

یک کتاب در یک نگاه^۱

مباحث جاری در حسابداری

تالیف: حسن همتی

۱۳۸۲

برای مدتی معین، در اختیار اجاره کننده قرار می‌دهد. حسابداری اجاره بلند مدت در دفاتر اجاره کننده به دو دسته طبقه‌بندی می‌شود:

۱- اجاره سرمایه‌ای^۴

۲- اجاره عملیاتی^۵

اجاره سرمایه‌ای

قرارداد اجاره، هنگامی سرمایه‌ای تلقی می‌شود که تقریباً تمامی مخاطرات و مزایای مالکیت به اجاره کننده انتقال یابد، این نوع قرارداد اجاره، در اصل نشانگر خرید توسط اجاره کننده و فروش توسط اجاره دهنده محسوب می‌شود، اجاره سرمایه‌ای معمولاً غیرقابل فسخ بوده و اجاره کننده بدون پرداخت وجهی، دارایی مورد نظر را بطور بلندمدت در اختیار گرفته و از مزایا و منافع آتی آن بهره‌مند می‌گردد. در این نوع قراردادها اموال مورد اجاره تا پرداخت آخرین قسط در مالکیت قانونی اجاره دهنده (اجاره به شرط تملیک) باقی می‌ماند، حال آنکه در تصرف اجاره‌کننده بوده و از مزایا و منافع آتی آن استفاده می‌نماید. در این شرایط، علیرغم انتقال مالکیت قانونی اموال استیجاری، بنابر مفهوم «رجحان محتوی بر شکل» اموال مورد اجاره به عنوان دارایی و در مقابل آن به عنوان یک بدهی در دفاتر اجاره‌کننده ثبت می‌شود.

در این کتاب مباحث جاری در حسابداری تحت عناوین قراردادهای اجاره بلندمدت، گزارشگری مالی تغییر قیمتها، قراردادهای بلند مدت پیمانکاری و مبادلات ارزی مورد بررسی قرار گرفته است.

حسابداری اجاره‌های بلندمدت

اجاره قراردادیست که به موجب آن اجاره‌دهنده^۲ حق استفاده از دارایی را در یک دوره زمانی معین در مقابل وصول مبلغی اجاره به شخص حقیقی یا حقوقی که اجاره‌کننده^۳ نامیده می‌شود، واگذار می‌نماید.

حسابداری اجاره بلند مدت در دفاتر اجاره کننده

در قرارداد اجاره بلند مدت، اجاره دهنده، بدون اینکه مالکیت قانونی اموال مورد اجاره را به اجاره کننده انتقال دهد، حق استفاده از آن را طی عقد قرارداد اجاره

۱- این کتاب توسط خانم شادی جفرودی کارشناس مالی دفتر بررسیهای مالی شرکت توانیر تلخیص شده است.

