

## بررسی روش متحدالشکل حسابداری برق

### از دیدگاه نظری و استانداردهای حسابداری

#### تحلیل حساب ۱۸۶ - باقلام بدهکار متفرقه معوقه

#### دفتر مطالعات مالی و حسابداری مدیریت

در روش متحدالشکل حسابداری برق، آخرین حساب در گروه پحسابهای بدهکار معوقه حساب ۱۸۶ تحت عنوان باقلام بدهکار متفرقه معوقه می باشد که ترکیبی از اقلام مختلفی است که در دیگر گروههای دارای پیش بینی نشده است. در صنعت برق در موارد خاصی از این حساب استفاده شده است.

#### شرح حساب ۱۸۶

در متن اصلی در روش متحدالشکل حسابداری، حساب ۱۸۶ به صورت زیر شرح داده شده است:

#### ۱۸۶- باقلام بدهکار متفرقه معوقه:

الف - این حساب شامل کلیه باقلام بدهکار که در جای دیگری پیش بینی نگردیده است خواهد بود مانند هزینه کارهای در شرف پیشرفت متفرقه و هزینه های استثنایی و فوق العاده که در سایر حسابها منظور نشده و در مرحله استهلاک و تصفیه تدریجی است و همچنین اقلامی که ترتیب نهایی صحیح آنها روشن و مشخص نمی باشد.  
ب - سوابق مربوط به ثبت های این حساب باید حاوی اطلاعات کامل در مورد هر یک از باقلام بدهکار معوقه باشد.

Miscellaneous deferred debits. ۱۸۶-

A. This account shall include all debits not elsewhere provided for, such as miscellaneous work in progress, and unusual or extraordinary expenses, not included in (1) other accounts, which are in process of amortization and items the proper final disposition of which is uncertain.

B. The records supporting the entries to this account shall be so kept that the utility can furnish full information as to each deferred debits.

لیکن در شرح فارسی متن مربوط به این حساب در مجموعه روش متحدالشکل حسابداری انتشار یافته در مرداد ماه ۱۳۶۱ آمده است:

پایین حساب شامل کلیه باقلام بدهی متفرقه نظیر هزینه های فوق العاده و غیر معمول یا هزینه های سوخت شده و یا هزینه هایی که طبیعت آنها به نحوی مشخص نبوده و مشمول استهلاک سنواتی می گردد خواهد بود. اطلاعات لازم در مورد کیفیت هر یک از باقلام ثبت شده در این حساب باید در پرونده مربوطه نگاهداری شود.

#### تفاوت دو متن

با مقایسه شرح حساب در دو متن فوق، مغایرتها و نکاتی به شرح زیر قابل ذکر است:

۱- در متن اصلی، کارهای در دست اقدام یا کار در جریان ساخت متفرقه در شمول این حساب قرار گرفته ولی در متن دوم به این نوع هزینه ها اشاره ای نشده است.

۲- در متن اصلی به هزینه های سوخت شده اشاره نشده است در صورتی که در متن دوم این گونه هزینه ها در شرح حساب پیش بینی شده است.

۳- در متن اصلی، شرح حساب شامل باقلام بدهکاری که در جای دیگر پیش بینی نشده است می باشد در صورتی که در متن دوم اشاره ای به آن نشده است.

#### ارتباط حساب ۱۸۶ با سایر حسابها

در دستورالعمل تاسیسات برق در دو مورد به حساب ۱۸۶ اشاره شده است:

۱- در بند ۱۳ دستورالعمل مذکور آمده است زمانی که یک مولد برق بوسیله شرکت از سایر واحدهای خصوصی و صنعتی و شهرداری خریداری می شود، چنانچه مبلغ پرداختی برای تاسیسات تحویل شده از قیمت دفتری منهای ذخیره استهلاک مربوط تجاوز نماید مازاد قیمت باید به عنوان قسمتی از هزینه انعقاد قرارداد فروش برق تلقی شده و در بدهکار حساب ۱۸۶ منظور و در خلال مدتی که بیش از ۵ سال نباشد مستهلاک شود.

۲- در بند ۱۴ دستورالعمل مذکور که در مورد داراییهای غیر مشهود می باشد آمده است، چنانچه موسسات برق هزینه های عمده ای که در مورد سامان دادن مؤسسه، اخذ امتیازات و حق مخصوص یا بابت سایر داراییهای غیر

مشهود متحمل می‌شوند باید در بدهکار حساب ۱۸۶ منظور و در خلال مدتی که از پنج سال متجاوز نباشد با بدهکار نمودن حساب ۹۲۰ هزینه‌های متفرقه عمومی بطور سنواتی مستهلك و تسویه شوند. در مواردی که هزینه‌های مزبور قابل ملاحظه نباشد باید در حساب هزینه‌های عملیاتی مربوط منظور گردند.

### چگونگی کاربرد حساب ۱۸۶ در صنعت برق

حساب ۱۸۶ در صنعت برق بقدر کافی مورد توجه و تجزیه و تحلیل قرار نگرفته، به همین دلیل در موارد خاص و محدودی استفاده شده است. از جمله در برخی از شرکتها برای مطالبات معوقه از سازمانها یا پرسنل که در شرف سوخت شدن است، مغایرت‌های انبار که علت یا علل آن نامشخص است، کارهای در جریان ساخت و نیز هزینه‌های تبعی ریالی اعتبار اسنادی، استفاده شده است. اظهار نظر

با عنایت به موارد فوق نکاتی به شرح زیر در ارتباط با این حساب قابل ذکر است:

۱- شرح این حساب در متن فارسی دارای مفاهیم روشن نبوده و با اصول حسابداری هماهنگی ندارد. اولاً بدهی متفرقه مشابهتی با هزینه‌های فوق‌العاده و غیر معمول یا هزینه‌های سوخت شده ندارد ثانیاً هزینه‌های سوخت شده در حسابداری مفهوم ندارد بلکه مطالبات سوخت شده عنوان مناسبی می‌باشد که برای جبران خسارات ناشی از سوخت شدن آن، حسابهای ۹۰۴ و ۱۴۴ با عنوان حسابهای غیر قابل وصول و ذخیره برای حسابهای غیر قابل وصول پیش بینی شده است. قابل توجه اینکه موارد مذکور در متن اصلی دستورالعمل نبوده و بعداً به عنوان تجدیدنظر اضافه شده است.

