

جزوه آموزشی

حسابداری تکمیلی

مشخصات این بسته:

- دارای توضیحات کامل
- ۲۰۲ صفحه با قابلیت پرینت
- تمرین و سوالات آخر فصل

شامل نکات ضروری و خلاصه شده

درس حسابداری تکمیلی برای

آزمون های فنی و حرفه ای

توجه!

جزوه حاضر به صورت اختصاصی توسط فروشگاه کالاهای دانلودی ایران عرضه تهیه و ثبت شده است و هر گونه کپی برداری و انتشار آن توسط افراد سوجو، بدون اخطار قبلی، پیگرد قانونی به همراه خواهد داشت.

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
	فصل اول:
۱	مفاهیم نظری حسابداری
	فصل دوم:
۲۱	مطالبات
	فصل سوم:
۵۱	سفارشات و پیش پرداخت‌ها
	فصل چهارم:
۷۹	حسابداری موجودی‌ها
	فصل پنجم:
۱۲۵	دارایی‌های ثابت مشهود
	فصل ششم:
۱۶۷	منابع طبیعی، دارایی‌های ثابت نامشهود و سایر دارایی‌ها
	فصل هفتم:
۱۸۳	سرمایه‌گذاری‌ها
	فصل هشتم:
۲۱۱	بدهی‌ها و تعهدات
	فصل نهم:
۲۴۱	صورت‌های مالی
	فصل دهم:
۲۷۳	تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی

صفحه	عنوان
۱	فصل اول: مفاهیم نظری حسابداری
۲	صورت‌های مالی اساسی و عناصر آن
۳	ترازنامه
۳	صورت سود و زیان
۵	مفاهیم نظری حسابداری مالی و کاربرد آن
۵	چارچوب مفهومی
۶	ساختار چارچوب مفهومی
۷	سطح اول: اهداف گزارشگری مالی و صورت‌های مالی اساسی
۷	وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی
۸	سطح دوم: مفاهیم بنیادی
۸	خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری
۸	خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات
۱۰	خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات
۱۲	عناصر صورت‌های مالی
۱۳	سطح سوم: مفاهیم شناخت و اندازه‌گیری
۱۳	مفروضات بنیادین
۱۴	اصول اساسی حسابداری
۱۵	میثاق‌های (محدودیت‌ها) حسابداری
۱۶	خلاصه چارچوب مفهومی
۱۷	سؤالات فصل اول
۲۱	فصل دوم: مطالبات
۲۲	انواع مطالبات
۲۲	حساب‌های دریافتی تجاری
۲۲	شناسایی حساب‌های دریافتی
۲۵	ارزش‌گذاری حساب‌های دریافتی
۳۶	اسناد دریافتی

صفحه	عنوان
۳۷	چک
۳۹	سفته
۴۰	نحوه ارائه مطالبات در صورت‌های مالی
۴۰	سؤالات فصل دوم
۵۱	فصل سوم: سفارشات و پیش‌پرداخت‌ها
۵۲	خریدهای داخلی
۵۲	مراحل خرید داخلی
۵۲	حسابداری خریدهای داخلی
۵۵	خریدهای خارجی
۵۵	انواع مختلف خرید خارجی از حیث نوع پرداخت
۵۶	اعتبارات اسنادی
۵۷	مزایای استفاده از اعتبارات اسنادی
۵۷	انواع اعتبار اسنادی
۵۷	گروه‌ها و افراد درگیر در اسناد اعتباری
۵۸	مراحل گشایش اعتبارات اسنادی
۵۸	هزینه‌های گشایش اعتبار اسنادی
۵۹	عملیات حسابداری اعتبارات اسنادی
۶۵	پیش‌پرداخت هزینه‌ها
۶۶	ملزومات
۶۷	بیمه
۶۸	استهلاک
۶۹	نحوه ارائه در صورت‌های مالی
۷۰	رویکرد دیگر پیش‌پرداخت هزینه‌ها
۷۲	سؤالات فصل سوم
۷۹	فصل چهارم: حسابداری موجودی‌ها
۸۰	موجودی‌ها

صفحه	عنوان
۸۰	طبقه‌بندی موجودی‌ها در ترازنامه
۸۱	جریان بهای تمام شده
۸۲	سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها
۸۴	سیستم ثبت ادواری موجودی‌ها
۸۶	سایر ملاحظات
۸۶	کسورات و اضافات موجودی‌ها
۸۷	تعیین مقدار موجودی‌ها
۸۷	شمارش مقدار موجودی‌ها
۸۸	تعیین مالکیت کالاها
۹۰	ارزش‌یابی موجودی کالاها
۹۱	فرض‌های جریان بهای تمام شده
۹۱	فرض‌های جریان بهای تمام شده در سیستم ادواری ثبت موجودی‌ها
۹۶	روش‌های جریان بهای تمام شده موجودی‌ها در سیستم‌های دائمی موجودی کالا
۱۰۲	تأثیرات روش‌های جریان بهای تمام شده بر صورت‌های مالی و مالیات
۱۰۴	کاربرد یک‌نواخت روش‌های ارزش‌یابی موجودی‌ها_ ثبت رویه
۱۰۵	اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش
۱۰۶	ثبت زیان و ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها
۱۱۰	تخمین موجودی
۱۱۱	روش سود ناخالص
۱۱۲	روش خرده‌فروشی
۱۱۳	نحوه ارائه در صورت‌های مالی
۱۱۴	سؤالات فصل چهارم
۱۲۵	فصل پنجم: دارایی‌های ثابت مشهود
۱۲۶	مفهوم و ویژگی‌های دارایی‌های ثابت مشهود
۱۲۶	اندازه‌گیری بهای تمام شده دارایی‌های ثابت مشهود
۱۲۷	زمین

صفحه	عنوان
۱۲۸	بهسازی زمین
۱۲۸	ساختمان
۱۲۹	تجهیزات
۱۳۴	استهلاک
۱۳۵	عوامل مؤثر بر محاسبه استهلاک
۱۳۶	روش های استهلاک
۱۴۱	بازنگری در استهلاک دوره
۱۴۳	مخارج بعد از تحصیل دارایی ها
۱۴۴	کنارگذاری دارایی های ثابت مشهود
۱۴۴	کنارگذاری (از دور خارج کردن دارایی های ثابت مشهود)
۱۴۵	فروش دارایی های ثابت مشهود
۱۴۸	معاوضه دارایی های ثابت مشهود
۱۵۰	نحوه ارائه صورت های مالی
۱۵۳	سوالات فصل پنجم
۱۶۷	فصل ششم: منابع طبیعی، دارایی های ثابت نامشهود و سایر دارایی ها
۱۶۸	بخش اول: منابع طبیعی
۱۶۸	حسابداری منابع طبیعی
۱۷۰	بخش دوم: دارایی های ثابت نامشهود
۱۷۰	حسابداری دارایی های ثابت نامشهود
۱۷۱	انواع دارایی های نامشهود
۱۷۱	هزینه های تحقیق و توسعه
۱۷۲	حق اختراع
۱۷۲	حق تألیف
۱۷۳	سرقتی محل کسب (حق کسب یا پیشه یا تجارت)
۱۷۳	علامت تجاری و نام تجاری
۱۷۳	حق امتیاز و فرانسیز

صفحه	عنوان
۱۷۴	حق استفاده از خدمات عمومی
۱۷۴	هزینه‌های تأسیس
۱۷۴	سرقفلی
۱۷۴	امتیاز کاربری و تراکم مازاد
۱۷۵	سایر دارایی‌ها
۱۷۵	وجوه استهلاکی
۱۷۶	اسناد و حساب‌هایی دریافتنی بلندمدت
۱۷۶	نحوهٔ ارائهٔ صورت‌های مالی
۱۷۷	سؤالات فصل ششم
۱۸۳	فصل هفتم: سرمایه‌گذاری‌ها
۱۸۴	مفهوم سرمایه‌گذاری
۱۸۴	تعریف سرمایه‌گذاری‌ها
۱۸۴	چرا شرکت‌ها سرمایه‌گذاری می‌کنند؟
۱۸۶	حسابداری سرمایه‌گذاری در سپرده‌های بانکی
۱۸۷	ایجاد سرمایه‌گذاری سپرده‌های بانکی
۱۸۸	درآمد سود تضمین‌شده سپرده‌گذاری‌ها
۱۸۹	بستن سپرده‌گذاری‌ها
۱۸۹	حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی
۱۸۹	ثبت تحصیل اوراق مشارکت
۱۹۰	ثبت سود تضمین‌شده اوراق مشارکت
۱۹۱	ثبت فروش اوراق مشارکت
۱۹۲	حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام
۱۹۲	نگهداری کمتر از ۲۰ درصد
۱۹۳	نگهداری بین ۲۰ درصد و ۵۰ درصد
۱۹۵	مالکیت بیش از ۵۰ درصد
۲۰۰	نحوهٔ ارائه در صورت‌های مالی

صفحه	عنوان
۲۰۰	ارائه در ترازنامه
۲۰۲	سؤالات فصل هفتم
۲۱۱	فصل هشتم: بدهی ها و تعهدات
۲۱۲	مفاهیم بدهی ها و تعهدات
۲۱۲	بدهی ها
۲۱۲	تعهدات
۲۱۲	طبقه بندی بدهی ها
۲۱۳	بدهی های جاری
۲۲۰	ارائه بدهی های جاری در صورت های مالی
۲۲۱	بدهی های بلندمدت
۲۲۲	اوراق مشارکت
۲۲۲	انواع اوراق مشارکت
۲۲۳	تشریفات انتشار اوراق مشارکت
۲۲۳	داد و ستد اوراق مشارکت
۲۲۴	حسابداری انتشار اوراق مشارکت
۲۲۵	انتشار اوراق به ارزش اسمی
۲۲۶	حسابداری انتشار اوراق مشارکت به کسر
۲۲۸	انتشار اوراق مشارکت به صرف
۲۲۹	باز خرید اوراق
۲۲۹	حسابداری باز خرید اوراق مشارکت در سررسید
۲۲۹	باز خرید اوراق مشارکت قبل از سررسید
۲۳۰	حسابداری بدهی های بلندمدت
۲۳۰	تسهیلات پرداختی بلندمدت
۲۳۱	اسناد پرداختی بلندمدت
۲۳۳	نحوه ارائه بدهی های بلندمدت
۲۳۳	سؤالات فصل هشتم

صفحه	عنوان
۲۴۱	فصل نهم: صورت های مالی
۲۴۲	ترازنامه
۲۴۲	سودمندی ترازنامه
۲۴۲	محدودیت های ترازنامه
۲۴۳	طبقه بندی در ترازنامه
۲۴۴	دارایی های جاری
۲۴۹	دارایی های غیر جاری
۲۵۰	بدهی ها
۲۵۲	حقوق صاحبان سرمایه
۲۵۴	شکل (فرمت) ارائه ترازنامه
۲۵۷	صورت سود و زیان
۲۵۷	صورت سود و زیان چند مرحله ای
۲۶۰	صورت سود و زیان یک مرحله ای
۲۶۴	سؤالات فصل نهم
۲۷۳	فصل دهم: تجزیه و تحلیل صورت های مالی
۲۷۴	مبانی تجزیه و تحلیل صورت های مالی
۲۷۴	نیاز به تحلیل های مقایسه ای
۲۷۵	ابزار تجزیه و تحلیل
۲۷۶	تجزیه و تحلیل افقی
۲۷۷	ترازنامه
۲۷۸	صورت سود و زیان
۲۷۹	تجزیه و تحلیل عمودی
۲۸۰	ترازنامه
۲۸۰	صورت سود و زیان
۲۸۳	تجزیه و تحلیل نسبت ها
۲۸۴	نسبت های نقدینگی

صفحه	عنوان
۲۸۹	نسبت های سودآوری
۲۹۱	نسبت های توانایی پرداخت بدهی ها
۲۹۳	خلاصه نسبت ها
۲۹۶	سؤالات فصل دهم
۳۱۲	منابع

مفاهیم نظری حسابداری

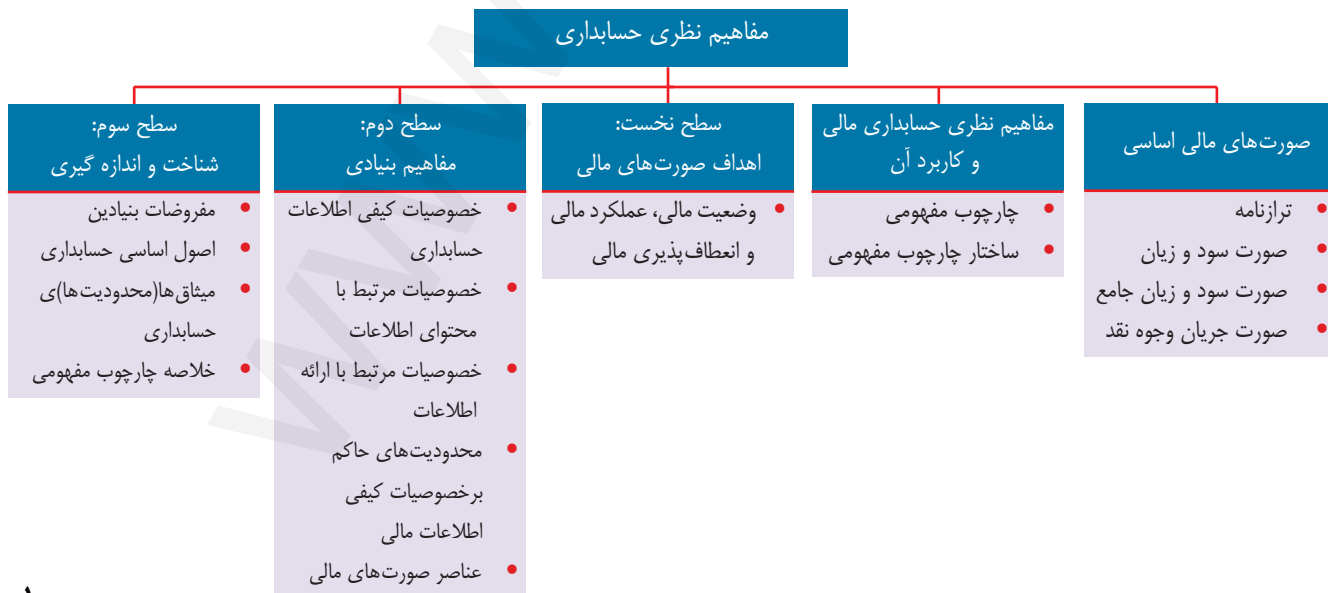
اهداف مطالعه: هنر جویان پس از مطالعه این فصل باید بتوانند:

- ۱ صورت‌های مالی اساسی را بیان کرده و تفاوت آن‌ها را با گزارشگری مالی تشریح کنید.
- ۲ سودمندی یک چارچوب مفهومی را توضیح دهید.
- ۳ اهداف گزارشگری مالی و صورت‌های مالی را شرح دهید.
- ۴ خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری را تعیین کنید.
- ۵ عناصر اصلی صورت‌های مالی را تعریف کنید.
- ۶ مفروضات بنیادی حسابداری را توصیف کنید.
- ۷ کاربرد اصول اساسی حسابداری را توضیح دهید.
- ۸ تأثیر میثاق‌های حسابداری را بر گزارشگری اطلاعات مالی شرح دهید.

مروری بر فصل

برای دست‌یابی به صورت‌های مالی یکنواخت و هم‌چنین استانداردهای حسابداری هماهنگ، وجود یک مجموعه‌ی پیوسته از اهداف و مبانی مرتبط که بتواند ماهیت، نحوه‌ی عمل و حدود گزارشگری مالی را مشخص کند لازم است. چنین مجموعه‌ای، همانند یک قانون پایه، در تدوین استانداردهای حسابداری و حل موضوعات پیش‌بینی نشده‌ی حسابداری، ملاک عمل قرار خواهد گرفت. صورت‌های مالی اساسی به عنوان اصلی‌ترین محصول سیستم حسابداری بر پایه چنین چارچوب مفهومی‌ای شکل گرفته‌است. صورت‌های مالی اساسی و مفاهیم گزارشگری مالی مطالبی هستند که در این فصل به آن‌ها پرداخته خواهد شد.

مفاهیم نظری حسابداری



هدف مطالعه ۱

صورت‌های مالی اساسی را بیان و تفاوت آن را با گزارشگری مالی تشریح کنید.

بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، مجموعه کامل **صورت‌های مالی**: شامل ترازنامه، صورت سود و زیان،

صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد و یادداشت‌های توضیحی است. ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد را **صورت‌های مالی اساسی** می‌نامند. دیگر اقلام تشکیل‌دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت شرکت و گزارش‌های تحلیلی آنان است که همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرس قانونی) و صورت‌های مالی، مجموعه‌ای تحت عنوان **گزارشگری مالی** سالانه را تشکیل می‌دهد. سایر گزارش‌های مالی، که به‌طور موردی و با اهداف خاص تهیه می‌شود، در برگیرنده مواردی از قبیل گزارش‌های مالی تهیه شده به‌منظور دریافت تسهیلات مالی از بانک‌ها، گزارش توجیهی هیئت مدیره جهت افزایش سرمایه در مورد شرکت‌های سهامی و اظهارنامه مالیاتی است. صورت‌های مالی، اثرات مالی معاملات و سایر رویدادها را از طریق طبقه‌بندی کلی آن‌ها برحسب خصوصیات اقتصادی خود نمایش می‌دهد. **صورت‌های مالی باید حداقل به طور سالانه ارائه شود** و هریک از اقلام آن باید به وضوح قابل تشخیص باشد. هم‌چنین، اطلاعات زیر باید به گونه‌ای مشخص نشان داده شود:

- الف. نام شرکت و شکل حقوقی آن؛
- ب. عنوان صورت مالی
- ج. تاریخ ترازنامه یا دوره مالی؛
- د. واحد پول گزارشگری؛
- ه. سطح دقت به کاررفته در ارائه ارقام صورت‌های مالی.

تصویر ۱-۱ نحوه ارائه این اطلاعات را در صورت سود و زیان **شرکت نادری** نشان می‌دهد. همان‌گونه که مشاهده می‌کنید، معمولاً این اطلاعات قبل از ارائه اقلام صورت مالی، در بخش ابتدایی هر صورت، ارائه می‌شوند. نام شرکت و شکل حقوقی آن قبل از سایر اطلاعات ارائه می‌شود. این تصویر، نشان می‌دهد که **شرکت نادری** به شکل **سهامی عام** فعالیت می‌کند. برخی دیگر از سایر انواع متداول شرکت‌ها از نظر شکل حقوقی عبارت‌اند از: **سهامی خاص**، با مسئولیت محدود، **تضامنی و تعاونی**.

عنوان صورت مالی پس از نام و شکل حقوقی شرکت ارائه می‌شود. پس از نام صورت مالی، تاریخ تهیه صورت مالی یا دوره‌ای که صورت مالی برای پوشش آن تهیه شده است ارائه می‌شود. ترازنامه برای یک تاریخ مشخص تهیه می‌شود. بنابراین، تاریخ ترازنامه به این صورت ارائه می‌شود: **۲۹ اسفندماه ۱۳۹۱**.

اما سه صورت مالی اساسی دیگر یعنی صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد، برای **دوره حسابداری** (معمولاً یک سال حسابداری) تهیه می‌شوند. در اغلب موارد، به منظور افزایش سودمندی اطلاعات گزارش شده، صورت‌های مالی به صورت مقایسه‌ای ارائه می‌شوند.

در این تصویر اطلاعات صورت سود و زیان برای دو سال ۱۳۹۱ و ۱۳۹۰ گزارش شده است. در هر صورت مالی باید واحد پول گزارشگری (در این تصویر ریال) و سطح دقت (در این تصویر میلیون) ارائه شود. بنابراین رقم ۳۴۵۰ گزارش شده برای درآمد فروش سال ۱۳۹۱ به این معنی است که فروش **شرکت نادری** در این سال، ۳۴۵۰ میلیون ریال بوده است.

شرکت سهامی عام نادری
صورت سود و زیان
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۱

۱۳۹۰	۱۳۹۱	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۳,۰۱۰	۳,۴۵۰	درآمد فروش

تصویر ۱-۱ اطلاعات ضروری هر صورت مالی

ترازنامه

ترازنامه که برخی اوقات صورت وضعیت مالی نیز نامیده می‌شود، دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه شرکت را در یک زمان معین گزارش می‌کند. این صورت مالی در خصوص ماهیت و مبالغ سرمایه‌گذاری شده توسط شرکت در منابع اقتصادی (دارایی‌ها)، تعهدات شرکت در قبال بستانکاران (بدهی‌ها) و حقوق صاحبان سرمایه در خالص دارایی‌ها، اطلاعاتی فراهم می‌آورد. در فصل ۹، اقلام تشکیل‌دهنده ترازنامه و نحوه تهیه و تنظیم ترازنامه طبقه‌بندی شده به تفصیل بیان می‌شود.

صورت سود و زیان

صورت سود و زیان، گزارشی است که موفقیت عملیات یک شرکت را برای یک دوره معین اندازه‌گیری می‌کند. از صورت سود و زیان برای تعیین سودآوری و ارزش سرمایه‌گذاری در یک شرکت استفاده می‌شود. این صورت مالی اطلاعاتی فراهم می‌آورد که به سرمایه‌گذاران و بستانکاران در پیش‌بینی مبالغ، زمان‌بندی و عدم اطمینان مربوط به جریان‌های نقدی آتی کمک می‌کند. در فصل ۹، اقلام تشکیل‌دهنده صورت سود و زیان و نحوه تهیه و تنظیم چندمرحله‌ای آن تشریح خواهد شد.

مطالعه آزاد

صورت سود و زیان جامع

صورت سود و زیان جامع، گزارشی است که کل درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره را که به صاحبان سرمایه قابل انتساب است، به تفکیک اجزای تشکیل‌دهنده آن‌ها نشان دهد. برخی مواقع درآمدها و هزینه‌ها مستقیماً به حساب حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شوند. این درآمدها و هزینه‌ها در صورت سود و زیان منعکس نمی‌شوند. برای آگاهی استفاده‌کنندگان از کلیه جنبه‌های عملکرد مالی شرکت در طی دوره، صورت سود و زیان جامع تهیه می‌شود تا میزان افزایش یا کاهش حقوق صاحبان سرمایه از بابت درآمدها و هزینه‌های مختلف دوره نشان داده شود. صورت سود و زیان جامع موارد زیر را به ترتیب نشان می‌دهد:

- الف. سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان؛
- ب. سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده به تفکیک؛
- ج. تعدیلات سنواتی.

نمونه‌هایی از سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده شامل موارد زیر است: درآمدها و هزینه‌های ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود و سود و زیان حاصل از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی. تصویر ۲-۱ صورت سود و زیان جامع فرضی **شرکت نادری** را نشان می‌دهد.

شرکت سهامی عام نادری
صورت سود و زیان جامع
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۱

۱۳۹۰	۱۳۹۱	
میلیون ریال	میلیون ریال	
۷	۳۷	سود خالص سال
۶	۴	مازاد ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها
۷	(۳)	سود (زیان) تحقق نیافته سرمایه‌گذارها
<u>۲۰</u>	<u>۳۸</u>	سود جامع سال مالی

تصویر ۱-۲ صورت سود و زیان جامع

شرکت نادری (سهامی عام)

صورت جریان وجوه نقد

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۱

میلیون ریال

<u>فعالیت‌های عملیاتی</u>	
۷,۰۰۰	جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی
۶۵۰	بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی
(۲,۹۰۰)	مالیات بر درآمد مالیات بر درآمد پرداختی
(۱,۵۵۰)	<u>فعالیت‌های سرمایه‌گذاری</u> جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
۳,۲۰۰	جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی
۱۵۰	<u>فعالیت‌های تأمین مالی</u> جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی
۳,۳۵۰	خالص افزایش در وجه نقد
۳۰,۰۰۰	مانده وجه نقد در آغاز سال
<u>۳۳,۳۵۰</u>	مانده وجه نقد در پایان سال

تصویر ۱-۳ صورت جریان وجوه نقد

صورت جریان وجوه نقد

صورت جریان وجوه نقد، دریافت‌های نقدی، پرداخت‌های نقدی و خالص تغییر در وجوه نقد حاصل از فعالیت‌های مختلف شرکت را در طی یک دوره مالی گزارش می‌کند. اطلاعات صورت جریان وجوه نقد به سرمایه‌گذاران، بستانکاران و سایر افراد کمک می‌کند تا توانایی شرکت را در ایجاد وجه نقد برای پرداخت سود سهام، بازپرداخت بدهی‌ها و سایر نیازهای نقدی ارزیابی کنند. همان‌گونه که تصویر ۳-۱ نشان می‌دهد، این صورت مالی، جریان‌های نقدی طی دوره را تحت سرفصل‌های اصلی زیر گزارش می‌کند:

- فعالیت‌های عملیاتی؛
- بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی؛
- مالیات بر درآمد؛
- فعالیت‌های سرمایه‌گذاری؛
- فعالیت‌های تأمین مالی.

مفاهیم نظری حسابداری مالی و کاربرد آن

چارچوب مفهومی

هدف مطالعه ۲

سودمندی یک چارچوب مفهومی را توضیح دهید.

چارچوب مفهومی، همانند

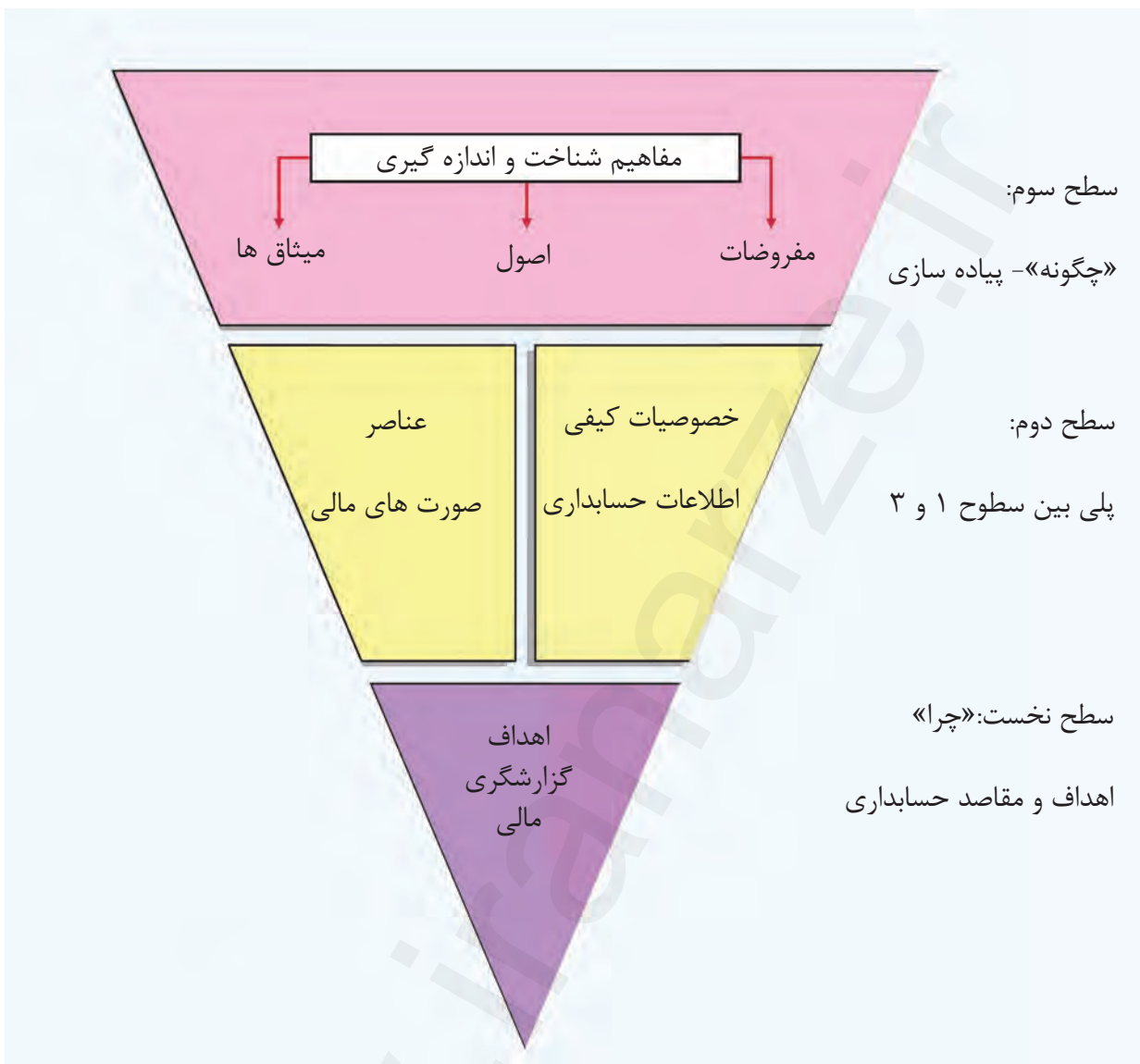
یک قانون اساسی است: سیستم منسجمی از اهداف و مبانی وابسته

به یکدیگر می‌باشد که به روش‌ها و قواعد حسابداری یک‌نواختی منجر می‌شود. چارچوب مفهومی، ماهیت، کارکرد و محدودیت‌های حسابداری و صورت‌های مالی را تعیین می‌کند.

چرا به چارچوب مفهومی نیاز است؟ نخست، برای آن‌که قواعد حسابداری یک‌نواخت و مفیدی به دست آید، فرآیند تدوین استانداردها باید بر مبنای مجموعه مفاهیم و اهداف ساختار یافته‌ای قرار داشته باشد. در این صورت، مجموعه منسجمی از اصول پذیرفته شده حسابداری به دست می‌آید. این چارچوب باعث می‌شود، شناخت و اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نسبت به گزارشگری مالی افزایش یابد. دوم، حرفه حسابداری باید بتواند به سرعت

استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به صورت هم‌زمان به اطلاعات مالی بسیار متنوعی احتیاج دارند. برخی مواقع اطلاعات مالی مورد نیاز با یکدیگر در تعارض است. برای بر طرف ساختن این نیازها، شرکت‌ها مجموعه واحدی از صورت‌های مالی را تهیه می‌کنند و در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهند. استفاده‌کنندگان انتظار دارند، این صورت‌های مالی، عملیات مالی شرکت را به شکلی شفاف، منصفانه و کامل ارائه دهند. از این رو، حرفه حسابداری تلاش کرده است مجموعه‌ای از استانداردهایی را تدوین کند که از پذیرش عمومی برخوردار باشد و در عمل به طور وسیع مورد استفاده قرار گیرد. این مجموعه استانداردها و روش‌های مشترک، اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP)^۱ نامیده می‌شوند. عبارت پذیرفته شده به این معنی است که این اصول توسط یک نهاد مجاز رسمی، تدوین شده است یا کاربرد یک روش حسابداری در طی دوره‌های مختلف، باعث پذیرش آن روش شده است.

^۱ Generally Accepted Accounting Principles



تصویر ۴-۱ چارچوب مفهومی گزارشگری مالی

۲ خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری که باعث سودمند بودن این اطلاعات در تصمیم گیری می شود؛
 ۳ تعریف عناصر (اقلام) تشکیل دهنده صورت های مالی؛
 ۴ تعیین مجموعه معیارهای بنیادی شناخت و اندازه گیری رویدادهای اقتصادی و نحوه گزارش آن ها.
 تصویر ۴-۱، دیدگاهی کلی از یک چارچوب مفهومی را نشان می دهد. چارچوب مفهومی در نخستین سطح، اهداف حسابداری را بیان می کند.

مشکلات عملی جدید و نوظهور را با مراجعه به چارچوب مفهومی حل کند. زیرا ممکن است موضوعات جدیدی در حسابداری مطرح شود که در خصوص آن استاندارد حسابداری وجود نداشته باشد. وجود چارچوب مفهومی به دستیابی به راه حل و روش منطقی حسابداری در رابطه با آن موضوع کمک می کند.

ساختار چارچوب مفهومی

چارچوب مفهومی معمولاً موارد زیر را در بر دارد:
 ۱ اهداف و مقاصد حسابداری (گزارشگری مالی)؛

حسابداری را مشخص می‌کند. این مفاهیم، مفروضات، اصول و محدودیت (میتاق) های حسابداری را در بر می‌گیرد که محیط کنونی گزارشگری را تشریح می‌کند.

سطح دوم خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری و عناصر تشکیل دهنده صورت‌های مالی را مورد توجه قرار می‌دهد. سطح سوم مفاهیم شناخت و اندازه‌گیری استفاده شده در تدوین و اجرای استانداردهای

سطح اول: اهداف گزارشگری مالی و صورت‌های مالی اساسی

انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری را به نحو مطلوب ارائه کنند. **وضعیت مالی**، دربرگیرنده دارایی‌های (منابع اقتصادی) تحت کنترل، ساختار مالی (ترکیب بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه)، میزان نقدینگی و توان بازپرداخت بدهی‌ها و توان سازگاری شرکت با تغییرات محیط عملیاتی است. اطلاعات مربوط به وضعیت مالی در ترازنامه ارائه می‌شود. **عملکرد مالی**، دربرگیرنده بازده حاصل از دارایی‌های تحت کنترل واحد تجاری است. اطلاعات درباره عملکرد مالی در صورت سود و زیان وجود در صورت جریان وجوه نقد از طریق انعکاس مبالغ و منابع اصلی جریان‌های ورودی و خروجی وجه نقد، از جنبه‌ای دیگر (متفاوت از صورت سود و زیان و ترازنامه) عملکرد مالی واحد تجاری را نیز به نمایش می‌گذارد.

انعطاف‌پذیری مالی، توانایی واحد تجاری مبنی بر اقدام مؤثر جهت تغییر میزان و زمان جریان‌های نقدی آن را بیان می‌کند، به گونه‌ای که واحد تجاری بتواند درقبال رویدادها و فرصت‌های غیرمنتظره، واکنش نشان دهد. اطلاعاتی که جهت ارزیابی انعطاف‌پذیری واحد تجاری مفید است، توسط مجموعه‌ی صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه منعکس می‌شود.

به‌کارگیری صحیح الزامات اصول و استانداردهای حسابداری به **ارائه صورت‌های مالی** مطلوب منجر می‌شود. ارائه صورت‌های مالی به نحو مطلوب به این

محصول نهایی

فرایند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به

استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری است. اطلاعات مالی در قالب گزارش‌های حسابداری ارائه می‌شود. آن گروه از گزارش‌های حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد. با این وجود، افراد داخل شرکت (مانند مدیران و کارکنان) نیز از استفاده‌کنندگان اصلی گزارشگری مالی محسوب می‌شوند.

صورت‌های مالی، بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. **هدف صورت‌های مالی**، ارائه اطلاعات تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای بسیاری از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع می‌شود. هم‌چنین صورت‌های مالی نتایج ایفای وظیفه مباشرت مدیریت یا حساب‌دهی آنان، در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته است، را نشان می‌دهد.

وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی

مجموعه کامل صورت‌های مالی باید به نحوی تهیه و ارائه شوند که وضعیت مالی، عملکرد مالی و

هدف مطالعه ۳

اهداف گزارشگری مالی و صورت‌های مالی را شرح دهید.

معنی است که اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی قابل فهم، مربوط، قابل اتکا و قابل مقایسه است. یکی از مواد الزامی برای ارائه صورت‌های مالی به نحو مطلوب، استفاده از مبنای تعهدی در تهیه صورت‌های مالی هستند. به جز اطلاعات مربوط به جریان‌های نقدی، واحد تجاری باید سایر صورت‌های مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کند. در مبنای تعهدی، معاملات

و سایر رویدادها در زمان وقوع (و نه در زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد) شناسایی و در اسناد و مدارک حسابداری ثبت می‌شود و در صورت‌های مالی دوره‌های مربوط انعکاس می‌یابد. هم‌چنین، به منظور افزایش مطلوبیت نحوه ارائه صورت‌های مالی، این صورت‌ها باید در برگزیده اقلام مقایسه‌ای دوره قبل باشد.

سطح دوم: مفاهیم بنیادی

سطح اول، بر اهداف و مقاصد حسابداری تمرکز دارد. سطح دوم، مبنای مفهومی‌ای را ارائه می‌کند که خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری و عناصر صورت‌های مالی را تعریف می‌کند. این سطح، پلی است بین سطح اول و سطح سوم که راه‌های دستیابی به اهداف حسابداری را بحث می‌کند.

خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری

هدف مطالعه ۴

خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری را تعیین کنید.

از آنجا که هدف گزارشگری مالی، تهیه اطلاعات مفید برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان

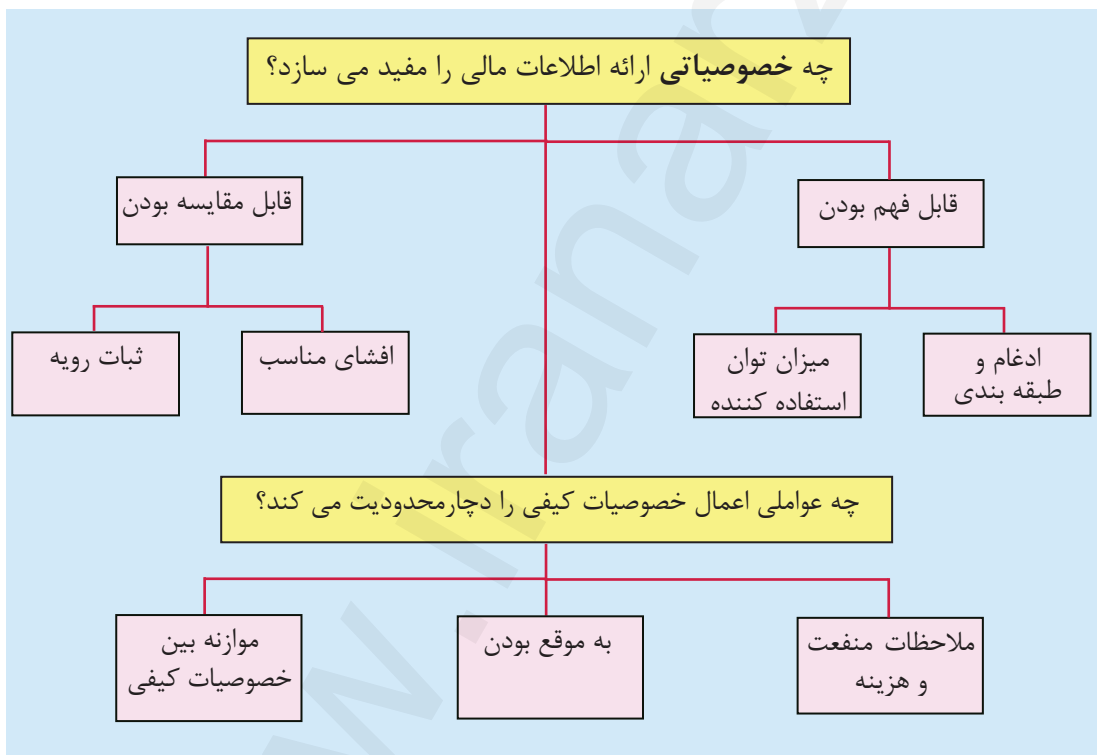
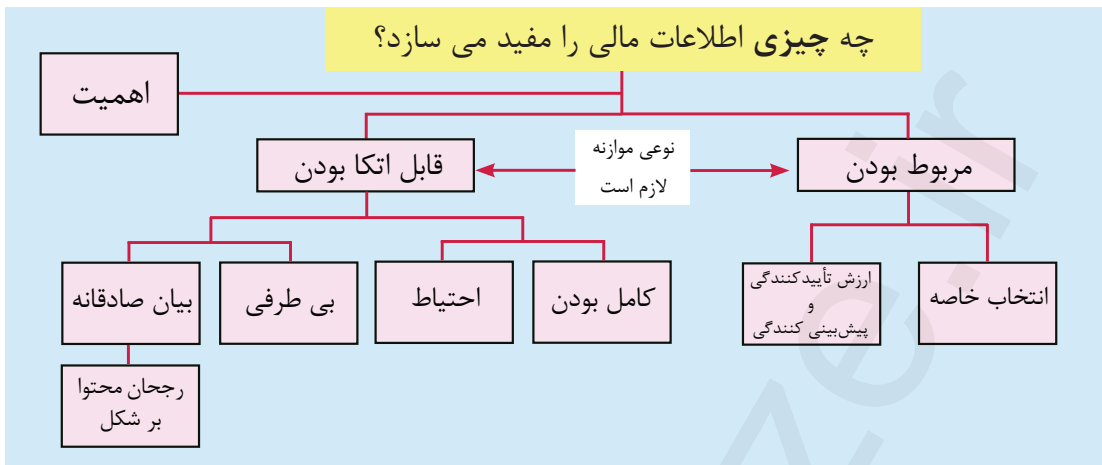
و سایر اشخاص ذی‌نفع و ذی‌علاقه است، اطلاعات مندرج در این گزارش‌ها باید دارای خصوصیات (ویژگی‌ها) کیفی معینی باشند. ویژگی‌های کیفی به خصوصیتی اطلاق می‌شود که موجب می‌شود اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی، برای استفاده‌کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود. بر این اساس، برخی خصوصیات کیفی (مربوط بودن و قابل اتکا بودن) به محتوای اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و برخی دیگر (قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن) به چگونگی ارائه این اطلاعات

مربوط می‌شود. سلسله مراتب ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در تصویر ۵-۱ ارائه شده است. **اهمیت** - اهمیت یک کیفیت آستانه‌ای است. اگر اطلاعات با اهمیت نباشد نیازی به بررسی بیش‌تر آن نیست. اطلاعاتی با اهمیت است که بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورت‌های مالی اتخاذ می‌شود، تأثیر گذارد. در مورد دو یا چند قلم مشابه، اهمیت مجموع و نیز تک‌تک آن‌ها باید مدنظر قرار گیرد.

خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات

خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، **مربوط بودن و قابل اتکا بودن** است. هرگاه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکا نباشد در تصمیم‌گیری مفید نخواهد بود. مربوط بودن و قابل اتکا بودن از خصوصیات دیگری تشکیل شده است.

مربوط بودن - مربوط بودن اطلاعات حسابداری به این معناست که این اطلاعات باید برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان این اطلاعات مبنایی صحیح و منطقی فراهم کند. مربوط بودن را می‌توان تأثیرگذاری اطلاعات حسابداری بر تصمیمات استفاده‌کنندگان در مورد نتایج رویدادهای گذشته، پیش‌بینی اثرات رویدادهای فعلی و آتی و تعدیل یا تأیید انتظارات قبلی، تعریف نمود.



تصویر ۵-۱ سلسله مراتب خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری

در مورد مقدار و ساختار فعلی دارایی‌های شرکت، برای استفاده‌کنندگانی که سعی دارند توان شرکت را در استفاده از فرصت‌ها و واکنش به شرایط نامطلوب پیش‌بینی کنند، دارای ارزش است. همین اطلاعات دارای نقش تأییدکنندگی در مورد پیش‌بینی‌های گذشته، مثلاً درباره‌ی ساختار شرکت و نتیجه‌ی عملیات می‌باشد. **انتخاب خاصه-** برای ارائه‌ی اقلام در صورت‌های مالی،

اطلاعات کم‌اهمیت مربوط نیستند زیرا نمی‌توانند بر تصمیمات تأثیر بگذارند.

ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی- برای

آن‌که اطلاعات مربوط باشد، باید یا دارای ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و یا دارای ارزش تأییدکنندگی باشد. نقش‌های پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی اطلاعات به یک‌دیگر مربوط می‌باشند. به طور مثال، اطلاعات

باید خاصه قلم مورد ارائه انتخاب شود. صورت‌های مالی تنها می‌توانند آن خاصه‌هایی را ارائه کنند که برحسب واحد پول قابل بیان باشند. اطلاعات در مورد سایر خاصه‌ها از جمله خاصه‌های غیرقابل بیان به پول از قبیل مقادیر و سررسیدها را می‌توان با شرح اقلام در صورت‌های مالی یا یادداشت‌های توضیحی به استفاده‌کننده انتقال داد.

قابل اتکا بودن- برای این که اطلاعات مفید باشد باید قابل اتکا نیز باشد. اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه‌ی بااهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه معقولی که انتظار می‌رود بیان کند.

بیان صادقانه- اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است را به‌طور صادقانه بیان کند. به این ترتیب: مثلاً ترازنامه، باید بیانگر صادقانه‌ی اثرات معاملات و سایر رویدادهایی باشد که به ایجاد آن دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه در تاریخ ترازنامه منجر شده است.

رجحان محتوا بر شکل- اگر قرار است اطلاعات، بیانگر صادقانه معاملات و سایر رویدادهایی که مدعی بیان آن‌هاست باشد، لازم است که این اطلاعات براساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی آن‌ها به حساب گرفته شود. محتوای معاملات و سایر رویدادها همواره با شکل قانونی آن‌ها سازگار نیست. هر چند اثرات خصوصیات قانونی یک معامله خود بخشی از محتوا و اثر تجاری آن است.

بی طرفی- اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باید بی طرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه باشد. چنان چه انتخاب و یا ارائه‌ی این اطلاعات به گونه‌ای باشد که بر تصمیم‌گیری یا قضاوت در جهت نیل به

نتیجه‌ای از قبل تعیین شده، اثر گذارد، صورت‌های مالی بی طرف نخواهد بود.

احتیاط (محافظه کاری)- عبارت است از به‌کارگیری مراقبت حرفه‌ای در انجام برآوردها در شرایط ابهام، به‌گونه‌ای که درآمدها یا دارایی‌ها بیش‌تر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشوند. با این وجود، اعمال احتیاط نباید دارایی‌ها و درآمدها را کمتر از واقع و بدهی‌ها و هزینه‌ها را بیش‌تر از واقع نشان دهد. این امر موجب نقض بی‌طرفی است و بر قابلیت اتکای اطلاعات اثر می‌گذارد.

کامل بودن- اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باید با توجه به کیفیت اهمیت و ملاحظات مربوط به فزونی منافع بر هزینه تهیه گردد و ارائه آن، کامل باشد. حذف بخشی از اطلاعات ممکن است به اطلاعات نادرست یا گمراه‌کننده منجر شود و لذا قابل اتکا نخواهد بود و از مربوط بودن آن کاسته شود.

خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه‌ی اطلاعات

ویژگی‌های کیفی اصلی مرتبط با ارائه‌ی اطلاعات، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن‌اند و بر مفید بودن اطلاعات می‌افزایند. اطلاعاتی که فاقد خصوصیات قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن باشد، با وجود مربوط بودن و قابل اتکا بودن، سودمندی محدودی خواهد داشت.

قابل مقایسه بودن- استفاده‌کنندگان باید بتوانند از طریق مقایسه صورت‌های مالی شرکت، روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری را مشخص کنند. استفاده‌کنندگان هم‌چنین باید بتوانند صورت‌های مالی شرکت‌های مختلف را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی آن‌ها را نسبت به یک‌دیگر بسنجند.

ثبات رویه- قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است

که اندازه‌گیری و ارائه اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره حسابداری و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد و هم‌چنین هماهنگی رویه توسط واحدهای تجاری مختلف حفظ شود.

موارد افشا- یکی از پیش شرط‌های قابل مقایسه‌بودن، افشای رویه‌های حسابداری به‌کار رفته در تهیه صورت‌های مالی و هم‌چنین افشای هرگونه تغییرات در آن رویه‌ها و اثرات چنین تغییراتی است. بر اساس استانداردهای حسابداری، ارائه اطلاعات مقایسه‌ای برای حداقل دوره حسابداری قبل، الزامی است.

قابل فهم بودن- یک خصوصیت کیفی مهم اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی این است که به آسانی برای استفاده‌کنندگان قابل درک باشد تا اطلاعات حسابداری مفید واقع شود. از آنجاکه سطح دانش استفاده‌کنندگان مختلف، متفاوت است، بنابراین، اطلاعات حسابداری باید به‌گونه‌ای تهیه و ارائه شود که برای همه اشخاصی که دانش متعارفی از حسابداری دارند به طور بالقوه قابل فهم و قابل استفاده باشد. به‌این طریق ویژگی

قابل فهم بودن، به دانش استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بستگی دارد.

ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات- یک عامل مهم در قابل فهم بودن اطلاعات مالی، نحوه ارائه آن‌ها است. برای این که ارائه اطلاعات قابل فهم باشد باید اقلام به‌نحوی مناسب در یک‌دیگر ادغام و طبقه‌بندی شوند.

توان استفاده‌کنندگان- صورت‌های مالی برای رفع نیازهای استفاده‌کنندگان مختلفی تهیه می‌شود که نسبت به فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری آن سطح آگاهی متفاوتی دارند. با این حال، اطلاعات مالی عموماً براساس این فرض که استفاده‌کنندگان از آگاهی معقولی در مورد فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری برخوردارند، تهیه می‌شود. درعین حال، اطلاعات پیچیده‌ای که جهت رفع نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی مربوط تلقی می‌شود، نباید به‌بانه مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده‌کنندگان، از صورت‌های مالی حذف شود.

محدودیت‌های حاکم بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی

موازنه بین ویژگی‌های کیفی - یکی از محدودیت‌ها این است که اغلب نوعی موازنه یا مصالحه بین ویژگی‌های کیفی ضرورت دارد. به طور مثال، اطلاعاتی که قابل اتکاتر است اغلب از درجهٔ مربوط بودن کمتری برخوردار است و بالعکس. عموماً هدف، دست‌یابی به نوعی توازن بین انواع خصوصیات، به منظور تحقق اهداف صورت‌های مالی است. مثال دیگری از تضاد بالقوه بین ویژگی‌های کیفی، تضاد بین بی‌طرفی و احتیاط است که هر دوی آن‌ها از ویژگی‌های قابلیت اتکا محسوب می‌شوند. اعمال احتیاط بیش از حد معمول، به بیان کمتر از واقع دارایی‌ها و درآمدها و بیان بیش‌تر از واقع بدهی‌ها و هزینه‌ها منجر می‌شود.

به موقع بودن - اطلاعات حسابداری باید به موقع تهیه شده و در زمان تصمیم‌گیری در دست‌رس تصمیم‌گیرندگان باشد، زیرا در غیر این صورت، اطلاعات سودمند نمی‌باشند. به عبارت دیگر، عامل به موقع بودن، به زمان مناسب ارائهٔ اطلاعات حسابداری اشاره دارد. بر اساس این ویژگی، گاهی اوقات دسترسی فوری به اطلاعات تقریبی، به مراتب بهتر از دریافت اطلاعات دقیق در زمان دیرتر است.

منفعت و هزینه - تهیه و گزارش اطلاعات مالی هزینه بر است. بنابراین، شرکت‌ها رابطهٔ بین منافع و هزینه‌های تهیه و گزارش اطلاعات را در نظر می‌گیرند. هزینهٔ فراهم آوردن اطلاعات، در مقابل منافع به دست آمده از آن، قرار می‌گیرد. تهیه و گزارش اطلاعاتی الزامی است که منافعش بیش از مخارج تهیهٔ آن باشد.

از این واژه‌ها، دارایی است. آیا دارایی چیزی است که به شرکت تعلق دارد؟ یا دارایی چیزی است که شرکت حق استفاده از آن را دارد؟ و یا دارایی چیز با ارزشی است که شرکت از آن به منظور ایجاد درآمد استفاده می‌کند؟ در تصویر ۶-۱ عناصر صورت‌های مالی به همراه تعاریف آن‌ها ارائه شده است.

عناصر صورت‌های مالی

هدف مطالعه ۵

عناصر اصلی صورت‌های مالی را تعریف کنید.

یکی از بخش‌های بااهمیت چارچوب نظری، عناصر اصلی یا تعاریفی است که در این چارچوب وجود دارد. حسابداری از واژگان متعدد با تعاریف و معانی متمایز و خاصی استفاده می‌کند. این واژگان، زبان تجارت یا زبان فنی حسابداری را شکل می‌دهد. یکی

دارایی، عبارت است از حقوق شرکت نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راه‌های دست‌یابی مشروع به آن منافع که در نتیجهٔ معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل شرکت درآمده است.

بدهی، عبارت است از تعهد انتقال دارایی‌ها توسط شرکت ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته.

حقوق صاحبان سرمایه، عبارت است از باقیمانده‌ی دارایی‌ها پس از کسر کل بدهی‌های شرکت.

آوردهٔ صاحبان سرمایه، عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه، ناشی از سرمایه‌گذاری در شرکت جهت کسب یا افزایش حقوق مالکانه.

ستاندهٔ صاحبان سرمایه، عبارت است از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه، ناشی از انتقال دارایی‌ها به صاحبان سرمایه یا ایجاد بدهی در قبال آن‌ها به‌منظور کاهش حقوق مالکانه و یا توزیع سود.

درآمد، عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به آوردهٔ صاحبان سرمایه مربوط است.

هزینه، عبارت است از کاهش، در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به ستاندهٔ صاحبان سرمایه مربوط است.

تصویر ۶-۱ عناصر صورت‌های مالی

ترازنامه به ارزش تسویه گزارش شود. یکی دیگر از نتایج پذیرش فرض تداوم فعالیت، طبقه بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و غیر جاری (بلندمدت) است. زیرا اگر فرض تداوم فعالیت مصداق نداشته باشد، تمایز بین جاری و بلندمدت مفهومی ندارد.

فرض دوره حسابداری - همان طور که در بالا اشاره شد، نتایج واقعی عملیات یک شرکت را تنها در زمان تسویه، یعنی خاتمه عملیات آن می توان تعیین کرد. از طرف دیگر، بستانکاران، اعتباردهندگان و اشخاص ذی نفع نمی توانند تا تاریخ انحلال، از نتایج آن بی خبر باشند. از این رو، عمر شرکت به دوره های زمانی مساوی تقسیم می شود که در اصطلاح، هر دوره زمانی را **دوره حسابداری** می نامند. دوره حسابداری ممکن است ماهانه، سه ماهه، شش ماهه یا یک ساله باشد. هر دوره حسابداری را که دوازده ماه طول بکشد، **سال حسابداری** می گویند. باید توجه داشت که سال حسابداری ممکن است مطابق با سال تقویمی (از اول فروردین تا پایان اسفند)، یا غیر از آن باشد. یکی از نتایج پذیرش فرض دوره حسابداری، به وجود آوردن ویژگی **قابلیت مقایسه** صورت های مالی است.

فرض واحد اندازه گیری - برای اندازه گیری هر ویژگی یا کیفیت، در نگاه اول به یک مقیاس اندازه گیری نیاز است. مثلاً واحد اندازه گیری طول «متر» و وزن «کیلوگرم» است. در حسابداری نیز - پول به عنوان واحد اندازه گیری مبادلات فرض شده است. پول، یک واحد مشترک برای اندازه گیری مبادلات اقتصادی است که در ثبت مبادلات و تهیه صورت های مالی مورد استفاده قرار می گیرد. وقایعی که با پول اندازه گیری نمی شوند و فاقد جنبه مالی هستند در دفاتر و صورت های مالی منعکس نمی گردند.

سطح سوم، از مفاهیمی تشکیل شده است که تحقق اهداف مطرح شده در سطح یک را پایه ریزی می کنند. این مفاهیم توضیح می دهند که شرکت چگونه باید عناصر و رویدادهای مالی را شناسایی، اندازه گیری و گزارش کند.

هدف مطالعه ۶

مفروضات بنیادی حسابداری را

توصیف کنید.

مفروضات بنیادین

پایه های اصول پذیرفته شده حسابداری بر چهار فرض استوار است و تحت عنوان **مفروضات بنیادی حسابداری** شناخته می شوند. در سلسله مراتب اصول حسابداری، مفروضات بنیادی در پایه ای ترین سطح قرار دارند و تمامی اصول اجرایی، میثاق ها و استانداردهای حسابداری باید برگرفته و منطبق بر این مفروضات باشد.

فرض شخصیت اقتصادی - فرض شخصیت اقتصادی (تفکیک شخصیت)، بین شرکت و مالکیت آن مرزی قائل می شود. برای مقاصد حسابداری و گزارشگری مالی، هر مؤسسه یک شخصیت حقوقی مستقل فرض شده است که می تواند دارایی تحصیل کند و بدهی و هزینه تعهد و درآمد نیز تحصیل نماید. بر مبنای این فرض، مطالبات و دیون شخصی صاحبان شرکت به اشخاص ثالث، جزء منابع و تعهدات شرکت محسوب نمی شود.

فرض تداوم فعالیت - در حسابداری فرض بر این است که یک شرکت برای مدت طولانی به فعالیت خود ادامه می دهد. به عبارت دیگر، فرض بر این است که شرکت، در آینده قابل پیش بینی به عملیات خود ادامه می دهد. بر مبنای این فرض است که مثلاً ساختمان به عنوان دارایی در دفاتر ثبت می گردد. زیرا فرض می شود مؤسسه آن قدر به فعالیت خود ادامه می دهد که بهای این دارایی، به صورت هزینه، به آن دوره ها تخصیص یابد. بدون در نظر گرفتن این فرض باید ساختمان در

اصول اساسی حسابداری

در حسابداری برای ثبت و گزارشگری رویدادهای مالی

از چهار اصل اساسی استفاده می‌شود: اصل بهای تمام‌شده، اصل تحقق درآمد، اصل تطابق و اصل افشا. **اصل بهای تمام‌شده** - طبق اصل بهای تمام‌شده، مبادلات حسابداری در تاریخ وقوع و در دفاتر به بهای تمام‌شده ثبت می‌گردند. منظور از بهای تمام‌شده هر دارایی، ارزش مبادله‌ای نقدی آن در تاریخ تحصیل دارایی است. پرداخت‌های اضافی به دلیل خریدهای نسبی و مدت‌دار جزء بهای تمام‌شده محسوب نمی‌گردند. هم‌چنین، تغییرات بعدی در قیمت به تغییر ارزش ثبت شده در دفاتر منجر نمی‌شود. بهای تمام‌شده **بهای تمام‌شده تاریخی** نیز نامیده می‌شود.

اصل تحقق درآمد - این اصل، زمان شناسایی درآمد را و ثبت آن‌ها را در حساب‌ها و صورت‌های مالی تعیین می‌کند.

بر اساس این اصل، درآمد زمانی شناسایی می‌گردد که دو شرط برقرار باشد: الف. مبادله یا داد و ستدی صورت گرفته باشد ب. فرایند کسب سود، کامل شده باشد. تکمیل فرایند کسب سود، شامل تکمیل فروش یا انجام خدمات، انتقال مالکیت از فروشنده به خریدار، دریافت وجه نقد یا اطمینان از دریافت وجه در آینده است. به این ترتیب، بر اساس اصل تحقق درآمد، مبالغ پیش دریافت مشتریان نباید به عنوان درآمد دوره محسوب گردد. زیرا فرایند کسب سود در مورد این مبادله هنوز تکمیل نشده است.

اصل تطابق - بر اساس اصل تطابق، هزینه‌های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره‌ای منظور شود که درآمد در آن دوره تحصیل شده است. به عبارت

دیگر، سود هر دوره، تفاوت بین درآمدهای تحصیل شده و هزینه‌های تحمل شده برای کسب درآمد همان دوره است. بر اساس این اصل، بسیاری از هزینه‌های انجام شده در دوره جاری، به دلیل داشتن منافع آتی تحت عنوان دارایی در دفاتر و صورت‌های مالی ثبت و گزارش می‌شوند. مثلاً بهای پرداختی بابت بیمه سال آینده در ترازنامه به عنوان پیش پرداخت بیمه گزارش می‌شود که یک دارایی است. به این ترتیب، می‌توان هزینه‌ها را بهای تمام‌شده دارایی‌های مصرف شده جهت تحصیل درآمد تعریف کرد. اگر چه هزینه‌ها به انحای مختلف قابل شناسایی هستند، اما توجه به مبانی زیر جهت تمایز ماهیت آن‌ها ضروری است:

الف. **ارتباط علت و معلولی**: تحصیل برخی درآمدها بدون تحمل یک سری هزینه‌ها، امکان‌پذیر نیست. به عبارت دیگر، تحصیل درآمد و تحمل هزینه، به طور مستقیم ارتباط علت و معلولی دارند. نمونه‌ای از این هزینه‌ها، بهای تمام‌شده کالای فروش رفته، هزینه کمیسیون فروش و هزینه حمل و تحویل کالا است.

ب. **سرشکن کردن منطقی و سیستماتیک**: چنان‌چه بین درآمد و هزینه رابطه علت و معلولی وجود نداشته باشد، می‌توان هزینه را بین دوره‌هایی که درآمد به واسطه‌ی آن هزینه ایجاد می‌شود، به طور منطقی و سیستماتیک، سرشکن نمود. به عبارت دیگر، انقضای بخشی از بهای دارایی‌ها طی دوره‌ای که از این دارایی‌ها استفاده می‌شود، به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد. به عنوان نمونه تخصیص هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت، هزینه بهره وام‌ها، هزینه اجاره و هزینه بیمه، از جمله هزینه‌هایی است که به‌طور منطقی و سیستماتیک شناسایی و به دوره‌ای خاص ارتباط داده می‌شوند. ج) **شناخت بلادرنگ**: برخی از هزینه‌ها را نه می‌توان

مستقیماً به درآمد دوره ارتباط داد و نه می توان آن ها را به طور سیستماتیک بین دوره های مختلف سرشکن نمود، زیرا نه رابطه علت و معلولی با درآمد دوره دارند و نه انتفاع آتی برای آن ها متصور است. در این حالت می توان در شناخت بلادرنگ آن را به عنوان هزینه دوره تسریع نمود. برای مثال هزینه های ناشی از دعاوی حقوقی، حقوق مدیران و اغلب هزینه های اداری و فروش، از جمله هزینه هایی است که به دلیل نبود رابطه علت و معلولی با درآمد دوره و نبود منافع آتی آن، بلادرنگ به عنوان هزینه دوره شناسایی می شوند.

اصل افشای کامل - اصل افشای کامل ایجاب می کند که کلیه رویدادها و وقایع مالی با اهمیت مربوط به شرکت، به طور مناسب و کامل، افشا گردند. این اصل شرکت را به تهیه اطلاعات مورد نیاز برای سرمایه گذاران و بستانکاران ملزم می کند. این اطلاعات می تواند در متن صورت های مالی یا یادداشت های همراه این صورت ها، افشا شوند. اصل افشای کامل به این معنا نیست که هر چیزی باید افشا شود، بلکه در افشای اطلاعات، اولاً باید هزینه تهیه و افشا و ثانیاً مربوط بودن آن، مورد توجه قرار گیرد. به طور کلی هرگونه اطلاعاتی که بر تصمیم گیری استفاده کنندگان صورت های مالی مؤثر باشد، باید افشا گردد، مگر این که هزینه تهیه و گزارش این اطلاعات، بیش تر از منافع حاصل از به کارگیری آن باشد.

میثاق های (محدودیت ها) حسابداری

همیشه و در همه شرایط، اصول و مفروضات حسابداری تشریح شده در بالا، قابل اجرا نیستند. محدودیت هایی بر سر راه وجود دارند که آن اصول و مفاهیم را تعدیل می نمایند.

هدف مطالعه ۸

تأثیر میثاق های حسابداری را بر گزارشگری اطلاعات مالی شرح دهید.

این اصول محدودکننده، **میثاق های حسابداری** نامیده می شوند. در خصوص میثاق های حسابداری نیز توافق همگانی وجود ندارد، در عین حال متداول ترین آن ها در ادامه تشریح شده اند.

اهمیت - هنگامی که مبلغ اقلام و رویدادها، در مقایسه با هزینه اعمال صحیح ترین روش های حسابداری با اهمیت نیست و نتایج حاصل از به کارگیری دقیق قواعد و رویدادهای حسابداری نمی تواند بر قضاوت استفاده کنندگان تأثیر بگذارد، اصول حسابداری به طور دقیق رعایت نمی شود. مثلاً یک خط کش باید به عنوان دارایی در دفاتر شرکت ثبت شود و در طی عمر مفید آن مستهلک گردد. اما در عمل، هزینه چنین تخصیصی معمولاً بیش از بهای تمام شده خط کش مزبور خواهد شد. بنابراین، اعمال صحیح ترین روش حسابداری اقتصادی نیست. اهمیت هرگز به معنای نادیده گرفتن اقلام فاقد اهمیت نیست. بلکه همه رویدادها صرف نظر از اهمیت آن ها، باید مدنظر قرار گیرند. با این حال، در صورت های مالی، اقلام با اهمیت به صورت مجزا و اقلام کم اهمیت به صورت تجمیعی افشا می شوند.

احتیاط (محافظه کاری) - بر اساس اصل محدودیت، دارایی ها و درآمدها نباید بیش تر از واقع و بدهی ها و هزینه ها کمتر از واقع گزارش شوند. از جمله موارد رعایت محافظه کاری، به کارگیری قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار، در ارزیابی موجودی ها و سرمایه گذاری ها است. از طرف دیگر باید توجه داشت که در تهیه صورت های مالی، محافظه کاری بیش از حد نیز جایز نیست.

فزونسی منافع بر مخارج - بر اساس این محدودیت، هزینه تهیه اطلاعات حسابداری نباید بر منافع حاصل از به کارگیری این اطلاعات فزون داشته باشد. به عبارت

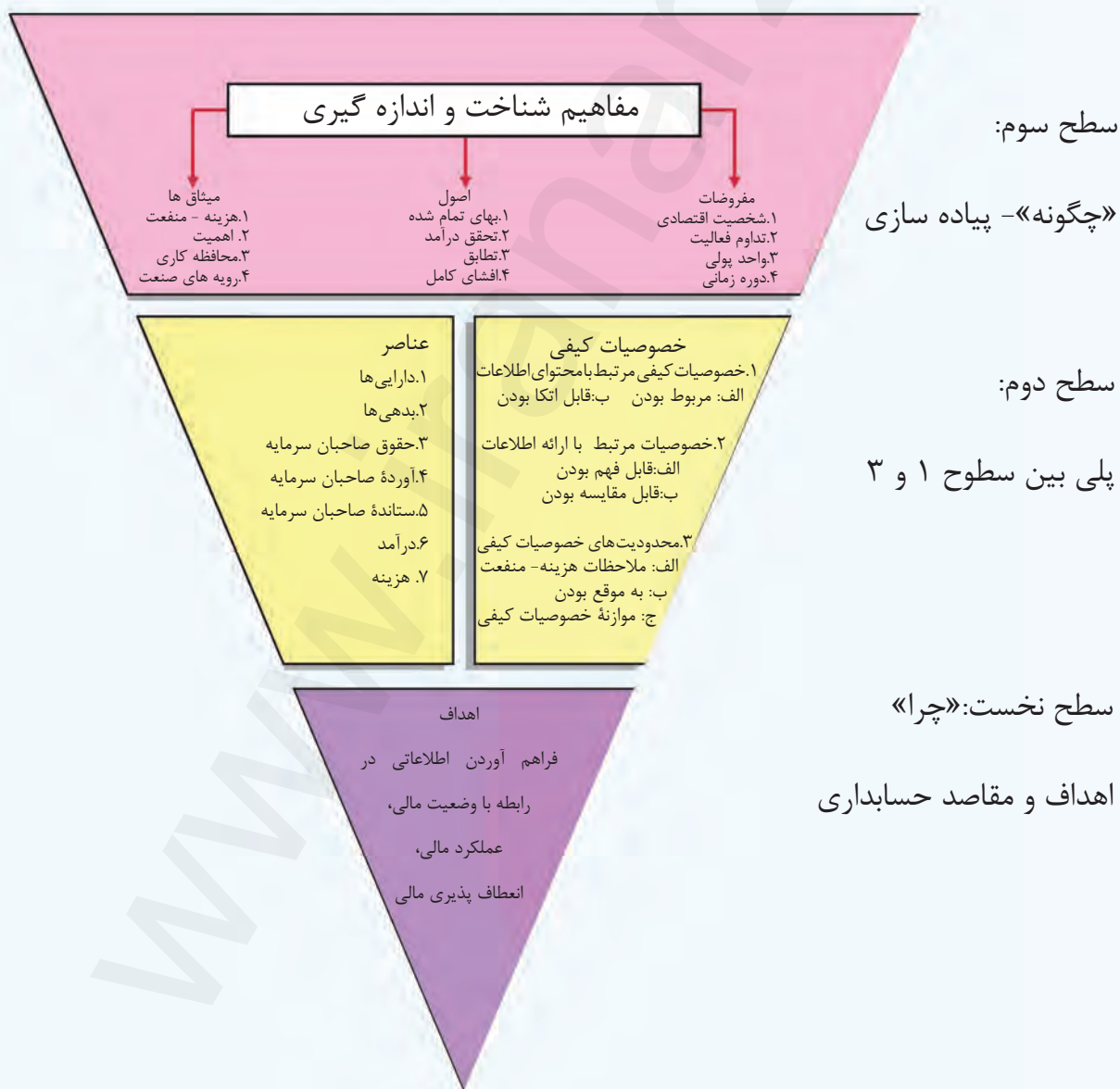
پیمانکاری، قبل از تکمیل فرایند کسب سود و هم‌زمان با پیشرفت کار، درآمد شناسایی می‌شود که این خود استثنایی بر اصول حسابداری محسوب می‌شود.

خلاصه چارچوب مفهومی

تصویر ۱-۷، چارچوب مفهومی بحث شده در این فصل را نشان می‌دهد. این تصویر مشابه تصویر ۱-۴ است. با این تفاوت که برای هر یک از سطوح، اطلاعاتی اضافی فراهم می‌آورد.

دیگر، اطلاعات حسابداری باید مقرون به صرفه باشد. به این معنی که هزینه تهیه اطلاعات حسابداری، بیش‌تر از منافع حاصل از به‌کارگیری این اطلاعات نباشد.

