

حفظ سرمایه مادی در ارزیابی نتایج سالانه

ترجمه و تنظیم: مرتضی شاپورگان

مقدمه:

روند افزایش قیمت‌ها آثار نامطلوبی را بر صورتهای مالی که منعکس‌کننده وضعیت درآمدها و هزینه‌ها و نیز داراییها و بدهیهای بنگاههای اقتصادی است برجای می‌گذارد. از این روست که محافل تخصصی حسابداری همواره کوشش کرده‌اند با ارائه روشها و شیوههای جدید ارزیابی تا آنجا که ممکن است آثار منفی تورم بر صورتهای مالی را از بین ببرند و تصویری روشن و واقعی از وضعیت داراییها و بدهیهای موسسات به دست دهند.

قوانین و مقررات بسیاری از کشورها نیز استفاده از بهای جایگزینی و ارزشهای جاری را در تنظیم صورتهای مالی بنگاهها امکانپذیر می‌داند. بند (۱) ماده ۳۳ دستورعمل چهارم شورای جامعه اروپا نیز این اختیار را به کشورهای عضو می‌دهد که بنگاههای این کشورها بتوانند اقلام صورتهای مالی خود را براساس بهای جایگزینی یا روشهای دیگری که تورم قیمت‌ها را موردتوجه قرار می‌دهد ارزیابی کنند.

با این که قوانین و مقررات مالی آلمان تاکنون ارزیابی اقلام براساس ارزشهای جاری را نپذیرفته است و بند (۱) ماده ۲۵۳ قانون تجارت آلمان ارزشهای تاریخی، یعنی بهای تمام شده را ملاک ارزیابی داراییها و بدهیها قرار می‌دهد، با این حال کمیته تخصصی اصلی انجمن حسابرسان آلمان در نظریه ۲/۱۹۷۵ خود به بنگاههای اقتصادی توصیه می‌کند که در دوران کاهش ارزش پول برای حفظ سرمایه مادی بهای جایگزینی را ملاک محاسبات قرار دهند.

برای آگاهی حسابداران و مدیران مالی از این رویه، مفاد این نظریه در زیر ترجمه و ارائه شده است. در ضمن برای روشن شدن هرچه بیشتر روشهایی که برای حفظ سرمایه مادی به‌کار می‌رود و مقایسه آنها با یکدیگر مثالهایی در این زمینه بیان شده است.

کلیات

روشهای قیمتگذاری در صورتهای مالی، که باید براساس حقوق مالیاتی و تجارتي آلمان تنظیم شوند، بر مبنای اصل بهای تمام شده (اصل ارزش اسمی) انجام می شود.

از این رو در این صورتهای ارقام دارایی و به همین نحو هزینه ها نیز بر پایه ارزشهای گذشته، که دیگر با ارزشهای تاریخ ترازنامه و با فرسایش ارزشهای سال مالی برابر نیستند، ثبت می شوند. در زمانی که کاهش پول به طور مستمر ادامه دارد، این امر به ثبت به اصطلاح سود صوری منجر شده و در نتیجه به میزان معتناهی وضع داراییها و بدهیها را مخدوش نشان می دهد.

برای این که تصویر روشنی از وضع درآمدهای واقعی به دست آید به طور موکد به کلیه بنگاههای صنعتی و دیگر بنگاههایی که بیشتر ارقام داراییهای آنها غیرپولی است، توصیه می شود که حداقل به منظور هدفهای داخلی مبلغی را برای حفظ سرمایه مادی، ادامه فعالیت، و نیز تضمین نگهداشت بنگاه و همچنین حفظ محل کار در آن محاسبه و تعیین کنند. از این گذشته توصیه می شود که آثار ارزشهای افزایش یافته جایگزینی بر وضعیت داراییها، در حسابداری داخلی کنترل شود.

تا زمانی که قانونگذار مبلغی را که برای حفظ سرمایه مادی ضروری است مشمول مالیات مسی دانسد و می پذیرد که استفاده کنندگان خارجی صورتهای مالی در مورد میزان مبلغی که برای حفظ سرمایه مادی ضروری است - و به عنوان بخشی از سود ثبت می شود - در ناآگاهی باشند، توجه به حفظ سرمایه مادی در صورتهای مالی خارجی می تواند تنها به صورت اختیاری انجام شود.

