

استاندارد شماره یک : نحوه ارائه صورتهای مالی

هدف این استاندارد : هدف این استاندارد، تعیین مبنای ارائه صورتهای مالی با مقاصد عمومی یک واحد گزارشگر به منظور حصول اطمینان از قابلیت مقایسه با صورتهای مالی دوره های قبل آن واحد و صورتهای مالی سایر واحدهای گزارشگر است. برای دستیابی به این هدف، در این استاندارد ملاحظات کلی مرتبط با نحوه ارائه صورتهای مالی، رهنمودهایی درباره ساختار آنها و حداقل الزامات درخصوص محتوای صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای تعهدی ارائه شده است. شناسایی، اندازه گیری و افشای معاملات و سایر رویدادهای خاص در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطرح خواهد شد.

دامنه کاربرد : الزامات این استاندارد باید در مورد کلیه "صورتهای مالی با مقاصد عمومی" که بر اساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی، بر مبنای تعهدی تهیه و ارائه میشود، بکار گرفته شود.

تعاریف :

مبنای تعهدی: مبنایی است که بر اساس آن معاملات و سایر رویدادهای مالی در زمان وقوع (و نه فقط در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت میشود و در صورتهای مالی دوره مربوط انعکاس مییابد. عناصر قابل شناسایی بر مبنای تعهدی شامل داراییها، بدهیها، ارزش خالص، درآمدها و هزینه ها میباشد.

دارایی: منبع تحت کنترلی است که برای واحد گزارشگر دارای خدمات بالقوه و یا منافع اقتصادی آتی باشد.

بدهی: تعهد فعلی واحد گزارشگر است که ایفای آن مستلزم خروج منافع از واحد گزارشگر خواهد بود

ارزش خالص: عبارت است از ارزش کل داراییها منهای ارزش کل بدهیهای واحد گزارشگر

درآمد: عبارت است از افزایش در داراییها، کاهش در بدهیها، و یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره میشود .

هزینه: عبارت است از کاهش در داراییها، افزایش در بدهیها، یا ترکیبی از هر دو که منجر به کاهش ارزش خالص طی دوره میشود.

هدف صورتهای مالی

۱- واحد گزارشگر باید صورتهای مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کند.

۲- هدف صورتهای مالی، ارائه اطلاعاتی درباره وضعیت مالی و تغییر در وضعیت مالی یک واحد گزارشگر است که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان در اتخاذ تصمیمات اقتصادی و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مفید واقع شود.

به منظور دستیابی به این هدف، در صورتهای مالی یک واحد گزارشگر اطلاعاتی درباره موارد زیر ارائه می شود:

- انواع و میزان منابع در دسترس برای ارائه خدمات در دوره جاری و دوره های آتی و کفایت منابع هر سال برای مصارف همان سال
- میزان، منشأ و نحوه استفاده از منابع تحصیل شده طی دوره گزارشگری؛
- بهای تمام شده خدمات ارائه شده طی دوره و محل تأمین منابع آن؛
- نحوه مصرف منابع و انطباق آن با بودجه های مصوب؛
- خدمات آتی پیش بینی شده از جمله اطلاعات راجع به پیش بینی بهای تمام شده و میزان و منشأ منابع مورد نیاز برای آن.

۳- به منظور دستیابی به این اهداف در صورتهای مالی یک واحد گزارشگر اطلاعاتی درباره موارد زیر افشا می‌شود:
الف) داراییها (ب) بدهیها (پ) ارزش خالص (ت) درآمدها (ث) هزینهها (ج) سایر تغییرات در ارزش خالص
۴- اگر چه اطلاعات مندرج در صورتهای مالی می‌تواند در دستیابی به اهداف صورتهای مالی، مربوط تلقی شود اما احتمال تأمین تمام این اهداف بعید به نظر می‌رسد. اطلاعات مکمل از جمله اطلاعات غیرمالی می‌تواند همراه با صورتهای مالی تصویر جامع‌تری از فعالیتهای واحد گزارشگر طی دوره ارائه نماید.

اجزای صورتهای مالی

مجموعه کامل صورتهای مالی شامل اجزای زیر است :

- ۱) صورت وضعیت مالی (معادل ترازنامه در حسابداری بخش خصوصی)
 - ۲) صورت تغییرات در وضعیت مالی (معادل صورت سود و زیان در حسابداری بخش خصوصی)
 - ۳) گردش حساب تغییرات در ارزش خالص (معادل صورت حساب سرمایه در حسابداری بخش خصوصی)
 - ۴) صورت مقایسه بودجه و عملکرد (مخصوص حسابداری دولتی جهت مقایسه بودجه تنظیمی و عملکرد)
 - ۵) یادداشتهای توضیحی که شامل خلاصه‌ای از اهم رویه‌های حسابداری و سایر یادداشتهای توضیحی است.
- ارائه صورت جریان وجوه نقد در واحدهای گزارشگر مشمول استانداردهای حسابداری بخش عمومی، اختیاری است.

نکات اصلی:

الف- صورت وضعیت مالی باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:

- ۱) داراییهای ثابت مشهود (۲) سرمایه‌گذاران (۳) داراییهای نامشهود (۴) موجودی مواد و کالا (۵) حسابها و اسناد دریافتی حاصل از عملیات مبادله‌ای (۶) حسابها و اسناد دریافتنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (۷) موجودی نقد (۸) حسابها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات مبادله‌ای (۹) حسابها و اسناد پرداختنی حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (۱۰) ذخایر (۱۱) بدهی‌های بلندمدت (۱۲) ارزش خالص.

ب- صورت تغییرات در وضعیت مالی باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:

- ۱) درآمدهای عمومی (۲) واریزی به خزانه از محل درآمد عمومی (۳) دریافتی از خزانه از محل اعتبارات تخصیص یافته (۴) دریافتی از خزانه از محل درآمدهای اختصاصی (۵) کمکهای بلاعوض (۶) سایر درآمدها (۷) هزینه‌ها به تفکیک فصول هزینه (شامل هزینه استهلاک و کاهش ارزش داراییها) (۸) خالص تغییر در وضعیت مالی دوره.

مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی : مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی با بالاترین مقام دستگاه اجرایی مربوط و یا مقام مجاز از طرف او و مقام مالی قانونی مربوط است.

دوره گزارشگری : صورتهای مالی باید حداقل به طور سالانه ارائه شود. در شرایط استثنایی که تاریخ صورت وضعیت مالی واحد گزارشگر تغییر میکند و صورتهای مالی برای دوره‌های کمتر یا بیشتر از یک سال ارائه میشود، واحد گزارشگر باید علاوه بر دوره زمانی تحت پوشش صورتهای مالی، موارد زیر را افشا کند :

الف . دلیل بکار گرفتن دوره کمتر یا بیشتر از یک سال؛

ب . این واقعیت که مبالغ مقایسه‌های مربوط به صورت تغییرات در وضعیت مالی، گردش حساب تغییرات در ارزش خالص و یادداشتهای توضیحی مربوط، قابل مقایسه نیست.

استاندارد شماره دو : نحوه ارائه اطلاعات بودجه ای در صورتهای مالی

هدف

۱. این استاندارد مقایسه بودجه و عملکرد ناشی از اجرای بودجه را در صورتهای مالی واحدهای گزارشگر الزامی می کند. همچنین طبق این استاندارد، واحدهای گزارشگر ملزم به افشای دلایل تفاوت های با اهمیت بین بودجه و عملکرد می باشند. با رعایت الزامات این استاندارد، بخشی از وظیفه پاسخگویی واحدهای بخش عمومی ایفا می گردد و شفافیت صورتهای مالی آنها از طریق ارائه موارد زیر بهبود می یابد:

الف. رعایت بودجه های مصوب؛ و

ب. میزان دستیابی به اهداف بودجه.

دامنه کاربرد

این استاندارد درخصوص تمام واحدهای بخش عمومی، که صورتهای مالی خود را براساس استانداردهای حسابداری بخش عمومی تهیه می کنند، کاربرد دارد.

تعاریف

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

- اعتبار: عبارت از مبلغی است که برای مصرف یا مصارف معین به منظور نیل به اهداف و اجرای برنامه های دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می رسد.
- بودجه: برنامه مالی واحد گزارشگر است که برای یک سال مالی، تهیه شده و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه ها و مخارج برای انجام عملیاتی است که منجر به نیل به سیاستها و هدفهای قانونی می شود.
- بودجه اولیه: اولین بودجه مصوب برای سال مالی است.
- بودجه نهایی: شامل همه تغییرات مصوب صورت گرفته جهت اصلاح بودجه اولیه است.
- تخصیص اعتبار: مجوز استفاده از تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب است.
- عملکرد: عبارت است از نتایج حاصل از اجرای بودجه.
- مبنای بودجه ای: عبارت است از مبنایی که بودجه براساس آن تهیه می شود.
- مبنای حسابداری: عبارت است از مبنای تعهدی، نقدی یا مبنای دیگری که صورتهای مالی براساس آن تهیه می شود.
- مبنای قابل مقایسه: عبارت است از تعدیل مبالغ عملکرد طبق مبنای حسابداری، طبقه بندی، شخصیت گزارشگری و دوره مالی مشابه با بودجه.

بودجه اولیه و بودجه نهایی

برآورد تمام منابع و مخارج در بودجه اولیه امکان پذیر نیست. در برخی موارد، لازم است بودجه اولیه از طریق متمم بودجه تعدیل شود. به عنوان مثال می توان از بودجه مورد نیاز برای جبران آثار حوادث یا بلایای طبیعی نام برد.

علاوه بر این، ممکن است در مواردی براساس مجوز قانونی، در داخل طبقه‌بندیهای بودجه‌ای تغییراتی داده شود ولی این تغییرات در جمع بودجه، تغییری ایجاد نکند. این گونه موارد که اصلاحیه بودجه نام دارند نیز سبب تعدیل بودجه اولیه می‌شوند. بودجه نهایی شامل همه اصلاحات و متمم‌ها می‌باشد.

مقایسه بودجه و عملکرد

این استاندارد واحد گزارشگر را ملزم می‌کند تا مقایسه بودجه و عملکرد را ارائه کند. مقایسه بودجه و عملکرد باید اطلاعات لازم شامل موارد زیر را برای اعمال نظارت قانونی فراهم سازد:
الف. مقایسه بودجه اولیه و نهایی؛

- ب . مقایسه بودجه نهایی و عملکرد براساس یک مبنای قابل مقایسه؛ و
- پ . افشای دلایل تفاوت‌های با اهمیت بین بودجه نهایی با بودجه اولیه و عملکرد در یادداشتهای توضیحی.

ارائه و افشا

واحد گزارشگر باید مقایسه بودجه و عملکرد را در قالب یک صورت مالی جداگانه ارائه کند.

استاندارد شماره سه : درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله ای (مالیات و انتقالات)

شناخت، اندازه گیری و افشای درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای مالیات:

دولت (واحد گزارشگر) اساساً باید در همان دوره گزارشگری که رویداد مشمول مالیات رخ میدهد، یعنی همان دوره‌ای که درآمد مشمول مالیات توسط مؤدیان کسب میشود، داراییها و درآمد مرتبط با مالیات بردرآمد را برمبنای سود کسب شده توسط آنها طی دوره گزارشگری، تا میزانی که بتوان به طور قابل اتکا اندازه گیری نمود، شناسایی کند.

هدف:

هدف این استاندارد، ارائه الزاماتی برای گزارشگری مالی درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله ای است. این استاندارد، موضوعات مرتبط با شناسایی و اندازه گیری این نوع درآمدها را مورد بحث قرار میدهد

دامنه کاربرد :

این استاندارد باید برای حسابداری درآمدهای حاصل از عملیات غیرمبادله ای بکار گرفته شود. درآمدهای غیرمبادله ای به شرح زیر است:

الف. مالیات و

ب . انتقالات (نقدی یا غیرنقدی)، از جمله کمک و هدایا، بخشودگی بدهی و جرایم.

