

مطالعه تطبیقی استهلاک مجاز مالیاتی

مهدی مرادی نقده^۱

تاریخ دریافت: ۸۷/۱۱/۲۷ | تاریخ پذیرش: ۸۸/۴/۱۴

چکیده

در این مقاله، رفتار مالیاتی با هزینه های استهلاک دارایی های ثابت در قوانین مالیاتی ایران و تعدادی از کشورهای دنیا مطالعه و مقایسه شده است. ساختمانها، طیفی از دارایی های مورد استفاده در بخش انرژی و دارایی های نامشهود از بین انواع دارایی های ثابت جهت مطالعه و مقایسه انتخاب شده اند. دلیل این انتخاب در وهله نخست سهم عمده ساختمانها در سبد دارایی های شرکتها و سایر موسسات اقتصادی، سهم بالای بخش انرژی در اقتصاد کشورمان و بالاخره اهمیت دارایی های نامشهود و مغفول ماندن این دارایی ها در اکثر مطالعات انجام شده در کشور بوده است. تنوع در روش های محاسبه استهلاک، مقایسه بین مقررات نظام های مختلف مالیاتی را دشوار می سازد. برای فراهم نمودن امکان مقایسه بهتر بین کشورها، به جای توجه به نرخ ها یا روش های استهلاک، میزان اسمی بازیافت بهای تمام شده در دوره های پنج و ده ساله مقایسه شده است. نتایج مطالعات انجام شده حاکیست که در زمینه رفتار مالیاتی با هزینه استهلاک انواع ساختمانها، علائم تجاری، حق الامتیاز، مجوز، حق تالیف و حق اختراع مقررات مالیاتی ایران نسبت به اکثر کشورهای مورد مطالعه مشوقانه تر و در عین حال در مورد دارایی های بخش انرژی و سرقفلی سختگیرانه تر است. مقاله همچنین نتیجه می گیرد که تورم شدید حاکم بر اقتصاد ایران و اثر کاهشی تورم بر میزان مشوقانه بودن رفتار مالیاتی با استهلاک میزان سختگیرانه تر بودن رفتار مالیاتی با استهلاک برخی دارایی ها در ایران در قیاس با کشورهای مورد مطالعه را تشید کرده است. توصیه های سیاستی نیز برای اصلاح مقررات استهلاک در ایران ارائه شده است.

واژه های کلیدی:

تشویقات مالیاتی، استهلاک دارایی های ثابت، استهلاک [محاذ] مالیاتی، مطالعه تطبیقی

۱. پژوهشگر دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی

۱- مقدمه

قابل قبول یا مجاز بودن هزینه های استهلاک دارایی های ثابت، گونه ای تشویق مالیاتی است. اینکه نظام مالیاتی به مودی اجازه دهد که تا چه حد و با چه سرعتی کاهش ارزش دارایی های ثابت را به حساب هزینه منظور دارد نقش تعیین کننده ای در میزان درآمد مشمول مالیات و نهایتاً بار مالیاتی تحمیلی به مودی دارد.

مشوق های مالیاتی یکی از اجزای عمدۀ سیاست مالیاتی هستند. در کنار نرخ های اسمی مالیات که اصلی ترین جزء هر سیاست مالیاتی است مشوق ها نیز سهم تعیین کننده ای در جهت گیری ها و اثرات سیاست های مذکور دارند. از همین روست که در تحلیل های مالیاتی سعی می شود با وارد نمودن اثرات مشوق های مالیاتی و برخی پارامترهای دیگر نظری نرخ بازده دارایی ها، اعتبارات مالیاتی و تورم به مدل های تحلیلی از نرخ اسمی مالیات فاصله گرفته و نرخ موثر مالیات مدد نظر قرار گیرد. نرخی که معرف میزان بار مالیاتی هر یک از پایه های مالیاتی است.

مهم ترین هدف در محاسبه نرخ موثر مالیات و میزان بار مالیاتی در واقع، مطالعه میزان رقابت پذیری نظام مالیاتی در مقایسه با دیگر کشورها و بالاخص کشورهایی است که به دلایل جغرافیایی، سیاسی، تکنولوژیک و تجاری سطح رقابت بیشتری را با کشور مورد تحلیل دارند. در شرایطی که رقابت بالایی بین دو یا چند کشور برای جذب سرمایه و نیروی کار وجود داشته باشد تفاوت نرخ های موثر مالیات و به تبع آن تفاوت بار مالیاتی، چه بسا، تاثیر به سزاگی در میزان جذب سرمایه های بین المللی توسط هر یک از آن کشورها خواهد داشت بالاخص اگر کشورهای مورد نظر از نظر سایر مولفه ها شباهت ها و یکسانی های زیادی داشته باشند.

۲- بیان مساله، اهمیت و ضرورت تحقیق

در دنیای امروزی، میزان موفقیت هر کشور در جذب سرمایه های بین المللی و جلوگیری از خروج سرمایه گذاری های انجام شده در قلمروی خود تاثیر به سزاگی بر مؤلفه های اقتصادی، سیاسی، امنیتی و تکنولوژیک آن کشور دارد. مالیات و سیاست های مالیاتی نیز یکی از وجوده تاثیر گذار بر جذب سرمایه است. بنابراین، هر کشوری که قصد رقابت با دیگر کشورها در زمینه جذب سرمایه خارجی و حفظ سرمایه های موجود را دارد، لاجرم، باید آگاهی کافی درباره بار مالیاتی تحمیلی خود به مودیان و به

طريق اولی، مزیت نسبی مشوق های مالیاتی خود در مقایسه با کشورهای رقیب داشته باشد. در این رهگذر، کشورهایی موفق خواهند بود که به سطح رقابت پذیری مالیاتی بالاتری - البته با رعایت ملاحظات درآمدی - دست یافته باشند.

به این ترتیب، سوالات اصلی این تحقیق عبارتند از اینکه میزان تساهل و اثر تشویقی مقررات مالیاتی ایران در زمینه هزینه های استهلاک دارایی ثابت در سال ۱۳۸۸ در مقایسه با برخی دیگر از کشورهای دنیا - که جمیعاً درصد بالایی از تجارت خارجی ایران اختصاص به آنان دارد - چگونه است؟ آیا می توان رفتار مالیاتی با هزینه استهلاک دارایی های ثابت در ایران را از منظر رقابت پذیری مالیاتی مطلوب ارزیابی نمود؟ در مورد کدامین گروه از دارایی ها می توان این رفتار را مطلوب یا نامطلوب ارزیابی کرد؟

۳- مفاهیم اساسی

۱- استهلاک

در زبان فارسی تنها از یک لغت برای اشاره به مفهوم کاهش ارزش دارایی های ثابت استفاده می شود و آن کلمه استهلاک است. با این حال، در زبان انگلیسی از سه لغت متفاوت به شرح زیر برای مفهوم استهلاک (کاهش ارزش دارایی ها) استفاده می شود:

(الف) Depreciation: این واژه برای کاهش ارزش دارایی های ثابت مشهودی بکار می رود که وجود فیزیکی یا مادی داشته و در اثر بهره برداری، فرسودگی، کهنه‌گی و سایر عوامل به طور تدریجی فرسوده و غیر قابل استفاده می شوند مانند ساختمان.

