

بررسی و تحلیل روش متحدالشکل حسابداری برق

از دیدگاه نظری و استانداردهای حسابداری

دفتر مطالعات مالی و حسابداری مدیریت

(حسابهای سرمایه):

۲۰۱ - سهام سرمایه

۲۰۵ - سرمایه‌گذاری دولت

۲۰۷ - سایر سرمایه‌های پرداخت شده

۲۱۵ - مازاد حاصله اختصاص داده شده

۲۱۶ - مازاد حاصله اختصاص داده نشده

در روش متحدالشکل حسابداری برق، پنجمین گروه از حساب‌های ترازنامه و اولین گروه از حساب‌های بدهی و سایر اقلام بستانکار که در سمت چپ ترازنامه آمده است سرمایه می‌باشد. حساب‌های فعال این گروه عبارتند از: حساب‌های سهام سرمایه (۲۰۱)، سرمایه‌گذاری دولت (۲۰۵)، سایر سرمایه‌های پرداخت شده (۲۰۷)، مازاد حاصله اختصاص داده شده (۲۱۵) و مازاد حاصله اختصاص داده نشده (۲۱۶). در این مقاله سعی شده است ضمن استفاده از نتایج مباحث جلسات ماهانه بررسی و تحلیل روش متحدالشکل حسابداری، حساب‌های سرمایه از نظر ارتباط حساب‌ها بایکدیگر، شرح حساب‌های مذکور، موارد کاربرد آن در صنعت برق و مشکلات موجود در یکارگیری آن، نحوه طبقه‌بندی حساب از دیدگاه‌های اصول و استانداردهای بین‌المللی حسابداری و همچنین قوانین و مقررات مربوط مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گیرد.

شرح حساب

شرح حساب‌های یاد شده در گروه حساب‌های سرمایه طبق روش متحدالشکل حسابداری برق به ترتیب به قرار زیر است:

۲۰۱ - سهام سرمایه

این حساب برای ثبت ارزش اسمی یا ارزش اعلام شده سهام سرمایه غیر اسمی که وسیله موسسه برای سهامداران به عنوان مدرک سرمایه پرداخت شده آنها صادر شده است مورداستفاده قرار می‌گیرد.

201- CAPITAL STOCK

This account will be used to record the par value or the stated value of no-par value capital stock issued by the utility to its stockholders as evidence of the amount of capital contributed by the stockholders.

۲۰۵ - سرمایه‌گذاری دولت

در مواردی که سهام سرمایه موسسه بنام ادارات دولتی صادر نشده باشد تا مدرکی برای شرکت آنها در سرمایه موسسه بشود این قبیل اعتبارات سرمایه‌ای در این حساب منظور خواهد شد. درآمد حاصله اندوخته شده یا زیان‌های ناشی از عملیات نباید در این حساب ثبت گردد بلکه باید در حساب ۲۱۶ مازاد درآمد اختصاص داده نشده طبقه‌بندی شود.

۲۰۷ - سایر سرمایه‌های پرداخت شده

این حساب شامل سایر سرمایه‌های پرداخت شده از قبیل هدیه‌های واصله از سهامداران، صرف عاید شده از فروش سهام و سایر اعتبارات سرمایه‌ای که در حساب‌های دیگر پیش‌بینی نشده است خواهد بود.

۲۱۵ - مازاد حاصله اختصاص داده شده

این حساب شامل مازاد درآمدي که برای مقاصد بخصوصی اختصاص داده شده یا کنار گذارده شده باشد خواهد بود. حساب‌های فرعی جداگانه‌ای باید تحت عنوانی که منظور و جوه اختصاص یافته مزبور را مشخص نماید نگاهداری شود. کلیه ثبت‌های مربوط به این حساب باید ثبت‌های متقابلی رادر حساب ۲۱۶ - مازاد حاصله اختصاص داده نشده یا حساب ۴۳۶ - اختصاص مازاد حاصله نشان دهد.

۲۱۶- مازاد حاصله اختصاص داده نشده

این حساب شامل مانده درآمد حاصله اندوخته شده یازبان‌های ناشی از عملیات موسسه از تاریخ تشکیل آن خواهد بود. این حساب شامل اقلام اهدایی‌هایی که جنبه سرمایه‌ای دارد و همچنین اقلام مربوط به سایر سرمایه‌های پرداخت‌شده یا اعتباراتی که در نتیجه تجدید ارزیابی دارایی‌ها عاید موسسه می‌شود نخواهد بود

205- INVESTMENT OF GOVERNMENT

Where shares of capital stock of the utility are not issued to the agencies the government as evidence of their contributions of capital to the utility such capital credits shall be included in this account. Accumulated retained earnings or losses from operations should not be recorded in this account; but should be classified under account 216, Unappropriated Earned Surplus.

207- OTHER PAID-IN CAPITAL

This account shall include other paid-in capital such as donations received from stockholders, premium on capital stocks and other credits to capital not provided for in other accounts.