در این حالت کافی است که در یک

صورت محاسبه پیوست اطلاع داده شود که چه میزان از نتایج سالانه باید به منظور حفظ سرمایه مادی در بنگاه نگاهداری شود.

نظریه زیر توصیه ای است برای شرکتهای سهامی و بنگاههایی که موظف به تنظیم و ارائه گزارش مالی هستند، گرچه بنگاههای دیگر نیز می توانند به همین نحو اقدام کنند.

روش محاسبه

روش محاسبه پیشنهادی، به اصلاح هزینه های ناشی از استفاده از داراییهای ثابت استهلاک پذیر، و نیز به اصلاح هزینه های ناشی از مصرف موجودیهای جنسی که در صورتهای مالی ثبت شده اند محدود می شود، در این روش تنها آن بخش از سود صوری که به سرمایه اختصاصی^۱ مربوط می شود، ثبت می شود.

برای ساده کردن کاربرد روش، محاسبه ای ساده در هر سال پیشنهاد می گردد.

در این روش فرض می شود که سرمایه اختصاصی ابتدا به تأمین مالی داراییهای ثابت غیرپولی و سپس به تغذیه مالی داراییهای ثابت پولی می پردازد، بعد از آن به تأمین مالی موجودیهای جنسی و پس از آن به سایر ارقام دارایی اختصاص می یابد.

چنانچه سرمایه اختصاصی به میزان چشمگیری بیش از داراییهای ثابت نباشد، کافی است که اصلاح هزینه تنها در مورد استهلاک داراییهای ثابت استهلاک پذیر انجام شود.

برعکس اگر سرمایه اختصاصی به جز داراییهای ثابت بخش چشمگیری از موجودیهای جنسی را نیز تأمین کند، در آن صورت لازم است آن بخش از موجودیهای جنسی که به سرمایه اختصاصی مربوط

می شود، در محاسبه مبلغی که برای حفظ سرمایه مادی ضروری است، وارد شود. و چنانچه سرمایه اختصاصی کمتر از داراییهای ثابت غیرپولی باشد، اصلاح هزینه فقط آن بخش از داراییهای ثابت غیرپولی را که با سرمایه اختصاصی تأمین شده است، در بر می گیرد.

الف: حفظ سرمایه مادی در مورد داراییهای ثابت استهلاک پذیر

در حالتی که سرمایه اختصاصی حداقل داراییهای ثابت غیرپولی را تأمین کند، مبلغ اصلاح هزینه ای که برای حفظ سرمایه مادی ضروری است و در صورت محاسبه پیوست وارد می گردد، با تفاوت هزینه های استهلاک داراییهای استهلاک پذیر که براساس هزینه های جایگزینی در تاریخ ترازنامه محاسبه می شود و هزینه های استهلاک ترازنامه ای که بر پایه بهای تمام شده یا هزینه تولید به دست می آید، برابر است. در این حالت محاسبه ای جداگانه برای تعیین نیاز جبرانی^۲ هزینه های استهلاک بر مبنای هزینه های جایگزینی بیشتر انجام نمی شود.

چنانچه تنها بخشی از داراییهای ثابت غیرپولی با سرمایه اختصاصی تأمین شود تفاوت بین هزینه های استهلاکی که براساس هزینه های جایگزینی محاسبه می شود و هزینه های استهلاکی که بر پایه بهای تمام شده یا هزینه های تولید تعیین می شود، به نسبت سهمی که سرمایه ی خارجی^۳ در تغذیه مالی داراییهای ثابت غیرپولی دارد، کاهش می یابد.

برای این که مبلغی که برای حفظ سرمایه مادی در مورد داراییهای ثابت استهلاک پذیر ضروری است، تا حد ممکن بسادگی و به دور از خودسری تعیین شود، لازم است هزینه های جایگزینی با کمک

شاخصهای رسمی اعلام شده از طرف اداره کل آمار فدرال، بر پایه بهای تمام شده یا هزینه تولید محاسبه شود؛ چون در تعیین آنها کوشش شده است افزایش قیمت‌هایی که در نتیجه پیشرفت فنی صورت گرفته، حذف شود.

