

منابع طبیعی، دارایی‌های ثابت نامشهود و سایر دارایی‌ها

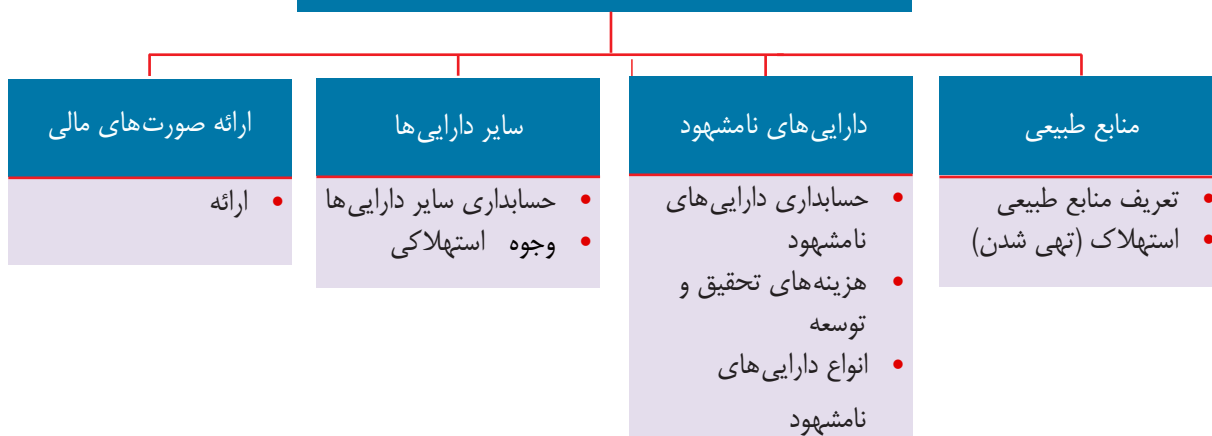
اهداف مطالعه: هنرجویان پس از مطالعه این فصل باید بتوانند:

- ۱ منابع طبیعی را توضیح دهید.
- ۲ انقضای دوره‌ای منابع طبیعی را محاسبه کنید.
- ۳ مفاهیم اساسی مربوط به دارایی‌های نامشهود را بیان کنید.
- ۴ استهلاک دارایی‌های ثابت نامشهود را توضیح دهید.
- ۵ انواع متداول دارایی‌های نامشهود را تشریح کنید.
- ۶ مفهوم سایر دارایی‌ها را توضیح دهید.
- ۷ نحوه گزارشگری دارایی‌های منابع طبیعی، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌ها را بیان کنید.

مروری بر فصل

منابع طبیعی، ماهیتی مشابه دارایی‌های ثابت مشهود دارند و در ترازنامه عموماً در همین گروه از دارایی‌ها طبقه‌بندی می‌شوند. با این وجود، برخی از ویژگی‌های خاص منابع طبیعی سبب می‌شود، که در این فصل نحوه حسابداری آن‌ها در بخش جداگانه‌ای تشریح شود. حسابداری دارایی‌های ثابت نامشهود، به عنوان یکی از مهم‌ترین دارایی‌های شرکت در بخش دیگر فصل بیان می‌شود. نام و علامت تجاری یکی از مهم‌ترین عوامل موفقیت در بازار کسب و کار محسوب می‌شود. بنابراین، نام تجاری از دیدگاه شرکت و سایر افراد ارزشمند است. به همین دلیل، حسابداران در تلاش هستند تا دارایی‌هایی از این نوع که در فرایند کسب درآمد شرکت مؤثرند را شناسایی کرده و در صورت‌های مالی ارائه کنند. در شرکت‌های معتبر دانش محور، ارزش دارایی‌های نامشهود چندین برابر سایر دارایی‌ها است. متأسفانه، ویژگی‌های خاص این نوع دارایی‌ها و محدودیت‌های حسابداری سبب می‌شود، برخی دارایی‌های نامشهود شناسایی نشوند و این محدودیتی اساسی در صورت‌های مالی شرکت‌ها ایجاد می‌کند. سایر دارایی‌ها به عنوان آخرین گروه دارایی‌های غیر جاری محسوب می‌شود. مفاهیم بیان شده در فصل ۵ با مطالب این فصل رابطه نزدیکی دارد و در کنار یک‌دیگر حسابداری بخش دارایی‌های غیر جاری را تکمیل می‌کنند. ساختار و محتوای فصل ۶ به صورت زیر است:

منابع طبیعی، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌ها



هدف مطالعه ۱

منابع طبیعی را توضیح دهید. نفتی و گازی زیرزمینی و الوار حاصل از جنگل‌ها و مواد معدنی است. این دارایی‌های مولد با عمر زیاد، دارای ۲ ویژگی متمایز هستند: (۱) در عملیات، به شکل فیزیکی (مانند مین‌گذاری، برش یا مکش) قابل استخراج هستند و (۲) تنها به وسیله یک عمل طبیعی قابل جای‌گزینی هستند.

حسابداری منابع طبیعی

بهای تمام شده منابع طبیعی

بهای تمام‌شده تحصیل منابع طبیعی، شامل مبلغ پرداختی برای تحصیل منبع و آماده‌سازی آن

جهت استفاده موردنظر است. در مورد منابع از قبل کشف‌شده (آماده استحصال)، مانند معدن ذغال سنگ، بهای تمام‌شده، معادل قیمت پرداختی بابت آن دارایی است. ثبت تحصیل منابع طبیعی، مشابه ثبت تحصیل سایر دارایی‌های ثابت مشهود است. برای مثال، فرض کنید **شرکت سبلان** ۴۰۰ میلیون ریال جهت تحصیل یک معدن ذغال سنگ پرداخت کرده است. هم‌چنین، ۱۰۰ میلیون ریال نیز صرف آماده‌سازی این معدن شده است. شرکت سبلان از طریق آرتیکل زیر، تحصیل معدن ذغال سنگ را ثبت می‌کند.

۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	منابع طبیعی - معدن ذغال سنگ	۲۹ اسفند
۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	
	(ثبت تحصیل معدن ذغال سنگ)	

تذکر مفید:

ممکن است، منابع طبیعی در ترازنامه، تحت عناوین ذخایر نفتی، ذخایر معدنی و غیره گزارش شوند. منابع طبیعی جزء دارایی‌های ثابت مشهود طبقه‌بندی می‌شوند.

