



مدرس‌ان شریف

فصل اول

«چارچوب نظری گزارشگری مالی خارجی در ایران»

درسنامه (۱): مقدمه‌ای بر حسابداری مالی



مقدمه

حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که وظیفه آن تهیه صورت‌های مالی به منظور کمک به تصمیم‌گیری مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر گروه‌های ذینفع می‌باشد.

حسابداری اساساً با اطلاعات مالی کمی، روبرو بوده که در پیوند با اطلاعات کیفی در امر قضاوت اعمال می‌شود. گرچه حسابداری تأکید زیادی درباره گزارشگری آنچه که قبلاً رخ داده، دارد، اما این اطلاعات گذشته، به قصد تصمیم‌گیری‌های اقتصادی برای ارزیابی انتظارات آینده، تنظیم گردیده است. پیچیدگی روزافزون معاملات مالی و وجود طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان بالقوه بزرگ‌ترین چالش موجود در گزارشگری اطلاعات مالی می‌باشد که باید فرایند گزارشگری به طور مستمر از طریق تدوین رویه‌های مناسب و یکنواخت برای گزارشگری به تناسب پیچیدگی پدیده‌ها، بهبود یافته و با بهینه نمودن راه‌کارهای اجرایی، اطلاعات مربوط، قابل اتکا و قابل مقایسه را در جهت اخذ تصمیمات مناسب فراهم سازد.

استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی

استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به اشخاصی اطلاق می‌شود که جهت رفع نیازهای اطلاعاتی متفاوت خود از این اطلاعات استفاده می‌کنند. استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری به دو گروه تحت عنوان استفاده‌کنندگان داخلی (درون‌سازمانی) و خارجی (بیرون‌سازمانی) طبقه‌بندی می‌شوند. استفاده‌کنندگان خارجی به گروه‌هایی اطلاق می‌شود که با بهره‌گیری از اطلاعات تولید شده از نتایج عملیات داخلی تصمیم‌گیری می‌نمایند. مدیریت واحد تجاری جهت رفع نیازهای اطلاعاتی این گروه که دارای منافع و علایق متفاوت و گاه متضاد می‌باشند و به منظور تأمین انتظارات و خواسته‌های آنان اطلاعات مالی متنوع، حاوی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی را که طبق الزامات قانونی و عرف جاری تهیه شده است در اختیار این گروه قرار می‌دهد.

این گروه از استفاده‌کنندگان عبارتند از:

سهامداران و سرمایه‌گذاران آتی، تولیدکنندگان و فروشندگان، اعطاکندگان تسهیلات مالی، کارکنان، مشتریان، حقوقدانان و اقتصاد دانان، اتحادیه کارگری، کارشناسان مالی، کارگزاران بورس و اوراق بهادار، مقامات مالیاتی، مراجع قانونگذاری و قضایی، بورس اوراق بهادار، طراحان و برنامه‌ریزان کشور، مراکز تصمیم‌گیری واردات و صادرات و جامعه به‌طور اعم. استفاده‌کنندگان خارجی در موقعیتی نیستند که بتوانند اطلاعات مالی خاصی را از واحدهای تجاری درخواست نمایند. آن‌ها براساس اهداف، نیازهای اطلاعاتی خود را با تکیه بر صورت‌های مالی (ابزار اصلی انتقال اطلاعات مالی واحد تجاری) رفع می‌نمایند. حرفه حسابداری در پردازش اطلاعات کمی و کیفی با رعایت اصول و مفاهیم چارچوب نظری، صورت‌های مالی را که به عنوان ابزار اصلی انتقال اطلاعات مالی می‌باشد، از طریق مدیریت واحد تجاری تهیه و جهت تصمیم‌گیری در اختیار استفاده‌کنندگان خارجی قرار می‌دهد.



استفاده‌کنندگان داخلی (مدیران) به گروهی اطلاق می‌شود که جهت مقاصد برنامه‌ریزی، ارزیابی عملیات در داخل واحد تجاری و تخصیص منابع مدیریت به اطلاعاتی نیاز دارند که بتوانند در اجرای اهداف مورد نظر از آن برخوردار گردند. این گروه از استفاده‌کنندگان (مدیران) به علت ارتباط نزدیک با محیط حسابداری و دسترسی به اطلاعات تفصیلی، تصویر کلی از وضعیت مالی و نتایج عملیات واحد تجاری تحت کنترل خود آگاهی داشته و براساس نیاز و خواسته‌های خود در تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار می‌دهند، بنابراین گزارشگری اطلاعات مالی داخلی براساس نیاز مدیریت تهیه می‌گردد. حسابداری جهت رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی به دو شاخه اصلی حسابداری مدیریت و حسابداری مالی تقسیم می‌شود. فرایند تهیه و گزارش اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان درون سازمانی اصطلاحاً حسابداری مدیریت نامیده می‌شود و فرایند تهیه و گزارش اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان برون سازمانی اصطلاحاً حسابداری مالی نامیده می‌شود که محصول نهایی و ابزار اساسی ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان برون سازمانی صورت‌های مالی اساسی است.

اجزای صورت‌های مالی

مجموعه کامل صورت‌های مالی که توسط حسابداری مالی تهیه می‌شود عبارتند از:

الف) صورت‌های مالی اساسی

- ۱- صورت وضعیت مالی - گزارشی که اطلاعات درباره منابع اقتصادی (دارایی‌ها)، تعهدات اقتصادی (بدهی‌ها) و واحد تجاری و تفاوت بین دارایی‌ها و بدهی‌ها که بیانگر حقوق مالکین است در یک مقطع زمانی معین ارائه می‌دهد، صورت وضعیت مالی نامیده می‌شود.
 - ۲- صورت سود و زیان - گزارشی است که نتایج عملکرد یک واحد تجاری طی یک دوره زمانی مشخص را ارائه می‌کند.
 - ۳- صورت سود و زیان جامع - گزارشی است که افزایش یا کاهش حقوق صاحبان سرمایه از بابت کلیه درآمدها و هزینه‌های مختلف شناسایی شده طی دوره، اعم از تحقق یافته و تحقق نیافته را نشان می‌دهد.
 - ۴- صورت جریان وجوه نقد - گزارشی است که تصویری از میزان وجوه نقد دریافتی و پرداختی حاصل از کلیه عملیات واحد تجاری را طی دوره مالی افشاء می‌کند.
- ب) یادداشت‌های توضیحی: اطلاعات بیشتر درباره سرفصل‌های ارائه شده در متن صورت‌های مالی اساسی و همچنین سایر اطلاعات لازم برای درک و تفسیر بهتر این صورت‌ها در یادداشت‌های توضیحی که جزء لاینفک صورت‌های مالی اساسی است ارائه می‌شود.

که مثال ۱: اطلاعات درباره وضعیت مالی یک واحد تجاری در کدام یک از صورت‌های مالی اساسی ارائه می‌شود؟

صورت وضعیت مالی	صورت سود و زیان	صورت سود و زیان جامع	صورت جریان وجوه نقد
بلی	بلی	بلی	خیر
خیر	بلی	بلی	خیر
بلی	خیر	خیر	خیر
بلی	خیر	خیر	بلی

پاسخ: گزینه «۳» وضعیت مالی یک واحد تجاری دربرگیرنده منابع اقتصادی تحت کنترل آن، ساختار مالی آن، میزان نقدینگی و توان بازپرداخت بدهی‌ها و ظرفیت سازگاری آن با تغییرات محیط عملیاتی است. اطلاعات درباره وضعیت مالی در صورت وضعیت مالی ارائه می‌گردد.



مدرس‌ان شریف

فصل دوم

«صورت‌های مالی اساسی»

صورت‌های مالی با مقاصد عمومی (که از این پس «صورت‌های مالی» نامیده می‌شود)، صورت‌های مالی است که هدف آن تأمین نیازهای استفاده‌کنندگان است که در موقعیتی قرار ندارند که واحد تجاری را ملزم کنند گزارش‌هایی مطابق با نیازهای اطلاعاتی خاص آن‌ها تهیه کنند. صورت‌های مالی، ارائه ساختاریافته وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری است. هدف صورت‌های مالی، ارائه اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی واحد تجاری است که برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان مفید باشد. مجموعه کامل صورت‌های مالی شامل موارد زیر است:

- الف - صورت وضعیت مالی (ترازنامه) به تاریخ پایان دوره
- ب - صورت سود و زیان برای دوره
- پ - صورت سود و زیان جامع برای دوره
- ت - صورت تغییرات در حقوق مالکانه برای دوره
- ث - صورت جریان‌های نقدی برای دوره
- ج - یادداشت‌های توضیحی، شامل اهم رویه‌های حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی

درسنامه (۱): صورت وضعیت مالی (ترازنامه)



صورت وضعیت مالی اطلاعات مربوط به منابع اقتصادی (دارایی‌ها)، تعهدات اقتصادی (بدهی‌ها) و تفاوت آن دو را (حقوق صاحبان سرمایه) در یک مقطع زمانی مشخص، ارائه می‌کند. صورت وضعیت مالی منبع اصلی اطلاعات برای ارزیابی نقدینگی و انعطاف‌پذیری مالی می‌باشد. نقدینگی به مدت زمانی اشاره دارد که انتظار می‌رود سپری شود تا یک دارایی به وجه نقد تبدیل شود یا یک بدهی پرداخت شود. انعطاف‌پذیری مالی یعنی توانایی اقدام جهت تغییر میزان و زمان جریان‌های نقدی به گونه‌ای که بتوان در مقابل رویدادهای غیر منتظره واکنش نشان داد. صورت وضعیت مالی بیانگر معادله اساسی حسابداری است:

$$\text{دارایی‌ها} = \text{بدهی‌ها} + \text{حقوق صاحبان سرمایه}$$

اقلام صورت وضعیت مالی

صورت وضعیت مالی باید حداقل شامل اقلام اصلی نشان‌دهنده مبالغ زیر باشد:

- الف - دارایی‌های ثابت مشهود
- ب - سرمایه‌گذاری در املاک
- پ - دارایی‌های نامشهود
- ت - دارایی‌های مالی (به جز مبالغ مندرج در قسمت‌های (ث)، (ج) و (د))
- ث - سرمایه‌گذاری‌هایی که حسابداری آن‌ها به روش ارزش ویژه انجام شده است
- ج - دارایی‌های زیستی
- چ - موجودی‌ها
- ح - دریافتی‌های تجاری و سایر دریافتی‌ها
- خ - سفارشات و پیش‌پرداخت‌ها

د - نقد و معادلهای نقد

ذ - دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

ر - پرداختنی‌های تجاری و سایر پرداختنی‌ها

ز - ذخایر

ژ - بدهی‌های مالی (به جز مبالغ مندرج در قسمت‌های (ر) و (ز))

س - بدهی‌ها و دارایی‌های مالیات جاری، طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۵ مالیات بر درآمد

ش - بدهی‌های مالیات انتقالی و دارایی‌های مالیات انتقالی طبق تعریف استاندارد حسابداری ۳۵

ص - پیش‌دریافت‌ها

ض - بدهی‌های مجموعه واحد که طبق استاندارد حسابداری ۳۱، به‌عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است.

ط - منافع فاقد حق کنترل، ارائه شده در بخش حقوق مالکانه

ظ - سرمایه و اندوخته‌های قابل انتساب به مالکان واحد تجاری اصلی.

نکته: واحد تجاری باید دارایی‌های جاری و غیرجاری، و بدهی‌های جاری و غیرجاری را در طبقات جداگانه در صورت وضعیت مالی ارائه کند، مگر در مواردی که ارائه بر مبنای نقدشوندگی، اطلاعات قابل اتکا و مربوطتر فراهم آورد. در صورت به‌کارگیری این استثنا، واحد تجاری باید تمام دارایی‌ها و بدهی‌ها را به ترتیب نقدشوندگی ارائه کند.

دارایی‌ها

واحد تجاری هنگامی باید یک دارایی را به‌عنوان جاری طبقه‌بندی کند که:

الف - انتظار داشته باشد در چرخه عملیاتی عادی، دارایی به نقد تبدیل شود یا قصد فروش یا مصرف آن را داشته باشد؛

ب - دارایی را اساساً با هدف مبادله نگهداری کند؛

پ - انتظار داشته باشد دارایی در مدت دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، به نقد تبدیل شود؛

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

دارایی‌های جاری شامل دارایی‌هایی نظیر نقد و معادل‌های نقد، دریافتنی‌های تجاری و سایر دریافتنی‌ها، موجودی‌ها و سفارشات و پیش‌پرداخت‌ها است که در چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری فروخته می‌شود، به مصرف می‌رسد یا به نقد تبدیل می‌شود؛ حتی اگر انتظار نرود که طی دوازده ماه پس از دوره گزارشگری به نقد تبدیل شود. همچنین، دارایی‌های جاری، دارایی‌هایی که اساساً با هدف مبادله نگهداری می‌شود و حصه جاری دارایی‌های مالی غیرجاری را در برمی‌گیرد. در صورتی که یک دارایی با تعریف دارایی جاری مطابقت داده نشود، واحد تجاری باید آن دارایی را به‌عنوان غیرجاری طبقه‌بندی کند.

نکته ۲: چرخه عملیاتی واحد تجاری، مدت زمان بین تحصیل دارایی‌ها به منظور پردازش و تبدیل آن‌ها به نقد یا معادل‌های نقد است. در مواردی که چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری به وضوح قابل تشخیص نیست، مدت آن دوازده ماه فرض می‌شود.

نکته ۳: معادل‌های نقد با هدف ایفای تعهدات نقدی کوتاه‌مدت، و نه با هدف سرمایه‌گذاری یا سایر اهداف، نگهداری می‌شود. برای اینکه سرمایه‌گذاری به‌عنوان معادل نقد شناخته شود، باید به سرعت قابل تبدیل به مبلغ معینی نقد باشد و ریسک تغییر ارزش آن کم باشد. بنابراین، سرمایه‌گذاری معمولاً فقط زمانی واجد شرایط به‌عنوان معادل‌های نقد است که سررسید آن کوتاه، مثلاً حداکثر سه ماه از تاریخ تحصیل، باشد.

نکته ۴: چنانچه بخشی از وجوه نقد برای پرداخت بدهی‌های غیرجاری (بازپرداخت بدهی‌های بلندمدت و توسعه آتی واحد تجاری) یا اهداف دیگر (وجوه نقد مسدود شده توسط مقامات قضایی) محدود شده باشد، این وجوه جزء دارایی‌های جاری گزارش نمی‌شود و در بخش سایر دارایی‌ها در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) منعکس می‌شود.

نکته ۵: یکی از اقلام دارایی‌های جاری، دارایی‌های غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده می‌باشد. این نوع دارایی‌ها آماده برای فروش بوده و فروش آن‌ها بسیار محتمل است. واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندی شده به‌عنوان نگهداری شده برای فروش را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری نماید.

نکته ۶: واحد تجاری باید یک دارایی غیرجاری را که طبقه‌بندی آن به‌عنوان نگهداری شده برای فروش متوقف شده است (یا اینکه از مجموعه واحد نگهداری شده برای فروش خارج می‌شود)، به اقل مبالغ زیر اندازه‌گیری کند:

الف - مبلغ دفتری آن قبل از این که دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) به‌عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شود، پس از تعدیل بابت هرگونه استهلاک، یا تجدید ارزیابی که در صورت عدم طبقه‌بندی دارایی (یا مجموعه واحد) به‌عنوان نگهداری شده برای فروش شناسایی می‌شد.

ب - مبلغ بازیافتنی آن در تاریخ انصراف از فروش.



کلمه مثال ۱: شرکت سهامی کرمان نسبت به خرید سهام سایر شرکت‌های تجاری اقدام نموده است تا بتواند از محل وجوه حاصله از فروش آن‌ها وسائلی نقلیه خریداری نماید. این رقم در صورت وضعیت مالی پایان دوره در کدام سرفصل نشان داده شوند؟ (آزاد ۸۴)

(۱) دارایی‌های جاری (۲) دارایی‌های ثابت (۳) سایر دارایی‌ها (۴) دارایی‌های غیرجاری

پاسخ: گزینه «۴» سهام خریداری شده جهت تحصیل وسائلی نقلیه باید تحت سرفصل سرمایه‌گذاری‌ها در بخش دارایی‌های غیر جاری طبقه‌بندی شود.

کلمه مثال ۲: گردش اقلام در چارچوب گروه دارایی‌های جاری، صورت وضعیت مالی در اصطلاح کدام یک از موارد زیر است؟ (آزاد ۸۵)

(۱) چرخه حسابداری (۲) چرخه جاری (۳) چرخه عادی عملیات (۴) چرخه سرمایه در گردش

پاسخ: گزینه «۳» دارایی‌های جاری عبارت است از وجه نقد یا معادل نقدی که استفاده از آن محدود نشده باشد و سایر دارایی‌هایی که انتظار رود طی چرخه عملیات معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، مصرف یا فروخته شود و یا به وجه نقد یا دارایی دیگری که نقد شدن آن قریب به یقین است، تبدیل شود.

کلمه مثال ۳: کدام یک از شرایط زیر، به تنهایی برای طبقه‌بندی دارایی غیرجاری به‌عنوان نگهداری‌شده برای فروش کافی است؟ (آزمون حسابدار رسمی ۹۳)

(۱) احتمال فروش دارایی در یک سال آینده وجود داشته باشد.
 (۲) مدیریت واحد تجاری، تصمیم جدی برای فروش آن را داشته باشد.
 (۳) برای فروش فوری در وضعیت فعلی آماده بوده و فروش آن بسیار محتمل باشد.
 (۴) دارایی توسط واحد تجاری قابل استفاده نبوده و احتمال فروش یا برکناری آن وجود داشته باشد.

پاسخ: گزینه «۳» دارایی نگهداری شده برای فروش، یک دارایی غیرجاری است که برای فروش فوری آماده باشد و فروش آن بسیار محتمل باشد.

کلمه مثال ۴: برای اندازه‌گیری یک دارایی غیرجاری که طبقه‌بندی آن به‌عنوان «نگهداری‌شده برای فروش» متوقف شده است، کدام یک از معیارهای زیر کاربرد ندارد؟ (آزمون حسابدار رسمی ۸۹)

(۱) ارزش اقتصادی در تاریخ انصراف از فروش
 (۲) بهای جایگزینی در تاریخ انصراف از فروش
 (۳) خالص ارزش فروش در تاریخ انصراف از فروش
 (۴) مبلغ تجدید ارزیابی یا مبلغ دفتری آن قبل از این که دارایی غیرجاری به‌عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی گردد، پس از تعدیل بابت هرگونه استهلاک.

پاسخ: گزینه «۲» با توجه به توضیحات نکته ۵ گزینه (۲) صحیح است. لازم به توضیح است که مبلغ بازیافتنی بیانگر ارزش اقتصادی یا خالص ارزش فروش هر کدام بیشتر است، می‌باشد.

کلمه مثال ۵: کدام یک از اقلام زیر دارایی جاری نمی‌باشد؟ (آزمون حسابدار رسمی ۸۶)

(۱) موجودی مواد پیمان‌های بلندمدت
 (۲) پیش پرداخت برای خرید مواد اولیه
 (۳) پیش پرداخت خرید دارایی‌های سرمایه‌ای
 (۴) موجودی کالای پیمان‌های بلندمدت که ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه یا یک چرخه عملیاتی معمول نقد نشود.

پاسخ: گزینه «۳» موارد بیان شده در گزینه‌های ۱، ۲ و ۴ جزء دارایی‌های جاری می‌باشند و پیش‌پرداخت خرید دارایی‌های سرمایه‌ای عمدتاً در بخش دارایی‌های ثابت مشهود منعکس می‌شود.

بدهی‌ها

واحد تجاری هنگامی باید یک بدهی را به عنوان جاری طبقه‌بندی کند که:
 الف - انتظار داشته باشد بدهی را در چرخه عملیاتی عادی تسویه کند
 ب - بدهی را اساساً با هدف مبادله نگهداری کند؛
 پ - متعهد باشد بدهی را در مدت دوازده ماه پس از دوره گزارشگری تسویه کند؛
 ت - برای حداقل دوازده ماه پس از دوره گزارشگری، حق بی‌قید و شرط برای به تعویق انداختن تسویه بدهی را نداشته باشد. شرایط یک بدهی که به اختیار طرف مقابل می‌تواند موجب تسویه آن از طریق انتشار ابزارهای مالکانه شود، طبقه‌بندی بدهی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد.

بدهی‌های جاری شامل پرداختی‌های تجاری و برخی تعهدات مرتبط با کارکنان و سایر مخارج عملیاتی می‌باشد، حتی اگر تعهد تسویه آن، طی مدتی بیش از دوازده ماه پس از دوره گزارشگری باشد. در طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌های واحد تجاری، چرخه عملیاتی عادی یکسانی اعمال می‌شود. زمانی که چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری به وضوح قابل تشخیص نباشد، فرض می‌شود مدت آن دوازده ماه است.

سایر بدهی‌های جاری، در چرخه عملیاتی عادی واحد تجاری تسویه نمی‌شود، اما سررسید آن طی دوازده ماه پس از دوره گزارشگری است یا اساساً با هدف مبادله نگهداری می‌شود. اضافه برداشت‌های بانکی، حصه جاری بدهی‌های مالی غیرجاری، سود تقسیمی پرداختی، مالیات بر درآمد و سایر پرداختی‌های غیرتجاری، مثال‌هایی از این بدهی‌های جاری است. در صورتی که یک بدهی با تعریف بدهی جاری مطابقت داده نشود، واحد تجاری باید آن بدهی را به عنوان غیر جاری طبقه‌بندی کند.

نکته ۷: حصه جاری بدهی‌های مالی غیرجاری آن بخش از بدهی غیرجاری است که سررسید آن طی دوازده ماه پس از دوره گزارشگری باشد.
نکته ۸: چنانچه واحد تجاری، دارایی‌ها و بدهی‌ها را در صورت وضعیت مالی به جاری و غیرجاری طبقه‌بندی کند، باید دارایی‌های (بدهی‌های) مالیات انتقالی را به‌عنوان دارایی (بدهی) غیرجاری تلقی کند.

نکته ۹: طبق استانداردهای حسابداری شماره (۱) با عنوان نحوه ارائه صورت‌های مالی، دارایی‌ها و بدهی‌ها نباید با یکدیگر تهاتر شوند مگر این که تهاتر آن‌ها طبق استاندارد حسابداری دیگری الزامی یا مجاز باشد. باید توجه داشت که خالص کردن ارقام با تهاتر، متفاوت است. گزارش دارایی‌ها به طور خالص تهاتر نیست. نمونه‌های آن کسر ارقام کاهنده همانند ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، کسر کردن تخفیفات نقدی خرید از مبلغ خرید، کسر کردن سود تضمین شده سنوات آتی از مبلغ بدهی و یا کسر کردن استهلاک انباشته از دارایی‌های مربوط می‌باشد. کسر کردن مبلغ دریافتی و دریافتی بابت پیشرفت کار از درآمد انباشته و کسر کردن پیش پرداخت مالیات از بدهی مالیاتی نمونه‌هایی از تهاتر می‌باشد.

حقوق صاحبان سرمایه

همانند دارایی‌ها و بدهی‌ها، حقوق صاحبان سرمایه نیز از طبقات فرعی تشکیل شده است؛ اما این طبقات فرعی در واحدهای تجاری مختلف، یکسان نیست. در واحدهای تک مالکی، حقوق صاحبان سرمایه به صورت یک مبلغ ارائه می‌شود که به آن سرمایه مالک نیز اطلاق می‌گردد و نیازی به تفکیک اجزای سرمایه مالک نیست. در شرکت‌های تضامنی نیز حقوق صاحبان سرمایه مشابه حقوق مالک در واحدهای تک مالکی است؛ با این تفاوت که در این شرکت‌ها، سرمایه با توجه به میزان مالکیت هر یک از شرکا گزارش می‌شود. این وضعیت در خصوص شرکت‌های سهامی متفاوت است و دارای اجزای فرعی می‌باشد. اصلی‌ترین اجزای حقوق صاحبان سرمایه در شرکت‌های سهامی شامل سرمایه، افزایش سرمایه در جریان، صرف سهام، صرف سهام خزانه، اندوخته قانونی، سایر اندوخته‌ها، مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها، تفاوت تسعیر ارز عملیات خارجی، سود انباشته و سهام خزانه می‌باشد.

نکته ۱۰: نحوه ارائه و طبقه‌بندی اقلام در صورت‌های مالی از یک دوره به دوره بعد نباید تغییر کند، مگر در مواردی که:
 الف) تغییری عمده در ماهیت عملیات واحد تجاری یا تجدیدنظر در نحوه ارائه صورت‌های مالی حاکی از این باشد که تغییر مزبور به ارائه مناسب‌تر معاملات یا سایر رویدادها منجر شود.

ب) تغییر در نحوه ارائه به موجب یک استاندارد حسابداری الزامی شود.

کهمثال ۶: کدام یک از اقلام زیر عموماً بدهی جاری تلقی نمی‌شود؟

- (۱) حصه جاری وام‌های بلندمدت
- (۲) بدهی‌های کوتاه‌مدتی که قرار است از محل وجوه دارایی‌های غیرجاری و خاصی پرداخت شود.
- (۳) بدهی مالیاتی و بدهی حق بیمه کارگران بیمه شده.
- (۴) پیش‌دریافت فروش.

