

بسمه تعالی



**درس مباحث جاری در حسابداری
دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری**

مدرس : سوسن جلیلی

اسفند ۹۸

جلسات اول تا پنجم

فصل اول : حسابداری اجاره ها

جلسه اول

حسابداری اجاره ها :

مقدمه :

واحدهای تجاری برای تحصیل دارایی های مورد نیاز جهت گسترش دامنه فعالیت های خود نیاز به منابع مالی جدید دارند. برای این منظور واحدهای تجاری می توانند منابع مالی مورد نیاز خود را از طریق استقراض تامین نمایند. اما بدلیل مشکلات تامین مالی از طریق استقراض برخی واحدهای تجاری ترجیح می دهند به جای خرید دارایی های مورد نیاز با استفاده از ابزاری به نام (اجاره) در قبال پرداختهای منظم حق استفاده از این دارایی ها را برای مدت زمان طولانی تحصیل نمایند.

ماهیت اجاره :

اجاره قراردادی است که به موجب آن اجاره دهنده (موجر) در قبال دریافت مبلغی بعنوان اجاره بها حق استفاده از یک دارایی را برای یک دوره زمانی معین به یک شخص حقیقی یا حقوقی که اجاره کننده (مستاجر) نامیده می شود واگذار می نماید.

در قراردادهای اجاره مالکیت قانونی دارایی در طول دوره اجاره متعلق به اجاره دهنده بوده و در پایان قرارداد ممکن است مالکیت دارایی از اجاره دهنده به اجاره کننده انتقال یابد و یا این که اصلا مالکیت انتقال نیافته و دارایی به اجاره دهنده مسترد گردد.

مزایای اجاره :

(۱) اجاره برای تولید کننده این امکان را فراهم می سازد که حجم فروش محصولات خود را تا حد قابل توجهی افزایش داده و به تبع آن باعث جلوگیری از راکد ماندن سرمایه اجاره دهنده می شود.

(۲) اجاره مانع از خروج حجم زیاد نقدینگی به منظور تحصیل دارایی مورد نیاز واحد تجاری می گردد.

(۳) اجاره برای اجاره کننده در مقایسه با سایر روش های تامین مالی ، ابزاری کم هزینه تر محسوب می شود

(۴) قرارداد اجاره نوعی عملیات حفاظتی برای اجاره کننده در برابر خطر ناشی از کهنگی دارایی مورد اجاره محسوب می شود .

(۵) قرارداد اجاره در مقایسه با سایر قراردادهای تامین مالی مثل استقراض از بانک ها و یا صدور اوراق مشارکت انعطاف پذیر بوده و محدودیت کمتری برای اجاره کننده ایجاد می کند .

طبقه بندی اجاره ها :

۱- اجاره های سرمایه ای :

اجاره ای است که به موجب آن تقریباً تمامی مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی از اجاره دهنده به اجاره کننده منتقل می شود هر چند ممکن است مالکیت منتقل نشود چنین اجاره معمولاً غیر قابل فسخ بوده و اجاره دهنده نسبت به بازیافت سرمایه و بازدهی مناسب سرمایه گذاری خود اطمینان دارد .

۲- اجاره های عملیاتی :

الف (طبق قرارداد اجاره مالکیت دارایی در پایان دوره به اجاره کننده منتقل می شود (اجاره به شرط تملیک)

ب (قرارداد اجاره دارای اختیار خرید ارزان باشد ، یعنی اجاره کننده اختیار داشته باشد که دارایی مورد اجاره

را در پایان قرارداد با پرداخت مبلغی که به مراتب کمتر از ارزش منصفانه دارایی در آن تاریخ باشد خریداری کند

ج (دوره اجاره حداقل ۷۵ درصد عمر اقتصادی دارایی باشد ، حتی اگر مالکیت دارایی نهایتاً منتقل نگردد .

د (ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در آغاز اجاره حداقل ۹۰ درصد ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد .

ه (دارایی مورد اجاره دارای ماهیت خاصی باشد به گونه ای که عملاً بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه در آن توسط شخص دیگری قابل استفاده نباشد .

حسابداری معاملات اجاره :

در صورتی که به موجب قرارداد اجاره مخاطرات و مزایای دارایی از اجاره دهنده به اجاره کننده منتقل شود با وجود اینکه معامله به شکل اجاره باشد محتوای معامله همانند فروش است و باید همانند فروش با آن برخورد شود .

حسابداری اجاره ها توسط اجاره دهنده و اجاره کننده در چهار بخش مجزا مورد بحث قرار می گیرد

- ۱) حسابداری اجاره سرمایه ای توسط اجاره کننده
- ۲) حسابداری اجاره سرمایه ای توسط اجاره دهنده
- ۳) حسابداری اجاره عملیاتی توسط اجاره کننده
- ۴) حسابداری اجاره عملیاتی توسط اجاره دهنده

حسابداری اجاره سرمایه ای توسط اجاره کننده

اجاره سرمایه ای برای اجاره کننده از ویژگی تحصیل یک دارایی برخوردار بوده و به همین دلیل از یک سو بعنوان دارایی و از سوی دیگر به عنوان تعهد پرداخت مبالغ اجاره بها (بدهی) در ترازنامه اجاره کننده منعکس می گردد .

برای ثبت عملیات حسابداری اجاره سرمایه ای در دفاتر اجاره کننده معمولا از حسابهای زیر استفاده می شود :

۱) دارایی اجاره سرمایه ای

۲) تعهدات اجاره سرمایه ای

۳) بهره تحقق نیافته

عملیات حسابداری اجاره سرمایه ای در دفاتر اجاره کننده

۱) انعقاد قرارداد اجاره :

- × دارایی اجاره سرمایه
- × بهره تحقق نیافته
- × تعهدات اجاره سرمایه ای

۲) پرداخت اقساط اجاره :

- × تعهدات اجاره سرمایه ای
- × وجوه نقد

نکته : در مواردی که اجاره کننده مبلغی بعنوان پیش پرداخت به اجاره دهنده می پردازد نیز ثبت فوق در دفاتر صورت می گیرد .

۳) شناسایی بهره تحقق یافته :

- × هزینه بهره
- × بهره تحقق نیافته

نکته : بهره تحقق یافته از حاصل ضرب مبلغ خالص بدهی در ابتدای دوره (مانده حساب تعهدات اجاره سرمایه ای منهای حساب بهره تحقق نیافته) در نرخ بهره محاسبه می شود

۴) استهلاك دارايي اجاره سرمايه اي :

× هزينه استهلاك دارايي اجاره اي

× استهلاك انباشته دارايي اجاره اي

۵) خاتمه قرارداد اجاره :

الف) تملك دارايي اجاره اي توسط اجاره كننده -

× دارايي ثابت

× استهلاك انباشته دارايي اجاره اي

× دارايي اجاره سرمايه اي

ب) برگشت دارايي اجاره اي به اجاره دهنده -

× استهلاك انباشته دارايي اجاره اي

× دارايي اجاره سرمايه اي

نكته : لازم به توضيح است كه در اين حالت چون دارايي مورد اجاره در طي مدت اجاره مستهلك گرديده است لذا مانده استهلاك انباشته دارايي مورد اجاره با مانده حساب دارايي مربوطه برابر خواهد بود.

مساله ۱-۲ : شركت فرزين در تاريخ ۱۳۸۱/۱/۱ تجهيزات را كه ارزش منصفانه آن ۳,۵۰۰,۰۰۰ ريال و عمر اقتصادي برآوردی آن ۵ سال بود ، برای مدت ۴ سال از شركت فرزاد اجاره نمود . اجاره سالانه ۱,۰۰۰,۰۰۰ ريال است كه در پايان هر سال پرداخت می شود . اجاره فاقد اختيار خريد ارزان بوده و تجهيزات مورد اجاره پس از پايان قرارداد به شركت فرزاد برگشت داده می شود . نرخ فرضی استقراض برای شركت فرزين ۱۰ درصد می باشد و نرخ ضمنی بهره اجاره مشخص نیست .

مطلوبست :

الف) تعیین نوع اجاره از دیدگاه شرکت فرزین

ب) انجام ثبتهای لازم در دفتر روزنامه در تاریخ انعقاد قرارداد اجاره

ج) انجام ثبتهای لازم در دفتر روزنامه و نمایش حسابهای مرتبط با اجاره در پایان هر یک از سالهای

۱۳۸۱ تا ۱۳۸۴

حل :

الف) با توجه به این که تجهیزات مورد اجاره در پایان قرارداد به اجاره کننده منتقل نمی شود و اختیار خرید ارزان نیز وجود ندارد ، بنابراین قرارداد اجاره حائز شروط اول و دوم نیست . اما از آنجا که مدت اجاره بیش از ۷۵ درصد عمر اقتصادی تجهیزات مورد اجاره است ($80 = 4/5$) لذا شرط سوم محرز گردیده و اجاره از نوع سرمایه ای محسوب می شود . برای بررسی شرط چهارم نیز ابتدا باید ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره را محاسبه کنیم .

$$PVIFA(i=10\%, n= 4)=3/170$$

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره $3,170,000 = 3/170 * 1,000,000$

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره بیش از ۹۰ درصد ارزش منصفانه تجهیزات در تاریخ قرارداد می باشد ($90/57\% = 3,500,000 / 3,170,000$) بنابراین شرط چهارم نیز احراز می گردد.

ب) ($1381/1/1$) تجهیزات اجاره سرمایه ای $3,170,000$

بهره تحقق نیافته $830,000$

تعهدات اجاره سرمایه ای $4,000,000 = 4 * 1,000,000$

با توجه به این که ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره ($3,170,000$ ریال) کمتر از ارزش منصفانه تجهیزات ($3,500,000$ ریال) می باشد بنابراین تجهیزات به همان مبلغ $3,170,000$ ریال در دفاتر اجاره کننده ثبت می گردد لازم به توضیح است که چنانچه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره بیشتر از ارزش منصفانه دارایی باشد دارایی مورد اجاره به ارزش منصفانه در دفاتر ثبت می شود .

(ج) ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

۱,۰۰۰,۰۰۰	(۱) تعهدات اجاره سرمایه ای	
۱۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	
$(۴,۰۰۰,۰۰۰ - ۸۳۰,۰۰۰) * ۱۰\% =$	۳۱۷,۰۰۰	(۲) هزینه بهره
۳۱۷,۰۰۰	بهره تحقق نیافته	
۷۹۲,۵۰۰	(۳) هزینه استهلاک تجهیزات اجاره ای	
۷۹۲,۵۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره ای	

• هزینه استهلاک تجهیزات اجاره ای با استفاده از رابطه زیر محاسبه شده است :

مدت قرارداد اجاره / مبلغ دارایی مورد اجاره = هزینه استهلاک تجهیزات اجاره ای

$$۳,۱۷۰,۰۰۰ / ۴ = ۷۹۲,۵۰۰$$

بهره تحقق نیافته

۳۱۷,۰۰۰	x ۱/۱۲/۲۹	۸۳۰,۰۰۰	x ۱/۱/۱
۵۱۳,۰۰۰	م/ن		
<u>۸۳۰,۰۰۰</u>		<u>۸۳۰,۰۰۰</u>	
		۵۱۳,۰۰۰	

تعهدات اجاره سرمایه ای

۴,۰۰۰,۰۰۰	x ۱/۱/۱	۱,۰۰۰,۰۰۰	x ۱/۱۲/۲۹
		۳,۰۰۰,۰۰۰	م/ن
<u>۴,۰۰۰,۰۰۰</u>		<u>۴,۰۰۰,۰۰۰</u>	
۳,۰۰۰,۰۰۰	م/ن		

نحوه ارائه حساب های مرتبط با اجاره سرمایه ای در صورتهای مالی پایان سال ۱۳X۱ شرکت
فرزین به صورت زیر است :

ترازنامه :

دارایی ها :

