



اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی
استاندارد حسابداری شماره ۱۱
(تجدید نظر شده)

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری

۱۳۸۶

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

فهرست مندرجات

شماره بند

(۱) - (۷)

۱	هدف	●
۲ - ۴	دامنه کاربرد	●
۵	تعاریف	●
۶ - ۱۴	شناخت	●
۱۱ - ۱۴	- مخارج بعدی	
۱۵ - ۲۶	● اندازه گیری دارایی ثابت مشهود	
۱۶ - ۲۱	- اجزای بهای تمام شده	
۲۲ - ۲۶	- اندازه گیری بهای تمام شده	
۲۷ - ۶۹	● اندازه گیری پس از شناخت	
۲۸	- روش بهای تمام شده	
۲۹ - ۴۲	- روش تجدید ارزیابی	
۳۷ - ۳۸	مشخصات ارزیاب	
۳۹ - ۴۲	مازاد تجدید ارزیابی	
۴۳ - ۵۸	- استهلاك	
۴۷ - ۵۵	مبلغ استهلاك پذیر و دوره استهلاك	
۵۶ - ۵۸	روش استهلاك	
۵۹ - ۶۸	- کاهش ارزش	
۶۴ - ۶۶	ملاحظات مربوط به تعیین مبلغ بازیافتی	
۶۷	افزایش بعدی در مبلغ بازیافتی تحت نظام بهای تمام شده تاریخی	
۶۸	افزایش بعدی مبلغ بازیافتی در تجدید ارزیابی	
۶۹	- جبران خسارت	
۷۰ - ۷۶	● برکناری دائمی و واگذاری	
۷۷ - ۸۲	● افشا	
۸۳	● تاریخ اجرا	
۸۴	● مطابقت با استانداردهای بین المللی حسابداری	
	● پیوست : مبانی نتیجه گیری	

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

پیشگفتار

(۱) استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان داراییهای ثابت مشهود که در تاریخ ... توسط مجمع عمومی سازمان حسابرسی تصویب شده است، جایگزین استاندارد حسابداری شماره ۱۱ قبلی می‌شود و الزامات آن در مورد صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست.

دلایل تجدیدنظر در استاندارد

(۲) این تجدیدنظر با هدف هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی حسابداری و بهبود استاندارد قبلی، انجام شده است.

تغییرات اصلی

(۳) اجزای بهای تمام شده دارایی ثابت مشهود شامل برآورد اولیه مخارج پیاده‌سازی و برچیدن دارایی و بازسازی محل نصب آن از بابت تعهدی است که در زمان تحصیل دارایی تقبل می‌شود. در زمان تحصیل دارایی، این مخارج و تعهد مرتبط با آن براساس ارزش فعلی اندازه‌گیری می‌شود. طبق استاندارد قبلی از بابت مخارج مزبور، طی عمر مفید دارایی، ذخیره لازم در حسابها منظور می‌گردید.

(۴) در مواردی که یک دارایی ثابت مشهود در معاوضه با دارایی غیرپولی یا ترکیبی از داراییهای پولی و غیرپولی تحصیل می‌شود، باید به ارزش منصفانه اندازه‌گیری و شناسایی شود مگر اینکه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد. در استاندارد قبلی صرفاً معاوضه داراییهای ثابت مشهود غیر مشابه، بر مبنای ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شد.

(۵) فرایند استهلاک دارایی ثابت مشهود از زمانی که دارایی آماده بهره‌برداری است آغاز می‌شود. در استاندارد قبلی زمان آغاز استهلاک دارایی تصریح نشده بود.

(۶) ارزش باقیمانده دارایی ثابت مشهود با این فرض برآورد می‌شود که اگر دارایی در حال حاضر در وضعیت موجود آن در پایان عمر مفید می‌بود واحد تجاری از واگذاری آن چه مبلغی کسب می‌کرد. در استاندارد قبلی مشخص نشده بود که آیا ارزش باقیمانده همین مبلغ است یا مبلغی است که در آینده، بدون تعدیل بابت تورم، از طریق واگذاری دارایی کسب خواهد شد.

(۷) واحدهای تجاری مجاز نیستند برای مخارج بازرسیهای عمده داراییهای ثابت مشهود، قبل از وقوع این مخارج ذخیره شناسایی کنند. در استاندارد قبلی این موضوع مطرح نشده بود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

این استاندارد باید با توجه به "مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری" مطالعه و بکارگرفته شود.

هدف

۱. هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری داراییهای ثابت مشهود است تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری واحد تجاری در این داراییها و تغییرات آن را تشخیص دهند. موضوعات اصلی در حسابداری داراییهای ثابت مشهود عبارت از شناخت دارایی، تعیین مبلغ دفتری آن و شناخت هزینه استهلاک و زیان کاهش ارزش دارایی است.

دامنه کاربرد

۲. این استاندارد باید برای حسابداری تمام داراییهای ثابت مشهود بکار گرفته شود، مگر این که به موجب استاندارد دیگری، نحوه حسابداری متفاوتی مجاز یا الزامی شده باشد.

۳. این استاندارد برای موارد زیر کاربرد ندارد:

الف. داراییهای زیستی مرتبط با فعالیتهای کشاورزی (به استاندارد حسابداری شماره ۲۶ با عنوان فعالیتهای کشاورزی مراجعه شود).

ب. حق امتیاز معادن، ذخایر مواد معدنی مانند نفت و گاز طبیعی و منابع مشابهی که احیا شونده نیست.

با این حال، این استاندارد برای داراییهای ثابت مشهود مورد استفاده در توسعه یا نگهداری داراییهای مندرج در بندهای "الف" و "ب" کاربرد دارد.

۴. سایر استانداردها ممکن است شناخت یک دارایی ثابت مشهود را بر مبنای رویکردی متفاوت با این استاندارد الزامی نماید. برای مثال استاندارد حسابداری شماره ۲۱ با عنوان حسابداری اجاره‌ها، واحد تجاری را ملزم می‌کند که شناخت یک دارایی ثابت مشهود مورد

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

اجاره را بر مبنای انتقال مخاطرات و مزایا ارزیابی کند. با این حال در چنین مواردی سایر جنبه‌های حسابداری این داراییها از جمله استهلاک، توسط این استاندارد مقرر شده است.

تعاریف

۵. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است :

- ارزش باقیمانده : مبلغ برآوردی که واحد تجاری در حال حاضر می‌تواند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی و واگذاری بدست آورد، با این فرض که دارایی در وضعیت متصور در پایان عمر مفید باشد.
- ارزش منصفانه : مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.
- ارزش اقتصادی : ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن.
- استهلاک : تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن.
- بهای جایگزینی مستهلک شده : عبارت است از بهای ناخالص جایگزینی یک دارایی (یعنی بهای جاری جایگزینی یک دارایی نو با توان خدمت‌دهی مشابه) پس از کسر استهلاک مبتنی بر بهای مزبور و مدت استفاده شده از آن دارایی.
- بهای تمام شده : مبلغ وجه نقد یا معادل نقد پرداختی و یا ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهایی که جهت تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل یا ساخت آن واگذار شده است و در صورت مصداق، مبلغی که براساس الزامات خاص سایر استانداردهای حسابداری (مانند مخارج تأمین مالی) به آن دارایی تخصیص یافته است.
- خالص ارزش فروش : مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه هزینه‌های مرتبط با فروش حاصل می‌شود.
- زیان کاهش ارزش : مازاد مبلغ دفتری یک دارایی نسبت به مبلغ بازیافتنی آن.
- دارایی ثابت مشهود: به دارایی مشهودی اطلاق می‌شود که:
 - الف. به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود، و
 - ب. انتظار می‌رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار گیرد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

- عمر مفید: عبارت است از :
 - الف. مدت زمانی که انتظار می‌رود دارایی مورد استفاده واحد تجاری قرار گیرد، یا
 - ب. تعداد تولید یا واحدهای مقداری مشابه که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط واحد تجاری تحصیل شود.
- مبلغ استهلاک‌پذیر: بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده پس از کسر ارزش باقیمانده آن.
- مبلغ بازیافتنی: خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی، هرکدام که بیشتر است.
- مبلغ دفتری: مبلغی که دارایی پس از کسر استهلاک انباشته و زیان کاهش ارزش انباشته مربوط، به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می‌شود.
- ناخالص مبلغ دفتری: بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده.

