

معافیت مالیاتی تشویقی سرمایه گذاری

تالیف و ترجمه: دکتر عبدالمهدی انصاری

غیرممکن است. از این رو تدوین گران قوانین مالیات بر درآمد که از طرفی در جهت پیشبرد اهداف سرمایه گذاری ها تلاش می کنند، معافیت مالیاتی را به عنوان عامل مؤثری در تشویق سرمایه گذاری مطرح می نمایند. این مقاله پس از ذکر تاریخچه این معافیت به موارد کاربرد آن و نحوه عمل حسابداری و روش های مختلف

در کاربرد و اثراتی که اجرای آن در تصمیم گیری های مالی دارد خواهد پرداخت و دیدگاه نظریه حسابداری نیز در مورد لزوم بیان خواهد شد.



چکیده

این مقاله به بررسی معافیت های مالیاتی می پردازد که به منظور تشویق در امر سرمایه گذاری در ممالک صنعتی دنیا اعمال می گردد. برای واحدهای اقتصادی مالیات بر درآمد، هزینه قابل توجهی است و به خصوص تأثیر پرداخت آن بر جریان وجوه نقد کاملاً آشکار است.

قوانین مالیات بر درآمد هم

دقیقاً با پیشرفت روش های رایانه ای به مورد اجرا گذاشته می شود. لذا فرار از مالیات که در کشورهایی مانند ایران، امری ساده و مرسوم است. در ممالک پیشرفته بسیار مشکل و یا

مقدمه

۳- دارایی‌هایی که عمر مفید آنها از زمان شروع بهره‌برداری بیش از سه سال باشد.

از سال ۱۹۸۰ به بعد درصد مورد استفاده ۱۰٪ مقرر گردیده که به تناسب عمر مفید دارایی به این شرح تعیین گردیده است:

۱- در مورد دارایی‌هایی که عمر مفید مورد استفاده آنها هفت سال یا بیشتر باشد این معافیت اعمال می‌گردد.

۲- در مورد دارایی‌هایی که عمر مفید مورد استفاده آنها حداقل ۵ سال یا بیشتر باشد $\frac{2}{3}$ این معافیت اعمال می‌گردد.

۳- در مورد دارایی‌هایی که عمر مفید مورد استفاده آنها حداقل ۳ سال و کمتر از ۵ سال باشد $\frac{1}{3}$ این معافیت اعمال می‌گردد.

حداکثر استفاده از معافیت مالیاتی تشویقی در هر سال مالی برابر است با ۲۵,۰۰۰ دلار به علاوه ۸۰٪ بدهی مالیاتی^۲ مازاد بر این مبلغ و چنانچه معافیت مالیاتی بیش از این باشد، موجب کاهش هزینه‌های مالیاتی دوره‌های مالی گذشته^۳ تا سه سال و کاهش هزینه‌های مالیاتی دوره‌های مالی آینده^۴ تا هفت سال خواهد گردید.

اگر در طول دوره عمر مفید دارایی که مشمول این معافیت گردیده آن دارایی فروخته و یا از خط بهره‌برداری خارج گردد، مابه‌التفاوت معافیت مالیاتی به تناسب عمر مفیدی که می‌بایست مورد بهره‌برداری باشد مجدداً به حساب بدهی مالیات بر درآمد منظور می‌گردد.

برای توضیح بیشتر، فرض کنید دارایی واجد شرایطی به بهای تمام شده ۱۲۰,۰۰۰ دلار خریداری شود. مبلغ معافیت مالیاتی تشویقی به تناسب عمر مفید این دارایی به شرح زیر تعیین می‌گردد:

به منظور تشویق سرمایه‌گذاری در زمینه ماشین‌آلات و تجهیزات تولیدی، قانون مالیات بر درآمد آمریکا در سال ۱۹۶۲ به مؤدیان مالیاتی اجازه کاهش در هزینه مالیات بر درآمد داد که تحت این مجوز معادل درصد خاصی از بهای تمام شده دارایی‌های استهلاک پذیر و معین که بعد از اول ژانویه ۱۹۶۲ خریداری و تحصیل شده‌اند به عنوان معافیت مالیاتی تشویقی از مالیات پرداختنی کسر می‌گردد. این معافیت مالیاتی به عنوان یک محرک اقتصادی در امر سرمایه‌گذاری قلمداد می‌شود. این مجوز پس از اعلام دوران‌های متحولی را طی کرد که هم جنبه‌های سیاسی، هم جوانب حسابداری آن موجب این تحولات گردید. در سال ۱۹۶۴ اصلاحات قابل توجهی در آن به عمل آمد و در سال ۱۹۶۶ موقتاً مسکوت ماند و در سال ۱۹۶۹ که شرایط تورمی حاکم بود به حال تعلیق درآمد و در سال ۱۹۷۱ مجدداً مورد استفاده قرار گرفت. اما دامنه پوشش آن و نرخ مربوط به آن در طی این سال‌ها تغییرات زیادی نمود.

کاربرد معافیت مالیاتی

معافیت مالیاتی در مورد دارایی‌هایی قابل اجرا است که دارای ویژگی‌هایی به این شرح باشند:

۱- دارایی‌هایی که منظور نمودن ذخیره استهلاک در مورد آنها مجاز باشد.

۲- دارایی‌های منقول و مشهود یا سایر دارایی‌هایی که (به جز ساختمان و اجزای آن) به عنوان بخش مکمل صنایع ماشینی و تولیدی و استخراجی مورد استفاده قرار می‌گیرند.

(I.T.C) معافیت مالیاتی تشویقی

عمر مفید برآوردی در زمان خرید دارایی

$$4,000 \text{ دلار} = \frac{1}{3} \times (120,000 \times 10\%)$$

$$8,000 \text{ دلار} = \frac{2}{3} \times (120,000 \times 10\%)$$

$$12,000 \text{ دلار} = (120,000 \times 10\%) \times 1$$

۱ کمتر از ۳ سال

۲ حداقل ۳ سال و کمتر از ۵ سال

۳ حداقل ۵ سال و کمتر از ۷ سال

۴ حداقل ۷ سال و بیش از ۷ سال

حال اگر فرض شود که این دارایی عمر مفیدی معادل ۱۰ سال دارد. ولی پس از ۶ سال به فروش برسد، مابه التفاوت معافیت مالیاتی تخصیص یافته باید براساس جدول بالا به حساب بدهی مالیاتی برگشت شود. به این صورت که چنانچه عمر مفید ۱۰ سال کاملاً استفاده می شد مشمول بند ۴ جدول فوق می گردید و معافیت مالیاتی تشویقی در سرمایه گذاری بر دارایی مذکور ۱۲,۰۰۰ دلار بود ولی بر فرض فروش آن در پایان سال ششم بهره برداری، مشمول بند ۳ می گردد و معافیت تخصیصی ۸,۰۰۰ دلار بوده، و مابه التفاوت ۴,۰۰۰ دلار باید به حساب بدهی مالیاتی برگشت شود. نکته ای که در اینجا قابل ذکر است این است که، اگر مؤسسه ای دارایی دست دوم خریداری نماید حداکثر بهای خریداری که