تجهیزات اجاره سرمایه ای	۳,۱۷۰,۰۰۰
_ استهلاك انباشته تجهیزات اجاره ای	<u>(۷۹۲,۵۰۰)</u>
	۲,۳۷۷,۵۰۰

بدهی ها :

تعهدات اجاره سرمایه ای	۳,۰۰۰,۰۰۰
_ بهره تحقق نیافته	<u>(۵۱۳,۰۰۰)</u>
	۲,۴۸۷,۰۰۰

صورت سود و زیان

هزینه استهلاك تجهیزات اجاره ای	۷۹۲,۵۰۰
هزینه بهره	۳۱۷,۰۰۰

(۱۳۳۲/۱۲/۲۹)

۱,۰۰۰,۰۰۰ (۱) تعهدات اجاره سرمایه ای

۱,۰۰۰,۰۰۰ وجوه نقد

۲۴۸,۷۰۰ (۲) هزینه بهره = $10\% * (3,000,000 - 513,000)$

۲۴۸,۷۰۰ بهره تحقق نیافته

۷۹۲,۵۰۰ (۳) هزینه استهلاک تجهیزات اجاره ای

۷۹۲,۵۰۰ استهلاک انباشته تجهیزات اجاره ای

بهره تحقق نیافته

۲۴۸,۷۰۰	x۲/۱۲/۲۹	۵۱۳,۰۰۰	x۲/۱/۱/م
۲۶۴,۳۰۰	ن/م		
<u>۵۱۳,۰۰۰</u>		<u>۵۱۳,۰۰۰</u>	
		۲۶۴,۳۰۰	

تعهدات اجاره سرمایه ای

۳,۰۰۰,۰۰۰	x۲/۱/۱/م	۱,۰۰۰,۰۰۰	x۲/۱۲/۲۹
		۲,۰۰۰,۰۰۰	ن/م
<u>۳,۰۰۰,۰۰۰</u>		<u>۳,۰۰۰,۰۰۰</u>	
۲,۰۰۰,۰۰۰	ن/م		

(۱۳۳۳/۱۲/۲۹)

۱,۰۰۰,۰۰۰ (۱) تعهدات اجاره سرمایه ای

۱,۰۰۰,۰۰۰ وجوه نقد

۱۷۳,۵۷۰ (۲) هزینه بهره $(۲,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۶۴,۳۰۰) * ۱۰\% =$

۱۷۳,۵۷۰ بهره تحقق نیافته

۷۹۲,۵۰۰ (۳) هزینه استهلاک تجهیزات اجاره ای

۷۹۲,۵۰۰ استهلاک انباشته تجهیزات اجاره ای

بهره تحقق نیافته

۱۷۳,۵۷۰	x۳/۱۲/۲۹	۲۶۴,۳۰۰	x۳/۱/۱/م
۹۰,۷۳۰	ن/م		
<u>۲۶۴,۳۰۰</u>		<u>۲۶۴,۳۰۰</u>	
		۹۰,۷۳۰	

تعهدات اجاره سرمایه ای

۲,۰۰۰,۰۰۰	x۳/۱/۱/م	۱,۰۰۰,۰۰۰	x۳/۱۲/۲۹
		۱,۰۰۰,۰۰۰	ن/م
<u>۲,۰۰۰,۰۰۰</u>		<u>۲,۰۰۰,۰۰۰</u>	
۱,۰۰۰,۰۰۰	ن/م		

(۱۳۴۴/۱۲/۲۹)

۱,۰۰۰,۰۰۰	(۱) تعهدات اجاره سرمایه ای
۱,۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
۹۰,۷۳۰	(۲) هزینه بهره
۹۰,۷۳۰	بهره تحقق نیافته
۷۹۲,۵۰۰	(۳) هزینه استهلاک تجهیزات اجاره ای
۷۹۲,۵۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره ای
۳,۱۷۰,۰۰۰	(۴) استهلاک انباشته تجهیزات اجاره ای
۳,۱۷۰,۰۰۰	تجهیزات انباشته تجهیزات سرمایه ای

نکته: چون با دریافت قسط آخر مانده حساب بهره تحقق نیافته می بایست صفر شود لذا به جای محاسبه بهره تحقق یافته مانده حساب بهره تحقق نیافته را به عنوان هزینه بهره منظور می کنیم

بهره تحقق نیافته

<u>۹۰,۷۳۰</u>	X۴/۱۲/۲۹		<u>۹۰,۷۳۰</u>	X۴/۱/۱/م
---------------	----------	--	---------------	----------

تعهدات اجاره سرمایه ای

<u>۱,۰۰۰,۰۰۰</u>	X۴/۱/۱/م		<u>۱,۰۰۰,۰۰۰</u>	X۴/۱۲/۲۹
------------------	----------	--	------------------	----------

مساله ۳-۱) با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۲-۱ و با فرض این که ارزش منصفانه تجهیزات مورد اجاره ۳,۱۰۰,۰۰۰ ریال باشد .

مطلوبست :

الف) انجام ثبتهای لازم در دفتر روزنامه در تاریخ انعقاد قرارداد اجاره

ب) انجام ثبتهای لازم در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳X۱

حل :

۳,۱۰۰,۰۰۰ تجهیزات اجاره سرمایه ای

۹۰۰,۰۰۰ بهره تحقق نیافته

تعهدات اجاره سرمایه ای ۴,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۰۰۰,۰۰۰ * ۴

از آنجا که ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره پرداختنی (۳,۱۷۰,۰۰۰ ریال) بیشتر از ارزش منصفانه تجهیزات (۳,۱۰۰,۰۰۰ ریال) می باشد لذا تجهیزات مورد اجاره به ارزش منصفانه در حساب ها ثبت می شود .

(۱۳X۱/۱۲/۲۹)

تعهدات اجاره سرمایه ای ۱,۰۰۰,۰۰۰

۱۰۰۰,۰۰۰ وجوه نقد

هزینه بهره ۳۴۱,۰۰۰ = (۴,۰۰۰,۰۰۰ - ۹۰۰,۰۰۰) * ۱۱٪

بهره تحقق نیافته ۳۴۱,۰۰۰

طبق استانداردهای حسابداری ، بهره تحقق نیافته باید به گونه ای به دوره ای مالی در طول دوره اجاره تسهیم شود که نرخ بهره اعمال شده (نرخ بهره موثر) نسبت به مانده بدهی در ابتدای هر دوره در دوره ای مختلف ثابت باشد . چنانچه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره بیشتر از ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد ، نره موثر از طریق آزمایش و خطا به دست می آید در این مثال ، با توجه به محاسبات انجام شده نرخ موثر تقریبا ۱۱ درصد لست جدول زیر بیانگر نحوه محاسبه هزینه بهره در دوره های مختلف است .

جدول تسهیم بهره در طول دوره اجاره					
مانده خالص تعهدات اجاره سرمایه ای	مانده تحقق نیافته	مانده تعهدات اجاره ای سرمایه ای	هزینه بهره	مبلغ اجاره	تاریخ
۳,۱۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰	-	-	۱۳x۱/۱/۱
۲,۴۴۱,۰۰۰	۵۵۹,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	۳۴۱,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۳x۱/۱۲/۲۹
۱,۷۰۹,۵۱۰	۲۹۰,۴۹۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	۲۶۸,۵۱۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۳x۲/۱۲/۲۹
۸۹۷,۵۵۶	۱۰۲,۴۴۴	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۸۸,۰۴۶	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۳x۳/۱۲/۲۹
-	-	-	۱۰۲,۴۴۴	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۳x۴/۱۲/۲۹
			۹۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰	جمع

رقم محاسبه شده ۹۸,۷۳۱ ریال است که با رقم جدول ۳,۷۱۳ ریال تفاوت دارد. این اختلاف ناشی از روند کردن نرخ بهره موثر است.

پایان جلسه اول

فصل اول : حسابداری اجاره ها

جلسه دوم

هزینه های اجرایی و مخارج مستقیم اولیه

۱) مخارج مستقیم اولیه:

شامل هزینه های ثبتی، مخارج تامین تضمین های مربوط به اجاره و سایر مخارجی است که به طور معمول در آغاز اجاره واقع می شود. این گونه مخارج بعنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی شناسایی شده و در حساب ها انعکاس می یابد.

۲) هزینه های اجرایی:

هزینه های که ناشی از مالکیت و استفاده از دارایی بوده و شامل مخارجی نظیر بیمه، مالیات و تعمیر و نگهداری دارایی مورد اجاره می باشد. پرداخت این هزینه ها بسته به شرایط قرارداد ممکن است بر عهده اجاره کننده یا اجاره دهنده باشد.

مساله - شرکت شیرین در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ تجهیزاتی را که ارزش منصفانه آن ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال و عمر اقتصادی برآوردی آن ۴ سال بود، از شرکت فرهاد اجاره نمود. اجاره سالانه ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال است که در پایان هر سال پرداخت می شود. مدت اجاره ۳ سال است و در پایان قرارداد، تجهیزات مورد اجاره بدون هیچ گونه پرداختی به تملک اجاره کننده در می آید. شرکت شیرین در ارتباط با این قرارداد مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال بابت مخارج تامین تضمین های مربوط به اجاره پرداخت نموده است. همچنین هزینه بیمه تجهیزات سالانه ۱۵۰,۰۰۰ ریال است که در پایان هر سال توسط اجاره کننده پرداخت می شود. با فرض اینکه نرخ فرضی استقراض برای شرکت ۱۵ درصد می باشد.

مطلوبست:

الف) تعیین نوع اجاره (سرمایه ای یا عملیاتی)

ب) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ انعقاد قرارداد اجاره

ج) انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه در پایان هر یک سال های X1 تا X3

حل :

الف) با توجه به اینکه تجهیزات مورد اجاره در پایان قرارداد به اجاره کننده منتقل می شود لذا شرط اول محرز گردیده و اجاره بعنوان اجاره سرمایه ای طبقه بندی می شود.

ب) با استفاده از جدول ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریالی (ستون ۱۵٪ و سطر ۳) داریم

$$PVIFA(i=15\%, n= 3)=2/283$$

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره $2,283,000 = 283/2 * 1,000,000$

با توجه به این که ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره کمتر از ارزش منصفانه تجهیزات می باشد لذا تجهیزات به همان مبلغ $2,283,000$ ریال در دفاتر اجاره کننده ثبت می شود همچنین $1,000,000$ ریال مبلغ پرداختی بابت مخارج تامین تضمین های مربوط به اجاره نیز به مبلغ مذکور اضافه می شود بنابراین در تاریخ انعقاد قرارداد اجاره ثبت زیر را در دفاتر شرکت شیرین صورت می گیرد:

۱/۱/۱۳ تجهیزات اجاره سرمایه ای $2,283,000 + 1,000,000 = 3,283,000$

بهره تحقق نیافته $717,000$

تعهدات اجاره سرمایه ای $3,000,000$

وجوه نقد $1,000,000$

ج) ۱/۱۲/۲۹/۱۳

۱) تعهدات اجاره سرمایه ای $1,000,000$

وجوه نقد $1,000,000$

۲) هزینه بهره $342,450 = 15\% * (3,000,000 - 717,000)$

بهره تحقق نیافته $342,450$

۳) هزینه بیمه تجهیزات $150,000$

وجوه نقد $150,000$

۴) هزینه استهلاک تجهیزات اجاره ای $595,750$

استهلاک انباشته تجهیزات اجاره ای $595,750$

* با توجه به اینکه تجهیزات مورد اجاره در پایان قرارداد به تملک اجاره کننده در می آید لذا

باید در طی عمر مفید آن مستهلک گردد بنابراین :

$$\text{هزینه استهلاک تجهیزات اجاره ای} = \frac{\text{مبلغ دارایی مورد اجاره}}{\text{عمر مفید}} = \frac{2,383,000}{4} = 595,750$$

