادی و ارزش واقعی آن‌ها براساس قیمت‌های روز» است. در این که تفاوت وجود دارد، حرفی نیست، ولی بحث اصلی بر سر آن است که چگونه این تفاوت محاسبه می‌شود و با حاصل کار چه باید کرد.

چنین به نظر می‌رسد که لایحه فاقد مقصود معین است و متکی بر بررسی‌های کارشناسانه نیست. ذکر چند جمله بی‌ارتباط با یک دیگر نمی‌تواند مقصود تلقی شود.

۳. ارزیابی مقاصد لایحه

● اگر به نتیجه حاصل از کاهش نرخ برابری ریال در مقابل ارزهای خارجی که همان عدم کفایت ذخیره‌های موجود برای جایگزینی کالاهای سرمایه‌ای است پرداخته شود، به سادگی می‌توان به گزراه رفتن لایحه را مشخص کرد. به موجب استانداردهای حسابداری، هزینه استهلاك دارایی‌های ثابت باید به گونه‌ای محاسبه شود که بتواند در پایان عمر مفید دارایی، وجوه و ذخایر

لازم برای جایگزینی دارایی‌ها را در اختیار بگذارد. سیاست محاسبه استهلاک در ایران مبتنی بر مقررات اشتباه و ناموزون مندرج در قوانین مالیاتی بوده است، حال آن‌که در تمامی جهان تعیین نرخ‌های استهلاک تا حد زیادی برعهده مدیران واحدهای اقتصادی است و همواره با استفاده از روش‌های علمی و عملی محاسبه می‌شود. تجدید ارزیابی دارایی‌هایی که با این مشکل، یعنی عدم کفایت ذخایر موجود برای جایگزینی آن‌ها، روبه‌رو هستند، راه حل مشکل نیست، زیرا:

○ دارایی‌های جایگزین دارای ویژگی‌های متفاوتی با دارایی‌های مستهلک شده‌اند که پیشرفت تکنولوژی موجب به وجود آمدن آن بوده است. به دلیل عقب‌ماندگی شدید کشور ممکن است که واحدهای اقتصادی همچنان مجبور به استفاده از دارایی‌های ناباب باشند و حتی حاضر شوند، در وضعیتی که قدرت خرید دارایی‌های پیشرفته جدید را ندارند، دارایی‌های مستهلک شده دیگران را، برای راه‌اندازی کار در زمان حاضر، به قیمت‌های گزاف خریداری کنند، ولی بدون شک این پدیده ناسالم موجود در اقتصاد ایران، نمی‌تواند به معنای همسنگ و برابر بودن دارایی‌های کهنه و مدرن باشد و افزایش ارزش دارایی‌های موجود را موجه گرداند.

○ ارزش روز هر دارایی، مبلغی است که در دیگر کشورهای پیشرفته جهان برای همان دارایی مستهلک شده مورد استفاده واحدهای اقتصادی ایرانی، پرداخت می‌شود. با کمی تأمل مشخص می‌گردد که به جز مواردی انگشت شمار، دارایی‌های مورد استفاده در واحدهای اقتصادی ایران در بازارهای جهانی فاقد ارزش‌اند، چه رسد به داشتن ارزش‌های بالا. پس، ارزیابی دارایی‌ها و افزایش صوری قیمت آن‌ها وارد کردن ارقام واهی در حساب‌های واحد اقتصادی و برخلاف مقررات جاری کشور، به ویژه قانون تجارت است.

○ اگر هدف، رساندن ارزش دفتری دارایی به رقمی است که ممکن است در صورت فروش دارایی عاید فروشنده گردد، باز هم تجدید ارزیابی عملی خلاف است، زیرا که معلوم نیست چه زمانی دارایی مورد بحث برای فروش عرضه شود. در چنان‌روزی با توجه به وضعیت دارایی، به شرط پیدا شدن خریدار، باز هم قیمت پیشنهادی متفاوت با قیمت تعیین شده در نتیجه ارزیابی کنونی خواهد بود. از همه مهم‌تر آن‌که سود حاصل از فروش دارایی در چنان‌روزی در حساب سود و زیان واحد اقتصادی منعکس خواهد شد و نحوه به حساب آوردن آن نیز در همان زمان تعیین می‌گردد. در کشورهای پیشرفته جهان، به سود حاصل از فروش دارایی‌ها، در صورتی که وجوه حاصل از فروش به مصرف خرید دارایی‌های جدید برسد، مالیات تعلق نمی‌گیرد. شاید روزی در ایران نیز به این مهم توجه شود و همین رویه مورد تأیید و اجرا قرار گیرد.