۲- در شرح متن اصلی این حساب کار در جریان متفرقه هم‌جزیی از اقلام تشکیل دهنده این حساب می‌باشد. در صورتی که:

- کار در جریان ساخت یکی از حسابهای شناخته شده در گروه حسابهای داراییهای جاری بوده و ماهیت این حساب از سایر اقلام تشکیل دهنده حساب ۱۸۶ متفاوت است. با توجه به اینکه در برخی شرکتها کارگاههای ساخت تیر بتنی و پاساژ موارد مشابه وجود دارد پیشنهاد می‌گردد، کار در جریان ساخت از شرح این حساب خارج و در گروه حسابهای داراییهای جاری با شماره جدیدی پیش بینی گردد.

- متن فارسی حساب مذکور با توجه به توضیحات بند ۱ اصلاح گردد.

۳- بند ۱۴ دستورالعمل تأسیسات برق با شرح حساب ۱۰۱-۲۰۱ و شرح حساب ۱۸۶ تناقض دارد. در بند ۱۴ دستورالعمل تأسیسات برق آمده است با توجه به شرایط خاص صنعت برق برای هزینه داراییهای غیرمشهود از قبیل هزینه‌های تأسیس، امتیازات و حق مخصوص، حق اختراع، اخذ پروانه و سایر حقوق ناشی از داراییهای غیرمشهود حسابی پیش‌بینی نشده است سپس اشاره نموده است که با این همه اگر در این زمینه‌ها هزینه‌هایی متحمل شوند بحساب بدهکار ۱۸۶ منظور و در ۵ سال مستهلك گردد.

اولاً منظور نمودن این قبیل موارد در حساب ۱۸۶ (با توجه به ماهیت داراییهای غیر مشهود که مشمول استهلاك است) مناسب نمی‌باشد.

ثانیاً در شرح حساب ۱۰۱-۲۰۱ نیز تصریح شده علاوه بر جوهی نظیر سپرده مربوط به تلفن و آب و غیره و جوه پرداختی بابت حق امتیازات، پروانه‌ها و امثالهم را می‌توان بعنوان دارایی نامشهود در این سرفصل حساب ثبت نمود. در حالیکه در بند ۱۴ موارد فوق را به حساب ۱۸۶ عطف داده است.

ثالثاً منظور نمودن سپرده‌های مربوط به استفاده از سرویس تلفن و امثالهم بعنوان دارایی نامشهود بر طبق استانداردها قابل بحث است. که این موضوع در بحث مربوط به داراییها مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهد گرفت.

### گزارش سازمان حسابرسی از حساب ۱۸۶:

با توجه به عدم کاربرد مؤثر این حساب در صنعت برق، در گزارش حسابرسی نیز در مورد چگونگی استفاده از این حساب اظهار نظری نشده است.

### حساب ۱۸۶ از دیدگاه استانداردهای حسابداری:

در میان استانداردهای جاری در دسترس، استاندارد مشخصی که مستقیماً منطبق با این گروه از داراییها باشد (که ماهیت هزینه‌ای دارند و از اقلام مختلفی تشکیل شده و در دوره‌های آتی تصفیه می‌شوند) مشاهده نشده است.

### تغییرات

بر اساس اطلاعات واصله از آخرین تغییرات (تا سال جاری) در متن اصلی روس متحدالشکل حسابداری شرکتها برق در دو گروه عمده (اصلی) و غیر عمده (فرعی) طبقه‌بندی شده است.

۱- شرکتها عمده شرکتها پی هستند که فروش یا عرضه خدمات آنها در سه سال متوالی از هر یک از موارد زیر بیشتر باشد:

الف : مجموع فروش سالانه آنها يك ميليون مگاوات ساعت یا بیشتر  
ب : صد مگاوات ساعت فروش برای باز فروش

پ : پانصد مگاوات ساعت از تبادل برق تحویلی  
ت : انتقال پانصد مگاوات ساعت برق به اضافه افت از يك شرکت برق به سایر شرکتهای برق.  
۲- شرکتهای غیر عمده شرکتهای برقی هستند که در گروه شرکتهای فوق الذکر قرار نگرفته و فروش هر يك از سه سال منوالی آخر آنها ۱۰۰۰۰ مگاوات ساعت یا بیشتر باشد.  
شرح حساب ۱۸۶ برای شرکتهای عمده و غیر عمده متفاوت می باشد.  
شرحی که برای حساب ۱۸۶ در ابتدای بحث به صورت متن انگلیسی و فارسی درج گردیده برای گروه شرکتهای عمده پیش بینی شده است اما برای شرکتهای غیر عمده حسابهای ۱۸۳ و ۱۸۴ و ۱۸۶ با هم ادغام شده است. ث

۱- منظور از استهلاك که در شرح حساب آمده است مستهلك کردن حساب مشابه داراییهای ثابت نمی باشد بلك  
تصفیه تدریجی حساب و منظور نمودن به حسابهای واقعی مربوط مد نظر می باشد.