تعهدات اجاره سرمایه ای				بهره تحقق نیافته			
3,000,000	x1/1/1	1,000,000	x1/12/29	342,450	x1/12/29	717,000	x1/1/1
		2,000,000	ن/م	374,550	ن/م		
<u>3,000,000</u>		<u>3,000,000</u>		<u>717,000</u>		<u>717,000</u>	
2,000,000	ن/م			374,550		374,550	ن/م

تعهدات اجاره سرمایه ای				بهره تحقق نیافته			
2,000,000	x2/1/1	1,000,000	x2/12/29	243,817	x2/12/29	374,550	x2/1/1
	ن/م	1,000,000	ن/م	130,733	ن/م		
<u>2,000,000</u>		<u>2,000,000</u>		<u>374,550</u>		<u>374,550</u>	
1,000,000	ن/م			130,733		130,733	ن/م

1,000,000	تعهدات اجاره سرمایه ای
1,000,000	وجوه نقد
$(2,000,000 - 374,550) \times 15\% =$	هزینه بهره
243,817	بهره تحقق نیافته
150,000	هزینه بیمه تجهیزات
150,000	وجوه نقد
595,750	هزینه استهلاک تجهیزات اجاره ای
595,750	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره ای

۱۳۸۳/۱۲/۲۹

۱,۰۰۰,۰۰۰	(۱) تعهدات اجاره سرمایه‌ای
۱,۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
۱۳۰,۷۳۳	(۲) هزینه بهره
۱۳۰,۷۳۳	بهره تحقق نیافته
۱۵۰,۰۰۰	(۳) هزینه بیمه تجهیزات
۱۵۰,۰۰۰	وجوه نقد
۵۹۵,۷۵۰	(۴) هزینه استهلاک تجهیزات اجاره‌ای
۵۹۵,۷۵۰	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای
۵۹۵,۷۵۰	(۵) تجهیزات
$3 \times 595,750 =$	استهلاک انباشته تجهیزات اجاره‌ای
۱,۷۸۷,۲۵۰	تجهیزات اجاره سرمایه‌ای
۲,۳۸۳,۰۰۰	

ارزش باقی مانده تضمین شده :

▶ در کلیه مثالهای قبلی فرض بر این بود که ارزش باقی مانده (اسقاط) دارایی مورد اجاره در پایان مدت اجاره صفر است . اما در دنیای واقعی ممکن است دارایی اجاره ای در پایان مدت قرارداد اجاره دارای ارزش اقتصادی باشد .

▶ در صورتی که ارزش باقی مانده دارایی توسط اجاره کننده تضمین شده باشد حداقل مبالغ اجاره علاوه بر مبالغی که اجاره کننده باید در طول دوره اجاره بپردازد هر مبلغی که توسط وی یا شخص وابسته به وی تضمین شده است را نیز در بر می گیرد یعنی در این حالت حداقل مبالغ اجاره برابر است با :

ارزش باقی مانده تضمین شده + پرداخت های دوره ای اجاره = حداقل مبالغ اجاره

➤ در چنین شرایطی اجاره کننده ارزش باقی مانده تضمین شده رو در زمان محاسبه استهلاک از بهای تمام شده دارایی کسر می نماید . در این حالت هزینه استهلاک هر دوره عبارت است از :

ارزش باقیمانده تضمین شده - بهای تمام شده دارایی اجاره ای

$$\text{هزینه استهلاک} = \frac{\text{ارزش باقیمانده تضمین شده - بهای تمام شده دارایی اجاره ای}}{\text{مدت اجاره}}$$

مثال:

شرکت نوشین در ابتدای سال ۱۳×۱ ماشین آلای را با شرایط زیر اجاره نموده است :

- ۱- اجاره سالانه ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال است که در پایان هر سال پرداخت می شود
- ۲- مدت قرارداد اجاره ۳ سال است و ماشین آلات در پایان قرارداد به اجاره دهنده برگشت داده می شود
- ۳- عمر مفید ماشین آلات ۴ سال و ارزش منصفانه آن در تاریخ قرارداد ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال است
- ۴- ارزش باقی مانده برآوردی ماشین آلات ۲۵۰,۰۰۰ ریال است که توسط شرکت نوشین تضمین شده است

۵- بیمه مربوط به ماشین آلات سالانه ۱۲۰,۰۰۰ ریال است که در پایان هر سال توسط شرکت نوشین پرداخت می شود

۶- نرخ فرضی استقراض برای شرکت نوشین ۱۶ درصد است و نرخ ضمنی بهره اجاره مشخص نیست

با فرض این که ارزش باقیمانده ماشین آلات در زمان تحویل (پایان قرارداد اجاره) ۱۵۰,۰۰۰ ریال باشد

مطلوبست :

الف) محاسبه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره

ب) تعیین نوع اجاره (سرمایه ای یا عملیاتی)

ج) تنظیم جدولی که بیانگر نحوه تسهیم هزینه بهره به دوره های مختلف در طول دوره اجاره باشد

د) انجام ثبتهای لازم در دفتر روزنامه شرکت نوشین در طول مدت قرارداد اجاره

حل :

الف) حداقل مبالغ اجاره در این مساله شامل دو بخش مبالغ اجاره و ارزش باقی مانده تضمین شده می باشد .

$$PVIFA (i = 16\% \text{ و } n = 3) = 2/246$$

$$PVIF (i = 16\% \text{ و } n = 3) = 0/641$$

$$1,000,000 \times 2,246 = 2,246,000$$

$$250,000 \times 0,641 = 160,250$$

$$2,406,250$$

ارزش فعلی پرداختهای دوره ای اجاره

ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین شده

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره

ب) با توجه به اینکه ماشین آلات مورد اجاره در پایان قرارداد به اجاره کننده منتقل نمی شود و اختیار خرید ارزان نیز وجود ندارد بنابراین قرارداد اجاره حائز شروط اول و دوم نیست . اما از آنجا که مدت اجاره معادل ۷۵ درصد عمر اقتصادی ماشین آلات مورد اجاره می باشد ($۷۵\% = ۳/۴$) و همچنین ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره بیش از ۹۰ درصد ارزش منصفانه ماشین آلات است ($۹۶/۲۵\% = ۲,۵۰۰,۰۰۰ / ۲,۴۰۶,۲۵۰$) لذا شروط سوم و چهارم احراز گردیده و اجاره از نوع سرمایه ای محسوب می شود .

جدول تسهیم بهره در طول دوره اجاره					
مانده خالص تعهدات اجاره سرمایه ای	مانده بهره تحقق نیافته	مانده تعهدات اجاره ای سرمایه ای	هزینه بهره	مبلغ اجاره	تاریخ
۲,۴۰۶,۲۵۰	۸۴۳,۷۵۰	۳,۲۵۰,۰۰۰	-	-	۱۳x۱/۱/۱
۱,۷۹۱,۲۵۰	۴۵۸,۷۵۰	۲,۲۵۰,۰۰۰	* ۳۸۵,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۳x۱/۱۲/۲۹
۱,۰۷۷,۸۵۰	۱۷۲,۱۵۰	۱,۲۵۰,۰۰۰	۲۸۶,۶۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۳x۲/۱۲/۲۹
۲۵۰,۰۰۰	-	۲۵۰,۰۰۰	* ۱۷۲,۱۵۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۳x۳/۱۲/۲۹

* هزینه بهره با استفاده از نرخ فرضی استقراض برای اجاره کننده که ۱۶ درصد می باشد نسبت به مانده خالص بدهی اجاره برای هر دوره محاسبه می شود و تفاوت آن با اجاره پرداختی در هر سال ، خالص تعهدات اجاره سرمایه ای را کاهش می دهد برای مثال :

$$۲,۴۰۶,۲۵۰ \times ۱۶\% = ۳۸۵,۰۰۰ \quad \text{هزینه بهره سال X۱}$$

$$۱,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۸۵,۰۰۰ = ۶۱۵,۰۰۰ \quad \text{کاهش در خالص تعهدات اجاره سرمایه ای در سال X۱}$$

* عدد برای رسیدن به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال مانده تعهدات روند شده است .

د) ۱۳x۱/۱/۱

ماشین آلات اجاره سرمایه ای ۲,۴۰۶,۲۵۰

بهره تحقق نیافته ۸۴۳,۷۵۰

$$تعهدات اجاره سرمایه ای = ۳,۲۵۰,۰۰۰ = (۳ \times ۱,۰۰۰,۰۰۰) + ۲۵۰,۰۰۰$$

۱۳×۱/۱۲/۲۹

۱,۰۰۰,۰۰۰	(۱) تعهدات اجاره سرمایه ای
۱,۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
۳۸۵,۰۰۰	(۲) هزینه بهره
۳۸۵,۰۰۰	بهره تحقق نیافته
۱۲۰,۰۰۰	(۳) هزینه بیمه ماشین آلات
۱۲۰,۰۰۰	وجوه نقد
۷۱۸,۷۵۰	(۴) * هزینه استهلاک ماشین آلات اجاره ای
۷۱۸,۷۵۰	استهلاک انباشته ماشین آلات اجاره ای

* با توجه به این که ارزش باقی مانده تضمین شده است لذا در محاسبه استهلاک از مبلغ ثبت شده ماشین آلات اجاره ای کسر شده و مابه التفاوت طی مدت اجاره ۳ سال مستهلک می شود یعنی :

$$(۲,۴۰۶,۲۵۰ - ۲۵۰,۰۰۰) / ۳ = ۷۱۸,۷۵۰$$

۱۳×۲/۱۲/۲۹

۱,۰۰۰,۰۰۰	(۱) تعهدات اجاره سرمایه ای
۱,۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
۲۸۶,۶۰۰	(۲) هزینه بهره
۲۸۶,۶۰۰	بهره تحقق نیافته
۱۲۰,۰۰۰	(۳) هزینه بیمه ماشین آلات
۱۲۰,۰۰۰	وجوه نقد
۷۱۸,۷۵۰	(۴) هزینه استهلاک ماشین آلات اجاره ای
۷۱۸,۷۵۰	استهلاک انباشته ماشین آلات اجاره ای

۱,۰۰۰,۰۰۰	(۱) تعهدات اجاره سرمایه ای
۱,۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
۱۷۲,۱۵۰	(۲) هزینه بهره
۱۷۲,۱۵۰	بهره تحقق نیافته
۱۲۰,۰۰۰	(۳) هزینه بیمه ماشین آلات
۱۲۰,۰۰۰	وجوه نقد
۷۱۸,۷۵۰	(۴) هزینه استهلاک ماشین آلات اجاره ای
۷۱۸,۷۵۰	استهلاک انباشته ماشین آلات اجاره ای
۲۵۰,۰۰۰	(۵) تعهدات اجاره سرمایه ای
$۳ \times ۷۱۸,۷۵۰ =$	استهلاک انباشته ماشین آلات اجاره ای
$۲۵۰,۰۰۰ - ۱۵۰,۰۰۰ =$	زیان ناشی از قرارداد اجاره
۲,۴۰۶,۲۵۰	ماشین آلات اجاره سرمایه ای
۱۰۰,۰۰۰	وجوه نقد

نکته :

در پایان قرارداد ، اجاره کننده باید ماشین آلات مورد اجاره را به اجاره دهنده برگشت دهد . با توجه به اینکه ارزش باقیمانده ماشین آلات مورد اجاره توسط اجاره کننده تضمین شده است لذا اجاره کننده باید تفاوت ارزش باقیمانده تضمین شده و ارزش باقی مانده واقعی (که معمولا توسط یک شخص مستقل و بی طرف تعیین می شود) را به اجاره دهنده پرداخت نماید . بنابراین شرکت نوشین هنگام استرداد ماشین آلات مورد اجاره مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال (۱۵۰,۰۰۰ - ۲۵۰,۰۰۰) نیز به اجاره دهنده پرداخت نموده و این مبلغ را بعنوان زیان ناشی از قرارداد اجاره ثبت می کند .

