

یک کتاب در یک نگاه

حسابداری استهلاک - نشریه شماره ۹۰
تالیف آقایان: دکتر فضل‌اله اکبری، مصطفی علی مدد
از انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی (۱)

در فصلنامه شماره ۵ حسابداری برق، خلاصه مطالب کتاب حسابداری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ارایه گردید. برای این شماره نیز، کتاب حسابداری استهلاک از انتشارات سازمان حسابرسی، به علت نزدیکی ارتباطی که بین دارایی‌های ثابت و استهلاک وجود دارد، انتخاب شده است. در تلخیص این کتاب سعی شده موارد عام و خاص مربوط به صنعت برق آورده شود و از ذکر مطالبی که در این صنعت از آن استفاده نمی‌شود، خودداری شود.

نکات مهم

۱- مفاهیم اصلی استهلاک:

۱-۱- تعریف استهلاک:
در این کتاب، تعاریف مختلفی از استهلاک ارایه شده است، از جمله سرشکن کردن و تخصیص معقول و منظم بهای تمام‌شده دارایی ثابت بر دوره‌های استفاده از آن.

۱-۲- ماهیت استهلاک:
بهای تمام شده اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (اقلام مختلف دارایی) را می‌توان در حکم پیش پرداختی بلندمدت تلقی کرد که بابت استفاده‌ای که در آینده از آنها خواهد شد قبلاً تأدیه و مانند سایر پیش پرداختها ابتدا به‌عنوان دارایی قلمداد می‌شود و به تدریج که از عمر مفید یا عمر اقتصادی مال کاسته می‌گردد، استهلاک آن به‌طور منظم به صورت هزینه به عملیات واحد اقتصادی تخصیص می‌یابد.

۱-۳- انواع استهلاک :

در حسابداری، استهلاک را به دو نوع کلی تقسیم کرده‌اند:
۱- استهلاک به معنای اعم، از تخصیص بهای تمام شده داراییها به دوره‌های مختلف استفاده از آنها حکایت می‌کند. به این ترتیب، هزینه استهلاک در مقابل درآمد هر دوره به حساب منظور می‌گردد. چون در عمل، این نوع استهلاک به مراتب پیش از نوع دوم آن دیده می‌شود، تعریفی که معمولاً برای استهلاک می‌آورند ناظر بر این مورد است. استهلاک در این مفهوم، خود به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

الف - استهلاک داراییهای مشهود (۲) یعنی داراییهایی که وجود خارجی دارند مانند اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات
ب - استهلاک داراییهای نامشهود (۳) که موجودیت مادی ندارند مانند حقوق طبع، اختراع و امتیاز
۲- نوع دوم استهلاک، کاهش منابع طبیعی است مانند انواع معادن که در نتیجه استخراج از مقدار ذخیره آنها کاسته می‌شود. وجه افتراق آن با نوع قبلی در این است که در نوع نخست، گذشت زمان و کاربرد اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (کاهش کیفیت) از ارزش آنها می‌کاهد در حالی که استهلاک منابع طبیعی با کاهش مقدار (و نه لزوم؟ کاهش کیفیت) آنها ملازمه دارد.

۱-۴- علل استهلاک:

علل استهلاک را می‌توان به شرح زیر طبقه بندی کرد:

الف- عوامل فیزیکی:

۱- فرسودگی ناشی از استعمال

۲- گذشت زمان

۳- پوسیدگی و زنگ زدگی

ب - عوامل کاربردی:

۱- عدم کفایت

۲- نابابی که تعویض زودرس را هم در بر می‌گیرد. ((۴))

توجه کنید که در بالا، تغییر ارزش دارایی در بازار در زمره علل استهلاک قید نشده است.