215- APPROPRIATED EARNED SURPLUS

This account shall include the amount of earned surplus which has been appropriated or set aside for specific purposes. Separate subaccounts shall be maintained under such titles as will designate the purpose for which each appropriation was made. All entries to this account shall have corresponding entries to account 216, Unappropriated Earned Surplus, or account 436, appropriation of earned surplus.

216- UNAPPROPRIATED EARNED SURPLUS

This account shall include the balance of retained earnings or accumulated losses from operations of the utility since its organization. It shall not include items arising from donations of capital, items of paid-in capital or credits arising from revaluation of assets.

نکات قابل توجه در شرح و کاربرد حساب سرمایه در شرکت‌های برق منطقه‌ای

الف - حساب سهام سرمایه (حساب شماره ۲۰۱)

- ❖ یکی از ویژگی‌های این حساب در متن اصلی روش متحدالشکل حساب‌داری برق، انعکاس سرمایه‌شیرکت بر حسب ارزش اسمی یا اعلام شده سهام‌صاحبه می‌باشد که به عنوان مدرک سرمایه پرداخت‌شده تلقی می‌شود.
- ❖ در متن تجدید نظر شده سال ۶۱ وزارت نیرو، عنوان حساب صرفاً به ذکر عبارت (سرمایه) و شرح حساب نیز فقط به عبارت (سرمایه ثبت شده) اکتفا شده است. بنابر این مانده این حساب شامل مبلغی است که به عنوان سرمایه به ثبت رسیده است.
- ❖ شرح حساب سهام سرمایه (حساب شماره ۲۰۱) مطابق روش متحدالشکل حساب‌داری برق روشن می‌باشد و کاربرد آن در صنعت مشکلی ندارد، لیکن اجرای مصوبات مجمع عمومی شرکت‌ها برطبق ماده ۱۱۹ قانون محاسبات در مورد نقل و انتقال تاسیسات به دلیل ناچیز بودن سرمایه اولیه شرکت‌ها و عدم افزایش‌های بعدی با اشکال مواجه می‌باشد، زیرا مانده این حساب در اغلب شرکت‌ها همان مبلغ اولیه‌ای است که برای تشکیل شرکت به ثبت رسیده است.
- در برخی از شرکت‌ها انتقال تاسیسات و در نتیجه کاهش سرمایه را بدلیل عدم امکان کسر از حساب سرمایه اولیه، به حساب‌های فی‌مابین منظور نموده‌اند و در برخی دیگر از شرکت‌ها، کاهش سرمایه را از حساب سرمایه‌گذاری دولت کسر نموده‌اند که نحوه اقدام در هر دو روش مورد اشاره صحیح به نظر نمی‌رسد.
- به منظور امکان اجرای مصوبات مجمع عمومی در مورد افزایش و کاهش و اصلاح حساب سرمایه شرکت، لازم است شرکت‌ها برطبق اساسنامه و قانون تجارت نسبت به افزایش سرمایه از محل منابع سرمایه‌ای موجود (حساب‌های ۲۰۵ و ۲۰۷) اقدام نموده و هرگونه نقل و انتقال تاسیسات را که به حساب‌های دیگری منظور نموده‌اند، اصلاح نمایند.

ب - حساب سرمایه‌گذاری دولت (حساب شماره ۲۰۵)

- ❖ از ویژگی عمده این حساب در متن اصلی روش متحدالشکل حساب‌داری برق که از دیدگاه سهامداران و قانون تجارت مطرح شده آن است که وجوه و اعتباراتی که توسط دولت برای سرمایه‌گذاری در صنعت برق اختصاص داده شده، تا زمانی که سهام سرمایه به نام موسسه صادر نشده است، مدرکی برای شرکت سهامدار در سرمایه شرکت و همچنین مبنایی برای تقسیم سود نمی‌باشد بلکه به عنوان منبع اصلی افزایش سرمایه یا اعتبارات سرمایه‌ای در این حساب نگهداری می‌شود. بنابر این مانده این حساب پس از طی تشریفات قانونی (مصوبه مجمع عمومی و ثبت در اداره ثبت شرکت‌ها) به عنوان سرمایه شرکت تلقی خواهد شد.
- ❖ از ویژگی این حساب در متن تجدید نظر شده سال ۶۱ توسط وزارت نیرو آن است که حساب سرمایه‌گذاری دولت (۲۰۵) به سه بخش تقسیم شده است:

۱- وجوه و اعتباراتی که دولت به منظور سرمایه‌گذاری در صنعت برق اختصاص می‌دهد

۲- تاسیساتی که از شهرداری‌ها تحویل می‌گردد

۳- وجوه و اعتبارات دریافتی از سازمان برنامه و بودجه جهت اجرای طرح‌های مربوط به احداث و توسعه تاسیسات می‌باشد که پس از خاتمه عملیات اجرایی طرح از حساب پیش‌پرداخت موسسات دولتی برای امور ساختمانی (حساب شماره ۲۵۰) به حساب ۲۰۵ منظور می‌شود

- با توجه به اینکه اعتبارات دریافتی از سازمان برنامه و بودجه برطبق مواد ۳۲ و ۳۳ قانون برنامه و بودجه برای طرح‌های انتفاعی به صورت وام می‌باشد، لذا وجوه مذکور را نمی‌توان ابتدا در حساب ۲۵۰ منظور نمود. ضمن آنکه ماهیت اقلام تشکیل دهنده این حساب نیز متفاوت می‌باشد. بنابر این لازم است شرح حساب در رابطه با ماهیت وجوه مزبور اصلاح شود.