پاسخ: گزینه «۲» تعهداتی که از طریق تأمین مالی بلندمدت تسویه خواهند شد یا بدهی‌هایی که از محل دارایی‌های غیرجاری تسویه خواهند شد، به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی نمی‌شوند.

کهمثال ۷: یکی از حساب‌های بانکی شرکت نمونه که ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال موجودی دارد توسط یکی از سازمان‌های دولتی بابت بدهی اعلام شده مسدود شده است، شرکت به این بدهی اعتراض کرده است. با توجه به فرایند طولانی رسیدگی انتظار نمی‌رود تا پایان سال بعد از این حساب بانکی رفع مسدودی شود، مبلغ مذکور در کدام یک از سرفصل‌های ترازنامه منعکس می‌شود؟

- (۱) موجودی نقد
- (۲) سایر دارایی‌ها
- (۳) بدهی مربوط (به صورت کاهنده)
- (۴) سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی

پاسخ: گزینه «۲» با توجه به محدودیت در برداشت از حساب‌های بانکی، حساب فوق در بخش سایر دارایی‌ها انعکاس می‌یابد.



(سراسری ۸۶)

کله مثال ۸: کدام یک از موارد زیر تهاتر دارایی با بدهی است؟

- (۱) کسر کردن تخفیفات نقدی خرید از مبلغ خرید
- (۲) کسر کردن پیش‌پرداخت مالیات از بدهی مالیاتی
- (۳) کسر کردن سود تضمین شده سنوات آتی از مبلغ بدهی
- (۴) کاهش ذخیره هزینه‌های پرداخت نشده در نتیجه پرداخت این هزینه‌ها

پاسخ: گزینه «۲» طبق استانداردهای حسابداری شماره (۱) با عنوان نحوه ارائه صورت‌های مالی، دارایی‌ها و بدهی‌ها نباید با یکدیگر تهاتر شود مگر این که تهاتر آن‌ها طبق استاندارد حسابداری دیگری الزامی یا مجاز باشد. باید توجه داشت که خالص کردن ارقام با تهاتر، متفاوت است. گزارش دارایی‌ها به طور خالص تهاتر نیست. نمونه‌های آن کسر اقلام کاهنده همانند ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، کسر کردن تخفیفات نقدی خرید از مبلغ خرید، کسر کردن سود تضمین شده سنوات آتی از مبلغ بدهی و یا کسر کردن استهلاک انباشته از دارایی‌های مربوط می‌باشد. کسر کردن مبالغ دریافتی و دریافتنی بابت پیشرفت کار از درآمد انباشته و کسر کردن پیش پرداخت مالیات از بدهی مالیاتی نمونه‌هایی از تهاتر می‌باشد.

(سراسری ۹۰)

کله مثال ۹: ثبات رویه در نحوه ارائه و طبقه‌بندی اقلام در صورت‌های مالی در کدام یک از موارد زیر نمی‌تواند تغییر یابد؟

- (۱) تغییری عمده در ماهیت عملیات واحد تجاری رخ داده باشد.
- (۲) تغییری در نحوه ارائه به موجب یک استاندارد حسابداری الزامی می‌شود.
- (۳) تغییری در نحوه ارائه و طبقه‌بندی اقلام در صورت‌های مالی موجب ارائه اطلاعات مربوطتری گردد.
- (۴) تجدیدنظر در نحوه ارائه صورت‌های مالی حاکی از این باشد که تغییر مزبور به ارائه مناسب‌تر معاملات منجر شود.

پاسخ: گزینه «۳» نحوه ارائه و طبقه‌بندی اقلام در صورت‌های مالی از یک دوره به دوره بعد نباید تغییر کند، مگر در مواردی که: الف) تغییری عمده در ماهیت عملیات واحد تجاری یا تجدیدنظر در نحوه ارائه صورت‌های مالی حاکی از این باشد که تغییر مزبور به ارائه مناسب‌تر معاملات یا سایر رویدادها منجر شود. ب) تغییری در نحوه ارائه، به موجب یک استاندارد حسابداری الزامی شود. با توجه به موارد مطرح شده، گزینه (۳) صحیح است.

کله مثال ۱۰: چرخه‌ی عملیاتی شرکت آلفا نامشخص است. این شرکت برای طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها باید از چه قاعده‌ای پیروی کند؟ (سراسری ۹۵)

- (۱) باید تمام دارایی‌ها و بدهی‌ها را به‌عنوان غیرجاری طبقه‌بندی کند.
- (۲) باید از مبنای چرخه عملیات که می‌تواند کمتر یا بیشتر از یک‌سال باشد، استفاده کند.
- (۳) باید از مبنای یک‌سال برای طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و غیرجاری استفاده کند.
- (۴) هیچ الزامی برای طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و غیرجاری وجود ندارد.

پاسخ: گزینه «۴» آن دسته از واحدهای تجاری که چرخه عملیاتی آن‌ها نامشخص یا بسیار طولانی است، نیازی به طبقه‌بندی آن‌ها برحسب جاری و غیرجاری نیست.

کله مثال ۱۱: مانده حساب سرمایه مؤسسه‌ای در ابتدای سال ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. اگر سرمایه‌گذاری مجدد مالک مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال و برداشت او

مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال بوده و همچنین این مؤسسه طی دوره مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال سود خالص و ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال هزینه داشته باشد و دارایی مؤسسه در پایان سال ۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال است، بدهی‌های مؤسسه در پایان سال، چند ریال خواهد بود؟

(سراسری ۹۶)

- (۱) ۸۰۰,۰۰۰ (۲) ۴۰۰,۰۰۰ (۳) ۱,۲۰۰,۰۰۰ (۴) ۱,۴۰۰,۰۰۰

پاسخ: گزینه «۲» باید ابتدا سرمایه در پایان دوره محاسبه شده و سپس دارایی‌های پایان دوره از آن کسر شود تا بدهی در پایان دوره مشخص گردد.

$$۲,۰۰۰,۰۰۰ + ۶۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰ - ۲۰۰,۰۰۰ = ۲,۸۰۰,۰۰۰ \quad \text{سرمایه مؤسسه در پایان دوره}$$

$$۳,۲۰۰,۰۰۰ - ۲,۸۰۰,۰۰۰ = ۴۰۰,۰۰۰ \quad \text{بدهی مؤسسه در پایان دوره}$$



مدرس‌ان شریف

فصل سوم

«حسابداری وجوه نقد و مطالبات»


درسنامه (۱): وجوه نقد





شناسایی وجوه نقد

یکی از نیازهای اطلاعاتی کاربران اطلاعات مالی، **نقدینگی (Liquidity)** واحد تجاری است چرا که اولاً وجوه نقد از چنان مقبولیتی به‌عنوان واسطه مبادلات برخوردار است که تقریباً هیچ محدودیتی در استفاده از آن در مبادلات تجاری وجود ندارد و ثانیاً نقدینگی معیار اصلی باز پرداخت بدهی‌های کوتاه‌مدت واحدهای تجاری است و سرانجام، وجه نقد مبنایی برای اندازه‌گیری در حسابداری فراهم می‌کند. به طور کلی معیار اصلی برای تشخیص وجه نقد این است که باید:

- ۱- وسیله انجام مبادله باشد.
 - ۲- بی‌درنگ و بدون صرف وقت، قابل استفاده در بازپرداخت بدهی‌ها باشد.
 - ۳- مدیریت در استفاده از آن برای ایفای هرگونه تعهدی با هیچ محدودیتی مواجه نباشد.
- با توجه به معیارهای فوق، وجه نقد شامل اسکناس و سکه، چک‌های شخصی، چک‌های تضمینی، حوالجات بانکی، چک‌های بانکی، وجوه سپرده شده در حساب جاری بانک‌ها، حساب‌های پس‌انداز قرض‌الحسنه و همچنین موجودی ارزی می‌باشد.

نکته ۱: موجودی ارزی را زمانی می‌توان وجه نقد تلقی نمود که به سهولت قابل تبدیل به ریال باشد. 


نکته ۲: اقلامی مانند تمبر پستی، چک وعده‌دار، اسناد وعده‌دار و رسید پرداخت موقت نزد صندوق‌دار جزء وجه نقد محسوب نمی‌گردد. 

نکته ۳: وجوه استهلاکی به‌عنوان سپرده، بازخرید اوراق مشارکت و وجوه کنار گذاشته شده برای پرداخت مزایای پایان خدمت کارکنان و نیز سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت که معمولاً در حساب سپرده بانکی جداگانه نگهداری می‌گردد و مدیریت واحد تجاری بر آن نظارت ندارد جزء موجودی نقد محسوب نمی‌گردد. 

نکته ۴: 

شرح	طبقه‌بندی
وجه نقد تخصیص‌یافته برای بازپرداخت بدهی	سرمایه‌گذاری
مانده مسدود شده حساب بانکی	سایر دارایی‌ها
چک‌ها و اسناد وعده‌دار	مطالبات
تمبرهای پستی	پیش پرداخت هزینه یا ملزومات
حساب‌های پس‌انداز بلندمدت	سرمایه‌گذاری‌ها
رسیدهای پرداخت موقت	مطالبات
وجوه نقد محدود شده برای توسعه آتی واحد تجاری	دارایی‌های غیرجاری

نمایشگر ۳-۱. طبقه‌بندی وجوه محدود شده در ترازنامه

نکته ۵: در مواردی که استفاده از وجوه نقد برای عملیات جاری مشمول محدودیت باشد تنها در صورتی می‌توان آن را جزو دارایی‌های جاری منظور کرد که مدت محدودیت حداکثر تا زمان سررسید تعهدی باشد که تحت عنوان بدهی جاری طبقه بندی شده است، یا این که محدودیت ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه (صورت وضعیت مالی) برطرف شود. 



مدرس‌ان شریف

فصل چهارم

«حسابداری موجودی مواد و کالا»

درسنامه (۱): نکات اساسی در ارزشیابی موجودی کالا



موجودی‌های مواد و کالا از نقطه نظر طبقه‌بندی‌های حسابداری، دارایی‌هایی می‌باشند که در یک مقطع زمانی خاص به شکل کالاهایی که در مالکیت واحد تجاری است و به منظور فروش در آینده یا استفاده در تولید نگهداری می‌گردد، نشان داده می‌شود. در اکثر واحدهای تجاری، موجودی‌های مواد و کالا بخش قابل ملاحظه‌ای از دارایی‌های جاری یا حتی کل دارایی‌ها را تشکیل می‌دهد. طبق استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان حسابداری موجودی کالا، موجودی‌های مواد و کالا به دارایی‌هایی اطلاق می‌شود که:

۱- برای فروش در روال عادی عملیات واحد تجاری نگهداری می‌شود. ۲- به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات در فرایند تولید قرار دارد. ۳- به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می‌شود. ۴- ماهیت مصرفی دارد و به‌طور غیرمستقیم در جهت فعالیت واحد تجاری مصرف می‌شود. علت اصلی بسیاری از مشکلات حسابداری موجودی‌های مواد و کالا این است که مقدار کالای فروش رفته طی یک دوره مالی با مقدار کالاهای تولید شده یا خریداری شده طی همان دوره غالباً تفاوت دارد. در نتیجه، در اکثر موارد مقدار موجودی‌های کالا طی همان دوره افزایش یا کاهش می‌یابد. این افزایش یا کاهش در مقدار موجودی کالا، تخصیص منطقی بهای تمام شده کالاهای آماده برای فروش یا مصرف را بین کالاهایی که به فروش رسیده یا مصرف شده‌اند و کالاهایی که به فروش نرسیده‌اند (موجودی‌ها) ایجاد می‌کند. بهای تمام شده کالای آماده برای فروش یا آماده برای مصرف عبارت است از مجموع:

۱- موجودی کالا در ابتدای دوره ۲- بهای تمام شده کالای خریداری شده یا تولید شده طی دوره.

بهای تمام شده کالای فروش رفته یا مصرف شده عبارت است از:

۱- بهای تمام شده کالای آماده برای فروش یا مصرف ۲- موجودی کالا در پایان دوره

لذا می‌توان جدول بهای تمام شده کالای فروش رفته یا مصرف شده را به صورت زیر تهیه کرد.

جدول بهای تمام شده کالای فروش رفته یا مواد مصرف شده

×××	موجودی کالا (مواد) در ابتدای دوره
	اضافه می‌شود:
×××	بهای تمام شده کالای (مواد) خریداری شده طی دوره
×××	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش (مصرف)
	کسر می‌شود:
(×××)	موجودی کالا (مواد) در پایان دوره
×××	بهای تمام شده کالای فروش رفته (مصرف شده)

شناسایی و اندازه‌گیری اقلام تشکیل دهنده موجودی کالا

کلیه موجودی‌هایی که در زمان انبارگردانی و موجودی‌برداری، صرف‌نظر از محل نگهداری اقلام، در مالکیت واحد تجاری است باید شناسایی و در موجودی‌های مواد و کالا منظور گردد. از نظر واحد فروشنده، کالاهایی که هنوز قرارداد فروش آن‌ها تکمیل نشده و اقدامی جهت ارسال آن‌ها نیز به عمل نیامده است باید در موجودی‌های پایان سال منظور شود. از آن جا که یک واحد تجاری ممکن است در پایان سال مالی کالاهایی را در اختیار داشته باشد که در مالکیت آن نباشد (کالاهای امانی) و یا مالک کالاهایی باشد که در محل‌های دیگر نگهداری می‌شود (کالای امانی ما نزد دیگران)، بنابراین لازم است در شناسایی صحیح کالاهایی که باید در موجودی‌های کالای پایان سال منظور شود، دقت کافی به عمل آید.



چنانچه مخاطرات و مزایای قانونی مالکیت کالا از طرف فروشنده به خریدار انتقال یافته باشد، این گونه کالاها باید به عنوان خرید ثبت و در شمارش موجودی‌های پایان دوره منظور شوند. در ادامه متداول‌ترین شرایط قراردادهای خرید تشریح می‌شود:

الف - فوب مبدأ (FOB): فوب به معنی تحویل روی عرشه کشتی می‌باشد. در فوب مبدأ، مالکیت قانونی و مخاطرات آن در زمان تحویل کالا توسط فروشنده در روی کشتی در مبدأ، به خریدار منتقل می‌شود.

ب - فوب مقصد (FOB): در این حالت مالکیت قانونی و مخاطرات آن در زمان تحویل کالا توسط فروشنده بر روی کشتی در مقصد، به خریدار منتقل می‌شود.

ج - سی اند اف (C&F): در این حالت قیمت فروش کالا شامل قیمت کالا و مخارج حمل به مقصد می‌باشد. در این حالت مخاطرات مربوط به خسارت و مفقود شدن کالا به عهده خریدار می‌باشد. طبق شرایط C&F پس از تحویل کالا در بندر مقصد، مالکیت کالا همراه با مزایا و مخاطرات آن از فروشنده به خریدار منتقل می‌شود.

د - سی ای اف (CIF): سی ای اف به معنی بهای خرید به علاوه هزینه بیمه و کرایه حمل است. در این حالت مالکیت کالا همراه با مزایا و مخاطرات آن، پس از تحویل کالا در بندر مقصد از فروشنده به خریدار انتقال می‌یابد.

ه - تحویل در محل کارخانه (Ex-Work): در این حالت، کالا در محل کارخانه به خریدار تحویل گردیده و مالکیت کالا همراه با مزایا و مخاطرات آن از فروشنده به خریدار انتقال می‌یابد.

توضیح این نکته ضروری است که برای احراز مالکیت و در نتیجه ثبت موجودی مواد و کالا باید به قراردادهای حمل و نقل توجه شود. این قراردادها زمان انتقال مالکیت را مشخص می‌کنند.

اندازه‌گیری مقادیر موجودی‌های مواد و کالا

مقادیر موجودی‌های مواد و کالا از طریق دو سیستم زیر تعیین می‌شوند:

۱- سیستم ثبت ادواری موجودی‌های مواد و کالا

۲- سیستم ثبت دائمی موجودی‌های مواد و کالا

سیستم ثبت ادواری موجودی‌های مواد و کالا

در این سیستم، اندازه‌گیری موجودی‌ها و بهای تمام شده کالای فروش رفته در پایان دوره مالی و از طریق شمارش (انبارگردانی) و ارزش‌گذاری آن‌ها با استفاده از روش‌های ارزشیابی جهت انعکاس در صورت‌های مالی صورت می‌گیرد. سیستم ثبت ادواری در مواردی به کار می‌رود که موجودی‌ها ارزش نسبی پایینی داشته و تعداد ورود و خروج آن‌ها زیاد بوده و نیز امکان نگهداری مدارک تفصیلی موجودی‌ها وجود نداشته باشد. بسیاری از واحدهای تجاری نظیر خرده‌فروشی‌ها (سوپرمارکت‌ها) از این سیستم استفاده می‌کنند.

ویژگی‌های سیستم ثبت ادواری موجودی‌ها به شرح زیر است:

۱- در زمان تحصیل کالا در طول دوره مالی حساب موقتی تحت عنوان «حساب خرید» بدهکار می‌شود و حساب موجودی کالا در طی دوره هیچ‌گرددی را منعکس نمی‌کند.

۲- در زمان فروش (مصرف) هیچ‌گونه ثبتی بابت شناسایی بهای تمام شده کالای فروش رفته یا مصرف شده در دفاتر انجام نمی‌شود.

۳- برای برگشت از خرید و تخفیفات، تخفیفات نقدی خرید و هزینه حمل مواد و کالای خریداری شده از حساب‌های جداگانه‌ای با همین نام استفاده می‌شود.

۴- در پایان دوره مالی از طریق انبارگردانی میزان موجودی‌ها شمارش شده و از این طریق بهای تمام شده موجودی پایان دوره تعیین می‌گردد.

۵- با استفاده از اختلاف موجودی اول دوره و خریدهای طی دوره با موجودی پایان دوره، میزان کالای فروش رفته و با استفاده از روش‌های ارزشیابی، بهای آن تعیین می‌شود.

طرح کلی سیستم حسابداری ادواری موجودی‌ها به شرح زیر است:

رویداد مالی	بدهکار	بستانکار
خرید کالا یا مواد	خرید کالا یا مواد	وجه نقد / حساب‌های پرداختنی
هزینه حمل کالا یا مواد	هزینه حمل	وجه نقد / حساب‌های پرداختنی
برگشت از خرید و تخفیفات	وجه نقد / حساب‌های پرداختنی	برگشت از خرید و تخفیفات
فروش کالا	وجه نقد / حساب‌های دریافتنی	فروش
برگشت از فروش و تخفیفات	برگشت از فروش و تخفیفات	وجه نقد / حساب‌های دریافتنی
موجودی کالای ابتدای دوره	خلاصه سود و زیان	موجودی کالا
موجودی کالای پایان دوره	موجودی کالا	خلاصه سود و زیان



مدرسایان شریف

فصل پنجم

«حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها»

سرمایه‌گذاری نوعی دارایی است که واحد سرمایه‌گذار برای افزایش منافع اقتصادی از طریق توزیع منافع (به شکل سود سهام، سود تضمین‌شده و اجاره)، افزایش ارزش یا سایر مزایا (مانند مزایای ناشی از مناسبات تجاری) نگهداری می‌کند. به طور کلی، سرمایه‌گذاری‌ها به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

- ۱- سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت
- ۲- سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

درسنامه (۱): سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت



سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت می‌تواند به شکل خرید سهام، اوراق قرضه (مشارکت) یا به صورت سپرده سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت نزد مؤسسات اعتباری باشد. عمده‌ترین اهداف واحد تجاری از سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت عبارت است از:

- ۱- تبدیل سریع آن به وجه نقد.
 - ۲- کسب حداکثر سود از آن بخش از وجوه نقد که در کوتاه‌مدت مورد نیاز نیست.
 - ۳- کسب سود ناشی از تغییرات قیمت بازار سرمایه‌گذاری‌ها.
- سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت (در سهام و اوراق قرضه) از حیث مشخص بودن ارزش معاملاتی به دو نوع زیر تقسیم می‌شوند:

الف - سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله در بازار:

نوعی سرمایه‌گذاری است که برای آن بازار فعالی که آزاد و در دسترس است وجود دارد به طوری که بتوان به ارزش بازار یا شاخصی قابل اتکا که محاسبه ارزش بازار را امکان‌پذیر سازد دست یافت. مانند سرمایه‌گذاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. این نوع سرمایه‌گذاری‌ها در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) به عنوان سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت طبقه‌بندی می‌شوند. باید یادآور شویم که سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار می‌تواند در قالب جاری یا بلندمدت طبقه‌بندی شود. بنابراین سریع‌المعامله بودن ارتباطی به طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری در قالب جاری و بلند مدت ندارد.

ب - سرمایه‌گذاری‌های غیرسریع‌المعامله (سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری):

نوعی سرمایه‌گذاری است که دارای بازاری غیرفعال و غیرقابل دسترس باشد. سرمایه‌گذاری در سهام سایر واحدهای تجاری، اوراق قرضه و یا سپرده‌گذاری‌های کوتاه‌مدت بانکی نمونه‌هایی از این نوع سرمایه‌گذاری‌ها هستند. به عبارت دیگر سرمایه‌گذاری‌هایی که سریع‌المعامله نباشند را سرمایه‌گذاری‌های غیرسریع‌المعامله می‌گویند.

عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

- ۱- حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت در سهام.
- ۲- حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت در اوراق قرضه.

حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت در سهام

به طور کلی می‌توان حسابداری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در سهام را در سه مرحله زیر بررسی نمود:

- ۱- عملیات حسابداری در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری‌ها
- ۲- عملیات حسابداری در طول مدت نگهداری سرمایه‌گذاری‌ها
- ۳- عملیات حسابداری در زمان فروش سرمایه‌گذاری‌ها

عملیات حسابداری در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری در سهام

سرمایه‌گذاری‌ها در زمان تحصیل به بهای تمام شده در دفاتر ثبت می‌شوند. بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌ها شامل قیمت خرید و سایر مخارج مربوط به تحصیل، نظیر حق‌الزحمه کارگزار، مالیات نقل و انتقال و سایر مخارج مرتبط با انتقال مالکیت می‌باشد.

عملیات حسابداری در طول مدت نگهداری سرمایه‌گذاری در سهام

در طول مدت نگهداری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت در سهام، عملیات حسابداری آن به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

- ۱- شناسایی و دریافت سود سهام
- ۲- ارزیابی سرمایه‌گذاری‌ها در پایان دوره مالی

شناسایی و دریافت سود سهام

سود سهام سرمایه‌گذاری‌ها به سه شکل متداول زیر توسط مجمع عمومی شرکت سرمایه‌پذیر تصویب می‌شود:

الف - سود نقدی: این نوع سود سهام در تاریخ تصویب به عنوان درآمد سرمایه‌گذاری در دفاتر شرکت سرمایه‌گذار به صورت زیر ثبت می‌شود:

سود سهام دریافتی	xxx
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	xxx

ب - سود غیر نقدی: در این نوع از سود سهام در تاریخ تصویب، درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری به ارزش منصفانه (متعارف) دارایی مورد نظر اندازه‌گیری و در دفاتر ثبت می‌شود.

ج - سود سهمی (سهام جایزه): در این حالت، شرکت سرمایه‌پذیر اقدام به صدور سهام جدید نموده و سهام صادر شده را به‌عنوان سود سهام به سرمایه‌گذاران واگذار می‌کند. در هنگام دریافت سود سهمی هیچ‌گونه ثبت حسابداری در دفاتر شرکت سرمایه‌گذار صورت نمی‌گیرد و فقط تعداد سهام قبلی شرکت افزایش می‌یابد. توزیع سود سهمی هیچ‌گونه تغییری در دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام شرکت سرمایه‌پذیر ایجاد نمی‌کند و تأثیر آن فقط در بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) است که قسمتی از سود انباشته به حساب سرمایه منتقل می‌شود.

ارزیابی سرمایه‌گذاری‌ها در پایان دوره مالی

همان‌طور که در ابتدای فصل بیان گردید سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت به دو گروه سریع‌المعامله و سایر سرمایه‌گذاری‌ها (غیر سریع‌المعامله) تقسیم می‌شوند. هر دو گروه از سرمایه‌گذاری‌ها باید در پایان دوره مالی به صورت زیر ارزیابی و در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) منعکس شوند:

۱- سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله:

الف) روش ارزش بازار

ب) روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش برای پرتفوی (مجموعه) سرمایه‌گذاری‌ها

۲- سرمایه‌گذاری‌های غیرسریع‌المعامله (ارزیابی برای تک تک سرمایه‌گذاری‌ها)

الف) روش خالص ارزش فروش

ب) روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

نکته: خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌ها عبارت است از قیمت فروش آن‌ها پس از کسر هزینه‌هایی نظیر حق‌الزحمه کارگزار و مالیات نقل و انتقال سرمایه‌گذاری‌ها می‌باشد.

ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله

روش ارزش بازار: برطبق این روش سرمایه‌گذاری‌های موجود در تاریخ ترازنامه (صورت وضعیت مالی) براساس ارزش بازار آنها ارزیابی شده و هرگونه تفاوت ارزش بین ارزش دفتری سرمایه‌گذاری‌ها و ارزش بازار آنها به‌عنوان درآمد یا هزینه در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود.

روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش: برطبق این روش سرمایه‌گذاری‌های موجود در تاریخ ترازنامه (صورت وضعیت مالی) به بهای تمام شده منعکس می‌شوند، مگر در مواردی که خالص ارزش فروش آنها کمتر از بهای تمام شده باشد که در این صورت، سرمایه‌گذاری‌ها از طریق ایجاد ذخیره به خالص ارزش فروش گزارش می‌شوند و مبلغ کاهش ارزش به‌عنوان هزینه در صورت سود و زیان شناسایی می‌گردد. چنانچه در دوره بعد تمام یا بخشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها برگشت شود، افزایش ارزش حداکثر تا میزان بازافت کاهش ارزش قبلی به مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) افزوده می‌شود و مبلغ آن به عنوان درآمد در صورت سود و زیان شناسایی می‌گردد.



ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های غیر سریع معامله

روش خالص ارزش فروش: بر طبق این روش سرمایه‌گذاری‌های موجود در تاریخ ترازنامه (صورت وضعیت مالی) بر اساس خالص ارزش فروش آن‌ها ارزیابی شده و هرگونه تفاوت ارزش بین ارزش دفتری سرمایه‌گذاری‌ها و خالص ارزش فروش آن‌ها به عنوان درآمد یا هزینه حاصل از سرمایه‌گذاری شناسایی می‌شود. روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش: این روش منطبق بر اصل محافظه‌کاری می‌باشد و در آن بین بهای تمام شده و خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌ها، هر کدام که مبلغ کمتری دارد انتخاب شده و مابه‌التفاوت به‌عنوان زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت شناسایی و از یک طرف در بدهکار حساب «هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها» و از طرف دیگر در بستانکار حساب «ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها» ثبت می‌شود. لازم به توضیح است که از روش فوق برای تک‌تک سرمایه‌گذاری‌ها به‌طور جداگانه استفاده می‌شود.

کج مثال ۱: شرکت مهرداد در طی سال ۱۳۳۱ اقدام به تحصیل سهام سه شرکت نموده است. در پایان سال ۱۳۳۱ اطلاعات سرمایه‌گذاری‌های انجام شده به شرح زیر بوده است:

بهای تمام شده	ارزش بازار	خالص ارزش فروش	
ریال	ریال	ریال	
۴۰۰,۰۰۰	۳۸۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت مهر
۶۰۰,۰۰۰	۶۲۰,۰۰۰	۶۴۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آبان
۷۰۰,۰۰۰	۶۹۵,۰۰۰	۶۹۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آذر
<u>۱,۷۰۰,۰۰۰</u>	<u>۱,۶۹۵,۰۰۰</u>	<u>۱,۶۸۰,۰۰۰</u>	

مطلوب است: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳۳۱ با توجه به دو فرض زیر:

- ۱- سرمایه‌گذاری‌های انجام شده سریع‌المعامله باشد و از روش ارزش بازار استفاده شود.
- ۲- سرمایه‌گذاری‌های انجام شده سریع‌المعامله باشد و از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده شود.
- ۳- سرمایه‌گذاری‌های انجام شده غیرسریع‌المعامله باشد و از روش خالص ارزش فروش استفاده شود.
- ۴- سرمایه‌گذاری‌های انجام شده غیرسریع‌المعامله باشد و از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده شود.

پاسخ:

حل فرض اول

بهای تمام شده	ارزش بازار	مابه‌التفاوت	
ریال	ریال	ریال	
۴۰۰,۰۰۰	۳۸۰,۰۰۰	(۲۰,۰۰۰)	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت مهر
۶۰۰,۰۰۰	۶۲۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آبان
۷۰۰,۰۰۰	۶۹۵,۰۰۰	(۵,۰۰۰)	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آذر
<u>۱,۷۰۰,۰۰۰</u>	<u>۱,۶۹۵,۰۰۰</u>	<u>(۵,۰۰۰)</u>	
		۲۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آبان
		۵,۰۰۰	هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری
	۲۰,۰۰۰		سرمایه‌گذاری در سهام شرکت مهر
	۵,۰۰۰		سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آذر

حل فرض دوم

بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	سود (زیان) تحقق نیافته	
ریال	ریال	ریال	
۴۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	-	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت مهر
۶۰۰,۰۰۰	۶۴۰,۰۰۰	-	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آبان
۷۰۰,۰۰۰	۶۹۰,۰۰۰	-	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آذر
<u>۱,۷۰۰,۰۰۰</u>	<u>۱,۶۸۰,۰۰۰</u>	<u>(۲۰,۰۰۰)</u>	
		۲۰,۰۰۰	هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها
	۲۰,۰۰۰		ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها

حل فرض سوم

بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	سود (زیان) تحقق نیافته	
ریال	ریال	ریال	
۴۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	(۵۰,۰۰۰)	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت مهر
۶۰۰,۰۰۰	۶۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آبان
۷۰۰,۰۰۰	۶۹۰,۰۰۰	(۱۰,۰۰۰)	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آذر
<u>۱,۷۰۰,۰۰۰</u>	<u>۱,۶۸۰,۰۰۰</u>	<u>(۲۰,۰۰۰)</u>	
۴۰,۰۰۰			سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آبان
۲۰,۰۰۰			هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها
	۵۰,۰۰۰		سرمایه‌گذاری در سهام شرکت مهر
	۱۰,۰۰۰		سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آذر

حل فرض چهارم

۶۰,۰۰۰			هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها
۵۰,۰۰۰			ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری مهر
۱۰,۰۰۰			ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری آذر

با استفاده از اطلاعات زیر به سؤالات ۲ الی ۴ پاسخ دهید:

شرکت نیلوفر در طی سال ۱۳۸۵ اقدام به تحصیل سهام سه شرکت نموده است. در پایان سال ۱۳۸۵ اطلاعات سرمایه‌گذاری‌های انجام شده به شرح زیر بوده است:

بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	ارزش بازار	
۵۰۰,۰۰۰	۴۷۰,۰۰۰	۴۹۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت دی
۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت بهمن
۶۰۰,۰۰۰	۶۵۰,۰۰۰	۶۸۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت اسفند
<u>۱,۵۰۰,۰۰۰</u>	<u>۱,۵۲۰,۰۰۰</u>	<u>۱,۵۹۰,۰۰۰</u>	

کلمه مثال ۲: در صورتی که سرمایه‌گذاری‌های تحصیل شده سریع‌ال معامله در بازار باشند و از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده شود، مبلغ سرمایه‌گذاری منعکس در ترازنامه پایان سال ۱۳۸۵ به چه مبلغی می‌باشد؟

(۱) ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال (۲) ۱,۵۲۰,۰۰۰ ریال (۳) ۱,۵۹۰,۰۰۰ ریال (۴) ۱,۴۹۰,۰۰۰ ریال

پاسخ: گزینه «۱» بهای تمام شده پرتفوی سرمایه‌گذاری ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال و خالص ارزش فروش پرتفوی سرمایه‌گذاری ۱,۵۲۰,۰۰۰ ریال بوده و اقل آن بهای تمام شده سرمایه‌گذاری می‌باشد.

کلمه مثال ۳: در صورتی که سرمایه‌گذاری‌های تحصیل شده غیر سریع‌ال معامله در بازار باشند، بر اساس روش خالص ارزش فروش، مبلغ منعکس شده در ترازنامه پایان سال ۱۳۸۵ چند ریال می‌باشد؟

(۱) ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال (۲) ۱,۵۲۰,۰۰۰ ریال (۳) ۱,۴۹۰,۰۰۰ ریال (۴) ۱,۴۷۰,۰۰۰ ریال

پاسخ: گزینه «۲» روش خالص ارزش فروش برای سرمایه‌گذاری‌های غیر سریع‌ال معامله، باعث می‌شود که کل سرمایه‌گذاری‌ها به خالص ارزش فروش در دفاتر ثبت و در ترازنامه گزارش شوند.
ثبت حسابداری در پایان سال ۱۳۸۵:

۱۳۸۵/۱۲/۲۹	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت اسفند	۵۰,۰۰۰
	سرمایه در سهام شرکت دی	۳۰,۰۰۰
	درآمد افزایش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها	۲۰,۰۰۰



کلمه مثال ۴: در صورتی که سرمایه‌گذاری‌های تحصیل شده غیرسریع‌المعامله در بازار باشند، بر اساس روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، مبلغ منعکس شده در ترازنامه پایان سال ۱۳۳۵ چند ریال است؟

(۱) ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال (۲) ۱,۵۲۰,۰۰۰ ریال (۳) ۱,۴۹۰,۰۰۰ ریال (۴) ۱,۴۷۰,۰۰۰ ریال

پاسخ: گزینه «۴» در روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش برای سرمایه‌گذاری‌های غیرسریع‌المعامله، اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش تک‌تک سرمایه‌گذاری‌ها در نظر گرفته می‌شود. در رابطه با سهام شرکت دی، اقل خالص ارزش فروش به مبلغ ۴۷۰,۰۰۰ ریال، در رابطه با سهام شرکت بهمن، اقل بهای تمام شده به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال و در رابطه با سهام شرکت اسفند، اقل بهای تمام شده به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال است.

$$۴۷۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰ + ۶۰۰,۰۰۰ = ۱,۴۷۰,۰۰۰$$

ثبت حسابداری در پایان سال ۱۳۳۵:

	هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها	۱۳۳۵/۱۲/۲۹
	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها	۳۰,۰۰۰
	۳۰,۰۰۰	

عملیات حسابداری در زمان فروش سرمایه‌گذاری در سهام

هرگاه یک سرمایه‌گذاری واگذار شود، تفاوت عواید حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری آن باید به سود و زیان دوره منظور شود. در مورد سرمایه‌گذاری‌های جاری که به خالص ارزش فروش ثبت شده، سود و زیان واگذاری باید نسبت به آخرین مبلغ دفتری آن تعیین و به سود و زیان دوره منظور شود. لازم به توضیح است که اگر سرمایه‌گذاری‌ها در تاریخ‌های مختلف و با نرخ‌های متفاوتی خریداری شده باشد، در زمان فروش برای محاسبه مبلغ دفتری سهام فروخته شده از میانگین بهای تمام شده مجموع سرمایه‌گذاری‌ها استفاده می‌شود.

کلمه مثال ۵: با در نظر گرفتن اطلاعات مثال (۱) و با فرض این که شرکت مهرداد سهام شرکت آذر را در تاریخ ۱۳۳۲/۰۲/۳۱ به مبلغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال به فروش برساند، مطلوب است: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۳۲/۰۲/۳۱ با فرض سریع‌المعامله بودن و غیر سریع‌المعامله بودن سهام شرکت آذر.

پاسخ:

حل فرض اول

	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آذر	۱۳۳۲/۰۲/۳۱ وجوه نقد
۷۵۰,۰۰۰		۷۵۰,۰۰۰
۶۹۵,۰۰۰	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری	
۵۵,۰۰۰		
حل فرض دوم		
	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آذر	۱۳۳۲/۰۲/۳۱ وجوه نقد
۷۵۰,۰۰۰		۷۵۰,۰۰۰
۷۰۰,۰۰۰	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری‌ها	
۵۰,۰۰۰		
حل فرض سوم		
	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آذر	۱۳۳۲/۰۲/۳۱ وجوه نقد
۷۵۰,۰۰۰		۷۵۰,۰۰۰
۶۹۰,۰۰۰	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری‌ها	
۶۰,۰۰۰		
حل فرض چهارم		
	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آذر	۱۳۳۲/۰۲/۳۱ وجوه نقد
۷۵۰,۰۰۰		۷۵۰,۰۰۰
۱۰,۰۰۰	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها	
۷۰۰,۰۰۰	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری	
۶۰,۰۰۰		

کلمه مثال ۶: سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار هرگاه به عنوان دارایی جاری نگهداری شود، باید در ترازنامه به چه ارزشی منعکس شود؟ (سراسری ۸۳)

(۱) ارزش بازار (۲) ارزش ویژه (۳) بهای تمام شده (۴) ارزش خالص بازمانده

پاسخ: گزینه «۱» سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار هرگاه به عنوان دارایی جاری نگهداری شود باید در ترازنامه به ارزش بازار و یا به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش انعکاس یابد.

(سراسری ۹۰)

کلمه مثال ۷: اطلاعات زیر در رابطه با سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت شرکت آلفا در دسترس است:

خالص ارزش فروش در پایان سال

بهای تمام شده

۱۳۸۲

۱۳۸۱

سریع‌المعامله در بازار:

سریع‌المعامله در بازار:	بهای تمام شده	۱۳۸۱	۱۳۸۲
سهام الف	۱۵۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰
سهام ب	۸۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰
سایر:			
سهام ج	۲۰۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰

اگر در ترازنامه سال ۱۳۸۲، مبلغ سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت به مبلغ ۴۱۰,۰۰۰ ریال منعکس شده باشد، شرکت برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله و غیرسریع‌المعامله به ترتیب از چه روش‌هایی استفاده کرده است؟

(۱) ارزش بازار - خالص ارزش فروش (۲) اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش - ارزش بازار

(۳) ارزش بازار - اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش (۴) هر دو به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

پاسخ: گزینه «۴» مبلغ ۴۱۰,۰۰۰ ریال گزارش شده در ترازنامه حاصل جمع ۲۳۰,۰۰۰ ریال (۱۵۰,۰۰۰ + ۸۰,۰۰۰) بهای تمام شده مجموعه سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله و ۱۸۰,۰۰۰ ریال خالص ارزش فروش سال ۱۳۸۲ سایر سرمایه‌گذاری‌ها می‌باشد. انتخاب مبلغ ۲۳۰,۰۰۰ ریال به جای ۲۴۰,۰۰۰ ریال (خالص ارزش فروش مجموعه سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله در سال ۱۳۸۲) بیانگر استفاده از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش می‌باشد و استفاده از مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال برای سایر، بیانگر استفاده از روش خالص ارزش فروش و یا اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش می‌باشد.

(سراسری ۹۱)

کلمه مثال ۸: بهای تمام شده و خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های جاری شرکتی در پایان سال ۱۳۸۹ به شرح زیر است:

جمع	C	B	A	سرمایه‌گذاری در شرکت
۶۵۰	۳۰۰	۲۵۰	۱۰۰	بهای تمام شده (میلیون ریال)
۶۳۵	۳۱۰	۲۴۵	۸۰	خالص ارزش فروش (میلیون ریال)

مجموع ارزش بازار سرمایه‌گذاری‌های فوق ۶۴۰ میلیون ریال است، در صورتی که سرمایه‌گذاری‌های مزبور به عنوان سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری تلقی شود. براساس استانداردهای حسابداری ایران به ترتیب (راست به چپ) چند میلیون ریال در ترازنامه منعکس می‌شوند؟

(۱) ۶۳۵ یا ۶۴۰ (۲) ۶۳۵ یا ۶۲۵ (۳) ۶۲۵ یا ۶۴۰ (۴) ۶۵۰ یا ۶۲۵

پاسخ: گزینه «۲» در صورتی که سرمایه‌گذاری‌های جاری به‌عنوان سایر سرمایه‌گذاری‌ها (غیرسریع‌المعامله) طبقه‌بندی شوند می‌توان از روش خالص ارزش فروش و یا روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش برای تک‌تک سرمایه‌گذاری‌ها استفاده نمود. در صورتی که روش خالص ارزش فروش استفاده شود مبلغ ۶۳۵ میلیون ریال و در صورتی که روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده شود مبلغ ۶۲۵ میلیون ریال انتخاب خواهد شد.

سرمایه‌گذاری در شرکت	روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش	C	B	A	روش خالص ارزش فروش
بهای تمام شده (میلیون ریال)		۳۰۰	۲۵۰	۱۰۰	جمع
خالص ارزش فروش (میلیون ریال)		۳۱۰	۲۴۵	۸۰	۶۳۵



مدرس‌ان شریف

فصل ششم

«حسابداری دارایی‌های مشهود و نامشهود»

درسنامه (۱): شناسایی دارایی‌های ثابت مشهود



مقدمه

دارایی‌های ثابت مشهود، بیانگر دارایی‌های عملیاتی واحد تجاری بوده که در روال عادی عملیات واحد تجاری به کار می‌رود و تا سال‌های متمادی برای انجام فعالیت‌های روزمره از آن‌ها استفاده می‌شود. زمین، ساختمان، ماشین‌آلات، تجهیزات، اثاثه و نظایر آن در زمره این گروه از دارایی‌های قرار می‌گیرند.

دارایی‌های ثابت مشهود

دارایی‌های ثابت مشهود به دارایی‌هایی اطلاق می‌گردد که:

- (۱) به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها و خدمات، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود.
 - (۲) انتظار می‌رود بیش از یک دوره مالی استفاده شود.
 - (۳) برای باز فروش (فروش مجدد) خریداری نشده بلکه به طور مستمر در عملیات عادی و به طور موثر طی سال‌های متمادی مورد استفاده قرار گیرد و
 - (۴) دارای ماهیتی مشهود باشد یعنی قابل رؤیت و لمس کردن باشد. برطبق استاندارد حسابداری ۱۱ ایران مخارج مرتبط با یک قلم دارایی ثابت مشهود، تنها زمانی به عنوان دارایی شناسایی می‌شود که:
- الف - جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد.
- ب- بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

نکته: قطعات یدکی و ابزار تعمیراتی معمولاً به عنوان موجودی محسوب و در زمان مصرف به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. با این حال قطعات عمده آماده جایگزینی، در صورتی که انتظار رود بیش از یک دوره مالی مورد استفاده واحد تجاری واقع شود به عنوان دارایی ثابت مشهود طبقه‌بندی می‌گردد. هر گاه قطعات یدکی و ابزار تعمیراتی را تنها بتوان در ارتباط با یک قلم دارایی ثابت مشهود بکار گرفت این اقلام به عنوان دارایی ثابت مشهود محسوب و طی مدتی که از عمر مفید دارایی مربوطه تجاوز نکنند، مستهلک می‌گردد.

ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود

دارایی‌های ثابت مشهود به بهای تمام شده ارزیابی می‌شوند. بهای تمام شده یک قلم دارایی ثابت مشهود شامل موارد زیر است:

- الف - قیمت خرید، شامل عوارض گمرکی و مالیات‌های غیرقابل استرداد خرید پس از کسر تخفیفات تجاری
- ب - هر گونه مخارج مرتبط مستقیم یا غیرمستقیم که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری تحمل می‌شود. موارد زیر نمونه‌ای از مخارجی است که به طور مستقیم یا غیرمستقیم قابل انتساب به دارایی است:
- (۱) هزینه حقوق و مزایای کارکنانی که به طور مستقیم در ساخت دارایی ثابت مشهود مشارکت داشته‌اند. (۲) مخارج آماده سازی محل نصب. (۳) مخارج حمل و نقل اولیه. (۴) مخارج نصب و مونتاژ. (۵) مخارج تولید آزمایشی دارایی پس از کسر خالص عواید حاصل از فروش اقلام تولید شده. (۶) حق الزحمه خدمات فنی و حرفه‌ای. (۷) مخارج سربار عمومی مرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری مانند حقوق مدیر پروژه‌های سرمایه‌ای.
- موارد زیر نمونه مخارجی است که در بهای تمام شده دارایی‌های ثابت مشهود منظور نمی‌شود:
- الف) مخارج افتتاح تأسیسات جدید، ب) مخارج معرفی کالا یا خدمات جدید (شامل مخارج تبلیغات و آگهی)، ج) مخارج برقراری فعالیت‌های تجاری در مکان‌های جدید یا با مشتریان جدید (شامل مخارج آموزش کارکنان)،

بهای تمام شده ارقام عمده دارایی‌های ثابت مشهود

مهم‌ترین اقلامی که تحت عنوان دارایی‌های ثابت مشهود طبقه‌بندی می‌گردند عبارتند از:

- (۱) زمین
 - (۲) ساختمان
 - (۳) ماشین‌آلات
 - (۴) دارایی‌های ایجاد شده توسط واحد تجاری
- ذیل اقلام عمده بهای تمام شده دارایی‌های فوق را بررسی می‌کنیم:

$$\text{هزینه تغییر کاربری زمین} + \text{کسر عواید حاصل از فروش} + \text{مخارج آمواده‌سازی زمین (تسطیح و آماده‌سازی)} + \text{مخارج ثبیتی، حقوقی و مالیاتی} + \text{بهای نقدی خرید} = \text{بهای تمام شده زمین}$$

نکته ۲: اگر زمین به قصد فروش خریداری شود تحت عنوان «سرمایه‌گذاری» طبقه‌بندی می‌گردد. همچنین زمانی که یک بنگاه معاملات املاک زمینی را برای فروش مجدد تحصیل می‌کند باید آن را تحت عنوان «موجودی کالا» طبقه‌بندی کند.

$$\text{سیستم روشنایی} + \text{آسفالت} + \text{ساخت پارکینگ} + \text{حفره چاه} + \text{نرده‌کشی} = \text{بهای تمام شده مستحقات زمین}$$

نکته ۳: اگر تأسیسات و مستحقات ایجاد شده در زمین دارای عمر مفید نامحدود باشد بهای تمام شده زمین منظور می‌گردد.

$$\text{هزینه تغییر کاربری زمین} + \text{مخارج ثبیتی، حقوقی و مالیاتی} + \text{بهای نقدی خرید} = \text{بهای تمام شده ساختمان خریداری شده}$$

$$\text{مخارج تأمین مالی} + \text{حق‌الزحمه‌های فنی و حرفه‌ای} + \text{سربرار ساخت} + \text{هزینه دستمزد} + \text{هزینه مواد و مصالح} = \text{بهای تمام شده ساختمان احداث شده}$$

نکته ۴: تأسیسات احداث شده در ساختمان که عمری کمتر از ساختمان دارد بهتر است در حساب جداگانه‌ای تحت عنوان «تأسیسات ساختمان» به‌طور مجزا ثبت و طی عمر مفید اقتصادی مستهلک شود.

نکته ۵: تخفیفات نقدی خرید هرچند که خریدار از آن استفاده نکند از بهای تمام شده دارایی کسر می‌گردد همچنین هر گونه سود تضمین شده که بر اثر خرید دارایی ایجاد می‌شود باید به هزینه دوره مالی منظور گردد چرا که بهای تمام شده دارایی خریداری شده نباید از بهای خرید نقدی دارایی بیشتر باشد.

$$\text{هزینه عوارض گمرکی} + \text{هزینه تولید آزمایشی بعد از کسر عواید حاصل از فروش} + \text{هزینه حمل، مونتاژ، نصب و راه‌اندازی} + \text{بهای نقدی خرید} = \text{بهای تمام شده ماشین‌آلات}$$

کج مثال ۱: شرکت آلفا، قطعه زمینی را به بهای ۵۰ میلیارد ریال خریداری و برای احداث بنای ساختمانی جدید، یک میلیارد ریال صرف تخریب ساختمان قدیمی موجود در زمین کرد. مخارج انجام شده برای تخریب ساختمان قدیمی چگونه در حساب‌ها منظور می‌شود؟ (سراسری ۹۴)

(۱) به بهای تمام‌شده زمین اضافه می‌شود.

(۲) به نسبت ارزش‌های فروش زمین و ساختمان جدید، بین آن دو تسهیم می‌گردد.

(۳) به حساب ساختمان در دست احداث منظور می‌شود.

(۴) به عنوان زیان دوره، شناسایی می‌شود.

پاسخ: گزینه «۱» مخارج برچیدن مستحقات قبلی، پاکسازی و بازسازی زمین در طول دوره‌ای که منافی از آن عاید می‌شود، مستهلک می‌گردد. لیکن مخارج آماده‌سازی زمین که دارای عمر نامعین باشد به بهای تمام شده آن منظور می‌شود.

کج مثال ۲: شرکت بتا زمینی را به همراه ساختمان قدیمی موجود در آن خریداری و بلافاصله ساختمان موجود را به منظور احداث ساختمان جدید در زمین مذکور تخریب نمود. مخارج تحمل شده بابت تخریب ساختمان قدیمی در دوره وقوع باید چگونه شناسایی شود؟ (سراسری ۹۳)

(۱) به عنوان هزینه دوره

(۲) به طور متناسب بین زمین و ساختمان جدید تخصیص می‌یابد.

(۳) به عنوان بخشی از بهای تمام شده ساختمان جدید

(۴) به عنوان بخشی از بهای تمام شده زمین

پاسخ: گزینه «۴» مخارج خاکبرداری و تخریب ساختمان قدیمی جزء بهای تمام شده زمین است و وجوه حاصله از آماده‌سازی زمین نظیر فروش مصالح اسقاطی از بهای تمام شده زمین کسر می‌گردد.



