

حسابداری میانه ۱

بر اساس استانداردهای حسابداری ایران

تألیف:

جمشید اسکندری

(عضو هیئت علمی دانشگاه)

فصل ششم

حسابداری مطالبات

واحدهای تجاری جهت رقابت و افزایش سودآوری، قسمتی از کالاها و خدمات خود را به صورت نسیه به مشتریان عرضه می‌کنند. هرچند که فروش نسیه یا ریسک عدم وصول بخشی از مطالبات همراه است، با این وجود واحدهای تجاری اعتقاد دارند که زیان ناشی از سوخت شدن مطالبات در مقایسه با افزایش میزان سودآوری ناچیز می‌باشد. مطالبات ادعاهای یک واحد تجاری علیه مشتریان، کارکنان و سایر اشخاص (در قبال ارائه وجه نقد، کالا یا خدمت) می‌باشد و جزء دارایی‌های پولی تلقی می‌شود، زیرا حاکی از ادعاهایی برای دریافت مبلغ ثابتی وجه نقد است. به‌طور کلی، مطالبات به دو گروه تقسیم می‌شوند:

۱- مطالبات تجاری - مطالباتی هستند که طی عملیات عادی و مستمر واحد تجاری، از طریق فروش نسیه کالاها و خدمات ایجاد می‌شوند.

۲- مطالبات غیرتجاری - مطالباتی هستند که رابطه مستقیم یا عملیات عادی و مستمر واحد تجاری ندارند. مانند مطالبات ناشی از فروش نسیه دارایی‌های ثابت و یا مطالبات از مدیران و کارکنان بابت علی‌الحساب‌های پرداختی.

مطالبات برحسب مدت باقی‌مانده تا سررسید به دو دسته تقسیم می‌شوند:

۱- مطالبات جاری - مطالباتی که انتظار می‌رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، وصول شود، مطالبات جاری تلقی و در ترازنامه تحت عنوان دارایی‌های جاری طبقه‌بندی می‌شود.

۲- مطالبات بلندمدت - مطالباتی که انتظار می‌رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، وصول نشود، مطالبات بلندمدت تلقی شده و تحت عنوان دارایی‌های غیرجاری در سرفصل "سایر دارایی‌ها" طبقه‌بندی می‌شود.

مطالبات را برحسب ماهیت آن‌ها می‌توان به دو گروه تقسیم نمود:

۱- حساب‌های دریافتی یا بدهکاران - آن گروه از مطالبات واحد تجاری است که مستند به اسناد تجاری (نظیر چک و عده‌دار و سفته) نبوده و از بابت طلب ایجاد شده هیچ‌گونه مدرک قانونی مبنی بر پرداخت بدهی در آینده از شخص بدهکار دریافت نشده است.

۲- اسناد دریافتنی - از گروه از مطالبات واحد تجاری است که مبتنی بر اسناد تجاری بوده و حاکی از دریافت مبلغی مشخص در آینده می باشد. اسناد دریافتنی بیانگر تعهدات رسمی (کتبی) پرداخت شخص بدهکار بوده و در صورت لزوم در صورتی که اسناد قانونی بیاعتباری دارند در صورت لزوم و حسب احتیاط مطالبات کوتاه مدت (شامل حساب ها و اسناد دریافتنی) مورد بحث قرار می گیرد.

ارزیابی حساب های دریافتنی

صورت محفظة کاری کلیه دارایی های غیر نقدی، از جمله مطالبات، برای انعکاس در ترازنامه بایستی ارزیابی شوند. در هر حساب های دریافتنی عبارت از تعیین ارزش فعلی جریان های نقدی آتی قابل دریافت از بدهکاران می باشد. در عمل، در رابطه با حساب های دریافتنی کوتاه مدت، به علت کم اهمیت بودن عامل تنزیل (ارزش زمانی پول)، اغلب مطالبات به جای ارزش فعلی به خالص ارزش بازیاقتنی (یعنی خالص مبلغی که انتظار می رود به صورت وجه نقد دریافت شود) ارزیابی می شود. برای تعیین خالص ارزش بازیاقتنی، باید مطالبات غیر قابل وصول و سایر هزینه ها و ذخیره های مرتبط با مطالبات را برآورد نمود.

مطالبات غیر قابل وصول

واحدهای تجاری در فروش تسویه کالاها و خدمات به اشخاص نهایت دقت را در شناسایی درجه اعتماد و اعتبار مشتریان خود به عمل می آورند، اما بسیار اتفاق می افتد که برخی از مشتریان به دلایل گوناگونی قدرت و توانایی پرداخت بدهی خود را از دست می دهند و این امر باعث می شود که قسمتی از مطالبات واحد تجاری غیر قابل وصول گردد. مشکل عمده مطالبات غیر قابل وصول، تعیین زمان شناسایی زیان مرتبط با آنها است. به طور کلی دو روش در این خصوص وجود دارد:

۱- روش حذف مستقیم

۲- روش ایجاد ذخیره

روش حذف مستقیم

در این روش، تا زمانی که لاوصول بودن طلب واحد تجاری قطعی نگردد ثبتی در دفاتر انجام نمی شود، لذا ممکن است در حساب های دریافتنی واحد تجاری، طلب هایی وجود داشته باشد که مدت ها از سررسیدشان گذشته و احتمال وصول آنها بسیار ضعیف است. به محض این که شواهد و مدارک کافی دال بر غیر قابل وصول بودن این گونه مطالبات فراهم گردید، حساب دریافتنی غیر قابل وصول با بدهکار کردن "هزینه مطالبات سوخت شده" و بستن کار کردن "حساب های دریافتنی" از دفاتر حذف می شود.

طرفداران روش حذف مستقیم معتقدند که باید واقعیت ها (و نه برآوردها) ثبت شوند. آنها فرض می کنند که از هر فروش یک حساب دریافتنی خوب ایجاد می شود و این رویدادهای بعدی است که باعث می شود برخی از حساب ها غیر قابل وصول و بی ارزش شوند.

در مطالبات که در صورتی که آنها غیر ممکن شده پس داده شده، مطالبات لاوصول یا مطالبات سوخت شده و به مطالباتی که نسبت به وصول آنها تردید وجود دارد و مطالبات که در صورتی که آنها غیر ممکن شده پس داده شده، مطالبات لاوصول یا مطالبات سوخت شده و به مطالباتی که نسبت به وصول آنها تردید وجود دارد.

روش حذف مستقیم اگرچه به ظاهر عینیت بیشتری دارد، ولی خالص ارزش بازیافتنی مطالبات را بیش از میزان واقعی نشان می‌دهد. همچنین در صورت استفاده از این روش اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد خدشه‌دار می‌شود (ممکن است مطالبات سوخت شده مربوط به مانده حساب‌های دریافتی دوره‌های مالی قبل باشد). در نتیجه، بکارگیری این روش، به استثنای هنگامی که مطالبات حذف شده کم اهمیت باشد، مناسب نمی‌باشد.

مثال ۶-۱- در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۹ مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال طلب شرکت سهیل از آقای الف (یکی از مشتریان تجاری) غیرقابل وصول تشخیص داده شد. شرکت سهیل برای شناسایی مطالبات غیرقابل وصول از روش حذف مستقیم استفاده می‌کند. مطلوبیست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۹

حل:

۱۳۸۱/۸/۹	هزینه مطالبات سوخت شده	۱۰,۰۰۰
	حساب‌های دریافتی تجاری	۱۰,۰۰۰

هزینه مطالبات سوخت شده به دلیل آن که در اثر عدم دقت در اعطای اعتبار از طرف مدیران واحد تجاری و یا عدم اتخاذ روش‌های مناسب برای وصول مطالبات حادث شده و نتیجه سوء عملکرد مدیران اجرایی را در رابطه با مطالبات نشان می‌دهد، لذا باید جزء هزینه‌های عمومی و اداری در صورت سود و زیان طبقه‌بندی شود.

روش ایجاد ذخیره

بسیار اتفاق می‌افتد که در لیست مطالبات واحد تجاری مواردی وجود دارد که امید اندکی به وصول آنها می‌رود، به عبارت دیگر احتمال لاوصول بودن آنها بسیار زیاد است ولی با اتخاذ روش حذف مستقیم، این‌گونه مطالبات، احتمالاً چندین دوره مالی، جزء حساب‌های دریافتی واحد تجاری محسوب گردیده و بدین ترتیب تصویر درستی از وضعیت مالی واحد تجاری در اختیار استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قرار نمی‌گیرد. برای رفع این مشکل، روش دیگری به نام روش ایجاد ذخیره متداول گردیده است.

طرفداران روش ایجاد ذخیره معتقدند که هزینه مطالبات غیرقابل وصول را باید در دوره‌ای که فروش انجام شده، شناسایی نمود تا بتوان هزینه‌ها را با درآمدهای دوره مطابقت داد و خالص ارزش بازیافتنی مطالبات را به نحو صحیح تعیین نمود. روش ایجاد ذخیره محافظه‌کارانه‌تر از روش حذف مستقیم بوده و با اصول حسابداری انطباق بیشتری دارد. برطبق این روش، در پایان هر دوره مالی، براساس مبنایی که برای برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول مطرح خواهد شد، برآوردی از حساب‌های دریافتی غیرقابل وصول مورد انتظار از تمامی فروش‌های نسبه یا از کل مطالبات معوق انجام می‌شود و از یک طرف به بدهکار حساب "هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول" و از طرف دیگر به بستانکار حساب "ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول" منظور می‌گردد.

در این روش، آن دسته از مطالباتی که در طی سال مالی سوخت می‌شوند به بدهکار حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و بستانکار حساب بدهکاران مربوطه منظور می‌شود و سپس در پایان سال، با توجه به روش محاسباتی اتخاذ شده و با در نظر گرفتن مانده مورد نیاز حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و مانده قبل از تعدیل آن، حساب ذخیره اصلاح و تعدیل می‌گردد. در صورتی که مبلغ حساب‌های دریافتی حذف شده بیش از مبلغ پیش‌بینی شده قبلی باشد، حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به طور موقت مانده بدهکار پیدا خواهد کرد که این مانده در پایان سال تعدیل خواهد شد.

هرگونه اصلاح عمده در مبلغ ذخیره مطالبات مشکوک الوصول یا تجدید نظر در روش محاسبه هزینه مطالبات مشکوک الوصول به عنوان تغییر در برآورد حسابداری تلقی شده و صرفاً بر سود و زیان دوره تغییر اثر می‌گذارد. در صورت بروز حادثه‌ای غیر مترقبه، مانند انهدام دارایی‌های برخی از مشتریان در اثر زلزله، آتش‌سوزی و یا مصادره اموال، ممکن است لازم گردد تعدادی از حساب‌های دریافتی با مانده‌های بزرگ از دفاتر حذف شود. در این صورت هزینه کرد حساب‌های دریافتی جزء اقلام غیر مترقبه منظور می‌گردد.

مثال ۶-۲ مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول شرکت سهیلا در ابتدای سال ۱۳۸۱ مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۲۵ مشخص شد که آقای الف (یکی از مشتریان شرکت) ورشکست گردیده و قادر به پرداخت بدهی خود به مبلغ ۱۵,۰۰۰ ریال نمی‌باشد. با فرض اینکه مطالبات مشکوک الوصول شرکت در پایان سال ۱۳۸۱ مبلغ ۲۷,۰۰۰ ریال برآورد گردد، مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه برای رویدادهای فوق و نمایش حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

حل:

۱۳۸۱/۶/۲۵ ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ۱۵,۰۰۰

حساب‌های دریافتی تجاری ۱۵,۰۰۰

برای تعیین مبلغ هزینه مطالبات مشکوک الوصول از گردش حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به شرح زیر استفاده می‌شود:

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

۲۰,۰۰۰	مانده در ابتدای سال	۱۵,۰۰۰	مطالبات سوخت شده
۲۲,۰۰۰	هزینه مطالبات مشکوک الوصول	۲۷,۰۰۰	ذخیره مورد نیاز
۴۲,۰۰۰		۴۲,۰۰۰	
۲۷,۰۰۰			

با توجه به حساب فوق، سند اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۱ به شرح زیر خواهد بود:

۱۳۸۱/۱۲/۲۹ هزینه مطالبات مشکوک الوصول ۲۲,۰۰۰

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ۲۲,۰۰۰

- مبلغ ذخیره مطالبات مشکوک الوصول (که شامل اسناد دریافتی هم می‌شود) از دو دیدگاه برآورد می‌شود:
- ۱- دیدگاه سود و زیانی (برآورد هزینه اعطای اعتبار به مشتریان)
 - ۲- دیدگاه ترازنامه‌ای (برآورد ارزش مطالبات)

دیدگاه سود و زیانی

دیدگاه سود و زیانی براساس اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد استوار شده و بیانگر این مطلب است که واحد تجاری برای اعطای اعتبار به مشتریان چه میزان هزینه (منظور هزینه مطالبات مشکوک الوصول) متحمل می‌شود. این دیدگاه هزینه سوخت مطالبات را مستقیماً با فروش‌های دوره جاری مطابقت می‌دهد و یک ارتباط منطقی بین هزینه مطالبات

مشکوک الوصول و مبلغ فروش برقرار می نماید. روش هایی که بر مبنای دیدگاه سود و زیانی، مبلغ ذخیره مطالبات مشکوک الوصول را برآورد می نمایند به شرح زیر است:

۱- درصدی از فروش های نسبه - در صورتی که بین مطالبات سوخت شده و فروش های نسبه سال های قبل رابطه ای نسبتاً ثابتی وجود داشته باشد، می توان این رابطه را به یک درصد تبدیل نمود و برای تعیین هزینه مطالباتی که در سال جاری سوخت خواهند شد آن را به کار برد.

۲- درصدی از مجموع فروش های نقد و نسبه - در واحدهای تجاری که به عللی فروش های نقد و نسبه از یکدیگر تفکیک نمی شوند و کل فروش ها در یک حساب فروش ثبت می شوند، امکان استفاده از روش درصدی از فروش های نسبه برای برآورد مطالبات مشکوک الوصول عملاً مشکل بوده و از این رو، از درصد کل فروش های سال مالی استفاده می شود. نقص این روش این است که مطالبات سوخت شده را با فروش های نقدی نیز مرتبط می سازد، در حالی که مطالبات سوخت شده ناشی از فروش های نسبه است.

در روش های دیدگاه سود و زیانی، مبلغ مطالبات مشکوک الوصول برآوردی، بدون در نظر گرفتن مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، به بدهکار حساب هزینه مطالبات مشکوک الوصول و بستانکار حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول منظور می شود.

باید توجه داشت که در روش های فوق پس از چند دوره احتمالاً حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول تناسبی با حساب مطالبات نخواهد داشت، لذا پس از هر چند دوره می بایست درصدها به درصدی مناسب تعدیل شوند. این تعدیلات، تغییر در برآورد حسابداری تلقی شده و اثر آن بر سود و زیان باید در صورت های مالی دوره تغییر افشا شود.

مثال ۳-۶- شرکت سمیرا مطالبات مشکوک الوصول را سالانه معادل ۲ درصد فروش های نسبه برآورد می کند. مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در ابتدای سال ۱۳۸۱ مبلغ ۲۱,۰۰۰ ریال، مطالبات سوخت شده طی سال ۱۴,۰۰۰ ریال و فروش های نسبه شرکت در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۸۵۰,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳۸۱ و نمایش حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

حل:

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

۲۱,۰۰۰	مانده در ابتدای سال	۱۴,۰۰۰	مطالبات سوخت شده
۱۷,۰۰۰	هزینه مطالبات مشکوک الوصول	۲۴,۰۰۰	مانده در پایان سال
۳۸,۰۰۰		۳۸,۰۰۰	
۲۴,۰۰۰			

$$۸۵۰,۰۰۰ \times ۲\% = ۱۷,۰۰۰ \quad \text{هزینه مطالبات مشکوک الوصول}$$

۱۳۸۱/۱۲/۲۹ هزینه مطالبات مشکوک الوصول ۱۷,۰۰۰
 ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ۱۷,۰۰۰

دیدگاه ترازنامه‌ای

دیدگاه ترازنامه‌ای بر اساس اصل محافظه‌کاری استوار شده است. در این دیدگاه مطالبات باید به خالص ارزش بازیافتنی در ترازنامه منعکس گردد که این امر یکی از جنبه‌های مهم اصل محافظه‌کاری که بیش از واقع نشان ندادن دارایی‌ها در ترازنامه است، می‌باشد. از طرف دیگر احتساب ذخیره جهت مطالبات مشکوک الوصول هزینه‌های شرکت را افزایش داده و در نتیجه سود شرکت را کاهش می‌دهد که خود جنبه دیگری از رعایت اصل محافظه‌کاری است.

عیب این دیدگاه آن است که ممکن است مبلغ هزینه مطالبات مشکوک الوصول در صورت سود و زیان، هیچ ارتباطی با فروش‌های دوره جاری نداشته باشد و بدین سبب اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد نقض گردد.

روش‌هایی که بر مبنای دیدگاه ترازنامه‌ای، مبلغ ذخیره مطالبات مشکوک الوصول را برآورد می‌نمایند به شرح زیر است:

۱- روش شناسایی ویژه حساب‌های دریافتنی (روش موردی)

۲- روش تجزیه و تحلیل زمانی حساب‌های دریافتنی

۳- روش درصدی از مانده حساب‌های دریافتنی

لازم به توضیح است که در کلیه روش‌های دیدگاه ترازنامه‌ای مانده قبلی حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول مورد توجه قرار می‌گیرد. چنانچه مانده ذخیره مطالبات مشکوک الوصول قبل از تعدیل بستانکار باشد و مبلغ ذخیره مورد نیاز بیش از مانده بستانکار حساب ذخیره باشد، بابت مابه‌التفاوت، هزینه مطالبات مشکوک الوصول بدهکار و ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بستانکار می‌شود و در مواردی که مبلغ ذخیره مورد نیاز محاسبه شده کمتر از مانده ذخیره مزبور باشد، بابت مابه‌التفاوت، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بدهکار و سایر درآمدها بستانکار می‌شود.

چنانچه مانده ذخیره مطالبات مشکوک الوصول قبل از تعدیل بدهکار باشد، مبلغ ذخیره مورد نیاز با مانده حساب ذخیره جمع شده و به بدهکار حساب هزینه مطالبات مشکوک الوصول و بستانکار حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول منظور می‌شود.

روش شناسایی ویژه حساب‌های دریافتنی (روش موردی)

در این روش کلیه حساب‌های دریافتنی واحد تجاری مورد بررسی قرار گرفته و مطالباتی که وصول آن‌ها مشکوک به نظر می‌رسد، تعیین و نسبت به آن‌ها ذخیره در نظر گرفته می‌شود. به عبارت دیگر در این روش می‌بایست مدارک و شواهد کافی برای اثبات مشکوک الوصول بودن طلب وجود داشته باشد و این زمانی است که واحد تجاری مطالبات مشکوک الوصول خود را به صورت موردی و با ذکر مشخصات بدهکار تعیین کند.

روش موردی دقیق‌تر و قابل اطمینان‌تر از سایر روش‌های برآورد مطالبات مشکوک الوصول است ولی به علت هزینه‌ای که کاربرد آن دارد برای واحدهای تجاری که تعداد حساب‌های دریافتنی آن‌ها زیاد است، اقتصادی نیست و تنها واحدهای تجاری که تعداد حساب‌های دریافتنی آن‌ها محدود می‌باشد از این روش استفاده می‌کنند.

۱- به موجب بند ۱۱ ماده ۱۲۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب بیستم ماه ۱۳۸۰ «مطالباتی که وصول آن مشکوک باشد مشروط بر این که اولاً - مربوط به فعالیت مؤسسه باشد، ثانیاً - احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن موجود باشد، ثالثاً - در دفاتر مؤسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا زمانی که طلب وصول کرده یا لاوصول بودن آن محقق شود» جزء هزینه‌های قابل قبول است. با توجه به مفاد قانون مذکور می‌توان نتیجه گرفت که روش موردی قبول از نظر این قانون همین روش موردی می‌باشد.

روش تجزیه و تحلیل زمانی حساب‌های دریافتنی

این روش بر این فرض مبتنی است که هرچه مدت بیشتری از موعد مطالبات گذشته باشد، احتمال وصول آن کمتر یا احتمال غیرقابل وصول بودن آن بیشتر می‌شود، چرا که بین قابلیت وصول مطالبات و مدت زمانی که از سررسید آنها گذشته، رابطه معقول و مناسبی وجود دارد. در این روش، حساب‌های دریافتنی برحسب تعداد روزهایی که از موعد پرداخت آنها گذشته است، طبقه‌بندی می‌شوند. پس از کامل شدن جدول زمانی، براساس تجارب گذشته، درصد معینی از جمع هر طبقه به عنوان مشکوک‌الوصول تلقی و برای آنها ذخیره در نظر گرفته می‌شود.

مثال ۶-۴- شرکت منیر برای تعیین مطالبات مشکوک‌الوصول از روش تجزیه و تحلیل زمانی حساب‌های دریافتنی استفاده می‌کند. مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در ابتدای سال ۱۳۸۱ مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال و مطالبات سوخت شده طی سال ۱۲,۰۰۰ ریال بوده است. مانده حساب‌های دریافتنی در پایان سال ۸۰۰,۰۰۰ ریال است که وضعیت حساب‌ها از نظر قدمت زمانی و همچنین نرخ برآوردی مطالبات مشکوک‌الوصول به شرح زیر می‌باشد:

مانده	نرخ برآوردی مطالبات مشکوک‌الوصول
ریال	درصد
۴۳۰,۰۰۰	۱
۱۵۰,۰۰۰	۲
۱۰۰,۰۰۰	۳
۱۲۰,۰۰۰	۵

مطلوبت: تعیین میزان مطالبات مشکوک‌الوصول در پایان سال ۱۳۸۱ و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه و همچنین

نمایش حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول

حل:

مانده	درصد برآورد	مبلغ برآوردی
حساب‌های دریافتنی	مطالبات مشکوک‌الوصول	مطالبات مشکوک‌الوصول
ریال		ریال
۴۳۰,۰۰۰	٪۱	۴,۳۰۰
۱۵۰,۰۰۰	٪۲	۳,۰۰۰
۱۰۰,۰۰۰	٪۳	۳,۰۰۰
۱۲۰,۰۰۰	٪۵	۶,۰۰۰
		<u>۱۶,۳۰۰</u>

پس از تعیین مبلغ برآوردی مطالبات مشکوک‌الوصول، هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول با استفاده از گردش حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به شرح زیر به دست می‌آید:

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

۱۵,۰۰۰	مانده در ابتدای سال	۱۲,۰۰۰	مطالبات سوخت شده
۱۳,۳۰۰	هزینه مطالبات مشکوک الوصول	۱۶,۳۰۰	ذخیره مورد نیاز
۲۸,۳۰۰		۲۸,۳۰۰	
۱۶,۳۰۰			

با توجه به حساب فوق، سند اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۱ به شرح زیر خواهد بود:

۱۳,۳۰۰	هزینه مطالبات مشکوک الوصول	۱۳,۳۰۰
۱۳,۳۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	

روش درصدی از مانده حساب‌های دریافتنی

چنانچه برای تعیین مطالبات مشکوک الوصول دقت عملی به اندازه آنچه که در روش‌های موردی و تجزیه و تحلیل زمانی حساب‌های دریافتنی بیان شد مورد نظر نباشد، واحد تجاری می‌تواند با استفاده از تجربیات گذشته خود ذخیره‌ای به میزان میانگین مطالباتی که در سنوات گذشته غیر قابل وصول شده است در نظر بگیرد. در این روش میزان مطالباتی که انتظار نمی‌رود وصول شوند با اعمال یک درصد کلی به مانده پایان دوره حساب‌های دریافتنی تعیین می‌شود. نارسایی این روش آن است که اهمیت نسبی مدت زمانی که از ایجاد تک تک مانده‌های حساب‌های دریافتنی گذشته است در آن منعکس نمی‌شود و با حساب‌هایی که در دوره جاری ایجاد شده‌اند و حساب‌هایی که در سال‌های گذشته به وجود آمده‌اند یکسان برخورد می‌شود.

مثال ۶-۱ - شرکت منور مطالبات مشکوک الوصول را سالانه معادل ۳ درصد مانده حساب‌های دریافتنی برآورد می‌کند. مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در ابتدای سال ۱۳۸۱ مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال و مطالبات سوخت شده طی سال ۲۳۰,۰۰۰ ریال بوده است. مانده حساب‌های دریافتنی در پایان سال ۷۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: تعیین میزان مطالبات مشکوک الوصول در پایان سال ۱۳۸۱ و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه و همچنین نمایش حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

حل:

مبلغ برآوردی مطالبات مشکوک الوصول $700,000 \times 3\% = 21,000$

پس از تعیین مبلغ برآوردی مطالبات مشکوک الوصول، هزینه مطالبات مشکوک الوصول با استفاده از گردش حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به شرح زیر به دست می‌آید:

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

۱۸,۰۰۰	مانده در ابتدای سال	۲۳,۰۰۰	مطالبات سوخت شده
۲۶,۰۰۰	هزینه مطالبات مشکوک الوصول	۲۱,۰۰۰	ذخیره مورد نیاز
۴۴,۰۰۰		۴۴,۰۰۰	
۲۱,۰۰۰			

با توجه به حساب فوق، سند اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۱ به شرح زیر خواهد بود:

۲۶,۰۰۰	هزینه مطالبات مشکوک الوصول
۲۶,۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

وصول مطالبات حذف شده

گاهی اوقات ممکن است یکی از بدهکارانی که طلب از وی غیرقابل وصول تشخیص داده شده و از دفاتر حذف گردیده، اقدام به پرداخت تمام یا بخشی از بدهی خود نماید. در این صورت:

۱- چنانچه روش اتخاذی واحد تجاری در مورد مطالبات سوخت شده روش حذف مستقیم باشد، ثبت حسابداری مربوط به وصول طلب سوخت شده یکی از دو حالت زیر خواهد بود:

الف - اگر وصول طلب در همان دوره حذف طلب صورت گرفته باشد، در این حالت ابتدا ثبت مربوط به حذف طلب برگشت داده شده، یعنی حساب‌های دریافتی بدهکار و هزینه مطالبات سوخت شده بستانکار می‌شود. سپس برای ثبت مبلغ دریافتی، وجوه نقد بدهکار و حساب‌های دریافتی بستانکار می‌گردد.

ب - اگر طلب سوخت شده، در دوره مالی بعد وصول گردد، در این حالت باز یافت مجدد طلب سوخت شده نوعی درآمد محسوب شده و ابتدا به بدهکار حساب‌های دریافتی و بستانکار درآمد متفرقه منظور می‌شود، سپس مبلغ وصول شده به شیوه عادی ثبت می‌گردد.

۲- چنانچه روش اتخاذی واحد تجاری در مورد مطالبات سوخت شده، روش ایجاد ذخیره باشد، ابتدا ثبت اولیه به هنگام حذف طلب برگشت داده می‌شود، یعنی حساب‌های دریافتی بدهکار شده و ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بستانکار می‌شود، سپس وصول از بدهکاران همانند روال عادی ثبت می‌گردد.