تعاریف

مبادله: عملیاتی است که به موجب آن دارایی یا خدمت به ارزش منصفانه داد و ستد میشود

عملیات غیرمبادله ای: رویدادی است که با تعریف مبادله منطبق نباشد.

مالیات: وجوهی که توسط واحدهای بخش عمومی طبق قوانین و مقررات، تحت عنوان مالیات یا عوارض قابل دریافت است

انتقالات: جریان ورودی یا کاهش جریان خروجی منافع اقتصادی آتی حاصل از عملیات غیرمبادله ای، به استثنای مالیات، است

جرایم: وجوه قابل دریافت توسط واحدهای بخش عمومی که به موجب قانون توسط دادگاه یا سایر مراجع قانونی به دلیل نقض قوانین و مقررات تعیین میشود.

عملیات غیرمبادله ای :

در برخی عملیات، ارزش منابع دریافتی با مابه ازای پرداختی تقریباً برابر است. به این گونه عملیات، مبادله اطلاق میشود که در سایر استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطرح میشود. در سایر عملیات یک واحد منابعی را بدون پرداخت مابه ازای یا در قبال مابه ازای اندکی دریافت میکند، به عنوان مثال، اخذ مالیات به موجب قانون. اگر چه دولت، خدمات عمومی متنوعی به مؤدیان مالیاتی ارائه میکند، اما این خدمات، مابه ازای مالیات دریافتی از عموم نیست.

داراییهای انتقالی مشروط :

چنانچه واحد گزارشگر ملزم باشد دارایی انتقالی را طبق شرایط مشخص بکار گیرد و در صورت نقض این شرایط، اصل دارایی یا معادل ارزش آن را به انتقالدهنده برگرداند، کنترل دارایی، مشروط محسوب و یک تعهد فعلی برای انتقال منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه به اشخاص ثالث ایجاد میگردد. در چنین وضعیتی

واحد گزارشگر ملزم است از دارایی برای ارائه خدمات یا تحویل کالا به اشخاص ثالث طبق شرایط مشخص شده استفاده کند یا آن را به انتقال دهنده برگشت دهد. بنابراین همزمان با دریافت دارایی یک بدهی نیز ایجاد میشود.

جریان ورودی منابع حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای که حائز تعریف دارایی است، تنها زمانی به عنوان دارایی شناسایی میشود که: الف. کسب منافع اقتصادی آتی یا استفاده از خدمات بالقوه مرتبط با دارایی توسط واحد گزارشگر محتمل باشد؛ و ب. ارزش منصفانه دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر، قابل اندازه‌گیری باشد.

کمکها و هدایا

کمکها و هدایا، انتقال داوطلبانه داراییهای نقدی و غیرنقدی از یک شخص حقیقی یا حقوقی به واحد گزارشگر است که معمولاً شرطی در مورد استفاده از آن وجود ندارد. کمکها و هدایا هنگامی به عنوان دارایی و درآمد شناسایی میشود که جریان منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه به درون واحد گزارشگر، محتمل بوده و ارزش منصفانه داراییها به گونه‌ای اتکاپذیر، قابل اندازه‌گیری باشد. معمولاً کمکها و هدایا در زمان دریافت به عنوان درآمد شناسایی میشود ولی چنانچه به صورت مشروط دریافت شود، در مقابل آن بدهی شناسایی میگردد. این بدهی به تناسب تحقق شرایط، کاهش یافته و معادل آن درآمد شناسایی میشود.

افشا:

واحد گزارشگر باید موارد زیر را در متن صورتهای مالی اساسی یا یادداشتهای توضیحی افشا کند:

الف. درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای طی دوره برای طبقات عمده که به طور جداگانه، موارد زیر را نشان دهد. ۱. مالیات، شامل طبقات عمده مالیات؛ و ۲. انتقالات، شامل طبقات عمده درآمدهای انتقالی. ب. مطالبات مرتبط با درآمدهای غیرمبادله‌ای؛ پ. بدهیهای مرتبط با داراییهای انتقالی؛ ت. داراییهای انتقالی مشروط و شرایط استفاده از آنها؛ ث. پیشدریافتهای مربوط به عملیات غیرمبادله‌ای؛ و ج. بدهیهای بخشوده شده

واحد گزارشگر باید موارد زیر را در یادداشتهای توضیحی افشا کند: الف. رویه‌های حسابداری شناسایی درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای؛ ب. مبنای اندازه‌گیری ارزش منصفانه جریان ورودی منابع برای طبقات عمده درآمدهای غیرمبادله‌ای؛ و پ. کمکها و هدایا به طور جداگانه براساس ماهیت.

استاندارد شماره چهار : درآمد حاصل از عملیات مبادله ای

هدف :

بنا بر تعریف ارائه شده در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بخش عمومی، درآمد عبارت است از افزایش در دارایی، کاهش در بدهی یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره میشود. مفهوم درآمد در بخش عمومی، هر دو گروه "درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای" و "درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای" را دربرمیگیرد. هدف این استاندارد، ارائه نحوه عمل حسابداری درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای است. ارقام دیگری که باید به عنوان درآمد شناسایی گردد در سایر استانداردها مطرح میشوند و در دامنه کاربرد این استاندارد قرار نمیگیرد.

مبحث اصلی در حسابداری درآمد عمدتاً معطوف به تعیین زمان شناخت آن است. درآمد، زمانی شناسایی میشود که جریان منافع اقتصادی یا خدمات بالقوه به درون واحد گزارشگر محتمل باشد و این منافع را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد.