۱-۵- برآورد استهلاک:

در محاسبه استهلاک دو نوع برآورد ضرورت پیدامی‌کند یکی عمر مفید مال و دیگری ارزش اسقاط آن. افزون بر این دو، ممکن است پیش بینی و محاسبه هزینه پیاده کردن و برچیدن و یا تعویض مال - که به هنگام انصراف از ادامه

کارآن مورد پیدا می‌کند - لازم شود. طرز برآورد این نوع هزینه‌ها در مؤسسات متفاوت، موجب آن می‌گردد که محاسبه استهلاک بسته به مورد و برحسب روشی که به کار می‌رود تغییر یابد.

۶-۱- عوامل تعیین هزینه استهلاک:

متغیرهایی که می‌باید در محاسبه هزینه استهلاک هر دوره مورد توجه قرار گیرند عبارتند از:

۱- بهای (تمام شده) واقعی

۲- برآورد ارزش اسقاط

۳- برآورد عمر مفید

بنابر این، محاسبه استهلاک، به یک عامل واقعی و دو عامل برآوردی یا تخمینی بستگی دارد. ارزش اسقاط عبارت از مبلغی است که پیش بینی می‌شود از فروش مال یا در صورت تعویض - به هنگام انصراف از کار آن - عاید شود. در این برآورد می‌باید هزینه پیاده کردن و برچیدن مال هم منظور گردد.

۷-۱- ثبت استهلاک:

در مورد حسابهای دارایی، اصول زیر رعایت می‌شود:

۱- به هنگام خرید یا تحصیل قلمی از دارایی، آن را به بهای تمام شده ثبت می‌کنند.

۲- پس از آن، در مورد آن دسته از داراییها که عمر معین و محدود دارند، بهای تمام شده منهای استهلاک انباشته تا تاریخ تهیه گزارش مالی، ملاک تعیین ارزش و درج آن در گزارشهای مالی قرار می‌گیرد و آن را ارزش دفتری یا مانده مستهلک نشده می‌نامند.

۳- آن قسمت از بهای تمام شده دارایی که به اصطلاح به کاررفته و فایده‌اش منقضی شده است، براساس اصل مقابله درآمد و هزینه، به حساب هزینه جاری منظور می‌شود.

استهلاک هر دوره به‌دهکار حساب هزینه استهلاک و درمورد وسایل تولید، به بدهکار حساب بهای ساخت (سربارکارخانه) و به بستانکار حسابی دارایی‌گاه به نام استهلاک انباشته منظور می‌شود.

۲- روشهای استهلاک

روشهای استهلاک را می‌توان به شرح زیر طبقه‌بندی کرد:

الف - محاسبه برحسب زمان:

۱- روش خط مستقیم یا اقساط مساوی. از لحاظ هزینه استهلاک این روش را ثابت هزینه ((۵)) هم گفته‌اند.

ب - محاسبه برحسب محصول، با روشهای مبتنی بر تغییر هزینه ((۶)) هر دوره که عبارتند از:

۲- روش ساعتهای کارکرد

۳- روش میزان تولید

ج - روشهای مبتنی بر استهلاک بیشتر در سالهای اول عمر مال و کاهش تدریجی آن. از نظر هزینه استهلاک، این روشها راه‌هزینه گاه ((۷)) هم نامیده‌اند. به این تعبیر که هر چه پیش‌می‌رویم از مبلغی که به حساب هزینه استهلاک می‌رود کاسته می‌شود. این روشها عبارتند از:

۴- روش مجموع سنوات

۵- روش مانده نزولی یا استهلاک براساس ارزش دفتری در هر دوره مالی

د - روشهای مبتنی بر محاسبات سرمایه‌گذاری و سود منتسب به آن که از لحاظ هزینه استهلاک، این روشها را هزینه افزا ((۸)) گفته‌اند. به این ترتیب که هر چه پیش‌می‌رویم مبلغی که به حساب هزینه استهلاک محاسبه می‌شود افزایش می‌یابد. این روشها عبارتند از:

۶- قسط السنین (اقساط سالانه)

۷- سرمایه‌گذاری وجوه استهلاکی

۳- سایر روشهای استهلاک

استهلاک گروهی و ترکیبی: ((۹))

در عمل به موارد بسیاری برمی‌خوریم که مؤسسات، اقلامی از دارایی را به منظور استهلاک با هم جمع کرده‌اند مثلاً کلیه کامیونهای پنج تنی، اثاثه خریداری شده در یک سال معین، ظروف در برگیرنده تولیدات یا کالاها، و یا سراسر یک خط تولید و یا مونتاژ (مانند تمامی ماشین‌آلات یک کارخانه و یا یک پالایشگاه) را از لحاظ استهلاک به عنوان واحدی یکجا منظور کرده‌اند. در این روش، از یک نرخ متوسط استهلاک برای جمع اقلام استفاده می‌کنند.

