

برای گزارش کردن سرمایه‌گذاری‌های موقت سه روش همواره مورد بحث بوده است:  
- بهای تمام‌شده تاریخی

- ارزش بازار

- اقل بهای تمام‌شده و بازار

اوراق بهادار پولی (مانند اوراق قرضه و اسناد دریافتنی) با مبلغ و تاریخ سررسید مشخص را باید همانند حساب‌های دریافتنی ثبت و گزارش کرد. یعنی جایی که نرخ بهره را براساس نرخ رایج بازار منظور می‌کنند، باید آنها را بر مبنای خالص ارزش فعلی گزارش کرد. اغلب این کار از طریق در نظر گرفتن یک حساب برای تعیین ارزش صرف یا کسر این اسناد و اوراق، صورت می‌گیرد.

### ■ سرمایه‌گذاری

نوعی دارایی است که واحد سرمایه‌گذار برای افزایش منافع اقتصادی از طریق توزیع منافع (به شکل سود سهام، سود تضمین‌شده و اجاره)، افزایش ارزش یا سایر مزایا (مانند مزایای ناشی از مناسبات تجاری) نگهداری می‌کند.

### ■ سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت

هنگامی که وجوه نقد مزاد بر نیاز در مؤسسه و یا شرکت وجود دارد و در کوتاه‌مدت به آن نیازی نباشد، به منظور کسب بازدهی در یک دوره کوتاه‌تر از یک سال اقدام به سرمایه‌گذاری آن در اوراق بهادار کوتاه‌مدت می‌شود و معمولاً در بازاری اقدام به این نوع سرمایه‌گذاری می‌شود که قابلیت تبدیل سریع آن به وجه نقد جهت برطرف کردن نیازهای مالی وجود داشته باشد.

سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت باید دارای دو خصیصه زیر باشد:

الف) باید این قابلیت را داشته باشد تا اوراق سرمایه‌گذاری شده سریعاً به وجه نقد تبدیل شوند.

ب) سرمایه‌گذار این اوراق را با قصد تبدیل کردن به وجه نقد در طی مدت کمی از یک سال از تاریخ ترازنامه یا چرخه فعالیت شرکت سرمایه‌گذاری کرده باشد.

سپرده سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت بانکی، خرید اوراق مشارکت دولتی و غیردولتی که سریعاً توسط بانک‌ها قابل خرید و فروش هستند و سهام بورس شرکت‌هایی که رونق بالای معاملاتی دارند جزء سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت سریع‌المعامله با قابلیت تبدیل به وجه نقد است.

کلاً هدف از تحصیل سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت اولاً به حداکثر رساندن بازدهی نقدینگی است که فعلاً مورد نیاز نیست و ثانیاً به حداقل رساندن ریسک زیان نوسانات اوراق سرمایه‌گذاری بلندمدت است.

### ■ سرمایه‌گذاری بلندمدت

به طبقه‌ای از سرمایه‌گذاری‌ها گفته می‌شود که به قصد استفاده مستمر در فعالیت‌های واحد تجاری نگهداری شود. یک سرمایه‌گذاری هنگامی به عنوان

دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد یا توانایی واگذاری آن توسط سرمایه‌گذار مشمول محدودیت‌هایی باشد.

سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار: نوعی سرمایه‌گذاری است که برای آن بازار فعالی که آزاد و در دسترس است وجود دارد به طوری که از طریق آن بتوان به ارزش بازار یا شاخصی قابل اتکا که محاسبه ارزش بازار را امکان‌پذیر سازد، دست یافت.

## ۲ در یافتنی‌های تجاری و غیر تجاری

مطالبات یا حساب‌ها و اسناد دریافتنی یکی از مهم‌ترین دارایی‌های یک مؤسسه است. با توجه به اینکه بخش زیادی از فروش شرکت‌ها و مؤسسات معمولاً به صورت نسبه می‌باشد لذا این نوع مطالبات اهمیت زیادی دارد.

براساس بخشنامه جدید سازمان حسابرسی، طبقه‌بندی این حساب‌ها در ترازنامه به نام دریافتنی‌های تجاری و غیر تجاری و زیر سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت قرار می‌گیرد. در یادداشت‌های همراه ترازنامه که در واقع به نوعی شرح و بسط اقلام مندرج در ترازنامه است، حساب‌های دریافتنی کوتاه‌مدت در تقسیم‌بندی‌های تجاری و غیر تجاری و همچنین اسناد و حساب‌های دریافتنی تقسیم‌بندی شده است.

حساب‌های دریافتنی تجاری و غیر تجاری شامل مطالبات کوتاه‌مدت واحد تجاری و مبلغ بدهی مشتریان به شرکت است که در قبال آن سند تأیید بدهی دریافت نشده است و از طریق فروش نسبه کالا و خدمات با توجه به اعتبار خریداران و مشتریان ایجاد می‌شود و معمولاً انتظار می‌رود طی ۳۰ الی ۶۰ روز به نقد تبدیل شود، که این نوع مطالبات از مهم‌ترین مطالبات شرکت‌ها و مؤسسات می‌باشد. اسناد دریافتنی تجاری و غیر تجاری مطالباتی هستند که در قبال آنها یک سند بدهی رسمی مانند چک و سفته در تأیید بدهی مشتریان از آنها دریافت می‌گردد که معمولاً یک تا سه ماه وصول آن به طول می‌انجامد و در صورت طولانی‌تر شدن وصول آن، براساس عرف موجود در بازار سود تضمین شده از این گونه مطالبات اخذ خواهد شد.

اما حساب‌ها و اسناد دریافتنی غیر تجاری یا سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی مبالغی است که اشخاص حقیقی یا حقوقی به غیر از مشتریان، به واحد تجاری بدهکارند و معمولاً از عملیات تجاری شرکت‌ها و مؤسسات ایجاد نمی‌شود که شامل وام و مساعده پرداختی به کارکنان، مطالبات از مدیران، سود سهام دریافتنی (سودهایی که محقق شده لیکن دریافت نشده است)، اسناد دریافتنی ناشی از فروش دارایی‌های ثابت، مطالبات از صاحبان سهام و غیره می‌باشد.

همیشه کلیه مطالبات ایجادشده، توسط مشتریان پرداخت نمی‌گردد و درصدی از مطالبات از بین می‌روند و پرداخت‌نشده باقی می‌ماند یا به اصطلاح سوخت

می‌شود. جهت شفاف‌شدن حساب‌های دریافتنی یا مطالبات، می‌بایست این اقلام از حساب‌های دریافتنی خارج شود. از دو روش برای خروج این‌گونه حساب‌ها استفاده می‌شود این نوع حساب‌ها یا مستقیم و پس از اطمینان از عدم وصول آنها حذف شده و از حساب مطالبات خارج شده و به حساب هزینه مطالبات سوخت‌شده منظور می‌گردد و یا با روش ذخیره‌گیری این امر انجام می‌شود.

- ۱ به محض کشف سوخت‌شدن مطالبات، آنها را ثبت نماید (روش حذف مستقیم)
- ۲ در پایان دوره حسابداری، مطالبات سوخت‌شده را برآورد کند (روش ذخیره)

#### ۴ موجودی مواد و کالا

به دارایی‌های مشهودی اطلاق می‌شود که در روند عادی فعالیت شرکت یا برای فروش خریداری شده و نگهداری می‌شوند و یا در تولید کالاها و خدمات استفاده می‌شوند و یا تولید شده و جهت فروش ارائه خواهند شد. این‌گونه موجودی‌ها با توجه به اینکه انتظار می‌رود طی یک سال مالی یا چرخه عملیات مصرف شوند و یا به فروش برسد، در دسته دارایی‌های جاری طبقه‌بندی می‌شوند.

طبق استاندارد ۸ ایران موجودی‌های مواد و کالا باید دارای چهار خصیصه زیر باشند:

- ۱ در روال عملیات عادی شرکت برای فروش نگهداری شوند.
- ۲ جهت ساخت محصول و یا دادن خدمات در فرایند تولید مورد استفاده قرار گیرد.

۳ جهت ساخت محصول یا ارائه خدمات خریداری شده و نگهداری شود.

۴ با توجه به ماهیت مصرفی بودن آن به‌طور غیرمستقیم در فعالیت واحد تجاری استفاده شود.

با توجه به تعاریف بالا موجودی مواد و کالا شامل موارد زیر می‌باشد:

#### ■ ملزومات مصرفی

ملزوماتی که در قسمت‌های اداری و فروش و خدمات استفاده می‌شود و در جریان تولید محصولات قرار ندارند مانند نوشت‌افزار و لوازم اداری و لوازم مصرفی که در قسمت‌های اداری و خدماتی و فروش و تشکیلاتی استفاده می‌شود.

#### ■ مواد خام تولیدی

به موجودی‌هایی اطلاق می‌شود که در تولید محصولات تولیدی به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم مصرف می‌شوند. مثلاً در یک کارخانه تولید آبیوم، کنستانتره و پاکت‌های آب میوه و قوطی‌های فلزی و نی و غیره جزء مواد خام محسوب می‌شوند. مواد خام بسته به نوع تولید شرکت‌ها متفاوت است.

#### ■ کالای در جریان ساخت

کالا یا کار در جریان ساخت، بهای تمام‌شده محصولاتی است که در دست تولید می‌باشند اما چرخه تولید آنها کامل نشده است. به‌طور مثال در پایان سال مالی وقتی در یک کارخانه ماشین‌سازی، در خط تولید تعدادی ماشین هنوز کامل

نشده‌اند اما قطعات و وسایلی هر چند ناقص بر روی آنها نصب شده است، بهای آن قطعات به‌عنوان کالا یا کار در جریان ساخت پایان دوره شناسایی و در صورت‌های مالی گزارش می‌شود.

### ■ کالای ساخته‌شده یا کالای آماده برای فروش

به کالاهایی که جهت فروش تولید شده است و خریداری شده اطلاق می‌شود. به‌طور مثال در یک کارخانه تولید لوازم برقی در پایان دوره موجودی‌های ساخته‌شده نشان‌دهنده کالای ساخته‌شده و در یک مؤسسه تجاری، کالای آماده برای فروش به موجودی‌هایی اطلاق می‌شوند که جهت فروش، خریداری و نگهداری می‌شوند.

به دو دلیل، ارزش موجودی کالا اهمیت زیادی دارد.

۱ موجودی کالا بخش بزرگی از دارایی‌های جاری را تشکیل می‌دهند؛ در نتیجه، آنها بر سرمایه در گردش و موضع کنونی شرکت اثر زیادی می‌گذارند.

۲ تعیین ارزش موجودی کالا بر مبلغ گزارش‌شده سود خالص اثر عمده و آنی می‌گذارد.

### ■ مقدار موجودی کالا

پرسش مطرح در مورد مقدار موجودی کالا مستلزم تعیین مقدار موجودی کالا می‌شود، از مجرای:

۱ شمارش واقعی

۲ کاربرد سیستم دائمی

۳ استفاده از روش‌هایی برای برآورد مقدار موجودی کالا

اگر برای تعیین موجودی پایان دوره از روش شمارش کالا استفاده شود، مانند «سیستم ثبت ادواری» انتظار بر این است همه کالایی که موجود نیست به فروش رفته باشند. ولی باید عوامل دیگری، مانند ضایعات یا سرقت را هم مورد توجه قرار داد.

اگر برای تعیین مقدار موجودی کالا از «روش ثبت دائمی» استفاده شود، همه اقلام موجودی کالا را در زمان خرید و فروش ثبت و گزارش می‌نمایند. ولی زمانی می‌توان از سیستم ثبت دائمی استفاده کرد که منافع حاصل از کاربرد این روش به بیش از هزینه‌های مربوط به ثبت و نگهداری دفاتر برسد.

زمانی از روش‌های برآورد استفاده می‌کنند که بتوان کالا را به روش دائمی ثبت یا نگهداری کرد. برای برآورد موجودی‌ها از دو روش استفاده می‌کنند:

۱ روش سود ناویژه

۲ روش خرده‌فروشی

روش خرده‌فروشی بیشتر در جاهایی متداول است که کالای موجود، به‌صورت مستقیم، به مشتریان عرضه می‌شود، مانند فروشگاه‌های زنجیره‌ای یا خرده‌فروشی‌ها.

اگرچه هر دو روش سود ناخالص و خرده‌فروشی می‌توانند به مقادیر ارائه‌شده در ترازنامه نزدیک شوند، ولی در مورد مقدار و قیمت آحاد کالا یا اقلام خاص موجودی‌ها هیچ نوع اطلاعات دقیقی به مدیریت نخواهند داد.

### ■ مفروضات مربوط به جریان کالا

از گذشته‌های دور، هدف اصلی تعیین ارزش موجودی کالا این بوده است که هزینه‌های هر دوره را با درآمدهای همان دوره مقایسه کرد (تطبیق داد). حتی با وجود اینکه بهای تمام‌شده موجودی کالا یک عدد باقی‌مانده است، زیرا آن ناشی از محاسبه بهای تمام‌شده موجودی پایان دوره می‌باشد. اغلب از نظر محاسبه سود، ارزش اقلام ارائه‌شده در ترازنامه را در ردهٔ دوم (از نظر اهمیت) قرار می‌دادند. برای تعیین جریان کالا از زمان خرید تا فروش چهار روش پذیرفته‌شده و قابل قبول وجود دارد. آنها عبارت‌اند از:

۱ شناسایی ویژه

۲ اولین صادره از اولین وارده، (FIFO)

۳ اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

۴ تعیین میانگین.

اگر هدف اصلی تعیین ارزش موجودی کالا این باشد که شرکت هزینه‌های هر دوره را با درآمدهای همان دوره مقایسه نماید (کاربرد اصل تطبیق درآمدها با هزینه‌های همان دوره) در آن صورت شاید مناسب‌ترین روش این باشد که از روش شناسایی ویژه استفاده شود.

در روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) فرض بر این است که کالاها در شرکت به صورت واقعی جریان می‌یابند، در واقع این روش به روش شناسایی ویژه بسیار نزدیک است. در بیشتر موارد، این فرض با واقعیت تطبیق می‌کند، زیرا مدیریت خواهان این است که اقلام قدیمی‌تر را نخست بفروشد و اگر کالا از نوعی باشد که زود فاسد گردد اقلام قبلی را سریع‌تر خواهند فروخت، زیرا آنها زودتر خراب خواهند شد.

فرض جریان اولین صادره از اولین وارده (FIFO) می‌تواند اصول تطابق و هزینه تاریخی را تأمین نماید.

روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) برای تعیین ارزش موجودی کالا بر مبنای این فرض قرار دارد که بهتر است هزینه‌های جاری را با درآمدهای جاری مقایسه کرد. بیشتر طرفداران روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) بر این باورند که اصل تطابق مبنای محاسبه قرار می‌گیرد و چنین استدلال می‌نمایند که تقریباً چندین دهه تورم پیاپی شرکت‌ها را ناگزیر ساخته است که از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) استفاده نمایند تا سود خالص به عدد واقعی نزدیک‌تر شود.

روش‌های اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) و اولین صادره از اولین وارده (FIFO) از نظر تعیین ارزش موجودی کالا، در دو انتهای یک طیف قرار می‌گیرند. ارزش موجودی کالا که به سایر روش‌ها محاسبه شود در وسط این طیف قرار خواهد گرفت.

در واقع روش تعیین میانگین نوعی مصالحه است بین دو روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) و اولین صادره از اولین وارده (FIFO). هنگامی که از روش تعیین میانگین استفاده شود هر نوع خریدی بر ارزش موجودی کالا و بهای تمام‌شده کالای فروش رفته اثر خواهد گذاشت. بنابراین، تعیین میانگین باعث خواهد شد، در شرایطی که بازار دچار نوسان است هزینه‌ها را با درآمدها یا ارزش موجودی کالا را، بهتر با هم مقایسه کرد. یعنی، طی دوره حسابداری همه معامله‌ها بدین‌گونه مورد توجه قرار گیرند که بازتابی از کل دوره (و نه یکایک معامله‌ها) هستند.