شناخت

۶. مخارج مرتبط با یک قلم دارایی ثابت مشهود، تنها زمانی به عنوان دارایی شناسایی می‌شود که:
 - الف. جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و
 - ب. بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.
۷. قطعات یدکی و ابزار تعمیراتی معمولاً به عنوان موجودی محسوب و در زمان مصرف به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. با این حال، قطعات عمده آماده جایگزینی، در صورتی که انتظار رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده واحد تجاری واقع شود، به عنوان دارایی ثابت مشهود محسوب می‌شود. همچنین، هرگاه قطعات یدکی و ابزار تعمیراتی را تنها بتوان در ارتباط با یک قلم دارایی ثابت مشهود به کار گرفت این اقلام به عنوان دارایی ثابت مشهود محسوب و طی مدتی که از عمر مفید دارایی مربوط تجاوز نکند، مستهلک می‌شود.
۸. این استاندارد معیاری برای تفکیک یا تجمیع اجزای تشکیل دهنده یک قلم دارایی ثابت مشهود، تجویز نمی‌کند. بنابراین، بکارگیری معیارهای شناخت در وضعیتهای خاص واحد تجاری مستلزم انجام قضاوت است. تجمیع اقلام جداگانه کم‌اهمیت مثل قالبها و ابزارها و اعمال معیارهای فوق نسبت به مجموع ارزش آنها ممکن است مناسب باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۹. واحد تجاری براساس معیارهای شناخت، تمام مخارج داراییهای ثابت مشهود را در زمان تحمل ارزیابی می‌کند. این مخارج شامل مخارج تحمل شده جهت تحصیل یا ساخت داراییهای ثابت مشهود و همچنین مخارج بعدی بابت اضافات، جایگزینی اجزا یا تعمیرات آن است.

۱۰. داراییهای ثابت مشهود ممکن است برای مقاصد زیست‌محیطی یا ایمنی تحصیل شود. اگرچه تحصیل این داراییها، منافع اقتصادی آتی هیچ یک از اقلام مشخص داراییهای ثابت مشهود موجود را به طور مستقیم افزایش نمی‌دهد، اما ممکن است برای تحصیل منافع اقتصادی آتی سایر داراییهای واحد تجاری ضروری باشد. در این حالت، این داراییها واجد شرایط شناخت است، زیرا تحصیل آن، واحد تجاری را قادر می‌سازد منافع اقتصادی آتی که از داراییهای مربوط کسب می‌کند بیشتر از حالتی باشد که این داراییها تحصیل نشده است. برای مثال، یک تولیدکننده مواد شیمیایی ممکن است در اجرای مقررات حفاظت از محیط زیست، ملزم به نصب دستگاههای جدیدی برای تولید و ذخیره مواد شیمیایی خطرناک شود. این دستگاهها به عنوان دارایی شناسایی می‌شود، زیرا واحد تجاری بدون وجود آنها قادر به تولید و فروش مواد شیمیایی نخواهد بود.

مخارج بعدی

۱۱. مخارج بعدی مرتبط با دارایی ثابت مشهود تنها زمانی به مبلغ دفتری دارایی اضافه می‌شود که مخارج انجام شده موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن گردد، به گونه‌ای که شواهد کافی مبنی بر وقوع جریان منافع اقتصادی ناشی از این مخارج به درون واحد تجاری وجود داشته باشد. نمونه‌هایی از بهبود وضعیت که منجر به افزایش منافع اقتصادی دارایی می‌شود به شرح زیر است:

الف. اصلاح فنی ماشین‌آلات به منظور افزایش عمر مفید، شامل افزایش در ظرفیت تولید آن.

ب. بهسازی قطعات ماشین‌آلات به منظور دستیابی به بهبودی قابل ملاحظه در کیفیت محصول.

ج. بکارگیری فرایندهای تولیدی جدید که موجب کاهش قابل ملاحظه در برآورد قبلی

مخارج عملیاتی گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۱۲. براساس معیارهای شناخت مندرج در بند ۶، مخارج روزمره تعمیر و نگهداری داراییهای ثابت مشهود که به منظور حفظ وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن انجام می‌شود، معمولاً در زمان وقوع، به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد. برای مثال، مخارج سرویس یا بازدید کلی ماشین‌آلات و تجهیزات معمولاً به این دلیل که موجب حفظ و نه افزایش استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه دارایی می‌گردد، هزینه محسوب می‌شود.

۱۳. اجزای عمده برخی از اقلام دارایی ثابت مشهود ممکن است مستلزم جایگزینی در فواصل منظم باشد. برای نمونه، در یک کوره ذوب شیشه ممکن است پس از ساعات کارکرد معین، آجرهای نسوز مستلزم تعویض باشد یا اجزای درون یک هواپیما از قبیل صندلیها ممکن است در طول عمر مفید هواپیما چندین بار نیاز به جایگزینی داشته باشد. برخی اجزا از قبیل دیوارهای یک ساختمان نیز ممکن است مستلزم جایگزینی در دوره بلندمدت‌تری باشد. واحد تجاری مخارج اجزای جایگزین شده چنین داراییهای ثابتی را در زمان تحمل، چنانچه حائز معیارهای شناخت طبق بند ۶ باشد، در مبلغ دفتری دارایی مربوط منظور می‌کند. مبلغ دفتری قبلی اجزای جایگزین شده از حسابها حذف می‌شود.

۱۴. در پاره‌ای موارد، ادامه کارکرد یک قلم دارایی ثابت مشهود (مانند هواپیما) ممکن است مستلزم انجام بازرسیهای عمده به منظور رفع نواقص باشد اعم از اینکه نیاز به جایگزینی قطعات باشد یا نباشد. به شرط احراز معیارهای شناخت، مخارج هر بازرسی عمده در زمان انجام آن به مبلغ دفتری دارایی منظور می‌شود. هرگونه مبلغ دفتری باقیمانده از بابت مخارج بازرسی قبلی (جدای از قطعات) از حسابها حذف می‌شود.

