

قوانین و حسابداری دارایی عینی و غیر عینی

(اموال)

تعاریف و طبقه‌بندی :

۱- اموال منقول: اموال منقول مصرفی - اموال منقول غیر مصرفی

۲- اموال غیر منقول

اموال: به کلیه دارایی‌ها اعم از مشهود و نا مشهودی که دارای ارزش و قابل داد و ستد بوده و تحت مالکیت یک واحد اقتصادی قرار دارند، اطلاق می‌شود.

اموال مشهود: آن دسته از اموال که دارای موجودیت عینی بوده و قابل لمس کردن می‌باشند را اموال مشهود می‌گویند.

اموال نامشهود: آن دسته از اموال که دارای موجودیت عینی نبوده و قابل لمس کردن نباشند

اموال غیر مصرفی: به کلیه اموالی که دارای ارزش و با اهمیت بوده و بدون تغییر محسوس ظاهری و از دست دادن مشخصات اصلی بتوان، بیش از یک دوره مالی از آن استفاده نمود، اموال غیر مصرفی (سرمایه‌ای) گویند.

اموال در حکم مصرفی: به کلیه اموال غیر مصرفی که به علت کم بها بودن، ارزش نگهداری و حساب اموال را ندارند، اطلاق می‌شود. گفتنی است که سقف این ارزش از لحاظ ریالی در سازمان‌های مختلف متفاوت است.

اموال مصرفی: به کلیه اموالی که در دو دسته قبلی طبقه‌بندی نشده و بر اثر استفاده جزئی و یا کلی از بین می‌روند، اموال مصرفی گفته می‌شود.

اموال تحصیل شده: کلیه اموالی که در جریان فعالیت‌های یک واحد اقتصادی از طریق تولید، خرید، احداث، رایگان، امانی و یا افزایش ذاتی بدست می‌آید.

جمع‌دار اموال (امین اموال): ماموری است که از بین مستخدمین واجد صلاحیت و امانت دار و به موجب تائید مقامات ذیربط به این سمت منصوب می‌شود. (در دستگاه‌های دولتی، این شخص می‌تواند به عنوان عامل ذیحساب در نظر گرفته شود)

جایگاه اموال و دارائیه‌ها در قانون

در قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال ۱۳۴۹ توجه خاصی به اموال (بیت المال مسلمین) نشده است. در عوض در قانون محاسبات عمومی در سال ۶۶ به طور کامل به این موضوع مهم توجه شده است. طبق قانون مسئولیت حفظ، حراست و نگهداری حساب اموال موجود در موسسات و وزارتخانه‌های دولتی به عهده موسسه و وزارتخانه مربوط است. ضمناً فروش، معاوضه و نقل و انتقال اموال دولتی نیز تابع قانون خاصی بوده که طی مواد ۱۰۷ تا ۱۲۱ در این قانون مشخص شده است.

کنار گذاری و واگذاری اموال

اموالی که دیگر مفید فایده نمی‌باشند ممکن است از رده خارج شده و به فروش رسند یا با سایر دارایی‌های ثابت معاوضه گردند. جزئیات ثبت این قبیل از اموال در دفاتر حسابداری متفاوت است، اما در کلیه موارد لازم است که ارزش دفتری دارایی‌ها از حساب‌ها خارج شود. برای این کار حساب استهلاک انباشته دارایی معادل کل استهلاک تا تاریخ خروج بدهکار و حساب دارایی به بهای تمام شده بستانکار می‌شود. یک دارایی ثابت را نباید صرفاً به این دلیل که بهای تمام شده آن مستهلاک شده است از حساب‌ها حذف کرد. اگر یک دارایی حتی پس از گذشت طول عمر مفید پیش‌بینی شده آن کماکان برای واحد اقتصادی مفید باشد بهای تمام شده و استهلاک انباشته آن باید در دفاتر باقی بماند (در غیر این صورت حساب‌ها شواهدی دریا به ادامه وجود دارایی را نشان نمی‌دهد و ویژگی کنترلی دفاتر از میان می‌رود).

حالات متداول در ارتباط با کنار گذاشتن ، واگذاری دارایی‌ها و روش‌های حسابداری :

الف - کنار گذاری اموال اسقاط و مستعمل : چنانچه یک دارایی ثابت قابلیت استفاده خود را برای واحد اقتصادی از دست دهد . ارزش دفتری آن نیز صفر باشد این دارایی اسقاط تلقی و از رده خارج می‌شود؛ در این صورت اگر بهای تمام شده به طور کامل مستهلاک شده باشد زبانی برای واحد به بار نخواهد آورد. اگر بهای تمام شده به طور کامل مستهلاک نشده باشد، از رده خارج کردن باعث زیان شده و مبلغ آن معادل مابه‌التفاوت بهای تمام شده و استهلاک انباشته دارایی است. زیان ناشی از خارج کردن دارایی‌های ثابت غیر عملیاتی بوده و باید تحت عنوان سایر هزینه‌ها یا قبل از اقلام غیر مترقبه در صورت سود و زیان درج شود. هر گونه مخارجی که بابت کنار گذاشتن اموال صورت پذیرد به عنوان زیان محسوب و به مبلغ زیان اضافه می‌گردد.

ب - کنار گذاري اموال بر اثر حوادث مختلف: ممکن است از دست رفتن يا کنار گذاشتن اموال، ماشين آلات و تجهيزات اختياري نباشد؛ يعني دارايي در نتيجه آتش سوزي، سرقت يا سوانح طبيعي نظير سيل و زلزله از بين برود و يا به علت تحولات در بازار و نيز از مد افتادگي، بي مصرف يا راكد تشخيص داده شود. در حساب رسي اين گونه رويداها بايد تمام مبلغ مربوط به دارايي هاي از دست رفته از اسناد و مدارك حسابداري خارج مبلغ سود يا زيان نيز شناسايي شود. گفتني است كه در محاسبه سود و زيان بايد موارد دي مانند وجه قابل دريافت از بيمه و يا قيمت فروش اسقاط منظور شود.

ج - اهداي اموال: اهداي هر يك از اموال، ماشين آلات و تجهيزات جزء انتقالات يك جانبه است. انتقال يك جانبه دارايي هاي غير پول ي به صاحبان سرمايه يا ساير اشخاص بايد بر مبناي ارزش متعارف دارايي هاي انتقالي ثبت و سود يا زيان حاصل از واگذاري دارايي نيز شناسايي شود.

