

راهنمای آمارهای مالی دولت (GFS2014)

ترازنامه و طبقه‌بندی دارایی‌های غیرمالی



مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری

گروه پژوهشی نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی

مجموعه گزارش شماره ۴۲۱

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شناسه گزارش

عنوان		راهنمای آمارهای مالی دولت (GFS, 2014) ترازنامه و طبقه‌بندی دارایی‌های غیرمالی
کد شناسه	۱۴۰۴-۹-۱۰۴۶۹	
گروه پژوهشی	نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی	
ترجمه	الهام امیرحاجلو	
ناظران علمی	یدالله ابراهیمی‌فر و علی درویشی	
ناشر	مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری	
تاریخ انتشار	بهار ۱۴۰۴	
مطالب این گزارش لزوماً بیانگر نظر رسمی مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری نیست.		
حقوق معنوی اثر به پدیدآورندگان و حقوق مادی آن، به مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری تعلق دارد و استفاده از آن با ذکر مأخذ بلامانع است.		
آدرس: تهران - خیابان استاد نجات‌اللهی - خیابان استاد جعفر شهری (سپند) - پلاک ۱۶		
شماره تماس: ۰۲۱-۴۳۳۰۶۰۰۰	شماره پیام‌رسان: ۰۹۹۲۱۵۷۵۸۴۳	
آدرس سایت: https://www.cdrf.ir/		

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
آ	پیشگفتار.....
۱	مقدمه.....
۴	طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها.....
۱۶	دارایی‌های غیرمالی.....
۱۷	دارایی‌های ثابت.....
۱۸	ساختمان‌ها و سازه‌ها.....
۲۲	ماشین‌آلات و تجهیزات.....
۲۴	سایر دارایی‌های ثابت.....
۲۹	سامانه‌های تسلیحاتی.....
۳۰	موجودی انبار.....
۳۳	اقلام با ارزش.....
۳۴	دارایی‌های تولید نشده.....
۳۴	زمین.....
۳۶	منابع معدنی و انرژی.....
۳۷	سایر دارایی‌هایی که به‌طور طبیعی ایجاد می‌شود.....
۳۸	دارایی‌های نامشهود تولید نشده.....

فهرست جداول

عنوان	صفحه
جدول ۱: ترازنامه	۵
جدول ۲: خلاصه طبقه‌بندی دارایی‌های غیرمالی	۱۶
جدول ۳: طبقه‌بندی ساختمان‌های و سازه‌ها	۱۹
جدول ۴: طبقه‌بندی ماشین‌آلات و تجهیزات	۲۴
جدول ۵: طبقه‌بندی سایر دارایی‌های ثابت	۲۴
جدول ۶: طبقه‌بندی موجودی‌های انبار	۳۱
جدول ۷: طبقه‌بندی سایر دارایی‌هایی که به صورت طبیعی به وجود می‌آیند	۳۸
جدول ۸: طبقه‌بندی دارایی‌های نامشهود تولید نشده	۳۸

پیشگفتار

نظام آمارهای مالی دولت (GFS) در سال ۱۹۸۶ از طرف صندوق بین‌المللی پول پایه‌گذاری شد و بر اساس تجربه‌های گذشته طی سال‌های ۲۰۰۱ و ۲۰۱۴ مورد بازنگری قرار گرفت. هدف اصلی این نظام، تهیه چارچوب جامع مفهومی و حسابداری مناسب برای تحلیل و ارزیابی سیاست‌های مالی، به خصوص عملکرد کل بخش دولت و در سطحی وسیع‌تر بخش عمومی هر کشور می‌باشد؛ بنابراین اجرای این سیستم گامی اساسی در جهت جمع‌آوری و ارائه داده‌های آماری استاندارد و قابل مقایسه با دیگر کشورها، بهبود سیستم‌های حسابداری و شفاف‌سازی عملیات دولت است.

بر اساس تفاهم‌نامه منعقد شده بین سازمان برنامه و بودجه کشور و مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری، تدوین چارچوب و بسترسازی اجرای نظام آمارهای مالی دولت مطابق آخرین نسخه صندوق بین‌المللی پول (GFS2014) با هدف تهیه مستندات ذیل در دستور کار قرار گرفت:

- طبقه‌بندی اقتصادی منابع مالی دولت (درآمدها)
- طبقه‌بندی اقتصادی اعتبارات هزینه‌ای
- طبقه‌بندی وظیفه‌ای بودجه عمومی دولت
- طبقه‌بندی اقتصادی دارایی‌های غیرمالی
- طبقه‌بندی اقتصادی بدهی‌ها و دارایی‌های مالی

به منظور عملیاتی نمودن اهداف فوق، کمیته‌های پنج‌گانه در مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری تشکیل و بر اساس الگوی مورد نظر و بررسی مستندات و داده‌های دریافتی از امور هماهنگی و تلفیق بودجه سازمان، خروجی‌های مربوطه مطابق برنامه‌ها و جلسات زمان‌بندی شده در سازمان برنامه و بودجه و با حضور متخصصان، ارزیابی گردید. در این گزارش طبقه‌بندی اقتصادی منابع مالی دولت (درآمدها) که پس از بررسی‌های کارشناسی و رفع ایرادات مورد تصویب قرار گرفت، جهت بهره‌برداری تقدیم می‌شود.

در پایان از تعاملات مناسب و حضور فعال متخصصان سازمان برنامه و بودجه و دیگر دستگاه‌های مرتبط و همچنین مشارکت جدی پژوهشگران، کارشناسان و مدیران مرکز در تهیه و تدوین این مجموعه ارزشمند تقدیر و تشکر به عمل می‌آید.

سیدمهدی پاک‌ذات

رئیس مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری

مقدمه

چارچوب GFS مبنایی را برای تجزیه و تحلیل سرمایه‌گذاری عمومی فراهم می‌کند و در عین حال «زبان مشترکی» را ارائه می‌نماید که تحلیلگران مالی می‌توانند از آن برای توسعه یک رویکرد سازگار جهت رسیدگی به عملیات جدید و اغلب پیچیده دولتی که باعث چالش‌هایی در گزارشگری و تحلیل مالی می‌شود، استفاده کنند. این چارچوب بخشی از تلاش صندوق بین‌المللی پول برای ارتقای استانداردهای بین‌المللی جهت شفافیت در گزارش‌های مالی است. هدف این چارچوب، کمک به تقویت ظرفیت مقامات ملی برای تدوین سیاست و نظارت بر تحولات مالی می‌باشد. در حالی که نگرانی‌ها در مورد پایداری سیاست‌های مالی و پیچیدگی فزاینده تدوین و ارزیابی آنها، تقاضا برای اطلاعات گسترده‌تر در ترازنامه‌های دولت و بخش عمومی را افزایش می‌دهد، کتابچه راهنمای آمار مالی دولت (GFSM 2014) دستورالعمل‌های شناخته شده بین‌المللی را برای جمع‌آوری آمار مورد نیاز جهت تجزیه و تحلیل مالی به‌روز کرده که با هدف حمایت از تحلیل مالی سازگار است. همچنین، دستورالعمل‌های اصلاح شده برای نخستین بار، رویکردی یکپارچه در ترازنامه برای تدوین و ارائه GFS در نظر گرفته است. از این رو، موجودی مجموع دارایی‌ها (Stock Position) نیز که در فصل هفتم راهنمای بین‌المللی ۲۰۱۴ بحث شده عبارت است از کل دارایی‌ها و/یا بدهی‌ها در یک مقطع زمانی که در ترازنامه ثبت می‌گردد. بررسی جامع تراکنش‌ها و سایر جریان‌های اقتصادی، توضیح کاملی از تغییرات بین موجودی مجموع دارایی‌های ترازنامه افتتاحیه و پایانی ارائه می‌دهد. چنین چارچوب آماری یکپارچه‌ای اجازه می‌دهد تا اثرات سیاست‌ها و رویدادهای اقتصادی خاص به طور کامل توصیف و تحلیل شود. GFSM 1986 فقط در مورد موجودی مجموع برخی مانده بدهی‌ها گزارش می‌دهد. ثبت جامع تراکنش‌ها، امکان یکپارچگی کامل جریان‌های اقتصادی و موجودی مجموع دارایی‌ها و تطبیق تفاوت‌های بین ترازنامه‌های افتتاحیه و پایانی را فراهم می‌کند. در GFSM 1986، چنین تطبیقی از موجودی مجموع مانده بدهی‌ها بدون جمع‌آوری اطلاعات اضافی امکان‌پذیر نیست، در حالی که این احتمال وجود دارد که بسیاری از کشورها با اجرای چارچوب GFS مسیر مشابهی را دنبال کنند. به عنوان مثال، نخستین گام ممکن در این مسیر این است که کشورها می‌توانند ساختار طبقه‌بندی صورت عملیات منابع و استفاده از وجوه نقد را اتخاذ کنند و آمارهای مبتنی بر پول نقد خود را برای رفع کمبودهای شناخته شده تنظیم نمایند؛ مانند ترکیب اطلاعات مربوط به درآمد یا هزینه معوقه. گام دیگر می‌تواند گردآوری اطلاعات ترازنامه در مورد دارایی‌ها و بدهی‌های مالی باشد که امکان برآورد سایر جریان‌های اقتصادی را در ارتباط با این ابزارهای مالی فراهم کند. گام دشوارتر، احتمالاً جمع‌آوری مجموعه کاملی از اطلاعات در مورد موجودی مجموع دارایی‌های غیرمالی نگهداری شده در یک زمان معین و ارزیابی آنها به قیمت‌های فعلی بازار است. درنهایت، یک سیستم حسابداری تعهدی کاملاً توسعه یافته می‌تواند معرفی شود

که ترازنامه‌های کاملاً یکپارچه تهیه گردد. GFSM2014 از رویکرد ترازنامه برای تجزیه و تحلیل سیاست‌های اقتصادی با ادغام دارایی‌ها و جریان‌ها در چارچوبی شفاف و سازگار پشتیبانی می‌کند. در ابتدای فصل هفتم سودمندی مجموعه‌ای از ترازنامه‌های یکپارچه با جریان‌های اقتصادی توضیح داده شده است. این مفاهیم برای تعیین مرز دارایی و ارائه نمای کلی از دارایی‌ها و بدهی‌ها استفاده می‌گردد. به این ترتیب، دارایی‌های اقتصادی به دو دسته دارایی‌های سرمایه‌ای (غیرمالی) و دارایی‌های مالی (تأمین مالی) تقسیم می‌شوند که در فصل هفتم راهنمای مذکور مورد بررسی قرار گرفته است. طبقه‌بندی دارایی‌های غیرمالی (سرمایه‌ای) در چهار گروه طبقه‌بندی شده‌اند که عبارت‌اند از: دارایی‌های ثابت، موجودی انبار، اقلام گران‌بها و دارایی‌های تولید نشده. در راهنمای GFS2014 در رابطه با طبقه دارایی‌های غیرمالی، تعیین زمان تغییر در مالکیت دارایی‌های ثابتی که در دو یا چند دوره حسابداری ایجاد می‌شوند و دارایی‌هایی که از طریق مشارکت عمومی و خصوصی به وجود آمده‌اند، به تفصیل توضیح داده شده است.

از دیگر موضوعاتی که در طبقه‌بندی دارایی‌های غیرمالی در این کتاب بحث شده تعریف و شناسایی محصولات مالکیت معنوی، تحقیق و توسعه، اکتشاف و ارزیابی مواد معدنی، نرم‌افزارهای کامپیوتری و پایگاه‌های داده، سرگرمی‌ها، آثار ادبی، هنری و سایر محصولات مالکیت معنوی است. علاوه بر این، پوشش نرم‌افزارهای رایانه‌ای شامل پایگاه‌های اطلاعاتی گسترش یافته و سیستم‌های تسلیحاتی به عنوان دسته‌ای از دارایی‌های ثابت مجزا معرفی شده است. دارایی‌های زیرزمینی در راهنمای GFSM 2001 جایگزین منابع معدنی و انرژی شده است. در ادامه طبقه‌بندی سایر دارایی‌های طبیعی به تفصیل تشریح و زیرمجموعه دسته‌های خاصی از سایر دارایی‌های طبیعی معرفی می‌گردد. همچنین در این بخش از راهنما، مفهوم سرمایه‌گذاری خالص در دارایی‌های غیرمالی معرفی شده و تمایزی با سرمایه‌گذاری ناخالص در دارایی‌های غیرمالی (مصرف سرمایه ثابت) در نظر گرفته نمی‌شود. نحوه برخورد با هزینه‌های انتقال مالکیت مرتبط با تحصیل و واگذاری دارایی‌های غیرمالی (به غیر از موجودی کالا) نیز به تفصیل آمده است. در این گزارش به ترجمه دو بخش ترازنامه و طبقه‌بندی دارایی‌های غیرمالی از فصل هفتم راهنمای ۲۰۱۴ اختصاص داده شده که موضوعاتی همچون تعریف و ارزشگذاری دارایی‌ها و بدهی‌ها، مالکیت و مرز دارایی، ارزش مشاهده شده در بازارها، ارزش به دست آمده از انباشت و ارزشگذاری مجدد معاملات و ارزش فعلی بازده‌های آینده بحث شده است. همچنین بخش دوم مفاهیم طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها را شامل می‌شود که ترجمه بخش طبقه‌بندی دارایی‌های غیرمالی و زیرمجموعه آن در این گزارش مدنظر بوده است.

تنظیم محتوای هر کدام از بخش‌ها در متن اصلی به گونه‌ای است که در آن هر کدام از طبقه‌های اصلی و فرعی ذیل آن، طی بند (پاراگراف)‌ها شماره‌گذاری و به‌طور تفصیلی شرح داده می‌شود. نکته دیگر این است که بعضاً داخل متن، برخی پاراگراف‌ها به مواردی از راهنمای GFS ارجاع داده شده که در این گزارش، آن بخش‌ها

ترجمه نشده‌اند. در این موارد خواننده برای مطالعه پاراگراف مورد ارجاع باید به متن اصلی مراجعه کند. توضیحات و تشریح طبقه‌بندی در نسخه متأخر آمارهای مالی دولت (۲۰۱۴) در مقایسه با نسخه‌های قبل، کامل‌تر و با جزئیات بیشتری انجام شده است. امید می‌رود این تشریح تفصیلی در طبقه‌بندی دقیق‌تر اجزای بودجه کمک نموده تا بتوان ردیف‌های بودجه‌ای، به‌ویژه ردیف‌های متفرقه را به درستی و در طبقات مناسب کدبندی کرد.

طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها

۷-۱ ترازنامه صورت یا سیاهه ارزش انباشت انواع دارایی‌های تملک شده و بدهی‌های تعهد شده توسط یک واحد نهادی یا گروهی از واحدها است که در یک مقطع زمانی خاص تنظیم می‌شود. ترازنامه معمولاً در پایان هر دوره گزارش‌دهی تنظیم می‌شود که آغاز دوره گزارش‌دهی بعدی است. در ترازنامه آمارهای کلان اقتصادی، تمایزی بین دارایی‌های غیرمالی، دارایی‌های مالی، بدهی‌ها و خالص ارزش دارایی صورت می‌گیرد. خالص ارزش یک واحد نهادی (گروهی از واحدها) برابر است با ارزش کل دارایی‌ها منهای ارزش کل بدهی‌های آن واحد یا واحدها؛ مانند سایر اقلام ترازنامه، خالص ارزش را نیز می‌توان به عنوان انباشت دارایی ناشی از معاملات و دیگر جریان‌های اقتصادی دوره‌های قبلی در نظر گرفت. در جدول ۱ خلاصه‌ای از ترازنامه نشان داده شده است.

۷-۲ وجود مجموعه‌ای از ترازنامه‌هایی که با جریان‌های اقتصادی به صورت یکپارچه درآمده باشد، تحلیلگران مالی را قادر می‌سازد تا هنگام پایش و ارزیابی شرایط اقتصادی و مالی و رفتار واحدهای بخش عمومی، نگاه جامعی به این واحدها داشته باشند. اطلاعات ترازنامه در مورد دارایی‌های مالی تملک شده و بدهی‌های تعهد شده توسط سایر نهادها، از تحلیل ریسک‌های مالی و آسیب‌پذیری‌های کل دولت یا بخش عمومی پشتیبانی می‌کند. به این ترتیب، در رابطه با مطالبات و بدهی‌های تعهد شده افراد غیرمقیم، ترازنامه‌ها ما را در ارزیابی سهم دولت عمومی در میزان مجموع دارایی و بدهی‌های خارجی یک کشور کمک می‌کند. در مورد شرکت‌های دولتی، وجود ترازنامه‌ها این امکان را می‌دهد که محاسبه انواع نسبت‌های مالی پرکاربرد را صورت دهیم، در حالی که داده‌ها در خصوص مجموع دارایی‌های ثابت در مطالعات مرتبط با رفتار سرمایه‌گذاری در این دارایی‌ها و نیازهای تأمین مالی مفید واقع می‌شوند.

۷-۳ این فصل ابتدا دارایی‌ها و بدهی‌ها را به طور کلی و دو نوع اصلی دارایی‌ها، یعنی دارایی‌های مالی و غیرمالی تعریف می‌کند. بخش زیر به توصیف اصولی می‌پردازد که برای ارزش‌گذاری دارایی‌ها و بدهی‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. سپس این فصل طبقه‌بندی دقیق دارایی‌ها و بدهی‌ها و انواع دارایی‌ها و بدهی‌های موجود در هر دسته از طبقه‌بندی را شرح می‌دهد. بخش‌های پایانی خالص ارزش، اقلام مهم در قسمت توضیحات و طبقه‌بندی تکمیلی که دارایی‌ها یا بدهی‌های مالی هر بخش را در مقابل بخش دیگر ارائه می‌دهد، توصیف می‌کند.

تعریف دارایی‌ها و بدهی‌ها

۷-۴ این بخش مالکیت اقتصادی و قانونی یک دارایی و همچنین خط مرزی که در GFS و سایر آمارهای اقتصاد کلان برای تعریف دارایی مورد استفاده قرار می‌گیرد را تشریح می‌کند. سپس از این مفاهیم برای تعریف بدهی‌ها، دارایی‌های مالی و دارایی‌های غیرمالی استفاده می‌شود.

مالکیت و خط مرزی دارایی

۷-۵ دو نوع مالکیت در آمارهای کلان اقتصادی، قابل تشخیص است: مالکیت قانونی و مالکیت اقتصادی (به پاراگراف‌های ۳,۳۸-۳,۴۱ مراجعه کنید). مالکیت قانونی و اقتصادی معمولاً یکی است؛ اما در چند موردی که مزایا با منابع ارتباط پیدا می‌کند، مفهوم این دو متفاوت می‌شود (به عنوان مثال، اجاره‌های مالی مورد بحث در بند ۷,۱۵۸). تنها در صورتی که چنین منابعی دارای یک مالک قانونی چه به صورت فردی یا جمعی باشد، در آمارهای کلان اقتصادی به این وجوه افتراق توجه می‌شود.