مثال ۶-۶- در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۲۰ یکی از بدهکاران شرکت آواکه در سنوات قبل ورشکست گردیده و بدهی وی از حساب‌ها حذف شده بود، به شرکت مراجعه و بدهی خود به مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال را نقداً پرداخت نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۲۰، با فرض این که شرکت برای شناسایی مطالبات غیرقابل وصول:

(۱) از روش حذف مستقیم استفاده می‌کند.

(۲) از روش ایجاد ذخیره استفاده می‌کند.

حل:

۳۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی ۱۳۸۱/۶/۲۰ (۱)
۳۰,۰۰۰	درآمدهای متفرقه
۳۰,۰۰۰	وجوه نقد
۳۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
۳۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی ۱۳۸۱/۶/۲۰ (۲)
۳۰,۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
۳۰,۰۰۰	وجوه نقد
۳۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی

سایر هزینه‌ها و ذخیره‌های مرتبط با حساب‌های دریافتی

تخفیفات تجاری

برحسب از واحدهای تجاری، فهرست قیمت‌های محصولات خود را منتشر نموده و براساس آن درصدی از قیمت فهرست را به خریداران مختلف از قبیل توزیع کنندگان، عمده‌فروشان و خرده‌فروشان به عنوان تخفیف اعطا می‌کنند. این نوع تخفیف است که اصطلاحاً تخفیفات تجاری نامیده می‌شود در دفاتر ثبت نمی‌گردد و مبلغ خالص صورت حساب فروش در بدهکار حساب‌های دریافتی و بستانکار حساب فروش ثبت می‌شود.

تخفیفات نقدی فروش

واحدهای تجاری غالباً قیمت‌های فروش کالا را بر مبنای فروش نسیه ۳۰ روزه، ۶۰ روزه و یا ۹۰ روزه تعیین می‌کنند، اما برای ترغیب مشتریان به پرداخت زودتر از موعد بدهی‌شان تا تاریخ معینی، مبلغی از طلب خود را به عنوان تخفیف در نظر می‌گیرند که اصطلاحاً به آن تخفیف نقدی گفته می‌شود. برای مثال، ممکن است در شرکتی شرایط فروش (ن/۳۰ - ۲/۱۰) باشد، بدین معنی که اگر یک مشتری ۱۰۰,۰۰۰ ریال کالا خریداری نماید و بدهی خود را ظرف مدت ۱۰ روز از تاریخ فاکتور پرداخت کند، وی می‌تواند ۲ درصد از ۱۰۰,۰۰۰ ریال (یعنی ۲,۰۰۰ ریال) را از بدهی خود کسر و از این بابت تنها ۹۸,۰۰۰ ریال بپردازد. اما چنانچه مشتری پس از ۱۰ روز بدهی خود را پرداخت کند نمی‌تواند از تخفیف مذکور استفاده کند و باید کل ۱۰۰,۰۰۰ ریال را بپردازد.

در این‌گونه موارد، در زمان فروش، مبلغ صورت حساب فروش پس از کسر تخفیف نقدی به بدهکار حساب‌های دریافتی و بستانکار حساب فروش منظور می‌شود. چنانچه مشتری بدهی خود را در دوره مشمول تخفیف پرداخت نماید، وجوه نقد بدهکار و در مقابل حساب‌های دریافتی بستانکار می‌شود. در صورت عدم استفاده از تخفیف نقدی توسط مشتری، مبلغ دریافتی بیش از مبلغ اسمی حساب‌های دریافتی بوده که مبلغ اضافه دریافتی به بستانکار حساب "تخفیفات نقدی استفاده نشده" منظور می‌شود. تخفیفات نقدی استفاده نشده به عنوان "درآمد تضمین مالی" تلقی شده و به طور جداگانه در صورت سود و زیان گزارش می‌شود.

مثال ۶-۲ - شرکت نوا در تاریخ ۱۰/۷/۱۳۸۱ مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط (ن/۳۰ - ۲/۱۰) به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که مبلغ صورت حساب:

(۱) در تاریخ ۲۰/۷/۱۳۸۱ وصول شده باشد.

(۲) در تاریخ ۳۰/۷/۱۳۸۱ وصول شده باشد.

حل:

$$۱۰۰,۰۰۰ \times (۱ - ۲\%) = ۹۸,۰۰۰$$

مبلغ خالص فروش

۹۸,۰۰۰

(۱) ۱۳۸۱/۷/۱۰ حساب‌های دریافتی

فروش

۹۸,۰۰۰

۱۳۸۱/۷/۲۰ وجوه نقد

۹۸,۰۰۰

حساب‌های دریافتی

۹۸,۰۰۰

۹۸,۰۰۰	(۲) ۱۳۸۱/۷/۱۰ حساب‌های دریافتنی
۹۸,۰۰۰	فروش
۱۰۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۷/۳۰ وجوه نقد
۹۸,۰۰۰	حساب‌های دریافتنی
۲,۰۰۰	تخفیفات نقدی استفاده نشده

برگشت از فروش و تخفیفات

در ارزیابی حساب‌های دریافتنی باید به این موضوع نیز توجه داشت که ممکن است برخی از مشتریان به علت عدم رضایت، کالای خریداری شده را به شرکت عودت دهند و یا ادعاهای دیگری را مطرح نمایند که در نهایت لازم باشد مانده حساب‌های دریافتنی کاهش یابد. از آنجایی که حساب‌های دریافتنی در ترازنامه پایان سال می‌بایست به خالص ارزش بازیافتنی منعکس شود، لذا در صورتی که برگشت از فروش و سایر ادعاها قابل ملاحظه و عمده باشد، باید ذخیره لازم از این بابت برآورد و در بدهکار حساب "برگشت از فروش و تخفیفات" و بستانکار حساب "ذخیره برگشت از فروش و تخفیفات" منظور شود. حساب برگشت از فروش و تخفیفات در صورت سود و زیان از فروش کسر می‌شود و ذخیره برگشت از فروش و تخفیفات نیز در ترازنامه از حساب‌های دریافتنی کسر می‌شود تا خالص ارزش بازیافتنی حساب‌های دریافتنی در ترازنامه منعکس گردد.

۲۶۱

در آرزوی بهترین نتیجه در امتحان

ارزیابی اسناد دریافتنی کوتاه مدت

سند دریافتی از گروه از مطالبه واحدهای تجاری است که اسناد تجاری بوده و حامل آن دریافت نامی مشخص در فریضی معین در آینده می باشد و در مواردی با اقل حکامی به کار می رود که قیمت بالای و به خطه شده یاد باشد و خود را بحدود وجه آن را در مدتی طولانی تر از مهلت عادی فروش تسهیل نماید. اسناد دریافتی معمولاً در موارد زیر بوسیله واحد تجاری دریافت می گردد:

- ۱- در مقابل فروش کالا یا ارائه خدمات
- ۲- در مقابل بدهی قبلی بدهکاران
- ۳- در مقابل اعطای وام به دیگران

به ضرر کمی، اسناد دریافتنی را می توان به دو نوع، یکی اسناد دریافتنی با بهره و دیگری اسناد دریافتنی بدون بهره تقسیم نمود. البته باید توجه داشت که از دیدگاه نظری، سند تجاری بدون بهره وجود ندارد و این گونه اسناد بدون استثنا مستلزم پرداخت بهره می باشند، ولی از آنجایی که بهره متعلقه در اسناد دریافتنی کوتاه مدت ناچیز می باشد، لذا بهره مرتبط با آنها نادیده گرفته شده و معمولاً این گونه اسناد در زمان دریافت به مبلغ اسمی (ارزش سررسید) در دفاتر ثبت می شوند.

طبق قانون تجارت، برات^۱، سفته^۲ و چک عمده ترین اسناد تجاری معمول می باشند، ولی از آنجایی که در معاملات تجاری، برات به ندرت مورد استفاده قرار می گیرد، لذا در این فصل تنها عملیات حسابداری سفته و چک (چک های مدت در) مورد بحث قرار می گیرد.

عملیات حسابداری مربوط به سفته

از نظر حسابداری، دریافت سفته در حکم تحصیل یک دارایی است و از این رو، سفته هایی که بین اشخاص مبادله می شود، در دفاتر دریافت کننده سفته در بدهکار حساب اسناد دریافتنی ثبت می شود. حساب اسناد دریافتنی مانند حساب های دریافتنی از جمله حساب های دارایی است.

یک واحد تجاری به روش های مختلفی می تواند اسناد دریافتنی خود را وصول نماید. این روش ها عبارتند از:

- ۱- نگهداری اسناد تا سررسید و وصول آن توسط واحد تجاری - در مواردی که اسناد دریافتنی تا سررسید نزد واحد تجاری نگهداری می شود، پس از مراجعه به متعهد سفته در سررسید، یکی از دو حالت زیر بوجود خواهد آمد:

- الف - وصول وجه سفته - چنانچه متعهد وجه سفته را پرداخت نماید، در این صورت اصل سند به وی عودت داده شده و کپی آن را در دفاتر ثبت می نماید.
- ب - وصول وجه سفته - چنانچه متعهد وجه سفته را پرداخت نکند، در این صورت اصل سند به وی عودت داده شده و کپی آن را در دفاتر ثبت می نماید.
- ۲- اسناد دریافتنی مانند سفته، به ارزش فعلی اندازه گیری و در ترازنامه ارائه می شوند و تفاوت بین ارزش فعلی و مبلغی که در تاریخ سررسید باید وصول شود به عنوان بهره (مورد تسهیل شده) تلقی می شود. بهره محاسبه می شود به اسناد بهره مربوط به آن گروه اسناد به تفصیل در درس حسابداری میانه ۲ مورد بحث قرار خواهد گرفت.
- ۳- برات سندی است که به موجب آن صادرکننده (برات دهنده) از شخص دیگری (برات گیر) درخواست می کند که طلب او را در تاریخ و محل معینی در وجه یا حواله کرد او یا هر شخص ثالثی که او تعیین می کند پرداخت نماید.
- ۴- سفته سندی است که به موجب آن امضا کننده تمهید می کند مبلغی را در موعد معین یا عندالمطالبه در وجه حامل یا شخصی معین و یا به حواله کرد آن شخص بپردازد.

ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× وجوه نقد

× اسناد دریافتنی

ب - نکول^۱ (واخواست) سفته - چنانچه متعهد در سررسید وجه سفته را پرداخت نکند، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× حساب‌های دریافتنی

× اسناد دریافتنی

۲- ارائه اسناد به بانک جهت وصول - یکی از طرق وصول اسناد، استفاده از خدمات بانک‌ها برای مشتریان خود جهت وصول اسناد می‌باشد. جهت استفاده از این خدمات بانکی اسناد وصولی می‌بایست چند روز قبل از سررسید به بانک سپرده شوند. این مدت برای انجام عملیات لازم در بانک و به منظور مطلع ساختن متعهد از این که مبلغ سند را به کدام بانک و شعبه مربوط می‌بایست پرداخت کند، لازم می‌باشد.

عملیات حسابداری در دفاتر واحد تجاری که اسناد را جهت وصول به بانک واگذار نموده است به شرح زیر می‌باشد:

انف - در تاریخ واگذاری سفته به بانک - براساس رسیدی که در قبال سپردن اسناد، از بانک دریافت گردیده، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× اسناد در جریان وصول

× اسناد دریافتنی

ب - در تاریخ سررسید سفته - در سررسید با دریافت اعلامیه بستانکار بانک مبنی بر واریز وجه اسناد به حساب جاری شرکت، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× بانک

× اسناد در جریان وصول

چنانچه در سررسید، متعهد وجه اسناد را پرداخت نکند، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× حساب‌های دریافتنی

× اسناد در جریان وصول

۳- ظهرنویسی اسناد - یکی از خصوصیات مهم اسناد تجاری، قابلیت آن‌ها برای نقل و انتقال و معامله می‌باشد. ذینفع اسناد تجاری در صورت تمایل می‌تواند در مقابل دریافت وجه و یا در برابر خرید کالا و خدمات یا تأدیه دین، حقوق و مالکیت خود نسبت به این اسناد را با ظهرنویسی (یعنی امضا کردن پشت سند) به شخص دیگری واگذار کند.

زمانی که وجه آن به وسیله صادرکننده پرداخت نشده است، جزء بدهی‌های احتمالی در صورت‌های مالی گزارش شوند.

۴- تنزیل اسناد - یکی از عوامل رجحان اسناد دریافتنی بر حساب‌های دریافتنی این است که اسناد مذکور را می‌توان قبل از سررسید نزد اشخاص و مؤسسات دیگر تنزیل نمود. منظور از تنزیل اسناد تجاری، فروش این اسناد قبل از سررسید به

۱- از لحاظ لغوی، نحل به معنای سرباز زدن از قبول دین یا از پرداخت آن در سررسید سفته یا برات است.

مبلغی کمتر از ارزش اسمی آن‌ها می‌باشد. در حقیقت تنزیل سفته را می‌توان به معنی ظهری تلقی نمود که در آن، سفته ظهری شده، به مبلغی کمتر از مبلغ اسمی آن به فروش می‌رسد.

موضوع تنزیل اسناد توسط بانک‌ها به صورت "خرید دین" که یکی از انواع معاملات عقد اسلامی است مورد پذیرش قرار گرفته است. نحوه تنزیل اسناد در بانک‌ها بدین صورت است که دارنده اسناد برای تأمین منابع نقدینگی پیش از تاریخ سررسید اسناد به بانک مراجعه و آن را نزد بانک تنزیل می‌نماید. بانک معمولاً با توجه به مدت تنزیل (فاصله زمانی تاریخ تنزیل تا سررسید) و با در نظر گرفتن نرخ تنزیل متداول در بانک و با استفاده از فرمول تنزیل، سود و کارمزد تنزیل را محاسبه و از اصل مبلغ سفته کسر و باقی مانده را در وجه تنزیل کننده پرداخت می‌نماید.

مبلغ سود یا کارمزد تنزیل با استفاده از فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{مدت (برحسب روز)} \times \text{نرخ تنزیل} \times \text{اصل مبلغ سفته} = \text{مبلغ سود یا کارمزد}$$

$$۱۰۰ \times ۳۶۵$$

عملیات حسابداری تنزیل اسناد تجاری در دفاتر تنزیل کننده به شرح زیر می‌باشد:

الف - در تاریخ تنزیل - هنگامی که واحد تجاری سفته را نزد بانک تنزیل می‌نماید ثبت زیر را در دفاتر خود انجام می‌دهد:

x وجوه نقد

x هزینه سود و کارمزد

x اسناد دریافتی تنزیل شده

حساب اسناد دریافتی تنزیل شده به عنوان یک حساب کاهنده در ترازنامه از اسناد دریافتی کسر می‌شود.

ب - در تاریخ سررسید:

وصول وجه سفته تنزیل شده توسط بانک - پس از اطلاع از پرداخت وجه سفته تنزیل شده توسط متعهد، ثبت زیر

در دفاتر صورت می‌گیرد:

x اسناد دریافتی تنزیل شده

x اسناد دریافتی

نکول (واخواست) سفته تنزیل شده - هنگامی که واحد تجاری سفته را نزد بانک تنزیل می‌کند، پرداخت آن توسط

متعهد را در زمان سررسید به بانک تضمین می‌نماید، لذا چنانچه متعهد سفته وجه آن را در سررسید نپردازد، بانک

بدون قید و شرط وجه سفته را بعلاوه کلیه هزینه‌های واخواست از حساب جاری واحد تجاری برداشت می‌نماید.

همچنین از آنجایی که سفته واخواست شده از نظر دارنده آن دارای ارزش قبلی نیست، از این رو بایستی این‌گونه

اسناد دریافتی از حساب‌ها خارج شود، لذا هنگام واخواست سفته دو ثبت زیر در دفاتر انجام می‌شود:

x اسناد دریافتی تنزیل شده

x اسناد دریافتی

x حساب‌های دریافتی

x وجوه نقد

باید توجه داشت که کلیه هزینه‌هایی که ذینفع در ارتباط با واخواست سفته پرداخت می‌نماید قانوناً به عهده

شخصی است که واخواست علیه او انجام شده است، لذا پس از پرداخت این هزینه‌ها توسط ذینفع سفته

واخواست شده، مجموع مبلغ اسمی سفته بعلاوه هزینه‌های واخواست به حساب متعهد آن منظور می‌شود.

مثال ۹-۶- شرکت نگاه در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱ در قبال فروش مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال کالا به شرکت پگاه یک فقره سفته سه ماهه به مبلغ ۶۱۸,۰۰۰ ریال دریافت نمود. شرکت نگاه در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱ سفته مذکور را با نرخ ۱۵ درصد نزد بانک تنزیل کرد. سفته مذکور در تاریخ سررسید و اخواست گردیده و بانک اصل مبلغ سفته به انضمام هزینه و اخواست به مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال را از حساب جاری شرکت نگاه برداشت و اعلامیه بدهکار را برای شرکت ارسال نمود. مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه برای رویدادهای فوق

حل:

	۶۱۸,۰۰۰	اسناد دریافتنی ۱۳۸۱/۳/۱
۶۰۰,۰۰۰		فروش
۱۸,۰۰۰		درآمد بهره
	۶۰۲,۵۵۰	بانک ۱۳۸۱/۴/۱
	۱۵,۴۵۰	هزینه سود و کارمزد
	۶۱۸,۰۰۰	اسناد دریافتنی تنزیل شده
	۶۱۸,۰۰۰	اسناد دریافتنی تنزیل شده ۱۳۸۱/۶/۱
	۶۱۸,۰۰۰	اسناد دریافتنی
	۶۲۸,۰۰۰	حساب‌های دریافتنی
	۶۲۸,۰۰۰	بانک

$$618,000 \times \%15 \times \frac{2}{12} =$$

$$618,000 + 10,000 =$$

فصل هفتم

حسابداری موجودی‌های مواد و کالا

موجودی‌های مواد و کالا بخش عمده‌ای از دارایی‌های بسیاری از واحدهای تجاری را تشکیل می‌دهند، بنابراین ارزیابی و انعکاس آن‌ها در صورت‌های مالی از اهمیت بالایی برخوردار است. ارزیابی موجودی‌های مواد و کالا هم بر ترازنامه و هم بر صورت سود و زیان تأثیر دارد. به عنوان مثال، اگر موجودی‌های مواد و کالا بیش از واقع ارزیابی شود، از یک طرف موجب متورم شدن ترازنامه و از طرف دیگر منجر به بیش از واقع گزارش شدن سود خالص (از طریق کمتر گزارش شدن بهای تمام شده کالای فروش رفته) می‌گردد و بالعکس.

باید توجه داشت که هیچ سرفصلی از حساب‌ها به اندازه موجودی‌های مواد و کالا دارای اثرات متقابل و بااهمیت بر صورت‌های مالی نیست و این موضوع باعث می‌شود تا به حساسیت گزارشگری و حسابداری موجودی‌های مواد و کالا افزوده شود. در این فصل، مفاهیم اصلی حسابداری و روش‌های مربوط به موجودی‌های مواد و کالا در پنج بخش به شرح زیر مورد بحث قرار می‌گیرد:

- ۱- اصول و مفاهیم حاکم بر اندازه‌گیری موجودی‌ها
- ۲- سیستم‌های ثبت موجودی‌های مواد و کالا
- ۳- روش‌های ارزیابی موجودی‌های مواد و کالا
- ۴- انحرافات از اصل بهای تمام شده
- ۵- روش‌های تخمینی ارزیابی موجودی‌های مواد و کالا

اصول و مفاهیم حاکم بر اندازه‌گیری موجودی‌ها

ماهیت موجودی‌های مواد و کالا

موجودی‌های مواد و کالا به دارایی‌هایی اطلاق می‌شود که:

- الف - برای فروش در روال عادی عملیات واحد تجاری نگهداری می‌شود،
- ب - به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات در فرایند تولید قرار دارد،
- ج - به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می‌شود، و
- د - ماهیت مصرفی دارد و به طور غیرمستقیم در جهت فعالیت واحد تجاری مصرف می‌شود.

طبقه‌بندی عمده موجودی‌های کالا

طبقه‌بندی موجودی‌ها به طرز گسترده متنوع بوده و اساساً به نوع فعالیت واحد تجاری بستگی دارد. در واحدهای خدماتی که فعالیت عمده آن‌ها ارائه خدمات محسوب می‌شود معمولاً موجودی‌های مورد نظر در سایر انواع واحدهای تجاری وجود ندارد و تنها ممکن است موجودی ملزومات نظیر کاغذ و نوشت افزار وجود داشته باشد. در واحدهای بازرگانی، موجودی‌های کالا شامل اقلامی است که به منظور فروش تحصیل شده‌اند، بنابراین در این‌گونه واحدها در شکل فیزیکی کالاها تغییری داده نمی‌شود و موجودی‌ها به همان شکل اولیه آن‌ها به مشتریان عرضه می‌گردد. یک واحد بازرگانی همچنین ممکن است دارای موجودی ملزومات نیز باشد. در واحدهای تولیدی معمولاً کالا تحصیل نمی‌شود بلکه عمدتاً کالا تولید می‌شود، یعنی مواد اولیه از سایر واحدها خریداری شده و پس از انجام عملیات تولیدی بر روی آن به کالای ساخته شده تبدیل شده و سپس در اختیار مصرف‌کنندگان قرار می‌گیرد. موجودی کالا در واحدهای تولیدی شامل اقلام زیر است:

۱- مواد اولیه - عبارت از کلیه موجودی‌هایی است که به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات توسط واحد تجاری تحصیل شده، اما هنوز وارد فرایند تولید نشده‌اند. مانند چوب برای ساخت میز و صندلی و یا ورق آهن برای ساخت بدنه اتومبیل. نکته‌ای که باید مورد توجه قرار گیرد آن است که ممکن است یک کالا در یک واحد تولیدی کالای ساخته شده و در واحد تولیدی دیگر مواد اولیه تلقی شود. به عنوان مثال، نخ که کالای ساخته شده کارخانه نخ‌ریسی است ماده اولیه کارخانه پارچه‌بافی می‌باشد.

۲- کالای در جریان ساخت - به موجودی‌هایی اطلاق می‌شود که فرایند تولید آن‌ها کامل نشده است، مانند قطعات چوب و تخته‌هایی که برای ساخت میز و صندلی بریده شده‌اند ولی هنوز به شکل میز و صندلی در نیامده‌اند یا این که به شکل میز و صندلی درآمده‌اند ولی رنگ‌آمیزی نشده و آماده فروش نیستند. بهای تمام شده کالای در جریان ساخت شامل بهای مواد مصرفی، دستمزد مستقیم و سربار تخصیص یافته تا تاریخ ارزیابی می‌باشد.

۳- کالای ساخته شده - به موجودی‌هایی اطلاق می‌شود که فرایند تولید را کاملاً طی کرده و برای فروش آماده می‌باشد و ممکن است شامل انواع و اقسام مختلف کالاها باشد.

۴- موجودی‌های متفرقه - شامل اقلامی نظیر ملزومات اداری و مواد بسته‌بندی می‌باشند که در هنگام تحصیل به بهای تمام شده ثبت شده و در زمان مصرف به حساب هزینه‌های عمومی و اداری و فروش انتقال می‌یابد.

نحوه ارائه موجودی‌های مواد و کالا در صورت‌های مالی

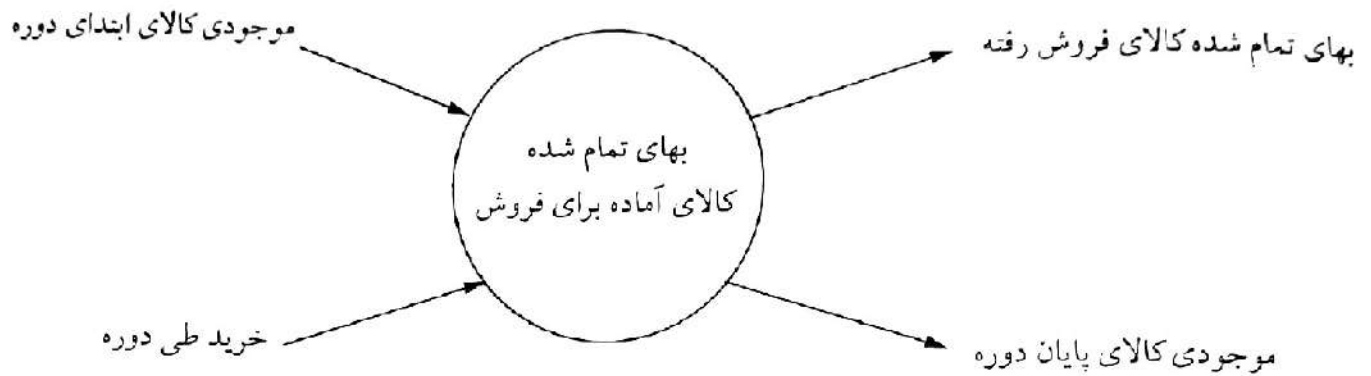
موجودی‌های مواد و کالا صرف نظر از این که احتمالاً انتظار رود اقلامی از آن طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، مصرف یا فروخته نشود، جزء دارایی‌های جاری طبقه‌بندی می‌گردد.

نحوه افشای جزئیات مربوط به موجودی‌های مواد و کالا در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی با توجه به ماهیت فعالیت واحد تجاری متفاوت است. در صورت‌های مالی واحدهای بازرگانی تنها یک حساب موجودی تحت عنوان "موجودی کالا" گزارش می‌شود، در حالی که در صورت‌های مالی واحدهای تولیدی معمولاً موجودی‌ها تحت عنوان موجودی مواد اولیه، موجودی کالای در جریان ساخت و موجودی کالای ساخته شده طبقه‌بندی و ارائه می‌شود. در صورتی که موجودی ملزومات مصرفی وجود داشته باشد تحت عنوان سایر موجودی‌ها (هم در واحدهای بازرگانی و هم در واحدهای تولیدی) طبقه‌بندی می‌شود.

لازم به ذکر است که رویه‌های حسابداری مربوط به موجودی‌های مواد و کالا (شامل روش تعیین بهای تمام شده) باید در قسمت "خلاصه اهم رویه‌های حسابداری" در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شود.

نکات اساسی در ارزیابی موجودی‌ها

با توجه به این‌که مقدار کالاهای فروش رفته طی یک دوره مالی با مقدار کالاهای خریداری شده طی همان دوره برابر نیست، لذا مقدار موجودی‌های کالا طی همان دوره افزایش یا کاهش می‌یابد. بنابراین بهای تمام شده کالای آماده برای فروش^۱ باید به طور منطقی بین کالاهایی که به فروش رسیده‌اند (بهای تمام شده کالای فروش رفته) و کالاهایی که به فروش نرسیده‌اند (موجودی کالای پایان دوره) تخصیص یابد. ماهیت این تخصیص در نمودار زیر نشان داده شده است:



از آنجا که بهای تمام شده کالای فروش رفته از تفاوت بین کالای آماده برای فروش و بهای تمام شده موجودی کالا در پایان دوره به دست می‌آید، لذا ارزیابی موجودی‌های پایان سال از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. نکات اساسی در فرایند ارزیابی موجودی‌ها عبارتند از:

- ۱- تعیین میزان فیزیکی موجودی‌ها
- ۲- تعیین بهای تمام شده موجودی‌ها
- ۳- فرض جریان هزینه موجودی‌ها (روش‌های ارزیابی موجودی‌ها)

تعیین میزان فیزیکی موجودی‌ها

برای تعیین میزان فیزیکی موجودی کالا در پایان دوره مالی یا سایر مواقع مورد لزوم معمولاً از روش موجودی برداری (شمارش عینی) که به روش انبارگردانی موسوم است استفاده می‌شود. کلیه موجودی‌هایی که در زمان انبارگردانی در مالکیت واحد تجاری می‌باشد (صرف‌نظر از محل نگهداری آنها) باید شناسایی و جزء موجودی‌های مواد و کالا منظور شوند. بدین‌طور خلاصه، موجودی‌های زیر باید به عنوان موجودی پایان دوره واحد تجاری در نظر گرفته شوند:

- ۱- کالاهای موجود در انبارها و فروشگاه‌ها
 - ۲- کالاهای موجود در نمایشگاه‌ها برای نمایش
 - ۳- کالاهای موجود در شعب برای فروش
 - ۴- کالاهای بین راهی
 - ۵- کالاهای امانی نزد دیگران
- در ادامه، "کالای بین راهی" و "کالای امانی نزد دیگران" به اختصار توضیح داده می‌شود.

