

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵
داراییهای ثابت مشهود

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

فهرست مندرجات

شماره بند	
۱	• هدف
۲ - ۷	• دامنه کاربرد
۵ - ۷	- داراییهای میراث ملی
۸	• تعاریف
۹ - ۱۹	• شناخت
۱۵	- داراییهای زیربنایی
۱۶ - ۱۹	- مخارج بعدی
۲۰ - ۳۳	• اندازه‌گیری در زمان شناخت
۲۳ - ۲۸	- اجزای بهای تمام شده
۲۹ - ۳۳	- اندازه‌گیری بهای تمام شده
۳۴ - ۷۴	• اندازه‌گیری پس از شناخت
۳۵	- روش بهای تمام شده
۳۶ - ۴۵	- روش تجدید ارزیابی
۴۶ - ۴۹	- مازاد تجدید ارزیابی
۵۰ - ۶۵	- استهلاك
۵۴ - ۶۲	- مبلغ استهلاك‌پذیر و دوره استهلاك
۶۳ - ۶۵	- روش استهلاك
۶۶ - ۷۳	- کاهش ارزش
۷۴	- جبران خسارت
۷۵ - ۸۰	• برکناری دائمی و واگذاری
۸۱ - ۸۶	• افشا
۸۷	• تاریخ اجرا

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ داراییهای ثابت مشهود

هدف

۱. هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری داراییهای ثابت مشهود است تا استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری واحد گزارشگر 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:
- الف. به موجب استاندارد دیگری، نحوه حسابداری متفاوتی مجاز یا الزامی شده باشد؛
 - ب. داراییهای مورد نظر، مرتبط با میراث ملی باشد. با این وجود، الزامات افشای مندرج در بندهای ۸۱، ۸۲ و ۸۵ در مورد داراییهای میراث ملی شناسایی شده کاربرد دارد.
۳. این استاندارد برای موارد زیر کاربرد ندارد:
- الف. داراییهای زیستی مولد مرتبط با فعالیتهای کشاورزی؛
 - 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 اجاره‌ها، واحد گزارشگر را ملزم می‌کند که شناخت یک دارایی ثابت مشهود مورد 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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

داراییهای میراث ملی

۵. این استاندارد واحد گزارشگر را به شناسایی داراییهای میراث ملی که به نحوی متفاوت تعریف و معیارهای شناخت داراییهای ثابت مشهود را احراز می کند، ملزم نمی نماید. چنانچه واحد گزارشگر داراییهای میراث ملی را شناسایی کند، باید الزامات افشای این استاندارد را بکار گیرد، اما ملزم به رعایت الزامات اندازه گیری این استاندارد نیست.

۶. برخی داراییها به دلیل اهمیت فرهنگی، محیطی یا تاریخی آنها به عنوان دارایی میراث ملی شناخته می شوند. از جمله این داراییها می توان به بناها و آثار تاریخی، اماکن باستانی، مناطق حفاظت شده و آثار هنری اشاره کرد. اغلب، داراییهای میراث ملی دارای ویژگیهای خاصی از جمله موارد زیر هستند:

الف. احتمال نمی رود که ارزش فرهنگی، محیطی، آموزشی و تاریخی آنها را بتوان صرفاً در قالب مبالغ پولی مبتنی بر قیمت بازار بیان کرد؛

ب. اغلب برای فروش آنها، محدودیتهای ممنوعیتهای شدید قانونی یا کیفری وجود دارد؛

پ. اغلب آنها قابلیت جایگزینی ندارند و امکان دارد ارزش آنها طی زمان افزایش یابد؛ حتی اگر کیفیت فیزیکی آنها کاهش یافته باشد؛

ت. برآورد عمر مفید آنها غالباً دشوار است؛ و

ث. به ندرت با هدف ایجاد جریانهای نقدی ورودی نگهداری می شوند.