جدول ۱: ترازنامه

دارایی	تراز افتتاحی	تراز اختتامیه	بدهی‌ها و دارایی خالص	تراز افتتاحیه	تراز اختتامیه
دارایی‌های غیرمالی			بدهی‌ها		
دارایی‌های مالی			خالص دارایی		
مجموع دارایی‌ها			مجموع بدهی‌ها و دارایی‌های خالص		

- مالک اقتصادی منابع مانند کالاها و خدمات، منابع طبیعی، دارایی‌های مالی و بدهی‌ها، واحد نهادی است که به واسطه پذیرش ریسک‌های مرتبط، حق مطالبه منافع ناشی از استفاده از این منابع را دارد.
- ۷-۶ همان‌طور که در بند ۳,۴۲ تعریف شده است، دارایی یک ذخیره ارزش می‌باشد که نشان‌دهنده یک منفعت یا مجموعه‌ای از منافع است که مالک آن با حفظ یا بهره‌برداری منبع طی یک دوره زمانی عاید خود می‌سازد. دارایی یک ابزار انتقال ارزش آتی از یک دوره گزارش‌دهی به دوره دیگر است. فقط دارایی‌های اقتصادی در سیستم‌های آماری کلان اقتصادی ثبت می‌شود (در محدوده تعریف دارایی لحاظ می‌شود) و در ترازنامه آن واحد که مالک اقتصادی دارایی است، ثبت می‌گردد.
- دارایی‌های اقتصادی آن دسته از منابع هستند (۱) که حقوق مالکیت اقتصادی بر آن توسط واحدهای نهادی (چه به صورت فردی یا جمعی) اعمال می‌شود؛ و (۲) منافع اقتصادی مترتب بر آن توسط مالکان و از طریق نگهداری یا بهره‌برداری آنها طی یک دوره زمانی حاصل می‌گردد (نگاه کنید به بند ۴,۴۳).
- ۷-۷ هر دارایی اقتصادی با کارکردی به عنوان ذخیره ارزش، منفعی را عرضه می‌کند. علاوه بر این:
 - برخی از منافع از طریق استفاده از دارایی‌ها حاصل می‌شود، مانند ساختمان‌ها یا ماشین‌آلات مورد استفاده در تولید کالاها و خدمات.
 - برخی از منافع متشکل از درآمد دارایی است مانند بهره، سود سهام و اجاره‌بهای قابل دریافت توسط صاحبان دارایی‌های مالی، زمین و سایر دارایی‌های تولید نشده.

۷-۸ وقتی که حقوق مالکیت منبعی محرز شود و به اجرا درآید، منبع مزبور یک دارایی اقتصادی محسوب می‌شود فارغ از اینکه چه کسی منافع آن را دریافت کند. به عنوان مثال، دولتی ممکن است زمینی را در یک پارک ملی با این نیت تملک کند که منافع آن مستقیماً و عمدتاً به جامعه برمی‌گردد.

۷-۹ برای اینکه یک منبع به عنوان دارایی اقتصادی در نظر گرفته شود، باید بتواند با توجه به فناوری، دانش علمی، زیرساخت‌های اقتصادی، منابع در اختیار و قیمت‌های نسبی موجود، منافع اقتصادی را در یک زمان معین یا مورد انتظار در آینده نه‌چندان دور فراهم کند. بنابراین، ذخایر شناخته شده مواد معدنی تنها در صورتی یک دارایی اقتصادی به حساب می‌آید که از نظر تجاری دارای قابلیت بهره‌برداری است یا انتظار می‌رود در آینده نه‌چندان دور قابلیت بهره‌برداری تجاری پیدا کند.

۷-۱۰ برخی از منابع جزء دارایی اقتصادی به حساب نمی‌آید اگر حقوق مالکیت بر آنها محرز نشده یا اجرا نشده باشد. برای مثال، نمی‌توان برای جو یا هوا و برخی دارایی‌های طبیعی حق مالکیت ایجاد کرد. در موارد دیگر، حقوق مالکیت ممکن است ایجاد شود؛ اما امکان دارد اجرای آنها امکان‌پذیر نباشد، مانند زمین‌های دولتی که به قدری دورافتاده یا غیر قابل دسترس است که دولت نمی‌تواند کنترل مؤثری بر آن اعمال کند یا دولت تصمیم می‌گیرد که حقوق مالکیت بر آن را پیگیر نشود. در چنین مواردی مسئله حالت قضاوت پیدا می‌کند که آیا میزان کنترلی که دولت بر این زمین‌ها دارد ملاک کافی برای طبقه‌بندی زمین به عنوان دارایی اقتصادی است یا خیر. با وجود این، حتی اگر حقوق مالکیت قابل اجرا باشد؛ اما دارایی‌ها قادر به ایجاد منافع اقتصادی برای صاحبان خود نباشند، باید از طبقه اقتصادی حذف شوند.

۷-۱۱ دولت‌ها در اکثر موارد مانند شرکت‌ها، از دارایی‌ها برای تولید کالاها و خدمات استفاده می‌کنند. به عنوان مثال، ساختمان‌های اداری همراه با خدمات کارمندان دولت، تجهیزات اداری و سایر کالاها و خدمات برای تولید خدمات جمعی یا فردی مانند خدمات عمومی اداری استفاده می‌شوند. به علاوه، دولت‌ها اغلب دارایی‌هایی را در تملک دارند که عموم مردم از خدمات این دارایی‌ها مستقیماً استفاده می‌کنند و درواقع دارایی‌هایی هستند که به دلیل اهمیت تاریخی یا فرهنگی‌شان باید حفظ شوند. بنابراین، زمانی که خط مرز دارایی در مورد بخش کل دولت اعمال می‌شود، اغلب طیف وسیع‌تری از دارایی‌ها در محدوده خط مرزی قرار می‌گیرد که نسبت آنچه یک سازمان خصوصی در تملک خود دارد بیشتر است؛ یعنی واحدهای دولتی غالباً موارد زیر را در تملک خود دارند:

- دارایی‌های چندمنظوره، دارایی‌هایی هستند که واحدهای دیگر احتمالاً در تملک خود دارند و به روش‌های مشابه از آنها استفاده می‌کنند مانند مدارس، تجهیزات راه‌سازی، ماشین‌های آتش‌نشانی، ساختمان‌های اداری، مبلمان و رایانه‌ها.

- دارایی‌های زیرساختی، دارایی‌های غیرمنقول غیرمالی هستند که عموماً مصارف جایگزینی ندارند و منافع آن به کل جامعه تعلق می‌گیرد. به عنوان مثال می‌توان به خیابان‌ها، بزرگراه‌ها، سیستم‌های روشنایی معابر، پل‌ها، شبکه‌های ارتباطی، کانال‌های آب و آب‌بندها اشاره کرد.
- دارایی‌ها از نوع میراث فرهنگی، دارایی‌هایی هستند که دولت نیت حفظ آن‌ها را نامحدود دارد، زیرا دارای اهمیت تاریخی، فرهنگی، آموزشی، هنری یا معماری منحصر به فردی هستند.
- ۷-۱۲ در برخی موارد، دولت‌ها می‌توانند با اعمال اختیارات حاکمیتی خود یا سایر اختیاراتی که به آنها تفویض شده است، دارایی‌های اقتصادی ایجاد کنند. به عنوان مثال، یک دولت ممکن است این اختیار را داشته باشد که برای خود حقوق مالکیت بر دارایی‌های طبیعی ایجاد کند، در حالی که در شرایط عادی حقوق مالکیت بر این دارایی‌ها تعلق نمی‌گیرد؛ مانند طیف طول موج‌های رادیویی و منابع طبیعی در آب‌های بین‌المللی که باید مشمول تعیین منطقه اقتصادی انحصاری شده باشند.
- ۷-۱۳ فقط بدهی‌های واقعی یعنی مانده بدهی‌ها و دارایی‌های متناظر آنها در ترازنامه لحاظ می‌شود. دارایی‌ها و بدهی‌های احتمالی قبل از تحقق شرایط وقوع آنها به عنوان دارایی‌ها و بدهی‌های مالی تلقی نمی‌شوند. بدهی‌های احتمالی صریح در پاراگراف‌های ۷،۲۵۱-۷،۲۶۰ بحث شده است.
- مبالغی که در حسابداری تجاری به عنوان ذخیره برای تأمین بدهی‌های آتی واحد اعم از قطعی یا احتمالی یا مخارج آتی واحد کنار گذاشته می‌شود، در نظام‌های آماری کلان اقتصادی به عنوان قلم بدهی شناخته نمی‌شود. با این حال، مبالغ بدهی اتفاق افتاده و هنوز موعد پرداخت آن نرسیده است (مانند «تأمین مالی» مستمری مربوط به اشتغال) از جنس تعهدات بدهی هستند.
- هیچ تعهد بدهی در ترازنامه در خصوص تعهدات ضمنی دولت برای پرداخت مزایای تأمین اجتماعی مانند بیکاری، مستمری‌های سالمندی و مراقبت‌های بهداشتی در آینده را به رسمیت نمی‌شناسد (پیوست ۲ را ببینید). با این حال، توصیه می‌شود که خالص تعهدات ضمنی برای مزایای تأمین اجتماعی به عنوان یک قلم توضیحی یک یادداشت در ترازنامه درج شود (به بند ۷،۲۶۱ مراجعه کنید).
- خطوط اعتباری، اعتبار اسنادی و تعهدات وام این اطمینان را می‌دهد که وجوه در آینده در دسترس خواهد بود؛ اما تا زمانی که وجوه واقعاً پیش‌پرداخت نشود، دارایی (و بدهی) مالی به شکل وام ایجاد نمی‌شود.
- سهام سرمایه تأمین نشده تا زمانی که تعهدی برای پرداخت مبلغ آن وجود نداشته باشد، مشروط تلقی می‌شود.

- تعهدات بدهی زیست‌محیطی که تخمین‌های محتمل و قابل اندازه‌گیری از هزینه‌های پاکسازی، بسته شدن فعالیت‌های آلاینده و دفع پسماندها در آینده هستند، به غیر از هزینه‌هایی که در هزینه‌های انتقال مالکیت لحاظ شده است، به عنوان تعهدات بدهی شناخته نمی‌شود (به بندهای ۸،۶-۸،۸ مراجعه کنید).^۱

استخراج تعاریف برای دارایی‌ها و بدهی‌ها

۷-۱۴ این بخش به تعریف بدهی‌ها و مطالبات مالی می‌پردازد و سپس بر اساس آن تعاریف، دارایی‌های مالی و غیرمالی را استخراج می‌کند.

۷-۱۵ همان‌طور که در بند ۳،۴۵ تعریف شده است، تعهد بدهی زمانی ایجاد می‌شود که یک واحد (بدهکار) تحت شرایط خاص مکلف می‌گردد وجوه یا سایر منابع را برای یک واحد دیگر (بستانکار) تأمین کند. به طور معمول، هر تعهد بدهی از طریق یک قرارداد الزام‌آور قانونی ایجاد می‌شود که شرایط و ضوابط پرداخت(ها) را مشخص می‌کند و پرداخت طبق قرارداد، بدون قید و شرط است. هر زمان که تعهد بدهی وجود داشته باشد، بستانکار حق مطالبه مالی از بدهکار را دارد. مطالبات مالی، نوعی دارایی است که معمولاً به صاحب دارایی (بستانکار) این حق را می‌دهد که طبق شرایط بدهی، وجوه یا سایر منابع را از واحد دیگری دریافت کند. مطالبات مالی مانند بدهی‌ها بدون قید و شرط هستند. مطالبات مالی شامل ابزارهای بدهی (نگاه کنید به بند ۷،۲۳۶)، ابزارهای حذف مالی و سهام با قیمت معین برای کارکنان و سهام و صندوق سرمایه‌گذاری است.

- ابزارهای بدهی ابزارهای مالی هستند که نوعاً زمانی ایجاد می‌شوند که یک واحد وجوه یا سایر منابع را به واحد دوم ارائه کند و واحد دوم توافق می‌کند که سودی را در آینده به او بدهد.

- تعهدات بدهی نیز می‌تواند به موجب اجبار قانون^۲ و با رویدادهایی که انتقال آتی پرداخت‌ها را ایجاب می‌کند، به وجود آید. برای اینکه یک تعهد بدهی به عنوان بدهی (Debt) تلقی شود، باید وجود داشته و زمان پرداخت آن نرسیده باشد.^۳

- سهام با حق رأی^۴ و سهام صندوق سرمایه‌گذاری^۵ منتشرشده توسط شرکت‌ها و سازمان‌های مشابهی که دارای وجهه قانونی هستند به عنوان بدهی واحدهای صادرکننده این نوع از سهام تلقی می‌شود حتی اگر

۱. یک مثال در این مورد، توافقی است که برای پاکسازی (بستن فعالیت، کنترل و دفع پسماندها) پس‌ماندهای خطرناک ناشی از فعالیت‌های عملیاتی دولت صورت می‌گیرد. در مواردی که هزینه‌های خاتمه دادن به فعالیت تأسیسات آلاینده بخشی از هزینه‌های انتقال مالکیت منظور می‌شود، این هزینه‌ها به واسطه درج مصرف سرمایه ثابت در کل عمر دارایی در ترازنامه، خنثی یا حذف می‌شود. هزینه‌های خاتمه دادن این نوع فعالیت‌ها در پاراگراف‌های ۶،۶۰ و ۸،۶ بحث شده است.

۲. این بدهی‌ها می‌تواند شامل بدهی‌های ناشی از مالیات، جریمه‌ها (از جمله جریمه‌های ناشی از قراردادهای تجاری) و احکام قضایی در زمان تحمیل آنها باشد.

۳. این‌ها شامل دعاوی از شرکت‌های بیمه غیر عمر، دعاوی خساراتی است که شامل شرکت‌های بیمه غیر عمر نمی‌شود و دعاوی ناشی از فعالیت‌های بخت‌آزمایی و قمار.

4. Equity

5. Investment fund shares

دارندگان این نوع مطالبات، ادعای مطالبه پول به یک مقدار ثابت یا از قبل تعیین شده را از شرکت نداشته باشند. با این حال، سهام با حق رأی و سهام صندوق‌های سرمایه‌گذاری به صاحبان آن‌ها این حق را می‌دهد که از مزایایی در قالب سود سهام و توزیع سایر مزایا بر مبنای میزان مالکیت برخوردار شوند و اغلب این سهام را به امید افزایش ارزش آن‌ها نگه می‌دارند. در صورت انحلال واحد انتشاردهنده این سهام، دارندگان سهام و سایر سهام با حق رأی مطالبات خود را پس از اینکه مطالبات همه طلبکاران پرداخت شد به میزان ارزش باقیمانده واحد، دریافت خواهند کرد. اگر یک شرکت عمومی به طور رسمی سهام یا شکل دیگری از سهام با حق رأی را منتشر کند، در این حالت این سهام به عنوان تعهد بدهی آن شرکت و برای دولت یا واحد دیگری که این سهام را در تملک دارد به عنوان دارایی تلقی می‌شود. اگر یک شرکت عمومی هیچ نوع سهامی را منتشر نکرده باشد، در این صورت ارزش سایر سهام با حق رأی برآورد می‌شود (به بند ۷,۱۷۳ مراجعه کنید).

- طلای پولی به صورت شمش، مطالبه مالی نیست، زیرا تعهد بدهی واحد دیگری به حساب نمی‌آید. با این حال، طلای پولی با ایفای نقش ذخیره ارزش و وسیله پرداخت بین‌المللی در تسویه مطالبات مالی و تأمین مالی انواع دیگر معاملات، منافع اقتصادی ایجاد می‌کند. در نتیجه، طلای پولی به شکل شمش طبق عرف رایج، به عنوان یک دارایی مالی در نظر گرفته می‌شود. طلای پولی در قالب حساب‌های طلای غیراختصاصی یک مطالبه مالی است؛ بنابراین به عنوان تعهد بدهی واحد دیگری در قالب ارز و سپرده در نظر گرفته می‌شود (به بند ۷,۱۳۹ مراجعه کنید).

۷-۱۶ دارایی‌های مالی شامل مطالبات مالی به اضافه شمش طلا است که توسط مقامات پولی به عنوان دارایی ذخیره نگهداری می‌شود.

۷-۱۷ دارایی‌های غیرمالی در واقع دارایی‌های اقتصادی از نوع دارایی‌های غیرمالی هستند. گروه‌های اصلی دارایی‌های غیرمالی عبارت‌اند از: دارایی‌های تولید شده (مانند دارایی‌های ثابت، موجودی‌ها و اشیاء قیمتی) و دارایی‌های تولید نشده (مانند منابع طبیعی، قراردادهای اجاره‌نامه‌ها و مجوزها و دارایی‌ها از جنس سرقتی و بازاریابی). دارایی‌های غیرمالی ذخیره ارزش هستند و با استفاده از آنها در تولید کالاها و خدمات یا در قالب درآمد دارایی، منفعی را ایجاد می‌کنند. برخلاف مطالبات مالی، برای دارایی‌های غیرمالی اقلام متناظر بدهی وجود ندارد، یعنی مالک دارایی غیرمالی مطالبه‌ای از واحد نهادی دیگر ندارد. دارایی‌های غیرمالی ممکن است به صورت خروجی یک فرایند تولید یا از روش‌های دیگر مانند حوادث طبیعی به وجود آیند.

۷-۱۸ دارایی‌های تولید شده به عنوان دارایی‌های ثابت، موجودی انبار یا اقلام با ارزش طبقه‌بندی می‌شوند:

- دارایی‌های ثابت، دارایی‌های تولید شده‌ای هستند که به طور مکرر یا مستمر در فرایندهای تولید بیش از یک سال استفاده می‌شوند. دارایی‌های ثابت در پاراگراف‌های ۷,۳۵-۷,۷۴ بحث شده است.

- موجودی انبار، دارایی‌های تولید شده متشکل از کالاها و خدماتی هستند که در دوره جاری یا در دوره قبلی به وجود آمده‌اند و برای فروش، استفاده در تولید یا استفاده‌های دیگر در زمان دیگری نگهداری می‌شوند. موجودی انبار در پاراگراف‌های ۷,۷۵-۷,۸۶ بحث شده است.
 - دارایی‌های با ارزش، دارایی‌های تولید شده که دارای ارزش قابل توجهی هستند و استفاده اولیه آنها برای اهداف تولید یا مصرف نیست بلکه در درجه اول به عنوان ذخیره ارزش برای یک دوره زمانی نگهداری می‌شوند. موضوع اقلام با ارزش در پاراگراف‌های ۷,۸۷-۷,۸۹ بحث شده است.
- ۷-۱۹ دارایی‌های طبیعی و دارایی‌های قرارداد- پایه جامعه هر دو به عنوان دارایی‌های تولید نشده محسوب می‌شوند (به بند ۷,۹۰ مراجعه کنید). دارایی‌های طبیعی شامل زمین، ذخایر معدنی زیرخاک، ماهی در آب‌های سرزمینی و آب‌های آزاد و طیف فرکانس‌های رادیویی (در مواردی حقوق مالکیت بر آن مصداق پیدا می‌کند). عرف و رسومات جامعه که می‌تواند دارایی در نظر گرفته شود شامل برخی قراردادهای اجاره‌نامه‌ها و مجوزها و همچنین دارایی‌ها از جنس سرقتی و بازاریابی است.

ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

۷-۲۰ همان‌طور که در بند ۳,۱۱۳ مورد بحث قرار گرفت، ترکیب و ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها باید به ارزش بازار ارزیابی شوند، یعنی گویی همان ارزش دارایی و بدهی‌ها در معاملات بازار در تاریخ تنظیم گزارش ترازنامه است (تاریخ مرجع). بنابراین، ارزش یک دارایی در هر زمان معین، ارزش بازار فعلی آن است، مبلغی که باید برای به دست آوردن دارایی در تاریخ گزارش دهی پرداخت شود، البته با در نظر گرفتن وضعیت و عمر دارایی و سایر عوامل مرتبط. این مقدار بستگی به منافع اقتصادی دارد که صاحب دارایی می‌تواند با نگهداری یا استفاده از آن به دست آورد. باقیمانده منفعی که انتظار می‌رود از اکثر دارایی‌ها دریافت شود با گذشت زمان کاهش می‌یابد و در نتیجه ارزش دارایی را کاهش خواهد داد. منافع باقی‌مانده از برخی دارایی‌ها مانند اقلام قیمتی، ممکن است با گذشت زمان افزایش یابد. ارزش منافع باقیمانده نیز ممکن است به دلیل تغییرات در شرایط اقتصادی افزایش یا کاهش یابد.

۷-۲۱ علاوه بر ارزش جاری ابزارهای مالی در بازار، ارزش اسمی (به بند ۳,۱۱۵ مراجعه کنید) ابزارهای مالی نیز برای برخی اهداف مفید است. این ارزش معمولاً با ارجاع به شرایط قرارداد بین بدهکار و بستانکار تعیین می‌شود. ارزش اسمی یک ابزار بدهی منعکس‌کننده ارزش بدهی در زمان ایجاد به اضافه هر جریان ارزش اقتصادی بعدی است، مانند معاملات (به عنوان مثال، تعهد پرداخت بهره یا بازپرداخت اصل سرمایه)، تغییرات در نرخ ارز و در سایر ارزش‌گذاری‌ها به غیر از تغییرات قیمت بازار و سایر تغییرات در میزان دارایی.^۱

۱. تجدید ارزیابی‌های انباشته ناشی از تغییرات قیمت بازار، ارزش اسمی را با ارزش بازار تطبیق می‌دهد.

۷-۲۲ ارزش جاری ابزار مالی در بازار، در مورد دارایی‌های غیرمالی (به جز زمین) شامل تمام هزینه‌های انتقال مالکیت می‌شود و در مورد دارایی‌های مالی ارزش جاری آنها شامل این هزینه‌ها نمی‌گردد. برای جزئیات بیشتر، پاراگراف‌های ۸,۶-۸,۸ را ببینید.

۷-۲۳ ارزش دارایی‌ها و بدهی‌های مالی که بر پایه ارزش‌های خارجی محاسبه شده باشد باید به پول داخلی تبدیل گردد همان‌طور که در بند ۳,۱۱۹ بحث شد.

۷-۲۴ در حالت ایده‌آل، قیمت‌های قابل مشاهده بازار باید برای ارزش‌گذاری همه دارایی‌ها و بدهی‌ها در ترازنامه استفاده شود. با این حال، در تخمین قیمت فعلی بازار برای ارزیابی ترازنامه می‌توان از قیمت میانگین کل معاملات در یک بازار استفاده کرد، اگر بازاری باشد که در آن اقلام مورد نظر به طور منظم، فعال و آزادانه در آن معامله شوند. زمانی که قیمت‌های قابل مشاهده وجود نداشته باشد، به دلیل اینکه اقلام مورد نظر در سال‌های اخیر در بازار خریداری یا فروخته نشده‌اند، باید در جهت برآورد قیمت‌هایی که می‌تواند وجود داشته باشد تلاش گردد، یعنی قیمتی که اگر قرار بود این دارایی‌ها در بازار و در تاریخ منطبق با تاریخ ترازنامه خریداری می‌شد. چنین برآوردهایی را ممکن است از طریق مختلف به دست آورد، از جمله (۱) با جمع کردن معاملات و ارزش‌گذاری مجدد آنها؛ یا (۲) برآورد ارزش فعلی بازده آتی. این دو روش، همراه با مقادیر مشاهده شده بازار در پاراگراف‌های ۷,۲۶-۷,۳۳ مورد بحث قرار گرفته‌اند.

۷-۲۵ پاراگراف‌های زیر روش‌های ممکن برای تخمین قیمت‌های فعلی بازار را شرح می‌دهند. توضیحات بیشتر در مورد ارزش‌گذاری انواع خاصی از دارایی‌ها و بدهی‌ها در بخش‌های مربوطه در بخشی که طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها را توضیح می‌دهد، گنجانده شده است. از آنجا که ارزیابی بدهی‌ها با ارزش‌گذاری دارایی‌های مالی مربوطه یکسان است به این دلیل در بیشتر موارد بقیه این فصل فقط به دارایی‌های مالی اشاره می‌کند؛ اما در این حالت هر وقت ارجاع به دارایی مالی شود به معنای ارجاع به بدهی‌ها نیز است. معمولاً از گردآورندگان اطلاعات GFS انتظار نمی‌رود که به طور مستقل ارزش بازار دارایی‌ها و بدهی‌ها را استخراج کنند. آنها باید ارزیابی نمایند که چه اطلاعاتی در دسترس است و چگونه می‌توان از آن اطلاعات در ترازنامه GFS استفاده کرد.

ارزش مشاهده شده در بازارها

۷-۲۶ منبع ایده آل برای مشاهدات قیمت به منظور ارزش‌گذاری اقلام ترازنامه، بازاری مانند بورس اوراق بهادار است که در آن هر دارایی معامله شده کاملاً همگن است، اغلب در حجم قابل توجهی معامله می‌شود و قیمت بازار آن در فواصل زمانی منظم در تابلوی بازار بورس قرار گیرد. چنین بازارهایی داده را در مورد قیمت‌ها به دست می‌دهند که می‌توان آن را در نماگرهای کمیت ضرب کرد تا ارزش بازار کل انواع مختلف دارایی‌های تحت اختیار بخش‌ها و انواع مختلف بدهی‌های آنها محاسبه شود.

۷-۲۷ برای اوراق بهادار عرضه شده در بورس اوراق بهادار، برای مثال مطلوب این است که قیمت برای تک تک دارایی‌ها و طبقات گسترده‌ای از دارایی‌ها را جمع آورد و به علاوه، ارزش جهانی همه اوراق بهادار موجود از هر نوع نیز تعیین گردد. اوراق بدهی مورد معامله (قابل معامله) در بازارهای مالی سازمان‌یافته و سایر بازارهای مالی (مانند اوراق قرضه کوتاه مدت، اوراق قرضه میان‌مدت، اوراق قرضه بدون تضمین، گواهی سپرده قابل معامله، اوراق بهادار با پشتوانه دارایی و غیره) باید به ارزش بازار و در مورد بدهی‌ها نیز به ارزش اسمی ارزشگذاری شوند.^۱

در برخی کشورها، نمونه دیگری از بازاری که در آن دارایی‌ها ممکن است به تعداد دفعات کافی معامله شوند تا اطلاعات قیمتی مفید از آنها به دست آید، بازار موجود مسکن است.

۷-۲۸ اگر دارایی‌هایی از یک نوع در بازار تولید و به فروش می‌رسد، یک دارایی موجود ممکن است به قیمت فعلی دارایی جدید تولید شده بازار ارزشگذاری شود که البته در مورد دارایی‌های ثابت، مصرف سرمایه ثابت و هرگونه تفاوت دیگر بین دارایی موجود و دارایی تازه تولید شده باید در این محاسبه لحاظ شود. این تعدیل قیمت برای مصرف سرمایه ثابت به جای اینکه بر مبنای مبالغ واقعی (که قبلاً به عنوان هزینه ثبت شده است) صورت گیرد، باید بر اساس قیمت دارایی‌ها منطبق با تاریخ مرجع ترازنامه انجام شود.^۲

۷-۲۹ علاوه بر ارائه مشاهدات مستقیم در مورد قیمت دارایی‌هایی که در موارد مورد مشاهده معامله شده‌اند، ممکن است از اطلاعات چنین بازارهایی برای قیمت‌گذاری دارایی‌های مشابهی که معامله نمی‌شوند نیز مورد استفاده قرار گیرد. برای مثال اطلاعات موجود در بورس اوراق بهادار ممکن است برای قیمت‌گذاری سهام غیر بورسی مشابه با موارد بورسی استفاده شود که باعث می‌گردد فرصت بیشتری برای سهام بازارپذیر پایین در بورس فراهم شود. به این ترتیب، ارزیابی مستقل دارایی‌ها برای مقاصد بیمه یا اهداف دیگر عموماً بر اساس قیمت‌های مشاهده شده استوار است که برای اقلامی که جایگزینی نزدیک به هم دارند هرچند یکسان نیستند مورد استفاده قرار می‌گیرد و از این رویکرد می‌توان برای ارزشگذاری ترازنامه استفاده کرد.

۷-۳۰ ابزارهای بدهی به غیر از اوراق بدهی (و همچنین دارایی‌های مالی متناظر با آنها به شکل ابزار بدهی) معمولاً معامله نمی‌شوند؛ از این رو، فاقد قیمت‌هایی می‌باشند که معمولاً در بازار قابل مشاهده هستند. این بدان معنی است که ارزش آنها را باید با استفاده از ارزش اسمی به عنوان یک روش جایگزین تخمین زد (به بند ۷، ۱۲۲ مراجعه کنید).^۳

۱. ارزش‌گذاری اسمی و بازار در پاراگراف‌های ۳، ۱۱۳-۳، ۱۱۷ مورد بحث قرار گرفته است. برای مثال‌های عددی در مورد محاسبه بهره و ارزش اسمی، به کادرهای ۲، ۳، ۵-۲، ۳ در راهنمای PSDS مراجعه کنید.

۲. مبالغی که قبلاً به عنوان هزینه ثبت شده است بر اساس میانگین قیمت دارایی در دوره گزارش‌دهی محاسبه شده است.

3. See the PSDS Guide, Chapter 2.

- ابزارهای بدهی غیر قابل معامله: ابزارهای بدهی (و همچنین دارایی‌های مالی متناظر آنها به شکل ابزار بدهی) که معمولاً در بازارهای مالی سازمان یافته معامله نمی‌شوند یا قابل معامله نیستند - یعنی وام‌ها، ارز و سپرده‌ها و سایر حساب‌های پرداختی/دریافتی - باید بر حسب ارزش اسمی، ارزش گذاری شوند. ارزش اسمی یک ابزار بدهی می‌تواند کمتر از مبلغ اولیه آن باشد اگر پرداختی بابت اصل بدهی، بخشودگی بدهی یا سایر جریان‌های اقتصادی (مثلاً جریان‌های ارزشی ناشی اعمال نرخ تورم) صورت گرفته باشد که این به نوبه خود بر مانده ارزش بدهی تأثیر می‌گذارد.
- ابزارهای بدهی که ایجاد بهره نمی‌کند: برای ابزارهای بدهی (و همچنین دارایی‌های مالی متناظر به شکل ابزارهای بدهی) که بهره ایجاد نمی‌کند - به عنوان مثال، بیشتر اعتبارات تجاری و پیش‌پرداخت‌ها - ارزش اسمی برابر با مبلغی است که بدهکار به بستانکار در تاریخ ترازنامه مدیون است. اگر به طور غیرمعمول مدت زمان طولانی تا زمان مقرر برای پرداخت بدهی وجود داشته باشد که به آن بهره تعلق گیرد، ارزش اصل بدهی باید به میزانی کاهش داده شود که منعکس‌کننده زمان تا سررسید و یک نرخ بهره مناسب برای قراردادهای موجود باشد، همان‌طور که برای ابزارهای بدهی مشابه عمل می‌شود (همچنین به بند ۳,۱۱۸ مراجعه کنید).
- بازپرداخت مشخص شده بر حسب کالاهای تجاری (commodities) یا سایر کالاهای مصرفی (goods): برای برخی از ابزارها مانند وام، بازپرداخت ممکن است در یک قرارداد بر حسب کالاهای تجاری (commodities) یا سایر کالاهای مصرفی (goods) مشخص شود که به صورت اقساطی طی یک دوره زمانی معین قابل ارائه است. در آغاز، ارزش بدهی (و همچنین دارایی‌های مالی متناظر به شکل ابزار بدهی) برابر است با اصل بدهی اولیه. هنگامی که پرداخت‌ها به شکل کالای مصرفی یا کالای تجاری صورت می‌گیرد، ارزش اصل مانده بدهی به میزان ارزش بازار کالای مصرفی یا کالای تجاری در زمان پرداخت کاهش خواهد یافت.
- تسویه حساب اعتبار تجاری از طریق ترتیبات مبادله پایا: ارزش کالاهای تجاری، سایر کالاهای مصرفی یا خدماتی که تحت ترتیبات مبادلات پایا برای تسویه بدهی اعتبار تجاری (و دارایی مالی متناظر با آن) مبادله می‌شود، در زمان ایجاد بدهی - یعنی زمانی که مبادله ارزش اتفاق می‌افتد - تعیین می‌شود. با این حال، همان‌طور که قبلاً ذکر شد، اگر به طور غیرمعمول مدت زمان طولانی تا زمان مقرر برای پرداخت بدهی وجود داشته باشد ارزش اصل بدهی باید به میزانی کاهش یابد که منعکس‌کننده زمان تا سررسید و نرخ بهره مناسب برای قرارداد موجود باشد و بهره باید تا زمان پرداخت واقعی، به بدهی تعلق گیرد.
- ابزارهای بدهی معامله نشده‌ای که دارای ارزش اسمی نامشخص هستند: برای ابزارهای بدهی معامله نشده (و همچنین دارایی‌های مالی متناظر به شکل ابزارهای بدهی) که ارزش اسمی آن نامشخص است، ارزش

اسمی آنها را می‌توان با تنزیل ارزش سود آتی و اصل مبلغ بدهی بر مبنای نرخ بهره مناسب موجود در زمان قرارداد محاسبه کرد.

ارزشی که بر حسب تجمع مبادلات و تجدید ارزش‌گذاری آن حاصل می‌شود

۷-۳۱ در نبود قیمت‌های قابل مشاهده در بازار، ارزش یک دارایی در ترازنامه، ممکن است از طریق تجمیع‌سازی معاملات و ارزش‌گذاری مجدد آنها به دست آید. ارزش اکثر دارایی‌های غیرمالی تغییر می‌کند که منعکس‌کننده تغییرات قیمت آنها در بازار است. در عین حال، هزینه‌های اولیه تصاحب این ابزارها به میزان مصرف سرمایه ثابت (در مورد دارایی‌های ثابت) یا استهلاک یا کم شدن آنها (در مورد سایر دارایی‌های غیرمالی) در طول عمر مورد انتظار دارایی، کاهش می‌یابد. در اصل، ارزش چنین دارایی غیرمالی در یک نقطه معین از عمر آن بر مبنای قیمت فعلی خرید یک دارایی جدید معادل آن دارایی منهای مصرف انباشته سرمایه ثابت، استهلاک و میزان کم شدن آن دارایی معلوم می‌شود. این ارزش‌گذاری به عنوان هزینه جایگزین کردن آن دارایی‌ها (پس از کسر هزینه استهلاک) نام دارد زمانی که قیمت این نوع دارایی‌های مستعمل در بازار به‌طور قابل اتکا و مستقیماً مشاهده شده در دسترس نباشد. با این روش، می‌توان برآوردی معقول از قیمت بازار این دارایی‌ها در صورت عرضه در بازار برای فروش به دست آورد. به عنوان مثال، این اصل می‌تواند به صورت زیر برای این دارایی‌ها اعمال شود:

- در نبود ارزش‌های مشاهده شده این دارایی‌ها در بازار، اکثر دارایی‌های ثابت با استفاده از روش هزینه جایگزین کردن آنها (پس از کسر هزینه استهلاک)، در ترازنامه ثبت می‌شود.
- دارایی‌های نامشهود غیرتولیدی مانند سرقتی و دارایی‌های بازاریابی، نوعاً بر مبنای هزینه‌های اولیه تصاحب آنها منهای استهلاک ارزش‌گذاری می‌شوند. برای این روش باید یک الگوی کاهشی انتخاب شود. این روش ممکن است بر اساس قوانین مالیاتی و قراردادهای متعارف در حسابداری استوار باشد.
- ممکن است بتوان منابع زیرخاکی و سایر دارایی‌های طبیعی را با هزینه‌های اولیه تصاحب آنها (که با استفاده از یک شاخص مناسب قیمت یا شاخص قیمت کالاهای تجاری مرتبط تجدید ارزیابی شده است) منهای مقدار کاهش در میزان آنها، مورد ارزش‌گذاری قرار داد.

۷-۳۲ روش موجودی‌گیری مستمر و به‌روز (PIM) معمولاً برای برآورد هزینه جایگزین کردن یک دسته از دارایی‌ها (پس از کسر هزینه استهلاک)، به ویژه دارایی‌های ثابت مشهود استفاده می‌شود. بر مبنای این روش ارزش موجودی مبتنی بر برآوردهای تصاحب و واگذاری دارایی است (البته پس از کسر مصرف انباشته سرمایه ثابت، استهلاک و کاهش در میزان آن) که طی یک دوره به اندازه کافی طولانی انباشت و مورد ارزش‌گذاری مجدد قرار گرفته است تا تصاحب همه نوع دارایی از این نوع را در بر گیرد. روش PIM را می‌توان در سطح کلان به عنوان یک دفتر کل برای ثبت یک دارایی در نظر گرفت: PIM این محاسبات را برای گروه‌های بزرگی

از دارایی‌ها به انجام می‌رساند، در حالی که دفتر کل ثبت آنها را برای تک تک هر دارایی یا انواع دارایی‌ها انجام می‌دهد.^۱

ارزش فعلی بازده آتی

۷-۳۳ در برخی موارد، قیمت‌های فعلی بازار ممکن است معادل ارزش فعلی منافع اقتصادی^۲ آتی مورد انتظار از یک دارایی مشخص در نظر گرفته شود. این روش ممکن است برای تعدادی از دارایی‌های مالی، دارایی‌های طبیعی و دارایی‌های نامشهود روش مناسبی باشد. به عنوان مثال، الوارهای چوبی و دارایی‌های زیرزمینی، دارایی‌هایی هستند که منافع آنها معمولاً در آینده قابل دریافت است و/یا منافع در طی چندین سال تحقق پیدا می‌کند. قیمت‌های جاری را می‌توان معادل خالص ارزش فعلی نیز در نظر گرفت و آن زمانی است که عرضه این دارایی‌ها به بازار متضمن تقبل هزینه‌هایی است. با تنزیل منافع و هزینه‌های اقتصادی این دارایی‌ها می‌توان خالص ارزش فعلی دارایی را برآورد نمود.