اندازه‌گیری دارایی ثابت مشهود

۱۵. یک قلم دارایی ثابت مشهود که واجد شرایط شناخت به عنوان دارایی باشد، باید به بهای تمام شده اندازه‌گیری شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

اجزای بهای تمام شده

۱۶. بهای تمام شده یک قلم دارایی ثابت مشهود شامل موارد زیر است:
- الف. قیمت خرید، شامل عوارض گمرکی و مالیاتهای غیرقابل استرداد خرید، پس از کسر تخفیفات تجاری،
- ب. هرگونه مخارج مرتبط مستقیم یا غیرمستقیمی که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری تحمل می‌شود، و
- ج. برآورد اولیه مخارج پیاده‌سازی و برچیدن دارایی و بازسازی محل آن از بابت تعهدی که در زمان تحصیل دارایی یا در نتیجه استفاده از دارایی طی یک دوره خاص برای مقاصد غیر از تولید کالا (برای مثال بازسازی زمین مورد استفاده جهت استخراج مواد معدنی به حالت اولیه در پایان فعالیت) طی آن دوره، تقبل می‌شود. با توجه به اینکه چنین مخارجی در آینده واقع می‌شود تعهد مرتبط با آن باید براساس ارزش فعلی آن مخارج در زمان تحصیل دارایی شناسایی شود.
۱۷. موارد زیر نمونه‌هایی از مخارجی است که بطور مستقیم یا غیرمستقیم قابل انتساب به دارایی است:
- الف. هزینه حقوق و مزایای کارکنانی که بطور مستقیم در ساخت دارایی ثابت مشهود مشارکت داشته‌اند.
- ب. مخارج آماده‌سازی محل نصب،
- ج. مخارج حمل و نقل اولیه،
- د. مخارج نصب و مونتاژ،
- ه. مخارج تولید آزمایشی دارایی، پس از کسرخالص عواید حاصل از فروش اقلام تولید شده (نظیر نمونه‌های تولید شده هنگام آزمایش تجهیزات)،
- و. حق‌الزحمه خدمات فنی و حرفه‌ای، و
- ز. مخارج سربار عمومی مرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری مانند حقوق مدیر پروژه‌های سرمایه‌ای.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۱۸. موارد زیر نمونه مخارجی است که در بهای تمام شده داراییهای ثابت مشهود منظور نمی‌شود:

الف. مخارج افتتاح تأسیسات جدید،

ب. مخارج معرفی کالا یا خدمات جدید (شامل مخارج تبلیغات و آگهی)،

ج. مخارج برقراری فعالیتهای تجاری در مکانهای جدید یا با مشتریان جدید (شامل مخارج آموزش کارکنان)،

د. مخارج اداری به استثنای موارد مرتبط با داراییهای ایجاد شده موضوع بند ۶ "الف" استاندارد حسابداری شماره ۲۴ با عنوان "گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری" و

ه. سایر مخارج سربار عمومی غیرمرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری.

۱۹. شناسایی مخارج در مبلغ دفتری دارایی ثابت مشهود زمانی متوقف می‌شود که دارایی به وضعیت و شرایط لازم برای بهره‌برداری رسیده باشد. بنابراین مخارج تحمل شده از بابت استفاده یا جابجایی یک دارایی ثابت مشهود به مبلغ دفتری آن افزوده نمی‌شود. نمونه این مخارج به شرح زیر است:

الف. مخارج تحمل شده برای یک دارایی ثابت مشهود که علیرغم آماده بودن برای بهره‌برداری، هنوز مورد استفاده قرار نگرفته است یا در سطحی پایین‌تر از ظرفیت کامل فعالیت می‌کند،

ب. زبان‌های عملیاتی اولیه که قبل از رسیدن به سطح عملکرد برنامه‌ریزی شده دارایی تحمل می‌گردد، و

ج. مخارج جابجایی یا تجدید سازمان تمام یا بخشی از عملیات واحد تجاری.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۲۰. برخی عملیات در رابطه با ساخت یا توسعه یک دارایی ثابت مشهود صورت می‌گیرد، اما برای رساندن آن به وضعیت قابل بهره‌برداری ضروری نیست. این عملیات متفرقه ممکن است قبل از فعالیتهای دوره ساخت یا توسعه یا حین انجام آنها صورت گیرد. به عنوان مثال، ممکن است قبل از شروع عملیات ساختمانی، از محوطه به عنوان پارکینگ جهت کسب درآمد استفاده شود. از آنجا که انجام چنین عملیاتی برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری ضروری نیست، درآمد و هزینه مربوط به آن در صورت سود و زیان شناسایی و در سرفصلهای درآمد و هزینه مربوط منعکس می‌شود.

۲۱. در تعیین بهای تمام شده داراییهایی که توسط واحد تجاری ساخته می‌شود، همان قواعدی بکارگرفته می‌شود که در رابطه با داراییهای تحصیل شده اعمال می‌گردد. هرگاه واحد تجاری یکی از داراییهایی را که در روال عادی عملیات تجاری تولید می‌کند، به عنوان دارایی ثابت مشهود مورد استفاده قرار دهد، بهای تمام شده آن معمولاً مشابه بهای تمام شده داراییهای تولید شده جهت فروش، محاسبه می‌شود (به استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا مراجعه شود). بنابراین برای محاسبه بهای تمام شده، هرگونه سود داخلی حذف می‌شود. به گونه‌ای مشابه، مخارج غیرعادی مربوط به مواد، دستمزد و سایر منابع تلف شده که در رابطه با ساخت یک دارایی توسط واحد تجاری تحمل می‌شود، قابل احتساب در بهای تمام شده آن دارایی نخواهد بود. در ارتباط با شمول مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده داراییهای ثابت مشهود ساخته شده توسط واحد تجاری، معیارهای مربوط در استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان حسابداری مخارج تأمین مالی بیان شده است.

اندازه‌گیری بهای تمام شده

۲۲. بهای تمام شده دارایی ثابت مشهود معادل قیمت نقدی آن در تاریخ شناخت است. چنانچه مابه‌ازای یک قلم دارایی ثابت مشهود در مدتی بیش از شرایط معمول خرید اعتباری

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

پرداخت شود، تفاوت بین قیمت نقدی و مجموع مبالغ پرداختی طی دوره اعتبار به عنوان هزینه تأمین مالی شناسایی می‌شود، مگر این که چنین هزینه‌ای، براساس الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۳ با عنوان حسابداری مخارج تأمین مالی به حساب دارایی منظور شود.

۲۳. یک یا چند دارایی ثابت مشهود ممکن است در معاوضه با دارایی یا داراییهای غیرپولی، یا ترکیبی از داراییهای پولی و غیرپولی تحصیل شود. مطالب زیر به معاوضه یک دارایی غیرپولی با دارایی غیرپولی دیگر اشاره دارد، اما در مورد سایر معاوضه‌ها نیز کاربرد دارد. بهای تمام شده چنین داراییهای ثابت مشهودی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود مگر اینکه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و ارزش منصفانه دارایی واگذار شده به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری نباشد. چنانچه دارایی تحصیل شده به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نشود بهای تمام شده آن براساس مبلغ دفتری دارایی واگذار شده اندازه‌گیری می‌شود.

۲۴. واحد تجاری با توجه به میزان تغییرات مورد انتظار جریانهای نقدی آتی در نتیجه معاوضه داراییها، محتوای تجاری معاوضه را ارزیابی می‌کند. در صورت تحقق شرایط زیر، معاوضه محتوای تجاری دارد:

الف. وضعیت (ریسک، زمانبندی و مبلغ) جریانهای نقدی آتی دارایی تحصیل شده با

وضعیت جریانهای نقدی آتی دارایی واگذار شده متفاوت باشد، یا

ب. ارزش اقتصادی بخشی از عملیات واحد تجاری متأثر از معاوضه، در نتیجه این معاوضه تغییر یابد، و

ج. تفاوت بیان شده در بندهای (الف) یا (ب) نسبت به ارزش منصفانه داراییهای معاوضه شده با اهمیت باشد.

