

یک کتاب در یک نگاه^(۱)

ارزشهای تصفیه تغییر و طبقه‌بندی خاصی برای اقلام صورتهای مالی ضرورت می‌یابد.



نشریه شماره ۱۵۵

تالیف و ترجمه: کمیته

گزارشگری

مقدمه

هدف این دستورالعمل ارائه راهنماییهای لازم و ایجاد هماهنگی در تهیه و تنظیم صورتهای مالی شرکتهای در حال تصفیه است. لازم به توضیح است که کلیه مواردی که در استانداردهای حسابداری برای تهیه و تنظیم صورتهای مالی شرکتهای (با فرض تداوم فعالیت) پیش‌بینی شده است تا آنجا که به صورتهای مالی شرکتهای در حال تصفیه تسری دارد نیز باید مدنظر قرار گیرد.

مالی و حسابرسی شرکتهای در حال
انتشارات سازمان حسابرسی

تداوم فعالیت یکی از مفاهیم زیربنایی ارائه صورتهای مالی است، شناخت و اندازه‌گیری عناصر صورتهای مالی در واحدهای تجاری از تداوم فعالیت اثر می‌پذیرد، طبقه‌بندی داراییها به جاری و غیرجاری تنها در صورت برقراری این فرض توجیه‌پذیر است، و بهای تمام شده تاریخی نیز که برای بسیاری از داراییها اعمال می‌شود تا حد زیادی وابسته به مفهوم تداوم فعالیت است.

انحلال شرکت با تصویب مجمع عمومی فوق العاده شرکت یا رای دادگاه صورت می‌گیرد. شرکت از تاریخ انحلال، در حال تصفیه تلقی می‌شود، معیناً شخصیت حقوقی و حسابداری شرکت تا خاتمه تصفیه باقی می‌ماند. مدیر یا مدیران تصفیه مسئول دعوت مجامع عمومی شرکت در حال تصفیه می‌باشند.

با وجود آنکه کلیه واحدهای تجاری برای بقا و در نتیجه تداوم فعالیت تجاری خود تلاش می‌کنند اما بالاخره برخی از این واحدها با مشکلاتی از قبیل ضعف مدیریت، کمبود نقدینگی، ناتوانی در تادیه دیون در سررسید و احکام صادره از سوی مراجع ذیصلاح روبرو می‌شوند و پس از توقف فعالیت، در مرحله انحلال قرار می‌گیرند. حال چنانچه واحد تجاری بنا به یکی از این دلایل و یا هر دلیل دیگری منحل شود شناخت و اندازه‌گیری عناصر صورتهای مالی براساس مفهوم تداوم فعالیت، دیگر کاربرد نخواهد داشت، بلکه باید از مبانی مناسب دیگری استفاده کرد. در صورت انحلال واحدهای تجاری و ورود به مرحله تصفیه، نظام اندازه‌گیری اساساً از بهای تمام شده تاریخی به نظام ارزشهای جاری یا

مبنای تهیه صورتهای مالی - طبق اصول متداول حسابداری، صورتهای مالی براساس فرض تداوم فعالیت تهیه و تنظیم می‌شود. اما در مورد شرکتهای در حال تصفیه، تهیه و تنظیم

صورت‌های مالی براساس فرض توقف فعالیت انجام می‌شود. بنابراین داراییها و بدهیهای شرکت براساس خالص ارزش مبالغی که انتظار می‌رود در جریان تصفیه عاید یا پرداخت شود اندازه‌گیری می‌شود. خالص ارزش داراییها پس از کسر هزینه‌هایی مانند هزینه‌های تکمیل، نقل و انتقال و حراج، ارزیابی و محاسبه می‌شود. در صورت‌های مالی شرکتهای در حال تصفیه، داراییها به چهار گروه «داراییهای در گرو بدهیهای کلاً تضمین شده»، داراییهای در گرو بدهیهای تا قسمتی تضمین شده، داراییهای مربوط به بدهیهای خاص و داراییهایی که در گرو نمی‌باشد» طبقه‌بندی می‌شود. بدهیهای تضمین شده و بستانکاران برحسب حقوق و ارتباطی که به داراییها دارند و نیز اولویت قانونی آنها طبقه‌بندی می‌شود.