۱. برای جزئیات بیشتر در مورد PIM، سازمان برای اقتصاد و همکاری و توسعه، کتابچه راهنمای اندازه‌گیری سرمایه OECD اندازه‌گیری سهام سرمایه، مصرف سرمایه ثابت و خدمات سرمایه (پاریس، ۲۰۰۹) را ببینید.

۲. ارزش فعلی، ارزش روز یک پرداخت آتی یا جریانی از پرداخت‌ها است که با نرخ بهره مرکب مناسب تنزیل می‌شوند. همچنین به آن «ارزش زمانی پول» یا «جریان نقدی تنزیل‌شده» نیز گفته می‌شود.

دارایی‌های غیرمالی (۶۱)^۱

۷-۳۴ در سطح اول طبقه‌بندی، چهار گروه از دارایی‌های غیرمالی وجود دارد. سه گروه اول دارایی‌ها از نوع مولد هستند- دارایی‌های ثابت (۶۱۱)؛ موجودی‌ها (۶۱۲)؛ و اشیاء با ارزش (۶۱۳) - و دسته چهارم شامل تمام دارایی‌های طبیعی تولید نشده (۶۱۴) است. خلاصه طبقه‌بندی دارایی‌های غیرمالی در جدول ۱ نشان داده شده است. طبقه‌بندی‌های تفصیلی‌تر این گروه‌ها در مباحث مربوط به انواع مختلف دارایی‌های ثابت بر حسب مورد مرتبط ارائه شده است.^۲

جدول ۲: خلاصه طبقه‌بندی دارایی‌های غیرمالی

61 Nonfinancial assets	۶۱ دارایی‌های غیرمالی
611 Fixed assets	۶۱۱ دارایی‌های ثابت
6111 Buildings and structures	۶۱۱۱ ساختمان‌ها و سازه‌ها
61111 Dwellings	۶۱۱۱۱ مسکن
61112 Buildings other than dwellings	۶۱۱۱۲ ساختمان‌های غیرمسکونی
61113 Other structures	۶۱۱۱۳ سازه‌های دیگر
61114 Land improvements	۶۱۱۱۴ بهسازی زمین
6112 Machinery and equipment	۶۱۱۲ ماشین‌آلات و تجهیزات
61121 Transport equipment	۶۱۱۲۱ وسایل حمل‌ونقل
61122 Machinery and equipment other than transport equipment	۶۱۱۲۲ ماشین‌آلات و تجهیزات غیر از تجهیزات حمل‌ونقل
6113 Other fixed assets	۶۱۱۳ سایر دارایی‌های ثابت
61131 Cultivated biological resources	۶۱۱۳۱ منابع بیولوژیکی کشت شده
61132 Intellectual property products	۶۱۱۳۲ محصولات مالکیت فکری
6114 Weapons systems	۶۱۱۴ سیستم‌های تسلیحاتی
612 Inventories	۶۱۲ موجودی‌ها
613 Valuables	۶۱۳ اشیاء با ارزش
614 Nonproduced assets	۶۱۴ دارایی‌های طبیعی تولید نشده
6141 Land	۶۱۴۱ زمین
6142 Mineral and energy resources	۶۱۴۲ منابع معدنی و انرژی
6143 Other naturally occurring assets	۶۱۴۳ سایر دارایی‌هایی که به صورت طبیعی به وجود می‌آید
61431 Noncultivated biological resources	۶۱۴۳۱ منابع بیولوژیکی کشت نشده
61432 Water resources	۶۱۴۳۲ منابع آب
61433 Other natural resources	۶۱۴۳۳ سایر منابع طبیعی
6144 Intangible nonproduced assets	۶۱۴۴ دارایی‌های غیرملموس تولید نشده
61441 Contracts, leases, and licenses	۶۱۴۴۱ قراردادهای اجاره‌نامه‌ها و مجوزها
61442 Goodwill and marketing assets	۶۱۴۴۲ سرقتی و دارایی‌های معطوف به بازاریابی

۱. اعداد داخل پرانتز بعد از هر دسته‌بندی، کدهای طبقه‌بندی GFS هستند. پیوست ۸ کلیه کدهای طبقه‌بندی مورد استفاده در GFS را ارائه می‌دهد.

۲. طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها در این فصل با شرح مبادلات در فصل‌های ۸ و ۹ تکمیل شده است، در حالی که سایر جریان‌های اقتصادی مربوط به این دارایی‌ها و بدهی‌ها در فصل ۱۰ توضیح داده شده است.

دارایی‌های ثابت (۶۱۱)

۷-۳۵ دارایی‌های ثابت (۶۱۱)، دارایی‌های مولدی هستند که به‌طور مکرر یا مستمر در فرایندهای تولید بیش از یک سال استفاده می‌شوند. ویژگی متمایز یک دارایی ثابت این نیست که از نظر فیزیکی بادوام است، اما ممکن است به‌طور مکرر یا مداوم در تولید برای یک دوره زمانی طولانی استفاده شود که این مدت طبق عرف بیش از یک سال در نظر گرفته می‌شود. برخی کالاها مانند زغال‌سنگ که به عنوان سوخت استفاده می‌شود، ممکن است از نظر فیزیکی بسیار بادوام باشند؛ اما نمی‌توانند دارایی ثابت باشند، زیرا فقط یک‌بار می‌توان از آنها استفاده کرد. دارایی‌های ثابت بیشتر به عنوان ساختمان‌ها و سازه‌ها (۶۱۱۱)، ماشین‌آلات و تجهیزات (۶۱۱۲)، سایر دارایی‌های ثابت (۶۱۱۳) و سیستم‌های تسلیحاتی (۶۱۱۴) طبقه‌بندی می‌شوند.

۷-۳۶ به‌طور کلی، در نبود قیمت‌های مشهود در بازار برای دارایی‌های مستعمل، از هزینه جایگزین کردن این دارایی‌ها (با کسر استهلاک) به عنوان یک تقریب برای ارزش فعلی دارایی‌های ثابت به قیمت بازار استفاده می‌شود. در ادامه این بخش به این نکته توجه شده که زمانی ممکن است ارزش‌گذاری یک نوع خاصی از دارایی ثابت احتمالاً با روش دیگری با دقت بیشتر ارزیابی شود.

۷-۳۷ تولید برخی از دارایی‌های ثابت ممکن است دو یا چند دوره گزارش‌دهی مالی را دربر گیرد. این دارایی‌های غیرمالی اصولاً زمانی که مالکیت اقتصادی تغییر می‌کند باید در ترازنامه منعکس شوند، همان‌طور که خطرات و منافع مرتبط با دارایی با تغییر مالکیت انتقال می‌یابد. برای دارایی‌های ثابت با ارزش بالا مانند کشتی‌ها، ماشین‌آلات سنگین و سایر تجهیزات، تغییرات مالکیت در زمان توافق شده بین طرفین معامله ثبت می‌شود. به عنوان مثال، این می‌تواند یک تغییر تدریجی به موازات پرداخت‌های مرحله‌ای یا کامل در زمان تحویل دارایی باشد. هنگامی که قرارداد فروش از قبل برای ساخت ساختمان‌ها و سازه‌ها توافق می‌شود، سازه‌های ناتمام در هر دوره با پرداخت بر حسب پیشرفت کار، تصاحب می‌شوند و به عنوان دارایی‌های ثابت در ترازنامه واحد خریدار طبقه‌بندی می‌گردند. زمانی که پرداخت‌های پیشرفت کار از ارزش دارایی ناتمام بیشتر می‌شود، مازاد آن باید به عنوان پیش‌پرداخت تجاری ثبت شود که با ادامه و تکمیل کار تسویه می‌گردد. در صورت نبود قرارداد فروش، سازه ناتمام به عنوان کار در دست ساخت و سازه‌های تکمیل‌شده به عنوان کالای ساخته شده در ترازنامه واحد در حال ساخت ثبت می‌شود، مگر آن زمانی که مالکیت دارایی تغییر کند، دارایی‌های ثابتی که واحد سازنده برای خود تولید می‌کند تحت عنوان دارایی ثابت ثبت می‌شود نه به عنوان کالای در دست ساخت که در موجودی انبار محاسبه می‌گردد. این اصول کلی برای تولید دارایی‌های کشت پایه نیز اعمال می‌شود (به بند ۷،۶۲ مراجعه کنید).

۷-۳۸ با دارایی‌های ثابتی که تحت اجاره‌نامه مالی تحصیل می‌شوند- به احتمال زیاد ماشین‌آلات و تجهیزات- به‌طوری رفتار می‌شود که گویی توسط استفاده‌کننده یا مستأجر (مالک اقتصادی) خریداری و تملک شده است نه توسط موجر (مالک قانونی). تصاحب دارایی که با یک مطالبه مالی تأمین می‌شود به عنوان وام طبقه‌بندی می‌گردد. به عنوان مثال، اگر بانکی هواپیمایی بخرد و سپس آن را به شرکت هواپیمایی کشوری اجاره دهد، هواپیما در طرف حساب دارایی به عنوان دارایی شرکت هواپیمایی و در طرف حساب بدهی به عنوان وام شرکت هواپیمایی و دارایی بانک ثبت می‌شود. اجاره‌های مالی به تفصیل در پاراگراف‌های A۴,۱۰-A۴,۱۵ مورد بحث قرار گرفته است.

۷-۳۹ ملاحظات دیگری که در تعیین مالکیت باید در نظر گرفته شود، به دارایی‌های ثابت مربوط می‌گردد که تحت یک مشارکت عمومی- خصوصی (PPP) یا یک طرح ساخت، تملک، بهره‌برداری و انتقال (BOOT) ساخته شده است که گاهی به عنوان یک طرح مالی خصوصی (PFI) یا با عنوان مشابه اختصاری دیگر نیز توصیف می‌شود. رفتار آماری با این دارایی‌ها مبتنی بر مالکیت اقتصادی موارد مرتبط است (به بند ۷,۵ مراجعه کنید). PPPها در پاراگراف‌های A۴,۵۸A-A۴,۶۵ به تفصیل مورد بحث قرار گرفته‌اند. همچنین، دارایی‌های ثابت غیرمنقول، مانند ساختمان‌ها و سایر سازه‌ها در قلمرو اقتصادی طبق قرارداد در مالکیت واحدهای ساکن تلقی می‌شوند (به بند ۲,۱۳ مراجعه کنید).

۷-۴۰ ابزارهای کوچک/دستی از دامنه دارایی ثابت مستثنا هستند. هزینه‌های انجام شده برای این نوع کالاهای بادوام نه چندان گران‌قیمت به عنوان استفاده از کالاها و خدمات ثبت می‌شود (۲۲) زمانی که چنین هزینه‌هایی به طور منظم صورت می‌گیرد و در مقایسه با هزینه‌های انجام شده برای خرید ماشین‌آلات و تجهیزات ناچیز است؛ اما ممکن است شرایطی وجود داشته باشد که در آن چنین ابزارهای کوچک/دستی به عنوان دارایی‌های ثابت ثبت شوند (به بند ۶,۴۳ مراجعه کنید).

ساختمان‌ها و سازه‌ها (۶۱۱۱)

۷-۴۱ ساختمان‌ها و سازه‌ها (۶۱۱۱) شامل خانه‌ها (۶۱۱۱۱)، ساختمان‌های غیرمسکونی (۶۱۱۱۲)، سایر سازه‌ها (۶۱۱۱۳) و بهسازی زمین (۶۱۱۱۴)، همان‌طور که در جدول ۳ نشان داده شده است. ارزش ساختمان‌ها و سازه‌ها شامل هزینه‌های تسطیح و آماده‌سازی محل و ارزش کلیه وسایل، تأسیسات و تجهیزاتی می‌باشد که جزء لاینفک سازه‌ها هستند.

۷-۴۲ ابنیه‌های عمومی در قالب ساختمان‌ها و سازه‌ها در این طبقه قرار می‌گیرند. بناهای عمومی به دلیل اهمیت خاص تاریخی، ملی، منطقه‌ای، محلی، مذهبی یا نمادین قابل شناسایی هستند. آنها برای عموم قابل دسترسی می‌باشند و بازدیدکنندگان اغلب برای ورود به بناهای تاریخی یا مجاورت آنها، ورودیه پرداخت

می‌کنند. واحدهای بخش عمومی معمولاً از بناهای تاریخی عمومی برای تولید خدمات فرهنگی یا سرگرمی استفاده می‌کنند. درواقع، بناهای تاریخی عمومی باید در گروه ساختمان‌های مسکونی، ساختمان‌های غیرمسکونی و در صورت لزوم در سایر سازه‌ها قرار گیرند. در عمل، ممکن است مطلوب باشد که آنها را در صورتی که چنین تفکیکی از سازه‌ها وجود نداشته باشد، با سازه‌های دیگر طبقه‌بندی کنیم. مصرف سرمایه ثابت در مورد بناهای تاریخی جدید یا بازسازی‌های اساسی بناهای تاریخی موجود با فرض عمر مفید مناسب برای ارائه خدمت، باید مورد محاسبه قرار گیرد.

۷-۴۳ به هر حال بناهای تاریخی عمومی را می‌توان مستقیماً ارزش‌گذاری کرد؛ اما تنها زمانی که اهمیت آنها توسط شخصی غیر از مالک، معمولاً از طریق آگهی فروش یا ارزیابی رسمی تشخیص داده شده باشد. بناهای جدید ساخته شده عمومی بر اساس هزینه جایگزین کردن آنها (پس از کسر هزینه استهلاک)، ارزش‌گذاری می‌شوند. سایر بناها به‌جز بناهای تاریخی تازه ساخته شده باید با آخرین قیمت فروش ارزش‌گذاری شوند و در صورت نیاز، با یک شاخص کلی قیمت به‌روز گردند. اگر قیمت فروش در دسترس نباشد، باید از یک روش ارزش‌گذاری جایگزین مانند ارزیابی بیمه‌ای یا هزینه جایگزین استفاده شود (به بند ۷،۳۱ مراجعه کنید).

جدول ۳: طبقه‌بندی ساختمان‌های و سازه‌ها

6111 Buildings and structures	۶۱۱۱ ساختمان‌ها و سازه‌ها
61111 Dwellings	۶۱۱۱۱ ساختمان‌های مسکونی
61112 Buildings other than dwellings	۶۱۱۱۲ ساختمان‌های غیرمسکونی
61113 Other structures	۶۱۱۱۳ سازه‌های دیگر
61114 Land improvements	۶۱۱۱۴ بهسازی زمین

ساختمان‌های مسکونی (۶۱۱۱۱)

۷-۴۴ ساختمان‌های مسکونی (۶۱۱۱۱) خانه‌ها یا بخش‌های مشخص شده ساختمان‌ها هستند که به‌طور کامل یا اساساً به عنوان واحد مسکونی مورد استفاده قرار می‌گیرند از جمله هرگونه سازه مرتبط، مانند گاراژها و کلیه وسایل دائمی که معمولاً در منازل مسکونی نصب می‌شوند را شامل می‌گردد. خانه‌های ساخته شده در آب، قایق‌ها، خانه‌های متحرک و کاروان‌هایی که به عنوان خانه اصلی استفاده می‌شوند و همچنین بناهای تاریخی عمومی که عمدتاً به عنوان مسکن شناخته می‌شوند، در این گروه قرار می‌گیرند. خانه‌هایی که دولت برای پرسنل نظامی تملک می‌کند در این گروه گنجانده شده است، زیرا مانند خانه‌های غیرنظامی از آنها استفاده می‌شود. واحدهای مسکونی ناتمامی که بدون شک مصرف‌کننده نهایی مالکیت اقتصادی آنها را خواهند داشت در این گروه قرار می‌گیرند، زیرا ساخت آن به عهده خود مالک و استفاده‌کننده نهایی است که مسئولیت خطرات و مزایای دارایی را برای خود پذیرفته است یا یک قرارداد خرید و فروش بر تملک آن گواهی می‌دهد.

۴۵-۷ ممکن است در مورد ساختمان‌های مسکونی، اطلاعات کافی از فروش ساختمان‌های جدید و موجود در بازارهایی همسان با بازارهای خصوصی وجود داشته باشد. این اطلاعات کمک می‌کند تا برآوردی از روند قیمت‌های قابل مقایسه با قیمت بازار، برای محاسبه ارزش کل ساختمان‌های مسکونی بخش عمومی و مورد نیاز در ترازنامه، صورت گیرد. به هر حال قیمت ساختمان مسکونی به میزان قابل توجهی به مکان بستگی دارد و ممکن است شامل ارزش زمین باشد. الگوی جغرافیایی فروش در دوره مورد نظر ممکن است همه مناطق را به اندازه کافی پوشش ندهد، در این صورت باید از تکنیکی مانند (Property Index Method=PIM) استفاده شود (به بند ۷،۳۲ مراجعه کنید). این تکنیک احتمالاً برای بسیاری از ساختمان‌ها و سازه‌های عمومی دیگر نیز کاربرد دارد، زیرا ویژگی‌های آنها اغلب مختص سازه مربوطه است.

واحدهای ساختمانی غیر از ساختمان‌های مسکونی (۶۱۱۱۲)

۴۶-۷ واحدهای ساختمانی غیر از ساختمان‌های مسکونی (۶۱۱۱۲) شامل ساختمان‌های کامل یا بخش‌هایی از ساختمان‌هایی است که به عنوان واحد مسکونی در نظر گرفته نشده‌اند. وسایل، امکانات و تجهیزاتی که جزء لاینفک سازه‌ها هستند، واحدهای غیرمسکونی محسوب می‌شوند. برای ساختمان‌های جدید، هزینه‌های تسطیح و آماده‌سازی زمین در نظر گرفته شده است.

۴۷-۷ نمونه‌هایی از انواع واحدهای ساختمانی که در این گروه عبارت‌اند از ساختمان‌های اداری، مدارس، بیمارستان‌ها، واحدهای ساختمانی برای تفریحات عمومی، انبارها و ساختمان‌های صنعتی، ساختمان‌های تجاری، هتل‌ها و رستوران‌ها. ابنیه‌های عمومی که در ابتدای امر به عنوان ساختمان‌های غیرمسکونی در نظر گرفته شده‌اند نیز در این گروه قرار می‌گیرند. زندان‌ها، مدارس و بیمارستان‌ها به عنوان واحدهای ساختمانی غیرمسکونی در نظر گرفته می‌شوند، علی‌رغم این واقعیت که این ساختمان‌ها ممکن است به عنوان سرپناهی برای خانوارهای تحت پوشش حمایت مورد استفاده قرار گیرد. ساختمان‌های غیرمسکونی و سازه‌هایی که برای مقاصد نظامی به دست می‌آیند نیز در این گروه قرار می‌گیرند. البته تا جایی که به طور مکرر یا مداوم و بیش از یک سال در فرایند تولید استفاده شوند.

