

استاندارد بین‌المللی حسابداری 40  
سرمایه‌گذاری در املاک

## فهرست مندرجات

<u>از</u>	<u>بند</u>	هدف
1	1	دامنه کاربرد
2	5	تعاریف
5	6	طبقه‌بندی املاک به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک یا املاک مورد استفاده مالک
16	16	شناخت
20	20	اندازه‌گیری در زمان شناخت
30	30	اندازه‌گیری پس از شناخت
30	30	رویه حسابداری
33	33	مدل ارزش منصفانه
53	53	ناتوانی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه به‌گونه‌ای قابل اتکا
56	56	مدل بهای تمام شده
57	57	انتقالات
66	66	واگذاریها
74	74	افشا
74	74	مدل ارزش منصفانه و مدل بهای تمام شده
76	76	مدل ارزش منصفانه
79	79	مدل بهای تمام شده
80	80	شرایط گذار
80	80	مدل ارزش منصفانه
83	83	مدل بهای تمام شده
84 الف	84 الف	ترکیبهای تجاری
85	85	تاریخ اجرا
86	86	کنارگذاری استاندارد بین‌المللی حسابداری 40 (2000)

استاندارد بین‌المللی حسابداری 40  
 سرمایه‌گذاری در املاک

### هدف

1. هدف این استاندارد، تجویز نحوه حسابداری سرمایه‌گذاری در املاک و الزامات افشای مربوط به آن است.

## دامنه کاربرد

2. این استاندارد باید در شناخت، اندازه‌گیری و افشای سرمایه‌گذاری در املاک بکار گرفته شود.

3. از جمله، این استاندارد برای اندازه‌گیری منافع سرمایه‌گذاری در املاک نگهداری‌شده به عنوان اجاره تأمین مالی در صورت‌های مالی اجاره‌کننده و اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در املاک نگهداری‌شده به عنوان اجاره عملیاتی در صورت‌های مالی اجاره‌دهنده کاربرد دارد. این استاندارد موضوعات مطرح شده در استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 **اجاره‌ها**، شامل موارد زیر، را دربرنمی‌گیرد:

الف. طبقه‌بندی اجاره‌ها به اجاره‌های تأمین مالی یا اجاره‌های عملیاتی؛

ب. شناخت درآمد اجاره حاصل از سرمایه‌گذاری در املاک (همچنین، به استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 **درآمد عملیاتی** مراجعه شود)؛

پ. اندازه‌گیری منافع املاک نگهداری‌شده به عنوان اجاره عملیاتی در صورت‌های مالی اجاره‌کننده؛

ت. اندازه‌گیری خالص سرمایه‌گذاری اجاره‌دهنده در اجاره تأمین مالی در صورت‌های مالی اجاره‌دهنده؛

ث. حسابداری معاملات فروش و اجاره مجدد؛ و

ج. افشای درباره اجاره‌های تأمین مالی و اجاره‌های عملیاتی.

4. این استاندارد برای موارد زیر کاربرد ندارد:

الف. دارایی‌های زیستی مربوط به فعالیتهای کشاورزی (به استاندارد بین‌المللی حسابداری 41 **کشاورزی و تجهیزات** مراجعه شود)؛ و

ب. حق امتیاز معادن و ذخایر معدنی مانند نفت، گاز طبیعی و منابع مشابهی که احیاشونده نیستند.

## تعاریف

5. در این استاندارد، اصطلاحات زیر با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

**مبلغ دفتری مبلغی** است که دارایی در صورت وضعیت مالی، به آن مبلغ شناسایی می‌شود.

**بهای تمام شده** مبلغ نقد یا معادل‌های نقد پرداختی یا ارزش منصفانه مابه‌ازای دیگری است که برای تحصیل یک دارایی، در زمان تحصیل یا ساخت آن واگذار می‌شود یا، حسب مورد، مبلغی است که در زمان شناخت

اولیه دارایی طبق الزامات خاص سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مانند استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 2 پرداخت مبتنی بر سهام، به آن دارایی منتسب می‌شود.

ارزش منصفانه قیمتی است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معاملاتی متعارف بین فعالان بازار، در تاریخ اندازه‌گیری قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود. (به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 اندازه‌گیری ارزش منصفانه مراجعه شود.)

سرمایه‌گذاری در املاک (زمین یا ساختمان- یا قسمتی از ساختمان- یا هر دو) است که به قصد دریافت اجاره‌بها یا افزایش ارزش یا هر دو (توسط مالک یا اجاره‌کننده در اجاره تأمین 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.

املاک مورد استفاده مالک املاکی است که (توسط مالک یا اجاره‌کننده در اجاره تأمین مالی) برای استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات یا برای مقاصد اداری نگهداری می‌شود.

طبقه‌بندی املاک به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک یا املاک مورد استفاده مالک

6. منافع املاک نگهداری شده توسط اجاره‌کننده در اجاره عملیاتی، تنها در صورتی می‌تواند در دفاتر اجاره‌کننده به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی شود و به حساب منظور گردد که املاک مورد اشاره، در غیر این صورت، تعریف سرمایه‌گذاری در املاک را احراز می‌کند و اجاره‌کننده از مدل ارزش منصفانه تشریح شده در بندهای 33 تا 55 برای دارایی شناسایی شده استفاده می‌نمود. این روش طبقه‌بندی، بر مبنای ملک به ملک صورت می‌گیرد. با وجود این، هرگاه این روش طبقه‌بندی برای منافع املاک نگهداری شده در اجاره عملیاتی بکار گرفته شود، تمام املاکی که به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی شده است، باید با استفاده از مدل ارزش منصفانه به حساب منظور گردد. در صورت انتخاب این روش طبقه‌بندی، تمام منافع که به این صورت طبقه‌بندی شده است، مشمول الزامات افشای مندرج در بندهای 74 تا 78 خواهد بود.

7. سرمایه‌گذاری در املاک، به منظور دریافت اجاره‌بها یا افزایش ارزش یا هر دو نگهداری می‌شود. بنابراین، سرمایه‌گذاری در املاک موجب ایجاد جریانهای نقدی می‌شود که عمدتاً مستقل از سایر داراییهای واحد تجاری است. این موضوع، سرمایه‌گذاری در املاک را از املاک مورد استفاده مالک متمایز می‌کند. تولید یا عرضه کالاها یا خدمات (یا استفاده از املاک برای مقاصد اداری) جریانهای نقدی ایجاد می‌کند که نه تنها به خود املاک، بلکه به سایر داراییهای مورد استفاده در فرایند تولید یا عرضه نیز قابل انتساب است. استاندارد بین‌المللی حسابداری 16

استاندارد بین‌المللی حسابداری 40  
سرمایه‌گذاری در املاک

املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات برای املاک مورد استفاده مالک کاربرد دارد.