مشمول محاسبه درصد معافیت مالیاتی می گردد ۵۰,۰۰۰ دلار می باشد. مثلاً اگر یک دارایی مستعمل (دست دوم) به مبلغ ۷۰,۰۰۰ دلار خریداری شود و عمر مفید باقیمانده آن ۴ سال باشد، معافیت مالیاتی آن براساس حداکثر ۵۰,۰۰۰ دلار از بهای خرید و بند ۲ جدول بالا برابر ۱,۶۶۷ دلار می شود.

$$[50,000 \times 10\%] \times \frac{1}{3} = 1667$$

این معافیت مالیاتی در مورد دارایی واجد شرایطی که به اجاره گذاشته می شود قاعده خاصی دارد که براساس آن موجر می تواند شخصاً از معافیت مزبور استفاده نموده و یا حق استفاده از آن را به مستأجر واگذار نماید. در حالت اول قبل از محاسبه اقساط پرداختنی معادل مبلغ معافیت مالیاتی از ارزش عادلانه دارایی مورد اجاره کسر می شود.

نحوه عمل حسابداری و روش های ثبت معافیت مالیاتی

نحوه عمل حسابداری (I.T.C) در معرض تغییر و تحولات فراوانی بوده است. اصولاً دو روش برای ثبت کاهش بدهی مالیاتی مورد استفاده قرار می گیرد:

۱- معافیت مالیاتی را می توان از هزینه مالیات بر درآمد سال مالی که این معافیت در آن سال کسب گردیده است به طور یکجا کسر نمود. (Flow - Throuth Method)

۲- معافیت مالیاتی را می توان از هزینه مالیات بر درآمد در طول دوره های مالی که دارایی مشمول معافیت مستهلک می گردد کسر کرد. (Defrred Method)

لازم به ذکر است که روش سومی نیز مورد بحث بوده و استفاده می شده که در این روش

معافیت مالیاتی مستقیماً به حساب سرمایه پرداخت شده (Contributedn Capital) منظور می گردد، که بوسیله هیئت اصول حسابداری (APB)، تدوین نشده، گرچه بعضی حسابداران مدعی اجرای این روش هستند و سبب آن را هزینه واقعی نبودن مالیات بر درآمد ذکر می کنند.

بر حسب اعلامیه کمیسیون اوراق بهادار (S.E.C) و قانون کنگره در سال ۱۹۷۱، FASB در گزارشگری معافیت مالیاتی الزام به اجرای انعطاف پذیرگونه روش ها را مجاز دانست. برای توضیح روش اول فرض کنید ماشین آلاتی به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ دلار در سال ۱۹۸۱ خریداری می شود میزان معافیت مالیاتی تشویقی ۱۰٪ (I.T.C) بهای دارایی مذکور می باشد و عمر مفید ماشین ۱۰ سال برآورد شده است که بدون ارزش اسقاط می باشد و روش خط مستقیم برای استهلاک به کار می رود. اگر بدهی مالیاتی سال ۱۹۸۱، ۷۵,۰۰۰ دلار باشد، محاسبه و ثبت های حسابداری لازم به

تدوین گران قوانین مالیات

بر درآمد که از طرفی در جهت

پیشبرد اهداف سرمایه گذاری ها

تلاش می کنند، معافیت مالیاتی

را به عنوان عامل مؤثری

در تشویق سرمایه گذاری

مطرح می نمایند

شرح زیر است:

۱۰۰,۰۰۰	(۱) ماشین آلات
۱۰۰,۰۰۰	بانک
	ثبت خرید ماشین آلات
۶۵,۰۰۰	(۲) هزینه مالیات
۶۵,۰۰۰	مالیات پرداختنی
۶۵,۰۰۰ = (۷۵,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰)	ثبت تشخیصی پس از کسر معافیت مالیاتی
	$(100,000 \times 10\%) \times 1 = 10,000$
۱۰,۰۰۰	(۳) هزینه استهلاک
۱۰,۰۰۰	استهلاک انباشته
	ثبت استهلاک سالانه ماشین آلات خریداری شده با روش خط مستقیم
	$(100,000 / 10) = 10,000$

همان طوری که ملاحظه می شود معافیت مالیاتی در استهلاک ماشین آلات تأثیری نداشته و استهلاک عیناً به روش معمول محاسبه و ثبت می گردد. برای توضیح روش دوم فرضه ای داده شده در توضیح روش اول را در نظر بگیرید، ثبت های لازم و محاسبات مربوط به آن در مورد معافیت مالیاتی به این شرح می باشد:

۱۰۰,۰۰۰	(۱) ماشین آلات
۱۰۰,۰۰۰	بانک
	ثبت خرید ماشین آلات
۷۵,۰۰۰	(۲) هزینه مالیات
۱۰,۰۰۰	معافیت مالیاتی معوق
۶۵,۰۰۰	مالیات پرداختنی
	ثبت هزینه مالیات تشخیصی و میزان قابل پرداخت آن پس از منظور نمودن معافیت مالیاتی
۱۰,۰۰۰	(۳) معافیت مالیاتی معوق
۱۰,۰۰۰	هزینه مالیات
	ثبت معافیت مالیاتی که به تناسب ۱۰ سال عمر مفید دارایی تسهیم شده و هر ساله تا ۱۰ سال باید ثبت گردد
۱۰,۰۰۰	(۴) هزینه استهلاک
۱۰,۰۰۰	استهلاک انباشته
	ثبت استهلاک سالانه ماشین آلات

بهای تمام شده ماشین جدید ۱,۱۵۰,۰۰۰ دلار باشد. با توجه به عمر مفید ۱۰ سال معافیت مالیاتی مربوط به آن ۱۰٪ بهای تمام شده یعنی ۱۱۵,۰۰۰ دلار خواهد شد که با توجه به بدهی مالیاتی در سال ۱۹۸۱ (سالی که دارایی خریداری شده)، ۷۵,۰۰۰ دلار می باشد و نیز با عنایت به میزان حداکثر استفاده از معافیت مالیاتی در سال ۱۹۸۱ (که عبارت است از ۲۵,۰۰۰ دلار به علاوه ۸۰٪ مانده بدهی مالیاتی مازاد بر ۲۵,۰۰۰ دلار) معافیت مالیاتی قابل استفاده در ۱۹۸۱، ۶۵,۰۰۰ دلار خواهد بود.

