

میزان هماهنگی مقررات استهلاك قانون مالیات‌های مستقیم با هزینه استهلاك واقعی دارایی‌های استهلاك‌پذیر

دکتر غلامحسین مهدوی
عضو هیأت علمی دانشگاه شیراز
قدرت شریفی‌نیا
کارشناس ارشد حسابداری

چکیده

در ایران، شرکت‌ها صورت‌های مالی خود را در بسیاری از موارد صرفاً بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم تهیه می‌کنند که به نظر می‌رسد، در برخی موارد این صورت‌ها مبتنی بر اصول حسابداری نباشد. هزینه استهلاك از جمله اقلامی است که محاسبات آن در اغلب شرکت‌ها بر مبنای نرخ‌ها و روش‌های مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم انجام می‌شود.

در این مقاله میزان هماهنگی مقررات استهلاك قانون مالیات‌های مستقیم با هزینه استهلاك واقعی دارایی‌های استهلاك‌پذیر، بررسی شده است. به منظور آزمون میزان

هماهنگی مقررات استهلاك ۵ فرضیه ارائه شده است. ابزار مورد استفاده جهت آزمودن فرضیه‌های پژوهش پرسشنامه است. نتایج بدست آمده از پژوهش نشان می‌دهد که هزینه استهلاك واقعی دارایی‌های استهلاك‌پذیر با هزینه استهلاك طبق مقررات استهلاك قانون مالیات‌های مستقیم، هماهنگی لازم و کافی را ندارد.

کلیدواژه‌ها: دارایی ثابت مشهود، بهای تمام شده، مالیات، سود حسابداری و استهلاك.

مقدمه

در ایران، شرکت‌ها صورت‌های مالی خود را در بسیاری از موارد صرفاً بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم تهیه می‌کنند که به نظر می‌رسد، در برخی موارد این صورت‌ها مبتنی بر اصول حسابداری نباشد. هزینه استهلاك از جمله اقلامی است که محاسبات آن در اغلب شرکت‌ها بر مبنای نرخ‌ها و روش‌های مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم انجام می‌شود.

محاسبه هزینه استهلاك بر مبنای قوانین و تفاوت نرخ‌ها و روش‌های قانونی با عمر مفید دارایی‌های استهلاك‌پذیر موجب می‌شود تا هزینه استهلاك دارایی‌ها در دوره حسابداری کمتر یا بیشتر از هزینه فرسایش آن در همان دوره نشان داده شود. این موضوع سبب می‌شود تا وضعیت مالی و نتایج عملیات واحد تجاری بدرستی نشان داده نشود و به جای محاسبه سود حسابداری، سود مشمول مالیات محاسبه شود و در نتیجه هزینه مالیات واحد تجاری با مالیات پرداختنی که محاسبات آن بر مبنای سود مشمول مالیات انجام می‌شود یکسان شود.

استهلاك، قبل از آنکه به عنوان یکی از هزینه‌های قابل قبول مطرح باشد، روشی است برای منظورکردن قیمت تمام شده دارایی‌های ثابت به حساب هزینه طی سال‌های استفاده از آنها. بنابراین، اتخاذ هر گونه تصمیم در مورد روش استهلاك و احياناً تغییر در برآورد عمر مفید دارایی‌ها و یا تغییر در روش‌های موجود باید مبتنی بر واقعیات مربوط به عمر فیزیکی و اقتصادی دارایی‌ها و سایر عواملی باشد که در تعیین میزان استهلاك مؤثر است. تخصیص بهای تمام شده دارایی‌های استهلاك‌پذیر در طول عمر مفید این دارایی‌ها باید معقول باشد. چنانچه استهلاكی که بر مبنای

دارایی‌ها داشته باشد، قابلیت اتکای صورت‌های مالی تهیه شده و یکی از مهم‌ترین اصول حسابداری (اصل تطابق) را مخدوش می‌کند.

قابلیت اتکاء یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری است. این ویژگی به اعتماد و اتکایی اشاره دارد که استفاده‌کنندگان می‌توانند بر اندازه‌گیری‌های گزارش شده در صورت‌های مالی داشته باشند. اندازه‌گیری حسابداری هنگامی قابل اتکاست که به طور صادقانه معرف ارزش‌هایی باشد که انتظار می‌رود ارائه کند. بنابراین، اندازه‌گیری‌های منعکس‌شده در صورت‌های مالی باید نیازهای مشترک کلیه استفاده‌کنندگان را تأمین کند.

در این مقاله میزان هماهنگی مقررات استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با هزینه استهلاک واقعی دارایی‌های استهلاک‌پذیر، بررسی می‌شود. در این زمینه، عواملی را که در عدم تطابق و میزان این عدم هماهنگی مؤثر بوده شناسایی و تا حد امکان به ارائه پیشنهادهایی جهت رفع این نارسایی‌ها پرداخته می‌شود. بر این اساس، در قسمت نخست مقاله به بررسی ادبیات موضوع پرداخته می‌شود. سپس فرضیه‌ها و روش پژوهش بیان و در خاتمه به تجزیه و تحلیل یافته‌ها و ارائه نتایج و پیشنهادها پرداخته می‌شود.

۲- مرور بر ادبیات پژوهش

۲-۱- تعریف استهلاک

برای استهلاک تعاریف مختلفی بیان شده است. در اینجا لازم است قبل از تعریف استهلاک به تعریف واژه استهلاک پرداخته شود. در فرهنگ فارسی عمید واژه استهلاک به معنی: «هلاک‌کردن، از بین بردن، نابودکردن، هزینه‌کردن مال و نابود ساختن آن، وام را اندک اندک دادن، ادای قرض به تدریج، پاک‌کردن حسابی با پرداخت قسط‌های معین» آمده است (عمید، ۱۳۷۹: ۱۷۵).

در زبان انگلیسی از سه واژه متفاوت، به شرح زیر، برای تعریف استهلاک (کاهش ارزش دارایی‌ها) استفاده شده است:

الف) Depreciation، این واژه برای کاهش ارزش دارایی‌های ثابت مشهودی بکار می‌رود که وجود فیزیکی یا مادی داشته و در اثر بهره‌برداری، فرسودگی، کهنگی و سایر عوامل به طور تدریجی فرسوده و غیر قابل استفاده می‌شود، مانند ساختمان.

ب) Amortization، این واژه برای کاهش ارزش دارایی‌های نامشهودی استفاده می‌شود که وجود فیزیکی ندارند یا مانده‌های بدهکار یا بستانکاری که باید به تدریج و به طور منظم به هزینه یا درآمد گرفته شود. حق طبع مثالی برای مورد اول و استهلاك صرف و کسر اوراق قرضه مثالی برای مورد دوم است.

ج) Depletion، از این واژه برای اشاره به کاهش ارزش معادن و منابع طبیعی استفاده می‌شود که بر اثر استخراج تهی می‌شود.

در هر سه تعریف بالا وجه تشابه، کاهش ارزش دارایی‌ها و وجوه افتراق آنها نوع دارایی‌هاست که باید مورد توجه قرار گیرد. موضوع این مقاله استهلاك دارایی‌های ثابت مشهود است، و بنابراین هر جا از واژه استهلاك استفاده شود منظور Depreciation است.

همانطور که در بالا ذکر شد برای استهلاك تعاریف مختلفی به وسیله انجمن‌های حرفه‌ای و صاحب‌نظران ارائه شده است که در زیر فقط به بیان ۴ تعریف از استهلاك پرداخته می‌شود.

«استهلاك عبارت است از تقلیل تدریجی ارزش دارایی ثابت به علت کهنگی، فرسودگی و منسوخ شدن آن» (نبوی، ۱۳۶۴: ۳۳۶).