تجدید ارزیابی دارایی با این هدف به معنای قابل فروش فرض کردن دارایی و برای آن خریدار واهی آفریدن و از همه مهم‌تر قیمت فروش گذاشتن برای دارایی است که خود محقق داشتن عملی خواهد بود که شاید هرگز به وقوع نپیوندد و اگر هم روزی جامه تحقق بیوشد، باز هم بدون کوچک‌ترین شک و تردید، با آن چه مفروض شده است فاصله‌ای بس بعید خواهد داشت.

ایجاد ذخیره کافی در حساب‌های واحدهای اقتصادی برای تأمین بهای دارایی‌های جدید مورد نیاز، عملی است که به سادگی می‌تواند از محل سود تقسیم نشده واحدها انجام شود، البته مشروط بر آن‌که در قوانین مالیاتی مورد توجه قرار گیرد.

● تفاوت زیاد موجود بین ارزش «اقلام دارایی‌های ثابت مندرج در دفاتر و صورت‌های مالی واحدهای اقتصادی و ارزش واقعی آن‌ها براساس قیمت‌های روز» انگیزه دیگر تقدیم لایحه بوده است.

به شرحی که آمد، اصولاً «ارزش واقعی» مفهوم و معنای روشنی ندارد و مشخص نیست که ارزش دفتری دارایی‌ها با کدام ارزش مقایسه شده است و چه عدد و رقمی «واقعی» فرض گردیده است. ارزش واقعی یک دارایی براساس قیمت روز آن دارایی چیست؟ آیا منظور قیمت قابل فروش دارایی در بازارهای جهانی است؟ آیا منظور قیمت خرید یک دارایی کاملاً متفاوت از نظر بازدهی و کیفیت تولید و متکی بر تکنولوژی روز، ولی مشابه از نظر نوع کار است؟ آیا منظور قیمت قابل فروش دارایی در بازار ایران، در صورت عرضه شدن برای فروش و پیدا شدن خریدار است؟ شاید هم رقمی است که بتواند بیش‌ترین درآمد مالیاتی را برای وزارتخانه به وجود آورد.

تفاوت بین قیمت دفتری و ارزش دارایی‌های جایگزین همواره وجود دارد و این هر دو در نوسان دائم‌اند. بنابراین، حتی اگر فرض کنیم که منظور قیمت روز دارایی‌های جدید در بازارهای جهانی باشد، ایجاد ذخیره کافی در حساب‌ها تنها راه رسیدن به مقصود است. برعکس، افزایش قیمت دفتری دارایی به رقمی واهی که مربوط به دارایی کاملاً نامشابه دیگری است که ممکن است هرگز به تملک درنیاید، صحیح نمی‌باشد.

● کم‌تر بودن «هزینه استهلاك دارایی‌های ثابت استهلاك‌پذیر واحدهای قدیمی» در مقایسه با «هزینه استهلاك این دارایی‌ها در واحدهای تازه تأسیس» دلیل دیگری بر ارائه لایحه پیشنهادی عنوان شده است.

واحد‌های قدیم، همان‌گونه که از عنوان آن‌ها پیدا است، سال‌ها پیش فعالیت خود را آغاز کرده‌اند و اکثریت فریب به اتفاق آن‌ها، به سبب سیاست غلط وزارتخانه دربارهٔ استهلاک و ذخایر لازم برای جایگزینی دارایی‌ها، فاقد دارایی‌های پیشرفته و امروزی هستند. ماشین‌آلات و دستگاه‌های فرسودهٔ متکی بر تکنولوژی دو یا سه دههٔ پیش اصولاً، چه از نظر حسابداری و چه از نظر منطقی، فاقد ارزش‌اند و به همین دلیل است که استهلاک چندانی ندارند. بازده آن‌ها نیز نه چشم‌گیر و قابل ملاحظه است و نه اغلب حتی در حدی است که بتواند درآمد معقولی برای واحد مالک آن به وجود آورد. بر هیچ کس پوشیده نیست که بسیاری از واحد‌های قدیمی هم اکنون، دقیقاً به دلیل فرسودگی ماشین‌آلات از رده خارج شدهٔ خود، در مرز ورشکستگی قرار دارند. حال چگونه می‌توان بر این واحد‌های تقریباً از میان رفته، هزینهٔ دیگری را به عنوان استهلاک اضافی دارایی‌های فاقد ارزش و از آن مهم‌تر تقلیل نقدینگی نداشته را، به سبب پرداخت مالیات اضافی تحمیل کرد؟