کلمه مثال ۳: شرکتی در تاریخ ۸۹/۶/۱ ماشین‌آلاتی را به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال با شرط (ن/۶۰-۲۰/۲) خریداری نمود و مخارج زیر را در این خصوص متحمل شد:

هزینه حمل	۲۰,۰۰۰ ریال
هزینه نصب و راه‌اندازی	۳۰,۰۰۰ ریال
مواد مصرف شده برای تولید آزمایشی ماشین‌آلات	۱۰,۰۰۰ ریال

در صورتی که بهای ماشین‌آلات مزبور در تاریخ ۱۳۸۹/۷/۱ پرداخت شده باشد، بهای تمام شده آن کدام یک از مبالغ زیر خواهد بود؟ (سراسری ۹۱)

۲۴۶,۰۰۰ (۱) ۲۵۰,۰۰۰ (۲) ۲۶۰,۰۰۰ (۳) ۲۵۶,۰۰۰ (۴)

پاسخ: گزینه «۴» دارایی که با شرط تخفیف نقدی خریداری می‌شود، حتی اگر بدهی در دوره تخفیف پرداخت نگردد، باید به مبلغ خالص ثبت شود و مبلغ پرداختی مازاد بر مبلغ خالص باید تحت عنوان هزینه تخفیف از دست رفته (استفاده نشده) در ذیل هزینه‌های مالی در صورت سود و زیان گزارش گردد. ضمناً بهای تمام شده ماشین‌آلات شامل بهای خرید، مخارج حمل و نقل، نصب و مونتاژ، بیمه، مالیات مرتبط با خرید و فعالیت آزمایشی است. لازم به یادآوری است که مخارج راه‌اندازی و سایر مخارج قبل از مرحله تولید در صورتی که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری ضرورت داشته باشد جزء بهای تمام شده ماشین‌آلات تلقی می‌گردد.

بهای تمام شده ماشین‌آلات $256,000 = 20,000 + 30,000 + 10,000 + (200,000 \times 98\%)$

کلمه مثال ۴: شرکت «آلفا» در سال ۱۳۸۶ یک قطعه زمین را به مبلغ ۸۵۰ میلیون ریال خریداری کرد. این زمین دارای کاربری مسکونی بوده و مبلغ ۴۰۰ میلیون ریال برای تغییر کاربری آن پرداخت شده است. سایر هزینه‌ها به شرح زیر است:

میلیون ریال

– هزینه تسطیح زمین ۴۵
– هزینه‌های ساخت آپارتمان ۱,۲۵۰
– هزینه تأمین مالی وام اختصاصی (قابل انتساب به دارایی) ۱۵۰
– هزینه انشعاب آب و برق ۲۵

بهای تمام شده ساختمان، چند میلیون ریال است؟

(سراسری ۸۸) ۱,۴۰۰ (۱) ۱,۴۷۰ (۲) ۱,۸۰۰ (۳) ۱,۸۲۵ (۴)

پاسخ: گزینه «۱» $1,400 = 150 + 1,250$ بهای تمام شده ساختمان

کلمه مثال ۵: شرکت نهاوند ماشین‌آلاتی به مبلغ ۸۰۰ میلیون ریال خریداری کرده است. سایر مخارج به شرح زیر است:

مخارج آماده‌سازی محل نصب ۲۰ میلیون ریال
حق الزحمه فنی مهندسان ۱۰ میلیون ریال
مخارج راه‌اندازی و افتتاح ۸ میلیون ریال
مخارج نصب ۱۵ میلیون ریال
سود تضمین شده آتی مربوط به تأمین مالی خرید ۹ میلیون ریال

بهای تمام شده این ماشین‌آلات چند میلیون ریال است؟

(سراسری ۸۶) ۸۳۰ (۱) ۸۴۵ (۲) ۸۵۳ (۳) ۸۶۲ (۴)

پاسخ: گزینه «۲» بهای تمام شده ماشین‌آلات شامل بهای خرید، مخارج حمل و نقل، نصب و مونتاژ، بیمه، مالیات مرتبط با خرید، فعالیت آزمایشی و مبالغ پرداختی بابت حقوق و عوارض گمرکی و مالیات‌های غیرقابل استرداد خرید، سود بازرگانی واردات و سایر مخارج قانونی است. همچنین مخارج راه‌اندازی و سایر مخارج قبل از تولید بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب نمی‌گردد.

بهای تمام شده ماشین‌آلات $845 = 15 + 10 + 20 + 800$

کلمه مثال ۶: اندازه‌گیری دارایی ثابت مشهود برای اولین بار باید به قیمت:

(۱) بازار باشد. (۲) متعارف باشد.
(۳) تمام شده باشد. (۴) تمام شده با در نظر گرفتن شاخص قیمت‌ها باشد.

پاسخ: گزینه «۲» دارایی‌های ثابت مشهود، اساساً به ارزش متعارف ثبت می‌گردند. در شناخت اولیه بهترین برآورد از ارزش منصفانه (متعارف) بهای تمام شده تاریخی است.



مدرس‌ان شریف

فصل هفتم

«حسابداری بدهی‌ها»

درسنامه (۱): حسابداری بدهی‌های جاری



بدهی تعهدی است که به موجب معامله یا رویدادی در گذشته یا حال، حاصل گردیده و تسویه آن مستلزم خروج منابع اقتصادی در آینده به صورت نقد، غیرنقد و یا ارائه خدمات به ارزش معین یا قابل برآورد می‌باشد. نوع دیگری از بدهی وجود دارد که انتظار نمی‌رود منجر به خروج منابع اقتصادی در آینده شود (از قبیل تضمین بدهی واحدهای تجاری دیگر که اصطلاحاً به آن بدهی احتمالی می‌گویند). بدهی‌ها از لحاظ مدت زمان باقی‌مانده تا سررسید به دو دسته تقسیم می‌شوند:

۱- **بدهی‌های جاری:** بدهی‌هایی هستند که انتظار می‌رود طی چرخه عملیاتی معمول واحدهای تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه (صورت وضعیت مالی)، هر کدام طولانی‌تر است، تسویه شود.

۲- **بدهی‌های غیرجاری:** بدهی‌هایی هستند که سررسیدشان بیش از یک سال است.

بدهی‌های جاری

بدهی‌های جاری به سه گروه کلی تقسیم می‌شوند که عبارتند از:

الف - بدهی‌های قطعی: یعنی بدهی‌هایی که مبلغ و سررسید آن‌ها مشخص است. مانند:

- ۱- حساب‌ها و اسناد پرداختی
- ۲- سود سهام پرداختی
- ۳- سپرده‌ها و ودایع پرداختی
- ۴- پیش دریافت‌ها
- ۵- بدهی‌های ناشی از هزینه‌های تحقق یافته
- ۶- بدهی‌های ناشی از وجوه نقد وصول شده برای دیگران
- ۷- حصة جاری بدهی بلند مدت

ب - بدهی‌های برآوردی: یعنی بدهی‌هایی که مبلغ آن‌ها را باید پیش‌بینی نمود. مانند:

۸- ذخیره مالیات بر درآمد

ج - بدهی‌هایی که مبلغ آن‌ها رابطه مشخصی با نتیجه عملیات دارد مانند:

۹- تعهدات مربوط به پاداش مدیران

حساب‌ها و اسناد پرداختی: حساب‌ها و اسناد پرداختی عموماً بزرگترین بخش بدهی‌های جاری هستند، که به طور معمول در مورد تعهدات عادی و مستمر، در نتیجه فعالیت‌های تجاری به کار می‌رود و سایر پرداختی‌ها جداگانه نامگذاری و گزارش می‌شود.

حساب‌های پرداختی تجاری: تعهداتی است کوتاه‌مدت که تنها از خرید نسبه کالا یا خدمات موضوع فعالیت اصلی شرکت به وجود می‌آید.

اسناد پرداختی: تعهداتی کوتاه‌مدت هستند که مستند به اسناد تجاری (نظیر چک وعده‌دار و سفته) بوده و بیانگر پرداخت مبلغی در تاریخ تعیین شده می‌باشد.

سود سهام پرداختی: سود سهام پرداختی که مربوط به سود نقدی سهام است، سودی است که توسط هیئت مدیره شرکت‌های سهامی پیشنهاد و توسط مجمع عمومی تصویب می‌شود و به‌عنوان بدهی جاری در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) گزارش می‌شود. طبق ماده ۲۴۰ قانون تجارت این سود باید حداکثر ظرف مدت ۸ ماه بعد از تاریخ تصویب پرداخت گردد.

سپرده‌ها و ودایع پرداختنی: به‌طور کلی سپرده‌ها عبارتند از: دریافت وجوه نقد مشخص بر مبنای تعهداتی که اگر پرداخت‌کننده سپرده آن تعهداتی را که بر مبنای قانون یا قرارداد منعقد با گیرنده سپرده است ایفا ننماید، اصل مبلغ به پرداخت‌کننده مسترد می‌شود. این نوع بدهی وقتی ایجاد می‌شود که واحد تجاری از مشتریان و یا کارکنان خود سپرده نقدی به‌منظور تضمین اجرای قرارداد یا انجام خدمات تعهد شده دریافت می‌کند.

پیش دریافت‌ها: به‌طور کلی پیش دریافت وجهی است که براساس قرارداد خاصی دریافت می‌شود تا کالا یا خدماتی در آینده‌ای مشخص به پرداخت‌کننده پیش دریافت، تحویل یا ارائه گردد. پیش دریافت اجاره و پیش دریافت فروش نمونه‌هایی از این گروه می‌باشند.

بدهی‌های ناشی از هزینه‌های تحقق یافته: این گروه از بدهی‌ها در نتیجه شناخت و ثبت هزینه‌هایی است که تحقق یافته اما پرداخت نشده‌اند. اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها ایجاد می‌کند که این گونه هزینه‌ها و بدهی‌هایی که طرف مقابل آن‌ها است به دقت برآورد و در حساب‌های مربوط شناسایی و در صورت‌های مالی بر مبنای فرض «تعهدی» گزارش شوند. نمونه‌هایی از این نوع بدهی‌ها عبارتند از هزینه‌های پرداختنی و یا حقوق پرداختنی.

بدهی‌های ناشی از وجوه نقد وصول شده برای دیگران: یکی از معمول‌ترین بدهی‌های جاری، وجوهی است که در انجام تکالیف قانونی، توسط واحد تجاری از وجوه پرداختنی به اشخاص کسر شده ولی تا پایان دوره مالی به سازمان‌های ذی‌نفع پرداخت نشده است. مالیات‌های تکلیفی، مالیات بر ارزش افزوده پرداختنی و حق بیمه مکسوره از حقوق کارکنان نمونه‌هایی از این گونه بدهی‌ها است.

حصه جاری بدهی‌های بلندمدت: آن قسمت از بدهی بلندمدت است که انتظار می‌رود بر مبنای شرایط قرارداد ظرف مدت یک سال از تاریخ ترازنامه (صورت وضعیت مالی) از محل دارایی‌های جاری تسویه شود. در این صورت این قسمت از بدهی از بدهی‌های بلندمدت کسر و در بخش بدهی‌های جاری در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) ارائه می‌شوند.

ذخیره مالیات بر درآمد: طبق ماده ۱۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم جمع درآمد شرکت‌ها که از منابع مختلف تحصیل می‌شود، پس از کسر معافیت‌های مقرر در قانون، مشمول مالیات به نرخ ۲۵٪ می‌باشد، به دلیل تفاوت‌هایی که معمولاً بین مالیات قطعی شده توسط مقامات مالیاتی و مالیات ابراز شده توسط شرکت‌ها وجود دارد، بدهی مالیاتی مذکور تا قطعی شدن آن ماهیاً برآوردی است، لذا هر گونه اختلاف بین مالیات قطعی شده و مالیات بر درآمد محاسبه شده توسط شرکت به حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

مثال: کدام یک از موارد زیر جزو بدهی‌های قطعی نیست؟

- (۱) پیش دریافت‌ها (۲) سپرده‌های پرداختنی (۳) سود سهام پرداختنی (۴) ذخیره تضمین کیفیت محصول

پاسخ: گزینه «۴» ذخیره نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا مبلغ دقیق آن نامشخص است.

نکته ۱: ذخیره نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا مبلغ دقیق آن نامشخص است. همچنین طبق استاندارد حسابداری شماره ۴ ایران زمان تسویه و تعیین مبلغ بدهی توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه است و طبق این استاندارد، ذخیره باید در صورت وجود معیارهای زیر، شناسایی شود:

(الف) واحد تجاری تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) در نتیجه رویدادهای گذشته دارد،

(ب) خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل است.

(ج) مبلغ تعهد به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد است.

در صورت عدم احراز شرایط مذکور، هیچ‌گونه ذخیره‌ای نباید شناسایی شود.

عمده‌ترین مواردی که می‌توان برای آن‌ها ذخیره در نظر گرفت، عبارتند از: تعهدات مربوط به تضمین محصولات، تضمین بدهی دیگران و طرح دعاوی حقوقی

نکته ۲: در مقابل ذخیره اصطلاح بدهی احتمالی وجود دارد. بدهی احتمالی، بدهی بالقوه‌ای است که تحقق آن منوط به وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی است که به‌طور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست. بدهی احتمالی به یکی از دلایل زیر شناسایی نمی‌شود:

(الف) خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل نیست.

(ب) مبلغ تعهد را نمی‌توان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد.

همان‌طور که در نکته (۱) بیان گردید، ذخیره به‌عنوان بدهی شناسایی می‌شود و در مقابل بدهی احتمالی به‌عنوان بدهی شناسایی نمی‌شود و فقط در صورت محتمل بودن آن می‌توان در یادداشت‌های توضیحی آن را افشا کرد.

نکته ۳: در مقابل بدهی احتمالی اصطلاح دارایی احتمالی وجود دارد. دارایی احتمالی، یک دارایی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که به‌طور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد. نمونه‌ای از دارایی‌های احتمالی، ادعایی است که توسط واحد تجاری مطرح شده و مراحل قانونی آن در حال پیگیری می‌باشد، اما پیامد آن مشخص نیست. دارایی‌های احتمالی در صورت‌های مالی به‌عنوان دارایی شناسایی نمی‌شوند و فقط در صورت محتمل بودن، در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شوند.

نکته ۴: چنانچه ذخیره‌های که اندازه‌گیری می‌شود مربوط به اقلام متعددی باشد، تعهد از طریق تعیین وزن هر یک از پیامدهای ممکن با توجه به احتمال وقوع آن‌ها برآورد می‌شود. این روش آماری برآورد ارزش مورد انتظار نامیده می‌شود، بنابراین مبلغ ذخیره به تناسب میزان احتمال زیان به‌عنوان مثال ۶۰٪ یا ۹۰٪ متفاوت خواهد بود.

کله مثال ۲: فرض کنید یکی از مشتریان علیه واحد تجاری در دادگاه پرونده دعوی حقوقی اقامه کرده است. احتمالات صدور حکم به نفع واحد تجاری به‌صورت زیر است:

احتمال صدور حکم به نفع واحد تجاری	۵۰ درصد
احتمال صدور حکم جریمه‌ای معادل ۵۰۰ میلیون ریال	۳۰ درصد
احتمال صدور حکم جریمه‌ای معادل ۲۰۰ میلیون ریال	۲۰ درصد

برآورد هزینه دعاوی حقوقی (ارزش مورد انتظار تعهد) کدام است؟

(سراسری ۹۶)

۴۰ (۱)	۱۵۰ (۲)	۱۹۰ (۳)	۴ (صفر)
--------	---------	---------	---------

پاسخ: گزینه «۳» برای محاسبه ارزش مورد انتظار تعهد در صورت وجود عدم اطمینان باید از امید ریاضی ارزش مورد انتظار استفاده نمود.

$$190 = (4 \times 0\%) + (150 \times 30\%) + (200 \times 20\%) = 190$$

کله مثال ۳: کدام یک از موارد زیر بدهی احتمالی نیست؟

- (۱) ذخیره برای باز خرید سهام
- (۲) ذخیره تضمین کیفیت محصولات
- (۳) ظهر نویسی سفته یک واحد تجاری دیگر
- (۴) ابهام در قابلیت وصول مطالبات

پاسخ: گزینه «۱» ذخیره برای باز خرید سهام بیانگر وجوه نقدی است که برای تحصیل مجدد سهام در نظر گرفته می‌شود.

کله مثال ۴: کدام یک از گزینه‌های زیر طبق استاندارد حسابداری ایران صحیح می‌باشد؟

- (۱) بدهی احتمالی افشا می‌شود، مگر این که امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد.
- (۲) دارایی احتمالی زمانی افشا می‌شود که ورود منافع اقتصادی محتمل باشد.
- (۳) هم دارایی و هم بدهی احتمالی افشا می‌شوند، مگر این که احتمال ورود یا خروج منافع اقتصادی بعید باشد.
- (۴) مورد ۱ و ۲ صحیح است.

پاسخ: گزینه «۴» طبق استاندارد شماره ۴، بدهی احتمالی افشا می‌شود، مگر این که امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد و همچنین دارایی احتمالی زمانی افشا می‌شود که ورود منافع اقتصادی محتمل باشد.

کله مثال ۵: ذخیره هزینه‌های معوق:

- (۱) تحت عنوان بدهی جاری در صورت وضعیت مالی طبقه‌بندی می‌شود.
- (۲) تحت عنوان بدهی غیرجاری در صورت وضعیت مالی طبقه‌بندی می‌شود.
- (۳) تحت عنوان بدهی احتمالی در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود.
- (۴) نیازی به افشا ندارد.

پاسخ: گزینه «۱» ذخیره هزینه‌های معوق بیانگر تعهدات یک واحد تجاری در رابطه با هزینه‌هایی می‌باشد که تحقق یافته اما تا پایان دوره مالی پرداخت نشده است.



مدرس‌ان شریف

فصل هشتم

«حسابداری شرکت‌های سهامی»

درسنامه (۱): مفاهیم کلی شرکت‌های سهامی



تعریف شرکت سهامی

طبق تعریف قانون تجارت، شرکت سهامی، شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام، محدود به مبلغ اسمی سرمایه آن‌ها می‌باشد.

ویژگی‌های شرکت سهامی

عمده‌ترین ویژگی‌های شرکت‌های سهامی عبارتند از:

- ۱- شخصیت قانونی مستقل: شرکت سهامی یک شخصیت حقوقی است که بر طبق قانون تشکیل می‌شود و به صورت یک واحد تجاری مستقل از صاحبان سهام می‌باشد.
- ۲- مسئولیت محدود: هر سهامدار در شرکت سهامی به اندازه مبلغ اسمی سرمایه خود در برابر بدهی‌های شرکت سهامی تعهد دارد. این قضیه از دید سهامدار یکی از مزایای شرکت‌های سهامی است. (برعکس شرکت‌های تضامنی که مسئولیت شرکا نامحدود است)
- ۳- شخصیت حقوقی جداگانه: عبارت فوق به مفهوم تفکیک مدیریت و مالکیت می‌باشد و در آن صاحبان سهام مالکان واحد تجاری هستند اما در مدیریت و اداره شرکت سهامی نقشی ندارند و این قضیه به عهده هیأت مدیره‌ای است که آن‌ها از بین خود استخدام نموده‌اند.
- ۴- تداوم بقا و قابلیت انتقال مالکیت: شرکت سهامی دارای عمر نامحدود است و وجود یا عدم وجود پدیدآورندگان اولیه نقشی در ادامه فعالیت آن ندارد. همچنین سهامداران شرکت اعم از حقیقی و حقوقی می‌توانند سهام خود را به اشخاص (حقیقی یا حقوقی) دیگری واگذار نمایند و این نقل و انتقال هیچ‌گونه تأثیری بر مبلغ سرمایه و عمر شرکت ندارد.
- ۵- سهولت در جمع‌آوری سرمایه‌های عمده: به دلیل امکان سرمایه‌گذاری افراد مختلف در شرکت‌های سهامی، در این گونه شرکت‌ها به راحتی می‌توان سرمایه‌های زیادی را جذب کرد.
- ۶- کنترل و نظارت دولتی: دولت برای حفظ حقوق افرادی که به نحوی از منافع شرکت سهامی سود می‌برند (سهامداران، بانک‌ها و ...) بر اوضاع و امور شرکت نظارت دارد، این موضوع باعث کاهش سرعت عملیات در شرکت‌های سهامی می‌شود، لذا معمولاً کنترل و نظارت دولتی به عنوان یکی از معایب شرکت‌های سهامی شناخته می‌شود.

انواع شرکت‌های سهامی

از نظر قانون تجارت شرکت‌های سهامی به دو نوع تقسیم می‌شوند که عبارتند از:

- ۱- شرکت سهامی عام: شرکتی است که مؤسسين آن قسمتی از سرمایه‌ی شرکت را از طریق فروش سهام به مردم تأمین می‌کنند.
- ۲- شرکت سهامی خاص: شرکتی است که تمام سرمایه آن در موقع تأسیس منحصرأ توسط مؤسسان تأمین می‌گردد.

تفاوت‌های عمده بین شرکت‌های سهامی عام و خاص

- ۱- در شرکت‌های سهامی عام مؤسسان باید حداقل ۲۰٪ سرمایه شرکت را تعهد و حداقل ۳۵٪ مبلغ تعهد شده را به حساب بانکی شرکت در شرف تأسیس واریز نمایند. در حالی که در شرکت سهامی خاص سهامداران باید تمام سرمایه شرکت را در زمان تأسیس تعهد نموده و حداقل ۳۵٪ مبلغ تعهد شده را به حساب بانکی شرکت واریز نمایند.
- ۲- تعداد سهامداران در شرکت سهامی عام حداقل ۵ نفر است در حالی که در شرکت سهامی خاص حداقل ۳ نفر می‌باشد.
- ۳- حداقل سرمایه لازم برای تشکیل شرکت سهامی عام ۵ میلیون ریال است در صورتی که در شرکت سهامی خاص حداقل سرمایه یک میلیون ریال می‌باشد.
- ۴- مبلغ اسمی سهام در شرکت سهامی عام نباید بیشتر از ۱۰,۰۰۰ ریال باشد در حالی که در شرکت سهامی خاص محدودیتی وجود ندارد.
- ۵- مبلغ پاداش مدیران در شرکت سهامی عام از ۵٪ و در شرکت سهامی خاص از ۱۰٪ سود قابل پرداخت نباید تجاوز کند.
- ۶- طبق قانون تجارت شرکت سهامی عام مجاز به انتشار اوراق قرضه می‌باشد. در صورتی که شرکت‌های سهامی خاص چنین حقی ندارند.
- ۷- در تأسیس شرکت سهامی عام تشکیل مجمع عمومی مؤسس اجباری است در حالی که در شرکت سهامی خاص الزامی نیست.

ارکان اصلی شرکت‌های سهامی

به موجب قانون تجارت، شرکت‌های سهامی دارای سه رکن اساسی زیر می‌باشند:

- ۱- مجمع عمومی صاحبان سهام
- ۲- هیأت مدیره
- ۳- بازرسان

مجمع عمومی صاحبان سهام

مجمع عمومی، اجتماع صاحبان سهام شرکت به منظور بررسی مسائل مربوط به اداره شرکت و در نهایت اتخاذ تصمیم می‌باشد. بر طبق ماده ۷۳ قانون تجارت مجمع عمومی به ترتیب عبارتند از:

- ۱- مجمع عمومی مؤسس ۲- مجمع عمومی عادی ۳- مجمع عمومی فوق‌العاده
- وظایف مجمع عمومی مؤسس طبق ماده ۷۴ قانون تجارت به قرار زیر است:
 - ۱- رسیدگی به گزارش مؤسسين و تصویب آن و همچنین احراز پذیره‌نویسی کلیه سهام شرکت و تأدیه مبالغ لازم
 - ۲- تصویب طرح اساسنامه شرکت و در صورت لزوم اصلاح آن
 - ۳- انتخاب اولین مدیران و بازرسان یا بازرسان شرکت
 - ۴- تعیین روزنامه کثیرالانتشاری که هر گونه دعوت و اطلاعیه بعدی برای سهامداران تا تشکیل اولین مجمع عمومی عادی در آن منتشر خواهد شد.
- به موجب ماده ۸۹ قانون تجارت، مجمع عمومی عادی سالی یک بار تشکیل می‌شود و عمده‌ترین وظایف آن به قرار زیر است:
 - ۱- تصویب ترازنامه (صورت وضعیت مالی) و صورتحساب‌های شرکت.
 - ۲- رسیدگی به صورت دارایی و مطالبات و دیون شرکت و صورتحساب دوره عملکرد سالانه شرکت.
 - ۳- رسیدگی به گزارش مدیران و بازرسان و سایر امور مربوطه.
 - ۴- انتخاب مدیران و بازرسان شرکت.
 - ۵- مجاز بودن به تقسیم سود و اندوخته بین صاحبان سهام و در صورت وجود منافع، تقسیم ۱۰٪ از سود ویژه سالانه بین صاحبان سهام الزامی خواهد بود.
- لازم به توضیح است که مجمع عمومی عادی در دفعه اول با حضور بیش از نیمی از سهامداران و در دفعه دوم با حضور $\frac{1}{3}$ و در دفعه سوم با حضور هر تعداد از سهامداران رسمیت می‌یابد.
- مجمع عمومی فوق‌العاده نیز مجمعی است که برای اتخاذ تصمیم نسبت به امور مهم و فوق‌العاده تشکیل می‌شود.
- طبق قانون تجارت از جمله وظایف این مجمع:
 - ۱- تغییر یا اصلاح اساسنامه
 - ۲- تبدیل شرکت
 - ۳- افزایش یا کاهش سرمایه شرکت
 - ۴- تصمیم به انحلال و تصفیه شرکت می‌باشد.
- در مجمع عمومی فوق‌العاده، مجمع بار اول با حضور بیش از نیمی از صاحبان سهام دارای حق رأی و در مرحله دوم با حضور $\frac{1}{3}$ صاحبان سهام دارای حق رأی رسمیت می‌یابد و جهت تصویب و اخذ تصمیم، رأی مثبت $\frac{2}{3}$ حاضران باید کسب شود.



