

روشهای مالی قبل

اصغر طاهری

مقدمه

اگرچه فعالیتهای واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری کاملاً با فعالیتهای اصلی مرحله بهره‌برداری آن واحدها متفاوت است و تقریباً تمامی کوششهای واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری در جهت ایجاد راه‌اندازی به کار می‌رود و سیستمهای حسابداری استقرار یافته نیز با سیستمهای حسابداری مرحله بهره‌برداری تفاوت عمده‌ای دارند ولی از لحاظ تشخیص و اندازه‌گیری اطلاعات مالی و نهایتاً گزارش این اطلاعات، از اصول پذیرفته شده یکسان حسابداری پیروی می‌کنند. در این جا ذکر این نکته ضروری است که منظور از واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری، منحصر به واحدهای تجاری غیردولتی نیست، بلکه این گونه واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری و طرحهای عمرانی دولتی را نیز که در آینده در قالب موسسات انتفاعی اداره خواهند شد در برمی‌گیرد، زیرا سیستم حسابداری بودجه‌ای موسسات و طرحهای عمرانی دولتی و حسابهای بودجه‌ای این سیستم که ناظر اجرای صحیح پیشینی‌های بودجه است، بتهایی پاسخگوی عملیات حسابداری براساس اصول پذیرفته شده نیست. در این گونه موسسات و طرحهای عمرانی می‌باید در کنار سیستم حسابداری بودجه‌ای، سیستمی نیز که بر مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری (با در نظر گرفتن الزامات قانونی) طراحی شده باشد، استقرار یابد.

تعریف واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری

واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری به واحدهایی اطلاق می‌شود که فعالیتهای اصلی

سابداری و گزارشگری

بهره برداری

پیشینی شده جهت مرحله بهره برداری آنها آغاز شده و با اینکه علی رغم شروع عملیات اصلی هنوز درآمد درخور توجهی از محل این فعالیتها به دست نیامده باشد.

فعالیتهای واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری

فعالیتهای واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری، از نوع و مقوله ایجاد و راه اندازی است. مهمترین این فعالیتها به شرح زیر است:

- الف- تهیه اموال، ماشین آلات و تجهیزات و سایر داراییهای عملیاتی
 - ب- استخدام و آموزش نیروی انسانی و تهیه سیستمهای مورد نیاز مرحله بهره برداری
 - ج- برنامه ریزی تأمین مواد اولیه
 - د- برنامه ریزیهای مالی و تهیه سرمایه
- ه- تحقیق و توسعه و تأمین بازار فروش محصولات
- و- راه اندازی ماشین آلات و بهره برداری آزمایشی

مخارج واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری

از آنجا که واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری نیز مانند واحدهای تجاری در مرحله بهره برداری ملزم به رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری می باشند، بنابراین هزینه های آنها نیز تابع همان اصول است و تشخیص و طبقه بندی این هزینه ها تحت عنوان «سرمایه ای» یا «هزینه های دوره»، نیز براساس قابلیت باز یافت آنهاست. مخارج واحدهای تجاری در مرحله بهره برداری در

سه گروه متمایز «هزینه های محصول»، «هزینه های سرمایه ای» و «هزینه های دوره» طبقه بندی می شود، در حالی که در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری، کلیه هزینه ها در دو گروه متمایز «هزینه های سرمایه ای» و «هزینه های دوره» طبقه بندی می گردد.

هزینه های سرمایه ای واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری:

هزینه هایی که انتظار می رود منافع آن علاوه بر دوره جاری به دوره های آینده نیز ندوام یابد، هزینه های سرمایه ای شمرده می شود. این هزینه ها در گروههای متمایز زیر طبقه بندی می شود:

الف- هزینه هایی که در برابر آن اموال، ماشین آلات و تجهیزات به صورت آماده برای بهره برداری به دست می آید و مستلزم مخارج بعدی برای نصب و استقرار نیست. این مخارج در دوره وقوع به عنوان دارایی شناسایی شده و به دوره بعد منتقل می شود و شامل تمامی مخارج ضروری و متعارفی است که جهت آماده سازی و بهره برداری از داراییهای به دست آمده لازم باشد. بهای تمام شده این داراییها عبارت از بهای خرید پس از کسر تخفیفات تجاری، هزینه های جانبی خرید، هزینه های حمل و نقل و بیمه تا محل و زمان تحویل به واحد تجاری است.