(ب) Amortization: این واژه برای کاهش ارزش دارایی های نامشهودی استفاده می شود که وجود فیزیکی ندارند یا مانده های بدھکار یا بستانکاری که باید به تدریج و به طور منظم به هزینه یا درآمد گرفته شوند. حق طبع (کپی رایت) مثالی برای مورد اول و استهلاک صرف و کسر اوراق قرضه مثالی برای مورد دوم است.

(ج) Depletion: از این واژه برای اشاره به کاهش ارزش معادن و منابع طبیعی که بر اثر استخراج تهی می شوند، استفاده می شود.

وجه تشابه هر سه تعریف فوق، کاهش ارزش دارایی ها و وجه افتراق آنها، نوع دارایی هایی است که باید مورد توجه قرار گیرد. (شریفی نیا و مهدوی، ۱۳۸۵). این مقاله به مطالعه استهلاک دارایی های

ثابت مشهود و نامشهود می‌پردازد و بنابراین، هر جا که از واژه استهلاک استفاده شود اگر موضوع دارایی‌های ثابت باشد منظور Depreciation خواهد بود و چنانچه درباره دارایی‌های نامشهود بحث شود Depletion مد نظر است.

۲-۳- استهلاک مجاز مالیاتی

استهلاک مجاز مالیاتی عبارتست از میزان استهلاکی که از دیدگاه مقررات مالیاتی به عنوان هزینه، مجاز یا قابل قبول شناخته می‌شود. این میزان لزوماً با استهلاک واقعی یا استهلاک حسابداری مساوی نیست.

۳- محاسبه هزینه استهلاک به روش خط مستقیم

در این روش، مجموع کسور استهلاکی به طور مساوی بین سالهای عمر مفید دارایی تقسیم می‌شود. به عبارت دیگر، سالانه درصدی یکسان از ارزش دارایی مستهلاک می‌شود تا اینکه در پایان عمر مفید در نظر گرفته شده برای دارایی، ارزش دفتری آن صفر شود بدون اینکه به فرسایش دارایی توجهی شود. این روش نقطه مقابل روش مانده نزولی است.

۴- محاسبه هزینه استهلاک به روش مانده نزولی

محاسبه هزینه استهلاک به روش مانده نزولی مثال نوعی مناسبی برای استهلاک سریع است. در این روش، میزان استهلاک بر اساس ارزش دفتری رو به کاهش دارایی در آخر هر سال محاسبه می‌شود. مثلاً اگر ارزش دارایی ۱۰۰ و نرخ استهلاک ۱۰ درصد باشد، مبلغ استهلاک سال اول ۱۰ خواهد بود ولی این میزان برای سال دوم $90 \times 10 = 90$ خواهد بود. به این ترتیب، رقم استهلاک هر ساله تنزل می‌کند چنانکه در سال سوم به $81 = 10 \times 81\%$ بالغ خواهد شد و الی آخر.

لازم به ذکر است که نوع روش محاسبه استهلاک هیچ ارتباطی با مفهوم استهلاک از دیدگاه حسابداری یا مالیاتی ندارد. به عبارت بهتر، هم برای مقاصد حسابداری و گزارشگری مالی و هم برای مقاصد مالیاتی می‌توان از روش‌های مستقیم و نزولی و یا سایر روش‌های محاسبه استهلاک صحبت کرد.

۴- پیشینه تحقیق

از آنجایی که این مقاله با اهداف کاربردی تنظیم شده است، در جستجوی پیشینه تحقیق نیز به دنبال مرتبط ترین تحقیقات قبلی (به سوال‌های تحقیق) و کاربردی ترین آنها بوده است و از این‌رو، چندان به تحقیقات انجام شده در زمینه مبانی نظری تشویقات مالیاتی و استهلاک نپرداخته است.

در داخل کشور، از مقاله شریفی نیا و مهدوی (۱۳۸۵) می‌توان به عنوان تنها تحقیقی که سوالات آن قرابت زیادی با پرسش‌های مقاله حاضر دارد نام برد. تحقیق مذکور با نظر سنجی از مدیران مالی، حسابداران و حسابرسان ۵۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به دنبال بررسی میزان هماهنگی مقررات استهلاک قانون مالیات‌های مستقیم با هزینه استهلاک واقعی دارایی‌های استهلاک پذیر بوده است. نتایج تحقیق مذکور حاکی از این بوده که طبق نظر افراد مورد مصاحبه در مورد وسائل نقلیه، ساختمان‌های اداری و ابزارآلات مغایرتی در میزان استهلاک واقعی مورد انتظار با استهلاک طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم وجود ندارد ولی استهلاک مالیاتی اموال و اثاثه ۲۶ درصد و استهلاک مالیاتی ماشین آلات ۲۲ درصد کمتر از استهلاک واقعی این دارایی هاست. با توجه به این مساله که هدف نظام‌های مالیاتی از تدوین مقررات استهلاک مجاز مالیاتی صرفاً تلاش برای انطباق مقررات با عمر مفید و استهلاک واقعی دارایی‌ها نیست و استهلاک مجاز مالیاتی در عین حال ابزاری تشویقی نیز محسوب می‌شود که بعضًا جانشین انواع معافیت‌ها و سایر مشوق‌های مالیاتی می‌شود، بنابراین هرچند که یافته‌های مقاله مذکور قطعاً اطلاعات ذی قیمتی درباره میزان تطابق استهلاک مالیاتی و استهلاک واقعی (اقتصادی) برخی از دارایی‌های ثابت در ایران به دست می‌دهد اما باید توجه داشت که میزان تطابق با استهلاک واقع ملاک تمام عیاری برای ارزیابی مقررات مالیاتی استهلاک نیست.

در خارج کشور نیز در میان مرتبط ترین و مشابه ترین تحقیقات (به لحاظ نوع سوالات مطرح شده و روش پاسخ‌یابی به سوالات) می‌توان تحقیقی را نام برد که موسسه ارنست اند یانگ در سال ۲۰۰۷ میلادی به سفارش شورای آمریکایی تشکیل سرمایه در زمینه رفتار مالیاتی با استهلاک دارایی‌های بخش انرژی در آمریکا و برخی کشورهای منتخب انجام داده است. تحقیق مذکور با مقایسه درصد بازیافت بهای تمام شده دارایی‌های بخش انرژی در ایالات متحده و کشورهای منتخب به این نتیجه رسیده است که مقررات استهلاک مجاز مالیاتی دارایی‌های بخش انرژی در آمریکا در مقایسه با کشورهای مورد مطالعه برای سرمایه گذاران سختگیرانه تر است و این مساله می‌تواند باعث تضییعیف این کشور در زمینه رقابت پذیری مالیاتی گردد.