۱- بهای تمام شده کالای آماده برای فروش عبارت است از جمع بهای تمام شده موجودی کالای ابتدای دوره و بهای تمام شده کالای خریداری شده طی دوره.

کالای بین راهی

کالای بین راهی به کالایی اطلاق می شود که خریداری شده، اما تا پایان دوره مالی توسط خریدار دریافت نگردیده است. برای تعیین این که آیا کالای بین راهی باید جزء موجودی کالا منظور شود یا خیر، باید شرایط قرارداد خرید را مورد بررسی قرارداد در قرارداد خرید معمولاً مسئولیت هر یک از طرفین قرارداد نسبت به کالای مورد معامله و چگونگی انتقال مالکیت کالا مشخص می شود. چنانچه مخاطرات و مزایای قانونی مالکیت کالا از طرف فروشنده به خریدار انتقال یافته باشد، این گونه کالا باید به عنوان خرید دوره جاری ثبت و در شمارش موجودی های پایان دوره منظور شوند. در زیر متداول ترین شرایط قراردادهای خرید به طور خلاصه تشریح می شود.

۱- فوب (FOB) - فوب به معنی تحویل روی عرشه کشتی می باشد. طبق شرایط فوب، کالا روی عرشه کشتی در بندری که در قرارداد فروش ذکر شده به خریدار تحویل گردیده و مالکیت کالا همراه با مزایا و مخاطرات آن از فروشنده به خریدار انتقال می یابد. طبق شرایط فوب، هزینه های بازرسی کیفیت کالا، اندازه گیری و شمارش، بسته بندی و صدور مجوز پروانه صادرات به عهده فروشنده بوده و هزینه های کرایه حمل، حق بیمه، تخلیه و بارگیری در بندر مبدأ و حقوق و عوارض گمرکی اخذ مجوز ورود کالا به عهده خریدار است.

۲- سی اند اف (C&F) - سی اند اف به معنی بهای خرید بعلاوه کرایه حمل است. طبق شرایط سی اند اف، هزینه حمل کالا تا بندر مقصد تعیین شده به عهده فروشنده بوده و پس از تحویل کالا در بندر مقصد، مالکیت کالا همراه با مزایا و مخاطرات آن از فروشنده به خریدار انتقال می یابد. نکته حائز اهمیت این است که خطر خسارت، مفقود شدن کالا و همچنین هرگونه افزایش هزینه پس از بارگیری کالا به عرشه کشتی در بندر مبدأ به عهده خریدار بوده و در این گونه موارد، خریدار به منظور جبران خسارت احتمالی ناشی از آسیب دیدگی و مفقود شدن کالاهایی را که تحت شرایط سی اند اف خریداری می شود به هزینه خود بیمه می کند.

۳- سی اف (CIF) - سی اف به معنی بهای خرید بعلاوه هزینه بیمه و کرایه حمل است. شرایط سی اف همانند شرایط سی اند اف می باشد با این تفاوت که فروشنده موظف است کالا را در مقابل خسارت یا مفقود شدن طی مدت حمل بیمه کند و حق بیمه را پردازد. مالکیت کالا همراه با مزایا و مخاطرات آن، پس از تحویل کالا در بندر مقصد از فروشنده به خریدار انتقال می یابد.

۴- تحویل در محل کارخانه (EX-work) - طبق شرایط EX-work، کالا در محل کارخانه به خریدار تحویل گردیده و مالکیت کالا همراه با مزایا و مخاطرات آن از فروشنده به خریدار انتقال می یابد. بنابراین مسئولیت فروشنده در زمان تحویل کالا در محل کارخانه به پایان رسیده و کلیه هزینه ها و مخاطرات ناشی از رساندن کالا به مقصد به عهده خریدار است.

کالای امانی

در برخی موارد واحدهای تجاری برای بدست آوردن بازار گسترده فروش، بخشی از محصولات خود را برای فروش به نمایندگان (حق العمل کاران) خود ارسال نموده و آن ها به نمایندگی از طرف ایشان (آمر) محصولات را به فروش می رسانند.

free on board ۱

cost and freight ۲

cost insurance freight ۳

چنین کالاهایی تازمانی که به فروش نرسیده‌اند به صاحب کالا (آمر) تعلق داشته و باید تحت عنوان "کالای امانی نزد دیگران" به بهای تمام شده (شامل هزینه حمل و ارسال کالا، بیمه، بسته‌بندی و تخلیه و بارگیری پرداختی توسط حق‌العامل‌کار) جزء موجودی کالای وی منظور شده و در ترازنامه به عنوان یک قلم جداگانه نشان داده شود.^۱

مثال ۱-۷- اطلاعات زیر در ارتباط با موجودی کالای الف در شرکت گلناز در پایان سال ۱۳۸۱ در دست می‌باشد:

واحد	
۶۰,۰۰۰	کالای موجود در انبار - طبق شمارش
۲۵,۰۰۰	کالای در راه (خریداری شده طبق شرایط FOB)
۲۰,۰۰۰	کالای در راه (خریداری شده طبق شرایط C&F)
۱۲,۰۰۰	کالای امانی دیگران نزد شرکت
۱۵,۰۰۰	کالای امانی شرکت نزد دیگران
۱۰,۰۰۰	کالای فروخته شده (که طبق درخواست خریدار در انبار نگهداری می‌شود).

مطلوبست: محاسبه تعداد موجودی کالای پایانی سال ۱۳۸۱

حل:

واحد	
۶۰,۰۰۰	کالای موجود در انبار - طبق شمارش
	کسر می‌شود:
(۱۲,۰۰۰)	کالای امانی دیگران نزد شرکت
(۱۰,۰۰۰)	کالای فروخته شده متعلق به دیگران [*]
۳۸,۰۰۰	تعداد کالای موجود در انبار متعلق به شرکت
	اضافه می‌شود:
۲۵,۰۰۰	کالای در راه (خریداری شده طبق شرایط FOB)
۱۵,۰۰۰	کالای امانی شرکت نزد دیگران
۷۸,۰۰۰	تعداد موجودی کالای پایانی سال

* در مواردی که کالا فروخته شده (مخاطرات و مزایای قانونی مالکیت کالا از فروشنده به خریدار انتقال یافته باشد)، اما بنا به دلایلی طبق درخواست خریدار کالا ارسال نگردیده باشد، در چنین شرایطی علی‌رغم این که کالا در انبار فروشنده نگهداری می‌شود نباید در محاسبه تعداد موجودی کالای پایانی سال فروشنده منظور گردد.

۱- از آنجایی که حق‌العامل‌کار حق مالکیت نسبت به کالای امانی دریافتی را ندارد، بنابراین در زمان دریافت کالای امانی هیچ‌گونه ثبت حسابداری در دفاتر وی صورت نگرفته و تنها در حساب‌های انتظامی یا در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی تحت عنوان "کالای امانی دیگران نزد حق‌العامل‌کار" افشا می‌شود. جزئیات حسابداری کالای امانی (در دفاتر آمر و حق‌العامل‌کار) در درس حسابداری پیشرفته مورد بحث قرار خواهد گرفت.

تعیین بهای تمام شده موجودی‌ها

طبق اصل بهای تمام شده تاریخی، موجودی‌های مواد و کالا در تاریخ خرید باید به بهای تمام شده اندازه‌گیری و در حساب‌ها ثبت شود. بهای تمام شده موجودی مواد و کالا باید دربرگیرنده مخارج خرید، مخارج تبدیل (دستمزد مستقیم و سربار ساخت در واحدهای تولیدی) و سایر مخارجی باشد که واحد تجاری در جریان فعالیت معمول خود، برای رساندن مواد و کالا به مکان و شرایط فعلی آن متحمل شده است.

مخارج خرید شامل بهای خرید و هرگونه مخارج دیگری از قبیل حقوق و عوارض گمرکی و هزینه حمل است که مستقیماً به خرید مربوط می‌گردد. تخفیفات تجاری و تخفیفات نقدی خرید (بدون توجه به استفاده یا عدم استفاده از تخفیف نقدی) در بهای تمام شده موجودی‌ها منظور نمی‌شود.

در ادامه، "هزینه حمل" و "تخفیفات نقدی خرید" به اختصار توضیح داده می‌شود.

هزینه حمل

"هزینه حمل مواد و کالای خریداری شده را چنانچه بتوان به مواد و کالای مشخصی ارتباط داد باید به بهای تمام شده مواد و کالاهای مزبور اضافه نمود. اما در مواردی که شناسایی این ارتباط عملی نباشد و یا در مواردی که این هزینه‌ها با اهمیت نباشند، این گونه هزینه‌ها در حسابی تحت عنوان "هزینه حمل به داخل" ثبت می‌گردد و در واحدهای بازرگانی به بهای تمام شده کالای خریداری شده و در واحدهای تولیدی به بهای تمام شده مواد خریداری شده اضافه می‌شود.

تخفیفات نقدی خرید

گاهی اوقات فروشندگان مواد و کالا برای تشویق مشتریان خود به تسویه قبل از موعد بدهی به آنان تخفیف نقدی اهدا می‌کنند. در این‌گونه موارد، بهای تمام شده مواد و کالا معادل قیمت نقدی آن (قیمت خرید نسیه پس از کسر هر نوع تخفیف نقدی) است و هرگونه اضافه پرداختی ناشی از عدم استفاده از تخفیف نقدی خرید به حسابی تحت عنوان "تخفیفات نقدی خرید استفاده نشده" منظور می‌شود. تخفیفات نقدی استفاده نشده به عنوان "هزینه مالی" تلقی شده و به طور جداگانه در صورت سود و زیان گزارش می‌شود.

مثال ۲-۷- شرکت فرناز در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۱۰ کالایی را به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال با شرط (۳/۱۰ - ۳۰/۳) خریداری نمود. مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که مبلغ بدهی:

(۱) در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۲۰ پرداخت شده باشد.

(۲) در تاریخ ۱۳۸۱/۹/۱۰ پرداخت شده باشد.

حل:

$$100,000 \times (1 - 3\%) =$$

۹۷,۰۰۰

(۱) ۱۳۸۱/۸/۱۰ خرید

۹۷,۰۰۰

حساب‌های پرداختنی

۹۷,۰۰۰

۱۳۸۱/۸/۲۰ حساب‌های پرداختنی

۹۷,۰۰۰

وجوه نقد

۱- در سیستم ثبت دائمی موجودی مواد و کالا، هزینه حمل و سایر هزینه‌های مرتبط با خرید مواد و کالا در حساب جداگانه‌ای ثبت نمی‌گردد، بلکه به طور مستقیم در حساب موجودی‌ها منظور می‌شود.

۹۷,۰۰۰	خرید ۱۳۸۱/۸/۱۰ (۲)
۹۷,۰۰۰	حساب‌های پرداختی
۹۷,۰۰۰	حساب‌های پرداختی ۱۳۸۱/۹/۱۰
۳,۰۰۰	تخفیفات نقدی استفاده نشده
۱۰۰,۰۰۰	وجوه نقد

تأثیر اشتباهات در اندازه‌گیری موجودی‌ها

اشتباه در شمارش فیزیکی موجودی کالای پایان دوره و عدم ثبت یا ثبت بیش از واقع خرید طی دوره منجر به اندازه‌گیری نادرست اقلامی نظیر موجودی کالای پایان دوره، بهای تمام‌شده کالای فروش رفته دوره جاری و دوره آتی، سود انباشته و دارایی‌ها و بدهی‌های جاری می‌گردد. متداول‌ترین اشتباهات مرتبط با موجودی‌های کالا به شرح زیر است:

- ۱- خرید به نحو صحیح ثبت شده، اما کالای مربوط اشتباهاً در شمارش موجودی کالای پایان دوره منظور نگردیده باشد.
 - ۲- خرید ثبت نشده (عدم ثبت صحیح بوده است)، اما کالای مربوط در شمارش موجودی کالای پایان دوره منظور نگردیده باشد.
 - ۳- خرید ثبت نشده و کالای مربوط نیز اشتباهاً در شمارش موجودی کالای پایان دوره منظور نگردیده باشد.
 - ۴- ثبت خرید و احتساب اقلام در موجودی کالای پایان دوره به طور نادرست انجام شده باشد.
 - ۵- خرید ثبت نشده، اما کالای مربوط به درستی در شمارش موجودی کالای پایان دوره منظور نگردیده باشد.
 - ۶- خرید بیش از میزان واقع ثبت شده، اما کالای مربوط به درستی در شمارش موجودی کالای پایان دوره منظور نگردیده باشد.
- اشتباهات (۱)، (۲)، (۳) و (۴) به احتمال زیاد هنگامی رخ می‌دهد که از سیستم ثبت ادواری موجودی کالا استفاده می‌شود و اشتباهات (۳) و (۴) در هر دو سیستم ثبت ادواری و دائمی موجودی کالا ممکن است رخ دهد.

اثرات هر یک از اشتباهات فوق بر صورت‌های مالی در جدول زیر نشان داده شده است:

اثر اشتباه بر صورت‌های مالی سال جاری		اثر اشتباه بر صورت‌های مالی سال آتی	
موجودی کالای پایان دوره	بهای تمام شده کالای فروش رفته	سود خالص	سود انباشته
(-)	(+)	(-)	(+)
(+)	(-)	(+)	(-)
(-)	(+)	(-)	(+)
(+)	(-)	(+)	(-)
(-)	(+)	(-)	(+)
(+)	(-)	(+)	(-)
(-)	(+)	(-)	(+)

در جدول فوق (+) به مفهوم بیشتر از میزان واقعی، (-) به مفهوم کمتر از میزان واقعی و (۰) به مفهوم بدون تأثیر می‌باشد.

مثال ۷-۳- سود خالص شرکت فرحناز در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال گزارش شده است. در حسابرسی این شرکت

موجودی کالای منتهی به پایان سال ۱۰۰,۰۰۰ ریال کمتر از واقع ارزیابی شده است.

۳- خرید صی دور ۱۰۰,۰۰۰ ریال کمتر از واقع انجام شده است.

۳- کالای منتهی به پایان سال نزد شرکت به مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال جزء موجودی کالای پایان سال منظور شده است.

۴- کالای منتهی به پایان سال نزد شرکت به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال جزء موجودی کالای پایان سال منظور نشده است.

۵- خرید کالای منتهی به پایان سال به شرایط فوب (F.O.B)، جزء موجودی کالای پایان سال منظور نشده است.

۶- موجودی کالای منتهی به پایان سال ۱۰۰,۰۰۰ ریال بیشتر از واقع ارزیابی شده است.

موضوعات محاسبه مبلغ صحیح سود خالص شرکت فرحناز در سال ۱۳۸۱ حل:

۱- کمتر ارزیابی شدن موجودی کالای ابتدای سال منجر به کاهش بهای تمام شده کالای فروش رفته و افزایش سود خالص شده، در نتیجه بایستی از سود خالص کسر شود.

۲- کمتر ثبت شدن خرید منجر به کاهش بهای تمام شده کالای فروش رفته و افزایش سود خالص شده، در نتیجه بایستی از سود خالص کسر شود.

۳- موجودی کالای امانی دیگران نزد شرکت بایستی جزء موجودی کالای پایان سال منظور شود. منظور شدن موجودی کالای امانی دیگران نزد شرکت در موجودی کالای پایان سال منجر به کاهش بهای تمام شده کالای فروش رفته و افزایش سود خالص شده، در نتیجه بایستی از سود خالص کسر شود.

۴- موجودی کالای امانی شرکت نزد دیگران بایستی جزء موجودی کالای پایان سال منظور شود. منظور شدن موجودی کالای امانی شرکت نزد دیگران در موجودی کالای پایان سال منجر به افزایش بهای تمام شده کالای فروش رفته و کاهش سود خالص شده، در نتیجه بایستی به سود خالص اضافه شود.

۵- خرید کالا به شرایط فوب (F.O.B) بایستی جزء موجودی کالای پایان سال منظور شود. منظور شدن خرید مذکور در موجودی کالای پایان سال منجر به افزایش بهای تمام شده کالای فروش رفته و کاهش سود خالص شده، در نتیجه بایستی به سود خالص اضافه شود.

۶- بیشتر ارزیابی شدن موجودی کالای پایان سال منجر به کاهش بهای تمام شده کالای فروش رفته و افزایش سود خالص شده، در نتیجه بایستی از سود خالص کسر شود. با توجه به توضیحات فوق، خواهیم داشت:

ریال	سود خالص گزارش شده
۷۵۰,۰۰۰	(۱)
(۱۰۰,۰۰۰)	(۲)
(۱۸۰,۰۰۰)	(۳)
(۱۵۰,۰۰۰)	(۴)
۱۲۵,۰۰۰	(۵)
۱۳۰,۰۰۰	(۶)
(۱۰۰,۰۰۰)	
۴۷۵,۰۰۰	مبلغ صحیح سود خالص

سیستم‌های ثبت موجودی‌های مواد و کالا

مدیریت واحد تجاری جهت استفاده بهینه از موجودی‌های مواد و کالا به برنامه‌ریزی و کنترل دقیق نیاز دارد، چرا که نگهداری بیش از حد موجودی‌ها هزینه تأمین مالی غیرقابل جبرانی را به واحد تجاری تحمیل می‌کند و نگهداری کمتر از حد مطلوب آن‌ها در پاره‌ای از موارد، باعث از دست رفتن مشتری و در نتیجه کاهش فروش خواهد شد. از ابزار اولیه اعمال کنترل و برنامه‌ریزی موجودی‌ها، داشتن اطلاعات صحیح و به موقع از مقدار و ارزش موجودی‌ها می‌باشد. به طور کلی، به منظور دستیابی به مقدار و ارزش موجودی‌های مواد و کالا (مواد اولیه، کالای در جریان ساخت و کالای ساخته شده) در مقاطع زمانی مختلف، دو سیستم حسابداری وجود دارد که عبارتند از:

۱- سیستم ثبت ادواری موجودی‌های مواد و کالا

۲- سیستم ثبت دائمی موجودی‌های مواد و کالا

سیستم ثبت ادواری موجودی‌های مواد و کالا

سیستم ثبت ادواری موجودی‌ها در مواردی به کار می‌رود که موجودی‌ها ارزش نسبی پایینی داشته و تعداد و ورود و خروج آن‌ها زیاد بوده و نیز امکان نگهداری مدارک تفصیلی موجودی‌ها وجود نداشته باشد. در این سیستم، مقدار موجودی‌ها تنها در دوره‌های مشخص تعیین شده و هیچ‌گونه مدرک دائمی در مورد میزان کالای خریداری شده، فروش رفته و موجودی نگهداری نمی‌شود.

ویژگی‌های سیستم ثبت ادواری موجودی‌ها به شرح زیر است:

۱- تحصیل موجودی‌ها در طول دوره مالی به بدهکار حساب "خرید" منظور می‌شود.

۲- برای هزینه حمل و برگشت از خرید و تخفیفات حساب‌های جداگانه‌ای نگهداری می‌شود.

۳- بابت بهای تمام شده کالای فروش رفته در طی دوره، ثبتی در دفاتر به عمل نمی‌آید. در پایان دوره مالی، پس از تعیین تعداد موجودی کالای پایان دوره از طریق انبارگردانی (شمارش، توزین و یا تخمین) و ضرب آن در بهای تمام شده یک واحد، جمع بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره محاسبه شده و از کسر نمودن این رقم از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش (که عبارت از حاصل جمع خریدهای طی دوره و موجودی کالای ابتدای دوره می‌باشد)، بهای تمام شده کالای فروش رفته محاسبه می‌شود.

۴- در حساب موجودی کالا در طی دوره مالی هیچ‌گونه ثبتی به عمل نمی‌آید و تنها در پایان دوره با یک ثبت، حساب خلاصه سود و زیان معادل موجودی کالای ابتدای دوره بدهکار و حساب موجودی کالا به همین مبلغ بستانکار شده و با ثبت دیگری، حساب موجودی کالا به میزان موجودی کالای پایان دوره بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان معادل آن بستانکار می‌گردد و بدین ترتیب موجودی کالای ابتدای دوره به حساب خلاصه سود و زیان بسته شده و موجودی کالای پایان دوره جایگزین آن می‌شود.

در سیستم ثبت ادواری، انبارگردانی و شمارش موجودی‌ها در پایان دوره مالی ضروری است و در صورتی که انبارگردانی موجودی‌های مواد و کالا در پایان دوره مالی صورت نگیرد نمی‌توان بهای تمام شده کالای فروش رفته را جهت تطابق با فروش آن دوره مالی محاسبه نمود.

استفاده از سیستم ثبت ادواری موجودی‌ها، گرچه ساده و کم هزینه است، اما این سیستم اطلاعات لازم در خصوص میزان کالای خریداری شده و فروخته رفته و همچنین موجودی کالا در هر مقطع زمانی را با دقت و سرعت کافی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نمی‌دهد.

اخیراً برخی از واحدهای تجاری از سیستم ثبت دائمی تعدیل شده موجودی‌ها استفاده می‌کنند که در آن صرفاً مقدار موجودی‌های مواد و کالا نگهداری می‌شود، یعنی هرگونه افزایش یا کاهش در میزان موجودی‌ها بدون توجه به مبلغ ریالی آنها ثبت و ضبط می‌شود. سیستم ثبت دائمی تعدیل شده موجودی‌ها خارج از چارچوب سیستم حسابداری دوطرفه (دوبل) صورت می‌گیرد و می‌توان در هر مقطعی از زمان مقدار موجودی‌ها را محاسبه نمود.

مثال ۴-۷- معاملات زیر در خردادماه ۱۳۸۱ در شرکت مهنار رخ داده است:

- ۱۳۸۱/۳/۱ خرید مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال کالا به طور نسیه از شرکت شهناز با شرط (ن/۳۰ - ۱۰/۲)
- ۱۳۸۱/۳/۲ پرداخت مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده
- ۱۳۸۱/۳/۵ برگشت ۱۰ درصد از کالای خریداری شده از شرکت شهناز به علت معیوب بودن
- ۱۳۸۱/۳/۱۰ پرداخت نصف مبلغ بدهی به شرکت شهناز
- ۱۳۸۱/۳/۱۱ فروش مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال کالا به طور نسیه با شرط (ن/۲۰ - ۱۰/۳) به شرکت شهناز (بهای تمام شده کالای فروش رفته ۲۰۰,۰۰۰ ریال است).
- ۱۳۸۱/۳/۲۸ پرداخت بقیه مبلغ بدهی به شرکت شهناز
- ۱۳۸۱/۳/۳۱ دریافت طلب از شرکت شهناز
- با فرض این که شرکت مهنار از سیستم ثبت ادواری استفاده می‌کند،
مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

$400,000 \times (1 - 20\%) =$	۳۹۲,۰۰۰	خرید ۱۳۸۱/۳/۱
	۳۹۲,۰۰۰	حساب‌های پرداختی
	۲۰,۰۰۰	هزینه حمل ۱۳۸۱/۳/۲
	۲۰,۰۰۰	وجوه نقد
$392,000 \times 10\% =$	۳۹,۲۰۰	حساب‌های پرداختی ۱۳۸۱/۳/۵
	۳۹,۲۰۰	برگشت از خرید و تخفیفات
	۱۷۶,۴۰۰	حساب‌های پرداختی ۱۳۸۱/۳/۱۰
$(392,000 - 39,200) \times \frac{1}{2} = 176,400$		وجوه نقد
$250,000 \times (1 - 30\%) =$	۲۴۲,۵۰۰	حساب‌های دریافتی ۱۳۸۱/۳/۱۱
	۲۴۲,۵۰۰	فروش

	۱۷۶,۴۰۰	حساب‌های پرداختی ۱۳۸۱/۳/۲۸
	۳,۶۰۰	تخفیفات نقدی خرید استفاده نشده
		وجوه نقد
$۱۷۶,۴۰۰ \div (۱ - ۰.۰۲) =$	۱۸۰,۰۰۰	
	۲۵۰,۰۰۰	وجوه نقد ۱۳۸۱/۳/۳۱
	۲۴۲,۵۰۰	حساب‌های دریافتی
	۷,۵۰۰	تخفیفات نقدی فروش استفاده نشده

سیستم ثبت دائمی موجودی‌های مواد و کالا

سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها در مقایسه با سیستم ثبت ادواری مبنای بهتری را برای کنترل فراهم می‌آورد. این سیستم خصوصاً در مورد اقلام گران‌بها و اقلامی که واحد تجاری تمایل دارد میزان آن‌ها از حد معینی کمتر یا بیشتر نباشد حائز اهمیت است.

در سیستم ثبت دائمی، تغییرات موجودی‌های مواد و کالا به طور مستمر در حساب "موجودی مواد و کالا" ثبت می‌شود، یعنی تمام خریدها و فروش‌ها مستقیماً در حساب موجودی مواد و کالا ثبت می‌شوند. در این سیستم، برای هر یک از اقلام موجودی مواد و کالا از یک کارت حسابداری انبار (که در آن کلیه ورودها و خروج‌های مواد و کالا برحسب مقدار و ریال ثبت می‌شود) که در واقع حساب معین موجودی کالا است، استفاده می‌شود.

ویژگی‌های سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها به شرح زیر است:

- ۱- تحصیل انواع موجودی‌های مواد و کالا در حساب موجودی مواد و کالا (و نه در حساب خرید) ثبت می‌شود.
- ۲- هزینه حمل و برگشت از خرید و تخفیفات در حساب موجودی مواد و کالا (و نه در یک حساب جداگانه) ثبت می‌شوند.
- ۳- بهای تمام‌شده کالای فروش رفته برای هر مورد فروش، از طریق بدهکار کردن حساب "بهای تمام‌شده کالای فروش رفته" و بستن‌کار کردن حساب "موجودی کالا" شناسایی و ثبت می‌شود.
- ۴- مدارک حسابداری در هر مقطع زمانی، مقدار و بهای تمام‌شده مواد و کالای موجود در انبار و همچنین بهای تمام‌شده کالای فروش رفته را نشان می‌دهد.

سیستم ثبت دائمی در مقایسه با سیستم ثبت ادواری پرهزینه و دارای پیچیدگی بیشتری است، اما در این سیستم دسترسی به مقدار و ارزش موجودی‌های کالای موجود در انبار در هر مقطع زمانی به سهولت امکان‌پذیر می‌باشد.