وقتی از نرخ متوسط استهلاک در مورد اجزای یک گروه همگن و با مشخصات و طول عمر یکسان استفاده شود (مانند همه کامیونهای دارای مشخصات و ظرفیت یکسان)، طرز عمل استهلاک به عنوان استهلاک گروهی خوانده می‌شود. اما وقتی اجزای تشکیل دهنده واحد استهلاک، نامتجانس و دارای مشخصات و طول عمر متفاوت باشند (مانند اجزای یک کارخانه یا پالایشگاه) آن را استهلاک ترکیبی می‌نامند.

در هر دو طریق مورد بحث، از لحاظ کاربرد نرخ متوسط برای همه اقلام واحد استهلاک و همچنین از نظر طرز ثبت استهلاک در دفاتر، یکسان عمل می‌شود. تنها اختلاف بین آنها به کیفیات فیزیکی داراییهای استهلاک پذیر - که در استهلاک گروهی همه مشابه و در استهلاک ترکیبی متفاوتند - مربوط می‌شود.

در هر دو طریق، همه اقلام دارایی که یکجا مستهلک می‌گردند در یک حساب کنترل منظور و برای همه آنها حساب استهلاک انباشته واحدی افتتاح می‌شود. بنابر این، ارزش دفتری که نتیجه خالص دو حساب مزبور است حاکی از

ارزش همه اقلام با هم و نه تك تك آنهاست. اگر قلم یا اقلام دیگری هم خریداری و به گروه اضافه شود ملاک عمل همان بهای تمام شده است که به جمع حساب کنترل دارایی مربوط اضافه می‌گردد. نرخ متوسط استهلاک را در مانده حساب کنترل دارایی - که ناظر بر همه اقلام گروه می‌باشد - ضرب می‌کنند تا هزینه استهلاک به دست آید. در این ترتیب، که عمر هر يك از اقلام دارایی منظور شده در واحد استهلاکی مطرح و مورد نظر نیست، نرخ متوسط استهلاک را می‌توان در بهای تمام شده یا بهای تمام شده منهای ارزش اسقاط ضرب کرد، چه هر دورا قابل قبول دانسته‌اند. هزینه استهلاک به بدهکار حسابی به همین نام و به بستانکار حساب استهلاک انباشته منظور می‌شود. به هنگام انصراف از کار قلمی از اقلام دارایی، حساب دارایی به بهای تمام شده اولیه آن بستانکار و حساب استهلاک انباشته به همان مبلغ، منهای ارزش اسقاط دارایی، بدهکار می‌شود. بنابر این، در دو طریق مورد بحث سود و زیانی در بستن حساب قلمی از دارایی به وجود نمی‌آید.

۴- عوامل مؤثر در تغییرات و اصلاحات در استهلاک

سه عامل زیر در محاسبات استهلاک تغییر ایجاد می‌کنند:

- ۱- تغییر روش استهلاک
 - ۲- تغییر در برآورد عمر دارایی یا ارزش اسقاط آن و تغییر در بهای تمام شده اولیه
 - ۳- کشف اشتباه در محاسبه و ثبت استهلاک مربوط به گذشته
- در ادامه هر يك از موارد مذکور بررسی خواهد شد.