د - فروش اموال: از آنجايي كه ارزش اسقاط و عمر مفيد دارايي تنها از طريق برآورد تعيين مي شود (عمر مفيد براساس ماده ۱۵۱ ق م م)، طبيعي است كه اموال در تاريخ واگذاري به قيمتي متفاوت با ارزش دفتر ي آن به فروش مي رسد. فروش دارايي ها به قيمت معادل ارزش دفتر ي سود يا زياني در بر نخواهد داشت اما به قيمتي بالاتر از ارزش دفتر ي باعث سود و به قيمت كمتر از ارزش دفتر ي موجب زيان خواهد شد. توصيف سود يا زياني كه از کنار گذاشتن يا فروش اموال ناشي مي شود اغلب دشوار است. زيرا تا حدي به اشتباه در برآورد عمر مفيد يا ارزش اسقاط و تا حدي به تغيير در ارزش متعارف دارايي مربوط مي شود. سود يا زيان حاصل از کنار گذاشتن يا فروش اموال اغلب تركيب ي از هر دو عامل است. در صورتي كه مبلغ سود يا زيان ناشي از واگذاري دارايي هاي با اهميت باشد بايد در محاسبه سود و زيان به عنوان يك قلم جداگانه قبل از اقلام غير مترقيه و تحت سرفصل ساير درآمدها يا هزينه ها در صورت حساب سود و زيان منعكس شود. در صورتي كه دارايي در تاريخي به غير از پايان سال واگذار شود، بايد استهلاك بخشي از سال كه به تاريخ واگذاري دارايي ختم مي شود محاسبه و در حساب ها در نظر گرفته شود.

هـ - معاوضه اموال: بعضا اموال فرسوده با اموال نو معاوضه گرديده و مابه التفاوت آنها نقدا و يا با استفاده از شرايط اعتباري تسويه مي شود. بهاي معاوضه اموال فرسوده، ممكن است كمتر يا بيشتري از ارزش دفتر ي آن باشد. در گذشته تفاوت منكور به سود و زيان حاصل از معاوضه دارايي منظور مي شد، ليكن در سال هاي اخير نحوه عمل فوق مورد قبول نيست. زيرا مبادلاتي از اين قبيل، درآمدي در بي نخواهد داشت. اما اگر بهاي معاوضه كمتر از ارزش دفتر ي اموال فرسوده باشد، ما به التفاوت آن زيان تلق ي شده و در حساب ها منعكس مي گردد.

بر اساس اصول پذيرفته شده حسابداري، در تعويض دارايي هاي مشابه سود شناسايي نمي شود ولي زيان ناشي از معاوضه بايد شناسايي و در دفاتر ثبت گردد. اگر بهاي تمام شده اموال فرسوده كمتر از بهاي تمام شده اموال جديد باشد، بهاي تمام شده اموال جديد عبارت خواهد بود « از ارزش دفتر ي اموال فرسوده به اضافه مبلغ پرداخت شده آن» در حساب رسي خارجي (ماليات، تامين اجتماعي، سازمان حساب رسي) روش سابق اتفاق مي افتد.

تحصيل اموال

با توجه به تعريف، حسابداري تحصيل اموال با فرض تدارم فعاليت و بر مبناي اصل بهاي تمام شده تاريخي و اصل وضع هزينه هاي يك دوره از درآمدهاي همان دوره (تطابق درآمد و هزينه) صورت مي گيرد و يا به عبارت ديگر، تحصيل اموال بايد در راستاي اهداف بلند مدت سازمان و ارزش متعارف تصاحب اموال در تاريخ مشخص باشد كه ارزش و زمان تحصيل اموال براي استفاده كنندگان داخلي و خارجي سازمان مشخص گردد.

يكي از مشكلات حسابداري اموال، تعيين بهاي تمام شده انواع اقلام تحصيل شده است كه بيشتري سازمان ها روش بهاي تمام شده تاريخي را به عنوان مبناي ثبت در نظر مي گيرند. بهاي تمام شده تاريخي بيانگر اين مفهوم است كه كليده مخرج ضروري و عادي براي رساندن دارايي مورد نظر به مرحله بهره برداري بايد جزء بهاي تمام شده دارايي تحصيل شده منظور گردد.

تحصيل اموال به طرق مختلفي صورت مي گيرد كه اهم آن عبارتند از:

الف- خريد ب- توليد (احداث) ج- رايگان د- امني

الف- تحصيل اموال از طريق خريد

تمامي وجوه پرداختي بابت خريد و يا سرمايه گذاري شده جهت تحصيل اموال را قيمت تمام شده آن اموال مي گويند.

عوامل تعيين كننده قيمت تمام شده :

۱- زمين: قيمت تمام شده زمين عبارت است از:

- قيمت خريد

- تمامي هزينه هاي مربوط به انتقال مالكيت مانند كميسيون، هزينه هاي قانوني و مانند آن

- هزينه هاي آماده سازي و قابل بهره برداري نموده زمين، مانند هزينه هاي بررسي، تميز كردن، تسطيح كردن و خشك كردن و ...

هر نوع درآمدي كه از محل فروش اجناس و درختان و امثال آن، در هنگام تميز و تسطيح كردن زمين كسب مي شود، بايد از قيمت تمام شده خريد كسر گردد. ليكن بعضي از مخارج انجام شده روي زمين مثل ايجاد پياده رو، زهكشي و امثال آن به حساب تاسيسات زمين منظور مي گردد.

۲- ساختمان: تمام مخارجي كه جهت انتقال سند مالكيت ساختمان به نام خريدار صرف مي شود تا براي استفاده مورد نظر آماده گردد عموما قابل انتقال به بهاي تمام شده ساختمان است. اگر زمين و ساختمان به طور يكجا خريداري شود، بهاي تمام شده هر يك بايد جداگانه شناسايي و در حساب هاي مربوطه ثبت گردد. بديهي است زمين از انواع دارايي استهلاك ناپذير بوده و بهاي تمام شده آن بايد در حسابي جداگانه از ساختمان محاسبه گردد.

۳- تاسیسات: تفکیک تاسیسات از ساختمان با توجه به ماهیت تاسیساتی که در ساختمان یا کارخانه یا محل کارگاه نصب می‌گردد، مشکل است. برای شناسایی تاسیسات و ثبت آن می‌توان آنها را در گروه‌های زیر طبقه‌بندی نمود و عوامل تشکیل دهنده یا قیمت تمام شده آنها را مشخص کرد:

الف - تاسیسات موجود در ساختمان‌های خریداری شده در قیمت تمام شده همان ساختمان منظور می‌گردد. سایر تاسیسات موجود در کارخانه باید از قیمت تمام شده خرید کارخانه تفکیک و به صورت مجزا در سر فصل تاسیسات ثبت گردد.

ب - تاسیسات ایجاد شده در ساختمان یا کارخانه یا کارگاه‌ها: هر گاه تاسیسات جدیدی در ساختمان یا کارخانه ایجاد گردد باید کلیه هزینه‌های مرتبط از زمان شروع تا زمان بهره‌برداری در سر فصل تاسیسات ثبت گردد.