۷. برخی داراییهای میراث ملی دارای منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی نیز هستند. برای مثال، یک بنای تاریخی که به عنوان دفتر اداری مورد استفاده قرار می گیرد. در چنین مواردی می توان آنها را بر مبنایی مشابه با سایر اقسام داراییهای ثابت مشهود شناسایی و اندازه گیری کرد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

تعاریف

۸. اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است :
- ارزش اقتصادی : ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی آتی یا خالص ارزش خدمات ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن یا مبلغ مورد انتظار برای تسویه یک بدهی.
 - ارزش باقیمانده : مبلغ برآوردی که واحد گزارشگر 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.
 - استهلاک : تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن.
 - 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.
 - 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 گزارشگر نگهداری می‌شود؛ و
 - ب. انتظار می‌رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار گیرد.
 - زیان کاهش ارزش : مازاد مبلغ دفتری یک دارایی نسبت به مبلغ بازیافتنی آن.
 - طبقه داراییهای ثابت مشهود: گروهی از داراییها که دارای ماهیت یا کارکرد مشابه در عملیات واحد گزارشگر است و در صورتهای مالی به عنوان یک قلم جداگانه نشان داده می‌شود.
 - عمر مفید: عبارت است از :
 - الف. مدت زمانی که انتظار می‌رود دارایی مورد استفاده واحد گزارشگر قرار گیرد؛ یا
 - ب. تعداد تولید یا واحدهای مقداری مشابه که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط واحد گزارشگر تحصیل شود.
 - مبلغ استهلاک‌پذیر : بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده پس از کسر ارزش باقیمانده آن.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

- مبلغ بازیافتنی: خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی، هر کدام که بیشتر است.
- مبلغ دفتری: مبلغی که دارایی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته مربوط، به آن مبلغ در صورت وضعیت مالی منعکس می‌شود.

شناخت

۹. مخارج مرتبط با یک قلم دارایی ثابت مشهود، تنها زمانی به عنوان دارایی شناسایی می‌شود که:
 - الف. جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد گزارشگر محتمل باشد، و
 - ب. بهای تمام شده یا ارزش منصفانه دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.
۱۰. 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 گزارشگر 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.
۱۱. این استاندارد معیاری برای تفکیک یا تجمیع اجزای تشکیل‌دهنده یک قلم دارایی ثابت مشهود، تجویز نمی‌کند. بنابراین، بکارگیری معیارهای شناخت در وضعیتهای خاص واحد گزارشگر 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.
۱۲. واحد گزارشگر 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، به نحوی که موجب افزایش عمر مفید یا بازدهی آن گردد، می‌باشد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ داراییهای ثابت مشهود

۱۳. تجهیزات نظامی، معمولاً واجد شرایط تعریف داراییهای ثابت مشهود هستند و طبق الزامات این استاندارد، باید به عنوان دارایی شناسایی شوند.

۱۴. داراییهای ثابت مشهود ممکن است برای مقاصد زیست محیطی یا ایمنی تحصیل شود. اگرچه تحصیل این داراییها، منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی هیچ یک از اقسام مشخص داراییهای ثابت مشهود موجود را به طور مستقیم افزایش نمی دهد، اما ممکن است برای تحصیل منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی سایر داراییهای واحد گزارشگر ضروری باشد. در این حالت، این داراییها واجد شرایط شناخت است، زیرا تحصیل آن، واحد گزارشگر را قادر می سازد منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی که از داراییهای مربوط کسب می کند بیشتر از حالتی باشد که این داراییها تحصیل نشده است. برای مثال، یک بیمارستان ممکن است در اجرای مقررات ایمنی در برابر آتش سوزی، ملزم به نصب دستگاههای جدیدی برای اطفای حریق شود. این دستگاهها به عنوان دارایی شناسایی می شود، زیرا اداره بیمارستان بدون آنها ممکن نخواهد بود.

داراییهای زیربنایی

۱۵. داراییهای زیربنایی معمولاً دارای ویژگیهای زیر هستند:

الف. موجب تقویت زیرساختهای اقتصادی و تولیدی کشور می شوند؛

ب. بخشی از یک سیستم یا شبکه هستند؛

پ. دارای ماهیت خاصی هستند به گونه ای که برای آنها موارد استفاده جایگزین وجود ندارد؛

ت. غیرمنقول هستند؛ و

ث. محدودیتهایی در خصوص واگذاری آنها وجود دارد.