در مواردی که از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها استفاده می‌شود، انبارگردانی و شمارش فیزیکی موجودی‌ها به منظور کنترل صحت مقدار موجودی‌ها از طریق مقایسه آن‌ها با مدارک حسابداری صورت می‌گیرد. چنانچه موجودی کالای پایان دوره طبق مدارک حسابداری با موجودی کالای شمارش شده از طریق انبارگردانی مغایرت داشته باشد، مانده حساب موجودی کالا باید مطابق با شمارش فیزیکی صورت گرفته تعدیل شود، در نتیجه حساب "کسر و اضافی موجودی کالا"، برحسب مورد بدهکار یا بستن‌کار می‌شود. حساب "کسر و اضافی موجودی کالا" به حساب خلاصه سود و زیان بسته می‌شود.

۱- موضوعاتی از قبیل اکت، ضایعات، شکستگی، سرقت، ثبت نادرست، عدم ثبت برگ‌های درخراست و مصرف مواد و مواردی از این قبیل ممکن است باعث شود که موجودی طبق مدارک حسابداری با مقدار واقعی آن‌ها تفاوت داشته باشد.

مثال ۷-۵- بر در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۷-۴، با فرض این که شرکت مهناز از سیستم ثبت دائمی استفاده نماید، مطلوب است. آنچه ثبت های لازم در دفتر روزنامه

حل:

۳۹۲,۰۰۰	۱۳۸۱/۳/۱ موجودی کالا
۳۹۲,۰۰۰	حساب های پرداختنی
۲۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۳/۲ موجودی کالا
۲۰,۰۰۰	وجوه نقد
۳۹,۲۰۰	۱۳۸۱/۳/۵ حساب های پرداختنی
۳۹,۲۰۰	موجودی کالا
۱۷۶,۴۰۰	۱۳۸۱/۳/۱۰ حساب های پرداختنی
۱۷۶,۴۰۰	وجوه نقد
۲۰۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۳/۱۱ بهای تمام شده کالای فروش رفته
۲۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۲۴۲,۵۰۰	حساب های دریافتنی
۲۴۲,۵۰۰	فروش
۱۷۶,۴۰۰	۱۳۸۱/۳/۲۸ حساب های پرداختنی
۳,۶۰۰	تخفیفات نقدی خرید استفاده نشده
۱۸۰,۰۰۰	وجوه نقد
۲۵۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۳/۳۱ وجوه نقد
۲۴۲,۵۰۰	حساب های دریافتنی
۷,۵۰۰	تخفیفات نقدی فروش استفاده نشده

روش های متداول ارزیابی موجودی های مواد و کالا

یکی از موضوعات مهم و اساسی در حسابداری موجودی های مواد و کالا تخصیص بهای تمام شده کالای آماده برای فروش بین موجودی کالای پایان دوره و بهای تمام شده کالای فروش رفته می باشد. چنانچه بهای تمام شده هر واحد کالای تحصیل شده طی دوره یکسان باشد این تخصیص پیچیده نخواهد بود، اما از آنجا که تحصیل کالا در طی دوره با قیمت های مختلف صورت می گیرد، ممکن است کالاهای مشابه با قیمت های متفاوت خریداری یا تولید شود، بنابراین برای تعیین بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و بهای تمام شده کالای فروش رفته طی دوره باید مشخص نمود که موجودی های پایان

دوره و کتلهای فروش رفته از کدام اقلام و کدام خریده‌ها می‌باشد. بدیهی است اعمال روشی که مبتنی بر شناسایی ویژه اقلام موجود و اقلام فروش رفته باشد، نه تنها دشوار بلکه غیرممکن است، لذا واحد تجاری جهت دستیابی به اهداف گزارشگری مشر باید یکی از روش‌های معمول تعیین بهای تمام شده موجودی‌ها را که مبتنی بر مفروضات جریان هزینه موجودی‌ها است انتخاب و اعمال نماید.

روش‌های متداول ارزیابی موجودی‌ها به شرح زیر است:

- ۱- روش شناسایی ویژه
- ۲- روش قیمت میانگین
- ۳- روش اولین صادره از اولین وارده
- ۴- روش اولین صادره از آخرین وارده

روش شناسایی ویژه

در روش شناسایی ویژه، جریان تخصیص بهای تمام شده کالای آماده برای فروش بین بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و بهای تمام شده کالای فروش رفته دقیقاً مشابه جریان فیزیکی کالاها است، بدین صورت که بهای تمام شده هر واحد در زمان تحصیل به تفکیک مشخص شده و در زمان تحویل کالا به مشتری، بهای تمام شده موجودی‌ها بین هر یک از اقلام کالای فروش رفته طی دوره و اقلام باقی مانده موجودی‌ها براساس قیمت واقعی آن‌ها تخصیص می‌یابد.

روش شناسایی ویژه در هر دو سیستم ثبت ادواری و دائمی موجودی کالا قابل استفاده است و در مواردی کاربرد دارد که بتوان خریدهای مختلف را به طور عینی از یکدیگر تفکیک نمود. این روش معمولاً در مورد کالاهایی قابل اعمال است که:

- الف - تعداد آن‌ها نسبتاً کم و محدود باشد.
- ب - قیمت هر واحد آن نسبتاً قابل توجه باشد.
- ج - به سادگی از دیگر اقلام مشابه متمایز گردد.

روش شناسایی ویژه معمولاً برای نگهداری حساب اتومبیل در نمایشگاه‌های اتومبیل، ساختمان در شرکت‌های ساختمانی، جواهرات گران‌بها در جواهر فروشی‌ها و مواردی از این قبیل مورد استفاده قرار می‌گیرد. روش شناسایی ویژه از دیدگاه نظری بسیار مطلوب است، زیرا تطابق درآمد و هزینه به بهترین شکل ممکن انجام شده و موجودی کالای پایان دوره برحسب بهای تمام شده واقعی گزارش می‌شود، اما این روش دارای معایبی به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- بکارگیری آن در واحدهای تولیدی بزرگ، پیچیده و در برخی موارد غیرممکن است.
- ۲- امکان تحریف سود را برای مدیریت فراهم می‌کند و مدیریت با انتخاب قیمت‌های مورد نظر خود برای محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته می‌تواند نوسانات بااهمیتی را در سود ایجاد کند.
- ۳- در برخی موارد تخصیص صحیح و مناسب هزینه‌هایی از قبیل حمل و نقل، انبارداری و تخفیفات به اقلام موجودی کالا مشکل و حتی در پاره‌ای موارد غیرممکن است. بنابراین تخصیص چنین هزینه‌هایی تا حدودی اختیاری است که این موضوع موجب عدم دقت در محاسبه بهای تمام شده موجودی کالا می‌شود.

مثال ۶-۲- اطلاعات زیر در آبان ماه ۱۳۳۱ در ارتباط با کالای الف از دفاتر شرکت دریا استخراج شده است:

تعداد	بهای تمام شده هر واحد	
واحد	ریال	
۵۰۰	۴۰	۸/۱ موجودی اول دوره
۲۰۰		۸/۵ فروش
۶۰۰	۴۳	۸/۸ خرید
۴۰۰		۸/۱۲ فروش
۵۰۰	۴۶	۸/۲۰ خرید
۶۰۰		۸/۳۰ فروش

با فرض اینکه شرکت دریا از روش شناسایی ویژه استفاده می‌کند و تعداد ۴۰۰ واحد موجودی کالای پایان آبان ماه شامل ۲۵۰ واحد از خرید تاریخ ۸/۸ و ۱۵۰ واحد از خرید تاریخ ۸/۲۰ می‌باشد،

مطلوبست: محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان آبان ماه و بهای تمام شده کالای فروش رفته طی آبان ماه

حل:

$$۲۵۰ \times ۴۳ = ۱۰,۷۵۰$$

$$۱۵۰ \times ۴۶ = ۶,۹۰۰$$

$$۴۰۰ = ۱۷,۶۵۰$$

بهای تمام شده موجودی کالای پایان آبان ماه

برای محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته، ابتدا باید بهای تمام شده کالای آماده برای فروش را محاسبه نموده و سپس بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره را از آن کسر نماییم، یعنی:

$$۵۰۰ \times ۴۰ = ۲۰,۰۰۰$$

$$۶۰۰ \times ۴۳ = ۲۵,۸۰۰$$

$$۵۰۰ \times ۴۶ = ۲۳,۰۰۰$$

$$۱,۶۰۰ = ۶۸,۸۰۰$$

بهای تمام شده کالای آماده برای فروش

$$۶۸,۸۰۰ - ۱۷,۶۵۰ = ۵۱,۱۵۰$$

بهای تمام شده کالای فروش رفته طی آبان ماه

روش قیمت میانگین

در روش قیمت میانگین، ابتدا میانگین بهای تمام شده هر واحد در پایان دوره (یا هر مقطع زمانی دیگر) محاسبه شده و سپس براساس تعداد کالای موجود، ارزش کالا محاسبه می‌شود. این روش در هر دو سیستم ثبت ادواری و دائمی موجودی کالا قابل استفاده می‌باشد که در صورت استفاده از آن در سیستم ثبت ادواری، روش میانگین موزون و در صورت استفاده در سیستم ثبت دائمی، روش میانگین متحرک (سیار) نامیده می‌شود.

روش‌های میانگین به دلیل سادگی و عینی بودن در عمل به طور وسیعی مورد استفاده قرار می‌گیرند و برخلاف روش‌های شناسایی ویژه و اولین ساداره از آخرین وارده منجر به تحریف سود نمی‌شوند.

روش میانگین موزون

روش میانگین موزون بر این فرض استوار است که کلیه کالاها در هم آمیخته می‌شوند و هیچ گروه خاصی از آنها تماماً در موجودی‌ها باقی نمی‌ماند. در این روش در پایان دوره، ابتدا میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد از تقسیم بهای تمام شده کالای آماده برای فروش بر تعداد کالای آماده برای فروش به دست می‌آید و سپس برای محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و بهای تمام شده کالای فروش رفته طی دوره، این نرخ در تعداد موجودی کالای پایان دوره و تعداد کالای فروش رفته ضرب می‌شود.

مثال ۷-۷- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۶-۷، چنانچه شرکت دریا از روش میانگین موزون و سیستم ثبت ادواری استفاده نماید،

مطلوبست: محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان آبان‌ماه و بهای تمام شده کالای فروش رفته طی آبان‌ماه

حل:

$$\text{میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد} = \frac{\text{بهای تمام شده کالای آماده برای فروش}}{\text{تعداد کالای آماده برای فروش}} = \frac{۶۸,۸۰۰}{۱,۶۰۰} = ۴۳$$

$$\text{بهای تمام شده موجودی کالای پایان آبان ماه} = ۴۰۰ \times ۴۳ = ۱۷,۲۰۰$$

$$\text{بهای تمام شده کالای فروش رفته طی آبان ماه} = ۶۸,۸۰۰ - ۱۷,۲۰۰ = ۵۱,۶۰۰$$

بهای تمام شده کالای فروش رفته از حاصل ضرب تعداد کالای فروش رفته (۱,۲۰۰ واحد) در میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد (۴۳ ریال) نیز به دست می‌آید.

روش میانگین متحرک

از آنجایی که در سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها در هر زمان که فروش صورت می‌گیرد لازم است که بهای تمام شده کالای فروش رفته مشخص شود، لذا بهای تمام شده هر واحد کالا تنها در پایان سال محاسبه نمی‌شود، بلکه با هر خریدی که صورت می‌گیرد یک میانگین بهای تمام شده جدید به دست می‌آید و از آن برای محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته فروش‌های صورت گرفته تا زمان خرید بعدی استفاده می‌شود. باید توجه داشت که با توجه به تعدد خرید کالا ممکن است چندین بار میانگین بهای تمام شده محاسبه شود.

مثال ۸-۷- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۶-۷، چنانچه شرکت دریا از روش میانگین متحرک و سیستم ثبت دائمی استفاده نماید،

مطلوبست: محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان آبان‌ماه و بهای تمام شده کالای فروش رفته طی آبان‌ماه

حل:

موجودی			فروش (صادره)			خرید (وارد)			شرح	تاریخ
مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد		
۲۰۰,۰۰۰	۴۰	۵۰۰								
۱۲۰,۰۰۰	۴۰	۳۰۰	۸,۰۰۰	۴۰	۲۰۰	۲۰,۰۰۰	۴۰	۵۰۰	موجودی	۸/۱
۳۷,۸۰۰	۴۲	۹۰۰							فروش	۸/۵
۲۱,۰۰۰	۴۲	۵۰۰	۱۶,۸۰۰	۴۲	۴۰۰	۲۵,۸۰۰	۴۳	۶۰۰	خرید	۸/۸
۴۴,۰۰۰	۴۴	۱,۰۰۰							فروش	۸/۱۲
۱۷,۶۰۰	۴۴	۴۰۰	۲۶,۴۰۰	۴۴	۶۰۰	۲۳,۰۰۰	۴۶	۵۰۰	خرید	۸/۲۰
									فروش	۸/۳۰

همان‌طور که در جدول فوق مشخص است، تعداد موجودی کالای پایان آبان‌ماه ۴۰۰ واحد و بهای تمام شده موجودی کالای پایان آبان‌ماه ۱۷,۶۰۰ ریال می‌باشد. بهای تمام شده کالای فروش رفته نیز از کسر نمودن موجودی کالای پایان دوره از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش به دست می‌آید، یعنی:

$$۶۸,۸۰۰ - ۱۷,۶۰۰ = ۵۱,۲۰۰$$

بهای تمام شده کالای فروش رفته از جمع ستون صادره جدول فوق نیز به دست می‌آید، یعنی:

$$۸,۰۰۰ + ۱۶,۸۰۰ + ۲۶,۴۰۰ = ۵۱,۲۰۰$$

ارزیابی کلی روش‌های قیمت میانگین

ارزش موجودی کالا که با استفاده از روش‌های قیمت میانگین محاسبه می‌شود با ارزش جاری آن‌ها مطابقت ندارد و به دلیل ماهیت این روش‌ها، هنگامی که قیمت‌ها رو به افزایش است کمتر از ارزش جایگزینی و هنگامی که قیمت‌ها رو به کاهش است بیشتر از ارزش جایگزینی خواهد بود.

نتایجی که از اعمال روش‌های قیمت میانگین به دست می‌آید، چه در ارزیابی موجودی‌های پیمان‌نورده و چه از لحاظ تأثیر بر اندازه‌گیری سود، همواره بین نتایج حاصل از بکارگیری روش اولین صادره از اولین ورود و روش اولین صادره از آخرین وارده می‌باشد. البته باید توجه داشت در مواردی که گردش اقلام موجودی کالا در طی دوره زیاد باشد، نتایج حاصل از بکارگیری روش‌های قیمت میانگین تقریباً مشابه روش اولین صادره از اولین وارده خواهد بود.

روش اولین صادره از اولین وارده

در روش اولین صادره از اولین وارده فرض بر این است که موجودی‌ها به همان ترتیبی که خریداری می‌شوند فروخته شده یا در فرایند تولید مصرف می‌شوند. به عبارت دیگر کالاها یا موادی که ابتدا خریداری می‌شوند، ابتدا نیز به فروش رسیده یا مصرف می‌شوند، بنابراین موجودی‌های پایان دوره از خریدهای آخر می‌باشند. این فرض معمولاً یا واقعیت منطبق می‌باشد چرا که مدیریت نیز تمایل دارد ابتدا کالاهای قدیمی را به فروش برساند. بکارگیری این روش ساده بوده، و استفاده از آن باعث می‌شود تا بهای تمام شده موجودی‌های پایان دوره تقریباً بر مبنای ارزش‌های جاری محاسبه شود.

روش اولین صادره از اولین وارده در هر دو سیستم ثبت ادواری و دائمی موجودی‌های کالا قابل استفاده بوده و نتایج حاصل از بکارگیری آن در هر دو سیستم یکسان است.

یکی از مزایای اعمال روش اولین صادره از اولین وارده، مطابقت جریان هزینه با جریان فیزیکی موجودی‌ها است. مزیت دیگر آن این است که بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره بر اساس قیمت‌های جاری در ترازنامه پایان سال مالی گزارش

می‌شود. در عین حال، یک‌بارگی این روش امکان تحریف سود و دستکاری در سود و زیان را از بین می‌برد. ایراد اساسی اعمال روش اولین صادره از اولین وارده این است که در پایان سال مالی، در صورت سود و زیان، بهای تمام شده جاری با فروش‌های جاری مطابقت داده نمی‌شود. به عبارت دیگر هنگامی که قیمت‌ها روند صعودی دارند، سود خالص گزارش شده بیشتر از میزان واقعی خواهد بود، در نتیجه مالیات بیشتری پرداخت خواهد شد که این امر منجر به خروج وجه نقد بیشتر از واحد تجاری می‌شود.

مثال ۹-۷- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۶-۷، چنانچه شرکت دریا از روش اولین صادره از اولین وارده و سیستم ثبت ادواری استفاده نماید،

مطلوبست: محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان آبان‌ماه و بهای تمام شده کالای فروش‌رفته طی آبان‌ماه
حل: در روش اولین صادره از اولین وارده، موجودی کالای پایان دوره از آخرین خریدها تشکیل می‌شود، یعنی:

$$400 \times 46 = 18,400$$

بهای تمام شده کالای فروش‌رفته نیز از کسر نمودن بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش به دست می‌آید، یعنی:

$$68,800 - 18,400 = 50,400$$

مثال ۱۰-۷- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۶-۷، چنانچه شرکت دریا از روش اولین صادره از اولین وارده و سیستم ثبت دائمی استفاده نماید،

مطلوبست: محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان آبان‌ماه و بهای تمام شده کالای فروش‌رفته طی آبان‌ماه

حل:

موجودی			فروش (صادر)			خرید (وارده)			شرح	تاریخ
مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد		
۲۰,۰۰۰	۴۰	۵۰۰				۲۰,۰۰۰	۴۰	۵۰۰	موجودی	۸/۱
۱۲,۰۰۰		۳۰۰	۸,۰۰۰	۴۰	۲۰۰				فروش	۸/۵
۳۷,۸۰۰		۹۰۰				۲۵,۸۰۰	۴۳	۶۰۰	خرید	۸/۸
			۱۲,۰۰۰	۴۰	۳۰۰				فروش	۸/۱۲
۲۱,۵۰۰		۵۰۰	۴,۳۰۰	۴۳	۱۰۰					
۴۴,۵۰۰		۱,۰۰۰				۲۳,۰۰۰	۴۶	۵۰۰	خرید	۸/۲۰
			۲۱,۵۰۰	۴۳	۵۰۰				فروش	۸/۳۰
۱۸,۴۰۰		۴۰۰	۴,۶۰۰	۴۶	۱۰۰					

همان‌طور که در جدول فوق مشخص است، تعداد موجودی کالای پایان آبان‌ماه ۴۰۰ واحد و بهای تمام شده موجودی کالای پایان آبان‌ماه ۱۸,۴۰۰ ریال می‌باشد. بهای تمام شده کالای فروش‌رفته نیز از کسر نمودن موجودی کالای پایان دوره از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش به دست می‌آید، یعنی:

$$68,800 - 18,400 = 50,400$$

بهای تمام شده کالای فروش‌رفته از جمع ستون صادره جدول فوق نیز به دست می‌آید، یعنی:

$$8,000 + 12,000 + 4,300 + 21,500 + 4,600 = 50,400$$

روش اولین صادره از آخرین وارده

در روش تولید اولین صادره از آخرین وارده فرض بر این است که موجودی‌هایی که اخیراً تولید یا خریداری شده‌اند، ابتدا به فروش رسیده یا در فرایند تولید مصرف می‌شوند. روش اولین صادره از آخرین وارده در هر دو سیستم ثبت ادواری و دائمی موجودی‌های کالا قابل استفاده می‌باشد، اما نتایج حاصل بکارگیری آن لزوماً در هر دو سیستم یکسان نخواهد بود، چرا که در سیستم ثبت ادواری فرض می‌شود که آخرین خریدهای دوره، در طول دوره مالی فروخته شده یا مصرف شده‌اند، در حالی که در سیستم ثبت دائمی فرض می‌شود که آخرین خریدهای قبل از فروش یا مصرف مورد نظر، فروخته شده یا مصرف شده‌اند، لذا در سیستم ثبت دائمی ممکن است آخرین خریدهای آخر چندین بار در محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته یا مصرف شده ملحوظ شود.

در صورت بکارگیری روش اولین صادره از آخرین وارده بهای تمام شده کالای فروش رفته به جدیدترین قیمت‌ها ارزیابی می‌شود که این موضوع باعث تطابق مناسب هزینه‌ها با درآمد (رعایت اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد) می‌گردد. همچنین در مواردی که قیمت‌ها روند صعودی دارند، بکارگیری این روش باعث بهبود جریان وجوه نقد (از طریق کاهش در مالیات پرداختی) می‌شود. از مزایای دیگر روش اولین صادره از آخرین وارده این است که در مواردی که قیمت‌ها دستخوش نوسانات شدید بازار است، با بکارگیری این روش سودهای گزارش شده در دوره‌های مختلف تقریباً معقول و یکنواخت اندازه‌گیری می‌شود.

گرچه مفهوم روش اولین صادره از آخرین وارده ساده است، اما بکارگیری این روش اغلب مشکل و مستلزم ثبت و نگهداری مدارک تفصیلی بوده و محاسبات آن با پیچیدگی همراه است. همچنین در مواردی که قیمت‌ها روند صعودی دارند، ارزیابی موجودی‌های کالا به قیمت‌های قدیمی باعث می‌شود که موجودی‌های کالا کمتر از خالص ارزش بازیافتی در ترازنامه گزارش شوند.

مثال ۱۱-۷ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۶-۷، چنانچه شرکت دریا از روش اولین صادره از آخرین وارده و سیستم ثبت ادواری استفاده نماید،

مطلوبست: محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان آبان‌ماه و بهای تمام شده کالای فروش رفته طی آبان‌ماه

حل: در روش اولین صادره از آخرین وارده، موجودی کالای پایان دوره از اولین خریدها تشکیل می‌شود، یعنی:

$$400 \times 40 = 16,000$$

بهای تمام شده کالای فروش رفته نیز از کسر نمودن بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش به دست می‌آید، یعنی:

$$68,800 - 16,000 = 52,800$$

ادرس بنده ۳۰ است. با توجه به حسابداری شماره ۸ ایران، روش اولین صادره از آخرین وارده معمولاً جهت ارزیابی موجودی مواد و کالا مناسب نیست. کاربرد آن اغلب منجر به مبالغی بابت موجودی مواد و کالا در ترازنامه خواهد گردید که هیچ رابطه‌ای با سطح اخیر مخارج ندارد. در صورت استفاده از روش مذکور به تنها مبالغ منعکس شده بابت دارایی‌های جاری گمراه‌کننده است. بلکه اگر سطح موجودی‌ها کاهش و قیمت‌های قدیمی‌تر به سود و زیان راه یابد، نتایج بعدی نیز به طور بالقوه محدود خواهد شد.

مثال ۱۲-۷. در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۶-۷، چنانچه شرکت دریا از روش اولین صادره از آخرین وارده و سیستم ثبت بهای تمامه استفاده نماید.

مضروبست محاسبه بهای تمامه شده موجودی کالای پایان آبان ماه و بهای تمامه شده کالای فروش رفته طی آبان ماه

حل:

موجودی			فروش (صادرده)			خرید (واردده)			شرح	تاریخ
مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد		
۲۰,۰۰۰	۴۰	۵۰۰				۲۰,۰۰۰	۴۰	۵۰۰	موجودی	۱
۱۲,۰۰۰		۳۰۰	۸,۰۰۰	۴۰	۲۰۰				فروش	۱۵
۳۷,۸۰۰		۹۰۰				۲۵,۸۰۰	۴۳	۶۰۰	خرید	۱۱
۲۰,۶۰۰		۵۰۰	۱۷,۲۰۰	۴۳	۴۰۰				فروش	۱۱۳
۴۳,۶۰۰		۱,۰۰۰				۲۳,۰۰۰	۴۶	۵۰۰	خرید	۱۳۰
			۲۳,۰۰۰	۴۶	۵۰۰				فروش	۱۳۰
۱۶,۳۰۰		۴۰۰	۴,۳۰۰	۴۳	۱۰۰					

همان طور که در جدول فوق مشخص است، تعداد موجودی کالای پایان آبان ماه ۴۰۰ واحد و بهای تمامه شده موجودی کالای پایان آبان ماه ۱۶,۳۰۰ ریال می باشد. بهای تمامه شده کالای فروش رفته نیز از کسر نمودن موجودی کالای پایان دوره از بهای تمامه شده کالای آماده برای فروش به دست می آید، یعنی:

$$۶۸,۸۰۰ - ۱۶,۳۰۰ = ۵۲,۵۰۰$$

بهای تمامه شده کالای فروش رفته از جمع ستون صادره جدول فوق نیز به دست می آید، یعنی:

$$۸,۰۰۰ + ۱۷,۲۰۰ + ۲۳,۰۰۰ + ۴,۳۰۰ = ۵۲,۵۰۰$$

انحرافات از اصل بهای تمام شده در حسابداری موجودی‌های مواد و کالا

نتیجه‌دهی حسابداری در شرایطی که منجر به انحراف از اصل بهای تمام شده یا در حسابداری موجودی‌های مواد و کالا منجر شده است. انحرافات از اصل بهای تمام شده را می‌توان به شرح زیر طبقه‌بندی کرد:

۱- اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

۲- خالص ارزش فروش

۳- بهای جایگزینی

اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

چنانچه عواملی مانند آسیب‌دیدگی، ناباب شدن، کاهش قیمت فروش، افزایش هزینه‌ها و مواردی از این قبیل منجر شود که خالص ارزش فروش کمتر از بهای تمام شده گردد، به دلیل قابل پیش‌بینی بودن زیان در آینده و به منظور تأمین هدف سودمندی اطلاعات حسابداری، انحراف از اصل بهای تمام شده (به پیروی از اصل محافظه‌کاری) برای ارزیابی موجودی‌های مواد و کالا مجاز شناخته شده است. در چنین شرایطی، موجودی‌های مواد و کالا باید به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزیابی شود و مبالغ غیرقابل بازیافت به عنوان "هزینه کاهش ارزش موجودی مواد و کالا" به سود و زیان منظور گردد.

روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش مبتنی بر دو اصل اساسی حسابداری است:

۱- اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد - حاکی از آن است که زیان کاهش ارزش موجودی‌های مواد و کالا باید در دوره‌ای به عنوان هزینه شناسایی شود که کاهش ارزش در آن رخ داده است.

۲- اصل محافظه‌کاری - در ارتباط با قرائن نامی باشد و حاکی از آن است که موجودی‌های مواد و کالا به عنوان یکی از اقلام دارایی باید به اقل قیمت گزارش شود.

برای بکارگیری روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، لازم است با اصطلاحات زیر آشنا شویم:

۱- بهای تمام شده - عبارت است از بهای تمام شده واقعی یک واحد کالا که براساس اصل بهای تمام شده تاریخی و با استفاده از یکی از روش‌های ارزیابی موجودی‌های مواد و کالا محاسبه می‌گردد.

