

دانستنی‌های مالیاتی (قسمت شانزدهم)

هر آنچه باید در خصوص استهلاکات بدانیم

به گزارش رسانه مالیاتی ایران، در سلسله مباحث پیش از مجموعه دانستنی‌های مالیاتی، هزینه‌های قابل قبول و شرایط پذیرش آن از سوی سازمان امور مالیاتی کشور مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت در این بخش کوشش خواهد شد استهلاکات و طرز محاسبه آن به اختصار مورد امعان نظر قرار گیرد.

استهلاکات (deprecia tion)

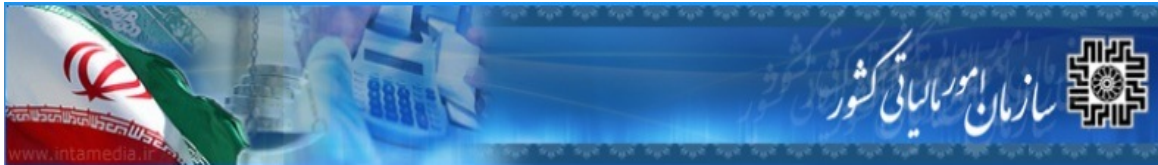
استهلاک دارای معانی بسیاری است که در ذیل به چند مورد از آن اشاره می‌شود.

- کاهش ارزش یک دارائی، این کاهش عبارتست از اختلاف ارزش یک دارائی در دو زمان مختلف به هر دلیلی که کاهش صورت گرفته باشد.
- توزیع هزینه یا ارزش اولیه یک دارائی منهای ارزش اسقاطی (اگر قابل پیش بینی و تخمین باشد) در طول عمر مفید دارائی
- سرشکن کردن و تخصیص دادن بهای تمام شده دارائی ثابت را به طریقی معقول و منظم به دوره‌های استفاده از آن را استهلاک گویند.

بهای تمام شده معمولاً در طول مدت استفاده از دارائی، ثابت می‌ماند، بطوریکه در پایان عمر مفید دارائی، مجموع اقلام استهلاک دوره‌های استفاده از آن برابر می‌شود با بهای اولیه منهای ارزشی که برای دارائی اسقاط در نظر گرفته شده است. (Salvage value)

با توجه به نکات فوق حسابداری استهلاک به روشی گفته می‌شود که براساس آن بهای تمام شده دارائی ثابت منهای ارزش اسقاط آن، بر مدتی که عمر مفید آن برآورد می‌شود به طریقی معقول و منطقی سرشکن بشود. بنابراین هدف استهلاک، سرشکن کردن بهای تمام شده است و نه تعیین ارزش دارائی.

گفتنی است به تدریج که از عمر مفید اقتصادی دارائی کاسته می‌گردد، استهلاک آن بطور منظم بصورت هزینه به عملیات واحد اقتصادی تخصیص می‌یابد. معمولاً استهلاک از دو طریق بر صورت سود زیان اثر می‌گذارد که تأثیر آن را می‌توان بقرار ذیل خلاصه نمود.



۱) مستقیماً به بدهکار حساب هزینه منظور و سبب افزایش آن می‌شود. (مانند هزینه استهلاک خودروهائی که مورد استفاده دایره فروش کالا قرار می‌گیرد) و طبعاً به شکل هزینه فروش انعکاس پیدا می‌کند.

۲) استهلاک دیگر مربوط به استهلاک ماشین آلات کارخانه است که بصورت قسمتی از بهای تمام شده کالا ثبت و پس از فروش کالا به بدهکار حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته انتقال می‌یابد. (مانند استهلاک ماشین آلات تولیدی)

انواع استهلاک

در حسابداری استهلاک را به دو نوع کلی می‌توان تقسیم نمود.

۱) استهلاک به معنای اعم

حکایت از تخصیص بهای تمام شده دارائیهها به دوره‌های مختلف استفاده از آنها می‌کند. به این ترتیب، هزینه استهلاک در مقابل درآمد هر دوره به حساب منظور می‌گردد. استهلاک در این معنا به دو گروه قابل تقسیم هستند که عبارتند از:

الف) استهلاک دارائیههای مشهود

این نوع دارائیهها وجود خارجی دارند مانند اموال، ماشین آلات و تجهیزات

ب) استهلاک دارائیههای نامشهود

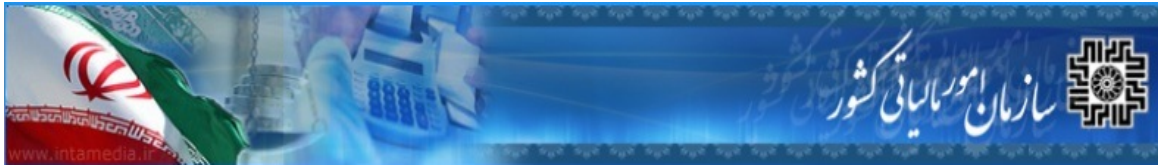
این نوع دارائیهها موجودیت مادی ندارند مانند سرقتلی، فرانشیز یا حق امتیاز و حق اختراع و ...

۲) استهلاک به معنای کاهش منابع طبیعی

مانند انواع معادن که در نتیجه استخراج از مقدار ذخیره آنها کاسته می‌شود و وجه افتراق آن با نوع قبلی در این است که گذشت زمان و کار برد اموال، ماشین آلات و تجهیزات از ارزش آنها می‌کاهد در حالی که استهلاک منابع طبیعی با کاهش مقدار (و نه لزوماً کاهش کیفیت) آنها همراه است.

برآورد استهلاک

اهمیت استهلاک بر حسب نوع مؤسسه و کمییت دارائی‌های آن تغییر می‌کند. در محاسبه استهلاک دو نوع برآورد ضرورت پیدا می‌کند.



(۱) عمر مفید مال

(۲) ارزش اسقاط آن

علاوه بر دو مورد مذکور ممکن است پیش بینی هزینه پیاده کردن و برجیدن یا تعویض مال لازم شود. طرز برآورد این نوع هزینه‌ها در مؤسسات متفاوت موجب آن می‌گردد که محاسبه استهلاک بسته به مورد و بر حسب روشی که بکار می‌رود تغییر یابد.

عوامل تعیین هزینه استهلاک:

همانطور که قبلاً نیز ذکر گردید هزینه استهلاک هر دوره مالی از سرشکن کردن بهای تمام شده (منهای ارزش اسقاط آن) بدست می‌آید که بر حسب فایده اقتصادی از کاربرد آن در دوره مالی عاید می‌گردد به عملیات آن دوره تخصیص می‌یابد.

ضمناً متغیرهایی که در محاسبه هزینه استهلاک هر دوره می‌بایست مورد توجه قرار گیرند عبارتند از:

۱- بهای واقعی (تمام شده)

۲- برآورد ارزش اسقاط

۳- برآورد عمر مفید

بنابراین محاسبه استهلاک بستگی به یک عامل واقعی و دو عامل برآوردی یا تخصیصی دارد.

ارزش اسقاط:

ارزش اسقاط عبارت است از مبلغی که پیش بینی می‌شود از فروش مال یا در تعویض به هنگام انصراف از کار آن عاید می‌شود در این برآورد هزینه پیاده کردن و برجیدن مال هم منظور می‌گردد.

مراحل ثبت استهلاک:

در مورد حسابهای دارائی اصول زیر رعایت می‌شود.

(۱) به هنگام خرید یا تحصیل قلمی از دارائی، آن را به بهای تمام شده ثبت می‌کنند.

۲) پس از آن، در مورد آندسته از دارائیه‌ها که عمر معین و محدود دارند، بهای تمام شده منهای استهلاک انباشته تا تاریخ تهیه گزارش مالی، ملاک تعیین ارزش و درج آن در گزارشهای مالی قرار می‌گیرد و آن را ارزش دفتری یا مانده مستهلک نشده می‌نامند.

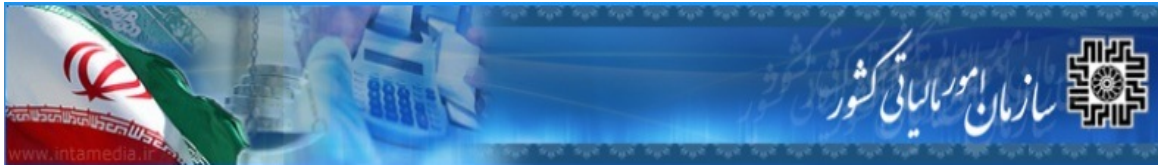
۳) آن قسمت از بهای تمام شده که به اصطلاح بکار رفته و فایده‌اش منقضی شده است براساس اصل مقابله در آمد با هزینه (matching principle) به حساب هزینه جاری منظور می‌شود.

