

استاندارد حسابداری شماره

۳



استاندارد حسابداری شماره ۳ برای بررسی و اظهار نظر شما عرضه میگردد. از خوانندگان ارجمند تقاضا مینماید هرگونه نظر و پیشنهادها را به نشانی انجمن و بعنوان کمیته تحقیقات حسابداری تا تاریخ اول اردیبهشت ماه ۱۳۶۶ اعلام و با اینکار ما را در ادامه راهیکه در پیش گرفته ایم و اعتقاد داریم در نهایت برای جامعه اقتصادی کشور ما بسیار سودمند خواهد بود باری دهند.

حسابداری استهلاک

مقدمه

ج - هزینه های تحقیق و توسعه

د - سرقتی

تعاریف

۲ - اصطلاحات به کار رفته در این بیانیه به

شرح زیر تعریف می گردد:

* استهلاک - عبارت است از تخصیص

مبلغ قابل استهلاک یک دارائی طی

عمر مفید برآورد شده آن. حصة

استهلاک هر دوره مالی بطور مستقیم

۱ - در این بیانیه حسابداری استهلاک کلیه

دارائیهای قابل استهلاک به استثنای

موارد زیر مطرح می گردد:

الف - جنگلها و منابع طبیعی احیا

شدنی مشابه.

ب - هزینه های اکتشاف و استخراج مواد

گازی، نفت، گاز و سایر منابع

مشابه غیر قابل احیا

یا غیر مستقیم کالا" در مقابل درآمد منظور می‌گردد. (۱ و ۲ / الف و ۳)
*** دارائی قابل استهلاک** - به آن دارائی اطلاق می‌گردد که:

الف - انتظار رود مدت استفاده از آن از یک دوره مالی بیشتر باشد و
 ب - دارای عمر مفید محدود باشد، و
 ج - موسسه برای تولید یا عرضه کالا و خدمات، آچاره به دیگران یا کارهای اداری از آن بهره‌برداری کند.
*** عمر مفید** عبارتست از:

الف - مدت زمانی که انتظار می‌رود دارائی قابل استهلاک مورد استفاده موسسه قرار گیرد، یا
 ب - میزان تولیدی که انتظار می‌رود موسسه با استفاده از آن دارائی، تحصیل نماید.

*** مبلغ قابل استهلاک** - عبارت است از بهای تاریخی دارائی (۲/ب و ۵) یا هر مبلغ دیگری که در صورتهای مالی جایگزین بهای تاریخی (۴) گردد پس از کسر ارزش پایانی.

*** ارزش پایانی** - عبارت است از خالص مبلغی که انتظار می‌رود در پایان عمر مفید دارائی، در روال عادی کار موسسه از فروش یا واگذاری آن حاصل شود. ارزش پایانی نباید با ارزش اسقاط که معادل خالص مبلغ بازیافتنی حاصل از فروش یا واگذاری دارائی زیان‌دیده و غیر قابل استفاده برای موسسه است به صورت مترادف به کار رود.

توضیحات

۳ - دارائیهایی قابل استهلاک بخش مهمی از دارائیهایی بسیاری موسسات است و لذا استهلاک آناری در تعیین و ارائه

وضعیت مالی و نتایج عملیات موسسات دارد که از اهمیت نسبی برخوردار است.
 ۴ - گاهی این نظر عنوان می‌شود که در مواردی که ارزش دارائی بیش از مبالغی باشد که در صورتهای مالی به آن منتسب است، منظور کردن استهلاک نیاز نیست. معهذا، به نظر می‌رسد، قطع نظر از افزایش ارزش دارائی نسبت به بهای دفتری، باید در هر دوره مالی استهلاک بر مبنای مبلغ قابل استهلاک محاسبه و در مقابل درآمد منظور گردد؛ (۲/الف و ۳).

عمر مفید

۵ - برآورد عمر مفید یک دارائی یا گروهی از دارائیهایی متشابه مستلزم اعمال قضاوت، و معمولاً مبتنی بر تجربه و قیاس هر مورد با دارائی مشابه است. در برخی موارد، نظیر دارائیهایی که یا بر اساس تکنولژی جدید ساخته شده و یا در تولید محصولات و ارائه خدماتی بکار رود که تازگی داشته باشد، بعلت فقدان یا کمبود مبنای مقایسه و تجربه قبلی، برآورد عمر مفید خالی از اشکال نیست. معهذا، در هر حال انجام برآورد مذکور ضرورت دارد.