برای ارزیابی محتوای تجاری معاوضه، ارزش اقتصادی بخشی از عملیات واحد تجاری که متأثر از معاوضه است، باید منعکس‌کننده جریانهای نقدی پس از کسر مالیات باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۲۵. ارزش منصفانه دارایی ثابت مشهودی که در بازار، معاملات مشابهی برای آن وجود ندارد، در صورتی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری است که (الف) دامنه تغییرات برآوردهای منطقی ارزش منصفانه آن دارایی قابل توجه نباشد یا (ب) احتمالات مربوط به برآوردهای مختلف در این دامنه را بتوان به گونه‌ای منطقی ارزیابی و در برآورد ارزش منصفانه مورد استفاده قرار داد. چنانچه واحد تجاری بتواند ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده یا دارایی واگذار شده را به گونه‌ای اتکاپذیر تعیین کند، ارزش منصفانه دارایی واگذار شده، با در نظر گرفتن مبلغ وجه نقد یا معادل نقد انتقال یافته، برای اندازه‌گیری بهای تمام شده دارایی تحصیل شده بکار می‌رود، مگر اینکه ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده معتبرتر باشد.
۲۶. بهای تمام شده داراییهایی که در چارچوب قراردادهای اجاره سرمایه‌ای تحصیل می‌شود، به موجب استاندارد حسابداری شماره ۲۱ با عنوان حسابداری اجاره‌ها تعیین می‌گردد.

اندازه‌گیری پس از شناخت

۲۷. واحد تجاری باید یکی از دو روش "بهای تمام شده" یا "تجدید ارزیابی" را به عنوان رویه حسابداری خود انتخاب کند و آن را در مورد تمام اقلام یک طبقه داراییهای ثابت مشهود به کار گیرد.
- روش بهای تمام شده
۲۸. دارایی ثابت مشهود پس از شناخت باید به مبلغ دفتری یعنی بهای تمام شده پس از کسر هرگونه استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته، منعکس شود.

روش تجدید ارزیابی

۲۹. پس از شناخت دارایی ثابت مشهود، چنانچه ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی یعنی ارزش منصفانه در تاریخ تجدید ارزیابی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته بعد از تجدید ارزیابی، ارائه کرد. تجدید ارزیابی باید در فواصل زمانی منظم انجام شود تا اطمینان حاصل گردد مبلغ دفتری دارایی تفاوت با اهمیتی با ارزش منصفانه آن در تاریخ ترانزنامه ندارد. پس از انجام تجدید ارزیابی، استهلاک انباشته قبلی حذف و مبلغ تجدید ارزیابی، از هر نظر جایگزین ناخالص مبلغ دفتری قبلی آن دارایی خواهد شد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۳۰. ارزش منصفانه داراییهای ثابت مشهود معمولاً براساس ارزش بازار آنها تعیین می‌گردد. این ارزش براساس شواهد بازار و توسط ارزیابان با صلاحیت حرفه‌ای تعیین می‌شود. در مورد زمین و ساختمان ارزش بازار دارایی با توجه به کاربرد فعلی آن تعیین می‌شود به شرط اینکه دارایی در همان رشته فعالیت یا رشته فعالیت مشابه به طور مستمر مورد استفاده قرار گیرد.

۳۱. چنانچه به دلیل ماهیت تخصصی داراییهای ثابت مشهود و نیز این امر که اقلام مذکور عمدتاً به صورت بخشی از یک واحد تجاری فعال و نه به صورت جداگانه، فروخته می‌شود، شواهدی درخصوص ارزش بازار آنها وجود نداشته باشد، آن اقلام به بهای جایگزینی مستهلک شده ارزیابی می‌شود. برای مثال می‌توان به زمین و ساختمانهای دارای استفاده خاص مثل پالایشگاهها، نیروگاهها، تأسیسات بندری و اراضی زیر سد اشاره کرد.

۳۲. بهای جایگزینی مستهلک شده یک ساختمان متشکل از ارزش بازار زمین مربوط با توجه به استفاده فعلی آن و همچنین بهای جایگزینی مستهلک شده برآوردی ساختمان آن است. برای تعیین بهای جایگزینی مستهلک شده باید بهای جایگزینی یک ساختمان جدیدالاحداث مشابه را از بابت عمر مفید ساختمان، شرایط و فرسودگی آن و سایر عوامل محیطی کاهش داد. در کاربرد مبنای بهای جایگزینی مستهلک شده جهت ارزیابی ساختمان، باید دقت کافی معمول داشت، چرا که معمولاً استفاده از این روش منجر به تعیین ارزشی بیشتر از ارزش حاصل از کاربرد مبنای ارزش بازار می‌گردد. به همین دلیل ابتدا باید اطمینان حاصل کرد که ساختمان مورد نظر واقعاً دارای چنان خصوصیتی است که تعیین ارزش بازار آن غیرممکن است. افزون بر این، لازم است که واحد تجاری مربوط به طور بالقوه از چنان سودآوری برخوردار باشد تا کاربرد بهای جایگزینی مستهلک شده توجیه‌پذیر باشد. چنین ملاحظاتی ممکن است به تعیین ارزش کمتری برای ساختمان مربوط منجر گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۳۳. تناوب تجدید ارزیابی به تغییرات ارزش منصفانه داراییهای تجدید ارزیابی شده بستگی دارد. چنانچه ارزش منصفانه داراییهای تجدید ارزیابی شده، تفاوت با اهمیتی با مبلغ دفتری آن داشته باشد، تجدید ارزیابی بعدی ضرورت دارد. به موجب این استاندارد در شرایط کنونی این تفاوت معمولاً در دوره تناوب ۳ یا ۵ ساله ایجاد می شود.

۳۴. هرگاه یک قلم از داراییهای ثابت مشهود تجدید ارزیابی شود، تجدید ارزیابی تمام اقلام طبقه‌ای که دارایی مزبور به آن تعلق دارد، الزامی است.

۳۵. یک طبقه دارایی ثابت مشهود، به گروهی از داراییهای با ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد تجاری اطلاق می گردد. نمونه‌هایی از طبقات داراییهای ثابت مشهود به شرح زیر است:

الف. زمین،

ب. ساختمان،

ج. ماشین‌آلات و تجهیزات،

د. کشتی،

ه. هواپیما،

و. وسایل نقلیه،

ز. اثاثه و منصوبات، و

ح. تأسیسات.

۳۶. تجدید ارزیابی همزمان اقلام یک طبقه دارایی ثابت مشهود، به آن دلیل ضرورت دارد که از ارزیابی اختیاری داراییها و گزارش آنها در صورتهای مالی که منجر به اختلاط بهای تمام شده تاریخی و ارزشهای منصفانه در تاریخهای متفاوت می شود، اجتناب گردد. با این حال، یک طبقه از داراییها را به شرطی می توان بطور چرخشی تجدید ارزیابی کرد که تجدید ارزیابی آن طبقه از داراییها طی یک دوره کوتاه کامل و به روز شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

مشخصات ارزیاب

۳۷. تجدید ارزیابی داراییهای ثابت مشهود، باید توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای، انجام شود.