تغییر روش استهلاک

منظور از تغییر روش استهلاک، اتخاذ روش پذیرفته شده دیگری به جای روش پذیرفته شده‌ای است که قبلاً مورد عمل بوده است. مثل اینکه به جای روش خط مستقیم که در سالهای قبل مورد استفاده بوده است روش نزولی به کار رود. تغییر روش استهلاک به شرطی مجاز است که دلایل کافی در توجیه اینکه روش جدید وضعیت مالی و نتایج عملیات موسسه را بهتر نشان می‌دهد، وجود داشته باشد.

در صورت تغییر روش استهلاک می‌باید مبلغ استهلاک انباشته تا تاریخ تغییر روش، به روش جدید محاسبه و تفاوت آن با مبلغ استهلاک انباشته به روش قبل، تعیین شود. این اختلاف به حسابی به نام اصلاح حساب استهلاک منظور و حساب استهلاک انباشته دارایی تعدیل می‌شود.

در ایالات متحده آمریکا استانداردهای حسابداری مقرر می‌دارد که تفاوت بین استهلاک انباشته به روش قبلی و استهلاک انباشته به روش جدید در يك قلم جداگانه تحت عنوان پائتار انباشته ناشی از تغییر روش استهلاک در صورت سود و زیان جاری پس از اقلام غیر مترقبه منعکس شود. استانداردهای حسابداری انگلستان مقرر می‌دارد که تفاوت ناشی از تغییر روش، به حساب سود و زیان سنواتی بسته شود. جای یادآوری است که تغییر در روش استهلاک، آثار مالیاتی نیز به بار می‌آورد و موضوع تغییر روش، در مبحث مربوط به حسابداری تغییر روش و تصحیح اشتباهات، به تفصیل مورد بحث قرار می‌گیرد.

۵- مسایل ناشی از مبانی کنونی و روشهای استهلاک

در مباحث پیشین گفته شد که مبناي استهلاک، بهای تمام شده دارایی استهلاک پذیر است زیرا، ارزش گذاریهای دیگری که ممکن است در دوران استفاده از دارایی به عمل آید قابل اعتماد و اتکا نیست. این مبنا و برآوردهایی که از ارزش اسقاط عمر مفید یا میزان تولید در محاسبه استهلاک داراییها به کار می‌رود مسایلی را به شرح زیر ایجاد کرده است:

۱-۵- فزونی دوران استفاده بر عمر مفید برآوردی
در روشهای کنونی، مبلغ قابل استهلاک داراییها در طول عمر مفید آنها به هزینه گرفته می‌شود اما در عمل بسیاری از داراییهایی که از لحاظ حسابداری کلاً مستهلاک شده‌اند مدتی مورد استفاده قرار می‌گیرند.
اگر در اولین سالهای استفاده از يك دارایی بر نادرستی برآورد واقف شویم می‌توانیم در عمر مفید آن تجدید نظر و فرآیند استهلاک را اصلاح کنیم. در غیر این صورت تغییر در بهای تمام شده، استهلاک انباشته و برآورد ارزش اسقاط داراییها، بویژه داراییهای کاملاً مستهلاک شده مجاز نیست و تنها در زمان فروش یا واگذاری دارایی اسقاط، بهای تمام شده استهلاک انباشته آن از حسابها خارج و سود یا زیان حاصل شناسایی می‌گردد.

۲-۵- فزونی ارزش اسقاط بر بهای تمام شده اولیه

در زمان حاضر که بهای بسیاری از داراییها به طور مداوم بر اثر تورم افزایش می‌یابد، ارزش اسقاط برخی از اقلام دارایی ثابت، بخصوص ساختمان به قیمت روز، ممکن است از بهای تمام شده اولیه دارایی بیشتر شود. از لحاظ نظری می‌توان گفت که چنین داراییهایی مستهلاک نمی‌شود ولی در عمل، ارزش اسقاط هر يك از اقلام دارایی ثابت معمولاً در زمان تحصیل با فرض ثبات قیمتها برآورد می‌شود، زیرا در غیر این صورت منطقی است؟ باید ارزش فعلی مبالغی را که انتظار می‌رود از فروش داراییهای اسقاط در آینده حاصل شود با استفاده از نرخ متوسط تورم محاسبه کرد. چنین مبلغی در اغلب موارد نمی‌تواند با برآورد ارزش اسقاط داراییها به قیمتهای زمان تحصیل تفاوت چندانی داشته باشد.

