



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# راهنمای هنر آموز حسابداری اموال و انبار

رشته حسابداری  
گروه بازرگانی و امور اداری  
شاخه فنی و حرفه‌ای  
پایه یازدهم دوره دوم متوسطه



## وزارت آموزش و پرورش سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی



راهنمای هنرآموز حسابداری اموال و انبار - ۲۱۱۸۰۲

سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی

دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کار دانش

بهزاد بشیرصدرآبادی، سیدمهدی رضوی‌دهکردی، داود سلطانی، کبری نورشاهی،  
مهدی صابری، حسن فرج‌زاده‌دهکردی، محمدیوسف محمدی (اعضای شورای  
برنامه‌ریزی)

عبدالرضا کوه‌پیمانی، رحمت‌الله علی‌اکبری، بهزاد بیگ‌پناه، بهزاد پرویزی،  
مهدی یعقوبی، کبری نورشاهی (اعضای گروه تألیف)

اداره کل نظارت بر نشر و توزیع مواد آموزشی

جواد صفری (مدیر هنری) - شهرزاد قنبری (صفحه‌آرا)

تهران: خیابان ایرانشهر شمالی - ساختمان شماره ۴ آموزش و پرورش (شهید موسوی)  
تلفن: ۸۸۸۳۱۱۶۱۹، دورنگار: ۸۸۳۰۹۲۶۶، کد پستی: ۱۵۸۴۷۴۷۳۵۹

وب‌گاه: [www.chap.sch.ir](http://www.chap.sch.ir) و [www.irtextbook.ir](http://www.irtextbook.ir)

شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران: تهران - ۱۷ جاده مخصوص کرج -

خیابان ۶۱ (دارو پخش) تلفن: ۵ - ۴۴۹۸۵۱۶۱، دورنگار: ۴۴۹۸۵۱۶۰

صندوق پستی: ۱۳۹ - ۳۷۵۱۵

شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران «سهامی خاص»

چاپ اول ۱۳۹۶

نام کتاب:

پدیدآورنده:

مدیریت برنامه‌ریزی درسی و تألیف:

شناسه افزوده برنامه‌ریزی و تألیف:

مدیریت آماده‌سازی هنری:

شناسه افزوده آماده‌سازی:

نشانی سازمان:

ناشر:

چاپخانه:

سال انتشار و نوبت چاپ:

کلیه حقوق مادی و معنوی این کتاب متعلق به سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی  
وزارت آموزش و پرورش است و هرگونه استفاده از کتاب و اجزای آن به‌صورت چاپی  
و الکترونیکی و ارائه در پایگاه‌های مجازی، نمایش، اقتباس، تلخیص، تبدیل، ترجمه،  
عکس‌برداری، نقاشی، تهیه فیلم و تکثیر به هر شکل و نوع بدون کسب مجوز ممنوع  
است و متخلفان تحت پیگرد قانونی قرار می‌گیرند.



دست توانای معلم است که چشم انداز آینده ما را ترسیم می کند.

امام خمینی (قدّس سرّه الشّریف)

۱	کلیات
۱۱	فصل اول: صدور سند حسابداری خرید و بیمه اموال
۹۳	فصل دوم: صدور سند استهلاك اموال
۱۳۵	فصل سوم: صدور اسناد کنارگذاری و فروش دارایی ثابت
۱۶۱	فصل چهارم: ثبت هزینه‌های خدمات پس از فروش
۱۸۵	فصل پنجم: انبارگردانی

## مقدمه

موضوع اولین هدف عملیاتی سند تحول بنیادین آموزش و پرورش مربوط به پرورش تربیت‌یافتگانی است که با درک مفاهیم اقتصادی در چارچوب نظام معیار اسلامی از طریق کار و تلاش و روحیه انقلابی و جهادی، کارآفرینی، قناعت و انضباط مالی، مصرف بهینه و دوری از اسراف و تبذیر و با رعایت وجدان، عدالت و انصاف در روابط با دیگران در فعالیتهای اقتصادی در مقیاس خانوادگی، ملی و جهانی مشارکت می‌نمایند. همچنین سند برنامه ملی درسی جمهوری اسلامی ایران «حوزه تربیت و یادگیری کار و فناوری» به قلمرو و سازماندهی محتوای این آموزش‌ها پرداخته است.

در برنامه‌های درسی فنی و حرفه‌ای علاوه بر اصول دین‌محوری، تقویت هویت ملی، اعتبار نقش یادگیرنده، اعتبار نقش مرجعیت هنرآموز، اعتبار نقش پایه‌ای خانواده، جامعیت، توجه به تفاوت‌های فردی، تعادل، یادگیری مادام‌العمر، جلب مشارکت و تعامل، یکپارچگی و فراگیری، اصول تنوع‌بخشی آموزش‌ها و انعطاف‌پذیری به آموزش بر اساس نیاز بازار کار، اخلاق حرفه‌ای، توسعه پایدار و کاهش فقر و تولید ثروت، شکل‌گیری تدریجی هویت حرفه‌ای توجه شده است.

مطالبات اسناد بالادستی، تغییرات فناوری و نیاز بازار کار داخل کشور و تغییر در استانداردها و همچنین توصیه‌های بین‌المللی، موجب شد تا الگوی مناسب که پاسخگوی شرایط مطرح‌شده باشد طراحی و برنامه‌های درسی بر اساس آن برنامه‌ریزی و تدوین شوند. تعیین سطوح شایستگی و تغییر رویکرد از تحلیل شغل به تحلیل حرفه و توجه به ویژگی‌های شغل و شاعل و توجه به نظام صلاحیت حرفه‌ای ملی، تلفیق شایستگی‌های مشترک و غیرفنی در تدوین برنامه‌ها از ویژگی‌های الگوی مذکور و برنامه‌های درسی است. بر اساس این الگو فرایند برنامه‌ریزی درسی آموزش‌های فنی و حرفه‌ای و مهارتی در دو بخش دنیای کار و دنیای آموزش طراحی شد. بخش دنیای کار شامل ده مرحله و بخش دنیای آموزش شامل پانزده مرحله است. نوع ارتباط و تعامل هر مرحله با مراحل دیگر فرایند به صورت طولی و عرضی است، با این توضیح که طراحی و تدوین هر مرحله متأثر از اعمال موارد اصلاحی مربوط به نتایج اعتباربخشی آن مرحله یا مراحل دیگر می‌باشد.

توصیه سند تحول بنیادین و برنامه درسی ملی بر تدوین اجزای بسته آموزشی جهت تسهیل و تعمیق فعالیت‌های یاددهی-یادگیری، کارشناسان و مؤلفان را بر آن داشت تا محتواهای آموزشی مورد نظر را در شبکه‌ای از اجزای یادگیری با تأکید بر برنامه درسی رشته، برنامه‌ریزی و تدوین نمایند. کتاب راهنمای هنرآموز از اجزای شاخص بسته آموزشی است و هدف اصلی آن توجه و تبیین برنامه‌های درسی تهیه شده با توجه به چرخش‌های تحولی در آموزش فنی و حرفه‌ای و توصیه‌هایی برای اجرای مطلوب آن می‌باشد.

کتاب راهنمای هنرآموز در دو بخش تدوین شده است.

بخش نخست مربوط به تبیین جهت‌گیری‌ها و رویکردهای کلان برنامه درسی است که کلیات تبیین منطق برنامه درسی، چگونگی انتخاب و سازماندهی محتوا، مفاهیم و مهارت‌های اساسی و چگونگی توسعه آن در دوره، جدول مواد و منابع آموزشی را شامل می‌شود.

بخش دوم مربوط به طراحی واحدهای یادگیری است و تبیین منطق واحد یادگیری، پیامدهای یادگیری، ایده‌های کلیدی، طرح پرسش‌های اساسی، سازماندهی محتوا و تعیین تکالیف یادگیری و عملکردی با استفاده از راهبردهای مختلف و در آخر تعیین روش‌های ارزشیابی را شامل می‌شود.

همچنین در قسمت‌های مختلف کتاب راهنمای هنرآموز با توجه به اهمیت آموزش شایستگی‌های غیرفنی به آموزش مدیریت منابع، ایمنی و بهداشت، یادگیری مادام‌العمر و مسئولیت‌پذیری تأکید شده است.

مسلماً اجرای مطلوب برنامه‌های درسی، نیازمند مساعدت و توجه ویژه هنرآموزان عزیز و بهره‌مندی از صلاحیت‌ها و شایستگی‌های حرفه‌ای و تخصصی مناسب ایشان می‌باشد.

دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کار دانش



# کلیات

بودجه‌بندی درس حسابداری اموال و انبار به صورت  
جلسه‌ای بر اساس ۳۵ جلسه و هفته‌ای ۸ ساعت  
تنظیم شده است.

## مرور فصل اول و ارزشیابی این بودمان مبتنی بر شایستگی

ماه	جلسه	عنوان درس	فصل صفحه	هدف کلی درس	وسایل کمک آموزشی	ملاحظات
۳	اول	فصل اول ■ صدور سند حسابداری ■ خرید و بیمه اموال ■ اموال و مستندات خرید ■ آیین نامه معاملات	فصل اول صفحه الی	<b>ایجاد توانایی در</b> تعریف اموال و آشنایی با ویژگی های آن. آشنایی با فرایند خرید و تحویل اموال. آشنایی با مستندات خرید اموال و نقش آنها در فرایند خرید اموال. آشنایی با آیین نامه معاملات و مقایسه آنها با یکدیگر <b>کارگاه حسابداری</b> مروری بر مباحث نرم افزاری ارائه شده در پایه دهم	■ فاکتور فروش ■ اسناد تجاری ■ سند مالکیت ■ آیین نامه معاملات ■ آگهی مناقصه و مزایده ■ مازیک و وایت برد ■ تخته هوشمند ■ گچ و تخته ■ نرم افزار حسابداری	با توجه به اطلاعات هنرجوها براساس کتب وجوه نقد و خرید و فروش، با طرح سؤال می توان از طریق روش بحث گروهی، اموال را به هنرجوها معرفی نمود. روش تدریس نمایشی برای مستندات خرید و آیین نامه معاملات و نقش آن. انجام فعالیت ها توسط هنرجوها. تهیه چند نمونه مستندات خرید اموال برای جلسه آینده توسط هنرجوها.
	دوم	فصل اول ■ صدور سند حسابداری ■ خرید و بیمه اموال ■ مستندات خرید اموال و مراحل خرید اموال	فصل اول صفحه الی	<b>ایجاد توانایی در</b> آشنایی با فرم برگ درخواست خرید اموال و نقش آن در فرایند خرید و آشنایی با نحوه تکمیل آن. مزایا و معایب استفاده از فرم درخواست خرید آشنایی با فرم استعلام بها و نحوه تکمیل آن. معرفی کمیسیون معاملات و نقش آن در فرایند خرید اموال. معرفی فرم های سفارش خرید، پیش فاکتور، رسید انبار، رسید موقت انبار، رسید دائم انبار و رسید انبار مستقیم. ترسیم و تکمیل هر یک از فرم های مذکور <b>کارگاه حسابداری</b> آشنایی با هر یک از فرم ها در نرم افزار حسابداری	■ مستندات خرید اموال ■ گچ و تخته ■ نرم افزار حسابداری	با طرح سؤال در مورد فرایند خرید بر اساس اطلاعات قبلی هنرجوها. روش تدریس مباحث گروهی، نمایشی چیدمان مستندات تهیه شده توسط هنرجوها بر اساس مراحل خرید که در این جلسه مطرح شده است. انجام فعالیت ها توسط هنرجوها.
	سوم	فصل اول ■ صدور سند حسابداری ■ خرید و بیمه اموال ■ حواله انبار، سند مالکیت	فصل اول صفحه الی	<b>ایجاد توانایی در</b> آشنایی با فرم حواله انبار و نحوه تکمیل آن. آشنایی با فاکتور رسمی خرید و نحوه تکمیل آن. آشنایی با سند مالکیت و سند گارانتی تفاوت گارانتی و وارانتی آشنایی با نقش آیین نامه اموال <b>کارگاه حسابداری</b> آشنایی با هر یک از فرم ها در نرم افزار حسابداری	■ فرم حواله انبار ■ انواع سند مالکیت ■ سند گارانتی ■ آیین نامه اموال ■ آیین نامه اموال	طرح سؤال در مورد نقش حواله انبار و زمان استفاده از آن. روش تدریس بحث گروهی و اکتشافی می باشد. حل مسائل کتاب توسط هنرجوها انجام فعالیت ها توسط هنرجوها تکمیل جدول ارزشیابی توسط هنرجوها و هنرآموز



آین	چهارم	<p><b>فصل اول</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ صدور سند حسابداری</li> <li>■ خرید و بیمه اموال</li> <li>■ طبقه‌بندی دارایی‌ها</li> </ul>	<p>فصل اول صفحه</p> <p>الی</p>	<p><b>ایجاد توانایی در</b></p> <p>آشنایی با طبقه‌بندی دارایی‌ها و دلایل طبقه‌بندی آن.</p> <p>تعریف دارایی، دارایی‌های جاری، غیرجاری و نامشهود همراه با مثال.</p> <p>تفاوت حساب‌های دریافتنی تجاری و غیرتجاری.</p> <p>شناخت انواع دارایی‌های نامشهود.</p> <p>تعریف عمر مفید و استهلاك</p> <p><b>کارگاه حسابداری</b></p> <p>آشنایی با طبقه‌بندی دارایی‌ها در نرم‌افزار حسابداری و افتتاح چند دارایی در طبقه دلخواه</p>	<p>نمونه ترازنامه انواع شرکت‌ها</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ نرم‌افزار حسابداری</li> </ul>	<p>طرح سؤال در مورد شناخت انواع دارایی‌ها و طبقه‌بندی آنها.</p> <p>انجام فعالیت‌های این بخش توسط هنرجوها.</p> <p>روش تدریس اکتشافی و بحث گروهی است.</p> <p>تهیه ترازنامه انواع شرکت‌ها برای جلسه آینده و ارائه آن توسط هنرجو</p>
	پنجم	<p><b>فصل اول</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ صدور سند حسابداری</li> <li>■ خرید و بیمه اموال</li> <li>■ طبقه‌بندی دارایی‌ها و بهای تمام شده دارایی و صدور سند خرید دارایی</li> </ul>	<p>فصل اول صفحه</p> <p>الی</p>	<p><b>ایجاد توانایی در</b></p> <p>ارائه ویژگی‌های دارایی‌های ثابت مشهود و تقسیم‌بندی آنها.</p> <p>معرفی سایر دارایی‌ها و نحوه نمایش آن در طبقه‌بندی.</p> <p>ملک محاسبه بهای تمام شده دارایی ثابت مشهود و نامشهود.</p> <p>شناسایی هزینه‌های قبل و بعد از بهره‌برداری و نقش آنها در بهای تمام شده دارایی ثابت.</p> <p>شناسایی اقلام غیرقابل قبول در محاسبه بهای تمام شده.</p> <p>صدور چند سند خرید دارایی براساس روش‌های خرید (نقد و تسه و اسناد تجاری) همراه با مالیات بر ارزش افزوده و عدم مشمول مالیات</p> <p><b>کارگاه حسابداری</b></p> <p>ثبت رخداد خرید اموال در نرم‌افزار</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ اینترنت</li> <li>■ نرم‌افزار حسابداری</li> <li>■ فاکتور فروش</li> <li>■ سند حسابداری</li> </ul>	<p>ارائه ترازنامه‌های تهیه شده توسط هنرجوها با روش تدریس بحث گروهی.</p> <p>انجام فعالیت‌ها توسط هنرجوها</p> <p>تکمیل جدول ارزشیابی</p>
	ششم	<p><b>فصل اول</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ صدور سند حسابداری</li> <li>■ خرید و بیمه اموال</li> <li>■ بهای تمام شده دارایی و صدور سند خرید دارایی</li> </ul>	<p>فصل اول صفحه</p> <p>الی</p>	<p><b>ایجاد توانایی در</b></p> <p>شناخت حساب زمین و اجزای بهای تمام شده آن.</p> <p>شناخت مستحقات زمین و مواردی که به عنوان مستحقات شناخته می‌شود.</p> <p>شناخت حساب ساختمان و محاسبه بهای تمام شده آن.</p> <p>ارائه نحوه محاسبه دارای در جریان ساخت.</p> <p>ماشین‌آلات و تجهیزات و محاسبه بهای تمام شده آن.</p> <p>حل مثال‌های مطرح شده.</p> <p><b>کارگاه حسابداری</b></p> <p>طرح سؤال در مورد خرید دارایی‌های این بخش و ثبت آنها در نرم‌افزار حسابداری</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ فاکتور فروش</li> <li>■ سند حسابداری</li> <li>■ نرم‌افزار حسابداری</li> </ul>	<p>طرح سؤال برای ثبت رویدادها با توجه به اطلاعات قبلی هنرجوها.</p> <p>تدریس این جلسه بر اساس روش اکتشافی و حل مسئله می‌باشد.</p> <p>ارائه چند نمونه سؤال در مورد زمین و مستحقات آن، ساختمان احداث شده و ماشین‌آلات توسط هنرآموز.</p> <p>انجام فعالیت‌ها توسط هنرجوها.</p> <p>حل مسائل توسط هنرجوها در کارگاه حسابداری به صورت گروهی.</p>

<p>مرور مطالب جلسه قبل تدریس مباحث این جلسه بر اساس روش اکتشافی و حل مسئله است. انجام فعالیت‌ها (تکمیل جدول طبقه‌بندی ائانه) توسط هنرجوها. طرح چند سؤال توسط هنرآموزان برای کار در خانه.</p>	<p>■ فاکتور فروش ■ سند حسابداری ■ نرم‌افزار حسابداری</p>	<p><b>ایجاد توانایی در</b> شناخت وسایط نقلیه، ائانه و منصوبات و نحوه محاسبه بهای تمام شده آن. شناخت تأسیسات، ابزار و لوازم فنی یک واحد اقتصادی و محاسبه بهای تمام شده آن. معرفی معادن و منابع طبیعی <b>کارگاه حسابداری</b> معرفی حساب‌های مطرح شده در این جلسه در نرم‌افزار حسابداری و طرح سؤال برای ثبت آنها در نرم‌افزار.</p>	<p>فصل اول صفحه الی</p>	<p><b>فصل اول</b> ■ صدور سند حسابداری خرید و بیمه اموال ■ بهای تمام شده دارایی و صدور سند خرید دارایی</p>	<p>هفتم</p>	
<p>مرور مطالب جلسه قبل تدریس مباحث این جلسه بر اساس روش اکتشافی و حل مسئله است. تکمیل جدول ارزشیابی. حل چند کار عملی طرح شده توسط هنرجوها برای جلسه آینده.</p>	<p>■ فاکتور فروش ■ سند حسابداری ■ نرم‌افزار حسابداری</p>	<p><b>ایجاد توانایی در</b> شناخت حساب پیش پرداخت‌های سرمایه‌ای و ارائه زمان استفاده از این حساب با طرح چند نمونه سؤال. ارائه مثال حل شده کتاب توسط هنرآموزان و طرح یک نمونه سؤال توسط هنرجوها با توجه به نمونه طرح شده. تعریف بیمه، معرفی انواع بیمه صدور سند حسابداری بر اساس شرایط بیمه و سند حسابداری مربوط به دریافت خسارت <b>کارگاه حسابداری</b> معرفی حسابهای مطرح شده در این جلسه در نرم‌افزار حسابداری و طرح سؤال برای ثبت آنها در نرم‌افزار.</p>	<p>فصل اول صفحه الی</p>	<p><b>فصل اول</b> ■ صدور سند حسابداری خرید و بیمه اموال ■ بهای تمام شده دارایی و بیمه اموال و صدور سند حسابداری آن</p>	<p>هشتم</p>	

## مرور فصل دوم و ارزشیابی این پودمان مبتنی بر شایستگی

ایجاد توانایی در	فصل دوم صفحه الی	فصل دوم صدور سند استهلاك اموال کارت اموال، برچسب و بارکد	دهم	ایجاد
<p>شناخت کارت اموال و آشنایی با اجزای آن. مزایای نگهداری کارت اموال آموزش نحوه تکمیل کارت اموال. ترسیم کارت اموال و تکمیل آن توسط هنرجو. آشنایی هنرجوها با برچسب (پلاک) و اهمیت آن. آشنایی با ویژگی‌های برچسب اموال با توجه به نوع اموال. آشنایی با نحوه پلاک کوبی بر اساس نوع دارایی از لحاظ بهای دارایی و غیر مصرفی بودن آنها. آشنایی با انواع بارکدها و نقش آن در کنترل و صورت‌برداری از اموال. <b>کارگاه حسابداری</b> کارت اموال را در نرم‌افزار حسابداری به هنرجو معرفی نموده و نحوه نمایش دارایی در کارت اموال را ارائه نمایند. آموزش نحوه تنظیم برچسب و بارکد توسط نرم‌افزار.</p>	<p>فرم کارت اموال نرم‌افزار اکسل فاکتور فروش نرم‌افزار اکسل نرم‌افزار حسابداری برچسب یا پلاک دستورالعمل پلاک کوبی مؤسسات آیین‌نامه اموال بارکد</p>	<p>تدریس این بخش ابتدا با توجه به اطلاعات قبلی هنرجویان براساس دارایی‌های ثابت و اطلاعات آنها صورت می‌گیرد. روش تدریس نمایشی و بحث گروهی استفاده می‌شود. انجام فعالیت‌ها توسط هنرجویان. آوردن چند نمونه کارت اموال و برچسب توسط هنرجوها برای جلسه آینده.</p>	بازدهم	ایجاد
<p>آشنایی با واژه استهلاك و برخی از قوانین آن. آشنایی با دلایل و عوامل محاسبه استهلاك آشنایی مقدماتی با انواع روش‌های محاسبه استهلاك و تفاوت آنها براساس نمودارهای آنها. آشنایی با روش خط مستقیم برای محاسبه استهلاك آشنایی با سند حسابداری روش خط مستقیم. آشنایی با استهلاك انباشته و ارزش دفتری و محاسبه آنها. حل کارهای عملی این بخش. <b>کارگاه حسابداری</b> آشنایی با عوامل محاسبه استهلاك در نرم‌افزار و نحوه تغییر این عوامل.</p>	<p>فصل دوم صفحه الی</p>	<p>فصل دوم صدور سند استهلاك اموال روش خط مستقیم</p>		
<p>تدریس این بخش بر اساس روش نمایشی و اکتشافی می‌باشد. تکمیل جداول ارزشیابی انجام فعالیت‌های این بخش توسط هنرجوها.</p>	<p>ماده ۱۴۹ قانون مالیاتیهای مستقیم کارت اموال</p>			

		دوازدهم	فصل دوم ■ صدور سند استهلاك اموال ■ روش مانده نزولی و نرخ مضاعف	فصل دوم صفحه الی	ایجاد توانایی در آشنایی با روش مانده نزولی و نزولی مضاعف برای محاسبه استهلاك و ثبت آن. حل کارهای عملی این بخش. کارگاه حسابداری نمایش نحوه محاسبه استهلاك بر اساس روش نزولی توسط نرم افزار با طرح سؤال های متنوع.	■ آیین نامه اموال ■ ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم ■ همراه با جدول آن. ■ کارت اموال	تدریس این بخش بر اساس روش گروهی و حل مسئله است. انجام فعالیت های این بخش توسط هنرجوها. ارائه مسائل پایان فصل به هنرجوها برای کار در منزل
		سیزدهم	فصل دوم ■ صدور سند استهلاك اموال ■ روش مجموع سنوات و کارکرد	فصل دوم صفحه الی	ایجاد توانایی در آشنایی با روش مجموع سنوات و کارکرد برای محاسبه استهلاك و ثبت آن. حل کارهای عملی این بخش. کارگاه حسابداری نمایش نحوه محاسبه استهلاك بر اساس روش های نرم افزار و نمایش کارت اموال.	■ آیین نامه اموال ■ ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم ■ همراه با جدول آن. ■ کارت اموال	تدریس این بخش بر اساس روش گروهی و حل مسئله است. انجام فعالیت های این بخش توسط هنرجوها. ارائه مسائل پایان فصل به هنرجوها برای کار در منزل
	۳	چهاردهم	فصل دوم ■ صدور سند استهلاك اموال ■ استهلاك مستحقات زمین و منابع طبیعی و دارایی های نامشهود	فصل دوم صفحه الی	ایجاد توانایی در آشنایی با استهلاك مستحقات زمین، منابع طبیعی و دارایی های نامشهود همراه با ثبت های آن. حل کارهای عملی این بخش. آشنای با نحوه برخورد با دارایی های کاملاً مستهلك شده. آشنایی با استهلاك دارایی هایی که به صورت موقت کنار گذاشته می شود. استهلاك مخارج بعد از بهره برداری و نحوه استهلاك آن. کارگاه حسابداری نمایش نحوه محاسبه استهلاك بر اساس روش های نرم افزار و نمایش کارت اموال.	■ آیین نامه اموال ■ ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم ■ همراه با جدول آن. ■ کارت اموال	تدریس این بخش بر اساس روش گروهی و حل مسئله است. انجام فعالیت های این بخش توسط هنرجوها. ارائه مسائل پایان فصل به هنرجوها برای کار در منزل
		پانزدهم	فصل دوم ■ صدور سند استهلاك اموال ■ صورت برداری از اموال مرور مطالب فصل	فصل دوم صفحه الی	ایجاد توانایی در آشنایی با لیست دارایی های ثابت و نحوه صورت برداری از آنها در یک واحد اقتصادی. مرور مطالب فصل و حل مسائل پایان فصل کارگاه حسابداری مرور مطالب این فصل	■ لیست صورت برداری از اموال	تدریس این بخش بر اساس روش نمایشی و گروهی است.

## مرور فصل سوم و ارزشیابی این پودمان مبتنی بر شایستگی

<p>تدریس این بخش براساس روش نمایشی و اکتشافی است. حل فعالیت‌های اول این فصل توسط هنرجوها. تکمیل جدول ارزشیابی.</p>	<p>■ آیین‌نامه اموال ■ مستندات خروج اموال از دفاتر مانند: مجوز فروش دارایی، برگ فروش دارایی‌های ثابت ■ نرم‌افزار حسابداری ■ ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم</p>	<p><b>ایجاد توانایی در</b> مرور مطالب گذشته آشنایی با راه‌های خروج دارایی‌های ثابت از دفاتر واحد اقتصادی. شناخت مستندات خروج دارایی‌های ثابت و تکمیل آن توسط هنرجوها با راهنمایی هنرآموز. آشنایی با حالت‌های خروج دارایی به صورت اختیاری و اجباری. آموزش خروج دارایی ثابت به دلیل فروش و آشنایی با مراحل ثبت فروش دارایی‌های ثابت در دفاتر شرکت. <b>کارگاه حسابداری</b> طرح سوال در ارتباط با این بخش و ثبت آن در نرم‌افزار</p>	<p>فصل سوم صفحه الی</p>	<p><b>فصل سوم</b> ■ خروج و کنارجذاری دارایی ■ مرور مطالب گذشته و فروش دارایی‌های ثابت</p>	<p>هفدهم</p>
<p>تدریس این بخش براساس روش نمایشی و اکتشافی است. حل فعالیت‌های اول این فصل توسط هنرجوها. ارائه کار عملی برای کار در منزل تکمیل جدول ارزشیابی.</p>	<p>■ آیین‌نامه اموال ■ مستندات خروج دارایی ثابت ■ نرم‌افزار حسابداری</p>	<p><b>ایجاد توانایی در</b> آشنایی با رویداد اهدا دارایی‌های ثابت و نحوه ثبت آن. آشنایی با معاوضه دارایی‌های ثابت و نحوه ثبت این رویداد با توجه به حالت‌های موجود. محاسبه سود و زیان راه‌های خروج دارایی ثابت با توجه به موارد مذکور. <b>کارگاه حسابداری</b> طرح سوال در ارتباط با این بخش و ثبت آن در نرم‌افزار</p>	<p>فصل سوم صفحه الی</p>	<p><b>فصل سوم</b> ■ خروج و کنارجذاری دارایی ■ اهداء دارایی‌های ثابت و معاوضه دارایی‌های ثابت</p>	<p>هیجدهم</p>
<p>حل مسائل جلسه قبل تدریس این بخش براساس روش نمایشی و اکتشافی و حل مسئله است. حل فعالیت‌ها توسط هنرجوها.</p>	<p>■ آیین‌نامه اموال ■ مستندات خروج دارایی ثابت ■ قرارداد بیمه ■ نرم‌افزار حسابداری</p>	<p><b>ایجاد توانایی در</b> آشنایی با حوادث غیرمترقبه و آموزش خروج دارایی‌های ثابت براساس حوادث مترقبه با فرض بیمه بودن یا نبودن دارایی‌های ثابت ارائه می‌گردد. ارائه رویداد سوانح طبیعی <b>کارگاه حسابداری</b> طرح سوال در ارتباط با این بخش و ثبت آن در نرم‌افزار</p>	<p>فصل سوم صفحه الی</p>	<p><b>فصل سوم</b> ■ خروج و کنارجذاری دارایی ■ خروج دارایی‌های ثابت به دلیل حوادث غیرمترقبه</p>	<p>نوزدهم</p>

<p>حل مسائل جلسه قبل</p> <p>تدریس این بخش براساس روش نمایشی و حل مسئله است.</p> <p>حل فعالیت‌ها توسط هنرجوها.</p> <p>تکمیل جدول ارزشیابی</p>	<p>■ آیین‌نامه اموال</p> <p>■ مستندات خروج</p> <p>دارایی ثابت</p> <p>■ نرم‌افزار حسابداری</p>	<p><b>ایجاد توانایی در</b></p> <p>آشنایی با حوادث غیرمترقبه شامل آتش‌سوزی و سرقت</p> <p><b>کارگاه حسابداری</b></p> <p>طرح سؤال در ارتباط با این بخش و ثبت آن</p> <p>در نرم‌افزار</p>	<p>فصل سوم</p> <p>■ خروج و کنارگذاری دارایی</p> <p>■ خروج دارایی‌های ثابت</p> <p>به دلیل حوادث غیرمترقبه</p> <p>■ واگذاری دارایی ثابت به حکم قانون</p>	<p>بیستم</p>
<p>تدریس این بخش براساس روش نمایشی و حل مسئله است.</p> <p>حل فعالیت‌ها توسط هنرجوها.</p>	<p>■ آیین‌نامه اموال</p> <p>■ مستندات خروج</p> <p>دارایی ثابت</p> <p>■ نرم‌افزار حسابداری</p>	<p><b>ایجاد توانایی در</b></p> <p>آشنایی با رویداد تسامح در نگهداری و شناخت راه‌های ثبت آن با توجه به شرایط موجود.</p> <p>آشنایی با رویداد «واگذاری دارایی ثابت به حکم قانون» و نحوه ثبت آن در دفاتر حسابداری</p> <p><b>کارگاه حسابداری</b></p> <p>طرح سؤال در ارتباط با این بخش و ثبت آن</p> <p>در نرم‌افزار</p>	<p>فصل سوم</p> <p>■ خروج و کنارگذاری دارایی</p> <p>■ حوادث غیرمترقبه و واگذاری دارایی ثابت به حکم قانون</p>	<p>بیست و یکم</p>
<p>حل مسائل جلسه قبل</p> <p>تدریس این بخش بر اساس روش نمایشی و اکتشافی است.</p> <p>حل فعالیت‌ها توسط هنرجوها.</p>	<p>■ برگ نقل و انتقال دارایی</p> <p>■ آیین‌نامه اموال</p> <p>■ آیین‌نامه معاملات</p>	<p><b>ایجاد توانایی در</b></p> <p>شناخت رویداد برکناری دارایی‌های ثابت به صورت دائمی و موقت.</p> <p>آشنایی با نقل و انتقال دارایی‌های ثابت.</p> <p>برکناری و اسقاط دارایی ثابت.</p> <p>واگذاری دارایی ثابت به صورت امانی</p> <p><b>کارگاه حسابداری</b></p> <p>طرح سؤال در ارتباط با این بخش و ثبت آن</p> <p>در نرم‌افزار</p>	<p>فصل سوم</p> <p>■ خروج و کنارگذاری دارایی</p> <p>■ برکناری دارایی‌های ثابت</p>	<p>بیست و دوم</p>

## مرور فصل چهارم و ارزشیابی این پودمان مبتنی بر شایستگی

ارزوبهشت	فروردین		فصل چهارم		ایجاد توانایی در	
	بیست و چهارم	<ul style="list-style-type: none"> <li>ثبت هزینه‌های خدمات</li> <li>پس از فروش</li> <li>انواع خدمات پس از فروش</li> </ul>	فصل چهارم	صفحه	آشنایی با انواع خدمات پس از فروش مانند (گارانتی، وارانتی و...) و کنترل مستندات مربوط به آنها	<ul style="list-style-type: none"> <li>انواع نمونه کارت</li> <li>گارانتی و کارت‌های طلایی و وایت‌برد و مازیک و پروژکتور</li> </ul>
	بیست و پنجم	<ul style="list-style-type: none"> <li>ثبت هزینه‌های خدمات</li> <li>پس از فروش</li> <li>روش‌های برخورد با هزینه خدمات پس از فروش</li> </ul>	فصل چهارم	صفحه	آشنایی با روش‌های حسابداری هزینه‌های خدمات پس از فروش و صدور سند حسابداری مربوطه	<ul style="list-style-type: none"> <li>وایت‌برد و مازیک</li> <li>و نرم‌افزار حسابداری و پروژکتور</li> </ul>
	بیست و ششم	<ul style="list-style-type: none"> <li>ثبت هزینه‌های خدمات</li> <li>پس از فروش</li> <li>روش‌های برآورد ذخیره خدمات پس از فروش</li> </ul>	فصل چهارم	صفحه	آشنایی با روش‌های مختلف برآورد ذخیره تضمین خدمات پس از فروش	<ul style="list-style-type: none"> <li>وایت‌برد و مازیک</li> <li>و ماشین حساب و پروژکتور</li> </ul>
	بیست و هفتم	<ul style="list-style-type: none"> <li>ثبت هزینه‌های خدمات</li> <li>پس از فروش</li> <li>صدور سند حسابداری ذخیره تضمین خدمات</li> </ul>	فصل چهارم	صفحه	صدور سند حسابداری در حالت‌هایی که هزینه تضمین خدمات پس از فروش با ذخیره برآورد شده قبلی برابر، بیشتر یا کمتر باشد	<ul style="list-style-type: none"> <li>وایت‌برد و مازیک</li> <li>نرم‌افزار حسابداری</li> </ul>
ارزوبهشت	بیست و هشتم	<ul style="list-style-type: none"> <li>ثبت هزینه‌های خدمات</li> <li>پس از فروش</li> <li>نوع حساب ذخیره و قوانین مالیاتی مربوط به آن</li> </ul>	فصل چهارم	صفحه	آشنایی با بدهی احتمالی و قوانین مالیاتی مربوط به ذخیره تضمین خدمات	<ul style="list-style-type: none"> <li>وایت‌برد و مازیک</li> <li>و ماشین حساب و نرم‌افزار حسابداری و پروژکتور</li> </ul>
					تضمین خدمات در صورت‌های مالی	

## مرور فصل پنجم و ارزشیابی این پودمان مبتنی بر شایستگی

موضوع	سی و ام	فصل پنجم ■ صدور سند تعدیلات ■ موجودی کالا ■ انبار گردانی و تگ انبار	فصل پنجم صفحه الی	ایجاد توانایی در آشنایی با انبار گردانی و مراحل آن و دستورالعمل انبار گردانی و تگ انبار و اهداف انبار گردانی تکمیل تگ انبار کارگاه حسابداری طرح سؤال در ارتباط با این بخش و تکمیل فرم‌های تگ انبار و نمایش از طریق پاورپوینت	وایت‌برد و مازیک و فرم‌های تگ انبار و پرورکتور	تدریس این بخش با استفاده از روش نمایشی و کار گروهی با استفاده از خلاقیت در طراحی فرم‌های تگ انبار
	سی و یکم	فصل پنجم ■ صدور سند تعدیلات ■ موجودی کالا ■ فرم رسید انبار و تعدیلات ■ موجودی کالا	فصل پنجم صفحه الی	ایجاد توانایی در کنترل مستندات تعدیلات موجودی کالا آشنایی با روش‌های تعدیل انبار آشنایی و تکمیل فرم‌های رسید انبار آشنایی با دلایل تعدیلات انبار کارگاه حسابداری طرح سؤال در ارتباط با این بخش و تکمیل فرم‌های مربوط به رسید انبار و نمایش انواع فرم از طریق پاورپوینت	وایت‌برد و مازیک و فرم‌های رسید انبار و پرورکتور	تدریس این بخش با استفاده از روش نمایشی و کار گروهی با استفاده از خلاقیت در طراحی فرم‌های تگ انبار
	سی و دوم	فصل پنجم ■ صدور سند تعدیلات ■ موجودی کالا ■ قیمت‌گذاری کالای انبار	فصل پنجم صفحه الی	ایجاد توانایی در محاسبه تعدیل موجودی انبار و قیمت‌گذاری کالاها بر اساس انواع روش‌های قیمت‌گذاری (فایفو، لایفو، میانگین و شناسایی ویژه) کارگاه حسابداری طرح سؤال در ارتباط با این بخش و تعریف انبار در نرم‌افزارهای حسابداری و تعیین روش‌های قیمت‌گذاری در نرم‌افزار	وایت‌برد و مازیک و ماشین حساب و نرم‌افزار حسابداری	تدریس این بخش با استفاده از روش کار گروهی و روش انتقادی و طراحی سؤالات باز
	سی و سوم	فصل پنجم ■ صدور سند تعدیلات ■ موجودی کالا ■ کسر و اضافه انبار	فصل پنجم صفحه الی	ایجاد توانایی در آشنایی با کسر و اضافهات انبار و صدور سند حسابداری مربوط به آن اندازه‌گیری موجودی کالا در پایان دوره براساس قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش کارگاه حسابداری طرح سؤال در ارتباط با این بخش و صدور سند حسابداری در نرم‌افزارهای حسابداری	وایت‌برد و مازیک و ماشین حساب و نرم‌افزار حسابداری	تدریس این بخش با استفاده از روش حل مسئله و کار گروهی با طراحی پروژه‌های مناسب
	سی و چهارم	فصل پنجم ■ صدور سند تعدیلات ■ موجودی کالا ■ اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش و محاسبه ذخیره کاهش ارزش	فصل پنجم صفحه الی	ایجاد توانایی در آشنایی با حساب هزینه و ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا محاسبه هزینه کاهش ارزش و صدور سند حسابداری مربوط به آن آشنایی با قوانین مالیاتی مربوط به ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا و نوع این حساب در طبقه‌بندی صورت‌های مالی کارگاه حسابداری طرح سؤال در ارتباط با این بخش و صدور سند حسابداری در نرم‌افزارهای حسابداری	وایت‌برد و مازیک و ماشین حساب و نرم‌افزار حسابداری	تدریس این بخش با استفاده از روش حل مسئله و کار گروهی با طراحی پروژه‌های مناسب



# فصل ۱

صدور سند حسابداری خرید و بیمه اموال

### نگاه قرآن به ثروت و دارایی و بیان نقش آن در زندگی مادی و معنوی انسان

در قرآن کریم دارایی از نظر مادی، تنها زینت و مایه رونق زندگی دنیوی است و به تنهایی ارزش معنوی ندارد؛ زیرا در فرهنگ قرآن ارزش در آن چیزی است که اثر مثبتش در جان آدمی بماند و باعث کمال او و تحصیل بهشت بشود. این معنایی است که آیه از ۴۶ سوره کهف فهمیده می‌شود.

الْمَالُ وَالْبَنُونَ زِينَةُ الْحَيَاةِ الدُّنْيَا وَالْبَاقِيَاتُ الصَّالِحَاتُ خَيْرٌ عِنْدَ رَبِّكَ ثَوَابًا وَخَيْرٌ أَمَلًا  
(۴۶ کهف)

مال و فرزند، زینت زندگی دنیاست؛ و باقیات صالحات (ارزش‌های پایدار و شایسته) ثوابش نزد پروردگارت بهتر و امیدبخش‌تر است!  
و از نظر معنوی ثروت و دارایی وسیله‌ایست برای ابتلا و آزمایش انسان‌ها؛ قرآن می‌فرماید:

لَتَبْلُوَنَّ فِي أَمْوَالِكُمْ وَأَنْفُسِكُمْ

(۱۸۶ آل عمران)

به یقین (همه شما) در اموال و جان‌های خود، آزمایش می‌شوید!

وَاعْلَمُوا أَنَّمَا أَمْوَالُكُمْ وَأَوْلَادُكُمْ فِتْنَةٌ

(۲۸ انفال)

و بدانید اموال و اولاد شما، وسیله آزمایش است؛ و (برای کسانی که از عهده امتحان برآیند)، پاداش عظیمی نزد خداست!

## فرایند ورود و خروج و گردش اموال



- ۱ شناخت نیازمندی‌های شرکت در مورد اموال و دارایی‌های ثابت
  - ۲ تنظیم برنامه تدارکات اموال
  - ۳ تأمین هزینه و خرید اموال
  - ۴ نگهداری اولیه (انبارداری)
  - ۵ توزیع و تحویل اموال بین واحدها و ادارات استفاده‌کننده
  - ۶ طبقه‌بندی، شماره‌گذاری و الصاق بر چسب
  - ۷ کنترل جهت حصول اطمینان از حسن اجرای قوانین و مقررات و همچنین نحوه نگهداری و استفاده از اموال
  - ۸ انجام تکالیف قانونی در موارد مقتضی
  - ۹ امور مربوط به نقل و انتقالات اموال بین واحدهای داخل و خارج از شرکت
  - ۱۰ تشخیص اموال مازاد و فرسوده و خارج نمودن آن از گردش از دیدگاه فیزیکی
- دارایی‌های ثابت طی سلسله‌مراتب و انجام اقداماتی به شرح زیر وارد سیستم اموال شرکت می‌گردند:

### ۱ خرید

یک شرکت دارایی‌های خود را بر حسب نیاز و با توجه به شرایط موجود خریداری می‌کند.

## ۲ انبار نمودن

بعد از خرید اموال و قبل از ورود به شبکه استفاده به جهت برنامه‌ریزی توزیع کلیه اموال خریداری شده می‌باید به انبار منتقل شود در این بخش صرفاً مشخصات اموال خریداری شده در دفاتر ثبت خواهد شد و نیاز به الصاق بر چسب نمی‌باشد.

## ۳ توزیع

پس از ورود اموال به انبار بر حسب نیاز واحدهای متقاضی، اموال خریداری شده بین آنها توزیع می‌گردد.

## ۴ نگهداری و تنظیم حساب اموال منقول

پس از تحویل اموال به امین اموال واحد مربوطه، مشخصات اموال مزبور در دفاتر ثبت و به حساب آن منظور می‌گردد و بعد از مرحله ثبت در دفاتر به منظور ایجاد سیستم کنترلی و تطبیق اموال با دفاتر مرحله شماره‌گذاری اموال آغاز می‌گردد. در این مرحله کلیه اموال براساس روش‌های متداول برچسب‌گذاری می‌شود، برچسب هر طبقه از شماره یک شروع و ادامه می‌یابد.

## ۵ بهره‌گیری

در این بخش می‌بایست از این اموال به نحوه مطلوب بهره‌گیری به عمل آید و نهایت استفاده مطلوب از آنها شود.

در بعضی از مواقع شرکت‌ها با توجه به مقتضیات مؤسسه خود اقدام به فروش یا انتقال و جابه‌جایی‌هایی می‌نمایند و درخصوص خروج اموال از لیست دارایی‌ها نیز طبقه‌بندی زیر انجام می‌گیرد.

## ۱ انتقال

منظور از انتقال جابه‌جایی اموال از مکانی به مکان دیگر است. بعضی از مواقع سیاستهای یک شرکت ایجاب می‌کند که یک نوع دارایی در محل دیگری به کار گرفته شود. بنابراین می‌بایست این دارایی از یک واحد به واحد دیگر نقل مکان نموده و انتقال‌دهنده یا گیرنده آن اعم از شخص حقیقی یا حقوقی مشخص شود و ثبت‌های مربوط در این بخش صادر گردد.

انتقال می‌تواند بین واحدها یا از یک شرکت به شرکتی دیگر باشد که در هر صورت این انتقال چه به صورت بلاعوض باشد و یا انتقال قطعی بنا به نوع انتقال و براساس محاسبه ارزش دفتری می‌بایست در دفاتر و حساب‌ها منعکس گردیده و ثبت‌های لازم در این خصوص صادر شود.

## ۲ فروش

در بعضی از موارد ایجاب می‌نماید اموالی که دیگر نمی‌تواند مورد استفاده قرار

گیرد یا استفاده از آن مقرون به صرفه نیست جایگزین اموال جدید با کارایی مؤثرتر شود. در این صورت مسئله فروش پیش می آید. اموالی که برای فروش ارائه می شود اصطلاحاً به آن اموال اسقاط و مازاد نیز اطلاق می شود. در مؤسسات و وزارت خانه های دولتی برای فروش این گونه اموال قوانین و مقررات و بخشنامه های خاصی تهیه و تدوین گردیده که باید به آن توجه نمود. ولی درخصوص مؤسسات خصوصی این امر با نظر هیئت مدیره و مدیران شرکت امکان پذیر است. در این مورد نیز بعد از فروش ثبت های حسابداری لازم می بایست در دفاتر و حساب ها منعکس گردد و در صورت مستهلک بودن و صفر بودن ارزش دفتری به حساب درآمد حاصل از فروش دارایی های ثابت منظور گردد.

### ۳ حذف اموال غیرقابل فروش

گاهی اتفاق می افتد که اموالی به دلیل فرسودگی بیش از حد و عدم کارایی یا عدم استفاده خریداری نداشته و نگهداری آن علاوه بر اشغال جا و مکان موجب آلودگی محیط زیست می شود. بنابراین این گونه اموال به نحو مقتضی می بایست از محل دور و از دفاتر حذف گردد. تشخیص این گونه اموال در مؤسسات خصوصی بر عهده کمیسیونی مرکب از افراد مسئول و کارشناس در هر بخش با تأیید مدیر عامل و اعضای هیئت مدیره می باشد.

### ۴ خروج دارایی از شرکت

در بعضی مواقع ایجاب می کند اموالی از شرکت به دلایل مختلف خارج شود. در این صورت باید نوع خروج آن به صورت دائم یا موقت مشخص شود و صدور مجوزهای لازم در این خصوص انجام پذیرد و امین اموال با نظارت کامل درخصوص خروج آن و تطابق لیست شماره سریال های مربوطه با دفاتر و حساب ها را کنترل نماید. این امر به منظور جلوگیری از سوء استفاده های مربوطه انجام می پذیرد. رعایت دقیق این مسائل باعث جلوگیری از ضرر و زیان های مربوط به شرکت می گردد.

### ۵ سرقت و فقدان اموال

یکی دیگر از موارد خروج اموال از شرکت موضوع سرقت و فقدان اموال می باشد، این امر به صورت سرقت اموال و یا حوادث ناگهانی از قبیل سیل، زلزله، جنگ و حوادث شایع می باشد که باعث از بین رفتن اموال می گردد، در این مورد نیز در وزارت خانه های دولتی پس از اخذ مجوزهای لازم و در شرکت های خصوصی نیز اخذ مجوز از مقامات ذیصلاح اقدام به خروج اموال از حساب ها و دفاتر نمود.



## ۳ استعلام بهاء

شرکت		فرم استعلام بهاء		تاریخ: ۹۵/۱۰/۱۰ شماره: AT5 پوست:				
به نام گشت:		آقای:		آدرس:				
تلفن: ۰۲۱۰۰۰۰۰۰۰۰		شماره گشت:		گروه اقتصادی:				
احتراماً این شرکت در نظر دارد اقدام ذیل را از طریق استعلام مناقصه محدود خریداری نماید خواهشمند است پیشنهاد خود را مشروط به رعایت مفاد ذیل در موعد مقرر ارائه فرمایید.								
ردیف	توضیحات خرید	عنوان کالا	شرح و مشخصات	تعداد واحد	ارزش واحد	ارزش کل	زمان تحویل	توضیحات
۱	۱۰۰۱	الکترونیکی	CPS-۲۰A ۵mm	۵				
۲								
۳								
۴								
۵								
انضباط مدیر خرید				مهر و امضای فروشنده				
<p>زمان مورد نیاز به کالا: ۹ روز کاری</p> <p>مدت زمان اختیار پیشنهاد: ..... روز</p> <p>محل تحویل کالا: کارخانه ..... یا ..... (.....)</p> <p>کارخانه سازنده کالا: ..... نام تجاری: .....</p> <p>شرایط پرداخت: ۵۰ روز بعد از عقد قرارداد بقیه بعد از تایید نهایی کالا</p> <p>خرید می تواند در صورت لزوم کارخانجات خود را برای بازرسی کالا قبل از بازگشتی در محل اعزام نماید.</p> <p>ضمانت فروشنده: فروشنده موظف است حتماً در موعد از قیمت پیش برآورد، ضمانت قابل قبول شرکت خریدار را جادگانه ارسال نماید.</p>								
آدرس شرکت:		تلفن:		فکس:		email:		
تلفن:		تلفن:		تلفن:		تلفن:		

استعلام بهاء معمولاً دارای حداقل اطلاعات زیر می باشد:

- مشخصات متقاضی (خریدار)
- تعریف نوع و مقدار کالا و یا حجم خدمات مورد نیاز
- تاریخ ارائه پیشنهاد و یا قیمت
- موارد زیر حسب نیاز به این فرم افزوده می گردد:
- شرایط پرداخت وجوه و هزینه ها توسط خریدار
- تضمین مالی قابل ارائه توسط تأمین کننده (مورد نیاز خریدار)
- موقعیت جغرافیایی و شرایط تحویل کالا و یا ارائه خدمات
- شرایط مرتبط با بیمه و ضمانت های عملیاتی
- نقشه ها، اطلاعات فنی و یا موارد مشابه
- استانداردهای مورد نیاز خریدار
- شرایط حمل و نقل
- معرفی دستگاه بازرسی و یا نظارت

در پاسخ به استعلام بها شرکت‌ها به شیوه‌های متفاوتی عمل می‌کنند: برخی اقدام به تکمیل فرم دریافتی نموده و برخی نیز فرم مخصوص شرکت خود را تکمیل و ارسال می‌کنند. ضمناً در پاسخ به استعلام بها، برخی شرکت‌ها ممکن است پیش‌فاکتور صادر نمایند.

تاریخ: ۱۳/۱۰/۹۵ شماره: ۱۵۰ پیش‌فاکتور		شرکت .....						
<p>به استناد استعلام شماره ۸۲۵ مورخ ۱۳/۱۰/۹۵ بین وسیله قیمت‌گذاری دولتی به شرح زیر اعلام می‌گردد:</p> <p>مقتضی شرح: .....  شماره: .....  نوع: .....  تاریخ: .....</p> <p><b>(استعلام بها)</b></p>								
ردیف	شرح کالا	مشخصات فنی	شرکت تولید کننده یا وازه کننده	تعداد	واحد	قیمت	ارزش (تیرده (%))	جمع کل (ریال)
۱	تابلو برق	CBS-20A 50m		۵	تک	66 800 000	334 000 000	364 060 000
۲								
۳								
۴								
۵								
جمع کل:								
<p>۱. متعهد اعلام می‌دارد این پیش فاکتور معتبر ..... از تاریخ تنظیم آن می‌باشد.</p> <p>۲. هر گونه تغییراتی که بعد از پایان اعلام پیش فاکتور به عهده خریدار می‌باشد.</p> <p>۳. هزینه حمل و نقلخانه تا مقصد به عهده خریدار می‌باشد.</p> <p>۴. تکمیل مبلغ فوق را به حساب جاری شماره ..... نزد بانک ..... شعبه ..... به نام ..... واریز و پیش می‌ریخته را به دفتر ارائه گردانید.</p>								
امضاء:		مختار:						
تاریخ:		تاریخ:						
Email:		Email:						



#### ۴ مصوبه کمیسیون معاملات

شرکت :				
مصوبه کمیسیون معاملات - فرم بررسی استخدام بها				
شماره و ردیف درخواست خرید : 1-1001		شماره : ۸۲۵		تاریخ : ۹۵/۱۰/۱۵
نام کالا : الکتروپمپ		کد : 17497		
مشخصات کالا : CRS-20A,5.8m				
تعداد / مقدار مورد نیاز : 5		تعداد استخدام مورد نیاز : 3		
نام تامین کننده		۱- آیدل	۲- صنعت	۳- خلیج فارس
آدرس ( در صورت لزوم )				
تلفن و فکس				
عنوان				
تعداد ( مقدار )		۵	۵	۵
بهرت		وحد	۶۶۸۰۰۰۰۰	۷۷۵۷۰۰۰۰۰
بهرت		کل	۳۳۴۰۰۰۰۰۰	۳۳۷۵۰۰۰۰۰
شرایط پیشنهاد شده		نقد و اسط	نقد و اسط	نقد
اعضای مسئول کنترل کیفیت				
( در صورت تایید نمونه )				
زمان تحویل		۵ روز کاری	فوری	۵ روز کاری
زمان اعتبار قیمت		۵ روز	۱ روز	۵ روز
نتیجه گیری کلی				
از تامین کننده آیدل خرید گردد .				
اعضای کمیسیون معاملات :				
امضاء کارخانه :	امضاء نماینده :	امضاء نماینده :	امضاء نماینده :	امضاء نماینده :
نام و نام خانوادگی :	نام و نام خانوادگی :	نام و نام خانوادگی :	نام و نام خانوادگی :	نام و نام خانوادگی :
امضاء	امضاء	امضاء	امضاء	امضاء

بعد از تشکیل کمیسیون معاملات و تصمیم گیری نسبت به خرید اموال مورد نیاز شرکت با توجه به فرم درخواست خرید، فرم سفارش خرید تهیه و تنظیم می شود. برخی شرکت ها به جای تنظیم فرم سفارش خرید، همان فرم درخواست خرید را مبنای سفارش خرید قرار می دهند.



مواردی که معمولاً در پیش فاکتور درج می گردند عبارت اند از:  
شرایط معامله، قیمت کل، قیمت واحد، شرایط حمل، مشخصات خریدار و  
فروشنده، نحوه حمل، مبدا و مقصد حمل، زمان تحویل، شرایط پرداخت، نحوه  
بسته بندی، اعتبار پیش فاکتور و غیره.