سایر سازه‌ها (۶۱۱۱۳)

۴۸-۷ سایر سازه‌ها (۶۱۱۱۳) شامل تمام سازه‌ها به جز ساختمان‌ها است. هزینه‌های تسطیح و آماده‌سازی زمین را نیز شامل می‌شود. ابنیه‌های عمومی را نیز شامل می‌شود اگر نتوان آن‌ها را در گروه واحدهای مسکونی یا ساختمان‌های دیگر به غیر از مسکونی قرار داد.

سایر سازه‌ها همچنین شامل ساخت دیوارهای حائل در ساحل دریا، خاک بند، سیل بند و غیره با هدف ارتقای کمی و کیفی زمین‌های مجاور آنها می‌شود. زیرساخت‌های لازم برای آبی‌پروری مانند مزارع پرورش ماهی و سازه‌های زیر آب (بسترهای) برای نرم‌تنان نیز در این گروه قرار می‌گیرد. نمونه‌های بیشتر عبارت‌اند از:

- بزرگراه‌ها، خیابان‌ها، جاده‌ها، پل‌ها، بزرگراه‌های هوایی، تونل‌ها، راه‌آهن، مترو و باند فرودگاه
- فاضلاب‌ها، آبراه‌ها، بندرها، سدها و سایر سازه‌های آبی
- تیرک‌ها (شفت‌ها)، تونل‌ها و سایر سازه‌های مرتبط با استخراج معدن و منابع انرژی
- خطوط ارتباطی، خطوط برق، خطوط لوله‌گذاری با مسافت طولانی، خطوط لوله‌گذاری محلی و کابل‌کشی‌ها
- امکانات ورزشی و تفریحی در فضای باز
- سازه‌هایی که برای مقاصد نظامی به دست می‌آید نیز در این گروه قرار می‌گیرند البته تا جایی که به طور مکرر یا مداوم و بیش از یک سال در فرایندهای تولید مورد استفاده قرار گیرند

بهسازی / نوسازی زمین (۶۱۱۱۴)

۴۹-۷ بهسازی زمین (۶۱۱۱۴) نتیجه اقداماتی است که منجر به بهبود عمده در کمیت، کیفیت یا بهره‌وری زمین می‌شود یا از زوال آن جلوگیری می‌کند. فعالیت‌هایی مانند احیای زمین، تسطیح و آماده‌سازی زمین، هموارسازی زمین و ایجاد چاه‌ها و حوضچه‌های آب که جزء لاینفک زمین مورد نظر هستند، باید به عنوان بهسازی زمین تلقی شوند. دیوارهای حائل در ساحل دریا، خاک بندها، سدها و نظام‌های آبیاری بزرگ که در مجاورت زمین قرار دارند؛ اما جزء آن محسوب نمی‌شوند و اغلب بر اراضی چندمالکی تأثیر می‌گذارند و اغلب توسط دولت اجرا می‌شوند، در گروه سایر سازه‌ها قرار می‌گیرند (۶۱۱۱۳).

۵۰-۷ بهسازی زمین نشان‌دهنده یک گروهی از دارایی‌های ثابت است. این دارایی متمایز از دارایی از نوع زمین است که تولید نشده است، زیرا (۶۱۴۱) قبل از بهسازی وجود داشته است. زمین بهسازی نشده به عنوان یک دارایی تولید نشده محسوب می‌شود و به این ترتیب، منفعت یا زیان آن (افزایش یا کاهش ارزش آن) جدا از تغییرات قیمت که بر قسمت ارزش بهسازی زمین اثر می‌گذارد محاسبه می‌شود. در مواردی که امکان تفکیک ارزش زمین قبل از بهسازی و ارزش بهسازی‌های انجام شده وجود نداشته باشد، دارایی باید در طبقه‌ای (بهسازی نشده یا بهسازی شده) قرار داده شود که بخش بیشتری از ارزش دارایی در آن طبقه قرار دارد.

۵۱-۷ ارزش بهسازی زمین را با هزینه جایگزین کردن بهسازی زمین با کسر استهلاک بهسازی انجام شده نشان می‌دهند که با یک قیمت مناسب بازار، مورد ارزش‌گذاری مجدد قرار می‌گیرد. این ارزش از نظر مفهومی برابر است با تفاوت ارزش زمین مورد نظر در حالت اصلاح نشده یا حالت طبیعی آن و ارزش زمین پس از

بهسازی با در نظر گرفتن تغییرات قیمت. طبق عرف رایج، هزینه‌های انتقال مالکیت تمام زمین، شامل بهسازی زمین می‌شود. مصرف سرمایه ثابت و هزینه‌های انتقال مالکیت در پاراگراف‌های ۶،۵۳-۶،۶۰ مورد بحث قرار گرفته است.

ماشین‌آلات و تجهیزات (۶۱۱۲)

۷-۵۲ ماشین‌آلات و تجهیزات (۶۱۱۲) وسایط حمل و نقل، ماشین‌آلات برای اطلاعات، یارانه و مخابرات (ICT) و ماشین‌آلات و تجهیزاتی که در جای دیگری طبقه‌بندی نشده‌اند را پوشش می‌دهد. ماشین‌آلات و تجهیزاتی که بخش لاینفک یک ساختمان یا سازه دیگر را تشکیل می‌دهند، در ارزش ساختمان یا سازه لحاظ می‌شوند نه در ارزش ماشین‌آلات تجهیزات. ابزارهایی که زیاد گران نیستند و در توالی زمانی نسبتاً ثابتی خریداری می‌شوند مانند ابزارهای دستی، دارایی ثابت محسوب نمی‌شوند مگر اینکه سهم زیادی از موجودی ماشین‌آلات و تجهیزات را تشکیل دهند. همان‌طور که در بند ۷،۳۸ توضیح داده شد، ماشین‌آلات و تجهیزات تحت اجاره مالی در این گروه طبقه‌بندی می‌شوند، زیرا به عنوان تجهیزاتی که توسط کاربر (مستأجر) تحصیل شده است، در نظر گرفته می‌شود. ماشین‌آلات و تجهیزاتی که برای مقاصد نظامی به غیر از سامانه‌های تسلیحاتی به دست می‌آید در این گروه طبقه‌بندی می‌شوند. سامانه‌های تسلیحاتی (۶۱۱۴) یک گروه جداگانه را تشکیل می‌دهند (به بند ۷،۷۴ مراجعه کنید).

۷-۵۳ ماشین‌آلات و تجهیزات در دو گروه اصلی طبقه‌بندی می‌شوند: وسایط حمل و نقل (۶۱۱۲۱) و ماشین‌آلات و تجهیزات غیر از وسایط حمل و نقل (۶۱۱۲۲) با تفکیک بیشتر به سایر ماشین‌آلات و تجهیزات، همان‌طور که در جدول ۴ نشان داده شده است.

وسایط حمل و نقل (۶۱۱۲۱)

۷-۵۴ وسایط حمل و نقل (۶۱۱۲۱) شامل تجهیزاتی برای جابه‌جایی افراد و اشیاء از جمله وسایل نقلیه موتوری، تریلرها و نیمه تریلرها، کشتی‌ها، لوکوموتیوهای راه‌آهن، هواپیما، موتورسیکلت و دوچرخه است. بازارهای موجود برای خودروها، هواپیماها و برخی دیگر از انواع تجهیزات حمل و نقل ممکن است به اندازه کافی نمایندگی مشاهدات قیمت بازار را داشته باشند. این نمایندگی نسبت به ارزش‌گذاری آنها بر اساس هزینه جایگزینی آنها (با احتساب هزینه استهلاک) ارجحیت بیشتری دارد.

ماشین‌آلات و تجهیزات غیر از وسایط حمل‌ونقل (۶۱۱۲۲)

۷-۵۵ این گروه شامل کلیه ماشین‌آلات و تجهیزات غیر از وسایط حمل‌ونقل است. در این گروه بین تجهیزات اطلاعات، رایانه و مخابرات (ICT) (۶۱۱۲۲۱) و ماشین‌آلات و تجهیزاتی که در جای دیگر طبقه‌بندی نشده‌اند (۶۱۱۲۲۲) یک تمایز در نظر گرفته می‌شود.

تجهیزات اطلاعاتی، رایانه‌ای و مخابراتی (ICT) (۶۱۱۲۲۱)

۷-۵۶ تجهیزات اطلاعاتی، رایانه‌ای و مخابراتی (۶۱۱۲۲۱) شامل دستگاه‌هایی است که از کنترل‌های الکترونیکی استفاده می‌کنند و همچنین قطعات الکترونیکی بخشی از این دستگاه‌ها را تشکیل می‌دهند. نمونه‌هایی از این نوع دستگاه‌ها عبارت‌اند از محصولات که بخشی از ماشین‌های محاسباتی، قطعات و لوازم جانبی آن‌ها، فرستنده‌های تلویزیون و رادیو، تلویزیون، دوربین‌های ویدئویی و دیجیتال و دستگاه‌های تلفن را تشکیل می‌دهند. درواقع، این امر پوشش تجهیزات ICT را بیشتر به سخت‌افزار کامپیوتر و تجهیزات مخابراتی محدود می‌کند.

ماشین‌آلات و تجهیزات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر (۶۱۱۲۲۲)

۷-۵۷ این گروه شامل کلیه ماشین‌آلات و تجهیزاتی می‌شود که در هیچ‌یک از گروه‌های ماشین‌آلات و تجهیزات دیگر طبقه‌بندی نمی‌شوند.^۱ انواع دارایی‌هایی که در شمول این گروه قرار می‌گیرند عبارت‌اند از: ماشین‌آلات با کاربرد استفاده عمومی و اختصاصی، تجهیزات اداری و حسابداری؛ ماشین‌آلات الکتریکی؛ لوازم پزشکی؛ ابزار دقیق و الکتریکی؛ مبلمان؛ ساعت و آلات موسیقی؛ و کالاهای ورزشی. این گروه همچنین شامل نقاشی‌ها، مجسمه‌ها، سایر آثار هنری یا عتیقه‌جات و سایر مجموعه آثار با ارزش می‌شود که به منظور تولید موزه و خدمات مشابه در تملک قرار گرفته و نمایش داده می‌شوند. اقلام مشابهی که در اصل به عنوان ذخیره ارزش نگهداری یا تملک می‌شوند و برای استفاده در تولید در نظر گرفته نمی‌شوند تحت عنوان اقلام گران‌بها طبقه‌بندی می‌شوند (به پاراگراف‌های ۷,۸۷-۷,۸۹ مراجعه کنید). همچنین اقلامی که در شمول این گروه قرار نمی‌گیرند عبارت‌اند: کالاهای بادوام نه‌چندان گران‌قیمت مانند ابزارهای کوچک/دستی که با عنوان *استفاده از کالاها و خدمات* ثبت می‌شوند (به بند ۶,۴۳ مراجعه کنید).

۱. همه اقلام تحت طبقه‌بندی محصولات مرکزی سازمان ملل متحد (CPC) نسخه ۲,۰، دسته‌های ۴۳-۴۸ در اینجا گنجانده شده‌اند، به جز دسته‌های ۴۵۲ و ۴۷۲ که تحت عنوان تجهیزات اطلاعات، رایانه و مخابرات (ICT) طبقه‌بندی می‌شوند. برای جزئیات بیشتر، به <http://unstats.un.org/unsd/cr/registry/cpc-2.asp> مراجعه کنید.

جدول ۴: طبقه‌بندی ماشین‌آلات و تجهیزات

6112 Machinery and equipment	۶۱۱۲ ماشین‌آلات و تجهیزات
61121 Transport equipment	۶۱۱۲۱ وسایط حمل‌ونقل
61122 Machinery and equipment other than transport equipment	۶۱۱۲۲ ماشین‌آلات و تجهیزات غیر از وسایط حمل‌ونقل
611221 Information, computer, and telecommunications (ICT) equipment	۶۱۱۲۲۱ تجهیزات اطلاعات، رایانه و مخابرات (ICT)
611222 Machinery and equipment not elsewhere classified	۶۱۱۲۲۲ ماشین‌آلات و تجهیزاتی که در جای دیگر طبقه‌بندی نشده

سایر دارایی‌های ثابت (۶۱۱۳)

۵۸-۷ سایر دارایی‌های ثابت شامل منابع بیولوژیکی حاصل فعالیت‌های دامپروری، کشت و زراعت (۶۱۱۳۱) و محصولات مالکیت معنوی (۶۱۱۳۲) است، همان‌طور که جدول ۵ نشان می‌دهد.

جدول ۵: طبقه‌بندی سایر دارایی‌های ثابت

6113 Other fixed assets	۶۱۱۳ سایر دارایی‌های ثابت
61131 Cultivated biological resources	۱۱۳۱ منابع بیولوژیکی حاصل از فعالیت دامپروری کشت و زراعت
611311 Animal resources yielding repeat products	۶۱۱۳۱۱ منابع حیوانی که محصولاتی را به‌طور مکرر تولید می‌کنند
611312 Tree, crop, and plant resources yielding repeat products	۶۱۱۳۱۲ منابع درختی، نباتی و گیاهی که محصولاتی را به‌طور مکرر تولید می‌کنند
61132 Intellectual property products	۶۱۱۳۲ محصولات مالکیت معنوی
611321 Research and development	۶۱۱۳۲۱ تحقیق و توسعه
611322 Mineral exploration and evaluation	۶۱۱۳۲۲ اکتشاف معدنی و ارزشیابی آن
611323 Computer software and databases	۶۱۱۳۲۳ نرم‌افزار کامپیوتر و پایگاه‌های داده
6113231 Computer software	۶۱۱۳۲۳۱ نرم‌افزار کامپیوتر
6113232 Databases	۶۱۱۳۲۳۲ پایگاه داده
611324 Entertainment, literary, and artistic originals	۶۱۱۳۲۴ آثار اصیل ادبی، سرگرمی و هنری
611325 Other intellectual property products	۶۱۱۳۲۵ سایر محصولات مالکیت معنوی

منابع بیولوژیکی حاصل از فعالیت‌های دامپروری، کشت و زراعت (۶۱۱۳۱)

۵۹-۷ منابع بیولوژیکی حاصل فعالیت‌های دامپروری، کشت و زراعت (۶۱۱۳۱) که شامل منابع حیوانی با تولید محصولاتی به‌طور مکرر و منابع درختی، زراعی و گیاهی با تولید محصولات تکراری است که رشد طبیعی و بازاریابی آنها تحت کنترل، مسئولیت و مدیریت مستقیم واحدهای نهادی است.

۶۰-۷ منابع حیوانی که محصولاتی را به‌طور مکرر تولید می‌کنند (۶۱۱۳۱۱) شامل احشام تولید نژاد، گاوهای شیری، حیوانات بارکش، گوسفند یا سایر حیواناتی است که برای تولید پشم نگهداری می‌شوند، حیواناتی که برای حمل‌ونقل، مسابقه یا سرگرمی مورد استفاده قرار می‌گیرند و منابع آبی که محصولاتی را به‌طور مکرر تولید می‌کنند. دارایی‌های حاصل از فعالیت دامپروری، کشت و زراعت که هنوز به حد بلوغ نرسیده‌اند، مستثنا

می‌گردند مگر اینکه برای استفاده شخصی تولید شوند. حیواناتی که برای کشتار پرورش می‌یابند، از جمله طیور جزء دارایی ثابت نیستند بلکه موجودی انبار به حساب می‌آیند.

۶۱-۷ منابع درختی، زراعی و گیاهی که محصولاتی را به‌طور مکرر تولید می‌کنند (۶۱۱۳۱۲) شامل درختان (از جمله تاک‌ها و درختچه‌ها) است که برای میوه‌ها و دانه‌ها، شیر و رزین و محصولاتی چون پوست و برگ، کشت می‌شوند. درختانی که برای تولید الوار کاشته می‌شوند و فقط یک‌بار محصول نهایی می‌دهند و آن وقتی است که درخت قطع می‌شود، این درختان جزء دارایی ثابت نیستند بلکه به عنوان موجودی کالا در نظر گرفته می‌شوند، همان‌طور که غلات یا سبزیجاتی که در هنگام برداشت تنها یک محصول تولید می‌کنند، نمی‌توانند جزء دارایی ثابت باشند.

۶۲-۷ به‌طور کلی، تولید دارایی‌های ثابت جهت تکمیل به‌زمان زیادی نیاز دارد، آن دسته از دارایی‌هایی که تولید آنها هنوز در پایان دوره گزارش‌دهی تکمیل نشده است، به عنوان موجودی در قالب کار در حال انجام ثبت می‌شوند. این اصول کلی همچنین در مورد تولیدات حاصل از فعالیت دامپروری و کشت و زراعت، مانند حیوانات یا درختانی اعمال می‌شود که ممکن است برای رسیدن به بلوغ، مدت زمان زیادی طول بکشد. دو مورد دیگر از این دسته دارایی‌ها وجود دارد که باید آنها را از یکدیگر متمایز کرد: تولید محصولات حاصل از فعالیت دامپروری کشت و زراعت توسط تولیدکنندگان متخصص، مانند متخصصان اصلاح نژاد دام یا نهالستان‌ها و تولید دارایی‌های حاصل از فعالیت دامپروری، کشت و زراعت توسط مصرف‌کنندگان:

- در مورد تولیدکنندگان تخصصی، حیوانات یا درختانی که تولید آنها هنوز تکمیل نشده و آماده فروش یا تحویل نیستند، به عنوان کار در حال انجام ثبت می‌شوند.
- با این حال، هنگامی که حیوانات یا درختانی که برای استفاده به عنوان دارایی ثابت در نظر گرفته شده‌اند و برای استفاده شخصی در مزارع یا جاهای دیگر تولید می‌شوند، دارایی‌های نیمه ساخته به شکل حیوانات نابالغ، درختان به رشد نرسیده و غیره که آماده به کارگیری در تولید نیستند، به منزله دارایی‌های ثابت و نه به عنوان کار در دست اقدام تلقی می‌شود که در تملک واحد تولیدکننده بخش عمومی قرار می‌گیرد و آنها مصرف‌کننده نهایی هستند.

۶۳-۷ فقط حیوانات و گیاهانی که تحت کنترل، مسئولیت و مدیریت مستقیم واحدهای سازمانی دامپروری و کشت می‌شوند دارایی‌های حاصل از فعالیت دامپروری، کشت و زراعت یا موجودی انبار هستند، در غیر این صورت به عنوان دارایی‌های تولید نشده در نظر گرفته می‌شوند. حیواناتی که به عنوان منابع بیولوژیکی حاصل از فعالیت دامپروری طبقه‌بندی می‌شوند معمولاً می‌توانند بر اساس قیمت‌های فعلی بازار برای هر سن خاص

از حیوانات مشابه ارزش‌گذاری کردند. چنین اطلاعاتی کمتر برای گیاهان در دسترس است. به احتمال زیاد ارزش‌گذاری باید بر حسب هزینه جایگزینی آنها (با احتساب هزینه استهلاک) صورت گیرد.