۲- بهای فروش - عبارت است از قیمت جاری پیشنهادی به مشتریان در روال عادی عملیات.

۳- خالص ارزش فروش - عبارت است از بهای فروش پس از کسر مخارج برآوردی تکمیل، بازاریابی، فروش و توزیع.

۴- بهای جایگزینی - عبارت است از مخارجی که باید برای خرید یا ساخت یک قلم موجودی کاملاً مشابه تحمل شود.

نحوه بکارگیری روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش بدین صورت است که پس از محاسبه خالص ارزش فروش این مبلغ با بهای تمام شده مقایسه می‌شود و هر کدام کمتر بود، مبنای ارزیابی موجودی کالا قرار می‌گیرد. چنانچه تعیین خالص ارزش فروش موجودی‌ها به دلایل مختلف از قبیل نوسان در قیمت‌های فروش، به گونه‌ای قابل اتکا امکان‌پذیر نباشد و احتمال رود که بهای جایگزینی در حد متعارفی کمتر از خالص ارزش فروش باشد، بهای جایگزینی می‌تواند تقریبی قابل قبول برای خالص ارزش فروش تلقی شود.

لازم به ذکر است در مواردی که خالص ارزش فروش موجودی مواد اولیه کمتر از بهای تمام شده آن باشد، مشروط بر این که کالاهایی که از مواد مزبور ساخته شده (بعد از منظور کردن قیمت خرید مواد در بهای تمام شده کالا) بتواند با سود به فروش برسد، مبلغ دفتری مواد اولیه کاهش نمی‌یابد.

مثال ۱۴-۷- اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳۸۱ در ارتباط با کالای الف از مدارک حسابداری شرکت بهار استخراج شده است:

ریال	
۱۸,۰۰۰	بهای تمام شده
۲۰,۰۰۰	بهای فروش
۱۷,۰۰۰	بهای جایگزینی
۲,۵۰۰	هزینه‌های برآوردی فروش

مطلوبست: تعیین ارزش موجودی کالا جهت انعکاس در صورت‌های مالی با استفاده از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش
حل:

$$خالص ارزش فروش = ۲۰,۰۰۰ - ۲,۵۰۰ = ۱۷,۵۰۰$$

چون خالص ارزش فروش (۱۷,۵۰۰ ریال) از بهای تمام شده (۱۸,۰۰۰ ریال) کمتر است، بنابراین موجودی کالای پایان دوره به خالص ارزش فروش در صورت‌های مالی منعکس می‌گردد و مبلغ ۵۰۰ ریال (۱۸,۰۰۰ - ۱۷,۵۰۰) به عنوان زیان ناشی از کاهش ارزش موجودی کالا شناسایی می‌شود.

نحوه ثبت و گزارشگری نتایج حاصل از بکارگیری روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

برای ثبت زیان تحقق نیافته ناشی از کاهش ارزش موجودی‌های مواد و کالا در پایان دوره مالی، سند حسابداری زیر صادر می‌گردد:

× هزینه کاهش ارزش موجودی مواد و کالا

× ذخیره کاهش ارزش موجودی مواد و کالا

"هزینه کاهش ارزش موجودی مواد و کالا" در صورت سود و زیان تحت عنوان سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی نشان داده می‌شود و "ذخیره کاهش ارزش موجودی مواد و کالا" در ترازنامه از بهای تمام شده موجودی مواد و کالا کسر می‌شود. حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی مواد و کالا یک حساب دائمی است که در پایان هر سال مالی، با توجه به مبلغ ذخیره مورد نیاز، تعدیلات لازم در آن انجام می‌شود.

مثال ۱۶-۷- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۴-۷،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

۱۳۸۱/۱۲/۲۹ هزینه کاهش ارزش موجودی کالا ۵۰۰

ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا ۵۰۰

هرگاه شرایطی که قبلاً منجر به انعکاس ارزش موجودی‌ها به مبلغی کمتر از بهای تمام شده گردیده، دیگر برقرار نباشد و در دوره جاری به دلیل افزایش در خالص ارزش فروش، موجودی‌ها به مبلغ بیشتری ارزیابی گردد، هرگونه افزایشی از این بابت در دوره جاری باید به عنوان درآمد یا کاهش هزینه دوره جاری (حداکثر تا حد میزان کاهش قبلی) شناسایی شود.

فصل هشتم

حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود

تقریباً تمام واحدهای تجاری برخی از دارایی‌های خود را به منظور استفاده بلندمدت تحصیل می‌کنند. این گونه دارایی‌ها که اصطلاحاً "دارایی‌های عملیاتی" نامیده می‌شوند، دارایی‌هایی هستند که (۱) به منظور استفاده در تولید محصول یا عرضه کالاها و خدمات، اجازه به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد تجاری نگهداری می‌شوند، و (۲) انتظار می‌رود که بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار گیرند.

دارایی‌های عملیاتی به دو گروه عمده زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

۱- دارایی‌های عملیاتی مشهود

۲- دارایی‌های عملیاتی نامشهود

دارایی‌های عملیاتی مشهود

دارایی‌های عملیاتی مشهود به دارایی‌هایی گفته می‌شود که دارای موجودیت عینی بوده و قابل رؤیت می‌باشند و به طور مؤثر در روال عادی عملیات واحد تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرند. این گونه دارایی‌ها که در مقایسه با دارایی‌های جاری از گردش کمتری برخوردار بوده و ارزش اقتصادی بیشتری دارند، عموماً شامل زمین، ساختمان، ماشین‌آلات و انواع تجهیزات می‌باشند و معمولاً تحت عنوان "دارایی‌های ثابت مشهود" یا "اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات" در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شوند. ویژگی‌های عمده دارایی‌های ثابت مشهود به شرح زیر است:

الف - ماهیت فیزیکی و مشهود دارند.

ب - به منظور استفاده در عملیات (و نه برای فروش مجدد) تحصیل می‌شوند.

ج - دارای عمر مفید نسبتاً طولانی بوده و منافع اقتصادی آن‌ها مربوط به بیش از یک دوره مالی است.

دارایی‌های ثابت مشهود برحسب ماهیتی که دارند به سه گروه فرعی زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

۱- دارایی‌های استهلاک‌پذیر - نظیر ساختمان، ماشین‌آلات و تجهیزات که دارای عمر اقتصادی محدود می‌باشند و در اثر

- استفاده و گذشت زمان فرسوده شده و از ارزش آن‌ها کاسته می‌شود. از این رو، طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد، بهای تمام شده این‌گونه دارایی‌ها طی عمر مفید آن‌ها به خدمات یا محصولات تولید شده تخصیص می‌یابد.^۱
- ۲- دارایی‌های استهلاک‌ناپذیر - نظیر زمین که معمولاً دارای عمر اقتصادی نامحدود است و برخلاف سایر دارایی‌ها در نتیجه استفاده یا گذشت زمان تحلیل با از بین نمی‌رود.^۲
- ۳- دارایی‌های نقصان‌پذیر - نظیر جنگل‌ها، مراتع، معادن و سایر منابع و ذخایر طبیعی که در اثر استخراج و بهره‌برداری تهی شده و ارزش آن‌ها به تدریج کاهش می‌یابد. این‌گونه دارایی‌ها مادامی که استخراج نگردیده‌اند معمولاً در گروه جداگانه‌ای تحت عنوان "منابع و ذخایر طبیعی" در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شوند، اما پس از استخراج به عنوان موجودی کالا گزارش می‌شوند.

دارایی‌های عملیاتی نامشهود

دارایی‌های عملیاتی نامشهود به دارایی‌هایی گفته می‌شود که در روال عادی عملیات واحد تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرد، اما برخلاف دارایی‌های مشهود فاقد موجودیت عینی بوده و قابل رؤیت نمی‌باشند. این‌گونه دارایی‌ها در اثر گذشت زمان ارزش اولیه خود را از دست داده و مستهلک می‌شوند. دارایی‌های نامشهود معمولاً شامل سرقفلی محل کسب، حق امتیاز آب و برق و تلفن، حق اختراع، حق تألیف و علائم تجاری می‌باشد. حسابداری دارایی‌های نامشهود در فصل نهم به تفصیل مورد بحث قرار خواهد گرفت.

حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود^۳

حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود در شش بخش جداگانه به ترتیب زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

- ۱- تعیین بهای تمام شده دارایی‌های ثابت مشهود
- ۲- طرق تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود
- ۳- مخارج پس از تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود
- ۴- استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود
- ۵- کنارگذاری و واگذاری دارایی‌های ثابت مشهود
- ۶- نحوه انعکاس دارایی‌های ثابت مشهود در صورت‌های مالی

۱- تعیین تخصیص بهای تمام شده دارایی‌های ثابت مشهود طی عمر مفید آن استهلاک نامیده می‌شود که در ادامه این فصل به تفصیل مورد بحث قرار خواهد گرفت.

۲- در برخی موارد مانند زمین‌های کشاورزی، زمین نیز ممکن است برای مدت محدودی قابل استفاده بوده و پس از چندین سال به عللی مانند از دست دادن حاصل‌خیزی زمین، خشک‌سالی، فرسایش خاک و یا از دست دادن بازدهی به سبب کشت‌های پیاپی، قابلیت استفاده خود را از دست داده و به شکل بلااستفاده درآید. در این‌گونه موارد، زمین نیز یک دارایی استهلاک‌پذیر محسوب می‌شود.

۳- حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود با فروش تداوم فعالیت و بر مبنای اصل بهای تمام شده تاریخی و اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد و در نظر گرفتن کیفیت "اهمیت" انجام می‌گیرد.

بهای تمام شده تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود

دارایی‌های ثابت باید معادل بهترین برآورد از ارزش متعارف^۱ خود در تاریخ تحصیل ثبت شوند. بهترین برآورد ارزش متعارف دارایی معمولاً بهای تمام شده آن در تاریخ تحصیل می‌باشد.^۲ بهای تمام شده دارایی ثابت مشهود متشکل از بهای خرید نقدی (شامل حقوق و عوارض گمرکی و مالیات‌های غیرقابل استرداد خرید) و هرگونه مخارج مرتبط مستقیمی است که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری تحمل می‌شود. نمونه‌هایی از مخارج مرتبط مستقیم عبارت است از:

الف - مخارج آماده‌سازی محل نصب

ب - مخارج حمل و نقل اولیه

ج - مخارج نصب

د - مخارج پیاده‌سازی و جابجایی دارایی قدیمی

ه - حق‌الزحمه‌های فنی از قبیل حق‌الزحمه مهندسان و معماران

و - مخارج راهداندازی و سایر مخارج قبل از مرحله تولید که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری ضرورت داشته باشد.

اقدام زیر نباید در محاسبه بهای تمام شده دارایی ثابت مشهود منظور شود:

الف - تخفیفات تجاری

ب - تخفیفات نقدی خرید (بدون توجه به استفاده یا عدم استفاده از آن)

ج - هزینه‌های تأمین مالی (به استثنای الزامات استاندارد "حسابداری مخارج تأمین مالی")

د - مخارج سربار اداری و عمومی

ه - مخارج آموزش کارکنان که برای فراگیری طرز کار ماشین‌آلات پرداخت می‌شود.

و - هزینه مالیات و بیمه که بعد از تاریخ تحصیل دارایی هر ساله پرداخت می‌شود.

ز - مخارج غیرعادی که در ارتباط با تحصیل دارایی پرداخت می‌شود، مانند جریمه تأخیر در پرداخت حقوق گمرکی

ح - زیان‌های عملیاتی اولیه که تا قبل از رسیدن به سطح عملکرد برنامه‌ریزی شده دارایی واقع می‌گردد.

در ادامه، نحوه محاسبه بهای تمام شده برخی از اقلام عمده دارایی که در ترازنامه تحت سرفصل دارایی‌های ثابت مشهود

طبقه‌بندی می‌شود، تشریح می‌گردد.

ارزش متعارف یا ارزش منصفانه مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور مبادله کنند. ارزش متعارف می‌تواند از طریق مظنه قسمت بازار، ارزیابی‌های مستقل، برآورد یا سایر شواهد و مدارک موجود تعیین شود.

آهرچند در شرایط تورمی ارزیابی دارایی‌های ثابت به بهای تمام شده تاریخی مورد انتقاد بسیاری از حسابداران قرار گرفته است، اما بنا به دلایل زیر هنوز

بهای تمام شده تاریخی پذیرفته‌شده‌ترین روش ارزیابی در صورت‌های مالی است:

۱- بهای تمام شده در تاریخ تحصیل، بهترین معیاری است که ارزش دارایی را در آن زمان تعیین می‌کند.

۲- بهای تمام شده مبتنی بر یک مبادله واقعی (و نه فرضی) است، بنابراین قابل رسیدگی می‌باشد.

۳- سود یا زیان ناشی از نگهداری دارایی‌ها تنها باید در زمان فروش شناسایی شود.

زمین و مستحقات در زمین

نمونه مخارج لازم برای تحصیل زمین و آماده‌سازی آن برای استفاده مورد نظر به عنوان بخشی از بهای تمام شده زمین محسوب می‌شود. اصولاً بهای تمام شده زمین شامل اقلام زیر می‌باشد:

- ۱- بهای خرید زمین
- ۲- مخارج مربوط به معامله و انتقال سند مالکیت نظیر کارمزد دلالتی، مخارج تفکیک زمین، مالیات مستغلات و حق الثبت
- ۳- مخارجی که برای آماده‌سازی زمین جهت استفاده مورد نظر انجام می‌شود، مانند تسطیح و خاکبرداری، خاک‌ریزی و مخارج تخریب ساختمان قدیمی مستقر در زمین خریداری شده (پس از کسر عواید حاصل از فروش مصالح اسقاطی)
- مخارج آماده‌سازی زمین تا سقف ارزش متعارف زمین به بهای تمام شده زمین و مازاد آن به عنوان هزینه دوره منظور می‌شود

منظور از مستحقات در زمین عواملی هستند که به غیر از ساختمان‌ها و تأسیسات بر روی زمین احداث می‌شوند. چنانچه مستحقاتی که در زمین ایجاد می‌شود دارای عمر اقتصادی نامعین باشد و یا نگهداری و جایگزینی آن برعهده شهرداری محال باشد (نظیر محوطه‌سازی زمین، احداث فاضلاب، ساختن پیاده‌رو و چراغانی خیابان) بهای تمام شده آن‌ها به بهای تمام شده زمین اضافه می‌شود و مشمول محاسبه استهلاک نمی‌گردد، اما اگر مستحقات ایجاد شده عمر اقتصادی معینی داشته باشند (نظیر دیوارکشی دور زمین کارخانه، نرده‌کشی، جدول‌بندی، آسفالت محوطه و احداث پارکینگ) باید در حسب "مستحقات در زمین" ثبت و طی عمر مفید آن‌ها مستهلک گردند.

مثال ۸-۱- شرکت ژاله در سال ۱۳۸۱ یک دستگاه ساختمان قدیمی به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده و قصد دارد آن را تخریب و ساختمان جدیدی احداث نماید. شرکت هزینه‌های زیر را در این ارتباط متحمل شده است:

ریال

۸۰,۰۰۰

مالیات نقل و انتقال سند مالکیت

۳۰,۰۰۰

کارمزد پرداختی به بنگاه معاملات ملکی

۴۵,۰۰۰

هزینه تخریب ساختمان قدیمی

۱۵,۰۰۰

عواید حاصل از فروش مصالح ساختمان قدیمی

۱۸,۰۰۰

هزینه خاکبرداری و تسطیح زمین

۱۲,۰۰۰

هزینه حفر چاه عمیق

۱۶,۰۰۰

هزینه دیوارکشی دور زمین

مطلوبست: محاسبه بهای تمام شده زمین

حل:

$$600,000 + 80,000 + 30,000 + (45,000 - 15,000) + 18,000 = 758,000 \quad \text{بهای تمام شده زمین}$$

هزینه حفر چاه عمیق و هزینه دیوارکشی دور زمین جزء "مستحقات در زمین" محسوب شده و به بهای تمام شده زمین اضافه نمی‌شود.

نحوه انعکاس زمین در ترازنامه

اصولاً زمین به عنوان دارایی ثابت مشهود در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شود. با این وجه، زمین‌هایی که به قصد سرمایه‌گذاری یا توسعه آتی کارخانه نگهداری می‌شوند و در روال عادی عملیات تجاری مورد استفاده قرار نمی‌گیرند نباید تحت سرفصل دارایی‌های ثابت مشهود طبقه‌بندی شود و باید تحت عنوان "سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت" در ترازنامه طبقه‌بندی گردد. همچنین زمینی که توسط مشاورین املاک به قصد فروش خریداری می‌شود باید تحت عنوان "سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت" در قسمت دارایی‌های جاری در ترازنامه طبقه‌بندی شود.

ساختمان

بهای تمام شده ساختمان دربرگیرنده تمامی مخارجی است که برای تحصیل ساختمان و آماده‌سازی آن برای استفاده مورد نظر انجام می‌شود. واحد تجاری ممکن است از طریق خرید ساختمان آن را تحصیل نماید یا خود اقدام به ساخت آن کند و در این که برای ساخت آن با یک پیمانکار قرارداد منعقد نماید.

هنگامی که ساختمان از طریق خرید تحصیل می‌شود بهای تمام شده آن شامل مبلغ پرداختی بابت خرید و هزینه‌های جانبی نظیر هزینه‌های نقل و انتقال سند مالکیت، مبلغ پرداختی به شهرداری بابت تغییر کاربری و کلیه مخارج قانونی می‌باشد. چنانچه واحد تجاری خود رأساً اقدام به احداث ساختمان نماید، بهای تمام شده آن شامل کلیه مخارج پرداختی بابت هزینه‌های طراحی و مهندسی، هزینه اخذ پروانه ساخت، مخارج خاکبرداری، مواد و مصالح مصرفی، دستمزد و سریار ساخت، مخارج تأمین مالی طی دوره ساخت، مخارج احداث کارگاه و سایر تأسیساتی که در طول دوره ساخت به وجود می‌آید و هزینه تخریب آن‌ها در پایان احداث ساختمان می‌باشد.

هنگام تصمیم‌گیری در مورد ساختمان قدیمی (متعلق به واحد تجاری) و موجود در محلی که قرار است ساختمان جدید احداث شود یک سؤال پیش می‌آید و آن این که مخارج تخریب ساختمان قدیمی بخشی از بهای تمام شده زمین است یا بهای تمام شده ساختمان؟ در پاسخ باید گفت که مخارج تخریب قابل انتقال به حساب زمین یا ساختمان نیست و این گونه مخارج باید به عنوان زیان ناشی از تخریب ساختمان قدیمی ثبت شود، زیرا این گونه مخارج مربوط به ساختمان قدیمی است. در مورد ساختمان‌هایی که از طریق انعقاد قرارداد با پیمانکار احداث می‌شود، بهای تمام شده ساختمان شامل کل مبلغ قرارداد و مخارج آماده‌سازی ساختمان برای استفاده مورد نظر می‌باشد.

ماشین‌آلات و تجهیزات

بهای تمام شده ماشین‌آلات و تجهیزات (شامل وسائط نقلیه، اثاثه و منصوبات، قالب‌ها و ابزارآلات) معمولاً از اجزای زیر تشکیل می‌شود:

- ۱- قیمت خرید پس از کسر کلیه تخفیفات تجاری و نقدی
- ۲- هزینه حمل و نقل و بارگیری و بیمه (در طول دوره حمل)
- ۳- حقوق و عوارض کمربکی و سود بازرگانی واردات (در خریدهای خارجی)
- ۴- مخارجی که برای راه‌اندازی ماشین‌آلات تا مرحله بهره‌برداری انجام می‌شود، مانند هزینه ساخت فونداسیون، هزینه مونتاژ و نصب و راه‌اندازی و حق الزحمه خدمات فنی
- ۵- مخارج بازسازی و مرمت که برای قابل استفاده ساختن ماشین‌آلات دست دوم خریداری شده انجام می‌شود.

۱- نحوه محاسبه بهای تمام شده دارایی‌هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود احداث می‌کند در ادامه همین فصل به تفصیل مورد بحث قرار خواهد گرفت.

نارمه ردآوری است هزینه آموزش کارکنان که برای فراگیری طرز کار ماشین آلات پرداخت می شود و همچنین هزینه های غیر عادی نظیر جریمه تأخیر در پرداخت حقوق گمرکی یا ته میر قطعاتی از ماشین آلات که در اثر حمل و نقل آسیب دیده است نباید در بهای تمام شده ماشین آلات منظور شود.

مثال ۸-۲- شرکت تولدی شینم در سال ۱۳۸۱ ماشین آلات جدیدی به مبلغ ۷۰۰,۰۰۰ ریال خریداری و جایگزین ماشین آلات قدیمی نموده است. شرکت در این ارتباط هزینه های زیر را متحمل شده است:

ریال

۳۵,۰۰۰

هزینه حمل ماشین آلات

۲۵,۰۰۰

هزینه پیاپی سازی و جایجایی ماشین آلات قدیمی

۴۰,۰۰۰

هزینه نصب و راه اندازی ماشین آلات جدید

۲۰,۰۰۰

هزینه آموزش کارکنان جهت فراگیری طرز کار ماشین آلات

همچنین مبلغ ۱۵,۰۰۰ ریال مواد اولیه جهت راه اندازی آزمایشی ماشین آلات جدید مصرف شده است که برای رساندن ماشین آلات به وضعیت قابل بهره برداری ضرورت داشته است.

موضوع است: محاسبه بهای تمام شده ماشین آلات

حل:

$$۷۰۰,۰۰۰ + ۳۵,۰۰۰ + ۲۵,۰۰۰ + ۴۰,۰۰۰ + ۱۵,۰۰۰ = ۸۱۵,۰۰۰$$

بهای تمام شده ماشین آلات

بهسازی در اموال استیجاری

معمولاً اجاره های بلندمدت ایجاب می کند که بر روی دارایی های مورد اجاره تأسیسات یا مستحدثاتی (نظیر دیوارکشی و محوطه سازی) توسط مستأجر ایجاد شود. تأسیسات ایجاد شده به گونه ای است که پس از پایان یافتن دوره اجاره، این گونه دارایی ها به مؤجر یا مالک دارایی تعلق می گیرد و مستأجر صرفاً در طول دوره اجاره حق استفاده از این دارایی ها را دارد. بهای تمام شده این گونه تأسیسات در حسابی تحت عنوان "بهسازی در اموال استیجاری" ثبت و در ترازنامه معمولاً در بخش دارایی های ثابت مشهود طبقه بندی می شود.^۱ بهسازی در اموال استیجاری در طول عمر مفید دارایی یا مدت اجاره، هر کدام کوتاه تر باشد، مستهلک می شود.

مثال ۸-۳- شرکت بنفشه در ابتدای سال ۱۳۸۱ ساختمانی را به مدت ۵ سال اجاره نمود. ساختمان جهت استفاده مورد نظر شرکت بنفشه نیاز به انجام مخارجی داشت که با رضایت مؤجر مقرر شد این کار با هزینه شرکت صورت گیرد. هزینه های بهسازی مذکور بالغ بر ۴۰۰,۰۰۰ ریال گردید. عمر مفید مخارج بهسازی ۸ سال می باشد.

مطلوب است: محاسبه هزینه استهلاک بهسازی در اموال استیجاری در سال ۱۳۸۱

حل:

$$۴۰۰,۰۰۰ \div ۵ = ۸۰,۰۰۰$$

هزینه استهلاک سالانه

۱- برخی از حسابداران با این استدلال که دارایی های مزبور در پایان مدت اجاره به مؤجر منتقل می شود و بیشتر به صورت نوعی "حق" می باشد، آن را جزء دارایی های نامشهود طبقه بندی می کنند.

طرق تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود

روش‌های مختلف تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود به شرح زیر است:

- ۱- تحصیل در نتیجه ثابت مشهود به طور نقد
- ۲- تحصیل دارایی ثابت مشهود به طور نسبه
- ۳- تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق صدور اسناد بلندمدت
- ۴- تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق صدور سهام
- ۵- تحصیل گروهی از دارایی‌های ثابت مشهود به صورت یکجا
- ۶- تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق معاوضه
- ۷- تحصیل دارایی ثابت مشهود به طور رایگان (از طریق اهدا)
- ۸- تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق ساخت یا احداث
- ۹- تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق قرارداد اجاره سرمایه‌ای^۱

تحصیل دارایی ثابت مشهود به طور نقد

خرید دارایی به طور نقد متداول‌ترین شیوه تحصیل دارایی است. در مواردی که دارایی ثابت مشهود به طور نقد خریداری می‌شود بهای تمام شده دارایی تحصیل شده معادل وجوه نقد پرداخت شده می‌باشد.

تحصیل دارایی ثابت مشهود به طور نسبه

در مواردی که دارایی ثابت مشهود به صورت اعتباری (نسیه) خریداری می‌شود، بهای تمام شده آن معادل قیمت نقدی دارایی (پس از کسر هر نوع تخفیفات نقدی) است. چنانچه خریدار به هر دلیلی نتواند در مدت زمان تعیین شده از تخفیفات نقدی استفاده کند، هرگونه تفاوت بین قیمت نقدی و کل مبالغ پرداختی در حسابی تحت عنوان "تخفیفات نقدی استفاده نشده" ثبت و در صورت سود و زیان جزء هزینه‌های مالی گزارش می‌شود.

مثال ۲-۸- شرکت فرگس در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱ یک دستگاه کامپیوتر به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال با شرط (ن/۹۰ - ۳/۳۰) خریداری نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱

حل:

$$۵۰۰,۰۰۰ \times (۱ - ۳\%) = ۴۸۵,۰۰۰$$

قیمت نقدی کامپیوتر

۴۸۵,۰۰۰

۱۳۸۱/۳/۱ تجهیزات کامپیوتری

۴۸۵,۰۰۰

حساب‌های پرداختی

۱- تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق قرارداد اجاره سرمایه‌ای در درس حسابداری پیشرفته مورد بحث قرار خواهد گرفت.

تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق صدور اسناد بلندمدت

دارایی های ثابت ممکن است براساس قراردادهای بلندمدت و از طریق صدور اسناد یا دیون رهنی تحصیل شود. بهای تمام شده اینگونه دارایی ها باید معادل قیمت نقدی (ارزش متعارف)، بدون در نظر گرفتن سود تضمین شده (بهره) محاسبه شود. نحوه محاسبه بهای تمام شده دارایی هایی که در ازای صدور اسناد بلندمدت تحصیل می شوند در دو حالت مورد بررسی قرار می گیرد:

۱- ارزش متعارف دارایی تحصیل شده مشخص یا قابل تعیین باشد. در این صورت دارایی تحصیل شده به ارزش متعارف (قیمت نقدی) در دفاتر ثبت شده و هرگونه تفاوت بین ارزش متعارف دارایی و مبلغ اسمی اسناد واگذار شده در حسابی تحت عنوان "کسر اسناد پرداختی" ثبت می گردد و در طول دوره پرداخت بدهی به حساب هزینه سود تضمین شده (بهره) منتقل و مستهلک می شود.