۵- مبانی نظری و مفهومی استهلاک

مفهوم استهلاک در دو حیطه اقتصاد و حسابداری متفاوت از هم است. استهلاک از منظر اقتصادی (استهلاک واقعی) عبارت است از کاهش واقعی ارزش اقتصادی دارایی در طول عمر مفید آن. این کاهش می‌تواند در اثر عواملی متعددی باشد: فرسودگی به علت استفاده از دارایی ثابت، گذشت زمان، پوسیدگی و زنگ زدگی، عدم کفايت، جانشينی دارایی ثابت دیگر (تابابی) و عوال محتمل دیگر. اما در دنيا حسابداری، استهلاک روشی برای تسهیم قيمت يك دارایي ثابت بين سال هاي عمر مفید آن است. همانطور که از تعریف هم بر می‌آید، لزوماً قرار نیست استهلاک سالانه یا ماهانه محاسبه شده (حسابداری) با استهلاک واقعی (اقتصادی) يكسان باشد کما اينکه در عمل نيز ندرتاً پيش می‌آيد که اين دو مساوی باشند. مفهوم استهلاک را می‌توان آن را در پنج محور به شرح ذيل بررسی کرد:

(الف) استهلاک به عنوان کاهش در قيمت فروش دارایي/استفاده شده. در اينجا فرض بر اين است که دارایي بكار گرفته شده قيمت ارزان تری نسبت به يك دارایي نو دارد. به بيان دیگر، گفته می‌شود که دارایي دست دوم هر چند که ممکن است از نظر مفید بودن و بهره وري، سودمندتر از دارایي نو باشد، قيمت کمتری نسبت به دارایي نو و استفاده نشده دارد. بنابراین، باید برای اين کاهش در قيمت، مبلغی را به عنوان استهلاک در حسابها منظور کرد. در واقع، همانطور که ملاحظه می‌شود، استهلاک در اينجا به ميزان استفاده از ظرفيت دارایي اشاره دارد (هندریکسون و ون بردا، ۱۹۹۲).

(ب) استهلاک به عنوان کاهش در ارزش دارایي. کاهش در ارزش دارایي در اثر فرسودگی، از مدد افتادگی و نامناسب بودن حاصل می‌شود. در اينجا فرض بر اين است که استفاده از دارایي و همچzin گذشت زمان، موجب اين عوامل می‌شود. لذا منظور کردن استهلاک برای مقابله با موارد مزبور لازم به نظر می‌رسد. کميته مفاهيم و استانداردهای انجمان حسابداری آمریکا استهلاک را معطوف به کاهش در خدمات بالقوه دارایي و کميته دارایي هاي ثابت اين انجمان استهلاک را انقضاي خدمات بالقوه دارایي می‌داند. با توجه به اينکه اندازه گيري خدمات بالقوه (ظرفيت خدمت دهي) اندازه گيري ارزش دارایي است، هر دو تعریف می‌تواند به عنوان اندازه گيري استهلاک از طریق برآورد کاهش ارزش دارایي در طی دوره طبقه بندی شود (هندریکسون و بردا، ۱۹۹۲).

(ج) استهلاک به عنوان زوال فیزیکی. در مفهوم زوال فیزیکی فرض بر اين است که دارایي دست نخورده و يا دارایي هاي کمتر استفاده شده، نسبت به دارایي هايي که بيشتر استفاده شده اند، بهره وري

طولانی تری دارند. به عبارت دیگر، برای مدت بیشتری می‌توانند مورد استفاده قرار گیرند. بنابراین، برای نشان دادن این واقعیت فیزیکی و اقتصادی باید حسابها را به نحوی از طریق استهلاک تعدیل کرد (کلانتری، ۱۳۷۲).

د) استهلاک به عنوان تسهیم هزینه. مثلاً طبق تعریف انجمن حسابداران خبره انگلستان، استهلاک بیانگر بخشی از بهای تمام شده دارایی ثابت است که در هنگام کنار گذاری برای مالکش قابل بازیافت نیست (کلانتری، ۱۳۷۲).

۵) مفهوم استهلاک از منظر حفظ سرمایه. از دیگر مفاهیم استهلاک می‌توان به مفهوم حفظ سرمایه اشاره کرد. طبق این مفهوم و بر اساس نظر هندریکسون و بردا (۱۹۹۲)، درآمد زمانی ایجاد می‌شود که سرمایه گذاری در پایان دوره بیشتر از سرمایه گذاری در ابتدای دوره باشد با این فرض که هیچ نوع معاملات سرمایه‌ای یا تقسیم سود در طی دوره وجود نداشته باشد.

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 سرمایه گذاری اصلی بیان شده بر حسب پول عادی یا بر حسب ارزش‌های جاری جایگزین در ابتدا و انتهای دوره حسابداری، بیان شود. از معایب عمدۀ مفهوم حفظ سرمایه می‌توان به تفکیک ناپذیری درآمد عملیاتی از درآمد غیر عملیاتی اشاره کرد. بنابراین، تعریف استهلاک بر اساس 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 (شریفی نیا و مهدوی، ۱۳۸۵).

۱-۵- استهلاک از دیدگاه حسابداری

از منظر حسابداری، استهلاک عبارت است از تخصیص نظام مند مبلغ استهلاک پذیر دارایی طی عمر مفید آن (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰) یا بر اساس آنچه که انجمن حسابداران رسمی آمریکا (به نقل از شریفی نیا و مهدوی، ۱۳۸۵) عنوان کرده است، استهلاک عبارت است از روش تسهیم اصولی و منظم بهای تمام شده به دوره‌هایی که منافعی از آن حاصل می‌شود.

مانند هر هزینه دیگر، محاسبه هزینه استهلاک نیز با ملاحظه اصول متعدد حسابداری نظیر اصل اهمیت، اصل تطابق، اصل فزونی منافع بر مخارج، اصل بهای تمام شده و ... انجام می‌شود. همین تعاریف فوق نیز در دل خود به برخی از این اصول اشاره دارند.