محصولات مالکیت معنوی (۶۱۱۳۲)

۶۴-۷ محصولات مالکیت معنوی (۶۱۱۳۲) نتیجه تحقیق، توسعه، جستجوگری یا نوآوری است که منجر به دانشی می‌شود که توسعه‌دهندگان می‌توانند آن را به بازار عرضه کنند یا به نفع خود در تولید استفاده نمایند، زیرا حمایت قانونی یا حمایت‌های دیگر استفاده از دانش را با محدودیت مواجه ساخته است. دانش ممکن است در یک محصول مستقل یا در محصول دیگری به کار گرفته شده باشد. وقتی مورد دوم باشد، محصولی که دانش در آن به کار گرفته شده است، نسبت به محصول مشابه بدون این دانش، ارزش بیشتری دارد. دانش تا زمانی که استفاده از آن بتواند نوعی سود انحصاری برای صاحبش ایجاد کند، دارایی محسوب می‌شود. هنگامی که دیگر از آن حمایت نمی‌شود یا با پیشرفت‌های بعدی منسوخ می‌گردد، دیگر یک دارایی نیست. محصولات مالکیت معنوی را می‌توان به صورت زیر طبقه‌بندی کرد:

- تحقیق و توسعه (۶۱۱۳۲۱)
- اکتشاف و ارزشیابی مواد معدنی (۶۱۱۳۲۲)
- نرم‌افزارهای رایانه‌ای و پایگاه‌های داده (۶۱۱۳۲۳)
- نسخه‌های اصلی آثار سرگرمی، ادبی و هنری (۶۱۱۳۲۴)
- سایر محصولات مالکیت معنوی (۶۱۱۳۲۵).

۶۵-۷ برخی از محصولات دارای مالکیت معنوی صرفاً توسط واحدی استفاده می‌شود که مسئولیت توسعه آنها را بر عهده دارد یا توسط واحدی که محصول به آن منتقل می‌شود. اکتشاف و ارزش‌گذاری مواد معدنی یک نمونه برای این حالت است. محصولات دیگر مانند نرم‌افزارهای رایانه‌ای و نسخه‌های اصلی آثار هنری به دو صورت استفاده می‌شوند. نخست، نسخه اصلی است. این اغلب توسط یک واحد کنترل می‌شود؛ اما استثنائاتی وجود دارد، همان‌طور که در ادامه این بخش توضیح داده شد. نسخه اصلی برای تهیه نسخه‌هایی استفاده می‌شود که به نوبه خود در اختیار سایر واحدهای نهادی قرار می‌گیرد. نسخه‌ها ممکن است به‌طور کامل و با تمام حقوق مترتب به آن فروخته شوند یا با مجوز در دسترس قرار گیرند:

- نسخه‌ای از حق مالکیت معنوی که به‌طور کامل و با تمام حقوق مترتب به آن فروخته می‌شود ممکن است به عنوان یک دارایی ثابت تلقی شود اگر شرایط لازم را داشته باشد- یعنی برای مدتی بیش از یک سال در تولید استفاده شود.

- نسخه‌ای از حق مالکیت معنوی که استفاده آن با مجوز در دسترس قرار می‌گیرد را نیز می‌توان به عنوان دارایی ثابت محسوب کرد، اگر شرایط لازم را داشته باشد؛ یعنی انتظار می‌رود بیش از یک سال در تولید استفاده شود که تمام خطرات و مزایای (پاداش) آن متوجه دارنده مجوز است. یک نشانه خوب، اما نه الزاماً تنها مورد این است که با پرداخت یک‌باره و خرید مجوز می‌توان از آن برای یک دوره چندساله استفاده کرد.
 - اگر تحصیل یک نسخه همراه با مجوز استفاده از آن با پرداخت‌های منظم طی یک قرارداد چندساله خریداری شود و محرز گردد که صاحب امتیاز مالکیت اقتصادی نسخه را به دست آورده است، در آن صورت نسخه مذکور باید به عنوان تحصیل یک دارایی ثابت تلقی شود.
 - اگر پرداخت‌های منظم برای مجوز استفاده بدون قرارداد بلندمدت انجام شود، آنگاه پرداخت‌ها برای استفاده از یک خدمت در نظر گرفته می‌شود.
 - اگر یک پرداخت اول عمده صورت گیرد و در سال‌های بعد یک سری پرداخت‌های کوچک‌تر انجام شود، پرداخت اولیه تحت عنوان خالص تحصیل یک دارایی ثابت ثبت می‌گردد و پرداخت‌های بعدی به عنوان پرداخت برای یک خدمت تلقی می‌شود.
 - اگر مجوز به دارنده پروانه اجازه می‌دهد تا نسخه اصلی را تکثیر کند و متعاقباً مسئولیت توزیع، پشتیبانی و نگهداری این نسخه‌ها را بر عهده دارنده مجوز می‌گذارد، آنگاه این مجوز به عنوان مجوز برای تکثیر توصیف می‌شود و باید به عنوان فروش بخشی یا کل نسخه اصلی به واحد دارای مجوز تکثیر در نظر گرفت.
- ۶۶-۷ تحقیق و توسعه (۶۱۱۳۲۱) شامل ارزش مخارج انجام کار خلاقانه است که به صورت نظام‌مند به منظور افزایش اندوخته دانش از جمله دانش انسان، فرهنگ و جامعه و استفاده از این اندوخته دانش جهت پیدا کردن کاربردهای جدید برای آن است. این مخارج در آمار مالی دولت GFS و سایر آمارهای کلان اقتصادی شامل سرمایه انسانی به عنوان دارایی نمی‌شود. ارزش تحقیق و توسعه باید بر حسب منافع اقتصادی تعیین شود که انتظار می‌رود در آینده ظهور و بروز پیدا کند. این ارزش شامل خدمات عمومی است که دولت با تحقیق و توسعه ارائه می‌دهد. اصولاً تحقیق و توسعه‌ای که برای مالک آن منفعت اقتصادی نداشته باشد، دارایی ثابت محسوب نمی‌شود و باید به عنوان هزینه تلقی گردد. فقط تحقیق و توسعه‌ای که معیارهای یک دارایی غیرمالی را دارا باشد باید در این گروه لحاظ شود.
- ۶۷-۷ اگر ارزش تحقیق و توسعه به قیمت بازار مستقیماً قابل مشاهده نباشد، با توجه به عرف رایج ممکن است بر اساس مجموع هزینه‌ها از جمله هزینه تحقیق و توسعه به نتیجه نرسیده (ناموفق) ارزش داشته باشد. به طور خاص، تحقیق و توسعه‌ای که توسط واحدهای دولتی، دانشگاه‌ها، مؤسسات تحقیقاتی غیرانتفاعی و

غیره انجام شده باشد. درواقع یک تولید غیربازاری است و باید بر اساس کل هزینه‌های انجام شده، بدون احتساب بازدهی سرمایه استفاده شده ارزش‌گذاری گردد. میزان هزینه تحقیق و توسعه که طبق یک قرارداد صورت گرفته است، به قیمت مندرج در قرارداد ارزیابی می‌شود. اگر این نهادهای دولتی هزینه تحقیق و توسعه را برای استفاده خود متقبل شده باشند، این مخارج بر مبنای انباشت هزینه‌ها محاسبه و ارزش‌گذاری می‌گردد. اگر توسط یک شرکت عمومی انجام شود، هزینه‌ها شامل بازدهی سرمایه می‌شود. این ارزش‌گذاری‌ها باید برای تغییرات قیمت‌ها افزایش یافته و به دلیل مصرف سرمایه ثابت در طول عمر دارایی، کاهش یابد. با شمول تحقیق و توسعه در محدوده تعریف دارایی، منابع ثبت اختراع دیگر به عنوان نوعی از دارایی‌های تولید نشده در نظر گرفته نمی‌شوند.

۶۸-۷ اکتشاف و ارزشیابی مواد معدنی (۶۱۱۳۲۲) شامل ارزش مخارج اکتشاف نفت، گاز طبیعی، ذخایر غیرنفی و متعاقب آن مخارج ارزشیابی اکتشافات انجام شده است. اطلاعات به دست آمده از اکتشاف بر فعالیت‌های تولیدی افرادی که این اطلاعات را طی چند سال به دست آورده‌اند، تأثیر می‌گذارد. اکتشاف و ارزش‌گذاری مواد معدنی باید بر اساس مبالغ قابل پرداخت طبق قراردادهای اعطا شده به سایر واحدهای سازمانی برای این منظور انجام شود یا بر اساس هزینه‌های اکتشاف که واحد مربوطه خود متحمل شده است. این هزینه‌ها باید شامل بازدهی سرمایه ثابت مورد استفاده در فعالیت اکتشافی باشد. اکتشاف مواد معدنی علاوه بر هزینه‌های حفاری آزمایشی واقعی و هزینه تحلیل آزمایشگاهی مواد شامل هرگونه هزینه‌های مقدماتی کسب امتیاز و ارزیابی هزینه تهیه نقشه‌های هوایی و جمع‌آوری اطلاعات و سایر مطالعات و بررسی‌های میدانی و هزینه‌های حمل‌ونقل و هزینه‌هایی لازم برای انجام فعالیت‌های اکتشاف می‌شود. ارزش دارایی حاصله از فعالیت‌های اکتشاف با ارزش ذخایر جدید کشف شده توسط اکتشاف سنجش نمی‌شود بلکه بر حسب ارزش منابعی که در طول دوره گزارش‌دهی به فعالیت اکتشاف تخصیص یافته است، اندازه‌گیری می‌شود. اکتشافاتی که در گذشته انجام شده و هزینه‌های آنها هنوز به طور کامل در گزارش‌ها منظور نشده است باید مجدداً بر حسب قیمت‌ها و هزینه‌های دوره جاری مورد ارزیابی قرار گیرد.

۶۹-۷ نرم‌افزارهای رایانه‌ای و پایگاه‌های داده (۶۱۱۳۲۳) با هم در یک گروه قرار داده می‌شوند، زیرا یک پایگاه داده رایانه‌ای را نمی‌توان مستقل از یک نظام مدیریت پایگاه داده که خود نرم‌افزار رایانه‌ای است، ایجاد کرد. این گروه را می‌توان به دو گروه نرم‌افزارهای رایانه‌ای (۶۱۱۳۲۳۱) و پایگاه‌های داده (۶۱۱۳۲۳۲) تقسیم کرد.

۷۰-۷ نرم‌افزار رایانه‌ای (۶۱۱۳۲۳۱) شامل برنامه‌های رایانه‌ای، توصیف و تشریح برنامه و ابزارهای پشتیبانی هم برای نظام‌های مدیریت پایگاه و هم برای کاربری نرم‌افزارهایی است که انتظار می‌رود بیش از یک سال مورد استفاده قرار گیرند. نرم‌افزار ممکن است از واحدهای دیگر خریداری یا توسط آن نهاد برای استفاده شخصی در نظر گرفته شود یا ممکن است برای فروش از طریق تکثیر تولید گردد. پایگاه‌های داده (۶۱۱۳۲۳۲)

شامل فایل‌هایی از داده‌ها است و به‌گونه‌ای سازماندهی شده‌اند که استفاده مؤثر از امکانات نرم‌افزاری برای دسترسی به داده‌ها را فراهم می‌کند. این مخارج متحمل شده برای خرید، توسعه یا گسترش پایگاه‌های اطلاعاتی رایانه‌ای، دارایی‌هایی هستند وقتی انتظار می‌رود بیش از یک سال در تولید استفاده شوند.

۷-۷۱ ارزش نرم‌افزارهای رایانه‌ای و پایگاه‌های داده (۶۱۳۲۳) باید بر اساس مبلغ قابل پرداخت در صورت خریداری از واحد دیگر یا بر اساس هزینه‌های تولید (ازجمله بازدهی سرمایه در صورت تولید توسط یک شرکت عمومی) اگر خود تولید کرده باشد؛ محاسبه شود. نرم‌افزارها و پایگاه‌های اطلاعاتی که در سال‌های گذشته تحصیل شده‌اند و هنوز به طور کامل در گزارش‌ها منظور نشده‌اند باید مجدداً بر حسب قیمت‌ها و هزینه‌های فعلی مورد ارزیابی قرار گیرند.

۷-۷۲ آثار اصیل سرگرمی، ادبی و هنری (۶۱۳۲۴) شامل فیلم‌های اصلی، ضبط صدا، دست‌نوشته‌ها، نوارها و مدل‌هایی هستند که در آنها اجراهای نمایشی، تهیه برنامه‌های رادیویی و تلویزیونی، اجراهای موسیقی، رویدادهای ورزشی و تولیدات ادبی و هنری ضبط و پخش به صورت فیزیکی ارائه می‌شوند. این آثار باید به قیمت روز بازار وقتی واقعاً معامله می‌شوند ارزش‌گذاری گردند. در غیر این صورت، آنها باید بر اساس قیمت قابل تحصیل یا هزینه‌های تولید (شامل بازدهی سرمایه در صورتی که توسط یک شرکت عمومی تولید شده باشد) که باید بر حسب قیمت‌های دوره جاری با احتساب هزینه استهلاک یا بر اساس ارزش فعلی دریافتی‌های مورد انتظار آتی مجدداً ارزش‌گذاری شوند.

۷-۷۳ سایر محصولات مالکیت معنوی (۶۱۳۲۵) شامل اطلاعات جدید و دانش تخصصی است که در جای دیگری طبقه‌بندی نشده است و استفاده از آنها به واحدهایی محدود می‌گردد که حقوق مالکیت مسلم بر اطلاعات داشته یا به سایر واحدهایی که مجوز استفاده را از مالکان آن دریافت کرده‌اند، محدود می‌شود. دارایی‌ها باید بر اساس هزینه جایگزینی آنها با احتساب هزینه استهلاک یا ارزش فعلی دریافتی‌های مورد انتظار آتی ارزیابی شوند.

سامانه‌های تسلیحاتی (۶۱۱۴)

۷-۷۴ سامانه‌های تسلیحاتی (۶۱۱۴) شامل وسایل نقلیه و تجهیزات دیگر مانند کشتی‌های جنگی، زیردریایی‌ها، هواپیماهای نظامی، تانک‌ها، ناوهای موشک‌انداز، پرتابگرها و غیره می‌شود. سامانه‌های تسلیحاتی به عنوان دارایی‌های ثابت تلقی می‌شوند. سامانه‌های تسلیحاتی نظامی شامل وسایل نقلیه تخصصی و سایر تجهیزات مانند کشتی‌های جنگی، زیردریایی‌ها، هواپیماهای نظامی، تانک‌ها، ناوهای موشک‌انداز و پرتابگرها و غیره به‌طور مداوم در ارائه خدمات دفاعی مورد استفاده قرار می‌گیرند، حتی اگر استفاده در زمان صلح صرفاً برای ایجاد بازدارندگی باشد.

بنابراین، سیستم‌های تسلیحات نظامی باید به عنوان دارایی‌های ثابت طبقه‌بندی شوند و این طبقه‌بندی سیستم‌های تسلیحات نظامی به عنوان دارایی‌های ثابت باید بر اساس همان معیارهایی باشد که برای سایر دارایی‌های ثابت رفتار می‌شود- یعنی دارایی‌های تولید شده‌ای که خود به‌طور مکرر یا مستمر بیش از یک سال - در فرآیندهای تولید مورد استفاده قرار می‌گیرند. در سامانه‌های تسلیحاتی که/کثر سلاح‌های یک‌بار مصرفی (مانند مهمات، موشک، راکت، بمب و...) در آن استفاده می‌شود به عنوان موجودی انبارهای نظامی تلقی می‌گردند (۶۱۲۲۵) (به پاراگراف‌های ۷،۸۶ و ۶،۴۹ مراجعه کنید). با این حال، برخی از اقلام تسلیحاتی یک‌بار مصرف مانند انواع برخی از موشک‌های بالستیک با قابلیت بسیار مخرب ممکن است خدمات بازدارندگی مستمری را در برابر متجاوزان ارائه دهند و بنابراین معیارهای کلی طبقه‌بندی را برای قرار گرفتن تحت عنوان دارایی‌های ثابت را برآورده می‌کنند. سامانه‌های تسلیحاتی بر اساس هزینه جایگزینی‌شان با احتساب هزینه استهلاک، ارزشیابی می‌شوند.

موجودی انبار (۶۱۲)

۷-۷۵ موجودی‌های انبار (۶۱۲) دارایی‌های تولیدشده متشکل از کالاها و خدماتی هستند که در دوره جاری یا در دوره قبل از آن ایجاد شده و برای فروش، استفاده در تولید یا سایر مصارف در آینده نگهداری می‌شوند. موجودی‌های انبار تحت عنوان مواد و لوازم (۶۱۲۲۱)، کار در دست ساخت (۶۱۲۲۲)، کالاهای ساخته شده (۶۱۲۲۳)، کالاها برای فروش مجدد (۶۱۲۲۴) و موجودی در انبارهای نظامی (۶۱۲۲۵) طبقه‌بندی می‌شوند، همان‌طور که در جدول ۶ نشان داده شده است. هر یک از این نوع موجودی‌های انبار عملکرد اقتصادی متفاوتی دارند.

۷-۷۶ موجودی‌ها شامل انباشت دارایی‌ها از نوع زیر است:

- کالاهایی که هنوز نزد واحدهایی است که آنها را قبل از اینکه مراحل فرآوری بیشتری را طی کنند به واحدهای دیگر فروخته، تحویل داده یا در راه‌های دیگر مورد استفاده قرار می‌گیرند.
- محصولات دریافتی از واحدهای دیگر که برای استفاده در تولید کالاها و خدمات بازاری و غیربازاری توسط واحدها یا برای بازفروش بدون پردازش بیشتر در نظر گرفته شده است.
- ذخایر راهبردی، کالاهایی هستند که برای مقاصد استراتژیک و اضطراری نگهداری می‌شوند، کالاهایی که توسط سازمان‌های تنظیم‌کننده بازار و سایر کالاهای دارای اهمیت ویژه برای کشور مانند غلات، موجودی انبارهای نظامی و نفت در این گروه قرار می‌گیرند.

۷-۷۷ موجودی انبار ممکن است شامل خدماتی باشد که از جمله کارهای در دست اقدام یا کالاهای ساخته شده هستند- به عنوان مثال، نقشه‌های معماری که در مرحله تکمیل هستند یا تکمیل شده‌اند و منتظر شروع سازه‌ای هستند که در آن استفاده شوند.

۷-۷۸ موجودی‌های انبار باید بر اساس قیمت‌های فعلی بازار آنها که در ترازنامه منظور می‌گردد، ارزش گذاری شوند نه قیمت‌های خریدشان. در اصل، قیمت‌های جاری بازار برای اکثر انواع موجودی‌ها باید در دسترس باشد؛ اما در عمل، ارزش موجودی‌ها اغلب با تعدیل ارزش دفتری یا تحصیل موجودی‌ها با کمک شاخص‌های قیمت، برآورد می‌شود.

