

فصل سوم

روش‌های تحصیل دارایی

تحصیل دارایی

تحصیل دارایی‌های ثابت از روش‌های مختلفی صورت می‌گیرد، مانند خرید، ساخت، اهدا، معاوضه و همچنین در ازای دارایی می‌توان از طرق زیر اقدام کرد:

۱- نقدی

۲- نسبی

۳- صدور اسناد بلندمدت

۴- صدور سهام

۵- رایگان (دارایی از طریق اهدا)

۶- قرارداد اجاره سرمایه‌ای

خرید یا ساخت دارایی جدید

اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به‌طور کلی از دو طریق ایجاد (ساخت) دارایی و یا خرید وارد سازمان می‌شوند. همچنین مسیر ایجاد یا خرید می‌تواند از انبار آغاز و سپس به دارایی ثابت ختم شود. گاهی اوقات هم دارایی ایجاد یا خریداری شده، به‌طور مستقیم وارد سازمان می‌شود.

✓ خرید مستقیم از خارج سازمان

✓ انتقال کالا از انبار به سازمان

✓ ساخت و انتقال مستقیم به سازمان

✓ ساخت و انتقال از طریق انبار

✓ دریافت دارایی از سازمان دیگر

✓ دریافت دارایی از شعب دیگر

✓ معاوضه دارایی با سازمان دیگر

✓ دریافت به صورت هدیه (رایگان)

برای دریافت دارایی به هر یک از روش‌های مذکور، اطلاعات مشابهی ثبت می‌شوند. پس از ثبت دارایی‌ها، نیاز به ثبت جزئیات هر دارایی خواهیم داشت. اجزای هر دارایی عبارت است از شرح جزئیات دارایی، واحد سنجش و مقدار آن به همراه مشخصات فنی مورد نیاز. این جزئیات صرفاً جهت اطلاع و گزارشگری و در گزارش‌های حسابرسی داخلی نیز دارای کاربرد هستند^{۱۴}. در صورتی که یک پلاک دارایی، دارای اجزایی باشد که هر یک قابلیت دریافت پلاک و محاسبه‌ی استهلاک مجزا دارند، آن اجزاء را نیز باید به تفکیک پلاک‌های فرعی مشخص و ثبت کنیم.

در صورتی که نیاز به طبقه‌بندی دارایی در طبقاتی بجز طبقه و گروه‌های اصلی باشد، سازمان می‌تواند طبقه‌بندی‌های جداگانه‌ای را نیز برای خود ایجاد کرده و بر مبنای آن گزارش‌های مدیریتی را تهیه کند.

اهدای دارایی:

یکی از روش‌های تحصیل دارایی‌های ثابت، تحصیل آن در قالب کمک‌های بلاعوض یا اهداء است. طبق استانداردهای حسابداری ایران، دارایی‌های غیر پولی که در انتقالات یک‌جانبه دریافت می‌شود بر مبنای ارزش متعارف دارایی‌های دریافت شده در دفاتر ثبت می‌شود. در صورتی که اهدای دارایی‌های دریافت شده منوط به ایفای تعهداتی از طرف دریافت‌کننده باشد تا تحقق تمامی شرایط دارایی تحصیل شده به‌طور رایگان باید به‌عنوان دارایی احتمالی در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشاء شود.

در مورد نحوه‌ی حسابداری کمک‌های بلاعوض دو روش مطرح می‌شود:

۱۴ مباحث مربوط به حسابرسی داخلی در پیوست (د) قرار دارد.

۱- روش سرمایه‌ای

۲- روش درآمد

در روش سرمایه‌ای کمک‌های بلاعوض دریافتی به بستانکار سرمایه‌اهدایی (اندوخته سرمایه‌ای) انتقال یافته و در بخش حقوق صاحبان سهام منعکس می‌شود. طرفداران این روش معتقدند کمک‌های بلاعوض نوعی تأمین مالی است و به جای انعکاس در صورت سود و زیان باید در ترازنامه منعکس شود.

در روش درآمد کمک‌های بلاعوض به‌عنوان درآمد یک یا چند دوره مالی محسوب می‌شود. چون کمک‌های بلاعوض از منبعی غیر از صاحبان سرمایه تحصیل می‌شود نباید به بستانکاران حقوق صاحبان سهام انتقال یابد بلکه به‌عنوان درآمد شناسایی و در صورت سود و زیان دوره‌ی مربوطه منعکس می‌شود.

طبق بند ۸ از استاندارد شماره ۱۰ حسابداری ایران شرایط لازم جهت شناسایی کمک‌های بلاعوض به شرح ذیل است:

الف) جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با کمک بلاعوض به درون واحد تجاری یا کاهش جریان خروجی منافع اقتصادی آتی از واحد تجاری محتمل باشد.

ب) مبلغ کمک بلاعوض به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

ج) مخارج مرتبط با کمک بلاعوض دریافتی به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، و

د) اطمینان معقولی در رابطه با اجرای شرایط مربوط به مصرف کمک بلاعوض وجود داشته باشد.

طبق بند ۱۹ از استاندارد شماره ۱۰ حسابداری ایران چنانچه کمک بلاعوض دولت به شکل دارایی‌های غیر پولی (زمین، ساختمان و سهام شرکت‌ها) به واحد تجاری اعطا شود، کمک بلاعوض باید به ارزش منصفانه دارایی دریافتی ثبت شود. در مواردی که

مبنای ارزشیابی دارایی‌های غیر پولی دریافتی در متن قوانین آمره مربوط مشخص شده باشد، کاربرد این مبانی به شرط آنکه موجب انعکاس دارایی‌های اهدایی به ارزش‌های بیش از ارزش منصفانه در زمان انتقال نشود، قابل پذیرش خواهد بود.

طبق استاندارد ۱۹ حسابداری ایران ثبت دارایی تحصیل شده به طور رایگان به قرار زیر است:

۱- اگر در مقابل دریافت دارایی اهدایی، تعهداتی ایجاد نشده باشد، حساب دارایی مربوط به ارزش متعارف بدهکار و درآمد اهدایی بستانکار می‌شود. درآمد اهدایی در صورت سود و زیان گزارش می‌شود.

حساب دارایی مبلغ (ارزش متعارف)

درآمد ناشی از اهداء مبلغ (ارزش متعارف)

۲- اگر در مقابل دریافت دارایی اهدایی، تعهداتی ایجاد شود، حساب دارایی مربوط به ارزش متعارف بدهکار می‌شود و از طرفی دیگر بدهی «تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض» شناسایی می‌شود که طی مدت ایفای تعهدات یا عمر مفید دارایی (در صورتی که مدت ایفای تعهدات مشخص نباشد) به عنوان درآمد در سود و زیان دوره منظور می‌شود.

ثبت زمان شناسایی دارایی اهدایی:

حساب دارایی مبلغ (ارزش متعارف)

درآمد انتقالی به دوره آتی مبلغ (ارزش متعارف)

درآمد انتقالی به دوره آتی مبلغ (معادل با مبلغ ایفای تعهدات)

درآمد ناشی از اهداء مبلغ (معادل با مبلغ ایفای تعهدات)

برای نمونه: شرکت خرساز ماشین‌آلاتی را از طریق اهداء تملک می‌کند.

ارزش منصفانه آن ۴۰ میلیون ریال و عمر مفید آن ۱۰ سال برآورد شده است.

مطلوب است: ثبت رویداد بالا با مفروضات زیر:

۱- با فرض اینکه اهداء مشروط به شرایطی نباشد.

۲- با فرض اینکه اهداء مشروط به شرایطی باشد (عدم رقابت در ۵ سال آینده)

پاسخ:

با فرض (۱)

ماشین‌آلات ۴۰,۰۰۰,۰۰۰

درآمد ناشی از اهداء ۴۰,۰۰۰,۰۰۰

فرض (۲)

$$40,000,000 \div 5 = 8,000,000$$

$$40,000,000 \div 10 = 4,000,000 = \text{استهلاک سالانه}$$

تاریخ اهداء:

ماشین‌آلات ۴۰,۰۰۰,۰۰۰

تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض ۴۰,۰۰۰,۰۰۰

پایان سال اول:

تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض ۸,۰۰۰,۰۰۰

درآمد ناشی از اهداء ۸,۰۰۰,۰۰۰

هزینه استهلاک ماشین‌آلات ۴,۰۰۰,۰۰۰

استهلاک انباشته ماشین‌آلات ۴,۰۰۰,۰۰۰

نکات مربوط به دارایی‌های اهدایی:

۱- دارایی‌های اهدایی همانند سایر دارایی‌های واحد تجاری مشمول استهلاک هستند.

۲- ثبت مستهلک کردن دارایی تا پایان عمر مفید آن است و ثبت شناسایی درآمد تا پایان ایفای تعهدات مستتر در کمک بلاعوض انجام می‌شود.

۳- هرگاه مدت ایفای تعهدات نامشخص باشد، اغلب از عمر مفید دارایی اهدایی استفاده می‌شود.

۴- بجای حساب «تعهدات مرتبط با کمک‌های بلاعوض» بهتر است از حساب «درآمد انتقالی به دوره آتی» استفاده شود.

۵- چنانچه دریافت کمک بلاعوض به‌صورت دارایی غیر جاری استهلاک‌ناپذیر باشد (مثل زمین) تخصیص «تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض» بر اساس مدت دوره، ایفای تعهد یا بر مبنای عمر مفید ساختمان بنا شده بر روی زمین اهدایی مستهلک خواهد شد و در صورتی که مدت ایفای تعهد و یا عمر مفید دارایی اهداء شده نامشخص باشد، شناسایی ارزش منصفانه‌ی دارایی در زمان اهداء به‌عنوان درآمد بلامانع است.

خرید گروهی از دارایی‌ها به طور یکجا:

ممکن است که واحد تجاری تعدادی دارایی را به‌صورت یکجا خریداری کند. در چنین شرایطی گفته می‌شود که سبدی از دارایی‌ها خریداری شده است. برای نمونه، ممکن است واحد تجاری یک مبلغ کلی بابت خرید یک قطعه زمین و یک ساختمان اداری پرداخت کند. واحد تجاری ناگزیر است بهای تمام شده‌ی هر یک از دارایی‌ها را تعیین کند. در این مواقع کل بهای تمام شده بر مبنای قیمت فروش (بازار) بین دارایی‌ها قسمت می‌شود. این نوع تقسیم اصطلاحاً روش ارزش

نسبی فروش نامیده می‌شود.

فرض کنید که شرکت فرضی یک قطعه زمین و یک دستگاه ساختمان را از شرکت دیگر جمعاً به مبلغ ۲,۸۰۰,۰۰۰ ریال خریداری می‌کند. ارزیابی نشان می‌دهد که قسمت بازار دارایی‌ها به این شکل هستند: ارزش بازار (قیمت فروش) زمین ۳۰۰,۰۰۰ ریال، ارزش بازار (قیمت فروش) ساختمان ۲,۷۰۰,۰۰۰ ریال. حال حسابدار باید نسبت ارزش بازار هر یک از دارایی‌ها را به ارزش کل بازار دارایی‌ها تعیین کند. جمع قیمت ارزیابی شده، ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال است، بنابراین ارزش زمین که ۳۰۰,۰۰۰ ریال است، برابر با ۱۰ درصد ارزش بازار کل دارایی‌ها است. ساختمان نیز ارزشی معادل ۹۰ درصد ارزش بازار کل دارایی‌ها را داراست:

دارایی	ارزش بازار	کل ارزش بازار	درصد
زمین	۳۰۰,۰۰۰	÷ ۳,۰۰۰,۰۰۰	۱۰٪
ساختمان	۲,۷۰۰,۰۰۰	÷ ۳,۰۰۰,۰۰۰	۹۰٪
جمع	۳,۰۰۰,۰۰۰		۱۰۰٪

حال اگر درصد هر دارایی در قیمت خرید کل ضرب شود، بهای تمام شده‌ی هر یک از دارایی‌ها به دست می‌آید:

دارایی	قیمت خرید کل	درصد	بهای تمام شده
زمین	۲,۸۰۰,۰۰۰	× ۱۰٪	۲۸۰,۰۰۰
ساختمان	۲,۸۰۰,۰۰۰	× ۹۰٪	۲,۵۲۰,۰۰۰
جمع		۱۰۰٪	۲,۸۰۰,۰۰۰

حال با فرض آنکه این خرید به صورت نقدی صورت گرفته باشد، زمین و ساختمان به شکل زیر ثبت خواهند شد:

زمین ۲۸۰,۰۰۰

ساختمان ۲,۵۲۰,۰۰۰

وجوه نقد ۲,۸۰۰,۰۰۰

بابت خرید گروهی زمین و ساختمان