خصوصیات صنعت- ویژگی‌ها و خصوصیات برخی از صنایع، روش‌ها و رویه‌های خاصی را می‌طلبد. در برخی از موارد ممکن است، ویژگی یک صنعت خاص، به‌کارگیری روشی را ایجاب نماید که این روش مطابق اصول پذیرفته‌شده حسابداری نباشد. مثلاً در شرکت‌های



۱ اصل بهای تمام شده بیان می‌کند:

- الف. دارایی‌ها باید در ابتدا به بهای تمام شده ثبت شوند و هنگام تغییر ارزش بازار دارایی‌ها، به ارزش بازار تعدیل شوند.
- ب. فعالیت‌های یک واحد تجاری باید از فعالیت‌های مالکان آن متمایز شود.
- ج. دارایی‌ها باید به بهای تمام شده ثبت شوند.
- د. تنها مبادلاتی را که می‌توان به پول بیان کرد در دفاتر حسابداری ثبت شوند.

۲ کدام یک از عبارات زیر در خصوص مفروضات بنیادین حسابداری صحیح است؟

- الف. فرض‌های بنیادین همان اصول حسابداری هستند.
- ب. فرض شخصیت اقتصادی بیان می‌کند که باید یک واحد خاص پاسخ‌گو، وجود داشته باشد.
- ج. فرض واحد پولی این امکان را برای حسابداری فراهم می‌سازد تا تفکر اخلاقی کارکنان را اندازه‌گیری کند.
- د. شرکت‌های تضامنی واحدهای اقتصادی نیستند.

۳ کدام یک از عبارات زیر صحیح نیست؟

- الف. صورت جریان وجوه نقد، اطلاعات مربوط به جریان‌های نقدی ورودی و خروجی شرکت را خلاصه می‌کند.
- ب. ترازنامه، دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه شرکت در یک تاریخ معین را گزارش می‌کند.
- ج. صورت سود و زیان، درآمدها، هزینه‌ها تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه و سود یا زیان خالص یک دوره زمانی معین را ارائه می‌کند.
- د. صورت حقوق صاحبان سرمایه، تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه در یک دوره معین را گزارش می‌کند.

۴ صورت مالی که دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه را گزارش می‌کند، نام دارد.

- الف. صورت سود و زیان
- ب. صورت حقوق صاحبان سرمایه
- ج. ترازنامه
- د. صورت جریان وجوه نقد

۵ فرض دوره زمانی بیان می‌کند:

- الف. درآمد باید در آن دوره حسابداری که تحقق یافته است، شناسایی شود.
- ب. هزینه‌ها را باید با درآمدها انطباق داد.
- ج. عمر اقتصادی یک واحد تجاری را می‌توان به دوره‌های زمانی تصنعی تقسیم کرد.
- د. سال مالی باید با سال تقویمی یکسان باشد.

۶ فرض دوره زمانی بیان می کند:

- الف. شرکت‌ها برای تهیه صورت‌های مالی باید تا انتهای سال تقویمی صبر کنند.
- ب. شرکت‌ها از سال مالی برای گزارش اطلاعات مالی استفاده می کنند.
- ج. عمر اقتصادی یک واحد تجاری را می توان به دوره‌های زمانی تصنعی تقسیم کرد.
- د. شرکت‌ها اطلاعات را در دوره زمانی که رخ داده‌اند، ثبت می کنند.

۷ کدام یک از عبارات زیر در خصوص مبنای تعهدی حسابداری نادرست است:

- الف. رویدادهایی که صورت‌های مالی یک شرکت را تغییر می دهند باید در دوره‌ای که رویداد رخ داده است، ثبت شوند.
- ب. درآمد در دوره‌ای ثبت می شود که تحقق یافته است.
- ج. این مبنا بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری قرار دارد.
- د. درآمد تنها در دوره‌ای که وجه نقد دریافت شده است ثبت می شود.

سوالات

- ۱ چهار صورت مالی اساسی حسابداری کدام‌اند؟
- ۲ چه تفاوتی بین صورت‌های مالی و گزارشگری مالی وجود دارد؟
- ۳ چارچوب مفهومی چیست؟ چرا حسابداری به چارچوب مفهومی نیاز دارد؟
- ۴ اهداف اصلی گزارشگری مالی کدام است؟
- ۵ مفهوم خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری را توضیح دهید.
- ۶ به صورت خلاصه دو خصوصیت کیفی اصلی اطلاعات حسابداری را تشریح کنید.
- ۷ چه تفاوتی بین دو خصوصیت کیفی قابل مقایسه بودن و ثبات رویه وجود دارد؟
- ۸ بین هزینه و ستانده توسط صاحبان سرمایه چه تفاوتی وجود دارد؟
- ۹ بین درآمد و آورده توسط حقوق صاحبان سرمایه چه تفاوتی وجود دارد؟
- ۱۰ چارچوب حسابداری مالی مبتنی بر چهار فرض بنیادی است، این مفروضات را توضیح دهید.
- ۱۱ دو محدودیت اصلی ذاتی در ارائه اطلاعات مالی را بیان کنید.

ت ۱-۱ کدام یک از خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری به بهترین نحو در موارد زیر تشریح شده است؟
 الف. شرکت مروارید برای ارزش‌گذاری موجودی‌های خود از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) استفاده می‌کند.
 ب. آقای صیادی از ابتدای تأسیس شرکت خود از روش خط‌مستقیم برای مستهلک کردن ماشین‌آلات و تجهیزات استفاده کرده است.
 ج. شرکت ارغوان بلافاصله پس از پایان سال مالی صورت‌های مالی خود را منتشر می‌کند.

ت ۱-۲ تعیین کنید هریک از اقلام زیر در کدام یک از عناصر صورت‌های مالی گزارش می‌شوند؟
 الف. فروش
 ب. سرمایه‌گذاری مجدد
 ج. موجودی کالا
 د. استهلاک انباشته

ت ۱-۳ کدام یک از مفروضات بنیادی حسابداری به بهترین نحو در موارد زیر تشریح شده‌اند؟
 الف. برای اهداف گزارشگری مالی، فعالیت‌های اقتصادی شرکت قربانی به دوره‌های ۱۲ ماهه تقسیم شده است.
 ب. شرکت خرمی مبالغ اقلام مندرج در صورت‌های مالی خود را بابت اثرات تورم تعدیل نکرده است.
 ج. شرکت احدی، دارایی‌های خود را در ترازنامه به دو گروه جاری و غیر جاری طبقه کرده است.
 د. برای مقاصد گزارشگری مالی، فعالیت‌های اقتصادی شرکت رازی با واحدهای تابعه، تلفیق شده است.

ت ۱-۴ کدام یک از اصول اساسی حسابداری به بهترین نحو در موارد زیر تشریح شده است؟
 الف. شرکت اعظمی در زمانی که یک درآمد تحقق یافته باشد (و نه زمانی که وجه مربوط به این درآمد دریافت شده است) آن را در صورت مالی خود شناسایی می‌کند.
 ب. شرکت سینایی دعوی حقوقی علیه خود را در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا کرده است.
 ج. با آن‌که ارزش جاری زمین فروشگاه ساحل افزایش یافته است، این زمین در ترازنامه فروشگاه به بهای تحصیل شده گزارش شده است.

ت ۱-۵ در هریک از موارد زیر کدام محدودیت حسابداری تشریح شده است؟
 الف. شرکت سپیدار موجودی محصولات کشاورزی خود را به ارزش منصفانه گزارش کرده است.
 ب. شرکت مختاری سود احتمالی ناشی از یک دعوی حقوقی به مبلغ ۶۵۰ میلیون ریال را شناسایی نکرده است.
 ج. شرکت ارجمندی تنها اطلاعاتی را در صورت‌های مالی خود ارائه می‌کند که منافع حاصل از این اطلاعات بیش از هزینه‌های تهیه آن باشد.

ت ۱-۶ در هریک از موارد زیر کدام یک از مفروضات، اصول یا محدودیت‌های حسابداری به کار رفته است؟

- الف. استفاده از اقل بهای تمام‌شده خالص ارزش فروش برای ارزش‌یابی موجودی مواد و کالا.
- ب. در ترازنامه برخی دارایی‌های کم‌ارزش و مشابه، در غالب یک رقم گزارش شده است.
- ج. بهای تمام‌شده یک دارایی استهلاک‌پذیر در طی عمر مفید برآوردی آن دارایی، تخصیص داده شده است.

ت ۷-۱ تعیین کنید که هریک از اقلام زیر باید به عنوان هزینه گزارش شود یا به عنوان دارایی گزارش شود؟

- الف. پرداخت ۱۵ میلیون ریال بابت عوارض خرید یک قطعه زمین جهت احداث ساختمان کارخانه.
- ب. پرداخت ۲۱ میلیون ریال بابت آسفالت محوطه کارگاه.
- ج. خرید یک دستگاه برش چوب به مبلغ ۳۵ میلیون ریال.
- د. پرداخت اجاره بهای شش ماه آینده ساختمان اداری در ابتدای تیرماه.
- ه. پرداخت ۸ میلیون ریال بابت حقوق اردیبهشت ماه راننده خودروی حمل محصولات به بازار.

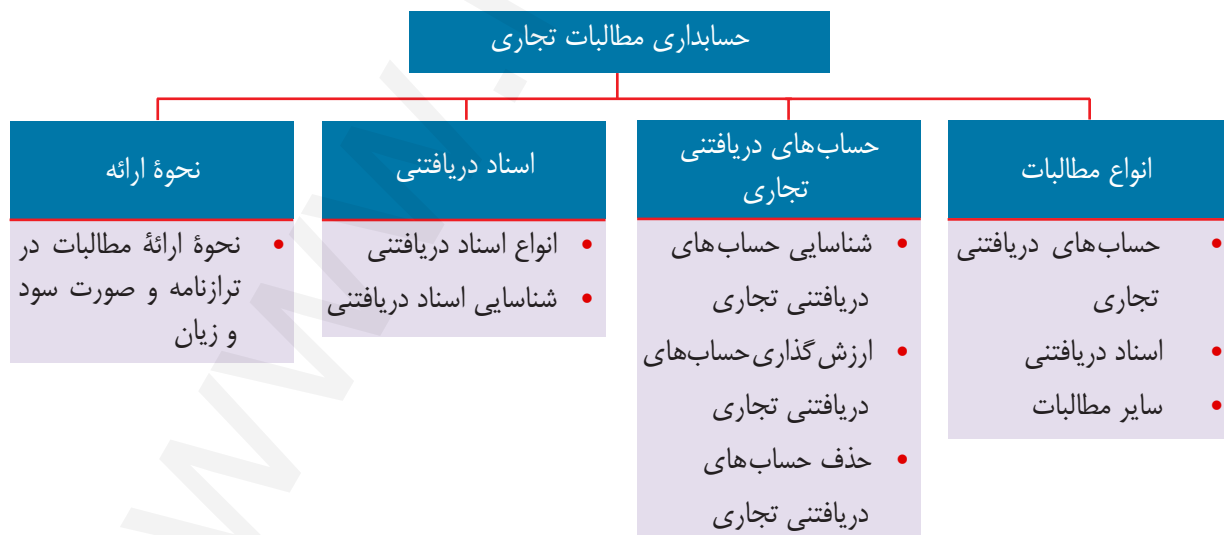
www.iranahol.com

اهداف مطالعه: هنرجویان پس از مطالعه این فصل باید بتوانند:

- ۱ انواع مختلف مطالبات را تعیین کنید.
- ۲ چگونگی شناسایی حساب‌های دریافتی را توضیح دهید.
- ۳ روش حذف مستقیم حساب‌های دریافتی را توضیح دهید.
- ۴ روش ذخیره‌گیری برای مطالبات مشکوک‌الوصول را بیان کنید.
- ۵ دو مبنای محاسبه مطالبات مشکوک‌الوصول را توضیح دهید.
- ۶ حسابداری اسناد دریافتی را توضیح دهید.
- ۷ نحوه‌ارائه مطالبات را در صورت‌های مالی توضیح دهید.

مروری بر فصل

مطالبات یکی از مهم‌ترین دارایی‌های بسیاری از شرکت‌ها است. از آن‌جا که بخش عمده‌ای از فروش شرکت‌ها و فروشگاه‌ها به صورت نسیه است، مطالبات تجاری برای شرکت‌های بازرگانی و تولیدی اهمیت ویژه‌ای دارد. از این رو، شرکت‌ها به مطالبات خود و مدیریت دقیق آن اهمیت بسیاری می‌دهند. در این فصل هنرجویان فرا خواهند گرفت، در زمان فروش نسیه محصولات، وصول مطالبات مربوط به فروش‌های نسیه و سوخت حساب‌های غیر قابل وصول، چه آر تیکل‌هایی در دفاتر حسابداری ثبت کنند. ساختار و محتوای فصل به صورت زیر است:



آن‌ها یک سند بدهی رسمی (برای مثال، چک یا سفته) در تأیید بدهی از مشتریان دریافت شده است. به طور معمول، یک سند دریافتی تجاری برای دوره زمانی ۶۰ تا ۹۰ روز یا مدت زمان طولانی‌تر است و بدهکار را به پرداخت سود تضمین شده ملزم می‌کند. واژه تجاری که همراه با حساب‌ها و اسناد دریافتی به کار می‌رود، به این معنی است که این مطالبات بابت فروش کالا یا خدمات به مشتریان ایجاد شده است. **سایر مطالبات**، دربرگیرنده مطالبات غیر تجاری است. برای مثال، سود تضمین شده دریافتی، وام‌های اعطا شده به کارکنان شرکت، مساعده کارکنان و مالیات بر درآمد دریافتی به عنوان سایر مطالبات، طبقه‌بندی می‌شوند. مطالبات غیر تجاری معمولاً از عملیات تجاری ایجاد نمی‌شوند. بنابراین، شرکت‌ها آن‌ها را در ترازنامه مجزا از مطالبات تجاری طبقه‌بندی می‌کنند.

هدف مطالعه ۱
انواع مختلف مطالبات را تعیین کنید.

واژه **مطالبات** به مبالغ طلب از اشخاص و شرکت‌ها اشاره دارد. **طلب**، ادعایی است که انتظار می‌رود به صورت وجه نقد وصول شود. مطالبات اغلب در سرفصل‌های (۱) **حساب‌های دریافتی تجاری**، (۲) **اسناد دریافتی تجاری** و (۳) **سایر مطالبات (مطالبات غیر تجاری)** طبقه‌بندی می‌شوند.

حساب‌های دریافتی تجاری، مبلغ بدهی مشتریان به شرکت است و در قبال آن سند تأیید بدهی دریافت نشده است. این مطالبات از طریق فروش نسبه کالا و خدمات ایجاد می‌شوند. شرکت‌ها و فروشگاه‌ها معمولاً انتظار دارند، حساب‌های دریافتی تجاری خود را ظرف ۳۰ تا ۶۰ روز وصول کنند. حساب‌های دریافتی تجاری، مهم‌ترین نوع مطالبات شرکت‌ها است. **اسناد دریافتی تجاری**، مطالباتی است که در قبال

حساب‌های دریافتی تجاری

است. هنگامی که فروش نسبه انجام می‌شود، یک حساب دریافتی ایجاد می‌شود. برای مثال، فرض کنید **شرکت خزر** در تاریخ ۱ مهر ۱۳۹۰ مبلغ ۱۰ میلیون ریال کالا را به صورت نسبه به **شرکت ارس** می‌فروشد. برای ثبت این رویداد، آرتیکل زیر در دفاتر شرکت خزر ثبت می‌شود و حساب دریافتی تجاری از شرکت ارس شناسایی می‌شود.

هدف مطالعه ۲
چگونگی شناسایی حساب‌های دریافتی را توضیح دهید.

در خصوص حساب‌های دریافتی تجاری با دو موضوع حسابداری، مواجه هستیم:

- ۱ شناسایی حساب‌های دریافتی تجاری؛
- ۲ ارزش‌گذاری حساب‌های دریافتی تجاری.

شناسایی حساب‌های دریافتی تجاری
شناسایی حساب‌های دریافتی تجاری تقریباً ساده

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱ مهر	حساب‌های دریافتی تجاری فروش (ثبت فروش نسبه به شرکت ارس)	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰

برخی اوقات، شرکت‌ها و فروشگاه‌ها برای تشویق مشتریان به پرداخت هرچه زودتر بدهی‌های خود، فروش‌های نسبه را به همراه **شرط‌های تشویقی** انجام می‌دهند، مبنی بر این که در صورت پرداخت وجه کالای خریداری شده ظرف مدت زمان معینی، مشتریان از تخفیف ویژه‌ای برخوردار خواهند شد. برای مثال، شرکت خزر برای تشویق **شرکت ارس** به پرداخت سریع‌تر وجه کالای خریداری شده، اعلام می‌کند در صورتی که شرکت ارس بدهی خود را ظرف مدت ۱۰ روز پرداخت کند از ۲ درصد **تخفیف نقدی خرید** برخوردار خواهد شد.

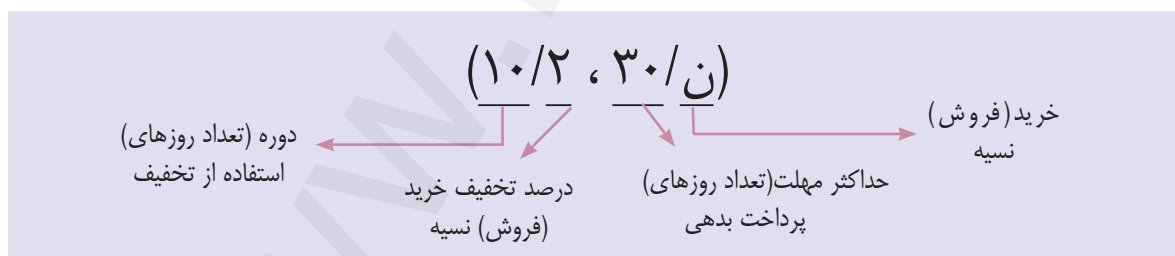
بنابراین، اگر شرکت ارس طی ۱۰ روز (از تاریخ ۲ مهر تا ۱۱ مهر) بدهی خود را پرداخت کند، از ۲ درصد تخفیف معادل ۲۰۰,۰۰۰ ریال ($10,000,000 \times 2\%$) برخوردار خواهد شد.

برخی اوقات، شرکت‌ها و فروشگاه‌ها برای تشویق مشتریان به پرداخت هرچه زودتر بدهی‌های خود، فروش‌های نسبه را به همراه **شرط‌های تشویقی** انجام می‌دهند، مبنی بر این که در صورت پرداخت وجه کالای خریداری شده ظرف مدت زمان معینی، مشتریان از تخفیف ویژه‌ای برخوردار خواهند شد. برای مثال، شرکت خزر برای تشویق **شرکت ارس** به پرداخت سریع‌تر وجه کالای خریداری شده، اعلام می‌کند در صورتی که شرکت ارس بدهی خود را ظرف مدت ۱۰ روز پرداخت کند از ۲ درصد **تخفیف نقدی خرید** برخوردار خواهد شد.

بنابراین، اگر شرکت ارس طی ۱۰ روز (از تاریخ ۲ مهر تا ۱۱ مهر) بدهی خود را پرداخت کند، از ۲ درصد تخفیف معادل ۲۰۰,۰۰۰ ریال ($10,000,000 \times 2\%$) برخوردار خواهد شد.

برخی اوقات، شرکت‌ها و فروشگاه‌ها برای تشویق مشتریان به پرداخت هرچه زودتر بدهی‌های خود، فروش‌های نسبه را به همراه **شرط‌های تشویقی** انجام می‌دهند، مبنی بر این که در صورت پرداخت وجه کالای خریداری شده ظرف مدت زمان معینی، مشتریان از تخفیف ویژه‌ای برخوردار خواهند شد. برای مثال، شرکت خزر برای تشویق **شرکت ارس** به پرداخت سریع‌تر وجه کالای خریداری شده، اعلام می‌کند در صورتی که شرکت ارس بدهی خود را ظرف مدت ۱۰ روز پرداخت کند از ۲ درصد **تخفیف نقدی خرید** برخوردار خواهد شد.

بنابراین، اگر شرکت ارس طی ۱۰ روز (از تاریخ ۲ مهر تا ۱۱ مهر) بدهی خود را پرداخت کند، از ۲ درصد تخفیف معادل ۲۰۰,۰۰۰ ریال ($10,000,000 \times 2\%$) برخوردار خواهد شد.



در نظر گرفتن تخفیف ثبت می‌کنند. بنابراین، در مثال بالا، شرکت خزر در تاریخ ۱ مهر، حساب‌های دریافتی خود را به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال شناسایی می‌کند. در صورتی که خریدار از تخفیف استفاده کند و بدهی را در دوره تخفیف تسویه کند، مبلغ تخفیف

و به این صورت خوانده می‌شود: نسبه ۳۰ روزه، ۲ درصد تخفیف در صورت پرداخت ظرف ۱۰ روز. معمولاً شروط تخفیف و مهلت پرداخت بدهی، بر ثبت حساب‌های دریافتی در دفاتر تأثیری ندارد و شرکت‌ها حساب دریافتی را در زمان ایجاد، بدون

در حساب تخفیفات نقدی فروش ثبت می‌شود. برای مثال، در صورتی که شرکت ارس در تاریخ ۵ مهر، مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده را به دلیل معیوب بودن، برگشت دهد و در تاریخ ۱۱ مهر، بدهی خود را تسویه کند، شرکت خزر آرتیکل‌های زیر را به ترتیب در دفتر خود ثبت می‌کند.

۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات حساب‌های دریافتی - شرکت ارس (ثبت برگشت قسمتی از کالای فروش)	۵ مهر
-----------	-----------	---	-------

۹,۰۰۰,۰۰۰	۸,۸۲۰,۰۰۰* ۱۸۰,۰۰۰**	وجه نقد و بانک تخفیفات نقدی فروش حساب‌های دریافتی (ثبت وصول حساب‌های دریافتی تجاری شرکت ارس)	۱۱ مهر
-----------	-------------------------	---	--------

$۱۰,۰۰۰,۰۰۰ - (۱,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۸۰,۰۰۰) = ۸,۸۲۰,۰۰۰ *$
 $[(۱۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰,۰۰۰) \times ۲\%] = ۱۸۰,۰۰۰ **$

اگر مشتریان ظرف مهلت مقرر بدهی خود را پرداخت نکنند، معمولاً مشمول پرداخت جریمه خواهند شد. برای مثال، اگر شرکت ارس ظرف مهلت ۳۰ روزه، بدهی خود را تسویه نکند، به ازای هر ماه، مشمول ۱/۵ درصد جریمه خواهد شد. با فرض این که شرکت ارس تا تاریخ ۱ آبان بدهی خود را پرداخت نکند، شرکت خزر در تاریخ ۲ آبان آرتیکل‌های زیر را در دفاتر خود ثبت خواهد کرد.

۱۳۵,۰۰۰	۱۳۵,۰۰۰*	سایر حساب‌های پرداختی - شرکت ارس درآمد سود تضمین شده (ثبت سود تضمین شده مطالبات تجاری)	۲ آبان
---------	----------	--	--------

$۹,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱/۵\% = ۱۳۵,۰۰۰ *$

در اغلب موارد، مبلغ جریمه تأخیر پرداخت بدهی به اندازه‌ای است که مشتریان را وادار می‌کند بدهی خود را در مهلت مقرر پرداخت کنند.

ارزش گذاری حساب‌های دریافتی تجاری

پس از آن که شرکت‌ها مطالبات خود را در دفاتر ثبت کردند، پرسش بعدی آن است که این مطالبات در صورت‌های مالی چگونه گزارش شوند. شرکت‌ها، حساب‌های دریافتی را در ترازنامه، تحت سرفصل دارایی‌ها گزارش می‌کنند. اما از آن‌جا که برخی اوقات، وصول بخشی از مطالبات امکان‌پذیر نیست، تعیین مبلغی که باید در ترازنامه به عنوان ارزش حساب‌های دریافتی گزارش شود، دشوار است. مطالباتی که وصول آن‌ها قطعاً امکان‌پذیر نیست، مطالبات غیر قابل وصول نامیده می‌شوند. همچنین، مطالباتی که در مورد وصول آن‌ها ابهام و تردید اساسی وجود دارد، مطالبات مشکوک‌الوصول نامیده می‌شوند.

شرکت پیش از آن که فروش نسبی (اعتباری) انجام دهد، وضعیت اعتباری مشتری را بررسی می‌کند و اعتبار مشتری، طبق خط‌مشی‌های فروش نسبی، تعیین می‌شود. با تمام این اقدامات پیش‌گیرانه، برخی از حساب‌های دریافتی تجاری، غیر قابل وصول خواهند شد. برای مثال، ممکن است یکی از مشتریان به دلیل وقوع شرایط اقتصادی نامطلوب، قادر به پرداخت بدهی‌های خود نباشد. به صورت مشابه، ممکن است یکی از مشتریان شرکت به سبب از دست دادن شغل خود،

نتواند بدهی را بپردازد. در زمان فروش نسبی، پیش‌بینی وقوع این پیشامدها برای شرکت فروشنده، امکان‌پذیر نیست. شرکت‌ها، این زیان‌ها را در بدهکار حساب هزینه مطالبات غیر قابل وصول (مطالبات سوخت شده) ثبت می‌کنند. وقوع این زیان‌ها، عادی است و در تمامی فعالیت‌های تجاری، امکان رخ دادن آن وجود دارد. در حسابداری از دو روش برای حساب‌های غیر قابل وصول استفاده می‌شود: (۱) روش حذف مستقیم و (۲) روش ذخیره‌گیری.

روش حذف مستقیم حساب‌های دریافتی سوخت شده

شده

هدف مطالعه ۳

بر اساس روش حذف

روش حذف مستقیم حساب‌های

دریافتی را توضیح دهید.

مستقیم، زمانی که شرکت به

این نتیجه می‌رسد، وصول

یک حساب دریافتی امکان‌پذیر نیست، حساب هزینه مطالبات سوخت شده را معادل مبلغ آن حساب دریافتی، بدهکار و حساب‌های دریافتی را بستانکار می‌کند. برای مثال، فرض کنید **فروشگاه کیمیا** در تاریخ ۱۲ اسفند ۱۳۹۰، مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال مانده طلب خود از **آقای سعیدی** را به عنوان مطالبات سوخت شده از دفاتر خود حذف می‌کند. ثبت این رویداد به صورت زیر است:

۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	هزینه مطالبات سوخت شده	۱۲ اسفند
		حساب‌های دریافتی	
		(ثبت سوخت مطالبات از آقای سعیدی)	

طلب وصول می‌شود. وصول مطالبات سوخت شده را **بازیافت مطالبات** می‌نامند. به منظور ثبت بازیافت مطالبات سوخت شده، معمولاً از دو آرتیکل استفاده

بازیافت مطالبات سوخت شده. برخی مواقع، پس از آن که حساب دریافتی از یک مشتری، غیر قابل وصول تشخیص داده شد و از حساب‌ها حذف گردید، این

با استفاده از یک آرتیکل معکوس، اثر سوخت مطالبات را از دفاتر حذف می کند و مطالبات قابل وصول را شناسایی می کند. سپس با استفاده از آرتیکل دیگری وصول مطالبات را ثبت می کند. ثبت بازیافت مطالبات به صورت زیر است:

می شود: (۱) آرتیکل شناسایی مجدد مطالبات و (۲) آرتیکل وصول مطالبات. برای تشریح موضوع، فرض کنید، تمام یا بخشی از مطالبات سوخت شده از آقای سعیدی، پیش از پایان سال جاری (۲۹ اسفند ۱۳۹۰) مجدداً وصول شود (بازیافت شود)، شرکت کیمیا ابتدا

۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	حساب های دریافتی هزینه مطالبات سوخت شده (ثبت شناسایی مجدد مطالبات)	۲۶ اسفند
---------	---------	--	----------

۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	وجوه نقد حساب های دریافتی (ثبت وصول مطالبات از آقای سعیدی)	۲۶ اسفند
---------	---------	--	----------

خواهد شد. درآمد بازیافت مطالبات سوخت شده در بخش سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی صورت سود و زیان گزارش می شود. برای مثال، اگر طلب سوخت شده شرکت کیمیا از آقای سعیدی در ۱۸ اردیبهشت ۱۳۹۱، بازیافت شود، وصول این مطالبات سوخت شده به صورت زیر ثبت می شود:

از آنجاکه هزینه مطالبات مشکوک الوصول در پایان دوره مالی بسته می شود و به دوره های مالی بعد انتقال نمی یابد، چنانچه مطالبات سوخت شده در دوره های مالی بعدی بازیافت شود، در آرتیکل نخست، به جای بستنکار کردن حساب هزینه مطالبات سوخت شده، حساب درآمد بازیافت مطالبات سوخت شده بستنکار

۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	حساب های دریافتی درآمد بازیافت مطالبات سوخت شده (ثبت شناسایی مجدد مطالبات)	۱۸ اردیبهشت
---------	---------	--	-------------

۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	وجوه نقد حساب های دریافتی (ثبت وصول مطالبات از آقای سعیدی)	۱۸ اردیبهشت
---------	---------	--	-------------

باعث می شود، عملکرد و وضعیت مالی مؤسسه، بسیار مطلوب به نظر رسد.

در طی سال ۱۳۹۱، نزدیک به ۴۰ درصد مشتریان شرکت رایان، بدهی خود را پرداخت نکرده اند. در نتیجه، ترازنامه و صورت سود و زیان سال ۱۳۹۱ این شرکت، وضعیت مالی و عملکرد را بسیار نامطلوب گزارش خواهد کرد. حال آن که، زیان ناشی از مطالبات سوخت شده ی سال ۱۳۹۱، مربوط به درآمد شناسایی شده در سال ۱۳۹۰ است. بنابراین، روش حذف مستقیم، صورت های مالی هر دو سال را گمراه کننده کرده است. تصویر ۱-۲ تأثیر این رویدادها را بر صورت های مالی، در صورتی که از روش حذف مستقیم استفاده شود، نشان می دهد.

در روش حذف مستقیم، هزینه مطالبات سوخت شده، تنها زیان واقعی ناشی از مطالبات غیر قابل وصول را نشان می دهد. اگر چه این روش ساده است، اما از سودمندی صورت سود و زیان و ترازنامه می کاهد. برای تشریح موضوع، فرض کنید در سال ۱۳۹۰، مرکز خدمات کامپیوتری رایان برای افزایش فروش خود تصمیم می گیرد، بدون دریافت تضمین های مناسب و پیش دریافت کافی، تعداد ۱,۰۰۰ رایانه شخصی را به قیمت هر دستگاه ۸ میلیون ریال به فروش رساند. این اقدام سبب می شود، حساب های درآمد فروش و حساب های دریافتی تجاری این مؤسسه ۸ میلیارد ریال (۸,۰۰۰,۰۰۰×۱,۰۰۰) افزایش یابد. شناسایی این مبالغ در صورت سود و زیان و ترازنامه سال ۱۳۹۰



تصویر ۱-۲ تأثیرات روش حذف مستقیم

استفاده از این روش باعث می شود، مبلغ حساب های دریافتی در ترازنامه، بیش از مبلغی باشد که شرکت می تواند واقعاً از بدهکاران خود وصول کند (تخطی از میثاق محافظه کاری و اصل افشا). در چنین وضعیتی گفته می شود، مبلغ حساب های دریافتی در ترازنامه بیش تر از واقع است. یعنی، ارزش حقیقی حساب های دریافتی از مبلغ نشان داده شده در ترازنامه کمتر است.

در اغلب موارد، استفاده از روش حذف مستقیم باعث می شود، شرکت هزینه مطالبات سوخت شده را در دوره ای متفاوت از دوره شناسایی درآمد فروش مربوط به آن ثبت کند (تخطی از اصل تطابق). به عبارت دیگر، در صورت سود و زیان دوره، برای انطباق هزینه مطالبات سوخت شده با درآمد فروش مربوط به آن، تلاشی صورت نمی گیرد. هم چنین،

هم‌چنین، هزینه مطالبات سوخت‌شده در صورت سود و زیان بیش از واقع است. یعنی، هزینه واقعی مطالباتی که در آینده سوخت خواهد شد، بیش از مبلغی است که در صورت سود و زیان به عنوان هزینه گزارش می‌شود. در نتیجه، به استثنای اولین سال فعالیت یک شرکت و مواقعی که زیان مطالبات سوخت‌شده بی‌اهمیت است، استفاده از روش حذف مستقیم برای اهداف گزارشگری مالی غیرقابل قبول است.

روش ذخیره‌گیری برای مطالبات مشکوک‌الوصول

هدف مطالعه ۴
روش ذخیره‌گیری برای مطالبات مشکوک‌الوصول را بیان کنید.

استفاده از روش ذخیره‌گیری مستلزم آن است که در پایان هر دوره مالی، مبلغی از حساب‌های دریافتی که وصول نخواهند شد، تخمین زده شود. روش ذخیره‌گیری در مقایسه با روش حذف مستقیم، به شکل مطلوب‌تری اصل تطابق را در صورت سود و زیان رعایت می‌کند. هم‌چنین، این روش سبب می‌شود حساب‌های دریافتی در ترازنامه به خالص ارزش بازایفتمنی نقدی گزارش شوند. **خالص ارزش بازایفتمنی نقدی**، خالص مبلغی است که شرکت انتظار دارد به صورت نقدی بابت مطالبات خود دریافت کند. بنابراین، خالص ارزش بازایفتمنی نقدی، مبلغ مطالبات مشکوک‌الوصول را در بر نمی‌گیرد. در نتیجه استفاده از روش ذخیره‌گیری، مانده حساب‌های دریافتی در ترازنامه به اندازه حساب‌های دریافتی مشکوک‌الوصول، کاهش داده می‌شود.

اصول پذیرفته‌شده حسابداری، استفاده از

روش ذخیره‌گیری را در زمانی که مبلغ مطالبات مشکوک‌الوصول بااهمیت است، الزامی کرده است. این روش سه ویژگی اساسی دارد:

- ۱ شرکت‌ها، حساب‌های دریافتی غیرقابل وصول خود را تخمین می‌زنند و این هزینه برآورد شده را با درآمد فروش همان دوره انطباق می‌دهند.
- ۲ شرکت‌ها، مبلغ حساب‌های دریافتی غیرقابل وصول برآورد شده را در بدهکار حساب هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول و در بستانکار حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول (به عنوان یک حساب کاهنده دارایی) ثبت می‌کنند. این آرتیکل تعدیلی، در پایان دوره مالی ثبت می‌شود.
- ۳ هنگامی که شرکت، طلبی سوخت‌شده را از دفاتر خود حذف می‌کند، حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول را بدهکار و حساب‌های دریافتی را بستانکار می‌کند.

ثبت حساب‌های دریافتی غیر قابل وصول برآوردی.
برای تشریح روش ذخیره‌گیری، فرض کنید **فروشگاه مبلان حمیدی** در طی سال ۱۳۹۰، مبلغ ۱۲۰ میلیون ریال فروش نسبی انجام داده است که در پایان اسفندماه، مبلغ ۲۰ میلیون ریال آن وصول نشده است. آقای حمیدی برآورد کرده است که ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال این فروش‌ها غیرقابل وصول خواهد بود. آرتیکل تعدیلی برای ثبت مبلغ برآوردی حساب‌های دریافتی غیرقابل وصول به صورت زیر است:

۱,۲۰۰,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰	هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول	۲۹ اسفند
		ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	
		(ثبت مبلغ مطالبات مشکوک‌الوصول)	

به این دلیل از یک حساب کاهنده استفاده می‌کنند که نمی‌دانند کدام مشتری بدهی خود را پرداخت نخواهد کرد. همان‌گونه که در تصویر ۲-۲ مشاهده می‌شود، مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در بخش دارایی‌های جاری ترازنامه، از مانده حساب‌های دریافتی کسر خواهد شد.

مبلغ ۱۸,۸۰۰,۰۰۰ ریال نشان‌دهنده خالص ارزش بازایفنی نقدی حساب‌های دریافتی در تاریخ ترازنامه است. ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول یک حساب دائمی است و بنابراین در پایان سال بسته نمی‌شود.

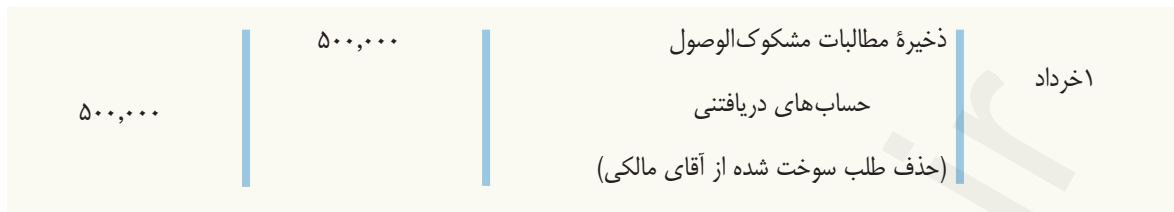
هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول، در صورت سود و زیان به عنوان یک هزینه عملیاتی (معمولاً به عنوان هزینه‌های عمومی و اداری) گزارش می‌شود. بنابراین، هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول در مقابل درآمدهای سال ۱۳۹۰، قرار خواهد گرفت. یعنی، هزینه در همان سالی شناسایی می‌شود که درآمد فروش شناسایی شده است. ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، مبلغ طلب برآورد شده از مشتریان را نشان می‌دهد که شرکت انتظار دارد در آینده قابل وصول نباشد. شرکت‌ها به جای آن که مستقیماً حساب‌های دریافتی را بستانکار کنند،

فروشگاه مبلمان حمیدی ترازنامه (ناقص) ۲۹ اسفند ۱۳۹۰	
	دارایی‌های جاری
۱۴,۸۰۰,۰۰۰	وجه نقد و بانک
	حساب‌های دریافتی تجاری
۲۰,۰۰۰,۰۰۰	
۱۸,۸۰۰,۰۰۰	کسر می‌شود: ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول (۱,۲۰۰,۰۰۰)
۳۱,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۲,۵۰۰,۰۰۰	پیش‌پرداخت هزینه‌ها
۶۷,۱۰۰,۰۰۰	کل دارایی‌های جاری

تصویر ۲-۲ نحوه ارائه ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول

به نظر رسد، باید این مطالبات را از دفاتر خود حذف کند. برای تشریح حذف یک حساب دریافتی از دفاتر فرض کنید، آقای حمیدی در ۱ خرداد ۱۳۹۱ به این نتیجه رسیده است که مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال طلب از آقای مالکی غیرقابل وصول است. آرتیکل حذف این حساب دریافتی سوخت‌شده به صورت زیر است:

ثبت حذف مطالبات سوخت شده. شرکت‌ها از روش‌های مختلفی مانند: ارسال صورت‌حساب، اعلامیه‌های بستانکاری و اقدامات قانونی، برای وصول مطالبات گذشته خود استفاده می‌کنند. زمانی که شرکت حتی پس از به‌کارگیری تمام روش‌های بالا، از وصول مطالبات خود، ناتوان باشد و وصول مطالبات، غیرممکن



است. زیرا، شرکت پیش از این و در زمان ثبت تعدیلی، سوخت مطالبات را پیش‌بینی نموده و هزینه مرتبط با آن را شناسایی کرده است. آرتیکل سوخت مطالبات، منجر به کاهش هر دو حساب‌های ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و حساب‌های دریافتی خواهد شد. پس از انتقال این آرتیکل، حساب‌های دفتر کل به صورت زیر خواهد بود.

هنگامی که مطالباتی سوخت شده و از دفاتر حذف می‌شود، هزینه مطالبات سوخت شده شناسایی نمی‌شود. بر اساس روش ذخیره‌گیری، شرکت‌ها مطالبات سوخت شده را به بدهکار حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول (و نه هزینه مطالبات سوخت شده) منظور می‌کنند. در این روش ثبت مطالبات سوخت شده، به بدهکار هزینه مطالبات سوخت شده، نادرست

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول		حساب‌های دریافتی تجاری	
مانده ۱ فروردین ۱,۲۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰ خرداد ۱	مانده ۱ فروردین ۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰ خرداد ۱
مانده ۱ خرداد ۷۰۰,۰۰۰		مانده ۱ خرداد ۱۹,۵۰۰,۰۰۰	

تصویر ۲-۳ مانده حساب‌های دفتر کل پس از حذف مطالبات

مشکوک الوصول را به یک اندازه کاهش می‌دهد، خالص ارزش بازیافتی نقدی حساب‌های دریافتی در ترازنامه تغییر نخواهد کرد.

حذف مطالبات سوخت شده، تنها ترازنامه را تحت تأثیر قرار می‌دهد و تأثیری بر حساب‌های صورت سود و زیان ندارد. از آن‌جاکه حذف مطالبات سوخت شده هر دوی حساب‌های دریافتی و ذخیره مطالبات

پس از حذف مطالبات	پیش از حذف مطالبات	حساب‌های دریافتی تجاری ذخیره مطالبات مشکوک الوصول خالص ارزش بازیافتی نقدی
۱۹,۵۰۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰,۰۰۰	
۷۰۰,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰	
<u>۱۸,۸۰۰,۰۰۰</u>	<u>۱۸,۸۰۰,۰۰۰</u>	

تصویر ۲-۴ مقایسه خالص ارزش بازیافتی نقدی

طلب سوخت شده، در دفاتر خود، دو آرتیکل ثبت می‌کنند: (۱) شناسایی مجدد مطالبات و (۲) آرتیکل وصول مطالبات. فرض کنید که در مثال قبلی، آقای مالکی در تاریخ

باز یافت مطالبات سوخت شده. برخی مواقع، پس از آن‌که حساب دریافتی از یک مشتری، غیرقابل وصول تشخیص داده شد و از حساب‌ها حذف گردید، این طلب وصول می‌شود. شرکت‌ها، برای بازیافت یک

۱ مهر، ۵۰۰,۰۰۰ ریال بدهی خود را به آقای حمیدی بپردازد. آقای حمیدی در تاریخ ۱ خرداد این حساب را سوخت شده تلقی و از دفاتر خود حذف کرده بود. ثبت بازیافت مطالبات به صورت زیر است:

۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول (ثبت شناسایی طلب از آقای مالکی)	۱ مهر
---------	---------	---	-------

۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی (ثبت وصول مطالبات از آقای مالکی)	۱ مهر
---------	---------	--	-------

معین طلب از آقای مالکی باید وصول مطالبات از این مشتری را نشان دهد.

مشابه با روش حذف مستقیم، اگر مطالبات سوخت شده در دوره‌های مالی بعدی، بازیافت شود، به جای بستنکار کردن حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در آرتیکل نخست، حساب درآمد بازیافت مطالبات سوخت شده، بستنکار خواهد شد. برای مثال، فرض کنید طلب از آقای مالکی که در تاریخ ۱ خرداد ۱۳۹۱، سوخت شده بود، در تاریخ ۱۵ فروردین ۱۳۹۲، بازیافت شود. این رویداد به صورت زیر در دفاتر شرکت آقای حمیدی ثبت می‌شود:

توجه داشته باشید، که همانند حذف مطالبات سوخت شده، بازیافت مطالبات سوخت شده، تنها حساب‌های ترازنامه ای را تحت تأثیر قرار می‌دهد. اثر نهایی دو آرتیکل بالا، بدهکار شدن حساب وجوه نقد و بستنکار شدن حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال است.

در آرتیکل اول، هر دوی حساب‌های دریافتی و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به دو دلیل افزایش می‌یابد: (۱) شرکت در تشخیص سوخت مطالبات مرتکب اشتباه شده است. (۲) برای اهداف تعیین اعتبار مشتریان، دفتر کل حساب‌های دریافتی تجاری و دفتر

۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی درآمد بازیافت مطالبات سوخت شده (ثبت شناسایی طلب از آقای مالکی)	۱۵ فروردین
---------	---------	---	------------

۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی (ثبت وصول مطالبات از آقای مالکی)	۱۵ فروردین
---------	---------	--	------------

هدف مطالعه ۵

دو مبنای محاسبه مطالبات مشکوک الوصول را توضیح دهید.

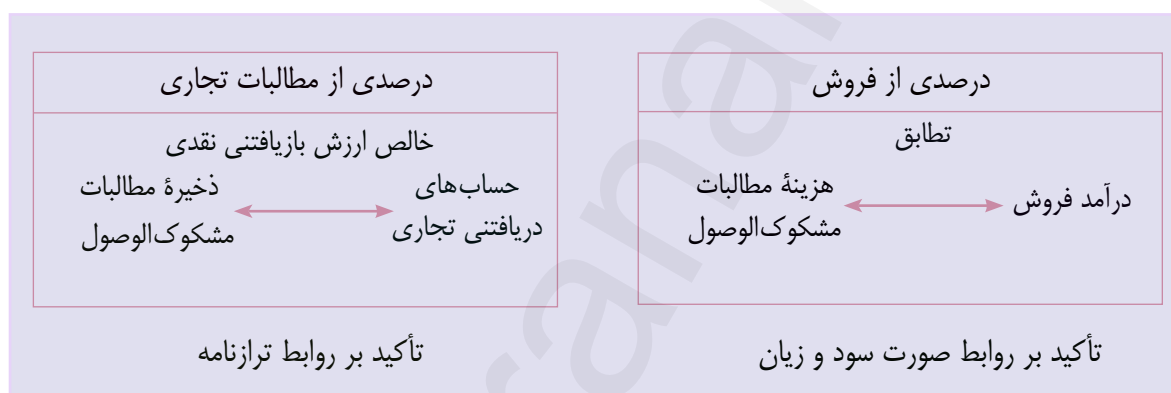
مبناهای مورد استفاده برای

روش ذخیره‌گیری.

پیش از این برای ساده بودن موضوع، فرض

شده بود که از مبلغ مطالبات مشکوک الوصول آگاهی داریم. در دنیای واقعی، شرکت‌ها هنگام استفاده از روش ذخیره‌گیری باید مطالبات مشکوک الوصول را برآورد کنند. برای تعیین مبلغ مطالباتی که احتمالاً در آینده سوخت خواهد شد، از دو مبنا استفاده می‌شود: (۱) درصدی از فروش‌ها و (۲) درصدی از حساب‌های دریافتی.

از نظر اصول پذیرفته‌شده حسابداری، هر دو مبنا قابل قبول‌اند و مدیریت باید از میان این دو، یکی را انتخاب کند. انتخاب مدیریت به این موضوع بستگی دارد که اندازه‌گیری دقیق‌تر هزینه‌ها در صورت سود و زیان مهم‌تر است یا نمایش دقیق‌تر خالص ارزش بازداشتی حساب‌های دریافتی در ترازنامه. در واقع، انتخاب مدیریت به اهمیت نسبی صورت سود و زیان یا ترازنامه بستگی دارد. تصویر ۵-۲، این دو مبنای برآورد مطالبات مشکوک الوصول را مقایسه می‌کند.



تصویر ۵-۲ مقایسه دو مبنا برای آورد مطالبات مشکوک الوصول

تخمین می‌زند. این درصد، بر مبنای تجربیات گذشته و همچنین، خط مشی‌های اعطای اعتباری تعیین می‌شود.

شرکت این درصد را در کل فروش نسبی یا خالص فروش‌های نسبی سال جاری، ضرب می‌کند تا مبلغ هزینه مطالبات مشکوک الوصولی که باید در صورت سود و زیان نشان داده شود را محاسبه کند. برای مثال، فرض کنید شرکت **رهنورد** از مبنای درصدی از فروش برای برآورد هزینه مطالبات مشکوک الوصول استفاده می‌کند. شرکت به این نتیجه رسیده است که ۱ درصد خالص فروش‌های نسبی، غیرقابل وصول خواهد بود. اگر خالص فروش نسبی سال ۱۳۹۰، مبلغ ۸۰۰ میلیون

اگر از دریچه صورت سود و زیان به موضوع نگریسته شود، مبنای درصدی از فروش، تطابق هزینه‌ها و درآمدها را به نحو مطلوب‌تری انجام می‌دهد. مبنای درصدی از حساب‌های دریافتی برآورد بهتری از خالص ارزش بازداشتی فراهم می‌کند و از دیدگاه ترازنامه، این موضوع اهمیت بیش‌تری دارد. تحت هر دو مبنا، شرکت برای برآورد مطالبات مشکوک الوصول کنونی، از تجربیات گذشته خود در مورد مطالبات سوخت شده استفاده می‌کند.

درصدی از فروش. در مبنای درصدی از فروش،

مدیریت مبلغی از فروش‌های نسبی که احتمالاً وصول نخواهد شد را در قالب درصدی از فروش‌های نسبی

مطالبات مشکوک الوصول از طریق آرتیکل تعدیلی زیر در دفتر روزنامه ثبت می شود:

ریال باشد، هزینه برآوردی مطالبات مشکوک الوصول ۸ میلیون ریال (۱٪×۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال) خواهد شد. در پایان سال حسابداری، پس از محاسبه هزینه برآوردی

۸,۰۰۰,۰۰۰	۸,۰۰۰,۰۰۰	هزینه مطالبات مشکوک الوصول	۲۹ اسفند
		ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	
		(ثبت مطالبات مشکوک الوصول)	

پس از انتقال آرتیکل تعدیلی، با فرض مانده بستانکار کنونی ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به مبلغ ۱,۷۲۳,۰۰۰ ریال، حساب های دفتر کل **شرکت رهنورد** به صورت زیر خواهد بود:

پس از انتقال آرتیکل تعدیلی، با فرض مانده بستانکار کنونی ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به مبلغ

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول		هزینه مطالبات مشکوک الوصول	
۱ فروردین مانده	۱,۷۲۳,۰۰۰	۲۹ اسفند تعدیلات	۸,۰۰۰,۰۰۰
۲۹ اسفند	۸,۰۰۰,۰۰۰		
مانده	۹,۷۲۳,۰۰۰		

تصویر ۶-۲ حساب های دفتر کل

تهیه می کنند که در آن مانده طلب از مشتریان بر اساس مدت زمانی که از سررسید آن می گذرد، طبقه بندی شده است. از آن جا که تأکید بر زمان است، این تجزیه و تحلیل، **جدول سنی حساب های دریافتنی** نامیده می شود. پس از آن که شرکت، حساب های دریافتنی خود را بر اساس سن (تاریخ سررسید) مرتب و طبقه بندی کرد، بر اساس تجربیات گذشته، درصدی از مطالبات هر گروه که وصول نخواهد شد را تعیین می کند. سپس، درصد تعیین شده را در جمع حساب های دریافتنی هر گروه ضرب می کند. عدد به دست آمده، مبلغی از مطالبات هر گروه را که احتمالاً وصول نخواهد شد، نشان می دهد. جمع مبلغ برآوردی همه گروه ها، کل مطالبات مشکوک الوصول شرکت را نشان می دهد. نکته قابل توجه آن است که با افزایش سن حساب های دریافتنی، احتمال سوخت این مطالبات افزایش می یابد و بنابراین، درصد بزرگ تری از حساب های دریافتنی

مبنای درصدی از فروش برای تخمین مطالبات غیر قابل وصول، بر انطباق درآمدها و هزینه ها تأکید دارد. در نتیجه، هزینه مطالبات مشکوک الوصول با درآمد فروش رابطه مستقیمی دارد. بر اساس این مبنای، در زمان ثبت آرتیکل تعدیلی، مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول قبل از تعدیلات، نادیده گرفته می شود. با این وجود، مانده تعدیل شده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول باید باعث شود، خالص ارزش بازیاقتنی نقدی مطالبات تجاری با تقریب مناسبی به دست آید. در صورتی که مبلغ واقعی مطالبات سوخت شده، با مبلغ برآوردی، تفاوت عمده ای داشته باشد، شرکت باید درصد مورد استفاده برای تخمین مطالبات مشکوک الوصول را اصلاح کند. **درصدی از مطالبات.** در مبنای درصدی از مطالبات، مدیریت، مطالبات غیر قابل وصول را بر اساس مانده مطالبات تخمین می زند. شرکت ها یک جدول سنی

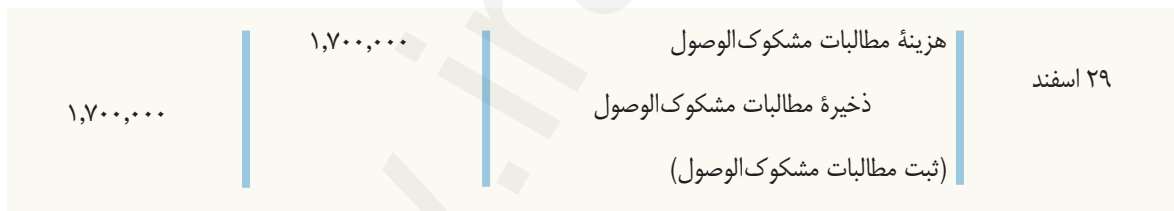
افزایش سن حساب‌های دریافتی، درصد حساب‌های مشکوک الوصول از ۲ درصد به ۴۰ درصد افزایش می‌یابد.

برای تخمین مطالبات مشکوک الوصول اعمال خواهد شد. تصویر ۷-۲ جدول سنی حساب‌های دریافتی شرکت میلاد را نمایش می‌دهد. توجه کنید که با

مطالبات مشکوک الوصول	درصد	مبلغ	گروه‌های حساب‌های دریافتی - بر اساس گذشت از تاریخ سررسید
۵۴۰,۰۰۰	۲٪	۲۷,۰۰۰,۰۰۰	(۱) سررسید نشده
۲۲۸,۰۰۰	۴٪	۵,۷۰۰,۰۰۰	(۲) ۱-۳۰ روز
۳۰۰,۰۰۰	۱۰٪	۳,۰۰۰,۰۰۰	(۳) ۳۱-۶۰ روز
۴۰۰,۰۰۰	۲۰٪	۲,۰۰۰,۰۰۰	(۴) ۶۱-۹۰ روز
۷۶۰,۰۰۰	۴۰٪	۱,۹۰۰,۰۰۰	(۵) بیش از ۹۰ روز
<u>۲,۲۲۸,۰۰۰</u>		<u>۳۹,۶۰۰,۰۰۰</u>	جمع

مورد نیاز حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و مانده فعلی این حساب است. برای مثال، اگر مانده تعدیل نشده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، ۵۲۸,۰۰۰ ریال بستانکار باشد، **شرکت میلاد** آرتیکل تعدیلی زیر را به مبلغ ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال (۵۲۸,۰۰۰ - ۲,۲۲۸,۰۰۰) در دفاتر خود ثبت می‌کند.

کل بدهی مشکوک الوصول شرکت میلاد (۲,۲۲۸,۰۰۰ ریال)، مبلغ طلبی از مشتریان را نشان می‌دهد که شرکت انتظار دارد در آینده وصول نخواهند شد. این مبلغ، مانده مورد نیاز برای حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در تاریخ ترازنامه را نشان می‌دهد. مبلغ آرتیکل مطالبات مشکوک الوصول، تفاوت بین مانده



پس از انتقال آرتیکل فوق به حساب‌های دفتر کل خواهیم داشت:

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول		هزینه مطالبات مشکوک الوصول	
مانده ۱ فروردین	۵۲۸,۰۰۰	تعدیلات ۲۹ اسفند	۱,۷۰۰,۰۰۰
تعدیلات ۲۹ اسفند	۱,۷۰۰,۰۰۰		
مانده ۲۹ اسفند	۲,۲۲۸,۰۰۰		

تصویر ۸-۲ حساب‌های مطالبات مشکوک الوصول پس از تعدیلات

که مطالبات سوخت شده در طی دوره بیش از مانده ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در ابتدای دوره

برخی اوقات، پیش از انجام تعدیلات، حساب مانده بدهکار دارد. این اتفاق زمانی رخ می‌دهد

ریال بدهکار باشد، برای آن که مانده این حساب، ۲,۲۲۸,۰۰۰ ریال بستانکار شود، مبلغ آرتیکل تعدیلی، ۲,۷۲۸,۰۰۰ ریال (۲,۲۲۸,۰۰۰ + ۵۰۰,۰۰۰) خواهد بود. تأثیر این آرتیکل تعدیلی در تصویر ۹-۲ نشان داده شده است:

باشد. شرکت در چنین حالتی در زمان ثبت آرتیکل تعدیلی، مانده بدهکار حساب را به مانده مورد نیاز ذخیره مطالبات مشکوک الوصول اضافه می نماید. برای مثال، اگر پیش از انجام تعدیلات، مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول شرکت میلاد، ۵۰۰,۰۰۰

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول		هزینه مطالبات مشکوک الوصول	
مانده پیش از تعدیلات	۲,۷۲۸,۰۰۰	تعدیلات ۲۹ اسفند	۲,۷۲۸,۰۰۰
	۵۰۰,۰۰۰		
مانده ۲۹ اسفند	۲,۲۲۸,۰۰۰		

تصویر ۹-۲ حساب های مطالبات مشکوک الوصول پس از تعدیلات

که تصویر ۷-۲ نشان داد، مانده مورد نیاز برای این حساب، ۲,۲۲۸,۰۰۰ ریال است. بنابراین، مانده قبل از تعدیلات ۷۲,۰۰۰ ریال (۲,۲۲۸,۰۰۰ - ۲,۳۰۰,۰۰۰) بیش تر از مانده مورد نیاز پس از تعدیلات است. در این حالت، مانده ذخیره مطالبات مشکوک الوصول باید کاهش یابد (بدهکار شود) و حساب درآمد بازیافت ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بستانکار می شود. این درآمد در بخش سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی صورت سود و زیان گزارش خواهد شد. آرتیکل زیر نحوه عمل فوق را برای شرکت میلاد نشان می دهد.

یکی از موارد استثنایی که ممکن است در تعدیلات پایان سال بابت مطالبات مشکوک الوصول رخ دهد آن است که مانده ذخیره مطالبات مشکوک الوصول قبل از تعدیلات، بیش تر از مانده مورد نیاز پس از تعدیلات باشد. این حالت (هرچند به ندرت) زمانی رخ می دهد که در طی دوره مالی، مطالبات کمتر از حد انتظار سوخت شود و در پایان دوره مالی نیز مانده حساب های دریافتی نسبت به دوره قبل، کاهش یابد. برای مثال، فرض کنید مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول شرکت میلاد، قبل از تعدیلات، ۲,۳۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار است. همان گونه

۲۹ اسفند	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	۷۲,۰۰۰	
	درآمد بازیافت ذخیره مطالبات (ثبت مطالبات مشکوک الوصول)		۷۲,۰۰۰

پس از انتقال آرتیکل فوق به حساب های دفتر کل خواهیم داشت:

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول		درآمد بازیافت ذخیره مطالبات	
۲۹ اسفند تعدیلات	۷۲,۰۰۰	تعدیلات ۲۹ اسفند	۷۲,۰۰۰
مانده پیش از تعدیلات	۲,۳۰۰,۰۰۰		
مانده ۲۹ اسفند	۲,۲۲۸,۰۰۰		

تصویر ۱۰-۲ حساب های مطالبات مشکوک الوصول پس از تعدیلات

معمولاً، مبنای درصدی از حساب‌های با تقریب بهتری در ترازنامه برآورد می‌کند. دریافتی، خالص ارزش بازیافتی نقدی را

مثال!

شرکت سفیر در پنجمین سال فعالیت خود است. در پایان سال حسابداری جاری، حساب‌های دفتر کل این شرکت مانده‌های زیر را نشان می‌دهد:

حساب‌های دریافتی تجاری	۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار
درآمد فروش	۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار
ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار

حساب‌های مشکوک‌الوصول بر مبنای ۱۰ درصد مطالبات تجاری برآورد می‌گردد. مطلوب است ارائه آرتیکل تعدیلی بابت ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.

پاسخ:

آرتیکل تعدیلی زیر باید در حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول اعمال شود تا مانده این حساب، مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال ($۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%$) بستانکار شود:

۲۹ اسفند	هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول	۵,۰۰۰,۰۰۰*	
	ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول		۵,۰۰۰,۰۰۰
	(ثبت مطالبات مشکوک‌الوصول)		

$$* ۲,۰۰۰,۰۰۰ + [(۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\%)]$$

اسناد دریافتی

هدف مطالعه ۶

حسابداری اسناد دریافتی را توضیح دهید.

اسناد بدهی هنگامی استفاده می‌شوند که (۱) افراد یا شرکت‌ها استقراض می‌کنند یا وام می‌گیرند، (۲) مبلغ معامله و مدت زمان تسویه، بیش از حد معینی است یا (۳) صادرکننده، قصد تسویه حساب‌های پرداختی را داشته باشد.

در یک سند بدهی، شخص متعهد به پرداخت وجه نقد، **صادرکننده** و فردی که پرداخت به او صورت می‌گیرد (دریافت‌کننده وجه نقد) **دریافت‌کننده** نامیده

در اغلب موارد، شرکت‌ها در قبال دریافت یک سند بدهی رسمی، اقدام به فروش نسبی

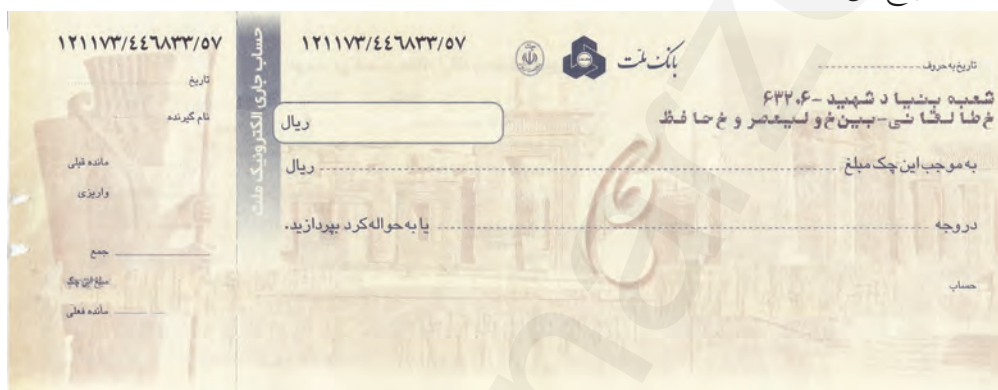
کالا می‌نمایند. یک **سند بدهی**، تعهد مکتوب صادرکننده برای پرداخت مبلغی مشخص وجه نقد در تاریخ معین یا عندالمطالبه به دارنده سند بدهی است. به پشوانه‌ی حقوق و حمایت قانونی، اسناد دریافتی در مقایسه با حساب‌های دریافتی، احتمال وصول بیش تری دارند.

می‌شود.

چک

طبق ماده ۳۱۰ قانون تجارت ایران، چک، نوشته‌ای است که به موجب آن صادرکننده وجوهی را که نزد محال علیه (بانک) دارد، کلاً یا بعضاً مسترد و به دیگری (دریافت کننده) واگذار می‌نماید. تصویر ۱۱-۲ نمونه‌ای از یک فقره چک را نشان می‌دهد.

سه نوع متداول سند بدهی در محیط تجاری ایران عبارت‌اند از: چک، سفته و برات. با توجه به این که استفاده از برات در فعالیت‌های تجاری چندان متداول نیست و به عبارتی کاربرد آن منسوخ شده است، در ادامه نحوه حسابداری دو سند بدهی دیگر، یعنی چک و سفته تشریح می‌شود.



تصویر ۱۱-۲ چک

دریافتنی شباهت زیادی دارد. برای تشریح حسابداری چک به عنوان یک سند دریافتنی، فرض کنید، فروشگاه صدری به خرید و فروش لوازم خانگی اشتغال دارد. فروش‌های تیرماه این فروشگاه به صورت زیر است:

با توجه به مزیت چک، به عنوان یک سند رسمی و قابلیت نقل و انتقال آن، استفاده از چک (به تاریخ روز یا مدت‌دار) در معاملات تجاری ایران، رواج یافته است. حسابداری مطالبات ناشی از معاملاتی که به دریافت چک می‌انجامد، با حسابداری حساب‌های

تاریخ	شرح
۱ تیر	فروش کالاهایی به ارزش فروش ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به آقای محمدی؛
۵ تیر	فروش ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال کالا به آقای سمیعی و دریافت یک فقره چک از ایشان به تاریخ ۲۸ تیر؛
۲۰ تیر	دریافت چکی به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به تاریخ سررسید ۲۵ تیر از آقای محمدی بابت تسویه بدهی ۱ تیر؛
۲۵ تیر	ارائه چک دریافتی از آقای محمدی به بانک و وصول آن در تاریخ ۲۶ تیر؛
۲۸ تیر	ارائه چک آقای سمیعی به بانک و واخواست آن به علت کسری موجودی آقای سمیعی در تاریخ ۲۹ تیر.

کنونی این اسناد است. بنابراین، در زمان دریافت چک بابت فروش کالا، حساب اسناد دریافتنی تجاری بدهکار و حساب فروش بستانکار می‌شود.

همان‌گونه که پیش از این بیان شد، حسابداری اسناد دریافتنی، بسیار مشابه حساب‌های دریافتنی است. تفاوت اصلی این دو، وجود مراحل اضافی در فرآیند حسابداری اسناد دریافتنی، برای نشان دادن وضعیت

۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی تجاری - آقای محمدی درآمد فروش (ثبت فروش نسبه به آقای محمدی)	۱ تیر
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	اسناد دریافتی تجاری - چک درآمد فروش (فروش نسبه در ازای دریافت چک)	۵ تیر

یکی از کارکردهای اصلی اسناد دریافتی، تسویه حساب‌های دریافتی است. در چنین وضعیتی حساب اسناد دریافتی بدهکار و حساب‌های دریافتی بستانکار می‌شود.

۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	اسناد دریافتی تجاری - چک حساب‌های دریافتی تجاری - آقای محمدی (تسویه حساب‌های دریافتی در ازای دریافت یک فقره چک)	۲۰ تیر
------------	------------	---	--------

هنگامی که اسناد دریافتی در سررسید با هدف وصول وجه آن به بانک ارائه می‌شوند، حسابداران به منظور کنترل بیش‌تر، تغییر وضعیت اسناد دریافتی را در دفاتر ثبت می‌کنند. به این ترتیب حساب اسناد دریافتی در جریان وصول، جایگزین حساب اسناد دریافتی خواهد شد. در صورتی که صادرکننده اسناد، در موعد مقرر به تعهد خود به طور کامل عمل کند، وجه مندرج در اسناد دریافتی وصول خواهد شد.

۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	اسناد دریافتی تجاری در جریان وصول اسناد دریافتی تجاری - چک (ارائه چک به بانک جهت وصول)	۲۵ تیر
------------	------------	--	--------

۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد و بانک اسناد دریافتی تجاری در جریان وصول (وصول وجه چک دریافتی از آقای محمدی)	۲۶ تیر
------------	------------	--	--------

در صورتی که صادرکننده اسناد دریافتی در موعد مقرر به تعهد خود عمل ننماید، اسناد دریافتی نکول (واخواست) می‌شود. نکول (واخواست) سند، عبارت است از عدم قبول بدهی یا پرداخت آن در سررسید توسط صادرکننده سند. از آنجاکه سند دریافتی نکول شده، فاقد اعتبار یک سند دریافتی است، لذا این اسناد از حساب اسناد دریافتی خارج شده و به حساب‌های دریافتی منتقل می‌شوند.

۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	اسناد دریافتنی تجاری در جریان وصول اسناد دریافتنی تجاری - چک (ارائه چک به بانک جهت وصول)	۲۸ تیر
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتنی تجاری - آقای سمیعی اسناد دریافتنی در جریان وصول (نکول چک دریافتی از آقای سمیعی)	۲۹ تیر

معینی و یا به حواله کرد آن شخص کارسازی (پرداخت) نماید. تصویر ۱۲-۲ نمونه‌ای از یک سفته را نشان می‌دهد. در سفته درج اطلاعاتی مانند تاریخ پرداخت (سررسید) که می‌تواند به تاریخ معین یا عندالمطالبه باشد، تاریخ صدور، مبلغ سفته، نام دریافت‌کننده وجه و امضا یا مهر صادر کننده ضروری است. هرچند در محیط تجاری ایران چک به عنوان رایج‌ترین سند بدهی مورد استفاده قرار می‌گیرد با این وجود، به دلیل ملاحظات قانونی، استفاده از سفته در مبادلات تجاری رجحان دارد.

فرآیند حسابداری اسناد دریافتنی نکول شده، مشابه حساب‌های دریافتنی است. هم‌چنین، با سایر موارد مربوط به سند دریافتنی چک، مشابه حسابداری حساب‌های دریافتنی برخورد خواهد شد.

سفته

یکی دیگر از اسناد بدهی مورد استفاده در ایران، سفته است. طبق ماده ۳۰۷ قانون تجارت ایران، سفته، سندی است که به موجب آن امضا کننده، تعهد می‌کند مبلغی را در موعد معین یا عندالمطالبه در وجه حامل یا شخص

۰۱۳۶۰۶۷
(سری/ل)

مبلغ _____
تاریخ _____
سر رسید _____
نام پست‌انکار _____
نام متعهد _____
محل اقامت _____
محل پرداخت _____

شماره خزانه داری کل	شماره	جای پرداخت	سر رسید
۰۱۳۶۰۶۷ (سری/ل)			

تاریخ صدور _____
(تاریخ صدور و سر رسید - روز - ماه - سال با تمام حروف نوشته شود)

مبلغ به عدد _____
اینجانب متعهد میشوم که در تاریخ _____
اینجانبان متعهد میشویم _____
به حواله کرد _____
مبلغ _____
(مبلغ با تمام حروف نوشته شود)

نام متعهد _____
محل اقامت _____
محل پرداخت _____



سفته هزار ریال

تصویر ۱۲-۲ سفته

عملیات حسابداری سفته خودداری می‌شود.

عملیات حسابداری سفته تا حدود بسیار زیادی مشابه چک است. بنابراین، از تشریح

هدف مطالعه ۲

نحوه ارائه مطالبات را در

صورت‌های مالی توضیح دهید.

مبلغ ناخالص، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول و خالص ارزش بازیافتنی نقدی مطالبات باید در متن صورت‌های مالی و یا در یادداشت‌های همراه گزارش شود. در صورت سود و زیان چند مرحله‌ای، شرکت‌ها هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول را به عنوان هزینه‌های عمومی و اداری، در بخش هزینه‌های عملیاتی گزارش می‌کنند. درآمد سود تضمین شده به عنوان سایر درآمدها و هزینه‌ها در بخش فعالیت‌های غیرعملیاتی گزارش می‌شود.