داراییهای زیربنایی واجد شرایط تعریف داراییهای ثابت مشهود هستند و باید طبق این استاندارد با آنها برخورد شود. از جمله این داراییها می توان به شبکه راهها، آب و فاضلاب، تأمین برق و نیرو و ارتباطات اشاره کرد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ داراییهای ثابت مشهود

مخارج بعدی

۱۶. مخارج بعدی مرتبط با دارایی ثابت مشهود تنها زمانی به مبلغ دفتری دارایی اضافه می شود که مخارج انجام شده موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن گردد، به گونه ای که شواهد کافی مبنی بر وقوع جریان منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی ناشی از این مخارج به درون واحد گزارشگر وجود داشته باشد.

۱۷. براساس معیارهای شناخت مندرج در بند ۹، مخارج روزمره تعمیر و نگهداری داراییهای ثابت مشهود که به منظور حفظ وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن انجام می شود، معمولاً در زمان وقوع، به عنوان هزینه شناسایی می گردد. برای مثال، مخارج نگهداری یا بازدید کلی و لکه گیری جاده ها معمولاً به این دلیل که موجب حفظ و نه افزایش استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه دارایی می گردد، هزینه محسوب می شود.

۱۸. اجزای عمده برخی از اقلام دارایی ثابت مشهود ممکن است مستلزم جایگزینی در فواصل منظم باشد. برای نمونه، ممکن است اجزای یک هواپیما از قبیل صندلیها در طول عمر مفید هواپیما چندین بار نیاز به جایگزینی داشته باشد. همچنین ممکن است برخی اجزای ساختمان از قبیل دیوارهای آن مستلزم جایگزینی در دوره بلندمدت تری باشد. واحد گزارشگر مخارج اجزای جایگزین شده چنین داراییهای ثابتی را در زمان تحمل، چنانچه حائز معیارهای شناخت طبق بند ۹ باشد، در مبلغ دفتری دارایی مربوط منظور می کند. مبلغ دفتری قبلی اجزای جایگزین شده از حسابها حذف می شود.

۱۹. در پاره ای 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 می شود. هرگونه مبلغ دفتری باقیمانده از بابت مخارج بازرسی قبلی (جدای از قطعات) از حسابها حذف می شود.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

اندازه‌گیری در زمان شناخت

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

۲۱. در مواردی که یک دارایی از طریق عملیات غیرمبادله‌ای تحصیل می‌شود، باید به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری شود.

۲۲. ممکن است یک قلم دارایی ثابت مشهود از طریق عملیات غیرمبادله‌ای (موضوع استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳ با عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای) تحصیل شود. برای نمونه، ممکن است زمینی بدون دریافت مابه‌ازا یا مابه‌ازای ناچیز جهت احداث پارک یا جاده به واحد گزارشگر اهدا شود. در این شرایط، بهای تمام شده دارایی مذکور معادل ارزش منصفانه آن در تاریخ تحصیل است.

اجزای بهای تمام شده

۲۳. بهای تمام شده یک قلم دارایی ثابت مشهود شامل موارد زیر است:

الف. قیمت خرید، شامل عوارض گمرکی و مالیاتهای غیر قابل استرداد خرید، پس از کسر تخفیفات تجاری؛

ب. هرگونه مخارج مرتبط که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری تحمل می‌شود؛ و

پ. 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 خاص برای

مقاصدی 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 مخارج در زمان تحصیل دارایی شناسایی شود.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

۲۴. موارد زیر نمونه‌هایی از مخارجی است که 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؛
 - پ. مخارج حمل و نقل اولیه؛
 - ت. مخارج نصب و مونتاژ؛
 - ث. مخارج تولید آزمایشی دارایی، پس از کسر خالص عواید حاصل از فروش اقلام تولید شده (نظیر نمونه‌های تولید شده هنگام آزمایش تجهیزات)؛
 - ج. حق‌الزحمه خدمات فنی و حرفه‌ای؛ و
 - چ. مخارج سربار عمومی مرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری مانند حقوق مدیر پروژه‌های سرمایه‌ای.
۲۵. موارد زیر نمونه مخارجی است که در بهای تمام شده داراییهای ثابت مشهود منظور نمی‌شود:
- الف. مخارج مراسم افتتاح؛
 - ب. مخارج معرفی کالا یا خدمات جدید (شامل مخارج تبلیغات و آگهی)؛
 - پ. مخارج آموزش کارکنان در شروع فعالیت؛
 - ت. مخارج اداری؛ و
 - ث. سایر مخارج سربار عمومی غیرمرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری.
۲۶. 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 مندرج در صفحه بعد است:

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

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. زیانهای عملیاتی اولیه که قبل از رسیدن به سطح عملکرد برنامه‌ریزی شده دارایی تحمل می‌گردد؛ و

پ. مخارج جابجایی یا تجدید سازمان تمام یا بخشی از عملیات واحد گزارشگر.