۲-۵- استهلاک از دیدگاه مالیاتی

هزینه استهلاک یک هزینه واقعی است و مانند هر هزینه دیگری بر درآمد مودی اثر می‌گذارد. بنابراین، طبیعتاً از لحاظ مالیاتی نیز باید مورد پذیرش باشد. کما اینکه هیچ نظام مالیاتی را در دنیا نمی‌توان یافت که هزینه استهلاک را به رسمیت نشناسد. اما اینکه نظام های مالیاتی کشورها مقررات بعضاً مفصلی در مورد هزینه های استهلاک دارند ناشی از دو مساله است:

(الف) نگرانی های نظام مالیاتی: همانطور که در دنیای حسابداری دغدغه اصلی اندازه گیری دقیق هزینه و درآمد و تخصیص صحیح و معقول آن به دوره های زمانی است و از این رو، سعی می‌شود از طریق برقراری تعادلی مناسب بین اصولی مانند اصل اهمیت، اصل تطابق، اصل فزونی منافع بر مخارج و ... به این دغدغه پاسخ داده شود، در حوزه مالیات ستانی نیز دغدغه های مشابهی وجود دارد. مقامات مالیاتی نگران این هستند که هزینه های استهلاکی که مودی گزارش می‌کند تا چه میزان با واقعیت های اقتصادی و فنی مربوط به دارایی مورد نظر تطابق دارند؟ در واقع، نگرانی اصلی از این جاست که مودی اصل تطابق را نقض کرده و با هدف پرداخت مالیات کمتر در سال های اولیه تحصیل دارایی، سهم بیشتری از بھای تمام شده را در سال های ابتدایی به حساب هزینه ببرد یا به عبارت دیگر، دارایی ثابت را سریعتر از واقعیت اقتصادی و فنی آن مستهلك کند.

نظام های مالیاتی مختلف سبک های متفاوتی در برخورد با این موضوع دارند. برخی با تهیه فهرست جامعی از انواع دارایی های ثابت، خود راً برای هر کدام از دارایی ها نرخ و شیوه استهلاک مقرر می‌دارند. این گونه کشورها معمولاً تلاش می‌کنند همگام با تحولات تکنولوژیک و ظهور دارایی های جدید جداول و فهرستهای استهلاک را اصلاح و بروز رسانی کنند. بعضی دیگر از نظام های مالیاتی اعتماد بیشتری به مودی داشته و محاسبه را بر عهده خود مودی گذاشته اند ولی این اعتماد به مودی را منوط به ارائه کاتالوگ، بروشور یا دفترچه راهنمای دارایی ها از طرف مودی جهت اثبات صحت ادعای مودی درباره عمر مفید دارایی کرده اند. دسته ای از کشورها نیز دستورالعمل ها و جداولی را که موسسات و نهادهای حرفه ای منتشر می‌کنند، ملاک محاسبه قرار می‌دهند.^۱

۱. مثلاً در ایالات متحده، اداره درآمدهای داخلی- به عنوان دستگاه مسؤول وصول مالیات- جداول منتشره از طرف اداره تحلیل های اقتصادی (BEA) را که نهادی کاملاً مستقل از اداره درآمدهای داخلی است، به عنوان مبنای برای محاسبه هزینه استهلاک پذیرفته است. یا در برزیل، در

ب) استفاده از استهلاک به مشابه این‌باری تشویقی: بسیاری از نظام‌های مالیاتی علاوه بر اهداف درآمدی معمولاً در اندیشه حمایت از صنایع خاص، مناطق خاص، تکنولوژی‌های نوین و نظائر آن نیز هستند. دلمنقولی‌هایی از این دست، مختص کشور خاصی نیست و شاید بتوان گفت که تمام نظام‌های مالیاتی دنیا کمایش به این موضوع عنایت دارند. از طرف دیگر، مطالعه روند تغییرات سیاست مالیاتی در کشورهای مختلف حاکیست در دهه‌های اخیر، اکثر کشورها به سمت کاهش نرخ‌های مالیات و در عوض گسترش چتر مالیاتها و کاستن از معافیت‌های مالیاتی حرکت کرده‌اند. در این راستا، نظام‌های مالیاتی پیشرفت‌هه تر و کارآمدتر معمولاً به جای اعطای معافیت‌های گسترده به بخش‌های صنایع، مناطق یا تکنولوژی‌های خاص بیشتر تلاش می‌کنند با تدبیری نظیر اجازه استهلاک سریعتر دارایی‌های ثابت به اهداف حمایتی خود دست یازند. البته در این حالت نیز مجموع کسور استهلاکی مجاز در طول عمر مفید دارایی از بهای تمام شده دارایی – و در برخی کشورها از بهای تمام شده دارایی منهای ارزش مستهلك شده آن – تجاوز نمی‌کند. اجازه استهلاک سریع صرفاً نوعی مکانیسم تشویقی برای سرمایه‌گذاران و تولیدکنندگان است که هدف از آن افزایش نقدینگی مودیان در سال‌های اولیه تحصیل دارایی‌ها به سبب کاهش مالیات پرداختی است. با این هدف، مثلاً ممکن است مقامات مالیاتی با وجود علم به اینکه عمر مفید واقعی دارایی خاصی ۲۰ سال است و هزینه استهلاک سالانه آن به روش خط مستقیم ۴ درصد بهای تمام شده باید باشد، مستهلك نمودن ۵ ساله آن دارایی را نیز مجاز اعلام کنند. در چنین مواردی، می‌توان حدس زد که به عنوان مثال، اهداف سیاستی نظام اقتصادی و مالیاتی کشور مورد نظر مبنی بر گسترش استفاده از دارایی‌هایی با فناوری پیشرفت‌هه دلیل اعطای این اجازه بوده است و نه اشتباه نظام مالیاتی در تشخیص عمر مفید دارایی مورد نظر. همچنین، به سادگی می‌توان پی برد که مقررات مالیاتی همواره سقف حدکثی برای مدت استهلاک تعیین می‌کنند. به عبارت دیگر، اگر مودی مایل به طولانی‌تر کردن دوره استهلاک دارایی داشته باشد منطقی نیست که مقررات اصراری بر خودداری مودی از این کار داشته باشند. استهلاک سریع با توجه به عمر مفید واقعی و استهلاک سالانه

صورتی که مودی یا مقامات مالیاتی در مورد ماهیت و نرخ استهلاک دارایی خاصی تشکیک کنند می‌توانند با استناد به ارزیابی موسسه ملی فناوری (Instituto Nacional de Tecnologia) یا موسسات علمی و فنی رسمی دیگر نرخ خاصی را اعمال کنند.

واقعی دارایی ثابت معنی پیدا می کند. بنابراین، صرف اسامی روش ها نمی تواند ملاکی برای سریع نامیدن آنها باشد.