پایان جلسه دوم

فصل اول : حسابداری اجاره ها

جلسه سوم

حسابداری اجاره سرمایه ای توسط اجاره دهنده

در اجاره سرمایه ای تقریباً تمامی مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی از اجاره دهنده به اجاره کننده منتقل می شود لذا اجاره دهنده با آن همانند فروش برخوردار نموده و دارایی و دارایی مورد اجاره را از دفاتر خود حذف می کند در ارتباط با اجاره سرمایه ای تنها یک رقم دریافتی و به مبلغی معادل سرمایه گذاری خالص در اجاره ترانزنامه اجاره دهنده منعکس می گردد.

برای ثبت عملیات حسابداری اجاره سرمایه ای در دفاتر اجاره دهنده معمولاً از حسابهای زیر استفاده می شود:

- ۱- حساب فروش - مبلغی معادل سرمایه گذاری خالص
- ۲- حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته - در مواردی که از سیستم ثبت دائمی موجودی کالا استفاده می شود هنگام انعقاد قرارداد اجاره این حساب معادل بهای تمام شده کالای فروش رفته بدهکار میشود.
- ۳- حساب اجاره دریافتی - این حساب در واقع مطالبات اجاره دهنده بابت اجاره سرمایه ای می باشد.
- ۴- حساب درآمد بهره کسب نشده - اختلاف بین سرمایه گذاری خالص در اجاره و سرمایه گذاری ناخالص در اجاره به بستانکار این حساب منظور شده و به تدریج در طول دوره اجاره که بهره ها تحقق می یابد از این حساب خارج و به حساب درآمد بهره منظور می شود. مانده حساب درآمد بهره کسب نشده بعنوان کاهنده اجاره دریافتی در ترانزنامه منعکس می شود.

اجاره های سرمایه ای از دیدگاه اجاره دهنده به دو دسته تقسیم می شوند:

- (۱) اجاره از نوع فروش
- (۲) اجاره از نوع تامین مالی مستقیم

اجاره از نوع فروش:

زمانی اتفاق می افتد که ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره متفاوت از بهای تمام شده آن باشد. در این نوع اجاره، اجاره دهنده تولیدکننده یا فروشنده کالا بوده و اجاره را ابزاری برای فروش

محصولات خود تلقی نموده و هدف اصلی وی تحصیل سود و در نتیجه فروش دارایی مورد اجاره از یک طرف و کسب سود ناشی از تامین مالی (درآمد بهره) از طرف دیگر است. فروش اجاری مسکن و خودرو توسط شرکتهای تولید کننده یا فروشنده این محصولات از مصادیق اجاره از نوع فروش می باشد.

درآمد مربوط به قراردادهای اجاره سرمایه ای از نوع فروش به دو بخش تفکیک و به شرح زیر شناسایی میشود:

► سود ناخالص:

که عبارت از تفاوت بین قیمت فروش و بهای تمام شده دارایی مورد اجاره بوده و در تاریخ انعقاد قرارداد اجاره شناسایی می شود لازم به توضیح است که قیمت فروش دارایی همان اقل ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره و ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره می باشد.

► درآمد بهره:

عبارت از تفاوت بین مبالغ اجاره دریافتی (مطالبات ناخالص) و قیمت فروش دارایی مورد اجاره است و در طول دوره اجاره و با توجه به مانده اصل طلب و نرخ ضمنی بهره اجاره شناسایی میشود.

عملیات حسابداری مربوط به اجاره سرمایه ای از نوع فروش در دفاتر اجاره دهنده به صورت زیر است:

(۱) انعقاد قرارداد اجاره:

×	اجاره دریافتی
×	بهای تمام شده کالای فروش رفته
×	فروش
×	موجودی کالا
×	درآمد بهره کسب شده

(۲) دریافت اقساط اجاره:

×	وجوه نقد
×	اجاره دریافتی

(۳) شناسایی درآمد بهره تحقق یافته:

×	درآمد کسب نشده
×	درآمد بهره

۴) **خاتمه قرارداد اجاره** - در پایان دوره اجاره یکی از دو حالت زیر اتفاق خواهد افتاد :

الف) تملک دارایی اجاره ای توسط اجاره کننده : در این حالت **ثبتی در دفاتر اجاره دهنده انجام نمی شود.**

ب) عودت دارایی اجاره ای به اجاره دهنده

موجودی کالا

×

اجاره دریافتی

×

مساله :

شرکت بهروز که تولید کننده ماشین آلات راه سازی است در تاریخ ۱۳/۱/۱۳ یک دستگاه ماشین آلات با شرایط زیر به شرکت بهزاد اجاره داد :

۱- اجاره سالانه ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال است که در پایان هر سال دریافت می شود .

۲- مدت قرارداد اجاره ۳ سال است و ماشین آلات در پایان قرارداد به شرکت بهروز برگشت داده می شود

۳- بهای تمام شده ماشین آلات ۲,۸۰۰,۰۰۰ ریال بوده و شرکت بهروز در ارتباط با اجاره هیچ گونه مخارج مستقیم اولیه قابل ملاحظه ای متحمل نشده است .

۴- عمر مفید ماشین آلات ۴ سال و ارزشمنصفانه آن در تاریخ قرارداد ۳,۱۱۰,۰۰۰ ریال است

۵- ارزش باقیمانده برآوردی ماشین آلات در پایان دوره اجاره ۷۵۰,۰۰۰ ریال است که توسط شرکت بهزاد تضمین شده است .

۶- شرکت بهروز نرخ بازده مورد انتظار (نرخ ضمنی بهره اجاره) را معادل درصد در نظر گرفته است .

مطلوبست :

الف) محاسبه سرمایه گذاری ناخالص در اجاره

ب) محاسبه سرمایه گذاری خالص در اجاره

ج) محاسبه درآمد بهره کسب نشده

د) تعیین نوع اجاره (سرمایه ای یا عملیاتی)

ه) تنظیم جدول تسهیم بهره در طول دوره اجاره

و) انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه شرکت بهروز در طول مدت اجاره

حل :

الف) در مواردی که ارزش باقی مانده تضمین شده است سرمایه گذاری ناخالص در اجاره معادل حداقل مبالغ اجاره است. با توجه به این که در مثال، حداقل مبالغ اجاره شامل دو بخش دریافت های دوره ای مبالغ اجاره و ارزش باقی مانده تضمین شده است بنابراین :

$$\begin{array}{r} \text{مجموع دریافت های دوره ای اجاره} \\ + \text{ارزش باقی مانده تضمین شده} \\ \hline \text{سرمایه گذاری ناخالص در اجاره (حداقل مبالغ اجاره)} \end{array} = 3,000,000 \text{ ریال} + 750,000 = 3,750,000$$

ب) سرمایه گذاری خالص در اجاره، ارزش فعلی سرمایه گذاری ناخالص در اجاره با نرخ ضمنی بهره اجاره می باشد

$$PVIFA (i = 9\% \text{ و } n = 3) = 2.531$$

$$PVIF (i = 9\% \text{ و } n = 3) = 0.772$$

$$\begin{array}{r} \text{ارزش فعلی دریافت های دوره ای اجاره} \\ \text{ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین شده} \\ \hline \text{سرمایه گذاری خالص در اجاره (ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره)} \end{array} = 1,000,000 \times 2.531 = 2,531,000 + 750,000 \times 0.772 = 579,000 = 3,110,000$$

ج) درآمد بهره کسب نشده تفاوت بین سرمایه گذاری ناخالص در اجاره می باشد بنابراین :

$$\text{درآمد بهره کسب نشده} = ۳,۱۱۰,۰۰۰ - ۳,۷۵۰,۰۰۰ = ۶۴۰,۰۰۰$$

د) با توجه به اینکه مدت اجاره معادل ۷۵ درصد عمر مفید ماشین آلات مورد اجاره است ($3/4 = 75\%$) پس اجاره از نوع سرمایه ای محسوب می شود و چون ارزش منصفانه ماشین آلات ۳,۱۱۰,۰۰۰ ریال با بهای تمام شده ۲,۸۰۰,۰۰۰ مساوی نیست بنابراین اجاره از نوع فروش محسوب می شود.

ه)

جدول تسهیم بهره در طول دوره اجاره					
مانده خالص طلب	مانده درآمد بهره کسب نشده	مانده اجاره دریافتی	درآمد بهره	مبلغ اجاره	تاریخ
۳,۱۱۰,۰۰۰	۶۴۰,۰۰۰	۳,۷۵۰,۰۰۰	-	-	۱۳x۱/۱/۱
۲,۳۸۹,۹۰۰	۳۶۰,۱۰۰	۲,۷۵۰,۰۰۰	۲۷۹,۹۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۳x۱/۱۲/۲۹
۱,۶۰۴,۹۹۱	۱۴۵,۰۰۹	۱,۷۵۰,۰۰۰	۲۱۵,۰۹۱	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۳x۲/۱۲/۲۹
۷۵۰,۰۰۰	-	۷۵۰,۰۰۰	۱۴۵,۰۰۹	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۳x۳/۱۲/۲۹

لازم به توضیح است که :

۱- مانده اجاره دریافتی همان سرمایه گذاری ناخالص در اجاره و مانده خالص طلب همان سرمایه گذاری خالص در اجاره است

۲- در پایان دوره اجاره ، خالص طلب (سرمایه گذاری خالص در اجاره) معادل ارزش باقی مانده برآوردی می باشد

(و)

۳,۷۵۰,۰۰۰	اجاره دریافتی	۱۳x۱/۱/۱
۲,۸۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته	
۳,۱۱۰,۰۰۰	فروش	
۲,۸۰۰,۰۰۰	موجودی کالا	
۶۴۰,۰۰۰	درآمد بهره کسب نشده	

۱۳x۱/۱۲/۲۹

۱,۰۰۰,۰۰۰	(۱) وجوه نقد	
۱,۰۰۰,۰۰۰	اجاره دریافتی	
۲۷۹,۹۰۰	(۲) درآمد بهره کسب نشده	
۲۷۹,۹۰۰	درآمد بهره	

۱۳x۲/۱۲/۲۹

۱,۰۰۰,۰۰۰	(۱) وجوه نقد	
۱,۰۰۰,۰۰۰	اجاره دریافتی	
۲۵۱,۰۹۱	(۲) درآمد بهره کسب نشده	
۲۵۱,۰۹۱	درآمد بهره	

۱۳x۳/۱۲/۲۹

۱,۰۰۰,۰۰۰	(۱) وجوه نقد	
۱,۰۰۰,۰۰۰	اجاره دریافتی	
۱۴۵,۰۰۹	(۲) درآمد بهره کسب نشده	
۱۴۵,۰۰۹	درآمد بهره	
۷۵۰,۰۰۰	(۳) موجودی کالا	
۷۵۰,۰۰۰	اجاره دریافتی	

حسابداری اجاره عملیاتی توسط اجاره کننده :

اجاره عملیاتی در برگیرنده استفاده از یک دارایی برای بخشی از عمر اقتصادی آن توسط اجاره کننده بوده و لذا بعنوان دارایی در دفاتر ثبت نمی شود در اجاره عملیاتی ، اجاره کننده تنها مبالغی را که در هر دوره بابت اجاره بها پرداخت می کند بعنوان هزینه شناسایی نموده و بابت آن ثبت زیر را در دفاتر خود انجام میدهد :

× هزینه اجاره

× وجوه نقد

حسابداری اجاره عملیاتی توسط اجاره دهنده :

با توجه به اینکه در اجاره عملیاتی مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی از اجاره دهنده به اجاره کننده منتقل نمی شود لذا بر خلاف اجاره سرمایه ای ، اجاره دهنده دارایی مورد اجاره را در دفاتر خود ثبت نموده و آن را بر اساس ماهیت تحت سرفصل دارایی هایی نامشهود در ترازنامه منعکس می کند . هزینه استهلاک دارایی های اجاره داده شده نیز مطابق با رویه معمول برای دارایی های مشابه محاسبه و شناسایی می گردد

در اجاره عملیاتی ، اجاره دهنده هیچ گونه درآمدی بابت بهره و یا سود ناخالص نداشته و تنها مبالغ دریافتی اجاره بها در طول دوره اجاره را بعنوان درآمد اجاره شناسایی می کند .

