

## مقدمه

○ مفهوم شخصیت واحد تجاری یکی از مفاهیم و مفروضات بنیادین حسابداری است. این مفهوم حدود فعالیت‌های حسابداری را معین می‌نماید. شخصیت واحد تجاری ممکن است به عنوان واحدی که برای تولید کالا و یا خدمات منابعمی را در کنترل دارد، تعریف شود. هنگامیکه شخصیت واحد تجاری تعریف شد باید نظریه واحد تجاری مشخص شود. نظریه بکار گرفته شده توسط واحد تجاری بر تعیین سود، ارزشیابی دارایی‌ها، تعریف حقوق مالکانه و الزامات افشا در گزارشگری مالی، تأثیرگذار است. بنابراین چارچوب تئوریک حسابداری شامل تئوریهای

## بر اساس تئوری

## تفکیک شخصیت

## به دلیل اینکه

## شخصیت

## واحد تجاری

## مستقل از مالکان

## است

## مالیات مضاعف

## مفهوم ندارد

است که ماهیت حقوق مالکانه واحد تجاری را توصیف می‌کند. این تئوریا منبای برای اصول حسابداری بکار گرفته شده در واحد تجاری می‌باشند. از بین تئوریهای حقوق مالکان تئوری مالکیت و تئوری تفکیک، شخصیت مهم‌ترین این تئوریا می‌باشند. سایر تئوریهای حقوق مالکان در نتیجه بسط و توسعه این دو تئوری به وجود آمده‌اند.

## تئوری مالکیت<sup>۱</sup>

بر اساس این تئوری واحد تجاری در تملک فرد یا افراد مشخص است. داراییهای واحد تجاری اموال مالکان (مالک) و بدهیهای واحد تجاری تعهدات مالکان (مالک) است. عبارت دیگر بدهیهای واحد تجاری

«داراییهای منفی»<sup>۱</sup> مالکان است. درآمدهای کسب شده توسط واحد تجاری بی‌درنگ حقوق خالص مالک را افزایش داده و هزینه‌ها نیز فوراً منجر به کاهش حق مالکانه مالکان خواهد شد. سود کسب شده توسط واحد تجاری حتی در صورت عدم توزیع نیز متعلق به مالکان است. بطور خلاصه در این تئوری مالکان در کانون توجه گزارشگری مالی قرار دارند. معادله حسابداری براساس این تئوری بشرح زیر است:

«جمع بدهی‌ها» = «جمع دارایی‌ها»  
= حقوق مالکان

طبق این تئوری سود عبارت از افزایش در خالص داراییهاست و بنابراین گزارشگری وضعیت مالی از اهمیت بیشتری برخوردار است و ترازنامه مهمتر از سود و زیان. این تئوری در آندسته از واحدهای تجاری که مالکیت از مدیریت تفکیک نشده است (نضامنی، انفرادی) کاربرد دارد.

## تئوری تفکیک شخصیت<sup>۲</sup>

با پیدایش شرکتهای سهامی با ویژگیهایی چون تفکیک مدیریت از مالکیت، مسیولیت محدود سهامداران و شخصیت مستقل قانونی، تئوری تفکیک شخصیت در باب حقوق صاحبان سهام به وجود آمد. دیدگاه تئوری تفکیک شخصیت این است که واحد تجاری شخصیتی جدا از آنهایی است که سرمایه لازم را برای واحد تجاری فراهم کرده‌اند، به عبارت دیگر واحد تجاری در کانون توجه حسابداری قرار دارد تا مالکان. بر اساس تئوری تفکیک شخصیت بستنکاران همانند سهامداران منابع مالی را در اختیار شرکت قرار می‌دهند و واحد تجاری مستقل از تأمین کنندگان منابع مالی باقی می‌ماند. این تئوری تمایزی بین طلبکاران و مالکان (سهامداران) قابل نیست زیرا هر دو گروه منبع تأمین داراییهای واحد تجاری هستند هر چند که حقوق مالکان در سود، میزان خطر، کنترل واحد تجاری و انحلال با حقوق طلبکاران متفاوت است. بر اساس این تئوری وظیفه واحد تجاری در مقابل تأمین کنندگان منابع (طلبکاران) و سهامداران ایجاد بازده مناسب برای سرمایه گذاران است. بنابراین در این تئوری اندازه گیری سود و به تبع آن گزارشگری عملکرد مالی از اهمیت بیشتری برخوردار است. سود کسب