در ترازنامه باید حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری از سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی تفکیک شوند. علاوه بر آن، حساب‌ها و اسناد دریافتی کوتاه مدت، در بخش دارایی‌های جاری ترازنامه و پایین تر از سرمایه‌گذاری‌های جاری گزارش می‌شوند. علت آن است که سرمایه‌گذاری‌های جاری از نقدینگی بالاتری برخوردارند (به وجه نقد نزدیک‌ترند). علاوه بر

سوالات خودآزمایی

۱ معمولاً مطالبات به چه نحوی طبقه‌بندی می‌شوند:

الف. حساب‌های دریافتی، مطالبات شرکت و سایر مطالبات.

ب. حساب‌های دریافتی، اسناد دریافتی و مطالبات از کارکنان.

ج. حساب‌های دریافتی و مطالبات عمومی.

د. حساب‌های دریافتی، اسناد دریافتی و سایر مطالبات

۲ شرکت مولوی در تاریخ ۱۵ شهریور کالایی به ارزش ۱۰۰ میلیون ریال را با شرط (ن/۳۰، ۲/۱۰) به شرکت چالاکی فروخت. در تاریخ ۲۰ شهریور، شرکت چالاکی ۳۰ میلیون ریال از این کالاها را مرجوع کرد. در تاریخ ۲۴ شهریور، شرکت چالاکی بدهی خود را به شرکت مولوی پرداخت کرد. این پرداخت چند میلیون ریال بوده است؟

الف. ۷۰ ب. ۶۸ ج. ۶۸/۶ د. هیچ‌یک از این موارد

۳ کدام‌یک از رویکردهای زیر برای مطالبات مشکوک‌الوصول به بهترین نحو، روش ترازنامه‌ای را نشان می‌دهد؟

الف. مبنای درصدی از حساب‌های دریافتی

ب. روش حذف مستقیم

ج. مبنای درصدی از فروش

د. هر دو مورد الف و ب

۴ حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت حقانی پیش از تعدیلات، مانده ۵۰ میلیون ریال بستانکار را نشان

می دهد. بر مبنای بررسی مطالبات و جدول سنی حساب های دریافتنی، آقای حقانی پیش بینی می کند که ۶۰۰ میلیون ریال از مطالبات غیر قابل وصول است. هزینه مطالبات مشکوک الوصول این دوره چند میلیون ریال است؟

الف. ۵۰ ب. ۵۵۰ ج. ۶۰۰ د. ۶۵۰

۵ اگر در سؤال قبل، مانده ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، ۵۰ میلیون ریال بدهکار باشد، هزینه مطالبات مشکوک الوصول این دوره چند میلیون ریال است؟

الف. ۵۰ ب. ۵۵۰ ج. ۶۰۰ د. ۶۵۰

۶ فروش خالص ماه ۸ میلیارد ریال است و پیش بینی می شود ۱,۵٪ فروش خالص وصول نشود. شرکت از مبنای درصدی از فروش برای تخمین مطالبات مشکوک الوصول استفاده می کند. اگر ذخیره مطالبات مشکوک الوصول پیش از تعدیلات، ۱۵۰ میلیون ریال مانده بستانکار داشته باشد، مانده این حساب پس از تعدیلات چند میلیون ریال است؟

الف. ۱۵۰ ب. ۲۷۰ ج. ۲۳۰ د. ۳۱۰

۷ فروش خالص ماه ۷/۵ میلیارد ریال است و پیش بینی می شود ۳٪ فروش خالص وصول نشود. شرکت از مبنای درصدی از فروش برای تخمین مطالبات مشکوک الوصول استفاده می کند. اگر ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در ابتدای سال، ۱۸۰ میلیون ریال مانده بستانکار داشته باشد و طی سال ۳۰۰ میلیون ریال از مطالبات سوخت شده و از حساب ها حذف شده باشد، مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول پس از تعدیلات چند میلیون ریال است؟

الف. ۱۰۰/۵ ب. ۱۰۵ ج. ۲۲۵ د. ۴۰۵

۸ کدام یک از عبارات زیر در خصوص اسناد بدهی نادرست است؟

الف. شخص متعهد به پرداخت، صادرکننده نامیده می شود.

ب. شخصی که پرداخت به او صورت می گیرد، دریافت کننده نامیده می شود.

ج. سند بدهی جزء اوراق بهادار محسوب نمی شود.

د. معمولاً سند بدهی از مشتریان پرریسک دریافت می شود.

۹ حساب ها و اسناد دریافتنی تجاری در بخش دارایی های جاری ترانزنامه و به مبلغ گزارش می شوند.

الف. خالص ارزش بازیافتنی نقدی

ب. خالص ارزش دفتری

ج. اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

د. ارزش اسمی

- ۱ تفاوت بین حساب‌های دریافتنی تجاری و اسناد دریافتنی تجاری چیست؟
- ۲ انواع متداول مطالبات کدام است؟
- ۳ هر یک از عوامل زیر چگونه بر طبقه‌بندی مطالبات در ترازنامه تأثیر می‌گذارد: الف. شکل طلب، ب. منبع طلب و ج. دوره زمانی سررسید یا وصول طلب.
- ۴ روش حذف مستقیم مطالبات سوخت‌شده از کدام یک از اصول حسابداری تخطی می‌کند؟ توضیح دهید.
- ۵ ویژگی‌های اساسی روش ذخیره‌گیری برای مطالبات مشکوک‌الوصول چیست؟
- ۶ دو مبنای متفاوت برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول کدام است؟ به صورت مختصر آن‌ها را توضیح دهید.
- ۷ مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت ارج، ۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار است. هزینه برآوردی مطالبات مشکوک‌الوصول بر مبنای درصدی از فروش، ۴,۱۰۰,۰۰۰ ریال است. هم‌چنین، کل مطالبات مشکوک‌الوصول بر مبنای درصدی از حساب‌های دریافتنی، ۵,۸۰۰,۰۰۰ ریال است. بر مبنای هر یک از حالات فوق، آرتیکل تعدیلی را ارائه کنید.
- ۸ مطالبات سوخت‌شده در روش حذف مستقیم چگونه به حساب گرفته می‌شوند؟ معایب این روش چیست؟
- ۹ اسناد تجاری (اسناد بدهی) رایج در ایران را نام برده و دو مورد آن را تعریف کنید.

تمرین‌ها

- ت ۱-۲ در ادامه برخی معاملات منتخب شرکت طاهری ارائه شده است. این شرکت کالاهای خود را به صورت عمده و خرده‌فروشی توزیع می‌کند.
- ۱ آذر فروش کالا به صورت نسیه به شرکت خادمی به مبلغ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با شرط (۳۰/۱۰، ۲/۳۰)
 - ۳ شرکت خادمی ۵۰۰,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده را مرجوع کرده است.
 - ۹ حساب دریافتنی از شرکت خادمی وصول شد.
 - ۱۵ فروش ۴۰۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت خرده‌فروشی به صورت نسیه.
 - ۳۰ اعمال ۱/۵ درصد سود تضمین‌شده بابت کالای خرده‌فروشی شده به حساب مشتریان.
- خواسته
- رویدادهای مالی فوق را در دفتر روزنامه شرکت طاهری ثبت کنید.

ت ۲-۲ در ۶ فروردین، شرکت رضوی ۹,۰۰۰,۰۰۰ ریال کالا را با شرط (ن/۳۰، ۱۰/۲) به شرکت خسروی فروخت. در تاریخ ۱۶ فروردین شرکت خسروی بدهی خود را پرداخت کرد.

خواسته

آرتیکل‌های مربوط به فروش کالا به شرکت خسروی و وصول مطالبات را در دفتر روزنامه شرکت رضوی ثبت کنید.

ت ۲-۳ حساب‌های دفتر کل شرکت حیدری در پایان سال جاری، حساب‌های دریافتی را به مبلغ ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، فروش ۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و برگشت از فروش و تخفیفات را ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نشان می‌دهد.

خواسته‌ها

الف. اگر شرکت حیدری از روش حذف مستقیم برای مطالبات سوخت شده استفاده کند، با فرض این که ۱,۴۰۰,۰۰۰ ریال از مطالبات این شرکت سوخت شده است، آرتیکل مربوط به آن را در دفاتر وارد کنید.

ب. اگر حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول ۲,۱۰۰,۰۰۰ ریال مانده بستانکار داشته باشد، با فرض آن که مطالبات مشکوک‌الوصول، (۱) یک درصد فروش خالص یا (۲) ده درصد حساب‌های دریافتی باشد، آرتیکل‌های تعدیلی را ارائه کنید.

ج. اگر ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول ۲۰۰,۰۰۰ ریال مانده بدهکار داشته باشد، با فرض آن که مطالبات مشکوک‌الوصول (۱) ۰/۷۵٪ درصد فروش خالص یا (۲) ۶٪ حساب‌های دریافتی باشد، آرتیکل‌های تعدیلی را ارائه کنید.

ت ۲-۴ حساب‌های دریافتی شرکت برجیان در تاریخ ۳۱ خرداد، ۹۳,۱۰۰,۰۰۰ ریال است. تجزیه و تحلیل حساب‌های دریافتی اطلاعات زیر را نشان می‌دهد:

ماه فروش	مانده، ۳۱ خرداد
خرداد	۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
اردیبهشت	۱۷,۶۰۰,۰۰۰ ریال
فروردین	۸,۵۰۰,۰۰۰ ریال
پیش از فروردین	۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال

شرط فروش نسبه برای تمام موارد (ن/۳۰، ۱۰/۲) است. ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در پایان خردادماه قبل از انجام تعدیلات، ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال است. شرکت از مبنای درصدی از حساب‌های دریافتی برای برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول استفاده می‌کند. برآورد شرکت از مطالبات مشکوک‌الوصول به شرح زیر است:

سن حساب‌های دریافتی	درصد مطالبات مشکوک‌الوصول
۱-۳۰ روز	۲ درصد
۳۱-۶۰ روز	۵ درصد
۶۱-۹۰ روز	۳۰ درصد
بیش از ۹۰ روز	۵۰ درصد

خواسته‌ها

الف. کل مطالبات مشکوک‌الوصول را محاسبه کنید.

ب. آرتیکل تعدیلی پایان خردادماه مربوط به مطالبات مشکوک‌الوصول را ارائه کنید.

ت ۵-۲ در پایان اسفندماه ۱۳۸۹، شرکت برادران برآورد کرده است، ۲ درصد فروش خالص ۴۰۰ میلیون ریالی خود را وصول نخواهد کرد. شرکت این مبلغ را علاوه بر مانده ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول ثبت می‌کند. در تاریخ ۱۱ شهریور ۱۳۹۰، شرکت به این نتیجه رسید، ۱,۱۰۰,۰۰۰ ریال طلب از شرکت خرم غیرقابل وصول است و حساب مربوطه را از دفاتر خود حذف کرد. در آذرماه همان سال، شرکت خرم بدهی خود را پرداخت نمود.

خواسته

آرتیکل‌های مربوط به رویدادهای مالی فوق را در دفتر روزنامه شرکت برادران ثبت کنید.

ت ۶-۲ در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۹، مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت جیران پور ۱۵ میلیون ریال است. در طول سال ۱۳۹۰، شرکت حساب‌های دریافتنی به ارزش ۱۳ میلیون ریال را از دفاتر خود حذف کرد. چندی بعد، مبلغ ۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال از مطالبات سوخت شده وصول شد. در پایان اسفندماه، جدول سنی مطالبات نشان می‌دهد که مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول باید ۱۹ میلیون ریال باشد.

خواسته

آرتیکل‌های مربوط به رویدادهای مالی فوق را در دفتر روزنامه ثبت کنید.

ت ۷-۲ رویدادهای زیر مربوط به اسناد دریافتنی شرکت طوطیا در طی سال ۱۳۹۱ است:

- | | |
|----------|---|
| ۱ بهمن | استقراض ۱۵ میلیون ریال وجه نقد از شرکت سپیده در ازای صدور سفته‌ای یک‌ساله. |
| ۱۱ اسفند | فروش کالا به شرکت گرشاسبی و دریافت سفته‌ای ۹۰ روزه، به مبلغ ۶,۷۵۰,۰۰۰ ریال. |
| ۱۶ اسفند | دریافت سفته‌ای ۶ ماهه به مبلغ ۴ میلیون ریال مطالبات تجاری از شرکت بابکی. |

خواسته‌ها

الف. ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه؛

ب. ثبت وصول اسناد دریافتنی فوق در تاریخ سررسید.

ت ۸-۲ شرکت اردستان در تاریخ ۲ تیر ۱۳۹۰، در ازای دریافت سفته‌ای ۶ ماهه، ۷,۶۰۰,۰۰۰ ریال کالا به شرکت کرمان فروخت. در تاریخ سررسید، شرکت کرمان به تعهد خود عمل نکرده است.

خواسته‌ها

الف. آرتیکل دریافت سفته را در دفاتر شرکت اردستان ثبت کنید.

ب. آرتیکل نکول سفته را در دفاتر شرکت اردستان ثبت کنید (با فرض امکان وصول مطالبات در آینده).

ج. با فرض عدم امکان وصول مطالبات در آینده، آرتیکل نکول سفته را در دفاتر شرکت کرمان ثبت کنید.

ت ۹-۲ مانده حساب‌های دریافتی شرکت بخارست در ابتدای سال ۱۳۹۱، به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال است. در طی سال ۱۳۹۱ تنها مبادلات زیر بر حساب‌های دریافتی تأثیر گذاشته است: فروش نسبه، ۱ میلیارد ریال، وصول مطالبات به مبلغ ۹۰۰ میلیون ریال و سوخت مطالبات به مبلغ ۳۰ میلیون ریال.

خواسته‌ها

الف. مانده پایان سال حساب‌های دریافتی را محاسبه کنید.

ب. رویدادهای مالی مؤثر بر حساب‌های دریافتی در طی سال ۱۳۹۱ را در دفتر روزنامه ثبت کنید (با فرض روش حذف مستقیم مطالبات سوخت شده).

مسائل

م ۱-۲ در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، شرکت چاوشی اطلاعات زیر را در ترازنامه خود گزارش کرده است:

حساب‌های دریافتی	۹۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
کسر می‌شود: ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
در طول سال ۱۳۹۱ در رابطه با حساب‌های دریافتی، مبادلات زیر رخ داده اند:	
۱ فروش نسبه	۳,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۲ برگشت از فروش و تخفیفات	۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۳ وصول حساب‌های دریافتی	۲,۸۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۴ حذف مطالبات سوخت شده	۹۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۵ باز یافت مطالبات سوخت شده پیشین	۲۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال

خواسته‌ها

(الف) تهیه آرتیکل‌های دفتر روزنامه برای ثبت تمامی پنج مبادله فوق. فرض کنید، در خصوص وصول حساب‌های دریافتی، تخفیف نقدی اعطا نشده است.

(ب) مانده ابتدای دوره حساب‌های دریافتی و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول را به حساب‌های مربوطه منتقل کنید و مانده‌های پایان دوره این حساب‌ها را تعیین کنید.

(ج) با فرض این که مطالبات مشکوک‌الوصول برآورد شده برای سال ۱۳۹۱ بر اساس جدول سنی بدهکاران، ۱۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

م ۲-۲ اطلاعات مربوط به هر میزان برای سال ۱۳۹۱ در ادامه خلاصه شده است:

کل فروش‌های نسبه	۲,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
حساب‌های دریافتی تجاری در ۲۹ اسفند	۸۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال

خواسته‌ها

الف. اگر شرکت هرزمان از روش حذف مستقیم برای حسابداری مطالبات سوخت شده استفاده کند، چه مبلغی تحت عنوان هزینه مطالبات سوخت شده گزارش خواهد کرد.

ب. فرض کنید شرکت هرزمان ۲ درصد فروش نسیه خود را به عنوان هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول در نظر می‌گیرد. اگر مانده ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار باشد، حساب هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول چه مبلغی بدهکار می‌شود؟

ج. فرض کنید شرکت هرزمان هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول خود را بر مبنای ۶ درصد حساب‌های دریافتی برآورد می‌کند. اگر مانده ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول قبل از تعدیلات، ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار باشد، هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول، به چه مبلغی ثبت خواهد شد؟

د. فرض کنید در خواسته (ج)، مانده ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول قبل از انجام تعدیلات، ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار باشد، در این صورت هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول چه مبلغی خواهد بود؟
ه. ایرادات اصلی روش حذف مستقیم چیست؟

م ۲-۳ در ادامه جدول سنی حساب‌های دریافتی شرکت پدram آمده است:

گروه حساب‌های دریافتی	مبلغ	درصد	مطالبات مشکوک‌الوصول
(۱) سررسید نشده	۱۵۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۳٪	۴,۵۶۰,۰۰۰
(۲) ۳۰-۱ روز گذشته از سررسید	۳۲,۰۰۰,۰۰۰	۶٪	۱,۹۲۰,۰۰۰
(۳) ۳۱-۶۰ روز گذشته از سررسید	۲۶,۰۰۰,۰۰۰	۱۳٪	۳,۳۸۰,۰۰۰
(۴) ۶۱-۹۰ روز گذشته از سررسید	۳۵,۰۰۰,۰۰۰	۲۵٪	۸,۷۵۰,۰۰۰
(۵) بیش از ۹۰ روز گذشته از سررسید	۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰٪	۱۶,۰۰۰,۰۰۰
جمع	۲۸۵,۰۰۰,۰۰۰		۳۴,۶۱۰,۰۰۰

در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، مانده تعدیل نشده ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به مبلغ ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار بوده است.

خواسته‌ها

الف. آرتیکل‌های تعدیلی مربوط به مطالبات مشکوک‌الوصول را ثبت و به حساب‌های دفتر کل منتقل کنید.

ب. با فرض رویدادهای زیر، آرتیکل‌های تعدیلی مربوط به سال ۱۳۹۱ را در دفتر روزانه ثبت و به دفتر کل منتقل کنید.

۱ در ۳۱ خرداد ۱۳۹۱، ۱۰ میلیون ریال طلب از یک مشتری که در سال ۱۳۹۰ ایجاد شده بود، سوخت شده در نظر گرفته شد.

۲ در ۳۱ شهریور ۱۳۹۱، بابت مطالباتی که در تاریخ ۳۱ خرداد سوخت شده در نظر گرفته شده بود، چکی از مشتری دریافت شد. ج. با فرض این که مانده ذخیره مطالبات مشکوک الوصول پیش از تعدیلات ۸۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار است و جدول سنی حساب‌های دریافتنی، کل مطالبات مشکوک الوصول برآوردی را ۲۸,۶۰۰,۰۰۰ ریال نشان دهد، ثبت‌های دفتر روزنامه و انتقال آن به حساب‌های دفتر کل را ارائه کنید.

م ۴-۲ شرکت پارس از روش ذخیره‌گیری برای برآورد مطالبات مشکوک الوصول استفاده می‌کند. جدول سنی مطالبات این شرکت در پایان سال ارائه شده است:

گروه‌ها	مبلغ	درصد	مبلغ برآوردی مطالبات مشکوک الوصول
۳۰-۰ روز	۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱	
۶۰-۳۱ روز	۹۰,۰۰۰,۰۰۰	۴	
۹۰-۶۱ روز	۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۵	
۱۲۰-۹۱ روز	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۸	
بیش از ۱۲۰ روز	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۰	
جمع	۳۷۵,۰۰۰,۰۰۰		

خواسته‌ها

- الف. بر اساس اطلاعات بالا کل مطالبات مشکوک الوصول را محاسبه کنید.
- ب. با توجه به اطلاعات فوق آرتیکل تعدیلی مربوط به مطالبات مشکوک الوصول را در دفتر روزنامه ثبت کنید (مانده ذخیره مطالبات مشکوک الوصول پیش از تعدیلات، ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار است).
- ج. از حساب‌های دریافتنی فوق، مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال غیر قابل وصول است. آرتیکل حذف این مطالبات از دفاتر را ارائه کنید.
- د. با فرض این که ۵,۰۰۰,۰۰۰ مطالبات سوخت شده خواسته (ج) بازیافت شود، آرتیکل‌های تعدیلی بازیافت این مطالبات سوخت شده را ارائه کنید.
- ه. اگر شرکت پارس به جای استفاده از جدول سنی مطالبات، از نرخ ۳ درصد کل مطالبات برای برآورد مطالبات مشکوک الوصول استفاده کند، چه تغییری در پاسخ‌های شما به موارد (الف) تا (د) ایجاد می‌شود؟ مزیت استفاده از جدول سنی مطالبات در مقایسه با استفاده از یک نرخ کلی چیست؟

م ۵-۲ در ۲۹ اسفند ۱۳۸۹ تراز آزمایشی شرکت امجد مبالغ زیر را پیش از تعدیلات نشان می‌دهد.

بستانکار	بدهکار	
	۳۸۵,۰۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی تجاری
۲,۰۰۰,۰۰۰		ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول
۹۵۰,۰۰۰,۰۰۰		فروش

خواسته‌ها

- الف. بر اساس اطلاعات فوق شرکت امجد از چه روشی روش حذف مستقیم یا روش ذخیره‌گیری برای حسابداری مطالبات مشکوک‌الوصول سوخت شده، استفاده می‌کند؟ دلیل خود را بیان کنید.
- ب. با توجه به موارد زیر آرتیکل تعدیلی پایان سال مربوط به مطالبات مشکوک‌الوصول را ارائه کنید:
- ۱ جدول سنی مطالبات نشان می‌دهد که ۱۶,۷۵۰,۰۰۰ ریال از حساب‌های دریافتی سوخت شده است.
- ۲ شرکت از ۱ درصد فروش برای برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول استفاده می‌کند.
- ج. با فرض آن‌که مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار باشد، خواسته (ب) را مجدداً ارائه دهید.
- د. در طول ماه بعد (فروردین ۱۳۹۰)، ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال مطالبات تجاری سوخت شده است. آرتیکل حذف این مطالبات را در دفتر روزنامه ثبت کنید.
- ه. با فرض آن‌که شرکت امجد از روش حذف مستقیم استفاده کند، خواسته (ج) را مجدداً انجام دهید.
- و. ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول چه نوع حسابی است؟ این حساب چگونه حساب‌های دریافتی تجاری را در ترازنامه تحت تأثیر قرار می‌دهد؟

م ۶-۲ شرکت گیلان حساب‌های خود را در پایان هر ماه می‌بندد. برخی از مانده حساب‌ها در پایان تیرماه ارائه شده است.

اسناد دریافتی تجاری ۳۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال

اسناد دریافتی تجاری از اقلام زیر تشکیل شده است:

تاریخ	صادر کننده	ارزش اسمی	مدت زمان
۱۶ اردیبهشت	شرکت جیحون	۸,۰۰۰,۰۰۰	۶۰ روزه
۲۵ اردیبهشت	شرکت کارون	۹,۰۰۰,۰۰۰	۶۰ روزه
۳۱ تیر	شرکت جیران	۱۶,۰۰۰,۰۰۰	۶ ماهه

در طول مردادماه رویدادهای زیر رخ داده است:

۷ مرداد	فروش ۶,۹۰۰,۰۰۰ ریال به صورت نسیه به شرکت سیلان
۱۲	فروش نسیه به مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال با شرط (۱۰/۲، ن/۳۰).
۱۵	افزایش ۴۶۰,۰۰۰ ریال طلب از شرکت سیلان به سبب عدم پرداخت به موقع وجه کالا
۱۵	دریافت طلب از شرکت جیحون در موعد مقرر
۲۴	نکول سفته دریافتی شرکت کارون (انتظار می رود در آینده وجه آن قابل دریافت باشد)
۲۵	دریافت وجه فروش در تاریخ ۱۲ مرداد.

خواسته‌ها

الف. رویدادهای مردادماه را ثبت کنید.

ب. مانده ابتدای مردادماه حساب‌های دریافتی را تعیین کنید.

ج. نحوه ارائه مانده پایان مردادماه حساب‌های دریافتی را در ترازنامه نشان دهید.

م ۷-۲ در ابتدای فروردین ۱۳۹۱، شرکت سعادت ۱۳۹,۰۰۰,۰۰۰ ریال حساب‌های دریافتی تجاری ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال اسناد دریافتی تجاری و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به مبلغ ۱۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال در اختیار داشته است. اسناد دریافتی تجاری از شرکت طاهری دریافت شده است. این سفته، ۴ ماهه و در ابتدای فروردین ماه دریافت شده است. شرکت سعادت صورت‌های مالی را به صورت سالانه تهیه می‌کند. در طول سال رویدادهای زیر رخ داده است:

۵ فروردین	فروش ۲۰ میلیون ریال کالا به شرکت صیادی با شرط (ن/۱۵)؛
۲۰ فروردین	دریافت سفته سه ماهه به مبلغ ۲۰ میلیون ریال از شرکت صیادی؛
۱۸ اردیبهشت	فروش ۸ میلیون ریال کالا به شرکت گرامی و دریافت سفته‌ای ۶ ماهه؛
۲۰ خرداد	وصول سفته دریافتی از شرکت صیادی؛
۳۰ خرداد	وصول سفته دریافتی از شرکت طاهری در موعد مقرر؛
۲۵ مرداد	دریافت سفته‌ای سه ماهه به مبلغ ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال از شرکت جلیلی بابت تسویه حساب دفتری؛
۱۸ آبان	وصول وجه کامل سفته دریافتی از شرکت گرامی در موعد مقرر؛
۲۵ آبان	سفته دریافتی از شرکت جلیلی نکول شد احتمال وصول این وجه در آینده وجود دارد؛
۱ آذر	فروش ۱۲ میلیون ریال کالا به شرکت احمدی و دریافت سفته‌ای شش ماهه.

خواسته

رویدادهای فوق را در دفتر روزنامه شرکت سعادت ثبت کنید.

www.iranarze.ir

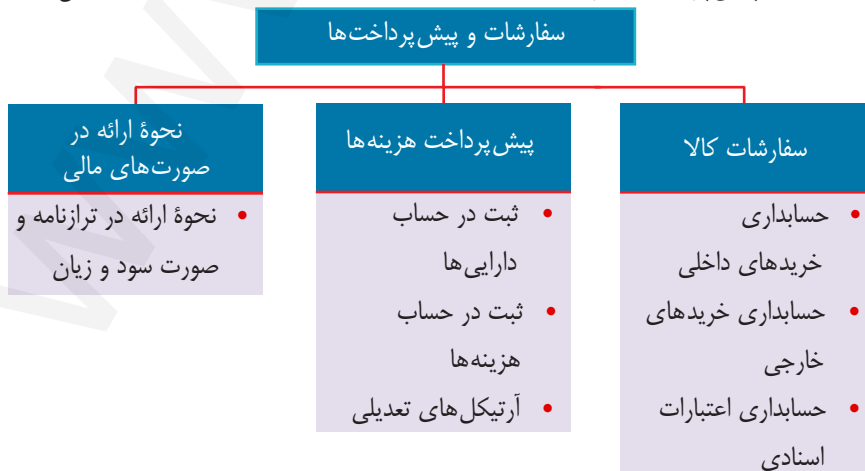
سفارشات و پیش پرداخت‌ها

هنر جویان پس از مطالعه این فصل باید بتواند:

- ۱ مراحل خرید داخلی را تشریح کنید.
- ۲ حسابداری خریدهای داخلی را بیان کنید.
- ۳ انواع پرداخت در خریدهای خارجی را توضیح دهید.
- ۴ اعتبارات اسنادی را بیان و انواع آن را تشریح کنید.
- ۵ فرایند حسابداری اعتبارات اسنادی را بیان کنید.
- ۶ مفهوم پیش پرداخت هزینه را بیان کنید.
- ۷ نحوه تعدیل پیش پرداخت‌ها در پایان دوره مالی را توضیح دهید.
- ۸ نحوه ارائه سفارشات و پیش پرداخت‌ها را در صورت‌های مالی بیان کنید.

مروری بر فصل

امروزه، بخش بزرگی از دارایی‌های جاری بسیاری از شرکت‌های بازرگانی و تولیدی را سفارشات کالا و پیش پرداخت‌های هزینه تشکیل می‌دهد. گسترش مبادلات تجاری و انجام معاملات بین‌المللی به اندازه‌ای است که سیستم بانکی کشورها به عنوان یک واسطه تسهیل‌کننده معاملات، حضور یافته و به شکل قابل توجهی ریسک مربوط به خرید و فروش کالا را کاهش می‌دهند. حضور سیستم بانکی در معاملات بین‌المللی و طراحی سیستم‌های ویژه‌ای مانند اعتبارات اسنادی به عنوان مکانیزمی قابل اعتماد در مبادلات خارجی، سبب شده است که موضوعات پیچیده و حساسی پیش روی حسابداران قرار گیرد. در این فصل ابتدا، مراحل خریدهای داخلی کالا بیان می‌شود و ضمن تشریح آن مراحل، نحوه حسابداری مربوط به سفارش کالا و کالای در راه، توضیح داده خواهد شد. پس از آن، روش‌های خرید خارجی، با تمرکز بر حسابداری اعتبارات اسنادی بیان می‌شود. در بخش نهایی فصل، حسابداری پیش پرداخت هزینه‌ها توصیف خواهد شد. ساختار و محتوای فصل به شرح زیر است:



هدف مطالعه ۱

مراحل خرید داخلی را تشریح نمایید. از عمده‌ترین فعالیت‌های

شرکت‌های بازرگانی و تولیدی به شمار می‌رود. اهمیت این فعالیت‌ها، به اندازه‌ای است که در بسیاری از شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی، دایره ویژه‌ای با عنوان **دایره خرید** (دایره تدارکات) مسئولیت اجرای عملیات خرید کالا و خدمات مورد نیاز شرکت را بر عهده دارد. فعالیت‌های دایره خرید را می‌توان به دو گروه عمده، تقسیم کرد:

الف. خریدهای داخلی

ب. خریدهای خارجی

مراحل خرید داخلی

معمولاً، پیش از آن‌که دایره تدارکات به خرید کالا یا خدماتی اقدام نماید، مراحل زیر برای شناسایی نیاز به کالا یا خدمات و تأیید و تصویب خرید صورت می‌گیرد. این مراحل به صورت خلاصه عبارت است از:

- ۱ دریافت سفارش خرید کالا از مشتریان در قالب فرم سفارش فروش؛
- ۲ تأیید فرم سفارش فروش توسط مدیران فروش یا سایر مقامات مجاز شرکت؛
- ۳ ثبت فرم سفارش فروش در کاردکس انبار؛
- ۴ صدور حواله به نام مشتری در صورت داشتن موجودی انبار؛
- ۵ صدور فرم خرید کالا در صورت نداشتن موجودی انبار.

مراحل فوق کم و بیش در اغلب واحدهای بازرگانی انجام می‌گیرد. با این وجود، احتمال دارد برخی فرایندهای اضافی نیز در این رابطه وجود داشته باشد. برای مثال، ممکن است، در زمانی که مقادیر موجودی

کالا یا مدت زمان باقی‌مانده از یک قرارداد دریافت خدمات به سطح خاصی رسد، برای جلوگیری از توقف فعالیت شرکت و از دست دادن مشتریان (به دلیل نبود کالا یا خدمات مورد نیاز)، دایره انبار یا دایره خرید، موظف می‌شود به صدور درخواست خرید کالا یا خدمات مورد نظر اقدام نمایند. تصویر ۱-۳ نمونه‌ای از فرایند خرید کالا در یک شرکت را نمایش می‌دهد.

حسابداری خریدهای داخلی

هدف مطالعه ۲

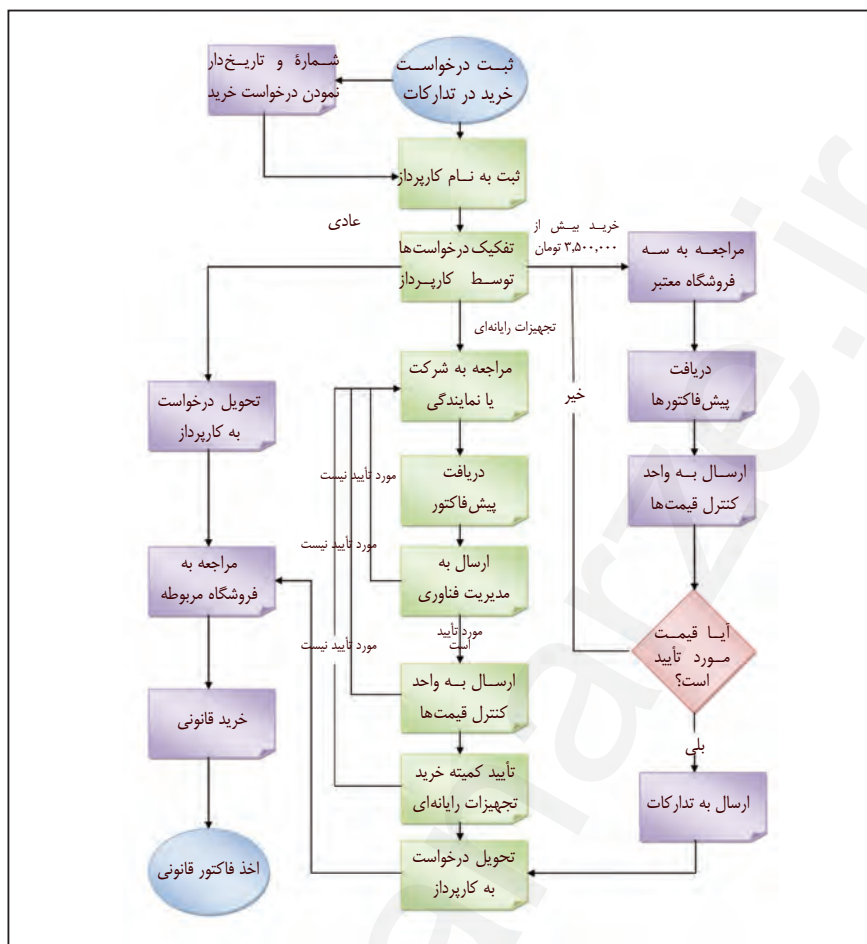
حسابداری خریدهای داخلی را تشریح نمایید.

در زمانی که کالا یا خدمات مورد نیاز با ویژگی‌ها، قیمت و کیفیت مورد نظر شرکت

در داخل کشور وجود داشته باشد، دایره تدارکات، کالا یا خدمات مورد نظر را از فروشندگان داخل کشور خریداری می‌نماید. از نقطه نظر حسابداری، اقداماتی که توسط دایره تدارکات برای انجام خرید داخلی صورت می‌گیرد در سه نقطه دارای اهمیت است:

- ۱ ارسال سفارش کالا برای فروشندگان
- ۲ انتقال مالکیت کالا به شرکت
- ۳ دریافت کالا توسط انبار

اهمیت تمامی این مراحل سفارش کالا، به ایجاد تعهد برای واحد تجاری و هم‌چنین انتقال مالکیت کالا از فروشنده به خریدار باز می‌گردد. به عنوان یک اصل کلی، در هر مرحله از ارسال سفارش و خرید کالا که تعهدی برای شرکت به وجود آید و یا مالکیت کالا از فروشنده به شرکت انتقال یابد، دفاتر حسابداری باید ایجاد تعهد یا انتقال مالکیت را نشان دهند. دریافت کالا توسط انبار، وضعیت متداول انتقال مالکیت از فروشنده به خریدار است که نحوه حسابداری آن به تفصیل در فصل ۴ بیان خواهد



تصویر ۳-۱ فرایند خرید داخلی

مترادف است. این تعهد غیر قابل فسخ، به واسطه ماهیت کالای سفارش داده شده، فرایند سفارش یا قرارداد منعقد بین خریدار و فروشنده ایجاد می‌شود. برای تشریح نحوه حسابداری این نوع از سفارشات کالا فرض کنید، در تاریخ ۱ خرداد ۱۳۹۰، **شرکت بازرگانی گرجی** سفارش خرید کالاهایی را به ارزش ۵۰۰ میلیون ریال برای **شرکت مولوی** ارسال کرده است و توافق شده است وجه آن دو ماه دیگر پرداخت شود. این سفارش، غیر قابل فسخ است. در این مثال، با توجه به غیر قابل فسخ بودن سفارش خرید، کالاهای سفارش داده شده، به شرکت گرجی تعلق دارد و بنابراین، حسابدار این شرکت از طریق آرتیکل زیر، دارایی و تعهد ایجاد شده را در سرفصل‌های مناسب ثبت می‌کند:

شد. بنابراین در ادامه، حسابداری مراحل ارسال کالای سفارش داده شده و انتقال مالکیت کالا، پیش از دریافت توسط انبار، تشریح خواهد شد.

ارسال سفارش کالا برای فروشندگان

در انجام سفارش‌های داخلی خرید کالا، معمولاً تا زمان اعلام دریافت کالا توسط انبار، تعهدی برای شرکت به وجود نمی‌آید و بنابراین، در دفاتر شرکت، در خصوص ارسال کالای سفارش داده شده ثبتی انجام نمی‌شود. در برخی فعالیت‌های تجاری، ارسال سفارش کالا به منزله ایجاد تعهد غیر قابل فسخ برای شرکت است. در مواقعی که شرکت نمی‌تواند از دریافت کالای سفارش داده شده انصراف دهد، ارسال کالای سفارش داده شده با خرید قطعی کالا،

۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سفرشات کالا	۱۳۹۰
		حساب‌های پرداختی - شرکت مولوی	۱ خرداد
		(ثبت سفارش غیر قابل فسخ کالا)	

سفرشات را در دفاتر خود ثبت کنند. **سفرشات کالا** یکی از اقلام موجودی‌ها است و در بخش دارایی‌های جاری ترانزنامه گزارش می‌شود. نحوه برخورد حسابداری با این اقلام، همانند حسابداری «کالای در راه» است. هنگامی که انباردار شرکت، در تاریخ ۲۵ تیر ماه، دریافت کالای سفارش داده شده را اطلاع داد، حسابدار با استفاده از آرتیکل زیر، دریافت کالا را در دفاتر حسابداری ثبت می‌کند.

برخی شرکت‌ها برای کاهش حجم عملیات دفترداری خود، بابت ارسال سفارش‌های غیرقابل برگشت، آرتیکلی در دفاتر خود ثبت نمی‌کنند و تنها در زمان دریافت کالای سفارش داده شده، خرید کالا و بدهی مربوط به آن را در دفاتر ثبت می‌کنند. استفاده از این روش تنها در طی دوره مالی امکان‌پذیر است و در پایان دوره مالی، هنگام تهیه صورت‌های مالی، باید بابت سفارش‌های غیر قابل فسخ ثبت نشده، در دفاتر تعدیلات لازم را تعیین و تعهدات مربوط به این

۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالا	۱۳۹۰
		سفرشات کالا	۲۵ تیر
		(ثبت دریافت کالای سفارش داده شده)	

کالا فرض کنید، **شرکت بازرگانی پردیس** در تاریخ ۱ اردیبهشت ۱۳۹۱، سفارش خرید مقادیری کالا به ارزش ۸۰ میلیون ریال را به **شرکت تولیدی ارج** ارسال می‌کند. این دو شرکت توافق کرده‌اند کالای مزبور در تاریخ ۱۵ اردیبهشت، درب کارخانه ارج، تحویل مؤسسه حمل و نقل مورد اعتماد شرکت پردیس گردد. از لحظه تحویل کالا به مؤسسه حمل و نقل، هزینه‌ها و مسئولیت کالاها بر عهده شرکت پردیس خواهد بود. شرکت پردیس کالای مزبور را در تاریخ ۱۷ اردیبهشت دریافت کرد. حسابدار شرکت پردیس رویدادهای مالی فوق را از طریق آرتیکل‌های زیر در دفاتر شرکت ثبت خواهد کرد.

انتقال مالکیت کالا از فروشنده به خریدار

همان‌گونه که پیش از این بیان شد، انتقال مالکیت کالای خریداری شده از فروشنده به شرکت، مستلزم آن است که حسابداری رویداد انتقال مالکیت را در دفاتر شرکت ثبت کند. زیرا، از لحظه انتقال مالکیت، کلیه مخاطرات ناشی از تملک کالا از فروشنده به خریدار منتقل می‌شود. در لحظه انتقال مالکیت، شرکت کالای خریداری شده را در تملک خود دارد. به ویژه، این موضوع زمانی اهمیت دارد که انتقال مالکیت کالای خریداری شده پیش از تحویل کالا به انبار شرکت صورت گیرد.

برای تشریح نحوه ثبت انتقال مالکیت در خرید

۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالای بین راهی حساب‌های پرداختی - شرکت ارج (ثبت تحویل کالای خریداری شده به مؤسسه حمل)	۱۳۹۱ ۱۵ اردیبهشت
------------	------------	--	---------------------

۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالای موجودی کالای بین راهی (ثبت دریافت کالای خریداری شده)	۱۳۹۱ ۱۷ اردیبهشت
------------	------------	---	---------------------

موجودی‌ها است و در بخش دارایی‌های جاری ترازنامه نمایش داده می‌شود. با دریافت کالاها توسط انبار، کالای خریداری شده در حساب موجودی کالا ثبت شده و حساب موجودی کالای بین راهی از حساب‌ها حذف می‌شود.

شرایط مختلف حمل کالا، زمان انتقال مالکیت و هزینه‌های مربوط به آن در بخش‌های بعدی این فصل بیان خواهند شد.

از آنجا که سفارش خرید کالا قابل فسخ است، در زمان ارسال سفارش، تعهدی برای شرکت پردیس ایجاد نشده است و ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد. زمانی که کالا به مؤسسه حمل تحویل می‌شود، مالکیت کالا در اختیار شرکت پردیس قرار می‌گیرد (دارایی‌های شرکت افزایش می‌یابد) و به همین میزان بر تعهدات (بدهی) این شرکت افزوده می‌شود.

موجودی کالای بین راهی یکی از اقلام تشکیل دهنده

خریدهای خارجی

حدود زیادی ریسک‌های مبادله تجاری بین دو طرف یک معامله خارجی را کاهش می‌دهد. در این بخش ضمن معرفی اعتبارات اسنادی و مراحل آن، نحوه حسابداری خریدهای خارجی از طریق این سیستم تشریح می‌شود.

انواع مختلف خرید خارجی از حیث نوع پرداخت

پرداخت

۱ روش امانی

۲ روش پیش‌پرداخت

کامل (بدون انتقال ارز)

۳ روش اعتبارات اسنادی

۴ روش برات اسنادی

شرکت‌ها و سازمان‌های تولیدی و تجاری، بخش وسیعی از نیازهای خود به مواد و کالا را از فروشندگان خارجی تهیه می‌کنند. از آنجا که هر کشور، قوانین و مقررات خاص خود را جهت واردات مواد و کالا دارد، خرید خارجی، نسبت به خرید داخلی، مستلزم فرایند کاملاً متفاوت و پیچیده‌تری است. برای مثال، وجود مسافت زیاد بین خریدار و فروشنده هم‌چنین تفاوت در قوانین تجاری کشورها باعث می‌شود، ریسک خرید خارجی، بسیار بیش‌تر از ریسک خرید داخلی مشابه باشد. برای تسهیل در امر مبادلات خارجی، سیستم بانکی به عنوان یک واسطه معتبر، وارد عمل شده و از طریق ابزار اعتبارات اسنادی و دیگر ابزارها، تا

هدف مطالعه ۳

انواع پرداخت در خریدهای خارجی را توضیح دهید.

روش امانی در خریدهای خارجی، همانند حساب‌های دفتری متداول در ایران است. در این روش، فروشنده کالای مورد نظر را برای خریدار ارسال می‌کند. خریدار پس از دریافت کالا، وجه مربوط به بهای کالاهای دریافتی را برای فروشنده حواله می‌کند. این نوع از خرید خارجی حداکثر ریسک را برای فروشنده و حداقل ریسک را برای خریدار دارد. طبیعی است، تنها در معاملاتی از این روش استفاده می‌شود که فروشنده به خریدار، اعتماد کامل داشته باشد. با توجه به ریسک بالای روش امانی برای فروشنده، این روش به ندرت استفاده می‌شود.

در **روش پیش‌پرداخت کامل** (بدون انتقال ارز) که کاملاً بر عکس روش امانی است، کل ریسک خرید خارجی به خریدار منتقل می‌شود و حداقل ریسک برای فروشنده وجود دارد. به این ترتیب که خریدار، کل بهای کالا را به فروشنده، پرداخت می‌نماید. پس از آن، فروشنده اقدام به ارسال کالا برای خریدار می‌نماید. در روش انتقال بدون ارز همانند روش امانی، سیستم بانکی در انجام مبادلات، نقشی فعال ندارد و در نتیجه اعتماد کامل خریدار به فروشنده و یا نیاز مبرم خریدار به کالا باعث می‌شود که در یک مبادله خارجی از این

روش استفاده شود. لازم به ذکر است، طبق قوانین وزارت بازرگانی، روش بدون انتقال ارز، تنها برای واردات مواد اولیه جهت شرکت‌های بازرگانی (مانند شمش آهن) مجاز است.

در **روش برات اسنادی**، فروشنده به مبلغ بهای کالای مورد معامله، یک فقره برات صادر و برای بانک خریدار ارسال می‌کند. پس از قبول برات توسط بانک خریدار، مدارک از جمله شماره بیمه‌نامه و شماره برات توسط خریدار برای فروشنده ارسال می‌گردد و فروشنده، کالا را برای خریدار ارسال می‌کند.

در صورتی که برات نقدی باشد، خریدار بلافاصله پس از دریافت کالا، وجه مربوط را به حساب فروشنده واریز می‌نماید. در صورتی که برات غیرنقدی باشد، بهای کالا، در سررسید تعیین شده به فروشنده پرداخت خواهد شد. در واقع برات اسنادی شباهت‌های زیادی به اعتبارات اسنادی دارد با این تفاوت که سیستم بانکی برخی از مسئولیت‌ها را بر عهده فروشنده و خریدار می‌داند و بنابراین، در مقایسه با اعتبارات اسنادی، خریدار و فروشنده ریسک بیش تری را متحمل می‌شوند. مزیت روش برات اسنادی، کمتر بودن هزینه‌های این روش در مقایسه با اعتبارات اسنادی است.

اعتبارات اسنادی

هدف مطالعه ۴

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 باقی مانده یا تمام مبلغ تعهد خریدار را بپردازد. اعتبارات اسنادی اغلب در معاملات بین‌المللی به منظور اطمینان از انتقال صحیح مبالغ پرداختی استفاده می‌شود. به دلیل ماهیت معاملات بین‌المللی، که شامل عواملی هم‌چون، مسافت و تفاوت قوانین کشورها و غیره است، اعتبارات اسنادی در تجارت بین‌المللی به

یک جنبه بسیار مهم تبدیل شده است. هم چنین، بانک به نیابت از خریدار تا زمان دریافت تأییدیه حمل کالا، وجه را به فروشنده پرداخت نخواهد کرد.

مزایای استفاده از اعتبارات اسنادی

۱ اطمینان فروشنده از این که پس از ارائه اسناد حمل، وجه کالا را مطابق شرایط اعتبار از بانک کارگزار دریافت می کند؛

۲ امکان کنترل تاریخ حمل و تحویل نهایی کالا؛

۳ تحصیل اسناد حمل مطابق با مفاد موافقت اولیه در قرارداد میان طرفین؛

۴ اطمینان از این که فقط بعد از انتقال و فک مالکیت کالا از فروشنده، وجه اعتبار به وی پرداخت می شود؛

۵ امکان دریافت تسهیلات توسط فروشنده برای تهیه کالای سفارش شده در مقابل اعتبار گشایش یافته؛

۶ به جای خریدار، بانک پرداخت بهای کالا را در معاملات تعهد می کند.

انواع اعتبار اسنادی

با توجه به تعهدات خریدار و فروشنده در یک قرارداد اعتبار اسنادی، انواع مختلفی از اعتبارات اسنادی به وجود آمده است که در ادامه به اختصار برخی از مهم ترین انواع آن تشریح می شوند. در خصوص اعتبارات اسنادی در ایران، باید خاطر نشان کرد که به دلیل محدودیت های وضع شده توسط بانک مرکزی، برخی از این اعتبارات در ایران غیر قابل استفاده است و یا به مجوز خاص از بانک مرکزی نیاز دارد.

۱ اعتبارات اسنادی قابل برگشت

(Revocable L/C) در مقابل اعتبار اسنادی غیر قابل برگشت (Irrevocable L/C). در اعتبارات اسنادی قابل برگشت، خریدار و یا بانک گشایش کننده اعتبار

می تواند بدون اطلاع ذی نفع (فروشنده)، هرگونه تغییر یا اصلاحی در شرایط اعتبار به وجود آورد. واضح است از این نوع اعتبار استفاده چندانی نمی شود، زیرا فروشنده نسبت به پایدار ماندن اعتبار و انجام تعهدات خریدار، اطمینان ندارد.

۲ اعتبار اسنادی قابل انتقال

(Transferable L/C) در مقابل اعتبار اسنادی غیر قابل انتقال (Untransferable L/C). اعتبار اسنادی قابل انتقال به اعتباری گفته می شود که، ذی نفع (فروشنده) حق دارد همه یا بخشی از اعتبار گشایش شده را به شخص یا اشخاص دیگری انتقال دهد.

۳ اعتبار اسنادی نسیه یا مدت دار (یوزانس، Usance

L/C). اعتباری است که وجه اعتبار بلافاصله پس از ارائه اسناد از سوی ذی نفع، پرداخت نمی شود بلکه پرداخت وجه آن، بعد از مدت تعیین شده صورت می گیرد. در واقع فروشنده به خریدار مهلت می دهد که بهای کالا را پس از دریافت و فروش آن بپردازد.

۴ اعتبار اسنادی دیداری (At Sight L/C). اعتباری

است که طبق آن بانک ابلاغ کننده پس از رؤیت اسناد حمل ارائه شده از طرف فروشنده، در صورت رعایت تمام شرایط اعتبار از سوی وی، بلافاصله وجه آن را پرداخت می کند.

گروه ها و افراد درگیر در اعتبار اسنادی

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 گروه های دیگری نیز به این فرایند وارد شوند.

۱ خریدار (مقاضی اعتبار). شخص یا شرکتی است

که از بانک گشایش کننده اعتبار اسنادی، درخواست می کند تا نسبت به گشایش اعتبار اسنادی به نفع

۶ واریز کل یا درصدی از مبلغ پیش فاکتور به عنوان پیش پرداخت اعتبار اسنادی در وجه بانک گشایش کننده اعتبار؛

۷ 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، 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 می نماید. اسناد و مدارک هم از طریق بانک کارگزار به بانک گشایش کننده اعتبار ارسال می گردد. بانک گشایش کننده اعتبار پس از دریافت و رؤیت اسناد و مدارک حمل و تطبیق آن با شرایط اعتبار، مراتب را به اطلاع متقاضی رسانده و مبلغ اعتبار اسنادی را از محل سپرده برداشت می کند. 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. تصویر ۲-۳، فرایند اعتبارات اسنادی را نمایش می دهد.

هزینه های گشایش اعتبار اسنادی

هزینه هایی که خریدار بابت گشایش اعتبارات اسنادی متحمل می شود، به دو بخش تقسیم می شوند: هزینه های ثابت و هزینه های متغیر. **هزینه های ثابت**، هزینه ها و مبالغ پرداختی توسط متقاضی است که در تمام انواع اعتبارات اسنادی (با هر مبلغی) تقریباً ثابت است. یعنی این هزینه ها در هر نوع اعتبار اسنادی وجود دارد. مثلاً

ذی نفع اقدام نماید و از طرف وی پرداخت وجه را متعهد شود.

۲ **فروشنده (ذی نفع 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 گشایش کننده اعتبار)**. این بانک از زمان گشایش اعتبار اسنادی، برای پرداخت وجه اعتبار، تعهدی برگشت ناپذیر دارد.

۴ **بانک ابلاغ کننده اعتبار**. این بانک از طرف بانک گشایش کننده اعتبار جهت ابلاغ اعتبار اسنادی به ذی نفع انتخاب می شود. مسئولیت این بانک به حصول اطمینان از صحت اعتبار اسنادی و سپس ابلاغ آن به ذی نفع محدود است. اگر بانک ابلاغ کننده به درخواست بانک گشایش کننده اعتبار، نسبت به تأیید اعتبار اقدام کند، بانک تأیید کننده اعتبار نامیده می شود.

مراحل گشایش اعتبارات اسنادی

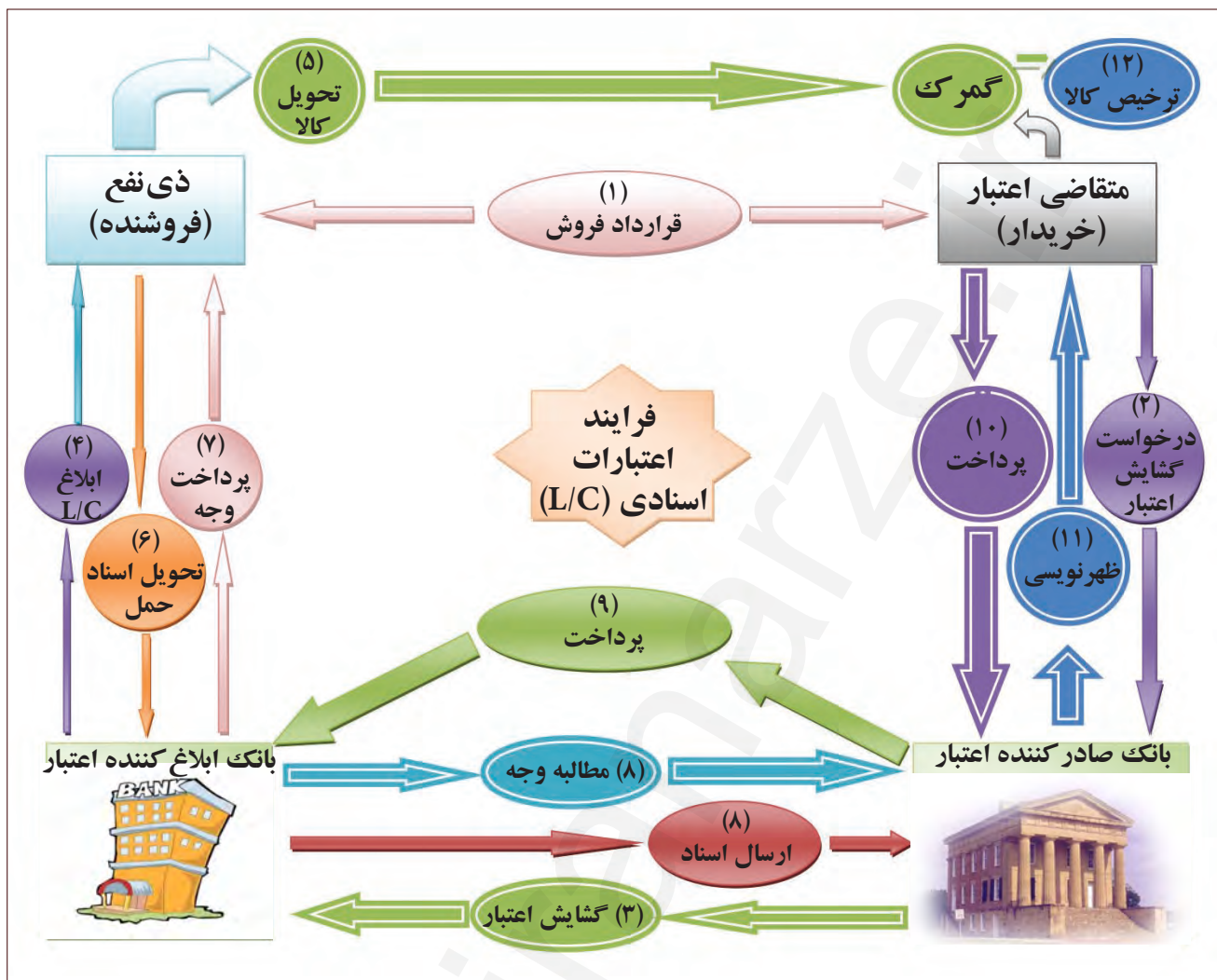
۱ دریافت پیش فاکتور (پروفرما) از فروشنده کالا (پیشنهاد نهایی فروشنده کالا به خریدار که در آن مشخصات کالا اعم از وزن، نوع، مقدار، بها، مدت تحویل، مبدأ و مقصد قید شده است)؛

۲ تکمیل فرم درخواست ثبت سفارش توسط خریدار؛

۳ اخذ مجوزهای لازم از مراکز قانونی جهت تکمیل فرم ثبت سفارش؛ مانند (اداره استاندارد، گمرک و...)

۴ دریافت و تکمیل فرم درخواست گشایش اعتبار اسنادی از بانک گشایش کننده اعتبار و ارائه آن به بانک مذکور؛

۵ پرداخت مبلغ بیمه و دریافت بیمه نامه باربری و ارائه آن به بانک گشایش کننده اعتبار؛



تصویر ۲-۳ فرایند اعتبارات اسنادی

عملیات حسابداری اعتبارات اسنادی

هدف مطالعه ۵

سیستم عملیات حسابداری مربوط به اعتبارات اسنادی، فرایند حسابداری اعتبارات اسنادی در دفاتر واردکننده کالا را بیان کنید.

(خریدار) به قرار زیر است. واردکننده کالا در دفتر خود حسابی با عنوان «حساب اعتبارات اسنادی» افتتاح و عملیات مربوط به آن را در حساب بدهکار یا بستانکار این حساب ثبت می نمایند. آرتیکل های مربوط به ثبت عملیات اعتبارات اسنادی در دفتر روزنامه، در تصویر ۳-۳ خلاصه شده است. هم چنین تصویر ۳-۴ نیز حساب دفتر کل اعتبارات اسنادی را نمایش می دهد.

هزینه تمبر مالیاتی قرارداد منعقد ما بین بانک و مشتری، هزینه مخابره پیام های سوئیفتی^۱ که در زمان ارسال هر پیام توسط بانک از حساب مشتری برداشت می شود. **هزینه های متغیر اعتبار اسنادی** با توجه به مدت گشایش اعتبار اسنادی، تغییر می کند. برای مثال، اگر یک اعتبار اسنادی برای مدت چهارماه گشایش شود و تعرفه کارمزد گشایش اعتبار یک در هزار برای سه ماهه اول و نیم در هزار برای ماه های بعدی می باشد، هزینه متغیر گشایش اعتبار، برابر یک و نیم در هزار ارزش پروفرما خواهد بود. برخی دیگر از این هزینه های متغیر، عبارتند از: هزینه و کارمزد اصلاح و ابطال اعتبار.

۱- بانک ها به منظور انجام مبادلات بین بانکی (از جمله اعتبارات اسنادی)، از یک سیستم استاندارد مبادله اطلاعات استفاده می کنند که به عنوان سوئیفت شناخته می شود.

نام حساب بستانکار	نام حساب بدهکار	
وجه نقد	ودایع دریافتی	۱. واریز بابت سپرده ثبت سفارش
وجه نقد	اعتبارات اسنادی	۲. واریز پیش پرداخت ثبت سفارش
وجه نقد	اعتبارات اسنادی	۳. پرداخت بابت کارمزد ثبت سفارش
وجه نقد	اعتبارات اسنادی	۴. پرداخت بابت کارمزد گشایش اعتبار
وجه نقد	اعتبارات اسنادی	۵. پرداخت بابت هزینه‌های پستی و تلگراف و
وجه نقد	اعتبارات اسنادی	۶. پرداخت بابت بیمه کالا
وجه نقد	اعتبارات اسنادی	۷. پرداختی بابت کارمزد تغییر شرایط
وجه نقد	اعتبارات اسنادی	۸. پرداختی بابت هزینه اعتبار
وجه نقد	اعتبارات اسنادی	۹. واریز اعتبار پس از کسر پیش‌پرداخت
وجه نقد	اعتبارات اسنادی	۱۰. پرداخت بابت ترخیص کالا و کرایه حمل
ودایع دریافتی	وجه نقد	۱۱. برگشت بابت سپرده ثبت سفارش
اعتبارات اسنادی	وجه نقد	۱۲. برگشت بابت قسمتی از سفارش انجام نشده
اعتبارات اسنادی	وجه نقد	۱۳. وصول خسارت از بیمه در شرایطی که بخشی از کالا خسارت دیده باشد
اعتبارات اسنادی	خرید کالا	۱۴. ترخیص کالا از گمرک (بستن حساب)

تصویر ۳-۳ آرتیکل‌های ثبت عملیات اعتبارات اسنادی در دفتر روزنامه

حساب اعتبارات اسنادی	
****	۷. هزینه اعتبار
****	۸. واریز اعتبار
****	۹. مخارج ترخیص و حمل
****	۱۰. برگشت قسمتی از سفارش
****	۱۱. وصول خسارت از بیمه
****	۱۲. ترخیص کالا از گمرک
****	۱. پیش‌پرداخت ثبت سفارش
****	۲. کارمزد ثبت سفارش
****	۳. کارمزد گشایش اعتبار
****	۴. هزینه‌های پستی و ...
****	۵. حق بیمه کالا
****	۶. کارمزد تغییر شرایط

تصویر ۳-۴ حساب اعتبارات اسنادی در دفتر کل

معمولاً بانک‌ها هنگام واریز سپرده ثبت سفارش، اعتبار موقت معادل سپرده ثبت سفارش، در اختیار مشتریان خود قرار داده و در زمان ترخیص کالا این مبلغ تسویه می‌شود. در مواردی که شرکت، دارایی دیگری مانند ماشین‌آلات و تجهیزات وارد نماید، به جای حساب خرید کالا، حساب دارایی مربوطه را بدهکار می‌کند. برای تشریح نحوه حسابداری اعتبارات اسنادی به مثال زیر توجه کنید:

مثال !

در تاریخ ۸ اردیبهشت ۱۳۹۱، شرکت سفیر جهت واردات کالاهایی از کشور چین به ارزش ۱۰۰,۰۰۰ دلار بر مبنای CIF، 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.

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 ارزش 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 در تاریخ ۲۰ تیر توسط بانک کارگزار به فروشنده پرداخت شده و اسناد مذکور به بانک رسیده است. بانک بابت تأخیر در واریز وجه اسناد، 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:

کسری سپرده اعتبار	۶۰۰,۰۰۰ ریال
هزینه تأخیر واریز کسری سپرده	۱,۲۵۰

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.

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 تجارت‌های بین الملل تشریح خواهد شد.

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱۳۹۱	ودایع دریافتی		۱۷۵,۱۰۰,۰۰۰	
۱۰	وجه نقد و بانک (بابت ودیعه ثبت سفارش اعتبار اسنادی واردات کالا از چین)	۱		۱۷۵,۱۰۰,۰۰۰
۱۶	اعتبارات اسنادی		۴,۰۰۰,۰۰۰	
۱۶	وجه نقد و بانک (بابت حق ثبت سفارش اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴)	۲		۴,۰۰۰,۰۰۰
۱۶	اعتبارات اسنادی		۳۵۰,۲۰۰	
۱۶	وجه نقد و بانک (بابت کارمزد گشایش اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴)	۳		۳۵۰,۲۰۰
۱۶	اعتبارات اسنادی		۲۳۴,۰۰۰,۰۰۰	
۱۶	وجه نقد و بانک (بابت سپرده اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴)	۴		۲۳۴,۰۰۰,۰۰۰
۱۶	اعتبارات اسنادی		۳۶,۰۰۰	
۲۸ تیر	وجه نقد و بانک (بابت هزینه تلکس اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴)	۵		۳۶,۰۰۰
۳۱	اعتبارات اسنادی		۵۲۱,۰۰۰	
۳۱	وجه نقد و بانک (بابت هزینه تأخیر واریز وجه اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴)	۶		۵۲۱,۰۰۰
۳۱	اعتبارات اسنادی		۶۰۰,۰۰۰	
۳۱	وجه نقد و بانک (بابت کسری سپرده اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴)	۷		۶۰۰,۰۰۰
۳۱	اعتبارات اسنادی		۱,۲۵۰	
۳۱	وجه نقد و بانک (بابت هزینه تأخیر در واریز کسری سپرده اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴)	۸		۱,۲۵۰
۱۵	اعتبارات اسنادی		۸,۰۰۰,۰۰۰	
۱۹	وجه نقد و بانک (بابت هزینه گمرکی اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴)	۹		۸,۰۰۰,۰۰۰
۱۹	اعتبارات اسنادی		۱,۰۰۰,۰۰۰	
۲۰	وجه نقد و بانک (بابت هزینه حمل اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴)	۱۰		۱,۰۰۰,۰۰۰
۲۰	وجه نقد و بانک		۱۷۵,۱۰۰,۰۰۰	
۲۰	ودایع دریافتی (بابت استرداد ودیعه اعتبار اسنادی واردات کالا از چین)	۱۱		۱۷۵,۱۰۰,۰۰۰
۲۰	موجودی کالا		۲۴۸,۵۰۸,۴۵۰	
	اعتبارات اسنادی (بابت بستن حساب اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴)	۱۲		۲۴۸,۵۰۸,۴۵۰

مانده ۲۴۸,۵۰۸,۴۵۰ ریالی حساب اعتبار اسنادی بسته شده و به حساب موجودی کالا انتقال می یابد. نشان دهنده بهای تمام شده کالاهای وارداتی است. با حساب اعتبار اسنادی شماره ۹۱/۷۰۰/۰۱۴ در دفتر کل اتمام عملیات واردات کالا، مانده حساب اعتبار اسنادی به شرح زیر است:

اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴	
۲۴۸,۵۰۸,۴۵۰ (۱۲)	۴,۰۰۰,۰۰۰ (۲)
	۳۵۰,۲۰۰ (۳)
	۲۳۴,۰۰۰,۰۰۰ (۴)
	۳۶,۰۰۰ (۵)
	۵۲۱,۰۰۰ (۶)
	۶۰۰,۰۰۰ (۷)
	۱,۲۵۰ (۸)
	۸,۰۰۰,۰۰۰ (۹)
	۱,۰۰۰,۰۰۰ (۱۰)
۲۴۸,۵۰۸,۴۵۰	۲۴۸,۵۰۸,۴۵۰

مطالعه آزاد

انواع و شرایط حمل کالا در تجارت بین الملل

هر ده سال یک بار اتاق بازرگانی نشریه ای به نام اصطلاحات بازرگانی بین المللی یا **اینکو ترمز** را منتشر می کند که در آن حدود، مسئولیت ها و ریسک های 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 بین المللی است که در ادامه به صورت مختصر تشریح می شوند. درج این عبارات در قراردادهای خرید کالا و شرایط حقوقی و اقتصادی حاکم بر آن در تعیین مالکیت کالای خریداری شده در راه و هم چنین، هزینه های قابل انتساب به کالای خریداری شده نقشی اساسی دارد.

گروه E^۱

در این گروه، فروشنده، کالا را در محل کار خود در اختیار خریدار یا نماینده قانونی او قرار می دهد. مسئولیت و هزینه های 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 گمرک) در اختیار حمل کننده ای که خریدار تعیین کرده است قرار خواهد داد که شامل FOB، FCA، FAS است.

^۱-EXWORK

الف. **FCA**^۱، تحویل کالا در محل مقرر به حمل کننده. در این حالت فروشنده، پس از ترخیص کالا از گمرک کشور صادرکننده، کالا را در محل معینی به حمل کننده‌ای که خریدار مشخص کرده است، تحویل می‌دهد و مسئولیت و ریسک در این زمان از فروشنده به خریدار منتقل می‌شود.

ب. **FAS**^۲، 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**^۳، 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.

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^۴: CIP، CFR، CIF، CPT

الف. **CFR**^۵، 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**^۶، 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**^۷، پرداخت کرایه حمل کالا تا مقصد. هزینه حمل کالا تا مقصد به عهده فروشنده است. تمامی ریسک، از زمان تحویل کالا به اولین حمل کننده، به خریدار منتقل می‌شود. تشریفات صدور کالا به عهده فروشنده است. حمل کالا در این روش به صورت غیر دریایی است.

د. **CIP**^۸، پرداخت کرایه و بیمه کالا تا مقصد (نام محل). شبیه روش CPT است، مضاف بر این که 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، DDU و DEQ است.

الف. **DAF**^۹، تحویل کالا در مرز. فروشنده پس از انجام تشریفات صدور کالا، آن را در نقطه‌ای در مرز کشور خریدار به نام برده یا نماینده او تحویل می‌دهد. هزینه صدور و حمل کالا تا مقصد تعیین شده به عهده خریدار است.

ب. **DES**^{۱۰}، تحویل کالا روی عرشه کشتی در بندر مقصد. فروشنده، کالا را روی کشتی در بندر مقصد تعیین شده

^۱Free Carrier

^۲Free Alongside Ship

^۳Free On Board

^۴ CFR و CIF جهت حمل دریایی و CIP و CPT جهت حمل غیر دریایی است.

^۵Cost and Freight

^۶Cost Insurance and Freight

^۷Carriage Paid To

^۸Carriage and Insurance Paid to

^۹Delivered At Frontier

^{۱۰}Delivered Ex Ship

قبل از انجام تشریفات گمرکی برای ورود در اختیار خریدار قرار می‌دهد. هزینه‌های ترخیص و ریسک‌های احتمالی جهت انتقال کالا از کشتی و بعد از آن به عهده خریدار است.

ج. **DEQ**، 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**، 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 گمرک بر عهده خریدار است.

ه. **DDP**، 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 می‌کند و کلیه عوارض و مالیات ورودی کالا را می‌پردازد، سپس کالا را در محل مشخص مثلاً کارخانه، به خریدار تحویل می‌دهد^۴.

^۱Delivered Ex Quay

^۲Delivered Duty Unpaid

^۳Delivered Duty Paid

^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.

پیش پرداخت هزینه‌ها

هدف مطالعه ۶

مفهوم پیش پرداخت هزینه را بیان کنید.