۳۸. از آنجا که مبالغ دفتری داراییهای ثابت مشهودی که به مبلغ تجدید ارزیابی در ترازنامه نمایش می‌یابد، مبتنی بر معاملات واقعی واحد تجاری نیست، اعتبار صورتهای مالی به این امر بستگی دارد که ارزیاب مربوط تا چه حد در زمینه ارزیابی طبقه دارایی ثابت مشهود مورد نظر دارای صلاحیت و تجربه است. بدین لحاظ این استاندارد مقرر می‌دارد که ارزیابی داراییها توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای انجام شود. با این حال و با توجه به اینکه معتبر بودن نتایج ارزیابی مدنظر است، چنانچه واحد تجاری ارزیابان با صلاحیتی در استخدام خود داشته باشد، استفاده از این ارزیابان به شرط آنکه نتایج کار آنها مورد تأیید ارزیابان مستقل قرار گیرد بلامانع خواهد بود.

مازاد تجدید ارزیابی

۳۹. افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن (درآمد غیر عملیاتی تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی) مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در ترازنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه بندی می‌شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به عنوان درآمد به سود و زیان دوره منظور شود.

۴۰. کاهش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. هرگاه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور گردد و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۴۱ . مازاد تجدید ارزیابی منعکس شده در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه، به استثنای مواردی که نحوه عمل حسابداری آن به موجب قانون مشخص شده است، باید در زمان برکناری یا واگذاری دارایی مربوط یا به موازات استفاده از آن توسط واحد تجاری، مستقیماً به حساب سود (زیان) انباشته منظور شود.

۴۲ . مازاد تجدید ارزیابی به عنوان یک درآمد غیرعملیاتی تحقق نیافته در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه منعکس می‌گردد. از آنجا که مازاد مزبور درآمد تحقق نیافته است، لذا افزایش سرمایه به طور مستقیم، از محل آن مجاز نیست، مگر در مواردی که به موجب قانون تجویز شده باشد. در مواردی که مازاد تجدید ارزیابی به موازات استفاده از دارایی توسط واحد تجاری به حساب سود (زیان) انباشته منظور می‌شود، مبلغ مازاد قابل انتقال معادل تفاوت بین استهلاک مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی دارایی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن است.

استهلاک

۴۳ . چنانچه بهای تمام شده هر جزء یک دارایی ثابت مشهود در مقایسه با کل بهای تمام شده آن دارایی با اهمیت و عمر مفید یا الگوی کسب منافع اقتصادی از آن متفاوت از سایر اجزای با اهمیت باشد، آن جزء باید بطور جداگانه مستهلک شود.

۴۴ . در مواردی که واحد تجاری برخی از اجزای یک دارایی ثابت مشهود را بطور جداگانه مستهلک می‌کند، باقیمانده آن دارایی را نیز به طور جداگانه مستهلک می‌نماید. باقیمانده دارایی شامل اجزایی است که بطور جداگانه با اهمیت نیست. برای مثال بدنه هواپیما و موتور هواپیما را می‌توان به طور جداگانه مستهلک و مابقی هواپیما را نیز به طور جداگانه مستهلک کرد.

۴۵ . مبلغ استهلاک هر دوره باید در صورت سود و زیان منعکس شود مگر اینکه در مبلغ دفتری دارایی دیگری منظور گردد.

۴۶ . استهلاک دوره معمولاً در صورت سود و زیان منعکس می‌شود. با این حال در برخی شرایط، منافع اقتصادی دارایی صرف تولید سایر داراییهای واحد تجاری می‌گردد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

در این حالت، استهلاک، بخشی از بهای تمام شده دارایی دیگری را تشکیل می‌دهد و در مبلغ دفتری آن منظور می‌شود. برای مثال، استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات تولیدی در مخارج تبدیل موجودی مواد و کالا منظور می‌گردد (به استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان حسابداری موجودی مواد و کالا رجوع شود). به گونه‌ای مشابه، استهلاک داراییهای ثابت مشهود مورد استفاده در فعالیتهای توسعه ممکن است طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان داراییهای نامشهود، به حساب دارایی نامشهود منظور شود.

مبلغ استهلاک‌پذیر و دوره استهلاک

۴۷. مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن تخصیص یابد.

۴۸. عمر مفید یک دارایی باید حداقل در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. چنانچه تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین پیش‌بینیهای فعلی و برآوردهای قبلی وجود داشته باشد، این تغییرات باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" شناسایی شود.

۴۹. استهلاک دارایی تا زمانی شناسایی می‌شود که ارزش باقیمانده از مبلغ دفتری کمتر باشد، حتی اگر ارزش منصفانه دارایی بیش از مبلغ دفتری آن باشد. تعمیر و نگهداری دارایی ضرورت استهلاک آن را نفی نمی‌کند.

۵۰. مبلغ استهلاک‌پذیر دارایی پس از کسر ارزش باقیمانده آن تعیین می‌شود. در عمل، ارزش باقیمانده دارایی اغلب ناچیز است و لذا در محاسبه مبلغ استهلاک‌پذیر با اهمیت نیست.

۵۱. استهلاک دارایی از زمان آماده شدن آن برای استفاده، یعنی زمانی که دارایی در مکان و شرایط لازم برای بهره‌برداری است، شروع می‌شود و از تاریخ طبقه‌بندی دارایی به عنوان آماده برای فروش یا تاریخ برکناری دائمی یا واگذاری آن، هر کدام زودتر باشد، متوقف می‌شود. بنابراین در زمانی که دارایی به طور موقت بلااستفاده یا غیرفعال گردد استهلاک آن متوقف نمی‌شود مگر اینکه کاملاً مستهلک شده باشد. با این حال، براساس روشهای استهلاک مبتنی بر کارکرد، در صورتی که تولیدی وجود نداشته باشد هزینه استهلاک می‌تواند صفر باشد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۵۲. منافع اقتصادی یک دارایی عمدتاً از طریق استفاده از آن دارایی به مصرف می‌رسد. با این حال، سایر عوامل مانند نابابی فنی، فرسودگی و خرابی دارایی در زمانی که دارایی بلااستفاده می‌ماند، اغلب منجر به کاهش منافع اقتصادی مورد انتظار از دارایی می‌گردد. در نتیجه کلیه عوامل زیر در تعیین عمر مفید دارایی مدنظر قرار می‌گیرد:
- الف. استفاده مورد انتظار واحد تجاری از دارایی (میزان استفاده باتوجه به ظرفیت یا میزان تولید فیزیکی مورد انتظار آن تعیین می‌گردد)،
- ب. فرسودگی و خرابی مورد انتظار که به عوامل عملیاتی از قبیل تعداد نوبتهای کاری که طی آن دارایی مورد استفاده قرار می‌گیرد، برنامه تعمیرات و نگهداری دارایی و مراقبت و نگهداری از دارایی در زمانی که بلااستفاده است، بستگی دارد،
- ج. نابابی فنی یا تجاری ناشی از تغییرات یا بهبود تولید یا تغییر در تقاضای بازار برای محصولات و خدمات تولید شده به وسیله آن دارایی، و
- د. محدودیتهای قانونی یا محدودیتهای مشابه در مورد استفاده از دارایی از قبیل وجود تاریخ انقضا در اجاره سرمایه‌ای.
۵۳. عمر مفید یک دارایی برحسب استفاده مورد انتظار واحد تجاری از دارایی تعریف می‌شود. خط‌مشی مدیریت دارایی در واحد تجاری ممکن است متضمن واگذاری دارایی پس از مدتی معین یا پس از مصرف بخش مشخصی از منافع اقتصادی آن باشد. بنابراین عمر مفید یک دارایی ممکن است کوتاهتر از عمر اقتصادی آن باشد. برآورد عمر مفید دارایی موضوعی قضاوتی است که عمدتاً مبتنی بر تجربه واحد تجاری در مورد داراییهای مشابه می‌باشد.
۵۴. زمین و ساختمان، داراییهای مجزا هستند و حتی اگر باهم تحصیل شوند، جداگانه به حساب گرفته می‌شوند. زمین به استثنای مواردی نظیر معادن و محل‌های دفن زباله معمولاً عمر نامحدود دارد و لذا مستهلک نمی‌شود. ساختمان عمر محدود دارد و بنابراین دارایی استهلاک‌پذیر است. افزایش در ارزش زمینی که ساختمان در آن بنا شده است بر مبلغ استهلاک‌پذیر ساختمان اثر نمی‌گذارد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۵۵. مخارج برچیدن مستحقات قبلی، پاکسازی و بازسازی زمین در طول دوره‌ای که منافی از آن عاید می‌شود، مستهلک می‌گردد. لیکن مخارج آماده‌سازی زمین که دارای عمر نامعین باشد به بهای تمام شده آن منظور می‌شود. در برخی موارد، زمین ممکن است دارای عمر محدود باشد. در این موارد زمین باید به روشی که منعکس‌کننده منافع حاصل از آن است، مستهلک شود.