❖ کاربرد این حساب در شرکت‌ها به روش‌های متفاوتی صورت گرفته است:

- وجوه دریافتی از محل تبصره‌های ۳۱، ۳۰ و ۲۵ سال‌های ۶۶ تا ۷۳ و تبصره ۱۹ قانون برنامه دوم را در برخی از شرکت‌ها در این حساب منظور نموده‌اند. در برخی دیگر از شرکت‌ها اینگونه وجوه برطبق دستورالعمل ویخشاننامه‌های وزارت نیرو به حساب ۲۰۷ منظور شده است.

- وجوه دریافتی از سازمان برنامه و بودجه برای طرح‌های انتفاعی در برخی از شرکت‌ها بدون توجه به مواد ۳۲ و ۳۳ قانون برنامه و بودجه ابتدا به حساب ۲۵۰ و پس از تکمیل تاسیسات به حساب ۲۰۵ منظور گردیده است. در برخی شرکت‌ها وجوه مذکور ابتدا به حساب ۲۲۴ منظور شده، با توجه به تکمیل تاسیسات به لحاظ مشخص نبودن نحوه استرداد وجوه مزبور به حساب سرمایه‌گذاری دولت منظور نشده است.

- تاسیسات اهدایی توسط جهاد سازندگی را که بدون دریافت وجه به شرکت‌های برق منطقه‌ای واگذار گردیده برخی از شرکت‌ها به حساب ۲۷۱ به عنوان تاسیسات اهدایی منظور نموده‌اند. در برخی شرکت‌ها به لحاظ اینکه مبلغ اولیه اینگونه تاسیسات توسط دولت تامین شده است به حساب ۲۰۵ منظور نموده‌اند.

- ناهماهنگی در نحوه کاربرد حساب سرمایه‌گذاری

دولت (۲۰۵) ناشی از کافی نبودن شرح این حساب در رابطه با موارد مذکور می‌باشد. لازم است با توجه به متفاوت بودن ماهیت اقلام تشکیل دهنده این حساب از نظر وجوه دریافتی یا تاسیسات دریافتی و همچنین منبع تامین کننده وجوه، شرح حساب سرمایه‌گذاری دولت اصلاح شود.

- ضمناً به منظور مشخص شدن میزان سرمایه‌گذاری

دولت از طریق منابع مختلف لازم است دفاتر معین نیز حسب مورد به تفکیک با شماره حساب فرعی مشخص گردد.

ج - حساب سایر سرمایه‌های پرداخت شده (حساب شماره ۲۰۷)

❖ در شرح این حساب در متن روش متحدالشکل حسابداری برق، به ثبت و نگهداری سه مورد اشاره شده است، از جمله اهدایی‌های واصله از سهامداران، صرف عاید شده از فروش سهام و سایر اعتبارات سرمایه‌ای که در حساب‌های دیگر پیش‌بینی نشده است. با توجه به متفاوت بودن ماهیت موارد مذکور بهتر است شرح حساب اصلاح و هر یک در سرفصل جداگانه‌ای نگهداری شود.

❖ برطبق بخشنامه‌های سال‌های ۶۸ و ۷۰ وزارت نیرو، حساب ۲۰۷ برای ثبت وجوه دریافتی از محل تبصره ۳۱، ۳۰ و ۲۵ سال‌های ۶۶ الی ۷۲ پیش‌بینی شده و در برخی از شرکت‌ها مورد استفاده قرار گرفته است. در برخی دیگر از شرکت‌ها جهت ثبت وجوه دریافتی از تبصره نیز از حساب شماره ۲۰۵ استفاده شده است.

د - حساب مازاد حاصله اختصاص داده شده (حساب شماره ۲۱۵)

این حساب در روش متحدالشکل حسابداری بمنظور نگهداری اندوخته‌ها پیش‌بینی شده است و شامل مبالغی از سود شرکت که برای مقاصد خاص و معین اختصاص داده شده (نظیر اندوخته قانونی) می‌باشد. شرکت‌های دولتی برطبق ماده ۱۳۵ قانون محاسبات عمومی می‌بایستی به میزان ۱۰٪ از سود را به عنوان اندوخته قانونی در نظر گرفته و در این حساب منظور نمایند.