#### ۶ رسید انبار (خرید اموال)

این فرم می تواند در سه حالت رسید موقت، رسید دائم و رسید مستقیم به کار  
گرفته شود.

رسید موقت انبار						
شماره رسید موقت : ۶۶۱ تاریخ صدور رسید : ۹۵/۱۱/۱۱		کارخانه : انبار :		تاریخ درخواست کالا : ۹۵/۱۰/۰۱ تاریخ خرید کالا : ۹۵/۱۱/۵		
ردیف	کدکالا	شرح کالا	شماره برگ درخواست	واحد اندازه گیری	مقدار یا تعداد	ملاحظات
۱	۱۷۴۹۷	تکتری پنج	۱۰۰۱	دسته	۴	
<p>اقلام فوق تحت بارنامه شماره : ۲۵۲۷۸ توسط آقای : ..... با وسیله نقلیه ..... در تاریخ ۹۵/۱۱/۹ دریافت گردید. امضاء دریافت کننده : ..... تایید سرپرست انبار : .....</p>						
توزیع نسخ:				۱. انبار : آبی ۲. تحویل دهنده : سفید		

#### الف) رسید موقت/انبار: رسید موقت انبار دارای کاربردهای زیر است:

- نگهداری اطلاعات کلی اقلام وارده هنگامی که بررسی دقیق اقلام به سرعت امکان پذیر نباشد.
- به عنوان سندی معتبر (رسید موقت) در دست تحویل دهنده است.
- مبنای پرداخت کرایه حمل است.

#### ب) رسید دائم/انبار: در صورت تأیید کیفیت اجناس خریداری شده رسید دائم انبار تکمیل می شود.

- رسید دائم انبار دارای کاربردهای زیر می باشد:
- اعلام و تأیید رسید اقلام وارده به انبار و ذکر مشخصات اقلام.
- قیمت گذاری اقلام وارده.
- ثبت کارت های موجود و حسابداری آنها.





ج) رسید انبار مستقیم: در مواقعی که اجناس خریداری شده مستقیماً و بدون ورود آن به انبار به محل مصرف تحویل داده شود.

رسید انبار مستقیم ( اقلام غیر انبار )									
تاریخ: ۹۵/۱۱/۱۱		کارخانه: .....		شماره سفارش انبار: .....		شماره: ۷۵		نام فروشنده: شرکت آسان	
شماره سفارش خرید: ۵۵۱		شماره سفارش خرید: ۵۵۱		خرید داخلی		خرید خارجی			
ردیف	شماره	توسط انبار از تکمیل شود				توسط حسابداري تکمیل شود			
		شرح کالا	واحد	مقدار	شماره قلا	شرح	مبلغ	هزینه	نام واحد: دفتر فنی
۱		الکترون پمپ	مستند	۱	۱۷۲۹۷	۵۵,۵۰۰,۰۰۰	۵۵,۵۰۰,۰۰۰		
تحویل گرفته: ..... تکمیل کننده: ..... تایید سرپرست انبار: ..... در قسمت سفارش ثبت شود نام: ..... نام: ..... نام: ..... در قسمت معین هزینه ثبت شود امضاء: ..... امضاء: ..... امضاء: ..... در قسمت دارای ثبت شود									
تاریخ نسخ:					۱. محل: سرپرست انبار ۲. مبلغ: حسابداري ۳. آبی: درخواست کننده ۴. فارابی: کارخانه				

## ۷ حواله انبار

خروج هر نوع دارایی (موجودی کالا و اموال) از انبار با تکمیل فرمی به نام حواله انبار توسط انباردار انجام می گیرد.  
 تحویل دارایی ها به استفاده کننده نیز، به استناد فرمی به نام «برگ رسید و تحویل دارایی» یا «برگ ایجاد و تحویل دارایی» انجام می گیرد.

حواله انبار (اموال)							
شماره درخواست اموال: ۷۲۲		شماره رسید نام: ۶۴۱		شماره: ۶۱۵		تاریخ: ۱۳۹۵/۱۱/۲۰	
تاریخ درخواست: ۱۳۹۵/۰۹/۲۷		تاریخ رسید نام: ۱۳۹۵/۱۱/۱۳		تاریخ: ۱۳۹۵/۱۱/۲۰		تاریخ: ۱۳۹۵/۱۱/۲۰	
شرکت:		نام انبار صادره:		تحویل گیرنده:		توضیحات:	
ردیف	شمار سند سفید	کد کالا	شرح کالا	مقدار	واحد	طرف مقابل	توضیحات
۱	۵۰۵۰	۱۷۲۹۷	الکترون پمپ	۴	نشتگاه		
۲							
۳							
۴							
۵							
مستوفی انبار:		تحویل گیرنده:		تایید کننده:			
نام و امضاء:		نام و امضاء:		نام و امضاء:			
تاریخ نسخ:				۱. انبار: آبی ۲. تحویل گیرنده: مبلغ:			

سندی تجاری است که توسط فروشنده برای خریدار صادر شده و بیانگر نوع، مقدار و قیمت‌های توافق شده برای محصولات و خدمات می‌باشد. این فرم یا سند برای فروشنده، **فاکتور فروش** و برای خریدار، **فاکتور خرید** است.

سند مالکیت دلیلی قانونی بر ایجاد حق دخل و تصرف و نقل و انتقال برای دارنده آن می باشد.

چنانچه ماهیت دارائی‌ها وجود اسناد مالکیت ثبتی و قانونی برای آن‌را ایجاب می‌نماید (نظیر سند مالکیت برای زمین و وسائط نقلیه)، اصل اسناد مالکیت مربوط به هر یک از اقلام مذکور باید قابل مشاهده بوده و اسناد مالکیت دارایی‌ها متعلق به شرکت باشد.

در تاریخ ترازنامه مالکیت دارائی ثابت مربوط باید متعلق به شرکت باشد. در صورت وجود هرگونه محدودیتی در این رابطه (از قبیل در رهن بودن و یا مالکیت‌های مشروط)، این محدودیت‌ها باید در صورت‌های مالی به نحو صحیح افشاء شود. چنانچه اسناد مالکیت به دلائل موجهی نزد اشخاص ثالث قرار دارد، تأییدیه وجود اسناد مالکیت اخذ می‌شود تا تعلق دارائی ثابت به شرکت در تاریخ ترازنامه مشخص شود.

ضمناً هرگونه محدودیت و یا سلب مالکیت از شرکت در مورد دارائی های ثابت، باید به نحو مطلوب در حساب ها و صورت های مالی منعکس شود.

۲۴

## ۱۰ سند گارانتی یا ضمانت نامه اموال

با اعطای این سند، بخشی از خطرات ناشی از عیب و نقص احتمالی، نزد فروشنده باقی مانده و به خریدار منتقل نمی شود. در خریدهای خارجی، شرکت هایی که از طرف وزارت صنعت، معدن و تجارت به عنوان واردکنندگان قانونی در کشور فعالیت می کنند و اسامی آنها در سایت این وزارتخانه ذکر شده باید گارانتی و خدمات پس از فروش نیز ارائه کنند، بنابراین گارانتی این گونه شرکت ها، گارانتی معتبر محسوب می شود. به این ترتیب مشتریان می توانند گارانتی های معتبر را از نامعتبر شناسایی کنند.

## آئین نامه اموال

آئین نامه اموال روش شماره گذاری، تحویل و تحول اموال و اثاثه اداری را تعیین و وظایف جمعدار و مسئولیت افراد را در رابطه با شناسائی، حفظ و نگهداری آنها مشخص می نماید.

اموال منقول موضوع این آیین نامه به شرح زیر می باشد:

اموال منقول مصرفی، اموالی هستند که بر اثر استفاده، به صورت جزیی یا کلی از بین می روند.

اموال منقول در اصطلاح حقوقی به اموال و اشیائی گفته می شود که نقل آنها از محلی به محل دیگر امکان پذیر است بدون اینکه به خود مال و محل آن آسیبی وارد شود. مانند اتومبیل

اموال غیرمنقول در اصطلاح حقوقی به مالی گفته می شود که از جایی به جای دیگر قابل انتقال نباشد، مانند زمین و معدن. اگر در عمل، نقل مالی ممکن شود، اما به موجب این تغییر ویرانی و خرابی عین یا محل آن حاصل گردد، آن را نیز غیرمنقول می گویند. اموال جمع مال است و در لغت به معنی خواسته، املاک و اسباب، کالا و ثروت و هر چیزی که در تملک کسی باشد، یا در تصرف و کسی باشد، گفته می شود.

اموال منقول غیر مصرفی، اموالی هستند که بدون تغییر محسوس و از دست دادن مشخصات اصلی بتوان به طور مکرر آنها را مورد استفاده قرار داد.

اموال در حکم مصرفی: اموالی هستند که در ظاهر با اموال غیرمصرفی مشابهت دارند، اما به لحاظ طبیعت و ماهیت یا ارزش کم، تنظیم حساب رأی آنها به صورت حساب اموال غیر مصرفی ضرورت ندارد.

## فرایند تحویل دارائی ثابت از انبار به واحد

هنگام درخواست واحد متقاضی دارائی ثابت با فرم درخواست کالا از انبار، انبار نسبت به تحویل و صدور سند حواله تحویل دارائی ثابت اقدام و به قسمت حسابداری انبار و جمعدهی اموال ارسال می‌گردد. استهلاك انباشته دارائی تعیین و پس از تعیین وضعیت دارائی ثابت به حالت استفاده، سند حسابداری استهلاك موقت صادر و به حسابداری مالی ارسال می‌گردد. سند حسابداری استهلاك موقت در حسابداری مالی کنترل و قطعی شده و بایگانی می‌شود. فرد تحویل گیرنده اموال توسط جمعدهی اموال مشخص می‌شده و در کارت پرسنلی وی به عنوان تحویل گیرنده درج می‌شود.

## فرایند برگشت اموال و دارائی ثابت از واحد به جمعدهی اموال

هنگام برگشت دارائی ثابت به محل انبار جمعدهی اموال (اقدام دارائی ثابت معمولاً فقط در هنگام خرید به انبار وارد شده و جهت موارد دیگر مثل برگشت از واحد به انبار دیگری به نام انبار جمعدهی اموال وارد می‌شود) فرم برگشت کالا توسط فرد تحویل‌دهنده تکمیل می‌شود و همراه جنس تحویل جمعدهی اموال می‌گردد و فرم رسید برگشت دارائی ثابت در قسمت دارائی ثابت صادر و پس از امضاء تحویل‌دهنده اموال، یک نسخه در قسمت دارائی ثابت، یک نسخه نزد تحویل‌دهنده اموال و یک نسخه به حسابداری انبار ارسال و پس از تعیین استهلاك انباشته، سند حسابداری استهلاك موقت صادر و حالت دارائی به بلااستفاده تغییر و سند حسابداری استهلاك موقت در حسابداری مالی کنترل و قطعی می‌شود.

## فرایند تعمیرات یا اصلاح دارائی ثابت

جهت انجام تعمیرات اساسی پس از برگشت دارائی ثابت به جمعدهی اموال، فرم رسید برگشت دارائی ثابت در قسمت جمعدهی اموال صادر و پس از امضاء تحویل‌دهنده اموال، یک نسخه در قسمت جمعدهی اموال، یک نسخه نزد تحویل‌دهنده اموال و یک نسخه به حسابداری انبار ارسال و پس از تعیین استهلاك انباشته دارائی، سند حسابداری استهلاك (موقت) صادر و حسابداری مالی ارسال می‌گردد. سند حسابداری قطعی در حسابداری مالی صادر و بایگانی می‌شود. بعد از انجام تعمیر، هزینه‌های تعمیرات دارایی ثابت ثبت و در صورتی که تعمیرات اساسی باشد (با توجه به نظر مرجع تعمیر، قیمت جدید دارائی محاسبه و در صورت نیاز نرخ و روش استهلاك جدید تعیین می‌گردد). سپس سند حسابداری موقت صادر و به حسابداری مالی ارسال می‌شود، سند حسابداری قطعی در حسابداری مالی صادر و یک نسخه چاپی آن در حسابداری مالی بایگانی می‌شود.



## فرایند خروج موقت دارایی ثابت و بازگشت آن

در صورت نیاز به خروج موقت دارایی از شرکت جهت انجام تعمیرات یا نمونه خرید و... فرم خروج موقت دارایی ثابت توسط جمعدار اموال صادر و فرد خارج کننده مشخص می‌شود. سپس دارایی مورد نظر به فرد خارج کننده تحویل و فرم به عنوان مجوز خروج به نگهبانی سازمان تحویل و دارایی ثابت خارج می‌شود و در نهایت پس از بازگشت دارایی ثابت، مسئول نگهبانی دارایی ثابت را با نسخه فرم خروج موقت دارایی ثابت که قبلاً بر اساس آن خارج شده، چک کرده و فرم مجوز برگشت کالای امانی خارج شده را صادر می‌نماید، این فرم همراه دارایی ثابت توسط وارد کننده به جمعدار اموال تحویل می‌شود.

### فعالیت

جدول زیر را با قرار دادن علامت تیک در مکان مناسب تکمیل نمایید.

ردیف	شرح	صحیح	غلط
۱	عدم وجود هر یک از مستندات خرید کالا نشانه ضعف در کنترل‌های داخلی شرکت است	✓	
۲	آیین‌نامه معاملات ارتباطی با امور خدماتی شرکت ندارد		✓
۳	استعلام بها به صورت کتبی و لزوماً توسط واحد تدارکات انجام می‌گیرد		✓
۴	تکمیل فرم استعلام با در نظر گرفتن شرایط رقابتی بازار و حفظ کیفیت انجام خواهد شد	✓	
۵	مصوبه کمیسیون معاملات، مجوزی برای اقدام به خرید یا عقد قرارداد شناخته می‌شود	✓	
۶	با صدور پیش فاکتور، کنترل بر روی اموال صورت می‌گیرد تا تعداد پیش فاکتور محدود باشد		✓

## احکام معامله در قرآن

در اینجا به آیات (۲۸۲) و (۲۸۳) سوره مبارکه بقره اشاره می‌شود که در آن توصیه شده است که هر معامله‌ای ثبت شود، هیچ چیز اعم از رابطه دوستی، خانوادگی و مذهبی نباید ما را از این توصیه بی‌نیاز کند، چرا که هدف این است که از هرگونه اختلافی در بین مؤمنین جلوگیری به عمل آید و کارها با اصول و قوانین خاص خود به انجام برسند.

**قرآن کریم در سوره مبارکه بقره در آیات (۲۸۲) و (۲۸۳) می‌فرماید:**

«يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا تَدَايَنْتُمْ بِدَيْنٍ إِلَىٰ أَجَلٍ مُّسَمًّى فَاكْتُبُوهُ وَلْيَكْتُبَ بَيْنَكُمْ كَاتِبٌ بِالْعَدْلِ وَلَا يَأْبَ كَاتِبٌ أَنْ يَكْتُبَ كَمَا عَلَّمَهُ اللَّهُ فَلْيَكْتُبْ وَلْيُمْلِلِ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ وَلْيَتَّقِ اللَّهَ رَبَّهُ وَلَا لِيَبْخَسَ مِنْهُ شَيْئًا فَإِن كَانَ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ

سَفِيهَا أَوْ ضَعِيفًا أَوْ لَا يَسْتَطِيعُ أَنْ يُمَلَّ هُوَ فَلْيَمْلِكْ وَلِيَّهِ بِالْعَدْلِ وَ اسْتَشْهِدُوا شَهِيدَيْنِ مِنْ رَجَالِكُمْ فَإِنْ لَمْ يَكُونَا رَجُلَيْنِ فَرَجُلٌ وَامْرَأَتَانِ مِمَّنْ تَرْضَوْنَ مِنَ الشَّهَدَاءِ أَنْ تَضِلَّ أَحَدُهُمَا فَتَذَكَّرَ أَحَدُهُمَا الْأُخْرَى وَ لَا يَأْبَ الشَّهَدَاءُ إِذَا مَا دُعُوا وَ لَا تَسْتَمُوا أَنْ تَكْتُبُوهُ صَغِيرًا أَوْ كَبِيرًا إِلَىٰ أَجَلِهِ ذَلِكُمْ أَقْسَطُ عِنْدَ اللَّهِ وَ أَقْوَمُ لِلشَّهَادَةِ وَ آذَنِي الْأَنْ تَرْتَابُوا إِلَّا أَنْ تَكُونَ تِجَارَةً حَاضِرَةً تُدِيرُونَهَا بَيْنَكُمْ فَلَيْسَ عَلَيْكُمْ جُنَاحٌ أَلَّا تَكْتُبُوهَا وَ اسْهَدُوا إِذَا تَبَايَعْتُمْ وَ لَا يُضَارَ كَاتِبٌ وَ لَا شَهِيدٌ وَ إِنْ تَفَعَّلُوا فَإِنَّهُ فَسُوقٌ بِكُمْ وَ اتَّقُوا اللَّهَ وَ يُعَلِّمَكُمُ اللَّهُ وَ اللَّهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ» (۲۸۲)

«وَ إِنْ كُنْتُمْ عَلَىٰ سَفَرٍ وَ لَمْ تَجِدُوا كَاتِبًا فَرِهَانٌ مَّقْبُوضَةٌ فَإِنْ أَمِنَ بَعْضُكُم بَعْضًا فَلْيُؤَدِّ الَّذِي أُؤْتِمِنَ أَمَانَتَهُ وَلْيَتَّقِ اللَّهَ رَبَّهُ وَ لَا تَكْتُمُوا الشَّهَادَةَ وَ مَنْ يَكْتُمْهَا فَإِنَّهُ إِثْمٌ قَلْبُهُ وَ اللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ عَلِيمٌ» (۲۸۳)

«شما ای کسانی که ایمان آورده‌اید هر گاه به یکدیگر وامی تا مدت معینی دادید آن را بنویسید، نویسندگان در بین شما آن را به درستی بنویسد، و هیچ نویسندگان نباید از آنچه خدایش آموخته دریغ کند، پس حتماً بنویسید، و باید کسی که حق به عهده او است و بدهکار است، املاء کند، (نه طلب کار)، و باید که از خدا و پروردگارش بترسد، و چیزی کم نکند و اگر بدهکار سفيه یا دیوانه است، و نمی‌تواند بنویسد سرپرستش به درستی بنویسد، و دو گواه از مردان و آشنایان به گواهی بگیرید، و اگر به دو مرد دسترسی نبود، یک مرد و دو زن از گواهانی که خود شما دیانت و تقوایشان را می‌پسندید. تا اگر یکی از آن دو یادش رفت دیگری به یاد او بیاورد، و گواهان هر وقت به گواهی دعوت شدند نباید امتناع ورزند و از نوشتن وام چه به مدت اندک و چه بسیار، ملول نشوید، که این نزد خدا درست‌تر و برای گواهی دادن استوارتر، و برای تردید نکردن شما مناسب‌تر است، مگر آنکه معامله‌ای نقدی باشد، که ما بین خودتان انجام می‌دهید، پس در ننوشتن آن حرجی بر شما نیست، و چون معامله‌ای کرده‌اید گواه بگیرید، و نباید نویسندگان و گواه را زبان برسانید، و اگر رسانید، ضرری به خودتان است، از خدا بترسید خدا شما را تعلیم می‌دهد، که او به همه چیز دانا است» (۲۸۲)

«و اگر در سفر بودید و نویسندگان نیافتید، باید گرویی گرفته شود، و اگر بعضی از شما بعضی دیگر را امین شمرد، امانت دار باید امانت او را بدهد، و از خدا و پروردگار خویش بترسد، و زن‌ها! نباید گواهی را کتمان کنید و با اینکه دیده‌اید، بگویید: ندیده‌ام، که هر کس شهادت را کتمان کند دلش گنه‌کار است، و خدا به آنچه می‌کنید دانا است» (۲۸۳)

این آیات از مفصل‌ترین آیات قرآن هستند که پس از آیات مربوط به تشویق انفاق و تحریم ربا آمده‌اند. در این آیات اصول احکام در خصوص تحکیم معاملات بیان شده است تا هر فرد مؤمنی شرایط و حدود آن را بشناسد و راه نفوذ ربا و سود مضاعف و اختلافات بسته و راه روابط سالم اقتصادی و گردش عادلانه ثروت باز شود.

احکام آیه (۲۸۲) سوره مبارکه بقره با قید «بدین الی اجل مسمى» به جز معاملات نقدی، شامل هر معامله‌ای می‌شود که در آن تعهدی وجود داشته باشد مانند قرض مدت دار، نسیه، سلف، رهن، ضمان مالی، حواله، شرکت، مضاربه، ودیعه، عاریه، اجاره و...

## ب) طبقه بندی دارایی ها

شرکت .....			
اطلاعات و صورت های مالی میان دوره ای ۶ ماهه منتهی به ۱۳۹۶/۰۶/۳۱ (حسابرسی نشده)			
ترازنامه	۱۳۹۶/۰۶/۳۱	۱۳۹۵/۱۲/۳۰	درصد تغییر
دارایی ها			
دارایی های جاری:			
موجودی نقد	۱'۹۳۷	۲۰۳	۸۵۴
سرمایه گذاری های کوتاه مدت	۰	۰	—
دریافتی های تجاری	۱۸'۴۳۲	۸'۸۵۹	۱۰۸
دریافتی های غیر تجاری	۱۷'۱۷۸	۱۷'۳۸۸	(۱)
موجودی مواد و کالا	۷'۸۱۱	۱۱'۶۶۶	(۳۳)
پیش پرداخت ها و سفارشات	۳'۱۱۰	۳'۹۷۴	(۲۲)
دارایی های نگهداری شده برای فروش	۰	۰	—
جمع دارایی های جاری	۴۸'۴۶۸	۴۲'۰۹۰	۱۵
دارایی های غیر جاری:			
دریافتی های بلند مدت	۱'۴۰۹	۰	۰
سرمایه گذاری های بلند مدت	۱'۴۴۸	۱'۴۱۷	۲
سرمایه گذاری در املاک	۰	۰	—
دارایی های نامشهود	۱۴۴	۱۴۵	(۱)
دارایی های ثابت مشهود	۳۷۲'۹۲۹	۳۶۸'۸۰۴	۱
سایر دارایی ها	۱۸'۴۳۲	۲۰'۲۴۱	(۹)
جمع دارایی های غیر جاری	۳۹۴'۳۶۲	۳۹۰'۶۰۷	۱
جمع دارایی ها	۴۴۲'۸۳۰	۴۳۲'۶۹۷	۲

## دارایی

منابع (اموال و حقوقی که دارای ارزش پولی باشند) متعلق به یک واحد اقتصادی که انتظار می رود در آینده منفعتی برای واحد اقتصادی ایجاد نماید.  
منابع اقتصادی اموال و حقوقی قابل اندازه گیری بر حسب واحد پولی می باشند

که بر اثر معاملات یا رویدادهای مشخص به مالکیت یک واحد تجاری درآمده‌اند. دارایی‌های یک واحد اقتصادی ممکن است به صورت عینی و مشهود باشند مثل زمین، ساختمان، موجودی نقدی و موجودی کالا، یا به صورت حقوق مالی و امتیازات غیر قابل رویت باشند مثل سرقفلی و مطالبات از اشخاص. دارایی‌ها از دیدگاه ارائه در ترازنامه به گروه‌های متمایزی تقسیم می‌شوند که دو گروه که مورد استفاده بیشتری دارند عبارت‌اند از دارایی‌های جاری و دارایی‌های غیرجاری. طبق تعریف جدیدتری که در کتاب مبانی نظری حسابداری از دارایی شده، دارایی مفهومی مالی است یعنی اموال و حقوقی که منافع آتی قابل تقویم به پول دارند و بر اثر معاملات، عملیات یا رویدادهای مشخص به مالکیت یا تسلط مالکانه یک واحد تجاری درآمده‌اند دارایی آن واحد محسوب می‌شوند.

## تفکیک اقلام به جاری و غیرجاری

واحد تجاری باید دارایی‌های جاری و غیرجاری، و بدهی‌های جاری و غیرجاری را طبق بندهای ۶۶ تا ۷۶، در طبقات جداگانه در صورت وضعیت مالی ارائه کند، مگر در مواردی که ارائه بر مبنای نقدشوندگی، اطلاعات قابل اتکا و مربوط تر فراهم آورد. در صورت به کارگیری این استثنا، واحد تجاری باید تمام دارایی‌ها و بدهی‌ها را به ترتیب نقدشوندگی ارائه کند.

در برخی واحدهای تجاری، نظیر مؤسسه‌های مالی، ارائه دارایی‌ها و بدهی‌ها به ترتیب نقدشوندگی، اعم از صعودی یا نزولی، اطلاعات قابل اتکا و مربوط تر در مقایسه با ارائه جاری و غیرجاری فراهم می‌کند، زیرا واحد تجاری کالاها یا خدمات را در یک چرخه عملیاتی به وضوح قابل تشخیص، عرضه نمی‌کند.

واحد تجاری مجاز است برخی دارایی‌ها و بدهی‌های خود را براساس طبقه‌بندی جاری و غیرجاری و برخی دیگر را به ترتیب نقدشوندگی ارائه کند، مشروط بر اینکه این اطلاعات قابل اتکا و مربوط تر باشد. هنگامی که واحد تجاری عملیات متنوعی دارد، ممکن است مبنای ترکیبی برای ارائه مورد نیاز باشد.

برای ارزیابی نقدشوندگی و توان پرداخت بدهی‌های واحد تجاری، اطلاعات مربوط به تاریخ‌های مورد انتظار تبدیل دارایی‌ها به نقد و تسویه بدهی‌ها، مفید است. همچنین صرف نظر از اینکه دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری یا غیرجاری طبقه‌بندی شده باشد، اطلاعات مربوط به تاریخ مورد انتظار باز یافت دارایی‌های غیر پولی مانند موجودی‌ها و تاریخ مورد انتظار تسویه بدهی‌هایی مانند ذخایر، مفید است. برای مثال، واحد تجاری مبلغ موجودی‌هایی را که انتظار می‌رود در مدتی بیش از دوازده ماه پس از دوره گزارشگری باز یافت شود، افشا می‌کند.

### دارایی‌های جاری

هدف از طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و غیرجاری، ارائه معیاری تقریبی

از نقدینگی واحد تجاری، یعنی توانایی آن در انجام فعالیت‌های روزمره، بدون مواجهه با مشکلات مالی است. برخی دیگر، به این طبقه‌بندی به عنوان ابزاری برای تشخیص آن بخش از منابع و تعهدات واحد تجاری می‌نگرند که گردش مستمر دارد. کمیته رویه‌های حسابداری شناخته‌شده‌ترین تعریف دارایی‌های جاری را ارائه کرده است. می‌توان این تعریف را به صورت زیر خلاصه کرد:

دارایی‌های جاری عبارت‌اند از آن دسته از دارایی‌هایی که می‌توان، به صورتی معقول انتظار داشت که طی چرخه عملیاتی واحد تجاری یا حداکثر یک سال در قالب وجوه نقد تحقق یابند، به فروش یا به مصرف برسند.

واحد تجاری هنگامی باید یک دارایی را به عنوان جاری طبقه‌بندی کند که: الف) انتظار داشته باشد در چرخه عملیاتی عادی، دارایی به نقد تبدیل شود یا قصد فروش یا مصرف آن را داشته باشد

ب) دارایی را اساساً با هدف مبادله نگهداری کند  
پ) انتظار داشته باشد دارایی در مدت دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، به نقد تبدیل شود؛ یا

ت) دارایی به صورت نقد یا معادل نقد باشد، مگر اینکه دارایی برای مبادله یا برای تسویه بدهی‌ها، برای حداقل دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، با محدودیت مواجه باشد.

واحد تجاری باید بقیه دارایی‌ها را به عنوان غیرجاری طبقه‌بندی کند. دوره یا چرخه عملیاتی یک واحد تجاری، معمولاً متوسط فاصله زمانی بین «تحصیل موادی که وارد فرایند عملیات می‌شود» و «تبدیل نهایی آنها به وجه نقد» است.

#### نکته

منظور از دوره عملیاتی یا چرخه عملیات، مدت زمانی است که: الف) وجه نقد برای تحصیل کالا یا خدمات مصرف می‌شود. ب) این کالا و خدمات به مشتریان ارائه می‌شود و در ازای آن وجه نقد دریافت می‌شود.

ممکن است چرخه عملیات برای برخی از شرکت‌ها، چند ماه و برای برخی دیگر بیش از یک سال باشد.

چرخه عملیاتی را بدین گونه تعریف می‌کنند: متوسط زمانی که طول می‌کشد مواد را خریداری کرد، محصول را تولید نمود، محصول را به فروش رسانید و وجوه مربوطه را از مشتریان وصول کرد.

وقتی چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری به وضوح قابل تشخیص نیست، مدت آن دوازده ماه فرض می‌شود.

دارایی‌های جاری شامل دارایی‌هایی (نظیر موجودی‌ها و دریافتنی‌های تجاری) است که در چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری فروخته می‌شود، به مصرف می‌رسد یا به نقد تبدیل می‌شود، حتی اگر انتظار نرود که طی دوازده ماه پس از دوره گزارشگری به نقد تبدیل شود.

همچنین، دارایی‌های جاری، دارایی‌هایی که اساساً با هدف مبادله نگهداری می‌شود و حصه جاری دارایی‌های مالی غیرجاری را دربر می‌گیرد.

نمونه اقلامی که به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شود عبارت است از:

(الف) مانده وجوه نقد و مانده حساب‌های بانکی، به‌استثنای مواردی که اعمال محدودیت در مصرف آنها مانع از استفاده این اقلام برای عملیات جاری شود. در مواردی که استفاده از وجوه نقد برای عملیات جاری مشمول محدودیت باشد، تنها در صورتی می‌توان آن را جزء دارایی‌های جاری منظور کرد که مدت محدودیت حداکثر تا زمان سررسید تعهدی باشد که به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی شده است یا اینکه محدودیت ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه برطرف شود.

(ب) حصه‌ای از حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری و غیرتجاری که انتظار می‌رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه به وجه نقد یا دارایی دیگری تبدیل شود که نقد شدن آن قریب به یقین است.

(ج) موجودی مواد و کالا و کار در جریان پیشرفت پیمان‌های بلندمدت، صرف‌نظر از اینکه ممکن است اقلامی از آن احتمالاً ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه یا یک چرخه عملیاتی معمول نقد نشود.

(د) سهام شرکت‌ها، اوراق مشارکت و سایر اوراق بهاداری که به قصد نگهداری تحصیل نشده و به سهولت قابل نقد شدن است.

(ه) پیش‌پرداخت‌های خرید دارایی‌های جاری.

(و) پیش‌پرداخت‌های هزینه در مواردی که انتظار می‌رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه به‌طور کامل به مصرف برسد.

دارایی‌های جاری به دو دسته تقسیم می‌شوند:

#### ■ دارایی‌های جاری پولی

دارایی‌های جاری پولی عبارت‌اند از، ادعا نسبت به مبلغ مشخصی پول که دارای قدرت خرید عمومی است، در دسترس قرار می‌گیرد و می‌توان برای عملیات جاری، در چرخه عملیاتی شرکت یا حداکثر یک سال به مصرف رسانید.

**نمونه اقلام دارایی‌های جاری پولی عبارت‌اند از :**

– وجه نقد و معادل نقد

– مطالبات

– سرمایه‌گذاری‌های پولی

## ■ دارایی‌های جاری غیرپولی

دارایی‌های جاری غیرپولی عبارت‌اند از، ادعا به مبلغی که در زمان کنونی نمی‌توان مقدار آن را تعیین کرد. اینها هم مانند سایر دارایی‌های جاری در یک چرخه عملیاتی یا حداکثر یک سال تحقق می‌یابند.

این اقلام دارای یک ویژگی مشترک هستند که با ویژگی دارایی‌های پولی متفاوت است، از این دیدگاه که نمی‌توان ارزش فعلی مبالغی که در آینده دریافت خواهد شد و نیز میزان ریسک مربوط به وصول آنها را، تعیین کرد.

### نمونه اقلام دارایی‌های جاری غیرپولی عبارت‌اند از:

– اوراق بهادار مالکانه (سهام) قابل فروش

– پیش‌پرداخت هزینه‌ها

– موجودی کالا

## ۱ موجودی نقد

وجه نقد عبارت است از موجودی نقد (وجه موجود در صندوق، وجوه تنخواه‌گردان‌ها و وجوه نقد نزد بانک‌ها) و سپرده‌های دیداری نزد بانک‌ها و مؤسسات مالی اعم از ریالی و ارزی (شامل سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت بدون سررسید) به کسر اضافه برداشت‌هایی که بدون اطلاع قبلی مورد مطالبه قرار می‌گیرد.

چک‌های بانکی مانده در حساب بانک که در انتظار وصول می‌باشد و همچنین ارزهای خارجی موجود نیز چه در حساب‌های ارزی و چه در صندوق در طبقه‌بندی وجه نقد و بانک قرار می‌گیرد. اگرچه مرسوم است که کلیه تنخواه‌ها در انتهای دوره مالی تسویه شده و موجودی آنها به حساب مؤسسه واریز شود و به اصطلاح حسابدارها مانده تنخواه‌گردان‌ها صفر شود، لیکن ممکن است که جهت مخارج ضروری مقادیری تنخواه در نزد تنخواه‌دار بماند.

وجه نقد و شکل‌های مختلف پول برحسب ارزش جاری گزارش می‌شوند و مقدار آنها مشخص است.

در سایه نگهداری وجه نقد و سایر شکل‌های پول نباید هیچ سود و زیان غیرعملیاتی شناسایی کرد، جز در مواردی که با توجه به تغییر سطح عمومی قیمت‌ها، طی دوره‌های زمانی خاص (تورم)، قدرت خرید ناشی از سود یا زیان غیرعملیاتی (متعلق به این اقلام) مورد توجه قرار گیرد.

هر نوع سود یا زیان غیرعملیاتی ناشی از مبادله سایر دارایی‌ها در ازای مبلغ مشخصی وجه نقد یا شکل دیگری از پول باید شناسایی گردد.

پول‌های خارجی که شرکت نگهداری می‌کند باید بر مبنای معادل آنها (برحسب پول رایج کشور) در تاریخ تهیه ترازنامه گزارش شود.

مبلغ وجوه نقدی که به صورت دارایی جاری گزارش می شود باید برای مصرف جاری در دسترس باشد و هیچ نوع محدودیتی بر آن اعمال نشده باشد.

### ■ معادل نقد

اغلب شرکت ها پول هایی که در همان لحظه نیاز ندارند، در اوراق بهادار کوتاه مدت (با توان نقدینگی بالا) سرمایه گذاری می کنند. سرمایه گذاری پول های اضافی در اوراق بهادار کوتاه مدت (معادل نقد) برای کسب بهره بخشی از سیاست مدیریت بر وجوه نقد شرکت است (و نه بخشی از فعالیت های سرمایه گذاری، تأمین مالی و عملیاتی). این سیاست نقطه مقابل سرمایه گذاری هایی است که شرکت به امید سود از تغییر قیمت (ناشی از تغییر نرخ بهره یا عوامل دیگر) انجام می دهد. طبق استاندارد شماره ۹۵ (SFAS. No.95) معادل نقد یعنی سرمایه گذاری های کوتاه مدت با دو شاخص زیر:

- ۱ بتوان به راحتی آنها را به مبلغ مشخصی پول نقد تبدیل کرد.
  - ۲ اوراق بهادار به مقدار کافی به تاریخ سررسید نزدیک باشند، به گونه ای که ارزش بازار به صورت نسبی در برابر تغییرات نرخ بهره حساس نباشد. معمولاً اوراق بهاداری که کمتر از سه ماه به تاریخ سررسید آنها مانده باشد، می توانند دارای چنین شاخص هایی باشند.
- طبق کتب ایرانی، معادل وجه نقد عبارت است از سرمایه گذاری کوتاه مدت سریع التبدیل به وجه نقد که احتمال خطر کاهش در ارزش آن بسیار ناچیز بوده و به آسانی و بدون اطلاع قبلی قابل تبدیل به مبلغ معینی وجه نقد می باشد و موعد آن در زمان تحصیل تا سررسید حداکثر سه ماه می باشد. این گونه ارقام به عنوان سرمایه گذاری کوتاه مدت طبقه بندی می شوند.

### ۲ سرمایه گذاری های کوتاه مدت (موقت)

اگر مانده حساب های صندوق و معادل نقد بیش از مقدار مورد نیاز برای عملیات جاری باشد، معقول این است که تا زمان مورد نیاز آنها را سرمایه گذاری کرد. سرمایه گذاری هایی را که در طبقه دارایی های جاری گزارش می کنند باید به راحتی قابل فروش باشند و قصد مدیریت این باشد که در چرخه عملیاتی یا حداکثر یک سال آنها را به پول نقد تبدیل کند. معمولاً تفاوت بین معادل نقد و سرمایه گذاری های کوتاه مدت در این است که سرمایه گذاری های کوتاه مدت برای دوره های بلندمدت تر و با نرخ بازده نسبتاً بیشتر هستند.

از دیدگاه تئوری روش های مورد استفاده برای گزارش کردن ارزش سرمایه گذاری های موقت در ترازنامه باید به گونه ای باشد که در مورد منابعی که برای آینده وجود دارند، اطلاعاتی ارائه نمایند، یعنی مبلغی که می توان در سایه فروش این دسته از اوراق بهادار به دست آورد.



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 مازاد 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 به‌طوری‌که از طریق آن بتوان به ارزش بازار یا شاخصی قابل اتکا که محاسبه ارزش بازار را امکان‌پذیر سازد، دست یافت.

## ۲ دریافتنی‌های 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 به‌صورت نسیه می‌باشد لذا این نوع مطالبات اهمیت زیادی دارد.

براساس بخشنامه جدید سازمان حسابرسی، طبقه‌بندی این حساب‌ها در ترازنامه به‌نام دریافتنی‌های تجاری و غیرتجاری 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 غیرتجاری و همچنین اسناد و حساب‌های دریافتنی تقسیم‌بندی شده است.

حساب‌های دریافتنی تجاری و غیرتجاری 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 نسیه 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 غیرتجاری 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 به‌طول 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 غیرتجاری 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 نوشت افزار 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 آبمیوه، کنسنتره 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 رده 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 به‌صورت 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 این گونه 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 دریافتنی 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 اقلام را به دو روش تعیین می‌نمایند:

### ۱ شناسایی ویژه ۲ گذشت زمان

اگر اقلام 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 اقلام را به دوره‌هایی اختصاص دهند که شرکت از محل آنها منفعی 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 می شود و نیز اینکه منافع نهایی دریافتی در همه دوره ها همانند است. این دیدگاه (کاربرد روش مستقیم) از لحاظ تئوری نمی تواند معتبر باشد، اما با فرض اینکه بیشتر پیش پرداخت ها کوتاه مدت هستند، این روش نمی تواند موجب نگرانی هایی شود.

## **۶ دارایی های نگهداری شده برای فروش**

یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه ای واحد) در صورتی واجد شرایط طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش است که برای فروش فوری در وضعیت فعلی آن، فقط برحسب شرایطی که برای فروش چنین دارایی هایی (یا مجموعه های 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 (دارایی های غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده)**

**۱** طبقه بندی 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 دارایی هایی مرسوم و معمول است، آماده باشد، و ب) فروش آن بسیار محتمل باشد.

**۲** واحد تجاری باید دارایی غیر جاری طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه گیری نماید و احتساب استهلاک آن را متوقف کند.

**۳** واحد تجاری باید دارایی غیر جاری طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را جدا از سایر دارایی ها در ترازنامه ارائه نماید. برای این منظور این دارایی ها در قسمت دارایی های جاری و تحت سرفصل جداگانه ای به عنوان دارایی های غیر جاری نگهداری برای فروش گزارش می شوند.

**۴** واحد تجاری باید یک دارایی غیر جاری را که طبقه بندی آن به عنوان نگهداری شده برای فروش متوقف شده است، به اقل مبالغ زیر اندازه گیری کند:

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

مثال های ۱ تا ۳ مواردی از احراز یا عدم احراز معیارهای مندرج در بند ۸ را نشان می دهد.



#### 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 زیست محیطی 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. به علاوه، 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 منقضي یا مصرف	فروش
۱	اسناد دریافتنی	✓			
۲	موجودی ملزومات			✓	
۳	تنخواه گردان	✓	✓	✓	
۴	حساب‌های دریافتنی	✓			
۵	پیش‌پرداخت اجاره			✓	

#### فعالیت

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

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

## ■ دارایی‌های غیر جاری

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

**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.)

### ویژگی 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 دریافتنی 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 (استهلاک‌پذیر):**

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 اقلام در ادوار مالی عمر مفید این دارایی‌ها به حساب هزینه‌های آن دوره منظور می‌شود. استهلاك 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 (استهلاك ناپذیر):

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

### ■ عمر مفید دارایی‌های نامشهود

عمر مفید دارایی نامشهود تابع جریان‌های نقدی ورودی مرتبط با آن دارایی است. دوره استهلاك 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 استهلاك نامعین است.

### ■ استهلاك

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 مستهلك کردن دارایی طی یک دوره اختیاری، موجب ارائه مطلوب نمی‌شود. در نتیجه دارایی‌های نامشهود با عمر مفید نامعین مستهلك 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، مستهلك 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 رقبا، باعث نابابی 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 باز یافت 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، لفاف 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 فرانشیز

حق امتیاز و فرانشیز 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 فرانشیز، 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، حق‌الزحمه 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.

#### ■ سرقفلی

اصطلاح فوق مفهوم متفاوتی با سرقفلی محل کسب دارد، اگرچه هر دو به علت وجود یا ایجاد مزیت‌های خاص تجاری حادث می‌شود. به تعبیر دیگر در شرایطی که سرقفلی محل کسب به عواملی همچون موقعیت محلی و جذب مشتری وابسته است، 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 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 متغیر 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 منفعی 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	مراتع و جنگل‌ها	✓			✓
۴	ماشین آلات	✓		✓	
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، ماشین آلات 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			اقدام دارایی‌های غیر جاری
		افزایش	کاهش	بی تأثیر	
۱	سرمایه‌گذاری غیرنقدی مالک در قالب اختصاص زمین	✓			دارایی ثابت مشهود
۲	دریافت مطالبات ناشی از فروش نسبه ساختمان		✓		—
۳	دریافت وجه بابت واگذاری سرقفلی محل کسب		✓		دارایی ثابت نامشهود
۴	پرداخت بدهی خرید نسبه اثاثه		✓		—
۵	صدور چک بابت اعطای وام قرض الحسنه بلند مدت به مدیران	✓			دریافتی‌های بلند مدت
۶	صدور چک بابت خرید املاک به قصد ایجاد منافع آتی	✓			سرمایه‌گذاری در املاک

## 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 اموال، 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 اموال، 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 اموال، 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 می شود که آن قلم به موقعیت و وضعیت آماده بهره برداری به شیوه مورد - نظر مدیریت رسیده باشد. بنابراین، مخارج تحمل شده برای استفاده یا جابه جایی یک قلم، به مبلغ دفتری آن قلم افزوده نمی شود. برای مثال، مخارج زیر در مبلغ دفتری یک قلم املاک، ماشین آلات و تجهیزات منظور نمی شود:

الف) مخارج تحمل شده هنگامی که قلم آماده بهره برداری به شیوه مورد نظر مدیریت، هنوز مورد استفاده قرار نگرفته است یا در سطحی پایین تر از ظرفیت کامل فعالیت می کند؛

ب) زیان های عملیاتی اولیه، مانند زیان هایی که در مراحل شکل گیری تقاضا برای محصول آن قلم، تحمل می شود؛ و

پ) مخارج جابه جایی یا تجدید سازمان تمام یا بخشی از عملیات واحد تجاری.

## مخارج سرمایه ای در مقابل مخارج جاری

زمانی که واحدهای تجاری خرج تحصیل دارایی ثابتی را متحمل می شوند باید تصمیم گیری 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 می شود. تعویض شیشه جلوی یک اتومبیل تا توسعه و گسترش ساختمان های واحد تجاری مثال هایی از این گونه مخارج هستند.

مخارجی که موجب افزایش ظرفیت یا کارایی و یا عمر مفید یک دارایی می شوند، اصطلاحاً مخارج سرمایه ای نام دارند. برای مثال تعمیر موتور یک اتومبیل اگر موجب افزایش عمر مفید آن شود یکی از مخارج سرمایه ای است. تعمیری که سبب ایجاد این گونه مخارج می شود، اصطلاحاً تعمیر اساسی نامیده می شود. مبلغی که بابت مخارج سرمایه ای صرف می شود، در بدهکار یک حساب دارایی ثبت می شود. 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 نمی افزایند. مخارجی که فقط باعث می شوند دارایی در شرایط عادی باقی بماند و یا مخارجی که موجب ترمیم دارایی جهت انجام مطلوب وظایف می شود، مخارج جاری (مخارج درآمدی) نامیده می شود، زیرا بهای تمام شده این مخارج به مقابله درآمد در دوره جاری می رود. برای مثال در این مورد می توان 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 آهک 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 اشتباهاً به عنوان هزینه ثبت می‌کند. همانطور که می‌دانید تعمیر اساسی یکی از مخارج سرمایه 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 آیین نامه 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 حق الثبت.

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 ماشین آلات 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 آهن آلات مربوط به ساخت کارگاه	دارایی در جریان ساخت
۴	احداث پارکینگ برای کارخانه	مستحقات
۵	حمل ماشین آلات خریداری شده از بندر تا کارخانه	ماشین آلات

### 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، ماشین آلات و تجهیزات در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شود. بهای تمام شده این گونه 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، آهن‌آلات 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 به طور 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 نمی‌شد 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:

۱ بهای تمام شده 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.

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

به دست می آورد قادر به ساختن دارایی های مورد نیاز خود باشد منافعی به دست می آورد که باید به گونه ای 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 می شود که تولید کالاهایی که در یک دوره مالی از فعالیت های عادی و مستمر به دست می آید کاهش یابد، بنابراین، برای آنکه بهای تمام شده دارایی های در دست احداث به نحو صحیح محاسبه شود سربار ثابت باید با همان مبنایی که به فعالیت های عادی و مستمر تسهیم می شود به این گونه دارایی ها نیز تخصیص یابد. در صورتی که واحد تجاری از حداکثر ظرفیت عملی خود استفاده نکند تسهیم هزینه های سربار ثابت به طرح احداث دارایی موجب می شود که بهای تمام شده کالاهایی که از فعالیت های عادی و تولیدی به دست می آید 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 دارایی هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود می سازد.

طبق این نظریه، سربار ثابت جزو بهای تمام شده دارایی منظور نمی شود 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 می شود که از فعالیت های عادی و مستمر به دست می آید. زیرا به دلیل احداث دارایی، تعداد کالاهایی که از فعالیت های عادی و مستمر به دست می آید کاهش می یابد در نتیجه سربار ثابت به تعداد کالای کمتری تسهیم می شود.

#### ■ نظریه سوم

عدم تخصیص سربار ثابت به دارایی هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود می سازد.

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

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 وجوهی 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 قرار گیرد 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، قالب ها و ... است که در روال عادی عملیات واحد تجاری به کار می رود.

دارایی های مزبور ممکن است در قسمت های مختلف واحد تجاری مانند کارخانه، اداره یا نمایشگاه به کار رود. برای تعیین و تخصیص استهلاک ماشین آلات و تجهیزات به قسمت های تولیدی، اداری و فروش باید مشخص شود که این گونه دارایی ها در کدام یک از قسمت های مزبور به کار رفته است.

تمام مخارج لازم برای خرید و آماده سازی 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 راه اندازی دارایی تا مرحله بهره برداری انجام می شود. مانند:

محوطه سازی، زیرسازی، نصب و حق الزحمه خدمات فنی.

مخارج بازسازی و مرمت که برای قبال استفاده ساختن ماشین آلات دست دوم خریداری شده انجام می شود.

وجوه غیر قابل استرداد مربوط به سفارش ماشین آلات و تجهیزات.

مخارج غیر عادی 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 می شود 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 تفکیک پذیر تشکیل شده باشد، تخصیص جمع مخارج به اجزای تشکیل دهنده و برآورد عمر مفید هر یک از اجزا می تواند 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 حساب های جداگانه نگهداری شود. به عکس، اقلامی نظیر قالب ها، ابزار و وسایل کار که به تنهایی کم ارزش می باشد بهتر است تلفیق شود.

### ■ ظروف

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

ظروف آن ممکن است برای استفاده مجدد قابل استرداد باشد. مانند: بشکه‌های نفت، سیلندرهای گاز و شیشه‌های نوشابه. معمولاً بابت بهای ظروف این گونه محصولات، مبلغی به عنوان سپرده از خریدار اخذ می‌شود که به هنگام استرداد ظروف، به خریدار بازگردانده و یا به حساب وی بستانکار می‌شود. این گونه 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، به عنوان 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 به عنوان «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 سرمایشی و گرمایشی و مخابراتی منقول، وسایل صوتی و تصویری و ... می‌باشد.

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

ردیف	شرح ائانه	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 (شواژ) و غیره. اگرچه عدم وجود این نوع دارایی‌ها ممکن است منجر به مختل شدن عملیات شوند ولی در هر حال به‌طور 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 به‌صورت 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 از 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 نکند، 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 شمع‌زنی که به منظور تسهیل در توسعه بنای موجود انجام شود باید به عنوان 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 به عنوان 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 به نحوی 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 حسابداری 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 این گونه 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.

## ۵ تعمیرات اساسی

تعمیرات اساسی مخارج غیرمستمر و نسبتاً عمده‌ای است که صرف مرمت کلی اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات می‌شود و نتیجه آن معمولاً افزایش عمر مفید دارایی نسبت به زمان قبل از تعمیرات است. حسابداری مخارج تعمیرات اساسی برحسب مورد مشابه تعویض، نوسازی یا افزایش و الحاق است.

### کنترل‌های داخلی دارایی‌های ثابت

تحصیل دارایی‌های ثابت (اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، اثاثه و ابزار و لوازم فنی و...) معمولاً مستلزم مصرف وجوه زیادی توسط مؤسسه می‌باشد بنابراین اجرای دقیق رویه‌های حسابداری در این زمینه از اهمیت فراوان برخوردار است.

کنترل صحیح و مناسب دارایی‌های ثابت مستلزم استفاده از بودجه‌های تنظیمی (بودجه سرمایه‌ای) و رویه‌های حسابداری روشن در رابطه با هزینه‌های سرمایه‌ای و استهلاک مربوط به آن و همچنین روش‌های مناسب دیگری که بتواند از نحوه نگهداری و حفاظت این نوع دارایی‌ها اطمینان حاصل نمود.

بخش عمده‌ای از مخارج و سرمایه‌گذاری در اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات باید بر اساس کنترل بودجه‌ای صورت گیرد. معمولاً قبل از سرمایه‌گذاری در این زمینه باید بودجه مربوط به آن به تصویب هیئت مدیره شرکت برسد و سپس برای اجرا به مدیران اجرایی واگذار گردد.

خرید دارایی‌های ثابت باید در قبال اسناد و مدارک کافی که حاوی بهای تمام شده آن باشد صورت گیرد. مؤسسات و شرکت‌ها باید یک ثبات رویه در رابطه با هزینه‌های سرمایه‌ای و حداقل مخارجی که باید در حساب دارایی‌های ثابت منظور گردد تدوین و تصویب نمایند. قبل از فروش و یا تعویض و یا از رده خارج کردن دارایی‌های ثابت باید مجوز مسئول و یا مسئولین اجرایی اخذ گردد. و به عبارت دیگر هرگونه فروش و یا تغییرات دفتری دارایی‌های ثابت باید با مجوز صورت گیرد.

رویه‌های مورد استفاده برای انجام کنترل داخلی بر روی هزینه‌های مربوط به دارایی‌هایی که در داخل یک مؤسسه تولید می‌گردد. باید روشن و از قبل مشخص باشد.

در مورد دارایی‌هایی که در داخل مؤسسه تولید می‌گردد باید جزئیات مربوط به قیمت تمام شده دارایی در حساب مستقلی نگهداری گردد. و علاوه بر هزینه‌های مستقیم سهم مناسبی از سربار هم به آن اختصاص داده شود. علاوه بر آن باید

قیمت تمام شده با هزینه‌های برآورد شده (ارقام بودجه) مورد مقایسه قرار گیرد و تفاوت‌های با اهمیت باید در اسرع وقت مورد رسیدگی قرار گیرد و گزارش گردد. در مواردی که دارایی‌های ثابت توسط پیمانکاران بر مبنای قیمت‌های غیرثابت ساخته و انجام می‌گیرد، باید شرکت‌ها رویه‌های هزینه‌یابی پیمانکار را مورد رسیدگی قرار داده و مورد آزمون قرار دهند.

## تفاوت کنترل داخلی خرید کالا و دارایی ثابت

رویه‌های کنترلی مرتبط با خرید اموال، ماشین آلات و تجهیزات تا حدودی مشابه رویه‌های کنترلی مربوط به موجودی کالا است.

به هر حال اهمیت ریالی مخارج سرمایه‌ای تفاوت‌هایی با موجودی‌های کالا دارد که عمده‌ترین آن به‌قرار زیر است:

**۱** خریدهای مربوط به اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و سایر دارایی‌های ثابت بر مبنای کنترل بودجه‌ای صورت می‌گیرد، و بودجه سرمایه‌ای معمولاً توسط هیئت‌مدیره شرکت قبلاً به تصویب می‌رسد. بنابراین برای خرید دارایی‌های ثابت در مقایسه با خرید کالا به اختیارات وسیع‌تری نیاز هست. یا به عبارت دیگر برای خرید دارایی‌های ثابت باید مجوز خاصی توسط بالاترین مقام تصمیم‌گیری شرکت (که معمولاً هیئت‌مدیره شرکت‌ها می‌باشد) به مدیران اجرایی شرکت داده شود.

**۲** براساس تصویب هیئت‌مدیره یا آیین‌نامه معاملات شرکت نحوه خرید دارایی‌های ثابت مشخص می‌گردد بدین نحو که خریده‌ها از طریق مناقصه و درج آگهی در روزنامه‌های کثیرالانتشار و یا مناقصه محدود، و همچنین خرید از طریق استعلام بهاء و یا خرید از فروشنده انحصاری صورت گیرد قبلاً تعیین و به مدیران اجرایی ابلاغ می‌گردد. یا به عبارت دیگر مدیران اجرایی در مورد خرید دارایی‌های ثابت باید از رویه خاص از قبل تعیین شده پیروی نمایند. درحالی که برای خرید کالا جهت نگهداری در انبار و یا استفاده در مراحل تولید که یک کار عادی و روزمره شرکت است این موارد کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد. با آنکه بر اساس آیین‌نامه معاملات برای خریدهای عمده کالا ممکن است شرایط خاصی موجود باشد، در نتیجه رویه‌های خرید کالا با خرید دارایی‌های ثابت یکنواخت نمی‌باشد.

