فصل ششم: دارایی‌های غیرجاری

دارایی ثابت مشهود: تعریف، شناخت و بهای تمام شده

اولویت مطالعه: ضروری

۹ تست آخر فصل

دارایی ثابت مشهود: دارایی عینی برای تولید، عرضه کالا و خدمات، اجاره یا مقاصد اداری که بیش از یک دوره مالی به کار می‌رود و برای فروش مجدد خریده نشده است.

معیار شناخت: مخارج فقط با دو شرط دارایی می‌شود: ورود منافع اقتصادی آتی محتمل باشد و بهای تمام شده اتکاپذیر اندازه‌گیری شود (استاندارد حسابداری ۱۱ ایران).

۱- قطعات یدکی معمولاً موجودی‌اند؛ قطعه عمده‌ای که بیش از یک دوره به کار می‌رود یا فقط با یک دارایی معین مصرف دارد، دارایی ثابت مشهود است.

۲- زمین خریده‌شده برای فروش سرمایه‌گذاری است؛ زمینی که بنگاه املاک برای فروش می‌خرد، موجودی کالاست.

اجزای بهای تمام شده

در بهای تمام شده می‌آید	هزینه دوره است
قیمت خرید با گمرک و مالیات غیرقابل استرداد، منهای تخفیف تجاری	افتتاح تأسیسات جدید و تبلیغ محصول تازه
آماده‌سازی محل، حمل اولیه، نصب، حق‌الزحمه فنی و حقوق کارکنان سازنده	آموزش کارکنان و فعالیت در مکان یا با مشتریان جدید
تولید آزمایشی منهای عواید فروش محصول آزمایشی	سربار اداری و عمومی بی ربط مستقیم
ارزش فعلی برآورد اولیه مخارج برچیدن و بازسازی محل	بیکاری یا کار زیر ظرفیت پس از آماده شدن، زیان عملیاتی اولیه، جابه‌جایی یا تجدید سازمان عملیات

اقلام بهای تمام شده زمین

قلم	حساب
بهای خرید، حق‌الزحمه حقوقی و ثبتی، مالیات معوق تقبل‌شده، تسطیح و تخریب ساختمان قدیمی منهای فروش مصالح	زمین
بهسازی با عمر نامحدود، تغییر کاربری و تراکم	زمین
نرده‌کشی، آسفالت و پیاده‌رو با عمر محدود	بهسازی زمین (استهلاک‌پذیر)

ƒ قاعده: قاعده بهای تمام شده

- **بهای تمام شده = قیمت خرید - تخفیف‌ها + مخارج لازم تا آماده شدن برای بهره‌برداری + ارزش فعلی برآورد برچیدن**
- **بهای تمام شده معادل قیمت نقدی است؛ مازاد پرداختی خرید اعتباری طولانی، هزینه مالی است.**

مثال حل‌شده | ماشین وارداتی

- قیمت ۴۲,۰۰۰ منهای تخفیف تجاری ۲,۰۰۰؛ گمرک ۳,۰۰۰؛ مالیات غیرقابل استرداد ۱,۲۰۰؛ حمل و بیمه ۸۰۰؛ نصب ۱,۵۰۰
- تولید آزمایشی ۹۰۰ با فروش محصول ۳۰۰؛ آموزش ۵۰۰؛ تبلیغ ۴۰۰ (ارقام به میلیون ریال)

قدم به قدم

۱. قیمت خالص: ۴۰,۰۰۰؛ مخارج لازم: ۳,۰۰۰ + ۱,۲۰۰ + ۸۰۰ + ۱,۵۰۰ + تولید آزمایشی خالص ۶۰۰ = ۷,۱۰۰

۲. آموزش و تبلیغ هزینه دوره‌اند.

جواب: بهای تمام شده ۴۷,۱۰۰ و هزینه دوره ۹۰۰ میلیون ریال.

الگوی حل: هر قلم را بسنج: آیا برای رساندن دارایی به وضعیت بهره‌برداری لازم بوده است؟

ثبت: پرداخت پس از مهلت تخفیف، خرید ۱۰,۰۰۰ با شرط ۲/۱۰، ن/۳۰ که به خالص ۹,۸۰۰

ثبت شده

شرح ارقام به میلیون ریال	بدهکار	بستانکار
حساب‌های پرداختنی	۹,۸۰۰	
تخفیفات استفاده‌نشده (هزینه مالی)	۲۰۰	
وجه نقد		۱۰,۰۰۰

نکته: تخفیف نقدی، چه استفاده شود چه نشود، از بهای تمام شده کم می‌شود؛ تخفیف از دست‌رفته هزینه مالی است.

★ نکات مهم این مبحث

- شناخت مخارج به‌عنوان دارایی دو شرط دارد: منافع آتی محتمل و بهای تمام شده اتکاپذیر.
- مخارج پس از آماده شدن، زیان عملیاتی اولیه، آموزش و تبلیغ جزء بهای تمام شده نیستند.
- بهای تمام شده معادل قیمت نقدی است؛ تخفیف استفاده‌نشده هزینه مالی است.

روش‌های تحصیل و مخارج تأمین مالی

اولویت مطالعه: ضروری | ۱۴ تست آخر فصل

اندازه‌گیری در روش‌های تحصیل

روش	مبلغ ثبت دارایی	نکته
اعتباری طولانی یا با سند بدون بهره	قیمت نقدی؛ اگر نامعلوم، ارزش فعلی پرداخت‌ها با نرخ معاملات مشابه	تفاوت با مبلغ اسمی «کسر اسناد پرداختنی» است و طی مدت بدهی هزینه مالی می‌شود
صدور سهام	ارزش منصفانه سهام یا دارایی، هر کدام اتکاپذیرتر (سهم فعال در بورس معمولاً)؛ وگرنه ارزیابی کارشناس رسمی	سرمایه به اسمی، مازاد صرف سهام
خرید یکجا	تسهیم کل بها به نسبت ارزش منصفانه اقلام	مبلغ دفتری فروشنده معیار نیست
اهدایی	ارزش منصفانه زمان اهدا به‌علاوه مخارج مستقیم	بی تعهد درآمد؛ با تعهد تدریجی بدهی؛ اهدای دولت که قانون تکلیفش را معین کرده، حقوق مالکانه
ساخت داخلی	مواد، دستمزد، سربار قابل انتساب و مخارج تأمین مالی، حداکثر تا ارزش منصفانه	ظرفیت بلااستفاده، ضایعات غیرعادی و سود داخلی حذف؛ مازاد بر ارزش منصفانه زیان؛ ارزان‌تر ساختن سود نمی‌سازد