هدف مطالعه ۲

استهلاک منابع طبیعی

انقضای دوره‌ای منابع طبیعی را محاسبه کنید. تخصیص بهای تمام‌شده منابع طبیعی به هزینه، به شکل منطقی و منظم (سیستماتیک) در طی عمر مفید دارایی را **نقصان (تهی سازی)** گویند. **نقصان در منابع طبیعی** شبیه استهلاک در دارایی‌های ثابت مشهود است. در اغلب موارد، شرکت برای محاسبه **نقصان منابع طبیعی** از روش واحدهای فعالیت استفاده می‌کنند. علت آن است که معمولاً تهی شدن، تابعی از واحدهای استخراجی در طی سال است.

بر اساس روش واحدهای فعالیت، کل بهای تمام‌شده منابع طبیعی منهای ارزش قابل بازیافت آن، که **کل مبلغ نقصان‌پذیر** گفته می‌شود، بر تعداد واحدهای فعالیت برآوردی منبع موردنظر تقسیم می‌شود. نتیجه به دست آمده، بهای تمام‌شده هر واحد محصول تهی شده است. پس از آن، بهای تمام‌شده هر واحد محصول تهی شده را در تعداد واحدهای استخراج‌شده، ضرب می‌کنند تا، هزینه نقصان سالانه به دست می‌آید. تصویر ۱-۶ فرمول محاسبه بهای تمام‌شده نقصان را نشان می‌دهد.

کل واحدهای برآوردی ÷ (بهای تمام شده کل منهای ارزش قابل بازیافت) = بهای تمام شده هر واحد محصول تهی شده

بهای تمام شده هر واحد محصول تهی شده × تعداد واحدهای استخراج شده و فروش رفته = بهای تمام شده نقصان سالانه

تصویر ۱-۶ فرمول محاسبه هزینه تهی شدن

نخستین سال، ۸۰۰,۰۰۰ تن زغال سنگ استخراج کرده و به فروش می‌رساند. با استفاده از فرمول فوق، هزینه تهی شدن به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$۵۰ \text{ ریال} = ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \div ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال}$$

$$۴۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۵۰ \times ۸۰۰,۰۰۰$$

جهت روشن شدن موضوع فرض کنید، شرکت سبلان برآورد کرده است که معدن دارای ۱۰ میلیون تن ذخیره زغال سنگ باشد. پیش‌بینی شده است در پایان استخراج، معدن فاقد ارزش بازیافت باشد. شرکت در

بهای تمام شده هر تن زغال سنگ

هزینه نقصان سالانه

شرکت سبلان، هزینه نقصان در سال اول را به صورت زیر ثبت می‌کند:

۴۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه نقصان
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته منابع طبیعی (ثبت استهلاک منابع طبیعی)
	۲۹ اسفند

ترازنامه، حساب استهلاک انباشته منابع طبیعی، مشابه استهلاک انباشته دارایی‌های ثابت مشهود، از بهای تمام شده منابع طبیعی کسر می‌شود.

این شرکت، حساب هزینه نقصان را به عنوان بخشی از بهای تمام شده تولید محصول، گزارش می‌کند. استهلاک انباشته منابع طبیعی، حساب کاهشنده دارایی‌ها است. همان‌طور که تصویر ۲-۶ نشان می‌دهد، در

شرکت ذغال سنگ سبلان ترازنامه (ناقص)	
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی‌های غیر جاری
۳۲۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی‌های ثابت مشهود
۱۶۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی‌های نامشهود
۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	معدن ذغال سنگ
(۴۰,۰۰۰,۰۰۰)	کسر می‌شود: استهلاک انباشته منابع طبیعی

تصویر ۲-۶ نحوه ارائه نقصان انباشته

منابع طبیعی استخراج شده که تا انتهای دوره حسابداری به فروش نرفته است، به عنوان موجودی کالا و در بخش دارایی‌های جاری گزارش می‌شود.

بسیاری از شرکت‌ها از حساب استهلاک انباشته منابع طبیعی استفاده نمی‌کنند و مبلغ نقصان را مستقیماً در بستانکار حساب منابع طبیعی ثبت می‌کنند. بخشی از

هدف مطالعه ۳

مفاهیم اساسی مرتبط با حسابداری دارایی‌های نامشهود را توضیح دهید.

دارایی‌های ثابت نامشهود

که به طور خلاصه دارایی‌های نامشهود نامیده می‌شوند، حقوق، امتیازات و مزایای رقابتی بلند مدتی است که دارای ماهیت و موجودیت فیزیکی و پولی نیستند. ممکن است نشانه‌های وجود دارایی‌های نامشهود، به شکل قراردادهای یا مجوزها باشد. دارایی‌های نامشهود می‌توانند از منابع زیر حاصل شوند:

- ۱) مجوزهای دولتی مانند، حق امتیاز، حق اختراع، حق تألیف (کپی رایت) و علائم تجاری
- ۲) تحصیل سایر واحدهای تجاری، که به آن سرقتی می‌گویند.
- ۳) حقوق انحصاری خصوصی که از قراردادهای پیمانی ناشی می‌شوند، مانند حق استفاده از نام تجاری (فرانشیز) و اجاره‌ها.

هدف مطالعه ۴

استهلاک انقضاء دارایی‌های ثابت نامشهود را توضیح دهید.

حسابداری دارایی‌های ثابت نامشهود

شرکت‌ها، دارایی‌های نامشهود خود را به بهای تمام‌شده ثبت می‌کنند. دارایی‌های نامشهود به دو دسته با عمر محدود (استهلاک‌پذیر) و عمر نامعین (استهلاک‌ناپذیر) تقسیم‌بندی می‌شوند. اگر دارایی

نامشهود دارای عمر محدودی باشد، شرکت بهای تمام‌شده آن را در طی عمر مفید دارایی، در فرآیندی شبیه استهلاک، مستهلک می‌نماید و به آن **دارایی نامشهود استهلاک‌پذیر** گفته می‌شود. حق اختراع، حق تألیف، حق امتیاز و فرانشیز از جمله دارایی‌های نامشهود با عمر محدود (استهلاک‌پذیر) طبقه‌بندی می‌شوند. فرآیند تخصیص بهای تمام‌شده دارایی‌های نامشهود را، **انقضای دارایی نامشهود** می‌گویند. **دارایی نامشهود استهلاک‌ناپذیر**، عمر مفید نامحدودی (نامعین) دارد. دارایی‌های نامشهود با عمر نامعین، مستهلک نمی‌شود. سرقتی محل کسب، علامت تجاری و نام تجاری و حق استفاده از خدمات عمومی جزء دارایی‌های نامشهود استهلاک‌ناپذیر (با عمر نامحدود) طبقه‌بندی می‌شوند.

