

# نحوه‌ی عمل حسابداری در صورت نبود استاندارد حسابداری خاص نمونه‌ی سرمایه‌گذاری در املاک

دانیال محبوب

مشابهی وجود ندارد. در مورد قسمت ب نیز، در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، رهنمودی در خصوص شناخت و اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در املاک وجود ندارد. در ارتباط با قسمت پ، با توجه به این که منبع تدوین استانداردهای حسابداری ملی، استانداردهای بین‌المللی است، لذا معتبرترین مرجع همین استانداردها هستند. در مورد سرمایه‌گذاری در املاک، استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره‌ی ۴۰ وجود دارد. بنابراین طبق بند ۱۹ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ بکارگیری این استاندارد بین‌المللی، در صورت‌های مالی شرکت‌هایی که از استانداردهای حسابداری ایران استفاده می‌کنند، ضروری است. طبق بررسی‌های انجام شده بر روی صورت‌های مالی شرکت‌ها، دو اشتباه رایج در این خصوص وجود دارد: ۱- تفکیک سرمایه‌گذاری در املاک از مابقی دارایی‌ها و ۲- تجدید شناخت. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره‌ی ۴۰، سرمایه‌گذاری در املاک، املاکی است (زمین یا ساختمان - یا قسمتی از ساختمان - یا هر دو) که



سایر مراجع حرفه‌ای معتبر و رویه‌های پذیرفته شده صنعت تا میزانی که با موارد الف و ب این بند سازگار باشد. یکی از اقلام مهم صورت‌های مالی که در کشور در ارتباط با آن، استاندارد حسابداری وجود ندارد، سرمایه‌گذاری در املاک است. بنابراین به بررسی ملاحظات مندرج در بند ۱۹ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ در رابطه با سرمایه‌گذاری در املاک می‌پردازیم. در ارتباط با قسمت الف، استانداردهای مشابه‌ای که در این زمینه وجود دارد، عبارتند از استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۵ تحت عنوان سرمایه‌گذاری‌ها و استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۹ تحت عنوان فعالیت‌های ساخت املاک. طبق بند ۳ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۵ (دامنه‌ی کاربرد) موضوع سرمایه‌گذاری در املاک در این استاندارد مورد بحث قرار نمی‌گیرد، لذا از دامنه‌ی کاربرد استاندارد خارج شده است. استاندارد حسابداری شماره‌ی ۲۹ نیز برای حسابداری فعالیت‌های ساخت املاک کاربرد دارد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود در مورد سرمایه‌گذاری در املاک استاندارد

یکی از چالش‌هایی که در حسابداری وجود دارد مربوط به موضوعاتی است که در مورد آن استاندارد حسابداری خاصی وجود ندارد. سؤالی که همواره مطرح است این است که با این موضوعات باید به چه صورت برخورد کرد. در این مقاله سعی شده است که با طرح یک مصداق به کاربردی بودن موضوع کمک شود. طبق بند ۱۹ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ در صورت نبود استاندارد حسابداری خاص، مدیریت رویه‌هایی را بکار می‌برد که به ارائه مفیدترین اطلاعات در صورت‌های مالی منجر شود. این امر مستلزم به‌کارگیری قضاوت توسط مدیریت واحد تجاری با مدنظر قرار دادن ملاحظات زیر است: الف) الزامات استانداردهای حسابداری برای موضوعات مشابه و مربوط ب) تعاریف، معیارهای شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی پ) استانداردهای صادره توسط

## دارایی‌های غیر جاری نگهداری شده برای فروش

(استاندارد حسابداری ۳۱)

دارایی‌های غیر جاری که به قصد فروش نگهداری می‌شود.

به احتمال زیاد ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه واگذار می‌گردد.

## دارایی‌های ثابت مشهود

(استاندارد حسابداری ۱۱)

دارایی‌های ثابتی که توسط مالک مورد استفاده قرار می‌گیرد.

به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالا و خدمات، برای اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری نگهداری می‌شود.

انتظار می‌رود بیش از یک دوره مورد استفاده قرار گیرد.

## سرمایه‌گذاری در املاک

(استاندارد بین‌المللی ۴۰)

املاکی که به منظور دریافت اجاره یا افزایش ارزش یا هر دو نگهداری می‌شود.

توسط مالک استفاده نمی‌شود.

ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه واگذار نمی‌شود.

املاکی که به صورت اجاره عملیاتی واگذار شده است.

به قصد اجاره بها یا افزایش ارزش یا هر دو (توسط مالک یا اجاره کننده در اجاره تامین مالی) نگهداری می‌شود، و برای مقاصد زیر نگهداری نمی‌شود: الف. استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات یا برای مقاصد اداری؛ یا

ب. فروش در روال عادی فعالیت‌های تجاری

به منظور تفکیک دارایی‌های غیر جاری نگهداری شده برای فروش، دارایی‌های ثابت مشهود و سرمایه‌گذاری در املاک، به جدول توجه کنید:

همان‌طور که ملاحظه می‌شود املاکی که به قصد فروش نگهداری شده و جریان ورود منافع اقتصادی از طریق فروش به شرکت وارد می‌شود (نه دریافت اجاره و افزایش ارزش)، به عنوان دارایی‌های غیر جاری نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شود،

نه سرمایه‌گذاری در املاک.

اشتباه رایج دیگر تجدید شناخت سرمایه‌گذاری در املاک است. سرمایه‌گذاری در املاک در اندازه‌گیری اولیه به بهای تمام شده شناسایی می‌شود و در مورد تجدید شناخت دو مدل وجود دارد: الف) مدل بهای تمام شده و ب) مدل ارزش منصفانه.

در مدل ارزش منصفانه، املاک هر ساله به ارزش منصفانه تجدید شناخت شده و سود یا زیان حاصل در صورت سود یا زیان منظور می‌شود. در مدل بهای تمام شده (که همانند مدل بهای تمام شده استاندارد حسابداری شماره ۱۱ تحت عنوان دارایی‌های ثابت مشهود است، یعنی بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته) در پایان سال مالی املاک به بهای تمام شده پس از کسر "استهلاک انباشته" و "کاهش ارزش انباشته" تجدید شناخت می‌شوند. بنابراین همان‌طور که ملاحظه

می‌گردد، در صورت بکارگیری مدل بهای تمام شده، سرمایه‌گذاری در املاک مانند دارایی‌های ثابت مشهود در پایان سال با توجه به عمر مفید مستهلک می‌گردد. این در حالی است که در صورت‌های مالی نمونه سازمان بورس و سازمان حسابرسی در قسمت مهم رویه‌های حسابداری، تجدید شناخت سرمایه‌گذاری در املاک به مدل بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته هر یک از سرمایه‌گذاری‌ها انجام می‌شود که این رویه مطابق با تجدید شناخت سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در استاندارد حسابداری ۱۵ است. در حالی که طبق توضیحاتی که پیش‌تر ارائه شد، سرمایه‌گذاری در املاک از دامنه کاربرد استاندارد حسابداری ۱۵ خارج شده است.

در پایان با توجه به توضیحاتی که ارائه شد، این امید وجود دارد که نسبت به اصلاح موارد فوق اقدام شود. ■