ثبت های حسابداری مرتبط با اجاره عملیاتی در دفاتر اجاره دهنده به صورت زیر است :

(۱) دریافت اقساط اجاره :

× وجوه نقد / اجاره دریافتنی
× درآمد اجاره

(۲) استهلاك دارایی اجاره ای :

× هزینه استهلاك دارایی
× استهلاك انباشته دارایی

مساله :

شرکت سعید در تاریخ ۱۳/۱/۱۳ ماشین آلاتی را با شرایط زیر به شرکت سینا اجاره داد :

- ۱- اجاره سالانه ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال است که در پایان هر سال قابل پرداخت است .
- ۲- مدت قرارداد اجاره ۵ سال است و عمر مفید ماشین آلات ۸ سال است .
- ۳- اجاره فاقد اختیار خرید ارزان بوده و ماشین آلات در پایان قرارداد به شرکت سینا برگشت داده می شود
- ۴- بهای تمام شده ماشین آلات ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده و ارزش منصفانه آن در تاریخ قرارداد ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال است .
- ۵- ارزش باقیمانده برآوردی ماشین آلات در پایان دوره اجاره ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال است که توسط شرکت سعید تضمین شده است .
- ۶- بیمه سالانه ماشین آلات ۱۲۰,۰۰۰ ریال است که در ابتدای هر سال توسط شرکت سینا پرداخت می شود .
- ۷- نرخ ضمنی بهره اجاره ۱۶ درصد است .

مطلوبست :

الف محاسبه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره

ب تعیین نوع اجاره (سرمایه ای یا عملیاتی)

ج انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه شرکت سعید و شرکت سینا در طول مدت اجاره

حل:

الف سرمایه گذاری خالص در اجاره ، ارزش فعلی سرمایه گذاری ناخالص در اجاره با نرخ ضمنی بهره اجاره می باشد

$$PVIFA (i = 16\% \text{ و } n = 4) = 2,798$$

$$PVIF (i = 16\% \text{ و } n = 5) = 0,476$$

$$1,000,000 \times (1 + 2,798) = 3,798,000$$

ارزش فعلی دریافت های دوره ای اجاره

$$1,000,000 \times 0,476 = 476,000$$

ارزش فعلی اجاره باقیمانده تضمین شده

$$\underline{\underline{4,274,000}}$$

ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره

ب از آنجا که ماشین آلات در پایان قرارداد به اجاره کننده (شرکت سعید) منتقل نمی شود و اختیار خرید ارزان نیز وجود ندارد بنابراین قرارداد اجاره حائز شروط اول و دوم اجاره سرمایه ای نیست همچنین با توجه به این که مدت اجاره کمتر از ۷۵ درصد عمر مفید ماشین آلات مورد اجاره است ($62,5\% = 5/8$) و ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره نیز کمتر از ۹۰ درصد ارزش منصفانه ماشین آلات می باشد ($85,48\% = 4,274,000 / 5,000,000$) شروط سوم و چهارم اجاره سرمایه ای نیز احراز نگردیده و لذا اجاره بعنوان اجاره عملیاتی محسوب می شود .

ج (۱۳ x ۱/۱/۱) دفتر روزنامه شرکت سعید

هزینه اجاره	۱,۰۰۰,۰۰۰
وجوه نقد	۱,۰۰۰,۰۰۰

دفتر روزنامه شرکت سینا (۱۳ x ۱/۱/۱)

(۱) وجوه نقد	۱,۰۰۰,۰۰۰
درآمد اجاره	۱,۰۰۰,۰۰۰
(۲) هزینه بیمه ماشین آلات	۱۲۰,۰۰۰
وجوه نقد	۱۲۰,۰۰۰

(۱۳ x ۲۹/۱۲/۱)

(۳) هزینه استهلاک ماشین آلات	۵۰۰,۰۰۰	= ۴,۰۰۰,۰۰۰ / ۸
استهلاک انباشته ماشین آلات	۵۰۰,۰۰۰	

اقساط نامساوی اجاره های عملیاتی :

- ▶ طبق استانداردهای حسابداری در اجاره های عملیاتی مبالغ اجاره (به استثنای مخارج خدماتی نظیر بیمه و نگهداری) باید بر مبنای خط مستقیم در طی دوره اجاره توسط اجاره کننده و اجاره دهنده بعنوان هزینه یا درآمد شناسایی شود .
- ▶ در برخی موارد ممکن است قرارداد اجاره به نحوی تنظیم شده باشد که مبالغ اجاره در دوره های مختلف با هم برابر نباشد بعنوان مثال ممکن است بر اساس قرارداد اجاره ، اجاره کننده علاوه بر پرداخت های دوره ای ، هنگام انعقاد قرارداد اجاره ، مبلغی را بعنوان پیش پرداخت به اجاره دهنده پرداخت نماید .
- ▶ در اینگونه موارد می بایست چنین مبلغی توسط اجاره کننده و اجاره دهنده به ترتیب بعنوان پیش پرداخت و پیش دریافت اجاره ثبت شده و بر مبنای خط مستقیم طی مدت اجاره مستهلک گردیده و به ترتیب بعنوان هزینه و درآمد شناسایی شود .

مساله :

شرکت سیمین در ابتدای سال ۱۳X۱ تجهیزاتی را برای مدت ۴ سال از شرکت سامان اجاره کرد. کل اجاره بها برای ۴ سال مبلغ ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال است که طبق قرارداد، مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال در ابتدای سال ۱۳X۱ پرداخت شده و مابقی، هر سال مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال در پایان سال های ۱۳X۱ تا ۱۳X۴ قابل پرداخت است. با فرض این که اجاره بعنوان عملیاتی تلقی گردد

الف) انجام ثبتهای لازم در دفتر روزنامه شرکت سیمین در سال ۱۳X۱

ب) انجام ثبتهای لازم در دفتر روزنامه شرکت سامان در سال ۱۳X۱

حل:

$$۲,۰۰۰,۰۰۰ + (۴ \times ۱,۰۰۰,۰۰۰)$$

سهم هر دوره از مبلغ کل اجاره

$$= ۱,۵۰۰,۰۰۰$$

۴

الف) دفتر روزنامه شرکت سیمین (اجاره کننده)

۲,۰۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره	۱۳X۱/۱/۱
۲,۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	
۱,۵۰۰,۰۰۰	هزینه اجاره	۱۳X۲۹/۱۲/۱
۱,۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	
۵۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره	

نکته: ثبت روزنامه در پایان سالهای ۲X تا ۴X نیز مشابه ثبت روزنامه پایان سال ۱۳X۱ می باشد.

ب) دفتر روزنامه شرکت سامان (اجاره دهنده)

۲,۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	۱۳X۱/۱/۱
۲,۰۰۰,۰۰۰	پیش دریافت اجاره	
۱,۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	۱۳X۲۹/۱۲/۱
۵۰۰,۰۰۰	پیش دریافت اجاره	
۱,۵۰۰,۰۰۰	درآمد اجاره	

نکته: ثبت روزنامه در پایان سالهای ۲۲ تا ۲۴ نیز مشابه ثبت روزنامه پایان سال ۱۳X۱ می باشد.

پایان جلسه سوم

فصل دوم: حسابداری پیمانهای بلند مدت

جلسه چهارم

(تعریف واژه ها)

پیمانکاران معمولاً از حسابداری پیمانکاری استفاده می کنند .

پیمان اعم از کوچک و بزرگ ، یک توافق دو جانبه است که به موجب آن پیمانکار می تواند عملیاتی را تعهد و اجرا نماید . مانند ساختن پل ، ساختمان ، کشتی ، جاده سازی یاریل گذاری راه آهن . پیمانهای بزرگ نیاز به مدت و زمان طولانی برای تکمیل دارند .

کارفرما : اشخاص حقیقی و یا حقوقی که عملیاتی را برای اجرا و ساخت و ساز به اشخاص دیگری واگذاری می نمایند .

پیمانکار : اشخاص حقیقی و یا حقوقی که عملیاتی را اجرا نماید و طرف دیگر قرارداد می باشند .
قرارداد : توافق بین پیمانکار و کارفرما برای تکمیل و یا ساخت و ساز یک عملیات را قرارداد نامند .

مبلغ قرارداد : رقم توافق شده ای است که کارفرما متعهد می گردد آن را در پایان مدت و یا در مقاطع معین پرداخت نماید .

قرارداد دست دوم : بعضی اوقات پیمانکار دست اول (اصلی) یک بخشی از کار را به پیمانکار دست دوم واگذار می نماید و برای انجام عملیاتی مانند رنگ کاری ، سنگ ریزی کف و غیره با او قرارداد منعقد می نماید در این صورت این قرارداد را دست دوم نامند .

کار گواهی شده : پیمانکار براساس درصد پیشرفت کار در مقاطع مختلف اقدام به تهیه و ارسال صورت وضعیت برای کارفرما می نماید . این صورت وضعیتها باید با تایید دستگاه نظارت و یا ناظر مقیم که از سوی کارفرما تعیین می شود ، برسد . مبلغ کار انجام شده توسط پیمانکار که به تایید دستگاه نظارت برسد ((کار گواهی شده)) نامند .

کار گواهی نشده : اگر پیشرفت عملیات نا مطلوب باشد و به مرحله مورد انتظار نیز نرسد ، اگر چه فعالیت تکمیل و انجام شده است ، لکن بعلت نداشتن کیفیت نباید نخواهد شد . لذا در اصطلاح آن را ((کار گواهی)) نشده)) نامند .

قراردادهای امانی: در این موارد پیمانکار بهای تمام شده واقعی را که حاشیه سود به آن اضافه شده باشد قبول می نماید این سود می تواند به شکل رقم ثابت و یا درصدی نسبت به بهای تمام شده باشد. در این قراردادها کارفرما با هزینه های انجام شده، پیمانکار را مورد بررسی و مذاقه قرار می دهد زیرا نسبت به آن حق مالکیت دارد.

قرارداد امانی: پیمانکار سود منطقی دریافت می کند و کارفرما نیز قیمت منطقی پیمان را می پردازد این نوع قرارداد بیشتر برای تولید اشیاء خاص و ساخت معمولی انجام می پذیرد مانند تعمیرات اضطراری کشتی، وسایل نقلیه، موتور خانه و ساختمانهای در زمان جنگ.

قرارداد مقطوع: در این قراردادها، پیمانکار در مورد مبلغ مقطوع کلی و یا مبلغ معینی برای هر واحد کار با کارفرما توافق می نماید، لکن در متن قرارداد ماده ای برای جبران خسارت از نظر تطبیق دادن تغییرات قیمت در مواد و دستمزد که در بازار دچار نوسانات شده است، منظور می نمایند.

شاخص: شاخص عددی است که متوسط قیمت هر دوره را نسبت به یک دوره معین که دوره پایه نامیده میشود، به درصد نشان می دهد.

شاخص کلی: شاخص کلی، عددی است که متوسط قیمت آحاد بها برای کل اقلام فهرستهای بهای پایه در هر دوره را نسبت به دوره پایه آنها به درصد نشان می دهد.