## ۵. پیش‌پرداخت‌ها

مبالغی که جهت خرید مواد اولیه و یا هزینه‌ها از قبیل بیمه اموال و دارایی‌ها و یا هزینه اجاره پرداخت می‌شود که در آینده نزدیک محقق خواهد شد، به‌عنوان پیش‌پرداخت تلقی شده و در دارایی‌های جاری طبقه‌بندی می‌گردد.

نباید ماهیت علی‌الحساب‌ها را با پیش‌پرداخت اشتباه گرفت. اکثراً تشخیص ماهیت پرداخت‌هایی که حکم علی‌الحساب را دارند با پیش‌پرداخت‌ها اشتباه می‌شود. علی‌الحساب مواقعی پرداخت می‌شود که مقادیری کار انجام شده است اما به‌علت قطعی نشدن و پایان نیافتن مراحل انجام کار و یا انتقال مالکیت آن، جهت انجام کار و ادامه آن نیاز به مبلغی وجود دارد که در این‌گونه مواقع پرداخت انجام‌شده حکم علی‌الحساب را دارد به‌طور مثال کارگری که ۲۰ روز کار کرده و حقوق خود را ماهانه دریافت می‌کند و مقادیری وجه نیاز دارد تقاضای علی‌الحساب از حقوق خود را می‌نماید که این پرداخت حکم علی‌الحساب را دارد و یا مؤسسه‌ای که ساخت قطعه‌ای به آن سفارش داده شده، در مراحل میانی کار جهت خرید مقادیری مواد اولیه نیاز به وجه نقد دارد که در صورت پرداخت قسمتی از کل وجه، حکم علی‌الحساب را دارد.

لیکن پیش‌پرداخت‌ها به پرداخت‌هایی اطلاق می‌گردد که قبل از اینکه هزینه اتفاق بیفتد و یا خرید و انتقال مالکیت صورت پذیرد، وجه آن به طرف مقابل پرداخت می‌گردد. مانند پیش‌پرداخت شش‌ماهه اجاره یا پیش‌پرداخت بیمه اتومبیل و آتش‌سوزی و غیره که مربوط به دوره نزدیک آتی است. علی‌الحساب‌ها در سرفصل حساب‌های دریافتی کوتاه‌مدت و پیش‌پرداخت‌ها در سرفصل پیش‌پرداخت‌ها در طبقه‌بندی دارایی‌های جاری طبقه‌بندی می‌شوند.

## ■ پیش پرداخت‌ها شامل:

- سفارشات مواد اولیه
- سفارشات قطعات و لوازم یدکی
- پیش پرداخت خرید مواد اولیه
- پیش پرداخت‌های مالیاتی
- و سایر پیش پرداخت‌ها می‌باشد.
- پیش پرداخت اجاره

اقدام پیش‌پرداخت‌شده ناشی از ثبت منافع مورد انتظار آینده از محل خدماتی است که ارائه خواهند شد. آنها را از این دیدگاه که می‌توان به پول نقد تبدیل کرد در گروه دارایی‌های جاری قرار نمی‌دهند، بلکه از این دیدگاه که اگر این اقدام وجود نداشتند شرکت ناگزیر بود طی چرخه عملیاتی با استفاده از دارایی‌های جاری آنها را تهیه نماید، در این گروه گزارش می‌نمایند. دلیل مهم دیگر این است که پیش‌پرداخت‌ها نشان‌دهنده منابع (دارایی‌هایی) هستند که تعهد مربوط به آنها برای دوره کوتاه‌مدت (چرخه عملیاتی جاری) است.

برای تعیین مبلغ پیش‌پرداخت‌ها فرایند منقضی شدن بهای تمام‌شده ارقام را به دو روش تعیین می‌نمایند:

### ۱ شناسایی ویژه

### ۲ گذشت زمان

اگر ارقام به مصرف برسند، مانند ملزومات دفتری از روش شناسایی ویژه استفاده می‌کنند و اگر هیچ نوع دارایی مشهود وجود نداشته باشد و طی یک دوره زمانی تنها حق به عنوان یک مدرک یا شاهد وجود داشته باشد (مانند بیمه منقضی نشده یا اجاره پیش‌پرداخت‌شده) در آن صورت از عامل گذشت زمان استفاده می‌نمایند. براساس اصل تطابق، هزینه‌ها را باید در دوره‌ای ثبت کرد که درآمد مربوطه گزارش می‌شود. از این رو، هنگامی که پیش‌پرداخت هزینه مربوط به یک فرایند تولید است، این مبلغ را باید به حساب بهای تمام‌شده محصول منتقل کرد. در بیشتر موارد، نمی‌توان پیش‌پرداخت هزینه‌ها را به صورت مستقیم، به درآمد مشخصی مربوط کرد. از این رو، باید اصل تطابق را به صورت غیرمستقیم و برحسب دوره زمانی رعایت کرد. این هزینه‌ها را باید به حساب دوره‌ای منظور کرد که برای ارائه خدماتی که شرکت از محل آنها دریافت می‌کند، به مصرف می‌رسند.

روش‌هایی که برای تخصیص دادن پیش‌پرداخت هزینه‌ها بر روی دوره‌های زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرند، اصولاً به نوع دارایی بستگی دارد که باید مستهلک شود. مثلاً ملزومات وقتی که به مصرف برسند به حساب هزینه‌های دوره منتقل می‌شوند یا پیش‌پرداخت‌هایی که مربوط به یک دوره زمانی خاص هستند (مانند پیش‌پرداخت بیمه) بر مبنای گذشت زمان هزینه می‌شوند. در هر دو حالت بالا، هدف این است که بهای تمام‌شده ارقام را به دوره‌هایی اختصاص دهند که شرکت از محل آنها منافع دریافت می‌کند.

برای پیش‌پرداخت خدماتی که در آینده دریافت خواهد شد، مناسب‌ترین روش

استفاده از خط مستقیم (برای مستهلک کردن پیش پرداخت) است. اساس فرض بر این پایه قرار دارد که این خدمات به صورت مستمر طی یک دوره زمانی خاص دریافت می‌شود و نیز اینکه منافع نهایی دریافتی در همه دوره‌ها همانند است. این دیدگاه (کاربرد روش مستقیم) از لحاظ تئوری نمی‌تواند معتبر باشد، اما با فرض اینکه بیشتر پیش پرداخت‌ها کوتاه‌مدت هستند، این روش نمی‌تواند موجب نگرانی‌هایی شود.

## ۶ دارایی‌های نگهداری شده برای فروش

یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه‌ای واحد) در صورتی واجد شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش است که برای فروش فوری در وضعیت فعلی آن، فقط برحسب شرایطی که برای فروش چنین دارایی‌هایی (یا مجموعه‌های واحدی) مرسوم و معمول است، آماده باشد (بند ۸ استاندارد) و واحد تجاری قصد و توانایی انتقال دارایی (یا مجموعه واحد) را در وضعیت فعلی آن، به خریدار داشته باشد.

## استاندارد حسابداری شماره ۳۱ (دارایی‌های غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده)

۱ طبقه‌بندی دارایی غیر جاری به عنوان نگهداری شده برای فروش باید تنها پس از احراز شرایط زیر صورت گیرد:

الف) دارایی غیر جاری برای فروش فوری در وضعیت فعلی آن، فقط برحسب شرایطی که برای فروش چنین دارایی‌هایی مرسوم و معمول است، آماده باشد، و ب) فروش آن بسیار محتمل باشد.

۲ واحد تجاری باید دارایی غیر جاری طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری نماید و احتساب استهلاک آن را متوقف کند.

۳ واحد تجاری باید دارایی غیر جاری طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را جدا از سایر دارایی‌ها در ترازنامه ارائه نماید. برای این منظور این دارایی‌ها در قسمت دارایی‌های جاری و تحت سرفصل جداگانه‌ای به عنوان دارایی‌های غیر جاری نگهداری برای فروش گزارش می‌شوند.

۴ واحد تجاری باید یک دارایی غیر جاری را که طبقه‌بندی آن به عنوان نگهداری شده برای فروش متوقف شده است، به اقل مبالغ زیر اندازه‌گیری کند:

الف) مبلغ دفتری آن قبل از اینکه دارایی غیر جاری به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شود پس از تعدیل بابت هرگونه استهلاک، یا تجدید ارزیابی که در صورت عدم طبقه‌بندی دارایی به عنوان نگهداری شده برای فروش شناسایی می‌شد، و ب) مبلغ بازمانده آن در تاریخ انصراف از فروش.

مثال‌های ۱ تا ۳ مواردی از احراز یا عدم احراز معیارهای مندرج در بند ۸ را نشان می‌دهد.



### مثال ۱:

واحد تجاری به اجرای طرح فروش ساختمان دفتر مرکزی خود متعهد شده و اقداماتی را برای یافتن خریدار آغاز کرده است.

الف) واحد تجاری قصد دارد ساختمان را پس از تخلیه به خریدار منتقل کند. زمان مورد نیاز برای تخلیه ساختمان برای فروش چنین دارایی‌هایی معمول و مرسوم است. در تاریخ تعهد به اجرای طرح، معیار مندرج در بند ۸ احراز شده است.

ب) واحد تجاری تا زمان تکمیل ساختمان جدید دفتر مرکزی، به استفاده از این ساختمان ادامه خواهد داد. واحد تجاری قصد ندارد پیش از تکمیل ساختمان جدید، ساختمان فعلی را تخلیه و به خریدار منتقل کند. تأخیر در زمان‌بندی انتقال ساختمان فعلی که توسط واحد تجاری (فروشنده) تحمیل شده است، نشانگر آن است که ساختمان برای فروش فوری آماده نمی‌باشد. تا زمان تکمیل ساختمان جدید معیار مندرج در بند ۸ احراز نمی‌گردد، حتی اگر یک تعهد قطعی خرید برای انتقال آتی ساختمان فعلی در دست باشد.

### مثال ۲:

واحد تجاری به اجرای طرح فروش یک دستگاه تولیدی متعهد شده و اقداماتی را برای یافتن خریدار آغاز کرده است. در تاریخ تعهد به اجرای طرح، سفارش‌های تکمیل نشده مشتریان نیز وجود دارد.

الف) واحد تجاری قصد دارد این دستگاه تولیدی را در حین انجام عملیات به فروش رساند. هرگونه سفارش‌های تکمیل نشده مشتریان در تاریخ فروش به خریدار منتقل می‌شود. انتقال سفارش‌های تکمیل نشده مشتریان در تاریخ فروش بر زمان‌بندی انتقال این دستگاه تأثیری نخواهد داشت. معیار مندرج در بند ۸ در تاریخ تعهد به اجرای طرح، احراز شده است.

ب) واحد تجاری قصد دارد این دستگاه تولیدی را پس از توقف عملیات به فروش رساند. واحد تجاری قصد ندارد پیش از متوقف نمودن تمام عملیات آن دستگاه و تکمیل سفارش‌های مشتریان، دستگاه تولیدی را به خریدار منتقل نماید. تأخیر در زمان‌بندی انتقال این دستگاه که توسط واحد تجاری (فروشنده) تحمیل شده است، نشانگر آن است که این دستگاه برای فروش فوری آماده نیست. تا زمان توقف عملیات این دستگاه، معیار مندرج در بند ۸ احراز نمی‌شود، حتی اگر یک تعهد قطعی خرید برای انتقال آتی این دستگاه در دست باشد.

### مثال ۳:

یک واحد تجاری قصد فروش مجموعه‌ای از املاک خود شامل زمین و تعدادی ساختمان را دارد که از طریق تملیک وثیقه تحصیل کرده است:

الف) واحد تجاری قصد ندارد پیش از تکمیل بازسازی که سبب افزایش ارزش فروش این املاک می‌شود، آنها را به خریدار منتقل کند. تأخیر در زمان‌بندی انتقال

این املاک که توسط واحد تجاری (فروشنده) تحمیل شده است، نشانگر آن است که این املاک برای فروش فوری آماده نمی‌باشد. تا زمان تکمیل بازسازی، معیار مندرج در بند ۸ احراز نمی‌شود.

ب) پس از تکمیل بازسازی و طبقه‌بندی املاک به عنوان نگهداری شده برای فروش اما پیش از دستیابی به تعهد قطعی خرید، واحد تجاری ملزم شد خسارت‌های زیست‌محیطی را جبران کند. واحد تجاری همچنان قصد فروش این املاک را دارد. با این حال، واحد تجاری پیش از جبران خسارت قادر به انتقال املاک به خریدار نیست. تأخیر در زمان‌بندی انتقال املاک که پیش از به‌دست آمدن تعهد قطعی خرید توسط دیگران تحمیل شده، نشانگر آن است که املاک برای فروش فوری آماده نیست. لذا معیار مندرج در بند ۸ دیگر برقرار نمی‌باشد و در نتیجه طبق بند ۲۷، طبقه‌بندی این املاک به عنوان نگهداری شده برای فروش، متوقف می‌شود.

#### ■ انتظار تکمیل فروش طی یک سال (بند ۹)

مثال ۴:

فروش یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) باید بسیار محتمل باشد (بند ۸)، از جمله انتظار می‌رود فرایند فروش آن طی یک سال از تاریخ طبقه‌بندی تکمیل گردد (بند ۹)، تا واجد شرایط طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش شود. در نمونه‌های زیر، این معیار احراز نمی‌گردد:

الف) یک شرکت لیزینگ، تجهیزاتی را برای فروش یا اجاره نگهداری می‌کند که اخیراً قرارداد اجاره آنها خاتمه یافته و هنوز شکل نهایی مبادله آنها در آینده (فروش یا اجاره) تعیین نشده است.

ب) واحد تجاری به اجرای طرحی برای فروش اموالی که هم‌اکنون از آن استفاده می‌نماید، متعهد شده است. معامله اموال به صورت فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره سرمایه‌ای خواهد بود.

استثناء برای معیار مندرج در بند ۹ (بند ۱۰ و پیوست شماره ۱) الزام یک سال مندرج در بند ۹ در وضعیت‌های محدودی نادیده گرفته می‌شود که دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) به سبب رویدادها و شرایط خارج از کنترل واحد تجاری، طولانی‌تر خواهد شد (یا شده است) و شرایط مشخص شده نیز احراز گردد (بند ۱۰ و پیوست شماره ۱). مثال‌های ۵ تا ۷ چنین وضعیت‌هایی را تشریح می‌کند.

مثال ۵:

یک واحد تجاری فعال در صنعت تولید برق به اجرای طرح فروش مجموعه‌ای واحد متعهد شده است که بخش عمده‌ای از عملیات آن را تشکیل می‌دهد. این فروش مستلزم کسب مجوز قانونی است که می‌تواند دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش را از یک سال طولانی‌تر سازد. اقدامات مورد نیاز برای کسب مجوز را

نمی‌توان تا زمان یافتن خریدار و به‌دست آمدن تعهد قطعی خرید آغاز کرد. با این حال، دستیابی به تعهد قطعی خرید طی یک سال آینده بسیار محتمل است. در چنین وضعیتی، شرایط بند الف پیوست شماره ۱ برای مستثنی شدن از الزام یک سال بند ۹ احراز می‌شود.