«استهلاك عبارت است از تنزل تدریجی و دائم در ارزش ارقام دارایی در اثر فرسودگی، ناشی از استعمال عادی و یا تأثیر عوامل طبیعی یا گذشت زمان یا ناباب شدن» (سجادی‌نژاد، ۱۳۶۶: ۱۷۸).

«استهلاك عبارت است از سرشکن کردن مبلغ قابل استهلاك یک دارایی بر عمر مفید برآوردی آن» (سازمان حسابرسی، ۱۳۷۱: ۳۹).

«استهلاك عبارت است از تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاك‌پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن» (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰: ۲۱۲).

انجمن حسابداران رسمی آمریکا نیز استهلاك را روش تسهیم اصولی و منظم بهای تمام شده به دوره‌هایی ذکر کرده است که منافی از آن حاصل می‌شود (هندریکسون^۱ و بردا^۲ ۱۹۹۲: ۵۲۷).

۲-۲- مفاهیم استهلاك

مفهوم استهلاك برای آن دسته از افرادی که با حسابداری آشنایی ندارند عبارت

شده (در شرایط عادی بازار) کاسته می‌شود، ما به‌التفاوت مذکور از نظر مردم عادی به عنوان استهلاک ارزش دارایی تلقی می‌شود. در این پژوهش استهلاک در قالب ۵ مفهوم مشروحه زیر مورد بررسی قرار گرفته است.

استهلاک به عنوان کاهش در قیمت فروش دارایی استفاده شده.^۲ در اینجا فرض بر این است که دارایی بکار گرفته شده قیمت ارزان تری نسبت به یک دارایی نو دارد. به بیان دیگر گفته می‌شود که یک دارایی دست دوم، هر چند که ممکن است از نظر مفید بودن و بهره‌وری، سودمندتر از یک دارایی نو باشد، قیمت کمتری نسبت به یک دارایی نو و استفاده نشده دارد. بنابراین، باید برای این کاهش در قیمت، مبلغی را به عنوان استهلاک در حساب‌ها منظور کرد. در واقع همانطور که ملاحظه می‌شود، استهلاک در اینجا به میزان استفاده و استعمال از ظرفیت دارایی اشاره دارد (همان مأخذ، ۳۷۵).

استهلاک به عنوان کاهش در ارزش دارایی.^۴ کاهش در ارزش دارایی در اثر فرسودگی، از مد افتادگی و نامناسب بودن حاصل می‌شود. در اینجا فرض بر این است که استفاده از دارایی و همچنین گذشت زمان، موجب این عوامل می‌شود. لذا منظورکردن استهلاک برای مقابله با موارد مزبور لازم به نظر می‌رسد. کمیته مفاهیم و استانداردهای انجمن حسابداری آمریکا (AAA)^۵ استهلاک را معطوف به کاهش در خدمات بالقوه دارایی و کمیته دارایی‌های بلندمدت این انجمن استهلاک را انقضای خدمات بالقوه دارایی می‌داند. با توجه به اینکه اندازه‌گیری خدمات بالقوه (ظرفیت خدمت‌دهی) اندازه‌گیری ارزش دارایی است، هر دو تعریف می‌تواند به عنوان اندازه‌گیری استهلاک از طریق برآورد کاهش ارزش دارایی در طی دوره طبقه‌بندی شود (همان مأخذ).

استهلاک به عنوان زوال فیزیکی.^۶ در مفهوم زوال فیزیکی فرض بر این است که یک دارایی دست‌نخورده و یا یک دارایی کمتر استفاده شده نسبت به دارایی‌هایی که بیشتر استفاده شده‌اند، بهره‌وری طولانی‌تری دارد. به عبارت دیگر، برای مدت بیشتری می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین، برای نشان دادن این واقعیت فیزیکی و اقتصادی باید حساب‌ها را به گونه‌ای (از طریق استهلاک) تعدیل کرد (کلانتری، ۱۳۷۲: ۹۴).

استهلاک به عنوان تسهیم هزینه.^۷ انجمن حسابداران خبره انگلستان^۸ در بیانیه‌ای تاکید می‌کند که استهلاک بیانگر بخشی از بهای تمام شده دارایی ثابت است که در هنگام کنارگذاری برای مالکش قابل بازیافت نیست (همان مأخذ، ۹۵).

مفهوم حفظ سرمایه. از دیگر مفاهیم استهلاک می‌توان به مفهوم حفظ سرمایه اشاره کرد. طبق این مفهوم، درآمد زمانی ایجاد می‌شود که سرمایه‌گذاری در پایان دوره بیشتر از سرمایه‌گذاری در ابتدای دوره باشد (با این فرض که هیچ نوع معاملات سرمایه‌ای یا تقسیم سود در طی دوره وجود نداشته باشد). طبق نظر هندریکسون و بردا

تعاریف هیأت استانداردهای حسابداری مالی^۹، بیانیه انجمن حسابداری آمریکا^{۱۰} و کمیته این انجمن، در مورد استهلاک، بیانگر مفهوم حفظ سرمایه است که با یکدیگر تفاوت‌هایی نیز دارند. در تعریف هیأت استانداردهای حسابداری مالی، مفهوم سرمایه‌گذاری پولی اولیه است که باید تا پایان عمر دارایی حفظ شود (نگهداری سرمایه مالی) و بازیافت بهای تمام شده اولیه به تسهیم کردن آن، در طول عمر دارایی بستگی دارد. در تعریف انجمن حسابداری آمریکا فرض شده است که استهلاک ظرفیت خدمت‌دهی یا معادل هزینه اصلی خدمات مصرف شده دارایی است که باید در طی دوره حفظ شود. تعریف کمیته انجمن حسابداری آمریکا بر نگهداری ظرفیت عملیاتی یا نگهداری سرمایه فیزیکی تأکید دارد (هندریکسون و بردا، ۱۹۹۲: ۵۴۰).

یکی از مزایای مفهوم حفظ سرمایه این است که تغییرات ارزش پول و تغییر در ارزش‌های خاص جایگزینی را آشکار می‌سازد. سرمایه نگهداری شده می‌تواند به وسیله سرمایه‌گذاری اصلی بیان شده بر حسب پول عادی یا بر حسب ارزش‌های جاری جایگزین در ابتدا و انتهای دوره حسابداری، بیان شود. از معایب عمده مفهوم حفظ سرمایه می‌توان به تفکیک‌ناپذیری درآمد عملیاتی از درآمد غیرعملیاتی اشاره کرد. بنابراین، تعریف استهلاک براساس مفهوم حفظ سرمایه تعریف درستی نبوده و به عنوان راهنمای ویژه نمی‌تواند مورد استفاده قرار گیرد و تنها یک راهنمای کلی برای تفسیر مجدد استهلاک است.

۱- فرسودگی به علت استفاده از دارایی ثابت،

۲- گذشت زمان،

۳- پوسیدگی و زنگ زدگی،

۴- عدم کفایت و

۵- جانشینی دارایی ثابت دیگر (نابابی). موارد ۱ تا ۳ را می‌توان به عنوان عوامل فیزیکی و دو مورد آخر را به عنوان عوامل کاربردی طبقه‌بندی کرد. عوامل سه‌گانه فیزیکی مزبور بر دارایی‌های ثابت مشهود اثر می‌گذارد و از عمر مفید آن می‌کاهد. با گذشت زمان، حتی اگر از دارایی ثابت استفاده نشود، به دلیل شرایط و عوامل طبیعی از قبیل سرما و گرما، باد و باران، رطوبت و نور آفتاب به تدریج قیمت آن تقلیل می‌یابد. بدیهی است مواظبت کامل از دارایی ثابت و همچنین انجام تعمیرات مورد نیاز موجب افزایش طول عمر مفید دارایی می‌شود ولی هیچ‌یک از آنها نمی‌تواند عمر دارایی را ابدی سازد و از مستهلک شدن آن جلوگیری کند.