هیأت مدیره

هیأت مدیره شرکت سهامی از بین صاحبان سهام انتخاب می‌شوند و نماینده قانونی شرکت برای اداره امور آن می‌باشند. عمده‌ترین وظایف هیأت مدیره عبارتند از:

- ۱- انتخاب رئیس و نایب رئیس هیأت مدیره ۲- تعیین مدیرعامل و حدود اختیارات آن ۳- تنظیم صورت دارایی و مطالبات شرکت ۴- تنظیم صورت ترازنامه (صورت وضعیت مالی)، صورت سود و زیان و عملکرد ۵- دعوت مجمع عمومی سالیانه ۶- پرداخت سود خالص به صاحبان سهام ۷- دعوت از مجمع عمومی فوق‌العاده ۸- منظور نمودن اندوخته قانونی حداقل به میزان ۵٪ سود خالص

بازرسان

برطبق قانون تجارت، مجمع عمومی در هر سال یک یا چند بازرس اصلی و یک یا چند بازرس علی‌البدل انتخاب می‌کنند. مهم‌ترین وظایف بازرسان بر طبق قانون تجارت، اظهارنظر در خصوص صحت و درستی صورت دارایی و صورتحساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه‌ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند و همچنین درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجمع عمومی گذاشته‌اند است. گزارش بازرسان به مجمع عمومی باید لااقل ده روز قبل از تشکیل مجمع عمومی عادی جهت مراجعه صاحبان سهام در مرکز شرکت آماده باشد.

انواع سهام و ارزش سهام در شرکت‌های سهامی

سهام به دو نوع «سهام عادی» و «سهام ممتاز» طبقه‌بندی می‌شود. معمولاً بخش عمده‌ای از سهام صادره توسط شرکت‌های سهامی از سهام عادی تشکیل می‌شود. دارندگان سهام عادی، صاحبان اصلی و نهایی شرکت سهامی محسوب می‌شوند. هنگامی که تنها یک نوع سهام صادر می‌شود کلیه سهام، عادی تلقی می‌گردد، اعم از این که مشخص شده یا نشده باشد. در یک طبقه‌بندی دیگر سهام به بانام و بی‌نام تقسیم می‌شود:

سهام با نام: سهامی است که روی آن نام دارنده آن قید می‌گردد و نقل و انتقال آن مستلزم ثبت در دفاتر شرکت است. این نوع سهام در شرکت‌های سهامی ایرانی دارای کاربرد بیشتری است.

سهام بی‌نام: سهامی است که روی آن نام صاحب آن ذکر نمی‌گردد و به صورت سند در وجه حامل تنظیم شده و دارنده‌ی آن مالک آن شناخته می‌شود. در طبقه‌بندی دیگری سهام را به دو نوع سهام با ارزش اسمی و بدون ارزش اسمی تقسیم‌بندی می‌کنند.

سهام با ارزش اسمی: سهامی است که ارزش اسمی هر سهم، مبلغ معین شده برای هر سهم است که در اساسنامه شرکت منعکس و روی ورقه سهم چاپ می‌شود.

سهام بدون ارزش اسمی: سهامی است که ارزش آن همواره توسط مدیریت شرکت تعیین می‌گردد.

نکته ۱: طبق قانون تجارت ایران صدور سهام بدون ارزش اسمی ممنوع است.

سهام خزانه: سهام خزانه عبارت است از سهام عادی یا ممتاز یک شرکت سهامی که قبلاً توسط شرکت صادر شده توسط همان شرکت مجدداً تحصیل گردیده است و مجدداً به فروش نرسیده یا به‌طور رسمی باطل نشده است. خرید سهام خزانه موجب کاهش سهام در دست سهامدار می‌شود و هیچ اثری بر سهام صادره ندارد.

شرکت سهامی ممکن است بنا به دلایل زیر سهام خود را باز خرید نماید:

- ۱- افزایش سود هر سهم و بازده حقوق صاحبان سهام ۲- رونق دادن به بازار سهام شرکت ۳- کاهش سهامداران و به تبع آن کاهش پرداخت‌های مربوط به سود سهام ۴- جهت تحصیل دارایی‌های خاص و اهداء به مدیران و کارکنان ۵- جهت استفاده در توزیع سود سهمی

نکته ۲: طبق قانون تجارت ایران باز خرید سهام و صدور مجدد آن توسط همان شرکت ممنوع بود که با تصویب قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی کشور مصوب اول اردیبهشت ۱۳۹۴، این ممنوعیت کلی برداشته شد و در مواردی مجوز خرید سهام شرکت سهامی توسط همان شرکت مقرر شده است.

نکته ۳: از یک دیدگاه دیگر می‌توان سهام را به صورت زیر تقسیم نمود:

- **سهام مجاز:** عبارت است از تعداد سهامی که یک شرکت سهامی به‌طور قانونی می‌تواند آن را منتشر کند.
- **سهام منتشر شده:** عبارت است از تعداد سهامی که توسط شرکت سهامی صادر شده است.
- **سهام در دست سهامداران (سهام جاری):** عبارت است از تعداد سهامی که منتشر شده و در دست سهامداران می‌باشد. در ایران به علت این که باز خرید سهام ممنوع بوده و سهام خزانه وجود ندارد، سهام منتشر شده و سهام جاری با هم برابر هستند.
- **سهام تعهد شده (پذیره نویسی شده):** عبارت است از تعداد سهامی که به صورت نسبه فروخته شده است و بهای آن هنوز به طور کامل دریافت نشده است.

فرایند تشکیل شرکت‌های سهامی عام

افراد برای فعالیت در رشته خاصی از صنعت باید میزان سرمایه و نحوه تأمین آن را در نظر گیرند. چنانچه خود قادر به تأمین تمام سرمایه آن نباشند ممکن است اقدام به تأسیس شرکت سهامی عام نمایند، ولی اگر افراد، سرمایه لازم برای تأسیس شرکت را داشته باشند اقدام به تأسیس شرکت سهامی خاص می‌نمایند. برای تشکیل شرکت سهامی عام مراحل زیر باید طی شود:

۱- تنظیم اظهارنامه ثبت شرکت: طبق ماده ۷ اصلاحیه قانون تجارت، برای تأسیس شرکت‌های سهامی باید اظهارنامه‌ای که اظهار نامه ثبت شرکت نامیده می‌شود، توسط مؤسسين تنظیم و به امضای همه آن‌ها برسد. عمده‌ترین مواردی که در این اظهار نامه قید می‌شود عبارتند از: نام شرکت، هویت کامل و اقامتگاه مؤسسين، موضوع شرکت، مبلغ سرمایه، تعداد سهام با نام و بی نام و مبلغ اسمی آنها، مرکز اصلی شرکت، مدت شرکت و مبلغ تعهد شده توسط هر یک از مؤسسين و مبلغی که پرداخت کرده‌اند.

۲- تهیه طرح اساسنامه: در شرکت‌های سهامی اساسنامه مقررات، طریقه عمل، نحوه روابط بین سهامداران و خط مشی شرکت را مشخص می‌کند. طرح اساسنامه پیش‌نویس اساسنامه شرکت سهامی بوده که باید به امضای کلیه مؤسسين شرکت برسد.

۳- تهیه طرح اعلامیه پذیره‌نویسی: منظور از پذیره نویسی، تعهد پرداخت بخشی از مبلغ سهام در آینده می‌باشد. در شرکت‌های سهامی عام حداقل ۳۵٪ مبلغ سرمایه باید توسط سهامداران پرداخت گردد و بقیه آن در پذیره نویسی، تعهد پرداخت می‌شود که باید طی مهلت تعیین شده در اساسنامه پرداخت شود.

۴- انتشار اعلامیه پذیره‌نویسی: اداره ثبت شرکت‌ها بعد از دریافت اظهارنامه ثبت شرکت، طرح اساسنامه و طرح اعلامیه پذیره نویسی و تطبیق آن‌ها با قانون، اجازه انتشار اعلامیه پذیره نویسی را صادر خواهد کرد که بر اساس آن مؤسسين اعلامیه پذیره نویسی را در روزنامه رسمی آگهی نموده و نیز حساب «بانک شرکت در شرف تأسیس» که تعهد سهام نزد آن صورت می‌گیرد را به اطلاع عموم مردم می‌رسانند.

۵- عرضه اوراق تعهد سهام به عموم: علاقه‌مندان به سرمایه‌گذاری ظرف مهلتی که در اعلامیه پذیره‌نویسی تعیین شده به بانک مراجعه و ورقه تعهد سهام را امضاء و مبلغ لازم را نقداً به بانک واریز می‌کنند و رسید آن را دریافت می‌کنند.

۶- دعوت مجمع عمومی مؤسس: پس از اتمام زمان پذیره‌نویسی، بانک لیست پذیره‌نویسان را برای مؤسسين ارسال می‌کند و مؤسسين حداکثر تا یک ماه به تعهدات پذیره نویسان رسیدگی و پس از احراز تعهد تمام سرمایه شرکت و واریز حداقل ۳۵ درصد آن، تعداد سهام هر یک از پذیره نویسان را تعیین و اعلام نموده و مجمع عمومی مؤسس را دعوت می‌کنند.

۷- ثبت شرکت در مرجع ثبت شرکت‌ها: بعد از اتمام جلسه مجمع عمومی مؤسس، اساسنامه به ضمیمه صورت جلسه مجمع و اعلامیه قبولی مدیران و بازرسان جهت ثبت شرکت به مرجع ثبت شرکت‌ها تسلیم خواهد شد و نهایتاً مرجع ثبت شرکت‌ها مجوز ثبت شرکت سهامی عام را صادر خواهد کرد.

فرایند تشکیل شرکت‌های سهامی خاص

برای تشکیل شرکت سهامی خاص ارائه اساسنامه به همراه مدارک زیر به مرکز ثبت شرکت‌ها لازم است:

- ۱- اساسنامه شرکت با امضای کلیه سهامداران
- ۲- اظهارنامه‌ای که دلالت بر تعهد کلیه سهام و گواهی‌نامه بانکی حاکی از تأدیه قیمت نقدی که نباید کمتر از ۳۵ درصد کل سهام باشد.
- ۳- ذکر نام روزنامه کثیرالانتشار

کج مثال ۱: طبق قانون تجارت ایران باز خرید سهام و صدور سهام بدون ارزش اسمی به ترتیب چگونه است؟

- (۱) با تصویب مجمع عمومی بلامانع (۲) ممنوع - بلامانع (۳) بلامانع - ممنوع (۴) هر دو بلامانع است.

پاسخ: گزینه «۳» باز خرید سهام بلامانع و صدور سهام بدون ارزش اسمی ممنوع است.

کج مثال ۲: افزایش یا کاهش سرمایه در اختیار کدام مجمع می‌باشد؟

- (۱) مجمع عمومی مؤسس
(۲) مجمع عمومی عادی
(۳) مجمع عمومی فوق‌العاده
(۴) مجمع عمومی عادی به‌طور فوق‌العاده

پاسخ: گزینه «۳»



مدرس‌ان شریف

فصل نهم

«حسابداری شرکت‌های تضامنی»

درسنامه (۱): مقدمه‌ای بر شرکت‌های تضامنی



مؤسسات انتفاعی از نظر نحوه تأسیس، نوع مالکیت، نوع روابط بین مالکین و ... به اشکال حقوقی زیر تقسیم می‌شوند:

- ۱- مؤسسات انفرادی (تک مالکی)
 - ۲- شرکت‌های تضامنی
 - ۳- شرکت‌های سهامی
- در سه گروه فوق، نحوه انجام عملیات حسابداری براساس مفاهیم، اصول و روش‌های حسابداری در رابطه با دارایی‌ها و بدهی‌ها به‌طور تقریباً مشابه انجام می‌شود، ولی انجام عملیات حسابداری مرتبط با ترکیب و ساختار سرمایه بستگی به نوع شرکت دارد. نحوه انجام عملیات حسابداری در شرکت‌های سهامی در فصل هشتم کتاب تشریح گردید و در این فصل عملیات حسابداری در شرکت‌های تضامنی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

نکته ۱: طبق ماده ۲۰ قانون تجارت شرکت‌ها به ۷ نوع زیر تقسیم می‌شوند:

- ۱- شرکت‌های تضامنی
- ۲- شرکت‌های سهامی
- ۳- شرکت‌های با مسئولیت محدود
- ۴- شرکت‌های مختلط سهامی
- ۵- شرکت‌های مختلط غیرسهامی
- ۶- شرکت‌های نسبی
- ۷- شرکت‌های تعاونی

نکته ۲: در قانون تجارت شرکت تعریف نشده و قانون مدنی در ماده ۵۷۱ شرکت را به شرح زیر تعریف نموده است:

«شرکت عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیئی واحد به نحو اشاعه»

از تعریف فوق می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که: مؤسسه‌ای که از اجتماع دو یا گروهی از افراد تشکیل شده و هر یک از افراد دارایی‌های نقدی و غیرنقدی خود را به منظور تحصیل سود در اختیار آن قرار داده‌اند، شرکت نامیده می‌شود.

تعریف شرکت‌های تضامنی

بر اساس ماده ۱۱۶ قانون تجارت شرکت تضامنی به صورت زیر تعریف شده است:

«شرکت تضامنی شرکتی است که تحت اسم مخصوص، برای امور تجاری بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می‌شود و اگر دارایی شرکت برای تأدیه تمام قروض کافی نباشد هر یک از شرکا مسئول پرداخت تمام قروض شرکت می‌باشند.» در شرکت تضامنی هر یک از شرکا به تنهایی در مقابل اشخاص ثالث نظیر اعتباردهندگان مسئولیت کامل دارد. از دید حسابداری، شرکت تضامنی شباهت زیادی به مؤسسات انفرادی دارد، لذا مفاهیم حسابداری مؤسسات انفرادی و حتی شرکت‌های سهامی در شرکت تضامنی نیز کاربرد دارند. اهمیت حسابداری شرکت‌ها تضامنی از آن جا نشأت می‌گیرد که تمام شرکت‌های ثبت نشده در اداره ثبت شرکت‌ها در قالب شرکت، از نگاه قانونی، تضامنی محسوب می‌شوند.

نکته ۳: عبارت «شرکت تضامنی دارای اسم مخصوص بوده» به این مفهوم است که در اسم شرکت باید اسامی همه شرکا (مانند شرکت تضامنی

کامران و کاوه) و یا اسم یک شریک بیان شود و برای بقیه شرکا از عبارت «و برادران» و یا «و شرکا» استفاده شود. (مانند شرکت تضامنی کامران و شرکا)

خصوصیات شرکت‌های تضامنی

- ۱- مسئولیت نامحدود شرکا
- ۲- عمر محدود
- ۳- مالکیت مشاع (مشترک) در دارایی‌ها
- ۴- تلفیق مدیریت و مالکیت
- ۵- انتخاب آزادانه شرکا
- ۶- سهولت در تشکیل

نکته ۴: مدیریت شرکت‌های تضامنی و کنترل آن در اختیار مالکین شرکت می‌باشد و هرگونه تصمیم‌گیری با رضایت کلیه شرکا صورت می‌گیرد.

نکته ۵: تلفیق مدیریت و مالکیت یکی از ویژگی‌های شرکت‌های تضامنی می‌باشد و با فرض تفکیک شخصیت در حسابداری مالی تناقض دارد. ویژگی تلفیق مدیریت و مالکیت همچنین باعث می‌شود که روابط بین شرکا براساس توافق تعیین شود.

نکته ۶: سهولت در تشکیل و انتخاب آزادانه شرکا از عمده‌ترین مزیت‌های شرکت‌های تضامنی هستند و مسئولیت نامحدود از عمده‌ترین معایب شرکت‌های تضامنی می‌باشد.

شرکتنامه

شرکتنامه قراردادی است که به صورت کتبی تنظیم می‌گردد و حاوی توافقات انجام شده بین شرکا قبل از ثبت شرکت می‌باشد. شرکتنامه باید حاوی موارد زیر باشد:

- ۱- اسم و مرکز شرکت، اسامی شرکا، تاریخ افتتاح شرکت، موضوع فعالیت شرکت، اهداف کلی و مدت شرکت
- ۲- مقررات مربوط به ورود و خروج شرکا
- ۳- میزان سرمایه و سهم‌الشرکه هر یک از شرکا اعم از نقدی یا غیرنقدی با ذکر نام شرکا
- ۴- مقررات مربوط به تقسیم سود و زیان شرکت
- ۵- سایر نکات و محدودیت‌های احتمالی که پاسخ آن‌ها مبهم می‌باشد.

انواع حساب‌ها در شرکت تضامنی

- ۱- **حساب سرمایه شرکا:** برای ثبت سرمایه شرکا در دفاتر شرکت‌های تضامنی دو روش وجود دارد که عبارتند از:
 - الف - روش ثبت سرمایه ثابت:** در این روش حساب سرمایه شرکا معادل مبلغی که در شرکتنامه قید شده بستانکار می‌شود و هر گونه تغییر در سرمایه منع قانونی دارد و باید در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت برسد. لذا در این حالت معمولاً سرمایه به یک مبلغ ثابت در دفاتر ثبت می‌شود.
 - ب - روش ثبت سرمایه متغیر:** در این روش، حساب سرمایه شرکا معادل مبلغی که در شرکتنامه قید شده بستانکار می‌گردد و هر گونه تغییرات ناشی از سهم شرکا از سود و زیان، حقوق شرکا، برداشت و ... بر این حساب اثر می‌گذارد. طبق قانون تجارت ایران روش ثبت سرمایه متغیر، کاربردی ندارد.
- ۲- **حساب جاری شرکا:** زمانی که تغییرات سرمایه منع قانونی داشته باشد (روش ثبت سرمایه ثابت) برای هر یک از شرکا یک حساب جاری افتتاح می‌گردد، که هر گونه برداشت، سهم سود و زیان و حقوق آن‌ها در این حساب ثبت می‌شود. حساب جاری شرکا یک حساب دائمی می‌باشد و هرگاه این حساب دارای مانده بدهکار باشد جزء سایر حساب‌های دریافتی و اگر مانده بستانکار داشته باشد معمولاً بین بدهی‌ها و سرمایه شرکا در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) منظور می‌شود.
- ۳- **حساب برداشت شرکا:** برداشت‌های شخصی (نقدی یا غیرنقدی) هر شریک در طی دوره مالی در بدهکار این حساب ثبت می‌شود. حساب برداشت یک حساب موقت است که در پایان دوره مالی به حساب جاری شرکا بسته می‌شود. البته لازم به توضیح است که عمدتاً در شرکت‌هایی که از حساب جاری شرکا استفاده می‌شود دیگر نیازی به حساب برداشت شرکا نیست، زیرا برداشت شرکا را می‌توان مستقیماً در حساب جاری شرکا ثبت نمود.
- ۴- **حساب وام شرکا:** گاهی اوقات ممکن است شرکت تضامنی به وجوه نقد احتیاج داشته باشد و شرکا تمایلی به افزایش سرمایه نداشته باشند، در این حالت یکی از شرکا مبلغی را تحت شرایط خاص به عنوان وام در اختیار شرکت قرار می‌دهد. حساب وام یک حساب دائمی است و در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) جزء بدهی‌های شرکت طبقه‌بندی می‌شود.
- ۵- **حساب تقسیم سود:** در شرکت‌های تضامنی بعد از تعیین مبلغ سود (زیان)، مبلغ فوق به حساب تقسیم سود منتقل شده و سپس با استفاده از نسبت‌هایی که در شرکتنامه تعیین شده سهم هر شریک از سود و زیان مشخص شده و به حساب جاری شرکا منتقل می‌شود.
- ۶- **حساب اندوخته عمومی:** اصطلاح اندوخته به مفهوم محدودیت در توزیع سود است. لذا اندوخته عمومی سودهای تقسیم نشده‌ای است که جهت مقاصد خاص در شرکت‌های تضامنی نگهداری می‌شود.

نحوه تشکیل شرکت‌های تضامنی

در شرکت تضامنی شرکا به دو صورت نقدی و غیرنقدی اقدام به سرمایه‌گذاری می‌نمایند. در سرمایه‌گذاری‌های غیرنقدی باید تمام دارایی‌های غیرنقدی انتقال یافته به شرکت تضامنی به ارزش متعارف ارزیابی شده و سپس با توافق شرکا ثبت شوند و بدهی‌های شخصی شرکا نیز که شرکت تقبل نموده به ارزش فعلی به ثبت برسند.

نکته ۹: در ارزیابی دارایی‌های آورده شده توسط شرکا، حساب استهلاک انباشته دارایی مورد نظر که در دفاتر شریک قبل از ورود به شرکت تضامنی وجود داشته است نباید به دفاتر شرکت تضامنی منتقل شود.



مدرس‌ان شریف

فصل دهم

«حسابداری گزارشگری قسمت‌ها»

درسنامه: گزارشگری برحسب قسمت‌های مختلف



برخی واحدهای تجاری، محصولات و خدمات متنوعی تولید و ارائه می‌کنند یا در مناطق جغرافیایی متفاوتی فعالیت دارند که از نرخ‌های سودآوری، فرصت‌های رشد، انتظارات آتی و مخاطرات مختلفی برخوردارند. اطلاعات در مورد انواع مختلف محصولات و خدمات یک واحد تجاری و عملیات آن در مناطق جغرافیایی متفاوت، که اغلب اطلاعات قسمت نامیده می‌شود، برای ارزیابی مخاطرات و بازده‌های یک واحد تجاری مفید است. گزارشگری اطلاعات مالی برحسب قسمت‌های مختلف یک واحد تجاری به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در موارد زیر کمک می‌کند:

الف - درک بهتر عملکرد گذشته واحد تجاری،

ب - ارزیابی بهتر مخاطرات و بازده‌های واحد تجاری

ج - قضاوت‌های آگاهانه‌تر در مورد کل واحد تجاری.

دراستاندار حسابداری شماره ۲۵ با عنوان گزارشگری برحسب قسمت‌های مختلف، برخی از اصطلاحات کلیدی به شرح زیر مطرح شده است:

قسمت تجاری:

جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که یک محصول یا خدمت یا گروهی از محصولات یا خدمات مرتبط را ارائه می‌کند و دارای مخاطره و بازده‌ای متفاوت از سایر قسمت‌های واحد تجاری است. عوامل زیر باید در تعیین محصولات و خدمات مرتبط در نظر گرفته شود:

الف - ماهیت محصولات یا خدمات،

ب - ماهیت فرآیندهای تولید،

ج - نوع یا طبقه مشتریان برای محصولات یا خدمات،

د - روش‌های توزیع محصولات یا ارائه خدمات

ه - ماهیت مقررات مربوط، برای مثال، مقررات بانکی و بیمه‌ای.

قسمت جغرافیایی:

جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که به ارائه محصولات یا خدمات در منطقه جغرافیایی مشخصی مشتمل بر یک کشور یا گروهی از کشورها اشتغال دارد و دارای مخاطره و بازده‌ای متفاوت از اجزائی است که در سایر مناطق جغرافیایی فعالیت می‌کنند. عوامل زیر باید در تشخیص قسمت‌های جغرافیایی در نظر گرفته شود:

الف - تشابه شرایط اقتصادی و سیاسی،

ب - روابط بین عملیات در مناطق جغرافیایی مختلف،

ج - مجاورت عملیات،

د - مخاطرات خاص ناشی از عملیات در مناطق مشخص،

ه - مقررات کنترل ارز

و - مخاطرات نوسانات ارزی.

قسمت قابل گزارش:

قسمتی تجاری یا جغرافیایی است که بر مبنای تعاریف پیش گفته مشخص می‌شود و براساس این استاندارد، افشای اطلاعات قسمت در مورد آن ضرورت دارد.

درآمد عملیاتی قسمت: عبارت است از درآمد حاصل از فعالیت‌های اصلی و مستمر که مستقیماً قابل انتساب یا بر مبنای منطقی، قابل تخصیص به قسمت است اعم از اینکه از فروش به مشتریان برون سازمانی یا معاملات با سایر قسمت‌های همان واحد تجاری ناشی شده باشد.