به‌طور کلی اطلاعات کافی می‌تواند از این طریق به دست آید که برای هر گروه از داراییها از شاخص واحدی که نشانگر افزایش هزینه‌های جایگزینی آن گروه از داراییها در سال مالی است استفاده شود. تشکیل گروهها می‌تواند حسب مورد بر اساس طبقه‌بندی حسابها در شرکت‌های سهامی انجام شود. برای ساده کردن محاسبه در مورد اقلام ورودی می‌توان نصف شاخص افزایش قیمت سالانه را به کار برد.

در تعیین هزینه‌های استهلاك براساس هزینه‌های جایگزینی باید همان عمر مفید دارایی که در احتساب هزینه‌های استهلاك ترازنامه‌ای به کار رفته است، مبنای محاسبه قرار گیرد. استثنا زمانی می‌تواند وجود داشته باشد، که عمر مفیدی که به منظور هدفهای محاسباتی مبنا قرار می‌گیرد - همان‌طور که در مورد استهلاك غیرعادی پیش می‌آید - به‌طور اساسی متفاوت باشد. چنانچه کلیه اقلام هر یک از گروههای دارایی بر پایه روش واحدی مستهلك شوند و این روش از نظر حسابداری مدیریت پذیرفتنی باشد، لازم است این روش نیز مبنای محاسبه استهلاك بر پایه هزینه‌های جایگزینی قرار گیرد، در غیر این صورت باید تعدیلی متناسب صورت گیرد. اگر چنین تعدیلی ضروری نباشد و لازم باشد عمر مفیدی که پایه تنظیم ترازنامه قرار گرفته است بدون تغییر باقی بماند، استهلاك بر پایه هزینه جایگزینی یا هزینه اصلاحی که برای حفظ سرمایه مادی ضروری است می‌تواند به‌طور مستقیم از

طریق تبدیل استهلاك ترازنامه‌ای با کمک ضرایبی که از شاخصهای مربوط به دست می‌آید، محاسبه شود.

ب - حفظ سرمایه مادی در مورد موجودیهای جنسی

با توجه به آنچه در پیش گفته شد، در صورتی که محاسبات، موجودیها را نیز در بر گیرد، لازم است - برای محاسبه مبلغی که برای حفظ سرمایه مادی در مورد موجودیهای جنسی ضروری است - تفاوت هزینه‌های مواد اولیه، مواد کمکی و مواد کارخانه و همین‌طور کالاهای خریداری شده که در حساب سود و زیان ثبت شده‌اند، با مبلغی که از ارزیابی مصرف مواد و کالاها براساس هزینه‌های جایگزینی به دست می‌آید، محاسبه و تعیین شود. چنانچه مواد اولیه، مواد کمکی و مواد کارخانه و یا کالاها در تراز سالانه براساس روش میانگین و با توجه به اصل کمترین بها ارزیابی شده باشند، می‌تواند برای تعیین مبلغی که برای حفظ سرمایه مادی ضروری است روش تقریبی زیر را به کار برد: نخست لازم است با کمک نمونه‌برداری تصادفی یا ارزیابی موجودیهای پایان سال با ارزشهای سال قبل، مشخص کرد که تغییرات قیمت‌ها در گروههای موجودی یادشده که در ارزشهای ترازنامه‌ای پایان سال منعکس است چه میزان است. سپس مبلغی را که برای حفظ سرمایه مادی ضروری است از حاصلضرب موجودی سال قبل در نرخ تغییرات قیمت به دست آورد.

در بنگاههای صنعتی هم برای ارزیابی مبلغی که برای حفظ سرمایه مادی ضروری است باید تغییرات هزینه‌ای که در تغییرات موجودیهای محصولات ساخته شده و نیمه ساخته منعکس است محاسبه و تعیین شوند.