**۳** تأمین مالی برای خرید دارایی‌های ثابت اغلب از طریق تسهیلات بانکی و یا اسناد پرداختی بلند مدت تأمین می‌گردد.

## حسابرسی دارایی‌های ثابت

معمولاً رسیدگی به حساب‌های دارایی‌های ثابت روی رسیدگی و آزمون تغییرات انجام شده در مانده‌های این حساب‌ها در طی دوره مورد رسیدگی متمرکز می‌شود. در طی حسابرسی اولیه باید ارائه مطلوب حساب‌های دارایی‌های ثابت برای حسابرس محرز گردد. حسابرس باید مطمئن گردد که:

۱ دارایی‌های مستهلک شده و یا به علت فرسودگی از رده خارج شده طبق رویه شرکت صورت گرفته.

۲ آیا دارایی‌های ثابت به علت تغییر در ماهیت عملیات شرکت غیر قابل استفاده شده، از سر فصل حسابی که قبلاً در آن به ثبت رسیده خارج شده و در حساب جداگانه‌ای مانند حساب ماشین‌آلات و تجهیزات از کار افتاده به ارزش بازیافتنی ثبت شده‌اند؟

حسابرس رسیدگی به حساب‌های دارایی‌های ثابت را از ارزیابی کنترل داخلی شروع می‌کند. در این رسیدگی‌ها سیستم کنترل داخلی شرکت و اختیارات و رویه‌های شرکت برای خرید دارایی‌های ثابت (شامل رویه‌های هزینه منظور نمودن یا سرمایه‌ای تلقی نمودن دارایی‌ها) و روش‌های استهلاك دارایی‌های ثابت مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و حسابرس می‌باید مطمئن شود که برای دارایی‌های ثابت به همان روش اعلام شده در یادداشت شماره ۲ ضمیمه صورت‌های مالی استهلاك محاسبه شده است.

۳ حسابرس می‌بایست اطمینان حاصل نماید که هزینه‌های جزئی تعمیراتی دارایی‌های ثابت به حساب هزینه جاری منظور می‌گردد و در عوض هزینه‌های تعمیرات اساسی که دربر گیرنده افزایش عمر مفید دارایی‌های ثابت یا باعث افزایش تولید می‌گردد، حساب دارایی ثابت منظور می‌گردد.

## کنترل‌های حسابرسی در رابطه با دارایی‌های ثابت

۱ کنترل امضاهای مجاز سند حسابداری

۲ کنترل صحت محاسبات

۳ کنترل با آیین‌نامه تفکیک هزینه‌های جاری از سرمایه‌ای

۴ کنترل با برگ درخواست خرید کالا/خدمات

۵ کنترل با صورتحساب فروشنده

- ۶ کنترل مهمور شدن مدارک به مهر <باطل شد>
- ۷ کنترل با برگ حواله انبار، رسید و حواله مستقیم
- ۸ کنترل با آیین نامه معاملات شرکت
- ۹ کنترل کسورات قانونی (بیمه و مالیات) از کارهای حق الزحمه
- ۱۰ کنترل ارتباط هزینه های سرمایه ای با فعالیت شرکت
- ۱۱ کنترل کفایت اسناد و مدارک مثبت
- ۱۲ کنترل ارتباط هزینه با دوره مالی
- ۱۳ کنترل اعتبار مدارک مثبت
- ۱۴ کنترل ثبت صحیح حساب و طرف حساب سند حسابداری
- ۱۵ کنترل هزینه های سرمایه ای دارای قرارداد با مفاد قرارداد و استخراج خلاصه قرارداد
- ۱۶ کنترل دارایی های در جریان تکمیل طبق پیش بینی و کار انجام شده از نظر ریالی و فیزیکی
- ۱۷ کنترل درصد پیشرفت فیزیکی دارایی های در جریان تکمیل با گزارشات دریافتی که به تأیید قسمت فنی و مقامات مجاز رسیده باشد
- ۱۸ کنترل تعیین بدهی های احتمالی از محل ایجاد دارایی ها (بیمه، مالیات.....)
- ۱۹ کنترل احتساب هزینه های دستمزد، سربار، و مواد مصرفی قیمت تمام شده دارایی های ساخته شده در شرکت
- ۲۰ کنترل داشتن دستورالعمل انتقال دارایی های در جریان تکمیل به دارایی های ثابت و تهیه صورت جلسه تکمیل و تحویل و تحول دارایی های در جریان تکمیل (با امضاء مسئولین فنی شرکت و تکمیل کننده (سازنده) که ساخت آنها به اتمام رسیده و صدور سند حسابداری جهت انتقال به دارایی های ثابت)
- ۲۱ کنترل مشخص نمودن تاریخ بهره برداری از دارایی های در جریان ساخت تکمیل شده جهت احتساب هزینه استهلاک
- ۲۲ کنترل تفکیک قیمت عرصه (زمین) و اعیان (ساختمان) از یکدیگر و ارایه آن در جدول یادداشت دارایی های ثابت طبق صورت های مالی به صورت جداگانه
- ۲۳ کنترل داشتن لیست (دفتر) اموال
- ۲۴ کنترل داشتن کارت تعمیر دارایی ها (ماشین آلات، ساختمان، وسایط نقلیه و.....)

- ۲۵ کنترل احتساب ذخیره برای دارایی‌های مسروقه و مفقوده
- ۲۶ کنترل مشخص نمودن دارایی‌های بلااستفاده و احتساب هزینه استهلاک معادل ۳۰ درصد نرخ استهلاک مقرر در ماده ۱۵۱ ق.م.م و پرس و جو از مسئولین مبنی بر علت عدم استفاده از دارایی‌های راکد و تصمیم‌گیری در ارتباط با موضوع مربوطه
- ۲۷ کنترل پوشش بیمه‌ای دارایی‌ها:
- قیمت تمام شده - ارزش دفتری - ارزش بیمه شده طبق بیمه نامه = اضافه (کسر) پوشش بیمه‌ای
- ۲۸ کنترل نرخ استهلاک مندرج در صورت‌های مالی با نرخ‌های مورد استفاده در شرکت (کنترل به صورت نمونه‌ای) و مفاد ماده ۱۵۱ ق.م.م
- ۲۹ انجام کنترل اقلام نمونه انتخابی طبق چک لیست مربوطه
- ۳۰ مشاهده عینی اسناد مالکیت زمین، ساختمان، و وسایط نقلیه و قرار دادن رونوشت آنها در پرونده دایم و به روزآوری آنها در هر دوره رسیدگی
- ۳۱ کنترل استخراج اقلام فروخته شده و بررسی صحت محاسبات صورت گرفته در ارتباط با آنها:
- قیمت تمام شده - ذخیره استهلاک - ارزش دفتری - قیمت فروش = سود (زیان)
- ۳۲ کنترل اضافات ذخیره استهلاک با هزینه استهلاک
- ۳۳ تهیه صورت خلاصه اضافات دارایی‌های ثابت و دارایی‌های در جریان تکمیل
- ۳۴ کنترل مشاهده عینی وسایل نقلیه و انجام کنترل‌های لازم طبق چک لیست مربوطه
- ۳۵ کنترل قیمت تمام شده و ذخیره استهلاک طبق دفاتر با قیمت تمام شده و ذخیره استهلاک طبق صورت ریز اموال (دفتر اموال) در پایان دوره
- ۳۶ دریافت و کنترل لیست دارایی‌های اسقاط شده طبق دفتر اموال و خارج نمودن قیمت تمام شده آنها از دفاتر
- ۳۷ کنترل رعایت آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۳۸ ق.م.م. در ارتباط با پروژه‌های طرح توسعه و افزایش ظرفیت
- ۳۸ کنترل استخراج سیستم خرید و ایجاد دارایی‌های در جریان تکمیل و قرار دادن آن در پرونده دایم
- ۳۹ استخراج تعهدات سرمایه‌ای به شرح زیر:
- مبلغ قرارداد - هزینه‌های انجام شده قطعی سرمایه‌ای = تعهدات سرمایه‌ای



## شرح کنترل های اقلام نمونه انتخابی از لیست (دفتر) با اموال

- ۱ مشاهده عینی
- ۲ کنترل محل استقرار واقعی با کارت اموال
- ۳ کنترل محل کارت اموال
- ۴ کنترل محل کارت تعمیرات
- ۵ کنترل محل پلاک اموال
- ۶ کنترل مشخصات استفاده کننده واقعی با کارت اموال
- ۷ کنترل محل استقرار با مرکز هزینه
- ۸ کنترل محافظت صحیح از دارایی مربوطه
- ۹ کنترل داشتن سیستم و لوازم اطفاء حریق در محیط استقرار دارایی ها
- ۱۰ کنترل محاسبات استهلاک در کارت اموال
- ۱۱ کنترل نرخ و روش استهلاک طبق کارت اموال با آیین نامه استهلاکات مفاد ماده ۱۵۱ ق.م.م
- ۱۲ کنترل قیمت تمام شده و ذخیره استهلاک دارایی طبق کارت اموال با لیست (دفتر) اموال

## شرح کنترل وسایط نقلیه (مشاهده عینی)

- ۱ کنترل شماره شهربانی خودرو با اصل شناسنامه خودرو
- ۲ کنترل شماره شاسی
- ۳ کنترل شماره موتور
- ۴ کنترل مشخصات خودرو طبق کارت اموال با اصل شناسنامه خودرو
- ۵ کنترل مشخصات استفاده کننده (تحویل گیرنده) واقعی با کارت اموال
- ۶ کنترل صورت جلسه تحویل خودرو به استفاده کننده
- ۷ کنترل لوازم تحویلی طبق صورت جلسه با لوازم موجود در خودرو
- ۸ کنترل بیمه نامه شخص ثالث و مدت زمان اعتبار آن (مشاهده عینی)
- ۹ کنترل داشتن برگ معاینه فنی
- ۱۰ کنترل مجهز بودن خودرو به لوازم اطفای حریق
- ۱۱ کنترل داشتن کارت تعمیرات خودرو
- ۱۲ کنترل داشتن دستورالعمل (آیین نامه) تحویل و تحول خودرو

إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَ الْمَسْكِينِ وَ الْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَ الْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَ فِي الرِّقَابِ وَ الْغَارِمِينَ وَ فِي سَبِيلِ اللَّهِ وَ ابْنِ السَّبِيلِ فَرِيضَةً مِّنَ اللَّهِ وَ اللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ

زکات‌ها مخصوص فقرا و مساکین و کارکنانی است که برای (جمع‌آوری) آن زحمت می‌کشند، و کسانی که برای جلب محبتشان اقدام می‌شود، و برای (آزادی) بردگان، و (ادای دین) بدهکاران، و در راه (تقویت آئین) خدا، و واماندگان در راه؛ این، یک فریضه (مهم) الهی است؛ و خداوند دانا و حکیم است!

(سوره توبه/آیه ۶۰)

### تعریف بیمه

بیمه به مفهوم اطمینان از امکان انتقال خسارت وارده از حوادث احتمالی و ناخواسته به فرد یا سازمان دیگری می‌باشد.

### قرارداد بیمه (بیمه‌نامه)

عقدی است که به موجب آن یک طرف (بیمه‌گر) متعهد می‌شود در ازای دریافت حق بیمه از طرف دیگر (بیمه‌گذار)، در صورت وقوع حادثه، خسارت وارده به او یا شخص ذی‌نفع را جبران کند یا مبلغ معینی را به وی یا شخص ذی‌نفع بپردازد.

### حق بیمه

مبلغی است که بیمه‌گر در ازای پذیرش خطر طبق قرارداد بیمه از بیمه‌گذار مطالبه می‌کند.

### تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای

عبارت است از تاریخ شروع پذیرش خطر توسط بیمه‌گر طبق قرارداد بیمه.

### خسارت

عبارت است از مبلغ قابل پرداخت در اثر وقوع حوادث تحت پوشش قرارداد بیمه.

## شناسایی و تعریف انواع بیمه

بیمه با توجه به مبنای قانونی، اهداف و مقررات به انواع مختلفی تقسیم‌بندی می‌شود. در یک تقسیم‌بندی، بیمه به دو نوع کلی به شرح ذیل تقسیم می‌شود:

الف) بیمه‌های اجتماعی

ب) بیمه‌های بازرگانی

الف) بیمه‌های اجتماعی یا بیمه‌های اجباری به بیمه‌های ناشی از قانون نیز معروف هستند که در مورد کارگران و اقشار کم‌درآمد جامعه صدق پیدا می‌کند. قانون‌گذار برای اقشاری از جامعه که از یک سو نیروی تولیدی جامعه محسوب می‌شوند و از سوی دیگر خود به فکر آینده و معیشت خود نیستند یا برای آینده خود نمی‌توانند برنامه مناسبی داشته باشند، دولت را موظف کرده در جهت حمایت از آنها، بیمه‌های اجتماعی را برقرار کرده و این اقشار را زیر چتر این نوع بیمه‌ها قرار دهد.

ب) بیمه‌های بازرگانی به بیمه‌های اختیاری نیز معروف هستند که در آن بیمه‌گذار به میل و اراده خود و به صورت آزادانه نسبت به تهیه انواع پوشش‌های آن اقدام می‌کند. در این نوع بیمه‌ها تعهد دوطرفه است یعنی بیمه‌گر در ازاء دریافت حق بیمه از بیمه‌گذار، تأمین بیمه در اختیار وی قرار می‌دهد.

در بیمه‌های بازرگانی محاسبه حق بیمه متناسب با خطر بیمه‌شده تعیین می‌گردد و کلاً از بیمه‌گذار اخذ می‌گردد. بیمه‌های بازرگانی به انواع مختلفی در طول زمان تقسیم‌بندی شده‌اند که به فراخور نیاز روز و تنوع خطرها به کار گرفته شده‌اند. مشخصه بارز بیمه‌های بازرگانی اختیاری بودن آن است که به سه بخش کلی زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

۱ بیمه‌های اموال

۲ بیمه‌های اشخاص

۳ بیمه‌های مسئولیت

در قدیم به طور کلی بیمه‌ها به سه دسته فوق طبقه‌بندی می‌شدند.

اما در طبقه‌بندی‌های بعدی و جدید، کلیه بیمه‌ها به ۷ شاخه اصلی به شرح زیر طبقه‌بندی شده‌اند:

۴ آتش‌سوزی

۳ باربری

۲ اتومبیل

۱ اشخاص

۷ مخصوص

۶ مهندسی

۵ مسئولیت

بیمه گذار:		ذینفع:		کد ملی یا اقتصادی:	
نشانی محل مورد بیمه (با ذکر کد پستی):		نمابر:		همراه:	
تلفن:		مدت بیمه:		از ساعت ۲۴ روز	
موضوع فعالیت:		پست الکترونیکی:		تا ساعت ۲۴ روز	
خطرهای تحت پوشش در بیمه نامه، آتش سوزی، انفجار و صاعقه می باشد لطفاً پوشش خطرهای اضافی مورد درخواست خود را در جدول زیر با علامت (✓) مشخص فرمایید.					
<input type="checkbox"/>	زلزله و آتشفشان	<input type="checkbox"/>	سقوط هواپیما، هلی کوپتر و قطعات آنها	<input type="checkbox"/>	شورش، آشوب، بلوا و اغتشاش داخلی
<input type="checkbox"/>	سیل، طغیان آب دریاها و رودخانه ها	<input type="checkbox"/>	شکست شیشه	<input type="checkbox"/>	ترکیدگی لوله آب
<input type="checkbox"/>	طوفان، گردباد و تندباد	<input type="checkbox"/>	هزینه پاکسازی	<input type="checkbox"/>	سرقت با شکست حرز
<input type="checkbox"/>	رائش زمین	<input type="checkbox"/>	خسارت ناشی از نوسانات برق	<input type="checkbox"/>	انفجار دیگ بخار و دفرمه شدن آن
<input type="checkbox"/>	ضایعات ناشی از برف، باران، تگرگ و سنگینی برف	<input type="checkbox"/>	مسئولیت مالی در قبال همسایگان ناشی از آتش سوزی و انفجار	<input type="checkbox"/>	مسئولیت مالی در قبال همسایگان ناشی از آتش سوزی، انفجار و ترکیدگی لوله آب
ردیف	شرح موضوع بیمه				
۱	ساختمان و تأسیسات: نوع سازه: طبق آیین نامه ۲۸۰۰ <input type="checkbox"/> بتون <input type="checkbox"/> سوله <input type="checkbox"/> اسکلت فلزی <input type="checkbox"/> آجری <input type="checkbox"/> خشت و گلی <input type="checkbox"/> زیر بنا: ..... متر مربع، سایر اطلاعات: ..... تأسیسات شامل: آسانسور <input type="checkbox"/> پکیج <input type="checkbox"/> شوفاژ خانه <input type="checkbox"/> سایر موارد عمومی <input type="checkbox"/> .....				
۲	اثاثیه، دکوراسیون و محتویات:				
۳	موجودی (مخصوص واحدهای غیر صنعتی):				
۴	سایر موارد: (از قبیل وسائط نقلیه، دیگ بخار، شیشه ها و ...) به تفکیک هر مورد: ..... ..... .....				
۵	هزینه پاکسازی: حداکثر هزینه پاکسازی در مقابل خطرهای مورد تعهد بیمه گر تا مبلغ ..... .....				
جمع کل سرمایه					
<b>توجه:</b> بیمه گذار محترم خواهشمند است اموال خود را براساس قیمت واقعی (ارزش روز) بیمه فرمایید، در غیر این صورت با استناد به ماده ۱۰ قانون بیمه، بیمه گر فقط به تناسب مبلغی که بیمه کرده است با قیمت واقعی مال، مسئول خسارت خواهد بود. برای مثال چنانچه قیمت واقعی مال در زمان حادثه ۱۰۰ ریال و مبلغ بیمه شده آن ۷۵ ریال باشد خسارت وارد به مورد بیمه، به نسبت ۷۵ درصد محاسبه و پرداخت خواهد شد.					

اموال و دارایی‌های ثابت شرکت، باید در برابر خطرات قابل بیمه شدن، تحت پوشش بیمه‌ای قرار گیرد. با انجام عملیات بیمه دارایی در سیستم اموال، واحد حسابداری اموال خواهد توانست بابت عملیات انجام شده سند حسابداری را صادر نماید.

مهم‌ترین ویژگی این بیمه سرشت گرامتی آن می‌باشد، که بیمه نباید منشأ پیدایش سود برای بیمه‌گذار گردد و بیمه‌گر فقط متعهد جبران خسارت وارده و پرداخت زیان مالی ناشی از حادثه به بیمه‌گذار می‌باشد. بیمه‌گذار زیان دیده نمی‌تواند خسارتی بیش از حد واقعی دریافت نموده و به لحاظ مالی وضعیتی بهتر از زمان قبل از بروز حادثه را کسب نماید. از مهم‌ترین رشته‌های بیمه اموال باید از بیمه آتش‌سوزی، اتومبیل، باربری و بیمه محصولات کشاورزی را نام برد.

### الف) بیمه اتومبیل

هدف از ایجاد بیمه اتومبیل جبران خسارات وارد به اتومبیل، اشخاص ثالث و سرنشینان اتومبیل در اثر حوادث رانندگی می‌باشند.

### انواع بیمه اتومبیل عبارت‌اند از:

#### ۱ بیمه اجباری شخص ثالث

براساس قانون، تمامی دارندگان وسایل نقلیه موتوری زمینی و ریلی اعم از اینکه اشخاص حقیقی یا حقوقی باشند، مکلف‌اند تا وسایل نقلیه مذکور را در قبال خسارت‌های بدنی و مالی نزد یکی از شرکت‌های بیمه، بیمه نمایند. (اجباری) هرگونه سانحه‌ای از قبیل تصادم، تصادف، سقوط، واژگونی، آتش‌سوزی یا انفجار وسایل نقلیه و نیز خسارت‌هایی که از محمولات وسایل نقلیه مذکور به اشخاص ثالث وارد می‌شود، تحت پوشش بیمه شخص ثالث می‌باشد.

#### ۲ بیمه اجباری حوادث راننده

بیمه حوادث راننده، غرامت فوت، نقص عضو و از کارافتادگی دائم اعم از کلی و جزئی راننده مسبب حادثه را جبران می‌کند. خطرات تحت پوشش در بیمه حوادث راننده، شامل هرگونه سانحه وسیله نقلیه مسبب حادثه، تریلر، یدک متصل به آن یا محمولات آن از قبیل تصادم، تصادف، سقوط، واژگونی، آتش‌سوزی یا انفجار خواهد بود.

## ۲ بیمه بدنه

همواره خودروها به عنوان دارایی‌های با ارزش برای صاحبان آن در معرض مخاطرات ناشی از حوادث، تصادف‌ها و معضلات اجتماعی به‌ویژه سرقت کلی و جزئی بوده است که شرکت‌های بیمه با ارائه پوشش بیمه بدنه خودرو پاسخگوی نیاز و تقاضای بیمه‌گذاران می‌باشند.

### ب) بیمه باربری (حمل و نقل کالا)

بیمه باربری رشته‌ای از بیمه اموال است که کالا را در مقابل خطرات حمل از طریق دریا، زمین یا هوا، از مبدأ تا مقصد تحت شرایط خاصی مورد پوشش قرار می‌دهد و پشتوانه‌ای قوی در جهت ایجاد اطمینان خاطر برای واردکنندگان و صادرکنندگان کالا و صاحبان کالا در بخش‌های مختلف صنعتی، کشاورزی و بازرگانی است. بیمه‌نامه‌های باربری براساس مبدأ و مقصد حمل کالا به بیمه‌نامه‌های باربری داخلی، وارداتی و صادراتی تقسیم می‌شوند. در بیمه‌نامه‌های باربری داخلی معمولاً خطرات ناشی از آتش‌سوزی و حادثه وسیله نقلیه (تصادف، تصادم، واژگونی و پرت شدن وسیله نقلیه) تحت پوشش قرار می‌گیرد.

### ج) بیمه آتش‌سوزی

بیمه آتش‌سوزی پوششی است که خسارات و زیان‌های ناشی از وقوع آتش‌سوزی، صاعقه و انفجار که به اموال مورد بیمه وارد می‌شود را براساس شرایط مندرج در بیمه‌نامه جبران می‌کند. البته بیمه‌گذار می‌تواند با پرداخت حق بیمه اضافی خطراتی را مانند: سیل، زلزله، طوفان، اعتصاب، رانش و ریزش زمین و... را نیز به تبع آن بیمه نماید.

### ■ بیمه‌نامه‌های آتش‌سوزی با شرایط خاص

**بیمه‌نامه اظهارنامه‌ای (شناور):** این بیمه‌نامه برای موجودی انبارها و با توجه به نوسان موجودی و همچنین پرداخت حق بیمه متناسب با میزان موجودی صادر می‌شود.

براساس این بیمه‌نامه، بیمه‌گذار در پایان هرماه لغایت پانزدهم ماه بعد حداکثر موجودی مورد بیمه را طبق اسناد و دفاتر خود کتباً به بیمه‌گر اظهار می‌نماید.

**بیمه با شرایط جایگزینی و بازسازی:** تورم و افزایش قیمت‌ها و ادامه روند افزایش دائمی آنها موجب شده است که قیمت ساختمان‌ها و ماشین‌آلات واحدهای صنعتی نیز به‌طور مرتب افزایش یابد. لذا با ارائه بیمه‌نامه با شرایط جایگزینی و بازسازی

به بیمه‌گذاران، در صورتی که ساختمان و ماشین‌آلات آنها در اثر آتش‌سوزی و یا سایر خطرات تحت پوشش بیمه‌نامه از بین برود، خسارت ماشین‌آلات را به قیمت جایگزینی و خسارت ساختمان را به قیمت بازسازی دریافت می‌نمایند.

**بیمه‌نامه جامع اصناف:** در این بیمه‌نامه ساختمان و تأسیسات، کالاهای ثابت و غیرثابت واحدهای صنفی در مقابل آتش‌سوزی، صاعقه، انفجار، سیل، زلزله و سرقت تحت پوشش قرار می‌گیرد.

هزینه پاک‌سازی محل مورد بیمه در قبال خطرات مورد تعهد، زیان مالی ناشی از وقفه در فعالیت‌های صنفی به همراه مسئولیت مالی در برابر همسایگان ناشی از آتش‌سوزی و انفجار و... از دیگر پوشش‌های قابل ارائه در این بیمه‌نامه می‌باشد.

**بیمه‌نامه جامع خانوار:** و...

#### **د) بیمه مسئولیت**

بیمه‌گر در این بیمه تعهد می‌کند، که خسارت‌هایی را که بیمه‌گذار به‌طور ناخواسته، به اموال و مسئولیت ثالث وارد می‌کند و مسئول جبران آنها شناخته می‌شود، پرداخت نماید.

تقسیم‌بندی‌های مختلفی از انواع بیمه مسئولیت وجود دارد که به نمونه‌هایی از آنها اشاره می‌کنیم.

**بیمه مسئولیت حرفه‌ای:** عده زیادی از صاحبان نیروی کار در کشور به‌جای تولید کالا به ارائه یک نوع خدمت اشاره دارند. غفلت و خطا در ارائه خدمت حرفه‌ای ممکن است خسارات جانی یا مالی به اشخاص استفاده‌کننده از آن خدمت را در پی داشته باشد که در این صورت فرد شاغل مسئول جبران خسارت خواهد بود. مانند مسئولیت حرفه‌ای پزشکان، مهندسان طراح، مدیران استخرها و ناجیان غریق، دارندگان آسانسور و شرکت‌های نگهداری و سرویس آسانسورها، مدیران مجموعه‌های ورزشی، ناظران و مجریان، مدیران هتل‌ها و...

**بیمه مسئولیت عمومی:** مسئولیت قانونی شخص حقیقی یا حقوقی در مقابل خسارت‌های مالی و جانی به اشخاص ثالث ناشی از فعالیت‌های روزمره تحت عنوان مسئولیت عمومی بیمه می‌شود. از انواع این بیمه‌نامه می‌توان به مسئولیت دارندگان ماشین‌آلات (ساختمانی، کشاورزی و راه‌سازی) مسئولیت جامع شهرداری، مسئولیت پارکینگ‌های عمومی و خصوصی خودرو، مسئولیت مدنی پیمانکاران و... اشاره کرد.

**بیمه مسئولیت حمل و نقل:** براساس قانون تجارت، متصدی حمل و نقل مسئول حوادث و تقصیراتی است که در طول مدت حمل اتفاق می‌افتد اعم از اینکه خود مبادرت به حمل کرده یا حمل و نقل کننده دیگری را مأمور کرده باشد. از انواع این بیمه‌نامه، مسئولیت متصدیان حمل و نقل داخلی، وانت‌بارها و حمل و نقل بین‌المللی کالا از طریق جاده، حمل و نقل ریلی، دریایی و هوایی را می‌توان نام برد.

**بیمه مسئولیت کالا:** مسئولیت تولیدکننده را در قبال مصرف‌کننده برای جبران خسارت‌های مالی و جانی مصرف‌کنندگان کالا و اشخاص ثالث که ناشی از خطرات کاربرد کالا بوده و در نتیجه عدم کارکرد مناسب محصول باشد را تحت پوشش قرار می‌دهد. از انواع آن، بیمه مسئولیت تولیدکنندگان کپسول‌های آتش‌نشانی و تولیدکنندگان لوازم خانگی، بیمه مسئولیت تولیدکنندگان جرثقیل‌های سقفی و... را می‌توان نام برد.

## بیمه مهندسی

بیمه‌های مهندسی یک نوع فعالیت بیمه در رشته بیمه‌های بازرگانی است که اولین بار در انگلستان شروع شد. حدود اواسط قرن نوزدهم استفاده از دیگ‌های بخار در بخش صنعت در انگلستان باعث بروز انفجارهایی گردید که صدمات و خسارت‌های جانی و مالی شدیدی را به اشخاص وارد آورد. تعدادی از استفاده‌کنندگان از دیگ‌های بخار در سال ۱۸۵۴ میلادی در شهر منچستر انگلستان گرد هم آمدند و راه‌های پیشگیری از انفجار و کاهش اثرات زیانبار اقتصادی آن را بررسی کردند تا نهایتاً منجر به تأسیس اولین شرکت بیمه مهندسی به نام شرکت دیگ‌های بخار در سال ۱۸۵۴ م گردید. در سایر کشورها مانند آلمان و سوئیس بیمه‌های مهندسی با بیمه شکست ماشین‌آلات در سال ۱۹۰۰ م شروع شد. بیمه‌های مهندسی با رشته‌های جدید بیمه‌ای بعداً تکامل پیدا کرد و اختراعات و توسعه تکنولوژی و صنعت گام به گام وضعیت بیمه‌های مهندسی را بهبود بخشید. در ایران از اوایل دهه ۱۳۴۰ با همکاری شرکت‌های مختلف از جمله مهم‌ترین و مؤثرترین آنها شرکت بیمه اتکایی «مونیک ری Munich Re» که یکی از معتبرترین شرکت‌های بیمه اتکایی در دنیا محسوب می‌شود شروع شد. به‌طوری که بیمه‌نامه‌هایی که هم‌اکنون در ایران معمول و رایج است و از طرف شرکت‌های



بیمه مختلف ارائه می‌گردد ترجمه شده بیمه نامه‌های این شرکت می‌باشد. بیمه‌های تمام خطر مهندسی زیرمجموعه بیمه‌های اموال بوده که پروژه‌های در حال ساخت یا سازه‌ها و تأسیسات در حال بهره‌برداری و یا ماشین‌آلات و تجهیزات فنی را تحت پوشش قرار می‌دهد.

## انواع بیمه‌های مهندسی

### بیمه‌های دوره احداث (Construction)

- بیمه تمام خطر نصب
- بیمه تمام خطر پیمانکاران

### بیمه‌های دوره بهره‌برداری (Operation)

- بیمه‌نامه ماشین‌آلات پیمانکاری
- بیمه‌نامه سازه‌های تکمیل شده
- بیمه فساد کالا (محصول) یا بیمه فساد کالا در سردخانه
- بیمه تجهیزات الکترونیک
- بیمه‌نامه شکست ماشین‌آلات
- بیمه‌نامه عدم النفع ناشی از شکست ماشین‌آلات
- بیمه تضمین کیفیت ساختمان (بیمه‌نامه عیوب اساسی و پنهان ساختمان)
- و در پایان چند نمونه از سایر بیمه‌های مخصوص را نام می‌بریم:
- بیمه بدنه و ماشین‌آلات کشتی
- بیمه مسئولیت در مقابل اموال ثالث
- بیمه هواپیما
- بیمه وجوه در صندوق و در گردش
- بیمه شترمرغ
- بیمه اسب
- بیمه فساد محصول (سردخانه‌ها)
- و...

اسناد حسابداری مربوط به بیمه دارایی معمولاً شامل دو مورد می‌باشد.

■ سند اعمال بیمه و پرداخت وجه آن:

پیش پرداخت‌ها

\*\*\*\*\* پیش پرداخت بیمه / بیمه اموال و دارایی ثابت

سایر حساب‌های دریافتنی

\*\*\*\*\* عوارض و مالیات بر ارزش افزوده

\*\*\*\*\* موجودی نقد بانک‌ها

■ سند شناسایی هزینه در پایان دوره مالی:

هزینه‌های اداری

\*\*\*\*\* هزینه‌های حق بیمه / حق بیمه خرید اموال و دارایی ثابت

پیش پرداخت‌ها

\*\*\*\*\* پیش پرداخت بیمه / بیمه اموال و دارایی ثابت

## فصل ۲

### صدور سند استهلاك اموال



هر یک از طبقات عمده اموال و دارایی‌های ثابت مانند: اثاثه اداری، زمین، ساختمان، ماشین‌آلات در یک حساب جداگانه در دفتر کل نگهداری می‌شود. ولی ثبت اطلاعات جزئی‌تر در مورد این دارایی مانند: بهای تمام شده، عمر مفید، ارزش اسقاط، ارزش دفتری، ارزش بیمه‌ای در این دفتر امکان‌پذیر نیست. همچنین برخی از دارایی یک مؤسسه از اقلام جزئی‌تری تشکیل شده‌اند که نمی‌توان این اطلاعات را به‌طور مفصل در دفتر کل نشان داد. مانند: اثاثه اداری که شامل: ماشین حساب، میز و صندلی، بخاری، رایانه و...

حسابداران در سیستم سنتی، برای ثبت اطلاعات تفصیلی در مورد اموال و دارایی‌های ثابت از کارت اموال استفاده می‌کنند.

برای هر یک از دارایی‌های ثابت یک مؤسسه مانند: ماشین حساب، میز و صندلی، رایانه، ساختمان، زمین، ابزارآلات و غیره یک کارت جداگانه‌ای تنظیم و در آن اطلاعات دارایی ثابت نظیر: نام دارایی، شماره شناسایی، تاریخ خرید، عمر مفید، نحوه محاسبه استهلاک، بهای تمام شده، نام کشور سازنده، شماره بارکد و غیره ثبت می‌شود.

کارت اموال به‌اشکال مختلفی تنظیم می‌گردد. ولی امروزه بیشتر مؤسسه‌ها برای ثبت و نگهداری اطلاعات دارایی‌های ثابت خود از نرم‌افزارهای مالی استفاده می‌نمایند.

طبق مجموعه قوانین و آیین‌نامه‌های اموال دولتی؛ مشخصات کلیه اموال دولتی باید در دفاتری که نمونه آنها از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود، ثبت و حساب آنها نگهداری شود.

## مزایای نگهداری کارت اموال

- ۱ اطلاع از محل استقرار دارایی در یک مؤسسه و نحوه استفاده از آن.
- ۲ اطلاع از نحوه محاسبه استهلاک و نیز ثبت‌های مربوط به خرید و کنارجذاری دارایی.
- ۳ مبنای مناسب برای ثبت اطلاعات دارایی ثابت در اظهارنامه‌های مالیاتی و مدارک حسابرسی.
- ۴ ارائه اطلاعات مناسب در مورد پوشش بیمه‌ای دارایی در زمان خسارت‌های احتمالی.

در کتاب درسی یک نمونه از کارت اموال ارائه شده است. در این کتاب نیز نمونه‌ای دیگری برای آشنایی هنرآموزان محترم ارائه شده است:

کارت اموال									
نام دارایی:			شماره پلاک:			گروه دارایی:			شماره حساب معین:
سازنده:			سال ساخت:			تاریخ ایجاد:			تاریخ بهره برداری:
مدل:			نوع:			اندازه:			محل استقرار:
عمر مفید:			نرخ استهلاك:			روش استهلاك:			ارزش اسقاط:
نام فروشنده:			آدرس فروشنده:			شماره بارکد:			کد اقتصادی فروشنده:
بهای تمام شده:			نام بیمه:			نوع ایجاد:			شماره برگ:
استهلاك انباشته			ارزش			تاریخ			شماره حساب
سال			دفتری			شرح			دفتر کل
مبلغ سالانه			مانده			بدهکار			بستانکار
									بهای تمام شده
									مانده

## نحوه تکمیل کارت اموال

**۱ شماره پلاک دارایی:** شماره برجستگی است که براساس آیین‌نامه اموال مؤسسه تخصیص و به دارایی مربوطه الصاق می‌شود.

**۲ عنوان دارایی:** نام و عنوانی است که توسط فروشنده در فاکتور فروش ذکر کرده است.

**۳ نام کشور سازنده، مدل، سال ساخت و سایر مشخصات بر روی دارایی درج شده است.**

**۴ عنوان گروه دارایی:** نام سرفصل حساب کل است که بهای تمام شده دارایی در آن ثبت شده و یکی از گروه‌های درج شده در آیین‌نامه اموال مؤسسه می‌باشد.

**۵ تاریخ بهره برداری:** تاریخی است که استفاده عملی از دارایی شروع می‌شود.

**۶ تاریخ ایجاد:** تاریخی است که عملیات خرید یا احداث دارایی به پایان رسیده است.

**۷ نوع ایجاد:** روش‌های مختلف تحصیل دارایی است، از قبیل نوع خرید داخلی یا خارجی، احداث توسط مؤسسه دیگر، اهداء دارایی یا تملیکی بودن آن.

- ۸ شماره برگ:** مربوط به شماره برگه‌ای است که مجوز ایجاد یا خرید از طریق آن صادر شده است، مانند درخواست خرید، درخواست ایجاد و احداث دارایی و...
- ۹ زمان تحویل دارایی به استفاده کننده یا پایان احداث:** شماره، تاریخ برگ رسید و تحویل دارایی، مرکز هزینه استفاده کننده و محل استقرار دارایی درج می‌گردد.
- ۱۰ اطلاعات مربوط به روش محاسبه استهلاك:** ارزش اسقاط، نرخ استهلاك و عمر مفید دارایی بر اساس فهرست دارایی‌های استهلاك پذیر موضوع ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم نوشته می‌شود.
- ۱۱ بهای تمام شده دارایی و مشخصات سند حسابداری در قسمت بهای تمام شده درج می‌شود.**
- در صورت اضافه شدن قسمت جدیدی به دارایی و یا تعمیرات اساسی روی آن به بهای تمام شده اضافه شده (بدهکار) و در صورت خروج دارایی به هر دلیل به بخش بستانکار آن ثبت می‌گردد.
- ۱۲ سوابق مربوط به استهلاك سالانه دارایی، مانده استهلاك انباشته و ارزش دفتری آن در قسمت سوابق استهلاك درج می‌گردد.**

## برچسب اموال (پلاک کوبی)

یکی از وظایف مدیران مالی، نحوه شناسایی و تفکیک کالاهای دارای ماهیت اموال از سایر کالاهاست، معمولاً ویژگی‌هایی برای شناسایی اموال مدنظر می‌باشد. مانند بهای تمام شده، عمر مفید و امکان محاسبه استهلاك که ملاک اصلی وجه تمایز اموال از سایر کالاهاست.

برای شناسایی اموال و الصاق برچسب و پلاک، توجه به ارزش و نوع کاربرد اموال از اهمیت بالایی برخوردار است. امکان دارد در مؤسسه‌های کوچک بدون توجه به ارزش ریالی اموال، روی کلیه دارایی‌های ثابت خود برچسب یا پلاک نصب کنند، درحالی‌که در مؤسسات بزرگ و دولتی، براساس آیین‌نامه‌های تصویب شده، باتوجه به ارزش دارایی‌های ثابت و نیز کاربرد آنها پلاک کوبی صورت می‌گیرد.

به‌عنوان مثال برخی ابزارآلات دارای استفاده زیادی بوده و در نتیجه به‌علت فرسایش سریع در گروه دارایی‌های مصرفی قرار می‌گیرند و براساس بخشنامه صادره از طرف اداره دارایی، به اموال منقول غیرمصرفی دولتی که بهای تمام شده

آنها در زمان تحصیل، حداقل ۱/۵ درصد حد نصاب معاملات کوچک باشند، نیاز به برچسب اموال دارند.

در سال ۱۳۹۶، حد نصاب معاملات کوچک ۲۲۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال، معاملات متوسط با مبلغ بیشتر از سقف معاملات کوچک و حداکثر تا مبلغ ۲'۲۰۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال و معاملات بزرگ با برآورد اولیه بیش از ۲'۲۰۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال تعیین شده است. بنابراین در سال ۱۳۹۶ اموال با داشتن حداقل ۳'۳۰۰'۰۰۰ ریال، نیاز به برچسب دارند و کمتر از این مبلغ نیازی به برچسب ندارند. در مؤسسه‌های دولتی، مسئولیت نصب برچسب اموال با امین اموال است.

## اهمیت برچسب اموال

برچسب برای اموال مختلف در مؤسسه‌های تقریباً بزرگ استفاده می‌شود. شناسایی، کنترل و همچنین مسئله امنیت از جمله دلایلی است که می‌توان برای استفاده از برچسب اموال در نظر گرفت.

### ■ ویژگی‌های برچسب اموال

برچسب‌ها باید متناسب با اموال، تنظیم و الصاق گردد. به عنوان مثال برای دارایی ثابت مانند رایانه در صورت امکان برچسب‌های مخصوص فلز انتخاب شود. در حالی که میز و صندلی، با انتخاب مکان مناسب الصاق برچسب، هم در نگهداری و هم در خواندن آن تسهیل ایجاد می‌شود. همچنین اندازه برچسب، به ویژه برای اموال کوچک اهمیت دارد.

برخی از مؤسسه‌ها برای کنترل اموال و دارایی‌های خود از «بارکدخوان» استفاده می‌کنند که در چنین مواقعی هم شماره سریال و هم بارکد روی اموال باید درج شود.

### برای انتخاب و نصب برچسب اموال باید موارد زیر مورد توجه قرار گیرد:

- ۱ چسبندگی بسیار قوی داشته باشد.
- ۲ ضد آب باشد.
- ۳ نوع برچسب باید متناسب با وضعیت دارایی ثابت بوده، به صورتی که دوام لازم را داشته باشد.
- ۴ در مواردی که دارایی با حلال‌های شیمیایی در ارتباط است، مقاوم در برابر حلال‌ها باشد.
- ۵ ضدسایش باشد و بر اثر سایش، نوشته‌هایش پاک نشود.



- ۶ نصب پلاک به صورتی انجام گیرد که به وسیله دستگاه بارکدخوان قابل کنترل باشد.
- ۷ برای پلاک‌های برچسبی، ابتدا محل نصب را تمیز نموده تا پس از الصاق، پلاک به سهولت جدا نشود.

## ویژگی‌های اموال و الصاق برچسب

- اموالی که دارای ارزش کمی هستند ولی امکان دارد مؤسسه از آنها بیش از یکسال استفاده نمایند. مانند: ماشین حساب، جاکسبی، ماشین دوخت، ساعت دیواری، جعبه کمک‌های اولیه و ملزومات مصرفی. این اموال نیازی به برچسب نداشته و فقط اطلاعات آن برای کنترل اموال، لیست‌برداری می‌گردد.
- پلاک (برچسب) اموالی که عمر مفید آنها به پایان رسیده و اصطلاحاً به مرحله اسقاط رسیده‌اند، حفظ شده و تا زمانی که در شرکت وجود دارند برای کنترل اموال، پلاک آنها حذف نخواهد شد.
- اموالی که به صورت امانی نزد مؤسسه نگهداری می‌شوند، نیازی به برچسب اموال ندارند.
- اموالی که خریداری و در انبار نگهداری می‌شوند و آماده بهره‌برداری نمی‌باشند، نیازی به برچسب اموال ندارد.
- اموالی که به صورت هدایا یا کمک در اختیار مؤسسه است، برچسب اموال تعلق می‌گیرد.
- اگر به دلایلی پلاک الصاقی به دارایی مفقود یا از بین برود، مسئول نگهداری دارایی موظف است مراتب را به امین اموال گزارش نماید و امین اموال باید ضمن اختصاص شماره و برچسب جدید، شماره پلاک جدید را در کارت اموال درج نماید.
- معمولاً شماره برچسب اموال براساس طبقه‌بندی اموال صورت می‌گیرد و شماره برچسب هر طبقه به دنبال شماره برچسب‌های قبلی ادامه می‌یابد.
- اموالی که به صورت گروهی خریداری می‌شوند، پلاک کوبی روی قطعات اصلی و قابل تفکیک که شرایط شناخت اموال را به تنهایی دارند، صورت می‌گیرد. مانند رایانه‌ها که شامل کیس و صفحه نمایش بوده و بهای خرید آنها بین اقلام مذکور تخصیص یافته و در کارت اموال جداگانه ثبت می‌شود.
- اموالی که به هر دلیل قابلیت نصب پلاک را در زمان پلاک کوبی ندارند، برای آنها پلاک ذخیره می‌شود. مانند دوربین‌هایی که در ارتفاع بلند نصب شده و در زمان پلاک کوبی، امکان الصاق پلاک بر روی آنها وجود نداشت.

پلاک یا برچسب باید حاوی مشخصات زیر باشد:

۱ آرم یا علامت تجاری شرکت

۲ نام شرکت

۳ شماره اموال

۴ بارکد اموال

The image shows a sample asset tag form. It includes a logo at the top left, a circular ISO 9001:2008 certification mark at the top center, and a QR code at the top right. Below these are several input fields for recording asset information: Weight (Kg), Type, Length (mm), Sn, Width (mm), Pow, Height (mm), and Cap. A barcode is located at the bottom of the form, with the number 1234567890 printed below it.

## سادا (سامانه اموال دستگاه اجرایی)

«سادا» سامانه‌ای است که به منظور تشکیل بانک اطلاعات جامع از دارایی‌های دستگاه‌های اجرایی، طراحی شده است. براساس اهداف مورد پیش‌بینی این سامانه، بانک اطلاعات سادا، اطلاعات اموال غیرمنقول در اختیار وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی در آن ثبت و نگهداری می‌شود. این سامانه در راستای اجرای سند راهبردی نظام جامع فناوری اطلاعات جمهوری اسلامی ایران، به‌منظور ساماندهی و جمع‌آوری اطلاعات مربوط به اموال دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری طراحی شده است.

دستگاه‌های اجرایی مکلف‌اند نسبت به ثبت کلیه اموال غیرمنقول اعم از اراضی، املاک، ساختمان‌ها و فضاهای اداری در اختیار یا تصرف اعم از اینکه دارای سند مالکیت بوده یا فاقد سند مالکیت باشند، اجاره‌ای یا وقفی یا ملکی و غیره در سامانه اقدام نمایند. صدور هرگونه مجوز برای واگذاری حق استفاده، تغییر بهره‌بردار، فروش اموال غیرمنقول دولتی بدون ثبت اطلاعات در سامانه مذکور و اخذ شناسه (کد) رهگیری ممنوع است.



## استهلاک

استهلاک به معنای کاهش عملکرد یک نوع دارایی ثابت بر اثر عواملی چون مرور زمان، فرسایش ناشی از کار و نابایی تعریف کرده‌اند. بنابراین هدف استهلاک سرشکن نمودن بهای تمام شده دارایی ثابت است نه تعیین ارزش آن. به‌طور کلی استهلاک در ارتباط با قدرت کسب درآمد بوده و این درآمد از طریق استفاده از دارایی نصیب مؤسسه می‌گردد. بنابراین استهلاک براساس اصل تطابق محاسبه می‌گردد. همچنین هدف محاسبه استهلاک، فرایند ذخیره وجوه نقد برای جایگزینی دارایی‌های ثابت نمی‌باشد بنابراین، از به کار بردن واژه ذخیره و اندوخته استهلاک خودداری شود. در نتیجه استهلاک «تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن است».

### ■ تعریف استهلاک بر اساس ماده ۲۳۴ قانون تجارت

کاهش ارزش دارایی ثابت که در نتیجه استعمال، تغییر فنی و یا علل دیگر به وجود آید.

### ■ ضرورت محاسبه استهلاک

از اهداف مهم استهلاک دارایی‌های ثابت، اندازه‌گیری دقیق‌تر سود خالص واحدهای تجاری و نیز کاهش سودمندی دارایی ثابت در طی عمر مفید خود در فرایند درآمدزایی واحد تجاری می‌باشد.

### ■ ماهیت استهلاک

بهای تمام شده اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را می‌توان به‌عنوان پیش پرداختی بلندمدت تلقی کرد که بابت استفاده‌ای که در آینده از آنها خواهد شد، قبلاً تأدیه و مانند سایر پیش پرداخت‌ها ابتدا به‌عنوان دارایی ثبت شده و به تدریج که عمر مفید دارایی کاهش می‌یابد، استهلاک آن به‌صورت منطقی محاسبه و به حساب هزینه‌های واحد اقتصادی تخصیص می‌یابد.

در صورت حساب سود و زیان، استهلاک براساس ماهیت و موارد استفاده از دارایی به یکی از سه عنوان هزینه توزیع و فروش، هزینه عمومی و اداری و یا هزینه ساخت (سربار) ثبت می‌شود. درواقع، استهلاک از دو طریق بر صورت سود و زیان اثر می‌گذارد؛ یکی مستقیماً به بدهکار حساب هزینه منظور و سبب افزایش آن می‌شود مانند هزینه استهلاک خودروهایی که مورد استفاده دایره فروش قرار می‌گیرد و به شکل هزینه توزیع و فروش منعکس می‌شود، دیگر استهلاک ماشین‌آلات کارخانه که به صورت قسمتی از بهای تمام شده محصول ثبت و پس از فروش کالا به بدهکار حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته منظور می‌گردد. بدیهی است آن قسمت از استهلاک که در بهای کالای فروش رفته باقی می‌ماند مادام که کالا موجود است به عنوان دارایی (موجودی کالا) محسوب می‌شود. به بیان دیگر، استهلاک ماشین‌آلات تولیدی، درآمد دوره مالی را تا آن حد می‌کاهد که از حساب بهای کالای موجود به حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته، انتقال یابد.

## ■ علل استهلاک

مهم‌ترین دلایل محاسبه استهلاک به شرح زیر است:

۱ ■ استفاده از دارایی

۲ ■ کنارگذاری موقت دارایی

۳ ■ اختراعات جدید

۴ ■ نبود تقاضا برای محصول

۵ ■ نبود لوازم یدکی و ابزار

۶ ■ نبود مواد اولیه

۷ ■ حوادث غیرمترقبه.

## ■ عوامل محاسبه استهلاک

عوامل مورد نیاز در محاسبه استهلاک عبارت است از:

۱ ■ بهای تمام شده دارایی ثابت.

۲ ■ برآورد ارزش اسقاط (فرسوده) دارایی ثابت.

۳ ■ برآورد عمر مفید دارایی ثابت برحسب دوره تولید یا سال‌های استفاده از دارایی.

**بهای تمام شده:** بهای تمام شده دارایی‌های ثابت که همان ارزش استهلاک‌پذیر دارایی است، شامل کلیه مخارج لازم برای تحصیل دارایی و نیز سایر مخارج بعد

از تحصیل تا مرحله بهره‌برداری است. این مخارج شامل؛ بهای خرید، هزینه حمل، بارگیری، نصب و راه‌اندازی، کمیسیون، هزینه‌های نقل و انتقالات مالکیت (شهرداری، اداره ثبت و اسناد و اداره دارایی)، حقوق گمرکی، هزینه‌های دوره بهره‌برداری آزمایشی و تعمیرات اساسی. **بهای تمام شده دارایی‌های ثابت به صورت واقعی قابل محاسبه است.**

#### نکته

تخفیف تجاری، توافقی، نقدی و نیز پرداخت‌های اضافی به دلیل خریدهای نسبه و صدور اسناد مدت دار جزء بهای تمام شده دارایی ثابت محسوب نمی‌شود. همچنین اگر مؤسسه دارایی ثابت مشمول مالیات بر ارزش افزوده را از یک شرکتی که در سامانه مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نموده، خریداری نماید، مالیات پرداختی جزء بهای تمام شده دارایی محسوب نمی‌شود. ولی اگر فروشنده در سامانه مالیات بر ارزش افزوده، ثبت نام نکرده ولی وجه مالیات بر ارزش افزوده را دریافت نماید. در این حالت مالیات پرداختی جزء بهای تمام شده دارایی ثابت خواهد بود.

■ **ارزش اسقاط:** عبارت است از ارزش دارایی پس از پایان عمر مفید آن. به عبارت دیگر مبلغ برآوردی که پس از پایان عمر مفید دارایی و در اثر واگذاری یا فروش آن عاید مؤسسه می‌گردد. تفاوت بین بهای تمام شده و برآورد ارزش باقیمانده دارایی را مبنای استهلاک (مأخذ استهلاک) می‌گویند.

■ **عمر مفید:** مدت زمانی که مؤسسه انتظار دارد از دارایی ثابت با عملکرد قابل قبول استفاده نماید. عمر مفید براساس زمان، تعداد تولید، واحدهای مقداری مشابه، مسافت و ساعات کارکرد که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط مؤسسه یا براساس قوانین، برآورد می‌گردد.

**برای تعیین عمر مفید دارایی ثابت موارد زیر مورد توجه است:**

(الف): کسب اطلاع از عمر مفید دارایی‌هایی با کاربرد مشابه.

(ب): میزان وابستگی عمر مفید دارایی به عمر مفید سایر دارایی‌های واحد اقتصادی.

(ج) در نظر گرفتن محدودیت‌های قانونی در مورد استفاده از دارایی مانند تاریخ انقضا و یا میزان کارکرد که توسط شرکت سازنده بر روی دارایی ذکر شده است.

(د) قابلیت تمدید حقوق ناشی از دارایی‌های نامشهود.

(ه) عیب فنی ناشی از تغییرات در تولید یا تقاضای بازار برای محصولاتی که توسط آن دارایی تولید می‌شود.

## ضوابط بر آورد عمر مفید و ارزش اسقاط

عمر مفید و ارزش اسقاط که به صورت برآوردی می باشند، براساس ضوابط زیر تعیین می گردند:

- (الف) تجارب گذشته
- (ب) نظر کارشناسان
- (ج) نظر سازنده
- (د) مراقبت های مداوم
- (ه) آب و هوای محیط استفاده
- (و) قوانین و بخشنامه های دولتی.

محاسبه استهلاك بر اساس مقررات ماده ۱۴۹ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱ صورت می گیرد. متن کامل این ماده قانونی به شرح زیر است:

### ■ ماده ۱: تعاریف و مفاهیم

(الف) استهلاك: تخصیص نظام مند (سیستماتیک) مبلغ استهلاك پذیر یک دارایی طی عمر مفید آن.

(ب) مبلغ استهلاك پذیر: بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین پس از کسر ارزش باقیمانده آن.

(ج) عمر مفید: مدت زمانی که پس از شروع بهره برداری دارایی، طبق جداول استهلاكات مبنای محاسبه استهلاك قرار می گیرد.

(د) بهای تمام شده: مبلغ وجه نقد یا معادل نقد پرداختی و یا ارزش منصفانه سایر ما به اذاعهایی که جهت تحصیل یک دارایی در زمان تحصیل یا ساخت آن واگذار شده است و در صورت مصداق مبلغی که براساس الزامات خاص استانداردهای حسابداری (مانند مخارج تأمین مالی، تفاوت تسعیر بدهی های ارزی مربوط به تحصیل و ساخت دارایی ها، ناشی از کاهش ارزش ریال) به آن دارایی تخصیص می یابد.