۲- ارزش متعارف دارایی تحصیل شده مشخص یا قابل تعیین نباشد. در این صورت دارایی تحصیل شده براساس ارزش فعلی اسناد واگذار شده در دفاتر ثبت می شود. ارزش فعلی اسناد واگذار شده با توجه به پرداخت های آتی و براساس نرخ متداول سود تضمین شده (بهره) تعیین و مبنای اندازه گیری بهای تمام شده دارایی تحصیل شده قرار می گیرد. هرگونه تفاوت بین ارزش فعلی اسناد واگذار شده و مبلغ اسمی آن ها به حساب "کسر اسناد پرداختی" منظور شده و در طول دوره پرداخت بدهی به حساب هزینه سود تضمین شده (بهره) منتقل و مستهلک می گردد.

مثال ۵-۸- شرکت نسترن در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۱ یک دستگاه کامپیوتر که قیمت نقدی آن ۴۰۰,۰۰۰ ریال بود را به صورت اقساطی خریداری نمود، بدین صورت که مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان پیش قسط پرداخت کرد و مقرر شد مابقی وجه آن را در شش قسط مساوی ماهانه ۶۰,۰۰۰ ریالی پرداخت نماید. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۱

حل:

	تجهیزات کامپیوتری	۱۳۸۱/۶/۱
۴۰۰,۰۰۰	کسر اسناد پرداختی	۶۰,۰۰۰
	وجه نقد	۱۰۰,۰۰۰
	اسناد پرداختی	۳۶۰,۰۰۰
۶ × ۶۰,۰۰۰ =		

مثال ۶-۸- شرکت ارکیده در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ ماشین آلاتی را در ازای پرداخت ۲۰۰,۰۰۰ ریال پیش قسط و صدور سه فقره سفته ۱۰۰,۰۰۰ ریالی که موعد پرداخت اولین قسط آن ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ می باشد، خریداری نمود. در صورتی که نرخ

۱- حساب "کسر اسناد پرداختی" در ترازنامه مستقیماً از مبلغ اسمی اسناد پرداختی کسر می شود. استهلاک کسر اسناد پرداختی نیز به عنوان هزینه مالی در صورت سود و زیان گزارش می شود. همچنین در یادداشت های توضیحی صورت های مالی مواردی مانند مبلغ اسمی و سررسید اسناد و نرخ سود تضمین شده افشا می گردد.

سود تضمین شده مؤثر ۲۰ درصد باشد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱

حل:

$$100,000 \times \frac{1}{(1+20\%)^2} = 210,648$$

$$\frac{200,000}{410,648}$$

ارزش فعلی سه قسط ۱۰۰,۰۰۰ ریالی با نرخ ۲۰٪

پیش قسط

قیمت نقدی ماشین آلات

۴۱۰,۶۴۸ ماشین آلات ۱۳۸۱/۱/۱

۸۹,۳۵۲ کسر اسناد پرداختنی

۲۰۰,۰۰۰ وجوه نقد

۳۰۰,۰۰۰ اسناد پرداختنی

تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق صدور سهام

در برخی موارد واحد تجاری ممکن است دارایی‌های مورد نیاز خود را از طریق صدور سهام تحصیل نماید. در این حالت، واحد تجاری باید ارزش متعارف مبادله را تعیین و دارایی تحصیل شده را براساس آن ثبت نماید. قاعده کلی این است که هرگاه ارزش متعارف دارایی تحصیل شده یا ارزش متعارف سهام واگذار شده در اختیار باشد، هرکدام که به وضوح قابل تعیین و مستندتر باشد، ملاک ثبت قرار می‌گیرد.

در مواردی که سهام شرکت در بورس اوراق بهادار مورد معامله قرار می‌گیرد ارزش بازار سهام به وضوح قابل تعیین می‌باشد، بنابراین دارایی تحصیل شده باید براساس ارزش متعارف سهام صادر شده در دفاتر ثبت گردد. چنانچه سهام شرکت در بورس اوراق بهادار مورد معامله نباشد باید ارزش متعارف دارایی تحصیل شده را به عنوان ارزش متعارف مبادله تعیین و دارایی تحصیل شده را براساس آن در دفاتر ثبت نمود. در صورتی که ارزش بازار سهام و ارزش متعارف دارایی تحصیل شده، هیچ‌کدام به سهولت قابل تعیین نباشد، هیئت مدیره برای تعیین ارزش متعارف مبادله باید از نظرات کارشناسان مستقل استفاده نماید.

مثال ۸-۷- شرکت یاس در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۱ ماشین‌آلاتی را که ارزش متعارف آن ۶۲۵,۰۰۰ ریال می‌باشد در قبال صدور ۵۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی که ارزش بازار هر سهم در این تاریخ در بورس اوراق بهادار ۱,۲۰۰ ریال بود، تحصیل نمود. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۱

حل:

$$500 \times 1,200 =$$

$$500 \times 1,000 =$$

۶۰۰,۰۰۰

۵۰۰,۰۰۰

۱۰۰,۰۰۰

۱۳۸۱/۸/۱ ماشین آلات

سهام عادی

صرف سهام عادی

تحصیل گروهی از دارایی‌های ثابت مشهود به صورت یکجا

در برخی موارد ممکن است واحد تجاری گروهی از دارایی‌ها را به طور یکجا و به یک مبلغ مشخص خریداری نماید. از آنجا که برخی دارایی‌ها ممکن است استهلاک‌پذیر و برخی دیگر استهلاک‌ناپذیر باشند و یا دارای عمر مفید برابر نباشند، ضروری است که دارایی‌های مذکور تفکیک و در حساب‌های جداگانه‌ای ثبت شوند. در این‌گونه موارد، برای محاسبه بهای تمام شده هر یک از اقلام دارایی خریداری شده باید کل بهای تمام شده را بر مبنای ارزش متعارف (نسبی) هر یک از اقلام بین آن‌ها تخصیص داد. ارزش متعارف هر یک از اقلام ممکن است براساس ارزش معاملاتی دارایی یا از طریق ارزیابی توسط کارشناسان رسمی تعیین شود. لازم به یادآوری است مبلغی که در این ارتباط به کارشناس رسمی پرداخت می‌شود با مبلغی که به فروشنده پرداخت گردیده است جمع شده و سپس به نسبت ارزش نسبی هر یک از اقلام بین آن‌ها تسهیم می‌شود.

مثال ۸-۸- شرکت یاسمن در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۹ یک خانه ویلایی را که شامل زمین و ساختمان و مقداری تجهیزات بود، جمعاً به مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. کارشناس رسمی دادگستری دارایی‌های خریداری شده را به شرح زیر ارزیابی نمود:

ریال	
۲۵۰,۰۰۰	زمین
۵۱۴,۰۰۰	ساختمان
۱۹۶,۰۰۰	تجهیزات
<u>۹۶۰,۰۰۰</u>	

هزینه کارشناسی نیز بالغ بر ۱۲,۰۰۰ ریال گردید.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۹

حل:

بهای تمام شده کل دارایی‌های خریداری شده

$$۹۰۰,۰۰۰ + ۱۲,۰۰۰ = ۹۱۲,۰۰۰$$

بهای تمام شده زمین

$$۹۱۲,۰۰۰ \times \frac{۲۵۰,۰۰۰}{۹۶۰,۰۰۰} = ۲۳۷,۵۰۰$$

بهای تمام شده ساختمان

$$۹۱۲,۰۰۰ \times \frac{۵۱۴,۰۰۰}{۹۶۰,۰۰۰} = ۴۸۸,۳۰۰$$

بهای تمام شده تجهیزات

$$۹۱۲,۰۰۰ \times \frac{۱۹۶,۰۰۰}{۹۶۰,۰۰۰} = ۱۸۶,۲۰۰$$

۲۳۷,۵۰۰ زمین ۱۳۸۱/۸/۹

۴۸۸,۳۰۰ ساختمان

۱۸۶,۲۰۰ تجهیزات

۹۱۲,۰۰۰ وجوه نقد

تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق معاوضه

گاهی اوقات واحدهای تجاری دارایی‌های ثابت، دارایی‌های نامشهود یا سایر دارایی‌های غیر پولی نظیر موجودی کالا را از طریق معاوضه با دارایی‌های غیر پولی واحدهای تجاری دیگر تحصیل می‌نمایند. چنین معاملاتی را اصطلاحاً معاملات

غیربولی^۱ می‌نامند. بهای تمام شده چنین دارایی‌هایی براساس ارزش متعارف دارایی تحصیل شده که برابر با ارزش متعارف دارایی واگذار شده بعلاوه سرک نقدی پرداخت شده (یا منهای سرک نقدی دریافت شده) است، اندازه‌گیری شده و هرگونه سود یا زیان ناشی از معاوضه به طور کامل شناسایی می‌شود، زیرا فرض بر این است که فرایند کسب درآمد دارایی قدیمی متوقف شده و فرایند کسب درآمد جدیدی برای دارایی جدید آغاز گردیده است. سود یا زیان ناشی از معاوضه تحت سرفصل "درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی" در صورت سود و زیان گزارش می‌شود.

سود یا زیان ناشی از معاوضه تفاوت بین ارزش متعارف و ارزش دفتری دارایی واگذار شده می‌باشد. در صورتی که ارزش متعارف دارایی واگذار شده بیشتر از ارزش دفتری آن باشد، سود و چنانچه ارزش متعارف دارایی واگذار شده کمتر از ارزش دفتری آن باشد، زیان حاصل خواهد شد. بدیهی است که این سود یا زیان هنگامی واقعی خواهد بود که استهلاک انباشته دارایی واگذار شده به دقت و تا تاریخ معاوضه محاسبه شده باشد. بنابراین در حسابداری معاوضه دارایی‌ها ابتدا باید استهلاک انباشته دارایی واگذار شده به‌هنگام شود، لذا استهلاک از ابتدای دوره مالی تا تاریخ معاوضه محاسبه شده و استهلاک انباشته تعدیل می‌گردد.

باید توجه داشت که در معاوضه دارایی‌ها شناسایی سود توسط یکی از طرفین معامله، دلیل بر شناسایی زیان توسط طرف مقابل نیست زیرا سود یا زیان معاوضه به ارزش متعارف و ارزش دفتری دارایی واگذار شده بستگی دارد.

مثال ۹-۸- شرکت ارغوان در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱ یک دستگاه ماشین‌آلات خود را که بهای تمام شده آن ۸۰۰,۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته آن در این تاریخ ۳۵۰,۰۰۰ ریال بود با یک دستگاه ماشین‌آلات مشابه که ارزش متعارف آن ۶۰۰,۰۰۰ ریال بود معاوضه نمود و در این معاوضه مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت کرد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱

حل:

۶۰۰,۰۰۰	ماشین‌آلات (جدید)	۱۳۸۱/۷/۱
۳۵۰,۰۰۰	استهلاک انباشته ماشین‌آلات	
۸۰۰,۰۰۰	ماشین‌آلات (قدیم)	
۱۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	
۵۰,۰۰۰	سود حاصل از معاوضه	

تحصیل دارایی ثابت مشهود به طور رایگان

گاه ممکن است دارایی‌هایی از طرف سهامداران یا مؤسساتی نظیر سازمان‌های دولتی، مؤسسات غیرانتفاعی و یا سایر اشخاص به واحد تجاری اهدا شود. اهدای این‌گونه دارایی‌ها ممکن است بلاعوض یا مشروط و موقوف به رعایت و تحقق شرایط خاصی باشد.

۱- منظور از معاملات غیربولی، معاملاتی است که دربرگیرنده دارایی‌ها یا بدهی‌های بولی نیست. ممکن است در معاملات غیربولی، مقدار ناچیزی وجه نقد نیز بابت تفاوت ارزش متعارف دارایی‌های معاوضه شده رد و بدل شود که اصطلاحاً به آن سرک نقدی می‌گویند.

هنگامی که دارایی به صورت هدیه دریافت می شود مفهوم دقیق بهای تمام شده بیانگر این است که نباید دارایی دریافت شده را ثبت نمود، اما در این گونه موارد نمی توان اصل بهای تمام شده را مدنظر قرارداد، چرا که خالص دارایی های واحد تجاری در اثر کمک های اهدایی افزایش یافته و این یک واقعیت است که نمی توان آن را نادیده انگاشت.

طبق استانداردهای حسابداری، دارایی هایی که در انتقال یک جانبه^۱ دریافت می شود، باید بر مبنای ارزش متعارف دارایی دریافت شده در دفتر ثبت شود و هرگونه هزینه ای که واحد تجاری بابت خدمات کارشناسی و هزینه های محضری پرداخت می نماید به بهای تمام شده دارایی اضافه گردد.

گر دارایی توسط سهامداران به واحد تجاری اهدا شود به عنوان سرمایه گذاری اضافی پرداخت شده توسط سهامداران تعریف گردیده، در نتیجه به عنوان سرمایه اهدایی جزء حقوق صاحبان سهام منظور می شود.

گر دارایی توسط شخصی غیر از سهامداران به واحد تجاری اهدا شود، دو حالت وجود دارد:

۱- در مواردی که دارایی ثابت مشهود به طور غیر مشروط اهدا می شود. در این صورت دارایی به ارزش متعارف اندازه گیری شده و به عنوان درآمد اهدایی در صورت سود و زیان دوره مالی گزارش می شود.

۲- در مواردی که دریافت دارایی ثابت مشهود موقوف به ایفای تعهداتی از طرف دریافت کننده می باشد. در این صورت ارزش تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض برآورد و در حسابی تحت عنوان "تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض" ثبت می شود. تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض براساس مدت زمان ایفای تعهد یا بر مبنای عمر مفید دارایی اهدا شده به حساب درآمد هدیه منظور می شود. در مواردی که مدت زمان ایفای تعهد یا عمر مفید دارایی اهدا شده به وضوح قابل تعیین نباشد، کمک بلاعوض در دوره دریافت به عنوان درآمد شناسایی می گردد.

مثال ۱۰-۸- مرکز فنی و حرفه ای شهرستان کرج در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ زمینی را در اطراف شهرستان مذکور به شرکت تولیدی کلاک اعطا نموده تا کارخانه شرکت در آنجا احداث شود. شرکت نیز در قبض دریافت زمین مذکور تعهد نموده که ظرف مدت ۵ سال آینده تعداد ۳۰۰ نفر (هر سال ۶۰ نفر) از هنرجویان مرکز فنی و حرفه ای در این شرکت تحت آموزش قرار گیرند. ارزش متعارف زمین مذکور در هنگام اعطای آن به شرکت ۸۰۰,۰۰۰ ریال بوده و هزینه کارآموزی هنرجویان حدوداً ۵۰۰,۰۰۰ ریال برآورد می شود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱

حل:

زمین ۱۳۸۱/۱/۱ ۸۰۰,۰۰۰

تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض ۵۰۰,۰۰۰

درآمد اهدایی ۳۰۰,۰۰۰

۱- انتقال یک جانبه عبارت است از انتقال یک طرفه دارایی ها یا خدمات از واحد تجاری به سایر اشخاص و یا انتقال یک طرفه دارایی ها یا خدمات از صاحبان واحد تجاری یا سایر اشخاص به واحد تجاری.

تحصیل دارایی ثابت مشهود از طریق ساخت یا احداث

واحد‌های تجاری ممکن است علاوه بر فعالیت‌هایی که در روال عادی عملیات خود انجام می‌دهند به دلایل زیر به ساخت دارایی‌های مورد نیاز خود مبادرت نمایند:

- ۱- ساخت یا احداث دارایی توسط خود واحد تجاری مقرون به صرفه باشد.
 - ۲- واحد تجاری بخواهد نسبت به کیفیت و دوره ساخت و مشخصات دارایی مورد نظر خود، کنترل بیشتری اعمال نماید.
- در مورد حسابداری دارایی‌هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود می‌سازد نکات زیر حائز اهمیت بوده و لازم است که به دقت مورد توجه قرار گیرند:

- الف - نحوه محاسبه بهای تمام شده دارایی
- ب - احتساب مخارج تأمین مالی به بهای تمام شده دارایی
- ج - سود یا زیان ناشی از ساخت یا احداث دارایی
- د - نحوه انعکاس دارایی در جریان ساخت در ترازنامه

نحوه محاسبه بهای تمام شده دارایی

بهای تمام شده دارایی‌هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود می‌سازد شامل تمامی مخارجی است که در طول دوره ساخت یا احداث دارایی به طور مستقیم قابل تخصیص به آن دارایی بوده و یا در نتیجه ساخت دارایی به وجود آمده باشد. مانند مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و هزینه سربار که در نتیجه احداث دارایی واقع شده باشد.

در مورد مواد مستقیم و دستمزد مستقیم که برای ساخت دارایی به مصرف می‌رسند هیچ‌گونه مشکلی وجود ندارد، اما در ارتباط با منظور کردن هزینه‌های غیرمستقیم (سربار) دیدگاه‌های متفاوتی وجود دارد. به طور کلی، در خصوص تسهیم هزینه‌های سربار به دارایی‌هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود می‌سازد سه نظریه وجود دارد:

- نظریه اول - عدم تخصیص هرگونه سربار
 - نظریه دوم - تخصیص آن بخش از هزینه‌های سربار که در اثر ساخت دارایی به وجود می‌آید.
 - نظریه سوم - تخصیص سربار اضافی به وجود آمده در اثر ساخت به علاوه سهم معقولی از هزینه‌های سربار عمومی شرکت
- نظریه سوم با اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد مطابقت دارد و در شرایطی که واحد تجاری از حداکثر ظرفیت عملی خود استفاده می‌کند، منطقی‌تر از سایر نظریات است، اما چنانچه واحد تجاری از حداکثر ظرفیت عملی خود استفاده نکند و ظرفیت بلااستفاده داشته باشد، نظریه دوم منطقی‌تر است.

احتساب مخارج تأمین مالی به بهای تمام شده دارایی

واحد‌های تجاری طی مدتی که دارایی‌هایی را به قصد استفاده خود می‌سازند مبالغی را صرف خرید مواد، پرداخت دستمزد و سایر مخارج می‌کنند که ممکن است تمام یا بخشی از آن از طریق گرفتن وام تأمین گردد. سؤالی که در این مورد

مضرح می شود. این است که آن مخارج تأمین مالی^۱ این گونه وام ها باید به بهای تمام شده دارایی منظور گردد یا به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.

طبق اصل بهای تمام شده، تمام مخارجی که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره برداری تحمل می شود باید جزء بهای تمام شده دارایی به حساب آید، در نتیجه مخارج تأمین مالی نیز می تواند تحت شرایطی به حساب دارایی منظور شود، چرا که این مبلغ بخشی از مخارج ضروری برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره برداری است. برای به حساب دارایی بردن مخارج تأمین مالی باید سه مورد زیر را مورد توجه قرار داد:

- ۱- دارایی های واجد شرایط
- ۲- دوره به حساب دارایی بردن مخارج تأمین مالی
- ۳- مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی

دارایی های واجد شرایط

دارایی هایی که آماده سازی آن ها جهت استفاده مورد نظر یا فروش مدت زیادی طول می کشد واجد شرایط برای به حساب دارایی بردن مخارج تأمین مالی به شمار می روند.^۲ دارایی های زیر شرایط لازم را برای به حساب دارایی بردن مخارج تأمین مالی دارند:

- ۱- دارایی هایی که واحد تجاری به قصد استفاده در عملیات تجاری خود احداث یا تولید می کند، مانند ساخت یک دستگاه ساختمان اداری.
- ۲- دارایی هایی که واحد تجاری به عنوان پروژه ای مجزا (متفاوت از فعالیت های عادی واحد تجاری) به قصد فروش یا اجاره می سازد، مانند ساخت کشتی به قصد فروش یا ساخت فیلم سینمایی به قصد اجاره.
- ۱- دارایی های زیر واجد شرایط برای به حساب دارایی بردن مخارج تأمین مالی نیستند:
 - ۱- کالاهایی که به صورت روزمره و به طور یکنواخت و در حجم زیاد تولید می شوند.
 - ۲- دارایی هایی که مورد استفاده قرار می گیرند یا آماده برای استفاده مورد نظر می باشند.
 - ۳- دارایی هایی که عملیات ساخت فعلاً آن ها برای مدت طولانی متوقف گردیده است.
 - ۴- دارایی هایی که در فعالیت های عادی واحد تجاری مورد استفاده قرار نمی گیرند، مانند زمین نگهداری شده برای توسعه آتی یا دارایی هایی که به دلیل نابابی، ظرفیت مازاد یا نیاز به تعمیر اساسی در حال استفاده نیستند.

۱- مخارج تأمین مالی عبارت است از سود تضمین شده، کارمزد و سایر مخارجی که واحد تجاری برای تأمین منابع مالی متحمل می شود. مخارج تأمین مالی مسکن است شامل موارد زیر باشد:

- الف- سود تضمین شده، کارمزد و جرائم دیگر سود تسهیلات مالی کوتاه مدت و بلندمدت
- ب- مخارج جنبی تسهیلات مالی دریافتی از قبیل حق ثبت و حق تسهیل تضمینی و گذاری در رابطه با قرارداد های مربوط
- ج- مخارج تأمین مالی مربوط به قرارداد های اجاره به شرط تملیک و خرید اقساطی که براساس استانداردهای حسابداری مربوط شناسایی می شود.
- د- تفاوت تسعیر ارزشی از تسهیلات ارزی دریافتی ناشی از آن است که به عنوان تعدیل سود تضمین شده و کارمزد تسهیلات مذکور محسوب می شود.
- ۲- به حساب دارایی بردن مخارج تأمین مالی محدود به ساخت دارایی نبوده و در خصوص خرید دارایی نیز به کار برده می شود.

دوره به حساب دارایی بردن مخارج تأمین مالی

احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی، واجد شرایط زمانی شروع می‌شود که سه شرط زیر به طور توأم وجود داشته باشد:

- ۱- برای دارایی مربوط مخارجی در حال انجام باشد،
 - ۲- مخارج تأمین مالی در حال وقوع باشد، و
 - ۳- فعالیت‌های لازم برای آماده‌سازی دارایی مربوط جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد (شامل کارهای فنی و داری لازم قبل از شروع عملیات ساخت فیزیکی، از قبیل اخذ پروانه ساخت).
- هنگامی که در این واجد شرایط برای استفاده مورد نظر یا فروش به طور اساسی تکمیل شود باید احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده آن دارایی متوقف گردد و از این تاریخ به بعد مخارج تأمین مالی به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.
- گر در جریان ساخت یا احداث دارایی واجد شرایط وقفه قابل ملاحظه‌ای پیش آید باید از احتساب مخارج تأمین مالی طی مدت مزبور در بهای تمام شده دارایی خودداری کرد، اما چنانچه به دلیل شرایط جوی معمول منطقه، اجرای عملیات ساختمانی در مقطعی از سال امکان‌پذیر نباشد، در این صورت احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی ادامه می‌یابد.
- چنانچه ساخت بخش‌هایی از یک دارایی واجد شرایط به طور اساسی تکمیل شده باشد و هر یک از بخش‌های تکمیل شده همزمان با ادامه ساخت سایر بخش‌ها قابل استفاده مورد نظر یا فروش باشد، مانند یک مرکز تجاری متشکل از چندین ساختمان که هر یک به صورت جداگانه قابل استفاده است، باید احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده بخش‌های تکمیل شده متوقف گردد.

مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی

مخارج تأمین مالی که در هر دوره مالی می‌تواند به حساب دارایی منظور شود عبارت است از مخارج تأمین مالی تحمل شده طی دوره یا مخارج تأمین مالی قابل اجتناب^۱، هر کدام که کمتر باشد. این مبلغ از حاصل ضرب میانگین موزون مخارج انباشته (متعلق به دارایی واجد شرایط) در نرخ مخارج تأمین مالی تعیین می‌شود.

فرایند اندازه‌گیری میانگین موزون مخارج انباشته^۲

- ۱- میانگین موزون مخارج انباشته مربوط به ساخت دارایی واجد شرایط به ترتیب زیر تعیین می‌شود:
 - ۱- در صورتی که مخارج انباشته مربوط به ساخت دارایی به طور یکنواخت در طول دوره مالی صورت گرفته باشد، میانگین موزون مخارج انباشته به شرح زیر محاسبه می‌شود:
$$\text{میانگین موزون مخارج انباشته} = \frac{\text{مخارج انباشته پایان دوره} + \text{مخارج انباشته ابتدای دوره}}{2}$$
- ۲- در صورتی که مخارج انباشته مربوط به ساخت دارایی به طور یکنواخت در طول دوره مالی صورت نگرفته باشد، میانگین موزون مخارج انباشته بر اساس مبلغ و زمان وقوع هر یک از مخارج ساخت محاسبه شود.

۱- مخارج تأمین مالی قابل اجتناب عبارت از مبلغی از مخارج تأمین مالی طی دوره است که در صورت عدم تحصیل دارایی واجد شرایط، باید از آن اجتناب می‌شد.

۲- منظور از میانگین موزون مخارج انباشته، برداشت‌های نقدی انجام شده است نه مخارج تعهدی.

مثال ۱۱-۸- شرکت سنبل در سال ۱۳۸۱ مخارج زیر را در ارتباط با ساختمانی که به قصد استفاده خود می‌سازد پرداخت نموده است:

ریال	
۱۸۰,۰۰۰	۱ اردیبهشت
۲۷۰,۰۰۰	۱ آبان
۳۶۰,۰۰۰	۱ بهمن

ساختمان مذکور تا پایان سال ۱۳۸۱ هنوز تکمیل نشده است. مطلوبست محاسبه میانگین موزون مخارج انباشته مربوط به ساختمان

تاریخ	مخارج انجام شده ریال	مدت ماه	میانگین موزون مخارج انباشته ریال
۱ اردیبهشت	۱۸۰,۰۰۰	۱۱	$180,000 \times \frac{11}{12} = 165,000$
۱ آبان	۲۷۰,۰۰۰	۵	$270,000 \times \frac{5}{12} = 112,500$
۱ بهمن	۳۶۰,۰۰۰	۲	$360,000 \times \frac{2}{12} = 60,000$
			۳۳۷,۵۰۰

فرایند اندازه‌گیری نرخ مخارج تأمین مالی

- نرخ یا نرخ‌های مخارج تأمین مالی مناسب برای به حساب دارایی بردن مخارج تأمین مالی بر اساس اصول زیر انتخاب می‌شود:
- ۱- برای آن بخش از میانگین موزون مخارج انباشته که کمتر یا برابر با مبلغ وامی است که مشخصاً به منظور تحصیل دارایی و جد شرایط اخذ شده است، از نرخ مخارج تأمین مالی این وام خاص استفاده می‌شود.
 - ۲- برای آن بخش از میانگین موزون مخارج انباشته که بیشتر از مبلغ وامی است که مشخصاً به منظور تحصیل دارایی واجد شرایط اخذ شده است، از میانگین موزون نرخ مخارج تأمین مالی وام‌های پرداخت نشده، به استثنای وام خاص، استفاده می‌شود که به ترتیب زیر محاسبه می‌گردد:

$$\text{میانگین موزون نرخ مخارج تأمین مالی} = \frac{\text{حاصل جمع مخارج تأمین مالی وام‌های پرداخت نشده}}{\text{حاصل جمع اصل مبلغ وام‌های پرداخت نشده}}$$

مثال ۱۲-۸- شرکت لاله در ابتدای سال ۱۳۸۱ تصمیم به احداث ساختمان اداری مورد نیاز خود گرفت. میانگین موزون مخارج انباشته این ساختمان در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۷۰۰,۰۰۰ ریال است. وام‌های دریافت شده شرکت لاله به شرح زیر است:

ریال	وام اخذ شده برای احداث ساختمان اداری با نرخ سود تضمین شده ۱۲ درصد	سایر وام‌های دریافتی:
۵۰۰,۰۰۰		وام با نرخ سود تضمین شده ۱۸ درصد
۳۰۰,۰۰۰		وام با نرخ سود تضمین شده ۲۲ درصد
۹۰۰,۰۰۰		مطلوبست: محاسبه مبلغ سود تضمین شده قابل احتساب در بهای تمام شده ساختمان

حل:

$$500,000 \times 12\% = 60,000$$

$$700,000 - 500,000 = 200,000$$

$$\frac{(300,000 \times 18\%) + (900,000 \times 22\%)}{300,000 + 900,000} = 21\%$$

$$200,000 \times 21\% = 42,000$$

$$60,000 + 42,000 = 102,000$$

سود تضمین شده وام اخذ شده برای احداث ساختمان

مبلغ استفاده شده از سایر وام‌ها برای احداث ساختمان

میانگین موزون نرخ هزینه تأمین مالی سایر وام‌های دریافتی

سود تضمین شده قابل احتساب در بهای تمام شده ساختمان (از محل سایر وام‌ها)

جمع مبلغ سود تضمین شده قابل احتساب در بهای تمام شده ساختمان

مسائل خاص در ارتباط با منظور کردن مخارج تأمین مالی به بهای تمام شده دارایی

در ارتباط با منظور کردن مخارج تأمین مالی به بهای تمام شده دارایی مسائل زیر قابل توجه است:

۱- مخارج زمین

۲- درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری موقت وجوه حاصل از تسهیلات مالی دریافتی

مخارج زمین

۱- در مواردی که زمین با هدف آماده‌سازی جهت فروش خریداری می‌شود (مانند خرید زمین به قصد تفکیک و فروش آن به

صورت قطعات)، مخارج تأمین مالی مربوط باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده زمین منظور شود.

