

استهلاک و نحوه محاسبه و چگونگی ثبت آن در دفاتر

از: معصومه گنجی کارشناس مسئول اداره کل تعاون استان تهران

در این مبحث که به طور خلاصه و ساده برای استفاده شرکتهای تعاونی تهیه و تدوین گردیده است، تعریف استهلاک به طور مجمل، نحوه محاسبه و چگونگی ثبت آن در دفاتر قانونی برطبق ضوابط و معیارهای قابل قبول وزارت امور اقتصادی و دارایی، از نظر پذیرش هزینه‌های مربوطه توضیح داده شده امید است با نزدیک شدن پایان سال مالی و ضرورت محاسبه استهلاک برای داراییهای متعلق به شرکتهای تعاونی مفید واقع شده و برای آن دسته از حسابدارانی که در محاسبه این هزینه با مشکل مواجه بوده‌اند راه گشا باشد.

تعریف استهلاک

همان طور که می‌دانیم یک طبقه مهم و قابل توجه از داراییهای شرکت را داراییهای ثابت تشکیل می‌دهد. در حسابداری داراییهای ثابت به آن دسته از داراییهایی اطلاق می‌شود که عمر مفید آنها بیش از یک سال مالی بوده و در عملیات شرکت جهت پیشبرد اهداف و یا در امر تولید مورد استفاده قرار می‌گیرد و به منظور فروش فراهم نشده است. تمامی این

قبیل داراییهای ثابت به استثناء زمین که استهلاک پذیر نمی‌باشد به تدریج مستهلک و نهایتاً از جریان استفاده خارج می‌گردد. (لازم به ذکر است که زمین هم در بعضی مواقع مشمول استهلاک خواهد شد و آن زمانی است که زمین به منظور خاص تهیه و غیر از روش معمول مورد استفاده قرار می‌گیرد نظیر تهیه زمین جهت خاکبرداری و استفاده از خاک و یا اکتشاف معدن که در آن صورت پس از بهره‌برداری از زمین، زمین نیز همانند سایر داراییهای ثابت مستهلک می‌گردد.)

با این تعریف از دارایی و ذکر این دو خصیصه مهم که عمر مفید آن بیش از یک سال مالی بوده و استفاده از آن مربوط به یک دوره مالی نمی‌باشد می‌توان عنوان کرد که خرید و بهای دارایی ثابت پیش پرداخت یک نوع هزینه است که در طی سنوات مختلف مستهلک می‌گردد. و استهلاک سالانه تخصیص سهمی از دارایی به یک دوره مالی می‌باشد پس:

استهلاک سالانه عبارتست از ارزش مستهلک شده یک دارایی در طی یک دوره

مالی. بنابر تعریف فوق از استهلاک لازمست جهت تعیین استهلاک هر دوره قیمت تمام شده یک دارایی را به طور دقیق محاسبه نمود تا بتوان آنرا بین سنوات استفاده از آن تسهیم کرد، سهم هر دوره مالی از ارزش مستهلک شده دارایی در طی آن دوره را هزینه استهلاک آن می‌نامند که در حسابداری معادل هزینه برآورد شده برای دارایی موردنظر ذخیره استهلاک منظور می‌گردد.

با این تعریف نخست می‌بایست بدانیم قیمت تمام شده یک دارایی چه میزان بوده و از چه ارقامی تشکیل گردیده است.

قیمت تمام شده یک دارایی عبارتست از بهای خرید دارایی به اضافه هزینه‌هایی که انجام آن تا مرحله بهره‌برداری از دارایی ضروری به نظر می‌رسد. نظیر هزینه نصب ماشین آلات در محل بهره‌برداری، هزینه حمل آن تا محل موردنظر، هزینه نمره کردن وسیله نقلیه خریداری شده و سایر هزینه‌های مشابه، هزینه تعمیرات اساسی یک ساختمان و هزینه تعمیر اساسی سایر داراییها که موجب افزایش عمر مفید آن می‌گردد.

هزینه تغییر یا تعمیرات اساسی + هزینه‌های مربوط تا مرحله بهره‌برداری + بهای خرید دارایی = قیمت تمام شده یک دارایی

«هزینه مربوط به تغییر یا تعمیر اساسی دارایی قابل استهلاک در طول استفاده از آن نیز به موجب تبصره ماده ۱۵۰ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ۱۲ جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۵۱ همان قانون جز قیمت تمام شده دارایی محسوب و در طول عمر مفید آن مستهلک خواهد شد.