۲۷. 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 تغییرات در وضعیت مالی، شناسایی و در سرفصلهای درآمد و هزینه مربوط منعکس می‌شود.

۲۸. در تعیین بهای تمام شده داراییهایی که توسط واحد گزارشگر ساخته می‌شود، همان قواعدی بکارگرفته می‌شود که در رابطه با داراییهای تحصیل شده اعمال می‌گردد. هرگاه واحد گزارشگر یکی از داراییهایی را که در روال عادی عملیات 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 بخش عمومی شماره ۶ با عنوان موجودیها مراجعه شود). به گونه‌ای مشابه، مخارج غیرعادی مربوط به مواد، دستمزد و سایر منابع تلف شده که در رابطه با ساخت یک دارایی توسط واحد گزارشگر تحمل می‌شود، قابل احتساب در بهای تمام شده آن دارایی نخواهد بود. در ارتباط با احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده داراییهای ثابت مشهود ساخته

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ داراییهای ثابت مشهود

شده توسط واحد گزارشگر، معیارهای مربوط در استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۹ با عنوان مخارج تأمین مالی بیان شده است.

اندازه‌گیری بهای تمام شده

۲۹. بهای تمام شده دارایی ثابت مشهود معادل قیمت نقدی و در مورد اقلام مورد اشاره در بند ۲۱، ارزش منصفانه آن در تاریخ شناخت است. چنانچه مابه‌ازای یک قلم دارایی ثابت مشهود در مدتی بیش از شرایط معمول خرید اعتباری 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 بخش عمومی شماره ۹ به حساب دارایی منظور شود.

۳۰. 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.

۳۱. واحد گزارشگر با توجه به میزان تغییرات مورد انتظار جریانهای نقدی یا توان خدمت‌رسانی 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 یا توان خدمت‌رسانی دارایی تحصیل شده با وضعیت جریانهای نقدی یا توان خدمت‌رسانی دارایی واگذار شده متفاوت باشد؛ یا

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

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

پ. تفاوت بیان شده در بندهای (الف) یا (ب) نسبت به ارزش منصفانه داراییهای معاوضه شده بااهمیت باشد.

برای ارزیابی محتوای تجاری معاوضه، ارزش اقتصادی بخشی از عملیات واحد گزارشگر که متأثر از معاوضه است، باید منعکس کننده خالص جریانهای نقدی باشد.

۳۲. 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 گزارشگر 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.

۳۳. 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

۳۴. واحد گزارشگر 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 دارایی ثابت مشهود به کار گیرد.

روش بهای تمام شده

۳۵. دارایی ثابت مشهود پس از شناخت باید به مبلغ دفتری یعنی بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته، منعکس شود.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ داراییهای ثابت مشهود

روش تجدید ارزیابی

۳۶. 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 گزارشگری 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.

۳۷. 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.

۳۸. چنانچه به دلیل ماهیت تخصصی برخی داراییهای ثابت مشهود و نیز این امر که اقلام مذکور عمدتاً به صورت بخشی از یک واحد گزارشگر 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.

۳۹. 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 بنای آن است. برای تعیین بهای جایگزینی مستهلک شده بنا باید بهای جایگزینی یک بنای جدیدالاحداث مشابه را از بابت عمر مفید ساختمان، شرایط و فرسودگی آن و سایر عوامل محیطی کاهش داد.

۴۰. 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.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

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

۴۲. یک طبقه دارایی ثابت مشهود، گروهی از داراییها با ماهیت و کاربرد مشابه در عملیات واحد گزارشگر است. نمونه‌هایی از طبقات داراییهای ثابت مشهود به شرح زیر است:

الف. زمین؛

ب. ساختمان؛

پ. ماشین‌آلات و تجهیزات؛

ت. کشتی؛

ث. هواپیما؛

ج. وسایل نقلیه؛

چ. اثاثه و منصوبات؛

ح. تأسیسات؛

خ. جاده‌ها؛

د. شبکه‌های توزیع و انتقال برق؛

ذ. تجهیزات نظامی؛

ر. دکلهای نفتی؛ و

ز. سدها.