نکتهٔ بس عجیب‌تر آن است که مقایسهٔ نامعقول‌تری نیز با هزینهٔ استهلاک دارایی‌های واحد‌های تازه تأسیس به عمل آمده است. شاید گمراه‌کننده‌ترین عبارت در این بخش عبارت «این دارایی‌ها» باشد. دارایی‌های واحد‌های قدیمی و تازه تأسیس، دست کم سه دهه تفاوت تکنولوژی دارند، عمر مفید یکی سال‌ها پیش به اتمام رسیده است و عمر مفید دیگری تازه آغاز شده است. بازده یکی چه از نظر کیفی و چه کمی به حدی نزول کرده است که واحد مالک آن را به سوی نابودی می‌کشانند و کیفیت و کمیت تولید دیگری، در صورت اعمال مدیریت درست، شاید بتواند در بازارهای جهانی به رقابت برخیزد. پس، «این دارایی‌ها» وجود ندارند. دو دارایی کاملاً متفاوت با ویژگی‌های غیرقابل مقایسه وجود دارند که مثلاً هر دو کفش تولید می‌کنند، یا پارچه، ولی چه کفشی و چه پارچه‌ای؟

با عنایت به مطالب نوشته شده، چه جای تعجب و حیرت است که استهلاک واحد‌های تازه تأسیس بیش‌تر از استهلاک دارایی‌های قدیمی باشد؟ اصولاً این یک امر بدیهی است. هرگز نمی‌توان حکم کرد که در تمام کشور کلیهٔ فعالان در یک صنعت، مثلاً نساجی، هزینهٔ استهلاک یکسانی باید داشته باشند! معنای مقایسهٔ مندرج در لایحه جز این درخواست نامعقول نیست که برای تمام واحد‌های کشور، بدون در نظر گرفتن قدمت و عمر مفید دارایی، که در تمام دنیا، حتی در عقب افتاده‌ترین کشورها نیز پذیرفته و مرعی است، یا حتی نوع تولید و کیفیت تکنولوژی و... استهلاک برابر در حساب‌ها منظور گردد! مگر دستگاه‌های موجود بازده یکسانی دارند که

استهلاک یکسان داشته باشند؟ مگر دستگاه‌های موجود عمر مفید باقی مانده یکسانی دارند که استهلاک یکسان داشته باشند؟ مگر دستگاه‌های موجود کیفیت تولید یکسانی دارند که استهلاک یکسان داشته باشند؟ و ده‌ها پرسش مشابه که در این مختصر نمی‌گنجد.

● در مورد آن بخش از استدلال در لایحه پیشنهادی یعنی «آثار منفی متعدد» بر جای گذاشته شده از این امر «بر جریان سرمایه‌گذاری و تنظیم بازار» این آثار منفی کدام‌اند و با چه سنجه‌ای مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند؟ براساس کدام تحقیق مستند و علمی این آثار شناسایی شده‌اند؟ پراکندگی این آثار در بین صنایع مختلف کشور چه گونه است؟ توزیع فراوانی و ابعاد آثار مورد بحث در میان واحدهای اقتصادی سراسر کشور چیست؟ آیا این آثار در تمامی کشور یکسان یافت شده‌اند، یا آن‌که به صورت منطقه‌ای، استانی، شهری یا... در تغییراند؟ از آن‌جا که هیچ مستندی با لایحه ارائه داده نشده است. نمی‌توان پاسخ این سوالات را دریافت.

کاهش سرمایه‌گذاری در کشور علل بسیاری دارد که از آن جمله می‌توان به طور مثال، به نبود امنیت، قوانین مالیاتی، قوانین کار و کارگری موجود و بی‌شمار دلایل دیگر اشاره کرد، ولی تجدید ارزیابی نشدن دارایی‌ها هرگز حتی در آخرین مرحله نیز جایگاهی ندارد، چه رسد به آن‌که از عوامل مؤثر به شمار آید. اگر هدف افزایش سرمایه‌گذاری و تولید است که البته واژه‌های در پی هم قرار گرفته در لایحه چنین معنایی را به ذهن متبادر نمی‌کنند، باید از متخصصان و پژوهشگران خواست تا با بررسی‌های موشکافانه تمامی عوامل مؤثر را شناسایی کنند و سهم هر یک را در این رویداد تعیین نمایند. اگر هم به نبود سرمایه‌گذاری مؤثر در صنایع موجود و قدیمی شده کشور اشاره شده است. راه کار، اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و نرخ‌های مالیاتی موجود است و بس. کاهش مالیات سود تقسیم نشده و ذخایر اختیاری مورد نیاز مدیران و کاهش مالیات بر درآمد واحدهای اقتصادی، جلوگیری از اعمال نظرهای شخصی ممبران و دست‌اندرکاران در علی‌الرأس کردن مبنای تعیین مالیات واحدها و... راه کار اصلی است و بس.