مثال حل‌شده | خرید یکجا

زمین، ساختمان و تجهیزات یکجا ۳۶,۰۰۰؛ ارزیابی کارشناس: ۱۲,۰۰۰، ۲۴,۰۰۰ و ۱۲,۰۰۰ (ارقام به میلیون ریال)

قدم به قدم

۱. ضریب: ۴۸,۰۰۰ ÷ ۳۶,۰۰۰ = ۰/۷۵

۲. هر قلم × ۰/۷۵

جواب: زمین ۹,۰۰۰، ساختمان ۱۸,۰۰۰ و تجهیزات ۹,۰۰۰ میلیون ریال.

الگوی حل: مخارج مشترک خرید اول به کل بها افزوده و بعد تسهیم می‌شود.

ثبت: تحصیل زمین با ۲ میلیون سهم، اسمی هر سهم ۱,۰۰۰ و قیمت بورس ۱,۶۰۰

شرح ارقام به میلیون ریال	بدهکار	بستانکار
زمین	۳,۲۰۰	
سرمایه سهام عادی		۲,۰۰۰
صرف سهام		۱,۲۰۰

مثال حل‌شده | اهدایی با تعهد

- در اول ۱۴۰۴ ساختمانی با ارزش منصفانه ۲۴٬۰۰۰ میلیون ریال و عمر باقیمانده ۱۲ سال اهدا شد؛ گیرنده ۴ سال خدمات رایگان تعهد کرد (خط مستقیم)

قدم به قدم

۱. هنگام اهدا: ساختمان بدهکار، «تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض» بستانکار ۲۴٬۰۰۰

۲. استهلاک: ۲٬۰۰۰ = ۱۲ ÷ ۲۴٬۰۰۰؛ درآمد: ۶٬۰۰۰ = ۴ ÷ ۲۴٬۰۰۰ در سال

شرح (۱۴۰۴/۱۲/۲۹) ارقام به میلیون ریال	بدهکار	بستانکار
هزینه استهلاک ساختمان	۲٬۰۰۰	
تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض	۶٬۰۰۰	
استهلاک انباشته ساختمان		۲٬۰۰۰
درآمد کمک بلاعوض		۶٬۰۰۰

جواب: هر سال ۶٬۰۰۰ درآمد و ۲٬۰۰۰ میلیون ریال استهلاک؛ بی تعهد، کل ۲۴٬۰۰۰ همان سال درآمد بود.

الگوی حل: استهلاک بر عمر مفید، درآمد بر دوره ایفای تعهد.

- کمک نقدی بلاعوض دولت تا وقتی تعهدش ایفا نشده، بدهی است.

دارایی واجد شرایط: دارایی‌ای که آماده‌سازی‌اش الزاماً مدت زیادی طول می‌کشد (ساختمان، نیروگاه، ماشین سفارشی)؛ دارایی آماده هنگام خرید واجد شرایط نیست.

ƒ قاعده: قاعده مخارج تأمین مالی (استاندارد حسابداری ۱۳ ایران)

- **احتساب الزامی است و با همزمانی انجام مخارج دارایی، تحمل مخارج تأمین مالی و جریان فعالیت آماده‌سازی شروع می‌شود.**
- **وام اختصاصی: مخارج واقعی منهای درآمد سرمایه‌گذاری موقت وجوه آن.**
- **وام عمومی: نرخ جذب (میانگین موزون نرخ وام‌های عمومی) × میانگین موزون مخارج مازاد بر وام اختصاصی؛ سقف: مخارج واقعی دوره.**
- **توقف طولانی، احتساب را معلق و آماده شدن دارایی آن را متوقف می‌کند.**

مثال حل‌شده | مخارج تأمین مالی

- مخارج ساخت سوله در ۱۴۰۴: اول فروردین ۱۶٬۰۰۰، اول مهر ۲۰٬۰۰۰، اول دی ۸٬۰۰۰
- وام اختصاصی ۲۰٬۰۰۰ از اول فروردین با نرخ فرضی ۱۸٪ و درآمد سپرده موقت ۴۰۰؛ وام‌های عمومی ۱۰٬۰۰۰ با ۱۸٪ و ۲۰٬۰۰۰ با ۲۱٪ (ارقام به میلیون ریال)

قدم به قدم

۱. میانگین موزون مخارج: ۲۸٬۰۰۰ = ۱۲ ÷ ۳ × ۸٬۰۰۰ + ۱۲ ÷ ۶ × ۲۰٬۰۰۰ + ۱۶٬۰۰۰

۲. اختصاصی: ۳٬۲۰۰ = ۴۰۰ − ۱۸٪ × ۲۰٬۰۰۰

۳. نرخ جذب: ۲۰٪ = ۳۰٬۰۰۰ ÷ ۶٬۰۰۰؛ عمومی: ۱٬۶۰۰ = ۲۰٪ × ۸٬۰۰۰ (زیر سقف ۶٬۰۰۰)

جواب: ۴٬۸۰۰ میلیون ریال به دارایی در جریان ساخت منظور می‌شود.

الگوی حل: میانگین موزون مخارج، سهم اختصاصی خالص، مازاد با نرخ جذب، سقف.

★ نکات مهم این مبحث

- دارایی تحصیلی با سهام به ارزش منصفانه اتکاپذیرتر ثبت می‌شود؛ سهام به اسمی و مازاد صرف سهام.
- درآمد دارایی اهدایی با تعهد تدریجی بر دوره ایفای تعهد شناسایی می‌شود.
- مخارج وام اختصاصی منهای درآمد سپرده موقت سرمایه‌ای می‌شود؛ سهم وام‌های عمومی حداکثر تا مخارج واقعی دوره است.