مشابه زمانی که شما در ابتدای سال، حق بیمه ۱۲ ماه آینده اتومبیل خود را پرداخت می‌کنید، شرکت‌ها نیز، برای برخی از خدمات مورد نیاز خود، مبالغی را پیش پرداخت می‌کنند. به عبارت دیگر، خدمات، در آینده دریافت خواهد شد، اما، بهای آن هم اکنون پرداخت می‌شود. از آنجاکه حسابداری تعهدی شرکت‌ها را ملزم می‌کند هزینه‌ها را تنها هنگامی که به وقوع پیوسته‌اند (و نه زمانی که پرداخت شده‌اند) شناسایی کنند، بخشی از این مبالغ که خدمات آن کماکان دریافت نشده است، تحت عنوان پیش پرداخت در گروه دارایی‌ها ثبت می‌شوند. هنگامی که هزینه‌ها پیش پرداخت می‌شوند، یک حساب دارایی افزایش می‌یابد (بدهکار می‌شود) تا نمایانگر خدمات یا

منافعی باشد که شرکت در آینده دریافت خواهد کرد. نمونه پیش پرداخت‌های متداول عبارت‌اند از: بیمه، ملزومات، تبلیغات و اجاره. علاوه بر آن، ممکن است شرکت‌ها در زمان خرید ساختمان‌ها و تجهیزات نیز پیش پرداخت انجام دهند. **پیش پرداخت هزینه‌ها**، بهای تمام‌شده‌ای است که با گذشت زمان (مانند اجاره و بیمه) یا به سبب استفاده و مصرف (مانند ملزومات) به هزینه تبدیل می‌شوند. تبدیل پیش پرداخت‌ها به هزینه، نیازمند ثبت روزانه نیست. شرکت‌ها، شناسایی این هزینه‌ها را تا زمان تهیه صورت‌های مالی به تعویق می‌اندازند. در زمان تهیه صورت‌های مالی، با انجام ثبت‌های تعدیلی؛ (۱) هزینه‌های مربوط به دوره مالی جاری را ثبت می‌کنند و (۲) بهای تمام‌شده بخشی از دارایی که به هزینه تبدیل نشده است را در حساب دارایی‌ها نمایش

می‌یابد (بدهکار می‌شود) تا نمایانگر خدمات یا

می دهند. قبل از انجام تعدیلات پیش پرداخت هزینه ها، دارایی ها بیش از واقع و هزینه ها، کمتر از واقع نشان داده شده اند. همان گونه که تصویر ۳-۵ نشان می دهد، آرتیکل تعدیل پیش پرداخت هزینه، یک حساب هزینه را افزایش می دهد (بدهکار می کند) و یک حساب دارایی را کاهش می دهد (بستانکار می کند).



تصویر ۳-۵ ثبت های تعدیلی برای پیش پرداخت ها

تعویق می اندازد. در پایان دوره مالی، مقدار باقی مانده ملزومات، شمارش می شود. تفاوت بین مانده حساب (دارایی) ملزومات و موجودی ملزومات نشان دهنده ملزومات مصرف شده (هزینه) طی دوره است. **آژانس تبلیغاتی پیشرو**، ملزومات تبلیغاتی را به بهای تمام شده ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری کرده است. شمارش موجودی ها در تاریخ ۳۰ دی نشان می دهد که ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از ملزومات باقی مانده است. بنابراین هزینه ملزومات مصرفی ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۲۵,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰,۰۰۰) است. شرکت آرتیکل تعدیلی زیر را در دفاتر ثبت می کند:

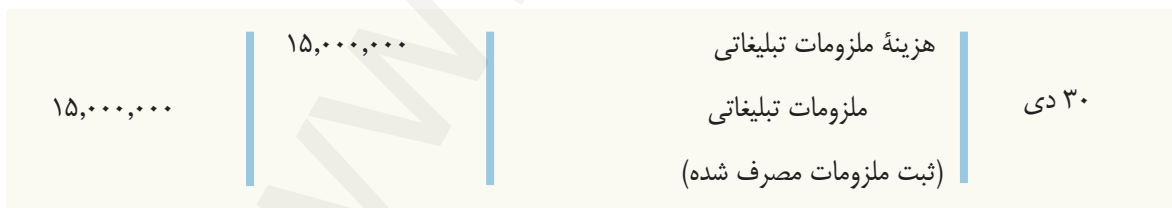
در ادامه، نگاه دقیق تری به برخی انواع خاص پیش پرداخت هزینه ها خواهیم داشت. یکی از این پیش پرداخت ها ملزومات است.

هدف مطالعه ۲

ملزومات

نحوه تعدیل پیش پرداخت ها را در پایان دوره مالی توضیح دهید.

واحدهای تجاری از انواع متعددی ملزومات، مانند کاغذ، پاکت نامه و کارت ریج های چاپگر استفاده می کنند. شرکت ها، معمولاً هنگام تحویل ملزومات، آن ها را در یک حساب دارایی بدهکار می کنند. در خلال عملیات، ملزومات مصرف می شوند، اما شرکت، شناسایی و ثبت مصرف ملزومات را تا زمان فرایند تعدیلات به



ملزومات:

- ۵ دی ماه
- ملزومات خریداری شده به عنوان یک دارایی ثبت می شود.
- ۳۰ دی ماه
- ملزومات مصرف شده به عنوان هزینه ملزومات ثبت می شود.

پس از اعمال ثبت تعدیلی در حساب های دفتر کل، این حساب ها به صورت زیر است:

هزینه ملزومات تبلیغاتی		ملزومات تبلیغاتی	
۱۵,۰۰۰,۰۰۰	تعدیلات ۱۰/۳۰	۲۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۰/۵

تصویر ۶-۳ حساب‌های مربوط به ملزومات پس از انجام تعدیلات

به صورت افزایش در (بدهکار) حساب پیش پرداخت بیمه (دارایی) ثبت می‌شود. در تاریخ تهیه صورت‌های مالی، به ازای بهای تمام‌شده بیمه منقضی شده در طی دوره مالی، حساب هزینه بیمه افزایش می‌یابد (بدهکار می‌شود) و حساب پیش پرداخت بیمه کاهش می‌یابد (بستانکار) می‌شود.

برای تشریح موضوع فرض کنید، در تاریخ ۴ دی ماه، آژانس تبلیغاتی پیشرو، ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال به ازای خدمات بیمه، پرداخت نمود. دوره پوشش بیمه از تاریخ ۱ دی ماه آغاز می‌شود. شرکت پیشرو این پرداخت را با افزایش (بدهکار کردن) حساب پیش پرداخت بیمه ثبت کرد. در تاریخ ۳۰ دی ماه، تراز آزمایشی مانده ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار را برای حساب پیش پرداخت بیمه نشان می‌دهد. طی هر ماه ۵۰۰,۰۰۰ ریال (۱۲ ÷ ۶,۰۰۰,۰۰۰) منقضی می‌شود. بنابراین، شرکت پیشرو آرتیکل تعدیلی زیر را در دفاتر خود ثبت می‌کند:

در حال حاضر، حساب ملزومات تبلیغاتی مانده ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریالی را نشان می‌دهد که با بهای تمام‌شده موجودی ملزومات در تاریخ صورت‌های مالی مساوی است. علاوه بر آن، هزینه مصرف ملزومات تبلیغاتی مانده ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریالی را نشان می‌دهد که با بهای تمام‌شده ملزومات مصرف‌شده در دی ماه مساوی است. اگر شرکت پیشرو، آرتیکل تعدیلی را انجام ندهد، هزینه‌های دی ماه کمتر از واقع نشان داده شده و سود خالص ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال را بیش از واقع نشان داده می‌شود. هم‌چنین هر دوی دارایی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بیش از واقع نشان داده می‌شود.

بیمه

شرکت‌ها، به منظور حفاظت از خود در مقابل زیان‌های ناشی از آتش‌سوزی، سرقت و سایر رویدادهای پیش‌بینی نشده، خدمات بیمه را خریداری می‌نمایند. هزینه بیمه باید پیش پرداخت شود. پیش پرداخت بیمه، معمولاً

۵۰۰,۰۰۰	هزینه بیمه	۳۰ دی
۵۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت بیمه (ثبت بیمه منقضی شده)	

پس از ثبت آرتیکل تعدیلی، حساب‌های دفتر کل به صورت زیر خواهند بود:

هزینه بیمه		پیش پرداخت بیمه	
۵۰۰,۰۰۰	تعدیلات ۱۰/۳۰	۶,۰۰۰,۰۰۰	۱۰/۴
		۵,۵۰۰,۰۰۰	مانده ۱۰/۳۰

شکل ۷-۳ حساب‌های بیمه پس از تعدیلات

حساب پیش پرداخت بیمه (به عنوان یک دارایی) مبلغ نشان دهنده بهای تمام شده بیمه‌ای است که کماکان منقضی نشده است. مانده ۵۰۰,۰۰۰ ریالی هزینه بیمه با بهای تمام شده بیمه منقضی شده در دی ماه برابر است. اگر شرکت پیشرو این تعدیل را انجام نمی‌داد، هزینه‌های دی ماه کمتر از واقع بیان شده و سود خالص ۵۰۰,۰۰۰ ریال بیش از واقع گزارش می‌شد. هم‌چنین هر دوی دارایی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه نیز در ترازنامه ۵۰۰,۰۰۰ ریال بیش از واقع نشان داده می‌شوند.

استهلاک

معمولاً شرکت‌ها، ساختمان، تجهیزات و اثاثیه در اختیار دارند. این نوع دارایی‌های با عمر طولانی، خدماتی برای چندین سال فراهم می‌آورند. بنابراین، در زمان تحصیل به عنوان یک دارایی، و نه به عنوان هزینه، ثبت می‌شوند. همان‌گونه که در فصل یک توضیح داده شد، بر اساس اصل بهای تمام شده، شرکت این دارایی‌ها را به بهای تمام شده ثبت می‌کند. عبارت خدمات، به عمر مفید دارایی اشاره دارد. بر اساس اصل تطابق، شرکت در هر دوره حسابداری، متناسب با عمر مفید دارایی، بخشی از بهای تمام شده دارایی را به عنوان هزینه، ثبت می‌کند. این هزینه، **هزینه استهلاک** نامیده می‌شود. **استهلاک**، فرایند تخصیص منطقی و سیستماتیک بهای تمام شده یک دارایی در طی عمر

مفید دارایی است.

نیاز به تعدیلات بابت استهلاک. از دیدگاه حسابداری، تحصیل دارایی‌های با عمر مفید بلندمدت، همانند پیش‌پرداخت بلندمدت برای خدمات است. مشابه سایر پیش‌پرداخت‌های هزینه، شرکت‌ها باید به صورت دوره‌ای و از طریق آرتیکل‌های تعدیلی، مقدار پیش‌پرداخت منقضی شده (مصرف شده) را ثبت کنند. این ثبت، بهای تمام شده دارایی مصرف شده (هزینه) و بهای تمام شده (دارایی) باقی مانده را تعیین می‌کند.

هنگامی که شرکت، یک دارایی بلندمدت را تحصیل می‌کند، از عمر مفید دقیق آن اطلاع ندارد. با توجه به عوامل مختلف، ممکن است دارایی عمر مفیدی طولانی‌تر یا کوتاه‌تر از آنچه انتظار می‌رفت، داشته باشد. بنابراین، **استهلاک برآوردی (و نه اندازه‌گیری دقیق)** از بهای تمام شده منقضی شده است. یک روش متداول محاسبه هزینه استهلاک، تقسیم بهای تمام شده دارایی بر عمر مفید برآوردی است. برای مثال، اگر بهای تمام شده ۱۰۰ میلیون ریال و عمر مفید مورد انتظار ۱۰ سال باشد، هزینه استهلاک یک سال، ۱۰ میلیون ریال خواهد بود.

شرکت پیشرو، هزینه استهلاک تجهیزات اداری را ۴,۸۰۰,۰۰۰ ریال برای یک سال و ۴۰۰,۰۰۰ ریال برای یک ماه برآورد کرده است. بنابراین، شرکت پیشرو از طریق آرتیکل زیر، استهلاک دی ماه را ثبت می‌کند.

۴۰۰,۰۰۰	هزینه استهلاک تجهیزات اداری	۳۰ دی
۴۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات اداری (ثبت استهلاک دی ماه تجهیزات اداری)	

پس از ثبت آرتیکل تعدیلی، حساب‌های دفتر کل به صورت زیر خواهند بود:

هزینه استهلاك تجهيزات	تجهيزات اداري
۴۰۰,۰۰۰ تعديلات ۱۰/۳۰	۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ۱۰/۱
استهلاك انباشته تجهيزات	
۴۰۰,۰۰۰ تعديلات ۱۰/۳۰	

شکل ۳-۸ حساب های تجهيزات پس از تعديلات

مانده حساب استهلاك انباشته، هر ماه ۴۰۰,۰۰۰ ريال افزایش خواهد یافت. پس از ثبت و انتقال آرتیکل ۳۰ بهمن، مانده ۸۰۰,۰۰۰ ريال و در ۲۹ اسفند، مانده این حساب ۱,۲۰۰,۰۰۰ ريال خواهد بود.

نحوه ارائه در صورت های مالی

حساب استهلاك انباشته تجهيزات، يك حساب كاهنده دارايی ها است. حساب استهلاك انباشته در ترازنامه پس از حساب دارایی مربوطه (در این مثال، تجهيزات اداري) ارائه می شود. **مانده عادی این حساب بستانكار است.** در ترازنامه، شركت پیشرو، به صورت زیر استهلاك انباشته تجهيزات اداري را از حساب دارایی مربوطه كسر می نماید:

تجهيزات اداري	۵۰,۰۰۰,۰۰۰
كسر می شود: استهلاك انباشته-تجهيزات اداري	۴۰۰,۰۰۰
خالص تجهيزات اداري الف	۴۹,۶۰۰,۰۰۰

تصویر ۳-۹ ارائه استهلاك انباشته در ترازنامه

تفاوت بین بهای تمام شده هر دارایی استهلاك پذیر و استهلاك انباشته مربوط به آن، **ارزش دفتری** نامیده می شود. در شکل ۳-۹، ارزش دفتری تجهيزات در تاریخ ترازنامه ۴۹,۶۰۰,۰۰۰ ريال است. معمولاً ارزش دفتری دارایی از ارزش بازار آن متفاوت است. ارزش بازار، قیمتی است که می توان دارایی را در بازار به فروش رساند. به خاطر داشته باشید که استهلاك، ابزاری برای تخصیص بهای تمام شده است و روشی برای دستیابی به ارزش بازار دارایی محسوب نمی شود.

هزینه استهلاك، آن بخش از بهای تمام شده دارایی را نشان می دهد که در طی دوره مالی (در مثال بالا دی ماه) منقضی شده است. همانند سایر تعديلات پیش پرداخت ها، چشم پوشی از این ثبت تعدیلی سبب می شود کل دارایی ها، کل حقوق صاحبان سرمایه و سود خالص بیش تر از واقع و هزینه استهلاك کمتر از واقع گزارش شوند.

اگر شركت مالك دارایی های با عمر بلندمدت دیگری مانند تجهيزات انبار یا ساختمان باشد، هزینه استهلاك

۱- ارزش دفتری تجهيزات نیز نامیده می شود.

این اقلام را نیز ثبت می‌کند. هم‌چنین حساب‌های استهلاک انباشته مربوط به این دارایی‌ها (مانند استهلاک انباشته تجهیزات انبار و استهلاک انباشته ساختمان‌ها) را نیز ایجاد می‌کند. تصویر ۱۰-۳ حسابداری پیش‌پرداخت‌های هزینه را به صورت خلاصه نشان می‌دهد.

حسابداری پیش‌پرداخت‌های هزینه			
مثال	دلیل تعدیل	حساب‌ها پیش از تعدیلات	ثبت تعدیلی
بیمه، ملزومات تبلیغات، اجاره استهلاک	پیش‌پرداخت‌های هزینه که در حساب دارایی‌ها ثبت شده‌اند، استفاده شده یا مصرف شده‌اند.	دارایی‌ها بیش از واقع است هزینه‌ها کمتر از واقع است	بدهکار: هزینه استهلاک بستانکار: دارایی‌ها

تصویر ۱۰-۳ حسابداری پیش‌پرداخت‌های هزینه

رویکرد دیگر پیش‌پرداخت هزینه‌ها

بیمه، از انجام آرتیکل تعدیلی در پایان سال اجتناب کند. زیرا، حق بیمه پرداختی تا انتهای سال مالی کاملاً منقضی خواهد شد.

برای تشریح موضوع فرض کنید، **آژانس تبلیغاتی پیشرو**، انتظار دارد قبل از اتمام دوره حسابداری جاری (دی ماه)، کل ملزومات تبلیغاتی خریداری شده در تاریخ ۵ دی را مصرف کند. ثبت این رویداد مالی در بدهکار حساب هزینه ملزومات به مبلغ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال، از انجام آرتیکل تعدیلی در پایان دوره، جلوگیری می‌کند. زیرا، با فرض مصرف کل این ملزومات در طی دی ماه و تبدیل بهای تمام شده آن به هزینه، دیگر نیازی به آرتیکل تعدیلی برای ثبت مصرف ملزومات نیاز نیست. حال آن‌که در رویکرد نخست، با ثبت ملزومات خریداری شده در حساب ملزومات تبلیغاتی، لازم است در انتهای دی ماه مبلغ مزبور به حساب هزینه ملزومات منتقل شود.

شرکت‌ها می‌توانند به جای ثبت مبالغ پرداخت شده در حساب پیش‌پرداخت (به عنوان یک دارایی)، مستقیماً این مبالغ را در بدهکار حساب هزینه، ثبت کنند. برای مثال، شرکت، به جای آن‌که در زمان خرید از حساب موجودی ملزومات استفاده کند، می‌تواند مبلغ پرداختی را در حساب هزینه ملزومات ثبت کند. این نحوه عمل سبب می‌شود که در زمان مصرف ملزومات، نیازی به ثبت هزینه ملزومات و کاهش موجودی ملزومات نباشد و به این ترتیب از تعداد آرتیکل‌های حسابداری کاسته خواهد شد. اما، باید به این نکته اشاره کرد که شرکت‌ها زمانی از این رویکرد استفاده می‌کنند که انتظار داشته باشند، پیش‌پرداخت انجام شده تا انتهای دوره مالی به مصرف برسد و یا مبلغ پیش‌پرداخت بی‌اهمیت باشد. برای مثال، هنگامی که شرکت در ابتدای سال مالی مبلغی را بابت بیمه یک‌ساله آتش‌سوزی پرداخت می‌کند، می‌تواند با ثبت مبلغ پرداختی در بدهکار هزینه

۲۵,۰۰۰,۰۰۰	هزینه ملزومات	۵ دی
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	بانک	
	(ثبت خرید ملزومات)	

یک آرتیکل تعدیلی در دفاتر خود ثبت کند. قبل از انجام تعدیلات، حساب هزینه ملزومات ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بیش از واقع است و حساب ملزومات تبلیغاتی (دارایی‌ها) ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال کمتر از واقع است. بنابراین، **شرکت پیشرو** با انجام آرتیکل تعدیلی زیر حساب‌های فوق را تعدیل خواهد کرد:

حال، این سؤال مطرح می‌شود که اگر تمامی ملزومات خریداری شده در طی دوره مصرف نشود، تحت این رویکرد جدید چه باید کرد؟ برای مثال، اگر شرکت پیشرو موجودی ملزومات باقی مانده در تاریخ ۳۰ دی را ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال تعیین کند، حسابدار شرکت پیشرو باید چه اقدامی انجام دهد؟ مطمئناً شرکت پیشرو باید

۱۰,۰۰۰,۰۰۰	ملزومات تبلیغاتی	۳۰ دی
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه مصرف ملزومات تبلیغاتی	
	(ثبت ملزومات مصرف نشده)	

پس از انتقال آرتیکل تعدیلی فوق، حساب‌ها به صورت زیر خواهد بود:

هزینه ملزومات تبلیغاتی		ملزومات تبلیغاتی	
۱۰/۳۰ تعدیلات ۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۰/۵	۱۰/۳۰ تعدیلات ۱۰,۰۰۰,۰۰۰
	۱۵,۰۰۰,۰۰۰ مانده ۱۰/۳۰		

تصویر ۱۱-۳ حساب‌های ملزومات تبلیغاتی پس از تعدیلات

به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بیش از واقع و سود خالص به همین مبلغ، کمتر از واقع است. هم‌چنین، دارایی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه، در تاریخ ۳۰ دی، ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال کمتر از واقع گزارش خواهند شد. تصویر ۱۲-۳ آرتیکل‌ها و حساب‌های ملزومات را در دو رویکرد مقایسه می‌کند.

پس از انجام تعدیلات، حساب ملزومات تبلیغاتی، ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بهای تمام‌شده ملزومات باقی مانده در تاریخ ۳۰ دی را نشان می‌دهد. علاوه بر آن، مانده حساب هزینه ملزومات ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال است که با بهای تمام‌شده ملزومات مصرف‌شده در طی دی‌ماه برابر است. بدون انجام آرتیکل تعدیلی، هزینه‌ها

تاریخ	ثبت در حساب دارایی	ثبت در حساب هزینه
۵ دی	ملزومات تبلیغاتی ۲۵,۰۰۰,۰۰۰	هزینه ملزومات ۲۵,۰۰۰,۰۰۰
	بانک ۲۵,۰۰۰,۰۰۰	بانک ۲۵,۰۰۰,۰۰۰
۳۰ دی	هزینه ملزومات ۱۵,۰۰۰,۰۰۰	ملزومات تبلیغاتی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰
	ملزومات تبلیغاتی ۱۵,۰۰۰,۰۰۰	هزینه ملزومات ۱۰,۰۰۰,۰۰۰

تصویر ۱۱-۳ مقایسه رویکردهای مختلف حسابداری پیش پرداخت‌ها

پس از انتقال آرتیکل‌های فوق، حساب‌ها به صورت زیر خواهد شد:

ملزومات تبلیغاتی		ملزومات تبلیغاتی	
۱۰,۰۰۰,۰۰۰ مانده ۱۰/۳۰		۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ۱۰/۵	۱۵,۰۰۰,۰۰۰ تعدیل ۱۰/۳۰
		۱۰,۰۰۰,۰۰۰ مانده ۱۰/۳۰	
هزینه ملزومات		هزینه ملزومات	
۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ۱۰/۵	۱۰,۰۰۰,۰۰۰ تعدیل ۱۰/۳۰	۱۵,۰۰۰,۰۰۰ مانده ۱۰/۳۰	
		۱۵,۰۰۰,۰۰۰ مانده ۱۰/۳۰	

توجه داشته باشید که در تاریخ ۳۰ دی ماه، ملزومات تبلیغاتی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و هزینه ملزومات مانده حساب‌ها در هر دو روش مساوی است: ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال است.

سوالات خودآزمایی

- کدام یک از گزینه‌های زیر صحیح است؟ خطرات خرید داخلی
 - الف. از خریدهای خارجی بیش‌تر است.
 - ب. از خریدهای خارجی کمتر است.
 - ج. برابر خریدهای خارجی است.
 - د. هیچ‌کدام.

۲ موجودی کالای در راه در ترازنامه در چه سرفصلی گزارش می‌شود؟

- الف. دارایی‌های جاری-پیش پرداخت هزینه‌ها
- ب. دارایی‌های غیر جاری- دارایی‌های ثابت مشهود
- ج. دارایی‌های جاری-موجودی کالا

د. دارایی‌های غیر جاری - سایر دارایی‌ها

۳ هزینه حمل کالای خریداری شده در چه سرفصلی قرار می‌گیرد؟

الف. هزینه‌های عملیاتی

ب. سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیر عملیاتی

ج. بهای تمام شده کالای فروش رفته

د. بهای تمام شده موجودی کالا

۴ کدام یک از گزینه‌های زیر صحیح است؟ در اعتبارات اسنادی برگشت پذیر ...

الف. خریدار حق تغییر شرایط اعتبار را دارد.

ب. بانک گشایش کننده اعتبار حق تغییر شرایط اعتبار را دارد.

ج. فروشنده حق تغییر شرایط اعتبار را دارد.

د. بانک ابلاغ کننده حق تغییر شرایط را دارد.

۵ حساب اعتبارات اسنادی در چه زمانی بستنکار نمی‌شود؟

الف. دریافت خسارت از شرکت بیمه در صورت بیمه بودن

ب. برگشت قسمتی از سفارش انجام نشده

ج. انتقال به حساب دارایی

د. ثبت کارمزد ثبت سفارش

۶ در صورتی که شرکت ارمغان برای خرید ماشین‌آلات از طریق اعتبارات اسنادی اقدام نماید، در پایان حساب اعتبارات

استادی را به چه حسابی می‌بندد؟

الف. موجودی کالا

ب. بانک

ج. سپرده ثبت سفارش

د. ماشین‌آلات

۷ مبنای محاسبه حق ثبت سفارش ۰/۰۰۵/ارزش پروفورما است. در صورتی که ارزش پروفورما ۱۰۰,۰۰۰ دلار و قیمت

هر دلار ۱۰,۰۰۰ ریال باشد، حق ثبت سفارش چه مبلغی است؟

الف. ۵۰۰,۰۰۰ ریال ب. ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال ج. ۱۵۰,۰۰۰ ریال د. ۲۵۰,۰۰۰ ریال

۸ در شرایط حمل CIF هزینه حمل و بیمه کالا تا بندر مقصد بر عهده کیست؟

الف. بانک گشایش کننده اعتبار

ب. خریدار

ج. فروشنده

د. گمرک

۹ تراز آزمایشی، مانده حساب ملزومات را ۱۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال و هزینه ملزومات را صفر نشان می دهد. اگر موجودی

باقی مانده ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد، آرتیکل تعدیلی به چه صورت خواهد بود؟

الف. ملزومات ۶,۰۰۰,۰۰۰

هزینه ملزومات ۶,۰۰۰,۰۰۰

ب. ملزومات ۷,۵۰۰,۰۰۰

هزینه ملزومات ۷,۵۰۰,۰۰۰

ج. هزینه ملزومات ۶,۰۰۰,۰۰۰

ملزومات ۶,۰۰۰,۰۰۰

د. هزینه ملزومات ۷,۵۰۰,۰۰۰

ملزومات ۷,۵۰۰,۰۰۰

۱۰ تراز آزمایشی، مانده حساب ملزومات را صفر و هزینه ملزومات را ۱۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال نشان می دهد. اگر موجودی

باقی مانده ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد، آرتیکل تعدیلی به چه صورت خواهد بود؟

الف. ملزومات ۶,۰۰۰,۰۰۰

هزینه ملزومات ۶,۰۰۰,۰۰۰

ب. ملزومات ۷,۵۰۰,۰۰۰

هزینه ملزومات ۷,۵۰۰,۰۰۰

ج. هزینه ملزومات ۶,۰۰۰,۰۰۰

ملزومات ۶,۰۰۰,۰۰۰

د. هزینه ملزومات ۷,۵۰۰,۰۰۰

ملزومات ۷,۵۰۰,۰۰۰

۱۱ تعدیل پیش پرداخت هزینه ها (دارایی):

الف. دارایی ها را کاهش و درآمدها را افزایش می دهد.

ب. هزینه ها را کاهش و دارایی ها را افزایش می دهد.

ج. دارایی ها را کاهش و هزینه را افزایش می دهد.

د. درآمدها را کاهش و دارایی‌ها را افزایش می‌دهد.

۱۲ استهلاک انباشته:

الف. یک حساب کاهنده دارایی است.

ب. یک حساب هزینه است.

ج. یک حساب حقوق صاحبان سرمایه است.

د. یک حساب بدهی است.

۱۳ تعدیل هزینه‌های پیش‌پرداخت شده (هزینه):

الف. دارایی‌ها را کاهش و درآمدها را افزایش می‌دهد.

ب. هزینه‌ها را کاهش و دارایی‌ها را افزایش می‌دهد.

ج. دارایی‌ها را کاهش و هزینه را افزایش می‌دهد.

د. درآمدها را کاهش و دارایی‌ها را افزایش می‌دهد.

۱۴ شرکت سینایی، استهلاک شهریورماه را ۱۰ میلیون ریال محاسبه کرده است. آرتیکل تعدیلی مربوط به استهلاک کدام است؟

الف. هزینه استهلاک ۱۰,۰۰۰,۰۰۰

استهلاک انباشته ۱۰,۰۰۰,۰۰۰

ب. هزینه استهلاک ۱۰,۰۰۰,۰۰۰

تجهیزات ۱۰,۰۰۰,۰۰۰

ج. استهلاک انباشته ۱۰,۰۰۰,۰۰۰

هزینه استهلاک ۱۰,۰۰۰,۰۰۰

د. استهلاک انباشته ۱۰,۰۰۰,۰۰۰

تجهیزات ۱۰,۰۰۰,۰۰۰

۱۵ تراز آزمایشی، مانده حساب پیش‌پرداخت بیمه را صفر و هزینه بیمه را ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال نشان می‌دهد. اگر ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال از پیش‌پرداخت بیمه باقی‌مانده باشد، آرتیکل تعدیلی چیست؟

الف. ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بدهکار پیش‌پرداخت بیمه و ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بستانکار هزینه بیمه

ب. ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بدهکار هزینه بیمه و ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بستانکار پیش‌پرداخت بیمه

ج. ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بدهکار پیش‌پرداخت بیمه و ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بستانکار هزینه بیمه

د. ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بدهکار هزینه بیمه و ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بستانکار پیش‌پرداخت بیمه

- ۱ فرایند خریدهای داخلی را بیان کنید.
- ۲ کدام مراحل خریدهای داخلی معمولاً نیازمند آرتیکل های حسابداری است؟
- ۳ در چه نوع خریدهایی، ارسال سفارش مستلزم ثبت حسابداری است؟
- ۴ چه تفاوت هایی بین خرید داخلی و خارجی وجود دارد؟
- ۵ انواع روش های خریدهای خارجی را بیان کنید و به طور مختصر توضیح دهید.
- ۶ اعتبارات اسنادی را تعریف کنید.
- ۷ انواع اعتبارات اسنادی را نام برده و هر یک را به طور مختصر شرح دهید.
- ۸ مراحل گشایش اعتبارات اسنادی را بیان کنید.
- ۹ اعتبارات اسنادی چه هزینه هایی را به خریدار تحمیل می کند؟
- ۱۰ سفارشات و پیش پرداخت کالا در کدام بخش ترازنامه گزارش می شوند؟
- ۱۱ آرتیکل های تعدیلی پایان سال مربوط به پیش پرداخت های هزینه را توضیح دهید.
- ۱۲ تفاوت بین هزینه استهلاک و استهلاک انباشته چیست؟
- ۱۳ شرکت عادل تمامی ملزوماتی را که خریداری می کند در بدهکار حساب ملزومات ثبت می کند. آرتیکل تعدیلی شرکت عادل در رابطه با حساب ملزومات چیست؟
- ۱۴ شرکت میثاق وجه پرداختی بابت بیمه را در بدهکار حساب هزینه بیمه ثبت می کند. آرتیکل تعدیلی شرکت میثاق در رابطه با حساب بیمه چیست؟

مسائل

- م ۱-۳** در تاریخ ۱۵ خرداد ۱۳۹۱، آقای سروری جهت واردات کالاهایی از کشور آلمان به ارزش ۱۶۰,۰۰۰ دلار بر مبنای CIF، پروفورمای 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:
- ۱۷ خرداد برداشت مبلغ ۲۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از حساب آقای سروری بر مبنای ۱۰۰ درصد ارزش پیش فاکتور بابت ودیعه ثبت سفارش.

۱۸ خرداد آقای سروری با ارائه مدارک لازم نسبت به گشایش اعتبار اسنادی شماره ۹۱/۶۰۱/۷۱۴ اقدام نمود. در این تاریخ بانک مبالغ زیر را از حساب شرکت برداشت نمود:

حق ثبت سفارش	۴۰ ریال به ازای هر دلار ارزش پروفوما
کارمزد گشایش اعتبار	۵۶۰,۰۰۰
سپرده اعتبار	۳۷۵,۲۰۰,۰۰۰
هزینه تلکس به بانک کارگزار بابت اعلام گشایش اعتبار	۹۰,۰۰۰

۲۸ تیر برداشت مبلغ ۵۲۱,۱۶۰ ریال از حساب شرکت بابت تأخیر در واریز وجه اسناد و ارائه اسناد حمل به آقای سروری.

۳۱ تیر پرداخت ۱,۶۶۶,۷۰۰ ریال هزینه های گمرکی و ترخیص کالا. هم چنین پرداخت ۳۳۴,۰۰۰ ریال هزینه حمل

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

خواسته ها

الف. ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه

ب. تنظیم حساب اعتبارات اسنادی در دفتر کل

ج. بستن حساب اعتبارات اسنادی در خاتمه عملیات

م ۲-۳ در تاریخ ۲۰ خرداد ۱۳۸۹، شرکت نرگس برای ورود یک دستگاه ماشین جوراب بافی از کشور آلمان به ارزش ۹۰,۵۰۰ یورو به قیمت C.I.F با ارائه پروفوما به بانک ملی درخواست صدور ودیعه ثبت سفارش می نماید. بانک با برداشت ۱۰ درصد ارزش پروفوما به نرخ شناور هر یورو ۱۲۱۳ ریال، از حساب جاری شرکت نرگس، بابت ثبت ودیعه ثبت سفارش، سند ودیعه را صادر و تسلیم نماینده شرکت نرگس می نماید.

در تاریخ ۶ تیر با انجام اقدامات لازم به بانک مراجعه کرده و درخواست گشایش اعتبار می نماید. بانک در ازای حق ثبت سفارش، مبلغ ۰۰۰۵/ ارزش پروفوما را از حساب شرکت برداشت می نماید و حساب اعتباری ۶۳۷۰۰۴۴۱ را گشایش می کند. هم چنین بانک مبالغ زیر را از حساب شرکت برداشت می نماید:

۱. مبلغ ۲۱۱,۵۸۹ ریال بابت هزینه گشایش اعتبارات اسنادی

۲. مبلغ ۱۴۱,۷۲۳,۰۰۰ ریال بابت سپرده اعتبارات اسنادی

۱۸ تیر، برداشت مبلغ ۷۰,۹۵۰ بابت هزینه تلکس

۸ مرداد کارگزار با ارسال اسناد اعتبارات، اطلاع داد که وجه اعتبار در تاریخ ۴ مرداد به فروشنده پرداخت شده است.

در این تاریخ، کارگزار از بانک ملی درخواست تأمین وجه پرداختی و هزینه تأخیر می نماید.

۱۰ مرداد برداشت ۱۱۴۱۸۱ ریال بابت هزینه تأخیر

۱۲ مرداد واریز مبلغ ۴,۷۰۶,۰۰۰ به حساب جاری مؤسسه بابت اضافه وجه سپرده اعتبار اسنادی

۱۸ مرداد شرکت با پرداخت مبلغ ۲,۷۱۵,۰۰۰ ریال هزینه گمرکی و ۱۸۱۰,۰۰۰ ریال هزینه حمل، دستگاه مذکور را

جهت نصب به کارخانه منتقل کرد.

۳ شهریور شرکت با مراجعه به بانک و ارائه جواز سبز گمرکی درخواست استرداد ودیعه ثبت سفارش را نمود و بانک

مبلغ مذکور را به حساب شرکت واریز نمود.

www.iranarze.ir

دارایی‌های ثابت مشهود

اهداف مطالعه: هنرجویان پس از مطالعه این فصل باید بتوانند:

- ۱ سه ویژگی دارایی‌های ثابت مشهود را بیان کنید.
- ۲ کاربرد اصل بهای تمام شده در مورد دارایی‌های ثابت مشهود را توضیح دهید.
- ۳ مفهوم استهلاک را توضیح دهید.
- ۴ استهلاک دوره را با استفاده از روش‌های مختلف محاسبه کنید.
- ۵ نحوه بازنگری در استهلاک دوره را شرح دهید.
- ۶ میان هزینه‌های جاری و مخارج سرمایه‌ای تمایز قائل شده و آرتیکل‌های مربوط به هر یک را توضیح دهید.
- ۷ چگونگی واگذاری دارایی‌های ثابت مشهود را توضیح دهید.
- ۸ معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود را توضیح دهید.
- ۹ نحوه افشای دارایی‌های ثابت مشهود را در صورت‌های مالی توضیح دهید.

مروری بر فصل

حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود، پیامدهای با اهمیتی بر نتایج گزارشگری مالی شرکت‌ها دارد. در این فصل، کاربرد اصل بهای تمام شده در حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود، مانند ماشین‌آلات و تجهیزات، توضیح داده می‌شود. هم‌چنین، روش‌هایی که شرکت‌ها می‌توانند برای تخصیص بهای تمام شده به عمر مفید آن دارایی استفاده کنند را بیان می‌کنیم. به علاوه، نحوه حسابداری مخارجی مانند بهای جایگزینی چرخ‌ها و لنت‌های ترمز که در طی عمر مفید وسایل نقلیه اتفاق می‌افتد تشریح خواهد شد. یکی دیگر از موضوعات کلیدی مورد بحث در این فصل، معاوضه دارایی‌های ثابت مشهود و نحوه برخورد حسابداری با این نوع معاملات است. محتوا و ساختار فصل ۵ به صورت زیر است:

دارایی‌های ثابت مشهود

نحوه ارائه	کنارگذاری	مخارج بعد از تحصیل	استهلاک	دارایی‌های ثابت مشهود
<ul style="list-style-type: none"> • نحوه ارائه در صورت‌های مالی 	<ul style="list-style-type: none"> • از دور خارج کردن • فروش • معاوضه 	<ul style="list-style-type: none"> • مخارج جاری • مخارج سرمایه‌ای 	<ul style="list-style-type: none"> • مفهوم استهلاک • روش‌های استهلاک • خط مستقیم • واحدهای فعالیت • مانده نزولی • بازنگری در استهلاک 	<ul style="list-style-type: none"> • مفهوم دارایی‌های ثابت مشهود • اندازه‌گیری بهای تمام شده • زمین • بهسازی زمین • ساختمان • تجهیزات

هدف مطالعه ۱

سه ویژگی دارایی های ثابت مشهود را بیان کنید.

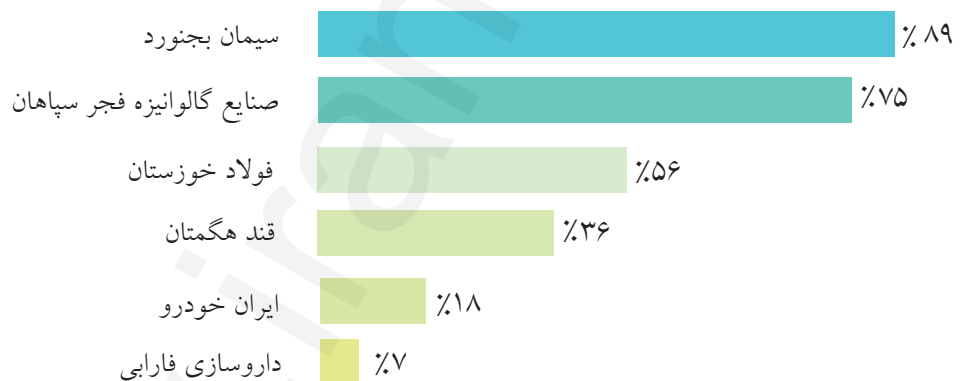
دارایی های ثابت مشهود،

منابع اقتصادی هستند که از ۳ ویژگی برخوردارند: (۱)

دارای ماهیت فیزیکی هستند (شکل و اندازه آنها قابل مشاهده است). (۲) در عملیات واحد تجاری به کار می روند و شرکت قصد فروش آنها را ندارد. (۳) انتظار می رود که این دارایی ها برای چندین سال به شرکت خدمات ارائه کنند. به عبارت دیگر، عمر مفید اقتصادی دارایی های ثابت مشهود طولانی و بیش از یک سال است. به جز زمین، توان خدمت رسانی سایر دارایی های ثابت مشهود، در طی عمر مفید آنها کاهش می یابد. در گذشته دارایی های ثابت مشهود، اموال،

ماشین آلات و تجهیزات نامیده می شدند.

به دلیل این که دارایی های ثابت مشهود، نقشی کلیدی در عملیات مستمر ایفا می کنند، شرکت ها دارایی های ثابت مشهود را در شرایط عملیاتی مطلوبی نگهداری می کنند. هم چنین، شرکت ها دارایی های ثابت مشهود فرسوده را جایگزین کرده و براساس نیاز خود، منابع مولد را افزایش می دهند. بسیاری از شرکت ها، سرمایه گذاری های قابل توجهی در دارایی های ثابت مشهود انجام داده اند. تصویر ۱-۵، نسبت دارایی های ثابت مشهود به کل دارایی های برخی شرکت های فعال در صنایع مختلف را نشان می دهد.



تصویر ۱-۵ نسبت دارایی های ثابت مشهود به کل دارایی ها

اندازه گیری بهای تمام شده دارایی های ثابت مشهود

هدف مطالعه ۲

کاربرد اصل بهای تمام شده در مورد دارایی های ثابت مشهود را توضیح دهید.

اصل بهای تمام شده،

شرکت ها را ملزم می کند دارایی های ثابت مشهود خود را به بهای تمام شده ثبت نمایند.

بنابراین، شرکت ایران خودرو، تجهیزات تولیدی خود را به بهای تمام شده ثبت می کند. بهای تمام شده، در برگیرنده تمام مخارج ضروری جهت تحصیل

دارایی و آماده سازی آن برای استفاده مورد نظر است. برای مثال، بهای تمام شده، ماشین های تولیدی کارخانه، شامل بهای خرید، هزینه های حمل پرداختی برای انتقال ماشین آلات خریداری شده به محل کارخانه و هزینه های نصب می باشد. پس از تعیین بهای تمام شده، شرکت ایران خودرو از این مبلغ به عنوان مبنای حسابداری ماشین آلات در طی عمر مفید

آن استفاده می‌کند. در بخش بعدی، کاربرد اصل بهای تمام شده در هر یک از دسته‌بندی‌های عمده دارایی‌های ثابت مشهود را تشریح می‌کنیم.

زمین

شرکت‌ها، زمین را با هدف ساخت کارخانه تولیدی یا دفتر اداری، تحصیل می‌کنند. بهای تمام شده زمین در بردارنده موارد زیر است: (۱) قیمت خرید نقدی (۲) هزینه‌های نقل و انتقال مانند حق ثبت دفترخانه (۳) کمیسیون‌های معاملات املاک (۴) مالیات بر اموال و عوارض شهرداری و سایر هزینه‌های مربوط به تصرف ملک توسط خریدار. برای مثال، اگر قیمت نقدی ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۵۰۰ میلیون ریال) باشد و خریدار بابت هزینه‌های مستقیم خرید زمین (شامل

مالیات بر اموال، عوارض شهرداری و کمیسیون خرید) ۵۰ میلیون ریال پرداخت کرده باشد، در این صورت، بهای تمام شده زمین ۵۵۰ میلیون ریال خواهد بود. شرکت‌ها، تمام هزینه‌های ضروری جهت آماده‌سازی زمین برای استفاده موردنظر را در بدهکار (افزایش) حساب زمین ثبت می‌کنند. هنگامی که شرکت، زمینی را بدون پرداخت وجه تحصیل می‌کند، هزینه‌های مربوط به پاک‌سازی، زهکشی و تسطیح آن، بهای تمام شده زمین را تشکیل می‌دهد. گاهی اوقات زمین دارای ساختمان غیر قابل استفاده‌ای است که باید هزینه‌های تخریب ساختمان قدیمی را پس از کسر عواید حاصل از فروش مصالح، به بهای تمام شده زمین اضافه کند. تصویر ۲-۵ نحوه محاسبه بهای تمام شده زمین را نشان می‌دهد.

عوارض و مالیات + کمیسیون معاملات املاک + هزینه‌های نقل و انتقال + قیمت خرید نقدی = بهای تمام شده زمین

(عواید حاصل از فروش مصالح - هزینه تخریب ساختمان قدیمی) +

تصویر ۲-۵ فرمول محاسبه بهای تمام شده زمین

عایدات حاصل از مصرف مصالح). هزینه‌های اضافی عبارتند از: ۱۰ میلیون ریال حق الزحمه کارشناسی و ۸۰ میلیون ریال کمیسیون معاملات املاک. بهای تمام شده زمین ۱/۱۵ میلیارد ریال است که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

برای روشن شدن موضوع، فرض کنید که **شرکت تولیدی هژیر**، زمینی را به قیمت نقدی یک میلیارد ریال تحصیل می‌کند. در این زمین، انباری قدیمی وجود دارد که خالص هزینه تخریب آن ۶۰ میلیون ریال است (۷۵ میلیون ریال کل هزینه تخریب، منهای ۱۵ میلیون ریال

زمین

قیمت نقدی زمین
۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

خالص هزینه تخریب انبار
۶۰,۰۰۰,۰۰۰

حق الزحمه کارشناسی
۱۰,۰۰۰,۰۰۰

کمیسیون معاملات املاک
۸۰,۰۰۰,۰۰۰

بهای تمام شده زمین
۱,۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰

قیمت نقدی زمین

خالص هزینه تخریب انبار

حق الزحمه کارشناسی

کمیسیون معاملات املاک

بهای تمام شده زمین

تصویر ۳-۵ محاسبه بهای تمام شده زمین

هنگامی که شرکت هژیر تحصیل زمین را ثبت می کند، حساب زمین را به مبلغ ۱/۱۵ میلیارد ریال بدهکار و

حساب وجه نقد را به همین میزان بستانکار می کند.

۱,۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	زمین	تاریخ
		نقد و بانک	
		(ثبت تحصیل زمین به صورت نقد)	

بهسازی زمین

بهسازی زمین، اضافات ساختاری ایجاد شده روی زمین است. مثال های بهسازی عبارتند از: مسیر ماشین رو، پارکینگ، پرچین، منظره سازی و آب پاش ها. بهای تمام شده بهسازی زمین شامل، تمام هزینه های ضروری جهت رساندن بهسازی ها به شرایط استفاده مورد نظر است. برای مثال، بهای تمام شده پارکینگ جدید برای شرکت اعصاری شامل مبلغ پرداختی بابت سنگ فرش، حصارکشی و سیستم روشنایی است. بنابراین **شرکت اعصاری**، جمع تمام این هزینه ها را در حساب بهسازی زمین بدهکار می کند. بهسازی زمین عمر مفید محدودی دارد و نگهداری و جایگزینی آن ها بر عهده شرکت ها است. به دلیل عمر مفید محدود بهسازی ها، شرکت ها بهای تمام شده بهسازی زمین را در حساب مجزایی ثبت و آن را طی عمر مفید بهسازی ها مستهلک می کنند.

ساختمان

ساختمان ها، امکاناتی هستند (مانند فروشگاه ها، دفاتر اداری، کارخانه ها و انبارها) که در عملیات مورد استفاده قرار می گیرند. شرکت ها، تمام مخارج مربوط به خرید یا احداث یک ساختمان را به حساب ساختمان بدهکار می کنند. هنگامی که ساختمانی خریداری می شود، بهای تمام شده آن شامل قیمت

خرید و هزینه های جانبی (حق الزحمه وکیل، بیمه، انتقال مالکیت و...) و کمیسیون معاملات املاک است. هم چنین، هزینه هایی که ساختمان را جهت استفاده مورد نظر آماده می سازند، شامل: مخارج مربوط به تعمیر پشت بام، کف پوش ها، سیم کشی و لوله کشی، در بهای تمام شده ساختمان منظور می شود. هنگامی که ساختمان جدید، ساخته می شود، بهای تمام شده آن عبارت است از: مبلغ قرارداد ساخت به علاوه پرداخت های مربوط به حق الزحمه معمار، مجوزهای ساخت و هزینه های حفاری و مصالح.

به علاوه، شرکت ها برخی هزینه های سود تضمین شده (بهره) را به حساب ساختمان منظور می نمایند: هنگامی که مدت زمان قابل توجهی برای احداث ساختمان مورد نیاز است، هزینه های سود تضمین شده تحقق یافته مربوط به تأمین مالی پروژه، جزو بهای تمام شده ساختمان محسوب می شوند. در این فرآیند، هزینه سود تضمین شده (همانند هزینه مصالح و دست مزد) برای احداث ساختمان ضروری است. افزودن هزینه سود تضمین شده در بهای تمام شده یک ساختمان در حال احداث، محدود به دوره ساخت است. هنگامی که فرآیند ساخت تکمیل می شود، شرکت، پرداخت های بعدی سود تضمین شده را به حساب هزینه سود تضمین شده منظور می کند.

تجهیزات

منظور نمی‌کند. این هزینه‌ها در برگیرنده‌ی مخارج تکراری سالانه‌ای است که فاقد منافع آتی (بیش از یک سال) هستند. در نتیجه، این مخارج در زمان وقوع، به حساب هزینه‌های عملیاتی منظور می‌شوند. برای روشن شدن موضوع، فرض کنید که شرکت مروراید، ماشین‌آلات کارخانه را به قیمت نقدی ۵۰۰ میلیون ریال خریداری نموده است. سایر مخارج مربوط به این ماشین‌آلات عبارتند از: مالیات خرید ۳۰ میلیون ریال، حق بیمه حمل ۵ میلیون ریال، نصب و راه‌اندازی ۱۰ میلیون ریال. بنابراین، بهای تمام‌شده ماشین‌آلات خریداری شده ۵۴۵ میلیون ریال می‌باشد که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

تجهیزات، شامل دارایی‌هایی مانند؛ دستگاه پول‌شمار، تجهیزات اداری، ماشین‌آلات کارخانه، کامیون‌های تحویل‌دهنده کالا و هواپیماها است. این دارایی‌ها در عملیات شرکت به کار می‌روند. بهای تمام‌شده تجهیزات، مانند آنچه در **شرکت ایران خودرو** گفته شد، شامل موارد زیر است: **قیمت خرید نقدی، مالیات خرید، هزینه‌های حمل و بیمه حمل کالا که توسط خریدار پرداخت می‌شود.** هم‌چنین مخارج لازم برای مونتاژ کردن اجزاء، نصب دستگاه‌ها و آزمون آن‌ها، جزء بهای تمام‌شده محسوب می‌شوند. با این وجود، شرکت ایران خودرو هزینه مجوزهای تردد و بیمه وسایل نقلیه موتوری شرکت را جزء بهای تمام‌شده تجهیزات

ماشین‌آلات کارخانه

بهای خرید نقدی	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
مالیات خرید	۳۰,۰۰۰,۰۰۰
حق بیمه حمل کالا	۵,۰۰۰,۰۰۰
نصب و راه‌اندازی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده ماشین‌آلات کارخانه	۵۴۵,۰۰۰,۰۰۰

تصویر ۴-۵ نحوه محاسبه بهای تمام شده ماشین‌آلات کارخانه

شرکت مروراید برای ثبت خرید و مخارج مرتبط آن، آرتیکل زیر را در دفاتر خود ثبت می‌کند:

تاریخ	ماشین‌آلات	۵۴۵,۰۰۰,۰۰۰
	نقد و بانک	۵۴۵,۰۰۰,۰۰۰
	(ثبت تحصیل ماشین‌آلات کارخانه)	

نمود. مخارج مربوطه شامل: مالیات بر ارزش افزوده به مبلغ ۱۳,۲۰۰,۰۰۰ ریال، رنگ آمیزی کامیون ۵ میلیون ریال،

به عنوان مثالی دیگر، فرض کنید که شرکت فرجام، کامیونی را به بهای نقدی ۲۲۰ میلیون ریال خریداری

مجوز تردد ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال و بیمه ۳ ساله، ۱۶ میلیون ریال است که به صورت زیر محاسبه می شود:
ریال است. بنابراین، بهای تمام شده کامیون ۲۳۸,۲۰۰,۰۰۰

بهای تمام شده کامیون	
قیمت نقدی	۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
مالیات بر ارزش افزوده	۱۳,۲۰۰,۰۰۰
رنگ آمیزی	۵,۰۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده کامیون	۲۳۸,۲۰۰,۰۰۰ ریال

تصویر ۵-۵ نحوه محاسبه بهای تمام شده کامیون

شرکت فرجام، بهای پرداختی بابت مجوز تردد را به عنوان یک هزینه و مبلغ پرداختی بابت بیمه را به عنوان یک پیش پرداخت دارایی ثبت خواهد کرد.

تاریخ	کامیون
هزینه مجوز تردد	۲۳۸,۲۰۰,۰۰۰
پیش پرداخت بیمه	۸,۰۰۰,۰۰۰
وجه نقد	۱۶,۰۰۰,۰۰۰
(ثبت تحویل کامیون و سایر هزینه ها)	۲۶۲,۲۰۰,۰۰۰

مثال!

فرض کنید شرکت دایموند، کامیونی را به مبلغ نقدی ۱۵۰ میلیون ریال به علاوه، ۹ میلیون ریال مالیات بر ارزش افزوده و ۵ میلیون ریال هزینه حمل خریداری کرد. هم چنین، ۲ میلیون ریال بابت رنگ آمیزی، ۶ میلیون ریال بابت بیمه سالانه و ۸۰۰,۰۰۰ ریال بابت مجوز تردد پرداخت کرد. توضیح دهید که هر یک از مخارج مذکور، چگونه به حساب گرفته می شوند؟

پاسخ:

چهار پرداخت اول (۱۵۰، ۹، ۵ و ۲ میلیون ریال) مخارج ضروری جهت آماده سازی کامیون برای استفاده مورد نظر است. بنابراین، بهای تمام شده کامیون، ۱۶۶ میلیون ریال است. پرداخت های مربوط به بیمه و مجوز تردد جزء هزینه های عملیاتی محسوب می شوند.

تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود

معمولاً شرکت‌ها به چهار روش دارایی‌های ثابت مورد نیاز خود را تحصیل می‌کنند:

- (۱) خرید نقدی دارایی،
- (۲) ساخت دارایی،
- (۳) خرید نسبه دارایی از طریق ایجاد حساب‌های پرداختنی یا صدور اسناد پرداختنی مدت‌دار،
- (۴) تحصیل دارایی در ازای انتشار سهام و
- (۵) معاوضه دارایی‌ها.

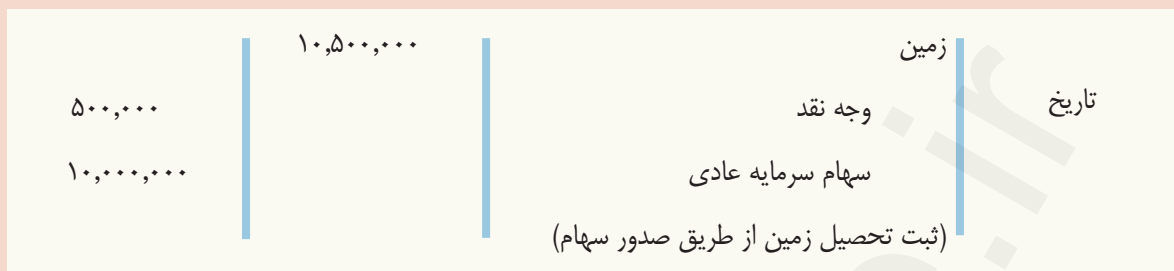
تحصیل دارایی ثابت مشهود به هر یک از این روش‌ها صورت گیرد، یک قاعده کلی در مورد بهای تمام‌شده دارایی که باید در دفاتر ثبت شود وجود دارد: دارایی تحصیل شده باید در دفاتر به بهای خرید نقدی دارایی به اضافه تمامی مخارج مستقیم لازم برای آماده‌سازی آن، ثبت شود. بنابراین، هزینه سود تضمین شده که در صورت خرید نسبه دارایی ایجاد می‌شود، در بهای تمام‌شده دارایی منظور نمی‌شود.

در بخش قبلی نحوه خرید نقدی دارایی ثابت به طور کامل تشریح گردید. هم‌چنین، در رابطه با مخارجی که در هنگام ساخت به حساب دارایی منظور می‌شود، مطالبی ارائه شد. حسابداری تحصیل دارایی‌های ثابت مشهود از طریق معاوضه در بخش‌های بعدی این فصل تشریح می‌شود. در این بخش، حسابداری تحصیل دارایی از طریق صدور سهام و هم‌چنین تحصیل گروهی دارایی‌ها، بیان می‌شود.

تحصیل دارایی‌ها از طریق صدور سهام

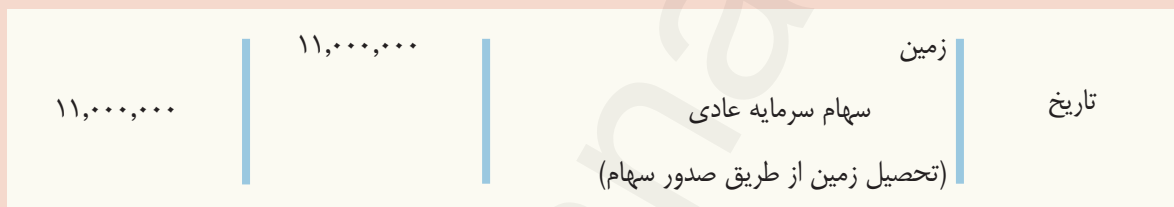
برخی از شرکت‌های سهامی، دارایی‌های مورد نیاز خود را از طریق صدور اوراق مالکانه (سهام) خود خریداری می‌کنند. شرکت سهامی، شرکتی است که سرمایه خود را در قالب سهام در آورده است. هنگامی که سهام یک شرکت به عموم افراد عرضه می‌شود، شرکت در قالب سهامی عام تشکیل شده است. برای مثال، شرکت‌های ایران خودرو، سایپا و بانک ملت در قالب شرکت سهامی عام درآمده‌اند.

همان‌گونه که پیش از این بیان شد، هنگامی که یک دارایی تحصیل می‌شود، بهای تمام‌شده آن عبارت است از قیمت خرید نقدی دارایی. در زمانی که دارایی ثابت از طریق صدور سهام شرکت تحصیل می‌شود، این دارایی باید به بهای خرید نقدی در دفاتر ثبت شود. مشکل، زمانی بروز می‌کند که در این معامله، قیمت خرید نقدی دارایی قابل تعیین نباشد. در این زمان، دارایی تحصیل شده باید به ارزش دارایی تحصیل شده یا ارزش سهام واگذار شده، هر کدام که با قابلیت اتکای بیش‌تری قابل تعیین است، ثبت شود. برای تشریح موضوع، به مثال زیر توجه کنید. شرکت سهامی گیلانی، قطعه زمینی را از طریق صدور ۱۰,۰۰۰ سهام عادی خود، تحصیل کرده است. فرض کنید، قیمت نقدی زمین تحصیل شده و هم‌چنین ارزش بازار سهام واگذار شده قابل تعیین نیست. در این زمان، شرکت از یک کارشناس برای تعیین ارزش زمین استفاده خواهد کرد و زمین تحصیل شده را به این مبلغ در دفاتر خود ثبت خواهد کرد. در صورتی که کارشناس ارزش زمین را ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال برآورد کند و ۵۰۰,۰۰۰ ریال بابت حق الزحمه کارشناسی خود دریافت کند، رویداد فوق به صورت زیر در دفاتر شرکت گیلانی ثبت می‌شود.



از آنجا که استفاده از کارشناس در تعیین ارزش زمین غیر قابل اجتناب است، حق الزحمه کارشناسی در بهای تمام شده زمین منظور می شود.

حال فرض کنید در مثال بالا، قیمت خرید نقدی زمین قابل تعیین نیست، اما ارزش بازار سهام شرکت گیلانی مشخص است. در صورتی که هر سهم شرکت گیلانی در بازار ۱۱۰۰ ریال معامله شود، بهای تمام شده زمین ۱۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۱۰,۰۰۰ × ۱۱۰۰) خواهد بود. در این حالت تحصیل زمین به صورت زیر ثبت می شود.



معمولاً ارزش بازار سهام، برآورد قابل اتکایی از ارزش دارایی تحصیل شده است.

تحصیل گروهی دارایی های ثابت

این احتمال وجود دارد که شرکت، مجموعه ای از دارایی های ثابت مورد نیاز خود را به صورت یک جا خریداری نماید که به آن تحصیل گروهی دارایی ها گفته می شود. به ویژه، کاهش هزینه های خرید و حمل دارایی ها و همچنین دریافت تخفیف از فروشنده، باعث می شود که این شکل از تحصیل دارایی های ثابت، بسیار متداول باشد. از آنجا که شرکت باید دارایی های تحصیل شده را به تفکیک در دفاتر خود ثبت کند، تعیین بهای تمام شده هر یک از دارایی ها اهمیت خواهد داشت. در صورتی که بهای تمام شده هر دارایی مشخص نباشد، شرکت باید با استفاده از یک کارشناس، بهای تمام شده هر دارایی را برآورد کند.

برای تشریح موضوع فرض کنید، شرکت انوری، یک دستگاه نمایشگر، یک عدد میز تحریر و یک عدد صندلی مورد نیاز خود را به صورت یک جا و در ازای پرداخت ۱۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد. از آنجا که بهای تمام شده هر یک از این اقلام قابل تعیین نیست، شرکت با پرداخت ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال از یک کارشناس خواست تا ارزش هر یک از این اقلام را تعیین کند. کارشناس ارزش هر یک از دارایی های بالا را به صورت زیر تعیین کرد:

نمایشگر	→	۹,۰۰۰,۰۰۰
میز تحریر	→	۶,۰۰۰,۰۰۰
صندلی	→	۳,۰۰۰,۰۰۰
		<u>۱۸,۰۰۰,۰۰۰</u>

از آنجا که مجموع ارزش های تعیین شده برای این دارایی ها (۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال) بیش از بهای تمام شده (۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال = ۱,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۴,۰۰۰,۰۰۰) است، شرکت باید بهای تمام شده گروه دارایی های خریداری شده را متناسب با ارزش های تعیین شده توسط کارشناس، به هر یک از دارایی ها تخصیص دهد. شرکت انوری بهای هر یک از اقلام فوق را به صورت زیر تعیین می کند:

$$\begin{aligned} \text{بهای تمام شده نمایشگر} &= ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۹,۰۰۰,۰۰۰}{۱۸,۰۰۰,۰۰۰} = ۷,۵۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} \\ \text{بهای تمام شده میز تحریر} &= ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۶,۰۰۰,۰۰۰}{۱۸,۰۰۰,۰۰۰} = ۵,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} \\ \text{بهای تمام شده صندلی} &= ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۳,۰۰۰,۰۰۰}{۱۸,۰۰۰,۰۰۰} = ۲,۵۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} \end{aligned}$$

پس از تعیین ارزش بهای تمام شده، تحصیل گروهی دارایی ها به صورت زیر ثبت می شود:

	۷,۵۰۰,۰۰۰	تجهیزات-نمایشگر	تاریخ
	۵,۰۰۰,۰۰۰	تجهیزات-میز تحریر	
	۲,۵۰۰,۰۰۰	تجهیزات-صندلی	
		وجه نقد	
۱۵,۰۰۰,۰۰۰		(تحصیل گروهی تجهیزات به صورت نقدی)	

در این وضعیت، استفاده کارشناس برای تعیین صحیح بهای تمام شده دارایی ها، ضروری است. بنابراین، حق الزحمه کارشناس به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی ها در نظر گرفته می شود.

هدف مطالعه ۳

همان گونه که در فصل ۳

مفهوم استهلاک را تشریح کنید. توضیح داده شد، **استهلاک**،

فرآیند تخصیص منطقی و سیستماتیک بهای تمام شده

دارایی‌های ثابت به هزینه، در طی عمر مفید آن

دارایی‌ها است. تخصیص بهای تمام شده، شرکت‌ها را

قادر می‌سازد که با توجه به اصل تطابق، هزینه‌ها را به

شکل صحیحی با درآمدها انطباق دهند (تصویر ۵-۶ را

ملاحظه فرمایید).



تصویر ۵-۶ استهلاک به عنوان تخصیص بهای تمام شده

زمین، با گذشت زمان افزایش می‌یابد. بنابراین، زمین دارایی استهلاک‌پذیر نیست.

در طی عمر مفید دارایی‌های استهلاک‌پذیر، توان درآمدزایی دارایی‌های استهلاک‌پذیر به دلیل فرسودگی و سائیدگی کاهش می‌یابد. کامیونی که ۳۰۰,۰۰۰ کیلومتر را طی کرده است، نسبت به کامیونی که تنها ۸۰۰ کیلومتر طی کرده است، توان درآمدزایی کمتری دارد.

توان درآمدزایی، می‌تواند به دلیل منسوخ شدن کاهش یابد. **منسوخ شدن**، فرآیند بلا استفاده شدن دارایی قبل از فرسایش فیزیکی آن است. برای مثال، بسیاری از شرکت‌ها، کامپیوترهایشان را پیش از زمان فرسودگی کامل، جای‌گزین می‌کنند. زیرا، عرضه تکنولوژی‌های جدید باعث منسوخ شدن کامپیوترهای قدیمی شده است. شناسایی استهلاک یک دارایی، منتج به انباشت وجه نقد برای جای‌گزینی آن دارایی نمی‌شود. مانده استهلاک انباشته، بخشی از بهای تمام شده دارایی را

باید به این نکته توجه داشت که استهلاک فرآیند تخصیص بهای تمام شده است. استهلاک فرآیند تعیین ارزش دارایی نیست. در طی دوره مالکیت یک دارایی، تلاشی برای اندازه‌گیری تغییر در ارزش بازار آن دارایی صورت نمی‌گیرد. بنابراین، ارزش دفتری (بهای تمام شده منهای استهلاک انباشته) دارایی ثابت مشهود، می‌تواند کاملاً از ارزش بازار آن متفاوت باشد.

استهلاک، در سه دسته از دارایی‌های ثابت، مورد استفاده قرار می‌گیرد: بهسازی زمین، ساختمان و تجهیزات (شامل اثاثه). تمامی دارایی موجود در این سه گروه، به عنوان یک دارایی استهلاک‌پذیر در نظر گرفته می‌شوند. زیرا، سودمندی و توان درآمدزایی هر دارایی در طی عمر مفید آن، کاهش می‌یابد. **استهلاک**، در مورد زمین کاربرد ندارد، زیرا، سودمندی و توان درآمدزایی آن، با گذشت زمان دست‌نخورده و بی‌نقص باقی می‌ماند. درحقیقت، در موارد زیادی به دلیل کمیاب بودن زمین، سودمندی و توان درآمدزایی

نشان می‌دهد که به هزینه منظور شده است. استهلاک
منع وجه نقد برای شرکت نیست.

توجه کنید که مفهوم استهلاک با فرض تداوم فعالیت
سازگار است. **فرض تداوم فعالیت** بیان می‌کند که
شرکت برای مدت قابل پیش‌بینی‌ای به فعالیت خود
در آینده ادامه می‌دهد. اگر فرض تداوم فعالیت نادیده
گرفته شود، دارایی‌های ثابت باید به ارزش بازار
گزارش شوند. در این حالت، نیازی به مستهلک کردن
این دارایی‌ها نیست.

عوامل مؤثر بر محاسبه استهلاک

سه عامل بر محاسبه استهلاک تاثیر می‌گذارند:

- ۱. بهای تمام شده.** پیش از این، عوامل مؤثر
بر بهای تمام شده دارایی‌های استهلاک‌پذیر را توضیح
دادیم. به یاد آورید که شرکت‌ها، دارایی‌های ثابت
مشهود خود را به بهای تمام شده ثبت می‌کنند.
- ۲. عمر مفید.** **عمر مفید**، برآوردی از مدت زمان
درآمدزا بودن یک دارایی است و عمر اقتصادی نیز

نامیده می‌شود. عمر مفید ممکن است در قالب زمان،
واحد‌های فعالیت (مانند ساعات کار ماشین)، یا
واحد‌های محصول بیان شود. عمر مفید یک برآورد
است. مدیریت در انجام این برآورد، عواملی چون
تعمیر و نگهداری مورد انتظار و سرعت فرسودگی
دارایی را در نظر می‌گیرد. در اغلب موارد تجربیات
پیشین مربوط به دارایی‌های مشابه، در برآورد عمر
مفید سودمند است.

۳. ارزش اسقاط. ارزش اسقاط، برآورد ارزش

دارایی در انتهای عمر مفید آن است. این ارزش که ارزش
باقی‌مانده نیز نامیده می‌شود، می‌تواند بر ارزش قراضه
دارایی و یا ارزش معاملاتی مورد انتظار آن، مبتنی باشد.
همانند عمر مفید، ارزش اسقاط، یک برآورد است. در
انجام برآورد، مدیریت، سیاست کنارگذاری دارایی‌ها
و تجربه خود در مورد دارایی‌های مشابه را مدنظر
قرار می‌دهد. تصویر ۷-۵ سه عامل مورد استفاده در
محاسبه استهلاک را به صورت خلاصه نشان می‌دهد.



تصویر ۷-۵ سه عامل مؤثر در محاسبه استهلاک

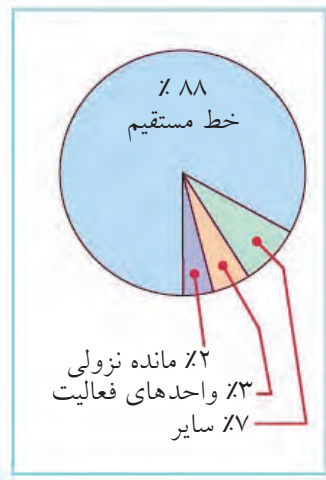
☑ نکته مفید: هزینه استهلاک در صورت سود و زیان گزارش می‌شود. استهلاک انباشته در ترازنامه، به عنوان کاهنده دارایی‌های ثابت
مشهود، گزارش می‌شود.

روش های استهلاك

هدف مطالعه ۴

استهلاك دوره را با استفاده از روش های مختلف استهلاك محاسبه كنيد.

مقایسه صورت های مالی را بالا می برد. استهلاك، از طریق استهلاك انباشته بر ترانزنامه و از طریق هزینه استهلاك، بر صورت سود و زیان تأثیر می گذارد. تصویر ۵-۸ استفاده از روش های استهلاك اولیه در ۶۰۰ شرکت بزرگ در ایالات متحده را نشان می دهد.