$$[25,000 + 40,000 = 65,000] = 25,000 + 40,000 = 65,000$$

بنابراین معافیت مالیاتی باقیمانده که قابل نقل به دوره های مالی قبل تا سه سال و یا به دوره های مالی آینده تا هفت سال می باشد، معادل ۵۰,۰۰۰ دلار خواهد بود.

$$115,000 - 65,000 = 50,000$$

حال اگر مالیات های پرداخت شده طی سه سال مالی گذشته را با معافیت مالی کسب شده در سال ۱۹۸۱ جبران نموده و مانده آن را نیز به سه سال های مالی آینده اختصاص دهیم، محاسبات و ثبت های لازم به شرح زیر است:

سال	مالیات پرداخت شده	میزان استفاده از معافیت مالیاتی
۱۹۷۸	۱۰,۰۰۰ دلار	۱۰,۰۰۰ دلار
۱۹۷۹	۵,۰۰۰ دلار	۵,۰۰۰ دلار
۱۹۸۰	۳۰,۰۰۰ دلار	۲۹,۰۰۰* دلار
جمع	۴۵,۰۰۰ دلار	۴۴,۰۰۰ دلار

* مالیات پرداخت شده در سال ۱۹۸۰، ۳۰,۰۰۰ دلار است که فقط ۲۵,۰۰۰ دلار به علاوه ۸۰٪ مازاد ۲۵,۰۰۰ دلار آن را می توان از معافیت مالیاتی استفاده کرد:

$$[25,000 + (30,000 - 25,000) \times 80\%] = 25,000 + 4,000 = 29,000$$

معافیت مالیاتی قابل انتقال به دوره های بعد برابر است با ۶۰۰۰ دلار می باشد. $(50,000 - 44,000) = 6,000$

معافیت مالیاتی معوق در ترازنامه پایان هر سال مالی به همین عنوان در ستون بستانکار و بین بدهی ها و حقوق سهامداران درج می گردد و هر سال که مستهلک می شود از میزان آن کسر شده تا در پایان عمر مفید ماشین آلات مورد نظر به صفر می رسد. اما چون همیشه دارایی های جدید خریداری شده و مشمول معافیت مالیاتی هستند مانده بستانکار این حساب مرتباً رو به افزایش است و شاید بتوان این مورد را دلیل برگرایش استفاده بیشتر از روش اول دانست. کمیسیون اوراق بهادار (S.E.C) که در مؤسسات قدرت اجرایی زیادی دارد روش اول را بیشتر توصیه می کند. ایرادی که بر روش اول وارد است در مورد اصل تطبیق هزینه و درآمد (Matching) است که در روش اول رعایت نمی شود زیرا مزایای حاصل از معافیت مالیاتی را که باید در طول چند دوره مالی تسهیم کند، به طور یکجا در سالی که معافیت کسب شده منظور می کند و بدین جهت بیشتر حسابداران استفاده از روش دوم را بر روش اول ترجیح می دهند.

معافیت مالیاتی انتقالی به دوره های قبل و بعد (Investment Tax Credit Carryback and Carry Forward) بر اساس آنچه قبلاً توضیح داده شد چنانچه در مثال بالا

حال اگر میزان استفاده از معافیت مالیاتی برای سه سال قبل را از کل معافیت مالیاتی باقیمانده کسر کنیم، مانده

اثرات معافیت مالیاتی تشویقی در تصمیم گیری هزینه سرمایه ای

(Capitalize Expense Decision)

مقررات مالیاتی به مودیان که به امور تجاری مبادرت می ورزند در زمینه به هزینه بردن یا از طریق سرمایه گذاری به هزینه بردن مخارج معین، آزادی عمل داده است. یکی از این نوع مخارج که مورد بحث قرار می گیرد تعمیرات اساسی است که برای دارایی های یک مؤسسه صورت می گیرد. چنانچه مؤسسه ای در زمینه تعمیرات مخارجی را متحمل گردد، می تواند این مخارج را مستقیماً به حساب هزینه منظور نماید و یا به سرمایه گذاری منظور نموده و از طریق استهلاك به هزینه منظور نماید.

در اینجا هدف مدیریت این است که سود را به حداکثر رسانده و یا بهای تمام شده دارایی کسب شده را به حداقل برساند. بدون این که پیش بینی معافیت های مالیاتی را کرده باشد. اکنون به تجزیه و تحلیل این موضوع می پردازیم. زمانی که مخارجی را متحمل می شویم، در اینکه آن را مستقیماً به حساب هزینه برده و یا از طریق به سرمایه بردن مستهلک نماییم، آزادی عمل داریم. در هر دو حال تصمیم آن است که صرفه جویی مالیاتی را به حداکثر برسانیم. بنابراین با در نظر گرفتن شـرابطی خاص، ارزش فعلی صرفه جویی مالیاتی را در هر دو حال محاسبه می کنیم. مدل مقایسه ای را با مفروضات زیر ارائه می دهیم:

N تعداد سال هایی که مخارج سرمایه گذاری شده مستهلک می شود.

Ci صرفه جویی مالیاتی در سال t ام در صورت سرمایه گذاری نمودن مخارج $CostMTR$ نرخ مالیاتی مؤسسه $Maximum Tax Rate$

E صرفه جویی مالیاتی در صورت به هزینه منظور نمودن مخارج $Expense$

R نرخ تنزیلی مورد استفاده مؤسسه

PV(c) ارزش فعلی صرفه جویی مالیاتی در صورت

سرمایه گذاری نمودن مخارج

روش اول:

۱۹۸۱ مالیات باز یافتی ۴۴,۰۰۰
تعدیل مالیات های پرداختی سال های قبل ۴۴,۰۰۰

روش دوم:

۱۹۸۱ مالیات باز یافتی ۴۴,۰۰۰
معافیت مالیاتی معوق ۴۴,۰۰۰

معافیت مالیاتی معوق ۴۴,۰۰۰

هزینه مالیات ۴۴,۰۰۰
ثبت معافیت مالیاتی تسهیم شده به ۱۰ سال که هر ساله باید ثبت شود

معافیت مالیاتی انتقالی به دوره های بعد که معمولاً به عنوان «معافیت مالیاتی استفاده نشده» تعریف می گردد دارایی نیست، حتی اگر به علت برنامه ریزی های آینده درآمدها، شناسایی آن قطعیت داشته باشد. معافیت مالیاتی را نمی توان به عنوان یکی از اقلام استثنایی قلمداد نمود. برای توضیح اگر فرض کنید که مؤسسه مورد مثال قبل در سال ۱۹۸۲ مبلغ ۳۰,۰۰۰ دلار مالیات پرداختی داشته باشد. با توجه به ۶,۰۰۰ دلار معافیت مالیاتی استفاده نشده در سال ۱۹۸۱، ثبت های لازم با استفاده از روش های اول و دوم به شرح زیر است:

روش اول: 1)Flow-Through Method

۱۹۸۲ هزینه مالیات ۲۴,۰۰۰
مالیات پرداختی ۲۴,۰۰۰

ثبت بدهی مالیاتی سال ۱۹۸۲ پس از کسر معافیت مالیاتی استفاده نشده

$$24,000 = (30,000 - 6,000) \text{ دلار}$$

روش دوم: 2)Deferred Method

۱۹۸۲ هزینه مالیات ۳۰,۰۰۰

معافیت مالیاتی معوق ۶,۰۰۰

مالیات پرداختی ۲۴,۰۰۰

PV (E) ارزش فعلی صرفه جویی مالیاتی در صورت

هزینه نمودن مخارج

$$PV(C) = \sum_{i=1}^N \frac{C_i}{(1+r)^i} \quad PV(E) = \frac{E}{1+r}$$

قاعده تصمیم گیری:

اگر مخارج سرمایه گذاری تلقی شود (Capitalize)

اگر PV(C) = PV(E) تفاوت نمی کند (Indifferent)

اگر PV(C) < PV(E) مخارج به هزینه منظور شود (Expense)

مثال: فرض کنید مخارجی معادل ۱۰,۰۰۰ دلار به عنوان

تعمیرات صورت پذیرفته و سایر اطلاعات به شرح زیر است:

$$N=6, \quad MTR = \%40, \quad r = \%6$$

استهلاک با روش نزولی (Double declining balance)

محاسبه می شود و از سال چهارم به بعد به روش خط مستقیم

تا مانده به صفر برسد. (N+1=4)

براساس مدل مذکور ارزش فعلی صرفه جویی مالیاتی را

در هر دو حال محاسبه کرده و سپس نتیجه گیری می کنیم:

Table 1

Year	Base	Depr. Rate	Depr.	MTR	I.T.C	C _i
1	۱۰,۰۰۰ دلار	× ۰/۳۳۳	= ۳,۳۳۳	× %۴۰ =	۱,۳۳۴ + ۴۶۷ ×	= ۱۸۰۱
۲	۶,۶۶۴	× ۰/۳۳۳	= ۲,۲۲۲	× %۴۰ =		۸۸۹ = ۸۸۹
۳	۴,۴۴۲	× ۰/۳۳۳	= ۱,۴۸۱	× %۴۰ =		۵۲۹ = ۵۹۲
۴	۲,۹۶۱	× ۰/۳۳۳	= ۹۸۷	× %۴۰ =		۳۹۵ = ۳۹۵
۵	۲,۹۶۱	× ۰/۳۳۳	= ۹۸۷	× %۴۰ =		۳۹۵ = ۳۹۵
۶	۲,۹۶۱	× ۰/۳۳۳	= ۹۸۷	× %۴۰ =		۳۹۵ = ۳۹۵

$$\sum_{i=1}^N C_i = \$ 4467$$

در اینجا درصد معافیت مالیاتی ۷٪ فرض شده است. $\times I.T.C = 10,000 \times \frac{2}{3} \times \%7 = 467$

$$PV(E) = MTR(\text{Cost}) = \%40 \times 10,000 = 4000, \quad PV(E) = \frac{E}{1+r} = \frac{4000}{1+\%6} = \$3,774$$

$$PV(C) = \sum_{i=1}^N \frac{C_i}{(1+r)^i} = \frac{1801}{1+\%6} + \frac{889}{(1+\%6)^2} + \frac{592}{(1+\%6)^3} + \frac{395}{(1+\%6)^4} + \frac{395}{(1+\%6)^5} + \frac{395}{(1+\%6)^6}$$

$$= 1699 + 791 + 497 + 313 + 295 + 287 = \$3182$$

و ۵۰٪ فرض نموده و برای حالات مختلف PV(C) و PV(E) را به شرحی که در جداول شماره ۲ و ۳ ملاحظه می‌نمایید محاسبه کنیم. نتیجه گیری می‌کنیم که استفاده از ۷٪ معافیت مالیاتی تشویقی تصمیمات را در بیشتر موارد به سوی سرمایه گذاری نمودن مخارج سوق میدهد و در موارد کمی به هزینه منظور نمودن مخارج را توصیه می‌کند:

تصمیم گیری (Decision):

$PV(C) > PV(E)$
 (Capitalize Repair) مخارج به سرمایه گذاری منظور شود. $3,873 > 3,774$
 حال اگر r را (نرخ تنزیلی مورد استفاده مؤسسه) را ۲٪، ۴٪، ۶٪، ۸٪، ۱۰٪ و نیز MTR (نرخ مالیاتی مؤسسه) را ۴۰٪

Table2

	PV(C)	(E) PV	(VS)	MTR	=۴۰٪
N	۲ r	۴ r	۶ r	۸ r	۱۰ r
PV(C)	۴ دلار ۴,۰۸۳	دلار ۳,۹۴۳	دلار ۳,۸۱۳	دلار ۳,۶۸۹	دلار ۳,۵۷۴
	۵ دلار ۴,۰۵۳	دلار ۳,۸۸۶	دلار ۳,۷۳۲	دلار ۳,۵۸۹	دلار ۳,۴۵۵
	۶ دلار ۴,۲۵۲	دلار ۴,۰۵۵	دلار ۳,۸۷۳*	دلار ۳,۷۰۸	دلار ۳,۵۵۵
	۷ دلار ۴,۲۲۵	دلار ۴,۰۰۲	دلار ۳,۸۰۰	دلار ۳,۶۱۸	دلار ۳,۴۵۰
	۸ دلار ۴,۴۲۱	دلار ۴,۱۷۱	دلار ۳,۹۴۷	دلار ۳,۷۴۴	دلار ۳,۵۶۰
PV(E)	دلار ۳,۹۲۲	دلار ۳,۸۴۶	دلار ۳,۷۷۴*	دلار ۳,۷۰۴	دلار ۳,۶۳۴

* در مثالی که قبلاً داشتیم این دو مبلغ محاسبه گردید و نتیجه گیری نمودیم:

$PV(C) > PV(E)$

Table3

	PC(C)	(E) PV	VS	MTR	=۴۰٪
N	۲ r	۴ r	۶ r	۸ r	۱۰ r
PV(C)	۴ دلار ۵,۰۴۷	دلار ۴,۸۷۴	دلار ۴,۷۱۰	دلار ۴,۵۵۷	دلار ۴,۴۱۵
	۵ دلار ۵,۰۰۸	دلار ۴,۸۰۵	دلار ۴,۶۱۰	دلار ۴,۴۳۲	دلار ۴,۲۶۵
	۶ دلار ۵,۱۹۹	دلار ۴,۹۵۵	دلار ۴,۷۳۱	دلار ۴,۵۲۵	دلار ۴,۳۳۷
	۷ دلار ۵,۶۱۲	دلار ۴,۸۹۰	دلار ۴,۳۶۹	دلار ۴,۴۱۴	دلار ۴,۲۰۶
	۸ دلار ۵,۳۵۵	دلار ۵,۰۴۵	دلار ۴,۷۶۸	دلار ۴,۵۱۷	دلار ۴,۲۹۲
PV(E)	دلار ۴,۹۰۲	دلار ۴,۸۰۸	دلار ۴,۷۱۷	دلار ۴,۶۳۰	دلار ۴,۵۴۶

بررسی نحوه حسابدار معافیت مالیاتی از دیدگاهی دیگر

همانگونه که قبلاً ذکر گردید قانون مالیات بر درآمد در آمریکا در سال ۱۹۶۲ معافیت مالیات تشویقی را در امر سرمایه گذاری ها به میزان ۷٪ بر روی سرمایه گذاری دارایی ها استهلاك پذیری که بعد از تاریخ ۳۱ دسامبر ۱۹۶۱ خریداری و تحصیل شده اند. وضع نموده اند معافیت را می توان مستقیماً از مالیات بر درآمد سال مالی که دارایی خریداری شده در آن سال تحصیل شده کسر نمود. حداکثر

چنانچه ملاحظه می شود با فرض ۵۰٪ و $MTR = ۴۰\%$ ، $r = ۱۰\%$ و $r = ۸\%$ همواره $PV(E) > PV(C)$ می باشد و گویای این است که به هزینه منظور نمودن مخارج مقرون به صرفه تر است و با فرض ۵۰٪ و $MTR = ۴۰\%$ و ۴٪ و ۲٪ — جز در موارد اندک، در اکثر موارد $PV(C) > PV(E)$ بوده و همانطور که قبلاً نیز اشاره شد تاثیر معافیت مالیاتی کاملاً چشمگیر بوده و نقش موثری در تصمیم گیری های به هزینه منظور نمودن یا به سرمایه بردن مخارج دارد.

قابلیت مقایسه ای بودن صورت سود و زیان، استهلاک دارایی نیز باید براساس بهای تمام شده و بدون منظور نمودن معافیت مالیاتی محاسبه گردد. بنابراین معافیت مالیاتی به میزان سودآوری که دارد باید به عنوان کاهش در هزینه مالیات مورد رسیدگی قرار گیرد. گرچه قانون مالیات بر درآمد استفاده از معافیت مالیاتی را به میزان فرضاً ۷٪ بهای تمام شده دارایی خریداری شده مجاز می‌داند و می‌توان آنرا از مالیات پرداختنی کسر نمود، ولی عملاً مؤسسه این ۷٪ را بطور کامل به عنوان منفعت دریافت نمی‌کند. زیرا مبنای محاسبه استهلاک دارایی با کاهش این ۷٪ از بهای تمام شده، کاهش می‌یابد و با فرض در نظر گرفتن ارزش اسقاط، هزینه استهلاک سالانه دارایی نیز در طول عمر مفید آن به همین نسبت کاهش می‌یابد و در نتیجه درآمد مشمول مالیات نیز به همین نسبت افزایش می‌یابد، که اگر نرخ مالیات بر درآمد مؤسسه را ۵۲٪ فرض کنیم، سودی که عاید مؤسسه می‌شود، عبارتست از:

$$0.07 \times (1 - 0.52) = 0.0334$$

که در واقع این مبلغ است که به سود انباشته منتقل می‌شود. سوال دیگری مطرح است و آن این که چه زمانی برای شناسایی منفعت حاصل از معافیت مناسب است؛ به نظر می‌رسد که مناسب ترین زمان شناسایی این منفعت، به هر میزان که تحقق یابد، دوره های مالی طول عمر مفید و قابل استفاده دارایی باشد که مناسب تر از شناسایی آن در همان سال مالی است که معافیت کسب شده است. صرف خرید دارایی برای شناسایی منافع حاصل از معافیت مالیاتی کافی نیست بلکه هر منفعتی که عاید شود، باید مالیات آن هم محاسبه گردیده و خالص آن به دست آید. وقتی این امکان وجود دارد که معافیت مالیاتی را در طول دوره استفاده دارایی تسهیم نموده و استفاده کرد و در نتیجه ۵۲٪ مالیات آن را نیز در طول دوره مذکور محاسبه و پرداخت نمود، مناسبتی وجود ندارد که در سال اول شناسایی کرده و ۵۲٪ مالیات آنرا نیز یک جا پرداخت نماییم. به علاوه، در رعایت هر چه دقیق تر اصول پذیرفته شده حسابداری نظیر اصل ثبات رویه

استفاده در هر سال مالی برابر است با ۲۵۰۰۰ دلار در آن سال مالی^۱، برای هر دارایی که مشمول این معافیت می‌گردد. به منظور تعیین مبلغ دارایی برای محاسبه و ثبت استهلاک سالانه آن، معادل مبلغ معافیت مالیاتی از بهای تمام شده دارایی کسر می‌گردد و استهلاک سالانه بر مبنای حاصل این تفریق محاسبه و در طول عمر مفید دارای ثبت می‌گردد و ضمناً به ارزش باقیمانده (اقساط) آن نیز توجه خواهیم کرد. در این زمینه دو مسئله برای حسابداران مطرح می‌شود:

۱. آیا برای گزارشگری مالی، این معافیت مالیات سود خالص سال را که در آن به وجود آمده معادل معافیت افزایش خواهد داد سود خالص چند سال مالی را (مثلاً سال ها مالی که عمر مفید دارایی در طی آنها سپری می‌شود؟

۲. آیا پس از آنکه استفاده از معافیت مالیات اجازه داده شد، جهت گزارشگری مالی باید بهای جدید دارایی پس از کسر معافیت مذکور ملاک عمل قرار گرفته و استهلاک نیز براساس بهای جدید محاسبه و ثبت شود. یا بهای تمام شده دارایی قبل از کسر معافیت مالیاتی ملاک عمل قرار گرفته و استهلاک نیز بر همین اساس محاسبه و ثبت گردد؟

قبل از پرداختن به مسائل مذکور، این سوال مطرح است که آیا معافیت مالیاتی یک کاهش در بهای تمام شده دارایی (Cost Reduction)، یا یک کاهش در هزینه مالیات است (Tax Reduction) و یا برای اعمال آن طرق دیگری وجود دارد؟