دومین عاملی که در تعیین استهلاک موثر است عمر مفید یا کارایی داراییست که در روشهای مختلف محاسبه استهلاک می‌تواند، سال، توان کارکرد، ساعات کارکرد یا معیارهای دیگر باشد.

سومین عامل موثر در محاسبه استهلاک ارزش اسقاط دارایی، یعنی ارزش دارایی در



پایان عمر مفید می‌باشد زیرا به طور معمول هر دارایی در پایان عمر مفید دارای ارزشی است که به آن ارزش اسقاط می‌گویند نظیر مصالح ساختمانی بجا مانده و قابل فروش از یک ساختمان مستهلک شده یا ارزش آهن‌آلات باقیمانده از ماشین‌آلات اوراقسی و میز و صندلی‌های غیر قابل استفاده که معمولاً در کتابهای حسابداری ارزش اسقاط را از قیمت تمام شده کسر و مابه‌التفاوت، مبنای محاسبه استهلاک قرار می‌گیرد ولی از آنجا که طبق بند ۲ ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم قیمت تمام شده دارایی ماخذ محاسبه استهلاک شناخته شده در این مبحث و در محاسبه استهلاک به ارزش اسقاط دارایی توجهی نخواهد شد.

علل محاسبه استهلاک

در مورد علت محاسبه ذخیره استهلاک نظرات گوناگونی ابراز شده که در اینجا به دو مورد آن که بیشتر مورد توجه قرار گرفته به طور خلاصه اشاره می‌گردد.

- ۱- فراهم آوردن امکان تهیه دارایی مشابه در پایان عمر مفید دارایی و جایگزینی آن
- ۲- تسهیم بهای یک دارایی در بین دوره‌ها و سنوات استفاده از آن

علت اول، جایگاه چندان معتبری نیافته زیرا معمولاً و با توجه به نوسان قیمت‌ها در طول دوره استفاده از دارایی تهیه دارایی مشابه از محل ذخیره استهلاک انباشته یک دارایی در پایان عمر مفید آن میسر نمی‌باشد و در بسیاری از مواقع نیز به دلایل گوناگون از جمله ورود کالاهای جدید و کارآتر به بازار - تغییر در روش تولید - عدم دسترسی به دارایی مشابه و... اصولاً نیازی به تهیه دارایی مشابه احساس نمی‌گردد ولی مورد دوم یعنی تسهیم ارزش یک دارایی بسین سنوات مختلف عمر مفید آن به واقعیت نزدیکتر است. زیرا اگر چنانچه ارزش یک دارایی در یک سال مالی مستهلک گردد درآمد آن دوره به طور غیر واقعی کاهش یافته و درآمد سایر دوره‌های

کارآیی یک دارایی شده و زمینه را برای خروج آن دارایی از جریان استفاده عادی فراهم خواهد نمود.

۲- کهنگی و منسوخ شدن دارایی

گاه به علت ایجاد تغییرات در روند تولید، عرضه کالاهای مدرن، کارآ و کم مصرف‌تر زمینه را برای جایگزینی وسیله‌ای دیگر آماده می‌سازد. به این دلیل در برخی مواقع یک دارایی قبل از پایان عمر مفید یا عمر تولیدی کنار گذاشته می‌شود. به طور مثال ارائه کامپیوترهای جدید با کارایی و سرعت بیشتر، به سرعت دستگاههای قبلی را از جریان خارج نموده یا ماشین‌های الکترونیکی عرضه شده جایگزین ماشین‌آلات الکتریکی و دستی سابق می‌گردد.

۳- حوادث

از دیگر عواملی که موجب خارج شدن یک دارایی از جریان استفاده می‌گردد حوادثی

استفاده از دارایی به طور واهی افزایش خواهد یافت که مغایر با اصول حسابداری بوده و ضمناً موجب خواهد شد که قیمت تمام شده برآوردی تولیدات هر دوره نیز صحیح نباشد و از روال ثابتی تبعیت ننماید (زیرا استهلاک ماشین‌آلات تولیدی سربرار تولید محسوب شده و در قیمت تمام شده تولیدات موثر خواهد بود) و قیمت تمام شده معیاری برای تعیین قیمت فروش کالاهای تولیدی موسسه نباشد.