(ه) ارزش منصفانه: مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده ای مطلع و مایل می توانند در معامله ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.

(و) ارزش دفتری: بهای تمام شده دارایی پس از کسر استهلاك انباشته آن.

(ز) ارزش باقیمانده: مبلغ برآوردی که واحد تجاری در حال حاضر می تواند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی واگذاری به دست آورد، با این فرض که دارایی در وضعیت متصور در پایان عمر مفید باشد (در محاسبه مبلغ استهلاك پذیر

دارایی در اجرای این ضوابط، ارزش باقیمانده صفر در نظر گرفته می‌شود).

**ح) هزینه تأسیس:** منظور از هزینه‌های تأسیس مخارج حقوقی برای تهیه اساسنامه و شرکت نامه، حق مشاوره و مخارج ثبت می‌باشد.

**ط) دارایی ثابت مشهود:** به دارایی اطلاق می‌شود که به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری نگهداری می‌شود و انتظار می‌رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار گیرد.

**ی) دارایی نامشهود:** یک دارایی قابل تشخیص غیر پولی و فاقد ماهیت عینی (دارایی نامشهود با عمر مفید نامحدود به لحاظ مالیاتی قابل استهلاک نمی‌باشد).

**ک) تعمیر اساسی:** مخارج تغییر دارایی ثابت که موجب بهبود وضعیت دارایی (اعم از افزایش عمر مفید، افزایش ظرفیت تولید، بهبود کیفیت محصول و کاهش مخارج عملیاتی) در مقایسه با وضعیت قبل از انجام تعمیر گردد.

**ل) تاریخ شروع بهره‌برداری:** تاریخ مندرج در پروانه بهره‌برداری یا بهره‌برداری عملی برحسب مورد خواهد بود.

■ **ماده ۲:** در مورد دارایی‌هایی که از طریق معاوضه تحصیل می‌شوند، ارزش منصفانه آن دارایی و یا دارایی‌های مشابه آن مأخذ محاسبه استهلاک می‌باشد. چنانچه ارزش منصفانه دارایی تحصیل یا واگذار شده قابل اندازه‌گیری یا محاسبه نباشد، ارزش دفتری دارایی واگذار شده با احتساب سرک دریافتی یا پرداختی مأخذ محاسبه استهلاک قرار می‌گیرد.

■ **ماده ۳:** مخارج مربوط به تعمیر اساسی دارایی در زمان انجام هزینه به ارزش دفتری دارایی اضافه و در طول باقیمانده عمر مفید دارایی، قابل استهلاک خواهد بود. مخارج مربوط به تعمیر اساسی دارایی‌های ثابت که پس از پایان عمر مفید دارایی انجام می‌شود، در سال انجام مخارج، قابل استهلاک است.

**تبصره:** در مورد صناعی که به طور دوره‌ای انجام عملیات اورهال (بازرسی عمده) ضرورت دارد (اعم از اینکه عملیات اورهال طی عمر مفید یا پس از پایان عمر مفید دارایی صورت پذیرد)، چنانچه طول دوره تکرار اقدامات فوق بیش از یک سال باشد، مخارج انجام شده به طور جداگانه ثبت و طی دوره منتهی به اورهال بعدی مستهلک می‌گردد.

■ **ماده ۴:** تفاوت‌های تسعیر بدهی‌های ارزی مربوط به تحصیل و ساخت دارایی‌ها، ناشی از کاهش ارزش ریال با رعایت استانداردهای حسابداری از دوره مالی شناسایی آن، مطابق ضوابط و جداول پیوست این مجموعه مستهلک می‌گردد.

■ **ماده ۵:** چنانچه بهای تمام شده برخی از اجزای یک دارایی ثابت مشهود در مقایسه با کل بهای تمام شده آن دارایی، با اهمیت و عمر مفید آن متفاوت از دارایی موردنظر بوده و بهای آن جزء ۲۰ درصد بهای تمام شده دارایی باشد، جزء مذکور بر مبنای حداقل تا نصف عمر مفید و یا حداکثر تا دو برابر نرخ استهلاك دارایی مزبور قابل استهلاك خواهد بود. در این صورت بهای تمام شده دارایی و اجزای با اهمیت آن باید به صورت جداگانه ثبت گردد.

■ **ماده ۶:** مبدأ محاسبه استهلاك دارایی‌ها از ابتدای ماه بعد از بهره‌برداری است. **تبصره:** مؤسسات می‌توانند در موارد غیرفعال و یا بلااستفاده ماندن موقت دارایی بیش از شش ماه متوالی در یک دوره مالی، هزینه استهلاك دارایی مزبور در مدت بلااستفاده ماندن را به میزان ۳۰٪ محاسبه نمایند. در این صورت چنانچه محاسبه استهلاك برحسب مدت باشد، ۷۰٪ مدت زمانی که دارایی مورد استفاده قرار نگرفته است، به باقی مانده مدت تعیین شده برای استهلاك دارایی در این جدول اضافه خواهد شد. حکم این تبصره در مورد ساختمان‌ها و تأسیسات ساختمانی و دارایی‌های نامشهود با عمر معین جاری نمی‌باشد.

■ **ماده ۷:** هزینه‌های تأسیس، در سال تأسیس به میزان صد درصد قابل استهلاك است.

■ **ماده ۸:** هزینه‌های قبل از بهره‌برداری (به استثنای هزینه‌هایی که طبق استانداردهای حسابداری قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی‌های استهلاك‌پذیر مندرج در جدول پیوست این مجموعه می‌باشد) در سال انجام هزینه به حساب هزینه دوره منظور می‌گردد.

■ **ماده ۹:** روش‌های خط مستقیم، مانده نزولی و تعداد تولید یا کارکرد، روش‌های پذیرفته شده برای محاسبه استهلاك به شرح ذیل خواهد بود:

**الف) روش خط مستقیم:** در این روش مبلغ استهلاك‌پذیر دارایی طی دوره عمر مفید تعیین شده در جدول استهلاكات به‌طور مساوی در هر سال مستهلك می‌گردد. **ب) روش مانده نزولی:** در این روش میزان استهلاك هر سال با اعمال نرخ تعیین شده در جدول استهلاكات نسبت به مانده ارزش دفتری محاسبه می‌گردد و هنگامی که مانده ارزش دفتری به کمتر از ۵٪ بهای تمام شده دارایی برسد، کل مانده ارزش دفتری در سال بعد یک‌جا قابل استهلاك است.

**ج) روش تعداد تولید:** در این روش استهلاك هر سال بر مبنای میزان محصول تولیدی نسبت به کل ظرفیت تولید دارایی محاسبه می‌شود.



■ **ماده ۱۰:** درخصوص آن دسته از دارایی‌های استهلاک‌پذیر که مدت و یا نرخ استهلاک آنان نسبت به جدول استهلاکات قبل تغییر یافته باشد. به شرح ذیل عمل خواهد شد:

**در روش مستقیم:** مانده ارزش دفتری دارایی ظرف مدت باقیمانده عمر مفید (عمر مفید دارایی طبق جدول جدید منهای مدت مستهلاک شده دارایی)، مستهلاک خواهد شد و در صورتی که باقی مانده عمر مفید معادل یا کمتر از یکسال باشد، کل مانده ارزش دفتری در سال اول اجرای این جدول، قابل استهلاک خواهد بود.

**در روش نزولی:** مانده مستهلاک نشده دارایی، طبق نرخ جدید مندرج در جداول پیوست قابل استهلاک خواهد بود.

■ **ماده ۱۱:** درخصوص مواردی که روش استهلاک در جداول نسبت به جدول استهلاکات قبل تغییر یافته باشد، به شرح ذیل عمل خواهد شد.

**الف)** در موارد تغییر روش از نزولی به مستقیم: مانده مستهلاک نشده طی مدت باقیمانده عمر مفید (عمر مفید دارایی طبق جدول جدید منهای مدت مستهلاک شده دارایی) مستهلاک خواهد شد. چنانچه عمر مفید موضوع این جدول کمتر از مدت مستهلاک شده دارایی باشد، مانده ارزش دفتری در سال اول اجرای این جدول، قابل استهلاک خواهد بود.

**ب)** در موارد تغییر روش از مستقیم به نزولی، مانده مستهلاک نشده با نرخ جدید، مستهلاک خواهد شد.

■ **ماده ۱۲:** چنانچه بهای تمام شده یک دارایی تحصیل یا ایجاد شده کمتر از ده درصد حد نصاب معاملات کوچک موضوع قانون برگزاری مناقصات در آن سال باشد، در سال تحصیل یا ایجاد قابل استهلاک خواهد بود.

■ **ماده ۱۳:** دارایی‌هایی که به صورت دست دوم خریداری می‌شود، مطابق عمر مفید و یا نرخ‌های مندرج در جدول استهلاکات، قابل استهلاک خواهد بود.

■ **ماده ۱۴:** در صورتی که بر اثر فروش مال قابل استهلاک یا مسلوب المنفعه شدن ماشین آلات، زبانی متوجه مؤسسه گردد، زیان حاصل معادل ارزش مستهلاک نشده دارایی منهای حاصل فروش (در صورت فروش) یکجا قابل احتساب در حساب سود و زیان همان سال است.

■ **ماده ۱۵:** استهلاک اجاره سرمایه‌ای دارایی‌های ثابت استهلاک‌پذیر با رعایت استانداردهای حسابداری و مطابق ضوابط و جداول پیوست این مجموعه محاسبه می‌گردد.

■ **ماده ۱۶:** در مورد قراردادهای ساخت، بهره‌برداری و واگذاری (B.O.T) و بیع متقابل (Buy Back) دارایی‌های استهلاک‌پذیر (که تحت عنوان هزینه‌های پروژه یا دارایی‌های سرمایه‌ای ثبت می‌گردد)، به نسبت درآمد هر سال و یا به نسبت سنوات دوره بهره‌برداری، حسب مورد قابل استهلاک خواهد بود.

■ **ماده ۱۷:** مؤسسات تولیدی و معدنی دارای پروانه بهره‌برداری از مراجع ذی‌ربط مجاز خواهد بود آن بخشی از دارایی‌های ثابت استهلاک‌پذیر خود را که به منظور کاهش مصرف انرژی، تولید و یا استفاده از انرژی‌های نو (تجدیدپذیر)، رفع یا کاهش آلودگی‌های زیست محیطی و ارتقای فناوری (تکنولوژی) خریداری می‌نمایند، با نصف مدت و یا دو برابر نرخ‌های مندرج در این جدول مستهلک نمایند، مشروط بر اینکه فهرست دارایی‌های مزبور و نحوه استهلاک آن و تأییدیه مراجع ذی‌ربط در مورد مصادیق این ماده را تا پایان انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه سال مالی خرید دارایی، به اداره امور مالیاتی مربوط اعلام نمایند.

**تبصره:** مسئولیت تشخیص مصادیق موضوع این ماده در مورد رفع یا کاهش آلودگی‌های زیست محیطی، با سازمان حفاظت محیط زیست و در سایر موارد با وزارتخانه و یا مؤسسه دولتی مستقل ذی‌ربط صادرکننده پروانه بهره‌برداری خواهد بود.

■ **ماده ۱۸:** دارایی‌هایی که بهای تمام شده آنها به‌طور کامل مستهلک می‌گردد، تا زمانی که در مالکیت مؤسسه می‌باشد باید بهای تمام شده و میزان استهلاک انباشته آن دارایی به‌طور کامل در حساب‌ها و دفاتر مؤسسه نشان داده شود.

■ **ماده ۱۹:** مؤسسات مجاز می‌باشند که دارایی‌های استهلاک‌پذیر خود را بیش از مدت و یا با نرخ کمتر از نرخ‌های مقرر در این جدول مستهلک نمایند، مشروط به اینکه فهرست دارایی‌های مربوط و نحوه استهلاک آنها را تا پایان انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه عملکرد سال تحصیل دارایی به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط اعلام نماید.

**تبصره:** حکم این ماده برای دوره معافیت یا محاسبه مالیات با نرخ صفر جاری نخواهد بود.

■ **ماده ۲۰:** در مواردی که مطابق جدول استهلاکات، نرخ و یا مدت خاصی برای برخی از دارایی‌ها پیش‌بینی نشده است و همچنین مواردی که نیازمند اصلاح ضوابط، شرح دارایی‌های استهلاک‌پذیر، مدت و یا نرخ استهلاک باشد، مراتب توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید.

■ **ماده ۲۱:** ضوابط این مجموعه و جدول دارایی‌های استهلاک‌پذیر در مورد اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم که سال مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۵/۰۱/۰۱ و بعد شروع می‌گردد، لازم الاجرا خواهد بود.

## روش‌های محاسبه استهلاک

انتخاب روش محاسبه استهلاک برای هر دارایی براساس الگوی منافع اقتصادی مورد انتظار آن دارایی است و به‌طور یکنواخت از دوره‌ای به‌دوره دیگر اعمال می‌گردد. در کلیه روش‌ها محاسبه استهلاک، دارایی‌ها حداکثر تا مبلغ بهای تمام شده آن پس از کسر ارزش اسقاط (لازم به ذکر است که در روش مانده نزولی برای محاسبه هزینه استهلاک دارایی، ارزش باقیمانده نادیده گرفته می‌شود) است مگر اینکه مؤسسه مجبور شود دارایی را قبل از پایان عمر مفید، به دلایلی مانند فروش، معاوضه و حوادث غیرمترقبه از دفاتر خود خارج نماید.

**روش‌های محاسبه استهلاک به شرح زیر می‌باشد:**

الف) خط مستقیم } خط مستقیم بر اساس عمر مفید  
خط مستقیم بر اساس درصدی از بهای تمام شده

ب) کارکرد } میزان تولید  
متغیربودن هزینه } ساعات کارکرد

ج) نزولی } درصدی از ارزش دفتری  
نزولی مضاعف }  
مجموع سنوات }

## محدودیت‌های روش‌های استهلاک

۱ برآورد درآمدهای آتی با سرویس دهی یک دارایی و پیش‌بینی عمر مفید آن به آسانی صورت نمی‌گیرد.

۲ عمر مفید، ارزش اسقاط و در برخی موارد محاسبه بهای تمام شده دارایی متکی بر پیش‌بینی‌های اولیه می‌باشد و در طول زمان ثابت می‌ماند از این رو روش‌های استهلاک ایستا است.

### ■ روش خط مستقیم

این روش ساده‌ترین و شاید متداول‌ترین روش محاسبه استهلاک است. در روش خط مستقیم، مبلغ استهلاک دارایی طی عمر مفید آن، ثابت است. استهلاک در روش خط مستقیم از طریق رابطه زیر محاسبه می‌شود:

$$D = \frac{c - s}{n}$$

D = مبلغ استهلاک سالیانه

c = بهای تمام شده دارایی

S = ارزش اسقاط دارایی

n = عمر استهلاک دارایی

$$\text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده} \\ \text{عمر مفید} = \text{استهلاک سالانه در روش خط مستقیم}$$

### ■ محاسن روش خط مستقیم

- محاسبات و کاربرد این روش ساده است.

- مقیاس محاسبه، منظم و منطقی می‌باشد.

### ■ معایب روش خط مستقیم

- با توجه به اینکه در این روش، محاسبه استهلاک ناشی از عامل زمان بوده و ربطی به کارکرد دارایی ثابت ندارد. ولی در بسیاری از موارد، گذشت زمان در تحصیل درآمد مؤثر نمی‌باشد.

- کاربرد این روش ممکن است سبب شود که درآمد دوره مالی و هزینه مصروف در تحصیل آن، درست برابر هم قرار نگیرند و در نتیجه سود واقعی به دست نیاید. - زمانی که دارایی‌های استهلاک‌پذیر در تولید یک محصول مورد استفاده قرار می‌گیرند و با توجه به اینکه استهلاک در هر دوره مالی به روش خط مستقیم، مبلغی ثابت می‌باشد لذا در صورتی که مقدار محصولات تولید شده در دوره‌های مختلف لزوماً یکسان نیستند، در نتیجه استفاده از روش خط مستقیم سبب می‌شود مبلغی که از بابت استهلاک به هر واحد محصول تخصیص می‌یابد متغیر باشد.

استفاده از روش خط مستقیم برای استهلاک دارایی‌هایی مناسب است که میزان کاهش در خدمات بالقوه اقتصادی آنها با گذشت زمان ارتباط مستقیم داشته باشد نه با کارکردشان.

هنرآموزان محترم، در این فصل سعی شده است از مسائل و فعالیت‌های متفاوتی استفاده شود تا بدین وسیله مهارت هنرجویان در ارتباط با استهلاك در این پودمان حاصل شود. هر فعالیت هدف مشخصی را دنبال می‌کند. به‌عنوان مثال در تصویر «مراحل گردش حساب‌های یک دارایی (بهای تمام شده)، استهلاك انباشته و ارزش دفتری» شما می‌توانید به راحتی به هنرجویان خود تأثیر استهلاك را روی بهای تمام‌شده دارایی، حساب استهلاك انباشته و نیز مبلغ ارزش دفتری نشان دهید.

در اولین فعالیت روش خط مستقیم، هنرجوها باید با شناخت عوامل محاسبه استهلاك و نقش آنها در محاسبه آن، مبلغ ۰۰۰'۰۰۰ ریال را محاسبه و نیز با ثبت و زمان محاسبه استهلاك آشنا شوند.

در فعالیت بعدی که هدف شناخت حساب «استهلاك انباشته» است، هنرآموز ابتدا باید با استفاده از شکل، مفهوم این حساب را آموزش داده و هنرجوها با یک مثال، گردش حساب استهلاك انباشته را در طی سال‌های محاسبه استهلاك دارایی آشنا می‌شود.

هدف فعالیت بعدی، آشنایی با مفهوم «ارزش دفتری» و نحوه محاسبه آن است. این مهارت نیز می‌تواند با استفاده از شکل، نوشتن فرمول آن و حل یک مثال، کسب گردد.

فعالیت جدول استهلاك دارایی «شرکت ساری»، می‌تواند در رسیدن هنرآموزان محترم در ارزشیابی هنرجوها تا این مرحله کمک نماید.

نمودار ارزش دفتری دارایی نشان دهنده تغییرات ارزش دفتری در طی عمر مفید آن و نیز برابری این مبلغ با ارزش اسقاط در پایان عمر مفید دارایی ثابت می‌باشد.

## محاسبه استهلاك در کسر سال

معمولاً دارایی‌های ثابت در طی سال مالی خریداری می‌شوند. همچنین خروج اقلام دارایی و بستن حساب آنها هم کمتر در پایان سال اتفاق می‌افتد. بنابراین استهلاك این نوع دارایی‌ها با توجه به تاریخ بهره‌برداری یا تاریخ خروج دارایی و براساس ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم در ارتباط با استهلاك دارایی‌های ثابت محاسبه می‌گردد، در صورتی که دارایی قابل استهلاك در طول ماه (به استثنای روز اول ماه) خریداری شود، استهلاك آن از ماه بعد محاسبه خواهد شد. استهلاك در روش کارکرد، براساس میزان ساعات کارکرد یا مقدار تولید دارایی بوده و هیچ ارتباطی با محاسبه استهلاك در کسر سال ندارد.

### ■ کسر سال در روش خط مستقیم

برای تعیین میزان هزینه استهلاک کافی است که مبلغ استهلاک سالانه را در کسری که صورت آن ماه‌های استفاده از دارایی و مخرج آن تعداد ماه‌های سال است، ضرب کنید.

### ■ کسر سال در روش مجموع سنوات

در این روش ابتدا استهلاک سالانه محاسبه می‌شود. سپس هزینه استهلاک بر مبنای تعداد ماه‌هایی که دارایی ثابت استهلاک‌پذیر مورد استفاده قرار گرفته است، تعیین می‌گردد.

نکته قابل توجه در این روش این است که چنانچه کسر سال عمر مفید دارایی با کسر سال استفاده از دارایی با یکدیگر منطبق نباشد، محاسبه استهلاک با دقت بیشتری باید صورت گیرد. در کتاب درسی یک مسئله در این ارتباط وجود دارد که حل آن برای آشنایی هنرآموزان محترم در کتاب هنرآموز ارائه شده است.

### ■ کسر سال در روش مانده نزولی

در این روش، استهلاک کسر سال به تناسب مدتی که دارایی مورد استفاده قرار گرفته، تعیین می‌گردد. استهلاک هریک از سال‌های بعد، با اعمال نرخ نسبت به مانده مستهلک نشده دارایی در ابتدای هر سال محاسبه می‌گردد.

### ■ محاسبه استهلاک در روش خط مستقیم بر اساس درصدی از قیمت تمام شده

برای محاسبه استهلاک بر اساس خط مستقیم از یک نرخ ثابت نیز می‌توان استفاده نمود که نتیجه کار یکسان می‌باشد. برای محاسبه این نرخ از کسر  $\frac{1}{N}$  استفاده می‌شود. برای محاسبه استهلاک سالانه از رابطه زیر استفاده می‌شود:

نرخ استهلاک سالانه  $\times$  (ارزش اسقاط - بهای تمام شده دارایی) = استهلاک سالانه دارایی روش درصدی از بهای تمام شده

در کتاب درسی با ارائه دو فعالیت نحوه محاسبه این روش و همچنین مقایسه محاسبه استهلاک در روش خط مستقیم بر اساس عمر مفید و نیز نرخ سالانه ارائه شده است.

### ■ محاسبه استهلاک به روش خط مستقیم با استفاده از نرم‌افزار اکسل

داشتن مهارت در استفاده از نرم‌افزارهای حسابداری و اکسل برای سرعت بخشیدن و تحلیل رویدادهای مالی برای یک حسابدار ضرورت دارد. حسابداران می‌توانند برای محاسبه سریع استهلاک دارایی‌های مؤسسه از نرم‌افزارهای اموال و دارایی‌های ثابت و نیز از توابع اکسل استفاده نمایند.

در این کتاب در پایان هر روش، تابع مربوط به آن نیز با حل یک مثال ارائه شده است. هنرآموزان محترم می‌توانند در صورت صلاحدید، هم‌زمان با تدریس استهلاک، از این توابع نیز استفاده نمایند.

**تابع SLN**: تابع SLN مبلغ استهلاک را براساس روش خط مستقیم محاسبه می‌کند. آرگومان‌های آن عبارت است از:

ورودی	توضیح
Cost	بهای تمام شده دارایی
Salvage	ارزش اسقاط
Life	عمر مفید

**مثال:**

مؤسسه تجاری ایران اثاثه‌ای را در تاریخ ۹۵/۱/۱ به‌بهای تمام شده ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری نمود. اگر عمر مفید این دارایی ۵ سال و ارزش اسقاط آن در پایان عمر مفید ۴۰۰۰۰۰۰۰ ریال باشد، هزینه استهلاک اثاثه در پایان هر سال با استفاده از تابع SLN به‌صورت زیر قابل محاسبه است:

اطلاعات دارایی را به‌ترتیب (بهای تمام شده، ارزش اسقاط و عمر مفید) و به‌صورت ستونی در سلول‌های A۱، A۲، و A۳ تایپ نمایید و مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰۰۰ را در سلول B۱، ارزش اسقاط دارایی که معادل ۴۰۰۰۰۰۰۰ ریال است را در سلول B۲ و عمر مفید دارایی (۵ سال) را در سلول B۳ درج نمایید.

برای محاسبه استهلاک بر اساس روش خط مستقیم، در سلول A۴ فرمول زیر را تایپ کنید.

$SLN(B1;B2;B3)$  (با کلیک روی سلول‌های تایپ نام سلول‌ها) و کلید Enter را بزنید. سلول A۴ مبلغ ۳۲۰۰۰۰۰۰۰ محاسبه شده که مبلغ هزینه استهلاک سالیانه برای این دارایی است. تمام دوره‌های عمر مفید دارای استهلاک مشابه است.

B	A	
۲۰,۰۰۰,۰۰۰	قیمت تمام شده	1
۴,۰۰۰,۰۰۰	ارزش اسقاط	2
5	عمر مفید	3
	$=SLN(B1;B2;B3)$	4

برای محاسبه سریع استهلاک می‌توان از کلید Insert function استفاده نمود تا پنجره زیر ظاهر شود:

Function Arguments

SLN

Cost:  number

Salvage:  number

Life:  number

Returns the straight-line depreciation of an asset for one period.

Cost is the initial cost of the asset.

### ■ روش نزولی

با توجه به نام این روش مشخص است که استهلاک سال‌های اولیه به کارگیری دارایی، بیشتر از استهلاک سنوات پایانی خواهد بود و مبلغ استهلاک با گذشت عمر مفید دارایی کاهش می‌یابد.

### ■ مزایای روش‌های نزولی

- معمولاً با افزایش عمر مفید دارایی، هزینه‌های تعمیر آن نیز افزایش می‌یابد لذا در سال‌های اولیه استفاده از دارایی که هزینه تعمیرات آن کمتر است، مبلغ بیشتری به عنوان استهلاک در نظر گرفته می‌شود تا تقریباً در هریک از سنوات عمر مفید، جمع هزینه‌های متعلق به دارایی یکسان محاسبه گردد.

- ارزش دارایی‌های ثابت در سال‌های اول استفاده نسبت به سال‌های بعد کاهش بیشتری دارند به عنوان مثال امکان دارد قیمت یک خودرو مدل ۱۳۹۵ در سال ۱۳۹۶ معادل ۵۰۰٬۰۰۰ ریال کاهش قیمت داشته ولی در سال ۱۳۹۷ امکان دارد معادل ۳۰۰٬۰۰۰ ریال نسبت به ارزش خودرو در ابتدای سال موردنظر کاهش یابد در نتیجه استهلاک دارایی در سال‌های اول که افت قیمت بیشتری وجود دارد، باید استهلاک بیشتری محاسبه گردد.

معمولاً کیفیت و سوددهی دارایی‌های ثابت در سال‌های اولیه بیشتر است. بنابراین برای رعایت اصل تطابق لازم است هزینه استهلاک دارایی در این سال‌ها بیشتر محاسبه شود.

عدم امکان پیش‌بینی وضع اقتصادی در آینده که ترجیح داده می‌شود بخش عمده بهای تمام شده یک دارایی در سال‌های اولیه که وضع اقتصادی نسبتاً ثابت‌تری پیش‌بینی می‌شود، مستهلک گردد.



استهلاک به صورت نزولی با استفاده از روش های زیر قابل محاسبه است:

الف) مانده نزولی (درصدی از ارزش دفتری)

ب) نزولی با نرخ مضاعف

ج) مجموع سنوات

**الف) روش مانده نزولی:** در این روش مبلغ استهلاک سالیانه برحسب یک نرخ یکنواخت و ثابت کاهش می یابد. استهلاک سالیانه از حاصل ضرب آن نرخ ثابت در ارزش دفتری حاصل خواهد شد. بنابراین برای محاسبه استهلاک در این روش، تعیین ارزش دفتری در پایان هر دوره ضروری است.

**عوامل محاسبه استهلاک برای روش مانده نزولی:**

۱ بهای تمام شده

۲ مانده استهلاک انباشته

۳ نرخ ثابت

در روش مانده نزولی (درصدی از ارزش دفتری)، ارزش اسقاط در محاسبه استهلاک کاربردی ندارد. فرمول محاسبه استهلاک سالانه به شرح زیر است:

نرخ ثابت  $\times$  (مانده استهلاک انباشته - بهای تمام شده) = استهلاک سالانه (روش مانده نزولی)

هنرآموزان محترم توجه داشته باشند که در کتاب درسی، ابتدا با حل مثال که به صورت شکل نمایش داده شده است، نزولی بودن استهلاک ارائه شده است، هدف از طرح فعالیت بعدی، محاسبه استهلاک هر سال توسط هنرجو با استفاده مانده حساب استهلاک انباشته است.

در روش نزولی یک تذکر در کتاب مطرح شده است که این تذکر بر اساس ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم (متن کامل آن در این کتاب ارائه شده است) که در بخش روش مانده نزولی (ماده ۹) ارائه شده است. بنابراین هنرآموزان محترم در حل مسائل روش نزولی توجه به این نکته دارای اهمیت است.

تذکر: در روش درصدی از ارزش دفتری، هنگامی که مانده ارزش دفتری دارایی به کمتر از ۵٪ بهای تمام شده دارایی برسد، کل مانده ارزش دفتری در سال بعد یکجا قابل استهلاک است.

با توجه به تذکر فوق، در کار عملی مربوط به شرکت خوزستان استهلاک ماشین آلات تا سال ۱۴۰۰ محاسبه می شود. ولی اگر ارزش اسقاط وجود نداشت استهلاک دارایی تا سال ۱۴۰۸ ادامه داشت.

امکان دارد حسابدار بخواهد بدون در نظر گرفتن مبلغ استهلاك سنوات قبل، استهلاك دارایی در یکی از سال‌های عمر مفید را براساس مانده نزولی محاسبه نماید. بدین منظور می‌توان از رابطه زیر استفاده نمود:

$$Dn = C \times r \times (1 - r)^{n-1}$$

$Dn$  سال محاسبه استهلاك،  $C$  بهای تمام شده دارایی،  $r$  نرخ استهلاك و  $n$  سال عمر مفید دارایی است.

**مثال:**

بهای تمام شده وسایط نقلیه‌ای در شرکت تالش معادل ۱۸۰۰۰۰۰۰۰ ریال و روش محاسبه استهلاك نزولی با نرخ ۱۵ درصد است، استهلاك دارایی در سال سوم به صورت زیر قابل محاسبه است:

$$180000000 \times 15\% \times (1 - 0.15)^2 = 1950750$$

چنانچه حسابدار بخواهد جمع استهلاك چند سال متوالی یک دارایی را براساس روش نزولی محاسبه نماید، می‌تواند از رابطه زیر استفاده نماید:

$$An = C - C(1 - r)^n$$

**مثال:**

با توجه به اطلاعات دارایی شرکت تالش، جمع استهلاك دارایی در پایان سال سوم به صورت زیر قابل محاسبه است:

$$180000000 - 180000000(1 - 0.15)^3 = 6945750$$

همچنین برای محاسبه ارزش دفتری دارایی در پایان یک دوره مالی (مانده مستهلك نشده) می‌توان از رابطه زیر استفاده نمود:

$$Bn = C (1 - r)^n$$

ارزش اسقاط در محاسبه استهلاك هیچ کاربردی ندارد. بنابراین برابری ارزش دفتری دارایی با ارزش اسقاط در پایان عمر مفید آن تا حدود زیادی غیرممکن است. اگر یک دارایی دارای ارزش اسقاط باشد و حسابدار بخواهد در پایان عمر مفید، ارزش دفتری معادل ارزش اسقاط باشد می‌تواند از طریق رابطه زیر نرخ استهلاك را به طور دقیق محاسبه نماید:

$$r = 1 - \sqrt[n]{\frac{S}{C}}$$

در رابطه فوق  $r$  نرخ استهلاك،  $n$  تعداد سال‌های عمر مفید،  $S$  ارزش اسقاط و  $C$  بهای تمام شده دارایی موردنظر است.

محاسبه استهلاک به روش مانده نزولی با استفاده از تابع DB  
 آرگومان‌های این تابع عبارت است از:

ورودی	توضیح
Cost	بهای تمام‌شده دارایی
Salvage	ارزش اسقاط
Life	عمر مفید
Period	دوره مد نظر برای محاسبه استهلاک دارایی
Month	تعداد ماه‌های مورد استفاده از دارایی در سال اول (در صورتی که دارایی در طی سال خریداری شود) در صورت خالی بودن، عدد ۱۲ فرض می‌شود.

مثال:

بهای تمام شده ماشین‌آلاتی در شرکت فجر ۱۰٬۰۰۰٬۰۰۰ ریال و ارزش اسقاط آن پس از ۵ سال عمر مفید معادل ۲٬۰۰۰٬۰۰۰ ریال است. اگر شرکت این دارایی را در تاریخ ۱۳۹۵/۱/۱ خریداری نموده باشد، محاسبه استهلاک سال دوم دارایی با استفاده از تابع DB به صورت زیر است:  
 با توجه به اطلاعات مسئله، استهلاک دارایی در سال دوم براساس روش نزولی معادل ۱٬۹۹۳٬۷۵۰ ریال است.

Function Arguments

DB

Cost B1 = 10000000

Salvage B2 = 2000000

Life B3 = 5

Period B5 = 2

Month خالی می ماند = number

= 1993750

Returns the depreciation of an asset for a specified period using the fixed-declining balance method.

Period is the period for which you want to calculate the depreciation. Period must use the same units as Life.

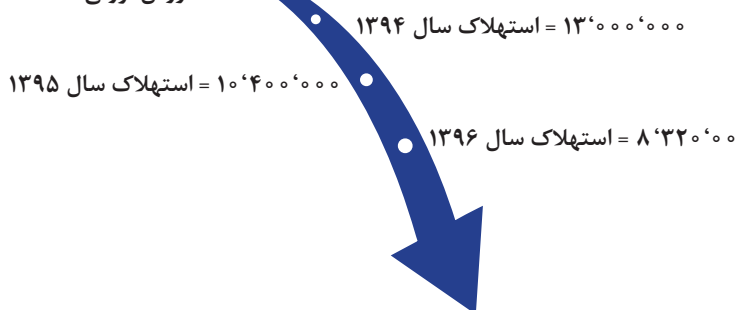
Formula result = ۱,۹۹۳,۷۵۰ ریال

ب) **نزولی با نرخ مضاعف:** در این روش نرخ استهلاك به میزان دو برابر نرخ استهلاك خط مستقیم است. چنانچه نرخ استهلاك اقساط مساوی ۲۰٪ باشد نرخ استهلاك در روش مانده نزولی با نرخ مضاعف ۴۰٪ در سال خواهد بود، به عنوان مثال، اگر عمر مفید یک دارایی ۵ سال در نظر گرفته شود، نرخ استهلاك به جای  $\frac{1}{5}$  از کسر  $\frac{2}{5}$  در روش مضاعف استفاده می‌شود. برای محاسبه استهلاك سالانه از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$\text{عمر مفید} \times \frac{2}{\text{مانده استهلاك انباشته - بهای تمام شده}} = \text{استهلاك سالانه روش نزولی با نرخ مضاعف}$$

در کتاب درسی، با استفاده از فعالیت‌های متنوع این روش آموزش داده شده است و در فعالیت دوم که با شکل ارائه شده است، هنرجو با توجه به کاهشی بودن علامت، به این نتیجه می‌رسد که محاسبه استهلاك به صورت نزولی باید باشد.

استهلاك وسایط نقلیه  
روش نزولی مضاعف



ارزش دفتری در پایان سال ۱۳۹۶ = ۳۳'۲۸۰'۰۰۰

در کار عملی «ماشین‌آلات تولید قند» هنرجو باید پس از محاسبه نرخ مضاعف، استهلاك دارایی را با استفاده از گردش حساب «استهلاك انباشته» در طول عمر مفید دارایی محاسبه نماید.

هدف از طرح آخرین کار عملی این روش، مقایسه استهلاك در دو روش مانده نزولی و نرخ مضاعف است که هنرجو می‌تواند در کنار فراگیری استهلاك این دو روش، نتایج را نیز با یکدیگر مقایسه نماید.

### محاسبه استهلاك نزولی با نرخ مضاعف با استفاده از تابع VDB

از این تابع برای محاسبه هزینه استهلاك به روش نزولی (مضاعف) استفاده می‌شود. امکانات این تابع بیشتر از توابع DB و DDB است و نیز کارایی هر دوی

آنها را دارد. خروجی این تابع عبارت است از هزینه استهلاک دارایی به روش مانده نزولی (مضاعف) برای قسمتی از عمر مفید دارایی. خروجی این تابع از نوع عددی است و بهتر است که فرمت اعداد سلول حاوی این تابع از نوع Accounting باشد. آرگومان‌های این تابع عبارت است از:

ورودی	توضیح
Cost	بهای تمام شده دارایی
Salvage	ارزش اسقاط
Life	عمر مفید
Start - Period	شروع دوره محاسبه استهلاک
End - Period	پایان دوره محاسبه استهلاک

با استفاده از دو ورودی Start - Period و End - Period ابتدا و انتهای دوره‌های مالی که می‌خواهید هزینه استهلاک برای آنها محاسبه نمایید را با تخصیص شماره، مشخص کنید. این شماره‌ها می‌توانند شماره سال، ماه و یا روز باشند. Factor ورودی عددی است که در نرخ هزینه استهلاک به روش نزولی ضرب می‌شود. این عدد برای محاسبه هزینه استهلاک به روش مانده نزولی مضاعف ۲ است. یعنی در روش مانده نزولی مضاعف نرخ هزینه استهلاک ۲ برابر نرخ هزینه استهلاک در روش مانده نزولی است. این ورودی اختیاری است و مقدار پیش فرض آن ۲ است. یعنی در صورتی که این ورودی را خالی رها کنید هزینه استهلاک محاسبه شده توسط این تابع برابر با هزینه استهلاک روش مانده نزولی مضاعف است.

No - Switch (بازگشت به روش خط مستقیم): در صورتی که به این ورودی مقدار یک بدهید، در مقطعی از زمان که مبلغ هزینه استهلاک به روش خط مستقیم بیش از مبلغ هزینه استهلاک به روش مانده نزولی شود، از روش خط مستقیم برای محاسبه هزینه استهلاک استفاده خواهد شد.

#### مثال:

شرکت دلجان ماشین‌آلاتی به بهای تمام شده ۸۸'۰۰۰'۰۰۰ ریال را در تاریخ ۱۳۹۴/۰۱/۰۱ خریداری نمود. عمر مفید ماشین‌آلات ۱۵ سال و ارزش اسقاط آن را ۸'۰۰۰'۰۰۰ ریال برآورد کرده است.

#### مطلوب است:

هزینه استهلاک ماشین‌آلات با استفاده از روش مانده نزولی مضاعف در فاصله سال‌های ۴ تا ۶ محاسبه نمایید.

برای محاسبه استهلاک به روش نزولی با نرخ مضاعف، از تابع DDB نیز می‌توان استفاده کرد.

### ج) روش مجموع سنوات:

در این روش مقدار استهلاک در سال اول بیشترین مقدار را دارد. (در صورتی که تعداد زمان استفاده از دارایی کمتر از سال بعد نباشد) و براساس یک نسبت مشخص کاهش می‌یابد تا جایی که در سال آخر کمترین مبلغ استهلاک را دارد. در این روش ابتدا باید جمع ارقام سنوات ۱ تا  $n$  را محاسبه نمود و نسبت سال‌های باقیمانده بر جمع ارقام سنوات را تعیین و در تفاوت بهای تمام شده از ارزش اسقاط ضرب کرد. نسبت ذکر شده به این صورت قابل محاسبه است که مخرج آن مجموع ارقام سنوات عمر مفید و صورت کسر از رابطه  $n - k + 1$  محاسبه می‌شود که در آن  $n$  سال‌های عمر مفید و  $k$  سال‌های محاسبه استهلاک است. برای محاسبه مجموع سنوات (مخرج کسر) می‌توان از رابطه زیر استفاده نمود:

$$\frac{1 + \text{عمر مفید}}{2} \times \text{عمر مفید}$$

مثال:

عمر مفید دارایی ۹ سال می‌باشد، مجموع سنوات آن عبارت است از:

$$9 \times \frac{9 + 1}{2} = 45$$

البته یک راه حل ساده دیگری نیز وجود دارد که در کتاب درسی ارائه شده است. استهلاک سالانه براساس روش مجموع سنوات از طریق رابطه زیر قابل محاسبه است:

$$D = (C - S) \times \frac{(n - k) + 1}{m}$$

$m$  مجموع سنوات دارایی است که نحوه محاسبه آن قبلاً با یک مثال توضیح داده شد. این روش نیز با طرح فعالیت‌ها و کارهای عملی متنوع آموزش داده شده است و تنها نکته قابل ذکر حل فعالیت «مؤسسه تولیدی کاوش» است که با توجه به اینکه این دارایی در طی سال خریداری شده و استهلاک آن باید براساس کسر سال محاسبه گردد، توجه به کسر سال و نسبت استهلاک دارایی از اهمیت بالایی برخوردار است. حل این فعالیت برای آشنایی هنرآموزان محترم ارائه شده است.

### فعالیت

در تاریخ ۱۳۹۱/۴/۱ مؤسسه تولیدی کاوش یک دستگاه ژنراتور به بهای تمام شده ۱۳۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال خریداری نمود. اگر ارزش اسقاط دارایی ۱۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال و عمر مفید آن ۵ سال برآورد گردد. سال مالی این مؤسسه ۱۳۰۰/۱/۱ الی ۱۳۰۰/۱۲/۲۹ است.

### مطلوب است:

تنظیم جدول استهلاک دارایی در طی سال های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۶.

سال	محاسبات	هزینه استهلاک (ریال)	استهلاک انباشته (ریال)	ارزش دفتری (ریال)
۹۱	$(130'000'000 - 10'000'000) \times \frac{5}{15} \times \frac{9}{12} = 30'000'000$	۳۰'۰۰۰'۰۰۰	۳۰'۰۰۰'۰۰۰	۱۰۰'۰۰۰'۰۰۰
۹۲	$[ (130'000'000 - 10'000'000) \times \frac{5}{15} \times \frac{3}{12} ] +$ $[ (130'000'000 - 10'000'000) \times \frac{4}{15} \times \frac{9}{12} ] = 34'000'000$	۳۴'۰۰۰'۰۰۰	۶۴'۰۰۰'۰۰۰	۶۶'۰۰۰'۰۰۰
۹۳	$[ (130'000'000 - 10'000'000) \times \frac{4}{15} \times \frac{3}{12} ] +$ $[ (130'000'000 - 10'000'000) \times \frac{3}{15} \times \frac{9}{12} ] = 26'000'000$	۲۶'۰۰۰'۰۰۰	۹۰'۰۰۰'۰۰۰	۴۰'۰۰۰'۰۰۰
۹۴	$[ (130'000'000 - 10'000'000) \times \frac{3}{15} \times \frac{3}{12} ] +$ $[ (130'000'000 - 10'000'000) \times \frac{2}{15} \times \frac{9}{12} ] = 18'000'000$	۱۸'۰۰۰'۰۰۰	۱۰۸'۰۰۰'۰۰۰	۲۲'۰۰۰'۰۰۰
۹۵	$[ (130'000'000 - 10'000'000) \times \frac{2}{15} \times \frac{3}{12} ] +$ $[ (130'000'000 - 10'000'000) \times \frac{1}{15} \times \frac{9}{12} ] = 10'000'000$	۱۰'۰۰۰'۰۰۰	۱۲۸'۰۰۰'۰۰۰	۱۲'۰۰۰'۰۰۰
۹۶	$(130'000'000 - 10'000'000) \times \frac{1}{15} \times \frac{3}{12} = 20'000'000$	۲۰'۰۰۰'۰۰۰	۱۳۰'۰۰۰'۰۰۰	۲'۰۰۰'۰۰۰
	جمع	۱۳۰'۰۰۰'۰۰۰		ارزش اسقاط

با مقایسه دو روش نزولی؛ مجموع سنوات با مانده نزولی می‌توان به فعالیت این بخش جواب دهید:

کسر سال مورد نظر  $\times$  (ارزش اسقاط - بهای تمام شده) = استهلاك روش مجموع سنوات  
 نرخ ثابت  $\times$  (مانده استهلاك انباشته - بهای تمام شده) = استهلاك روش مانده نزولی  
 با مقایسه فرمول‌ها می‌توان به این نتیجه رسید که در فرمول مجموع سنوات اعداد ثابت داخل پرانتز، در یک نرخ نزولی ضرب می‌شود و این محاسبه در روش مانده نزولی برعکس می‌باشد.

### محاسبه استهلاك مجموع سنوات با استفاده از تابع SYD

تابع SYD برای محاسبه استهلاك براساس روش نزولی برای یک دوره مشخص در نظر گرفته می‌شود.

آرگومان‌های این تابع عبارت است از:

ورودی	توضیح
Cost	بهای تمام شده دارایی
Salvage	ارزش اسقاط
Life	عمر مفید
Period	دوره مد نظر برای محاسبه استهلاك دارایی

فرمول این تابع در نوار فرمول اکسل به صورت  $\text{SYD}(\text{cost}; \text{salvage}; \text{life}; \text{per})$  است.

مثال:

در ابتدای سال ۱۳۹۴ شرکت کیش تجهیزاتی را به بهای تمام شده ۴۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری نمود. اگر ارزش اسقاط دارایی ۳۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال و عمر مفید آن ۶ سال باشد. استهلاك دارایی در سال ۱۳۹۴ با توجه به آرگومان‌ها به صورت زیر است:

ورودی	توضیح
Cost	بهای تمام شده دارایی معادل ۴۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال
Salvage	ارزش اسقاط معادل ۳۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال است.
Life	عمر مفید برابر با ۶ سال است
Per	دوره مد نظر برای محاسبه استهلاك دارایی که در این سوال عدد ۱ است.



استهلاک دارایی مذکور در سال ۱۳۹۴ معادل ۱۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال است.

Function Arguments

SYD

Cost	A2	قیمت تمام شده	=	45000000
Salvage	A3	ارزش اسقاط	=	3000000
Life	A4	عمر مفید	=	6
Per	A5	دوره محاسبه استهلاک	=	1

= 12000000

Returns the sum-of-years' digits depreciation of an asset for a specified period.

Per is the period and must use the same units as Life.

Formula result = 12000000

OK Cancel

## ۲ استهلاک براساس کارکرد:

این روش بر این فرض استوار است که دارایی ثابت در نتیجه کارکرد آن مستهلاک می‌گردد نه با گذشت زمان.

## مزایای استهلاک براساس کارکرد:

۱ رعایت اصل تطابق در زمان فعالیت دارایی.

۲ تغییر مبلغ استهلاک براساس تغییرات در کارکرد دارایی.

## معایب استهلاک براساس کارکرد:

۱ عدم استفاده از این روش در اکثر دارایی‌های ثابت مانند ساختمان و اثاثه.

## استهلاک براساس کارکرد براساس دو روش زیر قابل محاسبه است:

**الف) استهلاک براساس میزان تولید:** در این روش مقدار ثابتی استهلاک برای هر واحد تولید شده در نظر گرفته می‌شود. مقدار استهلاک هر سال عبارت است از نسبت تولید آن سال به کل تولید مورد انتظار ضرب در مأخذ استهلاک.

$$D = (C - S) \times \frac{Um}{U}$$

در رابطه فوق  $Um$  تولید دارایی در سال  $m$  و  $U$  کل تولید مورد انتظار از دارایی است. این روش برای محاسبه استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات معدن، نفت، گاز و چوب مناسب است.

استهلاک دارایی از طریق رابطه زیر قابل محاسبه است:

$$\text{تولید واقعی دارایی در سال } m \times \frac{\text{ارزش اسقاط - بهای تمام شده}}{\text{کل تولید مورد انتظار در طی عمر مفید}} = \text{استهلاک دارایی در سال } m$$

در این بخش نیز فعالیت و کار عملی متنوع ارائه شده است و نکته قابل توجه در روش کارکرد، این است که در این روش کسر سال کاربرد ندارد و استهلاک دارایی براساس مقدار تولید یا ساعات کارکرد محاسبه می‌گردد.

**ب) استهلاک براساس ساعات کارکرد:** این روش مبتنی بر این فرض است که عمر مفید دارایی در نتیجه ساعات کارکرد آن در عملیات یک مؤسسه کاهش می‌یابد نه بر اثر گذشت زمان. بنابراین به جای اختصاص مبلغ یکسان به هر دوره مالی و یا نزولی بودن آن، هزینه استهلاک هر دوره برحسب میزان ساعات کارکرد واقعی دارایی تعیین می‌گردد. مثلاً چنانچه در دوره جاری ساعات کارکرد یک ماشین آلات دو برابر دوره مالی قبل است، استهلاک آن نیز در دوره جاری دو برابر محاسبه می‌شود. استهلاک سالانه روش ساعات کارکرد از طریق رابطه زیر قابل محاسبه است:

$$\text{تولید واقعی دارایی در سال } XX \times \frac{\text{ارزش اسقاط - بهای تمام شده}}{\text{کل ساعت کارکرد مورد انتظار در طی عمر مفید}} = \text{استهلاک دارایی در سال } XX$$

روش ساعات کارکرد از نظم و منطق خاصی برخوردار است و در صورتی که از نیروی بالقوه دارایی به طور عملی استفاده شود، کاربرد آن از لحاظ رعایت اصل تطابق مناسب می‌باشد زیرا در این روش، مبلغ استهلاک برحسب میزان استفاده از دارایی تغییر پیدا می‌کند. ولی اگر در ساعات کارکرد دارایی، محصولی یا درآمدی حاصل نشود، رابطه مذکور (مقابل درآمد و هزینه) مختل خواهد شد.

استفاده از این روش در مواردی پیشنهاد می‌گردد که نابابی ناشی از پیشرفت‌های تکنولوژی عامل اصلی استهلاک نباشد و خدمات بالقوه دارایی عمدتاً در نتیجه کارکرد کاهش یابد.

ساعات کارکرد واقعی دارایی‌ها را با توجه به اطلاعات ارائه شده محاسبه نمایید.  
(اطلاعات هر ردیف به طور مستقل می‌باشد)

بهای تمام شده (ریال)	ارزش اسقاط (ریال)	ساعات کارکرد برآوردی	هزینه استهلاك (ریال)	ساعات کارکرد واقعی
۸'۵۰۰'۰۰۰	۱'۲۰۰'۰۰۰	۳۶۵۰۰	۸۲۰'۰۰۰	۴۱۰۰
۱۳'۱۰۰'۰۰۰	صفر	۵۰۰۰۰	۱'۸۳۹'۲۰۰	۷۶۰۰
۲۸'۶۲۰'۰۰۰	۲'۷۰۰'۰۰۰	۴۸۰۰۰	۳'۴۱۲'۸۰۰	۶۳۲۰
۳۰'۸۵۰'۰۰۰	۱'۶۵۰'۰۰۰	۷۳۰۰۰	۳'۲۵۶'۰۰۰	۸۱۴۰
۳۷'۲۰۰'۰۰۰	صفر	۶۰۰۰۰	۳'۳۴۸'۰۰۰	۵۴۰۰

## زمین و مستحدثات آن

مستحدث به معنای «پدیده نو» می‌باشد و مستحدثات به معنای اماکنی است که توسط انسان ساخته شده است. مستحدثات زمین عبارت است از دارایی‌هایی که جهت حفاظت و محصور کردن زمین و یا ایجاد محوطه جهت استفاده بهینه از تأسیسات و ساختمان‌ها، ایجاد فضای سبز و تسهیل در رفت و آمد ایجاد می‌شوند. بسیاری از مؤسسه‌ها برای انجام فعالیت‌های خود اقدام به خرید زمین و ساختمان می‌کنند. در زمانی که مؤسسه زمینی را به همراه ساختمان خریداری نماید، در زمان ثبت آن باید ارزش عرصه و اعیانی آن را به صورت تفکیک شده در دفاتر خود ثبت نماید. زیرا زمین از جمله دارایی‌های مشهودی است که استهلاك پذیر نمی‌باشد. ولی در مورد این دارایی باید نکات زیر مورد توجه قرار گیرد:

۱ چنانچه زمین خریداری شده به عنوان منابع طبیعی محسوب شود، مبلغ پرداختی قابل استهلاك بوده و براساس استهلاك منابع طبیعی محاسبه خواهد شد.

۲ تأسیسات ایجاد شده روی زمین مانند دیوار، نرده، پارکینگ و آسفالت محوطه دارای عمر محدود بوده، بنابراین این موارد جزء بهای تمام شده زمین محسوب نمی‌شود و استهلاك پذیر هستند.

استهلاك مستحدثات براساس ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم قابل محاسبه می‌باشد.

هدف از بیان این بخش، ابتدا شناخت مستحدثات زمین توسط هنرجویان و سپس بهای زمین و مستحدثات آن را به طور جداگانه محاسبه و در حساب‌ها به طور صحیح طبقه‌بندی نمایند و نهایتاً آنها بتوانند استهلاك مستحدثات را محاسبه و در دفاتر مؤسسه ثبت کنند.

## ■ منابع طبیعی (گنج آفرینش)

منابع طبیعی به مواد و موجودات زنده‌ای اطلاق می‌گردد که به طور طبیعی به وجود آمده و انسان در پیدایش یا خلقت آنها هیچ‌گونه دخالتی نداشته است و اگر به طور صحیح از آنها بهره‌برداری شود، هیچ وقت تمام یا غیرقابل استفاده نمی‌شوند.

در تعریف دیگر، منابع طبیعی عبارت است از همه عرصه و اعیانی جنگل‌ها، مراتع، بیشه‌های طبیعی، اراضی جنگلی، چمن‌زارها، بوته‌زارها، نی‌زارها، تالاب‌ها، مرداب‌ها، اراضی مستحدث، اراضی ساحلی، اراضی موات، اراضی خالصه، اراضی دولتی، اراضی بیابانی و کوهستانی، کویرها، شن‌زارها، منابع خاک، آبراهه‌ها، بستر دریاها، دریاچه‌ها، خلیج‌ها، جزایر، جنگل‌های دست کاشت، پارک‌های آبخیز، پارک‌های جنگلی، نهالستان‌ها و ایستگاه‌های تولید بذر و نهال و ذخایر ژنتیکی عمومی، زیست بوم‌های طبیعی و اجزای آن که در اجرای وظایف سازمان برای احیا، اصلاح و تبدیل منابع ایجاد می‌شود.

**استهلاک منابع طبیعی:** کاهش و تهی شدن ذخیره منابع در اثر استخراج و بهره‌برداری.

**تعریف استهلاک منابع طبیعی در حسابداری:** عبارت است از اندازه‌گیری و تخصیص بخشی از بهای تمام‌شده یک منبع طبیعی به مقدار محصولی که از آن استخراج یا بهره‌برداری می‌شود.

## ■ نحوه محاسبه استهلاک

برای تخصیص بهای تمام‌شده یک منبع طبیعی به مقدار محصولی که از آن بهره‌برداری می‌شود، عوامل زیر مورد نیاز است:

- ۱ تعیین بهای تمام‌شده یک منبع طبیعی.
- ۲ برآورد ذخیره منبع: مقدار محصولی که می‌تواند به طور اقتصادی از آن بهره‌برداری شود.

۳ برآورد ارزش خالص بازیافتنی آنچه در پایان بهره‌برداری باقی می‌ماند.