8. موارد زیر مثالهایی از سرمایه‌گذاری در املاک به شمار می‌رود:

- الف. زمینی که برای افزایش ارزش در بلندمدت، نه به قصد فروش در روال عادی فعالیت‌های تجاری در کوتاه‌مدت، نگهداری می‌شود.
- ب. زمینی که استفاده آتی آن هنوز مشخص نشده است. (چنانچه واحد تجاری مشخص نکند که زمین را به عنوان املاک مورد استفاده مالک یا برای فروش در روال عادی فعالیت‌های تجاری در کوتاه‌مدت استفاده خواهد کرد، زمین به عنوان املاک نگهداری‌شده برای افزایش ارزش تلقی می‌شود.)
- پ. ساختمانی که در تملک واحد تجاری است (یا از طریق اجاره تأمین مالی توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود) و بر اساس یک یا چند قرارداد اجاره عملیاتی، اجاره داده شده است.
- ت. ساختمانی که خالی است، اما به قصد اجاره دادن از طریق یک یا چند قرارداد اجاره عملیاتی نگهداری می‌شود.
- ث. املاکی که در جریان ساخت یا بهسازی است تا در آینده به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک مورد استفاده قرار گیرد.
9. موارد زیر، از جمله اقلامی است که سرمایه‌گذاری در املاک محسوب نمی‌شود و بنابراین، در دامنه کاربرد این استاندارد قرار نمی‌گیرد:
- الف. املاکی که به منظور فروش در روال عادی فعالیت‌های تجاری نگهداری می‌شود یا در فرایند ساخت یا بهسازی به قصد چنین فروش‌هایی قرار دارد (به استاندارد بین‌المللی حسابداری 2 موجودیها مراجعه شود). برای مثال، املاکی که منحصراً برای واگذاری در آینده نزدیک یا برای بهسازی و فروش مجدد، تحصیل شده است.
- ب. املاک در جریان ساخت یا بهسازی به نیابت از اشخاص ثالث (به استاندارد بین‌المللی حسابداری 11 پیمانهای ساخت مراجعه شود).
- پ. املاک مورد استفاده مالک (به استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات مراجعه شود)، شامل (افزون بر سایر موارد) املاکی که برای استفاده آتی به عنوان املاک مورد استفاده مالک نگهداری می‌شود، یا برای بهسازی آتی و سپس استفاده از آن به

عنوان املاک مورد استفاده مالک نگهداری می‌شود، املاک مورد استفاده کارکنان (صرفنظر از پرداخت یا عدم پرداخت اجاره‌بها به نرخ بازار توسط کارکنان) و املاک مورد استفاده مالک که قرار است واگذار شود.

ت. [حذف شد]

ث. املاکی که تحت قرارداد اجاره تأمین مالی، به واحد تجاری دیگر اجاره داده شده است.

10. در برخی موارد، بخشی از املاک برای کسب درآمد اجاره یا افزایش ارزش و بخشی دیگر برای استفاده در تولید یا عرضه کالاها و خدمات یا مقاصد اداری نگهداری می‌شود. چنانچه این بخشها به صورت جداگانه قابل فروش باشد (یا به عنوان اجاره تأمین مالی، جداگانه اجاره داده شود)، واحد تجاری این بخشها را جدا از یکدیگر به حساب منظور می‌کند. اگر این بخشها جدا از یکدیگر قابل فروش نباشد، املاک تنها زمانی به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک محسوب می‌شود که بخش نگهداری‌شده برای استفاده در تولید یا عرضه کالاها و خدمات یا مقاصد اداری، کم اهمیت باشد.

11. در برخی موارد، واحد تجاری به اشخاصی که املاک واحد تجاری را به قصد استفاده نگهداری می‌کنند، خدمات جانبی ارائه می‌کند. اگر این خدمات نسبت به کل توافق بی‌اهمیت باشد، واحد تجاری این املاک را به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک به حساب می‌گیرد. نمونه آن زمانی است که مالک یک ساختمان اداری به اجاره‌کنندگانی که از ساختمان استفاده می‌کنند، خدمات نگهداری و نگهداری ارائه می‌کند.

12. در سایر موارد، خدمات ارائه‌شده با اهمیت است. برای مثال، در مواردی که واحد تجاری مالک و مدیر یک هتل است، خدمات ارائه‌شده به مهمانان نسبت به کل توافق با اهمیت است. بنابراین، هتلی که توسط مالک آن اداره می‌شود، املاک مورد استفاده مالک است و سرمایه‌گذاری در املاک محسوب نمی‌شود.

13. ممکن است تعیین اینکه خدمات جانبی به اندازه‌ای با اهمیت است که مانع شود املاک، واجد شرایط سرمایه‌گذاری در املاک شود یا خیر، مشکل باشد. برای مثال، گاهی مالک یک هتل، مسئولیتهای خاصی را بر اساس قرارداد مدیریت به اشخاص ثالث واگذار می‌کند. مفاد اینگونه قراردادها بسیار متنوع است. در یک سوی طیف ممکن است مالک در جایگاه یک سرمایه‌گذار غیرفعال باشد. در سوی دیگر طیف ممکن است مالک انجام امور روزمره را برون سپاری کند، اما همچنان در معرض نوسان جریانهای نقدی ناشی از عملیات هتل باشد.

14. تعیین اینکه املاک، واجد شرایط سرمایه‌گذاری در املاک هستند یا خیر، مستلزم اعمال قضاوت است. واحد تجاری به منظور اعمال این قضاوت بطور یکنواخت، معیارهایی را طبق تعریف سرمایه‌گذاری در املاک و با توجه به رهنمودهای مربوط در بندهای 7 تا 13 تعیین می‌کند. طبق بند 75 (پ)، واحد تجاری ملزم است که در صورت دشوار بودن طبقه‌بندی، این معیارها را افشا کند.

14 الف. همچنین برای تعیین اینکه آیا تحصیل سرمایه‌گذاری در املاک، تحصیل دارایی یا گروهی از داراییها یا ترکیب تجاری در دامنه کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابداری 3 ترکیبهای تجاری است نیز اعمال قضاوت ضرورت دارد. برای تعیین اینکه تحصیل، ترکیب تجاری محسوب می‌شود یا خیر، باید به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 مراجعه شود. مباحث بندهای 7 تا 14 این استاندارد، به این موضوع مربوط است که آیا املاک، املاک مورد استفاده مالک است یا سرمایه‌گذاری در املاک، و به این موضوع که آیا تحصیل املاک، طبق تعریف مندرج در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3، ترکیب تجاری است یا خیر، ارتباط ندارد. تعیین اینکه معامله‌ای معین، تعریف ترکیب تجاری طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 3 را احراز می‌کند یا خیر و شامل یک سرمایه‌گذاری در املاک طبق این استاندارد است یا خیر، مستلزم بکارگیری جداگانه هر دو استاندارد است.

15. در برخی موارد، واحد تجاری املاکی را در تملک دارد که آن را به واحد تجاری اصلی خود یا یکی دیگر از واحدهای تجاری فرعی، اجاره داده و مورد استفاده آنها است. در این صورت، در صورتهای مالی تلفیقی املاک مزبور واجد شرایط سرمایه‌گذاری در املاک نیست، زیرا از دیدگاه گروه، این املاک، املاک مورد استفاده مالک تلقی می‌شود. با وجود این، املاک مزبور از دیدگاه واحد تجاری که آن را در تملک دارد، در صورت احراز تعریف مندرج در بند 5، سرمایه‌گذاری در املاک محسوب می‌شود. بنابراین، اجاره‌دهنده در صورتهای مالی منفرد خود این املاک را به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک در نظر می‌گیرد.

#### شناخت

16. سرمایه‌گذاری در املاک تنها زمانی باید به عنوان دارایی شناسایی شود که:

الف. جریان ورود منافع اقتصادی آتی مربوط به سرمایه‌گذاری در املاک به واحد تجاری محتمل باشد؛ و



ب. بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در املاک، به‌گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری باشد.

17. واحد تجاری تمام مخارج مربوط به سرمایه‌گذاری در املاک را هنگام وقوع، طبق این اصل شناخت، ارزیابی می‌کند. این مخارج شامل مخارج اولیه تحمل‌شده برای تحصیل سرمایه‌گذاری در املاک و سایر مخارج بعدی است که بابت جایگزینی بخشی از املاک یا تعمیر و نگهداری آن تحمل می‌شود.

18. طبق اصل شناخت مندرج در بند 16، واحد تجاری نباید مخارج خدماتی روزمره املاک را به عنوان بخشی از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در املاک شناسایی کند. این مخارج هنگام وقوع در سود یا زیان دوره منظور می‌شود. مخارج خدماتی روزمره عمدتاً شامل مخارج دستمزد و مواد مصرفی است و ممکن است مخارج کم‌اهمیتتری را نیز دربرگیرد. این مخارج، اغلب به عنوان مخارج "تعمیرات و نگهداری" املاک توصیف می‌شود.