شناسایی دارایی‌های نامشهود

مشابه دارایی‌های ثابت مشهود، هنگامی که یک دارایی نامشهود حائز معیارهای شناخت می‌گردد، باید به بهای تمام‌شده در دفاتر ثبت شود. برای روشن شدن نحوه شناسایی دارایی‌های نامشهود، فرض کنید که **شرکت نارون**، حق اختراعی را به بهای تمام‌شده ۶۰۰ میلیون ریال خریداری نموده است. این رویداد به صورت زیر در دفاتر شرکت نارون ثبت می‌شود:

۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	حق اختراع	۱۳۸۹/۱/۱
		وجه نقد	
		(ثبت خرید نقدی حق اختراع)	

و هزینه‌های متحمل‌شده جهت طراحی و ساخت دارایی را شامل می‌شود. در مقابل، بهای تمام‌شده دارایی ثابت نامشهود تنها قیمت خرید را در بر دارد.

در اندازه‌گیری بهای تمام‌شده دارایی‌های ثابت نامشهود و مشهود، یک تفاوت وجود دارد: بهای تمام‌شده دارایی‌های ثابت مشهود، قیمت خرید دارایی

شرکت‌ها تمام مخارج متحمل شده جهت ایجاد و توسعه دارایی نامشهود را در دوره وقوع، به عنوان هزینه‌های عملیاتی، در صورت سود و زیان شناسایی می‌کنند.

استهلاک دارایی‌های نامشهود

جهت ثبت استهلاک دارایی‌های نامشهود، شرکت هزینه استهلاک دارایی نامشهود را افزایش می‌دهد (بدهکار می‌کند) و دارایی نامشهود را کاهش می‌دهد (بستانکار می‌کند). برخلاف استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود، در استهلاک دارایی‌های نامشهود از حساب متقابلی مانند استهلاک انباشته دارایی‌های ثابت نامشهود استفاده نمی‌شود.

معمولاً، دارایی‌های نامشهود با استفاده از روش خط مستقیم منقضى می‌شوند. برای مثال، حداکثر عمر قانونی حق اختراع ۲۰ سال است. شرکت‌ها، بهای تمام‌شده حق اختراع را در طی ۲۰ سال یا عمر مفید دارایی، هرکدام که کمتر است، منقضى می‌کنند. برای روشن شدن نحوه محاسبه انقضاء اختراع، فرض کنید که شرکت نارون، عمر مفید حق اختراع را ۸ سال برآورد کند، هزینه سالانه انقضاء حق اختراع ۷۵ میلیون ریال (۸×۶۰۰=۶۰۰ میلیون ریال) است. شرکت، انقضاء سالانه حق اختراع را به صورت زیر ثبت می‌کند:

۷۵,۰۰۰,۰۰۰	هزینه استهلاک-حق اختراع	۱۲/۲۹
۷۵,۰۰۰,۰۰۰	حق اختراع	
	(ثبت انقضاء حق اختراع)	

عنوان هزینه‌های عملیاتی گزارش می‌کنند.

شرکت‌ها هزینه استهلاک (انقضاء) دارایی‌های ثابت نامشهود را در صورت سود و زیان، تحت

انواع دارایی‌های نامشهود

شناسایی وسعت و زمان‌بندی مزایای آتی، عدم اطمینان وجود دارد. در نتیجه، شرکت‌ها بدون توجه به این که آیا تحقیق و توسعه موفق بوده است یا خیر، معمولاً این مخارج را در زمان وقوع، به عنوان هزینه شناسایی می‌کنند. جهت روشن شدن موضوع، فرض کنید **شرکت ستاره**، ۳ میلیارد ریال صرف تحقیق و توسعه خود می‌کند این مخارج، منجر به یک اختراع جدید می‌شود. حق امتیاز این اختراع، با صرف ۲۰ میلیون ریال هزینه، به نام شرکت ثبت می‌گردد. شرکت این ۲۰ میلیون ریال هزینه قانونی را تحت عنوان حق امتیاز این اختراع، به نام شرکت ثبت می‌کند. اما هزینه‌های تحقیق

هزینه‌های تحقیق و توسعه

هزینه‌های تحقیق و توسعه، مخارجی هستند که به حق

هدف مطالعه ۵

انواع متداول دارایی‌های نامشهود را تشریح کنید.

اختراعات، حق چاپ، فرایندها و یا محصولات جدید منجر می‌شوند. شرکت‌های زیادی هستند که مبالغ قابل توجهی جهت تحقیق و توسعه صرف می‌کنند. برای مثال طی سالیان اخیر، شرکت IBM، بیش از ۶/۱۵ میلیارد دلار جهت تحقیق و توسعه صرف نموده است. هزینه‌های تحقیق و توسعه مشکلات حسابداری را برجسته می‌کند. از طرفی، گاهی اوقات تخصیص هزینه‌ها به پروژه‌ها مشکل است. از طرف دیگر، در

را نمی‌توان به عنوان بهای تمام‌شده حق امتیاز محسوب نمود. به جای آن، شرکت باید هزینه تحقیق را در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی نماید.

به عنوان یک اصل کلی، هزینه‌های تحقیق و توسعه به دو مرحله (۱) هزینه‌های تحقیق و (۲) هزینه‌های توسعه (ایجاد یک دارایی) تفکیک می‌شوند. از نظر استانداردهای حسابداری، تنها هزینه‌های انجام شده در مرحله توسعه به عنوان یک دارایی نامشهود قابل شناسایی است و هزینه‌های تحقیق باید در زمان وقوع به عنوان هزینه عملیاتی شناسایی شوند. به این ترتیب مشخص می‌شود که معمولاً در ترازنامه شرکت‌ها، دارایی نامشهودی با عنوان هزینه‌های تحقیق و توسعه وجود ندارد.