عوامل کاربردی شامل عدم کفایت و نابابی کمتر مورد پیدا می‌کند. عدم کفایت از آنجا ناشی می‌شود که گسترش فعالیت شرکتی موجب کنار گذاشتن ماشین‌آلات تولید شود. در واقع ماشین‌آلات تولید به علت افزایش فعالیت و تولید، کارایی لازم را ندارد. نابابی (جانشینی دارایی ثابت دیگر) ممکن است به این علت حادث شود که پیشرفت‌های فن‌آوری به علت اختراع و عرضه وسایل جدیدتر، سبب کهنه شدن ماشین‌آلات و طرز کار آنها و کاهش و یا از بین رفتن تقاضا برای محصولات و خدمات شود.

۲-۴- استهلاک و حسابداری

هزینه استهلاک و ارتباط آن با اصل تطابق. طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها، برای تعیین سود یا زیان خالص هر دوره باید هزینه‌های هر دوره از درآمد همان دوره کسر شود. سود را می‌توان به عنوان تفاوت بین درآمدهای تحقق یافته طی یک دوره و هزینه‌های متحمل شده برای تحقق آن درآمدها طی همان دوره تعریف کرد (عالی‌ور، ۱۳۷۰: ۲۱). در حسابداری سود به عنوان «تفاوت بین سرمایه واحد تجاری در پایان و آغاز دوره مالی» (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰: ۴۹۹) نیز تعریف شده است.

استهلاک و تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود. استاندارد حسابداری شماره ۱۱، حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود را با رعایت ضوابط مقرر پذیرفته و مازاد تجدید ارزیابی، به عنوان درآمد تحقق نیافته تلقی شده است که در سر فصل حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی می‌شود. از این رو انتقال مستقیم آن به سرمایه مجاز شناخته نشده است و انتقال تمام یا قسمتی از آن به حساب سود (زیان) انباشته با تحقق درآمد مذکور، تنها در موارد زیر مجاز است:

الف- برکناری یا فروش دارایی مربوط

ب- به موازات استفاده از دارایی توسط واحد تجاری (که در این حالت، مبلغ مازاد تحقق یافته معادل تفاوت بین استهلاک مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی دارایی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن خواهد بود) (همان مأخذ، ۲۲۴).

استهلاک و ارتباط آن با تعمیرات، نگهداری و عمر دارایی. واژه نگهداری عموماً اشاره به نگهداری دارایی در یک وضعیت کارای عملیاتی دارد. نگهداری غالباً شامل تعمیرات عادی و تکراری است و اصطلاح تعمیر نیز اشاره به تجدید استفاده از یک دارایی بدون اشاره به عمر خدمات مورد انتظار و یا ظرفیت دارایی دارد (هندریکسون و بردا، ۱۹۹۲: ۵۳۸).

عمر یک دارایی بر اثر تغییر در میزان تعمیرات و نگهداری آن می‌تواند کاهش یا افزایش یابد. در برخی موارد دارایی‌ها را می‌توان به دلایل تاریخی و فرهنگی به طور نامحدودی حفظ و نگهداری کرد ولی هزینه انجام چنین عملی معمولاً بیشتر از هزینه جایگزینی یک دارایی نو است. به علاوه، قیمت دارایی معمولاً باعث غیراقتصادی بودن این چنین نگهداری مداوم می‌شود. از طرف دیگر هر گاه انتظار رود که عمر اقتصادی دارایی کاملاً کوتاه باشد در این صورت هزینه‌های تعمیر و نگهداری می‌تواند به حداقل کاهش یابد. تعمیرات، نگهداری و سایر هزینه‌های عملیاتی به یکدیگر وابسته‌اند. میزان این وابستگی و تأثیر آن بر استهلاک مستلزم بررسی دقیق موارد زیر است:

الف- عمر مورد انتظار دارایی که مستقیماً وابسته به میزان پیش‌بینی مخارج تعمیرات و نگهداری آن است.

ب- بسیاری از عملیاتی که در عرف به آنها تعمیرات اطلاق می‌شود، به علت اینکه اکثر دارایی‌ها از اجزاء مختلفی با طول عمرهای متفاوت تشکیل شده‌اند، در حقیقت

ج- کارایی یک دارایی غالباً با کاهش عمر دارایی تنزل می‌یابد و این نزول در کارایی هنگامی که تعمیرات و نگهداری به میزان جزئی و یا با تأخیر انجام شود، شدت بیشتری خواهد یافت.

استهلاک و ارزش‌های جاری جایگزینی. شناسایی با قاعده و منظم استهلاک، مرحله‌ای ضروری در فرآیند گردآوری و شناخت هزینه‌های قابل تخصیص به درآمد و تعیین سود خالص یا زیان دوره است. روش حسابداری استهلاک به معنای دقیق‌تر به هیچ طریقی بر احتمال یا امکان جایگزینی به غیر از عواملی که ممکن است عمر خدمت دهی دارایی مورد استفاده را تعدیل کند تأثیر نمی‌گذارد. برای مثال یک مته بزرگ را در نظر بگیرید که به منظور استخراج ذخائر از معدن مورد استفاده قرار گرفته است. هنگامی که این ابزار مورد استفاده قرار می‌گیرد و قبل از آنکه احتیاج به نوسازی داشته باشد بر اساس یک نرخ از پیش تعیین شده‌ای، بهای تمام شده آن مستهلک می‌شود. در اینجا شناسایی استهلاک دوره‌ای این دارایی در تعیین هزینه‌های عملیاتی با توجه به این واقعیت که دارایی جایگزین نمی‌شود ضروری است. ضمن اینکه روش‌های حسابداری نیز در رویارویی با این حقیقت که هیچ‌گونه جایگزینی مورد انتظار نیست تغییر نمی‌کند. البته بحث بالا به معنای کم اهمیت جلوه دادن فرآیند نوسازی دارایی‌ها و هزینه‌های جایگزینی نبوده و هزینه‌های جایگزینی به منظور نگهداری ظرفیت خدمت‌دهی آنها در حد تسهیلات موجودشان ضروری است. این چنین هزینه‌هایی برای مدیران نیز اهمیت ویژه‌ای دارد.

هزینه‌های جایگزینی، در برنامه‌ریزی‌های خدماتی دارایی‌ها، در سیاست‌های قیمت‌گذاری، در مقایسه بین دوایر مختلف و در خط مشی‌ها و در تصمیمات مربوط به کنارگذاری، نقش بسیار مهمی ایفا می‌کند. در واقع در دوره تغییرات سریع فن آوری و نوسانات شدید قیمتی در اختیار داشتن اطلاعات هزینه‌های جایگزینی به عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری مدیریتی ضروری به نظر می‌رسد. مهم‌ترین واقعیت برای مدیریت دستگاه و سایر ذینفعان مالی، سطح جاری قیمت‌ها و بهای دارایی‌هاست که برای انجام تولید لازم است. این هزینه، هزینه‌ای است که در فرآیند بازار مؤثر بوده و راهنمایی مؤثر برای تصمیم‌گیری است. شرکتی را می‌توان موفق قلمداد کرد که جریان جاری درآمد آن برای پوشش هزینه‌های جاری دستمزد، سایر خدمات، مواد مصرف شده، مالیات، ظرفیت مصرف شده دارایی‌های ثابت و سایر

پرداخت های ضروری و همچنین با سود خالصی که به سهامداران خود پرداخت می‌کند بتواند وضعیت مناسبی را در جهت جذب سرمایه مورد نیاز فراهم کند.

عوامل مؤثر در تعیین هزینه استهلاک. هزینه استهلاک هر دوره مالی از تخصیص بهای تمام شده دارایی ثابت (منهای ارزش اسقاط آن) به طریقی معقول و منظم طی دوره‌های استفاده از آن دارایی بدست می‌آید. در این راستا، عواملی که باید در محاسبه هزینه استهلاک هر دوره مورد نظر قرار گیرد عبارتند از:

۱- بهای تمام شده واقعی.