حال بینیم با توجه به ضرورت محاسبه استهلاک چه عواملی باعث ایجاد استهلاک خواهد شد.

اصولاً عوامل گوناگونی موجب استهلاک و از میان رفتن یک دارایی خواهد شد که اهم آنها عبارتند از:

۱- فرسودگی و کهنگی دارایی به علت استفاده از آن

همانطور که واضح است استفاده از یک وسیله در طول چندین سال موجب کاهش

نظیر: آتش سوزی، تخریب، تصادف و... می باشد که قبل از اتمام عمر مفید، دارایی را از رده خارج خواهد نمود.

در ۲ مورد اخیر (خروج دارایی از جریان استفاده قبل از استهلاك كامل ارزش تمام شده) در صورت عدم امکان فروش دارایی و یا فروش دارایی به قیمتی کمتر از ارزش دفتری موسسه متحمل زیانی خواهد شد که این زیان به موجب بند ۵ ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم قابل احتساب در سود زیان همان سال خواهد بود.

روشهای محاسبه استهلاك

با توجه به نحوه و سیستم فعالیت هر موسسه جهت محاسبه استهلاك، روشهای گوناگونی مورد استفاده قرار می گیرد که در اینجا به ۴ روش به طور اختصار اشاره می گردد ولی یادآوری می نماید که تنها روش یک و دو در جدول استهلاكات تهیه شده توسط وزارت امورات اقتصادی و دارایی موضوع ماده ۱۵۱ ق.م.م.پیش بینی شده و هزینه استهلاك محاسبه شده بر اساس سایر روشها تا مرز مطابقت هزینه با جدول مزبور مورد تایید ممیزین وزارت امور اقتصادی و دارایی خواهد بود.

الف - محاسبه استهلاك به روش خط مستقیم
در این روش استهلاك سنوات مختلف یک سال بوده و قیمت تمام شده دارایی به عمر مفید برآوردی آن (سال) تقسیم می گردد در جدول استهلاكات تهیه شده توسط وزارت امورات اقتصادی و دارایی موضوع ماده ۱۵۱ ق.م.م.پ. برای محاسبه استهلاك به این روش عمر مفید به سال تعیین گردیده و هر جا که در جدول مزبور سال عنوان شده منظور محاسبه استهلاك به روش مستقیم است. به طور مثال چنانچه قیمت تمام شده ائانه شرکتی ۲۰۰۰۰۰۰ ریال و عمر مفید آن ۱۰ سال باشد استهلاك هر سال برابر خواهد بود.

قیمت تمام شده دارایی = استهلاك هر سال
عمر مفید پیش بینی شده
استهلاك هر سال = $\frac{۲۰۰۰۰۰۰}{۱۰} = ۲۰۰۰۰۰۰$

ب - محاسبه استهلاك به روش نزولی

در این روش درصد ثابتی از ارزش دفتری یک دارایی در پایان هر دوره مالی به عنوان استهلاك آن دوره محاسبه می شود. در این روش استهلاك سنوات اولیه به کارگیری دارایی بیش از استهلاك سنوات پایانی خواهد بود که طرفداران این رویه دلایل گوناگونی را برای انتخاب این روش مطرح نموده اند از جمله اینکه:

- در سنوات اولیه کارایی دارایی بیشتر بوده و سود بیشتری عاید موسسه می نماید لذا لازمست برای آن سالها ذخیره استهلاك بیشتری نیز منظور گردد.
- با توجه به اینکه در سنوات اولیه موسسه هزینه تعمیرات کمتری برای دارایی متحمل می شود هزینه استهلاك بیشتری منظور داشته و در سنوات پایانی انجام هزینه تعمیرات بیشتر تعادل هزینه ها را برقرار می سازد.
- عدم امکان پیش بینی وضع اقتصادی در آینده که ترجیح داده می شود قسمت اعظم قیمت تمام شده یک دارایی در سنوات اولیه که وضع اقتصادی نسبتاً ثابت تری پیش بینی می شود مستهلك گردد.
برای محاسبه استهلاك در این روش تعیین قیمت دفتری در پایان هر دوره ضروری است که قیمت یا ارزش دفتری عبارتست از:

ذخیره استهلاك انباشته سنوات قبل - قیمت تمام شده دارایی = ارزش دفتری
و ذخیره استهلاك برابر است:
درصد تعیین شده x ارزش دفتری = (هزینه) ذخیره استهلاك

مثال: موسسه ای در ۱/۱/۷۰ ماشین آلاتی را به قیمت تمام شده ۵۰۰۰۰۰۰ ریال تهیه و مورد بهره برداری قرار داده است. نرخ محاسبه استهلاك طبق جدول استهلاكات وزارت امورات اقتصادی و

دارایی ۱۰٪ می باشد مطلوبست محاسبه استهلاك سنوات ۷۰ و ۷۱ و ۷۲
 $۵۰۰۰۰۰۰ \times ۱۰\% = ۵۰۰۰۰۰$

ذخیره استهلاك سال ۷۰

$۵۰۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰۰۰ = ۴۵۰۰۰۰۰$

ارزش دفتری در پایان سال ۷۱

$۴۵۰۰۰۰۰ \times ۱۰\% = ۴۵۰۰۰۰$

ذخیره استهلاك سال ۷۱

$۴۵۰۰۰۰۰ - ۴۵۰۰۰۰۰ = ۴۰۵۰۰۰۰$

ارزش دفتری در پایان سال ۷۱

$۴۰۵۰۰۰۰ \times ۱۰\% = ۴۰۵۰۰۰$

ذخیره استهلاك سال ۷۲

ردیف	شرح داراییهای قابل استهلاك		نرخ استهلاك
	نرخ استهلاك	نرخ استهلاك	
۱	اموال و اکتیو و ماشین آلات دفتری و لوازم اداری	۱۰٪	سال
۲	ساکنهای کارگاهها، کارخانجات تولید و نصب ماشین آلات	۸٪	سال
۳	ساکن کارگاههای کفکشی، انبارها، دفتر کارگاهها	۸٪	سال
۴	منزل سازمانی و مستوفی کارکنان در محل کارخانجات	۸٪	سال
۵	تاسیسات و ساختمانهای سکونی سایر ساختمانها	۷٪	سال
۶	ماشین آلات بسته بندی		
۷	کلیه ابزار و لوازم کار از قبیل آچار، چکش، بیل، کلنگ، منبرقی، فورقون، دستکش، ماسک، سطل و سایر وسایل از این قبیل (در سال اول خرید به حساب هزینه گرفته می شود)	۱۰۰٪	
۸	انواع مولدوسیکلت	۳۵٪	
۹	انواع دوچرخه و سه چرخه	۳۵٪	
۱۰	اتومبیل و خودرو بنزینی	۲۵٪	
۱۱	اتومبیل و خودرو دیزلی	۲۵٪	
۱۲	وانت و بارکش بنزینی	۳۰٪	
۱۳	کامیون و کامیونت تا ۴ سیلندر و ۵ تن ظرفیت دیزلی	۲۵٪	
۱۴	کامیون بارکش دیزلی از ۴ سیلندر به بالا و تا ۱۰ تن ظرفیت	۳۰٪	
۱۵	کامیون بارکش و تریلر تا ۳۵ تن ظرفیت	۳۵٪	
۱۶	تاسیسات حرارت مرکزی و ایجاد سرما	۱۲٪	
۱۷	آسانسور و پله برقی	۱۵٪	

و ذخیره انباشته عبارتست از مجموع ذخایر محاسبه شده برای سنوات گذشته که در مثال فوق در پایان سال ۷۲ بالغ بر
 $۵۰۰۰۰۰۰ + ۴۵۰۰۰۰۰ + ۴۰۵۰۰۰۰ = ۱۳۵۵۰۰۰$
می باشد و ارزش دفتری:

$۵۰۰۰۰۰۰ - ۱۳۵۵۰۰۰ = ۳۶۴۵۰۰۰$
برای محاسبه استهلاك بدین روش در جدول استهلاكات وزارت امورات اقتصادی و

دارایی ماخذ محاسبه استهلاک به درصد ذکر شده است.