چنانچه بخشی از موجودیها با سرمایه خارجی تامین مالی شده باشند باید هزینه اصلاحی که بر پایه اصول یادشده قبلی محاسبه شده است به نسبت سهمی که سرمایه خارجی در تغذیه مالی موجودیهای جنسی داراست، کاهش یابد.

فرم صورت محاسبه پیوست

با توجه به آنچه گفته شد، صورت محاسبه پیوست می‌تواند تقریباً شکلی مانند موارد زیر داشته باشد:

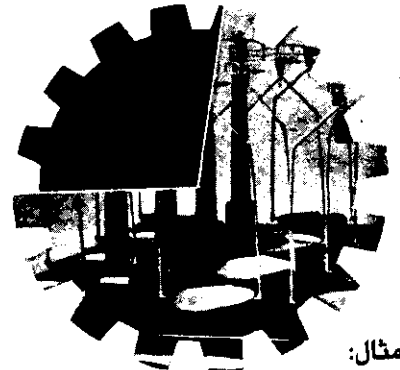
- استهلاك اضافی
داراییهای استهلاك پذیر
× × ×
- مبلغ لازم برای حفظ سرمایه مادی در مورد
موجودیهای جنسی
× × ×
- جمع اصلاحات ضروری (سود صوری)
× × ×

به دنبال محاسبه و تعیین میزان اصلاحات ضروری باید اقداماتی که بنگاه تاکنون برای حفظ مادی سرمایه اختصاصی انجام داده یا در نظر دارد که انجام دهد، بیان شود (به عنوان مثال از طریق ایجاد اندوخته از سود ویژه سالانه).

انتشار صورت محاسبه پیوست و حسابرسی آن

شرکتهای سهامی و بنگاههای دیگری که موظف به انتشار صورتهای مالی خود هستند باید این محاسبه را در گزارش مالی خود وارد کنند، سایر بنگاهها باید این صورت را ضمیمه صورتهای مالی خود نمایند. همچنین این صورت محاسبه مورد حسابرسی حسابرس رسمی نیز قرار خواهد گرفت. روشهای به کار رفته و علل اصلاح نتایج باید تشریح شود. در صورتی که نتایج ثبت شده سالانه سود چشمگیری را، که سهمی از آن برای حفظ مادی سرمایه

ضروری است، نشان دهد و بنگاه آن را در صورت محاسبه پیوست افشا نکرده باشد، حسابرس رسمی باید براساس وظیفه قانونی خود مبنی بر اظهار نظر نسبت به وضع مالی بنگاه، در گزارش حسابرسی خود به طور مشخص به آن اشاره کند.



مثال:

اطلاعات مربوط به یک شرکت مفروض:
برای سال مالی منتهی به ۱۳۰۰ بر اساس ارزشهای تاریخی به شرح زیر است:

- ۱- فروش کالا در ۱۷/۷ ۸۰۰ ریال
- ۲- خرید کالا در ۲۰/۸ ۶۰۰ ریال
- ۳- سایر هزینه‌ها ۱۰۰ ریال
- ۴- استهلاك ماشین ۱۰ درصد به روش خط مستقیم

۵- شاخص قیمتها:

فروردین	۱۰۰
مهر	۱۱۵
آبان	۱۲۰
اسفند	۱۳۰

۶- ترازنامه در تاریخ ۱۳۰۰

ترازنامه ۱۳۰۰	
ریال	ریال
زمین	۱۰۰
سرمایه اختصاصی	۶۰۰
سرمایه خارجی	۴۰۰
کالا	۵۰۰
بانک	۱۰۰
	<u>۱۰۰۰</u>

۷- حساب سود و زیان برای دوره ۱۳۰۰

حساب سود و زیان ۱۳۰۰	
ریال	ریال
بهای کالا	۵۰۰
استهلاك	۳۰
سایر هزینه‌ها	۱۰۰
سود	۱۷۰
	<u>۸۰۰</u>

۸- ترازنامه در تاریخ ۱۳۰۰

ترازنامه ۱۳۰۰	
ریال	ریال
زمین	۱۰۰
سرمایه اختصاصی	۶۰۰
سرمایه خارجی	۴۰۰
سود	۱۷۰
بانک	۲۰۰
	<u>۱۱۷۰</u>

۹- برای تعیین بهای جایگزینی از شاخص قیمتها استفاده می‌شود.