معاوضه دارایی‌های غیرپولی

اولویت مطالعه: ضروری | ۱۱ تست آخر فصل

محتوای تجاری: معاوضه محتوای تجاری (Commercial Substance) دارد اگر ریسک، زمان‌بندی یا مبلغ جریان نقدی دارایی تحصیلی با واگذارشده، یا ارزش اقتصادی بخش متأثر، به‌طور بااهمیت فرق کند.

معاوضه با و بی محتوای تجاری

موضوع	با محتوای تجاری و ارزش منصفانه اتکاپذیر	بی محتوای تجاری یا بی ارزش منصفانه
مبنای ثبت دارایی تحصیلی	ارزش منصفانه واگذارشده + سرک پرداختی (- دریافتی)، یا ارزش تحصیلی اگر روشن‌تر است	مبلغ دفتری واگذارشده + سرک پرداختی (- دریافتی)
سود یا زیان	ارزش منصفانه واگذارشده - مبلغ دفتری آن؛ سود و زیان هر دو شناسایی	شناسایی نمی‌شود و در بهای دارایی تحصیلی می‌ماند
مشابه بودن دارایی‌ها	بی‌اثر	بی‌اثر

f قاعده: قاعده معاوضه

- **سود (زیان) = ارزش منصفانه تحصیلی - (مبلغ دفتری واگذارشده + سرک پرداختی - سرک دریافتی)**
- **مبنا ارزش منصفانه واگذارشده است، مگر ارزش منصفانه دارایی تحصیلی روشن‌تر باشد (مثل قیمت بازار فعال).**

مثال حل‌شده | معاوضه ماشین با کامیون

- ماشین: بهای ۳۰,۰۰۰، استهلاک انباشته ۱۲,۰۰۰ و ارزش منصفانه ۲۲,۰۰۰؛ سرک پرداختی ۳,۰۰۰ (ارقام به میلیون ریال)

قدم به قدم

۱. مبلغ دفتری ۱۸,۰۰۰

۲. با محتوای تجاری: کامیون ۲۵,۰۰۰ = ۳,۰۰۰ + ۲۲,۰۰۰ و سود ۴,۰۰۰

۳. بی محتوای تجاری: کامیون ۲۱,۰۰۰ = ۳,۰۰۰ + ۱۸,۰۰۰ و بی سود

شرح ارقام به میلیون ریال	بدهکار	بستانکار
وسایط نقلیه	۲۵,۰۰۰	
استهلاک انباشته ماشین‌آلات	۱۲,۰۰۰	
ماشین‌آلات		۳۰,۰۰۰
وجه نقد		۳,۰۰۰
سود معاوضه دارایی		۴,۰۰۰

جواب: کامیون ۲۵,۰۰۰ و سود ۴,۰۰۰ میلیون ریال؛ بی محتوای تجاری ۲۱,۰۰۰.

الگوی حل: مبلغ دفتری، مبنای ثبت با سرک، سود به‌عنوان تفاوت.

نکته: دارایی ثابتی که با موجودی کالا معاوضه شود، به ارزش منصفانه (قیمت فروش جاری کالا) ثبت می‌شود، نه بهای کالا یا قیمت آگهی‌شده.

★ نکات مهم این مبحث

- ✔ مشابه بودن دارایی‌ها بر سود و زیان معاوضه بی‌اثر است؛ محتوای تجاری تعیین‌کننده است.
- ✔ بی محتوای تجاری، دارایی تحصیلی = مبلغ دفتری واگذارشده ± سرک و سود و زیانی نیست.
- ✔ سرک پرداختی به مبنای ثبت افزوده و سرک دریافتی از آن کم می‌شود.

مخارج بعد از تحصیل

اولویت مطالعه: مهم | ۵ تست آخر فصل

f قاعده: قاعده سرمایه‌ای یا هزینه

- ✔ **بهبود بااهمیت نسبت به عملکرد ارزیابی‌شده اولیه (عمر، ظرفیت، کیفیت محصول یا کاهش چشمگیر مخارج عملیاتی): سرمایه‌ای.**
- ✔ **حفظ وضعیت (تعمیر و نگهداری روزمره): هزینه دوره.**

مخارج بعدی و ثبت

نوع	ثبت
اضافات و الحاق	دارایی؛ اگر جزء لاینفک دارایی قدیمی است، طی کوتاه‌ترِ عمر باقیمانده آن و عمر اضافات
جایگزینی با مبلغ دفتری معلوم	حذف مبلغ دفتری جزء قدیمی و ثبت جزء جدید
جایگزینی با مبلغ دفتری نامعلوم	افزودن به بهای دارایی یا کاهش استهلاک انباشته
تعمیر اساسی افزاینده عمر	بدهکار استهلاک انباشته (رویه رایج؛ استاندارد ۱۱ فقط افزایش مبلغ دفتری را می‌خواهد)
افزایش ظرفیت یا کیفیت	بدهکار دارایی
بازرسی عمده دوره‌ای	افزودن به مبلغ دفتری و حذف مانده بازرسی قبلی
جابه‌جایی و نصب مجدد	بااهمیت: دارایی؛ ناچیز: هزینه

مثال حل‌شده | تعمیر اساسی

- ✔ ماشین ۵۰,۰۰۰، عمر ۱۰ سال، بی اسقاط، خط مستقیم؛ اول سال ششم تعمیر ۷,۰۰۰ عمر را ۳ سال افزود (ارقام به میلیون ریال)

قدم به قدم

۱. مبلغ دفتری: ۲۵,۰۰۰ = ۲۵,۰۰۰ - ۵۰,۰۰۰؛ پس از تعمیر ۳۲,۰۰۰

۲. استهلاک تازه: ۴,۰۰۰ = ۸ ÷ ۳۲,۰۰۰

جواب: استهلاک سال ششم ۴,۰۰۰ میلیون ریال.

الگوی حل: مبلغ دفتری تازه ÷ عمر باقیمانده تازه؛ گذشته اصلاح نمی‌شود.

ثبت جایگزینی صندلی هواپیما: قدیم ۶,۰۰۰ با استهلاک ۴,۵۰۰، اسقاط ۳۰۰، نو ۹,۰۰۰

شرح ارقام به میلیون ریال	بدهکار	بستانکار
صندلی‌های جدید	۹,۰۰۰	
استهلاک انباشته صندلی‌ها	۴,۵۰۰	
زیان واگذاری صندلی‌ها	۱,۲۰۰	
صندلی‌های قدیم		۶,۰۰۰
وجه نقد (خالص)		۸,۷۰۰

★ نکات مهم این مبحث

- ✔ مخارج بعدی فقط با بهبود بااهمیت نسبت به عملکرد اولیه سرمایه‌ای می‌شود.
- ✔ تعمیر اساسی افزاینده عمر طبق رویه رایج بدهکار استهلاک انباشته و افزاینده ظرفیت بدهکار دارایی است.
- ✔ در جایگزینی، مبلغ دفتری جزء قدیمی حذف و تفاوتش با عواید سود یا زیان است.

استهلاک، تغییر برآورد و منابع طبیعی

اولویت مطالعه: ضروری | ۱۸ تست آخر فصل

استهلاک: تخصیص منظم مبلغ استهلاک‌پذیر (بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی منهای ارزش باقیمانده) بر عمر مفید، به روشی که الگوی مصرف منافع را نشان دهد.

۱- شروع از آماده شدن برای استفاده؛ پایان در طبقه‌بندی به‌عنوان نگهداری‌شده برای فروش یا برکناری، هر کدام زودتر؛ خرید میان سال به نسبت ماه‌ها.

۲- بیکاری موقت، افزایش ارزش منصفانه یا تعمیر و نگهداری استهلاک را متوقف نمی‌کند؛ فقط در روش‌های کارکردی، بی تولید استهلاک صفر است.

۳- زمین (جز معدن و محل دفن زباله) مستهلک نمی‌شود؛ جزء بااهمیت با عمر متفاوت جدا مستهلک می‌شود؛ عمر، اسقاط و روش هر سال بازنگری می‌شوند.

هزینه سال اول در روش‌ها (بهای ۱۲,۰۰۰، اسقاط ۲,۰۰۰، عمر ۴ سال، تولید کل ۱۰۰,۰۰۰ و سال اول ۳۰,۰۰۰ واحد)

روش	رابطه	سال اول	روند
خط مستقیم	(بهای تمام شده - اسقاط) ÷ عمر	۲,۵۰۰	ثابت
نزولی مضاعف	ارزش دفتری اول سال × ۲ ÷ عمر؛ بی کسر اسقاط	۶,۰۰۰	نزولی
مانده نزولی	ارزش دفتری اول سال × نرخ ثابت داده‌شده	بسته به نرخ	نزولی
مجموع ارقام سنوات	(بهای تمام شده - اسقاط) × عمر باقیمانده اول سال ÷ مجموع ارقام	۴,۰۰۰	نزولی یکنواخت
میزان تولید یا ساعات کار	(بهای تمام شده - اسقاط) × تولید سال ÷ تولید کل	۳,۰۰۰	تابع کارکرد

ƒ قاعده: قاعده‌های استهلاک

- ✔ **مجموع ارقام سنوات = عمر × (عمر + ۲ ÷ ۱)**
- ✔ **در روش‌های نزولی ارزش دفتری زیر اسقاط نمی‌رود.**
- ✔ **تغییر برآورد: (مبلغ دفتری - اسقاط تازه) ÷ عمر باقیمانده تازه؛ بی اثر انباشته و بی اصلاح گذشته.**
- ✔ **روش نزولی اول بیشتر و آخر کمتر از خط مستقیم است و با تعمیرات فزاینده، جمع هزینه را یکنواخت می‌کند.**

مثال حل‌شده | نزولی مضاعف

- ✔ داده‌های جدول (ارقام به میلیون ریال)

قدم به قدم

۱. نرخ ۵۰٪؛ سال اول ۶,۰۰۰ و سال دوم ۳,۰۰۰؛ ارزش دفتری ۳,۰۰۰

۲. سال سوم با نرخ ۱,۵۰۰ می‌شد و مانده را زیر اسقاط می‌برد؛ پس ۱,۰۰۰ و سال چهارم صفر

جواب: ۶,۰۰۰، ۳,۰۰۰، ۱,۰۰۰ و صفر؛ جمع ۱۰,۰۰۰ میلیون ریال.

الگوی حل: نرخ روی ارزش دفتری اول سال، با کنترل مرز اسقاط.

مثال حل‌شده | تغییر برآورد

- تجهیزات ۲۴,۰۰۰، عمر ۸ سال، بی اسقاط، خط مستقیم؛ اول سال چهارم: عمر باقیمانده ۳ سال و اسقاط ۱,۵۰۰ (ارقام به میلیون ریال)

قدم به قدم

۱. مبلغ دفتری: ۲۴,۰۰۰ - ۹,۰۰۰ = ۱۵,۰۰۰

۲. (۱۵,۰۰۰ - ۱,۵۰۰) ÷ ۳ = ۴,۵۰۰

جواب: استهلاک سال چهارم ۴,۵۰۰ میلیون ریال؛ اثر انباشته صفر.

الگوی حل: از اول سال تغییر، روی مبلغ دفتری همان روز.

تهی شدن منابع طبیعی: تخصیص بهای معدن یا جنگل (تحصیل، اکتشاف، توسعه و ارزش فعلی بازسازی زمین) به مقدار برداشت؛ در روش کوشش‌های موفق اکتشاف ناموفق هزینه است و در روش بهای تمام شده کامل جزء بها.

ƒ قاعده: قاعده تهی شدن

- **تهی شدن سال = (بهای تمام شده - ارزش باقیمانده) ÷ ذخیره برآوردی × استخراج سال**
- **تهی شدن به موجودی محصول می‌رود و با فروش، بهای تمام شده کالای فروش رفته می‌شود؛ تغییر برآورد ذخیره آینده‌نگر است.**

مثال حل‌شده | تهی شدن معدن

- خرید ۳۰,۰۰۰، توسعه ۶,۰۰۰، ارزش فعلی بازسازی ۲,۰۰۰ و ارزش باقیمانده ۳,۰۰۰ (ارقام به میلیون ریال)؛ ذخیره ۷ میلیون تن، استخراج ۰/۸ و فروش ۰/۶ میلیون تن

قدم به قدم

۱. نرخ: (۳۸,۰۰۰ - ۳,۰۰۰) ÷ ۷ = ۵,۰۰۰ برای هر میلیون تن

۲. تهی شدن: ۰/۸ × ۵,۰۰۰ = ۴,۰۰۰؛ کالای فروش رفته: ۰/۶ × ۵,۰۰۰ = ۳,۰۰۰

جواب: تهی شدن ۴,۰۰۰ و سهم کالای فروش رفته ۳,۰۰۰ میلیون ریال.

الگوی حل: تهی شدن بر استخراج، هزینه بر فروش.

نکته: دارایی زیستی مولد (بوته چای، گاو شیری) به بهای تمام شده منهای استهلاک و کاهش ارزش انباشته یا مبلغ تجدید ارزیابی؛ غیرمولد (دام گوشتی) و تولید کشاورزی به ارزش منصفانه منهای مخارج برآوردی زمان فروش (استاندارد حسابداری ۲۶ ایران). بازار فعال: اقلام متجانس، خریدار و فروشنده مایل همیشگی و قیمت در دسترس عموم.

★ نکات مهم این مبحث

- تغییر عمر مفید، اسقاط یا روش استهلاک تغییر برآورد است و فقط بر سال جاری و آینده اثر دارد.
- نزولی مضاعف اسقاط را در نرخ کسر نمی‌کند ولی ارزش دفتری را زیر اسقاط نمی‌برد.
- تهی شدن بر مقدار استخراج حساب می‌شود و فقط سهم فروش رفته هزینه دوره است.

تجدید ارزیابی، واگذاری و دارایی نگهداری‌شده برای فروش

اولویت مطالعه: ضروری | ۱۱ تست آخر فصل

روش تجدید ارزیابی: دارایی به ارزش منصفانه تاریخ تجدید ارزیابی منهای استهلاک و کاهش ارزش انباشته بعدی؛ روش بهای تمام شده یا تجدید ارزیابی برای کل یک طبقه انتخاب می‌شود.

۱- تجدید ارزیابی منظم است؛ طبق استاندارد حسابداری ۱۱ ایران معمولاً با دوره تناوب ۳ یا ۵ ساله. استهلاک انباشته قبلی حذف و استهلاک بعدی بر مبلغ تجدید ارزیابی است.

۲- مازاد تجدید ارزیابی جزء حقوق مالکانه و صورت سود و زیان جامع است؛ افزایش سرمایه مستقیم از محل آن مجاز نیست مگر به حکم قانون.

افزایش و کاهش ناشی از تجدید ارزیابی

رویداد	ثبت
افزایش	مازاد تجدید ارزیابی؛ اگر عکس کاهش قبلی است، تا هزینه قبلی همان دارایی درآمد
کاهش	هزینه؛ اگر عکس افزایش قبلی است، تا مانده مازاد همان دارایی بدهکار مازاد
استفاده از دارایی	یا هر سال تفاوت استهلاک مبلغ تجدید ارزیابی و بهای تاریخی از مازاد به سود انباشته، یا کل مانده هنگام واگذاری

ثبت تجدید ارزیابی پایان سال دوم: ماشین ۱۰,۰۰۰، عمر ۱۰ سال، استهلاک انباشته ۲,۰۰۰، ارزش منصفانه ۹,۶۰۰

شرح ارقام به میلیون ریال	بدهکار	بستانکار
استهلاک انباشته ماشین‌آلات	۲,۰۰۰	
ماشین‌آلات		۴۰۰
مازاد تجدید ارزیابی		۱,۶۰۰

مثال حل‌شده | کاهش بعدی

ادامه ثبت بالا؛ مازاد به موازات استفاده منتقل می‌شود؛ پایان سال پنجم ارزش منصفانه ۴,۵۰۰

قدم به قدم

۱. استهلاک تازه ۱,۲۰۰ = ۸ ÷ ۹,۶۰۰؛ انتقال سالانه مازاد ۲۰۰ = ۱,۰۰۰ - ۱,۲۰۰

۲. پایان سال پنجم: مبلغ دفتری ۶,۰۰۰ و مانده مازاد ۱,۰۰۰؛ کاهش ۱,۵۰۰

شرح ارقام به میلیون ریال	بدهکار	بستانکار
استهلاک انباشته ماشین‌آلات	۳,۶۰۰	
مازاد تجدید ارزیابی	۱,۰۰۰	
هزینه کاهش ارزش ماشین‌آلات	۵۰۰	
ماشین‌آلات		۵,۱۰۰

جواب: ۱,۰۰۰ از مازاد و ۵۰۰ میلیون ریال هزینه.

الگوی حل: مانده مازاد همان دارایی در تاریخ کاهش، سقف بدهکار مازاد است.

ثبت افزایش عکس کاهش قبلی: زمین ۴,۰۰۰ که با ۸۰۰ هزینه به ۳,۲۰۰ رسیده، به ۴,۵۰۰ می‌رسد

شرح ارقام به میلیون ریال	بدهکار	بستانکار
زمین	۱,۳۰۰	
درآمد برگشت کاهش ارزش زمین		۸۰۰
مازاد تجدید ارزیابی		۵۰۰

واگذاری: سود یا زیان (عواید خالص منهای مبلغ دفتری) درآمد یا هزینه غیرعملیاتی است؛ استهلاک تا تاریخ واگذاری حساب می‌شود.

مثال حل‌شده | فروش دارایی تجدید ارزیابی‌شده

ساختمان: مبلغ تجدید ارزیابی ۳۶,۰۰۰، استهلاک انباشته ۶,۰۰۰، مانده مازاد ۵,۰۰۰؛ فروش نقدی ۳۴,۰۰۰ (بی اثر مالیات)

قدم به قدم

۱. سود فروش: ۴,۰۰۰ = ۳۰,۰۰۰ - ۳۴,۰۰۰

۲. مازاد ۵,۰۰۰ مستقیماً به سود انباشته؛ اثر بر سود انباشته ۹,۰۰۰

شرح ارقام به میلیون ریال	بدهکار	بستانکار
وجه نقد	۳۴,۰۰۰	
استهلاک انباشته ساختمان	۶,۰۰۰	
مازاد تجدید ارزیابی	۵,۰۰۰	
ساختمان		۳۶,۰۰۰
سود فروش دارایی ثابت		۴,۰۰۰
سود (زیان) انباشته		۵,۰۰۰

جواب: سود دوره ۴,۰۰۰ و اثر بر سود انباشته ۹,۰۰۰ میلیون ریال.

الگوی حل: سود دوره فقط سود فروش؛ سود انباشته، سود فروش به‌علاوه مازاد.

نگهداری‌شده برای فروش: دارایی آماده فروش فوری که فروشش ظرف یک سال بسیار محتمل است، به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش و بی استهلاک (استاندارد حسابداری ۳۱ ایران)؛ مثلاً مبلغ دفتری ۳۵,۰۰۰ و فروش ۳۳,۰۰۰ منهای مخارج ۱,۵۰۰، یعنی ۳۱,۵۰۰ میلیون ریال.

نکته: دارایی‌ای که موقتاً استفاده نمی‌شود، نگهداری‌شده برای فروش نیست و استهلاکش ادامه دارد.

★ نکات مهم این مبحث

- کاهش تجدید ارزیابی اول از مازاد همان دارایی کم می‌شود و افزایش، اول هزینه قبلی همان دارایی را برمی‌گرداند.
- مازاد تجدید ارزیابی در فروش مستقیماً به سود انباشته می‌رود و سود فروش را زیاد نمی‌کند.
- دارایی نگهداری‌شده برای فروش به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش و بی استهلاک گزارش می‌شود.

دارایی‌های نامشهود

اولویت مطالعه: مهم | ۸ تست آخر فصل

دارایی نامشهود: دارایی غیرپولی و غیرعینی قابل تشخیص، یعنی جداشدنی یا ناشی از حقوق قراردادی و قانونی (استاندارد حسابداری ۱۷ ایران).

۱- حساب دریافتنی پولی و سهام ابزار مالی است، پس نامشهود نیستند؛ نرم‌افزار لاینفک ماشین، دارایی ثابت مشهود است.

۲- شناخت و بهای تمام شده نامشهود خریداری‌شده مانند دارایی ثابت مشهود است.

مخارج ایجاد نامشهود در داخل

مخارج	ثبت
تحقیق: کسب دانش، ارزیابی کاربرد یافته‌ها، جست‌وجوی جایگزین مواد و فرایند	همیشه هزینه
توسعه: ساخت و آزمایش نمونه پیش از تولید، طراحی ابزار با فناوری نو، کارخانه آزمایشی غیرتجاری	دارایی فقط با اثبات شش شرط: امکان فنی، قصد تکمیل، توانایی استفاده یا فروش، منافع آتی، منابع کافی، اندازه‌گیری اتکاپذیر
سرقفلی، نام تجاری و فهرست مشتریان ایجادشده در داخل؛ تأسیس، آموزش، تبلیغ، تغییر مکان	هزینه
مخارجی که قبلاً هزینه شده	بعداً دارایی نمی‌شود

عمر مفید معین: استهلاک بر عمر مفید (نه بیش از دوره حقوق قانونی، مگر تمدید کم‌هزینه پشتوانه داشته باشد)، ارزش باقیمانده صفر (مگر تعهد خرید شخص ثالث یا بازار فعال) و خط مستقیم اگر الگو نامعلوم است.

عمر مفید نامعین: محدودیت قابل پیش‌بینی ندارد (نه نامحدود)؛ مستهلک نمی‌شود و سالانه آزمون کاهش ارزش می‌شود.

۳- تجدید ارزیابی نامشهود فقط با بازار فعال؛ سود یا زیان حذف نامشهود غیرعملیاتی است. سرقفلی محل کسب (حق کسب و پیشه، جدا از سرقفلی ترکیب تجاری) فقط اگر خریده شود نامشهود است و عمر نامعین دارد.

۴- مرحله قبل از بهره‌برداری: درآمد عملیاتی کمتر از حدود ۲۰٪ درآمد برنامه‌ریزی‌شده؛ «مخارج قبل از بهره‌برداری» دارایی جدا نیست.

مثال حل‌شده | طبقه‌بندی مخارج

- تحقیق ۹۰۰؛ توسعه پیش از اثبات شرایط ۴۰۰ و پس از آن ۱٬۲۰۰؛ آموزش ۳۰۰؛ تبلیغ ۵۰۰؛ خرید و ثبت حق اختراع ۲٬۱۰۰ با عمر مفید ۱۰ و دوره قانونی ۱۵ سال (ارقام به میلیون ریال)

قدم به قدم

۱. دارایی: ۳٬۳۰۰ = ۲٬۱۰۰ + ۱٬۲۰۰؛ هزینه: ۲٬۱۰۰ = ۵۰۰ + ۳۰۰ + ۴۰۰ + ۹۰۰

۲. استهلاک حق اختراع: ۲۱۰ = ۱۰ ÷ ۲٬۱۰۰

جواب: دارایی نامشهود ۳٬۳۰۰، هزینه ۲٬۱۰۰ و استهلاک سالانه ۲۱۰ میلیون ریال.

الگوی حل: توسعه از تاریخ اثبات شرایط سرمایه‌ای و عمر کوتاه‌ترِ اقتصادی و قانونی.

★ نکات مهم این مبحث

- قابلیت تشخیص یعنی جداشدنی بودن یا ناشی شدن از حقوق قراردادی و قانونی.
- تحقیق همیشه هزینه است؛ توسعه فقط با اثبات هر شش شرط دارایی می‌شود.
- نامشهود با عمر نامعین مستهلک نمی‌شود و سالانه آزمون کاهش ارزش می‌شود.

کاهش ارزش دارایی‌ها

اولویت مطالعه: مهم | ۷ تست آخر فصل

مبلغ بازیافتنی: بیشترِ خالص ارزش فروش (قیمت فروش منهای مخارج مستقیم فروش) و ارزش اقتصادی (ارزش فعلی جریان نقدی استفاده و واگذاری)؛ مبلغ دفتری بیشتر از آن یعنی کاهش ارزش (استاندارد حسابداری ۳۲ ایران).

۱- نشانه‌ها: افت چشمگیر ارزش بازار، تغییر نامساعد فناوری، بازار یا قانون، افزایش نرخ بازده بازار، نابابی یا خسارت، برنامه توقف، عملکرد ضعیف در گزارش داخلی.

۲- اگر یکی از دو مبلغ از مبلغ دفتری بیشتر باشد، کاهش ارزشی نیست. ارزش اقتصادی بی جریان تأمین مالی و مالیات است؛ تجدید ساختار جزء مخارج فروش نیست.

واحد مولد وجه نقد: کوچک‌ترین گروه دارایی با ورودی نقدی عمدتاً مستقل؛ وقتی مبلغ بازیافتنی دارایی تنها برآوردشدنی نیست، آزمون در این سطح است.

ƒ قاعده: قاعده کاهش ارزش و برگشت

- **زیان = مبلغ دفتری - مبلغ بازیافتنی؛ فوراً هزینه، مگر دارایی تجدید ارزیابی‌شده (اول از مازاد).**
- **استهلاک بعدی = (مبلغ دفتری تازه - باقیمانده) ÷ عمر باقیمانده.**
- **زیان واحد مولد: اول سرقفلی، بعد به نسبت مبلغ دفتری؛ هیچ دارایی زیر بیشترِ خالص ارزش فروش، ارزش اقتصادی و صفر نمی‌رود.**
- **برگشت (جز سرقفلی) فوراً درآمد (در دارایی تجدید ارزیابی‌شده، افزایش تجدید ارزیابی)، با سقف مبلغ دفتری بدون کاهش ارزش؛ کاهش ارزش سرقفلی برگشت ندارد.**

تهیه شده از: فروشگاه تخصصی منابع آزمونهای استخدامی "بژیک" (www.bzhik.ir)

ثبت زیان کاهش ارزش پایان سال دوم (مثال زیر)

شرح ارقام به میلیون ریال	بدهکار	بستانکار
زیان کاهش ارزش تجهیزات	۵,۰۰۰	
کاهش ارزش انباشته تجهیزات		۵,۰۰۰

مثال حل‌شده | کاهش ارزش و برگشت

تجهیزات ۱۵,۰۰۰، عمر ۱۰ سال، بی اسقاط، خط مستقیم؛ پایان سال دوم ارزش اقتصادی ۵,۰۰۰ و خالص ارزش فروش ۷,۰۰۰؛ پایان سال چهارم مبلغ بازیافتنی ۹,۵۰۰ (ارقام به میلیون ریال)

قدم به قدم

۱. سال دوم: مبلغ دفتری ۱۲,۰۰۰ - بازیافتنی ۷,۰۰۰ = زیان ۵,۰۰۰

۲. استهلاک بعدی ۸۷۵ = ۸ ÷ ۷,۰۰۰؛ مبلغ دفتری پایان سال چهارم ۵,۲۵۰

۳. سقف ۹,۰۰۰ = ۶,۰۰۰ - ۱۵,۰۰۰؛ برگشت ۳,۷۵۰ (نه ۴,۲۵۰)

شرح ارقام به میلیون ریال	بدهکار	بستانکار
کاهش ارزش انباشته تجهیزات	۳,۷۵۰	
درآمد برگشت زیان کاهش ارزش		۳,۷۵۰

جواب: زیان ۵,۰۰۰، استهلاک سال سوم ۸۷۵ و برگشت ۳,۷۵۰ میلیون ریال.

الگوی حل: در برگشت، کمترِ مبلغ بازیافتنی و مبلغ دفتری بدون کاهش ارزش هدف است.

★ نکات مهم این مبحث

- مبلغ بازیافتنی بیشترِ خالص ارزش فروش و ارزش اقتصادی است و با مبلغ دفتری مقایسه می‌شود.
- پس از کاهش ارزش، استهلاک بر مبلغ دفتری تازه و عمر باقیمانده حساب می‌شود.
- برگشت کاهش ارزش تا مبلغ دفتری بدون کاهش ارزش سقف دارد و برای سرقفلی ممنوع است.

تهیه شده از: فروشگاه تخصصی منابع آزمونهای استخدامی "بژیک" (www.bzhik.ir)

برگه جمع‌بندی فصل ششم

دارایی‌های غیرجاری، یک صفحه برای مرور شب آزمون

قاعده‌ها و طبقه‌بندی‌ها

۱. بهای تمام شده = قیمت خرید - تخفیف‌ها + مخارج لازم تا آماده شدن برای بهره‌برداری + ارزش فعلی برآورد برچیدن

۲. خرید یکجا: سهم هر قلم = کل بها × ارزش منصفانه آن قلم ÷ جمع ارزش‌های منصفانه

۳. مخارج تأمین مالی قابل احتساب = (مخارج وام اختصاصی - درآمد موقت) + نرخ جذب × مخارج مازاد؛ حداکثر مخارج واقعی دوره

۴. سود (زیان) معاوضه = ارزش منصفانه دارایی واگذارشده - مبلغ دفتری آن

۵. خط مستقیم = (بهای تمام شده - اسقاط) ÷ عمر؛ نزولی مضاعف = ارزش دفتری اول سال × ۲ ÷ عمر

۶. مجموع ارقام سنوات = عمر × (عمر + ۲ ÷ (۱؛ استهلاک = (بهای تمام شده - اسقاط) × عمر باقیمانده اول سال ÷ مجموع ارقام

۷. تغییر برآورد: استهلاک تازه = (مبلغ دفتری - اسقاط تازه) ÷ عمر باقیمانده تازه

۸. تهی شدن = (بهای تمام شده - ارزش باقیمانده) ÷ ذخیره برآوردی × استخراج سال

۹. انتقال سالانه مازاد = استهلاک مبلغ تجدید ارزیابی - استهلاک بهای تاریخی

۱۰. زیان کاهش ارزش = مبلغ دفتری - بیشترِ خالص ارزش فروش و ارزش اقتصادی

تعریف‌های کلیدی

دارایی واجد شرایط	دارایی‌ای که آماده‌سازی‌اش الزاماً مدت زیادی طول می‌کشد.
محتوای تجاری	تفاوت بااهمیت جریان نقدی دارایی تحصیلی با دارایی واگذارشده.
مازاد تجدید ارزیابی	افزایش تحقق‌نیافته مبلغ دفتری در حقوق مالکانه.
مبلغ بازیافتنی	بیشترِ خالص ارزش فروش و ارزش اقتصادی.
ارزش اقتصادی	ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی استفاده مستمر و واگذاری نهایی.
واحد مولد وجه نقد	کوچک‌ترین گروه دارایی با ورودی نقدی عمدتاً مستقل.
دارایی نامشهود	دارایی غیرپولی، غیرعینی و قابل تشخیص.
تهی شدن	تخصیص بهای منابع طبیعی به مقدار استخراج.