ذیلاً نرخ استهلاک بعضی از اقلام دارایی را که وجود آن در شرکتها و موسسات بدون توجه به نوع فعالیت عمومیت بیشتری دارد ذکر می‌گردد و برای اطلاع از نوع استهلاک سایر داراییهای موجود در شرکت نیز می‌توان به جدول مربوطه که در مجموعه قوانین مالیاتهای مستقیم به طور کامل درج گردیده مراجعه نمود.

روش سوم محاسبه استهلاک بر مبنای میزان تولید

در این روش که معمولاً برای استهلاک ماشین آلات تولیدی به کار گرفته می‌شود. میزان کارآیی یک ماشین در طول مدت عمر مفید آن برآورد به نسبت تولید هر دوره ذخیره استهلاک آن دوره محاسبه می‌گردد. در این روش لازمست میزان تولید ماشین در یک دوره مالی دقیقاً محاسبه گردد تا بتوان بر مبنای آن ذخیره سال موردنظر را محاسبه نمود.

مثال: قیمت تمام شده ماشین پارچه‌بافی خریداری شده ۵۰۰۰۰۰۰ ریال و توان تولید آن ۱۰۰۰۰۰۰ مترمربع می‌باشد در سال اول میزان تولید آن ۱۲۰۰۰ مترمربع پارچه می‌باشد مطلوبست ذخیره استهلاک سال اول خرید.

قیمت تمام شده
توان تولید
ذخیره استهلاک ماشین برای تولید هر مترمربع پارچه

ذخیره استهلاک سال موردنظر = میزان تولید
x ذخیره استهلاک تولید یک متر

$\frac{5.000.000}{1.000.000} = 5$
ذخیره استهلاک ماشین برای تولید هر مترمربع پارچه

$5 \times 12.000 = 60.000$
ذخیره استهلاک سال اول خرید

در این روش سرربار ناشی از ذخیره استهلاک برای تعیین قیمت تمام شده هر واحد تولید دقیق‌تر محاسبه می‌گردد.

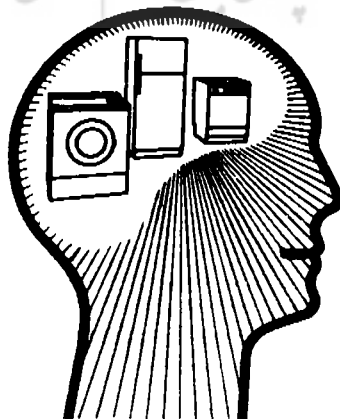
روش چهارم. محاسبه استهلاک بر اساس ساعات کارکرد

در این روش که همانند روش سوم می‌باشد به جای میزان تولید، ساعت کارکرد مبنای محاسبه استهلاک قرار خواهد گرفت و برای تعیین ماخذ استهلاک به جای توان یا قابلیت تولید، عمر مفید دارایی برحسب ساعت پیش‌بینی شده و به جای کنترل میزان دقیق تولید به ساعات کارکرد ماشین در طول یک دوره مالی توجه خواهد شد. چنانچه در مثال فوق عمر کارکرد ماشین ۲۰۰۰۰۰ ساعت برآورد و در طی دوره موردنظر ماشین ۸۰۰ ساعت کارکرده باشد، استهلاک سال موردنظر به طریق زیر محاسبه می‌گردد:

استهلاک ناشی از هر ساعت کارکرد = $\frac{\text{قیمت تمام شده}}{\text{عمر مفید به ساعت}}$
ذخیره استهلاک دوره موردنظر = $\text{ساعات کارکرد} \times \text{استهلاک هر ساعت کارکرد}$
 $\frac{2.000.000}{5.000.000} = 25$
ریال ذخیره استهلاک ناشی از هر ساعت کارکرد

$25 \times 800 = 20.000$
ذخیره استهلاک دوره موردنظر

نکته قابل توجه به ۴ روش ذکر شده و سایر روشهای محاسبه استهلاک آن است که برآورد عمر مفید در همه روشها تخمینی است و تعیین دقیق عمر مفید و یا درصد دقیق استهلاک یک دارایی تقریباً امکان‌پذیر نمی‌باشد. بهمین دلیل در بسیاری از مواقع،