دامنه کاربرد :

این استاندارد باید برای حسابداری درآمدهای حاصل از عملیات مبادله ای زیر بکار گرفته شود

الف. ارائه خدمات،

ب. فروش کالا، و

ج. استفاده دیگران از داراییهای واحد گزارشگر که مولد سود تضمین شده، درآمد، حق امتیاز و سود سهام است.

نکته : واحدهای بخش عمومی ممکن است درآمدهای خود را از عملیات مبادله ای یا عملیات غیرمبادله ای کسب کنند. عملیات مبادله ای، عملیاتی است که طی آن ارزش مابه ازای دریافتی با منافع واگذار شده تقریباً برابر است. فروش کالاها یا ارائه خدمات را میتوان نمونه ای از درآمدهای مبادله ای دانست.

- در تشخیص بین درآمدهای عملیات مبادله ای و غیرمبادله ای، رجحان محتوی بر شکل، باید مدنظر قرار گیرد. نمونه هایی از درآمدهای غیرمبادله‌ای عبارت است از مالیات، عوارض، کمکها و هدایا

- ارائه خدمات، معمولاً متضمن اجرای وظیفه‌های مورد توافق، طی مدتی معین توسط واحد گزارشگر است. مثالهایی از خدمات ارائه شده توسط واحدهای بخش عمومی که معمولاً در ازای آنها درآمد ایجاد میشود میتواند شامل خدمات بهداشتی، آموزشی، ثبتي و قضایی باشد

- کالا شامل کالای تولید شده توسط واحد گزارشگر برای فروش، کالای خریداری شده جهت فروش و همچنین اموال نگهداری شده برای فروش است

- استفاده دیگران از داراییهای واحد گزارشگر که منجر به تحصیل درآمدهای زیر میشود

الف. سود تضمین شده: مبالغی که بابت استفاده از وجوه نقد یا معادل وجه نقد واحد گزارشگر مطالبه میشود،

ب. درآمد حق امتیاز: مبالغی که بابت استفاده از داراییهای غیرجاری واحد گزارشگر نظیر امتیاز بهره برداری از معادن، ساخت، علایم تجاری و حق انتشار مطالبه میشود، و

ج. سود سهام: مبالغی از سود توزیع شده واحد سرمایه پذیر که متناسب با سهم شرکت واحد گزارشگر عاید آن میشود.

تعاریف

ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشندگهای مطلع و مایل میتوانند در معامله ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند

مبادله: معامله ای است که به موجب آن دارایی یا خدمت به ارزش منصفانه داد و ستد میشود.

اندازه گیری درآمد حاصل از عملیات مبادله ای: درآمد حاصل از عملیات مبادله ای باید به ارزش منصفانه مابه ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه گیری شود.

ارائه خدمات

هرگاه ماحصل ارائه خدمات را بتوان به گونهای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد مربوط باید با توجه به میزان خدمات ارائه شده شناسایی شود. ماحصل ارائه خدمات، زمانی به گونهای اتکاپذیر قابل برآورد است که همه شرایط زیر احراز شده باشد:

الف. جریان منافع اقتصادی به درون واحد گزارشگر محتمل باشد،

ب. مبلغ درآمد را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد،

ج. میزان خدمات ارائه شده تا تاریخ گزارشگری به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد، و

د. مخارجی که در ارتباط با ارائه خدمات تحمل شده یا خواهد شد، به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد.

فروش کالا

درآمد حاصل از فروش کالا باید زمانی شناسایی شود که کلیه شرایط زیر تحقق یافته باشد:

الف. واحد گزارشگر مخاطرات و مزایای عمده مالکیت کالای مورد معامله را به خریدار منتقل کرده باشد،

ب. واحد گزارشگر دخالت مدیریتی مستمر در حدی که معمولاً با مالکیت همراه است یا کنترل مؤثری نسبت به کالای فروش رفته اعمال نکند،

پ. مبلغ درآمد را بتوان به گونهای اتکاپذیر اندازه گیری کرد،

ت. جریان منافع اقتصادی مرتبط با فروش به درون واحد گزارشگر محتمل باشد، و

ث. مخارجی را که در ارتباط با کالای فروش رفته تحمل شده یا خواهد شد بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد.

افشا

واحد گزارشگر باید موارد زیر را در یادداشتهای توضیحی افشا کند: الف. رویه های حسابداری مورد استفاده برای شناخت درآمد عملیات مبادله ای و ب. مبلغ هر یک از طبقات عمده درآمد عملیات مبادلهای شناسایی شده طی دوره ناشی از موارد زیر:

- فروش کالا، - ارائه خدمات، - سود تضمین شده، - درآمد حق امتیاز، - سود سهام.

استاندارد شماره پنج : داراییهای ثابت مشهود

هدف :

هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری داراییهای ثابت مشهود است تا استفاده کنندگان صورتهای مالی بتوانند اطلاعات مربوط به سرمایه گذاری 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 استهلاك و زیان کاهش ارزش دارایی است.

دامنه کاربرد :

این استاندارد باید برای حسابداری تمام داراییهای ثابت مشهود بکار گرفته شود، مگر این که: الف. به موجب استانداردی دیگر، نحوه حسابداری متفاوتی مجاز یا الزامی شده باشد؛ ب. داراییهای مورد نظر، مرتبط با میراث ملی باشد.

تعاریف:

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

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 می رود 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 زمانیکه انتظار می رود دارایی مورد استفاده واحد گزارشگر قرار گیرد، یا

ب. تعداد تولید یا واحدهای مقداری مشابه که انتظار می رود در فرایند استفاده از دارایی توسط واحد گزارشگر تحصیل شود

استهلاك : تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاك پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن

مبلغ استهلاك پذیر : 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، هر کدام 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

ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده ای مطلع و مایل میتوانند در معامله ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.

اندازه گیری در زمان شناخت: یک قلم دارایی ثابت مشهود که واجد شرایط شناخت به عنوان دارایی باشد، باید به بهای تمام شده اندازه گیری شود. در مواردی که یک دارایی از طریق عملیات غیرمبادله ای تحصیل میشود، باید به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه گیری شود.