اجازه استهلاک سریع به روش های مختلفی می تواند عملی شود. یعنی اگر عمر مفید واقعی دارایی و میزان استهلاک واقعی سالانه دارایی را ملاک قرار دهیم، می توانیم حالت های متعددی برای اعطای اجازه استهلاک سریع تصور کنیم. یک حالت این است که مقررات مالیاتی عمر مفید کوتاهتری را برای دسته ای از دارایی ها تعیین کنند (کوتاهتر در قیاس با عمر مفید واقعی دارایی). حالت ممکن دیگر این است که مقررات مالیاتی عمر مفید واقعی دارایی را ملاک قرار دهند ولی استفاده از روش مانده نزولی، مانده نزولی مضاعف، روش استهلاک بر حسب واحد تولید یا روش جمع ارقام سالات را آزاد اعلام کنند. با فرض ثبات عمر مفید دارایی، روش های مذکور در مقایسه با روش خط مستقیم سهم بیشتری از بهای تمام شده دارایی را در سالات اولیه به حساب هزینه می برنند. حالت سومی نیز در کشورهای مختلف قابل شناسایی است. به این شکل که عمر مفید واقعی دارایی و روش کلی محاسبه استهلاک دارایی دست نخورده باقی مانده ولی برای سال اول تحصیل یا تولید دارایی مورد نظر اجازه مستهلاک نمودن درصد خاصی از بهای تمام شده دارایی اعطا شده است. مثلاً برای دارایی خاصی روش خط مستقیم با عمر مفید ۱۰ ساله تجویز شده ولی به مودی اجازه داده شده که در سال اول ۲۵ درصد بهای تمام شده را به حساب هزینه استهلاک ببرد و روش خط مستقیم ۱۰ ساله را از سال دوم به بعد شروع کند.

۶- معیار انتخاب کشورها جهت مطالعه تطبیقی

در انتخاب کشورها معیار اصلی و اولیه این بوده که حجم مناسبی از تجارت خارجی کشورمان پوشش داده شود. زیرا فرض منطقی بر این است که حجم بالای تجارت خارجی نشانگر حجم بالای سرمایه گذاری های متقابل یا حداقل نشانگر احتمال بالای جذب سرمایه کشورها از همیگر است. معیارهای دیگری همچون مشابهت ویژگی های اقتصادی، سطح بالای کارآبی نظام مالیاتی و تعلق به مجموعه کشورهای مدنظر سند چشم انداز توسعه بیست ساله کشورمان نیز در ترکیب با معیار اصلی مذکور مدنظر قرار گرفته است. از این رو، کشورهایی مانند آلمان، ایتالیا، ترکیه، چین و ژاپن، بریتانیا و فرانسه بیشتر به دلیل اختصاص میزان زیادی از تجارت خارجی ایران به خود و ایالات متحده، اسپانیا و ...

به لحاظ سطح توسعه یافته‌گی بالا و نیز کارآمدی نظام مالیاتی شان انتخاب شده‌اند. ترکیه، مالزی، عربستان سعودی، تونس، قطر و ... نیز به دلیل اینکه همانند ایران جزو کشورهای در حال توسعه بوده و ویژگیهای اقتصادی آنها از جنبه‌هایی نظیر سطح درآمد سرانه، میزان انتکاء بودجه عمومی به درآمد نفت و گاز و ترکیب بخش‌های اقتصادی و ... مشابهت‌هایی با کشورمان دارند، مورد بررسی قرار گرفته‌اند. اقتصادهای نوظهور هند، روسیه، چین و بزریل نیز مورد توجه این گزارش بوده‌اند.

۷- معیار انتخاب دارایی‌ها

ساختمنها، طیفی از دارایی‌های مورد استفاده در بخش انرژی و دارایی‌های نامشهود از بین انواع دارایی‌های ثابت جهت مطالعه و مقایسه انتخاب شده‌اند. دلیل این انتخاب در وهله اول سهم عمده ساختمنها در سبد دارایی‌های شرکتها و سایر موسسات اقتصادی، سهم بالای بخش انرژی در اقتصاد کشورمان و بالاخره اهمیت دارایی‌های نامشهود و منقول ماندن این دارایی‌ها در اکثر مطالعات انجام شده در کشور بوده است.

۸- مقایسه ایران و کشورهای منتخب

۱- ساختمان‌ها

ساختمان‌ها عمدتاً کالاهایی بادوام بوده و در اکثر موسسات اقتصادی درصد بالایی از ارزش دارایی‌های ثابت را تشکیل می‌دهند. بنابراین، از گزینه‌های اولویت دار برای مقایسه رفتار مالیاتی کشورها با هزینه اسهتلاک دارایی‌ها انواع اینیه و ساختمنها هستند.

از آنجایی که در قوانین مالیاتی کشورمان و برخی از کشورهای مورد مطالعه نوع کاربری ساختمنها مبنای رفتار مالیاتی است، در این گزارش نیز همین مبنای برای مقایسه‌ها استفاده شده است. جداول ذیل مقایسه میزان بازیافت بهای تمام شده ساختمنهای مسکونی، تجاری و صنعتی در دوره‌های ۵ و ۱۰ ساله پس از تحصیل یا تولید را در ایران و کشورهای منتخب نشان می‌دهند. داده‌های خام مربوط به کشورهای مورد مقایسه با ایران عمدتاً از بانک اطلاعات مالیاتی موسسه هلندی IBFD استخراج شده است و محاسبات شخصی محقق مبنای برآورد درصد بازیافت بهای تمام شده ساختمنها بوده است.

ساختمان های صنعتی (سالن های کارگاه ها و کارخانجات تولید و نصب ماشین آلات)

کشور	درصد بازیافت بهای تمام شده پس از ۱۰ سال	درصد بازیافت بهای تمام شده پس از ۵ سال
ایران	۵۰	۱۰۰
آلمان	۱۵	۳۰
اسپانیا	۱۰	۲۰
اتریش	۱۲.۵	۲۵
عربستان سعودی	۲۵	۵۰
پاکستان	۹۰	۱۰۰
لبنان	۷۵	۱۰۰
تونس	۳۷.۵	۷۵
قطر	۲۵	۵۰
هند	۵۰	۱۰۰
ترکیه	۱۲.۵	۲۵
چین	۲۲.۵	۴۵
سوئد	۱۶.۲۵	۳۲.۵
فلاند	۳۰.۴۳	۵۱.۵۸
برزیل	۲۰	۴۰
ایرلند	۲۰	۴۰
ایتالیا	۲۲.۵	۴۷.۵
مراکش	۳۷.۵	۷۵
جمهوری چک	۱۶.۶	۳۳.۳
کانادا	۵۰	۱۰۰
مصر	۲۵	۵۰

ساختمان های تجاری (محل کسب و کار، انبارها و ...)