19. بخش‌هایی از سرمایه‌گذاری در املاک ممکن است از طریق جایگزینی تحصیل شده باشد. برای مثال، ممکن است دیوارهای داخلی جدید، جایگزین دیوارهای اولیه شده باشد. طبق اصل شناخت، واحد تجاری در صورت احراز معیارهای شناخت، مخارج جایگزینی بخشی از سرمایه‌گذاری در املاک موجود را در زمان وقوع این مخارج در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در املاک منظور می‌کند. مبلغ دفتری بخش‌های جایگزین‌شده، طبق الزامات قطع شناخت این استاندارد قطع شناخت می‌شود.

#### اندازه‌گیری در زمان شناخت

20. سرمایه‌گذاری در املاک باید در ابتدا به بهای تمام شده اندازه‌گیری شود. مخارج معامله باید در اندازه‌گیری اولیه منظور شود.

21. بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در املاک خریداری شده شامل بهای خرید آن و هرگونه مخارجی است که بطور مستقیم قابل انتساب به آن باشد. برای مثال، مخارجی که بطور مستقیم قابل انتساب به خرید است، شامل حق‌الزحمه حرفه‌ای برای خدمات حقوقی، مالیات نقل و انتقال املاک و سایر مخارج معامله می‌باشد.

22. [حذف شد]

23. بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در املاک، در نتیجه موارد زیر افزایش نمی‌یابد:

الف. مخارج راه‌اندازی (مگر اینکه برای رساندن املاک به موقعیت و وضعیت قابل بهره‌برداری به شیوه مورد نظر مدیریت ضروری باشد)،

ب. زیانهای عملیاتی تحمل‌شده قبل از رسیدن سرمایه‌گذاری در املاک به سطح استفاده برنامه‌ریزی شده، یا

پ. مبالغ غیرعادی اتلاف مواد اولیه، کار یا سایر منابع مصرف‌شده در ساخت یا بهسازی املاک.

24. اگر پرداخت بابت سرمایه‌گذاری در املاک به تعویق افتد، بهای تمام شده آن معادل قیمت نقدی است. تفاوت بین این مبلغ و جمع پرداختها در طول دوره اعتبار، به عنوان هزینه بهره شناسایی می‌شود.

25. بهای تمام شده اولیه منافع املاک نگهداری شده به عنوان اجاره که به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی می‌شود، باید طبق بند 20 استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 برای اجاره تأمین مالی، به حساب منظور گردد، یعنی دارایی باید به اقل ارزش منصفانه املاک و ارزش فعلی حداقل پرداختهای اجاره شناسایی شود. طبق بند مورد اشاره، معادل همین مبلغ باید بدهی شناسایی گردد.

26. برای این منظور، هرگونه مبلغ صرف پرداختی بابت اجاره به عنوان بخشی از حداقل پرداختهای اجاره محسوب می‌شود و بنابراین در بهای تمام شده دارایی منظور می‌گردد، اما بخشی از مبلغ بدهی نیست. اگر منافع املاک نگهداری شده تحت اجاره، به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی شده باشد، قلمی که به ارزش منصفانه به حساب منظور می‌شود، منافع املاک است و نه دارایی پایه آن. رهنمود اندازه‌گیری ارزش منصفانه منافع املاک، در مدل ارزش منصفانه مندرج در بندهای 33 تا 35، 40، 41، 48، 50 و 52 استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 تشریح شده است. این رهنمود برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه، زمانی که این ارزش برای مقاصد شناخت اولیه به عنوان بهای تمام شده استفاده می‌شود نیز کاربرد دارد.

27. یک یا چند سرمایه‌گذاری در املاک، ممکن است از طریق معاوضه با یک یا چند دارایی غیرپولی یا ترکیبی از داراییهای پولی و غیرپولی تحصیل شود. بحث زیر نه تنها به معاوضه یک دارایی غیرپولی با دارایی غیرپولی دیگر اشاره دارد، بلکه برای تمام معاوضه‌های تشریح شده در جمله قبل نیز کاربرد دارد. بهای تمام‌شده این سرمایه‌گذاری در املاک به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود، مگر اینکه (الف) معاوضه محتوای تجاری نداشته باشد، یا (ب) ارزش منصفانه دارایی دریافت شده و ارزش منصفانه دارایی واگذارشده، هیچ یک به‌گونه‌ای قابل اتکا،

قابل اندازه‌گیری نباشد. حتی اگر واحد تجاری نتواند دارایی واگذار شده را بلافاصله قطع شناخت کند، دارایی تحصیل‌شده به همین شیوه اندازه‌گیری می‌شود. چنانچه دارایی تحصیل شده به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نشود، بهای تمام شده آن به مبلغ دفتری دارایی واگذارشده اندازه‌گیری می‌شود.

28. واحد تجاری با توجه به میزان تغییرات مورد انتظار در جریانهای نقد آتی در نتیجه معاوضه، وجود محتوای تجاری معاوضه را تعیین می‌کند. در صورت تحقق شرایط زیر، معاوضه محتوای تجاری دارد:

الف. وضعیت (ریسک، زمانبندی و مبلغ) جریانهای نقدی دارایی دریافت‌شده با وضعیت جریانهای نقدی دارایی انتقال‌یافته متفاوت باشد، یا

ب. ارزش مختص واحد تجاری بخشی از عملیات واحد تجاری، در نتیجه معاوضه تغییر کند، و

پ. تفاوت مربوط به (الف) یا (ب) در مقایسه با ارزش منصفانه داراییهای معاوضه‌شده، با اهمیت باشد.

به منظور تعیین اینکه معاوضه محتوای تجاری دارد یا خیر، ارزش مختص واحد تجاری بخشی از عملیات واحد تجاری که متأثر از معامله است، باید جریانهای نقدی پس از کسر مالیات را منعکس کند. نتیجه این تجزیه و تحلیلها ممکن است بدون انجام محاسبات تفصیلی توسط واحد تجاری، به روشنی قابل تعیین باشد.

29. ارزش منصفانه **یک** دارایی در صورتی به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری است که (الف) نوسان در دامنه اندازه‌گیریهای معقول ارزش منصفانه آن دارایی، با اهمیت نباشد یا (ب) احتمالات مربوط به اندازه‌گیریهای مختلف در این دامنه، به‌گونه‌ای معقول قابل ارزیابی باشد و در اندازه‌گیری ارزش منصفانه مورد استفاده قرار گیرد. هرگاه واحد تجاری بتواند ارزش منصفانه دارایی دریافت‌شده یا دارایی واگذارشده را به‌گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کند، برای اندازه‌گیری بهای تمام شده دارایی از ارزش منصفانه دارایی واگذارشده استفاده می‌شود، مگر اینکه ارزش منصفانه دارایی دریافت‌شده با وضوح بیشتری قابل تشخیص باشد.

**اندازه‌گیری پس از شناخت**

**رویه حسابداری**

30. به استثنای موارد مندرج در بندهای 32 الف و 34، واحد تجاری باید مدل ارزش منصفانه مندرج در بندهای 33 تا 55، یا مدل بهای تمام شده مندرج در بند 56 را به عنوان رویه حسابداری خود انتخاب کند و این رویه را برای تمام موارد سرمایه‌گذاری در املاک بکار گیرد.

31. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، تغییر اختیاری در رویه حسابداری تنها در صورتی باید انجام شود که منجر به ارائه صورتهای مالی با اطلاعات قابل اتکا و مربوطتر درباره آثار معاملات، سایر رویدادها یا شرایط بر وضعیت مالی، عملکرد مالی یا جریانهای نقدی واحد تجاری گردد. بسیار بعید است که تغییر از مدل ارزش منصفانه به مدل بهای تمام شده، موجب ارائه اطلاعات مربوطتر شود.