مدرس‌ان شریف

فصل یازدهم

«صورت‌های مالی تلفیقی»

درسنامه (۱): ترکیب تجاری: ماهیت و طبقه‌بندی



ترکیب تجاری (Business combination)

مهم‌ترین هدف مدیریت یک واحد تجاری، افزایش ثروت سهامداران است. این هدف، از طریق افزایش ارزش بازار سهام واحد تجاری امکان‌پذیر می‌گردد. واحدهای تجاری برای افزون‌سازی ارزش نیاز به افزایش بازده دارند؛ در دنیای اقتصادی پیچیده و پرچالش امروز کسب بازده از طریق سرمایه‌گذاری امکان‌پذیر است. به غیر از سرمایه‌گذاری بر روی پروژه‌های اقتصادی سودآور با توجه به تنگ‌تر شدن عرصه رقابت، واحدهای تجاری ناگزیر به ترکیب عملیات خود با واحدهای تجاری دیگر می‌باشند، هنگامی که دو یا چند واحد تجاری تحت کنترل مشترک قرار گیرند ترکیب تجاری روی می‌دهد، به طور کلی ترکیب تجاری، واحدهای تجاری مستقل قبلی را به یکدیگر متصل می‌کند. هدف نهایی از انجام ترکیب تجاری معمولاً باید افزایش سودآوری باشد اما بسیاری از شرکت‌ها با یکپارچه نمودن عملیات خود به صورت افقی یا عمودی یا با تنوع بخشیدن به ریسک خود از طریق مجتمع نمودن (ترکیب ناهمگون) عملیات، می‌توانند به بازدهی بیشتری دست یابند. بر طبق مفاد استاندارد حسابداری ۱۹ ایران تحت عنوان «ترکیب‌های تجاری» مقصود از ترکیب تجاری، اجتماع واحدها یا فعالیت‌های تجاری جداگانه در قالب یک شخصیت گزارشگری واحد است. تقریباً در تمامی ترکیب‌ها یک واحد تجاری به‌عنوان تحصیل‌کننده، کنترل یک یا چند واحد تجاری تحصیل شده را به‌دست می‌آورد. اگر واحد تجاری، کنترل یک یا چند واحد دیگر را به‌دست آورد که فعالیت تجاری نداشته باشند، اجتماع آن واحدها، یک ترکیب تجاری تلقی نمی‌شود. ترکیب تجاری ممکن است به دلایل قانونی، مالیاتی یا سایر دلایل به شیوه‌های گوناگونی صورت پذیرد. ترکیب می‌تواند به صورت خرید حقوق مالکانه (سهام یا سهم‌الشرکه) یا کل یا بخشی از خالص دارایی‌های یک واحد تجاری توسط واحد دیگر، در ازای صدور سهام، پرداخت وجه نقد یا واگذاری سایر دارایی‌ها انجام شود: ترکیب می‌تواند به صورت معامله‌ای بین سهامداران واحدهای ترکیب‌شونده یا بین یک واحد تجاری و سهامداران واحد تجاری دیگر باشد، ترکیب تجاری ممکن است متضمن ایجاد یک واحد جدید برای کنترل واحدهای ترکیب‌شونده، انتقال خالص دارایی‌های یک یا چند واحد ترکیب‌شونده به واحد تجاری دیگر یا انحلال یک یا چند واحد ترکیب‌شونده باشد.

انواع ترکیب تجاری

ترکیب تجاری را می‌توان از منظر نحوه دستیابی واحد تجاری به هم‌افزایی (مقصود از هم‌افزایی synergy فزونی ارزش یک مجموعه نسبت به مجموع ارزش اجزای متشکله آن است) و یا از منظر قانونی طبقه‌بندی کرد. از منظر نحوه دستیابی واحدهای تجاری به هم‌افزایی ترکیب تجاری به سه طبقه زیر تقسیم می‌شود:

- ۱- ترکیب افقی (Horizontal Combination): به ترکیب واحدهای تجاری در فعالیت‌ها و بازارهای مشابه تجاری ترکیب افقی می‌گویند.
- ۲- ترکیب عمودی (Vertical Combination): به ترکیب واحدهای تجاری با عملیات مختلف اما پشت سرهم یا در سطوح مختلف تولید یا توزیع کالا و یا ترکیبی از این فعالیت‌ها، ترکیب عمودی می‌گویند.

۳- مجتمع شدن (ترکیب ناهمگون) Conglomeration: ترکیب واحدهای تجاری با محصولات و خدمات متنوع و غیر مرتبط به منظور کاهش ریسک‌های مربوط به خطوط تولیدی، تجاری و یا برای هموارسازی درآمدهای دوره‌ای را اصطلاحاً «مجتمع شدن» یا «ترکیب ناهمگون» می‌نامند. از منظر قانونی (شخصیت حقوقی واحدهای تجاری پس از ترکیب)، ترکیب‌های تجاری به سه طبقه زیر تقسیم می‌گردد:

- ۱- تحصیل (Acquisition): هنگامی که یک واحد تجاری دارایی‌های مولد واحد یا واحدهای تجاری دیگر را به‌دست می‌آورد و آن دارایی‌ها را در عملیات خود بکار می‌گیرد، ترکیب تجاری را تحصیل می‌نامیم. نوعی از ترکیب تجاری که در آن یک واحد تجاری کنترل عملیاتی بر امکانات مولد واحد تجاری دیگری را با تحصیل اکثریت سهام دارای حق رأی در جریان آن واحد به‌دست می‌آورد نیز نوعی تحصیل است.



نکته ۱: در ترکیب تجاری به شکل تحصیل، واحد تجاری تحصیل شده مجبور نیست شخصیت حقوقی خود را از دست بدهد.

$$A + B = \overline{A + B}$$

کنترل عبارت از توانایی راهبری سیاست‌های مالی و عملیاتی یک واحد یا یک فعالیت تجاری برای کسب منافع از محل آن است. فرض بر این است که اگر یک واحد تجاری در حال ترکیب، مالکیت بیش از نصف سهام با حق رأی واحد دیگر را تحصیل کند، کنترل آن واحد را به دست می‌آورد.

نکته ۲: هر گاه یکی از واحدهای در حال ترکیب مالکیت بیش از نیمی از سهام با حق رأی واحد دیگر را تحصیل نکرده باشد، در صورت وجود یکی از شرایط زیر، به عنوان واحد تحصیل‌کننده محسوب می‌شود:

الف - تسلط بر بیش از نصف حق رأی واحد دیگر از طریق توافق با سایر صاحبان سهام.

ب - توانایی راهبری سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد دیگر از طریق قانون یا توافق.

پ - توانایی نصب و عزل اکثریت اعضای هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده مشابه واحد دیگر، در مواردی که کنترل واحد تجاری در اختیار ارکان مزبور است.

۲- ادغام (جذب) قانونی Statutory Merger: هنگامی که دو یا چند واحد تجاری با یکدیگر ترکیب شوند و پس از ترکیب صرفاً یکی از واحدها موجودیت قانونی خود را حفظ کند، ادغام (جذب) قانونی شکل یافته است. به عبارت دیگر ادغام زمانی روی می‌دهد که یک واحد تجاری کنترل کل عملیات یک واحد تجاری دیگر را به دست آورد و سپس آن واحد منحل شود.

$$A + B = A$$

۳- تلفیق (ادغام دو طرفه) Consolidation: به لحاظ حقوقی، تلفیق زمانی روی می‌دهد که یک شرکت تازه تأسیس، کنترل بر دارایی‌ها و عملیات دو یا چند واحد تجاری مستقل را به دست آورد و شخصیت حقوقی مستقل آن‌ها را منحل نماید.

$$A + B = C$$

در هر یک از ترکیب‌های تجاری یکی از واحدهای تجاری تحت عنوان واحد تحصیل‌کننده شناسایی می‌گردد اگر چه تشخیص واحد تحصیل‌کننده گاه دشوار است اما معمولاً نشانه‌هایی از آن مانند موارد زیر وجود دارد:

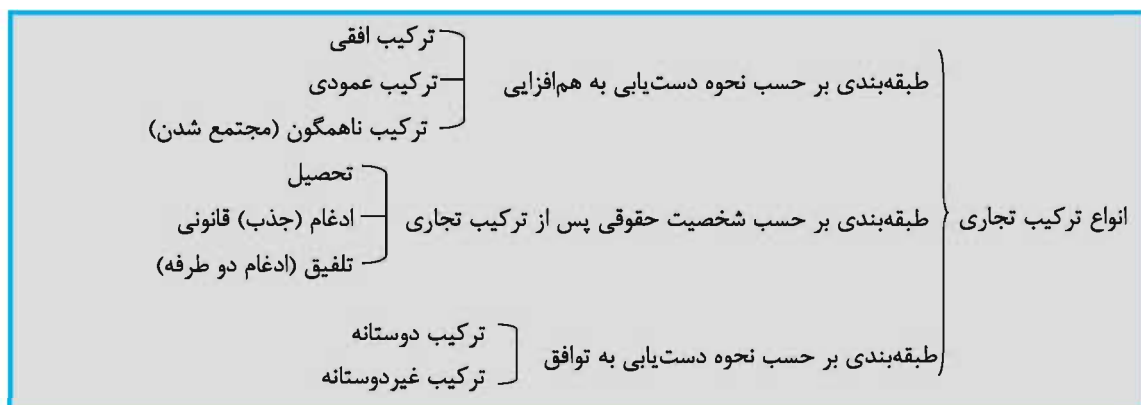
الف - ارزش منصفانه یک واحد در حال ترکیب به مراتب بیش از ارزش منصفانه واحد دیگر است. در این موارد احتمالاً واحد تجاری بزرگ‌تر، واحد تحصیل‌کننده است.

ب - ترکیب واحدها، از طریق تحصیل سهام دارای حق رأی در ازای وجه نقد یا سایر دارایی‌ها صورت پذیرد. در این صورت احتمالاً واحد تجاری پرداخت‌کننده وجه نقد یا سایر دارایی‌ها، واحد تحصیل‌کننده است.

پ - ترکیب واحدها سبب شود که مدیریت یک واحد تجاری بتواند اعضای مدیریت واحد ترکیبی را انتخاب کند، در این موارد احتمالاً واحد مسلط، واحد تحصیل‌کننده است.

نکته ۳: در ترکیب تجاری به شکل تلفیق، یکی از واحدهای تجاری در حال ترکیب که قبل از ترکیب وجود داشته بر مبنای شواهد موجود به عنوان واحد تحصیل‌کننده مشخص می‌شود.

نکته ۴: در صورتی که ترکیب تجاری بیش از دو واحد تجاری در حال ترکیب را در بر گیرد، یکی از این واحدها که قبل از ترکیب وجود داشته است، بر مبنای شواهد موجود باید به عنوان واحد تحصیل‌کننده شناسایی گردد. در چنین مواردی برای تعیین واحد تحصیل‌کننده، ملاحظات زیر این که کدام یک ترکیب را آغاز کرده است و یا دارایی‌ها یا درآمدهای کدام یک از این واحدها به میزان با اهمیتی بیشتر از سایرین است، در نظر گرفته می‌شود.



نمایشگر ۱-۱۱. طبقه‌بندی انواع ترکیب تجاری

ترکیب واحدهای تجاری مستلزم ادغام مالکیت دو یا چند واحد تجاری است. ترکیب واحدهای تجاری می‌تواند اصطلاحاً به شکل **ترکیب دوستانه (Friendly Combination)** یا **ترکیب غیردوستانه (Unfriendly Combination)** انجام پذیرد. در ترکیب دوستانه مدیران شرکت‌های ترکیب‌شونده درباره موضوع و شرایط تجاری به توافق رسیده و مصوبه مجمع عمومی صاحبان سهام را اخذ می‌کنند. غالباً در چنین ترکیب‌هایی مبادله، صرفاً مستلزم معاوضه دارایی‌ها یا سهام دارای حق رأی است. در ترکیب غیردوستانه توافق در سطح مدیریت امکان‌پذیر نیست و موضوع از طریق توافق سهامداران شرکت ترکیب‌شونده و از طریق مناقصه امکان‌پذیر می‌گردد.

نکته ۵: ترکیب واحدهای تجاری ممکن است به وسیله تحصیل دارایی‌ها یا سهام دارای حق رأی واحد تجاری دیگر انجام شود.

(آزاد ۸۹ «گروه الف»)

که مثال ۱: در کدام یک از اشکال حقوقی ترکیب شرکت‌ها، ممکن است نیازی به تأسیس شرکت جدید نباشد؟

- (۱) ادغام دوطرفه (تلفیق) (۲) ادغام یکطرفه (جذب) (۳) مشارکت خاص (۴) تحصیل سهام

پاسخ: گزینه «۴» **که مثال ۲:** کدام گزینه زیر بیان‌کننده حالتی از ترکیب شرکت‌هاست که در آن شخصیت حقوقی شرکت‌های ترکیب‌شونده از بین نرفته و منحل

(سراسری ۸۲)

نمی‌شوند؟

- (۱) ادغام (Merger) و تحصیل (Acquisition)
 (۲) مشارکت خاص (Joint venture) و تحصیل (Acquisition)
 (۳) تحصیل (Acquisition) و تلفیق (Consolidation)
 (۴) مشارکت خاص (Joint venture) و تلفیق (Consolidation)

پاسخ: گزینه «۲» در ادغام (جذب) و تلفیق (ادغام دو طرفه) شخصیت حقوقی و حسابداری واحد تجاری ترکیب‌شونده منحل می‌گردد. **که مثال ۳:** در یک ترکیب تجاری به صورت جذب شرکت الف ۱۰۰٪ سهام شرکت ب را به تملک خود در آورد. در این باره می‌توان اظهار داشت که:

(سراسری ۸۱)

- (۱) فقط شخصیت حقوقی و حسابداری شرکت الف از بین می‌رود.
 (۲) فقط شخصیت حقوقی و حسابداری شرکت ب از بین می‌رود.
 (۳) شخصیت حقوقی و حسابداری شرکت‌های الف و ب به قوت خود باقی می‌ماند.
 (۴) شخصیت حقوقی و حسابداری الف و ب هر دو از بین رفته و شخصیت حقوقی جدیدی بوجود می‌آید.

پاسخ: گزینه «۲» جذب (ادغام) Statutory Merger زمانی روی می‌دهد که یک واحد تجاری کنترل کل عملیات یک واحد تجاری دیگر را به دست آورد و سپس آن واحد منحل شود. $(A + B = A)$ لذا شخصیت حقوقی و حسابداری شرکت ب (ترکیب‌شونده) از بین می‌رود.

(سراسری ۸۰)

که مثال ۴: در مورد انحلال شخصیت حقوقی شرکت ترکیب‌شونده کدام گزینه صحیح است؟

ترکیب به صورت تلفیق (Consolidation)	ترکیب به صورت ادغام (Merger)	ترکیب به صورت تحصیل (Acquisition)	
خیر	بله	بله	(۱)
خیر	خیر	بله	(۲)
بله	خیر	خیر	(۳)
بله	بله	خیر	(۴)

پاسخ: گزینه «۴» تنها اگر ترکیب تجاری به شکل تحصیل باشد شخصیت حقوقی شرکت ترکیب‌شونده منحل نمی‌شود. (به نکته ۱ رجوع کنید). **که مثال ۵:** بخش حقوق صاحبان سهام شرکت سهامی آسانبر در پایان سال مالی ۱۳۸۴ شامل سهام عادی و سود انباشته به ترتیب به مبلغ

۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰ و ۶۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. شرکت در ابتدای سال ۱۳۸۵ بابت تحصیل کل سهام شرکت بالا بر ۴۰,۰۰۰ سهم عادی هزار ریالی به ارزش بازار ۱۵۰۰ ریال صادر نمود. سهام عادی و سود انباشته شرکت بالا بر نیز به ترتیب ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ و ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. در روش خرید بلافاصله پس از ترکیب، خالص دارایی‌های تلفیقی چند هزار ریال است؟

(سراسری ۸۷)

- (۱) ۱,۵۵۰ (۲) ۱,۵۷۵ (۳) ۱,۵۸۵ (۴) ۱,۶۱۰

پاسخ: گزینه «۴»

خالص دارایی‌های شرکت آسانبر قبل از تحصیل

خالص دارایی‌های شرکت آسانبر بلافاصله پس از ترکیب تجاری $۱,۵۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + (۴۰,۰۰۰ \times ۱,۵۰۰) = ۱,۶۱۰,۰۰۰,۰۰۰$

شایان ذکر است بلافاصله پس از ترکیب تجاری با استفاده از روش خرید در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) تلفیقی خالص دارایی‌های تلفیقی برابر با خالص دارایی‌های شرکت اصلی خواهد بود.



مدرسایان شریف

فصل دوازدهم

«حسابداری شعب و تسعیر ارز»

درسنامه (۱): حسابداری شعب با دفاتر متمرکز



سیستم حسابداری شعب با دفاتر متمرکز

در ادبیات حسابداری چهارواژه با مفاهیمی نزدیک و البته با تمایزات جدی به لحاظ کارکرد وجود دارند: شعبه (Branch) قسمتی از یک واحد تجاری است که معمولاً مرکز فعالیت آن از دفتر مرکزی واحد تجاری منفک است اما دارای شخصیت حقوقی مستقل نمی‌باشد.

قسمت (Department) بخشی از واحد تجاری است که مرکز فعالیت آن دفتر مرکزی شرکت است. قسمت نیز دارای شخصیت حقوقی مستقل نیست اما بمنظور برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملیات هر قسمت ضرورت دارد که گزارشگری مالی به گونه‌ای باشد تا بتوان نتیجه فعالیت‌های هر قسمت را به تفکیک مورد بررسی قرار داد.

بخش (Segment) جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که یک محصول یا خدمت یا گروهی از محصولات یا خدمات مرتبط را ارائه می‌کند و دارای مخاطره و بازدهی متفاوت از سایر قسمت‌های واحد تجاری است. در فصل دهم نحوه گزارشگری مالی بخش‌ها و همچنین الزامات استاندارد حسابداری شماره ۲۵ ایران تحت عنوان «گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف» مورد بحث قرار گرفت.

نمایندگی فروش (Sale Agency) قسمتی از یک واحد تجاری است که تنها عهده‌دار بخشی از فعالیت‌هایی است که معمولاً بر عهده یک شعبه می‌باشد. غالباً نمایندگی فروش صرفاً نمونه‌هایی از محصولات واحد تجاری را جهت بازاریابی در اختیار دارند و سپس سفارشات مشتریان را در اختیار دفتر مرکزی قرار می‌دهند تا پس از بررسی وضعیت اعتباری، فروش امکان‌پذیر گردد. معمولاً وصول مطالبات از مسئولیت‌های نمایندگی فروش است. نکته حائز اهمیت این است که نمایندگی فروش می‌تواند دارای شخصیت حقوقی مستقل از واحد تجاری باشد. نحوه حسابداری نمایندگی فروش در ضمیمه همین فصل به بحث گذاشته شده است.

سیستم حسابداری شعب

بسیاری از واحدهای تجاری به دلایلی نظیر دستیابی به بازارهایی گسترده، کسب سود افزون‌تر، گسترش منطقه جغرافیایی فعالیت، کسب سهم افزون‌تری از بازار محصول و ... اقدام به تأسیس شعبه در سطح یک شهر، سطح کشور و یا در سطح بین‌الملل می‌کنند.

با توجه به واحد پول رایجی که در مبادلات مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد شعب را می‌توان به شعب داخلی و شعب خارجی طبقه‌بندی نمود ولی بر اساس سیستم حسابداری، شعب را می‌توان به شعب دارای دفاتر متمرکز Centralized و شعب دارای دفاتر مستقل (غیر متمرکز) Decentralized طبقه‌بندی نمود.

شعبی که دارای دفاتر قانونی مستقل هستند کلیه عملیات مالی را در دفاتر خود انجام داده و تراز آزمایشی را برای ترکیب حساب‌ها به مرکز ارسال می‌دارند. اما شعبی که دارای دفاتر متمرکز می‌باشند کلیه اطلاعات را به مرکز ارائه داده و تمامی عملیات مالی توسط دفتر مرکزی ثبت می‌گردد. کالای ارسالی به شعب معمولاً از یک انبار مرکزی توزیع می‌شود و به یکی از شیوه‌های ذیل قیمت‌گذاری می‌گردد:

۱- روش بهای فروش ۲- روش بهای تمام شده ۳- روش بهای تمام شده به علاوه درصدی اضافه بها

نکته: بدون توجه به اینکه در حسابداری شعبه چه سیستمی بکار گرفته شود باید توجه داشت که اداره مرکزی و شعب تشکیل‌دهنده یک شخصیت حسابداری یگانه می‌باشند.

نکته ۲: روش‌های قیمت‌گذاری کالای ارسالی به شعب هیچگونه تأثیری بر سود (زیان) شعب ندارد.

روش بهای فروش

در این روش، کالای ارسالی به شعبه به قیمت سیاهه (فروش) در دفاتر ثبت می‌گردد. مزیت عمده این روش در این است که کنترل موجودی کالای شعبه به سهولت امکان‌پذیر است چرا که بهای تمام شده کالای فروش رفته شعبه در هر مقطعی از زمان باید با فروش شعبه یکسان بوده و در صورت بروز اختلاف، شعبه موظف به پاسخگویی است. این روش معمولاً زمانی که کالای عرضه شده ماهیتی انحصاری دارد بکار گرفته می‌شود. ثبت‌های حسابداری در روش بهای فروش به شرح زیر است:

ردیف	رویدادهای مالی	بدهکار	بستانکار
۱	ارسال کالا به قیمت فروش	کالای شعبه	کالای ارسالی
۲	فروش نقدی	وجه نقد	کالای شعبه
۳	فروش نسبه	حساب‌های دریافتی	کالای شعبه
۴	وصول مطالبات	وجه نقد	حساب‌های دریافتی
۵	تخفیفات اعطایی به بدهکاران	هزینه‌های شعبه	حساب‌های دریافتی
۶	برگشت (مرجوع) کالا	کالای ارسالی	کالای شعبه
۷	موجودی کالای اول دوره	کالای شعبه	کالای ارسالی
۸	موجودی کالای پایان دوره	کالای ارسالی	کالای شعبه

نکته ۳: در روش بهای فروش همواره باید جمع موجودی نقدی و جنسی شعبه با مانده حساب کالای شعبه در دفاتر مرکز مطابقت داشته باشد و اگر کالای شعبه دارای مانده‌ای باشد بیانگر سود یا زیان ظاهری شعبه خواهد بود.

کالای ارسالی		کالای شعبه		هزینه‌های شعبه	
موجودی اول دوره	xxx	موجودی اول دوره	xxx	تخفیفات نقدی	xxx
کالای ارسالی	xxx	کالای مرجوعی	xxx	مطالبات سوخت شده	xxx
		موجودی پایان دوره	xxx	هزینه استهلاک	xxx
				سایر هزینه‌های شعبه	xxx

روش بهای تمام شده

روش بهای تمام شده ساده‌ترین و پرکاربردترین روش حسابداری شعب می‌باشد. در این شیوه حساب کالای شعبه بمنزله حساب عملکرد شعبه است و لذا برخلاف روش بهای فروش مانده موجودی اول و پایان دوره مالی به بهای تمام شده فقط در حساب موجودی کالای شعبه ثبت می‌گردد و از این بابت در حساب کالای ارسالی ثبتی به عمل نمی‌آید. ضعف عمده این روش در این است که حتی در شرایطی که کالاها توسط اداره مرکزی تولید می‌شود تمامی سود ناخالص فروش به فعالیت‌های شعب ارتباط داده می‌شود. ثبت‌های حسابداری در روش بهای تمام شده به شرح زیر است:

ردیف	رویدادهای مالی	بدهکار	بستانکار
۱	ارسال کالا به بهای تمام شده	کالای شعبه	کالای ارسالی
۲	فروش نقدی	وجه نقد	کالای شعبه
۳	فروش نسبه	حساب‌های دریافتی	کالای شعبه
۴	وصول مطالبات	وجه نقد	حساب‌های دریافتی
۵	تخفیفات اعطایی به بدهکاران	هزینه‌های شعبه	حساب‌های دریافتی
۶	برگشت (مرجوع) کالا از شعبه	کالای ارسالی	کالای شعبه
۷	موجودی کالای اول دوره شعبه به بهای تمام شده	کالای شعبه	موجودی کالای اداره مرکزی
۸	موجودی کالای پایان دوره شعبه به بهای تمام شده	موجودی کالای اداره مرکزی	کالای شعبه

کالای شعبه		کالای ارسالی	
موجودی اول دوره	xxx	کالای برگشتی	xxx
کالای ارسالی	xxx	کالای ارسالی	xxx



مدرس‌ان شریف

فصل سیزدهم

«حسابداری فروش اقساطی»

درسنامه (۱): حسابداری فروش اقساطی: مفاهیم و روش‌های شناسایی درآمد



مقدمه

فروش اقساطی به هر نوع فروشی اطلاق می‌گردد که مشتریان بدهی خود را در طی یک دوره زمانی طولانی و به صورت اقساط دوره‌ای پرداخت می‌کنند، غالباً واحدهای تجاری برای گسترش فروش و بخصوص در شرایط بحران‌های اقتصادی از فروش اقساطی استفاده می‌کنند. هر چند که در فروش اقساطی مالکیت در تاریخ عقد قرارداد منتقل می‌گردد اما از آنجایی که فروشندگان همواره در تلاشند که مخاطرات ناشی از عدم وصول احتمالی مطالبات را تا آنجا که ممکن است کاهش دهند، در قراردادهای فروش مشروط، انتقال مالکیت پس از پرداخت تمامی اقساط صورت می‌گیرد. همچنین ممکن است خریدار اقساطی دارایی‌هایی را نزد فروشنده به وثیقه بگذارد.

نکته: در فروش اقساطی، مالکیت در تاریخ انعقاد قرارداد منتقل می‌گردد.

در حسابداری فروش اقساطی، مسئله اصلی زمان شناسایی سود ناخالص ناشی از فروش اقساطی است. در حسابداری، روش‌های پذیرفته شده ذیل برای شناسایی سود ناخالص حاصل از فروش اقساطی وجود دارد:

- ۱- روش تعهدی (Accrual Method)
- ۲- روش اقساطی (Installment Method)
- ۳- روش بازیافت بهای تمام شده (Cost Recovery Method)

(سراسری ۹۰)

کلمه مثال ۱: در فروش اقساطی و اجاره به شرط تملیک، به ترتیب مالکیت دارایی در چه زمانی به خریدار منتقل می‌شود؟

- ۱) در تاریخ عقد قرارداد - در خاتمه قرارداد
- ۲) به تدریج و با پرداخت اقساط - در خاتمه قرارداد
- ۳) در تاریخ عقد قرارداد - مالکیت الزاماً منتقل نمی‌شود
- ۴) به تدریج و با پرداخت اقساط - مالکیت الزاماً منتقل نمی‌شود

پاسخ: گزینه «۱»

(سراسری ۸۳)

کلمه مثال ۲: در فروش اقساطی کدام عبارت بیانگر نحوه صحیح انتقال مالکیت دارایی مورد معامله است؟

- ۱) در تاریخ عقد قرارداد مالکیت منتقل می‌گردد
- ۲) به تدریج و با پرداخت اقساط، مالکیت منتقل می‌گردد.
- ۳) مالکیت در خاتمه قرارداد و تکمیل پرداخت اقساط منتقل می‌گردد.
- ۴) مالکیت الزاماً منتقل نمی‌گردد و لکن حق تصرف ایجاد می‌شود.