کشور	درصد بازیافت بهای تمام شده پس از ۱۰ سال	درصد بازیافت بهای تمام شده پس از ۵ سال
ایران	۴۰	۸۰
آلمان	۱۵	۳۰
اسپانیا	۱۰	۲۰
اتریش	۱۲.۵	۲۵
عربستان سعودی	۲۵	۵۰
پاکستان	۹۰	۱۰۰
لبنان	۲۵	۵۰
تونس	۵۰	۱۰۰
قطر	۲۵	۵۰
هند	۷۵	۱۰۰
ترکیه	۱۰	۲۰
چین	۲۲.۵	۴۵

درصد بازیافت بهای تمام شده پس از ۵ سال	درصد بازیافت بهای تمام شده پس از ۱۰ سال	کشور
۳۲.۵	۱۶.۲۵	سوئد
۳۳.۵۲	۱۸.۴۶	فلاند
۲۵.۶۴	۱۲.۸۲	آمریکا
۴۰	۲۰	برزیل
۵۰	۲۵	ایتالیا
۱۰۰	۵۰	مراکش
۲۰	۱۰	جمهوری چک
۵۰	۲۵	مصر
۴۰	۲۰	ایرلند
۶۰	۳۰	کانادا

ساختمان های مسکونی

درصد بازیافت بهای تمام شده پس از ۵ سال	درصد بازیافت بهای تمام شده پس از ۱۰ سال	کشور
۷۰	۳۵	ایران
۲۰	۱۰	آلمان
۲۰	۱۰	اسپانیا
۲۵	۱۲.۵	اتریش
۵۰	۲۵	عربستان سعودی
۱۰۰	۹۰	پاکستان
۲۰	۱۰	لبنان
۲۰	۱۰	تونس
۵۰	۲۵	قطر
۵۰	۲۵	هند
۲۰	۱۰	ترکیه
۴۵	۲۲.۵	چین
۳۰	۱۵	سوئد
۳۳.۲۵	۱۸.۴۶	فلاند
۳۶.۳۶	۱۸.۱۸	آمریکا
۴۰	۲۰	برزیل
۳۰	۱۵	ایتالیا
۴۰	۲۰	مراکش
۳۳.۲۳	۱۶.۶۷	جمهوری چک
۵۰	۲۵	مصر
۴۰	۲۰	کانادا

۲-۸- تجهیزات و دارایی های بخش انرژی

نظر به اهمیت بخش انرژی در اقتصاد ملی ایران و حجم بالای دارایی های ثابت شرکتهای فعال در بخش نفت و گاز ایران رفتار مالیاتی با هزینه های استهلاک این نوع دارایی ها در ایران و کشورهای منتخب مقایسه می شود. داده های خام مربوط به نرخ های استهلاک مجاز مالیاتی دارایی بخش انرژی در کشورهای مورد مقایسه با ایران از اطلاعات موسسه ارنست و یانگ و موسسه IBFD استخراج و محاسبات محقق مبنای برآورد درصد بازیافت بهای تمام شده دارایی های بخش انرژی قرار گرفته است.

تجهیزات تولید برق - نیروگاه های گازی

کشور	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۵ سال	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۱۰ سال
ایران	۳۰	۶۳.۳
ایالات متحده	۳۷.۷	۶۷.۵
برزیل	۳۷.۷	۶۳.۲
کانادا	۷۹.۶	۹۶.۶
چین	۳۹.۸	۸۴.۸
آلمان	۳۰	۶۳.۳
هند	۵۵.۶	۸۰.۳
اندونزی	۴۵	۷۱.۸
ژاپن	۴۹.۷	۷۶.۶
کره جنوبی	۵۷.۷	۸۳.۸
مالزی	۱۰۰	۱۰۰
مکزیک	۴۶.۲	۱۰۰
تایوان	۴۹.۷	۷۶.۶

تجهیزات تولید برق - نیروگاه های بخاری، دیزلی، چرخه ترکیبی و تولید همزمان برق و حرارت

کشور	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۵ سال	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۱۰ سال
ایران	۲۲.۵	۴۷.۵
ایالات متحده	۲۹.۵	۵۳.۲
برزیل	۳۷.۷	۶۳.۲
کانادا	۷۹.۶	۹۶.۶
چین	۳۹.۸	۸۴.۸
آلمان	۳۰	۶۳.۳
هند	۵۵.۶	۸۰.۳
اندونزی	۴۵	۷۱.۸

درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۱۰ سال	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۵ سال	کشور
۷۶.۶	۴۹.۷	ژاپن
۸۳.۸	۵۷.۷	کره جنوبی
۱۰۰	۱۰۰	مالزی
۱۰۰	۴۶.۲	مکزیک
۷۶.۶	۴۹.۷	تایوان

تجهیزات تولید برق - نیروگاه های هسته ای

درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۱۰ سال	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۵ سال	کشور
۳۸.۵	۲۰.۵	ایران
۶۷.۵	۳۷.۷	ایالات متحده
۹۶.۶	۷۹.۶	کانادا
۸۴.۸	۳۹.۸	چین
۷۹.۲	۳۷.۵	آلمان
۸۰.۳	۵۵.۶	هند
۷۱.۸	۴۵	اندونزی
۷۶.۶	۴۹.۷	ژاپن
۸۳.۸	۵۷.۷	کره جنوبی
۱۰۰	۱۰۰	مالزی
۱۰۰	۴۶.۲	مکزیک
۷۶.۶	۴۹.۷	تایوان

وسایل، تجهیزات و تاسیسات انتقال انرژی

درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۱۰ سال	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۵ سال	کشور
۴۲.۲	۲۰	ایران
۶۷.۵	۳۷.۷	ایالات متحده
۳۸.۶	۲۰.۶	برزیل
۵۴.۷	۳۱.۲	کانادا
۸۴.۸	۳۹.۸	چین
۵۷.۳	۳۳.۱	آلمان
۸۰.۳	۵۵.۶	هند
۷۱.۸	۴۵	اندونزی
۶۲.۸	۳۷.۴	ژاپن
۸۳.۸	۵۷.۷	کره جنوبی
۱۰۰	۹۰	مالزی
۵۱.۸	۲۳.۱	مکزیک
۷۶.۶	۴۹.۷	تایوان

وسایل، تجهیزات و تاسیسات توزیع انرژی

کشور	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۵ سال	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۱۰ سال
ایران	۱۸	۳۸
ایالات متحده	۲۹.۵	۵۳.۲
برزیل	۲۰.۶	۳۸.۶
کانادا	۳۱.۲	۵۴.۷
چین	۳۹.۸	۸۴.۸
آلمان	۳۳.۱	۵۷.۳
هند	۵۵.۶	۸۰.۳
اندونزی	۴۵	۷۱.۸
ژاپن	۳۷.۴	۶۲.۸
کره جنوبی	۵۷.۷	۸۳.۸
مالزی	۹۰	۱۰۰
مکزیک	۲۳.۱	۵۱.۸
تایوان	۴۹.۷	۷۶.۶

کنتورهای هوشمند برق

کشور	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۵ سال	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۱۰ سال
ایران	۲۲.۵	۴۷.۵
ایالات متحده	۲۹.۵	۵۳.۲
برزیل	۳۱.۲	۵۴.۷
کانادا	۶۳.۱	۸۷.۹
چین	۳۹.۸	۸۴.۸
آلمان	۶۳.۱	۸۷.۹
هند	۱۰۰	۱۰۰
اندونزی	۴۵	۷۱.۸
ژاپن	۴۹.۷	۷۶.۶
کره جنوبی	۵۷.۷	۸۳.۸
مالزی	۹۰	۱۰۰
مکزیک	۲۳.۱	۵۱.۸
تایوان	۴۹.۷	۷۶.۶

