

حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود

مقدمه

دارایی‌های ثابت مشهود بخش بسیار مهمی از کل دارایی‌های یک شرکت را تشکیل می‌دهند. عملیات اصلی شرکت اغلب توسط دارایی‌های ثابت مشهود انجام می‌گیرد. به عبارت دیگر رابطه بین درآمد عملیاتی و دارایی‌های ثابت مشهود، رابطه‌ای مستقیم و ملموس است. حال آنکه دارایی‌های نامشهود اغلب به صورت غیر مستقیم به ایجاد درآمد در یک واحد تجاری کمک می‌کند. دارایی‌های ثابت مشهود در بردارنده اقلامی مانند زمین، ساختمان، ماشین آلات و تجهیزات، وسایل نقلیه، اثاثه و مواردی از این قبیل است. به دلیل اهمیت دارایی‌های ثابت مشهود، مسایل حسابداری مربوط به این طبقه از دارایی‌ها از اهمیت و پیچیدگی‌های خاصی برخوردار است. استاندارد حسابداری شماره ۱۱ با عنوان «دارایی‌های ثابت مشهود» به صورت مستقیم به نحوه حسابداری (شامل شناسایی، اندازه‌گیری و گزارش) دارایی‌های ثابت مشهود می‌پردازد. خلاصه استاندارد حسابداری شماره ۱۱ در پیوست این فصل آمده است.

اهم مسایل حسابداری مربوط به دارایی‌های ثابت مشهود عبارتند از شناسایی، اندازه‌گیری و ثبت اولیه دارایی‌های ثابت مشهود تحصیل شده و پس از آن استهلاك، واگذاری یا فروش و معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود.

پیش از تجدید نظر در استاندارد حسابداری شماره ۱۱، حسابداری معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود دارای پیچیدگی‌های فراوانی بود، به نحوی که معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود به دو گروه معاوضه دارایی‌های مشابه و معاوضه دارایی‌های غیر مشابه طبقه‌بندی می‌شد که حسابداری معاوضه دارایی‌ها در هر یک از این دو گروه دارای نحوه عمل متفاوتی بود. پس از تجدید نظر در استاندارد، موضوع مشابه یا غیر مشابه بودن دارایی‌های معاوضه شده از میان رفت و وجود و عدم وجود محتوای تجاری در معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود، جایگزین آن شد. به دلیل تغییرات اساسی در نحوه حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود، در این فصل بر حسابداری معاوضه دارایی‌ها، پرداخته و این مبحث به طور کامل تشریح می‌گردد.

معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود

نخستین مطلبی که باید در معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود مورد توجه قرار گیرد آن است که موضوعات حسابداری مطرح در رابطه با معاوضه تنها به معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود غیر پولی باز می‌گردد. منظور از دارایی‌های غیر پولی، دارایی‌هایی است که بازیافت آن‌ها بر اساس مبالغ قراردادی و ثابت قابل تعیین نیست و بنابراین، با گذشت زمان و تغییر در سطح قیمت‌ها، ارزش این گونه دارایی‌ها تغییر می‌کند؛ نمونه‌هایی از دارایی‌های ثابت مشهود غیر پولی عبارتند از: زمین، ساختمان و تأسیسات، تجهیزات و ماشین‌آلات، وسائط نقلیه و اثاثیه. از آنجا که بازیافت دارایی‌های غیر پولی، ثابت و قابل تعیین نیست، محاسبه ارزش منصفانه آن‌ها عمدتاً با دشواری و عدم اطمینان همراه است. حال آنکه دارایی‌های پولی ارزش قراردادی مشخصی دارند. بنابراین، در معاوضه دو دارایی پولی با یکدیگر یا معاوضه یک دارایی غیر پولی با یک دارایی پولی، پیچیدگی و ابهام چندانی وجود ندارد، زیرا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و دارایی واگذار شده به راحتی قابل تعیین است و سود (زیان) معاوضه به سهولت محاسبه شده و در دفاتر ثبت می‌شود.

از مبحث بالا یک نکته دیگر مشخص می‌شود؛ به این ترتیب که در زمان معاوضه دو دارایی، دارایی تحصیل شده باید به ارزش منصفانه در دفاتر ثبت شود. بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۱۱، معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود بر مبنای ارزش منصفانه دارایی واگذار شده یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده، هر کدام با وضوح بیشتری قابل تعیین است، به حساب منظور می‌شود. استفاده از ارزش منصفانه در حسابداری معاوضه دارایی‌ها به این معنا است که شرکت‌های معاوضه کننده باید سود یا زیان ناشی از معاوضه را در دفاتر خود شناسایی کنند. سود یا زیان معاوضه از تفاوت بین ارزش منصفانه دارایی واگذار شده با ارزش دفتری (بهای تمام شده به کسر استهلاک انباشته) همان دارایی تعیین می‌شود. به این ترتیب یکی از سه حالت زیر رخ خواهد داد:

- | |
|--|
| شناسایی سود معاوضه دارایی → ارزش دفتری دارایی واگذار شده > ارزش منصفانه دارایی واگذار شده ۱) |
| عدم وجود سود (زیان) معاوضه دارایی → ارزش دفتری دارایی واگذار شده = ارزش منصفانه دارایی واگذار شده ۲) |
| شناسایی زیان معاوضه دارایی → ارزش دفتری دارایی واگذار شده < ارزش منصفانه دارایی واگذار شده ۳) |

بنابراین، شرط لازم برای شناسایی سود یا زیان معاوضه، وجود تفاوت در ارزش منصفانه و ارزش دفتری دارایی واگذار شده است و ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده نشان‌دهنده سود یا زیان

معاوضه نیست.

ارزش دفتری دارایی واگذار شده از دفاتر معین و کل حسابداری قابل تعیین است. بنابر این، محاسبه آن دارای پیچیدگی خاصی نیست. تعیین ارزش منصفانه دارایی واگذار شده، دشوارترین گام در محاسبه سود یا زیان معاوضه است. همانگونه که پیش از این بیان شد، بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۱۱، معاوضه دارایی‌های غیر پولی بر مبنای (۱) ارزش منصفانه دارایی واگذار شده یا (۲) ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده هر کدام با وضوح بیشتری قابل تعیین است به حساب منظور می‌شود.^۱ در شرایط مشابهی که تعیین ارزش منصفانه هر دو دارایی با وضوح یکسانی قابل تعیین است، ارزش منصفانه دارایی واگذار شده مبنای حسابداری معاوضه قرار می‌گیرد. در صورتی که ارزش منصفانه دارایی واگذار شده قابل تعیین نباشد یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده با وضوح و اطمینان بیشتری قابل تعیین باشد، ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده به عنوان مبنای تعیین ارزش منصفانه دارایی واگذار شده و ثبت معاوضه در دفاتر قرار می‌گیرد. در صورتی که ارزش منصفانه هیچ یک از دارایی‌های واگذار شده یا تحصیل شده قابل تعیین نباشد، ارزش دفتری دارایی واگذار شده مبنای حسابداری معاوضه قرار می‌گیرد و هیچ گونه سود یا زیانی در نتیجه معاوضه شناسایی نمی‌شود.^۲

نکته آخر در معاوضه دارایی‌ها، وجود یا عدم وجود محتوای تجاری در معاوضه دارایی‌ها است. وجود محتوای تجاری، شرط کافی برای شناسایی سود یا زیان معاوضه دارایی‌ها محسوب می‌شود. در صورتی که معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد، معاوضه دو دارایی منجر به شناسایی سود یا زیان نمی‌شود و دارایی تحصیل شده به ارزش دفتری دارایی واگذار شده، پس از تعدیل بابت سرک نقدی دریافت شده یا پرداخت شده، ثبت می‌شود. هنگامی یک معاوضه دارای محتوای تجاری است که یکی از شروط (الف) و (ب) به همراه شرط (ج) زیر تحقق یابد:

الف) وضعیت (ریسک، زمان بندی و مبلغ) جریان‌های نقدی آتی دارایی تحصیل شده با وضعیت جریان‌های نقدی آتی دارایی واگذار شده متفاوت باشد.

ب) ارزش اقتصادی بخشی از عملیات واحد تجاری که متأثر از معاوضه است، تغییر یابد.
ج) تفاوت بیان شده در بندهای (الف) و (ب) نسبت به ارزش منصفانه دارایی‌های معاوضه شده با اهمیت باشد.^۳

۱- اعداد (۱) و (۲) به منظور تأکید است و در متن استاندارد وجود ندارند.

۲- استاندارد حسابداری شماره ۱۱ بند ۲۳

۳- استاندارد حسابداری شماره ۱۱ بند ۲۳

از آنجا که وجود یا عدم وجود محتوای تجاری مستلزم قضاوت است، در سرتاسر فصل پنجم کتاب درسی و این فصل از کتاب راهنمای معلم، فرض بر وجود محتوای تجاری در معاوضه دارایی‌ها است. مگر آنکه خلاف آن بیان شود. در ادامه به کمک مثال‌های متعدد سعی می‌شود مباحث مربوط به حسابداری معاوضه دارایی‌ها به صورت کامل تشریح شود.

مثال (۱): معاوضه زمین با تجهیزات:

شرکت الف و شرکت ب قصد دارند زمین و تجهیزاتی را با مشخصات زیر با یکدیگر معاوضه کنند:

شرکت الف - زمین	شرکت ب - تجهیزات
۱ ، ،	۸ ، ،
۴ ، ،	۵ ، ،
۳ ، ،	۱ ، ،
سرک نقدی دریافت شده (پرداخت شده)	(۳ ، ،)

محتوای تجاری: در اغلب موارد، معاوضه دو دارایی غیر مشابه به معنی وجود تفاوت در وضعیت دارایی تحصیل شده با دارایی واگذار شده است. بنابراین در مثال (۱)، معاوضه دارایی دارای محتوای تجاری است.