۴۳. 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 می‌شود، اجتناب گردد. با این حال، یک طبقه از داراییها را به شرطی می‌توان بطور چرخشی تجدید ارزیابی کرد که تجدید ارزیابی آن طبقه از داراییها طی یک دوره کوتاه، کامل و به روز شود.

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

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

۴۵. از آنجا که مبالغ دفتری داراییهای ثابت مشهودی که به مبلغ تجدید ارزیابی در صورت وضعیت مالی نمایش می‌یابد، مبتنی بر معاملات واقعی واحد گزارشگر 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 گزارشگر 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

۴۶. افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در صورت وضعیت مالی به عنوان بخشی از ارزش خالص طبقه بندی می‌شود. 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 دوره شناسایی شود.

۴۷. 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 باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود.

۴۸. مازاد تجدید ارزیابی منعکس شده در بخش ارزش خالص، باید در زمان برکناری دائمی یا واگذاری دارایی مربوط یا متناسب با استفاده از آن توسط واحد گزارشگر، به مازاد (کسری) انباشته منتقل شود.

۴۹. مازاد تجدید ارزیابی در صورت وضعیت مالی به عنوان بخشی از ارزش خالص منعکس می‌گردد. در مواردی که مازاد تجدید ارزیابی متناسب با استفاده از دارایی توسط

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

واحد گزارشگر به حساب مازاد (کسری) انباشته منتقل 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

۵۰. 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 یا توان خدمت‌رسانی آن متفاوت از سایر اجزای با اهمیت باشد، آن جزء باید بطور جداگانه مستهلک شود.

۵۱. در مواردی که واحد گزارشگر 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 آسفالت، کانالها، پیاده‌روها، پل‌ها و تاسیسات روشنایی مورد استفاده در یک سیستم جاده را می‌توان به طور جداگانه مستهلک و مابقی آن را نیز به طور جداگانه مستهلک کرد.

۵۲. مبلغ استهلاک هر دوره باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود مگر اینکه در مبلغ دفتری دارایی دیگری منظور گردد.

۵۳. استهلاک دوره معمولاً در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس می‌شود. با این حال در برخی شرایط، منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی دارایی صرف تولید سایر داراییهای واحد گزارشگر می‌گردد. در این حالت، استهلاک، بخشی از بهای تمام شده دارایی دیگر را تشکیل می‌دهد و در مبلغ دفتری آن منظور می‌شود. برای مثال، استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات بکار گرفته شده در احداث یک سد در بهای تمام شده آن منظور می‌گردد. به گونه‌ای مشابه، استهلاک داراییهای ثابت مشهود مورد استفاده در فعالیتهای توسعه ممکن است طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۷ با عنوان داراییهای نامشهود منظور شود.

مبلغ استهلاک‌پذیر و دوره استهلاک

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

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵ داراییهای ثابت مشهود

۵۵. ارزش باقیمانده و 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 بخش عمومی شماره ۱۰ با عنوان رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات شناسایی شود.
۵۶. استهلاك 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 استهلاك آن را نفی نمی‌کند.
۵۷. مبلغ استهلاك پذیر دارایی، پس از کسر ارزش باقیمانده آن تعیین می‌شود. در عمل، ارزش باقیمانده دارایی اغلب ناچیز است و لذا در محاسبه مبلغ استهلاك پذیر با اهمیت نیست.
۵۸. استهلاك دارایی از زمان آماده شدن آن برای استفاده، یعنی زمانی که دارایی در مکان و شرایط لازم برای بهره‌برداری است، شروع می‌شود و تا تاریخ برکناری آن ادامه می‌یابد. بنابراین در زمانی که دارایی بلااستفاده یا غیرفعال گردد و یا برای واگذاری نگهداری شود، استهلاك آن متوقف نمی‌شود مگر اینکه کاملاً مستهلك شده باشد. با این حال، براساس روشهای استهلاك مبتنی بر کارکرد، در صورتی که تولیدی وجود نداشته باشد، هزینه استهلاك می‌تواند صفر باشد.
۵۹. منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی 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 یا توان خدمت‌رسانی مورد انتظار از دارایی می‌گردد. در نتیجه کلیه عوامل زیر در تعیین عمر مفید دارایی مدنظر قرار می‌گیرد:
- الف. استفاده مورد انتظار واحد گزارشگر 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؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵
داراییهای ثابت مشهود