روش استهلاک

۵۶. روش استهلاک مورد استفاده، باید منعکس‌کننده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد تجاری باشد.

۵۷. روش استهلاک مورد استفاده برای دارایی باید حداقل در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. در صورت تغییر قابل ملاحظه در الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی مربوط، جهت انعکاس الگوی جدید، روش استهلاک باید تغییر یابد. چنین تغییری باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و طبق استاندارد شماره ۶ با عنوان "گزارش عملکرد مالی" شناسایی شود.

۵۸. جهت تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن می‌توان روشهای متفاوتی را به کار گرفت. این روشها شامل خط‌مستقیم، نزولی و تعداد تولید یا کارکرد است. در روش خط‌مستقیم، مبلغ استهلاک دارایی طی عمر مفید آن، ثابت است. در روش نزولی، مبلغ استهلاک طی عمر مفید آن سال به سال کاهش می‌یابد. در روش تعداد تولید یا کارکرد، استهلاک بر مبنای تولید یا کارکرد مورد انتظار دارایی محاسبه می‌شود. روش استهلاک مورد استفاده برای هر دارایی بر اساس الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار آن دارایی انتخاب می‌شود و به‌طور یکنواخت از دوره‌ای به دوره دیگر اعمال می‌گردد مگر آنکه در الگوی مصرف منافع اقتصادی مورد انتظار دارایی تغییری به وجود آید.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

کاهش ارزش

۵۹. مبلغ دفتری یک قلم یا گروهی از اقلام یکسان داراییهای ثابت مشهود باید به طور ادواری بررسی شود. هرگاه کاهش دائمی در ارزش یک دارایی یا گروهی از اقلام یکسان دارایی مشاهده شود و بازیاقت بخشی از مبلغ دفتری آن غیرممکن به نظر رسد، مبلغ کاهش باید به عنوان هزینه دوره شناسایی و مبلغ دفتری دارایی از طریق ایجاد یک حساب کاهنده، به مبلغ بازیاقتی برآوردی کاهش داده شود، مگر آنکه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که در این صورت این کاهش باید براساس بند ۴۰ به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در صورت سود و زیان جامع نیز منعکس شود.

۶۰. بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی یک دارایی معمولاً به طور سیستماتیک طی عمر مفید آن بازیاقت می شود، اما در شرایطی ممکن است میزان منافع مورد انتظار از یک قلم یا گروهی از اقلام یکسان دارایی ثابت مشهود کاهش یابد، به گونه ای که مبلغ بازیاقتی دارایی از مبلغ دفتری آن کمتر شود. شرایطی که به تنهایی یا در مجموع، در صورت تداوم طی چند سال متوالی می تواند منجر به لزوم بررسی امکان کاهش دائمی در ارزش دارایی گردد به شرح زیر است:

الف. خسارت فیزیکی،

ب. بلااستفاده ماندن دارایی،

ج. زیان دهی عملیاتی دارایی،

د. منفی شدن خالص جریانهای نقدی ناشی از دارایی،

ه. کاهش خالص ارزش فروش دارایی به مبلغی کمتر از مبلغ دفتری آن،

و. نابابی فنی،

ز. تغییرات قانونی یا محیطی مؤثر برقابلیت بازیاقت مبلغ دفتری دارایی،

ح. تغییرات ساختاری در شرایط اقتصادی، و

ط. فزونی قابل ملاحظه مخارج انباشته تحصیل یک دارایی بر بهای تمام شده مورد انتظار آن.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۶۱. کاهش دائمی در ارزش یک دارایی یا گروهی از اقلام یکسان دارایی به این معنا است که انتظار نمی‌رود کاهش مزبور در آینده قابل پیش‌بینی به دلیل افزایش مجدد ارزش دارایی برگشت شود. بدین ترتیب، از بابت کاهش موقت در ارزش داراییها که احتمال برگشت آنها وجود دارد، زیان کاهش ارزش شناسایی نمی‌شود.

۶۲. برای احتساب زیان کاهش ارزش، مبلغ بازیافتنی هر قلم دارایی یا گروهی از داراییهای یکسان، به‌طور جداگانه تعیین می‌گردد.

۶۳. داراییهای یکسان به گروهی از داراییهای هم‌طراز اطلاق می‌شود که از نظر کاربرد دارای قابلیت جایگزینی با یکدیگر باشند. برای مثال، ماشین‌آلات بافندگی با فناوری مشابه، ماشینهای تراش معمولی و ماشینهای تراش رایانه‌ای، هر یک گروههای داراییهای یکسانی را تشکیل می‌دهند.

ملاحظات مربوط به تعیین مبلغ بازیافتنی

۶۴. باتوجه به مفاد فصل پنجم مفاهیم نظری گزارشگری مالی، برای تعیین مبلغ بازیافتنی یک دارایی ثابت مشهود، خالص ارزش فروش آن با ارزش اقتصادی دارایی مقایسه و رقم بزرگتر به‌عنوان مبلغ بازیافتنی انتخاب می‌شود.

۶۵. خالص ارزش فروش یک دارایی ثابت مشهود عبارت است از وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه هزینه‌های مرتبط با فروش حاصل می‌شود. ارزش اقتصادی یک قلم دارایی ثابت مشهود عبارت از ارزش فعلی خالص جریانهای ورودی نقدی آتی (خالص جریانهای ورودی و خروجی حاصل از استفاده مستمر از داراییها و فروش بعدی آن) است که انتظار می‌رود دارایی مربوط در روال عادی فعالیتهای تجاری ایجاد کند.

۶۶. تعیین مبلغ قابل بازیافت حاصل از کاربرد یک قلم دارایی بر مبنای ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی آتی به سبب ابهامات موجود در مورد زمان و میزان جریانهای ورودی و خروجی نقدی آتی و عدم دسترسی به نرخ تنزیل مناسب، دربرگیرنده مشکلات عملی

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

فراوانی است. برای مثال، گاه انتساب جریانهای نقدی به داراییهای منفرد عملی نیست. همچنین، قابلیت جایگزینی داراییها با یکدیگر و کسب جریانهای نقدی مشترک و نیز ابهام در مورد شرایط اقتصادی آتی حاکم بر محیط فعالیت واحد تجاری از مواردی است که تعیین مبلغ قابل بازیافت حاصل از کاربرد داراییهای ثابت مشهود را با اشکال مواجه می‌سازد.