تجهیزات، تاسیسات و ماشین آلات تصفیه نفت خام

کشور	۳۰	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۵ سال
ایران	۳۰	۶۳.۳
ایالات متحده	۶۳.۱	۹۶.۷
برزیل	۶۳.۱	۸۷.۹
کانادا	۷۹.۶	۹۶.۶
چین	۳۹.۸	۸۴.۸
آلمان	۷۹.۶	۹۶.۶
هند	۶۶.۱	۸۴.۹
اندونزی	۴۵	۷۱.۸
ژاپن	۷۲.۳	۹۳.۴
کره جنوبی	۸۹	۱۰۰
مالزی	۹۰	۱۰۰
مکزیک	۳۲.۳	۷۲.۵
تایوان	۷۸.۵	۹۶.۲
ترکیه	۳۰	۶۳.۳

۳-۸- دارایی نامشهود

علام تجاری، حق الامتیاز، مجوز، حق تالیف، حق اختراع

کشور	۱۰۰	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۵ سال
ایران	۱۰۰	۱۰۰
مالزی	۱۰۰	۱۰۰
عربستان سعودی	۰	۰
پاکستان	۵۰	۱۰۰
قطر	۱۰۰	۹۴.۴
هند	۷۶.۳	۶۶.۷
ترکیه	۳۳.۳	۹۷.۲
چین	۵۰	۱۰۰
سوند	۸۳.۲	۱۰۰
فلاند	۵۰	۶۶.۷
آمریکا	۳۳.۳	۵۵
ایتالیا	۲۷.۵	۰
فرانسه	۰	۱۰۰
مصر	۵۰	۵۱.۵۸
کانادا	۳۰.۴۳	

سرقالی

کشور	عریستان سعودی	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۵ سال	درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۱۰ سال
ایران	.	.	.
مالزی	.	.	.
پاکستان	۵۰	۱۰۰	۱۰۰
قطر	۵۰	۱۰۰	۱۰۰
لبنان	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰
هند	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰
ترکیه	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰
چین	۵۰	۱۰۰	۱۰۰
سوئد	۸۳.۲	۹۷.۲	۹۷.۲
فنلاند	۵۰	۱۰۰	۱۰۰
آمریکا	۳۳.۳	۶۶.۷	۶۶.۷
ایتالیا	۲۷.۵	۵۵	۵۵
آلمان	۳۳.۳	۶۶.۷	۶۶.۷
فرانسه	۰	۰	۰
مصر	۵۰	۱۰۰	۱۰۰
کانادا	۳۰.۴۳	۵۱.۵۸	۵۱.۵۸

۹- یافته ها و نتایج

برای تلخیص و نتیجه گیری از مقایسه های انجام شده فوق، تعداد کشورهایی که در آنها درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی دارایی ها بیشتر، مساوی یا کمتر از ایران هستند محاسبه شده است.

جداول ذیل حاوی این اطلاعات هستند:

۹-۱- تعداد کشورهایی که در سال ۲۰۰۸، درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی

پس از ۵ سال در آنها بیشتر، مساوی یا کمتر از ایران بوده است:

دارایی ها	تعداد کشورها			تعداد کل کشورهایی که با ایران مقایسه شده اند
	کمتر	مساوی	بیشتر	
ساختمانهای صنعتی	۲۰	۲	۲	۲۰
ساختمانهای تجاری	۲۱	۰	۴	۲۱
ساختمانهای مسکونی	۲۰	۰	۱	۲۰
نیروگاه های گازی	۱۲	۱	۱۱	۱۲
نیروگاه های بخاری و ...	۱۲	۰	۱۲	۱۲

تعداد کشورها			تعداد کل کشورهایی که با ایران مقایسه شده اند	دارایی ها
کمتر	مساوی	بیشتر		
۰	۰	۱۱	۱۱	نیروگاه های هسته ای
۰	۱	۱۱	۱۲	تجهیزات انتقال انرژی
۰	۰	۱۲	۱۲	تجهیزات توزیع انرژی
۰	۱	۱۱	۱۲	کنترلهای هوشمند
۰	۱	۱۲	۱۳	تجهیزات تصفیه نفت
۱۲	۲	۰	۱۴	علام تجاری و ...
۰	۴	۱۲	۱۶	سرقلی

۲-۹ - تعداد کشورهایی که در سال ۲۰۰۸، درصد بازیافت بهای تمام شده اسمی پس از ۱۰ سال در آنها بیشتر، مساوی یا کمتر از ایران بوده است:

تعداد کشورها			تعداد کل کشورهایی که با ایران مقایسه شده اند	دارایی ها
کمتر	مساوی	بیشتر		
۱۶	۴	۰	۲۰	ساختمان های صنعتی
۱۷	۰	۴	۲۱	ساختمان های تجاری
۱۹	۰	۱	۲۰	ساختمان های مسکونی
۰	۲	۱۰	۱۲	نیروگاه های گازی
۰	۰	۱۲	۱۲	نیروگاه های بخاری و ...
۰	۰	۱۱	۱۱	نیروگاه های هسته ای
۱	۰	۱۱	۱۲	تجهیزات انتقال انرژی
۰	۱	۱۱	۱۲	تجهیزات توزیع انرژی
۰	۰	۱۲	۱۲	کنترلهای هوشمند
۰	۱	۱۲	۱۳	تجهیزات تصفیه نفت
۸	۶	۰	۱۴	علام تجاری و ...
۰	۴	۱۲	۱۶	سرقلی

نتایج مطالعات انجام شده حاکیست که در زمینه رفتار مالیاتی با هزینه استهلاک انواع ساختمانها، علام تجاری، حق الامتیاز، مجوز، حق تالیف و حق اختراع مقررات مالیاتی ایران نسبت به اکثر کشورهای مورد مطالعه مشوقانه تر و در عین حال در مورد دارایی های بخش انرژی و سرقفلی

سختگیرانه تر است. با در نظر گرفتن اثر کاهنده تورم بر اثر تشویقی مقررات استهلاک، می‌توان مدعی شد که میزان سختگیری مقررات ایران در مقایسه با کشورهای مورد مطالعه بیشتر از این نیز هست.

۱۰- پیشنهادات و توصیه‌های سیاستی

۱۰-۱- ساده سازی مقررات استهلاک. این کار از طریق ادغام گروه‌های مختلف دارایی و کاهش تعداد گروه‌ها در جدول استهلاکات امکانپذیر است.