پ . نابایی فنی ناشی از تغییرات یا بهبود تولید یا تغییر در تقاضای بازار برای محصولات و خدمات تولید شده به وسیله آن دارایی؛ و

ت . محدودیتهای قانونی یا محدودیتهای مشابه در مورد استفاده از دارایی از قبیل وجود تاریخ انقضا در اجاره سرمایه‌ای.

۶۰. عمر مفید یک دارایی برحسب استفاده مورد انتظار واحد گزارشگر از دارایی تعریف می‌شود. خط‌مشی مدیریت دارایی در واحد گزارشگر ممکن است متضمن واگذاری دارایی پس از مدتی معین یا پس از مصرف بخش مشخصی از منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی 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 گزارشگر در مورد داراییهای مشابه می‌باشد.

۶۱. 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.

۶۲. مخارج برچیدن مستحدثات قبلی، پاکسازی و بازسازی زمین در طول دوره‌ای که منافع یا توان خدمت‌رسانی از آن مخارج 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 یا توان خدمت‌رسانی حاصل از آن است، مستهلک شود.

روش استهلاک

۶۳. روش استهلاک مورد استفاده، باید منعکس‌کننده الگوی مصرف منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد گزارشگر باشد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

۶۴. روش استهلاك مورد استفاده برای دارایی باید حداقل در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. در صورت تغییر قابل ملاحظه در الگوی مصرف منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی دارایی مربوط، جهت انعکاس الگوی جدید، روش استهلاك باید تغییر یابد. چنین تغییری باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰ شناسایی شود.

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

کاهش ارزش

۶۶. مبلغ دفتری یک قلم دارایی ثابت مشهود باید به‌طور ادواری بررسی شود. هرگاه کاهش در ارزش یک دارایی مشاهده شود و بازیافت 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 بازیافتی برآوردی کاهش داده شود، مگر آنکه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد، در این صورت این کاهش باید به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در بخش ارزش خالص منعکس شود.

۶۷. بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی یک دارایی معمولاً به‌طور سیستماتیک طی عمر مفید آن بازیافت می‌شود اما در شرایطی ممکن است میزان منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی از یک قلم دارایی ثابت مشهود کاهش یابد، به‌گونه‌ای که مبلغ بازیافتی دارایی از مبلغ

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

دفتری آن کمتر شود. شرایطی که به تنهایی یا در مجموع، در صورت تداوم طی چند سال متوالی می‌تواند منجر به لزوم بررسی امکان کاهش در ارزش دارایی گردد به شرح زیر است:

الف. خسارت فیزیکی؛

ب. بلااستفاده ماندن دارایی؛

پ. کاهش خالص ارزش فروش دارایی به مبلغی کمتر از مبلغ دفتری آن؛

ت. نابابی فنی؛

ث. تغییرات قانونی یا محیطی مؤثر بر قابلیت بازیافت مبلغ دفتری دارایی؛ و

ج. تغییرات ساختاری در شرایط اقتصادی.

۶۸. کاهش در ارزش یک دارایی به این معنا است که انتظار نمی‌رود کاهش مزبور در آینده قابل پیش‌بینی به دلیل افزایش مجدد ارزش دارایی برگشت شود.

۶۹. برای احتساب زیان کاهش ارزش، مبلغ بازیافتنی هر قلم دارایی به طور جداگانه تعیین می‌گردد.

۷۰. برای تعیین مبلغ بازیافتنی یک دارایی ثابت مشهود، خالص ارزش فروش آن با ارزش اقتصادی دارایی مقایسه و رقم بزرگتر به عنوان مبلغ بازیافتنی انتخاب می‌شود.