حمیدرضا فیالی

## تئوریهای مالکیت :

## تضاد بین

## «تئوری» و «عمل»

**بر اساس  
تئوری تفکیک  
شخصیت  
بستانکاران همانند  
سهامداران  
منابع مالی را  
در اختیار شرکت  
قرار می دهند  
و واحد تجاری  
مستقل  
از تأمین کنندگان  
منابع مالی  
باقی می ماند**

**با پیدایش  
شرکتهای سهامی  
با ویژگیهایی چون  
تفکیک مدیریت  
از مالکیت،  
مسئولیت محدود  
سهامداران  
و شخصیت مستقل  
قانونی،  
تئوری تفکیک  
شخصیت در باب  
حقوق صاحبان سهام  
به وجود آمد**

شده توسط واحد تجاری تا هنگامی که توزیع نشود متعلق به واحد تجاری است و نشاندهنده حق مالکیت واحد تجاری در خودش<sup>۱</sup> خواهد بود. معادله حسابداری بر اساس این تئوری بشرح زیر است:  
جمع بدهیها + حقوق صاحبان سهام = جمع داراییها

**تضاد بین تئوری و عمل**

در این بخش مهم ترین مواردیکه در تئوریهای مالکیت و در عمل گزارشگری مالی بین آنها تضاد وجود دارد اشاره می شود:

**۱- سود خالص:**

بر اساس تئوری مالکیت سود خالص واحد تجاری متعلق به مالکان است در حالیکه بر اساس تئوری تفکیک شخصیت این سود متعلق به واحد تجاری بوده و تا تاریخ اعلام سود به تملک سهامداران در نمی آید.

**۲- گزارش سود هر سهم:**

بر اساس تئوری مالکیت به دلیل آنکه سود خالص متعلق به سهامداران است سود هر سهم باید گزارش شود. اما بر اساس تئوری تفکیک شخصیت به دلیل آنکه سود خالص متعلق به واحد تجاری است گزارش سود هر سهم گمراه کننده است.

**۳- سود انباشته:**

بر اساس تئوری تفکیک شخصیت سود انباشته متعلق به واحد تجاری است بنابراین نباید بعنوان حقوق صاحبان سهام گزارش گردد. در حالیکه بر اساس تئوری مالکیت سود انباشته بخشی از حقوق صاحبان سهام است.

**۴- سرمایه اهدایی مازاد تجدید ارزیابی:**

بر اساس تئوری تفکیک شخصیت اقلام فوق جزء حقوق صاحبان سهام تلقی نمی گردد.

**۵- مالیات مضاعف:**

بر اساس تئوری تفکیک شخصیت به دلیل اینکه شخصیت واحد تجاری مستقل از مالکان است، مالیات مضاعف مفهوم ندارد. زیرا شرکت مالیات بردرآمد خود را که شخصیتی مستقل است پرداخت می نماید و سهامدار هم مالیات سود سهام خود را. اما در تئوری مالکیت بدلیل انطباق شخصیت مالکان بر شخصیت واحد تجاری مالیات سود سهام، مالیات مضاعف تلقی می گردد.

**۶- سود نقدی:**

بر اساس تئوری تفکیک شخصیت سود نقدی بازده سرمایه گذاری سهامداران بوده و بنابراین همانند بهره استقراض، هزینه دوره مالی تلقی می گردد.

ردیف	موارد تضاد بین تئوری و عمل	تئوری مالکیت	تئوری تفکیک شخصیت
۱	آیا سود خالص متعلق به سهامداران است؟	بله	خیر
۲	آیا سود هر سهم (EPS) گزارش شود؟	بله	خیر
۳	آیا سود انباشته جزء حقوق صاحبان سهام است؟	بله	خیر
۴	آیا سرمایه اهدایی و مازاد تجدید ارزیابی جزء حقوق و صاحبان سهام است؟	بله	خیر
۵	آیا مالیات سود سهام مالیات مضاعف تلقی می گردد؟	بله	خیر
۶	آیا سود نقدی هزینه واحد تجاری است؟	خیر	بله
۷	آیا برای واحدهای اصلی و فرعی باید صورتهای مالی تلفیقی تهیه شود؟	بله	خیر
۸	آیا روش ارزش ویژه برای حسابداری سرمایه گذارهای مناسب است؟	بله	خیر
۹	آیا سود سهمی درآمد سهامدار تلقی می گردد؟	خیر	بله
۱۰	آیا دریافت سود نقدی پس از خرید سهام درآمد سرمایه گذار تلقی می شود؟	خیر	بله
۱۱	آیا مازاد مبادلات سهام خزانه سود تلقی می گردد؟	خیر	بله
۱۲	آیا بهای تمام شده تاریخی مبنای مناسب ارزشیابی داراییهاست؟	خیر	بله
۱۳	آیا تهیه ترازنامه به شکل حساب مناسب است؟	خیر	بله
۱۴	آیا روش ارزش متعارف در ارزشیابی اوراق بهادار مناسب است؟	بله	خیر