مثال ۶:

یک واحد تجاری به اجرای طرح فروش یک دستگاه تولیدی در شرایط فعلی آن متعهد شده و این دستگاه را در آن تاریخ به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی کرده است. پس از دستیابی به تعهد قطعی خرید، با بازرسی اموال توسط خریدار مشخص شد که دارایی مذکور محیط زیست را آلوده می‌کند و فروشنده از این موضوع اطلاع نداشته است. واحد تجاری باید اقدامات لازم به منظور رفع این مشکل را انجام دهد که این امر دوره مورد نیاز برای تکمیل فروش را از یک سال طولانی‌تر خواهد کرد. متعاقباً واحد تجاری اقداماتی را برای رفع مشکل آغاز کرده که به ثمر رسیدن آن بسیار محتمل است. در چنین وضعیتی، شرایط بند ب پیوست شماره ۱ برای مستثنی شدن از الزام یک سال مندرج در بند ۹ احراز می‌شود.

مثال ۷:

واحد تجاری به اجرای طرحی برای فروش یک دارایی غیرجاری متعهد شده و آن دارایی را در آن تاریخ به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی کرده است. الف) طی دوره یک ساله اول، شرایطی که در زمان طبقه‌بندی اولیه دارایی به عنوان نگهداری شده برای فروش بر بازار حاکم بود رو به وخامت گذاشت و در نتیجه، دارایی تا پایان آن دوره، فروخته نشد. طی آن دوره، واحد تجاری برنامه بازاریابی دارایی را ادامه داد اما به دلیل نبود پیشنهاد خرید مناسب، قیمت آن را کاهش داد. بازاریابی مؤثر دارایی با قیمتی که با توجه به تغییر شرایط بازار منطقی است همچنان ادامه دارد. از این رو، معیارهای مندرج در بندهای ۸ و ۹ و نیز شرایط مندرج در بند ج پیوست شماره ۱ برای مستثنی شدن از الزام یک سال احراز می‌شود. در پایان دوره یک ساله اول، دارایی همچنان باید به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شود.

ب) طی دوره یک ساله بعدی، شرایط بازار وخیم‌تر شد و دارایی تا پایان آن دوره نیز فروخته نشد. واحد تجاری بر این باور است که شرایط بازار بهبود خواهد یافت و قیمت دارایی بیش از این سقوط نخواهد کرد. دارایی همچنان برای فروش، اما به مبلغی بیش از ارزش روز آن، نگهداری می‌شود. در این وضعیت، عدم کاهش قیمت نشان می‌دهد که دارایی برای فروش فوری، به صورتی که بند ۸ الزام می‌کند، آماده نیست. به‌علاوه، براساس بند ۹ دارایی باید به قیمتی که با توجه به ارزش منصفانه روز آن منطقی است، بازاریابی شود. بنابراین، شرایط مندرج در بند ج پیوست شماره ۱ برای مستثنی شدن از الزام یک ساله بند ۹ احراز نمی‌شود. طبق بند ۲۷،

طبقه‌بندی دارایی به عنوان نگهداری شده برای فروش، متوقف می‌شود.

■ **تشخیص یک دارایی به عنوان برکنار شده (بندهای ۱۴ و ۱۵)**

در بندهای ۱۴ و ۱۵ استاندارد، الزامات تشخیص یک دارایی برکنار شده، ارائه شده است. مثال ۸ موردی را نشان می‌دهد که یک دارایی به عنوان برکنار شده محسوب نمی‌شود.

مثال ۸:

یک واحد تجاری استفاده از یک دستگاه تولیدی را به دلیل کاهش تقاضا برای محصول آن متوقف کرده است. با این حال، دستگاه مزبور در شرایط آماده برای تولید حفظ می‌شود و انتظار می‌رود با افزایش تقاضا مجدداً مورد استفاده قرار گیرد. این دستگاه به عنوان برکنار شده محسوب نمی‌شود.

فعالیت

با توجه به تعریف دارایی‌های جاری، جدول زیر را تکمیل نمایید.

ردیف	شرح	تبدیل به وجه نقد	تبدیل به دارایی‌های دیگر	تبدیل به هزینه منقضی یا مصرف	فروش
۱	اسناد دریافتی	✓			
۲	موجودی ملزومات			✓	
۳	تنخواه گردان	✓	✓	✓	
۴	حساب‌های دریافتی	✓			
۵	پیش پرداخت اجاره			✓	

فعالیت

با تکمیل جدول زیر، تأثیر هر رخداد را بر دارایی‌های جاری نمایش دهید.

ردیف	شرح	نحوه تأثیر بر دارایی جاری		
		افزایش	کاهش	بی تأثیر
۱	سرمایه‌گذاری نقدی مالک	✓		
۲	دریافت مطالبات ناشی از فروش نسبه کالا			✓
۳	پرداخت بدهی مالیاتی شرکت به اداره دارایی		✓	
۴	پرداخت بدهی خرید نسبه اثاثه		✓	
۵	پرداخت وجه بابت اجاره یک ساله دفتر مؤسسه			✓

## دارایی‌های غیر جاری

۱۳۹۵/۱۲/۳۰	۱۳۹۶/۱۲/۲۹	استانداردهای بین‌المللی	۱۳۹۵/۱۲/۳۰	۱۳۹۶/۱۲/۲۹	استانداردهای ایران
میلیون ریال	میلیون ریال	دارایی‌های غیر جاری:	میلیون ریال	میلیون ریال	دارایی‌های غیر جاری:
xxx	xxx	دریافتی‌های تجاری و غیر تجاری	xxx	xxx	دریافتی‌های بلند مدت
xxx	xxx	سایر دارایی‌های مالی	xxx	xxx	سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت
xxx	xxx	مالیات بر درآمد انتقالی	—	—	
xxx	xxx	سرمایه‌گذاری در املاک	xxx	xxx	سرمایه‌گذاری در املاک
xxx	xxx	دارایی‌های نامشهود	xxx	xxx	دارایی‌های نامشهود
xxx	xxx	املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات	xxx	xxx	دارایی‌های ثابت مشهود
—	—		xxx	xxx	سایر دارایی‌ها
xxx	xxx	جمع دارایی‌های غیر جاری	xxx	xxx	جمع دارایی‌های غیر جاری

**دارایی‌های غیر جاری:** با توجه به تعاریفی که جهت دارایی‌های جاری در قسمت اول بخش دارایی‌های جاری ارائه گردید، کلیه دارایی‌هایی را که نمی‌توان آنها را در سر فصل دارایی‌های جاری طبقه‌بندی نمود، یعنی انتظار نمی‌رود که در طی یک دوره مالی قابلیت تبدیل شدن به نقد را داشته باشد و یا تبدیل به کالا شده، به فروش رسیده و وجه آن دریافت گردد، دارایی‌های غیر جاری نامیده می‌شود. سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت و دارایی‌های نامشهود و دارایی‌های ثابت مشهود و سایر دارایی‌ها در این طبقه‌بندی قرار می‌گیرند.

استاندارد، اصطلاح «غیرجاری» را برای دارایی‌های بلند مدت مشهود، نامشهود و مالی به کار می‌برد. استاندارد، استفاده از عناوین جایگزین را، مادامی که مفهوم آنها واضح باشد، منع نمی‌کند.

### دارایی‌های غیر جاری در ایران به شرح زیر طبقه‌بندی می‌گردد:

الف) دریافتی‌های بلند مدت

ب) سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت

ج) سرمایه‌گذاری در املاک

د) دارایی‌های نامشهود

ه) دارایی‌های ثابت مشهود

و) سایر دارایی‌ها

## الف) دریافتنی‌های بلند مدت

حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری و غیر تجاری شامل کلیه مطالبات از مشتریان، مدیران، اعضا و کارکنان، شرکت‌های وابسته و عضو گروه و سایر دریافتنی‌هایی که انتظار نمی‌رود طی سال جاری یا آتی وصول شود.

## ب) سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت

سرمایه‌گذاری به‌طور کل به این مفهوم است که میزان مشخصی پول در بخشی به‌کار گرفته شود که هم اصل سرمایه حفظ شود و هم سود به‌دست آید. معمولاً این فعالیت جهت کسب بیشترین سود انجام می‌شود؛ هر چقدر میزان پول سرمایه‌گذاری شده بیشتر باشد و هر چقدر ریسک‌پذیری و به‌زبان دیگر خطرپذیری آن بیشتر باشد و برای مدت طولانی‌تری انجام گردد، میزان سود حاصله بیشتر است. به‌طور مثال سود سپرده‌های کوتاه مدت مسلماً به نسبت سپرده‌های بلند مدت بانکی متفاوت است و همچنین بازده سرمایه‌گذاری در بانک‌های رسمی کشور که احتمال سوخت پول در آن بسیار کمتر است به نسبت سرمایه‌گذاری در به اصطلاح بازار بسیار کمتر است. لذا به این نوع سرمایه‌گذاری‌ها که جهت کسب سود بیشتر در طولانی مدت با وجهی که در حال حاضر مصرفی برای خرج آن متصور نیست، انجام می‌شود، سرمایه‌گذاری بلند مدت گفته می‌شود. این گونه سرمایه‌گذاری‌ها با توجه به ماهیت و هدف آن که فراتر از یک دوره و یا سال مالی است از سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت تفکیک شده و در بخش دارایی‌های غیر جاری در قسمت سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت طبقه‌بندی می‌شود.

دارایی‌های غیر عملیاتی که در تولید کالاها و خدمات مستمر شرکت نقش ندارند جزو این دسته قرار می‌گیرند مثل سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار و یا سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکت‌ها که انتظار می‌رود سود سهام جدید ایجاد کند. سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت در ترازنامه پس از دریافتنی‌های بلند مدت گزارش می‌شود و مبنای اساسی برای ارزشیابی سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت بهای تمام شده تاریخی است. منظور از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری، بهای خرید و سایر مخارج تحصیل مثل کارمزد کارگذار، عوارض پرداختی و ... می‌باشد. نکته لازم این است که بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌ها شامل مخارج مالی (بهره) تحمل شده در رابطه با تحصیل تدریجی سرمایه‌گذاری نیست.

اگر سرمایه‌گذاری در قبال واگذاری ما به ازای غیر از وجه نقد مثل زمین، ساختمان، و ... کسب شود، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری معادل ارزش منصفانه دارایی واگذار شده خواهد بود. البته چنانچه ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری تحصیل شده با سهولت بیشتری قابل تعیین باشد، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری همان ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری خواهد بود.

براساس تعریف سرمایه‌گذاری بلند مدت مندرج در بند ۵، سرمایه‌گذاری فقط

زمانی به عنوان بلند مدت طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد یا اینکه در عمل محدودیت‌هایی در توانایی واگذاری آن توسط واحد تجاری وجود داشته باشد. این اصل صرف نظر از اینکه سرمایه‌گذاری مورد نظر سریع‌المعامله در بازار باشد یا نباشد، مصداق دارد.

بنابراین سرمایه‌گذاری بلند مدت مشتمل بر موارد زیر است:

(الف) سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی و وابسته یا تسهیلات بلند مدت اعطایی به این واحدها.

(ب) سرمایه‌گذاری‌هایی که اساساً جهت حفظ، تسهیل و گسترش فعالیت یا روابط تجاری موجود انجام شده است (این سرمایه‌گذاری‌ها اصطلاحاً سرمایه‌گذاری‌های تجاری نام گرفته است)

(ج) سرمایه‌گذاری‌هایی را که نمی‌توان واگذار کرد، یا بدون تأثیر عمده بر فعالیت‌های واحد تجاری قابل واگذاری نیست

(د) سرمایه‌گذاری‌هایی که با قصد استفاده مستمر توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود و هدف آن نگهداری پرتفویی از سرمایه‌گذاری‌ها جهت تأمین درآمد و یا رشد سرمایه برای صاحبان سرمایه واحد تجاری است.

### **(ج) سرمایه‌گذاری در املاک**

سرمایه‌گذاری‌هایی که شرکت‌ها به قصد منافع آتی در بخش املاک انجام می‌دهند و عبارت از سرمایه‌گذاری در زمین یا ساختمانی است که عملیات ساخت و توسعه آن به اتمام رسیده و به جهت ارزش بالقوه‌ای که از نظر سرمایه‌گذاری دارد و نه به قصد استفاده توسط واحد تجاری سرمایه‌گذار یا شرکت‌های هم‌گروه آن، نگهداری می‌شود.

سرمایه‌گذاری‌هایی که تحت عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود باید در ترازنامه به یکی از روش‌های زیر منعکس شود

(الف) بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته.

(ب) مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین

### **(د) دارایی نامشهود**

دارایی‌های بلند مدتی هستند که موجودیت عینی ندارند؛ یعنی وجود فیزیکی نداشته و قابل رویت نیستند، اما با توجه به حقوق و مزایایی که از مالکیت آنها جهت مؤسسه حاصل می‌شود، دارای منافع اقتصادی بوده و ارزشمند می‌باشند، که این دارایی‌ها دارایی‌های نامشهود نامیده می‌شوند.

این دارایی‌ها از سه طریق زیر به دست می‌آیند:

(الف) از طریق کسب مجوزهای دولتی مانند حق امتیاز، حق اختراع، حق تألیف (کپی‌رایت)، علائم تجاری ثبت شده

(ب) از طریق تحصیل از سایر واحدهای تجاری که به آن سرقفلی می‌گویند (سرقفلی

یک نوع حق معنوی است که یک واحد بخاطر تقدم در اجاره، موقعیت یا جذب مشتری پیدا می‌کند که در واقع شامل برند شرکت و مشتریان وفادار زیاد و روابط خوب با مشتریان و کارکنان است که دارای ارزش پولی است.)  
(ج) حقوق انحصاری خصوصی است که از قراردادهای پیمانی ناشی می‌شود؛ مانند حق استفاده از نام تجاری و فرانشیز (فرانشیز یک شبکه ارتباطی بین کسب و کارهای مستقل کوچک می‌باشد که به هر یک از این کسب و کارهای کوچک اجازه می‌دهد که تحت یک نام تجاری مشترک و یک هویت فعالیت کنند و همگی از یک متد موفق (که قبلاً آزمایش شده) و بازاریابی مشترک استفاده کنند.)

### ویژگی‌های دارایی‌های نامشهود

- دارای موجودیت فیزیکی و عینی نمی‌باشند.  
- قابل تشخیص غیر پولی می‌باشند.  
(دارایی‌های نامشهود با تکیه بر ماهیت غیرعینی و غیرپولی آن تعریف می‌شود. بدین ترتیب اقلامی از قبیل حساب‌های دریافتی در زمره این دارایی‌ها قرار نمی‌گیرد.)  
دارایی‌های پولی: وجه نقد و دارایی‌هایی که قرار است به مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت شود.  
دارایی‌های نامشهود عموماً کاربرد جایگزین ندارند و نمی‌توان آنها را به اجزای کوچک‌تر برای فروش تقسیم کرد.  
قابل تشخیص باشد نظیر حق امتیاز آب، برق، تلفن، گاز، حقوق مؤلف و...  
(طبق تعریف، دارایی نامشهود قابل تشخیص است، یعنی می‌توان آن را از سرقفلی واحد تجاری متمایز کرد (از قبیل حق اختراع و حق تألیف). بدین ترتیب سرقفلی واحد تجاری که از کل واحد تجاری یا سایر دارایی‌های واحد تجاری قابل تشخیص نیست به عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی‌شود، حتی اگر دارای منافع اقتصادی آتی باشد.)

در استاندارد قبلی، دارایی نامشهود به عنوان یک دارایی غیرپولی و فاقد ماهیت عینی تعریف شده بود که:

(الف) به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود،

(ب) به قصد استفاده طی بیش از یک دوره مالی توسط واحد تجاری تحصیل شده باشد، و

(ج) قابل تشخیص باشد.