استهلاک هر دوره به بدهکار حساب هزینه استهلاک و در مورد وسایل تولید، به بدهکار حساب بهای ساخت (سربار کارخانه) و به بستانکار حساب دارائی گاه به نام استهلاک انباشته منظور می‌شود. نکته مهم این است که در نتیجه این عمل بهای تمام شده در طول استفاده از مال جدا و محفوظ و مشخص می‌ماند و با آنچه به تدریج از طریق استهلاک سالانه، انباشته می‌شود مخلوط نگردد. حساب دارائی گاه مذکور را که استهلاک انباشته (accumulated depreciation) به آن گفته می‌شود. در گذشته ذخیره استهلاک می‌نامیدند که می‌بایست از بکار بردن آن اجتناب نمود زیرا عمل ثبت استهلاک منطقی‌اً ذخیره‌ای بوجود نمی‌آورد.

پس از بیان تعاریف و مفاهیم کلی استهلاکات لازم به نظر می‌رسد بمنظور آگاهی هر چه بیشتر مودیان، مقوله مذکور از منظر و دیدگاه قانون مالیاتهای مستقیم نیز مورد مطالعه قرار گیرد.

با مروری به قانون مالیاتها ملاحظه می‌شود که فصل دوم از باب چهارم به هزینه‌های قابل قبول و استهلاک اختصاص داده شده است در سلسله مباحث پیش، به شرایطی که از سوی سازمان امور مالیاتی کشور برای پذیرش هزینه‌های مذکور لحاظ نموده است به تفصیل اشاره گردید در این بررسی استهلاکات از منظر قانون مالیاتها مورد کنکاش و امعان نظر قرار می‌گیرد.

آن قسمت از دارایی‌های استهلاک پذیر که بر اثر به کارگیری یا گذشت زمان یا سایر عوامل و بدون توجه به تغییر قیمتها ارزش آن تقلیل می‌یابد و همچنین هزینه‌های تأسیس، قابل استهلاک بوده و هزینه استهلاک آنها جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود. مقررات مربوط به استهلاک‌های دارایی‌های استهلاک پذیر شامل جداول استهلاک‌ها و چگونگی اجرای آن با رعایت استانداردهای حسابداری توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود.



گفتنی است افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی، با رعایت استانداردهای حسابداری مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست و هزینه استهلاک ناشی از افزایش تجدید ارزیابی نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌گردد.

در زمان فروش یا معاوضه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده، ما به التفاوت قیمت فروش و ارزش دفتری بدون اعمال تجدید ارزیابی در محاسبه درآمد مشمول مالیات منظور می‌شود.

در صورتی که بر اثر فروش مال قابل استهلاک یا مسلوب المنفعه شدن ماشین آلات، زیانی متوجه موسسه گردد، زیان حاصل معادل ارزش مستهلک نشده دارایی منهای حاصل فروش (در صورت فروش) یکجا قابل احتساب در حساب سود و زیان همان سال است. حکم این تبصره در مورد دارایی‌های تجدید ارزیابی شده نسبت به ارزش دفتری بدون اعمال تجدید ارزیابی جاری است (ماده ۱۴۹ و تبصره‌های آن)

یکی از مهمترین نکاتی که در ماده مذکور بر آن تاکید شده است موضوع تجدید ارزیابی است که به صراحت بیان می‌کند، افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارائیهای اشخاص حقوقی مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نخواهد شد. ضمناً هزینه استهلاک ناشی از افزایش تجدید ارزیابی نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌گردد. بعبارت دیگر در زمان فروش یا معاوضه دارائیهای تجدید ارزیابی شده، ما به التفاوت قیمت فروش و ارزش دفتری بدون اعمال تجدید ارزیابی در محاسبه درآمد مشمول مالیات منظور می‌گردد.