۷۱. تعیین مبلغ قابل بازیافت حاصل از کاربرد یک قلم دارایی بر مبنای ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی یا خالص ارزش خدمات آتی به سبب ابهامات موجود در مورد زمان و میزان جریانهای ورودی و خروجی نقدی خدمات آتی و عدم دسترسی به نرخ تنزیل مناسب، دربرگیرنده مشکلات عملی فراوانی است. برای مثال، گاه انتساب جریانهای نقدی یا ارائه خدمات به داراییهای منفرد عملی نیست. همچنین، قابلیت جایگزینی داراییها و با یکدیگر و کسب جریانهای نقدی یا ارائه خدمات مشترک و نیز ابهام در مورد شرایط اقتصادی آتی حاکم بر محیط فعالیت واحد گزارشگر از مواردی است که تعیین مبلغ قابل بازیافت حاصل از کاربرد داراییهای ثابت مشهود را با اشکال مواجه می‌سازد.

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

۷۲. افزایش بعدی در مبلغ بازیافتی یک دارایی ثابت مشهود که براساس مندرجات بند ۶۶ به کمتر از بهای تمام شده 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، به عنوان استهلاک شناسایی می‌شد، کاهش داده شود.

۷۳. افزایش بعدی مبلغ بازیافتی یک دارایی که براساس تجدید ارزیابی در حسابها انعکاس یافته است، باید طبق بند ۴۶ به حساب گرفته شود.

جبران خسارت

۷۴. جبران خسارت وارده به داراییهای ثابت مشهود توسط اشخاص ثالث باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی دوره‌ای منعکس گردد که قابل دریافت باشد.

برکناری دائمی و واگذاری

۷۵. یک قلم دارایی ثابت مشهود در زمان واگذاری یا هنگامی که منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی ناشی از بکارگیری یا واگذاری آن انتظار نمی‌رود، باید از صورت وضعیت مالی حذف شود.

۷۶. سود یا زیان ناشی از برکناری یا واگذاری دارایی ثابت مشهود باید در زمان حذف، در صورت تغییرات در وضعیت مالی منظور شود، مگر در رابطه با فروش و اجاره مجدد که رعایت استاندارد حسابداری اجاره‌ها الزامی می‌باشد.

۷۷. واگذاری دارایی ثابت مشهود به روشهای گوناگون (نظیر انتقال، فروش، اجاره سرمایه‌ای یا اهدا) صورت می‌گیرد. جهت تعیین تاریخ واگذاری دارایی، واحد گزارشگر از معیارهای شناسایی درآمد حاصل از فروش کالا طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴ با عنوان درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای استفاده می‌کند. برای فروش و اجاره مجدد داراییهای ثابت مشهود استاندارد حسابداری اجاره‌ها بکار گرفته می‌شود.

۷۸. هرگاه براساس اصل شناخت مندرج در بند ۹، واحد گزارشگر بهای اجزای جایگزین شده یک دارایی ثابت مشهود را به مبلغ دفتری آن قلم منظور کند، صرف نظر از اینکه اجزا

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

به صورت جداگانه مستهلک شده باشند یا در زمان واگذاری، مبلغ دفتری اجزای جایگزین شده را از حسابها حذف می‌کند. چنانچه تعیین مبلغ دفتری اجزای جایگزین شده برای واحد گزارشگر عملی نباشد، بهای جایگزینی می‌تواند به عنوان شاخصی از بهای تمام شده اجزای جایگزین شده در زمان تحصیل یا ساخت آن بکار گرفته شود.

۷۹. سود یا زیان ناشی از حذف یک دارایی ثابت مشهود باید معادل تفاوت بین خالص عواید ناشی از واگذاری دارایی و مبلغ دفتری آن تعیین شود.

۸۰. مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی بابت واگذاری دارایی ثابت مشهود، در ابتدا به ارزش منصفانه شناسایی می‌شود. چنانچه دریافت 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 با توجه به مانده اصل طلب و نرخ بازده مؤثر به‌عنوان درآمد سود تضمین شده طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۴ شناسایی می‌شود.