32. این استاندارد تمام واحدهای تجاری را ملزم می‌کند که به منظور اندازه‌گیری (در صورت استفاده از مدل ارزش منصفانه) یا افشا (در صورت استفاده از مدل بهای تمام شده)، ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک را اندازه‌گیری نمایند. به واحد تجاری توصیه می‌شود، اما الزام نمی‌شود، که برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک، از ارزیاب مستقل با صلاحیت حرفه‌ای معتبر و مربوط که اخیراً در همان مکان و همان نوع از سرمایه‌گذاری در املاک تجربه ارزشیابی داشته است، استفاده کند.

#### 32 الف. واحد تجاری می‌تواند:

الف. برای تمام سرمایه‌گذاری در املاک پشته‌توانه بدهیهایی که بازده بدهیها بطور مستقیم به ارزش منصفانه یا بازده داراییهای معین، شامل سرمایه‌گذاری در املاک وابسته است، یکی از مدل‌های ارزش منصفانه یا بهای تمام شده را انتخاب کند؛ و

ب. برای سایر سرمایه‌گذاریها در املاک، صرف نظر از مدل انتخاب شده در (الف)، مدل ارزش منصفانه یا مدل بهای تمام شده را انتخاب کند.

32 ب. برخی بیمه‌گران و سایر واحدهای تجاری، یک صندوق سرمایه‌گذاری داخلی در املاک را ایجاد و برای آن واحدهای سرمایه‌گذاری فرضی منتشر می‌کنند که بخشی از این واحدها در اختیار سرمایه‌گذاران مرتبط با قراردادهای وابسته و بخشی دیگر در اختیار واحد تجاری است. طبق بند 32 الف، واحد تجاری مجاز نیست بخشی از املاک نگهداری شده توسط صندوق را به بهای تمام شده و بخش دیگر را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کند.

32 پ. چنانچه واحد تجاری برای دو طبقه تشریح‌شده در بند 32 الف، مدل‌های متفاوتی را برگزیند، فروش سرمایه‌گذاری

در املاک بین گروه‌هایی از دارایی‌ها که با استفاده از مدل‌های مختلف اندازه‌گیری شده‌اند، باید به ارزش منصفانه شناسایی شود و تغییر انباشته در ارزش منصفانه باید در سود یا زیان دوره شناسایی گردد. بر این اساس، اگر سرمایه‌گذاری در املاک از گروهی که مدل ارزش منصفانه در آن استفاده شده است به گروهی که مدل بهای تمام شده برای آن بکار می‌رود، فروخته شود، ارزش منصفانه املاک در تاریخ فروش، به عنوان بهای تمام شده مفروض در نظر گرفته می‌شود.

#### مدل ارزش منصفانه

33. پس از شناخت اولیه، هر واحد تجاری که مدل ارزش منصفانه را انتخاب می‌کند، باید تمام سرمایه‌گذاری در املاک خود، به استثنای موارد مندرج در بند 53، را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نماید.

34. هرگاه اجاره‌کننده طبق بند 6، منافع املاک نگهداری‌شده در اجاره عملیاتی را به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی کند، بند 30 اختیاری نیست؛ مدل ارزش منصفانه باید بکار گرفته شود.

35. سود یا زیان ناشی از تغییر در ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک، باید در سود یا زیان دوره وقوع شناسایی شود.

36 تا 39. [حذف شد]

40. هنگام اندازه‌گیری ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13، واحد تجاری باید اطمینان یابد که افزون بر سایر موارد، ارزش منصفانه نمایانگر درآمد اجاره ناشی از اجاره‌های موجود و سایر مفروضاتی است که فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری سرمایه‌گذاری در املاک، با توجه به شرایط جاری بازار، مورد استفاده قرار می‌دهند.

41. در بند 25، مبنای شناخت اولیه بهای تمام شده منافع املاک اجاره‌ای، مشخص شده است. طبق بند 33، در صورت لزوم، منافع املاک اجاره‌ای باید به ارزش منصفانه تجدید اندازه‌گیری شود. در اجاره‌های مذاکره‌شده بر مبنای نرخهای بازار، ارزش منصفانه منافع املاک اجاره‌ای در تاریخ تحویل، پس از کسر تمام پرداختهای مورد انتظار اجاره (شامل موارد مربوط به بدهیهای شناسایی‌شده) باید صفر باشد. این ارزش منصفانه، صرف‌نظر از اینکه دارایی و بدهی اجاره‌ای، برای مقاصد حسابداری، طبق بند 20 استاندارد بین‌المللی حسابداری 17، به ارزش منصفانه شناسایی‌شده است یا به ارزش فعلی حداقل پرداختهای اجاره، تغییر نمی‌کند. بنابراین، در تجدید اندازه‌گیری دارایی اجاره‌ای از بهای تمام شده طبق بند 25 به ارزش منصفانه طبق بند 33، هیچ‌گونه سود یا زیان اولیه نباید

شناسایی شود، مگر آنکه ارزش منصفانه در زمانهای مختلف اندازه‌گیری شده باشد. این وضعیت زمانی رخ می‌دهد که اختیار بکارگیری مدل ارزش منصفانه پس از شناخت اولیه اعمال شود.

42-47. [حذف شد]

48. در موارد استثنایی، هنگامی که واحد تجاری سرمایه‌گذاری در املاک را تحصیل می‌کند (یا ملک موجود را پس از تغییر کاربری، برای نخستین بار به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی می‌نماید)، شواهد روشنی وجود دارد که نوسان در دامنه اندازه‌گیریهای معقول ارزش منصفانه، چنان زیاد و ارزیابی احتمال نتایج مختلف آن قدر مشکل است که مفید بودن شاخص واحدی از ارزش منصفانه را از بین می‌برد. این موضوع ممکن است بیانگر آن باشد که ارزش منصفانه املاک، بطور قابل اتکا با استفاده از مبنایی مستمر، قابل اندازه‌گیری نخواهد بود (به بند 53 مراجعه شود).

49. [حذف شد]

50. برای تعیین مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در املاک طبق مدل ارزش منصفانه، واحد تجاری داراییها یا بدهیهایی را که به عنوان داراییها یا بدهیهای جداگانه شناسایی شده‌اند، دو بار به حساب منظور نمی‌کند. برای مثال:

الف. تجهیزاتی مانند آسانسور یا تهویه، اغلب جزء جدایی‌ناپذیر ساختمان است و به جای شناسایی جداگانه به عنوان املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات، اغلب در ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک منظور می‌شود.

ب. چنانچه یک دفترکار همراه با اثاثه اجاره شود، ارزش منصفانه آن معمولاً ارزش منصفانه اثاثه را شامل می‌شود، زیرا درآمد اجاره مربوط به دفتر کار همراه با اثاثه است. هنگامی که در ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک لحاظ شده باشد، واحد تجاری آن را به عنوان دارایی جداگانه شناسایی نمی‌کند.

پ. ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک، پیش‌پرداخت یا درآمد تحقق‌یافته اجاره عملیاتی را شامل نمی‌شود، زیرا واحد تجاری این موارد را به عنوان بدهی یا دارایی جداگانه شناسایی می‌کند.

ت. ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک نگهداری شده تحت قرارداد اجاره، جریانهای نقدی مورد انتظار (شامل اجاره‌بهای احتمالی که انتظار می‌رود قابل پرداخت شود) را منعکس می‌کند. در نتیجه، اگر ارزش به دست

آمده برای یک ملک، به صورت خالص پس از کسر تمام پرداختهای مورد انتظار باشد، به منظور رسیدن به مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در املاک با استفاده از مدل ارزش منصفانه، لازم است هرگونه بدهی اجاره شناسایی‌شده، اضافه شود.

51. [حذف شد]

52. در برخی موارد، واحد تجاری انتظار دارد که ارزش فعلی پرداختهای مرتبط با سرمایه‌گذاری در املاک (به جز پرداختهای مرتبط با بدهیهای شناسایی‌شده) بیشتر از ارزش فعلی دریافتهای نقدی مربوط باشد. در این صورت، واحد تجاری برای تعیین اینکه آیا باید بدهی شناسایی کند و در صورت شناسایی بدهی، چگونه آن را اندازه‌گیری نماید، استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی را بکار می‌گیرد.