۲- در مواردی که زمین با هدف ساختمان‌سازی خریداری می‌شود (مانند خرید زمین به قصد ساخت کارخانه)، مخارج

تأمین مالی مربوط باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده ساختمان کارخانه منظور شود.

۳- در مواردی که زمین با هدف نگهداری آن برای فعالیت‌های آتی خریداری می‌شود، مخارج تأمین مالی مربوط نباید به

حساب دارایی منظور گردد، زیرا در این‌گونه موارد زمین برای استفاده مورد نظر آماده است.

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری موقت وجوه حاصل از تسهیلات مالی دریافتی

در برخی موارد واحد تجاری ممکن است بخشی از وجوه حاصل از تسهیلات مالی دریافتی جهت تحصیل دارایی واجد

شرایط رابه علت عدم نیاز مقطعی، به صورت کوتاه‌مدت در اوراق بهادار یا سپرده‌های سرمایه‌گذاری با نرخ سود مشخص،

سرمایه‌گذاری نماید و بابت آن درآمد کسب نماید. طبق استانداردهای حسابداری، درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری موقت این

وجوه باید با مخارج تأمین مالی که قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی است، تهاتر شده و سپس خالص مخارج

تأمین مالی به بهای تمام شده دارایی منظور شود.

سود یا زیان ناشی از ساخت یا احداث دارایی

چنانچه بهای تمام شده دارایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود ساخته است کمتر از ارزش متعارف آن باشد سودی

شناسایی نمی‌شود، در نتیجه دارایی معادل بهای تمام شده در حساب‌ها منظور می‌شود. اما اگر بهای تمام شده دارایی ساخته

شده (شامل سربار ساخت و مخارج تأمین مالی طی دوره ساخت) بیش از ارزش متعارف آن باشد، طبق اصل محافظه‌کاری

باید بهای تمام شده دارایی تا حد ارزش متعارف آن کاهش یابد و تفاوت به عنوان زیان غیر عملیاتی در دوره‌ای که دارایی

تکمیل شده است، شناسایی و در صورت سود و زیان منعکس گردد.

مثال ۱۳- شرکت لادن در ارتباط با ساختمانی که به قصد استفاده خود ساخته، مخارج زیر را در طول دوره ساخت متحمل شده است:

ریال	
۴۵۰,۰۰۰	مواد و مصالح مصرفی
۲۰۰,۰۰۰	دستمزد
۱۲۰,۰۰۰	سرباز اضافی به وجود آمده در اثر ساخت
۱۰۰,۰۰۰	هریبه تأمین مالی قابل احتساب به دارایی
<u>۸۷۰,۰۰۰</u>	جمع مخارج ساخت

ساختمان در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۳۱ تکمیل گردید.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۳۱ با فرض این که:

(۱) ارزش متعارف ساختمان تکمیل شده ۹۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

(۲) ارزش متعارف ساختمان تکمیل شده ۸۵۰,۰۰۰ ریال باشد.

حل:

۸۷۰,۰۰۰	(۱) ساختمان ۱۳۸۱/۶/۳۱
۸۷۰,۰۰۰	ساختمان در جریان ساخت
۸۵۰,۰۰۰	(۲) ساختمان ۱۳۸۱/۶/۳۱
۲۰,۰۰۰	زیان ناشی از ساخت دارایی
۸۷۰,۰۰۰	ساختمان در جریان ساخت

نحوه انعکاس دارایی در جریان ساخت در ترازنامه

کلیه مخارج انباشته دارایی‌هایی که واحد تجاری به قصد استفاده خود می‌سازد معمولاً در طول دوره ساخت در حسابی تحت عنوان "دارایی در جریان ساخت" منظور و در ترازنامه تحت سرفصل "دارایی‌های ثابت مشهود" طبقه‌بندی می‌شود، لیکن مشمول محاسبه استهلاک نمی‌گردد. این دارایی‌ها پس از تکمیل با توجه به نوع و ماهیت دارایی به حساب دارایی مربوط منتقل شده و از زمان آغاز بهره‌برداری مشمول محاسبه استهلاک می‌گردد.

مخارج بعد از تحصیل دارایی‌های ثابت

گاه بعد از تحصیل دارایی و آماده شدن برای استفاده مورد نظر، مخارجی در ارتباط با دارایی صورت می‌گیرد. به طور کلی، این‌گونه مخارج به دو گروه تقسیم می‌شوند:

۱- مخارج جاری - مخارجی است که موجب حفظ و نگهداری دارایی در شرایط فعلی و عادی عملیاتی می‌شود و فاقد هرگونه منافع اقتصادی آتی برای واحد تجاری است. این‌گونه مخارج باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شوند، مانند هزینه تعمیر و نگهداری ماشین‌آلات، هزینه سوخت و سائت نقلیه و هزینه تعمیرات جزئی ساختمان.

۲- مخارج سرمایه‌ای - مخارجی است که منافع اقتصادی حاصل از آن علاوه بر دوره جاری به دوره‌های آینده نیز تسری می‌یابد. این‌گونه مخارج به بهای تمام شده دارایی اضافه شده و در طول عمر مفید آن به تدریج از طریق استهلاک به دوره‌های مالی مورد انتفاع تخصیص می‌یابد، مانند هزینه تعمیرات اساسی دارایی‌های ثابت.

مخارجی که حداقل یکی از شرایط زیر را داشته باشد، مخارج سرمایه‌ای تلقی می‌شود:

- ۱- افزایش در عمر مفید دارایی
- ۲- افزایش در ظرفیت تولید دارایی
- ۳- بهبود قابل ملاحظه در کیفیت محصول
- ۴- کاهش قابل ملاحظه در برآورد قبلی مخارج عملیاتی

در عمل اغلب واحدهای تجاری به منظور اجتناب از مشکلات محاسبه استهلاک اقلام جزئی، تمام مخارج کمتر از حد معینی (مثلاً ۱۰۰,۰۰۰ ریال) را به عنوان هزینه تلقی می‌کنند. به عنوان مثال، اقلیمی نظیر ماشین دوخت و سطل زباله، اگرچه جزء دارایی‌های واحد تجاری به حساب می‌آیند، اما با توجه به کیفیت اهمیت و فزونی منافع بر مخارج، این‌گونه دارایی‌ها در تاریخ تحویل به عنوان هزینه دوره منظور می‌شوند.

انواع عمده مخارج بعد از تحصیل

انواع مخارجی که معمولاً در ارتباط با دارایی‌های ثابت انجام می‌شود به شرح زیر است:

- ۱- تعویض و نوسازی (جایگزینی و بهسازی)
- ۲- گسترش و الحاق (اضافات)
- ۳- مخارج جابجایی و نصب مجدد
- ۴- تعمیر و نگهداری

تعویض و نوسازی

تعویض یا جایگزینی عبارت است از جایگزین کردن قطعات یا اجزای عمده دارایی‌های ثابت با قطعات یا اجزای جدید، به نحوی که قطعات یا اجزای جدید اساساً دارای همان کیفیت و کارایی قطعات یا اجزای قدیمی باشند، مانند تعویض آجرهای نسوز یک کوره ذوب شیشه پس از کارکرد معینی یا جایگزین کردن سندلی‌های هواپیما در فواصل زمانی معین در طول عمر مفید هواپیما.

در صورتی که عمر مفید اجزای مزبور متفاوت از عمر مفید دارایی اصلی مربوط باشد، اجزای مزبور به عنوان دارایی جداگانه تلقی گردیده و در طول عمر مفید برآوردی یا باقی مانده عمر مفید دارایی اصلی، هر کدام کوتاه‌تر است، مستهلک می‌شوند.

نوسازی یا بهسازی عبارت است از جایگزین کردن قطعات یا اجزای عمده دارایی‌های ثابت با قطعات یا اجزای جدید، به نحوی که قطعات یا اجزای جدید موجب افزایش قابل ملاحظه‌ای در توان عملیاتی دارایی (ظرفیت تولید مرتبط با دارایی) گردد، مانند نصب موتور بر روی یک قایق که قبلاً با پارو حرکت می‌کرد.

ویژگی خاص مخارج تعویض و نوسازی این است که از نظر مبلغ عمده و از نظر وقوع غیرمستمر می‌باشند و هر دو، منافع آتی جدیدی را برای واحد تجاری به همراه دارند، از این رو به عنوان مخارج سرمایه‌ای محسوب می‌شوند.

نحوه جدید بداری مخارج تعویض و توسعگی به صورت زیر است:
 ۱- در صورتی که بهای تمام شده و استهلاک انباشته دارایی قدیمی مشخص یا به نحو معقولی قابل برآورد باشد، بهای تمام شده و استهلاک انباشته دارایی قدیمی از حساب‌ها حذف و بهای تمام شده دارایی جدید جایگزین آن شده و کل سود و ریزت حسابداری می‌گردد.

۲- در صورتی که بهای تمام شده و استهلاک انباشته دارایی قدیمی مشخص یا به نحو معقولی قابل برآورد نباشد، چنانچه کمیت یا کیفیت واحدهایی که دارایی تولید می‌کند افزایش یابد مخارج انجام شده به بدهکار حساب دارایی منظور می‌شود. در بسیاری از موارد کمیت یا کیفیت واحدهایی که دارایی تولید می‌کند افزایش نمی‌یابد ولی عمر مفید دارایی افزایش می‌یابد، در چنین مواردی مخارج انجام شده به بدهکار حساب استهلاک انباشته منظور می‌شود.

مثال ۱۴-۸ شرکت نیلوفر در تاریخ ۱۳۸۱/۵/۱ یک قطعه از ماشین‌آلاتی را که بهای تمام شده آن ۶۰۰,۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته آن ۴۰۰,۰۰۰ ریال بود با قطعه جدیدی که بهای تمام شده آن ۸۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد تعویض کرد.
 مطلوبست: تجزیه ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۵/۱

حل:

۸۰۰,۰۰۰	ماشین‌آلات (جدید)	۱۳۸۱/۵/۱
۴۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته ماشین‌آلات	
۲۰۰,۰۰۰	زیان ناشی از جایگزینی	
۶۰۰,۰۰۰	ماشین‌آلات (قدیم)	
۸۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	

گسترش و الحاق

اضافه کردن دارایی جدید و جداگانه به دارایی‌های موجود و یا بسط و توسعه آن را اصطلاحاً گسترش و الحاق یا اضافات می‌نامند. افزودن سردخانه به کامیون حمل مواد غذایی، افزودن یک بخش به یک بیمارستان و یا نصب سیستم تهویه مطبوع به یک ساختمان نمونه‌هایی از گسترش و الحاق دارایی‌های ثابت است.

از آنجایی که مخارج مربوط به گسترش و الحاق دارایی‌ها منافعی آتی برای واحد تجاری به همراه دارد، به عنوان مخارج سرمایه‌ای تلقی شده و به حساب دارایی منظور می‌شود. کلیه مخارجی که به منظور تسهیل در توسعه دارایی موجود انجام می‌شود (مانند هزینه تخریب دیوارها و یا محکم‌سازی فونداسیون) نیز باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده گسترش و الحاق تلقی و به حساب دارایی منظور شود.

چنانچه دارایی اضافه شده (گسترش و الحاق) بخش لاینفکی از دارایی قدیمی باشد باید در طول عمر مفید برآوردی یا باقی‌مانده عمر دارایی قدیم، هرکدام کوتاه‌تر است، مستهلک شود. در صورتی که دارایی اضافه شده قابل تفکیک باشد در یک حساب دارایی به طور جداگانه ثبت و طی عمر مفید برآوردی مستهلک می‌شود.

ممکن است واحد تجاری هنگام گسترش و الحاق ناچار شود دارایی‌های موجود را کنار بگذارد. به عنوان مثال، ممکن است در نتیجه افزودن یک بخش به یک بیمارستان لازم باشد به جای تأسیسات حرارت مرکزی قدیم، تأسیسات جدیدی با ظرفیت بیشتر نصب شود. در این حالت، هرگونه زیان ناشی از کنارگذاری دارایی موجود شناسایی شده و نباید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی جدید به حساب آید.

مخارج جابجایی و نصب مجدد

مخارج جابجایی و نصب مجدد مخارجی است که به منظور افزایش کارایی عملیات، تقلیل بهای تمام شده و تسهیل در امر تولید انجام می‌شود و متفاوت از تعویض و نوسازی و گسترش و الحاق می‌باشد. این گونه مخارج در صورتی که بهای تمام شده نصب اولیه دارایی و استهلاک انباشته آن مشخص و یا به نحو معقولی قابل برآورد باشد، همانند تعویض و نوسازی با آن‌ها برخورد می‌شود.

چنانچه بهای تمام شده نصب اولیه دارایی و استهلاک انباشته آن مشخص نباشد (که معمولاً وضع بدین منوال است)، در صورتی که مخارج جابجایی و نصب مجدد با اهمیت بوده و منافع آتی به همراه داشته باشد، این گونه مخارج به حساب دارایی منظور شده و در طول عمر مفید باقی مانده دارایی مستهلک می‌شود. اما اگر مخارج جابجایی و نصب مجدد با اهمیت نباشد و یا منافع آتی آن به نحو معقولی قابل برآورد نباشد، در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

تعمیر و نگهداری

واحدهای تجاری برای حفظ و نگهداری دارایی‌های ثابت در وضعیت عادی عملیاتی، مخارج فراوانی متحمل می‌شوند که اصطلاحاً به آن‌ها هزینه تعمیر و نگهداری اطلاق می‌شود، مانند هزینه روغن کاری و گریس کاری ماشین آلات، هزینه نقاشی و تعمیرات جزئی ساختمان و هزینه تعویض شمع و پلاتین اتومبیل.

ویژگی خاص هزینه‌های تعمیر و نگهداری این است که مبلغ آن‌ها جزئی و وقوع آن‌ها مستمر است و منافع آتی حاصل از دارایی را افزایش نمی‌دهند، بنابراین باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شوند.

مخارج عمده‌ای که به طور غیرمستمر صرف تعمیرات کلی دارایی می‌شوند و منتج به افزایش کارایی یا عمر مفید دارایی نسبت به زمان قبل از تعمیر دارایی می‌شوند اصطلاحاً تعمیرات اساسی نامیده می‌شود. حسابداری مخارج تعمیرات اساسی برحسب مورد مشابه تعویض و نوسازی یا گسترش و الحاق است.

استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود

دارایی‌های ثابت مشهود (به استثنای زمین) دارای عمر مفید محدودی می‌باشند، لذا برای شناسایی دقیق نتایج عملیات واحد تجاری ضروری است که به موازات استفاده از دارایی‌های مذکور برای تحصیل درآمد، بهای تمام شده آن‌ها به گونه‌ای منظم و معقول به دوره‌های استفاده از آن‌ها تخصیص یابد. هدف از این تخصیص رعایت اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد می‌باشد.

تعریف استهلاک و انواع آن

استهلاک عبارت از تخصیص سیستماتیک مبلغ استهلاک‌پذیر^۱ یک دارایی طی عمر مفید آن می‌باشد. در حسابداری، استهلاک را به دو نوع کلی تقسیم کرده‌اند:

۱- استهلاک به معنای تخصیص بهای تمام شده دارایی طی عمر مفید آن که شامل استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود می‌باشد.

۲- استهلاک به مفهوم کاهش منابع طبیعی، مانند انواع معادن که در نتیجه استخراج از مقدار ذخیره آن‌ها کاسته می‌شود.

۱- مبلغ استهلاک‌پذیر عبارت است از بهای تمام شده یک دارایی پس از کسر ارزش اسقاط آن. به این تفاوت مبنای استهلاک یا مأخذ استهلاک نیز می‌گویند.

عوامل مؤثر در محاسبه استهلاک

متغیرهایی که در محاسبه استهلاک مؤثر می‌باشند عبارتند از:

۱- بهای تمام شده

۲- ارزش اسقاط

۳- عمر مفید

بنابراین محاسبه استهلاک به یک عامل واقعی (بهای تمام شده دارایی) و دو عامل برآوردی (ارزش اسقاط و عمر مفید دارایی) بستگی دارد. بهای تمام شده در ابتدای همین فصل تشریح گردید، لذا در ادامه تنها ارزش اسقاط و عمر مفید مورد بحث قرار می‌گیرد.

ارزش اسقاط

ارزش اسقاط عبارت است از مبلغ خالصی که انتظار می‌رود در پایان عمر مفید دارایی پس از کسر هزینه‌های مورد انتظار فروش آن دارایی، عاید واحد تجاری گردد. در برآورد ارزش اسقاط یک دارایی بایستی هزینه‌های لازم برای پیاده کردن و تحویل آن در پایان عمر مفید پیش‌بینی شده و از ارزش اسقاط برآوردی کسر گردد. برای مثال، چنانچه بهای فروش اسقاط دارایی ۲۵۰,۰۰۰ ریال و هزینه پیاده کردن و تحویل آن ۵۰,۰۰۰ ریال برآورد شود، ارزش اسقاط آن ۲۰۰,۰۰۰ ریال خواهد بود. به علت عدم اطمینان نسبت به ارزش اسقاط برآوردی و کم اهمیت بودن آن، اغلب از محاسبه ارزش اسقاط صرف نظر می‌شود.

عمر مفید

عمر مفید عبارت است از مدت زمانی که انتظار می‌رود یک دارایی مورد استفاده واحد تجاری قرار گیرد یا تعداد واحد محصولی که انتظار می‌رود در فرایند استفاده از دارایی توسط واحد تجاری تحصیل گردد. عمر مفید دارایی برحسب یکی از مقیاس‌های زیر تعیین می‌شود:

۱- دوره‌هایی از زمان، مانند سال

۲- میزان تولید محصول

۳- ساعات کارکرد دارایی

واحدهای تجاری معمولاً عمر مفید یک دارایی را کوتاه‌تر از عمر اقتصادی آن در نظر می‌گیرند، زیرا در سال‌های آخر عمر فیزیکی دارایی معمولاً مخارج نگهداری آن بالا است و به همین جهت تا پایان عمر اقتصادی دارایی از آن استفاده نمی‌کنند.

۱- در قانون مالیات‌های مستقیم نیز هیچ اشاره‌ای به ارزش اسقاط نشده و به استناد بند ۲ ماده ۱۴۹ قانون مذکور مآخذ محاسبه استهلاک، بهای تمام شده دارایی می‌باشد.

ثابت استهلاک

استهلاک معمولاً در پایان دوره مالی محاسبه می‌گردد و برای ثبت آن، سند حسابداری زیر صادر می‌شود:

$$\begin{array}{l} \times \quad \text{هزینه استهلاک} \\ \times \quad \text{استهلاک انباشته} \end{array}$$

هزینه استهلاک، چنانچه مربوط به دوایر اداری و فروش باشد به حساب خلاصه سود و زیان و چنانچه مربوط به دوایر تولیدی باشد به عنوان سربار کارخانه و به حساب کالای در جریان ساخت (و نهایتاً کالای ساخته شده) منتقل می‌شود و استهلاک انباشته نیز که یک حساب دائمی است به عنوان یک قلم کاهنده دارایی‌های ثابت مشهود از بهای تمام شده دارایی مربوطه کسر می‌شود تا مبلغ دفتری آن دارایی جهت انعکاس در ترازنامه به دست آید.

در گذشته به جای حساب استهلاک انباشته از حساب "ذخیره استهلاک" استفاده می‌شد، اما از آنجا که استهلاک، فرایند نباشد و ذخیره وجوه برای جایگزینی دارایی‌های ثابت مشهود به شمار نمی‌آید، لذا بکارگیری لفظ ذخیره استهلاک صحیح نمی‌باشد.

روش‌های استهلاک

برای محاسبه استهلاک روش‌های مختلفی وجود دارد که می‌توان آن‌ها را به شرح زیر طبقه‌بندی نمود:

الف - بر حسب زمان:

۱- روش خط مستقیم

ب - بر مبنای فعالیت:

۲- روش ساعات کارکرد

۳- روش میزان تولید

ج - روش‌های تسریعی:

۴- روش مجموع سنوات

۵- روش مانده نزولی

د - روش‌های خاص استهلاک:

۶- روش تجدید ارزیابی

۷- روش گروهی و ترکیبی

در ادامه، هر یک از روش‌های فوق مورد بحث قرار می‌گیرد.

روش خط مستقیم

روش خط مستقیم یکی از روش‌های متداول برای محاسبه استهلاک است که به دلیل سادگی محاسبه در عمل به طور گسترده‌ای مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این روش، هزینه استهلاک تابعی از گذشت زمان است و مبلغ هزینه استهلاک دوره

هیچ زندگی و میزان تولید طی دوره ندارد، بنابراین هزینه استهلاک در هر یک از دوره‌های عمر مفید دارایی رقم ثابتی می‌داند و مورد محاسبه استهلاک در این روش به شرح زیر است:

$$\text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده} = \text{هزینه استهلاک سالانه}$$

$$\text{عمر مفید}$$

ساده از روش خط مستقیم به ویژه در مواقعی مناسب است که کاهش در خدمات بالقوه اقتصادی دارایی با گذشت زمان ارتباط و همستگی مستقیم دارد، به عبارت دیگر میزان استفاده از دارایی در دوره‌های مختلف برابر است (مانند اموال و تازانه اداری) همچنین در مواردی که پیش‌بینی می‌شود هزینه‌های تعمیر و نگهداری دارایی‌های ثابت در دوره‌های مالی محصف بر بر است، بکارگیری این روش مناسب می‌باشد. در عین حال، روش خط مستقیم دارای ایراداتی به شرح زیر می‌باشد:

۱- استهلاک تبعی از گذشت زمان است و نه کارکرد دارایی، در حالی که در بسیاری از موارد گذشت زمان در تحصیل درآمد مؤثر نمی‌باشد.

۲- بکارگیری این روش باعث عدم رعایت اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد می‌شود.

۳- هنگامی که از این روش برای استهلاک ماشین‌آلات تولیدی استفاده می‌شود، با توجه به این که مقدار محصول تولید شده در دوره‌های مختلف یکسان نیست، لذا مبلغی که از بابت استهلاک به هر واحد تخصیص می‌یابد، متغیر است.

مثال ۱۵-۸- شرکت رازقی در ابتدای سال ۱۳۸۱ ماشین‌آلاتی به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. عمر مفید ماشین‌آلات ۴ سال و ارزش اسقاط آن ۴۰,۰۰۰ ریال برآورد شد. همچنین شرکت برآورد نمود که ماشین‌آلات مزبور طی عمر مفید خود ۵,۰۰۰ ساعت کارکرد داشته و بتواند ۲۰,۰۰۰ واحد محصول تولید کند.

مطلوبست: محاسبه هزینه استهلاک سال ۱۳۸۱ با استفاده از روش خط مستقیم

حل:

$$\frac{800,000 - 40,000}{4} = 190,000 \quad \text{هزینه استهلاک سال ۱۳۸۱}$$

روش‌های مبتنی بر فعالیت

روش‌های مبتنی بر فعالیت بر این فرض استوار هستند که دارایی در نتیجه کاربرد آن در عملیات تولیدی و به نسبت مقدار محصولی که تولید می‌کند مستهلک می‌شود. اهم روش‌های مبتنی بر فعالیت عبارتند از:

۱- روش ساعات کارکرد

۲- روش میزان تولید

روش ساعات کارکرد

روش ساعات کارکرد مبتنی بر این فرض است که دارایی در نتیجه کاربرد آن در عملیات واحد تجاری مستهلک می‌گردد، یعنی هرچه دارایی بیشتر کار کند زودتر مستهلک می‌شود. استفاده از این روش مستلزم برآورد کل ساعات کارکرد دارایی در طول عمر مفید آن می‌باشد.

در روش ساعات کارکرد ابتدا نرخ استهلاک هر ساعات کارکرد از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$\text{نرخ استهلاک هر ساعات کارکرد} = \frac{\text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده}}{\text{برآورد کل ساعات کارکرد در طی عمر مفید}}$$

سپس هزینه استهلاک به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{نرخ استهلاک} \times \text{ساعات کارکرد واقعی} = \text{هزینه استهلاک سالانه}$$

استفاده از روش ساعات کارکرد در مواردی توصیه می‌شود که میزان کارکرد دارایی در دوره‌های مالی مختلف تفاوت زیادی دارد. محدودیت این روش نیز این است که در مورد بسیاری از دارایی‌ها نظیر ساختمان و اثاثه اداری قابل استفاده نمی‌باشد.