ج - تاسیسات ایجاد شده در ساختمان‌های استیجاری: تاسیسات یا مستحقات ساختمان استیجاری: مانند دیوار کشی، محوطه سازی

عوامل تشکیل دهنده قیمت تمام شده تاسیسات عبارتند از:

- قیمت خرید پس از کسر تخفیفات

- هزینه حمل و نقل بیمه و بارگیری

- مخارج نصب و راه‌اندازی تا مرحله بهره‌برداری

۴- ماشین آلات و تجهیزات: ماشین آلات و تجهیزات شامل انواع ماشین آلات راه سازی، تولید کالا، قطعات عمده ماشین آلات و غیره است که در روال عادی عملیات مورد استفاده قرار می‌گیرد. بهای تمام شده ماشین آلات شامل اجزای زیر می‌باشد:

- قیمت خرید پس از کسر تخفیف‌های تجاری و نقدی

- هزینه حمل و نقل بیمه و بارگیری

- عوارض حقوقی گمرکی و سایر حقوق پرداختی به مراجع قانونی

- مخارجی که جهت راه‌اندازی دارایی تا مرحله بهره‌برداری انجام می‌شود؛ مانند نصب و زیر سازی و حق‌الزحمه خدمات فنی

- مخارج بازسازی و مرمت که برای قابل استفاده ساختن ماشین آلات دست دوم خریداری شده انجام می‌شود.

مخارج غیر مترقبه‌ای و غیر عادی نظیر پرداخت جریمه به علت تاخیر در پرداخت حقوق گمرکی یا تعمیر قطعاتی از ماشین آلات که در حمل و نقل خسارت دیده است، نباید به بهای تمام شده ماشین آلات و تجهیزات تحصیل شده اضافه گردد.

۵- وسایل نقلیه: کلیه وسایل نقلیه موتوری (به استثنای وسایلی که در حوزه تعریف ماشین آلات قرار می‌گیرند) مانند انواع خودرو، وانت، کامیون و کامیونت، وسایل نقلیه دریایی و هوایی در این سرفصل قرار می‌گیرند.

بهای تمام شده این دارایی‌ها به صورت ذیل محاسبه می‌گردد:

- قیمت خرید پس از کسر تخفیف‌های تجاری و نقدی

- هزینه حمل و نقل بیمه و بارگیری

- عوارض حقوقی گمرکی، شماره گذاری و سایر حقوق پرداختی به مراجع قانونی

- مخارج بازسازی و مرمت که برای قابل استفاده ساختن وسایل نقلیه دست دوم انجام می‌شود.

- وجوه غیر قابل استرداد مربوط به سفارش خرید.

۶- اثاثیه و منصوبات: اثاثیه و منصوبات، شامل دستگاه‌های محاسباتی، تجهیزات اداری، تجهیزات برودتی و گرم‌زای منقول، تجهیزات مخابراتی منقول، وسایل صوتی و تصویری و ... می‌باشد که بهای تمام شده آنها شامل اجزای زیر است:

- قیمت خرید پس از کسر تخفیف‌های تجاری و نقدی

- هزینه حمل و نقل بیمه و بارگیری

- عوارض حقوقی گمرکی و سایر حقوق پرداختی به مراجع قانونی

- مخارجی که برای راهاندازی دارایی تا مرحله بهره‌برداری انجام می‌شود. مانند نصب و زیر سازی و حق‌الزحمه خدمات فنی.

۷- ابزار آلات و قالب‌ها: وسایل ایزاری است که در جریان تولید یا تکمیل پروژه مورد استفاده قرار گرفته و بهای تمام شده آن شامل اجزایی زیر است:

- قیمت خرید پس از کسر تخفیف‌های تجاری و نقدی

- هزینه حمل و نقل

- هزینه‌های ساخت تا مرحله بهره‌برداری

- سایر مخارج

۸- دارایی‌های نا مشهود: شامل سرقتی، حق‌الامتیاز و نرم افزارها می‌باشد که بهای تمام شده هر یک از آنها به طریق زیر محاسبه می‌شود:

- کلیه وجوه پرداختی بابت خرید

- وجوه پرداختی بابت کارشناسی و انتقال سند مالکیت

- مخارج مربوط به اخذ مجوز

- سایر هزینه‌های ذیربط تا مرحله بهره‌برداری

ب - تحصیل اموال از طریق تولید و احداث

در جریان فعالیت‌های جاری ممکن است واحد اقتصادی به دلایل ذیل نسبت به تولید یا احداث دارایی‌های مورد نیاز خود اقدام نماید. لذا :

۱- نحوه محاسبه بهای تمام شده دارایی: می‌بایستی که در دوره ساخت به عنوان بهای تمام شده به حساب دارایی منظور می‌شود باید شامل تمام مخارجی باشد که مشخصاً قابل تخصیص به دارایی و در نتیجه ساخت آن باشد. مانند مواد، دستمزد مستقیم، دستمزد غیر مستقیم، طراحی و مهندسی و سایر مخارج مانند بیمه، مخارج اخذ مجوز و استهلاک تجهیزات که در دوره ساخت مورد استفاده قرار گرفته‌اند.

بهای تمام شده دارایی‌هایی که موسسه اقدام به ساخت آن می‌نماید، نباید بیشتر ارزش متعارف بازار این گونه دارایی‌ها (با ظرفیت و کیفیت مشابه) در بازار باشد یا در حساب‌ها ثبت شود.

۲- سود حاصل از احداث دارایی: طبق اصول حسابداری، سود از بکارگیری و واگذاری دارایی‌ها حاصل می‌شود. لذا موسسه برای احداث یا تولید دارایی نباید سود را شناسایی و در دفاتر ثبت کند.

۳- هزینه‌های مالی طی دوره ساخت: طی مدتی که دارایی‌ها به قصد بهره‌برداری ساخته می‌شود، وجوهی صرف خرید مواد، دستمزد و سایر هزینه‌های ساخت می‌گردد. که این وجوه ممکن است حاصل از اخذ وام و کارمزد (هزینه مالی) متعلقه باشد.

ج - تحصیل دارایی به طور رایگان (اهدائی)

به دارایی‌هایی که به طور رایگان از طرف سازمان‌های دولتی و یا اشخاص در اختیار موسسه قرار می‌گیرد، اهدائی می‌گویند. اهدای این دارایی‌ها، ممکن است بلاعوض، مشروط و یا موقوف به رعایت یکسری شرایط خاص باشد. این گونه دارایی‌ها بر مبنای ارزش متعارف (ارزش بازار) در دفاتر ثبت می‌شوند.

در صورتی که اهدای دارایی منوط به ایفای تعهداتی از طرف دریافت کننده باشد تا تحقق تمامی شرایط دارایی تحصیل شده به طور رایگان باید به عنوان دارایی احتمالی و تنها در یادداشت‌های همراه صورت مالی افشاء شود. کمک‌های بلاعوض (تحصیل دارایی‌های اهدائی) مربوط به دارایی‌های بلند مدت باید در طول عمر مفید به قرار زیر ثبت گردند.