۴. تبیین آثار مستقیم و غیرمستقیم ناشی از اجرای لایحه

برای بررسی روشن‌تر آثار مستقیم و غیرمستقیم ناشی از اجرای لایحه، هر یک از مواد باید به طور جداگانه مورد نقد قرار گیرد.

● در ماده ۱ آمده است که شرکت‌ها... مجازاند دارایی‌های خود را مورد تجدید ارزیابی قرار دهند. زمان کار ابتدا «هر ده سال یک بار» و سپس «حداکثر برای یک بار در هر شرکت» ذکر شده

است. اگر منظور آن است که پس از گذشت ده سال شرکت بار دیگر مجاز به تجدید ارزیابی است، در این صورت بخش دوم یعنی «حداکثر برای یک بار در هر شرکت» باید حذف شود و اگر منظور آن است که هر شرکت تنها یک بار می‌تواند تجدید ارزیابی شود، پس «هر ده سال یک بار» باید حذف گردد. اصولاً «حداکثر برای یک بار» معنا ندارد.

در متن تبصره ۱ این ماده «قیمت دفتری جدید» شامل «اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی» دانسته شده است، حال آن‌که دست کم، می‌باید اضافه ارزش به ارزش دفتری افزوده می‌شد تا قیمت دفتری جدید به وجود آید، به عبارت ساده‌تر، قیمت ارزیابی شده باید جایگزین ارزش دفتری می‌شد.

به سادگی می‌توان با ایجاد ذخیره‌ای برای جایگزینی دارایی‌های ثابت، که سرفصل شناخته شده و مورد استفاده‌ای در تمامی جهان است، مشکل کمبود ذخیره را در حساب‌های واحدهای اقتصادی حل کرد.

تبصره ۲- «شناسایی»، «اضافه ارزش» ناشی از سرمایه‌گذاری‌ها را براساس ماده پنج مجاز کرده است. ذکر این نکته لازم است که در ماده پنج روش ثبت اضافه ارزش مورد بررسی قرار گرفته است، نه روش شناسایی آن.

تبصره ۳- به روشن کردن مقصود کل ماده پرداخته است و امکان تجدید ارزیابی دارایی‌ها را در هر ده سال یک بار مورد تأکید قرار داده است. بهتر است متن ماده به گونه‌ای اصلاح شود که منظور را برساند، یعنی این که به جای عبارت‌های نامفهوم مندرج در لایحه همین متن تبصره ۳ جایگزین گردد.

● ماده ۲ هدف غایی و اصلی تدوین کنندگان لایحه را به خوبی آشکار می‌سازد. هدفی که از این لایحه پی گرفته می‌شود، اخذ مالیات اضافی از تمامی واحدهای اقتصادی از ارقامی ساختگی است. وزارتخانه به جای آن که نرخ‌های مالیاتی خود را رسماً چند برابر کند، که با مخالفت عمومی روبه‌رو می‌شود و از آن گذشته واحدهای زیان‌ده نیز راه فراری می‌یابند، با تدوین این لایحه قصد دارد، درآمدی برای خود ایجاد کند. این هدف را باید بیش‌تر مورد بررسی قرار داد و نتایج به اجرا درآمدن لایحه را مشخص‌تر بیان کرد.