دفاتر شرکت الف:

برای شرکت الف ارزش دفتری زمین واگذار شده ۱۰ میلیون ریال و ارزش منصفانه آن ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است از آنجا که «ارزش دفتری دارایی > ارزش منصفانه دارایی واگذار شده»، بنابراین، شرکت الف سودی به مبلغ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۴۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰,۰۰۰)، شناسایی خواهد کرد. تجهیزات تحصیل شده نیز در دفاتر به ارزش منصفانه دارایی واگذار شده، پس از تعدیل (کسر) بابت سرک نقدی دریافت شده، ثبت خواهد شد. به این ترتیب، ارزش تجهیزات در دفاتر شرکت الف به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ثبت خواهد شد.

سرک نقدی دریافت شده - ارزش منصفانه زمین = ارزش منصفانه تجهیزات تحصیل شده

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	تجهیزات وجوه نقد زمین سود معاوضه زمین و تجهیزات بابت ثبت معاوضه زمین و تجهیزات		۱ , , ۳ , ,	۱ , , ۳ , ,

دفاتر شرکت ب: برای شرکت ب ارزش منصفانه تجهیزات ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. حال آن که ارزش دفتری تجهیزات ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۸۰,۰۰۰,۰۰۰) است. بنابراین، معاوضه تجهیزات با زمین منجر به شناسایی زیان خواهد شد:

(۲۰,۰۰۰,۰۰۰) (۳۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰,۰۰۰) زیان معاوضه برای شرکت (ب)

زمین تحصیل شده به ارزش منصفانه تجهیزات واگذار شده، پس از تعدیل (اضافه) بابت سرک نقدی پرداخت شده ثبت خواهد شد. به این ترتیب در دفاتر شرکت ب زمین به مبلغ ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ثبت می شود.

(سرک نقدی پرداخت شده + ارزش منصفانه تجهیزات) ارزش منصفانه زمین تحصیل شده

۴۰,۰۰۰,۰۰۰ (۳۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰,۰۰۰) ارزش زمین در دفاتر شرکت (ب)

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	زمین استهلاک انباشته تجهیزات زیان معاوضه تجهیزات بانک بابت ثبت معاوضه زمین و تجهیزات		۴ , , ۵ , , ۲ , ,	۸ , , ۳ , ,

همانگونه که از مثال (۱) قابل استنباط است، شناسایی سود یا زیان در دفاتر یکی از طرفین معاوضه مستقل از شناسایی سود یا زیان در دفاتر طرف دیگر معاوضه است. در حالی که شرکت (الف) ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود حاصل از معاوضه شناسایی کرده است شرکت (ب) ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال زیان شناسایی کرده است. در معاوضه دارایی‌ها ممکن است هر دو طرف سود یا زیان شناسایی کنند و یا سایر حالت‌های ممکن دیگر مانند شناسایی سود یا زیان توسط یکی از طرفین و عدم شناسایی سود یا زیان توسط طرف دیگر روی دهد. از آنجا که مبنای شناسایی سود یا زیان معاوضه تفاوت ارزش منصفانه دارایی واگذار شده با ارزش دفتری همان دارایی (دارایی واگذار شده) است، شناسایی یا عدم شناسایی سود یا زیان توسط یکی از طرفین معاوضه به شناسایی یا عدم شناسایی سود یا زیان معاوضه توسط طرف دیگر معاوضه ارتباطی ندارد.

مثال (۲): معاوضه ساختمان با ساختمان:

شرکت الف قصد دارد یکی از ساختمان‌های خود را با یکی از ساختمان‌های شرکت ب معاوضه کند، اطلاعات مربوط به این معاوضه به قرار زیر است:

شرکت الف — ساختمان	شرکت ب — ساختمان
بهای تمام شده	۶ , , ۹
استهلاک انباشته	۳ , , ۴
ارزش منصفانه	۴ , , ۸
سرک نقدی دریافت شده (پرداخت شده)	(۳ , , ۳)

محتوای تجاری معاوضه دارایی‌های مشابه نیز در صورت احراز دو شرط (الف) و (ج) یا (ب) و (ج)، حاوی محتوای تجاری است. به ویژه در مورد معاوضه دارایی‌های مشابه، احتمال تغییر در وضعیت اقتصادی (یعنی احراز شروط الف و ج) وجود دارد. برای مثال تفاوت در عمر مفید و دارایی مشابه معاوضه شده، نشانه‌ای از وجود محتوای تجاری در یک معاوضه است؛ زیرا مبلغ، زمان بندی و ریسک جریان‌های نقدی مورد انتظار تغییر می‌کند.

دفاتر شرکت الف:

ارزش دفتری دارایی واگذار شده - ارزش منصفانه دارایی واگذار شده سود (زیان) معاوضه

۱۰,۰۰۰,۰۰۰ (۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ۶۰,۰۰۰,۰۰۰) سود معاوضه برای شرکت (الف)
 ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ارزش منصفانه ساختمان جدید برای شرکت (الف)

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	ساختمان استهلاک انباشته ساختمان ساختمان بانک سود معاوضه بابت ثبت معاوضه ساختمان و ساختمان		۷ , ۳ ,	۶ , ۳ , ۱ ,

دفاتر شرکت ب:

۳۰,۰۰۰,۰۰۰ (۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ۹۰,۰۰۰,۰۰۰) سود معاوضه برای شرکت (ب)
 ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ارزش منصفانه ساختمان جدید برای شرکت (ب)

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	ساختمان استهلاک انباشته ساختمان بانک ساختمان سود معاوضه بابت ثبت معاوضه ساختمان و ساختمان		۵ , ۴ , ۳ ,	۹ , ۳ ,

مثال (۲) نشان داد که استفاده از ارزش منصفانه دارایی واگذار شده در شرایط برابر، نسبت به ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده، جهت تعیین ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده اولویت دارد. در شرایطی که هر دو ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و واگذار شده وجود داشته و با یک اطمینان

و وضوح قابل تعیین باشند، اولویت استفاده از ارزش منصفانه دارایی واگذار شده است. در صورتی که دو شرکت از ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده استفاده می نمودند ثبت معاوضه در دفاتر به ترتیب زیر می بود :

دفاتر شرکت ب			دفاتر شرکت الف		
بستانکار	بدهکار	شرح	بستانکار	بدهکار	شرح
۹۰,۰۰۰,۰۰۰ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰,۰۰۰	ساختمان		۸۰,۰۰۰,۰۰۰	ساختمان
	۴۰,۰۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته ساختمان		۳۰,۰۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته ساختمان
	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک	۳۰,۰۰۰,۰۰۰		بانک
		ساختمان سود معاوضه بابت ثبت معاوضه ساختمان و ساختمان	۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰		ساختمان سود معاوضه بابت ثبت معاوضه ساختمان و ساختمان

در اغلب موارد استفاده، از ارزش منصفانه دارایی واگذار شده یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده به نتایج و ثبت های حسابداری یکسانی منجر می شود. اما مواقعی وجود دارد که طرفین از قدرت چانه زنی متفاوتی برخوردارند که سبب می شود یکی از طرفین (در مثال ۲، شرکت الف) بخشی از ارزش دارایی تحصیل شده را پرداخت نکند. تفاوت در قدرت چانه زنی نباید محتوای اقتصادی رویداد را در دفاتر حسابداری مخدوش نماید.

مثال (۳): معاوضه وسائط نقلیه با اثاثه :

شرکت الف یک دستگاه وسائط نقلیه خود را با مقداری اثاثه شرکت ب به شرح زیر معاوضه می کند :

شرکت الف - وسائط نقلیه شرکت ب - اثاثه		
بهای تمام شده	۴ ,	۲۵ ,
استهلاک انباشته	۱ ,	۱۵ ,
ارزش منصفانه	۲۵ ,	— — — —
سرک نقدی دریافت شده (پرداخت شده)	۷ ,	(۷ ,)

دفاتر شرکت الف :

(۵,۰۰۰,۰۰۰) (۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ۴۰,۰۰۰,۰۰۰) ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ زیان معاوضه برای شرکت الف
 ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ۷,۰۰۰,۰۰۰ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ارزش منصفانه اثاثه تحصیل شده

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	اثاثه		۱۸, ,	
	استهلاک انباشته وسائط نقلیه		۱ , ,	
	بانک		۷, ,	
	زیان معاوضه		۵, ,	
	وسائط نقلیه			۴ , ,
	بابت ثبت معاوضه وسائط نقلیه و اثاثه			

دفاتر شرکت ب :

ویژگی این مسئله آن است که ارزش منصفانه دارایی واگذار شده برای شرکت ب به صورت مستقیم قابل تعیین نیست. بنابراین، شرکت ب برای تعیین ارزش منصفانه دارایی واگذار شده (اثاثه)، از ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده (وسائط نقلیه) استفاده می کند؛ به صورت زیر :

سرک نقدی پرداخت شده	{	ارزش منصفانه دارایی واگذار شده = ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده
سرک نقدی دریافت شده		

۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ۷,۰۰۰,۰۰۰ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ارزش منصفانه اثاثه واگذار شده
 ۸,۰۰۰,۰۰۰ (۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰) ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ سود معاوضه

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	وسائط نقلیه		۲۵, ,	
	استهلاک انباشته اثاثه		۱۵, ,	
	بانک			۷, ,
	اثاثه			۲۵, ,
	سود معاوضه			۸, ,
	بابت ثبت معاوضه وسائط نقلیه و اثاثه			

از آنجایی شرکت ب، ارزش منصفانه اثاثه واگذار شده خود را در اختیار ندارد، از ارزش منصفانه وسایل نقلیه تحصیل شده برای تعیین ارزش منصفانه اثاثه خود استفاده می کند. پس از تعیین ارزش منصفانه دارایی واگذار شده، روند محاسبات و ثبت معاوضه دارایی مشابه حالتی است که ارزش منصفانه دارایی واگذار شده، مشخص است.