شاخص سه ماهه: شاخص دوره سه ماهه، عبارت از شاخصهای کلی، رشته ای و گروهی در هریک از دوره های سه ماهه منتهی به پایان ماههای خرداد، آذر و اسفند ماه هر سال است. شاخصهای یاد شده، توسط سازمان برنامه و بودجه اعلام می شود

شاخص مبنای پیمان: شاخص مبنای پیمان برای پیمانهایی که با استفاده از فهرستهای پایه منعقد می شوند، برحسب روش پیش بینی شده در پیمان مربوط، مطابق یکی از سه روش زیر می باشد:

الف) شاخص مبنای پیمان، دوره سه ماهه ای است که فهرست بهای مربوط به پیمان براساس قیمت آن دوره محاسبه شده است.

ب) شاخص مبنای پیمان ، دوره سه ماهه ای است که پیشنهاد قیمت پیمانکار طی آن دوره تسلیم شده است . در این نوع پیمانها در صورتی که ارجاع کار به روش ترک تشریفات مناقصه باشد ، شاخص دوره سه ماهه ای که پیشنهاد نهایی پیمانکار در آن دوره به صورت کتبی تسلیم کارفرما شده باشد ، شاخص مبنای پیمان خواهد بود .

ج) شاخص مبنای پیمان برای پیمانهایی که بدون استفاده از فهرستهای پایه منعقد می شوند ، شاخص دوره سه ماهه ای است که پیشنهاد قیمت پیمانکار طی آن دوره تسلیم شده باشد .

ضریب تعدیل : ضریب تعدیل برابر است با حاصل نسبت شاخص دوره انجام کار به شاخص مبنای پیمان منهای عدد یک . نتیجه در عدد ۹۵/۰ ضرب می شود ، یعنی :

$$\text{ضریب تعدیل} = \left(\frac{\text{شاخص دوره کارکرد}}{\text{شاخص مبنای پیمان}} - 1 \right) \times 0.95$$

شاخص گروهی : شاخص گروهی عددی است که متوسط قیمت آحاد بها برای کل اقلام هریک از فصول فهرستهای بها ی پایه در هر دوره رانسبت به دوره پایه همان فصل فهرست بها به درصد نشان دهد.

شاخص رشته ای : شاخص رشته ای عددی است که متوسط قیمت آحاد بها برای کل اقلام هریک از فهرستهای بهای پایه در هر دوره را ، نسبت به دوره پایه همان فهرست بها ، به درصد نشان می دهد .

دستگاه نظارت : دستگاه نظارت عبارت است از اشخاص حقیقی یا حقوقی که کارفرما به منظور اجرای پیمان تعیین و کتبا به پیمانکار معرفی می نماید .

ناظر مقیم : ناظر مقیم کسی است که از طرف کارفرما یا دستگاه برای نظارت مستقیم در اجرای عملیات کارگاه تعیین و کتبا به پیمانکار معرفی می شود و اصولا مقیم کارگاه خواهد بود .

کارگاه : مراد از کارگاه و محل کار کلیه اراضی و محلهایی است که عملیات موضوع پیمان در آنها اجرا می گردد .

طرح : مجموعه عملیات منظم و خدمات مشخصی را که طی مدت معین برای نیل به هدفهای برنامه های میان مدت عمرانی و یا تحصیل داراییهای ثابت عمومی انجام پذیرد ، طرح گویند .

انواع طرح : بند ۱۰ ماده یک قانون برنامه و بودجه کشور ، طرح عمرانی را چنین تعریف نموده است :

طرح عمرانی : منظور مجموعه عملیات و خدمات مشخصی است که براساس مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی یا اجتماعی که توسط دستگاه اجرایی طی مدت معین و با اعتبار معین انجام می شود.

و به سه نوع انتفاعی غیر انتفاعی و مطالعاتی تقسیم می گردد .

الف) طرح عمرانی انتفاعی - منظور طرحی است که در مدت معقولی پس از شروع به بهره برداری ، علاوه بر تامین هزینه های جاری و استهلاک سرمایه سود متناسبی به تبعیت از سیاست دولت را نیز عاید نماید .

ب) طرح عمرانی غیر انتفاعی - منظور طرحی است که برای انجام برنامه های رفاه اجتماعی و عملیات زیر بنایی و یا احداث ساختمان و تاسیسات جهت تسهیل کلیه وظایف دولت اجرا می گردد و هدف اصلی آن حصول درآمد نیست .

ج) طرح مطالعاتی - منظور طرحی است که براساس قرارداد بین سازمان و سایر دستگاههای اجرایی با موسسات علمی و یا مطالعاتی متخصص برای بررسی خاصی اجرا می گردد.

مراحل اجرای طرح

مرحله اول : مطالعات مقدماتی طرح

مرحله دوم : ارجاع کار به پیمانکار

مرحله سوم : انعقاد قرارداد

مرحله چهارم : اجرای کار

مرحله پنجم : خاتمه کار

مرحله اول : مطالعات مقدماتی طرح

- ▶ قبل از انجام و اجرای طرحها می بایست مطالعات مقدماتی درباره آن طرح انجام شود. این مطالعات در زمینه های مختلف و تاثیراتی که آن طرح از لحاظ فرهنگی ، اجتماعی ، اقتصادی بر روی منطقه خواهد گذاشت مورد رسیدگی و بررسی قرار گیرد .
- ▶ در این تحقیقات و بررسیها ، هدف طرح ، امکانات و مقدرات و محدودیتها ، نیروی انسانی موجود ، زمان اجرا ، محاسبات اقتصادی ، تجهیزات ، میزان اعتبار مورد نیاز ، مطالعات توجیهی فنی و اقتصادی ، آزمایشهای مکانیک خاک ، نقشه برداری ، مخارج دوره طرح ، طرح زمان بندی آن و به طور کلی بازده سرمایه گذاری را با کمک مهندسین مشاور انجام خواهد گرفت .
- ▶ مهندسین مشاور پس از مطالعات لازم ، مشخصات کلی را تعیین و نسبت به تهیه نقشه کلی و جزیی آن اقدام نموده و میزان هزینه های لازم جهت اجرای آن را برآورد می نمایند .

مرحله دوم : ارجاع کار به پیمانکار

- ▶ اجرای طرحهای عمرانی به دو صورت قرارداد مقطوع و قرارداد امانی اجرا می گردد . معمولاً اجرای طرحهای عمرانی به صورت قرارداد مقطوع به پیمانکار ارجاع می گردد . ارجاع کار به پیمانکار به سه حالت زیر میسر می باشد :

۱- **مناقصه عمومی:** در این حالت پس از تهیه شدن اسناد و مدارک مناقصه، و مبلغ پیمان از طریق جراید به اطلاع کلیه پیمانکاران میرسد. پیمانکاران مجاز واجد شرایط بادر یافت اسناد و مدارک مناقصه مبلغ پیشنهاد خود را در یک پاکت و مبلغ ضمانتنامه شرکت در مناقصه رادریاکت دیگر برای دستگاه اجرایی ارسال می نمایند.

۲- **مناقصه محدود:** در این روش از پیمانکاران ذیصلاح کتبا دعوت به عمل می آید تا در این مناقصه شرکت نمایند و با توجه به ضوابط بند ۱ اقدام به تعیین برنده مناقصه مینمایند تا نسبت به عقد قرارداد اقدام لازم صورت پذیرد.

۳- **ترک تشریفات مناقصه:** طبق مادتين ۸۳ و ۸۴ قانون محاسبات عمومی کشور در مواردی که انجام مناقصه بنابر مصلحت و تشخیص بالاترین مقامات دستگاه اجرایی ممکن و به صرف و صلاح نباشد، می توان پیمانکار را از طریق ترک تشریفات مناقصه انتخاب نمود.

مرحله سوم: انعقاد قرارداد

- ▶ در این مرحله دستگاه اجرایی با برنده مناقصه قرارداد منعقد می نماید و اقدامات زیر صورت می پذیرد:
- ▶ الف) ضمانتنامه یا سپرده شرکت در مناقصه برنده آزاد می گردد.
- ▶ ب) ۵۰٪ کل پیمان به عنوان ضمانتنامه حسن انجام کار از پیمانکار اخذ می گردد.
- ▶ ج) پیمان نامه پس از امضاء مبادله می گردد.

در این پیمان نامه موارد زیر ذکر می گردد:

- ▶ نام طرفین قرارداد، مبلغ، مدت و موضوع پیمان، دوره تضمین، نظارت در اجرا، تعدیل آحاد پیمان، تاییدات و تعهدات پیمانکار، تعهدات و اختیارات کارفرما، پیش پرداخت، کسور وجه الضمان و استرداد، کسور قانونی، تحویل موقت و قطعی، نحوه واریز پیش پرداخت، جریمه تاخیر، تغییر مقادیر کار، کارهای جدید، تغییرات مدت پیمان، اختیارات مهندس مقیم،

مرحله چهارم : اجرای کار

بعد از انعقاد قرارداد دستگاه اجرایی اقدامات زیر را انجام می دهد :

- ▶ کلیه زمینها یا محل اجرای کار را در اختیار پیمانکار قرار می دهد .
- ▶ دستگاه نظارت و ناظر مقیم ، جهت نظارت بر عملیات پیمانکار را کتبا به وی معرفی می نماید . پیمانکار در این مرحله نیز گامهای زیر را بر می دارد :

۱- رئیس کارگاه را کتبا به کارفرما معرفی می نماید .

۲- شروع کار را کتبا به کارفرما و دستگاه نظارت اعلام می نماید .

۳- مسئولیت اجرایی کلیه نقشه ها را به عهده خواهد داشت .

در صورتی که در متن پیمان نامه منع ارجاع به شخص غیر را نداشته باشد می توان قسمتی از کار را به پیمانکار دست دوم واگذار نماید .

کارفرما به منظور تقویت بنیه مالی پیمانکار و تکمیل تجهیزات او جمعا معادل ۲۵٪ مبلغ اولیه پیمان را به عنوان پیش پرداخت به شرح زیر به پیمانکار پرداخت می کند:

الف (معادل ۱۰٪ مبلغ اولیه پیمان بعد از امضاء و مبادله آن .

ب (معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان پس از تهیه حدود ۶۰٪ ماشین آلات مورد نیاز اجرای کار و تجهیز کامل کارگاه .

ج (معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان بعد از آنکه پیمانکار معادل ۲۰٪ مبلغ اولیه پیمان بر طبق صورت وضعیتهای ماهانه کار را انجام داده باشد .

د (معادل ۵٪ مبلغ اولیه پیمان بعد از آنکه پیمانکار معادل ۴۰٪ مبلغ اولیه پیمان بر طبق صورت وضعیتهای ماهانه کار را انجام داده باشد .

مبالغ بالا به ترتیب زیر واریز می شود :

- ▶ بابت ۱۰٪ موضوع بند الف از اولین صورت وضعیت به بعد ، تا میزان ۱۲٪ مبلغ ناخالص هر صورت وضعیت کسر خواهد شد بابت بقیه پیش پرداختها طبق تشخیص کارفرما

درصدی از مبلغ ناخالص هر صورت وضعیت کسر می گردد به طوری که کلیه مبلغ پیش پرداخت با آخرین صورت وضعیت موقت مستهلک شود .

▶ آخرین بخشنامه برای پرداخت پیش پرداخت به پیمانکار حاکی از آن است که پیش پرداخت باید ۲۰٪ کل مبلغ اولیه پیمان باشد ونحوه پرداخت وباز پرداخت آن به شرح زیر است :

▶ الف (۸٪ پس از تحویل زمین به عنوان قسط اول

▶ ب) ۶/۵٪ پس از حمل ۶۰٪ تجهیزات به کارگاه به عنوان قسط دوم

▶ ج) ۵/۵٪ قسط سوم طبق صورت وضعیت بدون احتساب مصالح پای کار

▶ بازپرداخت : ۱۴/۵٪ صورت وضعیت ناخالص علاوه بر اقساط اول ودوم بابت اقساط اول ودوم

▶ ۸٪ صورت وضعیت ناخالص علاوه بر اقساط اول ودوم بابت قسط سوم .