تصویر ۵-۸ کاربرد روش های استهلاك در ۶۰۰ شرکت بزرگ ایالات متحده این سه روش استهلاك با یک دیگر مقایسه می شوند:

استهلاك، معمولاً با استفاده از یکی از روش های زیر محاسبه می شود:

- خط مستقیم
- واحدهای فعالیت

۳. مانده نزولی

بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری، هر سه روش فوق مجاز هستند. مدیریت، روش (هایی) را که مناسب تر است انتخاب می کند. هدف، انتخاب روشی است که به شیوه مطلوب تری ایجاد درآمد توسط دارایی را در طی عمر مفید دارایی، اندازه گیری کند. وقتی شرکت روشی را برای استهلاك یک دارایی انتخاب کرد، باید در طی عمر مفید دارایی از همان روش استفاده کند. ثبات رویه در استفاده از روش استهلاك، قابلیت استفاده از داده های زیر که مربوط به کامیون خریداری شده توسط **شرکت داراب** در ابتدای سال ۱۳۹۰ است،

بهای تمام شده ۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

ارزش اسقاط مورد انتظار

عمر مفید برآوردی ۵ سال

عمر مفید برآوردی ۱۰۰,۰۰۰ کیلومتر

عمر مفید برآوردی ۱۰۰,۰۰۰ کیلومتر

تصویر ۵-۹ داده های خرید کامیون

روش خط مستقیم

استهلاك پذیر، بهای تمام شده دارایی منهای ارزش اسقاط است. بهای تمام شده استهلاك پذیر، کل مبلغی را که نهایتاً مستهلك می شود، نشان می دهد. بر اساس روش خط مستقیم، شرکت برای اندازه گیری هزینه استهلاك سالانه، بهای تمام شده استهلاك پذیر دارایی را بر عمر مفید دارایی تقسیم می کند. تصویر ۵-۱۰ نحوه محاسبه هزینه استهلاك سال اول شرکت داراب را نشان می دهد.

بر اساس **روش خط مستقیم**، شرکت ها، در طی عمر مفید دارایی هر ساله مبلغ مساوی از دارایی را مستهلك می کنند. در این روش فقط گذر زمان مطرح است. به منظور محاسبه هزینه استهلاك بر اساس روش خط مستقیم، شرکت ها باید بهای تمام شده استهلاك پذیر دارایی را اندازه گیری کنند. **بهای تمام شده**

$$\begin{array}{rcl}
 \text{ارزش اسقاط} & - & \text{بهای تمام شده} \\
 ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ & - & ۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} \\
 \hline
 & = & \text{بهای تمام شده استهلاک پذیر} \\
 & = & ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} \\
 \hline
 \text{عمر مفید (سال)} & \div & \text{بهای تمام شده استهلاک پذیر} \\
 ۵ & \div & ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \\
 \hline
 & = & \text{هزینه استهلاک سالانه} \\
 & = & ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال}
 \end{array}$$

تصویر ۱۰-۵ فرمول روش خط مستقیم

مستقیم استفاده می کند، این نرخ را در بهای تمام شده استهلاک پذیر دارایی ضرب می کند. تصویر ۱۱-۵ جدول استهلاک را با استفاده از نرخ سالانه نشان می دهد.

به عنوان راه حل جایگزین، می توانیم نرخ استهلاک سالانه را محاسبه کنیم. در این مورد، نرخ ۲۰٪ (۵ سال $\div 100\%$) است. هنگامی که شرکت از نرخ سالانه خط

انتهای سال		محاسبات			
ارزش دفتری*	استهلاک انباشته	هزینه سالانه استهلاک	نرخ استهلاک	بهای تمام شده استهلاک پذیر	سال
۱۰۶,۰۰۰,۰۰۰	۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۲۰٪	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۳۹۰
۸۲,۰۰۰,۰۰۰	۴۸,۰۰۰,۰۰۰	۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۲۰٪	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۳۹۱
۵۸,۰۰۰,۰۰۰	۷۲,۰۰۰,۰۰۰	۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۲۰٪	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۳۹۲
۳۴,۰۰۰,۰۰۰	۹۶,۰۰۰,۰۰۰	۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۲۰٪	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۳۹۳
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۲۰٪	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۳۹۴

استهلاک انباشته - بهای تمام شده = ارزش دفتری*

تصویر ۱۱-۵ جدول استهلاک خط مستقیم

خریداری می شود، محاسبات چه تغییری خواهد کرد؟ در این مورد با استفاده از یک مبنای زمانی، استهلاک سالانه را سرشکن می کنیم. اگر شرکت داراب کامیون را در تاریخ ۱ تیر خریداری کرده باشد، در طول سال ۱۳۹۰، ۹ ماه (تیر تا اسفند) از کامیون استفاده کرده است. بنابراین، استهلاک سال ۱۳۹۰، مبلغ ۱۸ میلیون ریال $(\frac{9}{12} \times 20\% \times 120,000,000)$ است. در عمل روش خط مستقیم بیش از سایر روش های استهلاک مورد استفاده قرار می گیرد.

برای مثال ارزش دفتری در انتهای سال ۱۳۹۰ عبارت است از:

$$106,000,000 - 24,000,000 = 82,000,000$$

توجه فرمایید که هزینه استهلاک ۲۴ میلیون ریال، در تمامی سال ها یکسان است. در انتهای دوره عمر مفید دارایی، ارزش دفتری (بهای تمام شده منهای استهلاک انباشته) ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است که با ارزش اسقاط مورد انتظار دارایی برابر است.

هنگامی که دارایی در طی سال (و نه در ابتدای سال)

شرکت‌های بزرگ مانند **ایران خودرو**، **پتروشیمی آبادان** و **پپسک** از روش خط مستقیم استفاده می‌کنند. استفاده از این روش ساده بوده و زمانی که از دارایی‌ها در طی عمر مفیدشان به صورت یک‌نواخت استفاده شود، این روش به شکل مطلوبی هزینه‌ها را با درآمدها تطابق می‌دهد.

واحدهای فعالیت

بر اساس **روش واحدهای فعالیت** که به آن تعداد واحد تولید نیز گفته می‌شود، به جای استفاده از دوره زمانی، عمر مفید دارایی در قالب واحدهای تولیدی یا استفاده مورد انتظار بیان می‌شود. روش واحدهای فعالیت، برای ماشین‌آلات کارخانه ایده‌آل است. شرکت‌های تولیدی می‌توانند تولید را از طریق تعداد کالاهای تولید شده یا ساعات کار ماشین‌آلات، اندازه‌گیری کنند. از این روش می‌توان در مورد دارایی‌هایی مانند کامیون تحویل کالا

(مسافت طی شده) و هواپیماها (ساعات پرواز) استفاده کرد. معمولاً واحدهای فعالیت برای ساختمان‌ها یا اثاثیه مناسب نیستند. چرا که استهلاك این دارایی‌ها بیش‌تر تابعی از زمان است تا میزان استفاده از آن‌ها. برای به‌کاربردن این روش، شرکت‌ها کل واحدهای فعالیت در طی کل عمر مفید دارایی را برآورد کرده و سپس بهای تمام‌شده استهلاك‌پذیر را بر این واحدها تقسیم می‌کنند. عدد به دست‌آمده هزینه استهلاك هر واحد را نشان می‌دهد. بهای تمام‌شده هر واحد در واحدهای فعالیت آن سال ضرب می‌شود تا بدین وسیله هزینه استهلاك سالانه اندازه‌گیری شود. برای روشن شدن موضوع فرض کنید که کامیون **شرکت داراب** در طی سال اول ۱۵۰۰۰ کیلومتر طی کرده است. تصویر ۱۲-۵ فرمول واحدهای فعالیت و محاسبه هزینه استهلاك سال اول را نشان می‌دهد.

مجموع واحدهای فعالیت ÷ بهای تمام شده استهلاك پذیر = بهای تمام شده استهلاك هر واحد

$$۱۰۰,۰۰۰ \text{ کیلومتر} \div ۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} = ۱۲۰۰ \text{ ریال}$$

بهای تمام شده استهلاك هر واحد × واحدهای فعالیت طی سال = **هزینه استهلاك سالانه**

$$۱۲۰۰ \text{ ریال} \times ۱۵۰۰۰ \text{ کیلومتر} = ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال}$$

تصویر ۱۲-۵ فرمول روش واحدهای فعالیت

جدول روش واحدهای فعالیت، به شرح زیر است:

انتهای سال		محاسبات			
سال	واحدهای فعالیت × هزینه استهلاك هر واحد = هزینه استهلاك سالانه	ریال	ریال	ریال	ارزش دفتری
۱۳۹۰	۱۵,۰۰۰	۱۲۰۰	۱۸,۰۰۰,۰۰۰	۱۸,۰۰۰,۰۰۰	۱۱۲,۰۰۰,۰۰۰
۱۳۹۱	۳۰,۰۰۰	۱۲۰۰	۳۶,۰۰۰,۰۰۰	۵۴,۰۰۰,۰۰۰	۷۶,۰۰۰,۰۰۰
۱۳۹۲	۲۰,۰۰۰	۱۲۰۰	۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۷۸,۰۰۰,۰۰۰	۵۲,۰۰۰,۰۰۰
۱۳۹۳	۲۵,۰۰۰	۱۲۰۰	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۸,۰۰۰,۰۰۰	۲۲,۰۰۰,۰۰۰
۱۳۹۴	۱۰,۰۰۰	۱۲۰۰	۱۲,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰

تصویر ۱۲-۵ جدول استهلاك واحدهای فعالیت

این روش، در مورد دارایی‌هایی که در طی سال خریداری می‌شوند نیز قابل بکارگیری است. در این موارد، شرکت، با استفاده از میزان بهره‌برداری از دارایی در بخشی از سال که دارایی را در اختیار داشته است، هزینه استهلاك را محاسبه می‌کند.

روش واحدهای فعالیت، محبوبیت کم‌تری از روش خط مستقیم دارد. چرا که تخمین منطقی کل فعالیت یک دارایی برای شرکت، دشوار است. هنگامی که بهره‌برداری از یک دارایی به طور قابل توجهی از دوره‌ای به دوره دیگر تغییر می‌کند، روش واحدهای فعالیت، به بهترین نحو، هزینه‌ها را با درآمدها انطباق می‌دهد.

مانده نزولی

روش مانده نزولی که به اختصار روش نزولی نیز خوانده می‌شود، در طی عمر مفید دارایی، با الگویی کاهشی، هزینه استهلاك سالانه دارایی را محاسبه می‌کند. علت این نام‌گذاری آن است که در این روش، استهلاك هر دوره بر اساس ارزش دفتری محاسبه می‌شود. از آنجا که ارزش دفتری دارایی هر ساله کاهش می‌یابد، در نتیجه به طور مستمر هزینه استهلاك نیز کاهش خواهد یافت. براساس این روش، شرکت‌ها هزینه استهلاك سالانه را از حاصل ضرب ارزش دفتری دارایی در ابتدای دوره در نرخ استهلاك

نزولی محاسبه می‌کنند. نرخ استهلاك نزولی در طی زمان ثابت می‌ماند.

در ابتدای سال اول، ارزش دفتری معادل بهای تمام‌شده دارایی است. زیرا، استهلاك انباشته در ابتدای عمر مفید دارایی صفر است. در سال‌های بعد، ارزش دفتری تفاوت میان بهای تمام‌شده و استهلاك انباشته تا آن تاریخ است. بر خلاف سایر روش‌های استهلاك، در روش نزولی از بهای تمام‌شده استهلاك پذیر استفاده نمی‌شود. از این رو، در تعیین مبلغی که باید در نرخ استهلاك نزولی ضرب شود، ارزش اسقاط نادیده گرفته می‌شود. با این وجود، کل مبلغی که مستهلك می‌شود را محدود می‌کند. هنگامی که ارزش دفتری دارایی و ارزش اسقاط برابر شوند، مستهلك کردن دارایی متوقف می‌شود.

نرخ مرسوم در روش نزولی، دو برابر نرخ روش خط مستقیم است. اغلب این روش نزولی مضاعف خوانده می‌شود. اگر شرکت داراب، از روش نزولی مضاعف استفاده کند، نرخ استهلاك خود را ۴۰٪ (نرخ خط مستقیم ۲۰٪ × ۲) در نظر می‌گیرد. تصویر ۱۴-۵ فرمول و نحوه محاسبه استهلاك اولین سال کامیون به روش مانده نزولی مضاعف را نشان می‌دهد.

$$\begin{aligned} \text{ارزش دفتری} & \times \text{نرخ مانده نزولی} = \text{هزینه استهلاك سالانه} \\ ۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰ & \times ۴۰\% = ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} \end{aligned}$$

تصویر ۱۴-۵ فرمول روش نزولی

جدول استهلاک براساس این روش، به صورت زیر است :

سال	ارزش دفتری ابتدای دوره	نرخ استهلاک	=	هزینه استهلاک سالانه	استهلاک انباشته	ارزش دفتری انتهای دوره
۱۳۹۰	۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰	٪ ۴۰		۵۲,۰۰۰,۰۰۰	۵۲,۰۰۰,۰۰۰	۷۸,۰۰۰,۰۰۰
۱۳۹۱	۷۸,۰۰۰,۰۰۰	٪ ۴۰		۳۱,۲۰۰,۰۰۰	۸۳,۲۰۰,۰۰۰	۴۶,۸۰۰,۰۰۰
۱۳۹۲	۴۶,۸۰۰,۰۰۰	٪ ۴۰		۱۸,۷۲۰,۰۰۰	۱۰۱,۹۲۰,۰۰۰	۲۸,۰۸۰,۰۰۰
۱۳۹۳	۲۸,۰۸۰,۰۰۰	٪ ۴۰		۱۱,۲۳۰,۰۰۰	۱۱۳,۱۵۰,۰۰۰	۱۶,۸۵۰,۰۰۰
۱۳۹۴	۱۶,۸۵۰,۰۰۰	٪ ۴۰		۶,۸۵۰,۰۰۰*	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰

*محاسبه ۶,۷۴۰,۰۰۰ ریال به ۶,۸۵۰,۰۰۰ ریال رند شده است، زیرا، باید ارزش دفتری با ارزش اسقاط برابر باشند.

تصویر ۱۵-۵ جدول استهلاک مانده نزولی مضاعف

تاریخ ۱ تیر ۱۳۹۰ خریداری کند، استهلاک سال ۱۳۹۰ آن معادل ۳۹ میلیون ریال $(۱۳۰ \times ۴۰ \times ۹/۱۲)$ خواهد شد. ارزش دفتری کامیون در ابتدای سال ۱۳۹۱ معادل ۹۱ (۳۹-۱۳۰) میلیون ریال است. استهلاک سال ۱۳۹۱ نیز ۳۶,۴۰۰,۰۰۰ ریال $(۹۱ \times ۴۰ \%)$ است. سایر محاسبات نیز بر همین اساس صورت می گیرد.

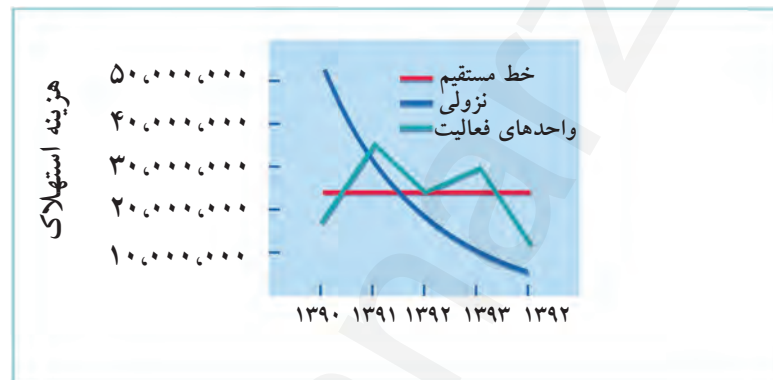
مقایسه روش های استهلاک

تصویر ۱۶-۵ هزینه استهلاک تجمعی و سالانه را براساس هر یک از سه روش استهلاک مقایسه نموده است. مبلغ استهلاک سالانه، به طور قابل توجهی به روش استهلاک متکی است. اما در هر سه روش، مجموع استهلاک در پنج سال یک سان است. هر سه روش در حسابداری پذیرفته شده هستند، چرا که هر سه آن ها براساس روشی منطقی و سیستماتیک، کاهش در خدمت رسانی بالقوه دارایی را شناسایی می کنند. تصویر ۱۷-۵ الگوی هزینه استهلاک را بر اساس هر سه روش به تصویر می کشد.

کامیون، در انتهای دومین سال $(۱۲۰۰۰ \div ۸۳۲۰) = ۶۹ \%$ مستهلک شده است. براساس روش خط مستقیم، کامیون سالانه ۴۰٪ $(۴۸۰۰ \div ۱۲۰۰۰)$ مستهلک می شود. از آنجا که روش نزولی در سال های اولیه استفاده از دارایی، هزینه استهلاک بیش تری را محاسبه می کند و در سال های پایانی هزینه استهلاک کمتری را نشان می دهد، به عنوان **روش تسریعی استهلاک** شناخته می شود. این روش، با اصل تطابق نیز سازگار است. زیرا در سال های اولیه عمر مفید دارایی که بهره برداری از دارایی حداکثر است، هزینه استهلاک بیش تری را نیز نشان می دهد. هم چنین، کاربرد این روش برای دارایی هایی که به دلیل ناباب شدن به سرعت کارایی خود را از دست می دهند، نیز بسیار مناسب است. هنگامی که شرکت در طی سال، دارایی را خریداری می کند و از روش نزولی برای مستهلک کردن آن استفاده می کند، چه باید کرد؟ در این موارد، روش مانده نزولی اولین سال را براساس زمان سرشکن می کنند. برای مثال، اگر شرکت داراب، کامیون را در

سال	خط مستقیم	واحد‌های فعالیت	مانده نزولی
۱۳۹۰	۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۱۸,۰۰۰,۰۰۰	۵۲,۰۰۰,۰۰۰
۱۳۹۱	۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۳۶,۰۰۰,۰۰۰	۳۱,۲۰۰,۰۰۰
۱۳۹۲	۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۱۸,۷۲۰,۰۰۰
۱۳۹۳	۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۱,۲۳۰,۰۰۰
۱۳۹۴	۲۴,۰۰۰,۰۰۰	۱۲,۰۰۰,۰۰۰	۶,۱۵۰,۰۰۰
	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰

تصویر ۱۶-۵ مقایسه روش های استهلاک



تصویر ۱۷-۵ مقایسه الگوهای استهلاک

بازنگری در استهلاک دوره

هدف مطالعه ۵

فرایند بازنگری استهلاک دوره را توضیح دهید.

برای اندازه‌گیری هزینه جدید استهلاک سالانه، ابتدا بهای تمام‌شده استهلاک‌پذیر دارایی در هنگام بازبینی محاسبه می‌شود. سپس، بهای تمام‌شده استهلاک‌پذیر بازبینی شده را به عمر مفید باقی‌مانده تخصیص می‌دهیم. برای روشن شدن موضوع، فرض کنید **شرکت داراب** در ابتدای سال ۱۳۹۳ تصمیم گرفت که به دلیل شرایط مطلوب کامیون، عمر مفید آن را یک سال افزایش دهد. شرکت برای مستهلک کردن دارایی از روش خط مستقیم استفاده کرده است و ارزش دفتری آن در ابتدای ۱۳۹۳، ۵۸ میلیون ریال (۷۲-۱۳۰) است. استهلاک سالانه جدید ۱۶ میلیون ریال است که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

استهلاک، نمونه‌ای از به کارگیری برآورد در فرآیند حسابداری است. مدیران باید به طور دوره‌ای هزینه استهلاک سالانه را مورد بازبینی قرار دهند. در صورت فرسودگی یا نابابی، برآوردهای استهلاک سالانه ناکافی بوده و شرکت باید مبلغ هزینه استهلاک را تغییر دهد. هنگامی که تغییر در برآورد ضروری باشد، شرکت این تغییر را در مبلغ استهلاک سال جاری و سال‌های آینده اعمال خواهد کرد. در نتیجه، استهلاک سال‌های گذشته تغییر نمی‌کند. زیرا تجدید ارائه صورت‌های مالی دوره‌های گذشته، قابلیت اعتماد گزارشگری مالی را کاهش می‌دهد.

۵۸,۰۰۰,۰۰۰	ارزش دفتری ۱۳۹۳/۱/۱
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	کسر می شود: ارزش اسقاط
۴۸,۰۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده قابل استهلاك
۳ سال	عمر مفید باقی مانده (۱۳۹۵-۱۳۹۳)
۱۶,۰۰۰,۰۰۰	استهلاك بازمینی شده سالانه (۴۸,۰۰۰,۰۰۰ ÷ ۳)

تصویر ۱۸-۵ محاسبه استهلاك بازمینی شده

شرکت داراب، در راستای تغییر در برآورد، آرتیکلی در دفتر خود ثبت نمی کند. شرکت در انتهای سال ۱۳۹۳، با استفاده از آرتیکل های تعدیسی، هزینه استهلاك سال را ۱۶ میلیون ریال ثبت می کند. شرکت ها باید در یادداشت های همراه صورت های مالی تغییر در برآوردهای با اهمیت را افشا کنند.

مثال!

در ۱۳۹۰/۱/۱، شرکت ایران، ماشین آلاتی به قیمت ۵۰۰ میلیون ریال خریداری می کند. برآورد می شود که عمر مفید و ارزش اسقاط ماشین آلات به ترتیب ۱۰ سال و ۲۰ میلیون ریال باشد. اگر شرکت از روش خط مستقیم برای استهلاك ماشین آلات استفاده کند، در ۱۳۹۰/۱۲/۲۹، شرکت باید چه آرتیکلی در دفتر خود ثبت کند؟

پاسخ:

$$\text{هزینه استهلاك} = \frac{\text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده}}{\text{عمر مفید}} = \frac{۵۰۰ - ۲۰}{۱۰} = ۴۸ \text{ میلیون ریال}$$

آرتیکل ثبت استهلاك سال اول به صورت زیر است:

۴۸,۰۰۰,۰۰۰	هزینه استهلاك	۲۹ اسفند
۴۸,۰۰۰,۰۰۰	استهلاك انباشته (ثبت استهلاك سالانه ماشین آلات)	

هدف مطالعه ۶

میان هزینه‌های جاری و مخارج سرمایه‌ای تمایز قائل شده و آرتیکل‌های مربوط به هریک را توضیح دهید.

در طی عمر مفید دارایی‌های ثابت مشهود، شرکت ممکن است متحمل هزینه‌هایی جهت تعمیرات عادی، الحاقات (اضافات) یا بهسازی‌ها شود. **تعمیرات عادی**، مخارجی جهت حفظ کارایی عملیاتی است. این هزینه‌ها، معمولاً مبالغ ناچیزی است که به صورت مداوم اتفاق می‌افتند. شرکت‌ها، هزینه این تعمیرات را

در هنگام وقوع به حساب هزینه تعمیرات و نگهداری بدهکار می‌کنند. از آنجا که این هزینه‌ها، بلافاصله به حساب هزینه منظور می‌شوند، این هزینه‌ها اغلب **مخارج جاری** نامیده می‌شوند. برای مثال فرض کنید، شرکت عزیزی در سال جاری متحمل ۵ میلیون ریال هزینه بابت تعمیرات عادی و سائط نقلیه خود شده است. تعمیرات عادی به صورت زیر در دفاتر ثبت می‌شوند.

تاریخ	هزینه تعمیرات و نگهداری	۵,۰۰۰,۰۰۰
	وجوه نقد	۵,۰۰۰,۰۰۰
	(ثبت هزینه تعمیرات عادی و سائط نقلیه)	

هزینه تعمیرات عادی در پایان سال در صورت سود و زیان در بخش هزینه‌های عملیاتی گزارش خواهد شد. **الحاقات و بهسازی‌ها**، هزینه‌هایی هستند که کارایی، ظرفیت تولیدی و یا عمر مفید دارایی ثابت مشهود را افزایش می‌دهند. مبلغ این مخارج معمولاً با اهمیت بوده و به صورت مداوم انجام نمی‌شوند. الحاقات و بهسازی، سرمایه‌گذاری شرکت در دارایی‌های مولد را افزایش می‌دهد. معمولاً شرکت‌ها این مبالغ را به

حساب دارایی ثابت مشهود مربوطه بدهکار می‌کنند. به این هزینه‌ها، اغلب **مخارج سرمایه‌ای** گفته می‌شود. بسیاری از شرکت‌های بزرگ، مخارج سرمایه‌ای سالانه خود را افشا می‌کنند. در مثال شرکت عزیزی، اگر هزینه تعمیرات اساسی و سائط نقلیه این شرکت ۴۰ میلیون ریال باشد، حسابداری شرکت با استفاده از آرتیکل زیر، هزینه تعمیرات اساسی را به حساب و سائط نقلیه منظور می‌کند.

تاریخ	وسائط نقلیه	۴۰,۰۰۰,۰۰۰
	وجوه نقد	۴۰,۰۰۰,۰۰۰
	(ثبت انجام تعمیرات اساسی و سائط نقلیه)	

با ثبت هزینه فوق در بدهکار حساب و سائط نقلیه، ارزش دفتری دارایی، افزایش می‌یابد که به معنی افزایش در کارایی، ظرفیت تولیدی و یا عمر مفید و سائط نقلیه است. رویکرد دیگر ثبت مخارج سرمایه‌ای، بدهکار

کردن حساب استهلاک انباشته است. در این حالت نیز با کاهش مانده حساب استهلاک انباشته، ارزش دفتری دارایی افزایش خواهد یافت. هم‌چنین باید به این نکته توجه کرد که انجام مخارج سرمایه‌ای معمولاً باعث

حسابداری می گوید که بهای جعبه‌ها باید سرمایه‌ای شده و سپس در طی عمر مفیدشان مستهلک شوند، اما هزینه کردن بلافاصله آن‌ها، منطقی‌تر می‌نماید. این نحوه عمل براساس مفهوم **اهمیت** توجیه می‌شود. اهمیت، به تأثیر اندازه یک قلم بر عملیات مالی یک شرکت اشاره دارد. **اصل اهمیت**، بیان می‌کند که اگر یک قلم در تصمیم تفاوتی ایجاد نمی‌کند، شرکت ملزم نیست در گزارشگری آن، از اصول پذیرفته‌شده حسابداری تبعیت کند.

تغییر الگوی مستهلک شدن دارایی می‌شود و بنابراین باید نحوه استهلاک دارایی را بازبینی و اصلاح کرد. در مثال شرکت عزیزی، مخارج سرمایه‌ای (تعمیرات اساسی) عمر مفید باقی‌مانده وسائط نقلیه را افزایش می‌دهد. بنابراین، شرکت باید مبلغ استهلاک دارایی را در طی عمر مفید باقی‌مانده آن، مجدداً محاسبه کند. شرکت‌ها باید بتوانند بین مخارج جاری و سرمایه‌ای تشخیص و تفکیک درستی قائل شوند. برای مثال، فرض کنید که شرکت رویگری، تعدادی جعبه کاغذ باطله خریداری نموده است. اگرچه رویه صحیح

کنارگذاری دارایی‌های ثابت مشهود

ارزش دفتری، تفاوت بین بهای تمام‌شده دارایی ثابت مشهود و استهلاک انباشته آن، تا تاریخ مورد نظر است. در زمان کنارگذاری، شرکت استهلاک دارایی تا زمان کنارگذاری را ثبت می‌کند. ارزش دفتری به وسیله (۱) بدهکار کردن (کاهش) استهلاک انباشته به میزان کل استهلاک تا تاریخ مورد نظر و (۲) بستانکار کردن (کاهش) حساب دارایی به میزان بهای تمام‌شده دارایی حذف می‌شود.

شرکت‌ها، دارایی‌های ثابت مشهود خود را به سه روش از حساب‌ها خارج می‌کنند:

- ۱) کنارگذاری (از دور خارج کردن) (۲) فروش یا
 - ۳) معاوضه
- روش استهلاک هر چه که باشد، در زمان کنارگذاری، شرکت می‌بایستی ارزش دفتری دارایی ثابت مشهود را اندازه‌گیری کند همان‌طور که پیش از این بیان شد،

هدف مطالعه ۷

نحوه حسابداری کنارگذاری دارایی‌های ثابت را تشریح کنید.



تصویر ۱۹-۵

کنارگذاری (از دور خارج کردن) دارایی‌های ثابت مشهود

چاپگرهای کاملاً مستهلک شده خود، به بهای تمام‌شده ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال را از دور خارج کند. از آنجا که چاپگرها کاملاً مستهلک شده‌اند، مانده استهلاک انباشته چاپگرها در این زمان ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال است و ارزش

برای تشریح نحوه حسابداری از دور خارج کردن دارایی‌های ثابت، فرض کنید که **شرکت مینو**، قصد دارد

دفتری آن‌ها صفر است. نحوه ثبت از دور خارج کردن به صورت زیر است:

۳۲,۰۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته - تجهیزات	تاریخ
۳۲,۰۰۰,۰۰۰	تجهیزات	
	(کنارگذاری تجهیزات مستهلک شده)	

تحت هیچ شرایطی استهلاک انباشته نمی‌تواند بیش از بهای تمام‌شده دارایی ثابت مشهود باشد. اگر شرکتی قبل از استهلاک کامل دارایی، آن را از دور خارج کند و هیچ وجهی از بابت ارزش اسقاط آن دارایی دریافت نکند، زیان کنارگذاری اتفاق می‌افتد. برای مثال فرض کنید که **شرکت ساسانی**، قصد دارد تجهیزات خود را به بهای تمام‌شده ۱۸ میلیون ریال و استهلاک انباشته ۱۴ میلیون ریال، از حساب‌ها خارج کند. آرتیکل کنارگذاری این دارایی به صورت زیر است:

چه اتفاقی می‌افتد اگر دارایی ثابت کاملاً مستهلک شده، کماکان قابل استفاده باشد؟ در این مورد، گزارش دارایی و استهلاک انباشته آن در ترازنامه ادامه پیدا می‌کند، تا زمانی که شرکت دارایی را از دور خارج کند. اما ثبت استهلاک متوقف می‌شود. گزارش دارایی ثابت و استهلاک انباشته مربوط به آن در ترازنامه، به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی آگاهی می‌دهد که دارایی ثابت هنوز قابل استفاده است. استهلاک کامل یک دارایی تنها یک بار اتفاق می‌افتد، حتی اگر یک دارایی هنوز قابلیت استفاده داشته باشد،

۱۴,۰۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته - تجهیزات	تاریخ
۴,۰۰۰,۰۰۰	زیان کنارگذاری تجهیزات	
۱۸,۰۰۰,۰۰۰	تجهیزات	

از فروش دارایی باشد، زیان غیرعملیاتی فروش تحقق یافته است. به ندرت ممکن است که ارزش دفتری دارایی و ارزش بازار دارایی برابر باشند. بنابراین، در اغلب موارد، بابت فروش دارایی‌های ثابت، سود یا زیان غیرعملیاتی ایجاد می‌شود.

کنارگذاری در حالت سود

برای تشریح موضوع، فرض کنید که در ۱ مهر ۱۳۹۰، شرکت طلوعی ائانه اداری خود را به مبلغ ۱۶۰ میلیون ریال به فروش رساند. بهای تمام‌شده این ائانه ۶۰۰ میلیون ریال است و در ابتدای سال ۱۳۹۰،

شرکت‌ها زیان کنارگذاری دارایی‌های ثابت خود را در بخش سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌کنند.

فروش دارایی‌های ثابت مشهود

هنگامی که شرکت دارایی ثابت مشهود خود را به فروش می‌رساند، ارزش دفتری دارایی را با عایدات حاصل از فروش آن دارایی مقایسه می‌کند. اگر عایدات فروش دارایی بیش از ارزش دفتری باشد، سود غیرعملیاتی واگذاری دارایی ایجاد شده است. در صورتی که ارزش دفتری دارایی بیش از عایدات حاصل

هزینه استهلاک را ثبت کرده و حساب استهلاک انباشته ائانه اداری را تا تاریخ ۱ مهر، به روز می کند:

استهلاک انباشته مربوط به آن، ۴۱۰ میلیون ریال بوده است. استهلاک ۶ ماه نخست سال ۱۳۹۰، ۸۰ میلیون ریال است. شرکت طلوعی، در گام نخست،

۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه استهلاک - ائانه	۱ مهر
		استهلاک انباشنه - ائانه	
		(ثبت استهلاک ائانه تا تاریخ ۱ مهر)	

تصویر ۲۰-۵ این محاسبات را نشان می دهد.

پس از ثبت هزینه استهلاک و استهلاک انباشته، شرکت سود یا زیان واگذاری دارایی را محاسبه می کند.

۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده ائانه
۴۹۰,۰۰۰,۰۰۰	کسر می شود: استهلاک انباشته (۴۱۰+۸۰)
۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰	ارزش دفتری در تاریخ واگذاری
۱۶۰,۰۰۰,۰۰۰	عایدات حاصل از واگذاری دارایی
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	سود واگذاری دارایی

تصویر ۲۰-۵ محاسبه سود واگذاری

شرکت طلوعی فروش و سود غیر عملیاتی واگذاری را به صورت زیر ثبت می کند:

۱۶۰,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد	۱ مهر
۴۹۰,۰۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشنه - ائانه	
۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	ائانه اداری	
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	سود کنارگذاری	
	(ثبت فروش ائانه به سود)	

میلیون ریال، آن را به قیمت ۹۰ میلیون ریال می فروشد. در این مورد، شرکت زیان ۲۰ میلیون ریالی به شرح زیر محاسبه می کند:

شرکت ها سود کنارگذاری را در بخش سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی صورت سود و زیان گزارش می کنند.

کنارگذاری در حالت زیان

فرض کنید به جای فروش ائانه اداری به قیمت ۱۶۰

۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰

بهای تمام شده اثاثه

۴۹۰,۰۰۰,۰۰۰

کسر می شود: استهلاک انباشته (۴۱۰+۸۰)

۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰

ارزش دفتری در تاریخ واگذاری

۹۰,۰۰۰,۰۰۰

عایدات حاصل از واگذاری دارایی

۲۰,۰۰۰,۰۰۰

زیان واگذاری دارایی

تصویر ۲۱-۵ محاسبه زیان واگذاری

شرکت، فروش و زیان کنارگذاری را به صورت زیر ثبت می کند:

<p>۹۰,۰۰۰,۰۰۰</p> <p>۴۹۰,۰۰۰,۰۰۰</p> <p>۲۰,۰۰۰,۰۰۰</p>	<p>وجه نقد</p> <p>۱ مهر</p> <p>استهلاک انباشته- اثاثه</p> <p>زیان واگذاری</p> <p>اثاثه اداری</p> <p>(ثبت فروش اثاثه به زیان)</p>
۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	

شرکت ها زیان کنارگذاری را در بخش سایر هزینه ها و زیان های غیر عملیاتی صورت سود و زیان گزارش می کنند.

مثال!

شرکت الوند کامیونی به بهای تمام شده ۳۰ میلیون ریال و استهلاک انباشته ۱۶ میلیون ریال در اختیار دارد. شرکت تصمیم به فروش کامیون دارد.

الف) در صورت فروش کامیون به قیمت ۱۷ میلیون ریال، این مبادله چگونه ثبت می شود؟

ب) در صورت فروش کامیون به قیمت ۱۰ میلیون ریال، شرکت چگونه این مبادله را ثبت می کند؟

پاسخ:

الف) فروش کامیون به سود:

<p>۱۷,۰۰۰,۰۰۰</p> <p>۱۶,۰۰۰,۰۰۰</p>	<p>وجه نقد</p> <p>استهلاک انباشته - کامیون</p> <p>کامیون</p> <p>سود واگذاری [۱۷-(۳۰-۱۶)]</p>
۳۰,۰۰۰,۰۰۰	
۳,۰۰۰,۰۰۰	

وجه نقد	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
زیان کنارگذاری [۱۶-۳۰-۱۰]	۴,۰۰۰,۰۰۰
استهلاک انباشته - کامیون	۱۶,۰۰۰,۰۰۰
کامیون	۳۰,۰۰۰,۰۰۰

معاوضه دارایی های ثابت

هدف مطالعه ۸

چگونگی به حساب گرفتن معاوضه دارایی های ثابت را شرح دهید.

معمولاً شرکت ها، در هنگام معاوضه دارایی های ثابت، سود و زیان را شناسایی و ثبت می کنند. منطق شناسایی

سود و زیان، وجود ماهیت تجاری در معاوضه است. یک معاوضه وقتی دارای ماهیت تجاری است که جریان های نقدی آتی در اثر معاوضه تغییر کند. به این معنی که زمان بندی، مبلغ یا ریسک جریان های نقدی مورد انتظار ناشی از دارایی جدید نسبت به دارایی معاوضه شده، متفاوت باشد.

برای روشن شدن موضوع، شرکت حسنی را در نظر بگیرید که تعدادی از تجهیزاتش را با زمین شرکت رحمانی تعویض نمود. احتمالاً، زمان بندی و مبلغ جریانات نقدی حاصل از زمین، به شکل با اهمیتی با جریانات نقدی حاصل از تجهیزات متفاوت است. بنابراین، هر دو شرکت در وضعیت های اقتصادی متفاوتی قرار دارند. از این رو، مبادله دارای ماهیت تجاری است. شرکت ها سود و زیان معاوضه را شناسایی می نمایند، زیرا، اغلب معاوضه ها دارای ماهیت تجاری هستند. وجود ماهیت تجاری در معاوضه دارایی های مشابه نیز بسیار محتمل است.

زیرا در غیر این صورت، شرکت انگیزه ای برای تعویض دارایی خود ندارد. برای مثال، تنها هنگامی شرکت حسنی حاضر است ماشین آلات مستعمل خود را با ماشین آلات جدید معاوضه نماید که انتظار داشته باشد ماشین آلات جدید باعث (۱) افزایش تعداد تولید، (۲) بهبود کیفیت محصولات تولید شده و یا (۳) کاهش هزینه های تولید شود. تحقق هر یک از شروط فوق منجر به تغییر در جریان های نقدی آتی حاصل از ماشین آلات خواهد شد. در سراسر این فصل (از جمله تمرین ها و مسائل) فرض می شود که معاوضه دارایی ها دارای محتوای تجاری است. در ادامه نحوه حسابداری معاوضه دارایی ها در هر دو وضعیت سود و زیان بررسی می شود:

نحوه عمل در حالت زیان

فرض کنید شرکت راوندی، تعدادی از کامیون های مستعمل را به علاوه سرک نقدی با کامیونی جدید معاوضه می کند. ارزش دفتری کامیون های مستعمل جمعاً ۴۲۰۰۰ ریال (۶۴۰۰۰ ریال بهای تمام شده منهای ۲۲۰۰۰ ریال استهلاک انباشته) است. نماینده خرید شرکت راوندی، ارزش منصفانه (بازار) کامیون های خود را ۲۶۰۰۰ ریال تعیین نموده است. شرکت راوندی باید به همراه کامیون های مستعمل،

۱۷۰۰۰ ریال وجه نقد در ازای دریافت کامیون جدید
پرداخت نماید. شرکت راوندی، بهای تمام شده کامیون جدید را به شرح زیر محاسبه می نماید:

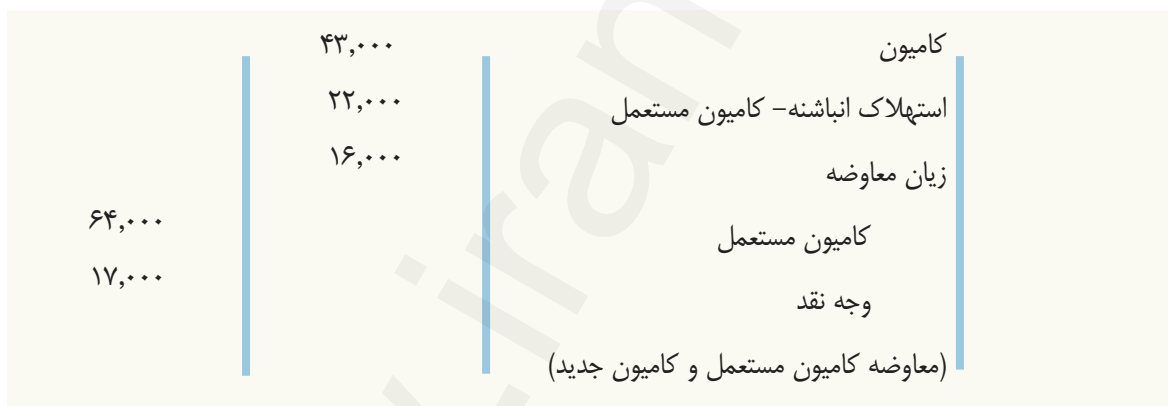
ارزش منصفانه کامیون های مستعمل	۲۶,۰۰۰ ریال
وجه نقد (سرک نقدی) پرداختی	۱۷,۰۰۰ ریال
بهای تمام شده کامیون جدید	<u>۴۳,۰۰۰ ریال</u>

تصویر ۲۲-۵ بهای تمام شده کامیون جدید

شرکت راوندی، از بابت معاوضه ۱۶۰۰۰ ریال
زیان معاوضه متحمل گردید، چرا که ارزش دفتری کامیون های مستعمل بیش تر از ارزش منصفانه آنها است. محاسبه زیان به صورت زیر است:

ارزش دفتری کامیون های مستعمل (۶۴,۰۰۰-۲۲,۰۰۰)	۴۲,۰۰۰ ریال
ارزش منصفانه بازار کامیون های مستعمل	۲۶,۰۰۰ ریال
زیان معاوضه	<u>۱۶,۰۰۰ ریال</u>

تصویر ۲۳-۵ محاسبه زیان معاوضه



نحوه عمل در حالت سود

ارزش منصفانه بازار تجهیزات قدیمی ۱۹,۰۰۰ ریال است. بهای تمام شده دارایی جدید معادل ارزش منصفانه بازار دارایی قدیمی مورد معاوضه به علاوه سرک نقدی است. بهای تمام شده تجهیزات جدید ۲۲۰۰۰ ریال است که به صورت زیر محاسبه می شود:

فرض کنید که شرکت مالکی تصمیم دارد، تجهیزات قدیمی خود را به علاوه ۳۰۰۰ ریال سرک نقدی، در ازای تجهیزات جدید واگذار نماید. ارزش دفتری تجهیزات قدیمی ۱۲,۰۰۰ ریال (۴۰,۰۰۰ ریال بهای تمام شده منهای ۲۸,۰۰۰ ریال استهلاک انباشته) است.

ارزش منصفانه بازار تجهیزات قدیمی	۱۹,۰۰۰ ریال
وجه نقد پرداختی	۳,۰۰۰ ریال
بهای تمام شده تجهیزات جدید	<u>۲۲,۰۰۰ ریال</u>

تصویر ۲۴-۵ بهای تمام شده تجهیزات جدید

سود معاوضه، زمانی که ارزش منصفانه بازار تجهیزات قدیمی بیش تر از ارزش دفتری آن باشد، حاصل می شود. سود معاوضه ۷,۰۰۰ ریالی شرکت مالکی به صورت زیر محاسبه می شود:

ارزش منصفانه بازار تجهیزات قدیمی	۱۹,۰۰۰ ریال
ارزش دفتری تجهیزات قدیمی (۲۸,۰۰۰-۴۰,۰۰۰)	۱۲,۰۰۰ ریال
	<u>۷,۰۰۰ ریال</u>

تصویر ۲۵-۵ محاسبه سود معاوضه

شرکت مالکی، معاوضه را به صورت زیر ثبت می کند:

تجهیزات (جدید)	۲۲,۰۰۰
استهلاک انباشته-تجهیزات (قدیمی)	۲۸,۰۰۰
تجهیزات (قدیمی)	۴۰,۰۰۰
سود معاوضه	۷,۰۰۰
وجه نقد	۳,۰۰۰
(ثبت معاوضه تجهیزات)	

در ثبت یک معاوضه همراه با سود، سه مرحله زیر صورت می پذیرد:

(۱) حذف ارزش دفتری دارایی از دست رفته

(۲) ثبت بهای تمام شده دارایی تحصیل شده،

(۳) شناسایی سود معاوضه.

حسابداری معاوضه دارایی های ثابت زمانی که مبادلات دارای ماهیت تجاری نباشد، پیچیده تر می گردد.

نحوه ارائه صورت های مالی

می کنند. به علاوه، شرکت ها باید روش های مورد استفاده استهلاک را افشا کنند.

تصاویر ۲۶-۵ و ۲۷-۵ به ترتیب، ارائه تفصیلی و فشرده دارایی های ثابت مشهود شرکت ظهیری را در ترازنامه سال ۱۳۹۱ نشان می دهند. یادداشت های همراه صورت های مالی شرکت ظهیری، جزئیات بیش تری در مورد حسابداری دارایی های غیر جاری افشا می کند.

معمولاً شرکت ها، دارایی های

ثابت خود را در ترازنامه تحت

عنوان دارایی های ثابت مشهود

گزارش می کنند. شرکت ها مانده

سرفصل های مهم دارایی هایی نظیر زمین، ساختمان

و تجهیزات و استهلاک انباشته مربوط به دارایی های

استهلاک پذیر را در سرفصل های اصلی تر به صورت

تجمعی در ترازنامه یا یادداشت های همراه افشا

هدف مطالعه ۹

نحوه چگونگی گزارشگری

دارایی های ثابت مشهود را توضیح

دهید.

شرکت ظهیری
ترازنامه

(ارقام به میلیون ریال است)

۱۳۹۰	۱۳۹۱	
		دارایی‌های ثابت مشهود
۸۷۰	۸۴۹	زمین
۵۸۷۱	۶۳۸۰	ساختمان
(۱۰۰۰)	(۱۲۰۰)	استهلاک انباشته - ساختمان
۴,۸۷۱	۵,۱۸۰	خالص ساختمان
۲۵۱۴۰	۲۷۴۹۲	ماشین‌آلات و تجهیزات
(۱۲۱۱۱)	(۱۳۹۸۱)	استهلاک انباشته - ماشین‌آلات و تجهیزات
۱۳,۰۲۹	۱۳,۵۱۱	خالص ماشین‌آلات و تجهیزات
۱۸,۷۷۰	۱۹,۵۴۰	خالص دارایی‌های ثابت مشهود

تصویر ۲۶-۵ ارائه تفصیلی دارایی‌های ثابت مشهود در ترازنامه

شرکت ظهیری
ترازنامه

(ارقام به میلیون ریال است)

۱۳۹۰	۱۳۹۱	
		دارایی‌های ثابت مشهود
۸۷۰	۸۴۹	زمین
۴,۸۷۱	۵,۱۸۰	ساختمان - خالص
۱۳,۰۲۹	۱۳,۵۱۱	ماشین‌آلات و تجهیزات - خالص
۱۸,۷۷۰	۱۹,۵۴۰	کل دارایی‌های ثابت مشهود

تصویر ۲۷-۵ ارائه فشرده دارایی‌های ثابت مشهود در ترازنامه

شرکت الماس ماشین‌آلاتی به بهای تمام‌شده ۱۸۰۰۰ ریال را در اول فروردین ۱۳۹۰ خریداری نمود. این شرکت انتظار دارد که ارزش اسقاط ماشین‌آلات در پایان ۴ سال عمر مفید آن ۲۰۰۰ ریال باشد. در طی عمر مفید دارایی، انتظار می‌رود که ماشین‌آلات مذکور ۱۶۰,۰۰۰ ساعت کارکرد داشته باشند. ساعات کارکرد واقعی سالانه از ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۳ به ترتیب به صورت زیر بوده است: ۴۰,۰۰۰، ۶۰,۰۰۰، ۳۵,۰۰۰، ۲۵,۰۰۰ با توجه به اطلاعات فوق:

جدول استهلاکات را براساس روش‌های زیر تهیه کنید.

الف) خط مستقیم ب) واحدهای تولید ج) مانده نزولی با استفاده از دو برابر نرخ خط مستقیم

پاسخ جامع:

روش خط مستقیم					
انتهای دوره			محاسبات		
سال	بهای تمام شده استهلاک پذیر × نرخ استهلاک = هزینه سالانه استهلاک	استهلاک انباشته	ارزش دفتری		
۱۳۹۰	۱۶۰۰۰	۴۰۰۰	۱۴۰۰۰	۲۵٪*	۴۰۰۰
۱۳۹۱	۱۶۰۰۰	۸۰۰۰	۱۰۰۰۰	۲۵٪	۴۰۰۰
۱۳۹۲	۱۶۰۰۰	۱۲۰۰۰	۶۰۰۰	۲۵٪	۴۰۰۰
۱۳۹۳	۱۶۰۰۰	۱۶۰۰۰	۲۰۰۰	۲۵٪	۴۰۰۰

روش واحدهای فعالیت					
انتهای دوره			محاسبات		
سال	واحدهای فعالیت × بها/ واحد استهلاک = هزینه سالانه استهلاک	استهلاک انباشته	ارزش دفتری		
۱۳۹۰	۴۰,۰۰۰	۴۰۰۰	۱۴,۰۰۰	۰/۱ *	۴۰۰۰
۱۳۹۱	۶۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	۸,۰۰۰	۰/۱	۶,۰۰۰
۱۳۹۲	۳۵,۰۰۰	۱۳,۵۰۰	۴,۵۰۰	۰/۱	۳,۵۰۰
۱۳۹۳	۲۵,۰۰۰	۱۶,۰۰۰	۲,۰۰۰	۰/۱	۲,۵۰۰
	۱۶۰,۰۰۰ ÷ ۱۶۰,۰۰۰ = ۱٪*				

روش خط مستقیم					
انتهای دوره			محاسبات		
سال	ارزش دفتری ابتدای دوره × نرخ استهلاک = هزینه سالانه استهلاک	استهلاک انباشته	ارزش دفتری		
۱۳۹۰	۱۸,۰۰۰	۹۰۰۰	۹۰۰۰	۵۰٪*	۹۰۰۰
۱۳۹۱	۹,۰۰۰	۱۳,۵۰۰	۴,۵۰۰	۵۰٪	۴,۵۰۰
۱۳۹۲	۴,۵۰۰	۱۵,۷۵۰	۲,۲۵۰	۵۰٪	۲,۲۵۰
۱۳۹۳	۲,۲۵۰	۱۶,۰۰۰	۲۰۰۰	۲۵۰٪**	۲۵۰۰**

۲۵٪ × ۲ = ۵۰٪ *

۲۲۵۰ - ۲۰۰۰ = ۲۵۰۰ **

۱ شرکت دانیال، جهت خرید تجهیزات، متحمل مخارج زیر شده است:

قیمت نقدی ۲۴۰۰۰ ریال، مالیات خرید ۱۲۰۰ ریال، بیمه حمل ۲۰۰ ریال و نصب و راه‌اندازی ۴۰۰ ریال. بهای تمام‌شده تجهیزات چه مبلغی است؟

الف. ۲۴,۰۰۰ ریال ب. ۲۵,۲۰۰ ریال ج. ۲۵,۴۰۰ ریال د. ۲۵,۸۰۰ ریال

۲ استهلاك فرآیند:

الف. ارزشگذاری است

ب. تخصیص بهای تمام‌شده است

ج. تجمیع نقدینگی است

د. ارزیابی است

۳ شرکت ملیکا، در ابتدای سال ۱۳۸۹ تجهیزات را به بهای تمام‌شده ۴۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود ارزش اسقاط و عمر مفید برآوردی تجهیزات مذکور به ترتیب ۱۰,۰۰۰ ریال و ۵ سال است.

مبلغ استهلاك انباشته تجهیزات در انتهای سال ۱۳۹۰ با استفاده از روش خط مستقیم چه میزان است؟

الف. ۸۰,۰۰۰ ریال ب. ۱۶۰,۰۰۰ ریال ج. ۷۸,۰۰۰ ریال د. ۱۵۶,۰۰۰ ریال

۴ شرکت تربت، در ابتدای سال ۱۳۸۹ کامیونی را به قیمت ۱۱,۰۰۰ ریال تحصیل نمود. ارزش اسقاط کامیون در پایان ۵ سال عمر مفید دارایی، ۱۰۰۰ ریال برآورد شده است. در صورتی که کل فعالیت برآوردی کامیون ۱۰,۰۰۰ کیلومتر باشد و در طی سال ۱۳۸۹، این کامیون ۳,۰۰۰ کیلومتر طی کرده باشد، با استفاده از روش واحدهای فعالیت، مانده استهلاك انباشته در انتهای سال ۱۳۸۹ چه مبلغی است؟

الف. ۳۰۰۰ ریال ب. ۶۶۰۰ ریال ج. ۴۴۰۰ ریال د. ۴۵۰۰ ریال

۵ شرکت جعفری در ابتدای ۱۳۹۰ تجهیزاتی را به بهای تمام‌شده ۶۰,۰۰۰ ریال تحصیل نمود. عمر مفید و ارزش اسقاط برآوردی تجهیزات مذکور ۸ سال و ۸۰۰۰ ریال برآورد شده است. هزینه استهلاك دارایی‌ها در سال ۱۳۹۱، براساس روش مانده‌نزولی مضاعف چه مبلغی است؟

الف. ۶۵,۰۰۰ ریال ب. ۱۱۲۵۰ ریال ج. ۱۵,۰۰۰ ریال د. ۶,۵۶۲ ریال

۶ در هنگام تغییر در استهلاك برآوردی:

الف. استهلاك قبلی باید اصلاح شود.

ب. استهلاك سال جاری و سال‌های آینده باید مورد بازنگری قرار گیرند.

ج. تنها استهلاک سال‌های آتی باید بازنگری شوند.

د. هیچ کدام

۷ شرکت امجد، در ابتدای سال ۱۳۹۰، کامیونی را به قیمت ۶۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. روش استهلاک کامیون خط مستقیم و عمر مفید و ارزش اسقاط برآوردی آن به ترتیب ۱۰ سال و ۱۲,۰۰۰ ریال است. در انتهای سال ۱۳۹۲ پیش از انجام آرتیکل‌های تعدیلی، شرکت تصمیم به تغییر عمر باقی مانده برآوردی به ۴ سال (سال ۱۳۹۲ نیز مشمول تغییر است) و تغییر ارزش اسقاط به ۲,۰۰۰ ریال نمود. هزینه استهلاک سال ۱۳۹۲ چه میزان است؟

الف. ۶,۰۰۰ ریال ب. ۴۸,۰۰۰ ریال ج. ۱۵,۰۰۰ ریال د. ۱۲,۱۰۰ ریال

۸ الحاقات دارایی‌های ثابت؟

الف. هزینه جاری است.

ب. به حساب هزینه تعمیر بدهکار می‌شود.

ج. به حساب خرید بدهکار می‌شود.

د. سرمایه‌ای می‌شود.

۹ شرکت بنان تصمیم دارد یکی از ماشین‌آلات قدیمی خود را در تاریخ ۱۳۹۰/۶/۳۰ به فروش رساند. این ماشین‌آلات، در ابتدای سال ۱۳۸۶ بهای تمام‌شده ۸۰,۰۰۰ ریال تحصیل شده‌اند. شرکت، این ماشین‌آلات را براساس ۱۰ سال عمر مفید و بدون ارزش و به روش خط مستقیم مستهلک نموده است. اگر ماشین‌آلات مذکور، به قیمت ۲۶,۰۰۰ ریال فروخته شوند، سود یا زیان قابل شناسایی در زمان فروش چه مبلغی خواهد بود؟

الف. ۱۸,۰۰۰ ریال ب. ۵۴,۰۰۰ ریال ج. ۲۲,۰۰۰ ریال د. ۴۶,۰۰۰ ریال

۱۰ شرکت ملکی، ماشین‌آلات قدیمی خود را با ارزش دفتری ۳۹,۰۰۰ ریال و ارزش منصفانه بازار ۳۵,۰۰۰ ریال و پرداخت ۱۰,۰۰۰ ریال سرک نقدی با ماشین‌آلات جدید معاوضه نمود. مبادله دارای ماهیت تجاری است. ماشین تحصیل شده باید به چه قیمتی در دفاتر شرکت ملکی ثبت گردد؟

الف. ۴۵,۰۰۰ ریال ب. ۴۶,۰۰۰ ریال ج. ۴۹,۰۰۰ ریال د. ۵۰,۰۰۰ ریال

۱۱ در معاوضه دارایی‌هایی که دارای ماهیت تجاری هستند؟

الف. سود و زیان بلافاصله شناسایی نمی‌شود.

ب. تنها سود بلافاصله شناسایی می‌شود.

ج. تنها زیان بلافاصله شناسایی می‌شود.

د. هم سود و هم زیان، هر دو بلافاصله شناسایی می‌شوند.

۱۲ از مشخصات دارایی ثابت مشهود کدامند؟

الف. استهلاک پذیرند.

ب. عدم اختصاص آن‌ها برای فروش به مشتریان

ج. عمر بادوام و طولانی

د. هر سه مورد

۱۳ اگر بخواهیم یک وسیله نقلیه که قیمت تمام شده آن ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال است، را با یک وسیله نقلیه دیگر به قیمت

۳,۴۰۰,۰۰۰ ریال معاوضه کنیم و ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال نقداً بپردازیم. سود و زیان حاصل از این معامله چند ریال است؟

الف. ۱۰۰,۰۰۰ ریال زیان

ب. ۱۰۰,۰۰۰ ریال سود

ج. ۱۳۰۰,۰۰۰ ریال زیان

د. ۱۳۰۰,۰۰۰ ریال سود

۱۴ کامپیوتری که قیمت نقدی آن ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال بود با شرایط نسیه به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری شد. مبلغ

۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال بابت وسایل جانبی و حدود ۴۰۰,۰۰۰ ریال برای سرویس آن پرداخت گردید. بهای تمام شده آن چند ریال است؟

الف. ۹,۹۰۰,۰۰۰ ریال ب. ۱۱,۹۰۰,۰۰۰ ریال ج. ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال د. ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۱۵ تجهیزات و تأسیسات جزء کدام طبقه از حساب‌های دارایی‌هاست؟

الف. دارایی نامشهود ب. دارایی‌های ثابت مشهود ج. دارایی‌های متغیر د. دارایی‌های سرمایه‌ای

۱۶ حساب استهلاک انباشته در پایان دوره مالی به چه حسابی منتقل می‌شود؟

الف. به همراه سایر هزینه‌ها به حساب سود و زیان منتقل می‌شود.

ب. جزء حساب‌های دائم است و به سال بعد منتقل می‌شود.

ج. جزء حساب‌های موقت است و به حساب خلاصه سود و زیان منتقل می‌شود.

د. جزء حساب‌های دائم است و به خلاصه سود و زیان منتقل می‌شود.

۱۷ چه عواملی باید در محاسبه استهلاک مورد توجه قرار گیرد؟

الف. بهای تمام شده دارایی ثابت

ب. عمر مفید

ج. ارزش اسقاط

د. هر سه مورد

۱۸ مؤسسه‌ای یک دستگاه تراش به مبلغ ۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری کرده و پیش‌بینی شده که بعد از ۱۰ سال کار ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارزش داشته باشد. هزینه استهلاک سالانه آن چند ریال است؟
 الف. ۶۰۰,۰۰۰ ریال ب. ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال ج. ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال د. ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۱۹ اگر بخواهیم یک وسیله نقلیه فرسوده که قیمت تمام‌شده آن ۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال و مانده حساب استهلاک انباشته آن در تاریخ معاوضه ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال است را با یک وسیله نقلیه دیگر به قیمت ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال معاوضه نماییم و مبلغ ۲۵۰۰,۰۰۰ ریال نقداً بپردازیم سود یا زیان حاصله از این معامله چند ریال است؟
 الف. ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود
 ب. ۹۰۰,۰۰۰ ریال زیان
 ج. ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال زیان
 د. ۹۰۰,۰۰۰ ریال سود

- ۱ آقای سمیعی، درباره کاربرد اصل بهای تمام‌شده در دارایی‌های ثابت ابهام دارد. این اصل را برای او توضیح دهید.
- ۲ چند مثال در ارتباط با بهسازی زمین ارائه کنید.
- ۳ شرکت دایی، زمین و ساختمانی را از شرکت گودرزی خریداری می‌نماید. اگر شرکت دایی بخواهد که الف) فقط زمین و ب) هم زمین و هم ساختمان را مورد استفاده قرار دهد، چه نوع هزینه‌هایی ممکن است برای آماده‌سازی دارایی جهت استفاده مورد نظر صورت گیرد؟
- ۴ استهلاک فرآیند انباشت نقدینگی مورد نیاز جهت جای‌گزینی دارایی در عمر مفید آن است. این جمله را نقد کنید.
- ۵ آقای دلاور در حال آماده‌شدن برای امتحان هفته آینده است. او از شما دو سؤال دارد: الف) ارزش اسقاط چیست؟ ب) آیا ارزش اسقاط در اندازه‌گیری استهلاک دوره در تمام روش‌های استهلاک کاربرد دارد؟
- ۶ روش‌های استهلاک خط مستقیم و واحدهای فعالیت را از جنبه‌های زیر با یک‌دیگر مقایسه کنید:
 الف. عمر مفید
 ب. الگوی استهلاک در طی عمر مفید
- ۷ تأثیر سه روش استهلاک را بر هزینه استهلاک سالانه مقایسه کنید.

۸ در چهارمین سال استفاده از یک دارایی با عمر مفید ۵ سال، شرکت تصمیم می‌گیرد که این دارایی می‌تواند مجموعاً ۶ سال خدمات ارائه دهد. این بازنگری چگونه ثبت می‌شود؟ چرا؟

۹ تفاوت هزینه‌های جاری و هزینه‌های سرمایه‌ای را بیان کنید.

۱۰ نحوه محاسبه سود و زیان فروش دارایی‌های ثابت، به چه صورت است؟

۱۱ شرکت منوری، ماشین‌آلاتی دارد که کاملاً مستهلک شده‌اند، اما این دارایی کماکان در حال خدمت رسانی است. این دارایی، چگونه به حساب گرفته می‌شود و چگونه باید گزارش شود؟

۱۲ شرکت لواسانی جهت گزارشگری از روش استهلاک خط مستقیم و جهت اهداف مالیاتی از روش تسریعی استفاده می‌کند آیا استفاده از روش‌های مختلف برای اهداف مختلف قابل قبول است؟ انگیزه شرکت لواسانی برای انجام این عمل چیست؟

۱۳ هنگامی که در مبادله‌ای با ماهیت تجاری، دارایی‌ها معاوضه می‌شوند، سود یا زیان کنارگذاری چگونه محاسبه می‌شود؟

۱۴ شرکت تاکستان، ماشین‌آلات قدیمی خود را هنگامی که ارزش منصفانه بازار دارایی قدیمی بیش‌تر از ارزش دفتری آن است با مدل جدید آن معاوضه می‌کند. مبادله دارای ماهیت تجاری است - آیا شرکت باید سود کنارگذاری شناسایی کند؟ اگر ارزش منصفانه بازار ماشین‌آلات قدیمی کمتر از ارزش دفتری آن باشد، شرکت باید زیان کنارگذاری شناسایی کند؟

تمرین‌ها

ت ۱-۵ مخارج زیر جهت خرید یک زمین به وقوع پیوسته‌اند:

قیمت نقدی ۷۰,۰۰۰ ریال، مالیات معوق ۳,۰۰۰ ریال، کارمزد املاک ۲۵,۰۰۰ ریال، هزینه قانونی ۲,۰۰۰ ریال، پاک‌سازی زمین ۳۵۰۰ ریال. بهای تمام‌شده زمین چند ریال است؟

ت ۲-۵ شرکت نیلی، برای خرید یک عدد کامیون مخارج زیر را انجام داده است: قیمت نقدی ۳۰,۰۰۰ ریال، بیمه تصادف ۲,۰۰۰ ریال، مالیات فروش ۱۵۰۰ ریال، مجوزها ۱۰۰ ریال، رنگ آمیزی ۴,۰۰۰ ریال. بهای تمام‌شده کامیون چه مبلغی است؟

ت ۳-۵ شرکت کوهسار، کامیونی را به قیمت ۴۲,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. ارزش اسقاط کامیون در پایان ۴ سال عمر مفید دارایی، ۶,۰۰۰ ریال است. با استفاده از روش خط مستقیم، استهلاک سال‌های اول و دوم را محاسبه کنید.

ت ۴-۵ شرکت بروجردی در ۱۳۹۰/۱/۱ زمین و ساختمانی را خریداری کرد. بهترین برآورد مدیریت از ارزش زمین ۱۰۰,۰۰۰ ریال و ساختمان ۲۰۰,۰۰۰ ریال است. اما مدیر، به حسابداران گفته که زمین و ساختمان را به ترتیب ۲۲۰,۰۰۰ و ۸۰,۰۰۰ ریال ثبت کنند. ساختمان طی ۲۰ سال بر اساس روش خط مستقیم مستهلک می شود و ارزش اسقاط آن صفر است. چرا مدیریت از حسابداری چنین تقاضایی دارد و آیا این خواسته اخلاقی است؟

ت ۵-۵ اطلاعات استهلاک شرکت کوهسار در ت ۳-۵ ارائه شده است. فرض کنید نرخ استهلاک به روش مانده نزولی، ۲ برابر نرخ استهلاک به روش خط مستقیم است. مطلوب است محاسبه استهلاک سال های اول و دوم به روش مانده نزولی.

ت ۶-۵ شرکت اسپیدی، از روش واحدهای فعالیت برای محاسبه استهلاک تاکسی های خود استفاده می کند. انتظار می رود هر تاکسی ۱۵۰,۰۰۰ مایل مسافت طی نماید. تاکسی شماره ۱۰، در سال اول ۳۰,۰۰۰ مایل و در سال دوم ۲۰,۰۰۰ مایل طی کرده است. مطلوب است محاسبه استهلاک هر سال.

ت ۷-۵ در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱، دفاتر شرکت رامین، مانده تجهیزات و استهلاک انباشته آن را به ترتیب ۲۹,۰۰۰ و ۹۰۰۰ ریال نشان می دهد. استهلاک با استفاده از روش خط مستقیم محاسبه شده است که در آن عمر مفید دارایی و ارزش اسقاط به ترتیب ۱۰ سال و ۲۰۰۰ ریال فرض شده است. در این تاریخ، شرکت به این نتیجه می رسد که این تجهیزات، تنها ۴ سال دیگر کاربرد خواهد داشت. مطلوب است محاسبه استهلاک سالانه بازبینی شده.

ت ۸-۵ شرکت کوهساران، دو مبادله زیر را در ارتباط با کامیون های خود انجام داده است: (۱) پرداخت ۴۵ ریال جهت تغییر نوع سوخت (۲) پرداخت ۴۰۰ ریال جهت نصب تجهیزات اضافه که کارایی عملیاتی آن ها را افزایش می دهد. مطلوب است ثبت روزنامه رویدادهای فوق.

ت ۹-۵ مبادلات زیر را در دفتر روزنامه ثبت کنید.
الف. شرکت گلفام، تجهیزاتش را که دارای بهای تمام شده ای معادل ۴۱,۰۰۰ ریال است، از دور خارج نمود استهلاک انباشته این تجهیزات ۴۱,۰۰۰ ریال است ارزش اسقاط این تجهیزات صفر است.
ب. با استفاده از مفروضات بخش الف و در نظر گرفتن استهلاک انباشته به مبلغ ۳۹,۰۰۰ ریال، مبادله را ثبت نمائید.

ت ۱۰-۵ شرکت چکاوک در تاریخ ۱۳۹۰/۹/۳۰ تجهیزات دفتر را به مبلغ نقدی ۱۰,۰۰۰ ریال فروخت. بهای تمام شده تجهیزات ۷۲,۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته تجهیزات در ۱۳۹۰/۱/۱ معادل ۴۲,۰۰۰ ریال است. استهلاک ۹ ماهه سال ۱۳۹۰ معادل ۵۲۵۰ ریال است. مطلوب است ثبت معادلات زیر:

الف. به روزرسانی استهلاک به تاریخ ۱۳۹۰/۹/۳۰

ب. ثبت فروش تجهیزات

ت ۱۱-۵ شرکت سایپا تجهیزات خود را با تجهیزات جدید تعویض می کند. ارزش دفتری تجهیزات قدیمی ۳۱,۰۰۰ ریال، (بهای تمام شده ۶۱,۰۰۰ ریال منهای استهلاک انباشته ۳۰,۰۰۰ ریال) است. ارزش منصفانه (بازار) این تجهیزات ۱۹,۰۰۰ ریال است و ۵۰۰۰ ریال نیز نقدی پرداخت می شود. مطلوب است ثبت معاوضه با فرض این که مبادله دارای ماهیت تجاری است.

ت ۱۲-۵ با استفاده از اطلاعات تمرین قبل و با در نظر گرفتن ارزش منصفانه (بازار) تجهیزات قدیمی به مبلغ ۳۸,۰۰۰ ریال، مطلوب است ثبت معاوضه.

ت ۱۳-۵ مخارج زیر مربوط به دارایی های ثابت مشهود شرکت تلاش است:

۱. پرداخت ۵۰۰ ریال مالیات مربوط به تحصیل دارایی
 ۲. پرداخت ۲۰۰ ریال حق بیمه ماشین آلات
 ۳. پرداخت ۸۵۰ ریال مالیات بر ارزش افزوده کامیون جدید
 ۴. پرداخت ۱۷,۵۰۰ ریال جهت ساخت پارکینگ
 ۵. پرداخت ۲۵۰ ریال جهت درج نام و علامت تجاری روی کامیون
 ۶. پرداخت ۸۰۰۰ ریال جهت نصب ماشین آلات جدید کارخانه
 ۷. پرداخت ۹۰۰ ریال جهت بیمه کامیون (یک ساله)
 ۸. پرداخت کارمزد صدور گواهی نامه به مبلغ ۷۵ ریال جهت کامیون جدید
- مطلوب است :

الف. کاربرد اصل بهای تمام شده در اندازه گیری بهای تمام شده دارایی های ثابت را توضیح دهید.

ب. مبادلات فوق را فهرست کرده و در مقابل آن ها حساب هایی که در قبال هریک می بایستی بدهکار شوند را ارائه کنید.