مثال (۴): معاوضه زمین با انبار:

شرکت الف یک قطعه زمین خود را با یکی از انبارهای شرکت ب با شرایط زیر معاوضه کرده است:

شرکت الف – زمین	شرکت ب – انبار
بهای تمام شده	۵ , ,
استهلاک انباشته	۱ , ,
ارزش منصفانه	-----
سرک نقدی دریافت شده (پرداخت شده)	(۳ , ,)

در وضعیتی که ارزش منصفانه هیچ یک از دارایی های واگذار شده و دارایی تحصیل شده قابل تعیین نباشد، از ارزش دفتری دارایی واگذار شده پس از تعدیل بابت سرک نقدی معامله، برای تعیین ارزش دارایی تحصیل شده استفاده می شود و بابت معاوضه دارایی ها هیچ سود یا زیانی محاسبه نمی گردد:

سرک نقدی پرداخت شده +
ارزش دفتری دارایی واگذار شده = ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده
سرک نقدی دریافت شده -

۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ارزش منصفانه انبار برای شرکت (الف)

۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ارزش منصفانه زمین برای شرکت (ب)

دفاتر شرکت ب			دفاتر شرکت الف		
بستانکار	بدهکار	شرح	بستانکار	بدهکار	شرح
	۷۰,۰۰۰,۰۰۰	زمین		۷۰,۰۰۰,۰۰۰	انبار
	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته انبار		۳۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک
۵۰,۰۰۰,۰۰۰		انبار	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰		زمین
۳۰,۰۰۰,۰۰۰		بانک			بابت معاوضه زمین و انبار
		بابت معاوضه زمین و انبار			

اطمینان و وضوح در تعیین ارزش منصفانه :

وجود بازار فعال برای یک دارایی سبب می‌شود، ارزش منصفانه آن دارایی با سهولت، اطمینان و وضوح بیشتری تعیین شود. در معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود وجود بازار فعال برای دارایی تحصیل شده یا واگذار شده، عامل تعیین‌کننده است. برای مثال معاوضه سهام شرکتی که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده است با ساختمان به این معنی است که ارزش منصفانه سهام با اطمینان و وضوح بیشتری نسبت به ارزش منصفانه ساختمان قابل تعیین است. بنابراین ارزش منصفانه سهام مبنای ثبت‌های حسابداری طرفین قرار می‌گیرد.

(۲) بحث کنید

- مدیر عامل شرکت راوک در پایان سال بر اساس درصدی از سود سالانه پاداش می‌گیرد، ولی از حسابدار شرکت خود خواسته است تا اقدامات زیر را انجام دهد :
- ۱- در معاوضه یک دستگاه اتومبیل با یک باب ساختمان به جای ارزش منصفانه از ارزش دفتری استفاده کند تا زیان قابل توجه معاوضه شناسایی نشود.
 - ۲- از بیمه کردن شرکت در سال جاری خودداری کند
 - ۳- دارایی‌های ثابت مشهود خریداری شده در طی سال را از سال بعد مستهلک کند.

اثر اقدامات مذکور در شرکت چیست؟ بحث کنید.

براساس استاندارد شماره ۱۱ با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود ۲۲ موارد ۱ و ۳ خواسته مدیریت، با الزامات مقرر شده در این استاندارد حسابداری مغایر است. همچنین عدم پوشش بیمه‌ای دارایی‌ها موجب افزایش ریسک شرکت و در نتیجه کاهش منافع مالکان می‌شود. عدم شناسایی زیان معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود، خودداری از انجام هزینه بیمه و شناسایی هزینه استهلاک دارایی‌ها، همگی سبب می‌شود که هزینه‌های شرکت به صورت غیر واقعی کاهش یافته و از این طریق باعث افزایش مصنوعی در سود شرکت می‌شود. از آنجا که پاداش مدیریت بر مبنای سود شرکت قرار دارد، این اقدامات نهایتاً سبب می‌شوند که پاداش مدیریت افزایش یابد.

در ادبیات مدیریت سود (که در بحث کنید فصل قبل با آن آشنا شدید) افزایش پاداش مدیریت در نتیجه افزایش غیر واقعی در سود یکی از مهمترین انگیزه‌های مدیریت سود فرصت طلبانه محسوب می‌شود. تمامی اقدامات فوق سبب می‌شود منافع سهامداران (مالکان) به شکل مستقیم یا غیر مستقیم صدمه ببینند. حداقل زیان به منافع سهامداران آن است که بخشی از منافع سهامداران در قالب پاداش اضافی به شکل ناعادلانه‌ای به مدیریت واحد تجاری منتقل شود.

همچنین، همانگونه که پیش از این بیان شد، انجام این اقدامات توسط حسابدار بر خلاف الزامات استانداردهای حسابداری و آیین رفتار حرفه‌ای است. بنابراین، حسابدار نمی‌تواند این خواسته مدیریت شرکت را اجرا کند.

بدهی‌ها

بدهی‌های جاری^۱

کلیه واحدهای تجاری باید بدهی‌های جاری را به عنوان طبقه‌ای جداگانه (مجزای از بدهی‌های بلند مدت) در ترازنامه منعکس کنند. یک بدهی زمانی باید به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی شود که انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، از محل دارایی‌های جاری تسویه شود^۲. سایر بدهی‌ها باید به عنوان بدهی‌های غیرجاری طبقه‌بندی شود. همچنین، جمع کل بدهی‌های جاری باید در ترازنامه نشان داده شود.

بدهی‌های عندالمطالبه که انتظار رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه مطالبه شود و نیز آن قسمت از بدهی‌های بلندمدتی که انتظار رود بر مبنای شرایط قرارداد مربوط، ظرف مدت یک سال از تاریخ ترازنامه به این حال تبدیل شود جزء بدهی‌های جاری طبقه‌بندی و توضیحات کافی در این مورد در یادداشت‌های توضیحی ارائه می‌شود.

آن دسته از بدهی‌ها و نیز حصه‌ای از بدهی‌های بلندمدت از قبیل تسهیلات مالی بانکی و غیربانکی، بدهی‌های تجاری، بدهی مالیاتی و پیش‌دریافت از مشتریان که انتظار رود ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه تسویه گردد، به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی می‌شود.

ذخایر و بدهی‌های احتمالی^۳

ذخایر به عنوان بدهی‌هایی تعریف می‌شوند که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن‌ها با ابهام نسبتاً قابل توجه همراه است. اصطلاح «ذخیره» در مورد اقلامی از قبیل کاهش ارزش دارایی‌ها و مطالبات مشکوک‌الوصول نیز بکار می‌رود، اما این قبیل ذخایر، بدهی تلقی نمی‌شوند.

۱- بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۱۴ با عنوان «نحوه ارائه دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری».

۲- در اغلب فعالیت‌های تجاری چرخه عملیاتی کمتر از یک سال است. بنابراین در اغلب موارد معیار جاری یا غیر جاری بودن بدهی‌ها، یک سال مالی است. در سراسر کتاب از معیار یک سال استفاده شده است مگر آنکه به صراحت خلاف آن بیان شود.

۳- بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۴ با عنوان «ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی».

بدهی احتمالی :

الف : تعهدی غیر قطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که به طور کامل در کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد، یا ب : تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می شود اما به دلایل زیر شناسایی نمی شود :

۱- خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل نیست.

۲- مبلغ تعهد را نمی توان با قابلیت اتکای کافی اندازه گیری کرد^۱.

ذخایر را می توان از سایر بدهی ها مانند حساب های پرداختنی تجاری و سایر حساب ها و اسناد پرداختنی متمایز کرد، زیرا در مورد زمان تسویه و یا مبلغ آن ابهام وجود دارد. حساب های پرداختنی تجاری، بدهی بابت کالاها و خدمات دریافت شده ای است که صورت حساب آن دریافت گردیده یا با فروشنده در مورد مبلغ و زمان پرداخت ما به ازای آن توافق شده است. بنابراین وجه تمایز اصلی حساب های پرداختنی تجاری با ذخایر این است که مبلغ آن با توجه به صورت حساب و زمان پرداخت آن نیز از طریق توافق با فروشنده مشخص می گردد.

به این دلیل ذخایر به عنوان بدهی شناسایی می شوند (با فرض اینکه برآورد اتکاپذیر قابل انجام باشد)، که ذخایر، تعهدات فعلی بوده و ضرورت خروج منافع اقتصادی برای تسویه این تعهدات محتمل است. اما، بدهی های احتمالی به عنوان بدهی شناسایی نمی شوند، زیرا، این بدهی ها یا تعهدات احتمالی هستند و تعهد فعلی واحد تجاری که منجر به خروج منافع اقتصادی می شود در مورد آن ها وجود ندارد، یا تعهدات فعلی است که معیارهای شناسایی را ندارند زیرا خروج منافع اقتصادی برای تسویه این تعهدات، محتمل نیست یا برآورد اتکاپذیر مبلغ تعهد امکان پذیر نمی باشد. بنابراین، بدهی احتمالی افشا می شود، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد^۲.

شناسایی ذخایر

در صورت احراز معیارهای زیر، ذخیره باید شناسایی شود :

الف) واحد تجاری در نتیجه رویدادی در گذشته، در حال حاضر تعهدی (قانونی یا عرفی) دارد.

۱- دارایی احتمالی : یک دارایی غیر قطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که به طور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد.

۲- واحد تجاری نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند مگر آنکه ورود منافع اقتصادی تقریباً قطعی باشد. دارایی احتمالی زمانی افشا می شود که ورود منافع اقتصادی محتمل باشد.

ب) خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل است، و
ج) مبلغ تعهد به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.

برای اینکه بدهی شرایط شناخت را احراز کند نه تنها وجود تعهد فعلی، بلکه محتمل بودن خروج منافع اقتصادی برای تسویه آن تعهد نیز ضروری است. خروج منافع اقتصادی در صورتی محتمل تلقی می‌شود که احتمال وقوع رویداد بیش از عدم وقوع آن باشد. اگر وجود تعهد فعلی محتمل نباشد، واحد تجاری آن را به عنوان بدهی احتمالی افشا می‌کند مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد.

چنانچه واحد تجاری با اشخاص دیگری به صورت مشترک و متضامناً در قبال یک تعهد مسئولیت داشته باشد، آن بخش از تعهد که انتظار می‌رود توسط سایر اشخاص ایفا شود بعنوان بدهی احتمالی محسوب می‌شود. واحد تجاری تنها برای بخشی از تعهد که خروج منافع اقتصادی برای تسویه آن محتمل است، ذخیره شناسایی می‌کند.

ذخایر باید در پایان هر دوره مالی بررسی و برای نشان دادن بهترین برآورد جاری تعدیل شود. هرگاه خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، دیگر محتمل نباشد، ذخیره باید برگشت داده شود. بابت زیان‌های عملیاتی آتی نباید ذخیره‌ای شناسایی شود، زیرا، ناشی از رویدادهای گذشته نیستند. با این حال، در صورتی که واحد تجاری قرارداد زیان ده داشته باشد، تعهد فعلی مربوط به زیان قرارداد باید به عنوان ذخیره شناسایی شود.