۶ - عمر مفید دارائی قابل استهلاک یک موسسه ممکن است از عمر فیزیکی آن کمتر باشد. علاوه بر فرسایش فیزیکی، که به عوامل عملیاتی از قبیل تعداد نوبتکاری که ضمن آن دارائی مورد استفاده قرار می‌گیرد و نیز برنامه‌های تعمیر و نگهداری موسسه بستگی دارد، لازم است به عوامل دیگری که در تعیین عمر مفید دارائی دخیل می‌باشند توجه شود. این عوامل شامل ناهایی منتج از

موسسه، ضروری است تا امکان مقایسه نتایج عملیات موسسه در دوره‌های متوالی فراهم گردد. (۶)

زمین و ساختمان

۹ - معمولاً زمین به دلیل نامحدود بودن عمر مفید آن، دارائی قابل استهلاک تلقی نمی‌گردد. معهداً، چنانچه از نظر موسسه زمین دارای عمر مفید باشد به عنوان دارائی قابل استهلاک در نظر گرفته می‌شود.

۱۰ - ساختمان از مصادیق تعریف دارائی قابل استهلاک مندرج در بند ۲ فوق، و لذا دارائی قابل استهلاک است.

۱۱ - برخی موسسات به دلیل آنکه مجموع بهای ساختمان و زمینی که بنا روی آن احداث گردیده کاهش نمی‌یابد، ساختمان را دارائی قابل استهلاک ندانسته‌اند. از آنجا که زمین و ساختمان هر یک دارائی جداگانه‌ای است، شناخت افزایش ارزش زمین از لحاظ حسابداری با مسئله تعیین مبلغ قابل استهلاک برای ساختمان متفاوت و نامرتبط است. (۲/الف)

افشاء

۱۲ - انتخاب روش تخصیص استهلاک و برآورد عمر مفید دارائی قابل استهلاک مستلزم اعمال قضاوت است. افشاء روشهای منتخب و برآورد عمر مفید یا نرخهای استهلاک بکار گرفته شده به استفاده کنندگان از صورتهای مالی اطلاعاتی را میدهد که به موجب آن رویه و روشهای استهلاکی انتخاب شده توسط مدیریت را مورد بررسی قرار دهند و می‌توانند آن را با موارد مشابه در

تغییرات تکنولوژیکی یا بهسازی تولید، نابایی منتج از تغییرات بازار تقاضا برای محصول یا خدماتی که از کاربرد دارائی حاصل شده و هم چنین محدودیتهای حقوقی مانند انقضاء مدت قراردادهای ذریط تولید است. (۲/الف و ۳).

ارزش پایانی

۷ - ارزش پایانی یک دارائی غالباً قابل توجه نبوده و در زمان احتساب مبلغ قابل استهلاک میتوان از آن صرف نظر نمود. چنانچه ارزش پایانی قابل توجه باشد میزان آن در تاریخ تحصیل دارائی یا تاریخ هرگونه تجدید ارزیابی احتمالی در آینده برآورد می‌گردد. این برآورد براساس ارزش بازیافتنی دارائی (های) مشابه خواهد بود که در همان تاریخ به پایان عمر مفید خود رسیده و در همان شرایطی بکار گرفته شده که قرار است از دارائی مورد نظر بهره‌برداری شود. هزینه‌هایی که انتظار می‌رود در پایان عمر مفید دارائی در اثر فروش یا واگذاری آن ایجاد شود در تمام موارد از ارزش ناخالص پایانی کسر می‌شود تا ارزش پایانی معلوم گردد.

روشهای استهلاک

۸ - مبلغ قابل استهلاک دارائی در طول عمر مفید آن با بهره‌گیری از روشهای منظم مختلف به هر دوره مالی تخصیص داده می‌شود. قطع نظر از روشی که برای احتساب استهلاک انتخاب می‌گردد، ثبات در روش استهلاک، دور از ملاحظات میزان سوددهی و یا مالیاتی

مؤسسات دیگر مقایسه کنند. به این دلیل
افشاء حصه مبلغ قابل استهلاك تخصیص
داده شده به هر دوره مالی و نیز میزان
استهلاك انباشته در پایان آن دوره
ضروری است. (۱)

استاندارد حسابداری شماره ۳

حسابداری استهلاك

استاندارد حسابداری شماره (۳) شامل
بندهای (۱۳) الی (۱۹) این بیانیه است.
این استاندارد باید با بندهای (۱) الی
(۱۲) این بیانیه و مقدماتی بر استانداردهای
حسابداری مورد مطالعه قرار گیرد.

۱۳ - حصه قابل استهلاك هر دارائی قابل
استهلاك بایستی براساس روش منظم
به هر دوره مالی در طول عمر مفید آن
تخصیص داده شود.

۱۴ - روش منتخب استهلاك بایستی بطور
یکنواخت در دوره‌های مالی متوالی به
کار گرفته شود، مگر آنکه تغییر شرایط
تغییر در روش را توجیه کند. در صورت
تغییر روش استهلاك، در صورتهای
مالی دوره ذیربط بایستی میزان ریالی
اثر تغییر به همراه علل توجیه کننده
لزوم تغییر، درج و افشاء شود.