ت ۱۴-۵ شرکت ترابی، متحمل هزینه های زیر شده است :

۱. مالیات فروش ماشین آلات خریداری شده کارخانه ۵۰۰۰ ریال
۲. رنگ آمیزی کامیون بلافاصله پس از خریداری ۷۰۰
۳. نصب و تست ماشین آلات کارخانه ۲۰۰۰
۴. کمیسیون خرید زمین ۳۵۰۰
۵. حق بیمه سال اول کامیون ۸۸۰
۶. بهای تمام شده زیبا سازی تجهیزات خریداری شده ۷۲۰۰
۷. بهای تمام شده سنگفرش کردن پارکینگ ۱۷۹۰۰

۸. بهای تمام شده پاکسازی زمین

۱۳,۳۰۰

۹. حق الزحمه معماران جهت ساختمان های خودساز (ساخت داخل)

۱۰,۰۰۰

مطلوب است: بیان این که شرکت به ازای هریک از موارد فوق، باید چه حسابی را بدهکار کند؟

ت ۱۵-۵ در تاریخ ۱۳۹۰/۳/۱، شرکت سهند، ملکی را با هدف ساخت ساختمان اداری در آن تحصیل می کند. شرکت از این بابت ۸۰,۰۰۰ ریال به صورت پرداخت می کند. انبار قدیمی موجود، با هزینه ای معادل ۸۶۰۰ ریال تخریب شده و مصالح حاصل از تخریب به قیمت ۱۷۰۰ ریال فروخته شد. هزینه های اضافی قبل از ساخت شامل ۱۱۰۰ ریال حق الزحمه وکیل، ۵۰۰۰ ریال حق الزحمه بنگاه املاک، ۷۸۰۰ ریال حق الزحمه معمار و ۱۴]۰۰۰ ریال جهت ساخت راه پارکینگ مطلوب است:

الف. تعیین مبلغ بهای تمام شده زمین

ب. سایر حساب هایی که بدهکار می شوند را تعیین نمایید.

ت ۱۶-۵ آقای خالقی فهرست زیر را در مورد استهلاك تهیه کرده است:

۱. استهلاك فرآیند ارزش گذاری دارایی است، نه تخصیص بهای تمام شده.
 ۲. استهلاك، جهت تطابق مناسب هزینه ها با درآمدها به کار می رود.
 ۳. ارزش دفتری دارایی های ثابت باید به ارزش بازار نزدیک باشد.
 ۴. استهلاك در سه دسته دارایی های ثابت کاربرد دارد: زمین، ساختمان و تجهیزات.
 ۵. استهلاك در مورد ساختمان کاربرد ندارد، زیرا کاربرد و توانایی تولید درآمد آن در طی زمان دست نخورده باقی می ماند.
 ۶. توانایی درآمدزایی دارایی استهلاك پذیر به دلیل فرسایش و کهنگی کاهش می یابد.
 ۷. شناسایی استهلاك یک دارایی، منجر به انباشت وجه نقد جهت جایگزینی دارایی می شود.
 ۸. مانده استهلاك انباشته در صورت سود و زیان گزارش می شود.
 ۹. هزینه استهلاك و استهلاك انباشته در صورت سود و زیان گزارش می شوند.
 ۱۰. چهار عامل مؤثر بر محاسبه استهلاك عبارتند از: بهای تمام شده، عمر مفید، ارزش اسقاط و ارزش باقی مانده.
- مطلوب است: تعیین درستی هریک از عبارات فوق.

ت ۱۷-۵ شرکت اتوبوسرانی تهران، از روش واحدهای فعالیت جهت مستهلك نمودن دارایی های خود استفاده می کند. یک اتوبوس در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ به بهای تمام شده ۱۶۸۰ میلیون ریال تحصیل شده است در طی ۴ سال عمر مفید برآوردی، انتظار می رود که اتوبوس ۱,۰۰۰,۰۰۰ کیلومتر مسافت را طی کند. ارزش اسقاط برآوردی ۸۰۰۰ ریال است. مطلوب است:

الف. محاسبه بهای تمام شده استهلاك پذیر هر واحد

ب. با فرض مسافت های واقعی طی شده به صورت زیر، جدول استهلاك را تهیه کنید.

۱۳۹۰	→	۲۶۰۰۰
۱۳۹۱	→	۳۲۰۰۰
۱۳۹۲	→	۲۵۰۰۰
۱۳۹۳	→	۱۷۰۰۰

ت ۱۸-۵ شرکت کلام، ماشین جدیدی را در ۱۳۹۰/۹/۱ به بهای تمام شده ۱۲۰ میلیون ریال خریداری نمود. ارزش اسقاط برآوردی ۱۲ میلیون ریال، میزان کارکرد مورد انتظار در طی ۵ سال عمر مفید آن معادل ۱۰,۰۰۰ ساعت است. مطلوب است: محاسبه هزینه استهلاک براساس روش های زیر:

الف. خط مستقیم

ب. واحدهای فعالیت سال ۱۳۹۰، با فرض این که ظرفیت ماشین ها ۱۷۰۰ ساعت باشد.

ج. مانده نزولی با استفاده از ۲ برابر نرخ خط مستقیم برای سال های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱.

ت ۱۹-۵ شرکت ایتالیا در ۱۳۹۰/۱/۱، کامیونی را به قیمت ۳۰۰ میلیون ریال خرید. ارزش اسقاط کامیون ۲۰ میلیون ریال بوده است و انتظار می رود که کامیون ۱۰۰,۰۰۰ کیلومتر مسافت را در طی عمر مفید برآوردی ۸ ساله خود طی کند. مسافت های طی شده در سال های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ به ترتیب عبارتند از: ۱۵,۰۰۰ و ۱۲,۰۰۰ کیلومتر. مطلوب است:

الف. محاسبه هزینه استهلاک سال های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ با استفاده از (۱) روش خط مستقیم (۲) روش واحدهای فعالیت (۳) روش مانده نزولی

ب. با فرض این که شرکت از روش خط مستقیم استفاده کند:

۱. استهلاک سال ۱۳۹۰ را ثبت کنید.

۲. نحوه گزارش کامیون را در آخر سال ۱۳۹۰ نشان دهید.

ت ۲۰-۵ آقای احمدی، حسابدار جدید شرکت سیمین، عمر مفید و ارزش اسقاط دارایی های استهلاک پذیر برآوردی مورد نظر را در ابتدای سال ۱۳۹۰ بازبینی کرده است. یافته های وی به شرح زیر است:

نوع دارایی	تاریخ تحصیل	بهای تمام شده	استهلاک انباشته ابتدای سال	عمر مفید(سال)		ارزش اسقاط	
				قدیمی	پیشنهادی	قدیمی	پیشنهادی
ساختمان	۱۳۸۴	۸۰۰۰۰۰	۱۱۴۰۰۰	۴۰	۵۰	۴۰۰۰۰۰	۳۷۰۰۰
انبار	۱۳۸۵	۱۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	۲۵	۲۰	۵۰۰۰	۳۶۰۰

تمامی دارایی ها با روش خط مستقیم مستهلک می شوند. مدیریت با تغییرات پیشنهادی موافقت نمود. مطلوب است:

الف) محاسبه استهلاک سالانه بازبینی شده و دارایی در سال ۱۳۹۰

ب) نحوه ثبت استهلاک ساختمان در سال ۱۳۹۰.

ت ۲۱-۵ مبادلات زیر مربوط به شرکت غسل در سال ۱۳۹۰ است. ۱/۱ ماشین آلاتی که در ۱۳۸۰/۱/۱ خریداری شده بود را از دور خارج کرد. بهای تمام شده ماشین آلات، ۶۲,۰۰۰ ریال، عمر مفید ۱۰ سال و ارزش اسقاط آن صفر است. ۵/۳۰ فروش کامپیوتری که در ۱۳۸۷/۱/۱ به قیمت ۴۰,۰۰۰ ریال خریداری شده بود. عمر مفید کامپیوتری ۵ سال و ارزش اسقاط آن صفر بوده است. کامپیوتر به قیمت ۱۴,۰۰۰ ریال فروخته شد. ۱۲/۲۹ کنارگذاری کامیونی که ۱۳۸۶/۱/۱ به قیمت ۳۹,۰۰۰ ریال خریداری شده بود. عمر مفید برآوردی این کامیون ۶ سال و ارزش اسقاط آن ۳۰۰۰ ریال بوده است. مطلوب است:

انجام تمام ثبت مبادلات فوق شامل، به روزرسانی استهلاک و کنارگذاری دارایی‌ها. شرکت از روش خط مستقیم استفاده می‌کند (فرض کنید که استهلاک تا ۱۳۸۹/۱۲/۲۹ به روزرسانی شده است)

ت ۲۲-۵ شرکت نکا، مالک تجهیزاتی به بهای تمام شده ۵۰,۰۰۰ ریال است که در ۱۳۸۷/۱/۱ تحصیل شده است. این دارایی، با استفاده از روش خط مستقیم و ارزش اسقاط برآوردی ۵۰۰۰ ریال و عمر مفید برآوردی ۵ سال مستهلاک شده است.

مطلوب است: ثبت روزنامه فروش تجهیزات در چهار موقعیت زیر:

الف. فروش به قیمت ۲۸۰۰۰ ریال در ۱۳۹۰/۱/۱

ب. فروش به قیمت ۲۸۰۰۰ ریال در ۱۳۹۰/۳/۱

ج. فروش به قیمت ۱۱۰۰۰ ریال در ۱۳۹۰/۱/۱

د. فروش به قیمت ۱۱۰۰۰ ریال در ۱۳۹۰/۹/۱

ت ۲۳-۵ اطلاعات زیر، دو مبادله جداگانه را نشان می‌دهد هر دو مبادله، دارای ماهیت تجاری هستند.

۱. شرکت سیدی، کامیون قدیمی خود (به بهای تمام شده ۶۴۰۰۰ ریال منهای ۲۲۰۰۰ ریال استهلاک انباشته) را به همراه ۱۷۰۰۰ ریال سرک نقدی با کامیون جدید معاوضه می‌کند. ارزش منصفانه کامیون قدیمی ۳۶۰۰۰ ریال است.
۲. شرکت آيسان ماشین آلات قدیمی خود (به بهای تمام شده ۱۲۰۰۰ ریال منهای ۴۰۰۰ ریال استهلاک انباشته) را با ماشین آلات جدید تعویض می‌نماید. به علاوه شرکت ۳۰۰۰ ریال سرک برای ماشین آلات جدید (با ارزش منصفانه بازار ۹۰۰۰ ریال) پرداخت می‌کند.

مطلوب است:

الف. ثبت معاوضه دارایی شرکت سیدی

ب. ثبت معاوضه شرکت آيسان

ت ۲۴-۵ شرکت کوران و شرکت ایرانیت، کامیون‌های خود را در ۱۳۹۰/۱/۱ معاوضه نمودند. بهای تمام شده کامیون کوران ۲۲۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته آن ۱۵۰۰۰ ریال و ارزش منصفانه آن ۴۰۰۰ ریال است. بهای تمام شده کامیون

شرکت ایرانیت ۱۰۰۰۰ ریال، استهلاک انباشته آن ۸۰۰۰ ریال و ارزش منصفانه آن ۴۰۰۰ ریال است. مبادله فوق دارای ماهیت تجاری است. مطلوب است:

- الف. ثبت معاوضه دردفاتر شرکت کوران
ب. ثبت معاوضه دردفاتر شرکت ایرانیت

مسائل

م ۱-۵ شرکت افشار در ۱/۱ تأسیس شده است. طی اولین سال فعالیت شرکت، مخارج و دریافت‌های زیر به شکل تصادفی ثبت شده‌اند.

بدهکار	
۴,۰۰۰ ریال	۱. بهای تمام‌شده محوطه‌سازی زمین
۷۰۰,۰۰۰	۲. تسویه حساب با سازنده ساختمان
۵۰۰۰	۳. مالیات سال جاری زمین
۱۴۵,۰۰۰	۴. بهای تمام‌شده ملک خریداری شده جهت محل ساختمان (زمین ۱۰۰,۰۰۰ ریال و ساختمان ۴۵,۰۰۰ ریال)
۳۵,۰۰۰	۵. هزینه‌های حفاری ساختمان جدید
۱۰,۰۰۰	۶. حق الزحمه معماران
۲,۰۰۰	۷. مالیات معوق بنای قدیمی که در زمان خرید پرداخت گردید.
۱۴,۰۰۰	۸. بهای تمام‌شده راه عبوری پارکینگ
۱۵,۰۰۰	۹. بهای تمام‌شده تخریب ساختمان قدیمی جهت بنای جدید
<u>۹۳۰,۰۰۰ ریال</u>	
بستانکاران	
۳۵۰۰ ریال	۱۰. عایدات حاصل از فروش اسقاط ساختمان قدیمی

مطلوب است: با استفاده از ساختار نشان داده شده در ذیل، مبادلات پیش‌گفته را تجزیه و تحلیل کنید. شماره هر مبادله را در ستون اقلام و مبالغ را در ستون مناسب خود قرار دهید. در مورد مبالغ ستون سایر حساب‌ها، عنوان حساب را نیز ذکر کنید.

سایر حساب‌ها	ساختمان	زمین	اقلام
--------------	---------	------	-------

م ۲-۵ در سال‌های اخیر، شرکت انصاری، سه عدد اتوبوس مستعمل را خریداری نموده است. به دلیل گردش پیوسته در واحد حسابداری، حسابدار جدید برای هر اتوبوس روش استهلاك جداگانه‌ای را در نظر گرفت که اطلاعات آن در جدول زیر آمده است:

اتوبوس	تاریخ تحصيل	بهای تمام شده	ارزش اسقاط	عمر مفيد	روش استهلاك
۱	۱۳۸۸/۱/۱	۹۶,۰۰۰ ریال	۶۰۰۰	۵	خط مستقیم
۲	۱۳۸۸/۱/۱	۱۲۰,۰۰۰	۱۰۰۰۰	۴	مانده نزولی
۳	۱۳۸۹/۱/۱	۸۰,۰۰۰	۸۰۰۰	۵	واحدهای فعالیت

در روش مانده نزولی، شرکت از ۲ برابر نرخ روش خط مستقیم استفاده می‌کند. در روش واحدهای فعالیت، کل مسافت‌های مورد انتظار ۱۲۰,۰۰۰ کیلومتر است. مسافت‌های واقعی سه سال عبارتند از:

۱۳۸۹	→	۲۴,۰۰۰
۱۳۹۰	→	۳۴,۰۰۰
۱۳۹۱	→	۳۰,۰۰۰

مطلوب است :

الف. محاسبه مبلغ استهلاك انباشته هر اتوبوس در ۱۳۹۰/۱۲/۲۹

ب. اگر اتوبوس شماره ۲، به جای ۱/۱ در ۷/۱ خریداری شده باشد، هزینه استهلاك این اتوبوس در سال‌های (۱)

۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ (۲) چه مبلغی است؟

م ۳-۵ شرکت پرنده، در ۱۳۹۰/۱/۱، دو دستگاه ماشین‌آلات تولیدی را برای استفاده در فرآیند تولیدی خود خریداری نمود.

ماشین الف) قیمت نقدی این ماشین ۳۸,۰۰۰ ریال است. مخارج مربوطه عبارتند از: مالیات خرید ۱۷۰۰ ریال - هزینه حمل ۱۵۰ ریال - بیمه حمل ۸۰ ریال - هزینه‌های نصب و تست ۷۰ ریال - هزینه‌های روغن کاری در طی اولین سال فعالیت ماشین‌آلات ۱۰۰ ریال. شرکت عمر مفید ماشین‌آلات را ۵ سال و ارزش اسقاط باقی مانده آن‌ها در پایان زمان استفاده ۵۰۰۰ ریال برآورد می‌کند. روش استهلاك خط مستقیم است.

ماشین ب)، بهای تمام شده ثبت شده در دفاتر شرکت بابت این ماشین‌آلات، ۱۶۰,۰۰۰ ریال است. شرکت عمر مفید ماشین‌آلات را ۴ سال و ارزش اسقاط باقی مانده در پایان زمان استفاده را ۱۰۰۰۰ ریال برآورد می‌کند.

مطلوب است :

الف. موارد زیر در مورد ماشین الف انجام دهید.

۱. ثبت روزنامه خرید در ۱۳۹۰/۱/۱

۲. ثبت روزنامه استهلاك سال ۱۳۹۰ در ۱۳۹۰/۱۲/۲۹

ب. مبلغ هزینه استهلاکی که شرکت تحت شرایط زیر در ارتباط با ماشین (ب) برآورد می کند را محاسبه کنید.
 ۱. شرکت از روش خط مستقیم استفاده کند.

۲. شرکت با استفاده از روش نزولی، از دو برابر نرخ روش خط مستقیم استفاده کند.

۳. شرکت از روش واحدهای فعالیت استفاده کند. عمر مفید ماشین آلات ۱۲۵,۰۰۰ واحد برآورد می شود. ظرفیت واقعی نیز به صورت زیر است ۱۳۹۰ معادل ۴۵,۰۰۰ واحد - ۱۳۹۱ معادل ۳۵,۰۰۰ واحد - ۱۳۹۲ معادل ۲۵,۰۰۰ واحد - ۱۳۹۳ معادل ۲۰,۰۰۰ واحد.

ج. کدام روش مورد استفاده، استهلاک محاسبه شده ماشین آلات (ب) را در سال اول حداکثر می نماید. بالاترین مبلغ استهلاک در سال چهارم مربوط به کدام روش است؟ بیشترین جمع استهلاک در طی ۴ سال مربوط به کدام روش است؟

م ۴-۵ در ابتدای سال ۱۳۸۸ شرکت رهیافت، تجهیزاتی را به بهای تمام شده ۹۰ میلیون ریال تحصیل کرد. این شرکت عمر مفید و ارزش اسقاط را به ترتیب ۶ سال و ۹ میلیون ریال برآورد نموده است. با توجه به نوع تجهیزات، روش استهلاک خط مستقیم، انتخاب شده است. استهلاک در انتهای هر سال ثبت می شود. طی سال ۱۳۹۰ (سومین سال عمر تجهیزات)، مهندسین شرکت، برآورد خود را بازبینی نموده و عمر مفید برآوردی تجهیزات را از ۶ سال به ۷ سال (در مجموع) تغییر دادند. ارزش اسقاط برآوردی بدون تغییر ماند. اما در سال ۱۳۹۳، ارزش اسقاط برآوردی به ۵ میلیون ریال کاهش یافت.

مطلوب است :

با استفاده از جدول زیر، میزان هزینه استهلاک تجهیزات در هر سال را محاسبه کنید.

سال	هزینه استهلاک	استهلاک انباشته
۱۳۸۸		
۱۳۸۹		
۱۳۹۰		
۱۳۹۱		
۱۳۹۲		
۱۳۹۳		
۱۳۹۴		

م ۵-۵ در ۱۳۹۰/۱۲/۲۹، شرکت زمرد، اقلام زیر را تحت عنوان دارایی های ثابت گزارش نمود.

زمین	۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال
ساختمان	۲۸,۵۰۰,۰۰۰
کسر می شود : استهلاک انباشته - ساختمان	۱۲,۱۰۰,۰۰۰
	۱۶,۴۰۰,۰۰۰

	تجهیزات	۴۸,۰۰۰,۰۰۰
	کسر می شود: استهلاک انباشته- تجهیزات	۵,۰۰۰,۰۰۰
	جمع کل دارایی های ثابت	۴۳,۰۰۰,۰۰۰
		۶۳,۴۰۰,۰۰۰ ریال

در طی سال ۱۳۹۱، مبادلات نقدی زیر اتفاق افتاده است:

۴/۱ خرید زمین به قیمت ۲۱۳۰۰۰۰ ریال

۵/۱ فروش تجهیزاتی به بهای تمام شده ۷۸۰,۰۰۰ ریال، به قیمت ۴۵۰,۰۰۰ ریال این تجهیزات در ۱۳۸۷/۱/۱ خریداری شده بودند.

۶/۱ فروش زمین خریداری شده در ۱۳۸۱/۶/۱ به قیمت ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال بهای تمام شده زمین مذکور ۴۰۰,۰۰۰ ریال است.

۷/۱ خرید تجهیزات به قیمت ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال

از رده خارج کردن تجهیزاتی که بهای تمام شده آن ها ۵۰۰,۰۰۰ ریال است و در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ خریداری

شده است. از بابت این عمل، هیچ وجهی، عاید شرکت نشد.

مطوب است :

الف. مبادلات خود، را در دفتر روزنامه ثبت کنید. شرکت برای مستهلک کردن ساختمان و تجهیزات از روش خط مستقیم استفاده می کند. عمر مفید ساختمان ۵۰ سال و ارزش اسقاط آن صفر برآورد می شود. عمر مفید تجهیزات ۱۰ سال و ارزش اسقاط آن نیز صفر برآورد می گردد. استهلاک دارایی ها را جهت واگذاری در تاریخ فروش یا از کنارگذاری، به روزرسانی کنید.

ب. ثبت های تعدیلی استهلاک سال ۱۳۹۱ را ثبت کنید.

ج. بخش دارایی های ثابت ترازنامه در تاریخ ۱۳۹۱/۱۲/۲۹ را تهیه کنید.

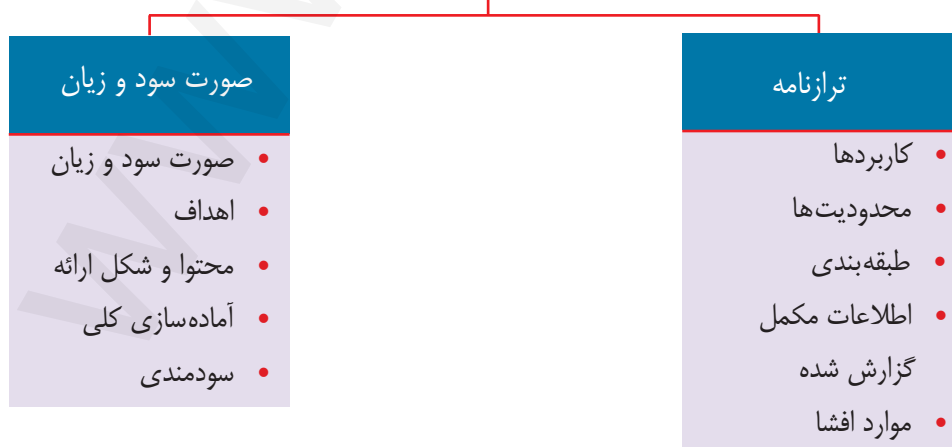
اهداف مطالعه: هنرجویان پس از مطالعه این فصل باید بتوانند:

- ۱ کاربردها و محدودیت‌های یک ترازنامه را توضیح دهید.
- ۲ طبقه‌بندی‌های عمده ترازنامه را تشخیص دهید.
- ۳ ترازنامه طبقه‌بندی‌شده را در قالب گزارشی تهیه نمایید.
- ۴ تفاوت بین صورت سود و زیان چند مرحله‌ای و صورت سود و زیان یک مرحله‌ای را توضیح دهید.
- ۵ نحوه محاسبه و اهمیت سود (زیان) ناخالص را توضیح دهید.

مروری بر فصل

نحوه صحیح تهیه صورت‌های مالی به صورتی که اطلاعات مربوط به وضعیت مالی (دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه) و عملکرد مالی (درآمدها، هزینه‌ها و سودها و زیان‌های غیر عملیاتی) به شکل شفاف و مطلوبی در اختیار استفاده‌کننده‌گان از صورت‌های مالی قرار گیرد، از اهمیت زیادی برخوردار است. در فصل اول کتاب در تعریف اهداف حسابداری و گزارشگری مالی بیان شد که صورت‌های مالی باید به نحو مطلوبی، وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی یک شرکت را نشان دهند. برای دستیابی به این هدف و اجتناب از آن که صورت‌های مالی، استفاده‌کنندگان را گمراه سازند، این صورت‌های مالی باید به شکل استاندارد تهیه شده و اقلام صورت مالی در گروه‌ها و طبقات معینی ارائه شوند که صورت‌های مالی طبقه‌بندی شده نامیده می‌شوند. در این فصل ضمن شناسایی اجزای تشکیل‌دهنده صورت‌های مالی، نحوه تهیه ترازنامه و صورت سود و زیان طبقه‌بندی شده بیان خواهد شد. ساختار و محتوای این فصل به صورت زیر است:

ترازنامه و صورت سود و زیان



هدف مطالعه ۱

کاربردها و محدودیت‌های ترازنامه را توضیح دهید.

ترازنامه که گاهی، صورت وضعیت مالی نامیده می‌شود، دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه یک شرکت را

در یک تاریخ مشخص گزارش می‌کند. این صورت مالی، اطلاعاتی در مورد ماهیت و مبالغ سرمایه‌گذاری‌ها در منابع، تعهدات به بستانکاران و حقوق مالکان در خالص منابع شرکت را فراهم می‌آورد. این صورت مالی هم‌چنین به پیش‌بینی مبالغ زمان‌بندی و عدم اطمینان جریان‌های نقد آتی کمک می‌نماید.

سودمندی ترازنامه

ترازنامه با ارائه اطلاعاتی پیرامون دارایی‌ها و بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه، مبنایی را برای محاسبه بازده عملیات و ارزیابی ساختار سرمایه‌ی شرکت فراهم می‌کند. هم‌چنین، استفاده‌کنندگان، برای تعیین ریسک شرکت و جریان‌های نقد آتی، از اطلاعات ترازنامه استفاده می‌کنند. در این رابطه، تحلیل‌گران از ترازنامه برای تعیین نقدینگی شرکت، توانایی پرداخت بدهی و انعطاف‌پذیری مالی استفاده می‌کنند.

نقدینگی، مدت زمانی که انتظار می‌رود طی آن یک دارایی فروخته‌شده یا به گونه‌ای دیگر به وجه نقد تبدیل شود، یا مدت زمانی که انتظار می‌رود بدهی‌ها تسویه گردد را نشان می‌دهد. اعتباردهندگان به نسبت‌های نقدینگی کوتاه‌مدت، مانند نسبت وجوه نقد به بدهی‌های کوتاه‌مدت، علاقه‌مند هستند. این نسبت‌ها نشان می‌دهند که آیا شرکتی، مانند ایران خودرو، منابع کافی برای پرداخت تعهدات جاری و سررسید شده در اختیار دارد. به صورت مشابه، سهام‌داران، نقدینگی را به منظور ارزیابی امکان تقسیم سود یا بازخرید

سهام، مورد توجه قرار می‌دهند. به‌طور کلی، نقدینگی بالاتر، ریسک ورشکستگی (عدم توانایی پرداخت بدهی‌ها) شرکت را کاهش می‌دهد.

توانایی پرداخت بدهی، به معنی توانایی یک شرکت در پرداخت بدهی‌های خود در سررسید است. در سطح معینی از دارایی‌ها، شرکتی که در ساختار سرمایه خود از بدهی‌های کم‌تری استفاده کرده است، در پرداخت بدهی‌ها، از توانایی بالاتری برخوردار است. بنابراین، سطح بالاتر بدهی‌ها به معنی افزایش ریسک (مخاطره) شرکت است. زیرا احتمال عدم توانایی پرداخت بدهی‌ها در سررسید افزایش می‌یابد.

نقدینگی و توانایی پرداخت بدهی، **انعطاف‌پذیری مالی** یک شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهند. **انعطاف‌پذیری مالی**، توانایی شرکت در انجام واکنش اثربخش، برای تغییر میزان و زمان‌بندی جریان‌های نقدی به نحوی که شرکت بتواند در مقابل نیازها و فرصت‌های غیرمنتظره واکنش نشان دهد را اندازه‌گیری می‌کند. برای مثال، شرکتی که دارای بدهی‌های متعددی است، توانایی و انعطاف‌پذیری چندانی در استفاده از فرصت‌های سرمایه‌گذاری مطلوب ندارد. زیرا، برای این شرکت، امکان استقراض بیش‌تر محدود است.

محدودیت‌های ترازنامه

برخی از مهم‌ترین محدودیت‌های ترازنامه به شرح زیر است:

۱) اغلب دارایی‌ها و بدهی‌هایی که در ترازنامه گزارش می‌شوند با استفاده از **مبنای بهای تمام‌شده تاریخی** اندازه‌گیری می‌شوند. در نتیجه، ترازنامه، اغلب به دلیل عدم گزارش ارزش‌های منصفانه، مورد انتقاد واقع شده است. برای مثال، شرکت‌های فعال در

مالی و افشای موارد با اهمیت شده است.

طبقه‌بندی در ترازنامه

هدف مطالعه ۲

طبقات عمده ارقام ترازنامه

را بیان کنید.

در ترازنامه، ارقام مشابه به گونه‌ای گروه‌بندی می‌شوند که اجزای هر گروه، طبقه‌ای متناجس را تشکیل دهند. علاوه بر این، ارقام به نحوی کنار هم قرار داده می‌شوند که روابط مهم بین آن‌ها نشان داده شود. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری ایران، بارها متذکر شده است که بخش‌ها و زیرمجموعه‌های صورت‌های مالی، بیش از کل آن‌ها آگاهی‌بخش است. از این رو گزارش خلاصه‌ی حساب‌ها (جمع دارایی‌ها، خالص دارایی‌ها، جمع بدهی‌ها و غیره) را منع می‌نماید. در عوض شرکت‌ها باید ارقام حساب‌های خود را با جزئیات مناسب، طبقه‌بندی و گزارش کنند تا استفاده‌کننده بتواند مبالغ، زمان‌بندی و عدم اطمینان جزئیات نقد آتی را ارزیابی نماید. این طبقه‌بندی، باعث تسهیل ارزیابی استفاده‌کننده از نقدینگی و انعطاف‌پذیری مالی، سودآوری و ریسک شرکت می‌شود. برای طبقه‌بندی ارقام در صورت‌های مالی، شرکت‌ها ارقام با ویژگی‌های مشابه را در یک گروه و ارقام با خصوصیات متفاوت را در گروه‌های مجزایی طبقه‌بندی می‌نمایند. برای مثال، واحدهای تجاری باید ارقام زیر را به‌طور جداگانه گزارش نمایند:

(۱) دارایی‌هایی که از نظر نوع یا نقش آن‌ها در عملیات اصلی یا سایر فعالیت‌های شرکت، متفاوتند. برای مثال، شرکت سپتتا موجودی کالا را مجزای از ماشین‌آلات و تجهیزات گزارش می‌نماید.

(۲) دارایی‌ها و بدهی‌هایی که تأثیرات متفاوتی بر انعطاف‌پذیری مالی شرکت دارند. برای مثال، شرکت

صنایع چوب، دارایی‌هایی مانند الوار در اختیار دارند که در اغلب زمان‌ها، امکان تعیین ارزش منصفانه (ارزش بازار) آن‌ها وجود دارد. با این وجود، تا زمان فروش، صورت‌های مالی، هیچ‌گونه افزایشی را در دارایی‌های این شرکت را نشان نمی‌دهد.

(۲) در تعیین بسیاری از ارقام گزارش‌شده در ترازنامه، شرکت، از برخی قضاوت‌ها و برآوردها استفاده می‌کند. برای مثال، شرکت سایپا در ترازنامه خود، میزان حساب‌های دریافتنی که وصول خواهد شد، عمر مفید انبارها و تعداد اتومبیل‌هایی که تحت گارانتی، مرجوع می‌شوند را تخمین می‌زند.

(۳) ترازنامه بسیاری از ارقام دارای ارزش مالی که شرکت قادر به اندازه‌گیری معقولانه آن‌ها نیست را حذف می‌نماید. برای مثال، دانش و مهارت پرسنل شرکت Intel در توسعه‌ی تراشه‌های کامپیوتری جدید، مهم‌ترین دارایی این شرکت بزرگ محسوب می‌شود. با این حال به دلیل این که شرکت اینتل نمی‌تواند، به طور قابل اتکایی، میزان ارزش پرسنل و سایر دارایی‌های نامشهود خود، مانند مشتریان دائمی و شهرت و اعتبار را اندازه‌گیری نماید، نمی‌تواند این ارقام را در ترازنامه خود شناسایی کند. به طور مشابه بسیاری از بدهی‌ها در ترازنامه گزارش نمی‌شوند.

ورشکستگی اخیر شرکت انرون، هفتمین شرکت بزرگ ایالات متحده، توجه جامعه را به حذف یا سهل‌انگاری در ارائه ارقام مهم در ترازنامه معطوف ساخت. در شرکت انرون، برخی از تعهدات مالی شرکت از ترازنامه حذف شده بود. بنابراین، ترازنامه وضعیت مالی شرکت را به نحو مطلوبی گزارش نمی‌کرد. در سال‌های اخیر وقوع موارد مشابه در ایران نیز باعث افزایش توجهات به ارائه کامل صورت‌های

پارس آنلاین باید سرمایه‌گذاری‌ها خود را مجزای از دیگر دارایی‌های خود طبقه‌بندی کند.

۳) دارایی‌ها و بدهی‌هایی با خصوصیات نقدینگی متفاوت. برای مثال، شرکت هواپیمایی هما وجوه نقد خود را جدا از موجودی کالای خود گزارش می‌نماید. سه گروه عمده ارقام موجود در ترازنامه عبارتند از: دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه. این ارقام در فصل ۱ تعریف شده‌اند. در ادامه با جزئیات بیش‌تری به تشریح ارقام تشکیل‌دهنده صورت‌های مالی، پرداخته خواهد شد.

عناصر ترازنامه

۱) **دارایی‌ها.** ارقام تحصیل شده یا تحت کنترل یک

شرکت که دارای منافع اقتصادی آتی است و در نتیجه معاملات یا رویدادهای گذشته حاصل شده‌اند.

۲) **بدهی‌ها.** ارقامی که متضمن از دست دادن منافع اقتصادی آتی است و ناشی از تعهدات جاری شرکت است و با انتقال دارایی‌ها یا ارائه خدمات به واحدهای تجاری دیگر درآینده همراه است و در نتیجه معاملات یا رویدادهای گذشته ایجاد شده است.

۳) **حقوق مالکانه.** ادعای مالکان نسبت به دارایی‌های شرکت، پس از کسر بدهی‌ها. شرکت‌ها این ارقام را به چندین طبقه‌بندی کوچک‌تر تقسیم می‌نمایند تصویر ۱-۹ قالب کلی یک ترازنامه را نشان می‌دهد.

دارایی‌ها	بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه
دارایی‌های جاری	بدهی‌های جاری
دارایی‌های ثابت مشهود	بدهی‌های بلندمدت
دارایی‌های ثابت نامشهود	حقوق صاحبان سرمایه
سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت	
سایر دارایی‌ها	

تصویر ۱-۹ طبقه‌بندی ترازنامه

شرکت ممکن است ترازنامه خود را به شیوه متفاوتی طبقه‌بندی نماید. اما معمولاً در عمل تفاوت کمی در این طبقه‌بندی‌ها مشاهده می‌شود.

دارایی‌های جاری

دارایی‌های جاری وجه نقد یا سایر دارایی‌های یک شرکت است که انتظار می‌رود طی یک سال یا چرخه عملیاتی، هر کدام که طولانی‌تر باشد، به وجه نقد تبدیل شود، به فروش رفته و یا به مصرف برسد.

چرخه عملیاتی، متوسط زمانی است که یک شرکت اقدام به تحصیل مواد خام، تهیه محصول (و فروش آن) و دریافت وجه نقد ناشی از فروش محصول می‌نماید.

چرخه، به صورت حرکت وجه نقد به موجودی‌ها، تولید، حساب‌های دریافتی و برگشت (تبدیل) به وجه نقد ادامه می‌یابد. زمانی که چندین چرخه عملیاتی ظرف یک سال اتفاق می‌افتد، شرکت دوره یک‌ساله

را مورد استفاده قرار می‌دهد. چنانچه چرخه عملیاتی بیش‌تر از یک‌سال به طول بیانجامد، شرکت دوره طولانی‌تر را به کار می‌گیرد. دارایی‌های جاری در ترازنامه بر اساس نقدینگی نشان

داده می‌شوند. پنج قلم اصلی که در قسمت دارایی‌های جاری نشان داده می‌شود و مبنای ارزش‌گذاری آن‌ها در تصویر ۲-۹ نشان داده شده است.

مبانی ارزیابی	قلم
ارزش منصفانه	وجه نقد و معادل وجه نقد
معمولاً ارزش منصفانه	سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت
برآورد خالص ارزش بازیافتی نقدی	مطالبات
اقل بهای تمام‌شده یا خالص ارزش فروش	موجودی‌ها
بهای تمام‌شده	پیش‌پرداخت‌ها

تصویر ۲-۹ دارایی‌های جاری و مبنای ارزش‌گذاری

از این دارایی‌ها در عملیات جاری استفاده کند، این قلم را از گروه دارایی‌های جاری خارج می‌نماید. به‌طور کلی، چنانچه یک شرکت انتظار داشته باشد که یک قلم دارایی طی یک‌سال، به وجه نقد تبدیل شود و یا به منظور پرداخت یک بدهی جاری به مصرف برسد آن را به عنوان یک دارایی جاری طبقه‌بندی می‌نماید.

چنانچه شرکت انتظار نداشته باشد که این اقلام طی یک‌سال مالی تحقق یابند، این پنج قلم را به عنوان دارایی جاری گزارش نمی‌نماید. برای مثال، چنانچه یک شرکت وجه نقد یا دارایی دیگری را برای اهدافی مانند بازخرید یا پرداخت تعهدات غیرجاری محدود کرده باشد، یا قصد نداشته باشد

مطالعه آزاد

هرچند گروه دارایی‌های جاری به خوبی تعریف شده است، با این وجود، در این تعریف مشکلات نظری نیز وجود دارد. به عنوان مثال، ارائه پیش‌پرداخت‌ها در سرفصل دارایی‌های جاری تا چه حد دارای توجیه است؟ در توجیه پیش‌پرداخت‌ها بیان می‌شود که اگر شرکت این اقلام را به صورت پیش‌پرداخت تهیه نکند، باید در طی چرخه عملیاتی خود از سایر دارایی‌های جاری استفاده کند. اگر ما این منطق را تا سرانجام نهایی آن دنبال نماییم، می‌بینیم که تمامی دارایی‌هایی که قبلاً خریداری شده‌اند برای استفاده در چرخه عملیاتی نگهداری می‌شوند و از این رو باید به عنوان دارایی جاری در نظر گرفته شوند.

مشکل دیگری که در مورد تعریف دارایی‌های جاری وجود دارد، هنگامی است که یک شرکت، دارایی‌های سرمایه‌ای خود را در طول چرخه عملیاتی مصرف می‌نماید. چنین به نظر می‌رسد که شرکت می‌بایست قسمتی از دارایی‌های ثابت خود که معادل استهلاک جاری آن است را در بخش دارایی‌های جاری طبقه‌بندی کند، زیرا آن قسمت از دارایی‌ها در چرخه عملیاتی بعدی مصرف می‌شود. با این حال، در عمل این مسئله یا مشکل مفهومی، نادیده گرفته شده است. این مثال نشان می‌دهد که تمایز صریح بین دارایی‌های جاری و غیرجاری تا اندازه‌ای اختیاری است.

وجه نقد

استفاده می‌کنند. **معادل وجه نقد**، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت با قابلیت نقدشوندگی بالا هستند، که ظرف ۳ ماه یا کمتر سررسید می‌شوند. بر اساس **استانداردهای حسابداری**، اقلام معادل وجه نقد **نباید در سرفصل وجه نقد نشان داده شوند**.

وجه نقد، معمولاً به عنوان موجودی نقدی و سپرده‌های دیداری (پول نزد بانک که به قصد سرمایه‌گذاری نباشد و به محض درخواست در اختیار شرکت قرار گیرد) تعریف می‌شود. حسابداران از عناوین دیگری مانند «وجه نقد» و «نقد و بانک»، برای این حساب

مطالعه آزاد

شرکت باید هرگونه محدودیت یا تعهدات مرتبط با وجوه نقد در دسترس خود را افشا نماید. به عنوان مثال به تصویر ۳-۹ و اطلاعات برگرفته از گزارش‌های سالانه یک شرکت توجه نمایید.

دارایی‌های جاری	
وجه نقد	۱۸,۷۲۸,۰۰۰ ریال
وجه نقد محدود شده (یادداشت ۷)	۷,۱۹۱,۰۰۰

تصویر ۳-۹ نحوه ارائه وجه نقد و محدودیت‌های آن در ترازنامه

یادداشت ۷: وجه نقد محدود شده بابت ضمانت‌نامه نقدی افتتاح شده نزد بانک ملی است. این ضمانت‌نامه فاقد سود تضمین شده است و به منظور تضمین بخشی از تسهیلات جاری دریافت شده از بانک ملی ایجاد شده است. وجه نقد محدود شده شرکت، عموماً در جهت ایفای تعهدات مصرف می‌شود. بنابراین، شرکت این وجوه محدود شده را تحت سرفصل دارایی‌های جاری نشان داده است. چنانچه یک شرکت وجه نقد خود را برای هدف دیگری به جز تعهدات جاری محدود نماید، می‌بایست آن وجوه را از سرفصل دارایی‌های جاری خارج نماید. تصویر ۴-۹، مثال این مورد را برای **شرکت صدری** به نقل از گزارش‌های سالیانه‌اش نشان می‌دهد.

شرکت صدری (ارقام به میلیون ریال)	
دارایی‌های جاری	
وجه نقد	۷۰,۰۰۰
وجه نقد محدود شده (یادداشت ۲۳)	۹۰۰
سایر دارایی‌ها	
وجه نقد محدود شده (یادداشت ۲۳)	۹۳۸

تصویر ۴-۹ ارائه وجوه نقد محدود شده جاری و غیرجاری در ترازنامه

یادداشت ۲۳: وجوه تسویه بیمه که توسط شرکت بیمه البرز نگهداری می‌شود و جهت جبران بدهی‌های آتی و معوق به شرکت مزبور محدود شده است.

سرمایه گذاری های کوتاه مدت

تبدیل شوند.

سرمایه گذاری های جاری، خود به دو گروه مجزای سرمایه گذاری های سریع معامله و سایر سرمایه گذاری های جاری طبقه بندی می شوند. برای **سرمایه گذاری های سریع معامله** بازار فعالی وجود دارد و معمولاً به ارزش های بازار گزارش می شوند. سایر سرمایه گذاری های جاری، فاقد بازار فعال هستند و معمولاً به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش گزارش می شوند. تصویر ۵-۹ نمونه ای از نحوه گزارش سرمایه گذاری های جاری را نشان می دهد.

شرکت ها برای مقاصد ارزش گذاری و گزارشگری، سرمایه گذاری جاری در اوراق بهادار بدهی یا سهام را تحت ۲ گروه جداگانه طبقه بندی می نمایند: سرمایه گذاری های کوتاه مدت و سرمایه گذاری های بلندمدت. **سرمایه گذاری های جاری**، سرمایه گذاری در اوراق بدهی و مالکانه سایر شرکت ها است که معیارهای تعریف دارایی های جاری را احراز می کنند. یعنی انتظار می رود این سرمایه گذاری ها ظرف یک چرخه عملیاتی یا یک سال مالی هر کدام که طولانی تر است، سررسید شده یا فروخته شوند و به وجه نقد

شرکت مینا (ارقام به میلیون ریال)

دارایی های جاری	
وجه نقد و بانک	
۱۷۰,۰۴۳	
۱,۰۳۶,۷۵۸	سرمایه گذاری های کوتاه مدت (یادداشت شماره ۲)

تصویر ۵-۹ ارائه سرمایه گذاری های جاری در ترازنامه

(تمامی آن ها سریع معامله است).

یادداشت ۲: جدول ذیل خلاصه برآورد ارزش منصفانه سرمایه گذاری های کوتاه مدت شرکت است

۵۰,۴۷۱	شرکت سهامی صدف
۹۳۱,۳۷۴	شرکت سهامی خاوران
۵۴,۹۱۳	اوراق مشارکت دولتی

دهد. مطالباتی که ناشی از معاملات غیر عادی (نظیر فروش دارایی ها، یا وام های مربوط به پرسنل) است باید به صورت جداگانه در بخش دارایی های بلند مدت طبقه بندی شود، مگر این که انتظار رود ظرف یک سال وصول شوند. **شرکت ترابیان**، اقلام دریافتی خود را در تصویر ۶-۹ به صورت ذیل گزارش نموده است.

مطالبات

شرکت باید صراحتاً هرگونه زیان پیش بینی شده مربوط به مطالبات غیر قابل وصول را شناسایی نماید. همچنین باید مقدار و ماهیت هرگونه مطالبات غیر تجاری و هرگونه مطالباتی که وثیقه انجام تعهدات است را گزارش نماید. همچنین، باید گروه های مهم مطالبات را در ترازنامه یا در یادداشت های همراه نشان

شرکت ترابیان (ارقام میلیون ریال)

۱۰۲,۲۱۲,۰۰۰	دارایی‌های جاری
۱,۱۵۷,۰۰۰	مطالبات تجاری
۱۰۳,۳۶۹,۰۰۰	حساب‌های دریافتی تجاری
(۸,۱۹۴,۰۰۰)	اسناد دریافتی تجاری
۹۵,۱۷۵,۰۰۰	کسر می‌شود: ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول
۶۵,۸۰۰,۰۰۰	خالص مطالبات تجاری
	خالص مطالبات غیر تجاری

تصویر ۶-۹ ارائه مطالبات جاری در ترازنامه

موجودی‌ها

ویژه، فایفو یا میانگین) را افشا می‌نماید. یک شرکت تولیدی هم‌چنین باید، درصد تکمیل موجودی‌ها را تعیین کند. تصویر ۷-۹، موجودی‌های شرکت عباسی را در ترازنامه نشان می‌دهد.

برای نمایش صحیح موجودی‌ها، شرکت مبنای ارزش‌گذاری (مثلاً اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش) و فرض جریان هزینه (نظیر، شناسایی

شرکت عباسی (ارقام میلیون ریال)

۷۷۲,۴۷۸	دارایی‌های جاری
۳۳۸,۸۱۸	موجودی‌ها
۳۸۴,۱۴۸	کالای ساخته‌شده
۱,۴۹۵,۴۴۴	کالای در جریان ساخت
	مواد خام
	جمع موجودی‌ها

تصویر ۷-۹ ارائه موجودی‌ها در ترازنامه

پیش‌پرداخت‌ها را به بهای تمام‌شده گزارش می‌نماید. مثال رایج در این زمینه، پرداخت بابت بیمه است. شرکت این پرداخت‌ها را به عنوان پیش‌پرداخت طبقه‌بندی می‌نماید، زیرا مبالغ پرداختی قبل از دریافت منافع پوشش بیمه‌ای است. مثال‌های رایج دیگر، پیش‌پرداخت‌های اجاره، تبلیغات، مالیات و ملزومات عملیاتی یا اداری است. برای مثال شرکت یگانه مطابق تصویر ۸-۹ پیش‌پرداخت‌ها را در سرفصل دارایی‌های جاری گزارش کرده است.

یادداشت ۱: موجودی‌ها، موجودی‌ها به اقل بهای تمام‌شده (بر مبنای فرض اولین صادره از اولین وارده) و خالص ارزش فروش ارائه شده‌اند.

پیش‌پرداخت‌ها

یک شرکت هنگامی پیش‌پرداخت‌ها را به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌نماید که منافع آن (معمولاً خدمات) را طی یک سال یا یک چرخه عملیاتی، هر کدام طولانی‌تر است، بدست آورد. همان‌طور که قبلاً نیز بیان شد، این اقلام، دارایی جاری هستند. شرکت

شرکت یگانه (ارقام به میلیون ریال)

۷۱۵,۴۰۰	دارایی های جاری
۵۵۶,۲۸۷	وجوه نقد
۲۰۳,۳۳۷	خالص حساب های دریافتی
۲۴۳,۲۹۱	موجودی ها
۱,۷۱۸,۳۱۵	پیش پرداخت ها
	جمع دارایی جاری

تصویر ۸-۹ ارائه ترانزنامه ای پیش پرداخت ها

دارایی های غیر جاری

قرار می گیرند. این دارایی ها شامل اموال فیزیکی نظیر زمین ساختمان، ماشین آلات، اثاثیه، ابزارآلات و منابع طبیعی (جنگل و معادن) است. شرکت ها، به جز زمین، سایر دارایی های ثابت مشهود را مستهلک کرده (مانند: ساختمان) و یا تجدید برآورد (نظیر جنگل یا منابع نفتی) می کنند. شرکت مازندران، دارایی های ثابت مشهود خود را طبق تصویر ۹-۹ در ترانزنامه خود افشا نموده است.

دارایی های غیر جاری اقلامی هستند که در تعریف دارایی های جاری قرار نمی گیرند. دارایی های غیر جاری شامل اقلام متنوع و گوناگونی هستند که در ادامه در مورد آن ها بحث می شود.

دارایی های ثابت مشهود

دارایی های ثابت مشهود، دارایی های با عمر طولانی است که به طور منظم در عملیات شرکت مورد استفاده

شرکت مازندران ترانزنامه

(ارقام به میلیون ریال است)

۱۳۹۰	۱۳۹۱	
		دارایی های ثابت مشهود
۸,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	خالص منابع طبیعی
۸۷۰	۸۴۹	زمین
۵۸۷۱	۶۳۸۰	ساختمان
(۱۰۰۰)	(۱۲۰۰)	استهلاک انباشته - ساختمان
۴,۸۷۱	۵,۱۸۰	خالص ساختمان
۲۵,۱۴۰	۲۷,۴۹۲	ماشین آلات و تجهیزات
(۱۲,۱۱۱)	(۱۳,۹۸۱)	استهلاک انباشته - ماشین آلات و تجهیزات
۱۳,۰۲۹	۱۳,۵۱۱	خالص ماشین آلات و تجهیزات
۲۶,۷۷۰	۲۹,۵۴۰	خالص دارایی های ثابت مشهود

تصویر ۹-۹ ارائه دارایی های ثابت مشهود در ترانزنامه

شرکت مبنای ارزش گذاری دارایی های ثابت مشهود، هرگونه محدودیت در اموال و استهلاک انباشته را در یادداشت های صورت های مالی افشا می نماید.

دارایی های نامشهود

دارایی های ثابت نامشهود که به طور خلاصه دارایی های نامشهود نیز نامیده می شوند، حقوق، امتیازات و مزایای رقابتی بلندمدتی هستند که دارای ماهیت و موجودیت فیزیکی و پولی نیستند. این دارایی ها شامل: علائم، حق امتیازها، فرانشیزها، سرقفلی، علایم تجاری، نام تجاری و مواردی از این قبیل است. شرکت به صورت دوره ای عمر مفید باقی مانده دارایی های نامشهود (نظیر سرقفلی محل کسب و پیشه) را تجدید ارزیابی می نماید. یک دارایی نامشهود می تواند نشانه منابع اقتصادی مشخصی باشد، ولی به دلیل دشواربودن ارزش گذاری آن ها، تحلیل گران مالی اغلب دارایی های نامشهود را نادیده می گیرند. شرکت سروستان دارایی های نامشهود خود را ترازنامه طبق تصویر ۱۰-۹ ارائه نموده است.

سرمایه گذاری های بلندمدت

سرمایه گذاری های بلندمدت اغلب در یکی از دو گروه زیر قرار می گیرند:

- ۱ سرمایه گذاری در اوراق بهادار نظیر اوراق بدهی، سهام عادی یا اسناد بلندمدت و سپرده های بانکی.
- ۲ سرمایه گذاری در واحدهای فرعی و شرکت های وابسته غیر تلفیقی.

انتظار می رود که شرکت ها، سرمایه گذاری بلندمدت را برای مدت زمان طولانی نگهداری کنند. به همین دلیل، سرمایه گذاری های بلندمدت در سرفصل دارایی های غیرجاری و پس از دارایی های ثابت مشهود و دارایی های نامشهود گزارش می شوند. باید

توجه داشت که بسیاری از اقلامی که تحت عنوان سرمایه گذاری های بلندمدت طبقه بندی می شوند ممکن است، در بازار قابل داد و ستد باشند. با این وجود شرکت نمی تواند این دارایی ها را به عنوان دارایی جاری نشان دهد، مگر اینکه قصد داشته باشد آن ها را در بازه زمانی کوتاه مدت به وجه نقد تبدیل کند. همان گونه که در مورد سرمایه گذاری های کوتاه مدت بیان شد، این بازه زمانی، یک سال یا یک چرخه عملیاتی، هرکدام که طولانی تر باشد، است. همان طور که در تصویر ۱۱-۹ مشاهده می کنید، شرکت سیرجان، سرمایه گذاری های بلندمدت خود را پس از دارایی های ثابت مشهود و دارایی های نامشهود و قبل از سایر دارایی ها گزارش نموده است.

سایر دارایی ها

اقلام منعکس در بخش سایر دارایی ها در عمل بسیار وسیع و پراکنده هستند. برخی از آن ها شامل پیش پرداخت های بلندمدت، ذخیره مزایای بازنشستگی کارکنان، و حساب ها و اسناد دریافتی بلند مدت است.

بدهی ها

شرکت بدهی های خود را مشابه دارایی ها، به بدهی های جاری یا بلندمدت طبقه بندی می نماید.

بدهی های جاری

بدهی های جاری تعهداتی هستند که به طور منطقی انتظار می رود که از محل دارایی های جاری یا ایجاد یک بدهی جاری دیگر، تسویه شوند. این مفهوم شامل موارد زیر است:

- ۱ اقلام پرداختی در نتیجه خرید کالا یا خدمات، مانند حساب های پرداختی، دست مزد پرداختی، مالیات پرداختی و نظایر آن.
- ۲ اقلام دریافتی که در ازای آن باید در آینده کالا یا

شرکت سروستان (ارقام به میلیون ریال)

	دارایی‌های نامشهود
۳۳۷۴	حق اختراع
۱۳۲۰	علایم تجاری
۱۴۷	سایر دارایی‌های نامشهود
۴۸۴۱	جمع دارایی‌های نامشهود

تصویر ۱۰-۹ ارائه دارایی‌های نامشهود در ترازنامه

شرکت سیرجان (ارقام به میلیون ریال)

	سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
۳,۳۵۸	سرمایه‌گذاری در سهام
۲,۵۶۷	سایر سرمایه‌گذاری‌ها
۵,۹۲۵	جمع

تصویر ۱۱-۹ ارایه سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در ترازنامه

شرکت صیادی (میلیون ریال)

	بدهی‌های جاری
۱,۵۷۰	اسناد پرداختی کوتاه‌مدت
۷۸۲	حساب‌های پرداختی
۲۶۷	حقوق و مزایای پرداختی کارکنان
۳۸۶	درآمد کسب‌نشده
۱۱۳	مالیات درآمد پرداختی
۶	هزینه‌های معوق
۸	حصه جاری بدهی‌های بلندمدت
۶۹۴	سایر بدهی‌های جاری
۳,۸۲۶	جمع بدهی‌های جاری

تصویر ۱۲-۹ ارائه بدهی‌های جاری در ترازنامه

ممکن است در یک زمان خاص، بدهی‌های که طی سال بعد باید پرداخت شود، در سرفصل بدهی‌های جاری گزارش نشود. این حالت زمانی اتفاق می‌افتد که شرکت انتظار داشته باشد بدهی مربوطه، از طریق یک بدهی بلندمدت تسویه شود. شرکت‌ها در ارائه بدهی‌های جاری در ترازنامه از ترتیب خاصی پیروی نمی‌کنند. به‌طور کلی، شرکت‌ها

انجام خدمات ارائه داد؛ نظیر درآمد اجاره کسب‌نشده یا پیش‌دریافت درآمد.

۳ سایر بدهی‌ها که تسویه آن‌ها طی چرخه عملیاتی شرکت اتفاق خواهد افتاد، نظیر بخشی از اوراق بدهی بلندمدت که در دوره جاری می‌بایست بازپرداخت گردد یا تعهدات کوتاه‌مدتی که ناشی از خرید تجهیزات است.

معمولاً بدهی‌های خود را به ترتیب، اسناد پرداختنی و حساب‌های پرداختنی به عنوان اولین قلم، مالیات بر درآمد پرداختنی، حصة جاری بدهی‌های بلندمدت و سایر بدهی‌های جاری، گزارش می‌کنند. تصویر ۹-۱۲، بخش بدهی‌های جاری شرکت صیادی را نشان می‌دهد.

بدهی‌های جاری، شامل اقلامی چون اسناد و حساب‌های پرداختنی تجاری و غیرتجاری، پیش‌دریافت از مشتریان و حصة جاری بدهی‌های بلندمدت است. اگر مبلغ مالیات بر درآمد معوق و سایر بدهی‌های جاری بااهمیت باشد، شرکت آن‌ها را به صورت جداگانه طبقه‌بندی می‌نماید. شرکت‌ها باید تمامی اطلاعات مربوط به بدهی‌های جاری خود، مانند اوراق بهاداری که به عنوان وثیقه بدهی‌های جاری در رهن قرار دارد را افشا نمایند.

بدهی‌های بلند مدت

بدهی‌های بلندمدت، تعهداتی هستند که به طور منطقی انتظار نمی‌رود ظرف یک سال تسویه گردند. در عوض، این انتظار وجود دارد که تسویه این بدهی‌ها، در زمانی به مراتب طولانی‌تر از دوره مالی جاری صورت پذیرد. نمونه‌ای از این تعهدات، شامل اوراق مشارکت پرداختنی، تعهدات اجاره‌ای و تعهدات بازنشستگی است واحدهای تجاری بخشی از بدهی‌های بلندمدتی که سررسید آن‌ها در چرخه عملیاتی جاری قرار می‌گیرد و تسویه آن مستلزم به کارگیری دارایی‌های جاری است، را به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی می‌نمایند. به طور کلی بدهی‌های بلندمدت ۳ نوع می‌باشند:

۱ تعهدات ناشی از تأمین مالی، نظیر صدور و انتشار اوراق مشارکت، تعهدات اجاره‌ای بلندمدت و اسناد پرداختنی بلندمدت.

۲ تعهدات ناشی از عملیات عادی شرکت نظیر تعهدات بازنشستگی و بدهی‌های مالیاتی مربوط به درآمدهای انتقالی.

۳ تعهداتی که وابسته به رخداد یا عدم رخداد یک یا چند رویداد آتی است. این رویداد آتی، مبلغ اقلام پرداختنی، یا شخص ذی‌نفع یا تاریخ پرداخت را مشخص نمی‌کند. نمونه این تعهدات تضمین کالا و سایر بدهی‌های احتمالی است.

شرکت‌ها در رابطه با بدهی‌های بلندمدت خود، اطلاعات تفصیلی متعددی را افشا می‌کنند، زیرا به منظور حمایت از اعتباردهندگان، اغلب بدهی‌های بلندمدت دربردارنده قراردادهای و محدودیت‌های بااهمیتی است.

هرگونه صرف و کسر اوراق مشارکت پرداختنی باید به صورت جداگانه گزارش شود. شرکت‌ها به طور مداوم، شرایط و تعهدات تمامی قراردادهای بلندمدت (شامل تاریخ یا تاریخ‌های سررسید، نرخ بهره، ماهیت تعهدات و هرگونه اوراق وثیقه برای پوشش بدهی) را در صورت‌های مالی خود افشا می‌کنند. تصویر ۹-۱۳ مثالی در این زمینه را نشان می‌دهد که برگرفته از صورت‌های مالی شرکت آسمان است.

حقوق صاحبان سرمایه

در شرکت‌های انفرادی، بخش حقوق صاحب سرمایه تا حدود بسیار زیادی ساده است. در این نوع شرکت‌ها، حقوق صاحب سرمایه تنها از سرمایه مالک تشکیل شده است. در طی دوره مالی، کلیه سودها و سرمایه‌گذاری مجدد مالک، به حساب سرمایه افزوده می‌شود و زیان‌ها و برداشت از آن کسر می‌شود.

شرکت آسمان

۹۷۸,۱۰۹,۰۰۰	جمع بدهی‌های جاری
۲۵۴,۳۱۲,۰۰۰	بدهی بهره‌دار بلندمدت (به یادداشت‌های همراه نگاه کنید)
۲۵۲,۶۱۸,۰۰۰	تعهدات مربوط به دارایی‌های اجاره‌ای
۵۷,۱۶۷,۰۰۰	مالیات بر درآمدهای معوق
۱۲۷,۳۲۱,۰۰۰	سایر بدهی‌های غیر جاری
	یادداشت: بدهی‌های بهره‌دار بلندمدت
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	اوراق قرضه ممتاز ۹۵ درصد، پرداخت به صورت سالانه هر قسط ۱۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۰۷,۶۰۴,۰۰۰	اوراق مشارکت و سایر اسناد که طی سال ۱۳۹۱ سررسید می‌شود (متوسط نرخ بهره ۹/۹٪)
۶۷,۲۲۵,۰۰۰	وام دریافتی از بانک‌ها با نرخ ۹/۷٪
۱۰۰,۱۰۲,۰۰۰	اوراق تجاری با نرخ ۹/۴٪
۳۱۴,۹۳۱,۰۰۰	کسر می‌شود:
(۶۰,۶۱۹,۰۰۰)	حصه جاری
۲۵۴,۳۱۲,۰۰۰	کل بدهی‌های بهره‌دار

تصویر ۱۳-۹ ارائه بدهی بلندمدت در ترازنامه و یادداشت‌های همراه

مطالعه آزاد

در سایر انواع شرکت‌ها، مانند شرکت‌های سهامی، از نظر نحوه تهیه و درک آن توسط استفاده‌کنندگان، بخش حقوق صاحبان سرمایه که حقوق صاحبان سهام خوانده می‌شود، یکی از مشکل‌ترین قسمت‌های ترازنامه است. این مشکل از پیچیدگی ساختار سرمایه این نوع شرکت‌ها و محدودیت‌های ناشی از قوانین گوناگون، قراردادهای بدهی، و ساختار مالکیت، ایجاد می‌شود.

در شرکت‌های سهامی، بخش حقوق صاحبان سهام معمولاً به ۳ زیر گروه تقسیم می‌شود:

بخش صاحبان سهام

۱ سهام سرمایه به ارزش اسمی یا ابراز شده سهام منتشر شده

۲ سرمایه پرداخت شده اضافه بر ارزش اسمی یا ابراز شده (صرف سهام)

۳ سود انباشته سود توزیع نشده

شرکت‌ها باید در مورد سهام سرمایه خود، ارزش اسمی و تعداد سهام انتشار یافته و سهام در دسترس عموم را افشا نمایند. شرکت‌ها اغلب سرمایه اضافی پرداخت شده را تحت یک قلم نمایش می‌دهند، ولی چنانچه منابع این پرداخت اضافی گوناگون و عمده باشد، ارائه جمع‌های فرعی، سودمند است. مبلغ سود انباشته می‌تواند به مبالغ قابل تقسیم (مبلغی که برای توزیع سود در دسترس است) و مبالغ محدود شده (مثلاً به واسطه اوراق قرضه یا سایر تفاهم‌نامه‌های بدهی) تقسیم می‌شود. تصویر ۱۴-۹ مثالی از بخش حقوق صاحبان سهام شرکت سیمین را نشان می‌دهد.

شرکت سیمین (ارقام به میلیون ریال)

	حقوق صاحبان سهام
	سهام ممتاز، بدون ارزش اسمی،
۱,۰۰۰,۰۰۰	سهام تصویب شده و ۳۴۵,۰۰۰ سهم انتشار یافته و در دسترس عموم
۸۶,۲۵۰	سهام عادی، به ارزش اسمی هر سهم ۰/۵ ریال
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	سهام تصویب شده، ۱۳,۶۳۸,۰۰۵ سهم انتشار یافته و در دسترس عموم
۶,۸۱۹	
۸۷,۲۶۰	سرمایه اضافی پرداخت شده
۵۷,۲۶۳	سود انباشته
۲۳۷,۵۹۲	

تصویر ۱۴-۹ ارائه حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه

بخش حقوق صاحبان سهام در یک شرکت سهامی، به طور قابل ملاحظه‌ای متفاوت از این بخش در یک شرکت تضامنی یا تک مالکی است. در شرکت های تضامنی، معمولاً شرکا حساب دائمی سرمایه خود را جداگانه نشان می دهند و بابت معاملات و رویدادهای مالکانه از یک حساب موقتی (جاری شرکا یا حساب برداشت) استفاده کرده و مانده آن را با توجه به معاملات خود تعیین می نمایند.

شکل (فرمت) ارائه ترازنامه

نمایش این اقلام در دو طرف است. اغلب، شکل حسابی ترازنامه در دو صفحه نمایش داده می شود. برای اجتناب از این محدودیت، ترازنامه در قالب گزارشی تهیه می شود. تصویر ۱۵-۹، نمونه‌ای از این نحوه ارائه ترازنامه را نمایش می دهد. همان گونه که مشاهده می کنید، در این قالب ترازنامه، دارایی ها بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه پشت سرهم و در یک صفحه نمایش داده می شوند.

هدف مطالعه ۳

تهیه ترازنامه طبقه بندی شده با استفاده از تصویر گزارشی و شکل حسابی

یکی از متداول ترین اشکال ارائه ترازنامه که توسط شرکت ها مورد استفاده قرار می گیرد، **شکل حسابی** است. در این شکل ارائه، دارایی ها در سمت راست ترازنامه و بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه، در بخش های جداگانه، در سمت چپ نمایش داده می شوند. یکی از مهم ترین معایب این نوع ارائه، نیاز به داشتن فضای عرضی کافی برای

شرکت محصولات علمی

تراز نامه

۲۹ اسفند ۱۳۹۰

		<u>دارایی های جاری</u>	
	۴۲,۴۸۵		تقد
	۲۸,۲۵۰		اوراق بهادار سریع المعامله
		۱۶۵,۸۲۴	حساب های دریافتی
	۱۶۳,۹۷۴	(۱,۸۵۰)	کسر می شود: ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
	۲۳,۰۰۰		اسناد دریافتی
	۴۸۹,۷۱۳		موجودی ها
	۹,۷۸۰		ملزومات
	<u>۱۶,۲۵۲</u>		پیش پرداخت های هزینه
۷۷۳,۴۵۴			جمع دارایی های جاری
			<u>دارایی های ثابت مشهود</u>
	۱۲۵,۰۰۰		زمین
		۹۷۵,۸۰۰	ساختمان
	<u>۶۳۴,۶۰۰</u>	(۳۴۱,۲۰۰)	کسر می شود: استهلاک انباشته
۷۵۹,۶۰۰			جمع دارایی های ثابت مشهود
			<u>دارایی های نامشهود</u>
	۱۰۰,۰۰۰		سرقفلی (محل کسب و پیشه)
			<u>سرمایه گذاری های بلندمدت</u>
	<u>۸۷,۵۰۰</u>		سرمایه گذاری در شرکت لاله
<u>۱,۷۲۰,۵۵۴</u>			کل دارایی ها
			بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه
			<u>بدهی های جاری</u>
	۵۰,۰۰۰		اسناد پرداختی
	۱۹۷,۵۳۲		حساب های پرداختی
	۵۰۰		بهره تحقق یافته اسناد پرداختی
	۶۲,۵۲۰		مالیات درآمد پرداختی
	۹,۵۰۰		حقوق و دست مزد پرداختی و سایر بدهی ها
	<u>۴۲۰</u>		ودایع دریافتی از مشتریان
۳۲۰,۴۷۲			جمع بدهی های جاری
			<u>بدهی های بلندمدت</u>
	<u>۵۰۰,۰۰۰</u>		اوراق مشارکت ۱۲٪ ۲۰ ساله سررسید ۱ فروردین ۱۴۰۰
<u>۸۲۰,۴۷۲</u>			کل بدهی ها
			<u>حقوق صاحبان سرمایه</u>
	<u>۹۰۰,۰۸۲</u>		سرمایه
<u>۱۷۲۰,۵۵۴</u>			جمع بدهی ها و حقوق صاحبان سهام

تصویر ۱۵-۹ ترازنامه - فرم گزارشی

مانده حساب‌های شرکت فرزاد برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ ارائه شده است.

بستانکار	بدهکار
۱۸,۰۰۰,۰۰۰	۱۴,۵۰۰,۰۰۰
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۱,۱۰۰,۰۰۰
۱۰,۶۰۰,۰۰۰	۲۹,۰۰۰,۰۰۰
۴۰۱,۵۰۰,۰۰۰	۲,۵۰۰,۰۰۰
۷,۰۰۰,۰۰۰	۹۵,۰۰۰,۰۰۰
	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰
	۶۷,۰۰۰,۰۰۰
	۵۰,۰۰۰,۰۰۰
	۳,۰۰۰,۰۰۰
	۷۰,۰۰۰,۰۰۰

خواسته

ترازنامه طبقه‌بندی شده این شرکت را تهیه کنید.

پاسخ:

شرکت بازرگانی فرزاد ترازنامه ۲۹ اسفند ۱۳۹۱	
<u>دارایی‌ها</u>	
	دارایی‌های جاری
	وجه نقد
۱۴,۵۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی-خالص
۱۱,۱۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۲۹,۰۰۰,۰۰۰	پیش‌پرداخت بیمه
۲,۵۰۰,۰۰۰	کل دارایی‌های جاری
۵۷,۱۰۰,۰۰۰	دارایی‌های غیر جاری
	دارایی‌های ثابت مشهود
	زمین
۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	تجهیزات فروشگاه
	کسر می‌شود: استهلاک انباشته تجهیزات
۷۷,۰۰۰,۰۰۰	اثاثه
	کسر می‌شود: استهلاک انباشته اثاثه
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	کل دارایی‌های ثابت مشهود
۲۵۷,۰۰۰,۰۰۰	دارایی‌های نامشهود
	حق امتیاز
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	

۷۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری های بلندمدت
	سرمایه گذاری در اوراق مشارکت
	سایر دارایی ها
۳,۰۰۰,۰۰۰	اسناد دریافتی بلندمدت
۴۳۷,۱۰۰,۰۰۰	کل دارایی ها
بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه	
	بدهی های جاری
۱۰,۶۰۰,۰۰۰	حساب های پرداختی
	بدهی های غیر جاری
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختی بلندمدت
۳۵,۶۰۰,۰۰۰	کل بدهی ها
	حقوق صاحبان سرمایه
۴۰۱,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه
۴۳۷,۱۰۰,۰۰۰	کل بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه

صورت سود و زیان

بین فعالیت های عملیاتی و فعالیت های غیر عملیاتی تمایز قائل می شود. سرانجام، این صورت مالی، اجزای میانی سود (زیان) را برجسته می کند و گروه های فرعی هزینه ها را نشان می دهد.