اگر شرکت‌های قدیمی، به سبب فرسودگی و عدم بازدهی ماشین‌آلاتی که مالک‌اند، در معرض ورشکستگی قرار دارند، که چنین نیز هست، پس چگونه می‌توانند ارقام قابل توجه مالیات جدید را بپردازند و نقدینگی کافی برای این کار را باید از کجا به دست آورند؟

○ اگر شرکتی زیان‌ده است، یعنی این که اصولاً مالیاتی نباید بپردازد، چرا باید مالیات تجدید ارزیابی را بپردازد و چرا پیش‌بینی تسویه‌ی زیان از این محل پیش از محاسبه‌ی مالیات نشده است؟

○ چرا شرکت‌های معاف از پرداخت مالیات بر درآمد، از پرداخت این مالیات اضافی نیز معاف‌اند؟ چه تفاوتی میان شرکت زیان‌ده و شرکت معاف از نظر این مالیات وجود دارد؟

○ چرا شرکت‌های پذیرفته شده در بورس امتیاز ۵ درصد کم‌تر پرداختن مالیات را دارند و این تفاوت ۵ درصدی از کجا ناشی شده است؟ مبنای رسیدن به این تفاوت چیست و گزارش‌های کارشناسانه‌ی مؤید آن، کدام‌اند؟

○ آیا ۵ درصد مالیات اضافی، تاوان اقدام شرکت‌ها برای پیوستن به بورس است؟ حال بهتر است ببینیم در دنیا چه می‌کنند و این ماده با قوانین و استانداردهای پذیرفته شده چه گونه انطباقی دارد. مالیات همواره به سود تحقق یافته تعلق می‌گیرد نه به ارقام غیرواقعی. در دنیای مرفعی و پیشرفته و به‌طور اخص براساس استانداردهای حسابداری، اندوخته‌ی تجدید ارزیابی سود تحقق یافته تلقی نمی‌گردد. تنها پس از فروش یا از چرخه‌ی تولید خارج شدن دارایی است که سود سرمایه‌ای تحقق یافته آن در بعضی از کشورها، آن هم در صورتی که کل مبلغ به مصرف سرمایه‌گذاری جایگزین نرسد، مشمول مالیات تلقی می‌شود. در این جا ذکر این نکته نیز لازم است که لایحه‌ی پیشنهادی به سادگی می‌تواند راه سوءاستفاده و حتی کلاهبرداری صاحبان بعضی از واحدهای اقتصادی، به ویژه شرکت‌های مورد معامله در بورس اوراق بهادار را هموار گرداند. این اشخاص می‌توانند به‌طور صوری بر دارایی‌های خود قیمت‌های بالا بگذارند و ارزش غیرواقعی برای شرکت‌ها به وجود آورند. سپس کلبه‌ی سهام خود را با قیمت‌های متورم شده به فروش برسانند و شرکت‌های تهی‌شده‌ی مقروض بابت مالیات ارقام غیرواقعی و واهی ناشی از تجدید ارزیابی را برای سهامداران اقلیت بی‌خبر از همه جا باقی بگذارند. چه کسی پاسخگوی بازار سرمایه‌ی آشفته‌گردیده، بورس غیرقابل اعتماد شده و سهامداران اقلیت هستی از کف داده خواهد بود؟ آیا اگر چنین شود، که بدون شک و تردید خواهد شد، زیرا که در گذشته نیز به کرات موارد مشابه آن، حتی بدون وجود این قانون حمایت‌کننده، روی داده است. تدوین‌کنندگان این لایحه جبران خسارات وارد شده به سهامداران کوچک بی‌اطلاع را تقبل خواهند کرد؟

● در ماده ۳ به کسر شدن زیان سنواتی از تنمه‌ی اضافه ارزش اشاره شده است. در حالی که اخذ مالیات همچنان در اولویت قرار دارد و از آن گذشته انتقال اجباری به سرمایه نیز تکلیف شده است. افزایش سرمایه‌ی ثبت شده به معنی پرداخت هزینه‌ی آن است که باز هم به معنای پرداخت

هزینه ناخواسته دیگری است که بر شرکت تحمیل می‌شود. به عبارت روشن‌تر واحدهای اقتصادی مالک دارایی‌های فرسوده ناکارآمد باید از محل وجوه نقدی که موجود ندارند، ۱۵ درصد مالیات به دولت بپردازند و باز هم به جای نگاه داشتن ما به التفاوت در حساب اندوخته، این رقم صوری و واهی را به سرمایه منتقل کنند و بابت آن نیز هزینه افزایش سرمایه را به دولت بپردازند! آیا نتیجه کار جز محرز و قطعی شدن ورشکستگی کامل این واحدها خواهد بود؟

● درباره ماده ۴، بار دیگر باید تأکید گردد که اصولاً منع به وجود آمده، براساس مفروضات لایحه پیشنهادی و تعریف‌های ارائه داده شده در آن، برای جایگزین کردن دارایی‌های فرسوده مستهلک شده است، یعنی قصد بر آن است که همانند ذخیره استهلاک به کار گرفته شود تا کمبود ذخیره‌ها را جبران کند، پس سود محسوب نمی‌شود که بتوان آن را توزیع کرد. باز هم به عبارت روشن‌تر، حتی بنا بر مفاد لایحه نباید با اضافه ارزش حاصل مطابق سود تقسیم نشده رفتار کرد. پس، چون چنین شده است، حتی در خود لایحه انسجام وجود ندارد و مواد مختلف آن در تضاد با یکدیگر اند.