حفظ سرمایه مادی براساس ارزشهای جایگزینی

الف) روش حفظ سرمایه مادی ناخالص
این روش بدون توجه به ساختار سرمایه‌ای بنگاه، ارزشهای جایگزینی کلیه اقلام داراییهای ثابت و موجودیهای جنسی را مبنای محاسبه سود صوری و اندوخته‌های تجدید ارزیابی داراییها قرار می‌دهد.

حساب سود و زیان ۱۳۰۰

حساب سود و زیان ۱۳۰۰	
ریال	ریال
بهای کالا	۵۷۵
استهلاك	۳۹
سایر هزینه‌ها	۱۰۰
سود واقعی	۸۶
	<u>۸۰۰</u>

ترازنامه ۱۳۰۰

ترازنامه ۱۳۰۰	
ریال	ریال
زمین	۱۳۰
سرمایه اختصاصی	۶۰۰
ماشین	۳۵۱
سرمایه خارجی	۴۰۰
کالا	۶۵۰
اندوخته تجدید ارزیابی	۱۷۰
بانک	۲۰۰
اندوخته سود صوری	۸۴
سود واقعی	۸۶
	<u>۱۳۳۱</u>

زمین

$$\text{بهای جایگزینی زمین} = ۱۰۰ \times \frac{۱۳۰}{۱۰۰} = ۱۳۰$$

$$\text{اندوخته تجدید ارزیابی} = ۱۳۰ - ۱۰۰ = ۳۰$$

ماشین

$$\text{بهای جایگزینی} = ۳۹۰ \times \frac{۱۰}{۱۰} = ۳۹$$

$$\text{ارزش دفتری} = ۳۹۰ - ۳۹ = ۳۵۱$$

$$\text{اندوخته تجدید ارزیابی} = ۳۵۱ - ۲۷۰ = ۸۱$$

$$\text{سود صوری} = ۳۹ - ۳۰ = ۹$$

موجودی کالا

$$\text{بهای جایگزینی} = ۶۰۰ \times \frac{۱۳۰}{۱۲۰} = ۶۵۰$$

$$\text{اندوخته تجدید ارزیابی} = ۶۵۰ - ۶۰۰ = ۵۰$$

مصرف کالا

$$\text{هزینه جایگزینی} = ۵۰۰ \times \frac{۱۱۵}{۱۰۰} = ۵۷۵$$

$$\text{سود صوری} = ۵۷۵ - ۵۰۰ = ۷۵$$

اندوخته تجدید ارزیابی و سود صوری

$$\text{سود صوری} = ۹ + ۷۵ = ۸۴$$

$$\text{اندوخته تجدید ارزیابی} = ۳۰ + ۸۱ + ۵۰ = ۱۶۱$$

سود واقعی

$$۱۷۰ - ۸۴ = ۸۶$$

ب) روش حفظ سرمایه مادی خالص

در این روش ساختار سرمایه‌ای بنگاه مورد توجه قرار می‌گیرد و فقط آن بخش از داراییهای ثابت و موجودیهای جنسی که با سرمایه اختصاصی تامین مالی شده‌اند وارد محاسبه بر مبنای بهای جایگزینی می‌شوند.^۴

حساب سود و زیان ۱۰

ریال	ریال	ریال
۸۰۰	۵۳۰	بهای کالا
	۳۹	استهلاک
	۱۰۰	سایر هزینه‌ها
	۱۳۱	سود واقعی
۸۰۰	۸۰۰	

ترازنامه ۱

ریال	ریال	ریال
۶۰۰	۱۳۰	زمین
۴۰۰	۳۵۱	ماشین
۱۶۱	۶۵۰	کالا
۳۹	۲۰۰	بانک
۱۳۱		سود واقعی
۱۳۳۱	۱۳۳۱	