افزایش بعدی در مبلغ بازیافتی تحت نظام بهای تمام‌شده تاریخی

۶۷. افزایش بعدی در مبلغ بازیافتی یک دارایی ثابت مشهود که براساس مندرجات بند ۵۹، به کمتر از بهای تمام‌شده شناسایی شده است، به شرط آنکه شرایط و رویدادهایی که منجر به کاهش یا حذف مبلغ دفتری آن دارایی شده، برطرف گردد و شواهد متقاعدکننده‌ای حاکی از ادامه شرایط و رویدادهای جدید در آینده قابل پیش‌بینی وجود داشته باشد، باید از طریق برگشت کاهش قبلی شناسایی شود. مبلغ برگشت شده باید به میزان استهلاکی که با فرض عدم وقوع کاهش یا حذف، به‌عنوان استهلاک شناسایی می‌شود، کاهش داده شود.

افزایش بعدی مبلغ بازیافتی در تجدید ارزیابی

۶۸. افزایش بعدی مبلغ بازیافتی یک دارایی که براساس تجدید ارزیابی در حسابها انعکاس یافته است باید طبق بند ۳۹ به حساب گرفته شود.

جبران خسارت

۶۹. جبران خسارت وارده به داراییهای ثابت مشهود توسط اشخاص ثالث باید در سود و زیان دوره‌ای که وصول آن محتمل و مبلغ آن به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری می‌شود، شناسایی گردد.

برکناری دائمی و واگذاری

۷۰. یک قلم دارایی ثابت مشهود در زمان واگذاری یا هنگامی که به‌طور دائمی بلا استفاده می‌شود و هیچ منافع اقتصادی آتی از واگذاری آن انتظار نمی‌رود، باید از ترازنامه حذف شود.

۷۱. سود یا زیان ناشی از برکناری یا واگذاری دارایی ثابت مشهود باید در زمان حذف در صورت سود و زیان منظور شود. مگر در رابطه با فروش و اجاره مجدد که رعایت استاندارد حسابداری شماره ۲۱ با عنوان "حسابداری اجاره‌ها" الزامی می‌باشد. سود یا زیان ناشی از واگذاری و برکناری نباید به عنوان درآمد یا هزینه عملیاتی طبقه‌بندی شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۷۲. واگذاری دارایی ثابت مشهود ممکن است به روشهای گوناگون (نظیر فروش، اجاره سرمایه‌ای یا اهدا) صورت گیرد. جهت تعیین تاریخ واگذاری دارایی، واحد تجاری از معیارهای شناسایی درآمد حاصل از فروش کالا طبق استاندارد حسابداری شماره ۳ با عنوان درآمد عملیاتی استفاده می‌کند. برای فروش و اجاره مجدد داراییهای ثابت مشهود استاندارد حسابداری شماره ۲۱ با عنوان حسابداری اجاره‌ها بکار گرفته می‌شود.
۷۳. هرگاه براساس اصل شناخت مندرج در بند ۶، واحد تجاری بهای جایگزینی اجزای یک دارایی ثابت مشهود را به مبلغ دفتری آن قلم اضافه کند، صرف‌نظر از اینکه اجزا به صورت جداگانه مستهلک شده‌اند یا خیر، مبلغ دفتری اجزای جایگزین شده را از حسابها حذف می‌کند. چنانچه تعیین مبلغ جایگزین شده برای واحد تجاری عملی نباشد، مخارج جایگزینی می‌تواند به عنوان شاخصی از بهای تمام شده اجزای جایگزین شده در زمان تحصیل یا ساخت آن بکار گرفته شود.
۷۴. سود یا زیان ناشی از حذف یک دارایی ثابت مشهود باید معادل تفاوت بین عواید خالص ناشی از واگذاری دارایی و مبلغ دفتری آن تعیین شود.
۷۵. مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی بابت واگذاری دارایی ثابت مشهود، در ابتدا به ارزش منصفانه شناسایی می‌شود. چنانچه پرداخت بابت آن قلم به دوره‌های آتی موکول شود، مابه‌ازای دریافتنی معادل قیمت نقدی آن شناسایی می‌شود. تفاوت بین مبلغ اسمی مابه‌ازای دریافتنی و معادل قیمت نقدی دارایی که منعکس‌کننده بازده مؤثر مبلغ دریافتنی است، متناسب با گذشت زمان و باتوجه به مانده اصل طلب و نرخ بازده مؤثر به‌عنوان درآمد سود تضمین شده (غیر عملیاتی) شناسایی می‌شود.
۷۶. داراییهای ثابت مشهودی که از استفاده فعال برکنار و به قصد واگذاری نگهداری می‌گردد به "اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش دارایی" اندازه‌گیری و تحت عنوان دارایی آماده برای فروش در زمره داراییهای جاری طبقه‌بندی می‌شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

افشا

۷۷ . موارد زیر باید برای هرطبقه از داراییهای ثابت مشهود در صورتهای مالی افشا شود:

- الف. مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده جهت تعیین ناخالص مبلغ دفتری ،
- ب. روشهای استهلاك مورد استفاده،
- ج. عمر مفید یا نرخهای استهلاك مورد استفاده،
- د. ناخالص مبلغ دفتری ، کاهش ارزش انباشته و استهلاك انباشته در ابتدا و انتهای دوره، و
- ه. صورت تطبیق مبلغ دفتری در ابتدا و انتهای دوره به گونه‌ای که موارد زیر را نشان دهد:
 - اضافات،
 - واگذاری و برکناری دائمی داراییهای نگهداری شده برای فروش یا سایر واگذاریها،
 - تحصیل دارایی از طریق ترکیب واحدهای تجاری،
 - افزایش یا کاهش ناشی از تجدید ارزیابی مطابق بندهای ۳۹ و ۴۰،
 - کاهش مبلغ دفتری به مبلغ بازیافتنی مطابق بند ۵۹،
 - برگشت تمام یا بخشی از کاهش قبلی در مبلغ دفتری مطابق بند ۶۷،
 - استهلاك دوره،
 - خالص تفاوتهای ارزی ناشی از تسعیر صورتهای مالی یک واحد مستقل خارجی، و
 - سایر تغییرات.

۷۸ . در صورتهای مالی همچنین باید موارد زیر افشا گردد:

- الف. وجود و میزان محدودیت در رابطه با مالکیت داراییها و نیز داراییهایی که وثیقه بدهیهاست،
- ب. مخارج منظور شده به حساب داراییهای در جریان ساخت طی دوره،
- ج. مبلغ تعهدات قراردادی مربوط به تحصیل داراییهای ثابت مشهود، و
- د. مبلغ جبران شده توسط اشخاص ثالث بابت خسارتهای وارده به داراییهای ثابت مشهود که در سود و زیان منظور گردیده اما بطور جداگانه در متن صورت سود و زیان افشا نشده است.
- ه. مانده داراییهای ثابت مشهود در جریان ساخت در راه، نگهداری شده در انبار و نیز پیش پرداختهای سرمایه‌ای در انتها و ابتدای دوره.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۷۹. انتخاب روش استهلاك و برآورد عمر مفید داراییها موضوعی قضاوتی است. بنابراین افشای روشهای بکار گرفته شده و عمر مفید برآوردی یا نرخهای استهلاك، اطلاعاتی را در اختیار استفاده کنندگان صورتهای مالی قرار می دهد تا آنها بتوانند رویه های اتخاذ شده توسط مدیریت را بررسی و با سایر واحدهای تجاری مقایسه نمایند. به همین دلیل، افشای استهلاك دوره اعم از اینکه در سود و زیان دوره یا بهای تمام شده سایر داراییها شناسایی شود و نیز استهلاك انباشته در پایان دوره ضروری است.