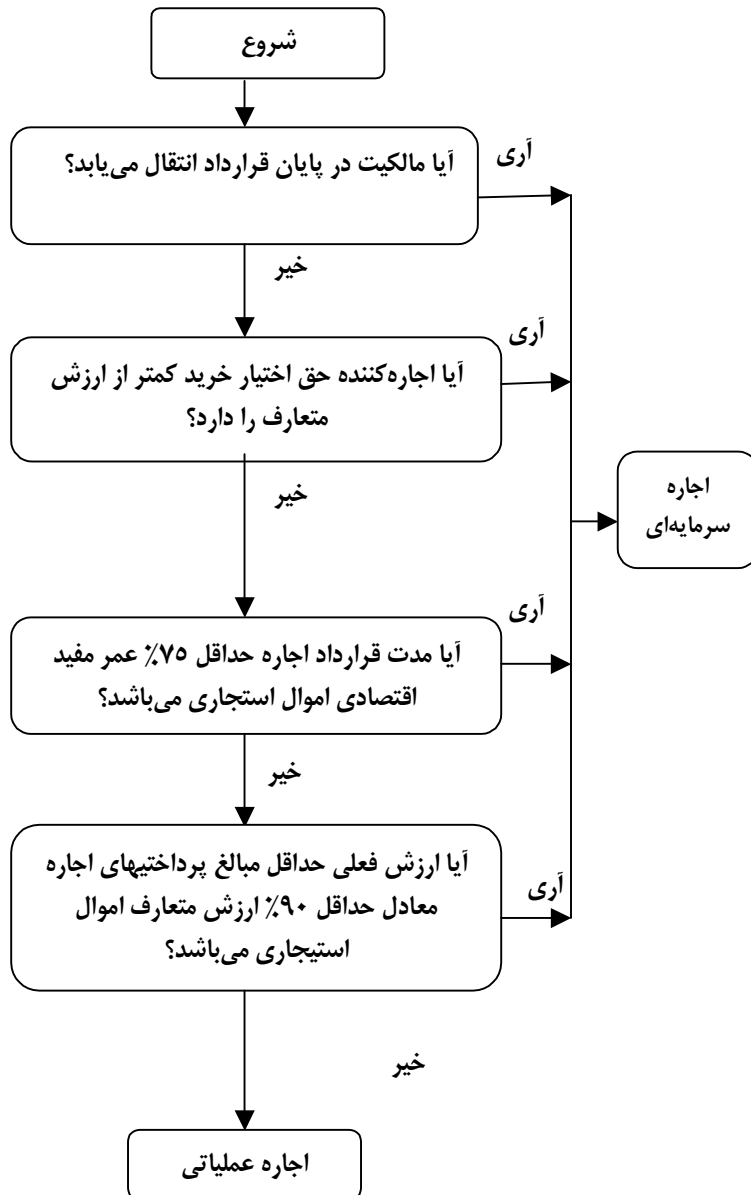
۲ - Lessor

۳ - Lessee

۴ - Capital lease

۵ - Operating lease

اجاره عملیاتی



هر نوع قرارداد اجاره بلند مدتی که مخاطرات و مزایای مالکیت به اجاره‌کننده منتقل نشود و هیچ یک از شرایط اجاره سرمایه‌ای تامین نشده باشد، قرارداد به عنوان اجاره عملیاتی تلقی می‌گردد. مالک طبق توافق، اموال معینی را در اختیار اجاره‌کننده قرارداد، در اداء استفاده از اموال استیجاری، اجاره‌کننده مبلغی به عنوان اجاره به مالک پرداخت می‌نماید، پرداخت‌های منظم اجاره بها در هر دوره مالی به عنوان هزینه اجاره در دفاتر اجاره‌کننده ثبت می‌گردد. تعهدات واحد تجاری اجاره‌کننده برای پرداخت اجاره بها در سالهای بعد، در دفاتر ثبت نمی‌شود، اما اجاره‌کننده باید این نوع تعهدات را از طریق یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا نماید. مهمترین ویژگی اجاره عملیاتی حق فسخ قرارداد می‌باشد، که در صورت تمایل قبل از پایان مدت قرارداد، اجاره‌کننده می‌تواند قرارداد را فسخ نماید. نمودار زیر طبقه‌بندی قرارداد اجاره بلند مدت را نشان می‌دهد. لازم به ذکر است که طبق بیانیه شماره ۲۱ استاندارد حسابداری اجاره‌ها در ایران طبقه‌بندی اجاره سرمایه‌ای دارای پنج شرط می‌باشد که شرط پنجم آن «دارایی مورد اجاره دارای ماهیت خاصی است که بگونه‌ای فقط اجاره‌کننده بتواند بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه از آن استفاده کند» به شروط نمودار شماره ۱ اضافه می‌شود.