در آخرین استاندارد شرط‌های "الف" و "ب" حذف شده است زیرا قصد استفاده از دارایی و دوره استفاده از آن شرط لازم برای طبقه‌بندی آن به عنوان دارایی



نامشهود نیست. بنابراین تمام دارایی‌هایی که ویژگی‌های قابلیت تشخیص و فقدان ماهیت عینی را داشته باشند در دامنه این استاندارد قرار می‌گیرند.

### دارایی‌های نامشهود طبق استانداردهای بین‌المللی (IFRS)

**۲۱** دارایی نامشهود، تنها زمانی باید شناسایی شود که:

الف) جریان منافع اقتصادی آتی مورد انتظار قابل انتساب به دارایی، به واحد تجاری محتمل باشد؛ و

ب) بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد.

**۲۲** واحد تجاری باید محتمل بودن منابع اقتصادی آتی مورد انتظار را با استفاده از مفروضات معقول و دارای پشتوانه که معرف بهترین برآورد مدیریت از مجموعه شرایط اقتصادی موجود در طول عمر مفید دارایی است، ارزیابی کند.

**۲۷** بهای تمام شده دارایی نامشهودی که جداگانه تحصیل می‌شود، شامل موارد زیر است:

الف) قیمت خرید آن، شامل عوارض واردات و مالیات غیرقابل برگشت خرید، پس از کسر تخفیفات تجاری و سایر تخفیفات؛ و

ب) هرگونه مخارج مستقیماً قابل انتساب آماده‌سازی دارایی برای استفاده مورد نظر از آن.

**۲۸** مثال‌هایی از مخارجی که به‌طور مستقیم قابل انتساب است، شامل موارد زیر می‌باشد:

الف) مخارج مزایای کارکنان (طبق تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹) که به‌طور مستقیم به رساندن دارایی به شرط بهره‌برداری مربوط می‌شود؛

ب) حق‌الزحمه‌های حرفه‌ای که به‌طور مستقیم، به رساندن دارایی به شرط بهره‌برداری مربوط می‌شود؛

پ) مخازن آزمایش مناسب بودن کارکرد دارایی.

**۲۹** مثال‌هایی از مخارجی که در بهای تمام شده دارایی نامشهود منظور نمی‌شود، شامل موارد زیر است:

الف) مخارج معرفی محصول یا خدمت جدید (شامل مخارج تبلیغات و فعالیت‌های ترویجی)؛

ب) مخارج انجام کسب و کار در محل جدید یا با گروه جدید مشتریان (شامل مخارج آموزش کارکنان)؛ و

پ) مخارج اداری و سایر مخارج سربار عمومی.

دارایی‌های نامشهود به دو گروه زیر تقسیم می‌شوند:

**۱** دارایی نامشهود با عمر مفید معین (استهلاک پذیر):

مدت استفاده از این گروه دارایی‌ها مشخص است (نامحدود نیست) و به تدریج که

مورد استفاده قرار می‌گیرند حقوق مالی آنها ارزش اولیه خود را از دست می‌دهد. بنابراین قسمتی از بهای تمام شده این ارقام در ادوار مالی عمر مفید این دارایی‌ها به حساب هزینه‌های آن دوره منظور می‌شود. استهلاک دارایی نامشهود و عملیات حسابداری آن تا حدودی مشابه دارایی ثابت مشهود می‌باشد مانند حق اختراع و حق تألیف

#### ۲ دارایی‌های نامشهود با عمر مفید نامعین (استهلاک ناپذیر):

مدت استفاده از این گروه دارایی‌ها مشخص نیست و به دلیل عدم برآورد عمر مفید، عملاً تعیین استهلاک امکان‌پذیر نمی‌باشد مانند سرقفلی محل کسب، ارزش علایم تجاری.

#### ■ عمر مفید دارایی‌های نامشهود

عمر مفید دارایی نامشهود تابع جریان‌های نقدی ورودی مرتبط با آن دارایی است. دوره استهلاک دارایی نامشهود باید منعکس‌کننده عمر مفید و در نتیجه جریان‌های نقدی ورودی مرتبط با دارایی باشد. در بعضی موارد، دوره زمانی که انتظار می‌رود دارایی طی آن، جریان نقدی ورودی برای واحد تجاری ایجاد کند، قابل پیش‌بینی نیست. بنابراین در چنین مواردی عمر مفید دارایی نامشهود و به تبع آن دوره استهلاک نامعین است.

#### ■ استهلاک

تخصیص سیستماتیک بهای تمام‌شده (یا مبلغ تجدید ارزیابی شده) یک دارایی پس از کسر ارزش باقیمانده برای انعکاس مصرف منافع اقتصادی دارایی در آینده است. چنانچه دوره مصرف منافع اقتصادی دارایی قابل پیش‌بینی نباشد مستهلک کردن دارایی طی یک دوره اختیاری، موجب ارائه مطلوب نمی‌شود. در نتیجه دارایی‌های نامشهود با عمر مفید نامعین مستهلک نمی‌شود بلکه به طور مرتب آزمون کاهش ارزش در مورد آن انجام می‌شود.

در استاندارد قبلی یک فرض قابل رد وجود داشت مبنی بر اینکه حداکثر عمر مفید دارایی‌های نامشهود ۲۰ سال است. در صورتی که عمر مفید باید منعکس‌کننده دوره‌ای باشد که طی آن، دارایی موردنظر جریان نقدی ایجاد می‌کند. بنابراین فرض ۲۰ سال با این دیدگاه سازگار نبود و در نتیجه حذف گردید.

#### ■ بررسی ارزش باقیمانده

طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۸، ارزش باقیمانده دارایی‌های نامشهود به‌طور ادواری بررسی می‌شود و در مواردی که ارزش باقیمانده برابر یا بیشتر از مبلغ دفتری دارایی باشد، مستهلک شدن دارایی متوقف می‌گردد. با توجه به مشکلات برآورد ارزش باقیمانده و امکان تأثیرگذاری قضاوت‌های شخصی و در نتیجه کاهش قابلیت اتکای مبالغ مربوط به دارایی‌های نامشهود، کمیته، تجدید نظر در ارزش باقیمانده را مجاز نمی‌شمارد.

در این پیوست، نحوه کاربرد استاندارد حسابداری در مورد برخی اقلام غیرپولی نامشهود با توجه به ویژگی‌های قانونی و سایر جنبه‌های مرتبط با آنها مطرح می‌شود. این موارد تنها جنبه تشریحی دارد و بنابراین بخشی از استاندارد حسابداری نیست.

### ■ حق اختراع

حق اختراع، حقی است که به دارنده آن امکان استفاده، تولید، فروش و کنترل محصول، فرایند یا فعالیت ابداعی خود را می‌دهد و نقض آن توسط دیگران مجاز نیست. حق اختراع در صورتی دارای منافع اقتصادی آتی است که اولاً به نام واحد تجاری ثبت شود و ثانیاً از طریق کاهش هزینه‌های عملیاتی یا امکان تولید و فروش کالاها و خدمات با قیمتی بیشتر، سودآوری واحد تجاری را نسبت به سایر واحدهای رقیب بهبود بخشد. ممکن است پیشرفت فناوری و اختراعات جدید رقیب، باعث نابایی محصولاتی شود که واحد تجاری با استفاده از اختراع خود آنها را تولید کرده و به فروش می‌رساند که در این صورت حق اختراع منافع اقتصادی خود را از دست می‌دهد، اگرچه ممکن است اعتبار قانونی آن منقضی نشده باشد. طبق ماده ۳۳ قانون ثبت علائم و اختراعات مصوب تیرماه ۱۳۱۰ «مدت اعتبار ورقه اختراع به تقاضای مخترع پنج یا ده یا پانزده و یا منتهی بیست سال است». در مدت مزبور حق انحصاری ساخت یا فروش یا اعمال و یا استفاده از اختراع، در صورت تصریح در ورقه اختراع، منحصراً در اختیار مخترع یا قائم مقام قانونی اوست.

در صورت تحصیل امتیاز استفاده از اختراع دیگران براساس قرارداد، بهای تمام شده آن در سرفصل دارایی‌های نامشهود منعکس می‌شود. مبالغی که به عنوان حق امتیاز در هر دوره پرداخت می‌شود براساس نوع استفاده از حق اختراع، به حساب هزینه‌های عملیاتی یا سربار کارخانه منظور می‌شود. در صورت اختراع توسط واحد تجاری، کلیه مخارج مربوط، چنانچه واجد معیارهای شناخت به عنوان دارایی باشد به دارایی نامشهود و در غیر این صورت به هزینه‌های دوره، منظور می‌شود.

### ■ حق تألیف

طبق ماده ۱۲ قانون حمایت از مؤلفان، «حق تألیف عبارت است از حق انحصاری نشر، پخش، عرضه و اجرای اثر هنری یا نوشته‌ای که به مدت عمر پدید آورنده و سی سال بعد از فوت او به شخص پدید آورنده و وارث او اعطا می‌شود». اگرچه عمر قانونی حق تألیف مدت زمانی طولانی را دربر می‌گیرد ولی عمر مفید حق تألیف به ارزش اقتصادی آن بستگی دارد. حق تألیف تا زمانی دارای منافع اقتصادی است که بازار برای انتشار اثر مربوط وجود دارد. اگر حق تألیف خریداری شود به بهای تمام شده ثبت می‌شود و در صورتی که در واحد تجاری ایجاد شود باید مخارج قابل شناسایی را که در رابطه با آن تحمل شده است، در صورت اطمینان از توان ایجاد منافع اقتصادی آتی، به حساب دارایی منظور کرد.

### ■ سرقفلی محل کسب (حق کسب یا پیشه یا تجارت)

سرقفلی محل کسب، حقی است که واحد تجاری به جهت تقدم در اجاره، موقعیت یا جذب مشتری نسبت به محلی پیدا می‌کند. این حق در میان عموم به‌عنوان سرقفلی شناخته شده است لیکن در حسابداری برای تمایز این حق و سرقفلی مربوط به تحصیل سایر واحدها یا گروه دارایی‌ها، استفاده از واژه «سرقفلی محل کسب» مناسب‌تر است.

سرقفلی محل کسب، تنها زمانی به‌عنوان دارایی قابل شناسایی است که از اشخاص دیگر در مقابل پرداخت وجه نقد یا معادل نقد یا سایر مابه‌ازاهای غیر نقد خریداری شده باشد. اگرچه حق مزبور متصل به یک دارایی مشهود است، اما خرید و فروش آن بدون واگذاری مالکیت امکان‌پذیر است و بنابراین انعکاس آن تحت سر فصل دارایی‌های نامشهود مناسب است. سرقفلی محل کسب عمر مفید نامعین دارد و عموماً قابل بازیافت است زیرا اگر مستأجر این حق را به‌طور قانونی تحصیل کرده باشد، حتی در صورت اجبار مالک، تخلیه در مقابل دریافت سرقفلی صورت می‌گیرد.

### ■ علامت تجاری و نام تجاری

طبق ماده ۱ قانون ثبت علائم و اختراعات مصوب تیرماه ۱۳۱۰ «علامت تجاری عبارت است از هر قسم علامتی اعم از نقش، تصویر، رقم، حرف، عبارت، مهر، لفاظ و غیر آن که برای امتیاز تشخیص محصول صنعتی یا تجاری یا فلاحتی اختیار می‌شود». علامت تجاری در صورتی که براساس مقررات قانون ثبت شده باشد، قابل نقل و انتقال است. مدت اعتبار علامت تجاری طبق ماده ۱۴ قانون مذکور ۱۰ سال و بعد از آن نیز قابل تمدید است و در واقع عمر قانونی محدودی ندارد.

ارزش علامت تجاری و نام تجاری به نسبتی که واحد تجاری موفق به بهبود درآمد خود می‌شود، افزایش می‌یابد. اگرچه این افزایش تاحدودی ناشی از تبلیغات است ولی رابطه روشنی بین مخارج تبلیغات و افزایش ارزش علائم و نام‌های تجاری وجود ندارد، لذا معمولاً بهای تمام شده‌ای برای این نوع دارایی در نظر گرفته نمی‌شود مگر هنگامی که نام یا علامت تجاری خریداری شود. اما مبالغی که مستقیماً صرف ایجاد، استیفای حق قانونی یا ثبت علامت تجاری می‌شود به دارایی منظور می‌شود.

### ■ حق امتیاز و فرانسیز

حق امتیاز و فرانسیز مجوز استفاده از حقوق دیگران است که صاحب حق براساس توافقنامه در قبال دریافت مبلغ مشخصی، امتیاز ساخت و حق فروش تولیدات یا انجام خدمات مشخص، استفاده از نام یا علامت تجاری را به خریدار اعطا می‌کند. در توافقنامه معمولاً محدودیت‌ها و تعهدات طرفین مشخص می‌شود. این محدودیت‌ها از جمله ممکن است در مورد کیفیت محصولات، نرخ‌ها و قیمت تولیدات یا الزام بر خرید کالا از محلی مشخص باشد. برای تحصیل حق امتیاز و فرانسیز، مبالغی به طور یکجا در زمان انعقاد قرارداد،

در طول قرارداد و یا ترکیبی از این دو شیوه، پرداخت می‌شود. مبالغی که در ابتدا یک‌جا پرداخت می‌شود در صورت احراز شرایط شناخت مندرج در استاندارد، به‌عنوان دارایی نامشهود در حساب‌ها منعکس می‌شود.

### ■ هزینه‌های تأسیس

برای تأسیس یک واحد تجاری فعالیت‌های خاصی انجام می‌شود. این فعالیت‌ها مستلزم صرف مخارجی است که در ابتدا توسط مؤسسين پرداخت می‌شود. این مخارج شامل مخارج حقوقی برای تهیه اساسنامه و شرکت نامه، حق مشاوره، حق الزحمه حسابداری، مالیات، مخارج ثبت و سایر مخارج مربوط به تأسیس است. پرداخت این مخارج با هدف کسب منافع آتی در طول عمر واحد تجاری صورت می‌گیرد، لیکن به خودی خود منافع اقتصادی آتی ندارد. در واقع این مخارج منجر به جریان ورودی و جوه نقد یا کاهش جریان خروجی وجوه نقد نمی‌شود و بنابراین در تعریف دارایی‌ها قرار نمی‌گیرد. اگرچه در عمل شرکت‌ها این مخارج را مطابق با قوانین مالیاتی یا دوره‌های اختیاری به حساب هزینه منظور می‌کنند، لیکن براساس الزامات استاندارد، در زمان تحمل به عنوان هزینه دوره منظور می‌شود.

### ■ حق استفاده از خدمات عمومی

برای استفاده از خدمات عمومی از قبیل برق، آب، تلفن و گاز وجوهی تحت عناوین حق اشتراک، حق انشعاب و غیره در زمان تحصیل به سازمان‌های دولتی پرداخت می‌شود. این وجوه غالباً در قبال حق استفاده دائمی از این خدمات پرداخت می‌شود و برخی از آنها مانند امتیاز تلفن، به‌طور جداگانه قابل نقل و انتقال است. مدت زمان استفاده از این حقوق محدود نیست بنابراین این نوع دارایی‌ها برای مدت نامشخصی به دارنده آن انتفاع می‌رساند. وجوهی که در ارتباط با کسب این حقوق پرداخت می‌شود، ممکن است طبق شرایط عمومی مربوط، ماهیت سپرده داشته باشد. همچنین ممکن است قسمتی از وجوه پرداختی بابت تأسیساتی باشد که توسط سازمان دولتی ذیربط برای واحد تجاری مستقر می‌شود. در کلیه موارد بالا، دارایی‌های تحصیل‌شده به عنوان دارایی‌های نامشهود طبقه‌بندی می‌شود.