دام‌های تستی

۱ تعمیر اساسی

طراح تست برای تعمیر اساسی افزاینده عمر، بدهکار کردن حساب دارایی یا هزینه تعمیرات را در گزینه‌ها می‌گذارد. **مواظب باشید:** تعمیر افزاینده **عمر مفید** طبق رویه رایج بدهکار **استهلاک انباشته** می‌شود و تعمیر افزاینده ظرفیت یا کیفیت بدهکار حساب دارایی. ص ۱۲۶

۲ معاوضه دارایی مشابه

طراح تست تأکید می‌کند دارایی‌ها مشابه‌اند تا سود معاوضه صفر گرفته شود. **مواظب باشید:** شناسایی سود و زیان به **محتوای تجاری** بستگی دارد، نه به مشابه بودن دارایی‌ها. ص ۱۲۵

۳ دارایی اهدایی با تعهد

طراح تست عمر مفید دارایی اهدایی را کنار دوره تعهد می‌آورد تا درآمد بر عمر مفید تقسیم شود. **مواظب باشید:** بدهی کمک بلاعوض بر **دوره ایفای تعهد** درآمد می‌شود و استهلاک بر **عمر مفید** حساب می‌شود. ص ۱۲۴

۴ نزولی مضاعف و اسقاط

طراح تست در روش نزولی مضاعف اسقاط را از بهای تمام شده کم می‌کند یا ارزش دفتری را زیر اسقاط می‌برد. **مواظب باشید:** نرخ روی **ارزش دفتری اول سال** و بی کسر اسقاط زده می‌شود، ولی مانده هرگز از **ارزش اسقاط** کمتر نمی‌شود. ص ۱۲۷

۵ فروش دارایی تجدید ارزیابی‌شده

طراح تست مانده مازاد تجدید ارزیابی را به سود فروش در صورت سود و زیان اضافه می‌کند. **مواظب باشید:** مانده **مازاد تجدید ارزیابی** مستقیماً به **سود انباشته** می‌رود و سود دوره فقط عواید منهای مبلغ دفتری است. ص ۱۲۹

۶ سقف برگشت کاهش ارزش

طراح تست مبلغ برگشت را تفاوت مبلغ بازیافتنی تازه و مبلغ دفتری می‌گیرد. **مواظب باشید:** مبلغ دفتری پس از برگشت از **مبلغ دفتری بدون کاهش ارزش** بیشتر نمی‌شود و زیان **سرقفلی** برگشت ندارد. ص ۱۳۱

تهیه شده از: فروشگاه تخصصی منابع آزمونهای استخدامی "بژیک" (www.bzhik.ir)

پایان نمونه رایگان

بقیه‌اش در فایل کامل است

در این نمونه ۱۲ صفحه از ۳۶۷ صفحه را دیدید.

۳۶۷	۱۱۰۸	۱۶	۳
صفحه	تست با پاسخ تشریحی	فصل درسنامه فشرده	آزمون جامع

فایل کامل، فصل به فصل

فصل	عنوان	تست آخر فصل	از صفحه
	بخش اول: مبانی و صورت‌های مالی		
۱	چارچوب نظری گزارشگری مالی	۷۴	۴
۲	صورت‌های مالی اساسی	۸۸	۲۸
	بخش دوم: دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق مالکانه		
۳	وجوه نقد و دریافتنی‌ها	۶۴	۵۵
۴	موجودی مواد و کالا	۷۰	۷۶
۵	سرمایه‌گذاری‌ها	۶۹	۹۷
۶	دارایی‌های غیرجاری	۸۳	۱۲۲
۷	بدهی‌ها	۶۰	۱۴۸
۸	حسابداری شرکت‌های سهامی (حقوق مالکانه)	۸۰	۱۶۸
۹	حسابداری شرکت‌های تضامنی	۶۵	۱۹۵
	بخش سوم: مباحث ویژه و پیشرفته		
۱۰	گزارشگری قسمت‌ها	۳۱	۲۱۴
۱۱	ترکیب تجاری و صورت‌های مالی تلفیقی	۹۰	۲۲۵
۱۲	حسابداری شعب و تسعیر ارز	۶۰	۲۵۴
۱۳	فروش اقساطی، کالای امانی و حق‌العمل‌کاری	۶۰	۲۷۴
۱۴	پیمان‌های بلندمدت	۴۳	۲۹۲
۱۵	حسابداری تورمی	۳۶	۳۰۷
۱۶	اجاره‌ها	۶۰	۳۲۱
	جمع	**۱۰۳۳**	

- هر فصل: درسنامه فشرده با برچسب اولویت مطالعه، جدول و کادر قاعده، مثال حل‌شده با الگوی حل و برگه جمع‌بندی یک‌صفحه‌ای.
- زیر پاسخ هر تست نوشته شده مطلبش در کدام صفحه درسنامه است.
- ۳ آزمون جامع ۲۵ سؤالی، هر آزمون برای یک گروه از فصل‌ها، با سؤال‌هایی که در تست فصل‌ها نیامده‌اند؛ ویرایش‌های بعدی برای خریداران رایگان است.

دانلود فایل کامل pdf از بژیک

درسنامه فشرده و سوالات حسابداری مالی برای آزمونهای استخدامی جدید ۱۴۰۵

bzhik.ir