ه - حساب مازاد حاصله اختصاص داده نشده (حساب شماره ۲۱۶)

این حساب به منظور ثبت و نگهداری سود و زیان‌های ناشی از عملکرد سنوات گذشته، پیش‌بینی شده است. مانده سود تقسیم نشده پس از برداشت‌های قانونی و احتیاطی در این حساب نگهداری می‌شود.

حساب سرمایه مطابق اساسنامه شرکت‌ها

❖ مطابق اساسنامه شرکت‌ها هرگونه افزایش یا کاهش سرمایه بنا به پیشنهاد هیأت مدیره و تصویب مجمع عمومی مجاز می‌باشد. ضمناً هرگونه تغییر در اساسنامه شرکت بایستی در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسیده و در روزنامه‌های کثیرالانتشار آگهی گردد.

❖ برطبق اساسنامه شرکت‌ها، منبع افزایش سرمایه شرکت، اعتبارات عمرانی و طرح‌های توسعه و تکمیل تاسیسات و مشارکت سایر شرکت‌های دولتی است و به عنوان آورده‌سازبان سهام می‌باشد و در صورت رعایت مراحل قانونی قابل تبدیل به سرمایه می‌باشد.

حساب سرمایه از دیدگاه (قانون محاسبات عمومی)

- ❖ موادی از قانون محاسبات که در ارتباط با حساب‌های سرمایه می‌باشد به شرح زیر است:
- ❖ مطابق ماده ۱۱۹ قانون محاسبات (اموال غیرمنقول) متعلق به شرکت‌هایی که ۱۰۰٪ سهام آنها متعلق به دولت است، با تصویب مجامع عمومی آنها قابل انتقال به یکدیگر می‌باشد، بهای اینگونه اموال با توافق مجامع عمومی مربوط تعیین و معادل آن از سرمایه شرکت انتقال دهنده کسر و به سرمایه شرکت گیرنده افزوده می‌گردد.
- ❖ برطبق ماده ۱۳۵ قانون محاسبات شرکت‌های دولتی مکلفند هر سال معادل ۱۰ درصد سود ویژه شرکت را به منظور افزایش بنیه مالی شرکت دولتی به عنوان اندوخته قانونی موضوع نمایند تا وقتی که اندوخته مزبور معادل سرمایه ثبت شده شرکت شود.
- تبصره: افزایش سرمایه شرکت از محل اندوخته قانونی مجاز نمی‌باشد.
- ❖ مطابق ماده ۱۲۳ قانون محاسبات، سهام و اسناد مالکیت اموال غیرمنقول و تضمین نامه‌ها و سایر اوراق بهادار متعلق به دولت در شرکت‌ها باید به ترتیب و در محل یا محل‌هایی که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود، نگاهداری شود.
- ❖ خزانه‌داری کل کشور مکلف است بر نگهداری صحیح سهام و اسناد و اوراق مذکور نظارت نماید. سهام و اسناد و تضمین نامه‌ها و سایر اوراق بهادار مشمول این ماده به موجب دستورالعمل اجرایی مربوط که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ابلاغ خواهد گردید، معین می‌شود.
- ❖ سایر موادی از قانون محاسبات که به نحوی در ارتباط با حساب‌های سرمایه می‌باشد شامل ماده ۴۵ در مورد تقسیم سود و مواد ۱۰۸ و ۱۰۹ در مورد انتقال بلاعوض اموال منقول و وزارتخانه به شرکت دولتی و بالعکس و ماده ۱۳۶ در مورد نحوه اعمال حساب سود و زیان حاصل از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی شرکت‌های دولتی است که لازم است مورد توجه قرار گرفته و حسب مورد رعایت گردد.

حساب سرمایه از دیدگاه (قانون تجارت)