۲- قیمت برآوردی دارایی ثابت در پایان عمر مفید آن (ارزش اسقاط).

۳- برآورد عمر مفید.

بنابراین، محاسبه استهلاک به یک عامل واقعی و دو عامل برآوردی یا تخمینی بستگی دارد که در زیر به تشریح هر یک از این عوامل پرداخته می‌شود.

۱- بهای تمام شده واقعی

طبق استانداردهای حسابداری ایران «بهای تمام شده، عبارت است از مبلغ وجه نقد یا معادل نقد پرداختی یا ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهایی که جهت تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل آن واگذار شده است» (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰: ۲۱۲).

مبنای اصلی محاسبه استهلاک قیمت تمام شده دارایی ثابت است. دارایی‌های ثابت به طرق مختلف تحصیل می‌شوند و قیمت تمام شده آنها شامل کلیه هزینه‌های عادی و ضروری است که جهت آماده کردن و راه‌اندازی دارایی مورد نظر تحمل می‌شود. از جمله این هزینه‌ها می‌توان بهای خرید، هزینه حمل تا مقصد، هزینه انبارداری، هزینه نصب، هزینه راه‌اندازی و ... را نام برد. البته، باید توجه داشت که مبنای استهلاک، قیمت تمام شده دارایی ثابت پس از کسر ارزش اسقاط است.

۲- قیمت برآوردی دارایی ثابت در پایان عمر مفید آن (ارزش اسقاط)

قیمت دارایی ثابت در پایان عمر مفید، یا آنچه که اصطلاحاً قیمت اسقاط یا فرسوده دارایی ثابت نامیده می‌شود عبارت است از: «مبلغ خالصی که انتظار می‌رود در پایان عمر مفید دارایی پس از کسر هزینه‌های مورد انتظار فروش آن دارایی، عاید

پیش‌بینی شده در پایان عمر مفید مورد انتظار دارایی را نشان می‌دهد. ارزش اسقاط دارایی ممکن است ناچیز باشد که در این مواقع معمولاً ارزش اسقاط را در نظر نمی‌گیرند. اگر ارزش اسقاط قابل توجه باشد، این ارزش باید در تاریخ خرید یا زمان‌های دیگری که احتمالاً ارزشیابی مجددی صورت می‌گیرد برآورد شود. این برآورد بر اساس ارزش بازیافتنی دارایی‌های مشابهی است که به پایان عمر مفید خود رسیده‌اند و در شرایطی مشابه با شرایط دارایی مورد نظر بکار گرفته شده‌اند. باید توجه داشت که هزینه‌های متحمل شده جهت خارج کردن دارایی از رده (مثل هزینه تخریب ساختمان) در پایان عمر مفید دارایی از ارزش ناخالص اسقاط کسر می‌شود.

۳- برآورد عمر مفید

عامل مؤثر دیگر در محاسبه هزینه استهلاک، عمر مفید است. عمر مفید عبارت است از:

الف- مدت زمانی که انتظار می‌رود یک دارایی مورد استفاده واحد تجاری قرار گیرد، یا

ب- تعداد تولید یا سایر واحدهای مقداری مشابه که انتظار می‌رود در فرآیند استفاده از دارایی توسط واحد تجاری تحصیل گردد (همان مأخذ).

دارایی‌ها به طور کلی به خاطر خدمات یا فایده‌ای که ارائه می‌دهند مورد تقاضا هستند و عمر آنها محدود به دورانی است که طی آن یک قلم دارایی مشخص قادر به ارائه خدمات یا استفاده مفروض است. به عبارت دیگر این تعبیر منطبق با عمر فنی دارایی است که در حقیقت حداکثر طول زمان قابل استفاده از یک دارایی معین را بدست می‌دهد. بیشتر اقلام دارایی‌های ثابت قبل از اتمام عمر فنی خود تعویض یا جایگزین می‌شوند. دو دلیل عمده این موضوع، یکی معرفی دارایی‌های ثابت بهتر در بازار و دیگری کاهش تقاضا برای خدمات یا استفاده مورد نظر دارایی ثابت است. عمر مفید یک دارایی، دوره زمانی است که انتظار می‌رود در طی آن، دارایی خدماتی (مثلاً منافع) برای واحد تجاری که دارایی را در کنترل دارد ارائه دهد.

علاوه بر آنچه که در بالا ذکر شد عمر مفید دارایی‌های ثابت مشهود به وسیله خرابی یا کهنگی محدود می‌شود. خراب شدن یک فرآیند فیزیکی فرسوده شدن دارایی

است. کهنه شدن، کم شدن فایده‌مندی به دلیل گسترش و توسعه تجهیزات، تغییرات در صنعت، یا سایر عللی که مربوط به وضعیت فیزیکی نیست، است.

مدت زمانی که دارایی در اثر استعمال کهنه و فرسوده می‌شود عمر فیزیکی آن دارایی است و مدت زمانی که دارایی ناباب می‌شود یا انتظار می‌رود که دارایی کنار گذاشته شود، عمر مفید دارایی است. در بسیاری موارد، عمر مفید یک قطعه تجهیزات کوتاه‌تر از عمر فیزیکی آن است. رایانه‌ها مثال خوبی در این مورد هستند. طبق استانداردهای حسابداری عمر مفید ممکن است بر حسب یکی از مقیاس‌های زیر تعیین شود:

الف- دوره‌هایی از زمان مانند تعداد سال یا ماه.

ب- جمع محصول قابل تولید بر حسب واحد سنجش آن.

ج- جمع ساعات کارکرد یعنی تعداد ساعتی که می‌توان از دارایی بهره‌برداری کرد (اکبری و علی مدد، ۱۳۷۹: ۶).

اما آنچه از نظر شرکت‌ها اهمیت دارد عمر اقتصادی دارایی‌هاست. یعنی دورانی که در طی آن نگهداری دارایی ثابت از نقطه نظر اصول حسابداری قابل قبول و موجه است. بنابراین، آنچه که در تعیین استهلاک باید مورد نظر حسابداری باشد «عمر اقتصادی» دارایی‌هاست. لذا، در ادامه بحث مراد از عمر مفید در حقیقت «عمر اقتصادی» دارایی‌ها خواهد بود.

عوامل مؤثر بر عمر مفید دارایی. به طور کلی برآورد عمر مفید یک دارایی یا گروهی از دارایی‌های استهلاک‌پذیر، قضاوتی است که از تجربه عمر مفید دارایی‌های مشابه بدست آمده است. در خصوص دارایی‌هایی که از یک فناوری جدید استفاده می‌کنند یا در تولید یک محصول جدید به کار گرفته می‌شوند و یا برای ارائه یک خدمت جدید مورد استفاده قرار می‌گیرند و تجربه‌ای در زمینه عمر مفید آنها وجود ندارد، پیش‌بینی عمر مفید مشکل، اما به هر حال ضروری است. در این قسمت سعی می‌شود عواملی که بر عمر دارایی‌ها و همین‌طور میزان استهلاک مؤثر هستند و آنها را تحت تأثیر قرار می‌دهند مورد بحث قرار گیرد. این عوامل عبارتند از افزایش هزینه‌های جاری و تعمیرات دارایی‌های ثابت، ساخت دارایی‌های ثابت بهتر، هزینه‌های جایگزینی، بهره یا هزینه سرمایه و تقاضا برای دارایی‌های ثابت.