سالها پس از پایان عمر مفید تعیین شده دارایی مورد نظر کماکان قابل استفاده بوده و مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد به طور مثال در جدول استهلاکات وزارت دارایی عمر مفید اثاثه و لوازم دفتری ۱۰ سال تعیین گردیده ولی میز و صندلی خریداری شده در شرکتها اغلب به مراتب بیش از مدت مزبور مورد استفاده واقع می‌شود و حسابداران معمولاً در پایان عمر مفید دارایی ارزش دارایی را با ذخیره استهلاک انباشته تعدیل و صرفاً برای کنترل وجود دارایی موردنظر، آنرا به ارزش یک یا ده ریال در دفاتر نشان می‌دهند به صورت زیر

ذخیره استهلاک xxx
قیمت تمام شده دارایی xxxxx

«توضیح ذخیره استهلاک یک یا ده ریال کمتر از ارزش دارایی محاسبه می‌شود»

ولی طبق بند ۱۳ ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم مادامی که یک دارایی در خدمت موسسه است می‌بایست دارایی به قیمت تمام شده و ذخیره استهلاک مربوطه به طور کامل در دفاتر نشان داده شود لذا لازمست با توجه به این ماده قانونی از تعدیل قیمت دارایی‌ها در دفاتر و صورتهای مالی اجتناب نمود.

چگونگی ثبت استهلاک در دفاتر قانونی

همان طور که در تعریف گفته شد قیمت تمام شده یک دارایی، پیش پرداخت هزینه‌ای است که در طی سنوات عمر مفید آن مستهلک خواهد شد. بنابراین مبلغ مستهلک شده طی یک دوره در حساب هزینه و نهایتاً در صورت سود و زیان منعکس خواهد شد. (از آنجا که این تعدیل در واقع اصلاح حساب در پایان سال مالی است طرف دیگر آن در ترازنامه قابل انعکاس می‌باشد) این حساب تحت هزینه استهلاک و برحسب اینکه مربوط به چه نوع دارایی باشد اسم خاص آن دارایی را خواهد یافت. نظیر هزینه استهلاک اثاثه،

هزینه استهلاک ماشین آلات و هزینه استهلاک ساختمان یا... طرف دیگر آن علی‌الاصول می‌بایست موجب کاهش دارایی شود یعنی دارایی بستانکار گردد ولی از آنجا که قیمت تمام شده هر دارایی با توجه به اصل افشاء حقایق و تبصره ۱۳ ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم می‌بایست در دفاتر قانونی و صورتهای مالی منعکس باشد این مبلغ در حساب ذخیره استهلاک با ماهیت بستانکار ثبت می‌گردد.

هزینه استهلاک ائانه xxx
 ذخیره استهلاک ائانه xxx

محاسبه ذخیره استهلاک سالانه ائانه شرکت

این ذخیره‌ها در صورتهای مالی برحسب نوع دارایی در زیر قیمت تمام شده آن منعکس و از آن کسر خواهد شد به این ترتیب قیمت تمام شده دارایی و ذخیره استهلاک انباشته هر دو، در صورتهای مالی منعکس و قابل رویت می‌باشد. در ذیل قسمت مربوط به داراییهای ثابت ترازنامه جهت مشاهده چگونگی انعکاس ذخیره استهلاک در صورتهای مالی نشان داده شده است.

در محاسبه ذخیره استهلاک می‌بایست به این نکته نیز توجه نمود که طبق قوانین مالیاتی گذشته ذخیره استهلاک داراییهایی که در ۶ ماهه اول هر سال خریداری می‌شد به طور کامل محاسبه می‌گردید و ذخیره استهلاک برای داراییهای خریداری شده در ۶ ماهه دوم منظور نمی‌گردید که این مورد هنوز هم توسط برخی از حسابداران اجرا می‌گردد.