- ❖ برطبق ماده ۱ قانون تجارت، شرکت سهامی شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام محدود به مبلغ اسمی سهام آنهاست.
- ❖ ماده ۵ - در موقع تاسیس، سرمایه شرکت‌های سهامی عام از پنج میلیون ریال و سرمایه شرکت‌های سهامی خاص از یک میلیون ریال نباید کمتر باشد. در صورتی که سرمایه شرکت بعد از تاسیس به هر علت از حداقل مذکور در این ماده کمتر شود، باید ظرف یکسال نسبت به افزایش سرمایه تامیزان حداقل مقرر اقدام به عمل آید یا شرکت به نوع دیگری از انواع شرکت‌های مذکور در قانون تجارت تغییر شکل یابد وگرنه هر ذی‌نفع می‌تواند انحلال آن را از دادگاه صلاحیت‌دار درخواست کند.
- ❖ هرگاه قبل از صدور رأی قطعی موجب درخواست انحلال منتفی گردد دادگاه رسیدگی را موقوف خواهد نمود.
- ❖ مطابق ماده ۲۴ (قانون تجارت) سهام، قسمتی از سرمایه شرکت سهامی است که مشخص کننده میزان مشارکت و تعهدات و منافع صاحب آن در شرکت سهامی می‌باشد. ورقه سهم، سند قابل معامله‌ای است که نماینده سهامی است که صاحب آن در شرکت سهامی دارد.
- ❖ طبق ماده ۱۴۰ قانون تجارت هیأت مدیره مکلف است هر سال یک بیستم از سود خالص شرکت را به عنوان اندوخته قانونی موضوع نماید. همین که اندوخته قانونی به یک دهم سرمایه شرکت رسید، موضوع کردن آن اختیاری است و در صورتی که سرمایه شرکت افزایش یابد کسر یک بیستم مذکور ادامه خواهد یافت تا وقتی که اندوخته قانونی به یک دهم سرمایه بالغ گردد. (این ماده مربوط به شرکت‌های غیردولتی می‌باشد).
- ❖ مطابق ماده ۱۴۱ قانون تجارت، اگر بر اثر زیان‌های وارده حداقل نصف سرمایه شرکت از میان برود، هیأت مدیره مکلف است بلافاصله مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام را دعوت نماید تا موضوع انحلال یا بقاء شرکت مورد شور و رای واقع شود.
- ❖ هرگاه مجمع مزبور رای به انحلال شرکت ندهد، باید در همان جلسه و با رعایت مقررات ماده ۶ این قانون سرمایه شرکت را به مبلغ سرمایه موجود کاهش دهد.
- ❖ در صورتی که هیأت مدیره برخلاف این ماده به دعوت مجمع عمومی فوق‌العاده مبادرت ننماید و یا مجمعی که دعوت می‌شود نتواند مطابق مقررات قانونی منعقد گردد، هر ذی‌نفع می‌تواند انحلال شرکت را از دادگاه صلاحیت‌دار درخواست کند.
- ❖ مطابق ماده ۲۰۰ شرکت‌های دولتی تابع قوانین تاسیس و اساسنامه‌های خود می‌باشند و فقط نسبت به موضوعاتی که در قوانین و اساسنامه‌های آنها ذکر نشده تابع مقررات این قانون می‌شوند.
- ❖ هرگونه تغییر در مواد اساسنامه یا در سرمایه شرکت یا انحلال شرکت در شرکت‌های سهامی با رعایت مواد ۱۵۷ الی ۱۹۸ قانون تجارت می‌بایست صورت گیرد.

حساب سرمایه از دیدگاه قانون بودجه و تبصره‌های مربوط

مرحله اول: از سال ۶۶ لغایت ۷۲

اولین سرمایه‌گذاری دولت در صنعت برق از طریق تبصره‌های بودجه، تبصره ۲۱ قانون بودجه سال ۶۶ می‌باشد. مطابق این تبصره:

الف - به وزیر نیرو اجازه داده می‌شود به منظور فراهم‌آمدن موجبات تسهیل و تسریع در اجرای طرح‌های زیربنایی تولید و انتقال و توزیع نیروی برق از اول سال ۱۳۶۶ تعرفه‌های مختلف فروش برق (به استثنای مصارف کشاورزی که براساس تعرفه‌های سال ۱۳۶۴ تعیین خواهد شد) و مصارف خانگی تا ۲۵۰ کیلووات ساعت در ماه و برق پمپ‌های آب آشامیدنی روستایی (رامتناسب باقیمت تمام شده تعیین و تصویب نماید).

ب - شرکت‌های تابعه وزارت نیرو که در امر تولید و انتقال و توزیع برق فعالیت می‌نمایند مکلفند ضمن افزایش کارایی و اعمال حداکثر صرفه‌جویی در هزینه‌های جاری، درآمد حاصل از اجرای بند (الف) این تبصره را منحصر به سرمایه‌گذاری در طرح‌های تولید و انتقال و توزیع برق به مصرف برسانند. در سال‌های بعد این تبصره تکرار و در سال‌های ۷۰، ۷۱ و ۷۲ نسبت به این وجوه به شرح زیر تصمیم‌گیری شده است:

❖ براساس تبصره ۲۵ قانون بودجه سال‌های ۷۰، ۷۱ و ۷۲: وجوه سرمایه‌گذاری شده در هر شرکت از محل اعتبارات این تبصره (تبصره ۲۵) و تبصره‌های یاد شده فوق (تبصره ۲۱ سال ۶۶) و تبصره ۳۰ قانون بودجه سال ۶۸ به حساب (افزایش سرمایه دولت در آن شرکت) منظور خواهد شد.