● ماده ۵ اثرات سوء تجدید ارزیابی دارایی‌ها را حتی به شرکت‌های سرمایه‌گذار نیز تسری داده است. حال آن که رویدادهای نامطلوب در شرکت‌های سرمایه‌پذیر، به دلیل داشتن مالکیت و شخصیت حقوقی متفاوت نباید اثرگذار بر شرکت‌های سرمایه‌گذار باشد. افزوده شدن بر ارزش یک شرکت، خود به خود موجب بالا رفتن قیمت سهام آن خواهد شد و در نتیجه شرکت سرمایه‌گذار منتفع خواهد گردید. به عبارت ساده‌تر، هر تغییر در شرکت سرمایه‌پذیر، به ویژه تغییر سیاست‌های حسابداری نباید به شرکت‌های سرمایه‌گذار تسری داده شود. هیچ یک از اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری به شرکت‌های سرمایه‌گذار اجازه نمی‌دهد که سهام جایزه دریافتی، بدون توجه به این که از چه محلی تأمین شده است، را جز در حساب سرمایه‌گذاری همان شرکت سرمایه‌پذیر، در حساب دیگری ثبت کند، چه رسد به این که آن را اندوخته به حساب آورد و آن هم اندوخته تجدید ارزیابی. اندوخته تجدید ارزیابی، یعنی حسابی که مازاد حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌های خود واحد اقتصادی در آن ثبت می‌شود، نه اقلام حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌های واحدهای اقتصادی دیگر و نیز این که سهام دریافتی از شرکت‌های سرمایه‌پذیر، افزایش سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود، نه اندوخته.

در ارزیابی ماده ۶ باید به مفروضات اولیه لایحه برگشت. تجدید ارزیابی مربوط به دارایی‌های مستهلک شده فرسوده ناکارآمد بدون بازده واحدهای اقتصادی قدیمی است که طبعاً

به دلیل ماهیتی که دارند می‌باید در کوتاه مدت به فروش برسند. البته، اولی‌تر آن است که وجوه حاصل از فروش این گونه دارایی‌ها به مصرف خرید دارایی‌های جدید برسد. ولی اگر به یاد آوریم که اضافه ارزش موجب تعلق گرفتن مالیات سنگین ۱۵ درصدی و در پی آن کاهش شدید نقدینگی شرکت و مضافاً بر این دو مسأله، پرداخت هزینه بالای افزایش سرمایه از طریق انتقال اندوخته به سرمایه شده است، حق خواهیم داد که بیش‌تر شرکت‌های عمل‌کننده به این لایحه، وجوه حاصل از فروش دارایی‌های تجدید ارزیابی شده خود را مصروف تأمین هزینه‌های تحمیل شده، از جمله پرداخت مالیات کنند. به استناد ماده ۶ معادل اندوخته تجدید ارزیابی باید به درآمد مشمول مالیات سال فروش دارایی افزوده شود. اندوخته تجدید ارزیابی، به استناد ماده ۱، مازاد قیمت به دست آمده نسبت به قیمت دفتری است، بدون کسر ۱۵ درصد مالیات منظور شده. از رقم اندوخته قبلاً ۱۵ درصد مالیات کسر شده است و به تبع انتقال آن به سرمایه، مبالغ معتناهی نیز شرکت بابت هزینه مترتب بر افزایش سرمایه پرداخت کرده است. حال ناخالص این رقم باید به درآمد مشمول مالیات شرکت افزوده شود و بار دیگر از آن مالیات اخذ گردد. در این میان، هزینه‌های ارزیابی دارایی‌ها نیز نباید نادیده گرفته شود. به عبارت روشن‌تر واحدهای اقتصادی باید دارایی‌های فاقد ارزش اقتصادی خود را ارزیابی کنند و کل مبلغ حاصل از این عمل را در طی پنج سال به وزارت امور اقتصادی و دارایی یا دیگر سازمان‌های دولتی و غیردولتی با عناوین گوناگون بپردازند. حال تکلیف شرکت سرمایه‌گذاری که این مسائل در شرکت سرمایه‌پذیر آن به وقوع پیوسته است، با مدنظر قرار دادن ماده ۵، چه خواهد بود؟