#### ناتوانی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه به‌گونه‌ای قابل اتکا

53. این فرض قابل رد وجود دارد که واحد تجاری می‌تواند ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک را به‌گونه‌ای قابل‌اتکا و بطور مستمر اندازه‌گیری کند. با وجود این، در موارد استثنایی، هنگامی که واحد تجاری برای نخستین بار سرمایه‌گذاری در املاک را تحصیل می‌کند (یا ملک موجود را پس از تغییر کاربری، برای نخستین بار به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی می‌نماید)، شواهد روشنی وجود دارد که نشان می‌دهد ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک، بطور مستمر و به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نیست. این مورد تنها زمانی اتفاق می‌افتد که بازار املاک قابل مقایسه، غیرفعال باشد (برای مثال، اخیراً معاملات اندکی رخ داده باشد، یا قیمت‌های اعلام شده به روز نباشد یا قیمت معاملات مشاهده شده نشان دهد که فروشنده اجبار به فروش داشته است) و اندازه‌گیریهای قابل اتکای جایگزین برای ارزش منصفانه (برای مثال، بر مبنای پیش‌بینی جریانهای نقدی تنزیل‌شده) در دسترس نباشد. چنانچه واحد تجاری به این نتیجه برسد که ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک در جریان ساخت، به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نیست، اما انتظار می‌رود که ارزش منصفانه آن املاک پس از تکمیل ساخت به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد، تا زمانی که ارزش منصفانه املاک در جریان ساخت به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری شود یا ساخت آن تکمیل گردد (هرکدام زودتر باشد)، سرمایه‌گذاری در املاک را باید به بهای تمام شده اندازه‌گیری کند. اگر واحد تجاری به این نتیجه برسد که ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک (به استثنای سرمایه‌گذاری در املاک در جریان ساخت) به‌گونه‌ای قابل اتکا بطور مستمر قابل اندازه‌گیری نیست، آن املاک باید با استفاده از مدل بهای تمام شده طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 اندازه‌گیری شود. ارزش باقیمانده سرمایه‌گذاری در املاک باید صفر در نظر گرفته شود. واحد تجاری باید تا زمان واگذاری سرمایه‌گذاری در املاک، استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 را بکار گیرد.

53الف. واحد تجاری از زمانی که بتواند ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک در جریان ساخت را که قبلاً به بهای تمام شده اندازه‌گیری کرده است، به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کند، باید آن املاک را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نماید. فرض بر این است که پس از آنکه ساخت آن املاک به پایان برسد، ارزش منصفانه به گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری شود. در غیر این صورت، طبق بند 53، املاک مذکور باید با استفاده از مدل بهای تمام شده طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 به حساب منظور شود.

53ب. این فرض که ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک در جریان ساخت به گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری است، تنها در زمان شناخت اولیه می‌تواند رد شود. واحد تجاری که یکی از اقلام سرمایه‌گذاری در املاک در جریان ساخت را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کرده است، پس از تکمیل آن ملک نمی‌تواند نتیجه‌گیری کند که ارزش منصفانه آن، به گونه‌ای قابل اتکا، قابل اندازه‌گیری نیست.

54. در موارد استثنایی که واحد تجاری ناگزیر است به دلایل مطرح در بند 53، از مدل بهای تمام شده طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 برای اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در املاک استفاده کند، سایر سرمایه‌گذاریها در املاک، از جمله املاک در جریان ساخت به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود. در این موارد، با وجود آنکه واحد تجاری ممکن است برای یکی از اقلام سرمایه‌گذاری در املاک از مدل بهای تمام شده استفاده کند، اما باید به استفاده از مدل ارزش منصفانه برای سایر املاک باقیمانده ادامه دهد.

55. چنانچه واحد تجاری قبلاً سرمایه‌گذاری در املاک را به ارزش منصفانه اندازه‌گیری کرده باشد، باید تا زمان واگذاری (یا زمانی که آن املاک به املاک مورد استفاده مالک تبدیل شود یا واحد تجاری به بهسازی املاک به منظور فروش آتی در روال عادی فعالیت‌های تجاری اقدام کند) برای اندازه‌گیری از ارزش منصفانه استفاده کند، حتی اگر تعداد معاملات قابل مقایسه در بازار کمتر شود یا قیمت‌های بازار به آسانی در دسترس نباشد.



### مدل بهای تمام شده

56. پس از شناخت اولیه، واحد تجاری که مدل بهای تمام شده را انتخاب می‌کند، باید به استثنای مواردی که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 5 دارای‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را احراز می‌کند (یا در مجموعه واحدی که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده قرار گرفته است)، تمام سرمایه‌گذاریها در املاک را طبق الزامات این مدل در استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 اندازه‌گیری کند. سرمایه‌گذاری در املاکی که معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را احراز می‌کند (یا در مجموعه واحدی که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده قرار گرفته است)، باید طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 5 اندازه‌گیری شود.

### انتقالات

57. انتقالات از سرمایه‌گذاری در املاک یا به سرمایه‌گذاری در املاک، تنها زمانی باید انجام شود که بر اساس شواهد زیر، کاربری تغییر یابد:

- الف. آغاز استفاده مالک، برای انتقال از سرمایه‌گذاری در املاک به املاک مورد استفاده مالک؛
- ب. آغاز بهسازی با هدف فروش، برای انتقال از سرمایه‌گذاری در املاک به موجودیها؛
- پ. خاتمه استفاده مالک، برای انتقال از املاک مورد استفاده مالک به سرمایه‌گذاری در املاک؛ یا
- ت. آغاز اجاره عملیاتی به شخص دیگر، برای انتقال از موجودیها به سرمایه‌گذاری در املاک.
- ث. [حذف شد]

58. طبق بند 57(ب)، واحد تجاری تنها در صورتی املاک را از سرمایه‌گذاری در املاک به موجودیها انتقال می‌دهد که آغاز بهسازی با هدف فروش املاک، شواهدی از تغییر کاربری فراهم کند. چنانچه واحد تجاری بدون بهسازی تصمیم به واگذاری سرمایه‌گذاری در املاک بگیرد، تا زمان قطع شناخت (حذف از صورت وضعیت مالی)، املاک را همچنان به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک در نظر می‌گیرد و آن را به عنوان موجودی تلقی نمی‌کند. همچنین، اگر واحد تجاری بهسازی مجدد سرمایه‌گذاری در املاک موجود را به منظور ادامه استفاده از آن به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک آغاز کند، این املاک به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک باقی می‌ماند و در دوره بهسازی مجدد، به عنوان املاک مورد استفاده مالک تجدید طبقه‌بندی نمی‌شود.

59. بندهای 60 تا 65، برای موضوعاتی از شناخت و اندازه‌گیری کاربرد دارد که هنگام استفاده واحد تجاری از مدل ارزش

منصفانه برای سرمایه‌گذاری در املاک، ایجاد می‌شود. هنگامی که واحد تجاری از مدل بهای تمام شده استفاده می‌کند، انتقالات بین سرمایه‌گذاری در املاک، املاک مورد استفاده مالک و موجودیها، موجب تغییر مبلغ دفتری املاک انتقال‌یافته نمی‌شود و بهای تمام شده املاک مزبور برای مقاصد اندازه‌گیری یا افشا تغییر نمی‌کند.

60. برای انتقال سرمایه‌گذاری در املاک نگهداری شده به ارزش منصفانه به املاک مورد استفاده مالک یا موجودیها، بهای تمام شده مفروض برای عملیات حسابداری بعدی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 یا استاندارد بین‌المللی حسابداری 2، باید ارزش منصفانه آن قلم در تاریخ تغییر کاربری در نظر گرفته شود.