❖ بنابر این وجوه دریافتی مذکور که از سال ۶۶ لغایت ۷۲ به صورت متمرکز دریافت گردیده است براساس تبصره ۲۵ سال‌های ۷۰، ۷۱ و ۷۲ به عنوان افزایش سرمایه شرکت‌ها تعیین شده است، بنابر این می‌بایستی ضمن رعایت تشریفات قانونی وجوه مذکور در حساب سرمایه‌ثبت شده (حساب ۲۰۱) منظور شود. مرحله دوم: از سال ۷۳ به بعد

❖ براساس بند الف تبصره ۲۵ قانون بودجه سال ۷۳: وزارت نیرو موظف است در سال ۷۳ تعرفه‌های برق را به صورت تصاعدي و فصلي و با رعایت کیلووات ساعت مصرف برای مصارف مسکونی، تجاری، عمومی، کشاورزی و صنعتی تنظیم و اجرا کند. مابه‌التفاوت منابع حاصل از قیمت‌های منظور شده نسبت به قیمت‌های سال ۷۲ به‌عنوان عوارض مصرف برق وصول و به حساب درآمد عمومی کشور نزد خزانه‌داری کل واریز خواهد شد. ۱۰۰٪ وجوه واریزی یاد شده در اختیار شرکت توانیر و سازمان انرژی اتمی ایران قرار خواهد گرفت تا منحصر در اجرای طرح‌های تعیین شده در بودجه به مصرف برسد.

❖ براساس بند ۵ تبصره ۱۹ قانون برنامه دوم: مبالغ وصولی از طریق افزایش تعرفه برق جنبه عوارض داشته و باید عیناً به خزانه واریز شود. به دولت اجازه داده می‌شود مبالغ وصولی در هر مورد را برای اجرای طرح‌های عمرانی، براساس بودجه‌های مصوب سالانه و مبادله موافقتنامه شرح عملیات، در اختیار دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط قرار دهد.

❖ با توجه به اینکه نحوه اعمال حساب وجوه دریافتی از محل بند الف تبصره ۲۵ سال ۷۳ و بند ۵ تبصره ۱۹ قانون برنامه دوم همانند وجوه دریافتی از بودجه عمومی تعیین شده است می‌توان عوارض مذکور را به عنوان وجوه دریافتی از دولت در حساب ۲۵۰ منظور نمود. ضمن آنکه منظور تفکیک وجوه عوارض از سایر وجوه دریافتی بابت طرح‌های عمرانی بایستی با یک شماره فرعی مشخص گردد که با تکمیل تاسیسات مذکور به حساب سرمایه‌گذاری دولت منظور و سپس بامصوبه مجمع عمومی به عنوان افزایش سرمایه به حساب ۲۰۱ منتقل خواهد شد.

حساب سرمایه از دیدگاه اصول حسابداری ((۱))

❖ از نظر قانون، سرمایه آن بخش از حقوق مالی صاحبان سرمایه است که به لحاظ الزامات قانونی باید در واحد تجاری برای حمایت از منافع بستانکاران باقی بماند.

❖ سرمایه ثبت شده آن بخش از حقوق صاحبان سهام است که توسط قانون مشخص شده است و در اساسنامه شرکت‌ها نیز درج می‌گردد. منظور از سرمایه ثبت شده ارزش اسمی سهام صادره می‌باشد. در مواردی که سهام شرکت بدون ارزش اسمی صادر شده باشد منظور از سرمایه ثبت شده تمامی مبلغ پرداخت شده نسبت به سهامی که بدون ارزش اسمی صادر شده می‌باشد، مشروط بر این که برای اینگونه سهام هیچگونه ارزشی تعیین نشده باشد یا مجموع ارزش تعیین شده برای هر سهم، توسط مدیریت شرکت مشخص شده باشد.

سرمایه ثبت شده باید تا پایان فعالیت‌های شرکت محفوظ بماند. بنابر این، شرکت‌ها باید از پرداخت سود سهام در مواردی که اثرات نامساعدی بر سرمایه ثبت شده دارد (نظیر پرداخت سود سهام در مواردی که شرکت فاقد هرگونه سود است) خودداری کنند.

❖ در شرکت‌های سهامی، اجزاء تشکیل دهنده سرمایه شدیداً تحت تاثیر ملاحظات قانونی است (از جمله سهام ممتاز، سهام عادی، اندوخته‌های قانونی). معمولاً طبقه بندی حساب حقوق صاحبان سهام در شرکت‌های سهامی به قرار زیر می‌باشد:

- سرمایه، این عنوان که اغلب یکی از منابع عمده (حقوق صاحبان سهام) را تشکیل می‌دهد، معرف سرمایه اسمی یا قانونی شرکت سهامی است.

حداقل سرمایه برای تشکیل شرکت سهامی را قانون تعیین کرده است. مبلغ سرمایه در اساسنامه شرکتها قید می‌گردد. هر یک از طبقات سهام (اعم از عادی یا ممتاز) باید به ارزش اسمی گزارش شوند و شرایط و خصوصیات هر یک نظیر مبلغ اسمی هر سهم، تعداد سهام، مبلغ پرداخت شده، مبلغ تعهد شده، امتیازات و شرایط باز خرید یا تبدیل نیز باید به گونه‌ای مناسب افشاء شود.

چنانچه بخشی از سرمایه اسمی توسط سهامداران پرداخت شده باشد، تفاوت بین سرمایه اسمی و سرمایه پرداخت شده را اصطلاحاً (تعهد صاحبان سهام) می‌نامند. متداولترین شیوه انعکاس (تعهد صاحبان سهام) طبقه بندی و گزارش آن در بخش حقوق صاحبان سهام و کسر کردن آن از سرمایه اسمی است.