نمودار شماره (۱) - طبقه‌بندی قرارداد اجاره بلندمدت:

حسابداری اجاره سرمایه‌ای در دفاتر اجاره‌کننده تحصیل دارایی از طریق اجاره سرمایه‌ای، در دفاتر اجاره‌کننده، در زمان شروع قرارداد، به حساب دارایی مربوط تحت عنوان «اموال استیجاری در اجاره سرمایه‌ای» بدهکار و تعهدات مربوط به آن در یک حساب بدهی تحت عنوان «تعهدات در

اجاره سرمایه‌ای» معادل ارزش فعلی حداقل مبالغ پرداخته‌های اجاره در طول مدت قرارداد به کسر هزینه‌های اجرایی یا ارزش بازار دارایی تحصیل شده هر کدام کمتر است، بستانکار می‌گردد. دارایی مورد اجاره مانند سایر دارایی‌های استهلاک‌پذیر طبق رویه مربوط به دارایی‌های استیجاری به شرح زیر در دفاتر اجاره‌کننده و اجاره‌دهنده مستهلاک می‌شوند.

استهلاک دارایی استیجاری

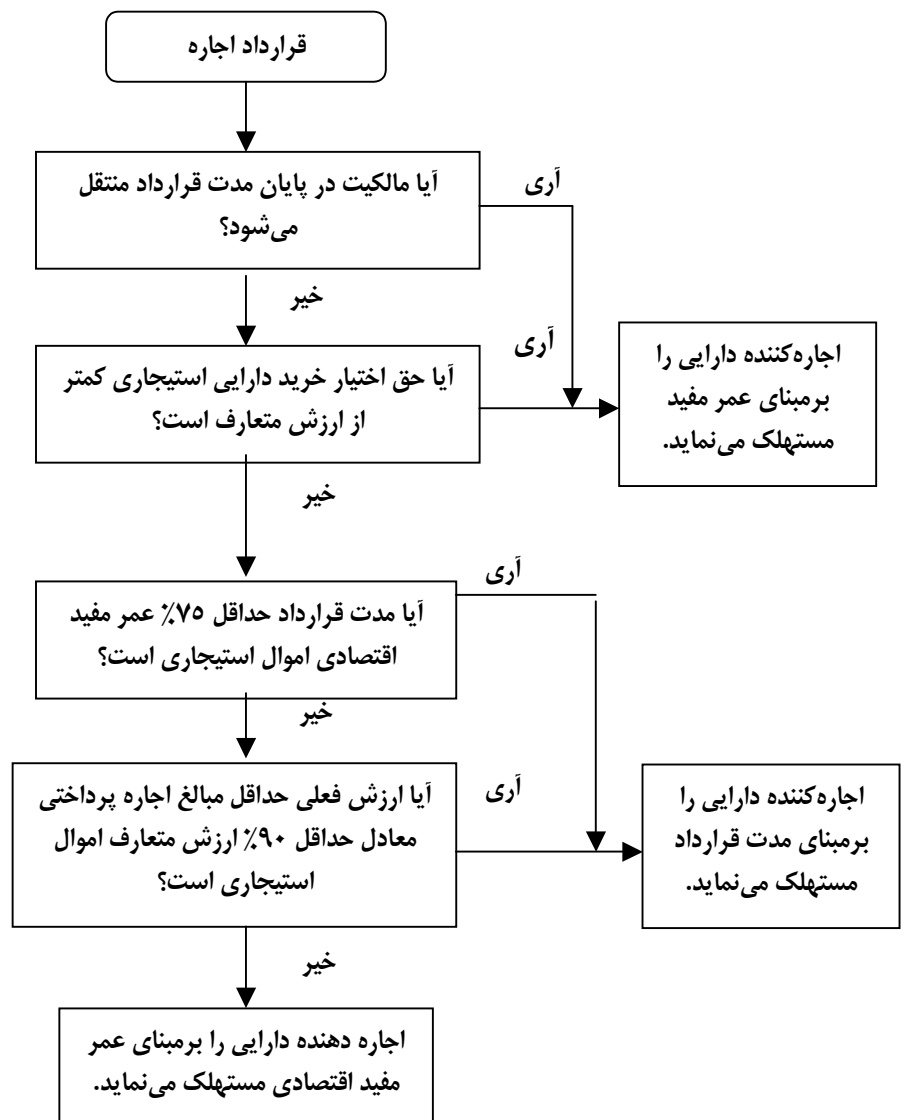
عمر استهلاک و برآورد ارزش مازاد (باقیمانده) در محاسبه هزینه استهلاک اموال استیجاری به شرایط اجاره بستگی دارد:

اگر مالکیت دارایی مورد اجاره در پایان مدت قرارداد به اجاره‌کننده منتقل شود و یا حق اختیار خرید دارایی استیجاری به قیمتی مناسب‌تر از ارزش متعارف در قرارداد اجاره پیش‌بینی شده باشد، بهای تمام شده دارایی بر مبنای عمر مفید آن در دفاتر اجاره‌کننده مستهلاک می‌شود. در این حالت، برآورد ارزش مازاد (باقیمانده) در پایان عمر مفید اقتصادی اموال استیجاری در محاسبه مورد استفاده قرار می‌گیرد، زیرا اجاره‌کننده اطمینان دارد مالکیت دارایی مورد اجاره در پایان مدت قرارداد به وی تعلق خواهد گرفت. [عمر مفید طولانی‌تر و اقل برآورد ارزش مازاد (باقیمانده) در چنین حالتی مورد استفاده قرار گیرد.]

چنانچه اگر قرارداد اجاره شامل حق اختیار خرید به قیمتی مناسب‌تر از ارزش متعارف نباشد و یا مالکیت

دارایی در پایان مدت قرارداد به اجاره‌کننده منتقل نشود، اموال استیجاری بر مبنای مدت قرارداد اجاره مستهلاک می‌شود. اگر ارزش مازاد (باقیمانده) توسط اجاره‌کننده تضمین نشده باشد در محاسبه هزینه استهلاک، ارزش مازاد (باقیمانده) نادیده گرفته می‌شود. اگر مبلغ ارزش مازاد توسط اجاره‌کننده تضمین شده باشد، مبلغ تضمین بعنوان ارزش مازاد باید در محاسبه هزینه استهلاک منظور گردد، (هزینه استهلاک هر دوره مالی برابر است با دارایی مورد اجاره منهای ارزش مازاد (باقیمانده) تضمین شده تقسیم بر تعداد سالهای عمر مفید یا مدت قرارداد یا طبق شرایط قرارداد اجاره سرمایه‌ای).

خلاصه روش محاسبه استهلاک اموال استیجاری در دفاتر اجاره‌کننده (یا دفاتر اجاره‌دهنده، اگر اجاره عملیاتی باشد) در نمودار شماره (۲) تشریح شده است:



نمودار شماره ۲ - محاسبه استهلاک اموال استیجاری

گزارشگری مالی و حسابداری تغییر قیمتها

از دیدگاه مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه فیزیکی (ظرفیت تولیدی) ضرورت دارد که دارایی و بدهی‌های واحدهای تجاری بر مبنای ارزش‌های جاری نشان داده شود، زیرا ارزش‌های جاری اقلام به شرایط قابل انتظار آنها بستگی دارد. برای اندازه‌گیری ارزش‌های جاری می‌توان از سه روش زیر استفاده نمود:

۱- روش ارزش فعلی^۱

۲- روش ارزش خروجی^۲

۳- روش ارزش ورودی^۳

روش ارزش فعلی

در این روش، ارزش فعلی دارایی‌ها به خالص مبلغ تنزیل شده جریان نقدی مورد انتظار آتی دریافتی در طول عمر مفید اقتصادی آنها بستگی دارد. برای محاسبه ارزش فعلی باید چهار متغیر شناسایی گردد:

الف - جریان‌های نقدی آتی مورد انتظار ناشی از کاربرد مستمر دارایی و یا واگذاری (فروش) آن توسط مالک فعلی

ب - زمان بندی جریان نقدی آتی مورد انتظار

ج - تعداد سالهای عمر مفید باقی مانده دارایی

د - نرخ تنزیل تخصیص یافته مناسب.