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 شرکت ثبت شود و دوماً از طریق کاهش هزینه‌های عملیاتی یا افزایش کیفیت کالاها، سودآوری شرکت را بهبود بخشد. طبق قانون، اعتبار ورقه اختراع به تقاضای مخترع پنج یا ده یا پانزده و یا حداکثر بیست سال است. در مدت مزبور، حق انحصاری ساخت یا فروش یا اعمال و یا استفاده از اختراع، در صورت تصریح در ورقه اختراع، منحصرأ در اختیار مخترع یا قائم مقام قانونی اوست.

در صورت تحصیل امتیاز استفاده از اختراع دیگران، بهای تمام‌شده آن در سرفصل دارایی‌های نامشهود منعکس می‌شود. مبالغی که به عنوان حق امتیاز در هر دوره پرداخت می‌شود، به حساب هزینه‌های عملیاتی یا

سربار کارخانه منظور می‌شود. در صورت ایجاد اختراع توسط شرکت، کلیه مخارج مربوط، چنانچه واجد معیارهای شناخت به عنوان دارایی باشد به دارایی نامشهود و در غیر این صورت به هزینه‌های دوره، منظور می‌شود.

بهای تمام‌شده اولیه حق اختراع، قیمت نقدی یا معادل وجه نقدی است که برای تحصیل حق اختراع پرداخته می‌شود. بسیاری از حق اختراع‌ها، منجر به دعاوی حقوقی می‌شوند. تمام هزینه‌های قانونی که مالک در دفاع از حق اختراع در یک دعاوی حقوقی متحمل می‌شود، در جهت ایجاد اعتبار برای حق اختراع صورت می‌گیرند. با این وجود، مالک نمی‌تواند این هزینه‌ها را به حساب حق اختراع اضافه کند و آن‌ها را باید در همان دوره‌ای که رخ می‌دهند، به عنوان هزینه‌های عملیاتی گزارش کند.

مالک حق اختراع، بهای تمام‌شده حق اختراع را در طی عمر مفید آن یا ۲۰ سال، هر کدام کوتاه‌تر است منقضی می‌کند. شرکت‌ها، کهنگی و فرسایش را در تعیین عمر مفید حق اختراع در نظر می‌گیرند. این عوامل می‌تواند موجب شود که حق اختراع قبل از پایان عمر مفید قانونی، از حیث اقتصادی، کارایی نداشته باشد. در این حالت، ارزش دفتری حق اختراع بلافاصله منقضی شده و به عنوان هزینه شناسایی خواهد شد. **حق تألیف**

حق تألیف، عبارت است از حق انحصاری نشر، پخش، عرضه و اجرای اثر هنری یا نوشته‌ای که به مدت عمر پدیدآورنده و سی سال بعد از فوت او به شخص پدیدآورنده 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 شرکت 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 به عنوان سرقفلی شناخته شده است. لیکن، در حسابداری برای تمایز این حق و سرقفلی مربوط به تحصیل سایر شرکت‌ها، استفاده از واژه سرقفلی محل کسب مناسب‌تر است.

سرقفلی محل کسب، تنها زمانی به عنوان دارایی قابل شناسایی است که از اشخاص دیگر در مقابل پرداخت وجه نقد یا معادل نقد یا سایر ما به ازای 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، می‌توان آن را در سرفصل دارایی‌های نامشهود گزارش کرد. سرقفلی محل کسب، عمر مفید نامعین دارد و عموماً قابل بازیافت است. زیرا اگر مستأجر این حق را به طور قانونی تحصیل کرده باشد، حتی در صورت اجبار مالک، تخلیه در مقابل دریافت سرقفلی صورت می‌گیرد.

علامت تجاری و نام تجاری

علامت تجاری، عبارت است از: هر نوع علامتی، اعم از نقش، تصویر، رقم، حرف، عبارت، مهر، لفاف و غیر آن، که باعث تمایز محصولات یک شرکت از

محصولات سایر رقبا می‌شود. به عبارت دیگر، علامت تجاری به محصولات یک شرکت خاص هویت می‌دهد. معمولاً، علائم و نام‌های تجاری، فروش محصولات را ارتقا می‌دهند. علامت تجاری در صورتی که براساس مقررات قانون ثبت شده باشد، قابل نقل و انتقال است. مدت اعتبار علامت تجاری ۱۰ سال و بعد از آن نیز قابل تمدید است. به عبارت دیگر، **علامت و نام تجاری**، عمر قانونی نامحدودی دارند.

علائم و نام‌های تجاری، هنگامی به عنوان یک دارایی نامشهود ثبت می‌شوند که خریداری شده باشند. همچنین، مبالغی که مستقیماً صرف ایجاد، استیفای حق قانونی یا ثبت علامت تجاری می‌شود را می‌توان به حساب دارایی منظور کرد. از آنجا که رابطه روشنی بین مخارج تبلیغات و افزایش ارزش علائم و نام‌های تجاری وجود ندارد، لذا این هزینه‌ها به حساب دارایی منظور نمی‌شوند و به عنوان هزینه‌های عملیاتی در صورت سود و زیان در سرفصل هزینه‌های توزیع و فروش گزارش می‌شوند.

حق امتیاز و فرانسیز

حق امتیاز و فرانسیز، مجوز استفاده از حقوق دیگران (مانند مجوز استفاده از حق اختراع سایر شرکت‌ها) است. شرکت‌ها، معمولاً برای تحصیل حق امتیاز و فرانسیز، مبالغی به طور یک‌جا در زمان انعقاد قرارداد و مبالغی را در طول قرارداد پرداخت می‌کنند. مبالغی که در ابتدا یک‌جا پرداخت می‌شود، به عنوان دارایی نامشهود گزارش می‌شوند. شرکت‌ها باید، بهای تمام شده فرانسیز یا مجوز را در طی عمر مفیدشان منقضی کنند. اگر عمر فرانسیز یا مجوز نامحدود باشد، این دارایی منقضی نمی‌شود. پرداخت‌های سالانه براساس قرارداد فرانسیز، تحت عنوان هزینه‌های عملیاتی ثبت می‌شوند.

حق استفاده از خدمات عمومی،

برای استفاده از خدمات عمومی، از قبیل برق، آب، تلفن و گاز، در زمان تحصیل، وجوهی تحت عناوین حق اشتراک، حق انشعاب و غیره، 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، به طور 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. بنابراین، دارایی‌های تحصیل شده به عنوان دارایی‌های نامشهود طبقه‌بندی می‌شود.