لوازم و ملزومات (۶۱۲۲۱)

۷-۷۹ لوازم و ملزومات (۶۱۲۲۱) شامل کلیه کالاهایی است که به قصد استفاده از آنها به عنوان نهاده در فرایند تولید نگهداری می‌شود. واحدهای بخش عمومی ممکن است لوازم و ملزومات گوناگونی را از جمله لوازم اداری، سوخت و مواد غذایی نگهداری کنند. هر واحد بخش عمومی ممکن است انتظار داشته باشد که برخی از مواد و لوازم را چنانچه فقط لوازم اداری باشد، نگهداری کند. لوازم و ملزومات را اغلب می‌توان بر اساس قیمت‌های فعلی بازار همان کالاها مورد ارزش گذاری قرار داد.

جدول ۶: طبقه‌بندی موجودی‌های انبار

612 Inventories	۶۱۲ موجودی انبار
61221 Materials and supplies	۶۱۲۲۱ لوازم و ملزومات
61222 Work in progress	۶۱۲۲۲ کار در دست اقدام
61223 Finished goods	۶۱۲۲۳ کالاهای ساخته شده
61224 Goods for resale	۶۱۲۲۴ کالا برای بازفروش
61225 Military inventories	۶۱۲۲۵ موجودی انبار نظامی

کار در دست اقدام (۶۱۲۲۲)

۷-۸۰ کار در دست اقدام (۶۱۲۲۲) شامل کالاها و خدماتی است که هنوز به اندازه کافی پردازش نشده‌اند تا بتوان آنها را به طور معمول به سایر واحدهای سازمانی عرضه کرد. واحدهای دولتی که اساساً خدمات غیربازاری تولید می‌کنند، احتمالاً کار در حال تکمیل کمتر دارند یا اصلاً ندارند، زیرا تولید بیشتر این خدمات در یک بازه زمانی کوتاه صورت می‌گیرد یا به طور مستمر انجام می‌شود. کار در دست اقدامی که در پایان دوره گزارش منجر به خروجی کاملی از یک کالا نگردد مانند ساخت، باید ثبت شود.

تنها استثنائاتی که کار نیمه‌تمام به عنوان کار در دست ساخت ثبت می‌شود پروژه‌های نیمه تکمیل شده است که مالک نهایی تملک اقتصادی آنها را مرحله به مرحله به دست می‌آورد (به بند ۷,۳۷ مراجعه کنید). مالکیت

اقتصادی زمانی مرحله به مرحله تحقق می‌یابد که تولید برای استفاده خود تولیدکننده صورت می‌گیرد، مالک جدید مسئولیت خطرات و منافع مرتبط با دارایی نیمه‌تمام را بر عهده می‌گیرد یا زمانی که برحسب بندهای خاص مشخص شده در قرارداد فروش یا خرید مالکیت بر دارایی محرز شده باشد. در این استثنائات، محصولاتی که بخشی از فرایند تکمیل آن انجام شده باشد به عنوان تحصیل دارایی‌های ثابت ثبت می‌شود نه به عنوان محصولی که در دست ساخت است.

۷-۸۱ کار در دست ساخت می‌تواند انواع گوناگون و اشکال مختلف داشته باشد، از رشد محصولات کشاورزی گرفته تا تولید برنامه‌های کامپیوتری. اگرچه کار در دست ساخت، خروجی محسوب می‌شود که تکمیل آن به حالتی نرسیده که معمولاً بتواند به دیگران عرضه شود؛ با وجود این، مالکیت آن اگر لازم باشد قابل انتقال است.

۷-۸۲ موجودی انبار کالاهای در درست ساخت بر مبنای هزینه تولید به قیمت‌های جاری به تاریخ ثبت در ترازنامه ارزش‌گذاری می‌شود. ارزش چوب درختان آماده برداشت و سایر محصولات زراعی را می‌توان از طریق تنزیل درآمد فروش محصولات نهایی به قیمت بازار و هزینه‌های پرورش این محصولات تا رسیدن به سن قابل بهره‌برداری برآورد کرد.

کالاهای ساخته شده (۶۱۲۲۳)

۷-۸۳ کالاهای ساخته شده (۶۱۲۲۳) شامل کالاهایی است که محصول خروجی یک فرایند تولید به حساب می‌آیند و هنوز نزد تولیدکننده است و انتظار نمی‌رود قبل از عرضه به واحدهای دیگر، فرایند پردازش دیگری را توسط تولیدکننده طی کند. کالاهای ساخته شده فقط توسط واحدهایی می‌تواند نگه داشته شود که خود تولیدکننده آن هستند. واحدهای دولتی در کل دولت تنها در صورت تولید کالا برای فروش یا انتقال به واحدهای دیگر، می‌توانند کالای ساخته شده را داشته باشند. موجودی کالاهای ساخته شده بر اساس ارزش فروش فعلی آنها (قبل از افزودن هرگونه مالیات، هزینه حمل و نقل یا عوارض توزیع) یا بهای تمام شده تولید فعلی آنها (قیمت جایگزینی فعلی آنها) ارزیابی می‌شود.

کالا برای بازفروش (۶۱۲۲۴)

۷-۸۴ کالا برای بازفروش (۶۱۲۲۴) کالاهایی هستند که به منظور فروش مجدد یا انتقال به واحدهای دیگر بدون پردازش بیشتر به دست می‌آیند. کالاها برای بازفروش ممکن است توسط صاحبان آنها حمل و نقل، ذخیره، درجه‌بندی، طبقه‌بندی، شسته یا بسته‌بندی می‌شوند؛ اما تغییر ماهیت پیدا نمی‌کنند تا آنها را برای بازفروش به روش‌هایی که برای مشتریان یا ذینفعان آن جذاب باشد، ارائه نمایند. هر واحد در کل دولت که کالاها را با قیمت‌های قابل توجه اقتصادی می‌فروشد مانند غرفه‌های فروش سوغاتی مستقر در موزه‌ها، احتمالاً دارای موجودی کالا برای بازفروشی است. این گروه از کالاها همچنین شامل کالاهایی می‌گردد که توسط واحدها در کل دولت به طور رایگان یا با قیمت‌های نه‌چندان اقتصادی به سایر واحدها عرضه می‌شود. کالاهایی که توسط دولت برای مقاصد رفاه اجتماعی و توزیع بین اقشار جامعه به دست می‌آیند؛ اما هنوز به جامعه عرضه نشده است به عنوان کالاهای بازفروش طبقه‌بندی می‌گردند.

۷-۸۵ موجودی کالاها برای مقاصد بازفروش به قیمت جایگزینی فعلی آنها ارزش‌گذاری می‌شوند.

موجودی انبارهای نظامی (۶۱۲۲۵)

۷-۸۶ موجودی انبارهای نظامی (۶۱۲۲۵) شامل اقلام یک‌بار مصرف مانند مهمات، موشک، راکت، بمب و غیره است که توسط سلاح یا سامانه‌های تسلیحاتی پرتاب می‌شود. همان‌طور که در پاراگراف ۷،۷۴ در بحث سامانه‌های تسلیحاتی به عنوان دارایی‌های ثابت اشاره شد، اکثر اقلام یک‌بار مصرف به عنوان موجودی انبار در نظر گرفته می‌شوند؛ اما برخی از انواع موشک‌ها با قابلیت بسیار مخرب ممکن است به عنوان دارایی‌های ثابت در نظر گرفته شوند. موجودی انبارهای نظامی بر مبنای قیمت‌های جایگزین فعلی آنها ارزش‌گذاری می‌شوند.

اقلام با ارزش (۶۱۳)

۷-۸۷ اقلام با ارزش (۶۱۳) دارایی‌های تولید شده‌ای هستند که از ارزش قابل توجهی برخوردارند و استفاده اولیه آنها در تولید یا مصرف نیست بلکه در طی زمان به عنوان ذخیره ارزش نگهداری می‌شوند. انتظار می‌رود این گروه از کالاها از نظر ارزش واقعی افزایش پیدا کنند یا حداقل کاهش نیابند و در شرایط عادی کیفیت آنها دچار افت نشود.

۷-۸۸ اقلامی که در گروه اقلام با ارزش قرار می‌گیرند عبارت‌اند از:

- طلای غیر پولی و سایر سنگ‌ها و فلزات گران‌بها که به عنوان مواد و ملزومات در فرایند تولید به کار گرفته نمی‌شوند.
- نقاشی‌ها، مجسمه‌ها و سایر اشیایی که به عنوان آثار هنری یا عتیقه‌ای که در طی زمان عمدتاً به عنوان ذخیره ارزش نگهداری می‌شوند.

بسیاری از اقلامی که در چارچوب تعریف و توصیف یک کالای با ارزش قرار می‌گیرند و متعلق به واحدهایی در کل دولت است به عنوان ماشین‌آلات و تجهیزاتی طبقه‌بندی می‌شوند که در جای دیگری طبقه‌بندی نشده‌اند (۶۱۲۲۲)، زیرا در درجه اول به عنوان ذخیره ارزش نگهداری نمی‌شوند بلکه به عنوان مواد در تولید استفاده می‌شوند مانند نگهداری و نمایش آنها در موزه‌های دولتی (همچنین به پاراگراف ۷،۵۷ مراجعه کنید).

۷-۸۹ تا جایی که بازارهای سازمان یافته‌ای برای اشیاء قیمتی وجود داشته باشد، می‌توان آنها را با قیمت‌های فعلی بازار که شامل هزینه انتقال مالکیت مانند حق‌الزحمه یا کمیسیون می‌شود، ارزش‌گذاری کرد. در غیر این صورت، مبالغی که برای بیمه آتش‌سوزی، سرقت و سایر خطرات آنها پرداخت می‌شود می‌تواند مبنای مناسب برای ارزش‌گذاری باشد.

دارایی‌های تولید نشده (۶۱۴)

۷-۹۰ دارایی‌های غیرتولیدی شامل دارایی‌های مشهود و طبیعی - منابع طبیعی - است که حقوق مالکیت بر آنها اعمال می‌شود. دارایی‌های ناملموس (۶۱۴۴) که توسط جامعه تولید می‌شوند نیز در شمول دارایی‌های تولید نشده قرار می‌گیرد. منابع طبیعی شامل زمین (۶۱۴۱)، منابع معدنی و انرژی (۶۱۴۲) و سایر دارایی‌هایی طبیعی است (۶۱۴۳). اگر حقوق مالکیت بر منابع طبیعی احراز نشده باشد یا نتوان آن را احراز کرد، آنگاه آنها دارایی اقتصادی نیستند.

۷-۹۱ کلیه دارایی‌های غیرمنقول تولید نشده مانند زمین و سایر منابع طبیعی در قلمرو اقتصادی هر کشور، طبق عرف رایج متعلق به واحدهای ساکن آن کشور تلقی می‌شود (به بند ۲،۱۳ مراجعه کنید).

زمین (۶۱۴۱)

۷-۹۲ زمین (۶۱۴۱) شامل زمین از جمله پوشش خاک و هر آب سطحی مرتبط است که حقوق مالکیت بر آن اعمال می‌شود و مالکان می‌توانند با نگهداری یا استفاده از آنها منافع اقتصادی به دست آورند. آب‌های سطحی مرتبط شامل هرگونه مخازن، دریاچه‌ها، رودخانه‌ها و سایر آب‌های داخلی است که می‌توان بر آن‌ها حق مالکیت اعمال کرد و بنابراین می‌تواند موضوع معاملات بین واحدها باشد.

با این حال، مخزن‌های آبی که از آنها آب به طور منظم در قبال پرداخت، برای استفاده در تولید (از جمله برای آبیاری) مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد، در گروه منابع آب طبقه‌بندی می‌شوند نه در گروه آب‌های مرتبط با زمین.

۷-۹۳ زمین شامل موارد زیر نمی‌شود:

- ساختمان‌ها و سایر سازه‌های ساخته شده در زمین یا از طریق آن مانند جاده‌ها، ساختمان‌های اداری و تونل‌ها.
 - بهسازی زمین و هزینه‌های انتقال مالکیت روی زمین
 - اقسام محصولات زراعی در تاکستان‌ها، باغ‌های میوه و دیگر زمین‌های درختکاری شده، حیوانات و محصولات زراعی.
 - دارایی‌های زیرخاکی
 - منابع بیولوژیکی که حاصل کشت و زراعت نیستند.
 - منابع آب در زیرزمین.
- ۷-۹۴ زمین بر اساس قیمت جاری ارزش‌گذاری می‌شود که توسط مالک جدید قابل پرداخت است، البته بدون احتساب هزینه‌های انتقال مالکیت زمین. طبق قرارداد، هزینه‌های انتقال مالکیت بر روی زمین بر حسب خالص سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت ثبت می‌شود که به عنوان بخشی از بهسازی زمین تلقی شده و مشمول مصرف سرمایه ثابت است. ارزش زمین بسته به موقعیت مکانی و کاربردهای مناسب یا تعیین شده برای آن می‌تواند بسیار متفاوت باشد. در نتیجه هنگام تعیین قیمت فعلی بازار زمین باید این عوامل را در نظر گرفت. در تعداد از موارد، جدا کردن ارزش زمین ممکن است از ارزش سازه‌های ساخته شده روی زمین (اعیان) دشوار باشد:
- یک روش برآورد ارزش زمین به صورت جداگانه این است که نسبت ارزش عرصه (سایت) به ارزش اعیان (سازه) حاصل از ارزیابی‌های کارشناسی محاسبه شود تا ارزش زمین از طریق هزینه جایگزینی ساختمان‌ها یا از ارزش بازار جمع عرصه و اعیان به دست آید.
 - هنگامی که ارزش زمین (عرصه) را نتوان از ساختمان، سازه، مزرعه، تاکستان و غیره روی زمین (اعیان) آن جدا کرد، ترکیب این دارایی‌ها را باید در گروهی طبقه‌بندی نمود که معرف بخش بیشتر ارزش این ترکیب دارایی است.
 - به این ترتیب، اگر ارزش بهسازی زمین (که شامل تسطیح محل، آماده‌سازی برای احداث ساختمان یا کاشت محصولات و هزینه‌های انتقال مالکیت می‌شود) را نتوان از ارزش زمین در حالت طبیعی آن جدا کرد، ارزش زمین بسته به اینکه کدام گروه (زمین یا بهسازی) سهم بیشتری در ارزش کل دارد، در آن گروه طبقه‌بندی می‌شود.
- ۷-۹۵ زمین در ترازنامه مالک قانونی ثبت می‌شود مگر در مواردی که زمین از سایر دارایی‌هایی که مشمول اجاره مالی می‌شوند، قابل تفکیک نباشد. این ممکن است اغلب در رابطه با اجاره مالی یک ساختمان یا کشت روی زمین اتفاق بیفتد، زمانی که دارایی‌های تفکیک‌ناپذیر از جمله زمین در ترازنامه مالک اقتصادی لحاظ شود.

۷-۹۶ طبق عرف رایج، در مواردی که مالک قانونی یک ساختمان مالک قانونی زمینی نیست که ساختمان روی آن بنا شده است؛ اما قیمت خرید ساختمان شامل پیش‌پرداخت اجاره‌بها عرصه همان ساختمان است بدون اینکه هیچ‌گونه پرداخت‌های بعدی در آینده مشمول آن شود. در این حالت، زمین (عرصه) به عنوان دارایی در ترازنامه مالک ساختمان بنا شده، ثبت می‌گردد.

منابع معدنی و انرژی (۶۱۴۲)

۷-۹۷ منابع معدنی و انرژی (۶۱۴۲) شامل ذخایر معدنی و انرژی واقع در سطح زمین یا زیر سطح آن است که با توجه به فناوری فعلی و قیمت‌های نسبی از نظر اقتصادی قابل بهره‌برداری هستند. حقوق مالکیت بر منابع معدنی و انرژی معمولاً از مالکیت خود زمین قابل تفکیک است. ذخایر ممکن است در سطح زمین یا زیر سطح زمین از جمله ذخایر زیر دریا واقع شوند؛ اما باید از نظر اقتصادی قابل بهره‌برداری باشند. منابع معدنی و انرژی شامل ذخایر شناخته شده نفت، گاز طبیعی، زغال سنگ، معادن فلزی (شامل سنگ معدن آهنی، غیرآهنی و فلزات گران‌بها) و ذخایر معدنی غیرفلزی (شامل معادن سنگ، معادن گل رس و شن، ذخایر معدنی شیمیایی و کود و رسوبات نمک، کوارتز، گچ، سنگ‌های قیمتی طبیعی، آسفالت، قیر و زغال سنگ نارس) هستند. سازه‌های درون چاه حفاری معدن، چاه‌ها و سایر تأسیسات استخراج معدن از زیر خاک، به عنوان سایر سازه‌ها جز دارایی‌های ثابت محسوب می‌شوند تا دارایی‌های زیرخاکی (۶۱۱۳).

۷-۹۸ ارزش منابع معمولاً بر حسب ارزش فعلی خالص بازدهی مورد انتظار ناشی از بهره‌برداری تجاری آنها برآورد می‌شود؛ اما اگر مالکیت دارایی‌های زیرخاکی به‌طور مکرر در بازارها تغییر کند، در این صورت امکان دارد که بتوان قیمت‌های مناسب آنها را به دست آورد. در عمل، ممکن است لازم باشد از ارزش‌گذاری‌هایی که مالکان دارایی‌ها روی آن‌ها می‌گذارند در محاسبه ارزش دارایی‌ها استفاده شود.

۷-۹۹ اغلب اتفاق می‌افتد که شرکت استخراج‌کننده یک منبع معدنی با صاحب منبع معدن متفاوت است. برای مثال در بسیاری از کشورها منابع نفتی جز اموال دولت محسوب می‌شود. با این حال، این استخراج‌کننده معدن است که تعیین می‌کند منبع معدنی با چه سرعتی استحصال و استخراج شود و از آنجایی که منابع معدنی در مقیاس زمانی مورد نظر انسان قابل تجدید نیست، به نظر می‌رسد که مالکیت اقتصادی استخراج‌کننده تغییر کرده است، حتی اگر این انتقال مالکیت، ماهیت قانونی پیدا نکرده باشد. از طرفی این حالت الزاماً به آن معنا نیست که استخراج‌کننده تا زمانی که منبع معدنی تماماً استحصال نشده است، حق بهره‌برداری آن را خواهد داشت. از آنجایی که روشی وجود ندارد که بتوان به نحو کاملاً رضایت بخشی ارزش دارایی را بین مالک قانونی و استخراج‌کننده تعیین کرد، از این‌رو کل ارزش منبع معدنی در ترازنامه مالک قانونی نشان داده می‌شود و استخراج‌کننده مبالغی را به عنوان اجاره به مالک پرداخت می‌کند؛ بنابراین، این نحوه برخورد حسابداری با

ارزش دارایی منبع معدنی درواقع بسط مفهوم اجاره منبع معدنی است که در این حالت در مورد دارایی معدنی تمام شدنی نیز اعمال می‌شود، همان‌طور که در بندهای ۵،۱۳۰ و A۴،۱۶ A۴،۱۷ شرح داده شده است.