روش ارزش خروجی

ارزش جاری دارایی‌های واحد تجاری که در فرآیند تصفیه عادی انتظار فروش آن می‌رود را ارزش خروجی گویند. لازم به یادآوری است که این قیمت با بهایی که در زمان ورشکستگی تصفیه اجباری واحدهای تجاری بدست می‌آید، متفاوت می‌باشد.

روش ورودی

ارزش جایگزینی دارایی‌های مشابه، که شرایط فعلی آن همانند دارایی‌های موجود واحد تجاری باشد و تحصیل و استفاده از آن در چرخه عادی عملیات، میسر گردد را ارزش ورودی گویند.

اقلام پولی

در بحث پیرامون حسابداری تغییر قیمت‌ها، ضرورت دارد که اقلام ترازنامه به دو قسمت پولی و غیرپولی تفکیک و طبقه‌بندی شود، اقلام پولی شامل دارایی و بدهیهایی هستند که مبلغ آنها در اثر گذشت زمان تغییر ننموده، ولی بر اثر تورم یا رکورد، قدرت خرید خود را از دست داده و یا قدرت خرید اضافی بدست می‌آورند، به عبارت دیگر، دریافت و یا پرداخت آنها برحسب واحد پول تثبیت شده و ارزش آنها به تغییرات سطح عمومی

۱ - Present Value Method

۲ - Exit Value Method

۳ - Entry Value Method

قیمت‌ها وابستگی ندارد، زیرا ارقام پولی براساس واحد جاری پول رایج در تاریخ ترازنامه، نشان داده می‌شود. در دوران تورم، نگهداری دارایی‌های پولی موجب از دست رفتن قدرت خرید و داشتن بدهی موجب بدست آوردن قدرت خرید اضافی می‌گردد. نگهداری برخی از ارقام دارایی‌های پولی مانند وجوه نقد، حسابهای دریافتی، اسناد دریافتی، بهره و اجاره دریافتی، بدلیل ثابت بودن مبالغ بر اثر افزایش عمومی قیمت‌ها به علت از دست دادن قدرت خرید، واحد تجاری دچار نوعی زیان حاصل از نگهداری پولی می‌شود. در مقابل، واحد تجاری که دارای بدهی‌های پولی است، با توجه به اینکه، این‌گونه تعهدات نشان‌دهنده قدرت خرید جاری بوده و پرداخت آنها مبلغ ثابتی می‌باشد (در اثر افزایش سطح عمومی قیمت‌ها) تعهدات بوسیله پولی، که دارای ارزش کمتر است تسویه می‌گردند، در نتیجه واحد تجاری دارنده این قبیل بدهی‌های پولی نوعی سود حاصل از نگهداری را کسب می‌نماید. بنابراین هنگامی که صورتهای مالی برمبنای سطح عمومی قیمت‌ها تنظیم و ارائه می‌شوند، ضرورت دارد سود و زیان حاصل از نگهداری ارقام پولی را محاسبه و در صورت سود و زیان مبتنی بر تغییرات سطح عمومی قیمت گزارش نمائیم.

ارقام غیرپولی

ارقام هستند که با گذشت زمان قدرت خرید خود را حفظ نموده و قیمت آنها برحسب تغییرات واحد پولی به نسبت سطح عمومی قیمت‌ها یا قیمت‌های خاص تغییر می‌یابد. دارایی‌هایی شامل موجودی‌های جنسی، اموال، ماشین آلات، تجهیزات و دارایی‌های نامشهود، سرمایه‌گذاری در سهام عادی و همچنین سهام عادی واحد تجاری غیرپولی تلقی می‌شوند.