هزینه‌های تأسیس

برای تأسیس یک واحد تجاری فعالیت‌های خاصی انجام می‌شود. این فعالیت‌ها، مستلزم صرف مخارجی است که هزینه‌های تأسیس، نامیده می‌شوند. این هزینه‌ها، شامل مخارج حقوقی برای تهیه اساس‌نامه و شرکت‌نامه، 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، اما به خودی خود، منافع اقتصادی آتی ندارند. بنابراین، هزینه‌های تأسیس به عنوان دارایی نامشهود گزارش نمی‌شوند. این هزینه‌ها در زمان وقوع به عنوان هزینه دوره منظور می‌شود.

سرقفلی

سرقفلی، مفهوم متفاوتی با سرقفلی محل کسب دارد. سرقفلی 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 سرقفلی به طور جداگانه قابل تشخیص نیست، اساساً در تعریف دارایی نامشهود قرار نمی‌گیرد.

سرقفلی منحصر به فرد است: برخلاف دیگر دارایی‌ها، مانند سرمایه‌گذاری‌ها و دارایی‌های ثابت مشهود، که می‌توان آن‌ها را به صورت مجزا در بازار فروخت. سرقفلی را می‌توان به همراه شرکت و به عنوان جزئی از یک کل شناسایی نمود. بنابراین، تنها وقتی که یک شرکت خریداری می‌شود، سرقفلی قابل شناسایی و ثبت است. در این مورد، سرقفلی مازاد بهای تمام‌شده بر ارزش منصفانه بازار خالص دارایی‌های (دارایی‌ها - منهای بدهی‌ها) شرکت تحصیل شده است. سرقفلی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود. دوره استهلاک باید بیانگر بهترین برآورد از دوره زمانی کسب منافع اقتصادی آتی توسط واحد تجاری باشد. معمولاً، حداکثر بیست سال است.

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 باتوجه به این که امتیاز کاربری و تراکم مازاد، مرتبط با یک عنصر عینی، یعنی زمین یا ساختمان مربوط است. لذا این مخارج به دلیل نامعین بودن دوره استفاده از آن به بهای تمام‌شده زمین مربوط، منظور می‌گردد. با این حال، در مواردی که تفکیک بهای تمام‌شده زمین و ساختمان اطلاعات مفیدی ارائه نمی‌کند، این مخارج به بهای تمام‌شده ساختمان منظور می‌شود، لیکن در مبلغ استهلاک‌پذیر ساختمان لحاظ نمی‌گردد.

جای خالی را با عبارات مربوطه پر کنید.

- حق چاپ تهی شدن هزینه‌های تحقیق و توسعه دارایی نامشهود فرانسیز
- ۱.....تخصیص بهای تمام شده منابع طبیعی به هزینه با روشی سیستماتیک و منطقی
 - ۲.....حقوق، امتیازات و مزایای رقابتی که از مالکیت دارایی‌های بلندمدتی که مالکیت آن‌ها فیزیکی نمی‌باشند.
 - ۳.....حق انحصاری اعطایی به وسیله دولت فدرال جهت باز تولید و فروش یک اثر هنری یا انتشاراتی
 - ۴.....حق فروش خدمات یا محصولات مشخص یا استفاده از علائم و نام‌های تجاری در یک محدوده جغرافیایی معین
 - ۵.....بهای تمام شده متحمل شده به وسیله شرکتی که اغلب منجر به اختراع و محصول جدید می‌شود این هزینه‌ها باید در زمان وقوع هزینه شوند.

پاسخ:

۱) تهی شدن ۲) دارایی نامشهود ۳) حق چاپ ۴) فرانسیز ۵) هزینه‌های تحقیق و توسعه

سایر دارایی‌ها

از آن محدودیت خاصی وجود دارد یا برای استفاده ویژه‌ای مدنظر قرار گرفته است (وجوه استهلاکی)، از جمله دارایی‌های است که در بخش سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی می‌شوند.

وجوه استهلاکی

وجوه استهلاکی، معمولاً برای تأمین وجه نقد لازم برای بازپرداخت بدهی بلند مدت یا خرید دارایی‌های ثابت مشهود مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای مثال، از وجوه استهلاکی برای تأمین مبالغ لازم برای بازخرید اوراق مشارکت شرکت در سررسید آن‌ها استفاده می‌شود. هنگامی که این وجوه در یک حساب بانکی سپرده‌گذاری می‌شود، به عنوان **سپرده وجوه استهلاکی** نامیده می‌شود. در زمانی که بخشی از سود شرکت به این امر اختصاص می‌یابد، **اندوخته وجوه استهلاکی** نامیده می‌شود و در

هدف مطالعه ۶

مفهوم سایر دارایی‌ها را توضیح دهید.

همان‌گونه که نام این گروه از دارایی‌ها نشان می‌دهد، هرگاه شرکتی، یک دارایی غیر جاری در اختیار داشته باشد که نتواند آن را در یکی از سه گروه دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های ثابت نامشهود و سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت طبقه‌بندی نماید، این دارایی را در گروه **سایر دارایی‌ها** طبقه‌بندی خواهد کرد. بنابراین، گروه سایر دارایی‌ها مفهوم خاصی از ماهیت دارایی‌هایی که در این گروه قرار می‌گیرند را به ذهن متبادر نمی‌سازد و تنها می‌توان مصداق‌هایی از دارایی‌هایی که در این گروه گزارش می‌شوند را نام برد. برای مثال، حساب‌ها و اسناد دریافتی بلندمدت، حصة بلندمدت وام کارکنان، وجوه نقد و سپرده‌های بانکی مسدود شده و یا وجه نقد نزد شرکت که در استفاده

بخش حقوق صاحبان سرمایه گزارش می‌شود. سپرده وجوه استهلاکی، همانند سپری در برابر ضربه شدید و ناگهانی مالی در هنگام سررسید اوراق مشارکت یا زمان پایان عمر دارایی ثابت برای جای‌گزینی، عمل می‌کند. فرض کنید، کارخانه‌ای خط تولید یا دستگاهی در اختیار دارد که عمر مفید آن ۱۰ سال است. از آنجا که قیمت خرید این دستگاه جهت جای‌گزینی مورد جدید بسیار بالاست و در آن زمان شرکت را دچار بحران نقدینگی می‌کند. بنابراین، شرکت هر سال بخشی از استهلاک دستگاه را به‌طور نقد سپرده سرمایه‌گذاری کرده تا با سود آن مجموعاً بعد از ۱۰ سال مبلغ خرید تأمین شود. این سپرده سرمایه‌گذاری در بخش سایر دارایی‌های ترازنامه گزارش می‌شود.