۲) بحث کنید

به نظر شما اگر وجوه دریافتی از مشتریان برای فروش کالا یا ارائه خدمات در آینده به جای پیش دریافت فروش یا پیش دریافت درآمد به حساب فروش کالا یا درآمد خدمات منظور شود، چه آثاری بر صورت سود و زیان دوره خواهد داشت؟ این اقدام چه تأثیری بر صورت سود و زیان دوره و ترازنامه خواهد داشت؟ این اقدام چگونه قابل تشخیص است؟ این عمل چه عواقبی به همراه دارد؟

شناسایی پیش دریافت فروش یا پیش دریافت بابت ارائه خدمات به عنوان درآمد فروش کالا یا درآمد ارائه خدمات سبب می‌شود که از یک طرف درآمد در صورت سود و زیان گزارش شود بیش از واقع باشد. زیرا درآمدی شناسایی شده است که هنوز تحقق نیافته است. این موضوع بر خلاف اصل

تحقق درآمد است که در بخش دانش افزایی به آن اشاره شده است. از سوی دیگر، با عدم شناسایی بدهی مربوط به درآمد تحقق نیافته، در ترازنامه بدهی‌ها کمتر از واقع گزارش می‌شوند و حقوق صاحبان سرمایه به صورت غیر واقعی افزایش می‌یابد. این موضوع نیز برخلاف اصل محافظه‌کاری است. انجام اقدام فوق سبب می‌شود تا صورت‌های سود و زیان و ترازنامه فاقد ویژگی‌های ارائه منصفانه و قابلیت اتکا باشد و به این ترتیب صورت سود و زیان عملکرد واحد تجاری را به نحو مطلوبی گزارش نمی‌کند و ترازنامه نیز در ارائه مطلوب وضعیت مالی واحد تجاری ناتوان خواهد بود. طبعاً چنین اقدامی تأثیر معکوسی بر وضعیت مالی و عملکرد سال آتی (زمانی که خدمات مربوط به پیش دریافت درآمد انجام می‌شود) خواهد داشت. زیرا درآمدی که متعلق به دوره آتی است در دوره جاری شناسایی شده است. بنابراین، صورت سود و زیان سال آینده نیز نمی‌تواند عملکرد شرکت را به نحو مطلوب و منصفانه‌ای گزارش کند. این نتیجه در مورد ترازنامه سال آینده نیز وجود خواهد داشت.

شعب

مقدمه

بسیاری از واحدهای تجاری به منظور توسعه عملیات و افزایش سهم خود از بازار و جذب مشتریان جدید اقدام به افتتاح شعب جدید در مناطق جغرافیایی مختلف می‌نمایند. در سال‌های اخیر ایجاد شعب توسط شرکت‌ها به امری متداول تبدیل شده است، شرکت‌ها و واحدهای تجاری خوش نام، سعی دارند با تأسیس شعب جدید از فرصت‌های تجاری پیش روی، نهایت استفاده را برده و با توسعه دامنه فعالیت خود به سود بیشتری دست یابند. ایجاد شعب به نمایندگی از سوی یک واحد تجاری، موضوعات حسابداری جدیدی را مطرح می‌سازد. در این زمینه، اندازه‌گیری عملکرد شعبه و همچنین کنترل و نظارت بر عملیات شعبه ۳ هدف اساسی است که از سوی واحد تجاری مرکزی دنبال می‌شود. حسابداری از طریق مکانیزم حسابداری شعب، این امکان را برای دفاتر مرکزی فراهم می‌آورد.

واحدهای تجاری که دارای شعب هستند معمولاً دارای یک واحد مرکزی و چندین شعبه می‌باشند. وظیفه اداره مرکزی تصمیم‌گیری راجع به عملیات شعب، کنترل و نظارت بر فعالیت‌های شعب می‌باشد. بسته به نوع عملیات و پراکندگی جغرافیایی، نحوه تفکیک اختیارات و مسئولیت بین شعب و اداره مرکزی متفاوت است. برای مثال هنگامی که شعب فاصله جغرافیایی قابل توجهی با اداره مرکزی دارند، عموماً شعب دارای استقلال و قدرت تصمیم‌گیری بیشتری است. حال آن‌که، نزدیک‌تر بودن شعب به اداره مرکزی و عدم تنوع در نوع فعالیت شعب سبب می‌شود که این گونه شعبه‌ها از اختیارات و قدرت تصمیم‌گیری چندانی برخوردار نباشند. به صورت کلی شعب را به دو دسته (۱) متمرکز و (۲) غیر متمرکز تقسیم می‌نمایند.

شعب متمرکز، شعبی هستند که عملیات آن‌ها به شدت در کنترل اداره مرکزی قرار دارد و شعب اختیار چندانی در تصمیم‌گیری‌های عملیاتی و اجرایی ندارند. بر خلاف آن‌ها، شعب غیر متمرکز از اختیارات قابل توجهی در تصمیم‌گیری‌های عملیاتی و اجرایی برخوردارند.

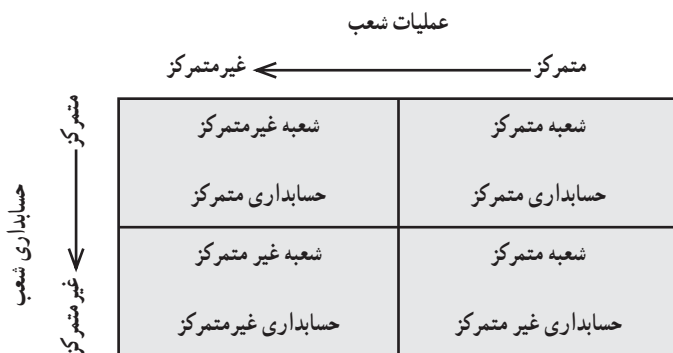
حسابداران، در پاسخ به نیاز مدیران اداره مرکزی و شعبه، اقدام به طراحی سیستم عملیات حسابداری شعب نموده‌اند. بر این اساس، حسابداری عملیات شعب به دو طریق امکان پذیر است :

(۱) سیستم عملیات حسابداری متمرکز

(۲) سیستم عملیات حسابداری غیرمتمرکز

در سیستم عملیات حسابداری متمرکز، شعبه فاقد واحد حسابداری است، کلیه اسناد و مدارک رویدادهای شعبه به مرکز ارسال می‌شود و حسابداری عملیات شعبه توسط مرکز انجام می‌شود. در سیستم عملیات حسابداری غیرمتمرکز، شعب خود دارای واحد حسابداری مستقل از اداره مرکزی می‌باشند. بنابراین، شعب ضمن انجام عملیات حسابداری خود، در دوره‌های زمانی مشخص با تهیه گزارش‌ها و صورت‌های مالی، سودآوری و وضعیت مالی خود را به اطلاع اداره مرکزی می‌رسانند.

توجه به این نکته ضروری است که هرچند سیستم عملیات حسابداری متمرکز اغلب برای شعب متمرکز به کار می‌رود و سیستم عملیات حسابداری غیرمتمرکز اغلب توسط شعب غیرمتمرکز استفاده می‌شود، با این وجود، شعب متمرکز امکان استفاده از سیستم عملیات حسابداری غیرمتمرکز را دارند. شعب غیرمتمرکز نیز می‌توانند از سیستم عملیات حسابداری متمرکز استفاده نمایند. برای مثال، شرکت‌ها ممکن است برای صرفه جویی در هزینه‌های عملیاتی، عملیات حسابداری خود و شعب را به یک مؤسسه حسابداری واگذار نمایند. در این حالت هر چند شعبه غیرمتمرکز است، اما عملیات حسابداری آن‌ها ممکن است متمرکز باشد :



در کتاب اصول حسابداری (۲)، تنها به سیستم عملیات حسابداری متمرکز پرداخته شده است. بنابراین، در ادامه صرفاً این نحوه از عملیات حسابداری شعب تشریح خواهد شد.

سیستم عملیات حسابداری متمرکز

همانگونه که پیش از این بیان شد، در سیستم عملیات حسابداری متمرکز، کلیه مدارک و مستندات مربوط به عملیات انجام گرفته توسط شعبه برای دفتر مرکزی ارسال می‌شود و ثبت‌های مربوط به آن در دفتر مرکزی انجام و نگهداری می‌شود بنابراین شعبه فاقد واحد حسابداری است و بابت عملیات خود دفاتر حسابداری را نگهداری نمی‌کند.

صرف نظر از نوع سیستم حسابداری، دفتر مرکزی ممکن است کالای ارسالی به شعب را به سه طریق قیمت گذاری نماید :

۱- روش سیاهه کردن کالا به بهای تمام شده

۲- روش سیاهه کردن کالا به بهای تمام شده به علاوه چند درصد

۳- روش سیاهه کردن به قیمت فروش

در روش نخست، بابت انتقال کالا از دفتر مرکزی به شعبه، هیچ گونه سود تحقق یافته‌ای در دفاتر مرکز به وجود نمی‌آید. در روش دوم، به میزان درصد اضافه شده به بهای تمام شده، سود تحقق نیافته در دفتر مرکز ایجاد می‌شود. در روش سوم، انتقال کالا به شعبه به منزله فروش کالا تلقی شده و بنابراین سود تحقق نیافته به اندازه تفاوت بین بهای تمام شده کالای ارسالی و قیمت فروش است. در ادامه نحوه عملیات سیستم عملیات حسابداری متمرکز به سه روش قیمت گذاری کالای ارسالی تشریح می‌گردد. در پایان نیز با استفاده از یک مثال جامع، ثبت‌های حسابداری شعب بیان می‌شوند.