نحوه ارائه درآمد فروش در صورت سود و زیان
صورت سود و زیان چندمرحله ای با ارائه درآمد فروش آغاز می شود. پس از آن حساب های کاهنده درآمد فروش، شامل برگشت از فروش و تخفیفات و تخفیفات نقدی فروش، کسر می شود تا **فروش خالص** به دست آید. تصویر ۱۶-۹ بخش درآمد فروش صورت سود و زیان شرکت چشمک را نشان می دهد.
این نحوه ارائه، داده های کلیدی مربوط به فعالیت های اصلی ایجادکننده درآمد فروش شرکت را افشا می کند.

هدف مطالعه ۴
تفاوت بین صورت سود و زیان چندمرحله ای و صورت سود و زیان یک مرحله ای را توضیح دهید. که در بخش پیشین معرفی شد و یکی از دو قالب چندمرحله ای و یک مرحله ای صورت سود و زیان استفاده می کنند. این بخش، کاربرد این دو قالب صورت سود و زیان را در شرکت های بازرگانی توضیح می دهد.

صورت سود و زیان چندمرحله ای

صورت سود و زیان چندمرحله ای، به این دلیل به این نام خوانده می شود که چندین مرحله در تعیین سود خالص را نشان می دهد. دو مرحله از این مراحل به فعالیت های عملیاتی اصلی شرکت مربوط است. هم چنین، یک صورت سود و زیان چندمرحله ای

شرکت چشمک
صورت سود و زیان (ناقص)

۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰		درآمد فروش
	۱۲,۰۰۰,۰۰۰	فروش
		کسر می‌شود: برگشت از فروش و تخفیفات
(۲۰,۰۰۰,۰۰۰)	۸,۰۰۰,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
<u>۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰</u>		فروش خالص

تصویر ۱۶-۹ محاسبه فروش خالص

خالص ۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال) و بهای تمام‌شده کالای فروش رفته تحت سیستم ثبت دائمی موجودی کالا (فرض کنید ۳۱۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال است)، سود ناخالص شرکت چشمک ۱۴۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال خواهد شد. محاسبات به قرار زیر است:

۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰	فروش خالص
(۳۱۶,۰۰۰,۰۰۰)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
<u>۱۴۴,۰۰۰,۰۰۰</u>	سود ناخالص

تصویر ۱۷-۹ محاسبه سود (زیان) ناخالص

(زیان) ناخالص بر فروش خالص تقسیم می‌شود. این نرخ برای شرکت چشمک ۳۱/۳ درصد است که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\begin{aligned} \text{فروش خالص} & \div \text{سود (زیان) ناخالص} = \text{نرخ سود (زیان) ناخالص} \\ ۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ & \div ۱۴۴,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۱/۳ \text{ درصد} \end{aligned}$$

تصویر ۱۸-۹ فرمول و محاسبه نرخ سود (زیان) ناخالص

بیان شود نرخ سود ناخالص این شرکت تنها ۷ درصد است، دیگر چندان اغواکننده نیست. نرخ سود (زیان) ناخالص بیان می‌کند به ازای هر ریال فروش چه مبلغی سود (زیان) ناخالص ایجاد شده است. سود (زیان) ناخالص، سود (زیان) بازرگانی یک شرکت را نشان می‌دهد. این نرخ، سودآوری کلی را

هدف مطالعه ۵
نحوه محاسبه و اهمیت سود (زیان) ناخالص را توضیح دهید.
شرکت‌ها بهای تمام‌شده کالای فروش رفته را از درآمد فروش کسر می‌کنند تا **سود (زیان) ناخالص** به دست آید. شرکت‌ها برای این محاسبه از **فروش خالص** استفاده می‌کنند. بر مبنای داده‌های فروش در تصویر ۱۷-۹ (فروش

هم‌چنین، می‌توانیم سود (زیان) ناخالص یک شرکت را در قالب درصد بیان کنیم که نرخ سود (زیان) ناخالص نامیده می‌شود. برای محاسبه این نرخ، سود

معمولاً تحلیل‌گران، نرخ سود (زیان) ناخالص را مفیدتر از مبلغ سود (زیان) ناخالص می‌دانند. زیرا نرخ سود (زیان) ناخالص به شکل معنادارتری رابطه (کیفی) بین سود (زیان) ناخالص و فروش خالص را بیان می‌کند. برای مثال، ممکن است سود ناخالص به مبلغ ۱۰ میلیارد ریال بسیار اغواکننده باشد اما، هنگامی که

هزینه‌های عملیاتی و سود (زیان) عملیاتی

هزینه‌های عملیاتی بخش بعدی محاسبه سود (زیان) خالص یک شرکت بازرگانی است و هزینه‌هایی است که در فرآیند کسب درآمد فروش، به وقوع پیوسته‌اند. این هزینه‌ها در شرکت‌های بازرگانی و خدماتی مشابه هستند. برای شرکت چشمک هزینه‌های عملیاتی خود را با کسر کردن هزینه‌های عملیاتی از سود (زیان) ناخالص به دست می‌آورد. بنابراین، برای شرکت چشمک سود عملیاتی ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است.

اندازه‌گیری نمی‌کند. زیرا هزینه‌های عملیاتی از این سود (زیان) کسر نشده است. با این وجود، مدیریت شرکت و سایر اشخاص ذینفع به دقت مبلغ و روند سود (زیان) ناخالص را زیر نظر می‌گیرند. این افراد، مبلغ سود (زیان) ناخالص را با مبالغ گزارش شده در دوره‌های قبل مقایسه می‌کنند. آنان همچنین نرخ سود (زیان) ناخالص شرکت را با نرخ‌های رقبا و میانگین صنعت مقایسه می‌کنند. این مقایسه‌ها در رابطه با مطلوب بودن عملیات خرید شرکت و درست بودن خط‌مشی‌های قیمت‌گذاری شرکت، اطلاعاتی فراهم می‌کند.

سود ناخالص	۱۴۴,۰۰۰,۰۰۰
هزینه‌های عملیاتی	(۱۱۴,۰۰۰,۰۰۰)
سود عملیاتی	۳۰,۰۰۰,۰۰۰

تصویر ۱۹-۹ هزینه‌های عملیاتی در محاسبه سود عملیاتی

فعالیت‌های غیر عملیاتی

(زیان) خالص است. بنابراین سود (زیان) عملیاتی به صورت شفاف‌ی نتایج عملیات عادی شرکت را مشخص می‌کند. نتایج فعالیت‌های غیر عملیاتی، در بخش **سایر درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی** نشان داده می‌شوند. تصویر ۲۰-۹ نمونه‌هایی از این اقلام را نشان می‌دهد.

فعالیت‌های غیر عملیاتی، از درآمدها، هزینه‌ها، سودها و زیان‌های مختلفی تشکیل شده است که به عملیات اصلی شرکت مربوط نمی‌شوند. هنگامی که اقلام غیر عملیاتی وجود نداشته باشند، سود (زیان) عملیاتی همان سود

سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی

درآمد سود تضمین شده ناشی از اسناد دریافتی و سپرده‌های بانکی

درآمد سود سهام ناشی از سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکت

درآمد اجاره ناشی از اجاره دادن زمین یا ساختمان

سود غیر عملیاتی ناشی از فروش دارایی‌های ثابت مشهود

سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیر عملیاتی

هزینه سود تضمین شده اسناد پرداختی و تسهیلات دریافتی از بانک‌ها

خسارات حوادث ناشی از حوادث تکرار شونده مانند تصادفات و خرابکاری‌ها

زیان‌های غیر عملیاتی ناشی از فروش یا کنارگذاری دارایی‌های ثابت مشهود

زیان‌های غیر عملیاتی ناشی از اعتصاب کارکنان و تأمین‌کنندگان مواد اولیه

تصویر ۲۰-۹ سایر اقلام غیر عملیاتی

شرکت‌های بازرگانی، فعالیت‌های غیرعملیاتی خود را در صورت سود و زیان بلافاصله پس از فعالیت‌های عملیاتی اصلی گزارش می‌کنند. تصویر ۹-۲۱ صورت سود و زیان چندمرحله‌ای شرکت چشمک را نشان می‌دهد.

شرکت بازرگانی چشمک		صورت سود و زیان		برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ ارقام به ریال	
				درآمد فروش	
۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰				فروش	محاسبه سود ناخالص
	۱۲,۰۰۰,۰۰۰			کسر می‌شود: برگشت از فروش و تخفیفات	
(۲۰,۰۰۰,۰۰۰)	۸,۰۰۰,۰۰۰			تخفیفات نقدی فروش	
۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰				فروش خالص	
(۳۱۶,۰۰۰,۰۰۰)				بهای تمام‌شده کالای فروش رفته	
۱۴۴,۰۰۰,۰۰۰				سود ناخالص	
				هزینه‌های عملیاتی	
	۶۴,۰۰۰,۰۰۰			هزینه حقوق	محاسبه سود (زیان) عملیاتی
	۱۷,۰۰۰,۰۰۰			هزینه آب و برق	
	۱۶,۰۰۰,۰۰۰			هزینه تبلیغات	
	۸,۰۰۰,۰۰۰			هزینه استهلاک	
	۷,۰۰۰,۰۰۰			هزینه حمل-فروش	
	۲,۰۰۰,۰۰۰			هزینه بیمه	
۱۱۴,۰۰۰,۰۰۰				کل هزینه‌های عملیاتی	
۳۰,۰۰۰,۰۰۰				سود (زیان) عملیاتی	
				سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی	
	۳,۰۰۰,۰۰۰			درآمد سود تضمین شده	محاسبه سود ناخالص
	۶۰۰,۰۰۰			سود فروش تجهیزات	
	۳,۶۰۰,۰۰۰			سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیر عملیاتی	
	۱,۸۰۰,۰۰۰			هزینه سود تضمین شده	
	۲۰۰,۰۰۰			زیان آتش سوزی	
۱,۶۰۰,۰۰۰	(۲,۰۰۰,۰۰۰)			سود (زیان) خالص	
۳۱,۶۰۰,۰۰۰					

تصویر ۹-۲۱ صورت سود و زیان چندمرحله‌ای

تمایز بین فعالیت‌های عملیاتی و فعالیت‌های غیرعملیاتی برای بسیاری از استفاده‌کنندگان خارجی از اطلاعات مالی با اهمیت است. این استفاده‌کنندگان، سود (زیان) عملیاتی را پایدار می‌دانند و بسیاری از فعالیت‌های غیرعملیاتی را غیر تکرارشونده می‌دانند. بنابراین، تحلیل‌گران در پیش‌بینی سود خالص سال بعد، وزن زیادی را به سود عملیاتی می‌دهند و به فعالیت‌های غیرعملیاتی وزن کمتری می‌دهند.

صورت سود و زیان یک‌مرحله‌ای

یک قالب دیگر صورت سود و زیان، **صورت سود و**

۲۲-۹ صورت سود و زیان یک مرحله‌ای را برای شرکت چشمک نشان می‌دهد. دو دلیل اصلی برای استفاده از قالب یک مرحله‌ای صورت سود و زیان وجود دارد: (۱) شرکت تا زمانی که کل درآمدها بیش از کل هزینه‌ها نباشد، هیچ‌گونه سودی شناسایی نمی‌کند و (۲) این قالب ساده‌تر است و خواندن آن آسان‌تر است. با این وجود صورت سود و زیان چند مرحله‌ای اطلاعات بیش‌تری را نشان می‌دهد و تهیه آن متداول‌تر است.

زیان یک مرحله‌ای است. نام این صورت مالی به این دلیل انتخاب شده است که تنها در طی یک مرحله - با کسر کل هزینه‌ها از کل درآمدها - سود (زیان) خالص تعیین می‌شود. در یک صورت سود و زیان یک مرحله‌ای، تمامی اطلاعات در دو گروه طبقه‌بندی می‌شوند: (۱) **درآمدها** که شامل هر دوی درآمدهای عملیاتی و سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی است؛ و (۲) **هزینه‌ها** که شامل بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته، هزینه‌های عملیاتی و سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیر عملیاتی است. تصویر

شرکت چشمک صورت سود و زیان برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۱	
	درآمدها
۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰	فروش خالص
۳,۰۰۰,۰۰۰	درآمد سود تضمین شده
۶۰۰,۰۰۰	سود فروش تجهیزات
۴۶۳,۶۰۰,۰۰۰	کل درآمدها
	هزینه‌ها
۳۱۶,۰۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۱۱۴,۰۰۰,۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۱,۸۰۰,۰۰۰	هزینه سود تضمین شده
۲۰۰,۰۰۰	زیان ناشی از اعتصاب کارگران
(۴۳۲,۰۰۰,۰۰۰)	کل هزینه‌ها
۳۱,۶۰۰,۰۰۰	سود خالص

تصویر ۲۲-۹ صورت سود و زیان یک مرحله‌ای

مثال جامع ۲!

طبقه‌بندی‌های مالی صورت‌های مالی در ادامه فهرستی از حساب‌های تراز آزمایشی تعدیل شده شرکت بازرگانی سپهر ارائه شده است نشان دهید که هر یک از این حساب‌ها در کدام صورت مالی و تحت چه سرفصلی گزارش خواهند شد.

حساب‌های پرداختنی	بهره پرداختنی
حساب‌های دریافتنی	زمین
استهلاک انباشته - ساختمان اداری	موجودی کالا
استهلاک انباشته - تجهیزات فروشگاه	اسناد پرداختنی (به سررسید سه سال دیگر)
هزینه تبلیغات	ساختمان اداری

مالیات پرداختنی
 هزینه حقوق
 حقوق پرداختنی
 برگشت از فروش و تخفیفات
 تجهیزات فروشگاه
 درآمد فروش
 هزینه آب و برق

هزینه استهلاک
 سرمایه
 برداشت
 نقد و بانک
 هزینه حمل کالای فروش رفته
 سود فروش تجهیزات
 هزینه بیمه
 هزینه بهره

پاسخ:

حساب	صورت مالی	طبقه‌بندی (سرفصل)
حساب‌های پرداختنی	ترازنامه	بدهی‌های جاری
حساب‌های دریافتنی	ترازنامه	دارایی‌های جاری
استهلاک انباشته - ساختمان اداری	ترازنامه	دارایی‌های ثابت مشهود
استهلاک انباشته - تجهیزات فروشگاه	ترازنامه	دارایی‌های ثابت مشهود
هزینه تبلیغات	صورت سود و زیان	هزینه‌های عملیاتی
هزینه استهلاک	صورت سود و زیان	هزینه‌های عملیاتی
سرمایه	صورت حقوق صاحبان سرمایه	مانده ابتدای دوره
برداشت	صورت حقوق صاحبان سرمایه	بخش کسر می‌شود
نقد و بانک	ترازنامه	دارایی‌های جاری
هزینه حمل کالای فروش رفته	صورت سود و زیان	هزینه‌های عملیاتی
سود فروش تجهیزات	صورت سود و زیان	سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی
هزینه بیمه	صورت سود و زیان	هزینه‌های عملیاتی
هزینه بهره	صورت سود و زیان	سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی
بهره پرداختنی	ترازنامه	بدهی‌های جاری
زمین	ترازنامه	دارایی‌های ثابت مشهود
موجودی کالا	ترازنامه	دارایی‌های جاری
اسناد پرداختنی بلندمدت	ترازنامه	بدهی‌های بلندمدت
ساختمان اداری	ترازنامه	دارایی‌های ثابت مشهود
مالیات پرداختنی	ترازنامه	بدهی‌های جاری
هزینه حقوق	صورت سود و زیان	هزینه‌های عملیاتی
حقوق پرداختنی	ترازنامه	بدهی‌های جاری
برگشت از فروش و تخفیفات	صورت سود و زیان	درآمد فروش
تجهیزات فروشگاه	ترازنامه	دارایی‌های ثابت مشهود
درآمد فروش	صورت سود و زیان	درآمد فروش
هزینه آب و برق	صورت سود و زیان	هزینه‌های عملیاتی

مانده حساب‌های شرکت فاطمی برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ ارائه شده است.

بستانکار	بدهکار
۱۸,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
۱۰,۶۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۸۱,۰۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
۵۳۶,۸۰۰,۰۰۰	تجهیزات فروشگاه
۲,۵۰۰,۰۰۰	برداشت
۶۷۳,۹۰۰,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	تخفیفات فروش
	بهای تمام شده کالای فروش رفته
	هزینه حمل کالای فروش رفته
	هزینه تبلیغات
	هزینه حقوق
	هزینه آب و برق
	هزینه اجاره
	هزینه استهلاك
	هزینه بیمه
	هزینه سود تضمین شده
	۶۷۳,۹۰۰,۰۰۰

خواسته

صورت سود و زیان چندمرحله‌ای را برای این شرکت تهیه کنید.

پاسخ:

شرکت بازرگانی فاطمی

صورت سود و زیان

برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ ارقام به ریال

۵۳۶,۸۰۰,۰۰۰	درآمد فروش
	فروش
۶,۷۰۰,۰۰۰	کسر می‌شود: برگشت از فروش و تخفیفات
۵,۰۰۰,۰۰۰	تخفیفات فروش
۱۱,۷۰۰,۰۰۰	
۵,۲۵۱,۰۰۰,۰۰۰	فروش خالص
۳۶۳,۴۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۲۶۱,۷۰۰,۰۰۰	سود ناویژه
	هزینه‌های عملیاتی

۵۶,۰۰۰,۰۰۰	هزینه حقوق
۲۴,۰۰۰,۰۰۰	هزینه اجاره
۱۸,۰۰۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
۱۲,۰۰۰,۰۰۰	هزینه تبلیغات
۹,۰۰۰,۰۰۰	هزینه استهلاک
۷,۶۰۰,۰۰۰	هزینه حمل کالای فروش رفته
۴,۵۰۰,۰۰۰	هزینه بیمه
<u>۱۳۱,۱۰۰,۰۰۰</u>	کل هزینه‌های عملیاتی
۳۰,۶۰۰,۰۰۰	سود عملیاتی
	سایر درآمدها و سودهای غیرعملیاتی
۲,۵۰۰,۰۰۰	درآمد سود تضمین شده
	سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی
۱,۱۰۰,۰۰۰	هزینه سود تضمین شده
<u>۲۹,۵۰۰,۰۰۰</u>	سود خالص

سوالات خودآزمایی

۱ سود ناویژه هنگامی به دست می‌آید که:

- هزینه‌های عملیاتی کمتر از سود خالص باشد.
- درآمد فروش بزرگ‌تر از هزینه‌های عملیاتی باشد.
- درآمد فروش بزرگ‌تر از بهای تمام شده کالای فروش رفته باشد.
- هزینه‌های عملیاتی بزرگ‌تر از بهای تمام شده کالای فروش رفته باشد.

۲ صورت سود و زیان چندمرحله‌ای برای شرکت‌های بازرگانی همه خصوصیات زیر را در بر دارد به جز:

- سود (زیان) ناویژه
- بهای تمام شده کالای فروش رفته
- بخش درآمد فروش
- بخش فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

۳ اگر درآمد فروش ۴۰۰ میلیون ریال، بهای تمام شده کالای فروش رفته ۳۱۰ میلیون ریال و هزینه‌های عملیاتی ۶۰

میلیون ریال باشد، سود (زیان) ناویژه چه مبلغی است؟

- ۳۰ میلیون ریال
- ۹۰ میلیون ریال
- ۳۴۰ میلیون ریال

د. ۴۰۰ میلیون ریال

۴ یک صورت سود و زیان یک مرحله‌ای:

الف. سود (زیان) ناویژه را گزارش می‌کند.

ب. بهای تمام شده کالای فروش رفته را گزارش نمی‌کند.

ج. درآمد فروش و سایر درآمدهای غیر عملیاتی را در بخش درآمدهای صورت سود و زیان گزارش می‌کند.

د. سود (زیان) عملیاتی را به صورت مجزا گزارش می‌کند.

۵ کدام یک از موارد زیر در هر دو صورت سود و زیان یک مرحله‌ای و صورت سود و زیان چند مرحله‌ای وجود دارد؟

الف. موجودی کالا

ب. سود (زیان) ناویژه

ج. سود (زیان) عملیاتی

د. بهای تمام شده کالای فروش رفته

۶ در تعیین بهای تمام شده کالای فروش رفته:

الف. تخفیفات خرید از خرید خالص کسر می‌شود.

ب. هزینه حمل کالای فروش رفته به خرید خالص اضافه می‌شود.

ج. برگشت از خرید و تخفیفات از خرید خالص کسر می‌شود.

د. هزینه حمل کالای خریداری شده به خرید خالص اضافه می‌شود.

۷ اگر موجودی ابتدای دوره ۶۰ میلیون ریال، بهای تمام شده کالای خریداری شده ۳۸۰ میلیون ریال و موجودی کالای

پایان دوره ۵۰ میلیون ریال باشد، بهای تمام شده کالای فروش رفته چه مبلغی است؟

الف. ۳۹۰ میلیون ریال

ب. ۳۷۰ میلیون ریال

ج. ۳۳۰ میلیون ریال

د. ۴۲۰ میلیون ریال

۸ ترتیب صحیح ارائه دارایی‌های جاری در ترازنامه طبقه‌بندی شده عبارت است از:

الف. حساب‌های دریافتی، وجه نقد، پیش پرداخت بیمه، موجودی‌ها

ب. وجه نقد، موجودی‌ها، حساب‌های دریافتی، پیش پرداخت بیمه

ج. وجه نقد، حساب‌های دریافتی، موجودی‌ها، پیش پرداخت بیمه

د. موجودی‌ها، وجه نقد، حساب‌های دریافتی، پیش پرداخت بیمه

۹ شرکتی قطعه زمینی خریداری کرده است. انتظار می‌رود ۵ سال دیگر، ساختمان کارخانه بر روی این زمین ساخته شود. در طول این ۵ سال قبل از ساخت، زمین بدون استفاده خواهد بود. زمین در چه سرفصلی گزارش می‌شود؟

الف. دارایی‌های ثابت مشهود

ب. هزینه زمین

ج. سرمایه‌گذاری بلندمدت

د. دارایی ثابت نامشهود

۱۰ در ترازنامه طبقه‌بندی شده، دارایی‌ها در کدام یک از گروه‌های زیر طبقه‌بندی می‌شوند؟

الف. دارایی‌های جاری؛ دارایی‌های غیرجاری؛ دارایی‌های ثابت مشهود؛ دارایی‌های ثابت نامشهود

ب. دارایی‌های جاری؛ سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت؛ دارایی‌های ثابت مشهود؛ دارایی‌های ثابت مشهود

ج. دارایی‌های جاری؛ سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت؛ دارایی‌های مشهود؛ دارایی‌های نامشهود

د. دارایی‌های جاری؛ سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت؛ دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های ثابت نامشهود

۱۱ دارایی‌های جاری به چه ترتیب ارائه می‌شوند؟

الف. تبدیل به وجه نقد

ب. اهمیت

ج. طول عمر

د. حروف الفبا

سوالات

۱ شرکت حسابان ۱۰۵ میلیون ریال درآمد فروش، ۷۰ میلیون ریال بهای تمام شده کالای فروش رفته و ۲۰ میلیون ریال هزینه‌های عملیاتی دارد. سود (زیان) ناخالص چه مبلغی است؟ نرخ سود (زیان) ناخالص چه مقدار است؟

۲ شرکت سحر، ۸ میلیارد ریال فروش خالص، ۳/۷ میلیارد ریال سود ناویژه و ۲/۴ میلیارد ریال سود خالص گزارش کرده است. هزینه‌های عملیاتی این شرکت چه مبلغی است؟

۳ ویژگی‌های متمایز صورت سود (زیان) یک شرکت بازرگانی چیست؟

۴ بخش‌هایی از صورت سود و زیان چند مرحله‌ای که به الف) فعالیت‌های عملیاتی و ب) فعالیت‌های غیرعملیاتی است را مشخص کنید.

۵ قالب یک مرحله‌ای با قالب چند مرحله‌ای صورت سود و زیان چه تفاوت‌هایی دارد؟

۶ منظور از چرخه عملیاتی چیست؟

۷ در تهیه ترازنامه طبقه‌بندی شده از چه گروه‌ها (طبقات) استاندارد استفاده می‌شود؟

۸ دارایی‌های جاری را تعریف کنید. در تعیین ترتیب اقلام دارایی‌های جاری از چه مبنایی استفاده می‌شود؟

۹ دارایی‌های غیر جاری در چند گروه طبقه‌بندی می‌شوند؟ این طبقات را نام ببرید.

۱۰ جمع دارایی‌های جاری ۱۰۰۰، دارایی‌های غیر جاری ۲۵۰۰ و جمع بدهی‌ها ۱۲۵۰ است؟ حقوق صاحبان سرمایه این شرکت چه مبلغی است؟

تمرین‌ها

ت ۹-۱ در ادامه اجزای صورت سود و زیان شرکت تهرانی ارائه شده است. تعیین سود (زیان) خالص مبالغ مجهول را محاسبه کنید.

فروش	کالای فروش رفته	سود (زیان) ناویژه	سود (زیان) عملیاتی	سود (زیان) خالص
الف. ۷۵۰,۰۰۰	؟	۳۰,۰۰۰	؟	۱۰,۸۰۰
ب. ۱۰۸,۰۰۰	۷۰,۰۰۰	؟	؟	۲۹,۵۰۰
ج. ؟	۷۱,۹۰۰	۷۹,۶۰۰	۳۹,۵۰۰	؟

ت ۹-۲ شرکت سینایی اطلاعات زیر را در رابطه با ماه منتهی ۳۱ دی ۱۳۹۱ ارائه کرده است: فروش نسیه ۲,۸۰۰,۰۰۰ ریال، فروش نقدی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال، برگشت از فروش و تخفیفات ۱۱۰,۰۰۰ ریال، تخفیفات فروش ۱۳۰,۰۰۰ ریال. بخش درآمد فروش صورت سود و زیان شرکت سینایی را تهیه کنید.

ت ۹-۳ توضیح دهید آیا هر یک از اقلام زیر (۱) صورت سود و زیان یک مرحله‌ای و (۲) صورت سود و زیان چند مرحله‌ای وجود دارد: الف) سود فروش تجهیزات، ب) هزینه بهره، ج) زیان ناشی از اعتصاب کارگران و د) بهای تمام شده کالای فروش رفته

ت ۹-۴ شرکت سروستانی اقلام زیر را گزارش کرده است: فروش ۵۱۰,۰۰۰؛ برگشت از فروش و تخفیفات ۱۵,۰۰۰ ریال، بهای تمام شده کالای فروش ۳۵۰,۰۰۰ ریال، هزینه‌های عملیاتی ۱۱۰,۰۰۰ ریال. موارد زیر را محاسبه کنید: الف) فروش خالص، ب) سود ناویژه، ج) سود عملیاتی و د) نرخ سود ناویژه.

ت ۵-۹ فرض کنید شرکت الیاسی از سیستم ادواری موجودی‌ها استفاده می‌کند و مانده‌های زیر را گزارش کرده است: خرید ۴۵۰,۰۰۰؛ برگشت از خرید و تخفیفات ۱۱,۰۰۰؛ تخفیفات خرید ۸,۰۰۰؛ هزینه حمل کالای خریداری شده ۱۶,۰۰۰. خرید خالص و بهای تمام‌شده کالای خریداری شده را محاسبه کنید.

ت ۶-۹ علاوه بر اطلاعات ت ۵-۹، فرض کنید شرکت الیاسی موجودی کالای ابتدای دوره را ۶۰,۰۰۰ موجودی کالای پایان دوره را ۹۰,۰۰۰ و فروش خالص را ۶۳۰,۰۰۰ گزارش کرده است. بهای تمام‌شده کالای فروش رفته و سود ناویژه را محاسبه کنید.

ت ۷-۹ مشخص کنید که هر یک از جملات زیر صحیح است یا اشتباه؟
 الف. برای یک شرکت بازرگانی، فروش منهای هزینه‌های عملیاتی، سود ناویژه خوانده می‌شود.
 ب. برای یک شرکت بازرگانی منبع اصلی درآمد فروش موجودی کالا است.
 ج. هزینه حقوق فروشندگان نمونه‌ای از هزینه‌های عملیاتی است.

ت ۸-۹ حساب‌های زیر از دفاتر شرکت سیمرخ استخراج شده است. با توجه به این اطلاعات صورت سود و زیان و ترازنامه طبقه‌بندی شده شرکت را تهیه کنید.

ترازنامه		صورت سود و زیان		تراز آزمایشی تعدیل شده		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
					۱۳,۷۵۲	وجه نقد
					۷,۸۴۰	حساب‌های دریافتی
					۲,۲۸۰	پیش‌پرداخت اجاره
					۲۳,۰۵۰	تجهیزات
				۴,۹۲۱		استهلاک انباشته
				۵,۷۰۰		اسناد پرداختی
				۵,۶۷۲		حساب‌های پرداختی
				۳۰,۹۶۰		سرمایه
					۳,۶۵۰	برداشت
				۱۵,۵۹۰		درآمد خدمات
					۱۰,۸۴۰	هزینه حقوق
					۷۶۰	هزینه اجاره
					۶۷۱	هزینه استهلاک
					۵۷	هزینه سود تضمین شده
				۵۷		سود تضمین شده پرداختی
				۶۲,۹۰۰	۶۲,۹۰۰	جمع

ت ۹-۹ با استفاده از مانده حساب‌های زیر ترازنامه طبقه‌بندی شده شرکت کارا را تهیه کنید.

بستانکار		بدهکار	
۱۱۵,۰۰۰	سرمایه	۱۲۸,۸۰۰	ساختمان
۴۲,۶۰۰	استهلاک انباشته ساختمان	۱۴,۵۲۰	حساب‌های دریافتی
۱۲,۳۰۰	حساب‌های پرداختی	۴,۶۸۰	پیش‌پرداخت بیمه
۹۷,۷۸۰	اسناد پرداختی	۱۸,۰۴۰	وجه نقد
۱۸,۷۲۰	استهلاک انباشته-تجهیزات	۶۲,۴۰۰	تجهیزات
۲,۶۰۰	سود تضمین شده پرداختی	۶۴,۰۰۰	زمین
۱۴,۱۸۰	درآمد خدمات	۷۸۰	هزینه بیمه
<u>۳۰۳,۱۸۰</u>	جمع	۷,۳۶۰	هزینه استهلاک
		۲,۶۰۰	هزینه سود تضمین شده
		<u>۳۰۳,۱۸۰</u>	جمع

ت ۹-۱۰ در ادامه طبقات اصلی ترازنامه ارائه شده است.

دارایی‌های جاری (CA) سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت (LTI) دارایی‌های ثابت مشهود (FA)
 دارایی‌های نامشهود (IA) بدهی‌های جاری (CL) بدهی‌های بلندمدت (LTL)
 حقوق صاحبان سرمایه (OE)

هریک از اقلام زیر را در گروه‌های بالا طبقه‌بندی کنید.

حساب‌های پرداختی حساب‌های دریافتی استهلاک انباشته ساختمان وجه نقد
 سرمایه حق اختراع حقوق پرداختی بدهی‌های بلندمدت
 سرمایه‌گذاری‌ها پیش‌پرداخت هزینه موجودی‌ها تجهیزات اداری زمین

م ۱-۹ اطلاعات زیر در رابطه با شرکت مولوی ارائه شده است:

ترازنامه		صورت سود و زیان		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
	۱۷,۹۰۰			وجه نقد
	۱۰,۸۰۰			حساب‌های دریافتی
	۲,۸۰۰			پیش‌پرداخت بیمه
	۲۱,۰۰۰			تجهیزات
۴,۵۰۰				استهلاک انباشته
۹,۰۰۰				حساب‌های پرداختی
۲,۴۰۰				حقوق پرداختی
۲۸,۵۰۰				سرمایه
	۱۱,۰۰۰			برداشت
		۵۶,۰۰۰		درآمد خدمات
			۱,۶۰۰	هزینه تعمیرات
			۲,۱۰۰	هزینه استهلاک
			۱,۸۰۰	هزینه بیمه
			۳۰,۰۰۰	هزینه حقوق
			۱,۴۰۰	هزینه آب و برق
۴۴,۴۰۰	۶۳,۵۰۰	۵۶,۰۰۰	۳۶,۹۰۰	جمع
۱۹,۱۰۰			۱۹,۱۰۰	سود خالص
۶۳,۵۰۰	۶۳,۵۰۰	۵۶,۰۰۰	۵۶,۰۰۰	

خواسته

صورت سود و زیان و ترازنامه طبقه‌بندی شده را تهیه کنید.

م ۲-۹ شرکت بازرگانی سعیدی به عملیات خرده‌فروشی وسایل تزئینی منازل اشتغال دارد. این شرکت تمامی موجودی کالای خود را به صورت نسیه خریداری می‌کند و از سیستم ادواری ثبت موجودی‌ها استفاده می‌نماید. از حساب‌های پرداختی تنها در مورد ثبت خرید کالا استفاده می‌شود. دیگر بدهی‌های جاری در حساب‌های مجزایی ثبت می‌شوند. اطلاعات زیر برای سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۸۹ ارائه شده است.

۱۳۸۹	۱۳۸۸	۱۳۸۷	۱۳۸۶	
				اطلاعات صورت سود و زیان
۴۵,۲۰۰	(ث)	۵۳,۳۰۰		فروش
۱۴,۳۰۰	۱۳,۸۰۰	(الف)		بهای تمام شده کالای فروش رفته
(خ)	۳۳,۸۰۰	۳۸,۳۰۰		سود ناخالص
۲۸,۶۰۰	(ج)	۳۴,۹۰۰		هزینه های عملیاتی
(ر)	۲,۵۰۰	(ب)		سود خالص
				اطلاعات ترازنامه
(ز)	۸,۱۰۰	(پ)	۷,۲۰۰	موجودی کالا
(ژ)	۲,۵۰۰	۳,۶۰۰	۳,۲۰۰	حساب های پرداختی
				سایر اطلاعات
۱۳,۲۰۰	(چ)	۱۴,۲۰۰		خرید کالا به صورت نسبه
۱۳,۶۰۰	(ح)	(ت)		وجه نقد پرداختی بابت کالا

خواسته ها

الف. جاهای خالی را تکمیل کنید.

ب. در طی سال های ۱۳۸۷ تا ۱۳۸۹، فروش کاهش یافته است. آیا این کاهش الزاماً به معنی کاهش در سودآوری است؟ توضیح دهید. در پاسخ به این سؤال، نسبت سود (زیان) ناخالص را محاسبه کنید و از آن استفاده نمایید.

م ۳-۹ با استفاده از اطلاعات زیر صورت های مالی طبقه بندی شده را تهیه کنید.

تراز آزمایشی تعدیل شده		نام حساب
بستانکار	بدهکار	
	۸,۱۰۰	وجه نقد
	۱۰,۸۰۰	حساب های دریافتی
	۱,۵۰۰	ملزومات
	۲,۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
	۲۴,۰۰۰	تجهیزات
۵,۶۰۰		استهلاک انباشته
۱۵,۰۰۰		اسناد پرداختی
۶,۱۰۰		حساب های پرداختی
۲,۴۰۰		حقوق پرداختی
۶۰۰		سود تضمین شده پرداختی
۱۵,۸۰۰		سرمایه

	۷,۰۰۰	برداشت
۶۱,۰۰۰		درآمد خدمات
	۸,۴۰۰	هزینه تبلیغات
	۴,۰۰۰	هزینه ملزومات
	۵,۶۰۰	هزینه استهلاک
	۳,۵۰۰	هزینه بیمه
	۳۱,۰۰۰	هزینه حقوق
	۶۰۰	هزینه سود تضمین شده
<u>۱۰۶,۵۰۰</u>	<u>۱۰۶,۵۰۰</u>	جمع

م ۹-۴ با استفاده از اطلاعات زیر ترازنامه طبقه بندی شده و صورت سود و زیان چند مرحله ای را تهیه نمایید.

۸,۰۰۰	درآمد سود تضمین شده	۲۵,۲۰۰	حساب های پرداختی
۲۹,۰۰۰	موجودی کالا	۳۰,۵۰۰	حساب های دریافتی
۳۷,۰۰۰	اسناد پرداختی	۱۵,۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات ارسال کالا
۳,۵۰۰	پیش پرداخت بیمه	۳۲,۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات فروشگاه
۲,۸۰۰	هزینه مالیات	۶,۰۰۰	وجه نقد
۲,۸۰۰	مالیات پرداختی	۱۰۱,۷۰۰	سرمایه
۱۵,۰۰۰	هزینه اجاره	۵۰۷,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۹۶,۰۰۰	هزینه حقوق	۶,۵۰۰	هزینه ارسال کالای فروش رفته
۶۸۰,۰۰۰	فروش	۴۶,۰۰۰	تجهیزات ارسال کالا
۱۱,۲۰۰	هزینه کمیسیون فروش	۵,۰۰۰	هزینه استهلاک تجهیزات ارسال کالا
۴,۷۰۰	کمیسیون فروش پرداختی	۸,۰۰۰	هزینه استهلاک تجهیزات فروشگاه
۸,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات	۱۰,۰۰۰	برداشت
۱۰۰,۰۰۰	تجهیزات فروشگاه	۷,۰۰۰	هزینه بیمه
۸,۵۰۰	هزینه آب و برق	۶,۴۰۰	هزینه سود تضمین شده

تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی

اهداف مطالعه: هنرجویان پس از مطالعه این فصل باید بتوانند:

- ۱ علت نیاز به تجزیه و تحلیل‌های مقایسه‌ای را بیان کنید.
- ۲ ابزارهای تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی را تعیین کنید.
- ۳ تجزیه و تحلیل افقی را توضیح دهید و آنرا بکار ببرید.
- ۴ تجزیه و تحلیل عمودی را تشریح کرده و آنرا بکار ببرید.
- ۵ نسبت‌های مالی مورد استفاده در تحلیل نقدینگی، سودآوری و توانایی پرداخت بدهی‌های یک شرکت را تعیین و محاسبه کنید.

مروری بر فصل

تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی با هدف کشف روابط پنهان بین اطلاعات مالی انجام می‌شود. کشف روابط تنها از طریق مقایسه اقلام مشابه امکان پذیر است. مقایسه، مهم‌ترین ابزار برای یافتن شباهت‌ها و تفاوت‌های اقلام است. شناسایی تفاوت‌ها و شباهت‌ها منجر به تعیین روابط بین اقلام می‌شود. پرکاربردترین ابزار مقایسه و تعیین رابطه عبارتند از: نسبت‌یابی، درصدگیری و روندیابی.

در این فصل دو روش تجزیه و تحلیل مالی زیر تشریح می‌شوند:

۱ تجزیه و تحلیل مقایسه‌ای: صورت‌های مالی دو یا چند دوره مالی با یکدیگر مقایسه می‌شود.

۲ تجزیه و تحلیل درونی: مقدار و اهمیت نسبی هر یک از اقلام یک صورت مالی در مقام مقایسه با سایر اقلام همان صورت

تعیین می‌گردد. محتوا و ساختار فصل ۱۰ به صورت زیر است:



چنین اطلاعاتی دست یافت، باید موجودی نقدی با سایر اقلام صورت‌های مالی مقایسه شود. مقایسه‌ها را می‌توان بر مبنایهای مختلفی انجام داد که در این فصل به سه مورد آن اشاره می‌شود:

۱ مبنای درون شرکتی: در این مبنا یک قلم اطلاعات یا یک رابطه مالی شرکت در سال جاری، با قلم اطلاعات یا رابطه مالی مشابه در یک یا چند سال گذشته مقایسه می‌شود. برای مثال، شرکت ایران خودرو می‌تواند موجودی وجه نقد خود در پایان دوره مالی جاری را با موجودی سال گذشته مقایسه کند تا مقدار افزایش یا کاهش در وجه نقد مشخص شود. به صورت مشابه، شرکت ایران خودرو می‌تواند نسبت وجه نقد به دارایی‌های جاری در پایان سال جاری را با همین نسبت در سال‌های گذشته مقایسه کند. مقایسه‌های درون شرکتی در کشف تغییرات در روابط مالی و روندهای با اهمیت، مفید می‌باشند.

۲ میانگین‌های صنعت: در این مبنا، یک قلم اطلاعات یا یک رابطه مالی یک شرکت با متوسط‌های صنعت مقایسه می‌شوند. برای مثال، سود خالص شرکت ایران خودرو را می‌توان با متوسط سود خالص تمامی شرکت‌های فعال در صنعت خودروسازی مقایسه کرد. مقایسه‌های با صنعت، اطلاعاتی در رابطه با عملکرد نسبی شرکت در مقابل صنعت فراهم می‌آورد.

۳ مبنای بین شرکتی: این مبنا، یک قلم اطلاعات یا یک رابطه مالی شرکت را با همان قلم اطلاعات یا رابطه مالی یک یا چند شرکت رقیب مقایسه می‌کند. تحلیل‌گران، این مقایسه‌ها را بر مبنای صورت‌های مالی منتشر شده شرکت‌ها انجام می‌دهند. برای مثال، می‌توان کل مبلغ فروش شرکت ایران خودرو را با کل

تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی یک شرکت در بردارنده ارزیابی سه ویژگی است: نقدینگی، سودآوری و توانایی پرداخت بدهی‌ها. یک اعتبار دهنده (بستانکار) کوتاه مدت، برای مثال بانک، قبل از همه به **نقدینگی** شرکت (توانایی وام‌گیرنده برای پرداخت تعهدات شرکت در سررسید) توجه دارد. نقدینگی متقاضی وام، یک عامل بسیار با اهمیت در ارزیابی توانایی بازپرداخت وام محسوب می‌شود. یک بستانکار بلندمدت، برای مثال، دارنده اوراق مشارکت شرکت، بر معیارهای سودآوری و توانایی پرداخت بدهی توجه دارد. این دو دسته از معیارها، توانایی شرکت را برای ادامه حیات در بلندمدت نشان می‌دهند. بستانکاران بلندمدت، این معیارها را از طریق اندازه‌گیری مقدار بدهی در ساختار سرمایه شرکت و توانایی شرکت در پرداخت بهره، به دست می‌آورند. به صورت مشابه، سهامداران به توانایی پرداخت بدهی و سودآوری شرکت توجه دارند. این گروه، امکان پرداخت سود سهام توسط شرکت و رشد احتمالی قیمت سهام را ارزیابی می‌کنند.

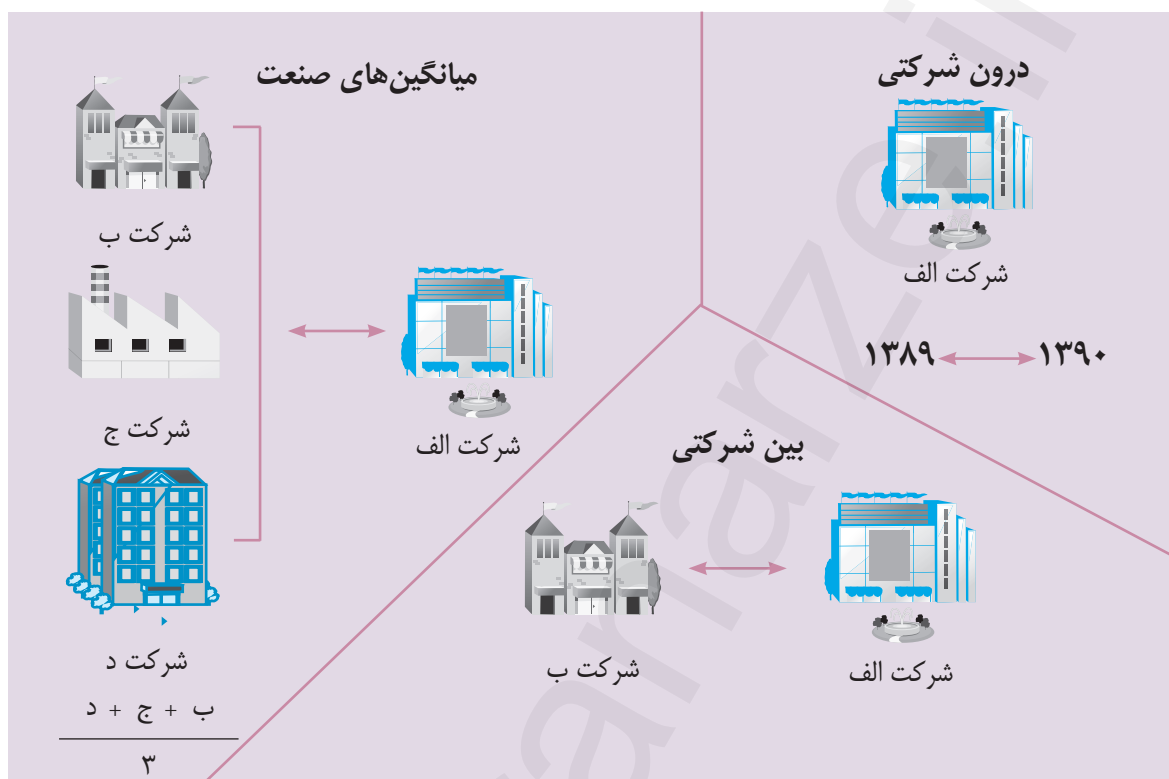
نیاز به تحلیل‌های مقایسه‌ای

هدف مطالعه ۱

علت نیاز به تجزیه و تحلیل‌های مقایسه‌ای را بیان کنید.

تمامی اقلام گزارش شده در صورت‌های مالی، با اهمیت هستند. وقتی شرکت ایران خودرو، موجودی نقدی خود را در ترازنامه ۲۴,۷۱۰ میلیارد ریال گزارش می‌کند، می‌دانیم که در تاریخ ترازنامه، شرکت ایران خودرو این مبلغ وجه نقد را در اختیار داشته است. با این حال، نمی‌دانیم که وجه نقد شرکت طی دوره‌های گذشته افزایش داشته است یا خیر، یا این مبلغ، برای نیازهای شرکت به وجه نقد کفایت می‌کند یا خیر. برای آن‌که بتوان به

درآمد فروش شرکت رقیبی مانند سایپا مقایسه کرد. شرکت، سودمند هستند. مقایسه‌های بین شرکتی در تعیین وضعیت رقابتی



تصویر ۱-۱۰ مقایسات درون شرکتی، میانگین صنعتی و بین شرکتی

ابزار تجزیه و تحلیل

تحلیل افقی اساساً به منظور مقایسه‌های درون شرکتی استفاده می‌شود. دو ویژگی صورت‌های مالی منتشر شده، این نوع مقایسه‌ها را تسهیل می‌کند: نخست، تمامی صورت‌های مالی اساسی، داده‌های مالی را به صورت مقایسه‌ای و حداقل برای ۲ سال ارائه می‌دهند. دوم، خلاصه‌ای از برخی اطلاعات مالی برای مجموعه زمانی ۵ تا ۱۰ ساله ارائه می‌شوند. تحلیل عمودی در هر دوی مقایسه‌های درون شرکتی و بین شرکتی مورد استفاده قرار می‌گیرند. تحلیل نسبت‌ها در هر سه نوع مقایسه، استفاده می‌شوند. در بخش‌های بعدی، هر سه نوع تجزیه و تحلیل تشریح خواهند شد.

از ابزار مختلفی برای ارزیابی اهمیت داده‌های صورت‌های مالی استفاده

هدف مطالعه ۲

شناسایی ابزار تحلیل صورت‌های مالی

می‌شود. ابزار متداول مورد استفاده عبارتند از: **تجزیه و تحلیل افقی:** مجموعه‌ای از داده‌های صورت‌های مالی را در طی یک دوره زمانی ارزیابی می‌کند. **تجزیه و تحلیل عمودی:** اطلاعات هر صورت مالی (مانند ترازنامه) را در قالب درصدی از یک مبنای مشترک (مانند کل دارایی‌ها) ارزیابی می‌کند. **تجزیه و تحلیل نسبت‌ها:** رابطه بین اقلام منتخب صورت‌های مالی را بیان می‌کند.

هدف مطالعه ۳

تحلیل افقی را توضیح دهید و آن را بکار ببرید.

افزایش یا کاهش رخ داده در این قلم اطلاعات است. این تغییر ممکن است در قالب مبلغ یا درصد بیان شود. برای مثال، آخرین ارقام فروش خالص شرکت ایران خودرو به صورت زیر است:

تجزیه و تحلیل افقی، که هم‌چنین تحلیل روند نیز نامیده می‌شود، تکنیکی برای ارزیابی مجموعه‌ای از اطلاعات صورت‌های مالی در طی دوره‌ای از زمان است. هدف این تکنیک، تعیین

شرکت ایران خودرو - سهامی عام
خالص فروش (ارقام به میلیارد ریال)

۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹
۱۸۷۸۱۰	۱۹۹۰۳۰	۱۹۸۶۰۰

تصویر ۲-۱۰ فروش خالص شرکت ایران خودرو

اگر فرض شود سال ۱۳۸۷، سال مبنا است، می‌توان را نسبت به سال مبنا بیان کرد: درصد افزایش یا کاهش فروش خالص در دیگر سال‌ها

$$\text{مبلغ سال مبنا} - \text{مبلغ سال جاری} = \frac{\text{تغییر نسبت به سال مبنا}}{\text{مبلغ سال مبنا}}$$

تصویر ۳-۱۰ فرمول تحلیل افقی تغییرات نسبت به سال مبنا

۵/۷ درصد $[(198,600 - 187,810) / 187,810]$ افزایش داشته است. روش دیگر آن است که فروش به شکل درصدی از فروش سال مبنا بیان می‌شوند. این کار را می‌توان با تقسیم مبلغ فروش سال جاری بر مبلغ فروش سال پایه انجام داد. به صورت زیر:

برای مثال، می‌توان بیان کرد که فروش خالص شرکت ایران خودرو در سال ۱۳۸۸ نسبت به سال ۱۳۸۷، تقریباً ۶ درصد $[(199,030 - 187,810) / 187,810]$ افزایش داشته است. به صورت مشابه می‌توان بیان کرد که فروش خالص از سال ۱۳۸۷ تا سال ۱۳۸۹ تقریباً

$$\text{نتایج جاری نسبت به سال مبنا} = \frac{\text{مبلغ سال جاری}}{\text{مبلغ سال مبنا}}$$

تصویر ۴-۱۰ فرمول تحلیل افقی سال جاری نسبت به سال مبنا

تصویر ۵-۱۰ این تجزیه و تحلیل را برای شرکت ایران خودرو در طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۸۹ نمایش می‌دهد.

شرکت ایران خودرو - سهامی عام
خالص فروش - نسبت به سال مبنا

۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹
۱۸۷۸۱۰	۱۹۹۰۳۰	۱۹۸۶۰۰
%۱۰۰	%۱۰۶	%۱۰۵/۷

تصویر ۵-۱۰ تحلیل افقی فروش خالص شرکت ایران خودرو نسبت به سال مبنا

ترازنامه

در ساختار مالی فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه، از سال

۱۳۸۷ تا ۱۳۸۸ رخ داده است:

در بخش دارایی‌ها، خالص دارایی‌های ثابت مشهود

۱۶۷۵ میلیون ریال یا ۲۶/۵٪ افزایش داشته است.

در بخش بدهی‌ها، بدهی‌های جاری ۴۱۵ میلیون

ریال یا ۱۳/۷٪ افزایش داشته است.

در بخش حقوق صاحبان سهام، سود انباشته، ۲۰۲۶

میلیون ریال یا ۳۸/۶٪ افزایش یافته است.

برای تشریح بیش‌تر تجزیه و تحلیل افقی، از

صورت‌های مالی فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه استفاده

شده است. تصویر ۶-۱۰ تجزیه و تحلیل افقی ترازنامه

فشرده فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه را برای دو سال

۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ به همراه تغییرات ریالی و درصدی

نمایش می‌دهد. ترازنامه مقایسه‌ای نمایش داده شده

در تصویر ۶-۱۰ نشان می‌دهد که تغییرات بااهمیتی

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه - سهامی عام
ترازنامه فشرده (ارقام میلیون ریال)
۲۹ اسفند

افزایش (کاهش) طی سال ۱۳۸۸		۱۳۸۷	۱۳۸۸	دارایی‌ها
درصد	مبلغ			
% ۷/۹	۷۵۰	۹,۴۵۰	۱۰,۲۰۰	دارایی‌های جاری
% ۲۶/۵	۱,۶۷۵	۶,۳۲۵	۸,۰۰۰	دارایی‌های ثابت مشهود (خالص)
(%) ۱۴/۳	(۲۵)	۱۷۵	۱۵۰	دارایی‌های ثابت نامشهود
% ۱۵	۲,۴۰۰	۱۵,۹۵۰	۱۸,۳۵۰	کل دارایی‌ها
بدهی‌ها				
% ۱۳/۷	۴۱۵	۳,۰۳۰	۳,۴۴۵	بدهی‌های جاری
(%) ۱/۹	(۹۵)	۴,۹۷۰	۴,۸۷۵	بدهی‌های بلندمدت
% ۴	۳۲۰	۸,۰۰۰	۸,۳۲۰	کل بدهی‌ها
حقوق صاحبان سهام				
% ۲	۵۴	۲,۷۰۰	۲,۷۵۴	سهام عادی ۱۰ هزار ریالی
% ۳۸/۶	۲,۰۲۶	۵,۲۵۰	۷,۲۷۶	سود انباشته
% ۲۶/۲	۲,۰۸۰	۷,۹۵۰	۱۰,۰۳۰	کل حقوق صاحبان سرمایه
% ۱۵	۲,۴۰۰	۱۵,۹۵۰	۱۸,۳۵۰	کل بدهی ماه و حقوق صاحبان سرمایه

تصویر ۶-۱۰ تحلیل افقی ترازنامه

صورت سود و زیان

تصویر ۷-۱۰ تحلیل افقی صورت سود و زیان فشرده فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه را برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ نمایش می‌دهد. تحلیل افقی صورت سود و زیان تغییرات زیر را نشان می‌دهد:

فروش خالص ۲۶۰۰ میلیون ریال یا ۱۴/۲٪ (۱۸,۳۷۰ ± ۲,۶۰۰) افزایش داشته است. بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته، ۱,۴۱۰ میلیون ریال یا ۱۲/۴٪ (۱۱,۴۰۰ ± ۱,۴۱۰) افزایش داشته است. کل هزینه‌های عملیاتی ۳۷۰ میلیون ریال یا ۱۱/۶٪ (۳,۲۰۰ ± ۳۷۰) افزایش یافته است. به صورت کلی، سود ناخالص و سود خالص رشد قابل توجهی داشته‌اند. سود ناخالص ۱۷/۱٪ و سود خالص ۲۶/۵٪ افزایش داشته‌اند. روند تغییرات سود فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه مطلوب به نظر می‌رسد.

افزایش (کاهش) طی سال ۱۳۸۸		۱۳۸۷	۱۳۸۸	
درصد	مبلغ			
۱۲٪	۲۳۵۰	۱۹۶۰۰	۲۱,۹۵۰	فروش
۲۰/۳٪	(۲۵۰)	(۱,۲۳۰)	(۹۸۰)	برگشت از فروش و تخفیفات
۱۲/۴٪	۲,۶۰۰	۱۸,۳۷۰	۲۰,۹۷۰	خالص فروش
۱۵٪	۱,۴۱۰	(۱۱,۴۰۰)	(۱۲,۸۱۰)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۱۷/۱٪	۱,۱۹۰	۶,۹۷۰	۸,۱۶۰	سود ناخالص
۱۹/۶٪	۴۱۵	۲,۱۱۵	۲,۵۳۰	هزینه‌های فروش
(۴/۱)٪	(۴۵)	۱,۰۸۵	۱,۰۴۰	هزینه‌های اداری
۱۱/۶٪	۳۷۰	۳,۲۰۰	۳,۵۷۰	کل هزینه‌های عملیاتی
۲۱/۸٪	۸۲۰	۳,۷۷۰	۴,۵۹۰	سود عملیاتی
				سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی
(۱۸/۲)٪	(۲۰)	۱۱۰	۹۰	درآمد بهره و سود سهام
				سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیر عملیاتی
(۱۱/۱)٪	(۴۵)	(۴۰۵)	(۳۶۰)	هزینه بهره
۲۴/۳٪	۸۴۵	۳,۴۷۵	۴,۳۲۰	سود خالص قبل از کسر مالیات
۲۱٪	۲۹۲	(۱,۳۹۰)	(۱,۶۸۲)	مالیات بر درآمد
۲۶/۵٪	۵۵۳	۲,۰۸۵	۲,۶۳۸	سود خالص

تصویر ۷-۱۰ تجزیه و تحلیل افقی صورت سود و زیان

تجزیه و تحلیل افقی تغییرات از یک دوره به دوره دیگر تا حدودی ساده و کاملاً مفید است. اما محاسبات می‌تواند پیچیده شود. اگر یک قلم اطلاعات در سال مینا یا سال جاری وجود نداشته باشد، نمی‌توان درصد تغییر را محاسبه نمود. به صورت مشابه، اگر یک قلم از صورت‌های مالی در سال مینا یا سال جاری مقداری منفی داشته باشد، در حالی که رقم متناظر آن مثبت است، نمی‌توان درصد تغییرات را محاسبه نمود.

تجزیه و تحلیل افقی تغییرات از یک دوره به دوره دیگر تا حدودی ساده و کاملاً مفید است. اما محاسبات می‌تواند پیچیده شود. اگر یک قلم اطلاعات در سال مینا یا سال جاری وجود نداشته باشد، نمی‌توان درصد

مثال جامع ۱!

خلاصه اطلاعات مالی شرکت سپیده در زیر ارائه شده است. (ارقام میلیون ریال است)

۲۹ اسفند ۱۳۸۸	۲۹ اسفند ۱۳۸۹	
۱,۸۰۰	۲,۳۴۰	دارایی‌های ثابت جاری
۴,۲۰۰	۷,۵۶۰	دارایی‌های ثابت مشهود (خالص)
۶,۰۰۰	۹,۹۰۰	کل دارایی‌ها

مبلغ و درصد تغییرات در سال ۱۳۸۹ را با استفاده از تجزیه و تحلیل افقی و با در نظر گرفتن سال ۱۳۸۸ به عنوان سال مینا، محاسبه کنید.

طرح اقدام:

درصد تغییر را با تقسیم مبلغ افزایش بر مقدار سال ۱۳۸۸ (سال مینا) محاسبه کنید.

پاسخ:

افزایش در سال ۱۳۸۹		
$[(2340 - 1800) / 1800] \times 30\%$	۵۴۰	دارایی‌های ثابت جاری
$[(7560 - 4200) / 4200] \times 80\%$	۳,۳۶۰	دارایی‌های ثابت مشهود (خالص)
$[(9900 - 6000) / 6000] \times 65\%$	۳,۹۰۰	کل دارایی‌ها

تجزیه و تحلیل عمودی

را در قالب درصدی از یک مبلغ مینا بیان می‌کند. معمولاً در ترانزنامه مبلغ مینا، کل دارایی‌ها و در صورت سود و زیان مبلغ مینا کل درآمد فروش است. به این ترتیب، برای مثال می‌توان بیان کرد که دارایی‌های جاری،

تجزیه و تحلیل عمودی،

که هم‌چنین تجزیه و تحلیل هم‌اندازه نیز نامیده

می‌شود، تکنیکی است که هر قلم از صورت‌های مالی

هدف مطالعه ۴

تجزیه و تحلیل عمودی را توصیف کرده و آن را بکار ببرید.

۲۲٪ کل دارایی‌ها است، یا در صورت سود و زیان، می‌توان بیان کرد که هزینه‌های فروش ۱۶ درصد کل درآمد فروش است.

ترازنامه

تصویر ۹-۱۰ تجزیه و تحلیل عمودی ترازنامه مقایسه‌ای فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه را نشان می‌دهد. مبلغ مبنا برای دارایی‌ها، کل دارایی‌ها است. مبلغ مبنا برای بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه، کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه است. تجزیه و تحلیل عمودی، اندازه نسبی هر گروه از اقلام را در ترازنامه نشان می‌دهد. هم‌چنین، می‌توان درصد تغییر در اقلام دارایی، بدهی و حقوق صاحبان سرمایه، را به صورت جداگانه مشاهده کرد. برای مثال، می‌توان مشاهده کرد که دارایی‌های جاری از ۵۹/۲٪ کل دارایی در سال ۱۳۸۷ به ۵۵/۶٪ کل دارایی‌ها در سال ۱۳۸۸ کاهش یافته است (هر چند مبلغ ریالی دارایی‌های جاری در طی سال ۱۳۸۸ ۷۵۰ میلیون ریال افزایش یافته است). خالص دارایی‌های ثابت مشهود از ۳۹/۷٪ به ۴۳/۶٪ کل دارایی‌ها افزایش یافته است. سود انباشته از ۳۲/۹٪ به ۳۹/۷٪ کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه افزایش یافته است. این نتایج، استنتاج قبلی در رابطه با تأمین مالی رشد دارایی‌ها از محل سود خالص را مجدداً تأیید می‌کند.

صورت سود و زیان

تصویر ۱۰-۱۰ تحلیل عمودی صورت سود و زیان شرکت رفاه را نمایش می‌دهد. بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته در قالب درصدی از فروش خالص، ۱٪ (۶۲/۱٪ در مقابل ۶۱/۱٪) کاهش یافته است و کل هزینه‌های عملیاتی ۰/۴٪ (۱۷/۴٪ در مقابل ۱۷٪) کاهش یافته است. در نتیجه، تعجب‌آور نیست که سود خالص، در قالب درصدی از فروش خالص، از

۱۱/۴٪ به ۱۲/۶٪ افزایش یافته است. با توجه به این نتیجه و تحلیل می‌توان استنباط کرد که فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه، از نظر سودآوری در وضعیت مطلوبی بوده و در آینده می‌تواند موفق‌تر نیز باشد. یکی از مزایای تجزیه و تحلیل عمودی آن است که، تحلیل‌گر را قادر می‌سازد شرکت‌های با اندازه مختلف را با یک‌دیگر مقایسه کند. برای مثال، رقیب اصلی فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه، فروشگاه‌های زنجیره‌ای شهروند است. با استفاده از تجزیه و تحلیل عمودی، می‌توان صورت سود و زیان فشرده این دو شرکت را مقایسه کرد که نتیجه این مقایسه در تصویر ۱۱-۱۰ نشان داده شده است. فروش خالص فروشگاه‌های زنجیره‌ای شهروند، ۹,۴۷۱ مرتبه بزرگ‌تر از فروش خالص فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه است. اما تجزیه و تحلیل عمودی، این تفاوت در اندازه را از میان می‌برد. درصدها نشان می‌دهد که نرخ‌های حاشیه سود ناخالص فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه و شهروند با اندازه ۳۸/۹٪ و ۳۸/۶٪ مشابه است. با این وجود، درصد سود عملیاتی این دو شرکت با مقادیر ۲۱/۹٪ و ۱۱/۶٪ تفاوت زیادی دارد. این تفاوت به درصد هزینه‌های فروش و اداری مربوط است به صورتی که درصد هزینه‌های عملیاتی برای فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه ۱۷٪ و برای فروشگاه‌های زنجیره‌ای شهروند ۲۷٪ است. هر چند فروشگاه‌های زنجیره‌ای شهروند سود خالص ۸۴۷۲ مرتبه بزرگ‌تر از سود خالص فروشگاه‌های رفاه به دست آورده‌اند، اما حاشیه سود خالص (سود خالص به ازای هر ریال فروش) فروشگاه‌های شهروند (۵/۶٪) تنها ۴۴٪ حاشیه سود خالص فروشگاه‌های رفاه (۱۲/۶٪) است.

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه - سهامی عام
ترازنامه فشرده (ارقام میلیون ریال)
۲۹ اسفند

۱۳۸۷		۱۳۸۸		
درصد	مبلغ	درصد	مبلغ	دارایی‌ها
٪ ۵۹/۲	۹,۴۵۰	٪ ۵۵/۶	۱۰,۲۰۰	دارایی‌های جاری
٪ ۳۹/۷	۶,۳۲۵	٪ ۴۳/۶	۸,۰۰۰	دارایی‌های ثابت مشهود (خالص)
٪ ۱/۱	۱۷۵	٪ ۰/۸	۱۵۰	دارایی‌های ثابت نامشهود
٪ ۱۰۰	۱۵,۹۵۰	٪ ۱۰۰	۱۸,۳۵۰	کل دارایی‌ها
بدهی‌ها				
٪ ۱۹	۳,۰۳۰	٪ ۱۸/۸	۳,۴۴۵	بدهی‌های جاری
٪ ۳۱/۲	۴,۹۷۰	٪ ۲۶/۵	۴,۸۷۵	بدهی‌های بلندمدت
٪ ۵۰/۲	۸,۰۰۰	٪ ۴۵/۳	۸,۳۲۰	کل بدهی‌ها
حقوق صاحبان سهام				
٪ ۱۶/۹	۲,۷۰۰	٪ ۱۵	۲,۷۵۴	سهام عادی ۱۰,۰۰۰ هزار ریالی
٪ ۳۲/۹	۵,۲۵۰	٪ ۳۹/۷	۷,۲۷۶	سود انباشته
٪ ۴۹/۸	۷,۹۵۰	٪ ۵۴/۷	۱۰,۰۳۰	کل حقوق صاحبان سرمایه
٪ ۱۰۰	۱۵,۹۵۰	٪ ۱۰۰	۱۸,۳۵۰	کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه

تصویر ۹-۱۰ تجزیه و تحلیل عمودی ترازنامه

نکات مفید:

هر قلم ترازنامه فرمول محاسبه
کل دارایی‌ها : ترازنامه هم اندازه

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه
صورت سود و زیان فشرده (ارقام میلیون ریال)
برای سال منتهی به ۲۹ اسفند

۱۳۸۷		۱۳۸۸		
درصد	مبلغ	درصد	مبلغ	
٪ ۱۰۶/۷	۱۹,۶۰۰	٪ ۱۰۴/۷	۲۱,۹۵۰	فروش
٪ ۶/۷	(۱,۳۳۰)	٪ ۴/۷	(۹۸۰)	برگشت از فروش و تخفیفات
٪ ۱۰۰	۱۸,۳۷۰	٪ ۱۰۰	۲۰,۹۷۰	خالص فروش
٪ ۶۲/۱	(۱۱,۴۰۰)	٪ ۶۱/۱	(۱۲,۸۱۰)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
٪ ۳۷/۹	۶,۹۷۰	٪ ۳۸/۹	۸,۱۶۰	سود ناخالص
٪ ۱۱/۵	۲,۱۱۵	٪ ۱۲	۲,۵۳۰	هزینه‌های فروش
٪ ۵/۹	۱,۰۸۵	٪ ۵	۱,۰۴۰	هزینه‌های اداری
٪ ۱۷/۴	(۳,۲۰۰)	٪ ۱۷	(۳,۵۷۰)	کل هزینه‌های عملیاتی
٪ ۲۰/۵	۳,۷۷۰	٪ ۲۱/۹	۴,۵۹۰	سود عملیاتی
<u>سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی</u>				
(٪ ۰/۶)	۱۱۰	٪ ۰/۴	۹۰	درآمد بهره و سود سهام
<u>سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیر عملیاتی</u>				
(٪ ۲/۲)	(۴۰۵)	٪ ۱/۷	(۳۶۰)	هزینه بهره
٪ ۱۸/۹	۳,۴۷۵	٪ ۲۰/۶	۴,۳۲۰	سود خالص قبل از کسر مالیات
٪ ۷/۵	(۱,۳۹۰)	٪ ۸۰	(۱,۶۸۲)	مالیات بر درآمد
٪ ۱۱/۴	۲,۰۸۵	٪ ۱۲/۶	۲,۶۳۸	سودخالص

تصویر ۱۰-۱۰ صورت سود و زیان هم اندازه

نکات مفید:

هر قلم صورت سود و زیان : فرمول محاسبه صورت سود و زیان هم اندازه فروش خالص

صورت سود و زیان فشرده
(ارقام میلیون ریال)

فروشگاههای شهروند		فروشگاههای رفاه		
درصد	مبلغ	درصد	مبلغ	
٪ ۱۰۰	۱۹۸,۶۰۰	٪ ۱۰۰	۲۰,۹۷۰	فروش خالص
٪ ۶۱/۴	۱۲۱,۸۹۰	٪ ۶۱/۱	۱۲,۸۱۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
٪ ۳۸/۶	۷۶,۷۱۰	٪ ۳۸/۹	۸۱۶۰	سود ناخالص
٪ ۲۷	۵۳,۵۷۰	٪ ۱۷	۳,۵۷۰	هزینه های فروش و اداری
٪ ۱۱/۶	۲۳,۱۴۰	٪ ۲۱/۹	۴,۵۹۰	سود عملیاتی
٪ ۶	۱۲,۰۳۰	٪ ۹/۳	۱۹۵۲	سایر درآمدها و هزینه ها (شامل مالیات بر درآمد)
٪ ۵/۶	۱۱,۱۱۰	٪ ۱۲/۶	۲۶۳۸	سود خالص

تصویر ۱۱-۱۰ مقایسه بین شرکتی صورت های سود و زیان

تجزیه و تحلیل نسبت ها

نسبت: رابطه بین دارایی های جاری به بدهی های جاری ۳/۱۳:۱ است.

برای تجزیه و تحلیل صورت های مالی اساسی، می توان از نسبت ها برای ارزیابی، نقدینگی و توانایی پرداخت بدهی ها استفاده کرد. تصویر ۱۲-۱۰ این طبقه بندی ها را تشریح می کند.