اسناد و حساب‌های دریافتی بلند مدت

اسناد دریافتی و حساب‌های دریافتی که سررسید

آن‌ها در زمانی طولانی‌تر از یک‌سال حسابداری یا چرخه عملیاتی (هر کدام طولانی‌تر است) از تاریخ ترازنامه قرار دارد، در سرفصل سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی می‌شوند. به عبارت دیگر، اسناد و حساب‌های دریافتی که کوتاه‌مدت نباشد، **مطالبات بلندمدت** نامیده می‌شوند. معمولاً این نوع مطالبات، در نتیجه رویدادهای مالی متفاوت از فعالیت‌های تجاری اصلی شرکت، ایجاد می‌شوند و بنابراین، عمدتاً جزء مطالبات غیرتجاری محسوب می‌شوند. در صورتی که شرکت قصد واگذاری مطالبات بلند مدت را دارد، این مطالبات باید جزو دارایی جاری گزارش شود. هم‌چنین، حصه غیر جاری وام‌های اعطایی به کارکنان نیز به عنوان بخشی از مطالبات غیرجاری در بخش سایر دارایی‌ها گزارش خواهد شد.

نحوه ارائه صورت‌های مالی

به علاوه، شرکت‌ها باید عمر برآوردی دارایی‌های نامشهود، روش‌های استهلاک و انقضاء این دارایی‌ها را نیز افشا کنند. تصویر ۳-۶ نحوه ارائه دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌های شرکت‌های ظهیری در ترازنامه سال ۱۳۹۱ را نشان می‌دهد. یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی شرکت‌های ظهیری جزئیات بیش‌تری در مورد حسابداری دارایی‌های غیر جاری افشا می‌کند.

هدف مطالعه ۲	شرکت‌ها دارایی‌های ثابت و منابع طبیعی خود را در ترازنامه در سرفصل دارایی‌های ثابت مشهود گزارش می‌کنند.
نحوه گزارشگری منابع طبیعی، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌ها را بیان کنید.	دارایی‌های نامشهود به‌طور جداگانه گزارش می‌شوند. شرکت‌ها مانده سرفصل‌های مهم دارایی‌های نامشهود، نظیر حق اختراع‌ها، فرانشیزها و علائم و نام‌های تجاری را در سرفصل‌های اصلی‌تر به صورت تجمعی در ترازنامه یا یادداشت‌های همراه افشا می‌کنند.

شرکت ظهیری

ترازنامه

(ارقام به میلیون ریال است)		
۱۳۹۰	۱۳۹۱	دارایی های ثابت مشهود
۹,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	ذخایر معدنی و سایر منابع طبیعی
۵,۸۷۱	۶,۳۸۰	ساختمان
۲۵,۱۴۰	۲۷,۴۹۲	ماشین آلات و تجهیزات
۸۷۰	۸۴۹	زمین
۴۴۰,۸۸۱	۴۴,۷۲۱	استهلاک انباشته
(۱۳,۱۱۱)	(۱۵,۱۸۱)	خالص دارایی های ثابت مشهود
۲۷,۷۷۰	۲۹,۵۴۰	دارایی های نامشهود
۵۵۳,۰۶	۵۶۵۵۲	حق اختراع (خالص)
۳۳۷۲۱	۳۳۶۲۶	علائم تجاری و سایر دارایی های نامشهود (خالص)
۸۹,۰۲۷	۹۰,۱۷۸	خالص سایر دارایی های نامشهود
۱۰,۸۷۳	۱۲,۴۵۱	سرمایه گذاری های بلند مدت
		سایر دارایی ها
۶۵۰۲	۳۸۷۵	خالص اسناد و حساب های دریافتی بلندمدت
۱۳۴,۱۷۲	۱۳۶,۰۴۴	کل دارایی های غیر جاری

سوالات خودآزمایی

۱ شرکت ملکوتی انتظار دارد که ۲۰ میلیون تن ذغال از معدنی که بهای تمام شده آن ۱۲ میلیون ریال بوده است، استخراج نماید. اگر ارزش باقی مانده معدن صفر در نظر گرفته شود، با این فرض که ۲ میلیون تن ذغال استخراج و فروخته شود، ثبت تهی شدن به چه صورت خواهد بود؟

الف. استهلاک انباشته منابع طبیعی ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار می شود.

ب. هزینه نقصان (استهلاک منابع طبیعی) ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار می شود.

ج. هزینه نقصان ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار می شود.

د. استهلاک انباشته منابع طبیعی ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار می شود.

۲ کدام گزینه نادرست است؟

الف. دارایی نامشهودی که دارای عمر محدود است، باید مستهلک شود.

ب. دوره انقضا (استهلاک) دارایی های نامشهود نمی تواند بیش از ۲۰ سال باشد.

ج. سرفقلی تنها هنگام خرید یک واحد تجاری دیگر ایجاد می شود.

د. هزینه تحقیق و توسعه هنگام وقوع به هزینه‌های دوره منظور می‌شود، به جز هنگامی که منجر به حق امتیازی شوند.

۳ شرکت مارتا در ابتدای ۱۳۹۰ متحمل ۱۵,۰۰۰ میلیون ریال هزینه تحقیق و توسعه شده است. در ۱۳۹۰/۷/۳۰ شرکت ۳۵,۰۰۰ میلیون ریال جهت فرانشیز یک حق امتیاز پرداخت نمود. جمع مبالغ بدهکار به حساب حق امتیاز در ۱۳۹۰/۷/۳۰ چند میلیون ریال است؟

الف. ۱۵۰,۰۰۰

ب. ۳۵,۰۰۰

ج. ۱۸۵,۰۰۰

د. ۱۷۰,۰۰۰

۴ ارزش علائم تجاری جزء دارایی‌های ثابت و می‌باشد؟

الف. نامشهود - استهلاک پذیر

ب. نامشهود - استهلاک ناپذیر

ج. مشهود - استهلاک پذیر

د. مشهود - استهلاک ناپذیر

۵ کدام گزینه صحیح است؟

الف. هنگامی که دارایی‌های نامشهود فاقد ماهیت تجاری باشند، تنها باید در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشاء شوند.