اندازه گیری پس از شناخت: 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: دارایی ثابت مشهود پس از شناخت باید به مبلغ دفتری یعنی بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و زیان کاهش ارزش انباشته، منعکس شود

روش تجدید ارزیابی: پس از شناخت دارایی ثابت مشهود، چنانچه ارزش منصفانه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری 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 ترازنامه 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.

مازاد تجدید ارزیابی:

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 جامع 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.

استهلاک:

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.

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

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 یا خدمات بالقوه 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 حسابداری مربوط شناسایی شود.

کاهش ارزش:

مبلغ دفتری یک قلم دارایی ثابت مشهود باید به طور 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 گردش حساب ارزش خالص نیز منعکس شود.

برکناری دائمی و واگذاری

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

واگذاری دارایی ثابت مشهود به روشهای گوناگون (نظیر انتقال، فروش، اجاره سرمایه ای یا اهدا) صورت می‌گیرد. جهت تعیین تاریخ واگذاری دارایی، واحد گزارشگر از معیارهای شناسایی درآمد حاصل از فروش کالا طبق استاندارد حسابداری مربوط استفاده می‌کند.

افشا :

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

الف. مبانی اندازه گیری مورد استفاده جهت تعیین ناخالص مبلغ دفتری ،

ب . روشهای استهلاک مورد استفاده،

پ . عمر مفید یا نرخهای استهلاک مورد استفاده،

ت . ناخالص مبلغ دفتری ، کاهش ارزش انباشته و استهلاک 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 مؤثر بر 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، -استهلاک دوره، و -سایر تغییرات

استاندارد شماره شش : موجودی ها

هدف :

هدف این استاندارد تشریح نحوه حسابداری موجودیها است. مهمترین موضوع در حسابداری موجودیها، شناسایی بهای تمام شده به عنوان دارایی و انتقال آن به دوره های آتی جهت تطابق با رویدادهای مربوط است. این استاندارد رهنمودهایی جهت تعیین بهای تمام شده و شناخت بعدی به عنوان هزینه، از جمله هرگونه کاهش ارزش و روشهای تعیین بهای تمام شده شده موجودیها ارائه میکند.

دامنه کاربرد :

این استاندارد، نحوه ارزشیابی و انعکاس موجودیها در صورتهای مالی را تشریح میکند و موارد زیر را دربر نمیگیرد :

الف . کاردر جریان پیشرفت پیمانهای بلندمدت؛

ب . ابزارهای مالی؛

پ . موجودی محصولات جنگلی و معدنی؛ و

ت . تولیدات کشاورزی در زمان برداشت و داراییهای زیستی غیرمولد مربوط به فعالیت کشاورزی.

تعاریف :

موجودیها: به داراییهایی اطلاق میشود که:

الف . در فعالیت واحد گزارشگر مصرف میشود؛

ب . به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری میشود؛

پ . به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات در فرایند تولید قرار دارد؛ یا

ت . برای فروش در روال عادی عملیات واحد گزارشگر نگهداری میشود.

خالص ارزش فروش: عبارت است از بهای فروش پس از کسر:

الف . مخارج برآوردی تکمیل، و

ب . مخارج برآوردی بازاریابی، فروش و توزیع

بهای جایگزینی: عبارت است از مخارجی که باید برای خرید یا ساخت یک قلم موجودی کاملاً مشابه تحمل شود.

بهای تمام شده موجودیها

بهای تمام شده موجودیها باید در برگیرنده مخارج خرید، مخارج تبدیل و سایر مخارجی باشد که واحد گزارشگر در جریان فعالیت معمول خود، برای رساندن کالا یا خدمات به مکان و شرایط فعلی آن متحمل شده است.

روشهای محاسبه بهای تمام شده

بهای تمام شده موجودیهایی که معمولاً قابل داد و ستد نیستند و کالاها و خدماتی که برای یک پروژه خاص تولید و تفکیک شدهاند، باید به روش شناسایی ویژه محاسبه شود.

شناسایی ویژه، روشی است که در آن مخارج مختص هر یک از اقلام موجودی به آن قلم اختصاص مییابد. این روش برای اقلامی مناسب است که صرف نظر از خرید یا تولید، برای پروژههای خاصی در نظر گرفته شدهاند. اما

کاربرد این روش در مواردی که تعداد زیادی از اقلام موجودی غیرقابل تفکیک وجود دارد، مناسب نیست. در این موارد جهت محاسبه بهای تمام شده میتوان از روشهای دیگری استفاده کرد.

افشا

موارد زیر باید در صورتهای مالی افشا شود:

- الف. رویه های حسابداری مربوط به اندازه گیری موجودیها، شامل روش تعیین بهای تمام شده؛
- ب. مبلغ دفتری کل موجودیها و مبلغ دفتری هر یک از طبقات عمده موجودیها؛
- پ. مبلغ دفتری موجودیهایی که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج فروش اندازه گیری شده است؛ ت. مبلغ موجودیهایی که طی دوره به عنوان هزینه شناسایی شده اند؛
- ث. مبلغ هزینه کاهش ارزش موجودیها طی دوره
- ج. مبلغ بازیافت هزینه کاهش ارزش طی دوره در صورت تغییرات در وضعیت مالی دوره
- چ. شرایط یا رویدادهایی که منجر به بازیافت کاهش ارزش موجودیها
- ح. مبلغ دفتری موجودیهایی که در وثیقه بدهیهای واحد گزارشگر است.

استاندارد شماره هفت : داراییهای نامشهود

هدف

هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری داراییهای نامشهود است. موضوعات اصلی در حسابداری داراییهای نامشهود شامل معیارها و زمان شناخت دارایی، تعیین مبلغ دفتری (شامل هزینه استهلاک و زیان کاهش ارزش) و موارد افشا می‌باشد.

