

## نگاهی به روش متحدالشکل حسابداری (قسمت چهارم)

### منوچهر انوری زاده نایینی (۱)

خلاصه‌ای از آنچه گذشت:

بنابر آنچه طی سه شماره اخیر فصلنامه گذشت، به بهانه نگاهی به مفاهیم اصلی روش متحدالشکل حسابداری که مدت نزدیک به ۲۷ سال از اجرای آن در صنعت برق کشوری گذرد سعی شد مروری بر مفاهیم اصلی و اهداف روش متحدالشکل حسابداری شده باشد. آنچه طی سه شماره گذشته درج شده به شرح زیر است:

۱- کلیات، شامل تاریخچه تدوین و اجرا، تعریف روش متحدالشکل و شماره گذاری حسابها

۲- بخش اول شامل ترتیب و تفکیک حسابهای ترازنامه و تعاریف آن

۳- بخش دوم شامل حسابهای اصلی درآمد و هزینه و تعاریف آن

۴- بخش سوم شامل حسابهای معین تأسیسات و خصوصیات آن

۵- بخش چهارم شامل حسابهای معین درآمد و هزینه

۶- بخش پنجم شامل دستورالعملها و ساز و کارهای اجرایی و محاسباتی

مطلب حاضر قسمت پایانی بخش پنجم تحت عنوان نحوه طبقه بندی حسابها و استهلاک است که آخرین قسمت از سلسله مطالب پنگاهی به روش متحدالشکل حسابداری است. با امید آنکه مورد توجه و استفاده خوانندگان گرامی قرار گیرد.

### ۶- طبقه بندی تأسیسات و محاسبه قیمت تمام شده واحدهای اموال

به طوری که گفته شد طبق روش متحدالشکل حسابداری، کلیه هزینه‌هایی که انجام آن به ایجاد تغییرات در تأسیسات یا به معنی عام کلمه اموال و داراییهای ثابت منجر می‌گردد، ضروری است در شکل دستور کار و در قالب بودجه مصوب شرکت اجرا شود. بنابر این کلیه عملیات شرکت اعم از اینکه توسط شرکت یا توسط پیمانکار انجام پذیرد، کلیه اموال و تجهیزات و داراییهایی که خریداری و به حساب تأسیسات منظور می‌گردد، همچنین کلیه اراضی و حق الارضی که تحصیل می‌شود و بالاخره کلیه اموال و تأسیساتی که به هر علتی از رده خدمتی خارج می‌گردند بنا به مورد در قالب دستور کار مربوط مورد اقدام قرار خواهند گرفت.

آثار مالی مربوط به عملیات و رویدادهای فوق بنا به مورد در بدهکار حساب ۱۰۷ تحت عنوان کارهای در دست اقدام ثبت می‌شود. به عبارت دیگر دستور کارها معین حساب مذکور خواهند بود.

هر يك از دستور کارها در دو حالت قابل بررسی است:

الف: دستور کارهای مصوب که هر يك شامل مشخصات فیزیکی کالاها و تجهیزات و خدمات و بالاخره ارزش برآوردی و مشخصات فنی و جغرافیایی تأسیسات موضوع دستور کار است.

ب: حساب عملکرد دستور کار در دفاتر مالی که حاوی قیمت واقعی و مشخصات فیزیکی و مقداری کالاها و خدمات مصرف شده و به عبارت دیگر مبین قیمت تمام شده هزینه‌های مستقیم مربوط به تأسیسات موضوع دستور کار است.

پس از خاتمه عملیات موضوع دستور کار یا هر موردی از عملیات دستور کار (دستور کارهای عمومی یا سالانه) که تأسیسات مستقل و قابل بهره‌برداری را شامل گردد، مانده حساب دستور کار از حساب ۱۰۷ خارج و پس از طبقه بندی به شرح حسابهای معین تأسیسات (۲۸۹ تا ۳۱۰) در کارت اموال ثبت و به حساب ۱۰۱ منظور می‌گردد. در این خصوص ضروری است که مشخصات فیزیکی تأسیسات مورد نظر طبق نقشه‌های مربوط و دیگر سوابق مستند به نحوی که نشان دهنده کیفیت سیستم عملیاتی تأسیسات مزبور باشد نگهداری شوند. علاوه بر آن مشخصات واحدهای اموال موضوع دستور کار به شرح و تفکیک حسابهای معین و تفصیلی تأسیسات در کارت‌های اموال با مشخصات کامل شامل زمان ایجاد، قیمت تمام شده، مقدار یا تعداد آنها ثبت گردد.