در تبصره ۱ این ماده اگر دارایی به دلایلی غیر از فروش از دفاتر حذف گردد، باز هم مجازات برقرار است. یعنی این که اگر دارایی به دلیل اسقاط شدن و کاملاً ناباب بودن، غیرقابل به کارگیری شود، در این صورت به جای شناسایی اندوخته نامعقول به وجود آمده در کم‌تر از پنج سال گذشته و تسه قیمت دفتری دارایی به عنوان زیان شناخته شده واحد اقتصادی، رقم اندوخته به عنوان درآمد مشمول مالیات تلقی می‌گردد. با چه استدلالی می‌توان یک زیان تحقق یافته را درآمد مشمول مالیات خواند و چگونه می‌توان تیشه به ریشه واحدهای اقتصادی قدیمی مانک دارایی‌های فرسوده زد.

در تبصره ۲ نیز دامنه آن را به شرکت‌های سرمایه‌گذار نیز تسری داده است. شاید بهترین راه برکنار ماندن از عواقب سوء این لایحه، اگر روزی به مورد اجرا گذاشته شود، آن است که اصولاً هیچ واحد اقتصادی در واحد دیگر سرمایه‌گذاری نکند تا از لطمه‌های جریان‌ناپذیر گریبانگیر

سرمایه خود در امان بماند. در این جا تنها یک پرسش مطرح می‌شود: به راستی چگونه می‌توان در شرکت‌های سرمایه‌گذاری که خرید و فروش سهام شرکت‌های سرمایه‌پذیر کل عملیات روزانه‌ای آن‌ها را تشکیل می‌دهد، وجوه حاصل از فروش آن بخش از سهام دریافتی ناشی از تجدید ارزیابی شرکت سرمایه‌پذیر را که قبلاً از طریق اندوخته و با تحمیل هزینه به شرکت سرمایه‌گذار، به سرمایه آن شرکت منتقل شده است از دیگر وجوه حاصل از فروش سهام شرکت‌های سرمایه‌پذیر دیگر جدا کرد و سرمایه‌گذاری مجدد آن را محقق گردانید؟

ماده ۷ زمان پنج ساله مواد دیگر را به ده سال افزایش داده است و بدون باقی گذاشتن هیچ گونه مفری برای واحد اقتصادی، هر نوع کاهش سرمایه تا مبلغ افزوده قبلی به سرمایه را مستحق مجازات پرداخت ۵۰ درصد مالیات کرده است. اگر مالیات ۱۵ درصدی اخذ شده و دیگر هزینه‌های ناشی از انجام دادن ارزیابی، انتقال‌های مکرر به حساب‌های متفاوت و تغییر ماهیت دادن‌های پی در پی را به این رقم اضافه کنیم، نتیجه‌گیری این که دولت به تدریج کل رقم حاصل از تجدید ارزیابی را تملک، یا تصرف، خواهد کرد، سخنی به گزاف نخواهد بود.

تعمیم دادن لایحه به اشخاص حقیقی نیز مطرح شده است. اشخاص حقیقی بدون شک خود را در چارچوب‌های نامعقول این لایحه قرار نمی‌دهند. نکته پرسش برانگیز آن است که چرا مدتی برای آن‌ها پیشنهاد نشده است؟ اگر نمی‌توان مدت معقولی برای اشخاص حقیقی، یا حتی حقوقی غیر شرکت تعیین کرد، چرا در مورد شرکت‌ها این عمل صورت نگرفته است؟ ده سال و در مواردی پنج سال مذکور در لایحه برای شرکت‌ها چگونه محاسبه و تعیین شده است و ضوابط حاکم بر احراز و تأیید این فواصل زمانی به چه دلیل درباره اشخاص حقیقی و... مصداق نداشته است؟ در کشوری که نرخ تورم بسیار بالایی وجود دارد و در عصر اطلاعات که بعضی از فنون و دانش‌ها هر ساعت یا هر هفته تغییر می‌کنند و دستگاه‌های پیشرفته متکی بر دانش فنی روزآمد، به سرعت ناباب می‌گردند، زمان‌های پیشنهادی ده سال و پنج سال با چه معیار و سنج‌های معتبر دانسته شده‌اند، که حتی قابل تعمیم به اشخاص حقیقی نبوده‌اند؟

معنای ماده ۱۰ کاملاً نامشخص و مفهوم آن نامعین است. «خارج از شمول مقررات این قانون» بودن به چه معنی است؟ آیا منظور آن است که نباید تجدید ارزیابی شوند؟ آیا اگر ارزیابی شدند، مالیات ۱۵ درصد از آن‌ها ستانده نمی‌شود؟ اگر به یاد آوریم که در ماده یک از واژه «مجازاند» استفاده شده است، آیا در مورد بانک‌ها باید واژه «مجاز نیستند» را به کار برد؟ آیا‌های بسیاری بر مفاد ماده ۱۰ وارد است که نیاز به پاسخ‌های تکمیلی دارد.

چه ارتباطی بین بند الف) ماده ۱۳۸ و لایحه پیشنهادی وجود دارد که به استناد آن بتوان تجدید ارزیابی کنندگان را از شمول مقررات آن ماده مستثنا کرد؟ اقلام صوری حاصل از تجدید ارزیابی، بنا بر مفروضات لایحه، از طریق حساب اندوخته به سرمایه و از آن جا به سرمایه شرکت های سرمایه گذار منتقل می شوند و راهی محتوم را در پیش می گیرند. بند الف ماده ۱۳۸ برای سود ابرازی حاصل از فعالیت های صنعتی و معدنی شرکت ها است که در مورد آن به وضوح کامل تصریح شده است. آیا اگر در این لایحه راهی برای تفکیک و بازشناسی وجوه به مصرف رسیده برای توسعه و تکمیل در شرکت ها پیش بینی نشده است، شرکت ها باید از این حق قانونی و بسیار مقبول خود نیز چشم پوشند و خسارت ناشی از عدم انتقال سود ابرازی به اندوخته توسعه و تکمیل، یعنی مالیات کلان اخذشدنی از سود تقسیم نشده را نیز علاوه بر تمام زیان ها و هزینه هایی که بر اثر اجرای لایحه متقبل شده اند، پذیرا گردند؟ آیا حتی این مفر کوچک بازمانده برای شرکت ها در برابر ورشکستگی ناشی از به کارگیری دارایی های مستهلک شده بدون بازده نیز باید بسته شود؟ اگر به راستی تنها دلیل این مستثنا کردن عدم امکان شناسایی و تفکیک وجوه است، پس چرا درباره تبصره ۲ ماده ۶، به شرحی که گذشت، ذکری از آن به میان نیامده است؟ آیا هیچ گاه نباید منافع واحدهای اقتصادی را مدنظر قرار داد و تنها به اخذ هرچه بیش تر مالیات و به هر قیمت، ولو به بهای متلاشی شدن صنعت کشور، اندیشید؟

۵. سایر موارد

۱. در ماده ۱ آمده است... «مجازند» بنابراین تجدید ارزیابی اجباری نخواهد بود و دوگانگی اشکالات عادی‌ه‌ای به دنبال خواهد داشت.

۲. چنانچه یک شرکت دولتی دارای سهامی کم‌تر از ۵۰ درصد در یک شرکت غیردولتی باشد و شرکت اول تجدید ارزیابی دارایی های خود را انجام دهد و شرکت دوم این کار را نکند پس دارایی های شرکت به طور واقعی در مجموع ثبت و ارزشیابی نخواهد شد. در ماده ۱ و سایر مواد برای این اشکال تعیین تکلیف نشده است.

۳. در ماده ۲، ماده ۱۱ و ماده ۱۲ این لایحه به قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ اشاره شده است، چنانچه قرار باشد این لایحه بعد از تصویب لایحه اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم مورد رسیدگی قرار گیرد آیا مواد مورد اشاره همچنان باقی خواهند ماند و قابل استناد می باشند.

۴. در تبصره ۱ ماده ۶ در مورد حذف دارایی‌های تجدیدارزیابی شده بحث شده است. موضوع مهم در مورد شرکت‌های دولتی این است که به استناد فصل پنجم قانون محاسبات عمومی کشور و باتصویب مراجع مربوط، شرکت‌های دولتی مجازند و گاهی مکلف می‌شوند دارایی‌های ثابت و استهلاک‌پذیر خود را به سایر شرکت‌های دولتی یا وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی بدون دریافت وجه واگذار نمایند یا از دستگاه‌های اجرایی دیگر اموال مورد نیاز را دریافت نمایند.

۵. این لایحه طبق ماده ۹ اشخاص حقیقی را نیز در برمی‌گیرد بنابراین عنوان لایحه ناقص است.