### ■ سرقتی

اصطلاح فوق مفهوم متفاوتی با سرقتی محل کسب دارد، اگرچه هر دو به علت وجود یا ایجاد مزیت‌های خاص تجاری حادث می‌شود. به تعبیر دیگر در شرایطی که سرقتی محل کسب به عواملی همچون موقعیت محلی و جذب مشتری وابسته است، سرقتی یک واحد تجاری در نتیجه هم‌افزایی کلیه دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود قابل تشخیص و غیرقابل تشخیص ایجاد می‌شود به نحوی که موجب ایجاد منافع اقتصادی آتی بیشتری برای آن واحد تجاری در مقایسه با سایر واحدهای تجاری مشابه می‌گردد. از آنجا که سرقتی به‌طور جداگانه قابل تشخیص نیست، اساساً در تعریف دارایی نامشهود قرار نمی‌گیرد و در استاندارد

مربوط به ترکیب‌های تجاری مطرح شده است. واژه حسن شهرت نیز بعضاً به جای واژه سرقفلی به کار می‌رود.

### ■ امتیاز کاربری و تراکم مازاد

مخارج مربوط به تحصیل امتیاز تغییر کاربری و تراکم مازاد املاک دارای منافع اقتصادی آتی است که دوره استفاده آن به عمر مفید ساختمان محدود نمی‌شود و عمر مفید آن نامعین است. اگرچه این گونه حق امتیازها می‌تواند نوعی دارایی نامشهود محسوب شود اما با توجه به بند ۸ استاندارد حسابداری شماره ۱۷ با عنوان دارایی‌های نامشهود، مرتبط با یک عنصر عینی، یعنی زمین یا ساختمان مربوط است. لذا این مخارج به دلیل نامعین بودن دوره استفاده از آن به بهای تمام شده زمین مربوط منظور می‌گردد. با این حال در مواردی که تفکیک بهای تمام شده زمین و ساختمان اطلاعات مفیدی ارائه نمی‌کند، این مخارج به بهای تمام شده ساختمان منظور می‌شود لیکن در مبلغ استهلاک پذیر ساختمان لحاظ نمی‌گردد.

### هـ) دارایی ثابت مشهود

املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات اقلام مشهودی هستند که:  
الف) به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها و خدمات، برای اجاره به دیگران، یا برای مقاصد اداری نگهداری می‌شود؛ و  
ب) انتظار می‌رود در بیش از یک دوره مورد استفاده قرار گیرد.

### ■ ماهیت و بهای تمام شده دارایی‌های ثابت

با وجود اینکه همه دارایی‌ها دارای برخی از ویژگی‌های اصلی و مشترک هستند، ولی دارایی‌های ثابت دارای ویژگی‌های اضافی می‌باشند که می‌توان آنها را به صورت زیر بیان کرد:

۱) این دارایی‌ها نشان‌دهنده کالاهای فیزیکی هستند که شرکت آنها را نگه می‌دارد تا فرایند تولید کالاهای دیگر یا ارائه خدمات (از مجرای عملیات عادی) به شرکت یا به مشتریان تسهیل گردد.

۲) همه آنها (به جز زمین) دارای عمر محدود هستند و در پایان این دوره باید آنها را کنار گذاشت (از دفاتر خارج کرد) یا آنها را جایگزین نمود. می‌توان عمر این دارایی‌ها را برحسب سال برآورد کرد که دارایی مزبور در این مدت زمان (برآوردی) مستهلک خواهد شد و یا امکان دارد با توجه به میزان استفاده از دارایی (در سال‌های مختلف) عمر مفید دارایی هم متغییر باشد.

۳) ارزش این دارایی‌ها در سایه تملک و یا حق مالکیت برای استفاده از آنها به دست می‌آید و نه در سایه اعمال مفاد قراردادها.

۴) این دارایی‌ها از نظر ماهیت، غیر پولی هستند. در سایه استفاده کردن از آنها یا ارائه خدمت می‌توان از وجود آنها منافع به دست آورد، و این منافع از مجرای تبدیل آنها به مقداری پول به دست نخواهد آمد.

۵ به‌طور کلی خدماتی که از وجود این دارایی‌ها ارائه می‌شود برای مدت زمانی بیش از یک‌سال یا چرخه عملیاتی شرکت می‌باشد. ولی در مواردی هم حالت استثناء مشاهده می‌شود.

فعالیت

با توجه به طبقه‌بندی دارایی‌ها، جدول زیر را تکمیل کنید.

ردیف	نام حساب دارایی	ماهیت عینی		کاهش ارزش	
		مشهود	نامشهود	استهلاک پذیر	نقصان پذیر
۱	اثاثه	✓		✓	
۲	سرقفلی محل کسب		✓	✓	
۳	مراتب و جنگل‌ها	✓			✓
۴	ماشین‌آلات	✓		✓	
۵	حق تألیف		✓	✓	

(و سایر دارایی‌ها

این حساب شامل دارایی‌هایی است که در حساب دیگری نمی‌توانند قرار گیرند مانند وجوه مسدود شده بانکی و اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات یا زمینی که در روال عادی عملیات شرکت مورد استفاده قرار نمی‌گیرند (مانند زمینی که برای توسعه آتی شرکت تحصیل شده که تا زمان استفاده و به‌کارگیری در این طبقه منظور می‌شود).

فعالیت

تأثیر رخ داده‌های زیر را بر دارایی‌های غیرجاری در قالب جدول زیر تکمیل نمایید.

ردیف	شرح	نحوه تأثیر بر دارایی‌های غیر جاری		
		افزایش	کاهش	بی‌تأثیر
۱	سرمایه‌گذاری غیرتقدی مالک در قالب اختصاص زمین	✓		
۲	دریافت مطالبات ناشی از فروش نسبه ساختمان		✓	
۳	دریافت وجه بابت واگذاری سرقفلی محل کسب		✓	
۴	پرداخت بدهی خرید نسبه اثاثه		✓	
۵	صدور چک بابت اعطای وام قرض‌الحسنه بلند مدت به مدیران			✓
۶	صدور چک بابت خرید املاک به قصد ایجاد منافع آتی			✓

## ج) صدور سند حسابداری خرید اموال

اجزای بهای تمام شده دارایی ثابت طبق استاندارد بین‌المللی (IFRS):

### ■ اجزای بهای تمام شده

۱۶ بهای تمام شده یک قلم املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات شامل موارد زیر است: الف) قیمت خرید آن، شامل عوارض واردات و مالیات‌های غیرقابل استرداد خرد، پس از کسر تخفیفات تجاری و مقداری خرید.

ب) هرگونه مخارج مستقیمی که برای رساندن دارایی به موقعیت و وضعیت قابل بهره‌برداری به شیوه مورد نظر مدیریت، تحمل شود.

پ) برآورد اولیه مخارج پیاده‌سازی و برچیدن آن قلم و بازسازی محل استقرار آن از بابت تعهدی که واحد تجاری در زمان تحصیل آن قلم یا در نتیجه استفاده از آن قلم طی دوره‌ای خاص برای مقاصد غیر از تولید موجودی‌ها طی آن دوره، تقبل می‌کند.

۱۷ نمونه‌هایی از مخارجی که به‌طور مستقیم قابل انتساب به دارایی است، به شرح زیر می‌باشد:

الف) مخارج مزایای کارکنان (طبق تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹ مزایای کارکنان) که به‌طور مستقیم از ساخت یا تحصیل اقلام املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات ناشی شده است؛

ب) مخارج آماده‌سازی محل استقرار؛

پ) مخارج حمل و نقل اولیه؛

ت) مخارج نصب و مونتاژ؛

ث) مخارج آزمایش مناسب بودن کارکرد دارایی، پس از کسر خالص عواید حاصل از فروش اقلام تولید شده هنگام رساندن دارایی به موقعیت و وضعیت مورد نظر (مانند نمونه‌های تولید شده هنگام آزمایش تجهیزات)؛ و

ج) حق‌الزحمه خدمات حرفه‌ای.

۱۹ مثال‌هایی از مخارجی که جزء بهای تمام شده یک قلم املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات محسوب نمی‌شوند، عبارت است از:

الف) مخارج افتتاح تأسیسات جدید؛

ب) مخارج معرفی محصول یا خدمات جدید (شامل مخارج فعالیت‌های تبلیغاتی و آگهی)؛

پ) مخارج اجرای فعالیت‌های تجاری در مکان جدید یا با مشتریان جدید (شامل مخارج آموزش کارکنان)؛ و

ت) مخارج اداری و سایر مخارج سربار عمومی.



۲۰ شناسایی مخارج در مبلغ دفتری یک قلم املاک، ماشین آلات و تجهیزات زمانی متوقف می‌شود که آن قلم به موقعیت و وضعیت آماده بهره‌برداری به شیوه مورد نظر مدیریت رسیده باشد. بنابراین، مخارج تحمل شده برای استفاده یا جابه‌جایی یک قلم، به مبلغ دفتری آن قلم افزوده نمی‌شود. برای مثال، مخارج زیر در مبلغ دفتری یک قلم املاک، ماشین آلات و تجهیزات منظور نمی‌شود:

(الف) مخارج تحمل شده هنگامی که قلم آماده بهره‌برداری به شیوه مورد نظر مدیریت، هنوز مورد استفاده قرار نگرفته است یا در سطحی پایین‌تر از ظرفیت کامل فعالیت می‌کند؛

(ب) زیان‌های عملیاتی اولیه، مانند زیان‌هایی که در مراحل شکل‌گیری تقاضا برای محصول آن قلم، تحمل می‌شود؛ و

(پ) مخارج جابه‌جایی یا تجدید سازمان تمام یا بخشی از عملیات واحد تجاری.

## مخارج سرمایه‌ای در مقابل مخارج جاری

زمانی که واحدهای تجاری خرج تحصیل دارایی ثابتی را متحمل می‌شوند باید تصمیم‌گیری کنند که این خرج را در بدهکار یک حساب دارایی ثبت نمایند و یا در بدهکار یک حساب هزینه.

در این رابطه منظور از خرج، خرید نقدی یا نسیه کالا و یا خدماتی است که به نوعی به دارایی مرتبط می‌شود. تعویض شیشه جلوی یک اتومبیل تا توسعه و گسترش ساختمان‌های واحد تجاری مثال‌هایی از این گونه مخارج هستند. مخارجی که موجب افزایش ظرفیت یا کارایی و یا عمر مفید یک دارایی می‌شوند، اصطلاحاً مخارج سرمایه‌ای نام دارند. برای مثال تعمیر موتور یک اتومبیل اگر موجب افزایش عمر مفید آن شود یکی از مخارج سرمایه‌ای است. تعمیری که سبب ایجاد این گونه مخارج می‌شود، اصطلاحاً تعمیر اساسی نامیده می‌شود. مبلغی که بابت مخارج سرمایه‌ای صرف می‌شود، در بدهکار یک حساب دارایی ثبت می‌شود. برای انجام یک تعمیر اساسی در مورد یک اتومبیل، باید حساب وسایل نقلیه را بدهکار کرد.

دسته دیگری از مخارج وجود دارند که بر ظرفیت و کارایی دارایی نمی‌افزایند. مخارجی که فقط باعث می‌شوند دارایی در شرایط عادی باقی‌بماند و یا مخارجی که موجب ترمیم دارایی جهت انجام مطلوب وظایف می‌شود، مخارج جاری (مخارج درآمدی) نامیده می‌شود، زیرا بهای تمام شده این مخارج به مقابله درآمد در دوره جاری می‌رود. برای مثال در این مورد می‌توان از مخارج رنگ زدن اتومبیل، تعمیر گلگیر، و تعویض لاستیک نام برد.

چنین مخارجی را در یک حساب هزینه ثبت می‌کنند. برای تعمیرات غیر اساسی اتومبیل ما هزینه تعمیرات را بدهکار می‌کنیم.

هزینه‌های مرتبط با دارایی‌های نامشهود و دارایی‌های منابع طبیعی را نیز باید به عنوان مخارج سرمایه‌ای و یا به عنوان مخارج جاری شناسایی نمود. برای مثال مبلغ پرداختی به دولت جهت دریافت جواز استخراج معدن آهن یکی از مخارج سرمایه‌ای به شمار می‌رود.

مخارج صورت گرفته در زمان فروش نظیر کارمزد پرداختی به دلال، یکی از مخارج جاری است و باید در یک حساب هزینه بدهکار شود.

در زمانی که در مورد بدهکار کردن یک حساب دارایی یا یک حساب هزینه شک و تردید وجود دارد به دو دلیل باید مخارج را در حساب هزینه ثبت نمود. اول اینکه این‌گونه مخارج معمولاً ناچیز هستند و واحدهای تجاری برای خود سقفی را تعیین می‌کنند و مخارج کمتر از آن را در حساب هزینه ثبت می‌کنند. دوم اینکه از نقطه نظر مالیاتی به نفع واحدهای تجاری است که اینگونه مخارج را در حساب هزینه ثبت نمایند. زیرا هزینه بلافاصله سود را کاهش داده و در نتیجه کاهش فوری مالیات را در سال جاری موجب خواهد شد. در عوض مخارج سرمایه‌ای کاهنده بلافاصله مالیات نمی‌باشند.

ثبت مخارج سرمایه‌ای به عنوان مخارج جاری و برعکس، سبب ایجاد اشتباهاتی در صورت‌های مالی خواهد شد. فرض کنید که یک شرکت تعمیر اساسی تجهیزات را اشتهاً به عنوان هزینه ثبت می‌کند. همانطور که می‌دانید تعمیر اساسی یکی از مخارج سرمایه‌ای است و باید در بدهکار یک حساب دارایی ثبت شود. این اشتباه حسابداری موجب می‌شود که هزینه‌ها بیشتر از میزان واقعی و در نتیجه سود ویژه کمتر از میزان واقعی گزارش شود. اما همین اشتباه دو تأثیر دیگر هم در ترازنامه دارد و باعث می‌شود که هم حساب تجهیزات و هم حساب سرمایه شرکا (حقوق صاحبان سهام) کمتر از میزان واقعی گزارش شوند. حال اگر یک تعمیر غیر اساسی به عنوان مخارج سرمایه‌ای در نظر گرفته شود، نتایج معکوس خواهند بود، یعنی در صورت سود و زیان هزینه‌ها و سود ویژه بیشتر از میزان واقعی گزارش خواهند شد، همچنین در ترازنامه نیز حساب تجهیزات و سرمایه شرکا (حقوق صاحبان سهام) بیشتر از میزان واقعی گزارش خواهند شد.

ویژگی خاص مخارج سرمایه‌ای آن است که از نظر مبلغ عمده و قابل اهمیت بوده و وقوع آن غیر مستمر است و در صورتی که منافع آتی را به میزان با اهمیتی افزایش دهد، تا میزانی که موجب افزایش منافع آتی گردد، باید سرمایه‌ای محسوب و به حساب دارایی منظور شود.

یک نمونه آیین‌نامه یا دستورالعمل مخارج جاری و سرمایه‌ای تهیه نموده و با توجه به آن جدول زیر را تکمیل نمایید.

ردیف	شرح مخارج	مخارج جاری	مخارج سرمایه‌ای
۱	روغن کاری ماشین آلات	✓	
۲	مالیات ارزش افزوده غیر قابل استرداد		✓
۳	افزودن یک خط تولید به ماشین آلات		✓
۴	تعویض قطعات جزئی و کم اهم	✓	
۵	حمل و نقل اولیه		✓

## نحوه محاسبه بهای تمام شده اقلام عمده دارایی‌ها به تفکیک عناوین حساب‌ها

### الف) زمین

تمام مخارج لازم برای تحصیل زمین باید در حساب زمین یا اراضی ثبت شود. از آنجا که زمین و ساختمان دارایی‌های مجزا از هم هستند، بنابراین، بهای تمام شده هر یک باید در حسابی جداگانه ثبت شود.