مسئولیت تهیه صورت‌های مالی - چنانچه شرکتی طی سال مالی منحل شود مسئولیت اداره شرکت و تهیه و تنظیم صورت‌های مالی آن به عهده دو گروه مجزا از مدیران به شرح زیر است:

()
()

ب) مدیر یا مدیران تصفیه (برای تهیه و تنظیم صورت‌های مالی بعد از انحلال)

شکل صورت‌های مالی - با توجه به متفاوت بودن اهداف و عملیات شرکت در دو مرحله متمایز قبل و بعد از انحلال، صورت‌های مالی مربوط به هر دوره به شرح بندهای الف و ب زیر است:

الف) صورت‌های مالی شرکت در حال تصفیه برای دوره مالی ... ماهه و ... روزه منتهی به تاریخ انحلال که با مسئولیت آخرین هیئت مدیره شرکت تهیه و تنظیم می‌شود:

- صورت خالص ارزش داراییهای در جریان تصفیه شامل داراییها و بدهیها به مبالغ دفتری و ارزشهای جاری در تاریخ انحلال

- صورت سود و زیان و سود (زیان) انباشته برای دوره مالی ... ماهه و ... روزه منتهی به تاریخ انحلال

- صورت جریان وجوه نقد برای دوره مالی ... ماهه و ... روزه منتهی به تاریخ انحلال

ب) صورت‌های مالی شرکت در حال تصفیه در پایان دوره / سال مالی که با مسئولیت مدیران تصفیه تهیه و تنظیم می‌شود:

- صورت خالص ارزش داراییهای در جریان تصفیه شامل داراییها و بدهیها به ارزش جاری در تاریخ پایان دوره / سال مالی

- صورت تغییرات در خالص ارزش داراییها برای دوره / سال مالی (سال اول برای دوره مالی مقطع انحلال تا پایان سال و سالهای بعد برای یک سال)

سایر موارد

سایر نکات قابل توجه در مورد صورت‌های مالی شرکتهای در حال تصفیه به شرح زیر است:

الف) به دلیل تفاوت‌های کیفی گزارشگری مالی دوره فعالیت و دوره انحلال و نیز این فرض که دوره انحلال کوتاه مدت است صورت‌های مالی دوره انحلال معمولاً فاقد اقلام مقایسه‌ای است.

ب) صورت خالص ارزش داراییها (به ارزش جاری) به مازاد (کمبود) منتهی می‌شود که در مقابل آن - ستون مبلغ دفتری - ارزش ویژه دفتری (کسری مبلغ دفتری داراییها بر بدهیها) درج می‌شود.

پ) در شرایطی خاص ممکن است طی دوره تصفیه، ارزش جاری داراییها نیاز به تجدیدارزیابی داشته باشد. با توجه به اینکه این تجدیدارزیابی بر خالص داراییهای قابل تقسیم بین سهامداران (حصه غیرقابل پرداخت به بستانکاران) تاثیر دارد، اقدامات زیر باید به عمل آید:

۱- در صورت خالص ارزش داراییها، مبالغ ارزیابیهای جدید جایگزین مبالغ ارزیابی قدیم می‌شود.

۲- در صورت تغییر در خالص ارزش داراییها:

۱-۲- در مورد آن بخش از داراییها و بدهیهایی که پس از تجدیدارزیابی فروخته یا تسویه شده است تنها مبالغ ارزیابی قدیم در صورت مزبور درج می‌شود.

۲-۲- در مورد آن بخش از داراییها و بدهیهایی که مورد تجدیدارزیابی واقع شده، اما فروخته یا تسویه نشده است، تفاوت حاصل باید به عنوان یک قلم مجزا، در انتهای صورت تغییرات در خالص ارزش داراییها نشان داده شود.

-

ت) «بدهیهای تا قسمتی تضمین شده» در ایران متداول نیست معهداً در صورت رویارویی با چنین مواردی، به شکل پیشنهاد شده در صورت خالص ارزش داراییها اقدام می‌شود.