۸۰. یک واحد تجاری، ماهیت و اثر تغییرات بااهمیت در برآوردهای حسابداری بر دوره جاری و دوره های آتی را طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی افشا می کند. چنین افشایی ممکن است از تغییر در برآوردهایی ناشی شود که به موارد زیر مربوط است:

الف. مخارج برآوردی، پیاده سازی، برچیدن یا بازسازی دارایی ثابت مشهود،

ب. عمر مفید، و

ج. روش استهلاك.

۸۱. چنانچه دارایی ثابت مشهود به مبلغ تجدید ارزیابی انعکاس یابد، موارد زیر باید افشا شود:

الف. تاریخ مؤثر تجدید ارزیابی،

ب. استفاده از ارزیاب مستقل یا ارزیاب داخلی واحد تجاری،

ج. روشها و مفروضات با اهمیت بکار رفته در برآورد ارزش منصفانه،

د. میزان استفاده از قیمتها در بازار فعال یا معاملات حقیقی اخیر، یا انجام برآورد یا بکارگیری سایر روشهای ارزش گذاری برای تعیین ارزش منصفانه،

ه. مبلغ دفتری هر طبقه از داراییها براساس روش بهای تمام شده با فرض عدم تجدید ارزیابی،

و. مازاد تجدید ارزیابی شامل تغییرات طی دوره و ذکر محدودیت تقسیم آن بین صاحبان سرمایه، و

ز. دوره تناوب تجدید ارزیابی به تفکیک هر طبقه از داراییها.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

۸۲. استفاده کنندگان صورتهای مالی ممکن است اطلاعات زیر را در رابطه با نیازهایشان مربوط تلقی کنند. بنابراین افشای این مبالغ توسط واحد تجاری توصیه می شود:

الف. مبلغ دفتری داراییهایی که به طور موقت بلااستفاده مانده است،

ب. ناخالص مبلغ دفتری داراییهای کاملاً مستهلک شده که هنوز مورد استفاده است،

ج. مبلغ دفتری داراییهای برکنار شده‌ای که به عنوان آماده برای فروش طبقه‌بندی شده است، و

د. در صورت استفاده از روش بهای تمام شده، ارزش منصفانه داراییهای ثابت مشهودی که به طور قابل ملاحظه‌ای با مبلغ دفتری آن متفاوت باشد.

تاریخ اجرا

۸۳. الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری

۸۴. با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶ با عنوان "املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات"، به استثنای تجدیدنظر در برآورد ارزش باقیمانده دارایی، نیز رعایت می شود.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

پیوست

مبانی نتیجه گیری

این پیوست بخشی از الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۱ را تشکیل نمی دهد.

معاوضه داراییها

(۱) در استاندارد قبلی بنابه دلایل زیر در معاوضه داراییهای مشابه سود یا زیان شناسایی نمی شد:

(الف) فرایند کسب سود کامل نشده است،

(ب) معاوضه داراییهای مشابه، رویدادی با محتوای تجاری نیست که بتوان بر مبنای آن

سود یا زیان شناسایی کرد، و

(ج) مجاز کردن شناسایی سود برای این گونه معاملات، در مواردی که داراییها فاقد

قیمت بازار قابل اتکاست، زمینه دستکاری صورتهای مالی را فراهم می کند.

(۲) این رویکرد باعث پیدایش معضل تشخیص مشابه یا غیرمشابه بودن داراییها گردید. لذا این نوع

تفکیک باتوجه به دلایل زیر در استاندارد جدید حذف گردید:

(الف) شناسایی درآمد ناشی از معاوضه داراییها بر مبنای مفاهیم نظری گزارشگری مالی به

مشابه یا غیرمشابه بودن دارایی ارتباطی ندارد،

(ب) درآمد لزوماً پس از تکمیل فرایند کسب سود، تحصیل نمی شود، ضمن اینکه تعیین

مقطع تکمیل فرایند کسب سود متکی به قضاوت و اختیاری است،

(ج) شناسایی سود نمی تواند به تاریخی بعد از تاریخ معاوضه موکول شود، و

(د) حذف مبلغ دفتری دارایی واگذار شده و جایگزین کردن آن با ارزش منصفانه دارایی

تحصیل شده، ثبات رویه در اندازه گیری داراییهای تحصیل شده را افزایش می دهد.

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

پیوست (۴۵۱)

تجدید نظر در ارزش باقیمانده

(۳) براساس استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۶، تجدید نظر در ارزش باقیمانده لازم است. چنانچه ارزش باقیمانده یک دارایی با مبلغ دفتری آن برابر شود، فرایند مستهلک کردن دارایی متوقف می شود. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با توجه به مشکلات تعیین ارزش باقیمانده در هر دوره مالی و احتمال دستکاری هزینه استهلاک، تجدیدنظر در ارزش باقیمانده دارایی را نپذیرفت و در نتیجه مبلغ استهلاک پذیر باید بر مبنای ارزش باقیمانده برآورد شده در زمان تحصیل تعیین شود.

بازرسیهای عمده

(۴) مخارج بازرسیهای عمده در زمان وقوع در صورت احراز شرایط شناخت به بهای تمام شده دارایی اضافه می شود. شناسایی ذخیره برای این گونه مخارج به موازات استفاده از دارایی صحیح نیست، زیرا واحد تجاری قبل از وقوع این مخارج، تعهد فعلی از این بابت ندارد؛ برای مثال می تواند با کنار گذاشتن یا فروش دارایی از تحمل این مخارج خودداری کند. به همین دلیل شناسایی ذخیره برای چنین مخارجی قبل از زمان وقوع مجاز نیست و در زمان وقوع اگر شرایط شناخت دارایی را احراز کند به بهای تمام شده دارایی اضافه می شود.

مازاد تجدید ارزیابی

(۵) از آنجا که کاربرد روش تجدید ارزیابی توسط برخی واحدهای تجاری موجب می گردد این واحدهای تجاری در مقایسه با واحدهایی که از روش تجدید ارزیابی استفاده نکرده اند، سودآوری کمتری نشان دهند و نیز این امر که کاهش سود در اثر تجدید ارزیابی به نوعی، انحراف از نظام بهای تمام شده تاریخی است، لذا معادل استهلاک اضافی که در اثر تجدید ارزیابی در حسابها منظور شده است، از حساب مازاد تجدید ارزیابی خارج

استاندارد حسابداری شماره ۱۱

داراییهای ثابت مشهود

(تجدید نظر شده ۱۳۸۶)

پیوست (۴۵۱ه)

و مستقیماً به حساب سود (زیان) انباشته منظور می شود تا بدین ترتیب سود قابل تخصیص تحت تأثیر تجدید ارزیابی قرار نگیرد. بنابراین ضمن حفظ نظام بهای تمام شده تاریخی مبتنی بر مفهوم نگهداشت سرمایه مالی اسمی، اطلاعات مفیدی در رابطه با میزان سود قابل تخصیص از محل داراییهای تجدید ارزیابی شده در اختیار استفاده کنندگان صورتهای مالی قرار می گیرد تا امکان اتخاذ تصمیم مقتضی نسبت به تقسیم سود یا نگهداشت آن از طریق انتقال به سرمایه یا اندوخته‌های اختیاری فراهم گردد.