پولی و غیرپولی بودن سهام بستگی به نوع و ماهیت آن دارد، بطور مثال سهام ممتاز دارای امتیاز مشارکت در سود جزء ارقام پولی بشمار می‌آید، زیرا دارندگان سهام ممتاز دارای حقوق محدود در مالکیت شرکت سهامی بوده (در زمان تصفیه) و سود سهام خود را برمبنای مبالغ تعیین شده یا درصدی از مبلغ اسمی سهام ممتاز (با نرخ ثابت) دریافت می‌دارند، ولی سهام عادی به علت اینکه حقوق نامحدود و متغیر در مالکیت شرکت سهامی دارند و مطالبات دارندگان این‌گونه سهام از بابت سود سهام ثابت نبوده، جزء ارقام غیرپولی طبقه‌بندی می‌شود.

حسابداری قراردادهای بلند مدت پیمانکاری انواع قرارداد پیمانکاری

۱- قرارداد مقطوع: قراردادیست که طبق آن، پیمانکار با یک مبلغ مقطوع یا یک نرخ ثابت برای قرارداد توافق می‌کند. در برخی موارد، طی شرایطی خاص، مبلغ پیمان بر اساس تغییر شاخص قیمت‌ها تعدیل می‌شود.

۲- قرارداد امانی: قراردادیست که طبق آن، پیمانکار مخارج قابل قبولی (مواد، دستمزد) که براساس توافق، پرداخت نموده، از کارفرما وصول و در مقابل خدمات انجام شده و نیز درصد معینی حق الزحمه بر مبنای مخارج یا حق الزحمه ثابتی دریافت می‌دارد.

۳- قرارداد مدیریت پیمان: قراردادیست 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، تامین هزینه‌های مستقیم (مواد، دستمزد)، ماشین آلات و تجهیزات... به استثنای هزینه‌های مدیریت به عهده کارفرما می‌باشد.

روش‌های مختلف شناسایی درآمد در قراردادهای بلندمدت پیمانکاری

اصول پذیرفته شده حسابداری برای شناسایی درآمد در پیمان‌های بلندمدت در دفاتر پیمانکار و شناسایی دارایی در دفاتر کارفرما دو روش را مجاز شمرده که شامل: روش «درصد پیشرفت کار» و روش «کار تکمیل شده» می‌باشد. استفاده از این دو روش در قراردادهای مشابه رعایت «همسانی رویه» که قابلیت

مقایسه نتایج گزارش شده در یک مقطع زمانی یا مقاطع زمانی یکسان را امکان پذیر می‌سازد، الزامی است. بکارگیری هر یک از دو روش برای شناسایی درآمد، به توانایی پیمانکار در برآورد هزینه، میزان پیشرفت عملیات اجرایی پیمان و نتیجه قرارداد بستگی دارد.

روش درصد پیشرفت کار

در روش درصد پیشرفت کار در قراردادهای پیمانکاری، کارفرما به منزله خریدار تلقی می‌شود، در این روش، کارفرما با توجه به دریافت صورت وضعیت تایید شده از پیمانکار و به تناسب پیشرفت کار، دارایی (دارایی در جریان ساخت) را شناسایی و ثبت می‌نماید.

در مقابل، در مواردی که برآورد مخارج لازم جهت تکمیل پیمان بطور معقول، در مقطع زمانی خاص قابل پیش‌بینی باشد و شواهد و مدارک کافی مبتنی بر تحصیل عواید مقرر در پیمان، به نحوی معقول، قابل اتکاء و بطور منطقی قابل اندازه‌گیری باشد، می‌توان میزان درآمد و هزینه دوره واحد پیمانکاری متناسب با پیشرفت عملیات اجرایی پیمان را شناسایی و جهت مقاصد گزارشگری مالی در دفاتر ثبت نمود.