61. چنانچه املاک مورد استفاده مالک، به سرمایه‌گذاری در املاکی تبدیل شود که بر مبنای ارزش منصفانه به حساب منظور خواهد شد، واحد تجاری باید تا تاریخ تغییر کاربری از استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 استفاده کند. واحد تجاری باید در آن تاریخ، هرگونه تفاوت بین مبلغ دفتری املاک طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 و ارزش منصفانه املاک را همانند تجدید ارزیابی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 به حساب منظور کند.

62. تا تاریخی که املاک مورد استفاده مالک، به سرمایه‌گذاری در املاک بر اساس مدل ارزش منصفانه تبدیل شود، واحد تجاری املاک را مستهلک می‌کند و هرگونه زیان کاهش ارزش واقع شده را شناسایی می‌نماید. واحد تجاری در آن تاریخ، هرگونه تفاوت بین مبلغ دفتری املاک طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 و ارزش منصفانه املاک را همانند تجدید ارزیابی طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 به حساب منظور می‌کند. به بیان دیگر:

الف. هرگونه کاهش در مبلغ دفتری املاک، در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود. با وجود این، به میزان مبلغی که در مازاد تجدید ارزیابی آن املاک منظور شده است، این کاهش در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود و مازاد تجدید ارزیابی در بخش حقوق مالکانه را کاهش می‌دهد.

ب. هرگونه افزایش در مبلغ دفتری به صورت زیر در نظر گرفته می‌شود:

1. تا میزانی که آن افزایش، برگشت زیان کاهش ارزش قبلی آن املاک باشد، این افزایش در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود. مبلغ شناسایی‌شده در سود یا زیان دوره از مبلغ مورد نیاز برای جایگزینی مبلغ دفتری به مبلغ دفتری در صورت عدم شناسایی

زیان کاهش ارزش (پس از کسر استهلاک)، بیشتر نیست.

2. بخش باقیمانده این افزایش در سایر اقلام سود و زیان جامع شناسایی می‌شود و مازاد تجدید ارزیابی را در بخش حقوق مالکانه افزایش می‌دهد. در زمان واگذاری بعدی سرمایه‌گذاری در املاک، مازاد تجدید ارزیابی مندرج در حقوق مالکانه را می‌توان به سود انباشته منتقل کرد. انتقال از مازاد تجدید ارزیابی به سود انباشته، از طریق سود یا زیان دوره انجام نمی‌شود.

63. برای انتقال از موجودیها به سرمایه‌گذاری در املاک نگهداری‌شده به ارزش منصفانه، هرگونه تفاوت بین ارزش منصفانه املاک در آن تاریخ و مبلغ دفتری پیشین آن، باید در سود یا زیان دوره شناسایی شود.

64. نحوه به حساب منظور کردن انتقال از موجودیها به سرمایه‌گذاری در املاک نگهداری‌شده به ارزش منصفانه، همانند فروش موجودیها است.

65. در زمان تکمیل ساخت یا بهسازی سرمایه‌گذاری در املاکی که به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شود، هرگونه تفاوت بین ارزش منصفانه املاک در آن تاریخ و مبلغ دفتری پیشین آن باید در سود یا زیان دوره شناسایی شود.

#### واگذاریها

66. سرمایه‌گذاری در املاک، باید در زمان واگذاری یا زمانی که بطور دائمی کنار گذاشته می‌شود و انتظار نمی‌رود منافع اقتصادی آتی از واگذاری آن حاصل شود، قطع شناخت گردد (از صورت وضعیت مالی حذف شود).

67. واگذاری سرمایه‌گذاری در املاک ممکن است از طریق فروش یا انعقاد قرارداد اجاره تأمین مالی صورت‌گیرد. واحد تجاری برای تعیین تاریخ واگذاری سرمایه‌گذاری در املاک از معیارهای استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 جهت شناخت درآمد فروش کالا استفاده می‌کند و رهنمودهای مرتبط در مثالهای کاربردی همراه استاندارد بین‌المللی 18 را مورد توجه قرار می‌دهد. در واگذاری سرمایه‌گذاری در املاک از طریق انعقاد قرارداد اجاره تأمین مالی یا فروش و اجاره مجدد، استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 کاربرد دارد.

68. طبق اصل شناخت مندرج در بند 16، اگر واحد تجاری بهای تمام شده جایگزینی بخشی از سرمایه‌گذاری در املاک را در مبلغ دفتری آن دارایی منظور کند، مبلغ دفتری بخش جایگزین‌شده قطع شناخت می‌شود. در مواردی که سرمایه‌گذاری در املاک با استفاده از مدل بهای تمام شده به حساب گرفته شود، ممکن است استهلاک بخش جایگزین‌شده بطور

جداگانه به حساب منظور نشده باشد. اگر تعیین مبلغ دفتری بخش جایگزین‌شده برای واحد تجاری عملی نباشد، می‌توان از بهای تمام شده جایگزینی به عنوان شاخصی برای تعیین بهای تمام شده‌ای که بخش جایگزین‌شده در زمان تحصیل یا ساخت داشته‌است، استفاده کرد. طبق مدل ارزش منصفانه، ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک ممکن است در حال حاضر بیانگر آن باشد که بخش جایگزین شده ارزش خود را از دست داده است. در سایر موارد ممکن است تشخیص میزان کاهش در ارزش منصفانه بابت بخش جایگزین‌شده، دشوار باشد. به عنوان گزینه دیگر، هنگامی که کاهش ارزش منصفانه بابت بخش جایگزین شده امکانپذیر نباشد، می‌توان بهای تمام شده جایگزینی را در مبلغ دفتری دارایی منظور نمود و سپس ارزش منصفانه را، همانند زمانی که اضافات از طریق جایگزینی ایجاد نشده است، دوباره ارزیابی کرد.

69. سود یا زیان حاصل از برکناری یا واگذاری سرمایه‌گذاری در املاک باید به میزان تفاوت بین خالص عواید حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری دارایی تعیین شود و در سود یا زیان دوره برکناری یا واگذاری شناسایی گردد (مگر اینکه استاندارد بین‌المللی حسابداری 17 در مورد فروش و اجاره مجدد، الزامات دیگری تعیین کرده باشد).

70. میزان مابه‌ازای قابل دریافت حاصل از واگذاری سرمایه‌گذاری در املاک، ابتدا به ارزش منصفانه شناسایی می‌شود. چنانچه پرداخت مابه‌ازا به آینده موکول شده باشد، مابه‌ازای دریافتی ابتدا معادل قیمت نقدی شناسایی می‌شود. تفاوت بین مبلغ اسمی مابه‌ازا و معادل قیمت نقدی، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 18 با استفاده از روش بهره مؤثر به عنوان درآمد شناسایی می‌شود.

71. واحد تجاری، در مورد تمام بدهیهایی که پس از واگذاری سرمایه‌گذاری در املاک، همچنان باقی می‌ماند، استاندارد بین‌المللی حسابداری 37 یا حسب مورد، سایر استانداردها را بکار می‌گیرد.

72. جبران خسارت ناشی از کاهش ارزش، آسیب‌دیدگی یا انتقال سرمایه‌گذاری در املاک توسط اشخاص ثالث، باید هنگام قابل و صول شدن در سود یا زیان دوره شناسایی شود.

73. کاهش ارزش یا آسیب‌دیدگی سرمایه‌گذاری در املاک، ادعاهای مرتبط با جبران خسارت یا پرداخت بابت آن توسط اشخاص ثالث و هرگونه خرید یا ساخت داراییهای جایگزین شده بعدی، رویدادهای اقتصادی مستقلی هستند و نحوه حسابداری هر یک از آنها بطور جداگانه به صورت زیر است:

الف. کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در املاک طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 36 شناسایی می‌شود؛

- ب. برکناری یا واگذاری سرمایه‌گذاری در املاک طبق بندهای 66 تا 71 این استاندارد شناسایی می‌شود؛
- پ. جبران خسارت ناشی از کاهش ارزش، آسیب‌دیدگی یا انتقال سرمایه‌گذاری در املاک توسط اشخاص ثالث، در زمان قابل وصول شدن در سود یا زیان دوره شناسایی می‌شود؛ و
- ت. بهای تمام شده داراییهایی که به منظور جایگزینی بازسازی، خریداری یا ساخته شده‌اند، طبق بندهای 20 تا 29 این استاندارد تعیین می‌شود.