## ■ بهای تمام شده منابع طبیعی و طبقه‌بندی آن

۱ **مخارج تحصیل:** شامل هزینه تحصیل حق امتیاز جهت اکتشاف، استخراج و بهره‌برداری از منابع طبیعی، قراردادهای استیجاری بلندمدت و یا سایر روش‌های تحصیل مالکیت حق امتیاز می‌باشد.

۲ **مخارج اکتشاف:** شامل کلیه هزینه‌های تحقق‌یافته طی فرایند جست‌وجو برای کشف منابع طبیعی که در برگیرنده مواردی مانند حفاری چاه‌های آزمایشی، مخارج نمونه‌برداری و تجزیه و تحلیل آن می‌باشد.

**۳ مخارج تولید:** شامل کلیه هزینه‌های تحقق یافته برای استخراج فیزیکی منابع طبیعی مانند هزینه دستمزد برای عملیات چاه‌های نفت، ذغال سنگ و غیره می‌باشد.

**۴ مخارج تکمیل عملیات:** شامل کلیه مخارج تحقق یافته جهت فراهم کردن امکانات و وسایل برای استخراج، جمع‌آوری و انبار کردن فراورده‌های منابع طبیعی می‌باشد.

**۵ مخارج مربوط به تهیه امکانات و تجهیزات پشتیبانی:** مخارج تجهیزات و امکانات مصرفی برای فعالیت‌های تولیدی نفت و گاز شامل تجهیزات زلزله نگار و تجهیزات حفاری، تجهیزات ساختمانی، وسایط نقلیه، تعمیرگاه و انبار است.

### ■ دلایل تغییر در برآورد ذخیره منابع طبیعی

کشف رگه‌های جدید منابع.

بهبود روش‌های بهره‌برداری.

تغییر در بهای فروش محصول بهره‌برداری شده.

کسب تجربه و دستیابی به مدارک و اطلاعات جدید.

استهلاک منابع طبیعی از طریق رابطه زیر قابل محاسبه است:

$$\text{میزان استخراج دوره مالی} \times \frac{\text{ارزش خالص بازیافتنی - بهای تمام شده}}{\text{مقدار محصول قابل استخراج}} = \text{استهلاک سالانه منابع طبیعی}$$

مبلغ استهلاک سالانه (تحلیل منابع طبیعی) به عنوان موجودی محصول مربوطه (دارایی جاری) در دفاتر ثبت می‌شود و زمانی که این محصول فروخته می‌شود، این حساب به هزینه (بهای تمام‌شده کالای فروخته شده) انتقال می‌یابد.

**مثال:**

بهای تمام‌شده معدن سنگ آهن در شرکت تهران ۴۳۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال است. میزان استخراج طبق نظر کارشناسان فنی ۱۰۰'۰۰۰ تن و ارزش زمین در پایان بهره‌برداری ۳۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال برآورد شده است. چنانچه میزان استخراج طی سال ۱۳۹۰ معادل ۱۵'۰۰۰ تن باشد، مبلغ استهلاک معدن در سال جاری و ثبت حسابداری آن در دفاتر به شرح زیر است:

$$\text{استهلاک سالانه معدن سنگ آهن} = \frac{۳۰'۰۰۰'۰۰۰ - ۱۵'۰۰۰}{۱۵'۰۰۰} \times ۶۰'۰۰۰'۰۰۰$$

شماره سند: تاریخ سند: ۱۳۹۵/۱۲/۲۹		شرکت تهران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضامائم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	مبلغ بدهکار	مبلغ بستانکار
		موجودی سنگ آهن		۶۰'۰۰۰'۰۰۰	
		استهلاک انباشته سنگ آهن			۶۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: شصت میلیون ریال				۶۰'۰۰۰'۰۰۰	۶۰'۰۰۰'۰۰۰
شرح سند: استهلاک معدن سنگ آهن در سال ۱۳۹۰					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

حساب استهلاک انباشته سنگ آهن به عنوان کاهنده حساب دارایی در ترازنامه منعکس می شود. اگر شرکت تهران مقدار ۹۰۰۰ تن از محصول استخراج شده را به ارزش هر تن ۷۰۰۰ ریال با دریافت چک فروش رفته باشد. ثبت حسابداری آن به شرح زیر است:

شماره سند: تاریخ سند:		شرکت تهران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضامائم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	مبلغ بدهکار	مبلغ بستانکار
		موجودی نقد - بانک		۶۳'۰۰۰'۰۰۰	
		فروش کالا			۶۳'۰۰۰'۰۰۰
جمع:					
شرح سند: فروش سنگ آهن و دریافت چک					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

در ثبت دوم معادل بهای تمام شده کالای فروش رفته در دفاتر ثبت می شود:

شماره سند: تاریخ سند:		شرکت تهران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمائیم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	مبلغ بدهکار	مبلغ بستانکار
		بهای تمام شده کالای فروش رفته		۳۶۰۰۰۰'۰۰۰	
		موجودی سنگ آهن			۳۶۰۰۰۰'۰۰۰
جمع:					
شرح سند: بهای تمام شده محصول فروش رفته					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

طبق جدول استهلاکات مالیاتی موضوع ماده ۱۴۹ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم موارد زیر به عنوان تبصره استهلاک ماشین آلات بخش معدن ارائه شده است:

**تبصره یک:** کلیه هزینه های اکتشاف، امتیاز بهره برداری و سایر مخارج سرمایه ای مربوط به قبل و حین بهره برداری و استخراج از معدن، به شرح زیر قابل استهلاک می باشد:

الف) هزینه های اکتشاف، تدارکات مقدماتی، تجهیز و آماده سازی و سایر مخارج مربوط که برای رساندن معدن به مرحله بهره برداری انجام می شود، برای هر سال از تاریخ شروع بهره برداری به نسبت مقدار استخراج واقعی هر سال به مقدار ذخیره قطعی قابل برداشت طبق مجوز وزارت صنعت، معدن و تجارت، استهلاک پذیر می باشد.

ب) هزینه های مربوط به راه سازی و ایجاد تونل ها و چاه های اصلی و سایر مخارج سرمایه ای که در حین استخراج انجام می شود، از سال بعد از ایجاد و اتمام عملیات آنها، به نسبت میزان استخراج واقعی هر سال به باقیمانده ذخیره قابل برداشت، مستهلک می گردد.

ج) در صورت هرگونه افزایش یا کاهش در مقدار ذخیره قابل برداشت معدن (با تأیید سازمان صنعت، معدن و تجارت استان مربوط) میزان استهلاک به نسبت مقدار استخراج واقعی هر سال به مقدار ذخیره قابل برداشت معدن (با احتساب افزایش یا کاهش مذکور) و به مأخذ مانده ارزش دفتری در تاریخ درج تغییرات ذخیره مذکور در پروانه، محاسبه خواهد شد.

د) چنانچه امتیاز اکتشاف و بهره‌برداری معدن منتقل شود و یا از طرف صاحب امتیاز با شخص دیگری به شراکت گذارده شود و یا صاحب امتیاز آن را به عنوان سهم‌الشرکه خود به شرکت انتقال دهد، مبلغ پرداختی جهت حق‌الامتیاز و یا مبلغی که به عنوان سرمایه صاحب امتیاز از این بابت در شرکت گذارده شده، متناسب با استخراج واقعی هر سال نسبت به مقدار ذخیره قابل برداشت معدن، مستهلک می‌گردد.

ه) در اجرای مقررات تبصره یک و بندهای آن حداکثر میزان استهلاک تا سقف بهای تمام‌شده دارایی می‌باشد.

**تبصره دو:** وفق مقررات بند ۲۱ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم هزینه‌های اکتشاف معادن که منجر به بهره‌برداری نشده باشد، به عنوان هزینه‌های قابل قبول تلقی می‌گردد.

## دارایی‌های نامشهود و استهلاک آنها

معمولاً دارایی‌ها به دو گروه مشهود و نامشهود تقسیم می‌شوند. دارایی‌های مشهود عینیت دارند ولی دارایی‌های نامشهود فاقد عینیت هستند. شامل: حق اختراع، حق امتیازها، سرقتی محل کسب، علائم تجاری، نرم‌افزار رایانه‌ای و ...

دارایی‌های نامشهود دارای ویژگی‌های زیر است:

۱) فاقد موجودیت عینی، فیزیکی و پولی هستند.

۲) تعیین عمر مفید آنها دشوار می‌باشد.

۳) اندازه‌گیری منافع آتی آنها به طور معمول سخت می‌باشد.

عوامل محاسبه استهلاک دارایی‌های نامشهود همانند دارایی‌های مشهود، سه عامل قیمت تمام‌شده، عمر مفید و ارزش اسقاط است.

### بهای تمام‌شده

بهای تمام‌شده دارایی نامشهود در واحد تجاری شامل تمام مخارج ضروری است که به طور مستقیم یا براساس مبانی تخصیص معقول و یکنواخت قابل انتساب به ایجاد، تولید و آماده‌سازی دارایی برای استفاده مورد نظر مدیریت می‌باشد. مانند قیمت خرید، عوارض واردات و مالیات غیرقابل استرداد خرید. کلیه مخارج پس از کسر تخفیفات تجاری و سایر تخفیفات می‌باشد.

### ارزش اسقاط

ارزش اسقاط دارایی‌های نامشهود با عمر مفید معلوم باید صفر در نظر گرفته شود مگر اینکه:

الف) تعهداتی به وسیله اشخاص ثالث در مورد تحصیل دارایی در پایان عمر مفید آن وجود داشته باشد.



ب) بازار فعالی برای دارایی وجود داشته باشد، و:

۱ ارزش اسقاط از طریق آن بازار قابل تعیین باشد.

۲ وجود این بازار در پایان عمر مفید دارایی محتمل باشد.

#### ■ عمر مفید

مدت زمانی که انتظار می‌رود یک دارایی، مورد استفاده واحد تجاری قرار گیرد. **دارایی‌های نامشهود از نظر عمر مفید به دو دسته عمر مفید معین و عمر مفید نامعین تقسیم می‌شوند.**

واحد تجاری باید بررسی کند آیا عمر مفید دارایی نامشهود معین است یا نامعین و چنانچه معین باشد، مدت آن یا تعداد تولید یا سایر واحدهایی که عمر مفید آن را تشکیل می‌دهد.

حسابداری دارایی نامشهود بر مبنای عمر مفید آن است. دارایی نامشهود با عمر مفید معین مستهلک می‌شود و دارایی نامشهود با عمر مفید غیرقابل تعیین مستهلک نمی‌شود.

عوامل بسیاری در تعیین عمر مفید دارایی نامشهود مدنظر قرار می‌گیرند، این عوامل شامل موارد زیر است:

الف) استفاده مورد انتظار از دارایی توسط واحد تجاری و این مسئله که آیا دارایی می‌تواند به وسیله یک گروه دیگر مدیریتی، به‌طور مؤثر مدیریت شود؟

ب) چرخه عمر محصول برای دارایی و اطلاعات عمومی در مورد تخمین عمر مفید دارایی‌های مشابه که به‌طور مشابه مورد استفاده قرار می‌گیرند.

ج) فرسودگی‌های ناشی از عوامل فناوری، تکنولوژی، بازرگانی، یا سایر موارد.

د) ثبات صنعتی که دارایی در آن فعالیت می‌کند و تغییرات در تقاضای بازار برای محصول یا خروجی خدمت ناشی از دارایی.

هـ) اقدامات مورد انتظار رقبا یا رقیب‌های بالقوه.

و) سطح مورد نیاز هزینه‌های نگهداری تا بتوان مزایای اقتصادی آتی یا توان بالقوه خدمت‌رسانی دارایی به‌دست آورد و توانایی و قصد واحد برای به‌دست آوردن آن.

ز) دوره کنترل دارایی و محدودیت‌های قانونی یا محدودیت‌های مشابه در مورد استفاده از دارایی، همچون تاریخ انقضای اجاره‌های مرتبط.

#### ■ استهلاک دارایی‌های نامشهود و روش‌های آن

مبلغ استهلاک‌پذیر یک دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید بر یک مبنای منطقی در طول عمر مفید آن تخصیص یابد. استهلاک باید از زمانی آغاز شود که دارایی برای استفاده در دسترس واحد تجاری است، یعنی زمانی که دارایی در شرایطی قرار دارد که قادر به انجام عملیات مطابق روش‌های مورد نظر مدیریت باشد. استهلاک باید بر طبق ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم مرتبط با دارایی‌های غیرجاری محاسبه و ثبت گردد.

روش استهلاک مورد استفاده باید نشان دهنده الگویی باشد که منافع اقتصادی آتی دارایی یا توان بالقوه خدمت رسانی آن انتظار می رود به وسیله واحد به مصرف برسد. روش های استهلاک مختلفی می تواند به منظور تخصیص مبلغ استهلاک پذیر یک دارایی بر مبنای منطقی طی عمر مفید آن مورد استفاده قرار گیرد. این روش ها شامل: روش مستقیم، روش نزولی، و روش میزان تولید است. ثبت استهلاک دارایی های نامشهود با عمر معین مانند دارایی های مشهود می باشد. نکته قابل توجه در این بخش این است که طبق ماده ۱۴۹ قانون مالیات های مستقیم در مورد «هزینه تأسیس» بیان می کند:

■ **ماده ۷:** هزینه های تأسیس، در سال تأسیس به میزان صددرصد قابل استهلاک است.

بنابراین می توان در زمان ایجاد این هزینه ثبت زیر در دفاتر شرکت ایجاد گردد:

شماره سند: تاریخ سند:		شرکت سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضامئ:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		هزینه تأسیس	××		
		موجودی نقد - بانک			××
جمع:					
شرح سند: پرداخت بابت هزینه تأسیس					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

در پایان سال مالی و با توجه به ماده قانونی ذکر شده ثبت زیر در دفاتر شرکت ایجاد می گردد:

شماره سند: تاریخ سند:		شرکت سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضامئ:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		هزینه استهلاک مخارج تأسیس	××		
		هزینه تأسیس			××
جمع:					
شرح سند: استهلاک هزینه تأسیس در پایان سال...					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

با توجه به اینکه هزینه تأسیس در سال ایجاد مستهلک می‌شود، می‌توان در طبقه‌بندی حساب‌ها، جزء هزینه‌های جاری مؤسسه منظور نمود.

## موضوع‌های مطرح شده در مورد استهلاک و مقایسه آنها در قانون مالیات‌های مستقیم با استانداردهای حسابداری

تجزیه و تحلیل هزینه استهلاک در قانون مالیات‌های مستقیم و استانداردهای حسابداری			
موضوع	قانون مالیات‌های مستقیم	استانداردهای حسابداری	تحلیل
تعریف استهلاک دارایی	بند یک ماده ۱۴۹	بند ۵ استاندارد ۱۱	شباهت دارد
مأخذ محاسبه استهلاک	بند دو ماده ۱۴۹	بند ۵ استاندارد ۱۱	شباهت دارد
زمان شروع محاسبه استهلاک	بند شش ماده ۱۴۹	بند ۳۴-۴ مفاهیم نظری و بند ۵۱ استاندارد ۱۱	بستگی به استاندارد دارد
استهلاک هزینه تأسیس و بهره‌برداری	ماده ۷ و ۸	بند ۱۱ پیوست شماره ۱ استاندارد ۱۷	شباهت دارد
فروش دارایی ثابت با زبان و یا غیرقابل استفاده بودن دارایی	بند ۱۴ ماده ۱۴۹	بند ۷۱ استاندارد ۱۱	شباهت دارد
مبنای محاسبه استهلاک	بند الف و ب ماده ۱۴۹	بند ۴۷، ۵۸ استاندارد ۱۱	شباهت است
هزینه تعمیرات اساسی	بند ۳ ماده ۱۴۹	بند ۶ و ۷ استاندارد ۱۱	شباهت دارد
اجاره‌های سرمایه‌ای	بند ۱۵ ماده ۱۴۹	بند ۱۷ و ۱۸ استاندارد ۲۱	شباهت دارد
روش محاسبه استهلاک	بند ۹ ماده ۱۴۹	بند ۵۸ استاندارد ۱۱	شباهت است
ارزش اسقاط در محاسبه	بند ز ماده ۱۴۹	بند ۵۰ استاندارد ۱۱	متفاوت است
غیرقابل استفاده بودن موقت دارایی	تبصره بند ۶ ماده ۱۴۹	بند ۳۴-۴ و ۱۶-۲ مفاهیم نظری و بند ۵۱ استاندارد	بستگی به استاندارد دارد
عدم پیش‌بینی استهلاک	جدول ضمیمه ماده ۱۴۹	بند ۷۴ استاندارد ۱۷	شباهت است
شناسایی دارایی مستهلک شده	بند ۱۸ ماده ۱۴۹	بند ۵۱ و ۳ پیوست استاندارد ۱۱	شباهت دارد
استهلاک اجزای با اهمیت	بند ۵ ماده ۱۴۹	بند ۴۳ استاندارد شماره ۱۱	شباهت دارد

## تغییرات در حسابداری

امروزه اصول و فرضیه‌های پذیرفته شده حسابداری همگام با پیشرفت علوم و فنون و تغییرات شرایط اقتصادی و اجتماعی جوامع راه تکامل و هماهنگی را می‌پیماید تا حسابداران و مدیران مالی با استفاده از روش‌های نوین بتوانند با ثبت صحیح و واقعی عملیات مالی، گزارش‌های مطلوبی را جهت استفاده افراد ذی‌نفع تهیه نمایند.

برای هماهنگی با تغییر و تحولات به وجود آمده، حسابداران باید اصول، استاندارد و قوانین جدید حسابداری را جایگزین اطلاعات قبلی نمایند تا گزارش‌های مناسبی را ارائه نمایند.

## تغییرات در برآوردهای حسابداری

### رویه‌های حسابداری

عبارت است از اصول، مبانی، میثاق، قواعد و روش‌های خاصی که در تهیه و ارائه صورت‌های مالی به کار گرفته می‌شود.

### تغییر در برآورد حسابداری

تعدیل مبلغ دفتری یک دارایی، بدهی یا میزان انقضای ادواری یک دارایی است که حاصل ارزیابی شرایط کنونی، و منافع و تعهدات آتی مورد انتظار مربوط به آن دارایی و بدهی است. تغییر در برآوردهای حسابداری ناشی از اطلاعات جدید یا پیشرفت‌های جدید است و بنابراین اصلاح اشتباه‌ها محسوب نمی‌شود.

### تأثیر تغییرات در برآوردهای حسابداری

تغییر در برآوردها فقط حساب‌های دوره جاری و در ادامه آن حساب‌های دوره آتی را تغییر خواهد داد و حساب‌های دوره‌های قبل هیچ‌گونه تغییری نخواهد کرد. با توجه به ابلاغ قانون جدید مالیات‌های مستقیم در مورد استهلاك (ماده ۱۴۹)، واحدهای تجاری با توجه به بند ۱۱ این قانون مبنی بر تغییر روش‌های استهلاك باید اقدام نمایند.

## فصل ۳

صدور اسناد کنارگذاری و فروش دارایی ثابت

همان‌طور که تاکنون متوجه شده‌اید، نحوه تدریس این درس باید به گونه‌ای باشد که تعاملی منطقی در محیط کارگاه بین هنرجویان و هنرآموزان به نحوی صورت پذیرد که هنرجویان را ترغیب به پیگیری مداوم فرایند آموزش نماید.

شرکت‌های فعال در بازار برای اجرای فعالیت‌های عملیاتی، اداری و فروش خود نیاز به خرید دارایی ثابت دارند. در این کتاب ابتدا در پودمان اول مباحث مربوط به خرید دارایی ثابت و مستنداتی که باید در رابطه با خرید دارایی ثابت توسط حسابداران نگهداری و در محل مناسب بایگانی شود، مطرح گردید. در پودمان دوم به بررسی تخصیص سیستماتیک بهای تمام‌شده اموال خریداری شده به عمر مفید مورد استفاده پرداخته شد. در این پودمان روش‌های خروج دارایی ثابت از شرکت مطرح می‌گردد.

فعالیت‌های این پودمان به شکلی مطرح گردیده‌اند که علاوه بر وجود مثال‌های متعدد ریاضیاتی و فنی، مثال‌هایی همراه با تفکر بیشتر و تئوری مطرح شود تا هنرجویان علاوه بر فهم مطالب اصلی کتاب، اقدام به بررسی و فهم موضوعاتی مرتبط و بالاتر از سطح و چارچوب کتاب نمایند. در این کتاب تمرکز اصلی بر پیاده‌سازی علم فراگیری‌شده توسط هنرجویان در بازار کار است به نحوی که هنرجویان پس از مطالعه و یادگیری مطالب کتاب بتوانند به راحتی وظایف یک حسابدار اموال و انبار را در بازار کار انجام دهند. شایان ذکر است که مطالبی که در این کتاب مطرح می‌شود ممکن است در برخی از شرکت‌های کوچک به صورت کامل اجرا نشود، لذا هدف اصلی مؤلفان بر یادگیری مطالب به نحوی است که هنرجویان بتوانند کار یک حسابدار اموال و انبار را در یک شرکت بزرگ انجام دهند، هر چند این موضوع مغایر با حسابداری اموال و انبار در یک شرکت کوچک نیست.

در این پودمان ابتدا فعالیت‌هایی مربوط به دو پودمان قبل مطرح گردید که برای یادآوری مطالب برای هنرجویان گرامی است که جواب آنها در ادامه مطرح شده است.

#### فعالیت

آژانس مسافرتی اردبیل دارای چندین اتومبیل بین شهری بوده که با استفاده از آنها اقدام به جابه‌جایی مسافر بین شهرهای مختلف می‌نماید. در طی سال مالی منتهی به ۳۰ اسفندماه ۱۳۹۵ شرکت اقدام به انجام مخارجی به شرح زیر نموده است. تعیین نمایید که کدام یک از مخارج به عنوان دارایی و کدام یک به عنوان هزینه در دفاتر شناسایی می‌شود.

۱ خرید یک دستگاه وسیله نقلیه جهت گسترش فعالیت

۲ تعویض لاستیک و برف‌پاک‌کن

۳ تعویض اتاق وسیله نقلیه

۴ تعویض روغن وسایل نقلیه

۵ تعمیر اساسی موتور یکی از وسایل نقلیه

۶ خرید بنزین برای وسایل نقلیه

شرح	مخارج سرمایه‌ای	مخارج جاری
خرید یک دستگاه وسیله نقلیه باری جهت گسترش فعالیت	*	
تعویض لاستیک و برف‌پاک‌کن		*
تعویض اتاق وسیله نقلیه	*	
تعویض روغن وسایل نقلیه		*
تعمیر اساسی موتور یکی از وسایل نقلیه	*	
خرید بنزین برای وسایل نقلیه		*

#### فعالیت

شرکت تهران در ابتدای سال ۱۳۹۳ اقدام به خرید ماشین‌آلات تولید منسوجات به مبلغ ۲۴۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال به صورت نقدی نموده است. روش استهلاك خط مستقیم، عمر مفید ماشین‌آلات مذکور ۸ سال و ارزش اسقاط آن در پایان عمر مفید صفر است. در ابتدای سال ۱۳۹۵ شرکت اقدام به تعمیر دارایی مذکور به مبلغ ۲۳'۰۰۰'۰۰۰ ریال نمود که عمر مفید دارایی را یک سال افزایش داد. مطلوب است ثبت حسابداری مربوط به خرید دارایی ثابت، هزینه استهلاك سال‌های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۵، هزینه تعمیرات اساسی دارایی ثابت

شماره سند: تاریخ سند: ۱۳۹۳/۰۱/۰۱		شرکت تهران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		ماشین‌آلات تولیدی		۲۴۰'۰۰۰'۰۰۰	
		موجودی نقد			۲۴۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: دویست و چهل میلیون ریال					
شرح: خرید نقدی ماشین‌آلات تولید					
تنظیم‌کننده:		تأیید‌کننده:		تصویب‌کننده:	

$$\text{هزینه استهلاك سالیانه قبل از تعمیر اساسی} = \frac{۲۴۰'۰۰۰'۰۰۰}{۸} = ۳۰'۰۰۰'۰۰۰$$

شماره سند: ۱۳۹۳/۱۲/۲۹ تاریخ سند: شرکت تهران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء
		هزینه استهلاك	۳۰'۰۰۰'۰۰۰ (ریال)
		استهلاك انباشته	۳۰'۰۰۰'۰۰۰ (ریال)
جمع: سی میلیون ریال			
شرح: بابت هزینه استهلاك سال مالی ۱۳۹۳			
تنظیم کننده:		تأیید کننده:	
تصویب کننده:			

شماره سند: ۱۳۹۴/۱۲/۲۹ تاریخ سند: شرکت تهران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء
		هزینه استهلاك	۳۰'۰۰۰'۰۰۰ (ریال)
		استهلاك انباشته	۳۰'۰۰۰'۰۰۰ (ریال)
جمع: سی میلیون ریال			
شرح: بابت هزینه استهلاك سال مالی ۱۳۹۴			
تنظیم کننده:		تأیید کننده:	
تصویب کننده:			

شماره سند: ۱۳۹۵/۰۱/۰۱ تاریخ سند: شرکت تهران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء
		ماشین آلات تولیدی	۲۳'۰۰۰'۰۰۰ (ریال)
		موجودی نقد	۲۳'۰۰۰'۰۰۰ (ریال)
جمع: بیست و سه میلیون ریال			
شرح: تعمیر اساسی ماشین آلات تولیدی			
تنظیم کننده:		تأیید کننده:	
تصویب کننده:			

$۱۸۰'۰۰۰'۰۰۰ + ۲۳'۰۰۰'۰۰۰ = ۲۰۳'۰۰۰'۰۰۰$  ارزش دفتری پس از تعمیرات اساسی

$\frac{۲۰۳'۰۰۰'۰۰۰}{۷} = ۲۹'۰۰۰'۰۰۰$  هزینه استهلاك پس از تعمیرات اساسی



شماره سند: ۱۳۹۵/۱۲/۲۹ تاریخ سند: شرکت تهران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء
		هزینه استهلاک	۲۹۰۰۰۰۰۰۰۰ (ریال)
		استهلاک انباشته	۲۹۰۰۰۰۰۰۰۰ (ریال)
جمع: بیست و نه میلیون ریال			
شرح: بابت هزینه استهلاک سال مالی ۱۳۹۵			
تنظیم کننده:		تأیید کننده:	
تصویب کننده:			

#### فعالیت

به نظر شما چگونه یک حسابدار می تواند مخارج جاری و سرمایه ای از هم تفکیک نماید؟

مخارجی که به منظور حفظ وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن انجام می شود، باید به محض تحمل، به عنوان هزینه ثبت شوند. مخارج انجام شده به صورت الف) الحاق و ب) جایگزینی و بهسازی باید سرمایه ای شده و به بهای تمام شده دارایی ثابت اضافه شود.

#### ■ الحاق

به معنی توسعه و بسط دارایی های ثابت مشهود است. به دلیل اینکه الحاق موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه اش می شود، آن را یک خرج سرمایه ای در نظر می گیرند.

#### ■ جایگزینی و بهسازی

در برخی از دارایی ها، اجزایی از آنها در طی عمر مفید جایگزین می گردد. به عنوان مثال در طول عمر مفید یک هواپیما ممکن است چندین بار صندلی های آن عوض شود که به این موضوع اصطلاحاً جایگزینی می گویند. در صورتی که جایگزینی موجب افزایش توان عملیاتی دارایی نیز شود اصطلاحاً بهسازی نامیده می شود. به عنوان مثال تغییر صندلی نوع درجه ۲ هواپیما به صندلی درجه ۱ بهسازی تلقی می شود. جایگزینی و بهسازی، هر دو موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده آن می شود، بنابراین مخارج سرمایه ای تلقی می گردند. معمولاً شرکت ها دارای آیین نامه ای تحت عنوان آیین نامه تفکیک هزینه جاری از سرمایه ای هستند. در این آیین نامه مبلغی به عنوان مبنا در نظر گرفته شده و مخارج کمتر از آن مبلغ به عنوان مخارج جاری و مخارج بیشتر از آن مبلغ به عنوان مخارج سرمایه ای تلقی می کنند.

آیا می‌توان تفاوت بین بهای تمام شده دارایی ثابت و قیمت فروش در سال‌های پس از استفاده از آن دارایی را سود و زیان ناشی از فروش دارایی ثابت نامید؟

پس از اینکه دارایی خریداری و مورد استفاده قرار گرفت، بهای تمام شده آن باید طی تخصیص سیستماتیک و هدفمند به دوره‌های استفاده از آن تخصیص یابد. لذا به مرور زمان و با استفاده از دارایی ارزش دفتری آن روز به روز کاهش می‌یابد. از مقایسه ارزش دفتری و قیمت فروش دارایی ثابت سود و زیان ناشی از فروش دارایی ثابت حاصل می‌شود. قبل از شروع استفاده از دارایی بهای تمام شده و ارزش دفتری دارایی به دلیل عدم وجود استهلاک با هم برابرند.

شرکت بدره در ابتدای سال ۱۳۹۳ اقدام به خرید ماشین‌آلاتی جهت اجرای عملیات خود به مبلغ ۱۰٬۰۰۰٬۰۰۰ ریال نموده است. پس از استفاده از دارایی مذکور در طی سه سال، در انتهای سال ۱۳۹۵ شرکت مذکور اقدام به فروش ماشین‌آلات به مبلغ ۱۲٬۰۰۰٬۰۰۰ ریال نمود. مدیریت شرکت اعتقاد دارد که فروش دارایی ثابت برای شرکت ۲٬۰۰۰٬۰۰۰ ریال سود داشته است در حالی که حسابدار شرکت اعتقاد دارد که این مبلغ اشتباه است. به نظر شما:

الف) تفاوت دیدگاه حسابدار با مدیر شرکت در چیست؟

ب) شما به عنوان شخصی مستقل طرفدار کدام یک از آنان هستید؟

پ) آیا با اطلاعات گفته شده می‌توان گفت نظر حسابدار چه مبلغی را به عنوان سود فروش دارایی تلقی می‌کند؟

ت) برای ثبت حسابداری فروش مذکور شما به چه اطلاعات دیگری نیاز دارید؟ بحث نمایید.

### جواب

الف) در حسابداری بهای تمام شده دارایی طی عمر مفید به دوره‌های مورد استفاده از آن تخصیص می‌یابد. مدیر شرکت بدون توجه به این قاعده و بدون توجه به استهلاک اقدام به محاسبه سود نموده است، در حالی که حسابدار شرکت به اتکای میزان استهلاک دارایی، سود و زیان فروش دارایی ثابت را محاسبه می‌کند.

ب) با توجه به رویکرد صحیح حسابداری در محاسبه استهلاک، رویکرد حسابدار صحیح است. پ) با توجه به نبود اطلاعات مربوط به استهلاک دارایی در دوره‌های مورد استفاده، سود و زیان ناشی از فروش قابلیت محاسبه ندارد.

ت) برای ثبت حسابداری نیاز به محاسبه استهلاک است که برای این موضوع باید نرخ و روش استهلاک مشخص باشد.

خروج دارایی ثابت از شرکت به دو صورت اختیاری و اجباری و کنارگذاری دارایی به دو صورت موقت و دائم تفکیک شده است.

خروج اختیاری دارایی ثابت به سه شکل فروش، اهدا و معاوضه مطرح گردیده است.

در حالت فروش دارایی ثابت، شرکت در ازای دریافت منافع اقدام به خروج دارایی ثابت می‌نماید. فروش به اشخاص وابسته و شرکا نیز در این چارچوب قرار می‌گیرد. فروش به شرکا و فروش به سایر اشخاص ثالث از دیدگاه حسابداری تفاوتی با هم ندارند. تفاوت فروش به شرکا و فروش به سایر اشخاص ثالث در نحوه تعیین قیمت فروش دارایی ثابت است. بدین معنا که در فروش به شرکا شرکت ممکن است دارایی را به قیمتی پایین‌تر از ارزش بازار واگذار نماید.

حسابداران موظفند کلیه مستندات مربوط به فروش دارایی ثابت را به عنوان پیوست سند حسابداری بایگانی نمایند. با توجه به اینکه حسابداران حافظ منافع جامعه هستند، لذا لازم است که بی‌طرفی و صداقت را سرلوحه فعالیت شغلی خود قرار دهند. بی‌طرفی در کنارگذاری و فروش دارایی ثابت بدین معناست که کلیه مستندات و افشایات لازم توسط حسابداران در رابطه با واگذاری اموال به شرکا و سهامداران و یا اشخاص ثالث را بیان نمایند. فرض کنید هیئت‌مدیره یک شرکت تصمیم به واگذاری یک قطعه زمین به یکی از اعضای هیئت‌مدیره به قیمتی پایین‌تر از ارزش بازار می‌نمایند، به نظر شما چه اشخاصی از این اقدام متضرر می‌شوند؟ آیا سکوت و عدم افشای چنین اطلاعاتی توسط حسابداران شرکت اقدامی اخلاقی است؟ آیا حسابدار می‌تواند پیش وجدان و خدا در رابطه با عدم افشای این موضوع پاسخگو باشد؟ پاسخ به این سؤال روشن است. در این معامله عضوی از هیئت‌مدیره که زمین را به قیمتی کمتر از ارزش بازار خریده است منتفع و سهامداران و شرکای شرکت متضرر می‌گردند. سکوت در این زمینه به معنای مشارکت در جابه‌جایی منافع از جیب سهامداران به جیب عضوی از هیئت‌مدیره است که اقدام به خرید زمین نموده است. به بیان ساده‌تر اختلاسی صورت گرفته که حسابدار در مقابل آن اقدام به سکوت نموده است. با توجه به اینکه این موضوع اخلاقی نیست لذا حسابدار نمی‌تواند پیش وجدان خود و خدا پاسخگو باشد. اما به نظر شما وظیفه حسابدار در این موقع چیست؟ حسابدار با توجه به اینکه کارمند شرکت بوده و افشای مستقیم آن توسط خود او و بدون هماهنگی با هیئت‌مدیره ممکن است موجب از دست دادن شغل وی شود، اقدام به توضیح این موضوع برای حساب‌رسان شرکت که اشخاصی مستقل از شرکت هستند، می‌نماید که آنها با توجه به اعتبار حرفه‌ای خود اقدام به توضیح موضوع برای کلیه سهامداران شرکت می‌نمایند.

### ■ حل تمرین شرکت کاشان

با توجه به اینکه در اواسط اسفند ۱۳۹۴ شرکت اقدام به خرید وسیله نقلیه نموده است، لذا با توجه به قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ هزینه استهلاکی نباید

شناسایی شود. بنابراین هزینه استهلاك در سال‌های ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶ تا زمان فروش به شرح زیر محاسبه می‌شود.

$$۱۳۹۵ \text{ سال استهلاك} = ۲۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰ \times ۲۵\% = ۶۲٬۵۰۰٬۰۰۰$$

$$۱۳۹۶ \text{ سال استهلاك} = (۲۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰ - ۶۲٬۵۰۰٬۰۰۰) \times ۲۵\% \times \frac{۵}{۱۲} = ۱۹٬۵۳۱٬۲۵۰$$

$$۱۳۹۶ \text{ سال استهلاك} = ۶۲٬۵۰۰٬۰۰۰ + ۱۹٬۵۳۱٬۲۵۰ = ۸۲٬۰۳۱٬۲۵۰$$

شماره سند: ۱۳۹۶/۰۵/۳۱		شرکت کاشان سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		حساب‌های دریافتی		۲۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰	
		استهلاك انباشته		۸۲٬۰۳۱٬۲۵۰	
		وسيله نقلیه			۲۵۰٬۰۰۰٬۰۰۰
		سود ناشی از فروش دارایی ثابت			۳۲٬۰۳۱٬۲۵۰
جمع: دویست و هشتاد و دو میلیون و سی و یک هزار و دویست و پنجاه ریال				۲۸۲٬۰۳۱٬۲۵۰	۲۸۲٬۰۳۱٬۲۵۰
شرح: بابت فروش دارایی ثابت					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

## اهدای دارایی و دلایل اهدا

شرکت ممکن است از مالکان خود و یا دیگران اموالی را به صورت هدیه دریافت نماید. اهدای دارایی ممکن است همراه با اجرای شرایطی خاص که از طرف اهداکننده دارایی ارائه می‌شود، باشد و یا اینکه هیچ گونه شرایطی برای اهدا وجود نداشته باشد. سیستم حسابداری بر مبادلات دو طرفه تأکید دارد. معمولاً در مبادلات دوطرفه یک دارایی دریافت و دارایی دیگر در مقابل دارایی دریافت شده، فدا می‌شود و یا اینکه شرکت ملزم به اجرای تعهدی در سال‌های بعد می‌شود. در مورد دارایی‌های اهداشده با شرط سیستم مبادلات دو طرفه کماکان برقرار است ولی در مورد دارایی‌های اهداشده بدون شرط سیستم مبادلات یک طرفه است، یعنی یک دارایی به دست آورده می‌شود بدون اینکه دارایی دیگری را در مقابل آن از دست داده شود و یا تعهدی برای سال‌های آتی ایجاد شده باشد.

به نظر شما آیا یک شرکت سهامی که سهام آن متعلق به سهامداران متعدد است اقدام به اهدای دارایی‌های خود به اشخاص دیگر نماید؟ در رابطه با اهدا در صورتی که دارایی اهداشده دارای ارزش بازار با اهمیتی باشد، اهدای آن باید به تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام برسد. در صورتی که هیئت‌مدیره اقدام به اهدای دارایی ثابت نمایند، حسابدار چه وظیفه‌ای دارد؟ همان‌طور که قبلاً گفته شد، حسابدار با توجه به اینکه کارمند و در استخدام شرکت است، افشای هر گونه اطلاعاتی بدون در نظر گرفتن هیئت‌مدیره شرکت، ممکن است موجب از دست دادن شغلش شود، لذا وظیفه حسابدار صداقت در توضیح و ارائه مستندات در این رابطه به حساب‌برسان شرکت است تا حساب‌برسان در صورت بااهمیت بودن، موضوع را به مجمع عمومی شرکت (اجماع اکثریت سهامداران) اطلاع دهند.

در مورد اهدای دارایی با توجه به اینکه شرکت مابه‌ازایی برای دارایی اهداشده پرداخت یا تعهد نمی‌کند، لذا بهای تمام شده نمی‌تواند ملاک مناسبی برای ثبت حسابداری دارایی اهدایی دریافت شده باشد. بنابراین ملاک ثبت دارایی اهدایی دریافت شده، ارزش منصفانه است. در کتاب اصلی به دلیل سنگین بودن مطالب مربوط به ارزش منصفانه، فرض بر آن بود که ارزش دارایی اهداشده معادل ارزش دفتری بوده و در اهداهای انجام شده هیچ‌گونه سود یا زیانی شناسایی نشده بود. در حالی که دارایی اهداشده معادل ارزش منصفانه‌اش برای شرکت هزینه دارد و دارایی اهدایی دریافتی معادل ارزش منصفانه‌اش برای شرکت درآمد دارد.

### ■ ارزش منصفانه

مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.

اهدای دارایی به دو صورت اهدا با شرط و اهدا بدون شرط انجام می‌پذیرد. در اهدا با شرط شرکت در ازای اهدای دارایی شرایطی را برای دریافت‌کننده دارایی در یک بازه زمانی خاص تعیین می‌کند و در صورتی که دریافت‌کننده دارایی در آن بازه زمانی شرایط اهدای دارایی را رعایت نکند، اهداکننده مجدداً دارایی خود را پس می‌گیرد. در اهدای بدون شرط شرکت اهداکننده هیچ‌گونه شرطی را برای دریافت‌کننده دارایی تعیین نمی‌کند و دارایی بدون هیچ‌گونه قید و شرطی اهدا می‌شود.

### ■ اهدا با شرط

در بعضی موارد ممکن است دارایی در ازای فعالیتی خاص از طرف شرکتی یا دولت به شرکت دیگر اهدا شود. به عنوان مثال دولت ممکن است در ازای فروش کالای شرکت به قیمتی خاص و ثابت طی سال‌های آتی یک دارایی را به شرکت اهدا کند. با توجه به اینکه تحویل و تملک این دارایی منوط به اجرای تعهداتی در سال‌های آتی

است، دارایی اهداشده در زمان دریافت شناسایی و درآمد ناشی از دارایی اهدایی دریافت شده باید همزمان با اجرای تعهدات صورت گیرد.

### مثال:

شرکت «موسیان» یک وسیله نقلیه باری را در تاریخ ۱۳۹۴/۰۱/۰۱ به بهای تمام شده ۹۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال و ارزش منصفانه ۱۸۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال به شرکت «مهران» اهدا کرد. شرط شرکت موسیان برای اهدا این بوده است که شرکت مهران حق فروش کالا را در شهر موسیان برای مدت ۳ سال ندارد. روش استهلاک دارایی چهار ساله خط مستقیم بوده و ارزش اسقاط آن در پایان عمر مفید صفر در نظر گرفته شده است. ثبت حسابداری اهدای دارایی در دفاتر دو شرکت برای سه سال متوالی به شرح زیر است.

### ■ شرکت موسیان

در تاریخ اهدا با توجه به اینکه اهدا منوط به اجرای تعهداتی خاص از طرف شرکت مهران در آینده است، لذا شرکت موسیان هیچ گونه هزینه اهدایی در دفاتر شناسایی نکرده و شرکت مهران نیز از این بابت درآمدی در دفاتر شناسایی نمی کند.

شماره سند: تاریخ سند: ۱۳۹۴/۰۱/۰۱		شرکت موسیان سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		حساب های دریافتی - شرکت مهران		۱۸۰'۰۰۰'۰۰۰	
		وسيله نقلیه			۹۰'۰۰۰'۰۰۰
		سود تحقق نیافته ناشی از اهدا			۹۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: یک صد و هشتاد میلیون ریال				۱۸۰'۰۰۰'۰۰۰	۱۸۰'۰۰۰'۰۰۰
شرح: بابت اهدا دارایی ثابت					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

شماره سند: ۱۳۹۴/۱۲/۲۹ تاریخ سند: ۱۳۹۴/۱۲/۲۹		شرکت موسیان سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		هزینه اهدا		۶۰'۰۰۰'۰۰۰	
		سود تحقق نیافته ناشی از اهدا		۳۰'۰۰۰'۰۰۰	
		حساب‌های دریافتی - شرکت مهران			۶۰'۰۰۰'۰۰۰
		سود تحقق یافته ناشی از اهدا			۳۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: نود میلیون ریال				۹۰'۰۰۰'۰۰۰	۹۰'۰۰۰'۰۰۰
شرح:					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

شماره سند: ۱۳۹۵/۱۲/۲۹ تاریخ سند: ۱۳۹۵/۱۲/۲۹		شرکت موسیان سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		هزینه اهدا		۶۰'۰۰۰'۰۰۰	
		سود تحقق نیافته ناشی از اهدا		۳۰'۰۰۰'۰۰۰	
		حساب‌های دریافتی - شرکت مهران			۶۰'۰۰۰'۰۰۰
		سود تحقق یافته ناشی از اهدا			۳۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: نود میلیون ریال				۹۰'۰۰۰'۰۰۰	۹۰'۰۰۰'۰۰۰
شرح:					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

شماره سند: ۱۳۹۶/۱۲/۲۹ تاریخ سند: ۱۳۹۶/۱۲/۲۹		شرکت موسیان سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		هزینه اهدا		۶۰'۰۰۰'۰۰۰	
		سود تحقق نیافته ناشی از اهدا		۳۰'۰۰۰'۰۰۰	
		حساب‌های دریافتی - شرکت مهران			۶۰'۰۰۰'۰۰۰
		سود تحقق یافته ناشی از اهدا			۳۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: نود میلیون ریال				۹۰'۰۰۰'۰۰۰	۹۰'۰۰۰'۰۰۰
شرح:					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

■ شرکت مهران

شماره سند: ۱۳۹۴/۰۱/۰۱ تاریخ سند:		شرکت مهران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		وسائط نقلیه		۱۸۰'۰۰۰'۰۰۰	
		حساب های پرداختی - شرکت موسیان			۱۸۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: یک صد و هشتاد میلیون ریال					
شرح: بابت دریافت دارایی ثابت اهدایی					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

شماره سند: ۱۳۹۴/۱۲/۲۹ تاریخ سند:		شرکت مهران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		حساب های پرداختی - شرکت موسیان		۶۰'۰۰۰'۰۰۰	
		درآمد اهدا			۶۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: شصت میلیون ریال					
شرح:					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

شماره سند: ۱۳۹۴/۱۲/۲۹ تاریخ سند:		شرکت مهران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		هزینه استهلاك		۴۵'۰۰۰'۰۰۰	
		استهلاك انباشته			۴۵'۰۰۰'۰۰۰
جمع: چهل و پنج میلیون ریال					
شرح:					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	



شماره سند: تاریخ سند: ۱۳۹۵/۱۲/۲۹		شرکت مهرا سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		حساب های پرداختی - شرکت موسیان		۶۰'۰۰۰'۰۰۰	
		درآمد اهدا			۶۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: شصت میلیون ریال					
شرح:					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

شماره سند: تاریخ سند: ۱۳۹۵/۱۲/۲۹		شرکت مهرا سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		هزینه استهلاك		۴۵'۰۰۰'۰۰۰	
		استهلاك انباشته			۴۵'۰۰۰'۰۰۰
جمع: چهل و پنج میلیون ریال					
شرح:					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

شماره سند: تاریخ سند: ۱۳۹۶/۱۲/۲۹		شرکت مهرا سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		حساب های پرداختی - شرکت موسیان		۶۰'۰۰۰'۰۰۰	
		درآمد اهدا			۶۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: شصت میلیون ریال					
شرح:					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

شماره سند: تاریخ سند: ۱۳۹۶/۱۲/۲۹		شرکت مهران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		هزینه استهلاك		۴۵,۰۰۰,۰۰۰	
		استهلاك انباشته			۴۵,۰۰۰,۰۰۰
جمع: چهل و پنج میلیون ریال					
شرح:					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

## استرداد دارایی اهدایی

در برخی موارد ممکن است، دارایی اهدایی با شرایطی اهدا شود و به دلیل عدم رعایت شرایط توسط شخص دریافت کننده دارایی، استرداد دارایی از طرف اهداکننده صورت پذیرد. دارایی استرداد شده، در تاریخ استرداد به ارزش منصفانه در دفاتر دریافت کننده ثبت می گردد. استرداد دارایی اهدایی، تغییر در برآورد حسابداری محسوب می شود، بنابراین دوره جاری و دوره های آتی را تحت تأثیر قرار می دهد.

### مثال:

در مثال قبل فرض کنید در انتهای سال ۱۳۹۵ شرکت «مهران» شرایط مدنظر شرکت «موسیان» را رعایت نکرده و دارایی اهدا شده در تاریخ ۱۳۹۵/۱۲/۳۰ به شرکت موسیان تحویل داده شد و شرکت موسیان از این بابت ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال خسارت از شرکت مهران دریافت کرد. ارزش منصفانه دارایی در این تاریخ ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. ثبت حسابداری مربوط به استرداد دارایی در دفاتر شرکت موسیان و مهران به شرح زیر است.

## ■ دفاتر شرکت موسیان

شماره سند: تاریخ سند: ۱۳۹۵/۱۲/۳۰		شرکت موسیان سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		دارایی ثابت		۸۰'۰۰۰'۰۰۰	
		وجوه نقد		۳۰'۰۰۰'۰۰۰	
		حساب های دریافتی - شرکت مهرا			۶۰'۰۰۰'۰۰۰
		سود ناشی از استرداد دارایی ثابت			۵۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: صد و ده میلیون ریال				۱۱۰'۰۰۰'۰۰۰	۱۱۰'۰۰۰'۰۰۰
شرح:					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

## ■ دفاتر شرکت مهرا

شماره سند: تاریخ سند: ۱۳۹۵/۱۲/۳۰		شرکت مهرا سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		استهلاک انباشته دارایی ثابت		۹۰'۰۰۰'۰۰۰	
		حساب های پرداختی - شرکت موسیان			۶۰'۰۰۰'۰۰۰
		زیان ناشی از استرداد دارایی			۶۰'۰۰۰'۰۰۰
		وسایل نقلیه			۱۸۰'۰۰۰'۰۰۰
		وجوه نقد			۳۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: دویست و ده میلیون ریال				۲۱۰'۰۰۰'۰۰۰	۲۱۰'۰۰۰'۰۰۰
شرح:					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

## ■ اهدا بدون شرط

در مواقعی که دارایی ثابت بدون هیچ‌گونه شرایطی اهدا می‌شود، شرکت دریافت‌کننده دارایی را به ارزش منصفانه در دفاتر شناسایی و به همین میزان درآمد ناشی از اهدا را افزایش می‌دهد و شرکت اهداکننده معادل ارزش منصفانه دارایی اهداشده، هزینه اهدا شناسایی و پس از خروج بهای تمام شده و استهلاک انباشته دارایی از دفاتر اقدام به شناسایی سود یا زیان ناشی از اهدای دارایی ثابت می‌نماید.

### مثال:

شرکت «سردشت» در تاریخ ۱۳۹۴/۰۶/۳۱ یک دستگاه فکس و پرینتر خود را به صورت بلاعوض به شرکت «کامیاران» اهدا کرد. بهای تمام شده دارایی‌های اهدا شده ۱۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال بوده و ارزش منصفانه آنها ۱۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال است. ثبت حسابداری در دفاتر شرکت سردشت و شرکت کامیاران به شرح زیر است.

## ■ دفاتر شرکت سردشت

شماره سند:		شرکت سردشت		شماره صفحه دفتر روزنامه:	
تاریخ سند: ۱۳۹۴/۰۶/۳۱		سند حسابداری		تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		هزینه اهدا		۱۳۰۰۰۰۰۰۰	
		اثاثه اداری			۱۲۰۰۰۰۰۰۰
		سود ناشی از اهدای اثاثه اداری			۱۰۰۰۰۰۰۰۰
جمع: سیزده میلیون ریال					
شرح: بابت اهدای اثاثه					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

## ■ دفاتر شرکت کامیاران

شماره سند: تاریخ سند: ۱۳۹۴/۰۶/۳۱		شرکت کامیاران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		اثاثه اهدایی		۱۳'۰۰۰'۰۰۰	
		درآمد اهدا			۱۳'۰۰۰'۰۰۰
جمع: سیزده میلیون ریال					
شرح: بابت دریافت دارایی اهدا شده					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

## ■ جواب فعالیت شرکت تهران

الف) ارزش منصفانه دارایی ۱'۵۰۰'۰۰۰ ریال باشد.  
با توجه به گذشت ۸ سال و ۶ ماه از عمر مفید دارایی، استهلاك انباشته آن محاسبه می شود.

شماره سند: تاریخ سند: ۱۳۹۶/۰۶/۳۱		شرکت تهران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	مبلغ بدهکار	مبلغ بستانکار
		هزینه اهدا		۱'۵۰۰'۰۰۰	
		استهلاك انباشته		۱۱'۹۰۰'۰۰۰	
		زیان ناشی از اهدا		۶۰۰'۰۰۰	
		دارایی ثابت			۱۴'۰۰۰'۰۰۰
جمع: چهارده میلیون ریال					
شرح:					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

ب) ارزش منصفانه دارایی ۲'۱۰۰'۰۰۰ ریال است.

شماره سند:		شرکت تهران		شماره صفحه دفتر روزنامه:	
تاریخ سند: ۱۳۹۶/۰۶/۳۱		سند حسابداری		تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		هزینه اهدا		۲'۱۰۰'۰۰۰	
		استهلاک انباشته		۱۱'۹۰۰'۰۰۰	
		دارایی ثابت			۱۴'۰۰۰'۰۰۰
جمع: چهارده میلیون ریال				۱۴'۰۰۰'۰۰۰	۱۴'۰۰۰'۰۰۰
شرح:					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

پ) ارزش منصفانه دارایی ۳'۰۰۰'۰۰۰ ریال است.

شماره سند:		شرکت تهران		شماره صفحه دفتر روزنامه:	
تاریخ سند: ۱۳۹۶/۰۶/۳۱		سند حسابداری		تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		هزینه اهدا		۳'۰۰۰'۰۰۰	
		استهلاک انباشته		۱۱'۹۰۰'۰۰۰	
		سود ناشی از اهدا			۹۰۰'۰۰۰
		دارایی ثابت			۱۴'۰۰۰'۰۰۰
جمع: چهارده میلیون و نهصد هزار ریال				۱۴'۹۰۰'۰۰۰	۱۴'۹۰۰'۰۰۰
شرح:					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

## معاوضه دارایی ثابت طبق استانداردهای حسابداری

در معاوضه دارایی‌های ثابت دارا بودن محتوای تجاری معاوضه شرط لازم برای شناسایی سود معاوضه است. در صورتی که معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد، معاوضه دو دارایی منجر به شناسایی سود یا زیان نمی‌شود و دارایی تحصیل شده به ارزش دفتری دارایی واگذار شده، پس از تعدیل بابت سرک نقدی دریافت شده یا پرداخت شده، ثبت می‌شود.

هنگامی یک معاوضه دارای محتوای تجاری است که یکی از شروط الف و ب به‌همراه شرط پ زیر تحقق یابد:

الف) وضعیت (ریسک، زمان‌بندی و مبلغ) جریان‌های نقدی آتی دارایی تحصیل شده با وضعیت جریان‌های نقدی آتی دارایی واگذار شده متفاوت باشد.

ب) ارزش اقتصادی بخشی از عملیات واحد تجاری که متأثر از معاوضه است، تغییر یابد.

پ) تفاوت بیان شده در بندهای الف و ب نسبت به ارزش منصفانه دارایی‌های معاوضه شده با اهمیت باشد.