روش سیاهه کردن کالا به بهای تمام شده :

در این روش دفتر مرکزی بابت کالای ارسالی به شعبه دو حساب در دفاتر خود ایجاد می‌کند که عبارتند از حساب کالای شعبه (بدهکار) و کالای ارسالی به شعبه (بستانکار) در روش بهای تمام شده، این دو حساب به بهای تمام شده کالای ارسال شده بدهکار و بستانکار می‌شوند. عملیات حسابداری ارسال کالا به شعبه به روش بهای تمام شده در جدول (۱) آمده است :

در روش بهای تمام شده، هدف اصلی حساب کالای شعبه اندازه‌گیری سود (زیان) ناویژه شعبه است، از آن جا که این حساب به بهای تمام شده، بدهکار و به مبلغ فروش، بستانکار می‌شود، مانده بدهکار نشان دهنده زیان ناویژه و مانده بستانکار نشان دهنده سود ناویژه است.

جدول (۱): روش سیاهه کردن کالا به بهای تمام شده

شرح مبادلات	بدهکار	بستانکار
ارسال کالا از مرکز به شعبه	کالای شعبه (بهای تمام شده)	کالای ارسالی به (بهای تمام شده)
کالای برگشتی از شعبه به مرکز	کالای ارسالی (بهای تمام شده)	کالای شعبه (بهای تمام شده)
فروش نقدی توسط شعبه	موجودی نقد	کالای شعبه (مبلغ فروش)
فروش نسبه توسط شعبه	حساب‌های دریافتی شعبه	کالای شعبه (مبلغ فروش)
برگشت از فروش نسبه شعبه	کالای شعبه (مبلغ فروش)	حساب‌های دریافتی شعبه
تخفیفات به بدهکاران شعبه	کالای شعبه	حساب‌های دریافتی شعبه
دریافت وجوه از بدهکاران شعبه	موجودی نقد	حساب‌های دریافتی شعبه
کالای مفقود شده شعبه	خلاصه سود و زیان شعبه (بهای تمام شده)	حساب کالای شعبه (بهای تمام شده)
مطالبات سوخت شده	هزینه مطالبات سوخت شده ^۱	حساب‌های دریافتی شعبه
کسری غیرعادی کالای شعبه ^۲	خلاصه سود و زیان شعبه (بهای تمام شده)	حساب کالای شعبه (بهای تمام شده)
موجودی کالا ابتدای دوره شعبه	حساب کالای شعبه (بهای تمام شده)	موجودی کالای شعبه
موجودی کالای پایان دوره شعبه	موجودی کالای شعبه	حساب کالای شعبه (بهای تمام شده)
کالای بین راهی شعبه	موجودی کالای بین راهی شعبه (بهای تمام شده)	حساب کالای شعبه (بهای تمام شده)
بستن حساب‌ها		
بستن حساب کالای ارسالی	کالای ارسالی	خلاصه سود و زیان مرکز
بستن حساب کالای شعبه	کالای شعبه	خلاصه سود و زیان شعبه
بستن هزینه‌های شعبه	خلاصه سود و زیان شعبه	هزینه‌های شعبه (به تفکیک)
بستن خلاصه سود و زیان شعبه ^۳	خلاصه سود و زیان شعبه	خلاصه سود و زیان مرکز

۱- با فرض روش حذف مستقیم در صورتی که از روش ذخیره‌گیری استفاده شود، به جای آرتیکل فوق، خواهیم داشت:

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول *****

حساب‌های دریافتی شعبه *****

۲- کسری عادی کالا شعبه ثبت ندارد کسری عادی از طریق کاستن موجودی کالای پایان دوره باعث کاهش سود (زیان) ناویژه شعبه می‌شود. حال آن که زیان کسری غیرعادی کالای شعبه در بخش سایر درآمدها و هزینه‌های صورت سود و زیان شعبه یا مرکز نمایش داده می‌شود.

۳- فرض شده است مانده خلاصه سود و زیان شعبه بستانکار است.

روش بهای تمام شده به علاوه چند درصد :

تنها تفاوت این روش با روش بهای تمام شده در آن است که دفتر مرکزی بابت کالای ارسالی به شعبه، علاوه بر بهای تمام شده مبلغی اضافه نیز به حساب کالای شعبه منظور می کند. از آنجا که ارسال کالا به شعبه به منزله فروش نیست، مبلغ اضافه شده سود تحقق نیافته است که سوابق آن در حسابی تحت عنوان کالاهای شعبه نگهداری می شود عملیات حسابداری تحت روش بهای تمام شده به علاوه چند درصد در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول (۲) : روش سیاهه کردن کالا به بهای تمام شده به علاوه چند درصد

شرح مبادلات	حساب (های) بدهکار	حساب (های) بستانکار
ارسال کالا به شعبه	کالای شعبه (قیمت سیاهه)	کالای ارسالی (بهای تمام شده) تعدیل کالای شعبه (سود منظور شده)
برگشت کالا از شعبه به مرکز	کالای ارسالی (بهای تمام شده) تعدیل کالای شعبه (سود منظور شده)	کالای شعبه (قیمت سیاهه)
کالای مفقودی غیرعادی (کسری غیرعادی)	خلاصه سود و زیان (بهای تمام شده) تعدیل کالای شعبه (سود منظور شده)	کالای شعبه (بهای تمام شده)
موجودی کالا ابتدای دوره شعبه	حساب کالای شعبه (قیمت سیاهه)	موجودی کالای ابتدای دوره شعبه (بهای تمام شده) تعدیل کالای شعبه (سود منظور شده)
موجودی کالای پایان دوره شعبه	موجود کالای پایان دوره (بهای تمام شده) تعدیل کالای شعبه (سود منظور شده)	کالای شعبه (قیمت سیاهه)

سایر رویدادهای مالی، مشابه روش بهای تمام شده ثبت شود. همچنین، مانده حساب کالای شعبه به حساب تعدیل کالای شعبه بسته می شود. مانده تعدیل کالای شعبه در نهایت به حساب خلاصه سود و زیان شعبه بسته خواهد شد.

روش قیمت فروش :

در این روش کالای ارسالی به شعبه به قیمت فروش به حساب شعبه منظور می شود، عملیات حسابداری تحت این روش کاملاً مشابه به روش بهای تمام شده است. با این تفاوت که کلیه موارد به قیمت فروش ثبت می شود.

مثال جامع^۱

شرکت بازرگانی سهند، شعبه‌ای در اصفهان دارد. اطلاعات زیر مربوط به فعالیت فروردین ماه شعبه اصفهان است (ارقام میلیون ریال است):

عطف	شرح	بهای تمام شده	قیمت فروش
۱	موجودی کالای ابتدای دوره شعبه	۶۳	۷۵۶
۲	حساب‌های دریافتی اول دوره	۲۷۱	۲۷۱
۳	بانک شعبه (ابتدای دوره)	۱۸۲	۱۸۲
۴	ارسال کالا از مرکز به شعبه	۱۲۹	۱۵۴۸
۵	کالای برگشتی از شعبه به مرکز	۲۴	۲۸۸
۶	فروش نقدی	۲۵۲	۲۵۲
۷	فروش نسبه	۱۶۲۴	۱۶۲۴
۸	کالای برگشتی از فروش (قیمت فروش)	۶	۶
۹	چک دریافتی از مشتریان بابت مطالبات	۱۷ ۱	۱۷ ۱
۱۰	تخفیفات اعطایی به بدهکاران	۱۵	۱۵
۱۱	مطالبات سوخت شده	۳	۳
۱۲	ارسال وجوه نقد از بانک شعبه به بانک مرکز	۱۷۳۹	۱۷۳۹
۱۳	هزینه اجاره وعوارض	۲۲	۲۲
۱۴	هزینه دستمزد	۸	۸
۱۵	هزینه‌های عمومی	۷	۷
۱۶	هزینه حقوق کارکنان	۷۵	۷۵
۱۷	موجودی کالای پایان دوره	۴۸	۵۷۶

۱- برگرفته از حسن همی (۱۳۸۲) حسابداری پیشرفته، جلد اول، انتشارات ترمه

ردیف	روش بهای تمام شده				روش بهای تمام شده + چند درصد (٪)				روش قیمت فروش			
	شرح	بدهکار	بستانکار	شرح	بدهکار	بستانکار	شرح	بدهکار	شرح	بدهکار	بستانکار	
۱	کالای شعبه موجودی کالای ابتدای دوره شعبه	۶۳۰۰		کالای شعبه موجودی کالای ابتدای دوره شعبه تعدیل کالای شعبه		۶۳۰۰		۷۵۶۰	کالای شعبه کالای ارسالی	۷۵۶۰		۷۵۶۰
۴	کالای شعبه کالای ارسالی	۱۲۹۰۰		کالای شعبه تعدیل کالای شعبه		۱۲۹۰۰		۱۵۴۸۰	کالای شعبه کالای ارسالی	۱۵۴۸۰		۱۵۴۸۰
۵	کالای ارسالی کالای شعبه	۲۴۰		کالای ارسالی تعدیل کالای شعبه		۲۴۰		۲۴۰ ۴۸	کالای ارسالی کالای شعبه	۲۸۸		۲۸۸
۶	بانک شعبه کالای شعبه	۲۵۲۰		بانک شعبه کالای شعبه		۲۵۲۰		۲۵۲۰	بانک شعبه کالای شعبه	۲۵۲۰		۲۵۲۰
۷	حساب‌های دریافتی شعبه کالای شعبه	۱۶۲۴۰		حساب‌های دریافتی شعبه کالای شعبه		۱۶۲۴۰		۱۶۲۴۰	حساب‌های دریافتی شعبه کالای شعبه	۱۶۲۴۰		۱۶۲۴۰
۸	کالای شعبه حساب‌های دریافتی شعبه	۶۰		کالای شعبه حساب‌های دریافتی شعبه		۶۰		۶۰	کالای شعبه حساب‌های دریافتی شعبه	۶۰		۶۰