مثال ۱۶-۸- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۵-۸، با فرض این که طی سال ۱۳۸۱ ماشین آلات مزبور ۱,۶۰۰ ساعت کارکرد داشته باشد،

مطلوبست: محاسبه هزینه استهلاک سال ۱۳۸۱ با استفاده از روش ساعات کارکرد

حل:

$$\frac{۸۰۰,۰۰۰ - ۴۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰} = ۱۵۲ \quad \text{نرخ استهلاک هر ساعات کارکرد}$$

$$۱,۶۰۰ \times ۱۵۲ = ۲۴۳,۲۰۰ \quad \text{هزینه استهلاک سال ۱۳۸۱}$$

روش میزان تولید

روش میزان تولید مبتنی بر این فرض است که دارایی به نسبت مقدار محصولی که تولید می‌کند مستهلک می‌شود. به عبارت دیگر استهلاک دارایی تابعی از میزان تولید آن می‌باشد، بنابراین لازم است مقدار محصولی که یک دارایی در طول عمر مفید خود تولید می‌کند برآورد شود. این روش عمدتاً برای استهلاک ماشین آلات تولیدی و همچنین منابع طبیعی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در روش میزان تولید ابتدا نرخ استهلاک هر واحد محصول از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$\text{نرخ استهلاک هر واحد محصول} = \frac{\text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده}}{\text{برآورد کل واحدهای تولیدی در طی عمر مفید}}$$

سپس هزینه استهلاک به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{نرخ استهلاک} \times \text{میزان تولید طی دوره} = \text{هزینه استهلاک سالانه}$$

در روش میزان تولید، مبلغی که بابت استهلاک به هر واحد محصول سرشکن می‌شود ثابت است ولی هزینه استهلاک هر دوره برحسب واحدهای تولید شده در آن دوره، تغییر می‌کند.

بکارگیری روش میزان تولید به ویژه در شرایطی مناسب است که:

۱- میزان تولید واقعی در دوره‌های مختلف از نوسان زیاد برخوردار باشد.

۲- میزان کل واحدهای تولیدی یک دارایی در طی عمر مفید آن به صورت انکاپذیری قابل برآورد باشد.

۳- کاهش در منافع اقتصادی آتی دارایی رابطه نزدیکی با میزان کارکرد آن داشته باشد.

محدودیت این روش نیز این است که برای دارایی‌هایی که استهلاک تابع زمان می‌باشد، مانند ساختمان و اثاثه اداری،

مناسب نیست.

مثال ۸-۱۷ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۸-۱۵، با فرض این که طی سال ۱۳۴۱ با استفاده از ماشین آلات مزبور ۶,۷۰۰ واحد محصول تولید شده باشد،
مطلوبست محاسبه هزینه استهلاک سال ۱۳۴۱ با استفاده از روش میزان تولید
حل:

$$\frac{800,000 - 400,000}{200,000} = 38 \quad \text{نرخ استهلاک هر واحد محصول}$$

$$6,700 \times 38 = 254,600 \quad \text{هزینه استهلاک سال ۱۳۴۱}$$

روش های تسریعی

روش های تسریعی که روش های شتاب دار نیز نامیده می شوند مبتنی بر این فرض هستند که دارایی ثابت در سال های اولیه عمر مفید به دلیل نو بودن کارایی بیشتری دارد، بنابراین درآمد بیشتری را عاید واحد تجاری می گرداند، لذا هزینه استهلاک در سال های اول نسبت به سال های بعد باید بیشتر باشد تا اصل تطابق هزینه ها با درآمد رعایت شود. علاوه بر این استدلال اساسی، دلایل دیگری هم در توجیه روش های تسریعی بیان گردیده که به شرح زیر می باشند:

۱- عملاً ارزش ارقام دارایی در سال های اولیه عمر آنها بیشتر کاهش می یابد.
۲- هزینه دارایی کهنه و فرسوده می شود هزینه های تعمیر و نگهداری آن افزایش می یابد و از آنجا که جمع هزینه استهلاک و هزینه تعمیر و نگهداری، بهای تمام شده خدمات حاصل از کاربرد دارایی را تشکیل می دهند، بنابراین وقتی که هزینه تعمیر و نگهداری افزایش می یابد باید هزینه استهلاک کاهش یابد تا اثری یکنواخت بر سود بگذارد.
۳- به دلیل پیشرفت های تکنولوژی، احتمال استفاده از دارایی ها در سال های دورتر ضعیف و کمتر می شود، بنابراین بهتر است که قسمت بیشتری از بهای تمام شده دارایی در سال های اولیه مستهلک گردد.
اهم روش های تسریعی عبارتند از:

- ۱- روش مجموع سنوات
- ۲- روش مانده نزولی

روش مجموع سنوات

در روش مجموع سنوات، استهلاک هر سال نسبت به سال قبل به یک نسبت ثابت کاهش می یابد. در این روش، استهلاک از رابطه زیر به دست می آید:

تعداد سال های باقی مانده در اول هر دوره \times ارزش استقراض - بهای تمام شده = هزینه استهلاک سالانه
مجموع سنوات
برای محاسبه مجموع سنوات، اعداد سال های عمر مفید دارایی با یکدیگر جمع می شوند. همچنین از طریق فرمول زیر نیز می توان مجموع سنوات را به دست آورد:

$$\text{مجموع سنوات} = \frac{n(n+1)}{2}$$

که در آن n معرف عمر مفید دارایی می باشد.

مثال ۱۸-۸- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۵-۸،

مطلوبست: محاسبه هزینه استهلاک سال‌های ۱۳۳۱ و ۱۳۳۲ با استفاده از روش مجموع سنوات

حل:

$$\frac{4(4+1)}{2} = 10 \quad \text{مجموع سنوات}$$

$$\frac{800,000 - 40,000}{10} \times 4 = 304,000 \quad \text{هزینه استهلاک سال ۱۳۳۱}$$

$$\frac{800,000 - 40,000}{10} \times 3 = 228,000 \quad \text{هزینه استهلاک سال ۱۳۳۲}$$

روش مانده نزولی

روش مانده نزولی که به اختصار روش نزولی نامیده می‌شود، روشی است که در آن هزینه استهلاک از حاصل ضرب نرخ استهلاک در ارزش دفتری دارایی در ابتدای دوره محاسبه می‌شود، یعنی:

ارزش دفتری در ابتدای دوره

نرخ استهلاک \times (مانده استهلاک انباشته در ابتدای دوره - بهای تمام شده) = هزینه استهلاک سالانه
در این روش نیز استهلاک هر سال نسبت به سال قبل کاهش می‌یابد، اما برخلاف روش مجموع سنوات، نسبت کاهش ثابت نمی‌باشد.

در روش نزولی، برخلاف سایر روش‌های محاسبه استهلاک، ارزش اسقاط دارایی در محاسبه استهلاک منظور نمی‌شود. نحوه برخورد با ارزش اسقاط در این روش بدین صورت است که ابتدا ارزش دفتری پایان سال ماقبل آخر محاسبه شده و سپس ارزش اسقاط از آن کسر می‌شود و مابقی به عنوان استهلاک سال آخر شناسایی می‌گردد. در مواردی که ارزش اسقاط برآورد نشده باشد، ارزش دفتری پایان سال ماقبل آخر به طور کامل به عنوان استهلاک سال آخر منظور می‌شود.

در مواردی که برای محاسبه استهلاک دارایی به روش نزولی، از نرخ معادل دو برابر نرخ خط مستقیم استفاده گردد اصطلاحاً به آن روش نزولی مضاعف می‌گویند.

مثال ۱۹-۸- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۵-۸،

مطلوبست: محاسبه هزینه استهلاک سال‌های ۱۳۳۱ و ۱۳۳۲ با استفاده از روش نزولی مضاعف

حل:

$$\frac{1}{4} \times 2 = 50\% \quad \text{نرخ استهلاک به روش نزولی مضاعف}$$

$$(800,000 - 0) \times 50\% = 400,000 \quad \text{هزینه استهلاک سال ۱۳۳۱}$$

$$(800,000 - 400,000) \times 50\% = 200,000 \quad \text{هزینه استهلاک سال ۱۳۳۲}$$

محاسبه استهلاك برای بخشی از سال

در محاسبه گذشته فرض بر این بود که تحصیل دارایی‌های ثابت در ابتدای سال و فروش آن‌ها در پایان سال اتفاق می‌افتد و بر مبنای این فرض برای دارایی‌ها معادله یک سال کامل استهلاك محاسبه می‌گردید. اما در عمل به ندرت اتفاق می‌افتد که یک دارایی در ابتدای سال خریداری و یا در پایان سال به فروش برسد، لذا این سؤال پیش می‌آید که اگر یک دارایی در طی سال تحصیل شود یا به فروش برسد، در روش‌هایی که زمان عامل محاسبه استهلاك است، چه بخشی از استهلاك باید در دوره مربوطه منظور شود.

طبق قانون مربوط به مستقیم، در صورتی که دارایی قابل استهلاك در خلال ماه در اختیار واحد تجاری قرار گیرد، ماه مزبور در محاسبه استهلاك منظور نمی‌شود و هزینه استهلاك آن از ماه بعد محاسبه می‌گردد. نحوه محاسبه استهلاك برای بخش روز در روش‌های خط مستقیم، مجموع سنوات و مانده نزولی به شرح زیر است:

- ۱- روش خط مستقیم - برای محاسبه هزینه استهلاك جهت بخشی از سال کافی است که مبلغ استهلاك سالانه را در کسری که صورت آن مدهای استفاده از دارایی و مخرج آن تعداد ماه‌های سال (۱۲ ماه) است، ضرب کنیم.
- ۲- روش مجموع سنوات - در این روش، ابتدا استهلاك سالانه محاسبه می‌شود، سپس هزینه استهلاك بر مبنای تعداد مدهایی که در طی مورد استفاده بوده است تعیین می‌گردد.
- ۳- روش نزولی - در این روش، استهلاك سال اول به تناسب مدتی که دارایی مورد استفاده بوده است تعیین می‌شود و استهلاك هر یک از سال‌های بعد، با اعمال نرخ نسبت به ارزش دفتری ابتدای دوره محاسبه می‌گردد. البته باید توجه داشت که چنانچه استهلاك سالانه دارایی به روش نزولی محاسبه شود و سپس به تناسب استفاده از دارایی در هر سال تخصیص یابد. رقاء استهلاك سالانه دقیقاً مساوی استهلاكی خواهد بود که از طریق حاصل ضرب نرخ استهلاك در ارزش دفتری دارایی در ابتدای دوره به دست آمده است.

مثال ۲۵-۸- شرکت میخک در تاریخ ۱۳۸۱/۵/۱ تجهیزات به مبلغ ۴۲۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. عمر مفید تجهیزات ۴ سال و ارزش استهلاک آن در پایان عمر مفید ۶۰,۰۰۰ ریال برآورد شد.

مطلوبست: محاسبه استهلاك سال‌های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ تجهیزات با استفاده از:

(۱) روش خط مستقیم

(۲) روش مجموع سنوات

(۳) روش نزولی مضاعف

حل:

(۱) روش خط مستقیم

$$\frac{420,000 - 60,000}{4} \times \frac{8}{12} = 60,000 \quad \text{هزینه استهلاک سال ۱۳۸۱}$$

$$\frac{420,000 - 60,000}{4} = 90,000 \quad \text{هزینه استهلاک سال ۱۳۸۲}$$

(۲) روش مجموع سنوات

$$\frac{4(4+1)}{2} = 10 \quad \text{مجموع سنوات}$$

$$\frac{420,000 - 60,000}{10} \times 2 \times \frac{8}{12} = 96,000 \quad \text{هزینه استهلاک سن ۱۳۸۱}$$

$$\left(\frac{420,000 - 60,000}{10} \times 2 \times \frac{4}{12} \right) + \left(\frac{420,000 - 60,000}{10} \times 3 \times \frac{8}{12} \right) = 120,000 \quad \text{هزینه استهلاک سن ۱۳۸۲}$$

(۳) روش نزولی مضاعف

$$\frac{1}{4} \times 2 = \%50 \quad \text{نرخ استهلاک به روش نزولی مضاعف}$$

$$420,000 \times \%50 \times \frac{8}{12} = 140,000 \quad \text{هزینه استهلاک سال ۱۳۸۱}$$

$$(420,000 - 140,000) \times \%50 = 140,000 \quad \text{هزینه استهلاک سال ۱۳۸۲}$$

مقررات مالیاتی درباره استهلاک

در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب بهمن‌ماه ۱۳۸۰، سه ماده (مواد ۱۴۹ الی ۱۵۱) به نحوه محاسبه استهلاک دارایی‌ها و هزینه‌های سرمایه‌ای در تشخیص درآمد مشمول مالیات اختصاص دارد. از مطالعه این مواد قانونی موارد زیر استخراج می‌شود:

۱- استهلاک دارایی‌هایی که به صورت دست دوم خریداری می‌شوند - به استناد تبصره ۱۲ ذیل جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۵۱، دارایی‌هایی که به صورت دست دوم خریداری می‌شوند از لحاظ محاسبه استهلاک تفاوتی با دارایی‌های نو ندارند.

۲- تأثیر تعمیرات اساسی در استهلاک دارایی‌ها - به استناد تبصره ۱۲ ذیل جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۵۱، هزینه تعمیرات اساسی از زمان انجام هزینه براساس نرخ و مدت مقرر در جدول مذکور قابل استهلاک می‌باشد.

۳- استهلاک دارایی‌ها در مدتی که بلااستفاده هستند - به استناد تبصره ۶ ذیل جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۵۱، در مواردی که دارایی قابل استهلاک پس از آمادگی برای بهره‌برداری، به علت تعطیل کار یا علل دیگر برای مدتی مورد استفاده قرار نگیرد، میزان استهلاک آن برای مدت یاد شده معادل ۳۰ درصد نرخ استهلاک طبق جدول مذکور می‌باشد.

۴- استهلاک دارایی‌های تجدید ارزیابی شده - به استناد تبصره ۱۰ ذیل جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۵۱، افزایش بهای دارایی‌ها ناشی از تجدید ارزیابی قابل استهلاک نمی‌باشد.

۵- فزونی دوران استفاده بر عمر مفید دارایی - به استناد تبصره ۱۵ ذیل جدول استهلاکات موضوع ماده ۱۵۱، دارایی‌هایی که بهای تمام شده آن‌ها به طور کامل مستهلک می‌گردد، تا زمانی که در مالکیت واحد تجاری می‌باشند، باید بهای تمام شده و میزان استهلاک انباشته آن‌ها به طور کامل در دفاتر واحد تجاری نشان داده شود.

۶- ارزش اسقاط - به استناد بند ۲ ماده ۱۴۹، مأخذ استهلاک، بهای تمام شده دارایی می‌باشد و برای محاسبه استهلاک ارزش اسقاط دارایی نادیده گرفته می‌شود.

فصل نهم

حسابداری دارایی‌های نامشهود

و

مخارج قبل از بهره‌برداری

در این فصل، حسابداری دارایی‌های نامشهود و مخارج قبل از بهره‌برداری مورد بحث قرار می‌گیرد. اگرچه تمایز بین این دو گروه جهت ارائه در صورت‌های مالی ضروری است، اما آوردن آنها در یک فصل به لحاظ این که هر دو فاقد عینیت‌اند، موجه می‌نماید.

دارایی‌های نامشهود

گرچه دارایی‌های نامشهود به دارایی‌هایی اطلاق می‌شود که دارای شکل فیزیکی نبوده و قابل رؤیت و لمس کردن نیستند، ولی از دیدگاه حسابداری نمی‌توان برای آنها تعریف دقیقی ارائه کرد، اما می‌توان گفت که دارایی‌های نامشهود، دارایی‌های غیر پولی هستند که عموماً دارای خصوصیات زیر می‌باشند:

- ۱- فاقد ماهیت عینی می‌باشند.
- ۲- قابل تشخیص می‌باشند.
- ۳- اندازه‌گیری منافع اقتصادی آنها غالباً دشوار است.
- ۴- تعیین عمر مفید اقتصادی آنها در اغلب موارد مشکل است.
- ۵- به قصد فروش یا سرمایه‌گذاری تحصیل نمی‌شوند، بلکه به منظور استفاده در عملیات عادی و مستمر واحد تجاری تحصیل می‌شوند.

قابلیت تشخیص

یکی از ویژگی‌های دارایی‌های نامشهود قابل تشخیص بودن آنها است، یعنی می‌توان آنها را از سایر دارایی‌های واحد تجاری متمایز کرد و ارزش آنها به سایر دارایی‌های واحد تجاری یا کل واحد تجاری وابسته نیست. بدین ترتیب سرفصلی

واحد تجاری که از کل واحد تجاری با سایر دارایی‌های آن قابل تشخیص نیست، علیرغم این که دارای منافع اقتصادی آتی می‌باشد، به عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی‌شود. نمونه‌هایی از دارایی‌های نامشهود عبارتند از حق اختراع، حق ثبت، علاقه و نام‌های تجاری، سرفظی محل کسب، حق امتیاز (فرانشیز)، نرم‌افزارهای رایانه‌ای و حق استفاده از خدمات عمومی که ویژگی‌های قانونی و سایر جنبه‌های مرتبط با هر یک از آنها در پیوست همین فصل تشریح می‌گردد.

با توجه به تعریف و معیارهای شناخت دارایی‌های نامشهود، مخارج زیر باید در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی شوند:

- الف - مخارج قبلی از تأسیس واحد تجاری
- ب - مخارج تأسیس از قبیل مخارج حقوقی برای تهیه اساسنامه و مخارج ثبت
- ج - مخارج فعالیت‌های آموزشی
- د - مخارج تبدیلات

حسابداری دارایی‌های نامشهود

از آنجا که منافع اقتصادی آتی دارایی‌های نامشهود عموماً شامل بیش از یک دوره مالی است، دارایی‌های نامشهود جزء دارایی‌های غیرجاری طبقه‌بندی شده و همان اصول و ضوابطی که در حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود مورد استفاده قرار می‌گیرد در مورد دارایی‌های نامشهود نیز به کار می‌رود. بدین معنا که دارایی‌های نامشهود:

- ۱- به بهای تمام شده در حساب‌ها ثبت می‌شوند (رعایت اصل بهای تمام شده).
- ۲- طی عمر مفیدشان مستهلک می‌شوند (رعایت اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد).
- ۳- هنگام فروش یا واگذاری، مبلغ سود یا زیان که مابه‌التفاوت مابه‌ازای دریافت شده و ارزش دفتری دارایی می‌باشد، کلاً شناسایی می‌شود.

بهای تمام شده دارایی‌های نامشهود

دارایی‌های نامشهود باید در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده در حساب‌ها ثبت شوند. بهای تمام شده یک قلم دارایی نامشهود متشکل از بهای خرید (شامل عوارض و مالیات غیرقابل استرداد خرید) و هرگونه مخارج مرتبط مستقیمی است که برای آماده‌سازی دارایی جهت استفاده مورد نظر تحمل می‌شود. مخارج مستقیم، به عنوان مثال، شامل حق الزحمه‌های خدمات حقوقی است.

بهای تمام شده دارایی نامشهود ایجاد شده توسط واحد تجاری از جمله شامل موارد زیر است:

- الف - بهای تمام شده مواد مصرفی و خدمات به کارگرفته شده برای ایجاد دارایی نامشهود
- ب - مخارج حقوق و دستمزد و سایر مخارج مربوط به کارکنانی که به طور مستقیم در ایجاد دارایی دخالت داشته‌اند.
- ج - هرگونه مخارجی که به طور مستقیم قابل انتساب به ایجاد دارایی باشد، مانند مخارج ثبت یک حق قانونی و استهلاک دارایی‌های نامشهود استفاده شده برای ایجاد دارایی.
- د - مخارج سرباری که بر مبنای یکنواخت و معقول قابل تخصیص به ایجاد دارایی باشد، مانند هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود، حق بیمه و اجاره.

۱- سرفظی ناشی از ترکیب تجاری در درس حسابداری پیشرفته مورد بحث قرار خواهد گرفت.

مثال ۹-۱- شرکت کورس در سال ۱۳۸۱، سهم نامشهود خود را با قیمت ۱۳۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان یک حق

اختراع خریداری کرد. در تاریخ ۳۱ خرداد ۱۳۸۲، بر روی سهم فنانی به شرح زیر است:

ریال	مورد مصرف
۱۳۰۰,۰۰۰	جنود و دستمزد پرسنل
۲۰۰,۰۰۰	هزینه‌های دست‌اندرکاران
۱۱۵,۰۰۰	هزینه‌های تبلیغات
۱۲۵,۰۰۰	هزینه‌های سایر امور استفاده در پروژه
۱۶۰,۰۰۰	هزینه‌های عمومی و اداری

مضویست محاسبه بهای تمامه شده حق اختراع

حل:

$$۱۳۰۰,۰۰۰ + ۲۰۰,۰۰۰ + ۱۱۵,۰۰۰ + ۱۲۵,۰۰۰ = ۵۷۰,۰۰۰$$

بهای تمامه شده حق اختراع

استهلاک دارایی‌های نامشهود

بهای تمامه شده دارایی‌های نامشهود اعم از این که عمر مفید آن‌ها محدود باشد، مانند حق اختراع و حق تألیف، نامشهود باشد، مانند سرقتلی محل کسب، باید بر مبنای سیستماتیک طی بهترین برآورد از عمر مفیدشان مستهلک شود. یکی از مشکلاتی که در حسابداری دارایی‌های نامشهود وجود دارد تعیین عمر مفید و ارزش اسقاط آن‌ها جهت استهلاک بهای تمامه شده می‌باشد. طبق استانداردهای حسابداری، فرض می‌شود که عمر مفید دارایی‌های نامشهود از بیست سال تجاوز نمی‌کند، اما هرگاه شواهد متقاعدکننده‌ای وجود داشته باشد که عمر مفید یک دارایی بیش از بیست سال است، این فرض رد می‌شود و واحد تجاری می‌تواند دارایی نامشهود را طی عمر مفید طولانی‌تر مستهلک نماید. نکته دیگری که در مورد عمر مفید دارایی نامشهود باید در نظر گرفت این است که چنانچه کنترل منافع اقتصادی آتی ناشی از دارایی نامشهود از طریق حقوق قانونی برای دوره‌ای محدود کسب شده باشد، عمر مفید دارایی نامشهود نباید از دوره اعتبار حقوق قانونی تجاوز نماید. در خصوص ارزش اسقاط دارایی نامشهود نیز به علت نداشتن عینیت، ارزش اسقاط در نظر گرفته نمی‌شود. برای استهلاک دارایی‌های نامشهود معمولاً از روش خط مستقیم استفاده می‌شود، مگر این که مدیریت دلیل قانع‌کننده‌ای برای مناسب‌تر بودن روش سیستماتیک دیگری ارائه کند. برای مثال، اگر شواهد موجود گویای آن باشد که ارزش از دست‌رفته خدمات ناشی از دارایی نامشهود در سال‌های اول بیشتر از سال‌های بعدی است می‌توان از روش نزولی استفاده کرد.

برای ثبت استهلاک دارایی نامشهود، در پایان دوره مالی، سند حسابداری زیر صادر می‌شود:

× هزینه استهلاک دارایی نامشهود

× استهلاک انباشته دارایی نامشهود

هزینه استهلاک دارایی نامشهود با توجه به ماهیت دارایی و کاربرد آن در سرفصل‌های مختلف منظور می‌شود. به عنوان مثال، هزینه استهلاک حق اختراع مربوط به یک فرایند تولید منطقیاً جزء هزینه‌های سربار کارخانه است و هزینه استهلاک علامت تجاری که برای معرفی و ترویج یک محصول به کار می‌رود جزء هزینه‌های فروش می‌باشد.

مثال ۹-۲- شرکت کیانوش در ابتدای سال ۱۳۸۱ حق امتیاز تولد یک محصول بهداشتی را به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود در تاریخ خرید، عمر قانونی حق امتیاز ۱۵ سال بود ولی به دلیل ماهیت رقابتی محصول عمر مفید حق امتیاز تنها ۱۰ سال برآورد شد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه جهت استهلاك حق امتیاز در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

$$\frac{۶۰۰,۰۰۰}{۱۰} = ۶۰,۰۰۰$$

هزینه استهلاك حق امتیاز

۶۰,۰۰۰

۱۳۸۱/۱۲/۲۹ هزینه استهلاك حق امتیاز

۶۰,۰۰۰

استهلاك انباشته حق امتیاز

کاهش ارزش دارایی های نامشهود

ممکن است در خلال مدت استفاده از یک دارایی نامشهود میزان منافع مورد انتظار آتی آن کاهش یابد، به گونه ای که ارزش قصه دی دارایی از ارزش دفتری آن کمتر شود. در این صورت باید مبلغ مابه التفاوت به بدهکار حساب "هزینه کاهش ارزش دربی نامشهود" و بستانکار حساب "ذخیره کاهش ارزش دارایی نامشهود" منظور شود و باقی مانده ارزش دارایی طی مدتی که بیش از بیست سال از تاریخ تحصیل دارایی نباشد، مستهلک گردد.

مثال ۹-۳- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۹-۲، چنانچه در تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱۵ به دلیل عرضه یک محصول بهداشتی جدید به بازار، ارزش اقتصادی حق امتیاز شرکت کیانوش ۲۰۰,۰۰۰ ریال برآورد شود،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۵/۱/۱۵

حل:

$$\frac{۶۰۰,۰۰۰}{۱۰} \times ۴ = ۲۴۰,۰۰۰$$

استهلاك انباشته حق امتیاز تا پایان سال ۱۳۸۴

$$۶۰۰,۰۰۰ - ۲۴۰,۰۰۰ = ۳۶۰,۰۰۰$$

ارزش دفتری حق امتیاز در پایان سال ۱۳۸۴

$$۳۶۰,۰۰۰ - ۲۰۰,۰۰۰ = ۱۶۰,۰۰۰$$

زیان ناشی از کاهش ارزش حق امتیاز

۱۶۰,۰۰۰

۱۳۸۵/۱/۱۵ هزینه کاهش ارزش حق امتیاز

۱۶۰,۰۰۰

ذخیره کاهش ارزش حق امتیاز

فروش یا واگذاری دارایی های نامشهود

هنگام فروش یا واگذاری دارایی های نامشهود باید حساب های مرتبط با آن دارایی (بهای تمام شده و استهلاك انباشته) از حساب ها حذف شود و هرگونه تفاوت بین عواید حاصل از واگذاری دارایی نامشهود و ارزش دفتری آن به عنوان سود یا زیان شناسایی و تحت عنوان "سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی" در صورت سود و زیان گزارش شود.

مثال ۴-۹- شرکت کیارش در ابتدای سال ۱۳۴۱ حق امتیاز تولید یک نوع مواد شوینده را به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. عمر مفید حق امتیاز ۱۰ سال برآورد شد و برای استهلاک آن روش خط مستقیم مورد استفاده قرار گرفت. در تاریخ ۱۳۴۵/۱/۱۲ شرکت کیارش حق امتیاز تولید این محصول را نقداً به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۴۵/۱/۱۲

حل:

$$\frac{۸۰۰,۰۰۰ \times ۴}{۱۰} = ۳۲۰,۰۰۰$$

$$۸۰۰,۰۰۰ - ۳۲۰,۰۰۰ = ۴۸۰,۰۰۰$$

$$۶۰۰,۰۰۰ - ۴۸۰,۰۰۰ = ۱۲۰,۰۰۰$$

استهلاک انباشته حق امتیاز تا پایان سال ۱۳۴۴

ارزش دفتری حق امتیاز در پایان سال ۱۳۴۴

سود حاصل از فروش حق امتیاز

۶۰۰,۰۰۰

۱۳۴۵/۱/۱۲ وجوه نقد

۳۲۰,۰۰۰

استهلاک انباشته حق امتیاز

۸۰۰,۰۰۰

حق امتیاز

۱۲۰,۰۰۰

سود حاصل از فروش حق امتیاز