تمام مخارجی که زمین تحصیل شده را برای استفاده مورد نظر آماده می‌سازد باید جزو بهای تمام شده زمین منظور شود. برخی از اجزای مشخص بهای تمام شده زمین عبارت است:

#### ۱ قیمت خرید

۲ مخارج مربوط به معامله و انتقال سند مالکیت نظیر: کارمزد دلالی، مالیات مستغلات و حق‌الثبت.

اگر زمینی که به تازگی خریداری شده است در وضعیت لازم برای استفاده مورد نظر نباشد، مخارج خاصی که خریدار برای آماده‌سازی آن انجام می‌دهد، باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده زمین ثبت شود مانند مخارج تسطیح، خاک‌ریزی و آماده‌سازی زمین. همچنین اگر، در زمین خریداری شده برای احداث بنا، تأسیساتی وجود داشته باشد که باید تخریب شود، مخارج تخریب تأسیسات فرسوده (پس از کسر عواید حاصل از فروش مواد و مصالح ساختمانی اسقاط) باید به بهای تمام شده زمین اضافه شود.

زمین‌هایی که به قصد استفاده در روال عادی عملیات نگهداری نمی‌شود نظیر زمینی که به منظور سرمایه‌گذاری یا توسعه آینده کارخانه تحصیل می‌شود، یا زمینی که در عملیات واحد تجاری مورد استفاده قرار نمی‌گیرد، نباید تحت عنوان «اموال

ماشین آلات و تجهیزات» طبقه‌بندی شود. بلکه باید جزو سرمایه‌گذاری‌ها یا سایر دارایی‌ها در ترازنامه ارائه گردد.

به استناد قانون مالیات ارزش افزوده، عرضه اموال غیرمنقول اعم از عین و منفعت از پرداخت مالیات و عوارض معاف می‌باشد. این معافیت قابل تسری به ارائه خدمات هتل‌داری، انبارداری، غرفه‌های نمایشگاهی و امثالهم و همچنین ارائه خدمات اجاره اموال منقول از قبیل ماشین‌آلات منصوبه در آنها و تأسیسات شهر بازی‌ها نخواهد بود.

شرکت گاما در آبان ماه ۱۳۹۶ پرداخت‌هایی به شرح جدول زیر انجام داده است. به نظر شما هر کدام از آنها در چه حساب یا حساب‌هایی ثبت می‌شود؟

ردیف	شرح مخارج	حساب مربوطه
۱	کارمزد به بنگاه معاملاتی مسکن جهت خرید زمین	زمین
۲	تعویض لوله‌کشی ساختمان خریداری شده	ساختمان
۳	خرید آهن‌آلات مربوط به ساخت کارگاه	دارایی در جریان ساخت
۴	احداث پارکینگ برای کارخانه	مستحقات
۵	حمل ماشین‌آلات خریداری شده از بندر تا کارخانه	ماشین‌آلات

### ب) تأسیسات و مستحقات در زمین

تأسیسات و مستحقات در زمین عبارت‌اند از دارایی‌هایی که جهت حفاظت و محصور کردن زمین، و یا ایجاد محوطه جهت استفاده بهینه از تأسیسات و ساختمان‌ها، ایجاد فضای سبز (دارای عمر طولانی)، تسهیل در رفت و آمد محوطه در تصرف (شامل جاده و راه‌های عمومی نمی‌گردد) ایجاد می‌گردند.

#### ■ تأسیسات در مورد اجاره

مؤجر بدون این که مالکیت مورد اجاره را به مستأجر منتقل کند حق استفاده از آن را در اجاره‌نامه برای مدتی معین به مستأجر واگذار می‌کند. ساختمان استیجاری جزء اقلام سرمایه‌ای نیست اما تأسیسات یا مستحقات در ساختمان مورد اجاره مانند دیوارکشی محوطه‌سازی و اموالی که به خرج مستأجر، در مورد اجاره احداث می‌شود، در صورتی که دارای منافع آتی باشد در حساب «تأسیسات در ساختمان استیجاری» ثبت و جزء اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شود. بهای تمام شده این‌گونه تأسیسات باید در طول عمر مفید دارایی یا مدت اجاره، هر کدام که کوتاه‌تر است مستهلک یا از حساب خارج شود زیرا در پایان مدت اجاره، این تأسیسات به مستأجر تعلق نخواهد داشت.

## ج) ساختمان

سازه‌ای است که از دیوار و سقف تشکیل و در آن از مصالح ساختمانی نظیر آجر، سیمان، آهن آلات و غیره استفاده شده باشد به نحوی که بتوان از آن به صورت پوششی جهت نگهداری ماشین‌آلات، تأسیسات، مواد اولیه و یا انجام امور مربوط به تولید، خدمات، تعمیر، سکونت و یا هرگونه فعالیت دیگری که با موضوع فعالیت شرکت مرتبط باشد استفاده نمود و به لحاظ عمر مفید اقتصادی دارای منافع آتی باشد.

### ■ قیمت تمام شده احداث ساختمان

بهای تمام شده دارایی‌هایی که شرکت به قصد استفاده خود می‌سازد شامل تمام مخارجی است که در طول دوره ساخت صرف شده است و قابل اختصاص به ساختمان می‌باشد.

در مورد حسابداری دارایی‌هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود می‌سازد موارد زیر مطرح است که به تفصیل بررسی می‌شود:

الف) نحوه محاسبه بهای تمام شده دارایی  
ب) به حساب دارایی بردن بهره.

### الف) نحوه محاسبه بهای تمام شده دارایی

تمام مخارجی که به‌طور مستقیم قابل تخصیص به دارایی است و در نتیجه احداث دارایی به وجود آمده باشد جزو بهای تمام شده محسوب و در طول دوره ساخت به حساب دارایی منظور می‌شود. مانند: مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و هزینه سربار که در نتیجه احداث دارایی واقع شده باشد. سایر مخارجی که بدون اجرای طرح احداث دارایی واقع نمی‌شود نیز جزو مخارج سرمایه‌ای و به حساب دارایی منظور می‌شود. در مورد تسهیم سربار ثابت سه نظریه ارائه شده است که هر یک باید در قالب وضعیت‌های تولیدی زیر مطالعه شود.

وضعیت اول: واحد تجاری از حداکثر ظرفیت عملی خود استفاده کند.

وضعیت دوم: واحد تجاری از حداکثر ظرفیت عملی خود استفاده نکند.

### نظریه اول

تخصیص بخشی از کل سربار ثابت به دارایی‌هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود می‌سازد.

این نظریه با مفهوم هزینه‌یابی کامل در حسابداری مطابقت دارد؛ زیرا، در یک فرایند تصحیح تسهیم، کل مخارجی که در یک دوره مالی واقع می‌شوند باید به کل تولیدات همان دوره تخصیص یابد. به کارگیری این روش موجب می‌شود که:

1 بهای تمام‌شده دارایی ساخته شده معادل یا نزدیک به قیمت خرید آن باشد، زیرا اگر دارایی به شکل ساخته شده نیز خریداری می‌شد فروشنده هزینه‌های سربار را هم در قیمت فروش منظور می‌کرد.

2 اگر یک واحد تجاری علاوه بر کالاهایی که از فعالیت‌های عادی و مستمر تولید

به دست می‌آورد قادر به ساختن دارایی‌های مورد نیاز خود باشد منافی به دست می‌آورد که باید به گونه‌ای در درآمد کلی واحد تجاری منعکس شود. این نظریه به شرطی صحیح است که واحد تجاری قبل از احداث دارایی از حداکثر ظرفیت عملی یا ظرفیت کامل استفاده کند. در این وضعیت چون احداث دارایی موجب می‌شود که تولید کالاهایی که در یک دوره مالی از فعالیت‌های عادی و مستمر به دست می‌آید کاهش یابد، بنابراین، برای آنکه بهای تمام شده دارایی‌های در دست احداث به نحو صحیح محاسبه شود سربار ثابت باید با همان مبنایی که به فعالیت‌های عادی و مستمر تسهیم می‌شود به این گونه دارایی‌ها نیز تخصیص یابد. در صورتی که واحد تجاری از حداکثر ظرفیت عملی خود استفاده نکند تسهیم هزینه‌های سربار ثابت به طرح احداث دارایی موجب می‌شود که بهای تمام شده کالاهایی که از فعالیت‌های عادی و تولیدی به دست می‌آید کمتر از واقع و سود حاصل از عملیات جاری و مبلغ مالیات بر درآمد بیش از واقع گزارش شود.

#### ■ نظریه دوم

تخصیص سربار ثابت اضافی به دارایی‌هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود می‌سازد.

طبق این نظریه، سربار ثابت جزو بهای تمام شده دارایی منظور نمی‌شود مگر آنکه بر اثر احداث دارایی افزایش یافته باشد. کاربرد این روش در صورتی عملی است که واحد تجاری قبل از احداث دارایی، ظرفیت بلااستفاده داشته باشد و از ظرفیت کامل تولیدی استفاده نکند. در صورتی که واحد تجاری قبل از احداث دارایی از حداکثر ظرفیت تولیدی استفاده کند به کارگیری این روش موجب افزایش بهای تمام شده کالاهایی می‌شود که از فعالیت‌های عادی و مستمر به دست می‌آید. زیرا به دلیل احداث دارایی، تعداد کالاهایی که از فعالیت‌های عادی و مستمر به دست می‌آید کاهش می‌یابد در نتیجه سربار ثابت به تعداد کالای کمتری تسهیم می‌شود.

#### ■ نظریه سوم

عدم تخصیص سربار ثابت به دارایی‌هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود می‌سازد.

طبق این نظریه، هزینه‌های سربار ثابت بر اثر احداث دارایی تغییر نمی‌کند. بنابراین، تسهیم هزینه‌های سربار ثابت به دارایی در طول دوره ساخت موجب کاهش هزینه دوره و افزایش سود و مالیات بر درآمد می‌شود البته این استدلال در صورتی صحیح است که هزینه‌های سربار ثابت بر اثر احداث دارایی افزایش پیدا نکند. به کارگیری این روش زیاد توصیه نمی‌شود زیرا معمولاً برخی از اقلام سربار ثابت در نتیجه احداث دارایی افزایش پیدا می‌کند.

به‌طور خلاصه روش اول یعنی تخصیص بخشی از کل سربار ثابت به دارایی‌هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود می‌سازد منطقی‌تر از سایر روش‌ها به نظر می‌رسد به شرط آن که واحد تجاری از حداکثر ظرفیت تولیدی خود استفاده کند. در غیر این صورت یعنی در مواردی که واحد تجاری ظرفیت بلااستفاده داشته باشد و از ظرفیت کامل تولیدی استفاده نکند فقط آن بخش از سربار ثابت که بر اثر احداث دارایی افزایش پیدا کرده است به حساب دارایی منظور می‌شود. در صورتی که سربار ثابت بر اثر احداث دارایی تغییر نکرده باشد ممکن است سربار ثابت به دارایی‌هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود می‌سازد منظور شود.

به‌رغم این نظرات، روش اول یعنی تخصیص بخشی از کل سربار ثابت به دارایی‌هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود می‌سازد با اصل تطابق مطابقت دارد و مشابه روش به‌کارگیری اصل بهای تمام شده در مورد موجودی کالا است. همچنین هیئت تدوین استانداردهای حسابداری صنعتی براساس استاندارد زیر به‌کارگیری روش اول را توصیه کرده است:

«بهای تمام شده دارایی‌های سرمایه‌ای مشهود که پیمانکار برای استفاده خود می‌سازد باید شامل تمام مخارج از جمله هزینه‌های عمومی و اداری باشد به شرط آنکه هزینه‌های مزبور با اهمیت و به‌طور مشخص به احداث دارایی مربوط باشد. چنانچه دارایی‌های ساخته شده از نوع یا مشابه دارایی‌هایی باشد که پیمانکار از فعالیت‌های عادی و مستمر تولیدی خود به‌دست می‌آورد، بهای تمام شده باید براساس سهم کاملی از مخارج غیر مستقیم محاسبه شود.»

### **ب) به حساب دارایی بردن بهره**

واحدهای تجاری طی مدتی که دارایی‌هایی را به قصد استفاده خود می‌سازند و جوهری را صرف خرید مواد، پرداخت دستمزد و سایر مخارج ساخت می‌کنند. سؤالی که در این مورد مطرح می‌شود این است که آیا بابت بهره در طول دوره ساخت مبلغی به حساب دارایی منظور می‌شود یا خیر؟ پاسخ به این سؤال از نظر تئوری و عملی مباحثی را به شرح زیر مطرح کرده است:

#### **■ تخصیص ندادن بهره به حساب دارایی**

طبق این روش، بهره جزو مخارج تأمین مالی محسوب می‌شود و به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی به حساب نمی‌آید.

#### **■ تخصیص بهره به حساب دارایی**

طبق این روش بهره جزو مخارج سرمایه‌ای محسوب می‌شود و به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی به حساب می‌آید.

استاندارد شماره ۳۴ (FASB ۳۴) تحت عنوان به حساب دارایی بردن بهره روش دوم یعنی تخصیص بهره به حساب دارایی را با تعدیل‌هایی پذیرفت.

ضوابط استاندارد مزبور به شرح زیر تلخیص و جمع‌بندی می‌شود:

### کلیات

طبق اصل بهای تمام شده، تمام مخارج عادی و ضروری که انجام می‌شود تا دارایی در وضعیت و موقعیت لازم برای استفاده مورد نظر قرارگیرد باید جزو بهای تمام شده دارایی به حساب آید.

در نتیجه بهره نیز در صورتی که با اهمیت باشد تحت شرایط خاص می‌تواند در دوره تکمیل و آماده شدن برای استفاده مورد نظر به حساب دارایی منظور شود. منظور از استفاده مورد نظر «استفاده در عملیات واحد تجاری» یا تولید به قصد «فروش یا اجاره» است.

### ■ دارایی‌های واجد شرایط

دارایی‌هایی که برای تکمیل و آماده شدن برای استفاده مورد نظر، نیازمند طی دوره‌ای طولانی هستند واجد شرایط برای به حساب دارایی بردن بهره، به شمار می‌روند.

دارایی‌های زیر شرایط لازم را برای به حساب بردن دارایی بردن بهره دارند: دارایی‌هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود می‌سازند، اعم از این که آن را خود بسازند یا ساخت آن را از طریق انعقاد پیمان به پیمانکار ارجاع کنند (مانند ساختن ماشین‌آلات یا احداث بنا به قصد استفاده در عملیات). دارایی‌هایی که واحد تجاری به شکل طرح‌های مجزا به قصد فروش یا اجاره می‌سازد (ساختن کشتی یا فیلم‌های سینمایی به قصد فروش یا اجاره)

## ارزش منصفانه

### تعریف ارزش منصفانه طبق استاندارد بین‌المللی

ارزش منصفانه قیمتی است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای متعارف بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود. (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ اندازه‌گیری ارزش منصفانه مراجعه شود).

کلیه هزینه‌های پرسنلی که فعالیت‌های آنان صرف یک یا چند پروژه خاص در یک سال مالی می‌شود را می‌توان به روش شناسایی ویژه در بهای تمام‌شده پروژه در جریان تکمیل شناسایی نمود.

در صورت اتخاذ این روش معادل ارقام تخصیص داده شده به پروژه‌های عمرانی



می‌بایست از محل سرفصل جبران خدمت کارکنان (هزینه‌های پرسنلی) بلااستفاده قرار گرفته که جمع نهایی هزینه‌های پرسنلی از بودجه مصوب بیشتر نگردد. همچنین با تهیه گزارشات توجیهی، امکان اعمال در اصلاح بودجه به ترتیب کسر از هزینه‌های پرسنلی و اضافه به بودجه عمرانی میسر خواهد بود.