دامنه کاربرد

الزامات این استاندارد باید در مورد حسابداری تمام داراییهای نامشهود به استثنای موارد زیر بکار گرفته شود:
الف. داراییهای مالی؛

ب. داراییهای حاصل از اکتشاف و ارزیابی؛

پ. مخارج توسعه و استخراج معادن، نفت، گاز طبیعی و منابع مشابهی که احیاشونده نیست؛

ت. داراییهای نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری؛

ث. حقوق و قدرت اعطا شده به موجب قانون، قانونی اساسی و یا موارد مشابه؛

ج. داراییهای مالیات انتقالی؛

چ. مخارج تحصیل انتقالی، و داراییهای نامشهود ناشی از حقوق قراردادی بیمه‌گر بر طبق قراردادهای بیمه در دامنه کاربرد استانداردهای حسابداری مربوط به قراردادهای بیمه‌ای. در مواردی که استانداردهای حسابداری الزامات افشای خاصی برای این گونه داراییهای نامشهود در نظر نگرفته‌اند، باید الزامات افشای این استاندارد در مورد آنها بکار گرفته شود؛

ح. داراییهای نامشهود غیرجاری که با عنوان داراییهای نگهداری شده برای فروش، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، طبقه‌بندی شده است؛

خ. داراییهای میراث ملی نامشهود،

د. داراییهای نامشهودی که در جریان عادی عملیات به قصد فروش نگهداری می‌شوند؛

ذ. اجاره‌ها؛ و

ر. داراییهای حاصل از طرحهای مزایای بازنشستگی؛

ز. سایر داراییهای نامشهودی که در دامنه کاربرد استاندارد دیگری قرار دارند.

یک دارایی هنگامی معیار قابلیت تشخیص در تعریف دارایی نامشهود را احراز می‌کند که یکی از شرایط زیر را داشته باشد:

الف. جدا شدنی باشد، یعنی بتوان آن را به منظور فروش، انتقال، اعطای حق امتیاز، اجاره یا مبادله (به صورت جداگانه یا همراه با دارایی یا بدهی مرتبط) از واحد گزارشگر جدا کرد؛ یا

ب. از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود، صرفنظر از اینکه آیا چنین حقوقی قابل انتقال یا جدا شدنی از واحد گزارشگر یا سایر حقوق و تعهدات باشد یا خیر.

یک قلم دارایی نامشهود باید تنها زمانی شناسایی شود که :

الف. جریان خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی دارایی به درون واحد گزارشگر محتمل باشد؛ و

ب. بهای تمام شده یا ارزش منصفانه دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

استاندارد شماره هشت : ذخایر ، بدهی های احتمالی و دارایی های احتمالی

هدف

هدف این استاندارد اطمینان از بکارگیری معیارهای شناخت و مبانی اندازه گیری مناسب در مورد ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی و نیز افشای اطلاعات کافی در یادداشتهای توضیحی برای درک بهتر ماهیت، زمان بندی و مبلغ آنها توسط استفاده کنندگان صورت های مالی می باشد.

دامنه کاربرد

این استاندارد باید توسط کلیه واحدهای گزارشگر برای حسابداری ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی، به استثنای موارد زیر، بکار رود:

- الف. قراردادهایی که به موجب آن هیچ یک از طرفین به تعهدات خود عمل نکرده اند یا هر دو طرف طبق قرارداد بخشی از تعهداتشان را متناسباً انجام داده اند، مگر در مواردی که قرارداد زیانبار باشد، و
- ب. آنچه که مشمول سایر استانداردهای حسابداری است.
- پ. مزایای اجتماعی ارائه شده توسط واحد گزارشگر که در ازای ارائه آن به طور مستقیم از استفاده کنندگان مزایای مزبور مابه ازای تقریباً معادل دریافت نمی شود.

تعاریف

بدهی : عبارت از تعهد ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی توسط واحد گزارشگر، ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است.

بدهی احتمالی:

- الف. تعهدی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل در کنترل واحد گزارشگر نیست، تأیید خواهد شد، یا
- ب. تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می شود اما بدلائل زیر شناسایی نمی شود:
 ۱. ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه تعهد محتمل نیست.
 ۲. مبلغ تعهد را نمی توان با قابلیت اتکای کافی اندازه گیری کرد.

تجدید ساختار : برنامه ای است که توسط مدیریت طراحی و کنترل می شود و در دامنه فعالیت های واحد گزارشگر و یا شیوه انجام آن فعالیتها، تغییرات با اهمیتی ایجاد می کند.

تعهد عرفی : تعهدی است ناشی از اقدامات واحد گزارشگر در مواردی که واحد گزارشگر با توجه به نحوه عمل خود در گذشته، سیاستهای اعلام شده یا آئین نامه های جاری کاملاً مشخص، به سایر اشخاص نشان داده است که مسئولیتهای خاصی را خواهد پذیرفت، و در نتیجه، واحد گزارشگر انتظاری بجا برای آنها ایجاد کرده است که مسئولیتهای خود را ایفا خواهد کرد.

تعهد قانونی : تعهدی است که از قرارداد یا الزامات قانونی ناشی می شود.

دارایی احتمالی : یک دارایی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل تحت کنترل واحد گزارشگر نیست، تأیید خواهد شد.

ذخیره : نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه است.

رویداد تعهد آور : رویدادی است که تعهدی قانونی یا عرفی ایجاد می‌کند به‌گونه‌ای که واحد گزارشگر ملزم به تسویه آن باشد.

قرارداد زیانبار : قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب آن برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد، بیش از خدمات بالقوه یا منافع اقتصادی آتی آن قرارداد است.

قراردادهای اجرایی: قراردادهایی هستند که به موجب آن هیچ یک از طرفین به تعهدات خود عمل نکرده‌اند یا هر دو طرف طبق قرارداد بخشی از تعهداتشان را متناسباً انجام داده‌اند.