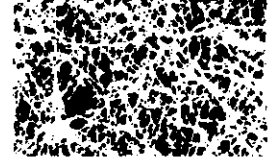
ب- هزینه هایی که در برابر آن ماشین آلات و تجهیزات به صورت آماده به دست می آید، لیکن بهره برداری از این گونه داراییها مستلزم انجام مخارج نصب و راه اندازی است. این مخارج نیز در دوره وقوع به عنوان دارایی شناسایی شده و به دوره بعد منتقل می شود و شامل تمامی مخارج ضروری و متعارفی است که جهت آماده سازی و بهره برداری از دارایی تحویل شده لازم باشد. هزینه های نگهداری، نصب و راه اندازی و حق بیمه تا زمان آماده شدن دارایی برای بهره برداری به هزینه های

پیشگفته اضافه خواهد شد.

ج- هزینه هایی که در برابر آن اموال، ماشین آلات و تجهیزاتی به صورت آماده برای بهره برداری تحصیل نمی گردد، بلکه این داراییها به وسیله خود واحد تجاری ساخته و آماده بهره برداری می شود. این مخارج در دوره وقوع به عنوان داراییهای در جریان تلقی شده و به دوره بعد منتقل می شود و شامل تمامی هزینه های ضروری و متعارفی است که جهت آماده سازی و بهره برداری از دارایی لازم باشد. بهای تمام شده این داراییها عبارت از مخارج مقدماتی طرح، هزینه های مربوط به خرید مواد، مصالح، قطعات و لوازم، هزینه های مستقیم مربوط به ساخت، نصب و راه اندازی، سهم مناسبی از هزینه های سر بار واحد تجاری، هزینه بهره وامهای دریافتی (منظور کردن هزینه بهره دیرکرد ناشی از عدم پرداخت بموقع اقساط وامهای دریافتی، در قیمت تمام شده جایز نیست. این هزینه باید در تاریخ وقوع به حساب سود و زیان واحد تجاری منظور شود)، سود و زیان تسعیر ارزشدهیهایی که جهت خرید مواد و مصالح و قطعات به صورت نسیه از خارج از کشور خریداری شده و در رابطه با داراییهای مذکور به مصرف رسیده اند، خواهد بود. منظور کردن هزینه های بهره دریافتی و سود و زیان تسعیر ارزش در قیمت تمام شده، تا زمانی قابل قبول است که داراییهای مورد نظر برای بهره برداری آماده نشده باشند. از تاریخ آماده شدن دارایی برای بهره برداری، احساب این دو هزینه در قیمت تمام شده جایز نیست و باید این هزینه ها به حساب «مخارج انتقالی به دوره های آینده» (در صورتی که واحد تجاری در مرحله قبل از بهره برداری به سربرد) یا «هزینه های مالی» در حساب سود و زیان (در صورتی که بهره برداری از واحد تجاری آغاز شده باشد) انعکاس یابد.

در مواردی که واحد تجاری جهت ایجاد

ورق بزیید



روشهای حسابداری و گزارشگری مالی قبل از بهره برداری



پروژه‌های ساختمانی، تاسیساتی و نصب ماشین آلات تولیدی از اشخاص خارج از واحد تجاری استفاده کند، بهای تمام شده داراییها عبارت خواهد بود از مخارج مقدماتی طرح، مبالغ پرداختی به پیمانکاران و مشاوران براساس قراردادها و طبق صورت وضعیتهای قطعی تأیید شده، هزینه‌های مربوط به مواد، مصالح و قطعات مصرفی در تعهد واحد تجاری، سهم مناسبی از هزینه‌های سربار واحد تجاری و حسب مورد هزینه‌های بهره و سود و زیان تسعیر ارزیبه شرحی که در فوق گذشت. در مواردی که کار توسط پیمانکاران و مشاوران صورت گیرد و براساس شرایط عمومی قرارداد یا توافقیهای انجام شده بین پیمانکار و واحد تجاری مبالغی به عنوان خسارت به پیمانکار پرداخت و یا از ایشان دریافت شود، نحوه عمل حسابداری به شرح زیر خواهد بود:

۱- در مواردی که پیمانکار در خاتمه مدت قرارداد تاخیر داشته باشد و این تاخیر خارج از قصور واحد تجاری باشد و مبالغی از این بابت به عنوان خسارت توسط واحد تجاری از پیمانکار دریافت شود، این مبالغ باید به عنوان باز یافت بخشی از «هزینه‌های قبل از بهره برداری» تلقی و با هزینه‌های مزبور تهاثر شود.