به نظر می‌رسد که معافیت مالیاتی کاهش در بهای تمام شده نیست، زیرا زمانی که مؤسسه دارایی جدیدی را با بهای معین خریداری می‌نماید، قطع نظر از وجود معافیت مالیاتی سهمی از دارایی شرکت را به آن اختصاص داده و به همان میزان هم که غیرقابل تغییر است در دفاتر ثبت و نگهداری نموده و در گزارشات مالی نیز همین مبلغ را ارائه می‌دهد. چه در صورت کاهش معافیت مالیاتی، بین بهای تمام شده دارایی و ارزش دفتری آن اختلافی معادل ۷٪ (معادل معافیت مالیاتی) ایجاد می‌شود که تحلیلگران مالی برای بعضی محاسبات این ارزش دفتری را بکار نمی‌برند. هم چنین برای

شماره ۱ ثبت های لازم را در رابطه با مالیات بر درآمد و معافیت مالیاتی نشان می دهد. توضیحات لازم در مورد ثبت های مندرج در جدول شماره ۱ به این شرح است:

الف - ثبت شماره ۱ مربوط به ثبت خرید دارایی است که به بهای تمام شده منظور گردیده است.

ب - ردیف شماره ۳ و ثبت های مشابه آن در سال های بعد، ثبت هزینه استهلاک براساس بهای تمام شده دارایی است و این دارایی در پایان سال ۱۹۷۱ بطور کامل مستهلک می گردد.

ج - ثبت مالیات قابل پرداخت که با استفاده از درآمد مشمول مالیات پس از کسر استهلاک سالانه دارایی به دست آمده است (ردیف ۶).

د - معافیت مالیاتی معوق معادل ۷٪ بهای تمام شده دارایی در ردیف ۲ ثبت گردیده و باید با استفاده از روش خط مستقیم برای ۱۰ سال (دوره عمر مفید دارایی) تسهیم گردد.

ه - ثبت شماره ۷ که مبلغ آن از محاسبه مالیات پرداختنی سال اول حاصل شده است از رابطه زیر نیز به دست می آید:

سود قبل از استهلاک ماشین آلات خریداری شده

۱۰۴,۰۰۰ دلار

کسر می شود استهلاک دارایی فوق با کاهش معافیت از بهای

تمام شده

۳۷۲۰

$(104,000 - 3720) = 100,280$

۱۰۰,۲۸۰

در آمد مشمول مالیات سال اول

هزینه مالیات ۵۲٪ $52 \times 100,280 = 52,145/60$

کسر می شود معافیت مالیاتی $(40,000 \times 7\% = 2800)$ ۲۸۰۰

مالیات پرداختنی $49,345/60$ دلار

و - اگر همان روش مشابه سال ۱۹۶۲ به جز ردیف ۲ در سال ۱۹۶۳ و سال های بعد بکار رود، ردیف ۱۵ و ثبت های مربوط به سال های بعد اتوماتیک وار میزان مالیات پرداختنی را نتیجه می دهند (یعنی مبلغ $52,145/60$) و در پایان هر

(Consistency)، اصل تطبیق درآمد و هزینه (Matching)، بهتر است منافع حاصل از معافیت مالیاتی به نسبت عمر مفید دارایی تسهیم گردد.

خلاصه ای از آنچه در دیدگاه مذکور بدان اشاره شده به شرح زیر است:

۱ - هر گونه منفعت مالیاتی حاصل از معافیت مالیاتی (I.T.C) باید به نسبت طول عمر مفید دارایی تسهیم شود.

۲ - صورت های مالی به جز در موارد لزوم برای مالیات، باید به نحوی نشان داده شود که با فرض نبود معافیت مالیاتی باید نشان داده می شد.

الف) دارایی های ثابت با بهای تمام شده منهای استهلاک انباشته بر مبنای ارزش دفتری در ترازنامه نشان داده شوند.

ب) هزینه استهلاک نیز در صورت سود و زیان بر مبنای بهای تمام شده اولیه دارایی محاسبه و نشان داده شود.

مسئلاً، هر مؤسسه ای از منافع مالیاتی به هر نحو ممکن حداکثر استفاده را خواهد کرد. حال سؤال مهم دیگری مطرح است. چگونه مؤسسه حساب هایش را ثبت و نگهداری نماید تا با توجه به ملاک های ارائه شده فوق، هم صورت های مالی دقیق تهیه کرده و هم از منافع مالیاتی به نحو احسن استفاده نماید؟ به عنوان توضیح روش های حسابداری و اجرای اهداف مذکور، مثالی آورده و ثبت های لازم در جدول جداگانه ای ارائه می شود، که یک مدل مقایسه ای برای ۱۰ سال بوده و فرضیات ساده در نظر گرفته می شود. تا بهتر بتوان توضیح داد:

۱ - مؤسسه ای در دوم ژانویه ۱۹۶۲ ماشین آلاتی را به بهای تمام شده ۴۰۰۰۰ دلار خریداری نمود که عمر مفید آن ۱۰ سال و ارزش اسقاط ندارد. ۲ - در طول مدت ۱۰ سال آینده دارایی جدیدی خریداری نخواهد شد. ۳ - برای محاسبه استهلاک از روش خط مستقیم استفاده می شود. ۴ - درآمد مشمول مالیات مؤسسه قبل از کسر هزینه استهلاک این ماشین آلات ۱۰۴,۰۰۰ دلار بوده است. ۵ - نرخ مالیات بر درآمد مؤسسه ۵۲٪ فرض می شود. جدول

سال نشان داده می شود.