نسبت ها می توانند سرنخ هایی درباره شرایط و وضعیت یک شرکت فراهم آورند در حالی که درک این شرایط از طریق مشاهده اقلام مجزای صورت های مالی امکان پذیر نیست. با این وجود، یک نسبت به تنهایی چندان پر مفهوم نیست. بنابراین، در بحث از نسبت ها، اغلب یکی از انواع مقایسه های زیر مورد استفاده قرار می گیرد:

۱ مقایسه های درون شرکتی

۲ مقایسه های مبتنی بر میانگین صنعت

۳ مقایسه های بین شرکتی

تجزیه و تحلیل نسبت ها

رابطه بین اقلام منتخب داده های صورت های مالی را بیان می کند. یک نسبت

رابطه کمی بین یک مقدار و مقدار دیگر را بیان می کند. این رابطه در قالب درصد، نرخ یا یک تناسب ساده بیان می شود. برای مثال، دارایی های جاری شرکت ناصری در سال ۱۳۸۷، ۸۰۷۶/۵ میلیون ریال و بدهی های جاری آن ۲,۵۸۴ میلیون ریال است. می توان رابطه بین این دو مقدار (دارایی های جاری و بدهی های جاری) را از طریق تقسیم دارایی های جاری بر بدهی های جاری نشان داد. به این ترتیب این رابطه را می توان به یکی از سه شکل زیر بیان کرد:

درصد: دارایی های جاری ۳۱۳ درصد بدهی های جاری است.

نرخ: دارایی های جاری ۳/۱۳ مرتبه بدهی های جاری است.

هدف مطالعه ۴

نسبت های مورد استفاده در تجزیه و تحلیل نقدینگی، سودآوری و توان پرداخت بدهی ها را تعیین و محاسبه کنید.

نسبت‌های نقدینگی

توانایی کوتاه مدت شرکت را در ایفای تعهدات خود در سررسید و برطرف ساختن نیازهای غیره منتظره به وجه نقد، اندازه‌گیری می‌کند.

نسبت‌های سودآوری

سود یا موفقیت عملیاتی شرکت را برای یک دوره زمانی معین اندازه‌گیری می‌کند.

هزینه‌ها - درآمدها = سود خالص

نسبت‌های توانایی پرداخت بدهی‌ها

توانایی ادامه حیات شرکت را برای دوره‌های زمانی بلندمدت، اندازه‌گیری می‌کند.

تصویر ۱۰-۱۲ طبقه‌بندی نسبت‌های مالی

نسبت‌های نقدینگی

جاری، نسبت آنی، گردش حساب‌های دریافتی و گردش موجودی کالا.

۱ نسبت جاری

نسبت جاری یک معیار متداول برای ارزیابی نقدینگی و توانایی پرداخت بدهی‌های کوتاه‌مدت شرکت محسوب می‌شود. این نسبت از طریق تقسیم دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری محاسبه می‌شود. تصویر ۱۰-۱۳ نسبت جاری فروشگاه‌های رفاه را برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ نمایش می‌دهد.

نسبت‌های نقدینگی، توانایی کوتاه مدت شرکت

را در پرداخت تعهدات در سررسید آن‌ها و برطرف ساختن نیازهای غیر منتظره به وجه نقد، را اندازه‌گیری می‌کند. بستانکاران (اعتباردهندگان) کوتاه مدت مانند بانک‌ها و تأمین‌کنندگان مواد اولیه معمولاً علاقه‌مند به ارزیابی نقدینگی شرکت می‌باشند. نسبت‌هایی که می‌توان از آن‌ها برای تعیین توان شرکت در پرداخت بدهی‌های کوتاه مدت استفاده کرد عبارتند از: نسبت

$$\text{نسبت جاری} = \frac{\text{دارایی‌های جاری}}{\text{بدهی‌های جاری}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

$\frac{10200}{3445} = 2/96$ مرتبه ۲/۹۶	$\frac{9450}{3030} = 3/12$ مرتبه ۳/۱۲
۱/۰۶ مرتبه: میانگین صنعت	۲/۰۲ مرتبه: فروشگاه‌های شهروند

تصویر ۱۰-۱۳ نسبت جاری

جاری در اختیار دارد. نسبت جاری فروشگاه‌های رفاه در سال اخیر کاهش داشته است اما در مقایسه با میانگین صنعت (۱/۰۶) به نظر می‌رسد نقدینگی فروشگاه‌های

نسبت جاری در واقع به چه معنی است؟ نسبت ۲/۹۶ مرتبه برای سال ۱۳۸۸ به این معنی است که به ازای هر ریال بدهی جاری، فروشگاه‌های رفاه، ۲/۹۶ ریال دارایی

ابتداء، موجودی کالا به فروش رفته و پس از وصول وجه این فروش، بدهی‌ها پرداخت شود.

۲ نسبت آنی

نسبت آنی معیاری از نقدینگی فوری و کوتاه مدت شرکت است. این نسبت از طریق تقسیم جمع وجه نقد، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت و خالص حساب‌های دریافتی بر بدهی‌های جاری، محاسبه می‌شود. برای مثال، فرض کنید، دارایی‌های جاری فروشگاه‌های رفاه برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ به قرار زیر است.

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه ترازنامه (ارقام میلیون ریال)		
۱۳۸۷	۱۳۸۸	
		دارایی‌های جاری
۱,۵۵۰	۱,۰۰۰	وجه نقد
۷۰۰	۲۰۰	سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت
۱,۸۰۰	۲,۳۰۰	حساب‌های دریافتی (خالص)
۵,۰۰۰	۶,۲۰۰	موجودی کالا
۴۰۰	۵۰۰	پیش‌پرداخت هزینه‌ها
۹,۴۵۰	۱۰,۲۰۰	کل دارایی‌های جاری

تصویر ۱۴-۱۰

و واحدهای تجاری منتقل کرد. بنابراین، نسبت آنی، نقدینگی فوری شرکت را اندازه‌گیری می‌کند. نسبت آنی فروشگاه‌های رفاه برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ به همراه اطلاعات مقایسه‌ای در تصویر ۱۵-۱۰ ارائه شده است.

رفاه در وضعیت مناسبی قرار دارد. این نتیجه‌گیری در مقایسه با نسبت جاری فروشگاه‌های شهروند (۲/۰۲) مرتبه) کماکان پابرجا است.

نسبت جاری، تنها یکی از معیارهای نقدینگی است. هم‌چنین این نسبت، ترکیب دارایی‌های جاری را مورد توجه قرار نمی‌دهد. برای مثال، نسبت جاری این واقعیت را افشا نمی‌کند که ممکن است بخش عمده‌ای از دارایی‌های جاری متشکل از موجودی‌های راكد باشد. قطعاً پرداخت بدهی‌ها مستلزم آن است که

در مقایسه با موجودی کالا و پیش‌پرداخت هزینه‌ها، وجه نقد، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت و حساب‌های دریافتی از نقدینگی بسیار بالاتری برخوردار می‌باشند. ممکن است موجودی کالا به سرعت قابل فروش نباشد و نتوان پیش‌پرداخت هزینه‌ها را به سایر افراد

$$\text{نسبت آنی} = \frac{\text{وجه نقد} + \text{سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت} + \text{خالص حساب‌های دریافتی}}{\text{بدهی‌های جاری}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)		
۱۳۸۸	۱۳۸۷	
$\frac{1000 + 200 + 2300}{3445} = 1/0.2$	$\frac{1550 + 700 + 1800}{3030} = 1/34$	مرتبه ۰/۲۹
مرتبه: میانگین صنعت	مرتبه: فروشگاه‌های شهروند	۰/۸۷

تصویر ۱۵-۱۰ نسبت آنی

نسبت آنی فروشگاه‌های رفاه در طی سال ۱۳۸۸ کاهش یافته است. آیا نسبت آنی به مقدار ۱/۰۲ مرتبه، کافی است؟ این موضوع به صنعت و وضعیت اقتصادی بستگی دارد. در مقایسه با متوسط صنعت (۰/۲۹ مرتبه) و فروشگاه‌های شهروند (۰/۸۷ مرتبه)، رفاه از نظر نقدینگی فوری در وضعیت مطلوبی قرار دارد.

۳ سرمایه در گردش

تفاوت بین دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری یک شرکت، **خالص سرمایه در گردش** یا سرمایه در گردش نامیده می‌شود. خالص سرمایه در گردش در زمانی که دارایی‌های جاری بیش از بدهی‌های جاری

باشد، مثبت است و هنگامی که بدهی‌های جاری بیش از دارایی‌های جاری است، سرمایه در گردش منفی خواهد بود. براساس تعریف دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری، خالص سرمایه در گردش مثبت به معنی، وجوه نقد مازاد بر مبلغ مورد نیاز برای پرداخت بدهی‌های جاری است. به همین دلیل، معمولاً در شرکت‌های دارای سلامت مالی، خالص سرمایه در گردش مثبت است. خالص سرمایه در گردش اغلب به عنوان میزان نقدینگی کوتاه مدت یک شرکت در نظر گرفته می‌شود و به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{بدهی‌های جاری} - \text{دارایی‌های جاری} = \text{سرمایه در گردش}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

۱۳۸۸	۱۳۸۷
$۶۷۵۵ \text{ ریال} = ۳۴۴۵ - ۱۰۲۰۰$	$۶۴۲۰ \text{ ریال} = ۳۰۳۰ - ۹۴۵۰$

تصویر ۱۶-۱۰ سرمایه در گردش

خالص سرمایه در گردش شرکت در هر دو سال مثبت است که نشان از توانایی شرکت در ایفای تعهدات کوتاه مدت دارد.

۴ گردش مطالبات تجاری

می‌توان نقدینگی را از طریق سرعت تبدیل دارایی‌های معینی به وجه نقد اندازه‌گیری کرد. برای مثال، از نظر نقدینگی، اسناد و حساب‌های دریافتی تجاری در چه وضعیتی قرار دارند؟ نسبتی که نقدینگی مطالبات تجاری را اندازه‌گیری می‌کند، **گردش مطالبات تجاری** نامیده می‌شود. این نسبت متوسط تعداد دفعات وصول مطالبات تجاری را در طی یک دوره مالی اندازه‌گیری می‌کند. گردش مطالبات تجاری

از طریق تقسیم خالص فروش‌های نسبی (خالص فروش منهای فروش‌های نقدی) بر میانگین خالص اسناد و حساب‌های دریافتی تجاری، محاسبه می‌شود. در مواردی که نوسانات فصلی عمده‌ای وجود ندارد، میانگین خالص اسناد و حساب‌های دریافتی تجاری را می‌توان از طریق تقسیم جمع مانده‌های ابتدای دوره و پایان دوره این حساب بر عدد ۲، محاسبه کرد.^۱

فرض کنید تمامی فروش‌های فروشگاه‌های رفاه، نسبی است. مانده خالص مطالبات تجاری در ابتدای سال ۱۳۸۷، ۲,۰۰۰ میلیون ریال بوده است. تصویر ۱۶-۱۰ گردش مطالبات فروشگاه‌های رفاه را به همراه اطلاعات مقایسه‌ای، ارائه می‌کند.

۱ چنانچه نوسانات فصلی عمده‌ای در مانده حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری وجود دارد، میانگین مطالبات تجاری با استفاده از مانده‌های ماهانه محاسبه می‌شود.

$$\text{خالص فروش نسبه} = \frac{\text{گردش مطالبات}}{\text{میانگین خالص دریافتی های تجاری}}$$

فروشگاه های زنجیره ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

$\frac{1388}{\left[\frac{20970}{1800 + 2300} \right] \times 2} = 10/2 \text{ مرتبه}$ <p>۲۸/۲۳ مرتبه: میانگین صنعت</p>	$\frac{1387}{\left[\frac{18375}{2000 + 1800} \right] \times 2} = 9/7 \text{ مرتبه}$
--	--

تصویر ۱۷-۱۰ گردش دریافتی ها

گردش مطالبات تجاری تقسیم می شود. تحلیل گران اغلب از متوسط دوره وصول مطالبات برای ارزیابی اثربخش بودن خط مشی های اعتباری و وصول مطالبات شرکت استفاده می کنند.

۵ میانگین دوره وصول مطالبات

یک نوع متداول از نسبت گردش مطالبات تجاری، تبدیل این نسبت به میانگین دوره وصول مطالبات در قالب تعداد روز است. به این منظور ۳۶۵ روز بر نسبت

$$\text{نسبت گردش مطالبات} = \frac{365}{\text{دوره وصول مطالبات}}$$

فروشگاه های زنجیره ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

$\frac{365}{10/2} = 35/78$ <p>۱۲/۹۳ مرتبه: میانگین صنعت</p>	$\frac{365}{9/7} = 37/63$
---	---------------------------

تصویر ۱۸-۱۰ دوره وصول مطالبات

موجودی کالا در طی دوره به فروش رفته است را اندازه گیری می کند. هدف این نسبت، اندازه گیری نقدینگی موجودی های کالا است. گردش موجودی کالا از طریق تقسیم بهای تمام شده کالای فروش رفته بر متوسط موجودی کالا محاسبه می شود. در صورتی که نوسانات فصلی با اهمیتی وجود نداشته باشد، می توان از مانده ابتدای دوره و پایان دوره برای محاسبه میانگین موجودی کالا استفاده کرد.

به این ترتیب در سال ۱۳۸۷، نزدیک به ۳۸ روز بین فروش کالا و وصول مطالبات مربوط به آن، فاصله وجود داشته است. این دوره در سال ۱۳۸۸ به ۳۶ روز کاهش یافته است که به معنی بهبود مدیریت مطالبات است. با این وجود، مقایسه این ارقام با متوسط صنعت نشان از وضعیت نه چندان مطلوب شرکت دارد.

۶ گردش موجودی کالا

گردش موجودی کالا، متوسط تعداد دفعاتی که

فروشگاه‌های شهروند (۳/۵ مرتبه) نسبتاً پایین است. به صورت کلی، هرچه گردش موجودی کالا سریع‌تر باشد، وجه نقد کمتری از شرکت در قالب موجودی کالا، راکد می‌ماند و خطر منسوخ شدن موجودی کالا کمتر خواهد بود.

فرض کنید، مانده موجودی کالا فروشگاه‌های رفاه در ابتدای سال ۱۳۸۷، ۴,۵۰۰ میلیون ریال است. گردش موجودی کالا به همراه اطلاعات مقایسه‌ای در تصویر ۱۹-۱۰ ارائه شده است. گردش موجودی کالا در طی سال ۱۳۸۸ اندکی کاهش یافته است. گردش ۲/۳ مرتبه‌ای در مقایسه با متوسط صنعت (۷ مرتبه) و

$$\text{بهای تمام‌شده کالای فروش رفته} = \frac{\text{گردش موجودی کالا}}{\text{میانگین موجودی کالا}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

$$\frac{12810}{\frac{5000 + 6200}{2}} = 2/3 \text{ مرتبه}$$

۷ مرتبه: میانگین صنعت

$$\frac{11400}{\frac{4500 + 5000}{2}} = 2/4 \text{ مرتبه}$$

۳/۵ مرتبه: فروشگاه‌های شهروند

تصویر ۱۹-۱۰ گردش موجودی کالا

(۳/۱۰۴ روز \div ۳/۳۶۵) نسبتاً بالا است.

نسبت گردش موجودی کالا در صنایع مختلف تفاوت‌های زیادی دارد. برای مثال، فروشگاه‌های زنجیره‌ای دارای گردش موجودی کالای ۱۰ مرتبه‌ای و متوسط دوره ۳۷ روزه می‌باشند. در مقابل، فروشگاه‌های جواهرآلات دارای گردش ۱/۳ مرتبه‌ای و متوسط دوره ۲۸۱ روزه هستند.

۷ دوره گردش موجودی کالا

یک نوع متداول گردش موجودی کالا، **دوره گردش موجودی کالا** است. این نسبت از طریق تقسیم ۳۶۵ روز بر گردش موجودی کالا محاسبه می‌شود. برای مثال، حاصل تقسیم ۳۶۵ روز بر ۲/۳ گردش موجودی کالا، تقریباً ۱۵۹ روز خواهد شد. متوسط دوره ۱۵۹ روزه برای فروش موجودی کالا در مقایسه با متوسط صنعت (۵۲/۱ روز \div ۳۶۵) و فروشگاه‌های شهروند

$$\text{نسبت گردش موجودی کالا} = \frac{365}{\text{دوره گردش موجودی کالا}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

$$\frac{365}{2/3} = 158/7$$

۵۲/۱۴ مرتبه: میانگین صنعت

$$\frac{365}{2/4} = 152$$

تصویر ۲۰-۱۰ دوره گردش موجودی کالا

نسبت‌های سودآوری

نسبت‌های سودآوری، سود یا موفقیت عملیاتی یک شرکت را برای یک دوره زمانی معین اندازه‌گیری می‌کند. سودآوری یا زیان‌دهی، توانایی شرکت در استقراض و تأمین مالی از طریق انتشار سهام را تحت تأثیر قرار می‌دهد. سودآوری همچنین وضعیت نقدینگی و توانایی رشد شرکت را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد. در نتیجه، هر دوی بستانکاران و سرمایه‌گذاران علاقه‌مند به ارزیابی قدرت سودآوری شرکت هستند.

تحلیل‌گران اغلب از سودآوری برای ارزیابی اثر بخش بودن مدیریت عملیات استفاده می‌کنند.

۸ حاشیه سود خالص

حاشیه سود خالص، معیاری از درصد کسب سود خالص به ازای هر ریال فروش خالص است. این نسبت از طریق تقسیم سود خالص بر فروش خالص محاسبه می‌شود. تصویر ۲۱-۱۰ حاشیه سود فروشگاه‌های رفاه را به همراه اطلاعات مقایسه‌ای نشان می‌دهد.

$$\text{سود خالص} = \frac{\text{حاشیه سود خالص}}{\text{فروش خالص}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

۱۳۸۸	۱۳۸۷
$\frac{2638}{20970} = 12.6\%$	$\frac{2085}{18370} = 11.4\%$
۳/۷٪: میانگین صنعت	۵/۶٪: فروشگاه‌های شهروند

تصویر ۲۱-۱۰ حاشیه سود خالص

فروش ایجاد شده، با استفاده از هر ریال سرمایه‌گذاری در دارایی‌ها را نمایش می‌دهد. در صورت نبود عوامل فصلی با اهمیت، می‌توان از مانده ابتدای دوره و پایان دوره کل دارایی‌ها، برای محاسبه میانگین دارایی‌ها استفاده کرد. فرض کنید کل دارایی‌ها در ابتدای سال ۱۳۸۷، ۱۴,۴۶۰ میلیون ریال بوده است، گردش دارایی‌های فروشگاه‌های رفاه برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ به همراه اطلاعات مقایسه‌ای در تصویر ۲۲-۱ ارائه شده است.

فروشگاه‌های رفاه در طی سال ۱۳۸۸ افزایش در حاشیه سود را تجربه کرده است. حاشیه سود این شرکت در مقایسه با متوسط صنعت (۳/۷٪) و فروشگاه‌های شهروند (۵/۶٪) بالا است.

۹ گردش دارایی‌ها

گردش دارایی‌ها، بکارگیری اثربخش دارایی‌های شرکت در ایجاد فروش را اندازه‌گیری می‌کند. گردش دارایی‌ها از طریق تقسیم فروش خالص بر میانگین دارایی‌ها به دست می‌آید. عدد به دست آمده مبلغ

$$\text{فروش خالص} \\ \text{متوسط دارایی‌ها} = \text{گردش دارایی‌ها}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

۱۳۸۸	۱۳۸۷
۲۰۹۷۰	۱۸۳۷۰
$\left[\frac{۱۸۹۵۰ + ۱۸۳۵۰}{۲} \right]$	$\left[\frac{۱۴۴۶۰ + ۱۵۹۵۰}{۲} \right]$
= ۱/۲۲ مرتبه	= ۱/۲۱ مرتبه

۲/۱۴ مرتبه: میانگین صنعت

۱/۴۷ مرتبه: فروشگاه‌های شهروند

تصویر ۲۲-۱۰ گردش دارایی‌ها

گردش دارایی‌های فروشگاه‌های رفاه در سال ۱۳۸۸ نشان می‌دهد که به ازای هر ریال سرمایه‌گذاری در دارایی، ۱/۲۲ ریال درآمد فروش به دست آمده است. گردش دارایی‌های فروشگاه‌های رفاه در مقایسه با متوسط صنعت با ۲/۱۴ مرتبه و فروشگاه‌های شهروند با ۱/۴۷ مرتبه نسبتاً پایین است.

این بازده دارایی‌های فروشگاه‌های رفاه در طی سال ۱۳۸۸ بهبود یافته است. بازده ۱۵/۴٪ این فروشگاه در مقایسه با متوسط صنعت ۷/۹٪ و فروشگاه‌های شهروند با ۸/۲٪ بسیار بالا است.

گردش دارایی‌های فروشگاه‌های رفاه در سال ۱۳۸۸ نشان می‌دهد که به ازای هر ریال سرمایه‌گذاری در دارایی، ۱/۲۲ ریال درآمد فروش به دست آمده است. گردش دارایی‌های فروشگاه‌های رفاه در مقایسه با متوسط صنعت با ۲/۱۴ مرتبه و فروشگاه‌های شهروند با ۱/۴۷ مرتبه نسبتاً پایین است.

۱۰ بازده دارایی‌ها

یک معیار کلی از سودآوری، **بازده دارایی‌ها**

$$\text{سود خالص} \\ \text{میانگین دارایی‌ها} = \text{بازده دارایی‌ها (ROA)}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

۱۳۸۸	۱۳۸۷
۲۶۳۸	۲۰۸۵
$\left[\frac{۱۵۹۵۰ + ۱۸۳۵۰}{۲} \right]$	$\left[\frac{۱۴۴۶۰ + ۱۵۹۵۰}{۲} \right]$
= ۱۵/۴٪	= ۱۳/۷٪

۷/۹٪: میانگین صنعت

۸/۲٪: فروشگاه‌های شهروند

تصویر ۲۳-۱۰ بازده دارایی‌ها

از دیدگاه مالکان اندازه‌گیری می‌کند. این نسبت نشان می‌دهد که شرکت به ازای هر ریال حقوق صاحبان سرمایه، چه مبلغی سود خالص کسب کرده است. بازده

۱۱ بازده حقوق صاحبان سرمایه

یکی دیگر از نسبت‌های سودآوری متداول، بازده حقوق صاحبان سرمایه (ROE) است. این معیار، سودآوری را

میلیون ریال بوده است، تصویر ۲۴-۱۰ این نسبت را برای فروشگاه‌های رفاه در طی سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ به همراه اطلاعات مقایسه‌ای نمایش می‌دهد.

حقوق صاحبان سرمایه، از طریق تقسیم سود خالص بر میانگین حقوق صاحبان سرمایه محاسبه می‌شود. با فرض اینکه حقوق صاحبان سرمایه در ابتدای ۱۳۸۷، ۶,۶۷۰

$\text{بازده حقوق صاحبان سرمایه (ROE)} = \frac{\text{سود خالص}}{\text{میانگین حقوق صاحبان سرمایه}}$		
<p>فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)</p> <table border="1"> <tr> <td style="text-align: center;"> $\frac{2638}{\left[\frac{7950 + 10030}{2} \right]} = 29.3\%$ <p>۱۳۸۸</p> <p>۱۹/۲٪: میانگین صنعت</p> </td> <td style="text-align: center;"> $\frac{2085}{\left[\frac{6670 + 7950}{2} \right]} = 28.5\%$ <p>۱۳۸۷</p> <p>۲۳/۱٪: فروشگاه‌های شهروند</p> </td> </tr> </table>	$\frac{2638}{\left[\frac{7950 + 10030}{2} \right]} = 29.3\%$ <p>۱۳۸۸</p> <p>۱۹/۲٪: میانگین صنعت</p>	$\frac{2085}{\left[\frac{6670 + 7950}{2} \right]} = 28.5\%$ <p>۱۳۸۷</p> <p>۲۳/۱٪: فروشگاه‌های شهروند</p>
$\frac{2638}{\left[\frac{7950 + 10030}{2} \right]} = 29.3\%$ <p>۱۳۸۸</p> <p>۱۹/۲٪: میانگین صنعت</p>	$\frac{2085}{\left[\frac{6670 + 7950}{2} \right]} = 28.5\%$ <p>۱۳۸۷</p> <p>۲۳/۱٪: فروشگاه‌های شهروند</p>	

تصویر ۲۴-۱۰ بازده حقوق صاحبان سرمایه

بدهی‌ها به کل دارایی‌ها و دفعات کسب بهره، دو نسبتی هستند که اطلاعاتی در رابطه با توانایی پرداخت بدهی‌ها فراهم می‌آورند.

۱۲ نسبت بدهی‌ها به کل دارایی‌ها

نسبت بدهی‌ها به کل دارایی‌ها، درصدی از دارایی‌ها را اندازه‌گیری می‌کند که با استفاده از وجوه استقراض شده از بستانکاران، خریداری شده‌اند. این نسبت، با تقسیم کل بدهی‌ها (بدهی‌های جاری و بدهی‌های بلندمدت) بر کل دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود. نسبت بدهی‌ها به دارایی‌ها، درجه اهرم مالی شرکت را نشان می‌دهد و هم‌چنین، شاخصی است که توانایی شرکت در تحمل زیان‌ها (بدون آن که آسیبی به حقوق بستانکاران وارد آید) را اندازه‌گیری می‌کند. هرچه درصد بدهی‌ها به کل دارایی‌ها بزرگ‌تر باشد، خطر ناتوانایی شرکت در پرداخت بدهی‌ها در سررسید آن‌ها را افزایش می‌دهد. مقادیر این نسبت در سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۷ برای فروشگاه‌های رفاه به همراه اطلاعات مقایسه‌ای در تصویر ۲۵-۱۰ ارائه شده است.

توجه داشته باشید که، نرخ بازده حقوق صاحبان سرمایه (ROE) فروشگاه‌های رفاه (۲۹/۳٪) به اندازه قابل توجهی بزرگتر از نرخ بازده دارایی‌های این شرکت (۱۵/۴٪) است. دلیل این موضوع آن است که، رفاه به شکل اثربخشی از اهرم استفاده کرده است. اهرم، به این معنی است که نرخ بهره وام‌های شرکت پایین‌تر از نرخ بازده حاصل از سرمایه‌گذاری این وجوه است. اهرم، فروشگاه‌های رفاه را قادر ساخته است تا از وجوه استقراض شده از غیر مالکان، برای افزایش بازده مالکان استفاده کند. مقایسه نرخ بازده دارایی‌ها با نرخ بهره وجوه استقراض شده، سودآوری اهرم را نشان می‌دهد.

نسبت‌های توانایی پرداخت بدهی‌ها

نسبت‌های توانایی پرداخت بدهی‌ها، توانایی یک شرکت را برای ادامه حیات در یک دوره زمانی طولانی اندازه‌گیری می‌کند. بستانکاران بلندمدت و سهام‌داران توجه ویژه‌ای به توانایی شرکت در پرداخت بهره وام‌ها و بازپرداخت اصل وام در سررسید آن‌ها دارند.

$$\frac{\text{کل بدهی ها}}{\text{کل دارایی ها}} = \text{نسبت بدهی ها به کل دارایی ها}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)	
۱۳۸۸	۱۳۸۷
$\frac{۸۳۲۰}{۱۸۳۵۰} = ۴۵/۳\%$	$\frac{۸۰۰۰}{۱۵۹۵۰} = ۵۰/۲\%$
۴۰/۱٪: میانگین صنعت	۶۲/۹٪: فروشگاه‌های شهروند

تصویر ۲۵-۱۰ نسبت بدهی به کل دارایی‌ها

که در سودآوری نوسان دارند، معکوس است.

۱۳ دفعات کسب بهره

دفعات کسب بهره، شاخصی از توانایی شرکت در پرداخت بهره بدهی‌ها است. این نسبت با تقسیم سود قبل از کسر بهره و مالیات بر هزینه بهره محاسبه می‌شود. تصویر ۲۷-۱ این نسبت را برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ به همراه اطلاعات مقایسه‌ای ارائه می‌کند. توجه داشته باشید که دفعات کسب بهره از سود قبل از کسر بهره و مالیات (EBIT) استفاده می‌کند. EBIT، مبلغ در دسترس برای پوشش بهره را نشان می‌دهد. EBIT فروشگاه‌های شهروند در سال ۱۳۸۸ (۴,۶۸۰ میلیون ریال) از طریق جمع سود خالص قبل از کسر مالیات (۴,۳۲۰ میلیون ریال) و ۳۶۰ میلیون ریال هزینه بهره محاسبه شده است.

نسبت ۴۵/۳ درصدی به این معنی است که بستانکاران (اعتباردهندگان)، ۴۵/۳٪ کل دارایی‌های فروشگاه‌های رفاه را تأمین کرده‌اند. اندازه نسبت بدهی‌ها به کل دارایی‌های فروشگاه‌های رفاه، بیش‌تر از مقدار این نسبت برای متوسط صنعت (۴۰/۱٪) است، اما، از فروشگاه‌های شهروند (۶۲/۹٪) کمتر است. هرچه مقدار این نسبت کوچک‌تر باشد، حاشیه امنیت بیش‌تری برای اعتباردهندگان وجود دارد. بنابراین، از دیدگاه اعتباردهندگان، اندازه کوچک‌تر نسبت بدهی‌ها به کل دارایی‌ها، مطلوب‌تر است. معمولاً، کفایت این نسبت، به همراه سودآوری شرکت مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. به‌طور کلی، شرکت‌های با سودآوری پایدارتر، نسبت بدهی به کل دارایی‌های بزرگ‌تری دارند. این روند برای شرکت‌هایی

$$\frac{\text{سود قبل از کسر بهره و مالیات (EBIT)}}{\text{هزینه بهره}} = \text{دفعات کسب بهره}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)	
۱۳۸۸	۱۳۸۷
$\frac{۴۶۸۰}{۳۶۰} = ۱۳$	$\frac{۳۸۸۰}{۴۰۵} = ۹/۶$
۱۰/۷ مرتبه: میانگین صنعت	۱۲/۳ مرتبه: فروشگاه‌های شهروند

تصویر ۲۶-۱۰ دفعات کسب بهره

خلاصه نسبت‌ها

در مقایسه با متوسط صنعت (۱۰/۷ مرتبه) و فروشگاه‌های شهروند (۱۲/۳ مرتبه)، فروشگاه‌های رفاه به خوبی توانسته است هزینه بهره را ۱۳ مرتبه پوشش دهد. به صورت خلاصه نشان می‌دهد. جدول ۱-۱۰، نسبت‌های بحث شده در این فصل را

نسبت	فرمول	هدف یا کاربرد
نسبت‌های نقدینگی		
۱ نسبت جاری	دارایی‌های جاری	اندازه‌گیری توانایی پرداخت بدهی‌های کوتاه مدت
۲ نسبت آنی	بدهی‌های جاری وجه نقد + سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت + خالص حساب‌های دریافتی	اندازه‌گیری نقدینگی فوری
۳ سرمایه در گردش	بدهی‌های جاری - دارایی‌های جاری	اندازه‌گیری توانایی پرداخت بدهی‌های کوتاه مدت
۴ گردش مطالبات تجاری	خالص فروش نسبه	اندازه‌گیری نقدینگی مطالبات تجاری
۵ دوره وصول مطالبات	میانگین خالص مطالبات تجاری ۳۶۵	اندازه‌گیری نقدینگی مطالبات تجاری
۶ گردش موجودی کالا	گردش مطالبات تجاری	اندازه‌گیری نقدینگی مطالبات تجاری
۷ دوره گردش موجودی کالا	بهای تمام شده کالای فروش رفته میانگین موجودی کالا ۳۶۵	اندازه‌گیری نقدینگی مطالبات تجاری
نسبت‌های سودآوری		
۸ حاشیه سود خالص	سود خالص	اندازه‌گیری سود خالص ایجاد شده در نتیجه هر ریال فروش
۹ گردش دارایی‌ها	فروش خالص	اندازه‌گیری استفاده اثربخش از دارایی‌ها در ایجاد فروش
۱۰ بازده دارایی‌ها (ROA)	متوسط دارایی‌ها	اندازه‌گیری سودآوری کلی دارایی‌ها
۱۱ بازده سرمایه (ROE)	سود خالص	اندازه‌گیری سودآوری سرمایه‌گذاری مالکان
نسبت‌های توانایی پرداخت بدهی‌ها		
۱۲ بدهی‌ها به کل دارایی‌ها	کل بدهی‌ها	اندازه‌گیری درصد کل دارایی‌هایی که توسط بستانکاران تأمین مالی شده‌اند
۱۳ دفعات کسب بهره	کل دارایی‌ها	اندازه‌گیری توانایی پرداخت بدهی‌ها در موعد مقرر
	سود قبل از کسر بهره و مالیات (EBIT)	سود قبل از کسر بهره و مالیات (EBIT)
	هزینه بهره	هزینه بهره

صورت‌های مالی شرکت کاله برای سال‌های مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰ ارائه شده است:

شرکت کاله		
صورت سود و زیان		
برای سال منتهی به ۲۹ اسفند (ارقام میلیون ریال)		
۱۳۸۹	۱۳۹۰	
۵۷,۹۰۴	۶۳,۳۶۳	درآمدها
		بهای تمام شده و هزینه‌ها
۱۴,۷۶۳	۱۶,۱۷۴	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۶,۷۹۰	۴۰,۰۷۶	هزینه‌های فروش و اداری
۲۷۱	۱۳۹	هزینه بهره
(۵۱,۸۲۴)	(۵۶۳۸۹)	کل بهای تمام شده و هزینه‌ها
۶,۰۸۰	۶,۹۷۴	سود قبل از کسر مالیات
(۲,۳۲۶)	(۲,۹۱۳)	مالیات بر درآمد
۳,۷۵۴	۴,۰۶۱	سود خالص

شرکت کاله		
ترازنامه ۲۹ اسفند (ارقام میلیون ریال)		
۱۳۸۹	۱۳۹۰	
		دارایی‌ها
		دارایی‌های جاری
۶,۱۱۶	۵,۵۳۳	وجه نقد
۶,۶۴۹	۷,۷۶۶	حساب‌های دریافتی (خالص)
۶,۵۳۵	۷,۶۸۳	موجودی کالا
۲,۶۹۲	۲,۰۴۴	پیش پرداخت هزینه‌ها
۲۱,۹۹۲	۲۳,۰۲۶	کل دارایی‌های جاری
۶,۴۷۰	۶,۹۴۲	دارایی‌های ثابت مشهود (خالص)
۱۲۶	۱۲۳	سرمایه‌گذاری‌ها
۸,۴۹۳	۸,۷۶۷	دارایی‌های ثابت نامشهود و سایر دارایی‌ها
۳۷,۰۸۱	۳۸,۸۵۸	کل دارایی‌ها
		بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه
۱۳,۲۲۰	۱۴,۹۷۷	بدهی‌های جاری
۶,۳۷۱	۶,۷۹۵	بدهی‌های بلندمدت
۱۷,۴۹۰	۱۷,۰۸۶	حقوق صاحبان سرمایه
۳۷,۰۸۱	۳۸,۸۵۸	کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه

برای سال‌های ۱۳۸۹ و ۱۳۹۰، نسبت‌های زیر را محاسبه کنید.

الف. نسبت جاری.

ب. گردش موجودی کالا (موجودی کالای ابتدای ۱۳۸۹، ۵,۹۹۰ میلیون ریال بوده است).

ج. نسبت حاشیه سود.

د. بازده دارایی‌ها (دارایی‌ها در ابتدای ۱۳۸۹، ۳۳,۴۹۹ میلیون ریال بوده است).

ه. بازده حقوق صاحبان سرمایه (حقوق صاحبان سرمایه در ابتدای ۱۳۸۹، ۱۷,۹۵۹ میلیون ریال بوده است).

و. بدهی‌ها به کل دارایی‌ها

ز. دفعات کسب بهره

پاسخ:

۱۳۸۹	۱۳۹۰	
		(الف) نسبت جاری
	۱/۵ مرتبه	$23026 \div 14977$
۱/۷ مرتبه		$21992 \div 13220$
		(ب) گردش موجودی کالا
	۲/۳ مرتبه	$16174 \div [(7683 + 6535) \div 2]$
۲/۴ مرتبه		$14763 \div [(6535 + 5990) \div 2]$
		(ج) حاشیه سود
	%۶/۴	$4061 \div 63363$
%۶/۵		$3754 \div 57904$
		(د) بازده دارایی‌ها
	%۱۰/۷	$4061 \div [(38858 + 37081) \div 2]$
%۱۰/۶		$3754 \div [(37081 + 33499) \div 2]$
		(ه) بازده حقوق صاحبان سرمایه
	%۲۳/۵	$4061 \div [(17086 + 17490) \div 2]$
%۲۱/۲		$3754 \div [(17490 + 17959) \div 2]$
		(و) بدهی‌ها به کل دارایی‌ها
	%۵۶	$(14977 + 6795) \div 38858$
%۵۲/۸		$(13220 + 6371) \div 37081$
		(ز) دفعات کسب بهره
	۵۱/۲ مرتبه	$(4061 + 2913 + 139) \div 139$
۲۳/۴ مرتبه		$(3754 + 2326 + 271) \div 271$

۱ مقایسه داده‌های متعلق به یک شرکت، نمونه‌ای از این مبنای مقایسه است:

الف. متوسط‌های صنعت

ب. درون شرکتی

ج. بین شرکتی

د. ب و ج

۲ در تجزیه و تحلیل افقی، هر قلم به عنوان درصدی از بیان می‌شود.

الف. مبلغ سود خالص

ب. مبلغ حقوق صاحبان سهام

ج. مبلغ کل دارایی‌ها

د. مبلغ سال مبنا

۳ در تجزیه و تحلیل عمودی؛ مبلغ مبنا برای هزینه استهلاک معمولاً است.

الف. فروش خالص

ب. هزینه استهلاک در سال گذشته

ج. سود ناخالص

د. دارایی‌های ثابت

۴ شرکت سامی برای سال‌های ۱۳۸۶، ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ فروش خالص خود را به ترتیب، ۳,۰۰۰ میلیون ریال، ۳,۳۰۰

میلیون ریال و ۳,۶۰۰ میلیون ریال گزارش کرده است، اگر سال ۱۳۸۸، سال مبنا باشد، درصد روند برای سال ۱۳۸۸ چه

رقمی است؟

الف. ۷۷٪

ب. ۱۰۸٪

ج. ۱۲۰٪

د. ۱۳۰٪

۵ کدام یک از معیارهای زیر برای ارزیابی توان پرداخت بدهی‌های جاری شرکت بکار می‌رود؟

الف. نسبت آنی

ب. نسبت جاری

ج. الف و ب

د. هیچ کدام

۶ یک معیار سودمند در ارزیابی کارایی مدیریت موجودی کالا، عبارت است از:

الف. گردش موجودی کالا

ب. میانگین تعداد روزهای فروش موجودی

ج. الف و ب

د. هیچ کدام

با استفاده از اطلاعات زیر پرسش های ۱۱-۷ را پاسخ دهید (ارقام میلیون ریال)

۱۳۸۸	۱۳۸۹	
۴۸۰	۵۴۰	موجودی کالا
۱,۰۶۰	۸۱۰	دارایی های جاری
۳,۲۶۰	۳,۸۲۰	کل دارایی ها
۳۶۰	۲۷۰	بدهی های جاری
۲,۳۸۰	۲,۸۰۰	حقوق سرمایه
۶,۹۷۰	۷,۸۴۰	فروش خالص
۲,۷۷۰	۳,۰۶۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۹۰۰	۱,۳۴۰	سود خالص
۱۸۰	۲۲۰	هزینه مالیات
۱۲۰	۱۲۰	هزینه بهره
۳۰۰	۳۵۰	برداشت
۸۸۰	۱,۰۲۰	کل بدهی ها

۷ تعداد روزهای فروش موجودی کالا را محاسبه کنید.

د. ۲۴ روز

ج. ۶ روز

ب. ۶۰/۸ روز

الف. ۶۴/۴ روز

۸ نسبت جاری را برای سال ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

د. ۳/۷۵

ج. ۰/۸۰

ب. ۳۰۱

الف. ۱/۲۶

۹ حاشیه سود سال ۱۳۸۹ را محاسبه کنید.

الف. ۱۷/۱٪ ب. ۱۸/۱٪ ج. ۳۷/۹٪ د. ۵/۹۰٪

۱۰ نسبت بازده حقوق صاحبان سرمایه را برای سال ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

الف. ۴۷/۹٪ ب. ۵۱/۷٪ ج. ۴۰/۷٪ د. ۴۴۰٪

۱۱ تعداد دفعات کسب بهره را برای سال ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

الف. ۱۲/۲ مرتبه ب. ۶۵/۳ مرتبه ج. ۱۴ مرتبه د. ۱۳ مرتبه

سؤالات

۱ الف این اعتقاد وجود دارد که تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی بر دو ویژگی شرکت تمرکز دارد: نقدینگی و سودآوری. آیا با این عقیده موافق هستید؟ توضیح دهید.

ب آیا بستانکاران کوتاه‌مدت، بستانکاران بلندمدت و سهام‌داران نیز به همین ویژگی‌ها توجه دارند؟ توضیح دهید.

۲ الف تفاوت مبنای مقایسه زیر را توضیح دهید: (۱) درون شرکتی (۲) میانگین‌های صنعت و (۳) بین شرکتی
ب مزایای اصلی استفاده از این سه مبنای مقایسه را بیان کنید.

۳ دو روش متداول تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، تجزیه و تحلیل افقی و تجزیه و تحلیل عمودی است. تفاوت‌های بین این دو روش را توضیح دهید.

۴ الف اگر سود خالص شرکت میلاد در سال ۱۳۸۹، ۳,۶۰۰ میلیون ریال باشد و در سال ۱۳۹۰، ۲۴/۵٪ افزایش در سود خالص داشته باشد، سود خالص ۱۳۹۰ چه مبلغی است؟

ب اگر از هر ۱۰۰ ریال فروش خالص، ۶ ریال سود خالص باشد، درآمد سال ۱۳۸۹ چه مبلغی است؟

۵ نسبت مالی چیست؟ تفاوت روش‌های بیان رابطه بین دو مبلغ چیست؟ یک نسبت چه اطلاعاتی فراهم می‌آورد؟

۶ نسبت‌های اصلی سودمند در ارزیابی (الف) نقدینگی و (ب) توان پرداخت بدهی‌ها کدامند؟

۷ هر دسته از نسبت‌های زیر چه چیزی را اندازه‌گیری می‌کند؟

الف نسبت‌های سودآوری

ب نسبت‌های نقدینگی

ج نسبت‌های توان پرداخت بدهی‌ها

۸ چه تفاوتی بین نسبت جاری و نسبت آنی وجود دارد؟

۹ گردش مطالبات شرکت دانایی $4/5$ مرتبه است. متوسط صنعت $12/5$ مرتبه است. آیا شرکت دانایی در وصول مطالبات خود دچار مشکل است؟

۱۰ کدام نسبت‌ها باید در کمک به پاسخ پرسش‌های زیر استفاده شوند؟

الف کارایی شرکت در استفاده از دارایی‌ها در ایجاد درآمد چگونه است؟

ب موجودی کالا چقدر به فروش نزدیک است؟

ج بابت هر ریال سرمایه‌گذاری توسط مالکان چه مبلغی سود خالص کسب شده است؟

د آیا شرکت می‌تواند در موعد مقرر بهره وام‌های خود را پرداخت کند؟

۱۱ باثابت در نظر گرفتن تمامی عوامل، نشان دهید که هر یک از تغییرات زیر درباره شرکت، معمولاً علامت خوبی است یا علامت بد؟

الف افزایش در حاشیه سود

ب کاهش در گردش موجودی کالا

ج افزایش در نسبت جاری

د افزایش سرمایه در گردش

۱۲ بازده دارایی‌ها شرکت تمین $7/6\%$ است. در طی همین سال بازده حقوق صاحبان سرمایه $12/8\%$ بوده است. چه توضیحی برای تفاوت بین این دو نرخ وجود دارد؟

۱۳ در هر یک از موارد زیر دو نسبت مالی با اهمیت را نام ببرید.

الف یک صندوق بازنشستگی درصد خرید اوراق قرضه ۲۰ ساله است.

ب یک بانک قصد اعطای وام کوتاه‌مدت دارد.

۱۴ الف معنی اهرم چیست؟ ب چگونه می‌توان اهرم را تعیین کرد؟

ت ۱-۱ داده‌های زیر مربوط به شرکت حیدری است (ارقام میلیون ریال)

۱۳۸۹	۱۳۸۸	۱۳۸۷	
۲,۴۰۰	۲,۳۰۰	۲,۰۰۰	دارایی‌های جاری
۱,۸۴۰	۱,۶۸۰	۱,۶۰۰	بدهی‌های جاری
۶,۲۰۰	۶,۰۰۰	۵,۰۰۰	کل دارایی‌ها

خواسته‌ها

الف ۳ ابزار تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی را مشخص و تشریح کنید.

ب هر سه نوع تجزیه و تحلیل را بر روی داده‌های شرکت حیدری انجام دهید.

ت ۱-۲ با استفاده از داده‌های زیر، تجزیه و تحلیل افقی را انجام دهید.

۲۹ اسفند ۱۳۸۸	۲۹ اسفند ۱۳۸۹	
۴,۰۰۰	۵,۲۰۰	حساب‌های دریافتی
۶,۰۰۰	۴,۸۰۰	موجودی کالا
۲۵,۰۰۰	۳۰,۰۰۰	کل دارایی‌ها

ت ۱-۳ با استفاده از اطلاعات ت ۱-۲، تجزیه و تحلیل عمودی را انجام دهید.

ت ۱-۴ سود خالص ۵,۰۰۰ میلیون ریال در سال ۱۳۸۸، ۴,۵۰۰ میلیون ریال در سال ۱۳۸۹ و ۵,۲۲۰ میلیون ریال در سال ۱۳۹۰ بوده است. درصد تغییرات از (الف) سال ۱۳۸۸ تا ۱۳۸۹ و (ب) از سال ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۰ چقدر است؟

ت ۱-۵ اگر سود خالص شرکت هدایتی در سال ۱۳۹۰، ۵,۸۵۰ میلیون ریال باشد و در طی سال ۱۳۸۹، ۳۰ درصد افزایش در سود خالص را تجربه کرده باشد، سود خالص ۱۳۸۹ چه مبلغی است؟

ت ۱-۶ تجزیه و تحلیل افقی (تحلیل روند) فروش، بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌های شرکت صانعی در ادامه آمده است.

۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	تجزیه و تحلیل افقی
%۱۰۰	%۱۰۶/۸	%۹۶/۲	فروش
%۱۰۰	%۹۷	%۱۰۲	بهای تمام شده کالای فروش رفته
%۱۰۰	%۹۸/۴	%۱۰۹/۶	کل دارایی‌ها

در طی این دوره سه ساله، سود خالص شرکت صنعتی، افزایش داشته است، کاهش داشته است یا تغییری نکرده است؟ محاسبات خود را ارائه دهید.

ت ۷-۱۰ تجزیه و تحلیل عمودی (هم‌مقیاس) شرکت ملکوتی برای فروش، بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌ها در زیر آمده است.

۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۹۰	تجزیه و تحلیل عمودی
۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	فروش
۶۴/۵	۶۲/۴	۵۹/۲	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۲۷/۵	۲۵/۶	۲۵	کل هزینه‌ها

در طی این دوره سه ساله، سود خالص شرکت ملکوتی افزایش داشته است، کاهش داشته است یا تغییری نکرده است؟ محاسبات خود را ارائه کنید.

ت ۸-۱۰ برخی اقلام ترازنامه شرکت پرواز به شرح زیر است.

شرکت پرواز	
(میلیون ریال)	
۸۰,۴۱۰	وجه نقد
۴۹,۴۷۰	سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت
۱۲۵,۴۵۰	حساب‌های دریافتی
۱۴۸,۱۴۰	موجودی‌ها
<u>۵۵,۷۱۰</u>	سایر دارایی‌های جاری
<u>۴۵۹,۱۸۰</u>	کل دارایی‌های جاری
<u>۴۰۶,۴۴۰</u>	کل بدهی‌های جاری

الف. سرمایه در گردش ب. نسبت جاری، ج. نسبت آبی و د. سرمایه در گردش را محاسبه کنید.

ت ۹-۱۰ سود خالص شرکت لادن در سال ۲۰۱۰، ۱۱/۴۴ میلیون دلار و درآمد خالص ۸۰ میلیون دلار است. دارایی‌های این شرکت ۱۴ میلیون در ابتدای سال و ۱۸ میلیون دلار در پایان سال بوده است. (الف) گردش دارایی‌ها و (ب) حاشیه سود شرکت لادن چه مقدار است؟

ت ۱۰-۱۰ داده‌های زیر از صورت‌های مالی شرکت مرادی استخراج شده است (ارقام میلیون ریال)

۱۳۸۹	۱۳۹۰	
۵,۲۰۰	۵,۵۰۰	خالص حساب‌های دریافتی در پایان سال
۳۱,۰۰۰	۲۹,۶۰۰	خالص فروش نسبه

الف برای هر یک از این سال‌ها (۱) گردش مطالبات و (۲) متوسط دوره وصول مطالبات را محاسبه کنید. در پایان سال ۱۳۸۸ خالص حساب‌های دریافتی ۴,۸۰۰ میلیون ریال بوده است.

ب با توجه به این اطلاعات، مدیریت حساب‌های دریافتی این شرکت را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

ت ۱۱-۱۰ اطلاعات زیر از صورت سود و زیان شرکت ارشک استخراج شده است. (ارقام میلیون ریال)

۱۳۸۹	۱۳۹۰	
۶۲,۴۰۰	۶۴,۲۰۰	فروش
۸,۶۰۰	۹,۸۰۰	موجودی کالا در ابتدای دوره
۴۶,۶۱۰	۴۳,۴۰۰	خرید
۹,۸۰۰	۱۰,۲۰۰	موجودی کالا در پایان دوره

الف برای هر یک از این سال‌ها (۱) گردش موجودی کالا و (۲) متوسط تعداد روزهای فروش موجودی کالا را محاسبه کنید. ب در رابطه با مدیریت موجودی‌ها در این شرکت چه ارزیابی دارید؟

ت ۱۲-۱۰ اطلاعات مالی شرکت ونوس ارائه شده است (ارقام میلیون ریال).

۱۳۸۸/۱۲/۲۹	۱۳۸۹/۱۲/۲۹	
۱,۰۰۰	۱,۲۵۰	دارایی‌های جاری
۳,۳۰۰	۳,۹۶۰	خالص دارایی‌های ثابت مشهود
۷۰۰	۹۱۰	بدهی‌های جاری
۹۵۰	۱,۳۳۰	بدهی‌های بلندمدت
۲,۶۵۰	۲,۹۷۰	سرمایه

خواسته

جدولی تهیه کنید که با استفاده از ارقام سال ۱۳۸۸ به عنوان سال مبنا تحلیل افقی را برای سال ۱۳۸۹ نشان دهد.

ت ۱۰-۱۳ داده‌های عملیاتی شرکت گلایل ارائه شده است (ارقام میلیون ریال)

۱۳۸۸	۱۳۸۹	
۶,۰۰۰	۷,۵۰۰	فروش
۳,۹۰۰	۴,۶۵۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۷۲۰	۱,۲۰۰	هزینه‌های فروش
۵۴۰	۶۰۰	هزینه‌های اداری
۲۴۰	۳۳۰	مالیات بر درآمد
۶۰۰	۷۲۰	سود خالص

خواسته

تجزیه و تحلیل عمودی سال های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ شرکت گلایل را ارائه دهید.

ت ۱۰-۱۴ ترازنامه فشرده مقایسه‌ای شرکت کنارد در زیر ارائه شده است.

شرکت کنارد		
ترازنامه فشرده مقایسه‌ای		
۲۹ اسفند (میلیون ریال)		
۱۳۸۸	۱۳۸۹	
		دارایی‌ها
۸۰۰	۷۴۰	دارایی‌های جاری
۹۰۰	۹۹۰	دارایی‌های ثابت مشهود
۴۰۰	۲۷۰	دارایی‌های ثابت نامشهود
<u>۲,۱۰۰</u>	<u>۲,۰۰۰</u>	کل دارایی‌ها
		بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه
۴۸۰	۴۲۰	بدهی‌های جاری
۱,۵۰۰	۱,۴۳۰	بدهی‌های بلندمدت
۱۲۰	۱۵۰	حقوق صاحبان سرمایه
<u>۲,۱۰۰</u>	<u>۲,۰۰۰</u>	کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه

خواسته‌ها

الف با استفاده از ارقام سال ۱۳۸۸ به‌عنوان سال مبنا، تجزیه و تحلیل افقی را برای سال ۱۳۸۹ انجام دهید.
ب تجزیه و تحلیل عمودی را برای سال ۱۳۸۹ تهیه کنید.

ت ۱۰-۱۵ شرکت اتکا به‌عنوان فروشگاه‌های زنجیره‌ای فعالیت می‌کند. برخی اقلام منتخب این شرکت برای سال ۱۳۸۹ ارائه شده است.

شرکت اتکا		
ترازنامه (میلیون ریال)		
۱۳۸۸	۱۳۸۹	
انتهای سال	ابتدای سال	
۴,۰۳۰	۳,۵۸۰	وجه نقد و معادل وجه نقد
۶,۸۴۰	۱۷,۸۸۰	خالص حساب‌های دریافتنی
۹,۹۷۰	۹,۵۶۰	موجودی کالا
۶۱۰	۷۸۰	پیش‌پرداخت هزینه‌ها
۵,۹۷۰	۱,۸۱۰	سایر دارایی‌های جاری
۲۷,۴۲۰	۳۳,۶۱۰	کل دارایی‌های جاری
۱۴,۳۳۰	۱۶,۳۵۰	کل بدهی‌های جاری

برای این سال، فروش خالص ۸۸,۲۸۰ میلیارد ریال و بهای تمام شده کالای فروش رفته ۵۵,۲۶۰ میلیارد ریال بوده است.

خواسته‌ها

الف محاسبه چهار نسبت نقدینگی در پایان سال

ب نقدینگی شرکت اتکا را با شرکت‌های رفاه و شهروند (در متن فصل) مقایسه کنید.

ت ۱۰-۱۶ رویدادهای زیر در طی خرداد ماه ۱۳۸۹، دارایی‌ها و بدهی‌های جاری شرکت سروش را تحت تأثیر قرار داده است.

۱۵۰ میلیون ریال از حساب‌های دریافتنی وصول شد.	۳/۳
تجهیزاتی به ارزش ۲۸۰ میلیون ریال به صورت نقدی خریداری شد.	۷
مبلغ ۳۰ میلیون ریال به‌عنوان حق بیمه سه ساله پرداخت شد.	۱۱
مبلغ ۱۲۰ میلیون ریال از حساب‌های پرداختنی به صورت نقدی تسویه شد.	۱۴

اطلاعات اضافی

- ۱ در ابتدای خرداد ماه، دارایی‌های جاری ۱,۳۰۰ میلیون ریال و بدهی‌های جاری ۵۰۰ میلیون ریال بوده است.
 ۲ در ابتدای خرداد ماه، دارایی‌های جاری شامل ۱۵۰ میلیون ریال موجودی کالا و ۲۰ میلیون پیش پرداخت هزینه بوده است.

خواسته‌ها

- الف نسبت جاری را در ابتدای ماه و در هنگام انجام هر رویدادی محاسبه کنید.
 ب نسبت آنی را در ابتدای ماه و در هنگام انجام هر رویداد محاسبه کنید.
 ج سرمایه در گردش را در ابتدای ماه و در هنگام انجام هر رویداد محاسبه کنید.

ت ۱۷-۱۰ شرکت بینالود اقلام اطلاعات زیر را برای ترازنامه خود نشان داده است.

شرکت بینالود		
ترازنامه (میلیون ریال)		
۱۳۸۸	۱۳۸۹	
۳۰۰	۱۵۰	وجه نقد
۶۰۰	۷۰۰	خالص مطالبات
۵۰۰	۶۰۰	موجودی‌ها
۱۸۰۰	۲۰۰۰	دارایی‌های ثابت مشهود
<u>۳۲۰۰</u>	<u>۳۴۵۰</u>	
۶۰۰	۵۰۰	حساب‌های پرداختی
۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	اوراق مشارکت (۱۵٪)
۱۶۰۰	۱۹۵۰	سرمایه
<u>۳۲۰۰</u>	<u>۳۴۵۰</u>	

اطلاعات اضافی برای سال ۱۳۸۹

- ۱ سود خالص ۲۵۰ میلیون ریال است.
 ۲ فروش نسبه ۴,۱۰۰ میلیون است. برگشت از فروش و تخفیفات ۲۰۰ میلیون ریال است.
 ۳ بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱,۹۸۰ میلیون ریال است.
 ۴ ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول ۲۵ میلیون ریال برای سال ۱۳۸۹ و ۲۰ میلیون ریال برای سال ۱۳۸۸ است.

خواسته‌ها

نسبت‌های زیر را برای پایان سال ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

- الف. سرمایه در گردش ب. نسبت آنی ج. گردش مطالبات د. گردش موجودی کالا

ت ۱۸-۱۰ داده‌های منتخب شرکت ساعدی در زیر ارائه شده است. تمامی اقلام مربوط به ۲۹ اسفند ۱۳۸۹ است.

ت ۱۸-۱۰ داده‌های منتخب شرکت ساعدی در زیر ارائه شده است. تمامی اقلام مربوط به ۲۹ اسفند ۱۳۸۹ است.

شرکت ساعدی (میلیون ریال)		
۱۳۸۸	۱۳۸۹	
۷,۲۰۰	۷,۶۰۰	فروش خالص
۴,۴۰۰	۴,۸۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۵۰	۷۰	هزینه بهره
۴۲۰	۵۰۰	سود خالص
۱,۰۰۰	۱,۲۰۰	حساب‌های دریافتی
۷۵۰	۸۵۰	موجودی کالا
۵,۰۰۰	۵,۸۰۰	کل دارایی‌ها
۳,۲۵۰	۴,۳۰۰	کل حقوق سرمایه

خواسته‌ها

نسبت‌های زیر را برای سال ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

الف حاشیه سود ب گردش دارایی‌ها ج بازده دارایی‌ها د بازده حقوق صاحبان سرمایه

ت ۱۹-۱۰ شرکت رئیسی در اثر آتش‌سوزی بخشی از اطلاعات مالی خود را در پایان سال ۱۳۸۹ از دست داد. اطلاعات زیر در دسترس است. (ارقام میلیون ریال)

شرکت رئیسی (میلیون ریال)		
۲۹ اسفند ۱۳۸۸	۲۹ اسفند ۱۳۸۹	
۱۰۰	۳۰۰	وجه نقد
۱,۲۶۰	۷۲۵	خالص دریافتی‌ها
۱,۸۰۰	۲,۰۰۰	موجودی کالا
۹۰۰	۵۰۰	حساب‌های پرداختی
۶۰۰	۳۰۰	اسناد پرداختی
۵,۰۱۰	۵,۱۳۵	سرمایه

اطلاعات اضافی

- گردش موجودی کالا ۳/۵ مرتبه است.
- بازده حقوق صاحبان سرمایه ۲۴ درصد است.
- گردش حساب‌های دریافتی ۸/۸ مرتبه است.

۴ بازده دارایی‌ها ۲۰ درصد است.

۵ کل دارایی‌ها در ۲۹ اسفند ۱۳۸۸، ۶۰۵۰ میلیون ریال است.

خواسته‌ها

موارد زیر را برای شرکت رئیسی محاسبه کنید.

ب خالص فروش (نسیه) برای سال ۱۳۸۹

الف بهای تمام شده کالای فروش رفته

د کل دارایی‌ها در ۲۹ اسفند ۱۳۸۹

ج سود خالص برای سال ۱۳۸۹

ت ۲۰-۱۰ اطلاعات مقایسه‌ای شرکت اسماعیلی در زیر ارائه شده است.

شرکت اسماعیلی ترازنامه (ارقام میلیارد ریال) ۲۹ اسفند		
۱۳۸۸	۱۳۸۹	
۳۷	۴۳	وجه نقد
۲۳۴	۲۱۲	حساب‌های دریافتی
۷۰	۱۰۰	موجودی کالا
۲۶۰	۲۰۰	زمین
۷۰۰	۷۰۰	ساختمان
(۱۰۰)	(۱۵۰)	استهلاک انباشته
<u>۱,۲۰۱</u>	<u>۱,۱۰۵</u>	کل
۳۱۱	۱۲۳/۷	حساب‌های پرداختی
۶۹۰	۷۵۰	سهام عادی
۲۰۰	۲۳۱/۳	سود انباشته
<u>۱,۲۰۱</u>	<u>۱,۱۰۵</u>	کل

صورت سود و زیان سال ۱۳۸۹ شرکت اسماعیلی شامل، ۱۰۰۰ میلیون ریال فروش خالص، بهای تمام شده ۶۰۰ میلیون ریال و سود خالص ۱۵۰ میلیون ریال است.

خواسته‌ها

نسبت‌های زیر را برای سال‌های ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

الف نسبت جاری ب نسبت آنی ج گردش مطالبات د گردش موجودی کالا
 ه حاشیه سود و گردش دارایی‌ها ز بازده دارایی‌ها ح بازده حقوق صاحبان سرمایه
 ط نسبت بدهی به کل دارایی‌ها ی سرمایه در گردش

م ۱-۱۰ ارقام مقایسه‌ای شرکت دانش و شرکت مادر در ادامه نمایش داده شده است.

شرکت مادر		شرکت دانش		
۱۳۸۸	۱۳۸۹	۱۳۸۸	۱۳۸۹	
	۳۳۹,۰۳۸		۱,۵۴۹,۰۳۵	فروش خالص
	۲۴۱,۰۰۰		۱,۰۸۰,۴۹۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
	۷۹,۰۰۰		۳۰۲,۲۷۵	هزینه‌های عملیاتی
	۲,۲۵۲		۸,۹۸۰	هزینه سود تضمین شده
	۶,۶۵۰		۵۴,۵۰۰	مالیات بر درآمد
۷۹,۴۶۷	۸۳,۳۳۶	۳۱۲,۴۱۰	۳۲۵,۹۷۵	دارایی‌های جاری
۱۲۵,۸۱۲	۱۳۹,۷۲۸	۵۰۰,۰۰۰	۵۲۱,۳۱۰	خالص دارایی‌های ثابت مشهود
۳۰,۲۸۱	۳۵,۳۴۸	۷۵,۸۱۵	۶۵,۳۲۵	بدهی‌های جاری
۲۵,۰۰۰	۲۹,۶۲۰	۹۰,۰۰۰	۱۰۸,۵۰۰	بدهی‌های بلندمدت
۱۴۹,۹۹۸	۱۵۸,۰۹۶	۵۴۶,۵۹۵	۶۷۳,۴۶۰	سرمایه

خواسته‌ها

الف تهیه تجزیه و تحلیل عمودی صورت سود و زیان این دو شرکت برای سال ۱۳۸۹ ب با مقایسه این دو شرکت، در رابطه با سودآوری آن‌ها اظهار نظر کنید.

م ۲-۱۰ صورت‌های مالی مقایسه‌ای شرکت ویلا در زیر ارائه شده است.

تمامی فروش‌ها نسیه بوده است. در پایان سال ۱۳۸۹ و ۱۳۸۸، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به ترتیب ۳,۲۰۰ و ۳,۰۰۰ بوده است.

خواسته‌ها

نسبت‌های زیر را برای سال ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

- الف بازده حقوق صاحبان سرمایه (ROE) و گردش موجودی‌ها
- ب بازده دارایی‌ها (ROA) ز دفعات کسب بهره
- ج نسبت جاری ح گردش دارایی‌ها
- د نسبت آنی ط بدهی‌ها به کل دارایی‌ها
- ه گردش مطالبات

شرکت ویلا
صورت سود و زیان
برای سال‌های منتهی به ۲۹ اسفند

۱۳۸۸	۱۳۸۹	
۱,۷۵۰,۵۰۰	۱,۸۱۸,۵۰۰	فروش خالص
۹۹۶,۰۰۰	۱,۰۱۱,۵۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۷۵۴,۵۰۰	۸۰۷,۰۰۰	سود ناخالص
۴۷۹,۰۰۰	۵۱۶,۰۰۰	هزینه‌های فروش و اداری
۲۷۵,۵۰۰	۲۹۱,۰۰۰	سود عملیاتی
		سایر درآمدها و هزینه‌ها
۱۴,۰۰۰	۱۸,۰۰۰	هزینه بهره
۲۶۱,۵۰۰	۲۷۳,۰۰۰	سود قبل از کسر مالیات
۷۷,۰۰۰	۸۱,۰۰۰	مالیات
<u>۱۸۴,۵۰۰</u>	<u>۱۹۲,۰۰۰</u>	سود خالص

شرکت ویلا
ترازنامه
۲۹ اسفند

۱۳۸۸	۱۳۸۹	دارایی‌ها
		دارایی‌های جاری
۶۴,۲۰۰	۶۰,۱۰۰	وجه نقد
۵۰,۰۰۰	۶۹,۰۰۰	سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت
۱۰۲,۸۰۰	۱۱۷,۸۰۰	خالص حساب‌های دریافتی
۱۱۵,۵۰۰	۱۲۳,۰۰۰	موجودی کالا
۳۳۲,۵۰۰	۳۶۹,۹۰۰	کل دارایی‌های جاری
۵۲۰,۳۰۰	۶۰۰,۳۰۰	خالص دارایی‌های ثابت مشهود
<u>۸۵۲,۸۰۰</u>	<u>۹۷۰,۲۰۰</u>	کل دارایی‌ها
		بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه
		بدهی‌های جاری
۱۴۵,۴۰۰	۱۶۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختی
۴۲,۰۰۰	۴۳,۵۰۰	مالیات پرداختی
۱۸۷,۴۰۰	۲۰۳,۵۰۰	کل بدهی‌های جاری
۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	اوراق مشارکت پرداختی
<u>۳۸۷,۴۰۰</u>	<u>۴۰۳,۵۰۰</u>	کل بدهی‌ها
		حقوق صاحبان سرمایه
۴۶۵,۴۰۰	۵۶۶,۷۰۰	سرمایه
<u>۸۵۲,۸۰۰</u>	<u>۲۰۰,۰۰۰</u>	کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه

م ۱۰-۳ ترازنامه صورت سود و زیان فشرده شرکت فراز برای سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ در زیر ارائه شده است.

شرکت فراز		
ترازنامه (میلیون ریال)		
۲۹ اسفند		
۱۳۸۸	۱۳۸۹	
		دارایی‌های جاری
۳,۶۰۰	۳,۳۰۰	وجه نقد و معادل وجه نقد
۴,۰۰۰	۴,۷۰۰	خالص حساب‌های دریافتی
۳,۹۰۰	۴,۶۰۰	موجودی کالا
۱,۶۰۰	۱,۲۰۰	پیش پرداخت هزینه‌ها
۱۳,۱۰۰	۱۳,۸۰۰	کل دارایی‌های جاری
۳,۸۰۰	۴,۲۰۰	دارایی‌های ثابت مشهود
۱۰۰	۱۰۰	سرمایه‌گذاری‌ها
۵,۱۰۰	۵,۳۰۰	دارایی‌های ثابت نامشهود و سایر دارایی‌ها
۲۲,۱۰۰	۲۳,۴۰۰	کل دارایی‌ها
۷,۹۰۰	۹,۰۰۰	بدهی‌های جاری
۳,۸۰۰	۴,۱۰۰	بدهی‌های بلندمدت
۱۰,۴۰۰	۱۰,۳۰۰	حقوق صاحبان سرمایه
۲۲,۱۰۰	۲۳,۴۰۰	کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه

شرکت فراز		
صورت سود و زیان (میلیون ریال)		
۲۹ اسفند		
۱۳۸۸	۱۳۸۹	
۳۴۶۰۰	۳۸۰۰۰	درآمدها
		بهای تمام شده و هزینه‌ها
۸۹۰۰	۹۷۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۲۳۳۰۰	۲۴۰۰۰	هزینه‌های عمومی و اداری
۲۰۰	۱۰۰	هزینه بهره
۳۲,۴۰۰	۳۳,۸۰۰	کل بهای تمام شده و هزینه‌ها
۲۲۰۰	۴۲۰۰	سود قبل از کسر مالیات
۱,۳۲۰	۱,۶۸۰	مالیات
۸۰	۲,۵۲۰	سود خالص

نسبت‌های زیر را برای سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ محاسبه کنید.

الف نسبت جاری.

ب گردش موجودی کالا (موجودی کالا در پایان ۱۳۸۷، ۳,۴۰۰ میلیون ریال بوده است)

ج نسبت حاشیه سود.

د بازده دارایی‌ها (کل دارایی‌ها در پایان ۱۳۸۷، ۱۹,۰۰۰ میلیون ریال بوده است).

ه بازده حقوق صاحبان سرمایه (حقوق صاحبان سرمایه در پایان ۱۳۸۷، ۹۰۰۰ میلیون ریال بوده است).

و نسبت بدهی به کل دارایی‌ها

ز دفعات کسب بهره

م ۴-۱۰ صورت و زیان فشرده - مقایسه‌ای شرکت همسفر در زیر نشان داده شده است.

شرکت همسفر		
صورت سود و زیان فشرده - مقایسه‌ای		
برای سال‌های منتهی به ۲۹ اسفند (ارقام میلیون ریال)		
۱۳۸۸	۱۳۸۹	
۵,۰۰۰	۶,۰۰۰	فروش خالص
۴,۲۰۰	۴,۸۳۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۸۰۰	۱,۱۷۰	سود ناخالص
۴۴۰	۵۷۲	هزینه‌های عملیاتی
۳۶۰	۵۹۸	سود خالص

خواسته‌ها

الف تجزیه و تحلیل افقی را با استفاده از اقلام صورت سود و زیان تهیه کنید (سال مبنا، ۱۳۸۸)

ب تجزیه و تحلیل عمودی را برای هر دو سال تهیه کنید.