د - تحصیل اموال به صورت امانی :

الف - تحصیل دارایی از طریق اجاره ب - تحصیل دارایی بدون اجاره

در صورتی که تحصیل دارایی به صورت امانی از طریق اجاره باشد پس از انعقاد قرار داد جمع‌داری نسبت به تهیه صورت‌جلسه تحویل دارایی امانی و تکمیل فرم دارایی امانی اقدام نموده و سپس اطلاعات مذکور را به حسابداری ارسال می‌نماید.

ضرورت استقرار حسابداری اموال

عدم نمایش اموال در دفاتر و صورت‌های مالی و عدم احتساب هزینه‌های مربوطه؛ از قبیل: استهلاک بهای تمام شده به عنوان یک دارایی مشخص، کنترل و اداره اموال را از بعد ارزش، کیفیت و کمیت، کم رنگ نموده و حتی غیر ممکن می‌سازد. مضافاً این که بخشی از اطلاعات با اهمیت مورد نیاز مدیریت مربوط به اموالی است که در اختیار دارند.

در اثر نقیصه ذکر شده در سطح کلان کشور، اطلاعات قابل اتکا و مفیدی در خصوص حجم کل اموال دولتی که بخش عمده‌ای از بیت‌المال مسلیمن را تشکیل می‌دهد چه از لحاظ ارزش و چه از لحاظ کیفیت و کمیت وجود ندارد و در این راستا، مسائلی، مانند میزان استهلاک، میزان ضایعات و خسارات و در نتیجه ارزش دفتری اموال باقی‌مانده و ... در ابهام باقی می‌ماند.

۲ - ثبت عملیات حسابداری اموال

الف) احتساب اموال رسیده به موسسه/سازمان/شرکت

حساب اموال رسیده (بدهکار) xxx

حساب اموال موسسه/سازمان/شرکت (بستانکار) xxx

ب) هنگام احتساب اموال خریداری شده به حساب اموال موجود در انبار

حساب اموال موجود در انبار (بدهکار) xxx

حساب اموال رسیده (بستانکار) xxx

ج) به هنگام تحویل اموال به واحدها

حساب اموال تحویلی به واحدها (بدهکار) xxx

حساب اموال موجود در انبار (بستانکار) xxx

د) به هنگام اعاده اموال تحویلی واحدها به انبار

حساب اموال موجود در انبار (بدهکار) xxx

حساب اموال تحویلی به واحدها (بستانکار) xxx

ه) به هنگام تحویل اموال دستگاه اجرایی به صورت امانی حسب مورد (موضوع ماده ۱۱۰ قانون محاسبات عمومی کشور) به سایر دستگاهها

حساب اموال امانی (بدهکار) xxx

حساب اموال موجود در انبار (بستانکار) xxx

حساب اموال تحویلی به واحدها (بستانکار) xxx

و) به هنگام اعاده عین اموال امانی از سایر دستگاهها حسب مورد (موضوع ماده ۱۱۰ قانون محاسبات عمومی کشور)

حساب اموال موجود در انبار (بدهکار) xxx

حساب اموال تحویلی به واحدها (بدهکار) xxx

حساب اموال امانی (بستانکار) xxx

ز) به هنگام احتساب اموال امانی رسیده از سایر موسسه/سازمان/شرکت

حساب اموال امانی رسیده (بدهکار) xxx

طرف حساب اموال امانی رسیده (بستانکار) xxx

ح) به هنگام اعاده اموال امانی رسیده سایر موسسه/سازمان/شرکت به موسسه/سازمان/شرکت مربوط

طرف حساب اموال امانی رسیده (بدهکار) xxx

حساب اموال امانی رسیده (بستانکار) xxx

ت) به هنگام ثبت اموال اسقاط / حادثه دیده حسب مورد بر اساس اسناد و مدارک مثبت

حساب اموال اسقاط/حادثه دیده (بدهکار) xxx

حساب اموال موجود در انبار(بستانکار) xxx

حساب اموال تحویلی به واحدها(بستانکار) xxx

۳ - بستن حسابها در پایان سال

الف - حساب اموال موجود + حساب اموال تحویلی به واحدها + حساب اموال امانی + اموال اسقاط و حادثه دیده = حساب اموال **موسسه/سازمان/شرکت**.

ب - حساب اموال امانی رسیده = طرف حساب اموال امانی رسیده

که به شرح زیر بسته می شود :

الف - حساب اموال **موسسه/سازمان/شرکت** (بدهکار) xxx

حساب اموال موجود در انبار(بستانکار) xxx

حساب اموال تحویلی به واحدها(بستانکار) xxx

حساب اموال امانی(بستانکار) xxx

حساب اموال اسقاط(بستانکار) xxx

حساب اموال حادثه دیده(بستانکار) xxx

ب - طرف حساب اموال امانی رسیده(بدهکار) xxx

حساب اموال امانی رسیده(بستانکار) xxx

دستورالعمل اجرایی اموال

ماده ۱۰۷ - انتقال بلاعوض اموال منقول دولت از يك وزارت خانه یا مؤسسه دولتي به وزارتخانه یا مؤسسه دولتي دیگر در صورتي امکانپذیر خواهد بود که علاوه بر موافقت وزارتخانه یا مؤسسه‌اي که مال را در اختیار دارد موافقت وزارت امور اقتصادي و دارايي قبلاً تحصیل شده باشد.

ماده ۱۰۸ - انتقال بلاعوض اموال منقول وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتي به شرکتهای دولتي که صد درصد سهام آنها متعلق به دولت باشد بنا به تقاضاي شرکت دولتي ذیربط و موافقت وزیر یا بالاترین مقام اجرائي وزارتخانه یا مؤسسه دولتي انتقال دهنده مال با تأیید قبلي وزارت امور اقتصادي و دارايي مجاز می‌باشد. در صورتي که ارزش اموال منقولي که در اجرائي این ماده در هر سال به شرکت دولتي منتقل می‌شود بر اساس ارزیابي کارشناس‌منتخب شرکت جمعاً بیش از يك میلیون ریال باشد در پایان هر سال باید سرمایه شرکت معادل مبلغ ارزیابي شده افزایش یابد و در هر حال شرکت انتقال گیرنده مکلف است ارزش مال منتقل شده را به حسابهای مربوط منظور نماید.

ماده ۱۰۹ - انتقال بلاعوض اموال منقول شرکتهای دولتي که صد درصد سهام آنها متعلق به دولت می‌باشد به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتي بنا به تقاضاي وزیر یا رئیس مؤسسه دولتي مربوط و موافقت مجمع عمومي شرکت و اطلاع قبلي وزارت امور اقتصادي و دارايي مشروط بر آنکه ارزش دفتری (قیمت تمام شده منهای تجمع ذخیره استهلاک) اموالي که در اجرائي این ماده انتقال داده می‌شود جمعاً از ۵۰٪ سرمایه پرداخت شده شرکت تجاوز نکند، مجاز می‌باشد.