مالیات سال ۱۹۶۲ ۴۹,۳۴۵/۶ دلار

مالیات سال های ۱۹۶۳ تا ۱۹۷۱

به مدت ۹ سال و هر سال ۵۲,۱۴۵/۶ دلار ۴۶۹,۳۱۰/۴ دلار

جمع مالیات ۵۱۸,۶۵۶ دلار

درآمد مشمول مالیات ۱۰۰,۲۸۰ دلار

مالیات بر درآمد ۵۲٪ ۵۲,۱۴۵/۶۰ دلار

ز- هزینه مالیات برای گزارشات مالی ۱۰ سال آینده مشابه خواهد بود (ردیف های ۸ و ۱۶ جدول) و مجموعاً برای ۱۰ سال ۵۱۸,۶۵۶ دلار گزارش می شود که با آنچه عملاً پرداخت می گردد قابل تطبیق است به این شرح:

ح- سود خالص انتقال یافته به سود انباشته از طریق مالیات بر درآمد با عنایت به بندهای (و) و (ه) قابل محاسبه است و نیز با محاسبات زیر که نشان دهنده جمع کل سود انباشته در پایان سال دهم می باشد:

۱۹۶۲	۱۹۷۱ - ۱۹۶۳ هر ساله	درآمد مشمول مالیات
۱۰۰,۲۸۰ دلار	۱۰۰,۲۸۰ دلار	مالیات بر درآمد
۴۹,۳۴۵/۶ دلار	۵۲,۱۴۵/۶ دلار	سود ویژه
۵۰,۹۳۴/۴ دلار	۴۸,۱۳۴/۴ دلار	خلاصه ی درآمد انتقالی به حساب سود انباشته:

۵۰,۹۳۴/۴ دلار

۴۳۳,۲۰۹/۶ دلار

۴۸۴,۱۴۴ دلار

۲,۸۰۰ دلار

۴۸۱,۳۴۴ دلار

۱۹۶۳ الی ۱۹۷۱ (۹ سال و هر سال ۴۸ ۱۳/۴ دلار) جمع کسر می گردد تعدیل لازم به حساب ماشین آلات* مبلغ انتقال یافته به سود انباشته در مدت ۱۰ سال* تعدیل مبلغ ۲۸۰۰ دلار لازم است زیرا (۲۸۰۰ - ۴۰۰,۰۰۰) دلار بهای ماشین آلات به مدت ۱۰ سال مستهلک گردیده است.

آنچه مسلم است شرایطی که در مثال بالا فرض گردیده است به جهت روشن شدن مطلب، ساده فرض گردیده و همه فرضیات براساس صحت در عمل، استوار است. معیناً اگر خریدهای متعددی هم وجود میداشت به تبع آن معافیت های مالیاتی متعددی نیز کسب می شد. یا فرضاً برآورد عمر مفید و ارزش اسقاط صحیح در نمی آمد، اساس کاربرد مسئله تغییری نمی کرد. ثبت های مربوط به یک فقره خرید ماشین آلات، قابل تعمیم به دفعات مختلف نیز می باشد. منتها کار اضافی که لازم دارد تهیه کارتکس برای جزئیات دارایی های ثابت می باشد.

اگر ارزش ماشین آلات در پایان ۱۰ سال کمتر از ۲۸۰۰ دلار باشد باید مستقیماً یا از طریق سود و زیان (gain or loss) به سود انباشته منتقل گردد. مبلغ ۴۸۱,۳۴۴ دلار که محاسبه گردید همان است که در پایان جدول شماره یک به دست آمده است. مبلغ ۲۸۰۰ دلار ثبت شماره ۲ در جدول شماره ۱ که ابتدا در ستون بستانکار ترازنامه نشان داده می شود، بهیچان هر دوره معادل ۷٪ ارزش تناسب عمر مفید دارایی تسهیم گردیده، تصفیه می گردد. این مبلغ در پا دفتری ماشین آلات موضوع معافیت مالیاتی خواهد بود (فرض بر این است که نرخ معافیت مالیاتی ۷٪ است).

جدول شماره ۱

*بستانکار (Credit)

تاریخ	شرح رویدادهای مالی	صندوق	ماشین-آلات (خاص)	استهلاک	انباشته برای ماشین آلات (خاص)	مالیات پرداختنی	I.T.C معوق	سود انباشته	سود و زیان حساب	استهلاک	سود حساب	سود و زیان حساب	ماشین آلات خاص	هزینه استهلاک	مالیات
۱۹۶۲ ۲ ژانویه	خرید ماشین آلات به صورت نقد (عمر مفید آن ده سال، بدون ارزش اسقاط)	۴۰,۰۰۰*	۴۰,۰۰۰												
۲ ژانویه	ثبت مربوط به اعتبار تشویقی سرمایه گذاری I.T.C (۷٪) بهای تمام شده ماشین آلات ردیف ۱) $۲۸,۰۰۰ \times ۷\% = ۱۹,۶۰۰$					۲۸,۰۰۰	۲۸,۰۰۰*								
۳۱ دسامبر	ثبت استهلاک براساس کل بهای تمام شده ماشین آلات ردیف ۱ روش خط مستقیم)			۴,۰۰۰*						۴,۰۰۰					
۳۱ دسامبر	انتقال کل سود و زیان به جز استهلاک ردیف ۳ (سایر ثبت-های مربوط نشان داده نمی شود)								۱۰۴,۰۰۰*						
۳۱ دسامبر	انتقال حساب استهلاک ردیف ۳ به حساب سود و زیان								۴,۰۰۰*						
۳۱ دسامبر	ثبت مالیات بر درآمد با نرخ ۵۲٪ بر مانده حساب سود و زیان $(۱۰۰,۰۰۰ \times ۵۲\%) = ۵۲,۰۰۰$					۵۲,۰۰۰								۵۲,۰۰۰	
۳۱ دسامبر	تعدیلات لازم در رابطه با حساب های مالیاتی: بدهکار کردن I.T.C معوق به میزان ۷٪ استهلاک سالانه بستانکار کردن مالیات پرداختنی به میزان ۷٪ از ۷٪ فوق بستانکار کردن هزینه مالیات به میزان اختلاف ردیف های بالا $۲۸,۰۰۰ - ۱۴,۵۱۶ = ۱۳,۴۸۴$ و $۲۸,۰۰۰ \times ۵۲\% = ۱۴,۵۱۶$ و $۲۸,۰۰۰ - ۱۰ = ۲۷,۹۹۰$					۱۴,۵۱۶	۲۸,۰۰۰*							۱۳,۴۸۴*	
۳۱ دسامبر	انتقال هزینه مالیات به حساب سود و زیان								۵۱,۸۶۵/۶۰						
۳۱ دسامبر	انتقال حساب سود و زیان به حساب انباشته							۴۸,۱۳۴/۴۰	۴۸,۱۳۴/۴۰						
۳۱ دسامبر	مانده حساب های سال ۱۹۶۲ (صندوق حذف شده)	-	۴۰,۰۰۰		۴,۰۰۰*	۴۹,۳۴۵/۶۰*	۲,۵۲۰*	۴۸,۱۳۴/۴۰*	۰	۴,۰۰۰*		۴۸,۱۳۴/۴۰*	۰	۰	