در این روش مخارج ساخت و سود ناخالص، در خلال مدت قرارداد به حساب موجودی تحت عنوان «پروژه در جریان ساخت» انباشته می‌شود. در

فرآیند تکمیل پیمانکار متناسب با پیشرفت عملیات اجرایی پیمان، صورت وضعیت را تنظیم و در حسابی تحت عنوان «صورت وضعیت پیمان» یا صورت وضعیت ارسالی که یک حساب کاهنده «پروژه در جریان ساخت» تلقی شده ثبت می‌گردد. در مواردی که احتمال اشتباه در برآوردها وجود داشته باشد، استفاده از این روش نادرست می‌باشد.

کار تکمیل شده

چنانچه در مواردی، برآورد مخارج جهت تکمیل پیمان برای واحد تجاری بطور معقول قابل اندازه‌گیری نباشد و سود تحصیل شده در اثر انجام کار را نتوان به نحوی قابل اتکاء برآورد کرد، می‌توان درآمد و هزینه‌ها را در زمانی که کار پیمان یا بخش عمده‌ای از آن تکمیل شده و صرفاً کارهای جزئی از آن باقی مانده باشد، شناسایی نمود. در این روش خطر شناسایی سودهایی که ممکن است کسب نشود به حداقل می‌رسد. معایب این روش، در شناسایی درآمد و هزینه آن است که با اصل تطابق هماهنگی نداشته و سود گزارش شده دوره مالی واقعی نمی‌باشد. بنابراین بهتر است این روش برای طرح‌های کوتاه مدت مورد استفاده قرار گیرد.

در این روش، مخارج ساخت در خلال مدت قرارداد در حساب موجودی تحت عنوان «پروژه در جریان ساخت» انباشته شده و در فرآیند تکمیل به تناسب پیشرفت عملیات اجرایی پیمان، صورت وضعیت تنظیم

و در حسابی تحت عنوان صورت وضعیت ارسالی (صورت وضعیت تایید شده پیمان) که یک حساب کاهنده «پروژه در جریان ساخت» تلقی می‌شود، ثبت می‌گردد.

حسابداری مبادلات ارزی

نکات مهمی که در حسابداری مبادلات خارجی وجود دارد، تغییرات و نوسانات نرخ ارز می‌باشد. اگر کالای خریداری یا فروش رفته در عملیات خارجی در همان روز مبادله با ارز تسویه شود، نرخ تسعیر به عنوان نرخ روز (عبارت است از نرخ تسعیر ارز در یک روز معین برای مبادله واحدهای پولی در همان روز) و اگر ارز تسعیر شده از طریق پیمان در آینده تحویل شود، نرخ ارز سلف (وعده‌دار) یا نرخ پیش‌فروش (عبارت از نرخ تسعیر تعیین شده برابر قرارداد برای مبادله دو واحد پولی در تاریخی در آینده) نامیده می‌شود. کلیه مبادلات ارزی در زمان رویداد براساس نرخ تسعیر به واحد پول گزارشگری تسعیر و ثبت می‌شود.

نحوه کاهش خطر (ریسک) در پیمان ارزی سلف (مدت‌دار)

مدیریت واحدهای تجاری برای جلوگیری از کاهش خطر احتمالی در مقابل تغییرات نرخ ارز در عملیات خارجی روش‌هایی را می‌توانند اتخاذ نمایند که متداول‌ترین آنها انعقاد پیمان ارزی سلف نامیده

می‌شود. در واقع پیمان ارزی سلف، قراردادی است که برای مبادله ارز در تاریخی مشخص در آتی با نرخ مورد توافق در قرارداد با فروشنده ارز منعقد می‌شود. بطور کلی می‌توان گفت که:

«هرگونه روشی به منظور کاهش یا جبران ریسک ناشی از تغییرات قیمت بازار نرخ ارز در عملیات خارجی را معاملات پوششی گویند»

به عبارت دیگر:

«هرنوع داد و ستد اعم از خرید یا فروش به منظور حذف ناشی از اثرات تغییر قیمت، عملیات تامینی یا پوششی نامیده می‌شود».