هزینه‌های پرسنل نظارت پروژه و دفتر فنی و مهندسی به هزینه‌های پرسنلی اطلاق می‌شود که فعالیت‌های آنان صرف تمامی پروژه‌ها در یک سال مالی می‌شود و می‌توان هزینه فعالیت آنان را به روش تسهیم به نسبت پروژه‌ها در بهای تمام شده پروژه در جریان تکمیل شناسایی نمود.

مانده این سرفصل در پایان دوره از طریق ترازنامه به سال آتی منتقل می‌گردد و مانده حساب‌های سفارشات سرمایه‌ای، پیش‌پرداخت‌های سرمایه‌ای، انبار تجهیزات و مواد و مصالح نیز جزیی از این سرفصل حساب می‌باشد که به تفکیک در یادداشت اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در صورت‌های مالی در پایان دوره یا صورت‌های مالی میان دوره‌ای افشاء می‌گردد.

مخارج انجام شده برای مطالعات پروژه‌ها در صورت تحقق پروژه به بهای تمام شده پروژه در جریان تکمیل ثبت و در صورت عدم تحقق پروژه به حساب هزینه دوره منظور می‌شود.

براساس استانداردهای حسابداری (شماره ۱۳)، آن بخش از مخارج تأمین مالی (هزینه سود تضمین شده تسهیلات دریافتی) که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل دارایی است باید به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب گردد. احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط باید زمانی شروع شود که:

الف) برای دارایی مربوطه مخارجی در حال انجام بوده و آماده‌سازی دارایی در جریان باشد.

ب) مخارج تأمین مالی در حال وقوع باشد.

#### نکته

اگر عملیات ساخت دارایی برای مدت طولانی متوقف شود یا کلیه فعالیت‌های لازم برای آماده‌سازی دارایی برای استفاده یا فروش به‌طور اساسی تکمیل گردد در آن صورت احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده آن دارایی متوقف خواهد شد.

مخارج تأمین مالی بعد از دوره ساخت باید به حساب هزینه‌های دوره (هزینه مالی) منظور شود.

## د) ماشین آلات و تجهیزات

در اصطلاح، ماشین آلات و تجهیزات معمولاً شامل اقلام متعددی نظیر انواع ماشین آلات تولیدی، قالب‌ها و ... است که در روال عادی عملیات واحد تجاری به کار می‌رود.

دارایی‌های مزبور ممکن است در قسمت‌های مختلف واحد تجاری مانند کارخانه، اداره یا نمایشگاه به کار رود. برای تعیین و تخصیص استهلاک ماشین آلات و تجهیزات به قسمت‌های تولیدی، اداری و فروش باید مشخص شود که این‌گونه دارایی‌ها در کدام یک از قسمت‌های مزبور به کار رفته است.

تمام مخارج لازم برای خرید و آماده‌سازی ماشین آلات و تجهیزات جهت استفاده مورد نظر، قابل انتقال به بهای تمام شده اموال و تجهیزات است. بهای تمام شده اموال و ماشین آلات معمولاً از اجزای زیر تشکیل شده است:

قیمت خرید پس از کسر کلیه تخفیفات تجاری و نقدی.

هزینه حمل و نقل و بیمه و بارگیری در طول دوره حمل.

عوارض، حقوق گمرکی و سود بازرگانی واردات.

مخارجی که برای راه‌اندازی دارایی تا مرحله بهره‌برداری انجام می‌شود. مانند: محوطه‌سازی، زیرسازی، نصب و حق‌الزحمه خدمات فنی.

مخارج بازسازی و مرمت که برای قبالت استفاده ساختن ماشین آلات دست دوم خریداری شده انجام می‌شود.

وجوه غیرقابل استرداد مربوط به سفارش ماشین آلات و تجهیزات.

مخارج غیرعادی نظیر: پرداخت جریمه به علت تأخیر در پرداخت حقوق گمرکی یا تعمیر قطعاتی از ماشین آلات که در حمل و نقل خسارت دیده است یا مخارج اضافی که به دلیل اشتباه در نصب ماشین آلات پرداخت می‌شود نباید به بهای تمام شده ماشین آلات و تجهیزات اضافه گردد.

در موارد خاص، چنانچه هر یک از اقلام ماشین آلات و تجهیزات از اجزای متفاوت و تفکیک‌پذیر تشکیل شده باشد، تخصیص جمع مخارج به اجزای تشکیل‌دهنده و برآورد عمر مفید هر یک از اجزا می‌تواند نحوه حسابداری اموال، ماشین آلات و تجهیزات را بهبود بخشد. برای مثال، اگر عمر مفید موتورهای هواپیما کمتر از عمر مفید بدنه هواپیما باشد، به جای گرفتن کل هواپیما به عنوان یک دارایی، بهتر است برای محاسبه استهلاک، بهای تمام شده بدنه و موتور هواپیما در حساب‌های جداگانه نگهداری شود. به عکس، اقلامی نظیر قالب‌ها، ابزار و وسایل کار که به تنهایی کم ارزش می‌باشد بهتر است تلفیق شود.

### ■ ظروف

برخی از محصولات واحدهای تولیدی در داخل ظرف به بازار عرضه می‌شود که

ظروف آن ممکن است برای استفاده مجدد قابل استرداد باشد. مانند: بشکه‌های نفت، سیلندرهای گاز و شیشه‌های نوشابه. معمولاً بابت بهای ظروف این‌گونه محصولات، مبلغی به‌عنوان سپرده از خریدار اخذ می‌شود که به هنگام استرداد ظروف، به خریدار بازگردانده و یا به حساب وی بستانکار می‌شود. این‌گونه دارایی‌ها اگرچه در اختیار خریدار است اما در دفاتر فروشنده در بخش اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات طبقه‌بندی و در طول عمر برآوردی آن مستهلک می‌شود. ظروفی که در مدت زمانی معقول (تعیین شده) مسترد نشود، به‌عنوان فروش تلقی و از سپرده خریدار کسر می‌شود و بهای تمام شده و استهلاک انباشته آن نیز از حساب‌ها خارج می‌گردد. برعکس، اگر سپرده‌ای بابت ظروف از خریدار اخذ نشده یا بهای ظروف ناچیز باشد، فروشنده ممکن است ظروف را به‌عنوان «ملزومات تولیدی» تلقی و هزینه هر سال را از این بابت، از طریق شمارش عینی، مطابق روش‌های معمول انبارگردانی تعیین کند.

## ه) وسایل نقلیه

هر وسیله قابل حرکت جهت حمل بار و یا مسافر (به استثنای وسایلی که در حوزه تعریف ماشین‌آلات قرار می‌گیرند) مانند انواع خودرو، وانت، کامیون و کامیونت، وسایل نقلیه دریایی و هوایی در این سرفصل قرار می‌گیرند.

### نکته

- ۱- مالیات ارزش افزوده و عوارض پرداختی قابل استرداد جزو بهای تمام شده منظور نمی‌شود.
- ۲- تمام هزینه‌های بیمه اعم از بدنه و شخص ثالث (برای بار اول) و لوازم اضافی که همراه وسیله نقلیه تحویل می‌شود، جزء بهای تمام شده دارایی محسوب می‌شود.
- ۳- هزینه استعلام بها، حق دلالی و نظایر آن بخشی از بهای تمام شده محسوب نشده و به حساب هزینه دوره منظور می‌گردد.

## و) اثاثه و منصوبات

عبارت است از دارایی‌هایی که جز وسایل ضروری و تسهیلاتی در انجام امور اداری، خدمات دفتری و عمومی می‌باشد. اثاثه و منصوبات، شامل دستگاه‌های محاسباتی، تجهیزات اداری، تجهیزات سرمایه‌گذاری گرمایشی و مخابراتی منقول، وسایل صوتی و تصویری و ... می‌باشد.

شرکتی اثاثه خود را در ۷ گروه به شرح جدول ذیل طبقه‌بندی نموده است. به نظر شما هر یک از اثاثه باید در کدام گروه طبقه‌بندی شود؟

ردیف	شرح اثاثه	ماشین‌های اداری	لوازم الکترونیکی	لوازم خانگی و آشپزخانه	مبلمان اداری و خانگی	لوازم مخابراتی	وسایل ورزشی	وسایل پزشکی
۱	دستگاه‌های فتوکپی و تکثیر	✓						
۲	بارکدخوان	✓						
۳	دوربین عکاسی و فیلم‌برداری		✓					
۴	یخچال و فریزر			✓				
۵	کمد‌ها و فایل‌ها				✓			
۶	تلفن‌های رومیزی و همراه					✓		
۷	تردمیل						✓	
۸	دستگاه تست قند خون (گولکومتر)							✓

## ز) تأسیسات

به دارایی‌هایی گفته می‌شوند که جهت انجام خدمات جنبی فعالیت‌های شرکت و یا تسهیل آن ایجاد می‌گردد مانند دستگاه‌های مولد برق، موتور پمپ‌های آب، دستگاه‌های ایجاد گرمایش و سرمایش (شופاژ) و غیره. اگرچه عدم وجود این نوع دارایی‌ها ممکن است منجر به مختل شدن عملیات شوند ولی در هر حال به طور مستقیم در فعالیت شرکت نقشی ندارند.

تفکیک تأسیسات از ساختمان با توجه به ماهیت تأسیساتی که در ساختمان یا کارخانه یا محل کارگاه نصب می‌گردد، مشکل است. برای شناسایی تأسیسات و ثبت آن می‌توان آنها را در گروه‌های زیر طبقه‌بندی نمود و عوامل تشکیل‌دهنده یا قیمت تمام شده آنها را مشخص کرد:

### الف) تأسیسات موجود در ساختمان‌های خریداری شده

در قیمت تمام شده همان ساختمان منظور می‌گردد. سایر تأسیسات موجود در کارخانه باید از قیمت تمام شده خرید کارخانه تفکیک و به صورت مجزا در سرفصل تأسیسات ثبت گردد.

### ب) تأسیسات ایجاد شده در ساختمان یا کارخانه یا کارگاه‌ها

هر گاه تأسیسات جدیدی در ساختمان یا کارخانه ایجاد گردد باید کلیه هزینه‌های مرتبط با آن تا زمان شروع تا زمان بهره‌برداری در سرفصل تأسیسات ثبت گردد.

ج) تأسیسات ایجاد شده در ساختمان‌های استیجاری  
تأسیسات یا مستحقات ساختمان استیجاری: مانند دیوارکشی، محوطه‌سازی و اموالی که به هزینه مستأجر احداث می‌شود در صورتی که قابل دریافت از مالک نباشد تحت سر فصل تأسیسات منظور می‌گردد.

## ح) ابزار و لوازم فنی و پشتیبانی

ابزار و لوازمی که برای نگهداری، تعمیر و راه‌اندازی سایر دارایی‌ها به کار گرفته می‌شوند به اصطلاح ابزار و لوازم فنی نامیده می‌شوند.

قطعات یدکی و ابزار تعمیراتی معمولاً به عنوان موجودی محسوب و در زمان مصرف به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. با این حال، قطعات عمده آماده جایگزینی، در صورتی که انتظار رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده واحد تجاری واقع شود، به عنوان دارایی ثابت مشهود محسوب می‌شود. همچنین، هرگاه قطعات یدکی و ابزار تعمیراتی را تنها بتوان در ارتباط با یک قلم دارایی ثابت مشهود به کار گرفت این اقلام به عنوان دارایی ثابت مشهود محسوب و طی مدتی که از عمر مفید دارایی مربوط تجاوز نکنند، مستهلک می‌شود.

ابزارآلات نظیر آچار و انبردست و سایر ابزار و وسایل کار را شامل می‌شود. بهای تمام شده این گونه اقلام نسبتاً ناچیز است و اغلب در معرض خسارت، سرقت و شکستگی قرار دارد. از این رو، معمولاً نحوه عمل حسابداری، ابزارآلات مشابه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات نیست و روش‌های معمول استهلاک در مورد آن کاربرد ندارد. اقلام مزبور را می‌توان به سه شکل زیر در حساب‌ها ثبت کرد:

۱ در موقع خرید به حساب دارایی منظور و در پایان سال پس از موجودی برداری، حساب دارایی اصلاح شود و هرگونه زیان ناشی از سرقت، خسارت و شکستگی به عنوان هزینه جاری به حساب آید.

۲ مبلغی متناسب با موجودی عادی (متعارف) ابزارآلات به حساب دارایی منظور و سپس کلیه خریدهای مازاد بر این مبلغ به حساب هزینه منتقل شود.

۳ در موقع خرید به حساب هزینه منظور گردد.

## ط) معادن و منابع طبیعی

سه روش مختلف برای حسابداری صنایع استخراجی پیشنهاد شده است که عبارت‌اند از:

۱ روش هزینه‌یابی کامل

۲ روش تلاش‌های موفقیت‌آمیز

۳ روش قلمرو منافع

تفاوت این سه روش در تعریف مرکز هزینه است. بدین معنی که روش هزینه‌یابی کامل کل هزینه‌ها را یکجا در نظر می‌گیرد و به مرکز هزینه واحدی نسبت می‌دهد، روش تلاش‌های موفقیت‌آمیز هر پروژه اکتشاف و استخراج را یک مرکز هزینه تلقی و جدا از سایر پروژه‌ها منظور می‌کند و روش قلمرو منافع یک منطقه جغرافیایی را که دارای منابع معدنی بالقوه یا اثبات شده است مرکز هزینه تلقی می‌کند.

در هر سه روش حسابداری صنایع استخراجی، هزینه‌یابی کامل و تلاش‌های موفقیت‌آمیز، مخارج پیش از تحصیل پروانه اکتشاف و مرحله تولید به حساب هزینه منظور می‌شود و مخارج مربوط به مرحله توسعه و کنارگذاری به حساب دارایی منظور و همزمان با استخراج ذخایر کشف شده مستهلک می‌شود. مسئله اصلی در زمینه منظور کردن مخارج اکتشاف و ارزیابی و به‌ویژه مخارج اکتشاف ناموفق به حساب هزینه یا دارایی است. براساس روش «هزینه‌یابی کامل» تمام مخارج مرتبط با یافتن ذخایر باید به حساب دارایی منظور شود، در حالی که حامیان روش «تلاش‌های موفقیت‌آمیز» چنین استدلال می‌کنند که تنها مخارجی که با اکتشافات ارتباط مستقیم دارند حایز شرایط منظور شدن به حساب دارایی هستند.

### استخراج معادن در پنج مرحله انجام می‌گیرد:

اکتشاف، ارزیابی، آماده‌سازی، احداث، تولید.

عمده مسائل و چالش‌های حسابداری مربوط به مرحله اکتشاف و ارزیابی معادن است. در این مرحله مخارجی تحمل می‌شود. اما هنوز مشخص نیست که معدن یا چاه نفت و گاز مورد نظر از نظر امکان‌پذیری فنی و توجیه اقتصادی قابل استخراج است یا خیر. بنابراین، در میان صاحب‌نظران در مورد نحوه برخورد با این مخارج اختلاف‌نظرهایی وجود دارد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری شماره ۶ نحوه برخورد با این مخارج را مشخص کرده است.

این استاندارد، تنها هزینه‌های اکتشاف و ارزیابی را دربرمی‌گیرد، که به‌عنوان مخارج تحمل شده بعد از تحصیل حق قانونی اکتشاف در یک حوزه معین و قبل از اثبات امکان‌پذیری فنی استخراج منابع معدنی تعریف می‌شود.

مخارج زیر باید به‌عنوان مخارج اکتشاف و ارزیابی به حساب دارایی منظور گردد: تحصیل پروانه اکتشاف، مطالعات مکان‌نگاری، زمین‌شناسی، ژئوشیمی و ژئوفیزیکی، حفاری اکتشافی، گودبرداری، نمونه‌برداری، و فعالیت‌های مرتبط با ارزیابی امکان‌پذیری فنی و موفقیت تجاری استخراج منابع معدنی.