ردیف	روش بهای تمام شده		روش بهای تمام شده + چند درصد (٪)		روش قیمت فروش	
	شرح	بدهکار	بستانکار	شرح	بدهکار	بستانکار
۹	بانک شعبه حساب‌های دریافتی شعبه	۱۷۰۱۰	۱۷۰۱۰	بانک شعبه حساب‌های دریافتی شعبه	۱۷۰۱۰	۱۷۰۱۰
۱۰	کالای شعبه حساب‌های دریافتی شعبه	۱۵۰	۱۵۰	کالای شعبه حساب‌های دریافتی شعبه	۱۵۰	۱۵۰
۱۱	هزینه مطالبات سوخت شده شعبه حساب‌های دریافتی شعبه	۳۰	۳۰	هزینه مطالبات سوخت شده حساب‌های دریافتی شعبه	۳۰	۳۰
۱۲	بانک مرکز بانک شعبه	۱۷۳۹۰	۱۷۳۹۰	بانک مرکز بانک شعبه	۱۷۳۹۰	۱۷۳۹۰
۱۳	هزینه اجاره و عوارض هزینه دستمزد هزینه عمومی هزینه حقوق	۲۲۰ ۸۰ ۷۰ ۷۵۰	۲۲۰ ۸۰ ۷۰ ۷۵۰	هزینه اجاره و عوارض هزینه دستمزد هزینه عمومی هزینه حقوق	۲۲۰ ۸۰ ۷۰ ۷۵۰	۲۲۰ ۸۰ ۷۰ ۷۵۰
۱۴	موجودی کالای پایان دوره شعبه کالای شعبه	۴۸۰۰	۴۸۰۰	موجودی کالای پایان دوره شعبه تعدیل کالای شعبه	۴۸۰۰ ۹۴۰	۵۷۶۰
۱۵	کالای شعبه حساب‌های دریافتی شعبه	۱۷۰۱۰	۱۷۰۱۰	کالای شعبه حساب‌های دریافتی شعبه	۱۷۰۱۰	۱۷۰۱۰
۱۶	کالای شعبه حساب‌های دریافتی شعبه	۱۵۰	۱۵۰	کالای شعبه حساب‌های دریافتی شعبه	۱۵۰	۱۵۰
۱۷	هزینه مطالبات سوخت شده شعبه حساب‌های دریافتی شعبه	۳۰	۳۰	هزینه مطالبات سوخت شده حساب‌های دریافتی شعبه	۳۰	۳۰
۱۸	بانک مرکز بانک شعبه	۱۷۳۹۰	۱۷۳۹۰	بانک مرکز بانک شعبه	۱۷۳۹۰	۱۷۳۹۰
۱۹	هزینه اجاره و عوارض هزینه دستمزد هزینه عمومی هزینه حقوق	۲۲۰ ۸۰ ۷۰ ۷۵۰	۲۲۰ ۸۰ ۷۰ ۷۵۰	هزینه اجاره و عوارض هزینه دستمزد هزینه عمومی هزینه حقوق	۲۲۰ ۸۰ ۷۰ ۷۵۰	۲۲۰ ۸۰ ۷۰ ۷۵۰
۲۰	موجودی کالای پایان دوره شعبه کالای شعبه	۴۸۰۰ ۹۴۰	۴۸۰۰ ۹۴۰	موجودی کالای پایان دوره شعبه تعدیل کالای شعبه	۴۸۰۰ ۹۴۰	۵۷۶۰

بستین حساب‌ها

بستن حساب‌ها									
۱۸	کالای شعبه	۴۳۹۰	۱۲۶۶۰	۴۳۹۰	تغذیل کالای شعبه	۱۵۵۸	کالای شعبه	۱۵۵۸	۱۵۵۸
	خلاصه سود و زیان شعبه				خلاصه سود و زیان شعبه		خلاصه سود و زیان		۱۵۵۸
۱۹	کالای ارسال به شعبه	۱۲۶۶۰	۱۲۶۶۰	۴۳۹۰	کالای ارسال به شعبه	۱۲۶۶۰	کالای ارسال	۱۶۹۹۲	۱۶۹۹۲
	خلاصه سود و زیان مرکز				خلاصه سود و زیان مرکز		خلاصه سود و زیان		۱۴۱۶۰
۲۰	ثبت ندارد				ثبت ندارد		خلاصه سود و زیان	۶۳۰۰	۶۳۰۰
							موجودی کالای ابتدای شعبه		۴۸۰۰
							موجودی کالای پایان شعبه		۴۸۰۰
۲۱	خلاصه سود و زیان شعبه	۱۱۵۰	۱۱۵۰	۴۳۹۰	خلاصه سود و زیان شعبه	۱۱۵۰	خلاصه سود و زیان	۱۱۵۰	۱۱۵۰
	هزینه مطالبات سوخت شده	۳۰	۳۰	۴۳۹۰	هزینه مطالبات سوخت شده	۳۰	هزینه مطالبات سوخت شده		۳۰
	هزینه دستمزد	۸۰	۸۰	۴۳۹۰	هزینه دستمزد	۸۰	هزینه دستمزد		۸۰
	هزینه حقوق	۷۵۰	۷۵۰	۴۳۹۰	هزینه حقوق	۷۵۰	هزینه حقوق		۷۵۰
	هزینه عمومی	۷۰	۷۰	۴۳۹۰	هزینه عمومی	۷۰	هزینه عمومی		۷۰
	هزینه اجاره و عوارض	۲۲۰	۲۲۰	۴۳۹۰	هزینه اجاره و عوارض	۲۲۰	هزینه اجاره و عوارض		۲۲۰
۲۲	خلاصه سود و زیان شعبه	۳۲۴۰	۳۲۴۰	۳۲۴۰	خلاصه سود و زیان شعبه	۳۲۴۰	ثبت ندارد		۳۲۴۰
	خلاصه سود و زیان مرکز				خلاصه سود و زیان مرکز		ثبت ندارد		۳۲۴۰

اعتبارات اسنادی

هنر آموزان محترم، همانطور که می‌دانید اعتبارات اسنادی در این کتاب جزء مطالعات آزاد بود ولی از آنجایی که هنرجو و همچنین دانشجوی حسابداری با این مبحث فقط در این کتاب آشنا می‌شود این مبحث بنا به خواسته شما از مطالعه آزاد خارج شد. مطالبی گردآوری شده است که به پیوست می‌باشد و صرفاً برای آشنایی شما عزیزان است.

اعتبارات اسنادی

اعتبار اسنادی تعهدی از سوی بانک به خریدار و فروشنده است. بانک تعهد می‌کند که مبلغ پرداختی توسط خریدار به موقع و با مبلغ صحیح به دست فروشنده خواهد رسید. چنانچه خریدار قادر به پرداخت بهای کالای خریداری شده نباشد، بانک موظف است باقیمانده یا تمام مبلغ تعهد خریدار را بپردازد. اعتبارات اسنادی اغلب در معاملات بین المللی به منظور اطمینان از انتقال صحیح مبالغ پرداختی مورد استفاده قرار می‌گیرد. به دلیل ماهیت معاملات بین المللی، که شامل عواملی همچون مسافت و تفاوت قوانین کشورها و غیره است، اعتبارات اسنادی به یک جنبه بسیار مهم در تجارت بین المللی تبدیل شده است. بانک همچنین به نیابت از طرف خریدار (که نگهدارنده اعتبارات اسنادی است) تا زمان دریافت تأییدیه که کالاهای خریداری شده حمل شده‌اند وجه را پرداخت نخواهد کرد.

مزایای استفاده از اعتبارات اسنادی

- ۱- اطمینان فروشنده از اینکه پس از ارائه اسناد حمل وجه اعتبار را مطابق شرایط اعتبار از بانک کارگزار یا تأیید کننده دریافت می‌کند.
- ۲- امکان کنترل تاریخ حمل و تحویل نهایی کالا.
- ۳- تحصیل اسناد حمل مطابق با مفاد موافقت اولیه تحت شرایط قرارداد میان طرفین.
- ۴- اطمینان از اینکه پرداخت وجه اعتبار به فروشنده فقط بعد از انتقال و فک مالکیت کالا

از وی صورت می‌گیرد.

۵- امکان کسب تسهیلات بیشتر برای فروشنده در مقابل اعتبار گشایش یافته برای تهیه کالای سفارش شده

۶- تعهد بانک برای پرداخت بها در معاملات به جای فرد فروشنده.

گروه‌ها و افراد درگیر در اسناد اعتباری

در فرایند ایجاد اعتبار اسنادی چهار گروه اصلی حضور دارند. البته با توجه به شرایط خاص اقتصادی و سیاسی کشورها این امکان وجود دارد که گروه‌های دیگری نیز وارد این فرایند شوند.

۱- خریدار (متقاضی اعتبار): شخصی یا شرکتی است که از بانک گشایش‌کننده اعتبار اسنادی درخواست می‌کند تا نسبت به گشایش اسناد اعتباری به نفع ذینفع اقدام نموده و از طرف وی متعهد پرداخت وجه آن شود.

۲- فروشنده (ذینفع اعتبار): شخص یا شرکتی که اعتبار اسنادی به نفع او گشایش شده و چنانچه شرایط اعتبار را کاملاً رعایت نماید، وجه اعتبار اسنادی را دریافت خواهد نمود.

۳- بانک خریدار (بانک گشایش‌کننده اعتبار): این بانک از زمان گشایش اعتبار اسنادی، تعهدی برگشت‌ناپذیر برای پرداخت وجه اعتبار را دارد.

۴- بانک ابلاغ‌کننده اعتبار: این بانک از طرف بانک گشایش‌کننده اعتبار جهت ابلاغ اعتبار اسنادی به ذینفع انتخاب می‌گردد. مسئولیت این بانک به حصول اطمینان از صحت اعتبار اسنادی و سپس ابلاغ آن به ذینفع محدود است. اگر بانک ابلاغ‌کننده به درخواست بانک گشایش‌کننده اعتبار نسبت به تأیید اعتبار اقدام کند، بانک تأییدکننده اعتبار نامیده می‌شود.

مراحل گشایش اعتبار

۱- دریافت پیش فاکتور (برفرما) از فروشنده کالا (پیشنهاد نهایی فروشنده کالا به خریدار که در آن مشخصات کالا اعم از وزن، نوع، مقدار، بهاء، مدت تحویل، مبدأ و مقصد قید شده است).

۲- تکمیل فرم درخواست ثبت سفارش توسط خریدار.

۳- اخذ مجوزهای لازم از مراکز قانونی جهت تکمیل فرم ثبت سفارش.

۴- دریافت و تکمیل فرم درخواست گشایش اعتبار اسنادی از بانک گشایش‌کننده اعتبار و ارائه آن به بانک مذکور.

۵- تکمیل فرم وکالت نامه و درخواست خرید واریزنامه و ارائه آن به بانک گشایش‌کننده اعتبار.