۲- در مواردی که برائت‌وارد آمدن خسارت به ساختمان، تاسیسات و ماشین آلات واحد تجاری مبالغی از پیمانکار دریافت شود، این مبالغ باید به عنوان باز یافت بخشی از مخارج انجام شده جهت داراییهای ایجاد شده در قالب قرارداد محسوب شود و با مخارج مزبور تهاثر گردد.

۳- در مواردی که پیمانکار در خاتمه مدت قرارداد تاخیر داشته باشد و این تاخیر خارج از قصور پیمانکار باشد و مبالغی از بابت تاخیر مدت قرارداد به پیمانکار پرداخت گردد، این مبالغ ماهیت غیر قابل باز یافت دارد باید به عنوان «هزینه‌های غیر قابل باز یافت» تلقی و به حساب هزینه‌های دوره در حساب سود و زیان منظور شود.

۴- در مواردی که مبالغی از بابت عملیات دوباره کاری به پیمانکار پرداخت شود این مبالغ نیز به دلیل ماهیت خود باید به عنوان «هزینه‌های غیر قابل باز یافت» تلقی و به حساب هزینه‌های دوره در حساب سود و زیان منظور شود.

د- کلیه هزینه‌هایی که قابل باز یافت است ولی در قبل آن داراییهای عینی مشخصی به دست نمی آید و انجام آنها جهت کسب درآمد در مرحله قبل از بهره برداری است و برای پیشبرد عملیات واحد تجاری و دستیابی به هدفهای از پیش تعیین شده ضرورت دارد، فاقد ماهیت جاری است و به دلیل منافع آینده آنها باید همانند هزینه‌های موضوع بندهای «الف» تا «ج» فوق به عنوان دارایی شناسایی شده تحت یکی از سرفصل‌های «هزینه‌های قبل از بهره برداری» و یا «هزینه‌های انتقالی به دوره‌های آتی» در صورت وضعیت مالی (ترازنامه) طبقه بندی شود و به دوره‌های بعد انتقال یابد. مخارج قبل از بهره برداری که به دوره‌های آینده منتقل می شود طی یک دوره زمانی نسبتاً کوتاه بعد از آغاز بهره برداری واحد تجاری و تحصیل درآمد، مستهلک می‌گردد و در گروه «سایر درآمدها و هزینه‌ها»، در صورت حساب سود و زیان مرحله بهره برداری واحد تجاری انعکاس می‌یابد. مدت استهلاك این مخارج براساس ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه سال ۱۳۶۶، از تاریخ بهره برداری واحد تجاری ۱۰ سال تعیین شده است.

هزینه‌های دوره:

هزینه‌هایی که دارای شرایط و معیارهای لازم برای منظور کردن با حساب «اموال، ماشین آلات و تجهیزات» و «مخارج قبل از بهره برداری» نباشد و ارتباطی به پیشرفت پروژه نداشته باشد به عنوان هزینه‌های دوره محسوب می شود و در تاریخ وقوع در حساب سود و زیان انعکاس می‌یابد. نمونه بارز این قبیل هزینه‌ها عبارتند از: هزینه‌های دوران توقف غیرعادی در مرحله قبل از بهره برداری، خسارت وارده به داراییها و هزینه‌های دوباره کاری.

درآمدهای واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری

درآمدهای واحدهای تجاری در مرحله قبل از

بهره برداری را می توان در دو گروه متمایز زیر طبقه بندی کرد:

الف- درآمدهای قابل تهاثر با مخارج:

درآمدهایی که تحصیل آن مستلزم صرف هزینه باشد با هزینه‌های مربوط به آن تهاثر می شود و انعکاس آن در حساب سود و زیان واحد تجاری صحیح نیست. نحوه عمل در رابطه با دو نمونه از این گونه درآمدها که در اکثر واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری وجود دارد، به شرح زیر است:

۱- در مواردی که جهت ساخت واحد تجاری از اشخاص خارج از واحد تجاری استفاده شود و مواد و مصالحی که در تعهد پیمانکار بوده، به دلایلی توسط واحد تجاری تهیه شود و با مبالغی بیش از قیمت تمام شده برای واحد مزبور در اختیار پیمانکار قرار گیرد، تفاوت قیمت تمام شده و مبالغ دریافتی، به عنوان باز یافت بخشی از هزینه‌های ایجاد دارایی تلقی شده با مخارج مزبور تهاثر می‌گردد.