#### افشا

##### مدل ارزش منصفانه و مدل بهای تمام شده

74. افزون بر الزامات افشای استاندارد بین‌المللی حسابداری 17، موارد زیر باید افشا شود. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 17، مالک سرمایه‌گذاری در املاک، موارد افشای مربوط به اجاره‌دهنده را در مورد قراردادهای اجاره منعقد شده ارائه می‌کند. واحد تجاری که سرمایه‌گذاری در املاک را به عنوان اجاره تأمین مالی یا عملیاتی نگهداری می‌کند، موارد افشای مربوط به اجاره‌کننده را در مورد قراردادهای اجاره تأمین مالی و موارد افشای مربوط به اجاره‌دهنده را در مورد قراردادهای اجاره عملیاتی منعقد شده ارائه می‌کند.

75. واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف. اینکه مدل ارزش منصفانه را بکار گرفته است یا مدل بهای تمام شده.

ب. در صورت بکارگیری مدل ارزش منصفانه، اینکه آیا و تحت چه شرایطی منافع املاک نگهداری شده در اجاره عملیاتی به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی و به حساب منظور شده است.

پ. در مواردی که طبقه‌بندی دشوار باشد (به بند 14 مراجعه شود)، معیارهای مورد استفاده جهت تفکیک سرمایه‌گذاری در املاک از املاک مورد استفاده مالک و نیز املاکی که برای فروش در روال عادی فعالیت‌های تجاری نگهداری می‌شود.

ت. [حذف شد]

ث. میزان اتکای ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک (اندازه‌گیری شده یا افشا شده در صورت‌های مالی) بر ارزشیابی ارزیاب مستقل دارای صلاحیت حرفه‌ای معتبر و مربوط که اخیراً در همان مکان و همان نوع از سرمایه‌گذاری در املاک، تجربه ارزشیابی داشته است. اگر چنین ارزشیابی انجام نشده باشد، این واقعیت باید افشا گردد.

ج. مبالغ شناسایی شده در سود یا زیان دوره بابت؛

1. درآمد اجاره حاصل از سرمایه‌گذاری در املاک؛
  2. هزینه‌های عملیاتی مستقیم (شامل تعمیرات و نگهداری) ناشی از سرمایه‌گذاری در املاکی که طی دوره درآمد اجاره ایجاد کرده است؛
  3. هزینه‌های عملیاتی مستقیم (شامل تعمیرات و نگهداری) ناشی از سرمایه‌گذاری در املاکی که طی دوره درآمد اجاره ایجاد نکرده است؛ و
  4. تغییر انباشته در ارزش منصفانه شناسایی‌شده در سود یا زیان دوره در ارتباط با فروش سرمایه‌گذاری در املاک از گروهی از داراییها که در آن از مدل بهای تمام شده استفاده شده است به گروهی که در آن از مدل ارزش منصفانه استفاده گردیده است (به بند 32 پ مراجعه شود).
- ج. وجود محدودیتهایی درخصوص قابل فروش بودن سرمایه‌گذاری در املاک یا واریز درآمد و عواید حاصل از واگذاری، و مبالغ چنین محدودیتهایی.
- ح. تعهدات قراردادی برای خرید، ساخت یا بهسازی سرمایه‌گذاری در املاک یا برای تعمیرات، نگهداری یا بهبود.

#### مدل ارزش منصفانه

76. افزون بر الزامات افشای مندرج در بند 75، واحد تجاری که مدل ارزش منصفانه مندرج در بندهای 33 تا 55 را بکار می‌گیرد باید صورت تطبیق بین مبالغ دفتری سرمایه‌گذاری در املاک در ابتدا و پایان دوره را به‌گونه‌ای افشا کند که موارد زیر را نشان دهد:
- الف. اضافات، به‌گونه‌ای که اضافات ناشی از تحصیل و اضافات ناشی از مخارج بعدی شناسایی‌شده در مبلغ دفتری دارایی، جداگانه افشا شود؛
- ب. اضافات ناشی از تحصیل از طریق ترکیبهای تجاری؛
- پ. داراییهای طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش یا داراییهای مجموعه واحد طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 5، و سایر واگذاریها؛
- ت. خالص سود یا زیان ناشی از تعدیلات ارزش منصفانه؛
- ث. خالص تفاوت‌های مبادله ناشی از تسعیر صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری متفاوت، و تسعیر عملیات خارجی به واحد پول گزارشگری واحد گزارشگر؛
- ج. انتقال به موجودیها و املاک مورد استفاده مالک و انتقال از آنها؛ و
- ج. سایر تغییرات.
77. هرگاه ارزش به دست آمده برای سرمایه‌گذاری در املاک، به منظور انعکاس در صورتهای مالی بطور قابل ملاحظه تعدیل شود، برای مثال، برای اجتناب از دوبار به حساب منظور کردن داراییها یا بدهیهای که طبق بند 50 به عنوان داراییها و بدهیهای جداگانه شناسایی

شده‌اند، واحد تجاری باید صورت تطبیق بین ارزش به دست آمده و ارزش تعدیل شده مندرج در صورتهای مالی را به گونه‌ای افشا کند که مبلغ انباشته هرگونه تعهدات اجاره شناسایی‌شده که اضافه شده است و هر تعدیل با اهمیت دیگر را جداگانه نشان دهد.

78. هرگاه، در موارد استثنایی اشاره‌شده در بند 53، واحد تجاری سرمایه‌گذاری در املاک را با استفاده از مدل بهای تمام شده طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 اندازه‌گیری‌کند، در صورت تطبیق الزامی طبق بند 76، باید مبالغ مربوط به این سرمایه‌گذاری در املاک را جدا از مبالغ مربوط به سایر سرمایه‌گذاریها در املاک افشا کند. همچنین واحد تجاری باید موارد زیر را افشا نماید:

الف. شرحی درباره سرمایه‌گذاری در املاک؛

ب. توضیح در خصوص اینکه چرا ارزش منصفانه به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نیست؛

پ. در صورت امکان، دامنه برآوردهایی که ارزش منصفانه به احتمال زیاد در آن دامنه قرار می‌گیرد؛ و

ت. در واگذاری سرمایه‌گذاری در املاکی که به ارزش منصفانه شناسایی نشده است؛

1. این موضوع که واحد تجاری سرمایه‌گذاری در املاکی را واگذار کرده است که به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نشده است؛

2. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در املاک مزبور در زمان فروش؛ و

3. مبلغ سود یا زیان شناسایی‌شده.