۱۰-۲- مد نظر داشتن استهلاک سریع به عنوان جایگزینی برای انواع نرخ‌های ترجیحی (تخفیفات مالیاتی)، معافیت‌ها یا تعطیلات مالیاتی در سیاستگذاری مالیاتی. مثلاً افزایش نرخ مجاز استهلاک برای سرمایه‌گذاری‌های جدید، صنایع فعال در مناطق محروم و کمتر توسعه یافته، بخش‌های نیازمند حمایت (نظیر کشاورزی)، دارایی‌هایی با فناوری برتر، تجهیزات جلوگیری از آلودگی هوا، تجهیزات صرفه جویی در مصرف انرژی، تجهیزات کاهش آلودگی صوتی و خودروهای غیر آلاینده، و ... می‌تواند جایگزین انواع معافیت‌ها و نرخ‌های ترجیحی شود (البته در مورد سرمایه‌گذاری‌های جدید، برای جلوگیری از سوء استفاده احتمالی حتماً باید تصریح شود که سرمایه‌گذاری جدید به معنی ثبت شرکت جدید نیست بلکه به معنی تحصیل یا تولید دارایی‌های جدید توسط شرکتها -اعم از شرکتهای قدیمی و شرکتهای جدید التاسیس- است).

۱۰-۳- بررسی تعدیل تورمی کسورات استهلاکی به عنوان گزینه‌ای ممکن جهت حذف آثار سوء تورم بر مقررات استهلاک. استفاده از تجربه کشور ترکیه در این زمینه مفید می‌تواند باشد.

۱۰-۴- استفاده از خدمات تخصصی مراجعی مانند موسسه استاندارد و تحقیقات صنعتی ایران، مراکز تخصصی وابسته به وزارت‌خانه‌های صنایع، مسکن و شهرسازی، معدن و فلزات، نیرو و ... برای برآورد صحیح و نزدیک به واقعیت عمر مفید و استهلاک واقعی دارایی‌های مختلف. همچنین اعطای این اجازه به مودی که در صورت اعتراض به نرخ‌های جدول استهلاکات ق.م.م بتواند با ارائه گواهی از موسسات تخصصی فوق الذکر نرخ صحیحتری را متقاضی شود. استفاده از تجربه کشورهای بزریل و ایالات متحده آمریکا در این زمینه می‌تواند مفید باشد.

بندهای فوق، توصیه‌هایی در جهت اصلاح کلی و اساسی مقررات استهلاک هستند ولی در صورت امکانپذیر نبودن این سطح از اصلاحات یا عدم وجود اراده لازم در نزد سیاستگذاران مالیاتی، این

مقاله بر اساس یافته های تطبیقی خود پیشنهادات حداقلی ذیل را برای اصلاح جدول استهلاکات ایران ارائه می کند:

الف - حفظ نرخ های موجود برای استهلاک ساختمانها. لازم به ذکر است علیرغم اینکه سطح تشویقی نرخ های اسمی ایران در این زمینه نسبت به اکثر قریب به اتفاق کشورهای مورد مطالعه بالاتر است اما با عنایت به نرخ های تورم بالا در ایران و اثر کاهنده تورم بر کسورات استهلاکی، حفظ فاصله نرخ های ایران با دیگر کشورها توجیه پذیر به نظر می رسد.

ب - افزایش نرخ های استهلاک برای دارایی های بخش انرژی یا به عبارت دیگر اجازه استهلاک سریع این گونه دارایی ها حدالامکان تا جایی که فاصله بین ایران و کشورهای مورد مقایسه - به عنوان نمونه ای از کشورهای جهان - به حداقل برسد. در این مورد نیز با توجه به اثر کاهنده تورم پیشنهاد می شود حتی این افزایش تا حدی باشد که نرخ های استهلاک ایران را به بالاتر از نرخ های کشورهای با تورم پایین برساند.

ج - تعیین آستانه ای با در نظر گرفتن اندازه شرکت که بر اساس آن مخارج سرمایه ای کمتر از آستانه مذکور کلاً در سال پرداخت به عنوان هزینه دوره منظور شود. از معیار های تعیین اندازه شرکت می توان جمع کل دارایی های شرکت، مبلغ فروش شرکت و یا متوسط دارایی ها و فروش شرکت را نام برد.

فهرست منابع و مأخذ:

۱. شریفی نیا، قدرت و مهدوی، غلامحسین (۱۳۸۵)، «میزان هماهنگی مقررات استهلاک قانون مالیات های مستقیم با هزینه استهلاک واقعی دارایی های استهلاک پذیر»، *فصلنامه مطالعات حسابداری*، شماره ۱۴، تابستان ۸۵
۲. کلانتری، مرتضی (۱۳۷۲)، «اهمیت حسابداری استهلاک»، *فصلنامه بررسی های حسابداری*، شماره ۵، بهار ۱۳۷۲.

1. Badr E. Ismail. Ara G. Volkan, (1981), “The Impact of Current Replacement Costing on Corporate Taxation”, *The Financial Review*, Volume 16 Issue 1, p. 43-54.

2. Epstein, Barry J.; Eva K. Jermakowicz (2007). *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. John Wiley & Sons. p. 965.
3. International Accounting Standards Committee (1995). International Accounting Standard 1995. London, International Accounting Standards Committee. pp. P. 502.
4. Financial Accounting Standards Board, (1979), SFAS 33 Financial Reporting and Changing Prices.
5. Guçenme Umit,(2005), Mali Tablolardan Analizi ve Enflasyon Muhasebesi, Marmara Yayınevi, (Financial Statement Analysis and Inflation Accounting, Marmara Publication).
6. McIntyre Edward V., (1982), “Interaction Effects of Inflation Accounting Models and Accounting Techniques”, *The Accounting Review*, Volume 57, No 3, p.607-618.
7. Shoven John B., Bulow Jeremy I., Fellner William J., Gramlich Edward M., (1975), “Inflation Accounting and Non-financial Corporate Profits: Physical Assets”, *Brooking Papers on Economic Activity*, Issue 3, p.557-611.
8. Hendriksen, E. Van breda, M. (1992). *Accounting Theory*, Fifth ed. Richard D. Irwin Inc. Illinois.
9. Whittington, Geoffrey (1983). *Inflation accounting: an introduction to the debate*. Cambridge, UK: Cambridge University Press. pp. p.66.
10. Wolk, Harry I.; James L. Dodd and Michael G. Tearney (2004). *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*, 6th ed. South-Western. pp. 448.

11. International Accounting Standards Committee (1995). *International Accounting Standard 1995*. London, International Accounting Standards Committee. pp. Par 3 (e) P. 502.
12. Ernst & Young LLP, *International Comparison of Depreciation Rules and Tax Rates for Selected Energy Investments*, The Quantitative Economics and Statistics Group, Prepared for The American Council for Capital Formation, 2007.