سایر دارایی‌هایی که به‌طور طبیعی ایجاد می‌شود (۶۱۴۳)

۷-۱۰۰ سایر دارایی‌های که به‌طور طبیعی ایجاد می‌شود (۶۱۴۳) شامل منابع بیولوژیکی کشت و زرع نشده (۶۱۴۳۱)، منابع آب (۶۱۴۳۲) و سایر منابع طبیعی (۶۱۴۳۳) هستند که در جدول ۷،۷ نشان داده شده است. ۷-۱۰۱ منابع بیولوژیکی کشت و زرع نشده (۶۱۴۳۱) شامل حیوانات، پرندگان، ماهی‌ها و گیاهانی است که هم یکبار محصول می‌دهند و هر بار هم تولید همان محصول را تکرار می‌کنند که حقوق مالکیت بر آنها برای واحدهای مالک محفوظ است؛ اما رشد طبیعی یا بازتولید آنها تحت کنترل، مسئولیت و مدیریت مستقیم هیچ واحد نهادی قرار ندارد. به عنوان مثال، می‌توان به جنگل‌های بکر و شیلات اشاره کرد که از نظر تجاری قابل بهره‌برداری هستند. فقط آن گروه از منابعی که دارای ارزش اقتصادی هستند و در ارزش زمین مربوطه لحاظ نمی‌گردد را شامل می‌شوند. از آنجایی که قیمت‌های مشهود در بازار این منابع احتمالاً در دسترس نیستند، چنین دارایی‌هایی معمولاً برحسب ارزش فعلی بازدهی آتی مورد انتظار ارزشگذاری می‌شوند (به بند ۷،۳۳ مراجعه کنید).

۷-۱۰۲ منابع آب (۶۱۴۳۲) شامل منابع آب سطحی و زیرزمینی است که برای استخراج استفاده می‌شود تا جایی که کمبود آنها منجر به اعمال حقوق مالکیت یا استفاده، ارزش‌گذاری بازار و برخی تدابیر کنترل اقتصادی شود. از آنجایی که قیمت‌های مشهود در بازار این منابع احتمالاً در دسترس نیستند، چنین دارایی‌هایی معمولاً برحسب ارزش فعلی بازدهی آتی مورد انتظار ارزشگذاری می‌شوند.

۷-۱۰۳ گروه دیگر منابع طبیعی (۶۱۴۳۳) شامل طیفی از امواج الکترومغناطیسی است که شامل محدوده فرکانس‌های رادیویی مورد استفاده در انتقال صدا، داده و تلویزیون است. ارزش طیف فرکانس‌ها معمولاً بر حسب ارزش فعلی بازدهی آتی مورد انتظار تعیین می‌شود. اگر قرارداد بلندمدتی برای استفاده از طیف وجود داشته باشد، ارزش آن می‌تواند به عنوان مبنایی برای برآورد ارزش کل دارایی استفاده شود. با توجه به تمایل سیاست‌گذاران به اجرای سیاست زیست‌محیطی از طریق کاربست ابزارهای بازار، ممکن است منابع طبیعی دیگری وجود داشته باشد که به عنوان دارایی‌های اقتصادی به حساب آید (همچنین به پاراگراف‌های A۴،۱۸۸-۴،۴۰A و A۴،۴۸۸-۴،۵۰ در مورد نحوه رفتار با مجوزها و حق امتیاز استفاده از منابع طبیعی مراجعه کنید).

جدول ۷: طبقه‌بندی سایر دارایی‌هایی که به صورت طبیعی به وجود می‌آیند

6143 Other naturally occurring assets	۶۱۴۳ سایر دارایی‌هایی که به صورت طبیعی به وجود می‌آیند
61431 Noncultivated biological resources	۶۱۴۳۱ منابع بیولوژیکی کشت و زرع نشده
61432 Water resources	۶۱۴۳۲ منابع آب
61433 Other natural resources	۶۱۴۳۳ سایر منابع طبیعی
614331 Radio spectrum	۶۱۴۳۳۱ طیف فرکانس‌های رادیویی
614332 Natural resources not elsewhere classified	۶۱۴۳۳۲ منابع طبیعی طبقه‌بندی نشده در جای دیگر

دارایی‌های نامشهود تولید نشده (۶۱۴۴)

۷-۱۰۴ دارایی‌های نامشهود تولید نشده (۶۱۴۴) ساخت یا ابداع جامعه هستند که با اقدامات قانونی یا حسابداری مشهود می‌شوند. چنین دارایی‌هایی به صاحبان آنها حق انجام فعالیت‌های خاص یا تولید کالاها یا خدمات خاص اعطا می‌کند و واحدهای دیگر را از انجام این فعالیت‌ها منع می‌نماید مگر با اجازه مالک. صاحبان دارایی‌ها ممکن است بتوانند با محدود کردن استفاده از دارایی‌ها برای خود، سود انحصاری کسب کنند. دو نوع از دارایی‌های نامشهود تولید نشده را می‌توان از هم متمایز ساخت: قراردادهای اجاره‌نامه‌ها و حق امتیازها (۶۱۴۴۱) و سرقفلی و دارایی‌هایی از نوع ابزارهای بازاریابی (۶۱۴۴۲)، همان‌طور که در جدول ۸ نشان داده شده است. در صورت امکان در مواقعی که قراردادهای اجاره‌نامه‌ها و حق امتیازها در بازارها معامله می‌شوند باید آن‌ها را به قیمت‌های جاری ارزش‌گذاری نمود. در غیر این صورت، ممکن است لازم باشد از برآورد ارزش فعلی بازدهی آتی مورد انتظار استفاده شود. سرقفلی و دارایی‌های از نوع ابزارهای بازاریابی معمولاً بر مبنای هزینه‌های اولیه تملک منهای هزینه استهلاک آنها ارزش‌گذاری می‌شوند (به بند ۵۵، ۱۰ مراجعه کنید).

جدول ۸: طبقه‌بندی دارایی‌های نامشهود تولید نشده

6144 Intangible nonproduced assets	۶۱۴۴ دارایی‌های نامشهود تولید نشده
61441 Contracts, leases, and licenses	۶۱۴۴۱ قراردادهای اجاره‌نامه‌ها و حق امتیازها
614411 Marketable operating leases	۶۱۴۴۱۱ قراردادهای عملیاتی قابل معامله در بازار
614412 Permits to use natural resources	۶۱۴۴۱۲ مجوز استفاده از منابع طبیعی
614413 Permits to undertake specific activities	۶۱۴۴۱۳ مجوز برای انجام فعالیت‌های خاص
614414 Entitlement to future goods and services on an exclusive basis	۶۱۴۴۱۴ حق استفاده انحصاری از کالاها و خدمات آتی
61442 Goodwill and marketing assets	۶۱۴۴۲ سرقفلی و دارایی‌ها از نوع ابزارهای بازاریابی

قراردادهای اجاره‌نامه‌ها و حق امتیازها (۶۱۴۴۱)

۷-۱۰۵ قراردادهای اجاره‌نامه‌ها و حق امتیازها (۶۱۴۴۱) تنها زمانی به عنوان دارایی تلقی می‌شوند که هر دو شرایط زیر برآورده شوند:

- شرایط قرارداد، اجاره‌نامه یا حق امتیاز، قیمتی را برای استفاده از دارایی یا ارائه خدمات مشخص می‌کند که متفاوت با قیمتی است که در نبود قرارداد، اجاره‌نامه یا حق امتیاز حاکم است.

– یکی از طرفین قرارداد باید از نظر قانونی و عملی قادر باشد از منفعت ناشی از تفاوت قیمت بهره‌مند شود. ۷-۱۰۶ این نوع قراردادها تنها در صورتی به عنوان دارایی تلقی می‌شوند که توافقی حقوقی موجود مزایایی بیش از قیمت قابل پرداخت به موجر، مالک منابع طبیعی یا صادرکننده مجوز برای دارنده دارایی اعطا کرده باشد و دارنده بتواند از نظر قانونی و عملی از این منافع بهره‌مند شود (چنانچه اگر بازاری برای قرارداد وجود داشته باشد). در عمل توصیه می‌شود قراردادها، اجاره‌نامه‌ها و حق امتیازها فقط زمانی ثبت شوند که ارزش دارایی قابل توجه باشد و دارندگان آن واقعاً بتوانند با فروش دارایی از حق خود برای برخورداری از منفعت تفاوت قیمت استفاده کنند. در این مورد قیمت مناسب بازار لزوماً وجود دارد. دارایی فراتر از مدت توافقی شده در قرارداد وجود نخواهد داشت، از این رو ارزش آن باید با کوتاه شدن مدت باقیمانده قرارداد کاهش یابد (به بند ۵۳، ۱۰ مراجعه کنید).

۷-۱۰۷ قراردادها، اجاره‌ها و حق امتیازها ممکن است اجاره‌نامه‌های عملیاتی (اجاره تجهیزات برای انجام عملیات) و قابل معامله در بازار (۶۱۴۴۱۱)، مجوزهای استفاده از منابع طبیعی (۶۱۴۴۱۲)، مجوزهای انجام فعالیت‌های خاص (۶۱۴۴۱۳) و حق استفاده انحصاری از کالاها و خدمات آبی (۶۱۴۴۱۴) باشند.

اجاره‌نامه‌های عملیاتی (اجاره تجهیزات برای انجام عملیات) و قابل معامله در بازار (۶۱۴۴۱۱)

۷-۱۰۸ اجاره‌نامه‌های عملیاتی (اجاره تجهیزات برای انجام عملیات) و قابل معامله در بازار (۶۱۴۴۱۱) یک نوع حقوق مالکیت شخص ثالث است که در ارتباط با دارایی‌های ثابت موضوعیت پیدا می‌کند. این اجاره‌نامه‌ها، منافع اقتصادی را به دارنده آن می‌بخشد که بیش از اجاره پرداختی است لذا دارنده آن می‌تواند از طریق واگذاری آن به شخص دیگر از این منافع به‌طور قانونی و عملی استفاده کند. یک نمونه از این نوع اجاره‌نامه را می‌توان در خصوص اجاره ساختمان ذکر کرد که در آن مستأجر اجاره ثابتی را می‌پردازد اما در نبود اجاره بلندمدت، این ساختمان می‌توانست به مبلغ بالاتری اجاره داده شود. اگر در این شرایط، مستأجر هم از نظر قانونی و هم از نظر عملی قادر باشد ساختمان را به شخص دیگری اجاره دهد، در این صورت مستأجر از یک نوع دارایی به اسم اجاره عملیاتی بهره‌مند شده است (اجاره‌نامه قابل معامله در بازار).

مجوز استفاده از منابع طبیعی (۶۱۴۴۱۲)

۷-۱۰۹ مجوز استفاده از منابع طبیعی (۶۱۴۴۱۲) یک نوع حقوق مالکیت شخص ثالث است که در ارتباط با منابع طبیعی موضوعیت پیدا می‌کند. به عنوان مثال، یک واحد نهادی دارای مجوز ماهیگیری است و می‌تواند از نظر قانونی و عملی آن را به واحد دیگری بفروشد. پرداخت برای امتیاز تلفن همراه، وقتی که دارنده امتیاز از حقوق مالکیت اقتصادی مؤثر برای استفاده از طیف فرکانس رادیویی موبایل برخوردار است، به معنای فروش

دارایی تلقی می‌شود، نه پرداخت اجاره برای استفاده آن. برای تصمیم‌گیری در مورد اینکه آیا مالکیت امتیاز به طور مؤثر منتقل می‌گردد، شش معیار ذکر شده در کادر A۴.۱ باید در نظر گرفته شود.

مجوز انجام فعالیت‌های خاص (۶۱۴۴۱۳)

۷-۱۱۰ مجوز انجام یک فعالیت خاص (۶۱۴۴۱۳) خود یک دارایی برای دارنده آن محسوب می‌شود البته وقتی که: (۱) تعداد مجوزها محدود بوده و به دارندگان اجازه می‌دهد تا سودهای انحصاری کسب کنند؛ (۲) سود انحصاری ناشی از استفاده از دارایی متعلق به صادرکننده مجوز به دست نمی‌آید؛ و (۳) دارنده مجوز هم از نظر قانونی و هم عملاً قادر است مجوز را به شخص ثالث بفروشد. چنین مجوزهایی عمدتاً توسط دولت صادر می‌شود؛ اما ممکن است توسط واحدهای دیگر نیز صادر شود.

۷-۱۱۱ وقتی دولت‌ها تعداد خودروهای مجاز به فعالیت به عنوان تاکسی را محدود می‌کنند یا تعداد کازینوها را با صدور مجوز یا حق امتیاز محدود می‌نمایند، درواقع دارنده سود انحصاری برای گردانندگان تأییدشده کازینوها ایجاد می‌کنند و بخشی از سود آنها را به عنوان «عوارض» دریافت می‌نماید. برای دولت، چنین درآمدهایی به عنوان سایر مالیات‌های استفاده از کالاها و اجازه استفاده از کالاها یا انجام فعالیت‌ها ثبت می‌شود (۱۱۴۵۲) (به بند ۵،۸۱ مراجعه کنید). برای دارنده مجوز، انگیزه کسب چنین مجوزی این باور است که از طریق این مجوز می‌تواند حق کسب سود انحصاری را برای خود حداقل برابر با هزینه کسب مجوز ایجاد کند.

این مجوز برای ایجاد سود انحصاری برای دارنده مجوز یک دارایی ایجاد می‌کند البته به شرطی که دارنده حق امتیاز بتواند از طریق فروش این دارایی آن را محقق سازد، یعنی اینکه خود امتیاز انحصاری یک دارایی محسوب می‌شود. ارزش این دارایی بر اساس ارزشی که می‌توان آن را به فروش رساند، تعیین می‌شود یا اگر چنین اطلاعاتی در دسترس نباشد، بر حسب ارزش فعلی جریان سود انحصاری آتی برآورد می‌شود (همچنین به بندهای A۴،۴۲-A۴،۴۵ مراجعه کنید).

حق دسترسی انحصاری به کالاها و خدمات در آینده (۶۱۴۴۱۴)

۷-۱۱۲ حق دسترسی انحصاری به کالاها و خدمات آتی (۶۱۴۴۱۴) به موردی مربوط می‌شود که در آن یکی از طرفین قرارداد که قصد خرید کالا یا خدمات با قیمت ثابت در آینده را داشته باشد، بتواند تعهد طرف دوم قرارداد را به شخص ثالث منتقل کند. این حقوق مربوط به قراردادهای فوتبالیست‌ها و حق انحصاری ناشر برای انتشار آثار جدید یک نویسنده معین یا انتشار آثار ضبط شده توسط نوازندگان معین است (همچنین به بند A۴،۵۱ مراجعه کنید). به عنوان مثال، زمانی که یک بازیکن فوتبال خدمات خود را با یک باشگاه قرارداد می‌بندد، باشگاه می‌تواند این قرارداد را به باشگاه دیگری بفروشد.

سرقفلی و دارایی‌ها از نوع ابزارهای بازاریابی (۶۱۴۴۲)

۷-۱۱۳ خریداران بالقوه یک شرکت اغلب آماده هستند مبلغی اضافه روی خالص ارزش یک دارایی و بدهی مشخص بگذارند و آن را خریداری کنند. این مازاد پرداختی، تحت عنوان سرقفلی توصیف می‌شود و بازتاب‌دهنده ارزش ساختارهای شرکت، ارزش کار گروهی و مدیریت، فرهنگ شرکت، شبکه‌های توزیع و مشتری‌مداری است. این دارایی ممکن است جدا از سایر دارایی‌ها ارزش نداشته باشد؛ اما به ارزش دارایی‌های دیگر می‌افزاید. با نگاهی دیگر، این افزوده‌ای به ارزش هریک از دارایی‌ها است، زیرا آنها در ترکیب با یکدیگر استفاده می‌شوند.

۷-۱۱۴ سرقفلی را نمی‌توان به عنوان یک ارزش مستقل و جداگانه تلقی کرد و آن را به طرف دیگر فروخت. ارزش سرقفلی در محدوده تعریف دارایی در GFS را باید از طریق کسر کردن ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها که در جای دیگر طبقه‌بندی شده‌اند از ارزش فروش شرکت به دست آید (در عمل، از آنجایی که سرقفلی به عنوان قلم باقیمانده تخمین زده می‌شود، برآورد سرقفلی نیز منعکس‌کننده اشتباهات و حذفیات در ارزش‌گذاری سایر دارایی‌ها و بدهی‌ها خواهد بود).

۷-۱۱۵ علاوه بر خطاهای باقیمانده، ارزش سرقفلی ممکن است شامل ارزش شرکت منتج از اقلام دارایی از نوع ابزارهای بازاریابی باشد. دارایی‌ها از نوع ابزارهای بازاریابی شامل اقلامی مانند نام‌های تجاری، بنرهای تبلیغاتی، علائم تجاری، آرم‌ها و نام‌های دامنه (آدرس اینترنتی) است. یک نام تجاری را می‌توان بسیار بیشتر از یک نام یا لوگوی شرکت تفسیر کرد. ایجاد سرقفلی به خاطر این تأثیر کلی است که یک مشتری یا مشتری بالقوه از تجربه خود با شرکت و محصولات آن در خود احساس می‌کند. به معنای گسترده‌تر آن می‌تواند تفسیر شود که تأثیر برخی از ویژگی‌های سرقفلی مانند وفاداری مشتری را نیز در برمی‌گیرد.

۷-۱۱۶ ارزش سرقفلی و دارایی‌ها از نوع ابزارهای بازاریابی برابر است با تفاوت بین ارزش پرداخت‌شده برای یک واحد تجاری در حال فعالیت و مجموع دارایی‌های آن منهای مجموع بدهی‌های آن است، به طوری که هر یک از اقلام آن به‌طور جداگانه شناسایی و ارزش‌گذاری می‌شود. اگرچه سرقفلی در اکثر شرکت‌ها وجود دارد، اما به دلایل قابل اعتبار بودن سنجش، این سرقفلی تنها زمانی در GFS ثبت می‌شود که ارزش آن توسط یک معامله و معمولاً در صورت فروش کل شرکت معلوم و آشکار گردد. در برخی موارد استثناء، دارایی‌ها از این نوع ابزارهای مشخص و معین ممکن است به صورت تک‌تک و جدا از کل شرکت فروخته شود که در این صورت ارزش آنها باید در مورد هر قلم از دارایی ثبت شود.

۷-۱۱۷ ثبت ارقام سرقفلی و دارایی‌ها از نوع ابزارهای بازاریابی در ترازنامه بر مبنای افت ارزش هر قلم از این نوع دارایی صورت می‌گیرد که میزان آن در معاملات دارایی‌ها و بدهی‌های مالی و در زمان واگذاری شرکت یا فروش این ابزارهای مالی معلوم می‌شود. این ارقام مورد ارزش‌گذاری مجدد قرار نمی‌گیرد.