۳-۵- تفاوت ارزش عادلانه و ارزش دفتری

تخصیص منظم و منطقی بهای تمام شده داراییهای ثابت به دوره‌های استفاده از آن، غالباً به بروز اختلاف بین ارزش عادلانه و ارزش دفتری داراییهای ثابت، منجر می‌شود. چنانچه ارزش عادلانه داراییهای ثابت بیش از ارزش دفتری آنها باشد رویه متداول این است که فزونی ارزش عادلانه بر ارزش دفتری از لحاظ ثبت در حسابها و یا افشا در صورتهای مالی نادیده‌انگاشته شود. اما اگر در طول مدت استفاده از داراییهای ثابت، ارزش عادلانه اقل‌امی (به دلایلی نظیر ناپای و یا کاهش تقاضای محصول تولید) به کمتر از ارزش دفتری آنها کاهش یابد چنانچه این تقلیل ارزش، دائمی و با اهمیت باشد، مابه‌التفاوت ارزش دفتری و ارزش عادلانه، به عنوان زیان دوره، شناسایی و در صورت سود و زیان دوره منعکس می‌شود و به این ترتیب، ارزش دفتری به مبلغ ارزش عادلانه تقلیل می‌یابد.

۴-۵- روشهای سنتی استهلاک و واقعیت‌های دنیای امروز

پیشرفت سریع و شتابان فن آوری در کشورهای پیشرفته صنعتی و تشدید رقابت در عرضه تجهیزات تازه، بویژه وسایل الکترونیکی موجب آن شده است که بسیاری از ماشین‌آلات و تجهیزات به سرعت ناپاب شوند. تورم فراگیرنده بویژه تورم شدید در کشورهای در حال توسعه، مسایلی چون ضرورت فراهم آوردن ذخایر لازم برای جایگزینی داراییهای ثابت موجود و احتساب سهم واقعی هزینه استهلاک در بهای تمام‌شده تولیدات را مطرح و تشدید کرده است. این جریانها، اعتبار روشهای سنتی استهلاک را، از لحاظ پیوند با واقعیت مورد تردید قرار داده است. زیرا مبنای روشهای سنتی استهلاک، بهای تمام شده و بازیافت آن در طول عمر مفید برآوردی برای داراییهاست. حال آنکه، از یکسو ارزش واقعی مبالغی که با فرآیند استهلاک بازیافت می‌شود بر اثر تورم بسیار کمتر از مبلغ سرمایه‌گذاری اولیه است و از سوی دیگر، بر اثر تغییرات فن آوری برآورد عمر مفید، کمتر با واقعیت تطبیق می‌کند. تهیه صورتهای مالی که آثار تورم را نشان می‌دهد و حسابداری بهای تمام شده جاری، از جمله تدابیری است که در جهت تقلیل نارسایی کاربرد بهای تمام شده تاریخی در حسابداری و از جمله در مورد داراییهای ثابت، اتخاذ گردیده است. با این حال گمان می‌رود که تغییرات بنیادی در مبنای روشهای استهلاک از جمله چشم اندازها و ضرورت‌های دگرگونی در حسابداری در دهه‌های آتی باشد*.

۱- این کتاب توسط آقای دکتر محمدرضا طاهری عضو هیئت علمی دانشگاه شهید چمران اهواز تلخیص شده است.

۲- Depreciation of Tangible Assets

۳- Amortization of Intangible Assets

۴- ناپای ممکن است به این علت حادث شود که پیشرفتهای تکنولوژی سبب کهنه شدن ماشین‌آلات و طرز کار آنها و کاهش و یا از بین رفتن تقاضا برای محصولات و خدمات گردد.

۵- Constant - Charge Methods

۶- Variable - Charge Methods

۷- Decreasing - Charge Methods

۸- Increasing - Charge Methods

۹- در روش متحدالشکل حسابداری برق از این روش استفاده می‌شود.