ساختار سرمایه

ریال	ریال
۱۰۰	زمین
۳۰۰	ماشین
۲۰۰	کالا
۳۰۰	۵۰۰
۱۰۰	بانک

تامین مالی کالا

$\frac{۲۰۰}{۵۰۰} = \frac{۲}{۵}$	از محل سرمایه اختصاصی
$\frac{۳۰۰}{۵۰۰} = \frac{۳}{۵}$	از محل سرمایه خارجی

مصرف کالا

$۷۵ \times \frac{۲}{۵} = ۳۰$	سود صوری
$۵۰۰ + ۳۰ = ۵۳۰$	هزینه جایگزینی

موجودی کالا:

اندوخته تجدید ارزیابی سرمایه اختصاصی	$۵۰ \times \frac{۲}{۵} = ۲۰$
--------------------------------------	------------------------------

اندوخته تجدید ارزیابی سرمایه خارجی

$$۵۰ \times \frac{۲}{۵} = ۲۰$$

ارزش جایگزینی $۲۰ + ۳۰ + ۶۵۰ = ۶۵۰$

اندوخته تجدید ارزیابی و سود صوری

$$۳۰ + ۸۱ + ۲۰ + ۳۰ = ۱۶۱$$

سود صوری $۹ + ۳۰ = ۳۹$

سود واقعی

$$۱۷۰ - ۳۹ = ۱۳۱$$

ج) روش پیشنهادی کمیته تخصصی اصلی

انجمن حسابرسان آلمان

این روش که مشروح آن بیان شد در حقیقت نوعی از روش حفظ سرمایه مادی ناخالص است.^۵

صورت محاسبه پیوست

ریال
۹
۳۰
۳۹

ترازنامه ۱

ریال	ریال
۶۰۰	۱۰۰
۴۰۰	۲۷۰
	۶۰۰
	۱۰۰
۳۹	
۱۳۱	
۱۱۷۰	۱۱۷۰

۱- حقوق صاحبان سهام و سرمایه بر داراییهای

بنگاه، سرمایه اختصاصی نامیده می‌شود.

۲- هزینه‌های استهلاک بر اساس بهای جایگزینی

معمولاً در هر سال بر پایه بهای جایگزینی دارایی مربوط در تاریخ ترازنامه محاسبه می‌شود. تفاوت جمع هزینه‌های استهلاکی که بر مبنای آخرین بهای جایگزینی دارایی (شامل سالهای قبل) محاسبه می‌شود نیاز جبرانی هزینه استهلاک نامیده می‌شود.

۳- حقوق اشخاص ثالث بر داراییهای بنگاه، سرمایه خارجی نامیده می‌شود.

۴- روش تخصیص سرمایه به اقسام دارایی می‌تواند به شیوه‌های زیر صورت گیرد:

الف - تخصیص جزئی

به هر یک از اقسام دارایی به طور مشخص نوع معینی از سرمایه یا ترکیب مشخصی از سرمایه اختصاصی با سرمایه خارجی تخصیص داده می‌شود.

ب - تخصیص بر پایه ساختار سرمایه کل

هر یک از اقسام دارایی به نسبت سرمایه اختصاصی و سرمایه خارجی سهم متناسبی دریافت می‌کنند.

ج - تخصیص بر پایه ساختار مانده سرمایه

نخست سرمایه خارجی به کل داراییهای پولی تخصیص داده می‌شود. سپس هر یک از داراییهای غیرپولی به نسبت سرمایه اختصاصی و مانده سرمایه‌های خارجی تسهیم، و سهم هر کدام تعیین می‌شود.

د - تخصیص بر پایه مدت و خصلت پولی اقسام دارایی

نخست سرمایه خارجی، کل داراییهای پولی را تامین می‌کند. سپس سرمایه خارجی باقیمانده، به ترتیب به داراییهای غیرپولی کوتاهمدت، میانمدت و بلندمدت تخصیص می‌یابد.

۵- کمیته تخصصی اصلی انجمن حسابرسان آلمان در واقع روش «تخصیص بر پایه مدت و خصلت پولی اقسام دارایی» را پذیرفته است.