به عنوان نمونه چنانچه موضوع دستور کار، احداث خطوط هوایی باشد قیمت تمام شده تأسیسات مذکور در حساب ۱۰۷ منظور می‌گردد و همین تأسیسات در حساب ۱۰۱ تحت دو حساب معین ۳۶۴ شامل قیمت تمام شده تیرها، برجها و متعلقات آن و در حساب معین ۳۶۵ شامل قیمت تمام شده سیم‌های هوایی و متعلقات آن و با همین تفکیک با مشخصات گفته شده در بالا در کارت اموال ثبت می‌گردد.

بنابر این در حالی که ماهیت حساب ۱۰۷ در واقع نشان دهنده هر يك از تأسیسات موضوع دستور کار است ماهیت حساب ۱۰۱ به شرح حسابهای معین تأسیسات صرفاً شامل واحدهای گروهی ((۱)) از تأسیسات می‌شود.

### ۱-۶- مشخصات سوابق اموال - کارتهای تأسیسات

تغییرات مداوم در تأسیسات برق ناشی از افزایشها، بر کناریها و تعمیرات، موید لزوم تداوم تجزیه و تحلیل، طبقه بندی و ثبت هزینه‌های سرمایه‌ای و تعدیلهای مربوط است. در این خصوص در روش متحدالشکل حسابداری روش ثبت مستمر اموال به شرح فوق پیش بینی گردیده است.

منظور از ثبت مستمر اموال عبارت است از تعیین جزییات حسابهای تفصیلی دفتر معین تأسیسات با توجه به وضعیت عینی و حقیقی تأسیسات مورد بهره‌برداری که متکی بر سوابقی هستند به شرح زیر باشد:

۱- لیست جزییات عینی یا فیزیکی تأسیسات موجود

۲- لیست ریز قیمت‌های تمام شده تاسیسات موجود  
۳- لیست خلاصه‌ای از کلیه اطلاعات مربوط به هزینه‌های تاسیساتی که مبنای محاسبه و تعیین قیمت تمام شده واحدهای تاسیساتی قرار گرفته‌اند.

این گونه سوابق جهت شناخت و تعیین واحدهای تاسیساتی از جهت نوع، اندازه و مقدار و از موضوعات اصلی برای تحقق دهدف زیر به شمار می‌رود: از یک طرف تعیین قیمت تاسیسات برکنار شده را به سهولت میسر می‌سازد و از طرف دیگر برای رسیدگی به صحت ارقام مندرج در دفاتر با آنچه به طور عینی مورد بهره‌برداری قرار گرفته است وسیله مناسبی خواهد بود.

شرایط و ضوابط گردآوری اطلاعات و ثبت آن در کارت اموال به شرح زیر است:

۱- ایجاد سوابق تاسیسات و محاسبات مربوط باید براساس هزینه‌های ثبت شده در دفاتر شرکت صورت پذیرد به طوری که قیمت تمام شده واحدهای تاسیساتی با دفاتر منطبق باشد و مغایرتی نشان ندهد.  
۲- کلیه افزایش‌ها و برکناریهای انجام شده در مورد تاسیسات از حیث مقدار و قیمت تمام شده باید در سوابق مذکور ملحوظ و منعکس گردد. این سوابق باید نشان‌دهنده تاریخ تملک یا نصب واحد تاسیساتی برحسب محل و منابع اطلاعاتی لازم از قبیل شماره دستور کار، قرارداد یا پیمان، نقشه‌ها و طرحهای مربوط باشد.

## ۷- استهلاک

در روش متحدالشکل حسابداری استهلاک عبارت از کاهش تدریجی در ارزش تاسیسات برق ناشی از بهره‌برداری، فرسودگی، کهنگی، عوامل طبیعی، خرابی، ناباب شدن، گذشت زمان و غیره است. عمر خدمت یا دوره کارکرد نیز عبارت است از مدت زمان بین تاریخی که بهره‌برداری از تاسیسات شروع می‌شود تا تاریخی که برکنار می‌گردد. ((۲))

روش متحدالشکل حسابداری به لحاظ تداوم تغییرات در تاسیسات ناشی از توسعه و خصوصاً بازسازی، روش خاصی را در استهلاک مطرح می‌کند.