ذخایر و سایر بدهیها

ذخایر را می‌توان از سایر بدهیها مانند حسابهای پرداختنی و بدهیهای معوق متمایز کرد، زیرا درمورد زمان تسویه و یا مبلغ آن ابهام وجود دارد. با این توصیف:

الف. حسابهای پرداختنی، بدهی بابت کالاها و خدمات دریافت شده‌ای است که صورتحساب آن دریافت گردیده یا با فروشنده در مورد مبلغ و زمان پرداخت مابه‌ازای آن توافق شده است.

ب. بدهیهای معوق بابت کالاها یا خدمات دریافت شده‌ای است که صورتحساب آن دریافت نشده یا به طور رسمی با فروشنده‌ها یا ارائه‌کننده کالا و خدمات در مورد مبلغ و زمان تسویه آن توافق نشده است. در بعضی موارد برای تعیین مبلغ یا زمان تسویه بدهیهایی از قبیل بدهی مربوط به آب و برق مصرف شده تا پایان دوره مالی که صورتحساب آن هنوز دریافت نشده، انجام برآورد لازم است، اما معمولاً میزان ابهام در رابطه با این بدهیها به مراتب کمتر از ذخایر است.

اگرچه در عمل اصطلاح ذخیره برای بدهیهای معوق نیز استفاده می‌شود، اما اصطلاح ذخیره در این استاندارد برای بدهیهایی بکار می‌رود که با تعریف مندرج در این استاندارد انطباق داشته باشد. بدهیهای معوق غالباً به عنوان بخشی از حسابهای پرداختنی هستند در حالی که ذخایر باید جدا گزارش شوند.

رابطه بین ذخایر و بدهیهای احتمالی

اگرچه برآورد ذخایر به دلیل نامشخص بودن زمان تسویه و یا مبلغ آن توأم با احتمال است اما اصطلاح “احتمالی” در این استاندارد درمورد بدهیها و داراییهایی بکار می‌رود که شناسایی نمی‌شود، زیرا وجود آنها تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل تحت کنترل واحد گزارشگر نیست، تأیید می‌گردد. بعلاوه، اصطلاح “بدهی احتمالی” برای بدهیهایی بکار می‌رود که معیارهای شناخت را احراز نمی‌کنند.

ذخیره باید در صورت احراز معیارهای زیر شناسایی شود:

الف. واحد گزارشگر تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) دارد که در نتیجه رویدادی در گذشته ایجاد شده است؛

ب. ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی برای تسویه تعهد محتمل باشد؛ و

پ. مبلغ تعهد به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.

اگر این شرایط احراز نگردد، هیچ ذخیره‌ای نباید شناسایی شود.

داراییهای احتمالی

واحد گزارشگر نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند.

- داراییهای احتمالی معمولاً از رویدادهای برنامه‌ریزی نشده یا غیرمنتظره‌ای ناشی می‌شود که به طور کامل در کنترل واحد گزارشگر نیست و دریافت خدمات بالقوه یا ورود منافع اقتصادی آتی را به واحد گزارشگر ممکن می‌سازد. برای مثال، می‌توان به ادعایی که واحد گزارشگر از طریق فرایند قانونی پیگیری می‌کند اما پیامد آن نامشخص است، اشاره کرد.

- داراییهای احتمالی در صورتهای مالی شناسایی نمی‌شود، زیرا ممکن است منجر به شناخت درآمدی شود که هرگز تحقق نیابد. با این حال، زمانی که تحقق درآمد تقریباً قطعی باشد، دارایی مربوط احتمالی نیست و شناسایی می‌شود.

- داراییهای احتمالی بطور مداوم ارزیابی می‌گردد تا اطمینان حاصل شود که تغییرات آن به‌نحو مناسب در صورتهای مالی منعکس شده است. چنانچه دریافت خدمات بالقوه یا ورود منافع اقتصادی آتی تقریباً قطعی باشد و ارزش دارایی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری نمود، دارایی و درآمد مربوط در صورتهای مالی دوره‌ای که تغییر در آن رخ داده است، شناسایی می‌شود. همچنین در صورتی که دریافت خدمات بالقوه یا ورود منافع اقتصادی محتمل باشد واحد گزارشگر داراییهای احتمالی را افشا می‌کند.

اندازه‌گیری

- مبلغ شناسایی شده بعنوان ذخیره باید بهترین برآورد از مخارجی باشد که برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ صورت وضعیت مالی لازم است.

- بهترین برآورد از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی، مبلغی است که واحد گزارشگر به طور منطقی لازم است برای تسویه تعهد یا انتقال به شخص ثالث در تاریخ صورت وضعیت مالی بپردازد. تسویه یا انتقال تعهد در تاریخ صورت وضعیت مالی اغلب ناممکن یا غیر اقتصادی است. با این حال، برآورد مبلغی که واحد گزارشگر به طور منطقی لازم است برای تسویه یا انتقال تعهد بپردازد، بهترین برآورد از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ صورت وضعیت است.

افشا

واحد گزارشگر باید برای هر طبقه از ذخایر را به شرح زیر افشا کند:

الف. مبلغ دفتری ابتدا و پایان دوره؛

ب. ذخایر ایجاد شده طی دوره، شامل افزایش ذخایر موجود؛

پ. مبالغ استفاده شده (مخارج تأمین شده از محل ذخیره) طی دوره؛

ت. مبالغ استفاده نشده برگشتی طی دوره؛ و

ث. افزایش مبالغ تنزیل شده طی دوره ناشی از گذشت زمان و اثر هرگونه تغییر در نرخ تنزیل.

ارائه اطلاعات مقایسه‌ای الزامی نیست.

واحد گزارشگر باید برای هر طبقه از ذخایر موارد زیر را افشا کند:

الف. شرح مختصری از ماهیت تعهد و زمان‌بندی مورد انتظار برای ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی؛

ب. موارد ابهام مربوط به مبلغ یا زمان‌بندی ارائه خدمات بالقوه یا انتقال منافع اقتصادی آتی و در صورت

ضرورت، افشای کافی در مورد مفروضات اصلی مربوط به رویدادهای آتی؛ و

پ. مبلغ مخارج قابل جبران و دارایی شناسایی شده بابت جبران این مخارج.