#### ۷- صورتهای مالی تلفیقی:

طبق تئوری تفکیک شخصیت رابطه شرکت اصلی و شرکت فرعی، رابطه طلبکار و بدهکار است. بنابراین تهیه صورتهای مالی مناسب نیست. براساس تئوری مالکیت داراییهای واحد فرعی، اموال واحد اصلی و بدهیهای واحد فرعی نیز تعهدات واحد اصلی تلقی می گردد. در این صورت صورتهای مالی تلفیقی اطلاعات مفیدتری را به استفاده کننده خواهد داد.

#### ۸- حسابداری سرمایه گذاریها به روش ارزش ویژه:

در روش ارزش ویژه، سرمایه گذار، درآمد سرمایه گذاری خود را به محض گزارش سود توسط واحد سرمایه پذیر، شناسایی و ثبت می نماید. این روش منطبق با تئوری مالکیت است که درآمد تحقق یافته واحد تجاری را درآمد مالک (مالکان) تلقی می کند. در حالیکه براساس تئوری تفکیک شخصیت تا هنگامیکه سرمایه پذیر سود سهام را اعلام نماید درآمدی برای سرمایه گذار تحقق نیافته

است.

#### ۹- سود سهمی:

سود سهمی مستلزم انتقال بخشی از سود انباشته به سرمایه واحد تجاری است بنابراین براساس تئوری تفکیک شخصیت انتقال سود انباشته (که متعلق به واحد تجاری است) به سرمایه (که متعلق به سهامداران تلقی می گردد. در حالیکه براساس تئوری مالکیت سود انباشته و سرمایه هر دو متعلق به مالک بوده بنابراین سود سهمی درآمد سهامدار تلقی نمی شود.

#### ۱۰- دریافت سود نقدی بلافاصله پس از تحصیل سهام:

طبق تئوری تفکیک شخصیت تا سود سهام اعلام نگردد متعلق به سهامدار نیست. بنابراین اگر بلافاصله پس از تحصیل سهام واحد سرمایه پذیر سود نقدی اعلام کند این سود به عنوان درآمد سهامدار تلقی می گردد. در حالیکه براساس تئوری مالکیت سود اعلام شده برگشت بخشی از سرمایه گذاری سهامدار تلقی می گردد و نه درآمد

سهامدار.

#### ۱۱- مازاد مبادلات سهام خزانه:

طبق تئوری تفکیک شخصیت، مازاد ناشی از فروش سهام خزانه به عنوان سود واحد تجاری تلقی شده و باید به حساب سود انباشته بستنکار شود.

#### ۱۲- ارزشیابی داراییها:

مبنای مناسب ارزشیابی داراییها براساس تئوری تفکیک شخصیت «بهای تمام شده تاریخی» و براساس تئوری مالکیت «ارزشهای جاری» می باشد.

#### ۱۳- شکل تهیه ترازنامه:

معادله حسابداری طبق تئوری تفکیک شخصیت عبارت از:  
جمع داراییها = بدهیها + حقوق صاحبان سهام  
و این معادله منطبق با شکل ۱۳، برای تهیه ترازنامه است در حالیکه با توجه به معادله حسابداری طبق تئوری مالکیت (دارایی = بدهی + حقوق مالکان) ترازنامه بشکل وضعیت مالی مناسب است.  
۱۴- روش ارزش متعارف در

#### ارزشیابی سرمایه گذاریها:

طبق تئوری تفکیک شخصیت «بهای تمام شده» سرمایه گذاریها باید گزارش شود. در حالیکه طبق تئوری مالکیت «گزارشگری بر مبنای ارزشهای متعارف» مناسب تر است.  
در جدول خلاصه موارد بحث شده نشان داده شده است. ●

منابع:

- (۱) Accounting theory, Ahmed riahi Bikaoul
- (۲) Accounting theory, Richard G. Schroeder, Myrtle
- (۳) "Entity theory", Clark, Myrtle Accounting Horizons (september ۱۹۹۲)

- ۱. Proprietary theory
- ۲. negative assets
- ۳. Entity theory
- ۴. Corporations proprietary in itself