- صرف سهام، مبلغ مازاد بر ارزش اسمی را اصطلاحاً صرف سهام گویند که در حقوق صاحبان سهام طبقه بندی می‌شود.

- اندوخته‌ها مبلغی است که بر اساس قوانین و مقررات و در راستای حمایت از منافع بستانکاران و اعتبار دهندگان نگهداری می‌شود و جزء حقوق صاحبان سهام طبقه بندی می‌شود. اصطلاح اندوخته در حسابداری تنها باید برای توصیف محدودیت در توزیع سود بین دارندگان سهام‌برکار گرفته شود. این بدان معنی است که در طول دوره محدودیت، مبلغ محدود شده قابل توزیع بین سهامداران به عنوان سود سهام نمی‌باشد.

- سود انباشته یا سود تخصیص نیافته، مجموع سود خالص دوره‌های قبل (پس از کسر زیان‌های حاصله) می‌باشد که دارای مانده بستانکار بوده و بین دارندگان سهام توزیع نشده است و محدودیتی نیز در توزیع آن وجود ندارد. همچنین زیان انباشته که ناشی از مجموع زیان‌های سنوات گذشته (پس از کسر سودهای حاصله) بوده و دارای مانده بدهکار می‌باشد، جزء حقوق صاحبان سهام طبقه بندی می‌گردد.

- سود تحقق نیافته ناشی از اضافه ارزش در اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات که معمولاً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی یا سود تحقق نیافته حاصل از دارایی‌های عملیاتی در بخش حقوق صاحبان سهام منعکس می‌گردد.

- زیان تحقق نیافته در ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت که معمولاً به شکل یک رقم منفی (کاهنده) حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود.

حساب سرمایه از دیدگاه استانداردهای بین‌المللی حسابداری

❖ بر اساس بند ۱۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۵ از جمله اطلاعاتی که بایستی در صورت‌های مالی افشاء شود و مربوط به سرمایه است عبارتند از:

الف - سرمایه برای هر یک از طبقات سهام
ب - سایر حساب‌های تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام همراه با گردش هر یک طی دوره و هرگونه محدودیت در توزیع آنها

حساب سرمایه در گزارشات حسابرسی

❖ در گزارشات حسابرسی شرکت‌های برق منطقه‌ای در سال ۷۴ پاره‌ای موارد در خصوص سرمایه به عنوان ایراد حسابرسی وجود دارد که موارد عمده آن بشرح زیر است:

- وجوه دریافتی از خزانه از بابت طرح‌های عمرانی بجای انعکاس در حساب ۲۰۵ (حساب سرمایه‌گذاری دولت) در حساب ۲۰۷ (سایر سرمایه‌های پرداخت شده) منظور شده است.

- حصول اطمینان نسبت به عقد قرارداد در مورد وجوه دریافتی دستگاه‌های اجرایی از محل اعتبارات طرح‌های عمرانی انتفاعی که بصورت وام تلقی شده، باتوجه به اتمام عملیات مربوط، میسر نشده است.

- در برخی از شرکت‌ها وجوه دریافت شده در برنامه چهارم عمرانی علی‌رغم آنکه کار طرح به پایان رسیده همچنان در حساب ۲۵۰ انعکاس دارد در حالی که می‌بایستی در حقوق صاحبان سهام (سرمایه‌گذاری دولت) انعکاس یابد.

- بخشی از مانده سرمایه‌گذاری دولت و وجوه دریافتی از اعتبارات عمرانی برنامه پنجم مربوط به وجوه دریافتی جهت اجرای طرح‌های بازسازی می‌باشد که به دلیل مشخص نبودن وضعیت طرح‌های مزبور، تعدیلات مورد لزوم بر صورت‌های مالی میسر نبوده است.

- با توجه به عدم وجود قرارداد، نحوه بازپرداخت، سود تضمین شده و کارمزد وجوه دریافتی از دولت بابت اجرای طرح‌های عمرانی انتفاعی از برنامه پنجم به بعد (ماده ۳۲ قانون برنامه و بودجه سال ۱۳۵۱)، تاثیر ناشی از عدم محاسبه سود تضمین شده و کارمزد بر صورت‌های مالی مورد گزارش مشخص نمی‌باشد.

- اعتباراتی که سازمان برنامه و بودجه جهت طرح‌های عمرانی غیرانتفاعی و مطالعاتی تخصیص داده است در برخی از شرکت‌ها پس از خاتمه طرح تاسیسات مربوط در حساب ۱۰۱ طبقه بندی و وجوه مربوط به حساب ۲۰۵ منظور شده است. لیکن به استناد ماده ۴۰ قانون برنامه و بودجه اینگونه تاسیسات جزء اموال دولت می‌باشد نباید جزء تاسیسات شرکت طبقه بندی شود. در صورتی که نظر شرکت‌ها بر این است که برطبق ماده ۱۱۲ قانون محاسبات که قانونی عام بوده و بعد از قانون برنامه و بودجه نیز تصویب شده است اینگونه تاسیسات و اموال رامی‌توان متعلق به دستگاه بهره‌بردار دانست.