(

:

()

ج) موارد زیر در شرکت‌های در حال تصفیه در باره مالیات حائز اهمیت است:

- ماخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می‌شوند ارزش دارایی شخص حقوقی است منهای بدهیها و سرمایه پرداخت شده و اندوخته‌ها و مانده سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است. ارزش دارایی مذکور براساس بهای فروش آنچه که قبلاً فروش رفته و بهای روز انحلال سایر اقلام فروش نرفته، است.
- عملیات تجاری شرکت بعد از مقطع انحلال که از نوع فعالیت‌های عادی و عملیاتی قبل از انحلال شرکت باشد مشمول مالیات مربوط است.

دستورالعمل گزارشگری حسابرسی

حسابرسی در رسیدگی به صورتهای مالی شرکت‌های در حال تصفیه باید شواهد کافی و قابل قبولی را درباره کلیه موارد زیر بدست آورد:

- الف - معقول بودن ارزیابیهای انجام شده که در تهیه صورتهای مالی شرکت‌های در حال تصفیه بکار رفته است.
- ب - تهیه و تنظیم صورتهای مالی شرکت‌های در حال تصفیه براساس مبانی مورد نظر.

پذیرش کار توسط حسابرس

حسابرس باید پیش از پذیرش کار رسیدگی به صورتهای مالی شرکت‌های در حال تصفیه، موارد زیر را ارزیابی کند:

- نوع و ماهیت مبانی ارزیابیهای انجام شده توسط مدیران تصفیه

- چگونگی و ترتیب استفاده از خدمات کارشناسی
- امکان دسترسی بدون محدودیت حسابرس به هرگونه سند، مدرک و اطلاعات مورد نیاز در ارتباط با کار حسابرسی.

- در مواردی که مبانی و ارزیابیهای انجام شده برای تهیه صورتهای مالی شرکت‌های در حال تصفیه آشکارا غیرواقع بینانه باشد یا حسابرسی بر این باور است که صورتهای مالی مزبور برای استفاده مورد نظر مناسب نیست، حسابرس باید از پذیرش کار خودداری یا از کار کناره‌گیری کند.

- صاحبکار و حسابرس باید در مورد شرایط قرارداد توافق کنند. تنظیم قرارداد پیش از شروع کار، هم به نفع صاحبکار است هم به نفع حسابرس، زیرا از هرگونه برداشت نادرست در مورد کار ارجاع شده جلوگیری می‌کند. این قرارداد موضوعات کلی کار را تشریح و مسئولیتهای مدیران تصفیه نسبت به ارائه اطلاعات و اسناد و مدارک شامل مبانی ارزیابیهای انجام شده برای تهیه صورتهای مالی و شکل گزارش حسابرس را مشخص می‌کند.

- حسابرس هنگام تعیین نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود روشهای رسیدگی (صورت‌های مالی شرکت‌های در حال تصفیه) باید موارد زیر را مدنظر قرار دهد:

الف - شناخت بدست آمده در جریان حسابرسی قبلی.
ب - صلاحیت مدیران تصفیه برای تهیه صورت‌های مالی.
پ - میزان آثار قضاوت‌های مدیران تصفیه در تهیه صورت‌های مالی
ت - کفایت و قابلیت اعتماد اطلاعات زیربنایی صورت‌های مالی

ث - احتمال وجود اشتباهات و یا تحریف‌های با اهمیت
ج - احتمال وجود هرگونه تقلب و عدم رعایت قوانین و مقررات مربوط به امور تصفیه

- حسابرس باید منابع و قابلیت اعتماد شواهد پشتوانه مبانی مربوط به ارزیابی‌های انجام شده توسط مدیران تصفیه را رسیدگی کند. برای این منظور حسابرس باید از قابلیت تحقق ارزیابی‌های انجام شده اطمینان حاصل کند.

- حسابرس باید درباره صورت‌های مالی شرکت‌های در حال تصفیه، کامل بودن مفروضات و مبانی با اهمیت مدیران تصفیه و پذیرش مسئولیت صورت‌های مالی مزبور توسط مدیران تصفیه، تاییدیه‌ای از آنان دریافت کند.