پاسخ: گزینه «۱» در فروش اقساطی، مالکیت در تاریخ انعقاد قرارداد منتقل می‌گردد.



مدرس‌ان شریف

فصل چهاردهم

«حسابداری کالای امانی و حق‌العمل کاری»

درسنامه (۱): کالای امانی: ماهیت و طبقه‌بندی هزینه‌های مرتبط



مبادلات امانی

بسیاری از واحدهای تجاری اعم از تولیدکنندگان و توزیع‌کنندگان برای گسترش فروش محصولات، علاوه بر شرایط فروش عادی، نمایندگانی را بر می‌گزینند و کالاهایی را به طور امانی جهت فروش در اختیار آنان قرار می‌دهند. از آنجا که تا زمان فروش کالا، مزایا و مخاطرات تملک کالا در اختیار نماینده نیست، ریسک (احتمال خطر) فروشنده به حداقل رسیده و نمایندگان فروش نیز از این شیوه مبادلات تجاری استقبال می‌کنند. واحد تجاری فرستنده کالا را آمر (consignor)، واحد تجاری دریافت‌کننده کالا (نماینده فروش امانی) را حق‌العمل‌کار (consignee) و کالای مورد مبادله را کالای امانی (consignment) می‌گویند. بر طبق ماده ۳۵۷ قانون تجارت ایران «حق‌العمل‌کار کسی است که به اسم خود ولی به حساب دیگری معاملاتی کرده و در مقابل، حق‌العمل دریافت می‌دارد.» با توجه به توضیحات فوق در مقطع ارسال کالا، آمر هیچگونه سودی را شناسایی نمی‌کند زیرا این مبادله صرفاً انتقال حق تصرف کالا است و نه انتقال حق مالکیت؛ و مزایا و مخاطرات مالکیت دارایی با آمر است. در نقطه مقابل حق‌العمل‌کار در قبال نگهداری و حراست از کالا تا زمان فروش و یا برگشت به آمر مسئولیت دارد و با توجه به اینکه هنگام دریافت کالا از آمر، کماکان مالکیت کالا در اختیار آمر است، حق‌العمل‌کار از این بابت هیچگونه ثبت حسابداری در دفاترش انجام نمی‌دهد و صرفاً اطلاعات لازم را به صورت آماری نگهداری می‌کند. کلیه هزینه‌های مستقیم در ارتباط با کالای امانی از زمان تحویل کالا به حق‌العمل‌کار تا مقطع فروش برعهده آمر است. همچنین چنانچه حق‌العمل‌کار در مبادلات تجاری خویش دچار ورشکستگی شود، بستانکاران از حق‌العمل‌کار نمی‌توانند نسبت به موجودی کالای امانی و مطالبات ناشی از فروش نسیه ادعایی داشته باشند.

نکته ۱: در پایان دوره مالی، هرگونه موجودی کالای امانی نزد حق‌العمل‌کار، موجودی کالای آمر محسوب می‌شود.

نکته ۲: در صورتی که حق‌العمل‌کار بدهی به آمر را با ارزش پرداخت نماید، تأثیر تغییرات نرخ ارز باید محاسبه و در دفاتر آمر ثبت گردد.

مخارج مرتبط با کالای امانی

آمر و حق‌العمل‌کار در ارتباط با کالای امانی متحمل مخارجی می‌شوند. صرف نظر از این که مخارج مزبور توسط کدام‌یک از شخصیت‌های حسابداری فوق واقع شده باشد مخارج مرتبط با کالای امانی را می‌توان به دو دسته زیر طبقه‌بندی کرد:

۱- مخارج قابل تبدیل به موجودی کالا (Inventoriable Costs)

مخارجی نظیر بیمه، حمل، بسته‌بندی، بارگیری و ... که برای رساندن کالای امانی به مرحله بهره‌برداری ضرورت دارد را مخارج قابل تبدیل به موجودی کالا می‌گویند. این مخارج پس از فروش کالای امانی به‌عنوان بهای تمام‌شده کالای امانی فروش رفته منظور می‌شود.

نکته ۳: بهای تمام‌شده کالای امانی فروش رفته را می‌توان از طریق رابطه ذیل به‌دست آورد:

$$\text{بهای تمام شده کالای امانی فروش رفته} = \left[\text{بهای تمام شده اولیه کالای امانی فروش رفته} + \left(\frac{\text{مخارج قابل تبدیل آمر}}{\text{تعداد واحدهای ارسالی}} \times \text{تعداد واحدهای فروش رفته} \right) + \left(\frac{\text{مخارج قابل تبدیل حق‌العمل‌کار}}{\text{تعداد واحدهای دریافتی}} \times \text{تعداد واحدهای فروش رفته} \right) \right]$$



نکته ۴: کلیه مخارج مرتبط با کالای امانی برعهده آمر است.

نکته ۵: بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره امانی را می‌توان از طریق رابطه ذیل به‌دست آورد:

$$\text{موجودی کالای پایان دوره امانی} = \left[\text{بهای تمام شده اولیه موجودی پایان دوره} + \left(\frac{\text{تعداد واحدهای پایان دوره}}{\text{تعداد واحدهای ارسالی}} \times \text{مخارج قابل تبدیل آمر} \right) + \left(\frac{\text{تعداد واحدهای پایان دوره}}{\text{تعداد واحدهای دریافتی}} \times \text{مخارج قابل تبدیل حق‌العمل کار} \right) \right]$$

۲- مخارج غیر قابل تبدیل به موجودی کالا (Non-Inventorable Costs)

این‌گونه مخارج نظیر هزینه‌های کارمزد و خدمات پس از فروش به حساب کالای امانی فروش نرفته منظور نشده و مستقیماً به حساب کالای امانی فروش رفته در دوره تحقق فروش منظور می‌گردد. طبیعی است که این‌گونه مخارج باید در صورت سود و زیان دوره وقوع گزارش شوند. همچنین هرگونه مخارج برای نگهداری کالا و مخارج اضافی که قابل بازیافت از حق‌العمل کار نباشد تحت عنوان هزینه دوره منظور می‌گردد.

نکته ۶: مخارج مرجوع کالای امانی به آمر و یا تعمیر کالای امانی، تحت عنوان هزینه دوره در نظر گرفته می‌شوند.

مثال ۱: در یک دوره، آمر تعداد ۳۰۰ واحد کالای امانی به بهای تمام شده هر واحد ۲,۰۰۰ ریال برای حق‌العمل کار ارسال نموده و مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال نیز بابت مخارج حمل و گمرکی آن پرداخت کرده است. در بین راه ۲۰ واحد کالا مفقود شده است. حق‌العمل کار پس از دریافت محموله مبلغ ۵۶,۰۰۰ ریال بابت تخلیه آن پرداخت کرده است. اگر تا پایان دوره تعداد ۲۱۰ واحد کالا به فروش رسیده باشد، موجودی کالای امانی پایان دوره کدام گزینه خواهد بود؟

(سراسری ۹۷)

۱) ۱۸۲,۰۰۰ (۲) ۱۸۱,۰۶۶ (۳) ۱۹۴,۰۰۰ (۴) ۲۳۴,۰۰۰

پاسخ: گزینه «۱» باید در گام نخست بهای تمام شده هر واحد کالای نزد حق‌العمل کار را محاسبه نموده و سپس بهای تمام شده موجودی کالای

پایان دوره را به‌دست آورد. $۲,۶۰۰ = ۲,۰۰۰ + \frac{۱۲۰,۰۰۰}{۳۰۰} + \frac{۵۶,۰۰۰}{۲۸۰}$ بهای تمام شده واحد کالا

تعداد کالای پایان دوره نزد حق‌العمل کار $۳۰۰ - ۲۰ - ۲۱۰ = ۷۰$

بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره $۲,۶۰۰ \times ۷۰ = ۱۸۲,۰۰۰$

(آزاد ۹۴)

مثال ۲: در رابطه با کالای امانی، کدام‌یک از هزینه‌های زیر جزء بهای تمام شده کالای امانی پایان دوره محسوب می‌شود؟

۱- هزینه انبارداری

۲- هزینه حمل کالای مرجوعی

۳- بهای تمام شده کالا

۴- هزینه حق‌العمل کاری

۵- هزینه تضمین وصول مطالبات توسط حق‌العمل کار

۱) ۱ و ۲ (۲) ۳ و ۱ (۳) ۳ و ۴ (۴) ۱، ۳ و ۵

پاسخ: «هیچ‌کدام از گزینه‌ها صحیح نیست.» هزینه انبارداری، هزینه حمل کالای مرجوعی، هزینه حق‌العمل کاری و هزینه تضمین وصول مطالبات توسط حق‌العمل کار جزء بهای تمام شده کالای امانی محسوب نمی‌شوند.

مثال ۳: شرکت آریا، کالاهایی به بهای تمام شده ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال را به حق‌العمل کار خود ارسال و مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های حمل و بیمه پرداخت کرد. ۲۰٪ از کالاهای امانی ارسال شده در طول راه از بین رفت و بابت خسارت وارده، شرکت بیمه تعهد نمود تا ۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت نماید. حق‌العمل کار بابت هزینه تخلیه محموله ۱۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت کرد. چنانچه ۸۰٪ از کالاهای دریافتی توسط حق‌العمل کار به فروش رسیده باشد، بهای تمام شده کالای نزد حق‌العمل کار، چند ریال است؟

(سراسری ۹۴)

۱) ۱,۶۸۰,۰۰۰ (۲) ۲,۱۲۰,۰۰۰ (۳) ۲,۰۶۰,۰۰۰ (۴) ۱,۷۰۰,۰۰۰

پاسخ: گزینه «۴» $۱,۰۰۰,۰۰۰ + ۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۰,۵۰۰,۰۰۰$

$۱۰,۵۰۰,۰۰۰ \times ۸۰\% = ۸,۴۰۰,۰۰۰$

$۸,۴۰۰,۰۰۰ + ۱۰۰,۰۰۰ = ۸,۵۰۰,۰۰۰$

$۸,۵۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% = ۱,۷۰۰,۰۰۰$

در حق‌العمل کاری بهای تمام شده موجودی نزد حق‌العمل کار برابر با کلیه هزینه‌های منظور شده به موجودی‌ها می‌باشد.

کلمه مثال ۴: شرکت مجید کالایی به بهای تمام شده ۴۰۰,۰۰۰ ریال را برای حق‌العمل کار خود ارسال و مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال بابت حمل و بیمه آن پرداخت کرد. ۲۵٪ کالای ارسالی در بین راه از بین رفته و از این بابت مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال از بیمه قابل وصول است. هزینه تخلیه این کالاها که توسط حق‌العمل کار پرداخت شده ۱۵,۰۰۰ ریال است. معادل: دوسوم ($\frac{2}{3}$) کالای دریافتی توسط حق‌العمل کار به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال به فروش رسیده و حق‌العمل فروش وی ۱۰,۰۰۰ ریال است. بهای تمام شده موجودی کالای نزد حق‌العمل کار چند ریال است؟

(سراسری ۹۱)

۱۱۱,۲۵۰ (۴)

۱۰۵,۰۰۰ (۳)

۱۰۸,۷۵۰ (۲)

۱۱۰,۰۰۰ (۱)

پاسخ: گزینه «۱»

$$\left[\text{تعداد واحدهای پایان دوره} \times \frac{\text{مخارج قابل تبدیل}}{\text{تعداد واحدهای ارسالی}} + \left(\text{بهای تمام شده اولیه} + \text{موجودی پایان دوره} \right) \right]$$

$$= \left[\left(400,000 \times \frac{1}{4} \right) + \left(20,000 + 100,000 \right) \right] = 110,000$$

$$\frac{3}{4} \times \frac{1}{3} = \frac{3}{12} = \frac{1}{4}$$

تعداد واحدهای موجود

باید یادآوری کنیم که مبلغ دریافتی از بیمه، مبلغ فروش کالای امانی و حق‌العمل فروش حق‌العمل کار تأثیری بر بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره امانی ندارد.

کلمه مثال ۵: شرکت «الف» ۱,۰۰۰ واحد کالای تولیدی خود به قیمت تمام شده هر واحد ۲۰۰ ریال را جهت شرکت «ب» (حق‌العمل کار) ارسال نمود. ۲۰ هزار ریال هزینه حمل و بیمه و ۴,۰۰۰ ریال هزینه تخلیه توسط «ب» پرداخت شد. طبق اطلاع ۲۰۰ واحد کالا در بین راه مفقود شده که از شرکت بیمه ۴۶ هزار ریال خسارت قابل دریافت است. حساب کالای امانی بابت کالای مفقودی به چه مبلغی بستانکار می‌شود؟

(سراسری ۹۰)

۴۰,۰۰۰ (۴)

۴۴,۰۰۰ (۳)

۴۵,۰۰۰ (۲)

۴۶,۰۰۰ (۱)

پاسخ: گزینه «۴» حساب کالای امانی معادل بهای تمام شده کالای مفقود شده بستانکار می‌گردد.

$$(200 \times 200) + \left(20,000 \times \frac{200}{1,000} \right) = 44,000$$

اطلاعات زیر در دست است:

۱۰۰ واحد	واحدهای ارسالی برای حق‌العمل کار
۱,۰۰۰ ریال	بهای تمام‌شده هر واحد ارسالی
۲۰ واحد	کالای مفقود شده در بین راه
۱۰ واحد	موجودی پایان دوره نزد حق‌العمل کار
۱,۷۰۰ ریال	بهای فروش هر واحد توسط حق‌العمل کار

هزینه‌ها:

۵,۰۰۰ ریال	حمل و بسته‌بندی توسط آمر
۱۰,۰۰۰ ریال	تبلیغات توسط آمر
۸,۰۰۰ ریال	تخلیه توسط حق‌العمل کار
۱۲,۰۰۰ ریال	انبارداری توسط حق‌العمل کار
۲۵,۰۰۰ ریال	خسارت دریافتی از بیمه

کارمزد معادل ۱۰٪ بهای ناخالص فروش

با توجه به اطلاعات فوق به تست‌های (۶)، (۷) و (۱۸) پاسخ دهید.



کله مثال ۶: بهای تمام شده موجودی پایان دوره امانی عبارت است از:

- (۱) ۱۰,۰۰۰ (۲) ۱۴,۰۰۰ (۳) ۱۱,۵۰۰ (۴) ۱۲,۵۰۰

✓ پاسخ: گزینه «۳»

$$(10 \times 1,000) + (5,000 \times \frac{10}{100}) + (8,000 \times \frac{10}{80}) = 11,500$$

کله مثال ۷: بهای تمام شده کالای امانی فروخته شده عبارت است از:

- (۱) ۷۰,۰۰۰ (۲) ۸۰,۵۰۰ (۳) ۸۴,۰۰۰ (۴) ۸۷,۵۰۰

✓ پاسخ: گزینه «۲»

$$(70 \times 1,000) + (5,000 \times \frac{70}{100}) + (8,000 \times \frac{70}{80}) = 80,500$$

کله مثال ۸: شرکت سین ۲۰۰ عدد کالا به ارزش هر واحد ۱۰۰ ریال برای حق العمل کار خود در شیراز ارسال نمود. مبلغ ۵,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل و بارگیری و بیمه آن پرداخت نمود. در بین راه تعداد ۲۰ عدد مفقود شد و موجودی کالای فروش نرفته نزد حق العمل کار در پایان دوره تعداد ۸۰ واحد باقی ماند. حق العمل کار مبلغ ۵,۰۰۰ ریال هزینه آگهی و تبلیغات و مبلغ ۲,۷۰۰ ریال بابت هزینه تخلیه و حمل به انبار خود پرداخت نمود. بهای تمام شده موجودی کالای نزد حق العمل کار در گزارشات مالی چند ریال انعکاس می یابد؟

(آزاد ۸۳)

- (۱) ۱۰,۰۰۰ (۲) ۱۱,۳۰۸ (۳) ۱۱,۴۲۰ (۴) ۱۱,۲۰۰ ریال

✓ پاسخ: گزینه «۴»

$$(80 \times 100) + (5,000 \times \frac{80}{200}) + (2,700 \times \frac{80}{180}) = 11,200$$

کله مثال ۹: آقای الف در تهران ۱۰۰ دستگاه دوچرخه به بهای تمام شده هر دستگاه ۹۰۰ ریال برای حق العمل کار خود در آبادان ارسال نمود. آقای الف مبلغ ۱,۳۰۰ ریال هزینه حمل و ۳۰۰ ریال بارگیری و ۴۰۰ ریال بیمه آن را پرداخت نمود. حق العمل کار نیز مبلغ ۱۰۰ ریال بابت باربری و ۵۰ ریال هزینه تخلیه آن ها را داد. دوچرخه ها در انبار نگهداری می شد و مبلغ ۱۰۰ ریال اجاره انبار پرداخت می گردید. در پایان دوره مالی ۲۰ دستگاه دوچرخه موجود است. قیمت فروش هر دوچرخه در آبادان ۱,۰۰۰ ریال است. قیمت موجودی کالای پایان دوره نزد حق العمل کار برابر است با:

(آزاد ۸۲)

- (۱) ۱۸,۴۳۰ ریال (۲) ۱۸,۰۰۰ ریال (۳) ۱۸,۴۰۰ ریال (۴) ۲۰,۰۰۰ ریال

✓ پاسخ: گزینه «۱»

$$1300 + 300 + 400 = 2000 \quad \text{مخارج قابل تبدیل آمر}$$

$$100 + 50 = 150 \quad \text{مخارج قابل تبدیل حق العمل کار}$$

$$\begin{aligned} \text{موجودی کالای پایان دوره امانی} &= \left[\text{بهای تمام شده موجودی پایان دوره} + \left(\frac{\text{مخارج قابل تبدیل آمر}}{\text{تعداد واحدهای ارسالی}} \times \text{تعداد واحدهای پایان دوره} \right) + \left(\frac{\text{مخارج قابل تبدیل حق العمل کار}}{\text{تعداد واحدهای دریافتی}} \times \text{تعداد واحدهای پایان دوره} \right) \right] \\ &= \left[(20 \times 900) + (2,000 \times \frac{20}{100}) + (150 \times \frac{20}{100}) \right] = 18,430 \end{aligned}$$



مدرس‌ان شریف

فصل پانزدهم

«حسابداری پیمان‌های بلندمدت»

شرکت‌های پیمانکاری، شرکت‌هایی هستند که اقدام به اجرای عملیاتی مانند راه سازی، سد سازی، کشتی‌سازی، اسکله و بندر سازی می‌کنند. صنعت پیمانکاری از تنوع زیادی برخوردار است اما اکثر آن‌ها از نوع شرکت‌هایی هستند که به ساخت و ساز اشتغال دارند.

پیمان بلندمدت پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات (یا ترکیبی از دارایی‌ها یا خدمات که توأمآ یک پروژه را تشکیل دهد) منعقد می‌شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دوره‌های مالی متفاوت قرار می‌گیرد. پیمانی که طبق این استاندارد، بلندمدت تلقی می‌گردد، معمولاً در طول مدتی بیش از یک سال انجام خواهد شد. با این حال، مدت بیش از یک سال، مشخصه اصلی یک پیمان بلندمدت نیست. برخی پیمان‌های با مدت کمتر از یک سال، هرگاه از نظر فعالیت دوره، دارای چنان اهمیت نسبی باشند که عدم انعکاس درآمد و هزینه عملیاتی و سود مربوط به آن منجر به مخدوش شدن درآمد و هزینه عملیاتی و نتایج دوره و عدم ارائه تصویری مطلوب توسط صورت‌های مالی گردد، باید به عنوان پیمان بلندمدت محسوب شود، مشروط بر اینکه رویه واحد تجاری از سالی به سال دیگر به طور یکنواخت اعمال گردد. به طور کلی پیمان‌ها به سه گروه زیر تقسیم می‌شوند:

الف - پیمان مقطوع: پیمان بلند مدتی است که به موجب آن پیمانکار با یک مبلغ مقطوع برای کل پیمان یا یک نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان که در برخی از موارد ممکن است براساس مواردی خاص مشمول تعدیل قرار گیرد، توافق می‌کند.

ب - پیمان امانی (پیمان با حق الزحمه مبتنی بر مخارج): پیمان بلند مدتی است که به موجب آن مخارج قابل قبول یا مشخص شده در متن پیمان به پیمانکار تأدیه و درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی نیز به پیمانکار پرداخت می‌شود.

ج - پیمان مدیریت: قراردادی است که پیمانکار، مدیریت و نظارت اجرای پیمان را به عهده گرفته و در ازای خدمات انجام شده، مبلغ معینی به عنوان حق الزحمه از کارفرما دریافت می‌دارد. در این نوع قراردادها، تأمین کلیه هزینه‌ها به استثنای هزینه‌های مدیریت بر عهده کارفرما است. عمده‌ترین ویژگی‌های صنعت پیمانکاری به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- اجرای عملیات موضوع پیمان از طریق عقد قرارداد به پیمانکار واگذار می‌شود.
- ۲- فعالیت‌های پیمانکاری عمدتاً در محل اجرای طرح که کارفرما در اختیار پیمانکار قرار می‌دهد، صورت می‌گیرد.
- ۳- هر قرارداد پیمانکاری معمولاً به ساختن یک دارایی خاص می‌انجامد.
- ۴- قراردادهای پیمانکاری عمدتاً از طریق انجام تشریفات مناقصه به پیمانکار واگذار می‌شود.
- ۵- مبلغ قرارداد به تدریج در طول دوره اجرای طرح از طریق تنظیم صورت وضعیت و پس از کسر کسورات مندرج در قرارداد به پیمانکار پرداخت می‌شود.
- ۶- مخارج پیمان و مبلغ صورت وضعیت‌های تأیید شده، در طول اجرای طرح انباشته می‌شود.
- ۷- موضوع عملیات پیمان، در دو مرحله موقت و قطعی به کارفرما تحویل می‌شود.

درسنامه (۱): شناخت درآمد و هزینه‌های پیمان

جهت محاسبه درآمد و هزینه پیمان سه روش به شرح زیر وجود دارد:

الف - روش درصد تکمیل پیمان (پیشرفت کار)

ب - روش شناخت درآمد به میزان مخارج قابل بازیافت

ج - روش کار تکمیل شده



روش درصد تکمیل پیمان (پیشرفت کار)

با توجه به ماهیت پیمان‌های بلندمدت، چنانچه به سبب طولانی بودن مدت لازم برای تکمیل این پیمان‌ها، تا زمان تکمیل آن‌ها، درآمد و هزینه‌ای به حساب گرفته نشود، ممکن است صورت سود و زیان تصویر چندان مطلوبی از فعالیت‌های واحد تجاری در طول سال ارائه نکند، بلکه تنها ماحصل (سود یا زیان) پیمان‌هایی را که در پایان سال تکمیل شده است منعکس کند. بنابراین، مقتضی است که در جریان پیشرفت پیمان‌ها، با رعایت الزامات استاندارد شماره ۹ با عنوان حسابداری پیمان‌های بلندمدت، درآمدی را که می‌توان نسبت به تحقق آن اطمینان حاصل کرد، به حساب گرفت. تعیین میزان درآمد و هزینه دوره توسط واحد تجاری باید به گونه‌ای صورت گیرد که با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت تناسب داشته باشد. به عبارت دیگر هرگاه بتوان سود و زیان یک پیمان بلندمدت را به گونه‌ای قابل اتکا برآورد کرد، باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (با توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه (صورت وضعیت مالی) و متناسب با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه همان دوره شناسایی شود. برای شناخت درآمد و هزینه دوره براساس میزان تکمیل پیمان، اغلب از روشی به نام «روش درصد تکمیل پیمان» استفاده می‌شود. طبق این روش، درآمد پیمان با مخارج تحمل شده جهت نیل به آن میزان از تکمیل تطابق داده می‌شود و در نتیجه درآمد، هزینه و سود یا زیان کار انجام شده در صورت سود و زیان انعکاس می‌یابد.

نکته: هرگاه در مورد قابلیت وصول مبلغ منظور شده در درآمد پیمان و شناسایی شده در صورت سود و زیان ابهامی به وجود آید، مبلغ غیرقابل وصول یا مبلغی که احتمال عدم بازیافت آن می‌رود به عنوان هزینه و نه تعدیل درآمد پیمان شناسایی می‌شود.