مدل بهای تمام شده

79. افزون بر الزامات افشای مندرج در بند 75، واحد تجاری که مدل بهای تمام شده طبق بند 56 را بکارمی‌گیرد، باید موارد زیر را افشا کند:

- الف. روشهای استهلاک مورد استفاده؛
- ب. عمر مفید یا نرخهای استهلاک مورد استفاده؛
- پ. ناخالص مبلغ دفتری و استهلاک انباشته (همراه با کاهش ارزش انباشته) در ابتدا و پایان دوره؛
- ت. صورت تطبیق مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در املاک در ابتدا و پایان دوره به‌گونه‌ای که موارد زیر را نشان دهد:
  1. اضافات، به‌گونه‌ای که اضافات ناشی از تحصیل و اضافات ناشی از مخارج بعدی شناسایی‌شده به صورت جداگانه افشا شود؛
  2. اضافات ناشی از تحصیل از طریق ترکیبهای تجاری؛
  3. داراییهای طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری‌شده برای فروش یا داراییهای مجموعه واحد طبقه‌بندی‌شده به عنوان نگهداری‌شده برای فروش طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 5 و سایر واگذاریها؛
  4. استهلاک؛
  5. مبلغ زیان کاهش ارزش شناسایی‌شده و زیان کاهش ارزش برگشت‌شده طی دوره طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 36؛
  6. خالص تفاوت‌های مبادله ناشی از تسعیر صورتهای مالی به واحد پول گزارشگری متفاوت، و تسعیر عملیات خارجی به واحد پول گزارشگری واحد گزارشگر؛
  7. انتقال به موجودیها و املاک مورد استفاده مالک و انتقال از آنها؛ و
  8. سایر تغییرات.
- ث. ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک. در موارد استثنایی توصیف شده در بند 53، در مواردی که واحد تجاری نتواند ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک را به‌گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کند، باید موارد زیر را افشا نماید:
  1. شرحی درباره سرمایه‌گذاری در املاک؛
  2. توضیح در خصوص اینکه چرا ارزش منصفانه به‌گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری نیست؛ و
  3. در صورت امکان، دامنه برآوردهایی که ارزش منصفانه به احتمال زیاد در آن دامنه قرار می‌گیرد.



## شرایط گذار

### مدل ارزش منصفانه

80. واحد تجاری که قبلاً استاندارد بین‌المللی حسابداری 40 (سال 2000) را بکار گرفته است و برای نخستین بار تصمیم می‌گیرد برخی یا تمام منافع واجد شرایط سرمایه‌گذاری در املاک نگهداری‌شده در اجاره عملیاتی را به عنوان سرمایه‌گذاری در املاک طبقه‌بندی و به حساب منظور کند، باید در دوره‌ای که برای نخستین بار چنین تصمیمی را اتخاذ می‌کند، اثر این انتخاب را به عنوان تعدیل سود انباشته ابتدای دوره شناسایی نماید. افزون بر این:

الف. اگر واحد تجاری قبلاً (در صورتهای مالی یا به طریقی دیگر) ارزش منصفانه منافع در این املاک را (اندازه‌گیری‌شده بر مبنایی که با تعریف ارزش منصفانه در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 مطابقت دارد) برای عموم افشا کرده باشد، به واحد تجاری، بدون هرگونه الزام، توصیه می‌شود:

1. سود انباشته ابتدای دوره را برای اولین دوره‌ای که چنین ارزش منصفانه‌ای در آن برای عموم افشا شده است، تعدیل کند؛ و

2. اطلاعات مقایسه‌ای برای آن دوره‌ها تجدید ارائه شود؛ و

ب. چنانچه واحد تجاری اطلاعات مندرج در "الف" را قبلاً برای عموم افشا نکرده باشد، نباید اطلاعات مقایسه‌ای را تجدید ارائه کند و باید این موضوع را افشا نماید.

81. این استاندارد در مقایسه با استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 نحوه عمل متفاوتی را تعیین می‌کند. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری 8، اطلاعات مقایسه‌ای باید تجدید ارائه شود، مگر آنکه تجدید ارائه غیرعملی باشد.

82. هنگامی که واحد تجاری برای نخستین بار این استاندارد را بکار می‌گیرد، تعدیل سود انباشته ابتدای دوره شامل تجدید طبقه‌بندی هر مبلغی است که در مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در املاک منظور شده است.

### مدل بهای تمام شده

83. هرگاه واحد تجاری این استاندارد را برای نخستین بار بکار گیرد و از مدل بهای تمام شده استفاده کند، استاندارد بین‌المللی حسابداری 8 برای تمام تغییر در رویه‌های حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد. اثر تغییر در رویه‌های حسابداری، شامل تجدید طبقه‌بندی تمام مبالغی می‌باشد که در مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در املاک منظور شده است.

84. الزامات بندهای 27 تا 29 در خصوص اندازه‌گیری اولیه سرمایه‌گذاری در املاک تحصیل‌شده از طریق معاوضه با داراییهای دیگر باید با تسری به آینده و تنها برای معاملات آتی بکار گرفته شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری 40  
سرمایه‌گذاری در املاک

## ترکیبهای تجاری

84 الف. اصلاحات سالانه - دوره 2011 تا 2013، منتشرشده در دسامبر سال 2013، بند 14 الف و عنوان قبل از بند 6 را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای تحصیل سرمایه‌گذاری در املاک، از آغاز نخستین دوره پذیرش اصلاحات، با تسری به آینده بکار گیرد. بنابراین، روش حسابداری تحصیل سرمایه‌گذاری در املاک در دوره‌های گذشته نباید تعدیل شود. اما واحد تجاری برای سرمایه‌گذاری در املاکی که وقوع آن قبل از شروع نخستین دوره سالانه واقع شده در تاریخ اجرا یا پس از آن است، تنها در صورت دسترسی به اطلاعات مورد نیاز برای اصلاح پیش از موعد معاملات مزبور، می‌تواند این اصلاحات را برای سرمایه‌گذاریهای جداگانه در املاک بکارگیرد.

## تاریخ اجرا

85. واحد تجاری باید این استاندارد را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2005 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد توصیه می‌شود. در صورتی که واحد تجاری این استاندارد را پیش از اول ژانویه سال 2005 بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

85 الف. استاندارد بین‌المللی حسابداری 1 ارائه صورتهای مالی (تجدیدنظر شده در سال 2007) موجب تغییر اصطلاحات مورد استفاده در کل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شد. افزون بر این، استاندارد مذکور، بند 62 را اصلاح کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2009 یا پس از آن شروع می‌شود، بکار گیرد. اگر واحد تجاری استاندارد بین‌المللی حسابداری 1 (تجدیدنظر شده در سال 2007) را پیش از موعد بکار گیرد، باید این اصلاحات را برای آن دوره‌ها، اعمال کند.

85 ب. اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی، منتشرشده در می سال 2008، بندهای 8، 9، 48، 53، 54 و 57 را اصلاح، بند 22 را حذف و بندهای 53 الف و 53 ب را اضافه کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه سال 2009 یا پس از آن شروع می‌شود، با تسری به آینده بکار گیرد. واحد تجاری مجاز است از هر تاریخی قبل از اول ژانویه سال 2009، این اصلاحات را برای سرمایه‌گذاری در املاک در جریان ساخت بکار گیرد، مشروط بر آنکه ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری در املاک در جریان ساخت در آن تاریخها اندازه‌گیری شده باشد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. اگر واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد، بکار گیرد باید این موضوع را افشا کند و

اصلاحات بندهای 5 و 81 استاندارد بین‌المللی حسابداری 16 املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات را همزمان اعمال کند.

85پ. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13، منتشر شده در می سال 2011، تعریف ارزش منصفانه مندرج در بند 5، بندهای 26، 29، 32، 40، 48، 53، 53ب، 78 تا 80 و 85ب را اصلاح و بندهای 36 تا 39، 42 تا 47، 49، 51 و 75(ت) را حذف کرد. واحد تجاری باید این اصلاحات را هنگام بکارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 13 اعمال کند.

85ت. اصلاحات سالانه - دوره 2011 تا 2013، منتشر شده در دسامبر سال 2013، عناوین قبل از بند 6 و پس از بند 84 را اضافه کرد و بندهای 14الف و 84الف را افزود. واحد تجاری باید این اصلاحات را برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول جولای سال 2014 یا پس از آن آغاز می‌شود، بکار گیرد. بکارگیری پیش از موعد مجاز است. چنانچه واحد تجاری این اصلاحات را پیش از موعد بکار گیرد، باید این موضوع را افشا کند.

85ث. [این بند اشاره به اصلاحاتی دارد که هنوز لازم الاجرا نشده است و بنابراین، در این ویرایش درج نشده است.]

#### **کنارگذاری استاندارد بین‌المللی حسابداری 40 (سال 2000)**

86. این استاندارد، جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری 40 سرمایه‌گذاری در املاک (منتشر شده در سال 2000) می‌شود.