شرکت انتقال دهنده مال مکلف است در صورتي که ارزش دفتری اموال منقول شرکت که در اجرائي این ماده به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتي منتقل می‌شود تا يك میلیون ریال باشد معادل مبلغ مزبور به حساب هزینه همان سال منظور و در صورت تجاوز این مبلغ از يك میلیون ریال معادل ارزش دفتری اموال منتقل شده سرمایه شرکت را کاهش دهد.

ماده ۱۱۰ - وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتي و شرکتهای دولتي می‌توانند اموال منقول خود را به طور امانی در اختیار سایر وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتي و شرکتهای دولتي و مؤسسات و نهادهای عمومي غیردولتي قرار دهند. در این صورت وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتي و شرکتهای دولتي و مؤسسات و نهادهای عمومي غیردولتي تحویل گیرنده بدون این که حق تصرفات مالکانه نسبت به اموال امانی مذکور داشته باشند مسئول حفظ و حراست و نگهداري حساب این اموال خواهند بود و باید فهرست اموال مزبور را به وزارت امور اقتصادي و دارايي ارسال و عین اموال را پس از رفع نیاز به وزارتخانه یا مؤسسه دولتي و یا شرکت دولتي ذیربط اعاده و مراتب را به وزارت امور اقتصادي و دارايي اطلاع دهند.

ماده ۱۱۱ - منظور از اموال منقول مذکور در فصل پنجم این قانون اموال منقول غیر مصرفي است.

ماده ۱۱۲ - فروش اموال منقول وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتي که اسقاط شده و یا مازاد بر نیاز تشخیص داده می‌شود و مورد نیاز سایر وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتي نباشد، با اطلاع قبلي وزارت امور اقتصادي و دارايي و اجازه بالاترین مقام دستگاه اجرائي ذیربط با رعایت مقررات مربوط به معاملات دولتي مجاز می‌باشد. وجوه حاصل از فروش این قبیل اموال باید به حساب درآمد عمومي واریز شود.

ماده ۱۱۴ - کلیه اموال غیرمنقول وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتي متعلق به دولت است و حفظ و حراست آنها با وزارتخانه یا مؤسسه دولتي است که مال را در اختیار دارد. وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتي می‌توانند با تصویب هیأت وزیران حق استفاده از اموال مزبور را که در اختیار دارند به یکدیگر واگذار کنند.

ماده ۱۱۵ - فروش اموال غیرمنقول وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی که مازاد بر نیاز تشخیص داده می‌شود به استثناء اموال غیرمنقول مشروحه زیر:

۱ - اموال غیرمنقولی که از نفایس ملی باشد.

۲ - تأسیسات و استحکامات نظامی و کارخانجات اسلحه و مهمات‌سازی.

۳ - آثار و بناهای تاریخی.

۴ - اموال غیرمنقول که در رابطه با مصالح و منافع ملی در تصرف دولت باشد که فروش آنها ممنوع می‌باشد

ماده ۱۱۷ - اموال غیرمنقول وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی به پیشنهاد وزیر یا رئیس مؤسسه مربوط و با تصویب هیأت وزیران قابل انتقال به شرکتهایی که صد درصد سهام آنها متعلق به دولت است می‌باشد. اموال مزبور توسط کارشناس یا کارشناسان منتخب مجمع عمومی شرکت به قیمت‌روز ارزیابی و پس از تأیید مجمع عمومی سرمایه شرکت معادل قیمت مذکور افزایش می‌یابد.

ماده ۱۱۸ - اموال غیرمنقول متعلق به شرکتهایی دولتی که صد درصد سرمایه و سهام آنها متعلق به دولت است با تصویب هیأت وزیران قابل انتقال به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی می‌باشد، مشروط بر این که قیمت دفتری آن گونه اموال انتقالی، مجموعاً از پنجاه درصد سرمایه پرداخت شده شرکت تجاوز ننماید. معادل قیمت دفتری اموال مزبور از سرمایه شرکت کسر می‌شود.

ماده ۱۱۹ - اموال غیرمنقول متعلق به شرکتهایی که صد درصد سهام آنها متعلق به دولت است با تصویب مجمع عمومی آنها قابل انتقال به یکدیگر می‌باشد. بهای اینگونه اموال با توافق مجمع عمومی مربوط تعیین و معادل آن از سرمایه شرکت انتقال‌دهنده کسر و به سرمایه شرکت انتقال‌گیرنده افزوده می‌گردد.

ماده ۱۲۰ - وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی می‌توانند پس از تصویب هیأت وزیران حق استفاده از اموال غیرمنقول دولتی مازاد بر احتیاج خود را به‌طور موقت به مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی واگذار نمایند. در این صورت انتقال‌گیرنده بدون این که حق تصرف مالکانه داشته باشند مسئول حفظ و حراست اموال مذکور بوده و باید پس از رفع نیاز عین مال را اعاده و مراتب را به وزارت امور اقتصادی و دارایی اطلاع دهند.

ماده ۱۲۱ - نقل و انتقال اموال منقول و غیرمنقول شورای نگهبان و مجلس شورای اسلامی تابع مقررات این فصل نبوده و تابع آیین‌نامه خاص خود خواهد بود.

حسابداری استهلاک

با توجه به نکات فوق حسابداری استهلاک به روشی گفته می‌شود که بر اساس آن بهای تمام شده دارایی ثابت منهای ارزش اسقاط آن، بر مدتی که عمر مفید آن برآورد می‌شود به طریقی معقول و منظم سرشکن شود.

بنابراین هدف استهلاک، سرشکن کردن بهای تمام شده است و نه تعیین ارزش دارایی.

به تدریج که از عمر مفید اقتصادی دارایی کاسته می‌گردد، استهلاک آن منطقی به صورت هزینه به عملیات واحد اقتصادی تخصیص می‌یابد.

در واقع استهلاک از دو طریق بر صورت سود و زیان اثر می‌گذارد:

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

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

استهلاک در این معنا به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

الف_ استهلاک داراییهای مشهود: یعنی داراییهایی که وجود خارجی دارند مانند اموال، ماشین آلات و تجهیزات

ب_ استهلاک داراییهای نامشهود: که موجودیت مادی ندارند مانند سرقفلی، فرانشیز یا حق امتیاز 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 کاربرد 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.

علل استهلاک: به شرح زیر طبقه بندی می‌شوند:

عوامل فیزیکی عوامل کار بردی:

۱. فرسودگی ناشی از استعمال

۱. عدم کفایت

۲. گذشت زمان

۲. نابابی که تعویض زودرس را هم در بر میگیرد

۳. پوسیدگی و زنگ زدگی

اموال بدون استفاده را می باید در حساب خاصی جزو داراییها، نگهداری کرد.

برآورد استهلاك:

در محاسبه استهلاك دو نوع برآورد ضرورت پیدا می کند:

۱. عمر مفید مال

۲. ارزش اسقاط آن

ارزش اسقاط:

فروش مال یا در تعویض، به هنگام انصراف از کار آن، که در این برآورد هزینه پیاده کردن و برچیدن مال هم منظور می گردد.