آخرین تغییرات حساب سرمایه در متن اصلی

آخرین چاپ روش متحدالشکل

از جمله نکات قابل توجه در آخرین تغییرات در متن اصلی روش متحدالشکل حسابداری، می‌توان انتخاب سرفصل‌های مناسب برای حساب‌های سرمایه را ذکر کرد که نشان‌دهنده نوع شرکت، انواع سهام و اجزاء تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام می‌باشد.

حساب‌های سرمایه در آخرین تغییرات عبارتند از:

- ۲۰۱- سهام عادی صادره
- ۲۰۲- سهام عادی تعهد شده (فقط برای شرکت‌های اصلی)
- ۲۰۳- سهام عادی قابل تبدیل (فقط برای شرکت‌های اصلی)
- ۲۰۴- سهام ممتاز صادره
- ۲۰۵- سهام ممتاز تعهد شده (فقط برای شرکت‌های اصلی)
- ۲۰۶- سهام ممتاز قابل تبدیل
- ۲۰۷- صرف سهام سرمایه (فقط برای شرکت‌های اصلی)
- ۲۰۸- هدایای واصله از صاحبان سهام (فقط برای شرکت‌های اصلی)
- ۲۰۹- کاهش مبلغ اسمی یا مبلغ اعلام شده سهام سرمایه (فقط برای شرکت‌های اصلی)
- ۲۱۰- سود حاصل از فروش مجدد یا فسخ سهام سرمایه بازخرید شده (فقط برای شرکت‌های اصلی)
- ۲۱۱- سرمایه پرداخت شده متفرقه
- ۲۱۲- اقساط دریافتی سهام سرمایه
- ۲۱۳- کسر سهام سرمایه
- ۲۱۴- هزینه‌های سهام سرمایه
- ۲۱۵- سود انباشته اختصاص داده شده
- ۲۱۵/۱- سود انباشته اختصاص داده شده - ذخیره استهلاک-۲۱۶ سود انباشته اختصاص داده نشده
- ۲۱۶/۱- سودهای فرعی اختصاص داده نشده توزیع نشده
- ۲۱۷- سهام سرمایه بازخرید شده
- ۲۱۸- مالکیت شرکت‌های غیرسهامی (فقط برای شرکت‌های اصلی)

پیشنهاد در مورد سرفصل حساب‌های سرمایه

با توجه به ناهماهنگی‌های یادشده در نحوه اعمال حساب‌های سرمایه پیشنهاد می‌شود:

❖ حساب سرمایه با توجه به متفاوت بودن اقلام تشکیل‌دهنده این حساب از نظر وجوه دریافتی شامل منابع داخلی

(سود و اندوخته)، وجوه دریافتی از سازمان برنامه (وام یا بلاعوض)، تبصره، عوارض و غیره و همچنین تاسیسات دریافتی از سایر سازمان‌ها (از جمله جهادسازندگی و غیره) شرح حساب‌های سرمایه اصلاح و تکمیل گردد. ضمناً اقلام تشکیل دهنده این حساب مشخص شده و مواردی که نباید در هر یک از حساب‌ها ثبت گردد ذکر شود.

❖ در شرح حساب‌ها مکانیزم‌های انتقال حساب از منبع اولیه وجوه دریافتی شامل حساب‌های ۲۲۴ و ۲۵۰ به حساب‌های سرمایه‌ای (۲۰۵ و ۲۰۷) و نحوه انتقال آنها به حساب سرمایه شرکت (۲۰۱) مشخص شود.

❖ در طبقه‌بندی حساب‌های سرمایه لازم است اصل کاهش دوام و بقاء رعایت شده و در صورت مصداق نداشتن وعدم کاربرد بخشی از حساب‌ها در یک مقطع زمانی خاص حساب دیگری جایگزین آن نشود.

❖ با توجه به اینکه در برخی از شرکت‌ها بخشی از سرمایه اسمی توسط سهامداران پرداخت شده است، لازم است تفاوت بین سرمایه اسمی و سرمایه پرداخت شده، مطابق اصول حسابداری در حساب تعهد صاحبان سهام ثبت و نگهداری شود. متداولترین شیوه انعکاس تعهد صاحبان سهام، طبقه‌بندی و گزارش آن در بخش حقوق صاحبان سهام و کسر کردن آن از سرمایه اسمی است.*

۱- حسابداری شرکت‌های سهامی (نشریه شماره ۹۴) - ترجمه و تالیف: رضا نظری و صورت‌های مالی اساسی (نشریه شماره ۷۶) - ترجمه و تالیف: عزیز عالی‌ور - از انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی