



چگونگی تطبیق عملیات حسابداری قراردادهای بیع متقابل (buy - back)، ساخت بهره برداری و تحویل (B. O. T.) و شناسایی سود مشمول مالیات این نوع قراردادها(1)

پدیدآورده (ها) : هشی، عباس

اقتصاد :: پژوهشنامه مالیات :: تابستان 1378 - شماره 24 (ISC)

از 21 تا 28

آدرس ثابت : <http://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/882577>

دانلود شده توسط : مهدی لطیفی

تاریخ دانلود : 07/05/1396

مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور) جهت ارائه مجلات عرضه شده در پایگاه، مجوز لازم را از صاحبان مجلات، دریافت نموده است، بر این اساس همه حقوق مادی برآمده از ورود اطلاعات مقالات، مجلات و تألیفات موجود در پایگاه، متعلق به "مرکز نور" می باشد. بنابر این، هرگونه نشر و عرضه مقالات در قالب نوشتار و تصویر به صورت کاغذی و مانند آن، یا به صورت دیجیتالی که حاصل و بر گرفته از این پایگاه باشد، نیازمند کسب مجوز لازم، از صاحبان مجلات و مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور) می باشد و تخلف از آن موجب پیگرد قانونی است. به منظور کسب اطلاعات بیشتر به صفحه قوانین و مقررات استفاده از پایگاه مجلات تخصصی نور مراجعه فرمائید.



پایگاه مجلات تخصصی نور

www.noormags.ir

چگونگی تطبیق عملیات حسابداری

قراردادهای بیع متقابل (Buy Back) و ساخت، بهره برداری و تحویل (B.O.T.)

و شناسائی سود مشمول مالیات برای مجریان این نوع قراردادهای و مقامات مالیاتی

عباس هشی

(بخش اول)

تاخیر در اعلام استانداردهای حسابداری و حسابرسی توسط سازمان حسابرسی و وزارت امور اقتصادی و دارایی، اشخاص شاغل در فعالیتهای اقتصادی و خدماتی و همچنین مأمورین مالیاتی را با مشکلات روبرو ساخته است. مضافاً مسئولین محترم وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز با عدم اعلام بموقع موازین مالیاتی برای برخی از فعالیتهای جدید بودن موضوع براهتی با وضعیت مالیاتی موجود تطبیق نمی نمایند، ضمن ایجاد مشکلات برای این دسته از مودیان مالیاتی، مأمورین تشخیص مالیاتی را نیز در اجرا با مشکل روبرو میسازد. از جمله موارد جدید در صحنه فعالیت اقتصادی کشور عملیات فاینانس (Finance)، یسوزانس (Usance) که از سالهای ۱۳۶۸ به بعد شروع شده، و بیع متقابل (Buy Back) است که از سال ۱۳۷۴ به بعد شروع شده و عملیات ساخت راه اندازی و تحویل (B.O.T.) است که در آینده نزدیک شروع می شود. این مجموعه عملیات بخش قابل ملاحظه ای از فعالیت ساخت و ساز و طرحهای عمرانی کشور را تشکیل میدهد و متأسفانه در غیاب وجود استانداردهای اعلام شده، عدم اعلام موضع مالیاتی، مشوق نویسنده در نگارش این مقاله بوده که امیدوارم راهنمای خوبی برای اعلام موضع مالیاتی باشد.

این مقاله طی بخشهای زیر از نظر خوانندگان میگذرد:

بخش اول: مقدمه - قراردادهای بیع متقابل

عملیات قراردادهای بیع متقابل توسط شرکتهای خارجی (پیمانکارمجری عملیات اکتشاف چاههای نفتی، معادن و به بهره برداری رساندن آن (بصورت TURNKEY) بدین ترتیب است که شرکت خارجی (contracor) که از این پس مجری (پایمانکار) نامیده میشود از طرف وبه نیابت کارفرمای دولتی شرکت ملی نفت ایران شرکت تعاون (یا یک دستگاه دولتی که از این پس کارفرما OWNER نامیده میشود) عملیات اکتشاف و راه اندازی (Development Operation) حوزه نفتی یا معدن را انجام میدهد (از این پس پروژه نامیده میشود)، کلیه تاسیسات و ماشین آلات و کالاهای سرمایه ای توسط شرکت خارجی تهیه و تامین میشود و وجه قابل پرداخت برای ارقام سرمایه ای از محل وام فروشنده و یا تسهیلات فاینانس (Finance)

دریافتی از دیگران تامین می‌گردد. مضافاً کلیه هزینه های نصب و راه اندازی تجهیزات، اکتشاف و نهایتاً به بهره برداری رساندن پروژه با شرکت خارجی است که از محل وام یا تسهیلات فاینانس تامین میشود. متعاقب خاتمه قرارداد و تحویل آن به کارفرما، کل مخارج قرارداد (مشمول بر سود پیمانکار) تعیین و بصورت بهای نفت، گاز و یا مواد معدنی تحویلی به طرف قرارداد، تسویه میگردد. مبالغ اینگونه قراردادها (بهای تمام شده پروژه) بشرح زیراست:

- A ۱- بهای خرید تجهیزات، ماشین آلات کالاهای سرمایه ای (هزینه سرمایه ای)
- B ۲- حق الزحمه اجرا، حق الزحمه پیمانکاران دست دوم، مدیریت و هزینه های اداره مرکزی
- C ۳- هزینه های جاری عملیات اکتشاف و راه اندازی، هزینه های اداره مرکزی پیمانکار
- D ۴- هزینه دانش فنی و فن آوری و غیره (در صورت لزوم)
- E ۵- هزینه تسهیلات فاینانس دریافتی (سود تسهیلات فاینانس بهره وام)
- F ۶- هزینه های جانبی (مالیات، عوارض، و...)
- G سود مورد انتظار شرکت خارجی مجری پروژه

کل مبلغ قرارداد

عملیات اکتشاف و راه اندازی پروژه بیش از یکسال است (برای چاه نفتی بین ۳ الی ۵ سال در معادن بیش از ۵ سال). شرکت خارجی مجری، مبالغ هزینه های مذکور را در طول مدت مذکور تامین و متعاقب راه اندازی پروژه، محصول تولیدی از پروژه (نفت، گاز، محصول معدنی) به قیمت روز تعیین و بدهی به شرکت خارجی (مبلغ کل قرارداد) از طریق فروش محصول بازپرداخت میشود.

بخش دوم: عملیات حسابداری قرارداد بیع متقابل در دفاتر کارفرما

عملیات حسابداری در دفاتر کارفرما بصورت ثبت هزینه های سرمایه یک پروژه اکتشاف و راه اندازی پروژه (حوزه نفتی /گازی، معدنی) میباشد، که بر اساس مدارک تحقق هزینه (صورتحساب فروشنده و ...) حسب مورد در طول مدت پروژه و یا خاتمه آن در دفاتر به ثبت میرسد. کارفرما متعاقب تحویل قطعی پروژه، کل مخارج را بعنوان بهای تمام شده پروژه (هزینه طرح) در حسابهای دارائی خود ثبت نموده و در مقابل کل مبلغ را بعنوان طلب شرکت خارجی جزو اقلام بدهی به ثبت میرساند (و یا اینکه احتمالاً در طول مدت انجام پروژه بر اساس صورتحسابهای صادره شرکت خارجی مجری ثبت عملیات حسابداری انجام میگردد). متعاقب فروش محصول بهای صورتحساب فروش به بدهکاری حساب فی مابین با شرکت خارجی مجری (پیمانکار) منظور میگردد تا اینکه کل بدهی تصفیه گردد.

در مورد قرارداد های معمولی پیمانکاری، مبالغ قرارداد بصورت پیش پرداخت اولیه و پرداختهای مبالغ صورتحساب قطعی در طول مدت انجام کار صورت میگردد، مبالغ پروژه در طول مدت انجام پروژه به ثبت میرسد اما در اینگونه پروژه های (موضوع این گزارش) که تحقق بهره برداری از پروژه از جمله شرایط تحقق

قرارداد است و مبالغ آن استقراضی است و پیمانکار به نیابت از طرف کارفرما عمل می نماید، عملیات بهای تمام شده پروژه می تواند با دریافت صورتحساب قطعی کل مبلغ قرارداد انجام گیرد. ضمناً با توجه به معافیت مالیاتی تبصره ماده ۱۱۱ (ق م) و موضوع مالکیت، بخشی از هزینه های سرمایه ای که در ارتباط با خرید تجهیزات و ماشین آلات است بنام کارفرما صورتحساب میشود و مدارک گمرکی بنام کارفرما صادر میشود، بطور قطع عملیات حسابداری مرتبط با آن در دفاتر کارفرما در طول انجام پروژه قابل ثبت خواهد بود. ضمناً در این قراردادها، کارفرما با پیش بینی نظارت بر عملیات حسابداری و حسابرسی اسناد و مدارک پیمانکار، از وجود انضباط مالی و صحت روشهای انجام هزینه و خریدها و رعایت سقف هزینه های پروژه و قابلیت تطبیق آن با موضوع پروژه و مندرجات قرارداد تا حدودی حصول اطمینان می نماید (این موضوع بصورت یک ماده قرارداد با تهیه دستورالعمل اجرایی ضمیمه قرارداد، لحاظ میگردد). در هر حال ثبت عملیات حسابداری در دفاتر کارفرما حسب مورد نقدی یا تعهدی که در آن دستگاه دولتی حاکمیت دارد، انجام میگردد.

بخش سوم: عملیات حسابداری پروژه بیع متقابل در دفاتر شرکت خارجی مجری (پیمانکار)

شرکت خارجی مجری پروژه برای انجام عملیات قرارداد ملزم به ثبت شعبه در ایران است و کل هزینه های سرمایه ای و جاری در دفاتر وی قابل ثبت است. بطور معمول اقدام به نگهداری حساب پروژه در جریان می نماید و کل هزینه پروژه مشتمل بر هزینه های سرمایه ای (خرید ماشین آلات و تجهیزات) و سایر هزینه های پروژه را که وجوه آن از محل وام/تسهیلات فاینانس تامین میشود در این حساب ثبت می نماید. ودر مقابل وجوه وام/تسهیلات فاینانس بصورت بدهی (به اداره مرکزی و یا به نام تامین کننده وجوه وام) در حسابها ثبت میشود. با توجه به طولانی بودن مدت اجرای پروژه (بیش از یکسال) ثبت عملیات حسابداری مطابق با اصول متداول حسابداری برای قراردادهای بلند مدت بکار گرفته میشود که در ایران تحت عنوان حسابداری پیمانکاری موسوم است. هزینه پروژه که در طول مدت بیش از یکسال تحقق می یابد و در دفاتر به ثبت میرسد عبارتند از (الف) هزینه سرمایه ای مربوط به خرید ماشین آلات و تجهیزات و غیره که بهای آن مستقیماً از محل وام به فروشندگان پرداخت میشود و کالا و تجهیزات بنام کارفرما وارد کشور میشود (ب) هزینه های سرمایه ای مربوط به اکتشاف، حق نظارت، نصب، خدمات پرسنل، اجاره، مبالغ پرداختی به پیمانکاران دست دوم، تعمیر و نگهداشت، و سایر هزینه ها (ج) هزینه های عملیاتی راه اندازی در مراحل قبل از تحویل نهائی پروژه (د) هزینه بهره وام یا سود تسهیلات فاینانس که با دریافت اعلامیه بدهکار از اعطاء کننده تسهیلات به ثبت میرسد (ه) هزینه های اداره مرکزی شرکت خارجی که با دریافت اعلامیه بدهکار از اداره مرکزی حسب مورد بعنوان هزینه سرمایه ای و یا هزینه عملیاتی به ثبت میرسد، مشتمل بر هزینه ریسک (و) سود شرکت خارجی و (ز) سایر هزینه های جانبی از قبیل مالیات، بیمه، و غیره، که در اینگونه قراردادها بصورت هزینه غیرقابل تعلق به پیمانکار در نظر گرفته میشود (اگر در متن قرارداد کارفرما آناًقبیل نموده باشد، به وضوح درج میگردد در غیر اینصورت این هزینه جزو مبلغ ریسک لحاظ میشود). کل هزینه ها تحت عنوان Recovery expenses از طریق بهای محصول استخراجی از پروژه بازپرداخت میشود. شایان ذکر است که اگرچه در اینگونه قراردادها کل مخارج پروژه و مبالغ دریافتی از نظر تصفیه حساب فی

مابین کارفرما و پیمانکار به ارزش خارجی تعیین میشود و در متن قراردادها مقرر میدارند که حسابها و سوابق مالی عملیات به ارزش نگهداری، مورد تصفیه قرار می گیرند. اما در رعایت اصول حسابداری (اصل واحد پول) و همچنین نیاز کارفرمای ایرانی به سوابق ریالی قیمت تمام شده پروژه، عملیات ارزی مذکور به ریال تسعیر (تغییر و تبدیل) شده و در حسابها انعکاس می یابد. بدلیل وضعیت چند نرخه بودن ارزش سود و زیان ناشی از تسعیر ارزش به دلیل بکارگیری نرخ تبدیل متفاوت توسط کارفرما و شرکت مجری و همچنین عملیات فروش ارزش برای تامین ریال و ایجاد سود فروش ارزش از این بابت، ابعاد پیچیده دارد و بصورت جداگانه بحث خواهد شد (بخش پنجم و ششم).

شرکت خارجی مجری، عملیات پروژه را به یکی از دو روش زیر در دفاتر خود به ثبت میرساند:

الف - روش تکمیل کار

هزینه های پروژه در پایان هر سال بعنوان هزینه پروژه در جریان به سال بعد نقل شده و متعاقب خاتمه کار، کل هزینه های پروژه همراه با سود محاسباتی، به بدهکار حساب کارفرما منظور میگردد. (مشروط به آن که این روش مورد قبول مقامات مالیاتی قرارگیرد). و نهایتاً سود خالص عملیات پیمانکاری بعنوان درآمد در حسابهای سال آخر شناسائی میگردد. بدهکاری حساب کارفرما (مبلغ کل پروژه یا هزینه های قابل بازیافت) از طریق بهای ریالی / ارزی محصول (نفت / گاز و معدنی) در طی مدت معین بعد از بهره برداری تسویه میشود و از طرف دیگر، مبالغ مربوطه با ثبت در بدهکار حساب وام / تسهیلات بانکی فاینانس و یا اداره مرکزی، بدهی مزبور را کاهش و تسویه خواهد نمود. (امکان دارد که شرکت خارجی، سود عملیات پیمانکاری را در طول مدت بهره برداری قطعی از پروژه و دریافت مطالبات از کارفرما شناسائی و بحساب سود و زیان دوران وصول وجوه صورتحساب منظور نماید).

ب - روش پیشرفت کار (یا درصد تکمیل):

در طول انجام پروژه، بر اساس درصد پیشرفت کار در پایان هر سال، سود عملیات پروژه را شناسائی نماید. در این روش بهای تمام شده پروژه و سهم سود شناسائی شده در طول مدت قرارداد به بدهکاری حساب کارفرما منظور میگردد و متعاقب خاتمه کار، کل بدهی کارفرما (بهای پروژه به اضافه سود) از محل بهای فروش محصول تسویه میشود و معادل همین وجه از بدهکاری حساب یا اداره مرکزی (یا وام / تسهیلات فاینانس) میگردد تا بدهی مذکور تسویه شود. نکته قابل توجه در اینگونه قراردادها آن است که مبالغ هزینه های قابل بازیافت (هزینه سرمایه ای و هزینه عملیاتی و جاری) در طول مدت پروژه بر اساس مبالغ ارزی وجوه وام / تسهیلات دریافتی به ثبت میرسد اما تصفیه بدهی (بهای پروژه) از طریق تحویل محصول است که بهای مندرج در فاکتور فروش محصول بعنوان وسیله تسویه بدهی بکار گرفته میشود. تحویل محصول به شرکت خارجی یکنوع فروش محصولات متعلق به کارفرما تلقی میشود که طبق اصول حسابداری ارزش آن بر اساس قیمت روز تعیین و بعنوان بهای فروش قابل ثبت در حسابهای کارفرما میباشد. نکته حائز اهمیت آن است که قیمت جهانی انواع محصولات موضوع این گونه قراردادها و پیش بینی چنین قیمتی در سالهای

آتی با توجه به میزان ذخیره محصول در هر پروژه، نقش بسیار مهمی در انتخاب پروژه توسط پیمانکاران خارجی دارد. بطور مثال با تغییرات در قیمت نفت (کاهش قیمت نفت) در سال ۱۹۹۸، شرکتهای آمریکائی انجام پروژههای حوزه نفتی در شمال دریای خزر را متوقف نمودند.

بخش ۴: تطبیق عملیات بیع متقابل (در دفاتر شرکت خارجی بامفاد قانون مالیاتها

بطوریکه ملاحظه میشود شرکت خارجی مجری از کار در ایران از طریق عملیات پیمانکاری و یا انجام عملیات اکتشاف و راه اندازی به نیابت و از طرف کارفرما، کسب سود مینماید و طبق اصول متداول حسابداری این سود در پایان هر سال قابل شناسائی میباشد. اما از نظر قوانین مالیاتی ایران عملیات مذکور می تواند حسب مورد در طول مدت انجام پروژه و یا طی مدت بهره برداری قطعی از پروژه مشمول یکی از مواد قانون مالیاتها باشد که بشرح زیر قابل بحث است:

الف - تطبیق با مفاد بند ب ماده ۱۰۷ (ق م)

اگر عملیات شرکت خارجی را مطابق با بند ب ماده ۱۰۷ قانون مالیاتها بدانیم که مقرر میدارد:

درآمد بهره برداری از سرمایه یا سایر فعالیتهایی که اشخاص و موسسات خارجی مزبور بوسیله نمایندگی از قبیل شعبه نماینده کارگزار و امثال هم در ایران انجام بدهند از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی/ آنها تشخیص میگردد و...

شرکت خارجی مجری ملزم است که در پایان هر سال ضمن ارائه اظهارنامه مالیاتی، سود عملیات مذکور را در پایان هر سال ابراز نماید و مالیات به این سود را در همان سال پرداخت نماید. حسن این روش آن است شرکت واقعیت فعالیت را ابراز میدارد و انتظار دارد که وزارت دارائی برخورد معقول داشته باشد. بعلاوه وزارت دارائی ضمن دسترسی به اسناد و مدارک شرکت مجری، با بررسی و رسیدگی مالیاتی قادر خواهد بود مالیات هر سال را در همان سال وصول کند اطلاعات مربوط به مبالغ پرداختی به اشخاص ثالث و پیمانکاران دست دوم، وضعیت سایر درآمدهای مجری (سود فروش ارز، سود فروش اموال...) و اطلاعات معاملات سایر اشخاص و وصول مالیات تکلیفی را بدست آورد. توجه شود که در این روش رسیدگی سوابق حسابداری ارزی موضوع قرارداد نیز باید در اختیار مامورین رسیدگی قرارگیرد. (طبق مفاد قرارداد سوابق مالی هر پروژه زیر نظر کمیته مشترک کارفرما و شرکت مجری نگهداری میشود و بطور قطع باید در اختیار رسیدگی کننده قرارگیرد). در کشورهایی که سیستم مالیاتی هشیار و آگاه دارند، این رویه بکار گرفته میشود اما در کشورهایی که وزارت دارائی در خواب باشد روش سادهتری که چنین وضعیتی مورد بررسی قرار نگیرد معمول است و عملاً ضرر مالی ناشی از عدم دسترسی به کلیه اطلاعات مالی پروژه متوجه مقامات مالیاتی است.

ب: تطبیق با ماده ۱۱۱ (ق م)

اگر عملیات فوق را پیمانکاری و مطابق ماده ۱۱۱ قانون مالیاتها مستقیم بدانیم که مقرر میدارد:

درآمد مشمول مالیات پیمانکاری اشخاص خارجی در ایران نسبت به عملیات هر نوع کارساختمانی، تاسیسات

فنی و تاسیساتی، حمل و نقل، تهیه طرح ساختمانها و تاسیسات نقشه برداری، نقشه کشی، نظارت و محاسبات فنی در تمام موارد عبارت از ۱۲٪ دریافتی سالانه آنها خواهد بود.

تبصره: در مورد عملیات پیمانکاری که توسط اشخاص خارجی انجام میشود در صورتیکه کارفرما وزارتخانه ها و موسسات و شرکتهای دولتی و شهرداریها باشند آن قسمت از مبلغ قرارداد که بمصرف خرید لوازم و تجهیزات از خارج از کشور می رسد از پرداخت مالیات بر درآمد معاف خواهد بود.

شرکت خارجی مجری، عملیات و هزینه های پیمان را در طول مدت بیش از یک سال انجام میدهد بدون آنکه در طول مدت مذکور وجهی از کارفرما دریافت نماید، و مبالغ صورتحساب کل پروژه را از تاریخ بهره برداری ببعد طی مدت مثلاً ۳ الی ۴ سال... از طریق تسویه حساب از طریق فاکتور فروش محصول دریافت میدارد. یعنی دریافتی به معنی مندرج در ماده ۱۱۱، عبارت از تحویل محصول به شرکت خارجی مجری (و تعیین مبلغ برای معامله فروش) از طریق وجوه فاکتور فروش محصول، تحقق می یابد و عملاً وزارت دارائی در طول چند سال اولیه انجام کار اکتشاف و راه اندازی، مالیاتی وصول نمی نماید بلکه وجوه مالیات را از سال بهره برداری به بعد وصول خواهد نمود (تاخیر در وصول مالیات). تجربه نشان داده است در شرایطی که پیمانکاری با توجه به ماده ۱۱۱ مالیات بپردازد، عملاً و در اکثر موارد دفاتر قانونی و اسناد و مدارک ایشان بطور دقیق مورد رسیدگی قرار نمی گیرد و بالنتیجه وصول مالیات اشخاص ثالث و کسب اطلاعات سایر معاملات مشمول مالیات و معاملات با اشخاص ثالث همانند روش بند (الف) فوق بطور کامل تحقق نمی یابد. اگر این عدم رسیدگی را در اثر بی توجهی و یا زیادی حجم کار مامورین مالیاتی بدانیم، بطور قطع مقصرا ایجاد زیان وزارت دارائی است، اما اگر مامورین مالیاتی قصد رسیدگی داشته باشند و مؤدی مالیاتی نیز به دلائلی علاقمند به ارائه مدارک نباشد، مقررات فعلی قانون مالیاتها بپیش بینی جریمه ۲۰٪ برای موارد عدم ارائه اسناد و مدارک، این فرصت طلایی را به هر مودی میدهد که از ورود ممیز مالیاتی به دفاتر اسناد و مدارک جلوگیری کند. توجه شود که در عملیات پیمانکاری توسط شرکتهای خارجی حداکثر مالیات بر کل قرارداد ۶/۷۵٪ کل مبلغ قرارداد است (بخش تجهیزات وارداتی از مالیات معاف است) حال اگر قرار باشد جرائم و غیره را با استفاده از بخشودگی مجاز بپردازد (حدود ۱۰٪ مبلغ مالیات) را جریمه بپردازند یعنی ۰/۶۷۵ درصد جریمه (کمتر از یک درصد) و نرخ موثر مالیاتی از ۶/۷۵٪ به ۷/۴۲٪ افزایش می یابند. (متاسفانه در برخی موارد روشهای غیر معقول در تشخیص درآمد مشمول مالیات و برخوردهای شخصی در امور و احیاناً کم تجربگی برخی از ماموران، عامل مؤثرتری در سوق دادن مؤدیان مالیاتی به روشهای مذکور است). این هزینه اضافه جریمه دفاتر در مقابل سایر مالیات بردرآمدهای قابل وصول از عملیات با اشخاص ثالث، مالیاتهای تکلیفی قابل مطالبه از پیمانکار و غیره ناچیز است و عملاً پیمانکار به سمتی تشویق میشود که دفاتر ارائه ندهد (البته با توجه به قابل بخشش بودن جریمه متعلقه، این جریمه از ۱٪ کل هم کمتر میشود). علیرغم محسنتان رویه بند (الف) فوق، مامورین مالیاتی بدلیل راحت بودن روش ماده ۱۱۱، عدم پیش بینی قانونی برای تربیت کادر متخصص تشخیص مالیاتی، عدم استفاده از خدمات حسابداران و حسابرسان مجرب و ذیصلاح، وصول مالیات این فعالیت به سمت اجرای ماده ۱۱۱ بیشتر سوق داده شده است.

بخش پنجم: مبادلات ارزی (سود و زیان تسعیر ارز) سود فروش ارز

در اینگونه قراردادهای با دلیل وجود نرخهای مختلف ارز (رسمی شناور، صادراتی، صادراتی باضافه واریز نامه، ارز منشاء خارجی، ارز بازار آزاد) مشخص نمودن چهارچوب کلی برای بکارگیری نرخ ارز مورد قبول در متن قرارداد ضروری است. باید به این واقعیت توجه داشت که اگر فقط یک نرخ ارز رسمی رایج باشد (تک نرخ) فقط نوسانات عادی تغییرات نرخ ارز در حد عادی وجود دارد که تحت عنوان سود یا زیان تسعیر ارز در حسابهای فی مابین شناسائی میشود و بدلیل جزئی بودن مبالغ حاصله، این موضوع از نظر روابط مالی بین کارفرما و پیمانکار حائز اهمیت نمی باشد، اما در شرایط وجود چند نوع مختلف نرخ ارز، مسئله از اهمیت ویژه برخوردار است. جهت روشن شدن، موضوع نرخ ارز را از نظر کارفرما و شرکت خارجی و در دو ماهیت خرید ارز (از سیستم بانکی توسط مؤسسات دولتی و بخش غیر دولتی و غیره) و فروشنده ارز (به سیستم بانکی به تفکیک توسط مؤسسات دولتی و بخش غیر دولتی و غیره) را بشرح زیر مورد بحث قرار میدهم:

۱- ارز مورد نیاز دستگاهها و مؤسسات دولتی و (وابسته به دولت)، بعنوان متقاضی خرید ارز برای پرداخت تعهدات ارزی خود، از طریق بودجه ارزی، تخصیص داده میشود و معمولاً ارز رسمی با نرخ شناور (فعلاً حدود ۱۷۵۰ ریال هر دلار) میباشد. بدین ترتیب که در هنگام گشایش اعتبار اسنادی توسط متقاضی، نرخ ارز رسمی (شناور) برای تامین ریال بکار گرفته میشود. ضمناً این دستگاههای دولتی اگر درآمد ارزی داشته باشند موظفند آنرا با نرخ ارز رسمی (شناور) به سیستم بانکی بفروش برسانند. در برخی موارد ارز مورد نیاز این دستگاهها بصورت ارز صادراتی تامین میشود که ریال مورد نیاز با این نرخ جدید قابل تامین است (فعلاً ارز صادراتی هر دلار حدود ۳۰۰۰ ریال است)

۲- ارز مورد نیاز متقاضیان غیردولتی ارز صادراتی است (برخی موارد خاص ارز رسمی شناور است)، بدین ترتیب که اینگونه متقاضیان هنگام گشایش اعتبار اسنادی و انجام ثبت سفارش، ریال مورد نیاز را بانرخ ارز صادراتی تامین می کنند. ضمناً ارز حاصل از صادرات بانرخ ارز صادراتی به سیستم بانکی قابل فروش است.

۳- بدلیل وجود نرخ ارز بازار آزاد (بیش از نرخ معاملاتی در بانک) و جلب نظر و توجه صاحبان درآمد ارزی به کاهش فروش ارز در بازار آزاد، دولت در سال ۱۳۷۷ واریز نامه ارزی را معرفی نموده و این امکان برای صادرکنندگان کالا فراهم شد که بتوانند ارز حاصل از صادرات را به مبلغ بیشتری بفروش برسانند (صادراتی باضافه امتیاز واریز نامه) نرخ واریز نامه (که در بورس معامله میشود) متغیر است و عملاً با این تئوری تدوین گردید که مبالغ ریالی حاصل از جمع ارز صادراتی و امتیاز واریز نامه، مبلغی نزدیک به نرخ ارز بازار آزاد باشد تا بتوان بدینوسیله نرخ ارز در بازار آزاد را تحت تأثیر قرار داد (اما متأسفانه به نظر میرسد نتیجه عکس شد و نرخ بازار آزاد کنترل کننده نرخ صادراتی باضافه واریز نامه گردید).

۴- سایر اشخاص (اعم از سفارتخانه ها، شرکتهای پیمانکار خارجی، شرکتهای ایرانی شاغل در امور نمایندگی، شعب و دفاتر نمایندگی اشخاص خارجی بطور کلی اشخاص حقیقی و حقوقی که درآمد ارزی غیر از موارد مشمول ارز صادراتی دارند)، ارز مربوطه را که از منشاء خارجی تعریف شده با نرخ بهتری به سیستم بانکی بفروش برسانند. این سیاست از سال ۶۹-۱۳۶۸ اتخاذ گردید و در آن سالها که نرخ ارز رسمی هر دلار ۷۰ ریال بوده، نرخ ارز با منشاء خارجی نرخ رقابتی حدود ۶۰۰ ریال هر دلار بود. در سالهای ۱۳۷۱

الی ۱۳۷۲ نرخ ارز منشاء خارجی عبارت از نرخ رسمی (شناور) هر دلار حدود ۱۳۵۰ الی ۱۷۵۰ ریال بوده و از آن زمان (تا سال ۱۳۷۳)، نرخ ارز صادراتی حدود ۲۳۴۰ و سپس ۳۰۰۰ ریال هر دلار (تا تاریخ ۱۳۷۶/۳/۳۱) و از تیر ماه ۱۳۷۷ به بعد جمع مبالغ نسرخ ارز صادراتی (حدود ۳۰۰۰ ریال هر دلار) باضافه واریز نامه که از مبلغ ۱۵۰۰ ریال هر دلار شروع و فعلاً حدود ۳۶۰۰ ریال هر دلار است) بوده است (جمعاً هر دلار از ۴۵۰۰ ریال شروع شد و فعلاً در اسفندماه ۱۳۷۷ حدود ۶۶۰۰ ریال میباشد و بعداً چه خواهد شد؟؟). ضمن آنکه اینگونه اشخاص می توانند این ارز را با نرخ مرضی الطرفین (بازار آزاد) از طریق سیستم بانکی به هر متقاضی دیگری بفروش برسانند. بدین ترتیب دارندگان ارز خارجی از امکانات فروش ارز با نرخ پیش از نرخ رسمی برخوردارند و اتخاذ این سیاست از جمله اهداف تمرکز علمیات ارزی در سیستم بانکی بوده است.

بطوریکه از توضیحات بالا برمی آید ارز برای کارفرمای دولتی و شرکت خارجی مجری پروژه مشمول دو نرخ مختلف است. برای کارفرما از نظر تخصیص ارز برای پرداخت به فروشندگان خارجی و تامین ریال و کسر مالیات ۵٪ از مبالغ صورتحساب خدمات و سایر کسورات قانونی، نرخ ارز رسمی (شناور هر دلار حدود ۱۷۵۰ ریال) است، در حالیکه برای شرکت خارجی نرخ ارز با منشاء خارجی حاکمیت دارد که می توانند ارز قرارداد را به ایران انتقال دهد آنرا با نرخ ارز منشاء خارجی (صادراتی و فعلاً صادراتی باضافه واریز نامه و یا حتی نرخ مرضی الطرفین (بازار آزاد) بفروش رسانند. این دو گانگی نرخ ارز برای شرکتهای خارجی که ارز را خارج از کشور دریافت میدارند، همچنین برای کارفرمایان مسئول کسر ۵٪ مالیات تکلیفی از صورتحسابهای پیمانکاران خارجی مشکلات فراوانی را فراهم نمود که وزارت امور اقتصادی و دارائی برای حل مشکلات ابتدا بخشنامه مورخ ۱۳۷۷/۸/۱۷ را صادر نمود که بدلیل نداشتن قوت قانونی قابلیت اجرایی پیدا نمود و نتیجتاً بخشنامه مورخ ۱۳۷۶/۳/۱۰ را صادر نمودند. در بخشنامه اخیر مقرر نمود که در محاسبات مالیاتی، ارز تخصیص قرارداد براساس مدارک بانکی پرداخت هم ارز ریالی ملاک محاسبات برای کسر ۵٪ مالیات تکلیفی و تشخیص درآمد مشمول مالیات پیمانکاران خارجی شود. اگر چه در مواردیکه کارفرمایان و پیمانکاران هر دو یک نرخ ارز تخصیص را ملاک تبدیل مبالغ ارزی به ریال می نمودند مفاد این بخشنامه راه گشای بود، اما متأسفانه واقعیت امر مبنی بر آنکه پیمانکار خارجی ارز مذکور را (که با نرخ ارز رسمی تخصیصی مشمول مالیات شده بود) به ایران انتقال داده و با نرخ بیشتر از ارز رسمی تخصیصی بفروش میرساند و از سود فروش ارز بهره مند میگردد، را بدست فراموشی سپرد (امتیاز سود ناشی از تغییرات نرخ ارز برای شرکتهای خارجی). هر پیمانکار خارجی برای تامین هزینه های ریالی امور پیمان و عملیات در ایران و پرداخت مالیات بر درآمد و سایر عوارض دولتی (حق بیمه و غیره) که بریال مطالبه میشود، نیاز به منابع ریالی دارد. اگر قرارداد ارزی/ریالی باشد، بخش ریالی قرارداد تا حدودی نیاز ریال را تامین می نمایند ولیکن در هر حال شرکت خارجی مجبور است که برای رفع نیاز تامین مبالغ ریالی، ارز را به سیستم بانکی بفروش برساند و یا اینکه بافروش ارز به نرخ مرضی الطرفین و یا استقراض ریالی، تامین منابع مالی به ریال نماید. با در نظر گرفتن این واقعیت که نرخ خرید ارز منشاء خارجی از نرخ ارز رسمی تخصیصی قرارداد بیشتر است بطور قطع تفاوت حاصله سود فروش ارز است که فعلاً مسئولین وزارت دارائی به آن توجه ای ندارند. (ادامه دارد)