همان طوری که قبلاً گذشت به منظور جداسازی و تفکیک تعمیرات جزئی از تعمیرات اساسی (بهینه‌سازی)، که طبعاً موجبات افزایش بهره‌وری و عمر مفید تاسیسات را فراهم می‌آورد برای تمامی واحدهای تاسیساتی (واحدهای اموال) واحد برکناری تعریف شده و لزوماً برای انجام عملیات مربوطه برکناری تاسیسات صدور دستور کار برکناری تجویز گردیده است. در این روش تصریح گردیده در هر زمان که تاسیساتی از رده خدمت خارج شود به قیمت دفتری حساب تاسیسات (۱۰۱) کاهش داده خواهد شد، به عبارت دیگر فرض سیستم بر این قرار گرفته است که تاسیسات برقی در تمام دوره کارکرد حسب نرخ استهلاک مربوط و قیمت دفتری ((۳)) استهلاک پذیر است و زمان برکناری معادل قیمت دفتری تاسیسات برکنار شده، از حساب تاسیسات خارج می‌گردد. لذا جدول نرخهای استهلاک با توجه به اصل گروههای مرکب دارایی و دقیقاً مطابق شرح هر یک از حسابهای معین تاسیسات تدوین گردیده است و محاسبات مربوط به استهلاک براساس قیمت تمام شده گروههای مرکب دارایی (جمع کل مبالغ ثبت شده در هر یک از حسابهای معین تاسیسات) تجویز گردیده است.

با توجه به آنچه گذشت جدول نرخهای استهلاک تاسیسات برقی دقیقاً براساس و مشابه شرح حسابهای معین و تفصیلی تاسیسات برق و با توجه به متوسط عمر مفید هر یک از گروههای دارایی (واحدهای اموال) تنظیم و همزمان با تدوین روش متحدالشکل حسابداری توسط وزارت نیرو تنظیم و برای اجرا به شرکت‌های برق منطقه‌ای ابلاغ گردیده بود. نظر به اینکه طبق تبصره ۳ ذیل گروههای ۲۸ گانه داراییهای مندرج در جدول استهلاک موضوع ماده ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۲ مجلس شورای اسلامی مصوب جلسه مورخ ۱۳۶۸/۳/۲۰ هیئت وزیران، محاسبه استهلاک داراییهای شرکت‌های آب یا برق یا آب و برق منطقه‌ای وابسته به وزارت نیرو، شرکت توانیر، سازمان برق ایران و ... براساس ضوابطی با تصویب وزرای امور اقتصادی و دارایی و نیرو خواهد بود، لذا ضوابط استهلاک با تغییراتی مشابه آنچه قبلاً توسط وزارت نیرو ابلاغ و مورد عمل شرکت‌های برق منطقه‌ای بود به تصویب وزرای محترم امور اقتصادی و دارایی و نیرو رسیده و ابلاغ گردیده است.

حسب این مصوبه و همچنین با توجه به تجدید ارزیابی انجام شده در صنعت آب و برق کشور، داراییهای تجدید ارزیابی شده از نظر مقررات مربوط به استهلاک، در حکم دارایی جدید تلقی و با عدم شمول حکم تبصره شماره ده جدول استهلاک گفته شده، حسب عمر مفید مذکور در جدول، تاسیسات تجدید ارزیابی شده را مشمول اخذ استهلاک کرده است.\*

۱- عضوهای مدیره و قائم مقام شرکت توزیع نیروی برق غرب استان تهران

Mass Units-۲

۳- حسب استانداردهای بین‌المللی حسابداری، (نشریه شماره ۸۸ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی) استهلاک عبارت است از سرشکن کردن مبلغ قابل استهلاک یک دارایی بر عمر مفید برآوردی آن و عمر مفید عبارت است از (الف) مدتی که انتظار می‌رود دارایی استهلاک پذیر، مورد استفاده قرار گیرد یا (ب) مقدار محصول تولیدی برحسب تعداد یا مقیاس مشابه دیگر که پیش بینی می‌شود از به کارگیری دارایی به دست آید.

۴- حسب تعریف روش متحدالشکل حسابداری قیمت دفتری یا قیمت تمام شده عبارت است از مبلغی که برای داراییها در این حسابها ثبت می‌گردد بدون اینکه بابت استهلاک کاهش یا دراصل مبلغ منظور شده باشد.