## ی) پیش پرداخت‌های سرمایه‌ای

کلیه پرداخت‌هایی که شرکت برای تحصیل دارایی‌های ثابت و سرمایه‌ای و اجرای پروژه‌های عمرانی قبل از تصرف آنها انجام می‌دهد تا زمان انتقال مالکیت دارایی مشخص در این سرفصل طبقه‌بندی می‌گردد از قبیل پیش پرداخت خرید زمین، ساختمان، ماشین‌آلات، وسائط نقلیه و غیره.

دارایی‌های ثابت در راه یا پیش‌پرداخت‌های سرمایه‌ای شرکت جهت موارد زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

از طریق بررسی حساب‌های سفارشات (اعم از داخلی یا خارجی) و یا سایر حساب‌های مشابه، مبالغ پرداخت شده جهت خرید دارایی‌های ثابت از این طریق را (که دارایی ثابت موضوع آن تا تاریخ ترازنامه به واحد مورد رسیدگی تحویل نشده است). مشخص شده و صورت خلاصه‌ای از این قبیل حساب‌ها تهیه می‌شود. با توجه به شرایط سفارشات، این اقلام به یکی از دو سرفصل دارایی‌های ثابت در راه و پیش‌پرداخت خرید دارایی‌های ثابت تفکیک شده و به‌نحو مناسب در صورت‌های مالی افشا می‌شود.

چنانچه با توجه به شرایط سفارش، مالکیت دارایی‌های ثابت مورد بحث تا تاریخ ترازنامه به واحد مورد رسیدگی انتقال یابد. جمع هزینه‌های انجام شده تا تاریخ ترازنامه باید تحت عنوان «دارایی‌های ثابت در راه» و در غیر این صورت تحت عنوان «پیش‌پرداخت خرید دارایی‌های ثابت» در صورت‌های مالی انعکاس می‌یابد.

## مخارج بعد از تحصیل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات

پس از آن که دارایی تحصیل و برای استفاده مورد نظر آماده شد در طول عمر اقتصادی آن مخارج دیگری نظیر: تعمیرات نگهداری، تعویض و نوسازی انجام می‌شود. روش کلی برای ثبت و گزارش این‌گونه مخارج در زیر تشریح می‌شود:

مخارجی مانند تعمیرات عادی که منافع آن حاصل از خدمات بالقوه دارایی را افزایش نمی‌دهد و برای حفظ دارایی در وضعیت عادی عملیات انجام می‌شود در دوره وقوع به‌عنوان هزینه ثبت می‌شود.

مخارجی مانند مرمت و نوسازی که منافع آینده حاصل از خدمات بالقوه دارایی را نسبت به برآورد اولیه افزایش نمی‌دهد، در صورتی که مبلغ آن با اهمیت باشد به حساب دارایی منظور می‌شود. برای آن که بتوان مخارجی را به حساب دارایی منظور کرد حداقل یکی از شرایط زیر باید تحقق یابد:

عمر مفید دارایی افزایش یابد.

کیفیت کالاهایی که دارایی تولید می‌کند بهبود اساسی پیدا کند.  
 کمیت کالاهایی که دارایی تولید می‌کند افزایش یابد.  
 بهای تمام شده کالاهایی که دارایی تولید می‌کند کاهش یابد.  
 تفکیک مخارج به جاری و سرمایه‌ای با اصل تطابق هماهنگی دارد و می‌توان آن را در مورد همه مخارج با اهمیت به کار برد. مخارج جزئی معمولاً جزو هزینه‌های دوره به حساب می‌آید، اگرچه ویژگی مخارج سرمایه‌ای را داشته باشد.  
 مخارج ناشی از حادثه، کاربرد نادرست و سرقت ماشین‌آلات در دوره وقوع باید به حساب زیان منظور شود.  
 تفکیک مخارج به جاری و سرمایه‌ای همیشه کار ساده‌ای نیست و تصمیم‌گیری در مورد ثبت صحیح این‌گونه اقلام نیاز به قضاوت حرفه‌ای دارد.  
 مخارج بعد از تحصیل دارایی را می‌توان به پنج طبقه اصلی زیر تقسیم کرد:

- ۱ تعویض و نوسازی
- ۲ گسترش و الحاق
- ۳ هزینه جابه‌جایی و نصب مجدد
- ۴ تعمیر و نگهداری
- ۵ تعمیرات اساسی

### ۱ تعویض و نوسازی

تعویض خارج کردن قطعات یا اجزای عمده اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و جایگزینی آن با قطعات یا اجزای نو یا جدیدی است که توانایی انجام کار آن مشابه قطعات یا اجزای مستعمل یا قدیمی است. مانند تعویض یک ماشین با موتور مشابه که اساساً از همان نوع و از نظر کیفیت قابل مقایسه با موتور قدیمی است.  
 نوسازی یا بهسازی خارج کردن قطعات یا اجزای عمده اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و جایگزینی آن با قطعات یا اجزای نو یا جدیدی است که توانایی انجام کار آن بهتر و برتر از قطعات یا اجزای مستعمل یا قدیمی است. مانند نصب موتور بر یک قایق که قبلاً با پارو حرکت می‌کرد یا جایگزینی سیستم برق یک ساختمان با سیستم برق پیشرفته.

ویژگی خاص مخارج تعویض و نوسازی این است که از نظر مبلغ آن عمده و وقوع آن غیرمستمر است و در صورتی که منافع آینده دارایی را به میزان با اهمیتی افزایش دهد سرمایه‌ای محسوب و به یکی از سه روش زیر در دفاتر ثبت می‌شود: روش جایگزینی (Substitution) این روش بسیار مطلوب است و زمانی کاربرد دارد که دو شرط زیر به طور هم‌زمان احراز شود:

- ۱ قطعه نو یا جدیدی جایگزین قطعه مستعمل یا قدیمی شود.
- ۲ ارزش دفتری قطعه مستعمل یا قدیمی مشخص یا به نحوی معقول برآورده باشد.



معمولاً قطعات یا اجزای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات با نرخ‌های متفاوت مستهلک می‌شود در حالی که در دفاتر حسابداری به‌طور جداگانه ثبت نمی‌شود. مثلاً، لاستیک‌ها، موتور و بدنه کامیون به یک میزان خاص، چنانچه هر کدام از اقلام اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات از اجزای متفاوت و قابل تفکیک تشکیل شده باشد، تخصیص جمع مخارج به اجزای عمده تشکیل دهنده آن و برآورد عمر مفید هر یک از اجزا می‌تواند حسابداری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را بهبود بخشد. برای مثال اگر عمر مفید موتور کشتی از عمر بدنه آن کمتر باشد به‌جای در نظر گرفتن کل کشتی به‌عنوان یک دارایی بهتر است موتور و بدنه کشتی دارایی‌های جداگانه محسوب شوند.

### مراحل انجام کار در روش جایگزینی به شرح زیر است:

محاسبه و ثبت هزینه استهلاک قطعه قدیمی یا مستعمل تا تاریخ کنار گذاشتن دارایی.

خارج کردن بهای تمام شده و استهلاک انباشته قطعه قدیمی یا مستعمل از حساب‌ها و شناسایی کل سود یا زیان.

ثبت بهای تمام شده قطعه جدید یا نو در حساب دارایی.

در صورتی که ارزش دفتری قطعه قدیمی یا مستعمل مشخص نباشد یکی از دو روش زیر باید به کار رود.

روش انتقال به بدهکار حساب دارایی (Capitalization the New Cos). از این روش هنگامی استفاده می‌شود که بهای تمام شده و استهلاک انباشته قطعات یا اجزای مستعمل را نتوان به‌طور واقعی تعیین کرد و تأثیر اصلی تعویض یا نوسازی افزایش کارایی دارایی باشد. در این روش، بهای تمام شده و استهلاک انباشته قطعات یا اجزای مستعمل از حساب خارج نمی‌شود بلکه طبق اصل بهای تمام شده مخارج تعویض یا نوسازی به حساب دارایی اولیه بدهکار و طی باقیمانده عمر دارایی مستهلک می‌شود.

روش انتقال به بدهکار حساب انباشته (Charging to Accumulated Depreciation). این روش هنگامی مورد استفاده قرار می‌گیرد که بهای تمام شده و استهلاک انباشته قطعات یا اجزای مستعمل را نتوان به‌طور واقعی تعیین کرد و تأثیر اصلی تعویض یا نوسازی افزایش عمر مفید دارایی اولیه باشد. در این روش با این استدلال که تعویض یا نوسازی عمر مفید دارایی را افزایش داده است و در نتیجه باید تمام یا بخشی از استهلاک سالانه قبل باز یافت شود، مخارج انجام شده به حساب استهلاک انباشته دارایی اولیه بدهکار می‌شود.

در هر دو روش فوق پس از ثبت مخارج مزبور استهلاک سالانه باید مورد تجدید نظر قرار گیرد و مبلغ استهلاک سالانه با تقسیم ارزش دفتری به باقیمانده عمر مفید دارایی مجدد محاسبه شود.

## ۲ گسترش و الحاق

افزودن دارایی جدید و جداگانه به دارایی‌های موجود یا توسعه آن را در اصطلاح، گسترش و الحاق می‌نامند. افزودن یک یا چند اتاق یا نصب سیستم تهویه مطبوع به یک بنا یا اضافه کردن یک خط تولید به ماشین‌آلات، نمونه‌هایی از گسترش و الحاق اموال و ماشین‌آلات است. مخارج مربوط به گسترش و الحاق به دارایی‌ها، جزء مخارج سرمایه‌ای است که با توجه به ماهیت و اصول کلی که در مورد تحصیل دارایی‌ها ذکر شد، باید به حساب دارایی در دفتر کل منتقل شود و در طول عمر برآوردی یا باقیمانده عمر دارایی قدیم (هر کدام کوتاه‌تر است) مستهلک شود و در صورتی که عمر دارایی جدید وابسته به عمر دارایی قدیم نباشد می‌تواند به حساب دارایی جداگانه در دفتر کل منتقل و در طول عمر برآوردی مستهلک گردد. کارهایی نظیر شمعک‌زنی که به منظور تسهیل در توسعه بنای موجود انجام شود باید به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده گسترش و الحاق تلقی و به حساب دارایی منظور شود.

ممکن است واحد تجاری در جریان توسعه دارایی، بر اثر از دست رفتن خدمات بالقوه دارایی موجود، زیان‌هایی را متحمل شود. مثلاً ممکن است در نتیجه افزایش یک بخش از یک بیمارستان لازم باشد به جای تأسیسات حرارت مرکزی قدیم، تأسیسات جدیدی با ظرفیت بیشتر، نصب شود. در این مورد، ثبت گسترش و الحاق به دارایی‌ها باید با خارج کردن بهای تمام شده و استهلاک انباشته دستگاه حرارت مرکزی قدیمی از حساب‌ها و شناسایی هر گونه سود یا زیان ناشی از کنار گذاشتن تأسیسات قبلی همراه باشد. به هر حال زیان ناشی از کنار گذاشتن دارایی قدیم نباید به‌عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی جدید به حساب آید.

## ۳ مخارج جابه‌جایی و نصب مجدد

مخارج جابه‌جایی و نصب مجدد ماشین‌آلات تجهیزات که به منظور ایجاد کارایی بیشتر یا تلفیق بهای تمام شده تولید انجام می‌شود، با تعویض، نوسازی و افزایش و الحاق تفاوت دارد. جابه‌جایی و تجدید آرایش گروهی از ماشین‌آلات که به قصد تسهیل در امر تولید انجام می‌شود، در صورتی که بهای تمام شده و استهلاک انباشته نصب اولیه ماشین‌آلات، مشخص یا به‌نحوی معقول قابل برآورد باشد حسابداری مخارج جابه‌جایی و نصب مجدد، مشابه تعویض و نوسازی است. در غیر این صورت، مخارج جابه‌جایی و نصب مجدد (در صورتی که مبلغ آن با اهمیت باشد) در حسابی جداگانه به نام مخارج جابه‌جایی و نصب مجدد ثبت و معمولاً در طی ترازنامه تحت سرفصل سایر دارایی‌ها یا مخارج انتقالی به دوره‌های آتی گزارش می‌شود. اگر مبلغ این‌گونه مخارج جزئی باشد یا نتوان منافع حاصل از آن را به نحوی معقول تعیین کرد هزینه دوره جاری تلقی می‌گردد.

#### ۴ تعمیر و نگهداری

مخارجی که برای حفظ دارایی و اهمیت در وضعیت عادی عملیاتی انجام می‌گیرد و معمولاً با تعویض قطعات جزئی نظیر تعویض فیلتر و تسمه هوا است تعمیرات عادی نامیده می‌شود. مخارجی که برای حفظ دارایی در وضعیت مطلوب انجام می‌شود، مانند مخارجی روغن‌کاری، رنگ‌کاری، تنظیم موتور و نظیف ماشین‌آلات اصطلاحاً هزینه نگهداری نامیده می‌شود. از آنجا که ماهیت تعمیر و نگهداری در موارد بسیاری مشابه است معمولاً برای ثبت هزینه‌های تعمیر و نگهداری از یک حساب دفتر کل (حساب تعمیر و نگهداری) استفاده می‌شود. ویژگی خاص هزینه تعمیر و نگهداری این است که مبلغ آن جزئی و وقوع آن مستمر است و عمر مفید یا منافع آینده دارایی را به میزان با اهمیتی افزایش نمی‌دهد. هزینه تعمیر و نگهداری معمولاً به یکی از دو روش زیر در دفاتر ثبت می‌شود:

#### ■ روش هزینه

روش معمول این است که مخارج تعمیر و نگهداری به‌عنوان هزینه دوره جاری شناسایی و در دفاتر ثبت شود، زیرا فعالیت تعمیر و نگهداری مستمر و مخارج آن مربوط به درآمد دوره جاری است. برخی معتقدند که در این روش اغلب هزینه‌ها با منافع حاصل از دارایی کاملاً تطابق ندارد. زیرا اولاً مبلغ واحدهای تولیدی برنامه تعمیرات ماشین‌آلات را در مواقع معینی از سال، مثلاً زمان پایین بودن تولید یا تعطیلات تابستانی کارخانه انجام می‌دهند در نتیجه اگر مخارج تعمیر و نگهداری در ماه‌های تعمیر به حساب هزینه منظور شود صورت‌های مالی دوره‌ای که طی سال تهیه می‌شوند ممکن است گمراه‌کننده باشد. از این رو بهتر است برای ثبت این‌گونه مخارج از روش ذخیره استفاده شود.

#### ■ روش ذخیره

در این روش، مخارجی که لازم است در آینده برای تعمیر و نگهداری اموال ماشین‌آلات و تجهیزات انجام شود برای دوره‌ای که از سوی مدیریت مناسب تشخیص داده می‌شود (مثلاً یک سال یا عمر اقتصادی دارایی) برآورد می‌گردد و مبلغ آن براساس زمان یا محصولاتی که تولید می‌شود به دوره‌های کوتاه‌تر تسهیم و به بدهکار حساب هزینه تعمیر و نگهداری و بستانکار حساب ذخیره تعمیر و نگهداری منظور می‌گردد. پس از آن که مخارج واقعی تعمیر و نگهداری انجام شده به جای حساب هزینه، حساب ذخیره تعمیر و نگهداری بدهکار می‌شود. به‌کارگیری روش ذخیره موجب می‌شود که مخارج تعمیر و نگهداری به نحوی صحیح به دوره‌های انتفاع مورد انتظار تسهیم شود و مقایسه صورت‌های مالی میان دوره‌ای امکان‌پذیر گردد.