مابه التفاوت بهای تمام شده و ارزش اسقاط مال را ماخذ استهلاك می نامند. اغلب در عمل از محاسبه ارزش اسقاط صرف نظر می کنند. در مواردی که حاصل فروش اسقاط مال را با هزینه پیاده کردن آن برابر تشخیص دهند (که عمل ارزش اسقاط آن صفر می شود) و یا مبالغ حاصل از فروش کم و ناچیز باشد، انصراف از محاسبه ارزش اسقاط را قابل قبول دانسته اند.

ثبیت استهلاك

در مورد حسابهای دارایی اصول زیر رعایت می شود:

۱. به هنگام خرید یا تحصیل قلمی از دارایی، آن را به بهای تمام شده ثبت می کنند.

۲. پس از آن، در مورد آن دسته از داراییها که عمر معین و محدود دارند، بهای تمام شده منهای استهلاك انباشته تا تاریخ تهیه گزارش مالی، ملاک تعیین ارزش و درج آن در گزارشهای مالی قرار می گیرد و آن را ارزش دفتری یا مانده مستهلك نشده می نامند.

۳. آن قسمت از بهای تمام شده که بکار رفته و فایده اش منقضی شده است، بر اساس اصل مقابلله درآمد با هزینه به حساب هزینه جاری منظور می شود.

نکته مهم این است که در نتیجه این عمل بهای تمام شده در طول استفاده از مال جدا و محفوظ و مشخص می ماند و با آنچه به تدریج از طریق استهلاك سالانه، انباشته می شود مخلوط نگردد.

مخلوط کردن این دو منطقی نیست زیرا بهای تمام شده واقعی و قطعی و استهلاك برآوردی و تخمینی می باشد.

حساب دارایی کاه مذکور را که استهلاك انباشته به آن گفته می شود در گذشته " ذخیره استهلاك" می نامیدند که می باید از بکار بردن آن اجتناب نمود زیرا عمل ثبت استهلاك مطلقاً ذخیره ای بوجود نمی آورد.

روشهای استهلاك

محاسبه و تعیین مبلغ هزینه استهلاك برای ثبت در هر دوره مالی به طرق مختلف انجام می شود. برای این منظور روشهایی ابداع کرده اند که با وجود این که بهای تمام شده و عمر مفید مال در همه آنها ثابت و یکسان است، ولی هزینه استهلاك دوره مالی در هر روش متفاوت از روش دیگر بدست می آید.

روشهای استهلاك را می توان به شرح زیر طبقه بندی کرد:

الف_ محاسبه بر حسب زمان:

۱. روش خط مستقیم یا اقساط مساوی. از لحاظ هزینه استهلاك این روش را ثابت هزینه هم گفته اند.

ب_ محاسبه بر حسب محصول یا روشهای مبتنی بر تغییر هزینه هر دوره که عبارتند از:

۲. روش ساعت کارکرد

۳. روش میزان تولید

پ _ روشهای مبتنی بر استهلاک بیشتر در سالهای اول عمر مال و کاهش تدریجی آن

۴. روش مجموع سنوات

۵. روش مانده نزولی یا استهلاک بر اساس ارزش دفتری در هر دوره مالی

۶. قسط السنین

۷. سرمایه گذاری وجوه استهلاکی

روش اول _ روش خط مستقیم

در این روش که ساده ترین روش برای محاسبه استهلاک است ارزش اسقاط را از بهای تمام شده کم کرده و حاصل را بر تعداد دوره یا سال تقسیم می کنند.

در حقیقت این روش ارتباط نزدیکی با زمان دارد. $d = (c - s) / n$

روش خط مستقیم روشی بسیار ساده است. در مواقعی که میزان استفاده از دارایی و کارکرد آن در هر دوره برابر با دوره دیگر می باشد. و همچنین مواقعی که هزینه های تعمیر و نگهداری هر دوره مساوی دوره های مالی دیگر برآورد شود.

روش خط مستقیم اصلاً کارکرد دارایی را در نظر نمی گیرد. همانطور که می دانید با گذشت زمان و مستهلک شدن داراییها ارزش دفتری آنها کاهش می یابد ولی چون در روش خط مستقیم هزینه استهلاک در تمام دوره ها برابر است بنابراین این موضوع که ارزش دارایی باید کاهش یابد را نیز نادیده می گیرد. این حالت محاسبات مربوط به بازده سرمایه مختل می کند.

محاسبه بر حسب محصول یا روشهای مبتنی بر تغییر هزینه هر دوره:

روش دوم _ روش ساعات کارکرد

در این روش هزینه استهلاک هر دوره بر حسب میزان کارکرد واقعی مال تعیین می گردد.

در این روش کارکرد مال یا دارایی تا زمان اسقاط آن بر حسب تعداد کل ساعات کار، برآورد و آنگاه نرخ استهلاک برای هر ساعت کار محاسبه میشود.

نرخ استهلاک برای هر ساعت کار برابر است با: $R = (c - s) / nu$

هزینه استهلاک

استهلاک انباشته

روش مجموع سنوات :

در این روش پس از کسر کردن ارزش اسقاط از بهای تمام شده، حاصل را در کسری که صورت و مخرج آن بصورت زیر بدست می آید، ضرب می کنیم:

روش مانده نزولی:

در این روش نرخی ثابت را در طول عمر مال در ارزش دفتری آن (بهای تمام شده منهای استهلاک انباشته) ضرب کرده تا هزینه استهلاک دوره بدست آید

معایب کلی روشهای استهلاک :

اولاً: هیچ یک از روشهای تخصیص بی نقص نیستند زیرا تخمین درآمدهای آتی با سرویس دهی یک دارایی و پیش بینی عمر مفید آن به آسانی صورت نمی گیرد و به علت اینکه تمامی روشهای تخصیص و تسهیم اعتباری هستند و نتایج آنها قابل دفاع نیستند .

ثانیاً: برآورد عمر مفید، ارزش اسقاط و حتی در برخی موارد محاسبه بهای تمام شده دارایی متکی بر پیش بینی های اولیه می باشد و در طول زمان ثابت می ماند از این رو روشهای استهلاک ایستا (Static) است و این شاید بزرگترین عیب روشهای استهلاک باشد. به عنوان مثال پیشرفت سریع تکنولوژی و تشدید رقابت در عرضه تجهیزات تازه به ویژه وسایل الکترونیک موجب آن شده که بسیاری از ماشین آلات و تجهیزات به سرعت از مد بیافتند این

جریانات اعتبار روشهای استهلاک را از لحاظ پیوند با واقعیت مورد تردید قرار داده است زیرا مبنای روشهای استهلاک، بازیافت بهای تمام شده دارایی در طول عمر مفید برآوردی آن است حال آنکه بر اثر تغییر تکنولوژی برآورد عمر مفید با واقعیت تطبیق نمی کند.

ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم:

در قانون مالیاتهای مستقیم ماده ۱۵۱ به نحوه محاسبه استهلاک دارائیه در تشخیص درآمد مشمول مالیات اختصاص دارد. جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم، که در آن نرخ و نحوه محاسبه استهلاک انواع دارائیههای مربوط به صنایع مختلف در ۳۹ گروه طبقه بندی شده است.

اهداف سازمان امور مالیاتی کشور در ارتباط با ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم:

کاهش رکود اقتصادی و افزایش رونق اقتصادی

کاهش بیکاری

ایجاد یکنواختی در صنایع مشابه جهت تشخیص درآمد مشمول مالیات

روشهای محاسبه استهلاک طبق قانون مالیاتهای مستقیم (تبصره ۳ جدول استهلاکات ماده ۱۵۱ ق.م.م)

طبق قانون مالیاتهای مستقیم دو روش از روشهای مختلف استهلاک در قانون مجاز شناخته شده است با این توضیح که اگر برای دارایی طبق قانون مالیاتهای مستقیم نرخ تعیین شده باشد از روش نزولی و در مواردی که مدت تعیین شده باشد روش خط مستقیم بکار می رود به بیان دیگر مدت و نرخ ملاک تمییز بین دو روش است.

طبق استانداردهای حسابداری انتخاب روش سر شکن کردن مبلغ قابل استهلاک امری قضایاتی است در صورت استفاده از قوانین مالیاتی در راستای اهداف حسابداری، انتخاب روش استهلاک، از اختیار مدیران خارج شده و شاید محدودیتی برای افشاء خط مشی و عملکرد واقعی مدیران واحدهای تجاری یا اهم رویه های حسابداری باشد.

ارزش اسقاط و مأخذ استهلاک:

در جدول ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم مأخذ استهلاک قیمت تمام شده دارایی می باشد. ومنظور از قیمت تمام شده بهای تحصیل دارایی و مخارج مربوط به تعمیرات اساسی آن می باشد. با این فرض، ارزش اسقاطی که طبق استانداردهای حسابداری یکی از اقلام موثر در محاسبه استهلاک شناخته شده و قابل استهلاک شدن نمی باشد در جدول استهلاکات نادیده گرفته شده است.

طرز محاسبه استهلاک کسری سال:

از نظر قانون مالیاتهای مستقیم (طبق بند ۳ ماده ۱۴۹) در صورتی که دارایی قابل استهلاک در خلال ماه (آنچه که از کلمه خلال در قانون استفاده می شود این است که باستانهای روز اول ماه، روزهای دیگر، همه خلال ماه هستند) در اختیار واحدهای تجاری قرار گیرد استهلاک آن از ماه بعد محاسبه خواهد شد. در نتیجه اگر مبلغ استهلاک طبق ماه مذکور با توجه به میزان کارکرد آن در همان ماه با اهمیت باشد نادیده گرفته می شود بعنوان مثال در صنایع کشتیرانی و هواپیمایی مقرون به صرفه نمی باشد.

استفاده نکردن موقت از داراییهای ثابت:

به موجب قانون مالیاتهای مستقیم لازمه شروع استهلاک احراز دو شرط است. یکی آنکه دارایی در اختیار موسسه قرار گرفته باشد و دیگر آنکه آماده بهره برداری باشد اعم از آنکه عملاً بهره برداری بشود یا نشود.

طبق تبصره ۶ ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم در مواردی که دارایی قابل استهلاک پس از آمادگی برای بهره برداری به علت تعطیل کار موسسه یا علل دیگری برای مدتی مورد استفاده قرار نگیرد، میزان استهلاک آن در مدتی که مورد استفاده واقع نشده معادل ۳۰٪ نرخ استهلاکی خواهد بود که در جدول استهلاک بر آن دارایی تعیین گردیده است.

دلایل مخالفین محاسبه استهلاک:

مخالفت با اصل مقابله هزینه ها با درآمدها _ تخصیص بهای تمام شده دارایی ثابت به دوره های استفاده از آن در اجرای اصل مقابله هزینه ها با درآمدها صورت می گیرد و چون در صورت عدم استفاده، درآمدی از دارائیه تحصیل نمی شود طبعاً استهلاک باید متوقف گردد.

تجدید ارزیابی و استهلاک:

موضوع تجدید ارزیابی دارائیههای ثابت مشهودی که به بهای تمام شده تاریخی در صورتهای مالی منعکس می گردد. در کشور ما نیز به دلیل وجود شرایط تورمی در چند سال اخیر و با توجه به اینکه ارزش منصفانه دارائیههای ثابت مشهود به طور قابل ملاحظه ای نسبت به مبالغ دفتری مبتنی بر بهای تمام شده

تاریخی آن افزایش یافته است. جهت نشان دادن افزایش مبلغ دفتری دارائیهای ثابت و محاسبه واقعی تر استهلاک و بالا بردن خصوصیات کیفی، مربوط بودن اطلاعات و در نتیجه مفید بودن اطلاعات مندرج در صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری، تجدید ارزیابی دارائیهای ثابت مشهود ملزم شناخته شده است اما بنا به دلایل خاص در موارد معدودی از تجدید ارزیابی دارائیهای ثابت توسط واحدهای تجاری استفاده می گردد.

عدم وجود کارشناس مستقل و دارای صلاحیت حرفه ای در زمینه ارزیابی.

وجود قوانین مالیاتی از آنجائیکه در زمینه تجدید ارزیابی دارائیهای ثابت سیاست دوگانه ای توسط دولت اتخاذ گردیده بطوریکه طبق آئین نامه اجرایی ماده ۶۲ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی کلیه شرکتهایی که صددرصد سهام آنها متعلق به دولت یا شرکتهای دولتی هستند در صورت تجدید ارزیابی دارائیهای استهلاک پذیر، اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی مشمول مالیات بر درآمد و یا سایر انواع مالیاتها (حق تمر) نشده و همچنین اگر قیمت دفتری جدید شامل اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارائیهای ثابت استهلاک پذیر باشد هزینه استهلاک آنها از جمله هزینه های قابل قبول مالیاتی می باشد در حالی که برای واحدهای تجاری غیر دولتی، اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارائیهای ثابت، طبق ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مالیات به نرخ ۲۵٪ بوده و افزایش بهای دارائیهای موسسه ناشی از تجدید ارزیابی طبق تبصره ۱۰ ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم قابل استهلاک نخواهد بود در نتیجه واحدهای تجاری غیر دولتی به علت فرارهای مالیاتی تمایل کمتری نسبت به تجدید ارزیابی دارائیهای ثابت دارند.