عمر یک دارایی ممکن است به دلایل مختلف خاتمه یابد، لذا عوامل خاصی برای

قرار گیرد «هزینه‌های جاری فزاینده» دارایی‌های ثابت است. مراد از هزینه‌های جاری فزاینده، هزینه‌های استفاده و راه‌اندازی دارایی، هزینه‌های تعمیرات و همین‌طور ارزش خدمات از دست رفته در طول دوران خرابی دارایی ثابت است. در اغلب دارایی‌های ثابت «هزینه‌های جاری فزاینده» با گذشت زمان و یا استفاده مستمر از دارایی رو به افزایش می‌گذارد. بالاخره زمانی می‌رسد که شرکت با توجه به هزینه‌های جاری روزافزون تصمیم به ختم عمر دارایی ثابت می‌گیرد. عمر دارایی هنگامی خاتمه می‌یابد که تعویض آن با دارایی مشابه موجب حفظ سطح حداقل متوسط هزینه‌های جاری باشد. عامل دیگر هزینه جایگزینی دارایی با نوع مشابه آن است که در ارتباط با هزینه‌های جاری است.

از دیگر عوامل مؤثر در عمر مفید دارایی، نابابی است. بیشتر دارایی‌ها با گذشت زمان و با آمدن دارایی‌های جدید به بازار «ناباب» تلقی خواهند شد. نتایج مالی این نابابی «هزینه فرصت از دست رفته» است که عبارت است از تفاوت بین درآمد خالص حاصل از دارایی موجود و درآمد خالص حاصل از بهترین دارایی ثابت موجود در بازار در هر زمان معین. محاسبات کمی هزینه فرصت از دست رفته متضمن قضاوتی است که در نفس هر نوع تصمیم نسبت به عمر مفید دارایی‌ها نهفته است.

آخرین عامل مؤثر در عمر مفید دارایی‌ها، هزینه بهره است. معمولاً سعی می‌شود در تعیین عمر مفید و هزینه استهلاک حداقل هزینه به شرکت تحمیل شود. در زمان‌هایی که نرخ بهره بالاست شرکت‌ها سعی می‌کنند مدت استفاده از دارایی‌ها را افزایش دهند. یعنی با در نظر گرفتن هزینه بهره عمر مفید اقتصادی دارایی‌ها افزایش می‌یابد و این موضوع به دلیل گران‌تر شدن هزینه‌های جایگزینی است.

۲-۵- روش‌های محاسبه استهلاک

محاسبه و تعیین مبلغ هزینه استهلاک برای ثبت در هر دوره مالی به طرق مختلف انجام می‌شود. از دیدگاه نظری، بهای تمام شده از دست رفته دارایی باید متناسب با ارزش دریافت شده دارایی در هر دوره باشد، اما دستیابی به این معیارها بسیار مشکل است. به عبارت دیگر، به منظور مقایسه نتایج عملیات واحد تجاری در دوره‌های مختلف روش بکار گرفته شده باید بدون توجه به سطح سوددهی واحد تجاری یا ملاحظات مالیاتی، مورد استفاده قرار گیرد. برای تخصیص مبلغ

با وجود اینکه بهای تمام شده و عمر مفید دارایی در همه آنها ثابت و یکسان است، ولی هزینه استهلاک محاسبه شده برای دوره مالی در هر یک از آن روش‌ها با یکدیگر تفاوت دارد. مهم‌ترین روش‌های محاسبه استهلاک عبارت است از:

۱- روش خط مستقیم یا اقساط مساوی

۲- روش ساعات کارکرد

۳- روش میزان تولید

۴- روش‌های استهلاک نزولی

۵- روش‌های بهره مرکب

۶- روش‌های برکناری و جایگزینی

۷- روش ارزیابی موجودی

۸- استهلاک دارایی‌ها به روش گروهی و ترکیبی

برای هر یک از روش‌های بالا مزایا و نارسایی‌هایی ذکر شده است که بحث در باره آنها خارج از موضوع این مقاله است.

۲-۶- مقررات مالیاتی استهلاک

در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در فصل دوم از باب چهارم (هزینه‌های قابل قبول و استهلاک) سه ماده (مواد ۱۴۹ تا ۱۵۱) به نحوه محاسبه استهلاک دارایی‌ها و هزینه‌های سرمایه‌ای در تشخیص مالیات و درآمد مشمول مالیات اختصاص دارد. در اجرای ماده ۱۵۱ قانون مزبور، جدول استهلاکات به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران رسیده که نرخ و نحوه استهلاک انواع دارایی‌ها را در ۲۸ گروه طبقه‌بندی نموده که هر گروهی به نوعی از صنایع یا ماشین‌آلات، اموال، اثاثه و حقوق مالی مربوط می‌شود. علاوه بر این مصوبه، وزارت امور اقتصادی و دارایی بخشنامه‌هایی در توضیح نحوه اجرای مقررات قانون مربوط به استهلاک صادر و ابلاغ کرده است. از مطالعه مفاد مواد قانون، جدول استهلاک و بخشنامه‌های اجرایی وزارت امور اقتصادی و دارایی ضوابط کلی به شرح زیر قابل استنتاج است.

علل استهلاک. در بند ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم «استعمال یا گذشت زمان و سایر عوامل بدون توجه به تغییر قیمت‌ها» دلیل استهلاک شناخته شده است.

«سایر عوامل» می‌توان عوامل دیگری را که موجب استهلاک می‌شود قانونی دانست اما در ماده بالا فقط یکی از عوامل به عنوان دلیل استهلاک دارایی مورد شناسایی قرار گرفته است حال آنکه استهلاک می‌تواند ناشی از تأثیر توأمان سایر عوامل نیز باشد.

در جدول استهلاک گذشت زمان به عنوان تنها عامل استهلاک در نظر گرفته شده و احتمالاً فرض بر این است که فرسودگی ناشی از گذشت زمان، استعمال و شاید سایر عوامل، را هم در بر می‌گیرد. هزینه‌های اکتشاف و هزینه‌های آماده‌سازی معادن و همچنین حقوق مالی تنها مواردی هستند که در آن میزان بهره‌برداری به عنوان عامل استهلاک در نظر گرفته شده است.

مأخذ محاسبه استهلاک. طبق بند ۲ ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم، مأخذ استهلاک، قیمت تمام شده دارایی است که در اینجا به نظر می‌رسد منظور همان قیمت تمام شده تاریخی باشد.

ارزش اسقاط. چون طبق بند ۱ ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم «آن قسمت از دارایی ثابت که بر اثر استعمال یا گذشت زمان یا سایر عوامل، بدون توجه به تغییر قیمت‌ها ارزش آن تقلیل می‌یابد» مشمول استهلاک است، مفهوم مخالف آن می‌تواند این باشد که ارزش اسقاط دارایی استهلاک‌پذیر نیست.

تاریخ شروع استهلاک. طبق قسمت اول بند ۳ ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم محاسبه استهلاک از تاریخی شروع می‌شود که دارایی استهلاک‌پذیر آماده بهره‌برداری و در اختیار مؤسسه قرار گیرد. در مورد کارخانجات، دوره بهره‌برداری آزمایشی جزء دوره بهره‌برداری محسوب نمی‌شود.

روش استهلاک. طبق ماده ۱۵۰ قانون مالیات‌های مستقیم دو روش از بین روش‌های مختلف برای محاسبه استهلاک مجاز شناخته شده است، یکی روش مستقیم و دیگری روش مانده نزولی اما انتخاب یکی از این دو روش اختیاری نیست. توضیح اینکه در مواردی که در جدول استهلاکات برای استهلاک دارایی نرخ تعیین شده، روش استهلاک نزولی و در مواردی که مدت تعیین شده، روش خط مستقیم است.

طرز محاسبه استهلاک کسر سال. طبق بند ۳ ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم در صورتی که دارایی در خلال ماه در اختیار مؤسسه قرار گیرد، استهلاک آن از ماه

بعد شروع خواهد شد. آنچه از کلمه «خلال» در قانون برداشت می‌شود این است که به استثنای روز اول ماه، روزهای دیگر ماه همه «خلال» ماه هستند.