در صورتی که براساس اصلاحات انجام شده در قانون و به موجب بند ۲ ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحات مربوطه استهلاک می‌بایست به نسبت ماههای استفاده از دارایی محاسبه گردد و چنانچه دارایی در خلال ماه در اختیار موسسه قرار می‌گیرد محاسبه ذخیره از اول ماه بعد

ترازنامه	
۱۵۰۰۰۰۰۰	جمع داراییهای جاری
	داراییهای ثابت
۵۰۰۰۰۰۰	ائانه
	کسر می‌شود:
۵۰۰۰۰۰	ذخیره استهلاک انباشته
	ائانه
۴۵۰۰۰۰۰	ارزش دفتری ائانه
۷۵۰۰۰۰۰	ساختمان
	کسر می‌شود:
۱۵۰۰۰۰۰	ذخیره استهلاک انباشته
	ساختمان
۶۰۰۰۰۰	ارزش دفتری ساختمان
۱۴۰۰۰۰۰	ماشین آلات
	کسر می‌شود:
۴۲۰۰۰۰۰	ذخیره استهلاک انباشته
	ماشین آلات
۹۸۰۰۰۰۰	ارزش دفتری ماشین آلات
۲۰۳۰۰۰۰۰	جمع داراییهای ثابت

آغاز خواهد شد.

و در صورتی که پس از راه‌اندازی و استفاده از یک دارایی، به دلایلی نظیر تعطیلی موسسه و یا تعطیل یک خط تولید و امثالهم برای مدتی از جریان استفاده خارج گردد ذخیره استهلاک مدت موردنظر طبق تبصره ۶ ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم معادل ۳۰٪ نرخ استهلاک زمان استفاده از آن خواهد بود. فرضاً چنانچه ذخیره استهلاک سالانه ماشینی در زمان استفاده از آن ۳۰۰۰۰۰۰ ریال باشد و به علت تعطیلی موسسه ماشینی موردنظر به مدت یک سال مورد استفاده قرار نگرفته باشد ذخیره استهلاک دوره مربوطه معادل ۹۰۰۰۰۰ ریال یعنی ۳۰٪ استهلاک زمان استفاده خواهد بود. و در صورتی که محاسبه استهلاک برحسب مدت باشد ۷۰٪ مدتی که دارایی در آن مدت مورد استفاده

قرار نگرفته به باقیمانده مدت تعیین شده برای استهلاک دارایی اضافه می‌گردد در مثال فوق اگر مدت باقیمانده از عمر ماشین ۷ سال باشد ۷۰٪ مدت تعطیلی هم به عمر آن اضافه شده $(\frac{۸}{۴} = ۱۲ \times \frac{۱}{۷})$ و بقیه ارزش دفتری ماشین در مدت هفت سال و هشت ماه مستهلک می‌گردد.

اصلاحات مربوط به استهلاک اصولاً در پایان دوره مالی انجام می‌گیرد مگر آنکه در طی سال به دلایلی دارایی از دسترس موسسه خارج گردد نظیر تعویض دارایی، فروش دارایی و یا غیر قابل استفاده شدن دارایی به دلایلی که قبلاً ذکر شد (در صورتی که غیر از موارد فوق به دلایلی ناچار از محاسبه ذخیره استهلاک گردند اصلاحات و ثبت‌های مربوطه در دفتر منعکس نمی‌شود) در این حالات موسسه می‌بایست ذخیره استهلاک دارایی را تا

زمان خارج شدن دارایی از موسسه محاسبه و در دفاتر منعکس سازد.

در هنگام فروش و یا تعویض دارایی نیز لازمست نسبت به تعدیل ذخیره استهلاک انباشته و انعکاس سود و یا زیان ناشی از تعویض یا فروش دارایی در دفاتر اقدام نمود مثال زیر این موضوع را روشتر خواهد ساخت: چنانچه در ۳۱ شهریور سال ۷۲ شرکت ائانه خریداری شده‌ای را که عمر مفید آن ده سال و قیمت تمام شده آن ۵۰۰۰۰۰۰ ریال و ذخیره استهلاک انباشته آن ۲۰۰۰۰۰۰ ریال باشد به قیمت ۳۵۰۰۰۰۰ ریال بفروشد آرتیکلای زیر در دفتر شرکت درج خواهد شد.