۶- پرداخت مبلغ بیمه و دریافت بیمه نامه باری و ارائه آن به بانک گشایش کننده اعتبار.

۷- واریز کل یا درصدی از مبلغ پیش فاکتور به عنوان پیش پرداخت اعتبار اسنادی در وجه بانک گشایش کننده اعتبار.

۸- اعلان بانک گشایش کننده اعتبار اسنادی به بانک کارگزار (فروشنده کالا).

در این مرحله فروشنده کالا با اطلاع از گشایش اعتبار نسبت به تهیه و ارسال کالا به خریدار اقدام می نماید. بدیهی است که فروشنده کالا، اسناد و مدارک مربوط به حمل کالا (اسناد حمل شامل گواهی مبدأ، بارنامه، گواهی بازرسی) را به بانک کارگزار تحویل می دهد. بانک کارگزار پس از دریافت مدارک و تأیید صحت و مطابقت آن با شرایط اعتبار، مبلغ اعتبار را به فروشنده کالا پرداخت نماید. اسناد و مدارک هم از طریق بانک کارگزار به بانک گشایش کننده اعتبار ارسال می گردد. بانک گشایش کننده اعتبار پس از رؤیت و دریافت اسناد و مدارک حمل و تطبیق آن با شرایط اعتبار مراتب را به اطلاع متقاضی رسانده و مبلغ اعتبار اسنادی از محل سپرده برداشت می نماید. بانک گشایش کننده اعتبار پس از تسویه حساب با متقاضی، اسناد و مدارک حمل را پشت نویسی نموده و جهت ترخیص کالا به خریدار تحویل می دهد.

هزینه های گشایش اعتبار اسنادی

این هزینه ها به دو بخش تقسیم می شوند. برخی از هزینه ها و مبالغ پرداختی توسط متقاضی برای هر اعتبار اسنادی تقریباً ثابت می باشد یعنی در هر نوع اعتبار اسنادی وجود دارد. مثلاً هزینه تمبر مالیاتی قرارداد منعقد ما بین بانک و مشتری، هزینه مخابره پیام های سوپرفتی که در زمان ارسال هر پیام توسط بانک حساب مشتری برداشت می شود.

هزینه متغیر اعتبار اسنادی با توجه به مدت گشایش اعتبار اسنادی تغییر می کند. به عنوان مثال اگر یک اعتبار اسنادی برای مدت ۴ ماه گشایش شود و تعرفه کارمزد گشایش اعتبار یک در هزار برای ۳ ماهه اول و نیم در هزار برای ماه های بعدی می باشد، هزینه متغیر گشایش اعتبار برابر یک و نیم در هزار ارزش پر فرما خواهد بود. برخی دیگر از این هزینه های متغیر عبارتند از هزینه و کارمزد اصلاح و ابطال اعتبار.

عملیات حسابداری اعتبارات اسنادی

سیستم عملیات حسابداری مربوط به اعتبارات اسنادی در دفاتر وارد کننده کالا (خریدار)

به‌قرار زیر است. وارد کننده کالا در دفاتر خود حسابداری با عنوان «حساب اعتبارات اسنادی» افتتاح و عملیات مربوط به آن را در حساب بدهکار یا بستانکار این حساب ثبت می‌نمایند. آرتیکل‌های مربوط به ثبت عملیات اعتبارات اسنادی در دفتر روزنامه، در جدول ۱-۱۰ خلاصه شده است. همچنین حساب دفتر کل اعتبارات اسنادی نیز نمایش داده شده است.

جدول ۱-۱۰ آرتیکل‌های ثبت عملیات اعتبارات اسنادی در دفتر روزنامه

نام حساب بدهکار	نام حساب بستانکار
۱- واریز بابت سپرده ثبت سفارش	اعتبارات اسنادی وجه نقد
۲- واریز پیش پرداخت ثبت سفارش	اعتبارات اسنادی وجه نقد
۳- پرداخت بابت کارمزد ثبت سفارش	اعتبارات اسنادی وجه نقد
۴- پرداخت بابت کارمزد گشایش اعتبار	اعتبارات اسنادی وجه نقد
۵- پرداخت بابت هزینه‌های پستی و تلگراف و	اعتبارات اسنادی وجه نقد
۶- پرداخت بابت بیمه کالا	اعتبارات اسنادی وجه نقد
۷- پرداختی بابت کارمزد تغییر شرایط	اعتبارات اسنادی وجه نقد
۸- پرداختی بابت هزینه اعتبار	اعتبارات اسنادی وجه نقد
۹- واریز اعتبار پس از کسر پیش پرداخت	اعتبارات اسنادی وجه نقد
۱- پرداخت بابت ترخیص کالا و کرایه حمل	اعتبارات اسنادی وجه نقد
۱۱- پرداختی بابت بهره اعتبارات موقت	اعتبارات اسنادی وجه نقد
۱۲- برگشت بابت سپرده ثبت سفارش	اعتبارات اسنادی وجه نقد
۱۳- برگشت بابت قسمتی از سفارش انجام نشده	اعتبارات اسنادی وجه نقد
۱۴- وصول خسارت از بیمه در شرایطی که بخشی از کالا خسارت دیده باشد	اعتبارات اسنادی وجه نقد
۱۵- ترخیص کالا از گمرک (بستن حساب)	خرید کالا اعتبارات اسنادی

حساب اعتبارات اسنادی

****	۱۲- برگشت سپرده ثبت سفارش	****	۱- سپرده ثبت سفارش
****	۱۳- برگشت قسمتی از سفارش نشده	****	۲- پیش پرداخت ثبت سفارش
****	۱۴- وصول خسارت از بیمه	****	۳- کارمزد ثبت سفارش
****	۱۵- ترخیص کالا از گمرک	****	۴- کارمزد گشایش اعتبار
		****	۵- هزینه های پستی و ...
		****	۶- حق بیمه کالا
		****	۷- کارمزد تغییر شرایط
		****	۸- هزینه اعتبار
		****	۹- واریز اعتبار
		****	۱- مخارج ترخیص و حمل
		****	۱۱- بهره اعتبارات موقت

بانک ها معمولاً هنگام واریز سپرده ثبت سفارش، برای مشتریان خود، اعتبار موقت معادل سپرده ثبت سفارش در اختیار مشتریان خود قرار داده و در زمان ترخیص کالا این مبلغ تسویه می گردد. در مواردی که شرکت یک دارایی دیگر مانند ماشین آلات و تجهیزات وارد نموده باشد، به جای حساب خرید کالا، حساب دارایی مربوطه را بدهکار می کند.

برای تشریح نحوه حسابداری اعتبارات اسنادی به مثال زیر توجه کنید :

در تاریخ ۸ اردیبهشت ۱۳۹۱، شرکت سفیر جهت واردات کالاهایی از کشور چین به ارزش ۱۰۰,۰۰۰ دلار بر مبنای CIF^۱، پیش فاکتور (پروفرما) دریافتی از فروشنده را به بانک ارائه نمود. پس از موافقت اولیه بانک برای گشایش اعتبار اسنادی، به ترتیب عملیات زیر برای واردات کالاهای فوق صورت گرفته است :

۱۰ اردیبهشت - برداشت مبلغ ۱۷۵,۱۰۰,۰۰۰ ریال از حساب شرکت سفیر بر مبنای ۱۰۰ درصد ارزش پیش فاکتور بابت ودیعه ثبت سفارش.

۱- بر مبنای CIF هزینه حمل و بیمه تا بندر مقصد به عهده فروشنده است. در بخش بعدی این فصل، انواع و شرایط دیگر حمل در تجارت های بین الملل تشریح خواهد شد.

۱۶ اردیبهشت - شرکت سفیر با ارائه مدارک لازم نسبت به گشایش اعتبار اسنادی شماره ۹۱/۷۰۰/۰۱۴ اقدام نمود. در این تاریخ بانک مبالغ زیر را از حساب شرکت برداشت نمود :

حق ثبت سفارش (۴۰ ریال به ازای هر دلار ارزشی پروفرما)

۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال

کارمزد گشایش اعتبار

۳۵۰,۲۰۰

سپرده اعتبار

۲۳۴,۰۰۰,۰۰۰

هزینه تلکس به بانک کارگزار بابت اعلام گشایش اعتبار

۳۶,۰۰۰

۲۸ تیر - بانک اطلاع داد که وجه اسناد در تاریخ ۲۰ تیر توسط بانک کارگزار به فروشنده پرداخت شده است و اسناد مذکور به بانک رسیده است. بانک بابت تأخیر در واریز وجه اسناد، مبلغ ۵۲۱,۰۰۰ ریال از حساب شرکت برداشت نمود.

۳۱ تیر - کارپرداز شرکت با مراجعه به بانک، اسناد لازم را جهت ترخیص کالا تحویل گرفت. بانک مبالغ زیر را از حساب شرکت برداشت نمود :

۶۰۰,۰۰۰ ریال

کسری سپرده اعتبار

۱,۲۵۰

هزینه تأخیر واریز کسری سپرده

۱۵ مرداد - پرداخت ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های گمرکی و ترخیص کالاها.

۱۹ مرداد - پرداخت ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل و تخلیه کالا در انبار شرکت.

۲۰ مرداد - ارائه جواز سبز گمرکی به بانک و استرداد ودیعه ثبت سفارش به حساب شرکت.