▶ کارفرما در فبال واريز پیش پرداخت به پیمانکار معادل آن ضمانتنامه دریافت می کند وهنگام کسر اقساط پیش پرداخت از صورت وضعیتها ، کارفرما ضمانتنامه پیش پرداخت را تقلیل می دهد .

پیمانکار درفواصل مختلف با کمک دستگاه نظارت صورت وضعیت کلیه کارهایی که از شروع عملیات تا این تاریخ انجام داده است به علاوه مواد ومصالح پای کار موجود رابراساس نرخهای منضم به پیمان تقویم می کند .این صورت وضعیتها رادراصلاح صورت وضعیت موقت نامند وآنها به امضاء دستگاه نظارت وپیمانکار خواهد رسید .

کارفرما پس از رسیدگی واصلاحات پس از کسر کسور زیر بقیه را به پیمانکار پرداخت می کند :

الف) ۱۰٪ به عنوان سپرده حسن انجام کار

ب) ۵٪ مالیات موضوع ماده ۱۰۴ قانون مالیات مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ واصلاحات بعدی آن

ج) ۶/۶٪ حق بیمه که ۱/۶٪ آن سهم پیمانکار و ۵٪ آن سهم کارفرما است (درمورد قراردادهای با فهرست بها و طرحهای عمرانی)

▶ دستگاه نظارت با نماینده پیمانکار اقدام به تهیه و صورت وضعیت قطعی ونهایی می نماید ، صورت وضعیت قطعی ونهایی حداکثر ظرف ۶ ماه به کارفرما تحویل داده می شود

▶ پس از تصویب صورت وضعیت قطعی ونهایی نصف سپرده حسن انجام کار پیمانکار آزاد می گردد . تحویل قطعی کار پس از رفع کلیه نقایص مندرج در صورت جلسه تحویل موقت انجام می گیرد. و بقیه سپرده حسن انجام کار نیز آزاد می گردد .

هزینه نگهداری در دوره تضمین :

طبق ماده ۴۲ هزینه نگهداری عملیات موضوع پیمان به عهده کارفرما می باشد ولی هزینه های ناشی از نقص عمل پیمانکار به عهده او است

پایان جلسه چهارم

فصل دوم: حسابداری پیمانهای بلند مدت

جلسه پنجم

نحوه ثبت حسابداری

نظر به اینکه اجرای قراردادهای بلند مدت زمان طولانی لازم دارد تا به پایان برسد، بنابراین شناسایی سود رابا مشکلاتی همراه می سازد. به طور کلی در اصول پذیرفته شده حسابداری، دو روش برای حسابداری این قبیل قراردادها به کار گرفته می شود:

۱- روش کار تکمیل یافته

۲- روش درصد پیشرفت کار

روش کار تکمیل یافته

- ▶ در روش کار تکمیل یافته، سود هنگامی شناسایی می گردد که بخش اعظم عملیات مربوط به قرارداد پایان یافته و مخارج باقیمانده برای تکمیل کار غیر قابل توجه باشد.
- ▶ در ترازنامه پیمانکار، مازاد بهای تمام شده انباشته نسبت به صورت وضعیتهای تایید شده مربوط به عنوان دارایی جاری انعکاس می یابد لکن اگر صورت وضعیت تایید شده بیشتر از مخارج باشد، به عنوان بدهی جاری قلمداد می گردد.
- ▶ در صورتی که پیمانکار، قراردادهای متعددی را اجرا می کند، لازم است بهای تمام شده انباشته و بدهیهای مربوط به هر قرارداد، جداگانه در ترازنامه انعکاس یابد.
- ▶ از مزایای این روش این است که اندازه گیریها بر مبنای نتایج واقعی صورت می گیرد و ارقام برآوردی نمی باشد. معایب روش تکمیل یافته آن است که این روش نیز عدم انعکاس فعالیتها را در صورتها مالی دوره جاری است.

روش درصد پیشرفت کار

در روش درصد پیشرفت کار بر مبنای استدلالات زیر شناسایی درآمد در مقطعی زودتر از تکمیل فرآیند کسب سود، مجاز شناخته شده است:

- ۱- شواهد کافی برای وصول درآمد وجود دارد.
- ۲- عملیات با اطمینانی معقول قابل اندازه گیری است.
- ۳- به کارگیری این روش، موجب اندازه گیری منسبتری از سود دوره های مالی و رعایت مفهوم تطابق هزینه ها با درآمد است.

۴- سود به موازات پیشرفت عملیات قرارداد ، شناسایی می گردد .

ثبت عملیات حسابداری در ارتباط با مرحله اول

مرحله اول : مخارج مقدماتی طرح : مطالعات مقدماتی طرح به عهده کارفرما بوده ، لکن انجام آن به مهندسین مشاور واگذار می گردد

نحوه ثبت عملیات در دفتر مهندسین مشاور

فرض شود موسسه دولتی الف ارائه خدمات مهندسی جهت طراحی کامل ساختمانها را به مناقصه بگذارد و مهندسین مشاور ب در این مناقصه شرکت نماید . مبلغ این خدمات ۴۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد و شرکت کنندگان در مناقصه باید ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال به عنوان ضمانتنامه شرکت در مناقصه به موسسه دولتی ارائه دهند . نحوه ثبت چنین است :

حساب انتظامی - ضمانتنامه شرکت در مناقصه ۲۰/۰۰۰/۰۰۰

حساب انتظامی - وثیقه شرکت در مناقصه ۲۴/۰۰۰/۰۰۰

طرف حساب انتظامی ضمانتنامه ۲۰/۰۰۰/۰۰۰

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۲۴/۰۰۰/۰۰۰

$۲۴/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۲۰\% * ۲۰/۰۰۰/۰۰۰$

وثیقه ضمانتنامه نزد بانک (غیر نقدی) برای صدور ضمانتنامه از طرف بانک کارمزدی به مبلغ ۵۰۰/۹ بابت صدور ضمانت نامه تعلق می گیرد

هزینه کارمزد بانکی ۹/۵۰۰

بانک ۹/۵۰۰

فرض شود مهندسین مشاور ب برنده مناقصه گردد و با آنها قرارداد منعقد گردد . در متن قرارداد حدود خدمات مهندسی که در چند مرحله انجام می پذیرد روشن می گردد :

مرحله اول : شناسایی و بررسیهای مقدماتی و تهیه گزارش توجیهی و نقشه ها و برآورد های مقدماتی و برنامه کار

مرحله دوم: شامل تهیه طرح و نقشه های اجرایی و محاسبات فنی و برآورد قطعی براساس مصوبات مرحله اول و تهیه آن قسمت از اسناد مناقصه ، گزارش مالی و مرحله دوم و برنامه مالی و اجرای کار در مرحله سوم

مرحله سوم : شامل انجام عمل مناقصه و نظارت بر اجرای کار و اظهار نظر در مورد دعاوی احتمالی پیمانکار ، تهیه گزارش جامع

حق الزحمه مهندسین مشاور در هر مرحله به شرح زیر پرداخت خواهد شد :

در مرحله اول : ۲۵٪ به عنوان پیش پرداخت در مقابل ضمانتنامه

- ▶ ۲۵٪ حق الزحمه مرحله اول پس از انقضای نصف مدت انجام مرحله اول
- ▶ ۲۵٪ حق الزحمه پس از تسلیم گزارش مرحله اول
- ▶ بقیه حق الزحمه مرحله اول پس از تصویب گزارش و مدارک کامل آن مرحله
- ▶ ضمانتنامه ضمانتنامه مربوط به ۲۵٪ پیش پرداخت این مرحله پس از تصویب گزارش مرحله اول آزاد خواهد شد .
- ▶ ضمانتنامه حسن انجام تعهدات در مورد مهندسین مشاور ۱۰٪ از هر پرداخت به عنوان تضمین حسن انجام کار مهندسین مشاور کسر و نگهداری می شود و در صورت عدم انجام تعهدات مهندس مشاور و یا خاتمه دادن به قرارداد به علت قصور مهندس مشاور در انجام تکالیف به نفع کارفرما ضبط می گردد.
- ▶ وجه الضمان دریافتی پس از خاتمه هر مرحله و تصویب گزارش آن مرحله آزاد خواهد شد .
- ▶ در مرحله نظارت بر کار پیمانکاری که به عهده مهندس مشاور واگذار شده باشد ، نصف مبلغ تضمین حسن انجام تعهدات در مرحله نظارت پس از خاتمه تحویل موقت کار و تصویب صورت وضعیت قطعی پیمانکار و نصف دیگر آن پس از تحویل قطعی کار مسترد خواهد شد .

مساله:

قرارداد منعقد شده بین مشاور ب با موسسه دولتی الف در سه مرحله به شرح زیر می باشد :

مرحله اول ۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال

مرحله دوم ۳۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال

مرحله سوم ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال

- پس از انعقاد قرارداد ، ضمانتنامه شرکت در مناقصه باطل می گردد .

- فرض کنیم ۲۵٪ مرحله اول به عنوان پیش پرداخت در قبال ضمانتنامه به مهندسین مشاور پرداخت می‌گردد و سپس سایر حق الزحمه‌ها در مرحله اول پرداخت می‌شود. نحوه ثبت در دفتر مهندسین مشاور چنین است:

$$\blacktriangleright \text{ضمانتنامه } ۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰ * ۲۵\% = ۵۰/۰۰۰/۰۰۰$$

$$\blacktriangleright \text{سپرده نقدی } ۵۰/۰۰۰/۰۰۰ * ۱۰\% = ۵/۰۰۰/۰۰۰$$

$$\blacktriangleright ۵۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۵/۰۰۰/۰۰۰ = ۴۵/۰۰۰/۰۰۰$$

$$\blacktriangleright ۴۵/۰۰۰/۰۰۰ * ۱۲۰\% = ۵۴/۰۰۰/۰۰۰$$

کارمزد بانکی آنحساب سپرده نقدی ۵/۰۰۰/۰۰۰

حساب هزینه کارمزد ۱۲۰۰۰

حساب بانک جاری ۲۰۰ ۵/۰۱۲/۰۰۰

حساب بانک جاری ۲۰۰ ۵۰/۰۰۰/۰۰۰

حساب پیش دریافتها ۵۰/۰۰۰/۰۰۰

▶ هزینه کارمزد ۱۲/۰۰۰ ریال است

طرف حساب انتظامی - ضمانتنامه ۳۵/۰۰۰/۰۰۰

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۴۲/۰۰۰/۰۰۰

حساب انتظامی - ضمانتنامه ۳۵/۰۰۰/۰۰۰

حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۴۲/۰۰۰/۰۰۰

ابطال ضمانتنامه شرکت در مناقصه پس از امضاء قرارداد

اولین صورت وضعیت ارسال می‌گردد:

$$\blacktriangleright ۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰ * ۲۵\% = ۵۰/۰۰۰/۰۰۰$$

کسور قانونی در مورد مهندسین مشاور به شرح زیر می‌باشد:

▶ ۱-۱۰٪ سپرده حسن انجام تعهدات از هر صورت وضعیت به طور

$$\text{ناخالص } ۵۰/۰۰۰/۰۰۰ * ۱۰\% = ۵/۰۰۰/۰۰۰$$

▶ ۲- بیمه مکسوره از صورت وضعیت مهندسین به شرح زیر می‌باشد

▶ ۱۲٪ از هر صورت وضعیت حق بیمه سهم کارفرما

- ▶ ۶,۳٪ از هر صورت وضعیت حق بیمه سهم مهندس مشاور
- ▶ بیمه سهم مهندس مشاور $۱۸/۰۰۰/۰۰۰ = ۶,۳ * ۵۰/۰۰۰/۰۰۰$
- ▶ ۳. مالیات ۵٪ به استناد ماده ۱۰۴ قانون مالیاتهای مستقیم
- ▶ $۲/۵۰۰/۰۰۰ = ۵٪ * ۵۰/۰۰۰/۰۰۰$
- ▶ کسر پیش دریافت از هر صورت وضعیت (۱/۳)
- ▶ دو در هزار صندوق کارآموزی معاف می باشند
- ▶ هنگام ارسال صورت وضعیت و پرداخت آن توسط کارفرما، ثبت آن در دفتر مهندسين مشاور به شرح زیر است:

حساب کارفرما ۵۰/۰۰۰/۰۰۰

حساب درآمد حاصله از مطالعات طرح ۵۰/۰۰۰/۰۰۰

حساب بانک جاری ۲۰۰ ۲۴/۰۳۳/۳۳۳

حساب سپرده حسن انجام تعهدات ۵/۰۰۰/۰۰۰

حساب پیش پرداخت مالیات ۲/۵۰۰/۰۰۰

حساب بیمه ۱/۸۰۰/۰۰۰

حساب پیش دریافت ۱۶/۶۶۶/۶۶۷

حساب کارفرما ۵۰/۰۰۰/۰۰۰

- ▶ پرداخت صورت وضعیت دوم بر مبنای ۲۵٪ بعدی مانند اولین پرداختی صورت می پذیرد.
- ▶ کارفرما ضمانتنامه پیش پرداخت را به میزان هر صورت وضعیت کاهش می دهد

طرف حساب انتظامی - ضمانتنامه ۱۶/۶۶۶/۶۶۷

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۱۸/۰۰۰/۰۰۰

حساب انتظامی - ضمانتنامه ۱۶/۶۶۶/۶۶۷

حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه ۱۸/۰۰۰/۰۰۰

$$۱۶/۶۶۶/۶۶۷ * ۱۰\% = ۱/۶۶۶/۶۶۷$$

$$۱۶/۶۶۶/۶۶۷ - ۱/۶۶۶/۶۶۷ = ۱۵/۰۰۰/۰۰۰$$

$$۱۵/۰۰۰/۰۰۰ * ۱۲۰\% = ۱۸/۰۰۰/۰۰۰ \text{ وثیقه}$$

ابطال بخشی از ضمانتنامه پیش پرداخت در صورت وضعیت اول

طرف حساب انتظامی - ضمانتنامه ۱۶/۶۶۶/۶۶۷

طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه ۱۸/۰۰۰/۰۰۰

حساب انتظامی - ضمانتنامه ۱۶/۶۶۶/۶۶۷

حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه ۱۸/۰۰۰/۰۰۰

ابطال بخشی از ضمانتنامه پیش پرداخت در صورت وضعیت دوم

آخرین صورت وضعیت مرحله اول برای کارفرما ارسال می گردد .

$$۲۰۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ \blacktriangleright$$

$$۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ * ۱۰\% = ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ \quad ۱۰\% \blacktriangleright$$

$$۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ * ۵\% = ۵/۰۰۰/۰۰۰ \quad \text{مالیات} \blacktriangleright$$

$$۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ * ۳,۶\% = ۳/۶۰۰/۰۰۰ \quad \text{بیمه} \blacktriangleright$$

$$۵۰/۰۰۰/۰۰۰ - (۲ * ۱۶/۶۶۶/۶۶۷) = ۱۶/۶۶۶/۶۶۶ \quad \text{آخرین قسط} \blacktriangleright$$

ثبت صورت وضعیت مرحله اول

حساب کار فرما	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰
حساب درآمد حاصله از مطالعات طرح	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰
حساب بانک	۶۴/۷۳۳/۳۳۴
حساب سپرده حسن انجام تعهدات	۱۰/۰۰۰/۰۰۰
حساب پیش پرداخت مالیات	۵/۰۰۰/۰۰۰
حساب بیمه	۳/۶۰۰/۰۰۰
حساب پیش دریافت	۱۶/۶۶۶/۶۶۶
حساب کارفرما	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰
با پرداخت آخرین صورت وضعیت مرحله اول و تصویب گزارش آن توسط کارفرما ، ضمانتنامه پیش پرداخت ابطال می گردد و وجه الضمان آیین مرحله آزاد می شود . نحوه ثبت در دفاتر مهندسیین مشاور چنین است :	
طرف حساب انتظامی - ضمانتنامه	۱۶/۶۶۶/۶۶۶
طرف حساب انتظامی - وثیقه ضمانتنامه	۱۸/۰۰۰/۰۰۰
حساب انتظامی ضمانتنامه	۱۶/۶۶۶/۶۶۶
حساب انتظامی وثیقه ضمانتنامه	۱۸/۰۰۰/۰۰۰
حساب بانک	۵/۰۰۰/۰۰۰
حساب سپرده نقدی	۵/۰۰۰/۰۰۰
(واریز سپرده نقدی به حساب جاری مهندسیین مشاور)	

حسابداری پیمانکاری

▶ پس از آنکه کارفرما از طریق آگهی مناقصه، پیمانکاران را برای شرکت در مناقصه دعوت نمود هر پیمانکار در صورت تمایل به کارفرما مراجعه و اسناد و مدارک مناقصه را از کارفرما یا مهندسین مشاور خریداری می نماید تا آن را به قسمت مهندسی خود (مترور) ارجاع نموده و برآورد قیمت نماید.

▶ پس از آنکه دستگاه مناقصه گزار، مناقصه را برگزار و آقای x را با رقم پیشنهادی به عنوان برنده اول اعلام نمود و آقای x (پیمانکار) حاضر به انعقاد قرارداد شد و پیمان نامه بین دو طرف مبادله گردید، پیمانکار باید اقدامات زیر را انجام دهد.

۱- سپردن ۵٪ مبلغ پیمان به عنوان ضمانتنامه انجام تعهدات به کارفرما

۲- کلیه هزینه های قبلی را که ارتباط با این پیمان انجام شده است به حساب آن پیمان منتقل نماید

۳- پیمانکار برای هر یک از پیمانها، حساب جداگانه ای نگهداری می کند، با این کار تسهیلاتی برای محاسبه سود یا زیان هر یک از پیمانها فراهم می شود.

۴- برای سپردن ضمانتنامه انجام تعهدات به کارفرما، پیمانکار به بانک مراجعه می فرماید و تقاضای مبلغ ضمانتنامه می نماید

▶ طبق تبصره ۱ ماده ۳ آیین نامه صدور ضمانتنامه از طرف بانکها، پیمانکار باید ۱۰٪ مبلغ ضمانتنامه را نقداً به حساب بانک واریز نماید و برای بقیه آن ۱۲۰٪ وثیقه غیر نقدی به بانک بسپارد.

۵- در صورتی که آقای x (پیمانکار) در این مناقصه برنده نگردد کلیه هزینه شرکت در مناقصه و کارمزد بانکی ضمانتنامه شرکت در مناقصه به حساب اداری و تشکیلاتی پیمانکار منتقل می گردد

▶ تضمین شرکت در مناقصه به صورت ضمانتنامه بانکی با مدت اعتبار سه ماه پس از تاریخ افتتاح پیشنهاد مناقصه است که همراه با پیشنهاد قیمت از طرف پیمانکار به مناقصه گزار تسلیم می شود و به در خواست مناقصه گزار حداکثر سه ماه دیگر قابل تمدید است.

۶- پس از امضاء قرارداد، طبق مفاد پیمان و براساس تصویب نامه، پیش پرداخت و تادیه آن برای طرح‌های عمرانی و برای کارهای پیمانکاری برابر ۲۰٪ است که به شرح ذیل در وجه پیمانکار پرداخت می‌شود:

الف) قسط اول معادل ۸٪ مبلغ اولیه پیمان بلافاصله پس از تحویل زمین
ب) قسط دوم معادل ۶,۶٪ مبلغ اولیه پیمان پس از حمل ۶۰٪ از تجهیزات و ماشین آلات به کارگاه
ج) معادل ۵,۵٪ مبلغ اولیه پیمان پس از دریافت صورت وضعیت‌های ماهانه (بدون احتساب مصالح پای کار) با توجه کارانجام شده.

مرحله چهارم: اجرای عملیات

معمولاً دفتر مرکزی پیمانکار دور از کارگاه اجرای عملیاتی است. اکثر هزینه‌های هر پیمان نیز در کارگاه انجام می‌پذیرد، شماره کارگاه همان شماره پیمان است و دفتر مرکزی از طریق تنخواه گردان کارگاه، هزینه‌ها را کنترل می‌نماید.

هزینه‌های کارگاه به دو دسته تسیم می‌شود:

► هزینه‌های جاری

► هزینه‌های سرمایه‌ای

هزینه‌های جاری کارگاه عبارتند از:

الف) پرداخت دستمزد کارگران

ب) پرداخت حقوق سرپرستان روسای کارگاه

ج) پرداخت مواد و مصالح ضروری

د) سایر هزینه‌های دیگر کارگاه

پرداخت دستمزد کارگران به دو صورت خالص و یا ناخالص مطرح می‌گردد.

رویه حسابداری در پیمانکاری

حسابهای مهمی که در پیمانکاری مورد استفاده قرار می گیرند عبارتند از:

۱- مواد: مواد هر پیمان از طرق زیر تامین می گردد:

(الف) خرید مستقیم

(ب) ارسال مواد از انبار مرکزی

(ج) جابجایی مواد ومصالح در انبار کارگاه

۲- دستمزد: پیمانها در کارگاه عملیات ساخت وساز را انجام می دهند نیروی انسانی به کار گرفته شده در هر پیمان را دستمزد مستقیم می نامند ، که بهای انجام شده برای این نیروی انسانی به حساب پیمانکار بدهکار می گردد

پرداخت دستمزد به دو صورت انجام می گیرد:

(الف) براساس کارت کارکرد کارگردان در کارگاه نسبت به پرداخت دستمزد آنها اقدام می گردد

(ب) در صورتی که دفتر مرکزی نزدیک کارگاههای عملیاتی باشد دفتر مرکزی لیست دستمزد کارگران را جداگانه تهیه نمودهوآن را برای پرداخت به کارگاه ارسال می نماید دراین صورت جمع مبلغ دستمزد هر پیمان به ترتیب به حساب آن پیمان بدهکار می شود .

۳- سربار: معمولا برای سرشکن کردن سربار نسبتی وجود ندارد زیرا بیشتر هزینه ها مانند روشنایی ، نیرو و...به حساب پیمان سرشکن می گردد

ماشین آلات: برای استفاده از ماشین آلات دو روش وجود دارد

(الف) بهای تمام شده ماشین آلات بکار گرفته شده به حساب آن پیمان منظور گردد ، در این حالت ارزش دفتری ماشین آلات به حساب پیمان بدهکار می شود .در پایان دوره ماشین آلات تجدید ارزیابی می گردد و بهای تمام شده ارزیابی شده به بستانکار پیمان منظور خواهد شد. در

موارد خاص (ماشین آلات مستهلک) ارزش ماشین آلات مستهلک شده به عنوان مانده افتتاحیه به حساب پیمان منتقل می گردد .

ب) روش دیگر اینست که استهلاک ماشین آلات بر اساس یکی از روشهای متداول استهلاک در حسابداری محاسبه گردیده و به حساب پیمان بدهکار می شود در این روش حسابی به نام ((حساب تعمیرات و یا نگهداری ماشین آلات)) افتتاح شده و کلیه هزینه های جاری ماشین آلات به این حساب بدهکار گردیده و سپس با روش ثابتی به حساب پیمان بدهکار و سر شکن خواهد شد .

تنظیم صورت وضعیت و ارسال آن برای کارفرما

پیمانکار با کمک دستگاه نظارت ، صورت تمام کارهاییکه از آغاز عملیات تا تاریخ تهیه صورت وضعیت انجام شده است و همچنین مواد و مصالح لازم برای اجرای پیمان که درپای کار موجود باشد براساس نرخ های منضم به پیمان ارزیابی می نماید و به کارفرما ارسال می کند در این صورت وضعیتها جنبه موقت داشته لکن صورت وضعیت قطعی پس از تحویل موقت تهیه خواهد شد