استاندارد شماره نه : حسابداری مخارج استقراض

هدف :

هدف این استاندارد تجویز نحوه عمل حسابداری مخارج استقراض است. براساس این استاندارد، مخارج استقراض عموماً بلافاصله به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود، به استثنای مواردی که به طور مستقیم قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید یک دارایی واجد شرایط است که به حساب آن دارایی منظور می‌شود.

دامنه کاربرد

این استاندارد باید برای حسابداری مخارج استقراض بکار گرفته شود.

تعاریف

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

مخارج استقراض: عبارت است از سود تضمین شده، کارمزد و سایر مخارجی که واحد گزارشگر برای استقراض متحمل می‌شود.

دارایی واجد شرایط: یک دارایی است که آماده‌سازی آن جهت استفاده مورد انتظار یا فروش الزاماً مدت زیادی طول می‌کشد.

مخارج استقراض ممکن است شامل موارد زیر باشد:

الف. سود تضمین شده، کارمزد و جرایم دیرکرد تسهیلات مالی کوتاه‌مدت و بلندمدت.

ب. مخارج جنبی تسهیلات مالی دریافتی از قبیل حق ثبت و حق تمبر اسناد تضمینی واگذاری در رابطه با قراردادهای مربوط.

پ. مخارج استقراض مربوط به قراردادهای اجاره به شرط تملیک و خرید اقساطی که براساس استانداردهای حسابداری مربوط شناسایی می‌شود.

ت. تفاوت تسعیر ارز مربوط به سود تضمین شده و کارمزد تسهیلات ارزی قابل انتساب به دارایی واجد شرایط.

شناخت مخارج استقراض

مخارج استقراض باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود به استثنای مواردی که براساس بند ۸ به بهای تمام شده دارایی منظور می‌شود.

آن بخش از مخارج استقراض که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید یک دارایی واجد شرایط است باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب شود. مبلغ مخارج استقراض قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی، باید طبق این استاندارد تعیین شود.

مخارج استقراض در صورتی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی است که دارای منافع اقتصادی آتی یا خدمات بالقوه برای واحد گزارشگر بوده و به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

مخارج استقراض قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی

مخارج استقراضی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل، ساخت یا تولید یک دارایی واجد شرایط است، آن دسته از مخارجی است که در صورت عدم تحصیل، ساخت یا تولید آن دارایی، باید از آن اجتناب می‌شد. چنانچه یک واحد گزارشگر مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط خاص، اقدام به اخذ تسهیلات مالی کند، مخارج استقراضی را که مستقیماً به دارایی واجد شرایط مربوط است، به راحتی می‌توان تشخیص داد.

ممکن است تشخیص رابطه مستقیم بین تسهیلات مالی خاص و یک دارایی واجد شرایط و همچنین تعیین تسهیلات مالی قابل اجتناب (در صورت عدم تحصیل دارایی) مشکل باشد. برای مثال، چنانچه فعالیت استقراض واحد گزارشگر به صورت متمرکز انجام شود چنین مشکلی پیش می‌آید. در چنین شرایطی، تعیین مبلغ مخارج استقراضی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل دارایی واجد شرایط است مشکل و اعمال قضاوت ضروری می‌شود. در مواردی که تسهیلات مالی مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط اخذ می‌گردد، مبلغ مخارج استقراض قابل احتساب در بهای تمام شده آن دارایی باید شامل مخارج واقعی تسهیلات طی دوره پس از کسر هرگونه درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری موقت وجوه حاصل از تسهیلات مالی دریافتی باشد.

تنها مخارج استقراض قابل انتساب به استقراضهای واحد گزارشگر را می‌توان به بهای تمام شده داراییهای آن واحد منظور نمود. در شرایطی که یک واحد گزارشگر کنترل کننده وجوهی را استقراض می‌کند که بدون تخصیص مخارج استقراض یا صرفاً با تخصیص بخشی از آن مخارج، این وجوه را به واحد گزارشگر تحت کنترل انتقال می‌دهد، تنها آن مخارج استقراضی را که واحد گزارشگر تحت کنترل متحمل شده است، به بهای تمام شده داراییهای واجد شرایط آن واحد منظور می‌شود.

مازاد مبلغ دفتری نسبت به مبلغ باز یافتنی دارایی واجد شرایط

چنانچه مبلغ دفتری یا بهای تمام شده نهایی مورد انتظار دارایی واجد شرایط بیشتر از مبلغ باز یافتنی آن باشد، مبلغ دفتری طبق الزامات استاندارد حسابداری بخش عمومی با عنوان داراییهای ثابت مشهود، کاهش می‌یابد. در شرایطی خاص، طبق الزامات استاندارد مذکور مبلغ کاهش مجدداً برگشت داده می‌شود.

زمان شروع احتساب مخارج استقراض در بهای تمام شده دارایی

احتساب مخارج استقراض در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط باید زمانی شروع شود که:

الف. مخارجی برای دارایی مربوط در حال انجام باشد؛

ب. مخارج استقراض در حال وقوع باشد؛ و

پ. فعالیتهای لازم برای آماده‌سازی دارایی مربوط جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد.

توقف احتساب مخارج استقراض در بهای تمام شده دارایی

چنانچه عملیات ساخت فعالانه دارایی برای مدت طولانی متوقف شود، باید از احتساب مخارج استقراض طی مدت مزبور در بهای تمام شده دارایی خودداری کرد و این مخارج را به حساب هزینه دوره منظور نمود.

افشا

موارد زیر باید برحسب مورد در صورتهای مالی افشا شود:

الف. مبلغ مخارج استقراضی که طی دوره به بهای تمام شده دارایی منظور شده است؛ و

ب. نرخ جذب استفاده شده برای تعیین مبلغ مخارج استقراض قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط (زمانی که استفاده از نرخ جذب ضرورت دارد).