				۴۹,۳۳۵/۶۰				۴۹,۳۳۵/۶۰*		موازات حساب های سال ۱۹۶۲ (صندوق حذف شده)	۱۹۶۳	۱۰
										پرداخت مالیات بر درآمد سل ۱۹۶۲	۱ مارس	۱۱
										ثبت هزینه استهلاک بر اساس تمامی تمام شده ماشین- آلات	۳۱ دسامبر	۱۲
										انتقال به حساب سود و زیان به جز استهلاک سالانه ماشین آلات (خاص)	۳۱ دسامبر	۱۳
										انتقال به حساب سود و زیان بابت استهلاک سالانه ماشین آلات خاص	۳۱ دسامبر	۱۴
										ثبت مالیات بر درآمد نرخ ۵٪ بر مانده حساب سود و زیان $\frac{۵۲}{۱۰۴,۰۰۰ \times ۴۰۰} \times ۵۲$	۳۱ دسامبر	۱۵
										ثبت تسهیلات لازم در رابطه با حساب های مالیاتی مشابه ثبت ردیف ۷	۳۱ دسامبر	۱۶
										انتقال هزینه مالیات به حساب سود و زیان	۳۱ دسامبر	۱۷
										انتقال مانده حساب سود و زیان به حساب سود انباشته	۳۱ دسامبر	۱۸
										مانده حساب های سال ۱۹۶۳ (صندوق حذف شده)	۱۹۶۴	
										پرداخت مالیات بر درآمد سل ۱۹۶۳	۱ مارس	۱۹
										ثبت های ۸ ساله بعد مشابه ثبت های سال ۱۹۶۳ (ردیف ۱۱ تا ۱۷) و ردیف ۱۸ ۱۹۶۴	۱۹۷۱	
										مانده حسابها در پایان ۱۰ سال با فرض حذف صندوق و اینکه سود انباشته دیگری وجود نداشته است.	۳۱ دسامبر	

پی نوشت

۱- استادیار و عضو گروه حسابداری دانشگاه ولیعصر (عج) رفسنجان
 ۲- تا قبل از سال ۱۹۸۰ یعنی از زمان تصویب این قانون (۱۹۶۲) مبنای استفاده از معافیت مالی ۷٪ بهای دارایی بود و حداکثر معافیت برای یک سال مالی ۲۵,۰۰۰ دلار بعلاوه مانده بدهی مالیات در آن سال مالی بود. عمر مفید تا ۳ سال معافیت نداشت ۴ تا ۵ سال، ۶ تا ۷ سال، ۸ سال به بالا کل معافیت را شامل می شود. قبلاً متذکر شدم که این میزان تغییرات در پی دارد و برای آخرین بار در سال ۱۹۸۰ به ۲۵,۰۰۰ دلار به علاوه ۸۰٪ مالیات مازاد بر ۲۵,۰۰۰ دلار افزایش یافت و نیز تسهیم ۱۰٪ درصد بجای ۷٪ براساس عمر مفیدهای متفاوت به شرحی که قبلاً آمده است تعیین گردد.

3- Carry back

4- Carry forward

5- Accounting Principles Board

6- Securities and Exchange Commission

7- Financial Accounting Standard Board

۸- قبلاً متذکر شدیم که این میزان تغییراتی پیدا کرد و برای آخرین بار در سال ۱۹۸۰ به ۲۵,۰۰۰ دلار به علاوه ۸۰٪ بدهی مالیاتی مازاد بر ۲۵,۰۰۰ دلار افزایش یافت و نیز تسهیم ۱۰٪ درصد بجای ۷٪ براساس عمر مفیدهای متفاوت به شرحی که قبلاً آمده است تعیین گردید.

منابع

1. Elodon S. Henriksen (1982) "Accounting Theory" Richard D. Irwin. INC. Fourth Edition.
2. Financial Accounting Standards Board (FASB) (1982) "Accounting Standards" MC Graw-Hill Book Company
3. Joy M. Smit, K. Fred Skousen (1981) "Intermediate Accounting" Soutn - Westerh Publishing company 7Th Edition
4. S.M. Woolsey (1963) "Accounting For Investment Credit Accounting Review" American Accountants Association (A.A.A).
5. Thomas A. Morrison and Stephen L. Buzby (1963) "Effect of the Investment Tax Credit on the Gupitalize-Expense Decision" Accounting Review- American Accountants (A.A.A).
6. W.W. Cooper, Yuji Ijiri (1963) "Kohler's Dictionary For Accountants" Prentice-Hall, Inc. Sixth Edition.

یک نمونه از کارتکس پیشنهادی در این صفحه نشان داده شده است که مشابه آن برای هر نوع ماشین آلات به کار می رود:

کارتکس ماشین آلات	
Item: Tomaltz Generator	Cost: \$40000
Purchased from: Troy Mfg. Co.	Estimated life: 10yrs
Date: Januaty 2, 1962	Est. Salvage: none
Setial Number: 981478	Depr. Per year: 4000\$
Subject To Investment Credit? Yes	Annual Adjustment
Rate of Credit: 7%	To Deferred Investment Credit: \$280

استهلاک برای همه نوع دارایی ها در یکسال در هر زمان که خریداری شود سالانه منظور می شود. مبلغ تعدیل سالانه معافیت مالیاتی معوق که در حساب مربوطه هر سال بدهکار می شود نیز نشان داده شده است که این مبلغ مشابه ثبت ردیف ۷ در جدول شماره ۱ است که هر سال با نرخ مالیات بردرآمد (مثلاً ۵۲٪) محاسبه و به بستانکار حساب پرداختنی منظور گشته و بقیه آن (۴۸٪) به بستانکار حساب هزینه مالیات منظور می گردد. در پایان هر سال مالی مانده معافیت مالیاتی معوق باید معادل ۷٪ (یا هر نرخ دیگری که معین می باشد) مانده مستهلک نشده دارایی موضوع این معافیت باشد. تعدیلات دوره ای برای دارایی هایی که پیش از اتمام عمر مفید از رده خارج می شوند و نیز اختلافات ناشی از ارزش اسقاط برآورده شده باید انجام شود.

نتیجه گیری

روش پیشنهادی مذکور با تنوعاتی که داشت. صورت حساب هایی را ارائه می دهد که در آنها دارایی های ثابت و استهلاک آنها به میزانی نشان داده می شوند که گویی معافیت وجود نداشته است. این روش به طور قطع در تهیه صورت های مالی از جهت قابلیت مقایسه ای آنها و رعایت ثبات رویه مطلوب می باشد. منافع مالیاتی حاصله در این روش به تناسب عمر مفید دارایی موضوع معافیت مالیاتی تسهیم می گردد که از منظور نمودن در سال خرید دارایی مطلوب تر به نظر می رسد.

نتیجه گیری ویژه ای که از روش پیشنهادی عاید می شود این است که می تواند از قانون مالیات بر درآمد رابطه با معافیت مالیاتی کسب امتیاز کند و صورت های مالیاتی ارائه دهد که تحت تاثیر مبلغ و زمان این منافع مالیاتی نادرست نباشند.