استفاده از قوانین مالیاتی به جای اصول حسابداری در نحوه محاسبه استهلاک در ایران:

در بیشتر واحدهای تجاری ایران در نحوه محاسبه استهلاک به جای استفاده از اصول و استانداردهای حسابداری (برآورد عمر مفید دارایی طبق ضوابط حسابداری) از قوانین مالیاتی (جدول ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم) استفاده می کنند و با توجه به اینکه اهداف قوانین مالیاتی با اهداف استانداردهای حسابداری (نشان دادن گزارشهای مالی که گویای واقعیت باشد بدین معنا که اطلاعات مالی را از جنبه های با اهمیت آنچنان که هست یا پدید آمده به گونه ای قابل اعتماد و قابل بررسی و مقایسه برای استفاده کننده گان بازگو نماید) مغایر می باشد و از آنجائیکه استهلاک به دو صورت زیر در صورتهای مالی افشاء می گردد:

الف) به عنوان هزینه استهلاک / ذخیره استهلاک

ب) به عنوان بخشی از بهای تمام شده کالا

لذا این امر منجر به واقعی نبودن گزارشها و صورتهای مالی بیشتر واحدهای اقتصادی شده و بجای استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی تطابق دارند و مشکلات و معایب زیر از این امر نشأت می گیرند:

۱. واقعی نبودن نتایج عملیات یا وضعیت مالی شرکت در گزارشها و صورتهای مالی
۲. عدم قابلیت مقایسه ای گزارشها و صورتهای مالی
۳. واقعی نبودن نسبتهای مالی محاسبه شده
۴. غیر قابل ارزیابی بودن عملکرد واقعی مدیران
۵. منحرف کردن استفاده کننده گان از صورتهای مالی (درون سازمانی و برون سازمانی)

راهکارهای پیشنهادی:

با توجه به ایرادات مطرح شده در ارتباط با بکارگیری قوانین مالیاتی به جای اصول حسابداری برخی پیشنهاداتی جهت برطرف کردن موانع و ایرادات مذکور در ارتباط با محاسبه استهلاک بیان می گردد به طوریکه واحدهای تجاری بتوانند هم استانداردهای حسابداری و هم قوانین مالیاتی را رعایت بکنند:

الف) استفاده از نهاد یا سازمانی برای تعیین عمر مفید و ارزش جاری دارائیهای استهلاک پذیر:

مدیران واحدهای تجاری در راستای اجرای اصول و ضوابط (استانداردهای حسابداری) جهت برآورد میزان عمر مفید واقعی دارائیهای خود اغلب با محدودیتهایی مواجه هستند و اکثراً از قوانین مالیاتی (جدول ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم) و یا تجارب قبلی در این زمینه استفاده می کنند و همچنین در تعیین ارزش جاری دارائیهای استهلاک پذیر جهت تجدید ارزیابی آنها از قیمتتهای متفاوتی استفاده می نمایند قادر به تعیین میزان دقیق آن نیستند و از آنجائیکه در ایران نهاد یا سازمانی اصلاح برای تعیین عمر مفید و ارزش جاری واقعی دارائیهای استهلاک پذیر وجود ندارد لذا ضروری می باشد نهاد یا سازمانی بر آورد این اطلاعات را بر عهده گیرد تا حسابداران بتوانند با وجود اطلاعات رسمی در این خصوص میزان واقعی استهلاک دارائیه را بطور دقیق تعیین نمایند.

ب) استفاده از استاندارد بین المللی شماره ۱۲ (حسابداری مالیات بر درآمد) به عنوان یکی از استانداردهای حسابداری در ایران:

از آنجائیکه استاندارد بین المللی شماره ۱۲ (حسابداری مالیات بر درآمد) جزو استانداردهای حسابداری در ایران ذکر نشده است لذا کمیته فنی سازمان حسابرسی می تواند با تدوین این استاندارد حسابداری به عنوان یکی از استانداردهای مورد قبول این سازمان در ایران، در راستای واقعی تر و مفیدتر نمودن اطلاعات مالی واحد های تجاری اقدامات شایانی انجام دهد.

ج) حذف محدودیتها و عواملی که انگیزه تجدید ارزیابی را از بین می برد :

دولت می تواند با یکسان سازی قوانین مالیاتی (شامل بخش دولتی و غیر دولتی) و صرفنظر از دریافت مالیات در ارتباط با سود شناسایی شده واحدهای غیر دولتی بابت تجدید ارزیابی و قبول هزینه های استهلاک مرتبط با اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارائیهای استهلاک پذیر امکان و انگیزه استفاده از تجدید ارزیابی را برای تمامی واحدهای تجاری فراهم نماید تا با تجدید ارزیابی دارائیها امکان محاسبه واقعی تر ارزش دفتری دارائیها و هزینه های استهلاک و یا بطور کلی مفید نمودن اطلاعات مالی گزارش شده توسط واحدهای تجاری را فراهم نماید . البته لازم به ذکر است که دولت باید از طریق برخی قوانین مالیاتی نسبت به مازاد تجدید ارزیابی (سود تجدیدارزیابی) کنترل بیشتری داشته باشد تا واحدهای تجاری نتوانند از این محل تسهیم سود نمایند .

تهیه و تنظیم: سید کیهان موسوی

فهرست مطالب

- ۱- تعاریف و طبقه بندی ۱
- ۲- جایگاه اموال و دارایی ها در قانون ۱
- ۳- نارگذاری و واگذاری اموال..... ۱
- ۴- تحصیل اموال..... ۲
- ۵- عوامل تعیین کننده قیمت تمام شده اموال..... ۲
- ۶- ضرورت استقرار حسابداری اموال..... ۴
- ۷- ثبت عملیات حسابداری اموال..... ۵
- ۸- دستورالعمل اجرایی اموال..... ۶
- ۹- حسابداری اموال..... ۷
- ۱۰- عوامل استهلاك..... ۷
- ۱۱- برآورد استهلاك..... ۷
- ۱۲- ارزش اسقاط..... ۷
- ۱۳- ثبت استهلاك..... ۷
- ۱۴- معایب استهلاك..... ۹
- ۱۵- ماده ۱۵۱ قانون مالیات مستقیم..... ۱۰
- ۱۶- روشهای محاسبه استهلاك مطابق قانون مالیات مستقیم - تبصره ۳ جدول استهلاكات(ماده ۱۵۱ ق.م)... ۱۰
- ۱۷- ارزش اسقاط و ماخذ استهلاك..... ۱۰
- ۱۸- استفاده نکردن موقت از دارایی ثابت ۱۰
- ۱۹- دلیل مخافت های محاسبه استهلاك..... ۱۰
- ۲۰- تجدید ارزیابی و استهلاك..... ۱۱
- ۲۱- عدم وجود کارشناس مستقل حرفه ای و دارای صلاحیت ۱۱
- ۲۲- بکارگیری قوانین مالیاتی بجای اصول حسابداری در نحوه محاسبه استهلاك..... ۱۱
- ۲۳- راهکارهای پیشنهادی..... ۱۲