افشا

۸۱. موارد زیر باید برای هر طبقه از داراییهای ثابت مشهود در صورتهای مالی افشا شود:

- الف. مبانی اندازه‌گیری مورد استفاده جهت تعیین ناخالص مبلغ دفتری؛
- ب. روشهای استهلاك مورد استفاده؛
- پ. عمر مفید یا نرخهای استهلاك مورد استفاده؛
- ت. ناخالص مبلغ دفتری، کاهش ارزش انباشته و استهلاك انباشته در ابتدا و انتهای دوره؛ و
- ث. صورت تطبیق مبلغ دفتری در ابتدا و انتهای دوره به گونه‌ای که موارد زیر را نشان دهد:
 - اضافات؛
 - واگذاریها؛
 - تحصیل دارایی از طریق ترکیب واحدهای گزارشگر؛
 - افزایش یا کاهش ناشی از تجدید ارزیابی یا کاهش ارزش مؤثر بر بخش ارزش خالص؛
 - زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده در صورت تغییرات در وضعیت مالی؛
 - برگشت زیانهای کاهش ارزش شناسایی شده در صورت تغییرات در وضعیت مالی؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵

داراییهای ثابت مشهود

- استهلاك دوره؛ و

- ساير تغييرات.

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

الف. وجود مبلغ و میزان محدودیت در رابطه با مالکیت داراییها و نیز داراییهایی که وثیقه بدهیهاست، (از قبیل داراییهای امانی، موقوفات و ...):

ب. مخارج منظور شده به حساب داراییهای در جریان ساخت طی دوره؛

پ. مبلغ تعهدات قراردادی مربوط به تحصیل داراییهای ثابت مشهود؛

ت. مبلغ جبران شده توسط اشخاص ثالث بابت خسارتهای وارده به داراییهای ثابت مشهود که در مازاد (کسری) دوره منظور گردیده اما بطور جداگانه در متن صورت تغییرات در وضعیت مالی افشا نشده است؛

ث. مانده داراییهای در جریان ساخت، در راه، نگهداری شده در انبار و نیز پیشپرداختهای سرمایه‌ای در ابتدا و انتهای دوره؛ و

ج. مبلغ دفتری داراییهای بلااستفاده (به تفکیک موقت و دائمی).

۸۳. 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 استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار می‌دهد تا آنها بتوانند رویه‌های اتخاذ شده توسط مدیریت را بررسی و با سایر واحدهای گزارشگر مقایسه نمایند. به همین دلیل، افشای استهلاك دوره اعم از اینکه در مازاد (کسری) دوره یا بهای تمام شده سایر داراییها شناسایی شود و نیز استهلاك انباشته در پایان دوره ضروری است.

۸۴. یک واحد گزارشگر، ماهیت و اثر تغییرات بااهمیت در برآوردهای حسابداری بر دوره

جاری و دوره‌های آتی را طبق استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۱۰ افشا می‌کند. چنین افشایی ممکن است از تغییر در برآوردهایی ناشی شود که به موارد زیر مربوط است:

الف. ارزش باقیمانده؛

ب. مخارج برآوردی پیاده‌سازی، برچیدن یا بازسازی دارایی ثابت مشهود؛

استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۵
داراییهای ثابت مشهود

- پ . عمر مفید؛ و
- ت . روش استهلاک.
- ۸۵ . 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 گزارشگر؛
- پ . روشها و مفروضات با اهمیت بکار رفته در برآورد ارزش منصفانه؛
- ت . میزان استفاده از قیمتها در بازار فعال یا معاملات حقیقی اخیر، یا انجام برآورد یا بکارگیری سایر روشهای ارزش گذاری برای تعیین ارزش منصفانه؛
- ث . مازاد تجدید ارزیابی شامل تغییرات طی دوره؛ و
- ج . دوره تناوب تجدید ارزیابی به تفکیک هر طبقه از داراییها.
- ۸۶ . استفاده کنندگان صورتهای مالی ممکن است اطلاعات زیر را در رابطه با نیازهایشان مربوط تلقی کنند. بنابراین افشای این مبالغ توسط واحد گزارشگر توصیه می شود:
- الف. ناخالص مبلغ دفتری داراییهای کاملاً مستهلک شده که هنوز مورد استفاده است؛
- ب . مبلغ دفتری داراییهای ثابت مشهودی که از استفاده فعال کنار گذاشته شده اند و به قصد واگذاری نگهداری می شوند؛ و
- پ . در صورت استفاده از روش بهای تمام شده، ارزش منصفانه داراییهای ثابت مشهودی که به طور قابل ملاحظه ای با مبلغ دفتری آن متفاوت باشد.

تاریخ اجرا

- ۸۷ . الزامات این استاندارد در مورد کلیه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ۱۳۹۴ و بعد از آن شروع می شود، لازم الاجراست.