مطلوب است :

الف) ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه

ب) تنظیم حساب اعتبارات اسنادی در دفتر کل

ج) بستن حساب اعتبارات اسنادی در خاتمه عملیات

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱۳۹۱ ۱ اردیبهشت	ودایع دریافتنی وجه نقد و بانک (بابت ودیعه ثبت سفارش اعتبار اسنادی واردات کالا از چین)	۱ ۱	۱۷۵،۱	۱۷۵،۱
۱۶	اعتبارات اسنادی وجه نقد و بانک (بابت حق ثبت سفارش اعتبار اسنادی ۱۴ / ۹۱/۷)	۲ ۲	۴،	۴،
۱۶	اعتبارات اسنادی وجه نقد و بانک (بابت کارمزد گشایش اعتبار اسنادی ۱۴ / ۹۱/۷)	۳ ۳	۳۵،۲	۳۵،۲
۱۶	اعتبارات اسنادی وجه نقد و بانک (بابت سپرده اعتبار اسنادی ۱۴ / ۹۱/۷)	۴ ۴	۲۳۴،	۲۳۴،
۱۶	اعتبارات اسنادی وجه نقد و بانک (بابت هزینه تلکس اعتبار اسنادی ۱۴ / ۹۱/۷)	۵ ۵	۳۶،	۳۶،
۲۸ تیر	اعتبارات اسنادی وجه نقد و بانک (بابت هزینه تأخیر واریز وجه اعتبار اسنادی ۱۴ / ۹۱/۷)	۶ ۶	۵۲۱،	۵۲۱،
۳۱	اعتبارات اسنادی وجه نقد و بانک (بابت کسری سپرده اعتبار اسنادی ۱۴ / ۹۱/۷)	۷ ۷	۶،	۶،
۳۱	اعتبارات اسنادی وجه نقد و بانک (بابت هزینه تأخیر در واریز کسری سپرده اعتبار اسنادی ۱۴ / ۹۱/۷)	۸ ۸	۱،۲۵	۱،۲۵

۱۵ مرداد	اعتبارات اسنادی وجه نقد و بانک (بابت هزینه گمرکی اعتبار اسنادی ۱۴ / ۹۱/۷)	۹ ۹	۸۰ ،	۸۰ ،
۱۹	اعتبارات اسنادی وجه نقد و بانک (بابت هزینه حمل اعتبار اسنادی ۱۴ / ۹۱/۷)	۱ ۱	۱۰ ،	۱۰ ،
۲	وجه نقد و بانک ودایع دریافتنی (بابت استرداد ودیعه اعتبار اسنادی واردات کالا از چین)	۱۱ ۱۱	۱۷۵،۱ ،	۱۷۵،۱ ،
۲	موجودی کالا اعتبارات اسنادی (بابت بستن حساب اعتبار اسنادی ۱۴ / ۹۱/۷)	۱۲ ۱۲	۲۴۸،۵ ۸،۴۵	۲۴۸،۵ ۸،۴۵

مانده ۲۴۸،۵۰۸،۴۵۰ ریالی حساب اعتبار اسنادی نشان دهنده بهای تمام شده کالاهای وارداتی است. با پایان عملیات واردات کالا، مانده حساب اعتبار اسنادی بسته شده و به حساب موجودی کالا انتقال می یابد. حساب اعتبار اسنادی شماره ۱۴/۷۰۰/۹۱ در دفتر کل به شرح زیر است:

اعتبار اسنادی ۱۴/۷۰۰/۹۱			
(۲)	۴۰ ،	۲۴۸،۵ ۸،۴۵	(۱۲)
(۳)	۳۵ ،۲		
(۴)	۲۳۴، ،		
(۵)	۳۶،		
(۶)	۵۲۱،		
(۷)	۶ ،		
(۸)	۱،۲۵		
(۹)	۸۰ ،		
(۱)	۱۰ ،		
	<u>۲۴۸،۵ ۸،۴۵</u>	<u>۲۴۸،۵ ۸،۴۵</u>	

انواع و شرایط حمل کالا در تجارت بین الملل

هر ده سال یکبار اتاق بازرگانی اقدام به انتشار نشریه‌ای به نام اصطلاحات بازرگانی بین‌المللی یا اینکو ترمز می‌نماید که در آن حدود، مسئولیت‌ها و ریسک‌های طرفین (خریدار و فروشنده) در خصوص حمل و نقل کالا مشخص گردیده است. مفاد اینکو ترمز ۲۰۰۰ میلادی شامل ۴ ترم اصلی (E - F - C - D) و سیزده اصطلاح بازرگانی بین‌المللی می‌باشد که در ادامه به صورت مختصر تشریح می‌شوند. درج این عبارات در قراردادهای خرید کالا و شرایط حقوقی و اقتصادی حاکم بر آن نقشی اساسی در تعیین مالکیت کالای خریداری شده در راه و همچنین هزینه‌های قابل انتساب به کالای خریداری شده دارد.

گروه E^۱: در این گروه، فروشنده کالا را در محل کار خود در اختیار خریدار یا نماینده قانونی او قرار دهد. مسئولیت و هزینه‌های مرتبط با کالا از لحظه تحویل کالا بر عهده خریدار است. این اصطلاح بیانگر حداقل تعهد برای فروشنده و حداکثر تعهد و ریسک برای خریدار است.

گروه F: در این گروه فروشنده، کالا را در مبدأ حمل (مانند کمرگ) در اختیار حمل‌کننده‌ای که خریدار تعیین کرده است قرار خواهد داد که شامل FAS، FCA و FOB است.

الف) FCA^۲، تحویل کالا در محل مقرر به حمل‌کننده: در این حالت فروشنده پس از ترخیص کالا از کمرگ کشور صادرکننده، کالا را در محل معینی به حمل‌کننده‌ای که خریدار مشخص کرده تحویل می‌دهد و مسئولیت و ریسک در این زمان از فروشنده به خریدار منتقل می‌شود.

ب) FAS^۳، تحویل کالا در کنار کشتی در بندر مقصد: در این روش فروشنده، کالا را در کنار کشتی و روی اسکله در بندر معین مقصد تحویل خریدار یا نماینده او قرار می‌دهد و مسئولیت و ریسک کالا از این لحظه به خریدار منتقل می‌شود. در این حالت، مسئولیت اخذ مجوزهای صادرات و پرداخت کلیه هزینه‌های مورد نیاز برای صادرات کالا به عهده فروشنده است.

ج) FOB^۴، تحویل کالا روی عرشه کشتی: فروشنده کالا را جهت حمل به وسیله کشتی از نرده کشتی عبور و روی عرشه کشتی قرار می‌دهد و از این پس کلیه ریسک‌ها و هزینه‌های خسارت دیدن یا از بین رفتن کالا به عهده خریدار است.

۱- EXWORK

۲- Free Carr er

۳- Free A ongs de Sh p

۴- Free On Board

گروه C: در این گروه فروشنده مسئولیت انعقاد قرارداد حمل و پرداخت کرایه حمل کالا تا مقصد را بر عهده دارد. این گروه شامل اصطلاحات بازرگانی زیر است^۱: CPT، CIF، CFR و CIP

الف) CFR^۲، کرایه حمل تا مقصد (بندر مقصد): هزینه و کرایه حمل کالا تا بندر مقصد و همچنین مسئولیت انجام تشریفات گمرکی به عهده فروشنده است و مسئولیت و ریسک از بین رفتن کالا پس از عبور از نرده کشتی از فروشنده به خریدار منتقل می‌شود.

ب) CIF^۳، بیمه و کرایه حمل تا مقصد (بندر مقصد): بر این اساس، فروشنده کالا را بیمه دریایی می‌کند. ریسک، هزینه‌ها و مخارج اضافی پس از تحویل کالا به خریدار منتقل می‌شود.

ج) CPT^۴، پرداخت کرایه حمل کالا تا مقصد: هزینه حمل کالا تا مقصد به عهده فروشنده است. تمامی ریسک از زمان تحویل کالا به اولین حمل‌کننده به خریدار منتقل می‌شود. تشریفات صدور کالا به عهده فروشنده است. حمل کالا در این روش به صورت غیر دریایی است.

د) CIP^۵، پرداخت کرایه و بیمه کالا تا مقصد (نام محل): شبیه روش CPT است، مضاف بر اینکه فروشنده هزینه بیمه کالا را نیز پرداخت می‌کند. حمل کالا در این روش به صورت غیر دریایی است.

گروه D: در این گروه، فروشنده باید کالا را در مقصد تعیین شده به خریدار یا نماینده او تحویل دهد که شامل DAF، DES، DEQ، DDU و DDP است.

الف) DAF^۶، تحویل کالا در مرز: فروشنده پس از انجام تشریفات صدور کالا، آن را در نقطه‌ای در مرز کشور خریدار به نامبرده یا نماینده وی تحویل می‌دهد. هزینه صدور و حمل کالا تا مقصد تعیین شده به عهده خریدار است.

ب) DES^۷، تحویل کالا روی عرشه کشتی در بندر مقصد: فروشنده کالا را روی کشتی در بندر مقصد تعیین شده قبل از انجام تشریفات گمرکی برای ورود در اختیار خریدار قرار می‌دهد.

۱- CFR و CIF جهت حمل دریایی و CIP و CPT جهت حمل غیر دریایی است.

۲- Cost and Freight

۳- Cost Insurance and Freight

۴- Carriage Paid To

۵- Carriage and Insurance Paid to

۶- Delivered At Frontier

۷- Delivered Ex Ship

هزینه‌های ترخیص و ریسک‌های احتمالی جهت انتقال کالا از کشتی و بعد از آن به عهده خریدار است.

ج) **DEQ^۱**، **تحویل کالا روی اسکله در بندر مقصد**: فروشنده کالا را در اسکله بندر تعیین شده در مقصد در اختیار خریدار قرار می‌دهد. هزینه بارگیری کالا از کشتی به عهده فروشنده است. هزینه‌های ترخیص و ریسک‌های احتمالی پس از تحویل به خریدار انتقال می‌یابد.

د) **DDU^۲**، **تحویل کالا در محل مقرر در مقصد بدون ترخیص و بدون پرداخت حقوق و عوارض گمرکی**: فروشنده، کالا را در نقطه‌ای معین در کشور خریدار و روی وسیله نقلیه قبل از تخلیه کالا در اختیار خریدار قرار می‌دهد. پرداخت عوارض، مالیات و هزینه‌های ترخیص کالا از کمرگ بر عهده خریدار است.

ه) **DDP^۳**، **تحویل کالا در محل مقرر در کشور خریدار با ترخیص کالا و با پرداخت حقوق و عوارض گمرکی**: فروشنده کالا را به کشور خریدار وارد و نسبت به تخلیه آن اقدام و کلیه عوارض و مالیات ورودی کالا را پرداخت، سپس کالا را در محل مشخص مثلاً کارخانه خریدار تحویل می‌دهد.^۴

۱- De ver Ex Quay

۲- De ver Duty Unpa d

۳- De ver Duty Pa d

۴- در واقع DDP، نقطه مقابل EXW است. در EXW کمترین ریسک و حداقل تعهدات برای فروشنده است ولی در DDP بیشترین مسئولیت و ریسک برای فروشنده است.