مثال. شرکت همدان و تهران قصد دارند زمین و ماشین‌آلاتی را با مشخصات زیر در تاریخ ۳۰ اسفند ۱۳۹۵ با هم معاوضه کنند:

شرح	شرکت همدان - زمین	شرکت تهران - ماشین‌آلات
بهای تمام شده	۱۰۰'۰۰۰'۰۰۰	۲۰۰'۰۰۰'۰۰۰
استهلاک انباشته	-	۸۰'۰۰۰'۰۰۰
ارزش منصفانه	۱۳۰'۰۰۰'۰۰۰	۱۱۰'۰۰۰'۰۰۰
سرک نقدی دریافت (پرداخت) شده	۲۰'۰۰۰'۰۰۰	(۲۰'۰۰۰'۰۰۰)

در شرایط عادی مابه‌التفاوت ارزش منصفانه دارایی واگذار شده و دارایی تحصیل شده معادل سرک نقدی مبادله شده است.

$$\begin{aligned} & \text{سرک نقدی پرداختی} + \text{ارزش منصفانه دارایی واگذار شده} = \text{ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده} \\ & \text{سرک نقدی دریافتی} - \end{aligned}$$

## ■ دفاتر شرکت همدان

شماره سند: ۱۳۹۵/۱۲/۳۰ تاریخ سند:		شرکت همدان سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		ماشین آلات		۱۱۰'۰۰۰'۰۰۰	
		موجودی نقد		۲۰'۰۰۰'۰۰۰	
		زمین			۱۰۰'۰۰۰'۰۰۰
		سود ناشی از معاوضه			۳۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: یکصد و سی میلیون ریال				۱۳۰'۰۰۰'۰۰۰	۱۳۰'۰۰۰'۰۰۰
شرح: بابت معاوضه زمین با ماشین آلات					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

## ■ دفاتر شرکت تهران

شماره سند: ۱۳۹۵/۱۲/۳۰ تاریخ سند:		شرکت تهران سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		زمین		۱۳۰'۰۰۰'۰۰۰	
		استهلاک انباشته ماشین آلات		۸۰'۰۰۰'۰۰۰	
		زیان ناشی از معاوضه		۱۰'۰۰۰'۰۰۰	
		ماشین آلات			۲۰۰'۰۰۰'۰۰۰
		موجودی نقد			۲۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: دویست و بیست میلیون ریال				۲۲۰'۰۰۰'۰۰۰	۲۲۰'۰۰۰'۰۰۰
شرح: بابت معاوضه زمین با ماشین آلات					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	



## ■ جواب فعالیت دلایل از بین رفتن دارایی

دارایی‌های شرکت ممکن است بنا به دلایلی از جمله سوانح طبیعی، آتش‌سوزی، سرقت و تسامح در نگهداری از بین رود و یا اینکه از طریق بستانکاران شرکت و در چارچوب قانون، سلب مالکیت و مصادره شود. از بین رفتن یکباره دارایی‌های ثابت ممکن است برای شرکت خسارت‌های جبران‌ناپذیری داشته باشد بنابراین شرکت‌ها اقدام به بیمه نمودن دارایی‌های ثابت خود می‌نمایند. در زمان وقوع حادثه حسابدار پس از دریافت دستور حذف دارایی از دفاتر از طریق مدیران شرکت، اقدام به ثبت خروج بهای تمام شده و استهلاک انباشته آن از دفاتر می‌نماید. در بعضی مواقع ممکن است شرکت بیمه مبلغی به مراتب بیشتر از ارزش دفتری دارایی از بین رفته به شرکت پرداخت نماید. در این حالت گرچه از بین رفتن دارایی برای شرکت خوشایند نیست ولی شرکت از این بابت سود شناسایی می‌کند. در مواقعی که دارایی بنا به دلایلی همچون آتش‌سوزی، سرقت، تسامح در نگهداری از بین می‌رود و این رخداد ناشی از سهل‌انگاری پرسنل شرکت باشد، مالکان شرکت معمولاً اجازه صدور سند خروج دارایی از دفاتر شرکت را صادر نمی‌کنند و حتی‌الامکان هزینه مربوط به دارایی را از فرد سهل‌انگار مطالبه می‌کنند.

## ■ جواب فعالیت مربوط به شرکت دره شهر

### فرض

(ب) ساختمان بیمه باشد و شرکت در تاریخ ۱۳۹۶/۰۹/۳۰ مبلغ ۱۲۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال از بیمه دریافت کند.

شماره سند:		شرکت دره شهر		شماره صفحه دفتر روزنامه:	
تاریخ سند: ۱۳۹۶/۰۸/۳۰		سند حسابداری		تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		حساب‌های دریافتی از شرکت بیمه		۱۲۳'۰۰۰'۰۰۰	
		استهلاک انباشته ساختمان		۱۲'۰۰۰'۰۰۰	
		ساختمان			۱۳۵'۰۰۰'۰۰۰
جمع: صد و سی و پنج میلیون ریال					
شرح: بابت تخریب ساختمان بیمه شده در اثر زلزله					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

شماره سند: ۱۳۹۶/۰۹/۳۰		شرکت دره شهر		شماره صفحه دفتر روزنامه:	
تاریخ سند: ۱۳۹۶/۰۹/۳۰		سند حسابداری		تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		وجه نقد		۱۲۰'۰۰۰'۰۰۰	
		زیان ناشی از تخریب ساختمان در اثر زلزله		۳'۰۰۰'۰۰۰	
		حساب‌های دریافتی از شرکت بیمه			۱۲۳'۰۰۰'۰۰۰
جمع: صد و بیست و سه میلیون ریال					
شرح: بابت دریافت خسارت از شرکت بیمه					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

### فرض

(پ) ساختمان بیمه باشد و شرکت در تاریخ ۱۳۹۶/۰۹/۳۰ مبلغ ۱۲۵'۰۰۰'۰۰۰ ریال از بیمه دریافت کند.

شماره سند: ۱۳۹۶/۰۸/۳۰		شرکت دره شهر		شماره صفحه دفتر روزنامه:	
تاریخ سند: ۱۳۹۶/۰۸/۳۰		سند حسابداری		تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		حساب‌های دریافتی از شرکت بیمه		۱۲۳'۰۰۰'۰۰۰	
		استهلاک انباشته ساختمان		۱۲'۰۰۰'۰۰۰	
		ساختمان			۱۳۵'۰۰۰'۰۰۰
جمع: صد و سی و پنج میلیون ریال					
شرح: بابت تخریب ساختمان بیمه شده در اثر زلزله					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

شماره سند:		شرکت دره شهر		شماره صفحه دفتر روزنامه:	
تاریخ سند: ۱۳۹۶/۰۹/۳۰		سند حسابداری		تعداد ضمایم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		وجه نقد		۱۲۵'۰۰۰'۰۰۰	
		سود ناشی از تخریب ساختمان در اثر زلزله			۳'۰۰۰'۰۰۰
		حساب‌های دریافتی از شرکت بیمه			۱۲۳'۰۰۰'۰۰۰
جمع: صد و بیست و پنج میلیون ریال				۱۲۵'۰۰۰'۰۰۰	۱۲۳'۰۰۰'۰۰۰
شرح: بابت دریافت خسارت از شرکت بیمه					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

## پیدا شدن دارایی مفقود شده پس از حذف از دفاتر

زمانی که دارایی مفقود می‌شود، شرکت اقدام به خارج نمودن آن از دفاتر می‌نماید. در صورتی که پس از مدتی دارایی پیدا شود، دو حالت رخ می‌دهد:  
 الف) دارایی قبلاً بیمه نبوده و قبلاً به اندازه ارزش دفتری زیان شناسایی شده است. در این حالت دارایی به ارزش منصفانه در دفاتر مجدداً ثبت می‌گردد و طی عمر مفید برآوردی جدید مستهلک می‌گردد.

ب) دارایی قبلاً بیمه بوده و شرکت مبالغی را از بابت مفقود شدن دارایی از اداره بیمه دریافت نموده است. در این حالت اصول اخلاقی حکم می‌کند که اداره بیمه نیز از این موضوع مطلع شود. پس از مطلع شدن اداره بیمه در صورتی که دارایی پیدا شده دارای ارزشی تقریباً برابر ارزش دارایی در زمان مفقود باشد، در این صورت اداره بیمه اقدام به دریافت وجه پرداختی به شرکت نموده و دارایی پیدا شده به ارزش منصفانه در دفاتر ثبت می‌شود.

طبقه‌بندی دارایی غیرجاری به عنوان نگهداری شده برای فروش باید تنها پس از احراز شرایط زیر صورت پذیرد:

الف) دارایی غیرجاری برای فروش فوری در دسترس باشد.

ب) فروش آن محتمل باشد؛ بدان معنا که واحد تجاری متعهد به اجرای طرح فروش باشد، برنامه فعالی برای یافتن خریدار و تکمیل طرح فروش آغاز شده باشد، بازاریابی مؤثری جهت فروش به قیمت روز انجام شده باشد، و در نهایت انتظار رود فروش طی یکسال از تاریخ طبقه‌بندی به عنوان «نگهداری شده برای فروش» احراز گردد.

## ارزش دارایی نگهداری شده برای فروش

طبق استاندارد حسابداری شماره ۳۱، دارایی غیر جاری طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری و احتساب استهلاک آن متوقف می‌شود. دلیل این نحوه برخورد آن است که جریان‌های نقدی مدت زمان باقی‌مانده استفاده از یک دارایی که قصد فروش آن وجود دارد، نسبت به مبلغ فروش آن ناچیز است. همچنین دارایی غیر جاری نگهداری شده برای فروش در سرفصل دارایی‌های جاری طبقه‌بندی می‌شوند.

## عملیاتی یا غیر عملیاتی بودن سود فروش دارایی ثابت

سود ناشی از فعالیت و عملیات اصلی شرکت، سود عملیاتی نامیده می‌شود. به عنوان مثال در شرکت تولید لبنیات، سود ناشی از تولید و فروش محصولات لبنی سود عملیاتی و سود ناشی از سرمایه‌گذاری‌های شرکت سود غیر عملیاتی است. با توجه به اینکه عملیات اصلی شرکت‌ها خرید و فروش دارایی ثابت نیست، لذا سود و زیان ناشی از خرید و فروش دارایی ثابت سود و زیان غیر عملیاتی است. همچنین دارایی ثابت بودن در ذات دارایی نیست به عنوان مثال در شرکتی که فعالیت اصلی آن خرید و فروش وسائط نقلیه است، وسائط نقلیه برای آن شرکت دارایی ثابت تلقی نمی‌شود بلکه در سرفصل موجودی کالا طبقه‌بندی می‌شود.

## کاهش ارزش دارایی ثابت

در برخی موارد ممکن است که دارایی ارزشی کمتر از ارزش دفتری داشته باشد. در این صورت شناسایی زیان کاهش ارزش مستلزم پاسخ به پرسش‌های زیر است. (الف) آیا مدارکی وجود دارد که نشان دهد ارزش دفتری دارایی کاهش پیدا کرده است؟ اطلاعات لازم برای پاسخ به این پرسش، از منابع داخل واحد تجاری (مانند کاهش بیش از حد انتظار در ارزش دارایی به دلیل نابابی یا آتش‌سوزی) و منابع خارج از واحد تجاری (مانند تغییرات عمده در فناوری، بازار، اقتصاد و قوانین و مقررات) به‌دست می‌آید. اگر پاسخ پرسش یاد شده منفی باشد؛ یعنی مبلغ قابل بازیافت (ارزش خالص بازیافتنی) دارایی مساوی یا بیشتر از ارزش دفتری آن باشد، نیاز به هیچ‌گونه اقدام بعدی نیست. اگر پاسخ مثبت باشد پرسش دوم مطرح می‌شود.

ب) کاهش در ارزش دارایی چگونه باید اندازه‌گیری شود؟ پاسخ به این پرسش نیازمند مقایسه ارزش دفتری دارایی با مبلغ قابل بازیافت آن است. مبلغ قابل بازیافت عبارت است از ارزش دارایی در فروش یا ارزش دارایی در عملیات هر کدام

بیشتر باشد.

با کاهش در ارزش دارایی چگونه باید برخورد شود؟ در صورتی که شواهد و مستندات نشان دهد که دارایی کاهش ارزش پیدا کرده است، واحد تجاری باید مبلغ قابل بازیافت را برآورد کند. در صورتی که مبلغ قابل بازیافت یک دارایی کمتر از ارزش دفتری آن باشد ارزش دفتری باید تا مبلغ قابل بازیافت کاهش ارزش داده شود. برگشت زیان کاهش ارزش دارایی: تمام یا بخشی از زیان کاهش ارزش دارایی که در سال‌های قبل شناسایی شده است در موارد زیر باید برگشت داده شود. الف) برآورد به کار رفته برای تعیین مبلغ قابل بازیافت دارایی نسبت به آخرین زیان شناسایی شده تغییر یابد؛ یا

ب) مبنای به کار رفته برای تعیین مبلغ قابل بازیافت دارایی از ارزش دارایی در فروش به ارزش دارایی در عملیات یا ارزش دارایی در عملیات به ارزش دارایی در فروش تغییر پیدا کند.

هنگامی که زیان کاهش ارزش دارایی برگشت داده می‌شود، ارزش دفتری دارایی باید با توجه به استهلاك سال‌های بعد به مبلغ قبل از شناسایی زیان کاهش ارزش، افزایش یابد، به‌طوری که گویی دارایی کاهش ارزش داده نشده است.

#### مثال:

در ابتدای سال ۱۳۹۱ شرکت کرمان یک دستگاه ماشین به مبلغ ۸'۰۰۰'۰۰۰ ریال خرید. ماشین‌آلات فاقد ارزش اسقاط و طی ۴ سال با روش خط مستقیم مستهلک می‌گردد. در پایان سال ۱۳۹۲ واحد تجاری بدین نتیجه رسید که ارزش قابل بازیافت دارایی حداکثر ۳'۰۰۰'۰۰۰ ریال است. در پایان سال ۱۳۹۳ به دلیل بهبود اساسی در اوضاع اقتصادی پیش‌بینی می‌شود که ارزش قابل بازیافت این دارایی ۲'۲۰۰'۰۰۰ ریال است. از این رو کاهش ارزش قبلی باید برگشت داده شود.

سال	بهای تمام شده	هزینه استهلاك	زیان کاهش ارزش	ارزش دفتری
۱۳۹۱/۱۲/۲۹	۸'۰۰۰'۰۰۰	۲'۰۰۰'۰۰۰	-	۶'۰۰۰'۰۰۰
۱۳۹۲/۱۲/۲۹	۸'۰۰۰'۰۰۰	۲'۰۰۰'۰۰۰	۱'۰۰۰'۰۰۰	۳'۰۰۰'۰۰۰
۱۳۹۳/۱۲/۲۹	۸'۰۰۰'۰۰۰	۱'۵۰۰'۰۰۰	(۵۰۰'۰۰۰)	۲'۰۰۰'۰۰۰
۱۳۹۴/۱۲/۲۹	۸'۰۰۰'۰۰۰	۲'۰۰۰'۰۰۰	-	-

در انتهای سال ۱۳۹۳ با توجه به اینکه ارزش دفتری ۱'۵۰۰'۰۰۰ ریال است لذا تا مبلغ ۲'۰۰۰'۰۰۰ ریال (مبلغی که در صورتی که کاهش ارزش وجود نداشت، ارزش دفتری بود) ارزش دفتری افزایش داده می‌شود.



## فصل ۴

ثبت هزینه‌های خدمات پس از فروش

**ضمانت نامه** یا پشتوانه که ریشه آن «ضمانت»، به معنای پذیرفتاری، «تأوان داری می باشد و با عنوان **گارانتی و وارانتي** نیز شناخته می شود» آن است که ارائه دهنده خدمات یا فروشنده در مقابل محصول یا خدماتی که ارائه می کند، معمولاً متعهد می شود در صورت نقض ادعای خود، حاضر به تعمیر یا تعویض کالا یا پرداخت مبلغی خواهد شد. نقض عهد زمانی اتفاق می افتد که این تعهد به نحوی اجرا نشود، یعنی کالا نقصی داشته باشد یا مطابق میل یا انتظار مشتری نباشد.

واژه گارانتی به مجموعه تعهداتی گفته می شود که سازنده در قبال وقوع هرگونه ایراد ناشی از کیفیت نامطلوب مواد و یا فرآیند نامناسب ساخت محصول خود، تحت شرایط و زمانی خاص، جهت رفع آن، چه از طریق تعمیر و چه از طریق تعویض قطعات بر عهده می گیرد. در این حالت هزینه های تحمیل شده بر عهده تولید کننده محصول است. و شرکت های سازنده یا توزیع کننده معمولاً هزینه ای برای اجرای تعهد خود برای کالاهای تحت گارانتیشان اختصاص می دهند.

وارانتي (Warranty) شباهت زیادی به گارانتی دارد ولی خریدار بعد از خرید کالا نمی تواند تصمیم خود را عوض کند. وارانتي قولی است که معمولاً بین فروشنده و خریدار - یا تولیدکننده و مصرف کننده - گذاشته می شود و فروشنده - از طرف تولیدکننده - تأکید می کند که محصول او در مدت زمان مشخص - که معمولاً از دوره گارانتی بیشتر است - با همان مشخصات اولیه کار می کند. تولیدکننده معمولاً در مدت زمان وارانتي در صورت بروز مشکل برای محصول هزینه تعمیر یا تعویض قطعات را به عهده می گیرد و به این طریق به مصرف کننده اطمینان می دهد که در طول مدت وارانتي نیازی به انجام هزینه تعمیرات ندارد. از این رو در مدت گارانتی می توان به اصل پول خود رسید اما در مدت وارانتي این امر میسر نیست. خدماتی مانند وارانتي یا گارانتی هر دو به دلخواه تولیدکننده یا حتی در پاره ای موارد به دلخواه فروشنده برای جلب بیشتر رضایت مشتری به یک کالا اختصاص پیدا می کند و در واقع الزامی در ارائه آنها وجود ندارد.

اصطلاح گارانتی عبارت است از قولی لازم که شخصی به شخص دیگر می دهد به گونه ای که اگر شرایط خاصی رخ داد این قول عملی شود. اما امروزه این لغت بیشتر در خرید و فروش و معاملات به کار می رود.

در نگاهی دقیق تر، گارانتی در واقع نوعی پشت گرمی برای مصرف کننده می باشد. جالب است بدانید که فلسفه و ایده گارانتی نه تنها در دنیای واقعی بلکه در بسیاری از مصنوعات بشری نیز کاربرد دارد.

**شروع زمان گارانتی به چند گونه است:**

■ حالتی که در آن در شماره سریال آن قید شده یا اینکه کارت ضمانت کارخانه ای



داشته باشد.

- حالتی که هنگام خرید، فروشنده با ارائه فاکتور و قید تاریخ تضمین می کند.
- حالتی که دستگاه را در منزل شما نصب می کنند فاکتور ضمانت را تحویل می دهند.

## انواع گارانتی

### ■ گارانتی صریح

گارانتی صریح عموماً ضمانتی است از طرف فروشنده محصول که در آن میزان کیفیت یا عملکرد آن محصول تضمین شده و مشخص شده تحت چه شرایطی آن کالا می تواند بازگشت داده شده، تعویض و یا تعمیر شود. معمولاً این تضمین به عنوان فرم مخصوصی تحت عنوان گارانتی یا وارانته همراه با محصول خریداری شده تحویل داده می شود. البته در برخی موارد طبق قانون، گارانتی بر حسب ادعای کارخانه سازنده در مورد محصول آن قرار داده می شود، مانند ادعاهایی که در تبلیغات تلویزیونی برای معرفی محصول مطرح می شوند و باید این ادعاها کاملاً مطابق کالای ارائه شده در بازار باشند. معمولاً سند گارانتی به خریدار این تضمین را می دهد که محصول خریداری شده کیفیت خوبی داشته و کمبودی از نظر «مواد سازنده و طرز کار» نخواهد داشت. می توان برای خدمات نیز گارانتی صادر کرد. برای مثال تعمیرگاه ماشین ضمانت می کند تا ۹۰ روز بعد از خرید آن، گارانتی تعمیر خواهد داشت.

گارانتی صریح می تواند به صورت لفظی و کتبی داده شود. در آمریکا فروشنده می تواند از جمله خاصی برای تبلیغ کالای خود استفاده کند که معمولاً از آن به عنوان تبلیغات پر سر و صدا و یا غلو یاد می شود و خریدار تنها نمی تواند مبنای خرید کالا را بر پایه آن بگذارد. برای مثال «این چاقوی پوست کن بهترین چاقوی روی زمین است» مسلماً تنها یک غلو است و در عوض جمله ای مانند «این چاقوی پوست کن هرگز به تیز کردن نیاز نخواهد داشت» نوعی گارانتی صریح است که تا زمانی که از آن برای کار دیگری استفاده نشود، نیازی به تیز کردن نخواهد داشت.

### ■ گارانتی ضمنی

گارانتی ضمنی معمولاً در معاملات به کار می رود و با گارانتی صریح کمی متفاوت است. مثلاً در مورد گارانتی قابل فروش بودن در بازار، فروشنده ادعا می کند که نارنگی هایی که می خواهد بفروشد سالم هستند، اما اگر تنها ظاهر سالمی داشته باشند و از داخل گندیده باشند، آن را نقض کرده است. نوع دیگر گارانتی مطابقت با منظور خاصی است. مثلاً فروشنده گارانتی می کند

که لاستیکی که برای خریدار می فرستد، مخصوص برف است و اگر اینگونه نباشد، آن را نقض کرده و خریدار می تواند آن را پس بفرستد. گارانتی واگذاری نیز نوع دیگر گارانتی ضمنی است که به فروشنده امکان فروش کالا را می دهد. در این حالت تضمین می کند که به طور مثال کالا دزدی نیست، فروش آن تجاوز به حقوق دیگری نیست و به فرد دیگری نیز فروخته نشده است.

### ■ گارانتی مادام العمر

گارانتی مادام العمر نوعی گارانتی مطابق با طول عمر محصول است و نه طول عمر خریدار آن. این نوع گارانتی معمولاً بر مبنای تشخیص توزیع کننده یا تولید کننده تعیین می شود. به طور مثال کوله پشتی که ۱۰ سال پیش خریداری شده و چند پارگی جزئی به دلیل استفاده زیاد و فرسوده شدن دارد معمولاً شامل گارانتی نمی شود، اما مثلاً اگر این پارگی ها به علت ساختار کیف به وجود آمده باشد، شامل گارانتی شده و تعمیر می شود. منظور از گارانتی مادام العمر یعنی تا زمانی که شرکت تولید کننده پابرجاست و ورشکست نشده یا شرکت جمع نشده، جنس خراب شده را تعویض می کند.

### ■ گارانتی مطول

در تجارت خرده فروشی، لفظ گارانتی یا گارانتی مطول، به تضمین قابل اعتماد بودن محصول در شرایط استفاده معمولی گفته می شود. به آن گارانتی «مطول» می گویند چرا که شامل ایرادهایی که ممکن است بعد از زمان خرید ایجاد شوند نیز می شود. اگر این محصول در مدت زمان مشخصی بعد از خرید اشکال پیدا کند، کارخانه سازنده یا توزیع کننده باید آن را تعویض یا تعمیر کرده و یا پول آن را پس بدهد. معمولاً در این حالت گارانتی شامل مسائلی مانند حوادث غیرمترقبه، استفاده اشتباه، خراب کردن عمدی، استفاده تجاری یا مسائل این چنینی نمی شود. در اغلب گارانتی ها، قسمت هایی که معمولاً فرسوده می شوند و باید بعد از مدتی استفاده تعویض شوند (مثل تایر ماشین) از گارانتی حذف می شوند. گارانتی مطول معمولاً روی قیمت کالا محاسبه شده و یا هزینه اضافه ای برای آن اخذ می شود و می تواند گارانتی مادام العمر برای محصول به حساب بیاید.

شرکت های سازنده و یا توزیع کننده معمولاً هزینه ای برای اجرای تعهد خود برای کالاهای تحت گارانتی شان اختصاص می دهند. بسیاری به این مسئله آگاه نیستند که گارانتی های مطول همیشه از طرف کارخانه سازنده ارائه نمی شود، ولی در عین حال در برخی موارد ممکن است به نفع خریدار باشد. به طور مثال در مورد ماشین، زمانی که گارانتی از طرف کارخانه سازنده توسط فروشنده ارائه می شود، خریدار

می‌تواند ماشین خود را با هزینه کمتر تحت این گارانتی تعمیر کند. در این حالت برخی مکانیک‌ها ممکن است از انجام کارکرد صحیح ماشین طفره بروند تا زمان گارانتی تمام شده و بتوانند با اخذ هزینه بیشتر و معادل قیمت آزاد آن را انجام دهند. گارانتی‌هایی که از طرف شخص ثالث یا شرکت‌های دیگر ارائه می‌شوند، شاید گران‌تر باشند، ولی با احتساب هزینه‌های آزاد تعمیر دستگاه، معمولاً مقرون به صرفه‌تر در می‌آیند.

### ■ نحوه برخورد با ابهام حاکم بر شناسایی ذخیره، به شرایط مرتبط با آن بستگی دارد.

- چنانچه ذخیره‌ای که اندازه‌گیری می‌شود مربوط به اقلام متعددی باشد، تعهد از طریق تعیین وزن هر یک از پیامدهای ممکن با توجه به احتمال وقوع آنها برآورد می‌شود (ارزش مورد انتظار).

- هنگامی که پیامدهای احتمالی دارای یک دامنه پیوسته است و احتمال وقوع هر رویداد در این دامنه مشابه سایر رویدادهاست، نقطه میانی این دامنه به عنوان ذخیره برآوردی مدنظر قرار می‌گیرد.

- هنگامی که اثر ارزش زمانی پول با اهمیت است، مبلغ ذخیره باید معادل ارزش فعلی مخارج مورد انتظار لازم برای تسویه متعهد باشد.

ذخایر باید در پایان هر دوره مالی بررسی و برای نشان دادن بهترین برآورد جاری تعدیل شود. هر گاه خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، دیگر محتمل نباشد، ذخیره باید برگشت داده شود.

اصطلاح بدهی احتمالی برای بدهی‌هایی به کار می‌رود که معیارهای شناخت را احراز نمی‌کنند.

اگر به احتمال زیاد تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه وجود داشته باشد، ذخیره شناسایی می‌شود.

اگر به احتمال زیاد تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه وجود نداشته باشد، بدهی احتمالی افشا می‌شود.

بدهی احتمالی افشا می‌شود، مگر آنکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد.

### ذخیره جوایز تشویقی

فرض کنید یک شرکت تولیدکننده مواد غذایی از ابتدای دی ماه ۱۳۹۵ اعلام می‌نماید که در ازای ارائه ۳۰ قطعه درب محصولات غذایی - یک ربع سکه بهار آزادی جایزه خواهد داد. مدت زمان استفاده از جوایز تشویقی تا پایان مهر ماه

۱۳۹۶ در نظر گرفته شده است. قیمت ربع سکه بهار آزادی در ابتدای دی ماه ۴۰۰'۰۰۰ ریال است. تجربه مدیریت نشان می‌دهد که ۳۰٪ از درب بطری‌ها توسط مشتریان به شرکت ارسال می‌شود. شرکت با پیش‌بینی اینکه قیمت سکه در ماه‌های آینده افزایش می‌یابد اقدام به خرید ۳۰۰۰ قطعه ربع سکه می‌نماید. در آن سال ۳۰۰'۰۰۰ واحد محصول به بهای هر واحد ۱۳'۰۰۰ ریال به فروش رسیده است.

۳۰'۰۰۰ درب بطری از سوی مشتریان بازگردانده شده است.

در سال ۱۳۹۵ خواهیم داشت:

مسکوکات ۱'۲۰۰'۰۰۰'۰۰۰

موجودی نقد ۱'۲۰۰'۰۰۰'۰۰۰

بابت خرید ۳۰۰۰ قطعه ربع سکه

موجودی نقد ۳'۹۰۰'۰۰۰'۰۰۰

فروش ۳'۹۰۰'۰۰۰'۰۰۰

بابت فروش ۳۰۰'۰۰۰ واحد محصول

هزینه جوایز تشویقی  $(۳۰'۰۰۰ \div ۳۰) \times ۴۰۰'۰۰۰$  ۴۰۰'۰۰۰'۰۰۰

مسکوکات ۴۰۰'۰۰۰'۰۰۰

بابت جوایز ۳۰'۰۰۰ درب بطری

ذخیره مربوط به جایزه به شرح زیر برآورد می‌شود:

برآورد کل درب بطری‌های استرداد توسط مشتریان  $(۳۰۰'۰۰۰ \times ۳۰\%)$  ۹۰'۰۰۰

درب بطری‌های استرداد شده (۳۰'۰۰۰)

برآورد بطری‌هایی که سال آینده استرداد خواهد شد. ۶۰'۰۰۰

هزینه جوایز تشویقی  $(۶۰'۰۰۰ \div ۳۰) \times ۴۰۰'۰۰۰$  ۸۰۰'۰۰۰'۰۰۰

ذخیره جوایز تشویقی ۸۰۰'۰۰۰'۰۰۰

هزینه جوایز تشویقی از جمله هزینه‌های فروش محسوب می‌شود. موجودی مسکوکات خریداری شده دارای جاری و ذخیره برآوردی جوایز تشویقی، بدهی جاری می‌باشد.

در سال آینده در صورت وجود تفاوت میان ذخیره‌های برآوردی و نتایج واقعی، تعدیل لازم در هزینه‌های جوایز تشویقی انجام می‌شود.

## ذخیره جوایز تبلیغاتی

جمع کارت‌های جایزه صادره توسط شرکت ساری در سال ۱۳۹۵، ۵۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰ ریال بوده است. محدودیتی برای ارائه کارت‌های جایزه توسط مشتریان وجود ندارد. تجربه قبلی شرکت نشان می‌دهد که، ۶۰٪ از کارت‌های جایزه توسط مشتریان برای دریافت وجه نقد به شرکت تحویل داده می‌شود، با توجه به اینکه تا پایان سال ۱۳۹۵ معادل ۲۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰ ریال از کارت‌های جایزه به شرکت تحویل گردیده، ذخیره لازم را شناسایی نمایید.

تاریخ	نام حساب و شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	هزینه تبلیغات بانک ثبت کارت‌ها جایزه ارائه شده توسط مشتریان	۲۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰	۲۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰
۱۳۹۵/۱۲/۲۹	هزینه تبلیغات ذخیره تبلیغات ثبت بدهی برآورد شده کارت‌های ارائه شده	۱۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰	۱۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰

$$(۵۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰ \times ۶۰\%) - ۲۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰ = ۱۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰$$

## جوایز و کوپن‌ها (کالابریک)

فروشنده‌گان و تولیدکنندگان، اغلب در مقابل کوپن‌ها، برچسب‌ها، یا ظرف خالی کالاهای خریداری شده، وجه نقد یا کالا اعطا می‌کنند. برای مثال، شرکت‌های شوینده و پاک‌کننده، داخل بسته محصولات خود کوپن جوایزی را برای مشتریان در نظر می‌گیرند. از آنجا که اعطای این جوایز به نیت افزایش فروش محصولات صورت می‌گیرد، اصل تطابق الزام می‌دارد هزینه اعطای جوایز در زمره هزینه‌های دوره‌ای که فروش مرتبط با آنها صورت گرفته است، قرار گیرد. حسابداری باید تعهد جایزه را برای مشتریانی که کوپن‌هایشان را قبل از انقضا تحویل خواهند داد ثبت نماید. به این تعهد هنگامی که جوایز بین مشتریان توزیع می‌گردد، پاسخ داده می‌شود. برای مثال، شرکتی برچسب نشان «سکه طلا» یا «یک واحد از کالا» را داخل بسته‌های خود چاپ کرده است. یابندگان برچسب نشان سکه طلا مستحق دریافت یک سکه ربع آزادی از شرکت و یابندگان برچسب «یک واحد از کالا» مستحق دریافت یک واحد کالا از فروشنده‌گان می‌باشند. اگر شرکت در ۱۰ درصد یک میلیون بسته‌ای که به قیمت هر بسته ۳٬۰۰۰ ریال می‌فروشد برچسب «یک

واحد از کالا» و در ۱ درصد بطری‌ها برچسب نشان سکه طلا قرار داده باشد و در این رابطه یک هزار سکه ربع آزادی به مبلغ  $62/5$  میلیون ریال خریداری کرده باشد، ثبت خرید سکه‌ها به این شرح خواهد بود:

موجودی جواز - سکه	۶۲'۵۰۰'۰۰۰
وجه نقد	۶۲'۵۰۰'۰۰۰
ثبت فروش یک میلیون بسته به شکل زیر خواهد بود:	
وجه نقد	۳'۰۰۰'۰۰۰'۰۰۰
درآمد فروش	۳'۰۰۰'۰۰۰'۰۰۰

چنانچه طی سال ۸۰ درصد از مشتریان مشمول دریافت جایزه، مراجعه نمایند، با فرض اینکه بهای تمام شده هر بسته برای شرکت ۱'۰۰۰ ریال است، شرکت ثبت زیر را برای توزیع جواز انجام خواهد داد:

هزینه جواز فروش - بسته $(1'000 \times 80\% \times 1'000)$	۸۰'۰۰۰'۰۰۰
هزینه جواز فروش - سکه $(62'500'000 \times 80\%)$	۵۰'۰۰۰'۰۰۰
موجودی جواز - بسته	۸۰'۰۰۰'۰۰۰
موجودی جواز - سکه	۵۰'۰۰۰'۰۰۰

در پایان دوره حسابداری، ثبت تعدیلی هزینه برآوردی جواز و تعهدات مربوط به درآمد فروش دوره جاری به شرح زیر انجام می‌گیرد:

هزینه جواز فروش - بسته $(1'000 \times 20\% \times 1'000)$	۲۰'۰۰۰'۰۰۰
هزینه جواز فروش - سکه $(62'500'000 \times 20\%)$	۱۲'۵۰۰'۰۰۰
ذخیره جواز	۳۲'۵۰۰'۰۰۰

## روش مبتنی بر تضمین فروش

گاهی ضمانت‌نامه را فروش جدا از محصول می‌نامند. برای مثال، هنگامی که کسی یک دستگاه تلویزیون یا ضبط صوت بخرد، شرکت تولیدی به خریدار ضمانت‌نامه می‌دهد و در مواردی هم شرکت‌ها با گرفتن هزینه مشخصی مدت زمان ضمانت‌نامه‌ها را طولانی‌تر می‌نمایند.

در چنین حالتی، فروشنده باید حساسی جدا از فروش تلویزیون یا ضبط صوت به وجود آورد که مربوط به ضمانت نامه باشد، و بدین وسیله فروش خدمات ضمانت شده را در دفاتر ثبت نماید. این روش را «روش مبتنی بر فروش ضمانت نامه» می نامند. درآمد حاصل از فروش ضمانت نامه را به حساب سرمایه (دارایی) منظور و معمولاً در طول مدت زمان قرارداد به روش خط مستقیم شناسایی (مستهلك) می کنند. بدان سبب فروشنده فروش ضمانت نامه را به سال های آتی تخصیص می دهد که تعهدی به وجود آورده تا در مدت زمان معینی، طبق قرارداد، خدماتی را ارائه نماید. تنها هزینه هایی که در رابطه با قرارداد فروش (اصولاً کمیسیون ها) فرق می کنند و به صورت مستقیم، مربوط به این نوع فروش ها هستند باید به حساب سرمایه (دارایی) منظور شوند و در مدت زمان قرارداد مستهلك شوند. هزینه هایی مانند حقوق کارکنان، تبلیغ و هزینه های عمومی و اداری که در صورت نبودن قرارداد فروش به مصرف می رسیدند، باید هنگام مصرف به عنوان هزینه دوره منظور شوند.

برای مثال، فرض کنید یک نفر به تازگی یک دستگاه خودرو از شرکت خودروسازی اصفهان به مبلغ ۲۰ میلیون ریال خریده است. فروشنده شرکت، علاوه بر دادن ضمانت نامه معمولی (که طبق آن تولیدکننده همه تعمیرات خودرو را تا ۳۶ هزار مایل یا سه سال می پذیرد) مبلغ ۶۰۰ هزار ریال دیگر دریافت می کند تا مدت قرارداد ضمانت نامه را به ۶ سال و یا ۷۲ هزار مایل برساند. فروش خودرو (با ضمانت نامه عادی) و فروش ضمانت نامه دیگری که در دوم فروردین ۱۳۸۱ انجام می شود، در دفاتر شرکت فروشنده به صورت زیر ثبت خواهد شد:

۲۰٬۶۰۰٬۰۰۰	صندوق
۲۰٬۰۰۰٬۰۰۰	فروش
۶۰۰٬۰۰۰	درآمد عملیاتی کسب نشده از محل ضمانت نامه

در پایان سال چهارم (با استفاده از ثبت استهلاك به روش مستقیم) باید درآمد را شناسایی کرد و آن را به صورت زیر گزارش نمود:

۲۰۰٬۰۰۰	درآمد کسب نشده حاصل از ضمانت نامه
۲۰۰٬۰۰۰	درآمد حاصل از ضمانت نامه

بدان سبب که مدت زمان افزوده شده به قرارداد معمولی تا انقضای قرارداد ضمانت نامه عادی آغاز نمی شود، بنابراین تا سال چهارم نمی توان درآمد را شناسایی کرد. اگر هزینه ارائه خدمات، طبق مفاد قرارداد اضافه شده، به بیش از مبلغی برسد

که به روش خط مستقیم محاسبه می شود (و بتوان در این مورد شواهد تاریخی ارائه کرد)، باید متناسب با هزینه های مورد انتظار که طبق قرارداد ارائه خواهد شد، در طول مدت قرارداد این درآمدها را شناسایی کرد.

## ■ ذخیره تضمین محصولات، دريادداشت های توضیحي صورت های مالی مانند نمونه زیر افشا می شود.

### نمونه افشا

شرکت ..... در يادداشت های توضیحي صورت های مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۵، ذخیره تضمین محصولات را به صورت زیر افشا نموده است:

۲-۹- ذخایر

۲-۹-۱- ذخیره تضمین محصولات (گارانتی)

ذخیره تضمین محصولات (گارانتی) بر مبنای ۱ درصد فروش سالانه محصولات مشمول تضمین برآورد و در حساب ها منظور می گردد.

۱۶- ذخایر

۱۳۹۴		۱۳۹۵			ذخیره تضمین محصولات
مانده پایان سال	مانده پایان سال	برگشت ذخیره	مصرف استفاده نشده	مانده ابتدای سال	
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
۱۵۰'۲۶۸	۱۱۸'۶۳۹	(۱۶'۵۹۰)	(۱۵'۰۳۹)	۱۵۰'۲۶۸	
۱۵۰'۲۶۸	۱۱۸'۶۳۹	(۱۶'۵۹۰)	(۱۵'۰۳۹)	۱۵۰'۲۶۸	

۲۲- هزینه های فروش، اداری و عمومی:

۱۳۹۳      ۱۳۹۴

میلیون ریال      میلیون ریال

۱۰'۶۵۶      ۱۱'۲۲۰      خدمات پس از فروش و گارانتی



## نمونه قرارداد خرید کالا و خدمات پس از فروش

### طرفین قرارداد

قرارداد حاضر فی مابین؛

..... به نمایندگی آقای ..... به شماره ملی .....

نام پدر ..... شماره تماس .....

آدرس .....

که ازین پس «خریدار» نامیده خواهد شد، و

..... به نمایندگی آقای ..... به شماره ملی .....

نام پدر ..... شماره تماس .....

آدرس .....

که از این پس «فروشنده» نامیده خواهد شد، به منظور انجام موضوع قرارداد منعقد می‌گردد و طرفین ملزم و متعهد به اجرای مواد و اصول آن می‌باشند.

### ■ ماده ۱: موضوع قرارداد

عبارت است از خرید ..... به شرح مختصر ذیل:

.....

که مشروح آن در پیوست / پیوست‌های شماره ..... طی ..... برگ به ضمیمه می‌باشد.

**تبصره ۱:** مشخصات فنی کالای موضوع قرارداد، دقیقاً می‌بایستی با اسناد و مدارک حاوی مشخصات فنی و استانداردهای موجود تطبیق داشته و براساس این قرارداد فروشنده متعهد است کالای موضوع قرارداد را براساس مشخصات فنی به خریدار تحویل نماید.

**تبصره ۲:** خریدار هیچ‌گونه تعهدی نسبت به تهیه مواد اولیه، قطعات، لوازم، ماشین‌آلات، تجهیزات و سایر موارد جهت تأمین موضوع قرارداد نداشته و بر این اساس فروشنده رأساً و به طور مستقل اقدام خواهد نمود، مگر آنکه در اسناد قرارداد به نحوی دیگر پیش‌بینی شده باشد.

## ■ ماده ۲: مبلغ قرارداد

مبلغ قرارداد، (به عدد) ..... ریال،  
(به حروف) ..... ریال می باشد.  
این قرارداد مشمول تعدیل قیمت ها نبوده و فروشنده روند افزایش قیمت ها را با در نظر گرفتن کلیه هزینه ها از جمله مالیات، هرگونه حقوق و عوارض و سایر هزینه ها در قیمت پیشنهادی منظور نموده است.

## ■ ماده ۳: مدت قرارداد

مدت اجرای قرارداد از تاریخ نفوذ آن تا تحویل قطعی موضوع قرارداد ..... روز تقویمی می باشد.  
تاریخ نفوذ قرارداد، پس از ..... خواهد بود.

## ■ ماده ۴: نمایندگان

۴-۱ پس از مبادله قرارداد، طرفین نمایندگان خود را با تعیین حدود اختیارات، به یکدیگر معرفی می کنند.  
۴-۲ دستورها و مدارکی که به وسیله نماینده خریدار، در محدوده اختیارات تفویض شده به وی، به فروشنده ابلاغ می شود، در حکم ابلاغ خریدار است. بدیهی است با تغییر نماینده خریدار، دستورهای ابلاغ شده و یا مدارک امضاء شده به وسیله نماینده قبلی، معتبر می باشد.

## ■ ماده ۵: زمان بندی تحویل کالا

فروشنده موظف است کلیه کالای موضوع این قرارداد را مطابق برنامه زمان بندی ذیل ارائه نماید:

.....  
.....

## ■ ماده ۶: محل و نحوه تحویل

محل تحویل کالا به یکی از دو صورت زیر خواهد بود:

۱ به صورت بار شده بر روی وسیله حمل، از درب کارخانه فروشنده می باشد  
بنابراین:

«هزینه حمل و بیمه به عهده خریدار می باشد.»

۲ به صورت بار شده بر روی حمل و تحویل در انبارها یا سایت وسیله ای مورد نظر خریدار می باشد بنابراین:

«هزینه بارگیری و بیمه و حمل به انبار/سایت خریدار به عهده فروشنده می باشد.»

#### ■ ماده ۷: پیش پرداخت

- این قرارداد پیش پرداخت ندارد.  
- این قرارداد پیش پرداخت به شرح ذیل دارد:  
بنا به درخواست فروشنده و موافقت خریدار مبلغ .....  
..... ریال (حداکثر تا سقف ۲۵٪ مبلغ اولیه قرارداد)، به عنوان پیش پرداخت،  
در ..... مرحله، درمقابل اخذ ضمانت نامه بانکی  
(طبق فرم نمونه سه پیوست) که بدون قید و شرط و غیرقابل برگشت بوده و از  
تاریخ صدور به مدت قرارداد معتبر و قابل تمدید باشد، پرداخت خواهد نمود.  
مبلغ پیش پرداخت شده به تدریج و به طور نسبی از مراحل پرداخت به فروشنده  
کسر می گردد به طوری که پس از تحویل ۹۰٪ اجناس موضوع قرارداد، کل مبلغ  
پیش پرداخت تسویه شده باشد.

#### ■ ماده ۸: ضمانت نامه انجام تعهدات و تسویه آن

فروشنده باید ضمانت نامه بانکی به نفع خریدار (مطابق فرم نمونه دو پیوست) را  
که بدون قید و شرط و غیرقابل برگشت، عندالمطالبه و بدون نیاز به اقدام قضایی  
یا اداری قابل وصول و معادل ۱۰٪ کل مبلغ قرارداد باشد، قبل از انعقاد قرارداد  
تسلیم خریدار نماید. ضمانت نامه مذکور باید تا تاریخ تحویل موقت آخرین محموله  
موضوع قرارداد و دوره ضمانت کالا (حسب مورد) معتبر باشد.  
در صورت انجام کلیه تعهدات در موعد/ مواعد مقرر، ضمانت نامه انجام تعهدات  
آزاد خواهد شد.

مادام که فروشنده در هر مورد از قرارداد، کلیه تعهدات خود را انجام ندهد، ذی نفع  
حق دارد ضمانت نامه فوق الذکر را ضبط نماید.

در مواردی که به تشخیص کارفرما در خرید کالا حصول اطمینان از صحت عملکرد  
آن براساس مشخصات مربوط، لازم باشد، پنجاه درصد (۵۰٪) از ضمانت نامه یا  
سپرده انجام تعهدات پس از تحویل موقت کالا طبق گواهی کارفرما آزاد می گردد  
و پنجاه درصد (۵۰٪) دوم پس از پایان دوره تضمین و صدور گواهی تحویل  
قطعی هر بخش از کالا مسترد می گردد. آزادسازی این بخش از تضمین انجام  
تعهدات منوط به گواهی کارفرما مبنی بر تحویل نقشه های «چون ساخت» و  
دستورالعمل های بهره برداری و نگهداری می باشد.

#### ■ ماده ۹: خسارت تأخیر

هرگاه فروشنده نتواند سفارش موضوع قرارداد را در موعد/ مواعد تعیین شده در  
ماده ۵ تحویل نماید باید به ازای هر ..... تأخیر میزان یک درصد قیمت

کالای تأخیر شده، حداکثر تا (پنج درصد) ۵٪ کل مبلغ قرارداد را به عنوان خسارت تأخیر به خریدار پرداخت نماید و چنانچه پس از مدت .....  
فروشنده تعهدات خود را انجام نداده باشد در این صورت خریدار می تواند قرارداد را یک جانبه فسخ و نسبت به اخذ ضرر و زیان از مطالبات و اموال فروشنده برداشت و در صورت عدم تکافو از طریق مراجع ذی صلاح اقدام نماید.

#### ■ ماده ۱۰: افزایش یا کاهش میزان تقاضا

خریدار می تواند با همین شرایط و قیمت، حداکثر تا سقف ۲۵٪ از جنس موضوع مورد معامله را قبل از انقضاء مدت تحویل کالا، کسر/ اضافه نماید در هر حال مراتب کتباً به فروشنده ابلاغ خواهد شد، در صورت لزوم مدت تحویل نیز به نسبت نوع کالا تعدیل می گردد.

#### ■ ماده ۱۱: بیمه، مالیات، هزینه ثبت قرارداد و سایر کسور قانونی

پرداخت بیمه، مالیات، هزینه ثبت قرارداد (در صورتی که خریدار ثبت قرارداد را در دفاتر اسناد رسمی ضروری تشخیص دهد) و سایر کسور قانونی متعلق به این قرارداد از جمله عوارض شهرداری به عهده فروشنده بوده مگر اینکه در سایر مواد قرارداد به گونه ای دیگر تعیین شده باشد.

#### ■ ماده ۱۲: نو بودن کالای موضوع قرارداد

کلیه کالاهای موضوع قرارداد باید نو، غیر مستعمل و اصلی باشند. کالای مستعمل یا دوباره ساخته شده یا تعمیر شده و همچنین نمونه آزمایشی (پروتوتایپ) پذیرفته نخواهد شد. در صورت مستعمل بودن تجهیزات و یا چنانچه که مشخصات فنی کالای تحویل شده توسط فروشنده، مطابق مشخصات فنی قرارداد نباشد، فروشنده متعهد است به دستور خریدار، کالای موضوع قرارداد را تعویض نموده و کلیه خسارت اعلام شده از طرف خریدار را پرداخت نماید.

#### ■ ماده ۱۳: بازرسی

۱۳-۱- فروشنده مکلف است در مدت اجرای قرارداد (در صورت درخواست خریدار) تمهیدات لازم را جهت بازرسی، دسترسی به مدارک و اسناد موضوع قرارداد، نظارت و انجام آزمایش نماینده خریدار از اجزای کالا، روند تولید، آزمایش، انبارداری، بسته بندی و حمل از مبدأ کالای موضوع قرارداد در داخل یا خارج از کشور بعمل آورد، بازرسی ها و آزمایشات به نحوی خواهد بود که حتی المقدور خللی در روند تولید فروشنده ایجاد نگردد.

۱۳-۲- در صورتی که کالای موضوع قرارداد، از نظر جنس یا ساخت بر حسب مورد

معیوب بوده و یا با نقشه‌ها و مشخصات فنی قرارداد و استانداردهای مورد توافق مطابقت نداشته باشند، خریدار تا قبل از پایان دوره تضمین، حق دارد که نسبت به رد یا درخواست اصلاح آنها اقدام نماید. کالای مذکور بایستی پس از اخطار کتبی به فروشنده ظرف مدت معقولی، تعویض یا اصلاح گردیده تا با نقشه‌ها و مشخصات فنی قرارداد مطابقت نماید.

**۱۳-۳-** فروشنده باید به هزینه خود، جهت انجام بازرسی و آزمایشات توسط نماینده خریدار که طبق مشخصات فنی در کارخانجات سازنده انجام می‌پذیرد، کلیه تسهیلات و امکانات لازم را برای ایمنی نمایندگان خریدار و انجام وظایف آنها فراهم آورد.

در هر حال انجام یا عدم انجام بازرسی و آزمایش کالاهای موضوع قرارداد از مسئولیت فروشنده جهت تحویل کالا، طبق اسناد و مدارک و مشخصات فنی قرارداد نخواهد کاست و مسئولیتی را متوجه خریدار نخواهد نمود.

**۱۳-۴-** فروشنده باید آزمایش‌های کارخانه‌ای جهت کالای تهیه شده توسط خود را در حضور نماینده خریدار یا یکی از شرکت‌های بازرسی به انتخاب خریدار، انجام دهد.

فروشنده باید برنامه زمانی انجام آزمایشات کالای موضوع قرارداد را به تفکیک و ظرف ..... پس از نفوذ قرارداد جهت بررسی و تأیید خریدار ارسال نماید. علاوه بر آن فروشنده می‌بایست حداقل ..... روز قبل از اجرای هرگونه آزمایش کارخانه‌ای کالای موضوع قرارداد و برنامه زمانی آن را مجدداً به اطلاع خریدار برساند.

چنانچه خریدار بخواهد بر انجام آزمایش‌ها نظارت نماید فروشنده همکاری‌های لازم را جهت اقامت نمایندگان خریدار یا بازرس منتخب وی معمول خواهد داشت. هزینه‌های سفر و اقامت نمایندگان خریدار بر عهده خریدار می‌باشد لیکن در صورت تکرار آزمایش به علت مردود شدن، هزینه‌ها به عهده فروشنده خواهد بود. در صورتی که خریدار ..... روز پس از اعلام کتبی فروشنده، نمایندگان خود را جهت نظارت بر انجام آزمایش‌ها اعزام ننماید فروشنده حق دارد آزمایش‌های مربوطه را از طریق مراجع فنی ذیصلاح مورد تأیید خریدار انجام داده و گواهی نتایج آزمایش صادره را به خریدار ارائه نماید. بدیهی است مسئولیت صحت و درستی کالای آزمایش شده برعهده فروشنده است.

**۱۳-۵-** فروشنده باید کلیه آزمایش‌های لازم را برطبق مشخصات فنی قرارداد و استانداردهای مرتبط بدون هیچ‌گونه هزینه اضافی انجام دهد.

**۱۳-۶-** هرگاه تا پایان دوره تضمین، خریدار انجام آزمایش‌های اضافی جهت امتحان کارایی هر یک از کالاهای موضوع قرارداد تحویل شده را لازم بدانند، این گونه آزمایش‌ها نیز طبق دستورات خریدار انجام خواهد شد. چنانچه نتایج حاصل از این آزمایش‌ها نشان دهد که کارایی کالای موضوع قرارداد با مشخصات فنی و استانداردهای مورد عمل مطابقت ندارد در این صورت کلیه هزینه‌های مربوط به آزمایش، تعویض و اصلاح، کالای معیوب موضوع قرارداد به عهده فروشنده خواهد بود و در غیر این صورت هزینه آزمایشات به عهده خریدار خواهد بود.

**۱۳-۷-** حکم ماده بالا درباره کالاهای موضوع قرارداد که با تأیید خریدار تکمیل شده و مجدداً به دستور او باز می‌شود نیز قابل اعمال است.

#### ■ ماده ۱۴: بسته‌بندی

فروشنده موظف است کلیه کالاهای موضوع قرارداد را پس از انجام بازرسی، طبق استاندارد و نظر خریدار (مندرج در شرح کالا) بسته‌بندی و علامت‌گذاری نماید. فروشنده، کالاهای موضوع قرارداد را برای حمل و تحویل مطابق مندرجات قرارداد و ضمايم آن و با توجه به ماهیت محموله و نوع وسیله حمل، به نحوی بسته‌بندی و آماده خواهد کرد که از آسیب و فساد ضمن بارگیری، حمل و تخلیه مصون بمانند. فروشنده مسئول جبران کلیه خسارات و فساد ناشی از هرگونه عیب و نقص در طرز صحیح بسته‌بندی و حمل و انبار کردن و نگهداری از قبیل نفوذ رطوبت و زنگ‌زدگی و تعرضات هوا و گازهای دیگر و امثال آنها می‌باشد و موظف است از هر طریق (تعمیر یا تعویض یا پرداخت خسارات) رضایت خریدار را فراهم آورد. در مواردی که لازم باشد، ابزار و ماشین‌آلات سنگین برای سهولت حمل، روی چرخ یا شاسی مناسب و مجهز به ضربه‌گیر نصب خواهند شد همچنین قطعات و تجهیزاتی که ممکن است مفقود گردند باید در صندوق‌های چوبی یا بسته‌بندی مطمئن دیگر به نحو روشن و معلوم علامت‌گذاری و حمل گردند.

کلیه صندوق‌ها یا بسته‌هایی که وزن ناخالص آنها از ۱۰۰ کیلوگرم بیشتر باشد، بایستی به نحوی بسته‌بندی شود که به آسانی توسط بالابرها قابل حمل باشد به طوری که بدون خطر، حمل و نقل آنها میسر شود.

#### ■ ماده ۱۵- ضمانت کالا Guaranty و خدمات پس از فروش warranty

##### ۱۵-۱- کلیه کالاهای مورد معامله

.....

ماه به شرح صفحه بعد توسط فروشنده گارانتی می‌باشد.

- از تاریخ تحویل به خریدار به مدت

- از تاریخ نصب به مدت

- از تاریخ راه اندازی به مدت

فروشنده در دوره گارانتی، متعهد است بدون قید و شرط و هزینه، نسبت به جایگزینی کالاهای معیوبی که معایب آن ناشی از عدم رعایت مشخصات فنی و یا به کار بردن مواد اولیه/ مصالح نامرغوب باشد در مدتی که خریدار (حسب نوع کالا) تعیین می نماید، اقدام و خسارات وارده را جبران نماید. چنانچه فروشنده در این زمینه به تعهدات خود عمل ننماید خریدار حق دارد رأساً نسبت به رفع عیب اقدام و هزینه های مربوطه را از محل مطالبات و تضمین فروشنده کسر و یا از طریق مراجع قانونی ذی صلاح، تحصیل نماید.