عدم استفاده از دارایی به طور موقت. طبق تبصره ۶ جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۸/۳/۲۰ هیأت محترم وزیران در مواردی که دارایی استهلاک‌پذیر پس از آمادگی برای بهره‌برداری به علت تعطیل کار مؤسسه یا علل دیگر برای مدتی مورد استفاده و استعمال قرار نگیرد میزان استهلاک آن در صورت عدم استفاده معادل ۳۰ درصد استهلاک دارایی در حالت عادی محاسبه خواهد شد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

به منظور بررسی میزان هماهنگی مقررات استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با هزینه استهلاک واقعی دارایی‌های استهلاک‌پذیر ۵ فرضیه به شرح زیر طراحی و مورد آزمون قرار گرفت:

۱- نرخ‌های استهلاک مندرج در مقررات استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم مطابق با اصول و استانداردهای حسابداری نیست.

۲- نرخ‌های استهلاک مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم مطابق با کارایی واقعی دارایی‌ها تهیه و ابلاغ نشده است.

۳- نرخ‌های استهلاک مندرج در جدول استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم مطابق با استهلاک واقعی دارایی‌ها در مناطق جغرافیایی مختلف تهیه و ارائه نشده است.

۴- نرخ‌های استهلاک مندرج در قانون مالیات‌های مستقیم مطابق با ماهیت شرکت‌ها تهیه و ابلاغ نشده است.

۵- شرکت‌های ایرانی فقط نرخ‌های منعکس در قانون مالیات‌های مستقیم را ملاک محاسبه هزینه استهلاک قرار می‌دهند.

۴- روش پژوهش

روش انجام این پژوهش روش پیمایشی است. از رایج‌ترین شیوه‌های گردآوری داده‌ها در روش پژوهش پیمایشی، مصاحبه شخصی و استفاده از پرسشنامه است که در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است.

برای جمع‌آوری اطلاعات این پژوهش از دو روش عمده استفاده شده است. ابتدا برای تبیین موضوعی پژوهش با استفاده از شیوه کتابخانه‌ای به جمع‌آوری اطلاعات مبادرت شده است. سپس به روش میدانی پرسشنامه‌ای با مقیاس ۵ فاصله‌ای لیکرت تدوین شد. به منظور اطمینان منطقی از اعتبار (روایی) و قابلیت اطمینان (پایایی) پرسشنامه علاوه بر استفاده از نظرات اصلاحی صاحب نظران، از روش آزمون مجدد استفاده شد. بدین ترتیب که بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران دو بار پرسشنامه در دو فاصله زمانی کوتاه توزیع شد و از مقایسه نتایج آن با استفاده از روش آزمون آماری ضریب همبستگی و پس از حذف ۴ سؤال پرسشنامه نهایی تهیه شد.

جامعه آماری این پژوهش را مدیران مالی، حسابداران و حسابرسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهند. از جامعه آماری مزبور، با توجه به تبادل نظر و مشورت با صاحب‌نظران تعداد ۵۰ شرکت به عنوان نمونه انتخاب و مورد پرسش قرار گرفتند. ۵۰٪ نمونه‌ها به صورت تصادفی ساده با استفاده از جدول اعداد تصادفی و ۵۰٪ به صورت انتخابی تعیین شد.

از آنجایی که به دلیل مشغله زیاد آزمودنی‌ها احتمال می‌رفت که ارسال پرسشنامه از طریق پست موجب شود که موضوع به بوتۀ فراموشی سپرده شود، نویسندگان شخصاً به توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه‌ها پرداختند.

یک شرکت نیز به صورت اخص جهت تعیین استهلاک واقعی دارایی‌ها و مقایسه آن با نتایج حاصل از نمونه‌های انتخابی به صورت کامل و جامع مورد بررسی قرار گرفته است.

۵- روش‌های آماری مورد استفاده

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات بدست آمده از پرسشنامه از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی هر دو استفاده شد. به منظور تحلیل کیفی اطلاعات عمومی بدست آمده از سؤالات بخش اول پرسشنامه از طبقه‌بندی و سازماندهی اطلاعات، توزیع فراوانی نسبی، توزیع فراوانی مطلق و میانگین حسابی استفاده شد. برای آزمون نتایج حاصل از سؤالات تخصصی پرسشنامه، علاوه بر تحلیل کیفی مشاهدات از طریق توزیع فراوانی مطلق و نسبی، آماره t در سطح اطمینان ۹۵ درصد، خطای ۵

$$\begin{cases} H_0 : \mu \times \leq \mu. \\ H_1 : \mu \times > \mu. \end{cases}$$

۶- تجزیه و تحلیل نتایج

بررسی وضعیت پاسخگویی نسبت به موضوع‌های مطرح شده در سؤالات پرسشنامه، حاکی از آن است که به طور کلی ۷۹٪ از پاسخگویان نسبت به عدم تطابق نرخ‌های استهلاک مندرج در مقررات استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با اصول و استانداردهای حسابداری (فرضیه شماره یک) و ۷۴/۶٪ نسبت به عدم مطابقت نرخ‌های استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با کارایی واقعی دارایی‌ها (فرضیه شماره دو) و ۸۴٪ نسبت به مطابقت نبودن نرخ‌های استهلاک مندرج در مقررات استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با استهلاک واقعی دارایی‌ها در مناطق جغرافیایی مختلف (فرضیه شماره سه) و ۶۴٪ نسبت به عدم تطابق نرخ‌های استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با ماهیت شرکت‌ها (فرضیه شماره چهار) و ۹۰٪ نسبت به این موضوع که شرکت‌های ایرانی فقط نرخ‌های منعکس در قانون مالیات‌های مستقیم را ملاک محاسبه استهلاک قرار می‌دهند (فرضیه شماره پنج)، نظر موافق دارند. همچنین، به ترتیب ۹/۴٪، ۶٪، ۶/۷٪، ۸٪ و ۶٪ از پاسخگویان نسبت به فرضیه‌های ۱ الی ۵ بی‌نظر و به ترتیب ۱۱/۶٪، ۱۹/۴٪، ۹/۳٪، ۲۸٪ و ۴٪ از آنها با فرضیه‌های ۱ الی ۵ مخالف بودند. خلاصه نتایج بدست آمده در جدول شماره ۱ نشان داده شده است.

جدول شماره ۱- خلاصه وضعیت پاسخگویان به سؤالات فرضیه‌ها

شماره فرضیه	فرضیه شماره ۱		فرضیه شماره ۲		فرضیه شماره ۳		فرضیه شماره ۴		فرضیه شماره ۵		جمع	
	موافق	بی‌نظر	موافق	بی‌نظر	موافق	بی‌نظر	موافق	بی‌نظر	موافق	بی‌نظر		
موافق	۲۷۷	۷۹٪	۲۲۴	۷۴/۶٪	۱۲۶	۸۲٪	۹۶	۶۴٪	۱۳۵	۹۰٪	۸۵۸	۷۸٪
بی‌نظر	۳۳	۹/۳٪	۱۸	۶٪	۱۰	۶/۷٪	۱۲	۸٪	۹	۶٪	۸۲	۷/۵٪
مخالف	۴۰	۱۱/۶٪	۵۸	۱۹/۴٪	۱۴	۹/۳٪	۲۲	۲۸٪	۶	۴٪	۱۶۰	۱۴/۵٪
جمع	۳۵۰	۱۰۰٪	۳۰۰	۱۰۰٪	۱۵۰	۱۰۰٪	۱۵۰	۱۰۰٪	۱۵۰	۱۰۰٪	۱۱۰۰	۱۰۰٪

خلاصه نتایج آزمون آماری t مندرج در جدول شماره ۲ نشان می‌دهد که فرضیه شماره یک «عدم مطابقت نرخ‌های استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با اصول و استانداردهای حسابداری» با ۷ سؤال و میانگین، واریانس، انحراف معیار، نقطه بحرانی و آماره آزمون، به ترتیب، ۳/۸۸، ۰/۷۲، ۰/۸۴۸، ۰/۶۴۶ و ۱۷/۶۰ تأیید شده است. فرضیه شماره دو «عدم مطابقت نرخ‌های استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با کارایی واقعی دارایی‌ها» نیز با ۶ سؤال و میانگین، واریانس، انحراف معیار، نقطه بحرانی و آماره آزمون، به ترتیب، ۳/۷۸، ۱/۰۳، ۱/۰۱۴، ۱/۶۴۵ و ۱۳ تأیید شده است. فرضیه شماره سه «عدم مطابقت نرخ‌های استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با استهلاک واقعی دارایی‌ها در مناطق جغرافیایی مختلف» با ۳ سؤال و میانگین، واریانس، انحراف معیار، نقطه بحرانی و آماره آزمون، به ترتیب، ۴/۱۸، ۰/۵۲، ۰/۷۲۱، ۱/۶۴۵ و ۱۹/۶۷ تأیید شد.

جدول شماره ۲- خلاصه اطلاعات مربوط به آزمون آماری t برای فرضیه‌های تحقیق

شماره فرضیه	موضوع فرضیه	تعداد سؤال	میانگین	واریانس	انحراف معیار	نقطه بحرانی	وضعیت فرضیه	آماره آزمون
فرضیه شماره یک	عدم مطابقت نرخ‌های استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با اصول و استانداردهای حسابداری	۷	۳/۸۸	۰/۷۲	۰/۸۴۸	۱/۶۴۵	تأیید می‌شود	۱۷/۶۰
فرضیه شماره دو	عدم مطابقت نرخ‌های استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با کارایی واقعی دارایی‌ها	۶	۳/۷۸	۱/۰۳	۱/۰۱۴	۱/۶۴۵	تأیید می‌شود	۱۳
فرضیه شماره سه	عدم مطابقت نرخ‌های استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با استهلاک واقعی دارایی‌ها در مناطق جغرافیایی مختلف	۳	۴/۰۶	۰/۶۳	۰/۷۹	۱/۶۴۵	تأیید می‌شود	۱۵/۱۵
فرضیه شماره چهار	عدم مطابقت نرخ‌های استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با ماهیت شرکت‌ها	۳	۳/۵۵	۱/۲۷	۱/۱۲۶	۱/۶۴۵	تأیید می‌شود	۵/۵
فرضیه شماره پنج	استفاده شرکت‌های ایرانی فقط از نرخ‌های منعکس در قانون مالیات‌های مستقیم جهت محاسبه هزینه استهلاک	۳	۴/۱۸	۰/۵۲	۰/۷۲۱	۱/۶۴۵	تأیید می‌شود	۱۹/۶۷

بررسی مورد خاص. در این بخش از مقاله به منظور تعیین استهلاک واقعی مورد انتظار دارایی‌های استهلاک‌پذیر و بررسی میزان هماهنگی استهلاک طبق مقررات

دارایی‌های استهلاک‌پذیر یک شرکت به صورت جامع و کامل مورد بررسی قرار می‌گیرد. به این صورت که با مشورت با مدیر مالی و مهندسين خطوط تولید شرکت مورد رسیدگی تعدادی از اقلام دارایی‌ها از هر گروه به صورت نمونه‌ای انتخاب و میانگین استهلاک واقعی مورد انتظار آنها با میانگین استهلاک طبق جدول استهلاکات دارایی‌های مربوط بررسی می‌شود. در این بررسی چون مورد آزمون یک شرکت است و نتایج بررسی قابل تعمیم به کلیه شرکت‌ها نیست از آزمون فرض آماری استفاده نشده و با تعیین میانگین درصد تفاوت، نتایجی به شرح زیر بدست آمده است.

در گروه‌های وسایل نقلیه، ساختمان اداری و ابزارآلات، مغایرتی در میزان استهلاک واقعی مورد انتظار با استهلاک طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مشاهده نشد.

در گروه اموال و اثاثیه محاسبه مغایرت به شرح زیر است:

$$\mu_{x_1} = \frac{\sum_{i=1}^n x_i}{N} = 7/34 \quad \text{میانگین استهلاک واقعی مورد انتظار اموال و اثاثیه}$$

$$\mu \times 2 = 10 \quad \text{میانگین استهلاک طبق جدول استهلاکات اموال و اثاثیه}$$

درصد میانگین استهلاک واقعی مورد انتظار اموال و اثاثیه

$$\frac{\mu \times 1}{\mu \times 2} \times 100 = \frac{7/34}{10} \times 100 = \%73/4$$

مغایرت استهلاک واقعی مورد انتظار اموال و اثاثیه با استهلاک طبق جدول

استهلاکات

$$\%100 - \%73/4 = \%26/6$$

بدین ترتیب در گروه اموال و اثاثیه $\%26/6$ مغایرت بین میزان استهلاک واقعی مورد انتظار با استهلاک طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مشاهده شد که حاکی از عدم هماهنگی و تطابق لازم بین استهلاک واقعی مورد انتظار اموال و اثاثیه و استهلاک طبق نرخ‌های مندرج در جدول استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم، در شرکت مورد رسیدگی است.

میانگین استهلاک واقعی مورد انتظار ماشین آلات $\mu \times 1 = 7/29$

میانگین استهلاک ماشین‌آلات طبق جدول استهلاکات $\mu \times 2 = 9/29$

درصد میانگین استهلاک واقعی مورد انتظار ماشین‌آلات

$$\frac{\mu \times 1}{\mu \times 2} \times 100 = \frac{7/29}{9/29} \times 100 = \%78$$

مغایرت استهلاک واقعی مورد انتظار ماشین‌آلات با استهلاک طبق جدول استهلاکات
 $\%22 = \%78 - \%100$

بدین ترتیب در گروه ماشین‌آلات $\%22$ مغایرت بین میزان استهلاک واقعی مورد انتظار با استهلاک طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مشاهده شد که حاکی از عدم هماهنگی و تطابق لازم بین استهلاک واقعی مورد انتظار ماشین‌آلات و استهلاک طبق نرخ‌های مندرج در جدول استهلاکات قانون مالیات‌های مستقیم، در شرکت مورد رسیدگی است. گفتنی است شرکت مورد بررسی از نرخ‌ها و روش‌های مندرج در ماده ۱۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم جهت محاسبه استهلاک دارایی‌های خود استفاده می‌کند و هزینه استهلاک در این شرکت با توجه به عمر مفید دارایی‌ها محاسبه نمی‌شود و نسبت تفاوت استهلاک محاسبه شده بر مبنای قانون با استهلاک محاسبه شده بر مبنای عمر مفید در این شرکت با اهمیت است و با توجه به اینکه محاسبه استهلاک در این شرکت بر مبنای قانون انجام می‌شود، سود حسابداری که باید نشان‌دهنده نتایج عملیات واحد تجاری و بر مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری باشد، سود مشمول مالیات است.

۷- محدودیت‌های پژوهش

این پژوهش با محدودیت‌هایی به شرح زیر مواجه بوده است:

- ۱- محدودیت ذاتی پرسشنامه.
- ۲- با توجه به پراکندگی جغرافیایی واحدهای تولیدی و اقتصادی در سطح کشور، نمونه‌گیری از کل کشور انجام نشد و جامعه آماری و نمونه آماری از تهران انتخاب شده است. بدین ترتیب، در این پژوهش شرکت‌هایی مورد آزمون قرار گرفته است که مرکز قانونی آنها شهر تهران است و احتمالاً نتایج حاصل از بررسی آنها به سایر نقاط کشور نیز قابل تعمیم است.

۳- عدم وجود فرهنگ پژوهش در جامعه و عدم تمایل مدیران مالی واحدهای صنعتی برای همکاری در جهت انجام پژوهش، محدودیت اصلی این پژوهش بود. این موضوع بر کیفیت پاسخ‌های ارائه شده به سؤالات نیز اثر منفی می‌گذارد.

۸- پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

- انجام این پژوهش خود باعث مطرح شدن سؤالات جدیدی شده است که می‌تواند زمینه‌ای برای انجام پژوهش‌های آینده باشد. برخی از این موضوعات عبارتند از:
- ۱- نسبت تفاوت بین هزینه استفاده از دارایی‌ها در مناطق جغرافیایی مختلف.
 - ۲- تأثیر تورم بر مقررات استهلاك قانون مالیات‌های مستقیم.
 - ۳- میزان هماهنگی مقررات استهلاك قانون مالیات‌های مستقیم با استانداردهای حسابداری.

۹- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که مقررات استهلاك قانون مالیات‌های مستقیم با استهلاك واقعی دارایی‌های استهلاك‌پذیر هماهنگی لازم و کافی را ندارد. طبق نتایج مزبور نرخ‌های استهلاك قانون مالیات‌های مستقیم با اصول و استانداردهای حسابداری، کارایی واقعی دارایی‌ها، استهلاك واقعی دارایی‌ها در مناطق جغرافیایی مختلف، ماهیت فعالیت شرکت‌ها مطابقت ندارد. همچنین، شرکت‌های ایرانی برای محاسبه هزینه استهلاك فقط از نرخ‌های منعکس در قانون مالیات‌ها استفاده می‌کنند. بنابراین، پیشنهاد می‌شود:

- ۱- شرکت‌ها برای محاسبه استهلاك، عمر مفید دارایی‌ها را با توجه به مشخصات فنی و شرایط محیطی استفاده از آنها، ملاک قرار دهند تا به این ترتیب هزینه‌های هر دوره با درآمدهای همان دوره بهتر تطابق شود و در نتیجه سود گزارش شده، سود حسابداری باشد.
- ۲- برای مقاصد مالیاتی و تهیه اظهارنامه مالیاتی استهلاك بر مبنای نرخ‌های قانونی تعدیل شود و در محاسبه هزینه مالیات بر درآمد شرکت از سود حسابداری استفاده و جهت محاسبه مالیات پرداختنی از سود محاسبه شده در اظهارنامه مالیاتی (درآمد مشمول مالیات) استفاده شود. برای این منظور لازم است کاربرگی تهیه و در آن

مالیات شرکت با مالیات پرداختی (پرداخت شده) نیز در حساب‌ها تحت عنوان مالیات‌های انتقالی به دوره‌های آتی منعکس شود، تا در دوره‌های آتی این تفاوت، منعکس شود. در این حالت، صورت‌های مالی تهیه شده در این شرکت‌ها بر مبنای اصول حسابداری خواهد بود و اصل تطابق در رابطه با محاسبه استهلاک نیز بهتر رعایت می‌شود.

۳- برای عملی شدن پیشنهاد مندرج در بند بالا، لازم است سازمان مالیاتی کشور نیز موضوع را بررسی و طی بخشنامه‌ای مجوز لازم را صادر کند تا در عمل با مشکل مواجه نشود.

۴- با توجه به اینکه طبق استانداردهای حسابداری، روش استهلاک مورد استفاده برای دارایی‌های ثابت مشهود باید به طور ادواری بررسی شود و در صورت تغییر قابل ملاحظه در الگوی مصرف منافع اقتصادی مورد انتظار دارایی‌های مربوط، برای انعکاس الگوی جدید، روش استهلاک تغییر یابد پیشنهاد می‌شود در تدوین مقررات استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم، قانون‌گذار به جای ابداع روش استهلاک در متن و ضوابط قانون، بر اجرای صحیح روش‌های حسابداری مورد قبول اکتفا کند.

۵- با توجه به یکسان نبودن هزینه استفاده از دارایی‌ها در مناطق جغرافیایی مختلف و عدم هماهنگی و تطابق استهلاک واقعی در این مناطق با استهلاک مندرج در جدول استهلاکات قانون مالیات‌های مستقیم و به منظور حمایت از فعالیت‌های تولیدی و اقتصادی در این مناطق، پیشنهاد می‌شود در نرخ‌های استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با توجه به هزینه استهلاک واقعی دارایی‌ها در مناطق جغرافیایی مختلف، تجدیدنظر به عمل آید.

۶- با توجه به پیشرفت سریع و شتابان فن‌آوری و ناباب شدن ماشین‌آلات و تجهیزات، پیشنهاد می‌شود نرخ‌های استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم در برنامه‌های بلندمدت ۵ ساله تعیین و ابلاغ شود تا با پیشرفت فن‌آوری در تولید ماشین‌آلات و تجهیزات جدید هماهنگ باشد.

یادداشت‌ها

1. Hendrikson
2. Berda
3. Depreciation as Fall in Price of Used Asset

5. American Accounting Association Committee on Concepts and Standards
6. Depreciation as Physical Deterioration
7. Depreciation as Allocation of Cost
8. Institute of Chartered Accountants in England
9. Financial Accounting Standards Board (FASB)
10. American Accounting Association (AAA)
11. Matching Principle
12. True Income/Deductive Paradigm

منابع و مأخذ

منابع فارسی

- آذر، عادل و منصور مؤمنی (۱۳۷۸)، آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد دوم، چاپ دوم، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت): تهران.
- آل یاسین، کاظم (۱۳۷۱)، تاریخ مالیات از آغاز تا امروز، چاپ اول، مؤسسه انتشارات مشعل: تهران.
- ابوطالب، مهندس (۱۳۵۶). مالیه عمومی، چاپ سوم، سازمان چاپ احمدی: تهران.
- اکبری، فضل‌ا... (۱۳۷۴). تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، چاپ سوم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی: تهران.
- اکبری، فضل‌ا... و مصطفی علی‌مدد (۱۳۷۹). حسابداری استهلاک، چاپ چهارم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی: تهران.
- سازمان حسابرسی (۱۳۷۱)، استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی: تهران.
- سجادی‌نژاد، حسن (۱۳۶۶). اصول دفتریاری و حسابداری بازرگانی، جلد اول، چاپ چهارم، دانشگاه علامه طباطبایی: تهران.
- شهبانگ، رضا (۱۳۶۸). حسابداری مالی، جلد دوم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی: تهران.
- صدقی، عباس، «مالیه عمومی و سیاست مالی» (پلی کپی)، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی: تهران.
- عالی‌ور، عزیز (۱۳۷۰). صورت‌های مالی اساسی، چاپ سوم، سازمان حسابرسی: تهران.
- عمید، حسن (۱۳۷۹). فرهنگ فارسی عمید، چاپ پانزدهم، مؤسسه انتشاراتی امیرکبیر: تهران.
- فرشادگهر، ناصر و محمد حسین شهیدی (۱۳۷۵)، روش تحقیق و مأخذشناسی در علوم اجتماعی، چاپ اول، انتشارات دانشکده امور اقتصادی: تهران.
- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ یا آخرین اصلاحات مصوب بهمن ماه ۱۳۸۰، سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۰.

کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری (۱۳۷۷). رهنمودهای حسابداری، سازمان حسابرسی: تهران.

کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۸۰). استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی: تهران.

کلانتری، مرتضی (۱۳۷۲)، «اهمیت حسابداری استهلاک»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری، شماره ۵.

نبوی، عزیز (۱۳۶۴). اصول حسابداری، جلد دوم، چاپ نهم، انتشارات فروردین: تهران.

نوفرستی، محمد (۱۳۶۹). آمار در اقتصاد و بازرگانی، جلد دوم، چاپ پنجم، انتشارات دانشگاه شهید بهشتی: تهران.

منابع لاتین

Hendriksen, Eldons. and Michael F. van Breda (1992). Accounting Theory. Fifth Edition. Richard D. IRWIN, INC., Illinois.