۱۵ - عمر مفید دارائی قابل استهلاك بایستی
با توجه به عوامل زیر برآورد گردد:

الف - فرسایش قابل انتظار

ب - نایابی

ج - محدودیت‌های حقوقی و غیر آن
در خصوص استفاده از دارائی.

۱۶ - عمر مفید دارائیهای عمده یا گروهی

از دارائیهای متشابه قابل استهلاك،
بایستی بطور ادواری مورد بازنگری قرار
گیرد و چنانچه نتایج به نحو قابل
ملاحظه‌ای با برآوردهای قبلی متفاوت
باشد بایستی نرخهای استهلاك برای
دوره جاری و دوره‌های آتی اصلاح و
تأثیر آن در صورتهای مالی دوره‌ای که
تغییر در آن حادث شده افشاء شود.

۱۷ - مبنای ارزش گذاری دارائیهای قابل
استهلاك بایستی همراه با سایر رویه‌های
حسابداری افشاء گردد (به استاندارد
حسابداری شماره ۱ افشاء رویه‌های
حسابداری مراجعه شود).

۱۸ - موارد زیر بایستی برای هر طبقه عمده
از دارائیهای قابل استهلاك افشاء
گردد:

الف - روشهای استهلاك

ب - عمر مفید دارائیهای یا نرخهای
استهلاك

ج - کل هزینه استهلاك تخصیصی به دوره
مالی

د - مبلغ ناخالص دارائیهای قابل
استهلاك و استهلاك انباشته آنها
تاریخ اجرا

۱۹ - این استاندارد برای صورتهای مالی
که دوره مالی آنها از تاریخ
یا بعد از آن آغاز می‌شود قابل اجرا
است.

زیر نویس

(۱) طبق مفاد ماده ۲۳۴ قانون اصلاحی
تجارت مصوب سال ۱۳۴۷ "در ترازنامه
باید استهلاك اموال ... در نظر گرفته
شود ولو آنکه پس از وضع استهلاك ...

بهای تاریخی می‌گردد خارج از محدوده این بیانیه است.

(۵) طبق تبصره ماده ۱۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۴۵ "هرینه مربوط به تغییر یا تعمیر اساسی دارائی قابل استهلاک جزو قیمت تمام شده دارائی محسوب می‌گردد.

(۶) طبق ماده ۲۳۳ قانون اصلاحی تجارت سال ۱۳۴۷:

"در تنظیم حساب عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه شرکت باید همان شکل و روشهای ارزیابی که در سال مالی قبل از آن به کار رفته رعایت شود، با وجود این در صورتی که تغییری در شکل و روشهای ارزیابی سال قبل از آن مورد نظر باشد باید اسناد مذکور بهر دوشکل و هر دو روش ارزیابی تنظیم گردد... الح."

بود قابل تقسیم باقی نماند یا کافی نباشد."

(۲) طبق مفاد ماده ۱۲۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۴۵:

الف - آن قسمت از دارائی ثابت که بر اثر استعمال یا گذشت زمان یا سایر عوامل بدون توجه به تغییر قیمتها ارزش آن تقلیل می‌یابد قابل استهلاک است.

ب - مآخذ استهلاک قیمت تمام شده دارائی می‌باشد.

(۳) طبق ماده ۲۳۴ قانون تجارت مصوب

سال ۱۳۴۷ "یائین آمدن ارزش دارائی ثابت خواه در نتیجه استعمال خواه بر اثر تغییرات فنی و خواه به علل دیگر باید در استهلاکات منظور گردد..."

(۴) مطالب مربوط به جوجه افشراق بین روشهای مختلف بهایابی که جایگزین

000000

بقیه از صفحه ۳۴

۷۱ آقای محرم بردبار	لیسانس حسابداری	اداره کل مالیات بر شرکتها
۷۲ آقای علی صدرنیه	لیسانس حسابداری	موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه
۷۳ آقای فریدون داوریانه	لیسانس حسابداری	موسسه حسابرسی و مشاوره مدیریت مدبریار
۷۴ خانم رویا زندهدل	لیسانس حسابداری	موسسه حسابرسی و مشاوره مدیریت مدبریار
۷۵ آقای همایون امینی رحمانی	فوق لیسانس حقوق سیاسی	موسسه حسابرسی سلامی و همکاران
۷۶ آقای غلامرضا اورکی	لیسانس حسابداری	موسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه
۷۷ آقای طرح شیوا	لیسانس حسابداری	بانک صنعت و معدن
۷۸ آقای حمیدرضا ارجمندی	لیسانس حسابداری	موسسه حسابرسی شاهد
۷۹ آقای ابراهیم ثوینی میگي	لیسانس حسابداری	اداره کل مالیاتهای عرب تهران