**۱۵-۲-** مدت خدمات پس از فروش به میزان ..... ماه پس از انقضای دوره گارانتی خواهد بود. فروشنده در طول ایام مذکور موظف به تأمین کالا و قطعات و خدمات مربوطه بوده و از این بابت پاسخگو خواهد بود.

#### ■ ماده ۱۶: تعهدات فروشنده

**۱۶-۱-** فروشنده موظف است همه گونه همکاری در رابطه با کالای موضوع قرارداد را با نماینده خریدار بنماید.

**۱۶-۲-** فروشنده باید تمامی استانداردها، موارد کیفیت و انتخاب اجناس و مواد اولیه مناسب را به گونه ای که در قرارداد و ضوابط آن قید گردیده رعایت نموده و هرگونه عدول از موارد فوق را قبل از هر اقدام کتباً به اطلاع خریدار رسانده و تقاضای بررسی و تأیید آن را بنماید.

**۱۶-۳-** فروشنده باید برنامه زمان بندی ساخت و تحویل اجناس موضوع قرارداد را به طور مستمر کنترل نموده و کوشش لازم را در جهت رعایت آن به عمل آورد. در این خصوص انجام یا عدم انجام بازرسی توسط نماینده خریدار رافع تعهدات و مسئولیت های فروشنده نخواهد بود.

بدیهی است در صورت تأخیر و عدم پذیرش دلایل ارائه شده فروشنده، از ناحیه خریدار، طبق مفاد مواد ۹ و ۲۲ عمل خواهد شد.

**۱۶-۴-** فروشنده متعهد می گردد در صورتی که پس از تحویل کالا نقایصی ناشی از تولید/ حمل (در تعهد فروشنده) کالا(ها)ی موضوع قرارداد مشاهده گردد نسبت به

مرتفع کردن آن اقدام نماید به نحوی که رضایت خریدار را فراهم آورد. بدیهی است در صورتی که نقایص مطرح شده حداکثر ظرف مدت ..... توسط فروشنده مرتفع نگردد خریدار می تواند نسبت به رفع نواقص اقدام نموده و هزینه های انجام شده را با احتساب ..... درصد هزینه بالاسری از محل و مطالبات / سپرده ها فروشنده وی و یا از هر طریق دیگری که صلاح بداند جبران نماید.

**۱۶-۵-** تعهدات فروشنده زمانی به طور کامل انجام شده تلقی می گردد که گواهی تحویل قطعی کالا را از خریدار دریافت نموده باشد.

**۱۶-۶- سرهم کردن (ASSEMBLING):** در صورتی که حسب نوع کالا می بایست قطعات و اجزاء کالای موضوع قرارداد در سایت / انبار خریدار سرهم (ASSEMBLE) گردد فروشنده موظف است در زمان مورد نظر خریدار اقدام نماید.

#### **۱۶-۷- راه اندازی**

- کالای موضوع قرارداد نیاز به راه اندازی از طرف فروشنده ندارد.

- کالای موضوع قرارداد با نظارت فروشنده راه اندازی می گردد.

- کالای موضوع قرارداد نیاز به راه اندازی از طرف فروشنده دارد، در این صورت فروشنده موظف است طبق نظر خریدار و مشخصات فنی کالای مندرج در اسناد و ضامنه قرارداد، نسبت به راه اندازی موضوع قرارداد اقدام نماید. بدیهی است فروشنده هزینه راه اندازی را در پیشنهاد خود منظور نموده است.

#### **۱۶-۸- خدمات آموزشی**

الف) فروشنده تعهد انجام خدمات آموزشی ندارد.

ب) فروشنده تعهد انجام خدمات آموزشی به شرح ذیل دارد و متعهد است جهت ..... نفر افراد معرفی شده از طرف خریدار، آموزش / آموزش های زیر را برگزار نماید:

- آموزش کار با دستگاه در محل شرکت سازنده.

- آموزش تئوری و عملی در محل سایت خریدار.

- آموزش تئوری و عملی در هنگام نصب و راه اندازی دستگاه.

**۱۶-۹-** ارائه نقشه و مدارک مهندسی جهت نصب، راه اندازی و تعمیرات. (حسب موضوع قرارداد)

**۱۶-۱۰-** ارائه کاتالوگ لیست قطعات با شماره قطعه، نقشه اجزاء منفصله دستگاه در قالب کتاب، جزوه و لوح فشرده و ... (حسب موضوع قرارداد)

**۱۶-۱۱-** ارائه لیست قطعات مصرفی دو ساله (حسب موضوع قرارداد)



**۱۶-۱۲- چنانچه فروشنده، به منظور افزایش کارایی، تغییراتی در طراحی کالاهای تحویل شده انجام دهد، موظف است نقشه‌های مهندسی همراه با لیست قطعات جایگزینی / اصلاحی را به خریدار ارائه دهد.**

**۱۶-۱۳- چنانچه در مدت اجرای قرارداد و در نتیجه تحقیقات، آزمایش‌ها و تجارب علمی، هرگونه بهینه‌سازی فنی و یا تجدیدنظر در طراحی و ساخت کالای موضوع قرارداد که قرار است تحویل گردند توسط طراح یا کارخانه سازنده مربوطه به نتیجه برسد این تغییرات می‌بایستی به‌طور رایگان در کالای موضوع قرارداد تحویل نشده به خریدار اعمال گردد، لیکن قبل از اعمال بهینه‌سازی و یا تجدید نظرها، یک گزارش و شرح جامع آن، باید برای تصویب، تسلیم خریدار گردد.**

فروشنده تضمین می‌نماید که پس از اتمام قرارداد نیز خریدار را از چنین تغییراتی مطلع سازد و برای این منظور فروشنده می‌بایستی این تغییرات را به‌صورت یک پیشنهاد (همراه با کلیه جزئیات فنی و شرایط قراردادی) تسلیم خریدار نموده و خریدار در قبول و یا رد آن مختار خواهد بود.

**۱۶-۱۴- فروشنده اذعان دارد که کالا(ها)ی پیشنهادی وی مشمول کالای قاچاق نبوده و کلیه عوارض مربوطه را پرداخت نموده و خواهد نمود.**

#### ■ ماده ۱۷: شرایط حمل و نقل و ارائه صورت حساب

پس از تأیید هر محموله توسط نماینده خریدار و ذکر دقیق مقدار کالای آماده حمل، برنامه حمل و توزیع از طرف خریدار به فروشنده اعلام و بر آن اساس از محل فروشنده بارگیری و کالا(ها) به مقصد اعلام شده ارسال خواهد شد. هم‌زمان با ارسال کالا، فروشنده نسبت به ارسال صورت حساب برای آن با ارائه اسناد مثبتۀ محموله اقدام خواهد نمود. خریدار حداکثر ظرف مدت ..... روز پس از دریافت اصل صورت حساب و پس از کسر نسبی پیش پرداخت، باقی‌مانده صورت حساب را به فروشنده پرداخت خواهد نمود.

#### ■ ماده ۱۸: قانون منع مداخله در معاملات دولتی

فروشنده رسماً تعهد می‌نماید که مشمول ماده مذکور در قانون منع مداخله در معاملات دولتی مصوب ۲۲ دی ماه ۱۳۳۷ نمی‌باشد و متعهد و ملزم است که تا پایان اجرای قرارداد به هیچ عنوان اشخاص مذکور در قانون فوق‌الذکر را در موضوع قرارداد سهیم و ذی‌نفع نکند و در صورتی که محرز شود فروشنده مشمول قانون مزبور بوده و یا برخلاف تعهدات فوق‌الذکر عمل نماید، خریدار حق خواهد داشت قرارداد را لغو و کلیه خسارات وارده را به تشخیص خود تعیین و از اموال و مطالبات

فروشنده و یا از هر طریق دیگر وصول نماید. به هر حال این موضوع رافع تعهدات فروشنده نخواهد بود.

## ■ ماده ۱۹: عدم واگذاری به غیر

۱ فروشنده نمی‌تواند بدون موافقت کتبی خریدار تمام یا قسمتی از موضوع قرارداد را به غیر واگذار نماید. واگذاری قرارداد نباید:

الف) به قسمی باشد که مانع از پیشرفت کار طبق برنامه زمانی تحویل کالا گردد.  
ب) مانع از ارتباط خریدار با فروشندگان ثالث طرف فروشنده (در رابطه با موضوع این قرارداد) نگردد به‌طوری که خریدار بتواند به هر دلیل به کالای خود نزد فروشندگان ثالث دسترسی داشته و بتواند در اثر قصور یا غیبت فروشنده، به فروشندگان ثالث مذکور مراجعه و کالای خود را دریافت نماید.

۲ فروشنده باید موارد فوق و همچنین ممنوع بودن واگذاری کار به غیر را در قرارداد با فروشندگان ثالث تصریح نماید. ضمناً یک نسخه از قرارداد منعقد با فروشندگان ثالث را به خریدار تحویل نماید.

۳ موارد فوق، تحت هیچ عنوانی از مسئولیت و تعهدات فروشنده نکاسته و در هر صورت فروشنده مسئول جبران خسارت ناشی از قصور و مسامحه خود و فروشندگان ثالث (مربوط به کالای موضوع قرارداد) خواهد بود.

## ■ ماده ۲۰: عدم وجود واسطه

فروشنده متعهد می‌گردد که در رابطه با این قرارداد واسطه‌ای وجود نداشته و حق دلالی و نظایر آن را نپرداخته و پرداخت نخواهد کرد و در صورت اثبات خلاف این مطلب خریدار حق فسخ قرارداد، ضبط ضمانت‌نامه‌ها و همچنین مطالبه کلیه خسارات را خواهد داشت.

## ■ ماده ۲۱: فسخ قرارداد

خریدار می‌تواند در صورت وقوع هر یک از موارد زیر قرارداد را یک جانبه فسخ نموده و نسبت به وصول مطالبات خود و ضبط ضمانت‌نامه انجام تعهدات اقدام نماید.

۱ تأخیر در انجام تعهدات مطابق مواد مندرج در قرارداد از طرف فروشنده بیش از .....

۲ ورشکستگی، مصادره اموال، انحلال شرکت فروشنده.

۳ واگذاری قرارداد به صورت کامل یا جزئی بدون اطلاع و تأیید کتبی خریدار به غیر.

۴ نقض تمام و یا قسمتی از مفاد قرارداد توسط فروشنده.

۵ وجود واسطه.

۶ عدم توانایی مالی یا فنی فروشنده برای تحویل کار طبق برنامه خریدار.

۷ فروشنده مشمول ممنوعیت قانون منع مداخله در معاملات دولتی مصوب در سال ۱۳۳۷ باشد.

#### ■ ماده ۲۲: محرمانه بودن قرارداد

فروشنده تعهد می‌نماید که کلیه اطلاعات و مدارک مربوط به قرارداد فی‌مابین را محرمانه تلقی نموده و آنها را در اختیار افراد یا اشخاص حقوقی قرار ندهد. در صورت اثبات خلاف، خریدار حق خواهد داشت جهت استیفای حقوق خود، هرگونه اقدام قانونی لازم را به عمل آورد.

#### ■ ماده ۲۳: یکپارچگی قرارداد

قرارداد و پیوست‌های آن یک مجموعه جامع و یکپارچه‌ای را تشکیل می‌دهند که بین طرفین مورد توافق و تأیید قرار گرفته است. قرارداد مذکور جایگزین کلیه قراردادهای، ترتیبات، مکاتبات و ارتباطات (چه شفاهی و کتبی) قبلی که بین طرفین در ارتباط با موضوع قرارداد وجود داشته است، می‌گردد.

#### ■ ماده ۲۴: تفکیک پذیری

چنانچه بخشی از این قرارداد براساس رای مرجع رسیدگی، غیرقابل اجرا یا غیرقانونی شناخته شود، صرفاً آن بخش از قرارداد بلااثر شده، لیکن سایر مواد همچنان لازم‌الاجرا خواهد بود.

#### ■ ماده ۲۵: تغییر و اصلاح

هرگونه تغییر در مفاد قرارداد، صرفاً با توافق کتبی و قبلی طرفین امکان‌پذیر است.

#### ■ ماده ۲۶: فورس ماژور

هرگاه به علت فورس ماژور یکی از طرفین قرارداد نتواند تعهدات خود را انجام دهد، عدم انجام تعهدات، نقض قرارداد تلقی نخواهد شد و قرارداد به قوت خود باقی خواهد بود.

#### ■ ماده ۲۷: تغییر نشانی طرفین قرارداد

هرگاه یکی از طرفین قرارداد نشانی قانونی خود را در مدت قرارداد تغییر بدهد باید کتباً این تغییر را به طرف دیگر ابلاغ کند و تا وقتی که نشانی جدید به طرف دیگر اعلام نشده است، کلیه نامه‌ها، اوراق و مکاتبات به نشانی قانونی ارسال و تمام آنها ابلاغ شده تلقی خواهد شد.

## ■ ماده ۲۸: حل اختلاف

در صورت بروز هرگونه اختلاف درخصوص اجرای قرارداد یا اختلاف در تفسیر و تعبیر مفاد قرارداد، موضوع ابتدا از طریق مذاکره فی‌مابین و صورت عدم حصول نتیجه از طریق داوری مرضی‌الطرفین قابل حل خواهد بود. مؤسسه توسعه حقوق فناوری اطلاعات و ارتباطات برهان به عنوان داور مرضی‌الطرفین انتخاب گردید. در صورت عدم پذیرش داور، موضوع از طریق مراجع قانونی ذی‌صلاح پیگیری خواهد شد.

## ■ ماده ۲۹: تعداد نسخ / امضای طرفین / تاریخ

این قرارداد در ..... ماده، در تاریخ ..... در شهر ..... تنظیم و امضا گردید که دارای ..... نسخه با اعتبار واحد است و با اطلاع کامل از مفاد آن به امضای طرفین می‌رسد.

امضای طرف اول	امضای طرف دوم
.....	.....
امضای شاهد اول	امضای شاهد دوم
.....	.....

## ضمانت‌نامه انجام تعهدات

### (نمونه دو)

..... نظر به اینکه \*  
..... به نشانی: .....  
..... به این \*\*  
..... اطلاع داده است قصد انعقاد قرارداد \*\*\*\*  
.....  
..... را با \*\*\*  
..... از \*  
..... در مقابل \*\*\*  
ریال به منظور انجام تعهداتی که به موجب قرارداد یادشده به عهده می‌گیرد  
تضمین و تعهد می‌نماید در صورتی که \*\*\*  
.....  
..... کتباً و قبل از انقضای سررسید این ضمانت‌نامه به این \*\*  
..... اطلاع دهد که \*  
از اجرای هریک از تعهدات ناشی از قرارداد یاد شده تخلف ورزیده است، تا میزان

..... ریال، هر مبلغی را که \*\*\*

..... مطالبه کند، به محض دریافت اولین تقاضای کتبی واصله از سوی \*\*\*

..... بدون آنکه احتیاجی به صدور اظهارنامه یا اقدامی از مجاری قانونی و قضایی داشته باشد، بی درنگ در وجه یا حواله کرد \*\*\* .....

..... بپردازد.

..... مدت اعتبار این ضمانت نامه تا آخر وقت اداری روز .....  
..... است و بنا به درخواست کتبی \*\*\* .....  
..... واصله تا قبل از پایان وقت اداری روز تعیین شده، برای مدتی که درخواست شود قابل تمدید می باشد و در صورتی که \*\* .....  
..... نتواند یا نخواهد مدت این ضمانت نامه را تمدید کند و یا \* ..... موجب  
..... این تمدید را فراهم نسازد و نتواند .....  
..... \* را حاضر به تمدید نماید \*\*

..... متعهد است بدون آنکه احتیاجی به مطالبه مجدد باشد، مبلغ درج شده در بالا را  
..... در وجه یا حواله کرد \*\*\*

..... پرداخت کند.

### (نمونه سه)

..... نظر به اینکه \* .....  
..... به نشانی: .....  
..... به این \*\* .....  
..... اطلاع داده است قرارداد .....  
..... را با \*\*\* ..... منعقد نموده است و قرار است  
..... مبلغ ..... ریال به عنوان پیش پرداخت به \* .....  
..... پرداخت شود، این \*\* .....  
..... متعهد است در صورتی که \*\*\* ..... کتباً به  
..... این بانک اطلاع دهد که خواستار بازپرداخت مبلغ پیش پرداخت داده شده به \*

..... است، هر مبلغی تا میزان مانده از مبلغ پیش پرداخت را به محض دریافت اولین

تقاضای کتبی واصله از \*\*\* ..... بدون اینکه احتیاجی به صدور اظهارنامه و یا اقدامی از مجاری قانونی و قضایی داشته باشد، بی‌درنگ در وجه یا حواله کرد \*\*\* ..... بپردازد.

اعتبار این ضمانت‌نامه تا آخر وقت اداری روز ..... است و بنا به درخواست کتبی \*\*\* ..... واصله تا قبل از پایان وقت اداری روز تعیین شده، برای مدتی که درخواست شود قابل تمدید می‌باشد. و در صورتی که \* ..... نتواند یا نخواهد مدت این ضمانت‌نامه را تمدید کند و یا \* ..... موجب این تمدید را فراهم نسازد و نتواند\* ..... را حاضر به تمدید نماید، \* ..... متعهد است بدون آنکه احتیاجی به مطالبه مجدد باشد، مبلغ درج شده در بالا را در وجه یا حواله کرد \*\*\* ..... پرداخت کند.

مبلغ این ضمانت‌نامه بنا به درخواست کتبی ..... \* ..... که در آن مبلغ پیش پرداخت واریز شده درج شده است، طبق نظر کتبی \*\*\* ..... که باید حداکثر ظرف سی روز از تاریخ تحویل‌نامه ..... استعلام \* ..... به \*\*\* ..... در مورد مبلغ پیش‌پرداخت واریز شده واصل گردد، تقلیل داده می‌شود و در صورت عدم وصول پاسخی از سوی \*\*\* ..... ضمانت‌نامه معادل مبلغی که \* ..... اعلام نموده است، تقلیل داده خواهد شد. در صورتی که تمام مبلغ این پیش‌پرداخت به ترتیب تعیین شده در این ضمانت‌نامه واریز گردد و مبلغ آن به صفر تقلیل داده شود، این ضمانت‌نامه خودبه‌خود باطل و از درجه اعتبار ساقط است. اعم از اینکه اصل به بانک مسترد گردد یا مسترد نگردد.



## فصل ۵

### انبارگردانی

قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلَيْهَا.

(سوره یوسف آیه ۵۵)

[یوسف] گفت: مرا بر خزانه‌های این سرزمین بگمار که من نگهدارنده دانا هستم.

## تاریخچه انبارداری در ایران

به تدریج که سازمان‌ها بزرگ‌تر و متنوع‌تر می‌شوند، مشکلات و مسائل مختلف و متفاوتی را با خود به همراه می‌آورند. سازگاری و هماهنگی بین بخش‌های مختلف یک سازمان فقط در صورتی به وجود می‌آید که آن سازمان از یک سیستم منسجم، هماهنگ و قابل قبول پیروی کند و کلیه اجزای آن در چارچوب یک استراتژی و اهداف از پیش تعیین شده اقدام به برقراری ارتباط صحیح و منطقی سازمانی با یکدیگر نمایند. یکی از بخش‌هایی که به عنوان یک حلقه اصلی در هر سازمانی وجود دارد انبار است.

با توجه به نیازهای روزافزون و متفاوت سازمان‌ها، وظایف انبار نیز تغییر کرده و پیچیده‌تر شده است. از جمله این وظایف: انبارکردن و فعالیت‌های مرتبط با آن از قبیل جمع‌آوری، ترکیب، نگهداری و حفظ کالاها، حمل و جابه‌جایی، جداسازی، طبقه‌بندی، تخلیه و بارگیری و... .

تا قبل از شهریور ۱۳۴۰ به علت فقدان قوانین مخصوص که بتواند وظایف و مسئولیت‌های صریح انبارداران کالا را در مقابل صاحبان کالا تعیین کند و به علت عدم آشنایی بسیاری از صاحبان کالاها با اصول جدید انبارداری متداول در کشورهای متمدن جهان وضع اغلب انبارهای تجاری ایران فوق‌العاده اسفبار بود. کالاها در آن زمان در مکان‌هایی با اسامی مختلف مانند بنگاه، گاراژ، تیمچه، قیصریه، بارانداز، سرای تجاری و ... نگهداری می‌شد و اغلب انبارداران این انبارها افرادی بی‌سواد بوده و تمامی آمار و موجودی کالاها را با خطی ناخوانا بر روی دفترچه‌هایی کثیف (بیجک) نگهداری می‌شد. در ششم بهمن ماه ۱۳۴۰ طی تصویب‌نامه هیئت وزیران شرایط تأسیس انبارهای عمومی از تصویب گذشت و اولین شرکت سهامی انبارهای عمومی ایران در همان سال تأسیس و به ثبت رسید.



## نگهداری کالا در انبار

انبارش کالا باید به صورتی باشد که از وارد شدن هرگونه صدمه و آسیب به آنها جلوگیری به عمل آید و دسترسی به کالا به راحتی انجام گیرد. بنابراین با تعبیه انواع قفسه‌ها، فایل‌ها، کمد، تابلو، سبد و... اقدام به چیدن کالاها به تفکیک و با فضای مناسب می‌شود و شرایط نگهداری کالاها در انبار در فواصل معین مورد ارزیابی قرار می‌گیرد، وقتی هزاران قلم کالا در انبار وجود دارد، تفاوت‌های کمی در طریقه مرتب‌سازی، چیدمان در طبقات و قفسه، باعث تفاوت‌های قابل توجه در خدمت‌دهی، استفاده از فضای انبارش و هزینه‌ها می‌شود. استقرار منظم قفسه‌ها در انبار و شماره‌گذاری قفسه‌ها، چیدمان منظم قطعات در سبد، فایل و کاذبه و قراگیری در قفسه، استفاده مطلوب از فضای انبارها را امکان‌پذیر می‌کند.

## سیستم اطلاعاتی انبار

منظور از سیستم اطلاعاتی اجرای عملیات مربوط به کالای موجود در انبار و همچنین نظارت بر کنترل‌های لازم روی مراحل مختلف این عملیات برطبق روش منطقی و سیستماتیک می‌باشد. یا به عبارت دیگر روشی است منطقی که می‌توان کالای مورد نیاز را تهیه و نگهداری نمود.

## جابه‌جایی

جابه‌جایی عبارت است از؛ فعالیتی که از زمان ورود کالا به انبار و قرار گرفتن در جای مناسب تا زمان خروج کالا از انبار انجام می‌شود. چنانچه سیستم انبار مکانیزه باشد، تگ انبارگردانی و لیست اقلام قابل شمارش از سیستم مکانیزه به تفکیک هر طبقه کالا یا انبار قابل اخذ است. (بهتر است این مسئولیت در واحدهای کوچک‌تر به رئیس حسابداری «عامل مدیر مالی» محول شود). انبارها را می‌توان به دسته‌های متفاوتی تقسیم‌بندی نمود. انواع انبارها با توجه به نوع فعالیت شرکت‌ها مختلف و متفاوت است. در شرکت‌های خدماتی معمولاً انبار محدود بوده و معمولاً یک انبار وجود دارد. اما در شرکت‌های بازرگانی و تولیدی تعداد و نوع انبارها می‌تواند تنوع و گستردگی بیشتری داشته باشد. تنوع انبار در شرکت تولیدی بیشتر است، زیرا هم مواد اولیه و هم کالای نیم‌ساخته (در جریان ساخت) و هم کالای ساخته شده (محصول) نگهداری می‌شود و هم ابزارآلات و حتی ماشین‌آلات نیز در انبار یا انبارهای متفاوت نگهداری می‌شود. به این جهت می‌توان تقسیم‌بندی‌های متفاوتی برای انبارها انجام داد.

### ۱ از نظر نوع کالایی که در آن نگهداری می‌شود:

**الف) انبار کالاهای معمولی:** به انبارهایی اطلاق می‌شود که نگهداری اقلام آن شرایط و تجهیزات مخصوص را نمی‌خواهد.

اقلام در این انبار معمولاً شامل بسته‌ها و کارتن‌ها می‌باشند.

**ب) انبار مواد قابل انفجار**

**پ) انبار کالاهای فاسدشونده**

**ت) انبار مواد فله‌ای**

**ث) انبار مواد شیمیایی**

### ۲ انواع انبار از نظر ساختمان:

انبارها از نظر ساختمان به سه دسته تقسیم می‌شوند:

**الف) ساختمان کامل پوشیده:** انبارهای کاملاً پوشیده به انبارهایی که دارای سقف، دیوار و در می‌باشند اطلاق می‌شود و برای ساختمان این‌گونه انبارها می‌توان از مصالح ساختمانی مختلف استفاده نمود و در این‌گونه انبارها اقلامی نگهداری می‌شود که حفاظت آنها از باد، باران، آفتاب، سرقت و... ضروری است.

**ب) ساختمان سرپوشیده بدون دیوار**

**پ) انبار محوطه باز یا بارانداز**

### ۳ از نظر نحوه خدمت رسانی:

**الف) انبار مرکزی:** بسیاری از شرکت‌ها مخصوصاً شرکت‌های بزرگ دارای چند انبار مختلف هستند. معمولاً یک انبار مرکزی وجود دارد که خدمات‌رسانی به انبارهای زیرمجموعه را انجام می‌دهد.

**ب) انبار بخش (فرعی):** ممکن است در بخش‌های مختلف شرکت (بسته به نیاز) انبار یا انبارهایی وجود داشته باشد که انبار بخش نامیده می‌شود.

### ۴ از نظر نوع موجودی:

**الف) انبار مواد**

**ب) انبار کالای در جریان ساخت**

**پ) انبار کالای ساخته شده**

این نوع انبارها فقط مربوط به شرکت‌های تولیدی است.

## ۵ از نظر نوع وسایل موجود در انبار:

الف) انبار مواد	ب) انبار محصول
پ) انبار ابزار آلات	ت) انبار کالاهای امانی
ث) انبار وسایل اسقاطی	ج) انبار ضایعات تولید و...

ترتیب و اجرای انبارگردانی مستلزم صرف وقت بسیار باارزش و گران قیمت سازمان است. مدیریت علاوه بر این ناگزیر است وقتی را نیز برای رسیدگی به اختلافات انبارگردانی صرف نماید. با این حال انجام عملیات انبارگردانی به خاطر برخورداری از منافع مشروحه زیر کاملاً قابل توجیه است:

الف) انبارگردانی وسیله‌ای برای ارزیابی سیستم‌های ثبت و کنترل موجودی است. با شمارش موجودی‌ها می‌توان کارآیی این سیستم را بررسی و اصلاحات لازم را در آنها انجام داد.

ب) انبارگردانی می‌تواند سیستم‌های کنترل رایانه‌ای را تقویت نماید. رایانه‌ها فقط به اندازه صحت داده‌های تدارک شده خوب هستند، به همین دلیل داده‌هایی که از سیستم ثبت موجودی اقلام انبار و سیستم کنترل موجودی تدارک می‌شوند باید درست و مرتبط با این سیستم‌ها باشند.

پ) گزارش‌های مالی (شامل ترازنامه) تهیه شده به وسیله حسابداران سازمان برای معتبر شدن ارزش موجودی اقلام انبار مندرج در ترازنامه به نوعی رسیدگی فیزیکی نیاز دارد. حسابرسان دقیق و حسابداران خبره سازمان برای رقم ارزش موجودی اقلام انبار موجودی در ترازنامه که با شمارش تأیید نشده‌اند اعتبار کمی قائل‌اند.

ت) امور حفاظتی مدیریت انبار در مورد تضمین کشف و رسیدگی سریع هر نوع سرقت یا سوءاستفاده احتمالی، انجام بررسی‌های فیزیکی و منظم موجودی اقلام انبار را طلب می‌کند.

ث) انبارگردانی کل کارآیی و کنترل مدیریت انبار را نشان می‌دهد. تعداد و اندازه اختلافات انبارگردانی نشانه‌های خوبی از کارآیی سازمان هستند. وجود اختلافات زیاد انبارگردانی به‌طور کلی ضرورت انجام تحقیقی دقیق درباره پرسنل و سیستم‌های موجود را طلب می‌کند.

ج) تأیید صحت مقادیر موجودی‌های منعکس در سیستم ثبت موجودی اقلام انبار با انجام شمارش‌های منظم تأمین سریع و مؤثر احتیاجات واحدهای مصرف‌کننده را از محل موجودی‌ها تضمین می‌کند. این شمارش‌ها باعث می‌شوند از بروز وضعیتی که در آن سیستم ثبت موجودی اقلام انبار، موجودی نشان دهد ولی عملاً کالایی در انبار نباشد، جلوگیری گردد.

## مراحل انبارگردانی

جهت شروع و انجام انبارگردانی باید مراحل صورت گیرد و انجام کار بر این اساس انجام شود که به طرح فرایند کاری، نقشه کار و فعالیت‌های لازم مراحل انبارگردانی گفته می‌شود و معمولاً شامل موارد زیر است:

- تعیین گروه انبارگردان و سرپرست مربوطه
- اعلام زمان و مدت انبارگردانی به تمام واحدهای سازمان
- تهیه تگ‌های کالا و چیدن آنها بر روی کالاهای موجود در انبار
- انجام عملیات شمارش عینی
- انتقال برگه‌های شمارش شده جهت کنترل موجودی
- انجام مجدد عملیات (شمارش دوم و نهایی) در صورت مغایرت
- تعیین تکلیف جهت تعدیل مغایرت احتمالی

## عملیات انبارگردانی

هدف از انجام انبارگردانی اطمینان از صحیح بودن موجودی‌های انبار پس از طی یک بازه زمانی و اصلاح تفاوت‌های موجود بین مقدار واقعی موجودی و مقدار موجودی کاردکس کالا است.

تفاوت‌های موجودی ممکن است دارای علت‌های زیر باشد:

- اشتباه در ثبت رسید و حواله‌های انبار.
- عدم ثبت حواله‌های صادر شده یا رسیدهای وارده.
- اشتباه در برآورد مقدار وارده به انبار و صادره از انبار.
- ضایعات کالا.

نکته مهم: در صورت اشتباه در ثبت رسیدهای خرید یا رسید اقلام وارده از خارج از سازمان یا اشتباه در ثبت حواله‌های فروش یا حواله‌های خروجی اقلام از سازمان سند مذکور ویرایش و اصلاح می‌شود، یا سند جدید به عنوان سند اصلاحی صادر می‌شود و سند مغایرت انبار صادر نمی‌شود.

**اقداماتی که قبل از انبارگردانی انجام می‌گیرد:**

- ۱ مشخص نمودن کالاهای امانی دیگران نزد سازمان و همچنین سازمان نزد دیگران.
- ۲ مشخص نمودن کالاهایی که جزء دارایی ثابت سازمان بوده ولی در انبار نگهداری می‌شوند.
- ۳ مشخص نمودن لوازم نامنطبق و اسقاطی.
- ۴ مشخص نمودن اقلام راکد و کم‌مصرف.

۵ اخذ کپی از آخرین سندهای رسید و حواله (سندهای رسید و حواله در سیستم انبار باید دارای شماره سریال متوالی بوده تا آخرین سند مشخص باشد، بعد از مشخص شدن آخرین سند، صدور سند ورود و خروج جدید به انبار، مجاز نیست).

۶ تهیه تگ‌های شمارش در سه نسخه (شمارش اول، دوم، سوم) و الصاق بر روی کالاها.

۷ اعلام به واحدها، قبل از موعد انبارگردانی جهت تحویل اقلام مورد نیاز خود و عدم مراجعه به انبار برای تحویل جنس در مدت انبارگردانی.

۸ تعیین سرپرست انبارگردانی یا هماهنگ‌کننده و گروه کنترل (گروه کنترل ممکن است توسط مقامات مجاز سازمان یا ناظر مدیریت، به عمل آید که کنترل داخلی نامیده می‌شود یا اینکه توسط مقامات مجاز یا هیئت حسابرسی ویژه‌ای از خارج سازمان به عمل آید که به آن کنترل خارجی گویند).

۹ مشخص نمودن تاریخ و موعد انبارگردانی توسط هماهنگ‌کننده یا سرپرست انبارگردانی و اعلام به افراد درگیر در انبارگردانی.

عملیات شمارش به صورت دیداری و با شمارش تک تک اقلام موجود در انبار انجام و مقدار شمارش در تگ‌های مربوطه ثبت و تگ‌ها جمع‌آوری شده و در برگه‌های شمارش ثبت می‌شود.

گروه کنترل با مراجعه به قسمت‌های شمارش شده به صورت نمونه اقدام به شمارش مجدد نموده و در صورت مشاهده اختلاف در شمارش، درخواست تجدید مناطق شمارش شده یا اقلام مشکوک را می‌نماید.

برگه‌های شمارش در سیستم نرم‌افزاری انبار توسط اپراتور ثبت و لیست مغایرت‌ها برای شمارش دوم به انبارگردان‌ها تحویل می‌شود و بعد از شمارش دوم، مجدداً برگه‌های شمارش دوم در سیستم ثبت و گزارش مغایرت‌ها صادر و جهت شمارش سوم به انبارگردان‌ها تحویل می‌شود و پس از شمارش سوم لیست شمارش در سیستم انبار ثبت و لیست مغایرت به عنوان مغایرت نهایی انبارگردانی گزارش می‌شود.

لیست مغایرت‌های نهایی توسط انباردار امضا و موارد توضیحات مغایرت ذکر می‌شود و توسط اعضای انبارگردانی صورت جلسه و امضا گردیده و به امضای مدیریت سازمان می‌رسند، واحد انبار جهت مغایرت‌های مازاد موجودی رسید مغایرت انبارگردانی و جهت مغایرت‌های کسر موجودی حواله مغایرت انبارگردانی صادر می‌کند.

لیست کالاهایی که آسیب دیده یا فاسد شده باشند یا به طور کلی در کاربرد و یا کیفیت آن تغییری ایجاد شده باشد نیز جهت تعیین تکلیف ضمیمه لیست انبارگردانی می‌شود.

عملیات انبارگردانی را می‌توان به‌صورت دوره‌های ماهیانه، سه‌ماهه، شش‌ماهه و سالانه انجام داد.

## عملیات پایان سال مالی

بعد از پایان سال مالی، سال مالی جاری بسته شده و کلیه موجودی‌های کالا به سال مالی جدید انتقال (حواله انتقال موجودی پایان دوره) و سند رسید ابتدای دوره در سال جدید ثبت می‌گردد. انبارگردانی به چند طریق صورت می‌گیرد. در این قسمت فواید و کاربرد روش‌های اصلی شناخته شده انبارگردانی بیان می‌شود:

## انبارگردانی دوره‌ای

انبارگردانی دوره‌ای با هدف شمارش و بررسی تمامی موجودی‌های اقلام موجود در انبار شرکت صورت می‌پذیرد و معمولاً در دوره‌های منظم پایان هر سال مالی انجام می‌شود. این نوع انبارگردانی ممکن است در پایان هر فصل نیز اجرا گردد. انبارگردانی دوره‌ای عمومی‌ترین و متداول‌ترین روش بررسی و شمارش موجودی انبار به شمار می‌رود. در این شیوه انبارگردانی فواید و اشکالاتی می‌توان برشمرد:

### الف) فواید

۱ انبارگردانی دوره‌ای (به خاطر لزوم بسته بودن انبار در دوره انبارگردانی) معمولاً در روزهای تعطیل صورت می‌گیرد و به همین دلیل بازرسان موجودی اقلام انبار برای شمارش دقیق موجودی‌ها و رسیدگی به اختلافات انبارگردانی فرصت کافی در اختیار دارند.

۲ انبارگردانی دوره‌ای باعث می‌شود همه اختلافات موجودی‌ها عیان و مورد رسیدگی قرار گیرند.

۳ با این نوع انبارگردانی می‌توان رقم درست ارزش موجودی اقلام انبار را برای ترازنامه و سایر حساب‌های سالیانه مالی فراهم نمود.

### ب) اشکالات

۱ عملیات جاری انبار هر چند در یک جریان کار مستمر یا ۲۴ ساعته سیستم کاری هفت روز هفته، در تئوری نه کارخانه و نه انبار هیچ وقت تعطیل نمی‌شوند، باید برای تضمین انجام درست انبارگردانی به‌طور کامل تعطیل گردد.

۲ این روش تعداد زیادی از کارمندان داخل و بیرون از انبار را درگیر کار انبارگردانی می‌کند و بسیار پرهزینه است. نرخ اضافه‌کاری اوقات تعطیل پایان

هفته، می‌تواند بسیار گران باشد.

## انبارگردانی مستمر

در این نوع انبارگردانی در هر هفته دسته یا قسمتی از اقلام مورد بررسی قرار می‌گیرند. با این روش همه موجودی‌های انبار در طول یک دوره دوازده ماهه و بدون بستن انبار مورد شمارش و بررسی قرار گیرد.

### الف) فواید

- ۱ این نوع انبارگردانی باعث می‌شود انبار بتواند به کار خود ادامه دهد.
- ۲ این روش زمان قطع عملیات معلول انبارگردانی را به دوره‌ای طولانی تقسیم و به همین دلیل آن را کاهش می‌دهد.
- ۳ این روش با اعلام نکردن برنامه‌های خود می‌تواند همانند انبارگردانی ناگهانی عمل نماید.

### ب) اشکالات

رسیدگی کامل اختلافات بزرگ انبارگردانی وقت بسیار زیادی نیاز دارد. ولی وقت در نظر گرفته شده برای رسیدگی به اختلافات در این نوع انبارگردانی به خاطر طبیعت مستمر آن محدود است.

## انبارگردانی ناگهانی

این روش در اجرای امور پیشگیری از سرقت و حفاظتی مدیریتی انبار مورد استفاده قرار می‌گیرد. بررسی‌های ناگهانی و تعیین صحت و سقم موجودی‌های اقلام انبار برای ندادن وقت مورد نیاز جایگزینی غیرقانونی موجودی‌ها طراحی می‌شوند. این نوع انبارگردانی همچنین مانع سرقت از انبار است. افراد ناباب به خاطر وجود این نوع انبارگردانی و ترس از انجام بررسی و لو رفتن ناگهانی سرقت از فکر سرقت منصرف می‌شوند.

### الف) فواید

- ۱ این روش به‌طور موثر مانع سرقت و سوءاستفاده می‌گردد.
- ۲ ترتیب و اجرای آن در مقیاس‌های کوچک آسان است.

### ب) اشکالات

انبارگردانی‌های بزرگ و تأمین داده‌های مورد نیاز محاسبات مالی را با این روش نمی‌توان انجام داد.

## مغایرت گیری انبار با استفاده از نرم افزار صفحه گسترده اکسل

فرض کنید ما عضو کمیته انبارگردانی شرکت هستیم و قصد داریم بعد از شمارش انبار فنی تمام ارقام شمارش شده را وارد سیستم نماییم که این کار دقت زیادی لازم دارد که ما آنها را وارد سیستم می کنیم بعد از آنکه وارد سیستم کردیم از کل انبار اکسل می گیریم، سپس تمام مغایرت ها را چک می کنیم، برای اینکه فقط اقلامی که مغایرت داشته را انتخاب کنیم یک فرمول می دهیم (یعنی اقلام اصلی را منهای اقلام شمارش شده می کنیم) که برای این کار یک ستون جدید باید ایجاد کنیم. پس ستون اول کد کالا و ستون دوم نام کالا و ستون سوم تعداد اولیه یا دفتری و ستون چهارم تعداد شمارش یا موجودی واقعی است. ستون پنجم تفاوت بین ستون سوم و چهارم است که در این ستون اقلامی که صفر شده است یعنی مغایرت ندارد و اقلامی که عدد در آنها باشد یعنی این سطرها (کدها - کالاهای) مغایرت دارند.

کد کالا	نام کالا	تعداد اولیه	تعداد شمارش	ستونی که مغایرت دارد
۱۱۰۰۰۲۴	زونکن	۲۰	۱۹	۱
۱۱۰۰۱۳۴	انبردست	۸	۷	۱
۱۱۰۰۲۰۳	سطل زباله	۱۵	۱۳	۲

سپس ما در اکسل از تب Home گزینه Filter را کلیک کرده و در انتخاب گزینه (صفر) را انتخاب نمی کنیم. روشن است سطرهایی که دارای مغایرت هستند نمایش داده می شوند. جدول را انتخاب و از آن چاپ گرفته و برای شمارش دوم دوباره سراغ انباردار رفته و شمارش را شروع می کنیم. در این شمارش هر کالا که مغایرت دارد را می شماریم و تگ شمارش دوم را گرفته و تعداد شمارش را می نویسیم و یک امضا روی تگ حسابدار می کند و از انباردار هم یک امضا می گیریم و تمام اقلام مغایرت داشته را به همین روال انجام می دهیم و در آخر یک صورت جلسه تنظیم نموده و در این صورت جلسه اعلام می کنیم که تمام اقلام شمارش شده صحیح است و هرگونه کمی و اضافه بر عهده انباردار و مسئول انبارها است و تمام کسانی که در انبار حضور دارند امضا می کنند و در این قسمت مسئول انبار هم باید امضا کرده و شمارش دوم یا قطعی را قبول دارد بعد از این شمارش ما دوباره تمام اقلام مغایرت داشته را وارد سیستم کرده و موجودی واقعی و دفاتر را برابر قرار می دهیم.

کسر و اضافه در موارد مختلفی ممکن است اتفاق بیفتد. قبلاً در بحث وجوه نقد دانستیم که ممکن است مانده حساب بانک در دفاتر با مانده طبق صورت حساب



ارسالی بانک تفاوت وجود داشته باشد که در چنین حالتی صورت مغایرت بانکی طراحی می‌کردیم و موارد مغایرت را مشخص کرده و با کسر و یا اضافه کردن به موجودی واقعی می‌رسیدیم. در انبار هم ممکن است بین موجودی طبق دفاتر و موجودی واقعی اختلاف وجود داشته باشد. این تفاوت ممکن است در مواردی به آسانی مشخص شود و یا نادیده گرفته شود و اصطلاحاً طبیعی باشد اما در بسیاری از موارد از جنبه مدیریتی و حسابداری مورد بررسی قرار گرفته و کسر و اضافه مشخص و گزارش می‌گردد.

از آنجاکه کارت انبار، معرف مقدار واقعی موجودی هر ماده اولیه در انبار است، مغایرت مانده کارت حساب مواد یا دفتر معین مواد با مانده کارت انبار نشان‌دهنده کسری یا اضافه موجودی انبار، مربوط به هر یک از اقلام مواد اولیه می‌باشد.

## عملیات انبارگردانی

هدف از انجام انبارگردانی اطمینان از صحیح بودن موجودی‌های انبار پس از طی یک بازه زمانی و اصلاح تفاوت‌های موجود بین مقدار واقعی موجودی و مقدار موجودی کاردکس کالا است.

تفاوت‌های موجودی ممکن است دارای علت‌های زیر باشد:

- اشتباه در ثبت رسید و حواله‌های انبار.
- عدم ثبت حواله‌های صادر شده یا رسیدهای وارده.
- اشتباه در برآورد مقدار وارده به انبار و صادره از انبار.
- ضایعات کالا.

### نکته

در صورت اشتباه در ثبت رسیدهای خرید یا رسید اقلام وارده از خارج از سازمان یا اشتباه در ثبت حواله‌های فروش یا حواله‌های خروجی اقلام از سازمان سند مذکور ویرایش و اصلاح می‌شود، یا سند جدید به عنوان سند اصلاحی صادر می‌شود و سند مغایرت انبار صادر نمی‌شود.

## تیم انبارگردانی

معمولاً انبارگردانی با حضور افراد ذیل انجام می‌گیرد:

- ۱ سرپرست انبارگردانی
- ۲ گروه کنترل
- ۳ انباردار

۲ گروه‌های شمارشگر که هر گروه ۲ نفره است (یک نفر شمارشگر و یک نفر ثبت‌کننده) که وظیفه دارند اقلام را شمارش و در تگ‌های شمارش ثبت کنند. انباردار به‌عنوان راهنما کننده به علت اشراف نسبت به موجودی‌ها در انبارگردانی حضور دارد.

## مراحل انبارگردانی

### ۱ مرحله قبل از شروع شمارش

■ در این مرحله انبارداران باید کالاهای موجود را به ترتیبی مرتب نمایند که از پراکندگی موجودی‌ها و احیاناً شمارش تکراری و یا از قلم افتادن آنها جلوگیری شود و تیم‌های شمارنده بتوانند در کمترین وقت و با بیشترین دقت ممکن موجودی‌ها را شمارش کنند.

■ برای کلیه اقلام وارده و یا صادره از انبار فرم‌های رسیده (رسید انبار) یا خروجی صادره (حواله انبار) و شماره آخرین فرم‌های استفاده شده در زمان شروع انبارگردانی به مسئول هماهنگ‌کننده کتباً اعلام شود.

■ تمامی رسید، خروجی و برگشتی‌ها به انبار که تا تاریخ شروع انبارگردانی صادر شده‌اند باید در سیستم کاردکس کامپیوتری انبار ثبت شده و به‌روز باشند.

■ لیست شمارش موجودی‌ها در دو نسخه قبل از شروع عملیات تهیه و توسط مسئول هماهنگی در اختیار گروه‌های شمارشگر قرار خواهد گرفت. هماهنگ‌کننده مسئول کنترل و پیگیری برگشت لیست‌های شمارش است.

■ تاریخ شروع انبارگردانی باید به کلیه واحدها کتباً اعلام شود تا واحدهای مربوطه احتیاجات خود را برای مدت زمان انبارگردانی قبلاً پیش‌بینی و از انبار خارج نمایند.

■ کلیه اقلامی که جزء گروه‌های مشروح ذیل می‌باشند باید با الصاق برچسب به کارت مشخصات موجودی مشخص شوند. اقلام ذیل باید در برگ‌های شمارش دقیقاً مشخص شوند:

الف) کالای امانی دیگران نزد شرکت.

ب) اثاثیه و اموالی که جزء دارایی‌هایی ثابت شرکت می‌باشند ولی در انبار نگهداری می‌شوند.

پ) اقلام ناباب.

ت) اقلام کم‌مصرف یا کم‌گردش، بدون مصرف یا بدون گردش.

ث) اقلام صدمه دیده.

## ۲ مرحله شمارش

در تاریخ ..... تیم‌های شمارش با مراجعه به محل‌هایی که از قبل تعیین گردیده‌اند کار را شروع و برگه‌های شمارش را تکمیل می‌کنند.

■ در ساعت شروع شمارش تیم‌های شمارش باید با مراجعه به محل‌هایی که از قبل تعیین گردیده است شروع به شمارش نموده و برگه‌های شمارش را تکمیل و امضاء نمایند.

شمارش به صورت پیوسته از قفسه اول شروع و به ترتیب قفسه‌های بعدی را در بر می‌گیرد. مگر در مواقعی که روی کارت مشخصات کالا آدرس موجودی مشابه که دارای یک کد و مشخصات می‌باشند ذکر شده باشد که در این صورت این اقلام به صورت هم‌زمان شمارش شده و در لیست شمارش آدرس تمامی موارد مشابه شمارش شده با ذکر مقدار موجود در هر آدرس به تفکیک نوشته شود. ضمناً علامت‌گذاری تمامی کارت‌های مشخصات که در نقاط مختلف دارای یک کد می‌باشند پس از شمارش الزامی است.

■ سرپرستان شمارش مسئول نظارت بر دقت عمل و رعایت دستورالعمل شمارش توسط شمارشگران می‌باشند. همچنین ناظرین مسئول کنترل کلیه مراحل شمارش می‌باشند.

■ تیم‌های کنترل با مراجعه به قسمت‌های شمارش شده، شمارش مجدد نموده و در صورت مشاهده اختلاف به اطلاع سرپرستان تیم‌های شمارش و ناظرین رسانده و سپس درخواست تجدید شمارش اقلام را می‌نمایند.

■ نظارت بر عدم شمارش تکراری اقلام، از قلم افتادن بعضی اقلام، عدم انتقال کالا در حین شمارش به‌عهده سرپرستان تیم‌های شمارش، ناظرین و تیم‌های کنترل است.

■ پس از انجام مراحل اول و دوم شمارش، لیست اقلام شمارش شده اول و دوم در صورت عدم مغایرت بین دو شمارش پس از کنترل و تأیید مسئول هماهنگی جهت ثبت و مطابقت موجودی شمارش با مانده کارت انبار و استخراج مغایرت احتمالی در اختیار مسئولین ثبت کامپیوتری قرار داده می‌شود.

■ شمارش سوم فقط برای اقلام مغایرت شمارش اول و دوم است و نهایتاً اقلامی که با موجودی کاردکس مغایرت دارند توسط گروه‌های کنترل‌کننده انجام می‌شود.

## ۲ مرحله بعد از پایان شمارش

■ کنترل برگشت برگه‌های شمارش و اطمینان از اینکه کلیه برگه‌های شمارش در اختیار سرپرستان قرار داده شده، همچنین امضای کلیه اوراق شمارش توسط ایشان به‌عهده مسئول هماهنگی است.

- تنظیم و تسلیم لیست شمارش و لیست کسری و اضافات انبارگردانی تأیید شده به امور مالی و امضا و مطابقت آنها با دفتر راهنمای برگ‌های شمارش به‌منظور اطمینان از برگشت کلیه اوراق شمارش.
- تنظیم صورت‌جلسه پایان انبارگردانی با ذکر کلیه موارد شامل تاریخ و ساعت شروع و همچنین خاتمه انبارگردانی، نام تمامی تیم‌های شمارش مربوطه، انبارگردان و تأیید لیست‌های شمارش توسط مسئولین انجام خواهد شد.

جدول شماره ۱ - برنامه تخصیصی زمان بندی انبارگردانی سال .....

نام انبار: .....	
شنبه	مورخ .....
یکشنبه	مورخ .....
دوشنبه	مورخ .....

گروه‌های شمارشگر به موازات هم و به تفکیک و ترتیب شمارش اول و سپس دوم را انجام می‌دهند.

شمارش سوم فقط شامل اقلام مغایرت شمارش اول و دوم است. مغایرت‌گیری و ثبت اطلاعات و تهیه گزارش کسر و اضافات محوطه توزین اقلام توسط دو گروه انجام می‌شود.

## روش محاسبه تعدیل موجودی کالا

موجودی مواد و کالا، به بهای تمام‌شده اندازه‌گیری می‌شود. چنانچه نتوان به‌طور معقول انتظار داشت که برای بازیافت این دارایی، درآمدهای آتی کافی وجود داشته باشد (مثلاً در نتیجه خراب شدن، نابابی یا کاهش در میزان تقاضا)، مبالغ غیر قابل بازیافت به‌عنوان هزینه کاهش ارزش موجودی مواد و کالا به سود و زیان منظور می‌شود. از این‌رو، موجودی مواد و کالا به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش انعکاس می‌یابد.

**کسری و اضافات انبار**، عبارت‌است از اختلاف موجودی واقعی انبار با اسناد و مدارک، کارت انبار و کارت حساب مواد در تاریخی معین. به‌عبارت دیگر هرگاه موجودی واقعی مواد کمتر از مانده کارت‌های مواد باشد، کسری انبار و زمانی که موجودی واقعی مواد بیشتر از مانده کارت‌های مواد باشد، اضافات انبار وجود خواهد داشت. از آنجا که کارت انبار، معرف مقدار واقعی موجودی هر ماده اولیه

در انبار است، مغایرت مانده کارت حساب مواد یا دفتر معین مواد با مانده کارت انبار نشان‌دهنده کسری یا اضافه موجودی انبار، مربوط به هر یک از اقلام مواد اولیه می‌باشد، کسری یا اضافات انبار، دلایل گوناگونی دارد که به بعضی از علل آن اشاره می‌شود:

اشتباه در ثبت مقدار مواد وارده یا صادره در کارت انبار  
اشتباه در ثبت قبض‌ها و حواله‌های انبار در کارت حساب مواد به وسیله دایره حسابداری  
عدم ثبت بعضی از حواله‌های انبار توسط دایره حسابداری به علت نرسیدن آنها به دایره مذکور.

جذب رطوبت که موجب افزایش وزن برخی از مواد موجود در انبار می‌گردد.  
تبخیر و شکستگی که سبب کسری انبار می‌شود.  
تقسیم قطعه بزرگ به قطعات کوچک.

معمولاً در پایان دوره مالی، پس از خاتمه انبارگردانی و تطبیق موجودی واقعی انبار با کارت‌های مواد، چنانچه کسری یا اضافه موجودی انبار قابل ملاحظه نباشد، مانده کارت‌ها اصلاح می‌شود. ولی اگر کسری یا اضافی موجودی انبار قابل توجه باشد، ابتدا باید بررسی‌های لازم نسبت به علل آن به عمل آید، سپس با اصلاح کارت‌ها و تطبیق مانده آنها با موجودی واقعی انبار، آرتیکل‌های اصلاحی در دفاتر ثبت گردد.

## خالص ارزش فروش

خالص ارزش فروش، عبارت است از بهای فروش اقلام موجودی مواد و کالا پس از کسر تمام مخارج مربوط بعدی تا مرحله تکمیل و کلیه مخارجی که واحد تجاری در رابطه با بازاریابی، فروش و توزیع کالا متحمل خواهد شد و مستقیماً به اقلام مورد نظر مربوط می‌شود.

هرگاه شرایطی که قبلاً منجر به انعکاس ارزش موجودی‌ها به مبلغی کمتر از بهای تمام شده گردیده، دیگر برقرار نباشد، ارزش موجودی انتقالی از دوره قبل باید تا مبلغ خالص ارزش فروش جدید (حداکثر تا حد میزان کاهش قبلی) افزایش داده شود.

در شرایط استثنایی، هنگامی که تعیین خالص ارزش فروش موجودی‌ها به دلایل مختلف از قبیل نوسان در قیمت‌های فروش، به گونه‌ای قابل اتکا امکان‌پذیر نباشد و احتمال رود که بهای جایگزینی در حد متعارفی کمتر از خالص ارزش فروش باشد، بهای جایگزینی می‌تواند تقریبی قابل قبول برای خالص ارزش فروش تلقی شود.

## موارد کاربرد خالص ارزش فروش

موارد اصلی که احتمال می‌رود خالص ارزش فروش کمتر از بهای تمام شده باشد، مواردی است که شرایط زیر در آن حکم‌فرماست:

- الف) افزایش هزینه‌ها یا کاهش قیمت فروش،
- ب) خراب شدن موجودی،
- پ) ناباب شدن محصولات،
- ت) تصمیم شرکت مبنی بر ساخت و فروش محصولات به زیان (به عنوان بخشی از استراتژی بازاریابی شرکت)، و
- ث) وقوع اشتباهاتی در تولید یا خرید.

به علاوه، در صورت نگهداری موجودی‌هایی که فروش آن ظرف دوره معمول گردش کالای شرکت غیر محتمل است (یعنی موجودی اضافی)، تأخیر در فروش موجودی‌ها، خطر وقوع موارد «الف» تا «پ» را افزایش می‌دهد و لذا باید در ارزیابی خالص ارزش فروش در نظر گرفته شود.

هزینه‌های شرکت به دو گروه عملیاتی و غیرعملیاتی تقسیم می‌شوند. هزینه کاهش ارزش موجودی به عنوان هزینه‌های عملیاتی محسوب می‌شود زیرا در راستای فعالیت اصلی شرکت است. در مواردی که هزینه کاهش ارزش موجودی و کسر یا اضافه انبار داشته باشیم باید این حساب‌ها در پایان دوره بسته شوند. پس حساب کسر و اضافه و هزینه کاهش ارزش موجودی حساب موقتی هستند.

## عوامل تخریب کالا

عوامل تخریب کالا بسته به نوع کالا و شرایط نگهداری آن متفاوت می‌باشد و شرکت‌های تولید کننده به مرور زمان و با کسب تجربه راهکارهای گوناگونی برای جلوگیری از خرابی کالا و یا جنس تولید شده خود در انبارها و یا موقع بارگیری و حمل و نقل آن پیدا کرده‌اند. عوامل تخریب کالا عبارت‌اند از:

- ۱ عوامل فیزیکی
- ۲ عوامل شیمیایی
- ۳ عوامل بیولوژیکی
- ۴ عوامل مکانیکی

در شرکت‌های سهامی آب و فاضلاب بیشترین نوع عامل تخریب از نوع عوامل فیزیکی می‌باشد.

### ■ عوامل فیزیکی مانند:

زلزله: زلزله یک عامل تخریبی است و برای جلوگیری از آن باید ساختمان انبار قدرت و مقاومت زلزله را داشته باشد بنابراین در موقع ساختن بنای انبار باید

پیش‌بینی لازم شود.

**سیل:** سیل نیز از عوامل دیگر تخریب است و برای جلوگیری از آن نباید انبار را در مسیر سیل ساخت.

**دزدی:** دزدی نیز از عوامل دیگر تخریب است. برای کاهش این خطر باید از ورود افراد متفرقه به داخل انبار جلوگیری کرده و پنجره‌ها و درها را نرده‌کشی و مجهز به دزدگیر نماییم. حتی‌الامکان انبار در محل‌های عبور و مرور و در کنار خیابان ساخته نشود و به‌طور کلی در ساخت انبار امنیت آن در نظر گرفته شود.

**آتش‌سوزی:** آتش‌سوزی نیز خود یکی دیگر از عوامل تخریب است و برای جلوگیری از آن باید به پرسنل انبار آموزش‌های لازم را درباره اطفای حریق بدهیم و در موقع بروز آن هرچه سریع‌تر به آتش‌نشانی اطلاع داده و در محوطه انبار کپسول‌های آتش‌نشانی، آب، تابلوهای هشداردهنده و ... مهیا باشد.

## چیدن کالا

پس از دریافت و تحویل گرفتن کالا یا اجناس و صدور رسید انبار، نیاز به چیدن کالا در جای مناسب طبق اصول و روال خاصی می‌باشد. این اصول عبارت است:

■ تعیین محل قرار دادن کالا ( انبار، قفسه، طبقه، ردیف)

■ چیدن و انبار نمودن کالا

■ تهیه کارت شناسی کالا و نصب آن بر روی اجناس

## تعیین محل قرار دادن کالا ( انبار، قفسه، طبقه، ردیف)

یکی از راه‌های بالا بردن راندمان و ایجاد نظم و کاهش هزینه‌ها و ضایعات و به حداقل رساندن زمان، چیدن صحیح کالا می‌باشد. به چیدن و نگهداری کالا در انبار در یک محل خاص صفا می‌گفته می‌شود.

یکی از متداول‌ترین شیوه‌های نگهداری، روش کدبندی کردن محل، قفسه، راهرو و طبقات است؛ که در مؤسسات بزرگ به خود انبار تعلق گرفته می‌شود.

بهترین عوامل قرار گرفتن کالا در انبار

■ میزان تقاضا یا مصرف کالا

■ محل و موقعیت و شکل ظاهری و نوع ساختمان انبار

■ وجه تشابه

■ امکانات و تجهیزات انبار

■ خصوصیات فیزیکی

■ خصوصیات کیفی کالا

## میزان تقاضا یا مصرف کالا

منظور از مصرف یا میزان ارسال کالامی باشد، که به طور کلی می توان به سه دسته پرمصرف، متوسط مصرف و کم مصرف تقسیم نمود که بهتر است کالای پرمصرف نسبت به دو نوع دیگر در دسترس باشد.

## محل، موقعیت، شکل ظاهری و نوع ساختمان انبار

هنگام قرارداد دادن کالا در انبار باید به محل و موقعیت ساختمان انبار، ظرفیت مفید و قابل استفاده، وجود ستون های داخل انبار، درهای ورودی و خروجی انبار، تهویه و نورگیری و شکل ظاهری انبار، ارتفاع و ابعاد مختلف انبار و غیره توجه نمود.

## وجه تشابه

یکی دیگر از عوامل، تشابه یا تشابه مصرف کالا می باشد. مثلاً اجزای موتور در یک قسمت و اجزای روشنایی در قسمت دیگر که در این تشابه مصرف را می رساند، و یا آچارها در یک قسمت و لوله ها در قسمت دیگر که این خود تشابه کالاها را می رساند. لذا قرار گرفتن اقلام مشابه و هم مصرف در کنار هم باعث کوتاهی مسافت، کاهش خستگی، تسهیل در دسترسی به موقع و فراهم سازی کالا در پاسخگویی به درخواست ها می گردد.

## امکانات و تجهیزات انبار

یکی دیگر از عواملی که در تعیین محل قرار دادن کالا مؤثر است، امکانات و تجهیزات موجود در انبار می باشد. این تجهیزات شامل وسایل حمل و نقل داخل انبار و سایر تجهیزات انبار می باشد.

## خصوصیات فیزیکی

یکی دیگر از عوامل در تعیین محل قرار دادن کالا خصوصیات فیزیکی می باشد. خصوصیات کیفی کالا: این خصوصیات شامل کالای فاسد نشدنی، قابل انفجار، سمی بودن و گران قیمت بودن یا نبودن می باشد.



## چیدن و انبار نمودن کالا

برای چیدن کالا در انبار باید به نکاتی توجه کرد که عبارت‌اند از:  
(الف) در چیدن کالا در انبار حتی‌الامکان اجناس را نباید پخش چید، بلکه بیشتر از ارتفاع به‌جای سطح استفاده کرد. آن هم به‌وسیله قفسه‌بندی یا با استفاده از پالت، کالاهای را تا حد مجاز استفاده از ارتفاع یعنی رعایت حداقل فاصله ۶ سانتی‌متری از سقف بر روی هم قرار داد.

(ب) بعضی از اقلام مانند قطعات فلزی را می‌توان بدون صدمه دیدن در محیط آزاد انبار کرد.

(پ) طول و عرض قفسه‌ها باید متناسب با اندازه اجناس باشد.

(د) انبار کردن قفسه‌ها باید متناسب با وسایل جابه‌جایی و حمل‌ونقل در نظر گرفته شود. برای مثال، برای انبارهایی که فقط قفسه دارند و هیچ‌گونه تجهیزات حمل‌ونقل استفاده نمی‌شود، فاصله آنها باید به اندازه‌دو نفر که به راحتی عبور کنند باشند.

(ت) بعضی از اجناس مصرف فعلی دارند مانند ضدیخ که بعد از زمستان باید آن را جابه‌جا نمود تا استفاده بیشتری از فضای انبار شود.

(ث) در خصوص کالاهایی که باید پیمانه، وزن و یا متر شوند حتی‌الامکان باید در نزدیک محل اندازه‌گیری باشند.

## تهیه کارت شناسایی کالا و نصب آن بر روی اجناس

هر انبار، دارای دو نوع کارت است:

### ۱ کارت کوچک (کارت قفسه)

کارت کوچک انبار در بالای قفسه یا روی هر یک از اجناس نصب می‌شود و دارای مشخصات زیر است:

- نام کالایی که کارت مربوط به آن است
- شماره جنس و نوع کالا
- موجودی حداقل و حداکثر
- مقدار متضمن تاریخ وارده و صادره و موجودی

### ۲ کارت بزرگ

کارت بزرگ دارای مشخصات زیر است:

- شماره برگ که در موقع مصرف ویژگی‌های بعدی به ترتیب به برگ داده می‌شود
- شماره جنس
- مشخصات کامل جنس
- واحد مقدار

- موجودی حداقل و حداکثر
- شماره ردیف و ثبت ورود و خروج مربوط به کارت
- فروشنده
- اطلاعات مربوط به ورود کالا با تفکیک تاریخ و مقدار و مبلغ
- اطلاعات مربوط به خروج کالا با تفکیک تاریخ و مقدار و مبلغ
- اطلاعات مربوط به موجودی کالا

به‌طوری که در بالا ذکر شده است، روی هر یک از اجناس موجود در انبار و هر نوع کالا که دارای شماره و طبقه‌بندی می‌باشد، کارت کوچک انبار نصب می‌شود و انباردار شخصاً با کمک انباردار ورود و خروج و موجودی هر جنس را از حیث تعداد با ذکر تاریخ در آن ثبت می‌کند.

کارت‌های بزرگ به منزله دفتر حساب جنسی کالا می‌باشد. بنابراین باید با دقت نگهداری شود و از نقل و انتقال بی‌مورد آن خودداری شود. کارت بزرگ علاوه بر اینکه دارای مزایای کارت کوچک انبار می‌باشد، اسم فروشنده و بهای جنس خریداری شده را نیز تعیین می‌کند و به ترتیب شماره کارت که بر مبنای شماره‌بندی کالا است بایگانی می‌شود.

## صادر ضایعات از انبار

اقلامی از موجودی انبار که در اثر مرور زمان فاسد یا فرسوده شده و یا در اثر جابه‌جایی شکسته و یا بر اثر حوادثی از قبیل آتش‌سوزی، سیل، زلزله و غیره، غیرقابل استفاده می‌باشند، همچنین اقلامی که با بودجه خاصی به‌صورت خرید مستقیم به انبار وارد شده و به هر علت مورد مصرف قرار نگرفته و باید به انبار مازاد منتقل گردد. (با صدور فرم از رده خارج کردن کالا همراه سند تعدیل) انباردار با توجه به هماهنگی به عمل آمده با اداره سفارشات و کنترل موجودی و واحد بازرسی و شمارش کالا و اخذ مجوزهای لازم براساس کتابچه حدود اختیارات و رعایت مجوزها و حدود اختیارات مالی، سند تعدیل موجودی صادر و پس از اخذ تأییدات لازم از اداره سفارشات مربوطه این اقلام را از انبار خارج و به انبار کالای مازاد برای فروش/ اسقاط تحویل به سیستم، این‌گونه اقلام از موجودی انبار کسر می‌شود.

## انبار و کنترل موجودی

اجناس و کالاهای موجود در انبار اعم از مؤسسات تولیدی یا غیرتولیدی را می‌توان به چهار دسته به شرح زیر تقسیم نمود:

- ۱ مواد خام یا اولیه: این مواد برای تولید کالا استفاده می‌شود.

۲ مواد و لوازم مصرفی: مواد و لوازم مصرفی به موادی اطلاق می‌شود که به‌طور غیرمستقیم در تولید کالا دخالت دارد و در سازمان‌های تولیدی برای انجام خدمات جانبی مورد استفاده قرار داده می‌شود. این مواد بر اثر مصرف از بین می‌روند: مانند کاغذ و یا وسایل بسته‌بندی در سازمان‌های تولیدی.

۳ مواد و لوازم در جریان ساخت: به موادی که مقداری تغییرات در مواد اولیه آن داده شده ولی هنوز به‌صورت کامل ساخته نشده است، مواد و لوازم در جریان ساخت گویند.

۴ کالاهای ساخته شده: به کالاهایی گفته می‌شود که از نظر ساخت به مرحله تکمیلی رسیده و قابل عرضه به بازار باشد.

در بررسی مؤسسات و سازمان‌های مختلف، خصوصاً تولیدی و صنعتی، ملاحظه می‌شود که اکثر سرمایه‌های آنها را، مواد لازم و کالاهای مصرفی تشکیل می‌دهد و قسمت عمده سرمایه آنها مصرف تهیه اجناس و وسایل مذکور می‌گردد.

اگر موجودی‌های جنسی یک مؤسسه، بیشتر از اندازه مورد احتیاج باشد. قسمتی از سرمایه آن مؤسسه به حال رکود درمی‌آید و اگر این موجودی کمتر از حد لزوم باشد در برنامه عملیاتی و خدماتی آنها وقفه حاصل می‌شود.

در راستای جلوگیری از رکود سرمایه و یا ایجاد وقفه در اجرای وظایف سازمان و یا مؤسسه، لازم است روشی صحیح، اساسی و مقرون به‌صرفه در انجام خرید نگهداری و مصرف کالا به مورد اجرا گذارده شود.

در سازمان‌های موفق و پیشرفته، وظایف مربوط به انبارداری و کنترل مواد در درجه اول اهمیت قرار دارد. با توجه به نکات مذکور تهیه تدارکات کالا و ارائه خدمات مورد نیاز با کیفیت مناسب و رعایت صرفه‌جویی و همچنین حفظ و حراست اموال و کالا و در دسترس قرار دادن سریع آنها از وظایف عمده کارپردازی و انبار است. استفاده از برنامه‌های علمی و کاربرد آن در تهیه و تدارک کالا و مخصوصاً انبارداری نتایج زیر را در بر دارد:

- مواد و کالا با حداقل قیمت تهیه و تدارک می‌شود.
- از رکود سرمایه و کالا جلوگیری می‌شود.
- از توقف و کندی کار جلوگیری می‌شود.
- بررسی و کنترل موجودی‌ها، میزان مصرف، تعیین نقطه سفارش و همچنین میزان سفارش به‌سهولت امکان‌پذیر است.
- عملیات حسابرسی و حسابداری به آسانی انجام می‌شود.
- میزان ضایعات انبار تقلیل می‌یابد.
- حفظ و حراست و جلوگیری از سوءاستفاده احتمالی امکان‌پذیر می‌باشد.
- اطلاعات و آمار لازم در اسرع وقت در اختیار مدیریت قرار داده می‌شود.

## کار عملی ۹

اطلاعات مربوط به شرکت تولیدی «چابهار» در تاریخ ۱۳۹۵/۱۲/۳۰ به شرح زیر می باشد.

ردیف	نام کالا	بهای تمام شده	خالص ارزش فروش
۱	اجاق گاز	۸۰۰'۰۰۰ ریال	۷۰۰'۰۰۰ ریال
۲	پنکه	۴۰۰'۰۰۰ ریال	۴۲۰'۰۰۰ ریال
۳	کولر	۶۵۰'۰۰۰ ریال	۶۶۰'۰۰۰ ریال

### مطلوب است:

محاسبه و ثبت کاهش ارزش موجودی کالا.

ردیف	نام کالا	بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	اعمال قاعده اقل بهای تمام شده یا خالص ارزش فروش
۱	اجاق گاز	۸۰۰'۰۰۰ ریال	۷۰۰'۰۰۰ ریال	۷۰۰'۰۰۰ ریال
۲	پنکه	۴۰۰'۰۰۰ ریال	۴۲۰'۰۰۰ ریال	۴۰۰'۰۰۰ ریال
۳	کولر	۶۵۰'۰۰۰ ریال	۶۶۰'۰۰۰ ریال	۶۵۰'۰۰۰ ریال
جمع		۱'۸۵۰'۰۰۰		۱'۷۵۰'۰۰۰
ذخیره مورد نیاز: $۱'۸۵۰'۰۰۰ - ۱'۷۵۰'۰۰۰ = ۱۰۰'۰۰۰$				

شماره سند: تاریخ سند: ۱۳۹۵/۱۲/۳۰		شرکت چابهار سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمائیم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		هزینه کاهش ارزش موجودی کالا		۱۰۰'۰۰۰	
		ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا			۱۰۰'۰۰۰
جمع:					
شرح سند: بابت ثبت کاهش ارزش موجودی کالا					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

### ■ تعریف عمومی JIT

«سیستمی جامع برای کنترل موجودی‌های تولید است. در این سیستم هیچ موجودی مواد اولیه خریداری نمی‌شود و هیچ محصولی ساخته نمی‌شود مگر هنگامی که ضرورت ایجاد کند. این سیستم اساساً بر کاهش هزینه‌ها از طریق حذف موجودی‌های انبار تمرکز دارد.» به عبارت دیگر، نظام (سیستم) تولید به‌موقع، تفکر و نگرش نوین در اداره سازمان‌های صنعتی است که با اصول، تکنیک‌ها و روش‌های خاصی، به دنبال حذف کامل اتلاف و افزایش بهره‌وری در تمامی فعالیت‌های داخل و خارج سازمان می‌باشد.

### ■ تعریف JIT از نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)

فلسفه ساخت بر مبنای برنامه حذف ضایعات و هزینه‌های انبارداری و بهبود متوالی سودمندی که شامل اقدام‌های موفقیت‌آمیزی از فعالیت‌های ساخت موردنیاز محصول نهایی می‌شود، از طراحی مهندسی تا تحویل، به انضمام تمام مراحل تبدیل مواد خام به جلو. «عناصر اولیه داشتن موجودی موردنیاز در زمانی که لازم است، برای پیشرفت کیفیت و به صفر رساندن معایب با هدایت زمان و کاستن زمان هر مرحله با بازبینی تغییرات عملیات‌های خود و به انجام رساندن این سفارشات با حداقل هزینه»

### ■ چرا برخی شرکت‌ها از سیستم JIT استفاده می‌کنند؟

در سیستم‌های سنتی تولید، موجودی‌هایی از مواد خام و قطعات، کالاهای نیمه‌ساخته و کالاهای آماده فروش نگهداری می‌شود تا در مقابل امکان در دسترس نبودن اقلام مورد نیاز، ایمنی لازم وجود داشته باشد. اما در سال‌های اخیر مدیران واحدهای صنعتی پی برده‌اند که نگهداری موجودی‌های ایمنی هزینه قابل توجهی را در بر دارد. زیرا نگهداری موجودی‌ها موجب مصرف منابع ارزشمند می‌شود و هزینه‌های مخفی را ایجاد می‌کند. بنابراین، بسیاری از واحدهای تولیدی در کشورهای صنعتی، نحوه تولید و مدیریت موجودی‌های خود را تغییر داده و استراتژی جدیدی را برای کنترل جریان و فرایند تولید، به مورد اجرا گذاشته‌اند که مدیریت به موقع موجودی‌ها نامیده می‌شود. در این استراتژی، مواد خام و قطعات هنگامی خریداری یا ساخته می‌شود که در مراحل مختلف فرایند تولید مورد نیاز باشد. این نحوه تولید و مدیریت موجودی‌ها، به دلیل کاهش سطح موجودی‌ها، موجب صرفه‌جویی‌های قابل توجهی در هزینه‌ها شده است. به همین

ترتیب، کالاهای نیمه‌ساخته مورد نیاز در هر یک از مراحل تولید قبل از اینکه در مرحله بعدی لازم باشد، تولید نمی‌شود. کالاهای ساخته شده نیز هنگامی تولید می‌شود که برای تأمین سفارش مشتریان ضرورت داشته باشد.

## تفاوت موجودی‌های سیستم کلاسیک با سیستم JIT

### عناصر و ویژگی‌های عمده سیستم JIT در فرایند تولید

**۱ سرعت یکنواخت و هموار تولید:** یکی از هدف‌های با اهمیت سیستم JIT، برقراری جریان مستمر تولید است که با خرید مواد و کالاها از فروشندگان شروع و با تحویل کالا به مشتریان تمام می‌شود. سرعت‌های ناهمگن تولید، موجب تأخیر یا ایجاد موجودی‌های بیش‌ازاندازه کالاهای در جریان ساخت می‌گردد. این هزینه‌های بدون ارزش افزوده، در سیستم JIT حذف می‌شوند یا به نحو چشمگیری کاهش می‌یابند.

**۲ حذف نقاط بحرانی:** چنانچه در طی فرایند تولید کلیه دواير با سرعتی هماهنگ کار نکنند، محصولات نیمه‌تمام در دواير با سرعت پایین‌تر انباشت می‌شوند که باعث افزایش هزینه‌های نگهداری می‌شود. به این دواير نقاط بحرانی گفته می‌شود و فرایند حذف آنها پروسه حذف نقاط بحرانی نامیده می‌شود. در سیستم JIT، کالاها در هر یک از مراحل تولید تنها هنگامی ساخته می‌شود که در مرحله بعدی مورد نیاز باشد. در این صورت، موجودی کالاهای در دست ساخت بین مراحل تولید کاهش می‌یابد یا کلاً حذف می‌شود. در نتیجه، مدت انتظار و هزینه‌های بدون ارزش افزوده آن کاهش می‌یابد. در این روش تولید هیچ کالایی قبل از دریافت پیام از مرحله تولیدی بعد ساخته نمی‌شود، موجودی‌ها اضافه نمی‌گردد و فرایند تولید جریانی هموار و یکنواخت خواهد داشت. (بخشی - ۱۳۸۴)

**۳ خرید یا تولید به مقدار نسبتاً کم:** در سیستم JIT، کالاها به منظور ایجاد موجودی انبار خریداری یا ساخته نمی‌شود و تنها هنگام ضرورت برای تهیه یا ساخت آن اقدام می‌گردد. نتیجه این کار، کاهش فضای انبار مورد نیاز و زمان عاقل و همچنین هزینه‌های بدون ارزش افزوده آن است.

**۴ راه‌اندازی سریع و کم هزینه ماشین‌آلات:** با توجه به تولید مقادیر نسبتاً کم در هنگام ضرورت، لازم است که بتوان راه‌اندازی ماشین‌آلات را به سرعت انجام داد. فناوری پیشرفته تولید و کنترل ماشین‌ها توسط رایانه در جهت دستیابی به این هدف کمک می‌کند.

**۵ کیفیت بالا برای مواد اولیه و کالاهای ساخته شده:** اگر قرار است که کالاها و قطعات هنگام نیاز در دسترس قرار گیرد، لازم است که کیفیت آن نیز در سطحی قابل قبول باشد. زیرا در غیر این صورت، خط تولید دچار وقفه و مبالغ با اهمیتی از هزینه‌های بدون ارزش افزوده ایجاد می‌شود. علاوه بر این، چون موجودی بسیار کمی از کالاهای ساخته شده نگهداری می‌گردد لازم است که کیفیت آن نیز در سطح بالا و قابل قبول باشد. به این دلیل، سیستم کنترل جامع کیفیت غالباً با سیستم JIT همراه است.

**۶ سیستم اثر بخش نگهداری تجهیزات:** نظر به اینکه کالاهای مورد نیاز مشتریان باید به موقع ساخته شود، نمی‌توان خرابی تجهیزات و توقف فرایند تولید را به آسانی تحمل کرد. به این ترتیب، ایجاد سیستم نگهداری مستمر و اثر بخش تجهیزات و ماشین‌آلات یک ضرورت محسوب می‌شود که به نوبه خود از خرابی تجهیزات و توقف تولید تا حد امکان جلوگیری می‌کند.

**۷ بهبود سیستم تولید از طریق کار گروهی:** حفظ توان رقابت در بازارهای جهانی ایجاب می‌کند که واحدهای تولیدی همواره در جست‌وجوی راه‌هایی برای بهبود کیفیت محصولات، افزایش کارایی عملیات و حذف هزینه‌های بدون ارزش افزوده باشند. این دستاوردها به بهترین شکل ممکن می‌تواند از طریق کار گروهی حاصل شود و بسیاری از واحدهای تولیدی از طریق ایجاد سیستم‌های انگیزش، این وضعیت را در واحد خود ایجاد می‌کنند.

**۸ تنوع مهارت‌های کارکنان و انعطاف تجهیزات:** اجرای سیستم JIT ایجاب می‌کند که تجهیزات تولیدی انعطاف لازم را برای تولید کالاهای متنوع داشته باشد و کارکنان نیز مهارتی متنوع را برای کار با این تجهیزات کسب نمایند. با دسته‌بندی ماشین‌آلات در واحدهایی که قادر است مجموعه‌ای از کالاها را با فناوری مشابه تولید کند، کارگران دارای مهارت‌های متنوع نیز می‌توانند با این ماشین‌آلات کار نمایند. این دسته‌بندی غالباً با اصطلاح فناوری گروهی مورد اشاره قرار می‌گیرد.

**۹ توسعه نیروی کار با قابلیت‌های انعطاف:** منظور استفاده از نیروهای کار متخصص است که می‌توانند فعالانه با بازاریابی هوشمندانه برای محصولات و یافتن عرضه کنندگان مواد اولیه مرغوب و ارزان در جهت نیل به اهداف JIT گام بردارند.

**۱۰ معامله با عرضه کنندگان محدود:** سبب می‌شود که شرکت همواره از جهت تأمین به موقع مواد اولیه مطمئن باشد و نیازی به ذخیره‌سازی غیرضروری مواد اولیه نباشد.

## اهداف اجرای یک سیستم JIT

- به طور خلاصه می توان گفت که اهداف اجرای سیستم JIT عبارت اند از:
- ۱ حذف تمام فعالیت هایی که هیچ گونه ارزش افزوده ای به محصول اضافه نمی کند.
  - ۲ کیفیت مطلوب تولید - در سیستم JIT انجام درست هر فعالیت، لازم، ضروری و حیاتی است و همچنین کیفیت تولید باید تضمین شده باشد.
  - ۳ تأکید بر بهبود مداوم، فلسفه کایزن یا بهبود مداوم در سیستم تولیدی JIT در حد اعلاي آن استفاده می شود.
  - ۴ تأکید بر ساده سازی عملیات، در سیستم JIT سعی بر این است که عملیات در ساده ترین شکل خود انجام شوند.

## مزایای سیستم JIT در تولید

- اگر سیستم JIT با موفقیت اجرا شود، مزیت های مهمی را به دنبال خواهد داشت که اهم آنها عبارت اند از:
- ۱ کاهش میزان موجودی (مواد و کالای در جریان ساخت و کالای ساخته شده)،
  - ۲ کاهش فضای مورد نیاز (نظیر انبار)،
  - ۳ افزایش کیفیت تولید و کاهش دوباره کاری و ضایعات،
  - ۴ کاهش زمان های تأخیر ساخت،
  - ۵ افزایش بهره وری و شاخص زمانی استفاده از ماشین آلات،
  - ۶ داشتن رابطه حسنه با فروشندگان،
  - ۷ کاهش نیاز به کارگر غیرمستقیم نظیر انباردار، بازرس مواد و غیره.

## بخش هایی از استاندارد شماره ۸

- روش های محاسبه بهای تمام شده
- ۲۲ برای محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا روش های مختلفی با آثار متفاوت به کار گرفته می شود. این روش ها از جمله شامل موارد زیر است:
- (الف) اولین صادره از اولین وارده،
- (ب) میانگین موزون،
- (پ) شناسایی ویژه،
- (ت) اولین صادره از آخرین وارده،
- (ث) موجودی پایه، و
- (ج) خرده فروشی.



۲۳ اولین صادره از اولین وارده عبارت است از محاسبه بهای تمام‌شده موجودی مواد و کالا بر این اساس که تعداد موجود، بیانگر آخرین خریدها یا آخرین تولیدات است.

۲۴ میانگین موزون عبارت از محاسبه بهای تمام‌شده موجودی مواد و کالا براساس اعمال بهای متوسط در مورد واحد موجودی است. میانگین موزون از تقسیم مجموع بهای تمام‌شده واحدهای موجودی به مجموع تعداد واحدهای آن موجودی محاسبه می‌گردد و می‌توان از طریق محاسبه دائمی (میانگین موزون متحرک) یا محاسبه ادواری (میانگین موزون سالانه، شش‌ماهه و ...) به آن دست یافت.

۲۵ شناسایی ویژه روشی است که در آن مخارج مختص هر یک از اقلام موجودی به آن قلم اختصاص می‌یابد. این روش برای اقلامی مناسب است که صرف‌نظر از فرایند خرید یا تولید قابل تشخیص هستند. اما کاربرد این روش در مواردی که اقلام متعددی از موجودی مواد و کالا از یکدیگر قابل تفکیک نباشند، مناسب نیست.

۲۶ اولین صادره از آخرین وارده عبارت است از محاسبه بهای تمام‌شده موجودی مواد و کالا براین اساس که تعداد موجود بیانگر اولین خریدها یا اولین تولیدات است.

۲۷ موجودی پایه عبارت است از بهای تمام شده موجودی مواد و کالا بر این اساس که یک ارزش واحد ثابت به بخشی از موجودی‌ها که تعداد آن از پیش تعیین شده است نسبت داده می‌شود و موجودی‌های اضافه براین تعداد به روش دیگری ارزشیابی می‌گردد. اگر تعداد واحدهای موجود، کمتر از حداقل از پیش تعیین شده باشد، ارزش واحد ثابت در مورد کل تعداد موجودی اعمال خواهد شد.

۲۸ روش‌های مورد استفاده جهت تخصیص بهای تمام شده به موجودی مواد و کالا باید چنان انتخاب شود که برای مخارجی که واحد تجاری برای رساندن کالا به مکان و شرایط فعلی آن واقعاً متحمل شده است، منصفانه‌ترین تقریب ممکن را فراهم آورد.

۲۹ بهای تمام شده موجودی مواد و کالا باید با استفاده از روش‌های «شناسایی ویژه»، «اولین صادره از اولین وارده» یا «میانگین موزون» محاسبه شود.

۳۰ روش‌هایی از قبیل «موجودی پایه» و «اولین صادره از آخرین وارده» معمولاً جهت ارزشیابی موجودی مواد و کالا مناسب نیست. زیرا کاربرد آنها اغلب منجر به مبالغی بابت موجودی مواد و کالا در ترازنامه خواهد گردید که هیچ رابطه‌ای با سطح اخیر مخارج ندارد. در صورت استفاده از روش‌های مذکور، نه تنها مبالغ منعکس شده بابت دارایی‌های جاری گمراه‌کننده است بلکه اگر سطح موجودی‌ها کاهش و قیمت‌های قدیمی‌تر به سود و زیان راه یابد، نتایج بعدی نیز به‌طور بالقوه مخدوش خواهد شد.

**۳۱** تکنیک‌هایی مانند روش هزینه‌یابی استاندارد برای محاسبه بهای تمام شده محصولات یا روش خرده فروشی برای کالاها، هنگامی می‌تواند به خاطر سهولت کار مورد استفاده قرار گیرد که نتایج حاصل از به کارگیری آن همواره با نتایجی که طبق بند ۲۹ به دست می‌آید، تقریباً یکسان باشد.

**۳۲** هزینه‌یابی استاندارد عبارت است از محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا براساس هزینه‌های از پیش تعیین شده برای هر دوره که بر مبنای تخمین‌های مدیریت درخصوص سطوح مورد انتظار هزینه‌ها و عملیات، کارایی عملیاتی و مخارج مربوط محاسبه می‌گردد.

**۳۳** در مورد واحدهای خرده فروشی که تعداد زیادی کالاهای متفاوت و سریعاً در حال تغییر دارند، کالاهای موجود در محوطه واحدهای مزبور اغلب برحسب قیمت فروش به کسر درصد معمول برای سود ناخالص منعکس می‌شود. در چنین شرایط خاصی، این روش را (که به روش خرده فروشی موسوم است) می‌توان به عنوان تنها روش عملی برای رسیدن به رقم تقریبی بهای تمام شده، قابل قبول دانست.

**۳۴** در اغلب موارد، نمی‌توان مخارج را به هریک از واحدهای مشخص موجودی مواد و کالا نسبت داد. در تعیین نزدیک‌ترین تقریب برای بهای تمام شده، واحد تجاری با دو مسئله مواجه می‌گردد:

الف) انتخاب روش مناسب برای تخصیص هزینه‌ها به موجودی مواد و کالا (مانند روش‌های هزینه‌یابی سفارش کار، هزینه‌یابی مرحله‌ای و هزینه‌یابی استاندارد)، و

ب) انتخاب روش مناسب برای محاسبه بهای تمام شده مربوط در مواردی که تعدادی اقلام مشابه در زمان‌های مختلف خریداری یا ساخته شده است (مانند روش میانگین موزون یا اولین صادره از اولین وارده).

**۳۵** در انتخاب روش‌هایی که در ردیف‌های (الف) و (ب) بند ۳۴ ذکر شد، مدیریت باید با اعمال قضاوت، اطمینان حاصل کند که روش‌های انتخاب شده، منصفانه‌ترین تقریب ممکن را برای بهای تمام شده فراهم می‌آورد. به علاوه، در صورت استفاده از روش هزینه‌یابی استاندارد، مبالغ حاصل از این روش باید به منظور حصول اطمینان از وجود رابطه‌ای معقول بین این مبالغ و بهای تمام شده واقعی در دوره مالی مربوط، مکرراً تجدید نظر شود.

## خالص ارزش فروش

**۳۶** همان گونه که در بند ۴ ذکر شده است، موجودی مواد و کالا باید به «اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش» ارزشیابی و در صورت‌های مالی منعکس شود.

«خالص ارزش فروش» عبارت است از بهای فروش اقلام موجودی مواد و کالا پس از کسر تمام مخارج مربوط بعدی تا مرحله تکمیل و کلیه مخارجی که واحد تجاری در رابطه با بازاریابی، فروش و توزیع کالا متحمل خواهد شد و مستقیماً به اقلام مورد نظر مربوط می‌شود.

**۳۷** از آنجا که مقایسه جمع کل خالص ارزش فروش موجودی‌ها با جمع کل بهای تمام شده می‌تواند به عمل غیرقابل قبول تهاثر بین زیان‌های قابل پیش‌بینی و سود تحقق نیافته منجر شود، مقایسه بین بهای تمام شده و خالص ارزش فروش باید به‌طور جداگانه در مورد هریک از اقلام موجودی انجام شود. چنانچه این کار عملی نباشد، باید گروه‌های کالا و یا کالای مشابه را جمعاً در نظر گرفت. به‌طور مثال، اقلامی از موجودی که مربوط به خط تولید یکسانی بوده و اهداف یا کاربردی مشابه داشته باشد، در ناحیه جغرافیایی واحدی تولید و فروخته شود و نتوان آن را عملاً جدا از سایر اقلام خط تولید ارزیابی کرد، نمونه‌ای از اقلامی است که به‌طور گروهی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. بنابراین، ارزیابی گروهی مبتنی بر طبقه‌بندی موجودی‌ها مثلاً ارزیابی موجودی کالای ساخته شده یا کل موجودی‌های یک صنعت یا کل موجودی‌های یک ناحیه جغرافیایی، مناسب نخواهد بود.

**۳۸** هرگاه شرایطی که قبلاً منجر به انعکاس ارزش موجودی‌ها به مبلغی کمتر از بهای تمام شده گردیده، دیگر برقرار نباشد، ارزش موجودی انتقالی از دوره قبل باید تا مبلغ خالص ارزش فروش جدید (حداکثر تا حد میزان کاهش قبلی) افزایش داده شود.

**۳۹** در شرایط استثنایی، هنگامی که تعیین خالص ارزش فروش موجودی‌ها به دلایل مختلف از قبیل نوسان در قیمت‌های فروش، به‌گونه‌ای قابل اتکا امکان‌پذیر نباشد و احتمال رود که بهای جایگزینی در حد متعارفی کمتر از خالص ارزش فروش باشد، بهای جایگزینی می‌تواند تقریبی قابل قبول برای خالص ارزش فروش تلقی شود.

**۴۰** در مواردی که خالص ارزش فروش موجودی مواد اولیه کمتر از بهای تمام شده آن است، به شرطی که کالاهایی که از مواد مزبور ساخته می‌شود (بعد از منظور کردن قیمت خرید مواد در بهای تمام شده کالا) هنوز بتواند با سود به فروش رسد، مبلغ دفتری مواد اولیه کاهش نمی‌یابد.

### ملاحظات مربوط به تعیین خالص ارزش فروش

**۴۱** برای محاسبه اولیه ذخیره کاهش ارزش موجودی مواد و کالا از «بهای تمام شده به خالص ارزش فروش»، اغلب می‌توان از فرمول‌هایی استفاده کرد که بر معیارهای از پیش تعیین شده متکی است. در این فرمول‌ها معمولاً عمر کالا،

گردش کالا در گذشته، گردش آتی مورد انتظار و ارزش اسقاط تخمینی کالا، بنابه اقتضای مورد، منظور شده است. با وجود اینکه استفاده از چنین فرمول‌هایی، مبنایی برای ایجاد ذخیره فراهم می‌آورد که می‌تواند به‌طور مستمر اعمال گردد، با این حال باز هم لازم است که نتایج حاصل شده در پرتو شرایط خاصی که نمی‌توان در فرمول پیش‌بینی کرد (از قبیل تغییر میزان سفارشات) مورد بررسی و تجدید نظر قرار گیرد.

**۴۲** در مواردی که برای کاهش ارزش کالاهای تکمیل شده به کمتر از بهای تمام شده نیاز به ذخیره باشد، موجودی قطعات منفصله و نیمه‌ساخته‌ای که به منظور ساخت چنین محصولات نگرهداری می‌شود باید همراه با موجودی قطعات تحت سفارش خرید بررسی تا نسبت به لزوم ایجاد ذخیره برای این اقلام نیز تصمیم‌گیری شود.

**۴۳** چنانچه قطعات یدکی نگرهداری شده برای فروش، بخشی از موجودی پایان سال را تشکیل دهد، لازم خواهد بود که عوامل مذکور در بند ۴۱، در چارچوب موارد زیر به‌طور اخص مورد ملاحظه قرار گیرد:

الف) تعداد محصولات مربوط که تاکنون به فروش رسیده است،

ب) فاصله زمانی تعویض قطعه یدکی، به‌طور تخمینی، و

پ) عمر مفید مورد انتظار محصول مربوط (یعنی محصولی که قطعه یدکی در رابطه با آن به فروش می‌رسد).

از عوامل مذکور در بند ۴۱، تنها «عمر مفید» و «گردش آتی مورد انتظار» از موارد «الف» تا «پ» فوق تأثیر می‌پذیرد. بدین ترتیب که عمر مفید قطعه یدکی باید با درنظر گرفتن مورد «ب» و گردش آتی مورد انتظار باید با درنظر گرفتن هر سه مورد «الف» و «ب» و «پ» تخمین زده شود.

**۴۴** خالص ارزش فروش نباید براساس نوسانات موقتی قیمت فروش برآورد شود، بلکه باید بر قابل‌اتکاترین شواهد موجود در زمان برآورد مبلغ خالص ارزش فروش موجودی‌ها مبتنی باشد.

### موارد کاربرد خالص ارزش فروش

**۴۵** موارد اصلی که احتمال می‌رود خالص ارزش فروش کمتر از بهای تمام شده باشد، مواردی است که شرایط زیر در آن حکم‌فرماست:

الف) افزایش هزینه‌ها یا کاهش قیمت فروش،

ب) خراب شدن موجودی،

پ) ناباب شدن محصولات،

ت) تصمیم شرکت مبنی بر ساخت و فروش محصولات به زیان (به عنوان بخشی از استراتژی بازاریابی شرکت)، و

ث) وقوع اشتباهاتی در تولید یا خرید.

به علاوه، در صورت نگهداری موجودی‌هایی که فروش آن ظرف دوره معمول گردش کالای شرکت غیر محتمل است (یعنی موجودی اضافی)، تأخیر در فروش موجودی‌ها، خطر وقوع موارد «الف» تا «پ» را افزایش می‌دهد و لذا باید در ارزیابی خالص ارزش فروش در نظر گرفته شود

دستورالعمل موجودی‌گیری میان دوره‌ای (انبارگردانی) منتهی به ۱۳xx/۱۲/۲۹

## کلیات

نظر به اینکه اقلام موجودی جنسی در یک شرکت رقم عمده‌ای از دارایی‌های جاری را تشکیل می‌دهد و لذا کنترل موجودی‌ها از اهمیت زیادی برخوردار است. در این رابطه یکی از مؤثرترین طریق کنترل موجودی‌ها، موجودی‌گیری یا شمارش عینی می‌باشد که به‌طور کلی می‌توان گفت کنترل فیزیکی موجودی کالا به‌منظور تأمین دوهدف عمده زیربه‌عمل می‌آید:

کنترل مالی موجودی‌هایی که به‌منظور سود (زیان) واقعی و انعکاس ارقام صحیح دارایی‌ها در صورت‌های مالی شرکت به‌عمل می‌آید.

برای کارایی و تشخیص نقاط ضعف روش‌های مورد عمل در خصوص خرید، مصرف یا فروش که در این رابطه می‌توان نکات عمده زیر را مد نظر داد.

۱-۲- تشخیص میزان کارایی سیستم ثبت اقلام وارده و صادره انبار در کاردکس رایانه انبار و حسابداری.

تعیین اختلاف موجود بین مقادیر واقعی موجودی‌ها و ارقام ثبت شده در کاردکس رایانه و اسناد شرکت.

تشخیص اقلام ناباب، صدمه دیده، کم گردش و راکد و جدا نمودن آنها از اقلام سالم و پرگردش.

تشخیص نارسایی‌های موجود در خصوص گروه‌بندی، شماره و کدگذاری کالا و کفایت وسایل و ایمنی و استحقاقی و غیره.

با توجه به مراتب فوق ملاحظه می‌گردد که انجام موجودی‌گیری دقیق و مرتب انبار شرکت تا چه اندازه می‌تواند در رفع نارسایی‌های موجود در روش‌های مورد عمل خرید و انبار مؤثر باشد. لذا برنامه انبارگردانی مورد نظر در این دستورالعمل، طوری تنظیم گردیده است تا اغلب نارسایی‌های سیستم گردش عملیات انبار

شرکت حتمی‌الامکان در خلال موجودی‌گیری رفع گردیده و روش‌های مرتفع ساختن آنها در آینده کاملاً مشخص گردیده و یادداشت گردد.

بدیهی است دستیابی به این اهداف زمانی مقدور خواهد بود که کلیه همکاران مسئول و دست‌اندرکاران انبارگردانی مفاد این دستورالعمل را کاملاً مدنظر قرار دهند و کلیه ضوابط تعیین شده در خصوص اقدامات قبل از موجودی‌گیری، اقدامات پس از موجودی‌گیری را که متعاقباً توضیح داده خواهد شد رعایت نمایند.

### ■ اقدامات قبل از موجودی‌گیری

بر اساس تصویب کمیته انبارگردانی آقای ..... به‌عنوان هماهنگ‌کننده انبارگردانی تعیین می‌گردد و نامبرده سرپرستی عملیات انبارگردانی را به‌عهده خواهد داشت. دستورالعمل تهیه شده توسط هماهنگ‌کننده کاملاً مورد بررسی قرار خواهند گرفت و در صورت وجود اشکال و قبل از شروع عملیات شمارش باید با کمیته انبارگردانی و سازمان حسابرسی تماس حاصل نماید.

روزها و ساعات شمارش انبار براساس جدول پیوست مشخص گردیده است و به قسمت‌های مختلف به‌صورت کتبی اطلاع داده شده است که انبار در روزهای تعیین شده حتی‌الامکان از تحویل مواد و لوازم غیرضروری خودداری خواهد کرد. لذا لازم است جهت برآورد احتیاجات خود قبل از روزهای تعیین شده به انبار مراجعه نماید. بایستی کلیه نقل و انتقالات تحت نظارت سرپرست انبارگردانی و با هماهنگی حسابرسان انجام گیرد.

گروه‌های شمارش با ذکر اسامی قبلاً تعیین و آموزش کافی داده شده است.  
۳-۵-۳- هماهنگ‌کننده موجودی برداری باید قبلاً انبارها را مورد بازدید قرار دهد و مطمئن گردد.

۳-۵-۱- اقلام به شکلی چیده شده باشد تا شمارش به آسانی انجام‌پذیر باشد.  
۳-۵-۲- آن دسته از موجودی که به آسانی شناخته نمی‌شود با کمک مسئولین انبارها و نوشتن شماره صحیح یا شرح کامل مشخص شوند.  
۳-۵-۳- اقلام ناباب، اسقاطی و همچنین اجناس بدون استفاده از سایر اقلام جدا شده باشند.

۳-۵-۴- برای اینکه موجودی‌های امانی (اجناس دیگران نزد شرکت) در شمارش موجودی‌های شرکت به حساب نیایند، باید از سایر موجودی‌ها جدا و مشخص چیده شوند.

۳-۵-۵- نام و سایر مشخصات اجناس به‌طور واضح نوشته شده و بر روی قفسه اجناس یا خود اجناس نصب یا گذارده شده باشد.

۳-۶- برای آسان‌تر شدن امر سفارش باید، برگه‌های شمارش تنظیم و از پیش آماده شده باشد.

۳-۷- پیش از اجرای موجودی برداری آخرین شماره مدارک ثبت گردش موجودی‌ها مانده برگ صدور کالا و رسید کالا و غیره با هماهنگ‌کننده موجودی برداری گزارش گردد.

۳-۸- برای جلوگیری از شمارش مجدد و یا شمارش نشدن قسمتی از موجودی‌ها لازم است در مدت زمان موجودی برداری جابه‌جایی اجناس بین قسمت‌های مختلف تا آنجا که ممکن است انجام نشود.

#### ■ مواردی که باید طی شمارش مورد توجه قرار گیرند:

۴-۱- موجودی برداری به‌وسیله گروه‌های دو نفری انجام شود. یک فرد عمل شمارش را انجام داده و نفر دیگر ضمن تأیید شمارش آن را ثبت نماید. تا آنجا که امکان دارد یکی از افراد گروه دو نفری باید به گونه‌ای انتخاب گردد که با موجودی‌ها آشنا بوده و به آسانی بتواند نوع و مشخصات موجودی‌ها را با مشخصات ثبت شده تطبیق داده و در صورتی که مشخصات بر روی اجناس نصب شده باشد بتواند مشخصات و نوع اجناس را تشخیص دهد.

۴-۱-۱- چنانچه موجودی‌هایی براساس وزن ثبت می‌شوند، اطمینان حاصل شود تا وسایل لازم برای توزین در دسترس باشد. در غیر این صورت با یک روش ایده‌آل و توجیه‌کننده از طریق محاسبات.

۴-۲- ترجیحاً موجودی‌ها یک‌بار شمارش می‌گردد و در صورتی که شمارش اول با مدارک دائمی مغایرت نداشته باشد به عنوان شمارش نهایی خواهد بود و در صورت مغایرت با مدارک دائمی برای شمارش دوم توسط گروه دیگر مراجعه خواهد شد و در صورت عدم مغایرت به عنوان شمارش نهایی اطلاق خواهد شد و در صورت مغایرت با حضور حساب‌رسان در محل موجودی شمارش نهایی انجام خواهد شد.

۴-۳- برای جلوگیری از دوباره شمارش شدن و یا شمارش نشدن پاره‌ای از موجودی‌ها، شمارش بایستی به شکل اصولی انجام پذیرد مثلاً موجودی‌ها را ردیف به ردیف (ابتدا تا انتها) شمارش نموده و اجناس شمارش شده را با رعایت علامت‌گذاری مشخص نمایید.

۴-۴- امضای تمام برگه‌های شمارش شده و هرگونه اصلاح در آنها وسیله گروه شمارش‌کننده ضروری است.

۴-۵- موجودی‌های معیوب، فاسد، کم مصرف و غیراستاندارد باید با ذکر مورد در برگه‌ها ثبت گردد.

۴-۶- به طور نمونه باید محتویات تعدادی از موجودی های سر بسته توسط گروه های شمارش کننده مورد شمارش قرار گیرند.

### ■ مواردی که باید پس از پایان موجودی برداری مدنظر قرار گیرد:

۵-۱- چنانچه نتیجه شمارش در مراحل شمارش پیش بینی شده در بند ۲-۲ با مدارک دائمی موجودی ها اختلاف داشته باشد، شمارش دوباره آنها با حضور گروه شمارش و هماهنگ کننده و حسابرسان برای مشخص نمودن عدد نهایی و درست لازم است.

۵-۲- پس از خاتمه شمارش چنانچه هرگونه اصلاحی در برگه های شمارش لازم باشد، قبل از هرگونه اقدام با آگاهی حسابرسان و تأیید هماهنگ کننده موجودی برداری باشد.

۵-۳- باید نتیجه به دست آمده با مدارک دائمی مقایسه شوند.

۵-۴- بررسی مغایرت و اصلاح مدارک پس از تأیید هماهنگ کننده موجودی برداری امکان پذیر خواهد بود

۵-۵- لیست شمارش و صورت جلسات باید در دو نسخه تهیه و به وسیله مسئول انبارها و هماهنگ کننده عملیات انبارگردانی امضا گردد.

۵-۶- یک نسخه از دو نسخه مورد نظر بند ۵-۳ باید بلافاصله به حسابرسان تحویل گردد. جدول زمانی انبارگردانی - گروه های شمارش به شرح زیر می باشد.

ردیف	شرح	تاریخ موجودی گیری	
		شروع	خاتمه
۱	آماده سازی قبل از شروع عملیات انبارگردانی برای انبارها و نصب تگ های شمارشی	xx/۱۲/۱۸	xx/۱۲/۲۰
۲	انبار مواد اولیه و متعلقات یدکی	xx/۱۲/۲۱	xx/۱۲/۲۷
۳	انبار محصول	xx/۱۲/۲۶	xx/۱۲/۲۶
۴	در جریان تولید	xx/۱۲/۲۷	xx/۱۲/۲۷



گروه شمارش موجودی‌ها به شرح زیر می‌باشد.

#### ■ انبار مواد اولیه گروه ۱

نماینده حسابداری	نماینده انبار	شمارشگرها
آقا/خانم	آقا/خانم	آقا/خانم
		آقا/خانم
		آقا/خانم

#### ■ انبار قطعات گروه ۲

نماینده حسابداری	نماینده انبار	شمارشگر
آقا/خانم	آقا/خانم	آقا/خانم

#### ■ انبار محصول گروه ۳

نماینده حسابداری	نماینده انبار	شمارشگر
آقا/خانم	آقا/خانم	آقا/خانم

#### ■ در جریان تولید گروه ۴

نماینده حسابداری	نماینده برنامه‌ریزی	نماینده تولید	شمارشگر
آقا/خانم	آقا/خانم	آقا/خانم	آقا/خانم

## صورت جلسه

جلسه‌ای با حضور آقایان..... (مدیر برنامه ریزی)

..... (مدیر منابع انسانی)

تحت عنوان اعضای کمیته انبارگردانی مورخه XX/۱۱/۲۷ روز ..... تشکیل گردید. در این جلسه به اتفاق آرا آقای ..... هماهنگ کننده انبارگردانی تعیین گردید و در ضمن با توجه به تصمیم فوق اطلاعیه‌ای مبنی بر شروع عملیات انبارگردانی از تاریخ XX/۱۲/۲۱ لغایت XX/۱۲/۲۷ تهیه و جهت اطلاع اداره انبارها و امور فروش و کلیه واحدهای دیگر اعلام گردید.

مدیر منابع انسانی

.....

مدیر برنامه ریزی

.....

## اداره فروش / محصول

جناب آقای .....

با توجه به اینکه عملیات انبارگردانی میان دوره از تاریخ ۱۳XX/۱۲/۲۱ شروع شده است و تا لغایت ۱۳XX/۱۲/۲۷ پایان خواهد گرفت ترتیبی اتخاذ فرمایید که تا قبل از شروع انبارگردانی اقدامات زیر انجام گیرد:

اقلام به شکلی چیده شده باشد تا شمارش به آسانی انجام پذیر باشد.  
آن دسته از موجودی هایی که به آسانی شناخته نمی شوند با کمک مسئولین انبار و نوشتن شماره صحیح با شرح کامل مشخص شوند.

اقلام ناباب، اسقاط و همچنین اجناس بدون استفاده از سایر اقلام جدا شده باشد.  
برای آنکه موجودی های امانی (اجناس دیگران نزد شرکت) در شمارش موجودی های شرکت به حساب نیاید باید از سایر موجودی ها جدا و مشخص چیده شوند.  
نام و سایر مشخصات اجناس به طور واضح نوشته شده و بر روی قفسه اجناس یا خود اجناس نصب یا گذارده شده باشد.

## کمیته انبارگردانی

### اداره انبارها

جناب آقای .....

با توجه به اینکه عملیات انبارگردانی پایان دوره از تاریخ XX/۱۲/۲۱ شروع لغایت XX/۱۲/۲۷ پایان خواهد گرفت ترتیبی اتخاذ فرمایید که تا قبل از شروع انبارگردانی اقدامات زیر انجام گیرد:

اقلام به شکلی چیده شده باشد تا شمارش به آسانی انجام پذیر باشد.  
آن دسته از موجودی‌هایی که به آسانی شناخته نمی‌شوند با کمک مسئولین انبار و نوشتن شماره صحیح با شرح کامل مشخص شوند.  
اقلام ناباب، اسقاط و همچنین اجناس بدون استفاده از سایر اقلام جدا شده باشد.  
برای آنکه موجودی‌های امانی (اجناس دیگران نزد شرکت) در شمارش موجودی‌های شرکت به حساب نیاید باید از سایر موجودی‌ها جدا و مشخص چیده شوند.

نام و سایر مشخصات اجناس به‌طور واضح نوشته شده و بر روی قفسه اجناس یا خود اجناس نصب یا گذارده شده باشد.

## کمیته انبارگردانی

### اطلاعیه

بدین وسیله به کلیه قسمت‌های کارخانه اطلاع داده می‌شود که عملیات انبارگردانی کارخانه از تاریخ XX/۱۲/۲۱ روز ..... شروع و تا تاریخ XX/۱۲/۲۸ ادامه خواهد داشت. لذا لازم است جهت پیش‌بینی احتیاجات خود قبل از شروع انبارگردانی به انبار مراجعه و لوازم مورد نیاز قسمت خود را تهیه نمایید.