در روش درصد پیشرفت کار باید ۵ مرحله زیر را انجام داد:

- ۱- برآورد کل درآمد یا مبلغ پیمان: مبلغ پیمان (کل درآمد) شامل مبلغ اولیه پیمان به علاوه مبلغ کارهای جدید می‌باشد.
- ۲- برآورد کل هزینه پیمان: مبلغ هزینه پیمان شامل هزینه‌های واقعی انجام شده به علاوه هزینه‌های برآوردی باقیمانده برای تکمیل پیمان می‌باشد.
- ۳- برآورد کل سود ناخالص پیمان: سود ناخالص پیمان از مابه‌التفاوت درآمد یا مبلغ کل پیمان و کل هزینه‌های برآوردی پیمان به دست می‌آید.
- ۴- تعیین میزان درصد پیشرفت کار: برای محاسبه درصد پیشرفت کار می‌توان از روشی به نام «هزینه به هزینه» استفاده کرد. در این روش از طریق فرمول زیر درصد پیشرفت کار مشخص می‌شود.

$$\text{درصد پیشرفت کار} = \frac{\text{مخارج تحمل شده انباشته}}{\text{مخارج تحمل شده انباشته} + \text{مخارج برآوردی برای تکمیل پیمان}}$$

برای محاسبه درصد پیشرفت کار، علاوه بر روش هزینه به هزینه، می‌توان از روش‌های مانند ارزیابی کار انجام شده و نسبت مقدار کار انجام شده به کل کار پیمان (روش فیزیکی) را نیز به کار برد.

۵- محاسبه درآمد، هزینه و سود ناخالص دوره جاری پیمان: پس از محاسبه درصد پیشرفت کار از طریق فرمول‌های زیر می‌توان درآمد، هزینه و سود ناخالص دوره جاری پیمان را به دست آورد:

درآمد شناسایی شده دوره‌های قبل - (درصد پیشرفت کار × کل درآمد برآوردی پیمان) = درآمد دوره جاری پیمان
 هزینه‌های شناسایی شده دوره‌های قبل - (درصد پیشرفت کار × کل مخارج برآوردی پیمان) = هزینه دوره جاری پیمان
 هزینه دوره جاری پیمان - درآمد دوره جاری پیمان = سود ناخالص دوره جاری پیمان

نکته ۲: برای محاسبه سود ناخالص و درآمد دوره جاری پیمان می‌توان از دو فرمول زیر نیز استفاده کرد:

$$\text{سود ناخالص شناسایی شده دوره‌های قبل} - (\text{درصد پیشرفت کار} \times \text{کل سود ناخالص برآوردی پیمان}) = \text{سود ناخالص دوره جاری}$$

بعد از محاسبه سود ناخالص دوره جاری پیمان، می‌توان از طریق فرمول زیر اقدام به محاسبه درآمد دوره جاری پیمان نمود.

$$\text{سود ناخالص دوره جاری پیمان} + \text{هزینه‌های واقعی دوره جاری پیمان} = \text{درآمد دوره جاری پیمان}$$

نکته ۳: اثر تغییر در برآورد درآمد یا مخارج پیمان یا اثر تغییر در برآورد ماحصل پیمان که از برآوردهای جاری درآمد و مخارج پیمان ناشی می‌شود، طبق استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی، تغییر در برآورد حسابداری تلقی می‌شود و به دوره‌های قبل تسری نمی‌یابد.

نکته ۴: صورت وضعیت‌های ارسالی برای کارفرما و وجوه دریافتی از کارفرما هیچ تأثیری بر شناسایی درآمد، هزینه و سود ناخالص پیمان ندارد.

نکته ۵: گاهی اوقات ممکن است در پایان دوره مواد و مصالح مصرف نشده‌ای وجود داشته باشد که معمولاً جزو مخارج تحمل شده برای کارهای انجام شده نیست، لذا در محاسبه درصد پیشرفت کار از آن استفاده نمی‌شود.

$$\text{درصد پیشرفت کار} = \frac{\text{مواد و مصالح پای کار} - \text{مخارج تحمل شده انباشته}}{\text{مخارج تحمل شده انباشته} + \text{مخارج برآوردی برای تکمیل پیمان}}$$

نکته ۶: مبلغ بازافتنی پیمان از بابت صورت وضعیت تأیید شده بستانکار و از بابت درآمد پیمان بدهکار می‌شود. بنابراین ما به التفاوت بدهکار حساب فوق بیانگر مزاد درآمد شناسایی شده انباشته پیمان نسبت به مبلغ صورت وضعیت‌های تأیید شده می‌باشد و باید تحت عنوان حسابهای دریافتنی در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) منعکس شود. لازم به توضیح است که اگر مانده حساب مبلغ بازافتنی پیمان بستانکار شود به عنوان بدهی در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) منعکس می‌شود.

کله مثال ۱: اطلاعات زیر از دفاتر یک شرکت پیمانکاری در پایان اولین سال انجام یک پیمان استخراج شده است:

مبلغ اولیه قرارداد	۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال
مخارج برآوردی برای تکمیل پیمان	۲,۱۰۰,۰۰۰ ریال
مخارج انجام شده در سال جاری	۹۰۰,۰۰۰ ریال
صورت وضعیت‌های تأیید شده	۵۵۰,۰۰۰ ریال
دریافتی از کارفرما	۵۰۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است:

۱- محاسبه مبلغ درآمد و سود ناخالص پیمان در پایان سال اول

۲- انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه و گزارش در صورت‌های مالی

پاسخ:

$$\frac{۹۰۰,۰۰۰}{۲,۱۰۰,۰۰۰ + ۹۰۰,۰۰۰} = ۳۰\%$$

درصد پیشرفت کار

$$۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۳۰\% = ۱,۵۰۰,۰۰۰$$

درآمد دوره جاری پیمان

$$۱,۵۰۰,۰۰۰ - ۹۰۰,۰۰۰ = ۶۰۰,۰۰۰$$

سود ناخالص دوره جاری پیمان

ثبت‌های حسابداری

الف - پیمان در جریان پیشرفت	۹۰۰,۰۰۰	
حساب‌های مربوطه	۹۰۰,۰۰۰	
ثبت مخارج واقعی پیمان		
ب - حسابهای دریافتنی - کارفرما	۵۵۰,۰۰۰	
مبلغ بازافتنی پیمان	۵۵۰,۰۰۰	
ثبت صورت وضعیت‌های موقت		
ج - وجوه نقد	۵۰۰,۰۰۰	
حسابهای دریافتنی - کارفرما	۵۰۰,۰۰۰	
ثبت دریافت وجه از کارفرما		
د - مبلغ بازافتنی پیمان	۱,۵۰۰,۰۰۰	
درآمد پیمان	۱,۵۰۰,۰۰۰	
ه - هزینه‌های پیمان	۹۰۰,۰۰۰	
پیمان در جریان پیشرفت	۹۰۰,۰۰۰	

ثبت شناسایی درآمد و سود ناخالص پیمان

ترازنامه	صورت سود و زیان
دارایی‌های جاری :	درآمد پیمان ۱,۵۰۰,۰۰۰
حسابهای دریافتنی - کارفرما ۵۰,۰۰۰	بهای تمام شده پیمان (۹۰۰,۰۰۰)
حسابهای دریافتنی - مبلغ بازافتنی پیمان ۹۵۰,۰۰۰	سود ناخالص ۶۰۰,۰۰۰

کله مثال ۲: شرکت پیمانکاری فریمان بابت ساخت فضای سبز با شهرداری کرج قراردادی به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال منعقد کرد. برآورد اولیه پیمانکار از مخارج اجرای طرح ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است. ساخت فضای سبز ۳ سال به طول می‌انجامد. در اوایل سال دوم با توافق انجام شده بین کارفرما و پیمانکار ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال به مبلغ قرارداد اولیه اضافه و ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به مخارج برآوردی پیمان افزوده شد. مخارج واقعی انجام شده تا پایان سال اول ۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال، تا پایان سال دوم ۴,۹۰۰,۰۰۰ ریال و تا پایان سال سوم ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوب است: محاسبه درآمد، هزینه و سود ناخالص در هر یک از سال‌های اول، دوم و سوم با استفاده از روش درصد پیشرفت کار.



مدرسین شریف

فصل شانزدهم

«حسابداری تورمی»

درسنامه (I): حسابداری آثار تورم: ماهیت و تعاریف



مقدمه

همان‌گونه که پیش از این توصیف شد نظام بهای تمام شده تاریخی، نظام غالب در اندازه‌گیری‌های حسابداری است، از این رو در یک شرایط تورمی که سطح عمومی قیمت‌ها افزایش می‌یابد اطلاعات حسابداری حاصل از نظام بهای تمام شده تاریخی به میزان قابل توجهی قابلیت اتکا و مربوط بودن خود را از دست می‌دهد. هر چند که حسابداران در برخی از کشورها بیش از ۸۰ سال است که اثرات بالقوه تغییر قیمت‌ها بر اقلام حسابداری را تشخیص داده و به نتایج آن پی برده‌اند اما روند فزاینده تورم در اواخر دهه ۱۹۷۰ و اوایل دهه ۱۹۸۰ میلادی منجر شد تا اکثر اندیشمندان حوزه حسابداری به این نتیجه برسند که مدل زیر بنایی بهای تمام شده تاریخی، منعکس‌کننده واقعیت‌های اقتصادی رویدادهای مالی نیست. مطالعاتی که هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (FASB) درباره ۱۲۵ شرکت آمریکایی انجام داد حاکی از آن بود که در دوران تورم، زمانی که صورت‌های مالی بر مبنای ارزش‌های تاریخی تهیه می‌گردد، سود ناشی از عملیات جاری بیش از میزان واقعی گزارش شده و در نتیجه بسیاری از واحدهای تجاری مبالغی بیش از میزان واقعی به عنوان مالیات و سود از محل سرمایه، بین طرفین ذی‌نفع پرداخت می‌کنند. تحقیقاتی از این دست و ضعف‌های اجتناب ناپذیر نظام بهای تمام شده تاریخی در شرایط تورمی موجب شد که هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا بیانیه شماره ۳۳ تحت عنوان «گزارش‌گری مالی و تغییر قیمت‌ها» را در سال ۱۹۷۹ انتشار دهد. در این بیانیه تأکید شده بود که شرکت‌های بزرگ باید اطلاعات مربوط به ارزش‌های جایگزینی و همچنین سود و زیان ناشی از نگهداری اقلام را در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا کنند. شرکت‌هایی مشمول افشای اطلاعات در قالب صورت‌های مالی مکمل می‌شدند که حائز یکی از شروط زیر باشند:

- ۱- شرکت‌هایی که موجودی کالا، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (خالص) آن‌ها بیش از ۱۲۵ میلیون دلار باشد.
- ۲- شرکت‌هایی که جمع ارزش دفتری دارایی‌های آن‌ها بیش از یک میلیارد دلار می‌باشد.

با توجه به روند کاهشی نرخ تورم در اواسط دهه ۱۹۸۰، هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا با توجه به کاهش نرخ تورم و غیر قابل توجیه بودن منافع بالقوه تهیه اطلاعات مکمل نسبت به هزینه‌های گزاف تهیه آن، بیانیه شماره ۸۹ را منتشر کرده و تهیه اطلاعات مکمل را اختیاری اعلام نمود. الزامات این استاندارد تا کنون پا بر جاست. بر اساس فصل پنجم مفاهیم نظری گزارش‌گر مالی ایران «اعتقاد بر آن است که نظام مبتنی بر حسابداری ریال ثابت (صورت‌های مالی مبتنی بر بهای تمام شده بر حسب قدرت خرید ثابت)، به خاطر پیچیدگی و ناتوانی آن در انعکاس محتوای اقتصادی در موارد ناهماهنگی تغییرات در قیمت‌های عمومی و اختصاصی و نیز ناآشنایی استفاده‌کنندگان به اطلاعات ارائه شده بر حسب ریال‌های ثابت، چندان مفید نیست. استفاده از چنین نظامی در اقتصادهای با تورم حاد قابل توجیه است زیرا به هنگام تورم حاد، ناهماهنگی در تغییرات قیمت‌های عمومی و اختصاصی قابل اغماض است» از این رو بنا بر تشخیص کمیته تدوین استانداردهای حسابداری در ایران به جای تعدیل صورت‌های مالی بابت تورم، تأثیر تورم و تغییر قیمت‌ها را هر چند سال یک‌بار از طریق تجدید ارزیابی دارایی‌های غیر پولی بلندمدت در حساب‌ها عمل می‌کنند.

اقلام پولی و غیرپولی

در حسابداری آثار تورم، اقلام ترازنامه (صورت وضعیت مالی) را به دو دسته اقلام پولی (monetary Items) و اقلام غیر پولی (Non monetary Items) طبقه‌بندی می‌کنیم. **اقلام پولی**، اقلامی هستند که مبلغ آن‌ها در اثر گذشت زمان تغییر نموده ولی بر اثر تورم یا رکود، قدرت خرید خود را از دست داده و یا قدرت خرید اضافی به دست می‌آورند.

نکته: اقلام پولی بر اساس واحد جاری پول رایج در تاریخ ترازنامه (صورت وضعیت مالی) نشان داده می‌شود.

در یک شرایط تورمی، نگهداری دارایی‌های پولی موجب از دست رفتن قدرت خرید و دارا بودن بدهی‌های پولی موجب کسب قدرت خرید اضافی می‌گردد و لذا هنگامی که صورت‌های مالی بر مبنای سطح عمومی قیمت‌ها تنظیم و ارائه می‌گردند ضروری است سود و زیان حاصل از نگهداری خالص اقلام پولی را محاسبه و در صورت سود و زیان مبتنی بر تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها گزارش کرد.



اقلام غیر پولی، به آن دسته از اقلام صورت‌های مالی اطلاق می‌شود که با گذشت زمان قدرت خرید خود را حفظ نموده و ارزش آن‌ها بر حسب تغییرات واحد پولی نسبت به سطح عمومی قیمت‌ها یا قیمت‌های خاص تغییر می‌یابد.

در جدول ۱-۱۶ طبقه‌بندی اقلام پولی و غیر پولی بر اساس بند ۹۶ بیانیه شماره ۸۹ هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا آمده است:

دارایی‌ها:	پولی	غیر پولی
وجوه نقد، سپرده‌های دیداری و غیردیداری	×	
موجودی‌ها و مطالبات ارزی	×	
سرمایه‌گذاری در سهام عادی که حسابداری آن به روش بهای تمام شده می‌باشد.		×
سرمایه‌گذاری با نرخ بهره ثابت در بانک	×	
سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز قابل تبدیل با حق مشارکت در سود	×	×
سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز غیر قابل تبدیل یا بدون حق مشارکت در سود	×	
سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه قابل تبدیل	×	×
سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه غیر قابل تبدیل	×	
حساب‌ها و اسناد دریافتی	×	
ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	×	
وام رهنی (بدهی رهنی)	×	
موجودی مواد مورد استفاده در پیمانکاری	×	×
موجودی کالا		×
وام پرداختی به کارکنان	×	
پیش‌پرداخت‌ها	×	×
سپرده‌های وجوه بازنشستگی و استهلاکی و سایر سپرده‌هایی که در کنترل موسسه می‌باشند.	×	×
اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات		×
استهلاک انباشته اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات		×
ارزش باقیمانده تضمین نشده اموال استیجاری در اجاره سرمایه‌ای		×
ارزش باقیمانده تضمین شده در اجاره سرمایه‌ای	×	
بخشی از مبلغ دفتری دارایی استیجاری اجاره دهنده در اجاره عملیاتی غیر قابل فسخ که بیانگر مبلغ ثابت پول باشد.		×
وجوه قابل بازیافت بابت بیمه عمر	×	
سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی غیر مشمول تلفیق که حسابداری آن به روش ارزش ویژه باشد.		×
سپرده قابل استرداد	×	
حساب‌های دریافتی بلندمدت	×	
تعهدات خرید - بخش پرداختی بابت قرارداد به قیمت ثابت		×
پیش‌پرداخت خرید کالا	×	
مالیات بر درآمد انتقالی به دوره آتی	×	
حق اختراع، علائم تجاری، پروانه ساخت و سرقتی		×
مخارج انتقالی به دوره آتی		×
بدهی‌ها:		
سپرده بدهی‌های مؤسسات مالی	×	
حساب‌ها و اسناد پرداختی	×	
حقوق پرداختی	×	
ذخیره ایام مرخصی کارکنان	×	×
سود سهام پرداختی	×	
تعهدات ارزی	×	
تعهدات فروش - بخش وصولی بابت قرارداد به قیمت ثابت		×
پیش‌دریافت از مشتریان	×	
زیان‌های معوق تعهدات خرید قطعی	×	

×	×	پیش‌دریافت درآمد (درآمد انتقالی به دوره آتی)
	×	سپرده قابل پرداخت
	×	اوراق قرضه و سایر بدهی‌های بلند مدت
	×	صرف و کسر تخصیص نیافته و پیش‌پرداخت بهره اوراق قرضه
	×	اوراق قرضه پرداختنی قابل تبدیل
×	×	تعهدات بازنشستگی
×		تعهدات بابت تضمین فرآورده‌های فروخته شده
	×	مالیات بر درآمد پرداختنی
×		مزایای مالیاتی سرمایه‌گذاری انتقالی به دوره آتی
	×	سود سهام پیشنهادی
حقوق صاحبان سهام:		
×		سرمایه - سهام عادی
×		سود انباشته
×		حقوق سهامداران اقلیت

نمایشگر ۱-۱۶. طبقه بندی ارقام پولی و غیر پولی

در خصوص ارقام منعکس در نمایشگر ۱ - ۱۶ توجه به نکات ذیل حائز اهمیت است:

- ۱- سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز قابل تبدیل با حق مشارکت در سود چنانچه در بازار بورس اوراق بهادار همانند اوراق قرضه معامله شود پولی است و اگر به صورت سهام عادی تلقی شود، سرمایه‌گذاری غیر پولی است.
 - ۲- سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه قابل تبدیل چنانچه در بازار بورس اوراق بهادار به صورت اوراق قرضه معامله شود، پولی است ولی اگر همانند سهام عادی معامله شود، غیر پولی است.
 - ۳- چنانچه مبالغ مربوط به موجودی مواد مورد استفاده در پیمانکاری در آتی غیر قابل تغییر باشد جزء ارقام پولی است ولی اگر طبق قرارداد در زمان تحویل، مواد به بهای بازار ارزیابی شود، غیر پولی خواهد بود.
 - ۴- پیش پرداخت‌هایی که پس از گذشت زمان جنبه سپرده داشته و در آینده وصول گردد جزء ارقام پولی و پیش‌پرداخت‌هایی که در اثر گذشت زمان به هزینه تبدیل شوند جزء ارقام غیر پولی به شمار می‌آیند.
 - ۵- سپرده‌های وجوه بازنشستگی و استهلاکی و سایر سپرده‌هایی که در کنترل مؤسسه می‌باشند عموماً پولی تلقی می‌گردند مگر اینکه ماهیت غیر پولی داشته باشند.
 - ۶- ذخیره ایام مرخصی کارکنان چنانچه بر مبنای نرخ متغیر در زمان استفاده از مرخصی پرداخت شود غیر پولی است.
 - ۷- هر گونه تضمین واحد تجاری برای تهیه کالا یا خدمات به قیمت آتی غیر پولی تلقی می‌گردد.
- نکته ۲:** پولی و غیر پولی بودن سهام بستگی به نوع و ماهیت آن دارد به طور مثال سهام ممتاز دارای حق مشارکت در سود جزء ارقام پولی است چرا که دارندگان سهام ممتاز دارای حقوق محدود در مالکیت شرکت سهامی بوده و سود سهام خود را بر مبنای مبالغ تعیین شده یا درصدی از مبلغ اسمی سهام ممتاز (با یک نرخ مشخص) دریافت می‌دارند ولی سهام عادی به دلیل اینکه دارای حقوق نامحدودی در مالکیت شرکت سهامی است جزء ارقام غیر پولی طبقه‌بندی گردد.
- نکته ۳:** تمامی ارقام درآمد‌ها، هزینه‌ها، سودها و زیان‌های گزارش شده در صورت سود و زیان جزء ارقام غیر پولی محسوب می‌گردند.
- نکته ۴:** پولی یا غیر پولی بودن ارقام هیچ ارتباطی با جاری یا غیر جاری بودن آن ندارد.

(آزاد ۹۱)

که مثال ۱: کدام یک از گزینه‌های زیر در حسابداری بیشتر از همه تحت تأثیر شرایط تورمی می‌باشد؟

- (۱) فرض واحد اندازه‌گیری بر حسب پول رایج
- (۲) مبنای بهای تمام شده
- (۳) مبنای حسابداری تعهدی
- (۴) اصل تطابق هزینه از محل درآمد همان دوره

پاسخ: گزینه «۱» پدیده تورم بیشتر بر روی فرض واحد اندازه‌گیری پولی تأثیر می‌گذارد.

که مثال ۲: شرکت الف در سال ۱۰۰۰ قطعه زمینی را به مبلغ ۳۰۰ میلیون ریال خریداری نموده است. در سال ۱۰۰۵ قیمت زمین مذکور ۱۰۰ درصد افزایش یافته است. اگر سطح عمومی قیمت‌ها در سال ۱۰۰۰ معادل ۱۰۰ و در سال ۱۰۰۵ معادل ۱۶۰ باشد و شرکت الف بخواهد دارایی‌ها را تجدید ارزیابی نماید قیمت زمین چند میلیون ریال در ترازنامه تجدید ارزیابی شده نشان داده خواهد شد؟

(آزاد ۸۰)

- ۶۰۰ (۱) ۴۰۰ (۲) ۴۶۰ (۳) ۴۸۰ (۴)

پاسخ: گزینه «۱» در تجدید ارزیابی دارایی‌های غیر جاری تغییرات شاخص عمومی قیمت‌ها ملاک نمی‌باشد. باید توجه داشت که بنا به تشخیص کمیته تدوین استانداردهای حسابداری در ایران به جای تعدیل صورت‌های مالی بابت تورم، تأثیر تورم و تغییر قیمت‌ها را هر چند سال یک‌بار از طریق تجدید ارزیابی دارایی‌های غیر پولی بلند مدت در حساب‌ها عمل می‌کنند.

$$300 + (300 \times 100\%) = 600$$



مدرس‌ان شریف

فصل هفدهم

«حسابداری اجاره‌ها»

درسنامه (I): حسابداری اجاره‌ها: تعاریف و طبقه‌بندی

مقدمه

اجاره موافقتنامه‌ای است که به موجب آن، اجاره‌دهنده در قبال دریافت مبلغ یا مبالغ مشخصی حق استفاده از دارایی را برای مدت مورد توافق به اجاره‌کننده واگذار می‌کند. از دیرباز استفاده از اجاره به عنوان ابزاری برای تأمین مالی مورد توجه واحدهای تجاری بوده است. اگر تقریباً تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی به اجاره‌کننده منتقل شود هر چند که مالکیت دارایی نیز ممکن است نهایتاً منتقل نگردد **اجاره سرمایه‌ای (Capital Lease)** تلقی می‌گردد و به هر نوع اجاره‌ای که حائز شرط فوق نباشد **اجاره عملیاتی (Operating Lease)** اطلاق می‌گردد.

نکته ۱: حسابداری معاملات اجاره یکی از مصادیق اعمال ویژگی رجحان محتوا بر شکل است.

نکته ۲: ملاک اصلی در طبقه‌بندی اجاره‌ها به سرمایه‌ای و عملیاتی انتقال تقریباً تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی به اجاره‌کننده است و نه انتقال مالکیت.

مهم‌ترین مزایای استفاده از قراردادهای اجاره عبارتند از:

- ۱- افزایش حجم فروش برای تولیدکنندگان.
- ۲- اجاره در صورتی که از نوع عملیاتی باشد از هرگونه افزایش در نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام جلوگیری می‌کند و منجر به کاهش ظرفیت استقراض استفاده‌کننده نیز نمی‌شود.
- ۳- مزایای مالیاتی به دلیل اینکه هزینه اجاره، هزینه قابل قبول به لحاظ مالیاتی تلقی می‌گردد و از سایر شیوه‌های تأمین مالی هزینه کمتری دارد.
- ۴- جلوگیری از احتمال خطر (ریسک) نابابی دارایی‌ها و نگهداری دارایی‌های بلا استفاده.
- ۵- کاهش بحران کمبود نقدینگی برای اجاره‌کننده.
- ۶- قرارداد اجاره در مقایسه با سایر قراردادهای استقراضی انعطاف‌پذیرتر است و محدودیت کمتری را برای اجاره‌کننده ایجاد می‌کند.
- ۷- امکان استفاده سریع و فوری از دارایی‌ها.
- ۸- جلوگیری از اثر تورمی به این دلیل که وجوه قابل ملاحظه‌ای به بازار در ابتدای امر تزریق نمی‌شود.

تعاریف

پیش از آنکه به طبقه‌بندی اجاره‌ها و توصیف عملیات حسابداری در دفاتر اجاره‌کننده و اجاره‌دهنده بپردازیم ذیلاً برخی از اصطلاحات تخصصی در قرارداد اجاره‌های بلندمدت و حسابداری اجاره‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهیم:

- ۱- **اجاره سرمایه‌ای (Capital Lease):** عبارت است از اجاره‌ای که به موجب آن تقریباً تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی به اجاره‌کننده منتقل می‌شود. مالکیت دارایی ممکن است نهایتاً انتقال یابد یا انتقال نیابد.
- ۲- **اجاره عملیاتی (Operating Lease):** به اجاره‌ای غیر از اجاره سرمایه‌ای اطلاق می‌شود.