۲- در مواردی که از فروش تولیدات آزمایشی درآمدی تحصیل شود، ثبت این درآمد نیز در حساب سود و زیان صحیح نیست. این درآمد به عنوان باز یافت مخارج تولیدات آزمایشی تلقی و با مخارج مزبور تهاثر می‌گردد و تفاوت به عنوان صرفه جویی در «مخارج قبل از بهره برداری» محسوب می شود.

ب- درآمدهای غیر قابل تهاثر با مخارج:

درآمدهایی که تحصیل آن مستلزم صرف هزینه نباشد، قابل تهاثر با مخارج قبل از بهره برداری نیست، زیرا این گونه درآمدها هیچگونه ارساطی با

مخارج قبل از بهره برداری ندارند. این قبیل درآمدها در تاریخ تحقق به عنوان درآمد دوره محسوب می شوند و در حساب سود و زیان انعکاس می یابند. نمونه بارز این قبیل درآمدها عبارتند از: سود حاصل از سپرده های سرمایه گذاری در بانکها و درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سهام و اوراق قرضه واحدهای تجاری.

گزارشگری مالی در واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری

واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری همانند واحدهای تجاری در مرحله بهره برداری باید صورت های مالی را به شکلی که بیانگر وضعیت مالی،

تغییرات در وضعیت مالی و نتایج عملیات طبق اصول مورد قبول حسابداری باشد. بهیه و ارائه کنند. با این تفاوت که در صورتهای مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری باید به عبارت «قبل از بهره برداری» بعد از نام واحد تجاری اشاره شود و ضمناً اطلاعات خاصی* را افشاء کنند. چنانچه واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری فاقد «درآمدهای غیرقابل نهادن با مخارج» و «مخارج غیرقابل بازیافت» به شرحی که در بالا گذشت باشند، نهیه و ارائه صورت حساب سود و زیان مورد نخواهد داشت. در طرحهای عمرانی انتقاعی در مرحله قبل از بهره برداری که تشخیص و اندازه گیری اطلاعات مالی و نهایتاً گزارش این اطلاعات براساس اصول پذیرفته شده حسابداری صورت می گیرد و بدلیل استفاده از بودجه دولت،

«صورت حساب سود و زیان» نهیه نمی شود. درآمدها و هزینه های قابل انعکاس در این صورت مالی می تواند تحت سرفصل «خالص درآمد و مخارج غیرقابل بازیافت» در گروه «منابع تأمین داراییها» در صورت وضعیت مالی (ترازنامه) طبقه بندی شود و به دوره های بعد منتقل گردد.

• رجوع شود به سیمه «ب» (استاندارد حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری) نشریه شماره ۸۴ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی توضیح: در مورد قسمتی از مطالب عنوان شده در فوق از نشریه شماره ۸۴ (داراییهای نامشهود و مخارج انتقالی به دوره های آتی) مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی «سازمان حسابرسی» استفاده شده است.

فرموده کپی برگه واریز یا حواله را همراه با فرم زیر به نشانی انجمن: خیابان نجات اللهی، شماره ۱۵۲، طبقه سوم ارسال فرمائید.

تلفن: ۸۹۲۹۲۶

خواننده گرامی
• چنانچه مایلید «حسابدار» را به طور مرتب در یک سال توسط پست دریافت کنید لطفاً:
- مبلغ ۳۶۰۰ ریال به حساب شماره ۱۵۱۳ بانک ملی ایران شعبه طالقانی (کد ۰۹۴) به نام انجمن حسابداران خیره ایران واریز یا از هر نقطه ایران حواله

آبونمان ماهنامه «حسابدار»

ماهنامه

حسابدار

درخواست اشتراک



نام و نام خانوادگی: _____

شماره اشتراک: _____ تلفن: _____

نشانی دقیق: _____

صندوق / کد پستی: _____

مبلغ ارسالی: _____ ریال از شماره _____ تا شماره _____

تاریخ: _____ امضاء: _____