ب. سرقفلی باید به عنوان حساب متقابل در بخش حقوق صاحبان سهام گزارش شود.

ج. می‌توان جمع سرفصل‌های مهم دارایی‌ها را در ترازنامه نشان داد و جزئیات دارایی‌ها را در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشاء نمود.

د. دارایی‌های نامشهود، دارایی‌ها ثابت و منابع طبیعی معمولاً ادغام شده و در بخش دارایی‌های ثابت مشهود نشان داده می‌شوند.

۶ سرقفلی جزء کدام طبقه از حساب‌های دارایی‌ها است؟

الف. دارایی‌های ثابت نامشهود

ب. دارایی‌های سرمایه‌ای

ج. دارایی‌های ثابت مشهود

د. سایر دارایی‌ها

۷ در طبقه‌بندی حساب‌ها در ترازنامه حساب حق امتیاز جزء کدام یک از طبقات حساب‌های زیر است؟

الف. هزینه‌های متفرقه

ب. دارایی جاری

ج. بدهی جاری

د. دارایی ثابت نامشهود

- ۸ از مشخصات دارایی ثابت نامشهود کدام است؟
 الف. استهلاک پذیرند.
 ب. عدم اختصاص آن‌ها برای فروش به مشتریان
 ج. عمر بادوام و طولانی
 د. هرسه مورد

سؤالات

- ۱ منابع طبیعی را تعریف کرده و ویژگی‌های آن‌ها را توضیح دهید.
- ۲ نقصان (استهلاک منابع طبیعی) چیست و چگونه محاسبه می‌شود؟
- ۳ تشابهات و تفاوت‌های میان عبارات استهلاک، انقضاء و نقصان (تهی شدن) را توضیح دهید.
- ۴ شرکت پنداری، کارآموزی را استخدام کرده که می‌گوید، دارایی‌های نامشهود همیشه در طی عمر قانونی‌شان منقضی می‌شوند. آیا وی درست می‌گوید؟ چرا؟
- ۵ سرقتی، به صورت ارزش تمامی ویژگی‌های مطلوبی که به یک واحد تجاری مربوط است، تعریف می‌شود. چه نوع ویژگی‌هایی سرقتی را ایجاد می‌کنند؟
- ۶ خانم کیانی، مدیریت شرکتی را بر عهده دارد. این شرکت دچار مشکل شده و جهت ارائه محصول جدید به بازار نیازمند نقدینگی است. آقای جعفری، یکی از بهترین مهندسان شرکت با نگاهی به ترازنامه، می‌گوید: شرکت دارای سرقتی عظیمی است. چرا پیشنهادی نمی‌کنید که شرکت مقداری از سرقتی را بفروشد و تأمین نقدینگی کند. مدیر چگونه باید پاسخ آقای جعفری را بدهد؟
- ۷ سرقتی تحت چه شرایطی ثبت می‌شود؟
- ۸ اغلب مزایای هزینه‌های تحقیق و توسعه، در سال‌های بعد از وقوع آن‌ها حاصل می‌شود. اما با این حال استانداردهای حسابداری، شرکت‌ها را ملزم به هزینه نمودن آن‌ها در هنگام وقوع نموده است. چرا؟
- ۹ شرکت ویدایی در حال بازسازی انبار خود است. این شرکت، در ارتباط با هزینه نمودن یا سرمایه‌ای نمودن مخارج خود تردید دارد. تبعات هزینه نمودن در مقابل سرمایه‌ای نمودن مخارج بر سود سال جاری و سال‌های آتی چیست؟
- ۱۰ چه دارایی‌هایی در گروه سایر دارایی‌ها قرار می‌گیرند؟

ت ۱-۶ (هزینه تهی شدن و نحوه ارائه منابع طبیعی در صورت‌های مالی) شرکت معدنی آلپ، معدنی را که برآورد می‌شود دارای ۳۵ میلیون تن سنگ معدن باشد، ۷۰ میلیارد ریال خریداری کرده است. ارزش اسقاط معدن صفر است. در سال اول شش میلیون تن سنگ معدن استخراج و فروخته شد.
الف. ثبت روزنامه هزینه تهی شدن سال اول را انجام دهید.
ب. نشان دهید که چگونه این معدن در ترازنامه آخر سال اول گزارش می‌شود.

ت ۲-۶ (ثبت هزینه حق امتیاز و نحوه ارائه دارایی‌ها نامشهود در ترازنامه). شرکت گالنا، حق امتیازی را در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۲ به قیمت ۱/۲ میلیارد ریال خریداری نمود عمر مفید برآوردی دارایی ۱۰ سال است.

ت ۳-۶ (طبقه‌بندی دارایی‌های بلندمدت در ترازنامه) اطلاعات مربوط به دارایی‌های ثابت مشهود، منابع طبیعی و دارایی‌های نامشهود. شرکت کاسپین در پایان سال ۱۳۹۰ به شرح زیر است: ساختمان ۱,۱۰۰,۰۰۰ ریال - استهلاک انباشته - ساختمان ۶۵۰,۰۰۰ ریال سرقفلی ۴۱۰,۰۰۰ ریال، معدن ذغال سنگ ۵۰۰,۰۰۰ ریال - استهلاک انباشته منابع طبیعی ۱۰۸,۰۰۰ ریال
مطلوب است: تهیه بخش مربوط به اقدام فوق از ترازنامه

ت ۴-۶ (مفاهیم طبقه‌بندی دارایی‌های نامشهود) جاهای خالی را با عبارات مناسب پر کنید.