$$\frac{۵۰۰۰۰۰۰}{۱۰} \times \frac{۶}{۱۲} = ۲۵۰۰۰۰$$

ذخیره استهلاک ۶ ماهه

$$۲۰۰۰۰۰۰ + ۲۵۰۰۰۰ = ۲۲۵۰۰۰۰$$

ذخیره استهلاک انباشته تا ۶/۳۱

۶/۳۱ هزینه استهلاک ۲۵۰۰۰

ذخیره استهلاک ۲۵۰۰۰

محاسبه ذخیره استهلاک ۶ ماهه ائانه

۶/۳۱ ذخیره استهلاک ۲۲۵۰۰۰

بانک ۳۵۰۰۰۰

ائانه ۵۰۰۰۰۰

درآمد حاصل از فروش دارایی ۷۵۰۰۰۰

فروش دارایی و دریافت نقد بهای آن

ملاحظه می‌شود که چنانچه ذخیره

استهلاک ۶ ماهه محاسبه نگردد درآمد

حاصل از فروش دارایی به طور صحیح

محاسبه نخواهد شد و چنانچه به جای فروش

ائانه با دارایی دیگری تعویض گردد می‌بایست

قیمت تمام شده دارایی معوض نیز دقیقاً

مشخص گردد تا سودزیان ناشی از معاوضه

قابل شناسایی باشد. فرض کنیم در مثال فوق‌به

جای فروش ائانه با ماشین آلانی به قیمت روز

۶۰۰۰۰۰۰ ریال معاوضه و مابه‌التفاوت آن

به مبلغ ۵۷۰۰۰۰۰۰ ریال پرداخت گردد.

در این صورت پس از ثبت هزینه

استهلاک ۶ ماهه به طریق فوق ثبت زیر در

دفاتر تحریر می‌گردد:

کارت معین دارایی

نوع دارایی:	بخچال ۱۲ فوت	قیمت تمام شده	۷۲۰۰۰۰۰ ریال
شماره:	۵۲	تاریخ خرید	۷۲/۹/۱۵
محل استقرار:	فروشگاه شماره یک	عمر مفید	۱۰ سال
		ارزش اسقاط	صفر
تاریخ	شرح	ذخیره استهلاک هر سال	ارزش دفتری
۷۲/۱۲/۲۹	ذخیره استهلاک سال ۷۲	۳۶۰۰۰	۶۸۴۰۰۰
۷۳/۱۲/۲۹	ذخیره استهلاک سال ۷۳	۷۲۰۰۰	۶۱۲۰۰۰
۷۴/۱۲/۲۹	ذخیره استهلاک سال ۷۴	۷۲۰۰۰	۵۴۰۰۰۰

دارایی قابل انعکاس نخواهد بود برای محاسبه استهلاک و تعیین ارزش دفتری هر نوع دارایی نیز لازمست در شرکتها و موسسات دفتری یا کسارت معین دارایی نگهداری و حداقل فاکتورهای زیر در آن منعکس شود.

۱- نوع دارایی

۲- قیمت تمام شده دارایی

۳- ذخیره استهلاک هر سال

۴- ماخذ محاسبه ذخیره استهلاک

۵- ذخیره استهلاک انباشته دارایی

۶- ارزش دفتری دارایی

۷- کد یا شماره دارایی

۸- محل استقرار دارایی

۹- تحویل گیرنده دارایی

۱۰- ارزش اسقاط

بدهکار بستانکار

ذخیره استهلاک ائانه ۲۲۵۰۰۰

ماشین آلات ۶۰۰۰۰۰۰

ائانه ۵۰۰۰۰۰

بانک ۵۷۰۰۰۰۰

درآمد حاصل از فروش

ائانه ۲۵۰۰۰

در صورتی که قیمت روز ماشین خریداری

شده مدنظر قرار نگیرد سود حاصل از فروش

فرم زیر به طور نمونه درج گردیده و هر موسسه با توجه به اطلاعات موردنیاز می‌تواند اصلاحات لازم را در آن اعمال نماید.

نگهداری چنین دفتری یا کارتی کمک می‌کند تا ذخیره استهلاک دارایی که به طور کلی در دفاتر قانونی ثبت گردیده به تفکیک مشخص شده و هنگام تعویض یا فروش نیز جهت تعیین ذخیره استهلاک انباشته دارایی موردنظر با مشکلی مواجه نشده و در پایان عمر مفید نیز از محاسبه ذخیره استهلاک بیش از ارزش آن جلوگیری گردد جمع کارتها یا معین دارایی می‌بایست با حسابهای مربوطه در دفتری کل مطابقت داشته باشد با مشاهده هرگونه مغایرتی می‌بایست ثبت‌های انجام شده مورد کنترل دقیق قرار گرفته و رفع مغایرت گردد.