سرقفلی	هزینه‌های تحقیق و توسعه	فرانشیز	دارایی‌های نامشهود	انقضاء
--------	-------------------------	---------	--------------------	--------

- ۱..... تخصیص بهای تمام شده منابع طبیعی به هزینه با روشی سیستماتیک و منطقی.
- ۲..... حقوق، امتیازات و مزایای رقابتی که از مالکیت دارایی‌های بلندمدتی که مالکیت آن‌ها فیزیکی نمی‌باشند.
- ۳..... حق انحصاری اعطایی به وسیله دولت جهت باز تولید و فروش یک اثر هنری یا انتشاراتی.
- ۴..... حق فروش خدمات یا محصولات مشخص یا استفاده از علائم و نام‌های تجاری در یک محدوده جغرافیایی معین
- ۵..... بهای تمام شده متحمل شده به وسیله شرکتی که اغلب منجر به اختراع و محصول جدید می‌شود این هزینه‌ها باید در زمان وقوع هزینه شوند.
مطلوب است :

الف. ثبت هزینه استهلاک منابع طبیعی
ب. فرض کنید ۱۰۰۰۰۰ تن ذغال سنگ استخراج گردیده باشد و تنها ۸۰,۰۰۰ تن آن فروش رفته باشد بهای تمام شده ۲۰,۰۰۰ تن ذغال سنگ فروش رفته چگونه گزارش می‌شود؟

ت ۵-۶ (ثبت استهلاک منابع طبیعی) شرکت هامون در تاریخ ۱۳۹۰/۷/۱، در معدنی که برآورد می‌شد دارای

۸۰۰,۰۰۰ تن ذغال سنگ باشد، مبلغ ۷,۲۰۰ میلیون ریال سرمایه‌گذاری نمود. طی ۶ ماهه گذشته از سال جاری، شرکت ۱۰۰,۰۰۰ تن ذغال سنگ استخراج کرده و فروخته است.

ت ۶-۶ (تهیه ثبت‌های تعدیلی انقضاء) مبادلات زیر از میان مبادلات سال ۱۳۹۰ شرکت فرانکو استخراج شده است: ۱/۱ خرید یک شرکت کوچک و ثبت سرقفلی به میزان ۱۵۰۰ میلیون ریال، عمر مفید سرقفلی ۲۰ سال است. ۵/۱ خرید حق امتیازی با عمر مفید برآوردی ۵ سال و عمر قانونی ۲۰ سال به قیمت ۹۰۰ میلیون ریال. مطلوب است: ثبت‌های تعدیلی لازم در پایان سال ۱۳۹۰.

ت ۶-۷ (تمایز میان دارایی نامشهود و انقضاء دارایی نامشهود) شرکت هرمزان، مبادلات زیر را در سال ۱۳۹۰ در ارتباط با دارایی‌های نامشهود صورت داده است. مطلوب است: انجام ثبت دارایی‌های نامشهود تمام هزینه به صورت نقدی پرداخت شده است. ثبت‌های تعدیلی را در ۱۲/۲۹ انجام دهید.

۱/۲	خرید حق امتیاز (عمر مفید ۷ سال)	۵۶۰,۰۰۰
۴/۱	خرید سرقفلی (عمر مفید ۲۰ سال)	۳۶۰,۰۰۰
۷/۱	فرانشیز ۱۰ ساله (تاریخ انقضاء ۱۳۹۸/۷/۱)	۴۴۰,۰۰۰
۹/۱	هزینه تحقیق و توسعه	۱۸۵,۰۰۰

مسائل

م ۱-۶ (ثبت مبادلات مربوط به تحصیل و انقضاء دارایی‌های نامشهود)

بخش دارایی‌های نامشهود شرکت رادان در ۱۳۹۰/۱۲/۲۹ به شرح زیر می‌باشد:

حق امتیاز (۷۰,۰۰۰ ریال بهای تمام‌شده منهای ۷۰۰۰ ریال انقضاء)	۶۳,۰۰۰ ریال
فرانشیز (۴۸,۰۰۰ ریال بهای تمام‌شده منهای ۱۹۲۰۰ ریال انقضاء)	۲۸,۸۰۰
جمع کل	۹۱,۸۰۰ ریال

حق امتیاز در ۱۳۹۰/۱/۱ تحصیل شده و عمر مفید آن ۱۰ سال می‌باشد. فرانشیز نیز در ۱۳۸۷/۱/۱ تحصیل شده و عمر مفید آن نیز ۱۰ سال می‌باشد.

مبادلات نقدی زیر در طی سال ۱۳۹۱ رخ داده است:

۱/۲: پرداخت ۴۵,۰۰۰ ریال هزینه قانونی جهت دفاع از حق امتیاز در مقابل دعاوی قانونی.

فروردین تا شهریور: تولید محصولی جدید با تحمل ۱۴۰,۰۰۰ ریال هزینه تحقیق و توسعه حق امتیاز این محصول جدید به نام شرکت ثبت شده و عمر مفید این حق امتیاز، معادل عمر قانونی آن است.

۹/۱: پرداخت ۵۰,۰۰۰ ریال جهت تبلیغ تجاری محصولات شرکت

۱۰/۱: تحصیل یک فرانسیز به قیمت ۱۰۰,۰۰۰ ریال عمر مفید فرانسیز ۵۰ سال است
مطلوب است:

الف. ثبت مبادلات فوق

ب. ثبت هزینه انقضاء سال ۱۳۹۱

ج. تهیه بخش دارایی های نامشهود در ترازنامه ۱۳۹۱/۱۲/۲۹

- م ۲-۶ (اصلاح اشتباهات در ثبت انقضاء دارایی های نامشهود) به دلیل تغییرات در واحد حسابداری برخی از مبادلات سال ۱۳۹۰ دارایی های نامشهود شرکت توران به صورت نادرستی ثبت شده اند:
۱. شرکت فرآیند تولید محصولی جدیدی را آغاز نموده است و از این بابت متحمل ۱۳۶,۰۰۰ ریال هزینه تحقیق و توسعه شده است. شرکت حق امتیازی را به قیمت ۶۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. در فروردین سال گذشته، ۱۹۶,۰۰۰ ریال را از بابت بهای تمام شده خرید یک حق امتیاز، سرمایه ای نمود. هزینه انقضاء حق امتیاز براساس ۲۰ سال عمر مفید، ۹,۸۰۰ ریال ثبت شده است.
 ۲. در ابتدای مرداد ۱۳۹۰ شرکت توران، شرکت کوچکی را خریداری کرد و در نتیجه، ۹۲,۰۰۰ ریال سرقفلی شناسایی نمود. شرکت، انقضاء سرقفلی در شش ماهه دوم ۱۳۹۰ را براساس ۵۰ سالی عمر مفید ثبت نمود (انقضاء ۹۲۰ ریال). سرقفلی دارای عمر مفید ۲۰ سال است.
- مطلوب است: انجام تمام ثبت های لازم جهت اصلاح تمام اشتباهات سال ۱۳۹۰ فرض کنید که دفاتر هنوز بسته نشده اند.